International Auditing and Assurance Standards Board®

ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი

2016-2017 წლების გამოცემა
II ტომი

ISAE™ ISRE™ ISRS™

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია® იგივე IFAC® ხელს უწყობს IAASB-ს ორგანიზაციული სტრუქტურისა და იმ პროცესების განხორციელების მხარდაჭერას, რომელსაც ეფუძნება IAASB-ს საქმიანობა.

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

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

საავტორო უფლება © 2016 წლის დეკემბერი, ეკუთვნის IFAC-ს. ყველა უფლება დაცულია. პირადი ან არაკომერციული სარგებლობისთვის (ე.ი. პროფესიული ან კვლევის მიზნებისთვის) შესაძლებელია ამ სახელმძღვანელოს ორიგინალური ვერსიის უფასოდ გადმოწერა, ან ყიდვა International Auditing and Assurance Standards Board® (IAASB®) ვებგვერდის მეშვეობით: www.iaasb.org. 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, New York, NY 10017

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

www.iaasb.org

ISBN: 978-1-60815-318-3

წინამდებარე ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2016-2017 წლის გამოცემა, რომელიც მოამზადა International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) და 2016 წლის დეკემბერში ინგლისურ ენაზე გამოსცა International Federation of Accountants (IFAC), ქართულ ენაზე თარგმნა საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ (ბაფ) 2017 წლის ოქტომბერში და გამოიცემა IFAC-ის ნებართვით. *ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის 2016-2017 წლების გამოცემის* თარგმნის პროცედურული პროცესი განიხილა IFAC-მა და თარგმანი შესრულდა „დადგენილება პოლიტიკის შესახებ - IFAC-ის მიერ გამოცემული სტანდარტების თარგმნისა და გამრავლების პოლიტიკა“ - შესაბამისად. *ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის 2016-2017 წლის გამოცემის* დამტკიცებულ ტექსტად მიიჩნევა IFAC-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი.

ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2016-2017 წლების გამოცემა, ინგლისურენოვანი ტექსტი © 2016 წ. International Federation of Accountants (IFAC). ყველა უფლება დაცულია.

ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2016-2017 წლების გამოცემა, ქართულენოვანი ტექსტი © 2017 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*, *2016-2017 Edition,*
ISBN: 978-1-60815-318-3

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 Auditing Practice Notes™

ISA®

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISRS™

ISQC™

IAPN™

NTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD®

საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია

ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი

2016-2017 წლების გამოცემა

II ტომი

თბილისი
2017

მთავარი მთარგმნელი
და რედაქტორი: **ბაბი ალავერდაშვილი**

მთარგმნელები: **ნინო ლაღიძე, მარინა რევაზიშვილი,
ნიკოლოზ ნებიერიძე**

ექსპერტები: **თეიმურაზ ფარცხალაძე** (საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია)

დავით სხილაძე (საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური)

ზურაბ მამუკელაშვილი („ქეი-ფი-ემ-ჯი“)

ნინო ქადაგიშვილი („პრაისვოთერჰაუსკუპერსი“)

თამარ ნაცვლიშვილი („დელოიტ ენდ ტუში“)

გიორგი ხმალაძე (საქართველოს დამოუკიდებელ ბუღალტერთა და აუდიტორთა საზოგადოება)

ვანო ჟუჟუნაშვილი („ბიდიო საქართველო“)

მიხეილ აბაიაძე („მორისონ ჯორჯია“)

ᲙᲐᲠᲘᲡᲙᲘᲡ ᲙᲝᲜᲢᲠᲝᲚᲘᲡ, ᲐᲣᲓᲘᲢᲘᲡ, ᲛᲘᲛᲝᲮᲘᲚᲕᲘᲡ, ᲡᲮᲕᲐ ᲛᲐᲠᲬᲛᲣᲜᲔᲑᲔᲚᲘ ᲓᲐ ᲓᲐᲙᲐᲕᲨᲘᲠᲔᲑᲣᲚᲘ ᲛᲝᲛᲡᲐᲮᲣᲠᲔᲑᲘᲡ ᲡᲐᲔᲠᲗᲐᲨᲝᲠᲘᲡᲝ ᲓᲝᲙᲣᲛᲔᲜᲢᲔᲑᲘᲡ ᲪᲜᲝᲑᲐᲠᲘ

II ᲜᲐᲬᲘᲚᲘ

ᲡᲐᲠᲩᲔᲕᲘ

ᲒᲕᲔᲠᲓᲘ

ᲒᲐᲡᲣᲚᲘ ᲞᲔᲠᲘᲝᲓᲔᲑᲘᲡ ᲤᲘᲜᲐᲜᲡᲣᲠᲘ ᲘᲜᲤᲝᲠᲛᲐᲪᲘᲘᲡ ᲐᲣᲓᲘᲢᲘ ᲓᲐ ᲛᲘᲛᲝᲮᲘᲚᲕᲐ

2000-2699 ᲛᲘᲛᲝᲮᲘᲚᲕᲘᲡ ᲒᲐᲠᲘᲒᲔᲑᲔᲑᲘᲡ ᲡᲐᲔᲠᲗᲐᲨᲝᲠᲘᲡᲝ ᲡᲢᲐᲜᲓᲐᲠᲢᲔᲑᲘ (ᲛᲘᲡᲡ)

2400 (გადასინჯული) გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა 1-69

2410 სამეურნეო სუბიექტის დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ჩატარებული შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა 70-103

ᲛᲐᲠᲬᲛᲣᲜᲔᲑᲔᲚᲘ ᲒᲐᲠᲘᲒᲔᲑᲔᲑᲘ, ᲒᲐᲡᲣᲚᲘ ᲞᲔᲠᲘᲝᲓᲔᲑᲘᲡ ᲤᲘᲜᲐᲜᲡᲣᲠᲘ ᲘᲜᲤᲝᲠᲛᲐᲪᲘᲘᲡ ᲐᲣᲓᲘᲢᲘᲡᲐ ᲓᲐ ᲛᲘᲛᲝᲮᲘᲚᲕᲘᲡ ᲒᲐᲠᲓᲐ

3000–3699 ᲛᲐᲠᲬᲛᲣᲜᲔᲑᲔᲚᲘ ᲒᲐᲠᲘᲒᲔᲑᲔᲑᲘᲡ ᲡᲐᲔᲠᲗᲐᲨᲝᲠᲘᲡᲝ ᲡᲢᲐᲜᲓᲐᲠᲢᲔᲑᲘ (ᲛᲐᲡᲡ)

3000-3399 ᲡᲢᲐᲜᲓᲐᲠᲢᲔᲑᲘ, ᲠᲝᲛᲚᲔᲑᲘᲪ ᲔᲮᲔᲑᲐ ᲧᲕᲔᲚᲐ ᲛᲐᲠᲬᲛᲣᲜᲔᲑᲔᲚ ᲒᲐᲠᲘᲒᲔᲑᲐᲡ

3000 (გადასინჯული) მარწმუნებელი გარიგებები, გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვის გარდა 104-171

3400–3699 ᲡᲞᲔᲪᲘᲤᲘᲙᲣᲠᲘ ᲡᲢᲐᲜᲓᲐᲠᲢᲔᲑᲘ

3400 პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება (ყოფილი ასს 810) 172-180

3402 მარწმუნებელი დასკვნები მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების შესახებ 181-227

3410 მარწმუნებელი გარიგებები სათბურის გაზების ანგარიშის შესახებ 228-299

3420 *მარწმუნებელი* გარიგებები დასკვნის შედგენაზე ფასიანი ქაღალდების პროსპექტში გათვალისწინებული პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციასთან დაკავშირებით..... 300-329

ᲓᲐᲙᲐᲕᲨᲘᲠᲔᲑᲣᲚᲘ ᲛᲝᲛᲡᲐᲮᲣᲠᲔᲑᲐ

4000–4699 ᲓᲐᲙᲐᲕᲨᲘᲠᲔᲑᲣᲚᲘ ᲛᲝᲛᲡᲐᲮᲣᲠᲔᲑᲘᲡ ᲡᲐᲔᲠᲗᲐᲨᲝᲠᲘᲡᲝ ᲡᲢᲐᲜᲓᲐᲠᲢᲔᲑᲘ (ᲓᲐᲡᲡ)

4400 გარიგებები ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე 330-337

4410 (გადასინჯული) კომპილაციური გარიგებები 338-371

მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტი 2400 (გადასინჯული)

გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ

(ძალაშია 2013 წლის 31 დეკემბერს ან მის შემდეგ დასრულებული პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვისთვის)

შინაარსი

პუნქტი

შესავალი

წინამდებარე მისს-ის მოქმედების სფერო 1–4

გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის გარიგება 5–8

წინამდებარე მისს-ის სტატუსი 9–12

ძალაში შესვლის თარიღი 13

მიზნები 14–15

განმარტებები 16–17

მოთხოვნები

მიმოხილვის გარიგების შესრულება წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად 18–20

ეთიკური მოთხოვნები 21

პროფესიული სკეპტიციზმი და პროფესიული განსჯა 22–23

ხარისხის კონტროლი ცალკეული გარიგების დონეზე 24–28

ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელება და კონკრეტული მიმოხილვის გარიგებები 29–41

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება 42

გარიგების ჩატარება 43–57

შემდგომი მოვლენები 58–60

ოფიციალური წერილები 61–65

ჩატარებული პროცედურების შედეგად მიღებული მტკიცებულებების შეფასება 66–68

ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პრაქტიკოსის დასკვნის ჩამოყალიბება 69–85

პრაქტიკოსის ანგარიში 86–92

დოკუმენტაცია 93–96

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე მისს-ის მოქმედების სფერო გ1–გ5

გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის გარიგება გ6–გ7

მიზნები გ8–გ10

განმარტებები გ11–გ13

მიმოხილვის გარიგების ჩატარება წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად გ14

ეთიკური მოთხოვნები გ15–გ16

პროფესიული სკეპტიციზმი და პროფესიული განსჯა გ17–გ25

ხარისხის კონტროლი ცალკეული გარიგების დონეზე გ26–გ33

ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელება და კონკრეტული მიმოხილვის გარიგებები გ34–გ62

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება გ63–გ69

გარიგების ჩატარება გ70–გ99

ოფიციალური წერილები გ100–გ102

ჩატარებული პროცედურების შედეგად მიღებული მტკიცებულებების შეფასება გ103–გ105

ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პრაქტიკოსის დასკვნის ჩამოყალიბება გ106–გ117

პრაქტიკოსის ანგარიში..... გ118–გ144

დოკუმენტაცია გ145

1-ლი დანართი: გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ გარიგების წერილის ნიმუში

მე-2 დანართი: პრაქტიკოსის მიერ შედგენილი მიმოხილვის ანგარიშების ნიმუშები

მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტი (მისს) 2400 (გადასინჯული) - „*გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ*“ - განხილულ უნდა იქნეს „*ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების წინასიტყვაობასთან*“ ერთად.

შესავალი

წინამდებარე მისს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტი (მისს) ეხება: (იხ. პუნქტი გ1)

   ა) პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობას გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის ჩატარებისას, როდესაც პრაქტიკოსი არ არის მოცემული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორი; და

   ბ) ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პრაქტიკოსის მიერ შედგენილი ანგარიშის ფორმასა და შინაარსს.

2. წინამდებარე მისს არ ეხება პრაქტიკოსის მიერ ჩატარებულ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვას ან შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვას, რომელიც მოცემული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების დამოუკიდებელი აუდიტორია. (იხ. პუნქტი გ2)

3. წინამდებარე მისს გამოიყენება გასული პერიოდების სხვა ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვისთვისაც, საჭიროების შემთხვევაში, ადაპტირებული სახით. შეზღუდული რწმუნების გარიგებები, გარდა გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვისა, ტარდება მასს 3000-ის შესაბამისად.[1]

კავშირი ხკსს 1-თან[2]

4. ხარისხის კონტროლის სისტემებზე, პოლიტიკასა და პროცედურებზე პასუხისმგებელია ფირმა. ხკსს 1 ვრცელდება პროფესიონალ ბუღალტერთა ფირმებზე, ფირმის მიერ შესრულებულ ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის გარიგებებთან მიმართებაში.[3] წინამდებარე მისს-ის დებულებები, რომლებიც ეხება ხარისხის კონტროლს ცალკეული გარიგების დონეზე, დამუშავებულია იმის გათვალისწინებით, რომ ფირმამ უნდა დაიცვას ხკსს 1-ის მოთხოვნები, ან სხვა არანაკლები სიმკაცრის მოთხოვნები. (იხ. პუნქტები: გ3–გ5)

გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის გარიგება

5. გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა წარმოადგენს შეზღუდული რწმუნების გარიგებას, როგორც ეს აღწერილია მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტრუქტურულ საფუძვლებში.[4] (იხ. პუნქტები: გ6–გ7)

6. ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვისას პრაქტიკოსს გამოაქვს დასკვნა, რომელიც ამაღლებს სავარაუდო მომხმარებლების ნდობის დონეს იმასთან დაკავშირებით, რომ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. პრაქტიკოსის მოსაზრება ეყრდნობა პრაქტიკოსის მიერ მოპოვებულ შეზღუდულ რწმუნებას. პრაქტიკოსის დასკვნა მოიცავს მიმოხილვის გარიგების ხასიათის აღწერას, კონტექსტის სახით, რათა პრაქტიკოსის დასკვნის მკითხველებმა შეძლონ აღნიშნული დასკვნის გაგება.

7. პრაქტიკოსი ძირითადად ატარებს გამოკითხვებსა და ანალიზურ პროცედურებს, რათა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერის მტკიცებულებები, რომელიც საფუძვლად დაედება მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე წინამდებარე მისს-ის მოთხოვნების შესაბამისად გამოტანილ დასკვნას.

8. თუ პრაქტიკოსისათვის ცნობილი გახდება ისეთი საკითხი, რაც მას აფიქრებინებს, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს, მაშინ პრაქტიკოსი შეიმუშავებს და ატა-

---

1. მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტი (მასს) 3000 - *„მარწმუნებელი გარიგებები, გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტის ან მიმოხილვის გარდა“.*

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

3. ხკსს 1, მე-4 პუნქტი.

4. მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტრუქტურული საფუძვლები, პუნქტები მე-7 და მე-11.

რებს დამატებით პროცედურებს, რომლებიც მოცემულ გარემოებებში, მისი აზრით, აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის გამოსატანად წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად.

წინამდებარე მისს-ის სტატუსი

9. წინამდებარე მისს განსაზღვრავს პრაქტიკოსის მიზნებს, რომლებსაც უნდა მიაღწიოს ამ მისს-ის მოთხოვნების შესასრულებლად, რაც ქმნის კონტექსტს, რომლისთვისაც დადგენილია წინამდებარე მისს-ის მოთხოვნები და რომლის მიზანია, პრაქტიკოსმა გააცნობიეროს, რის გაკეთება ევალება მიმოხილვის გარიგების ჩატარებისას.

10. სტანდარტის სავალდებულო მოთხოვნები, რომელთა გამოსახატად გამოიყენება სიტყვა „უნდა“, იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ პრაქტიკოსმა შეძლოს სტანდარტით განსაზღვრული მიზნების მიღწევა.

11. ამასთან, წინამდებარე მისს-ში მოცემულია შესავალი მასალა, განმარტებები, გამოყენება და სხვა დამხმარე მასალა, რაც უზრუნველყოფს ამ მისს-ის სათანადოდ გაგებას.

12. განყოფილებაში „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ უფრო დეტალურად არის ახსნილი სტანდარტის მოთხოვნები და მოცემულია მითითებები, როგორ უნდა შეასრულოს პრაქტიკოსმა ისინი. მართალია, ამგვარი მითითებები, თავისთავად, არ არის სავალდებულო ხასიათის, მაგრამ ისინი მნიშვნელოვან როლს თამაშობს სტანდარტის მოთხოვნების სათანადოდ შესრულების უზრუნველყოფაში. გარდა ამისა, განყოფილებაში „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ მოცემული განმარტებები შეიძლება ეხებოდეს სტანდარტში განხილული საკითხების შესახებ ამოსავალ ინფორმაციას, რაც ხელს უწყობს მისი მოთხოვნების სათანადოდ დაცვას.

ძალაში შესვლის თარიღი

13. წინამდებარე მისს ძალაში შედის 2013 წლის 31 დეკემბერს ან მის შემდეგ დასრულებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვისთვის.

მიზნები

14. ამ სტანდარტის მიხედვით ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვისას პრაქტიკოსის მიზნებია:

    ა) შეზღუდული რწმუნების მოპოვება, ძირითადად, გამოკითხვებისა და ანალიზური პროცედურების ჩატარებით, იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება მთლიანობაში შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას, რაც პრაქტიკოსს მისცემს დასკვნის გამოტანის საშუალებას, მიიქცია თუ არა მისი ყურადღება ისეთმა ფაქტებმა, რაც დაარწმუნებდა, რომ ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად; და

    ბ) ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შეადგინოს ანგარიში წინამდებარე მისს-ის მოთხოვნების შესაბამისად.

15. ყოველთვის, როდესაც შეუძლებელია შეზღუდული რწმუნების მოპოვება და პრაქტიკოსის ანგარიშში პირობითი მოსაზრების გამოთქმა საკმარისი არ არის მოცემულ გარემოებებში, წინამდებარე მისს-ით მოითხოვება, რომ პრაქტიკოსმა უარი განაცხადოს დასკვნის ჩამოყალიბებაზე თავის ანგარიშში, ან გამოვიდეს გარიგებიდან, საჭიროებისამებრ, თუ გარიგებიდან გამოსვლა ნებადართულია კანონმდებლობით (იხ. პუნქტები გ8–გ10, გ115–გ116)

განმარტებები

16. წინამდებარე ცნობარის „ტერმინების გლოსარი“[5], (შემდგომში „გლოსარი“) მოიცავს ტერმინებს, რომლებიც წინამდებარე მისს-ში არის განმარტებული, ასევე მასში გამოყენებული სხვა ტერმინების აღწერასაც, მათი ერთგვაროვანი ინტერპრეტაციის უზრუნველსაყოფად. მაგალითად,

---

5. ტერმინების გლოსარი დაკავშირებულია აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ შემუშავებულ საერთაშორისო სტანდარტებთან, რომელიც ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ გამოცემული - *„ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის“* - ნაწილია.

ტერმინები „ხელმძღვანელობა“ და „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“, წინამდებარე სტანდარტში გამოიყენება იმავე მნიშვნელობით, როგორც განმარტებულია გლოსარში (იხ. პუნქტები გ11–გ12).

17. წინამდებარე მისს-ის მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

ა) *ანალიზური პროცედურები* - ფინანსური ინფორმაციის შეფასება ფინანსურ და არაფინანსურ მონაცემებს შორის სავარაუდო თანაფარდობების ანალიზის მეშვეობით. ანალიზური პროცედურები მოიცავს აგრეთვე ისეთი გამოვლენილი გადახრების ან თანაფარდობების აუცილებელ გამოკვლევას, რომლებიც შეუთავსებელია სხვა რელევანტურ ინფორმაციასთან, ან მნიშვნელოვანი ოდენობით განსხვავდება მოსალოდნელი მაჩვენებლებისაგან.

ბ) *გარიგების რისკი* - რისკი იმისა, რომ პრაქტიკოსი არასათანადო დასკვნას გამოიტანს იმ დროს, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას.

გ) *საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება* - საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება.

დ) *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების საფუძვლები* - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომლებიც შემუშავებულია ფინანსურ ინფორმაციაზე ფართო სპექტრის მომხმარებელთა საერთო მოთხოვნილების დასაკმაყოფილებლად. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შეიძლება იყოს სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები ან შესაბამისობის საფუძვლები.

ე) გამოკითხვა - მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში ან მის გარეთ მცოდნე პიროვნებებისგან ინფორმაციის მოპოვებას.

ვ) *შეზღუდული რწმუნება* - რწმუნების დონე, წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად გამოტანილი პრაქტიკოსის დასკვნის საფუძველი, რომელიც მიიღწევა იმ შემთხვევაში, როდესაც გარიგების რისკი მართალია შემცირებულია მოცემული გარიგების გარემოებებისთვის მისაღებ დონემდე, მაგრამ მაინც უფრო მაღალია დასაბუთებული რწმუნების გარიგების რისკთან შედარებით. მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ჩატარებული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა ერთობლიობაში სულ მცირე იმისთვის მაინც არის საკმარისი, რომ პრაქტიკოსმა მიიღოს რწმუნების გონივრული დონე. იმისათვის, რომ პრაქტიკოსის მიერ მიღწეული რწმუნების დონე გონივრული იყოს, ის, სავარაუდოდ, ხელს უნდა უწყობდეს სავარაუდო მომხმარებლების ნდობის დონის ამაღლებას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. (იხ. პუნქტი გ13)

ზ) *პრაქტიკოსი* - საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტერი. ეს ტერმინი მოიცავს გარიგების პარტნიორს ან გარიგების გუნდის სხვა წევრებს, ან, შესაბამის შემთხვევებში, ფირმას. თუ წინამდებარე მისს აშკარად ითვალისწინებს, რომ გარკვეული მოთხოვნა ან ვალდებულება გარიგების პარტნიორმა უნდა შეასრულოს აუცილებლად, მაშინ ტერმინის „პრაქტიკოსი“ ნაცვლად გამოიყენება ტერმინი „გარიგების პარტნიორი“. საჭიროების შემთხვევაში, ცნებებში „გარიგების პარტნიორი“ და „ფირმა“ იგულისხმება სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტური ცნებები.

თ) *პროფესიული განსჯა* - შესაბამისი პრაქტიკული მომზადების, ცოდნისა და გამოცდილების გამოყენება მარწმუნებელი გარიგებების, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ეთიკის სტანდარტებით განსაზღვრულ კონტექსტში, მიმოხილვის გარიგებასთან დაკავშირებული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი სამოქმედო კურსის შესახებ ინფორმირებული გადაწყვეტილებების მიღებისას.

ი) *შესაფერისი ეთიკური ნორმები* - ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც ვრცელდება გარიგების გუნდზე მიმოხილვის გარიგების შესრულებისას. ეს მოთხოვნები, როგორც წესი, მოიცავს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის* (ა) და (ბ) ნაწილებს და ასევე ეროვნული კანონმდებლობით დადგენილ ეთიკურ ნორმებს, რომლებიც ამ ეთიკის კოდექსის ნორმებზე უფრო მკაცრია.

კ) *სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება* - ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად.

ლ) *სპეციალური დანიშნულების საფუძვლები* - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომლებიც განკუთვნილია ფინანსურ ინფორმაციაზე სპეციფიკური მომხმარებლების მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შეიძლება იყოს სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები, ან შესაბამისობის საფუძვლები.

მოთხოვნები

მიმოხილვის გარიგების შესრულება წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად

18. პრაქტიკოსს მთლიანად უნდა ესმოდეს წინამდებარე მისს-ის ტექსტი, მათ შორის განყოფილების „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“, რათა კარგად გაიგოს სტანდარტის მიზნები და სათანადოდ შეასრულოს მისი მოთხოვნები. (იხ. პუნქტი გ14)

შესაფერისი მოთხოვნების დაცვა

19. პრაქტიკოსმა უნდა დაიცვას წინამდებარე მისს-ის ყველა მოთხოვნა, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც რომელიმე დებულება შესაფერისი არ არის კონკრეტული გარიგების. მოთხოვნა მაშინ არის მიმოხილვის გარიგების შესაფერისი, როდესაც არსებობს ის გარემოებები, რასაც ეხება მოცემული მოთხოვნა.

20. პრაქტიკოსმა ანგარიშში არ უნდა მიუთითოს, რომ დაიცვა წინამდებარე მისს-ის მოთხოვნები, თუ მან არ შეასრულა მოცემული მისს-ის ყველა ის მოთხოვნა, რომელიც კონკრეტული მიმოხილვის გარიგების შესაფერისი იყო.

ეთიკური მოთხოვნები

21. პრაქტიკოსმა უნდა დაიცვას ყველა შესაფერისი ეთიკური ნორმა, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული. (იხ. პუნქტები გ15–გ16)

პროფესიული სკეპტიციზმი და პროფესიული განსჯა

22. პრაქტიკოსმა გარიგება უნდა დაგეგმოს და შეასრულოს პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით, იმის გაცნობიერებით, რომ შეიძლება არსებობდეს ისეთი გარემოებები, რომლებიც გამოიწვევს ფინანსური ანგარიშგების არსებით უზუსტობას. (იხ. პუნქტები გ17–გ20)

23. მიმოხილვის გარიგების განხორციელებისას პრაქტიკოსმა უნდა გამოიყენოს პროფესიული განსჯა. (იხ. პუნქტები გ21–გ25)

ხარისხის კონტროლი ცალკეული გარიგების დონეზე

24. გარიგების პარტნიორი უნდა ფლობდეს მარწმუნებელი მომსახურების შესასრულებლად აუცილებელ უნარებსა და მეთოდებს და აგრეთვე კომპეტენციას გარიგების გარემოებებისათვის შესაფერისი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საკითხში. (იხ. პუნქტი გ26)

25. გარიგების პარტნიორმა თავის თავზე უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა: (იხ. პუნქტები გ27–გ30)

ა) თითოეული მიმოხილვის გარიგების საერთო ხარისხზე, რომლის პარტნიორად თვითონ არის დანიშნული;

ბ) მიმოხილვის გარიგების წარმართვაზე, ზედამხედველობაზე, დაგეგმვასა და განხორციელებაზე პროფესიული სტანდარტებისა და შესაბამისი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად; (იხ. პუნქტი გ31)

გ) იმაზე, რომ პრაქტიკოსის დასკვნა არსებული გარემოებების შესაფერისი იყოს; და

დ) გარიგების შესრულებაზე ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკის შესაბამისად, მათ შორის:

(i) უნდა დარწმუნდეს, რომ დაცულია სათანადო პროცედურები, რომლებიც ეხება ახალ დამკვეთებთან ურთიერთობის დამყარებასა და არსებულთან ურთიერთობის გაგრძე-

ლებისას, ასევე კონკრეტულ გარიგებებს და გამოტანილი დასკვნები ადეკვატურია, მათ შორის გააანალიზოს, არსებობს თუ არა ისეთი ინფორმაცია, რაც მას აფიქრებინებდა, რომ ხელმძღვანელობა არ არის საკმარისად პატიოსანი; (იხ. პუნქტები გ32–გ33)

(ii) დარწმუნდეს, რომ გარიგების გუნდს, ერთობლიობაში, გააჩნია სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მათ შორის ფლობს მარწმუნებელი გარიგების შესასრულებლად აუცილებელ უნარებსა და მეთოდებს და ცოდნასა და გამოცდილებას ფინანსური ანგარიშგების მომზადების სფეროში, რათა:

ა. მიმოხილვის გარიგება ჩატარდეს პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად; და

ბ. შესაძლებელი იყოს ისეთი დასკვნის გაცემა, რომელიც არსებული გარემოებების შესაფერისი იქნება; და

(iii) თავის თავზე უნდა პასუხისმგებლობა აიღოს გარიგებისთვის სათანადო დოკუმენტაციის წარმოებაზე.

გარიგების ჩატარებაზე დათანხმების შემდეგ გასათვალისწინებელი საკითხები

26. როდესაც გარიგების პარტნიორი მოიპოვებს ინფორმაციას, რომელიც ფირმისთვის ადრე რომ ყოფილიყო ცნობილი გამოიწვევდა გარიგებაზე უარის თქმას, გარიგების პარტნიორმა აღნიშნული ინფორმაცია სასწრაფოდ უნდა მიაწოდოს ფირმას, რათა ფირმამ და გარიგების პარტნიორმა მიიღონ შესაბამისი ზომები.

შესაფერისი ეთიკური ნორმების დაცვა

27. გარიგების პარტნიორი ფხიზლად უნდა იყოს გარიგების მთელი პერიოდის განმავლობაში, (აუცილებლობის შემთხვევაში, მიმართოს დაკვირვებასა და ჩაატაროს გამოკითხვები), რათა არ გამოეპაროს მტკიცებულებები იმისა, რომ გარიგების გუნდის წევრებმა არ დაიცვეს შესაფერისი ეთიკური ნორმები. როდესაც გარიგების პარტნიორისთვის ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის მეშვეობით ან რაიმე სხვა გზით ცნობილი გახდება, რომ გარიგების გუნდის წევრები არ იცავდნენ შესაფერის ეთიკურ ნორმებს, გარიგების პარტნიორი, ფირმის სათანადო წარმომადგენლებთან კონსულტაციების შემდეგ, განსაზღვრავს შესაბამის გასატარებელ ზომებს.

მონიტორინგი

28. ხარისხის კონტროლის ეფექტურ სისტემაში შედის მონიტორინგის პროცესი, რომლის მიზანია, ფირმა უზრუნველყოს დასაბუთებული რწმუნებით იმისა, რომ ხარისხის კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული პოლიტიკა და პროცედურები რელევანტური და ადეკვატურია და ეფექტურად ფუნქციონირებს. გარიგების პარტნიორმა უნდა განიხილოს ფირმის მონიტორინგის პროცესის შედეგები, რაც დადასტურებულია ფირმისა და, თუ შესაფერისია, ქსელის სხვა ფირმების მიერ გავრცელებულ უახლეს ინფორმაციაში, ასევე, შეიძლება თუ არა, რომ ამ ინფორმაციაში ნახსენებმა ნაკლოვანებებმა გავლენა მოახდინოს მიმოხილვის გარიგებაზე, რომელსაც ის ატარებს.

ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელება და კონკრეტული მიმოხილვის გარიგებები

ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებაზე, არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელებასა და კონკრეტულ მიმოხილვის გარიგებებზე

29. თუ კანონმდებლობით არ მოითხოვება, პრაქტიკოსი არ უნდა დათანხმდეს გარიგებას, როდესაც: (იხ. პუნქტები გ34–გ35)

ა) პრაქტიკოსი დარწმუნებული არ არის, რომ:

(i) გარიგების რაციონალური მიზეზი არსებობს; ან (იხ. პუნქტი გ36)

(ii) მიმოხილვის გარიგების ჩატარება მიზანშეწონილი იქნება არსებულ გარემოებებში; (იხ. პუნქტი გ37)

მისს 2400 (გადასინჯული)

ბ) პრაქტიკოსს აქვს რწმენის საფუძველი, რომ ვერ შესრულდება შესაფერისი ეთიკური ნორმები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული;

გ) პრაქტიკოსის მიერ გარიგების გარემოებების წინასწარი შეფასება მიანიშნებს, რომ მოცემული მიმოხილვის გარიგების შესასრულებლად საჭირო ინფორმაცია ხელმისაწვდომი არ იქნება ან არასაიმედო იქნება; (იხ. პუნქტი გ38)

დ) პრაქტიკოსს აქვს ხელმძღვანელობის პატიოსნებაში დაეჭვების მიზეზი იმდენად, რომ ამან შეიძლება გავლენა იქონიოს მიმოხილვის გარიგების სათანადოდ შესრულებაზე; ან (იხ. პუნქტი გ37(ბ))

ე) ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ზღუდავენ პრაქტიკოსის სამუშაოს მოცულობას, დაგეგმილი მიმოხილვის გარიგების პირობების თვალსაზრისით იმგვარად, რომ, პრაქტიკოსის აზრით, აღნიშნული შეზღუდვა გამოიწვევს პრაქტიკოსის მიერ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის წარდგენაზე უარს.

მიმოხილვის გარიგებაზე დათანხმების წინაპირობები

30. მიმოხილვის გარიგებაზე დათანხმებამდე პრაქტიკოსმა უნდა: (იხ. პუნქტი გ39)

ა) განსაზღვროს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლები მისაღებია თუ არა, ხოლო სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შემთხვევაში - გაარკვიოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზანი და სავარაუდო მომხმარებლები; და (იხ. პუნქტები გ40–გ46)

ბ) მოიპოვოს ხელმძღვანელობის დასტური იმის თაობაზე, რომ ისინი აღიარებენ და ესმით თავიანთი პასუხისმგებლობა: (იხ. პუნქტები გ47–გ50)

(i) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად და, როდესაც შესაფერისია, მის სამართლიან წარდგენაზე;

(ii) შიდა კონტროლზე, რომელსაც ხელმძღვანელობა აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და

(iii) პრაქტიკოსის უზრუნველყოფაზე:

ა. ყველანაირი ინფორმაციით, რომლის შესახებაც ხელმძღვანელობამ იცის, რომ აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, კერძოდ, ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა მასალა;

ბ. დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც შეიძლება პრაქტიკოსმა მოითხოვოს ხელმძღვანელობისგან მიმოხილვის ჩატარების მიზნით; და

გ. სამეურნეო სუბიექტში იმ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, ვისგანაც მტკიცებულების მიღებას საჭიროდ მიიჩნევს პრაქტიკოსი.

31. თუ პრაქტიკოსი დარწმუნდება, რომ დაკმაყოფილებული არ არის ზემოაღნიშნული რომელიმე საკითხი, რომელიც მიმოხილვის გარიგების შესრულების აუცილებელი წინაპირობაა, პრაქტიკოსმა ეს საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან. თუ სამეურნეო სუბიექტს არ შეუძლია პრაქტიკოსის მოთხოვნის დამაკმაყოფილებლად გადაჭრა, პრაქტიკოსი არ უნდა დათანხმდეს მიმოხილვის გარიგებაზე, თუ კანონმდებლობით არ მოითხოვება. ამასთან, ამგვარ გარემოებებში ჩატარებული მიმოხილვა წინამდებარე მისს-ის მოთხოვნების შესაბამისი არ იქნება. ამიტომ, პრაქტიკოსმა თავის ანგარიშში არ უნდა მიუთითოს, რომ მიმოხილვა ჩატარდა მისს 2400-ის შესაბამისად.

32. თუ გარიგებაზე დათანხმების შემდეგ აღმოჩნდება, რომ არ არსებობს მიმოხილვის გარიგების შესრულებისთვის აუცილებელი რომელიმე ზემოაღნიშნული წინაპირობა, პრაქტიკოსმა საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან და განსაზღვროს:

ა) შესაძლებელია თუ არა საკითხის მოგვარება;

ბ) მიზანშეწონილია თუ არა დავალების შესრულების გაგრძელება; და

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

დამატებითი საკითხები, რომლებიც გასათვალისწინებელია იმ შემთხვევაში, როდესაც პრაქტიკოსის ანგარიშის ტექსტი კანონმდებლობით არის დადგენილი

33. მიმოხილვის გარიგებაზე გაცემულ პრაქტიკოსის ანგარიშში წინამდებარე მისს მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა მითითებული, როდესაც პრაქტიკოსის ანგარიში აკმაყოფილებს 86-ე პუნქტში განსაზღვრულ მოთხოვნებს.

34. ზოგიერთ შემთხვევაში, როდესაც მიმოხილვა ტარდება ამა თუ იმ იურისდიქციის შესაფერისი კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის შესაბამისად, შეიძლება აღნიშნული კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი ადგენდეს პრაქტიკოსის ანგარიშის ფორმატსა და შინაარსს ისეთი ფორმით ან ტერმინებით, რაც მნიშვნელოვნად განსხვავდება წინამდებარე მისს-ის მოთხოვნებისაგან. ასეთ ვითარებაში პრაქტიკოსმა უნდა შეაფასოს: (ა) შესაძლებელია თუ არა, რომ მომხმარებლებმა არასწორად გაიგონ ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შედეგად მოპოვებული რწმუნება, ხოლო თუ ეს ასეა, (ბ) შესაძლებელია თუ არა სავარაუდო გაუგებრობის შემცირება მიმოხილვის ანგარიშში დამატებითი განმარტებების ჩართვით. (იხ. პუნქტები გ51, გ142)

35. თუ პრაქტიკოსი დაასკვნის, რომ პრაქტიკოსის ანგარიშში დამატებითი განმარტებით ვერ შემცირდება სავარაუდო გაუგებრობა, ის არავითარ შემთხვევაში არ უნდა დათანხმდეს ასეთი მიმოხილვის ჩატარების წინადადებას, თუ კანონმდებლობით არ მოითხოვება ამის გაკეთება. კანონმდებლობის მიხედვით ჩატარებული არც ერთი მიმოხილვა არ იქნება წინამდებარე მისს-ის მოთხოვნების შესაბამისი. აქედან გამომდინარე, პრაქტიკოსმა ანგარიშში არავითარ შემთხვევაში არ უნდა მიუთითოს, რომ მიმოხილვა ჩატარდა მისს 2400-ის შესაბამისად. (იხ. პუნქტები გ51, გ142)

გარიგების პირობებზე შეთანხმება

36. პრაქტიკოსმა გარიგების პირობები უნდა შეათანხმოს ხელმძღვანელობასთან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, საჭიროებისამებრ, მიმოხილვის ჩატარების დაწყებამდე.

37. გარიგების შეთანხმებული პირობები უნდა დაფიქსირდეს გარიგების წერილში ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობით შეთანხმებაში და უნდა მოიცავდეს შემდეგ საკითხებს: (იხ. პუნქტები გ52–გ54, გ56)

ა) ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო გამოყენებასა და გავრცელებას, აგრეთვე ნებისმიერ შეზღუდვას მათ გამოყენებასა და გავრცელებაზე, საჭიროების შემთხვევაში;

ბ) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მითითებას;

გ) მიმოხილვის გარიგების მიზანსა და მასშტაბს;

დ) პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობას;

ე) ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას, 30(ბ) პუნქტში აღწერილის ჩათვლით; (იხ. პუნქტები გ47–გ50, გ55)

ვ) განცხადებას იმის თაობაზე, რომ მოცემული გარიგება არ არის აუდიტი და ამიტომ პრაქტიკოსი არ გამოთქვამს აუდიტორულ მოსაზრებას ფინანსურ ანგარიშგებაზე;

ზ) ანგარიშის სავარაუდო ფორმისა და შინაარსის აღწერას, რომელიც უნდა გასცეს პრაქტიკოსმა; ასევე განცხადებას იმის თაობაზე, რომ გარკვეულ გარემოებებში, ანგარიში შეიძლება განსხვავდებოდეს მისი სავარაუდო ფორმისა და შინაარსისგან.

განმეორებითი გარიგებები

38. განმეორებითი მიმოხილვის გარიგებების შემთხვევაში პრაქტიკოსმა უნდა შეაფასოს, არსებობს თუ არა ისეთი გარემოებები, გარიგებაზე დათანხმების ფაქტორების ცვლილებების ჩათვლით, რომ აუცილებელი იქნება გარიგების პირობების გადახედვა და გადამუშავება; ასევე აუცილე-

ბელია თუ არა ხელმძღვანელობისთვის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისათვის, საჭიროებისამებრ, გარიგების არსებული პირობების შეხსენება. (იხ. პუნქტი გ57)

დათანხმება მიმოხილვის გარიგების პირობებში ცვლილების შეტანაზე

39. პრაქტიკოსი არავითარ შემთხვევაში არ უნდა დათანხმდეს მიმოხილვის გარიგების პირობებში ცვლილების შეტანას, თუკი თხოვნას არა აქვს დასაბუთებული საფუძველი. (იხ. პუნქტები გ58–გ60)

40. იმ შემთხვევაში, თუ მიმოხილვის გარიგების დასრულებამდე პრაქტიკოსს სთხოვენ მიმოხილვის გარიგების შეცვლას რომელიმე ისეთი გარიგებით, რომელიც არ გულისხმობს რწმუნების მოპოვებას, პრაქტიკოსმა უნდა განსაზღვროს, ამგვარ ქმედებას აქვს თუ არა დასაბუთებული საფუძველი. (იხ. პუნქტები გ61–გ62)

41. როდესაც გარიგების პირობები გარიგების მიმდინარეობისას იცვლება, პრაქტიკოსი და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, როდესაც შესაფერისია, უნდა შეთანხმდნენ გარიგების ახალ პირობებზე და გარიგების წერილში, ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობით შეთანხმებაში ახალი პირობები უნდა აისახოს.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

42. პრაქტიკოსმა მიმოხილვის გარიგების მიმდინარეობისას ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, საჭიროებისამებრ, დროულად უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია მიმოხილვის გარიგებასთან დაკავშირებულ ყველა ისეთ საკითხზე, რომელიც, პრაქტიკოსის პროფესიული შეფასებით, საკმარისად მნიშვნელოვანია და იმსახურებს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, საჭიროებისამებრ, ყურადღებას. (იხ. პუნქტები გ63–გ69)

გარიგების განხორციელება

არსებითობა ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვისას

43. პრაქტიკოსმა არსებითობა უნდა განსაზღვროს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის და აღნიშნული არსებითობა გამოიყენოს პროცედურების შემუშავებისთვის და პროცედურების ჩატარებით მიღებული შედეგების შესაფასებლად. (იხ. პუნქტები გ70–გ73)

44. პრაქტიკოსმა მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების დონეზე განსაზღვრული არსებითობა უნდა შეცვალოს, თუ მიმოხილვის მიმდინარეობისას მისთვის ცნობილი გახდება ისეთი ინფორმაცია, რაც გამოიწვევდა პრაქტიკოსის მიერ არსებითობის სხვა ოდენობით განსაზღვრას თავდაპირველად. (იხ. პუნქტი გ74)

პრაქტიკოსის ინფორმირებულობა

45. პრაქტიკოსმა უნდა შეისწავლოს სამეურნეო სუბიექტი და მისი გარემო, ასევე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები, რათა განსაზღვროს ფინანსური ანგარიშგების ისეთი სფეროები, სადაც მოსალოდნელია არსებითი უზუსტობების წარმოქმნა და ამით შეიქმნას საფუძველი არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი პროცედურების შესამუშავებლად. (იხ. პუნქტები გ75–გ77)

46. პრაქტიკოსმა უნდა შეისწავლოს: (იხ. პუნქტები გ78, გ87, გ89)

ა) შესაფერისი დარგობრივი, მარეგულირებელი და სხვა გარე ფაქტორები, მათ შორის, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი სათანადო საფუძვლები;

ბ) სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკა, მათ შორის:

(i) მისი ოპერაციები;

(ii) საკუთრებისა და მართვის სტრუქტურები;

(iii) რა ტიპის ინვესტიციებს ახორციელებს, ან გეგმავს, რომ განახორციელებს სამეურნეო სუბიექტი;

(iv) როგორ არის ჩამოყალიბებული სამეურნეო სუბიექტის სტრუქტურა და რა მეთოდებით ხდება მისი დაფინანსება; და

(v) სამეურნეო სუბიექტის მიზნები და სტრატეგიები;

გ) სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემები და ბუღალტრული ჩანაწერები; და

დ) როგორ არჩევს და იყენებს სამეურნეო სუბიექტი სააღრიცხვო პოლიტიკას.

პროცედურების შემუშავება და ჩატარება

47. მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის გამოსატანად აუცილებელი საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად პრაქტიკოსმა უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს გამოკითხვები და ანალიზური პროცედურები, რათა: (იხ. პუნქტები გ79–გ83, გ87, გ89)

ა) განიხილოს ფინანსური ანგარიშგების ყველა არსებითი მუხლი, განმარტებითი შენიშვნების ჩათვლით; და

ბ) აქცენტი გააკეთოს ფინანსური ანგარიშგების ისეთ ასპექტებზე, სადაც, სავარაუდოდ, წარმოიქმნება არსებითი უზუსტობები.

48. პრაქტიკოსის მიერ ხელმძღვანელობისა და სამეურნეო სუბიექტის სხვა თანამშრომლების გამოკითხვა, საჭიროებისამებრ, უნდა ეხებოდეს შემდეგ საკითხებს: (იხ. პუნქტები გ84–გ87)

ა) როგორ ანგარიშობს ხელმძღვანელობა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილ მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებს;

ბ) დაკავშირებული მხარეებისა და დაკავშირებულ მხარეებთან შესრულებული ოპერაციების დადგენას, აღნიშნული ოპერაციების მიზნების ჩათვლით;

გ) ინფორმაციის მოპოვებას იმის შესახებ, არსებობს თუ არა მნიშვნელოვანი, უჩვეულო ან რთული ოპერაციები, მოვლენები ან საკითხები, რომლებმაც გავლენა მოახდინეს ან შეიძლება გავლენა მოახდინოს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, როგორიცაა, მათ შორის:

(i) სამეურნეო სუბიექტის სამეურნეო საქმიანობის, ან ოპერაციების მნიშვნელოვანი ცვლილებები;

(ii) მნიშვნელოვანი ცვლილებები იმ ხელშეკრულებებში, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, დაფინანსების პირობებისა და სესხის ხელშეკრულებების ან სესხების შემზღუდავი პირობების ჩათვლით;

(iii) მნიშვნელოვანი ბუღალტრული გატარებები, ან ფინანსური ანგარიშგების კორექტირებები;

(iv) საანგარიშგებო პერიოდის მიწურულს განხორციელებული ან აღიარებული მნიშვნელოვანი ოპერაციები;

(v) ადრინდელი გარიგებების დროს გამოვლენილი შეუსწორებელი უზუსტობების მდგომარეობა; და

(vi) დაკავშირებულ მხარეებთან განხორციელებული სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების ან დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობის გავლენა, ან შესაძლო შედეგები;

დ) გამოვლენას ნებისმიერი ფაქტობრივი, საეჭვო ან სავარაუდო:

(i) თაღლითობის ან უკანონო ქმედების, რაც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე; და

(ii) კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევის (როგორიცაა, მაგალითად საგადასახადო და საპენსიო კანონები), რომლებიც, საზოგადოდ, აღიარებულია, რომ უშუალო გავლენას ახდენს არსებითობის ოდენობის განსაზღვრასა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციაზე;

ე) ხელმძღვანელობამ დაადგინა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და პრაქტიკოსის ანგარიშის თარიღს შორის პერიოდში მომხდარი მოვლენები და გააანალიზა თუ არა ის მოვლენები, რომლებიც მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების კორექტირებას ან სათანადო ინფორმაციის გამჟღავნებას განმარტებით შენიშვნებში;

ვ) ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული, სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შეფასების საფუძვლის დადგენას; (იხ. პუნქტი გ88)

ზ) არსებობს თუ არა ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც, სავარაუდოდ, ეჭვს გამოიწვევს სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით;

თ) არსებით ვალდებულებებს სამომავლო ოპერაციებთან დაკავშირებით, სახელშეკრულებო ვალდებულებებს ან პირობითი ვალდებულებებს, რომლებმაც გავლენა მოახდინეს ან გავლენას მოახდენს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მათ შორის განმარტებითი შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციაზე; და

ი) განსახილველ საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებული არსებით არაფულად ოპერაციებს ან ოპერაციებს, რომლებიც არ საჭიროებს ანგარიშსწორებას.

49. ანალიზური პროცედურების შემუშავებისას პრაქტიკოსმა უნდა განიხილოს სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის მონაცემები და ბუღალტრული ჩანაწერები საკმარისია თუ არა ანალიზური პროცედურების ჩატარებისთვის. (იხ. პუნქტები გ89–გ91)

პროცედურები სპეციფიკური გარემოებებისთვის

დაკავშირებული მხარეები

50. მიმოხილვის ჩატარებისას პრაქტიკოსმა სიფხიზლე უნდა შეინარჩუნოს შეთანხმებებთან ან სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით, რომელიც შეიძლება მიანიშნებდეს ისეთ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების არსებობაზე, რომლებიც ხელმძღვანელობამ ადრე არ გამოავლინა, ან რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს.

51. როდესაც პრაქტიკოსი მიმოხილვის პროცესში აღმოაჩენს სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობისაგან განსხვავებულ მნიშვნელოვან ოპერაციებს, მან ხელმძღვანელობა უნდა გამოკითხოს შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:

ა) ამ ოპერაციების ხასიათი;

ბ) მონაწილეობდნენ თუ არა ამ ოპერაციებში დაკავშირებული მხარეები; და

გ) ოპერაციის კომერციული მიზანი (ან მისი უქონლობა).

თაღლითობა და კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევა

52. როდესაც არსებობს ნიშანი იმისა, რომ სამეურნეო სუბიექტში ადგილი აქვს თაღლითობას ან კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევას, ან არსებობს თაღლითობის ან კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევაზე ეჭვი, პრაქტიკოსმა:

ა) აღნიშნულის შესახებ უნდა აცნობოს ზედა რგოლის ხელმძღვანელობის შესაფერის დონეს, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, საჭიროებისამებრ;

ბ) უნდა მოითხოვოს ამ სიტუაციის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის ხელმძღვანელობისეული შეფასება, თუ მოსალოდნელია ამგვარი გავლენა;

გ) უნდა განიხილოს, რა გავლენას იქონიებს (თუ ასეთი არსებობს) ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გამოთქმულ პრაქტიკოსის დასკვნასა და პრაქტიკოსის ანგარიშზე ხელმძღვანელობის მიერ შეფასებული თაღლითობის ან კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევის შედეგები, რის შესახებაც აცნობეს პრაქტიკოსს; და

დ) განსაზღვროს, ვალდებულია, თუ არა, რომ ფაქტობრივი ან საეჭვო თაღლითობის ან უკანონო ქმედების შესახებ აცნობოს სხვა მხარეებს, სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებს გარეთ. (იხ. პუნქტი გ92)

ფუნქციონირებადი საწარმო

53. ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შესწავლას. ხელმძღვანელობის მიერ სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ გამოტანილი დასკვნის შეფასებისას აუდიტორმა უნდა მოიცვას იგივე პერიოდი, რომელიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა თავისი დასკვნის გამოსატანად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების, ან კანონმდებლობით გათვალისწინებული მოთხოვნების შესაბამისად, თუ ეს მოთხოვნილი პერიოდი უფრო ხანგრძლივია.

54. თუ მიმოხილვის განხორციელებისას პრაქტიკოსისათვის ცნობილი გახდება ისეთი მოვლენები და პირობები, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, მაშინ პრაქტიკოსმა უნდა: (იხ. პუნქტი გ93)

    ა) გამოკითხოს ხელმძღვანელობას სამომავლო სამოქმედო გეგმების შესახებ, რომლებიც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარზე, ამ გეგმების პრაქტიკული განხორციელების შესაძლებლობის შესახებ და ასევე იმის თაობაზე, ხელმძღვანელობას სჯერა თუ არა, რომ ამ გეგმების განხორციელების საბოლოო შედეგები გააუმჯობესებს მდგომარეობას, კერძოდ სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარს;

    ბ) შეაფასოს გამოკითხვების შედეგები, რათა გაითვალისწინოს, ხელმძღვანელობის პასუხები საკმარის საფუძველს იძლევა თუ არა იმისათვის, რომ:

        (i) გაგრძელდეს ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ფუნქციონირებადობის პრინციპის საფუძველზე - როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ითვალისწინებს საწარმოს ფუნქციონირებადობის დაშვებას; ან

        (ii) დაასკვნას, ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას, ან სხვა მხრივ ხომ არ ქმნის მცდარ წარმოდგენას სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით; და

    გ) ხელმძღვანელობის პასუხები განიხილოს მიმოხილვის შედეგად მიღებული ყველანაირი ინფორმაციის გათვალისწინებით.

სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება

55. მიმოხილვის ჩატარებისას პრაქტიკოსს შეიძლება დასჭირდეს სხვა პრაქტიკოსების მიერ ჩატარებული სამუშაოს გამოყენება, ან ისეთი პიროვნების ან ორგანიზაციის სამუშაოს გამოყენება, რომელსაც გააჩნია სპეციალური ცოდნა და გამოცდილება რომელიმე სხვა სფეროში, გარდა ბუღალტრული აღრიცხვისა და მარწმუნებელი მომსახურებისა. როდესაც პრაქტიკოსი მიმოხილვის ჩატარებისას იყენებს სხვა პრაქტიკოსის ან ექსპერტის სამუშაოს, პრაქტიკოსმა უნდა მიიღოს შესაბამისი ზომები, რათა დარწმუნდეს, რომ შესრულებული სამუშაო პრაქტიკოსის მიზნების ადეკვატურია. (იხ. პუნქტი გ80)

ფინანსური ანგარიშგების მონაცემების შეჯერება შესაბამის ბუღალტრულ ჩანაწერებთან

56. პრაქტიკოსმა უნდა მოიპოვოს მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგების მონაცემები ემთხვევა ან შეესაბამება სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრულ ჩანაწერებს, რომლის საფუძველზეც მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგება. (იხ. პუნქტი გ94)

დამატებითი პროცედურები იმ შემთხვევისთვის, როდესაც პრაქტიკოსისთვის ცნობილი გახდება, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება შეიცავდეს არსებით უზუსტობას

57. როდესაც პრაქტიკოსისთვის ცნობილი გახდება საკითხ(ებ)ის შესახებ, რაც მას დაარწმუნებს, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებით უზუსტობას შეიცავდეს, პრაქტიკოსმა უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს დამატებითი პროცედურები, რაც საკმარისი იქნება იმისათვის, რომ პრაქტიკოსმა: (იხ. პუნქტები გ95–გ99)

    ა) დაასკვნას, რომ აღნიშნული საკითხ(ებ)ის გამო, სავარაუდოდ, მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება არ გახდება არსებითად მცდარი; ან

    ბ) დაადგინოს, რომ აღნიშნული საკითხ(ებ)ის გამო, სავარაუდოდ, მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება გახდება არსებითად მცდარი.

მისს 2400 (გადასინჯული)

შემდგომი მოვლენები

58. როდესაც პრაქტიკოსისთვის ცნობილი გახდება ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და პრაქტიკოსის ანგარიშის თარიღს შორის პერიოდში მომხდარი ისეთი მოვლენების შესახებ, რომლებიც მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების კორექტირებას ან განმარტებით შენიშვნებში სათანადო ინფორმაციის გამჟღავნებას, პრაქტიკოსმა ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს აღნიშნული უზუსტობების გასწორება.

59. პრაქტიკოსს არ ევალება რაიმე პროცედურების ჩატარება ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით პრაქტიკოსის ანგარიშის თარიღის შემდეგ. თუმცა, როდესაც პრაქტიკოსის ანგარიშის თარიღის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღამდე პერიოდში პრაქტიკოსისთვის ცნობილი გახდება ისეთი ფაქტი, რომლის შესახებაც პრაქტიკოსს თავისი ანგარიშის თარიღამდე რომ სცოდნოდა, შეიძლებოდა შეეცვალა ანგარიში, პრაქტიკოსმა უნდა:

ა) განიხილოს საკითხი ხელმძღვანელობასთან ან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, საჭიროებისამებრ;

ბ) განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების შეცვლა; და

გ) თუ აუცილებელია, ხელმძღვანელობა გამოკითხოს იმის თაობაზე, როგორ აპირებენ ამ საკითხის გადაჭრას ფინანსურ ანგარიშგებაში.

60. თუ ხელმძღვანელობა არ ცვლის ფინანსურ ანგარიშგებას ისეთ სიტუაციაში, როდესაც პრაქტიკოსს მიაჩნია, რომ აუცილებელია ცვლილების შეტანა და პრაქტიკოსის ანგარიში უკვე გადაცემულია სამეურნეო სუბიექტისთვის, პრაქტიკოსმა ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობოს, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ მიაწოდონ მესამე მხარეებს მანამ, სანამ მასში არ შეიტანენ აღნიშნულ აუცილებელ ცვლილებებს. თუ ფინანსური ანგარიშგება მაინც გამოიცემა აღნიშნული აუცილებელი ცვლილებების გარეშე, პრაქტიკოსმა უნდა მიიღოს აუცილებელი ზომები იმის თავიდან ასაცილებლად, რომ პრაქტიკოსის ანგარიში არ იყოს მიჩნეული დასაყრდენ წყაროდ.

ოფიციალური წერილები

61. პრაქტიკოსმა ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს ოფიციალური წერილი იმის თაობაზე, რომ ხელმძღვანელობამ შეასრულა მოცემული გარიგების შეთანხმებული პირობები. აღნიშნული ოფიციალური წერილი უნდა მოიცავდეს ინფორმაციას იმის თაობაზე, რომ: (იხ. პუნქტი გ100–გ102)

ა) ხელმძღვანელობამ შეასრულა თავისი პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მათ შორის, პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან წარდგენაზე, როდესაც შესაფერისია და პრაქტიკოსს მიაწოდა ან მისთვის ხელმისაწვდომი გახადა ყველანაირი შესაფერისი ინფორმაცია, როგორც შეთანხმებული იყო გარიგების პირობებით; და

ბ) ყველა ოპერაცია ასახულია ბუღალტრულ ჩანაწერებსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში.

როდესაც კანონმდებლობით მოითხოვება, რომ ხელმძღვანელობამ გააკეთოს ოფიციალური საჯარო წერილობითი განცხადება თავისი პასუხისმგებლობების შესახებ და პრაქტიკოსი გადაწყვეტს, რომ ამგვარი განცხადებები შეიცავს (ა)–(ბ) ქვეპუნქტებით მოთხოვნილ ზოგიერთ ან ყველა ინფორმაციას, ოფიციალურ წერილში აღარ არის აუცილებელი ამგვარი საკითხების გამეორება.

62. პრაქტიკოსმა ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილი უნდა მოითხოვოს იმის თაობაზეც, რომ ხელმძღვანელობამ პრაქტიკოსს მიაწოდა შემდეგი ინფორმაცია: (იხ. პუნქტი გ101)

ა) სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების ვინაობა, ინფორმაცია ხელმძღვანელობისათვის ცნობილი ყველა დაკავშირებულ მხარესთან ურთიერთობის და ოპერაციების შესახებ;

ბ) მნიშვნელოვანი ფაქტები, დაკავშირებული თაღლითობასთან ან საეჭვო თაღლითობასთან, რომელიც ცნობილია იყო ხელმძღვანელობისათვის და რამაც შეიძლება გავლენა იქონიოს სამეურნეო სუბიექტზე;

გ) ინფორმაცია კანონმდებლობის დარღვევის ცნობილი ფაქტების ან შესაძლო დარღვევის შესახებ, რაც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე;

დ) სრული ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების საფუძველზე;

ე) იმის დადასტურება, რომ ყველა მოვლენა, რომლებიც მოხდა ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ და რომლის გათვალისწინებითაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება, ან სათანადო ინფორმაციის გამჟღავნება განმარტებით შენიშვნებში, სათანადოდ აისახა ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან მათ შესახებ ინფორმაცია სათანადოდ გამჟღავნდა განმარტებით შენიშვნებში;

ვ) არსებითი ვალდებულებები სამომავლო ოპერაციებთან დაკავშირებით, სახელშეკრულებო ვალდებულებები ან პირობითი ვალდებულებები, რომლებმაც გავლენა მოახდინეს ან შეიძლება გავლენა მოახდინონ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მათ შორის განმარტებითი შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციაზე; და

ზ) განსახილველ საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებული არსებითი არაფულადი ოპერაციები ან ოპერაციები, რომლებიც არ საჭიროებს ანგარიშსწორებას.

63. თუ ხელმძღვანელობა არ წარმოადგენს ერთ ან მეტ მოთხოვნილ წერილობით განცხადებას, პრაქტიკოსმა უნდა: (იხ. პუნქტი გ100)

ა) განიხილოს საკითხი ხელმძღვანელობასთან და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, საჭიროებისამებრ;

ბ) ხელახლა შეაფასოს ხელმძღვანელობის პატიოსნება და რა გავლენას იქონიებს ეს ხელმძღვანელობის მიერ მიწოდებული (სიტყვიერად ან წერილობითი) ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობაზე და, ზოგადად, პრაქტიკოსის მიერ მოპოვებულ მტკიცებულებებზე; და

გ) მიიღოს შესაბამისი ზომები, მათ შორის, განსაზღვროს, რა გავლენის მოხდენა შეუძლია ამ სიტუაციას წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად შედგენილ პრაქტიკოსის ანგარიშში ასახულ პრაქტიკოსის დასკვნაზე.

64. პრაქტიკოსმა უარი უნდა განაცხადოს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის გამოთქმაზე, ან უნდა გამოვიდეს გარიგებიდან, საჭიროებისამებრ, თუ ამის გაკეთება ნებადართულია კანონმდებლობით, როდესაც:

ა) პრაქტიკოსი დაასკვნის, რომ ხელმძღვანელობის პატიოსნებასთან დაკავშირებით არსებობს საკმარისი ეჭვი იმისათვის, რომ ოფიციალური წერილები მიჩნეულ იქნეს არასაიმედოდ; ან

ბ) ხელმძღვანელობა არ წარმოადგენს 61-ე პუნქტის შესაბამისად მოთხოვნილ ოფიციალურ წერილობით განცხადებებს.

ოფიციალური წერილების თარიღი და წერილით მოცული პერიოდ(ებ)ი

65. ოფიციალური წერილების თარიღი, პრაქტიკული თვალსაზრისით, რაც შეიძლება ახლოს უნდა იყოს პრაქტიკოსის ანგარიშის თარიღთან, მაგრამ არ უნდა იყოს აღნიშნული თარიღის შემდგომი რიცხვით დათარიღებული. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია უნდა მოიცავდეს პრაქტიკოსის ანგარიშში მითითებულ ყველა ფინანსურ ანგარიშგებასა და ყველა პერიოდ(ებ)ს.

ჩატარებული პროცედურების შედეგად მიღებული მტკიცებულებების შეფასება

66. პრაქტიკოსმა უნდა შეაფასოს, ჩატარებული პროცედურების შედეგად მოპოვებულია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები, ხოლო თუ მოპოვებული არ არის, პრაქტიკოსმა უნდა ჩაატაროს სხვა პროცედურები, რომლებიც, პრაქტიკოსის აზრით, აუცილებელია არსებულ გარემოებებში იმისათვის, რომ შეძლოს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის ჩამოყალიბება. (იხ. პუნქტი გ103)

67. თუ პრაქტიკოსი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვებას დასკვნის ჩამოსაყალიბებლად, მან ხელმძღვანელობასთან და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, საჭიროებისამებრ, უნდა განიხილოს ამგვარი შეზღუდვების გავლენა მიმოხილვის სამუშაოს მასშტაბზე. (იხ. პუნქტები გ104–გ105)

პრაქტიკოსის ანგარიშზე გავლენის შეფასება

68. პრაქტიკოსმა უნდა შეაფასოს ჩატარებული პროცედურების შედეგად მოპოვებული მტკიცებულებები, რათა განსაზღვროს მათი გავლენა პრაქტიკოსის ანგარიშზე. (იხ. პუნქტი გ103)

ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პრაქტიკოსის დასკვნის ფორმირება

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების განხილვა ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში

69. ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის ფორმირებისას პრაქტიკოსმა უნდა:

ა) შეაფასოს, ფინანსურ ანგარიშგებაში სათანადოდ არის თუ არა მინიშნებული ან აღწერილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები; (იხ. პუნქტები გ106–გ107)

ბ) განიხილოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებისა და ჩატარებული პროცედურების შედეგების გათვალისწინებით:

(i) ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებულია თუ არა სათანადო ტერმინოლოგია, მათ შორის, თითოეული შემადგენელი ანგარიშგების სახელწოდება;

(ii) ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ადეკვატურად არის თუ არა აღწერილი სამეურნეო სუბიექტის მიერ შერჩეული და გამოყენებული ყველა მნიშვნელოვანი საღრიცხვო პოლიტიკა;

(iii) თითოეული შერჩეული და გამოყენებული საღრიცხვო პოლიტიკა თავსებადია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებთან და სათანადოდ არის თუ არა შერჩეული;

(iv) ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული საღრიცხვო შეფასებები დასაბუთებულია თუ არა;

(v) ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია არის თუ არა შესაბამისი, საიმედო, შესადარისი და აღქმადი; და

(vi) ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია თუ არა ადეკვატური ინფორმაცია, რაც საკმარისია იმისთვის, რომ სავარაუდო მომხმარებლებისათვის გასაგები იყოს არსებითი ოპერაციებისა და მოვლენების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულ ინფორმაციაზე. (იხ. პუნქტები გ108–გ110)

70. პრაქტიკოსმა უნდა გაითვალისწინოს:

ა) მოცემული მიმოხილვის პროცესში და აგრეთვე ფინანსური ანგარიშგების გასული წლის მიმოხილვისას გამოვლენილი შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე; და

ბ) სამეურნეო სუბიექტის საღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტების გავლენა, ხელმძღვანელობის განსჯის შესაძლო მიკერძოებულობის ნიშნების ჩათვლით. (იხ. პუნქტები გ111–გ112)

71. როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების მიხედვით, პრაქტიკოსმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი ფაქტორებიც: (იხ. პუნქტი გ109)

ა) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა მთლიანობაში, მისი სტრუქტურა და შინაარსი შესაბამისობაშია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებთან; და

ბ) ჩანს თუ არა რომ, ფინანსური ანგარიშგება, შესაბამის შენიშვნებთან ერთად, იმგვარად წარმოაჩენს ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებულ ოპერაციებსა და მოვლენებს, რომ მიიღწევა სამართლიანი წარდგენა, ან უტყუარი და სამართლიანი წარდგენა, საჭიროებისამებრ, მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების კონტექსტში.

დასკვნის ფორმა

72. ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩამოყალიბებული პრაქტიკოსის დასკვნა, იქნება ეს არამოდიფიცირებული თუ მოდიფიცირებული, გამოხატული უნდა იყოს სათანადო ფორმით, ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად.

არამოდიფიცირებული დასკვნა

73. პრაქტიკოსმა მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ პრაქტიკოსის ანგარიშში არამოდიფიცირებული დასკვნა უნდა წარმოადგინოს იმ შემთხვევაში, როდესაც პრაქტიკოსი მოიპოვებს შეზღუდულ რწმუნებას, რომელიც მას დასკვნის გამოტანის საშუალებას მისცემს იმის შესახებ რომ პრაქტიკოსის ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ ფაქტს, რაც მას დაარწმუნებდა, რომ ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

74. როდესაც პრაქტიკოსი გამოთქვამს არამოდიფიცირებულ დასკვნას, პრაქტიკოსმა უნდა გამოიყენოს ქვემოთ განხილულიდან ერთ-ერთი ფრაზა, თუ სხვაგვარად არ მოითხოვება კანონმდებლობით: (იხ. პუნქტები გ113–გ114)

    ა) „ჩვენ მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე ვაცხადებთ, რომ, ჩვენი ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ ფაქტებს, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არ ასახავს (ან *უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს*), ... ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;“ (სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების გამოყენებით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებისთვის); ან

    ბ) „ჩვენ მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე ვაცხადებთ, რომ, ჩვენი ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ ფაქტებს, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.“ (შესაბამისობის საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებისთვის)

მოდიფიცირებული დასკვნა

75. პრაქტიკოსმა მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ პრაქტიკოსის ანგარიშში მოდიფიცირებული დასკვნა უნდა წარმოადგინოს იმ შემთხვევაში, როდესაც:

    ა) პრაქტიკოსი ჩატარებული პროცედურების შედეგებისა და მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე დაადგენს, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას; ან

    ბ) პრაქტიკოსი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვებას ფინანსური ანგარიშგების ერთი ან მეტი მუხლის შესახებ, როდესაც აღნიშნული მუხლები არსებითია მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში.

76. როდესაც პრაქტიკოსის დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოდიფიცირებულია, პრაქტიკოსმა უნდა:

    ა) გამოიყენოს სათაური „პირობითი დასკვნა,“ „უარყოფითი დასკვნა“ ან „უარი დასკვნის გამოთქმაზე“, საჭიროებისამებრ, პრაქტიკოსის დასკვნის აბზაცისთვის; და

    ბ) აღწეროს დასკვნის მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხი, შესაფერისი დასათაურებით (მაგალითად, „პირობითი დასკვნის საფუძველი“, „უარყოფითი დასკვნის საფუძველი“, ან „დასკვნის გამოთქმაზე უარის საფუძველი“, საჭიროებისამებრ), ცალკე გამოყოფილ აბზაცში, რომელიც განთავსდება უშუალოდ დასკვნის აბზაცის წინ (მას დასკვნის საფუძვლის აბზაცს უწოდებენ).

ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას

77. როდესაც პრაქტიკოსი დაადგენს, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას, პრაქტიკოსმა უნდა გამოთქვას:

    ა) პირობითი დასკვნა, თუ გადაწყვეტს, რომ მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხ(ებ)ის გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითია, მაგრამ არ არის ყოვლისმომცველი; ან

    ბ) უარყოფითი დასკვნა, თუ გადაწყვეტს, რომ მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხ(ებ)ის გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითიც არის და ყოვლისმომცველიც.

78. როდესაც პრაქტიკოსის დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პირობითია არსებითი უზუსტობის გამო, პრაქტიკოსმა უნდა გამოიყენოს შემდეგი ფრაზები, საჭიროებისამებრ, თუ სხვაგვარად არ მოითხოვება კანონმდებლობით:

ა) „ჩვენ მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე ვაცხადებთ, რომ, გარდა „პირობითი დასკვნის საფუძვლის“ აბზაცში აღწერილი საკითხ(ებ)ისა, ჩვენი ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ ფაქტებს, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არ ასახავს (ან *უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს*), ... ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად“; (სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების გამოყენებით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებისათვის); ან

ბ) „ჩვენ მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე ვაცხადებთ, რომ, გარდა „პირობითი დასკვნის საფუძვლის“ აბზაცში აღწერილი საკითხ(ებ)ისა, ჩვენი ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ ფაქტებს, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად“ (შესაბამისობის საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებისთვის).

79. როდესაც პრაქტიკოსის დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უარყოფითია, პრაქტიკოსმა უნდა გამოიყენოს შემდეგი ფრაზებიდან ერთ-ერთი, საჭიროებისამებრ, თუ სხვაგვარად არ მოითხოვება კანონმდებლობით:

ა) „ჩვენ მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე ვაცხადებთ, რომ, „უარყოფითი დასკვნის საფუძვლის“ აბზაცში აღწერილი საკითხ(ებ)ის მნიშვნელობის გამო, ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არ ასახავს (ან *უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს*), ... ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;“ (სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების გამოყენებით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებისათვის); ან

ბ) „ჩვენ მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე ვაცხადებთ, რომ, „უარყოფითი დასკვნის საფუძვლის“ აბზაცში აღწერილი საკითხ(ებ)ის მნიშვნელობის გამო, ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად“. (შესაბამისობის საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებისთვის).

80. დასკვნის საფუძვლის აბზაცში პირობითი დასკვნის ან უარყოფითი დასკვნის გამომწვევ არსებით უზუსტობასთან მიმართებაში პრაქტიკოსმა უნდა:

ა) აღწეროს და რაოდენობრივად გამოსახოს უზუსტობის ფინანსური გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, როდესაც არსებითი უზუსტობა დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ კონკრეტულ თანხებთან (მათ შორის, განმარტებით შენიშვნებში წარმოდგენილ რაოდენობრივ ინფორმაციასთან), თუ ამის გაკეთება შესაძლებელია, ხოლო თუ, პრაქტიკული თვალსაზრისით, შეუძლებელია ფინანსური გავლენის რაოდენობრივი შეფასება, აუდიტორმა ესეც უნდა აღნიშნოს დასკვნის საფუძვლის აბზაცში;

ბ) ახსნას, რა სახის უზუსტობას შეიცავს განმარტებითი შენიშვნები, როდესაც არსებითი უზუსტობა დაკავშირებულია განმარტებით შენიშვნაში მოცემულ ტექსტურ ინფორმაციასთან; ან

გ) აღწეროს გამოტოვებული ინფორმაციის ხასიათი, როდესაც არსებითი უზუსტობა დაკავშირებულია მოთხოვნილი ინფორმაციის გამოტოვებასთან. პრაქტიკოსმა გამოტოვებული ინფორმაცია უნდა ასახოს დასკვნის საფუძვლის აბზაცში, თუ ამის გაკეთება პრაქტიკულად შესაძლებელია და, ამავე დროს, არ იკრძალება კანონმდებლობით.

თუ საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება შეუძლებელია

81. როდესაც პრაქტიკოსი ვერ ახერხებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის ფორმირებას იმის გამო, რომ შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება, პრაქტიკოსმა უნდა:

ა) გამოთქვას პირობითი დასკვნა, თუ გადაწყვეტს, რომ აღმოუჩენელი უზუსტობების, თუ ასეთი არსებობს, შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება იყოს არსებითი, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი; ან

ბ) განაცხადოს უარი დასკვნის ჩამოყალიბებაზე, როდესაც დაასკვნის, რომ აღმოუჩენელი უზუსტობების, თუ ასეთი არსებობს, შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება იყოს არსებითიც და ყოვლისმომცველიც.

82. პრაქტიკოსი უნდა გამოვიდეს გარიგებიდან, თუ არსებობს შემდეგი პირობები: (იხ. პუნქტები გ115–გ117)

ა) პრაქტიკოსის მიერ გარიგებაზე დათანხმების შემდეგ ხელმძღვანელობის მიერ მიმოხილვის სამუშაოთა მასშტაბის შეზღუდვის გამო, პრაქტიკოსი ვერ ახერხებს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვებას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის ფორმირებისათვის;

ბ) პრაქტიკოსი გადაწყვეტს, რომ აღმოუჩენელი უზუსტობების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითიც არის და ყოვლისმომცველიც; და

გ) გარიგებიდან გამოსვლა ნებადართულია კანონმდებლობით.

83. როდესაც პრაქტიკოსის დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პირობითია იმის გამო, რომ ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება, პრაქტიკოსმა უნდა გამოიყენოს ქვემოთ განხილულთაგან ერთ-ერთი ფრაზა, საჭიროებისამებრ, თუ სხვაგვარად არ მოითხოვება კანონმდებლობით:

ა) „ჩვენ მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე ვაცხადებთ, რომ, გარდა „პირობითი დასკვნის საფუძვლის“ აბზაცში აღწერილი საკითხ(ებ)ისა, ჩვენი ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ ფაქტებს, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არ ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს*),... ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;“ (სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების გამოყენებით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებისთვის); ან

ბ) „ჩვენ მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე ვაცხადებთ, რომ, გარდა „პირობითი დასკვნის საფუძვლის“ აბზაცში აღწერილი საკითხ(ებ)ისა, ჩვენი ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ ფაქტებს, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად“. (შესაბამისობის საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებისთვის).

84. ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის ჩამოყალიბებაზე უარის შემთხვევაში, პრაქტიკოსმა დასკვნის აბზაცში უნდა განაცხადოს, რომ:

ა) „დასკვნაზე უარის“ აბზაცში აღწერილი საკითხ(ებ)ის მნიშვნელობის გამო, პრაქტიკოსს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის ჩამოსაყალიბებლად; და

ბ) შესაბამისად, პრაქტიკოსი არ გამოთქვამს დასკვნას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

85. როდესაც პრაქტიკოსი იძლევა პირობით დასკვნას საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გამო, ან პრაქტიკოსი უარს ამბობს დასკვნის ჩამოყალიბებაზე, დასკვნის საფუძვლის აბზაცში პრაქტიკოსმა უნდა აღწეროს მიზეზ(ებ)ი, რის გამოც შეუძლებელი იყოს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება.

პრაქტიკოსის ანგარიში

86. მიმოხილვის გარიგებებისთვის პრაქტიკოსის ანგარიშს უნდა ჰქონდეს წერილობითი ფორმა და მოიცავდეს შემდეგ ელემენტებს: (იხ. პუნქტები გ118–გ121, გ142, გ144)

ა) სათაურს, სადაც ნათლად უნდა იყოს მითითებული, რომ ეს არის დამოუკიდებელი პრაქტიკოსის ანგარიში მიმოხილვის გარიგებისთვის;

ბ) ადრესატ(ებ)ს, გარიგების გარემოებების შესაბამისად;

გ) შესავალ აბზაცს, სადაც მითითებული უნდა იყოს:

(i) ფინანსური ანგარიშგება, რომლის მიმოხილვაც ჩატარდა, მათ შორის თითოეული ანგარიშგების სახელწოდება, რომლისგანაც შედგება ფინანსური ანგარიშგება და ასევე საანგარიშგებო თარიღი და ფინანსური ანგარიშგებით მოცული პერიოდი;

(ii) რომ ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვასა და სხვა განმარტებით ინფორმაციას; და

(iii) რომ ჩატარდა ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა;

დ) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, მათ შორის იმის ახსნას, რომ ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია: (იხ. პუნქტები გ122–გ125)

(i) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, საჭიროების შემთხვევაში მის სამართლიან წარდგენაზე;

(ii) შიდა კონტროლზე, რომელსაც ხელმძღვანელობა აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას;

ე) იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგებაა:

(i) ფინანსური ანგარიშგების მიზნის აღწერას და, საჭიროების შემთხვევაში, სავარაუდო მომხმარებლების მითითებას, ან მინიშნებას სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნაზე, სადაც აღწერილია ეს ინფორმაცია; და

(ii) როდესაც ხელმძღვანელობას გააჩნია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების არჩევის შესაძლებლობა ამგვარი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის, ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერაში იმის მინიშნებას, რომ ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია განსაზღვროს, რომ გამოსაყენებელი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები მისაღებია მოცემულ გარემოებებში;

ვ) პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობის აღწერას, რომ უნდა ჩამოაყალიბოს დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, წინამდებარე მისს-ის, შესაბამის კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის მითითებასთან ერთად საჭიროებისამებრ. (იხ. პუნქტები გ126–127, გ143)

ზ) ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვისა და მისი შეზღუდვების აღწერასა და შემდეგ განცხადებას: (იხ. პუნქტი გ128)

(i) მიმოხილვის გარიგება წინამდებარე მისს-ის მიხედვით არის შეზღუდული რწმუნების გარიგება;

(ii) პრაქტიკოსი ატარებს პროცედურებს, რომლებიც ძირითადად მოიცავს ხელმძღვანელობისა და სამეურნეო სუბიექტის სხვა თანამშრომლების გამოკითხვას, საჭიროებისამებრ, და ანალიზური პროცედურების გამოყენებას, აგრეთვე მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასებას; და

(iii) მიმოხილვის დროს ჩატარებული პროცედურები მნიშვნელოვნად ნაკლები მოცულობისაა, ვიდრე „აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების“(ასს) შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის დროს ჩატარებული პროცედურები, და შესაბამისად, პრაქტიკოსი არ გამოთქვამს აუდიტორულ მოსაზრებას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ;

თ) აბზაცს სათაურით „დასკვნა“, რომელიც მოიცავს:

(i) პრაქტიკოსის დასკვნას მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების შესახებ 72–85 პუნქტების შესაბამისად, საჭიროებისამებრ; და

(ii) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი საფუძვლების მითითებას რომელიც გამოყენებულია ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, მათ შორის, ფინანსური

ანგარიშგების საფუძვლების დამდგენი იურისდიქციის მითითებას იმ შემთხვევაში, თუ იგი არ არის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები, ან მცირე და საშუალო საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები, ან სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები; (იხ. პუნქტები გ129–გ130)

ი) ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პრაქტიკოსის დასკვნის მოდიფიცირების შემთხვევაში:

(i) აბზაცს შესაფერისი სათაურით, რომელიც მოიცავს პრაქტიკოსის მოდიფიცირებულ დასკვნას 72-ე და 75-85 პუნქტების შესაბამისად, საჭიროებისამებრ; და

(ii) აბზაცს შესაფერისი სათაურით, სადაც მოცემულია იმ საკითხ(ებ)ის აღწერა, რომლებმაც გამოიწვია დასკვნის მოდიფიცირება; (იხ. პუნქტი გ131)

კ) წინამდებარე მისს-ით განსაზღვრული, პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობის მითითებას, შესაფერისი ეთიკური ნორმების დაცვის შესახებ;

ლ) პრაქტიკოსის ანგარიშის თარიღს; (იხ. პუნქტები გ138–გ141)

მ) პრაქტიკოსის ხელმოწერასა; და (იხ. პუნქტი გ132)

ნ) პრაქტიკოსის მისამართს იმ იურისდიქციაში, სადაც საქმიანობს.

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი პრაქტიკოსის ანგარიშში

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი

87. პრაქტიკოსმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს მომხმარებელთა ყურადღების გამახვილება ფინანსურ ანგარიშგებაში ან მის განმარტებით შენიშვნებში ასახულ საკითხზე, რომელსაც, პრაქტიკოსის აზრით, გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით. მსგავს შემთხვევებში პრაქტიკოსმა „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი“ უნდა ასახოს პრაქტიკოსის ანგარიშში, თუკი პრაქტიკოსს მოპოვებული აქვს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები იმისათვის, რომ დაასკვნას, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული საკითხი ნაკლებად სავარაუდოა, რომ შეიცავდეს არსებით უზუსტობას. მსგავს აბზაცში ნებადართულია მხოლოდ ისეთი საკითხის მითითება, რომელიც ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ან მის განმარტებით შენიშვნებში.

88. სპეციალური დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაზე პრაქტიკოსის ანგარიში უნდა მოიცავდეს „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს“, რათა პრაქტიკოსის ანგარიშის მომხმარებლებმა ყურადღება მიაქციონ იმ ფაქტს, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად და, ამგვარად, ეს ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არ გამოდგეს სხვა მიზნებისთვის. (იხ. პუნქტები გ133–გ134)

89. პრაქტიკოსმა „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცს“ უნდა დაარქვას „მნიშვნელოვანი გარემოებები“ ან სხვა სათანადო სათაური და განათავსოს იმ აბზაცის შემდეგ, რომელიც შეიცავს პრაქტიკოსის დასკვნას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი

90. როდესაც პრაქტიკოსი მიიჩნევს, რომ აუცილებელია ანგარიშში ინფორმაციის მიწოდება სხვა საკითხის შესახებ, რომელიც ასახული არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში ან მის განმარტებით შენიშვნებში, რომელიც, პრაქტიკოსის შეფასებით, აუცილებელია მომხმარებლების მიერ მიმოხილვის, პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობების ან პრაქტიკოსის დასკვნის გასაგებად და ამის გაკეთება აკრძალული არ არის კანონმდებლობით, პრაქტიკოსმა ამგვარი საკითხი პრაქტიკოსის ანგარიშში უნდა აღწეროს სათაურით „სხვა გარემოებები“ ან სხვა სათანადო სათაურით.

სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები

91. პრაქტიკოსს შეიძლება მოეთხოვოს სხვა პასუხისმგებლობების განხილვა ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ პრაქტიკოსის ანგარიშში, რაც წინამდებარე მისს-ით განსაზღვრული პასუხისმგებლობების ფარგლებს სცილდება. მსგავს სიტუაციებში, პრაქტიკოსმა აღნიშნული სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები უნდა განიხილოს პრაქტიკოსის ანგარიშის ცალკე განყოფილებაში სათაურით „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე“, ან სხვა სათაურით, რაც შესაფერისი იქნება აღნიშნული ნაწილის შინაარსისთვის, რომელიც განთავსდება იმ განყოფილების შემდეგ, რომლის სათაურია „დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“. (იხ. პუნქტები გ135–გ137)

პრაქტიკოსის ანგარიშის თარიღი

92. პრაქტიკოსმა ანგარიში არ უნდა დაათარიღოს იმ თარიღზე ადრინდელი რიცხვით, როდესაც პრაქტიკოსმა მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები, როგორც ფინანსურ ანგარიშგებაზე პრაქტიკოსის დასკვნის საფუძველი, ამასთან უნდა დარწმუნდეს, რომ: (იხ. პუნქტები გ138–გ141)

   ა) მომზადებულია ყველა ანგარიშგება, რომლებსაც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი საფუძვლების მიხედვით, დაკავშირებულ შენიშვნებთან ერთად, საჭიროებისამებრ; და

   ბ) აღიარებული უფლებამოსილების მქონე პირებმა დაადასტურეს, რომ თავის თავზე იღებენ პასუხისმგებლობას აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

დოკუმენტაცია

93. მიმოხილვისთვის დოკუმენტაციის მომზადება უზრუნველყოფს მტკიცებულებას იმის თაობაზე, რომ მიმოხილვა ჩატარდა წინამდებარე მისს-ის, სამართლებრივი და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად, საჭიროებისამებრ და არსებობს საკმარისი და სათანადო ჩანაწერები პრაქტიკოსის ანგარიშისთვის. პრაქტიკოსმა დროულად უნდა განახორციელოს გარიგების შემდეგი ასპექტების დოკუმენტირება, რაც საკმარისი იქნება იმისათვის, რომ გამოცდილმა პრაქტიკოსმა, რომელსაც სხვა მხრივ შეხება არ ჰქონია მოცემულ გარიგებასთან, გაიგოს: (იხ. პუნქტი გ145)

   ა) წინამდებარე მისს-ის, შესაბამისი სამართლებრივი და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესასრულებლად ჩატარებული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა;

   ბ) აღნიშნული პროცედურების ჩატარების შედეგად მიღებული შედეგები და აღნიშნული შედეგების საფუძველზე გამოტანილი პრაქტიკოსის დასკვნები; და

   გ) გარიგების დროს წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები, მათ შესახებ პრაქტიკოსის მიერ გამოტანილი დასკვნები და მნიშვნელოვანი პროფესიული განსჯა, რომელიც გამოყენებული იყო აღნიშნული დასკვნების გამოსატანად.

94. წინამდებარე მისს-ის მოთხოვნის შესაბამისად ჩატარებული პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის დოკუმენტირებისას პრაქტიკოსმა უნდა დააფიქსიროს:

   ა) ვინ ჩაატარა სამუშაო და როდის; და

   ბ) ვინ განიხილა შესრულებული სამუშაო, ხარისხის კონტროლის მიზნებისათვის და განხილვის თარიღი და მოცულობა.

95. პრაქტიკოსმა ასევე დოკუმენტურად უნდა გააფორმოს ხელმძღვანელობასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან და სხვებთან ერთად ჩატარებული განხილვები, რაც შესაფერისია გარიგების დროს წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების განხილვისათვის, აღნიშნული საკითხების ხასიათის ჩათვლით.

96. როდესაც გარიგების მიმდინარეობის პროცესში პრაქტიკოსი აღმოაჩენს ინფორმაციას, რომელიც არ შეესაბამება ისეთ მნიშვნელოვან საკითხებთან დაკავშირებით ჩატარებული პროცედურების შედეგებს, რომლებიც გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, პრაქტიკოსმა დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს, როგორ გადაიჭრა ეს შეუსაბამობა.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე მისს-ის მოქმედების სფერო (იხ. პუნქტები 1–2)

გ1. ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის ჩატარებისას პრაქტიკოსს შეიძლება მოეთხოვებოდეს სამართლებრივ და მარეგულირებელ მოთხოვნებთან შესაბამისობა და ეს მოთხოვნები შეიძლება განსხვავდებოდეს წინამდებარე მისს-ით დადგენილი მოთხოვნებისაგან. მართალია პრაქტიკოსისთვის შეიძლება წინამდებარე მისს-ის გარკვეული ასპექტები გამოსადეგი იყოს, მაგრამ აღნიშნულ გარემოებებში პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობაა ყველა შესაბამისი სამართლებრივი, მარეგულირებელი და პროფესიული მოვალეობების დაცვის უზრუნველყოფა.

კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა სამეურნეო სუბიექტების ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის კონტექსტში

გ2. წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად სამეურნეო სუბიექტების ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორმა შეიძლება მოითხოვოს მიმოხილვის გარიგებები შემადგენელი სამეურნეო სუბიექტებისათვის[6]. წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად ჩატარებული მიმოხილვის დროს შეიძლება ჯგუფის აუდიტორმა დამატებითი სამუშაოს ან პროცედურების ჩატარება მოითხოვოს, რაც აუცილებელია ჯგუფის აუდიტის გარიგებისათვის მოცემულ გარემოებებში.

კავშირი ხკსს 1-თან (იხ. მე-4 პუნქტი)

გ3. ხკსს 1 ეხება ფირმის პასუხისმგებლობას, შექმნას და გამოიყენოს თავისი ხარისხის კონტროლის სისტემა მარწმუნებელი გარიგებებისათვის, მათ შორის, მიმოხილვის გარიგებებისთვის. აღნიშნული პასუხისმგებლობები ეხება ფირმის შემდეგი ასპექტების ჩამოყალიბებას:

- ხარისხის კონტროლის სისტემა; და
- დაკავშირებული პოლიტიკა, რომელიც შემუშავებულია ხარისხის კონტროლის სისტემის მიზნის მისაღწევად და ფირმის პროცედურები აღნიშნულ პოლიტიკასთან შესაბამისობის უზრუნველყოფისა და მონიტორინგისათვის, იმ პოლიტიკისა და პროცედურების ჩათვლით, რომლებიც ეხება თითოეულ ქვემოთ ჩამოთვლილ ელემენტს:
  - ფირმაში ხარისხის უზრუნველყოფაზე პასუხისმგებლობა;
  - შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნები;
  - ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელება და სპეციფიკური გარიგებები;
  - შრომითი რესურსები;
  - გარიგების შესრულება;
  - მონიტორინგი.

გ4. ხკსს-ს 1 მიხედვით ფირმა ვალდებულია შეიმუშაოს და გამოიყენოს ხარისხის კონტროლის სისტემა, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს დასაბუთებული რწმუნება იმის, რომ:

ა) ფირმა და მისი თანამშრომლები იცავენ პროფესიულ სტანდარტებს და შესაბამის სამართლებრივ და მარეგულირებელ მოთხოვნებს; და

ბ) ფირმის ან გარიგების პარტნიორების მიერ გაცემული ანგარიშები არსებული გარემოებების შესაფერისია[7].

---

6. ასს 600 - „*სპეციფიკური ფაქტორები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)*“, პუნქტი გ52

7. ხკსს 1, მე-11 პუნქტი.

გ5. ეროვნული მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ფირმის მიერ ხარისხის კონტროლის სისტემის შემუშავებასა და გამოყენებაზე პასუხისმგებლობას, მიიჩნევა, რომ არანაკლებ მკაცრია ხკსს 1-ზე, როდესაც ისინი მოიცავს გ3 პუნქტში მითითებულ ყველა ელემენტს და ფირმას ეკისრება ხკსს 1-ში მოცემული მოთხოვნების მიზნების მიღწევის ვალდებულება.

გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის გარიგება (იხ. პუნქტები 5–8 და მე-14)

გ6. ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა შეიძლება ჩატარდეს ფართო სპექტრის სამეურნეო სუბიექტებისთვის, რომელთა სიდიდე და ფინანსური ანგარიშგების სირთულე განსხვავებულია. ზოგიერთ იურისდიქციაში გარკვეული ტიპის სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა შეიძლება რეგულირდებოდეს აგრეთვე ადგილობრივი კანონმდებლობით და შესაბამისი საანგარიშგებო მოთხოვნებით.

გ7. მიმოხილვა შეიძლება ჩატარდეს განსხვავებულ გარემოებებში. მაგალითად, შეიძლება მოითხოვებოდეს მიმოხილვის ჩატარება სამეურნეო სუბიექტებისათვის, რომლებიც კანონმდებლობით გათავისუფლებულნი არიან სავალდებულო აუდიტისგან. მიმოხილვა შეიძლება მოითხოვებოდეს ნებაყოფლობით საფუძველზე, მაგალითად კერძო ხელშეკრულების პირობების შესაბამისად ფინანსური ანგარიშგებისათვის, ან დაფინანსების შეთანხმების მხარდასაჭერად.

მიზნები (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ8. წინამდებარე მისს-ით მოითხოვება, რომ პრაქტიკოსმა უარი თქვას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის ჩამოყალიბებაზე, როდესაც:

ა) პრაქტიკოსი ადგენს, ან მოეთხოვება ანგარიშის შედგენა გარიგების შედეგების მიხედვით; და

ბ) ვერ ახერხებს დასკვნის ფორმირებას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ იმის გამო, რომ შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება და, პრაქტიკოსის აზრით, აღმოუჩენელი უზუსტობების, თუ ასეთი არსებობს, გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება იყოს როგორც არსებითი, ისე ყოვლისმომცველი.

გ9. სიტუაცია, როდესაც შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება მიმოხილვის გარიგებისას (უწოდებენ მიმოხილვის მასშტაბის შეზღუდვას) შეიძლება წარმოიქმნას შემდეგი მიზეზების გამო:

ა) გარემოებები, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის ფარგლებს სცილდება;

ბ) პრაქტიკოსის სამუშაოს ხასიათთან და ვადებთან დაკავშირებული გარემოებები; ან

გ) სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ დაწესებული შეზღუდვები.

გ10. წინამდებარე მისს-ში მოცემულია მოთხოვნები და მითითებები პრაქტიკოსისთვის, როდესაც პრაქტიკოსის სამუშაოს მასშტაბი შეზღუდულია, მიმოხილვის გარიგებაზე დათანხმებამდე ან მიმოხილვის განხორციელებისას.

განმარტებები (იხ. მე-16 პუნქტი)

ტერმინების „ხელმძღვანელობა“ და „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“ გამოყენება

გ11. ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების შესაბამისი პასუხისმგებლობები განსხვავებული იქნება სხვადასხვა იურისდიქციაში და აგრეთვე სხვადასხვა ტიპის სამეურნეო სუბიექტებშიც. აღნიშნული განსხვავებები გავლენას ახდენს იმაზე, როგორ გამოიყენებს პრაქტიკოსი წინამდებარე მისს-ში მოცემულ მოთხოვნებს ხელმძღვანელობასთან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან მიმართებაში. შესაბამისად, ფრაზა „ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“, საჭიროებისამებრ, ამ სტანდარტში მრავალჯერ გვხვდება, რათა პრაქტიკოსმა ყურადღება მიაქციოს იმ ფაქტს, რომ სამეურნეო სუბიექტების განსხვავებულ გარემოში შეიძლება განსხვავებული იყოს ხელმძღვანელობისა და მმართველობის სტრუქტურები და მართვის მეთოდები.

გ12. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და გარე ანგარიშგებასთან დაკავშირებული სხვადასხვა პასუხისმგებლობები განაწილებული იქნება ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის, რაც დამოკიდებულია ისეთ ფაქტორებზე, როგორიცაა, მაგალითად:

- სამეურნეო სუბიექტის რესურსები და სტრუქტურა; და
- სამეურნეო სუბიექტში ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების შესაბამისი ფუნქციები, შესაბამისი კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის მიხედვით, ან თუ სამეურნეო სუბიექტი არ არის რეგულირებადი დარგის წარმომადგენელი, სამეურნეო სუბიექტში დაწესებული ნებისმიერი ოფიციალური მმართველობის ან ანგარიშვალდებულების შეთანხმებების მიხედვით (მაგალითად, ხელშეკრულებები, წესდება ან სამეურნეო სუბიექტის სხვა ტიპის სადამფუძნებლო დოკუმენტები).

მაგალითად, მცირე სამეურნეო სუბიექტებში ხშირად არ არის გაყოფილი ხელმძღვანელობისა და მმართველობის ფუნქციები. უფრო მსხვილ სამეურნეო სუბიექტებში ხშირად ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის წარმართვაზე და აღნიშნულის შესახებ ანგარიშგების წარდგენაზე, ხოლო მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ზედამხედველობას უწევენ ხელმძღვანელობას. ზოგიერთ იურისდიქციაში სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე სამართლებრივი პასუხისმგებლობა ეკისრება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, ხოლო ზოგიერთ იურისდიქციაში - ხელმძღვანელობას.

შეზღუდული რწმუნება – ტერმინის „საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები“ გამოყენება
(იხ. პუნქტი 17(ვ))

გ13. საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები აუცილებელია შეზღუდული რწმუნების მისაღებად, პრაქტიკოსის დასკვნის მხარდაჭერის მიზნით. მტკიცებულებების მოპოვება, ძირითადად, მიმოხილვის პროცესში ჩატარებული პროცედურების შედეგად ხდება და შემდგომში მოპოვებული მტკიცებულებები გროვდება.

მიმოხილვის გარიგების ჩატარება წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად (იხ. მე-18 პუნქტი)

გ14. წინამდებარე მისს-ს არ გააჩნია უპირატესი მოქმედების უფლება იმ კანონებთან და სხვა ნორმატიული აქტებთან მიმართებაში, რომლებიც არეგულირებს ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვას. როდესაც აღნიშნული კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები განსხვავდება წინამდებარე მისს-ის მოთხოვნებისაგან, მაშინ მხოლოდ კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად მიმოხილვის ჩატარება ავტომატურად არ ნიშნავს ამ მისს-ის მოთხოვნების დაცვას.

ეთიკური მოთხოვნები (იხ. 21-ე პუნქტი)

გ15. პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის (კოდექსი) „ა“ ნაწილით დადგენილია პროფესიული ეთიკის ძირითადი პრინციპები, რომლებიც უნდა დაიცვან პრაქტიკოსებმა; გარდა ამისა, მასში მოცემულია აღნიშნული პრინციპების გამოყენების კონცეპტუალური საფუძვლები. ეს პრინციპებია:

ა) პატიოსნება;

ბ) ობიექტურობა;

გ) პროფესიული კომპეტენცია და სათანადო გულისხმიერება;

დ) კონფიდენციალობა; და

ე) პროფესიული ქცევა.

პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის (კოდექსი) „ბ“ ნაწილში ნაჩვენებია კონცეპტუალური საფუძვლების (მიდგომის) გამოყენება კონკრეტულ სიტუაციებში. ეთიკის კოდექსის მოთხოვნების დაცვის უზრუნველსაყოფად, უნდა დადგინდეს საფრთხეები, რომლებიც ემუქრება პრაქტიკოსის მიერ სათანადო ეთიკური ნორმების დაცვას და გატარდეს სათანადო დამცავი ზომები.

გ16. ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის გარიგების შემთხვევაში ეთიკის კოდექსით მოითხოვება, რომ პრაქტიკოსი დამოუკიდებელი იყოს იმ სამეურნეო სუბიექტისაგან, რომლის ფინანსური

ანგარიშგების მიმოხილვასაც ატარებს. ეთიკის კოდექსში აღწერილია, რომ დამოუკიდებლობა მოიცავს როგორც აზროვნების დამოუკიდებლობას, ისე გარეგნულ დამოუკიდებლობას. პრაქტიკოსის დამოუკიდებლობა იცავს მის შესაძლებლობას, დასკვნა ჩამოაყალიბოს ისეთი ზემოქმედების გარეშე, რამაც შეიძლება სხვა შემთხვევაში გამოიწვიოს მისი დასკვნის კომპრომენტირება. დამოუკიდებლობა აუმჯობესებს პრაქტიკოსის უნარს იმოქმედოს პატიოსნად, იყოს ობიექტური და შეინარჩუნოს პროფესიული სკეპტიციზმი.

პროფესიული სკეპტიციზმი და პროფესიული განსჯა

პროფესიული სკეპტიციზმი (იხ. 22-ე პუნქტი)

გ17. პროფესიული სკეპტიციზმი მიმოხილვის ჩატარებისას აუცილებელია მტკიცებულებების კრიტიკულად შეფასებისთვის. აღნიშნული მოიცავს შეუსაბამობების ეჭვქვეშ დაყენებასა და ურთიერთსაწინააღმდეგო მტკიცებულებების გამოკვლევას, აგრეთვე გამოკითხვების პასუხებისა და ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისაგან მიღებული სხვა ინფორმაციის საიმედოობის ეჭვქვეშ დაყენებას. გარდა ამისა, მოიცავს მოპოვებული მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის განხილვას გარიგების კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით.

გ18. პროფესიული სკეპტიციზმი გულისხმობს სიფრთხილის გამოჩენას ისეთ საკითხებთან მიმართებაში, როგორიცაა, მაგალითად:

- მტკიცებულება, რომელიც სხვა მოპოვებულ მტკიცებულებებს არ შეესაბამება;
- ინფორმაცია, რომელიც მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი დოკუმენტებისა და გამოკითხვის პასუხების საიმედოობის ეჭვს ბადებს;
- პირობები, რომლებიც შეიძლება მიუთითებდეს შესაძლო თაღლითობაზე;
- ნებისმიერი სხვა გარემოება, რომელიც განაპირობებს დამატებითი პროცედურების ჩატარების აუცილებლობას.

გ19. მიმოხილვის პროცესში პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნება აუცილებელია, თუ პრაქტიკოსი ამცირებს შემდეგ რისკებს:

- უჩვეულო გარემოებების ყურადღებიდან გამორჩენა;
- მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე დასკვნების გამოტანისას მეტისმეტი განზოგადება;
- მიმოხილვის დროს ჩატარებული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას და პროცედურების შედეგების შეფასებისას არასათანადო დაშვებების გამოყენება.

გ20. შეუძლებელია იმის მოლოდინი, რომ პრაქტიკოსმა უგულებელყოს სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წარსული პატიოსნება და კეთილსინდისიერება. მიუხედავად ამისა, რწმენა იმისა, რომ ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები პატიოსნები არიან, პრაქტიკოსს არ ათავისუფლებს პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენების მოთხოვნისგან და არ აძლევს უფლებას, დაკმაყოფილდეს მიმოხილვის მიზნებისათვის შეუფერებელი მტკიცებულებებით.

პროფესიული განსჯა (იხ. 23-ე პუნქტი)

გ21. პროფესიული განსჯა აუცილებელია მიმოხილვის გარიგების სათანადოდ განხორციელებისათვის. ამის მიზეზი ისაა, რომ შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნებისა და წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნების გაგება, ასევე მიმოხილვის პროცესში ინფორმირებული გადაწყვეტილებების მიღების აუცილებლობა მოითხოვს შესაფერისი ცოდნისა და გამოცდილების გამოყენებას გარიგების ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით. პროფესიული განსჯა აუცილებელია, განსაკუთრებით:

- არსებითობასა და წინამდებარე მისს-ის მოთხოვნების დაკმაყოფილებისათვის გამოყენებული პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის, აგრეთვე მტკიცებულებების შეგროვების შესახებ გადაწყვეტილებების მიღებასთან დაკავშირებით;
- იმის შეფასებისას, ჩატარებული პროცედურების შედეგად მოპოვებული მტკიცებულებები ამცირებს თუ არა გარიგების რისკს მისაღებ დონემდე, გარიგების გარემოებების გათვალისწინებით;
- სამეურნეო სუბიექტის შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების გამოყენებასთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის განსჯის გათვალისწინებისას;
- მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის ფორმირების დროს, მათ შორის, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილი შეფასებების დასაბუთებულობის გასაანალიზებლად.

გ22. პრაქტიკოსისათვის დამახასიათებელი პროფესიული განსჯის განმასხვავებელი თვისება ისაა, რომ პრაქტიკოსის პრაქტიკული მომზადების დონე, ცოდნა და გამოცდილება, მათ შორის, მარწმუნებელი მომსახურების შესაფერისი უნარებისა და მეთოდების გამოყენების გამოცდილება, ხელს უწყობს გონივრული განსჯისთვის აუცილებელი კომპეტენტურობის ჩამოყალიბებას. მიმოხილვის პროცესში რთულ ან სადავო საკითხებზე კონსულტაციები, როგორც გარიგების გუნდში, ისე გარიგების გუნდსა და სხვებს შორის სათანადო დონეზე, ფირმის ფარგლებში თუ გარეთ, პრაქტიკოსს ეხმარება ინფორმირებულ და გონივრულ განსჯაში.

გ23. პროფესიული განსჯის გამოყენება კონკრეტულ გარიგებებში ეფუძნება იმ ფაქტებსა და გარემოებებს, რაც ცნობილი გახდა პრაქტიკოსისათვის გარიგების შესრულების პროცესში, მათ შორის:

- სამეურნეო სუბიექტის გასული პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში განხორციელებული გარიგებებიდან მიღებული ცოდნა, როდესაც შესაფერისია;
- პრაქტიკოსის მიერ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლა, მისი სააღრიცხვო სისტემის ჩათვლით, აგრეთვე სამეურნეო სუბიექტის შესაბამისი დარგის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების გამოყენება;
- რამდენად მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და წარდგენა ხელმძღვანელობის განსჯის გამოყენებას.

გ24. პროფესიული განსჯა შეიძლება შეფასდეს იმის საფუძველზე, ასახავს თუ არა აღნიშნული განსჯა მარწმუნებელი მომსახურებისა და სააღრიცხვო პრინციპების კომპეტენტურ გამოყენებას და შეესაბამება თუ არა იმ ფაქტებსა და გარემოებებს, რომელთა შესახებ ცნობილი იყო პრაქტიკოსისათვის პრაქტიკოსის ანგარიშის თარიღამდე პერიოდში.

გ25. პროფესიული განსჯის გამოყენება აუცილებელია მიმოხილვის მთელი პერიოდის განმავლობაში. საჭიროა აგრეთვე მისი სათანადოდ დოკუმენტირება წინამდებარე მისს-ის მოთხოვნების შესაბამისად. პროფესიული განსჯა გამოიყენება ისეთი გადაწყვეტილებების დასასაბუთებლად, რომლებიც გამყარებული არ არის გარიგების ფაქტებითა და გარემოებებით, ან მოპოვებული მტკიცებულებებით.

ხარისხის კონტროლი ცალკეული გარიგების დონეზე (იხ. პუნქტები 24–25)

გ26. მარწმუნებელი მომსახურების შესაფერისი უნარები და მეთოდები მოიცავს:

- პროფესიული სკეპტიციზმისა და პროფესიული განსჯის გამოყენებას მარწმუნებელი გარიგების დაგეგმვისა და განხორციელებისას, მათ შორის, მტკიცებულებების მოპოვებისა და შეფასებისას;
- საინფორმაციო სისტემებისა და შიდა კონტროლის როლისა და შეზღუდვების შესწავლას;
- მიმოხილვის პროცედურების დაკავშირებას არსებითობასაა და გარიგების რისკებთან;
- მიმოხილვის გარიგებისათვის შესაფერისი პროცედურების გამოყენებას, რაც შეიძლება მოიცავდეს გამოკითხვებისა და ანალიზური პროცედურების გარდა სხვა ტიპის პროცედუ-

რებსაც (როგორიცაა, მაგალითად ხელახლა გამოთვლა, პროცედურის ხელახლა შესრულება, დაკვირვება და დადასტურება);

- დოკუმენტირების სისტემური პრაქტიკასა; და
- მარწმუნებელი გარიგებისთვის ანგარიშების შედგენისთვის შესაფერისი უნარებისა და მეთოდების გამოყენებას.

გ27. ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის კონტექსტში გარიგების გუნდს პასუხისმგებლობა ეკისრება გარიგებისათვის შესაფერისი ხარისხის კონტროლის პროცედურების ჩატარებაზე და ფირმის უზრუნველყოფაზე სათანადო ინფორმაციით, რათა შესაძლებელი იყოს ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის ამ ნაწილის ფუნქციონირება დამოუკიდებლობასთან მიმართებაში.

გ28. გარიგების პარტნიორის ქმედებები და სათანადო შეტყობინებები გარიგების გუნდის სხვა წევრებისადმი, თითოეული მიმოხილვის გარიგების საერთო ხარისხზე გარიგების პარტნიორის მიერ პასუხისმგებლობის აღების კონტექსტში, ყურადღებას ამახვილებს იმ ფაქტზე, რომ ხარისხი აუცილებელია მიმოხილვის ჩატარებისას და ხარისხის უზრუნველყოფა მნიშვნელოვანია მიმოხილვის გარიგების შემდეგ ასპექტებთან მიმართებაში:

ა) სამუშაოს შესრულება პროფესიული სტანდარტებისა და აგრეთვე მარეგულირებელი და სამართლებრივი მოთხოვნების დაცვით;

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

გ) გარიგების შედეგების მიხედვით ისეთი ანგარიშის შედგენა, რომელიც მოცემული გარემოებების შესაფერისი იქნება;

დ) გარიგების გუნდის უნარი, დააყენონ პრობლემები სამაგიეროს გადახდის შიშის გარეშე.

გ29. თუ ფირმის ან სხვა მხარეების მიერ მოწოდებული ინფორმაცია სხვა რამეს არ მიუთითებს, გარიგების გუნდს უფლება აქვს დაეყრდნოს ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემას. მაგალითად, გარიგების გუნდს შეუძლია დაეყრდნოს ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემას ისეთ საკითხებთან მიმართებაში, როგორიცაა:

- თანამშრომლების კომპეტენტურობა მათი სამუშაოზე აყვანისა და ოფიციალური ტრენინგის მეშვეობით;
- დამოუკიდებლობა, რაც მიიღწევა დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული სათანადო ინფორმაციის თანდათანობით დაროვებისა და ინფორმირების მეშვეობით;
- დამკვეთებთან ურთიერთობის წარმართვა ახალ დამკვეთებთან ურთიერთობის დამყარებისა და არსებულებთან ურთიერთობის გაგრძელების სისტემების მეშვეობით;
- მარეგულირებელი და სამართლებრივი მოთხოვნების დაცვის უზრუნველყოფა მონიტორინგის პროცესის საშუალებით.

ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის იმ ნაკლოვანებების განხილვისას, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს მიმოხილვის გარიგებაზე, გარიგების პარტნიორმა შეიძლება გაითვალისწინოს ფირმის მიერ აღნიშნული ნაკლოვანებების გამოსწორებისათვის მიღებული ზომები.

გ30. ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის ნაკლოვანება სულაც არ ნიშნავს, რომ მოცემული მიმოხილვის გარიგება არ ჩატარდა პროფესიული სტანდარტებისა და შესაბამისი სამართლებრივი და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად, ან პრაქტიკოსის ანგარიში არ იყო ადეკვატური.

გარიგების გუნდის დაკომპლექტება (იხ. პუნქტი 25(ბ))

გ31. მთლიანობაში გარიგების გუნდის შესაფერისი კომპეტენტურობისა და მოსალოდნელი შესაძლებლობების განხილვისას, გარიგების პარტნიორმა შეიძლება გაითვალისწინოს ისეთი საკითხები, როგორიცაა, მაგალითად გუნდის:

- ცოდნა და გამოცდილება მსგავსი ხასიათისა და სირთულის მიმოხილვის გარიგებების განხორციელების საკითხში, პრაქტიკული მომზადებისა და მონაწილეობის მეშვეობით;

- პროფესიული სტანდარტებისა და შესაბამისი სამართლებრივი და მარეგულირებელი მოთხოვნების ცოდნა;
- ტექნიკური ცოდნა და გამოცდილება შესაფერისი საინფორმაციო ტექნოლოგიებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის, ან მარწმუნებელი მომსახურების აუცილებელი უნარებისა და მეთოდების სფეროში;
- შესაბამისი დარგების ცოდნა, სადაც მათი დამკვეთები საქმიანობენ;
- პროფესიული განსჯის გამოყენების შესაძლებლობა;
- ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების ცოდნა.

ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელება და კონკრეტული მიმოხილვის გარიგებები (იხ. პუნქტები 25(დ)(i))

გ32. ხკსს 1-ით მოითხოვება, რომ ფირმამ დამკვეთთან ურთიერთობის დაწყებამდე მოიპოვოს ინფორმაცია, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს არსებულ გარემოებებში, ასევე არსებულ დამკვეთთან ახალ გარიგებაზე დათანხმების თაობაზე გადაწყვეტილების მიღებისას. ინფორმაცია, რომელიც ეხმარება გარიგების პარტნიორს იმის განსაზღვრაში, მიზანშეწონილია თუ არა ახალ დამკვეთებთან ურთიერთობის დამყარება და კონკრეტული მიმოხილვის ჩატარება და არსებულ დამკვეთებთან ურთიერთობის გაგრძელება, შეიძლება მოიცავდეს შემდეგ ინფორმაციას:

- ძირითადი მესაკუთრეების, ხელმძღვანელებისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნებას; და
- მნიშვნელოვან საკითხებს, რომლებიც წამოიჭრა მიმდინარე ან ადრინდელი გარიგების დროს და მათი გავლენა ურთიერთობის გაგრძელებაზე.

გ33. როდესაც გარიგების პარტნიორის ეჭვს იწვევს ხელმძღვანელობის პატიოსნება იმდენად, რომ აღნიშნულმა შეიძლება გავლენა იქონიოს მიმოხილვის სათანადოდ განხორციელებაზე, წინამდებარე მისს-ის მიხედვით მიზანშეუწონელია მსგავს გარიგებაზე დათანხმება (თუ ეს კანონმდებლობით არ მოითხოვება), რადგან აღნიშნულმა შეიძლება გამოიწვიოს პრაქტიკოსის სახელის არასათანადოდ დაკავშირება მოცემული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებასთან.

ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელება და კონკრეტული მიმოხილვის გარიგებები (იხ. 29-ე პუნქტი)

გ34. პრაქტიკოსი გარიგების გაგრძელების მიზანშეწონილობასა და შესაბამის ეთიკურ მოთხოვნებს, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებულს, განიხილავს გარიგების მთელი პერიოდის განმავლობაში, ვითარების და გარემოებების ცვლილებების კვალდაკვალ. გარიგების გაგრძელებასა და შესაბამის ეთიკური მოთხოვნებთან (მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებთან) დაკავშირებით თავდაპირველი პროცედურების გარიგების დასაწყისში ჩატარება პრაქტიკოსს ინფორმაციით უზრუნველყოფს გადაწყვეტილებების მისაღებად და მოქმედებისთვის, გარიგებასთან დაკავშირებით სხვა მნიშვნელოვანი სამუშაოს შესრულებამდე.

ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებაზე, არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელებასა და კონკრეტულ მიმოხილვის გარიგებებზე
(იხ. 29-ე პუნქტი)

გ35. მარწმუნებელი გარიგებების დაწყებაზე დათანხმება შეიძლება მხოლოდ მაშინ, როდესაც ჩანს, რომ გარიგებას გააჩნია გარკვეული მახასიათებლები[8], რომლებიც ხელს უწყობს მოცემულ გარიგებასთან მიმართებაში პრაქტიკოსის მიზნების მიღწევას.

რაციონალური მიზანი (იხ. პუნქტი 29(ა)(i))

გ36. შეიძლება ნაკლებად სავარაუდო იყოს გარიგების რაციონალური მიზნის არსებობა, როდესაც მაგალითად:

ა) პრაქტიკოსის სამუშაოს მასშტაბი მნიშვნელოვნად შეზღუდულია;

8. მარწმუნებელი მომსახურების სტრუქტურული საფუძვლები, მე-17 პუნქტი.

ბ) პრაქტიკოსი ეჭვობს, რომ გარიგების მხარეს განზრახული აქვს პრაქტიკოსის სახელის არასათანადოდ დაკავშირება ფინანსურ ანგარიშგებასთან; ან

გ) გარიგების მიზანია შესაბამისი კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის მოთხოვნების დაცვა და მსგავსი კანონით ან სხვა ნორმატიული აქტით მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარება.

მიმოხილვის გარიგება შესაფერისია (იხ. პუნქტი 29(ა)(ii))

გ37. როდესაც პრაქტიკოსის მიერ ჩასატარებელ მიმოხილვასთან დაკავშირებული გარემოებების წინასწარი შესწავლა აჩვენებს, რომ მიმოხილვის გარიგების განხორციელებაზე დათანხმება არ იქნება მიზანშეწონილი, პრაქტიკოსმა დამკვეთს შეიძლება ურჩიოს სხვა ტიპის გარიგების ჩატარება. გარემოებების მიხედვით, პრაქტიკოსი შეიძლება დარწმუნებული იყოს, რომ უფრო შესაფერისი იქნება აუდიტის ჩატარება, ვიდრე მიმოხილვის. სხვა შემთხვევებში, როდესაც გარიგების გარემოებები აფერხებს მარწმუნებელი გარიგების განხორციელებას, პრაქტიკოსმა დამკვეთს შეიძლება ურჩიოს შესაბამისობის გარიგების განხორციელება, ან ბუღალტრულ აღრიცხვასთან დაკავშირებული სხვა მომსახურების შესრულება, საჭიროებისამებრ.

მიმოხილვის გარიგების განხორციელებისათვის საჭირო ინფორმაცია (იხ. პუნქტი 29(გ))

გ38. მაგალითი შემთხვევისა, როდესაც პრაქტიკოსს შეიძლება ეჭვი გაუჩნდეს, რომ მიმოხილვის განხორციელებისათვის საჭირო ინფორმაცია იქნება ხელმისაწვდომი ან საიმედო, არის შემთხვევა, როდესაც საეჭვო ჩანს, რომ ანალიზური პროცედურების ჩასატარებლად საჭირო სააღრიცხვო ჩანაწერები არსებითად სწორი ან სრული იქნება. ეს მოსაზრება არ ეხება ისეთ შემთხვევას, როდესაც ზოგჯერ მიმოხილვის გარიგების პროცესში აუცილებელია ხელმძღვანელობის დახმარება ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების საბოლოო სახით ჩამოსაყალიბებლად საჭირო მუხლების შესწორებით.

მიმოხილვის გარიგების განხორციელებაზე დათანხმების წინაპირობები (იხ. 30-ე პუნქტი)

გ39. წინამდებარე მისს-ით მოითხოვება, რომ პრაქტიკოსმა დაადასტუროს გარკვეული საკითხები, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტის კონტროლს ექვემდებარება, რაზეც აუცილებელია, რომ პრაქტიკოსი და სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობა შეთანხმდნენ პრაქტიკოსის მიერ გარიგებაზე დათანხმებამდე.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი საფუძვლები (იხ. პუნქტი 30(ა))

გ40. მარწმუნებელი გარიგების განხორციელებაზე დათანხმების ერთ-ერთი წინაპირობაა ის, რომ მარწმუნებელი გარიგების განმარტებაში მითითებული კრიტერიუმები[9] მიზანშეწონილი და ხელმისაწვდომი იყოს სავარაუდო მომხმარებლებისათვის.[10] წინამდებარე მისს-ის მიზნებისათვის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი საფუძვლები მოიცავს კრიტერიუმებს, რომლებსაც პრაქტიკოსი იყენებს ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვისათვის და, საჭიროებისამებრ, ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მიმოხილვისათვის. ზოგიერთი ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლები სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებია, ხოლო სხვები - შესაბამისობის საფუძვლები. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი საფუძვლების მოთხოვნები განსაზღვრავს ფინანსური ანგარიშგების ფორმასა და შინაარსს, მათ შორის იმასაც, რას მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი საფუძვლების მისაღებლობა

გ41. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გარეშე ხელმძღვანელობას არა აქვს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის სათანადო საფუძველი/ჩარჩოები, ხოლო პრაქტიკოსს - კრიტერიუმები ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვისთვის.

გ42. პრაქტიკოსი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლების მისაღებლობის განსაზღვრავს იმის გათვალისწინებით, მისი აზრით, ვინ იქნებიან ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო მომხმარებლები. სავარაუდო მომხმარებლები არიან პი-

9. მარწმუნებელი მომსახურების საფუძვლები, 34-ე პუნქტი.

10. მარწმუნებელი მომსახურების საფუძვლები, პუნქტი 17ბ)(ii)

როვნება, პიროვნებები ან პიროვნებების ჯგუფები, ვისთვისაც პრაქტიკოსი ამზადებს ანგარიშს. პრაქტიკოსმა შეიძლება ვერ შეძლოს ყველა იმ მომხმარებლის დადგენა, ვინც წაიკითხავს მარწმუნებელ ანგარიშს, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც მრავალი ადამიანისათვის არის იგი ხელმისაწვდომი.

გ43. ბევრ შემთხვევაში, თუ არ არსებობს საწინააღმდეგო ნიშნები, პრაქტიკოსმა შეიძლება მიიჩნიოს, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი საფუძვლები მისაღებია (მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომელიც კანონმდებლობით არის დადგენილი ამა თუ იმ იურისდიქციაში და გამოიყენება გარკვეული სამეურნეო სუბიექტების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად.).

გ44. ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელი ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლების მისაღებლობის განსაზღვრისას პრაქტიკოსს შეუძლია შემდეგი ფაქტორების განხილვა:

- სამეურნეო სუბიექტის ხასიათი (მაგალითად, კომერციული სუბიექტია, სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტია, თუ არაკომერციული ორგანიზაციაა);
- ფინანსური ანგარიშგების მიზანი (მაგალითად, ვისთვის არის მომზადებული - ფინანსურ ინფორმაციაზე ფართო სპექტრის მომხმარებელთა საერთო მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად, თუ ფინანსურ ინფორმაციაზე სპეციფიკური მომხმარებლების მოთხოვნილებებისთვის);
- ფინანსური ანგარიშგების ხასიათი (მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგება სრული პაკეტია, თუ განცალკევებული ფინანსური ანგარიშგება);
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები კანონმდებლობით არის თუ არა დადგენილი.

გ45. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლები არ არის მისაღები ფინანსური ანგარიშგების მიზნის გათვალისწინებით და ხელმძღვანელობა არ თანხმდება პრაქტიკოსს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის იმ საფუძვლების გამოყენებაზე, რომელიც შესაფერისია პრაქტიკოსის აზრით, პრაქტიკოსს წინამდებარე მისს-ით მოეთხოვება გარიგების განხორციელებაზე უარის თქმა.

გ46. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების ნაკლოვანებები, რაც მიუთითებს, რომ მოცემული საფუძვლები მიუღებელია, შეიძლება გაირკვეს მიმოხილვის გარიგების განხორციელებაზე დათანხმების შემდეგ. როდესაც კანონმდებლობით არ არის დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების გამოყენება, ხელმძღვანელობამ შეიძლება გადაწყვიტოს სხვა შესაფერისი საფუძვლების გამოყენება. თუ ხელმძღვანელობა ასე მოიქცევა, პრაქტიკოსს წინამდებარე მისს-ით მოეთხოვება მიმოხილვის გარიგების ახალი პირობების შეთანხმება ხელმძღვანელობასთან, რათა გარიგების წერილში ასახოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შეცვლა.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა
(იხ. პუნქტები 30(ბ), 37(ე))

გ47. ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მიმოხილვის საგანია, არის სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მომზადებულია ხელმძღვანელობის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით. წინამდებარე მისს-ით არც ხელმძღვანელობას და არც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს არ ეკისრებათ რაიმე პასუხისმგებლობები. გარდა ამისა, მისი მოთხოვნები არც შესაბამისი პასუხისმგებლობების განმსაზღვრელი კანონების ან სხვა ნორმატიული აქტების მოთხოვნებზე მაღლა არ დგას. თუმცა, წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად მიმოხილვა ტარდება იმის დაშვებით, რომ ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აღიარებენ გარკვეულ პასუხისმგებლობებს, რასაც გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მიმოხილვის ჩასატარებლად. ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს არ ათავისუფლებს თავიანთი პასუხისმგებლობებისაგან.

გ48. ხელმძღვანელობას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე პასუხისმგებლობის ფარგლებში მოეთხოვება განსჯის გამოყენება ისეთი სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლის დროს, რომლებიც

მოცემულ გარემოებებში დასაბუთებული იქნება, ასევე სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენებისას. ხელმძღვანელობა მსჯელობს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი საფუძვლების კონტექსტში.

გ49. ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის განხორციელებისათვის წინაპირობების მნიშვნელობის გამო პრაქტიკოსს წინამდებარე მისს-ით მოეთხოვება გარიგების განხორციელებაზე დათანხმებამდე ხელმძღვანელობის თანხმობის მიღება, რომ მათ ესმით თავიანთი პასუხისმგებლობა. პრაქტიკოსს შეუძლია ხელმძღვანელობის თანხმობის ზეპირად ან წერილობით მიღება. თუმცა, ხელმძღვანელობის თანხმობა შემდეგში იწერება გარიგების წერილობით პირობებში.

გ50. როდესაც ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, საჭიროებისამებრ, არ აღიარებენ თავიანთ პასუხისმგებლობას ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში, მიზანშეწონილი არ არის მიმოხილვის გარიგებაზე დათანხმება, თუ ამის გაკეთება პრაქტიკოსს კანონმდებლობით არ მოეთხოვება. ისეთ ვითარებაში, როდესაც პრაქტიკოსს მოეთხოვება მიმოხილვის გარიგების ჩატარებაზე დათანხმება, პრაქტიკოსს შეიძლება დასჭირდეს ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის (თუ ისინი სხვადასხვა პირებია) აღნიშნული საკითხების მნიშვნელობისა და გარიგებაზე მათი გავლენა ახსნა.

დამატებითი საკითხები, რომლებიც გათვალისწინებული უნდა იქნეს იმ შემთხვევაში, როდესაც პრაქტიკოსის ანგარიშის ტექსტი კანონმდებლობით არის დადგენილი (იხ. პუნქტები 34–35)

გ51. წინამდებარე მისს-ის თანახმად, პრაქტიკოსმა ანგარიშში არ უნდა მიუთითოს, რომ დაიცვა წინამდებარე მისს-ის მოთხოვნები, თუ მან არ დაიცვა ამ მისს-ის ყველა ის მოთხოვნა, რომლებიც კონკრეტული მიმოხილვის გარიგების შესაფერისია. კანონმდებლობით შეიძლება დადგენილი იყოს ისეთი საკითხები გარიგებასთან მიმართებაში, რის გამოც, როგორც წესი, პრაქტიკოსი უარს იტყვის გარიგების განხორციელებაზე, თუ ამის გაკეთება ნებადართულია. მაგალითად:

- პრაქტიკოსს შეიძლება მიაჩნდეს, რომ კანონმდებლობით დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლები არ არის მისაღები; ან
- პრაქტიკოსის ანგარიშის დადგენილი ფორმა ან ტექსტი მნიშვნელოვნად განსხვავდება წინამდებარე მისს-ით მოთხოვნილი ფორმის ან ტექსტისაგან.

წინამდებარე მისს-ის მიხედვით, ასეთ ვითარებაში ჩატარებული მიმოხილვა არ არის წინამდებარე მისს-ის შესაბამისი და პრაქტიკოსს უფლება არა აქვს, მიმოხილვის შედეგების მიხედვით შედგენილ თავის ანგარიშში მიუთითოს, რომ დაიცვა წინამდებარე მისს-ის მოთხოვნები. მართალია, პრაქტიკოსი ვერ მიუთითებს ანგარიშში წინამდებარე მისს-ის მოთხოვნების დაცვას, მაგრამ პრაქტიკოსისთვის მაინც რეკომენდებულია ამ მისს-ის გამოყენება, მათ შორის მისი საანგარიშგებო მოთხოვნების, რამდენადაც ეს შესაძლებელია. თუ პრაქტიკოსს მიაჩნია, რომ საჭიროა გაუგებრობის თავიდან აცილება, მან შეიძლება გადაწყვიტოს ანგარიშში იმის მითითება, რომ მიმოხილვა არ ჩატარებულა წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად.

გარიგების პირობების შეთანხმება

გარიგების წერილი ან სხვა სახის წერილობითი შეთანხმება (იხ. 37-ე პუნქტი)

გ52. როგორც ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ისე პრაქტიკოსის ინტერესებშია, რომ პრაქტიკოსმა გარიგების წერილი გააგზავნოს მიმოხილვის ჩატარებამდე, რათა ხელი შეუწყოს გარიგებასთან დაკავშირებით გაუგებრობების თავიდან აცილებას.

გარიგების წერილის ფორმა და შინაარსი

გ53. გარიგების წერილის ფორმა და შინაარსი შეიძლება განსხვავებული იყოს სხვადასხვა გარიგებისთვის. წინამდებარე მისს-ით მოთხოვნილი საკითხების გარდა, გარიგების წერილში შეიძლება სხვა საკითხებიც გაითვალისწინოს, მაგალითად:

- შეთანხმება, რომელიც ეხება სხვა პრაქტიკოსებისა და ექსპერტების მონაწილეობას მიმოხილვის გარიგებაში;
- შეთანხმება, რომელიც საჭიროა წინამორბედ პრაქტიკოსთან ურთიერთობისთვის, თუ პრაქტიკოსი პირველად ატარებს მიმოხილვას მოცემულ სამეურნეო სუბიექტში;

- მიუთითოს, რომ მიმოხილვის გარიგება არ დააკმაყოფილებს რაიმე კანონმდებლობის ან მესამე მხარის მოთხოვნებს აუდიტზე;
- იმედი გამოხატოს იმის თაობაზე, რომ ხელმძღვანელობა წერილობით წარმოადგენს ოფიციალურ ინფორმაციას;
- ხელმძღვანელობის თანხმობა იმასთან დაკავშირებით, რომ პრაქტიკოსს ინფორმაციას მიაწვდის ისეთი ფაქტების შესახებ, რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე და რომელთა შესახებ ხელმძღვანელობისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღსა და პრაქტიკოსის ანგარიშის თარიღს შორის პერიოდში;
- თხოვნა ხელმძღვანელობის მიმართ, რომ გარიგების წერილის მიღება და გარიგების პირობებზე თანხმობა ხელმოწერით დაადასტუროს.

სამეურნეო სუბიექტების ჯგუფის კომპონენტების მიმოხილვა

გ54. სამეურნეო სუბიექტების ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორმა შეიძლება მოითხოვოს, რომ პრაქტიკოსმა ჩაატაროს ჯგუფის შემადგენელი რომელიმე სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა. ჯგუფის აუდიტორის ინსტრუქციების გათვალისწინებით, კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა შეიძლება ჩატარდეს წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად. ჯგუფის აუდიტორმა შეიძლება ასევე მიუთითოს, წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად ჩატარებული სამუშაოს შესავსებად, დამატებითი პროცედურების ჩატარებაც. როდესაც პრაქტიკოსი, რომელიც მიმოხილვას ატარებს, კომპონენტი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორია, მაშინ წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად მიმოხილვა არ ტარდება.

კანონმდებლობით დადგენილი ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა (იხ. პუნქტი 37(ე))

გ55. როდესაც გარიგების კონკრეტულ გარემოებებში პრაქტიკოსი დაასკვნის, რომ აუცილებელი არ არის გარიგების წერილში გარიგების გარკვეული პირობების ასახვა, პრაქტიკოსს მაინც ევალება, ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან, საჭიროებისამებრ, წერილობითი შეთანხმების მოპოვება, რაც მოითხოვება წინამდებარე მისს-ით, ასევე მათი აღიარების, რომ ისინი აცნობიერებენ წინამდებარე მისს-ში განხილულ თავიანთ პასუხისმგებლობას. აღნიშნულ წერილობით შეთანხმებაში შეიძლება გამოყენებულ იქნეს კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის ტექსტი, როდესაც კანონმდებლობით არის დადგენილი ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობები, რაც რეალურად წინამდებარე მისს-ში აღწერილის ტოლფასი იქნება.

საილუსტრაციო გარიგების წერილი (იხ. 37-ე პუნქტი)

გ56. მიმოხილვის გარიგების საილუსტრაციო გარიგების წერილი მოცემულია წინამდებარე მისს-ის 1-ელ დანართში.

განმეორებითი გარიგებები (იხ. 38-ე პუნქტი)

გ57. პრაქტიკოსმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ აღარ გაგზავნის გარიგების ახალ წერილს, ან სხვა ფორმის წერილობით შეთანხმებას ყოველ პერიოდში. თუმცა, ქვემოთ განხილული ფაქტორები შეიძლება იმის მიმანიშნებელი იყოს, რომ მიზანშეწონილია მიმოხილვის გარიგების პირობების გადასინჯვა, ან გარიგების არსებული პირობების შეხსენება ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის, საჭიროებისამებრ:

- ნიშანი იმისა, რომ ხელმძღვანელობას არასწორად ესმის მიმოხილვის მიზანი და მასშტაბი;
- გარიგების პირობების შეცვლა, ან დამატება;
- სამეურნეო სუბიექტის უმაღლეს ხელმძღვანელობაში ბოლო დროს მომხდარი ცვლილება;
- სამეურნეო სუბიექტის საკუთრების სტრუქტურაში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილება;
- სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ხასიათში ან მასშტაბებში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილება;
- საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ მოთხოვნებში მომხდარი ცვლილება, რაც გავლენას ახდენს მოცემულ სამეურნეო სუბიექტზე;
- ცვლილება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამის საფუძვლებში.

მიმოხილვის გარიგების პირობებში ცვლილების შეტანაზე დათანხმება

მიმოხილვის გარიგების პირობების შეცვლის მოთხოვნა (იხ. 39-ე პუნქტი)

გ58. სამეურნეო სუბიექტის მიერ პრაქტიკოსისთვის მიმოხილვის გარიგების პირობების ცვლილების მოთხოვნა შეიძლება გამოწვეული იქნეს სხვადასხვა ფაქტორით, მათ შორის:

- იმ ვითარების შეცვლით, რომელიც გავლენას ახდენს მოცემული მომსახურების საჭიროებაზე;
- თავდაპირველად მოთხოვნილი მიმოხილვის გარიგების ხასიათის არასწორად გაგებით;
- მიმოხილვის გარიგების სამუშაოს მასშტაბის შეზღუდვით, რაც ხელმძღვანელობის მიზეზით ან სხვა გარემოებებით არის გამოწვეული.

გ59. ცვლილება გარემოებებში, რაც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის მოთხოვნებზე, ან თავდაპირველად მოთხოვნილი მომსახურების ხასიათის არასწორად გაგება, შეიძლება მიჩნეული იქნეს მიმოხილვის გარიგების პირობების ცვლილების მოთხოვნის დასაბუთებულ საფუძვლად.

გ60. ამის საპირისპიროდ, ცვლილება შეიძლება არ იყოს მიჩნეული დასაბუთებულად, თუ აღმოჩნდება, რომ ცვლილება უკავშირდება ისეთ ინფორმაციას, რომელიც არასწორია, არასრულია ან სხვა მხრივ არ არის დამაკმაყოფილებელი. მაგალითად, როდესაც პრაქტიკოსისთვის შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების არსებით მუხლზე და ხელმძღვანელობა ითხოვს გარიგების შეცვლას დაკავშირებული მომსახურების გარიგებად, რათა თავიდან აიცილონ პრაქტიკოსის მოდიფიცირებული დასკვნა.

გარიგების ხასიათის შეცვლის მოთხოვნა (იხ. მე-40 პუნქტი)

გ61. მიმოხილვის გარიგების სხვა ტიპის გარიგებით ან დაკავშირებული მომსახურებით შეცვლაზე დათანხმებამდე პრაქტიკოსმა, რომელიც მიმოხილვას ატარებს წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად, საჭიროა შეაფასოს აღნიშნული ცვლილების ნებისმიერი სამართლებრივი ან სახელშეკრულებო გავლენა, წინამდებარე მისს-ში მითითებული საკითხების შეფასებასთან ერთად.

გ62. როდესაც პრაქტიკოსი დაასკვნის, რომ მიმოხილვის გარიგების სხვა ტიპის გარიგებით ან დაკავშირებული მომსახურებით შეცვლის დასაბუთებული საფუძველი არსებობს, ცვლილების დღემდე მიმოხილვის გარიგების ფარგლებში ჩატარებული სამუშაო შეიძლება მიესადაგებოდეს შეცვლილ გარიგებასაც; თუმცა, მოთხოვნილი ჩასატარებელი სამუშაო და პრაქტიკოსის ანგარიში შეცვლილი გარიგების შესაფერისი უნდა იყოს. მკითხველის შეცდომაში შეყვანის თავიდან ასაცილებლად, სხვა გარიგების ან დაკავშირებული მომსახურების შესახებ დასკვნა არ უნდა შეიცავდეს მინიშნებას:

ა) თავდაპირველ მიმოხილვის გარიგებაზე; ან

ბ) ნებისმიერ პროცედურაზე, რომელიც ჩატარდა თავდაპირველი მიმოხილვის გარიგების ფარგლებში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მოცემული მიმოხილვის გარიგება იცვლება შეთანხმებული პროცედურების ჩატარების გარიგებით და, ამგვარად, ჩატარებული პროცედურების აღწერა ანგარიშის ჩვეულებრივი, აუცილებელი ნაწილი იქნება.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება (იხ. 42-ე პუნქტი)

გ63. მიმოხილვის გარიგებისას პრაქტიკოსის საინფორმაციო ურთიერთქმედება ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან შემდეგი ფორმით ხორციელდება:

ა) გამოკითხვებით, რომლებსაც პრაქტიკოსი ატარებს მიმოხილვის პროცედურების ფარგლებში; და

ბ) სხვა ფორმით, დადგენილი ეფექტური ორმხრივი კომუნიკაციის ფარგლებში, რომლის მიზანია წამოჭრილი საკითხების განხილვა და კონსტრუქციული სამუშაო ურთიერთობების დამყარება.

გ64. საინფორმაციო ურთიერთქმედებისთვის შესაფერისი დრო განსხვავებული იქნება ცალკეული გარიგებისთვის შესაფერისი კონკრეტული გარემოებებისდა მიხედვით. შესაფერის გარემოებებში იგულისხმება კონკრეტული საკითხის მნიშვნელობა და ხასიათი, ასევე ის ზომები, რომლებსაც

მოსალოდნელია, რომ გაატარებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები. მაგალითად, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს, რომ პრაქტიკოსმა პირველივე შესაძლებლობისთანავე აცნობოს იმ მნიშვნელოვანი სირთულეების შესახებ, რომლებსაც წააწყდა მიმოხილვის მსვლელობისას, თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები შეძლებენ მის დახმარებას აღნიშნული სირთულის გადალახვაში.

გ65. შეიძლება კანონმდებლობით შეზღუდული იყოს გარკვეულ საკითხებზე პრაქტიკოსის კომუნიკაცია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან. მაგალითად, კანონმდებლობით შეიძლება კონკრეტულად აკრძალული იყოს ინფორმირება, ან ნებისმიერი ქმედება, რამაც შეიძლება უარყოფითად იმოქმედოს გამოძიებაზე, რომელსაც ატარებს სათანადო ორგანო ფაქტობრივი ან სავარაუდო უკანონო ქმედებასთან დაკავშირებით. ზოგიერთ გარემოებებში პრაქტიკოსის კონფიდენციალობის ვალდებულებასა და ინფორმირების მოვალეობებს შორის პოტენციური კონფლიქტი შეიძლება რთული აღმოჩნდეს. მსგავს შემთხვევებში პრაქტიკოსმა შეიძლება განიხილოს იურიდიული კონსულტაციის მიღების აუცილებლობის საკითხი.

მიმოხილვასთან დაკავშირებული საკითხების ინფორმირება

გ66. საკითხები, რომელთა ინფორმირება უნდა განხორციელდეს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის, საჭიროებისამებრ, წინამდებარე მისს-ის ფარგლებში, შეიძლება მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, როგორიცაა:

- მიმოხილვის გარიგებაში პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობა, როგორც ეს ასახულია გარიგების წერილში ან სხვა შესაფერისი ფორმის წერილობით შეთანხმებაში;
- მიმოხილვის პროცესში აღმოჩენილი მნიშვნელოვანი ფაქტები, მაგალითად:
    - პრაქტიკოსის შეხედულება სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის მნიშვნელოვან ხარისხობრივ ასპექტებზე, მათ შორის, სააღრიცხვო პოლიტიკის, სააღრიცხვო შეფასებებისა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ;
    - პროცედურების ჩატარების შედეგად აღმოჩენილი მნიშვნელოვანი ფაქტები, იმ სიტუაციების ჩათვლით, როდესაც პრაქტიკოსმა აუცილებლად მიიჩნია დამატებითი პროცედურების ჩატარება წინამდებარე მისს-ის ფარგლებში. პრაქტიკოსს შეიძლება სჭირდებოდეს იმის დადასტურება, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ანალოგიურად ესმით კონკრეტულ ოპერაციებსა თუ მოვლენებთან დაკავშირებული ფაქტები და გარემოებები;
    - წამოჭრილი საკითხები, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს პრაქტიკოსის დასკვნის მოდიფიცირება;
    - გარიგების პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი სირთულეები, თუ ასეთი არსებობს; მაგალითად, მოსალოდნელი ინფორმაციის უქონლობა; მოულოდნელი შეუძლებლობა ისეთი მტკიცებულების მიღების, რომელიც, პრაქტიკოსის აზრით, აუცილებელია მიმოხილვისთვის; ან ხელმძღვანელობის მიერ პრაქტიკოსის სამუშაოზე დაწესებული შეზღუდვები. ზოგიერთ შემთხვევაში, მსგავსი სირთულეები შეიძლება წარმოადგენდეს მიმოხილვის მასშტაბის შეზღუდვას, რაც თუ არ გადაიჭრება ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ, გამოიწვევს პრაქტიკოსის დასკვნის მოდიფიცირებას, ან, გარკვეულ გარემოებებში, პრაქტიკოსის გამოსვლას გარიგებიდან.

გ67. ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში სხვადასხვა პირებია რიან პასუხისმგებელნი სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობასა და მართვაზე. ასეთ ვითარებაში, შეიძლება ხელმძღვანელობას ჰქონდეს მმართველობასთან დაკავშირებული საკითხების შესახებ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისათვის ინფორმაციის მიწოდების პასუხისმგებლობა. ხელმძღვანელობის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ისეთი საკითხების შესახებ ინფორმირება, რომელთა ინფორმირება პრაქტიკოსს მოეთხოვება, პრაქტიკოსს არ ათავისუფლებს აღნიშნული საკითხების შესახებ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირების პასუხისმგებლობისგან. თუმცა, აღნიშნული საკითხების შესახებ ხელმძღვანელობის ინფორმირებამ

შეიძლება გავლენა იქონიოს იმავე საკითხების თაობაზე პრაქტიკოსის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირების ფორმაზე ან ვადებზე.

მესამე მხარეების ინფორმირება

გ68. ზოგიერთ იურისდიქციაში პრაქტიკოსს შეიძლება კანონმდებლობით მოეთხოვებოდეს, მაგალითად:

- მარეგულირებელი ან სამართალდამცავი ორგანოსთვის გარკვეული საკითხების ინფორმირება, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიაწოდა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს. მაგალითად, ზოგიერთ იურისდიქციაში პრაქტიკოსს ევალება უზუსტობების შესახებ ინფორმირება შესაბამისი ორგანოსთვის, როდესაც ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ ატარებენ გამოსასწორებელ ზომებს;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის მომზადებული გარკვეული ანგარიშების ასლების მიწოდება შესაფერისი მარეგულირებელი ან დამფინანსებელი ორგანოებისათვის, ან ზოგიერთ შემთხვევაში, მსგავსი ანგარიშების გასაჯაროება.

გ69. თუ კანონმდებლობით არ მოითხოვება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის მიწოდებული წერილობითი ინფორმაციის ასლის მიწოდება მესამე მხარისთვის, პრაქტიკოსს შეიძლება დასჭირდეს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების თანხმობა ამის გაკეთებამდე.

გარიგების განხორციელება

არსებითობა ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვისას (იხ. 43-ე პუნქტი)

გ70. პრაქტიკოსი არსებითობას განიხილავს შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების კონტექსტში. ზოგიერთ ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლებში არსებითობის კონცეფცია განხილულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის კონტექსტში. მართალია ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლებში არსებითობა შეიძლება განხილული იყოს სხვადასხვა ტერმინებით, მაგრამ, ყველა საფუძვლებში, როგორც წესი, ახსნილია, რომ:

- 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 ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე;
- არსებითობის საკითხის განსჯა ხორციელდება კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით და მასზე გავლენას ახდენს უზუსტობის სიდიდე ან ხასიათი, ან ორივე ერთად; და
- საკითხის განსჯა იმის შესახებ, რა არის არსებითი ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის, ეყრდნობა მომხმარებლების, როგორც ჯგუფის საერთო/ტიპური საინფორმაციო მოთხოვნილებების განხილვას. 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;

გ71. თუ ამგვარ ფორმულირებას ითვალისწინებს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლები, ეს პრაქტიკოსს უზრუნველყოფს უფლებამოსილების გარკვეული საზღვრებით, რომლის მიხედვითაც განსაზღვრავს არსებითობას მიმოხილვის გარიგებისთვის. თუ არ ითვალისწინებს, მაშინ პრაქტიკოსს განსჯისთვის აუცილებელი საზღვრებით უზრუნველყოფს ზემოთ ჩამოთვლილი მახასიათებლები.

გ72. იმის განსაზღვრა, რა არის არსებითი, პრაქტიკოსის პროფესიული განსჯის საგანია და მასზე გავლენას ახდენს ის ფაქტი, როგორ ესმის პრაქტიკოსს სავარაუდო მომხმარებლების, როგორც ჯგუფის საერთო საინფორმაციო მოთხოვნილებები. ამ თვალსაზრისით, გონივრულია პრაქტიკოსმა იგულისხმოს, რომ სავარაუდო მომხმარებლებს:

- გააჩნიათ ბიზნესის, ეკონომიკური საქმიანობისა და ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხების საკმარისი ცოდნა და აგრეთვე სურვილი, სათანადო გულმოდგინებით გამოიკვლიონ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია;
- ესმით, რომ არსებითობის დონეების გათვალისწინებით ხდება ფინანსური ანგარიშგების მომზადება, წარდგენა და მიმოხილვა;
- ესმით, რომ შეფასებებთან, განსჯასა და სამომავლო მოვლენების საფუძველზე თანხების შეფასებასთან დაკავშირებულია თანდაყოლილი განუსაზღვრელობა; და
- გონივრულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებს იღებენ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის საფუძველზე.

ამასთან, თუ არ ტარდება ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა, რომელიც განკუთვნილია კონკრეტული მომხმარებლების სპეციფიკური საინფორმაციო მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად, უზუსტობების შესაძლო გავლენა ამგვარ მომხმარებლებზე, რომლებსაც შეიძლება მნიშვნელოვნად განსხვავებული მოთხოვნილებები ჰქონდეთ, როგორც წესი, არ გაითვალისწინება;

გ73. პრაქტიკოსის მიერ საკითხის განსჯა იმის თაობაზე, რა იქნება არსებითი მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში, დამოკიდებული არ არის პრაქტიკოსის მიერ მიღებულ რწმუნების დონეზე, რომლის საფუძველზეც აყალიბებს დასკვნას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

არსებითობის გადასინჯვა და შესწორება (იხ. 44-ე პუნქტი)

გ74. შეიძლება გარიგების პროცესში საჭირო გახდეს პრაქტიკოსის მიერ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგებისთვის განსაზღვრული არსებითობის გადასინჯვა (და შესწორება) ისეთი მიზეზების გამო, როგორიცაა:

- ცვლილება გარემოებებში, რასაც ადგილი ჰქონდა მიმოხილვის დროს (მაგალითად, გადაწყვეტილება სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ძირითადი ნაწილის გასხვისების შესახებ);
- ახალი ინფორმაცია, ან პრაქტიკოსის შეხედულებების შეცვლა სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ, წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად მიმოხილვის პროცედურების ჩატარების შედეგად (მაგალითად, როდესაც მიმოხილვის პროცესში გამოჩნდება, რომ ფაქტობრივი ფინანსური შედეგები, სავარაუდოდ, მნიშვნელოვნად განსხვავებული იქნება პერიოდის ბოლოს მოსალოდნელი ფინანსური შედეგებისგან, რის საფუძველზეც პრაქტიკოსმა განსაზღვრა არსებითობის დონე მთლიანად ფინანსური ანგარიშგებისთვის).

პრაქტიკოსის მიერ სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობისა და მისი გარემოს შესწავლა
(იხ. პუნქტები 45–46)

გ75. პრაქტიკოსი პროფესიულ განსჯას იყენებს იმისათვის, რომ განსაზღვროს, რა დონეზე უნდა შეისწავლოს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობა და მისი გარემო, რათა ჩაატაროს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად. პრაქტიკოსმა, პირველ რიგში, უნდა დაადგინოს, საკმარისად არის თუ არა ინფორმირებული, იმ თვალსაზრისით რომ მიაღწიოს მოცემულ გარიგებასთან მიმართებაში პრაქტიკოსისთვის დადგენილ მიზნებს. ნებისმიერ შემთხვევაში, პრაქტიკოსის ინფორმირებულობის საერთო დონე ნაკლები იქნება ხელმძღვანელობის ცოდნასთან შედარებით.

გ76. სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლა წარმოადგენს ინფორმაციის შეგროვების, განახლების და ანალიზის უწყვეტ და დინამიკურ პროცესს, რომელიც გრძელდება გარიგების მთელი პერიოდს განმავლობაში. პრაქტიკოსი იღებს ინფორმაციას, რომელსაც მუდმივად იყენებს გარიგების განხორციელების პროცესში, თუმცა, მისი ცოდნა პერიოდულად იცვლება პირობების ან გარემოებების ცვლილების ზეგავლენით. ახალ გარიგების განხორციელებაზე დათანხმებისა და არსებულის გაგრძელების პროცედურები, რომლებიც ტარდება მიმოხილვის დაწყებისას, ეფუძნება პრაქტიკოსის მიერ სამეურნეო სუბიექტისა და გარიგების გარემოებების წინასწარ შესწავლას. დამკვეთთან ურთიერთობის გაგრძელების შემთხვევაში პრაქტიკოსის მიერ სამეურნეო სუბიექტის შესახებ შეძენილი ცოდნა მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგებისა და სხვა ფინანსური ინფორმაციის შესახებ ადრინდელი გარიგებების შედეგად მიღებულ ცოდნასაც.

გ77. სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობისა და მისი გარემოს შესახებ შეძენილი ამგვარი ინფორმაცია ქმნის პრაქტიკოსის ქმედების უფლებამოსილების ჩარჩოებს, რომლის ფარგლებში ის გეგმავს და ასრულებს მიმოხილვის გარიგებას და ახორციელებს პროფესიულ განსჯას გარიგების პროცესში. კონკრეტულად, პრაქტიკოსმა იმ დონეზე უნდა შეისწავლოს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობა და მისი გარემო, რაც საკმარისი იქნება იმისათვის, რომ შეძლოს ფინანსური ანგარიშგების ისეთი ასპექტების გამოვლენა, სადაც, სავარაუდოდ, წარმოიქმნება არსებითი უზუსტობები, რათა პრაქტიკოსმა ინფორმირებული მიდგომა გამოიყენოს აღნიშნული საკითხების გასათვალისწინებლად პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარებისას.

გ78. სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს და აგრეთვე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაბამისი შესწავლისას პრაქტიკოსმა შეიძლება გაითვალისწინოს შემდეგი ფაქტორებიც:

- მოცემული სამეურნეო სუბიექტი სამეურნეო სუბიექტების ჯგუფის კომპონენტია თუ სხვა სამეურნეო სუბიექტის მეკავშირე საწარმო;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების სირთულე;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენასთან დაკავშირებული მოვალეობები ან მოთხოვნები, რომლებიც მოცემულ სამეურნეო სუბიექტს ეხება და აღნიშნული მოვალეობები ან მოთხოვნები კანონმდებლობით არის დადგენილი თუ ნებაყოფლობითი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შეთანხმებიდან გამომდინარეობს, რომელსაც ადგენს ოფიციალური მითითებები ან ანგარიშვალდებულების შეთანხმებები, მაგალითად, სახელშეკრულებო შეთანხმებები მესამე მხარეებთან;
- კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების შესაფერისი დებულებები, რომლებიც როგორც წესი, აღიარებულია, რომ უშუალო გავლენას ახდენს ფინანსური ანგარიშგების არსებითობის სიდიდის განსაზღვრასა და განმარტებით შენიშვნებზე, როგორიცაა, მაგალითად საგადასახადო და საპენსიო კანონმდებლობა;
- სამეურნეო სუბიექტის მართვისა და მმართველობის სტრუქტურის განვითარების დონე სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო ჩანაწერებისა და ფინანსური ანგარიშგების სისტემების მართვასა და ზედამხედველობასთან მიმართებაში, რაც ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საფუძველია. შედარებით მცირე სიდიდის სამეურნეო სუბიექტებს ხშირად შედარებით ნაკლები თანამშრომელი ჰყავთ, რამაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ხელმძღვანელობის მიერ ზედამხედველობის განხორციელებაზე. მაგალითად, მოვალეობების განაწილება შეიძლება შეუძლებელი იყოს. თუმცა, მცირე სამეურნეო სუბიექტში, რომელსაც მესაკუთრე მართავს. შეიძლება მესაკუთრემ უფრო ეფექტური ზედამხედველობა განახორციელოს, ვიდრე მსხვილ სამეურნეო სუბიექტებშია შესაძლებელი. ამგვარი ზედამხედველობა, საზოგადოდ, შეიძლება მოვალეობების შეზღუდული განაწილების შესაძლებლობების კომპენსირებას ახდენდეს;
- სამეურნეო სუბიექტის (ხელმძღვანელობის) „გენერალური პოზიცია“ და მისი კონტროლის გარემო, რომლის მეშვეობით სამეურნეო სუბიექტი ამცირებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული მოვალეობების შესრულებასთან დაკავშირებულ რისკებს;
- სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების სისტემებისა და აგრეთვე დაკავშირებული კონტროლის განვითარების დონე, რომლის მეშვეობით ხორციელდება სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო ჩანაწერებისა და დაკავშირებული ინფორმაციის წარმოება;
- სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების აღრიცხვის, კლასიფიცირებისა და განზოგადების პროცედურები, ინფორმაციის დაგროვება ფინანსურ ანგარიშგებასა და დაკავშირებულ განმარტებით შენიშვნებში ასახვისათვის;
- იმ საკითხების ტიპები, რომელთა მიმართ სამეურნეო სუბიექტის გასული პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგებაში სააღრიცხვო კორექტირებების შეტანა გახდა საჭირო.

პროცედურების შემუშავება და ჩატარება (იხ. პუნქტები 47-ე და 55-ე)

გ79. იმ პროცედურების ხასიათზე, ვადებზე და მოცულობაზე, რომლებიც, პრაქტიკოსის ზარით, აუცილებელია საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, რაც აუცილებელია მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის ჩამოსაყალიბებლად, გავლენას ახდენს:

ა) წინამდებარე მისს-ის მოთხოვნები; და

ბ) შესაბამისი კანონით ან სხვა ნორმატიული აქტით დადგენილი მოთხოვნები, მათ შორის, შესაბამისი კანონით ან სხვა ნორმატიული აქტით გათვალისწინებული დამატებითი საანგარიშგებო მოთხოვნები.

გ80. როდესაც პრაქტიკოსი სამეურნეო სუბიექტების ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვას ატარებს, მიმოხილვისთვის საჭირო პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა მიმართულია წინამდებარე მისს-ით განსაზღვრული პრაქტიკოსის მიზნების მიღწევისკენ, მაგრამ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების კონტექსტში.

გ81. გამოკითხვასა და ანალიზურ პროცედურებთან და აგრეთვე სპეციფიკური გარემოებებისთვის საჭირო პროცედურებთან დაკავშირებული წინამდებარე მისს-ის მოთხოვნები ისეა ჩამოყალიბებული, რომ პრაქტიკოსს მისცეს წინამდებარე მისს-ით განსაზღვრული მიზნების მიღწევის საშუალება. მიმოხილვის გარიგებების გარემოებები ძალიან განსხვავდება ერთმანეთისაგან და, შესაბამისად, პრაქტიკოსმა შეიძლება ეფექტურად და ეფექტიანად მიიჩნიოს სხვა პროცედურების შემუშავება და ჩატარება. მაგალითად, როდესაც სამეურნეო სუბიექტის შესწავლისას პრაქტიკოსისთვის ცნობილი გახდება მნიშვნელოვანი ხელშეკრულების თაობაზე, პრაქტიკოსმა შეიძლება გადაწყვიტოს აღნიშნული ხელშეკრულების გაცნობა.

გ82. ის ფაქტი, რომ პრაქტიკოსმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს სხვა პროცედურების ჩატარება, არ ცვლის პრაქტიკოსის მიზანს, მოიპოვოს შეზღუდული რწმუნება მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში.

მნიშვნელოვანი ან უჩვეულო ოპერაციები

გ83. პრაქტიკოსმა შეიძლება განიხილოს სააღრიცხვო ჩანაწერების მიმოხილვა მნიშვნელოვანი ან უჩვეულო ოპერაციების გამოსავლენად, რომლებიც შეიძლება პრაქტიკოსის განსაკუთრებულ ყურადღებას მოითხოვდეს.

გამოკითხვა (იხ. პუნქტები 46–48)

გ84. მიმოხილვის პროცესში გამოკითხვა მოიცავს ხელმძღვანელობისა და სამეურნეო სუბიექტის სხვა თანამშრომლებისაგან პასუხების მიღებას, როგორც პრაქტიკოსი მიიჩნევს საჭიროდ გარიგების გარემოებებიდან გამომდინარე. პრაქტიკოსმა შეიძლება გამოკითხვა განავრცოს, რათა მოიპოვოს არაფინანსური მონაცემები, საჭიროებისამებრ. ხელმძღვანელობის პასუხების შეფასება გამოკითხვის პროცესის შემადგენელი ნაწილია.

გ85. გარიგების გარემოებებიდან გამომდინარე გამოკითხვა შეიძლება ეხებოდეს შემდეგ საკითხებს:

- მესაკუთრეთა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და შესაბამისი კომიტეტების შეხვედრებზე მიღებული ზომებს, სხვა შეხვედრებზე მიღებული გადაწყვეტილებებს, თუ ასეთი არსებობს, რომლებიც გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ინფორმაციასა და განმარტებით შენიშვნებზე;
- მარეგულირებელი ორგანოებისგან მიღებულ ინფორმაციას, ან სავარაუდო ინფორმაციას, რომელსაც სამეურნეო სუბიექტი ვარაუდობს, რომ მიიღებს ან მოიპოვებს მარეგულირებელი ორგანოებისგან;
- სხვა პროცედურების გამოყენებისას წამოჭრილ საკითხებს. გამოვლენილ შეუსაბამობებთან მიმართებაში დამატებითი გამოკითხვების ჩატარებისას, პრაქტიკოსი ითვალისწინებს ხელმძღვანელობის პასუხების გონივრულობასა და თანმიმდევრულობას, სხვა პროცედურების შედეგად მიღებული შედეგების, პრაქტიკოსის ცოდნისა და სამერუნეო სუბიექტისა და მისი დარგის შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით.

გ86. გამოკითხვის მეშვეობით მოპოვებული მტკიცებულებები ხშირად ხელმძღვანელობის განზრახვის შესახებ მტკიცებულების ძირითადი წყაროა. თუმცა, შეიძლება შეზღუდული იყოს ხელმძღვანელობის განზრახვის მხარდამჭერი ინფორმაციის არსებობა. მსგავს სიტუაციაში, პრაქტიკოსს

გამოკითხვის პროცესში მიღებული მტკიცებულებების განსამტკიცებლად შეიძლება გამოადგეს ხელმძღვანელობის მიერ წარსულში ოფიციალურად გაცხადებული განზრახვის შესრულების ისტორიის, ხელმძღვანელობის მიერ მოქმედების კონკრეტული გეგმის არჩევის მიზეზებისა და ამ გეგმის განხორციელების ანალიზის ჩატარება. ხელმძღვანელობის პასუხების შეფასებისას პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენება მნიშვნელოვანია, რათა პრაქტიკოსმა შეძლოს იმის შეფასება, არსებობს თუ არა ისეთი საკითხ(ებ)ი, რაც პრაქტიკოსს დაარწმუნებდა, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებით უზუსტობას შეიცავდეს.

გ87. გამოკითხვის პროცედურების ჩატარება პრაქტიკოსს ასევე ეხმარება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ ინფორმაციის მოპოვებაში, ან უკვე მოპოვებული ინფორმაციის განახლებაში, რათა პრაქტიკოსმა შეძლოს იმის დადგენა, სავარაუდოდ, ფინანსური ანგარიშგების რა ნაწილში შეიძლება წარმოიქმნას არსებითი უზუსტობები.

გამოკითხვა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ (იხ. პუნქტი 48(ვ))

გ88. ხშირად მცირე სამეურნეო სუბიექტებში ხელმძღვანელობა არ ამზადებს სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შეფასებას და ამის ნაცვლად ის შეიძლება დაეყრდნოს ბიზნესისა და მოსალოდნელი სამომავლო პერსპექტივის შესახებ თავის ცოდნას. მსგავს გარემოებებში შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ხელმძღვანელობასთან სამეურნეო სუბიექტის საშუალოვადიანი და გრძელვადიანი პერსპექტივისა და დაფინანსების შესახებ მსჯელობა, მათ შორის იმის განხილვა, ხელმძღვანელობის განზრახვა შეუსაბამო ხომ არ არის სამეურნეო სუბიექტის შესახებ პრაქტიკოსის მიერ შეძენილი ცოდნის.

ანალიზური პროცედურები (იხ. პუნქტები 46–47 და 49-ე)

გ89. ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვისას ანალიზური პროცედურების ჩატარება პრაქტიკოსს ეხმარება:

- სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ ინფორმაციის შეკრებაში ან განახლებაში, მათ შორის, ისეთი ასპექტების გამოვლენაში, სადაც, სავარაუდოდ, შეიძლება წარმოიქმნას არსებითი უზუსტობები ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- შეუსაბამობებისა და გადახრების გამოვლენაში მოსალოდნელი ტენდენციებიდან, ფინანსური ანგარიშგების თანხებიდან ან ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მეთოდებიდან, მათ შორის, იმის დადგენაში, რამდენად შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების მონაცემები მის მიერ გამოთვლილ ძირითად მონაცემებს, როგორაცაა, მაგალითად ეფექტიანობის ძირითადი მაჩვენებლები;
- ისეთი მტკიცებულებების მოპოვებაში, რომლებიც ადასტურებს სხვა გამოკითხვების ან უკვე ჩატარებული ანალიზური პროცედურებით მიღებულ შედეგებს;
- როგორც დამატებითი პროცედურა, როდესაც პრაქტიკოსისათვის ცნობილი გახდება საკითხ(ებ)ის შესახებ, რის გამოც, პრაქტიკოსის აზრით, ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება შეიცავდეს არსებით უზუსტობას. მსგავსი დამატებითი პროცედურის მაგალითია მოგების ცენტრებში, ფილიალებსა თუ სამეურნეო სუბიექტის სხვა კომპონენტებში თვიური ამონაგებისა და დანახარჯების ციფრების შედარებითი ანალიზის ჩატარება, მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ფინანსური ანგარიშგების მუხლებში ან განმარტებით შენიშვნებში ასახული ფინანსური ინფორმაციის შესახებ.

გ90. ანალიზური პროცედურების ჩატარება შეიძლება სხვადასხვა მეთოდის გამოყენებით - მარტივი შედარებიდან და სტატისტიკური მეთოდებით დაწყებული ანალიზის რთული მეთოდებით დამთავრებული. მაგალითად, პრაქტიკოსს ანალიზური პროცედურების გამოყენება შეუძლია იმ ფინანსური ინფორმაციის შესაფასებლად, რომელიც საფუძვლად უდევს ფინანსურ ანგარიშგებას, კერძოდ, როგორც ფინანსურ, ისე არაფინანსურ მონაცემებს შორის სავარაუდო თანაფარდობების ანალიზის მეშვეობით და მიღებული შედეგების შეფასებით მოსალოდნელ რიცხობრივ მნიშვნელობებთან შესაბამისობის თვალსაზრისით, რათა გამოავლინოს უჩვეულო თანაფარდობები და ცალკეული უჩვეულო მუხლები, ან ისეთი მუხლები, რომლებიც განსხვავდება მოსალოდნელი ტენდენციისა და რიცხობრივი მნიშვნელობებისგან. პრაქტიკოსი აღრიცხულ თანხებს ან ამ თანხებიდან გაანგარიშებულ კოეფიციენტებს შეუდარებს შესაფერისი წყაროებიდან პრაქტიკოსის

მიერ მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე გამოთვლილ მოსალოდნელ შედეგებს (აუდიტორის მოლოდინებს). ქვემოთ განხილულია ინფორმაციის წყაროების მაგალითები, რომლებსაც პრაქტიკოსი ხშირად იყენებს მოსალოდნელი შედეგების (საკუთარი მოლოდინების) გამოსათვლელად, გარიგების გარემოებებიდან გამომდინარე:

- შესადარისი გასული პერიოდ(ებ)ის ფინანსური ინფორმაცია, ცნობილი ცვლილებების გათვალისწინებით;
- ინფორმაცია მოსალოდნელი საოპერაციო და ფინანსური შედეგების შესახებ, როგორიცაა, მაგალითად ბიუჯეტები ან პროგნოზები, შუალედური ან წლიური მონაცემების ექსტრაპოლაციის ჩათვლით;
- მოცემულ პერიოდში ფინანსური ინფორმაციის ელემენტებს შორის თანაფარდობა;
- ინფორმაცია იმ დარგის შესახებ, სადაც ფუნქციონირებს სამეურნეო სუბიექტი, როგორიცაა ინფორმაცია საერთო მოგების მარჟის შესახებ, ან სამეურნეო სუბიექტის გაყიდვების მოთხოვნებთან ფარდობის კოეფიციენტის შედარება დარგის საშუალო მაჩვენებელთან, ან იმავე დარგის სხვა შესადარისი სიდიდის სამეურნეო სუბიექტების მაჩვენებელთან;
- ფინანსური ინფორმაციის კავშირი შესაფერის არაფინანსურ ინფორმაციასთან, როგორიცაა მაგალითად დანახარჯების ფარდობა თანამშრომელთა რაოდენობასთან.

გ91. პრაქტიკოსის მოსაზრება იმის თაობაზე, ანალიზური პროცედურებისთვის გამოსაყენებელი მონაცემები დამაკმაყოფილებელია თუ არა ამ პროცედურების მიზნ(ებ)ისთვის, ეყრდნობა პრაქტიკოსის მიერ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის შედეგად მიღებულ ინფორმაციას და მასზე გავლენას ახდენს მონაცემების ხასიათი და წყარო, ასევე რა ვითარებაში იყო მოპოვებული აღნიშნული მონაცემები. ამასთან დაკავშირებით შესაძლებელია შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- ხელმისაწვდომი ინფორმაციის წყარო. მაგალითად, ინფორმაცია შეიძლება უფრო საიმედო იყოს, თუ იგი მიღებულია სამეურნეო სუბიექტის გარე, დამოუკიდებელი წყაროებიდან;
- ხელმისაწვდომი ინფორმაციის შედარება. მაგალითად, შეიძლება აუცილებელი იყოს უფრო ფართო, დარგის მასშტაბის მონაცემების შევსება ან მათი კორექტირება, იმ სამეურნეო სუბიექტის მონაცემებთან შესადარისობის მისაღწევად, რომელიც აწარმოებს და ყიდის სპეციალიზებულ პროდუქტებს;
- ხელმისაწვდომი ინფორმაციის ხასიათი და რელევანტურობა. მაგალითად, აუცილებელია პრაქტიკოსმა დაადგინოს, სამეურნეო სუბიექტის ბიუჯეტები მოსალოდნელ შედეგებზეა ორიენტირებული თუ დასახულ მიზნებზე; და
- ინფორმაციის მომზადებისას გამოყენებული ცოდნა და გამოცდილება, აგრეთვე დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები, რომლებიც შემუშავებულია იმისთვის, რომ უზრუნველყოფილ იქნეს ინფორმაციის სისრულე, სისწორე და საიმედოობა. მსგავსი კონტროლის საშუალებები შეიძლება მოიცავდეს, მაგალითად კონტროლს საბიუჯეტო ინფორმაციის მომზადებაზე, განხილვასა და წარმოებაზე.

პროცედურების სპეციფიკური გარემოებებისათვის

თაღლითობა და კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევა (იხ. პუნქტი 52(დ))

გ92. წინამდებარე მისს-ის მიხედვით, როდესაც პრაქტიკოსი აღმოაჩენს ან ეჭვობს, რომ ადგილი აქვს თაღლითობას ან უკანონო ქმედებებს, იგი ვალდებულია განსაზღვროს, გააჩნია თუ არა მას აღნიშნული ქმედების ან საეჭვო ქმედების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის რომელიმე გარე მხარისთვის ინფორმირების პასუხისმგებლობა. მართალია, პრაქტიკოსის პროფესიული მოვალეობა, დამკვეთის ინფორმაციის კონფიდენციალობის დაცვა, ეწინააღმდეგება ინფორმირების ამგვარ ვალდებულებას, მაგრამ, გარკვეულ გარემოებებში, პრაქტიკოსის სამართლებრივ პასუხისმგებლობას შეიძლება უპირატესი ძალა ჰქონდეს კონფიდენციალობასთან შედარებით.

მოვლენები ან პირობები, რომლებმაც შეიძლება ეჭვი გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების გამოყენებასთან დაკავშირებით (იხ. 54-ე პუნქტი)

გ93. ქვემოთ მოცემული ფაქტორების ჩამონათვალი იძლევა იმ მოვლენების ან პირობების მაგალითებს, რომლებიც შეიძლება ინდივიდუალურად თუ ერთობლივად, ბადებდნენ ეჭვს ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვებასთან დაკავშირებით. აღნიშნული ჩამონათვალი არ არის ყოვლისმომცველი, და ერთი ან მეტი ფაქტორის არსებობა ყოველთვის არ ნიშნავს, რომ არსებობს გაურკვევლობა სამეურნეო სუბიექტის უნართან, მომავალში განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, დაკავშირებით.

ფინანსური

- წმინდა ვალდებულებების ან წმინდა მოკლევადიანი ვალდებულებების მდგომარეობა.
- ფიქსირებულვადიანი სესხები, რომელთა დაფარვის ვადა იწურება მათი გადავადების ან გადახდის ყოველგვარი რეალური პერსპექტივის გარეშე, ან გადაჭარბებული დაყრდნობა მოკლევადიან სესხებზე, გრძელვადიანი აქტივების დასაფინანსებლად.
- კრედიტორების მხრიდან ფინანსური მხარდაჭერის შეწყვეტის ნიშნები.
- საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების უარყოფითი ნაკადები, რაც გასული პერიოდების ან საპროგნოზო ფინანსური ანგარიშგებებიდან ჩანს.
- სამეურნეო სუბიექტის არახელსაყრელი ძირითადი ფინანსური კოეფიციენტები.
- მნიშვნელოვანი საოპერაციო ზარალი, ან შემოსავლების მიღებისათვის განკუთვნილი აქტივების ღირებულების მკვეთრი გაუფასურება.
- დივიდენდების გაცემის ვადის გადაცილება ან დივიდენდების გაცემის შეწყვეტა.
- კრედიტორებისათვის ვალის დროულად დაბრუნების უუნაროობა.
- სასესხო ხელშეკრულების პირობების შესრულების უუნაროობა.
- საქონლის კრედიტით მიწოდების ოპერაციების შეცვლა ისეთი ოპერაციებით, როდესაც მომწოდებელთან ანგარიშსწორება წარმოებს საქონლის მიღებისთანავე.
- მნიშვნელოვანი ახალი პროდუქციის შექმნისათვის ან სხვა მნიშვნელოვანი ინვესტიციებისათვის ფინანსების მოპოვების უუნაროობა.

საოპერაციო

- ხელმძღვანელობის განზრახვა სამეურნეო სუბიექტის ლიკვიდაციის ან მისი საქმიანობის შეწყვეტის შესახებ.
- უმაღლესი ხელმძღვანელი პირების წასვლა სამეურნეო სუბიექტიდან ისე, რომ მათი ჩანაცვლება არ ხდება.
- ძირითადი ბაზრის, ძირითადი დამკვეთ(ებ)ის, ფრანშიზის, ლიცენზიის ან მთავარი მომწოდებლ(ებ)ის დაკარგვა.
- სამეურნეო სუბიექტის სამუშაო კადრებით უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული სიძნელეები.
- მნიშვნელოვანი ნედლეულისა და მასალის უკმარისობა.
- ძლიერ წარმატებული კონკურენტის გამოჩენა.

სხვა მოვლენები ან პირობები

- შეუსაბამობა მინიმალური კაპიტალის ან სხვა საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ მოთხოვნებთან, როგორიცაა, მაგალითად გადახდისუუნაროობასთან ან ლიკვიდობასთან დაკავშირებული მოთხოვნები საფინანსო დაწესებულებებისთვის.
- სამეურნეო სუბიექტის წინააღმდეგ აღძრული დაუმთავრებელი სასამართლო პროცესი, რომელმაც, საუკეთესო შემთხვევაშიც, შესაძლოა ისეთი მოთხოვნები წარმოშვას, რომელსაც იგი, სავარაუდოდ, ვერ შეასრულებს.

- ცვლილებები კანონში ან სხვა ნორმატიულ აქტში, ან სახელმწიფო პოლიტიკაში, რაც, სავარაუდოდ, უარყოფით გავლენას იქონიებს სამეურნეო სუბიექტზე.
- სტიქიური უბედურებების არასაკმარისი დაფარვა დაზღვევით ან დაზღვევის უქონლობა, როდესაც სადაზღვევო შემთხვევა დადგება.

მსგავსი მოვლენების ან პირობების მნიშვნელობა ხშირად შეიძლება შემცირდეს სხვა ფაქტორების მეშვეობით. მაგალითად, თუ სამეურნეო სუბიექტს არ შეუძლია სესხის დაფარვა დადგენილი გრაფიკით, ასეთი სიტუაცია შეიძლება დაბალანსდეს ხელმძღვანელობის გეგმებით, შეინარჩუნონ ადეკვატური ფულადი ნაკადები ალტერნატიული საშუალებებით, როგორიცაა, მაგალითად აქტივების გასვლა, სესხის დაფარვის განრიგის შეცვლა, ან დამატებითი კაპიტალის მოძიება. ანალოგიურად, ძირითადი მომწოდებლის დაკარგვა შეიძლება შერბილდეს სათანადო ალტერნატიული მოწოდების წყაროს მოძიებით.

ფინანსური ანგარიშგების შეჯერება საბაზისო ბუღალტრულ ჩანაწერებთან (იხ. 56-ე პუნქტი)

გ94. საზოგადოდ, პრაქტიკოსი მოიპოვებს მტკიცებულებებს იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგება შესაბამისობაშია, ან თანხვედრაშია საბაზისო ბუღალტრულ ჩანაწერებთან, რისთვისაც ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხებსა და ნაშთებს უდარებს შესაფერის ბუღალტრულ ჩანაწერებს, როგორიცაა მთავარი საბუღალტრო წიგნი, ან შემაჯამებელი დოკუმენტი ან ცხრილი, საიდანაც ჩანს, რომ ფინანსური ანგარიშგების თანხები თანხვდება ან შესაბამისობაშია საბაზისო ბუღალტრულ ჩანაწერებთან (როგორიცაა, მაგალითად საცდელი ბალანსი).

დამატებითი პროცედურების ჩატარება (იხ. 57-ე პუნქტი)

გ95. როდესაც პრაქტიკოსისათვის ცნობილი გახდება ისეთი საკითხის შესახებ, რაც პრაქტიკოსს დაარწმუნებს, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებით უზუსტობას შეიცავდეს, წინამდებარე მისს-ით მოითხოვება დამატებითი პროცედურების ჩატარება.

გ96. პრაქტიკოსის საპასუხო ქმედებები, დამატებითი პროცედურების სახით, რომლებიც უნდა ჩაატაროს ფინანსური ანგარიშგების ამა თუ იმ მუხლთან დაკავშირებით, როდესაც გააჩნია რწმენის საფუძველი იმის თაობაზე, რომ შეიძლება ეს მუხლი არსებით უზუსტობას შეიცავდეს, სხვადასხვანაირი იქნება კონკრეტული გარემოებებისდა მიხედვით და, შესაბამისად, შესაფერისი პროცედურების განსაზღვრა პრაქტიკოსის პროფესიული განსჯის საგანია.

გ97. როდესაც პრაქტიკოსი მსჯელობს იმ დამატებითი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაზე, რაც აუცილებელი იქნება მტკიცებულებების მოსაპოვებლად და დასკვნის გამოსატანად იმის შესახებ, რომ არსებითი უზუსტობა არ არსებობს, ან არსებობს, პრაქტიკოსი ითვალისწინებს ისეთ ფაქტორებს, როგორიცაა:

- პრაქტიკოსის მიერ უკვე ჩატარებული პროცედურების შედეგების შეფასების შედეგად მიღებული ინფორმაცია;
- პრაქტიკოსის ახლებური წარმოდგენა სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ, რაც ჩამოუყალიბდა გარიგების პროცესში მიღებული ახალი ინფორმაციის გათვალისწინებით; და
- პრაქტიკოსის შეხედულება იმ მტკიცებულებების დამაჯერებლობაზე, რაც აუცილებელია დასკვნის გამოსატანად იმ საკითხის შესახებ, რომელმაც პრაქტიკოსი აიძულა ეფიქრა, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება შეიცავდეს არსებით უზუსტობას.

გ98. დამატებითი პროცედურების ჩატარების მიზანია საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება, რაც პრაქტიკოსს დასკვნის გამოტანის საშუალებას მისცემს იმ საკითხებზე, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობა ფინანსურ ანგარიშგებაში. აღნიშნული პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს:

- დამატებითი გამოკითხვების ან ანალიზური პროცედურების უფრო დეტალურად ჩატარებას, ან ამ პროცედურებში აქცენტის გაკეთებას განსახილველ მუხლებზე (ანუ განსახილველ მუხლებთან დაკავშირებით ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ თანხებზე ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციაზე); ან
- სხვა ტიპის პროცედურებს, მაგალითად ძირითადი ტესტებს ან გარეშე მხარეებთან დადასტურებას.

გ99. ქვემოთ განხილულ მაგალითში ნაჩვენებია, როგორ აფასებს პრაქტიკოსი, აუცილებელია თუ არა დამატებითი პროცედურების ჩატარება და როგორ მოქმედებს, თუ დარწმუნდება, რომ დამატებითი პროცედურები აუცილებელია.

- მიმოხილვის გარიგების პროცესში გამოკითხვებისა და ანალიზური პროცედურების ჩატარებისას, მოთხოვნების ანალიზის შედეგად პრაქტიკოსი გამოავლენს, რომ სამეურნეო სუბიექტს გააჩნია ვადაგადაცილებული მოთხოვნების არსებითი თანხა, რომლისთვისაც შექმნილი არ არის არც უიმედო და არც საეჭვო ვალების ანარიცხები.
- ამის გამო პრაქტიკოსი ფიქრობს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული მოთხოვნების ნაშთი შეიძლება არსებით უზუსტობას შეიცავდეს. შემდეგ პრაქტიკოსი გამოკითხავს ხელმძღვანელობას, არსებობს თუ არა მოთხოვნა (მოთხოვნის ანგარიშის ნაშთი), რომლის ამოღება შეუძლებელია, რაც უნდა აისახოს, როგორც გაუფასურებული (პრობლემური).
- ხელმძღვანელობის პასუხის შეფასების შემდეგ შეიძლება:

  ა) პრაქტიკოსმა დაასკვნას, რომ მოსალოდნელი არ არის, მოთხოვნების ნაშთი არსებით უზუსტობას შეიცავდეს. ამ შემთხვევაში საჭირო არ არის დამატებითი პროცედურების ჩატარება;

  ბ) პრაქტიკოსმა შეძლოს იმის დადგენა, რომ ეს საკითხი იწვევს ფინანსური ანგარიშგების არსებით უზუსტობას. დამატებითი პროცედურები საჭირო არ არის და პრაქტიკოსი ჩამოაყალიბებს დასკვნას, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას;

  გ) პრაქტიკოსმა შეიძლება არ შეიცვალოს მოსაზრება და ისევ მიაჩნდეს, რომ მოთხოვნების ნაშთი, სავარაუდოდ, არსებითად მცდარია, მაგრამ ხელმძღვანელობის პასუხმა ვერ უზრუნველყოფო საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებებით დასკვნის გამოსატანად იმის თაობაზე, რომ მოთხოვნის ნაშთი არსებით უზუსტობას შეიცავს.

  ამ შემთხვევაში პრაქტიკოსს მოეთხოვება დამატებითი პროცედურების ჩატარება, მაგალითად, ხელმძღვანელობისთვის საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ აღნიშნულ ანგარიშზე მიღებული თანხების ანალიზის ჩატარების მოთხოვნა, რათა დადგინდეს ამოუღებადი მოთხოვნა. დამატებითი პროცედურების შეფასებამ შეიძლება პრაქტიკოსს ზემოთ მოცემულ (ა)-ზე ან (ბ)-ზე გადასვლის საშუალება მისცეს. თუ ასე არ მოხდება, პრაქტიკოსს მოეთხოვება:

  (i) განაგრძოს დამატებითი პროცედურების ჩატარება მანამ, სანამ არ მიაღწევს ზემოთ მოცემულ (ა)-ს ან (ბ)-ს; ან

  (ii) როდესაც პრაქტიკოსი ვერ შეძლებს დაასკვნას, რომ საკითხი, სავარაუდოდ, არ გამოიწვევს მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების არსებით უზუსტობას, ან დაადგინოს, რომ საკითხი იწვევს მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების არსებით უზუსტობას, ეს იმას ნიშნავს, რომ ადგილი აქვს მიმოხილვის მასშტაბის შეზღუდვას და, ამ შემთხვევაში, შეუძლებელია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ არამოდიფიცირებული დასკვნის ჩამოყალიბება.

ოფიციალური წერილები (იხ. პუნქტები 61–63)

გ100. ოფიციალური წერილები მიმოხილვის გარიგების მტკიცებულებების მნიშვნელოვანი წყაროა. როდესაც ხელმძღვანელობა ცვლის ან არ წარმოადგენს მოთხოვნილ ოფიციალურ წერილებს, ეს პრაქტიკოსს აფრთხილებს, რომ შეიძლება არსებობდეს ერთი ან მეტი მნიშვნელოვანი პრობლემა. ამასთან, თავისთავად, ინფორმაციის სიტყვიერად მიწოდების ნაცვლად, ოფიციალური წერილის მოთხოვნა ხელმძღვანელობას აიძულებს, უფრო მეტი გულისყურით მოეკიდოს საკითხს და, ამგვარად, აუმჯობესებს ოფიციალური ინფორმაციის ხარისხს.

გ101. წინამდებარე მისს-ით მოთხოვნილი ოფიციალური წერილების გარდა პრაქტიკოსმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს სხვა ოფიციალური წერილების მიღება ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში. ამის გაკეთება შეიძლება აუცილებელი გახდეს მაგალითად, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული გარკვეული მუხლების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ პრაქტიკოსის მიერ მოპოვებული მტკიცებულებების შესავსებად, როდესაც

პრაქტიკოსს მიაჩნია, რომ მსგავსი წერილები მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოდიფიცირებული ან არამოდიფიცირებული დასკვნის ჩამოსაყალიბებლად.

გ102. გარკვეულ შემთხვევებში, ხელმძღვანელობამ ოფიციალურ წერილში შეიძლება წარმოადგინოს პირობითი ტექსტი, რომ ოფიციალური წერილი შედგენილია ხელმძღვანელობის ნდობისა და ცოდნის ფარგლებში. პრაქტიკოსის მიერ მსგავსი ტექსტის მიღება გონივრულია, თუ იგი დარწმუნდება, რომ აღნიშნული ოფიციალური წერილები მომზადებულია მათში ასახულ საკითხებთან მიმართებაში შესაფერისი პასუხისმგებლობების მქონე და ამ საკითხების მცოდნე პირების მიერ.

ჩატარებული პროცედურების შედეგად მიღებული მტკიცებულებების შეფასება (იხ. პუნქტები 66–68)

გ103. ზოგიერთ შემთხვევაში პრაქტიკოსმა შეიძლება ვერ მოიპოვოს მტკიცებულება, რომლის მოპოვებასაც მოელოდა გამოკითხვისა და ანალიზური პროცედურების დაგეგმვის პროცესში და აგრეთვე სპეციფიკური გარემოებების გათვალისწინებით განსაზღვრული პროცედურების მეშვეობით. ასეთ ვითარებაში, პრაქტიკოსი მიიჩნევს, რომ ჩატარებული პროცედურების შედეგად მიღებული მტკიცებულებები არ არის საკმარისი და შესაფერისი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის ფორმირებისთვის. პრაქტიკოსმა შეიძლება:

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

თუ მოცემულ გარემოებებში შესაძლებელი არ არის არცერთი ზემოაღნიშნული ქმედების განხორციელება, პრაქტიკოსი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვებას იმისათვის, რომ ჩამოაყალიბოს დასკვნა და, ასეთ შემთხვევაში, წინამდებარე მისს-ით პრაქტიკოსს მოეთხოვება ამ სიტუაციის გავლენის განსაზღვრა მის დასკვნაზე, ან პრაქტიკოსის შესაძლებლობაზე, დაასრულოს მიმოხილვის გარიგების ჩატარება, მაგალითად, როდესაც ხელმძღვანელობის რომელიმე წარმომადგენელი ადგილზე არ იმყოფება მიმოხილვის პროცესში, რათა მნიშვნელოვან საკითხებზე პრაქტიკოსის გამოკითხვებს უპასუხოს. როგორც აღნიშნულია 57-ე პუნქტში, მსგავსი სიტუაცია შეიძლება იმ შემთხვევაშიც წარმოიქმნას, როდესაც პრაქტიკოსისთვის შეიძლება ცნობილი არ იყოს ისეთი საკითხ(ებ)ის შესახებ, რაც მას აფიქრებინებდა, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებით უზუსტობას შეიცავდეს.

მიმოხილვის მასშტაბის შეზღუდვა

გ104. კონკრეტული პროცედურის ჩატარების შეუძლებლობა არ წარმოადგენს მიმოხილვის მასშტაბის შეზღუდვას, როდესაც პრაქტიკოსს შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება სხვა პროცედურების ჩატარებით.

გ105. ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული მიმოხილვის მასშტაბის შეზღუდვა შეიძლება სხვა სახითაც ახდენდეს გავლენას მიმოხილვაზე, მაგალითად, პრაქტიკოსის მიერ ფინანსური ანგარიშგების იმ ასპექტების განხილვაზე, რომელიც სავარაუდოა, რომ შეიცავს არსებით უზუსტობას, ასევე მიმოხილვის გარიგების გაგრძელებაზე.

ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პრაქტიკოსის დასკვნის ფორმირება

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი საფუძვლების აღწერა (იხ. პუნქტი 69(ა))

გ106. ფინანსურ ანგარიშგებაში შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების აღწერა მნიშვნელოვანია, რადგან ამით ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელი იღებს ინფორმაციას იმ საფუძვლების შესახებ, რასაც ეყრდნობა მოცემული ფინანსური ანგარიშგება. როდესაც ფინანსური ანგარიშგება სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგებაა, იგი შეიძლება მომზადებული იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით, რაც ხელმისაწვდომია მხოლოდ მონაწილე მხარისა და პრაქტიკოსისთვის. გამოყენებული სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების აღწერა მნიშვნელოვანია, რადგან სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არ გამოდგეს ნებისმიერი დანიშნულებით გამოსაყენებლად, გარდა სპეციალური დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში მითითებული მიზნისა.

გ107. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი საფუძვლების აღწერა, რომელიც შეიცავს არაზუსტ პირობით ან შემზღუდავ ტექსტს (მაგალითად, „ფინანსური ანგარიშგება მნიშვნელოვანწილად შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს“) არ მიიჩნევა აღნიშნული საფუძვლების სათანადო აღწერად, რადგან ამან შეიძლება ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები შეცდომაში შეიყვანოს.

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ინფორმაციაზე არსებითი ოპერაციებისა და მოვლენების გავლენის განმარტება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში (იხ. პუნქტები 69(ბ)(vi) და 71-ე)

გ108. წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად, პრაქტიკოსს მოეთხოვება შეაფასოს, ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული არის თუ არა სათანადო განმარტებები იმისათვის, რომ სავარაუდო მომხმარებლებმა გაიგონ არსებითი ოპერაციებისა და მოვლენების გავლენა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობაზე, მიის საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულად ნაკადებზე.

გ109. სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების შემთხვევაში ხელმძღვანელობას შეიძლება დასჭირდეს დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნება განმარტებით შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი საფუძვლებით მოთხოვნილთან ერთად, ან ძალიან იშვიათ შემთხვევებში, მოცემული საფუძვლების მოთხოვნებიდან გადახვევა, ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად.

შესაბამისობის საფუძვლების გამოყენებასთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ110. ძალიან იშვიათი შეიძლება იყოს ისეთი შემთხვევა, როდესაც წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად პრაქტიკოსი გარიგებაზე დათანხმებისას დაადგენს, რომ მოცემული საფუძვლები მისაღებია, მაგრმა შემდეგ მიიჩნევს, რომ ამ შესაბამისობის საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება მომხმარებელს შეცდომაში შეიყვანს.

სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტები (იხ. პუნქტი 70(ბ))

გ111. სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტების განხილვისას პრაქტიკოსისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს ხელმძღვანელობის განსჯის შესაძლო მიკერძოების შესახებ. პრაქტიკოსმა შეიძლება დაასკვნას, რომ ინფორმაციის ნეიტრალობის უქონლობისა და აშკარა შეუსწორებელი შეცდომების ერთობლივი გავლენა იწვევს არსებით უზუსტობებს მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაში. მაგალითად, შემდეგი ფაქტორები შეიძლება მიანიშნებდეს ნეიტრალობის უქონლობაზე (ხელმძღვანელობის მიკერძოებაზე), რამაც შეიძლება გავლენა იქონიოს პრაქტიკოსის შეფასებაზე, მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება, სავარაუდოდ, შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას:

- მიმოხილვის პროცესში მითითებული აშკარა უზუსტობების შერჩევით გასწორება ხელმძღვანელობის მიერ (მაგალითად, როდესაც ხელმძღვანელობა ასწორებს ისეთ უზუსტობებს, რომლებიც საანგარიშგებო შემოსავალს ზრდის, მაგრამ არ ასწორებს უზუსტობებს, რომლებიც საანგარიშგებო შემოსავალს ამცირებს);
- ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოებულობა სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისას.

გ112. ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოებულობის ნიშნები, თავისთავად, აუცილებლად არ ნიშნავს, იმას, რომ უზუსტობები არსებობს ცალკეული სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობის შესახებ დასკვნის გამოტანის მიზნებისათვის. თუმცა, ამგვარმა ნიშნებმა შეიძლება გავლენა იქონიოს პრაქტიკოსის მოსაზრებაზე, მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობებს.

დასკვნის ფორმირება (იხ. 74-ე პუნქტი)

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის აღწერა

გ113. სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების შემთხვევაში პრაქტიკოსის დასკვნაში აღნიშნულია, რომ პრაქტიკოსის ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ ფაქტებს, რაც დაარწმუნებდა, რომ ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არ ასახავს... (ან *უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს*), [სამართლიანი წარდგენის შესაბამისი საფუძვლების] შესაბამისად. მრავალი საერთო დანიშნულების საფუძვლების შემთხვევაში მოითხოვება, რომ ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად

ასახავდეს (ან *უტყუარად და სამართლიანად ასახავდეს*) სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობას პერიოდის ბოლოს და სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შედეგებსა და ფულად ნაკადებს - მოცემულ პერიოდში.

„სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“ ან
„უტყუარად და სამართლიანად ასახავს“

გ114. კონკრეტულ იურისდიქციაში ამ ორი ფრაზიდან რომელი გამოიყენება - „სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“ თუ „უტყუარად და სამართლიანად ასახავს“ - განისაზღვრება კანონით ან სხვა ნორმატიული აქტით, რომელიც მოცემულ იურისდიქციაში ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვას არეგულირებს. როდესაც კანონმდებლობით განსხვავებული ტექსტის გამოყენება მოითხოვება პრაქტიკოსის დასკვნის გამოსახატავად, ეს გავლენას არ ახდენს წინამდებარე მისს-ის მოთხოვნაზე, რომ პრაქტიკოსმა შეაფასოს ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენა სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად.

დასკვნის ფორმირების შეუძლებლობა გარიგების განხორციელებაზე დათანხმების შემდეგ ხელმძღვანელობის მიერ მიმოხილვის მასშტაბზე დაწესებული შეზღუდვის გამო (იხ. პუნქტები მე-15 და 82-ე)

გ115. პრაქტიკული თვალსაზრისით, გარიგებიდან გასვლის შესაძლებლობა შეიძლება დამოკიდებული იყოს გარიგების შესრულების ეტაპზე იმ დროისთვის, როდესაც ხელმძღვანელობა აწესებს მიმოხილვის მასშტაბის შეზღუდვას. როდესაც პრაქტიკოსს მნიშვნელოვანწილად დასრულებული აქვს მიმოხილვა, პრაქტიკოსმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ მიმოხილვა, შეძლებისდაგვარად დაასრულოს, უარი თქვას დასკვნის ჩამოყალიბებაზე პრაქტიკოსის ანგარიშში და მიმოხილვის მასშტაბის შეზღუდვა აღწეროს ანგარიშის იმ აბზაცში, სადაც აღწერილია დასკვნის ფორმირებაზე უარის თქმის საფუძველი.

გ116. ზოგიერთ გარემოებებში გარიგებიდან გასვლა შეუძლებელია, როდესაც პრაქტიკოსს კანონმდებლობით მოეთხოვება გარიგების გაგრძელება. მაგალითად, ასე შეიძლება მოხდეს სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შემთხვევაში, როდესაც პრაქტიკოსი დანიშნულია. იგივე შეიძლება მოხდეს ისეთ იურისდიქციაში, როდესაც პრაქტიკოსი ინიშნება კონკრეტული პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვისთვის, ან ინიშნება კონკრეტული პერიოდით და აკრძალულია ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის დასრულებამდე ან აღნიშნული პერიოდის დასრულებამდე გარიგებიდან გასვლა, შესაბამისად. პრაქტიკოსმა შეიძლება ასევე აუცილებლად მიიჩნიოს პრაქტიკოსის ანგარიშში „სხვა გარემოებათა ამსახველ“ აბზაცში („სხვა გარემოებები“) ახსნას, თუ რატომ არის შეუძლებელი პრაქტიკოსისთვის გარიგებიდან გასვლა.

მარეგულირებელი ორგანოების ან სამეურნეო სუბიექტის მესაკუთრეების ინფორმირება

გ117. როდესაც პრაქტიკოსი დაასკვნის, რომ გარიგებიდან გასვლა აუცილებელია მიმოხილვის მასშტაბის შეზღუდვის გამო, შეიძლება არსებობდეს პროფესიული, სამართლებრივი ან მარეგულირებელი მოთხოვნა, რომ პრაქტიკოსმა გარიგებიდან გასვლასთან დაკავშირებული საკითხების შესახებ აცნობოს მარეგულირებლებს ან სამეურნეო სუბიექტის მესაკუთრეებს.

პრაქტიკოსის ანგარიში (იხ. პუნქტები 86–92)

გ118. პრაქტიკოსის წერილობითი ანგარიში მოიცავს როგორც ბეჭდური (ქაღალდზე), ისე ელექტრონული ფორმით შედგენილ ანგარიშებს.

პრაქტიკოსის ანგარიშის ელემენტები (იხ. 86-ე პუნქტი)

გ119. სათაური, რომელიც მიუთითებს, რომ მოცემული ანგარიში არის დამოუკიდებელი პრაქტიკოსის მიერ შედგენილი ანგარიში, მაგალითად, „დამოუკიდებელი პრაქტიკოსის მიმოხილვის ანგარიში“, ადასტურებს, რომ პრაქტიკოსმა დაიცვა ყველა შესაფერისი ეთიკური ნორმა დამოუკიდებლობასთან მიმართებაში და, ამგვარად, დამოუკიდებელი პრაქტიკოსის ანგარიშს გამოარჩევს სხვა პირთა მიერ მომზადებული ანგარიშებისგან.

გ120. კონკრეტულ იურისდიქციაში შეიძლება კანონმდებლობით იყოს განსაზღვრული პრაქტიკოსის ანგარიშის ადრესატები. როგორც წესი, პრაქტიკოსის ანგარიშის ადრესატები არიან ისინი, ვისთვისაც მომზადდა ანგარიში. ხშირად ესენი არიან იმ სამეურნეო სუბიექტის აქციონერები ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, რომლის ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვაც ჩატარდა.

გ121. როდესაც პრაქტიკოსისთვის ცნობილი გახდება, რომ ფინანსური ანგარიშგება, რომლის მიმოხილვაც ჩატარდა, გახდება ისეთი დოკუმენტის ნაწილი, რომელიც სხვა ინფორმაციას შეიცავს, როგორიცაა, მაგალითად ფინანსური ანგარიში, პრაქტიკოსმა შეიძლება განიხილოს საკითხი იმის თაობაზე (თუ დოკუმენტის წარდგენის ფორმა ამის საშუალებას იძლევა), აუცილებელია თუ არა იმ გვერდების ნომრების მითითება, რომლებზეც მიმოხილული ფინანსური ანგარიშგებაა წარმოდგენილი. ეს მომხმარებლებს ეხმარება იმ ფინანსური ანგარიშგების დადგენაში, რომელსაც ეხება პრაქტიკოსის ანგარიში.

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე (იხ. პუნქტი 86(დ))

გ122. წინამდებარე მისს-ის მოთხოვნას, რომ პრაქტიკოსმა უნდა მოიპოვოს ხელმძღვანელობის თანხმობა იმის თაობაზე, რომ ის აღიარებს და ესმის თავისი პასუხისმგებლობა, როგორც ფინანსურ ანგარიშგებასთან, ისე მიმოხილვის გარიგებასთან მიმართებაში, გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მიმოხილვის ჩატარებისა და მიმოხილვის შედეგების მიხედვით ანგარიშის შესადგენად. პრაქტიკოსის ანგარიშში ხელმძღვანელობის პასუხისმგებელობების აღწერით პრაქტიკოსის ანგარიშის მკითხველი წარმოდგენას იქმნის ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობების შესახებ, რომლებიც ეკისრება მას ჩატარებულ მიმოხილვასთან დაკავშირებით.

გ123. აუცილებელი არ არის პრაქტიკოსის ანგარიშში ზუსტად ტერმინის „ხელმძღვანელობა“ გამოყენება. ანგარიშში ისეთი ტერმინი უნდა იყოს გამოყენებული, რომელიც მისაღებია კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზის მიხედვით. ზოგიერთ იურისდიქციაში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა მითითება.

გ124. შეიძლება არსებობდეს გარემოებები, როდესაც მიზანშეწონილია, რომ პრაქტიკოსმა წინამდებარე მისს-ში აღწერილ ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობებთან ერთად, დამატებითი აღწეროს სხვა პასუხისმგებლობებიც, რაც შესაფერისია მოცემულ იურისდიქციაში ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის, ან სამეურნეო სუბიექტის ტიპისთვის.

გ125. ზოგიერთ იურისდიქციაში კანონმდებლობით დადგენილ ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობებში შეიძლება კონკრეტულად იყოს მითითებული პასუხისმგებლობა საბუღალტრო წიგნების, ბუღალტრული ჩანაწერების ან ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის ადეკვატურობაზე. ვინაიდან წიგნები, ჩანაწერები და სისტემები შიდა კონტროლის ნაწილია, წინამდებარე მისს-ში ცალკე არ არის აღწერილი აღნიშნული პასუხისმგებლობები და არც კონკრეტულად არის მითითებული მათზე.

პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობა (იხ. პუნქტი 86(ვ))

გ126. პრაქტიკოსის ანგარიშში მითითებულია, რომ პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობაა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის ფორმირება ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე, რათა პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობა გაიმიჯნოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობისაგან.

სტანდარტების მითითება (იხ. პუნქტი 86(ვ))

გ127. პრაქტიკოსის მიერ მიმოხილვის დროს გამოყენებული სტანდარტების მითითების შედეგად პრაქტიკოსის ანგარიშის მომხმარებლებისთვის ცნობილი ხდება, რომ მიმოხილვა ჩატარდა ოფიციალურად დადგენილი სტანდარტების შესაბამისად.

ინფორმირება ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის ხასიათის შესახებ (იხ. პუნქტი 86(გ))

გ128. პრაქტიკოსის ანგარიშში მიმოხილვის გარიგების ხასიათის აღწერაში ახსნილია გარიგების სამუშაოს მასშტაბი და დამახასიათებელი შეზღუდვები, რომელიც ჩატარდა ამ ანგარიშის მომხმარებლების სასარგებლოდ. კერძოდ, ყოველგვარი დაეჭვების თავიდან აცილების მიზნით, აღნიშნულ აღწერაში მითითებულია, რომ მიმოხილვა არ არის აუდიტი და, შესაბამისად, პრაქტიკოსი არ გამოთქვამს აუდიტორულ მოსაზრებას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი საფუძვლებისა და მისი შესაძლო გავლენის აღწერა პრაქტიკოსის დასკვნაზე (იხ. პუნქტი 86(ი)(ii))

გ129. პრაქტიკოსის ანგარიშში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი საფუძვლების მითითების მიზანია, პრაქტიკოსის ანგარიშის მომხმარებლებს მიეწოდოს ინფორმაცია დასკვნის ჩამოყალიბების კონტექსტის შესახებ. მისი მიზანი არ არის 30(ა) პუნქტით მოთხოვნილი

შეფასების შეზღუდვა. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი საფუძვლების მითითება ხდება ისეთი ტერმინებით, როგორიცაა:

„... ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად;“ ან

„... X იურისდიქციაში საყოველთაოდ აღიარებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების შესაბამისად“.

გ130. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი საფუძვლები მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებსა და სამართლებრივ ან მარეგულირებელ მოთხოვნებს, მაშინ საფუძვლების მითითება ხდება შემდეგი სახით: „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისა და X იურისდიქციის კომპანიების შესახებ კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად.“

მოდიფიცირების საფუძვლის ამსახველი აბზაცი, როდესაც დასკვნა მოდიფიცირებულია
(იხ. პუნქტი 85(თ)(ii))

გ131. უარყოფითი დასკვნა ან დასკვნის ჩამოყალიბებაზე უარი, რაც გამოწვეულია მოდიფიცირების საფუძვლის აბზაცში აღწერილი კონკრეტული საკითხით, არ ამართლებს სხვა გამოვლენილი საკითხების გამოტოვებას, რომელთა გამო, სხვა შემთხვევაში, საჭირო იქნებოდა პრაქტიკოსის დასკვნის მოდიფიცირება. ასეთ შემთხვევაში, მსგავსი სხვა საკითხების შესახებ ინფორმირებას (რომლებიც ცნობილი გახდა პრაქტიკოსისთვის) შეიძლება დიდი მნიშვნელობა ჰქონდეს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის.

პრაქტიკოსის ხელმოწერა (იხ. პუნქტი 86(მ))

გ132. პრაქტიკოსი ხელს აწერს ან პრაქტიკოსის ფირმის სახელით, ან პირადად პრაქტიკოსის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში. გარკვეულ იურისდიქციებში, ხელმოწერასთან ერთად, პრაქტიკოსს შეიძლება მოეთხოვებოდეს ანგარიშში ბუღალტრის პროფესიული კვალიფიკაციის მითითება, ან იმის აღნიშვნა, რომ პრაქტიკოსი აღიარებულია ამ იურისდიქციის სათანადო სალიცენზიო ორგანოს მიერ.

ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების გაფრთხილება იმის თაობაზე, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად (იხ. 88-ე პუნქტი)

გ133. სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება გამოყენებულ იქნეს გამიზნულისაგან განსხვავებული მიზნებისათვის. მაგალითად, შეიძლება მარეგულირებელმა გარკვეულ სამეურნეო სუბიექტებს მოსთხოვოს სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნება. გაუგებრობის თავიდან აცილების მიზნით მნიშვნელოვანია, რომ პრაქტიკოსმა გააფრთხილოს პრაქტიკოსის ანგარიშის მომხმარებლები, რომ მოცემული ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად და, ამგვარად, შეიძლება არ გამოდგეს სხვა მიზნებისთვის.

შეზღუდვები ანგარიშის გავრცელებასა და გამოყენებაზე

გ134. გარდა იმისა, რომ პრაქტიკოსი, წინამდებარე მისს-ის თანახმად, პრაქტიკოსის ანგარიშის მომხმარებლებს გააფრთხილებს, თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად, პრაქტიკოსმა შეიძლება მიზანშეწონილადMმიიჩნიოს აგრეთვე იმის მითითებაც, რომ მოცემული პრაქტიკოსის ანგარიში განკუთვნილია მხოლოდ კონკრეტული მომხმარებლებისთვის. კონკრეტული იურისდიქციის კანონმდებლობის ან რეგულირების სისტემის მიხედვით ამის მიღწევა შესაძლებელი იქნება პრაქტიკოსის ანგარიშის გავრცელების ან გამოყენების შეზღუდვით. მსგავს გარემოებებში სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების თაობაზე გაფრთხილების შემცველი აბზაცი შეიძლება განივრცოს და მასში სხვა საკითხებიც აისახოს, ამასთან, სათაურიც შესაბამისად უნდა შეიცვალოს.

სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები (იხ. 91-ე პუნქტი)

გ135. ზოგიერთ იურისდიქციაში პრაქტიკოსს შეიძლება გააჩნდეს დამატებითი პასუხისმგებლობები დასკვნის ჩამოყალიბების სახით სხვა საკითხებზეც, რომლებიც წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად განსაზღვრულ პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობებს ავსებს. მაგალითად, პრაქტიკოსს შეიძლება სთხოვონ გარკვეულ საკითხებზე დასკვნის ჩამოყალიბება, თუ მსგავსი საკითხები პრაქტიკოსის ყურადღებას მიიქცევს ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვისას. ალტერნატიულად, პრაქტიკოსს შეიძლება სთხოვონ დამატებით სპეციფიკური პროცედურების ჩატარება და მათი შედეგების

მიხედვით ანგარიშის შედგენა, ან სპეციფიკურ საკითხებზე დასკვნის ფორმირება, როგორიცაა, მაგალითად საბუღალტრო წიგნებისა და ბუღალტრული ჩანაწერების ადეკვატურობა. გარკვეულ იურისდიქციაში ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის გარიგების სტანდარტები შეიძლება შეიცავდეს მითითებებს მოცემულ იურისდიქციაში პრაქტიკოსის დამატებით საანგარიშგებო პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებით.

გ136. გარკვეულ შემთხვევებში, შესაბამისი კანონით ან სხვა ნორმატიული აქტით შეიძლება მოითხოვებოდეს ან ნებადართული იყოს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ პრაქტიკოსის ანგარიშში ინფორმაციის მიწოდება ზემოაღნიშნული სხვა პასუხისმგებლობების შესახებ. ზოგ შემთხვევაში კი პრაქტიკოსს შეიძლება მოეთხოვებოდეს ან უფლება ჰქონდეს აღნიშნულ საკითხებზე ცალკე ანგარიშის შედგენა.

გ137. ამგვარ სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებს პრაქტიკოსის ანგარიშის ცალკე განყოფილება ეხება, რათა ისინი გამოყოფილი იყოს პრაქტიკოსის იმ პასუხისმგებლობებისგან, რომლებიც პრაქტიკოსს წინამდებარე მისს-ით ეკისრება ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით. აუცილებლობის შემთხვევაში, აღნიშნული განყოფილება შეიძლება შეიცავდეს ქვესათაურ(ებ)ს, რომელიც გვიჩვენებს შესაბამისი საანგარიშგებო პასუხისმგებლობის აბზაც(ებ)ის შინაარსს. ზოგიერთ იურისდიქციაში დამატებითი საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები შეიძლება არ აისახებოდეს ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ შედგენილ ანგარიშში, არამედ ცალკე ანგარიშში იყოს წარმოდგენილი.

პრაქტიკოსის ანგარიშის თარიღი (იხ. პუნქტები 86(ლ) და 92-ე)

გ138. პრაქტიკოსის ანგარიშის თარიღი პრაქტიკოსის ანგარიშის მომხმარებელს ამცნობს, რომ პრაქტიკოსმა გაითვალისწინა იმ მოვლენების და ოპერაციების გავლენა, რომლებიც მოხდა აღნიშნულ თარიღამდე და პრაქტიკოსისათვის გახდა ცნობილი.

გ139. პრაქტიკოსის ანგარიში მზადდება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, ხოლო ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე პასუხს ხელმძღვანელობა აგებს. პრაქტიკოსი ვერ შეძლებს დაასკვნას, რომ საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები მოიპოვა, სანამ არ დარწმუნდება, რომ ყველა ანგარიშგება, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების ნაწილია, შესაბამისი შენიშვნების ჩათვლით, მომზადებულია და ხელმძღვანელობას თავის თავზე აქვს აღებული მათზე პასუხისმგებლობა.

გ140. ზოგიერთ იურისდიქციაში კანონმდებლობით არის განსაზღვრული პიროვნებები ან ორგანოები (მაგალითად დირექტორები), ვისაც ევალებათ ოფიციალური განცხადების გაკეთება იმის თაობაზე, რომ ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიშგება, მათ შორის შესაბამისი შენიშვნები, მომზადებულია, ასევე დადგენილია დამტკიცების აუცილებელი პროცედურებიც. ასეთ შემთხვევაში, პრაქტიკოსი აღნიშნულ მტკიცებულებას ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თაობაზე მოიპოვებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილი ანგარიშის დათარიღებამდე. თუმცა, ზოგიერთ იურისდიქციაში კანონმდებლობით არ არის დადგენილი ამგვარი დამტკიცების პროცედურები. მსგავს სიტუაციაში, ასეთ შემთხვევაში, პრაქტიკოსი ითვალისწინებს იმ პროცედურებს, რომლებსაც სამეურნეო სუბიექტი იცავს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და შედგენისას თავისი მართვის სტრუქტურების ფარგლებში, რათა დაადგინოს ის პიროვნებები ან ორგანო, რომელსაც აქვს გადაწყვეტილების მიღების უფლებამოსილება იმის შესახებ, რომ მომზადებულია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიშგება, მათ შორის, შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები. ზოგჯერ კანონმდებლობით განისაზღვრება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის პროცედურებში ის მომენტი/პერიოდი, როდესაც ივარაუდება მიმოხილვის დასრულება.

გ141. ზოგიერთ იურისდიქციაში ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნებამდე მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების საბოლოოდ დამტკიცება აქციონერთა მიერ. ამგვარ იურისდიქციებში, იმისთვის, რომ პრაქტიკოსმა დასკვნა ჩამოაყალიბოს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, აუცილებელი არ არის აქციონერთა მხრიდან ფინანსური ანგარიშგების საბოლოო დამტკიცება. წინამდებარე მისს-ის მიზნებისთვის ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღად მიიჩნევა შემდეგ ორ თარიღს შორის წინა თარიღი: როდესაც აღიარებული უფლებამოსილი ორგანო ან პირები დაადგენენ, რომ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიშგება და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები და როდესაც აღიარებული უფლებამოსილი ორგანო ან პირები დაადასტურებენ, რომ მათზე აიღეს პასუხისმგებლობა.

კანონმდებლობით დადგენილი პრაქტიკოსის ანგარიში (იხ. პუნქტები 34–35 და 86-ე)

გ142. როდესაც მიმოხილვა ჩატარებულია წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად, პრაქტიკოსის ანგარიშის ერთგვაროვნება და თავსებადობა ხელს უწყობს გლობალურ ბაზარზე ნდობის ჩამოყალიბებას, რადგან უფრო ადვილად დასადგენია საერთაშორისო დონეზე აღიარებული სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა. პრაქტიკოსის ანგარიშში წინამდებარე მისს შეიძლება მითითებული იყოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც სამართლებრივ ან მარეგულირებელ მოთხოვნებსა და წინამდებარე მისს-ის მოთხოვნებს შორის განსხვავება ეხება მხოლოდ პრაქტიკოსის ანგარიშის ფორმატს ან ტექსტს და პრაქტიკოსის ანგარიში, როგორც მინიმუმი, წინამდებარე მისს-ის 86-ე პუნქტის მოთხოვნებს აკმაყოფილებს. შესაბამისად, ასეთ ვითარებაში პრაქტიკოსს მოეთხოვება წინამდებარე მისს-ის მოთხოვნების დაცვა, თუნდაც პრაქტიკოსის ანგარიშში გამოყენებული ფორმატი და ტექსტი სამართლებრივი ან მარეგულირებელი მოთხოვნებით იყოს დადგენილი. როდესაც კონკრეტული იურისდიქციის სპეციფიკური მოთხოვნები არ ეწინააღმდეგება წინამდებარე მისს-ს, პრაქტიკოსის მიერ ამ მისს-ით განსაზღვრული ფორმატისა და ტექსტის გამოყენება პრაქტიკოსის ანგარიშის მომხმარებლებს უადვილებს პრაქტიკოსის ისეთი ანგარიშის შეცნობას, რომელიც შედგენილია წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შედეგად. წინამდებარე მისს-ის მოთხოვნებში, რომლებიც ეხება ახალ მიმოხილვის გარიგებებსა და არსებულ დამკვეთებთან ურთიერთობის გაგრძელებაზე დათანხმებას, განხილულია გარემოებები, როდესაც კანონმდებლობით არის დადგენილი პრაქტიკოსის ანგარიშის ფორმატი ან ტექსტი, ისეთი ტერმინების გამოყენებით, რომლებიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება ამ მისს-ის მოთხოვნებისაგან.

პრაქტიკოსის ანგარიში მიმოხილვისთვის, რომელიც ჩატარდა როგორც კონკრეტული იურისდიქციის შესაბამისი სტანდარტების, ისე წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად
(იხ. პუნქტი 86(ვ))

გ143. როდესაც პრაქტიკოსი წინამდებარე მისს-ის მოთხოვნების გარდა იცავს შესაბამის ეროვნულ სტანდარტებს, ანგარიშში შეიძლება მითითებული იყოს, რომ მიმოხილვა ჩატარდა როგორც წინამდებარე მისს-ის, ისე ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის გარიგებების შესაბამისი ეროვნული სტანდარტების შესაბამისად. თუმცა, მიზანშეწონილი არ არის წინამდებარე სტანდარტისა და შესაბამისი ეროვნული სტანდარტების ერთდროულად მითითება, როდესაც წინამდებარე მისს-ისა და შესაბამის ეროვნული სტანდარტების მოთხოვნებს შორის ისეთი წინააღმდეგობა არსებობს, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს პრაქტიკოსის მიერ განსხვავებული დასკვნის ფორმირება, ან „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის“ არასახვა, რაც მოცემულ კონკრეტულ გარემოებებში სხვა შემთხვევაში იქნებოდა მოთხოვნილი წინამდებარე მისს-ით. ასეთ სიტუაციაში, პრაქტიკოსის ანგარიშში მითითებული იქნება მხოლოდ ის სტანდარტები (წინამდებარე მისს ან შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები), რომლის შესაბამისადაც მომზადდა პრაქტიკოსის ანგარიში.

საილუსტრაციო მიმოხილვის ანგარიშები (იხ. 86-ე პუნქტი)

გ144. წინამდებარე მისს-ის მე-2 დანართში მოცემულია პრაქტიკოსის საილუსტრაციო ანგარიშები ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვისთვის, სადაც გათვალისწინებულია წინამდებარე მისს-ის მოთხოვნები.

დოკუმენტაცია

გარიგების დოკუმენტაციის მომზადების დროულობა (იხ. 93-ე პუნქტი)

გ145. ხკსს 1-ით მოითხოვება, რომ ფირმამ დოკუმენტაციის მომზადებისთვის დაადგინოს ისეთი ვადები, რომელიც ასახავს გარიგების საბოლოო ფაილების დაკომპლექტების დროულად დასრულების აუცილებლობას.

1-ლი დანართი
(იხ. პუნქტი გ56)

გარიგების წერილის ნიმუში გასული პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვისთვის

ქვემოთ განხილულია გარიგების წერილის ნიმუში, რომელიც გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად მომზადებული საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვაში და ითვალისწინებს წინამდებარე მისს-ის შესაბამის მოთხოვნებსა და მითითებებს. მოცემული წერილი არ არის სავალდებულო და ოფიციალური ნიმუში, არამედ იმისთვისაა გამიზნული, რომ პრაქტიკოსებმა გამოიყენონ სახელმძღვანელოდ წინამდებარე მისს-ში განხილული მოსაზრებების გასათვალისწინებლად. ასეთი წერილები უნდა იცვლებოდეს ცალკეული მოთხოვნებისა და გარემოებების მიხედვით. წერილის ნიმუში შეეხება ერთ საანგარიშგებო პერიოდში ჩასატარებელ ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვას და აუცილებელია მისი ადაპტირება, თუკი პრაქტიკოსს განზრახული ექნება ან მოსალოდნელია მისი გამოყენება განმეორებითი მიმოხილვისთვის. შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება იმის დასადგენად, რამდენად შესაფერისია ეს ან ნებისმიერი სხვა წერილი თქვენთვის.

* * *

ABC კომპანიის ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ სათანადო წარმო-მადგენელს[1]

[მიმოხილვის მიზანი და მასშტაბი]

თქვენ[2] გვთხოვეთ ABC კომპანიის საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის ჩატარება, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისა და იმ წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, რომელიც მთავრდება მოცემული თარიღით, ასევე ყველა მნიშვნელოვანი საღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი ხასიათის ინფორმაციისგან. მოხარული ვართ, ამ წერილით დავადასტუროთ ჩვენი თანხმობა ამ მიმოხილვის ჩატარებაზე, ასევე ვადასტურებთ, რომ გვესმის გარიგების ხასიათი და შინაარსი.

მიმოხილვას ჩავატარებთ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი დასკვნის ფორმირების მიზნით. ჩვენი დასკვნა, თუ მოდიფიცირებული არ იქნება, შემდეგი სახით იქნება ჩამოყალიბებული: „ჩვენ მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე, ჩვენი ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ ფაქტებს, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არ ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს*), ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას [თარიღით] და მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი ნაკადების მოძრაობას აღნიშნული თარიღით დასრულებულ წელს, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

[პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობა]

მიმოხილვას ჩავატარებთ მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტ (მისს) 2400-ის - *„გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ“* - შესაბამისად. მისს 2400 მოითხოვს, რომ ჩამოვაყალიბოთ დასკვნა იმის შესახებ, მიმოხილვის პროცესში ჩვენი ყურადღება მიიქცია თუ არა ისეთმა ფაქტებმა, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების

---

1. წერილის ადრესატები და წერილში მითითებული პირები უნდა იყვნენ ის პირები, რომლებიც კონკრეტული გარიგების შესაფერისია, მათ შორის, შესაბამისი იურისდიქციის. მნიშვნელოვანია სათანადო პირებისთვის მიმართვა – იხ. წინამდებარე მისს-ის პუნქტი 36.

2. წერილში მიმართვები: „თქვენ“, „ჩვენ“, „ხელმძღვანელობა“, „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“ და „პრაქტიკოსი“ გამოყენებული ან შესწორებული იქნება გარემოებების შესაბამისად.

წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. გარდა ამისა, მისს-ით 2400-ის თანახმად ჩვენ მოგვეთხოვება შესაბამისი ეთიკური ნორმების დაცვა.

მისს-ის 2400-ის (გადასინჯული) შესაბამისად ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა შეზღუდული რწმუნების გარიგებაა. ჩვენ ჩავატარებთ პროცედურებს, რომლებიც ძირითადად მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და სხვა თანამშრომლების გამოკითხვას, საჭიროებისამებრ, ასევე ანალიზურ პროცედურებს და შევაფასებთ მოპოვებულ მტკიცებულებებს. გარდა ამისა, ჩავატარებთ დამატებით პროცედურებს, თუ ჩვენთვის ცნობილი გახდება რაიმე ისეთი საკითხის შესახებ, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებით უზუსტობას შეიცავდეს. აღნიშნული პროცედურები ტარდება იმ მიზნით, რომ შევძლოთ დასკვნის ჩამოყალიბება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, მისს-ის 2400 (გადასინჯული) შესაბამისად. პროცედურების შერჩევა დამოკიდებული იქნება იმაზე, რის გაკეთებას მივიჩნევთ აუცილებლად ჩვენი პროფესიული განსჯის საფუძველზე, რომლის დროსაც გავითვალისწინებთ ABC კომპანიისა და მისი გარემოს შესახებ ჩვენს ხელთ არსებულ ინფორმაციას და ფასს სტანდარტებისა და კონკრეტულ დარგში მათი გამოყენების სპეციფიკის შესახებ ჩვენს ცოდნას.

მიმოხილვა არ არის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, ამიტომ:

ა) მიმოხილვის გარიგებაში უფრო მაღალია რისკი იმისა, რომ მიმოხილვის შედეგად შეიძლება ვერ გამოვლინდეს ყველა არსებითი უზუსტობა, რომელსაც ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს, თუნდაც მიმოხილვა სათანადოდ ჩატარდეს მისს-ის 2400 (გადასინჯული) შესაბამისად;

ბ) ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის საფუძველზე ჩვენი დასკვნის ჩამოყალიბებისას ჩვენს ანგარიშში, პირდაპირ უარს განვაცხადებთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმაზე.

[ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი საფუძვლების მითითება (წინამდებარე ნიმუშის მიზნებისთვის იგულისხმება, რომ პრაქტიკოსმა დაადგინა, რომ კანონმდებლობაში სათანადოდ არ არის აღწერილი ეს პასუხისმგებლობები; მაშასადამე, გამოიყენება წინამდებარე მისს-ის 30(ბ) პუნქტში მოცემული აღწერა).]

მიმოხილვას ჩავატარებთ იმის საფუძველზე, რომ [ხელმძღვანელობა და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები][3] აღიარებენ და ესმით, რომ მათ გააჩნიათ პასუხისმგებლობა:

ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე და სამართლიან წარდგენაზე ფასს სტანდარტების შესაბამისად;[4]

ბ) შიდა კონტროლზე, როგორსაც ხელმძღვანელობა აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას, და

გ) ჩვენ უზრუნველგვყონ:

(i) ყველანაირი ინფორმაციით, რომლის შესახებაც ხელმძღვანელობამ იცის, რომ აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად და სამართლიანი წარდგენისთვის, როგორიცაა, ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა მასალა;

(ii) დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც შეიძლება მოვითხოვოთ ხელმძღვანელობისგან მიმოხილვის ჩატარების მიზნით; და

(iii) ABC კომპანიაში იმ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, ვისგანაც მტკიცებულების მიღებას საჭიროდ მივიჩნევთ.

---

3. გამოიყენეთ ვითარებისათვის შესაფერისი ტერმინოლოგია.

4. ან, საჭიროების შემთხვევაში, „უტყუარი და სამართლიანი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ფასს სტანდარტების შესაბამისად“

მიმოხილვის მსვლელობისას ჩვენ მოვთხოვთ [ხელმძღვანელობას და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს], მიმოხილვასთან დაკავშირებული ოფიციალური ინფორმაციის წერილობით დადასტურებას, ვინაიდან ამას ითვალისწინებს მიმოხილვის პროცესი.

მიმოხილვის პროცესში თქვენი პერსონალის სრული თანადგომის იმედი გვაქვს.

[სხვა შესაბამისი ინფორმაცია]

[*საჭიროებისდა მიხედვით, ჩართეთ სხვა ინფორმაცია, მაგალითად, რომელიც ეხება ანაზღაურებას, ანგარიშსწორებას ან სხვა სპეციფიკურ პირობებს.*]

[*ანგარიში*]

[*ჩართეთ სათანადო მინიშნება პრაქტიკოსის ანგარიშის სავარაუდო ფორმასა და შინაარსზე*]

მიმოხილვის შედეგების მიხედვით, შეიძლება აუცილებელი გახდეს ჩვენი ანგარიშის ფორმისა და შინაარსის შეცვლა.

გთხოვთ ხელი მოაწეროთ წერილს და დაგვიბრუნოთ თანდართული ასლი იმის დასტურად, რომ გესმით და ეთანხმებით წერილში ჩამოყალიბებულ, ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის გარიგების პირობებს, მათ შორის, მასთან დაკავშირებულ ჩვენს პასუხისმგებლობას.

XYZ და კომპანია

დადასტურებული და შეთანხმებულია ABC კომპანიის სახელით

(ხელმოწერა)

.....

სახელი და გვარი და თანამდებობა

თარიღი

მე-2 დანართი

(იხ. პუნქტი გ144)

პრაქტიკოსის მიმოხილვის ანგარიშების საილუსტრაციო ნიმუშები

მიმოხილვის ანგარიშები საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ

საილუსტრაციო მიმოხილვის ანგარიშები არამოდიფიცირებული დასკვნებით

- 1-ლი ნიმუში: პრაქტიკოსის ანგარიში ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, რათა დააკმაყოფილოს ფართო სპექტრის მომხმარებელთა საერთო მოთხოვნილებები ფინანსურ ინფორმაციაზე (მაგალითად, „მცირე და საშუალო საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტი“).

საილუსტრაციო მიმოხილვის ანგარიშები მოდიფიცირებული დასკვნებით

- მე-2 ნიმუში: პრაქტიკოსის ანგარიში, რომელიც შეიცავს პირობით დასკვნას ფინანსური ანგარიშგების აშკარა არსებითი უზუსტობის გამო. შესაბამისობის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება განკუთვნილია ფართო სპექტრის მომხმარებელთა საერთო საინფორმაციო მოთხოვნილებები დასაკმაყოფილებლად. (შესაბამისობის საფუძვლების გამოყენებით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება)

- მე-3 ნიმუში: პრაქტიკოსის ანგარიში, რომელიც შეიცავს პირობით დასკვნას, იმის გამო, რომ პრაქტიკოსმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება. (სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების, ფასს სტანდარტების გამოყენებით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება)

- მე-4 ნიმუში: პრაქტიკოსის ანგარიში, რომელიც შეიცავს უარყოფით დასკვნას ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის გამო. (სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების, ფასს სტანდარტების გამოყენებით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება)

- მე-5 ნიმუში: პრაქტიკოსის ანგარიში, რომელიც შეიცავს უარს დასკვნის ჩამოყალიბებაზე იმის გამო, რომ პრაქტიკოსმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების მრავალი ელემენტის შესახებ – რაც შეუძლებელს ხდის მიმოხილვის დასრულებას (სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების, ფასს სტანდარტების გამოყენებით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება)

მიმოხილვის ანგარიშები სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ

- მე-6 ნიმუში: პრაქტიკოსის ანგარიში ხელშეკრულების დებულებების შესაბამისად შედგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც ითვალისწინებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას (ამ ნიმუშის მიზნებისათვის - შესაბამისობის საფუძვლები).

- მე-7 ნიმუში: პრაქტიკოსის ანგარიში ერთი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც მომზადებულია ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო მეთოდით (ამ ნიმუშის მიზნებისათვის - სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები).

1-ლი ნიმუში

გარემოებები:

- ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის მიმოხილვა;
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტი ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია საერთო მიზნებისთვის, მცირე და საშუალო საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად;
- მიმოხილვის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, წინამდებარე მისს-ის 30(ბ) პუნქტის შესაბამისად;
- ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის ჩატარების გარდა, პრაქტიკოსს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი პრაქტიკოსის მიმოხილვის ანგარიში

[შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[1]

ჩავატარეთ ABC კომპანიის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით შედგენილი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი ინფორმაციისგან.

ხელმძღვანელობის[2] პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ამ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე მცირე და საშუალო საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად,[3] ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც ხელმძღვანელობა აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობაა თანდართულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის ფორმირება. მიმოხილვა ჩავატარეთ მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მისს) 2400-ის - „*გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ*“ - შესაბამისად. მისს 2400 მოითხოვს, ჩამოვაყალიბოთ დასკვნა იმის შესახებ, მიმოხილვის პროცესში ჩვენი ყურადღება მიიქცია თუ არა ისეთმა ფაქტებმა, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. გარდა ამისა, მისს 2400 ჩვენგან მოითხოვს შესაფერისი ეთიკური ნორმების დაცვას.

---

1. ქვესათაური - „დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“ საჭირო არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე“.
2. ან სხვა ტერმინი, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.
3. თუ ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც ასახავს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს, მაშინ ეს წინადადება შემდეგნაირად ჩამოყალიბდებოდა: „ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც უტყუარად და სამართლიანად ასახავს ... მცირე და საშუალო საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ასევე ... .“

მისს 2400-ის (გადასინჯული) შესაბამისად ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა შეზღუდული რწმუნების გარიგებაა. პრაქტიკოსი ატარებს პროცედურებს, რომლებიც ძირითადად მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და სხვა თანამშრომლების გამოკითხვას, საჭიროებისამებრ, ასევე ანალიზურ პროცედურებს და აფასებს მოპოვებული მტკიცებულებებს.

მიმოხილვის დროს ჩატარებული პროცედურების მოცულობა არსებითად ნაკლებია, ვიდრე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის დროს შესრულებული პროცედურები. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვთქვამთ აუდიტორულ მოსაზრებას ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

დასკვნა

ჩვენ მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე ვაცხადებთ, რომ ჩვენი ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ ფაქტებს, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად არ ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით (*ან უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრისთვის და მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი ნაკადების მოძრაობას აღნიშნული თარიღით დასრულებულ წელს, მცირე და საშუალო საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[პრაქტიკოსის დასკვნის ამ განყოფილების ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება პრაქტიკოსის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობების მიხედვით.]

[პრაქტიკოსის ხელმოწერა]

[პრაქტიკოსის დასკვნის თარიღი]

[პრაქტიკოსის მისამართი]

მე-2 ნიმუში

გარემოებები:

- ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის მიმოხილვის ჩატარება მოითხოვება კანონმდებლობით;
- ხელმძღვანელობამ საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება მოამზადა X იურისდიქციის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების (XYZ კანონი) შესაბამისად (ანუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, რომელსაც მოიცავს კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი და განკუთვნილია ფინანსურ ინფორმაციაზე მომხმარებელთა ფართო წრეების საერთო მოთხოვნილების დასაკმაყოფილებლად, მაგრამ არ არის ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები);
- მიმოხილვის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, წინამდებარე მისს-ის 30(ბ) პუნქტის შესაბამისად;
- მიმოხილვის შედეგების მიხედვით, მარაგის შესახებ ინფორმაცია არასწორია. ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში ეს უზუსტობა არსებითია, მაგრამ ყოვლისმომცველი არ არის.
- ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის ჩატარების გარდა, პრაქტიკოსს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი პრაქტიკოსის მიმოხილვის ანგარიში

[შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[4]

ჩავატარეთ ABC კომპანიის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით შედგენილი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე ყველა მნიშვნელოვანი საღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი ინფორმაციისგან.

ხელმძღვანელობის[5] პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ამ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე X იურისდიქციის XYZ კანონის შესაბამისად, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც ხელმძღვანელობა აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობაა თანდართულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის ფორმირება. მიმოხილვა ჩავატარეთ მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მისს) 2400-ის - *„გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ“* - შესაბამისად. მისს 2400 მოითხოვს, ჩამოვაყალიბოთ დასკვნა იმის შესახებ, მიმოხილვის პროცესში ჩვენი ყურადღება მიიქცია თუ არა ისეთმა ფაქტებმა, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. გარდა ამისა, მისს 2400 ჩვენგან მოითხოვს შესაფერისი ეთიკური ნორმების დაცვას.

---

4. ქვესათაური - „დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“ საჭირო არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე“.

5. ან სხვა ტერმინი, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მისს 2400-ის (გადასინჯული) შესაბამისად ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა შეზღუდული რწმუნების გარიგებაა. პრაქტიკოსი ატარებს პროცედურებს, რომლებიც ძირითადად მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და სხვა თანამშრომლების გამოკითხვას, საჭიროებისამებრ, ასევე ანალიზურ პროცედურებს და აფასებს მოპოვებული მტკიცებულებებს.

მიმოხილვის დროს ჩატარებული პროცედურების მოცულობა არსებითად ნაკლებია, ვიდრე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის დროს შესრულებული პროცედურები. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვთქვამთ აუდიტორულ მოსაზრებას ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

პირობითი დასკვნის საფუძველი

კომპანიის მარაგი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახულია xxx ღირებულებით. ხელმძღვანელობამ მარაგი თვითღირებულებასა და ნეტო გასაყიდ ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით კი არ ასახა, არამედ თვითღირებულებით, რაც X იურისდიქციის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებიდან (XYZ კანონი) გადახვევაა. კომპანიის ბუღალტრული ჩანაწერები გვიჩვენებს, რომ ხელმძღვანელობას მარაგი თვითღირებულებასა და ნეტო გასაყიდ ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით რომ აესახა, აუცილებელი იქნებოდა მარაგის ღირებულების xxx-ით შემცირება ნეტო გასაყიდ ღირებულებამდე. შესაბამისად, გაყიდული საქონლის თვითღირებულება გაიზრდებოდა xxx-ით, ხოლო მოგების გადასახადი, წმინდა მოგება და სააქციო კაპიტალი შემცირდებოდა xxx-ით, xxx-ით და xxx-ით, შესაბამისად

პირობითი დასკვნა

ჩვენ მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე ვაცხადებთ, რომ *„პირობითი დასკვნის საფუძველი“ - აბზაცში* აღწერილი საკითხის გავლენის გარდა, ჩვენი ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ ფაქტებს, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის X იურისდიქციის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების (XYZ კანონი) შესაბამისად.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[პრაქტიკოსის დასკვნის ამ განყოფილების ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება პრაქტიკოსის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობების მიხედვით.]

[პრაქტიკოსის ხელმოწერა]

[პრაქტიკოსის დასკვნის თარიღი]

[პრაქტიკოსის მისამართი]

მე-3 ნიმუში

გარემოებები:

- **საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის მიმოხილვა, რომელიც სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომზადებულია [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომლის მიზანია სამართლიანი წარდგენის მიღწევა, მაგრამ არ არის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები] შესაბამისად;**
- **მიმოხილვის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, წინამდებარე მისს-ის 30(ბ) პუნქტის შესაბამისად;**
- **პრაქტიკოსმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება უცხოური მეკავშირე საწარმოს შესახებ. ამ საკითხზე საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითია, მაგრამ ყოვლისმომცველი არ არის;**
- **კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის ჩატარების გარდა, პრაქტიკოსს ადგილობრივი კანონმდებლობის მიხედვით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობა არ გააჩნია.**

დამოუკიდებელი პრაქტიკოსის მიმოხილვის ანგარიში

[შესაფერისი ადრესატი]

ჩავატარეთ ABC კომპანიის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით შედგენილი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე ყველა მნიშვნელოვანი საღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი ინფორმაციისგან.

ხელმძღვანელობის[6] პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ამ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი საფუძვლები, ასევე იურისდიქცია ან ქვეყანა, რომლის მიერაც არის დადგენილი აღნიშნული საფუძვლები, თუ გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები არ არის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები] შესაბამისად,[7] ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც ხელმძღვანელობა აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობაა თანდართულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის ფორმირება. მიმოხილვა ჩავატარეთ მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მისს) 2400-ის - „*გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ*“ - შესაბამისად. მისს 2400 მოითხოვს, ჩამოვაყალიბოთ დასკვნა იმის შესახებ, მიმოხილვის პროცესში ჩვენი ყურადღება მიიქცია თუ არა ისეთმა ფაქტებმა, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ მთლიანობაში კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის

6. ან სხვა ტერმინი, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

7. თუ ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც ასახავს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს, მაშინ ეს წინადადება შემდეგნაირად ჩამოყალიბდებოდა: „ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც უტყუარად და სამართლიანად ასახავს [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი საფუძვლები, ასევე იურისდიქცია ან ქვეყანა, რომლის მიერაც არის დადგენილი აღნიშნული საფუძვლები, თუ გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები არ არის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები] შესაბამისად, ასევე ... .“

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. გარდა ამისა, მისს 2400 ჩვენგან მოითხოვს შესაფერისი ეთიკური ნორმების დაცვას.

მისს 2400-ის (გადასინჯული) შესაბამისად ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა შეზღუდული რწმუნების გარიგებაა. პრაქტიკოსი ატარებს პროცედურებს, რომლებიც ძირითადად მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და სხვა თანამშრომლების გამოკითხვას, საჭიროებისამებრ, ასევე ანალიზურ პროცედურებს და აფასებს მოპოვებული მტკიცებულებებს.

მიმოხილვის დროს ჩატარებული პროცედურების მოცულობა არსებითად ნაკლებია, ვიდრე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის დროს შესრულებული პროცედურები. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვთქვამთ აუდიტორულ მოსაზრებას ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

პირობითი დასკვნის საფუძველი

ABC კომპანიის ინვესტიცია XYZ უცხოურ მეკავშირე კომპანიაში, რომელიც მოცემულ წელს შეიძინეს და აღრიცხულია წილობრივი მეთოდით, 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახულია xxx ღირებულებით; ABC კომპანიის წილი XYZ კომპანიის წმინდა მოგებაში xxx ასახულია ABC კომპანიის აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის შემოსავალში. ჩვენ არ მოგვცეს XYZ კომპანიის ფინანსური ინფორმაციის გაცნობის შესაძლებლობა, რომელიც ეხებოდა 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით XYZ კომპანიაში ABC კომპანიის ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებასა და ABC კომპანიის კუთვნილ წილს XYZ კომპანიის მოცემული წლის წმინდა შემოსავალში. ამიტომ ვერ ჩავატარეთ პროცედურები, რაც, აუცილებლად მივიჩნიეთ.

პირობითი დასკვნა

ჩვენ მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე ვაცხადებთ, რომ *„პირობითი დასკვნის საფუძველი“ - აბზაცში* აღწერილი საკითხის შესაძლო გავლენის გარდა, ჩვენი ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ ფაქტებს, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, არ ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრისთვის და მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი ნაკადების მოძრაობას აღნიშნული თარიღით დასრულებულ წელს [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი საფუძვლები, ასევე იურისდიქცია ან ქვეყანა, რომლის მიერაც არის დადგენილი აღნიშნული საფუძვლები, თუ გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები არ არის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები] შესაბამისად.

[პრაქტიკოსის ხელმოწერა]

[პრაქტიკოსის დასკვნის თარიღი]

[პრაქტიკოსის მისამართი]

მე-4 ნიმუში

გარემოებები:

- **საერთო დანიშნულების კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა, რომელიც მომზადებულია სათავო კომპანიის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად;**
- **მიმოხილვის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, წინამდებარე მისს-ის 30(ბ) პუნქტის შესაბამისად;**
- **ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია, ვინაიდან სათავო კომპანიამ არ განახორციელა ერთ-ერთი შვილობილი კომპანიის კონსოლიდაცია. მიჩნეულია, რომ ეს არსებითი უზუსტობა ყოვლისმომცველია კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებისათვის. კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ამ უზუსტობის გავლენა განსაზღვრული არ არის, რადგან, პრაქტიკული თვალსაზრისით, შეუძლებელი იყო ამის გაკეთება;**
- **კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის ჩატარების გარდა, პრაქტიკოსს ადგილობრივი კანონმდებლობის მიხედვით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობა არ გააჩნია.**

დამოუკიდებელი პრაქტიკოსის მიმოხილვის ანგარიში

[შესაბამისი ადრესატი]

დასკვნა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე[8]

ჩავატარეთ ABC კომპანიის თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით შედგენილი კონსოლიდირებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის კონსოლიდირებული სრული შემოსავლის ანგარიშგების, კონსოლიდირებული საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და კონსოლიდირებული ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი ინფორმაციისგან.

ხელმძღვანელობის[9] *პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე*

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ამ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად[10], ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც ხელმძღვანელობა აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობაა თანდართულ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის ფორმირება. მიმოხილვა ჩავატარეთ მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მისს) 2400-ის - „*გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ*“ - შესაბამისად. მისს 2400 მოითხოვს, ჩამოვაყალიბოთ დასკვნა იმის შესახებ, მიმოხილვის პროცესში ჩვენი ყურადღება

8. ქვესათაური - „დასკვნა კომსოლოდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე“ საჭირო არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე“.

9. ან სხვა ტერმინი, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

10. თუ ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც ასახავს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს, მაშინ ეს წინადადება შემდეგნაირად ჩამოყალიბდებოდა: „ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც უტყუარად და სამართლიანად ასახავს ... ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ასევე ... .“

მიიქცია თუ არა ისეთმა ფაქტებმა, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ მთლიანობაში კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. გარდა ამისა, მისს 2400 ჩვენგან მოითხოვს შესაფერისი ეთიკური ნორმების დაცვას.

მისს 2400-ის (გადასინჯული) შესაბამისად ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა შეზღუდული რწმუნების გარიგებაა. პრაქტიკოსი ატარებს პროცედურებს, რომლებიც ძირითადად მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და სხვა თანამშრომლების გამოკითხვას, საჭიროებისამებრ, ასევე ანალიზურ პროცედურებს და აფასებს მოპოვებული მტკიცებულებებს.

მიმოხილვის დროს ჩატარებული პროცედურების მოცულობა არსებითად ნაკლებია, ვიდრე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის დროს შესრულებული პროცედურები. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვთქვამთ აუდიტორულ მოსაზრებას ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

უარყოფითი დასკვნის საფუძველი

როგორც კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაშია ახსნილი, კომპანიამ კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში არ ასახა XYZ შვილობილი კომპანიის ინფორმაცია, რომელიც 20X1 წელს შეიძინა, რადგან ჯერ ვერ შეძლო ამ შვილობილი კომპანიის ზოგიერთი არსებითი აქტივისა და ვალდებულების რეალური ღირებულებების დადგენა შეძენის თარიღით. ამგვარად, მოცემული ინვესტიცია აღრიცხულია თვითღირებულების საფუძველზე. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად უნდა განხორციელებულიყო ამ შვილობილი კომპანიის კონსოლიდირება, რადგან მას აკონტროლებს ხსენებული კომპანია. თუ კომპანია XYZ კომპანიის კონსოლიდირებას განახორციელებდა, ეს არსებით გავლენას იქონიებდა თანდართული ფინანსური ანგარიშგების მრავალ ელემენტზე.

უარყოფითი დასკვნა

ჩვენ მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე ვაცხადებთ, რომ „უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი“ აბზაცში აღწერილი საკითხის მნიშვნელობის გამო, წარმოდგენილი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად არ ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს*) ABC კომპანიისა და მისი შვილობილი კომპანიების ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[პრაქტიკოსის დასკვნის ამ განყოფილების ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება პრაქტიკოსის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობების მიხედვით.]

[პრაქტიკოსის ხელმოწერა]

[პრაქტიკოსის დასკვნის თარიღი]

[პრაქტიკოსის მისამართი]

მე-5 ნიმუში

გარემოებები:

- **საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის მიმოხილვა, რომელიც სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად;**
- **მიმოხილვის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, წინამდებარე მისს-ის 30(ბ) პუნქტის შესაბამისად;**
- **პრაქტიკოსმა ვერ შეძლო დასკვნის ჩამოყალიბება ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რადგან ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების მრავალ ელემენტზე და, პრაქტიკოსის აზრით, აღნიშნულის გავლენა არსებითი და ყოვლისმომცველია ფინანსური ანგარიშგებისათვის. კონკრეტულად, პრაქტიკოსმა ვერ შეძლო მტკიცებულებების მოპოვება სამეურნეო სუბიექტის მარაგისა და მოთხოვნების შესახებ.**

დამოუკიდებელი პრაქტიკოსის მიმოხილვის ანგარიში

[შესაბამისი ადრესატი]

ჩავატარეთ ABC კომპანიის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით შედგენილი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი ინფორმაციისგან.

ხელმძღვანელობის[11] პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ამ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად,[12] ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც ხელმძღვანელობა აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობაა თანდართულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის ფორმირება. თუმცა, „დასკვნის ჩამოყალიბებაზე უარის საფუძველი“ აბზაცში აღწერილი საკითხ(ებ)ის მნიშვნელობის გამო, ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება, რომლის საფუძველზეც ჩამოვაყალიბებდით ჩვენს დასკვნას წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

დასკვნის ჩამოყალიბებაზე უარის საფუძველი

ხელმძღვანელობამ არ ჩაატარა არსებული მარაგის ინვენტარიზაცია წლის ბოლოს. ჩვენ ვერ შევძელით იმ პროცედურების ჩატარება, რომლებსაც აუცილებლად მივიჩნევდით 20X1 წლის 31 დეკემბრისათვის სახეზე არსებულ მარაგთან მიმართებაში, რაც xxx თანხით არის ასახული 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით შედგენილ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში.

---

11. ან სხვა ტერმინი, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

12. თუ ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც ასახავს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს, მაშინ ეს წინადადება შემდეგნაირად ჩამოყალიბდებოდა: „ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც უტყუარად და სამართლიანად ასახავს ... ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ასევე ... .“

ამასთან, 20X1 წლის სექტემბერში მოთხოვნების ახალი კომპიუტერიზებული სისტემის დანერგვამ ბევრი შეცდომა წარმოქმნა მოთხოვნების ანგარიშებში. ჩვენ მიერ შედგენილი აუდიტორის დასკვნის თარიღისთვის ხელმძღვანელობა ჯერ კიდევ ამ სისტემის ხარვეზების აღმოფხვრასა და შეცდომების გასწორებაზე მუშაობდა. ამის გამო, ვერ განვსაზღვრეთ, საჭირო იყო თუ არა რაიმე კორექტირების შეტანა აღრიცხულ ან აღურიცხავ მარაგთან და მოთხოვნასთან დაკავშირებით, აგრეთვე სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების შემადგენელ ელემენტებში.

უარი დასკვნის ჩამოყალიბებაზე

„დასკვნის ჩამოყალიბებაზე უარის საფუძველი“ აბზაცში აღწერილი საკითხების მნიშვნელობის გამო, ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება, რათა ჩამოგვეყალიბებინა დასკვნა თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. ამგვარად, არ წარმოვადგენთ ჩვენს დასკვნას აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

[პრაქტიკოსის ხელმოწერა]

[პრაქტიკოსის დასკვნის თარიღი]

[პრაქტიკოსის მისამართი]

მე-6 ნიმუში

გარემოებები:

- **სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობამ ფინანსური ანგარიშგება მოამზადა ხელშეკრულების დებულებების შესაბამისად, რომელიც ითვალისწინებდა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას (ანუ ეს არის სპეციალური დანიშნულების საფუძვლები), აღნიშნული ხელშეკრულების პირობების დაცვის მიზნით. ხელმძღვანელობას არა აქვს საშუალება, თვითონ აირჩიოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები;**
- **ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოცემული საფუძვლები შესაბამისობის საფუძვლებია;**
- **მიმოხილვის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, წინამდებარე მისს-ის 30(ბ) პუნქტის შესაბამისად;**
- **პრაქტიკოსის დასკვნის გავრცელება ან გამოყენება შეზღუდულია.**

დამოუკიდებელი პრაქტიკოსის ანგარიში

[შესაბამისი მისამართი]

ჩავატარეთ ABC კომპანიის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით შედგენილი ბალანსისგან, აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი ინფორმაციისგან. ABC კომპანიის ხელმძღვანელობამ წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება მოამზადა ABC კომპანიასა და DEF კომპანიას შორის 20X1 წლის 1 იანვარს დადებული ხელშეკრულების Z განყოფილებაში განსაზღვრული დებულებების საფუძველზე (შემდგომში „ხელშეკრულება“).

ხელმძღვანელობის[13] პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ამ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ხელშეკრულების Z განყოფილებაში განსაზღვრული დებულებების შესაბამისად, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც ხელმძღვანელობა აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობაა თანდართულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის ფორმირება. მიმოხილვა ჩავატარეთ მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მისს) 2400-ის - *„გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ“* - შესაბამისად. მისს 2400 მოითხოვს, ჩამოვაყალიბოთ დასკვნა იმის შესახებ, მიმოხილვის პროცესში ჩვენი ყურადღება მიიქცია თუ არა ისეთმა ფაქტებმა, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ მთლიანობაში კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. გარდა ამისა, მისს 2400 ჩვენგან მოითხოვს შესაფერისი ეთიკური ნორმების დაცვას.

მისს 2400-ის (გადასინჯული) შესაბამისად ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა შეზღუდული რწმუნების გარიგებაა. პრაქტიკოსი ატარებს პროცედურებს, რომლებიც ძირითადად მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და სხვა თანამშრომლების გამოკითხვას, საჭიროებისამებრ, ასევე ანალიზურ პროცედურებს და აფასებს მოპოვებული მტკიცებულებებს.

მიმოხილვის დროს ჩატარებული პროცედურების მოცულობა არსებითად ნაკლებია, ვიდრე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის დროს შესრულებული პროცედურები. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვთქვამთ აუდიტორულ მოსაზრებას ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

---

13. ან სხვა ტერმინი, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მიმოხილვის დროს ჩატარებული პროცედურები მნიშვნელოვნად ნაკლებია, ვიდრე „აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების“ შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის დროს ჩატარებული პროცედურები. შესაბამისად, პრაქტიკოსი არ გამოთქვამს აუდიტის მოსაზრებას ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

დასკვნა

ჩვენ მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე ვაცხადებთ, რომ ჩვენი ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ ფაქტებს, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის ხელშეკრულების Z განყოფილებაში განსაზღვრული დებულებების შესაბამისად.

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი და პრაქტიკოსის ანგარიშის გავრცელებისა და გამოყენების შეზღუდვა

მიუხედავად იმისა, რომ ჩვენი დასკვნა მოდიფიცირებული არ არის, თქვენს ყურადღებას მივაპყრობთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე, სადაც აღწერილია ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი. ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ABC კომპანიის დასახმარებლად, რათა მან დაიცვას ზემოაღნიშნული ხელშეკრულების დებულებები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას. ამის გამო, ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არ გამოდგეს სხვა მიზნებისთვის. ჩვენი დასკვნა განკუთვნილია მხოლოდ ABC კომპანიისა და DEF კომპანიისთვის, იგი არ უნდა გადაეცეს და გამოიყენოს ABC კომპანიისა და DEF კომპანიის გარდა სხვა მხარეებმა.

[პრაქტიკოსის ხელმოწერა]

[პრაქტიკოსის დასკვნის თარიღი]

[პრაქტიკოსის მისამართი]

მე-7 ნიმუში

გარემოებები:

- **ფულადი სახსრების შემოსვლისა და გასვლის ანგარიშგების მიმოხილვა.**
- **სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია საკასო მეთოდით, კრედიტორის მოთხოვნის დასაკმაყოფილებლად ფულადი ნაკადების შესახებ ინფორმაციის მიწოდების შესახებ. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის გამოსაყენებელი აღრიცხვის საფუძველი შეთანხმებულია სამეურნეო სუბიექტსა და კრედიტორს შორის;**
- **ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამის საფუძვლები სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებია, რომელიც განკუთვნილია ფინანსურ ინფორმაციაზე სპეციფიკური მომხმარებლების მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად;**
- **პრაქტიკოსმა დაადგინა, რომ პრაქტიკოსის დასკვნაში მიზანშეწონილია შემდეგი ფრაზის გამოყენება - „სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“;**
- **მიმოხილვის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, წინამდებარე მისს-ის 30(ბ) პუნქტის შესაბამისად;**
- **პრაქტიკოსის ანგარიშის გავრცელება ან გამოყენება შეზღუდული არ არის.**

დამოუკიდებელი პრაქტიკოსის მიმოხილვის ანგარიში

[შესაბამისი ადრესატი]

ჩავატარეთ ABC კომპანიის 20X1 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლის თანდართული ფულადი სახსრების შემოსვლისა და გასვლის ანგარიშგების, ასევე ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი ინფორმაციის (შემდგომში ერთად მოიხსენიება, როგორც „ფინანსური ანგარიშგება“) მიმოხილვა. ABC კომპანიის ხელმძღვანელობამ წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება მოამზადა X განმარტებით შენიშვნაში აღწერილი საკასო მეთოდის საფუძველზე.

ხელმძღვანელობის[14] პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ამ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე X განმარტებით შენიშვნაში აღწერილი საკასო მეთოდის საფუძველზე, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც ხელმძღვანელობა აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობაა თანდართულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის ფორმირება. მიმოხილვა ჩავატარეთ მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მისს) 2400-ის - „*გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ*“ - შესაბამისად. მისს 2400 მოითხოვს, ჩამოვაყალიბოთ დასკვნა იმის შესახებ, მიმოხილვის პროცესში ჩვენი ყურადღება მიიქცია თუ არა ისეთმა ფაქტებმა, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ მთლიანობაში კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. გარდა ამისა, მისს 2400 ჩვენგან მოითხოვს შესაფერისი ეთიკური ნორმების დაცვას.

14. ან სხვა ტერმინი, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მისს 2400-ის (გადასინჯული) შესაბამისად ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა შეზღუდული რწმუნების გარიგებაა. პრაქტიკოსი ატარებს პროცედურებს, რომლებიც ძირითადად მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და სხვა თანამშრომლების გამოკითხვას, საჭიროებისამებრ, ასევე ანალიზურ პროცედურებს და აფასებს მოპოვებული მტკიცებულებებს.

მიმოხილვის დროს ჩატარებული პროცედურების მოცულობა არსებითად ნაკლებია, ვიდრე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის დროს შესრულებული პროცედურები. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვთქვამთ აუდიტორულ მოსაზრებას ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

დასკვნა

ჩვენ მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე ვაცხადებთ, რომ ჩვენი ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ ფაქტებს, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არ ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს*) ABC კომპანიის ფულადი სახსრების შემოსვლასა და გასვლას 20X1 წლის 31 დეკემბერს დასრულებულ წელს, X შენიშვნაში აღწერილი ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო მეთოდის შესაბამისად.

აღრიცხვის საფუძველი

მიუხედავად იმისა, რომ ჩვენი დასკვნა მოდიფიცირებული არ არის, თქვენს ყურადღებას მივაპყრობთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე, სადაც აღწერილია ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი. ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია XYZ კრედიტორისთვის ინფორმაციის მიწოდების მიზნით. ამის გამო, მოცემული ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არ გამოდგეს სხვა მიზნებისთვის.

[პრაქტიკოსის ხელმოწერა]

[პრაქტიკოსის დასკვნის თარიღი]

[პრაქტიკოსის მისამართი]

მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტი 2410

სამეურნეო სუბიექტის დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ჩატარებული შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა

(ძალაში შედის 2006 წ. 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი 1-3
შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის ზოგადი პრინციპები 4-6
შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის გარიგების მიზანი 7-9
გარიგების პირობების შეთანხმება 10-11
შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის პროცედურები 12-29
უზუსტობების შეფასება 30-33
ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილი 34-35
აუდიტორის პასუხისმგებლობა თანდართულ ინფორმაციაზე 36-37
ინფორმირება 38-42
დასკვნის შედგენა შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის არსზე, მასშტაბებსა და შედეგებზე 43-63
დოკუმენტაცია 64
ძალაში შესვლის თარიღი 65

1-ლი დანართი: შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის გარიგების წერილის ნიმუში

მე-2 დანართი: ანალიზური პროცედურები, რომლის გათვალისწინებაც აუდიტორს შეუძლია შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის დროს

მე-3 დანართი: ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილის ნიმუში

მე-4 დანართი: შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის დასკვნების ნიმუშები

მე-5 დანართი: ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებიდან გადახვევით გამოწვეული პირობითი მიმოხილვის დასკვნების ნიმუშები

მე-6 დანართი: პირობითი მიმოხილვის დასკვნების ნიმუშები, გაცემული მიმოხილვის მასშტაბის შეზღუდვის ნიადაგზე, რაც გამოწვეული არ არის ხელმძღვანელობის მიერ

მე-7 დანართი: ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებიდან გადახვევით გამოწვეული უარყოფითი მიმოხილვის დასკვნების ნიმუშები

მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტი (მისს) 2410 – „*სამეურნეო სუბიექტის დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ჩატარებული შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა*“ - აღქმულ უნდა იქნეს „*ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების წინასიტყვაობასთან*“ - ერთად.

შესავალი

1. მიმოხილვის გარიგებების წინამდებარე საერთაშორისო სტანდარტის (მისს) მიზანია სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა აუდიტორის პროფესიულ პასუხისმგებლობაზე, რომელიც ეკისრება აუდიტის დამკვეთისათვის შესრულებულ შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის გარიგებაში, ასევე დასკვნის ფორმასა და შინაარსზე. ამ მისს-ში გამოიყენება ტერმინი „აუდიტორი“, მაგრამ იმიტომ კი არა, რომ აუდიტორი აუდიტს ატარებს, არამედ იმიტომ, რომ წინამდებარე მისს-ის მოქმედების სფერო შემოიფარგლება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ჩატარებული შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვით.

2. წინამდებარე მისს-ის მიზნებისთვის, შუალედური ფინანსური ინფორმაცია არის ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც მომზადებული და წარდგენილია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების[1] შესაბამისად და შედგება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ წელთან შედარებით უფრო ხანმოკლე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების სრული ან შემოკლებული კომპლექტისაგან.

3. **აუდიტორმა, რომელიც დაქირავებულია შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის ჩასატარებლად, მიმოხილვა უნდა ჩაატაროს წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად.** წლიური ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვაში აუდიტორი შეისწავლის სამეურნეო სუბიექტსა და მის გარემოს, მათ შორის შიდა კონტროლს. როდესაც აუდიტორს შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის ჩასატარებლად იწვევენ, ეს ცოდნა განახლდება მიმოხილვის პროცესში ჩატარებული გამოკითხვებით, რაც აუდიტორს ეხმარება ჩასატარებელი გამოკით-ხვების, ანალიზური პროცედურებისა და მიმოხილვის სხვა პროცედურების ორიენტაციის განსაზღვრაში. პრაქტიკოსი, რომელიც მოწვეულია შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის ჩასატარებლად და არ არის ამ სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორი, მიმოხილვას ატარებს მისს 2400-ის (გადასინჯული) - „*გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ*“ - შესაბამისად. თუ პრაქტიკოსს არა აქვს იმავე დონის ცოდნა სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის მისი შიდა კონტროლის შესახებ, როგორიც სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორს, მიმოხილვის მიზნის შესასრულებლად მან განსხვავებული გამოკითხვები და პროცედურები უნდა ჩაატაროს.

3ა. წინამდებარე მისს ეხება შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვას, რომელიც ჩაატარა სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორმა. თუმცა, მისი გამოყენება შესაძლებელია, აუცილებლობის შემთხვევაში ადაპტირებული სახით, ისეთ გარემოებებში, როდესაც სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორი ატარებს გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვას, რომელიც არ არის აუდიტის დამკვეთის შუალედური ფინანსური ინფორმაცია.[2]

შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის ზოგადი პრინციპები

4. **აუდიტორმა უნდა დაიცვას სამეურნეო სუბიექტის წლიური ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნები.** აღნიშნული ეთიკური მოთხოვნები აუდიტორის პროფესიულ პასუხისმგებლობას მართავს შემდეგ სფეროებში: დამოუკიდებლობა, პატიოსნება, ობიექტურობა, პროფესიული კომპეტენცია და სათანადო გულისხმიერება, კონფიდენციალობა, პროფესიული ქცევა და ტექნიკური სტანდარტები.

5. **აუდიტორმა უნდა განახორციელოს ინდივიდუალური გარიგების შესაფერისი ხარისხის კონტროლის პროცედურები.** ცალკეული გარიგების შესაფერისი ხარისხის კონტროლის ელემენტები მოიცავს გარიგების ხარისხზე პასუხისმგებლობის მართვას, ეთიკური მოთხოვნებს, ახალი დამკვეთების აყვანასა და ძველ დამკვეთებთან ურთიერთობისა და კონკრეტული

---

1. მაგალითად, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები.

2. პუნქტი 3ა და მე-2 სქოლიო ამ მისს-ს დაემატა 2007 წლის დეკემბერში, სტანდარტის გამოყენების სფეროს დაზუსტების მიზნით.

გარიგებების გაგრძელებას, გარიგების გუნდების დაკომპლექტებას, გარიგების შესრულებასა და მონიტორინგს.

6. **აუდიტორმა მიმოხილვა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით, იმის გაცნობიერებით, რომ შეიძლება არსებობდეს ისეთი გარემოებები, რომელთა გამო შუალედური ფინანსური ინფორმაცია საჭიროებს არსებით შესწორებას, რათა ის მომზადებული იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით.** პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობა ნიშნავს, რომ პრაქტიკოსი მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების დასაბუთებულებას კრიტიკულად აფასებს, ეჭვის თვალით უყურებს და ფხიზლად არის ისეთი მტკიცებულებების მიმართ, რომლებიც ეწინააღმდეგება ან ეჭვს ბადებს დოკუმენტების ან ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობაზე.

შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის გარიგების მიზანი

7. შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის მიზანია, აუდიტორს მისცეს საშუალება მიმოხილვის საფუძველზე გამოიტანოს დასკვნა იმის შესახებ, მიიქცია თუ არა აუდიტორის ყურადღება ისეთმა ფაქტმა, რომელიც მას დაარწმუნებდა, რომ შუალედური ფინანსური ინფორმაცია ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. აუდიტორი ატარებს გამოკითხვებს, ანალიზურ პროცედურებსა და მიმოხილვის სხვა პროცედურებს, რათა ზომიერ დონემდე შეამციროს რისკი იმისა, რომ გამოიტანს არასათანადო დასკვნას მაშინ, როდესაც შუალედური ფინანსური ინფორმაცია არსებითად მცდარია.

8. შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის მიზანი მნიშვნელოვნად განსხვავდება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს) შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის მიზნისგან. შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა არ უზრუნველყოფს ისეთ საფუძველს, რომ აუდიტორმა გამოთქვას მოსაზრება იმის შესახებ, ფინანსური ინფორმაცია ასახავს თუ არა უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს, ან წარდგენილია თუ არა სამართლიანად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

9. აუდიტისგან განსხვავებით, მიმოხილვა განკუთვნილი არ არის დასაბუთებული რწმუნების (გარანტიის) მოსაპოვებლად იმის შესახებ, რომ შუალედური ფინანსური ინფორმაცია არ შეიცავს არსებით უზუსტობას. მიმოხილვა ითვალისწინებს გამოკითხვების ჩატარებას, ძირითადად, ფინანსური და ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებზე პასუხისმგებელი პერსონალის, ასევე ანალიზური პროცედურებისა და მიმოხილვის სხვა პროცედურების ჩატარებას. მიმოხილვამ შეიძლება გამოავლინოს და აუდიტორის ყურადღების ცენტრში მოახვედროს ისეთი მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც გავლენას ახდენს შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე, მაგრამ არ იძლევა ყველა ისეთ მტკიცებულებას, რომელიც საჭირო იქნებოდა აუდიტში.

გარიგების პირობების შეთანხმება

10. **აუდიტორი და დამკვეთი უნდა შეთანხმდნენ გარიგების პირობებზე.**

11. ჩვეულებრივ, გარიგების შეთანხმებული პირობები ფორმდება გარიგების წერილით. ამგვარი ინფორმირება საშუალებას იძლევა, თავიდან იქნეს აცილებული გარიგების ხასიათთან დაკავშირებული გაუგებრობები, კერძოდ, მიმოხილვის მიზნისა და მასშტაბის, ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის, აუდიტორის პასუხისმგებლობის ხარისხის, მოპოვებული რწმუნების, დასკვნის ხასიათისა და ფორმის არასწორი გაგება.

    ინფორმირება გარიგების წერილის მეშვეობით, როგორც წესი, მოიცავს შემდეგ საკითხებს:

    - შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის მიზანს;
    - მიმოხილვის მასშტაბს;
    - ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე;

- ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მომზადებისთვის შესაფერისი ეფექტიანი შიდა კონტროლის დანერგვასა და მუშაობაზე;
- ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას ყველა ფინანსური ჩანაწერის წარმოებასა და აუდიტორისათვის შესაბამისი ინფორმაციის მიწოდებაზე;
- ხელმძღვანელობის თანხმობას, აუდიტორს მიაწოდოს ოფიციალური წერილი იმ ინფორმაციის დასადასტურებლად, რომელიც სიტყვიერად აცნობა მიმოხილვის პროცესში, ასევე სამეურნეო სუბიექტის ჩანაწერებში ნაგულისხმევი ინფორმაციის დასადასტურებლად;
- წარსადგენი დასკვნის სავარაუდო ფორმასა და შინაარსს, მათ შორის დასკვნის ადრესატის განსაზღვრას.
- ხელმძღვანელობის თანხმობას იმის შესახებ, რომ როდესაც შუალედური ფინანსური ინფორმაციის შემცველი რომელიმე დოკუმენტიდან ჩანს, რომ შუალედური ფინანსური ინფორმაცია სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორმა მიმოიხილა, მიმოხილვის დასკვნაც უნდა ჩაირთოს ამ დოკუმენტში.

წინამდებარე მისს-ის 1-ელ დანართში მოცემულია გარიგების წერილის საილუსტრაციო ნიმუში. შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის გარიგების პირობები ასევე შეიძლება გაერთიანდეს წლიური ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე დადებული გარიგების პირობებთან.

შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის პროცედურები

სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის შიდა კონტროლის შესწავლა

12. აუდიტორმა იმ დონეზე უნდა შეისწავლოს სამეურნეო სუბიექტი და მისი გარემო, მათ შორის შიდა კონტროლი, რამდენადაც ეს უკავშირდება წლიური და შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მომზადებას და რაც საკმარისი იქნება გარიგების დასაგეგმად და შესასრულებლად ისე, რომ შეძლოს:

ა) პოტენციური არსებითი უზუსტობების ტიპების განსაზღვრა და მათი ხდომილობის ალბათობის გათვალისწინება; და

ბ) გამოკითხვების, ანალიზური პროცედურებისა და მიმოხილვის სხვა პროცედურების შერჩევა, რომელიც უზრუნველყოფს მას სათანადო საფუძვლით დასკვნის გამოსატანად იმის შესახებ, მიიქცია თუ არა აუდიტორის ყურადღება რაიმე ისეთმა ფაქტმა, რაც დაარწმუნებდა მას, რომ შუალედური ფინანსური ინფორმაცია მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით.

13. როგორც მოითხოვება ასს 315-ით (გადასინჯული) - „*სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლა და არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასება*“ - აუდიტორი, რომელმაც სამეურნეო სუბიექტის ერთზე მეტი პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატარა, იმ დონეზე იქნება ინფორმირებული სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის შიდა კონტროლის შესახებ, რამდენადაც ეს უკავშირდება წლიური ფინანსური ინფორმაციის მომზადებას და რაც საკმარისი იყო აუდიტის ჩასატარებლად. შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის დაგეგმვის დროს აუდიტორი განაახლებს ამ ცოდნას. აუდიტორი იმ დონეზე ეცნობა შიდა კონტროლსაც, რამდენადაც ეს უკავშირდება შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მომზადებას, რადგან იგი შეიძლება განსხვავდებოდეს წლიურ ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლისაგან.

14. აუდიტორი სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის შიდა კონტროლის შესახებ შეძენილ ცოდნას იყენებს ჩასატარებელი გამოკითხვების, ანალიზური და მიმოხილვის სხვა პროცედურების განსასაზღვრად და იმ კონკრეტული მოვლენების, ოპერაციების ან მტკიცებების დასადგენად, რომელთაც უნდა დაუკავშიროს გამოკითხვები, ან ანალიზური პროცედურები და მიმოხილვის სხვა პროცედურები.

15. აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურები, რომელთა მიზანია ცოდნის განახლება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის შიდა კონტროლის შესახებ, ჩვეულებრივ მოიცავს:

- წინა წლის აუდიტის, მიმდინარე წლის წინა შუალედური პერიოდისა (პერიოდების) და წინა წლის შესაბამისი შუალედური პერიოდის (პერიოდების) მიმოხილვების დოკუმენტაციის გაცნობას აუცილებელ დონეზე, რაც აუდიტორს ისეთი საკითხების განსაზღვრაში დაეხმარება, რომლებიც გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე;
- მნიშვნელოვანი რისკების განხილვას, მათ შორის ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლის რისკის განხილვას, რომელიც გამოვლინდა წინა წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში;
- ყველაზე უახლესი პერიოდის წლიური და წინა პერიოდის შესადარისი შუალედური ფინანსური ინფორმაციის გაცნობას;
- არსებითობის განხილვას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერის საფუძვლებთან მიმართებით, რამდენადაც ის უკავშირდება შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციას, რათა ეს დაეხმაროს ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის განსაზღვრაში და უზუსტობების შედეგების შეფასებაში;
- წინა წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში შესწორებული ნებისმიერი არსებითი უზუსტობისა და გამოვლენილი შეუსწორებელი არაარსებითი უზუსტობის განხილვას;
- ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების მნიშვნელოვანი საკითხების განხილვას, რომლებიც შეიძლება ახლაც მნიშვნელოვანი იყოს, როგორიცაა, მაგალითად შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები;
- მიმდინარე წლის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგების განხილვას;
- ჩატარებული შიდა აუდიტისა და ხელმძღვანელობის მიერ შემდგომში გატარებული ღონისძიებების შედეგების განხილვას;
- ხელმძღვანელობის გამოკითხვას მის მიერ ჩატარებული რისკის შეფასების შედეგების შესახებ, კერძოდ, იმის რისკის, რომ შუალედური ფინანსური ინფორმაცია შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს თაღლითობის გამო;
- ხელმძღვანელობის გამოკითხვას სამეურნეო სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობაში მომხდარი ცვლილებების შედეგების შესახებ;
- ხელმძღვანელობის გამოკითხვას შიდა კონტროლში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებებისა და ამ ცვლილებების პოტენციური გავლენის შესახებ შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მომზადებაზე;
- ხელმძღვანელობის გამოკითხვას იმ პროცედურების შესახებ, რომელთა მეშვეობითაც მომზადდა შუალედური ფინანსური ინფორმაცია, ასევე იმ ბუღალტრული ჩანაწერების საიმედოობის შესახებ, რომელსაც თანხვდება ან შეესაბამება შუალედური ფინანსური ინფორმაცია;

16. აუდიტორი განსაზღვრავს სამეურნეო სუბიექტის კომპონენტებზე (თუ ასეთი არსებობს) ჩასატარებელი მიმოხილვის პროცედურების ხასიათს და, საჭიროების შემთხვევაში, ამ საკითხების შესახებ აცნობებს მიმოხილვაში მონაწილე სხვა აუდიტორებს. განსახილველი ფაქტორები მოიცავს კომპონენტების შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაში უზუსტობის არსებითობასა და რისკს და აუდიტორის ინფორმირებულობის დონეს იმის შესახებ, რამდენად არის ცენტრალიზებული ან დეცენტრალიზებული ასეთი ინფორმაციის მომზადებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლი.

17. იმისათვის, რომ შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა დაგეგმოს და ჩაატაროს ახლადდანიშნულმა აუდიტორმა, რომელსაც ჯერ არ ჩაუტარებია წლიური ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ასს-ის შესაბამისად, მან უნდა შეისწავლოს სამეურნეო სუბიექტი და მისი გარემო, მათ შორის მისი შიდა კონტროლი იმ დონეზე, რამდენადაც ეს უკავშირდება როგორც წლიური, ასევე შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მომზადებას.

18. ამის ცოდნა აუდიტორს საშუალებას აძლევს, აქცენტი გადაიტანოს გამოკითხვებზე, ანალიზურ და მიმოხილვის სხვა პროცედურებზე, რომლებიც გამოიყენება შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის ჩასატარებლად წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად. სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის პროცესში აუდიტორი, ჩვეულებრივ, ატარებს წინამორბედი აუდიტორის გამოკითხვას და, თუ შესაძლებელია, მიმოიხილავს წინამორბედი აუდიტორის დოკუმენტაციას წინა წლიური აუდიტის შესახებ და მიმდინარე წლის ნებისმიერი წინა შუალედური პერიოდების შესახებ, რომლებიც მიმოიხილა წინამორბედმა აუდიტორმა. გარდა ამისა, აუდიტორი ითვალისწინებს წინამორბედი აუდიტორის მიერ აგრეგირებული ნებისმიერი შესწორებული და შეუსწორებელი უზუსტობის ხასიათს, მნიშვნელოვან რისკებს, მათ შორის, იმის რისკს, რომ ხელმძღვანელობა გვერდს აუვლის კონტროლის პროცედურებს, ასევე ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების მნიშვნელოვან საკითხებს, რომლებიც შეიძლება ახლაც მნიშვნელოვანი იყოს, როგორიცაა, მაგალითად შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები.

გამოკითხვები, ანალიზური პროცედურები და მიმოხილვის სხვა პროცედურები

19. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს გამოკითხვები, ძირითადად, ფინანსური და ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებზე პასუხისმგებელი პირების, ასევე ანალიზური პროცედურები და მიმოხილვის სხვა პროცედურები, რაც საშუალებას მისცემს, ჩატარებული პროცედურების საფუძველზე გამოიტანოს დასკვნა იმის შესახებ, მიიქცია თუ არა აუდიტორის ყურადღება ისეთმა რამემ, რაც მას დაარწმუნებდა, რომ შუალედური ფინანსური ინფორმაცია მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით.

20. ჩვეულებრივ, მიმოხილვა არ მოითხოვს ბუღალტრული ჩანაწერების ტესტირებას დათვალიერების, დაკვირვების ან დადასტურების მეშვეობით. შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის პროცედურები, როგორც წესი, შემოიფარგლება გამოკითხვებით, ძირითადად იმ პირების, რომლებიც პასუხისმგებელნი არიან ფინანსური და ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებზე, ასევე ანალიზური და მიმოხილვის სხვა პროცედურებით, რამდენადაც მოსაპოვებელი დამადასტურებელი ინფორმაცია ეხება შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებულ ბუღალტრული აღრიცხვის მნიშვნელოვან საკითხებს. სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის შიდა კონტროლის შესახებ აუდიტორის ინფორმირებულობა, წინა აუდიტთან დაკავშირებული რისკების შეფასებები და აუდიტორის მოსაზრება არსებითობის საკითხზე, რამდენადაც ეს უკავშირდება შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციას, გავლენას ახდენს ჩატარებული გამოკითხვების, გამოყენებული ანალიზური პროცედურებისა და მიმოხილვის სხვა პროცედურების ხასიათსა და მოცულობაზე.

21. ჩვეულებრივ, აუდიტორი ატარებს შემდეგ პროცედურებს:

- ეცნობა აქციონერთა კრებების, მმართველი ორგანოების სხდომებისა და სხვა შესაფერისი კომიტეტების სხდომების ოქმებს, რათა დაადგინოს ისეთი საკითხები, რომლებიც შეიძლება გავლენას ახდენდეს შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე; ატარებს გამოკითხვებს ისეთ საკითხებზე, რომლებიც განხილული იყო სხდომებზე, მაგრამ რომელთა შესახებ არ არსებობს ოქმები და შესაძლოა გავლენას ახდენდეს შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე;
- იხილავს იმ საკითხების გავლენას, რომელთაც წინა აუდიტის ან მიმოხილვის დროს განაპირობეს აუდიტის ან მიმოხილვის დასკვნის მოდიფიკაცია, ასევე ბუღალტრულ აღრიცხვაში შეტანილ შესწორებებს ან შეუსწორებელ უზუსტობებს;

- საჭიროების შემთხვევაში, უკავშირდება სხვა აუდიტორებს, რომლებიც ატარებენ ანგარიშვალდებული სამეურნეო სუბიექტის მნიშვნელოვანი კომპონენტების შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვას;
- ატარებს ფინანსური და ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებზე პასუხისმგებელი ხელმძღვანელი პერსონალის გამოკითხვას, თუ მიზანშეწონილია, სხვების გამოკითხვასაც, შემდეგ საკითხებზე:
    - შუალედური ფინანსური ინფორმაცია მომზადებული და წარდგენილი იყო თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;
    - შეიცვალა თუ არა რაიმე ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებში ან მათი გამოყენების მეთოდებში;
    - ხომ არ გამოიწვია ახალმა ოპერაციებმა აღრიცხვის ახალი პრინციპის გამოყენების აუცილებლობა;
    - შეიცავს თუ არა შუალედური ფინანსური ინფორმაცია ცნობილ შეუსწორებელ უზუსტობებს;
    - უჩვეულო ან რთული სიტუაციები, რომლებმაც შესაძლოა გავლენა იქონია შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე, როგორიცაა, მაგალითად, საწარმოთა გაერთიანება ან სამეურნეო სეგმენტის გაყიდვა;
    - მნიშვნელოვანი დაშვებები, რომლებიც გამოიყენება რეალური ღირებულებით შეფასებისათვის, ან განმარტებითი შენიშვნები, ასევე ხელმძღვანელობის გაწზრახვა და შესაძლებლობა, გაატაროს კონკრეტული ღონისძიებები სამეურნეო სუბიექტის სახელით;
    - სათანადოდ აღირიცხა და განიმარტა თუ არა შუალედური ფინანსური ინფორმაციის შენიშვნებში დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები;
    - ვალდებულებებში და სახელშეკრულებო მოვალეობებში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებები;
    - პირობით ვალდებულებებში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებები, მათ შორის სასამართლო პროცესები ან პრეტენზიები;
    - სასესხო შეთანხმებების პირობების შესრულება;
    - საკითხები, რომელთა შესახებაც კითხვები გაჩნდა მიმოხილვის პროცედურების ჩატარების პროცესში;
    - მნიშვნელოვანი ოპერაციები, რომლებიც შესრულდა შუალედური პერიოდის ბოლო რამდენიმე დღეში, ან მომდევნო შუალედური პერიოდის პირველ რამდენიმე დღეში;
    - ინფორმაცია რაიმე თაღლითობის ან საეჭვო თაღლითობის შესახებ, რომელიც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე და რომელშიც მონაწილეობს:
        - ხელმძღვანელობა;
        - თანამშრომლები, რომლებიც მნიშვნელოვან ფუნქციებს ასრულებენ შიდა კონტროლში; ან
        - სხვები, როდესაც თაღლითობას არსებითი გავლენის მოხდენა შეუძლია შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე.
    - ინფორმაცია დამტკიცებული ან საეჭვო თაღლითობის შესახებ, რომელიც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე, რომლის შესახებაც აცნობეს თანამშრომლებმა, ყოფილმა თანამშრომლებმა, ანალიტიკოსებმა, მარეგულირებელმა ორგანოებმა ან სხვებმა;

- ინფორმაცია კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების რაიმე ფაქტობრივი ან შესაძლო დარღვევის შესახებ, რომელიც არსებით გავლენას ახდენს შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე.

- ატარებს ანალიზურ პროცედურებს შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე, რათა დაადგინოს ისეთი თანაფარდობები და ცალკეული მუხლები, რომლებიც არაორდინარული ჩანს და შეიძლება ასახავდეს შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაში არსებულ არსებით უზუსტობას. ანალიზური პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს კოეფიციენტების ანალიზს და სტატისტიკური ტექნიკის გამოყენებას, როგორიცაა, მაგალითად ტენდენციების ანალიზი ან რეგრესიული ანალიზი და შეიძლება შესრულდეს ხელით ან კომპიუტერის მეშვეობით. წინამდებარე მისს-ის მე-2 დანართში მოცემულია ანალიზური პროცედურების მაგალითები, რომლის გათვალისწინება შეუძლია აუდიტორს შუალედურ ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის დროს;

- ეცნობა შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციასა და მსჯელობს, ხომ არ მიიქცია მისი ყურადღება ისეთმა რამემ, რაც დაარწმუნებდა, რომ შუალედური ფინანსური ინფორმაცია მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით.

- აუდიტორს მიმოხილვის ბევრი პროცედურის ჩატარება შეუძლია იქამდე, სანამ სამეურნეო სუბიექტი მოამზადებს შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციას, ან ამ ინფორმაციის მომზადების პარალელურად. მაგალითად, შუალედური პერიოდის დამთავრებამდე შეიძლება შესაძლებელი იყოს ინფორმაციის განახლება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის შიდა კონტროლის შესახებ და სათანადო ოქმების განხილვის დაწყება. მიმოხილვის ზოგიერთი პროცედურის ჩატარება შუალედური პერიოდის დასაწყისში ასევე იმის საშუალებასაც იძლევა, რომ აუდიტორმა ადრე განსაზღვროს და განიხილოს ბუღალტრული აღრიცხვის მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც გავლენას ახდენს შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე

- აუდიტორი, რომელიც შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვას ატარებს, ასევე დაკავებულია სამეურნეო სუბიექტის წლიური ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარებითაც. მოხერხებულობისა და სამუშაოს ნაყოფიერად წარმართვის მიზნით, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს გარკვეული აუდიტორული პროცედურების ჩატარება შუალედური ფინანსურ ინფორმაციის მიმოხილვის პარალელურად. მაგალითად, შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვასთან დაკავშირებით დირექტორთა საბჭოს სხდომების ოქმების გაცნობით შეკრებილი ინფორმაციის გამოყენება ასევე შეიძლება წლიურ აუდიტშიც. შუალედური მიმოხილვის დროს აუდიტორმა შეიძლება ასევე გადაწყვიტოს აუდიტორული პროცედურების ჩატარებაც, რომლებიც საჭირო იქნებოდა წლიური ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. მაგალითად, აუდიტორული პროცედურების ჩატარება მნიშვნელოვან ან არაორდინარულ ოპერაციებზე, რომლებიც შესრულდა მოცემულ პერიოდში, როგორიცაა, საწარმოთა გაერთიანება, რესტრუქტურიზაცია ან მნიშვნელოვანი შემოსავლების მომტანი ოპერაციები.

24. შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა, ჩვეულებრივ, არ მოითხოვს სასამართლო პროცესების ან პრეტენზიების შესახებ ჩატარებული გამოკითხვების დამტკიცებას. ამდენად, როგორც წესი, აუცილებელი არ არის გამოკითხვის წერილის გაგზავნა სამეურნეო სუბიექტის ადვოკატისთვის. თუმცა, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს სამეურნეო სუბიექტის ადვოკატთან პირდაპირ დაკავშირება სასამართლო პროცესთან ან პრეტენზიასთან დაკავშირებით იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორის ყურადღებას მიიქცევს ისეთი რამ, რაც დააეჭვებს, რომ შუალედური ფინანსური ინფორმაცია მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით და აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ სამეურნეო სუბიექტის ადვოკატს შეიძლება ჰქონდეს სათანადო ინფორმაცია.

25. აუდიტორმა უნდა შეკრიბოს მტკიცებულებები იმის თაობაზე, თანხვდება თუ არა შუალედური ფინანსური ინფორმაცია შესაბამის ბუღალტრულ ჩანაწერებს. აუდიტორმა მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ შუალედური ფინანსური ინფორმაცია თანხვდება ან შეესაბამება შესაბამის ბუღალტრულ ჩანაწერებს, შეიძლება შეკრიბოს შუალედური ფინანსური ინფორმაციის გამოკვლევით:

   ა) ბუღალტრულ ჩანაწერებამდე, როგორიცაა: მთავარი წიგნი, ან კონსოლიდაციის ცხრილები, რომლებიც თანხვდება ან შეესაბამება ბუღალტრულ ჩანაწერებს;
   ბ) სხვა პირველად მონაცემებამდე სამეურნეო სუბიექტის ჩანაწერებში, აუცილებლობის შემთხვევაში.

26. აუდიტორმა უნდა გამოიკითხოს, დაადგინა თუ არა ხელმძღვანელობამ მიმოხილვის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი ყველა მოვლენა, რომელიც შეიძლება ითხოვდეს შუალედური ფინანსური ინფორმაციის შესწორებას ან მასზე განმარტებითი შენიშვნების სახით ინფორმაციის დართვას. აუცილებელი არ არის, რომ აუდიტორმა სხვა პროცედურები ჩაატაროს მიმოხილვის დასკვნის თარიღის შემდეგ მომხდარი მოვლენების დასადგენად.

27. აუდიტორმა უნდა გამოიკითხოს, შეცვალა თუ არა ხელმძღვანელობამ თავისი შეფასება სამეურნეო სუბიექტის უნარის შესახებ, განაგრძოს საქმიანობა როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. როდესაც ამ გამოკითხვის ან მიმოხილვის სხვა პროცედურების შედეგად აუდიტორისათვის ცნობილი გახდება ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნარის შესახებ, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, აუდიტორმა უნდა:

   ა) ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა მისი სამომავლო ღონისძიებების გეგმების შესახებ, რომელიც ეყრდნობა ხელმძღვანელობის მიერ ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების შეფასებას, ასევე ამ გეგმების რეალურობის შესახებ და დარწმუნებულია თუ არა ხელმძღვანელობა, რომ ამ გეგმების შედეგები სიტუაციას გააუმჯობესებს; და

   ბ) განიხილოს შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაში ამ საკითხების ირგვლივ წარმოდგენილი განმარტებითი შენიშვნების ადეკვატურობის საკითხი.

28. მოვლენები ან პირობები, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნარის შესახებ, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, შეიძლება არსებობდეს წლიური ფინანსური ანგარიშგების თარიღისათვის, ან გამოვლინდეს ხელმძღვანელობის გამოკითხვების ან მიმოხილვის სხვა პროცედურების შედეგად. როდესაც აუდიტორის ყურადღებას მიიქცევს ამგვარი მოვლენები ან პირობები, იგი ატარებს ხელმძღვანელობის გამოკითხვას მისი სამომავლო ღონისძიებების შესახებ, როგორიცაა, მაგალითად, მისი გეგმები აქტივების ლიკვიდაციის შესახებ, ფულის სესხებაზე ან ვალის რესტრუქტურიზაციაზე, დანახარჯების შემცირებაზე ან შეჩერებაზე, ან კაპიტალის გაზრდაზე. აუდიტორი ასევე იკვლევს ხელმძღვანელობის გეგმების რეალურობას და დარწმუნებულია თუ არა ხელმძღვანელობა იმაში რომ, ამ გეგმების შედეგები სიტუაციას გააუმჯობესებს. თუმცა, როგორც წესი, აუცილებელი არ არის, რომ აუდიტორმა დაამტკიცოს ხელმძღვანელობის გეგმების რეალურობა და ამ გეგმების შედეგები გააუმჯობესებს თუ არა სიტუაციას.

29. როდესაც აუდიტორის ყურადღებას მიიქცევს საკითხი, რომელიც ეჭვს გაუჩენს იმის თაობაზე, აუცილებელია თუ არა არსებითი შესწორების შეტანა შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაში იმისათვის, რომ ის ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით მომზადებული იყოს ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს დამატებითი გამოკითხვები ან სხვა პროცედურები, რათა შეძლოს მოსაზრების გამოთქმა მიმოხილვის დასკვნაში. მაგალითად, თუ აუდიტორს ჩატარებული პროცედურები დააეჭვებს, რომ მნიშვნელოვანი გაყიდვის ოპერაციები აღრიცხული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, აუდიტორი ატარებს დამატებით პროცედურებს, რაც საკმარისი იქნება მისი კითხვების გადასაჭრელად, მაგალითად, ოპერაციის პირობების განხილვა მარკეტინგის განყოფილებისა და ბუღალტერიის უფროს პერსონალთან ერთად, ან გაყიდვის ხელშეკრულების გაცნობა.

უზუსტობებს შეფასება

30. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ცალ-ცალკე ან აგრეგირებულად, არის თუ არა არსებითი შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით შეუსწორებელი უზუსტობები, რომელიც აუდიტორის ყურადღების ქვეშ მოექცა.

31. აუდიტისგან განსხვავებით, შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა გამიზნული არ არის დასაბუთებული რწმუნების მოსაპოვებლად იმის შესახებ, რომ შუალედური ფინანსური ინფორმაცია არ შეიცავს არსებით უზუსტობას. თუმცა, უზუსტობებს, რომლებიც აუდიტორის ყურადღების ქვეშ მოექცევა, მათ შორის, არაადეკვატურ განმარტებით შენიშვნებს, აუდიტორი აფასებს ცალ-ცალკე და აგრეგირებულად, რათა განსაზღვროს, საჭიროა თუ არა არსებითი შესწორების შეტანა შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაში იმისათვის, რომ ის მომზადებული იყოს ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლების შესაბამისად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით.

32. აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას, როდესაც აფასებს რომელიმე უზუსტობის არსებითობას, რომელიც სამეურნეო სუბიექტს არა აქვს შესწორებული. აუდიტორი იხილავს უზუსტობების ხასიათს, მიზეზსა და სიდიდეს, საიდან მოდის უზუსტობა, წინა წლიდან თუ მიმდინარე წლის შუალედური პერიოდიდან, ასევე ამ უზუსტობების გავლენას მომავალ შუალედურ ან წლიურ პერიოდებზე.

33. აუდიტორმა შესაძლოა განსაზღვროს თანხის სიდიდე, რომლის ქვემოთ უზუსტობები არ უნდა გაერთიანდეს, რადგან აუდიტორი ვარაუდობს, რომ ამგვარი თანხების აგრეგირება აშკარად არ იქონიებს არსებით გავლენას შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე. ამ დროს აუდიტორი ითვალისწინებს იმ ფაქტს, რომ არსებითობის განსაზღვრა გულისხმობს როგორც რაოდენობრივი, ასევე ხარისხობრივი საკითხების განხილვას და შედარებით მცირე სიდიდის უზუსტობები ვერასდროს მოახდენს არსებით გავლენას შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე.

ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილი

34. აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს ოფიციალური წერილი ხელმძღვანელობისაგან იმის შესახებ, რომ:

ა) ის აღიარებს თავის პასუხისმგებლობას შიდა კონტროლის დანერგვასა და მუშაობაზე, თაღლითობისა და შეცდომის თავიდან ასაცილებლად და გამოსავლენად;

ბ) შუალედური ფინანსური ინფორმაცია მომზადებული და წარდგენილია ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;

გ) ის დარწმუნებულია, რომ აუდიტორის მიერ მიმოხილვის პროცესში აგრეგირებული შეუსწორებელი უზუსტობები არსებითი არ არის, არც ცალ-ცალკე და არც ერთად აღებული მთლიანად შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით. ამგვარი მუხლების მოკლე მიმოხილვა ჩაირთვება ხელმძღვანელობის წერილში ან მას დაერთვის;

დ) მან აუდიტორს გაუმხილა ხელმძღვანელობისათვის ცნობილი ყველა მნიშვნელოვანი ფაქტი, რომელიც უკავშირდებოდა თაღლითობას ან საეჭვო თაღლითობას, რომელსაც შეეძლო არსებითი გავლენის მოხდენა სამეურნეო სუბიექტზე;

ე) მან აუდიტორს გაუმხილა მის მიერ ჩატარებული რისკების შეფასების შედეგები იმის შესახებ, რომ შუალედური ფინანსური ინფორმაცია შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს თაღლითობის გამო.[3]

---

3. ასს 240-ის *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“* - განმარტავს, რომ ამგვარი შეფასების ხასიათი, მოცულობა და სიხშირე სხვადასხვა სამეურნეო სუბიექტში სხვდასხვანაირია და ხელმძღვანელობამ შეიძლება დეტალური შეფასება გააკეთოს წელიწადში ერთხელ, ან როგორც უწყვეტი მონიტორინგის პროცესის ნაწილი. შესაბამისად, ამგვარი ინფორმაცია, იმის მიუხედავად, რომ ის დაკავშირებულია შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციასთან, მაინც ეყრდნობა სამეურნეო სუბიექტისთვის სპეციფიკურ გარემოებებს.

ვ) მან აუდიტორს გაუმხილა ყველა ცნობილი ფაქტობრივი თუ შესაძლო შეუსაბამობა კანონმდებლობასთან, რომლის შედეგები გასათვალისწინებელი იყო შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციის მომზადებისას; და

ზ) მან აუდიტორს გაუმხილა ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ მიმოხილვის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი ყველა მნიშვნელოვანი მოვლენა, რომელსაც შეიძლება გამოეწვია შუალედური ფინანსური ინფორმაციის შესწორება ან განმარტებების აუცილებლობა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

35. აუდიტორი მოიპოვებს დამატებით ოფიციალურ წერილს, თუ ამის გაკეთება მიზანშეწონილია იმ საკითხებთან მიმართებით, რომლებიც დამახასიათებელია სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესის ან დარგისათვის. ხელმძღვანელობის წერილის საილუსტრაციო ნიმუში მოცემულია წინამდებარე მისს-ის მე-3 დანართში.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა თანდართულ ინფორმაციაზე

36. აუდიტორი უნდა გაეცნოს სხვა ინფორმაციას, რომელიც დაერთვის შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციას, რათა განიხილოს, ხომ არ არის ეს ინფორმაცია არსებითად შეუსაბამო შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციასთან. თუ აუდიტორი დაადგენს არსებით შეუსაბამობას, იგი იხილავს, საჭიროებს თუ არა შესწორებას შუალედური ფინანსური ინფორმაცია ან „სხვა ინფორმაცია“. თუ აუცილებელია შუალედური ფინანსური ინფორმაციის შესწორება და ხელმძღვანელობა უარს ამბობს ამაზე, აუდიტორი განიხილავს ამის გავლენას მიმოხილვის დასკვნაზე. თუ შესწორება აუცილებელია სხვა ინფორმაციაში და ხელმძღვანელობა უარს ამბობს შესწორებაზე, აუდიტორი იხილავს მიმოხილვის დასკვნაში დამატებითი აბზაცის ჩართვის საკითხს, სადაც აღწერილი იქნება არსებითი შეუსაბამობა, ან სხვა ზომებს, როგორიცაა, მაგალითად უარი მიმოხილვის დასკვნის გაცემაზე ან გარიგებიდან გამოსვლა. მაგალითად, ხელმძღვანელობამ შეიძლება წარმოადგინოს შემოსავლების სხვა შეფასებები, რომელიც უფრო დადებითად წარმოაჩენს ფინანსურ შედეგებს, ვიდრე შუალედური ფინანსური ინფორმაცია და ამგვარ ალტერნატიულ შეფასებებს მინიჭებული ჰქონდეს გადაჭარბებული მნიშვნელობა, არ იყოს ნათლად განსაზღვრული, ან ნათლად არ იყოს შესაბამისობაში მოყვანილი შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციასთან, რადგან ბუნდოვანია და პოტენციურად მცდარი.

37. **თუ აუდიტორის ყურადღებას მიიქცევს ისეთი საკითხი, რომელიც დაარწმუნებს, რომ სხვა ინფორმაცია შეიცავს არსებით უზუსტობას, აუდიტორმა საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან ერთად.** როდესაც აუდიტორი სხვა ინფორმაციას ეცნობა არსებითი შეუსაბამობების გამოვლენის მიზნით, შეიძლება აშკარა არსებითი უზუსტობის ფაქტი მოექცეს მისი ყურადღების ქვეშ (მაგ., ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებული არ არის შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაში ნაჩვენებ საკითხებთან და არასწორად არის ახსნილი ან წარმოდგენილი). როდესაც აუდიტორი ხელმძღვანელობასთან ერთად იხილავს საკითხს, ის ითვალისწინებს „სხვა ინფორმაციის“ დასაბუთებულობას და ხელმძღვანელობის მიერ აუდიტორის გამოკითხვებზე გაცემულ პასუხებს, ასევე, არსებობს თუ არა საფუძვლიანი განსხვავებები განსჯაში ან მოსაზრებებში და საჭიროა თუ არა მოსთხოვოს ხელმძღვანელობას არსებითი უზუსტობის შესწორების მიზნით კონსულტაციისათვის მიმართოს კვალიფიციურ მესამე მხარეს. თუ არსებითი უზუსტობის შესწორება აუცილებელია და ხელმძღვანელობა უარს ამბობს ამაზე, აუდიტორი იხილავს, საჭიროებისამებრ, რა ზომებს უნდა მიმართოს, როგორიცაა, მაგალითად, მმართველი ორგანოების ინფორმირება და იურიდიული კონსულტაცია.

ინფორმირება

38. **როდესაც შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის შედეგად აუდიტორისათვის ცნობილი გახდება საკითხი, რომელიც მას დაარწმუნებს, რომ აუცილებელია არსებითი შესწორების შეტანა შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაში, რათა ის მომზადებული იყოს, ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლების შესაბამისად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, აუდიტორმა შეძლებისდაგვარად სწრაფად უნდა აცნობოს ეს საკითხი ხელმძღვანელობის სათანადო დონეს.**

39. **როდესაც, აუდიტორის აზრით, ხელმძღვანელობა სათანადოდ არ რეაგირებს მიზანშეწონილ დროის პერიოდში, მაშინ აუდიტორმა უნდა მიმართოს მმართველი ორგანოების წარმომადგენლებს. ინფორმირება უნდა განხორციელდეს შეძლებისდაგვარად სწრაფად - ან სიტყვიერად, ან წერილობით.** აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, სიტყვიერად უნდა აცნობოს ხელმძღვანელობას თუ წერილობით, გავლენას ახდენს ისეთი ფაქტორები, როგორიცაა: საკითხის ხასიათი, მნიშვნელობა და მგრძნობელობა (სიმძაფრე) და ინფორმირების დრო. თუ ინფორმირება სიტყვიერად ხდება, აუდიტორი დოკუმენტურად აფორმებს ამას.

40. **როდესაც, აუდიტორის აზრით, მმართველი ორგანო მიზანშეწონილ დროის პერიოდში სათანადოდ არ რეაგირებს, აუდიტორმა უნდა განიხილოს:**

    ა) **საჭიროა თუ არა დასკვნის მოდიფიცირება; ან**

    ბ) **გარიგებიდან გამოსვლის შესაძლებლობა; და**

    გ) **წლიური ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორად დანიშვნაზე უარის თქმის შესაძლებლობა.**

41. **როდესაც შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის შედეგად აუდიტორისათვის ცნობილი გახდება საკითხი, რომელიც მას დაარწმუნებს თაღლითობის არსებობაში ან იმაში, რომ სამეურნეო სუბიექტი არღვევს კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებს, აუდიტორმა შეძლებისდაგვარად სწრაფად უნდა აცნობოს ეს საკითხი ხელმძღვანელობის სათანადო დონეს.** ხელმძღვანელობის სათანადო დონის განსაზღვრაზე გავლენას ახდენს ალბათობა იმისა, ადგილი აქვს თუ არა შეთქმულებას ან ხელმძღვანელობის მონაწილეობას თაღლითობაში. აუდიტორი ასევე განიხილავს ამ საკითხების ინფორმირების საჭიროების საკითხს მმართველი ორგანოებისათვისაც და მათ გავლენას მიმოხილვაზე.

42. **აუდიტორმა მმართველ ორგანოებს უნდა აცნობოს შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის შედეგად წამოჭრილი მმართველობისთვის საინტერესო საკითხების შესახებ.** შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის ჩატარების შედეგად აუდიტორისათვის შეიძლება ცნობილი გახდეს ისეთი საკითხები, რომლებიც, მისი აზრით, მნიშვნელოვანიც არის და ამავე დროს შესაფერისიც მმართველი ორგანოსათვის, რომელიც ზედამხედველობას უწევს ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული განმარტებითი შენიშვნების მომზადების პროცესს. აუდიტორი ამგვარი საკითხების შესახებ აცნობებს მმართველ ორგანოს წარმომადგენლებს.

დასკვნის შედგენა შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის არსზე, მასშტაბებსა და შედეგებზე

43. აუდიტორმა უნდა გასცეს წერილობითი დასკვნა, რომელიც შეიცავს:

    ა) სათანადო სათაურს;

    ბ) ადრესატს, რასაც მოითხოვს გარიგების კონკრეტული პირობები;

    გ) იმ შუალედური ფინანსური ინფორმაციის იდენტიფიკაციას,რომლის მიმოხილვაც ჩატარდა, მათ შორის თითოეული ანგარიშგების სახელწოდების მითითებას, რომელიც შედიოდა ფინანსური ანგარიშგების სრულ ან შემოკლებულ კომპლექტში, შუალედური ფინანსური ინფორმაციის თარიღსა და ამ ინფორმაციით მოცულ პერიოდს;

    დ) თუ შუალედური ფინანსური ინფორმაცია შედგება საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტისაგან, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად განკუთვნილი ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლების შესაბამისად, ასევე იმის აღნიშვნას, რომ სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობა არის პასუხისმგებელი შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;

ე) სხვა შემთხვევაში იმის აღნიშვნას, რომ ხელმძღვანელობა არის პასუხისმგებელი შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და წარდგენაზე ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;

ვ) იმის აღნიშვნას, რომ აუდიტორი პასუხისმგებელია ჩატარებულ მიმოხილვაზე დაყრდნობით შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე დასკვნის შედგენაზე;

ზ) იმის აღნიშვნას, რომ შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა ჩატარდა მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მისს) 2410-ის - *„სამეურნეო სუბიექტის დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ჩატარებული შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა“* - შესაბამისად; რომ ამგვარი მიმოხილვა მოიცავს გამოკითხვების ჩატარებას, ძირითადად ფინანსური და ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებზე პასუხისმგებელი პირების, ასევე ანალიზურ პროცედურებსა და მიმოხილვის სხვა პროცედურებს;

თ) იმის აღნიშვნას, რომ მიმოხილვის მასშტაბები არსებითად შეზღუდულია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებულ აუდიტის მასშტაბებთან შედარებით და, ამდენად, აუდიტორს არ აძლევს ისეთი რწმუნების მიღწევის საშუალებას, რომ მისთვის ცნობილი გახდება ყველა მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც შეიძლება გამოვლენილიყო აუდიტში. შესაბამისად, არ გამოითქმება აუდიტორული მოსაზრება;

ი) თუ შუალედური ფინანსური ინფორმაცია შედგება საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტისაგან, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად განკუთვნილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, დასკვნას იმის შესახებ, მიიქცია თუ არა აუდიტორის ყურადღება ისეთმა რამემ, რაც მას დაარწმუნებდა, რომ შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაში წარმოდგენილი არ არის უტყუარი და სამართლიანი თვალსაზრისი, ან შუალედური ფინანსური ინფორმაცია წარდგენილი არ არის სამართლიანად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლების შესაბამისად (მათ შორის იმ იურისდიქციის ან ქვეყნის მითითებასაც, რომლის ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლებიც არის გამოყენებული, თუ ეს საფუძვლები არ არის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები);

კ) სხვა შემთხვევაში, დასკვნას იმის შესახებ, მიიქცია თუ არა აუდიტორის ყურადღება ისეთმა რამემ, რაც მას დაარწმუნებდა, რომ შუალედური ფინანსური ინფორმაცია მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლების შესაბამისად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით (მათ შორის იმ იურისდიქციის ან ქვეყნის მითითებასაც, რომლის ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლებიც არის გამოყენებული, თუ ეს საფუძვლები არ არის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები);

ლ) დასკვნის თარიღს;

მ) აუდიტორის საქმიანობის ადგილს კონკრეტული ქვეყნის ან იურისდიქციის ფარგლებში;

ნ) აუდიტორის ხელმოწერას.

საილუსტრაციო მიმოხილვის დასკვნები განხილულია წინამდებარე მისს-ის მე-4 დანართში.

44. ზოგიერთ იურისდიქციაში, შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის მარეგულირებელი კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი შეიძლება აუდიტორის დასკვნისთვის ისეთ ტექსტს ადგენდეს, რომელიც განსხვავდება 43 (ი) ან (კ) პუნქტებით განსაზღვრული ტექსტისგან. მართალია, აუდიტორს შეიძლება ევალებოდეს ზემოაღნიშნული დადგენილი ტექსტის გამოყენება, მაგრამ აუდიტორის პასუხისმგებლობა დასკვნის გამოტანაზე არ იცვლება და ისეთივეა, როგორც ეს აღწერილია ამ მისს-ში.

ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლებიდან გადახვევა

45. აუდიტორმა უნდა გამოთქვას პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება, თუ მისი ყურადღება მიიქცია ისეთმა საკითხმა, რაც დაარწმუნებს, რომ არსებითი შესწორება უნდა იქნეს შეტანილი შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაში, რათა ის მომზადებული იყოს ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლების შესაბამისად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით.

46. თუ აუდიტორის ყურადღება მიიქცია ისეთმა საკითხებმა, რაც მას დაარწმუნებს, რომ შუალედური ფინანსური ინფორმაცია არსებითად არ შეესაბამება ან შეიძლება არ შეესაბამებოდეს ფინანსური ანგარიშგების შესაფერის საფუძვლებს და ხელმძღვანელობა არ ასწორებს შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციას, აუდიტორი იძლევა მოდიფიცირებულ მიმოხილვის დასკვნას. დასკვნის მოდიფიცირებულ ნაწილში აღწერილი უნდა იყოს განსხვავების ხასიათი და, თუ შესაძლებელია, მისი გავლენა შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე. თუ შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაში არ აისახება ის ინფორმაცია, რომელიც აუდიტორს აუცილებლად მიაჩნია ადეკვატური განმარტებების გასაკეთებლად, იგი იძლევა მოდიფიცირებულ მიმოხილვის დასკვნას და, თუ შესაძლებელია, ამ აუცილებელ ინფორმაციას რთავს მიმოხილვის დასკვნაში. მიმოხილვის დასკვნის მოდიფიკაცია, როგორც წესი, ხდება მიმოხილვის დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატებით და პირობითი მოსაზრების გამოთქმით. პირობითი მიმოხილვის დასკვნის საილუსტრაციო ნიმუში მოცემულია წინამდებარე მისს-ის მე-5 დანართში.

47. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლებიდან გადახვევის შედეგი იმდენად არსებითია და ყოვლისმომცველი შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით, რომ, აუდიტორის აზრით, პირობითი დასკვნის გაცემით ადეკვატურად ვერ აიხსნება შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მცდარი და არასრულყოფილი ხასიათი, აუდიტორი გამოთქვამს უარყოფით მოსაზრებას. უარყოფითი მიმოხილვის დასკვნის საილუსტრაციო ნიმუში მოცემულია წინამდებარე მისს-ის მე-7 დანართში.

მიმოხილვის მასშტაბის შეზღუდვა

48. სამუშაოს მასშტაბის შეზღუდვა, ჩვეულებრივ, ხელს უშლის აუდიტორს მიმოხილვის ჩატარებაში.

49. როდესაც აუდიტორს არა აქვს მიმოხილვის ჩატარების საშუალება, აუდიტორმა წერილობით უნდა აცნობოს ხელმძღვანელობის სათანადო დონეს და მმართველი ორგანოს წარმომადგენლებს მიზეზები, რის გამოც შეუძლებელია მიმოხილვის ჩატარება და განიხილოს, მიზანშეწონილია თუ არა დასკვნის გაცემა.

ხელმძღვანელობის მიზეზით გამოწვეული მიმოხილვის მასშტაბის შეზღუდვა

50. აუდიტორი არ ეთანხმება შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის ჩატარებაზე გარიგებას, თუ მის ხელთარსებული წინასწარი ინფორმაცია მოცემული გარიგების ვითარების შესახებ იმაზე მეტყველებს, რომ იგი ვერ შეძლებს მიმოხილვის ჩატარებას, რადგან ადგილი ექნება მიმოხილვის მასშტაბის შეზღუდვას სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მხრიდან.

51. თუ გარიგებაზე დათანხმების შემდეგ, ხელმძღვანელობა აიძულებს აუდიტორს მიმოხილვის მასშტაბის შეზღუდვას, აუდიტორი მოითხოვს ამ შეზღუდვის მოხსნას. თუ ხელმძღვანელობა უარს ამბობს ამის გაკეთებაზე, აუდიტორი ვერ შეძლებს მიმოხილვის ჩატარებას და დასკვნის შედგენას. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორი წერილობით აცნობებს ხელმძღვანელობის სათანადო დონეს და მმართველი ორგანოს წარმომადგენლებს მიზეზს, რის გამოც შეუძლებელია მიმოხილვის ჩატარება. მეორე მხრივ, თუ აუდიტორის ყურადღება მიიქცია ისეთმა საკითხმა, რაც მას დაარწმუნებს, რომ არსებითი შესწორება უნდა იქნეს შეტანილი შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაში, რათა ის მომზადებული იყოს ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლების შესაბამისად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, აუდიტორი ამ საკითხების ინფორმირებას აწარმოებს 38-40 პუნქტებში მოცემული მითითებების შესაბამისად.

52. აუდიტორი ასევე იხილავს საკანონმდებლო და მარეგულირებელი პასუხისმგებლობის საკითხს, მათ შორის, არსებობს თუ არა იმის მოთხოვნა, რომ აუდიტორმა შეადგინოს დასკვნა. თუ არსებობს ასეთი მოთხოვნა, აუდიტორი მიმოხილვის დასკვნაში უარს აცხადებს მოსაზრების გამოთქმაზე და დასკვნაში აღწერს მიზეზს, რის გამოც მიმოხილვა ვერ ჩატარდა. ამასთან, თუ აუდიტორის ყურადღება მიიქცია ისეთმა საკითხმა, რაც მას დაარწმუნებს, რომ არსებითი შესწორება უნდა იქნეს შეტანილი შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაში, რათა ის მომზადებული იყოს ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, აუდიტორი ამ საკითხსაც აშუქებს დასკვნაში.

სხვა სახის მასშტაბის შეზღუდვა

53. მასშტაბის შეზღუდვა შეიძლება გამოწვეული იყოს სხვა გარემოებებით და არა ხელმძღვანელობის მიზეზით. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს, ჩვეულებრივ, არ შეუძლია მიმოხილვის ჩატარება და მოსაზრების გამოთქმა და ხელმძღვანელობს 51-52 პუნქტების მითითებებით. თუმცა, იშვიათ შემთხვევებში, შეიძლება აშკარად ჩანდეს, რომ აუდიტორის სამუშაოს მასშტაბის შეზღუდვა უკავშირდება ერთ ან მეტ სპეციფიკურ საკითხს, რომელიც, მიუხედავად იმისა, რომ არსებითია, ყოვლისმომცველი არ არის შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით, აუდიტორის აზრით. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორი იძლევა მოდიფიცირებულ მიმოხილვის დასკვნას და მიუთითებს, რომ იმ საკითხის გარდა, რომელიც აღწერილია მიმოხილვის დასკვნის მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცში, მიმოხილვა ჩატარდა წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად და გამოთქვამს პირობით მოსაზრებას. პირობითი მიმოხილვის დასკვნის საილუსტრაციო ნიმუში მოცემულია ამ მისს-ის მე-6 დანართში.

54. აუდიტორს აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის მოტივით შეიძლება პირობითი მოსაზრება ჰქონდეს გამოთქმული ბოლო წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტორი იხილავს, ისევ არსებობს თუ არა იგივენაირი მასშტაბის შეზღუდვა და თუ ასეა, ითვალისწინებს მის გავლენასაც მიმოხილვის დასკვნაზე.

ფუნქციონირებადი საწარმო და მნიშვნელოვანი განუსაზღვრელობა

55. გარკვეულ ვითარებაში, მიმოხილვის დასკვნას შეიძლება დაემატოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი, ისე რომ ეს გავლენას არ ახდენდეს აუდიტორის დასკვნაზე, რომელიმე საკითხის წარმოჩენის მიზნით, რომელიც შუალედური ფინანსური ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნაში უფრო ფართოდ არის განხილული. ასეთი აბზაცი დასკვნითი აბზაცის შემდეგ თავსდება და ჩვეულებრივ იმაზე მიუთითებს, რომ ამ საკითხის გამო დასკვნა პირობითი არ არის.

56. **თუ შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე დართულია ადეკვატური განმარტებითი შენიშვნები, აუდიტორმა მიმოხილვის დასკვნას უნდა დაუმატოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი, რათა წარმოაჩინოს ამა თუ იმ მოვლენასთან ან პირობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რომელიც შეიძლება მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებდეს სამეურნეო სუბიექტის უნარზე, განაგრძოს საქმიანობა მომავალში, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ.**

57. აუდიტორს შეიძლება წინა აუდიტზე ან მიმოხილვაზე გაცემული ჰქონდეს მოდიფიცირებული დასკვნა მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატებით, ამა თუ იმ მოვლენასთან ან პირობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობის წარმოსაჩენად, რომელიც შეიძლება მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებდეს სამეურნეო სუბიექტის უნარზე, განაგრძოს საქმიანობა მომავალში, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. თუ აღნიშნული განუსაზღვრელობა ისევ არსებობს და შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე დართულია ადეკვატური განმარტებები შენიშვნის სახით, აუდიტორი მიმდინარე შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზეც იძლევა მოდიფიცირებულ დასკვნას მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატებით ჯერ ისევ გადაუჭრელი არსებითი განუსაზღვრელობის წარმოსაჩენად.

58. თუ გამოკითხვების ან მიმოხილვის სხვა პროცედურების ჩატარების შედეგად აუდიტორის ყურადღება მიიქცია ამა თუ იმ მოვლენასთან ან პირობასთან დაკავშირებულმა არსებითმა განუსაზღვრელობამ, რომელიც შეიძლება მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებდეს სამეურნეო სუბიექტის უნარზე, განაგრძოს საქმიანობა მომავალში, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ და შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციას დაერთვის ადეკვატური განმარტებები შენიშვნის სახით,

აუდიტორი იძლევა მოდიფიცირებულ მიმოხილვის დასკვნას, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატებით.

59. თუ შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე დართულ შენიშვნებში ადეკვატურად არ არის ახსნილი არსებითი განუსაზღვრელობა, რომელიც შეიძლება მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებდეს სამეურნეო სუბიექტის უნარზე, განაგრძოს საქმიანობა მომავალში, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, აუდიტორი იძლევა პირობით ან უარყოფით დასკვნას, საჭიროებისამებრ. დასკვნა უნდა მოიცავდეს სპეციალურ მინიშნებას იმ ფაქტზე, რომ არსებობს არსებითი ხასიათის განუსაზღვრელობა.

60. აუდიტორმა უნდა განიხილოს მიმოხილვის დასკვნის მოდიფიცირების საჭიროების საკითხი სპეციალური აბზაცის დამატებით მნიშვნელოვანი განუსაზღვრელობის (ფუნქციონირებადი საწარმოს პრობლემის გარდა) წარმოსაჩენად, რომელმაც აუდიტორის ყურადღება მიიქცია, მისი გადაწყვეტა დამოკიდებულია მომავალ მოვლენებზე და შეიძლება გავლენას ახდენდეს შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე.

სხვა მოსაზრებები

61. გარიგების პირობები მოიცავს ხელმძღვანელობის თანხმობას იმაზე, რომ როდესაც შუალედური ფინანსური ინფორმაციის შემცველი რომელიმე დოკუმენტიდან ჩანს, რომ ეს ინფორმაცია მიმოიხილა სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორმა, მაშინ მიმოხილვის დასკვნაც უნდა ჩაირთოს ამ დოკუმენტში. თუ ხელმძღვანელობა მიმოხილვის დასკვნას არ ჩართავს ამ დოკუმენტში, აუდიტორი მსჯელობს, მიმართოს თუ არა იურიდიულ კონსულტაციას მოცემულ ვითარებაში მოქმედების სათანადო კურსის განსასაზღვრად.

62. თუ აუდიტორმა მოდიფიცირებული მიმოხილვის დასკვნა გასცა და ხელმძღვანელობა შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციას გამოსცემს ისე, რომ არ რთავს მიმოხილვის დასკვნას შუალედური ფინანსური ინფორმაციის შემცველ დოკუმენტში, აუდიტორი იხილავს, მიმართოს თუ არა იურიდიულ კონსულტაციას მოცემულ ვითარებაში მოქმედების სათანადო კურსის განსასაზღვრად, ასევე იმის შესაძლებლობას, უარი თქვას თუ არა წლიური ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში აუდიტორად დანიშვნაზე.

63. შუალედური ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების შემოკლებულ კომპლექტს წარმოადგენს, აუცილებელი არ არის, მოიცავდეს ყველა ინფორმაციას, რომელიც ჩართული უნდა ყოფილიყო ფინანსური ანგარიშგების სრულ კომპლექტში, მაგრამ შეიძლება ისეთი მოვლენებისა და ცვლილებების განმარტებას შეიცავდეს, რაც მნიშვნელოვანია წლიური საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობასა და მისი საქმიანობის შედეგებში მომხდარი ცვლილებების გასაგებად. იგულისხმება, რომ შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებელს ხელი მიუწვდება ბოლო აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მაგალითად, კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში. სხვა შემთხვევაში, აუდიტორი ხელმძღვანელობასთან ერთად განიხილავს საკითხს იმის შესახებ, რომ ამგვარ შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციას დაერთოს განცხადება, რომ ის არ იყოს აღქმული ბოლო აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად. ამგვარი განცხადების არარსებობის შემთხვევაში, აუდიტორი იხილავს, არის თუ არა შუალედური ფინანსური ინფორმაცია შეცდომაში შემყვანი მოცემულ სიტუაციაში ბოლო აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე მინიშნების გარეშე და რა გავლენას ახდენს ეს მიმოხილვის დასკვნაზე.

დოკუმენტაცია

64. აუდიტორმა მიმოხილვისთვის ისეთი დოკუმენტაცია უნდა მოამზადოს, რომელიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება აუდიტორის დასკვნების გამოსატანად საჭირო საფუძვლის შესაქმნელად და მტკიცებულებების უზრუნველსაყოფად იმის შესახებ, რომ მიმოხილვა ჩატარდა წინამდებარე მისს-ისა და სათანადო საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად. მიმოხილვის დოკუმენტაცია გამოცდილ აუდიტორს, რომელიც წინათ დაკავშირებული არ იყო მოცემულ გარიგებასთან, საშუალებას აძლევს, გაერკვეს ჩატარებული გამოკითხვების, ანალიზური პროცედურებისა და მიმოხილვის სხვა პროცედურების ხასიათში, ვადებსა და

მოცულობაში, შეკრებილ ინფორმაციასა და ნებისმიერ მნიშვნელოვან საკითხში, რომელიც განხილული იყო მიმოხილვის მსვლელობისას, მათ შორის, როგორ გადაიჭრა ეს საკითხები.

ძალაში შესვლის თარიღი

65. მოცემული მისს-ი ძალაში შედის 2006 წ. 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვისათვის. დასაშვებია მოცემული მისს-ის ვადაზე ადრე გამოყენებაც.

სახელმწიფო სექტორის პერსპექტივა

1. *მე-10 პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორი და დამკვეთი შეთანხმდნენ გარიგების პირობებზე. მე-11 პუნქტი განმარტავს, რომ გარიგების წერილი ხელს უწყობს გაუგებრობების თავიდან აცილებას გარიგების ხასიათისა და, კერძოდ, მიმოხილვის მიზნისა და მასშტაბების, ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის, აუდიტორის პასუხისმგებლობის ხარისხის, მოპოვებული რწმუნების, დასკვნის ხასიათისა და ფორმის შესახებ. მიმოხილვის გარიგებების მარეგულირებელი კანონი და სხვა ნორმატიული აქტი სახელმწიფო სექტორში, ჩვეულებრივ, სავალდებულოს ხდის აუდიტორის დანიშვნას. შესაბამისად, სახელმწიფო სექტორში გარიგების წერილის გამოყენება შეიძლება არ იყოს გავრცელებული პრაქტიკა. მიუხედავად ამისა, გარიგების წერილი, რომელშიც შეტანილია მე-11 პუნქტში განხილული საკითხები, შეიძლება სასარგებლო იყოს სახელმწიფო სექტორის აუდიტორისთვისაც და მისი დამკვეთისათვის. ამიტომ, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორები დამკვეთთან მიმოხილვის გარიგების პირობების შესათანხმებლად იხილავენ გარიგების წერილის გამოყენების საკითხს.*

2. *სახელმწიფო სექტორში, აუდიტორის ვალდებულებები სავალდებულო აუდიტში შეიძლება გავრცელდეს ისეთ სამუშაომდეც, როგორიცაა შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა. ასეთ შემთხვევაში, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორი თავიდან ვერ აიცილებს ვალდებულებას და, შესაბამისად, შეიძლება არ ჰქონდეს იმის საშუალება, რომ არ დაეთანხმოს მიმოხილვის გარიგებას (იხ. პ. 50) ან გამოვიდეს გარიგებიდან (იხ. პუნქტები 36-ე და 40 (გ)). სახელმწიფო სექტორის აუდიტორს შესაძლოა არც წლიური ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარებაზე უარის თქმა შეეძლოს (იხ. პუნქტები 40 (გ) და 62-ე).*

3. *41-ე პუნქტში განხილულია, რა სახის პასუხისმგებლობა ეკისრება აუდიტორს, როდესაც აუდიტორის ყურადღებას მიიქცევს ისეთი საკითხი, რომელიც მას დაარწმუნებს თაღლითობის არსებობაში, ან სამეურნეო სუბიექტის მიერ კანონების ან სხვა ნორმატიული აქტების დარღვევაში. სახელმწიფო სექტორში, აუდიტორი შეიძლება ექვემდებარებოდეს საკანონმდებლო ან სხვა მარეგულირებელ მოთხოვნებს, რომელიც ითვალისწინებს ამგვარ საკითხზე ანგარიშის ჩაბარებას მარეგულირებელი ან სხვა სახელმწიფო სტრუქტურისათვის.*

1-ლი დანართი

შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის შესახებ გარიგების წერილის ნიმუში

შემდეგი წერილი გამოიყენება სახელმძღვანელოდ მოცემული მისს-ის მე-10 პუნქტის საკითხებთან დაკავშირებით; მისი შეცვლა საჭირო იქნება ინდივიდუალური მოთხოვნებისა და გარემოებების შესაბამისად.

დირექტორთა საბჭოს (ან ზედა რგოლების ხელმძღვანელი პერსონალის სხვა შესაფერის წარმომადგენელს):

ამ წერილით ვადასტურებთ, რომ ჩვენთვის გასაგებია ჩვენი გარიგების პირობები და მიზნები, რომელიც ითვალისწინებს სამეურნეო სუბიექტის 20X1 წ. 30 ივნისის შუალედური ბალანსისა და ამ თარიღით დამთავრებული ექვსთვიანი პერიოდის შესაბამისი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების მიმოხილვას.

მიმოხილვას ჩავატარებთ მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მისს) 2410-ის - *„სამეურნეო სუბიექტის დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ჩატარებული შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა“* - შესაბამისად. აღნიშნული სტანდარტი აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ გამოსცა იმ მიზნით, რომ გვქონოდა საფუძველი დასკვნის შესადგენად იმის შესახებ, მიიქცია თუ არა ჩვენი ყურადღება ისეთმა რამემ, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ შუალედური ფინანსური ინფორმაცია მომზადებული არ არის ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით (მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლები და მისი გამომცემელი იურისდიქცია ან ქვეყანა, როდესაც გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლები არ არის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები) შესაბამისად. ამგვარი მიმოხილვა ითვალისწინებს გამოკითხვების ჩატარებას, ძირითადად ფინანსური და ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებზე პასუხისმგებელი პირების, ასევე ანალიზური პროცედურებისა და მიმოხილვის სხვა პროცედურების გამოყენებას და, ჩვეულებრივ, არ მოითხოვს მოპოვებული ინფორმაციის დადასტურებას. შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის მასშტაბი არსებითად უფრო შეზღუდულია, ვიდრე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის, რომლის მიზანია მოსაზრების გამოთქმა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. შესაბამისად, არ გამოვხატავთ აუდიტორულ მოსაზრებას. ჩვენი ვარაუდით, შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩვენი დასკვნა შემდეგი სახის იქნება:

[ჩართეთ დასკვნის სანიმუშო ტექსტი]

შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე, მათ შორის, ადეკვატური განმარტებითი შენიშვნების მომზადებაზე პასუხისმგებლობა ეკისრება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობას. ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ითვალისწინებს ისეთი შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მომზადებისა და წარდგენის ადეკვატური შიდა კონტროლის დაპროექტებას, დანერგვასა და ფუნქციონირებას, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; ასევე სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევასა და გამოყენებას, მოცემული სიტუაციისთვის გონივრული სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლას. ჩვენ ხელმძღვანელობისაგან მოვითხოვთ ოფიციალურ წერილობით ინფორმაციას მიმოხილვასთან დაკავშირებით მომზადებული ხელმძღვანელობის მტკიცებების შესახებ, ვინაიდან ამას ითვალისწინებს მიმოხილვის პროცესი. ასევე მოვითხოვთ, როდესაც შუალედური ფინანსური ინფორმაციის შემცველ რომელიმე დოკუმენტში მითითებული იქნება, რომ ჩატარდა შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა, ამ დოკუმენტს დაერთოს ჩვენი დასკვნაც.

შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა არ იძლევა იმის რწმუნებას (გარანტიას), რომ ჩვენთვის ცნობილი გახდება ყველა მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც შეიძლება გამოვლენილიყო აუდიტში. გარდა ამისა, ჩვენი გარიგება არ გულისხმობს თაღლითობას ან შეცდომების, ან სამართალდარღვევის შემთხვევების გამოვლენას. მიუხედავად ამისა, ჩვენ გაცნობებთ ნებისმიერი არსებითი საკითხის შესახებ, რომელიც მიიქცევს ჩვენ ყურადღებას.

მოუთმენლად ველით თქვენთან თანამშრომლობას და გვწამს, რომ თქვენი თანამშრომლები ჩვენთვის ხელმისაწვდომს გახდიან ყველა მონაცემს, დოკუმენტაციასა და სხვა ინფორმაციას, რომელსაც მოვითხოვთ მიმოხილვასთან დაკავშირებით.

[აქ ჩართეთ სხვა ინფორმაცია, რომელიც ეხება ანაზღაურებისა და ანგარიშსწორების საკითხებს, საჭიროებისამებრ].

ეს წერილი მომავალ წლებშიც დარჩება ძალაში, სანამ არ გაუქმდება, შესწორდება ან არ შეიცვლება სხვა წერილით (საჭიროების შემთხვევაში).

გთხოვთ ხელი მოაწეროთ წერილს და დაგვიბრუნოთ ასლი იმის დასტურად, რომ იგი შეესაბამება თქვენს თვალსაზრისს ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ.

XYZ & Co

... ABC სამეურნეო სუბიექტის სახელით ვადასტურებ

(ხელმოწერა)

_____

სახელი, გვარი და თანამდებობა

თარიღი

მე-2 დანართი

ანალიზური პროცედურები, რომლის გათვალისწინებაც აუდიტორს შეუძლია შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის დროს

ანალიზური პროცედურები, რომლის გათვალისწინებაც აუდიტორს შეუძლია შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის დროს, მოიცავს:

- შუალედური ფინანსური ინფორმაციის შედარებას უშუალოდ წინა შუალედური პერიოდის შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციასთან, წინა ფინანსური წლის შესაბამისი შუალედური პერიოდის შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციასთან, მიმდინარე წლისთვის ხელმძღვანელობის მიერ პროგნოზირებულ შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციასთან და ბოლო აუდიტირებულ წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებასთან;
- მიმდინარე შუალედური ფინანსური ინფორმაციის შედარებას პროგნოზირებულ შედეგებთან, როგორიცაა, მაგალითად, ბიუჯეტები ან მოკლევადიანი პროგნოზები (მაგალითად, მიმდინარე შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაში მოცემული საგადასახადო ნაშთებისა და მოგების გადასახადის ანარიცხებსა და დაბეგვრამდელ შემოსავალს შორის არსებული თანაფარდობის შედარება (ა) ბიუჯეტების შესაბამის ინფორმაციასთან, მოსალოდნელი განაკვეთების გამოყენებით და (ბ) წინა პერიოდების შესაბამის ფინანსურ ინფორმაციასთან);
- მიმდინარე შუალედური ფინანსური ინფორმაციის შედარებას შესაფერის არაფინანსურ ინფორმაციასთან;
- აღრიცხული თანხების ან აღრიცხული თანხებიდან გამოთვლილი კოეფიციენტების შედარებას აუდიტორის მიერ გამოთვლილ მოსალოდნელ შედეგებთან (აუდიტორული „ლოდინი“). აუდიტორი ამგვარ მოსალოდნელ შედეგებს ითვლის ისეთი თანაფარდობების დადგენითა და გამოყენებით, რომელთა არსებობაც გონივრულობის ფარგლებში მოსალოდნელია აუდიტორის ინფორმირებულობის ფარგლებში სამეურნეო სუბიექტისა და იმ დარგის შესახებ, რომელშიც ის საქმიანობს;
- მიმდინარე შუალედური პერიოდის კოეფიციენტებისა და მაჩვენებლების შედარება იმავე დარგის სხვა სამეურნეო სუბიექტების ანალოგიურ მონაცემებთან;
- მიმდინარე შუალედური ფინანსური ინფორმაციის ელემენტებს შორის არსებული თანაფარდობების შედარებას წინა პერიოდების შუალედური ფინანსური ინფორმაციის შესაბამის თანაფარდობებთან, მაგალითად, ხარჯები, როგორც გაყიდვების მიმართ პროცენტული თანაფარდობა სახეების მიხედვით; აქტივები, როგორც მთლიანი აქტივების მიმართ პროცენტული თანაფარდობა სახეების მიხედვით და პროცენტებში გამოსახული გაყიდვების ცვლილების თანაფარდობა პროცენტებში გამოსახულ მოთხოვნების ცვლილებებთან;
- დეზაგრეგირებული მონაცემების შედარება. ქვემოთ განხილულია მაგალითები, როგორ შეიძლება განხორციელდეს მონაცემების დეზაგრეგირება:
    - პერიოდის მიხედვით, ვთქვათ, ამონაგების ან ხარჯების მუხლები დაიშლება კვარტალურ, თვიურ ან კვირის თანხებად;
    - პროდუქციის სახეობის მიხედვით ან ამონაგების წყაროების მიხედვით;
    - ადგილმდებარეობის მიხედვით, მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის კომპონენტების;
    - სამეურნეო ოპერაციის დამახასიათებელი ნიშნების მიხედვით, მაგალითად, დიზაინერების, არქიტექტორების ან ხელოსნის მიერ შექმნილი ამონაგები;
    - სამეურნეო ოპერაციის რამდენიმე დამახასიათებელი ნიშნის მიხედვით, მაგალითად, გაყიდვები პროდუქციის სახეებისა და თვეების მიხედვით.

მე-3 დანართი

ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილის ნიმუში

წარმოდგენილი წერილი არ არის სტანდარტული. ხელმძღვანელობის წერილი სხვადასხვა სამეურნეო სუბიექტისათვის სხვადასხვანაირი იქნება, ასევე განსხვავებული იქნება სხვადასხვა შუალედური პერიოდისთვის შედგენილი წერილიც.

(სამეურნეო სუბიექტის სატიტულო ფურცელი)

(აუდიტორს) (თარიღი)

შესავალი აბზაცები, თუ შუალედური ფინანსური ინფორმაცია შედგება შემოკლებული ფინანსური ანგარიშგებებისაგან:

წინამდებარე ოფიციალურ წერილს წარმოგიდგენთ ABC სამეურნეო სუბიექტის 20X1 წლის 31 მარტის შემოკლებული ბალანსისა და ამ თარიღით დამთავრებული სამთვიანი პერიოდის შესაბამისი შემოკლებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების მიმოხილვასთან დაკავშირებით, რომელსაც თქვენ ატარებთ, რათა შეადგინოთ დასკვნა, ხომ არ მიიქცია თქვენი ყურადღება ისეთმა რამემ, რაც დაგარწმუნებდათ, რომ შუალედური ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული არ არის ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები და მისი გამომცემელი იურისდიქცია ან ქვეყანა, როდესაც გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლები არ არის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები) შესაბამისად.

ვაღიარებთ ჩვენს პასუხისმგებლობას შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და წარდგენაზე (მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები) შესაბამისად.

შესავალი აბზაცები, თუ შუალედური ფინანსური ინფორმაცია შედგება საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტისაგან, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად განკუთვნილი ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლების შესაბამისად:

წინამდებარე ოფიციალურ წერილს წარმოგიდგენთ ABC სამეურნეო სუბიექტის 20X1 წლის 31 მარტის ბალანსისა და ამ თარიღით დამთავრებული სამთვიანი პერიოდის შესაბამისი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების, მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკების მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი შენიშვნების მიმოხილვასთან დაკავშირებით, რომელსაც თქვენ ატარებთ, რათა შეადგინოთ დასკვნა, ხომ არ მიიქცია თქვენი ყურადღება ისეთმა რამემ, რაც დაგარწმუნებდათ, რომ შუალედური ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს („*ან სამართლიანად არ ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით*“) ABC სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 მარტის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები და მისი გამომცემელი იურისდიქცია ან ქვეყანა, როდესაც გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლები არ არის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები] შესაბამისად.

ვაღიარებთ ჩვენს პასუხისმგებლობას შუალედური ფინანსური ინფორმაციის სამართლიან წარდგენაზე [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად.

ჩვენი ცოდნისა და ნდობის ფარგლებში ვადასტურებთ ჩვენს მიერ წარმოდგენილ ინფორმაციას, რომელიც განხილულია ქვემოთ:

- ზემოაღნიშნული ფინანსური ინფორმაცია მომზადებული და წარდგენილია [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად.
- ჩვენ ხელმისაწვდომი გავხადეთ თქვენთვის ყველანაირი საბუღალტრო წიგნი და დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, აქციონერთა და დირექტორთა საბჭოს კრებების (სხდომების) ოქმები (სახელდობრ, [მიუთითეთ სათანადო თარიღები]);
- არ არსებობს ისეთი არსებითი სამეურნეო ოპერაცია, რომელიც სათანადოდ არ აღირიცხა საბუღალტრო რეგისტრებში, რომლებიც საფუძვლად უდევს შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციას;
- ადგილი არ ჰქონია კანონებთან და სხვა ნორმატიულ აქტებთან ჩვენთვის ცნობილ ფაქტობრივ ან შესაძლო შეუსაბამობას, რასაც შეეძლო არსებითი გავლენის მოხდენა შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე, თუ კანონდარღვევა დაფიქსირდებოდა;
- ვაღიარებთ ჩვენს პასუხისმგებლობას სათანადო შიდა კონტროლის დანერგვასა და ფუნქციონირებაზე თაღლითობისა და შეცდომების თავიდან ასაცილებლად და გამოსავლენად;
- ჩვენ გაგიმხილეთ ყველა მნიშვნელოვანი ფაქტი, რომელიც ეხება ცნობილ ან საეჭვო თაღლითობის შემთხვევებს, რომელსაც შეეძლო გავლენის მოხდენა სამეურნეო სუბიექტზე;
- ჩვენ გაგიმხილეთ ჩვენს მიერ ჩატარებული შეფასების შედეგები იმის რისკისა, რომ შუალედური ფინანსური ინფორმაცია შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს თაღლითობის გამო;
- ჩვენი აზრით, შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შედეგები, რომლებიც შეჯამებულია თანდართულ დანართებში, არსებითი არ არის არც ცალ-ცალკე და არც ერთად აღებული მთლიანად შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით;
- ვადასტურებთ თქვენთვის მოწოდებული ინფორმაციის სისრულეს დაკავშირებული მხარეების დადგენასთან მიმართებით;
- ქვემოთ მოცემული ინფორმაცია სათანადოდ არის აღრიცხვაში ასახული და, საჭიროების შემთხვევაში, ადეკვატურად ახსნილი ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში:
    - დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები, მათ შორის გაყიდვები, შესყიდვები, სესხები, ტრანსფერები, საიჯარო შეთანხმებები და გარანტიები, ასევე დაკავშირებული მხარეებისგან მისაღები მოთხოვნები და მათთვის გადასახდელი ვალდებულებები;
    - წერილობით ან სიტყვიერად გაცემული გარანტიები, რომელთა გამო სამეურნეო სუბიექტს პირობითი ვალდებულება ეკისრება; და
    - ადრე გაყიდული აქტივების უკან გამოსყიდვის ხელშეკრულებები და ოფციონები.
- აქტივებისა და ვალდებულებების რეალური ღირებულების შეფასებების წარდგენა და ახსნა-განმარტება შეესაბამება [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები]. გამოყენებული დაშვებები ასახავს ჩვენს განზრახვასა და შესაძლებლობას, გავატაროთ სათანადო ზომები სამეურნეო სუბიექტის სახელით, როდესაც ამის გაკეთება საჭიროა რეალური ღირებულებით შეფასებების ან განმარტებითი შენიშვნებისათვის;
- ჩვენ არა გვაქვს რაიმე ისეთი გეგმა ან განზრახვა, რაც არსებითად შეცვლიდა შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაში ასახული აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებას ან მათ კლასიფიკაციას;
- არა გვაქვს დაგეგმილი პროდუქციის რომელიმე სახეობის გამოშვების შეწყვეტა ან სხვა ისეთი განზრახვა, რომელიც გამოიწვევდა მარაგის სიჭარბეს ან ნაკლებობას. ამასთანავე მარაგის არც ერთი სახეობა არ არის შეფასებული ნეტო გასაყიდ ღირებულებაზე მეტი თანხით;
- კომპანიის ყველა აქტივს მინიჭებული აქვს შესაფერისი სახელწოდება. ადგილი არ ჰქონია კომპანიის აქტივებზე ყადაღის დადების შემთხვევას ან სხვა სირთულეებს;

- ყველა ვალდებულება, ფაქტობრივიც და პირობითიც, სწორად გვაქვს ბუღალტრულად აღრიცხული და გაშუქებული ფინანსურ ანგარიშგებაში.
- [ჩართეთ ნებისმიერი სხვა ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებულია ახალ სააღრიცხვო სტანდარტებთან, რომლებიც პირველად უნდა დაინერგოს. ასევე გაითვალისწინეთ დამატებით სხვა ინფორმაციაც, რომელიც მოითხოვება ახალი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტით და შეეფერება შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციას].

ჩვენი ცოდნისა და ნდობის ფარგლებში ვადასტურებთ, რომ ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ ამ წერილის თარიღამდე არ მომხდარა არანაირი ისეთი მოვლენა, რომლის გამოც საჭირო იქნებოდა ზემოხსენებული შუალედური ფინანსური ინფორმაციის შესწორება ან მასზე სათანადო განმარტებების დართვა შენიშვნების სახით.

_____

(უფროსი აღმასრულებელი მუშაკი)

_____

(უფროსი ფინანსური მუშაკი)

მე-4 დანართი

შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის დასკვნის ნიმუშები

საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად განკუთვნილი ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლების შესაბამისად (იხ. პ. 43 (ი))

შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის დასკვნა

(შესაბამისი ადრესატი)

შესავალი

ჩავატარეთ ABC სამეურნეო სუბიექტის 20X1 წლის 31 მარტის ბალანსისა და ამ თარიღით დამთავრებული სამთვიანი პერიოდის შესაბამისი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების, მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკების მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი შენიშვნების მიმოხილვა[1]. ამ შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება დასკვნის გაცემა აღნიშნულ შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმოხილვაზე დაყრდნობით.

მიმოხილვის მასშტაბი

მიმოხილვა ჩავატარეთ მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტ 2410-ის - „*სამეურნეო სუბიექტის დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ჩატარებული შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა*“[2] - შესაბამისად. შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა გულისხმობს გამოკითხვების ჩატარებას, ძირითადად, ფინანსური და ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებზე პასუხისმგებელი პირების, ასევე ანალიზური პროცედურებისა და მიმოხილვის სხვა პროცედურების ჩატარებას. მიმოხილვის მასშტაბი არსებითად უფრო შეზღუდულია, ვიდრე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის. ამდენად, იგი არ იძლევა ისეთი რწმუნების მიღწევის საშუალებას, რომ ჩვენთვის ცნობილი გახდება ყველა მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც შეიძლება გამოვლენილიყო აუდიტში. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვთქვავთ აუდიტორულ მოსაზრებას;

დასკვნა

ჩვენს მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე არ შეგვხვედრია ისეთი რამ, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ თანდართული შუალედური ფინანსური ინფორმაცია უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს (ან „*სამართლიანად არ ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით*“) სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 მარტის მდგომარეობით და ამ თარიღით დამთავრებული სამთვიანი პერიოდისთვის მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები და მისი გამომცემელი იურისდიქცია ან ქვეყანა, როდესაც გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლები არ არის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები] შესაბამისად.

აუდიტორი

თარიღი

მისამართი

---

1. აუდიტორმა შეიძლება მოისურვოს მარეგულირებელი ან სხვა ეკვივალენტური ორგანოს კონკრეტულად მითითება, ვისთვისაც მომზადდა შუალედური ფინანსური ინფორმაცია.

2. თუ მიმოხილვა ეხება გასული პერიოდის ფინანსურ ინფორმაციას, რომელიც არ არის შუალედური ფინანსური ინფორმაცია, ეს წინადადება ასე უნდა ჩამოყალიბდეს: „მიმოხილვა ჩავატარეთ მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტ 2410-ის შესაბამისად, რომელიც ეხება სამეურნეო სიბიექტის დამუკიდებელი აუდიტორის მიერ ჩატარებულ გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვას“. დასკვნის დანარჩენი ტექსტიც, აუცილებლობის შემთხვევაში, უნდა შეიცვალოს გარემოებების შესაბამისად.

სხვა შუალედური ფინანსური ინფორმაცია (იხ. პ.43 (კ))

შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის დასკვნა

(შესაბამისი ადრესატი)

შესავალი

ჩავატარეთ ABC სამეურნეო სუბიექტის 20X1 წლის 31 მარტის [შემოკლებული] ბალანსისა და ამ თარიღით დამთავრებული სამთვიანი პერიოდის შესაბამისი [შემოკლებული] მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების მიმოხილვა[3]. ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ამ შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და წარდგენაზე [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად. ჩვენ გვევალება დასკვნის გაცემა აღნიშნულ შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმოხილვაზე დაყრდნობით.

მიმოხილვის მასშტაბი

მიმოხილვა ჩავატარეთ მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტ 2410-ის - „*სამეურნეო სუბიექტის დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ჩატარებული შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა*“[4] - შესაბამისად. შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა გულისხმობს გამოკითხვების ჩატარებას, ძირითადად, ფინანსური და ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებზე პასუხისმგებელი პირების, ასევე ანალიზური პროცედურებისა და მიმოხილვის სხვა პროცედურების ჩატარებას. მიმოხილვის მასშტაბი არსებითად უფრო შეზღუდულია, ვიდრე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის. ამდენად, იგი არ იძლევა ისეთი რწმუნების მიღწევის საშუალებას, რომ ჩვენთვის ცნობილი გახდება ყველა მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც შეიძლება გამოვლენილიყო აუდიტში. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვთქვავთ აუდიტორულ მოსაზრებას;

დასკვნა

ჩვენს მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე არ შეგვხვედრია ისეთი რამ, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ თანდართული შუალედური ფინანსური ინფორმაცია მომზადებული არ არის ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები და მისი გამომცემელი იურისდიქცია ან ქვეყანა, როდესაც გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლები არ არის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები] შესაბამისად.

ᲐᲣᲓᲘᲢᲝᲠᲘ

თარიღი

მისამართი

3. იხ. 1-ლი სქოლიო.

4. იხ. მე-2 სქოლიო.

მე-5 დანართი

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებიდან გადახვევით გამოწვეული პირობითი მიმოხილვის დასკვნის ნიმუშები

საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად განკუთვნილი ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლების შესაბამისად (იხ. პ. 43 (ი))

შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის დასკვნა

(შესაბამისი ადრესატი)

შესავალი

ჩავატარეთ ABC სამეურნეო სუბიექტის 20X1 წლის 31 მარტის ბალანსისა და ამ თარიღით დამთავრებული სამთვიანი პერიოდის შესაბამისი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების, მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკების მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი შენიშვნების მიმოხილვა[1]. ამ შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება დასკვნის გაცემა აღნიშნულ შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმოხილვაზე დაყრდნობით.

მიმოხილვის მასშტაბი

მიმოხილვა ჩავატარეთ მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტ 2410-ის - „*სამეურნეო სუბიექტის დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ჩატარებული შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა*“[2] - შესაბამისად. შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა გულისხმობს გამოკითხვების ჩატარებას, ძირითადად, ფინანსური და ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებზე პასუხისმგებელი პირების, ასევე ანალიზური პროცედურებისა და მიმოხილვის სხვა პროცედურების ჩატარებას. მიმოხილვის მასშტაბი არსებითად უფრო შეზღუდულია, ვიდრე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის. ამდენად, იგი არ იძლევა ისეთი რწმუნების მიღწევის საშუალებას, რომ ჩვენთვის ცნობილი გახდება ყველა მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც შეიძლება გამოვლენილიყო აუდიტში. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვთქვავთ აუდიტორულ მოსაზრებას.

პირობითი დასკვნის საფუძველი

ხელმძღვანელობის მიერ მოწოდებული ინფორმაციიდან გამოჩნდა, რომ ABC სამეურნეო სუბიექტმა ქონებიდან და გრძელვადიანი ვალიდან გამორიცხა გარკვეული საიჯარო ვალდებულებები, რაც, ჩვენი აზრით, კაპიტალიზებული უნდა ყოფილიყო [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად. აღნიშნული ინფორმაცია იმაზე მეტყველებს, რომ თუ საიჯარო ვალდებულებები კაპიტალიზებული იქნებოდა 20X1 წლის 31 მარტისათვის, ქონების ღირებულება გაიზრდებოდა _____აშშ დოლარით, გრძელვადიანი ვალი _____ აშშ დოლარით, ხოლო წმინდა შემოსავალი და ერთ აქციაზე შემოსავალი გაიზრდებოდა (შემცირდებოდა) შესაბამისად _____აშშ დოლარითა და _____აშშ დოლარით ზემოაღნიშნულ სამთვიან პერიოდში.

---

1. იხ. მე-4 დანართის 1-ლი სქოლიო.

2. იხ. მე-4 დანართის მე-2 სქოლიო.

პირობითი დასკვნა

გარდა წინა აბზაცში განხილული საკითხისა, ჩვენს მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე, არ შეგვხვედრია ისეთი რამ, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ თანდართული შუალედური ფინანსური ინფორმაცია უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს (ან *„სამართლიანად არ ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“*) სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 მარტის მდგომარეობით და ამ თარიღით დამთავრებული სამთვიანი პერიოდისთვის მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები და მისი გამომცემელი იურისდიქცია ან ქვეყანა, როდესაც გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლები არ არის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები] შესაბამისად.

აუდიტორი

თარიღი

მისამართი

სხვა შუალედური ფინანსური ინფორმაცია (იხ. პ.43 (კ))

შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის დასკვნა

(შესაბამისი ადრესატი)

შესავალი

ჩავატარეთ ABC სამეურნეო სუბიექტის 20X1 წლის 31 მარტის [შემოკლებული] ბალანსისა და ამ თარიღით დამთავრებული სამთვიანი პერიოდის შესაბამისი [შემოკლებული] მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების მიმოხილვა[3]. ამ შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და წარდგენაზე [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება დასკვნის გაცემა აღნიშნულ შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმოხილვაზე დაყრდნობით.

მიმოხილვის მასშტაბი

მიმოხილვა ჩავატარეთ მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტ 2410-ის - „*სამეურნეო სუბიექტის დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ჩატარებული შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა*“[4] - შესაბამისად. შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა გულისხმობს გამოკითხვების ჩატარებას, ძირითადად, ფინანსური და ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებზე პასუხისმგებელი პირების, ასევე ანალიზური პროცედურებისა და მიმოხილვის სხვა პროცედურების ჩატარებას. მიმოხილვის მასშტაბი არსებითად უფრო შეზღუდულია, ვიდრე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის. ამდენად, იგი არ იძლევა ისეთი რწმუნების მიღწევის საშუალებას, რომ ჩვენთვის ცნობილი გახდება ყველა მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც შეიძლება გამოვლენილიყო აუდიტში. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვთქვავთ აუდიტორულ მოსაზრებას;

პირობითი დასკვნის საფუძველი

ხელმძღვანელობის მიერ მოწოდებული ინფორმაციიდან გამოჩნდა, რომ ABC სამეურნეო სუბიექტმა ქონებიდან და გრძელვადიანი ვალიდან გამორიცხა გარკვეული საიჯარო ვალდებულებები, რაც, ჩვენი აზრით, კაპიტალიზებული უნდა ყოფილიყო [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად. აღნიშნული ინფორმაცია იმაზე მეტყველებს, რომ თუ საიჯარო ვალდებულებები კაპიტალიზებული იქნებოდა 20X1 წლის 31 მარტისათვის, ქონების ღირებულება გაიზრდებოდა _____აშშ დოლარით, გრძელვადიანი ვალი _____აშშ დოლარით, ხოლო წმინდა შემოსავალი და ერთ აქციაზე შემოსავალი გაიზრდებოდა (შემცირდებოდა) შესაბამისად _____აშშ დოლარითა და _____აშშ დოლარით ზემოაღნიშნულ სამთვიან პერიოდში.

პირობითი დასკვნა

გარდა წინა აბზაცში განხილული საკითხისა, ჩვენს მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე, არ შეგვხვედრია ისეთი რამ, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ თანდართული შუალედური ფინანსური ინფორმაცია მომზადებული არ არის ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები და მისი გამომცემელი იურისდიქცია ან ქვეყანა, როდესაც გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლები არ არის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები] შესაბამისად.

აუდიტორი

თარიღი

მისამართი

---

3. იხ. მე-4 დანართის 1-ლი სქოლიო.

4. იხ. მე-4 დანართის მე-2 სქოლიო.

მე-6 დანართი

პირობითი მიმოხილვის დასკვნის ნიმუშები, გაცემული მიმოხილვის მასშტაბის შეზღუდვის ნიადაგზე, რაც გამოწვეული არ არის ხელმძღვანელობის მიერ

საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად განკუთვნილი ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლების შესაბამისად (იხ. პ. 43 (ი))

შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის დასკვნა

(შესაბამისი ადრესატი)

შესავალი

ჩავატარეთ ABC სამეურნეო სუბიექტის 20X1 წლის 31 მარტის ბალანსისა და ამ თარიღით დამთავრებული სამთვიანი პერიოდის შესაბამისი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების, მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკების მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი შენიშვნების მიმოხილვა[1]. ამ შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება დასკვნის გაცემა აღნიშნულ შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმოხილვაზე დაყრდნობით.

მიმოხილვის მასშტაბი

გარდა იმისა, რასაც განვმარტავთ მომდევნო აბზაცში, მიმოხილვა ჩავატარეთ მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტ 2410-ის - „*სამეურნეო სუბიექტის დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ჩატარებული შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა*“[2] - შესაბამისად. შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა გულისხმობს გამოკითხვების ჩატარებას, ძირითადად, ფინანსური და ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებზე პასუხისმგებელი პირების, ასევე ანალიზური პროცედურებისა და მიმოხილვის სხვა პროცედურების ჩატარებას. მიმოხილვის მასშტაბი არსებითად უფრო შეზღუდულია, ვიდრე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის. ამდენად, იგი არ იძლევა ისეთი რწმუნების მიღწევის საშუალებას, რომ ჩვენთვის ცნობილი გახდება ყველა მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც შეიძლება გამოვლენილიყო აუდიტში. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვთქვავთ აუდიტორულ მოსაზრებას;

პირობითი დასკვნის საფუძველი

ერთ-ერთი ფილიალის ოფისში (თარიღი) გაჩენილი ხანძრის გამო განადგურდა ფილიალის მოთხოვნების ანგარიშების ჩანაწერები, რის გამოც ვერ ჩავატარეთ შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაში ჩართული _____აშშ დოლარის სიდიდის მოთხოვნების ანგარიშების მიმოხილვა. ამჟამად სამეურნეო სუბიექტი აწარმოებს მოთხოვნების ანგარიშების ჩანაწერების აღდგენას და გაურკვეველია, ზემოაღნიშნული თანხა და მასთან დაკავშირებული საეჭვო ვალების ანარიცხები დამტკიცდება თუ არა ამ ჩანაწერებით. თუ შევძლებდით მოთხოვნების ანგარიშების მიმოხილვის ჩატარებას, შეიძლება ჩვენი ყურადღება მიექცია ისეთ საკითხებს, რომელიც გვიჩვენებდა, რომ აუცილებელი იყო შუალედური ფინანსური ინფორმაციის შესწორება.

---

1. იხ. მე-4 დანართის 1-ლი სქოლიო.

2. იხ. მე-4 დანართის მე-2 სქოლიო.

პირობითი დასკვნა

გარდა შუალედური ფინანსური ინფორმაციის შესწორებებისა, რომელსაც შეიძლება საჭიროდ მივიჩნევდით, რომ არ მომხდარიყო წინა აბზაცში აღწერილი შემთხვევა, ჩვენს მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე, არ შეგვხვედრია ისეთი რამ, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ თანდართული შუალედური ფინანსური ინფორმაცია უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს (ან „*სამართლიანად არ ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით*“), სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 მარტის მდგომარეობით და ამ თარიღით დამთავრებული სამთვიანი პერიოდისთვის მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები და მისი გამომცემელი იურისდიქცია ან ქვეყანა, როდესაც გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლები არ არის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები] შესაბამისად.

აუდიტორი

თარიღი

მისამართი

სხვა შუალედური ფინანსური ინფორმაცია (იხ. პ.43 (კ))

შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის დასკვნა
(შესაბამისი ადრესატი)

შესავალი

ჩავატარეთ ABC სამეურნეო სუბიექტის 20X1 წლის 31 მარტის [შემოკლებული] ბალანსისა და ამ თარიღით დამთავრებული სამთვიანი პერიოდის შესაბამისი [შემოკლებული] მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების მიმოხილვა[3]. ამ შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და წარდგენაზე [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება დასკვნის გაცემა აღნიშნულ შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმოხილვაზე დაყრდნობით.

მიმოხილვის მასშტაბი

გარდა იმისა, რასაც განვმარტავთ მომდევნო აბზაცში, მიმოხილვა ჩავატარეთ მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტ 2410-ის - „*სამეურნეო სუბიექტის დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ჩატარებული შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა*“[4] - შესაბამისად. შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა გულისხმობს გამოკითხვების ჩატარებას, ძირითადად, ფინანსური და ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებზე პასუხისმგებელი პირების, ასევე ანალიზური პროცედურებისა და მიმოხილვის სხვა პროცედურების ჩატარებას. მიმოხილვის მასშტაბი არსებითად უფრო შეზღუდულია, ვიდრე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის. ამდენად, იგი არ იძლევა ისეთი რწმუნების მიღწევის საშუალებას, რომ ჩვენთვის ცნობილი გახდება ყველა მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც შეიძლება გამოვლენილიყო აუდიტში. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვთქვავთ აუდიტორულ მოსაზრებას.

პირობითი დასკვნის საფუძველი

ერთ-ერთი ფილიალის ოფისში (თარიღი) გაჩენილი ხანძრის გამო განადგურდა ფილიალის მოთხოვნების ანგარიშების ჩანაწერები, რის გამოც ვერ ჩავატარეთ შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაში ჩართული _____ათ დოლარის სიდიდის მოთხოვნების ანგარიშების მიმოხილვა. ამჟამად სამეურნეო სუბიექტი აწარმოებს მოთხოვნების ანგარიშების ჩანაწერების აღდგენას და გაურკვეველია, ზემოაღნიშნული თანხა და მასთან დაკავშირებული საეჭვო ვალების ანარიცხები დამტკიცდება თუ არა ამ ჩანაწერებით. თუ შევძლებდით მოთხოვნების ანგარიშების მიმოხილვის ჩატარებას, შეიძლება ჩვენი ყურადღება მიექცია ისეთ საკითხებს, რომელიც გვიჩვენებდა, რომ აუცილებელი იყო შუალედური ფინანსური ინფორმაციის შესწორება.

პირობითი დასკვნა

გარდა შუალედური ფინანსური ინფორმაციის შესწორებებისა, რომელსაც შეიძლება საჭიროდ მივიჩნევდით, რომ არ მომხდარიყო წინა აბზაცში აღწერილი შემთხვევა, ჩვენს მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე, არ შეგვხვედრია ისეთი რამ, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ თანდართული შუალედური ფინანსური ინფორმაცია მომზადებული არ არის ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები და მისი გამომცემელი იურისდიქცია ან ქვეყანა, როდესაც გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლები არ არის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები] შესაბამისად.

აუდიტორი

თარიღი

მისამართი

---

3. იხ. მე-4 დანართის 1-ლი სქოლიო.

4. იხ. მე-4 დანართის მე-2 სქოლიო.

მე-7 დანართი

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებიდან გადახვევით გამოწვეული უარყოფითი მიმოხილვის დასკვნების ნიმუშები

საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად განკუთვნილი ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლების შესაბამისად (იხ. პ. 43 (ი))

შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის დასკვნა

(შესაბამისი ადრესატი)

შესავალი

ჩავატარეთ ABC სამეურნეო სუბიექტის 20X1 წლის 31 მარტის ბალანსისა და ამ თარიღით დამთავრებული სამთვიანი პერიოდის შესაბამისი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების, მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკების მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი შენიშვნების მიმოხილვა[1]. ამ შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება დასკვნის გაცემა აღნიშნულ შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმოხილვაზე დაყრდნობით.

მიმოხილვის მასშტაბი

მიმოხილვა ჩავატარეთ მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტ 2410-ის - „*სამეურნეო სუბიექტის დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ჩატარებული შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა*“[2] - შესაბამისად. შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა გულისხმობს გამოკითხვების ჩატარებას, ძირითადად, ფინანსური და ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებზე პასუხისმგებელი პირების, ასევე ანალიზური პროცედურებისა და მიმოხილვის სხვა პროცედურების ჩატარებას. მიმოხილვის მასშტაბი მნიშვნელოვნად უფრო შეზღუდულია, ვიდრე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის. ამდენად, იგი არ იძლევა ისეთი რწმუნების მიღწევის საშუალებას, რომ ჩვენთვის ცნობილი გახდება ყველა მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც შეიძლება გამოვლენილიყო აუდიტში. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვთქვავთ აუდიტორულ მოსაზრებას.

უარყოფითი დასკვნის საფუძველი

ზემოაღნიშნული პერიოდის დასაწყისში სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობამ შეწყვიტა თავისი შვილობილი საწარმოების ფინანსური ანგარიშგებების კონსოლიდაცია, ვინაიდან ხელმძღვანელობამ კონსოლიდაცია მიზანშეუწონლად მიიჩნია ახალი მნიშვნელოვანი არაკონტროლირებადი წილების არსებობის გამო. ეს არ შეესაბამება [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები და მისი გამომცემელი იურისდიქცია ან ქვეყანა, როდესაც გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლები არ არის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები]. თუ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება მომზადდებოდა, ფაქტობრივად, შუალედური ფინანსური ინფორმაციის ყველა ანგარიში არსებითად სხვანაირი იქნებოდა.

---

1. იხ. მე-4 დანართის 1-ლი სქოლიო.

2. იხ. მე-4 დანართის მე-2 სქოლიო.

უარყოფითი დასკვნა

ჩვენ მიერ ჩატარებული მიმოხილვიდან ჩანს, რომ ვინაიდან სამეურნეო სუბიექტის კუთვნილი ინვესტიციები შვილობილ საწარმოებში აღრიცხული არ არის კონსოლიდირებულ საფუძველზე, როგორც წინა აბზაცში აღვწერეთ, წინამდებარე შუალედური ფინანსური ინფორმაცია უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს (ან „*სამართლიანად არ ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით*“) სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 მარტის მდგომარეობით და ამ თარიღით დამთავრებული სამთვიანი პერიოდისთვის მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები და მისი გამომცემელი იურისდიქცია ან ქვეყანა, როდესაც გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლები არ არის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები] შესაბამისად.

აუდიტორი

თარიღი

მისამართი

სხვა შუალედური ფინანსური ინფორმაცია (იხ. პ.43 (კ))

შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის დასკვნა

(შესაბამისი ადრესატი)

შესავალი

ჩავატარეთ ABC სამეურნეო სუბიექტის 20X1 წლის 31 მარტის [შემოკლებული] ბალანსისა და ამ თარიღით დამთავრებული სამთვიანი პერიოდის შესაბამისი [შემოკლებული] მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების მიმოხილვა[3]. ამ შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და წარდგენაზე [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება დასკვნის გაცემა აღნიშნულ შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმოხილვაზე დაყრდნობით.

მიმოხილვის მასშტაბი

მიმოხილვა ჩავატარეთ მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტ 2410-ის - „*სამეურნეო სუბიექტის დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ჩატარებული შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა*“[4] - შესაბამისად. შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა გულისხმობს გამოკითხვების ჩატარებას, ძირითადად, ფინანსური და ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებზე პასუხისმგებელი პირების, ასევე ანალიზური პროცედურებისა და მიმოხილვის სხვა პროცედურების ჩატარებას. მიმოხილვის მასშტაბი არსებითად უფრო შეზღუდულია, ვიდრე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის. ამდენად, იგი არ იძლევა ისეთი რწმუნების მიღწევის საშუალებას, რომ ჩვენთვის ცნობილი გახდება ყველა მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც შეიძლება გამოვლენილიყო აუდიტში. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვთქვავთ აუდიტორულ მოსაზრებას.

უარყოფითი დასკვნის საფუძველი

ზემოაღნიშნული პერიოდის დასაწყისში სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობამ შეწყვიტა თავისი შვილობილი საწარმოების ფინანსური ანგარიშგებების კონსოლიდაცია, ვინაიდან ხელმძღვანელობამ კონსოლიდაცია მიზანშეუწონლად მიიჩნია ახალი მნიშვნელოვანი არაკონტროლირებადი წილების არსებობის გამო. ეს არ შეესაბამება [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები და მისი გამომცემელი იურისდიქცია ან ქვეყანა, როდესაც გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლები არ არის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები]. თუ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება მომზადდებოდა, ფაქტობრივად, შუალედური ფინანსური ინფორმაციის ყველა ანგარიში არსებითად სხვანაირი იქნებოდა.

უარყოფითი დასკვნა

ჩვენ მიერ ჩატარებული მიმოხილვიდან ჩანს, რომ ვინაიდან სამეურნეო სუბიექტის კუთვნილი ინვესტიციები შვილობილ საწარმოებში აღრიცხული არ არის კონსოლიდირებულ საფუძველზე, როგორც წინა აბზაცში აღვწერეთ, წინამდებარე შუალედური ფინანსური ინფორმაცია მომზადებული არ არის ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები და მისი გამომცემელი იურისდიქცია ან ქვეყანა, როდესაც გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლები არ არის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები] შესაბამისად.

აუდიტორი

თარიღი

მისამართი

---

3. იხ. მე-4 დანართის 1-ლი სქოლიო.

4. იხ. მე-4 დანართის მე-2 სქოლიო.

მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტი 3000

(გადასინჯული)

მარწმუნებელი გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვის გარდა

(ძალაში შედის მარწმუნებელი ანგარიშებისთვის, რომელიც დათარიღებულია
20015 წ. 15 დეკემბრით ან შემდეგი თარიღებით)

შინაარსი

პუნქტი

შესავალი 1

შესავალი 1–4

მოქმედების სფერო 5–8

ძალაში შესვლის თარიღი 9

მიზნები 10-11

განმარტებები 12–13

მოთხოვნები

მარწმუნებელი გარიგების ჩატარება წინამდებარე მასს-ის შესაბამისად 14–19

ეთიკური მოთხოვნები 20

ახალ დამკვეთებთან ურთიერთობის დამყარება და არსებულთან ურთიერთობის 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 ჩატარება წინამდებარე მასს-ის შესაბამისად გ21–გ29
ეთიკური მოთხოვნები გ30–გ34
ახალ დამკვეთებთან ურთიერთობის დამყარება და არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელება გ35–გ59
ხარისხის კონტროლი გ60–გ75
პროფესიული სკეპტიციზმი და პროფესიული განსჯა გ76–გ85
გარიგების დაგეგმვა და განხორციელებაა გ86–გ107
მტკიცებულებების მოპოვება გ108–გ139
შემდგომი მოვლენები გ140–გ141
სხვა ინფორმაცია გ142
შესაფერისი კრიტერიუმების აღწერა გ143–გ145
მარწმუნებელი დასკვნის ჩამოყალიბება გ146–გ157
მარწმუნებელი ანგარიშის მომზადება გ158–გ187
არამოდიფიცირებული და მოდიფიცირებული დასკვნები გ188–გ191
ინფორმირებასთან დაკავშირებული სხვა პასუხისმგებლობები გ192
დოკუმენტაცია გ193–გ200
დანართი: ფუნქციები და პასუხისმგებლობები

მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტი (მასს) 3410 - *„მარწმუნებელი გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვის გარდა“ - განხილულ უნდა იქნეს ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების წინასიტყვაობასთან* ერთად.

შესავალი

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

2. მარწმუნებელი გარიგება მოიცავს როგორც დამოწმების გარიგებებს, სადაც მხარე, პრაქტიკოსის გარდა, ზომავს ან აფასებს საბაზისო განსახილველ საგანს კრიტერიუმების საპირისპიროდ, ისე პირდაპირ გარიგებებს, სადაც პრაქტიკოსი ზომავს ან აფასებს საბაზისო განსახილველ საგანს კრიტერიუმების საპირისპიროდ. წინამდებარე მასს მოიცავს მოთხოვნებს და გამოყენებას და სხვა ახსნა-განმარტებით მასალას, კონკრეტულად დაკავშირებულს დასაბუთებული და შეზღუდული რწმუნების დამოწმების გარიგებებთან. ამ მასს-ის გამოყენება შეიძლება აგრეთვე დასაბუთებული და შეზღუდული რწმუნების პირდაპირი გარიგებებისთვის, მისი გარიგების გარემოებების შესაბამისად ადაპტაციის და შევსების მეშვეობით.

3. მოცემული მასს ეფუძნება წინაპირობას, რომ:

   ა) გარიგების გუნდის წევრებმა და გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველმა (იმ გარიგებებისათვის, სადაც დანიშნულია მიმომხილველი) უნდა დაიცვან მარწმუნებელ გარიგებებთან დაკავშირებით ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის (კოდექსი)* „ა“ და „ბ“ ნაწილები, ან სხვა პროფესიული, ან კანონმდებლობით განსაზღვრული მოთხოვნები, რომლებიც ამ კოდექსის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია; და (იხ. პუნქტები გ30–გ34)

   ბ) პრაქტიკოსი, რომელიც ახორციელებს გარიგებას, 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 შესაფერის 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 მასს-ის მიხედვით, მნიშვნელოვანია ვაღიაროთ, რომ წინამდებარე მასს შეიცავს მოთხოვნებს, როლებიც ასახავენ წინა პუნქტში მოცემულ წინაპირობას.

მოქმედების სფერო

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

6. პრაქტიკოსების მიერ ჩატარებული ყველა გარიგება არ წარმოადგენს მარწმუნებელ გარიგებას. სხვა, ხშირად განხორციელებული გარიგებები, რომლებიც არ წარმოადგენენ მარწმუნებელ

---

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*“.

გარიგებებს, როგორც ეს განმარტებულია პუნქტით 12(ა) (და ამგვარად, მათზე არ ვრცელდება წინამდებარე მასს), მოიცავს შემდეგ გარიგებებს:

ა) გარიგებები, რომლებზეც ვრცელდება დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტები (დასს), 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 მასს-ის ფარგლებში ჩატარებული მარწმუნებელი გარიგება შეიძლება იყოს უფრო ფართო გარიგების ნაწილი. მსგავს ვითარებაში წინამდებარე მასს ვრცელდება მხოლოდ გარიგების მარწმუნებელ ნაწილზე.

8. ქვემოთ ჩამოთვლილი გარიგებები, რომლებიც შეიძლება პუნქტში 12(ა) მოცემული აღწერის შესაბამისი იყოს, არ მიიჩნევა მარწმუნებელ გარიგებებად ამ მასს-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 სავარაუდო მომხმარებლებით;

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

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

ძალაში შესვლის თარიღი

9. წინამდებარე მასს ძალაშია მარწმუნებელი გარიგებებისათვის, როდესაც მარწმუნებელი ანგარიში 2015 წლის 15 დეკემბრით ან შემდგომი რიცხვით არის დათარიღებული.

მიზნები

10. მარწმუნებელი გარიგების ჩატარებისას პრაქტიკოსის მიზნებია:

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

ბ) დასკვნის გამოთქმა საბაზისო 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 მასს-ით ან სხვა შესაფერისი მასს-ით.

---

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

11. ყოველთვის, როდესაც შეუძლებელია დასაბუთებული რწმუნების ან შეზღუდული რწმუნების, როგორც შესაფერისია, მოპოვება და პრაქტიკოსის ანგარიშში უარყოფითი დასკვნა არ არის საკმარისი არსებულ ვითარებაში სავარაუდო მომხმარებლებისთვის ანგარიშგების მიზნებისთვის, წინამდებარე მასს-ით მოითხოვება, რომ პრაქტიკოსმა უარი განაცხადოს დასკვნის გამოთქმაზე ან გავიდეს (ან გადადგეს) გარიგებიდან, როდესაც გასვლა ნებადართულია კანონმდებლობით.

განმარტებები

12. წინამდებარე მასს-ის და სხვა მასს-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 სავარაუდო მომხმარებლების ნდობის დონე 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 სავარაუდო მომხმარებლების ნდობის დონის ამაღლებას განსახილველი საგნის ინფორმაციის შესახებ იმდენად, რაც აშკარად მეტი იქნება არაარსებითზე; (იხ. პუნქტები გ3–გ7)

        (ii) დამოწმების გარიგება ან უშუალო შეფასების გარიგება (იხ. პუნქტი: გ8)

            ა. დამოწმების გარიგება - მარწმუნებელი გარიგება, რომლის დროსაც შესაბამის განსახილველ საგანს 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 გ178, გ180)

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. უშუალო შეფასების გარიგება - მარწმუნებელი გარიგება, სადაც პრაქტიკოსი ზომავს და აფასებს განსახილველ საგანს შესაფერისი კრიტერიუმების გამოყენებით და მიღებულ განსახილველის საგნის ინფორმაციას წარმოადგენს როგორც მარწმუნებელი ანგარიშის ნაწილს, ან ურთავს მარწმუნებელ ანგარიშს. უშუალო შეფასების 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. „მიზანშეწონილი 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; სავარაუდო მომხმარებლების საინფორმაციო მოთხოვნილებებს; პასუხისმგებელი მხარის, დამკვეთი მხარისა და იმ პიროვნების მახასიათებლებს, რომელიც ასრულებას შეფასებას ან გაზომვას და მათ გარემოს; ასევე სხვა საკითხებს, მაგალითად მოვლენებს, ოპერაციებს, პირობებსა და სამეურნეო 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 მასს-ის მიზნებისათვის: (იხ. პუნქტები გ146–გ152)

(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 სამეურნეო სუბიექტთან მიმართებაში ფინანსური ტერმინებით/მაჩვენებლებით გამოსახული ინფორმაცია, რომელიც, ძირითადად, მიღებულია ამ სამეურნეო 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 სამსახური - სამეურნეო სუბიექტის სამსახური, რომელიც ასრულებს მარწმუნებელ და საკონსულტაციო მომსახურებას, რომლის მიზანია სამეურნეო სუბიექტის მართვის, რისკების მართვისა და შიდა კონტროლის პროცესების ეფექტიანობის შეფასება და გაუმჯობესება;

ნ) სავარაუდო მომხმარებლები - პიროვნება (პიროვნებები), ან ორგანიზაცია (ორგანიზაციები) ან პიროვნებების ან ორგანიზაციების ჯგუფ(ებ)ი, რომლებიც გამოიყენებენ მარწმუნებელ ანგარიშს პრაქტიკოსის ვარაუდით. ზოგიერთ შემთხვევაში, შეიძლება არსებობდნენ სხვა სავარაუდო 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, ვინც ასრულებენ გარიგებას (როგორც წესი, გარიგების პარტნიორი ან გარიგების გუნდის სხვა წევრები, ან, შესაბამის შემთხვევებში, ფირმა). როდესაც წინამდებარე მასს 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 - პიროვნება 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 მასს-ის და სხვა მასს-ების მიზნებისათვის მინიშნებაში „შესაფერის მხარე(ებ)ზე“ იგულისხმება „პასუხისმგებელი მხარე, გამზომი ან შემფასებელი, ან დამკვეთი მხარე, როგორც შესაფერისია.“ (იხ. პუნქტები გ20, გ37)

მოთხოვნები

მარწმუნებელი გარიგების შესრულება წინამდებარე მასს-ის შესაბამისად

გარიგებისთვის შესაფერისი სტანდარტების მოთხოვნების დაცვა

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

15. პრაქტიკოსმა არ უნდა წარადგინოს წინამდებარე ან ნებისმიერ სხვა მასს-თან შესაბამისობა, თუ პრაქტიკოსი არ შეასრულებს წინამდებარე მასს-ის და სხვა, შესაფერისი მასს-ის მოთხოვნებს. (იხ. პუნქტები გ21–გ22, გ170)

მასს-ის ტექსტი

16. პრაქტიკოსს შესწავლილი უნდა ჰქონდეს ნებისმიერი მასს-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 მასს-ის ყველა მოთხოვნა, ისევე როგორც კონკრეტულ განსახილველ საგანთან დაკავშირებული სპეციფიკური მასს-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 მასს-ში მოცემული შესაფერისი მოთხოვნებიდან გადახვევა. მსგავს ვითარებაში პრაქტიკოსმა უნდა ჩაატაროს ალტერნატიული 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 მასს-ის ან განსახილველი საგნისთვის სპეციფიკური შესაფერისი მასს-ის მოთხოვნის შესრულება, პრაქტიკოსმა უნდა შეაფასოს ამის გამო საჭიროა პრაქტიკოსის დასკვნის მოდიფიცირება თუ გარიგებიდან გასვლა (როდესაც გასვლა ნებადართულია კანონმდებლობით). ამა თუ იმ მასს-ის მიზნის შეუსრულებლობა წარმოადგენს მნიშვნელოვან საკითხს, რომელსაც სჭირდება დოკუმენტირება წინამდებარე მასს-ის 79-ე პუნქტის მიხედვით.

ეთიკური მოთხოვნები

20. პრაქტიკოსმა უნდა დაიცვას მარწმუნებელ გარიგებებთან დაკავშირებით ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის „ა“ და „ბ“ ნაწილები, ან სხვა პროფესიული მოთხოვნები, ან კანონმდებლობით განსაზღვრული მოთხოვნები, რომლებიც არანაკლებ მკაცრია. (იხ. პუნქტები გ30–გ34, გ60)

ახალ დამკვეთებთან ურთიერთობის დამყარება და არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელება

21. პრაქტიკოსი უნდა დარწმუნდეს, რომ ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებასა და არსებულთან ურთიერთობის და მარწმუნებელი გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებით ყველა პროცედურა განახორციელა ფირმამ და უნდა განსაზღვროს სათანადოა თუ არა აღნიშნულთან დაკავშირებით მიღებული გადაწყვეტილებები.

22. პრაქტიკოსმა ახალ დამკვეთთან მარწმუნებელი გარიგება უნდა დაიწყოს და არსებულთან კი გააგრძელოს მხოლოდ მაშინ, 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) საბაზისო 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 სავარაუდო 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 განხორციელებაზე, თუ ეს კანონმდებლობით არ მოითხოვება. თუმცა, მსგავს ვითარებაში განხორციელებული გარიგება არ არის წინამდებარე მასს-ის შესაბამისი. შესაბამისად, პრაქტიკოსმა მარწმუნებელ ანგარიშში არ უნდა გააკეთოს მინიშნება იმაზე, რომ გარიგება განხორციელდა წინამდებარე მასს-ის ან სხვა მასს-(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 გამოთქმაზე უარს, პრაქტიკოსი არ უნდა დათანხმდეს გარიგების, როგორც მარწმუნებელი გარიგების განხორციელებაზე, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ეს მოითხოვება კანონმდებლობით. (იხ. პუნქტი გ155(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 სავარაუდო 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 გარიგების განხორციელებას, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ეს კანონმდებლობით მოითხოვება. კანონმდებლობის მიხედვით განხორციელებული ამგვარი გარიგება არ არის წინამდებარე მასს-ის შესაბამისი. მაშასადამე, პრაქტიკოსმა არ უნდა მიუთითოს მარწმუნებელ ანგარიშში, რომ გარიგება განხორციელდა წინამდებარე მასს-ის ან სხვა მასს-ების შესაბამისად (იხ. 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 შემდეგ სამუშაოში მონაწილეობას:

(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)

იმ დონემდე, რაც საკმარისია განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე გაცემულ მარწმუნებელ დასკვნაზე პასუხისმგებლობის ასაღებად.

გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობები

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

ა) სათანადო პროცედურების ჩატარება ახალ დამკვეთებთან ურთიერთობის და გარიგებების დაწყებისთვის და არსებულთან გაგრძელებისთვის;

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 მასს-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 შესაფერის ეთიკურ მოთხოვნებთან შეუსაბამობის თაობაზე. როდესაც გარიგების პარტნიორისთვის ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის ან სხვა გზით გახდება ცნობილი საკითხების შესახებ, რაც მიანიშნებს, რომ გარიგების გუნდის წევრები არ იცავდნენ შესაფერის ეთიკურ მოთხოვნებს, გარიგების პარტნიორი, ფირმის სხვა თანამშრომლებთან ერთად, განსაზღვრავს შესაბამის ზომებს.

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 განხილ-

ვაზე 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 განახორციელოს პროფესიული სკეპტიციზმით, იმის აღიარებით, 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

გამოთქვას 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.

საბაზისო 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 წინასწარგანზრახული უზუსტობის ან კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევის შესახებ, რაც გავლენას ახდენს განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე; (იხ. პუნქტი გ101)

ბ) პასუხისმგებელ მხარეს გააჩნია თუ არა შიდა აუდიტის სამსახური და თუ ეს ასეა, უნდა განახორციელოს დამატებითი გამოკითხვა, რათა შეისწავლოს შიდა აუდიტის ფუნქციის 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 შეისწავლოს საბაზისო 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 საფუძველი პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარებისთვის, პუნქტში 46შ (ა) მითითებულ საკითხებზე რეაგირებისათვის და პრაქტიკოსის დასკვნის მხარდაჭერისათვის. (იხ. პუნქტები გ101–გ104, გ107)	46ლ. პრაქტიკოსმა საკმარისად უნდა შეისწავლოს საბაზისო 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 პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარებისთვის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის და დასაბუთებული რწმუნების მოპოვებისათვის პრაქტიკოსის დასკვნის მხარდასაჭერად. (იხ. პუნქტები გ101–გ103, გ107)
47შ. საბაზისო განსახილველი საგნის და გარიგების სხვა გარემოებების შესწავლისას პუნქტის 46შ ფარგლებში, პრაქტიკოსმა უნდა გაითვალისწინოს განსახილველი საგნის ინფორმაციის მომზადებისათვის გამოყენებული პროცესი. (იხ. პუნქტი გ106)	47ლ. საბაზისო განსახილველი საგნის და გარიგების სხვა გარემოებების შესწავლისას პუნქტის 46ლ ფარგლებში, პრაქტიკოსმა უნდა შეისწავლოს გარიგებისათვის შესაფერისი განსახილველი საგნის ინფორმაციის მომზადების შიდა კონტროლი. აღნიშნული მოიცავს გარიგებისათვის შესაფერისი კონტროლის სტრუქტურის შეფასებას და პროცედურების ჩატარების მეშვეობით იმის განსაზღვრას, გამოყენებული იქნა თუ არა იგი, განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვასთან ერთად. (იხ. პუნქტი გ105)

მტკიცებულებების მოპოვება

რისკების განხილვა და რისკებზე რეაგირება

შეზღუდული რწმუნება	დასაბუთებული რწმუნება
48შ. პრაქტიკოსის მიერ შესწავლის საფუძველზე (იხ. პუნქტი 46შ), პრაქტიკოსმა უნდა: (იხ. პუნქტები გ108–გ112) 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 გ108–გ110) 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 გარიგების შემთხვევაში 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 გ112–გ117) ა) დაასკვნას, რომ მოსალოდნელი არ არის, რომ აღნიშნულმა საკითხმა გამოიწვიოს განსახილველი საგნის ინფორმაციის არსებითი უზუსტობა; ან	რისკის შეფასების გადასინჯვა დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში 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 გ112)

შეზღუდული რწმუნება	დასაბუთებული რწმუნება
ბ) განსაზღვროს, რომ საკითხ(ებ)ი იწვევს განსახილველი საგნის ინფორმაციის არსებით უზუსტობას.	

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 გ118–გ119)

პრაქტიკოსის ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო

52. როდესაც პრაქტიკოსის ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო გამოიყენება, პრაქტიკოსმა დამატებით უნდა: (იხ. პუნქტები გ120–გ124)

    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 გ125–გ128)

    ბ) საკმარისად უნდა შეისწავლოს პრაქტიკოსის ექსპერტის ექსპერტიზის სფერო; (იხ. პუნქტები გ129–გ130)

    გ) შეათანხმოს პრაქტიკოსის ექსპერტთან ექსპერტის სამუშაოს ხასიათი, მოქმედების სფერო და მიზნები; და (იხ. პუნქტები გ131–გ132)

    დ) შეაფასოს პრაქტიკოსის მიზნებისათვის პრაქტიკოსის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება. (იხ. პუნქტები გ133–გ134)

სხვა პრაქტიკოსის, პასუხისმგებელი მხარის, ან გამზომის ან შემფასებლის ექსპერტის, ან შიდა აუდიტორის სამუშაო (იხ. პუნქტი გ135)

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 ფუნქციის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენებას, პრაქტიკოსმა უნდა შეაფასოს შემდეგი:

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

    ბ) შიდა აუდიტის ფუნქციის კომპეტენციის დონე;

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

    დ) შიდა აუდიტის ფუნქციის 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); (იხ. პუნქტები გ54–გ55 და გ136–გ138)

    ბ) საბაზისო განსახილველი საგნის შესაფერისი კრიტერიუმების საპირისპიროდ გაზომვის ან შეფასების დადასტურება, მათ შორის ყველა შესაფერისი საკითხის ასახვა განსახილველი საგნის ინფორმაციაში.

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 გ139)

    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 გ140–გ141)

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 გ142)

ა) აღმოაჩენს არსებით შეუსაბამობას სხვა ინფორმაციასა და განსახილველი საგნის ინფომაციას, 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 გ143–გ145)

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 საბაზისო 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 გ146–გ152)

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 გ153–გ154)

66. როდესაც პრაქტიკოსს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება, ადგილი აქვს მოქმედების სფეროს შეზღუდვას და პრაქტიკოსმა უნდა გამოთქვას პირობითი დასკვნა, უარი უნდა განაცხადოს დასკვნაზე, ან უნდა გამოვიდეს გარიგებიდან, როდესაც გასვლა ნებადართულია კანონმდებლობით, საჭიროებისამებრ. (იხ. პუნქტები გ155–გ157)

მარწმუნებელი ანგარიშის შედგენა

67. მარწმუნებელი ანგარიშს უნდა ჰქონდეს წერილობითი ფორმა და უნდა შეიცავდეს გარკვევით ჩამოყალიბებულ პრაქტიკოსის დასკვნას განსახილველი საგნის ინფორმაციის შესახებ. (იხ. პუნქტები გ2, გ158–გ160)

68. პრაქტიკოსის დასკვნა ნათლად უნდა იყოს გამოყოფილი იმ ინფორმაციის, ან ახსნა-განმარტებისაგან, 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 გ158–გ160)

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 გ161)

ბ) ადრესატს; (იხ. პუნქტი გ162)

გ) პრაქტიკოსის მიერ მოპოვებული რწმუნების დონეზე, განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე და, საჭიროების შემთხვევაში, საბაზისო 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 სავარაუდო მომხმარებლებისთვის; (იხ. პუნქტი გ163)

დ) შესაფერისი კრიტერიუმების მითითებას; (იხ. პუნქტი გ164)

ე) როდესაც შესაფერისია, კრიტერიუმების გამოყენებით საბაზისო განსახილველი საგნის გაზომვის ან შეფასების პროცესისთვის დამახასიათებელი მნიშვნელოვანი თანდაყოლილი შეზღუდვის აღწერას; (იხ. პუნქტი გ165)

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 გ166–გ167)

ზ) პასუხისმგებელი მხარისა და გამზომი ან შემფასებელი მხარის მითითებას, თუ ეს უკანასკნელი სხვა პირია, ასევე მათი პასუხისმგებლობისა და პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობების აღწერას; (იხ. პუნქტი გ168)

თ) განცხადებას იმის თაობაზე, რომ გარიგება ჩატარდა წინამდებარე მასს-ის შესაბამისად, ან როდესაც განსახილველი საგნისთვის სპეციალური მასს არსებობს, იმ მასს-ის შესაბამისად; (იხ. პუნქტები გ169–გ170)

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 გ171)

კ) განცხადებას, რომ პრაქტიკოსი იცავს დამოუკიდებლობისა და პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსით განსაზღვრულ სხვა ეთიკურ ნორმებს, ან სხვა პროფესიულ მოთხოვნებს, ან კანონმდებლობით განსაზღვრულ მოთხოვნებს, რომლებიც არანაკლებ მკაცრია, ვიდრე მარწმუნებელ გარიგებებთან დაკავშირებული, პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის (კოდექსი) „ა“ და „ბ“ ნაწილების მოთხოვნები. როდესაც პრაქტიკოსი არ არის პროფესიონალი ბუღალტერი, განცხადებაში მითითებული უნდა იყოს პროფესიული მოთხოვნები, ან კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები, რომლებიც არანაკლებ მკაცრია, ვიდრე მარწმუნებელ გარიგებებთან დაკავშირებული პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის (კოდექსი) „ა“ და „ბ“ ნაწილების მოთხოვნები; (იხ. პუნქტი გ172)

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 ჩატარებისას. (იხ. პუნქტები გ6, გ173–გ177)

(მ) პრაქტიკოსის დასკვნას: (იხ. პუნქტები გ2, გ178–გ180)

(i) როდესაც შესაფერისია, დასკვნის მეშვეობით ინფორმაცია უნდა მიეწოდოს სავარაუდო მომხმარებელს იმ კონტექსტის თაობაზე, რა კონტექსტშიც უნდა აღიქვან ეს დასკვნა; (იხ. პუნქტი გ179)

(ii) დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში დასკვნა დადებითი ფორმით უნდა იყოს გამოხატული; (იხ. პუნქტი გ178)

(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 გ180)

(iv) დასკვნაში (ii) ან (iii) ქვეპუნქტებში მითითებული საკითხები ისეთი ფრაზებით უნდა იყოს გადმოცემული, რომლებიც შეესაბამება საბაზისო საგანსა და შესაფერის კრიტერიუმებს, გარიგების გარემოებების გათვალისწინებით და გამოხატული უნდა იყოს შემდეგი ტერმინებით: (იხ. პუნქტი გ181)

ა. საბაზისო განსახილველი საგნისა და შესაფერისი კრიტერიუმების;

ბ. განსახილველის საგნის ინფორმაციისა და შესაფერისი კრიტერიუმების; ან

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

(v) როდესაც პრაქტიკოსი გამოთქვამს 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 გ182)

ნ) პრაქტიკოსის ხელმოწერას; (იხ. პუნქტი გ183)

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 გ184)

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 გ185–გ187)

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 მასს-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 კრიტე-რიუმების მიხედვით.

73. როდესაც პრაქტიკოსი მიიჩნევს, რომ აუცილებელია:

    ა) სავარაუდო მომხმარებლების ყურადღების მიპყრობა განსახილველი საგნის ინფორმაციაში წარდგენილ ან გამჟღავნებულ საკითხზე, რომელსაც, პრაქტიკოსის აზრით, გადამწყვეტი მნიშვნელობა ექნება სავარაუდო 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 სავარაუდო 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 გ190)

75. პრაქტიკოსმა პირობითი დასკვნა უნდა ჩამოაყალიბოს მაშინ, როდესაც, პრაქტიკოსის პროფესი-ული 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 გ188–გ189)

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, საბაზისო 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 გ191)

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 გ192)

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 გ193–გ197)

   ა) რომ ჩატარებული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა შეესაბამება შესაფერის მასს-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 გ198–გ199)

82. გარიგების საბოლოო ფაილში დოკუმენტების თავმოყრის შემდეგ პრაქტიკოსმა არ უნდა წაშალოს ან გადააგდოს არავითარი სახის დოკუმენტაცია მისი შენახვის პერიოდის დასრულებამდე. (იხ. პუნქტი გ200)

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 მასს-ში მითითება მარწმუნებელ ანგარიშში 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 სამეურნეო 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 გააუმჯობესოს სავარაუდო 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 გააუმჯობესებს სავარაუდო 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 სავარაუდო მომხმარებლების, როგორც ჯგუფის, საინფორმაციო მოთხოვნილებებზე, კრიტერიუმებზე და გარიგების საბაზისო 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:

- საბაზისო განსახილველი საგნის მახასიათებლები და კრიტერიუმები და არსებობს თუ არა განსახილველი საგნისთვის სპეციფიკური მასს;

- 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.
- სავარაუდო მომხმარებლების, როგორც ჯგუფის, საინფორმაციო მოთხოვნილებები. როგორც წესი, რაც უფრო მაღალია სავარაუდო 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 სავარაუდო მომხმარებლების მიერ შეუსაბამო დასკვნის მიღების შედეგი შეიძლება იმდენად დიდი იყოს, რომ საჭირო იქნეს დასაბუთებული რწმუნების გარიგების ჩატარება იმისათვის, რომ პრაქტიკოსმა მოიპოვოს რწმუნება, რომელიც გონივრულია მოცემულ გარემოებებში.
- სავარაუდო 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 მასს-ის ფარგლებში, მოიცავს შემდეგს:

ა) მდგრადი განვითარება – გარიგება მდგრადი განვითარების შესახებ მოიცავს რწმუნების მოპოვებას ხელმძღვანელობის ან ხელმძღვანელობის ექსპერტის (გამზომი ან შემფასებელი) მიერ მომზადებულ ანგარიშზე სამეურნეო 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, 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 საბაზისო 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 მოიცავს, საჭიროების შემთხვევაში, 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, რომელთაც ადგილი აქვს კონკრეტულ განსახილველი საგნის ინფორმაციასთან მიმართებაში.

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:

- საბაზისო განსახილველი საგნის და განსახილველი საგნის ინფორმაციის ხასიათი. მაგალითად, კონტროლის რისკის კონცეფცია შეიძლება უფრო გამოსადეგი იყოს, როდესაც საბაზისო განსახილველი საგანი დაკავშირებულია ინფორმაციის მომზადებასთან სამეურნეო 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 მტკიცებულებების მოპოვება, რა შემთხვევაშიც კონტროლის რისკის გათვალისწინება შეიძლება ნაკლებად შესაფერისი იყოს, ვიდრე დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში.

რისკების გათვალისწინება პროფესიული განსჯის საკითხი უფრო არის, ვიდრე სიდიდე, რომლის გაზომვაც ზუსტად შეიძლება.

გ14. რისკის ნულამდე შემცირება ძალიან იშვიათად არის მიღწევადი ან ხარჯების თვალსაზრისით სასარგებლო, ამიტომ, „დასაბუთებული რწმუნება“ არის აბსოლუტურ რწმუნებაზე ნაკლები 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, საბაზისო განსახილველი საგნის მახასიათებლები, როდესაც შეფასდება ან გაიზომება კრიტერიუმების საპირისპიროდ.

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

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

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

გ16. ზოგიერთ შემთხვევაში შეიძლება არსებობდნენ მარწმუნებელი ანგარიშის ადრესატებისგან განსხვავებული სავარაუდო 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 საბაზისო განსახილველი საგნისადმი, სავარაუდო მომხმარებლები შეიძლება შემოიფარგლოს ძირითადი აქციონერებით, რომელთაც მნიშვნელოვანი და საერთო ინტერესი გააჩნიათ. სავარაუდო მომხმარებლების დადგენა სხვადასხვა გზით შეიძლება, მაგალითად შეთანხმებით პრაქტიკოსსა და პასუხისმგებელ მხარეს, ან დამკვეთ მხარეს შორის, ან კანონმდებლობით.

გ17. სავარაუდო 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 სავარაუდო 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 ანგარიში 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 სამეურნეო 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 მასს-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 განხორციელება წინამდებარე მასს-ის შესაბამისად

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

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

გ22. ასს-ები და მისს-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 მასს-ის შესაბამისად.

---

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

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

გ23. მასს შეიცავს პრაქტიკოსის მიზნებს მასს-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 მასს-ის კონტექსტის შესახებ, რაც შესაფერისია მისი სათანადოდ გაგებისათვის და შეიცავს აგრეთვე განმარტებებს.

გ24. მასს-ის მიზნები იძლევა კონტექსტს, რის ფარგლებშიც არის დადგენილი მასს-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 მასს-ის მოთხოვნების სათანადოდ გამოყენება უზრუნველყოფს საკმარის საფუძველს იმისათვის, რომ პრაქტიკოსმა მიაღწიოს თავის მიზნებს. თუმცა, რადგან მარწმუნებელი გარიგებების გარემოებები ძალიან განსხვავდება და ყველა გარემოების მასს-ის მიერ წინასწარ განჭვრეტა შეუძლებელია, ამიტომ პრაქტიკოსი არის პასუხისმგებელი იმ პროცედურების განსაზღვრაზე, რომლებიც აუცილებელია შესაფერისი მასს-ის მოთხოვნების შესრულებისათვის და აგრეთვე მასში გაცხადებული მიზნების მიღწევისათვის. გარიგების გარემოებების მიხედვით, შეიძლება არსებობდეს კონკრეტული საკითხები, რაც მოითხოვს პრაქტიკოსის მიერ შესაფერისი მასს-ით მოთხოვნილის გარდა დამატებითი პროცედურების ჩატარებას იმისათვის, რომ მიღწეული იყოს აღნიშნულ მასს-ში მოცემული მიზნები.

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

გ26. როდესაც აუცილებელია, გამოყენების და სხვა ახსნა-განმარტებით მასალაში 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 მასს. როდესაც შესაფერისია გამოყენების და სხვა ახსნა-განმარტებით მასალაში ასახულია სახელმწიფო სექტორის აუდიტის ორგანიზაციებისა და მცირე ფირმებისათვის სპეციფიკური განხილვა. აღნიშნული დამატებითი განხილვა ხელს უწყობს მასს-ის მოთხოვნების გამოყენებას. თუმცა, ისინი არ ზღუდავენ ან ამცირებენ პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობას მასს-ის მოთხოვნების გამოყენების და მასთან შესაბამისობის კუთხით.

გ27. მასს-ში განმარტებები მოცემულია იმისათვის, რომ ხელი შეუწყოს მასს-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 მასს-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. პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის (კოდექსი) „ა“ ნაწილით დადგენილია შემდეგი ძირითადი პრინციპები, რომლებიც უნდა დაიცვას პრაქტიკოსმა:

ა) პატიოსნება;

ბ) ობიექტურობა;

გ) პროფესიული კომპეტენცია და სათანადო გულისხმიერება;

დ) კონფიდენციალობა; და

ე) პროფესიული ქცევა.

გ31. პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის (კოდექსი) „ა“ ნაწილში მოცემულია აგრეთვე კონცეპტუალური საფუძვლები პროფესიონალი ბუღალტრებისათვის, რაც გამოყენებული უნდა იყოს:

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

(i) პირადი ანგარების;

(ii) თავდაჯერებულობის;

(iii) არალეგალური დაცვის;

(iv) ფამილიარული ურთიერთობისა; და

(v) შანტაჟის;

ბ) გამოვლენილი საფრთხეების მნიშვნელობის შეფასებისათვის; და

გ) დამცავი ზომების გამოყენებისათვის, საჭიროების შემთხვევაში, საფრთხეების აღმოსაფხვრელად ან მისაღებ დონემდე შესამცირებლად. დამცავი ზომები აუცილებელია, როდესაც პროფესიონალი ბუღალტერი გადაწყვეტს, რომ საფრთხეები არ არის იმ დონეზე, როდესაც გონივრული და ინფორმირებული მესამე მხარე დაასკვნიდა, მოცემული მომენტისათვის პროფესიონალი ბუღალტრისთვის ხელმისაწვდომი ყველა კონკრეტული ფაქტისა და გარემოების გათვალისწინებით, რომ ძირითადი პრინციპების დაცვას საფრთხე ემუქრება.

გ32. პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის (კოდექსი) „ა“ ნაწილში აღწერილია თუ როგორ ეხება ნაწილში ა მოცემული კონცეპტუალური საფუძვლები საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებულ პროფესიონალ ბუღალტრებს, მათ შორის:

- პროფესიულ თანამდებობაზე დანიშვნა;
- ინტერესთა კონფლიქტი;
- მეორე მოსაზრებები;
- პროფესიული საზღაური და სხვა სახის ანაზღაურება;
- პროფესიული მომსახურების მარკეტინგი;
- საჩუქრები და სტუმარმასპინძლობა;
- დამკვეთის აქტივების დაცვა;
- ობიექტურობა; და
- დამოუკიდებლობა.

გ33. პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსში (კოდექსი) დამოუკიდებლობა განმარტებულია, როგორც აზროვნებისა და გარეგნული დამოუკიდებლობის ერთობლიობა. დამოუკიდებლობა იცავს შესაძლებლობას, ჩამოყალიბებული იყოს მარწმუნებული დასკვნა იმ ძალების

ზემოქმედების გარეშე, რომელთაც შეუძლიათ აღნიშნული დასკვნის კომპრომენტირება. დამოუკიდებლობა აუმჯობესებს უნარს, იმოქმედოს პატიოსნად, ობიექტურად და შეინარჩუნოს პროფესიული სკეპტიციზმი. დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებით კოდექსში განხილულია შემდეგი საკითხები:

- ფინანსური ინტერესები;
- სესხები და გარანტიები;
- საქმიანი ურთიერთობები;
- ნათესაური და პირადი ურთიერთობები;
- მუშაობა მარწმუნებელი გარიგების დამკვეთებთან;
- მარწმუნებელ დამკვეთთან მუშაობა უახლოეს წარსულში;
- მარწმუნებელი დამკვეთთან მუშაობა დირექტორად ან თანამდებობის პირად;
- ფირმის უფროსი პერსონალის ხანგრძლივი კავშირი მარწმუნებელ დამკვეთებთან;
- მარწმუნებელი დამკვეთებისათვის არამარწმუნებელი მომსახურების გაწევა;
- საზღაური (შედარებითი სიდიდე, გადავადებული საზღაური და პირობითი საზღაური);
- საჩუქრები და სტუმარმასპინძლობა; და
- ფაქტობრივი ან მოსალოდნელი სასამართლო პროცესი.

გ34. პროფესიული მოთხოვნები, ან კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები, არანაკლებ მკაცრია, ვიდრე კოდექსის „ა“ და „ბ“ ნაწილებში მოცემული მოთხოვნები მარწმუნებელ გარიგებებთან მიმართებაში, როდესაც ისინი მოიცავს ყველა იმ საკითხს, რომლებიც მითითებულია გ30–გ33 პუნქტებში და ადგენენ ვალდებულებებს, რომლითაც მიიღწევა კოდექსის „ა“ და „ბ“ ნაწილებში მარწმუნებელ გარიგებებთან მიმართებაში მოცემული მოთხოვნების მიზნები.

ახალ დამკვეთებთან ურთიერთობის დამყარება და არსებულთან ურთიერთობის 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 სამეურნეო 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 საბაზისო განსახილველი საგნის ერთი ან მეტი ისეთი ასპექტის დადგენა, რომლისთვისაც არსებობს აღნიშნული კრიტერიუმები, მაშინ მარწმუნებელი გარიგება შეიძლება განხორციელდეს მხოლოდ საბაზისო 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 სავარაუდო 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 საბაზისო 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.

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

გ40. შესაფერისი საბაზისო განსახილველი საგანი იდენტიფიცირებადია და ექვემდებარება თანმიმდევრულ გაზომვას ან შეფასებას შესაფერისი კრიტერიუმების საპირისპიროდ, 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. საბაზისო განსახილველი საგნის შესაფერისობაზე გავლენას არ ახდენს რწმუნების დონე, ანუ როდესაც საბაზისო განსახილველი საგანი არ არის შესაფერისი დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისათვის, იგი არ არის შესაფერისი არც შეზღუდული რწმუნების გარიგებისათვის და პირიქით.

გ42. სხვადასხვა საბაზისო განსახილველ საგანს განსხვავებული მახასიათებლები გააჩნია, მათ შორის, თუ რამდენად ხარისხობრივია მათ შესახებ ინფორმაცია რაოდენობრივის საპირისპიროდ, ობიექტუროობა სუბიექტუროობის საპირისპიროდ, ისტორიული პერსპექტიულის საპირისპიროდ და დაკავშირებულია დროის რომელიმე მომენტთან თუ მოიცავს დროის პერიოდს. მსგავსი მახასიათებლები გავლენას ახდენს:

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

ბ) ხელმისაწვდომი მტკიცებულებების დამაჯერებლობაზე.

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

გ44. ზოგიერთ შემთხვევაში მარწმუნებელი გარიგება შეიძლება მოიცავდეს ფართო საბაზისო განსახილველი საგნის მხოლოდ ერთ ნაწილს. მაგალითად, პრაქტიკოსს შეიძლება მოეთხოვებოდეს მდგრად განვითარებაში სამეურნეო სუბიექტის წვლილის მხოლოდ ერთ ასპექტზე ანგარიშგება, როგორიცაა, მაგალითად დადებითი გარემოსდაცვითი შედეგების მქონე პროგრამების რაოდენობა, რომელთაც სამეურნეო სუბიექტი ახორციელებს. მსგავს შემთხვევებში იმის განსაზღვრისთვის, გარიგებას გააჩნია თუ არა შესაფერისი საბაზისო განსახილველი საგნის მახასიათებლები, პრაქტიკოსისთვის შეიძლება შესაფერისი იყოს იმის განხილვა, იმ ასპექტის შესახებ ინფორმაცია, რომელზეც პრაქტიკოსს ეთხოვა ანგარიშის მომზადება, სავარაუდოდ დააკმაყოფილებს თუ არა სავარაუდო 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 სამეურნეო 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 სავარაუდო 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 სავარაუდო 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 სავარაუდო 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 სავარაუდო მომხმარებლების მოთხოვნილებების შესაფერისია. მსგავს კრიტერიუმებს უწოდებენ დადგენილ კრიტერიუმებს. მაშინაც კი, როდესაც არსებობს დადგენილი კრიტერიუმები საბაზისო 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 არ იყოს შესაფერისი 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 სავარაუდო მომხმარებლებისათვის. სასურველია, რომ სავარაუდო მომხმარებლებმა ან დამკვეთმა მხარემ აღიაროს, რომ სპეციალურად შემუშავებული კრიტერიუმები შესაფერისია სავარაუდო 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 სავარაუდო მომხმარებლებისათვის, რათა მათ შეძლონ გაიგონ, როგორ განხორციელდა საბაზისო განსახილველი საგნის გაზომვა ან შეფასება. კრიტერიუმები სავარაუდო 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 სავარაუდო 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) საბაზისო 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 სამეურნეო 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 სავარაუდო 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 სავარაუდო 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 სავარაუდო მომხმარებლებისთვის ხელმისაწვდომობამდე, ან კომენტარების გავრცელების საშუალება განსახილველი საგნის ინფორმაციასთან ერთად;
- ვინ შეარჩია კრიტერიუმები, რომელიც გამოყენებული უნდა იყოს საბაზისო განსახილველი საგნის გაზომვის ან შეფასებისათვის და განსჯის და მიკერძოების რა ხარისხი არსებობს მათი გამოყენებისას. უფრო მეტად მოსალოდნელია, რომ გარიგებას ექნება რაციონალური მიზანი, როდესაც სავარაუდო 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 საბაზისო 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 სავარაუდო 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 მასს 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 განმავლობაში 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, კონფიდენციალობისა 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) ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, ძველ დამკვეთებთან ურთიერთობის გაგრძელებას და კონკრეტული გარიგებები;

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) გარემოებებისათვის სათანადო გარიგების ანგარიშის გამოცემა

დ) გარიგების გუნდის უნარი, წამოჭრან პრობლემები რეპრესიების 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) ახალ დამკვეთებთან ურთიერთობის დაწყების და არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელების სისტემის მეშვეობით დამკვეთებთან ურთიერთობის შენარჩუნება;

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 საბაზისო განსახილველ საგანთან და მის გაზომვასა და შეფასებასთან მიმართებაში (იხ. პუნქტი 31(გ))

გ67. პრაქტიკოსს შეიძლება მოსთხოვონ მარწმუნებელი გარიგებების ჩატარება საბაზისო 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. პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსით (კოდექსი) მოითხოვება საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტრების მიერ მხოლოდ იმ მომსახურების გაწევაზე დათანხმება, რისი კომპეტენციაც გააჩნია საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებულ პროფესიონალ ბუღალტერს.[4] პრაქტიკოსი ერთპიროვნულად არის პასუხისმგებელი გამოთქმულ მარწმუნებელ დასკვნაზე და აღნიშნული პასუხისმგებლობა არ მცირდება პრაქტიკოსის მიერ პრაქტიკოსის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენებით. თუმცა, როდესაც პრაქტიკოსი, რომელიც იყენებს პრაქტიკოსის ექსპერტის სამუშაოს და წინამდებარე მასს-ის მიხედვით დაასკვნის, რომ აღნიშნული ექსპერტის მიერ გაწეული სამუშაო ადეკვატურია პრაქტიკოსის მიზნებისათვის, პრაქტიკოსმა შეიძლება ექსპერტის სფეროში ექსპერტის მიერ აღმოჩენილი ფაქტები და მისი დასკვნები მიიღოს, როგორც შესაფერისი მტკიცებულება.

გუნდის დაკომპლექტება

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

გ69. ხკსს-ით 1 მოითხოვება, რომ ფირმამ ჩამოაყალიბოს პროცედურები ახალ დამკვეთებთან ურთიერთობის დაწყების და არსებულთან გაგრძელების და სპეციფიკური გარიგებებისთვის, რაც 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]

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 საბაზისო 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 საბაზისო განსახილველი 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.

4. პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი (კოდექსი), პუნქტი 210.6

5. ხკსს 1, 26-ე პუნქტი.

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.

პროფესიული სკეპტიციზმი და პროფესიული განსჯა

პროფესიული სკეპტიციზმი (იხ. 37-ე პუნქტი)

გ76. პროფესიული სკეპტიციზმი არის დამოკიდებულება, 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 მასს-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

6. ხკსს 1, 33-ე პუნქტი.

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 მასს-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 მასს-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 მასს-ის და სხვა შესაფერისი, განსახილველი საგნისთვის სპეციფიკური მასს-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 საბაზისო განსახილველი საგნისა და კრიტერიუმების სირთულე. ძირითადი გასათვალისწინებელი საკითხებია:

- გარიგების მახასიათებლები, რაც განსაზღვრავს მის მოქმედების სფეროს, მათ შორის გარიგების პირობები და საბაზისო 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;
- სავარაუდო 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 ფუნქციის 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, საპირისპიროდ, 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 სამეურნეო სუბიექტის

სიდიდეზე, გარიგების სირთულეზე, მათ შორის საბაზისო 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 საბაზისო განსახილველი საგანი, სავარაუდოდ, გამოიწვევს სავარაუდო 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 სავარაუდო მომხმარებლების და მიზნის შემთხვევაში დასაბუთებული რწმუნების გარიგების არსებითობა იგივეა, რაც შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, რადგან არსებითობა ეფუძნება სავარაუდო 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 სავარაუდო მომხმარებლების, როგორც ჯგუფის საერთო/ტიპური საინფორმაციო მოთხოვნილებები. ამ კონტექსტში გონივრულია, პრაქტიკოსმა იგულისხმოს, რომ სავარაუდო მომხმარებლებს:

ა) გააჩნიათ საბაზისო 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 საბაზისო 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 სამეურნეო სუბიექტების რაოდენობა, რომლებზეც გავლენას ახდენს მოცემული განსახილველი საგანი;
- განსახილველი საგნის ინფორმაციის სხვადასხვა კომპონენტებს შორის ურთიერთკავშირი და მათი შედარებითი მნიშვნელობა, როდესაც იგი მრავალ კომპონენტს შეიცავს, მაგალითად როგორიცაა 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;
- საბაზისო 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 საბაზისო 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 საბაზისო განსახილველი საგანი წარმოადგენს სამთავრობო პროგრამას, ან სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტს, ამ პროგრამის ან სამეურნეო სუბიექტის რომელიმე კონკრეტული ასპექტი მნიშვნელოვანი არის თუ არა პროგრამის ან სამეურნეო 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 საბაზისო 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, სამეურნეო სუბიექტი შეიძლება იცავდეს კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის ცხრა დებულებას, მაგრამ არღვევდეს ერთ დებულებას. საჭიროა პროფესიული განსჯის გამოყენება, რათა ჩამოყალიბდეს დასკვნა, სამეურნეო სუბიექტი მთლიანობაში იცავს თუ არა კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის მოთხოვნებს. მაგალითად, პრაქტიკოსმა შეიძლება გაითვალისწინოს იმ დებულების მნიშვნელობა, რომელთან შესაბამისობას ვერ აკმაყოფილებს სამეურნეო 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. საბაზისო განსახილველი საგნისა და გარიგების სხვა გარემოებების შესწავლა პრაქტიკოსს უზრუნველყოფს უფლებამოსილების გარკვეული საზღვრებით გარიგების მიმდინარეობისას პროფესიული განსჯის გამოყენებისათვის, მაგალითად:

- საბაზისო 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.

გ103. როგორც წესი, პრაქტიკოსს შედარებით ნაკლებად აქვს შესწავლილი საბაზისო განსახილველი საგანი და გარიგების სხვა გარემოებები, ვიდრე პასუხისმგებელ მხარეს. პრაქტიკოსს, როგორც წესი, ასევე ნაკლებად აქვს შესწავლილი საბაზისო 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.

გ104. 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.

გ105. 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 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.

გ106. 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.

გ107. როგორც დასაბუთებული რწმუნების, ისე შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი შეიძლება დაეხმაროს პრაქტიკოსს საბაზისო განსახილველი საგნისა და გარიგების სხვა გარემოებების შესწავლაში.

მტკიცებულებების მოპოვება

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

გ108. 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:

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

გ109. ფაქტორები, რომლებმაც შეიძლება იქონიონ გავლენა პრაქტიკოსის მიერ პროცედურების შერჩევაზე მოიცავს საბაზისო განსახილველი საგნის ხასიათს; მოსაპოვებელი რწმუნების დონეს; და სავარაუდო მომხმარებლების და დამკვეთი მხარის ინფორმაციაზე მოთხოვნებს, მათ შორის დროის და ხარჯების შეზღუდვებს.

გ110. ზოგიერთ შემთხვევაში განსახილველი საგნისთვის სპეციფიკური მასს შეიძლება მოიცავდეს მოთხოვნებს, რომლებიც გავლენას ახდენს პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე. მაგალითად, განსახილველი საგნისთვის სპეციფიკური მასს-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.

გ111. 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.

გ112. 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)

გ113. 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.

გ114. 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.

გ115. 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.

გ116. 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.

გ117. 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 საბაზისო 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)

გ118. გარიგების პროცესში ჯამდება შეუსწორებელი უზუსტობები (იხ. პუნქტი 51) იმ მიზნით, რომ შეფასდეს შეუსწორებელი უზუსტობები არსებითია თუ არა, ინდივიდუალურად თუ ერთობლივად, პრაქტიკოსის დასკვნის ჩამოყალიბებისას.

გ119. 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)

გ120. 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

გ121. მარწმუნებელი გარიგებები შეიძლება განხორციელდეს საბაზისო 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.

გ122. როგორც პუნქტში გ71 აღინიშნა, 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

გ123. 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.

გ124. 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 მასს-ის მოთხოვნების შესრულებასთან მიმართებაში.

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

გ125. 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).

გ126. მართალია, პრაქტიკოსის ექსპერტს არ მოეთხოვება იგივე გამოცდილება, რაც პრაქტიკოსს მარწმუნებელი გარიგების ყველა ასპექტთან მიმართებაში, მაგრამ პრაქტიკოსის ექსპერტს, რომლის სამუშაო გამოიყენება, შეიძლება დასჭირდეს შესაფერისი მასს-ის საკმარისად შესწავლა, რათა ამ ექსპერტმა შეძლოს მასზე დაკისრებული სამუშაოს დაკავშირება გარიგების მიზანთან.

გ127. ობიექტურობის საფრთხეების მნიშვნელობის შეფასება და აგრეთვე იმის შეფასება, არსებობს თუ არა დამცავი ზომების გამოყენების საჭიროება, დამოკიდებულია პრაქტიკოსის ექსპერტის როლსა და ამ ექსპერტის სამუშაოს მნიშვნელობაზე გარიგების კონტექსტში. შეიძლება არსებობდეს გარემოებები, როდესაც დამცავი ზომების მიღება ვერ უზრუნველყოფს საფრთხეების მისაღებ დონემდე შემცირებას, მაგალითად, როდესაც შემოთავაზებული პრაქტიკოსის ექსპერტი არის პირი, რომელიც მნიშვნელოვან როლს ასრულებდა განსახილველი საგნის ინფორმაციის მომზადებაში.

გ128. 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))

გ129. 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.

გ130. 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))

გ131. 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 კონფიდენციალობის დაცვის საჭიროება.

გ132. 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))

გ133. 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.

გ134. 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)

გ135. 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)

გ136. 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 სამეურნეო სუბიექტების მიხედვით, რაც ასახავს ისეთ გავლენას, როგორიცაა განსხვავებული კულტურული და სამართლებრივი წინაისტორია, სიდიდის და საკუთრების მახასიათებლები.

გ137. 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 საბაზისო განსახილველ საგანზე.

გ138. 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)

გ139. 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.
- სავარაუდო 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 მასს-ის 66-ე პუნქტი.

შემდგომი მოვლენები (იხ. 61-ე პუნქტი)

გ140. შემდგომი მოვლენების განხილვა ზოგიერთი მარწმუნებელი გარიგებისათვის შეიძლება არ იყოს შესაფერისი საბაზისო 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.

გ141. 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)

გ142. 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)

გ143. შესაფერისი კრიტერიუმების აღწერა სავარაუდო 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.

გ144. აღწერა, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია მომზადებულია გარკვეული შესაფერისი კრიტერიუმების შესაბამისად, შესაფერისია მხოლოდ მაშინ, როდესაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია შესაბამისობაშია აღნიშნული შესაფერისი კრიტერიუმების ყველა მოთხოვნასთან.

გ145. შესაფერისი კრიტერიუმების აღწერა, რომელიც მოიცავს გაურკვეველ ფორმულირებას ან შემზღუდავ ფრაზებს (მაგალითად, „განსახილველი საგნის ინფორმაცია მნიშვნელოვანწილად შეესაბამება 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)

გ146. 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, 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, მიღებულ ინფორმაციას. 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.

გ147. 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.

გ148. 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;
- სამეურნეო სუბიექტში წარმოქმნილი 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 მიმდინარეობისას გაკეთებული ჩანაწერი უფრო საიმედოა, ვიდრე შემდგომი ზეპირი გადმოცემა იმისა, თუ რა იქნა განხილული).

გ149. 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. საპირისპიროდ, როდესაც ერთი წყაროდან მოპოვებული მტკიცებულებები არ არის სხვა წყაროდან მიღებული მტკიცებულებების შესაბამისი, პრაქტიკოსი განსაზღვრავს, თუ რა დამატებითი პროცედურებია აუცილებელი აღნიშნული შეუსაბამობის გადასაჭრელად.

გ150. 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.

გ151. იმის განსაზღვრა, მოპოვებულია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები, რასაც დაეფუძნება პრაქტიკოსის დასკვნა, პროფესიული განსჯის საკითხია.

გ152. 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)

გ153. 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.

გ154. 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)

გ155. მოქმედების სფეროს შეზღუდვა წარმოიქმნება შემდეგი ფაქტორების გამო:

ა) გარემოებები, რომლებიც შესაფერისი მხარ(ეებ)ის კონტროლის ფარგლებს სცილდება. მაგალითად, დოკუმენტაცია, რომლის ინსპექტირებას პრაქტიკოსი აუცილებლად მიიჩნევს, შეიძლება 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 გარიგების დაწყებაზე ან გაგრძელებაზე დათანხმება.

გ156. სპეციფიკური პროცედურის ჩატარების შეუძლებლობა არ წარმოადგენს მოქმედების სფეროს შეზღუდვას, როდესაც პრაქტიკოსს შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება ალტერნატიული პროცედურების მეშვეობით.

გ157. განმარტების მიხედვით, შეზღუდული რწმუნების გარიგების ფარგლებში ჩატარებული პროცედურები შეზღუდულია დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში აუცილებელ პროცედურებთან შედარებით. შეზღუდვების, რომელთა არსებობის შესახებ ცნობილი იყო შეზღუდული რწმუნების გარიგების განხორციელებაზე დათანხმებამდე, გათვალისწინება შესაფერისია იმის დადგენისას, არსებობს თუ არა მარწმუნებელი გარიგების წინაპირობები, კონკრეტულად, 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)

გ158. 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.

გ159. წინამდებარე მასს-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, სტამბის მოწყობილობები, მაგალითად ტექსტის გასამუქებლად, ან სხვა მექანიზმები, რათა უფრო ნათელი და ადვილად წასაკითხი იყოს მარწმუნებელი ანგარიში.

160. პრაქტიკოსმა შეიძლება არჩიოს ანგარიშის „მოკლე“ ან „ვრცელი“ ფორმატი, რათა ხელი შეუწყოს სავარაუდო 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. საბაზისო 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 სავარაუდო 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))

გ161. 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))

გ162. ადრესატი მიუთითებს მხარეს ან მხარეებს, ვისთვისაც არის განკუთვნილი მარწმუნებელი ანგარიში. მარწმუნებელი ანგარიშის ადრესატი, როგორც წესი, არის დამკვეთი მხარე, თუმცა ზოგიერთ შემთხვევაში შეიძლება იყოს სავარაუდო მომხმარებლები.

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

გ163. განსახილველი საგნის ინფორმაციისა და როდესაც შესაფერისია, საბაზისო განსახილველი საგნის მითითება და აღწერა, მაგალითად:

- დროის მომენტი ან დროის პერიოდი, რომელთანაც არის დაკავშირებული საბაზისო განსახილველი საგნის გაზომვა ან შეფასება;
- როდესაც შესაფერისია, პასუხისმგებელი მხარის ან პასუხისმგებელი მხარის კომპონენტის, ვისთანაც არის დაკავშირებული საბაზისო განსახილველი საგანი, დასახელება;

- საბაზისო განსახილველი საგნის ან განსახილველი საგნის ინფორმაციის იმ მახასიათებლების აღწერა, რომელთა შესახებ უნდა იცოდნენ სავარაუდო მომხმარებლებმა და რა გავლენას ახდენს მსგავსი მახასიათებლები საბაზისო განსახილველი საგნის შესაფერისი კრიტერიუმების საპირისპიროდ გაზომვის ან შეფასების სიზუსტეზე, ან ხელმისაწვდომი მტკიცებულების დამაჯერებელობა. მაგალითად:
    - რამდენად არის განსახილველი საგნის ინფორმაცია ხარისხობრივი, რაოდენობრივის საპირისპიროდ, ობიექტური, სუბიექტურის საპირისპიროდ, ან გასული პერიოდის, სამომავლოს საპირისპიროდ;
    - საბაზისო განსახილველი საგნის ან გარიგების სხვა გარემოებების ცვლილებები, რომლებიც გავლენას ახდენს განსახილველი საგნის ინფორმაციის პერიოდებს შორის შესადარისობაზე.

შესაფერისი კრიტერიუმები (იხ. პუნქტი 69(დ))

გ164. მარწმუნებელ ანგარიშში მითითებულია შესაფერისი კრიტერიუმები, რომელთა საპირისპიროდ გაიზომა ან შეფასდა საბაზისო განსახილველი საგანი, რათა სავარაუდო 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 შემდეგის 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 საბაზისო 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))

გ165. მართალია, ზოგჯერ მოსალოდნელია, რომ თანდაყოლილი შეზღუდვები კარგად ესმით მარწმუნებელი ანგარიშის სავარაუდო 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))

გ166. ზოგიერთ შემთხვევაში საბაზისო განსახილველი საგნის გაზომვის ან შეფასებისათვის გამოყენებული შესაფერისი კრიტერიუმები შეიძლება შემუშავებული იყოს სპეციფიკური მიზნისათვის. მაგალითად, მარეგულირებელმა შეიძლება მოითხოვოს გარკვეული სამეურნეო 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.

გ167. 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))

გ168. შედარებითი პასუხისმგებლობების აღწერა სავარაუდო მომხმარებლებს ამცნობს, რომ პასუხისმგებელი მხარე პასუხისმგებელია საბაზისო განსახილველ საგანზე, ხოლო გამზომი ან შემფასებელი კი პასუხისმგებელია საბაზისო განსახილველი საგნის შესაფერისი კრიტერიუმების საპირისპიროდ გაზომვაზე ან შეფასებაზე, ხოლო პრაქტიკოსის ფუნქციაა დამოუკიდებლად გამოიტანოს საბოლოო დასკვნა აღნიშნულ განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე.

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

გ169. როდესაც განსახილველი საგნისათვის სპეციფიკური მასს ეხება განსახილველი საგნის ინფორმაციის მხოლოდ ერთ ნაწილს, შეიძლება შესაფერისი იყოს როგორც განსახილველი საგნისთვის სპეციფიკური მასს-ის, ისე წინამდებარე მასს-ის გამოყენება.

გ170. განცხადებამ, რომელიც შეიცავს გაურკვეველ (არაზუსტ), პირობით ან შემზღუდავ ტექსტს (მაგალითად, „გარიგება განხორციელდა მასს 3000-ზე მინიშნებით“) შეიძლება შეცდომაში შეიყვანოს მარწმუნებელი ანგარიშის მომხმარებლები.

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

გ171. 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 ნორმების, პროფესიული სტანდარტებისა და შესაბამისი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვას.

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

გ172. ქვემოთ მოცემულია მარწმუნებელ ანგარიშში ასახული განცხადების ნიმუში ეთიკური მოთხოვნების დაცვის შესახებ:

> ჩვენ დავიცავით ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბესსს) მიერ გამოცემული *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსით* განსაზღვრული, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული და სხვა ეთიკური ნორმები, რომლებიც დაფუძნებულია პატიოსნების, ობიექტურობის, პროფესიული კომპეტენციისა და სათანადო გულისხმიერების, კონფიდენციალობისა და პროფესიული ქცევის ძირითად პრინციპებზე;

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

გ173. შესრულებული სამუშაოს რეზიუმე ეხმარება სავარაუდო მომხმარებლებს პრაქტიკოსის დასკვნის აღქმაში. მრავალი მარწმუნებელი ანგარიშისთვის თეორიულად პროცედურების უსასრულო რაოდენობის 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.

გ174. როდესაც წინამდებარე მასს-ში მოცემულია მითითებები პროცედურებზე კონკრეტული საბაზისო განსახილველი საგნისთვის, რეზიუმე შეიძლება შეიცავდეს შესრულებული სამუშაოს უფრო დეტალურ აღწერას. შეიძლება შესაფერისი იყოს რეზიუმეში განცხადების ასახვა, რომ შესრულებული სამუშაო მოიცავს შესაფერისი კრიტერიუმების შესაფერისობის შეფასებას.

გ175. 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.

გ176. ფაქტორები, რომლებიც გათვალისწინებული უნდა იყოს შესრულებული სამუშაოს რეზიუმეში ინფორმაციის დეტალიზაციის დონის განსაზღვრისათვის, შეიძლება მოიცავდეს შემდეგს:

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

გ177. მნიშვნელოვანია, რომ რეზიუმე დაიწეროს ობიექტურად, რაც სავარაუდო 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))

გ178. დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისთვის შესაფერისი დასკვნების მაგალითებია:

- როდესაც დასკვნა გამოისახება საბაზისო განსახილველი საგნისა და შესაფერისი კრიტერიუმების ტერმინების გამოყენებით: `ჩვენი აზრით, სამეურნეო სუბიექტი, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, იცავს XYZ კანონის მოთხოვნებს;“
- როდესაც დასკვნა გამოისახება განსახილველი საგნის ინფორმაციისა და შესაფერისი კრიტერიუმების ტერმინებით: „ჩვენი აზრით, სამეურნეო 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 სამეურნეო სუბიექტი, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, იცავს XYZ კანონის მოთხოვნებს, სამართლიანი განცხადებაა“.

გ179. შეიძლება შესაფერისი იყოს სავარაუდო მომხმარებლების ინფორმირება იმ კონტექსტის თაობაზე, რასთან მიმართებაშიც უნდა აღიქვან პრაქტიკოსის დასკვნა, როდესაც მარწმუნებელი ანგარიში შეიცავს საბაზისო განსახილველი საგნის კონკრეტული მახასიათებლების ახსნას, რის შესახებაც

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

გ180. შეზღუდული რწმუნების გარიგებისათვის შესაფერისი ფორმით გამოთქმული დასკვნების მაგალითებია:

- როდესაც დასკვნა გამოისახება საბაზისო განსახილველი საგნის და შესაფერისი კრიტერიუმების ტერმინებით: „ჩვენ მიერ ჩატარებული პროცედურებისა და მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე, ჩვენი ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ ფაქტებს, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ [სამეურნეო 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 სამეურნეო 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 სამეურნეო სუბიექტი იცავს XYZ კანონის მოთხოვნებს, არ არის სამართლიანი განცხადება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით.“

გ181. გამოხატვის ფორმები, რაც შეიძლება გამოყენებული იყოს საბაზისო 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“.

გ182. მოდიფიცირებული დასკვნებისა და მოდიფიცირების წარმომქმნელ გარემოებათა ამსახველი აბზაცების დასათაურება აუმჯობესებს პრაქტიკოსის ანგარიშის აღქმადობას. სათანადო სათაურებია: „პირობითი დასკვნა“, „უარყოფითი დასკვნა“, ან „უარი დასკვნაზე“ და „პირობითი დასკვნის საფუძველი“, „უარყოფითი დასკვნის საფუძველი“, საჭიროებისამებრ.

პრაქტიკოსის ხელმოწერა (იხ. პუნქტი 69(ნ))

გ183. 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))

გ184. მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღის დასმა სავარაუდო 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)

გ185. 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.

გ186. 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.

გ187. 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)

გ188. 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 სავარაუდო მომხმარებლების მიერ განსახილველი საგნის ინფორმაციის გაგებაზე.

გ189. გამოთქმულ დასკვნაზე ზეგავლენას ახდენს საკითხის ხასიათი და პრაქტიკოსის განსჯა განსახილველ საგნის ინფორმაციაზე გავლენის ან შესაძლო გავლენის ყოვლისმომცველობაზე.

გ190. 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 სამეურნეო სუბიექტის მიერ XYZ კანონის მოთხოვნების დაცვას;“
- უარყოფითი დასკვნა (მაგალითი არსებითი და ყოვლისმომცველი უზუსტობის შემთხვევაში, როგორც დასაბუთებული რწმუნების, ისე შეზღუდული რწმუნების გარიგებისთვის) – „ჩვენი ანგარიშის „უარყოფითი დასკვნის საფუძველი“ აბზაცში აღწერილი

საკითხის მნიშვნელობის გამო, [შესაფერისი მხარის] მტკიცება სამართლიანად არ ასახავს სამეურნეო 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.“

გ191. 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 მიაქციოს სავარაუდო მომხმარებლების ყურადღება არსებითი უზუსტობის აღწერას პირობითი ან უარყოფითი დასკვნის გამოთქმით, ან უპირობო დასკვნის გამოთქმით, მაგრამ საკითხზე ხაზგასმით მარწმუნებელ ანგარიშში მასზე კონკრეტულად მინიშნების მეშვეობით.

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

გ192. 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.

დოკუმენტაცია (იხ. პუნქტები 79–83)

გ193. 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.

გ194. 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.

გ195. 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.

გ196. 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.

გ197. დოკუმენტაცია შეიძლება შეიცავდეს ჩანაწერს, 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 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

გ198. ხკსს 1-ით (ან სხვა პროფესიული ან საკანონმდებლო დებულებებით, რომლებიც არანაკლებ მკაცრია ხკსს-ის 1 მოთხოვნებზე) მოითხოვება, რომ ფირმებმა დანერგონ პოლიტიკა და პროცედურები გარიგების საბოლოო ფაილის დროულად დასაკომპლექტებლად.[7] სათანადო ვადა, რომლის განმავლობაშიც უნდა შეიქმნას გარიგების საბოლოო ფაილის ნაკრები, როგორც წესი, არ აღემატება მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღიდან 60 დღეს.[8]

გ199. 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;
- იმ მტკიცებულებების დოკუმენტირება, რომლებიც პრაქტიკოსმა მოიპოვა, განიხილა და შეათანხმა გარიგების გუნდის შესაბამის წევრებთან მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღამდე.

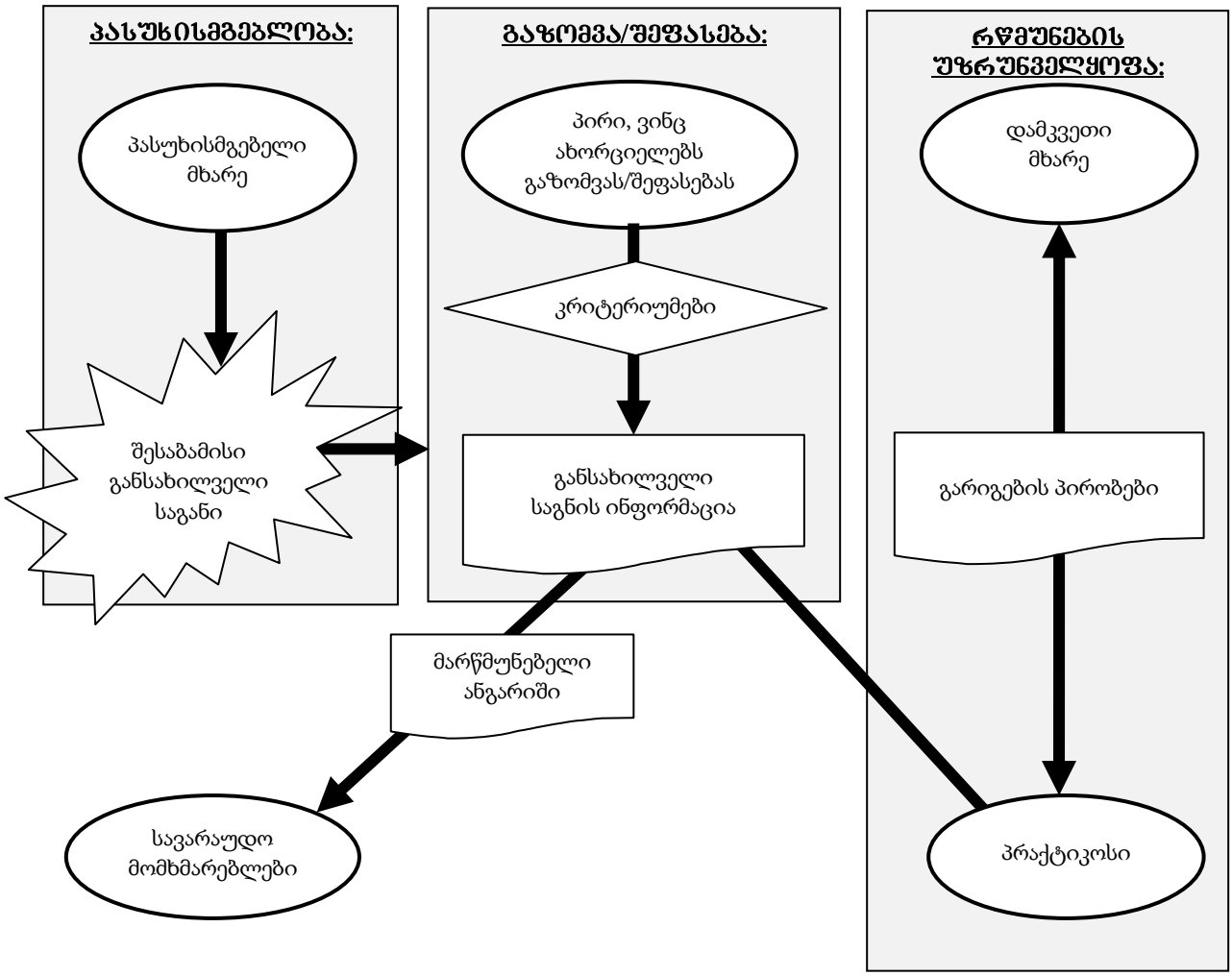
გ200. ხკსს 1-ით (ან სხვა პროფესიული ან საკანონმდებლო დებულებებით, რომლებიც არანაკლებ მკაცრია ხკსს-ის 1 მოთხოვნებზე) მოითხოვება ფირმების მიერ პოლიტიკის და პროცედურების დანერგვა გარიგების დოკუმენტების შენახვისათვის.[9] შენახვის პერიოდი მარწმუნებელი გარიგებებისათვის, როგორც წესი, არის არანაკლებ ხუთი წელი მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღიდან.[10]

7. ხკსს 1, 45-ე პუნქტი.
8. ხკსს 1, გ54 პუნქტი.
9. ხკსს 1, 47-ე პუნქტი.
10. 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 სავარაუდო მომხმარებლები. კონკრეტული გარემოებისდა მიხედვით შეიძლება ასევე არსებობდეს პიროვნება, 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 პიროვნება 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 სავარაუდო მომხმარებლის ნდობის დონის ამაღლება განსახილველი საგნის ინფორმაციის შესახებ;

ე) სავარაუდო მომხმარებლები გადაწყვეტილებებს იღებენ განსახილველი საგნის საფუძველზე. სავარაუდო 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 სავარაუდო მომხმარებლები;
- პრაქტიკოსი არ შეიძლება, რომ იყოს პასუხისმგებელი მხარე, დამკვეთი მხარე ან სავარაუდო 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 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, პიროვნება, 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 სავარაუდო მომხმარებელი;
- პასუხისმგებელი მხარე, გამზომი ან შემფასებელი და სავარაუდო მომხმარებლები შესაძლოა სხვადასხვა სამეურნეო სუბიექტებიდან, ან ერთი და იმავე სამეურნეო სუბიექტიდან იყვნენ. მეორე შემთხვევაში, მაგალითად შესაძლოა, ორსაფეხურიანი მართვის სტრუქტურის დროს, სამეთვალყურეო საბჭოს სურდეს რწმუნების მოპოვება, სამეურნეო სუბიექტის აღმასრულებელი საბჭოს მიერ მომზადებული ინფორმაციის შესახებ. პასუხისმგებელ მხარესა და სავარაუდო მომხმარებელს შორის ურთიერთობის განხილვა საჭიროა კონკრეტული გარიგების კონტექსტში და შესაძლოა ეს ურთიერთობა განსხვავდებოდეს პასუხისმგებლობის იერარქიის ყველაზე ტრადიციული ფორმისაგან. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის უმაღლესმა ხელმძღვანელობამ (სავარაუდო მომხმარებელი) შესაძლოა დაიქი-

რავოს პრაქტიკოსი მარწმუნებელი მომსახურების შესასრულებლად სამეურნეო 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 სავარაუდო 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 სავარაუდო 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 საერთაშორისო სტანდარტი 3400

(ყოფილი ასს 810)

პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება

(ეს სტანდარტი ძალაშია)

შინაარსი

	პუნქტები
შესავალი	1-7
აუდიტორის რწმუნება პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შესახებ	8-9
გარიგებაზე დათანხმება	10-12
საქმიანობის ცოდნა	13-15
საპროგნოზო პერიოდი	16
შემოწმების პროცედურები	17-25
წარდგენა და ინფორმაციის გამჟღავნება განმარტებით შენიშვნებში	26
დასკვნა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმების შესახებ	27-33

მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტი (მასს) 3400 – *„პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება“* - განხილულ უნდა იქნეს *„ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების წინასიტყვაობასთან “* - ერთად, სადაც ფორმულირებულია ასს-ების გამოყენებისა და უფლებამოსილების საკითხები.

შესავალი

1. წინამდებარე მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მასს) მიზანია სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა პერსპექტიული (სამომავლო) ფინანსური ინფორმაციის შემოწმებაზე გარიგებისა და დასკვნის წარდგენისათვის, აგრეთვე ოპტიმალური მიახლოებითი დაშვებებისა და ჰიპოთეზური დაშვებების შემოწმების პროცედურებთან დაკავშირებით. წინამდებარე მასს არ გამოიყენება ისეთი პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმებისას, რომელიც გამოხატულია ზოგად და ნარატიულ (თხრობით) ცნებებში, როგორიცაა ხელმძღვანელობის მსჯელობებსა და ანალიზში გამოთქმული მოსაზრებები, რომლებიც ასახულია სამეურნეო სუბიექტის წლიურ ანგარიშში, თუმცა მოცემული სტანდარტის პროცედურების დიდი ნაწილი შესაძლოა გამოდგეს ასეთი შემოწმებისთვისაც.

2. **პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმებაზე გარიგების დროს აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები იმის შესახებ:**

   ა) **არის თუ არა რეალისტური ხელმძღვანელობის ოპტიმალური მიახლოებითი დაშვებები, რომლებსაც ეყრდნობა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია, ხოლო ჰიპოთეზური დაშვებების შემთხვევაში - არის თუ არა ეს დაშვებები ინფორმაციის მიზნების შესატყვისი;**

   ბ) **არის თუ არა სათანადოდ მომზადებული პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია მოცემული დაშვებების საფუძველზე;**

   გ) **არის თუ არა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია სათანადოდ წარდგენილი, ხოლო ყველა არსებითი დაშვება ადეკვატურად ახსნილი ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებში; აგრეთვე ნათლად არის თუ არა განმარტებული, რას წარმოადგენს ეს ინფორმაცია – ოპტიმალურ მიახლოებით დაშვებებს თუ ჰიპოთეზურ დაშვებებს;**

   დ) **არის თუ არა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია მომზადებული გასული პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული საფუძვლის შესაბამისად, ბუღალტრული აღრიცხვის სათანადო პრინციპების გამოყენებით.**

3. „პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია“ არის ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც დაფუძნებულია პირობით დაშვებებზე მომავალში მოსახდენი მოვლენებისა და სამეურნეო სუბიექტის შესაძლო ქმედებების შესახებ. ეს ინფორმაცია, თავისი არსით, ძალიან სუბიექტურია და მისი მომზადება მოითხოვს სერიოზულ გააზრება-განხილვას. პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია შეიძლება წარმოდგენილი იყოს მოკლევადიანი პროგნოზის ან გრძელვადიანი პროგნოზის სახით, ან იყოს მათი ნაერთი, მაგალითად, მოკლევადიანი (ერთწლიანი) და გრძელვადიანი (ხუთწლიანი).

4. „მოკლევადიანი პროგნოზი“ მზადდება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის პირობითი დაშვებების საფუძველზე ისეთი სამომავლო მოვლენების ან ხელმძღვანელობის ქმედებების შესახებ, რომელთაც ვარაუდობს ხელმძღვანელობა აღნიშნული ინფორმაციის მომზადების მომენტში (ოპტიმალური მიახლოებითი დაშვებები).

5. „გრძელვადიანი პროგნოზი“ ისეთი პერსპექტიული ინფორმაციაა, რომელიც მზადდება:

   ა) ჰიპოთეზური დაშვებების საფუძველზე ისეთი სამომავლო მოვლენებისა და ხელმძღვანელობის ქმედებების შესახებ, რომელთა მოხდენა გარდუვალად არ არის მოსალოდნელი, მაგალითად, როდესაც სამეურნეო სუბიექტი ფუნქციონირების საწყის ეტაპზე იმყოფება და გათვალისწინებულია საქმიანობის ხასიათის ძირეული შეცვლა; ან

   ბ) ოპტიმალური მიახლოებითი დაშვებებისა და ჰიპოთეზური დაშვებების საფუძველზე ერთობლივად.

   ასეთი პერსპექტიული ინფორმაცია ასახავს ინფორმაციის მომზადების მომენტში ნავარაუდევ სამომავლო შედეგებს იმ პირობით, თითქოს გარკვეული მოვლენები უკვე მოხდა და ხელმძღვანელობამ განახორციელა გარკვეული ქმედებები (სცენარით „ასე რომ მოხდეს, რა იქნება“).

6. პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს ფინანსურ ანგარიშგებას ან ფინანსური ანგარიშგების ერთ ან მეტ ელემენტს და შესაძლებელია მომზადდეს:

   ა) როგორც შიდა მმართველობითი მიზნებისთვის განკუთვნილი ინსტრუმენტი, მაგალითად, შესაძლო კაპიტალური ინვესტიციების შეფასებაში დასახმარებლად; ან

   ბ) მესამე მხარეებისათვის, მაგალითად,

   - პროსპექტი პოტენციური ინვესტორებისათვის, სადაც აისახება სამომავლო ინფორმაცია;
   - წლიური ანგარიში აქციონერების, მარეგულირებელი ორგანოებისა და სხვა დაინტერესებულ მხარეთა ინფორმირებისათვის;
   - საინფორმაციო დოკუმენტი სესხის გამცემთათვის, რომელიც შეიძლება მოიცავდეს, მაგალითად, ფულადი სახსრების მოძრაობის მოკლევადიან პროგნოზს.

7. ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და წარდგენაზე, მათ შორის იმ დაშვებების განსაზღვრასა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში მათ შესახებ სათანადო ინფორმაციის გამჟღავნებაზე, რომელთაც პერსპექტიული ინფორმაცია ეყრდნობა. შესაძლოა აუდიტორს სთხოვონ პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება და დასკვნის წარდგენა მისი სანდოობის ასამაღლებლად, იმის მიუხედავად, ვისთვის იქნება ეს ინფორმაცია მომზადებული, მესამე მხარისთვის თუ შიდა მოხმარებისათვის.

აუდიტორის რწმუნება პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაზე

8. პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია ეხება ისეთ მოვლენებსა და ქმედებებს, რომლებიც ჯერ არ მომხდარა და შეიძლება არც მოხდეს. მართალია, შესაძლოა არსებობდეს მტკიცებულებები ისეთი დაშვებების დასასაბუთებლად, რომლებსაც პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია ეყრდნობა, მაგრამ ასეთი მტკიცებულებები, თავისთავად, მომავალზეა ორიენტირებული და, ამდენად, თავისი ბუნებით, თეორიული ხასიათისაა, იმ მტკიცებულებებისაგან განსხვავებით, რომლებიც, როგორც წესი, არსებობს გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტში. ამიტომ აუდიტორს უფლება არა აქვს, დასკვნა გასცეს იმაზე, მიღწეული იქნება თუ არა სინამდვილეში პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაში ნაჩვენები შედეგები.

9. გარდა ამისა, თუ გავითვალისწინებთ იმ მტკიცებულებების ტიპებს, რომლებიც ეხება პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის ამოსავალი დაშვებების შეფასებას, აუდიტორისათვის შეიძლება ძნელი იყოს იმ დონის რწმუნების მიღწევა, რაც საკმარისი იქნებოდა დადებითი მოსაზრების ფორმირებისთვის იმაზე, რომ ეს დაშვებები არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს. შესაბამისად, წინამდებარე მასს-ის მიხედვით, როდესაც აუდიტორი დასკვნას წერს ხელმძღვანელობის დაშვებების მართებულობის შესახებ, ის უზრუნველყოფს მხოლოდ ზომიერი/საშუალო დონის რწმუნებას. თუმცა, როდესაც აუდიტორს მიაჩნია, რომ მოიპოვა რწმუნების სათანადო დონე, მას არ ეკრძალება ამ დაშვებების მიმართ დადებითი რწმუნების გამოხატვა.

გარიგებაზე დათანხმება

10. სანამ დაეთანხმება პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმებაზე გარიგებას, აუდიტორმა, სხვა გარემოებებთან ერთად, უნდა გაითვალისწინოს:

    - ინფორმაციის მიზნობრივი გამოყენება;
    - რისთვისაა განკუთვნილი ინფორმაცია, საყოველთაო სარგებლობისათვის თუ შეზღუდული სარგებლობისთვის;
    - დაშვებების ხასიათი, სახელდობრ, ოპტიმალური მიახლოებითი დაშვებებია თუ ჰიპოთეზური;
    - ელემენტები, რომლებიც უნდა ჩაირთოს პერსპექტიულ ინფორმაციაში;
    - რა პერიოდს მოიცავს შესამოწმებელი ინფორმაცია.

11. **როდესაც დაშვებები აშკარად არარეალისტურია ან აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია გამოუსადეგარი იქნება დასახული მიზნებისათვის, აუდიტორი არ უნდა დათანხმდეს გარიგებას ან უნდა გამოვიდეს ასეთი გარიგებიდან.**

12. **აუდიტორი და დამკვეთი უნდა შეთანხმდნენ გარიგების პირობებზე.** ორივესთვის სამეურნეო სუბიექტისთვისაც და აუდიტორისთვისაც სასარგებლოა, თუ აუდიტორი დამკვეთს გაუგზავნის გარიგების წერილს, რათა თავიდან იქნეს აცილებული გარიგებასთან დაკავშირებული გაუგებრობები. გარიგების წერილი უნდა ეხებოდეს მე-10 პუნქტში განხილულ საკითხებს და განსაზღვრავდეს ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას გამოყენებულ დაშვებებზე, ასევე აუდიტორისთვის მთელი შესაბამისი ინფორმაციისა და პირველადი დოკუმენტაციის მიწოდებაზე, რომლებიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა დაშვებების შემუშავებისათვის.

საქმიანობის ცოდნა

13. **აუდიტორი იმ დონეზე უნდა გაერკვეს დამკვეთის საქმიანობაში, რაც საკმარისი იქნება იმისათვის, რომ შეაფასოს, განსაზღვრული აქვს თუ არა ხელმძღვანელობას პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად საჭირო ყველა მნიშვნელოვანი დაშვება.** აუდიტორი ასევე უნდა გაეცნოს სამეურნეო სუბიექტის მიერ პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მომზადებისთვის დადგენილ პროცესს შემდეგი მომენტების გათვალისწინებით:

- შიდა კონტროლის როგორი მეთოდები არსებობს იმ სისტემისთვის, რომელიც გამოიყენება პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად; როგორია იმ პირთა კომპეტენცია და გამოცდილება, რომლებიც ამზადებენ პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციას;
- სამეურნეო სუბიექტის მიერ რა სახის დოკუმენტაციაა მომზადებული ხელმძღვანელობის დაშვებების დასასაბუთებლად;
- რა ზომით გამოიყენება სტატისტიკური, მათემატიკური და კომპიუტერული მეთოდები;
- რა მეთოდებია გამოყენებული დაშვებების შემუშავებისა და მათი გამოყენებისათვის;
- წინა პერიოდებში მომზადებული პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის სისწორე და მნიშვნელოვანი გადახრების მიზეზები.

14. **აუდიტორმა უნდა განიხილოს, რა ზომით იქნება მისაღები სამეურნეო სუბიექტის გასული პერიოდის ფინანსურ ინფორმაციაზე დაყრდნობა.** აუდიტორი უნდა გაეცნოს სამეურნეო სუბიექტის გასული პერიოდის ფინანსურ ინფორმაციას, რათა შეაფასოს, მომზადებულია თუ არა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია გასული პერიოდის ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად გამოყენებული საფუძვლის შესაბამისად და შეიმუშაოს გასული პერიოდის (სტატისტიკური) კრიტერიუმი ხელმძღვანელობის დაშვებების განსახილველად. მაგალითად, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, ჩატარებული იყო თუ არა შესაბამისი გასული პერიოდის ინფორმაციის აუდიტი ან მიმოხილვა და ამ ინფორმაციის მომზადების დროს გამოყენებული იქნა თუ არა საყოველთაოდ აღიარებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები.

15. თუ წინა საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტის ან მიმოხილვის დასკვნა რომელიმე მოდიფიცირებული დასკვნა იყო, ან თუ სამეურნეო სუბიექტი საქმიანობის საწყის ეტაპზე იმყოფება, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს გარეშე ფაქტები და მათი გავლენა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმებაზე.

საპროგნოზო პერიოდი

16. **აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს დროის პერიოდი, რომელსაც ეხება პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია.** ვინაიდან საპროგნოზო პერიოდის ხანგრძლივობის ზრდასთან ერთად დაშვებები უფრო თეორიული ხდება, შესაბამისად უფრო მცირე შესაძლებლობა აქვს ხელმძღვანელობას ოპტიმალური მიახლოებითი დაშვებების განსაზღვრის. ამ პერიოდის გაზრდა შეუძლებელია ისეთ დონემდე, რომლისთვისაც ხელმძღვანელობას აღარ ექნება დაშვებების დასაბუთებული საფუძველი. პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის პერიოდის განხილვის დროს აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი ფაქტორები:

- საოპერაციო ციკლი, მაგალითად, მნიშვნელოვანი სამშენებლო პროექტის შემთხვევაში, დროის პერიოდმა, რომელიც საჭიროა პროექტის დასასრულებლად, შეიძლება აუდიტორს მიანიშნოს საპროგნოზო პერიოდის ხანგრძლივობა;
- დაშვებების საიმედოობის ხარისხი, მაგალითად, თუ სამეურნეო სუბიექტი იწყებს ახალი პროდუქციის წარმოებას, საპროგნოზო პერიოდი უნდა იყოს მოკლე და მცირე სეგმენტებად დანაწევრებული, როგორიცაა: თვეები და კვირები. მეორე მხრივ, თუ სამეურნეო სუბიექტის ერთადერთი საქმიანობაა გრძელვადიანი საიჯარო ქონების ფლობა, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს უფრო ხანგრძლივი საპროგნოზო პერიოდის გამოყენება;
- მომხმარებელთა მოთხოვნილებები, მაგალითად, პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია შეიძლება მომზადებული იყოს სესხის მოთხოვნასთან დაკავშირებით, დროის იმ მონაკვეთისთვის, რომელიც საჭიროა სესხის დასაფარად საჭირო სახსრების მოსაპოვებლად. მეორე მხრივ, ინფორმაცია შეიძლება მომზადებული იყოს ინვესტორებისთვის, დამკვეთის მიერ გამოშვებული ობლიგაციების გაყიდვასთან დაკავშირებით, მომდევნო პერიოდში ობლიგაციების გაყიდვიდან მიღებული ამონაგების წინასწარ გამიზნული გამოყენების საილუსტრაციოდ.

შემოწმების პროცედურები

17. **შემოწმების პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრის დროს აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს**

    ა) **არსებითი უზუსტობების ალბათობა;**

    ბ) **წინა გარიგებებიდან შეძენილი ცოდნა;**

    გ) **ხელმძღვანელობის კომპეტენტურობა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მომზადების საქმეში;**

    დ) **რამდენად ახდენს გავლენას პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაზე ხელმძღვანელობის განსჯა; და**

    ე) **საბაზისო მონაცემების ადეკვატურობა და საიმედოობა.**

18. აუდიტორმა უნდა დაადგინოს და შეაფასოს ხელმძღვანელობის ოპტიმალური მიახლოებითი დაშვებების დამადასტურებელი მტკიცებულებების წყარო და მათი საიმედოობა. ამგვარი დაშვებების დამადასტურებელი საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება ხდება შიდა და გარე წყაროებიდან, მათ შორის გამოყენებული დაშვებების განხილვის შედეგად გასული პერიოდების ინფორმაციის ფონზე, აგრეთვე იმის შეფასებით, ეყრდნობა თუ არა ისინი სამეურნეო სუბიექტის სიმძლავრის შესაფერის გეგმებს.

19. ჰიპოთეზური დაშვებების შემთხვევაში, აუდიტორმა უნდა განიხილოს, გათვალისწინებული იყო თუ არა ასეთი დაშვებების ყველა მნიშვნელოვანი შედეგი; მაგალითად, თუ ნავარაუდებია, რომ საწარმოს გაყიდვების მოცულობა გაიზრდება საწარმოს მიმდინარე სიმძლავრეზე უფრო მეტად, პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაში გათვალისწინებული უნდა იყოს აუცილებელი ინფორმაცია საწარმოს დამატებითი სიმძლავრისთვის საჭირო ინვესტიციის შესახებ, ან პროგნოზებული გაყიდვების დანახარჯების დასაფარად საჭირო სხვა საშუალებების შესახებ, როგორიცაა, მაგალითად წარმოება ქვეკოკოტრაქტის მეშვეობით.

20. მართალია, აუცილებელი არ არის ჰიპოთეზური დაშვებების დამადასტურებელი მტკიცებულებების მოპოვება, მაგრამ აუდიტორი დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ ეს დაშვებები პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მიზნების შესაბამისია და არ არსებობს საფუძველი იმისა, რომ აშკარად არარეალისტურად იყოს მიჩნეული.

21. აუდიტორი იმაშიც უნდა დარწმუნდეს, რომ პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია სათანადოდ არის მომზადებული ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული დაშვებების საფუძველზე, მაგალითად, ტექნიკური შემოწმების საფუძველზე, როგორიცაა: ხელახალი გამოთვლების ჩატარება და დაშვებების ურთიერთთავსებადობის გადამოწმება. ეს იმას ნიშნავს, რომ ხელმძღვანელობის მიერ

დასახული ღონისძიებები ერთმანეთთან შესაბამისობაშია და არ არსებობს შეუსაბამობები ისეთი თანხების განსაზღვრაში, რომლებიც ეყრდნობა ტიპურ ცვლადებს, როგორიცაა საპროცენტო განაკვეთები.

22. აუდიტორმა ყურადღება უნდა გაამახვილოს ისეთ სფეროებზე, რომლებიც განსაკუთრებით მგრძნობიარეა ცვლილებების მიმართ და რაც არსებით გავლენას ახდენს პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაში ნაჩვენებ შედეგებზე. ეს გავლენას იქონიებს შესაფერისი მტკიცებულებების ძიების ხარისხზე. ასევე გავლენას მოახდენს აუდიტორის მიერ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში მოცემული ინფორმაციის მართებულობისა და ადეკვატურობის შეფასებაზე.

23. როდესაც გარიგების თანახმად აუდიტორი ამოწმებს პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის ერთ ან მეტ ელემენტს, მაგალითად, ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას, მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორმა გაითვალისწინოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სხვა კომპონენტების ურთიერთკავშირი.

24. როდესაც პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაში გათვალისწინებულია მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის უკვე გასული ნაწილი, აუდიტორმა უნდა განიხილოს, რა დონეზე იქნება აუცილებელი პროცედურების გამოყენება გასული პერიოდის ინფორმაციის მიმართ. განსხვავებულ გარემოებებში პროცედურები განსხვავებული იქნება, მაგალითად, იმისდა მიხედვით, საპროგნოზო პერიოდის რა ნაწილია უკვე გასული.

25. **აუდიტორმა ხელმძღვანელობისაგან უნდა მოიპოვოს ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მიზნობრივი გამოყენებისა და ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი დაშვებების სისრულის შესახებ, ასევე ხელმძღვანელობის მხრიდან მისი პასუხისმგებლობის აღიარება პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაზე.**

წარდგენა და ინფორმაციის გამჟღავნება განმარტებით შენიშვნებში

26. პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის წარდგენისა და განმარტებით შენიშვნებში წარმოდგენილი ინფორმაციის შეფასების დროს, აუდიტორმა საკანონმდებლო და პროფესიული სტანდარტების სპეციფიკური ხასიათის მოთხოვნებთან ერთად უნდა გაითვალისწინოს:

ა) არის თუ არა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია ინფორმატიული და ხომ არ შეიყვანს მომხმარებლებს შეცდომაში;

ბ) ნათლად არის თუ არა ახსნილი სააღრიცხვო პოლიტიკა პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაზე დართულ შენიშვნებში;

გ) ადეკვატურად ახსნილია თუ არა დაშვებები პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაზე დართულ შენიშვნებში. აუცილებელია ნათლად იყოს განმარტებული, რას წარმოადგენს ეს ინფორმაცია: ხელმძღვანელობის ოპტიმალურ მიახლოებით დაშვებებს თუ ჰიპოთეზურ დაშვებებს; იმ შემთხვევაში კი, როდესაც დაშვებები არსებით სფეროებს ეხება, რომლებსაც მაღალი დონის განუსაზღვრელობა ახასიათებთ, სათანადოდ უნდა იყოს ახსნილი თავად განუსაზღვრელობა და შედეგების მგრძნობელობა განუსაზღვრელობის მიმართ;

დ) არის თუ არა მითითებული პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მომზადების თარიღი. ხელმძღვანელობამ კი უნდა დაადასტუროს, რომ დაშვებები შეესაბამება ამ თარიღს, მიუხედავად იმისა, რომ საბაზისო ინფორმაცია შეიძლება გროვდებოდა დროის გარკვეული პერიოდის განმავლობაში;

ე) იმ შემთხვევაში, თუ პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაში ნაჩვენები შედეგები გამოხატულია დიაპაზონის სახით - არის თუ არა ნათლად მითითებული მეთოდი, რომლის მიხედვითაც განისაზღვრა დიაპაზონი და ხომ არ არის დიაპაზონი შერჩეული რაიმე მიკერძოებულ ან მცდარ საფუძველზე;

ვ) იყო თუ არა ახსნილი ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებში უკანასკნელი გასული პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შემდეგ სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ნებისმიე-

რი ცვლილება, ასევე ამ ცვლილების გამომწვევი მიზეზები და მისი გავლენა პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაზე.

დასკვნა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმების შესახებ

27. **აუდიტორის დასკვნა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმების შესახებ უნდა შეიცავდეს:**

ა) სათაურს;

ბ) ადრესატს;

გ) პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის იდენტიფიკაციას;

დ) მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის ან შესაბამისი ეროვნული სტანდარტებისა თუ პრაქტიკის მითითებას, რომელიც გამოიყენება პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმების დროს;

ე) იმის აღნიშვნას, რომ ხელმძღვანელობას ეკისრება პასუხისმგებლობა პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაზე, მათ შორის დაშვებებზე, რომლებსაც ეს ინფორმაცია ეყრდნობა;

ვ) პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მიზნებისა და/ან მისი შეზღუდული გავრცელების შესახებ მითითებას, საჭიროების შემთხვევაში;

ზ) უარყოფითი რწმუნების განცხადებას იმის შესახებ, უზრუნველყოფს თუ არა მოცემული დაშვებები პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციისთვის სათანადო ბაზას;

თ) მოსაზრებას იმის შესახებ, არის თუ არა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია სათანადოდ მომზადებული მოცემული დაშვებების საფუძველზე და წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;

ი) სათანადო შენიშვნებს პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაში ნაჩვენები შედეგების მიღწევის შესაძლებლობის შესახებ;

კ) დასკვნის თარიღს, რომელიც უნდა იყოს პროცედურების დამთავრების თარიღი;

ლ) აუდიტორის მისამართსა და

მ) ხელმოწერას.

ნ) ასეთ დასკვნაში:

- მითითებული უნდა იყოს: დაშვებების დამადასტურებელი მტკიცებულებების შემოწმების საფუძველზე მიიქცია თუ არა აუდიტორის ყურადღება ისეთმა რამემ, რაც აუდიტორს დაარწმუნებდა იმაში, რომ დაშვებები ვერ უზრუნველყოფს პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციისთვის სათანადო ბაზას;
- მოცემული უნდა იყოს აუდიტორის მოსაზრება იმის შესახებ, არის თუ არა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია სათანადოდ მომზადებული მოცემული დაშვებების საფუძველზე და წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;
- ასევე აუცილებელია იმის აღნიშვნა, რომ
  - რეალური შედეგები შესაძლოა განსხვავდებოდეს პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციისაგან, რადგანაც ხშირად პროგნოზებული მოვლენები არ ხდება ისე, როგორც მოსალოდნელი იყო და ეს გადახრები შეიძლება არსებითი ხასიათისაც იყოს. როდესაც პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია მოცემულია დიაპაზონის სახით, ისიც უნდა აღინიშნოს, რომ არ არსებობს იმის გარანტია, რომ რეალური შედეგები ამ დიაპაზონში მოთავსდება;
  - გრძელვადიანი პროგნოზის შემთხვევაში - პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია მომზადებულია გარკვეული მიზნით (მიუთითეთ მიზანი), დაშვებების გარკვეული ნაკრების გამოყენებით, რომელიც მოიცავს ჰიპოთეზურ დაშვებებს მომავალი მოვ-

ლენების შესახებ და ხელმძღვანელობის ღონისძიებებს, რომლებიც შესაძლოა არც გატარდეს. აქედან გამომდინარე, მკითხველმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია გამოიყენება მხოლოდ მითითებული მიზნებისთვის და არა სხვა მიზნით.

28. ქვემოთ გთავაზობთ ამონარიდს მოკლევადიანი პროგნოზის შესახებ გაცემული არამოდიფიცირებული დასკვნიდან:

> შევამოწმეთ მოკლევადიანი პროგნოზი[1] მარწმუნებელი გარიგებების იმ საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისად, რომელიც გამოიყენება პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმების დროს. ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია აღნიშნულ პროგნოზზე, მათ შორის ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ X შენიშვნაში აღწერილ დაშვებებზე, რომელთაც ეს პროგნოზი ეყრდნობა.
>
> დაშვებების დამადასტურებელი მტკიცებულებების შემოწმების საფუძველზე ვაცხადებთ, რომ ჩვენი ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ რამეს, რაც დაგვარწმუნებდა იმაში, რომ ეს დაშვებები ვერ უზრუნველყოფს მოცემული პროგნოზისთვის სათანადო ბაზას. ამასთან, ჩვენი აზრით, პროგნოზი სათანადოდ არის მომზადებული ზემოაღნიშნული დაშვებების საფუძველზე და წარდგენილია ....[2] -ის შესაბამისად.
>
> მოსალოდნელია, რომ რეალური შედეგები განსხვავებული იქნება პროგნოზირებულისაგან, რადგანაც პროგნოზებული მოვლენები ხშირად არ ხდება ისე, როგორც ნავარაუდები იყო და გადახრები შესაძლოა არსებითი ხასიათისაც იყოს.

29. ქვემოთ გთავაზობთ ამონარიდს გრძელვადიანი პროგნოზის შესახებ გაცემული არამოდიფიცირებული დასკვნიდან:

> შევამოწმეთ გრძელვადიანი პროგნოზი[3] მარწმუნებელი გარიგებების იმ საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისად, რომელიც გამოიყენება პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმების დროს. ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია აღნიშნულ პროგნოზზე, მათ შორის ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ X შენიშვნაში აღწერილ დაშვებებზე, რომელთაც ეს პროგნოზი ეყრდნობა.
>
> პროგნოზი მომზადებულია (მიუთითეთ მიზანი) ...თვის. ვინაიდან სამეურნეო სუბიექტი იმყოფება საქმიანობის საწყის ეტაპზე, გრძელვადიანი პროგნოზი მომზადებულია მთელი რიგი დაშვებების საფუძველზე, რომელიც მოიცავს მომავალი მოვლენების შესახებ ჰიპოთეზურ დაშვებებსა და ხელმძღვანელობის ღონისძიებებს, რომლებიც შესაძლოა არც გატარდეს. აქედან გამომდინარე, მკითხველმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია გამოიყენება მხოლოდ მითითებული მიზნებისთვის და არა სხვა მიზნით.
>
> დაშვებების დამადასტურებელი მტკიცებულებების შემოწმების საფუძველზე ვაცხადებთ, რომ ჩვენი ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ რამეს, რაც დაგვარწმუნებდა იმაში, რომ ეს დაშვებები ვერ უზრუნველყოფს მოცემული გრძელვადიანი პროგნოზისთვის სათანადო ბაზას (აღწერეთ თვითონ ჰიპოთეზური დაშვებები ან მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნა, სადაც ეს დაშვებებია განხილული). ამასთან, ჩვენი

---

1. მიუთითეთ სამეურნეო სუბიექტის სახელწოდება, საპროგნოზო პერიოდი და სათანადოდ მოახდინეთ შემოწმებული ინფორმაციის იდენტიფიკაცია, მაგალითად, მიუთითეთ გვერდების ნომრები, ან კონკრეტული ანგარიშგების სახელწოდება.

2. მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები.

3. მიუთითეთ სამეურნეო სუბიექტის სახელწოდება, საპროგნოზო პერიოდი და სათანადოდ მოახდინეთ შემოწმებული ინფორმაციის იდენტიფიკაცია, მაგალითად, მიუთითეთ გვერდების ნომრები, ან კონკრეტული ანგარიშგების სახელწოდება.

აზრით, ეს პროგნოზი სათანადოდ არის მომზადებული ზემოაღნიშნული დაშვებების საფუძველზე და წარდგენილია .....[4] –ის შესაბამისად.

იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ჰიპოთეზური დაშვებების გათვალისწინებით ნავარაუდები მოვლენები მოხდება, რეალური შედეგები შესაძლოა მაინც განსხვავდებოდეს გრძელვადიანი პროგნოზისაგან, რადგან სხვა პროგნოზებული მოვლენები ხშირად არ ხდება ისე, როგორც მოსალოდნელი იყო და გადახრები შესაძლოა არსებითი ხასიათისაც იყოს.

30. **თუ აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია არ არის სათანადოდ წარდგენილი ან ადეკვატურად არ არის მომზადებული განმარტებითი შენიშვნები, აუდიტორმა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შესახებ უნდა გამოთქვას პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება, ან გამოვიდეს გარიგებიდან, საჭიროებისამებრ.** ამის მაგალითად გამოდგება შემთხვევა, როდესაც ფინანსური ინფორმაცია სათანადოდ ვერ წარმოაჩენს გარკვეული დაშვებების შედეგებს, რომლებსაც მაღალი დონის მგრძნობელობა ახასიათებთ.

31. **აუდიტორმა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შესახებ დასკვნაში უნდა გამოთქვას უარყოფითი მოსაზრება ან გამოვიდეს გარიგებიდან, თუ დარწმუნებულია, რომ ერთი ან მეტი მნიშვნელოვანი დაშვება ვერ უზრუნველყოფს სათანადო ბაზას პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციისათვის, რომელიც მომზადებულია ოპტიმალური მიახლოებითი დაშვებების საფუძველზე, ან ერთი ან მეტი მნიშვნელოვანი დაშვება ვერ უზრუნველყოფს სათანადო ბაზას პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციისათვის ჰიპოთეზური დაშვებების მიხედვით.**

32. **როდესაც შემოწმებაზე გავლენას ახდენს გარკვეული პირობები, რომლებიც ხელს უშლის ერთი ან მეტი ისეთი პროცედურის ჩატარებას, რომელიც აუცილებლად მიიჩნევა მოცემულ გარემოებებში, აუდიტორი უნდა გამოვიდეს გარიგებიდან ან პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შესახებ შედგენილ თავის დასკვნაში უარი განაცხადოს მოსაზრების გამოთქმაზე და აღწეროს სამუშაოს მასშტაბის შეზღუდვები.**

4. იხ. მე-2 სქოლიო.

მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტი 3402

მარწმუნებელი დასკვნები მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების შესახებ

(ვრცელდება მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორთა მარწმუნებელ დასკვნებზე, რომლებიც მოიცავს 2011 წლის 15 ივნისამდე ან შემდგომ პერიოდებს)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე მასს-ის მოქმედების სფერო ... 1–6

ძალაში შესვლის თარიღი ... 7

მიზნები ... 8

განმარტებები ... 9

მოთხოვნები

მასს 3000 ... 10

ეთიკური მოთხოვნები ... 11

ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ... 12

ახალ გარიგებაზე ან გარიგების გაგრძელებაზე დათანხმება ... 13-14

კრიტერიუმების მიზანშეწონილობის შეფასება ... 15-18

არსებითობა ... 19

მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის შესწავლა ... 20

მტკიცებულებების მოპოვება აღწერასთან დაკავშირებით ... 21-22

მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის საშუალებების სტრუქტურის შესახებ ... 23

მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის საშუალებების ეფექტიანობის შესახებ ... 24-29

შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაო ... 30-37

ოფიციალური წერილები ... 38-40

სხვა ინფორმაცია ... 41-42

შემდგომი მოვლენები ... 43-44

დოკუმენტაცია ... 45-52

მომსახურე ორგანიზაციის მარწმუნებელი დასკვნის მომზადება ... 53-55

ინფორმირებასთან დაკავშირებული სხვა პასუხისმგებლობები ... 56

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე მასს-ის მოქმედების სფერო ... გ1-გ2

განმარტებები ... გ3–გ4

ეთიკური მოთხოვნები ... გ5

ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები გ6
ახალ გარიგებაზე ან გარიგების გაგრძელებაზე დათანხმება გ7-გ12
კრიტერიუმების მიზანშეწონილობის შეფასება გ13-გ15
არსებითობა გ16-გ18
მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის შესწავლა გ19-გ20
მტკიცებულებების მოპოვება აღწერასთან დაკავშირებით გ21-გ24
მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის საშუალებების სტრუქტურასთან დაკავშირებით გ25-გ27
მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის საშუალებების ეფექტიანობის შესახებ გ28-გ36
შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაო გ37-გ41
ოფიციალური წერილები გ42-გ43
სხვა ინფორმაცია გ44-გ45
დოკუმენტაცია გ46
მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნის მომზადება გ47-გ52
ინფორმირებასთან დაკავშირებული სხვა პასუხისმგებლობები გ53
1-ლი დანართი: მომსახურე ორგანიზაციის მტკიცებების ნიმუშები
მე-2 დანართი: მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნის ნიმუშები
მე-3 დანართი: მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოდიფიცირებული მარწმუნებელი დასკვნის ნიმუშები

მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მასს) 3402 - *„მარწმუნებელი დასკვნები მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების შესახებ“ - განხილულ უნდა იქნეს ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების წინასიტყვაობასთან ერთად.*

შესავალი

წინამდებარე მასს-ის მოქმედების სფერო

1. მარწმუნებელი გარიგებების წინამდებარე საერთაშორისო სტანდარტი (მასს) შეეხება მარწმუნებელ გარიგებას, რომელსაც პრაქტიკოსი[1] ასრულებს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტისა და მისი აუდიტორისთვის დასკვნის მიწოდების მიზნით, მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის მომსახურე ორგანიზაციაში გამოყენებული კონტროლის საშუალებების შესახებ, რომლებიც, სავარაუდოდ, მიეკუთვნება მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემას, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან. იგი წარმოადგენს ასს 402 [2]-ის დამატებას, იმ თვალსაზრისით, რომ წინამდებარე მასს-ის მიხედვით მომზადებულმა დასკვნებმა შესაძლოა უზრუნველყოს ასს 402-ის (იხ. პუნქტი გ1) მოთხოვნებით გათვალისწინებული შესაფერისი მტკიცებულებები.

2. *მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტრუქტურულ საფუძვლებში* აღნიშნულია, რომ მარწმუნებელი გარიგება შეიძლება იყოს „დასაბუთებული რწმუნების“ გარიგება ან „შეზღუდული რწმუნების“ გარიგება და ასევე მარწმუნებელი გარიგება შეიძლება იყოს დამოწმების გარიგება[3] ან უშუალო შეფასების გარიგება. წინამდებარე მასს ეხება მხოლოდ დასაბუთებული რწმუნების დამოწმების გარიგებებს.

3. ეს მასს მხოლოდ იმ შემთხვევაში გამოიყენება, როდესაც მომსახურე ორგანიზაცია არის პასუხისმგებელი კონტროლის საშუალებების სათანადო სტრუქტურაზე, ან რაიმე სხვა მიზეზებით შეუძლია თავისი განცხადების ფორმირება კონტროლის საშუალებების სტრუქტურის შესახებ. წინამდებარე მასს არ შეეხება მარწმუნებელ გარიგებებს, რომლის მიზანია[4]:

   ა) მხოლოდ დასკვნის შედგენა იმის თაობაზე, ფუნქციონირებდა თუ არა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებები აღწერის შესაბამისად; ან

   ბ) დასკვნის შედგენა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის ისეთი საშუალებების შესახებ, რომლებიც დაკავშირებული არ არის მომსახურებასთან, რომელიც, სავარაუდოდ, შესაფერისი იქნება მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან დაკავშირებულ შიდა კონტროლის სისტემის (მაგალითად, კონტროლის საშუალებები, რომლებიც გავლენას ახდენს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტების წარმოებაზე ან პროდუქციის ხარისხის კონტროლზე).

   ამასთან, წინამდებარე მასს გარკვეულ რეკომენდაციებსაც იძლევა ისეთ გარიგებებთან დაკავშირებით, რომლებიც მასს 3000-ის (გადასინჯული) (იხ: პუნქტი გ2) შესაბამისად ხორციელდება.

4. გარდა კონტროლის საშუალებების შესახებ მარწმუნებელი დასკვნის გაცემისა, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი შეიძლება დაქირავებული იყოს ისეთი დასკვნების შესადგენად, რომლებიც ქვემოთ არის ჩამოთვლილი და განხილული არ არის ამ მასს-ში. მაგალითად:

   ა) დასკვნა მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის იმ ოპერაციების ან ნაშთების შესახებ, რომლებსაც მომსახურე ორგანიზაცია აღრიცხავს; ან

   ბ) დასკვნა შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებებთან დაკავშირებით.

---

1. მასს 3000 (გადასინჯული) – „*მარწმუნებელი გარიგებები გასულის პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვის გარდა*“, პუნქტი 12(ს).

2. ასს 402 – „*აუდიტორული მოსაზრებები სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე*“

3. მასს 3000 (გადასინჯული), მე-12 პუნქტი.

4. ამ მასს-ს პუნქტები მე-13 და 53(ლ).

კავშირი მასს 3000-თან (გადასინჯული), სხვა პროფესიულ დოკუმენტებსა და სხვა მოთხოვნებთან

5. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი ვალდებულია, დაიცვას მასს 3000-ის (გადასინჯული) და წინამდებარე მასს-ის მოთხოვნები მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებებთან დაკავშირებით მარწმუნებელი გარიგებების შესრულების დროს. წინამდებარე მასს ავსებს მასს 3000-ს (გადასინჯული) (მაგრამ არ არის მისი შემცვლელი) და უფრო კონკრეტულად გვიჩვენებს, როგორ უნდა გამოვიყენოთ მასს 3000 (გადასინჯული) დასაბუთებული რწმუნების გარიგების დროს, რომელიც ითვალისწინებს დასკვნის შედგენას მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების შესახებ.

6. მასს 3000-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების დაცვა, სხვასთან ერთად, გულისხმობს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბესსს) მიერ გამოცემულ *პროფესიონალი ბუღალტერების ეთიკის კოდექსის* „ა“ და „ბ“ ნაწილების მოთხოვნების დაცვას, რომლებიც დაკავშირებულია მარწმუნებელ გარიგებებთან, ან სხვა პროფესიული მოთხოვნების ან საკანონმდებლო მოთხოვნების დაცვას, რომლებიც ბესსს-ის კოდექსის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია[5]. იგი ასევე მოითხოვს, რომ გარიგების პარტნიორი იყოს ისეთი ფირმის წარმომადგენელი, რომელიც იყენებს ხკსს 1-ს, ან სხვა პროფესიულ თუ კანონმდებლობით დადგენილ მოთხოვნებს, რომლებიც ხკსს 1-ის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია.[6]

ძალაში შესვლის თარიღი

7. წინამდებარე მასს ვრცელდება მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორების მიერ შედგენილ იმ მარწმუნებელ დასკვნებზე, რომლებიც მოიცავს 2011 წლის 15 ივნისს ან მის შემდეგ დასრულებულ პერიოდებს.

მიზნები

8. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიზნებია:

   ა) მოიპოვოს დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე:

      (i) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული საკუთარი სისტემის აღწერა სამართლიანად ასახავს თუ არა იმ სისტემას, რომელიც შექმნილი და დანერგილი იყო მითითებული პერიოდის განმავლობაში (ან 1-ლი ტიპის დასკვნის შემთხვევაში, მითითებული თარიღისთვის);

      (ii) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებულ კონტროლის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები სათანადოდ იყო თუ არა ორგანიზებული მითითებული პერიოდის განმავლობაში (ან 1-ლი ტიპის დასკვნის შემთხვევაში, მითითებული თარიღისთვის);

      (iii) თუ ეს გარიგების სამუშაოს მასშტაბში შედიოდა - კონტროლის საშუალებები ფუნქციონირებდა თუ არა იმდენად ეფექტურად, რაც საკმარისია დასაბუთებული რწმუნების მისაღებად იმის შესახებ, რომ მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნები მიღწეული იყო მითითებული პერიოდის განმავლობაში.

   ბ) დასკვნა მოამზადოს ზემოთ მითითებულ (ა) პუნქტში აღწერილ საკითხებზე, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაოს შედეგების შესაბამისად.

---

5. მასს 3000 (გადასინჯული), პუნქტები 3(ა), მე-20 და 34-ე.

6. მასს 3000 (გადასინჯული), პუნქტები 3(ბ) და 31(ა); ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი (ხკსს) 1 - „*ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელ და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს*“.

განმარტებები

9. წინამდებარე მასს-ის მიზნებისთვის, ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

ა) ქვემომსახურე ორგანიზაციის მომსახურების გათვალისწინების მეთოდი ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის გარეშე (კონტროლის გამორიცხვის მეთოდი) – მეთოდი, რომელიც გამოიყენება ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებასთან მიმართებაში, როდესაც მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში გათვალისწინებულია ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათი, მაგრამ ამ ქვემომსახურე ორგანიზაციის შესაბამისი კონტროლის მიზნები და კონტროლის საშუალებები გათვალისწინებული არ არის მომსახურე ორგანიზაციის საკუთარი სისტემის აღწერაში და არც მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის სამუშაოს მასშტაბში. მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული საკუთარი სისტემის აღწერა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის სამუშაოს მასშტაბი მოიცავს მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებებს, რათა მონიტორინგი განახორციელოს ქვემომ-სახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების ეფექტიანობაზე, რაც შეიძლება გულისხმობდეს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების შესახებ გაცემული მარწმუნებელი დასკვნის მიმოხილვას;

ბ) მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის დამატებითი კონტროლის პროცედურები – მომ-სახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების მოდელში ნაგულისხმევი კონტროლის პროცედურები, რომლებსაც განახორციელებენ მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტები, მაგრამ გაითვალისწინება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში, თუ ისინი აუცილებელია მისი კონტროლის სისტემის მიზნების მისაღწევად, რაც ასახულია სისტემის აღწერაში;

გ) კონტროლის მიზანი – კონტროლის სისტემის რომელიმე ასპექტის მიზანი ან ამოცანა. კონტროლის მიზნები დაკავშირებულია იმ რისკებთან, რომლებიც უნდა შეამციროს კონტროლის საშუალებებმა;

დ) მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებები – კონტროლის იმ მიზნის მისაღწევად განკუთვნილი კონტროლის საშუალებები, რომელსაც მოიცავს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნა; (იხ. პუნქტი გ3)

ე) ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებები – ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებები, რომელთა მიზანია კონტროლის მიზნის მიღწევის შესახებ დასაბუთებული რწმუნების მოპოვება;

ვ) კრიტერიუმები – ამოსავალი საკონტროლო მაჩვენებლები (ბაზა), რომელიც გამოიყენება გან-სახილველი საგნის შესაფასებლად ან გასაზომად. „შესაფერისი კრიტერიუმები“ ის კრიტერიუმებია, რომლებიც გამოიყენება კონკრეტული გარიგებისათვის;

ზ) ქვემომსახურე ორგანიზაციის მომსახურების გათვალისწინების მეთოდი ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის ჩათვლით (კონტროლის გათვალისწინების მეთოდი) – მეთოდი, რომელიც გამოიყენება ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებებთან მიმართებაში, როდესაც მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში გათვალისწინებულია ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათი და, გარდა ამისა, ამ ქვემომსახურე ორგანიზაციის შესაბამისი კონტროლის მიზნებიც და დაკავშირებული კონტროლის საშუალებებიც გათვალისწინებულია მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში და ასევე მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის სამუშაოს მასშტაბში; (იხ: პუნქტი გ4)

თ) შიდა აუდიტის სამსახური – სამეურნეო სუბიექტის სამსახური, რომელიც ასრულებს მარწმუნებელ და საკონსულტაციო მომსახურებას, რომლის მიზანია სამეურნეო სუბიექტის მართვის, რისკების მართვისა და შიდა კონტროლის პროცესების ეფექტიანობის შეფასება და გაუმჯობესება;

ი) შიდა აუდიტორები – პირები, რომლებიც ასრულებენ შიდა აუდიტის სამსახურის ფუნქციებს. შიდა აუდიტორები შეიძლება იყვნენ შიდა აუდიტის განყოფილების ან სხვა ანალოგიური სამსახურის თანამშრომლები;

კ) დასკვნა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერისა და სტრუქტურის შესახებ (წინამდებარე მასს-ში მოხსენიებულია, როგორც „1-ლი ტიპის დასკვნა“), რომელიც მოიცავს:

(i) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერას;

(ii) მომსახურე ორგანიზაციის წერილობით განცხადებას იმის თაობაზე, რომ ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით და შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე:

ა. მოცემული აღწერა სამართლიანად ასახავს მომსახურე ორგანიზაციის იმ სისტემას, რომელიც შექმნილი და დანერგილი იყო მითითებული თარიღისთვის;

ბ. მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებულ კონტროლის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები სათანადოდ იყო ორგანიზებული მითითებული თარიღისთვის; და

(iii) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელ დასკვნას, რომელიც შეიცავს დასაბუთებული რწმუნების დასკვნას/მოსაზრებას ზემოთ (ii) ნაწილის „ა“ და „ბ“ პუნქტებში მოცემულ საკითხებთან დაკავშირებით.

ლ) დასკვნა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერის, მისი სტრუქტურისა და ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ (რომელიც წინამდებარე მასს-ში მოხსენიებულია, როგორც „მეორე ტიპის დასკვნა“), რომელიც მოიცავს:

(i) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერას;

(ii) მომსახურე ორგანიზაციის წერილობით განცხადებას იმის თაობაზე, რომ ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით და შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე:

ა. მოცემული აღწერა სამართლიანად ასახავს მომსახურე ორგანიზაციის იმ სისტემას, რომელიც შექმნილი და დანერგილი იყო მითითებული პერიოდის განმავლობაში;

ბ. მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებულ კონტროლის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები სათანადოდ იყო ორგანიზებული მითითებული პერიოდის განმავლობაში;

გ. მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებულ კონტროლის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები ეფექტიანად ფუნქციონირებდა მითითებული პერიოდის განმავლობაში; და

(iii) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელ დასკვნას, რომელიც შეიცავს:

ა. დასაბუთებული რწმუნების დასკვნას/მოსაზრებას ზემოთ (ii) „ა“-„გ“ პუნქტებში მოცემულ საკითხებთან დაკავშირებით; და

ბ. კონტროლის ტესტების აღწერას და მათ შედეგებს.

მ) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი – პრაქტიკოსი, რომელიც მომსახურე ორგანიზაციის მოთხოვნით წარმოადგენს მარწმუნებელ დასკვნას, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემის შესახებ;

ნ) მომსახურე ორგანიზაცია – მესამე მხარის ორგანიზაცია (ან მესამე მხარის ორგანიზაციის ქვედანაყოფი), რომელიც ისეთი ტიპის მომსახურებას უწევს მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტებს, რომელიც, სავარაუდოდ, ამ სამეურნეო სუბიექტების ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული საკუთარი შიდა კონტროლის სისტემის ნაწილია;

ო) მომსახურე ორგანიზაციის განცხადება – წერილობითი განცხადება იმ საკითხებთან დაკავშირებით, რომლებიც აღწერილია მე-9 პუნქტის (ლ) (ii) ქვეპუნქტში (ან მე-9 პუნქტის (კ) (ii) ქვეპუნქტში - 1-ლი ტიპის დასკვნის შემთხვევაში);

პ) მომსახურე ორგანიზაციის სისტემა (ან სისტემა) – მომსახურე ორგანიზაციის პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც მომსახურე ორგანიზაციის მიერ არის დაპროექტებული, დანერგილი და პრაქტიკულად ხორციელდება იმისთვის, რომ მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტებს გაუწიოს ისეთი ტიპის მომსახურება, რომელსაც მოიცავს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნა. მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული საკუთარი სისტემის აღწერა მოიცავს: ინფორმაციას გაწეული მომსახურების შესახებ, პერიოდს, ან, 1-ლი ტიპის დასკვნის შემთხვევაში, თარიღს, რომელსაც აღნიშნული აღწერა ეხება; ასევე კონტროლის მიზნებსა და შესაბამის კონტროლის საშუალებებს;

ჟ) ქვემომსახურე ორგანიზაცია – მომსახურე ორგანიზაცია, რომელსაც იყენებს სხვა მომსახურე ორგანიზაცია მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტებისთვის ზოგიერთი ისეთი ტიპის მომსახურების შესასრულებლად, რომელიც, სავარაუდოდ, ამ სამეურნეო სუბიექტების ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული საკუთარი შიდა კონტროლის სისტემის ნაწილია;

რ) კონტროლის ტესტი – პროცედურა, რომელიც განკუთვნილია კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესაფასებლად, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნების მიღწევის თვალსაზრისით;

ს) მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორი – აუდიტორი, რომელიც ატარებს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და დასკვნას გასცემს ამ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ;[7]

ტ) მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტი – სამეურნეო სუბიექტი, რომელიც მომსახურე ორგანიზაციას იყენებს.

მოთხოვნები

მასს 3000 (გადასინჯული)

10. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი ვერ განაცხადებს, რომ დაიცვა წინამდებარე მასს-ის მოთხოვნები, თუ მან არ დაიცვა როგორც წინამდებარე მასს-ის, ასევე მასს 3000-ის (გადასინ-ჯული) მოთხოვნები.

ეთიკური მოთხოვნები

11. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა დაიცვას ბესსს-ის კოდექსის „ა“ და „ბ“ ნაწილების მოთხოვნები, რომლებიც ეხება მარწმუნებელ გარიგებებს, ან სხვა პროფესიული ან კანონმდებლობით გათვალისწინებული ისეთი მოთხოვნები, რომლებიც ბესსს-ის კოდექსის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია. (იხ: პუნქტი გ5)

ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები

12. იმ შემთხვევაში, როდესაც წინამდებარე მასს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორისგან მოითხოვს გამოკითხვის ჩატარებას მომსახურე ორგანიზაციის შესახებ, ოფიციალური ინფორმაციის მიღებას მისგან ან ინფორმირებას, ან რაიმე სხვა სახის ურთიერთქმედებას მომსახურე ორგანიზაციასთან, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს შესა-ბამისი პირი (პირები) მომსახურე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობაში ან მართვის სტრუქტურაში, ვისთანაც ითანამშრომლებს. ამ ურთიერთქმედებაში იგულისხმება იმის გათვალისწინება, თუ

7. ქვემომსახურე ორგანიზაციის შემთხვევაში, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი, რომელიც ქვემომსახურე ორგანიზაციის მომსახურებებს იყენებს, ასევე მომხმარებლის აუდიტორია.

რომელ პირს (პირებს) გააჩნია შესაბამის საკითხებზე შესაფერისი პასუხისმგებლობა და ცოდნა. (იხ: პუნქტი გ6)

ახალ გარიგებაზე ან გარიგების გაგრძელებაზე დათანხმება

13. ახალ გარიგებაზე დათანხმების ან გაგრძელების თაობაზე თანხმობის მიცემამდე მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი ვალდებულია:

ა) განსაზღვროს:

(i) გააჩნია თუ არა მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს გარიგების შესასრულებლად აუცილებელი უნარები და კომპეტენცია; (იხ. პუნქტი გ7)

(ii) კრიტერიუმები, რომლებიც, პრაქტიკოსის ვარაუდით, უნდა გამოიყენოს მომსახურე ორგანიზაციამ მისი საკუთარი სისტემის შესახებ აღწერის მოსამზადებლად, მიზან-შეწონილია თუ არა და ხელმისაწვდომი იქნება თუ არა მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტებისა და მათი აუდიტორებისთვის; და

(iii) იქნება თუ არა გარიგების სამუშაო მასშტაბი და მომსახურე ორგანიზაციის მიერ საკუთარი სისტემის აღწერა იმდენად შეზღუდული, რომ ისინი, სავარაუდოდ, არ იქნება სარგებლის მომტანი მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტებისაა და მათი აუდიტო-რებისთვის.

ბ) მომსახურე ორგანიზაციისგან მიიღოს თანხმობა იმის შესახებ, რომ იგი აღიარებს და ესმის, რომ გააჩნია პასუხისმგებლობა შემდეგ საკითხებთან მიმართებით:

(i) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული საკუთარი სისტემის აღწერა და თანდართული განცხადება, მათ შორის, ამ აღწერისა და განცხადების სისრულეზე, სისწორესა და მათი წარმოდგენის მეთოდზე; (იხ. პუნქტი გ8);

(ii) დასაბუთებული საფუძვლის ქონა მომსახურე ორგანიზაციის იმ განცხადებისთვის, რომელიც თან ახლავს სისტემის აღწერას; (იხ. პუნქტი გ 9);

(ii) მომსახურე ორგანიზაციის განცხადებაში იმ კრიტერიუმების შეტანა, რომლებიც მან გამოიყენა საკუთარი სისტემის აღწერისას;

(iii) საკუთარი სისტემის აღწერაში შემდეგი მონაცემების შეტანა:

ა. კონტროლის მიზნები; და

ბ. თუ ისინი განსაზღვრულია კანონმდებლობით, ან სხვა მხარის (მაგალითად, მომხმარებელთა ჯგუფის ან პროფესიული ორგანიზაციის) მიერ, იმ მხარის მითითება, რომელმაც განსაზღვრა ისინი;

(iv) იმ რისკების დადგენა, რომლებიც საფრთხეს უქმნის საკუთარ სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნების მიღწევას, ასევე ისეთი კონტროლის საშუალებების შემუშავება და დანერგვა, რომლებიც უზრუნველყოფს დასაბუთებულ რწმუნებას იმის თაობაზე, რომ აღნიშნული რისკები საფრთხეს არ შეუქმნიან სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნების მიღწევას და, მაშასადამე, აღნიშნული კონტროლის მიზნები მიღწეული იქნება; და (იხ. პუნქტი გ10).

(v) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის უზრუნველყოფა:

ა. ყველანაირი ინფორმაციით, როგორიცაა ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა მასალა, მათ შორის, მომსახურების დონის ხელშეკრულებებით, რომლებიც, როგორც მომსახურე ორგანიზაციისთვის ცნობილია, შეესაბამება მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის აღწერასა და თანდართულ მომსახურე ორგანიზაციის განცხადებას;

ბ. დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა შეიძლება მოითხოვოს მომსახურე ორგანიზაციისგან მარწმუნებელი გარიგების შესრულების მიზნით; და

გ. მომსახურე ორგანიზაციის ფარგლებში იმ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, ვისგანაც მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი საჭიროდ მიიჩნევს მტკიცებულების მიღებას.

გარიგების პირობებში ცვლილების შეტანაზე დათანხმება

14. თუ მომსახურე ორგანიზაცია მოითხოვს გარიგების მასშტაბში ცვლილების შეტანას გარიგების დასრულებამდე, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ ასეთი ცვლილებისთვის არსებობს დასაბუთებული საფუძველი. (იხ: პუნქტები გ11–გ12)

კრიტერიუმების მიზანშეწონილობის შეფასება

15. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, გამოიყენა თუ არა მომსახურე ორგანიზაციამ შესაფერისი კრიტერიუმები საკუთარი სისტემის აღწერისას და იმის შეფასებისას, სათანადოდ არის თუ არა დაპროექტებული კონტროლის საშუალებების სტრუქტურა, ხოლო მე-2 ტიპის დასკვნის შემთხვევაში, იმის შესაფასებლად, ეფექტიანად მუშაობს თუ არა კონტროლის საშუალებები.

16. იმის დასადგენად, მიზანშეწონილია თუ არა კრიტერიუმები, რომლებიც მომსახურე ორგანიზაციამ გამოიყენა საკუთარი სისტემის აღწერის შესაფასებლად, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, მოიცავს თუ არა ეს კრიტერიუმები, სულ მცირე შემდეგ საკითხებს:

ა) სისტემის აღწერა ასახავს თუ არა იმას, როგორ შეიქმნა და დაინერგა მომსახურე ორგანიზაციის სისტემა, მათ შორის, საჭიროებისდა მიხედვით, ასახავს თუ არა:

(i) გაწეული მომსახურების ტიპებს, მათ შორის, საჭიროებისდა მიხედვით, დამუშავებული სამეურნეო ოპერაციების სახეებს;

(ii) როგორც კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების, ისე მანუალური სისტემების პროცედურებს, რომელთა მეშვეობითაც ხდება მომსახურების გაწევა, მათ შორის, საჭიროებისდა მიხედვით, პროცედურებს, რომლის მეშვეობითაც ხდება ოპერაციების ინიცირება, ჩაწერა, დამუშავება, აუცილებლობის შემთხვევაში, შესწორება, და მათი გადატანა მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტებისთვის მომზადებულ დასკვნებსა/ანგარიშებსა და სხვა საინფორმაციო წყაროებში;

(iii) შესაბამის ჩანაწერებსა და დამამტკიცებელ ინფორმაციას, მათ შორის, საჭიროებისდა მიხედვით, ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემებს, დამადასტურებელ ინფორმაციასა და სპეციალურ საბუღალტრო ანგარიშებს, რომლებიც გამოიყენება ოპერაციების ინიცირების, ჩაწერის, დამუშავებისა და მათ შესახებ ანგარიშის მომზადების მიზნით; ამაში შედის არასწორი ინფორმაციის შესწორება და ასევე ისიც, როგორ ხდება ინფორმაციის გადატანა ანგარიშებში და მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტებისთვის მომზადებულ სხვა ინფორმაციაში;

(iv) როგორ მუშაობს მომსახურე ორგანიზაციის სისტემა ოპერაციების გარდა სხვა მნიშვნელოვან მოვლენებთან და პირობებთან მიმართებაში;

(v) მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტებისთვის ანგარიშებისა და სხვა ინფორმაციის მომზადების მიზნით გამოყენებულ პროცესს;

(vi) კონტროლის დადგენილ მიზნებსა და კონტროლის იმ საშუალებებს, რომლებიც შექმნილია ამ მიზნების მისაღწევად;

(vii) მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის დამატებით კონტროლის პროცედურებს, რომლებიც გათვალისწინებულია კონტროლის საშუალებების სტრუქტურაში; და

(viii) მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის გარემოს სხვა ასპექტებს, რისკის შესაფასებელ პროცესს, საინფორმაციო სისტემას (მათ შორის, შესაბამის ბიზნესპროცესებს) და საინფორმაციო ურთიერთქმედებას, მაკონტროლებელ საქმიანობასა და იმ კონტროლის საშუალებების მონიტორინგს, რომლებიც გაწეულ მომსახურებებს ეხება.

ბ) მე-2 ტიპის დასკვნის შემთხვევაში, აღწერაში გათვალისწინებულია თუ არა შესაბამისი დეტალები, აღწერაში მითითებული პერიოდის განმავლობაში მომსახურე ორგანიზაციის სისტემაში შეტანილი ცვლილებების შესახებ;

გ) აღწერაში გამოტოვებული ან დამახინჯებულია თუ არა ისეთი ინფორმაცია, რომელიც მომსახურე ორგანიზაციის მიერ აღწერილი საკუთარი სისტემის გამოყენების სფეროს შეეხება, იმის გათვალისწინებით, რომ სისტემის აღწერა მომზადებულია მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტების ფართო წრისა და მათი აუდიტორების საერთო მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად და ამიტომ მასში შეიძლება გათვალისწინებული არ იყოს მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის ყველა ის ასპექტი, რომელსაც თითოეული მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტი და მისი აუდიტორი შეიძლება მნიშვნელოვნად მიიჩნევდეს კონკრეტულ გარემოებებში.

17. იმის დასადგენად, მიზანშეწონილია თუ არა კრიტერიუმები, რომლებიც მომსახურე ორგანიზაციამ გამოიყენა საკუთარი სისტემის სტრუქტურის შესაფასებლად, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, მოიცავს თუ არა ეს კრიტერიუმები, სულ მცირე შემდეგ საკითხებს:

ა) დაადგინა თუ არა მომსახურე ორგანიზაციამ ის რისკები, რომლებიც საფრთხეს უქმნის საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნების მიღწევას; და

ბ) თუ სისტემის აღწერაში მითითებული კონტროლის საშუალებები ისე იმუშავებდა, როგორც აღწერილი იყო, უზრუნველყოფდა თუ არა დასაბუთებულ რწმუნებას იმის თაობაზე, რომ ეს რისკები საფრთხეს არ შეუქმნის კონტროლის დასახული მიზნების მიღწევას.

18. იმის დასადგენად, გამოყენებული კრიტერიუმები მიზანშეწონილია თუ არა კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესაფასებლად, იმ კუთხით, რომ უზრუნველყონ დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, რომ აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნები მიღწეული იქნება, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ეს კრიტერიუმები მოიცავს თუ არა, სულ მცირე, კონტროლის საშუალებების თანმიმდევრულად გამოყენებას დანიშნულებისამებრ, მთელი მითითებული პერიოდის განმავლობაში. ამაში იგულისხმება ასევე ისიც, მანუალური კონტროლის საშუალებებს იყენებდნენ თუ არა ის პირები, რომლებსაც საამისო კომპეტენცია და უფლებამოსილება გააჩნია. (იხ: პუნქტები გ13–გ15).

არსებითობა

19. გარიგების დაგეგმვისა და განხორციელების დროს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს აღწერის სამართლიან წარდგენასთან დაკავშირებული არსებითობა, კონტროლის საშუალებების სტრუქტურის ადეკვატურობა, ხოლო მე-2 ტიპის დასკვნის შემთხვევაში - კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობა. (იხ: პუნქტები გ16–გ18)

მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის შესწავლა

20. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს მომსახურე ორგანიზაციის სისტემა, მათ შორის, კონტროლის ის საშუალებები, რომლებიც გათვალისწინებულია გარიგების ფარგლებში შესასრულებელ სამუშაოს მოცულობაში. (იხ: პუნქტები გ19–გ20)

მტკიცებულებების მოპოვება აღწერასთან დაკავშირებით

21. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს და გაეცნოს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერას და შეაფასოს, გარიგების სამუშაოს მასშტაბში გათვალისწინებული აღწერის ასპექტები სამართლიანად არის თუ არა წარდგენილი, მათ შორის: (იხ: პუნქტები გ21–გ22)

ა) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნები დასაბუთებულია თუ არა კონკრეტულ გარემოებებში; (იხ: პუნქტი გ23)

ბ) დაინერგა თუ არა ამ აღწერაში განსაზღვრული კონტროლის საშუალებები;

გ) ადეკვატურად არის თუ არა აღწერილი მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის დამატებითი კონტროლის საშუალებები, ასეთის არსებობის შემთხვევაში; და

დ) ადეკვატურად არის თუ არა აღწერილი მომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებული მომსახურებები, ასეთის არსებობის შემთხვევაში, მათ შორის, მათთან მიმართებაში რომელი მეთოდი გამოიყენებოდა: კონტროლის გამორიცხვის მეთოდი თუ კონტროლის გათვალისწინების მეთოდი.

22. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, გამოკითხვასთან ერთად სხვა პროცედურების გამოყენებით, დანერგილია თუ არა მომსახურე ორგანიზაციის სისტემა. ამ სხვა პროცედურებში იგულისხმება დაკვირვება და ჩანაწერებისა და სხვა დოკუმენტაციის დათვალიერება, რომელიც ეხება მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის ფუნქციონირებასა და კონტროლის საშუალებების გამოყენებას. (იხ: პუნქტი გ24)

მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის საშუალებების სტრუქტურის შესახებ

23. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის რომელი საშუალებებია აუცილებელი მომსახურე ორგანიზაციის მიერ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნების მისაღწევად და შეაფასოს, სათანადოდ იყო თუ არა კონტროლის ეს საშუალებები ორგანიზებული. ამ დოკუმენტაციაში შეტანილი უნდა იყოს: (იხ: პუნქტები გ25–გ27)

ა) იმ რისკების გამოვლენა, რომლებიც საფრთხეს უქმნის მომსახურე ორგანიზაციის მიერ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნების მიღწევას; და

ბ) ამ რისკებთან ორგანიზაციის მიერ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის საშუალებების ურთიერთკავშირის შეფასება.

მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ

24. მე-2 ტიპის დასკვნის შედგენისას, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს კონტროლის იმ საშუალებების ტესტირება, რომლებსაც მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი საჭიროდ მიიჩნევს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნების მიღწევისთვის და უნდა შეაფასოს მათი ფაქტობრივი ეფექტიანობა მითითებული პერიოდის განმავლობაში. წინა გარიგებების დროს მოპოვებული მტკიცებულებები კონტროლის საშუალებების წინა პერიოდში დამაკმაყოფილებლად ფუნქციონირების შესახებ, არ წარმოადგენს ტესტირების შესუსტების საფუძველს იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ამ საფუძველს მიმდინარე პერიოდის განმავლობაში მოპოვებული მტკიცებულება ამყარებს. (იხ: პუნქტები გ28–გ32)

25. კონტროლის ტესტების შემუშავებისა და ჩატარების დროს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი ვალდებულია:

ა) ჩაატაროს სხვა პროცედურები, გამოკითხვის პროცედურებთან ერთად, რათა მოიპოვოს მტკიცებულებები იმის შესახებ:

(i) როგორ გამოიყენებოდა კონტროლის საშუალებები;

(ii) რამდენად ერთგვაროვნად და თანამიმდევრულად გამოიყენებოდა კონტროლის საშუალებები; და

(iii) ვინ და როგორ იყენებდა კონკრეტულ კონტროლის საშუალებებს;

ბ) დაადგინოს, ტესტირებისთვის გამიზნული კონტროლის საშუალებები დამოკიდებულია თუ არა კონტროლის სხვა საშუალებებზე (არაპირდაპირი კონტროლის საშუალებები) და, თუ ეს ასეა, დაადგინოს, აუცილებელია თუ არა მტკიცებულებების მოპოვება აღნიშნული არაპირდაპირი კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის დასაბუთებისთვის; და (იხ: პუნქტები გ33–გ34)

გ) განსაზღვროს, ტესტირებისთვის ელემენტების შერჩევის ისეთი მეთოდი, რომელიც ეფექტურია მოცემული პროცედურის მიზნების მისაღწევად. (იხ: პუნქტები გ35–გ36)

26. კონტროლის საშუალებების ტესტირების მოცულობის დადგენისას, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ტესტირებისთვის გამიზნული გენერალური ერთობლიობის მახასიათებლები, მათ შორის კონტროლის საშუალებების ხასიათი, მათი გამოყენების სიხშირე (მაგალითად, ყოველთვიურად, ყოველდღიურად, ან დღეში რამდენიმეჯერ) და გადახრის მოსალოდნელი ნორმა.

შერჩევა

27. თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი შერჩევის მეთოდიკას იყენებდა, მან: (იხ: პუნქტები გ35–გ36)

    ა) უნდა გაითვალისწინოს კონკრეტული პროცედურის მიზანი და გენერალური ერთობლიობის მახასიათებლები, საიდანაც მოხდება შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევა და ჩამოყალიბება;

    ბ) უნდა დაადგინოს შერჩევითი ერთობლიობის ისეთი მოცულობა, რომელიც საკმარისია შერჩევის რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად;

    გ) შერჩევითი ერთობლიობის ელემენტები უნდა შეარჩიოს იმგვარად, რომ გენერალური ერთობლიობის თითოეულ შერჩევის ერთეულს ჰქონდეს შერჩევით ერთობლიობაში მოხვედრის შესაძლებლობა;

    დ) თუ ვერ ხერხდება შემუშავებული პროცედურის გამოყენება რომელიმე შერჩეული ელემენტის მიმართ, პროცედურა უნდა ჩაატაროს სხვა, შემცვლელ ელემენტზე; და

    ე) თუ შეუძლებელია შერჩეული ელემენტის მიმართ შემუშავებული პროცედურების, ან შესაფერისი ალტერნატიული პროცედურების გამოიყენება, ასეთი ელემენტი უნდა მიიჩნიოს გადახრად.

გადახრების ხასიათი და გამომწვევი მიზეზი

28. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს ნებისმიერი გამოვლენილი გადახრის ხასიათი და გამომწვევი მიზეზი და დაადგინოს:

    ა) გამოვლენილი გადახრები გადახრის სავარაუდო ნორმის ფარგლებშია თუ არა და მისაღებია თუ არა ისინი; მაშასადამე, ჩატარებული ტესტირების შედეგები უზრუნველყოფს თუ არა სათანადო საფუძველს დასკვნის გამოსატანად იმის შესახებ, რომ კონტროლის საშუალებები ეფექტიანად ფუნქციონირებდა მითითებული პერიოდის განმავლობაში;

    ბ) აუცილებელია თუ არა კონკრეტული კონტროლის ან კონტროლის სხვა საშუალებების დამატებითი ტესტირება დასკვნის გამოსატანად იმის თაობაზე, რომ კონტროლის ამა თუ იმ მიზანთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები ეფექტიანად მუშაობდა თუ არა მითითებული პერიოდის განმავლობაში; ან (იხ: პუნქტი გ25)

    გ) ჩატარებული ტესტირება უზრუნველყოფს თუ არა სათანადო საფუძველს დასკვნის გამოსატანად იმის შესახებ, რომ კონკრეტული კონტროლის საშუალება ეფექტიანად არ მუშაობდა მითითებული პერიოდის განმავლობაში.

29. ძალიან იშვიათ გარემოებებში, როდესაც მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი შერჩევით ერთობლიობაში აღმოჩენილ გადახრას ანომალიად მიიჩნევს და დადგენილი არ არის კონტროლის სხვა ისეთი საშუალებები, რომელთა საფუძველზეც მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი დაასკვნის, რომ შესაბამისი კონტროლის მიზანი ეფექტურად მიიღწეოდა მითითებული პერიოდის განმავლობაში, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი საფუძვლიანად უნდა დარწმუნდეს იმაში, რომ ასეთი გადახრა არ არის რეპრეზენტაციული გენერალური ერთობლიობისთვის. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა ამ დონის რწმუნება უნდა მოიპოვოს დამატებითი პროცედურების ჩატარებით, რათა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ ეს გადახრა უარყოფით გავლენას არ ახდენს გენერალური ერთობლიობის დარჩენილ ნაწილზე.

შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაო[8]

შიდა აუდიტის სამსახურის საქმიანობის შესწავლა

30. თუ მომსახურე ორგანიზაციაში არსებობს შიდა აუდიტის სამსახური, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს შიდა აუდიტის სამსახურის პასუხისმგებლობებისა და საქმიანობის ხასიათი, რათა დაადგინოს, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება კონკრეტულ გარიგებაში. (იხ: პუნქტი გ37)

იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება და თუ შესაძლებელია, რა მოცულობით

31. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს:

    ა) შიდა აუდიტორების სამუშაო, სავარაუდოდ, შეესაბამება თუ არა კონკრეტული გარიგების მიზნებს; და

    ბ) თუ შეესაბამება, რა გავლენა ექნება შიდა აუდიტორების სამუშაოს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის პროცედურების ხასიათზე, ვადებზე ან მოცულობაზე.

32. იმის დასადგენად, შეესაბამება თუ არა შიდა აუდიტორების სამუშაო გარიგების მიზნებს, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა შეაფასოს:

    ა) შიდა აუდიტის სამსახურის ობიექტურობა;

    ბ) შიდა აუდიტორების ტექნიკური კომპეტენცია;

    გ) სრულდება თუ არა შიდა აუდიტორების სამუშაო სათანადო პროფესიონალიზმით; და

    დ) არსებობს თუ არა ეფექტური კომუნიკაცია შიდა აუდიტორებსა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს შორის.

33. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის პროცედურების ხასიათზე, ვადებზე ან მოცულობაზე შიდა აუდიტორების სამუშაოს მოსალოდნელი ზემოქმედების განსაზღვრისას, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს: (იხ: პუნქტი გ38)

    ა) შიდა აუდიტორების მიერ ჩატარებული ან ჩასატარებელი კონკრეტული სამუშაოს ხასიათი და მასშტაბი;

    ბ) ამ სამუშაოს მნიშვნელობა მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნებთან მიმართებაში; და

    გ) რა დონის სუბიექტურობა არის დაკავშირებული ამ დასკვნების დასაბუთების მიზნით მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასებასთან.

შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება

34. იმისათვის, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა შიდა აუდიტორების კონკრეტული სამუშაო გამოიყენოს, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ეს სამუშაო და პროცედურები ჩაატაროს მასთან დაკავშირებით, რათა დაადგინოს შესაბამისობა მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიზნებთან. (იხ: პუნქტი გ39)

35. იმის დასადგენად, შიდა აუდიტორების მიერ ჩატარებული კონკრეტული სამუშაო მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიზნებისთვის შესაფერისია თუ არა, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა შეაფასოს:

    ა) სამუშაო შესრულდა თუ არა სათანადო ტექნიკური მომზადებისა და პროფესიული გამოცდილების მქონე შიდა აუდიტორების მიერ;

---

8. წინამდებარე მასს არ მოიცავს ისეთ შემთხვევებს, როდესაც ინდივიდუალური შიდა აუდიტორები უშუალო დახმარებას უწევენ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს აუდიტორული პროცედურების ჩატარებაში.

ბ) სათანადოდ განხორციელდა თუ არა მათი სამუშაოს ზედამხედველობა, მიმოხილვა და დოკუმენტირება;

გ) მოპოვებულია თუ არა ადეკვატური მტკიცებულებები იმისათვის, რომ შიდა აუდიტორებმა შეძლონ დასაბუთებული დასკვნების გამოტანა;

დ) გამოტანილი დასკვნები შესაფერისია თუ არა კონკრეტული გარემოებების და შიდა აუდიტორების მიერ მომზადებული დასკვნები შეესაბამება თუ არა შესრულებული სამუშაოს შედეგებს; და

ე) სათანადოდ არის თუ არა გადაჭრილი გარიგებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი გადახრები, ან შიდა აუდიტორების მიერ გამოვლენილი უჩვეულო საკითხები.

გავლენა მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელ დასკვნაზე

36. შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენების შემთხვევაში, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა ამ სამუშაოს შესახებ არ უნდა მიუთითოს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნის იმ ნაწილში, რომელიც შეიცავს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრებას. (იხ: პუნქტი გ40)

37. მე-2 ტიპის დასკვნის შემთხვევაში, თუ შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაო გამოყენებულია კონტროლის ტესტების ჩატარების დროს, მომსახურე ორგანიზაციის მარწმუნებელი დასკვნის ის ნაწილი, რომელშიც აღწერილია მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ ჩატარებული კონტროლის ტესტები და მათი შედეგები, უნდა მოიცავდეს შიდა აუდიტორის სამუშაოს აღწერას და ასევე მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ ამ სამუშაოსთან დაკავშირებით ჩატარებული პროცედურების აღწერას. (იხ: პუნქტი გ41)

ოფიციალური წერილები

38. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა მომსახურე ორგანიზაციისგან უნდა მოითხოვოს ოფიციალური წერილი, რომელიც მოიცავს: (იხ: პუნქტი გ42)

ა) სისტემის აღწერის თანდართული განცხადების დადასტურებას;

ბ) განცხადებას იმის შესახებ, რომ, შეთანხმების თანახმად, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს მიაწოდეს და მისთვის ხელმისაწვდომი გახადეს ყველანაირი შესაბამისი ინფორმაცია[9]; და

გ) განცხადებას იმის თაობაზე, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს გაუმხილეს ორგანიზაციისთვის ცნობილი სრული ინფორმაცია, რომელიც ეხება:

(i) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევის ფაქტებს, თაღლითობას ან გადახრებს, რომლებიც არ გამოუსწორებიათ და რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ერთ ან რამდენიმე მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტზე;

(ii) კონტროლის საშუალებების სტრუქტურულ ნაკლოვანებებს;

(iii) ისეთ შემთხვევებს, როდესაც კონტროლის საშუალებები აღწერის შესაბამისად ვერ ფუნქციონირებდა; და

(iv) ნებისმიერ ისეთ მოვლენას, რომელიც მოხდა მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში მითითებული პერიოდიდან მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნის თარიღამდე, რასაც მნიშვნელოვანი გავლენის მოხდენა შეეძლო მომსახურე ორგანიზაციის მარწმუნებელ დასკვნაზე.

9. იხ. ამ მასს-ის პუნქტი 13(ბ)(v)

39. ოფიციალურ წერილებს უნდა ჰქონდეს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორისთვის განკუთვნილი ოფიციალური წერილის ფორმა. ოფიციალური წერილების თარიღი მაქსიმალურად ახლოს უნდა იყოს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნის თარიღთან, მაგრამ არ უნდა იყოს მისი შემდგომი თარიღი.

40. თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორთან საკითხის განხილვის შემდეგ, მომსახურე ორგანიზაცია მას არ მიაწვდის წინამდებარე მასს-ის 38-ე პუნქტის (ა) და (ბ) ქვეპუნქტების შესაბამისად მოთხოვნილ ერთ ან მეტ ინფორმაციას ოფიციალური წერილის მეშვეობით, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უარი უნდა თქვას მოსაზრების გამოთქმაზე. (იხ: პუნქტი გ43)

სხვა ინფორმაცია

41. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი უნდა გაეცნოს სხვა ინფორმაციას, მისი არსებობის შემთხვევაში, რომელიც შეტანილია დოკუმენტში, რომელიც შეიცავს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერას და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელ დასკვნას, რათა გამოავლინოს სხვა ინფორმაციის არსებითი შეუსაბამობები, თუ არსებობს, ამ აღწერასთან მიმართებაში. არსებითი შეუსაბამობების დადგენის მიზნით სხვა ინფორმაციის გაცნობისას მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს სხვა ინფორმაციაში არსებული აშკარა არსებითი უზუსტობა.

42. თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი დაადგენს არსებით შეუსაბამობას, ან მისთვის ცნობილი გახდება სხვა ინფორმაციაში აშკარა არსებითი უზუსტობის არსებობის შესახებ, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა ეს საკითხი უნდა განიხილოს მომსახურე ორგანიზაციასთან. თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი დაასკვნის, რომ სხვა ინფორმაციაში არსებობს არსებითი შეუსაბამობა ან არსებითი უზუსტობა, რომლის შესწორებაზეც მომსახურე ორგანიზაცია უარს აცხადებს, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა მიიღოს დამატებითი შესაბამისი ზომები. (იხ: პუნქტები გ44–გ45)

შემდგომი მოვლენები

43. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა გამოიკითხოს, მომსახურე ორგანიზაციისთვის ცნობილია თუ არა რაიმე ისეთი შემდგომი მოვლენის შესახებ, რომელიც მოხდა მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში მითითებული პერიოდიდან მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნის თარიღამდე პერიოდში და, რის გამოც, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს შეიძლება შეეცვალა მარწმუნებელი დასკვნა. თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორისთვის ცნობილია ასეთი მოვლენის შესახებ და ეს ინფორმაცია გამჟღავნებული არ არის მომსახურე ორგანიზაციის მიერ, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა გაამჟღავნოს ეს ინფორმაცია მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელ დასკვნაში.

44. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს, თავისი მარწმუნებელი დასკვნის თარიღის შემდეგ, არ ევალება რაიმე პროცედურების ჩატარება მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის აღწერასთან, ან კონტროლის საშუალებების სტრუქტურის ადეკვატურობასთან ან ფაქტობრივ ეფექტიანობასთან დაკავშირებით.

დოკუმენტაცია

45. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა დროულად უნდა მოამზადოს გარიგების დოკუმენტაცია, რომელშიც უნდა აისახოს მარწმუნებელი დასკვნის საფუძველი, რაც საკმარისი და შესაფერისი იქნება იმისთვის, რომ მომსახურე ორგანიზაციის გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელსაც მანამდე შეხება არ ჰქონია ამ გარიგებასთან, გაიგოს:

    ა) იმ პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც ჩატარებულია წინამდებარე მასს-ის მოთხოვნებისა და შესაბამისი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვის მიზნით;

    ბ) ჩატარებული პროცედურების შედეგები და მოპოვებული მტკიცებულებები; და

გ) გარიგების დროს წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები, ამ საკითხებთან დაკავშირებით გამოტანილი დასკვნები და დასკვნების გამოტანისას ჩატარებული მნიშვნელოვანი პროფესიული მსჯელობები.

46. ჩატარებული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დოკუმენტირებისას მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა მიუთითოს:

ა) კონკრეტული ტესტირებული მუხლების ან საკითხების განმსაზღვრელი მახასიათებლები;

ბ) ვინ ჩაატარა კონკრეტული სამუშაო და სამუშაოს დასრულების თარიღი; და

გ) ვინ მიმოიხილა ჩატარებული სამუშაო და ამ მიმოხილვის თარიღი და მოცულობა.

47. თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი იყენებს შიდა აუდიტორების კონკრეტულ სამუშაოს, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს დასკვნები, რომლებიც გამოიტანა შიდა აუდიტორების სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასებასა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ ამ სამუშაოზე ჩატარებულ პროცედურებთან დაკავშირებით.

48. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს მნიშვნელოვან საკითხებთან დაკავშირებით მომსახურე ორგანიზაციასა და სხვებთან ჩატარებული განხილვები, მათ შორის, განხილული მნიშვნელოვანი საკითხების ხასიათი და როდის და ვისთან ჩატარდა განხილვა.

49. თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი გამოავლენს ინფორმაციას, რომელიც არ შეესაბამება მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის საბოლოო დასკვნას რომელიმე მნიშვნელოვან საკითხთან დაკავშირებით, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა დოკუმენტებში უნდა ასახოს, როგორ მოაგვარა მან ეს შეუსაბამობა.

50. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა ეს დოკუმენტაცია ერთად უნდა აკინძოს გარიგების ფაილში და დროულად დაასრულოს გარიგების საბოლოო ფაილის დაკომპლექტების ადმინისტრირების პროცესი, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნის თარიღის შემდეგ[10].

51. გარიგების საბოლოო ფაილის დაკომპლექტების პროცესის დასრულების შემდეგ, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა არ უნდა წაშალოს ან გადაყაროს დოკუმენტაცია მისი შენახვის პერიოდის დასრულებამდე. (იხ: პუნქტი გ46)

52. თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი საჭიროდ მიიჩნევს გარიგების არსებული დოკუმენტაციის შეცვლას, ან ახალი დოკუმენტაციის დამატებას გარიგების საბოლოო ფაილის აკინძვის შემდეგ და ეს დოკუმენტაცია გავლენას არ ახდენს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნაზე, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა, ცვლილების ან დამატებების ხასიათის მიუხედავად, დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:

ა) დოკუმენტაციის შეცვლის ან დამატებების კონკრეტული მიზეზები; და

ბ) როდის ან ვინ განახორციელა და მიმოიხილა ისინი.

მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნის მომზადება

მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნის შინაარსი

53. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნა უნდა მოიცავდეს, სულ მცირე, შემდეგ ძირითად ელემენტებს: (იხ: პუნქტი გ47)

ა) სათაურს, რომელიც აშკარად მიუთითებს, რომ ეს დასკვნა მომსახურე ორგანიზაციის დამოუკიდებელი აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნაა;

ბ) ადრესატს;

გ) შემდეგ საკითხებს:

---

10. დაწვრილებით შეგიძლიათ იხილოთ ხკსს 1-ის პუნქტები გ54–გ55.

(i) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული საკუთარი სისტემის აღწერასა და მომსახურე ორგანიზაციის განცხადებას, რომელიც მოიცავს, მე-9 პუნქტის (ლ) ქვეპუნქტის (ii) ნაწილში განსაზღვრულ საკითხებს მე-2 ტიპის დასკვნისათვის, ან მე-9 პუნქტის (კ) ქვეპუნქტის (ii) ნაწილში მოცემულ საკითხებს – 1-ლი ტიპის დასკვნისათვის;

(ii) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული საკუთარი სისტემის აღწერიდან იმ ნაწილებს, თუ ასეთი არსებობს, რომლებსაც არ მოიცავს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრება;

(iii) თუ აღწერაში მითითებულია მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის დამატებითი კონტროლის საშუალებების აუცილებლობის თაობაზე, განცხადებას იმის შესახებ, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს არ შეუფასებია მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის დამატებითი კონტროლის საშუალებების სტრუქტურის ადეკვატურობა ან ფაქტობრივი ეფექტიანობა და მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნების მიღწევა მხოლოდ იმ შემთხვევაში არის შესაძლებელი, თუ მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის დამატებითი კონტროლის პროცედურების სტრუქტურა ადეკვატურია, ან ეფექტიანად ფუნქციონირებს, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებებთან ერთად;

(iv) თუ მომსახურებას ასრულებს ქვემომსახურე ორგანიზაცია, ამ ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ განხორციელებული საქმიანობის ხასიათი, როგორც მოცემულია მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში, ასევე მათთან მიმართებაში რომელი მეთოდი იყოს გამოყენებული ქვემომსახურე ორგანიზაციის მომსახურების გასათვალისწინებლად: ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის გათვალისწინების მეთოდი თუ ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის გამორიცხვის მეთოდი. თუ გამოყენებულია ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის გამორიცხვის მეთოდი, განცხადება იმის შესახებ, რომ მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული საკუთარი სისტემის აღწერა არ მოიცავს ქვემომსახურე ორგანიზაციების კონტროლის მიზნებსა და შესაბამის კონტროლის საშუალებებს და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის პროცედურები არ ვრცელდება ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებებზე. მეორე მხრივ, თუ გამოყენებულია ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის გათვალისწინების მეთოდი, განცხადება იმის თაობაზე, რომ მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული საკუთარი სისტემის აღწერა მოიცავს ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის მიზნებსა და შესაბამის კონტროლის საშუალებებს და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის პროცედურები ვრცელდება ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებებზეც;

დ) გამოსაყენებელი კრიტერიუმებისა და იმ მხარის მითითებას, რომელიც განსაზღვრავს კონტროლის მიზნებს;

ე) განცხადებას იმის შესახებ, რომ დასკვნა, ხოლო მე-2 ტიპის დასკვნის შემთხვევაში - კონტროლის ტესტების აღწერა, გამიზნულია მხოლოდ მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტებისა და მათი აუდიტორებისთვის, რომლებსაც საკმარისი ცოდნა გააჩნიათ მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგებების არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასებისას მათი გათვალისწინებისთვის სხვა ინფორმაციასთან ერთად, როგორიცაა, მაგალითად ინფორმაცია თვითონ მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტების მიერ გამოყენებული კონტროლის საშუალებების შესახებ; (იხ: პუნქტი გ48)

ვ) მითითებას, რომ მომსახურე ორგანიზაცია პასუხისმგებელია:

(i) საკუთარი სისტემის აღწერისა და თანმხლები განცხადების მომზადებაზე, მათ შორის, ამ აღწერისა და განცხადების სისრულეზე, სისწორესა და წარდგენის მეთოდზე;

(ii) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში მითითებულ მომსახურებების გაწევაზე;

(iii) კონტროლის მიზნების განსაზღვრაზე (თუ დადგენილი არ არის კანონმდებლობით, ან სხვა მხარის მიერ, მაგალითად მომხმარებლების ჯგუფის ან პროფესიული ორგანიზაციის მიერ); და

(iv) კონტროლის საშუალებების შემუშავებასა და დანერგვაზე მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნების მისაღწევად;

ზ) განცხადებას იმის შესახებ, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის პასუხისმგებლობაა, მოსაზრება გამოთქვას მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული საკუთარი სისტემის აღწერის, ამ აღწერაში ჩამოყალიბებულ კონტროლის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების სტრუქტურის შესახებ, ხოლო მე-2 ტიპის დასკვნის შემთხვევაში, კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურების საფუძველზე;

თ) განცხადებას იმის შესახებ, რომ ფირმა, რომლის წარმომადგენელიც არის პრაქტიკოსი, იყენებს ხკსს 1-ს, ან სხვა პროფესიულ ან კანონმდებლობით დადგენილ მოთხოვნებს, რომლებიც არა ნაკლებ მკაცრია ხკსს 1-ის მოთხოვნებზე. თუ პრაქტიკოსი არ არის პროფესიონალი ბუღალტერი, განცხადებაში მითითებული უნდა იყოს გამოყენებული პროფესიული ან კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები, რომლებიც არანაკლებ მკაცრია ხკსს 1-ის მოთხოვნებზე;

ი) განცხადებას იმის თაობაზე, რომ პრაქტიკოსი იცავს დამოუკიდებლობისა და ბესსს-ის კოდექსით განსაზღვრულ სხვა ეთიკურ ნორმებს, ან სხვა პროფესიულ ან კანონმდებლობით დადგენილ ნორმებს, რომლებიც არანაკლებ მკაცრია ბესსს-ის კოდექსის „ა“ და „ბ“ ნაწილებში მარწმუნებელი გარიგებებისთვის დადგენილ ნორმებზე. თუ პრაქტიკოსი არ არის პროფესიონალი ბუღალტერი, განცხადებაში მითითებული უნდა იყოს გამოყენებული პროფესიული ან კანონმდებლობით დადგენილი ნორმები, რომლებიც არანაკლებ მკაცრია ბესსს-ის კოდექსის „ა“ და „ბ“ ნაწილებში მარწმუნებელი გარიგებებისთვის დადგენილ ნორმებზე;

კ) განცხადება იმის შესახებ, რომ გარიგება განხორციელდა მასს 3402–ის - „*მარწმუნებელი დასკვნები მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების შესახებ*“ - მიხედვით, რომელიც მოითხოვს, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა დაგეგმოს და ჩაატაროს პროცედურები დასაბუთებული რწმუნების მოსაპოვებლად იმის თაობაზე, რომ მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული საკუთარი სისტემის აღწერა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არის წარდგენილი და კონტროლის საშუალებების სტრუქტურა სათანადოდ არის ორგანიზებული, ხოლო მე-2 ტიპის დასკვნის შემთხვევაში - კონტროლის საშუალებები ეფექტიანად მუშაობს;

ლ) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ დასაბუთებული რწმუნების მოსაპოვებლად ჩატარებული პროცედურების მოკლე მიმოხილვასა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის განცხადებას იმის თაობაზე, რომ მას სჯერა, მოპოვებული მტკიცებულებები საკმარისია და შესაფერისია მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად, ხოლო 1-ლი ტიპის დასკვნის შემთხვევაში - განცხადება იმის შესახებ, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს არ ჩაუტარებია პროცედურები კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივ ეფექტიანობის დასადგენად და, შესაბამისად, არც მოსაზრებას გამოთქვამს ამასთან დაკავშირებით;

მ) განცხადებას კონტროლის საშუალებების შეზღუდვებთან დაკავშირებით, ხოლო მე-2 ტიპის დასკვნის შემთხვევაში, განცხადებას იმ სავარაუდო რისკის შესახებ, რომელიც დაკავშირებულია კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შეფასებების მომავალ პერიოდებზე ექსტრაპოლაციასთან;

ნ) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ დადებითი ფორმით გამოთქმულ მოსაზრებას იმის თაობაზე, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე:

(i) მე-2 ტიპის დასკვნის შემთხვევაში:

ა) სამართლიანად არის თუ არა აღწერაში ასახული მომსახურე ორგანიზაციის სისტემა, რომელიც დამუშავებული და დანერგილი იყო მითითებული პერიოდის განმავლობაში;

ბ) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებულ კონტროლის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები იყო თუ არა სათანადოდ ორგანიზებული მითითებული პერიოდის განმავლობაში; და

გ) ტესტირებული კონტროლის საშუალებები, რომლებიც აუცილებელი იყო დასაბუთებული რწმუნების უზრუნველსაყოფად იმის შესახებ, რომ აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნები მიღწეული იყო, ეფექტიანად მუშაობდა თუ არა მითითებული პერიოდის განმავლობაში.

(ii) 1-ლი ტიპის დასკვნის შემთხვევაში:

ა) სამართლიანად არის თუ არა აღწერაში ასახული მომსახურე ორგანიზაციის სისტემა, რომელიც შემუშავებული და დანერგილი იყო მითითებული თარიღისთვის; და

ბ) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებულ კონტროლის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები იყო თუ არა სათანადოდ ორგანიზებული მითითებული თარიღისთვის;

ო) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნის თარიღს, რომელიც არ უნდა უსწრებდეს იმ თარიღს, რომლის მდგომარეობითაც მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა მოიპოვა მტკიცებულებები, რომლებსაც ეყრდნობა მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორული მოსაზრება;

პ) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის სახელსა და გვარს (ხელმოწერის სახით) და მისამართს იმ იურისდიქციაში, სადაც ის საქმიანობს.

54. მე-2 ტიპის დასკვნის შემთხვევაში, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნა უნდა მოიცავდეს ცალკე ნაწილს მოსაზრების ნაწილის შემდეგ, ან დანართს, სადაც აღწერილია ჩატარებული კონტროლის ტესტები და მათი შედეგები. კონტროლის ტესტების აღწერისას მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა გარკვევით უნდა აღნიშნოს, კონტროლის რომელი საშუალებების ტესტირება ჩატარდა, მიუთითოს, გენერალური ერთობლიობის ყველა ელემენტის ტესტირება ჩატარდა თუ შერჩეული ელემენტების, ამასთან საკმარისად დეტალურად უნდა აღწეროს ტესტების ხასიათი, რათა მომხმარებელი ორგანიზაციის აუდიტორმა შეძლოს რისკის საკუთარ შეფასებებზე ამ ტესტების გავლენის განსაზღვრა. კონტროლის ტესტების შედეგად გადახრების გამოვლენის შემთხვევაში, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა მიუთითოს ჩატარებული ტესტირების მოცულობა, რომლის შედეგადაც გამოვლინდა გადახრები (მათ შორის, შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა, თუ შერჩევითი ერთობლიობა გამოიყენა) და გამოვლენილი გადახრების რაოდენობა და ხასიათი. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა გადახრების შესახებ ინფორმაცია იმ შემთხვევაშიც უნდა წარმოადგინოს მარწმუნებელ დასკვნაში, თუკი მან ჩატარებული ტესტების საფუძველზე დაასკვნა, რომ შესაბამისი კონტროლის მიზანი მიღწეული იყო. (იხ: პუნქტები გ18 და გ49)

მოდიფიცირებული მოსაზრებები

55. თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი დაასკვნის, რომ: (იხ: პუნქტები გ50–გ52)

ა) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული აღწერა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არ ასახავს სისტემას ისე, როგორც შემუშავებული და დანერგილია;

ბ) აღწერაში ჩამოყალიბებულ კონტროლის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები სათანადოდ არ იყო ორგანიზებული, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით;

გ) მე-2 ტიპის დასკვნის შემთხვევაში - ტესტირებული კონტროლის საშუალებები, რომლებიც აუცილებელი იყო დასაბუთებული რწმუნების უზრუნველსაყოფად იმის შესახებ, რომ აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნები მიღწეული იყო, ეფექტიანად არ მუშაობდა ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით; ან

დ) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება,

მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა გამოთქვას მოდიფიცირებული მოსაზრება, ხოლო მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელ დასკვნაში შეტანილი უნდა იყოს ნაწილი, სადაც გარკვევით იქნება აღწერილი მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი ყველა მიზეზი.

ინფორმირებასთან დაკავშირებული სხვა პასუხისმგებლობები

56. თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება მომსახურე ორგანიზაციაში კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევის, ან თაღლითობის შემთხვევები ან მომსახურე ორგანიზაციის შეცდომების შესახებ (რომლებიც გასწორებული არ არის), რომლებიც აშკარად ტრივიალური არ არის და შეუძლია გავლენის მოხდენა ერთ ან მეტ მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტზე, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, სათანადო წესით ეცნობა თუ არა ეს საკითხი შესაბამის მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტებს. თუ საკითხის ინფორმირება არ განხორციელებულა ასეთი სახით და მომსახურე ორგანიზაციას არ სურს ამის გაკეთება, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა მიიღოს შესაბამისი ზომები. (იხ: პუნქტი გ53)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე მასს-ის მოქმედების სფერო (იხ: პუნქტები 1-ლი და მე-3)

გ1. შიდა კონტროლი არის პროცესი, რომლის მიზანია დასაბუთებული რწმუნების უზრუნველყოფა ისეთი მიზნების მიღწევასთან დაკავშირებით, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების საიმედოობას, ოპერაციების ეფექტურობასა და ეფექტიანობას და მოქმედი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებების დაცვას. მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებები, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე ორგანიზაციის საქმიანობასა და ნორმატიული მოთხოვნების დაცვასთან, შეიძლება განეკუთვნებოდეს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემას, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ნაწილში. ასეთი კონტროლის საშუალებები შეიძლება დაკავშირებული იყოს ანგარიშების ნაშთების, ოპერაციების კატეგორიების ან გასამჟღავნებელი ინფორმაციის წარდგენისა და ახსნა-განმარტებების მტკიცებებთან, ან ისეთ მტკიცებულებებთან, რომლებსაც მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორი აფასებს ან იყენებს აუდიტორული პროცედურების ჩასატარებლად. მაგალითად, ხელფასების გამოთვლასთან დაკავშირებული მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებები, რომლებიც იმისთვისაა გამიზნული, რომ ხელფასებიდან დასაკავებელი თანხები დროულად გადაერიცხოს სახელმწიფო უწყებებს, შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტისთვის, რადგან დაგვიანებული გადარიცხვის გამო, მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება დაეკისროს პროცენტისა და ჯარიმების გადახდა, რაც გამოიწვევს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ვალდებულებების წარმოშობას. ანალოგიურად, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებები, რომლებიც აკონტროლებს საინვესტიციო ოპერაციების მისაღებლობას, ნორმატიული მოთხოვნების დაცვის თვალსაზრისით, შეიძლება გავლენას ახდენდეს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის მიერ საკუთარ ფინანსურ ანგარიშგებაში ოპერაციებისა და ანგარიშების ნაშთების წარდგენასა და მათ შესახებ განმარტებით

შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებაზე. იმის დადგენა, ოპერაციების განხორციელებასა და ნორმატიული მოთხოვნების დაცვასთან დაკავშირებული მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებები, განეკუთვნება თუ არა მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან დაკავშირებულ შიდა კონტროლის სისტემას, პროფესიული განსჯის საგანია, რომლის დროსაც გაითვალისწინება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ დასახული კონტროლის მიზნები და შესაბამისი კრიტერიუმების მიზანშეწონილობა.

გ2. მომსახურე ორგანიზაციამ შეიძლება ვერ შეძლოს იმის დამტკიცება, რომ სისტემის სტრუქტურა სათანადოდ არის ორგანიზებული, თუ მომსახურე ორგანიზაციაში ისეთი სისტემა ფუნქციონირებს, რომელიც მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის მიერ არის შემუშავებული, ან სამეურნეო სუბიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის გაფორმებულ ხელშეკრულებაშია აღწერილი. კონტროლის საშუალებების სათანადო სტრუქტურასა და მათ ფაქტობრივ ეფექტიანობას შორის განუყოფელი კავშირის არსებობის გამო, თუ არ იარსებებს მომსახურე ორგანიზაციის განცხადება იმის თაობაზე, რომ მისი შიდა კონტროლის საშუალებების სტრუქტურა სათანადოდ არის ორგანიზებული, სავარაუდოდ, ეს ხელს შეუშლის მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს დასკვნის გამოტანაში იმის შესახებ, რომ კონტროლის საშუალებები დასაბუთებულ რწმუნებას უზრუნველყოფს იმასთან დაკავშირებით, რომ კონტროლის მიზნები მიღწეულია და, მაშასადამე, მოსაზრების გამოთქმაში კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ. ალტერნატივის სახით, პრაქტიკოსი შეიძლება დათანხმდეს შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე გარიგებას, კერძოდ, კონტროლის ტესტების ჩატარების მიზნით, ან მარწმუნებელ გარიგებას მასს 3000-ის შესაბამისად, რათა კონტროლის ტესტების საფუძველზე გამოიტანოს დასკვნა, კონკრეტული კონტროლის საშუალებები ფუნქციონირებდა თუ არა მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული აღწერის შესაბამისად.

განმარტებები (იხ: პუნქტები 9(დ), 9(ზ))

გ3. წინამდებარე მასს-ის მიზნებისთვის „მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების“ განმარტება მოიცავს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტების იმ საინფორმაციო სისტემების ასპექტებს, რომლებიც მომსახურე ორგანიზაციაში ფუნქციონირებს, ასევე შეიძლება მოიცავდეს მომსახურე ორგანიზაციის შიდა კონტროლის სისტემის ერთი ან მეტი სხვა კომპონენტის ასპექტებსაც. მაგალითად, შეიძლება მოიცავდეს მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის გარემოს, მონიტორინგის პროცესისა და მაკონტროლებელი საქმიანობის ასპექტებს, თუ ისინი გაწეულ მომსახურებასთან არის დაკავშირებული. თუმცა, არ მოიცავს მომსახურე ორგანიზაციის იმ კონტროლის საშუალებებს, რომლებიც დაკავშირებული არ არის მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ, საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებულ კონტროლის მიზნების მიღწევასთან, მაგალითად მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებულ კონტროლის საშუალებებს.

გ4. წინამდებარე სტანდარტით განსაზღვრული, ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის გათვალისწინების მეთოდის გამოყენების შემთხვევაში, წინამდებარე მასს-ის მოთხოვნები ვრცელდება ასევე ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებებზეც, მათ შორის, მე-13(ბ) პუნქტის (i)–(v) ნაწილებში განხილულ საკითხებთან დაკავშირებით თანხმობის მიღებაზე, რაც ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიმართ გამოიყენება და არა მომსახურე ორგანიზაციის მიმართ. ქვემომსახურე ორგანიზაციასთან მიმართებით პროცედურების ჩასატარებლად აუცილებელია მომსახურე ორგანიზაციის, ქვემომსახურე ორგანიზაციისა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოქმედებების კოორდინაცია და მათ შორის საინფორმაციო ურთიერთქმედება. ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის გათვალისწინების მეთოდის გამოყენება, საზოგადოდ, მხოლოდ იმ შემთხვევაში არის შესაძლებელია, თუ მომსახურე ორგანიზაცია და ქვემომსახურე ორგანიზაცია დაკავშირებული მხარეები არიან, ან თუ მომსახურე ორგანიზაციასა და ქვემომსახურე ორგანიზაციას შორის დადებული ხელშეკრულება ითვალისწინებს ამ მეთოდის გამოყენებას.

ეთიკური მოთხოვნები (იხ: მე-11 პუნქტი)

გ5. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა დაიცვას დამოუკიდებლობის შესაბამისი მოთხოვნები, რომლებიც, ჩვეულებრივ, განხილულია პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის „ა“ და „ბ“ ნაწილებში, ასევე ეროვნული მოთხოვნები, რომლებიც ამ კოდექსის მოთხოვნებზე უფრო მკაცრია. პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის მიხედვით, წინამდებარე მასს-ის შესაბამისად გარიგების შესრულებისას, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს არ მოეთხოვება, რომ დამოუკიდებელი იყოს ყოველი მომსახურე სამეურნეო სუბიექტისგან.

ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები (იხ: მე-12 პუნქტი)

გ6. ხელმძღვანელობისა და მართვის სტრუქტურები სხვადასხვანაირია სხვადასხვა იურისდიქციასა და სხვადასხვა სამეურნეო სუბიექტში და ასახავს ისეთი ფაქტორების გავლენას, როგორიცაა სხვადასხვა კულტურული და სამართლებრივი საფუძვლები, სამეურნეო სუბიექტის სიდიდე და საკუთრების ფორმა. ზემოაღნიშნული სტრუქტურების ასეთი მრავალფეროვნება იმას ნიშნავს, რომ შეუძლებელია წინამდებარე მასს-ში განისაზღვროს ყველა გარიგებისთვის შესაფერისი ის პირ(ებ)ი, რომელსაც უნდა მიმართოს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა კონკრეტულ საკითხებთან დაკავშირებით. მაგალითად, მომსახურე ორგანიზაცია შეიძლება არ იყოს დამოუკიდებელი იურიდიული პირი, არამედ იყოს რომელიმე სამეურნეო სუბიექტის გარკვეული ნაწილი, ქვედანაყოფი. ასეთ შემთხვევაში, იმის დასადგენად, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა ხელმძღვანელი პერსონალიდან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებიდან კონკრეტულად ვისგან უნდა მოითხოვოს ოფიციალური წერილების წარდგენა, შეიძლება აუცილებელი გახდეს პროფესიული განსჯის გამოყენება.

ახალ გარიგებაზე ან გარიგების გაგრძელებაზე დათანხმება

გარიგების შესასრულებლად აუცილებელი უნარები და კომპეტენცია (იხ: პუნქტი 13(ა)(i))

გ7. გარიგების შესასრულებლად აუცილებელი უნარები და კომპეტენცია მოიცავს ისეთ საკითხებს, როგორიცაა:

- შესაბამისი დარგის ცოდნა;
- საინფორმაციო ტექნოლოგიებისა და სისტემების ცოდნა;
- გამოცდილება რისკების შეფასებაში, რომლებიც დაკავშირებულია კონტროლის საშუალებების შესაბამის სტრუქტურასთან; და
- გამოცდილება კონტროლის ტესტების შემუშავებასა და ჩატარებაში, ასევე მათი შედეგების შეფასებაში.

მომსახურე ორგანიზაციის განცხადება (იხ: პუნქტი 13(ბ)(i))

გ8. მომსახურე ორგანიზაციის მიერ წერილობითი განცხადების წარდგენაზე უარის თქმა მას შემდეგ, რაც მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი დაეთანხმება გარიგების შესრულებას ან გაგრძელება, მიიჩნევა მასშტაბის შეზღუდვად, რაც მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის გარიგებიდან გამოსვლას იწვევს. თუ კანონმდებლობა მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს არ აძლევს გარიგებიდან გამოსვლის უფლებას, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი უარს ამბობს მოსაზრების გამოთქმაზე მარწმუნებელ დასკვნაში.

მომსახურე ორგანიზაციის განცხადების დასაბუთებული საფუძველი (იხ: პუნქტი 13(ბ)(ii))

გ9. მე-2 ტიპის დასკვნის შემთხვევაში, მომსახურე ორგანიზაციის განცხადებაში აღნიშნულია, რომ მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებულ კონტროლის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები ეფექტიანად ფუნქციონირებდა მითითებული პერიოდის განმავლობაში. ამ განცხადების საფუძველი შეიძლება იყოს მომსახურე ორგანიზაციის მონიტორინგის ღონისძიებების მონაცემები. კონტროლის საშუალებების მონიტორინგი არის პროცესი, რომლის მეშვეობითაც ფასდება კონტროლის

საშუალებების ეფექტიანობა გარკვეულ პერიოდში. ამაში იგულისხმება კონტროლის საშუალებების ეფექტიანობის რეგულარულად შეფასება, რომლის დროსაც გამოვლინდება ნაკლოვანებები და მათ შესახებ ეცნობება მომსახურე ორგანიზაციის შესაბამისს პირებს, ასევე აუცილებელი გამოსასწორებელი ზომების გატარება. მომსახურე ორგანიზაცია კონტროლის საშუალებების მონიტორინგს ახორციელებს მუდმივი პროცედურების მეშვეობით, დამოუკიდებელი შეფასებების ან ორივე მეთოდის ერთობლივად გამოყენებით. რაც უფრო მაღალია მონიტორინგის მიმდინარე ღონისძიებების (მუდმივი პროცედურების) ხარისხი და ეფექტიანობა, მით უფრო ნაკლებად არის აუცილებელი დამოუკიდებელი შეფასებების განხორციელება. მონიტორინგის მუდმივი პროცედურები ხშირად მომსახურე ორგანიზაციის სტანდარტული რეგულარული საქმიანობის ნაწილია და მოიცავს მართვისა და ზედამხედველობის რეგულარულ ღონისძიებებს. მომსახურე ორგანიზაციის საქმიანობის მონიტორინგის პროცესში საკუთარი წვლილი შეიძლება შეიტანონ შიდა აუდიტორებმა, ან მსგავსი ფუნქციების შემსრულებელმა პირებმა. მონიტორინგის ღონისძიებებში შეიძლება ასევე შედიოდეს გარე მხარეების მიერ მოწოდებული ინფორმაციის გამოყენება, როგორიცაა მომხმარებლების საჩივრები და მარეგულირებელი ორგანოს შენიშვნები, რომლებმაც შეიძლება გამოავლინონ ისეთი პრობლემები ან საკითხები, რომლებიც გაუმჯობესებას საჭიროებს. ის ფაქტი, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი დასკვნას წარადგენს კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ, ვერ ჩაანაცვლებს მომსახურე ორგანიზაციის საკუთარ პროცესებს, რომელთა მიზანია ორგანიზაციის განცხადებისთვის დასაბუთებული საფუძვლის უზრუნველყოფა.

რისკების დადგენა (იხ: პუნქტი 13(ბ)(iv))

გ10. როგორც 9(გ) პუნქტში იყო აღნიშნული, კონტროლის მიზნები დაკავშირებულია იმ რისკებთან, რომელთა ზემოქმედების შესუსტებისთვისაც არის განკუთვნილი კონტროლის საშუალებები. მაგალითად, რისკი იმისა, რომ ოპერაცია არასწორი თანხით ან არასწორ პერიოდში აისახება, შეიძლება გამოიხატოს, როგორც კონტროლის მიზანი - ოპერაციები აისახოს სწორი თანხით და შესაბამის პერიოდში. მომსახურე ორგანიზაცია პასუხისმგებელია იმ რისკების დადგენაზე, რომლებიც საფრთხეს უქმნის თავისი სისტემის აღწერაში მითითებული კონტროლის მიზნების მიღწევას. მომსახურე ორგანიზაციას შეიძლება ჰქონდეს შესაბამისი რისკების დადგენის ოფიციალური ან არაოფიციალური პროცესები. ოფიციალური პროცესი შეიძლება მოიცავდეს დადგენილი რისკების მნიშვნელობის შეფასებას, მათი მოხდენის ალბათობის შეფასებას და მათი გადაჭრისთვის აუცილებელი ზომების შესახებ გადაწყვეტილებების მიღებას. თუმცა, ვინაიდან კონტროლის მიზნები ისეთ რისკებთან არის დაკავშირებული, რომელთა ზემოქმედების შესუსტებისთვისაც არის განკუთვნილი კონტროლის საშუალებები, მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის სტრუქტურის შემუშავებისა და დანერგვის დროს კონტროლის მიზნების გონივრულად განსაზღვრა შეიძლება, თავისთავად, იყოს შესაბამისი რისკების დადგენის არაოფიციალური პროცესი.

დათანხმება გარიგების პირობებში ცვლილების შეტანაზე (იხ: მე-14 პუნქტი)

გ11. გარიგების მასშტაბის შეცვლის შესახებ მოთხოვნას შეიძლება არ ჰქონდეს დასაბუთებული საფუძველი, თუ, მაგალითად, ასეთი მოთხოვნის მიზანია კონტროლის გარკვეული მიზნების გარიგების მასშტაბიდან ამოღება იმის ალბათობის გამო, რომ შეიძლება მომსახურე აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებული იყოს, ან, როდესაც მომსახურე ორგანიზაცია არ აპირებს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორისთვის წერილობით განცხადების წარდგენას და ამიტომ ითხოვს გარიგების განხორციელებას მასს 3000-ის შესაბამისად.

გ12. გარიგების მასშტაბის ცვლილების შესახებ მოთხოვნას შეიძლება დასაბუთებული საფუძველი ჰქონდეს, თუ, მაგალითად, მოთხოვნის მიზანია გარიგებიდან ქვემომსახურე ორგანიზაციის გამორიცხვა, როდესაც მომსახურე ორგანიზაცია ვერ უზრუნველყოფს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორისთვის ქვემომსახურე ორგანიზაციასთან წვდომას, ხოლო მომსახურე ორგანიზაციამ ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებებთან მიმართებაში გამოყენებული ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის გათვალისწინების მეთოდი შეცვალა ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის გამორიცხვის მეთოდით.

კრიტერიუმების მიზანშეწონილობის შეფასება (იხ: პუნქტები 15–18)

გ13. კრიტერიუმები ხელმისაწვდომი უნდა იყოს სავარაუდო მომხმარებლებისთვის, რათა მათ გაიგონ, რას ეფუძნება მომსახურე ორგანიზაციის განცხადება, რომელიც ეხება თავისი სისტემის აღწერის სამართლიან წარდგენას, კონტროლის საშუალებების სტრუქტურის ადეკვატურობას, ხოლო მე-2 ტიპის დასკვნის შემთხვევაში, კონტროლის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივ ეფექტიანობას.

გ14. მასს 3000 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა, სხვა საკითხებთან ერთად, დაადგინოს გამოსაყენებელი კრიტერიუმებისა და ასევე შესაბამისი განსახილველი საგნის მიზანშეწონილობა.[11] განსახილველი საგანი არის მარწმუნებელი დასკვნით სავარაუდო მომხმარებლების დაინტერესების ძირითადი მიზეზი. შემდეგ ცხრილში განხილულია განსახილველი საგანი და მინიმალური კრიტერიუმები მე-2 და 1-ლი ტიპის დასკვნების შესაფერისი მოსაზრებებისთვის.

	განსახილველი საგანი	კრიტერიუმები	შენიშვნა
მოსაზრება მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის აღწერის სამართლიანი წარდგენის შესახებ (1-ლი და მე-2 ტიპის დასკვნები)	მომსახურე ორგანიზაციის სისტემა, რომელიც, სავარაუდოდ, მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტების შიდა კონტროლის შესაბამისი იქნება ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში და გათვალისწინებულია მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელ დასკვნაში.	აღწერა სამართლიანად წარდგენილად მიიჩნევა, თუ: ა) იგი მოიცავს ინფორმაციას იმის შესახებ, როგორ შეიქმნა და დაინერგა მომსახურე ორგანიზაციის სისტემა, მათ შორის, საჭიროებისდა მიხედვით, მე-16(ა) პუნქტის (i)–(viii) ნაწილებში მითითებულ საკითხებს; ბ) მე-2 ტიპის დასკვნის შემთხვევაში - მოიცავს სათანადო ინფორმაციას მომსახურე ორგანიზაციის სისტემაში შეტანილი ცვლილებების შესახებ იმ პერიოდის განმავლობაში, რომელსაც ეხება სისტემის აღწერა; და გ) სისტემის აღწერაში გამოტოვებული ან დამახინჯებული არ არის მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის გამოყენების სფეროსთან დაკავში-	ამ მოსაზრების გამოთქმისთვის შეიძლება აუცილებელი გახდეს კრიტერიუმების ფორმულირების ტექსტის მისადაგება, მაგალითად კანონმდებლობით, მომხმარებელთა ჯგუფების ან პროფესიული ორგანიზაციის მიერ დადგენილ კრიტერიუმებთან. ამგვარი მოსაზრების შესაფერისი კრიტერიუმების მაგალითები მოყვანილია 1-ელ დანართში განხილულ მომსახურე ორგანიზაციის საილუსტრაციო განცხადებაში. გ21–გ24 პუნქტები შეიცავს დამატებით მითითებებს იმის დასადგენად, დაკმაყოფილებულია თუ არა ეს კრიტერიუმები. (მასს 3000-ის (გადასინჯული) ტერმინების შესაბამისად, ამ მოსაზრებისთვის განსახილველი საგნის ინფორმაცია[12] არის მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული საკუთარი სისტემის აღწერა და მომსახურე ორგანიზაციის განცხადება იმის შესახებ, რომ აღწერა სამართლიანად არის წარდგენილი).

11. მასს 3000 (გადასინჯული), პუნქტები 24(ბ) და 41-ე.

12. „განსახილველი საგნის ინფორმაცია“ არის კრიტერიუმების გამოყენებით განსახილველი საგნის გაზომვის ან შეფასების შედეგი, ანუ ინფორმაცია, რომელიც მიიღება შესაბამისი განსახილველი საგნის მიმართ კრიტერიუმების გამოყენების შედეგად.

	განსახილველი საგანი	კრიტერიუმები	შენიშვნა	
		რებული ინფორმაცია, თუმცა, ამასთან აღიარებულია, რომ მომზადებული აღწერის მიზანია მომხმარებელი სუბიექტების ფართო წრისა და მათი აუდიტორების საერთო მოთხოვნილებების დაკმაყოფილება და ამიტომ, შეიძლება არ მოიცავდეს მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის ყველა ასპექტს, რომელსაც თითოეული დამოუკიდებელი მომხმარებელი სუბიექტი შეიძლება მნიშვნელოვნად მიიჩნევდეს თავის კონკრეტულ გარემოში.		
მოსაზრება შიდა კონტროლის საშუალებების სტრუქტურის ადეკვატურობისა და ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ (მე-2 ტიპი დასკვნები)	იმ კონტროლის საშუალებების სტრუქტურის ადეკვატურობა და ფაქტობრივი ეფექტიანობა, რომლებიც აუცილებელია მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნების მისაღწევად.	კონტროლის საშუალებების სტრუქტურა ადეკვატურია და ეფექტიანად ფუნქციონირებს, თუ: ა) მომსახურე ორგანიზაციამ დაადგინა ის რისკები, რომლებიც საფრთხეს უქმნის მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნების მიღწევას; ბ) ამ აღწერაში მითითებული კონტროლის საშუალებები (აღწერის შესაბამისად მათი გამოყენების შემთხვევაში) უზრუნველყოფს დასაბუთებულ რწმუნებას იმის შესახებ, რომ ეს რისკები ხელს არ უშლის აღწერაში მითითებული კონტროლის მიზნების	როდესაც ამ მოსაზრებისთვის დადგენილი კრიტერიუმები დაკმაყოფილებულია, კონტროლის საშუალებები უზრუნველყოფს დასაბუთებულ რწმუნებას იმის შესახებ, რომ დაკავშირებული კონტროლის მიზნები მიღწეული იყო მითითებული პერიოდის განმავლობაში. (მასს 3000-ის (გადასინჯული) ტერმინების შესაბამისად, ამ მოსაზრებისთვის განსახილველი საგნის ინფორმაცია არის მომსახურე ორგანიზაციის განცხადება იმის თაობაზე, რომ	მომსახურე ორგანიზაციის მიერ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნები ამ მოსაზრებისთვის საჭირო კრიტერიუმების ნაწილია. კონტროლის აღნიშნული მიზნები სხვადასხვანაირი იქნება სხვადასხვა გარიგებაში. თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი კონტროლის საშუალებების აღწერის შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბების ფარგლებში დაასკვნის, რომ აღნიშნული კონტროლის

	განსახილველი საგანი	კრიტერიუმები	შენიშვნა	
		მიღწევას; და გ) კონტროლის საშუალებები მითითებული პერიოდის განმავლობაში თანამიმდევრულად გამოიყენებოდა ისე, როგორც გათვალისწინებული იყო მათი დამუშავებისას. ამაში იგულისხმება ისიც, მანუალურ კონტროლის საშუალებებს იყენებდნენ თუ არა სათანადო კომპეტენციისა და უფლებამოსილების მქონე პირები.	კონტროლის საშუალებების სტრუქტურა ადეკვატურია და ეფექტიანად ფუნქციონირებს.	მიზნები სამართლიანად არ არის წარდგენილი, მაშინ ეს კონტროლის მიზნები არ იქნება იმ კრიტერიუმების ნაწილი, რომელთა საფუძველზეც ყალიბდება მოსაზრება კონტროლის საშუალებების სტრუქტურის ან მათი ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ.
მოსაზრება სტრუქტურის ადეკვატურობის (1-ლი ტიპის დასკვნები) შესახებ	იმ კონტროლის საშუალებების სტრუქტურის ადეკვატურობა, რომლებიც აუცილებელია მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნების მიღწევისთვის.	კონტროლის საშუალებები სათანადოდ არის ორგანიზებული, თუ: ა) მომსახურე ორგანიზაციამ დაადგინა ის რისკები, რომლებიც საფრთხეს უქმნის მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნების მიღწევას; და ბ) ამ აღწერაში დაფიქსირებული კონტროლის საშუალებები (აღწერის შესაბამისად მათი გამოყენების შემთხვევაში) უზრუნველყოფს დასაბუთებულ რწმუნებას იმის შესახებ, რომ ეს რისკები ხელს არ უშლის აღწერაში მითითებული კონტროლის მიზნების მიღწევას.	ამ კრიტერიუმების დაკმაყოფილება, თავისთავად, არ უზრუნველყოფს რწმუნებას იმის თაობაზე, რომ დაკავშირებული კონტროლის მიზნები მიღწეული იყო, ვინაიდან აუდიტორს არ მოუპოვებია რწმუნება კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირების შესახებ. (მასს 3000-ის (გადასინჯული) ტერმინების შესაბამისად, ამ მოსაზრებისთვის განსახილველი საგნის ინფორმაცია არის მომსახურე ორგანიზაციის განცხადება იმის შესახებ, რომ კონტროლის საშუალებები სათანადოდ არის ორგანიზებული).	

გ15. მე-16(ა) პუნქტში აღწერილია რამდენიმე ელემენტი, რომლებიც, საჭიროებისდა მიხედვით, აისახება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში. ეს ელემენტები შეიძლება არ იყოს კონკრეტული გარიგების შესაფერისი, თუ აღწერილი სისტემა არ არის ის სისტემა, რომელიც ოპერაციებს ამუშავებს, მაგალითად, თუ სისტემა დაკავშირებულია კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემის პროგრამის საერთო კონტროლის საშუალებებთან და არა კონტროლის იმ საშუალებებთან, რომლებიც თვითონ ამ პროგრამაშია გათვალისწინებული.

არსებითობა (იხ: პუნქტები მე-19 და 54-ე)

გ16. გარიგებაში, რომლის მიზანია დასკვნის მომზადება მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების შესახებ, არსებითობის ცნება დაკავშირებული იქნება სისტემასთან, რომლის შესახებაც დასკვნა იწერება და არა მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტების ფინანსურ ანგარიშგებებთან. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი პროცედურებს იმ მიზნით გეგმავს და ატარებს, რომ დაადგინოს, სამართლიანად არის თუ არა წარდგენილი მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული საკუთარი სისტემის აღწერა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებები სათანადოდ არის თუ არა ორგანიზებული, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ხოლო მე-2 ტიპის დასკვნის შემთხვევაში, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებები ეფექტიანად ფუნქციონირებს თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით. არსებითობის ცნება ითვალისწინებს იმ ფაქტს, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნა მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის შესახებ გვაწვდის ისეთ ინფორმაციას, რომ დაკმაყოფილდეს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტებისა და მათი აუდიტორების ფართო წრის საერთო საინფორმაციო მოთხოვნილებები, რომლებმაც იციან, როგორ გამოიყენება ეს სისტემა.

გ17. არსებითობა მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერის სამართლიანად წარდგენასთან და კონტროლის საშუალებების სტრუქტურასთან მიმართებაში, პირველ რიგში, გულისხმობს ხარისხობრივი ფაქტორების გათვალისწინებას, მაგალითად: აღწერაში გათვალისწინებულია თუ არა მნიშვნელოვანი სამეურნეო ოპერაციების დამუშავების მნიშვნელოვანი ასპექტები; აღწერაში გამოტოვებული ან დამახინჯებულია თუ არა შესაბამისი ინფორმაცია; და კონტროლის საშუალებების უნარი (თუ გამოიყენებენ ისე, როგორც მათი დამუშავებისას იყო გათვალისწინებული), უზრუნველყოს დასაბუთებული რწმუნება იმისა, რომ კონტროლის მიზნები მიღწეული იქნება. არსებითობა, კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრებასთან მიმართებაში გულისხმობს როგორც რაოდენობრივ, ისე ხარისხობრივ ფაქტორებს, მაგალითად გადახრის ასატანი დონე და ემპირიული გადახრების დონე (რაოდენობრივი ასპექტი) და ნებისმიერი დაკვირვების გადახრის ხასიათი და მიზეზი (ხარისხობრივი ასპექტი).

გ18. არსებითობის ცნება არ გამოიყენება იმ შემთხვევაში, როდესაც კონტროლის ტესტების აღწერაში შეტანილია იმ ტესტების შედეგები, რომლებშიც გადახრები დაფიქსირდა. ეს იმით აიხსნება, რომ კონკრეტულ გარემოებებში რომელიმე კონკრეტული მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ან მისი აუდიტორისთვის გადახრა შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს იმის მიუხედავად, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრებით, ხელს უშლის თუ არა იგი კონტროლის საშუალებების ეფექტიანად ფუნქციონირებას. მაგალითად, კონტროლის ის საშუალება, რომელთანაც დაკავშირებულია კონკრეტული გადახრა, შეიძლება განსაკუთრებულად მნიშვნელოვანი იყოს გარკვეული ტიპის შეცდომის თავიდან ასაცილებლად, რომელიც შეიძლება არსებითი იყოს ამა თუ იმ მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგებისთვის.

მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის შესწავლა (იხ: მე-20 პუნქტი)

გ19. მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, მათ შორის, კონტროლის იმ საშუალებების შესწავლა, რომლებიც გარიგების მასშტაბშია გათვალისწინებული, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს ეხმარება:

- ამ სისტემის საზღვრების დადგენაში და ასევე იმაში, როგორ არის იგი დაკავშირებული სხვა სისტემებთან;

- იმის შეფასებაში, მომსახურე ორგანიზაციის აღწერა სამართლიანად ასახავს თუ არა შექმნილ და დანერგილ სისტემას;
- მომსახურე ორგანიზაციის განცხადებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის შესწავლაში;
- იმის განსაზღვრაში, კონტროლის რომელი საშუალებებია აუცილებელი მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული მიზნების მისაღწევად;
- იმის შეფასებაში, კონტროლის საშუალებები სათანადოდ იყო თუ არა ორგანიზებული;
- იმის შეფასებაში, მე-2 ტიპის დასკვნის შემთხვევაში, ეფექტიანად ფუნქციონირებდა თუ არა კონტროლის საშუალებები.

გ20. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი აღნიშნული სისტემის შესასწავლად შეიძლება იყენებდეს ისეთ პროცედურებს, როგორიცაა, მაგალითად:

- მომსახურე ორგანიზაციაში იმ პირების გამოკითხვა, რომლებსაც, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის შეფასებით, შეიძლება შესაბამისი ინფორმაცია ჰქონდეთ;
- ოპერაციებზე დაკვირვება და დოკუმენტების, ანგრიშების, ოპერაციების დამუშავების ნაბეჭდი და ელექტრონული ჩანაწერების დათვალიერება;
- მომსახურე ორგანიზაციასა და მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტებს შორის დადებული ხელშეკრულებებიდან შერჩეული ნაკრების დათვალიერება, მათი საერთო პირობების დადგენის მიზნით;
- კონტროლის პროცედურების ხელახალი ჩატარება.

მტკიცებულებების მოპოვება აღწერასთან დაკავშირებით (იხ: პუნქტები 21–22)

გ21. შემდეგი საკითხების გათვალისწინება მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს იმის განსაზღვრაში, გარიგების მასშტაბით მოცული აღწერის ასპექტები სამართლიანად არის თუ არა წარდგენილი, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით:

- აღწერაში ნახსენებია თუ არა გაწეული მომსახურების ყველა ის ძირითადი ასპექტი (გარიგების მასშტაბის ფარგლებში), რომლებიც, გონივრულ ფარგლებში, შეიძლება ვივარაუდოთ, რომ შესაფერისი იქნება მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტების აუდიტორთა ფართო წრის საერთო მოთხოვნილებების, მათ მიერ მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგებების აუდიტის დაგეგმვისას;
- აღწერა მომზადებულია თუ არა იმდენად დეტალურად, რომ, გონივრულ ფარგლებში, შეიძლება ვივარაუდოთ, რომ საკმარის ინფორმაციას მიაწვდის მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტების აუდიტორთა ფართო წრეს, რათა მათ შეისწავლონ შიდა კონტროლი ასს 315-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.[13] აუცილებელი არ არის, აღწერაში განხილული იყოს მომსახურე ორგანიზაციის დამუშავების პროცესის ან მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტებისთვის გაწეული მომსახურებების ყველა ასპექტი, ან იმდენად დეტალური იყოს, რომ მკითხველმა პოტენციურად საფრთხე შეუქმნას უსაფრთხოების სისტემას, ან მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სხვა საშუალებებს;
- აღწერა არის თუ არა ისეთი სახით მომზადებული, რომ მასში გამორჩენილი ან დამახინჯებული არ არის ინფორმაცია, რომელმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტების აუდიტორთა ფართო წრის საერთო მოთხოვნილებებზე, გადაწყვეტილებების მიღების საკითხში, მაგალითად აღწერაში არის თუ არა მნიშვნელოვანი უზუსტობები ან მნიშვნელოვანი ინფორმაცია გამოტოვებული, რომელთა შესახებაც იცის მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა;

---

13. ასს 315 (გადასინჯული) - *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“*

- იმ შემთხვევაში, თუ მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის ზოგიერთი მიზანი შეტანილი არ იყო გარიგების მასშტაბში, აღწერაში მკაფიოდ არის თუ არა მითითებული ასეთი მიზნები;
- დანერგილია თუ არა აღწერაში მითითებული კონტროლის საშუალებები;
- სათანადოდ არის თუ არა აღწერილი მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის დამატებითი კონტროლის პროცედურები, ასეთის არსებობის შემთხვევაში; უმეტეს შემთხვევებში, კონტროლის მიზნები ისეთნაირად არის ფორმულირებული, რომ კონტროლის ამ მიზნების მიღწევა მარტო მომსახურე ორგანიზაციას შეუძლია კონტროლის საშუალებების ეფექტიანად გამოყენების გზით. თუმცა, ზოგ შემთხვევაში, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნების მიღწევა მარტო მომსახურე ორგანიზაციას არ შეუძლია, რადგან მათ მიღწევისთვის საჭიროა მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტების მიერ კონკრეტული კონტროლის საშუალებების დანერგვა. ასე შეიძლება მოხდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც, მაგალითად კონტროლის საშუალებები მარეგულირებელი ორგანოს მიერ არის დადგენილი. თუ აღწერაში გათვალისწინებულია მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის დამატებითი კონტროლის საშუალებები, მაშინ აღწერაში, კონტროლის კონკრეტულ საშუალებებთან ერთად, ცალკეა გამოყოფილი კონტროლის ის მიზნები, რომელთა მიღწევას ვერ შეძლებს მარტო მომსახურე ორგანიზაცია;
- ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის გათვალისწინების მეთოდის გამოყენების შემთხვევაში, აღწერაში ცალკე არის თუ არა მითითებული მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებები და ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებები; ხოლო ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის გამორიცხვის მეთოდის გამოყენების შემთხვევაში, აღწერაში მითითებულია თუ არა ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებული ფუნქციები. ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის გამორიცხვის მეთოდის გამოყენების დროს აუცილებელი არ არის, აღწერაში მოცემული იყოს დეტალური ინფორმაცია დამუშავების პროცესის ან ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების შესახებ.

გ22. აღწერის სამართლიანი წარდგენის შეფასებისთვის მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს:

- მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტების ხასიათის გათვალისწინებას და, სავარაუდოდ, როგორი გავლენა შეიძლება იქონიოს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულმა მომსახურებამ მათზე, მაგალითად მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტები რომელიმე კონკრეტულ დარგს მიეკუთვნებიან თუ არა და რეგულირდებიან თუ არა ისინი სახელმწიფო უწყებების მიერ;
- მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტებთან დადებული სტანდარტული ხელშეკრულებების ან ხელშეკრულების სტანდარტული პირობების (არსებობის შემთხვევაში) გაცნობას, მომსახურე ორგანიზაციის სახელშეკრულებო ვალდებულებების დადგენის მიზნით;
- მომსახურე ორგანიზაციის თანამშრომლების მიერ ჩატარებულ პროცედურებზე დაკვირვებას;
- მომსახურე ორგანიზაციის პოლიტიკისა და პროცედურების სახელმძღვანელოებისა და სისტემების სხვა დოკუმენტაციის, მაგალითად ბლოკ-სქემებისა და სიტყვიერი დახასიათების მიმოხილვას.

გ23. 21(ა) პუნქტი მოითხოვს, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა შეაფასოს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნები დასაბუთებულია თუ არა კონკრეტულ გარემოებებში. ამგვარ შეფასებაში მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს ქვემოთ ჩამოთვლილი საკითხების განხილვა:

- აღნიშნული კონტროლის მიზნები მომსახურე ორგანიზაციის მიერ არის დადგენილი, თუ გარეშე მხარეების მიერ, როგორიცაა მარეგულირებელი ორგანო, მომხმარებლების ჯგუფი ან პროფესიული ორგანიზაცია, რომლებიც იყენებენ გამჭვირვალე პროცედურულ პროცესს;

- თუ აღნიშნული კონტროლის პროცედურები მომსახურე ორგანიზაციის მიერ არის დადგენილი, დაკავშირებულია თუ არა ისინი ისეთი ტიპის მტკიცებებთან, რომლებიც, ჩვეულებრივ, გამოიყენება მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტების ფართო წრის ფინანსურ ანგარიშგებებში და რომლებთანაც, გონივრულ ფარგლებში, შეიძლება დაკავშირებული იყოს მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებები. მართალია, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი, როგორც წესი, ვერ დაადგენს, კონკრეტულად როგორ არის დაკავშირებული მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებები ცალკეული მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებებთან, მაგრამ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის ხასიათის, მათ შორის, მისი კონტროლის საშუალებებისა და გაწეული მომსახურებების შესახებ შეძენილი ცოდნის გამოყენება შეუძლია იმ მტკიცებების ტიპების დასადგენად, რომლებთანაც, სავარაუდოდ, დაკავშირებულია კონტროლის ეს საშუალებები;
- თუ აღნიშნული კონტროლის მიზნები მომსახურე ორგანიზაციის მიერ არის განსაზღვრული, სრულყოფილია თუ არა ისინი. კონტროლის მიზნების სრულყოფილი სია მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტების აუდიტორთა ფართო წრეს უზრუნველყოფს სათანადო საფუძვლით, რომლის მიხედვითაც შეაფასებს მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების გავლენას მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების ტიპურ მტკიცებებზე.

გ24. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის პროცედურები, რომლებიც ტარდება იმის დასადგენად, დანერგილია თუ არა მომსახურე ორგანიზაციის სისტემა, შეიძლება ამ სისტემის შესწავლისთვის საჭირო პროცედურების მსგავსი იყოს და მათთან ერთად ჩატარდეს. ეს პროცედურები შეიძლება ასევე მოიცავდეს მომსახურე ორგანიზაციის სისტემაში ოპერაციების დამუშავების პროცედურებზე სისტემის მეშვეობით დაკვირვებას, ხოლო მე-2 ტიპის დასკვნის შემთხვევაში, შეიძლება მოიცავდეს სპეციალური გამოკითხვების ჩატარებას მოცემულ პერიოდში კონტროლის საშუალებებში განხორციელებული ცვლილებების გამოსავლენად. მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტების ან მათი აუდიტორებისთვის საინტერესო მნიშვნელოვანი ცვლილებები გაითვალისწინება მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის აღწერაში.

მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის საშუალებების სტრუქტურასთან დაკავშირებით (იხ: პუნქტები 23-ე და 28(ბ))

გ25. *მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის* ან *მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორის* პოზიციიდან, კონტროლის საშუალებები სათანადოდ ორგანიზებულად მიიჩნევა, თუ ისინი, ინდივიდუალურად ან კონტროლის სხვა საშუალებებთან ერთად, სათანადოდ ფუნქციონირების შემთხვევაში, უზრუნველყოფს დასაბუთებულ რწმუნებას იმის შესახებ, რომ თავიდან იქნება აცილებული, ან გამოვლინდება და გასწორდება არსებითი უზუსტობები. თუმცა, მომსახურე ორგანიზაციისთვის, ან მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორისთვის ცნობილი არ არის ცალკეულ მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტში არსებული გარემოებები, რაც დაეხმარებოდა მათ იმის დადგენაში, კონტროლის საშუალების გადახრით გამოწვეული უზუსტობა არსებითია თუ არა ამ მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტებისათვის. აქედან გამომდინარე, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის შეხედულებით, კონტროლის საშუალებები სათანადოდ ორგანიზებულად მიიჩნევა, თუ ისინი, ინდივიდუალურად ან კონტროლის სხვა საშუალებებთან ერთად, სათანადოდ ფუნქციონირების შემთხვევაში, უზრუნველყოფს დასაბუთებულ რწმუნებას იმის თაობაზე, რომ მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნები მიღწეულია.

გ26. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა კონტროლის საშუალებების სტრუქტურის უკეთ შესწავლის მიზნით, შეიძლება გადაწყვიტოს სისტემის ბლოკ-სქემების, კითხვარების ან გადაწყვეტილებების ცხრილების გამოყენება.

გ27. კონტროლის საშუალებები შეიძლება მოიცავდეს რამდენიმე მოქმედებას, რომლებიც მიმართულია კონტროლის რომელიმე მიზნის მიღწევაზე. შესაბამისად, თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი გარკვეულ ქმედებებს კონკრეტული კონტროლის მიზნის მიღწევისთვის არაეფექტურად მიიჩნევს, სხვა მოქმედებების არსებობამ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს

შეიძლება მისცეს დასკვნის გამოტანის საშუალება იმის შესახებ, რომ კონტროლის ამ მიზანთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების სტრუქტურა სათანადოდ არის ორგანიზებული.

მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ

ფაქტობრივი ეფექტიანობის შეფასება (იხ: 24-ე პუნქტი)

გ28. *მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის* ან *მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორის* თვალსაზრისით, კონტროლის საშუალება ეფექტიანად ფუნქციონირებს, თუ იგი, დამოუკიდებლად ან კონტროლის სხვა საშუალებებთან ერთად, უზრუნველყოფს დასაბუთებულ რწმუნებას იმის შესახებ, რომ თავიდან იქნება აცილებული, ან გამოვლინდება და გასწორდება თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობები. თუმცა, *მომსახურე ორგანიზაციისთვის*, ან *მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორისთვის* ცნობილი არ არის ცალკეულ მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტში არსებული გარემოებები, რომლის მიხედვითაც დადგინდებოდა, დაფიქსირდა თუ არა კონტროლის საშუალების გადახრით გამოწვეული უზუსტობა და თუ ეს ასეა, არსებითია თუ არა იგი. აქედან გამომდინარე, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის შეხედულებით, კონტროლის საშუალება ეფექტიანად ფუნქციონირებს, თუ იგი, დამოუკიდებლად ან კონტროლის სხვა საშუალებებთან ერთად, უზრუნველყოფს დასაბუთებულ რწმუნებას იმის შესახებ, რომ მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული მიზნები მიღწეულია. ანალოგიურად, მომსახურე ორგანიზაცია ან მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი ვერ დაადგენს, კონტროლის გამოვლენილი გადახრა გამოიწვევდა თუ არა არსებით უზუსტობას ინდივიდუალური მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის პოზიციიდან.

გ29. კონტროლის საშუალებების იმ დონეზე შესწავლა, რაც საკმარისია მათი სტრუქტურის ადეკვატურობაზე დასკვნის გამოსატანად, ვერ იქნება საკმარისი მტკიცებულება მათი ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ, თუ არ იარსებებს გარკვეული ავტომატიზებული პროცესი, რომელიც უზრუნველყოფს კონტროლის საშუალებების თანამიმდევრულ ფუნქციონირებას ისე, როგორც შემუშავებული და დანერგილი იყო. მაგალითად, დროის გარკვეულ მომენტში კონტროლის მანუალური საშუალების გამოყენების შესახებ ინფორმაციის მოპოვება ვერ იქნება მტკიცებულება კონტროლის ამ საშუალების ფუნქციონირებაზე დროის სხვა პერიოდებში. თუმცა, საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემების მეშვეობით ოპერაციების დამუშავების პროცესისთვის დამახასიათებელი თანმიმდევრულობის გამო, კონტროლის რომელიმე ავტომატიზებული საშუალების სტრუქტურის განსაზღვრის მიზნით, პროცედურების ჩატარება და იმის დადგენა, დაინერგა თუ არა იგი, შეიძლება იყოს კონტროლის ამ საშუალების ფაქტობრივი ეფექტიანობის მტკიცებულება, რაც დამოკიდებული იქნება მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის შეფასებასა და კონტროლის სხვა საშუალებების ტესტირების შედეგებზე, როგორიცაა, მაგალითად პროგრამაში ცვლილებების შეტანასთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები.

გ30. მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტების აუდიტორებისთვის გამოსადეგი რომ იყოს, მე-2 ტიპის დასკვნა, ჩვეულებრივ, მოიცავს მინიმუმ 6 თვეს. თუ ეს პერიოდი 6 თვეზე ნაკლებია, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს მარწმუნებელ დასკვნაში ამ მოკლე პერიოდის გამოყენების მიზეზების აღწერა. დასკვნაში ასახული პერიოდი შეიძლება 6 თვეზე ნაკლები იყოს, მაგალითად, შემდეგ გარემოებებში: (ა) როდესაც მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი დაიქირავეს იმ თარიღთან ახლოს, რომლისთვისაც წარდგენილი უნდა იყოს კონტროლის საშუალებების შესახებ დასკვნა; (ბ) თუ კონკრეტული მომსახურე ორგანიზაცია (ან რომელიმე კონკრეტული სისტემა ან პროგრამა) 6 თვეზე ნაკლები პერიოდია, რაც ფუნქციონირებს; ან (გ) თუ კონტროლის საშუალებებში მნიშვნელოვანი ცვლილებებია შესული და მიზანშეწონილი არ არის არც დასკვნის გაცემამდე 6 თვე ლოდინი და არც ისეთი დასკვნის გაცემა, რომელიც მოიცავს სისტემას ცვლილებებამდე და ცვლილების შემდეგ.

გ31. კონტროლის გარკვეული პროცედურები შეიძლება არ ტოვებდეს მტკიცებულებას მათი ფუნქციონერის შესახებ, რისი შემოწმებაც მოგვიანებით იქნებოდა შესაძლებელი. შესაბამისად, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს კონტროლის ასეთი პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში დროის სხვადასხვა მონაკვეთებში.

გ32. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე მოსაზრებას გამოთქვამს ცალკეული პერიოდისთვის და, აქედან გამომდინარე, ამგვარი მოსაზრების გამოსათქმელად მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები სჭირდება კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირების შესახებ მიმდინარე პერიოდში. თუმცა, წინა გარიგებების დროს გამოვლენილი გადახრების გამო მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა შეიძლება მიმდინარე პერიოდში ტესტირების მოცულობის გაზრდა გადაწყვიტოს.

კონტროლის არაპირდაპირი საშუალებების ტესტირება (იხ: პუნქტი 25(ბ))

გ33. ზოგიერთ გარემოებაში შეიძლება აუცილებელი იყოს ისეთი მტკიცებულების მოპოვება, რომელიც კონტროლის არაპირდაპირი საშუალებების ეფექტიანად ფუნქციონირებას ადასტურებს. მაგალითად, თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი გადაწყვეტს გადახრების ანგარიშების მიმოხილვის/შემოწმების ეფექტიანობის ტესტირებას, სადაც დეტალურად არის განხილული შესყიდვები, რომლებიც კრედიტის დაშვებულ ლიმიტებს აჭარბებს, ეს მიმოხილვა და მიმოხილვის შედეგად გატარებული ზომები იქნება კონტროლის საშუალება, რომელიც უშუალოდ არის შესაფერისი მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორისთვის. სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშებში ასახულ ინფორმაციის სიზუსტესთან დაკავშირებულ კონტროლის საშუალებებს (მაგალითად, საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებები) „არა-პირდაპირი“ კონტროლის საშუალებებს უწოდებენ.

გ34. საინფორმაციო ტექნოლოგიების პროცესისთვის დამახასიათებელი თანმიმდევრულობის გამო, თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი გამოყენებითი კონტროლის რომელიმე ავტომატიზებული საშუალების დანერგვის შესახებ მტკიცებულებას განიხილავს მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საერთო საშუალებების (კერძოდ, ცვლილებების კონტროლის საშუალებების) ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე მტკიცებულებებთან ერთად, შეიძლება ეს იმავდროულად დასაბუთებული მტკიცებულება იყოს მისი ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ.

ტესტირებისთვის ელემენტების შერჩევის მეთოდები (იხ: პუნქტები 25(გ) და 27-ე)

გ35. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორისთვის ტესტირებისთვის ელემენტების შერჩევის ხელმისაწვდომი საშუალებებია:

ა) ყველა ელემენტის შერჩევა (100%-იანი შემოწმება). ეს მეთოდი შეიძლება შესაფერისი იყოს კონტროლის ისეთი საშუალებების ტესტირებისთვის, რომლებიც იშვიათად გამოიყენება, მაგალითად ყოველ კვარტალურად, ან იმ შემთხვევაში, როდესაც კონტროლის კონკრეტული საშუალების გამოყენების შესახებ მტკიცებულება 100%-იან შემოწმებას ეფექტიანს ხდის;

ბ) კონკრეტული ელემენტების შერჩევა. ამ მეთოდის გამოყენება შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს მაშინ, როდესაც არც 100%-იანი შემოწმება იქნებოდა ეფექტიანი და არც შერჩევა, მაგალითად კონტროლის ისეთი საშუალებების ტესტირება, რომლებიც იმდენად ხშირად არ გამოიყენება, რომ მოხდეს დიდი მოცულობის გენერალური ერთობლიობიდან შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის კომპენსირება, მაგალითად კონტროლის საშუალებები, რომლებიც ყოველთვიურად ან ყოველკვირეულად გამოიყენება; და

გ) შერჩევა. შერჩევის მეთოდიკის გამოყენება შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს კონტროლის ისეთი საშუალებების ტესტირებისთვის, რომლებიც ხშირად გამოიყენება ერთნაირად და რომლის გამოყენების შესახებაც არსებობს დოკუმენტური მტკიცებულება.

გ36. მიუხედავად იმისა, რომ კონკრეტული ელემენტების შერჩევითი შემოწმება ხშირად მტკიცებულებების მოპოვების ეფექტიანი საშუალება იქნება, ეს მეთოდი არ არის შერჩევა. ამგვარი მეთოდით შერჩეული ელემენტების მიმართ გამოყენებული პროცედურების შედეგების გავრცელება არ შეიძლება მთლიან გენერალურ ერთობლიობაზე; შესაბამისად, კონკრეტული ელემენტების შერჩევითი შემოწმება არ უზრუნველყოფს მტკიცებულებას გენერალური ერთობლიობის დარჩენილი ნაწილის შესახებ. მეორე მხრივ, შერჩევის მიზანი ის არის, რომ გენერალური ერთობლიობიდან შერჩეული შერჩევითი ერთობლიობის ტესტირების საფუძველზე, შესაძლებელი იყოს დასკვნების გამოტანა მთლიანი გენერალური ერთობლიობის შესახებ.

შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაო

შიდა აუდიტის სამსახურის საქმიანობის შესწავლა (იხ: 30-ე პუნქტი)

გ37. შიდა აუდიტის სამსახური შეიძლება პასუხისმგებელი იყოს ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის სხვადასხვა სახის ანალიზის, შეფასებების, რწმუნების, რეკომენდაციებისა და სხვა ინფორმაციის მიწოდებაზე. მომსახურე ორგანიზაციის შიდა აუდიტის სამსახური შეიძლება სამუშაოს ასრულებდეს მომსახურე ორგანიზაციის საკუთარ შიდა კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებით, ან ისეთ მომსახურებებთან და სისტემებთან მიმართებით (მათ შორის, კონტროლის საშუალებებთან), რომლებსაც მომსახურე ორგანიზაცია უზრუნველყოფს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტებისთვის.

იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება და თუ შესაძლებელია, რა მოცულობით (იხ: 33-ე პუნქტი)

გ38. იმის დადგენაში, რა გავლენა შეიძლება მოახდინოს შიდა აუდიტორების სამუშაომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის პროცედურების ხასიათზე, ვადებზე ან მოცულობაზე, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს ქვემოთ ჩამოთვლილი ფაქტორების განხილვა, რის შედეგადაც შეიძლება გამოჩნდეს უფრო განსხვავებული ან ნაკლებად დეტალური პროცედურების ჩატარების საჭიროება, ვიდრე სხვა შემთხვევაში იქნებოდა აუცილებელი:

- შიდა აუდიტორების მიერ ჩატარებული ან ჩასატარებელი კონკრეტული სამუშაოს ხასიათი და მასშტაბი საკმაოდ შეზღუდულია;
- შიდა აუდიტორების სამუშაო დაკავშირებულია კონტროლის ისეთ საშუალებებთან, რომლებიც ნაკლებად მნიშვნელოვანია მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნებისთვის;
- შიდა აუდიტორების მიერ ჩატარებული ან ჩასატარებელი სამუშაო არ მოითხოვს სუბიექტურ ან კომპლექსურ მსჯელობას ან განხილვას.

შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება (იხ: 34-ე პუნქტი)

გ39. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შიდა აუდიტორების კონკრეტულ სამუშაოზე ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა დამოკიდებული იქნება მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის შეფასებაზე - რამდენად მნიშვნელოვანია მოცემული სამუშაო მისი დასკვნებისთვის (მაგალითად, იმ რისკების მნიშვნელობა, რომელთა შემცირებისთვისაც არის გამიზნული ტესტირებული კონტროლის საშუალებები), ასევე შიდა აუდიტის სამსახურის შეფასებასა და შიდა აუდიტორების კონკრეტული სამუშაოს შეფასებაზე. ამგვარი პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს:

- შიდა აუდიტორების მიერ უკვე შემოწმებული ელემენტების შემოწმებას;
- სხვა ანალოგიური ელემენტების შემოწმებას; და
- შიდა აუდიტორების მიერ ჩატარებულ პროცედურებზე დაკვირვებას.

გავლენა მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელ დასკვნაზე (იხ: პუნქტები 36–37)

გ40. შიდა აუდიტის სამსახურის დამოუკიდებლობისა და მიუკერძოებლობის ხარისხის მიუხედავად, აღნიშნული სამსახური მომსახურე ორგანიზაციისაგან არ არის იმ დონეზე დამოუკიდებელი, როგორიც მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს მოეთხოვება გარიგების განხორციელების დროს. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი ერთპიროვნულად არის პასუხისმგებელი მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელ დასკვნაში გამოთქმულ მოსაზრებაზე და ამ პასუხისმგებლობას არ ამცირებს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება.

გ41. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ ჩატარებული სამუშაოს აღწერა შეუძლია რამდენიმე სახით, მაგალითად:

- კონტროლის ტესტების აღწერაში შესავალი მასალის გათვალისწინება, სადაც მითითებული იქნება, რომ კონტროლის ტესტების ჩატარების დროს შიდა აუდიტის სამსახურის გარკვეული სამუშაო იყო გამოყენებული;
- იმის მითითება, რომ ცალკეული ტესტების შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ იყო შესრულებული.

ოფიციალური წერილები (იხ: პუნქტები 38-ე და 40-ე)

გ42. 38-ე პუნქტით მოთხოვნილი ოფიციალური წერილების წარდგენა მომსახურე ორგანიზაციის განცხადებისგან დამოუკიდებლად ხდება და ავსებს ამ განცხადებას, როგორც ეს 9(პ) პუნქტშია მითითებული.

გ43. თუ მომსახურე ორგანიზაცია არ წარმოადგენს მოცემული მასს-ის 38(გ) პუნქტის შესაბამისად მოთხოვნილ ოფიციალურ წერილებს, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება წინამდებარე მასს-ის 55(დ) პუნქტის შესაბამისად.

სხვა ინფორმაცია (იხ: 42-ე პუნქტი)

გ44. ბესსს-ის კოდექსი მოითხოვს, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი დაკავშირებული არ უნდა იყოს ისეთ ინფორმაციასთან, თუ იგი დარწმუნებულია, რომ ეს ინფორმაცია:

ა) შეიცავს არსებითად მცდარ ან მაცთუნებელ განცხადებას;

ბ) შეიცავს უსაფუძვლო განცხადებებს ან დაუსაბუთებელ ინფორმაციას; ან

გ) გამოტოვებულია ან ბუნდოვნად არის წარმოდგენილი ისეთი საჭირო ინფორმაცია, რომლის გამოტოვება ან გაუგებრობა მკითხველს შეცდომაში შეიყვანს.[14]

თუ სხვა ინფორმაცია შეტანილია დოკუმენტში, რომელიც შეიცავს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერას, ხოლო მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნა შეიცავს მომავალ პერიოდებთან დაკავშირებულ ინფორმაციას, მაგალითად მონაცემთა აღდგენის გეგმას და გაუთვალისწინებელ გარემოებებში/ავარიულ სიტუაციებში მოქმედების გეგმას, ან სისტემაში ცვლილებების შეტანის გეგმას, რომლებიც მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელ დასკვნაში აღწერილ გადახრებს ეხება, ან სარეკლამო ხასიათის განცხადებებს, რომელთა დასაბუთებულად დამტკიცება შეუძლებელია, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა შეიძლება მოითხოვოს ამ დოკუმენტიდან ასეთი ინფორმაციის ამოღება ან შეცვლა.

გ45. თუ მომსახურე ორგანიზაცია უარს ამბობს ამ დოკუმენტიდან სხვა ინფორმაციის ამოღებაზე ან შეცვლაზე, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს შეუძლია მიმართოს სხვა შესაფერის ზომებს, მაგალითად:

- მომსახურე ორგანიზაციას სთხოვოს, რომ მან კონსულტაცია გაიაროს თავის იურისტთან, მოქმედების სათანადო გეგმის თაობაზე;
- მარწმუნებელ დასკვნაში აღწეროს არსებითი შეუსაბამობა ან არსებითი უზუსტობა;
- მარწმუნებელი დასკვნა არ გასცეს საკითხის გადაჭრამდე;
- გამოვიდეს გარიგებიდან.

14. ბესსს-ის ეთიკის კოდექსი, პუნქტი 110.2

დოკუმენტაცია (იხ: 51-ე პუნქტი)

გ46. ხკსს 1 (ან სხვა პროფესიული, ან საკანონმდებლო მოთხოვნები, რომლებიც ხკსს 1-ის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია) მოითხოვს, რომ ფირმებმა ისეთი პოლიტიკა და პროცედურები შეიმუშაონ, რომლებიც ხელს შეუწყობს გარიგების ფაილების ერთად აკინძვის/დაკომპლექტების პროცესის დროულად დასრულებას. შესაფერისი ვადა, რომლის განმავლობაშიც უნდა დასრულდეს გარიგების ფაილების დაკომპლექტების პროცესი, როგორც წესი, არ აღემატება მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნის თარიღიდან 60 დღეს.

მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნის მომზადება

მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნის შინაარსი (იხ: 53-ე პუნქტი)

გ47. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორების მარწმუნებელი დასკვნებისა და მომსახურე ორგანიზაციების მიერ წარმოდგენილი შესაბამისი განცხადებების საილუსტრაციო ნიმუშები მოცემულია 1-ელ და მე-2 დანართებში.

სავარაუდო მომხმარებლები და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნის მიზნები (იხ: პუნქტი 53(ე))

გ48. კრიტერიუმები, რომლებიც გამოიყენება მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების შესახებ დასკვნის მომზადების მიზნით განხორციელებულ გარიგებებში, გამოდგება მხოლოდ მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის (მათ შორის, კონტროლის საშუალებების) თაობაზე ინფორმაციის მისაწოდებლად იმ პირთათვის, რომლებმაც იციან, როგორ იყენებენ მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტები ამ სისტემას ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად. შესაბამისად, ეს მითითებულია მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელ დასკვნაში. გარდა ამისა, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს დასკვნაში იმის მითითება, რომ მისი მარწმუნებელი დასკვნის გავრცელება შეზღუდულია და შემოიფარგლება მხოლოდ სავარაუდო მომხმარებლებით, ასევე შეზღუდულია მისი სხვების მიერ გამოყენება ან სხვა მიზნით გამოყენება.

კონტროლის ტესტების აღწერა (იხ: 54-ე პუნქტი)

გ49. მე-2 ტიპის დასკვნის შემთხვევაში, კონტროლის ტესტების ხასიათის აღწერისას, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნის მკითხველებისთვის სასარგებლო იქნება, თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი აღწერაში ჩართავს:

- ყველა იმ ტესტის შედეგს, სადაც გადახრა გამოვლინდა, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ სხვა ისეთი კონტროლის საშუალებების არსებობა დადგინდა, რომელთა საფუძველზეც მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი დაასკვნის, რომ კონტროლის შესაბამისი მიზნები მიღწეულია, ან ტესტირებული კონტროლის საშუალება უკვე ამოღებულია მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის აღწერიდან;
- ინფორმაციას გამოვლენილი გადახრების გამომწვევი ფაქტორების შესახებ, თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა დაადგინა ამგვარი ფაქტორები.

მოდიფიცირებული მოსაზრებები (იხ: 55-ე პუნქტი)

გ50. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოდიფიცირებული მარწმუნებელი დასკვნების ელემენტების საილუსტრაციო ნიმუშები მოცემულია მე-3 დანართში.

გ51. იმ შემთხვევაშიც კი, თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრება უარყოფითია, აუდიტორი მარწმუნებელ დასკვნაში უარს აცხადებს მოსაზრების გამოთქმაზე, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს მოსაზრების მოდიფიცირების საფუძვლის ამსახველ აბზაცში ნებისმიერი სხვა ისეთი საკითხის მიზეზების აღწერა, რომელთა შესახებაც იცის მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა, რომ აუცილებელი იქნებოდა მოსაზრების მოდიფიცირება და მათი გავლენის შედეგების აღწერა.

გ52. თუ მოსაზრების გამოთქმაზე უარი განპირობებულია მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის სამუშაოს მასშტაბის შეზღუდვით, როგორც წესი, მიზანშეწონილი არ არის ჩატარებული პროცედურების აღწერა და არც ისეთი განცხადების ჩართვა მარწმუნებელ დასკვნაში, რომელშიც აღწერილია მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ განხორციელებული გარიგების მახასიათებლები; ამის გაკეთებამ შეიძლება დაჩრდილოს მოსაზრების გამოთქმაზე უარის მნიშვნელობა.

ინფორმირებასთან დაკავშირებული სხვა პასუხისმგებლობები (იხ: 56-ე პუნქტი)

გ53. 56-ე პუნქტში აღწერილ გარემოებებზე რეაგირების მიზნით გამოსაყენებელი შესაფერისი ზომებში შეიძლება მოიცავდეს:

- იურიდიული კონსულტაციის მიღებას მოქმედების სხვადასხვა კურსის მოსალოდნელი შედეგების შესახებ;
- მომსახურე ორგანიზაციის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას;
- მესამე მხარეთა (მაგალითად, მარეგულირებელი ორგანოს) ინფორმირებას, აუცილებლობის შემთხვევაში;
- მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას, ან მარწმუნებელ დასკვნაში „სხვა გარემოებები“ აბზაცის დამატებას;
- გარიგებიდან გამოსვლას.

1-ლი დანართი

(იხ: პუნქტი გ47)

მომსახურე ორგანიზაციის განცხადებების ნიმუშები

მომსახურე ორგანიზაციის განცხადებების ქვემოთ განხილულ ნიმუშებს მხოლოდ საილუსტრაციო დანიშნულება აქვს და არც ამომწურავია და არც ნებისმიერ სიტუაციაზე ვრცელდება.

1-ლი ნიმუში: მომსახურე ორგანიზაციის მე-2 ტიპის განცხადება

მომსახურე ორგანიზაციის განცხადება

თანდართული აღწერა მომზადებულია იმ მომხმარებლებისთვის, რომლებმაც გამოიყენეს *[ტიპი ან სახელწოდება]* სისტემა და მათი აუდიტორებისთვის, რომლებსაც საკმარისი ცოდნა აქვთ იმისათვის, რომ მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასების დროს გაითვალისწინონ ეს აღწერა, ასევე სხვა ინფორმაცია, მათ შორის, ინფორმაცია თვითონ მომხმარებლების მიერ გამოყენებული კონტროლის საშუალებების შესახებ. *[სამეურნეო სუბიექტის დასახელება]* ადასტურებს, რომ:

ა) *[bb–cc]* გვერდებზე მოცემული თანდართული აღწერა სამართლიანად ასახავს მომხმარებლების სამეურნეო ოპერაციების დამუშავების *[ტიპი ან დასახელება]* სისტემას *[თარიღი]*-დან *[თარიღი]*-მდე პერიოდის განმავლობაში. ამ განცხადების მომზადებისთვის გამოყენებული კრიტერიუმები იმაში გამოიხატებოდა, რომ თანდართული აღწერა:

(i) ასახავს იმას, როგორ დამუშავდა და დაინერგა სისტემა, მათ შორის:

- გაწეული მომსახურების ტიპებს, მათ შორის, საჭიროებისდა მიხედვით, დამუშავებული სამეურნეო ოპერაციების კატეგორიებს;
- როგორც საინფორმაციო ტექნოლოგიების, ისე მანუალურ სისტემების პროცედურებს, რომელთა მეშვეობითაც ხდებოდა ოპერაციების ინიცირება, რეგისტრაცია, დამუშავება, აუცილებლობის შემთხვევაში, შესწორება და მომხმარებლებისთვის მომზადებულ დასკვნებში გადატანა;
- შესაბამის ბუღალტრულ ჩანაწერებს, დამამტკიცებელ ინფორმაციასა და კონკრეტულ ანგარიშებს, რომლებიც გამოყენებული იყო ოპერაციების ინიცირების, რეგისტრაციის, დამუშავებისა და მათ შესახებ ანგარიშების მოსამზადებლად; მათ შორის, არასწორი ინფორმაციის შესწორებასა და როგორ მოხდა ინფორმაციის გადატანა მომხმარებლებისთვის მომზადებულ დასკვნებში;
- როგორ ითვალისწინებს სისტემა, ოპერაციების გარდა, სხვა მნიშვნელოვან მოვლენებსა და პირობებს;
- მომხმარებლებისთვის დასკვნების მოსამზადებლად გამოყენებულ პროცედურებს;
- კონტროლის შესაბამის მიზნებსა და ამ მიზნების მისაღწევად განკუთვნილ კონტროლის საშუალებებს;
- სისტემის სტრუქტურაში გათვალისწინებულ კონტროლის საშუალებებს, რომლებიც ჩვენი აზრით, დანერგილი ექნება მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტებს და რომლებიც, თუ აუცილებელია თანდართულ აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნების მისაღწევად, მითითებულია აღწერაში კონტროლის იმ კონკრეტულ მიზნებთან ერთად, რომელთა მიღწევაც შეუძლებელია მხოლოდ ჩვენი ძალებით;
- ჩვენი კონტროლის გარემოს სხვა ასპექტებს, რისკის შესაფასებელ პროცესს, საინფორმაციო სისტემასა (მათ შორის, შესაბამი ბიზნესპროცესებს) და საინფორმაციო ურთიერთქმედებას, მაკონტროლებელ საქმიანობასა და კონტროლის საშუალებების მონიტორინგს, რომლებიც დაკავშირებული იყო მომხმარებლების ოპერაციების დამუშავებასა და დასკვნებში მათ ასახვასთან;

(ii) მოიცავს სათანადო ინფორმაციას [*თარიღი*]-დან [*თარიღი*]-მდე პერიოდში მომსახურე ორგანიზაციის სისტემაში შეტანილი ცვლილებების შესახებ;

(iii) აღწერაში გამოტოვებული ან დამახინჯებული არ არის მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის გამოყენების სფეროსთან დაკავშირებული ინფორმაცია, თუმცა, ამასთან აღიარებულია, რომ მომზადებული აღწერის მიზანია მომხმარებელი სუბიექტების ფართო წრისა და მათი აუდიტორების საერთო მოთხოვნილებების დაკმაყოფილება და ამიტომ შეიძლება არ მოიცავდეს მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის ყველა ასპექტს, რომელსაც თითოეული დამოუკიდებელი მომხმარებელი სუბიექტი შეიძლება მნიშვნელოვნად მიიჩნევდეს თავის კონკრეტულ გარემოში.

ბ) თანდართულ აღწერაში ჩამოყალიბებულ კონტროლის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები სათანადოდ იყო Оორგანიზებული და ეფექტიანად ფუნქციონირებდა [*თარიღი*]-დან [*თარიღი*]-მდე პერიოდში. ამ განცხადების მოსამზადებლად გამოყენებული კრიტერიუმები იმაში მდგომარეობს, რომ:

(i) გამოვლინდა რისკები, რომლებიც საფრთხეს უქმნიდა აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნების მიღწევას;

(ii) მითითებული კონტროლის საშუალებები (აღწერის შესაბამისად მათი გამოყენების შემთხვევაში) უზრუნველყოფს დასაბუთებულ რწმუნებას იმის შესახებ, რომ ეს რისკები ხელს არ უშლის აღწერაში მითითებული კონტროლის მიზნების მიღწევას; და

(iii) კონტროლის საშუალებები [*თარიღი*]-დან [*თარიღი*]-მდე პერიოდში თანამიმდევრულად გამოიყენებოდა ისე, როგორც გათვალისწინებული იყო მათი დამუშავებისას, მათ შორის მანუალურ კონტროლის საშუალებებს იყენებდნენ სათანადო კომპეტენციისა და უფლებამოსილების მქონე პირები.

მე-2 ნიმუში: მომსახურე ორგანიზაციის 1-ლი ტიპის განცხადება

თანდართული აღწერა მომზადებულია იმ მომხმარებლებისთვის, რომლებმაც გამოიყენეს *[ტიპი ან სახელწოდება]* სისტემა და მათი აუდიტორებისთვის, რომლებსაც საკმარისი ცოდნა აქვთ იმისათვის, რომ მომხმარებლების ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასების დროს გაითვალისწინონ ეს აღწერა, ასევე სხვა ინფორმაცია, მათ შორის, ინფორმაცია თვითონ მომხმარებლების მიერ გამოყენებული კონტროლის საშუალებების შესახებ. *[სამეურნეო სუბიექტის დასახელება]* ადასტურებს, რომ:

ა) *[bb–cc]* გვერდებზე მოცემული თანდართული აღწერა სამართლიანად ასახავს მომხმარებლების სამეურნეო ოპერაციების დამუშავების *[ტიპი ან დასახელება]* სისტემას *[თარიღი]-ისთვის.* ამ განცხადების მომზადებისთვის გამოყენებული კრიტერიუმები იმაში გამოიხატებოდა, რომ თანდართული აღწერა:

(i) ასახავს იმას, როგორ დამუშავდა და დაინერგა სისტემა, მათ შორის:

- გაწეული მომსახურების ტიპებს, მათ შორის, საჭიროებისდა მიხედვით, დამუშავებული სამეურნეო ოპერაციების კატეგორიებს;
- როგორც საინფორმაციო ტექნოლოგიების, ისე მანუალური სისტემების პროცედურებს, რომელთა მეშვეობითაც ხდებოდა ოპერაციების ინიცირება, რეგისტრაცია, დამუშავება, აუცილებლობის შემთხვევაში, შესწორება და მომხმარებლებისთვის მომზადებულ დასკვნებში გადატანა;
- შესაბამის ბუღალტრულ ჩანაწერებს, დამამტკიცებელ ინფორმაციასა და კონკრეტულ ანგარიშებს, რომლებიც გამოყენებული იყო ოპერაციების ინიცირების, რეგისტრაციის, დამუშავებისა და მათ შესახებ ანგარიშების მოსამზადებლად; მათ შორის, არასწორი ინფორმაციის შესწორებასა და როგორ მოხდა ინფორმაციის გადატანა მომხმარებლებისთვის მომზადებულ დასკვნებში;

- როგორ ითვალისწინებს სისტემა, ოპერაციების გარდა, სხვა მნიშვნელოვან მოვლენებსა და პირობებს;
- მომხმარებლებისთვის დასკვნების მოსამზადებლად გამოყენებულ პროცედურებს;
- კონტროლის შესაბამის მიზნებსა და ამ მიზნების მისაღწევად განკუთვნილ კონტროლის საშუალებებს;
- სისტემის სტრუქტურაში გათვალისწინებულ კონტროლის საშუალებებს, რომლებიც ჩვენი აზრით, დანერგილი ექნება მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტებს და რომლებიც, თუ აუცილებელია თანდართულ აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნების მისაღწევად, მითითებულია აღწერაში კონტროლის იმ კონკრეტულ მიზნებთან ერთად, რომელთა მიღწევაც შეუძლებელია მხოლოდ ჩვენი ძალებით;
- ჩვენი კონტროლის გარემოს სხვა ასპექტებს, რისკის შესაფასებელ პროცესს, საინფორმაციო სისტემასა (მათ შორის, შესაბამი ბიზნესპროცესებს) და საინფორმაციო ურთიერთქმედებას, მაკონტროლებელ საქმიანობასა და კონტროლის საშუალებების მონიტორინგს, რომლებიც დაკავშირებული იყო მომხმარებლების ოპერაციების დამუშავებასა და დასკვნებში მათ ასახვასთან;

(ii) აღწერაში გამოტოვებული ან დამახინჯებული არ არის მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის გამოყენების სფეროსთან დაკავშირებული ინფორმაცია, თუმცა, ამასთან აღიარებულია, რომ მომზადებული აღწერის მიზანია მომხმარებელი სუბიექტების ფართო წრის საერთო მოთხოვნილებების დაკმაყოფილება და ამიტომ შეიძლება არ მოიცავდეს მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის ყველა ასპექტს, რომელსაც თითოეული დამოუკიდებელი მომხმარებელი სუბიექტი შეიძლება მნიშვნელოვნად მიიჩნევდეს თავის კონკრეტულ გარემოში.

გ) თანდართულ აღწერაში ჩამოყალიბებულ კონტროლის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები სათანადოდ იყო ორგანიზებული და ეფექტიანად ფუნქციონირებდა [*თარიღი*]-ისთვის. ამ განცხადების მოსამზადებლად გამოყენებული კრიტერიუმები იმაში მდგომარეობს, რომ:

(i) გამოვლინდა რისკები, რომლებიც საფრთხეს უქმნიდა აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნების მიღწევას; და

(ii) მითითებული კონტროლის საშუალებები (აღწერის შესაბამისად მათი გამოყენების შემთხვევაში) უზრუნველყოფს დასაბუთებულ რწმუნებას იმის შესახებ, რომ ეს რისკები ხელს არ უშლის აღწერაში მითითებული კონტროლის მიზნების მიღწევას.

მე-2 დანართი

(იხ: პუნქტი გ47)

მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნების ნიმუშები

ქვემოთ განხილულ დასკვნების ნიმუშებს მხოლოდ საილუსტრაციო დანიშნულება აქვს და არც ამომწურავია და არც ნებისმიერ სიტუაციაზე ვრცელდება.

1-ლი ნიმუში: მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მე-2 ტიპის მარწმუნებელი დასკვნა

მომსახურე ორგანიზაციის დამოუკიდებელი აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნა კონტროლის საშუალებების აღწერის, მათი სტრუქტურისა და ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ

ვის: XYZ მომსახურე ორგანიზაციას

სამუშაოს მასშტაბი

ჩვენ დაგვიქირავეს იმ მიზნით, რომ გავცეთ დასკვნა XYZ მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული საკუთარი [*ტიპი ან დასახელება*] სისტემის აღწერის შესახებ, რომელიც განკუთვნილი იყო თავისი მომხმარებლების ოპერაციების დასამუშავებლად [*თარიღი*]–დან [*თარიღი*]–მდე პერიოდის განმავლობაში და წარმოდგენილია *[bb–cc]* გვერდებზე (შემდგომში აღწერა), ასევე აღწერაში ჩამოყალიბებულ კონტროლის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების სტრუქტურისა და მათი ფუნქციონირების შესახებ[1].

XYZ მომსახურე ორგანიზაციის პასუხისმგებლობა

XYZ მომსახურე ორგანიზაცია პასუხისმგებელია: ზემოაღნიშნული აღწერისა და თანდართული განცხადების მომზადებაზე, რაც წარმოდგენილია [aa] გვერდზე, მათ შორის, ამ აღწერისა და განცხადების სისრულეზე, სისწორესა და წარდგენის მეთოდზე; აღწერაში მითითებული მომსახურებების გაწევაზე; კონტროლის მიზნების განსაზღვრასა და დასახული კონტროლის მიზნების მისაღწევად აუცილებელი კონტროლის საშუალებების შემუშავებაზე, დანერგვასა და ეფექტიანად ფუნქციონირებაზე.

ჩვენი დამოუკიდებლობა და ხარისხის კონტროლი

ჩვენ დავიცავით ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბესსს) მიერ გამოცემული *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსით* განსაზღვრული, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული და სხვა ეთიკური ნორმები, რომლებიც დაფუძნებულია პატიოსნების, ობიექტურობის, პროფესიული კომპეტენციისა და სათანადო გულისხმიერების, კონფიდენციალობისა და პროფესიული ქცევის ძირითად პრინციპებზე.

ფირმა იყენებს ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტს 1-ს[2] და, შესაბამისად, გააჩნია ხარისხის კონტროლის კომპლექსური სისტემა, მათ შორის, დოკუმენტირებული პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ეხება ეთიკური ნორმების, პროფესიული სტანდარტებისა და შესაბამისი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების დცვას.

მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ ჩვენ მიერ ჩატარებული პროცედურების საფუძველზე გამოვთქვათ მოსაზრება, XYZ მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული აღწერისა

1. თუ გარიგების მასშტაბი არ მოიცავს აღწერაში მოცემულ რომელიმე ელემენტს, ეს ნათლად უნდა იყოს მითითებული მარწმუნებელ დასკვნაში.

2. ხკსს 1 - „*ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგებების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს*“.

და ამ აღწერაში ჩამოყალიბებულ კონტროლის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების სტრუქტურისა და ფუნქციონირების შესახებ. გარიგება შევასრულეთ აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტ 3402-ის - *„მარწმუნებელი დასკვნები მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების შესახებ“* - შესაბამისად. ეს სტანდარტი მოითხოვს, იმგვარად დავგეგმოთ და ჩავატაროთ ჩვენი პროცედურები, რომ მივიღოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, ზემოაღნიშნული აღწერა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არის თუ არა წარდგენილი, სათანადოდ არის თუ არა ორგანიზებული კონტროლის საშუალებები და ეფექტიანად ფუნქციონირებს თუ არა.

მარწმუნებელი გარიგება, რომლის მიზანია დასკვნის მომზადება მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერის, მათი სტრუქტურისა და ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ, მოიცავს პროცედურების ჩატარებას მტკიცებულებების მოსაპოვებლად მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში წარმოდგენილი ინფორმაციის, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების სტრუქტურისა და მათი ფუნქციონირების ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე. პროცედურების შერჩევა დამოკიდებულია მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის განსჯაზე, მათ შორის, იმის რისკების შეფასებაზე, რომ აღწერა სამართლიანად არ არის წარდგენილი და კონტროლის საშუალებების სტრუქტურა სათანადოდ არ არის ორგანიზებული, ან ეფექტიანად არ ფუნქციონირებს. ჩვენ მიერ ჩატარებული პროცედურები მოიცავდა კონტროლის იმ საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირებას, რომლებიც აუცილებლად მივიჩნიეთ დასაბუთებული რწმუნების მოსაპოვებლად იმის თაობაზე, რომ აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნები მიღწეულია. ამ ტიპის მარწმუნებელი გარიგება ასევე მოიცავს ზემოაღნიშნული აღწერის საერთო წარდგენის, მასში ჩამოყალიბებული მიზნების ადეკვატურობისა და მომსახურე ორგანიზაციის მიერ განსაზღვრული კრიტერიუმების მიზანშეწონილობის შეფასებას, რომლებიც წარმოდგენილია [aa] გვერდზე.

გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების შეზღუდვები

XYZ მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული აღწერა განკუთვნილია თავისი მომხმარებლების ფართო წრისა და მათი აუდიტორების საერთო მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად და ამიტომ შეიძლება არ მოიცავდეს მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის ყველა ასპექტს, რომელსაც თითოეული დამოუკიდებელი მომხმარებელი შეიძლება მნიშვნელოვნად მიიჩნევდეს თავის კონკრეტულ გარემოში. გარდა ამისა, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებებმა, დამახასიათებელი სპეციფიკის გამო, ოპერაციების დამუშავების ან მათ შესახებ ანგარიშების მომზადების დროს შეიძლება თავიდან ვერ აიცილოს, ან ვერ გამოავლინოს ყველა შეცდომა ან გამოტოვებული ინფორმაცია. ამასთან, ამ კონტროლის საშუალებების ეფექტიანობის შეფასების გავრცელება მომავალ პერიოდებზე ექვემდებარება იმის რისკს, რომ მომავალ პერიოდებში მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებები შეიძლება აღარ იყოს ადეკვატური ან ეფექტიანად აღარ ფუნქციონირებდეს.

მოსაზრება

ჩვენი მოსაზრება ჩამოყალიბებულია წინამდებარე დასკვნაში განხილული საკითხების საფუძველზე. მოსაზრების ჩამოყალიბების დროს გამოვიყენეთ *[aa]* გვერდზე აღწერილი კრიტერიუმები. ჩვენი აზრით, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით:

ა) ზემოაღნიშნული აღწერა სამართლიანად ასახავს [*ტიპი ან დასახელება*] სისტემას ისე, როგორც შემუშავებული და დანერგილი იყო [*თარიღი*]-დან [*თარიღი*]-მდე პერიოდში;

ბ) აღწერაში ჩამოყალიბებულ კონტროლის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების სტრუქტურა სათანადოდ იყო ორგანიზებული [*თარიღი*]-დან [*თარიღი*]-მდე პერიოდში; და

გ) ჩვენ მიერ ტესტირებული კონტროლის საშუალებები, რომლებიც აუცილებელი იყო დასაბუთებული რწმუნების მოსაპოვებლად იმის შესახებ, რომ აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნები მიღწეული იყო, ეფექტიანად მუშაობდა [*თარიღი*]-დან [*თარიღი*]-მდე პერიოდის განმავლობაში.

კონტროლის ტესტების აღწერა

ტესტირებული კონტროლის საშუალებები, ასევე ამ ტესტების ხასიათი, ჩატარების ვადები და შედეგები ჩამოთვლილია [*yy–zz*] გვერდებზე.

სავარაუდო მომხმარებლები და მიზანი

წინამდებარე დასკვნა და კონტროლის ტესტების აღწერა, რომელიც წარმოდგენილია *[yy–zz]* გვერდებზე, განკუთვნილია მხოლოდ იმ მომხმარებლებისთვის, რომლებმაც გამოიყენეს *[ტიპი ან სახელწოდება]* სისტემა და მათი აუდიტორებისთვის, რომლებსაც საკმარისი ცოდნა აქვთ იმისათვის, რომ მომხმარებლების ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასების დროს გაითვალისწინონ ეს აღწერა, ასევე სხვა ინფორმაცია, მათ შორის, ინფორმაცია თვითონ მომხმარებლების მიერ გამოყენებული კონტროლის საშუალებების შესახებ.

[*მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის ხელმოწერა*]

[*მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნის თარიღი*]

[*მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მისამართი*]

მე-2 ნიმუში: მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის 1-ლი ტიპის მარწმუნებელი დასკვნა

მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნა კონტროლის საშუალებების აღწერისა და მათი სტრუქტურის შესახებ

ვის: XYZ მომსახურე ორგანიზაციას

სამუშაოს მასშტაბი

ჩვენ დაგვიქირავეს იმ მიზნით, რომ გავცეთ დასკვნა XYZ მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული საკუთარი [*ტიპი ან დასახელება*] სისტემის აღწერის შესახებ, რომელიც განკუთვნილი იყო თავისი მომხმარებლების ოპერაციების დასამუშავებლად [*თარიღი*]-ისთვის და წარმოდგენილია *[bb–cc]* გვერდებზე (შემდგომში აღწერა), ასევე აღწერაში ჩამოყალიბებულ კონტროლის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების სტრუქტურის შესახებ.[3]

ჩვენ არანაირი პროცედურა არ ჩაგვიტარებია აღწერაში გათვალისწინებული კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივ ეფექტიანობასთან მიმართებით და, შესაბამისად, ამასთან დაკავშირებით არ გამოვთქვამთ მოსაზრებას.

XYZ მომსახურე ორგანიზაციის პასუხისმგებლობა

XYZ მომსახურე ორგანიზაცია პასუხისმგებელია: ზემოაღნიშნული აღწერისა და თანდართული განცხადების მომზადებაზე, რაც წარმოდგენილია [aa] გვერდზე, მათ შორის, ამ აღწერისა და განცხადების სისრულეზე, სისწორესა და წარდგენის მეთოდზე; აღწერაში მითითებული მომსახურებების გაწევაზე; კონტროლის მიზნების განსაზღვრასა და დასახული კონტროლის მიზნების მისაღწევად აუცილებელი კონტროლის საშუალებების შემუშავებაზე, დანერგვასა და ეფექტიანად ფუნქციონირებაზე.

3. თუ გარიგების მასშტაბი არ მოიცავს აღწერაში მოცემულ რომელიმე ელემენტს, ეს ნათლად უნდა იყოს მითითებული მარწმუნებელ დასკვნაში

ჩვენი დამოუკიდებლობა და ხარისხის კონტროლი

ჩვენ დავიცავით ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბესსს) მიერ გამოცემული *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსით* განსაზღვრული, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული და სხვა ეთიკური ნორმები, რომლებიც დაფუძნებულია პატიოსნების, ობიექტურობის, პროფესიული კომპეტენციისა და სათანადო გულისხმიერების, კონფიდენციალობისა და პროფესიული ქცევის ძირითად პრინციპებზე.

ფირმა იყენებს ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტს 1-ს[4] და, შესაბამისად, გააჩნია ხარისხის კონტროლის კომპლექსური სისტემა, მათ შორის, დოკუმენტირებული პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ეხება ეთიკური ნორმების, პროფესიული სტანდარტებისა და შესაბამისი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვას.

მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ ჩვენ მიერ ჩატარებული პროცედურების საფუძველზე გამოვთქვათ მოსაზრება XYZ მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული აღწერისა და ამ აღწერაში ჩამოყალიბებულ კონტროლის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების სტრუქტურასთან დაკავშირებით. გარიგება შევასრულეთ აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტ 3402-ის - *„მარწმუნებელი დასკვნები მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების შესახებ“* - შესაბამისად. ეს სტანდარტი მოითხოვს, იმგვარად დავგეგმოთ და ჩავატაროთ ჩვენი პროცედურები, რომ მივიღოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, ზემოაღნიშნული აღწერა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არის თუ არა წარდგენილი და სათანადოდ არის თუ არა ორგანიზებული კონტროლის საშუალებები.

მარწმუნებელი გარიგება, რომლის მიზანია დასკვნის მომზადება მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერისა და მათი სტრუქტურის შესახებ, მოიცავს პროცედურების ჩატარებას მტკიცებულებების მოსაპოვებლად მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში წარმოდგენილი ინფორმაციისა და მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების სტრუქტურის შესახებ. პროცედურების შერჩევა დამოკიდებულია მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის განსჯაზე, მათ შორის, იმის რისკების შეფასებაზე, რომ აღწერა სამართლიანად არ არის წარდგენილი და კონტროლის საშუალებების სტრუქტურა სათანადოდ არ არის ორგანიზებული. ამ ტიპის მარწმუნებელი გარიგება ასევე მოიცავს ზემოაღნიშნული აღწერის საერთო წარდგენის, მასში ჩამოყალიბებული მიზნების ადეკვატურობისა და მომსახურე ორგანიზაციის მიერ განსაზღვრული კრიტერიუმების მიზანშეწონილობის შეფასებას, რომლებიც წარმოდგენილია [aa] გვერდზე.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, არანაირი პროცედურა არ ჩაგვიტარებია აღწერაში გათვალისწინებული კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივ ეფექტიანობასთან მიმართებით და, შესაბამისად, ამასთან დაკავშირებით, მოსაზრებას არ გამოვთქვამთ.

გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების შეზღუდვები

XYZ მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული აღწერა განკუთვნილია თავისი მომხმარებლების ფართო წრისა და მათი აუდიტორების საერთო მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად და ამიტომ შეიძლება არ მოიცავდეს მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის ყველა ასპექტს, რომელსაც თითოეული დამოუკიდებელი მომხმარებელი შეიძლება მნიშვნელოვნად მიიჩნევდეს თავის კონკრეტულ გარემოში. გარდა ამისა, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებებმა, დამახასიათებელი სპეციფიკის

---

4. ხჯსს 1 - *„ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგებების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“.*

გამო, ოპერაციების დამუშავების ან მათ შესახებ ანგარიშების მომზადების დროს შეიძლება თავიდან ვერ აიცილოს, ან ვერ გამოავლინოს ყველა შეცდომა ან გამოტოვებული ინფორმაცია.

მოსაზრება

ჩვენი მოსაზრება ჩამოყალიბებულია წინამდებარე დასკვნაში განხილული საკითხების საფუძველზე. მოსაზრების ჩამოყალიბების დროს გამოვიყენეთ *[aa]* გვერდზე აღწერილი კრიტერიუმებია. ჩვენი აზრით, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით:

ა) ზემოაღნიშნული აღწერა სამართლიანად ასახავს [*ტიპი ან დასახელება*] სისტემას ისე, როგორც შემუშავებული და დანერგილი იყო [*თარიღი*]-ის მდგომარეობით; და

ბ) აღწერაში ჩამოყალიბებულ კონტროლის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების სტრუქტურა სათანადოდ იყო ორგანიზებული [*თარიღი*]-ის მდგომარეობით.

სავარაუდო მომხმარებლები და მიზანი

წინამდებარე დასკვნა განკუთვნილია მხოლოდ იმ მომხმარებლებისთვის, რომლებმაც გამოიყენეს *[ტიპი ან სახელწოდება]* სისტემა და მათი აუდიტორებისთვის, რომლებსაც საკმარისი ცოდნა აქვთ იმისათვის, რომ მომხმარებლების ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასების დროს გაითვალისწინონ ეს აღწერა, ასევე სხვა ინფორმაცია, მათ შორის, ინფორმაცია თვითონ მომხმარებლების მიერ გამოყენებული კონტროლის საშუალებების შესახებ.

[*მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის ხელმოწერა*]

[*მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნის თარიღი*]

[*მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მისამართი*]

მე-3 დანართი

(იხ: პუნქტი გ50)

მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოდიფიცირებული მარწმუნებელი დასკვნების ნიმუშები

ქვემოთ განხილულ მოდიფიცირებული დასკვნების ნიმუშებს მხოლოდ სარეკომენდაციო დანიშნულება აქვს და არც ამომწურავია და არც ნებისმიერ სიტუაციაზე არ ვრცელდება. ისინი შედგენილია მე-2 დანართში განხილული დასკვნების ნიმუშების საფუძველზე.

1-ლი ნიმუში: პირობითი მოსაზრება – მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული სისტემის აღწერა სამართლიანად არ არის წარდგენილი ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით

...

მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის პასუხისმგებლობა

...

გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

თანდართულ აღწერაში, რომელიც წარმოდგენილია *[mn]* გვერდზე, მითითებულია, რომ XYZ მომსახურე ორგანიზაცია ოპერატორების საიდენტიფიკაციო ნომრებსა და პაროლებს იყენებს სისტემის არასანქციონირებული წვდომის თავიდან ასაცილებლად. ჩვენ მიერ ჩატარებული პროცედურების საფუძველზე, რომლებიც მოიცავდა თანამშრომლების გამოკითხვასა და მათ საქმიანობაზე დაკვირვებას, დავადგინეთ, რომ ოპერატორების საიდენტიფიკაციო ნომრები და პაროლები გამოიყენება A და B B პროგრამებში, მაგრამ არ გამოიყენება C და D პროგრამებში.

პირობითი მოსაზრება

ჩვენი მოსაზრება ჩამოყალიბებულია წინამდებარე დასკვნაში განხილული საკითხების საფუძველზე. მოსაზრების ჩამოყალიბების დროს გამოვიყენეთ XYZ მომსახურე ორგანიზაციის განცხადებაში აღწერილი კრიტერიუმები, რომლებიც წარმოდგენილია *[aa]* გვერდზე. ჩვენი აზრით, პირობითი მოსაზრების საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხის გარდა:

ა) ...

მე-2 ნიმუში: პირობითი მოსაზრება – კონტროლის საშუალებების სტრუქტურა არ არის სათანადოდ ორგანიზებული დასაბუთებული რწმუნების უზრუნველსაყოფად იმის თაობაზე, რომ მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნები მიღწეული იქნება, თუ კონტროლის საშუალებები ეფექტიანად იმუშავებს

...

მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის პასუხისმგებლობა

...

გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

როგორც განხილულია თანდართული აღწერის [*mn*] გვერდზე, XYZ მომსახურე ორგანიზაციას პერიოდულად ცვლილებები შეაქვს გამოყენებით პროგრამებში, ნაკლოვანებების გამოსწორების ან ტექნიკური შესაძლებლობების გაფართოების მიზნით. პროცედურები, რომლებიც ტარდება ცვლილებების აუცილებლობის დასადგენად, ამ ცვლილებების პროექტის დასამუშავებლად და დასანერგად, არ მოიცავს იმ უფლებამოსილი პირების მიერ შემოწმების ჩატარებასა და დამტკიცებას, რომლებიც დამოუკიდებლები არიან იმ პირებისგან, რომლებსაც პროგრამაში შეაქვთ ცვლილებები. გარდა ამისა, არ არსებობს რაიმე დადგენილი მოთხოვნები ასეთი ცვლილებების ტესტირების ჩასატარებლად, ან ცვლილების შეტანამდე ტესტირების შედეგების ინფორმირებისთვის უფლებამოსილი პირისთვის, რომელიც პასუხისმგებელია შესატანი ცვლილებების შემოწმებაზე.

პირობითი მოსაზრება

ჩვენი მოსაზრება ჩამოყალიბებულია წინამდებარე დასკვნაში განხილული საკითხების საფუძველზე. მოსაზრების ჩამოყალიბების დროს გამოვიყენეთ XYZ მომსახურე ორგანიზაციის განცხადებაში აღწერილი კრიტერიუმები, რომლებიც წარმოდგენილია *[aa]* გვერდზე. ჩვენი აზრით, პირობითი მოსაზრების საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხის გარდა:

ა) …

მე-3 ნიმუში: პირობითი მოსაზრება – კონტროლის საშუალებები ეფექტიანად არ ფუნქციონირებდა მითითებული პერიოდის განმავლობაში (მხოლოდ მე-2 ტიპის დასკვნისათვის)

…

მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის პასუხისმგებლობა

…

გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

XYZ მომსახურე ორგანიზაცია საკუთარი სისტემის აღწერაში აცხადებს, რომ მას გააჩნია კონტროლის ავტომატიზებული საშუალებები სასესხო ვალდებულებების დასაფარად შემოსული თანხების საბოლოო მონაცემებთან შესაჯერებლად. თუმცა, როგორც მითითებულია აღწერის [*mn*] გვერდზე, კონტროლის ზემოაღნიშნული საშუალება, პროგრამული შეცდომის გამო, ეფექტიანად არ ფუნქციონირებდა დღე/თვე/წელი-დან დღე/თვე/წელი-მდე პერიოდის განმავლობაში. ამის შედეგად, დღე/თვე/წელი-დან დღე/თვე/წელი-მდე პერიოდში არ შესრულდა კონტროლის მიზანი - „კონტროლის საშუალებები უზრუნველყოფს დასაბუთებულ რწმუნებას იმის შესახებ, რომ სასესხო ვალდებულებების დასაფარად შემოსული თანხები სათანადოდ აისახება ბუღალტრულად“. XYZ ორგანიზაციამ ცვლილება შეიტანა გამომთვლელ პროგრამაში [თარიღის]-ის მდგომარეობით და ჩვენ მიერ ჩატარებული ტესტები გვიჩვენებს, რომ ეს პროგრამა ეფექტიანად ფუნქციონირებდა დღე/თვე/წელი-დან დღე/თვე/წელი-მდე პერიოდის განმავლობაში.

პირობითი მოსაზრება

ჩვენი მოსაზრება ჩამოყალიბებულია წინამდებარე დასკვნაში განხილული საკითხების საფუძველზე. მოსაზრების ჩამოყალიბების დროს გამოვიყენეთ XYZ მომსახურე ორგანიზაციის განცხადებაში აღწერილი კრიტერიუმები, რომლებიც წარმოდგენილია *[aa]* გვერდზე. ჩვენი აზრით, პირობითი მოსაზრების საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხის გარდა:

…

…

მე-4 ნიმუში: პირობითი მოსაზრება – მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება

…

მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის პასუხისმგებლობა

…

გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

XYZ მომსახურე ორგანიზაცია საკუთარი სისტემის აღწერაში აცხადებს, რომ მას გააჩნია კონტროლის ავტომატიზებული საშუალებები სასესხო ვალდებულებების დასაფარად შემოსული თანხების საბოლოო მონაცემებთან შესაჯერებლად. თუმცა, ამ შედარების შედეგების ელექტრონული ჩანაწერები, რომლებიც ეხებოდა დღე/თვე/წელი-დან დღე/თვე/წელი-მდე პერიოდს, წაიშალა კომპიუტერული დამუშავების ხარვეზის გამო და, ცხადია, ვერ შევძელით კონტროლის ამ საშუალების მუშაობის ტესტირება ამ პერიოდში. ამგვარად, ვერ შევძელით იმის დადგენა, კონტროლის მიზანი - „კონტროლის საშუალებები უზრუნველყოფს დასაბუთებულ რწმუნებას იმის შესახებ, რომ სასესხო ვალდებულებების დასაფარად შემოსული თანხები სათანადოდ აისახება ბუღალტრულად“ - მიღწეული იყო თუ არა დღე/თვე/წელი-დან დღე/თვე/წელი-მდე პერიოდში.

პირობითი მოსაზრება

ჩვენი მოსაზრება ჩამოყალიბებულია წინამდებარე დასკვნაში განხილული საკითხების საფუძველზე. მოსაზრების ჩამოყალიბების დროს გამოვიყენეთ XYZ მომსახურე ორგანიზაციის განცხადებაში აღწერილი კრიტერიუმები, რომლებიც წარმოდგენილია *[aa]* გვერდზე. ჩვენი აზრით, პირობითი მოსაზრების საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხის გარდა:

ა) …

მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტი (მასს) 3410

მარწმუნებელი გარიგებები სათბურის გაზების ანგარიშის შესახებ

(ძალაშია მარწმუნებელი დასკვნებისთვის, რომლებიც მოიცავს 2013 წლის 30 სექტემბერს ან მის შემდგომ დასრულებულ პერიოდებს)

შინაარსი

პუნქტი

შესავალი 1

წინამდებარე მასს-ის მოქმედების სფერო 2–11

ძალაში შესვლის თარიღი 12

მიზნები 13

განმარტებები 14

მოთხოვნები

მასს 3000 15

ახალ გარიგებაზე ან გარიგების გაგრძელებაზე დათანხმება 16–18

დაგეგმვა 19

არსებითობა გარიგების დაგეგმვისა და შესრულებისას 20–22

სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლა და არსებითი უზუსტობების რისკების გამოვლენა და შეფასება 23–34

არსებითი უზუსტობების შეფასებულ რისკებზე რეაგირების საერთო ხასიათის ღონისძიებები და დამატებითი პროცედურები 35–56

სხვა პრაქტიკოსების მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება 57

ოფიციალური წერილები 58–60

შემდგომი მოვლენები 61

შესადარისი ინფორმაცია 62–63

სხვა ინფორმაცია 64

დოკუმენტაცია 65–70

გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა 71

მარწმუნებელი დასკვნის ჩამოყალიბება 72–75

მარწმუნებელი ანგარიშის შინაარსი 76–77

ინფორმირებასთან დაკავშირებული სხვა მოთხოვნები 78

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

შესავალი გ1–გ7

განმარტებები გ8–გ16

მასს 3000 ..... გ17

ახალ გარიგებაზე ან გარიგების გაგრძელებაზე დათანხმება გ18–გ37

დაგეგმვა გ38–გ43

არსებითობა გარიგების დაგეგმვისა და შესრულებისას გ44–გ51

სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლა და არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება გ52–გ89

არსებითი უზუსტობების შეფასებულ რისკებზე რეაგირების საერთო ხასიათის ღონისძიებები და დამატებითი პროცედურები გ90–გ112

სხვა პრაქტიკოსების მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება გ113–გ115

ოფიციალური წერილები გ116

შემდგომი მოვლენები გ117

შესადარისი ინფორმაცია გ118–გ123

სხვა ინფორმაცია გ124–გ126

დოკუმენტაცია გ127–გ129

გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა გ130

მარწმუნებელი დასკვნის ჩამოყალიბება გ131–გ133

მარწმუნებელი ანგარიშის შინაარსი გ134–გ152

1-ლი დანართი: ემისიები, მოცილებები და ემისიების გამოქვითვები

მე-2 დანართი: სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის შესახებ შედგენილი მარწმუნებელი ანგარიშის საილუსტრაციო ნიმუში

მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტი (მასს) 3410 - *„მარწმუნებელი გარიგებები სათბურის გაზების ანგარიშის შესახებ“ - განხილულ უნდა იქნეს ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების წინასიტყვაობასთან ერთად.*

შესავალი

1. სათბურის გაზების ემისიებსა და კლიმატის ცვლილებას შორის კავშირის გამო მრავალი სამეურნეო სუბიექტი რაოდენობრივად გამოსახავს თავის სათბურის გაზების ემისიებს შიდა მართვის მიზნებისათვის და მრავალი მათგანი ამზადებს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშსაც:

   ა) ნორმატიული მოთხოვნების შესაბამისად ინფორმაციის გამჟღავნების ფარგლებში:

   ბ) ემისიების კვოტებით ვაჭრობის სისტემის ფარგლებში; ან

   გ) ინვესტორებისა და სხვა მხარეებისთვის ინფორმაციის ნებაყოფლობით მისაწოდებლად. ნებაყოფლობით გამჟღავნებული ინფორმაცია შეიძლება გამოიცეს, მაგალითად როგორც ცალკე დოკუმენტი; შეიძლება იყოს უფრო ფართო, მდგრადი განვითარების შესახებ ანგარიშის ან სამეურნეო სუბიექტის წლიური ანგარიშის ნაწილი; ან შეიძლება მომზადდეს „ნახშირბადის რეესტრში“ დარეგისტრირების დასასაბუთებლად.

წინამდებარე მასს-ის მოქმედების სფერო

2. წინამდებარე მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტი (მასს) ეხება მარწმუნებელ გარიგებებს, რომელთა მიზანია მარწმუნებელი ანგარიშის მომზადება სამეურნეო სუბიექტის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის შესახებ.

3. მარწმუნებელი გარიგების შედეგად ჩამოყალიბებული პრაქტიკოსის დასკვნა, სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის გარდა, შეიძლება მოიცავდეს დამატებით ინფორმაციას, მაგალითად, როდესაც პრაქტიკოსმა ანგარიში უნდა მოამზადოს მდგრადი განვითარების ანგარიშის შესახებ და სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში მხოლოდ მისი ერთ-ერთი ნაწილია. ასეთ შემთხვევებში: (იხ. პუნქტები: გ1–გ2)

   ა) წინამდებარე მასს გამოიყენება მარწმუნებელ გარიგებებთან მიმართებით, რომლებიც ხორციელდება სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშთან დაკავშირებით, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში შედარებით მცირე ნაწილია იმ საერთო ინფორმაციის, რომლის შესახებაც უნდა გაიცეს რწმუნება; და

   ბ) მასს 3000 (გადასინჯული)[1] (ან სხვა მასს, რომელიც ეხება კონკრეტულ განსახილველ ინფორმაციას) გამოიყენება მარწმუნებელ პროცედურებთან მიმართებით, რომლებიც ჩატარდა იმ დანარჩენ ინფორმაციასთან მიმართებაში, რომელსაც მოიცავს პრაქტიკოსის დასკვნა.

4. წინამდებარე მასს არ ეხება და არ მოიცავს კონკრეტულ მითითებებს იმ მარწმუნებელი გარიგებებისთვის, რომლებიც ითვალისწინებს დასკვნის შედგენას:

   ა) სათბურის გაზების გარდა სხვა ემისიების შესახებ, მაგალითად აზოტის ჟანგის (NOx) და გოგირდის დიოქსიდის (SO_2). მიუხედავად აღნიშნულისა, წინამდებარე მასს-ში შეიძლება მაინც იყოს მოცემული მითითებები მსგავსი გარიგებებისათვის;[2]

   ბ) სათბურის გაზებთან დაკავშირებული სხვა ინფორმაციის მიმართ, როგორიცაა, მაგალითად პროდუქტის სასიცოცხლო ციკლის გავლენა გარემოზე, ჰიპოთეზური „საბაზისო“ ინფორმაცია და ეფექტიანობის ძირითადი მაჩვენებლები, რომლებიც ეყრდნობა ემისიების შესახებ ინფორმაციას; ან (იხ. პუნქტი გ3)

   გ) ინსტრუმენტები, პროცესები ან მექანიზმები, როგორიცაა, მაგალითად საკომპენსაციო კვოტების (ურთიერთგადაფარვის) პროექტები, რომლებსაც იყენებენ სხვა სუბიექტები ემისიების გამოსაქვითად. თუმცა, როდესაც სამეურნეო სუბიექტის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში მოიცავს ემისიების გამოქვითვას, რასაც მოიცავს რწმუნება, წინამდებარე

---

1. მასს 3000 (გადასინჯული) - „*მარწმუნებელი გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვის გარდა*“.

2. NOx (ანუ, NO და NO_2, რომლებიც განსხვავდება სათბურის გაზის აზოტის ქვეჟანგისაგან, N_2O) და SO_2 უფრო ასოცირდება „მჟავის წვიმასთან“, ვიდრე კლიმატის ცვლილებასთან.

მასს-ის მოთხოვნები გამოიყენება აღნიშნული ემისიების გამოქვითვასთან მიმართებაში საჭიროებისამებრ (იხ. პუნქტი 76(ვ)).

დამოწმებისა და უშუალო შეფასების გარიგებები

5. მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტრუქტურულ საფუძვლებში აღნიშნულია, რომ მარწმუნებელი გარიგება შეიძლება იყოს დამოწმების ან უშუალო შემოწმების გარიგება. წინამდებარე მასს ეხება მხოლოდ დამოწმების გარიგებებს.[3]

პროცედურები დასაბუთებული რწმუნებისა და შეზღუდული რწმუნების გარიგებებისთვის

6. მასს-ში 3000 (გადასინჯული) აღნიშნულია, რომ მარწმუნებელი გარიგება შეიძლება იყოს დასაბუთებული რწმუნების ან შეზღუდული რწმუნების გარიგება.[4] წინამდებარე მასს ეხება როგორც დასაბუთებული, ისე შეზღუდული რწმუნების გარიგებებს.

7. სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის შესახებ როგორც დასაბუთებული რწმუნების, ისე შეზღუდული რწმუნების გარიგების დროს პრაქტიკოსი ირჩევს მარწმუნებელი პროცედურების კომბინაციას, რაც შეიძლება მოიცავდეს შემდეგს: დათვალიერება, დაკვირვება, დადასტურება, ხელახლა გამოთვლა, ხელახლა შესრულება, ანალიზური პროცედურები და გამოკითხვა. კონკრეტული გარიგების დროს ჩასატარებელი პროცედურების განსაზღვრა პროფესიული განსჯის საგანია. ვინაიდან სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში მოიცავს გარემოებების ფართო სპექტრს, პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, სავარაუდოდ, მნიშვნელოვნად განსხვავებული იქნება სხვადასხვა გარიგებაში.

8. თუ სპეციალურად სხვა რამ არ არის მითითებული, წინამდებარე მასს-ის თითოეული მოთხოვნა ეხება როგორც დასაბუთებული, ისე შეზღუდული რწმუნების გარიგებებს. ვინაიდან შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში რწმუნების დონე დაბალია დასაბუთებული რწმუნების გარიგებასთან შედარებით, პრაქტიკოსის მიერ შეზღუდული რწმუნების გარიგებაში განხორციელებული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა განსხვავებული იქნება დასაბუთებული რწმუნების გარიგებასთან შედარებით.[5] მოთხოვნები, რომლებიც მხოლოდ ერთი ტიპის გარიგებაზე ვრცელდება, წარმოდგენილია სვეტების ფორმატით, პუნქტის ნომრის შემდეგ ასო „შ“-სთან (შეზღუდული რწმუნება) ან „დ“-სთან (დასაბუთებული რწმუნება) ერთად. მართალია, ზოგიერთი პროცედურის შესრულება მხოლოდ დასაბუთებული რწმუნების გარიგებაში მოითხოვება, მაგრამ მათი შესრულება შეიძლება მაინც შესაფერისი იყოს ზოგიერთ შეზღუდული რწმუნების გარიგებაშიც (იხ. აგრეთვე პუნქტი გ90, სადაც განხილულია ძირითადი განსხვავებები პრაქტიკოსის მიერ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშთან მიმართებით დასაბუთებული რწმუნებისა და შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევებში ჩასატარებელ დამატებით პროცედურებს შორის). (იხ. პუნქტები გ4, გ90)

კავშირი მასს 3000-თან (გადასინჯული), სხვა პროფესიულ დოკუმენტებსა და სხვა მოთხოვნებთან

9. პრაქტიკოსს სამეურნეო სუბიექტის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშთან მიმართებით მარწმუნებელი გარიგების განხორციელებისას მოეთხოვება მასს 3000-ისა (გადასინჯული) და წინამდებარე მასს-ის მოთხოვნების დაცვა. წინამდებარე მასს ავსებს მასს 3000-ს (გადასინჯული) (მაგრამ არ არის მისი შემცვლელი) და უფრო კონკრეტულად გვიჩვენებს, როგორ უნდა გამოვიყენოთ მასს 3000 (გადასინჯული) დასაბუთებული რწმუნების გარიგების დროს, რომელიც ეხება დასკვნის შედგენას სამეურნეო სუბიექტის სათბურის გაზების ანგარიშის შესახებ (იხ. პუნქტი გ17).

10. მასს 3000-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების დაცვა, სხვასთან ერთად, გულისხმობს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბესსს) მიერ გამოცემულ *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის* „ა“ და „ბ“ ნაწილების მოთხოვნების დაცვას, რომლებიც დაკავშირებულია მარწმუნებელ გარიგებებთან, ან სხვა პროფესიული მოთხოვნების ან საკანონმდებლო მოთხოვნების დაცვას, რომლებიც ბესსს-ის კოდექსის მოთხოვნებზე არანაკლებ

3. მასს 3000 (გადასინჯული), პუნქტი 12ა)(ii)

4. მასს 3000 (გადასინჯული), პუნქტი 12ა)(i)ბ)

5. მასს 3000 (გადასინჯული), პუნქტი 12ა)(iii)

მკაცრია.[6] იგი ასევე მოითხოვს, რომ გარიგების პარტნიორი იყოს ისეთი ფირმის წარმომადგენელი, რომელიც იყენებს ხკსს 1-ს, ან სხვა პროფესიულ თუ კანონმდებლობით დადგენილ მოთხოვნებს, რომლებიც ხკსს 1-ის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია[7]. (იხ. პუნქტები გ5–გ6)

11. როდესაც გარიგება ადგილობრივი კანონმდებლობის ანდა ემისიების კვოტებით ვაჭრობის სისტემის დებულებების სუბიექტია, წინამდებარე მასს-ს არ გააჩნია მოცემულ კანონზე, სხვა ნორმატიულ აქტზე ან დებულებაზე უპირატესი უფლება. როდესაც ადგილობრივი კანონმდებლობის ან ემისიების კვოტებით ვაჭრობის სისტემის დებულებები განსხვავდება წინამდებარე მასს-ის დებულებებისგან, ადგილობრივ კანონმდებლობის ან კონკრეტული სქემის დებულებების შესაბამისად განხორციელებული გარიგებები ავტომატურად ვერ დააკმაყოფილებს ამ მასს-ის მოთხოვნებს. პრაქტიკოსს მხოლოდ მაშინ აქვს უფლება, მარწმუნებელ დასკვნაში განაცხადოს, რომ დაიცვა წინამდებარე მასს-ის მოთხოვნები ადგილობრივი კანონმდებლობის ან ემისიების კვოტებით ვაჭრობის სისტემის დებულებების მოთხოვნებთან ერთად, თუ შეასრულა ამ მასს-ის ყველა მოთხოვნა. (იხ. პუნქტი გ7)

ძალაში შესვლის თარიღი

12. წინამდებარე მასს ძალაშია მარწმუნებელი დასკვნებისთვის, რომლებიც მოიცავს 2013 წლის 30 სექტემბერს ან მის შემდგომ დასრულებულ პერიოდებს.

მიზნები

13. პრაქტიკოსის მიზნებია:

    ა) მოიპოვოს დასაბუთებული ან შეზღუდული რწმუნება, საჭიროებისამებრ, იმის შესახებ, რომ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას და ამის საფუძველზე გამოიტანოს დასაბუთებული რწმუნების, ან შეზღუდული რწმუნების დასკვნა;

    ბ) მარწმუნებელი გარიგების შედეგების მიხედვით მარწმუნებელ ანგარიშში განაცხადოს:

        (i) დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში - სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში მომზადებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შესაფერისი კრიტერიუმების შესაბამისად; ან

        (ii) შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში - მიიქცია თუ არა პრაქტიკოსის ყურადღება ისეთმა რაიმემ, რომელიც მას ჩატარებული პროცედურებისა და მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე დაარწმუნებდა, რომ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში მომზადებული არ არის შესაფერისი კრიტერიუმების შესაბამისად, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით; და

    გ) გარიგების შედეგების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება წინამდებარე მასს-ის შესაბამისად.

განმარტებები

14. წინამდებარე მასს-ის მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:[8]

    ა) შესაფერისი კრიტერიუმები – კრიტერიუმები, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტმა გამოიყენა ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვისა და სათბური გაზების ანგარიშში ასახვისათვის;

    ბ) მტკიცებები – სამეურნეო სუბიექტის მიერ მკაფიოდ ან სხვაგვარად წარდგენილი ინფორმაცია, რომელიც ასახულია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში და პრაქტიკოსი იყენებს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების განსახილველად;

---

6. მასს 3000 (გადასინჯული), პუნქტები 3(ა), მე-20 და 34-ე.

7. მასს 3000 (გადასინჯული), პუნქტები 3(ბ) და 31(ა). ხარისხის კონტროლის სერთაშორისო სტანდარტი (ხკსს) 1 – „*ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს*“.

8. წინამდებარე სტანდარტზე ვრცელდება აგრეთვე მასს-ის 3000-ში (გადასინჯული) მოცემული განმატებები.

გ) საბაზისო წელი – კონკრეტული წელი ან მრავალი წლის საშუალო, რომელსაც უდარებენ სამეურნეო სუბიექტის ემისიებს წლების განმავლობაში;

დ) შეზღუდვების სისტემა და კვოტებით ვაჭრობა – სისტემა, რომელიც ადგენს ემისიების საერთო ზღვრებს, ითვალისწინებს ემისიების ნებართვების (კვოტების) განაწილებას მონაწილეებს შორის და უფლებას აძლევს მათ ივაჭრონ ერთმანეთთან კვოტებითა და ემისიების კრედიტებით;

ე) შესადარისი ინფორმაცია – სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ერთ ან მეტ გასულ პერიოდთან მიმართებით ასახული რიცხობრივი მაჩვენებლები და ახსნა-განმარტებები;

ვ) ემისიები – სათბურის გაზები, რომლებიც შესაბამის პერიოდში ატმოსფეროში იყო გაფრქვეული ან გაიფრქვეოდა, რომ არ განხორციელებულიყო მათი დაკავება და მშთანთქმელისკენ მიმართვა. ემისიები შეიძლება დაიყოს შემდეგ კატეგორიებად:

- პირდაპირი ემისიები (ცნობილია ასევე როგორც 1-ლი კატეგორიის ემისიები), ანუ ემისიები ისეთი წყაროებიდან, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტს ეკუთვნის ან სამეურნეო სუბიექტი აკონტროლებს; (იხ. პუნქტი გ8)
- არაპირდაპირი ემისიები, რომლებიც წარმოიქმნება სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შედეგად, მაგრამ მათი ემისია ხდება ისეთი წყაროებიდან, რომლებიც სხვა სამეურნეო სუბიექტს ეკუთვნის ან სხვა სამეურნეო სუბიექტი აკონტროლებს. არაპირდაპირი ემისიები, თავის მხრივ, შეიძლება კიდევ დაიყოს კატეგორიებად:
  - მე-2 კატეგორიის ემისიები, ანუ ემისიები, რომლებიც დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტისთვის გადაცემულ ან სამეურნეო სუბიექტის მიერ მოხმარებულ ენერგიასთან. (იხ. პუნქტი გ9)
  - მე-3 კატეგორიის ემისიები, ანუ ყველა სხვა არაპირდაპირი ემისიები. (იხ. პუნქტი გ10)

ზ) ემისიების გამოქვითვა – ნებისმიერი მუხლი, რომელიც ასახულია სამეურნეო სუბიექტის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში და გამოიქვითება ანგარიშში ასახული ემისიების მთლიანი მოცულობიდან, მაგრამ არ წარმოადგენს მოცილებას; როგორც წესი, აღნიშნული მოიცავს შესყიდულ ჩასათვლელ/საკომპენსაციო კვოტებს, მაგრამ შეიძლება მოიცავდეს აგრეთვე სხვა ინსტრუმენტებს ან მექანიზმებს, როგორიცაა, მაგალითად გარკვეული მაჩვენებლების მიღწევის შედეგად მოპოვებული კრედიტები ან კვოტები, რომლებიც აღიარებულია რეგულირების სისტემით ან სხვა სქემით, რომელშიც მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტი; (იხ. პუნქტები გ11–გ12)

თ) ემისიების გამოსათვლელი კოეფიციენტი – საქმიანობის ზომის ერთეულის გადამყვანი მათემატიკური წილადი ან კოეფიციენტი (მაგალითად, მოხმარებული საწვავი ლიტრებში, გავლილი კილომეტრები, ნახირში პირუტყვის რაოდენობა, ან წარმოებული პროდუქცია ტონებში) მოცემულ საქმიანობასთან დაკავშირებული სათბური გაზების სავარაუდო რაოდენობაში;

ი) ემისიების კვოტებით ვაჭრობის სისტემა – საბაზრო მიდგომა, რომელიც გამოიყენება სათბურის გაზების ემისიების კონტროლისთვის, ემისიის შემცირების ეკონომიკური სტიმულირების მექანიზმების მეშვეობით;

კ) სამეურნეო სუბიექტი – იურიდიული პირი, ეკონომიკური ერთეული, ან იურიდიული პირის ან ეკონომიკური ერთეულის იდენტიფიცირებადი ნაწილი (მაგალითად, ერთი ქარხანა ან სხვა სახის ობიექტი, როგორიცაა ნაგავსაყრელი ტერიტორია), ან იურიდიული ან სხვა ტიპის ერთეულების ან მათი ნაწილების ერთობლიობა (მაგალითად, ერთობლივი საწარმო), რომელთანაც დაკავშირებულია ანგარიშში ასახული სათბურის გაზების ემისიები;

ლ) თაღლითობა - ხელმძღვანელობის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, თანამშრომლების, ან მესამე მხარეების ერთი ან მეტი წარმომადგენლის მიერ ჩადენილი წინასწარგანზრახული ქმედება, რომელიც გულისხმობს მოტყუებას უსამართლო ან უკანონო უპირატესობის მოპოვების მიზნით;

მ) დამატებითი პროცედურები – პროცედურები, რომლებიც ტარდება შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების მიზნით, მათ შორის კონტროლის ტესტები (თუ ასეთი არსებობს), ოპერაციებისა და ანგარიშთა ნაშთების ელემენტების ტესტები და ანალიზური პროცედურები;

ნ) ანგარიში სათბურის გაზების ემისიების შესახებ – ანგარიში, სადაც მოცემულია სამეურნეო სუბიექტის სათბურის გაზების ემისიების შემადგენელი ელემენტები და რაოდენობები (ზოგჯერ მას სათბურის გაზების ემისიების ინვენტარიზაციის ანგარიშსაც უწოდებენ) და, საჭიროების შემთხვევაში, შესადარისი ინფორმაცია და განმარტებითი შენიშვნები, მათ შორის ემისიების რაოდენობრივი შეფასებისა და ანგარიშის შედგენის პოლიტიკის ძირითადი პრინციპების მოკლე მიმოხილვა. სამეურნეო სუბიექტის ანგარიში სათბურის გაზების ემისიების შესახებ შეიძლება მოიცავდეს აგრეთვე ემისიების მოცილების ან გამოქვითვების ჩამონათვალს კატეგორიების მიხედვით. როდესაც გარიგება არ მოიცავს სათბურის გაზების ემისიების მთლიან ანგარიშს, ტერმინში „ანგარიში სათბურის გაზების ემისიების შესახებ/სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში“ იგულისხმება ანგარიშის მხოლოდ ის ნაწილი, რომელსაც ეხება მოცემული გარიგება. ანგარიში სათბურის გაზების ემისიების შესახებ წარმოადგენს მოცემული გარიგების „განსახილველი საგნის ინფორმაციას“.[9]

ო) სათბურის გაზები – ნახშირორჟანგი (CO_2) და ნებისმიერი სხვა გაზები, რომლებიც, სათანადო კრიტერიუმების თანახმად, უნდა აისახოს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში, როგორიცაა, მაგალითად: მეთანი, აზოტის ქვეჟანგი; გოგირდის ჰექსაფტორიდი; ჰიდროფტორნახშირბადები; პერფტორნახშირბადები და ქლორფტორნახშირბადები. ნახშირორჟანგის გარდა, სხვა გაზები ხშირად გამოისახება, როგორც ნახშირორჟანგის ეკვივალენტები (CO_2-e);

პ) ორგანიზაციული საზღვრები – საზღვრები, რომლითაც დგინდება, რომელი საქმიანობა უნდა აისახოს სამეურნეო სუბიექტის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში;

ჟ) სამუშაო არსებითობა - აღნიშნავს პრაქტიკოსის მიერ დადგენილ სიდიდეს (თანხას) ან სიდიდეებს (თანხებს), რომელიც ნაკლებია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშისთვის დადგენილ არსებითობის დონეზე და განკუთვნილია იმისათვის, რომ მისაღებ დონემდე შემცირდეს იმის ალბათობა, რომ შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების ჯამური სიდიდე გადააჭარბებს სათბური გაზების ანგარიშისათვის დადგენილ არსებითობას. საჭიროების შემთხვევაში, სამუშაო არსებითობა ასევე აღნიშნავს აუდიტორის მიერ დადგენილ სიდიდეს (თანხას) ან სიდიდეებს (თანხებს), რომელიც ნაკლებია კონკრეტული ტიპის ემისიების ან განმარტებითი შენიშვნებისათვის დადგენილ არსებითობის დონეზე ან დონეებზე;

რ) შესყიდული საკომპენსაციო კვოტები – ემისიის გამოქვითვა, რომლის დროსაც სამეურნეო სუბიექტი ფულს იხდის სხვა სამეურნეო სუბიექტის ემისიების (ემისიების შემცირება) შემცირებისთვის, ან სხვა სამეურნეო სუბიექტის მოცილებების (მოცილების გაზრდა) გაზრდისთვის, ჰიპოთეზურ საბაზო სიდიდესთან შედარებით; (იხ. პუნქტი გ13)

ს) რაოდენობრივად გამოსახვა – სამეურნეო სუბიექტთან პირდაპირ ან არაპირდაპირ დაკავშირებული სათბურის გაზების რაოდენობის განსაზღვრის პროცესი, რომელიც გაიფრქვა ატმოსფეროში ან მოცილებულ იქნა ატმოსფეროდან, ემისიის კონკრეტული წყაროების, ან კონკრეტული მშთანთქმელების მიხედვით;

9. მასს 3000 (გადასინჯული), პუნქტი 12(x)

ტ) მოცილება – სათბურის გაზები, რომელიც სამეურნეო სუბიექტმა მოაცილა ატმოსფეროდან, ან, რომელიც ატმოსფეროში გაიფრქვეოდა, თუ არ დააკავებდნენ და არ მიმართავდნენ მშთანთქმელისკენ; (იხ. პუნქტი გ14)

უ) მნიშვნელოვანი ობიექტი – ობიექტი, რომელიც თავისთავად მნიშვნელოვანია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახულ მთლიან ემისიებთან შედარებითი მისი ემისიების რაოდენობის გამო, ან მისი განსაკუთრებული ხასიათის ან გარემოებების გამო, რაც წარმოქმნის არსებითი უზუსტობის გარკვეულ რისკებს; (იხ. პუნქტები გ15–გ16)

ფ) მშთანთქმელი – ფიზიკური მოწყობილობა ან პროცესი, რომელიც ატმოსფეროდან შთანთქავს სათბურის გაზებს;

ქ) წყარო – ფიზიკური ობიექტი ან პროცესი, რომელიც ატმოსფეროში აფრქვევს სათბურის გაზებს;

ღ) ემისიის ტიპი – ემისიების კლასიფიკაცია, მაგალითად ემისიის წყაროს, გაზის ტიპის, რეგიონის ან სივრცის (ობიექტის) მიხედვით.

მოთხოვნები

მასს 3000 (გადასინჯული)

15. პრაქტიკოსი ვერ განაცხადებს, რომ დაიცვა წინამდებარე მასს-ის მოთხოვნები, თუ მან არ დაიცვა როგორც წინამდებარე მასს-ის, ასევე მასს 3000-ის (გადასინჯული) მოთხოვნები. (იხ. პუნქტები გ5–გ6, გ17, გ21–გ22, გ37, გ127)

ახალ გარიგებაზე ან გარიგების გაგრძელებაზე დათანხმება

უნარები, ცოდნა და გამოცდილება

16. გარიგების პარტნიორი:

ა) უნდა ფლობდეს მარწმუნებელი მომსახურების შესაფერის უნარებსა და მეთოდებს, რასაც დაეუფლა ინტენსიური ტრენინგებისა და ამ უნარებისა და მეთოდების პრაქტიკული გამოყენებით, ასევე საკმარისად კომპეტენტური უნდა იყოს ემისიების რაოდენობრივი შეფასებისა და წარდგენის საკითხებში იმისათვის, რომ საკუთარ თავზე აიღოს პასუხისმგებლობა მარწმუნებელ დასკვნაზე; და

ბ) უნდა დარწმუნდეს, რომ იმ პირებს, რომლებმაც მონაწილეობა უნდა მიიღონ ამ გარიგების განხორციელებაში, ერთობლივად გააჩნიათ წინამდებარე მასს-ის შესაბამისად გარიგების შესასრულებლად აუცილებელი კომპეტენცია და უნარები, მათ შორის, ემისიების რაოდენობრივი შეფასებისა და ემისიების ანგარიშის, ასევე მარწმუნებელი ანგარიშის მომზადების სფეროში. (იხ. პუნქტები გ18–გ19)

გარიგების წინაპირობები

17. იმის დასადგენად, არსებობს თუ არა გარიგების განხორციელებისთვის აუცილებელი წინაპირობები:

ა) გარიგების პარტნიორმა უნდა განსაზღვროს, სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში და გარიგების პირობები უზრუნველყოფს თუ არა საკმარის ინფორმაციას, რომელიც გამოადგება სავარაუდო მომხმარებლებს, კერძოდ, შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინებით: (იხ. პუნქტი გ20)

(i) თუ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშიდან გამორიცხულია მნიშვნელოვანი ემისიები, რომელთა რაოდენობა განსაზღვრული იყო, ან, რომელთა რაოდენობრივი შეფასება ადვილი იქნებოდა, დასაბუთებულია თუ არა მსგავსი გამორიცხვა მოცემულ გარემოებებში:

(ii) თუ გარიგება არ ითვალისწინებს რწმუნების მიღებას სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშში ასახულ მნიშვნელოვან ემისიებთან მიმართებაში, ამის გაკეთება დასაბუთებულია თუ არა არსებულ გარემოებებში; და

(iii) თუ გარიგება არ ითვალისწინებს რწმუნების მიღებას ემისიების გამოქვითვასთან დაკავშირებით, რწმუნების ხასიათი, რომელსაც პრაქტიკოსი მიიღებს აღნიშნულ გამოქვითვებთან მიმართებაში და ასევე შესაბამისი მარწმუნებელი ანგარიშის სავარაუდო შინაარსი ამ გამოქვითვების კონტექსტში, იქნება თუ არა ნათელი, დასაბუთებული მოცემულ გარემოებებში და გასაგები დამკვეთი მხარისათვის. (იხ. პუნქტები გ11—გ12)

ბ) მასს-ის 3000 (გადასინჯული)[10] შესაბამისად გამოსაყენებელი კრიტერიუმების მიზანშეწონილობის განსაზღვრისას პრაქტიკოსმა უნდა დაადგინოს, აღნიშნული კრიტერიუმები მოიცავს თუ არა სულ მცირე შემდეგ საკითხებს მაინც: (იხ. პუნქტები გ23–გ26)

(i) სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციული საზღვრების განსაზღვრის მეთოდს; (იხ. პუნქტები გ27–გ28)

(ii) აღსარიცხ სათბურის გაზებს;

(iii) რაოდენობრივად გამოსახვის მისაღებ მეთოდებს, მათ შორის საბაზისო წლის მონაცემების კორექტირების მეთოდებს (საჭიროების შემთხვევაში); და

(iv) ადეკვატური ინფორმაციის გამჟღავნებას, რათა სავარაუდო მომხმარებლებმა შეძლონ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადებისას გამოყენებული მნიშვნელოვანი განსჯისა და მიღებული გადაწყვეტილებების გაგება. (იხ. პუნქტები გ29–გ34)

გ) პრაქტიკოსმა უნდა მოიპოვოს სამეურნეო სუბიექტის თანხმობა იმის შესახებ, რომ მისთვის ცნობილია და ესმის საკუთარი პასუხისმგებლობა:

(i) შიდა კონტროლის შემუშავებაზე, დანერგვასა და ფუნქციონირებაზე, რომელსაც სამეურნეო სუბიექტი აუცილებლად მიიჩნევს სათბურის გაზების ემისიების შესახებ ისეთი ანგარიშის მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობებს;

(ii) სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადებაზე შესაფერისი კრიტერიუმების მიხედვით; და (იხ. პუნქტი გ35)

(iii) სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში მინიშნების გაკეთება ან აღწერა აღნიშნული შესაფერისი კრიტერიუმების, როდესაც ნათლად არ ჩანს გარიგების გარემოებებიდან, თუ ვინ შეიმუშავა ისინი. (იხ. პუნქტი გ36)

გარიგების პირობებზე შეთანხმება

18. გარიგების პირობები, რომლებიც შესაბამისობაში უნდა იყოს მასს-თან 3000 (გადასინჯული)[11], უნდა მოიცავდეს: (იხ. პუნქტი გ37)

ა) გარიგების მიზანსა და მასშტაბს;

ბ) პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობებს;

გ) სამეურნეო სუბიექტის პასუხისმგებლობებებს, პუნქტში 17(გ) აღწერილის ჩათვლით;

დ) შესაფერისი კრიტერიუმების იდენტიფიკაციას, რომელიც გამოიყენება სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მოსამზადებლად;

ე) პრაქტიკოსის მიერ შესადგენი ნებისმიერი ანგარიშის სავარაუდო ფორმისა და შინაარსის მითითებას და განცხადებას იმის თაობაზე, რომ შეიძლება არსებობდეს გარემოებები, როდესაც ანგარიშის ფორმა და შინაარსი მოსალოდნელისაგან განსხვავებული იქნება; და

ვ) იმის დადასტურებას, რომ სამეურნეო სუბიექტი თანახმაა, გარიგების დასრულებისას წარმოადგინოს ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია.

---

10. მასს 3000 (გადასინჯული), პუნქტები 24(ბ)(ii) და 41-ე.

11. მასს 3000 (გადასინჯული), მე-40 პუნქტი.

დაგეგმვა

19. მასს-ის 3000 (გადასინჯული) შესაბამისად გარიგების დაგეგმვისას,[12] პრაქტიკოსმა უნდა: (იხ. პუნქტები გ38–გ41)

    ა) დაადგინოს გარიგების მახასიათებლები, რომლებიც განსაზღვრავს მის მასშტაბს (სამუშაოს მოცულობას);

    ბ) დაადგინოს დასკვნის შედგენის მიზნები, რათა დაგეგმოს გარიგების განხორციელების ვადები და საჭირო ინფორმირების ხასიათი;

    გ) განიხილოს ფაქტორები, რომლებიც, პრაქტიკოსის პროფესიული შეფასებით, მნიშვნელოვანია გარიგების გუნდისთვის მიმართულებების მისაცემად;

    დ) განიხილოს გარიგებაზე დათანხმების ან გაგრძელების პროცედურების შედეგები და, როდესაც შესაფერისია, გარიგების პარტნიორის მიერ მოცემული სამეურნეო სუბიექტისათვის განხორციელებული სხვა გარიგებებიდან მიღებული ცოდნა გამოსადეგია თუ არა ამ გარიგებისთვის;

    ე) დაადგინოს გარიგების ხასიათი, ვადები და მისი ჩატარებისთვის აუცილებელი რესურსები, ექსპერტებისა და სხვა პრაქტიკოსების ჩართულობის ჩათვლით; და (იხ. პუნქტები გ42–გ43)

    ვ) განსაზღვროს სამეურნეო სუბიექტის შიდა აუდიტის სამსახურის გავლენა (თუ არსებობს) გარიგებაზე.

არსებითობა გარიგების დაგეგმვისა და შესრულებისას

არსებითობისა და სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა გარიგების დაგეგმვისას

20. გარიგების საერთო სტრატეგიის შემუშავებისას პრაქტიკოსმა უნდა განსაზღვროს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშისთვის არსებითობა. (იხ. პუნქტები გ44–გ50)

21. პრაქტიკოსმა უნდა განსაზღვროს სამუშაო არსებითობა, არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასებისა და დამატებითი პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის განსაზღვრის მიზნით.

არსებითობის გადასინჯვა გარიგების მსვლელობისას

22. პრაქტიკოსმა სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშისთვის განსაზღვრული არსებითობა უნდა გადასინჯოს და შეასწოროს, თუ გარიგების მიმდინარეობისას მისთვის ხელმისაწვდომი ხდება ინფორმაცია, რაც გამოიწვევდა პრაქტიკოსის მიერ განსხვავებული ოდენობის არსებითობის განსაზღვრას, თუ დასაწყისში ექნებოდა აღნიშნული ინფორმაცია. (იხ. პუნქტი გ51)

სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლა და არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლა

23. პრაქტიკოსმა უნდა შეისწავლოს: (იხ. პუნქტები გ52–გ53)

    ა) შესაფერისი დარგობრივი, მარეგულირებელი და სხვა გარე ფაქტორები, მათ შორის შესაფერისი კრიტერიუმები;

    ბ) სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკა, მათ შორის:

        (i) სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციულ საზღვრებში მოქცეული ოპერაციების ხასიათი, მათ შორის: (იხ. პუნქტები გ27–გ28)

            ა. ემისიების წყაროები და სისრულე და, თუ არსებობს, შთანთქმა და ემისიების გამოქვითვა;

            ბ. თითოეულის ხვედრითი წილი სამეურნეო სუბიექტის საერთო ემისიებში; და

[12] მასს 3000 (გადასინჯული), პუნქტი მე-40.

გ. სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახულ რაოდენობებთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა; (იხ. პუნქტები გ54–გ59)

(ii) ოპერაციების ხასიათის ან მოცულობის ცვლილება გასული პერიოდის შემდეგ, მათ შორის, ადგილი ჰქონდა თუ არა ემისიების წყაროების შერწყმას, შეძენას, ან გაყიდვას, ანდა მომსახურე ორგანიზაციებზე ხელშეკრულებით ისეთი ფუნქციების გადაცემას, რომლებთანაც მნიშვნელოვანი ემისიებია დაკავშირებული; და

(iii) ოპერაციების შეფერხების სიხშირე და ხასიათი; (იხ. პუნქტი გ60)

გ) როგორ არჩევს და იყენებს სამეურნეო სუბიექტი ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვის მეთოდებსა და ანგარიშის მომზადების პოლიტიკას, მათ შორის ამ მეთოდებსა და პოლიტიკაში განხორციელებული ცვლილებების მიზეზები და სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ემისიების ორჯერ ასახვის შესაძლებლობა;

დ) შესაფერისი კრიტერიუმების მოთხოვნები შეფასებებთან მიმართებაში, მათ შორის განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციასთან დაკავშირებით;

ე) სამეურნეო სუბიექტის მიზანი და სტრატეგია, რომელიც დაკავშირებულია გარემოს ცვლილებებთან, თუ ასეთი არსებობს და შესაბამისი ეკონომიკური, მარეგულირებელი, ფიზიკური ან რეპუტაციასთან დაკავშირებული რისკები; (იხ. პუნქტი გ61)

ვ) სამეურნეო სუბიექტში ემისიების შესახებ ინფორმაციაზე ზედამხედველობა და პასუხისმგებლობა;

ზ) სამეურნეო სუბიექტს გააჩნია თუ არა შიდა აუდიტის სამსახური და ემისიებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები, ასევე გამოვლენილი ძირითადი ფაქტები, ამ სამასხურის არსებობის შემთხვევაში.

პროცედურები არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ ინფორმაციის მოსაპოვებლად, გამოსავლენად და შესაფასებლად

24. სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლისა და არსებითი უზუსტობების რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცედურები უნდა მოიცავდეს: (იხ. პუნქტები გ52–გ53, გ62)

ა) სამეურნეო სუბიექტის იმ თანამშრომლების გამოკითხვას, ვისაც, პრაქტიკოსის შეფასებით, ისეთი ინფორმაცია გააჩნია, რომელიც, სავარაუდოდ, დაეხმარება თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში;

ბ) ანალიზურ პროცედურებს; (იხ. პუნქტები გ63–გ65)

გ) დაკვირვებასა და დათვალიერებას; (იხ. პუნქტები გ66–გ68)

სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის შესწავლა

შეზღუდული რწმუნება	*დასაბუთებული რწმუნება*
25შ. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების მიზნით, ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვასა და ემისიების ანგარიშში მათ ასახვასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის საშუალებების შესწავლის ფარგლებში პრაქტიკოსმა, გამოკითხვების მეშვეობით, უნდა შეისწავლოს შემდეგი საკითხები: (იხ. პუნქტები გ52–გ53, გ69–გ70) ა) კონტროლის გარემო; ბ) საინფორმაციო სისტემა, მათ შორის შესაბამისი ბიზნესპროცესები, ემისიების ანგარიშის მომზადებასთან	25დ. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების მიზნით, პრაქტიკოსმა უნდა შეისწავლოს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შემდეგი კომპონენტები, რომლებიც დაკავშირებულია ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვასა და ემისიების ანგარიშში მათ ასახვასთან: (იხ. პუნქტები გ52–გ53, გ70) ა) კონტროლის გარემო; ბ) საინფორმაციო სისტემა, მათ შორის შესაბამისი ბიზნესპროცესები, ემისიების ანგარიშის მომზადებასთან დაკავში-

შეზღუდული რწმუნება	*დასაბუთებული რწმუნება*
დაკავშირებული ფუნქციები და ვალდებულებები და სხვა მნიშვნელოვანი საკითხები; და გ) სამეურნეო სუბიექტის რისკის შესაფასებელი პროცესი.	რებული ფუნქციები და ვალდებულებები და სხვა მნიშვნელოვანი საკითხები; გ) სამეურნეო სუბიექტის რისკის შესაფასებელი პროცესი; დ) გარიგების შესაფერისი მაკონტროლებელი საქმიანობა (პროცედურები), რომელთა შესწავლას პრაქტიკოსი აუცილებლად მიიჩნევს არსებითი უზუსტობის რისკების შესაფასებლად მტკიცების დონეზე და დამატებითი პროცედურების შემუშავებისათვის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის. მარწმუნებელი გარიგების დროს არ მოითხოვება სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახული ყველა მნიშვნელოვანი ტიპის ემისიასა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან, ან თითოეულ შესაბამის მტკიცებასთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების შესწავლა. (იხ. პუნქტები გ71–გ72) ე) კონტროლის საშუალებების მონიტორინგი.
	26ღ. 25ღ პუნქტით მოთხოვნილი საკითხების შესწავლისას, პრაქტიკოსმა უნდა შეაფასოს აღნიშნული კონტროლის საშუალებების სტრუქტურა და განსაზღვროს, დანერგილი იყო თუ არა ისინი, რისთვისაც სათბური გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადებაზე პასუხისმგებელი სამეურნეო სუბიექტის თანამშრომლების გამოკითხვებთან ერთად უნდა ჩაატაროს დამატებითი პროცედურები. (იხ. პუნქტები გ52–გ53)

არსებითი უზუსტობის რისკების შესწავლის, გამოვლენისა და შეფასების სხვა პროცედურები

27. როდესაც გარიგების პარტნიორს მოცემული სამეურნეო სუბიექტისთვის შესრულებული აქვს სხვა გარიგებები, გარიგების პარტნიორმა უნდა განიხილოს, მოპოვებული ინფორმაცია გამოადგება თუ არა არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად. (იხ. პუნქტი გ73)

28. პრაქტიკოსმა უნდა გამოკითხოს ხელმძღვანელობა და სამეურნეო სუბიექტის სხვა თანამშრომლები, საჭიროების შემთხვევაში, რათა დაადგინოს, მათ იციან თუ არა, ან ეჭვი ან მტკიცება აქვთ თუ არა თაღლითობის, ან ნორმატიულ-სამართლებრივი მოთხოვნების დარღვევის შესახებ, რაც გავლენას ახდენს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშზე. (იხ. პუნქტები გ84–გ86)

29. გარიგების პარტნიორმა, გარიგების გუნდის სხვა ძირითადმა წევრებმა და პრაქტიკოსის მიერ გარედან მოწვეულმა ძირითადმა ექსპერტებმა უნდა იმსჯელონ სამეურნეო სუბიექტის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მგრძნობელობის შესახებ თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ

არსებით უზუსტობასთან მიმართებით და შესაფერისი კრიტერიუმები უნდა გამოიყენონ სამეურნეო სუბიექტის ფაქტებისა და გარემოებების შესაფასებლად. გარიგების პარტნიორმა უნდა განსაზღვროს, რომელი საკითხები უნდა გააცნოს გარიგების გუნდის იმ წევრებსა და პრაქტიკოსის გარე ექსპერტებს, რომლებიც არ მონაწილეობენ ამ განხილვაში.

30. პრაქტიკოსმა უნდა შეაფასოს, სამეურნეო სუბიექტის ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვის მეთოდები და ანგარიშის მათი წარდგენის პოლიტიკა, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციული საზღვრები, შესაფერისია თუ არა მისი ოპერაციებისათვის და შეესაბამება თუ არა შესაფერისი დარგის ან გასული პერიოდების შესაბამის კრიტერიუმებს, ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვის მეთოდებსა და ანგარიშის მათი წარდგენის პოლიტიკას.

პროცედურების ჩატარება ადგილზე სამეურნეო სუბიექტის ობიექტებში

31. პრაქტიკოსმა უნდა განსაზღვროს, გარიგების კონკრეტულ გარემოებებში, აუცილებელია თუ პროცედურების ჩატარება ადგილზე, სამეურნეო სუბიექტის მნიშვნელოვან ობიექტებზე. (იხ. პუნქტები გ15–გ16, გ74–გ77)

შიდა აუდიტი

32. როდესაც სამეურნეო სუბიექტს გააჩნია შიდა აუდიტის სამსახური, რომლის ფუნქციები შესაფერისია მოცემული გარიგებისათვის, პრაქტიკოსმა უნდა: (იხ. პუნქტი გ78)

ა) განსაზღვროს, საჭირო არის თუ არა შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება და რა მოცულობით; და

ბ) შიდა აუდიტის სამსახურის კონკრეტული სამუშაოს გამოყენების შემთხვევაში - განსაზღვროს, აღნიშნული სამუშაო გარიგების მიზნების ადეკვატურია თუ არა.

არსებითი უზუსტობების რისკების გამოვლენა და შეფასება

შეზღუდული რწმუნება	*დასაბუთებული რწმუნება*
33შ. პრაქტიკოსმა უნდა განსაზღვროს და შეაფასოს არსებითი უზუსტობის რისკები: ა) სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის დონეზე; და (იხ. პუნქტები გ79–გ80) ბ) არსებითი ტიპის ემისიებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციისთვის, (იხ. პუნქტი გ81) რის საფუძველზეც უნდა განსაზღვროს და ჩაატაროს პროცედურები, რომელთა ხასიათი, ვადები და მოცულობა: გ) შეესაბამება არსებული უზუსტობის შეფასებულ რისკებს; და დ) პრაქტიკოსი შეძლებს შეზღუდული რწმუნების მიღებას იმის თაობაზე, სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში მომზადებულია თუ არა შესაფერისი კრიტერიუმების შესაბამისად, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით.	33ჲ. პრაქტიკოსმა უნდა განსაზღვროს და შეაფასოს არსებითი უზუსტობის რისკები: ა) სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის დონეზე; და (იხ. პუნქტები გ79–გ80) ბ) არსებითი ტიპის ემისიებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციისთვის, (იხ. პუნქტები გ81–გ82) რის საფუძველზეც უნდა განსაზღვროს და ჩაატაროს პროცედურები, რომელთა ხასიათი, ვადები და მოცულობა: (იხ. პუნქტი გ83) გ) შეესაბამება არსებული უზუსტობის შეფასებულ რისკებს; და დ) პრაქტიკოსი შეძლებს დასაბუთებული რწმუნების მიღებას იმის თაობაზე, სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში მომზადებულია თუ არა შესაფერისი კრიტერიუმების შესაბამისად, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით.

არსებითი უზუსტობის რისკების გამომწვევი მიზეზები

34. 33შ ან 33ღ პუნქტებით მოთხოვნილი პროცედურების ჩატარებისას პრაქტიკოსმა მინიმუმ შემდეგი ფაქტორები მაინც უნდა გაითვალისწინოს: (იხ. პუნქტები გ84–გ89)

ა) სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის წინასწარგანზრახული უზუსტობის ალბათობა; (იხ. პუნქტები გ84–გ86)

ბ) იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებების შეუსრულებლობის ალბათობა, რომლებიც საზოგადოდ აღიარებულია, რომ პირდაპირ გავლენას ახდენენ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის შინაარსზე; (იხ. პუნქტი გ87)

გ) პოტენციურად მნიშვნელოვანი ემისიის გამოტოვების ალბათობა; (იხ. პუნქტი გ88(ა))

დ) ეკონომიკურ გარემოსა და რეგულირების სისტემაში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებები; (იხ. პუნქტი გ88(ბ))

ე) ოპერაციების ხასიათი; (იხ. პუნქტი გ88(გ))

ვ) რაოდენობრივად გამოსახვის მეთოდების ხასიათი; (იხ. პუნქტი გ88(დ))

გ) ორგანიზაციული საზღვრებისა და ამ პროცესში მონაწილე დაკავშირებული მხარეების განსაზღვრის სირთულის ხარისხი; (იხ. პუნქტები გ27–გ28)

თ) არსებობს თუ არა მნიშვნელოვანი ემისიები, რომლებიც არ არის სამეურნეო სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის ნაწილი, ან, სხვა მხრივ, გამოიყურება უჩვეულოდ; (იხ. პუნქტი გ88(ე))

ი) ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვასთან დაკავშირებული სუბიექტურობის ხარისხი; (იხ. პუნქტი გ88(ე))

კ) სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახულია თუ არა მე-3 კატეგორიის ემისიები; და (იხ. პუნქტი გ88(ვ))

ლ) როგორ ანგარიშობს სამეურნეო სუბიექტი მნიშვნელოვან შეფასებებს და რა მონაცემების საფუძველზე. (იხ. პუნქტი გ88(ზ))

არსებითი უზუსტობების შეფასებულ რისკებზე რეაგირების საერთო ხასიათის ღონისძიებები და დამატებითი პროცედურები

35. პრაქტიკოსმა უნდა შეიმუშაოს და განახორციელოს საერთო ხასიათის ღონისძიებები არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის დონეზე. (იხ. პუნქტები გ90–გ93)

36. პრაქტიკოსმა უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს დამატებითი პროცედურები, რომელთა ხასიათი, ვადები და მოცულობა შეესაბამება შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებს, რწმუნების დონის (დასაბუთებული ან შეზღუდული) შესაბამისად, საჭიროებისამებრ. (იხ. პუნქტი გ90)

შეზღუდული რწმუნება	*დასაბუთებული რწმუნება*
37შ. 36-ე პუნქტის შესაბამისად დამატებითი პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარებისას პრაქტიკოსმა უნდა: (იხ. პუნქტები გ90, გ94) ა) განიხილოს არსებითი ტიპის ემისიებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების მიღებული შეფასების მიზეზები; და (იხ. პუნქტი გ95)	37ღ. 36-ე პუნქტის შესაბამისად დამატებითი პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარებისას პრაქტიკოსმა უნდა: (იხ. პუნქტები გ90, გ94) ა) განიხილოს არსებითი ტიპის ემისიებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებული, მტკიცების დონეზე განსაზღვრული არსებითი უზუსტობის რისკების მიღებული შეფასების მიზეზები, მათ შორის: (იხ. პუნქტი გ95)

შეზღუდული რწმუნება	*დასაბუთებული რწმუნება*
ბ) მოიპოვოს უფრო დამაჯერებელი მტკიცებულებები, თუ მაღალია პრაქტიკოსის მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასება. (იხ. პუნქტი გ97)	(i) არსებითი უზუსტობის ალბათობა, რაც გამოწვეულია შესაბამისი ტიპის ემისიის ან განმარტებითი შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციის განსაკუთრებული მახასიათებლებით (ანუ თანდაყოლილი რისკი); და (ii) აპირებს თუ არა პრაქტიკოსი კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე დაყრდნობას, სხვა პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას; და (იხ. პუნქტი გ96) ბ) მოიპოვოს უფრო დამაჯერებელი მტკიცებულებები, თუ მაღალია პრაქტიკოსის მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასება. (იხ. პუნქტი გ97) *კონტროლის ტესტები* 38ღ. პრაქტიკოსმა კონტროლის ტესტები ისე უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს, რომ მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები შესაფერისი კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ, თუ: (იხ. პუნქტი გ90(ა)) ა) პრაქტიკოსი აპირებს კონტროლის ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე დაყრდნობას სხვა პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას; ან (იხ. პუნქტი გ96) ბ) კონტროლის ტესტების გარდა სხვა პროცედურებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება მტკიცების დონეზე. (იხ. პუნქტი გ98) 39ღ. გადახრების აღმოჩენისას კონტროლის იმ საშუალებების მუშაობაში, რომელზეც დაყრდნობასაც პრაქტიკოსი აპირებს, პრაქტიკოსმა უნდა ჩაატაროს სპეციფიკური გამოკითხვა, რათა გამოიკვლიოს ეს საკითხები და მათი პოტენციური შედეგი და განსაზღვროს: (იხ. პუნქტი გ90) ა) ჩატარებული კონტროლის ტესტები ქმნის თუ არა შესაფერის საფუძველს კონტროლზე დაყრდნობისათვის; ბ) აუცილებელია თუ არა დამატებითი კონტროლის ტესტების ჩატარება; ან გ) სხვა პროცედურების ჩატარება ხომ არ არის საჭირო არსებითი უზუსტობის პოტენციურ რისკებზე რეაგირებისათვის.

შეზღუდული რწმუნება	*დასაბუთებული რწმუნება*
	სხვა პროცედურები, კონტროლის ტესტირების გარდა 40Დ. არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების მიუხედავად, პრაქტიკოსმა უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს ოპერაციებისა და ანგარიშთა ნაშთების ელემენტების ტესტები, ან ანალიზური პროცედურები, კონტროლის ტესტებთან ერთად (თუ ასეთი არსებობს), თითოეული ტიპის არსებითი ემისიისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის მიმართ. (იხ. პუნქტები გ90, გ94) 41Დ. პრაქტიკოსმა უნდა განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა გარეშე მხარეთა დადასტურების პროცედურების ჩატარება. (იხ. პუნქტები გ90, გ99)
ანალიზური პროცედურების ჩატარება არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის 42Შ. ანალიზური პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარებისას პრაქტიკოსმა უნდა: (იხ. პუნქტები გ90(გ), გ100–გ102) ა) განსაზღვროს კონკრეტული ანალიზური პროცედურების მიზანშეწონილობა, არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკებისა და ელემენტების ტესტების (თუ ასეთი არსებობს) შედეგების გათვალისწინებით; ბ) შეაფასოს იმ მონაცემების საიმედოობა, საიდანაც პრაქტიკოსმა გამოითვალა აღრიცხული რაოდენობების ან კოეფიციენტებისთვის მოსალოდნელი მონაცემები, ხელმისაწვდომი ინფორმაციის წყაროს, შესადარისობის, მისი ხასიათის და რელევნატურობის და ასევე მათ მომზადებაზე დაწესებული კონტროლის გათვალისწინებით; და გ) გამოითვალოს მოსალოდნელი მონაცემები აღრიცხული რაოდენობებისა და კოეფიციენტებისთვის. 43Შ. როდესაც ანალიზური პროცედურებით გამოვლინდება ისეთი ცვალებადობა ან თანაფარდობა, რომელიც არ შეესაბამება სხვა შესაფერის ინფორმაციას, ან მნიშვნელოვნად განსხვავდება მოსალოდნელი რაოდენობების ან კოეფიციენტებისგან, პრაქტიკოსმა უნდა გამოკითხოს	*ანალიზური პროცედურების ჩატარება არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის* 42Დ. ანალიზური პროცედურების შემუშავების და ჩატარებისას პრაქტიკოსმა უნდა: (იხ. პუნქტები გ90(გ), გ100–გ102) ა) განსაზღვროს კონკრეტული ანალიზური პროცედურების მიზანშეწონილობა, არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკებისა და ელემენტების ტესტების (თუ ასეთი არსებობს) შედეგების გათვალისწინებით; ბ) შეაფასოს იმ მონაცემების საიმედოობა, საიდანაც პრაქტიკოსმა გამოითვალა აღრიცხული რაოდენობების ან კოეფიციენტებისთვის მოსალოდნელი მონაცემები, ხელმისაწვდომი ინფორმაციის წყაროს, შესადარისობის, მისი ხასიათის და რელევნატურობის და ასევე მათ მომზადებაზე დაწესებული კონტროლის გათვალისწინებით; და გ) გამოითვალოს მოსალოდნელი მონაცემები აღრიცხული რაოდენობებისა და კოეფიციენტებისთვის, რაც საკმარისად ზუსტი იქნება შესაძლო არსებითი უზუსტობების გამოვლენისთვის. 43Დ. როდესაც ანალიზური პროცედურებით გამოვლინდება ისეთი ცვალებადობა ან თანაფარდობა, რომელიც არ შეესაბამება სხვა შესაფერის ინფორმაციას, ან მნიშვნელოვნად განსხვავდება მოსალოდნელი რაოდენობების ან კოეფიციენტებისგან, პრაქტიკოსმა აღნიშნული განსხვავებები შემდეგნაირად

შეზღუდული რწმუნება	*დასაბუთებული რწმუნება*
სამეურნეო სუბიექტს ამ განსხვავებების შესახებ. პრაქტიკოსმა უნდა გაითვალისწინოს აღნიშნული გამოკითხვის შედეგები და განსაზღვროს, არსებულ გარემოებებში აუცილებელია თუ არა სხვა პროცედურების ჩატარება. (იხ. პუნქტი გ90(გ))	უნდა გამოიკვლიოს: (იხ. პუნქტი გ90(გ)) ა) ჩაატაროს სამეურნეო სუბიექტის გამოკითხვა და მოიპოვოს სამეურნეო სუბიექტის პასუხების შესაფერისი დამატებითი მტკიცებულებები; და ბ) ჩაატაროს სხვა პროცედურები, რომლებიც აუცილებელია მოცემულ გარემოებებში.
სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული პროცედურები 44შ. არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების საფუძველზე პრაქტიკოსმა უნდა: (იხ. პუნქტები გ103–გ104) ა) შეაფასოს: (i) სამეურნეო სუბიექტმა შეფასებისას საკმარისად გაითვალისწინა თუ არა სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული შესაფერისი კრიტერიუმების მოთხოვნები; და (ii) სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელი მეთოდები მისაღებია და თანმიმდევრულად გამოიყენებოდა თუ არა, ასევე ანგარიშში ასახულ სააღრიცხვო შეფასებებში ან მათი გამოთვლის მეთოდებში გასული პერიოდის შემდეგ მომხდარი ცვლილებები (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) მისაღებია თუ არა მოცემულ გარემოებებში; და ბ) გაითვალისწინოს, აუცილებელია თუ არა სხვა პროცედურების ჩატარება მოცემულ გარემოებებში.	*სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული პროცედურები* 44ღ. არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების საფუძველზე პრაქტიკოსმა უნდა შეაფასოს: (იხ. პუნქტი გ103) ა) სამეურნეო სუბიექტმა შეფასებისას საკმარისად გაითვალისწინა თუ არა სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული შესაფერისი კრიტერიუმების მოთხოვნები; და ბ) სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელი მეთოდები მისაღებია და თანმიმდევრულად გამოიყენებოდა თუ არა, ასევე ანგარიშში ასახულ სააღრიცხვო შეფასებებში ან მათი გამოთვლის მეთოდებში გასული პერიოდის შემდეგ მომხდარი ცვლილებები (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) მისაღებია თუ არა მოცემულ გარემოებებში. 45ღ. არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის პრაქტიკოსმა, სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათის გათვალისწინებით, უნდა ჩაატაროს ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთი ან მეტი პროცედურა: (იხ. პუნქტი გ103) ა) სამეურნეო სუბიექტის მიერ შეფასების გამოთვლისთვის გამოყენებული მეთოდისა და გამოყენებული მონაცემების ტესტირება. ამით პრაქტიკოსი შეაფასებს: (i) არსებულ გარემოებებში მისაღებია თუ არა გამოყენებული, ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვის მეთოდი; და (ii) დასაბუთებულია თუ არა სამეურნეო სუბიექტის მიერ გამოყენებული დაშვებები. ბ) სამეურნეო სუბიექტის მიერ სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლაზე დაწესებული კონტროლის პროცედურის ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირება, სხვა შესაფერის პროცედურებთან ერთად;

შეზღუდული რწმუნება	*დასაბუთებული რწმუნება*
	გ) წერტილოვანი შეფასების, ან შეფასებების დიაპაზონის გამოთვლა, სამეურნეო სუბიექტის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასების მართებულობის შესაფასებლად. ამისათვის: (i) თუ პრაქტიკოსი სამეურნეო სუბიექტისაგან განსხვავებულ დაშვებებს ან მეთოდებს იყენებს, მან საკმარისად უნდა შეისწავლოს სამეურნეო სუბიექტის დაშვებები ან მეთოდები, რათა დაადგინოს, საკუთარი წერტილოვანი შეფასება ან შეფასებების დიაპაზონი ითვალისწინებს თუ არა შესაფერის ცვლადებს და შეაფასოს, სამეურნეო სუბიექტის წერტილოვანი შეფასებისგან ნებისმიერი მნიშვნელოვანი განსხვავება; (ii) თუ პრაქტიკოსი დაასკვნის, რომ მიზანშეწონილია შეფასებების დიაპაზონის გამოყენება, მან უნდა შეამციროს დიაპაზონი ხელმისაწვდომი მტკიცებულების საფუძველზე მანამ, სანამ აღნიშნულ დიაპაზონში მოხვედრილი ყველა შედეგი გონივრულად/დასაბუთებულად არ მიიჩნევა.

შერჩევა

46. თუ პრაქტიკოსი შერჩევის მეთოდიკას იყენებს, მან შერჩევითი ერთობლიობის შედგენისას უნდა გაითვალისწინოს პროცედურის მიზანი და გენერალური ერთობლიობის მახასიათებლები, საიდანაც მოხდება შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირება. (იხ. პუნქტები გ90(ბ), გ105)

თაღლითობა და კანონმდებლობის მოთხოვნები

47. პრაქტიკოსმა სათანადო რეაგირება უნდა მოახდინოს გარიგების მიმდინარეობისას გამოვლენილ თაღლითობაზე ან სავარაუდო თაღლითობაზე და კანონმდებლობის დარღვევის ან სავარაუდო დარღვევის შემთხვევებზე. (იხ. პუნქტები გ106–გ107)

შეზღუდული რწმუნება	*დასაბუთებული რწმუნება*
სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მონაცემების აგრეგირების პროცესთან დაკავშირებული პროცედურები	*სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მონაცემების აგრეგირების პროცესთან დაკავშირებული პროცედურები*
48Შ. სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მონაცემების აგრეგირებასთან დაკავშირებით პრაქტიკოსის პროცედურები უნდა მოიცავდეს: (იხ. პუნქტი გ108) ა) სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მაჩვენებლების შედარება ან შეჯერება შესაბამის ჩანაწერებთან; და	48Ღ. სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მონაცემების აგრეგირებასთან დაკავშირებით პრაქტიკოსის პროცედურები უნდა მოიცავდეს: (იხ. პუნქტი გ108) ა) სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მაჩვენებლების შედარება ან შეჯერება შესაბამის ჩანაწერებთან;

ბ) სამეურნეო სუბიექტის გამოკითხვის მეშვეობით სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადების პროცესში განხორციელებული არსებითი კორექტირებების გამოკვლევა და იმის განხილვა, არსებულ გარემოებებში აუცილებელია თუ არა სხვა პროცედურები.	და ბ) სამეურნეო სუბიექტის გამოკითხვის მეშვეობით სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადების პროცესში განხორციელებული არსებითი კორექტირებების გამოკვლევა.
იმის განსაზღვრა, აუცილებელია თუ არა დამატებითი პროცედურები შეზღუდული რწმუნების გარიგების დროს 49შ. როდესაც პრაქტიკოსისათვის ცნობილი გახდება საკითხ(ებ)ის შესახებ, რაც მას დაარწმუნებს, რომ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში შეიძლება შეიცავდეს არსებით უზუსტობას, პრაქტიკოსმა ახალი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს დამატებითი პროცედურები მანამ, სანამ: (იხ. პუნქტები გ109–გ110) ა) არ დაასკვნის, რომ აღნიშნული საკითხ(ებ)ი, სავარაუდოდ, არ გამოიწვევს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის არსებით უზუსტობას; ან ბ) არ დაადგენს, რომ აღნიშნული საკითხ(ებ)ი იწვევს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის არსებით უზუსტობას. (იხ. პუნქტი გ111)	*რისკის შეფასების გადასინჯვა დასაბუთებული რწმუნების გარიგების დროს* 49ღ. პრაქტიკოსის მიერ მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება შეიძლება შეიცვალოს გარიგების მიმდინარეობისას, მოპოვებული დამატებითი მტკიცებულების გამო. თუ პრაქტიკოსი მოიპოვებს მტკიცებულებას, რომელიც არ შეესაბამება იმ მტკიცებულებას, რომლის საფუძველზეც თავდაპირველად განხორციელდა აღნიშნული შეფასება, პრაქტიკოსმა უნდა გადახედოს და შეასწოროს რისკების შეფასება და შესაბამისად დაგეგმოს პროცედურები. (იხ. პუნქტი გ109)

გამოვლენილი უზუსტობების დაგროვება

50. პრაქტიკოსმა უნდა დააგროვოს გარიგების მიმდინარეობისას გამოვლენილი ყველა უზუსტობა, გარდა აშკარად ტრივიალური უზუსტობებისა. (იხ. პუნქტი გ112)

გარიგების მიმდინარეობისას გამოვლენილი უზუსტობების გათვალისწინება

51. პრაქტიკოსმა უნდა განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა გარიგების საერთო სტრატეგიისა და გარიგების გეგმის გადასინჯვა, როდესაც:

ა) გამოვლენილი უზუსტობებისა და მათი წარმოშობის გარემოებების ხასიათი მიუთითებს, რომ შეიძლება არსებობდეს სხვა უზუსტობებიც, რომლებიც გარიგების მიმდინარეობისას დაგროვილ უზუსტობებთან ერთად შესაძლოა არსებითი აღმოჩნდეს; ან

ბ) გარიგების მიმდინარეობისას დაგროვილი უზუსტობების ერთობლიობა უახლოვდება წინამდებარე მასს-ის 20-22 პუნქტების მიხედვით განსაზღვრულ არსებითობას.

52. როდესაც პრაქტიკოსის მოთხოვნით სამეურნეო სუბიექტი გამოიკვლევს ამა თუ იმ ტიპის ემისიას, ან განმარტებით შენიშვნაში გამჟღავნებულ ინფორმაციას და გაასწორებს გამოვლენილ უზუსტობებს, პრაქტიკოსმა უნდა ჩაატაროს პროცედურები სამეურნეო სუბიექტის მიერ შესრულებულ სამუშაოსთან მიმართებაში, რათა განსაზღვროს, დარჩენილია თუ არა არსებითი უზუსტობები.

ინფორმირება და უზუსტობების გასწორება

53. პრაქტიკოსმა დროულად უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია სამეურნეო სუბიექტის შესაფერის დონეს გარიგების მიმდინარეობისას დაგროვილი ყველა უზუსტობის შესახებ და სამეურნეო სუბიექტს მოსთხოვოს უზუსტობების გასწორება.

54. თუ სამეურნეო სუბიექტი უარს აცხადებს პრაქტიკოსის მიერ მითითებული ზოგიერთი ან ყველა უზუსტობის გასწორებაზე, პრაქტიკოსმა უნდა გამოიკვლიოს მიზეზები, რატომ არ ასწორებს სამეურნეო სუბიექტი უზუსტობებს და აღნიშნული გაითვალისწინოს თავისი დასკვნის ჩამოყალიბების დროს.

შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შეფასება

55. შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შეფასებამდე პრაქტიკოსმა ხელახლა უნდა შეაფასოს წინამდებარე მასს-ის 20-22 პუნქტების მიხედვით შეფასებული არსებითობა და დარწმუნდეს, რომ იგი კვლავ შესაფერისია სამეურნეო სუბიექტის ფაქტობრივი ემისიების კონტექსტში.

56. პრაქტიკოსმა უნდა განსაზღვროს, შეუსწორებელი უზუსტობები არსებითია თუ არა ინდივიდუალურად ან ერთობლივად. ამის დასადგენად, პრაქტიკოსმა უნდა გაითვალისწინოს უზუსტობების სიდიდე და ხასიათი, ასევე მათი წარმოქმნის კონკრეტული გარემოებები, სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის გარკვეული ტიპის ემისიებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან მიმართებაში (იხ. 72-ე პუნქტი).

სხვა პრაქტიკოსის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება

57. როდესაც პრაქტიკოსი სხვა პრაქტიკოსის მიერ შესრულებულ სამუშაოს იყენებს, მან:

    ა) გარკვევით უნდა აუხსნას სხვა პრაქტიკოსებს მათი სამუშაოს მოცულობა, სამუშაოს შესრულებისა და მათგან შედეგების შესახებ ინფორმაციის მიღების ვადები; და (იხ. პუნქტები გ113–გ114)

    ბ) უნდა შეაფასოს მოპოვებული მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა და სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში შესაბამისი ინფორმაციის ასახვის პროცესი (იხ. პუნქტი გ115)

ოფიციალური წერილები

58. პრაქტიკოსმა ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა უნდა მოითხოვოს იმ პირ(ებ)ისაგან, რომლებსაც აკისრიათ შესაფერისი პასუხისმგებლობა და იციან ქვემოთ განხილული საკითხები, სადაც ისინი დაადასტურებენ, რომ: (იხ. პუნქტი გ116)

    ა) მათ შეასრულეს დაკისრებული პასუხისმგებლობა სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადებასთან მიმართებაში, საჭიროების შემთხვევაში, შესადარისი ინფორმაციის ჩათვლით, გარიგების პირობებით დადგენილი შესაფერისი კრიტერიუმების შესაბამისად;

    ბ) პრაქტიკოსს მიაწოდეს ყველანაირი აუცილებელი ინფორმაცია, როგორც შეთანხმებული იყო გარიგების პირობებით და ყველა შესაფერისი საკითხი ასახულია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში;

    გ) სჯერათ თუ არა, რომ შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა არ არის არსებითი სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშისთვის, არც ინდივიდუალურად და არც ერთობლივად. ამგვარი მუხლების მოკლე ჩამონათვალი უნდა აისახოს ოფიციალურ წერილში, ან დაერთოს მას;

    დ) სჯერათ თუ არა მათ, რომ შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული დაშვებები დასაბუთებულია;

    ე) მათ პრაქტიკოსს მიაწოდეს მათთვის ცნობილი სრული ინფორმაცია გარიგებისათვის შესაფერის შიდა კონტროლის ყველა ნაკლოვანებაზე, რომელიც აშკარად არ არის ტრივიალური; და

    ვ) მიაწოდეს თუ არა პრაქტიკოსს ინფორმაცია მათთვის ცნობილი ფაქტობრივი, საეჭვო ან დადასტურებული თაღლითობის ან კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევების შესახებ,

თუ აღნიშნული თაღლითობა ან კანონდარღვევა არსებით გავლენას ახდენს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშზე.

59. ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის წარდგენის თარიღი, პრაქტიკული თვალსაზრისით, შეძლებისდაგვარად, ახლოს უნდა იყოს მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღთან, მაგრამ არ უნდა იყოს შემდგომი თარიღი.

60. პრაქტიკოსმა სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშზე დასკვნის ჩამოყალიბებაზე უარი უნდა განაცხადოს ან გამოვიდეს გარიგებიდან (თუ ამის გაკეთება არ იკრძალება კანონმდებლობით), თუ:

ა) პრაქტიკოსი დაასკვნის, რომ საკმარისი ეჭვი არსებობს ოფიციალური ინფორმაციის წარმდგენი პირ(ებ)ის პატიოსნებასთან დაკავშირებით და 58(ა) და (ბ) პუნქტების შესაბამისად წარმოდგენილი ინფორმაცია არ არის საიმედო; ან

ბ) სამეურნეო სუბიექტი არ წარადგენს 58(ა) და (ბ) პუნქტებით მოთხოვნილ ინფორმაციას.

შემდგომი მოვლენები

61. პრაქტიკოსმა უნდა: (იხ. პუნქტი გ117)

ა) განიხილოს, სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის თარიღსა და მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღს შორის პერიოდში მომხდარი მოვლენების გამო აუცილებელია თუ არა სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის კორექტირება ან განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნება და შეაფასოს მოპოვებული ინფორმაციის საკმარისობა და შესაფერისობა იმის თაობაზე, მსგავსი მოვლენები სათანადოდ არის თუ არა ასახული სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში შესაფერისი კრიტერიუმების მიხედვით; და

ბ) სათანადო რეაგირება უნდა მოახდინოს ფაქტებზე, რომლებიც პრაქტიკოსისათვის ცნობილი გახდება მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღის შემდეგ და ეს ინფორმაცია რომ ჰქონოდა მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღისთვის, შეიძლება პრაქტიკოსს ცვლილება შეეტანა მარწმუნებელი ანგარიშში.

შესადარისი ინფორმაცია

62. როდესაც მიმდინარე პერიოდის ემისიების შესახებ ინფორმაციასთან ერთად წარდგენილია შესადარისი ინფორმაციაც და პრაქტიკოსის დასკვნა სრულად ან ნაწილობრივ მოიცავს აღნიშნულ შესადარის ინფორმაციას, პრაქტიკოსის პროცედურები ამ შესადარის ინფორმაციასთან მიმართებაში უნდა მოიცავდეს შემდეგს: (იხ. პუნქტები გ118–გ121)

ა) შესადარისი ინფორმაცია შეესაბამება თუ არა წინა პერიოდში წარდგენილ ოდენობებს და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას, ან, აუცილებლობის შემთხვევაში, სათანადოდ გასწორდა თუ არა და შესწორებული ინფორმაცია სათანადოდ აისახა თუ არა განმარტებით შენიშვნებში; და (იხ. პუნქტი გ121)

ბ) შესადარისი ინფორმაციის რაოდენობრივად გამოსახვის პოლიტიკა შეესაბამება თუ არა მიმდინარე პერიოდში გამოყენებულ პოლიტიკას, ან, ცვლილების შემთხვევაში, სათანადოდ იყო თუ არა გამოყენებული და განმარტებით შენიშვნებში ასახული აღნიშნული ცვლილებები.

63. იმის მიუხედავად, პრაქტიკოსის დასკვნა მოიცავს თუ არა შესადარის ინფორმაციას, თუ პრაქტიკოსისათვის ცნობილი ხდება, რომ შეიძლება არსებობდეს არსებითი უზუსტობა წარდგენილ შესადარის ინფორმაციაში, მან უნდა:

ა) განიხილოს საკითხი სამეურნეო სუბიექტის იმ წარმომადგენლებთან, რომელთაც გააჩნიათ შესაფერისი პასუხისმგებლობა და იციან ეს საკითხები და ჩაატაროს მოცემული გარემოებებისათვის შესაფერისი პროცედურები; (იხ. პუნქტები გ122–გ123)

ბ) გაითვალისწინოს გავლენა მარწმუნებელ ანგარიშზე. იმ შემთხვევაში, როდესაც წარდგენილი შესადარისი ინფორმაცია შეიცავს არსებით უზუსტობას და შესადარისი ინფორმაცია არ შესწორდა:

(i) თუ პრაქტიკოსის დასკვნა მოიცავს შესადარის ინფორმაციას, პრაქტიკოსმა მარწმუნებელ ანგარიშში უნდა წარმოადგინოს პირობითი ან უარყოფითი დასკვნა; ან

(ii) თუ პრაქტიკოსის დასკვნა არ მოიცავს შესადარის ინფორმაციას, პრაქტიკოსმა მარწმუნებელ ანგარიშში უნდა შეიტანოს სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი, სადაც აღწერილი იქნება გარემოებები, რომლებიც გავლენას ახდენს შესადარის ინფორმაციაზე.

სხვა ინფორმაცია

64. პრაქტიკოსი უნდა გაეცნოს სხვა ინფორმაციას, რომელიც შეტანილია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის და, მაშასადამე, მასზე გაცემული მარწმუნებელი ანგარიშის შემცველ დოკუმენტებში, რათა განსაზღვროს არსებითი შეუსაბამობები, თუ ასეთი არსებობს, სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშსა და მარწმუნებელი ანგარიშთან მიმართებაში, ხოლო თუ აღნიშნული სხვა ინფორმაციის გაცნობისას პრაქტიკოსი: (იხ. პუნქტი გ139)

ა) აღმოაჩენს არსებით შეუსაბამობას ამ სხვა ინფორმაციასა და სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშს ან მარწმუნებელ ანგარიშს შორის; ან

ბ) მისთვის ცნობილი გახდება აღნიშნულ სხვა ინფორმაციაში არსებითი უზუსტობის შესახებ, რაც დაკავშირებულია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ან მარწმუნებელ ანგარიშში ასახულ საკითხებთან, პრაქტიკოსმა საკითხი უნდა განიხილოს სამეურნეო სუბიექტთან და მიიღოს შესაფერისი დამატებითი ზომები. (იხ. პუნქტები გ124–გ126)

დოკუმენტაცია

65. ჩატარებული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დოკუმენტირებისას პრაქტიკოსმა სამუშაო დოკუმენტებში უნდა ასახოს: (იხ. პუნქტი გ127)

ა) ტესტირებული კონკრეტული მუხლების ან საკითხების იდენტიფიცირებული მახასიათებლები;

ბ) ვინ შეასრულა სამუშაო და ამ სამუშაოს ჩატარების თარიღი; და

გ) ვინ განიხილა შესრულებული სამუშაო, მიმოხილვის თარიღი და სიხშირე.

66. პრაქტიკოსმა დოკუმენტებში უნდა ასახოს სამეურნეო სუბიექტთან და სხვებთან ერთად განხილული მნიშვნელოვანი საკითხები, მათ შორის, განხილული მნიშვნელოვანი საკითხების ხასიათი და როდის და ვისთან ერთად ჩატარდა განხილვა. (იხ. პუნქტი გ127)

ხარისხის კონტროლი

67. პრაქტიკოსმა გარიგების დოკუმენტაციაში უნდა ჩართოს:

ა) სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვასთან დაკავშირებით გამოვლენილი პრობლემებისა და მათი გადაჭრის გზების აღწერა;

ბ) დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დაცვის შესახებ გამოტანილი დასკვნები და ფირმასთან ამ დასკვნების გამყარების მიზნით ჩატარებული ნებისმიერი განხილვა;

გ) გამოტანილი დასკვნები, რომლებიც ეხებოდა ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებას, ძველთან ურთიერთობის გაგრძელებასა და კონკრეტულ მარწმუნებელ გარიგებებს;

დ) გარიგების მიმდინარეობისას ჩატარებული კონსულტაციების ხასიათი და მასშტაბები და გამოტანილი დასკვნები.

მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღის შემდეგ წამოჭრილი საკითხები

68. თუ, გამონაკლის შემთხვევებში, პრაქტიკოსი ჩაატარებს ახალ ან დამატებით პროცედურებს, ან გამოიტანს ახალ დასკვნებს მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღის შემდეგ, იგი ვალდებულია, დოკუმენტურად ასახოს: (იხ. პუნქტი გ128)

ა) შექმნილი გარემოებები;

ბ) ჩატარებული ახალი ან დამატებითი პროცედურები, მოპოვებული მტკიცებულებები, გამოტანილი დასკვნები და მათი გავლენა მარწმუნებელ ანგარიშზე; და

გ) როდის და ვინ შეიტანა შესაბამისი ცვლილებები გარიგების დოკუმენტაციაში და როდის და ვინ ჩაატარა მათი მიმოხილვა.

გარიგების საბოლოო ფაილის დაკომპლექტება

69. პრაქტიკოსმა გარიგების დოკუმენტაცია უნდა შეკრიბოს გარიგების ერთ ფაილში და დროულად დაასრულოს გარიგების საბოლოო ფაილის შევსების ადმინისტრაციული პროცესი მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღის შემდეგ. გარიგების საბოლოო ფაილის დაკომპლექტების შემდეგ პრაქტიკოსმა გარიგების არანაირი დოკუმენტაცია არ უნდა გაანადგუროს ან გადაყაროს მისი შენახვის პერიოდის გასვლამდე. (იხ. პუნქტი გ129)

70. 68-ე პუნქტში განხილულისგან განსხვავებულ გარემოებებში, თუ პრაქტიკოსი მიიჩნევს, რომ აუცილებელია გარიგების არსებული დოკუმენტაციის შესწორება, ან გარიგების ახალი დოკუმენტაციის დამატება გარიგების საბოლოო ფაილის დაკომპლექტების შემდეგ, პრაქტიკოსი ვალდებულია, შესწორებების ან დამატებების ხასიათის მიუხედავად, დოკუმენტურად ასახოს:

ა) ცვლილებებისა და დამატებების კონკრეტული მიზეზები; და

ბ) როდის და ვინ შეიტანა ისინი და როდის და ვინ ჩაატარა მათი მიმოხილვა.

გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა

71. ისეთი გარიგებისთვის (თუკი ასეთები იქნება), რომლისთვისაც კანონმდებლობით მოითხოვება, ან ფირმა გადაწყვეტს, რომ აუცილებელია გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარება, გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველმა უნდა შეაფასოს გუნდის მიერ განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯისა და მარწმუნებელი ანგარიშის შედგენისას ჩამოყალიბებული დასკვნების შეფასება. აღნიშნული შეფასება უნდა მოიცავდეს: (იხ. პუნქტი გ130)

ა) გარიგების პარტნიორთან მნიშვნელოვანი საკითხების განხილვას, მათ შორის, გარიგების გუნდის პროფესიული კომპეტენციის საკითხის - ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვასა და ანგარიშში ასახვასთან და რწმუნების უზრუნველყოფასთან მიმართებაში;

ბ) სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშისა და შემოთავაზებული მარწმუნებელი ანგარიშის მიმოხილვას;

გ) გარიგების შერჩეული დოკუმენტაციის მიმოხილვას, რომელიც დაკავშირებულია გარიგების გუნდის მიერ დასკვნების გამოტანისას გამოყენებულ მნიშვნელოვან განსჯასთან; და

დ) მარწმუნებელი ანგარიშის ფორმირებისას მიღწეული დასკვნების შეფასებას და იმის განხილვას, შემოთავაზებული მარწმუნებელი ანგარიში სათანადოდ არის თუ არა შედგენილი.

მარწმუნებელი დასკვნის ჩამოყალიბება

72. პრაქტიკოსმა უნდა გამოიტანოს საბოლოო დასკვნა იმის შესახებ, სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის შესახებ პრაქტიკოსმა მიიღო თუ არა დასაბუთებული ან შეზღუდული რწმუნება. აღნიშნული დასკვნა უნდა ითვალისწინებდეს წინამდებარე მასს-ის 56-ე და 73-75 პუნქტებში მოცემულ მოთხოვნებს.

შეზღუდული რწმუნება	*დასაბუთებული რწმუნება*
73შ. პრაქტიკოსმა უნდა შეაფასოს, მისი ყურადღება მიიქცია თუ არა რაიმე ისეთმა ფაქტმა, რაც დაარწმუნებდა, რომ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში მომზადებული არ არის შესაფერისი კრიტერიუმების შესაბამისად, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით.	73ღ. პრაქტიკოსმა უნდა შეაფასოს, სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში მომზადებულია თუ არა შესაფერისი კრიტერიუმების შესაბამისად, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით.

74. აღნიშნული შეფასება უნდა მოიცავდეს სამეურნეო სუბიექტის მიერ გამოყენებული, ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვის მეთოდებისა და ანგარიშში ასახვის მეთოდის ხარისხობრივ ასპექტებს, მათ შორის, განსჯისას, შეფასების გამოთვლასთან დაკავშირებით გადაწყვეტილებების მიღებისა და სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადებისას სამეურნეო სუბიექტის შესაძლო მიკერძოების ნიშნების განხილვას,[13] ასევე შესაფერის კრიტერიუმებთან მიმართებაში:

ა) ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვის მეთოდები და ანგარიშში წარდგენის პოლიტიკა შერჩეული და გამოყენებული იყო თუ არა შესაფერისი კრიტერიუმების შესაბამისად;

ბ) სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადებისას გამოთვლილი შეფასებები დასაბუთებულია თუ არა;

გ) სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახული ინფორმაცია არის თუ არა რელევანტური, საიმედო, სრული, შესადარისი და გასაგები;

დ) სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის განმარტებით შენიშვნებში სათანადოდ არის თუ არა აღწერილი შესაფერისი კრიტერიუმები და სხვა საკითხები, მათ შორის დაკავშირებული განუსაზღვრელობა, ისე რომ სავარაუდო მომხმარებელმა გაიგოს მათი მომზადებისას გამოყენებული მნიშვნელოვანი განსჯა; და (იხ. პუნქტები გ29, გ131–გ133)

ე) სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში გამოყენებული არის თუ არა სათანადო ტერმინოლოგია.

75. გარდა ამისა, 73-ე პუნქტით მოთხოვნილი შეფასება უნდა მოიცავდეს:

ა) სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის წარდგენის განხილვას მთლიანობაში, მის სტრუქტურასა და შინაარსს; და

ბ) როდესაც შესაფერისია გამოყენებული კრიტერიუმის, ან გარიგების სხვა გარემოებების კონტექსტში, სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში შესაბამისი ემისიები ასახულია თუ არა იმგვარად, რომ მიღწეულ იქნეს სამართლიანი წარდგენა.

მარწმუნებელი ანგარიშის შინაარსი

76. მარწმუნებელი ანგარიში სულ მცირე შემდეგ ძირითად ელემენტებს უნდა მოიცავდეს: (იხ. პუნქტი გ134)

ა) სათაურს, საიდანაც ნათლად ჩანს, რომ ეს ანგარიში დამოუკიდებელი მარწმუნებელი ანგარიშია;

ბ) ადრესატს;

გ) პრაქტიკოსის მიერ მიღებული რწმუნების დონის მინიშნებას ან აღწერას, დასაბუთებული რწმუნებაა თუ შეზღუდული;

დ) სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის იდენტიფიკაციას, მათ შორის, ანგარიშით მოცული პერიოდ(ებ)ის მითითებას; თუ ანგარიშში შესულია ისეთი ინფორმაცია, რომელსაც არ მოიცავს პრაქტიკოსის დასკვნა, ნათლად უნდა იყოს გამიჯნული და მითითებული ის ინფორმაცია, რომელსაც რწმუნება ეხება და რომელსაც არ ეხება; ასევე აღნიშნული უნდა იყოს, რომ პრაქტიკოსს არ ჩაუტარებია არანაირი პროცედურები გამორიცხულ ინფორმაციასთან მიმართებაში და, შესაბამისად, არ იძლევა დასკვნას მის შესახებ; (იხ. პუნქტები გ120, გ135)

ე) სამეურნეო სუბიექტის პასუხისმგებლობების აღწერას; (იხ. პუნქტი გ35)

ვ) იმის აღნიშვნას, რომ სათბურის გაზების რაოდენობრივად გამოსახვასთან დაკავშირებულია თანდაყოლილი განუსაზღვრელობა; (იხ. პუნქტები გ54–გ59)

ზ) როდესაც სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში შეიცავს ემისიების გამოქვითვას, რასაც არ მოიცავს პრაქტიკოსის დასკვნა, აღნიშნული ემისიების გამოქვითვების იდენტიფიკაციას, და

---

13. შესაძლო მიკერძოების ნიშნები, თავისთავად, არ მიიჩნევა უზუსტობებად ცალკეული შეფასებების დასაბუთებულობის შესახებ დასკვნების გამოტანის მიზნებისათვის.

მათთან მიმართებაში პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობის მითითებას;
(იხ. პუნქტები გ136–გ139)

თ) შესაფერისი კრიტერიუმების იდენტიფიკაციას;

(i) იმის მითითებას, როგორ შეიძლება გახდეს ხელმისაწვდომი აღნიშნული კრიტერიუმები;

(ii) როდესაც კრიტერიუმები ხელმისაწვდომია მხოლოდ სავარაუდო მომხმარებლებისთვის, ან შესაფერისია მხოლოდ კონკრეტული მიზნისთვის, მკითხველის ყურადღების მიპყრობა ამ ფაქტისადმი და იმის აღნიშვნა, რომ ამის გამო სათბურის გაზების მოცემული ანგარიში შეიძლება არ გამოდგეს სხვა მიზნისთვის. აქვე უნდა იყოს მითითებული, რომ მარწმუნებელი ანგარიშის გამოყენებაც შეზღუდულია და განკუთვნილია მხოლოდ სავარაუდო მომხმარებლებისთვის, ან მითითებული მიზნისთვის; და (იხ. პუნქტები გ140–გ141)

(iii) როდესაც აუცილებელია დადგენილი კრიტერიუმების აღწერის შევსება სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის განმარტებით შენიშვნებში მოცემული ინფორმაციით, რომ აღნიშნული კრიტერიუმები გახდეს შესაფერისი, მითითებული უნდა იყოს შესაბამისი შენიშვნა (შენიშვნები); (იხ. პუნქტი გ131)

ი) განცხადებას იმის თაობაზე, რომ ფირმა, რომლის წარმომადგენელიც არის პრაქტიკოსი, იყენებს ხკსს 1-ს, ან სხვა პროფესიულ ან კანონმდებლობით დადგენილ მოთხოვნებს, რომლებიც არანაკლებ მკაცრია ხკსს 1-ის მოთხოვნებზე. თუ პრაქტიკოსი არ არის პროფესიონალი ბუღალტერი, განცხადებაში მითითებული უნდა იყოს გამოყენებული პროფესიული ან კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები, რომლებიც არანაკლებ მკაცრია ხკსს 1-ის მოთხოვნებზე;

კ) იმის მითითებას, რომ პრაქტიკოსი იცავს დამოუკიდებლობისა და ბესსს-ის კოდექსით განსაზღვრულ სხვა ეთიკურ ნორმებს, ან სხვა პროფესიულ ან კანონმდებლობით დადგენილ ნორმებს, რომლებიც არანაკლებ მკაცრია ბესსს-ის კოდექსის „ა“ და „ბ“ ნაწილებში მარწმუნებელი გარიგებებისთვის დადგენილ ნორმებზე. თუ პრაქტიკოსი არ არის პროფესიონალი ბუღალტერი, განცხადებაში მითითებული უნდა იყოს გამოყენებული პროფესიული ან კანონმდებლობით დადგენილი ნორმები, რომლებიც არანაკლებ მკაცრია ბესსს-ის კოდექსის „ა“ და „ბ“ ნაწილებში მარწმუნებელი გარიგებებისთვის დადგენილ ნორმებზე;

ლ) პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობების აღწერას, მათ შორის:

(i) განცხადებას იმის შესახებ, რომ გარიგება განხორციელდა მასს 3410-ის - *„მარწმუნებელი გარიგებები სათბურის გაზების ანგარიშის შესახებ“* - შესაბამისად; და

(ii) პრაქტიკოსის მიერ შესრულებული სამუშაოს, როგორც პრაქტიკოსის დასკვნის საფუძვლის, მოკლე აღწერას. შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში - ჩატარებული პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის ცოდნა აუცილებელია პრაქტიკოსის დასკვნის გასაგებად. შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვაში აღნიშნული უნდა იყოს, რომ:

- შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში პროცედურების ხასიათი და ვადები განსხვავებული და ნაკლებად მასშტაბურია, ვიდრე დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში; და
- შედეგად, შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში მიღებული რწმუნების დონე გაცილებით დაბალია, ვიდრე რწმუნების დონე, რომელიც მიიღებოდა დასაბუთებული რწმუნების გარიგების ჩატარების შედეგად. (იხ. პუნქტები გ142–გ144)

მ) პრაქტიკოსის დასკვნას:

(i) დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში დასკვნა უნდა გამოიხატოს დადებითი ფორმით; ან

(ii) შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში დასკვნა უნდა გამოიხატოს ისეთი ფორმით, საიდანაც ჩანს, ჩატარებული პროცედურებისა და მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე პრაქტიკოსისთვის ცნობილი გახდა თუ არა ისეთი საკითხ(ებ)ის შესახებ, რომელიც დაარწმუნებდა, რომ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში მომზადებული არ არის შესაფერისი კრიტერიუმების შესაბამისად, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით;

(iii) პრაქტიკოსის მოდიფიცირებული დასკვნის შემთხვევაში მარწმუნებელი ანგარიში უნდა მოიცავდეს:

ა. აბზაცს, სადაც მოცემულია იმ საკითხ(ებ)ის აღწერა, რომელმაც გამოიწვია დასკვნის მოდიფიცირება; და

ბ. აბზაცს, რომელიც მოიცავს პრაქტიკოსის მოდიფიცირებულ დასკვნას.

ნ) პრაქტიკოსის ხელმოწერას; (იხ. პუნქტი გ145)

ო) მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღს. მარწმუნებელი ანგარიში არ უნდა იყოს დათარიღებული იმაზე ადრე, როდესაც პრაქტიკოსმა მოიპოვა მტკიცებულებები, რომლებსაც ეყრდნობა მისი დასკვნა, მათ შორის, მტკიცებულებები, სადაც აღიარებული უფლებამოსილების მქონე პირები ამტკიცებენ, რომ თავის თავზე აიღეს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადების პასუხისმგებლობა;

პ) პრაქტიკოსის მისამართს იმ იურისდიქციაში, სადაც ის საქმიანობს.

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები

77. როდესაც პრაქტიკოსი მიიჩნევს, რომ აუცილებელია: (იხ. პუნქტები გ146–გ152)

ა) სავარაუდო მომხმარებლების ყურადღების გამახვილება სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ან მის განმარტებით შენიშვნებში ასახულ საკითხზე, რომელსაც, პრაქტიკოსის აზრით, გადამწყვეტი მნიშვნელობა ექნება მომხმარებლებისთვის, იმ თვალსაზრისით, რომ გაიგონ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში (მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი); ან

ბ) რაიმე სხვა საკითხის შესახებ ინფორმირება, რომელიც ასახული არ არის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში, არც მის განმარტებით შენიშვნებში, მაგრამ, პრაქტიკოსის აზრით, საჭიროა იმისთვის, რომ სავარაუდო მომხმარებლებმა წარმოდგენა შეიქმნან მოცემული გარიგების, პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობების ან მარწმუნებელი ანგარიშის შესახებ (სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი) და ამის გაკეთება აკრძალული არ არის კანონმდებლობით, პრაქტიკოსმა ეს საკითხი უნდა ასახოს მარწმუნებელი ანგარიშის ცალკე აბზაცში, შესაფერისი სათაურით და გარკვევით მიუთითოს, რომ პრაქტიკოსის დასკვნა მოდიფიცირებული არ არის აღნიშნულ საკითხთან მიმართებაში.

ინფორმირებასთან დაკავშირებული სხვა მოთხოვნები

78. პრაქტიკოსმა სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადების პროცესზე ზედამხედველობის პასუხისმგებლობის მქონე პირ(ებ)ს უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია ქვემოთ განხილულ საკითხებზე, რომლებიც პრაქტიკოსისათვის ცნობილი გახდა გარიგების მიმდინარეობისას და უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა ამ ინფორმაციის მესამე მხარისათვის ინფორმირების პასუხისმგებლობა სამეურნეო სუბიექტში ან მის გარეთ:

ა) შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები, რაც, პრაქტიკოსის პროფესიული შეფასებით, საკმარისად მნიშვნელოვანია, იმ თვალსაზრისით, მათი ყურადღება რომ დაიმსახუროს;

ბ) გამოვლენილი ან საეჭვო თაღლითობა; და

გ) საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია კანონდარღვევასთან, გარდა აშკარად ტრივიალური საკითხებისა. (იხ. პუნქტი გ87)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

შესავალი

მარწმუნებელი გარიგებები, რომლებიც მოიცავს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის გარდა სხვა ინფორმაციასაც (იხ. მე-3 პუნქტი)

გ1. ზოგიერთ შემთხვევაში, პრაქტიკოსმა შეიძლება მარწმუნებელი გარიგება განახორციელოს ანგარიშზე, რომელიც მოიცავს ინფორმაციას სათბურის გაზების თაობაზე, მაგრამ აღნიშნული ინფორმაცია არ არის ანგარიში სათბურის გაზების ემისიების შესახებ, 14(ნ) პუნქტში მოცემული განმარტების თანახმად. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება წინამდებარე მასს-ში მოცემული იყოს მითითებები მსგავსი გარიგებებისთვის.

გ2. როდესაც სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში პრაქტიკოსის ანგარიშით მოცული მთლიანი ინფორმაციის შედარებით მცირე ნაწილია, წინამდებარე მასს-ის შესაფერისობის განსაზღვრა პრაქტიკოსის განსჯის საგანია, გარიგების გარემოებებიდან გამომდინარე.

ეფექტიანობის ძირითადი მაჩვენებლები, რომლებიც ეყრდნობა სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მონაცემებს (იხ. პუნქტი 4(ბ))

გ3. სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მონაცემების საფუძველზე განსაზღვრული ეფექტი-ანობის ერთ-ერთი ძირითადი მაჩვენებელია, მაგალითად ავტომანქანებისთვის - სამეურნეო სუბიექტის ავტომანქანების მიერ მოცემული პერიოდის განმავლობაში გაფრქვეული სათბურის გაზების საშუალო შეწონილი რაოდენობა ერთ კილომეტრზე გაანგარიშებით, რისი გამოთვლა და განმარტებით შენიშვნებში ასახვა ზოგიერთ იურისდიქციაში კანონმდებლობით მოითხოვება.

პროცედურები დასაბუთებული რწმუნებისა და შეზღუდული რწმუნების გარიგებებისთვის (იხ. მე-8 პუნქტი)

გ4. გარკვეული პროცედურები, რომელთა ჩატარება მოითხოვება მხოლოდ დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისათვის, შეიძლება მაინც გამოდგეს ზოგიერთი შეზღუდული რწმუნების გარიგებისათვის. მაგალითად, მართალია, სამეურნეო სუბიექტის მაკონტროლებელი საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის მოპოვება და შესწავლა არ მოითხოვება შეზღუდული რწმუნების გარიგებისთვის, ზოგიერთ შემთხვევაში (მაგალითად, როდესაც ინფორმაცია აღირიცხება, მუშავ-დება ან ანგარიშში აისახება მხოლოდ ელექტრონული ფორმით), პრაქტიკოსმა შეიძლება მაინც გადაწყვიტოს კონტროლის ტესტების ჩატარება და, ამგვარად, წარმოდგენა შეიქმნას შესაფერისი კონტროლის საშუალებების შესახებ, რაც, მისი აზრით, აუცილებელია შეზღუდული რწმუნების გარიგებისთვის. (იხ. აგრეთვე პუნქტი გ90)

დამოუკიდებლობა (იხ. პუნქტები მე-10 და მე-15)

გ5. ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსში გამოიყენება დამოუკიდებლობის მიმართ შექმნილი საფრთხეების გამოვლენის, შეფასებისა და დამცავი ზომების გატარების მიდგომა. ეთიკის ძირითადი პრინციპების დაცვას პოტენციურად შეიძლება საფრთხე შეუქმნას მრავალმა გარემოებამ. კოდექსის თანახმად, ფართო სპექტრის საფრთხეები იყოფა შემდეგ კატეგორიებად:

- პირადი ანგარების საფრთხე, მაგალითად მიუღებლად ზედმეტად დამოკიდებულება ერთი სამეურნეო სუბიექტისაგან მიღებულ მთლიან საზღაურზე;
- თავდაჯერებულობის საფრთხე, მაგალითად სამეურნეო სუბიექტისათვის სხვა მომსახუ-რების შესრულება, რომელიც უშუალო გავლენას ახდენს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშზე, როგორიცაა, მაგალითად სამეურნეო სუბიექტის ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვაში მონაწილეობა;
- არალეგალური დაცვის საფრთხე, მაგალითად სამეურნეო სუბიექტის სახელით დამცველის (ადვოკატის) ფუნქციის შესრულება, შესაფერისი კრიტერიუმების ინტერპრეტაციის მიზნით;

- ფამილიარული ურთიერთობის საფრთხე, მაგალითად გარიგების გუნდის წევრს ხანგრძლივი ურთიერთობა, ან ახლო ნათესაური ან ოჯახური კავშირი აქვს სამეურნეო სუბიექტის თანამშრომელთან, რომელსაც შეუძლია უშუალო და მნიშვნელოვანი გავლენის მოხდენა სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადების პროცესზე;
- შანტაჟის საფრთხე, მაგალითად ზეწოლა პრაქტიკოსზე, რომ არასათანადოდ შეამციროს გარიგების სამუშაოს მასშტაბი, ანაზღაურების შემცირების მიზნით, ან პრაქტიკოსის დაშინება სარეგისტრაციო ორგანოს მიერ გაცემული რეგისტრაციის გაუქმებით, რომელიც დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის დარგობრივ გაერთიანებასთან.

გ6. აღნიშნული საფრთხეები შეიძლება აღმოფხვრას ან მისაღებ დონემდე შეამციროს პროფესიის, კანონმდებლობის ან მარეგულირებელი სისტემის მიერ შექმნილმა დამცავმა ზომებმა, ანდა სამუშაო გარემოში შექმნილმა დამცავმა ზომებმა,

ადგილობრივი კანონმდებლობა და ემისიების კვოტებით ვაჭრობის სისტემის დებულებები
(იხ. მე-11 პუნქტი)

გ7. ადგილობრივი კანონმდებლობა და ემისიების კვოტებით ვაჭრობის სისტემის დებულებები, წინამდებარე მასს-ის მოთხოვნების გარდა, შეიძლება მოიცავდეს დამატებით მოთხოვნებს. მაგალითად, მოითხოვდეს, რომ გარკვეული პროცედურები განხორციელდეს ყველა გარიგების შემთხვევაში; ან პროცედურები გარკვეული მეთოდით ჩატარდეს. მაგალითად, ადგილობრივი კანონმდებლობითა და ემისიების კვოტებით ვაჭრობის სისტემის დებულებებით შეიძლება პრაქტიკოსის ანგარიშის მომზადება ისეთი ფორმატით მოითხოვებოდეს, რომელიც არ შეესაბამება წინამდებარე მასს-ის მოთხოვნებს. როდესაც კანონმდებლობით წინასწარ არის განსაზღვრული მარწმუნებელი ანგარიშის ფორმა ან შინაარსი და ითვალისწინებს ისეთი ფორმატის ან ტერმინოლოგიის გამოყენებას, რაც მნიშვნელოვნად განსხვავდება წინამდებარე მასს-ით განსაზღვრულისგან და პრაქტიკოსი დაასკვნის, რომ მარწმუნებელ ანგარიშში დამატებითი განმარტებების ჩართვით ვერ შემცირდება შესაძლო გაუგებრობების შესაძლებლობა, პრაქტიკოსმა შეიძლება განიხილოს ანგარიშში იმის აღნიშვნის აუცილებლობის საკითხი, რომ გარიგება არ არის განხორციელებული წინამდებარე მასს-ის შესაბამისად.

განმარტებები

ემისიები (იხ. პუნქტი 14(ვ), 1-ლი დანართი)

გ8. 1-ლი კატეგორიის ემისიები შეიძლება მოიცავდეს შიგაწვის სტაციონალურ წყაროებს (საწვავი, რომელიც იწვის სამეურნეო სუბიექტის სტაციონალურ მანქანა-დანადგარებში, როგორიცაა ბოილერები, ნაგავსაწვავი სადგურები, ძრავები და კაშკაშა განათება), წვის მობილურ წყაროებს (საწვავი, რომელიც იწვის სამეურნეო სუბიექტის სატრანსპორტო საშუალებებში, როგორიცაა, სატვირთო ავტომობილები, თვითმფრინავები და გემები), ტექნოლოგიურ ემისიებს (რომელიც წარმოიქმნება ფიზიკური ან ქიმიური პროცესების შედეგად, როგორიცაა ცემენტის წარმოება, ნავთობქიმიური გადამუშავება და ალუმინის წარმოება), არაორგანიზებულ (წარმავალ) ემისიებს (განზრახული და უნებლიე გაფრქვევა, როგორიცაა, მაგალითად გაჟონვა გადაბმის ადგილებიდან და ლუქებიდან და საკანალიზაციო წყლის გადამამუშავებელი ობიექტის, მაღაროს და გამაგრილებელი ობიექტის ემისიები).

გ9. თითქმის ყველა სამეურნეო სუბიექტი ყიდულობს ენერგიას ელექტროენერგიის, თბოენერგიის ან ორთქლის სახითა; ამდენად, თითქმის ყველა სამეურნეო სუბიექტს გააჩნია მე-2 კატეგორიის ემისიები. მე-2 კატეგორიის ემისიები არაპირდაპირია, რადგან, მაგალითად ელექტროენერგიასთან დაკავშირებული გაფრქვევა, რომელსაც სამეურნეო სუბიექტი ყიდულობს, ელექტროსადგურში ხდება, რომელიც სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციული საზღვრების ფარგლებს სცილდება.

გ10. მე-3 კატეგორიის ემისიები შეიძლება მოიცავდეს ემისიებს, რომლებიც დაკავშირებულია, მაგალითად თანამშრომლების მივლინებებთნ; საქმიანობების სხვა ორგანიზაციისთვის გადაცემასთან; წიაღისეული საწვავის ან ელექტროენერგიის მოხმარებასთან, რაც საჭიროა სამეურნეო სუბიექტის პროდუქტების გამოყენებისათვის; იმ მასალების მოპოვებასთან ან წარმოებასთან, რომლებსაც სამეურნეო სუბიექტი შეისყიდის მასალის სახით და გამოიყენება სამეურნეო სუბიექტის

პროცესებში, ასევე შესყიდული საწვავის ტრანსპორტირებასთან. მე-3 კატეგორიის ემისიები უფრო დეტალურად განხილულია გ31–გ34 პუნქტებში.

ემისიების გამოქვითვა (იხ. პუნქტები 14(გ), 17(ა)(iii), 1-ლი დანართი)

გ11. ზოგიერთ შემთხვევაში, ემისიების გამოქვითვა მოიცავს კონკრეტული იურისდიქციის კრედიტებსა და კვოტებს, რომლისთვისაც არ არსებობს დადგენილი კავშირი კრიტერიუმების მიხედვით გამოსაქვითად ნებადართულ ემისიის რაოდენობასა და ემისიების შემცირებას შორის, რაც შეიძლება გამოიწვიოს სამეურნეო სუბიექტის მიერ ემისიების გამოქვითვისთვის თანხის გადახდამ ან სხვა ქმედებამ, რომელსაც სამეურნეო სუბიექტი ახორციელებს ემისიების გამოქვითვის შესახებ მოთხოვნის წასაყენებლად.

გ12. როდესაც სამეურნეო სუბიექტის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში მოიცავს ემისიების შემცირებებს, რაც გარიგების პირობებით განსაზღვრულ სამუშაოში არის გათვალისწინებული, წინამდებარე მასს-ის მოთხოვნები ვრცელდება ემისიების გამოქვითვაზე, საჭიროებისამებრ (იხ. აგრეთვე პუნქტები გ136-გ139).

შესყიდული საკომპენსაციო (ჩასათვლელი) კვოტები (იხ. პუნქტი 14(რ), 1-ლი დანართი)

გ13. როდესაც სამეურნეო სუბიექტი სხვა სამეურნეო სუბიექტისაგან შეისყიდის საკომპენსაციო კვოტებს, იმ სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება გაყიდვიდან მიღებული თანხა დახარჯოს ემისიების შემცირების პროექტზე (მაგალითად, წიაღისეულის საწვავზე მომუშავე ენერგიის გენერატორის ჩანაცვლებაზე განახლებადი ენერგიის წყაროებით, ან ენერგოეფექტურობის ღონისძიებების გატარებაზე), ან ატმოსფეროდან ემისიების მოცილებაზე (მაგალითად, ხეების დარგვა და მოვლა, რისი დარგვა და მოვლა (შენარჩუნება) სხვა შემთხვევაში არ მოხდებოდა), ან ეს თანხა შეიძლება იყოს კომპენსაცია ისეთი ქმედების აღსაკვეთად, რომელიც სხვა შემთხვევაში განხორციელდებოდა (მაგალითად, ტყის განადგურება ან ტყის დეგრადაცია). ზოგიერთ იურისდიქციაში საკომპენსაციო კვოტების შესყიდვა შესაძლებელია მხოლოდ მას შემდეგ, როდესაც უკვე მოხდა ემისიების შემცირება ან მოცილება.

ემისიების მოცილება (იხ. პუნქტი 14(ტ), 1-ლი დანართი)

გ14. მოცილება შეიძლება მიღწეულ იქნეს სათბურის გაზების გეოლოგიურ მშთანთქმელში დაგროვებით (მაგალითად, მიწის ქვეშ) ან ბიოლოგიურ მშთანთქმელში (მაგალითად, ხეები). როდესაც სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში მოიცავს სათბურის გაზის მოცილებას, რომელსაც, სხვა შემთხვევაში, სამეურნეო სუბიექტი ატმოსფეროში გაუშვებდა, როგორც წესი, მათი ასახვა სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ხდება ბრუტო საფუძველზე, ანუ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში რაოდენობრივად არის გამოხატული წყარო და მშთანთქმელი. როდესაც პრაქტიკოსის დასკვნა მოიცავს მოცილებას, წინამდებარე მასს-ის მოთხოვნები ვრცელდება აღნიშნულ მოცილებაზეც, საჭიროებისამებრ.

მნიშვნელოვანი ობიექტი (იხ. პუნქტები 14(უ) და 31-ე)

გ15. როგორც წესი, როდესაც სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახული ამა თუ იმ ინდივიდუალური სივრცის წვლილი მთლიან ემისიებში იზრდება, სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის არსებითი უზუსტობის რისკებიც იზრდება. პრაქტიკოსმა შეიძლება გამოიყენოს პროცენტის სიდიდე შერჩეულ საკონტროლო მაჩვენებელთან მიმართებით, ისეთი უბნების დასადგენად, რომელთა ინდივიდუალური მნიშვნელობა, მათი ემისიების ოდენობის გამო, სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახულ მთლიან ემისიებში დიდია. საკონტროლო მაჩვენებლისა და გამოსაყენებელი პროცენტის სიდიდის დადგენას ესაჭიროება პროფესიული განსჯა. მაგალითად, პრაქტიკოსმა შეიძლება გაითვალისწინოს, რომ უბნები, რომლის ხვედრითი წილი მთლიანი წარმოების მოცულობაში 15%-ს აღემატება, მნიშვნელოვანი უბანია. თუმცა, პრაქტიკოსმა შეიძლება უფრო მაღალი ან დაბალი პროცენტი მიიჩნიოს სათანადოდ, არსებული გარემოებების მიხედვით, განსჯის შედეგად. ასე შეიძლება იმ შემთხვევაში მოხდეს, როდესაც მცირერიცხოვანია ისეთი უბნები, რომელთაგან არც ერთის ხვედრითი წილი არ არის ნაკლები მთლიანი წარმოების მოცულობის 15%-ზე, მაგრამ, პრაქტიკოსის შეფასებით, ყველა ეს უბანი (ობიექტი) არ მიიჩნევა მნიშვნელოვან უბნად; ან, როდესაც რამდენიმე უბანია ისეთი, რომელთა

ხვედრითი წილი წარმოების მოცულობაში უმნიშვნელოდ დაბალია 15%-ზე, მაგრამ, პრაქტიკოსის შეფასებით, მნიშვნელოვანია.

გ16. პრაქტიკოსმა შეიძლება ობიექტი მნიშვნელოვნად მიიჩნიოს მისი სპეციფიკური ხასიათის ან ისეთი გარემოებების გამო, რაც წარმოქმნის არსებითი უზუსტობის გარკვეულ რისკებს. მაგალითად, უბანი მონაცემების შეგროვებისთვის შეიძლება იყენებდეს სხვა უბნებისგან განსხვავებულ პროცესებს ან ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვის განსხვავებულ მეთოდებს, რისთვისაც აუცილებელია განსაკუთრებით რთული და სპეციალიზებული გაანგარიშებების, ან განსაკუთრებით რთული ან სპეციალიზებული ქიმიური ან ფიზიკური პროცესების გამოყენება.

მასს 3000 (გადასინჯული) (იხ. პუნქტები მე-9 და მე-15)

გ17. მასს 3000 (გადასინჯული) მოიცავს მოთხოვნებს, რომლებიც ვრცელდება ყველა მარწმუნებელ გარიგებაზე (გარდა გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვის), მათ შორის წინამდებარე მასს-ის შესაბამის გარიგებებზე. ზოგიერთ შემთხვევაში, წინამდებარე მასს შეიძლება მოიცავდეს დამატებით მოთხოვნებს, ან მოთხოვნების გამოყენებასთან დაკავშირებულ მასალას აღნიშნულ საკითხებთან მიმართებაში.

ახალ გარიგებაზე ან გარიგების გაგრძელებაზე დათანხმება

კომპეტენცია (იხ. პუნქტი 16(ბ))

გ18. სათბურის გაზებთან მიმართებაში კომპეტენცია შეიძლება ითვალისწინებდეს:

- კლიმატოლოგიის მეცნიერების საფუძვლების ცოდნას, მათ შორის იმ მეცნიერული პროცესის, რომელიც სათბურის გაზებს აკავშირებს კლიმატის ცვლილებასთან;
- იმის ცოდნა, ვინ არიან სამეურნეო სუბიექტის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახული ინფორმაციის სავარაუდო მომხმარებლები და, სავარაუდოდ, როგორ გამოიყენებენ ისინი ამ ინფორმაციას; (იხ. პუნქტი გ47)
- ემისიების კვოტებით ვაჭრობის სისტემის პრინციპებისა და შესაბამისი საბაზრო მექანიზმების ცოდნას, თუ აუცილებელია;
- შესაფერისი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების ცოდნას (თუ ასეთი არსებობს), რომლებიც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის ემისიების ანგარიშზე და, მაგალითად შეიძლება შეზღუდვასაც აწესებდნენ სამეურნეო სუბიექტის ემისიებზე;
- სათბურის გაზების რაოდენობრივად გამოსახვისა და შეფასების მეთოდების, მათ შორის დაკავშირებული სამეცნიერო ხასიათისა და შეფასების განუსაზღვრელობის ფაქტორების ცოდნას, ასევე არსებული ალტერნატიული მეთოდების ცოდნას;
- შესაფერისი კრიტერიუმების ცოდნას, მათ შორის, მაგალითად:
  - ემისიების გამოსათვლელი სათანადო კოეფიციენტების განსაზღვრა;
  - აღნიშნული კრიტერიუმების ისეთი ასპექტების დადგენა, რომლებიც საჭიროებს მნიშვნელოვანი ან მგრძნობიარე შეფასებების განსაზღვრას, ან მნიშვნელოვანი განსჯის გამოყენებას;
  - ორგანიზაციული საზღვრების განსაზღვრის მეთოდები, ანუ იმ სუბიექტების დადგენა, რომელთა ემისიები უნდა აისახოს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში;
  - რომელი ემისიების გამოქვითვის ასახვაა ნებადართული სამეურნეო სუბიექტის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში.

გ19. სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშთან დაკავშირებულ მარწმუნებელ გარიგებებს შეიძლება სხვადასხვა დონის სირთულე ახასიათებდეს. ზოგიერთ შემთხვევაში, გარიგება შეიძლება შედარებით მარტივი იყოს, მაგალითად, როდესაც სამეურნეო სუბიექტს არ გააჩნია 1-ლი კატეგორიის ემისიები და ანგარიშში ასახავს მხოლოდ მე-2 კატეგორიის ემისიებს, რომლებიც გამოითვლება ნორმატიულ აქტში მითითებული კოეფიციენტის მეშვეობით, რომელიც გამოიყენება მხოლოდ ერთ ადგილას მოხმარებული ელექტროენერგიის მიმართ. ასეთ შემთხვე-

ვაში გარიგების დროს შეიძლება აქცენტი გაკეთდეს იმ სისტემის ანალიზზე, რომელიც გამოიყენება მოხმარებული ელექტროენერგიის ანგარიშებში ასახული ციფრების აღრიცხვისა და დამუშავებისთვის და კონკრეტული ემისიის გამოსათვლელი კოეფიციენტის არითმეტიკულ გამოყენებაზე. თუმცა, როდესაც გარიგება შედარებით რთულია, მოსალოდნელია, რომ აუცილებელი გახდება სპეციალისტის კომპეტენცია ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვისა და ანგარიშში წარსადგენად. მსგავს შემთხვევებში, შეიძლება აუცილებელი გახდეს ექსპერტული ცოდნა შემდეგ სფეროებში:

საინფორმაციო სისტემების ცოდნა

- იმის ცოდნა, როგორ იქმნება/მიიღება ინფორმაცია ემისიების შესახებ, მათ შორის, როგორ ხდება მონაცემების ინიცირება, აღრიცხვა, დამუშავება, კორექტირება, საჭიროების შემთხვევაში, დახარისხება და სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახვა.

სამეცნიერო და საინჟინრო ცოდნა და გამოცდილება

- საწარმოო პროცესის ფარგლებში მასალების ნაკადებისა და თანმდევი პროცესების სქემის შედგენა, რომლებიც წარმოქმნის ემისიებს, მათ შორის იმ შესაფერისი წერტილების დადგენა, სადაც ხდება საწყისი მონაცემების შეგროვება. ამის გაკეთება შეიძლება განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი იყოს იმის დასადგენად, სამეურნეო სუბიექტის ემისიების წყაროების გამოვლენის პროცესი სრულია თუ არა;

- რესურსებს (მასალებს), პროცესებსა და შუალედურ შედეგებს შორის, ასევე ემისიებსა და სხვა ცვლადებს შორის ქიმიური და ფიზიკური კავშირ-ურთიერთობების ანალიზი. აღნიშნული კავშირების გაგებისა და ანალიზის უნარი ხშირად მნიშვნელოვანია ჩასატარებელი ანალიზური პროცედურების განსაზღვრისთვის;

- სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშზე განუსაზღვრელობის გავლენის დადგენა;

- შიდა და გარე საცდელ ლაბორატორიებში დანერგილი ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების ცოდნა;

- კონკრეტული დარგებისა და შესაბამისი ემისიების წარმოქმნისა და მოცილების პროცესების ცოდნა. 1-ლი კატეგორიის ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვის პროცედურები სხვადასხვანაირია სხვადასხვა დარგისა და პროცესისთვის, მაგალითად ალუმინის წარმოებაში გამოყენებული ელექტროლიტური პროცესები, წიაღისეულის საწვავის გამოყენებით ელექტროენერგიის წარმოებაში გამოყენებული წვის პროცესები და ცემენტის წარმოებაში გამოყენებული ქიმიური პროცესები სრულიად განსხვავებულია;

- ფიზიკური საზომი ხელსაწყოებისა და ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვის სხვა მეთოდების გამოყენება და ემისიების გამოსათვლელად სათანადო კოეფიციენტის შერჩევა.

სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახული ინფორმაციის მოცულობა და გარიგების მასშტაბი
(იხ. პუნქტი 17(ა))

გ20. ქვემოთ განხილულია ისეთი გარემოებების მაგალითები, როდესაც შეიძლება დასაბუთებული არ იყოს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშიდან ცნობილი ემისიის წყაროების გამორიცხვის მიზეზები, ან გარიგების სამუშაოს მასშტაბიდან განმარტებით შენიშვნებში ასახული ემისიის წყაროების გამორიცხვის მიზეზები:

- სამეურნეო სუბიექტს მნიშვნელოვანი 1-ლი კატეგორიის ემისიები აქვს, მაგრამ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახულია მხოლოდ მე-2 კატეგორიის ემისიები;

- სამეურნეო სუბიექტი უფრო დიდი სუბიექტის ნაწილია, რომელსაც მნიშვნელოვანი ემისიები გააჩნია, მაგრამ არ აისახება ანგარიშში ორგანიზაციული საზღვრების განსაზღვრის მეთოდის გამო, თუ ამ ფაქტს შეუძლია სავარაუდო მომხმარებლების შეცდომაში შეყვანა;

- ემისიები, რომლებსაც მოიცავს პრაქტიკოსის ანგარიში, სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახული მთლიანი ემისიების მხოლოდ მცირე ნაწილია.

განსახილველი საგნის შესაფერისობის განსაზღვრა (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ21. მასს-ით 3000 (გადასინჯული) მოითხოვება, რომ პრაქტიკოსმა განსაზღვროს, განსახილველი საგანი შესაფერისია თუ არა.[14] სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის შემთხვევაში გარიგების განსახილველი საგანია სამეურნეო სუბიექტის ემისიები (და აგრეთვე ემისიების მოცილება და გამოქვითვა, საჭიროების შემთხვევაში). აღნიშნული განსახილველი საგანი შესაფერისი იქნება იმ შემთხვევაში, თუ სხვასთან ერთად, შესაძლებელია სამეურნეო სუბიექტის ემისიების რაოდენობის თანამიმდევრულად განსაზღვრა შესაფერისი კრიტერიუმების გამოყენებით.[15]

გ22. სათბურის გაზების წყაროს რაოდენობრივად გამოსახვა შეიძლება შემდეგი მეთოდებით:

ა) სათბურის გაზების კონცენტრაციისა და ემისიების ნაკადის პირდაპირი გაზომვა (ან პირდაპირი მონიტორინგი), ემისიების უწყვეტი მონიტორინგის ან პერიოდული შერჩევის გამოყენებით; ან

ბ) არაპირდაპირი შეფასება, როგორიცაა, მაგალითად სამეურნეო სუბიექტის მიერ მოხმარებული საწვავის ან ემისიების გამოთვლა, მაგალითად მასის ბალანსის განტოლების გამოყენებით,[16] სამეურნეო სუბიექტის ემისიების შესაფერისი კოეფიციენტების ან რეგიონის, წყაროს, დარგის ან პროცესის ემისიების საშუალო კოეფიციენტების გამოყენებით.

კრიტერიუმების მიზანშეწონილობის განსაზღვრა

სპეციალურად შემუშავებული და დადგენილი კრიტერიუმები (იხ. პუნქტი 17(ბ))

გ23. მიზანშეწონილ კრიტერიუმებს გააჩნია შემდეგი მახასიათებლები: შესაბამისობა, სისრულე, საიმედოობა, ნეიტრალობა და აღქმადობა. კრიტერიუმები შეიძლება იყოს „სპეციალურად შემუშავებული“ ან „დადგენილი“, მაგალითად კანონმდებლობით, ან განსაზღვრული იყოს ექსპერტთა უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანოს მიერ, დადგენილი გამჭვირვალე პროცედურების ფარგლებში.[17] მართალია, მარეგულირებელი ორგანოს მიერ დადგენილი კრიტერიუმები შეიძლება მიჩნეულ იქნეს მიზანშეწონილად, როდესაც აღნიშნული მარეგულირებელი სავარაუდო მომხმარებელია, მაგრამ ზოგიერთი კრიტერიუმი შეიძლება შემუშავდეს სპეციფიკური მიზნისთვის და შეიძლება არ იყოს მიზანშეწონილი სხვა გარემოებებში გამოსაყენებლად. მაგალითად, მარეგულირებლის მიერ შემუშავებული კრიტერიუმები, რომლებიც მოიცავს ემისიების გამოსათვლელ კოეფიციენტებს კონკრეტული რეგიონისთვის, შეიძლება მცდარ ინფორმაციას იძლეოდეს სხვა რეგიონის ემისიების გამოთვლისას; ან კრიტერიუმები, რომლებიც შემუშავებულია მარეგულირებელი ორგანოს მიერ მხოლოდ ემისიების კონკრეტული ასპექტების შესახებ ანგარიშის მოსამზადებლად, შეიძლება არ გამოდგეს სხვა სავარაუდო მომხმარებლებისთვის ანგარიშის მოსამზადებლად, იმ მარეგულირებლის გარდა, რომელმაც დაადგინა აღნიშნული კრიტერიუმები.

გ24. სპეციალურად შემუშავებული კრიტერიუმების გამოყენება შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს მაშინ, როდესაც, მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტს გააჩნია ძალიან სპეციალიზებული მანქანადანადგარები, ან ემისიების შესახებ ინფორმაციას სხვადასხვა იურისდიქციიდან აგროვებს, სადაც განსხვავებული დადგენილი კრიტერიუმები გამოიყენება. განსაკუთრებული ყურადღება იქნება საჭირო სპეციალურად შემუშავებული კრიტერიუმების ნეიტრალობისა და სხვა მახასიათებლების შეფასებისას, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც ისინი, პრაქტიკულად, არ ეყრდნობა დადგენილ კრიტერიუმებს, რომლებიც საზოგადოდ გამოიყენება სამეურნეო სუბიექტის დარგში ან რეგიონში, ან არ შეესაბამება ამგვარ კრიტერიუმებს.

გ25. გამოსაყენებელი კრიტერიუმები შეიძლება მოიცავდეს დადგენილ კრიტერიუმებს, რომლებსაც ავსებს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის განმარტებით შენიშვნებში აღწერილი

---

14. მასს 3000 (გადასინჯული), პუნქტი 24(ბ)(i)

15. მასს 3000 (გადასინჯული), პუნქტი 24(ბ)(ii)

16. ეს არის განსაზღვრულ საზღვრებში შემავალი და გამომავალი ნივთიერებების რაოდენობის ტოლობა, მაგალითად, ნახშირბადის ოდენობა ნახშირწყალბადის საწვავში, რომელიც შედის შიგაწვის მოწყობილობაში, ტოლია ნახშირბადის ოდენობის, რომელიც გამოდის აღნიშნული მოწყობილობიდან ნახშიროჟანგის სახით.

17. მასს 3000 (გადასინჯული), პუნქტები გ45–გ48.

დამატებითი განმარტებები სპეციფიკური საზღვრების, მეთოდების, დაშვებების, ემისიების გამოსათვლელი კოეფიციენტების და ა.შ. შესახებ. ზოგჯერ დადგენილი კრიტერიუმები შეიძლება მიზანშეწონილი არ იყოს იმ შემთხვევაშიც, თუ მას ავსებს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში მოცემული დამატებითი განმარტებები, მაგალითად, როდესაც ისინი არ მოიცავს 17(ბ) პუნქტში მითითებულ საკითხებს.

გ26. უნდა აღინიშნოს, რომ 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.

სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციულ საზღვრებში მოქცეული ოპერაციები
(იხ. პუნქტები 17(ბ)(i), 23(ბ)(i), 34(ზ))

გ27. პროცესს, რომლის მიხედვითაც განისაზღვრება, სამეურნეო სუბიექტის რომელი ოპერაციები/საქმიანობა უნდა აისახოს სამეურნეო სუბიექტის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში (სამეურნეო სუბიექტის საკუთრებაში ან მისი კონტროლის ქვეშ მყოფი საქმიანობებიდან), უწოდებენ სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციული საზღვრების განსაზღვრას. ზოგიერთ შემთხვევაში, რეგულირების მიზნებისთვის კანონმდებლობით განისაზღვრება სამეურნეო სუბიექტის საზღვრები, ემისიების ასახვისმიზნით სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში. ზოგიერთ შემთხვევაში კი, შესაფერისი კრიტერიუმები შეიძლება სხვადასხვა მეთოდის არჩევანის საშუალებას იძლეოდეს სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციული საზღვრების განსაზღვრისთვის, მაგალითად კრიტერიუმები შეიძლება ითვალისწინებდეს არჩევანის საშუალებას შემდეგ ორ მიდგომას შორის: ერთი მიდგომა გულისხმობს სამეურნეო სუბიექტის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის შესაბამისობის უზრუნველყოფას ფინანსურ ანგარიშგებასთან, ხოლო მეორე, მაგალითად ერთობლივ საწარმოებსა და მეკავშირე საწარმოებს სხვადასხვანაირად განიხილავს. სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციული საზღვრების განსაზღვრა შეიძლება საჭიროებდეს რთული ორგანიზაციული სტრუქტურების ანალიზს, როგორიცაა, ერთობლივი საწარმოები, ამხანაგობები და სატრასტო კომპანიები, ასევე რთული და უჩვეულო სახელშეკრულებო ურთიერთობების ანალიზს. მაგალითად, ობიექტი შეიძლება ეკუთვნოდეს ერთ მხარეს, სხვა მხარე აწარმოებდეს მის ექსპლუატაციას, ხოლო მასალის გადამუშავება ხდებოდეს მხოლოდ და მხოლოდ სხვა მხარისთვის.

გ28. სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციული საზღვრების დადგენა განსხვავდება იმისგან, რასაც ზოგიერთ კრიტერიუმებში უწოდებენ სამეურნეო სუბიექტის „საოპერაციო საზღვრების“ დადგენას. საოპერაციო საზღვრები დაკავშირებულია იმასთან, თუ 1-ლი, მე-2 და მე-3 კატეგორიის ემისიების რა ტიპის ემისიები აისახება სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში და განისაზღვრება ორგანიზაციული საზღვრების დადგენის შემდეგ.

ადეკვატური განმარტებები (იხ. პუნქტები 17(ბ)(iv), 74(დ))

გ29. თუ განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნება მარეგულირებელი ორგანოს მიერ არის დადგენილი, შესაბამის კანონში ან სხვა ნორმატიულ აქტში მითითებული განმარტებები ადეკვატური იქნება მოცემული მარეგულირებლისთვის ანგარიშის წარსადგენად. სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ისეთი საკითხების განმარტებები, რომლებიც ქვემოთაა ჩამოთვლილი, შეიძლება აუცილებელი იყოს ნებაყოფლობითი ანგარიშისთვის, რათა სავარაუდო მომხმარებლებმა იცოდნენ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადებისას გამოყენებული მნიშვნელოვანი განსჯის შესახებ:

ა) რომელი ოპერაციები შედის სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციულ საზღვრებში და რომელი მეთოდი იქნა გამოყენებული აღნიშნული საზღვრების განსაზღვრისას, როდესაც გამოსაყენებელი კრიტერიუმებით ნებადართულია სხვადასხვა მეთოდს შორის არჩევანის გაკეთება; (იხ. პუნქტები გ27–გ28)

ბ) ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვისა და ანგარიშში წარდგენისთვის შერჩეული მნიშვნელოვანი მეთოდები, მათ შორის:

(i) მეთოდი, რომელიც გამოყენებულია იმის დასადგენად, 1-ლი და მე-2 კატეგორიის ემისიებიდან რომელი უნდა აისახოს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში; (იხ. პუნქტი გ30)

(ii) სამეურნეო სუბიექტის გარემოებებიდან გამომდინარე, გამოსაყენებელი კრიტერიუმების ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ინტერპრეტაცია, მონაცემთა წყაროების ჩათვლით, ხოლო, როდესაც ნებადართულია სხვადასხვა მეთოდს შორის არჩევანის გაკეთება, ან სამეურნეო სუბიექტისათვის სპეციფიკური მეთოდები გამოიყენება, გამოყენებული მეთოდის განმარტება და მისი გამოყენების დასაბუთება; და

(iii) როგორ განსაზღვრავს სამეურნეო სუბიექტი, აუცილებელია თუ არა ანგარიშში ადრე წარდგენილი ემისიების კორექტირება.

გ) სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახული ემისიების კატეგორიებად დაყოფა. როგორც გ14 პუნქტშია აღნიშნული, სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში მოიცავს სათბურის გაზების მოცილებას, რასაც სამეურნეო სუბიექტი ატმოსფეროში გაუშვებდა სხვა შემთხვევაში და ამასთან ემისიებიც და მოცილებაც ერთად აისახება სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ბრუტო საფუძველზე, ანუ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში რაოდენობრივადაა გამოხატული ორივე, წყაროც და მშთანთქმელიც;

დ) განცხადება იმის თაობაზე, რა სახის განუსაზღვრელობა არის დაკავშირებული სამეურნეო სუბიექტის მიერ თავისი ემისიების რაოდენობის განსაზღვრასთან, მათ შორის, განუსაზღვრელობის მიზეზები; როგორ გადაიჭრა ის და რა გავლენას ახდენს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშზე, ხოლო, როდესაც სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში მოიცავს მე-3 კატეგორიის ემისიებს, შემდეგი საკითხების ახსნა: (იხ. პუნქტები გ31–გ34)

(i) მე-3 კატეგორიის ემისიების ხასიათი, მათ შორის ის, რომ შეუძლებელია მე-3 კატეგორიის ყველა ემისიის ასახვა სამეურნეო სუბიექტის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში; და

(ii) ანგარიშში ასახული მე-3 კატეგორიის ემისიების წყაროების შერჩევის საფუძველი; და

ე) ცვლილებები (თუკი ცვლილებები მოხდა) წინამდებარე პუნქტში აღწერილ საკითხებში ან სხვა საკითხებში, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის შესადარისობაზე გასულ პერიოდ(ებ)თან ან საბაზისო წელთან.

1-ლი და მე-2 კატეგორიის ემისიები

გ30. საზოგადოდ, კრიტერიუმებით მოითხოვება ყველა არსებითი 1-ლი და მე-2 კატეგორიის ემისიის ასახვა სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში, ან ისეთი ემისიების, რომლებიც ერთდროულად მიეკუთვნება როგორც 1-ელ, ისე მე-2 კატეგორიას. როდესაც არ აისახება ზოგიერთი 1-ლი და მე-2 კატეგორიის ემისია, მნიშვნელოვანია, რომ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის განმარტებით შენიშვნებში განიმარტოს საფუძველი, რის მიხედვითაც განისაზღვრა, რომელი ემისიები უნდა აისახოს და რომელი არა, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ ანგარიშში ასახული ემისიები იმ ემისიების უდიდესი ნაწილი არ არის, რომელზეც სამეურნეო სუბიექტია პასუხისმგებელი.

მე-3 კატეგორიის ემისიები

გ31. მართალია, კრიტერიუმებით მოითხოვება მე-3 კატეგორიის ემისიების ანგარიშში ასახვა, მაგრამ საზოგადოდ, მე-3 კატეგორიის ემისიების ასახვა ნებაყოფლობითია, რადგან თითქმის ყველა სამეურნეო სუბიექტისათვის შეუძლებელი იქნება, სცადოს თავისი ემისიების სრული მოცულობის რაოდენობრივად გამოსახვა, რადგან ეს მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის მოწოდების ჯაჭვის ყველა წყაროს, ორივე მიმართულებით. ზოგიერთი სამეურნეო სუბიექტისათვის მე-3 კატეგორიის ემისიების გარკვეული კატეგორიების ანგარიშში ასახვა მნიშვნელოვან ინფორმაციას იძლევა სავარაუდო მომხმარებლებისათვის, მაგალითად, როდესაც სამეურნეო სუბიექტის მე-3 კატეგორიის ემისიები მნიშვნელოვნად აღემატება მის 1-ელ და მე-2 კატეგორიის ემისიებს, რასაც შეიძლება ადგილი ჰქონდეს მომსახურების სექტორის მრავალი სამეურნეო სუბიექტის შემთხვევაში. ასეთ შემთხვევაში, პრაქტიკოსმა შეიძლება მიზანშეუწონლად მიიჩნიოს მარწმუ-

ნებელი გარიგების განხორციელება, თუ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში არ აისახება მნიშვნელოვანი მე-3 კატეგორიის ემისიები.

გ32. როდესაც სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახულია მე-3 კატეგორიის ემისიები, მნიშვნელოვანია, რომ მათი ასახვისთვის წყაროების შერჩევის საფუძველი იყოს გონივრული, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც ასახული ემისიები იმ წყაროების უდიდესი ნაწილი არ არის, რომელზეც სამეურნეო სუბიექტია პასუხისმგებელი.

გ33. ზოგიერთ შემთხვევაში, მე-3 კატეგორიის ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვისათვის გამოყენებული წყაროს შესახებ მონაცემების აღრიცხვას შეიძლება სამეურნეო სუბიექტი აწარმოებდეს. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება შეინახოს დეტალური ჩანაწერები, როგორც თანამშრომელთა თვითმფრინავით მგზავრობასთან დაკავშირებული ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვის საფუძველი. ზოგიერთ შემთხვევაში კი, სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება მე-3 კატეგორიის ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვისთვის გამოყენებული მონაცემები სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება მიიღოს კარგად კონტროლირებული და ხელმისაწვდომი გარე წყაროდან. თუმცა, როდესაც ასე არ ხდება, შეიძლება ნაკლებად სავარაუდო იყოს, რომ პრაქტიკოსმა შეძლოს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება მსგავსი მე-3 კატეგორიის ემისიების შესახებ. ასეთ შემთხვევაში შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს აღნიშნული მე-3 კატეგორიის ემისიების წყაროების გამორიცხვა გარიგებიდან.

გ34. მე-3 კატეგორიის ემისიების გარიგებიდან გამორიცხვა შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს აგრეთვე იმ შემთხვევაშიც, როდესაც ემისიების რაოდენობის შესაფასებლად გამოყენებული მეთოდები მეტისმეტადაა დამოკიდებული მიახლოებით გამოთვლებზე და, შესაბამისად, იმას იწვევს, რომ ანგარიშში ასახული ემისიების რაოდენობასთან დაკავშირებული იქნება მაღალი დონის განუსაზღვრელობა. მაგალითად, თვითმფრინავით მგზავრობასთან დაკავშირებული ემისიების შეფასების სხვადასხვა მეთოდი განსხვავებულ რაოდენობას იძლევა მაშინაც კი, როდესაც მონაცემთა იდენტური წყარო გამოიყენება. როდესაც მსგავს მე-3 კატეგორიის ემისიებს გარიგების მასშტაბი მოიცავს, მნიშვნელოვანია ემისიების რაოდენობის შეფასებისთვის გამოყენებული მეთოდების ობიექტურად შერჩევა და მათი სრულად აღწერა, მათ გამოყენებასთან დაკავშირებულ განუსაზღვრელობასთან ერთად.

სამეურნეო სუბიექტის პასუხისმგებლობა სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადებაზე
(იხ. პუნქტები 17(გ)(ii), 76(დ))

გ35. როგორც გ70 პუნქტში აღინიშნა, ზოგიერთი გარიგების შემთხვევაში სამეურნეო სუბიექტის ჩანაწერების საიმედოობის მდგომარეობასთან დაკავშირებული პრობლემების გამო, შეიძლება პრაქტიკოსმა დაასკვნას, რომ ნაკლებად სავარაუდოა საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების არსებობა სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშზე არამოდიფიცირებული დასკვნის გასაცემად. ასე შეიძლება იმ შემთხვევაში მოხდეს, როდესაც სამეურნეო სუბიექტს ნაკლები გამოცდილება აქვს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადებაში. ასეთ გარემოებებში შეიძლება უფრო მიზანშეწონილი იყოს, რომ ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვა და ანგარიშში წარდგენა მოხდეს შეთანხმებული პროცედურების გარიგების ან საკონსულტაციო მომსახურების გარიგების მეშვეობით და ამით მომზადდეს საფუძველი შემდგომ პერიოდში მარწმუნებელი გარიგების განსახორციელებლად.

ვინ შეიმუშავა კრიტერიუმები? (იხ. პუნქტი 17(გ)(iii))

გ36. როდესაც სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში მომზადებულია რეგულირების ან ემისიების კვოტებით ვაჭრობის სისტემისთვის (სქემისთვის), სადაც შესაფერისი კრიტერიუმები და ანგარიშის ფორმა წინასწარაა შემუშავებული, გარიგების გარემოებებიდან ცხადად ჩანს, რომ კრიტერიუმები შემუშავებულია მარეგულირებლის, ან აღნიშნულ სქემაზე პასუხისმგებელი ორგანოს მიერ. თუმცა, ნებაყოფლობითი ანგარიშის შემთხვევაში, შეიძლება ნათელი არ იყოს, ვინ შეიმუშავა კრიტერიუმები, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც ეს ახსნილია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის განმარტებით შენიშვნებში.

გარიგების პირობების შეცვლა (იხ. პუნქტები მე-15 და მე-18)

გ37. მასს-ით 3000 (გადასინჯული) მოითხოვება, რომ პრაქტიკოსი არ დაეთანხმოს გარიგების პირობების შეცვლას, როდესაც ამგვარ მოთხოვნას არა აქვს დასაბუთებული საფუძველი.[18] გარიგების მასშტაბის ცვლილების მოთხოვნას დასაბუთებული საფუძველი შეიძლება არ გააჩნდეს მაშინ, როდესაც, მაგალითად მოთხოვნა ეხება გარკვეული ემისიის წყაროების გარიგების მოქმედების სფეროდან ამოღებას იმის ალბათობის გამო, რომ პრაქტიკოსის დასკვნა იქნება მოდიფიცირებული.

დაგეგმვა (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ38. გარიგების საერთო სტრატეგიის შემუშავებისას შეიძლება შესაფერისი იყოს სათბურის გაზების საინფორმაციო სისტემის სტრუქტურისა და ფუნქციონირების სხვადასხვა ასპექტზე აქცენტის გაკეთების გათვალისწინება. მაგალითად, ზოგიერთ შემთხვევაში, სამეურნეო სუბიექტი შეიძლება განსაკუთრებით აცნობიერებდეს ადეკვატური შიდა კონტროლის აუცილებლობას საანგარიშგებო ინფორმაციის საიმედოობის უზრუნველყოფისთვის, ხოლო სხვა შემთხვევაში სამეურნეო სუბიექტი შეიძლება უფრო მეტ აქცენტს აკეთებდეს შესაგროვებელი ინფორმაციის სამეცნიერო, საოპერაციო ან ტექნიკური მახასიათებლების ზუსტად განსაზღვრაზე.

გ39. შედარებით მცირე ზომის ან მარტივი გარიგებები (იხ. პუნქტი გ19) შეიძლება ჩატარდეს ძალიან მცირერიცხოვანი გარიგების გუნდით. პატარა გუნდის შემთხვევაში, კოორდინირება და გუნდის წევრებს შორის კომუნიკაცია უფრო ადვილია. პატარა გარიგების ან შედარებით მარტივი გარიგების შემთხვევაში საერთო სტრატეგიის ჩამოყალიბება არ უნდა იყოს რთული, ან ხანგრძლივი პროცესი. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტთან განხილვის საფუძველზე შექმნილი მოკლე მემორანდუმი შეიძლება გამოდგეს გარიგების დოკუმენტირებულ სტრატეგიად, თუ იგი მოიცავს მე-19 პუნქტში აღნიშნულ საკითხებს.

გ40. პრაქტიკოსმა შეიძლება გადაწყვიტოს დაგეგმვის ელემენტების განხილვა სამეურნეო სუბიექტთან, გარიგების მასშტაბის განსაზღვრისას, ან გარიგების განხორციელებისა და მართვის პროცესების ხელშეწყობის მიზნით (მაგალითად, გარკვეული დაგეგმილი პროცედურების კოორდინირება სამეურნეო სუბიექტის თანამშრომლების სამუშაოსთან). მართალია, ამგვარი განხილვა ხშირად იმართება, მაგრამ გარიგების საერთო სტრატეგიისა და გარიგების გეგმის განსაზღვრა, ყველა შემთხვევაში, პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობას წარმოადგენს. გარიგების საერთო სტრატეგიაში ან გარიგების გეგმაში ასახულ საკითხებზე მსჯელობისას სიფრთხილის გამოჩენაა საჭირო, რათა არ მოხდეს გარიგების ეფექტიანობის კომპრომენტირება. მაგალითად, ოპერაციებისა და ანგარიშთა ნაშთების ელემენტების ტესტების ხასიათისა და ვადების სამეურნეო სუბიექტთან განხილვამ შეიძლება გარიგების კომპრომენტირება გამოიწვიოს, რადგან აღნიშნული პროცედურები მეტისმეტად პროგნოზირებადი გახდება.

გ41. მარწმუნებელი გარიგების განხორციელება იტერაციული პროცესია. პრაქტიკოსის მიერ დაგეგმილი პროცედურების განხორციელების შედეგად მოპოვებულმა მტკიცებულებამ შეიძლება გამოიწვიოს პრაქტიკოსის მიერ დაგეგმილი პროცედურების ხასიათის, ვადების ან მოცულობის ცვლილება. ზოგიერთ შემთხვევაში, შეიძლება პრაქტიკოსისთვის ცნობილი გახდეს ინფორმაცია, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება გარიგების ადრეულ ეტაპზე არსებული მოლოდინისაგან. მაგალითად, შერჩეულ უბნებზე ადგილზე პროცედურების განხორციელებისას აღმოჩენილი სისტემური შეცდომები შეიძლება იმაზე მიუთითებდეს, რომ აუცილებელია დამატებით სხვა უბნების მონახულება.

პრაქტიკოსის ექსპერტის, ან სხვა პრაქტიკოსის სამუშაოს გამოყენების დაგეგმვა (იხ. პუნქტი 19(ე))

გ42. გარიგება შეიძლება ჩატარდეს მრავალპროფილური გუნდის მიერ, რომელიც მოიცავს ერთ ან მეტ ექსპერტს, განსაკუთრებით შედარებით რთული გარიგებების შემთხვევაში, როდესაც, სავარაუდოდ, საჭიროა სპეციალისტის კომპეტენცია ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვისა და ანგარიშში ასახვისთვის (იხ. პუნქტი გ19). მასს 3000 (გადასინჯული) შეიცავს მრავალ მოთხოვნას ექსპერტის სამუშაოს გამოყენებასთან დაკავშირებით, რაც შეიძლება გათვალისწინებულ იქნეს

[18] მასს 3000 (გადასინჯული), 29-ე პუნქტი.

დაგეგმვის ეტაპზე, გარიგების განხორციელებისათვის საჭირო რესურსების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას. [19]

გ43. სხვა პრაქტიკოსის სამუშაო შეიძლება გამოყენებულ იქნეს, მაგალითად შორს მდებარე ქარხანასთან, ან სხვა ტიპის ობიექტთან მიმართებაში; უცხოურ იურისდიქციაში არსებული შვილობილი საწარმოს, ქვედანაყოფის ან ფილიალის შემთხვევაში; ან ერთობლივი საწარმოს ან მეკავშირე საწარმოს შემთხვევაში. როდესაც გარიგების გუნდი გეგმავს სხვა პრაქტიკოსს მოსთხოვოს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასასახ ინფორმაციაზე მუშაობა, ამასთან დაკავშირებით შეიძლება გასათვალისწინებელი იყოს შემდეგი ფაქტორები:

- სხვა პრაქტიკოსს ესმის და იცავს თუ არა გარიგების შესაბამის ეთიკურ ნორმებს და განსაკუთრებით, არის თუ არა იგი დამოუკიდებელი;
- სხვა პრაქტიკოსის პროფესიული კომპეტენცია;
- გარიგების გუნდის მონაწილეობის დონე სხვა პრაქტიკოსის სამუშაოში;
- სხვა პრაქტიკოსი ფუნქციონირებს თუ არა ისეთ მარეგულირებელ გარემოში, რომელიც ითვალისწინებს პრაქტიკოსის სამუშაოზე აქტიური ზედამხედველობის გაწევას.

არსებითობა გარიგების დაგეგმვისა და შესრულებისას

არსებითობის განსაზღვრა გარიგების დაგეგმვისას (იხ. პუნქტები 20–21)

გ44. გარკვეული კრიტერიუმები შეიძლება ეხებოდეს არსებითობის კონცეფციას სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადებისა და წარდგენის კონტექსტში. მართალია, კრიტერიუმებში არსებითობა შეიძლება სხვადასხვა ტერმინებით იყოს განხილული, მაგრამ არსებითობის ცნება, საზოგადოდ, მოიცავს შემდეგს:

- 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 სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის საფუძველზე;
- არსებითობის საკითხის განსჯა ხორციელდება კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით და მასზე გავლენას ახდენს უზუსტობის სიდიდე ან ხასიათი, ან ორივე ერთად; და
- საკითხის განსჯა იმის შესახებ, რა არის არსებითი სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომხმარებლებისათვის, ეყრდნობა მომხმარებლების, როგორც ჯგუფის საერთო/ტიპური საინფორმაციო მოთხოვნილებების განხილვას. 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.

გ45. თუ ამგვარ ფორმულირებას ითვალისწინებს შესაფერისი კრიტერიუმები, ეს პრაქტიკოსს უზრუნველყოფს უფლებამოსილების გარკვეული საზღვრებით, რომლის მიხედვითაც განსაზღვრავს გარიგების არსებითობას. როდესაც შესაფერისი კრიტერიუმები არ მოიცავს არსებითბის ცნების განხილვას, მაშინ პრაქტიკოსს განსჯისთვის აუცილებელი საზღვრებით უზრუნველყოფს ზემოთ ჩამოთვლილი მახასიათებლები.

გ46. იმის განსაზღვრა, რა არის არსებითი, პრაქტიკოსის პროფესიული განსჯის საგანია და მასზე გავლენას ახდენს ის ფაქტი, როგორ ესმის პრაქტიკოსს სავარაუდო მომხმარებლების, როგორც ჯგუფის, საერთო საინფორმაციო მოთხოვნილებები. ამ თვალსაზრისით, გონივრულია პრაქტიკოსმა იგულისხმოს, რომ სავარაუდო მომხმარებლებს:

[19] მასს 3000 (გადასინჯული), პუნქტები 45(გ), 52-ე და 54-ე.

ა) გააჩნიათ სათბურის გაზებთან დაკავშირებული საქმიანობების გარკვეული ცოდნა და სურვილი, სათანადო გულმოდგინებით გამოიკვლიონ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში მოცემული ინფორმაცია;

ბ) ესმით, რომ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში მომზადებულია და რწმუნება მიღებულია არსებითობის დონეების გათვალისწინებით;

გ) ესმით, რომ ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვას განუსაზღვრელობა უკავშირდება; (იხ. პუნქტები გ54–გ59) და

დ) გონივრულ გადაწყვეტილებებს იღებენ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახული ინფორმაციის საფუძველზე.

გ47. სავარაუდო მომხმარებლები (და მათი საინფორმაციო მოთხოვნილებები) შეიძლება იყოს, მაგალითად:

- ინვესტორები და სხვა დაინტერესებული მხარეები, როგორიცაა მაგალითად მომწოდებლები, მომხმარებლები, თანამშრომლები და უფრო ფართო საზოგადოება, ნებაყოფლობითი განმარტებების შემთხვევაში. ინფორმაციაზე მათი მოთხოვნილება შეიძლება დაკავშირებული იყოს მოცემული სამეურნეო სუბიექტის კაპიტალის ყიდვის ან გაყიდვის შესახებ გადაწყვეტილებებთან; სამეურნეო სუბიექტს ასესხონ თუ არა თანხა, აწარმოონ მასთან ვაჭრობა ან გახდნენ თუ არა მისი თანამშრომლები; ან ინფორმაცია წარუდგინონ სამეურნეო სუბიექტს ან სხვებს, მაგალითად პოლიტიკოსებს;

- ბაზრის მონაწილეები, ემისიების კვოტებით ვაჭრობის სისტემის შემთხვევაში, რომელთა საინფორმაციო მოთხოვნილებები შეიძლება დაკავშირებული იყოს ისეთ გადაწყვეტილებებთან, როგორიცაა, მაგალითად: ივაჭრონ თუ არა მოცემული სისტემის მიერ შექმნილი საბრუნავი დოკუმენტებით (როგორიცაა, ნებართვები, კრედიტები ან კვოტები), ან ჯარიმების ან სხვა სანქციების დაკისრება, ჭარბი ემისიების გამო;

- მარეგულირებლები და პოლიტიკოსები, როდესაც ინფორმაციის გამჟღავნება ხდება რეგულირების მიზნებისთვის. მათი საინფორმაციო მოთხოვნილებები შეიძლება დაკავშირებული იყოს ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნების დაცვის მონიტორინგთან და უფრო ფართო, სახელმწიფო პოლიტიკურ გადაწყვეტილებებთან, რომლებიც ეხება კლიმატის ცვლილების შედეგების შერბილებასა და მასთან ადაპტაციას, რომლებიც მიიღება, როგორც წესი, აგრეგირებული ინფორმაციის საფუძველზე;

- სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, ვინც ემისიების შესახებ ინფორმაციას იყენებს სტრატეგიული და საოპერაციო გადაწყვეტილებებისათვის, როგორიცაა, მაგალითად გადაწყვეტილებების შერჩევა ალტერნატიულ ტექნოლოგიებისა და ივნესტიციების და ინვესტიციების შეკვეცის შესახებ, სავარაუდოდ, რეგულირების მიზნებისთვის ინფორმაციის გამჟღავნების სავალდებულო მოთხოვნების შემოღების, ან ემისიების კვოტებით ვაჭრობის სისტემაში ჩართვის მოლოდინში.

პრაქტიკოსმა შესაძლოა ვერ განსაზღვროს ყველა მომხმარებელი, ვინც მარწმუნებელ ანგარიშს წაიკითხავს, კერძოდ, იმ შემთხვევაში, როდესაც ბევრი ადამიანისთვის შეიძლება გახდეს მისი ანგარიში ხელმისაწვდომი. ასეთ შემთხვევაში, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც არსებობს იმის ალბათობა, რომ პოტენციური მომხმარებლები დაინტერესებულები იქნებიან განსახილველი საგნის სხვადასხვა ასპექტით, სავარაუდო მომხმარებელი შესაძლოა შემოიფარგლებოდეს მხოლოდ მთავარი დაინტერესებული მხარეებით, რომლებსაც მნიშვნელოვანი და საერთო ინტერესები აქვთ. სავარაუდო მომხმარებლების დადგენა მრავალნაირად შეიძლება, მაგალითად პრაქტიკოსსა და დამკვეთ მხარეს შორის ურთიერთშეთანხმებით, ან კანონმდებლობის მიხედვით.

გ48. არსებითობის საკითხის განხილვა ეყრდნობა არსებულ გარემოებებს და მასზე გავლენას ახდენს როგორც რაოდენობრივი, ისე ხარისხობრივი ფაქტორები. თუმცა, უნდა აღინიშნოს, რომ არსებითობის შესახებ გადაწყვეტილებებზე გავლენას არ ახდენს რწმუნების დონე, ანუ არსებითობა დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისთვისაც იგივეა, რაც შეზღუდული რწმუნების გარიგებისათვის.

გ49. ხშირად საკონტროლო მაჩვენებელს მიუყენებენ პროცენტს, არსებითობის განსაზღვრის საწყისი წერტილის მისაღებად. საკონტროლო მაჩვენებლისა და პროცენტის ოდენობის შერჩევაზე შეიძლება გავლენა იქონიოს ისეთმა ფაქტორებმა, როგორიცაა:

- სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახული ელემენტები (მაგალითად, 1-ლი, მე-2 და მე-3 კატეგორიის ემისიები, ემისიების გამოქვითვა ან მოცილება). საკონტროლო მაჩვენებელი, რომელიც შეიძლება შესაფერისი იყოს, დამოკიდებულია ანგარიშგებულ ბრუტო ემისიებზე, ანუ გაერთიანებული 1-ლი, მე-2 და მე-3 კატეგორიის ემისიები, ემისიების გამოქვითვისა და მოცილების გამოკლებამდე. ამგვარად, როდესაც პრაქტიკოსის დასკვნა არ მოიცავს სრულ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშს, არსებითობა დგინდება სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მხოლოდ იმ ნაწილზე, რომელსაც მოიცავს პრაქტიკოსის დასკვნა, თითქოს ის იყოს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში;
- გარკვეული ტიპის ემისიის ოდენობა ან გამჟღავნებული კონკრეტული ინფორმაციის ხასიათი. ზოგ შემთხვევაში, არსებობს გარკვეული ტიპის ემისიები ან განმარტებები, რომლებთან მიმართებაშიც სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშისთვის დადგენილ არსებითობაზე უფრო ნაკლები ან მეტი უზუსტობებია მისაღები. მაგალითად, პრაქტიკოსმა შეიძლება შესაფერისად მიიჩნიოს დაბალი ან მაღალი არსებითობის დადგენა ემისიებზე გარკვეულ იურისდიქციაში, ან გარკვეული სახის ან კატეგორიის გაზზე, ან სივრცისთვის;
- როგორ აისახება შესაფერისი ინფორმაცია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში, მაგალითად, როდესაც იგი მოიცავს გასული პერიოდ(ებ)ის ემისიებთან, საბაზისო წელთან, ან „ემისიების ზედა ზღვართან“ შედარებას, რა შემთხვევაშიც ალბათ შესაფერისი იქნება არსებითობის განსაზღვრის გათვალისწინება შესადარის ინფორმაციასთან მიმართებაში. „ემისიების ზედა ზღვრის“ შემთხვევაში, არსებითობა შეიძლება დადგინდეს სამეურნეო სუბიექტის მიერ ზედა ზღვრის განაწილებასთან მიმართებაში, თუ ზედა ზღვარი ნაკლებია ანგარიშში ასახულ ემისიებზე;
- ემისიების შედარებითი მერყეობა. მაგალითად, როდესაც ემისიები მნიშვნელოვნად იცვლება სხვადასხვა პერიოდში, შეიძლება შესაფერისი იყოს არსებითობის დონის დადგენა ცვალებადობის დიაპაზონის უმცირესი მნიშვნელობისთვის, თუნდაც მიმდინარე პერიოდის ემისიები უფრო მეტი იყოს;
- შესაფერისი კრიტერიუმების მოთხოვნები. ზოგჯერ, შესაფერისი კრიტერიუმებით შეიძლება დადგენილი იყოს სიზუსტის ზღვარი და აღნიშნული მოხსენიებული იყოს, როგორც არსებითობა. მაგალითად, კრიტერიუმებში შეიძლება აღნიშნული იყოს მოლოდინი, რომ ემისიები იზომება წინასწარგანსაზღვრული, ფიქსირებული პროცენტით, რაც მიიჩნევა „არსებითობის ზღვრულ მნიშვნელობად.“ ასეთ შემთხვევაში, კრიტერიუმებით დადგენილი ზღვარი პრაქტიკოსს უზრუნველყოფს უფლებამოსილების საზღვრებით მოცემული გარიგებისთვის არსებითობის განსაზღვრის კონტექსტში.

გ50. ხარისხობრივი ფაქტორები შეიძლება მოიცავდეს:

- ემისიების წყაროებს;
- არსებული გაზების ტიპებს;
- რა კონტექსტში იქნება გამოყენებული სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახული ინ-ფორმაცია (მაგალითად, ინფორმაცია ემისიების კვოტებით ვაჭრობის სისტემაში გამოსაყენებ-ლად არის განკუთვნილი, მარეგულირებლისათვის წარსადგენად, თუ უფრო ფართო, მდგრადი განვითარების ანგარიშში ასახვისათვის გამოიყენება); ასევე იმ გადაწყვეტილებების ტიპებს, რომლებსაც სავარაუდო მომხმარებლები მიიღებენ დიდი ალბათობით;
- არსებობს ერთი ან მეტი ტიპის ემისია ან გამჟღავნებული ინფორმაცია, რაზეც სავარაუდო მომხმარებლები აკეთებენ აქცენტს, მაგალითად, გაზები, რომლებიც კლიმატის ცვლილების გარდა ოზონის ხვრელის წარმოქმნაშიც მონაწილეობენ;
- სამეურნეო სუბიექტის ხასიათი, მისი კლიმატის ცვლილებასთან ბრძოლის სტრატეგიები და პროგრესი შესაბამისი მიზნების მიღწევაში;
- სამეურნეო სუბიექტის დარგი და ეკონომიკური და მარეგულირებელი გარემო.

არსებითობის გადასინჯვა გარიგების მიმდინარეობისას (იხ. 22-ე პუნქტი)

გ51. შესაძლოა საჭირო გახდეს არსებითობის გადასინჯვა გარიგების მიმდინარეობისას გარემოებების ცვლილების შედეგად (მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესის დიდი ნაწილის გასხვისება), ახალი ინფორმაცია ან პრაქტიკოსის შეხედულებების შეცვლა სამეურნეო სუბიექტისა და მისი საქმიანობის შესახებ, ჩატარებული პროცედურების შედეგად. მაგალითად, გარიგების მიმდინარეობისას შეიძლება ცხადი გახდეს, რომ ფაქტობრივი ემისიები, სავარაუდოდ, მნიშვნელოვნად განსხვავდება არსებითობის განსაზღვრისათვის თავდაპირველად გამოყენებული დონისგან. თუ გარიგების მიმდინარეობისას პრაქტიკოსი დაასკვნის, რომ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშისთვის არსებითობის უფრო დაბალი დონეა მისაღები, ვიდრე თავდაპირველად განისაზღვრა, შეიძლება აუცილებელი გახდეს სამუშაო არსებითობის გადასინჯვა და შესწორება, ისევე, როგორც დამატებითი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის.

სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლა და არსებითი უზუსტობების რისკების გამოვლენა და შეფასება (იხ. პუნქტები 23–26)

გ52. პრაქტიკოსი იყენებს პროფესიულ განსჯას, რათა განსაზღვროს, რამდენად შეისწავლა საკითხი, განსაზღვროს პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, ასევე განსაზღვროს და შეაფასოს არსებითი უზუსტობის რისკები, რაც აუცილებელია დასაბუთებული ან შეზღუდული რწმუნების მისაღებად, საჭიროებისამებრ. პრაქტიკოსის ძირითადი საზრუნავია იმის დადგენა, საკმარის დონეზე შეისწავლა თუ არა სამეურნეო სუბიექტი და საკმარისია თუ არა რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად გამოყენებული პროცედურები წინამდებარე მასს-ით დადგენილი მიზნების მისაღწევად. ამ სფეროში ცოდნის ის სიღრმე, რაც პრაქტიკოსს მოეთხოვება, ვერ შეედრება იმ ცოდნას, რომელსაც სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობა ფლობს. ამასთან, როგორც შესწავლის დონე, ისე არსებითი უზუსტობების რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა უფრო ნაკლებია შეზღუდული რწმუნების გარიგებისათვის, ვიდრე დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისთვის.

გ53. შესწავლა, არსებითი უზუსტობების რისკების გამოვლენა და შეფასება იტერაციული პროცესია. სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლისა და არსებითი უზუსტობების რისკების გამოვლენისა და შეფასებისათვის საჭირო პროცედურები, თავისთავად, არ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის მტკიცებულებებს, რომლებსაც დაეყრდნობა პრაქტიკოსის მარწმუნებელი დასკვნა.

განუსაზღვრელობა (იხ. პუნქტები 23(ბ)(i)გ, 76(ე))

გ54. სათბურის გაზების რაოდენობრივად გამოსახვის პროცესი, იშვიათ შემთხვევაში, შეიძლება იყოს 100%-ით ზუსტი, შემდეგი მიზეზების გამო:

ა) *სამეცნიერო განუსაზღვრელობა*: ამგვარი განუსაზღვრელობა წარმოიქმნება სათბურის გაზების შეფასების არასრული სამეცნიერო ცოდნის გამო. მაგალითად, სამეცნიერო ცოდნა ასევე არასრულია ბიოლოგიურ მშთანთქმელში სათბურის გაზების იზოლაციის სიჩქარისა და „გლობალური დათბობის პოტენციალის“ მნიშვნელობების შესახებ, რაც გამოიყენება სხვადასხვა გაზის ემისიების გაერთიანებისა და ანგარიშში ნახშირორჟანგის ეკვივალენტებად მათი ასახვისთვის. სამეურნეო სუბიექტი ვერ აკონტროლებს სამეცნიერო განუსაზღვრელობის გავლენის ხარისხს. თუმცა, სამეცნიერო განუსაზღვრელობით გამოწვეული პოტენციური არაგონივრული ცვალებადობა შეიძლება აღმოიფხვრას ისეთი კრიტერიუმების გამოყენებით, რომლებიც გულისხმობს გარკვეული სამეცნიერო დაშვებების გამოყენებას სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადებისას, ან გარკვეული კოეფიციენტების გამოყენებით, რომლებიც შეიცავს აღნიშნულ დაშვებებს; და

ბ) *შეფასების განუსაზღვრელობა*: აღნიშნული გამოწვეულია შეფასებისა და გაანგარიშების პროცესებით, რომლებიც გამოიყენება არსებული სამეცნიერო ცოდნის გამოყენებით ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვისთვის. განუსაზღვრელობის შეფასება შეიძლება დაკავშირებული იყოს ისეთ მონაცემებთან, რომლებსაც ეყრდნობა შეფასება (მაგალითად, შეიძლება დაკავშირებული იყოს გამოყენებული საზომი ინსტრუმენტების თანდაყოლილ განუსაზღვრელობასთან), ანდა მეთოდთან, როდესაც შესაფერისია, მათ შორის მოდელთან,

რომელიც გამოიყენება შეფასებისთვის (ზოგჯერ უწოდებენ პარამეტრისა და მოდელის განუსაზღვრელობას, შესაბამისად). შეფასების განუსაზღვრელობის ხარისხს ხშირად აკონტროლებს სამეურნეო სუბიექტი. შეფასების განუსაზღვრელობის ხარისხის შემცირება შეიძლება დიდ ხარჯებთან იყოს დაკავშირებული.

გ55. ის ფაქტი, რომ სამეურნეო სუბიექტის ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვა განუსაზღვრელობასთან არის დაკავშირებული, არ ნიშნავს იმას, რომ შესაფერისი კრიტერიუმებით შეიძლება მოითხოვებოდეს ელექტროენერგიასთან დაკავშირებული მე-2 კატეგორიის ემისიების გამოანგარიშება მოხმარებული კილოვატსაათისთვის წინასწარშემუშავებული ემისიის კოეფიციენტების მიყენებით. თუმცა, ვინაიდან დაშვებები და მოდელები დასაბუთებულია არსებულ გარემოებებში და სათანადოდაა განმარტებული, სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახული ინფორმაცია, როგორც წესი, გამოდგება მარწმუნებელი გარიგების მიზნებისათვის.

გ56. გ55 პუნქტში აღწერილი სიტუაციის საპირისპიროა ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვა ისეთი კრიტერიუმების მიხედვით, რომლებშიც მოდელები და დაშვებები გამოიყენება სამეურნეო სუბიექტის ინდივიდუალური გარემოებების გათვალისწინებით. სამეურნეო სუბიექტისთვის სპეციფიკური მოდელებისა და დაშვებების გამოყენება, სავარაუდოდ, გამოიწვევს ემისიების რაოდენობრივად უფრო ზუსტად გამოსახვას, ვიდრე მაგალითად, ემისიების გამოსათვლელი დარგის საშუალო კოეფიციენტების გამოყენება; აღნიშნული, სავარაუდოდ, გამოიწვევს აგრეთვე არსებითი უზუსტობების დამატებით რისკებს, იმასთან დაკავშირებით, როგორ შემუშავდა სამეურნეო სუბიექტისათვის სპეციფიკური მოდელები და როგორ განისაზღვრა დაშვებები. როგორც გ55 პუნქტში აღინიშნა, ვინაიდან დაშვებები და მოდელები დასაბუთებულია არსებულ გარემოებებში და სათანადოდაა განმარტებული, სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახული ინფორმაცია, როგორც წესი, გამოდგება მარწმუნებელი გარიგების მიზნებისათვის.

გ57. თუმცა, ზოგიერთ შემთხვევაში პრაქტიკოსმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ მიზანშეუწონელია მარწმუნებელ გარიგებაზე დათანხმება, თუ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშზე ინფორმაციის განუსაზღვრელობის გავლენა ძალიან მაღალია. ასე შეიძლება მაშინ მოხდეს, როდესაც სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშში ასახული ემისიების მნიშვნელოვანი ნაწილი წარმოიქმნება არაორგანიზებული (წარმავალი) წყაროებიდან (იხ. პუნქტი გ8), რომელთა მონიტორინგისა და შეფასების მეთოდები არ არის საკმარისად დახვეწილი, ან, როდესაც სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშში ასახული მოცილების მნიშვნელოვანი ნაწილი ბიოლოგიურ მშთანთქმელზეა მისაკუთვნებელი. უნდა აღინიშნოს, რომ რწმუნების დონე გავლენას არ ახდენს გადაწყვეტილების მიღებაზე იმის თაობაზე, უნდა ჩატარდეს თუ არა მარწმუნებელი გარიგება მსგავს სიტუაციებში, ანუ თუ მიზანშეუწონელია დასაბუთებული რწმუნების გარიგების განხორციელება, მიზანშეუწონელი იქნება ასევე შეზღუდული რწმუნების გარიგების განხორციელებაც და პირიქით.

გ58. სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის განმარტებით შენიშვნებში ასახული ინფორმაცია განუსაზღვრელობის ხასიათზე, მიზეზებსა და გავლენაზე, რაც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშზე, სავარაუდო მომხმარებელს აფრთხილებს ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის შესახებ. ეს შეიძლება განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი იყოს მაშინ, როდესაც სავარაუდო მომხმარებლები არ განსაზღვრავენ გამოსაყენებელ კრიტერიუმებს. მაგალითად, სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში შეიძლება ხელმისაწვდომი იყოს მომხმარებელთა ფართო სპექტრისათვის მაშინ, როდესაც გამოყენებული კრიტერიუმები შემუშავებული იყო გარკვეული მარეგულირებელი მიზნებისათვის.

გ59. ვინაიდან განუსაზღვრელობა სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მნიშვნელოვანი მახასიათებელია, 76(ე) პუნქტით მოითხოვება, რომ ამის შესახებ აღინიშნოს მარწმუნებელ ანგარიშში, მიუხედავად იმისა, სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის განმარტებით შენიშვნებში არის თუ რა მოცემული სათანადო განმარტებები.[20]

[20] იხ. აგრეთვე მასს 3000 (გადასინჯული), პუნქტი 69(ე).

სამეურნეო სუბიექტი და მისი გარემო

ოპერაციების შეფერხება (იხ. პუნქტი 23(ბ)(iii))

გ60. შეფერხება შეიძლება მოიცავდეს ინციდენტებს, როგორიცაა, მაგალითად დახურვა, რაც შეიძლება მოულოდნელად განხორციელდეს, ან შეიძლება დაგეგმილი იყოს ტექნიკური მომსახურების განრიგის შესაბამისად. ზოგიერთ შემთხვევაში, ოპერაციებს შეიძლება პერიოდული ხასიათი ჰქონდეს, მაგალითად, ობიექტი გამოიყენება მხოლოდ პიკის პერიოდებში.

მიზნები და სტრატეგიები კლიმატის ცვლილების სფეროში (იხ. პუნქტი 23(ე))

გ61. სამეურნეო სუბიექტის კლიმატის ცვლილებასთან ბრძოლის სტრატეგიის, თუ ასეთი არსებობს, და შესაბამისი ეკონომიკური, მარეგულირებელი, ფიზიკური ან რეპუტაციის რისკების გათვალისწინება შეიძლება პრაქტიკოსს დაეხმაროს არსებითი უზუსტობების რისკების გამოვლენაში. მაგალითად, როდესაც სამეურნეო სუბიექტს აღებული აქვს ვალდებულება, რომ გახდეს ნახშირჟანგისაგან თავისუფალი, ეს შეიძლება გახდეს ემისიების რაოდენობის დაბალი დონის ჩვენების მიზეზი, რათა გამოჩნდეს, თითქოს მიზანი მიღწეულია გაცხადებულ ვადებში. ამის საპირისპიროდ, როდესაც სამეურნეო სუბიექტი ვარაუდობს, რომ მომავალში გახდება რეგულირებული ემისიების კვოტებით ვაჭრობის სისტემის მონაწილე, ეს შეიძლება გახდეს მიმდინარე ეტაპზე ემისიების ოდენობის გაზრდილი დონის ჩვენების მიზეზი, რათა სამეურნეო სუბიექტმა გაზარდოს უფრო მეტი კვოტების მიღების შესაძლებლობა აღნიშნულ სქემაში ჩართვისას.

შესწავლისა და არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცედურები (იხ. 24-ე პუნქტი)

გ62. მართალია, პრაქტიკოსს მოეთხოვება 24-ე პუნქტში აღწერილი ყველა პროცედურის ჩატარება სამეურნეო სუბიექტის შესწავლისას, მაგრამ მას არ მოეთხოვება ყველა მათგანის ჩატარება სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის თითოეული ასპექტის შესწავლისთვის.

ანალიზური პროცედურები სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლისათვის და არსებითობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისათვის (იხ. პუნქტი 24(ბ))

გ63. სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლისა და არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისათვის ჩატარებული ანალიზური პროცედურებით შეიძლება გამოვლინდეს სამეურნეო სუბიექტის ისეთი ასპექტები, რომელთა შესახებ პრაქტიკოსს არ ჰქონდა ინფორმაცია და შეიძლება მას დაეხმაროს არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაში, რათა შეიქმნას საფუძველი შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარებისათვის. ანალიზური პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს სხვადასხვა უბნების (ობიექტების) სათბურის გაზების ემისიების შედარებას ამ ობიექტის წარმოების მონაცემებთან.

გ64. ანალიზური პროცედურები პრაქტიკოსს შეიძლება დაეხმაროს უჩვეულო მოვლენების, ისეთი რიცხვითი მონაცემების, კოეფიციენტებისა და ტენდენციების გამოვლენაში, რაც შეიძლება მიანიშნებდეს საკითხებზე, რომლებიც გავლენას ახდენს გარიგებაზე. გამოვლენილი უჩვეულო ან მოულოდნელი თანაფარდობები შეიძლება პრაქტიკოსს დაეხმაროს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში.

გ65. თუმცა, როდესაც მსგავსი ანალიზური პროცედურების დროს გამოიყენება მაღალ დონეზე აგრეგირებული მონაცემები (მაგალითად როდესაც ანალიზური პროცედურები ტარდება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის და ასევე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების მიზნებისთვის), მაშინ ანალიზური პროცედურების შედეგები მხოლოდ ზოგად მინიშნებას უზრუნველყოფს იმის თაობაზე, არსებობს თუ არა არსებითი უზუსტობა. შესაბამისად, მსგავს შემთხვევებში, არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენის პროცესში შეგროვილი სხვა მტკიცებულებების გათვალისწინება ანალიზური პროცედურების შედეგებთან ერთად, შეიძლება პრაქტიკოსს დაეხმაროს ანალიზური პროცედურების შედეგების შეფასებასა და გაგებაში.

დაკვირვება და დათვალიერება (იხ. პუნქტი 24(გ))

გ66. დაკვირვება მოიცავს იმ პროცესზე ან პროცედურაზე დაკვირვებას, რომელსაც სხვები ასრულებენ, მაგალითად პრაქტიკოსის დაკვირვება მონიტორინგის მოწყობილობების შემოწმებაზე, რომელსაც ახორციელებს სამეურნეო სუბიექტის თანამშრომელი, ან კონტროლის პროცედურების შესრულებაზე დაკვირვება. დაკვირვება უზრუნველყოფს მტკიცებულებებს პროცესის ან პროცედურის შესრულების თაობაზე, მაგრამ მისი გამოყენების არეალი შეზღუდულია, რადგან სრულდება გარკვეულ დროს, როდესაც დაკვირვება მიმდინარეობს, ასევე შეზღუდულია იმის გამო, რომ დაკვირვებამ, თავისთავად, შეიძლება გავლენა მოახდინოს იმაზე, თუ როგორ სრულდება პროცესი ან პროცედურა.

გ67. დათვალიერება მოიცავს:

ა) შიდა ან გარე ჩანაწერების ან დოკუმენტების შემოწმებას, რომლებიც არსებობს ქაღალდზე, ელექტრონული ან სხვა მატარებლების სახით, მაგალითად მონიტორინგის მოწყობილობის შემოწმების/კალიბრაციის ჩანაწერების დათვალიერება. დათვალიერებით მიღებულ მტკიცებულებებს საიმედოობის სხვადასხვა ხარისხი გააჩნია, რაც დამოკიდებულია დათვალიერების ობიექტის ხასიათსა და წყაროზე, ხოლო სამეურნეო სუბიექტის შიდა ჩანაწერებისა და დოკუმენტებისათვის – მათ შექმნაზე დაწესებული კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობაზე; ან

ბ) ფიზიკურ შემოწმებას, მაგალითად კალიბრაციის მოწყობილობის.

გ68. დაკვირვებამ და დათვალიერებამ შეიძლება განამტკიცოს ხელმძღვანელობისა და სხვა პირთა გამოკითხვების პასუხები და პრაქტიკოსი უზრუნველყოს ინფორმაციით სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ. ასეთ პროცედურებს განეკუთვნება დათვალიერება ან დაკვირვება:

- სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების. დაკვირვება პროცესებსა და მანქანა-დანადგარებზე. დაკვირვება შეიძლება განსაკუთრებით მიზანშეწონილი აღმოჩნდეს, როდესაც სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახულია მნიშვნელოვანი 1-ლი კატეგორიის ემისიები;

- დოკუმენტების (როგორიცაა ემისიების შემცირების გეგმები და სტრატეგიები), ჩანაწერებისა (როგორიცაა მაგალითად, დაკალიბრების ჩანაწერები და საცდელი ლაბორატორიების შედეგები) და სახელმძღვანელოების, სადაც მოცემულია დეტალური ინფორმაცია ინფორმაციის შეგროვებისა და შიდა კონტროლის პროცედურების შესახებ;

- ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ მომზადებული ანგარიშების, როგორიცაა შიდა ან გარე ანგარიშები სამეურნეო სუბიექტის ეკოლოგიური მართვის სისტემების შესახებ;

- ხელმძღვანელობისა (როგორიცაა ხელმძღვანელობის კვარტალური ანგარიშები) და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების (მაგალითად დირექტორთა საბჭოს სხდომების ოქმები) მიერ მომზადებული ანგარიშები.

სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის შესწავლა (იხ. პუნქტები 25ბ–26ტ)

გ69. შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, პრაქტიკოსს არ მოეთხოვება სამეურნეო სუბიექტის ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვისა და ანგარიშში ასახვის შესაფერისი შიდა კონტროლის ყველა კომპონენტის შემოწმება, როგორც ეს მოითხოვება დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში. ამასთან, პრაქტიკოსს არ მოეთხოვება კონტროლის სტრუქტურის შეფასება და იმის განსაზღვრა, ხორციელდება თუ არა კონტროლი. ამგვარად, შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში შეიძლება ხშირად მიზანშეწონილი იყოს სამეურნეო სუბიექტის გამოკითხვა კონტროლის ღონისძიებებთან დაკავშირებით და ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვისა და ანგარიშში ასახვის შესაფერისი კონტროლის საშუალებების მონიტორინგის თაობაზე, მაგრამ ხშირად აუცილებელი არ იქნება სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის აღნიშნული კომპონენტების დეტალური შესწავლა.

გ70. შიდა კონტროლის შესაფერისი კომპონენტების შესწავლის შედეგად პრაქტიკოსს შეიძლება ეჭვი გაუჩნდეს იმის თაობაზე, არსებობს თუ არა საკმარისი მტკიცებულებები იმისათვის, რომ

პრაქტიკოსმა დაასრულოს გარიგება, როდესაც მაგალითად: (იხ. აგრეთვე პუნქტები გ71–გ72, გ92–გ93, და გ96)

- სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომმზადებელთა პატიოსნებასთან დაკავშირებული პრობლემები შეიძლება იმდენად სერიოზული აღმოჩნდეს, რომ პრაქტიკოსმა დაასკვნას, რომ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი არასწორი ინფორმაციის რისკი ისეთია, რომ შეუძლებელია გარიგების განხორციელება;
- სამეურნეო სუბიექტის ჩანაწერების საიმედოობასთან დაკავშირებული პრობლემების გამო, შეიძლება პრაქტიკოსმა დაასკვნას, რომ ნაკლებად სავარაუდოა საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების არსებობა იმისათვის, რომ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშზე არამოდიფიცირებული დასკვნა გასცეს.

გარიგებისთვის შესაფერისი კონტროლის საშუალებები (იხ. პუნქტი 25შ(დ))

გ71. პრაქტიკოსის განსჯაზე იმის თაობაზე, გარკვეული კონტროლის საშუალებები შესაფერისია თუ არა მოცემული გარიგებისათვის, შეიძლება გავლენა იქონიოს სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის სირთულის დონემ, დოკუმენტაციამ და ფორმალობებმა, მათ შორის, ემისიების ანგარიშისთვის შესაფერისმა ბიზნესპროცესებმა. როდესაც ემისიების ანგარიში ვითარდება, სავარაუდოდ, უფრო იხვეწება სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემები და ვითარდება ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვასა და ანგარიშში ასახვასთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების დოკუმენტაცია და ფორმალობები.

გ72. ძალიან მცირე სამეურნეო სუბიექტების ან არასრულყოფილი საინფორმაციო სისტემების შემთხვევაში, გარკვეული კონტროლის შაშუალებები, სავარაუდოდ, არასრულყოფილი და შედარებით არასათანადოდ დოკუმენტირებული იქნება და შეიძლება მხოლოდ არაფორმალურად არსებობდეს. მსგავს შემთხვევაში, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ პრაქტიკოსმა აუცილებლად მიიჩნიოს გარკვეული კონტროლის საშუალებების შესწავლა იმისათვის, რომ შეაფასოს არსებითი უზუსტობის რისკები და შეიმუშაოს დამატებითი პროცედურები შეფასებულ რისკზე რეაგირებისათვის. მეორე მხრივ, ზოგიერთ რეგულირების სისტემაში შეიძლება მოითხოვებოდეს საინფორმაციო სისტემისა და კონტროლის საშუალებების ოფიციალურად დოკუმენტირება და მათი სტრუქტურის დამტკიცება მარეგულირებლის მიერ. თუმცა, ზოგიერთ მსგავს შემთხვევაშიც კი, შეიძლება დოკუმენტირებული არ იყოს ყველა შესაფერისი მონაცემის ნაკადები და შესაბამისი კონტროლის საშუალებები. მაგალითად, უფრო სავარაუდოა, რომ უწყვეტი მონიტორინგის შედეგად პირველადი მონაცემების შეგროვებასთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები რთული და სათანადოდ დოკუმენტირებული იქნება და უფრო ოფიციალური სახე ექნება, ვიდრე მონაცემების შემდგომი დამუშავებასა და ანგარიშში ასახვასთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებებს. (იხ. აგრეთვე პუნქტები გ70, გ92–გ93, და გ96)

სამეურნეო სუბიექტისათვის შესრულებული სხვა გარიგებები (იხ. 27-ე პუნქტი)

გ73. სამეურნეო სუბიექტისთვის განხორციელებული სხვა გარიგებებიდან მიღებული ინფორმაცია, მაგალითად, შეიძლება დაკავშირებული იყოს სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის გარემოს ასპექტებთან.

პროცედურების ჩატარება სამეურნეო სუბიექტის ობიექტის ტერიტორიაზე, ადგილზე (იხ. 31-ე პუნქტი)

გ74. ობიექტის ტერიტორიაზე (ხშირად უწოდებენ „ადგილზე ვიზიტს“) დაკვირვებისა და დათვალიერების ჩატარება, ისევე როგორც სხვა პროცედურების, შეიძლება უფრო მნიშვნელოვანი იყოს პრაქტიკოსის მიერ სამეურნეო სუბიექტის შესწავლისათვის, ვიდრე სათავო ოფისში პროცედურების ჩატარება. ვინაიდან მოსალოდნელია, რომ პრაქტიკოსის მიერ სამეურნეო სუბიექტის შესწავლა და არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება უფრო სრულყოფილი იქნება დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისას, ვიდრე შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, იმ ობიექტების რაოდენობა, სადაც ადგილზე ჩატარდება პროცედურები დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, როგორც წესი, უფრო მეტი იქნება, ვიდრე შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში.

გ75. ობიექტის ტერიტორიაზე პროცედურების ჩატარება (ან სხვა პრაქტიკოსის მიერ პროცედურების ჩატარება მოცემული პრაქტიკოსის სახელით) შეიძლება განხორციელდეს, როგორც დაგეგმვის

ნაწილი, როდესაც ხორციელდება პროცედურები არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისათვის, ან, როდესაც პროცედურები ტარდება შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის. მნიშვნელოვან ობიექტზე პროცედურების ჩატარება ხშირად განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია გარიგებისათვის, რომელიც პირველად ხორციელდება, სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახული 1-ლი რიგის წყაროებისა და მშთანთქმელების სისრულის გათვალისწინებით, ასევე იმის დადგენისას, სამეურნეო სუბიექტის მონაცემების შეგროვებისა და დამუშავების სისტემები და მისი შეფასების მეთოდები შესაფერისია თუ არა შესაბამისი ფიზიკური პროცესებისა და დაკავშირებული განუსაზღვრელობის.

გ76. როგორც გ74 პუნქტში აღინიშნა, ობიექტის ტერიტორიაზე პროცედურების ჩატარება შეიძლება უფრო მნიშვნელოვანი იყოს პრაქტიკოსის მიერ სამეურნეო სუბიექტის შესწავლისათვის, ვიდრე სათავო ოფისში პროცედურების ჩატარება. მრავალი დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისათვის პრაქტიკოსი გამოიყენებს განსჯას იმის დასადგენად, აუცილებელია თუ არა პროცედურების ჩატარება თითოეული მნიშვნელოვანი ობიექტის ტერიტორიაზე არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც სამეურნეო სუბიექტს გააჩნია მნიშვნელოვანი ობიექტები 1-ლი კატეგორიის ემისიებით. შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, როდესაც სამეურნეო სუბიექტს გააჩნია მრავალი მნიშვნელოვანი ობიექტი 1-ლი კატეგორიის ემისიებით, რწმუნების გონივრული დონის მიღწევა შეუძლებელი იქნება პრაქტიკოსის მიერ შერჩეულ მნიშვნელოვან ობიექტებზე პროცედურების ჩატარების გარეშე. როდესაც სამეურნეო სუბიექტს მნიშვნელოვანი ობიექტები გააჩნია 1-ლი კატეგორიის ემისიებით და პრაქტიკოსი დაადგენს, რომ შეუძლებელია ეფექტიანი პროცედურების ჩატარება პრაქტიკოსის მიერ (ან სხვა პრაქტიკოსის მიერ, მოცემული პრაქტიკოსის სახელით), ალტერნატიული პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს ქვემოთ მოცემულთაგან ერთ-ერთს ან რამდენიმეს:

- პირველადი დოკუმენტების, ენერგიის ნაკადებისა და მასალების ნაკადების სქემების მიმოხილვა;
- ობიექტის ხელმძღვანელობის მიერ კითხვარებზე გაცემული პასუხების ანალიზი;
- ობიექტის სატელიტური გამოსახულების დათვალიერება.

გ77. იმისთვის, რომ გარიგების შესრულებისას სათნადოდ მოიცვას ემისიების მთლიანი რაოდენობა, განსაკუთრებით დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, პრაქტიკოსმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ მიზანშეწონილია პროცედურების ჩატარება შერჩეული მნიშვნელოვანი ობიექტების ტერიტორიაზე. აღნიშნულ საკითხზე მსჯელობისას გასათვალისწინებელია შემდეგი ფაქტორები:

- ემისიების ხასიათი სხვადასხვა ობიექტზე. მაგალითად, უფრო სავარაუდოა, რომ პრაქტიკოსი ამჯობინებს მისვლას 1-ლი კატეგორიის ემისიების ობიექტზე, ვიდრე მე-2 კატეგორიის ემისიების ობიექტზე. ამ უკანასკნელ შემთხვევაში, უფრო სავარაუდოა, რომ მტკიცებულებების ძირითადი წყარო იქნება ენერგიის შესახებ სათაო ოფისში ინვოისების გამოკვლევა;
- ობიექტების რაოდენობა და სიდიდე, მათი წვლილი საერთო ემისიებში;
- იყენებენ თუ არა ობიექტები განსხვავებულ პროცესებს, ან პროცესებს განსხვავებული ტექნოლოგიებით. როდესაც ეს ასეა, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს იმ შერჩეულ ობიექტებზე პროცედურების ჩატარება, რომელთაც განსხვავებული პროცესები ან ტექნოლოგიები გააჩნიათ;
- სხვადასხვა ობიექტზე გამოყენებული მეთოდები ემისიების შესახებ ინფორმაციის შესაგროვებლად;
- სხვადასხვა ობიექტზე შესაფერისი თანამშრომლების გამოცდილება;
- შერჩეული ობიექტების ცვლილება დროთა განმავლობაში.

შიდა აუდიტი (იხ. 32-ე პუნქტი)

გ78. სამეურნეო სუბიექტის შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაო, სავარაუდოდ, გარიგების შესაბამისი იქნება, თუ შიდა აუდიტის სამსახურის პასუხისმგებლობები და საქმიანობა დაკავშირებულია

ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვასა და ანგარიშში ასახვასთან და პრაქტიკოსი მოელის, რომ გამოიყენებს შიდა აუდიტის მიერ შესრულებულ სამუშაოს, რათა შეცვალოს ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათი, ვადები ან შეამციროს მოცულობა.

არსებითი უზუსტობის რისკები სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის დონეზე (იხ. პუნქტები 33შ(ა)–33ღ(ა))

გ79. არსებითი უზუსტობის რისკები სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის დონეზე მოიცავს რისკებს, რომლებიც, უმეტესწილად, დაკავშირებულია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშთან მთლიანობაში. მსგავსი ხასიათის რისკები აუცილებელი არ არის, რომ იდენტიფიცირებადი იყოს კონკრეტული ტიპის ემისიის ან განმარტების დონეზე. ემისიების ანგარიშის დონეს ისეთი გარემოებები უკავშირდება, რომლებიც უფრო ზოგადად იწვევს არსებითი უზუსტობის რისკებს, მაგალითად ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლის უგულებელყოფით. არსებითი უზუსტობის რისკებს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის დონეზე შეიძლება განსაკუთრებული მნიშვნელობა ჰქონდეს პრაქტიკოსის მიერ თაღლითობის შედეგად წარმოქმნილი არსებითი უზუსტობის რისკების განხილვისას.

გ80. კერძოდ, სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის დონეზე რისკები შეიძლება წარმოიქმნას არასრულყოფილი კონტროლის გარემოს შედეგად. მაგალითად, ისეთმა ნაკლოვანებამ, როგორიცაა ხელმძღვანელობის არაკომპეტენტურობა, შეიძლება ყოვლისმომცველი გავლენა იქონიოს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშზე და საჭირო გახდეს პრაქტიკოსის მიერ საერთო რეაგირების ზომების გატარება. სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის დონეზე შეიძლება არსებითი უზუსტობის სხვა რისკებიც არსებობდეს, კერძოდ:

- არასათანადო, არადამაკმაყოფილებელი კონტროლის ან დოკუმენტირების მექანიზმები მონაცემების შეგროვების, ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვისა და სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადებისათვის;
- თანამშრომლების არაკომპეტენტურობა მონაცემების შეგროვების, ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვისა და სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადების საქმეში;
- ხელმძღვანელობის ნაკლები ჩართულობა ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვასა და სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადების პროცესში;
- სათბურის გაზების ყველა წყაროს ზუსტად ვერგამოვლენა;
- თაღლითობის რისკი, მაგალითად, რაც დაკავშირებულია ემისიებით ვაჭრობის ბაზრებთან;
- გასული პერიოდების ინფორმაციის წარდგენა, რომლის მომზადებისას არ გაითვალისწინება უცვლელობის პრინციპი, მაგალითად შეცვლილი ორგანიზაციული საზღვრების ან გაზომვის მეთოდების ცვლილების შემთხვევაში;
- სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ინფორმაციის არასწორად წარდგენა, მაგალითად, როდესაც ნათლად არ არის გამოყოფილი განსაკუთრებით ხელსაყრელი მონაცემები ან ტენდენციები;
- რაოდენობრივად გამოსახვის არათანმიმდევრული მეთოდები და ანგარიშში წარდგენის პოლიტიკა, მათ შორის, ორგანიზაციული საზღვრების განსაზღვრის სხვადასხვა მეთოდის გამოყენება სხვადასხვა ობიექტზე;
- შეცდომები ზომის ერთეულების გადაყვანაში ობიექტების ინფორმაციის კონსოლიდირებისას;
- ემისიებთან დაკავშირებული სამეცნიერო განუსაზღვრელობისა და ძირითადი დაშვებების არასათანადოდ განმარტება.

მტკიცებების გამოყენება (იხ. პუნქტები 33შ(ბ)–33ღ(ბ))

გ81. პრაქტიკოსი მტკიცებებს იყენებს დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისას და შეიძლება გამოყენებულ იქნეს შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაშიც, როდესაც იხილავს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების არსებობას.

გ82. იმის წარმოსაჩენად, რომ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში მომზადებულია შესაფერისი კრიტერიუმების მიხედვით, ხელმძღვანელობა, ნაგულისხმევი სახით ან აშკარად, წარმოადგენს მტკიცებებს ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვის, წარდგენისა და ახსნა-განმარტებების შესახებ. მტკიცებები შეიძლება იყოს შემდეგი ფორმის:

ა) მტკიცებები რწმუნების პერიოდის ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვის შესახებ:

(i) წარმოშობა - ანგარიშში ასახული ემისიები უკვე მომხდარია (გაფრქვეულია) და ეხება სამეურნეო სუბიექტს;

(ii) სისრულე - ყველა ემისია, რომელიც უნდა აღრიცხულიყო, აღრიცხულია (იხ. პუნქტები გ30–გ34 სხვადასხვა კატეგორიის ემისიების სისრულის განხილვის შესახებ);

(iii) სისწორე - რაოდენობრივად გამოსახული ემისიები აღრიცხულია სათანადოდ;

(iv) დროში გამიჯვნა - ემისიები აღრიცხულია სწორ საანგარიშგებო პერიოდში;

(v) კლასიფიკაცია - ემისიები აღრიცხულია სათანადო კატეგორიებში.

ბ) მტკიცებები წარდგენისა და ახსნა-განმარტებების შესახებ:

(i) წარმოშობა და პასუხისმგებლობა - ასახული ემისიები და სხვა მოვლენები უკვე მოხდა და დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტთან;

(ii) სისრულე - ყველანაირი ინფორმაცია, რომელიც უნდა ასახულიყო სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში, გამჟღავნებულია;

(iii) კლასიფიკაცია და აღქმადობა - ემისიების შესახებ ინფორმაცია სათანადოდ არის წარდგენილი და აღწერილი და ინფორმაცია, რომელიც ექვემდებარებოდა გამჟღავნებას, ნათლად და გარკვევით არის ჩამოყალიბებული;

(iv) სისწორე და ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვა - სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში სათანადოდ არის წარმოდგენილი ემისიების რაოდენობრივი შეფასებები და დაკავშირებული ინფორმაცია;

v) თანმიმდევრულობა - რაოდენობრივად გამოსახვის პოლიტიკა თანმიმდევრულია გასულ პერიოდებთან მიმართებაში, ან ცვლილებები დასაბუთებულია, სწორად არის გამოყენებული და სათანადოდ ასახული, ხოლო შესადარისი ინფორმაცია, თუ ასეთი არსებობს, არის ის, რაც იყო გასულ პერიოდში ან სათანადოდ შესწორდა.

შიდა კონტროლზე დაყრდნობა (იხ. პუნქტი 33ლ)

გ83. როდესაც პრაქტიკოსი არსებითი უზუსტობის რისკებს აფასებს მტკიცების დონეზე, რაც მოიცავს მოლოდინს, რომ კონტროლის საშუალებები ეფექტურად მუშაობს (ანუ პრაქტიკოსს განზრახული აქვს სხვა პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას კონტროლის ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე დაყრდნობა), პრაქტიკოსს 38ლ პუნქტით მოეთხოვება აღნიშნული კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტების შემუშავება და ჩატარება.

არსებითი უზუსტობის რისკების მიზეზები (იხ. 34-ე პუნქტი)

თაღლითობა (იხ. პუნქტები 28-ე და 34(ა))

გ84. სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის უზუსტობა შეიძლება წარმოიქმნას თაღლითობის ან შეცდომის შედეგად. თაღლითობასა და შეცდომას შორის განმასხვავებელი ფაქტორია ის, წინასწარგანზრახულია თუ უნებლიე შესაბამისი ქმედება, რომელიც იწვევს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის უზუსტობას.

გ85. სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის წინასწარგანზრახული უზუსტობის სტიმული შეიძლება წარმოიქმნას, როდესაც იმ პირთა ანაზღაურების მნიშვნელოვანი ნაწილი დამოკიდებულია სათბურის გაზების აგრესიული მიზნების მიღწევაზე, ვინც უშუალოდ არის ჩართული ემისიების ანგარიშის მომზადების პროცესში ან გააჩნია მასზე გავლენის მოხდენის შესაძლებლობა. როგორც გ61 პუნქტში აღინიშნა, ემისიების რეალურთან შედარებით შემცირების ან გაზრდისთვის სხვა სტიმული შეიძლება წარმოიქმნას სამეურნეო სუბიექტის კლიმატის ცვლილებასთან ბრძოლის

სტრატეგიიდან, თუ ასეთი არსებობს, დაკავშირებული ეკონომიკური, მარეგულირებელი, ფიზიკური და რეპუტაციის რისკებიდან.

გ86. მართალია, თაღლითობა სამართლებრივი ცნებაა, მაგრამ წინამდებარე მასს-ის მიზნებისათვის პრაქტიკოსს უნდა აინტერესებდეს ისეთი თაღლითობა, რომელიც იწვევს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის არსებით უზუსტობას. მიუხედავად იმისა, რომ პრაქტიკოსს შეიძლება ეჭვი, გააჩნდეს, ან, იშვიათ შემთხვევაში აღმოაჩინოს თაღლითობის ფაქტი, პრაქტიკოსი სამართლებრივად არ განსაზღვრავს, თაღლითობა რეალურად მოხდა თუ არა.

კანონისა და სხვა ნორმატიული აქტების მოთხოვნების დარღვევა (იხ. პუნქტები 34(ბ) და 78(გ))

გ87. პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობები ორი განსხვავებული კატეგორიის კანონისა და სხვა ნორმატიული აქტების მოთხოვნების დარღვევასთან დაკავშირებით, წინამდებარე მასს-ით შემდეგნაირად არის განსხვავებული:

ა) კანონისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებები, რომლებიც საზოგადოდ აღიარებულია, რომ უშუალო გავლენა ახდენს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში არსებითი თანხებისა და განმარტებითი ინფორმაციის განსაზღვრაზე, რადგან მათი მოთხოვნების შესაბამისად განისაზღვრება სამეურნეო სუბიექტის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახული თანხები და განმარტებითი ინფორმაცია. 34(ბ) პუნქტით მოითხოვება, რომ პრაქტიკოსმა გაითვალისწინოს მსგავსი კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის დებულებების დარღვევით განპირობებული არსებითი უზუსტობის ალბათობა 33Შ ან 33Ლ პუნქტებით მოთხოვნილი პროცედურების ჩატარებისას; და

ბ) სხვა კანონი ან ნორმატიული აქტები, რომლებიც პირდაპირ გავლენას არ ახდენს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახული თანხებისა და განმარტებითი ინფორმაციის განსაზღვრაზე, თუმცა, მათი მოთხოვნების დაცვას შეიძლება გადამწყვეტი მნიშვნელობა ჰქონდეს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის საოპერაციო ასპექტებისთვის, სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის გაგრძელებისთვის, ან არსებითი ჯარიმების თავიდან ასაცილებლად (მაგალითად, საოპერაციო ლიცენზიის პირობების, ან გარემოსდაცვითი ნორმატიული მოთხოვნების დაცვა). გარიგების დაგეგმვა და განხორციელება პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით, როგორც მოითხოვება მასს-ით 3000 (გადასინჯული),[21] მნიშვნელოვანია იმ თვალსაზრისით, რომ პრაქტიკოსმა სიფრთხილე გამოიჩინოს იმის შესაძლებლობის მიმართ, რომ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის შესახებ დასკვნის გაცემის მიზნით ჩატარებული პროცედურების შედეგად შეიძლება გამოვლინდეს, ან პრაქტიკოსს ეჭვი გაუჩინოს ამგვარი კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის დებულებების დარღვევაზე.

არსებითი უზუსტობის სხვა რისკები (იხ. 34-ე პუნქტი)

გ88. 34(გ)–(ლ) პუნქტებში მითითებული ფაქტორების მაგალითებია:

ა) ერთი ან მეტი ემისიის წყაროს გამოტოვება უფრო მეტად სავარაუდოა ისეთი წყაროებისათვის, რომლებიც ნაკლებად აშკარაა და შეიძლება გამორჩენილი იყოს, როგორიცაა, მაგალითად არაორგანიზებული ემისიები;

ბ) მნიშვნელოვანი ეკონომიკური ან მარეგულირებელი ცვლილებები შეიძლება მოიცავდეს განახლებადი ენერგიის მიზნების გაზრდას ან ფასების მნიშვნელოვან ცვლილებას კვოტებზე, ემისიების კვოტებით ვაჭრობის სისტემის ფარგლებში, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს, მაგალითად, ელექტროენერგიის მწარმოებელ სუბიექტში წყაროების არასწორი კლასიფიკაციის რისკი;

გ) სამეურნეო სუბიექტის ოპერაცია შეიძლება რთული იყოს (მაგალითად, შეიძლება მოიცავდეს მრავალ და განსხვავებული ობიექტებსა და პროცესებს), შეიძლება შეწყდეს (მაგალითად, ელექტროენერგიის გამომუშავებისას პიკური დატვირთვა), ან გამოიწვიოს შემცირებული ან სუსტი კავშირი სამეურნეო სუბიექტის ემისიებსა და სხვა გასაზომი საშუალებების დონეებს შორის (მაგალითად, კობალტნიკელის ქარხანა). მსგავს შემთხვევებში, საზრიანი ანალიზური პროცედურების ჩატარების შესაძლებლობა მნიშვნელოვნად მცირდება;

[21] მასს 3000 (გადასინჯული), 37-ე პუნქტი.

ოპერაციების ან საზღვრების ცვლილებებმა (მაგალითად, ახალი პროცესების შემოღება, ან ემისიების წყაროების ან ემისიების მშთანთქმელის გაყიდვა, შეძენა ან მომსახურე ორგანიზაციებისთვის გადაცემა ან) შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის რისკები (მაგალითად, რაოდენობრივად გამოსახვის ან ანგარიშის მომზადების პროცედურების უცოდინრობა). ამასთან, შეიძლება მოხდეს ემისიების ან მოცილების მშთანთქმელის აღრიცხვის დუბლირება, წყაროებისა და მშთანთქმელის დადგენის პროცედურების არასათანადო კოორდინაციის შედეგად, რთული კონსტრუქციების მოწყობილობების შემთხვევაში;

დ) რაოდენობრივად გამოსახვის არასათანადო მეთოდის შერჩევა (მაგალითად, 1-ლი კატეგორიის ემისიების გაანგარიშება კოეფიციენტის გამოყენებით, როდესაც არსებობს უფრო ზუსტი გაზომვის მეთოდი, რომლის გამოყენება უფრო მიზანშეწონილი იქნებოდა). რაოდენობრივად გამოსახვის შესაფერისი მეთოდის შერჩევა განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია მაშინ, როდესაც იცვლება მეთოდი. ამის მიზეზი ისაა, რომ ხშირად მომხმარებლები დაინტერესებულნი არიან ემისიების ტენდენციით გარკვეულ პერიოდში, ან საბაზისო წელთან მიმართებაში. ზოგიერთი კრიტერიუმით რაოდენობრივად გამოსახვის მეთოდების შეცვლა შეიძლება მოითხოვებოდეს მხოლოდ უფრო ზუსტ მეთოდზე გადასვლის შემთხვევაში. რაოდენობრივად გამოსახვის მეთოდის ხასიათთან დაკავშირებული სხვა ფაქტორებია, მაგალითად:

- რაოდენობრივად გამოსახვის მეთოდის არასწორი გამოყენება, როგორიცაა მაგალითად, საზომი აპარატურის კალიბრაციის გარეშე გამოყენება ან ინფორმაციის არასაკმარისი სიხშირით წაკითხვა, ან ემისიების გასაანგარიშებელი კოეფიციენტის გამოყენება, რაც შეუსაბამოა არსებულ გარემოებებში. მაგალითად, ემისიების კოეფიციენტი შეიძლება დამტკიცებული იყოს უწყვეტი გამოყენების დაშვებით და შეიძლება მიზანშეუწონელი იყოს მისი გამოყენება წარმოების გაჩერების შემდეგ;

- რაოდენობრივად გამოსახვის მეთოდების სირთულე, რაც, სავარაუდოდ, მოიცავს არსებითი უზუსტობის უფრო მაღალ რისკს, მაგალითად: წყაროს მონაცემების დეტალური ან რთული მათემატიკური გარდაქმნა (როგორიცაა რთული მათემატიკური მოდელების გამოყენება); მდგომარეობის გარდაქმნის კოეფიციენტების ფართოდ გამოყენება (მაგალითად, კოეფიციენტები, რომელთა მეშვეობით სითხის საზომები გარდაიქმნება გაზის საზომად); ან ერთეულის გადამყვანი კოეფიციენტების ფართოდ გამოყენება (მაგალითად, კოეფიციენტები, რომელთა მეშვეობით დიდ ბრიტანეთში გამოყენებული ზომის ერთეულები გადაიყვანება ზომის ერთეულების მეტრულ სისტემაში);

- რაოდენობრივი მეთოდების ან რესურსების ცვლადების ცვლილება (მაგალითად, როდესაც რაოდენობრივად გამოსახვის მეთოდი გამოიყენება ბიომასის ნახშირბადის შემცველობის საფუძველზე და გამოყენებული ბიომასის შემადგენლობა იცვლება მოცემულ პერიოდში);

ე) მნიშვნელოვანი არარუტინული ემისიები ან საკითხები, რომლებიც განსჯას მოითხოვს, წარმოადგენს არსებითი უზუსტობის უფრო დიდი რისკის წყაროს, ვიდრე რუტინული, მარტივი ემისიები, რომლებიც სისტემურ რაოდენობრივად გამოსახვას და ანგარიშში წარდგენას ექვემდებარება. არარუტინული ემისიები ისეთი ემისიებია, რომლებიც უჩვეულოა, სიდიდით თუ ხასიათით და, ამგვარად, იშვიათად ხდება (მაგალითად, ერთჯერადი მოვლენა, როგორიცაა ქარხნის არასწორი მუშაობა ან მნიშვნელოვანი გაჟონვა). განსჯას დაქვემდებარებულ საკითხებს შეიძლება დასჭირდეს სუბიექტური შეფასებების განსაზღვრა. არსებითი უზუსტობის რისკები შეიძლება უფრო მაღალი იყოს ისეთი საკითხების გამო, როგორიცაა:

- ხელმძღვანელობის უფრო ინტენსიური ჩარევა რაოდენობრივად გამოსახვის მეთოდების ან ანგარიშის მომზადების მეთოდების დადგენაში;

- მონაცემების შეგროვებასა და გადამუშავებაში უფრო მეტი ფიზიკური ჩარევა;

- რთული გაანგარიშებები ან რაოდენობრივად გამოსახვის მეთოდები და ანგარიშის მომზადების პრინციპები;

- არარუტინული ემისიების ხასიათი, რაც ართულებს სამეურნეო სუბიექტის მიერ რისკებზე ეფექტური კონტროლის განხორციელებას;
- რაოდენობრივად გამოსახვის მეთოდები და შეფასებების ანგარიშში წარდგენის პრინციპები შეიძლება განსხვავებულ ინტერპრეტაციას ექვემდებარებოდეს;
- აუცილებელი განსჯა შეიძლება იყოს სუბიექტური ან რთული.

ვ) მე-3 კატეგორიის ემისიების ასახვა, როდესაც რაოდენობრივად გამოსახვისას გამოყენებული მონაცემების წყაროს სამეურნეო სუბიექტი არ აწარმოებს, ან, როდესაც გავრცელებული რაოდენობრივად გამოსახვის მეთოდები არაზუსტია, ან იწვევს ანგარიშში ასახული ემისიების დიდ ცვალებადობას (იხ. პუნქტები გ31–გ34).

ზ) საკითხები, რომლებიც პრაქტიკოსმა უნდა გაითვალისწინოს იმის გასაგებად, როგორ ითვლის სამეურნეო სუბიექტი მნიშვნელოვან შეფასებებს და რა მონაცემებს ეყრდნობა ისინი, მოიცავს:

- იმ მონაცემების შესწავლას, რასაც ეყრდნობა შეფასებები;
- შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებულ მეთოდის, საჭიროების შემთხვევაში, მოდელს;
- კონტროლის გარემოსა და საინფორმაციო სისტემის კონტროლის გარემოს შესაფერის ასპექტებს;
- სამეურნეო სუბიექტმა გამოიყენა თუ არა ექსპერტი;
- შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებულ დაშვებებს;
- შეფასების მეთოდები შეიცვალა თუ არა გასულ პერიოდთან შედარებით, ან უნდა შეცვლილიყო თუ არა და, თუ ასეა, რატომ; და
- შეაფასა თუ არა სამეურნეო სუბიექტმა შეფასების განუსაზღვრელობის გავლენა სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშზე და თუ შეაფასა, როგორ, მათ შორის:
  - გაითვალისწინა თუ არა სამეურნეო სუბიექტმა ალტერნატიული დაშვებები ან შედეგები, მაგალითად მგრძნობელობის ანალიზის ჩატარებით, რათა განესაზღვრა დაშვებების ცვლილებების გავლენა შეფასებაზე, ხოლო თუ გამოიყენა, როგორ;
  - როგორ განსაზღვრავს შეფასებას სამეურნეო სუბიექტი, როდესაც ანალიზი უჩვენებს საბოლოო შედეგის მრავალ ვარიანტს; და
  - ახორციელებს თუ არა სამეურნეო სუბიექტი გასულ პერიოდში გამოთვლილი შეფასებების შედეგების მონიტორინგს და სათანადო რეაგირება მოახდინა თუ არა მან აღნიშნული მონიტორინგის პროცედურის შედეგზე.

გ89. არსებითი უზუსტობის რისკები შეიძლება გამოიწვიოს სხვა ფაქტორებმაც, როგორიცაა მაგალითად:

- ადამიანის მონაწილეობის ფაქტორით გამოწვეული შეცდომა ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვაში, რაც უფრო სავარაუდოა რომ მოხდება მაშინ, როდესაც თანამშრომლებისთვის უცხოა ემისიების დამუშავება ან მონაცემების ჩაწერა, ან მათ არა აქვთ გავლილი სათანადო პრაქტიკული მომზადება;
- შეუსაბამო დაყრდნობა ცუდად დაპროექტებულ საინფორმაციო სისტემაზე, რომელსაც შეიძლება გააჩნდეს მწირი ეფექტური კონტროლი, მაგალითად ელექტრონული ცხრილების გამოყენება სათანადო კონტროლის გარეშე;
- ავტომატურად აღრიცხვადი საქმიანობის დონეების მანუალურად ჩასწორება, მაგალითად შეიძლება საჭირო იყოს მონაცემების ფიზიკურად შეყვანა, როდესაც განათების მზომი გადაიტვირთება;
- მნიშვნელოვანი გარე მოვლენები, როგორიცაა კონკრეტული ობიექტის ყურადღებით შესწავლა საზოგადოების მიერ.

არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირების საერთო ხასიათის ღონისძიებები და დამატებითი პროცედურები

შეზღუდული და დასაბუთებული რწმუნების გარიგებები (იხ. პუნქტები: მე-8, 35–41ღ, 42შ–43ღ, 46-ე)

გ90. ვინაიდან შეზღუდული რწმუნების გარიგების დროს მიღებული რწმუნების დონე უფრო დაბალია, ვიდრე დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, შეზღუდული რწმუნების გარიგების დროს პრაქტიკოსის მიერ ჩატარებული პროცედურების ხასიათი და ჩატარების ვადები განსხვავებული და ნაკლებად ინტენსიურია, ვიდრე დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში. ძირითადი განსხვავებები არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილ პრაქტიკოსის საერთო ხასიათის ღონისძიებებსა და დამატებით პროცედურებს შორის, სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშთან დაკავშირებით დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისა და შეზღუდული რწმუნების გარიგების ჩატარებისას მდგომარეობს შემდეგში:

ა) აქცენტი სხვადასხვა პროცედურების ხასიათზე, რომლებიც მტკიცებულებების საფუძველს წარმოადგენს, დამოკიდებულია გარიგების გარემოებებზე, მაგალითად:

- პრაქტიკოსმა გარკვეულ შეზღუდული რწმუნების გარიგების გარემოებებში, განსჯის შედეგად, შეიძლება შესაფერისად მიიჩნიოს შედარებით მეტი აქცენტის გაკეთება სამეურნეო სუბიექტის თანამშრომლების გამოკითხვასა და ანალიზურ პროცედურებზე, ხოლო შედარებით ნაკლები აქცენტის გაკეთება კონტროლის ტესტებსა და გარეშე წყაროებიდან მტკიცებულებების მოპოვებაზე, დასაბუთებული რწმუნების გარიგებასთან შედარებით;

- როდესაც სამეურნეო სუბიექტი იყენებს მოწყობილობას უწყვეტი გაზომვისთვის, რათა რაოდნეობრივად გამოსახოს ემისიის ნაკადები, პრაქტიკოსმა, შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკზე რეაგირება შეიძლება მოახდინოს აღნიშნული მოწყობილობის კალიბრაციის სიხშირის შესახებ გამოკითხვით. დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, ანალოგიურ გარემოებებში, პრაქტიკოსმა შეიძლება გადაწყვიტოს სამეურნეო სუბიექტის მოწყობილობის კალიბრაციასთან დაკავშირებული ჩანაწერების გამოკვლევა, ან მის მიერ ჩატარებული კალიბრაციის დამოუკიდებლად ტესტირება;

- როდესაც სამეურნეო სუბიექტი საწვავად ნახშირს იყენებს, პრაქტიკოსმა, დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ სამეურნეო სუბიექტის ლაბორატორიული ტესტირების შედეგების ჩანაწერების მიმოხილვა იქნება სათანადო რეაგირება არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკზე;

ბ) შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში შედარებით ნაკლები დამატებითი პროცედურები ტარდება, ვიდრე დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში. აღნიშნული შეიძლება მოიცავდეს:

- გამოკვლევისათვის შერჩეული მუხლების ნაკლებ რაოდენობას;

- შედარებით ნაკლები რაოდენობის პროცედურების ჩატარებას (მაგალითად, მხოლოდ ანალიზური პროცედურების ჩატარება ისეთ გარემოებებში, როდესაც დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში ჩატარდებოდა როგორც ელემენტების ტესტები, ისე ანალიზური პროცედურები); ან

- პროცედურების ჩატარება მოცემულ ადგილმდებარეობაზე ნაკლები რაოდენობის ობიექტებში;

გ) დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის ჩატარებული ანალიზური პროცედურები მოიცავს არსებითი უზუსტობების საკმარისად ზუსტად დასადგენად ემისიების სავარაუდო რაოდენობებისა და კოეფიციენტების შემუშავებას. შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, შეიძლება შემუშავდეს ანალიზური პროცედურები სავარაუდო ტენდენციების, კავშირებისა და

კოეფიციენტების დასაბუთებისათვის და არა უზუსტობების გამოსავლენად დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისთვის მოსალოდნელი სიზუსტით. [22]

უფრო მეტიც, მნიშვნელოვანი ცვალებადობის შემთხვევაში ხდება კავშირების ან განსხვავებების დადგენა, ხოლო შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში სათანადო მტკიცებულებები შეიძლება მოპოვებულ იქნეს სამეურნეო სუბიექტის გამოკითხვითა და მიღებული პასუხების გათვალისწინებით, გარიგების გარემოებების შესახებ შეძენილი ცოდნის გათვალისწინებით, დამატებითი მტკიცებულების მოპოვების გარეშე, რაც 43ლ(ა) პუნქტით მოითხოვება დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში.

ამასთან, შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, ანალიზური პროცედურების ჩატარებისას პრაქტიკოსმა შეიძლება:

- გამოიყენოს მაღალ დონეზე აგრეგირებული მონაცემები, მაგალითად მონაცემები რეგიონის დონეზე, ობიექტის დონის საპირისპიროდ, ან თვიური მონაცემები, ყოველკვირეული მონაცემების სანაცვლოდ;
- გამოიყენოს მონაცემები, რომელთა მიმართაც ცალკე პროცედურები ჩატარდა საიმედოობის ტესტირებისათვის იმავე დონეზე, როგორც ეს განხორციელდებოდა დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში.

არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე საერთო რეაგირების ღონისძიებები (იხ. 35-ე პუნქტი)

გ91. სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის დონეზე არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე საერთო რეაგირების ღონისძიებები შეიძლება მოიცავდეს:

- მარწმუნებელი გარიგების განმახორციელებელი თანამშრომლების ყურადღების გამახვილებას პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებაზე;
- უფრო გამოცდილი, ან სპეციფიკური უნარების მქონე თანამშრომლების ჩართვას გარიგების გუნდში, ან ექსპერტების გამოყენებას;
- უფრო ინტენსიური ზედამხედველობის უზრუნველყოფას;
- ჩასატარებელი დამატებითი პროცედურების შერჩევისას არაპროგნოზირებადი ელემენტების დამატებით გათვალისწინებას;
- ზოგადი ხასიათის ცვლილებებს პროცედურების ხასიათში, ვადებში ან მოცულობაში, მაგალითად პროცედურების ჩატარება პერიოდის ბოლოს, შუალედური თარიღის ნაცვლად, ან პროცედურების ხასიათის შეცვლა უფრო დამაჯერებელი მტკიცებულებების მისაღებად.

გ92. სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებასა და, მაშასადამე, პრაქტიკოსის მიერ საერთო რეაგირების ღონისძიებების განსაზღვრაზე გავლენას ახდენს პრაქტიკოსის მიერ კონტროლის გარემოს შესწავლა. ეფექტურმა კონტროლის გარემომ შეიძლება პრაქტიკოსს შესაძლებლობა მისცეს, უფრო დარწმუნებული იყოს შიდა კონტროლში და სამეურნეო სუბიექტში წარმოქმნილი მტკიცებულებების საიმედოობაში, რის შედეგადაც პრაქტიკოსმა შეიძლება გადაწყვიტოს გარკვეული პროცედურების ჩატარება შუალედური თარიღისთვის, პერიოდის დასასრულის ნაცვლად. კონტროლის გარემოს ნაკლოვანებები კი საპირისპირო გავლენას ახდენს. მაგალითად, პრაქტიკოსმა არაეფექტურ კონტროლის გარემოზე შეიძლება შემდეგი რეაგირება მოახდინოს:

- უფრო მეტი პროცედურები ჩაატაროს პერიოდის ბოლოს, ვიდრე შუალედური თარიღისთვის;
- უფრო მეტი მტკიცებულებები მოიპოვოს კონტროლის ტესტირების გარდა სხვა პროცედურების მეშვეობით;

[22] შეიძლება ყოველთვის ასე არ მოხდეს; მაგალითად, ზოგიერთ ვითარებაში, პრაქტიკოსმა შეიძლება შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაშიც კი განსაზღვროს ზუსტი მოლოდინი (მოსალოდნელი მნიშვნელობა), ფიქსირებული ფიზიკური ან ქიმიური კავშირების საფუძველზე.

- გაზარდოს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა და პროცედურების მოცულობა, მაგალითად გაზარდოს იმ ობიექტების რაოდენობა, სადაც პროცედურებს ჩაატარებს.

გ93. ამგვარად, ასეთი განხილვა მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს პრაქტიკოსის ზოგად მიდგომაზე, მაგალითად შედარებით მეტი აქცენტის გადატანა კონტროლის ტესტებზე სხვა პროცედურების ნაცვლად. (იხ. აგრეთვე პუნქტები გ70–გ72 და გ96)

დამატებითი პროცედურების მაგალითები (იხ. პუნქტები 37შ–37ღ, 40ღ)

გ94. დამატებითი პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს:

- საქმიანობის მონაცემების შეგროვებასა და აღრიცხვასთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირებას, როგორიცაა შესყიდული კილოვატ-საათი ელექტროენერგიის ოდენობა;
- ემისიის გამოსათვლელი კოეფიციენტების შემოწმებას შესაბამის წყაროსთან (მაგალითად, სამთავრობო გამოცემებთან) შედარებით და მოცემულ გარემოებებში მათი გამოყენების შესაძლებლობის განხილვას;
- აღრიცხული მონაცემების შეჯერებას, მაგალითად სამეურნეო სუბიექტის საკუთრებაში არსებული ავტომანქანების ოდომეტრებთან;
- გაანგარიშებების ხელახლა ჩატარებას (მაგალითად, მასის ბალანსისა და ენერგიის ბალანსის გაანგარიშებების), შეჯერებას სხვადასხვა ჩანაწერთან;
- უწყვეტი მონიტორინგის მოწყობილობის მაჩვენებლების აღება;
- გაზომვის პროცესზე (როგორიცაა, მაგალითად ავზში ნავთობის ოდენობის გაზომვა) დაკვირვებასა ან ხელახლა გაზომვას;
- უნიკალური გაზომვის ან რაოდენობრივად გამოსახვის მეთოდების სისწორისა და მისაღებლობის ანალიზს, განსაკუთრებით რთული მეთოდების, რომლებიც შეიძლება მოიცავდეს რეციკლირების ან უკუკავშირის ჯაჭვებს;
- შერჩევითი ერთობლიობის შედგენასა და მასალებისა და ნედლეულის (როგორიცაა ქვანახშირი) მახასიათებლების დამოუკიდებელ ანალიზს, ან სამეურნეო სუბიექტის შერჩევის მეთოდებზე დაკვირვებასა და ლაბორატორიული ტესტირების შედეგების ჩანაწერების მიმოხილვას;
- გაანგარიშებების სიზუსტისა და გამოყენებული გაანგარიშების მეთოდების მიზანშეწონილობის (მაგალითად, გაზომვის ამოსავალი მონაცემების გადაანგარიშებისა და გაერთიანების) შემოწმებას;
- აღრიცხული მონაცემების პირველად დოკუმენტებთან შედარებას, როგორიცაა წარმოების ჩანაწერები, საწვავის მოხმარების ჩანაწერები და ენერგიის შესყიდვის ინვოისები.

ფაქტორები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა მოახდინოს არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე (იხ. პუნქტები 37შ(ა)–37ღ(ა))

გ95. არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს შემდეგმა ფაქტორებმა:

- საზომი მოწყობილობების შესაძლებლობების თანდაყოლილი ნაკლოვანებები და კალიბრაციის სიხშირე;
- იმ ობიექტების რაოდენობა, ხასიათი, გეოგრაფიული მდებარეობა და საკუთრების მახასიათებლები, სადაც ხდება მონაცემების შეგროვება;
- სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახული სხვადასხვა გაზისა და ემისიების წყაროების რაოდენობა და ხასიათი;
- ემისიებთან დაკავშირებული პროცესები უწყვეტია თუ წყვეტილი და ამგვარი პროცესების შეფერხების რისკები;

- საქმიანობის შეფასებისა და ემისიების გაანგარიშების მეთოდების სირთულე, მაგალითად ზოგიერთი პროცესი საჭიროებს გაზომვისა და გაანგარიშების უნიკალური მეთოდების გამოყენებას;
- გამოუვლენელი არაორგანიზებული ემისიების რისკი;
- ემისიების რაოდენობის კავშირი ადვილად ხელმისაწვდომი რესურსების მონაცემებთან;
- თანამშრომლებს, რომლებიც აგროვებენ მონაცემებს, გავლილი აქვთ თუ არა პრაქტიკული მომზადება შესაბამის მეთოდებში და ამგვარი თანამშრომლების სამსახურიდან წასვლის სიხშირე;
- მონაცემების აღებისა და გარდქმნისთვის გამოყენებული ავტომატიზაციის ხასიათი და დონე;
- ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და შიდა თუ გარე საცდელ ლაბორატორიებში ჩატარებული პროცედურები;
- კრიტერიუმებისა და ასევე რაოდენობრივად გამოსახვისა და ანგარიშში წარდგენის პოლიტიკის სირთულე, მათ შორის, როგორ განისაზღვრება ორგანიზაციული საზღვრები.

კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობა (იხ. პუნქტები 37ლ(ა)(ii), 38ლ(ა))

გ96. ძალიან მცირე სამეურნეო სუბიექტების ან არასრულყოფილი საინფორმაციო სისტემების შემთხვევაში, შეიძლება არ არსებობდეს კონტროლის მრავალი მექანიზმი, რომელთა გამოვლენასაც შეძლებდა პრაქტიკოსი, ან შეიძლება შეზღუდული იყოს სამეურნეო სუბიექტის მიერ მათი არსებობის ან ფუნქციონირების დოკუმენტირება. მსგავს შემთხვევებში, უფრო ეფექტური იქნება პრაქტიკოსის მიერ დამატებითი პროცედურების ჩატარება, რომლებიც, ძირითადად, მიმართული იქნება კონტროლის ტესტებზე. თუმცა, ზოგიერთ იშვიათ შემთხვევაში, კონტროლის საშუალებების, ან კონტროლის სხვა კომპონენტების არარსებობის მიუხედავად, შეიძლება შესაძლებელი იყოს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება (იხ. აგრეთვე პუნქტები გ70–გ72 და გ92–გ93).

მტკიცებულებების დამაჯერებლობა (იხ. პუნქტები 37შ(ბ)–37ლ(ბ))

გ97. არსებითი უზუსტობის რისკების უფრო მაღალი შეფასების გამო, უფრო დამაჯერებელი მტკიცებულებების მოპოვების მიზნით, პრაქტიკოსმა შეიძლება გაზარდოს მტკიცებულებების რაოდენობა, ან მოიპოვოს უფრო რელევანტური ან საიმედო მტკიცებულებები, მაგალითად დამადასტურებელი მტკიცებულებების მოპოვება რამდენიმე დამოუკიდებელი წყაროსგან.

რისკები, რომელთა მიმართაც აუცილებელია კონტროლის ტესტების ჩატარება საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად (იხ. 38ლ(ბ))

გ98. ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვა შეიძლება მოიცავდეს პროცესებს, რომლებიც იმდენად არის ავტომატიზებული, რომ არ საჭიროებს ხელით მუშაობას, მაგალითად, როდესაც შესაფერისი ინფორმაცია რეგისტრირდება, მუშავდება და ანგარიშში აისახება მხოლოდ ელექტრონული ფორმით, როგორც ხდება უწყვეტი მონიტორინგის სისტემაში, ან, როდესაც საქმიანობის შესახებ მონაცემები ინტეგრირებულია ტექნოლოგიებზე დაფუძნებულ საოპერაციო ან ფინანსური ანგარიშგების სისტემებში. ასეთ შემთხვევებში:

- მტკიცებულებები შეიძლება ხელმისაწვდომი იყოს მხოლოდ ელექტრონული ფორმით და მისი საკმარისობა და შესაფერისობა დამოკიდებული იქნება მისი სიზუსტისა და სისრულის კონტროლის საშუალებების ეფექტიანობაზე;
- შეიძლება უფრო დიდი იყოს იმის ალბათობა, რომ ვერ გამოვლინდება ინფორმაციის არასწორი ინიცირების ან შეცვლის შემთხვევები, თუ სათანადო კონტროლის საშუალებები ეფექტიანად არ ფუნქციონირებს.

დადასტურების პროცედურები (იხ. პუნქტი 41ლ)

გ99. გარე დადასტურების პროცედურებმა შეიძლება პრაქტიკოსი უზრუნველყოს შესაფერისი მტკიცებულებებით ისეთ ინფორმაციასთან მიმართებაში, როგორიცაა:

- მესამე მხარის მიერ შეგროვებული მონაცემები საქმიანობის შესახებ, მაგალითად მონაცემები თანამშრომელთა თვითმფრინავით მგზავრობის შესახებ, რასაც სამოგზაურო სააგენტო აგროვებს; ობიექტისთვის მიწოდებული ენერგიის ნაკადი, რასაც მომწოდებელი ზომავს; ან სამეურნეო სუბიექტის კუთვნილი ავტომანქანების მიერ გავლილი მანძილი, რასაც გარეშე ავტოპარკის მენეჯერი აღრიცხავს;
- ემისიების ფაქტორების გაანგარიშებაში გამოყენებული დარგის საკონტროლო მაჩვენებლები;
- სამეურნეო სუბიექტსა და სხვა მხარეებს შორის გაფორმებული შეთანხმებების, ხელშეკრულებების ან ოპერაციების პირობები, ან ინფორმაცია იმის შესახებ ასახავენ თუ არა სხვა მხარეები გარკვეულ ემისიებს თავიანთ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში, სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციული საზღვრის განხილვისას;
- ლაბორატორიული ანალიზის შერჩეული ერთობლიობის შედეგები (მაგალითად, მასალის სითბური კოეფიციენტები).

არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით ჩატარებული ანალიზური პროცედურები (იხ. პუნქტები 42შ –42ღ)

გ100. გარკვეულ ემისიებსა და სხვა გაზომვად პროცესებს შორის ფიზიკური ან ქიმიური კავშირის მუდმივი ხასიათის გამო, ბევრ შემთხვევაში, შესაძლებელია ეფექტური ანალიზური პროცედურების შემუშავება (მაგალითად, თანაფარდობა საწვავის მოხმარებასა და ნახშირორჟანგისა და აზოტის ოქსიდის ემისიებს შორის).

გ101. ანალოგიურად, გონივრულად წინასწარგანჭვრეტადი კავშირი შეიძლება არსებობდეს ემისიებსა და ფინანსურ ან საოპერაციო ინფორმაციას შორის (მაგალითად, კავშირი ელექტროენერგიის მე-2 კატეგორიის ემისიებსა და ელექტროენერგიის შესყიდვების ან მუშაობის საათების მთავარი წიგნის ნაშთებს შორის). სხვა ანალიზური პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს სამეურნეო სუბიექტის ემისიების მონაცემების შედარებას გარეშე მონაცემებთან, როგორიცაა დარგის საშუალო, ან მოცემულ პერიოდში ტენდენციების ანალიზი ანომალიების გამოსავლენად შემდგომი გამოკვლევისათვის და პერიოდებს შორის ტენდენციების ანალიზი სხვა გარემოებებთან მათი შესაბამისობის დასადგენად, მაგალითად ობიექტების შეძენა ან გასვლა.

გ102. ანალიზური პროცედურები შეიძლება განსაკუთრებით ეფექტიანი იყოს მაშინ, როდესაც დანაწევრებული მონაცემები ადვილად ხელმისაწვდომია, ან, როდესაც პრაქტიკოსს მიზეზი აქვს მიიჩნიოს, რომ გამოყენებული მონაცემები საიმედოა, მაგალითად შემთხვევა, როდესაც მონაცემები აღებულია კარგად კონტროლირებული წყაროდან. ზოგიერთ შემთხვევაში გამოყენებული მონაცემები შეიძლება აღებული იყოს ფინანსური ანგარიშგების საინფორმაციო სისტემის ფარგლებში, ან შეიძლება სხვა საინფორმაციო სისტემაში იქნეს შეყვანილი დაკავშირებულ ფინანსურ მონაცემებში ასახვის პარალელურად და მათზე შეიძლება ვრცელდებოდეს რესურსების ზოგიერთი საერთო კონტროლის მექანიზმი. მაგალითად, შესყიდული საწვავის რაოდენობა, რაც აღირიცხება მომწოდებლის ინვოისებში, შეიძლება იმავე პირობებით იქნეს შეყვანილი, რა პირობებითაც არის ასახული დაკავშირებული ინვოისები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი ვალდებულებების სისტემაში. ზოგიერთ შემთხვევაში, გამოსაყენებელი მონაცემები შეიძლება საოპერაციო გადაწყვეტილებებისთვის საჭირო ინფორმაციის ნაწილი იყოს და ამგვარად საოპერაციო თანამშრომლების მიერ დეტალურ შემოწმებას გადიოდეს, ან ექვემდებარებოდეს ცალკე გარე აუდიტის პროცედურებს (მაგალითად, როგორც ერთობლივი საწარმოს შესახებ შეთანხმების ან მარეგულირებლის მიერ ზედამხედველობის ფარგლებში).

შეფასებებთან დაკავშირებული პროცედურები (იხ. პუნქტები 44შ –45ღ)

გ103. ზოგიერთ შემთხვევაში, შეიძლება შესაფერისი იყოს პრაქტიკოსის მიერ იმის შეფასება, თუ როგორ გაითვალისწინა სამეურნეო სუბიექტმა ალტერნატიული დაშვებები ან საბოლოო შედეგები და რატომ უარყო ისინი.

გ104. შეზღუდული რწმუნების ზოგიერთი გარიგების შემთხვევაში, შეიძლება შესაფერისი იყოს პრაქტიკოსის მიერ 45ღ პუნქტში მითითებული ერთი ან მეტი პროცედურის ჩატარება.

შერჩევა (იხ. 46-ე პუნქტი)

გ105. შერჩევის მეთოდიკა მოიცავს:

ა) საკმარისი სიდიდის შერჩევითი ერთობლიობის განსაზღვრას იმისათვის, რომ შერჩევის რისკი მისაღებ დონემდე შემცირდეს. ვინაიდან მარწმუნებელი გარიგების მისაღები დონის რისკი დაბალია დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, შეზღუდული რწმუნების გარიგების რისკთან შედარებით, ამიტომ იგივე შეეხება შერჩევის რისკსაც, რომელიც მისაღებია ელემენტების ტესტირების შემთხვევაში. ამგვარად, ელემენტების ტესტირებისას შერჩევის ტექნიკის გამოყენების დროს დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში შერჩევითი ერთობლიობის სიდიდე შეიძლება უფრო დიდი იყოს, ვიდრე მსგავს გარემოებებში გამოიყენებოდა შეზღუდული რწმუნების გარიგებისას;

ბ) მუხლების შერჩევას თითოეული შერჩევითი ერთობლიობისათვის ისე, რომ გენერალურ ერთობლიობაში ყოველ ერთეულს გააჩნდეს შერჩევის შანსი და სათანადო პროცედურების ჩატარება თითოეულ შერჩეულ ერთეულზე. როდესაც პრაქტიკოსს არ შეუძლია განსაზღვრული პროცედურების გამოყენება, ან შესაფერისი ალტერნატიული პროცედურების გამოყენება შერჩეულ მუხლზე, მაშინ მოცემული მუხლი მიიჩნევა დადგენილი კონტროლიდან გადახრად კონტროლის ტესტირებისას, ან უზუსტობად - ელემენტების ტესტირებისას;

გ) გამოვლენილი გადახრების ან უზუსტობების ხასიათისა და მიზეზების გამოკვლევას, ან მათი შესაძლო გავლენის შეფასება მოცემული პროცედურის მიზანსა და გარიგების სხვა ასპექტებზე;

დ) შეფასებას:

(i) შერჩევის შედეგების, მათ შორის, ელემენტების ტესტირების შემთხვევაში, შერჩევით ერთობლიობაში აღმოჩენილი და გენერალურ ერთობლიობაზე გავრცელებული უზუსტობების; და

(ii) შერჩევამ უზრუნველყო თუ არა სათანადო საფუძველი დასკვნების გამოსატანად გენერალურ ერთობლიობაზე, რომლის ტესტირებაც განხორციელდა.

თაღლითობა, კანონი და სხვა ნორმატიული აქტები (იხ. 47-ე პუნქტი)

გ106. გარიგების პროცესში გამოვლენილ თაღლითობაზე ან თაღლითობის ეჭვზე რეაგირებისას შეიძლება შესაფერისი იყოს პრაქტიკოსის მიერ:

- საკითხის სამეურნეო სუბიექტთან განხილვა;
- კონსულტაციის მოთხოვნა სამეურნეო სუბიექტისაგან შესაფერის კვალიფიციურ მესამე მხარესთან, როგორიცაა სამეურნეო სუბიექტის იურიდიული მრჩეველი ან მარეგულირებელი;
- საკითხის გავლენის გათვალისწინება გარიგების სხვა ასპექტებზე, პრაქტიკოსის მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასებისა და სამეურნეო სუბიექტისაგან მიღებული ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობის ჩათვლით;
- იურიდიული კონსულტაციის მიღება სხვადასხვა მოქმედების შემთხვევაში მიღებული შედეგების თაობაზე;
- მესამე მხარეებისათვის ინფორმაციის მიწოდება (მაგალითად, მარეგულირებლისათვის);
- მარწმუნებელი ანგარიშის გაცემაზე უარის თქმა;
- გარიგებიდან გამოსვლა.

გ107. გ106 პუნქტში მითითებული ქმედებების განხორციელება შეიძლება შესაფერისი იყოს გარიგების დროს გამოვლენილ კანონდარღვევის ფაქტების ან სავარაუდო დარღვევის შემთხვევაში. ასევე შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს საკითხის ასახვა მარწმუნებელი გარიგების ანგარიშის სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში, წინამდებარე მასს-ის 77-ე პუნქტის შესაბამისად, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც:

ა) პრაქტიკოსი დაასკვნის, რომ დარღვევა არსებით გავლენას ახდენს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშზე და სათანადოდ არ არის ასახული სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში; ან

ბ) პრაქტიკოსს, სამეურნეო სუბიექტის მიერ შექმნილი წინააღმდეგობების გამო, არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება იმისათვის, რომ შეაფასოს დარღვევა, სავარაუდოდ, არსებითია თუ არა სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშისათვის, თუ შეიძლება არსებითი იყოს, რა შემთხვევაშიც გამოიყენება მასს-ის 3000 (გადასინჯული) 66-ე პუნქტი.

სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის აგრეგირების პროცედურები (იხ. პუნქტები 48შ–48ღ)

გ108. როგორც გ71 პუნქტში აღინიშნა, ემისიების ანგარიშის განვითარებასთან ერთად შეიძლება მოსალოდნელი იყოს, რომ ანალოგიურად განვითარდება ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვისა და ანგარიშში ასახვის შესაბამისი საინფორმაციო სისტემების სირთულე, დოკუმენტირება და ფორმალობა. არასრულყოფილი საინფორმაციო სისტემების შემთხვევაში, აგრეგირების პროცესი შეიძლება ძალიან არაფორმალური იყოს. უფრო რთულ სისტემებში აგრეგირების პროცესი შეიძლება უფრო სისტემური ხასიათისა და ოფიციალურად დოკუმენტირებული იყოს. პრაქტიკოსის პროცედურების ხასიათი და აგრეთვე მოცულობა კორექტირებებთან მიმართებაში და პრაქტიკოსის მიერ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მონაცემების შეჯერება საბაზისო ჩანაწერებთან დამოკიდებულია სამეურნეო სუბიექტის ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვისა და ანგარიშში ასახვის, ასევე დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების ხასიათსა და სირთულეზე.

დამატებითი პროცედურები (იხ. პუნქტები 49შ –49ღ)

გ109. მარწმუნებელი გარიგება იტერაციული პროცესია და შეიძლება პრაქტიკოსისთვის ცნობილი გახდეს ინფორმაცია, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება ინფორმაციისაგან, რომლის საფუძველზეც დაიგეგმა პროცედურები. პრაქტიკოსის მიერ დაგეგმილი პროცედურების ჩატარებისას მოპოვებულმა მტკიცებულებებმა შეიძლება გამოიწვიოს პრაქტიკოსის მიერ დამატებითი პროცედურების ჩატარება. მსგავსი პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს თხოვნას სამეურნეო სუბიექტისადმი, რომ გამოიკვლიოს პრაქტიკოსის მიერ გამოვლენილი საკითხ(ებ)ი და სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში შეიტანოს Kორექტირებები, საჭიროების შემთხვევაში.

იმის განსაზღვრა, აუცილებელია თუ არა დამატებითი პროცედურები შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში (იხ. პუნქტები 49შ, 49შ(ბ))

გ110. პრაქტიკოსისათვის შეიძლება ცნობილი გახდეს საკითხ(ებ)ის შესახებ, რის შედეგადაც პრაქტიკოსი შეიძლება დარწმუნდეს, რომ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში შეიცავს არსებით უზუსტობას. მაგალითად, ადგილზე ვიზიტისას პრაქტიკოსმა შეიძლება გამოავლინოს ემისიების პოტენციური წყარო, რომელიც ასახული არ არის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში. მსგავს შემთხვევაში, პრაქტიკოსი დამატებით გამოიკვლევს, ასახულია თუ არა აღნიშნული პოტენციური წყარო სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში. ჩატარებული დამატებითი პროცედურების მოცულობა, 49-ე პუნქტის მიხედვით, პროფესიული განსჯის საგანია. რაც უფრო მაღალია არსებითი უზუსტობის ალბათობა, მით უფრო დამაჯერებელ მტკიცებულებებს მოიპოვებს პრაქტიკოსი.

გ111. როდესაც შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში პრაქტიკოსის ყურადღებას მიიპყრობს საკითხი, რომლის გამოც მიიჩნევს, რომ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში არსებით უზუსტობას შეიცავს, პრაქტიკოსს 49შ პუნქტით მოეთხოვება დამატებითი პროცედურების შემუშავება და ჩატარება. თუ აღნიშნულის განხორციელების შემდეგ პრაქტიკოსი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვებას დასკვნის გამოსატანად იმის შესახებ, რომ საკითხ(ებ)ი, სავარაუდოდ, არ გამოიწვევს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის არსებით უზუსტობას, ან ვერ დაადგენს, რომ იგი იწვევს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის არსებით უზუსტობას, მაშინ ადგილი აქვს გარიგების მასშტაბის შეზღუდვას.

გამოვლენილი უზუსტობების დაგროვება (იხ. 50-ე პუნქტი)

გ112. პრაქტიკოსმა შეიძლება დაადგინოს თანხა (სიდიდე), რომლის ქვემოთ უზუსტობები აშკარად ტრივიალურია და საჭირო არ არის მათი დაგროვება, რადგან პრაქტიკოსი მოელის, რომ მსგავსი თანხების დაგროვებას ნამდვილად არ ექნება არსებითი გავლენა სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშზე. „აშკარად ტრივიალური“ არ არის „არ არის არსებითის“ სხვა სიტყვებით გამოსახვა. საკითხები, რომლებიც აშკარად ტრივიალურია, სრულიად განსხვავებული (უფრო მცირე) რიგის სიდიდეა, ვიდრე წინამდებარე მასს-ით განსაზღვრული არსებითობა და აშკარად არაარსებითად მიიჩნევა, ინდივიდუალურად თუ გაერთიანებულად, იმის მიუხედავად, რომელი კრიტერიუმებით მოხდება მათი სიდიდის, ხასიათის ან გარემოებების განსჯა. როდესაც განუსაზღვრელობა არსებობს იმასთან დაკავშირებით, ერთი ან მეტი მუხლი აშკარად ტრივიალურია თუ არა, მიიჩნევა, რომ საკითხი არ არის აშკარად ტრივიალური.

სხვა პრაქტიკოსის სამუშაოს გამოყენება

კომუნიკაცია სხვა პრაქტიკოსთან (იხ. პუნქტი 57(ა))

გ113. შესაფერისი საკითხები, რომელთა შესახებაც გარიგების გუნდმა შეიძლება სხვა პრაქტიკოსს მიაწოდოს ინფორმაცია ჩასატარებელ სამუშაოსა და მის გამოყენებასთან მიმართებაში, ასევე სხვა პრაქტიკოსთან გარიგების გუნდის კომუნიკაციის ფორმისა და შინაარსის შესახებ, შეიძლება, მოიცავდეს:

- მოთხოვნას იმის თაობაზე, რომ სხვა პრაქტიკოსმა, რომელმაც იცის, რა კონტექსტში გამოიყენებს გარიგების გუნდი მის სამუშაოს, დაადასტუროს, რომ ითანამშრომლებს გარიგების გუნდთან;
- სამუშაო არსებითობას სხვა პრაქტიკოსისთვის, რაც შეიძლება დაბალი იყოს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის არსებითობაზე (და, საჭიროების შემთხვევაში, არსებითობის დონე ან არსებითობის დონეები გარკვეული ტიპის ემისიების ან განმარტებებისათვის) და ზღვარი, რომლის ზემოთ უზუსტობები აშკარად ტრივიალურად არ შეიძლება მიჩნეული იყოს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშისათვის;
- სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის არსებითი უზუსტობის გამოვლენილ რისკებს, რაც შესაფერისია სხვა პრაქტიკოსის სამუშაოსთვის; ასევე მოთხოვნა, რომ სხვა პრაქტიკოსმა დროულად მიაწოდოს ინფორმაცია გარიგების პროცესში ნებისმიერი სხვა გამოვლენილი რისკის შესახებ, რაც შეიძლება არსებითი იყოს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშისათვის, ასევე ინფორმაცია სხვა პრაქტიკოსის მიერ მიღებული ზომების თაობაზე მსგავს რისკებზე რეაგირების მიზნით.

სხვა პრაქტიკოსისგან მიღებული ინფორმაცია (იხ. პუნქტი 57(ა))

გ114. შესაფერისი საკითხები, რომელთა შესახებ ინფორმაციის მოწოდება შეიძლება მოსთხოვოს გარიგების გუნდმა სხვა პრაქტიკოსს, მოიცავს, მაგალითად:

- იცავს თუ არა სხვა პრაქტიკოსი ეთიკურ მოთხოვნებს, რომლებიც შეესაბამება სამეურნეო სუბიექტების ჯგუფის გარიგებას, დამოუკიდებლობისა და პროფესიული კომპეტენტურობის ჩათვლით;
- პრაქტიკოსმა შეასრულა თუ არა გარიგების გუნდის მოთხოვნები;
- ინფორმაციას კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევის შემთხვევების შესახებ, რამაც შეიძლება წარმოქმნას სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის არსებითი უზუსტობა;
- სხვა პრაქტიკოსის მიერ გარიგების მიმდინარეობისას გამოვლენილი შეუსწორებელი უზუსტობების სიას, რომლებიც არ არის აშკარად ტრივიალური;
- შესაფერისი ინფორმაციის მომზადებაში შესაძლო მიკერძოების ნიშნებს;
- გარიგების პროცესში სხვა პრაქტიკოსის მიერ გამოვლენილი შიდა კონტროლის ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანების აღწერას;
- სხვა მნიშვნელოვან საკითხებს, რომელთა შესახებ სხვა პრაქტიკოსი სამეურნეო სუბიექტს აწვდის ინფორმაციას, ან სავარაუდოდ მიაწვდის, თაღლითობის და თაღლითობის ეჭვის ჩათვლით;

- ნებისმიერი სხვა საკითხი, რომელიც შეიძლება სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში-სათვის იყოს შესაფერისი, ან, რომელზეც სხვა პრაქტიკოსს სურს გარიგების გუნდის ყურადღების მიპყრობა, სამეურნეო სუბიექტისაგან სხვა პრაქტიკოსის მიერ მიღებულ ოფიციალურ ინფორმაციაში მითითებული გამონაკლისების ჩათვლით;
- სხვა პრაქტიკოსის სამუშაოს საერთო შედეგები, დასკვნა ან მოსაზრება.

მტკიცებულებები (იხ. პუნქტი 57(ბ))

გ115. სხვა პრაქტიკოსის მიერ შესრულებული სამუშაოს შესახებ მტკიცებულებების მოპოვებასთან დაკავშირებით გასათვალისწინებელია შემდეგი ფაქტორები:

- სხვა პრაქტიკოსის სამუშაოსთვის შესაფერისი საქმიანობების შესახებ მსჯელობა სხვა პრაქტიკოსთან, რაც მნიშვნელოვანია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშთან მიმარ-თებაში;
- შესაფერისი ინფორმაციის არსებითი უზუსტობისადმი მგრძნობიარობის შესახებ სხვა პრაქტიკოსთან მსჯელობა;
- სხვა პრაქტიკოსის მიერ გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკების დოკუმენტაციის, აღნიშნულ რისკებზე რეაგირების ზომებისა და დასკვნების მიმოხილვა. მსგავსმა დოკუმენტაციამ შეიძლება მიიღოს მემორანდუმის ფორმა, სადაც ასახულია სხვა პრაქტიკოსის დასკვნა, გამოვლენილი რისკების შესახებ.

ოფიციალური ინფორმაცია (იხ. 58-ე პუნქტი)

გ116. 58-ე პუნქტით მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის გარდა, პრაქტიკოსმა შეიძლება აუცი-ლებლად მიიჩნიოს სხვა ოფიციალური ინფორმაციის მოთხოვნა. პირ(ებ)ი, ვისგანაც პრაქტიკოსი მოითხოვს ოფიციალურ ინფორმაციას, როგორც წესი, ხელმძღვანელები ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არიან. თუმცა, ვინაიდან ხელმძღვანელობისა და მმართველობის სტრუქტურები განსხვავებულია სხვადასხვა იურისდიქციასა და სამეურნეო განსხვავებული სუბიექტებში, რაც ასახავს, მაგალითად განსხვავებებს კულტურულ და სამართლებრივ გარემოში, სამეურნეო სუბიექტის სიდიდესა და საკუთრების მახასიათებლებში, შეუძლებელია წინამდებარე მასს-თვის განისაზღვროს ყველა გარიგებისთვის შესაფერისი პირ(ებ)ი, ვისგანაც უნდა იქნეს მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაცია. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტი შეიძლება იყოს ორგანიზაცია, რომელიც, თავისთავად, დამოუკიდებელი იურიდიული პირი არ არის. ასეთ შემთხვევებში, სათანადო ხელმძღვანელი ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების განსაზღვრა, ვისგანაც უნდა იქნეს მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაცია, შეიძლება პროფესიულ განსჯას საჭიროებდეს.

შემდგომი მოვლენები (იხ. 61-ე პუნქტი)

გ117. შემდგომი მოვლენები შეიძლება მოიცავდეს გადასინჯული ემისიების კოეფიციენტების გამოქვეყნებას მაგალითად სახელმწიფო ორგანოს მიერ, ცვლილებებს შესაფერის კანონმდებლობაში, გაუმჯობესებულ სამეცნიერო ცოდნას, მნიშვნელოვანი სტრუქტურულ ცვლილებებ სამეურნეო სუბიექტში, რაოდენობრივად გამოსახვის უფრო ზუსტი მეთოდების ხელმისაწვდომობას ან მნიშვნელოვანი შეცდომის აღმოჩენას.

შესადარისი ინფორმაცია (იხ. პუნქტები 62–63, 76(გ))

გ118. კანონმდებლობა, ან გარიგების პირობები, შეიძლება განსაზღვრავდეს მოთხოვნებს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში შესადარისი ინფორმაციის წარდგენასთან, ანგარიშგებასა და რწმუნებასთან დაკავშირებით. ფინანსურ ანგარიშგებასა და სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშს შორის ძირითადი განსხვავება ის არის, რომ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახული ემისიების სიდიდეები განცალკევებული პერიოდისთვისაა და არ ეყრდნობა დროთა განმავლობაში კუმულაციურ ოდენობებს. შედეგად, წარდგენილი შესადარისი ინფორმაცია გავლენას არ ახდენს მიმდინარე წლის ინფორმაციაზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ემისიები ასახულია არასწორ პერიოდში და, მაშასადამე, რაოდენობები შეიძლება ეფუძნებოდეს არასწორ საწყის პერიოდს გაზომვისთვის.

გ119. როდესაც სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში მოიცავს მინიშნებას ემისიების პროცენტულ შემცირებაზე, ან მსგავს შედარებას პერიოდებს შორის, მნიშვნელოვანია, რომ პრაქტიკოსმა

გაითვალისწინოს აღნიშნული შედარებების მისაღებლობა. აღნიშნული შეიძლება არ იყოს მისაღები შემდეგი მიზეზების გამო:

ა) გასული პერიოდის შემდეგ მნიშვნელოვანი ცვლილებებია მომხდარი ოპერაციებში;

ბ) მნიშვნელოვანი ცვლილებები გადამყვან კოეფიციენტებში; ან

გ) გაზომვის წყაროების ან მეთოდების შეუთავსებლობა.

გ120. როდესაც შესადარისი ინფორმაცია წარდგენილია მიმდინარე ემისიების შესახებ ინფორმაციასთან ერთად, მაგრამ შესადარისი ინფორმაცია მთლიანად ან ნაწილობრივ არ არის მოცული პრაქტიკოსის დასკვნით, მნიშვნელოვანია, რომ მსგავსი ინფორმაციის სტატუსი ნათლად იყოს მითითებული როგორც სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში, ისე მარწმუნებელ ანგარიშში.

კორექტირებები (პუნქტი: 62(ა))

გ121. შეიძლება საჭირო იყოს გასული პერიოდის ანგარიშში ასახული სათბურის გაზების რაოდენობების კორექტირება კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის, ან შესაფერისი კრიტერიუმების მიხედვით, მაგალითად უკეთესი სამეცნიერო ცოდნის, სამეურნეო სუბიექტის მნიშვნელოვანი სტრუქტურული ცვლილებების, რაოდენობრივად გამოსახვის უფრო ზუსტი მეთოდების ხელმისაწვდომობის ან მნიშვნელოვანი შეცდომის აღმოჩენის გამო.

პროცედურების ჩატარება შესადარის ინფორმაციაზე (იხ. პუნქტი 63(ა))

გ122. როდესაც შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, რომელიც მოიცავს რწმუნებას შესადარის ინფორმაციაზე, პრაქტიკოსისთვის ცნობილი გახდება, რომ შეიძლება წარმოდგენილი შესადარისი ინფორმაცია არსებით უზუსტობას შეიცავდეს, ჩასატარებელი პროცედურები უნდა შეესაბამებოდეს 49-ე პუნქტში მოცემულ მოთხოვნებს. დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში ჩასატარებელი პროცედურები საკმარისი უნდა იყოს შესადარის ინფორმაციაზე მოსაზრების ჩამოყალიბებისათვის.

გ123. როდესაც გარიგება არ მოიცავს რწმუნებას შესადარის ინფორმაციაზე, 63(ა) პუნქტში აღწერილ გარემოებებში პროცედურების ჩატარების მოთხოვნის შესრულება დაკავშირებულია პრაქტიკოსის ეთიკურ მოვალეობასთან, რომ შეგნებულად არ იყოს დაკავშირებული არსებითად მცდარ ან შეცდომაში შემყვან ინფორმაციასთან.

სხვა ინფორმაცია (იხ. 64-ე პუნქტი)

გ124. სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში შეიძლება გამოიცეს სხვა ინფორმაციასთან ერთად, რომელსაც არ მოიცავს პრაქტიკოსის დასკვნა, მაგალითად სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში შეიძლება იყოს სამეურნეო სუბიექტის წლიური ანგარიშის ან მდგრადი განვითარების ანგარიშის ნაწილი, ან შეიძლება გამოიცეს კლიმატის ცვლილებასთან დაკავშირებულ სხვა ინფორმაციასთან ერთად, როგორიცაა:

- სტრატეგიული ანალიზი, რომელიც მოიცავს ანგარიშს სამეურნეო სუბიექტის სტრატეგიულ მიზნებზე კლიმატის ცვლილების გავლენის შესახებ;
- კლიმატის ცვლილებასთან დაკავშირებული მიმდინარე და მოსალოდნელი მნიშვნელოვანი რისკებისა და შესაძლებლობების ახსნა და ხარისხობრივი შეფასება;
- სამეურნეო სუბიექტის ღონისძიებების განმარტებები, რომლებიც ეხება კლიმატის ცვლილებასთან დაკავშირებულ რისკებს, შესაძლებლობებსა და გავლენაზე რეაგირებას, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის გრძელვადიანი და მოკლევადიანი გეგმები;
- ინფორმაცია სამომავლო პერსპექტივის შესახებ, კლიმატის ცვლილებასთან დაკავშირებული ისეთი ტენდენციებისა და ფაქტორების ჩათვლით, რომლებიც, სავარაუდოდ, გავლენას მოახდენს სამეურნეო სუბიექტის სტრატეგიაზე, ან დროის პერიოდზე, რომელზეც არის გათვლილი აღნიშნული სტრატეგიის შესრულება;
- სამეურნეო სუბიექტის მმართველობის პროცესებისა და სამეურნეო სუბიექტის რესურსების აღწერა, რომლებიც გამოყოფილია კლიმატის ცვლილებასთან დაკავშირებული საკითხების გამოსავლენად, მათი მართვისა და ზედამხედველობისთვის.

გ125. ზოგიერთ შემთხვევაში, სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება გამოაქვეყნოს ინფორმაცია ემისიების შესახებ, რაც გაანგარიშებულია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადებისას გამოყენებულისგან განსხვავებულ საფუძველზე, მაგალითად ინფორმაცია შეიძლება მომზადებულ იყოს

ანალოგიურ საფუძველზე, ხოლო ემისიები ხელახლა გამოითვლება, რათა გამოირიცხოს ერთჯერადი მოვლენები, როგორიცაა ახალი ქარხნის ექსპლუატაციაში გაშვება ან ობიექტის დახურვა. პრაქტიკოსმა შეიძლება სცადოს მსგავსი ინფორმაციის გამორიცხვა გარიგებიდან, როდესაც მისი მომზადებისათვის გამოყენებული მეთოდები უარყოფილია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადებისთვის გამოყენებული კრიტერიუმებით. პრაქტიკოსმა შეიძლება სცადოს აგრეთვე ტექსტური ინფორმაციის გამორიცხვაც, რომელიც არ შეესაბამება სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახულ რაოდენობრივ მონაცემებს, ან, რომელიც ვერ დასაბუთდება (მაგალითად, სპეკულაციური პროგნოზები ან განცხადებები სამომავლო ქმედებებზე).

გ126. როდესაც სხვა ინფორმაციამ შეიძლება ზიანი მიაყენოს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშისა და მარწმუნებელი ანგარიშის საიმედოობას, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს დამატებითი ზომების გატარება, როგორიცაა:

- კონსულტაციის მოთხოვნა სამეურნეო სუბიექტისათვის კვალიფიციურ მესამე მხარესთან, მაგალითად სამეურნეო სუბიექტის იურიდიულ მრჩეველთან;
- იურიდიული კონსულტაციის მიღება მოქმედების სხვადასხვა კურსის შედეგების შესახებ;
- მესამე მხარის, მაგალითად მარეგულირებლის ინფორმირება;
- უარი მარწმუნებელი ანგარიშის გაცემაზე;
- გარიგებიდან გამოსვლა, თუ ამის გაკეთება არ იკრძალება კანონმდებლობით;
- საკითხის მარწმუნებელ ანგარიშში აღწერა.

დოკუმენტაცია

ჩატარებული პროცედურებისა და მოპოვებული მტკიცებულებების დოკუმენტაცია
(იხ. პუნქტები მე-15 და 65–66)

გ127. მასს-ით 3000 (გადასინჯული) მოითხოვება, რომ პრაქტიკოსმა დროულად მოამზადოს გარიგების დოკუმენტაცია, რაც უზრუნველყოფს მარწმუნებელი ანგარიშის საფუძვლის აღრიცხვას.[23] ქვემოთ განხილულია იმ საკითხების მაგალითები, რომლებიც უნდა აისახოს გარიგების დოკუმენტაციაში:

- *თაღლითობა:* არსებითი უზუსტობის რისკები და თაღლითობასთან დაკავშირებული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა; აგრეთვე სამეურნეო სუბიექტის, მარეგულირებლის და სხვების ინფორმირება თაღლითობასთან დაკავშირებით;
- *კანონმდებლობა:* კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევა და სამეურნეო სუბიექტთან და სხვა მხარეებთან განხილვის შედეგები;
- *დაგეგმვა:* გარიგების საერთო სტრატეგია, გარიგების გეგმა და გარიგების მიმდინარეობისას შეტანილი ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ცვლილება და მსგავსი ცვლილებების მიზეზები;
- *არსებითობა:* არსებითობის განსაზღვრისას გამოიყენება შემდეგი სიდიდეები და ფაქტორები: სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის არსებითობა; როდესაც შესაფერისია, გარკვეული ტიპის ემისიების ან განმარტებების არსებითობის დონე ან დონეები; სამუშაო არსებითობა და გარიგების მიმდინარეობისას არსებითობის დონის გადასინჯვა და შესწორება;
- *რისკები და არსებითი უზუსტობა:* 29-ე პუნქტით მოთხოვნილი მსჯელობა და მიღებული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები, 23-ე პუნქტში მითითებული სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს თითოეული ასპექტის შესახებ მიღებული ცოდნის ძირითადი ელემენტები, აგრეთვე არსებითი უზუსტობის რისკები, რის გამოც პრაქტიკოსის პროფესიული შეფასებით, მოთხოვნილი იქნა დამატებითი პროცედურების ჩატარება;
- *დამატებითი პროცედურები:* ჩატარებული დამატებითი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, აღნიშნული დამატებითი პროცედურების კავშირი არსებითი უზუსტობის რისკებთან და პროცედურების შედეგები;
- *უზუსტობების შეფასება:* სიდიდე, რომლის ქვემოთ უზუსტობები მიიჩნევა აშკარად ტრივიალურად, გარიგების პროცესში დაგროვილი უზუსტობები და გასწორდა თუ არა

[23] მასს 3000 (გადასინული), 42-ე პუნქტი.

ისინი, ასევე პრაქტიკოსის დასკვნა იმის თაობაზე, არსებითია თუ არა შეუსწორებელი უზუსტობები, ინდივიდუალურად თუ ერთად აღებული და ამ დასკვნის საფუძველი.

მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღის შემდგომ წამოჭრილი საკითხები (იხ. 68-ე პუნქტი)

გ128. განსაკუთრებული გარემოებების მაგალითები მოიცავს ფაქტებს, რომლებიც პრაქტიკოსისათვის ცნობილი გახდება მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღის შემდეგ, თუმცა ისინი არსებობდა იმ თარიღისთვისაც და პრაქტიკოსისთვის ცნობილი რომ ყოფილიყო მაშინ, შეიძლება გამოეწვია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის ცვლილება, ან პრაქტიკოსის მიერ მარწმუნებელ ანგარიშში დასკვნის მოდიფიცირება, მაგალითად მნიშვნელოვანი შეუსწორებელი შეცდომის აღმოჩენა. ამის შედეგად განხორციელებული ცვლილება გარიგების დოკუმენტაციაში განიხილება ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების მიხედვით ხკსს 1-ით მოთხოვნილი მიმოხილვის პასუხისმგებლობების შესაბამისად, რომლის მიხედვითაც გარიგების პარტნიორი იღებს საბოლოო პასუხისმგებლობას აღნიშნულ ცვლილებებზე.[24]

გარიგების საბოლოო ფაილის დაკომპლექტება (იხ. 69-ე პუნქტი)

გ129. ხკსს 1-ით (ან სხვა პროფესიული ან საკანონმდებლო დებულებებით, რომლებიც არანაკლებ მკაცრია ხკსს-ის 1 მოთხოვნებზე) მოითხოვება, რომ ფირმებმა დანერგონ პოლიტიკა და პროცედურები გარიგების საბოლოო ფაილის დროულად დასაკომპლექტებლად.[25] სათანადო ვადა, რომლის განმავლობაშიც უნდა შეიქმნას გარიგების საბოლოო ფაილის ნაკრები, როგორც წესი, არ აღემატება მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღიდან 60 დღეს.[26]

გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა (იხ. 71-ე პუნქტი)

გ130. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვაში შეიძლება გათვალისწინებული იყოს სხვა საკითხებიც, მაგალითად:

- მოცემულ გარიგებასთან დაკავშირებით ფირმის დამოუკიდებლობის შეფასება გარიგების გუნდის მიერ;
- შესაფერისი კონსულტაცია გაიმართა თუ არა ისეთ საკითხებზე, რომლებთან მიმართებაში არსებობს განსხვავებული მოსაზრებები ან სხვა რთულ და სადავო საკითხებზე და აღნიშნული კონსულტაციების შედეგები;
- მიმოხილვისათვის შერჩეული გარიგების დოკუმენტაცია ასახავს თუ არა მნიშვნელოვან განსჯასთან დაკავშირებით შესრულებულ სამუშაოს და ამყარებს თუ არა მიღებულ დასკვნებს.

მარწმუნებელი დასკვნის ჩამოყალიბება

შესაფერისი კრიტერიუმების აღწერა (იხ. პუნქტები 74(დ), 76(ზ)(iv))

გ131. სამეურნეო სუბიექტის მიერ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადება მოითხოვს შესაფერისი კრიტერიუმების სათანადო აღწერის ასახვას სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის განმარტებით შენიშვნებში. აღნიშნული აღწერიდან სავარაუდო მომხმარებლებისთვის ცნობილი ხდება ის საფუძვლები, რასაც ეყრდნობა სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში. ამასთან, ეს ინფორმაცია განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია მაშინ, როდესაც მნიშვნელოვანი განსხვავებებია სხვადასხვა კრიტერიუმებს შორის იმასთან დაკავშირებით, როგორ აისახება გარკვეული საკითხები სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში, მაგალითად, რომელი ემისიების გამოქვითვები, თუ ასეთი არსებობს, არის ასახული; როგორ მოხდა მათი რაოდენობრივად გამოსახვა და რას წარმოადგენს ისინი; ასევე იმის საფუძველი, რომლის მიხედვითაც შეირჩა ანგარიშში ასახული მე-3 კატეგორიის ემისიები და როგორ განხორციელდა მათი რაოდენობრივად გამოსახვა.

---

24. ხკსს 1 - *„ხარისხის კონტროლი ფირმებისათვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს*, პუნქტები 32–33

25. ხკსს 1, 45-ე პუნქტი.

26. ხკსს 1, პუნქტი გ54.

გ132. აღწერა იმისა, რომ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში მომზადებულია გარკვეული კრიტერიუმების შესაბამისად და სათანადოა მხოლოდ მაშინ, როდესაც სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში შეესაბამება აღნიშნული კრიტერიუმების ყველა მოთხოვნას, რომლებიც ძალაში იყო იმ პერიოდის განმავლობაში, რომელსაც მოიცავს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში.

გ133. შესაფერისი კრიტერიუმების აღწერა, რომელიც მოიცავს გაუგებარ პირობითობას ან შემზღუდავ ფრაზას (მაგალითად, „სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში, ძირითადად, შეესაბამება XYZ–ის მოთხოვნებს“) არ მიიჩნევა სათანადო აღწერად, რადგან აღნიშნულმა შეიძლება შეცდომაში შეიყვანოს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომხმარებლები.

მარწმუნებელი ანგარიშის შინაარსი

მარწმუნებელი ანგარიშის საილუსტრაციო ნიმუში (იხ. 76-ე პუნქტი)

გ134. მე-2 დანართში მოცემულია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მარწმუნებელი ანგარიში, რომელიც მოიცავს 76-ე პუნქტით განსაზღვრულ ელემენტებს.

ინფორმაცია, რომელსაც არ ეხება პრაქტიკოსის დასკვნა (იხ. პუნქტი 76(გ))

გ135. გაუგებრობისა და ისეთ ინფორმაციაზე არასათანადოდ დაყრდნობის თავიდან აცილების მიზნით, რომელსაც არ ეხება რწმუნება (როდესაც სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში შეიცავს შესადარის ინფორმაციას, რომელსაც არ ეხება პრაქტიკოსის დასკვნა), როგორც წესი, მსგავსი ინფორმაციის შესახებ სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში და პრაქტიკოსის მარწმუნებელ ანგარიშში აუცილებლად მიეთითება ამის შესახებ.

ემისიების გამოქვითვები (იხ. პუნქტი 76(ვ))

გ136. როდესაც სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში შეიცავს ემისიების გამოქვითვებს, რომელსაც ეხება მარწმუნებელი ანგარიში, მარწმუნებელ ანგარიშში ამის მისათითებლად გამოყენებული ფრაზები შეიძლება მნიშვნელოვნად განსხვავებული იყოს, გარემოებების მიხედვით.

გ137. შესაფერისი და საიმედო ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა საკომპენსაციო კვოტებსა და სხვა ემისიების გამოქვითვებთან დაკავშირებით, ძალიან ცვალებადია და, ამგვარად, ანალოგიური მდგომარეობაა პრაქტიკოსისთვის სამეურნეო სუბიექტის მიერ მოთხოვნილი ემისიების გამოქვითვების მტკიცებულებების ხელმისაწვდომობის თვალსაზრისით.

გ138. ემისიების გამოქვითვების ცვალებადი ხასიათისა და იმის გამო, რომ ხშირად შეზღუდულია იმ პროცედურების რაოდენობა და ხასიათი, რომლებიც შეიძლება გამოიყენოს პრაქტიკოსმა ემისიების გამოქვითვების შემთხვევაში, წინამდებარე მასს-ით მოითხოვება მარწმუნებელ ანგარიშში იმ ემისიების გამოქვითვების ასახვა, თუ ასეთი არსებობს, რომლებსაც ეხება პრაქტიკოსის დასკვნა და მათთან მიმართებაში პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობის განმარტება.

გ139. ემისიების გამოქვითვებთან დაკავშირებით პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობის განმარტება შეიძლება შემდეგნაირად ჩამოყალიბდეს, როდესაც ემისიების გამოქვითვები შედგება საკომპენსაციო კვოტებისგან: „სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში შეიცავს ABC კომპანიის ემისიებისგან მოცემულ წელს yyy ტონა CO_2-ის გამოქვითვას საკომპენსაციო კვოტებთან დაკავშირებით. ჩვენ ჩავატარეთ პროცედურები იმის გასარკვევად, აღნიშნული საკომპენსაციო კვოტები მოცემული წელს იყო თუ არა შეძენილი და სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში მოცემული მათი აღწერა დასაბუთებული მოკლე მიმოხილვაა თუ არა შესაფერისი ხელშეკრულებებისა და მათთან დაკავშირებული დოკუმენტების. თუმცა, ჩვენ არ ჩაგვიტარებია რაიმე პროცედურა აღნიშნული საკომპენსაციო კვოტების გარე მომწოდებლებთან მიმართებაში და არ წარმოვადგენთ მოსაზრებას იმის თაობაზე, აღნიშნულმა საკომპენსაციო კვოტებმა გამოიწვია, ან გამოიწვევს თუ არა CO_2-ის yyy ტონით შემცირებას.“

მარწმუნებელი ანგარიშის გამოყენება (იხ. პუნქტი 76(ზ)(iii))

გ140. მარწმუნებელი ანგარიშის ადრესატის მითითებასთან ერთად პრაქტიკოსმა შეიძლება შესაფერისად მიიჩნიოს მარწმუნებელი ანგარიშის ტექსტში ისეთი ფრაზების ჩართვა, რომელიც მიუთითებს, რა მიზნით და რომელი სავარაუდო მომხმარებლებისათვის მომზადდა ანგარიში. მაგალითად, როდესაც სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში საჯარო რეესტრში რეგისტრირდება, შეიძლება შესაფერისი იყოს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის განმარტებით შენიშვნებსა და მარწმუნებელ ანგარიშში იმის ახსნა, რომ ანგარიში განკუთვნილია

მხოლოდ იმ მომხმარებლისათვის, ვისაც სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშთან დაკავშირებული საქმიანობების სათანადო ცოდნა გააჩნიათ და საფუძვლიანად, გულდასმით აქვს შესწავლილი სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახული ინფორმაცია და ესმით, რომ სათბურის გაზების ემისიების მოცემული ანგარიში მომზადებულია და რწმუნებაც მიღებულია არსებითობის სათანადო დონეების ფარგლებში.

გ141. ამასთან, პრაქტიკოსმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს განცხადების ჩართვა, რომელიც კონკრეტულად ზღუდავს მოცემული მარწმუნებელი ანგარიშის გავრცელებას სავარაუდო მომხმარებლების გარდა სხვა პირებზე, სხვების მიერ მის გამოყენებას, ან სხვა მიზნებისთვის გამოყენებას.

პრაქტიკოსის პროცედურების მოკლე მიმოხილვა (იხ. პუნქტი 76(თ)(ii))

გ142. როგორც წესი, მარწმუნებელ ანგარიშში დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში იყენებენ სტანდარტულ ფრაზებს და მხოლოდ მოკლედ აღწერენ ჩატარებულ პროცედურებს. ამის მიზეზი ისაა, რომ დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, რამდენადაც დეტალურად არ უნდა იყოს აღწერილი კონკრეტული ჩატარებული პროცედურები, მაინც ვერ დაეხმარება მომხმარებლებს იმის გაგებაში, რომ, ყველა შემთხვევაში, როდესაც არამოდიფიცირებული დასკვნა გამოიცემა, მოპოვებულია საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები იმისათვის, რომ პრაქტიკოსმა შეძლოს მოსაზრების გამოთქმა.

გ143. შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, ინფორმაცია ჩატარებული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შესახებ აუცილებელია იმისთვის, რომ სავარაუდო მომხმარებლებმა გაიგონ შეზღუდული რწმუნების ანგარიშში მოცემული დასკვნა. ამგვარად, პრაქტიკოსის პროცედურების აღწერა შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში უფრო დეტალურია, ვიდრე დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში. შეიძლება შესაფერისი იყოს აგრეთვე იმ პროცედურების აღწერაც, რომლებიც არ ჩატარებულა და, საზოგადოდ, ჩატარდებოდა დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში. თუმცა, ყველა მსგავსი პროცედურის სრულად იდენტიფიცირება შეიძლება შეუძლებელი იყოს, რადგან პრაქტიკოსს არსებითი უზუსტობის რისკების შესწავლა და შეფასება ნაკლები დონით მოეთხოვება, დასაბუთებული რწმუნების გარიგებასთან შედარებით.

ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს წარსადგენი ინფორმაციის დეტალურობის ხარისხზე:

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

გ144. შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში ჩატარებული პროცედურების აღწერისას მნიშვნელოვანია, რომ აღწერა ობიექტური იყოს, მაგრამ არ იყოს იმდენად განზოგადებული, რომ ბუნდოვანი გახდეს; არც ზედმეტ დეტალებს არ უნდა მოიცავდეს, ან არ იგულისხმებოდეს, თითქოს მოპოვებული იყო დასაბუთებული რწმუნება. მნიშვნელოვანია აგრეთვე, რომ პროცედურების აღწერამ არ შექმნას ისეთი შთაბეჭდილება, რომ ჩატარდა შეთანხმებული პროცედურების გარიგება, ამასთან, უმეტეს შემთხვევებში, დეტალურად არ უნდა იყოს აღწერილი მთლიანი სამუშაო გეგმა.

პრაქტიკოსის ხელმოწერა (იხ. პუნქტი 76(ლ))

გ145. პრაქტიკოსის ხელმოწერა სრულდება პრაქტიკოსის ფირმის სახელით, პირადად პრაქტიკოსის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში. ამასთან, პრაქტიკოსის ხელმოწერასთან მიმართებაში ზოგიერთ იურისდიქციაში მოითხოვება მარწმუნებელ ანგარიშში პრაქტიკოსის პროფესიული ტიტულის მითითება, ანდა იმ ფაქტის, რომ პრაქტიკოსი ან ფირმა, როგორც შესაფერისია, აღიარებულია შესაბამისი სალიცენზიო უფლებამოსილი ორგანოს მიერ მოცემულ იურისდიქციაში.

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი
(იხ. 77-ე პუნქტი)

გ146. „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცების“ ან სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცების“ ფართო გამოყენება პრაქტიკოსის მიერ მსგავსი საკითხების ინფორმირების ეფექტიანობას ამცირებს.

გ147. „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის“ გამოყენება შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს მაშინ, როდესაც გამოყენებულია განსხვავებული კრიტერიუმები ან შეცვლილია კრიტერიუმები, განახლებულია ან სხვაგვარადაა ინტერპრეტირებული გასულ პერიოდებთან შედარებით და აღნიშნული გადამწყვეტ გავლენას ახდენს ანგარიშში ასახულ ემისიებზე, ან, როდესაც საანგარიშგებო პერიოდში სისტემის მუშაობაში გამოვლინდა ხარვეზი, რაც ნიშნავს, რომ მოცემული პერიოდის ემისიების შეფასებისათვის გამოყენებული იყო ექსტრაპოლაცია და ამის შესახებ აღნიშნულია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში.

გ148. „სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი“ შეიძლება შესაფერისი იყოს მაშინ, როდესაც გარიგების მოქმედების სფერო მნიშვნელოვნად იცვლება გასულ პერიოდთან შედარებით და აღნიშნული მითითებული არ არის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში.

გ149. „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცებში“ ნათლად უნდა მიეთითოს საკითხი, რომელზეც პრაქტიკოსი ყურადღებას ამახვილებს და ასევე სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში, სად შეიძლება მოცემული საკითხის სრულყოფილი განმარტების ნახვა. ასევე უნდა მიეთითოს, რომ პრაქტიკოსის დასკვნა მოდიფიცირებული არ არის ამ საკითხთან მიმართებაში. (იხ. აგრეთვე პუნქტი გ125)

გ150. „სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაციდან“ ნათლად უნდა ჩანდეს, რომ ამგვარი სხვა საკითხის ასახვა სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ან მის განმარტებით შენიშვნებში არ მოითხოვება. 77-ე პუნქტით შეზღუდულია „სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცის“ გამოყენება ისეთ საკითხებთან მიმართებაში, რომლებიც აუცილებელია მომხმარებლების მიერ გარიგების, პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობების, ან მარწმუნებელი ანგარიშის გაგებისათვის, რის შესახებ ინფორმირებასაც პრაქტიკოსი მიზანშეწონილად მიიჩნევს მარწმუნებელ ანგარიშში. (იხ. აგრეთვე პუნქტი გ124)

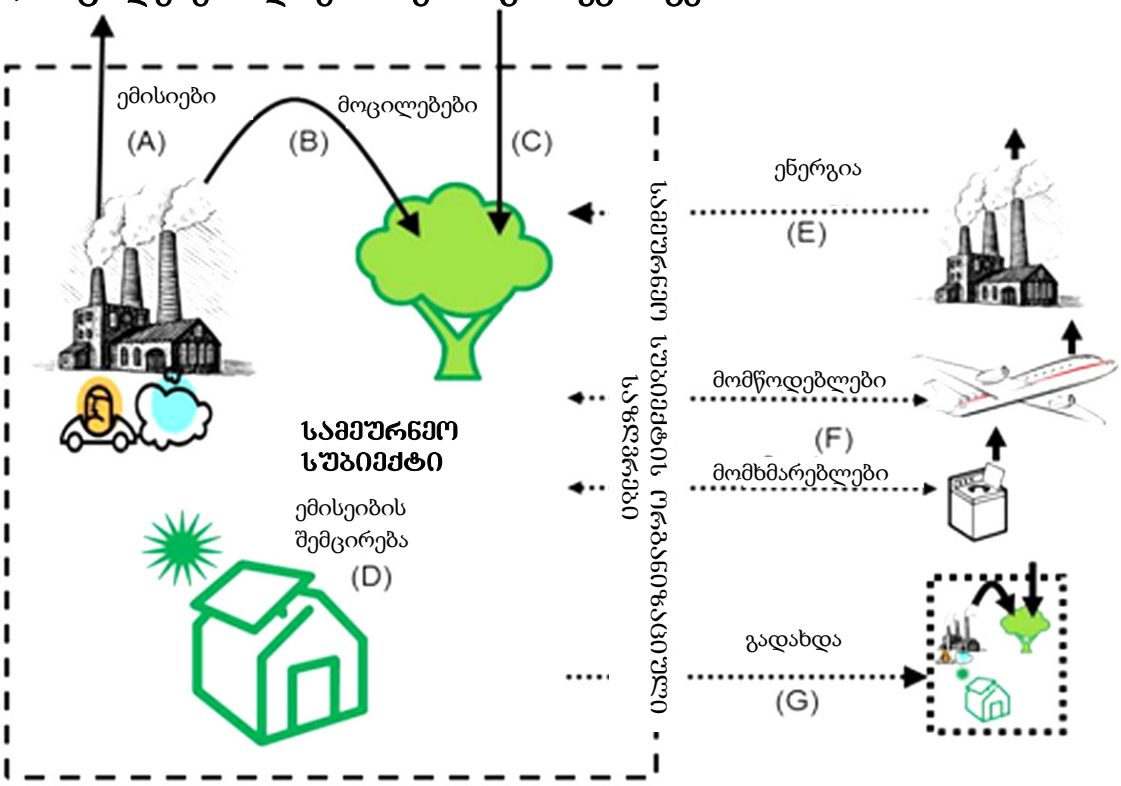
გ151. მარწმუნებელ ანგარიშში პრაქტიკოსის რეკომენდაციების ასახვა ისეთ საკითხებზე, როგორიცაა სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის გაუმჯობესება, შეიძლება გულისხმობდეს, რომ საკითხი სათანადოდ არ არის გათვალისწინებული სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადებისას. ასეთი რეკომენდაციების მიწოდება შეიძლება ხელმძღვანელებისათვის განკუთვნილ პრაქტიკოსის სარეკომენდაციო წერილში, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან განხილვისას. მარწმუნებელ ანგარიშში რეკომენდაციების ასახვის მიზანშეწონილობის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას გაითვალისწინება, მათი ხასიათი შესაფერისია თუ არა სავარაუდო მომხმარებლების საინფორმაციო მოთხოვნილებებისთვის და, მეორე მხრივ, სათანადო ტექსტის გამოყენებით არის თუ არა ისინი ჩამოყალიბებული, იმ თვალსაზრისით, რომ გამოირიცხოს მათი მცდარი აღქმა, მაგალითად არ მიიჩნიონ პრაქტიკოსის პირობით დასკვნად სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშზე.

გ152. „სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი“ არ შეიცავს ისეთ ინფორმაციას, რომლის წარდგენა პრაქტიკოსს ეკრძალება კანონმდებლობით, ან სხვა პროფესიული სტანდარტებით, მაგალითად ინფორმაციის კონფიდენციალობასთან დაკავშირებული ეთიკის სტანდარტებით. „სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი“ არც ისეთ ინფორმაციას არ შეიცავს, რომლის შესახებ ინფორმირება ხელმძღვანელობას ეველება.

1-ლი დანართი

(იხ. პუნქტები გ8–გ14)

ემისიები, მოცილებები და ემისიების გამოქვითვები



გ = პირდაპირი, ან 1-ლი კატეგორიის ემისიები (იხ. პუნქტი გ8).

B = მოცილებები (ემისიები, რომლებიც წარმოიქმნება სამეურნეო სუბიექტის საზღვრებში, მაგრამ ხდება მათი დაკავება და შენახვა და დაკონსერვება საზღვრების ფარგლებში, მისი ატმოსფეროში გაშვების ნაცვლად. საზოგადოდ, ისინი აისახება ბრუტო საფუძველზე, ანუ როგორც 1-ლი კატეგორიის ემისია და მოცილება (იხ. პუნქტი გ14).

C = მოცილებები (სათბურის გაზები, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტმა მოაცილა ატმოსფეროს) (იხ. პუნქტი გ14).

D = ღონისძიებები, რომლებსაც სამეურნეო სუბიექტი ახორციელებს თავისი ემისიების შესამცირებლად. მსგავსი ღონისძიებებით შეიძლება შემცირდეს 1-ლი კატეგორიის ემისიები (მაგალითად, საწვავის მხრივ უფრო ეკონომიური ავტომანქანების გამოყენებით), მე-2 კატეგორიის ემისიები (მაგ., მზის პანელების დამონტაჟება, შესყიდული ელექტროენერგიის რაოდენობის შემცირების მიზნით), ან მე-3 კატეგორიის ემისიები (მაგალითად, მივლინებებისას მგზავრობის შემცირებით ან ისეთი პროდუქტების გაყიდვით, რომელთა გამოყენებასაც ნაკლები ენერგია ესაჭიროება). სამეურნეო სუბიექტმა მსგავსი ღონისძიებები შეიძლება განიხილოს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის განმარტებით შენიშვნებში, მაგრამ ისინი სამეურნეო სუბიექტის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახული ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვაზე მხოლოდ იმ შემთხვევაში ახდენს გავლენას, როდესაც ანგარიშში ასახული ემისიების დონე დაბალია, ვიდრე სხვა შემთხვევაში იქნებოდა, ან მოიცავს ემისიების გამოქვითვას, შესაფერისი კრიტერიუმების მიხედვით (იხ. პუნქტი გ11).

E = მე-2 კატეგორიის ემისიები (იხ. პუნქტი გ9);

F = მე-3 კატეგორიის ემისიები (იხ. პუნქტი გ10);

G = ემისიების გამოქვითვა, შეძენილი საკომპენსაციო კვოტების ჩათვლით. (იხ. პუნქტები გ11–გ13)

მე-2 დანართი

(იხ. პუნქტი გ134)

სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის შესახებ შედგენილი მარწმუნებელი ანგარიშის საილუსტრაციო ნიმუში

<u>1-ლი ნიმუში:</u> **გარემოებები:** • **დასაბუთებული რწმუნების გარიგება;** • **სამეურნეო სუბიექტის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში შეიცავს მე-3 კატეგორიის ემისიებს;** • **სამეურნეო სუბიექტის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში არ შეიცავს ემისიების გამოქვითვას;** ▪ **სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში არ შეიცავს შესადარის ინფორმაციას.**

ქვემოთ განხილულ მარწმუნებელი ანგარიშის ნიმუშს მხოლოდ საილუსტრაციო დანიშნულება აქვს და არც ამომწურავია და არც ნებისმიერ სიტუაციაზე არ ვრცელდება.

დამოუკიდებელი პრაქტიკოსის დასაბუთებული რწმუნების ანგარიში ABC კომპანიის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის შესახებ

[შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშზე *(ეს სათაური საჭირო არ იქნება, როდესაც ანგარიში მხოლოდ ამ განყოფილებას მოიცავს)*

ჩვენ შევასრულეთ დასაბუთებული რწმუნების გარიგება ABC კომპანიის თანდართულ, 20X1 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშთან დაკავშირებით, რომელიც მოიცავს ემისიების ინვენტარიზაციასა და განმარტებით შენიშვნებს xx–yy გვერდებზე. [აღნიშნული გარიგება ჩაატარა მრავალპროფილურმა გუნდმა, რომელიც შედგებოდა მარწმუნებელი პრაქტიკოსების, ინჟინრებისა და გარემოს დაცვის მეცნიერებისგან.][1]

ABC კომპანიის პასუხისმგებლობა სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშზე

ABC კომპანია პასუხისმგებელია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადებაზე [*შესაფერისი კრიტერიუმების*[2]] შესაბამისად, რომლებიც გამოყენებულია ისე, როგორც ახსნილია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის 1-ელ შენიშვნაში. აღნიშნული პასუხისმგებლობა მოიცავს შიდა კონტროლის სისტემის შემუშავებას, დანერგვასა და გამოყენებას, რომელიც აუცილებელია სათბურის გაზების ემისიების ისეთი ანგარიშის მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

1. ეს წინადადება საჭირო არ იქნება, თუ არ შეესაბამება გარიგებას (მაგალითად, როდესაც გარიგების მიზანი იყო დასკვნის შედგენა მხოლოდ მე-2 კატეგორიის ემისიებზე და გარიგებაში არ მონაწილეობდნენ სხვა ექსპერტები).

2. [შესაფერისი კრიტერიუმები] ხელმისაწვდომია უფასოდ ჩამოსატვირთად ვებგვერდიდან www.######.org.

[როგორც სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის 1-ელ შენიშვნაშია განხილული,][3] სათბურის გაზების რაოდენობრივად გამოსახვას ახასიათებს თანდაყოლილი განუსაზღვრელობა, რაც განპირობებულია ემისიების გამოსათვლელი კოეფიციენტებისა და სხვადასხვა გაზების ემისიების გაერთიანებისთვის აუცილებელი სიდიდეების განსაზღვრისთვის გამოყენებული არასრული სამეცნიერო ცოდნით.

ჩვენი დამოუკიდებლობა და ხარისხის კონტროლი

ჩვენ დავიცავით ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბესსს) მიერ გამოცემული *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსით* განსაზღვრული, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული და სხვა ეთიკური ნორმები, რომლებიც დაფუძნებულია პატიოსნების, ობიექტურობის, პროფესიული კომპეტენციისა და სათანადო გულისხმიერების, კონფიდენციალობისა და პროფესიული ქცევის ძირითად პრინციპებზე.

ფირმა იყენებს ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტს 1-ს[4] და, შესაბამისად, გააჩნია ხარისხის კონტროლის კომპლექსური სისტემა, მათ შორის, დოკუმენტირებული პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ეხება ეთიკური ნორმების, პროფესიული სტანდარტებისა და შესაბამისი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვას.

ჩვენი პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ მოსაზრება გამოვთქვათ წარმოდგენილი სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის შესახებ, ჩვენ მიერ მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე. დასაბუთებული რწმუნების გარიგება შევასრულეთ აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტ (მასს) 3410-ის - *„მარწმუნებელი გარიგებები სათბურის გაზების ანგარიშის შესახებ “* - შესაბამისად. ეს სტანდარტი მოითხოვს, რომ დავგეგმოთ და ჩავატაროთ პროცედურები დასაბუთებული რწმუნების მოსაპოვებლად იმის თაობაზე, თანდართული ანგარიში სათბურის გაზების ემისიების შესახებ შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას.

მასს 3410-ის შესაბამისად განხორციელებული დასაბუთებული რწმუნების გარიგება მოიცავს პროცედურების ჩატარებას ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვისა და სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახული სხვა შესაბამისი ინფორმაციის შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. შერჩეული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა დამოკიდებულია პრაქტიკოსის განსჯაზე, მათ შორის, სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაზე. აღნიშნული რისკების შეფასებისას განვიხილეთ ABC კომპანიის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადებისთვის შესაფერისი შიდა კონტროლის საშუალებები. დასაბუთებული რწმუნების გარიგება ასევე მოიცავს:

- ABC კომპანიის მიერ [*შესაფერისი კრიტერიუმების*] გამოყენების მიზანშეწონილობის შეფასებას მოცემულ გარემოებებში, რომლებიც გამოყენებულია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადების საფუძვლად ისე, როგორც აღწერილია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის 1-ელ შენიშვნაში;
- ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვის მეთოდებისა და ანგარიშში წარდგენის პოლიტიკის მიზანშეწონილობისა და აგრეთვე ABC კომპანიის შეფასებების დასაბუთებულობის შეფასებას; და
- სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის საერთო წარდგენის შეფასებას.

გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

---

3. ეს წინადადება საჭირო არ იქნება, როდესაც სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის 1-ელ შენიშვნაში არ არის განხილული თანდაყოლილი განუსაზღვრელობა.

4. ხკსს 1 - *„ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელ და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“.*

მოსაზრება

ჩვენი აზრით, ABC კომპანიის 20X1 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია [*შესაფერისი კრიტერიუმების*] შესაბამისად, რომლებიც გამოყენებულია ისე, როგორც აღწერილია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის 1-ელ შენიშვნაში.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე (*ვრცელდება მხოლოდ ზოგიერთ გარიგებაზე*)

[*მარწმუნებელი დასკვნის ამ განყოფილების ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება პრაქტიკოსის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობების მიხედვით.*]

[პრაქტიკოსის ხელმოწერა]

[მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღი]

[პრაქტიკოსის მისამართი]

<u>მე-2 ნიმუში:</u>

გარემოებები:

- **შეზღუდული რწმუნების გარიგება;**
- **სამეურნეო სუბიექტის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში არ შეიცავს მე-3 კატეგორიის ემისიებს;**
- **სამეურნეო სუბიექტის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში არ შეიცავს ემისიების გამოქვითვას;**
- **სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში არ შეიცავს შესადარის ინფორმაციას.**

ქვემოთ განხილულ მარწმუნებელი ანგარიშის ნიმუშს მხოლოდ საილუსტრაციო დანიშნულება აქვს და არც ამომწურავია და არც ნებისმიერ სიტუაციაზე არ ვრცელდება.

დამოუკიდებელი პრაქტიკოსის შეზღუდული რწმუნების ანგარიში ABC კომპანიის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის შესახებ

[შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშზე *(ეს სათაური საჭირო არ იქნება, როდესაც ანგარიში მხოლოდ ამ განყოფილებას მოიცავს)*

ჩვენ შევასრულეთ შეზღუდული რწმუნების გარიგება ABC კომპანიის თანდართულ, 20X1 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშთან დაკავშირებით, რომელიც მოიცავს ემისიების ინვენტარიზაციასა და [განმარტებით შენიშვნებს xx–yy გვერდებზე]. [აღნიშნული გარიგება ჩაატარა მრავალპროფილურმა გუნდმა, რომელიც შედგებოდა მარწმუნებელი პრაქტიკოსების, ინჟინრებისა და გარემოს დაცვის მეცნიერებისგან.][5]

ABC კომპანიის პასუხისმგებლობა სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშზე

ABC კომპანია პასუხისმგებელია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადებაზე [*შესაფერისი კრიტერიუმების*[6]] შესაბამისად, რომლებიც გამოყენებულია ისე, როგორც ახსნილია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის 1-ელ შენიშვნაში. აღნიშნული პასუხისმგებლობა მოიცავს შიდა კონტროლის სისტემის შემუშავებას, დანერგვასა და გამოყენებას, რომელიც აუცილებელია სათბურის გაზების ემისიების ისეთი ანგარიშის მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

[როგორც სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის 1-ელ შენიშვნაშია განხილული,][7] სათბურის გაზების რაოდენობრივად გამოსახვას ახასიათებს თანდაყოლილი განუსაზღვრელობა, რაც განპირობებულია ემისიების გამოსათვლელი კოეფიციენტებისა და სხვადასხვა გაზების ემისიების გაერთიანებისთვის აუცილებელი სიდიდეების განსაზღვრისთვის გამოყენებული არასრული სამეცნიერო ცოდნით.

ჩვენი დამოუკიდებლობა და ხარისხის კონტროლი

ჩვენ დავიცავით ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბესსს) მიერ გამოცემული *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსით* განსაზღვრული, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული და სხვა ეთიკური ნორმები, რომლებიც დაფუძნებულია პატიოსნების, ობიექტურობის, პროფესიული კომპეტენციისა და სათანადო გულისხმიერების, კონფიდენციალობისა და პროფესიული ქცევის ძირითად პრინციპებზე.

---

5. ეს წინადადება საჭირო არ იქნება, თუ არ შეესაბამება გარიგებას (მაგალითად, როდესაც გარიგების მიზანი იყო დასკვნის შედგენა მხოლოდ მე-2 კატეგორიის ემისიებზე და გარიგებაში არ მონაწილეობდნენ სხვა ექსპერტები).

6. [შესაფერისი კრიტერიუმები] ხელმისაწვდომია უფასოდ ჩამოსატვირთად ვებგვერდიდან www.######.org.

7. ეს წინადადება საჭირო არ იქნება, როდესაც სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის 1-ელ შენიშვნაში არ არის განხილული თანდაყოლილი განუსაზღვრელობა.

ფირმა იყენებს ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტს 1-ს[8] და, შესაბამისად, გააჩნია ხარისხის კონტროლის კომპლექსური სისტემა, მათ შორის, დოკუმენტირებული პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ეხება ეთიკური ნორმების, პროფესიული სტანდარტებისა და შესაბამისი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვას.

ჩვენი პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ წარმოვადგინოთ ჩვენი დასკვნა თანდართული სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის შესახებ, ჩვენ მიერ მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე. შეზღუდული რწმუნების გარიგება შევასრულეთ აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტ (მასს) 3410-ის - *„მარწმუნებელი გარიგებები სათბურის გაზების ანგარიშის შესახებ“* - შესაბამისად. ეს სტანდარტი მოითხოვს, რომ დავგეგმოთ და ჩავატაროთ პროცედურები შეზღუდული რწმუნების მოსაპოვებლად იმის თაობაზე, თანდართული ანგარიში სათბურის გაზების ემისიების შესახებ შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას.

მასს 3410-ის შესაბამისად განხორციელებული შეზღუდული რწმუნების გარიგება მოიცავს ABC კომპანიის მიერ [*შესაფერისი კრიტერიუმების*] გამოყენების მიზანშეწონილობის შეფასებას მოცემულ გარემოებებში, რომლებიც გამოყენებულია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადების საფუძვლად; სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებას; გარემოებების მიხედვით შეფასებულ რისკებზე რეაგირებასა და სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის საერთო წარდგენის შეფასებას. შეზღუდული რწმუნების გარიგების მოქმედების სფერო მნიშვნელოვნად მცირეა დასაბუთებული რწმუნების გარიგებასთან შედარებით, როგორც რისკის შესაფასებელი პროცედურების, (მათ შორის შიდა კონტროლის შესწავლის), ისე შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის ჩატარებული პროცედურების თვალსაზრისით.

ჩვენ მიერ ჩატარებული პროცედურები ეფუძნებოდა ჩვენს პროფესიულ განსჯას და მოიცავდა გამოკითხვებს, დაკვირვებას კომპანიის მიერ განხორციელებულ პროცესებზე, დოკუმენტების დათვალიერებას, ანალიზურ პროცედურებს, ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვის მეთოდებისა და ანგარიშში წარდგენის პოლიტიკის მიზანშეწონილობის შეფასებას და სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში ასახული მონაცემების პირველად ჩანაწერებთან შედარებასა და შეჯერებას.

> [[*პრაქტიკოსმა შეიძლება ჩართოს ჩატარებული პროცედურების ხასიათისა და მოცულობას მოკლე აღწერა, თუ, მისი შეფასებით, ამგვარი დამატებითი ინფორმაცია შეიძლება სასარგებლო იყოს მომხმარებლებისთვის, პრაქტიკოსის დასკვნის საფუძვლის გაგების თვალსაზრისით.*[9] *ქვემოთ მოცემულ ნაწილს მითითების ხასიათი აქვს და მაგალითში აღწერილი პროცედურები არ არის ამომწურავი ჩამონათვალი არც იმ პროცედურების ტიპებისა და არც მოცულობის, რომლებიც შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს მომხმარებლებისთვის პრაქტიკოსის მიერ შესრულებული სამუშაოს გაგების თვალსაზრისით.*][10]
>
> გარიგების გარემოებების გათვალისწინებით, ზემოთ ჩამოთვლილი პროცედურების ჩატარებისას ჩვენ:
>
> - გამოკითხვების შედეგად შევისწავლეთ ABC კომპანიის ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვისა და ანგარიშში წარდგენისთვის შესაფერისი კონტროლის გარემო და საინფორმაციო სისტემები, მაგრამ არ შეგვიფასებია კონკრეტული კონტროლის საშუალებების სტრუქტურა, მოვიპოვეთ მტკიცებულებები ამ კონტროლის საშუალებების დანერგვის თაობაზე, ან ჩავატარეთ მათი ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირება;

---

8. ხკსს 1 - *„ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელ და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“.*

9. პროცედურები მოკლედ უნდა იყოს განხილული, მაგრამ არ იყოს იმდენად განზოგადებული, რომ ბუნდოვანი გახდეს; არც ზედმეტ დეტალებს უნდა მოიცავდეს, ან არ იგულისხმებოდეს, თითქოს მოპოვებულ იქნა დასაბუთებული რწმუნება. მნიშვნელოვანია აგრეთვე, რომ პროცედურების აღწერამ არ შექმნას ისეთი შთაბეჭდილება, რომ ჩატარდა შეთანხმებული პროცედურების გარიგება. ამასთან, უმეტეს შემთხვევებში, დეტალურად არ უნდა იყოს აღწერილი მთლიანი სამუშაო გეგმა.

10. საბოლოო ანგარიშში წაიშლება ეს განმარტებითი აბზაცი.

- შევაფასეთ, ABC-ის მიერ შეფასებების განსაზღვრისთვის გამოყენებული მეთოდები მისაღებია და თანამიმდევრულად გამოიყენებოდა თუ არა. თუმცა, ჩვენი პროცედურები არ მოიცავდა იმ მონაცემების ტესტირებას, რომლებსაც ეყრდნობა აღნიშნული შეფასებები, ან ჩვენ მიერ დამოუკიდებლად ამ შეფასებების გამოთვლას, რომლის საფუძველზეც შევაფასებდით ABC-ის შეფასებების მიზანშეწონილობას;
- მივედით [სამ ობიექტზე], რათა შეგვეფასებინა ემისიების წყაროების სისრულე, მონაცემების შეგროვების მეთოდები, პირველადი მონაცემები და მოცემული ობიექტების მიმართ გამოყენებული შესაფერისი დაშვებები. ობიექტები შევარჩიეთ მთლიან ემისიებში მათი ემისიების ხვედრითი წილის, ემისიების წყაროებისა და გასულ პერიოდებში შერჩეული ობიექტების გათვალისწინებით. ჩვენი პროცედურები [მოიცავდა/არ მოიცავდა] საინფორმაციო სისტემების ტესტირებას, ობიექტების მიხედვით მონაცემების შეგროვებისა და გაერთიანების კუთხით, ან ამ ობიექტებზე კონტროლის საშუალებების ტესტირებას.][11]

შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, პროცედურების ხასიათი და ვადები განსხვავებულია და ნაკლებად მასშტაბური, ვიდრე დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში. ამის გამო, შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში მიღებული რწმუნების დონე გაცილებით დაბალია, ვიდრე რწმუნების დონე, რომელიც მიიღებოდა დასაბუთებული რწმუნების გარიგების ჩატარების შედეგად. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვთქვამთ დასაბუთებული რწმუნების მოსაზრებას იმის თაობაზე, ABC-ის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია თუ არა [*შესაფერისი კრიტერიუმების*] შესაბამისად, რომლებიც გამოყენებულია ისე, როგორც ახსნილია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის 1-ელ შენიშვნაში.

შეზღუდული რწმუნების დასკვნა

ჩვენ მიერ ჩატარებული პროცედურებისა და მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე, ჩვენი ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ ფაქტს, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ 20X1 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლის სათბურის გაზების ემისიების ანგარიში, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის [*შესაფერისი კრიტერიუმების*] შესაბამისად, რომლებიც გამოყენებულია ისე, როგორც ახსნილია სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის 1-ელ შენიშვნაში.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე (*ვრცელდება მხოლოდ ზოგიერთ გარიგებაზე*)

[*მარწმუნებელი დასკვნის ამ განყოფილების ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება პრაქტიკოსის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობების მიხედვით.*]

[პრაქტიკოსის ხელმოწერა]

[მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღი]

[პრაქტიკოსის მისამართი]

[11] ეს ნაწილი უნდა წაიშალოს, თუ პრაქტიკოსი დაასკვნის, რომ ჩატარებული პროცედურების შესახებ განვრცობილი ინფორმაცია არ არის აუცილებელი გარიგების გარემოებებიდან გამომდინარე.

მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტი 3420

მარწმუნებელი გარიგებები დასკვნის შედგენაზე ფასიანი ქაღალდების პროსპექტში გათვალისწინებული პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციასთან დაკავშირებით

(ძალაში შედის მარწმუნებელი დასკვნებისთვის, რომლებიც დათარიღებულია 2013 წლის 13 მარტით ან შემდგომი თარიღით)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე მასს-ის მოქმედების სფერო 1–8

ძალაში შესვლის თარიღი 9

მიზნები 10

განმარტებები 11

მოთხოვნები

მასს 3000 12

გარიგებაზე დათანხმება 13

გარიგების დაგეგმვა და განხორციელება 14–27

ოფიციალური წერილები 28

მოსაზრების ჩამოყალიბება 29–30

მოსაზრების ფორმა 31–34

მარწმუნებელი დასკვნის მომზადება 35

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე მასს-ის მოქმედების სფერო გ1

ფასიანი ქაღალდების პროსპექტში გათვალისწინებული პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის მიზანი გ2–გ3

პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია გ4–გ5

დასაბუთებული რწმუნების გარიგების ხასიათი გ6

განმარტებები გ7–გ9

გარიგებაზე დათანხმება გ10–გ12

გარიგების დაგეგმვა და განხორციელება გ13–გ44

ოფიციალური წერილები გ45

მოსაზრების ჩამოყალიბება გ46–გ50

მარწმუნებელი დასკვნის მომზადება გ51–გ57

დანართი: არამოდიფიცირებული მოსაზრების შემცველი პრაქტიკოსის დასკვნის საილუსტრაციო ნიმუში

მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მასს) 3402 - *„მარწმუნებელი გარიგებები დასკვნის შედგენაზე ფასიანი ქაღალდების პროსპექტში გათვალისწინებული პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციასთან დაკავშირებით“ - განხილულ უნდა იქნეს ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების წინასიტყვაობასთან* ერთად.

შესავალი

წინამდებარე მასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტი (მასს) შეეხება პრაქტიკოსის[1] მიერ განხორციელებული დასაბუთებული რწმუნების დამოწმების გარიგებებს დასკვნის შედგენაზე პასუხისმგებელი მხარის მიერ[2] კომპილირებულ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის შესახებ, რომელიც აისახება ფასიანი ქაღალდების პროსპექტში. მოცემული მასს გამოიყენება შემდეგ შემთხვევებში:

   - როდესაც ამგვარი დასკვნის შედგენა მოითხოვება იმ იურისდიქციის ფასიანი ქაღალდების შესახებ კანონით ან საფონდო ბირჟის წესებით (შემდგომში „შესაბამისი კანონი ან წესები“), სადაც ეს პროსპექტი უნდა გამოიცეს; ან

   - ამგვარი დასკვნების გაცემა მოცემულ იურისდიქციაში საყოველთაოდ მიღებულ პრაქტიკას წარმოადგენს. (იხ: პუნქტი გ1)

პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობის ხასიათი

2. მოცემული მასს-ის შესაბამისად განხორციელებული გარიგების დროს პრაქტიკოსს არ გააჩნია არანაირი პასუხისმგებლობა სამეურნეო სუბიექტისთვის პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციასთან დაკავშირებით; ასეთი პასუხისმგებლობა პასუხისმგებელ მხარეს აკისრია. პრაქტიკოსის ერთადერთი პასუხისმგებლობა ის არის, რომ დასკვნა შეადგინოს იმის შესახებ, პასუხისმგებელმა მხარემ განახორციელა თუ არა პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია სათანადო კრიტერიუმების საფუძველზე, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით.

3. წინამდებარე მასს არ ეხება არამარწმუნებელ გარიგებებს, როდესაც სამეურნეო სუბიექტი პრაქტიკოსს ქირაობს გასული პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციისთვის.

პროსპექტში გათვალისწინებული პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის მიზანი

4. პროსპექტში გათვალისწინებული პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის ერთადერთ მიზანია სამეურნეო სუბიექტის დაუკორექტირებელ ფინანსურ ინფორმაციაზე ამა თუ იმ მნიშვნელოვანი მოვლენის ან ოპერაციის გავლენის დემონსტრირება ისე, თითქოს ეს მოვლენა მოხდა, ან ეს ოპერაცია განხორციელდებოდა ადრე, საილუსტრაციო მიზნებისთვის შერჩეული თარიღისთვის. ამ მიზნის მიღწევა შესაძლებელია დაუკორექტირებელ ფინანსურ ინფორმაციაში პროფორმა კორექტირებების შეტანით. პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია არ ასახავს სამეურნეო სუბიექტის ფაქტობრივ ფინანსურ მდგომარეობას, მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებს ან ფულადი სახსრების მოძრაობას. (იხ: პუნქტები გ2–გ3)

პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია

5. პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია მოიცავს პასუხისმგებელი მხარის მიერ ისეთი ფინანსური ინფორმაციის შეგროვებას, კლასიფიცირებას, განზოგადებასა და წარდგენას, რომელიც გვიჩვენებს სამეურნეო სუბიექტის დაუკორექტირებელ ფინანსურ ინფორმაციაზე მნიშვნელოვანი მოვლენის ან სამეურნეო ოპერაციის გავლენას ისე, თითქოს ეს მოვლენა ან ოპერაცია განხორციელდა საილუსტრაციო მიზნებისთვის შერჩეულ დღეს. ეს პროცესი მოიცავს შემდეგ ეტაპებს:

   - დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაციის წყაროს დადგენას, რომელიც გამოყენებულ უნდა იქნეს პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციისთვის, ასევე დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაციის ამოღებას ამ წყაროდან; (იხ: პუნქტები გ4–გ5)

---

1. მასს 3000 (გადასინჯული) - „*მარწმუნებელი გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვის გარდა*“ - პუნქტი 12 (ს).

2. მასს 3000 (გადასინჯული), პუნქტი 12(ქ).

- დაუკორექტირებელ ფინანსურ ინფორმაციაში პროფორმა კორექტირებების შეტანას იმ მიზნით, რა მიზნითაც ხდება ამ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის წარდგენა; და
- კორექტირების შედეგად მიღებული პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის წარდგენას შესაბამის განმარტებით შენიშვნებთან ერთად.

დასაბუთებული რწმუნების გარიგების ხასიათი

6. დასაბუთებული რწმუნების გარიგება კომპილირებულ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის შესახებ დასკვნის შესადგენად მოიცავს წინამდებარე მასს-ისთ განსაზღვრული პროცედურების ჩატარებას, რომლებიც განკუთვნილია იმის შესაფასებლად, პასუხისმგებელი მხარის მიერ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციისთვის გამოყენებული შესაფერისი კრიტერიუმები უზრუნველყოფს თუ არა დასაბუთებულ საფუძველს იმ მნიშვნელოვანი გავლენის წარმოსაჩენად, რომელსაც უშუალოდ განაპირობებს მოცემული მოვლენა ან ოპერაცია, ასევე საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვებას იმის შესახებ: (იხ: პუნქტი გ6)

- შესაბამისი პროფორმა კორექტირებები სათანადო გავლენას ახდენს თუ არა ამ კრიტერიუმებზე; და
- პროფორმა ინფორმაციის საბოლოო სვეტი (იხ. მე-11(გ) პუნქტი) სწორად ასახავს თუ არა აღნიშნული კორექტირებების შეტანას დაუკორექტირებელ ფინანსურ ინფორმაციაში.

გარიგება ასევე მოიცავს პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის საერთო წარდგენის შეფასებას. თუმცა, გარიგება არ ითვალისწინებს პრაქტიკოსის მიერ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციისთვის გამოყენებული გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის შესახებ გაცემული მოსაზრებების გადახედვას ან დასკვნების ხელახლა შედგენას, ან პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციისთვის გამოყენებული ფინანსური ინფორმაციის აუდიტის ან მიმოხილვის ჩატარებას.

კავშირი მასს 3000-სთან (გადასინჯული), სხვა პროფესიულ დოკუმენტებსა და სხვა მოთხოვნებთან

7. პროსპექტში გათვალისწინებული კომპილირებული პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის შესახებ დასკვნის შედგენასთან დაკავშირებული მარწმუნებელი გარიგების განხორციელებისას პრაქტიკოსი ვალდებულია, დაიცვას მასს 3000-ისა (გადასინჯული) და მოცემული მასს-ის მოთხოვნები. წინამდებარე მასს ავსებს მასს 3000-ს (გადასინჯული) (მაგრამ არ არის მისი შემცვლელი) და უფრო კონკრეტულად გვიჩვენებს, როგორ უნდა გამოვიყენოთ მასს 3000 (გადასინჯული) დასაბუთებული რწმუნების გარიგების დროს, რომელიც ითვალისწინებს დასკვნის შედგენას პროსპექტში გათვალისწინებული პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციასთან დაკავშირებით.

8. მასს 3000-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების დაცვა, სხვასთან ერთად, გულისხმობს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბესსს) მიერ გამოცემულ *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის* „ა“ და „ბ“ ნაწილების მოთხოვნების დაცვას, რომლებიც დაკავშირებულია მარწმუნებელ გარიგებებთან, ან სხვა პროფესიული მოთხოვნების ან საკანონმდებლო მოთხოვნების დაცვას, რომლებიც ბესსს-ის კოდექსის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია[3]. იგი ასევე მოითხოვს, რომ გარიგების პარტნიორი იყოს ისეთი ფირმის წარმომადგენელი, რომელიც იყენებს ხკსს 1-ს, ან სხვა პროფესიულ თუ კანონმდებლობით დადგენილ მოთხოვნებს, რომლებიც ხკსს 1-ის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია.[4].

---

3. მასს 3000 (გადასინჯული), პუნქტები 3(ა), მე-20 და 34-ე.

4. მასს 3000 (გადასინჯული), პუნქტები 3(ბ) და 31(ა). ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი (ხკსს)1 - „*ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგებების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელ და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს*“.

ძალაში შესვლის თარიღი

9. მოცემული მასს ვრცელდება იმ მარწმუნებელ დასკვნებზე, რომლებიც დათარიღებულია 2013 წლის 13 მარტით ან შემდგომი თარიღით.

მიზნები

10. პრაქტიკოსის მიზნებია:

    ა) დასაბუთებული რწმუნების მოპოვება იმის შესახებ, პასუხისმგებელმა მხარემ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია განახორციელა თუ არა შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით; და

    ბ) დასკვნის შედგენა პრაქტიკოსის მიერ ჩატარებული სამუშაოს შედეგების შესაბამისად.

განმარტებები

11. წინამდებარე მასს-ის მიზნებისთვის, ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

    ა) შესაფერისი კრიტერიუმები – პასუხისმგებელი მხარის მიერ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის დროს გამოყენებული კრიტერიუმები. კრიტერიუმები შეიძლება დადგენილი იყოს სტანდარტების დამდგენი უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ, ან კანონმდებლობით. თუ არ არსებობს დადგენილი კრიტერიუმები, პასუხისმგებელმა მხარემ თვითონ უნდა შეიმუშაოს ისინი; (იხ. პუნქტები გ7–გ9)

    ბ) პროფორმა კორექტირებები – დაუკორექტირებელ ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებაში, ამგვარი კორექტირებები მოიცავს:

        (i) დაუკორექტირებელ ფინანსურ ინფორმაციაში შეტანილ კორექტირებებს, რომლებიც გვიჩვენებს მნიშვნელოვანი მოვლენის ან სამეურნეო ოპერაციის (შემდგომში „მოვლენა“ ან „ოპერაცია“) გავლენას ისე, თითქოს ეს მოვლენა მოხდა ან ეს ოპერაცია განხორციელდა ადრე, საილუსტრაციო მიზნებისთვის შერჩეული თარიღისთვის; და

        (ii) დაუკორექტირებელ ფინანსურ ინფორმაციაში შეტანილ კორექტირებებს, რომლებიც აუცილებელია პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციისთვის ისეთი საფუძვლით, რომელიც შეესაბამება ანგარიშვალდებული სამეურნეო სუბიექტის (შემდგომში „სამეურნეო სუბიექტი“) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს და ამ საფუძვლების მიხედვით განსაზღვრულ მის სააღრიცხვო პოლიტიკას; (იხ: პუნქტები გ15–გ16)

    პროფორმა კორექტირებები მოიცავს შესაბამის ფინანსურ ინფორმაციას სამეურნეო სუბიექტის შესახებ, რომელიც შეძენილია ან შეძენას ექვემდებარება („შეძენილი საწარმო“), ან სამეურნეო სუბიექტის შესახებ, რომლის აქტივებიც გასხვისებულია ან გასხვისებას ექვემდებარება („გასხვისებული საწარმო“), იმ მოცულობით, რა მოცულობითაც ეს ინფორმაცია გამოიყენება პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციისთვის (შემდგომში „შეძენილი საწარმოს ან გასხვისებული საწარმოს ფინანსური ინფორმაცია“).

    გ) პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია – ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც წარმოდგენილია კორექტირებებთან ერთად, დაუკორექტირებელ ფინანსურ ინფორმაციაზე ამა თუ იმ მოვლენის ან ოპერაციის გავლენის საილუსტრაციოდ, რასაც ადგილი ექნებოდა იმ შემთხვევაში, თუ ეს მოვლენა მოხდებოდა ან ეს ოპერაცია განხორციელდებოდა ადრე, საილუსტრაციო მიზნებისთვის შერჩეული თარიღისთვის. წინამდებარე მასს-ში იგულისხმება, რომ პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია წარმოდგენილია სვეტისებური ფორმატით, რომელიც მოიცავს (ა) დაუკორექტირებელ ფინანსურ ინფორმაციას; (ბ) პროფორმა კორექტირებებს; და (გ) საბოლოო სვეტს, მიღებული პროფორმა ინფორმაციისთვის; (იხ: პუნქტი გ2)

დ) ფასიანი ქაღალდების პროსპექტი – საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი მოთხოვნების საფუძველზე გამოცემული დოკუმენტი, რომელიც დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის ფასიან ქაღალდებთან, რომლის მიხედვითაც, როგორც ივარაუდება, მესამე მხარემ უნდა მიიღოს საინვესტიციო გადაწყვეტილება;

ე) გამოქვეყნებული ფინანსური ინფორმაცია – საჯაროდ ხელმისაწვდომი ფინანსური ინფორმაცია სამეურნეო სუბიექტის, ან შეძენილი საწარმოს, ან გასხვისებული საწარმოს შესახებ;

ვ) დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია – სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ინფორმაცია, რომლის მიმართაც პასუხისმგებელი მხარე ასრულებს პროფორმა კორექტირებებს, პროფორმა ინფორმაციის მისაღებად. (იხ: პუნქტები გ4–გ5)

მოთხოვნები

მასს 3000 (გადასინჯული)

12. პრაქტიკოსი ვერ განაცხადებს, რომ დაიცვა წინამდებარე მასს-ის მოთხოვნები, თუ მან არ დაიცვა როგორც წინამდებარე მასს-ის, ასევე მასს 3000-ის (გადასინჯული) მოთხოვნები.

გარიგებაზე დათანხმება

13. სანამ დაეთანხმება გარიგებას, რომელიც ეხება დასკვნის შედგენას იმის შესახებ, პროსპექტში გათვალისწინებული პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია კომპილირებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე, პრაქტიკოსმა:

ა) უნდა დაადგინოს, რომ იმ პირებს, რომლებმაც მონაწილეობა უნდა მიიღონ ამ გარიგების განხორციელებაში, ერთობლივად გააჩნიათ გარიგების შესასრულებლად აუცილებელი კომპეტენცია და უნარები; (იხ: პუნქტი გ10)

ბ) გარიგებასთან დაკავშირებული გარემოებების შესახებ წინასწარ ცნობილი ინფორმაციისა და პასუხისმგებელ მხარესთან მსჯელობის საფუძველზე, უნდა დაადგინოს, რომ პრაქტიკოსის მიერ სავარაუდოდ გამოსაყენებელი კრიტერიუმები მიზანშეწონილია და, სავარაუდოდ, პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია არ იქნება შეცდომაში შემყვანი იმ მიზნისათვის, რომლისთვისაც განკუთვნილია;

გ) უნდა შეაფასოს შესაბამისი კანონით ან წესებით გათვალისწინებული მოსაზრების ტექსტი (თუ არსებობს) იმის დასადგენად, რომ პრაქტიკოსი, სავარაუდოდ, შეძლებს აღნიშნული სახით მოსაზრების გამოთქმას ამ მასს-ით განსაზღვრული პროცედურების ჩატარების საფუძველზე; (იხ: პუნქტები გ54–გ56);

დ) თუ ჩატარებული იყო იმ წყაროების აუდიტი და მიმოხილვა, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია და შეძენილი საწარმოს ან გასხვისებული საწარმოს ფინანსური ინფორმაცია და დასკვნებში გამოთქმული იყო მოდიფიცირებული აუდიტორული მოსაზრება ან მიმოხილვის დასკვნა, ან დასკვნა შეიცავს „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს“, პრაქტიკოსმა უნდა დაადგინოს, შესაბამისი კანონი ან წესები ამ წყაროების შესახებ მოდიფიცირებული აუდიტორული მოსაზრების ან მიმოხილვის დასკვნის, ან „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის“ შემცველი დასკვნის გამოყენების, ან პრაქტიკოსის დასკვნაში მათი მითითების უფლებას იძლევა თუ არა ამ წყაროებთან მიმართებით;

ე) თუ არასოდეს ჩატარებულა სამეურნეო სუბიექტის გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი ან მიმოხილვა, პრაქტიკოსმა უნდა განიხილოს, შეძლებს თუ არა იმ დონეზე გარკვევას სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციებსა და ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებულ მეთოდებში, რაც აუცილებელია მოცემული გარიგების შესასრულებლად; (იხ: პუნქტი გ31)

ვ) თუ მოვლენა ან ოპერაცია მოიცავს საწარმოს შეძენას, ხოლო შეძენილი საწარმოს გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი ან მიმოხილვა არ ჩატარებულა, პრაქტიკოსმა უნდა განიხილოს, შეძლებს თუ არა იმ დონეზე გარკვევას შეძენილი საწარმოს ოპერაციებსა

და ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებულ მეთოდებში, რაც აუცილებელია მოცემული გარიგების შესასრულებლად; და

ზ) მიიღოს პასუხისმგებელი მხარის თანხმობა იმის თაობაზე, რომ იგი აღიარებს და ადასტურებს თავის პასუხისმგებლობას: (იხ: პუნქტები გ11–გ12).

(i) სავარაუდო მომხმარებლებისთვის გამოყენებული კრიტერიუმების სათანადოდ გაცნობასა და აღწერაზე, თუ ეს კრიტერიუმები არ არის საჯაროდ ხელმისაწვდომი;

(ii) შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციაზე; და

(iii) იმაზე, რომ პრაქტიკოსი უზრუნველყოს:

ა) ყველანაირი ინფორმაციით (მათ შორის, აუცილებლობის შემთხვევაში, შეძენილი საწარმოს (საწარმოების) შესახებ ინფორმაციით საწარმოთა გაერთიანების შემთხვევაში), როგორიცაა ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა მასალა, რაც აუცილებელია იმის შესაფასებლად, პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია კომპილირებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე;

ბ) დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც პრაქტიკოსმა შეიძლება მოითხოვოს პასუხისმგებელი მხარისაგან გარიგების შესრულების მიზნით;

გ) სამეურნეო სუბიექტის იმ თანამშრომლებთან და კონსულტანტებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, ვისგანაც პრაქტიკოსი საჭიროდ მიიჩნევს მტკიცებულების მიღებას, რომელიც აუცილებელია იმის შესაფასებლად, პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია კომპილირებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე; და

დ) როდესაც გარიგების მიზნებისთვის არის აუცილებელი (საწარმოთა გაერთიანების შემთხვევაში), შეუზღუდავი კონტაქტით შეძენილი საწარმოს (საწარმოების) ფარგლებში სათანადო პირებთან.

გარიგების დაგეგმვა და განხორციელება

გამოსაყენებელი კრიტერიუმების მიზანშეწონილობის განსაზღვრა

14. პრაქტიკოსმა უნდა დაადგინოს, მიზანშეწონილია თუ არა გამოსაყენებელი კრიტერიუმები, როგორც ეს მასს 3000-ით (გადასინჯული)[5] მოითხოვება. კერძოდ, უნდა განსაზღვროს, რომ აღნიშნული კრიტერიუმები სულ მცირე ითვალისწინებს შემდეგ საკითხებს მაინც:

ა) დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია ამოღებულია სათანადო წყაროდან; (იხ: პუნქტები გ4–გ5, გ27)

ბ) პროფორმა კორექტირებები:

(i) პირდაპირ არის დაკავშირებული მოვლენასთან ან ოპერაციასთან (იხ: პუნქტი გ13)

(ii) მტკიცდება ფაქტობრივი მონაცემებით; და (იხ: პუნქტი გ14)

(iii) შეესაბამება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს და ამ საფუძვლების მიხედვით განსაზღვრულ მის სააღრიცხვო პოლიტიკას; და (იხ: პუნქტები გ15–გ16)

გ) სათანადოდ არის წარდგენილი და სათანადო ინფორმაცია არის გამჟღავნებული, რაც სავარაუდო მომხმარებლებს მიწოდებული ინფორმაციის გაგების საშუალებას მისცემს. (იხ: პუნქტები გ2–გ3, გ42).

---

5. მასს 3000 (გადასინჯული), პუნქტი 42(ბ)(ii) და გ45

15. გარდა ამისა, პრაქტიკოსმა უნდა შეაფასოს, გამოყენებული კრიტერიუმები:

    ა) შეესაბამება თუ არა სათანადო კანონს ან წესებს და ხომ არ ეწინააღმდეგება მათ; და

    ბ) ნაკლებად არის თუ არა მოსალოდნელი, რომ ამ კრიტერიუმების გამოყენების შედეგად პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია შეცდომაში შეიყვანს მომხმარებლებს.

არსებითობა

16. გარიგების დაგეგმვისა და განხორციელებისას პრაქტიკოსმა არსებითობა უნდა გაითვალისწინოს იმის შესაფასებლად, პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია კომპილირებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე. (იხ: პუნქტები გ17–გ18)

ინფორმაციის მოპოვება იმის შესახებ, როგორ განახორციელა პასუხისმგებელმა მხარემ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია და გარიგებასთან დაკავშირებული სხვა გარემოებები

17. პრაქტიკოსმა ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას: (იხ: პუნქტი გ19)

    ა) იმ მოვლენის ან ოპერაციის შესახებ, რომლის მიმართაც განხორციელდა პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია;

    ბ) იმის შესახებ, როგორ განახორციელა პასუხისმგებელმა მხარემ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია; (იხ: პუნქტები გ20–გ21)

    გ) სამეურნეო სუბიექტისა და შეძენილი ან გასხვისებული საწარმოს საქმიანობის შესახებ, მათ შორის, მათი: (იხ: პუნქტები გ22–გ23)

        (i) ოპერაციების;

        (ii) აქტივებისა და ვალდებულებების; და

        (iii) სტრუქტურისა და დაფინანსების მეთოდების თაობაზე;

    დ) შესაბამისი დარგობრივი, საკანონმდებლო და მარეგულირებელი, ასევე სხვა გარე ფაქტორების შესახებ, რომლებიც დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტთან და შეძენილ ან გასხვისებულ საწარმოსთან; და (იხ: პუნქტები გ24–გ26)

    ე) სამეურნეო სუბიექტისა და შეძენილი ან გასხვისებული საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და მათ მიერ ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული მეთოდების თაობაზე, მათ შორის, მოიპოვოს ინფორმაცია, როგორ არჩევენ ამ მეთოდებს და როგორ იყენებენ სააღრიცხვო პოლიტიკას.

მტკიცებულებების მოპოვება იმ წყაროს მისაღებლობის შესახებ, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია

18. პრაქტიკოსმა უნდა დაადგინოს, პასუხისმგებელმა მხარემ სათანადო წყაროდან ამოიღო თუ არა დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია. (იხ: პუნქტები გ27–გ28)

19. თუ არ არსებობს აუდიტის ან მიმოხილვის დასკვნა იმ წყაროს შესახებ, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია, პრაქტიკოსმა უნდა ჩაატაროს პროცედურები, რათა დარწმუნდეს, რომ ეს წყარო მისაღებია. (იხ: პუნქტები გ29–გ31)

20. პრაქტიკოსმა უნდა დაადგინოს, პასუხისმგებელმა მხარემ სათანადოდ განახორციელა თუ არა წყაროდან დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაციის ამოღება.

მტკიცებულებების მოპოვება პროფორმა კორექტირებების მისაღებლობის შესახებ

21. იმის დასადგენად, პროფორმა კორექტირებები მისაღებია თუ არა, პრაქტიკოსმა უნდა განსაზღვროს, პასუხისმგებელმა მხარემ დაადგინა თუ არა ისეთი პროფორმა კორექტირებები, რომლებიც აუცილებელია მოვლენის ან ოპერაციის გავლენის დემონსტრირებისთვის, საილუსტრაციო მიზნებისთვის შერჩეული თარიღის ან პერიოდისთვის. (იხ: პუნქტი გ32)

22. იმის დასადგენად, პროფორმა კორექტირებები შეესაბამება თუ არა შესაფერის კრიტერიუმებს, პრაქტიკოსმა უნდა განსაზღვროს:

    ა) კორექტირებები უშუალოდ არის თუ არა დაკავშირებული მოვლენასთან ან ოპერაციასთან; (იხ: პუნქტი გ13)

    ბ) მტკიცდება თუ არა კორექტირებები ფაქტობრივი მონაცემებით. თუ პროფორმა კორექტირებებში გათვალისწინებულია შეძენილი ან გასხვისებული საწარმოს ფინანსური ინფორმაცია და არ არსებობს აუდიტის ან მიმოხილვის დასკვნა იმ წყაროს შესახებ, საიდანაც ეს ფინანსური ინფორმაციაა ამოღებული, პრაქტიკოსმა უნდა ჩაატაროს პროცედურები, რათა დარწმუნდეს, რომ ფინანსური ინფორმაცია მტკიცდება ფაქტობრივი მონაცემებით; და (იხ: პუნქტები გ14, გ33–გ38)

    გ) კორექტირებები შეესაბამება თუ არა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს და ამ საფუძვლების მიხედვით განსაზღვრულ მის სააღრიცხვო პოლიტიკას. (იხ: პუნქტები გ15–გ16)

მოდიფიცირებული აუდიტორული მოსაზრება ან მიმოხილვის დასკვნა, ან მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი იმ წყაროსთან მიმართებაში, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია, ან შეძენილი ან გასხვისებული საწარმოს ფინანსური ინფორმაცია

23. შეიძლება მოდიფიცირებული აუდიტორული მოსაზრება ან მიმოხილვის დასკვნა იყო გაცემული იმ წყაროსთან მიმართებაში, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია ან შეძენილი ან გასხვისებული საწარმოს ფინანსური ინფორმაცია, ან ამგვარ წყაროსთან მიმართებაში შეიძლება გაცემული იყო დასკვნა, რომელიც მოიცავს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს. ასეთ შემთხვევაში, თუ შესაბამისი კანონი ან წესები ასეთი წყაროს გამოყენებას არ კრძალავს, პრაქტიკოსმა უნდა შეაფასოს:

    ა) ამ სიტუაციის პოტენციური გავლენა იმაზე, პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია კომპილირებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე; (იხ: პუნქტი გ39)

    ბ) რა დამატებითი ზომები უნდა მიიღოს; და (იხ: პუნქტი გ40)

    გ) აღნიშნული გარემოებები გავლენას ახდენს თუ არა პრაქტიკოსის შესაძლებლობაზე, დასკვნა შეადგინოს გარიგების პირობების შესაბამისად, მათ შორის, პრაქტიკოსის დასკვნაზე.

წყარო, საიდანაც ამოღებული დაუკოექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია, ან პროფორმა კორექტირებები არ არის შესაფერისი

24. თუ ჩატარებული პროცედურების საფუძველზე პრაქტიკოსი დაადგენს, რომ პასუხისმგებელმა მხარემ:

    ა) არ გამოიყენა შესაფერისი წყარო დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაციის ამოღებისთვის; ან

    ბ) გამოტოვა აუცილებელი პროფორმა კორექტირება, ან ისეთი პროფორმა კორექტირება გამოიყენა, რომელიც არ არის გამოყენებული კრიტერიუმების შესაბამისი, ან არასწორად გამოიყენა პროფორმა კორექტირება,

    პრაქტიკოსმა საკითხი პასუხისმგებელ მხარესთან ერთად უნდა განიხილოს. თუ პრაქტიკოსი ვერ მიაღწევს შეთანხმებას პასუხისმგებელ მხარესთან იმასთან დაკავშირებით, როგორ უნდა გადაიჭრას ეს საკითხი, მან უნდა განსაზღვროს, რა ზომებს უნდა მიმართოს შემდეგ. (იხ: პუნქტი გ40)

მტკიცებულებების მოპოვება პროფორმა ფინანსურ ინფორმაციის გაანგარიშებების შესახებ

25. პრაქტიკოსმა უნდა დაადგინოს, არითმეტიკულად ზუსტია თუ არა პროფორმა ფინანსურ ინფორმაციის გაანგარიშებები.

პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის წარდგენის შეფასება

26. პრაქტიკოსმა უნდა შეაფასოს პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის წარდგენა. ამ შეფასებაში გათვალისწინებული უნდა იყოს:

    ა) პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის საერთო წარდგენა და სტრუქტურა, მათ შორის, ნათლად არის თუ არა იგი გამოყოფილი გასული პერიოდის ან სხვა ფინანსური ინფორმაციისაგან; (იხ: პუნქტები გ2–გ3)

    ბ) პროფორმა ფინანსურ ინფორმაციასა და შესაბამის განმარტებით შენიშვნებში მოვლენის ან ოპერაციის გავლენა ისეთი სახით არის თუ არა ნაჩვენები, რომელიც შეცდომაში არ შეიყვანს მომხმარებლებს; (იხ: პუნქტი გ41)

    გ) პროფორმა ფინანსურ ინფორმაციასთან ერთად წარმოდგენილია თუ არა სხვა სათანადო ინფორმაცია, რომელიც სავარაუდო მომხმარებლებს მისცემს მიწოდებული ინფორმაციის გაგების საშუალებას; (იხ: პუნქტი გ42)

    დ) პრაქტიკოსისთვის ცნობილი გახდა თუ არა ისეთი მნიშვნელოვანი მოვლენა, რომელიც მოხდა იმ წყაროს თარიღის შემდეგ, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია, რომლის შესახებ მითითება პროფორმა ფინანსურ ინფორმაციაში ან ინ-ფორმაციის გამჟღავნება განმარტებით შენიშვნებში აუცილებელია. (იხ: პუნქტი გ43)

27. პრაქტიკოსი უნდა გაეცნოს პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის შემცველ პროსპექტში ასახულ სხვა ინფორმაციას, რათა დაადგინოს არსებითი შეუსაბამობა (თუ ასეთი არსებობს) პროფორმა ფინანსურ ინფორმაციასთან ან მარწმუნებელ დასკვნასთან. თუ ზემოაღნიშნული სხვა ინფორმაციის გაცნობისას, პრაქტიკოსი დაადგენს რამე არსებით შეუსაბამობას, ან მისთვის ცნობილი გახდება ამ ინფორმაციაში არსებული არსებითი უზუსტობის შესახებ, პრაქტიკოსმა ეს საკითხი პასუხისმგებელ მხარესთან ერთად უნდა განიხილოს. თუ საკითხის გასწორება აუცილებელია და პასუხისმგებელი მხარე უარს ამბობს ამაზე, პრაქტიკოსმა უნდა მიიღოს შემდგომი სათანადო ზომები. (იხ: პუნქტი გ44)

ოფიციალური წერილები

28. პრაქტიკოსმა პასუხისმგებელი მხარისგან უნდა მოითხოვოს ოფიციალური წერილები იმის შესახებ, რომ:

    ა) პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციისას პასუხისმგებელმა მხარემ განსაზღვრა ყველა ის შესაფერისი პროფორმა კორექტირება, რომლებიც აუცილებელია მოვლენის ან ოპერაციის გავლენის საილუსტრაციო მიზნებისთვის შერჩეული თარიღისთვის ან პერიოდის განმავლობაში; და (იხ: პუნქტი გ45)

    ბ) პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია კომპილირებულია, ყველა არსებითი ასპექტის გათვა-ლისწინებით, შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე.

მოსაზრების ჩამოყალიბება

29. პრაქტიკოსმა უნდა ჩამოაყალიბოს მოსაზრება იმის შესახებ, პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია კომპილირებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე. (იხ: პუნქტები გ46–გ48)

30. ამგვარი მოსაზრების ჩამოყალიბების მიზნით, პრაქტიკოსმა უნდა გამოიტანოს დასკვნა, მოიპოვა თუ არა მან საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები იმასთან დაკავშირებით, პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას, ან პროფორმა ფინანსური კორექტირებები არასათანადოდ იყო თუ არა გამოყენებული. ამგვარი დასკვნა უნდა მოიცავდეს იმის შეფასებას, პასუხისმგებელმა მხარემ სათანადოდ წარმოადგინა და აღწერა თუ არა შესაფერისი კრიტერიუმები იმ შემთხვევაში, თუ ისინი საჯაროდ ხელმისაწვდომი არ არის. (იხ: პუნქტები გ49–გ50)

მოსაზრების ფორმა

არამოდიფიცირებული მოსაზრება

31. პრაქტიკოსმა არამოდიფიცირებული მოსაზრება უნდა გამოთქვას იმ შემთხვევაში, როდესაც დაასკვნის, რომ პასუხისმგებელმა მხარემ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია განახორციელა შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით.

მოდიფიცირებული მოსაზრება

32. ბევრ იურისდიქციაში შესაბამისი კანონი ან წესები კრძალავს ისეთი პროსპექტის გამოქვეყნებას, რომელიც შეიცავს მოდიფიცირებულ მოსაზრებას იმის თაობაზე, პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია კომპილირებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე. თუ ასეთ სიტუაციაში პრაქტიკოსი მაინც დაასკვნის, რომ მასს 3000-ის (გადასინჯული) თანახმად, აუცილებელია მოდიფიცირებული მოსაზრების გამოთქმა, მან ეს საკითხი პასუხისმგებელ მხარესთან ერთად უნდა განიხილოს. თუ პასუხისმგებელი მხარე არ ეთანხმება საჭირო ცვლილებების შეტანას, პრაქტიკოსმა:

ა) თავი უნდა შეიკავოს დასკვნის გაცემისაგან;

ბ) უნდა გამოვიდეს გარიგებიდან; ან

გ) განიხილოს იურიდიული კონსულტაციის აუცილებლობის საკითხი.

33. ზოგიერთ იურისდიქციაში შესაბამისი კანონი ან წესები შეიძლება არ კრძალავდეს ისეთი პროსპექტის გამოქვეყნებას, რომელიც შეიცავს მოდიფიცირებულ მოსაზრებას იმის შესახებ, პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია კომპილირებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე. ასეთ იურისდიქციებში თუ პრაქტიკოსი დაადგენს, რომ მოდიფიცირებული მოსაზრება შესაფერისია მასს 3000-ის (გადასინჯული) თანახმად, მან უნდა გამოიყენოს მასს 3000-ის (გადასინჯული)[6] მოთხოვნები მოდიფიცირებულ მოსაზრებებთან დაკავშირებით.

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი

34. ზოგიერთ გარემოებაში, პრაქტიკოსმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს მომხმარებლების ყურადღების გამახვილება ისეთ საკითხზე, რომელიც ასახულია პროფორმა ფინანსურ ინფორმაციაში, ან გამჟღავნებულია თანდართულ განმარტებით შენიშვნებში. ასე შეიძლება იმ შემთხვევაში მოხდეს, როდესაც, პრაქტიკოსის აზრით, მოცემულ საკითხს გადამწყვეტი მნიშვნელობა ექნება მომხმარებლებისთვის, იმ თვალსაზრისით, რომ გაიგონ პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია კომპილირებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე. ასეთ ვითარებაში, პრაქტიკოსმა თავის დასკვნას უნდა დაამატოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი, თუკი პრაქტიკოსს მოპოვებული აქვს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ ეს საკითხი გავლენას არ ახდენს იმაზე, პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია კომპილირებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე. ამგვარი აბზაცი უნდა შეეხოს მხოლოდ ისეთ ინფორმაციას, რომელიც წარდგენილია პროფორმა ფინანსურ ინფორმაციაში, ან გამჟღავნებულია მასზე დართულ განმარტებით შენიშვნებში.

მარწმუნებელი დასკვნის მომზადება

35. პრაქტიკოსის დასკვნა უნდა მოიცავდეს, სულ მცირე, შემდეგ ძირითად ელემენტებს: (იხ: პუნქტი გ57)

ა) სათაურს, საიდანაც ნათლად ჩანს, რომ ეს დასკვნა დამოუკიდებელი მარწმუნებელი დასკვნაა; (იხ: პუნქტი გ51)

---

6. მასს 3000 გადასინჯული), 74-ე პუნქტი.

ბ) ადრესატ(ებ)ს, როგორც გარიგების პირობებშია შეთანხმებული; (იხ: პუნქტი გ52)

გ) შესავალ აბზაცებს, სადაც აღწერილია: (იხ: პუნქტი გ53)

(i) პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია;

(ii) წყარო, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია და გამოქვეყნებულია თუ არა ამ წყაროს შესახებ აუდიტის ან მიმოხილვის დასკვნა;

(iii) პროფორმა ფინანსური ინფორმაციით მოცული პერიოდი, ან თარიღი, რომლისთვისაც მომზადებულია პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია; და

(iv) მითითებულია შესაფერისი კრიტერიუმები, რომელთა საფუძველზეც პასუხისმგებელმა მხარემ განახორციელა პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია, ასევე ამ კრიტერიუმების წყარო;

დ) განცხადებას იმის შესახებ, რომ პასუხისმგებელი მხარეა პასუხისმგებელი პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციაზე შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე;

ე) პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობების აღწერას, მათ შორის:

(i) პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობაა მოსაზრების გამოთქმა იმის შესახებ, პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია კომპილირებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე;

(ii) მოცემული გარიგების მიზნებისთვის პრაქტიკოსს არ ევალება პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციისთვის გამოყენებული გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის შესახებ გაცემული მოსაზრებების გადახედვა ან დასკვნების ხელახლა შედგენა და, ამასთან, პრაქტიკოსს გარიგების შესრულებისას, არც პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციისთვის გამოყენებული ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი ან მიმოხილვა არ ჩაუტარებია; და

(iii) პროსპექტში გათვალისწინებული პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის ერთადერთი მიზანია მნიშვნელოვანი მოვლენის ან ოპერაციის სამეურნეო სუბიექტის დაუკორექტირებელ ფინანსურ ინფორმაციაზე გავლენის დემონსტრირება ისე, თითქოს ეს მოვლენა უკვე მოხდა, ან ეს ოპერაცია უკვე განხორციელდა ადრე, საილუსტრაციო მიზნებისთვის შერჩეული თარიღისთვის. შესაბამისად, პრაქტიკოსი არანაირ რწმუნებას არ გასცემს იმის შესახებ, ამ მოვლენის ან ოპერაციის ფაქტობრივი შედეგი ამ თარიღისთვის იქნება თუ არა ისეთი, როგორც აქ არის აღწერილი;

ვ) განცხადებას იმის შესახებ, რომ გარიგება განხორციელდა მასს 3420-ის - „*მარწმუნებელი გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კომპილირებული პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის შესახებ, რომელიც აისახება ფასიანი ქაღალდების პროსპექტში*“ - შესაბამისად, რომლის თანახმად, პრაქტიკოსმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს პროცედურები დასაბუთებული რწმუნების მოსაპოვებლად იმის შესახებ, პასუხისმგებელმა მხარემ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია განახორციელა თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე;

ზ) განცხადებას იმის თაობაზე, რომ ფირმა, რომლის წარმომადგენელიც არის პრაქტიკოსი, იყენებს ხკსს 1-ს, ან სხვა პროფესიულ ან კანონმდებლობით დადგენილ მოთხოვნებს, რომლებიც არანაკლებ მკაცრია ხკსს 1-ის მოთხოვნებზე. თუ პრაქტიკოსი არ არის პროფესიონალი ბუღალტერი, განცხადებაში მითითებული უნდა იყოს გამოყენებული პროფესიული ან კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები, რომლებიც არანაკლებ მკაცრია ხკსს 1-ის მოთხოვნებზე;

თ) იმის მითითებას, რომ პრაქტიკოსი იცავს დამოუკიდებლობისა და ბესსს-ის კოდექსით განსაზღვრულ სხვა ეთიკურ ნორმებს, ან სხვა პროფესიულ ან კანონმდებლობით დადგენილ ნორმებს, რომლებიც არანაკლებ მკაცრია ბესსს-ის კოდექსის „ა“ და „ბ“ ნაწილებში მარწმუნებელი გარიგებებისთვის დადგენილ ნორმებზე. თუ პრაქტიკოსი არ არის პროფესიონალი ბუღალტერი, განცხადებაში მითითებული უნდა იყოს გამოყენებული პროფესიული ან კანონმდებლობით დადგენილი ნორმები, რომლებიც არანაკლებ მკაცრია ბესსს-ის კოდექსის „ა“ და „ბ“ ნაწილებში მარწმუნებელი გარიგებებისთვის დადგენილ ნორმებზე.

ი) განცხადებას იმის თაობაზე, რომ:

(i) დასაბუთებული რწმუნების გარიგება, რომელიც ეხება დასკვნის შედგენას იმის თაობაზე, პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია კომპილირებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე, მოიცავს პროცედურების ჩატარებას იმის დასადგენად, პასუხისმგებელი მხარის მიერ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის დროს გამოყენებული შესაფერისი კრიტერიუმები უზრუნველყოფს თუ არა იმ დასაბუთებულ საფუძველს იმ მნიშვნელოვანი გავლენის წარმოსაჩენად, რომელსაც უშუალოდ განაპირობებს მოცემული მოვლენა ან ოპერაცია, ასევე საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვებას იმასთან დაკავშირებით:

- შესაბამისი პროფორმა კორექტირებები სათანადო გავლენას ახდენს თუ არა ამ კრიტერიუმებზე; და
- პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია ასახავს თუ არა აღნიშნული კორექტირებების შეტანას დაუკორექტირებელ ფინანსურ ინფორმაციაში;

(ii) პროცედურების შერჩევა დამოკიდებულია პრაქტიკოსის პროფესიულ განსჯაზე, რომლის დროსაც პრაქტიკოსი ითვალისწინებს მოპოვებულ ინფორმაციას სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკისა და იმ მოვლენის ან ოპერაციის შესახებ, რომელთა მიმართებაშიც კომპილირებულია მოცემული პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია, ასევე გარიგებასთან დაკავშირებული სხვა გარემოებებს; და

(iii) გარიგება ასევე მოიცავს პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის საერთო წარდგენის შეფასებას;

კ) თუ კანონით ან წესებით სხვა რამ არ მოითხოვება - პრაქტიკოსის მოსაზრებას, რომელიც ჩამოყალიბებულია ერთ-ერთი შემდეგი ფრაზის გამოყენებით, რომლებიც ეკვივალენტურად მიიჩნევა: (იხ: პუნქტები გ54–გ56)

(i) პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია კომპილირებულია, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, [*შესაფერისი კრიტერიუმები*] საფუძველზე; ან

(ii) პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია სათანადოდ კომპილირებულია მითითებული საფუძვლის შესაბამისად;

ლ) პრაქტიკოსის ხელმოწერას;

მ) დასკვნის თარიღსა; და

ნ) პრაქტიკოსის მისამართს იმ იურისდიქციაში, სადაც ის საქმიანობს.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე მასს-ის მოქმედების სფერო (იხ: პუნქტი გ1)

გ1. წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება ისეთ გარემოებებს, როდესაც პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია წარმოდგენილია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების ნაწილის სახით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად.

პროსპექტში გათვალისწინებული პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის მიზანი
(იხ: პუნქტები მე-4, 11(გ), 14(გ), 26(ა))

გ2. პროფორმა ფინანსურ ინფორმაციას თან ახლავს შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები, რომლებიც ხშირად შეიცავს გ42 პუნქტში ჩამოყალიბებულ საკითხებს.

გ3. პროსპექტში შეიძლება შეტანილი იყოს სხვადასხვა სახით წარდგენილი პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია, რაც დამოკიდებულია მოვლენის ან ოპერაციის ხასიათსა და იმაზე, როგორ სურს

პასუხისმგებელ მხარეს ასეთი მოვლენის ან ოპერაციის გავლენის დემონსტრირება სამეურნეო სუბიექტის დაუკორექტირებელ ფინანსურ ინფორმაციაზე. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება შეიძინოს რამდენიმე საწარმო მათი აქციების პირველად საჯაროდ შეთავაზებამდე. ასეთ ვითარებაში პასუხისმგებელ მხარეს უფლება აქვს აირჩიოს პროფორმა ანგარიშგების წარდგენა ნეტო აქტივების შესახებ, რათა აჩვენოს საწარმოთა შეძენის გავლენა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობაზე, ასევე სამეურნეო სუბიექტის ისეთი ძირითადი კოეფიციენტები (მაჩვენებლები), როგორიცაა სასესხო და საკუთარი კაპიტალის თანაფარდობა ისე, თითქოს შეძენილი საწარმოები სამეურნეო სუბიექტთან გაერთიანდა უფრო ადრე. პასუხისმგებელმა მხარემ შეიძლება ასევე გადაწყვიტოს პროფორმა მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების წარდგენაც იმის დემონსტრირებითვის, თუ რა შედეგები შეიძლება ჰქონოდა ოპერაციებს იმ პერიოდში, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით. ასეთ შემთხვევაში პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია შეიძლება დასათაურდეს შემდეგნაირად: „პროფორმა ანგარიშგება ნეტო აქტივების შესახებ 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით“ და „პროფორმა მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება 20X1 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლისთვის“.

პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია

დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია (იხ: პუნქტები მე-5, 11(ვ),14(ა))

გ4. ბევრ შემთხვევაში წყარო, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია, იქნება გამოქვეყნებული ფინანსური ინფორმაცია, როგორიცაა წლიური ან შუალედური ფინანსური ანგარიშგება.

გ5. იქიდან გამომდინარე, თუ მოვლენის ან ოპერაციის გავლენის როგორი სახით დემონსტრირებას აირჩევს პასუხისმგებელი მხარე, დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს:

- ერთი ან რამდენიმე ტიპის ფინანსურ ანგარიშგებას, როგორიცაა ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება და სრული შემოსავლის ანგარიშგება; ან
- ფინანსური ინფორმაცია შემოკლებული სახით, რომელიც სათანადოდ არის ამოკრებილი ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტიდან, მაგალითად, ანგარიშგება ნეტო აქტივების შესახებ.

დასაბუთებული რწმუნების გარიგების ხასიათი (იხ: მე-6 პუნქტი)

გ6. მოცემულ მასს-ში ფრაზა პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია „კომპილირებულია სათანადოდ“ იმას ნიშნავს, რომ პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია პასუხისმგებელი მხარის მიერ კომპილირებულია, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე.

განმარტებები

შესაფერისი კრიტერიუმები (იხ: პუნქტი 11(ა))

გ7. როდესაც პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციისთვის დადგენილი კრიტერიუმები არ არსებობს, პასუხისმგებელ მხარეს თვითონ ექნება შემუშავებული კრიტერიუმები, მაგალითად რომელიმე კონკრეტულ დარგში დამკვიდრებული პრაქტიკის საფუძველზე, ან იმ იურისდიქციის კრიტერიუმების საფუძველზე, რომელსაც შემუშავებული და დადგენილი აქვს კრიტერიუმები და ეს ფაქტი ცნობილია.

გ8. პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციისთვის გამოსაყენებელი კრიტერიუმები კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი იქნება, თუ ისინი აკმაყოფილებს მე-14 პუნქტში ჩამოყალიბებულ მოთხოვნებს.

გ9. თანდართული განმარტებითი შენიშვნები შეიძლება მოიცავდეს დამატებით ინფორმაციას კრიტერიუმების შესახებ იმის საჩვენებლად, როგორ ახდენს ისინი კონკრეტული მოვლენის ან ოპერაციის გავლენის დემონსტრირებას. დამატებითი ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს, მაგალითად:

- თარიღს, როდესაც, დაშვებების თანახმად, მოხდა მოვლენა ან განხორციელდა ოპერაცია;
- მეთოდს, რომლის გამოყენებითაც ხდება შემოსავლების, ზედნადები ხარჯების, აქტივებისა და ვალდებულებების განაწილება შესაბამის საწარმოებზე გასხვისების დროს.

გარიგებაზე დათანხმება

გარიგების განსახორციელებლად საჭირო უნარები და კომპეტენცია (იხ: პუნქტი 13(ა))

გ10. ბესსს-ის კოდექსი მოითხოვს, რომ კომპეტენტური პროფესიონალური მომსახურების გაწევის მიზნით, პრაქტიკოსმა მუდმივად შეინარჩუნოს პროფესიული ცოდნისა და უნარების სათანადო დონე, მათ შორის, მუდმივად იყოს საქმის კურსში შესაბამის ტექნიკურ საკითხებში, პროფესიულ და ბიზნესის სფეროში მომხდარი ცვლილებების შესახებ და ესმოდეს აღნიშნული ცვლილებები.[7] ბესსს-ის კოდექსის ამ მოთხოვნის კონტექსტში, გარიგების განსახორციელებლად აუცილებელ უნარებსა და კომპეტენციაში ასევე შედის ისეთი საკითხები, როგორიცაა:

- იმ დარგის ცოდნა და მუშაობის გამოცდილება, რომელშიც კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტი საქმიანობს;
- ფასიანი ქაღალდების შესახებ არსებული შესაბამისი კანონებისა და წესების და მათში მომხდარი ცვლილებების ცოდნა;
- შესაბამის საფონდო ბირჟაზე კოტირების პირობებისა და კაპიტალის ბაზარზე განხორციელებული ოპერაციების შესახებ ინფორმაციის ფლობა, როგორიცაა საწარმოთა შერწყმა, შეძენა და ფასიანი ქაღალდების განთავსება;
- პროსპექტის მომზადების წესებისა და საფონდო ბირჟაზე ფასიანი ქაღალდების კოტირების პროცესის ცოდნა; და
- იმ წყაროების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების ცოდნა, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია და, შესაბამის შემთხვევებში, შეძენილი საწარმოს ფინანსური ინფორმაცია.

პასუხისმგებელი მხარის პასუხისმგებლობა (იხ: პუნქტი 13(ზ))

გ11. მოცემული მასს-ის შესაბამისად გარიგება ტარდება გარკვეული დაშვების (წინაპირობის) საფუძველზე - პასუხისმგებელი მხარე აღიარებს და ადასტურებს, რომ მას გააჩნია 13(ზ) პუნქტში ჩამოყალიბებული პასუხისმგებლობები. ზოგიერთ იურისდიქციაში ასეთი პაუხისმგებლობები შეიძლება განსაზღვრული იყოს კანონმდებლობით. სხვა იურისდიქციებში შეიძლება არ არსებობდეს საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი ორგანოების განმარტება ამგვარი პასუხისმგებლობების, ან განმარტება შეზღუდული სახით იყოს წარმოდგენილი. მარწმუნებელი გარიგება, რომელიც ეხება დასკვნის შედგენას იმის შესახებ, პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია კომპილირებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე, ეყრდნობა დაშვებას იმის თაობაზე, რომ:

ა) პრაქტიკოსის ფუნქციებში არ შედის ასეთი ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციაზე პასუხისმგებლობის საკუთარ თავზე აღება; და

ბ) პრაქტიკოსს გააჩნია გარიგებისთვის აუცილებელი ინფორმაციის მოპოვების დასაბუთებული მოლოდინი.

შესაბამისად, აღნიშნულ დაშვებას არსებითი მნიშვნელობა აქვს გარიგების ჩატარებისთვის. გაუგებრობის თავიდან ასაცილებლად, მასს 3000-ით (გადასინჯული) მოითხოვება, რომ გარიგების პირობების შეთანხმებისა და დოკუმენტირების პროცესში პრაქტიკოსმა პასუხისმგებელ მხარესთან შეათანხმოს, რომ იგი აღიარებს და ესმის, რომ მას გააჩნია 13(ზ) პუნქტში აღწერილი პასუხისმგებლობები.[8]

---

7. ბესსს-ის კოდექსი, პუნქტი 130.1–130.3
8. მასს 3000 (გადასინჯული), პუნქტი 27

გ12. თუ კანონით ან სხვა ნორმატიული აქტით საკმარისად დეტალურად არის დადგენილი გარიგების პირობები, პრაქტიკოსს სჭირდება მხოლოდ იმ ფაქტის დაფიქსირება, რომ გამოიყენება აღნიშნული კანონი ან ნორმატიული აქტი და პასუხისმგებელი მხარე აღიარებს და მისთვის გასაგებია თავისი პასუხისმგებლობები, როგორც ეს 13(ზ) პუნქტშია ჩამოყალიბებული.

გარიგების დაგეგმვა და განხორციელება

შესაფერისი კრიტერიუმების მიზანშეწონილობის შეფასება

მოვლენასთან ან ოპერაციასთან უშუალოდ დაკავშირებული კორექტირებები
(იხ: პუნქტები 14(ბ)(i), 22(ა))

გ13. აუცილებელია, რომ პროფორმა კორექტირებები უშუალოდ იყოს დაკავშირებული კონკრეტულ მოვლენასთან ან ოპერაციასთან, რათა პროფორმა ფინანსურ ინფორმაციაში არ აისახოს ისეთი საკითხები, რომლებიც არ არის მხოლოდ ამ მოვლენის შედეგი ან ამ ამ ოპერაციის განუყოფელი ნაწილი. უშუალოდ დაკავშირებულ კორექტირებებში არ შედის ისეთი კორექტირებები, რომლებიც მომავალ მოვლენებს უკავშირდება, ან დამოკიდებულია ისეთ ზომებზე, რომლებიც ოპერაციის დასრულებისას უნდა გატარდეს, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ასეთი ზომები ძალიან მნიშვნელოვანია ამ ოპერაციის მონაწილე სამეურნეო სუბიექტისათვის (მაგალითად, შეძენის შემდეგ ზედმეტი საწარმოო ობიექტების დახურვა).

კორექტირებები, რომლებიც დასტურდება ფაქტობრივი მონაცემებით (იხ: პუნქტები 14(ბ)(ii), 22(ბ))

გ14. პროფორმა ფინანსური ინფორმაციისთვის საიმედო საფუძვლის შესაქმნელად ასევე აუცილებელია, რომ პროფორმა კორექტირებები დასტურდებოდეს ფაქტობრივი მონაცემებით. კორექტირებები, რომლებიც ფაქტობრივი მონაცემებით დასტურდება, შესაძლებელია ობიექტურად განისაზღვროს. პროფორმა კორექტირებებისთვის ფაქტობრივი მონაცემების წყაროებს განეკუთვნება, მაგალითად:

- ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულებები;
- მოვლენის ან ოპერაციის დაფინანსების დოკუმენტები, როგორებიცაა სასესხო ხელშეკრულებები;
- დამოუკიდებელი შეფასების ანგარიშები;
- კონკრეტულ მოვლენასთან ან ოპერაციასთან დაკავშირებული სხვა დოკუმენტები;
- გამოქვეყნებული ფინანსური ანგარიშგებები;
- პროსპექტში შეტანილი სხვა ფინანსური ინფორმაცია;
- შესაბამისი საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი ზომები, მაგალითად საგადასახადო დაბეგვრის სფეროში;
- შრომითი ხელშეკრულებები;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ქმედებები.

კორექტირებები, რომლებიც შეესაბამება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს და ამ საფუძვლების მიხედვით განსაზღვრულ მის სააღრიცხვო პოლიტიკას (იხ: პუნქტები 11(ბ)(ii), 14(ბ)(iii), 22(გ))

გ15. იმისათვის, რომ პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია საზრიანი იყოს, აუცილებელია, პროფორმა კორექტირებები შეესაბამებოდეს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს და ამ საფუძვლების მიხედვით განსაზღვრულ მის სააღრიცხვო პოლიტიკას. საწარმოთა გაერთიანების კონტექსტში, შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის პროცესი მოიცავს ისეთი საკითხების გათვალისწინებას, როგორიცაა, მაგალითად:

- განსხვავებულია თუ არა შეძენილი საწარმოსა და სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკა; და
- სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც ეხება შეძენილი საწარმოს მიერ განხორციელებულ ოპერაციებს, რომელთა მონაწილეც სამეურნეო სუბიექტი მანამდე არ ყოფილა, არის თუ არა ის

პოლიტიკა, რომელსაც სამეურნეო სუბიექტი ასეთი ოპერაციებისთვის გაატარებდა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის თავისი საფუძვლების შესაბამისად, სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით.

გ16. სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკის მისაღებლობის განხილვა შეიძლება ასევე აუცილებელი იყოს ზოგიერთ გარემოებაში. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტმა, კონკრეტული მოვლენის ან ოპერაციის ფარგლებში, შეიძლება დააპიროს რთული ფინანსური ინსტრუმენტების პირველად გამოშვება. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება აუცილებელი იყოს შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- პასუხისმგებელმა მხარემ ფინანსური ინსტრუმენტების აღრიცხვისთვის აირჩია თუ არა შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც გამოყენებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის თავისი საფუძვლების თანახმად; და
- სათანადოდ აქვს თუ არა მას გამოყენებული ეს პოლიტიკა პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის დროს.

არსებითობა (იხ: მე-16 პუნქტი)

გ17. არსებითობა იმის შეფასებასთან მიმართებაში, პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია კომპილირებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე, დამოკიდებული არ არის მხოლოდ ერთ რაოდენობრივ მაჩვენებელზე. იგი დამოკიდებულია კომპილირებულ ინფორმაციაში გამოტოვებული ან არასათანადოდ გამოყენებული ელემენტის მოცულობასა და ხასიათზე, როგორც აღწერილია გ18 პუნქტში, იმის მიუხედავად, ეს წინასწარგანზრახვით არის გაკეთებული თუ არა. მსჯელობა ამ ელემენტის მოცულობისა და ხასიათის შესახებ, თავის მხრივ, დამოკიდებულია ისეთ საკითხებზე, როგორიცაა:

- მოვლენის ან ოპერაციის კონტექსტი;
- მიზანი, რის გამოც ხდება პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია; და
- გარიგებებთან დაკავშირებული გარემოებები.

გადამწყვეტი ფაქტორი შეიძლება იყოს საკითხის მოცულობა ან ხასიათი, ან ორივე ერთად.

გ18. რისკი იმისა, რომ პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია შეიძლება არ იყოს მიჩნეული, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე კომპილირებულად, შეიძლება წარმოიშვას მაშინ, როდესაც არსებობს იმის მტკიცებულება, რომ:

- დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაციის ამოღებისთვის გამოყენებულია არასათანადო წყარო;
- დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია არასწორად არის ამოღებული სათანადო წყაროდან;
- კორექტირებებთან მიმართებაში - სააღრიცხვო პოლიტიკა არასწორად არის გამოყენებული, ან კორექტირებები არ შეესაბამება სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკას;
- შესრულებული არ არის შესაფერისი კრიტერიუმებით გათვალისწინებული აუცილებელი კორექტირება;
- ისეთი კორექტირებაა შეტანილი, რომელიც სათანადო კრიტერიუმების შესაბამისი არ არის;
- პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის გამოთვლებში დაშვებულია მათემატიკური ან ტიპოგრაფიული შეცდომები;
- განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია არ არის სრულყოფილი ან სწორი, ან გამოტოვებულია ინფორმაცია.

ინფორმაციის მოპოვება იმის შესახებ, როგორ განახორციელა პასუხისმგებელმა მხარემ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია და გარიგებასთან დაკავშირებული სხვა გარემოებები
(იხ: მე-17 პუნქტი)

გ19. პრაქტიკოსმა ზემოაღნიშნული ინფორმაცია შეიძლება მოიპოვოს ქვემოთ ჩამოთვლილი პროცედურების ერთობლივად ჩატარებით:

- პასუხისმგებელი მხარისა და სამეურნეო სუბიექტის სხვა პერსონალის გამოკითხვა, რომლებიც მონაწილეობენ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციაში;
- სხვა შესაფერისი მხარეების გამოკითხვა, როგორიცაა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები და სუბიექტის კონსულტანტები;
- შესაბამისი დამატებითი დოკუმენტაციის გაცნობა, როგორიცაა, ხელშეკრულებები და შეთანხმებები;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების სხდომის ოქმების გაცნობა.

როგორ განახორციელა პასუხისმგებელმა მხარემ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია
(იხ: პუნქტი 17(ბ))

გ20. იმის დასადგენად, როგორ განახორციელა პასუხისმგებელმა მხარემ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია, პრაქტიკოსს შეუძლია, მაგალითად განიხილოს:

- წყარო, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია;
- პასუხისმგებელი მხარის მიერ მიღებული ზომები:
  - დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაციის წყაროდან ამოღების მიზნით;
  - სათანადო პროფორმა კორექტირებების განსაზღვრის მიზნით, მაგალითად პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციისას როგორ მოიპოვა პასუხისმგებელმა მხარემ შეძენილი საწარმოს ფინანსური ინფორმაცია;
- პასუხისმგებელი მხარის კომპეტენცია პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის საკითხში;
- პასუხისმგებელი მხარის მხრიდან პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციაში მონაწილე სამეურნეო სუბიექტის სხვა პერსონალის ზედამხედველობის ხასიათი და ხარისხი;
- პასუხისმგებელი მხარის მიერ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის გასამყარებლად შესაფერისი ინფორმაციის განსაზღვრის მიზნით გამოყენებული მიდგომა.

გ21. საწარმოთა გაერთიანების ან გასხვისების შემთხვევაში, პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის დროს სირთულეები შეიძლება წარმოიშვას, მაგალითად შემდეგ სფეროებში: შემოსავლის, ზედნადები ხარჯების, აქტივებისა და ვალდებულებების განაწილება შესაბამის საწარმოებზე. შესაბამისად, მნიშვნელოვანია, რომ პრაქტიკოსს ესმოდეს ასეთი განაწილების დროს პასუხისმგებელი მხარის მიერ გამოყენებული მიდგომა და კრიტერიუმები და ის ფაქტი, რომ პროფორმა ფინანსურ ინფორმაციაზე დართულ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულია ინფორმაცია ამ საკითხებთან დაკავშირებით.

სამეურნეო სუბიექტისა და შეძენილი ან გასხვისებული საწარმოს საქმიანობის სპეციფიკა
(იხ: პუნქტი 17(გ))

გ22. შეძენილი საწარმო შეიძლება იყოს იურიდიული პირის სტატუსის მქონე სამეურნეო სუბიექტი ან სხვა სამეურნეო სუბიექტის სტრუქტურაში შემავალი, დამოუკიდებლად იდენტიფიცირებადი იურიდიული პირის სტატუსის არმქონე ერთეული, როგორიცაა ქვედანაყოფი, ფილიალი ან საქმიანობის მიმართულება. გასხვისებული საწარმო შეიძლება იყოს იურიდიული პირის სტატუსის მქონე სამეურნეო სუბიექტი, როგორიცაა შვილობილი კომპანია ან ერთობლივი საწარმო, ან სხვა სამეურნეო სუბიექტის სტრუქტურაში შემავალი დამოუკიდებლად იდენტიფიცირებადი იურიდიული პირის სტატუსის არმქონე ერთეული, როგორიცაა ქვედანაყოფი, ფილიალი ან საქმიანობის მიმართულება.

გ23. პრაქტიკოსს სამეურნეო სუბიექტისა და შეძენილი ან გასხვისებული საწარმოს შესახებ, ასევე მათი შესაბამისი გარემო პირობების შესახებ აუცილებელი ინფორმაცია შეიძლება სრულად ან ნაწილობრივ მიღებული ჰქონდეს, თუ მას ჩატარებული ექნება მათი ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი ან მიმოხილვა.

შესაბამისი დარგობრივი, სამართლებრივი და მარეგულირებელი, ასევე სხვა გარე ფაქტორები
(იხ: პუნქტი 17(დ))

გ24. შესაბამისი დარგობრივი ფაქტორები მოიცავს, მაგალითად კონკურენტულ გარემოს, მომწოდებლებთან და მომხმარებლებთან ურთიერთობებს, ასევე ტექნოლოგიის განვითარებას. ამასთან დაკავშირებით, პრაქტიკოსს შეუძლია შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- ბაზარი და კონკურენცია, მათ შორის, მოთხოვნა, შესაძლებლობები და ფასებით კონკურენცია;
- კონკრეტულ დარგში დამკვიდრებული სამეწარმეო საქმიანობის წარმართვის მეთოდები;
- ციკლური ან სეზონური საქმიანობა;
- სამეურნეო სუბიექტის პროდუქტებთან დაკავშირებული წარმოების ტექნოლოგიები.

გ25. შესაბამის სამართლებრივ და მარეგულირებელ ფაქტორებს განეკუთვნება სამართლებრივი და მარეგულირებელი გარემო. ზემოაღნიშნული, სხვასთან ერთად, მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს, რომლის მიხედვითაც სამეურნეო სუბიექტი, ან, როდესაც შესაფერისია, შეძენილი საწარმო ამზადებს პერიოდულ ფინანსურ ინფორმაციას, ასევე სამართლებრივ და პოლიტიკურ გარემოს. ამასთან დაკავშირებით, პრაქტიკოსს შეუძლია შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- კონკრეტული დარგისთვის დამახასიათებელი ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდები;
- რეგულირებადი დარგის ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზა;
- კანონმდებლობა და ნორმატიული ბაზა, რომელიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის ან, როდესაც შესაფერისია, შეძენილი ან გასხვისებული საწარმოს ოპერაციებზე, მათ შორის, უშუალო ზედამხედველობა;
- საგადასახადო დაბეგვრა;
- სახელმწიფო პოლიტიკა, რომელიც იმ მომენტში გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის მართვაზე ან, როდესაც შესაფერისია, შეძენილი ან გასხვისებული საწარმოს საქმიანობაზე, როგორიცაა ფულად-საკრედიტო პოლიტიკა (მათ შორის, სავალუტო კონტროლის სისტემა), ფისკალური პოლიტიკა, ფინანსური შეღავათები (მაგალითად, სახელმწიფო დახმარების პროგრამები) და სატარიფო ან სავაჭრო შეზღუდვების პოლიტიკა;
- გარემოსდაცვითი მოთხოვნები, რომლებიც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის ან შეძენილი ან გასხვისებული საწარმოს დარგსა და საქმიანობაზე.

გ26. გარდა ამისა, პრაქტიკოსს შეუძლია სხვა გარე ფაქტორების გათვალისიწნებაც, რომლებიც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე და, როდესაც შესაფერისია, შეძენილ ან გასხვისებულ საწარმოზე, როგორიცაა, მაგალითად საერთო ეკონომიკური მდგომარეობა, საპროცენტო განაკვეთები და დაფინანსების შესაძლებლობა, ასევე ინფლაცია ან ვალუტის რევალვაცია.

მტკიცებულებების მოპოვება იმ წყაროს მისაღებლობის შესახებ, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია

შესაბამისი გასათვალისწინებელი ფაქტორები (იხ: პუნქტი 14(ა) და მე-18)

გ27. იმ წყაროს მისაღებლობა, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია, დამოკიდებულია სხვადასხვა ფაქტორზე, მათ შორის ამ წყაროს შესახებ აუდიტორული ან მიმოხილვის დასკვნის არსებობაზე, ასევე:

- ამ წყაროს გამოყენება ნებადართული ან კონკრეტულად დადგენილია თუ არა შესაბამისი კანონით ან წესებით, ნებადართულია თუ არა შესაბამისი საფონდო ბირჟის მიერ, სადაც

უნდა მოხდეს ფასიანი ქაღალდების პროსპექტის წარდგენა, ან გამოყენებულია თუ არა ეს წყარო ბაზარზე დამკვიდრებული ჩვეული წესებისა და მეთოდების შესაბამისად;

- არის თუ არა წყარო აშკარად იდენტიფიცირებადი;
- წყარო წარმოადგენს თუ არა პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციისთვის დასაბუთებულ ბაზას, კონკრეტული მოვლენის ან ოპერაციის გათვალისწინებით, მათ შორის, შეესაბამება თუ არა სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკას და შედგენილია თუ არა სათანადო თარიღის მდგომარეობით, ან მოიცავს თუ არა სათანადო პერიოდს.

გ28. იმ წყაროს აუდიტის ან მიმოხილვის დასკვნა, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია, შეიძლება გაცემული იყოს სხვა პრაქტიკოსის მიერ. მიუხედავად ამისა, ასეთ სიტუაციაშიც, პრაქტიკოსს, რომელიც დასკვნას გასცემს მოცემული მასს-ის შესაბამისად, მაინც მოეთხოვება სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციებისა და მისი ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მეთოდების შესწავლა 17(გ) და (ე) პუნქტების შესაბამისად, ასევე იმაში დარწმუნება, რომ წყარო, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია, მისაღებია.

არ არსებობს აუდიტის ან მიმოხილვის დასკვნა იმ წყაროს შესახებ, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია (იხ: მე-19 პუნქტი)

გ29. თუ არ არსებობს აუდიტის ან მიმოხილვის დასკვნა იმ წყაროს შესახებ, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია, პრაქტიკოსმა აუცილებლად უნდა ჩაატაროს პროცედურები ამ წყაროს მისაღებლობის დასადგენად. ამგვარი პროცედურების ხასიათსა და მოცულობაზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს ისეთმა ფაქტორებმა, როგორიცაა, მაგალითად:

- მანამდე ჩაუტარებია თუ არა პრაქტიკოსს სამეურნეო სუბიექტის გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი ან მიმოხილვა და რა ინფორმაცია მიიღო ამ გარიგების შედეგად პრაქტიკოსმა ამ სამეურნეო სუბიექტის შესახებ;
- ყველაზე ბოლოს როდის ჩატარდა სამეურნეო სუბიექტის გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი ან მიმოხილვა;
- სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ინფორმაციას პერიოდულად იხილავს თუ არა პრაქტიკოსი, მაგალითად ანგარიშგების წარდგენის ნორმატიული მოთხოვნების დაცვის მიზნებისთვის.

გ30. არსებობს იმის ალბათობა, რომ ჩატარებული იქნება აუდიტი ან მიმოხილვა სამეურნეო სუბიექტის იმ პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების, რომელიც წინ უსწრებს იმ წყაროთი მოცულ პერიოდს, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია, თუნდაც არ იყოს ჩატარებული თვითონ იმ წყაროს აუდიტი ან მიმოხილვა, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია. მაგალითად, წყარო, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია, შეიძლება ის შუალედური ფინანსური ანგარიშგება იყოს, რომლის აუდიტი ან მიმოხილვა არ ჩატარებულა, ხოლო სამეურნეო სუბიექტის წინა ფინანსური წლისთვის ფინანსურ ანგარიშგებას შეიძლება ჩატარებული ჰქონოდა აუდიტი. ასეთ შემთხვევაში, პრაქტიკოსს იმ წყაროს მისაღებლობის დასადგენად (გ29 პუნქტში განხილული ფაქტორების გათვალისწინებით), საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია, შეუძლია მაგალითად შემდეგი პროცედურების ჩატარება:

- პასუხისმგებელი მხარის გამოკითხვა შემდეგი საკითხების დასადგენად:
  - პროცესები, რომლის მიხედვითაც მომზადდა წყარო, ასევე ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამისი მონაცემების სანდოობა, რომელსაც უნდა თანხვდებოდეს ან შეესაბამებოდეს წყარო;
  - ყველა ოპერაცია ასახული იყო თუ არა ბუღალტრულად;
  - წყარო მომზადებულია თუ არა სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად;

- რაიმე ცვლილება განხორციელდა თუ სააღრიცხვო პოლიტიკაში ყველაზე ბოლოს ჩატარებული აუდიტის ან მიმოხილვის შემდეგ, ხოლო თუ ცვლილება განხორციელდა, როგორ მოხდა მათი გათვალისწინება;
- სამეურნეო სუბიექტის მიერ შეფასებული რისკი იმისა, რომ წყარო შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს, თაღლითობის გამო;
- სამეურნეო სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობასა და ოპერაციებში მომხდარი ცვლილებების შედეგი.

- თუ პრაქტიკოსის მიერ არის ჩატარებული წინა წლიური ან შუალედური ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი ან მიმოხილვა, აუდიტის ან მიმოხილვის შედეგების გათვალისწინება და შესაძლოა თუ არა, რომ ეს შედეგები მიანიშნებდეს იმ წყაროს მომზადებასთან დაკავშირებულ პრობლემებზე, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია;
- პასუხისმგებელი მხარის მიერ პრაქტიკოსის გამოკითხვების საპასუხოდ მიწოდებული ინფორმაციის დადასტურება, თუ ეს პასუხები არ შეესაბამება პრაქტიკოსის მიერ სამეურნეო სუბიექტის შესახებ შექმნილ წარმოდგენას, ან გარიგების გარემოებებს.
- წყაროს შედარება წინა პერიოდის შესაბამის ფინანსურ ინფორმაციასთან და, როდესაც შესაფერისია, უშუალო წინა პერიოდის წლიურ ან შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციასთან, ასევე პასუხისმგებელ მხარესთან მნიშვნელოვანი ცვლილებების განხილვა.

სამეურნეო სუბიექტის გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი ან მიმოხილვა არასდროს ჩატარებულა (იხ: პუნქტი 13(ე))

გ31. იმ შემთხვევისა გარდა, როდესაც სამეურნეო სუბიექტი შექმნილია კონკრეტული ოპერაციის განსახორციელებლად და იგი არასდროს აწარმოებდა სავაჭრო საქმიანობას, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ შესაბამისი კანონით ან წესებით სამეურნეო სუბიექტს ექნება ფასიანი ქაღალდების პროსპექტის გამოცემის უფლება, თუ მისი გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი ან მიმოხილვა არასდროს ჩატარებულა.

მტკიცებულებების მოპოვება პროფორმა კორექტირებების მისაღებლობის შესახებ

მისაღები პროფორმა კორექტირებების დადგენა (იხ: 21-ე პუნქტი)

გ32. პრაქტიკოსმა მოპოვებული ინფორმაციის საფუძველზე იმის შესახებ, როგორ განახორციელა პასუხისმგებელმა მხარემ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია, ასევე გარიგებებთან დაკავშირებული სხვა გარემოებებიდან გამომდინარე, შეიძლება მოიპოვოს მტკიცებულებები იმასთან დაკავშირებით, პასუხისმგებელმა მხარემ სათანადოდ განსაზღვრა თუ არა აუცილებელი პროფორმა კორექტირებები, ისეთი პროცედურების კომბინირებულად ჩატარებით, როგორიცაა, მაგალითად:

- პასუხისმგებელი მხარის მიერ შესაფერისი პროფორმა კორექტირებების განსაზღვრის დროს გამოყენებული მიდგომის, მაგალითად შემოსავლის, ზედნადები ხარჯების, აქტივებისა და ვალდებულებების შესაბამის საწარმოებზე სათანადოდ განაწილებისთვის გამოყენებული მეთოდის დასაბუთებულობის შეფასება;
- შეძენილ საწარმოში შესაბამისი მხარეების გამოკითხვა შეძენილი საწარმოს ფინანსური ინფორმაციის ამოღების მეთოდთან დაკავშირებით;
- შესაბამისი ხელშეკრულებების, შეთანხმებების ან სხვა დოკუმენტების კონკრეტული ასპექტების შეფასება;
- სამეურნეო სუბიექტის კონსულტანტების გამოკითხვა მოვლენის ან ოპერაციის კონკრეტული ასპექტებისა და შესაბამისი ხელშეკრულებებისა და შეთანხმებების თაობაზე, რომლებიც შესაბამისი კორექტირებების განსაზღვრას ეხება;

- პასუხისმგებელი მხარისა და პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციაში მონაწილე სამეურნეო სუბიექტის სხვა პერსონალის მიერ მომზადებული შესაბამისი ანალიტიკური მასალისა და სამუშაო ცხრილების შეფასება;
- პასუხისმგებელი მხარის მიერ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციაში მონაწილე სამეურნეო სუბიექტის სხვა პერსონალის ზედამხედველობის შესახებ მტკიცებულებების მოპოვება;
- ანალიზური პროცედურების ჩატარება.

ფაქტობრივი მონაცემები, რომლებიც ეხება შეძენილი ან გასხვისებული საწარმოს იმ ფინანსურ ინფორმაციას, რომელიც გათვალისწინებულია პროფორმა კორექტირებებში (იხ: პუნქტი 22(ბ))

გასხვისებული საწარმოს ფინანსური ინფორმაცია

გ33. სამეურნეო სუბიექტის მიერ საწარმოს გასხვისების შემთხვევაში, გასხვისებული საწარმოს ფინანსური ინფორმაცია მიიღება იმ წყაროდან, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია, რომლის აუდიტი ან მიმოხილვა ხშირად იქნება ჩატარებული. აქედან გამომდინარე, წყარო, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია, პრაქტიკოსს მისცემს იმის განსაზღვრის საფუძველს, გასხვისებული საწარმოს ფინანსური ინფორმაცია დასტურდება თუ არა ფაქტობრივი მონაცემებით. ასეთ შემთხვევაში, განსახილველი იქნება, მაგალითად შემდეგი საკითხები: გასხვისებულ საწარმოსთან დაკავშირებული შემოსავალი და ხარჯი, რომლებიც კონსოლიდირებულ დონეზეა აღრიცხული, სათანადოდ აისახა თუ არა პროფორმა კორექტირებებში.

გ34. თუ არ ჩატარებულა იმ წყაროს აუდიტი ან მიმოხილვა, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია, პრაქტიკოსს შეუძლია გ29–გ30 პუნქტებში მოცემული რეკომენდაციების გამოყენება იმის დასადგენად, გასხვისებული საწარმოს ფინანსური ინფორმაცია დასტურდება თუ არა ფაქტობრივი მონაცემებით.

შეძენილი საწარმოს ფინანსური ინფორმაცია

გ35. შეიძლება ჩატარებული იყოს იმ წყაროს აუდიტი ან მიმოხილვა, საიდანაც ამოღებულია შეძენილი საწარმოს დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია. თუ პრაქტიკოსის მიერ არის ჩატარებული იმ წყაროს აუდიტი ან მიმოხილვა, საიდანაც ამოღებულია შეძენილი საწარმოს დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია, შეძენილი საწარმოს ფინანსური ინფორმაცია მიიჩნევა ფაქტობრივი მონაცემებით დადასტურებულად, 23-ე პუნქტში განხილული გარემოებების სავარაუდო შედეგების გათვალისწინებით.

გ36. შეიძლება სხვა პრაქტიკოსის მიერ იყოს ჩატარებული იმ წყაროს აუდიტი ან მიმოხილვა, საიდანაც ამოღებულია შეძენილი საწარმოს დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია. მიუხედავად ამისა, ასეთ სიტუაციაშიც, პრაქტიკოსს, რომელიც დასკვნას გასცემს მოცემული მასს-ის შესაბამისად, მაინც მოეთხოვება სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციებისა და მისი ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მეთოდების შესწავლა 17(გ) და (ე) პუნქტების შესაბამისად, ასევე იმაში დარწმუნება, რომ წყარო, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია, მისაღებია.

გ37. თუ არ ჩატარებულა იმ წყაროს აუდიტი ან მიმოხილვა, საიდანაც ამოღებულია შეძენილი საწარმოს ფინანსური ინფორმაცია, პრაქტიკოსმა აუცილებლად უნდა ჩაატაროს ამ წყაროს მისაღებლობის დასადგენად შესაბამისი პროცედურები. ამგვარი პროცედურების ხასიათსა და მოცულობაზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს ისეთმა ფაქტორებმა, როგორიცაა, მაგალითად:

- მანამდე ჩაუტარებია თუ არა პრაქტიკოსს შეძენილი საწარმოს გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი ან მიმოხილვა და რა ინფორმაცია მიიღო ამ გარიგების შედეგად პრაქტიკოსმა ამ სამეურნეო სუბიექტის შესახებ;
- ყველაზე ბოლოს როდის ჩატარდა შეძენილი საწარმოს გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი ან მიმოხილვა;

- შეძენილი საწარმოს ფინანსურ ინფორმაციას პერიოდულად იხილავს თუ არა პრაქტიკოსი, მაგალითად ანგარიშგების წარდგენის ნორმატიული მოთხოვნების დაცვის მიზნებისთვის.

გ38. არსებობს იმის ალბათობა, რომ ჩატარებული იქნება აუდიტი ან მიმოხილვა შეძენილი საწარმოს იმ პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების, რომელიც წინ უსწრებს იმ წყაროთი მოცულ პერიოდს, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია, თუნდაც არ იყოს ჩატარებული თვითონ იმ წყაროს აუდიტი ან მიმოხილვა, საიდანაც ამოღებულია შეძენილი საწარმოს ფინანსური ინფორმაცია. ასეთ შემთხვევაში, პრაქტიკოსს იმის დასადგენად, შეძენილი საწარმოს ფინანსური ინფორმაცია დასტურდება თუ არა ფაქტობრივი მონაცემებით (გ37 პუნქტში განხილული ფაქტორების გათვალისწინებით), შეუძლია შემდეგი პროცედურების ჩატარება:

- შეძენილი საწარმოს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა შემდეგი საკითხების დასადგენად:
  - პროცესები, რომლის მიხედვითაც მომზადდა წყარო, საიდანაც ამოღებულია შეძენილი საწარმოს ფინანსური ინფორმაცია, ასევე ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამისი მონაცემების სანდოობა, რომელსაც უნდა თანხვდებოდეს ან შეესაბამებოდეს წყარო;
  - ყველა ოპერაცია ასახული იყო თუ არა ბუღალტრულად;
  - წყარო, საიდანაც ამოღებულია შეძენილი საწარმოს ფინანსური ინფორმაცია, მომზადებულია თუ არა შეძენილი საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად;
  - რაიმე ცვლილება განხორციელდა თუ სააღრიცხვო პოლიტიკაში ყველაზე ბოლოს ჩატარებული აუდიტის ან მიმოხილვის შემდეგ, ხოლო თუ ცვლილება განხორციელდა, როგორ მოხდა მათი გათვალისწინება;
  - შეძენილი საწარმოს მიერ შეფასებული რისკი იმისა, რომ წყარო, საიდანაც ამოღებულია შეძენილი საწარმოს ფინანსური ინფორმაცია, შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს თაღლითობის გამო;
  - სამეურნეო სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობასა და ოპერაციებში მომხდარი ცვლილებების შედეგი.
- თუ პრაქტიკოსის მიერ არის ჩატარებული წინა წლიური ან შუალედური ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი ან მიმოხილვა, აუდიტის ან მიმოხილვის შედეგების გათვალისწინება და შესაძლოა თუ არა, რომ ეს შედეგები მიანიშნებდეს იმ წყაროს მომზადებასთან დაკავშირებულ პრობლემებზე, საიდანაც ამოღებულია შეძენილი საწარმოს ფინანსური ინფორმაცია;
- შეძენილი საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ პრაქტიკოსის გამოკითხვების საპასუხოდ მიწოდებული ინფორმაციის დადასტურება, თუ ეს პასუხები არ შეესაბამება პრაქტიკოსის მიერ შეძენილი საწარმოს შესახებ შექმნილ წარმოდგენას, ან გარიგების გარემოებებს.
- შეძენილი საწარმოს ფინანსური ინფორმაციის წყაროს შედარება წინა პერიოდის შესაბამის ფინანსურ ინფორმაციასთან და, როდესაც შესაფერისია, უშუალო წინა პერიოდის წლიურ ან შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციასთან, ასევე შეძენილი საწარმოს ხელმძღვანელობასთან მნიშვნელოვანი ცვლილებების განხილვა.

მოდიფიცირებული აუდიტორული მოსაზრება ან მიმოხილვის დასკვნა, ან მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი იმ წყაროსთან მიმართებაში, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია, ან შეძენილი ან გასხვისებული საწარმოს ფინანსური ინფორმაცია

პოტენციური შედეგი (იხ: პუნქტი 23(ა))

გ39. აუცილებელი არ არის, ყველა მოდიფიცირებულმა აუდიტორულმა მოსაზრებამ ან მიმოხილვის დასკვნამ ან მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველმა აბზაცმა, რომელიც დაკავშირებულია იმ წყაროსთან, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია ან შეძენილი ან გასხვისებული საწარმოს ფინანსური ინფორმაცია, გავლენა იქონიოს პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის შესაძლებლობაზე შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით. მაგალითად, პირობითი აუდიტორული მოსაზრება

შეიძლება გამოთქმული იყოს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ იმის გამო, რომ მითითებული არ იყო ინფორმაცია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ანაზღაურების შესახებ, როგორც ამას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები მოითხოვს. თუ ასეთ შემთხვევაში ეს ფინანსური ანგარიშგება გამოიყენეს წყაროს სახით, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია, დასკვნის ამგვარი პირობითობა შეიძლება არანაირ გავლენას არ მოახდენს პროფორმა ნეტო აქტივებისა და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებების შედგენის შესაძლებლობაზე, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე.

დამატებითი შესაფერისი ზომები (იხ: პუნქტები 23(ბ), 24-ე)

გ40. პრაქტიკოსს შეუძლია დამატებითი შესაფერისი ზომების გატარება, მაგალითად:

- 23(ბ) პუნქტით გათვალისწინებულ მოთხოვნასთან დაკავშირებით:
  - პასუხისმგებელ მხარესთან ერთად საკითხის განხილვა;
  - შესაბამისი კანონით ან წესებით დაშვებულ შემთხვევაში, პრაქტიკოსის დასკვნაში მოდიფიცირებული აუდიტორული მოსაზრების, მიმოხილვის დასკვნის ან მნიშვნელოვან გარემოებათა აბზაცის მითითება, თუ, პრაქტიკოსის პროფესიული შეფასებით, ეს საკითხი მნიშვნელოვანია მომხმარებლების მიერ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის გასაგებად;
- 24-ე პუნქტში გათვალისწინებულ მოთხოვნასთან დაკავშირებით, შესაბამისი კანონით ან წესებით დაშვებულ შემთხვევაში, პრაქტიკოსის მოსაზრების მოდიფიცირება;
- შესაბამისი კანონით ან წესებით დაშვებულ შემთხვევაში, დასკვნის გაცემისგან თავის შეკავება ან გარიგებიდან გამოსვლა;
- იურიდიული კონსულტაციის მიღება.

პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის წარდგენის შეფასება

შეცდომაში შემყვან ფინანსურ ინფორმაციასთან კავშირის თავიდან აცილება (იხ: პუნქტი 26(ბ))

გ41. ბესსს-ის კოდექსი მოითხოვს, რომ პრაქტიკოსი შეგნებულად არ უნდა იყოს დაკავშირებული ანგარიშებთან, საგადასახადო დეკლარაციებთან, ცნობებთან ან სხვა ინფორმაციასთან, თუ დარწმუნებულია, რომ ეს ინფორმაცია[9]:

ა) შეიცავს არსებითად მცდარ ან მაცთუნებელ განცხადებას;

ბ) შეიცავს უსაფუძვლო განცხადებებს ან დაუსაბუთებელ ინფორმაციას; ან

გ) გამოტოვებულია ან ბუნდოვნად არის წარმოდგენილი ისეთი საჭირო ინფორმაცია, რომლის გამოტოვება ან გაუგებრობა მკითხველს შეცდომაში შეიყვანს.

პროფორმა ფინანსურ ინფორმაციაზე დართული განმარტებითი შენიშვნები
(იხ: პუნქტები 14(გ), 26(გ))

გ42. განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული სათანადო ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, როგორიცაა:

- პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის ხასიათი და მიზანი, მათ შორის, მოვლენის ან ოპერაციის ხასიათი, ასევე თარიღი, როდესაც, დაშვების თანახმად, მოხდა ეს მოვლენა ან განხორციელდა ოპერაცია;
- წყარო, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია, ასევე გამოქვეყნებულია თუ არა ასეთი წყაროს შესახებ აუდიტის ან მიმოხილვის დასკვნა;

[9] ბესს-ის კოდექსი, პუნქტი 110.2.

- პროფორმა კორექტირებები, მათ შორის, თითოეული კორექტირების აღწერა და ახსნა. შეძენილი ან გასხვისებული საწარმოს ფინანსური ინფორმაციის შემთხვევაში, ამაში იგულისხმება წყარო, საიდანაც ამოღებულია ასეთი ინფორმაცია, ასევე გამოქვეყნებულია თუ არა ამ წყაროს შესახებ აუდიტის ან მიმოხილვის დასკვნა;
- იმ შესაფერისი კრიტერიუმების აღწერა, რომელთა საფუძველზეც კომპილირებულია პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია, თუ ეს კრიტერიუმები საჯაროდ არ არის ხელმისაწვდომი; და
- განცხადება იმის შესახებ, რომ პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია კომპილირებულია მხოლოდ საილუსტრაციო მიზნებისთვის და, მისი ხასიათიდან გამომდინარე, იგი არ ასახავს სამეურნეო სუბიექტის ფაქტობრივ ფინანსურ მდგომარეობას, მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებს, ან ფულადი სახსრების მოძრაობას.

  ზემოაღნიშნული ან სხვა კონკრეტული ინფორმაციის გამჟღავნება შეიძლება მოითხოვებოდეს შესაბამისი კანონით ან წესებით.

მნიშვნელოვანი შემდგომი მოვლენების განხილვა (იხ: პუნქტი 26(დ))

გ43. ვინაიდან პრაქტიკოსი დასკვნას არ ადგენს იმ წყაროს შესახებ, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია, პრაქტიკოსს არ მოეთხოვება პროცედურების ჩატარება ამ წყაროს თარიღის შემდეგ მომხდარი ისეთი მოვლენების დასადგენად, რომლებიც საჭიროებს ასეთი წყაროს კორექტირებას ან მის განმარტებით შენიშვნებში სათანადო ინფორმაციის გამჟღავნებას. ამის მიუხედავად, პრაქტიკოსმა აუცილებლად უნდა გაითვალისწინოს, პრაქტიკოსის ყურადღება მიიქცია თუ არა დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაციის წყაროს თარიღის შემდეგ მომხდარმა რაიმე ისეთმა მნიშვნელოვანმა მოვლენამ, რომელიც საჭიროებს პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნებში მითითებას, ან მის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებას, რათა თავიდან იქნეს აცილებული პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლების შეცდომაში შეყვანა. ამგვარი განხილვა ეყრდნობა წინამდებარე მასს-ის შესაბამისად პროცედურების ჩატარებას, ან პრაქტიკოსის მიერ სამეურნეო სუბიექტისა და გარიგების გარემოებების შესახებ მოპოვებულ ინფორმაციას. მაგალითად, იმ წყაროს თარიღის შემდეგ, საიდანაც ამოღებულია დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია, სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება განხორციელებული ჰქონდეს კაპიტალთან დაკავშირებული ოპერაცია, რომელიც ითვალისწინებს თავისი კონვერტირებადი სავალო ფასიანი ქაღალდების (ინსტრუმენტების) კონვერტაციას საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტებში, რის შესახებ ინფორმაციის არგამჟღავნების გამო, პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია შეიძლება შეცდომაში შემყვანი გახდეს.

არსებითი შეუსაბამობა სხვა ინფორმაციასთან (იხ: 27-ე პუნქტი)

გ44. თუ პასუხისმგებელი მხარე უარს იტყვის პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის ან სხვა ინფორმაციის გადასინჯვაზე (და შესწორებაზე), პრაქტიკოსს შეუძლია შემდეგი დამატებითი ზომების გატარება:

- შესაბამისი კანონით ან წესებით დაშვებულ შემთხვევაში:
  - პრაქტიკოსის დასკვნაში არსებული არსებითი შეუსაბამობის აღწერა;
  - პრაქტიკოსის მოსაზრების მოდიფიცირება;
  - დასკვნის გაცემისაგან თავის შეკავება ან გარიგებიდან გამოსვლა;
- იურიდიული კონსულტაციის მიღება.

ოფიციალური წერილები (იხ: პუნქტი 28(ა))

გ45. ზოგიერთ გარემოებაში, გარკვეული ტიპის ოპერაციების განხორციელებისას შეიძლება აუცილებელი გახდეს, რომ პასუხისმგებელმა მხარემ პროფორმა კორექტირებებისთვის ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკა შეარჩიოს, რომელთა ფორმულირება სამეურნეო სუბიექტს მანამდე არ დასჭირვებია, რადგან არ განუხორციელებია შესაბამისი ოპერაციები. ასეთ შემთხვევაში,

პრაქტიკოსს უფლება აქვს, პასუხისმგებელ მხარეს მოსთხოვოს, რომ მან ოფიციალურ წერილებში ასევე გაითვალისწინოს დასტური იმის შესახებ, რომ შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკა წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტის მიერ ასეთი ტიპის ოპერაციებისთვის დამტკიცებულ პოლიტიკას.

მოსაზრების ჩამოყალიბება

რწმუნება შესაბამისი კანონით ან წესებით მოთხოვნილი დამატებითი საკითხების შესახებ (იხ: 29-ე პუნქტი)

გ46. შესაბამისი კანონით ან წესებით პრაქტიკოსს შეიძლება მოეთხოვოს მოსაზრების გამოთქმა ისეთ საკითხებზე, რომლებიც დაკავშირებული არ არის იმასთან, პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, კომპილირებულია თუ არა შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე. ზოგიერთ ასეთ გარემოებაში შეიძლება აუცილებელი არ იყოს პრაქტიკოსის მიერ დამატებითი პროცედურების ჩატარება. მაგალითად, შესაბამისი კანონით ან წესებით პრაქტიკოსს შეიძლება მოეთხოვოს მოსაზრების გამოთქმა იმის შესახებ, საფუძველი, რომლის თანახმადაც პასუხისმგებელმა მხარემ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია განახორციელა, შეესაბამება თუ არა სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკას. წინამდებარე მასს-ის მე-8 და 22(გ) პუნქტში გათვალისწინებული მოთხოვნების შესრულება ასეთი მოსაზრების გამოთქმის საფუძველს იძლევა.

გ47. სხვა გარემოებებში პრაქტიკოსს შეიძლება დასჭირდეს დამატებითი პროცედურების ჩატარება. ასეთი დამატებითი პროცედურების ხასიათი და ფარგლები განსხვავებული იქნება იმ სხვა საკითხების ხასიათიდან გამომდინარე, რომელთა შესახებაც მოსაზრების გამოთქმა პრაქტიკოსს შესაბამისი კანონით ან წესებით მოეთხოვება.

განცხადება პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობის შესახებ დასკვნის შედგენაზე

გ48. შესაბამისი კანონით ან წესებით პრაქტიკოსს შეიძლება მოეთხოვოს, რომ მან პრაქტიკოსის დასკვნაში შეიტანოს ისეთი მკაფიო განცხადება, რომელიც ამტკიცებს ან ადასტურებს პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობას დასკვნის შედგენაზე. პრაქტიკოსის დასკვნაში ასეთი დამატებითი იურიდიული ან მარეგულირებელი განცხადების შეტანა არ ეწინააღმდეგება მოცემული მასს-ის მოთხოვნებს.

ინფორმაციის გამჟღავნება შესაფერისი კრიტერიუმების შესახებ (იხ: 30-ე პუნქტი)

გ49. პასუხისმგებელმა მხარემ პროფორმა ფინანსურ ინფორმაციაზე დართულ განმარტებით შენიშვნებში განმეორებით არ უნდა მიუთითოს ისეთი კრიტერიუმები, რომლებიც შესაბამისი კანონით ან წესებით, ან უფლებამოსილი ან აღიარებული სტანდარტების დამდგენი ორგანიზაციის მიერ არის დადგენილი. ასეთი კრიტერიუმები საჯაროდ იქნება ხელმისაწვდომი ანგარიშგების გამოქვეყნების წესების შესაბამისად და, აქედან გამომდინარე, იგულისხმება პასუხისმგებელი მხარის მიერ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის დროს.

გ50. თუ პასუხისმგებელ მხარეს აქვს შემუშავებული სპეციალური კრიტერიუმები, აუცილებელია ინფორმაციის გამჟღავნება ამ კრიტერიუმების შესახებ, რათა მომხმარებლებმა სათანადოდ გაიგონ, როგორ განახორციელა პასუხისმგებელმა მხარემ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია.

მარწმუნებელი დასკვნის მომზადება

სათაური (იხ: პუნქტი 35(ა))

გ51. სათაური, რომელიც მიუთითებს, რომ მოცემული დასკვნა მომზადებულია დამოუკიდებელი პრაქტიკოსის მიერ, მაგალითად „დამოუკიდებელი პრაქტიკოსის მარწმუნებელი დასკვნა ფასიანი ქაღალდების პროსპექტში გათვალისწინებულ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციასთან დაკავშირებით“, ადასტურებს, რომ პრაქტიკოსმა დაიცვა დამოუკიდებლობასთან

დაკავშირებული ყველა შესაბამისი ეთიკური ნორმა, როგორც მოითხოვება მასს 3000-ით (გადასინჯული).[10] დამოუკიდებელი პრაქტიკოსის მიერ მომზადებული დასკვნა ამით განსხვავდება სხვების მიერ შედგენილი დასკვნებისგან/ანგარიშებისგან.

ადრესატ(ებ)ი (იხ: პუნქტი 35(ბ))

გ52. შესაბამისი კანონით ან წესებით შეიძლება განსაზღვრული იყოს დასკვნის ადრესატ(ებ)ი. ალტერნატივის სახით, პრაქტიკოსს უფლება აქვს, გარიგების პირობებზე შეთანხმების ფარგლებში, სამეურნეო სუბიექტს შეუთანხმდეს იმის თაობაზე, ვინ იქნება დასკვნის ადრესატ(ებ)ი.

შესავალი პუნქტები (იხ: პუნქტი 35(გ))

გ53. ვინაიდან პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია შეტანილი იქნება პროსპექტში, რომელიც სხვა ინფორმაციას შეიცავს, პრაქტიკოსს უფლება აქვს გაითვალისწინოს (თუ წარდგენის ფორმატი ამის საშუალებას იძლევა) ისეთი მინიშნების შეტანა, რომელიც დოკუმენტის იმ ნაწილზე მიუთითებს, რომელშიც პროფორმა ფინანსური ინფორმაციაა ასახული. ეს აღნიშნული დოკუმენტის მომხმარებლებს იმ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის დადგენაში დაეხმარება, რომელსაც პრაქტიკოსის დასკვნა ეხება.

მოსაზრება (იხ: პუნქტები 13(გ), 35(თ))

გ54. ამა თუ იმ იურისდიქციაში პრაქტიკოსმა რომელი ფორმულირება უნდა გამოიყენოს თავისი მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად – „პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია კომპილირებულია, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით [*შესაფერისი კრიტერიუმები*] საფუძველზე“, თუ „პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია სათანადოდ კომპილირებულია მითითებული საფუძვლის შესაბამისად“, განსაზღვრული იქნება იმ კანონით ან წესებით, რომელიც მოცემულ იურისდიქციაში არეგულირებს პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის შესახებ დასკვნის შედგენას, ან ამ იურისდიქციაში საყოველთაოდ მიღებული პრაქტიკით.

გ55. ზოგიერთ იურისდიქციაში მოქმედი შესაბამისი კანონი ან წესები შეიძლება პრაქტიკოსის მოსაზრების ტექსტისთვის ზემოთ განხილულისგან განსხვავებულ ფორმულირებას ითვალისწინებდეს. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება აუცილებელი გახდეს, პრაქტიკოსმა შეაფასოს, სავარაუდოდ, შეძლებს თუ არა კანონით ან წესებით დადგენილი სახით მოსაზრების გამოთქმას ამ მასს-ით განსაზღვრული პროცედურების ჩატარების საფუძველზე, ან აუცილებელი იქნება თუ არა დამატებითი პროცედურების ჩატარება.

გ56. თუ პრაქტიკოსი დაასკვნის, რომ მოცემულ მასს-ში ჩამოყალიბებული პროცედურების ჩატარება საკმარისი იქნება იმისათვის, რომ პრაქტიკოსმა მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად შეძლოს კანონით ან წესებით დადგენილი ფორმულირების გამოყენება, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ამ ტექსტის მიჩნევა წინამდებარე მასს-ით გათვალისწინებული მოსაზრების ორი სხვადასხვა ფორმულირების ეკვივალენტურად.

საილუსტრაციო დასკვნა (იხ: 35-ე პუნქტი)

გ57. დანართში განხილულია პრაქტიკოსის დასკვნის ნიმუში, რომელიც მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას.

[10] მასს 3000 (გადასინჯული), მე-20 პუნქტი.

დანართი

(იხ: პუნქტი გ57)

არამოდიფიცირებული მოსაზრების შემცველი პრაქტიკოსის დასკვნის საილუსტრაციო ნიმუში

დამოუკიდებელი პრაქტიკოსის მარწმუნებელი დასკვნა ფასიანი ქაღალდების პროსპექტში გათვალისწინებული პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციასთან დაკავშირებით

[შესაბამისი ადრესატ(ებ)ი]

დასკვნა ფასიანი ქაღალდების პროსპექტში გათვალისწინებული პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის შესახებ

ჩვენ შევასრულეთ მარწმუნებელი გარიგება [*პასუხისმგებელი მხარის*] მიერ განხორციელებულ ABC კომპანიის პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის შესახებ დასკვნის შესადგენად. აღნიშნული პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია მოიცავს [ნეტო აქტივების შესახებ პროფორმა ანგარიშგებას [თარიღის] მდგომარეობით], [მოგებისა და ზარალის პროფორმა ანგარიშგებას [თარიღი] დასრულებული პერიოდისთვის], [ფულადი ნაკადების პროფორმა ანგარიშგებას [თარიღი] დასრულებული პერიოდისთვის] და შესაბამის განმარტებით შენიშვნებს [რაც მოცემულია კომპანიის მიერ მომზადებული ფასიანი ქაღალდების პროსპექტის XX-XX გვერდებზე]. სათანადო კრიტერიუმები, რომელთა საფუძველზეც *[პასუხისმგებელმა მხარემ]* პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია განახორციელა, [განსაზღვრულია [ფასიანი ქაღალდების შესახებ XX წესებში] და აღწერილია [X განმარტებით შენიშვნაში]]/აღწერილია [X განმარტებით შენიშვნაში]].

[*პასუხისმგებელმა მხარემ*] პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია განახორციელა იმ მიზნით, რომ ეჩვენებინა [X განმარტებით შენიშვნაში დახასიათებული] [მოვლენის ან ოპერაციის] გავლენა [კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობაზე *მითითებული თარიღისთვის*] [და] [კომპანიის/მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებზე] [და ფულადი სახსრების მოძრაობაზე] *მითითებული თარიღით* დასრულებული პერიოდისთვის ისე, თითქოს ეს [მოვლენა ან ოპერაცია] მოხდა/განხორციელდა [*მიუთითეთ თარიღი*] [და მიუთითეთ თარიღი, შესაბამისად]. კომპილაციის მიზნებისთვის, [*პასუხისმგებელმა მხარემ*] ინფორმაცია კომპანიის [ფინანსური მდგომარეობის], [მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგებისა] [და ფულადი სახსრების მოძრაობის] შესახებ ამოიღო [*მიუთითეთ თარიღი* დასრულებული პერიოდის] კომპანიის ფინანსური ანგარიშგებიდან, რომელთა შესახებ გამოქვეყნებულია [[აუდიტის]/[მიმოხილვის] დასკვნა]/[აუდიტის ან მიმოხილვის დასკვნა გამოქვეყნებული არ არის].[1]

[*პასუხისმგებელი მხარის*] პასუხისმგებლობა პროფორმა ფინანსურ ინფორმაციაზე

[*პასუხისმგებელი მხარე*] პასუხისმგებელია პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციაზე [სათანადო კრიტერიუმების] საფუძველზე.

ჩვენი დამოუკიდებლობა და ხარისხის კონტროლი

ჩვენ დავიცავით ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბესსს) მიერ გამოცემული *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსით* განსაზღვრული, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული და სხვა ეთიკური ნორმები, რომლებიც დაფუძნებულია პატიოსნების, ობიექტურობის, პროფესიული კომპეტენციისა და სათანადო გულისხმიერების, კონფიდენციალობისა და პროფესიული ქცევის ძირითად პრინციპებზე.

1. აუდიტის ან მიმოხილვის დასკვნის მოდიფიცირების შემთხვევაში, შეიძლება მიეთითოს, პროსპექტში სად არის აღწერილი მოდიფიკაცია.

ფირმა იყენებს ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტს 1-ს[2] და, შესაბამისად, გააჩნია ხარისხის კონტროლის კომპლექსური სისტემა, მათ შორის, დოკუმენტირებული პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ეხება ეთიკური ნორმების, პროფესიული სტანდარტებისა და შესაბამისი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების დცვას.

პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, მოსაზრება გამოვთქვათ, [როგორც ამას [ფასიანი ქაღალდების წესები XX] მოითხოვს] იმის შესახებ, [*პასუხისმგებელმა მხარემ*] პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია კომპილაცია განახორციელა თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, [*სათანადო კრიტერიუმების*] საფუძველზე.

გარიგება შევასრულეთ აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტ (მასს) 3420-ის - *„მარწმუნებელი გარიგებები დასკვნის შედგენაზე ფასიანი ქაღალდების პროსპექტში გათვალისწინებული პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციასთან დაკავშირებით“* - შესაბამისად. ეს სტანდარტი მოითხოვს, რომ პრაქტიკოსმა დაგეგმოს და ჩაატაროს პროცედურები დასაბუთებული რწმუნების მოსაპოვებლად იმის თაობაზე, [*პასუხისმგებელმა მხარემ*] პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია განახორციელა თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, [*სათანადო კრიტერიუმების*] საფუძველზე.

ამ გარიგების მიზნებისთვის, ჩვენ არ გვევალება ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციისთვის გამოყენებული გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის შესახებ გაცემული მოსაზრებების გადახედვა ან დასკვნების ხელახლა შედგენა. ამასთან, წინამდებარე გარიგების დროს არ ჩაგვიტარებია პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციისთვის გამოყენებული ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი ან მიმოხილვა.

პროსპექტში გათვალისწინებული პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის ერთადერთი მიზანია, სამეურნეო სუბიექტის დაუკორექტირებელ ფინანსურ ინფორმაციაზე მნიშვნელოვანი მოვლენის ან ოპერაციის გავლენის დემონსტრირება ისე, თითქოს ეს მოვლენა მოხდა, ან ეს ოპერაცია განხორციელდა ადრე, საილუსტრაციო მიზნებისთვის შერჩეული თარიღისთვის. შესაბამისად, ჩვენ არ გავცემთ არანაირ რწმუნებას იმის შესახებ, ამ მოვლენის ან ოპერაციის ფაქტობრივი შედეგი [*მიუთითეთ თარიღი*] იქნება თუ არა ისეთი, როგორც აქ არის აღწერილი.

დასაბუთებული რწმუნების გარიგება დასკვნის შედგენაზე იმის შესახებ, პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია კომპილირებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სათანადო კრიტერიუმების საფუძველზე, მოიცავს პროცედურების ჩატარებას იმის დასადგენად, [პასუხისმგებელი მხარის] მიერ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის დროს გამოყენებული სათანადო კრიტერიუმები უზრუნველყოფს თუ არა დასაბუთებულ საფუძველს იმ მნიშვნელოვანი გავლენის წარმოსაჩენად, რომელსაც უშუალოდ განაპირობებს მოცემული მოვლენა ან ოპერაცია, ასევე საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვებას იმასთან დაკავშირებით:

- შესაბამისი პროფორმა კორექტირებები სათანადო გავლენას ახდენს თუ არა ამ კრიტერიუმებზე; და
- პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია ასახავს თუ არა აღნიშნული კორექტირებების სათანადოდ გამოყენებას დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაციის მიმართ.

პროცედურების შერჩევა დამოკიდებულია პრაქტიკოსის პროფესიულ განსჯაზე, რომლის დროსაც პრაქტიკოსი ითვალისწინებს მოპოვებულ ინფორმაციას სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკისა და იმ მოვლენის ან ოპერაციის შესახებ, რომელთა მიმართებაშიც კომპილირებულია მოცემული პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია, ასევე გარიგებასთან დაკავშირებულ სხვა გარემოებებს.

---

2. ხკსს 1 - *„ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელ და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“.*

გარიგება ასევე ითვალისწინებს პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის საერთო წარდგენის შეფასებას.

გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

ჩვენი აზრით, [პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია კომპილირებულია, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, [სათანადო კრიტერიუმების] საფუძველზე]/[პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია სათანადოდ არის კომპილირებული მითითებული საფუძვლის შესაბამისად].

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[შესაბამისი კანონით ან წესებით პრაქტიკოსს შეიძლება მოეთხოვებოდეს მოსაზრების გამოთქმა სხვა საკითხებზეც (იხილეთ გ46–გ47 პუნქტები). პრაქტიკოსის *დასკვნის ამ განყოფილების ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება იმისდა მიხედვით, რა ტიპის იქნება სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.*]

[პრაქტიკოსის ხელმოწერა]

[პრაქტიკოსის დასკვნის მომზადების თარიღი]

[პრაქტიკოსის მისამართი]

დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტი 4400

(ყოფილი ასს 920)

გარიგებები ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე

(ეს სტნადარტი ძალაშია)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი 1-3

შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე გარიგების მიზანი 4-6

შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე გარიგების ზოგადი პრინციპები 7-8

გარიგების პირობების დადგენა 9-12

დაგეგმვა 13

დოკუმენტაცია 14

პროცედურები და მტკიცებულებები 15-16

ანგარიშის წარდგენა 17-18

1-ლი დანართი: აუდიტორული გარიგების წერილის ნიმუში შეთანხმებული პროცედურების ჩატარება-ზე გარიგებისთვის

მე-2 დანართი: დასკვნის ნიმუში მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილ ვალდებულებებთან დაკავშირებული აღმოჩენილი ფაქტობრივი მონაცემების შესახებ

დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტი (დასს) 4400 - *„გარიგებები ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე“* - განხილულ უნდა იქნეს *„ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების წინასიტყვაობასთან“* - ერთად.

შინაარსი

1. წინამდებარე დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტის (დასს) მიზანია სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა აუდიტორის[1] პროფესიულ პასუხისმგებლობაზე ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით შეთანხმებული პროცედურების ჩატარეებაზე აუდიტორული გარიგების დროს, აგრეთვე იმ დასკვნის ფორმასა და შინაარსზე, რომელსაც წარადგენს აუდიტორი ამგვარი გარიგების დროს.

2. ეს სტანდარტი ეხება ფინანსურ ინფორმაციაზე გარიგებას. თუმცა მისი გამოყენება შესაძლებელია არაფინანსურ ინფორმაციაზე გარიგების დროსაც, თუ აუდიტორს გამოსაკვლევი საკითხის შესახებ გააჩნია ადეკვატური ცოდნა და არსებობს დასაბუთებული კრიტერიუმი, რომელსაც დაეყრდნობა მის მიერ მოპოვებული მონაცემები. ეს სტანდარტი წაკითხულ უნდა იქნეს „მარწმუნებველი გარიგებების საერთაშორისო სტრუქტურულ საფუძვლებთან“ ერთად. მოცემული სტანდარტის გამოყენებისას აუდიტორისათვის შეიძლება სასარგებლო იყოს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით ხელმძღვანელობაც.

3. გარიგებამ შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე შესაძლოა აუდიტორისაგან მოითხოვოს ფინანსური მონაცემების ცალკეულ მუხლებზე (მაგალითად, მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი ვალდებულებების ანგარიშები, მოთხოვნების ანგარიშები, დაკავშირებული მხარეებიდან შესყიდვები, სამეურნეო სუბიექტის რომელიმე სეგმენტის გაყიდვა და მოგება), ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე კომპონენტზე (მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება) ან მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებაზე გარკვეული აუდიტორული პროცედურების ჩატარებაც კი.

შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე გარიგების მიზანი

4. **შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე გარიგების მიზანია აუდიტორმა ჩაატაროს ისეთი აუდიტორული პროცედურები, რომლებზეც აუდიტორი, სამეურნეო სუბიექტი და რომელიმე შესაფერისი მესამე მხარე იყვნენ შეთანხმებულები, და წარადგინოს ანგარიში აღმოჩენილ ფაქტებზე.**

5. რადგან აუდიტორი უბრალოდ წარადგენს დასკვნას შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებისას აღმოჩენილ ფაქტებზე, იგი არავითარ რწმუნებას არ გამოხატავს. სამაგიეროდ ანგარიშის მომხმარებლები თვითონ აფასებენ აუდიტორის მიერ დასკვნაში წარდგენილ პროცედურებსა და აღმოჩენილ ფაქტებს და აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოდან გამოაქვთ საკუთარი დასკვნები.

6. დასკვნა შეზღუდულია იმ მხარეებთან მიმართებით, რომლებთანაც შეთანხმებული იქნა პროცედურები, რადგან მათ, ვინც არ იციან პროცედურების ჩატარების მიზეზები, შეიძლება არასწორი ინტერპრეტაცია მისცენ შედეგებს.

შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე გარიგების ზოგადი პრინციპები

7. **აუდიტორი უნდა იცავდეს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემულ *„პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსს“*.** ამ ტიპის გარიგებისთვის პროფესიული მოვალეობების განმსაზღვრელი ეთიკური პრინციპებია:

   ა) პატიოსნება,

   ბ) ობიექტურობა,

   გ) პროფესიული კომპეტენცია და სათანადო გულისხმიერება,

[1] აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემულ დოკუმენტებში ტერმინი „აუდიტორი“ გამოიყენება ყოველთვის, როდესაც საუბარია აუდიტზე, მიმოხილვაზე, სხვა მარწმუნებელ და დაკავშირებულ მომსახურებაზე. ასეთი ციტირება არ გულისხმობს, რომ პიროვნება, რომელიც ატარებს მიმოხილვას, სხვა მარწმუნებელ ან დაკავშირებულ მომსახურებას აუცილებლად უნდა იყოს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორი.

დ) კონფიდენციალობა,

ე) პროფესიული ქცევა და

ვ) ტექნიკური სტანდარტები.

დამოუკიდებლობა შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე გარიგების მოთხოვნა არ არის; მიუხედავად ამისა, გარიგების პირობებით ან მიზნებით, ან ეროვნული სტანდარტებით აუდიტორს შესაძლოა მოეთხოვებოდეს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული „პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის“ მოთხოვნების დაცვა დამოუკიდებლობის შესახებ. თუ აუდიტორი არ არის დამოუკიდებელი, ამის შესახებ უნდა აღინიშნოს აღმოჩენილი ფაქტების შესახებ დასკვნაში.

8. **აუდიტორმა შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე გარიგება უნდა წარმართოს წინამდებარე დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტისა და გარიგების პირობების შესაბამისად.**

გარიგების პირობების დადგენა

9. **ჩვეულებრივ აუდიტორმა სამეურნეო სუბიექტის წარმომადგენლებთან და სხვა კონკრეტულ მხარეებთან ერთად, რომლებიც მიიღებენ აღმოჩენილი ფაქტების შესახებ დასკვნის ასლებს, უნდა უზრუნველყოს იმის გარანტია, რომ შეთანხმებულ პროცედურებსა და გარიგების პირობებთან დაკავშირებით ყველაფერი ნათლად არის გარკვეული**. შესათანხმებელ საკითხებში უნდა შედიოდეს:

- გარიგების ხასიათისა და იმ ფაქტის დაფიქსირება, რომ ჩატარებული პროცედურები არ წარმოადგენს აუდიტს და არც მიმოხილვას და, შესაბამისად, არანაირი რწმუნების (გარანტიის) გამოხატვას არ ექნება ადგილი;
- გარიგების მიზნის ფორმულირება;
- იმ ფინანსური ინფორმაციის მითითება, რომლის მიმართაც გამოყენებული იქნება შეთანხმებული პროცედურები;
- ჩასატარებელი კონკრეტული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის აღწერა;
- აღმოჩენილი ფაქტების შესახებ დასკვნის სავარაუდო ფორმის აღწერა;
- აღმოჩენილი ფაქტების შესახებ დასკვნის გავრცელების შეზღუდვა. როდესაც ასეთი შეზღუდვები წინააღმდეგობაში მოვა კანონმდებლობის მოთხოვნებთან, აუდიტორი არ უნდა დაეთანხმოს გარიგებას.

10. ზოგიერთ შემთხვევაში, მაგალითად, როდესაც პროცედურები შეთანხმებულია სათანადო მარეგულირებელი ორგანოების, დარგის წარმომადგენლებსა და ბუღალტრული აღრიცხვის პროფესიის წარმომადგენლებს შორის, აუდიტორმა შეიძლება ვერ შეძლოს პროცედურების განხილვა ყველა მხარესთან, რომელთაც უნდა მიიღონ მისი დასკვნა. ასეთ შემთხვევებში აუდიტორს შეუძლია საჭიროდ ჩათვალოს, რომ, მაგალითად, გამოსაყენებელი პროცედურების შესახებ იმსჯელოს გარიგებაში მონაწილე მხარეთა შესაფერის წარმომადგენლებთან, განიხილოს ამ მხარეებისაგან მიღებული სათანადო წერილი ან გაუგზავნოს მათ წარსადგენი დასკვნის ტიპის პროექტი.

11. ორივეს, დამკვეთსაც და აუდიტორსაც, აინტერესებს, რომ აუდიტორმა გააგზავნოს გარიგების წერილი, რომელშიც დოკუმენტურად გაფორმდება დანიშვნის ძირითადი პირობები. გარიგების წერილი ადასტურებს აუდიტორის თანხმობას დანიშვნის პირობებზე და ხელს უწყობს იმას, რომ თავიდან იქნეს აცილებულ გაუგებრობა ისეთ საკითხებთან დაკავშირებით, როგორიცაა: გარიგების მიზნები და მასშტაბი, აუდიტორის პასუხისმგებლობის ხარისხი და წარსადგენი დასკვნის ფორმა.

12. გარიგების წერილში შეტანილი უნდა იქნეს შემდეგი საკითხები:

- შესასრულებელი პროცედურების ჩამონათვალი ისე, როგორც შეთანხმებული იქნება მხარეთა შორის;

- იმის აღნიშვნა, რომ აღმოჩენილ ფაქტებზე დასკვნის გავრცელება უნდა შეიზღუდოს იმ კონკრეტული მხარეებით, რომლებიც შეთანხმდნენ პროცედურების ჩატარებაზე.
- გარდა ამისა, აუდიტორმა შეიძლება გარიგების წერილს დაურთოს აღმოჩენილ ფაქტებზე წასადგენი დასკვნის ტიპის პროექტი. გარიგების წერილის ნიმუში მოცემულია სტანდარტის 1-ელ დანართში.

დაგეგმვა

13. **აუდიტორმა ისე უნდა დაგეგმოს სამუშაო, რომ შესრულდეს მოქმედი გარიგება**.

დოკუმენტაცია

14. **აუდიტორმა დოკუმენტურად უნდა გააფორმოს ის საკითხები, რომლებიც მნიშვნელოვანია აღმოჩენილ ფაქტებზე წარსადგენი დასკვნის დამადასტურებელი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, აგრეთვე მტკიცებულება იმის შესახებ, რომ გარიგება შესრულდა წინამდებარე დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტისა და გარიგების პირობების შესაბამისად.**

პროცედურები და მტკიცებულებები

15. **აუდიტორმა უნდა შეასრულოს შეთანხმებული პროცედურები და მოპოვებული მტკიცებულებები გამოიყენოს აღმოჩენილ ფაქტებზე წარსადგენი დასკვნის საფუძვლად.**

16. შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე გარიგების დროს შესაძლებელია შემდეგი პროცედურების გამოყენება:

    - გამოკითხვა და ანალიზი;
    - ხელახალი გამოთვლა, შედარება და სხვა ტექნიკური შესრულების სიზუსტის შემოწმება;
    - დაკვირვება;
    - დათვალიერება;
    - დასტურის მოპოვება.

    სტანდარტის მე-2 დანართში მოცემულია დასკვნის ნიმუში, რომელიც შეიცავს პროცედურების სანიმუშო ჩამონათვალს; ეს პროცედურები შეიძლება გამოყენებულ იქნეს, როგორც შეთანხმებული პროცედურების ტიპიური გარიგების ერთი ნაწილი.

ანგარიშის წარდგენა

17. შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე გარიგების დასკვნაში გარიგების მიზანი და შეთანხმებული პროცედურები საკმაოდ დეტალურად უნდა იყოს აღწერილი, რათა მკითხველმა შეძლოს შესრულებულ სამუშაოს ხასიათსა და მოცულობაში გარკვევა.

18. **აღმოჩენილ ფაქტებზე წარსადგენი დასკვნა უნდა შეიცავდეს**

    ა) **სათაურს;**

    ბ) **ადრესატს (ჩვეულებრივ დამკვეთი, ვინც აუდიტორი დაიქირავა შეთანხმებული პროცედურების შესასრულებლად);**

    გ) **კონკრეტული ფინანსური ან არაფინანსური ინფორმაციის იდენტიფიკაციას, რომლისთვისაც გამოიყენეს შეთანხმებული პროცედურები;**

    დ) **იმის აღნიშვნას, რომ შესრულებული პროცედურები შეთანხმებული იყო დასკვნის მიმღებთან;**

    ე) **იმის დაფიქსირებას, რომ გარიგება შესრულებულია იმ დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტის ან ეროვნული სტანდარტებისა თუ პრაქტიკის შესაბამისად, რომლებიც მისაღებია შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე გარიგებისთვის;**

ვ) საჭიროების შემთხვევაში იმის აღნიშვნას, რომ აუდიტორი არ არის დამოუკიდებელი სამეურნეო სუბიექტისაგან;

ზ) იმ მიზნის მითითებას, რისთვისაც ჩატარდა შეთანხმებული პროცედურები;

თ) შესრულებული კონკრეტული პროცედურების ჩამონათვალს;

ი) აუდიტორის მიერ აღმოჩენილი ფაქტების აღწერას, მათ შორის ნაპოვნი შეცდომებისა და სადაო საკითხების დეტალურ აღწერას;

კ) იმის აღნიშვნას, რომ აუდიტორის მიერ შესრულებული პროცედურები არ წარმოადგენს არც აუდიტს, და არც მიმოხილვას, ამიტომაც არავითარი გარანტიის (რწმუნების) გამოხატვა არ ხდება;

ლ) იმის აღნიშვნას, რომ, თუ აუდიტორი ჩაატარებდა დამატებით პროცედურებს, აუდიტს ან მიმოხილვას, შესაძლოა გამოვლინდებოდა სხვა ისეთი საკითხებიც, რაზედაც საჭირო იქნებოდა ანგარიშის გაკეთება;

მ) იმის მითითებას, რომ დასკვნა შეზღუდულად განკუთვნილია იმ მხარეთათვის, რომლებიც შეთანხმდნენ პროცედურების შესრულებაზე;

ნ) საჭიროების შემთხვევაში იმის აღნიშვნას, რომ დასკვნა ეხება მხოლოდ ცალკეულ ელემენტებს, ანგარიშებს, საკითხებს ან კონკრეტულ ფინანსურსა თუ არაფინანსურ ინფორმაციას და არ ვრცელდება სამეურნეო სუბიექტის მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებაზე;

ო) დასკვნის დაწერის თარიღს;

პ) აუდიტორის მისამართს და

ჟ) აუდიტორის ხელმოწერას.

წინამდებარე დასს-ის მე-2 დანართში მოცემულია აღმოჩენილ ფაქტებზე წარსადგენი დასკვნის ნიმუში, რომელიც ეხება ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებული შეთანხმებული პროცედურების გარიგებას.

სახელმწიფო სექტორის პერსპექტივა

1. *სახელმწიფო სექტორში ამგვარი დასკვნა შესაძლოა არ შემოიფარგლებოდეს მხოლოდ იმ მხარეებით, რომლებიც შეთანხმდნენ პროცედურების ჩატარებაზე, არამედ შესაძლოა დასკვნა ხელმისაწვდომი იყოს სამეურნეო სუბიექტების უფრო ფართო წრისა და მასებისათვის (მაგალითად, პარლამენტის მიერ ჩატარებული გამოკვლევა სახელმწიფო სექტორის რომელიმე სამეურნეო სუბიექტის ან სამთავრობო ორგანიზაციის შესახებ).*

2. *აღსანიშნავია ისიც, რომ სახელმწიფო სექტორის უფლებამოსილება მნიშვნელოვნად განსხვავებულია და საჭიროა წინდახედულების გამოჩენა, რათა გარიგებები, რომლებიც ნამდვილად შეთანხმებულ პროცედურებს შეეხება, განვასხვავოთ იმ გარიგებებისაგან, რომლებიც მიიჩნევა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტად, მაგალითად, საქმიანობის შედეგების შესახებ დასკვნები.*

1-ლი დანართი

აუდიტორული გარიგების წერილის ნიმუში შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე გარიგებისთვის

შემდეგი წერილი გამოიყენება მოცემული დასს-ის მე-9 პუნქტის თვალსაჩინოებისთვის და არ არის გამიზნული იმისთვის, რომ მიიჩნიონ წერილის სტანდარტად. გარიგების წერილი უნდა იცვლებოდეს ინდივიდუალური მოთხოვნებისა და ვითარების შესაბამისად.

დირექტორთა საბჭოს ან დამკვეთის სხვა შესაბამის წარმომადგენლებს, ვინც დაიქირავა აუდიტორი:

ამ წერილით ვადასტურებთ, რომ ჩვენთვის გასაგებია გარიგების პირობები, მიზანი, აგრეთვე ჩვენს მიერ შესასრულებელი მომსახურების ხასიათი და მოცულობა. ჩვენი საქმიანობა წარიმართება დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტის (ან შესაბამისი ეროვნული სტანდარტებისა თუ პრაქტიკის) შესაბამისად, რომელიც გამოიყენება შეთანხმებული პროცედურების გარიგებისათვის, რაც აღნიშნული იქნება ჩვენს დასკვნაშიც.

ჩვენ შევთანხმდით შემდგომი პროცედურების შესრულებაზე და იმაზე, რომ წარმოგიდგინოთ დასკვნა ჩვენი საქმიანობის შედეგად აღმოჩენილი ფაქტობრივი მონაცემების შესახებ:

(აღწერეთ შესასრულებელი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, საჭიროების შემთხვევაში ფაქტებიც მოიშველიეთ, მაგალითად, მიუთითეთ ის მონაცემები და დოკუმენტაცია, რომლის გაცნობასაც აპირებთ, აგრეთვე ის ცალკეული პირები და მხარეები, რომელთაც უნდა დაუკავშირდეთ დასტურის მისაღებად).

პროცედურები, რომელთა ჩატარებასაც ჩვენ ვაპირებთ, გამიზნულია მხოლოდ თქვენს დასახმარებლად (მიუთითეთ გარიგების მიზანი). ჩვენი დასკვნა არ უნდა გამოიყენონ სხვა მიზნებისთვის. ეს ინფორმაცია განკუთვნილია მხოლოდ თქვენთვის.

პროცედურები, რომლის ჩატარებასაც ვაპირებთ, არაა განკუთვნილი არც აუდიტისთვის და არც მიმოხილვისთვის, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ან მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტების (ან შესაბამისი ეროვნული სტანდარტებისა თუ პრაქტიკის) შესაბამისად და ამდენად არც გარანტიის (რწმუნების) გამოხატვას ექნება ადგილი.

მოუთმენლად ველით თანამშრომლობას თქვენს პერსონალთან და ვიმედოვნებთ, რომ ისინი ჩვენთვის ხელმისაწვდომს გახდიან ყველა მონაცემს, დოკუმენტაციასა და სხვა ინფორმაციას, რომელსაც მოვითხოვთ გარიგებასთან დაკავშირებით.

ჩვენი გასამრჯელო, რომელსაც ანგარიშფაქტურის სახით წარმოგიდგენთ სამუშაოს მიმდინარეობასთან ერთად, დამოკიდებული იქნება იმ დროზე, რომელიც დასჭირდებათ ამ საქმეში დაკავებულ პირებს, აგრეთვე იმ ყოველდღიურ ხარჯებზე, რომელსაც გავწევთ. ცალკეული საათობრივი განაკვეთები განსხვავდება პასუხისმგებლობის ხარისხის, გამოცდილებისა და კვალიფიკაციის შესაბამისად.

გთხოვთ ხელი მოაწეროთ და დაგვიბრუნოთ ამ წერილის ასლი იმის დასტურად, რომ იგი შეესაბამება თქვენს თვალსაზრისს გარიგების პირობების შესახებ, მათ შორის იმ კონკრეტული პროცედურების შესახებ, რომელთა ჩატარებაზეც შევთანხმდით.

XYZ და კომპანია

კომპანიის სახელით ვადასტურებ

ხელმოწერა

სახელი, გვარი, თანამდებობა

თარიღი

მე-2 დანართი

დასკვნის ნიმუში მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილ ვალდებულებებთან დაკავშირებული აღმოჩენილი ფაქტობრივი მონაცემების შესახებ

დასკვნა აღმოჩენილ ფაქტობრივ მონაცემებზე

(ვინც აუდიტორი დაიქირავა) ...თვის

ჩავატარეთ თქვენთან შეთანხმებული პროცედურები ...კომპანიის მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილ ვალდებულებებთან დაკავშირებული მონაცემების ჩამონათვალი ... დღისათვის დაერთვის დასკვნას დანართის სახით (დანართი ამ ნიმუშში მოცემული არ არის). გარიგება შევასრულეთ დაკავშირებული მომსახურების იმ საერთაშორისო სტანდარტის (ან ეროვნული სტანდარტებისა თუ პრაქტიკის) მიხედვით, რომელიც ეხება შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე გარიგებას. პროცედურები შესრულებულია მხოლოდ იმისათვის, რომ დაგეხმაროთ მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი ვალდებულებების სისწორის შეფასებაში და შეჯამებულია შემდეგნაირად:

1. ჩვენ მივიღეთ და შევამოწმეთ ... კომპანიის მიერ მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი ვალდებულებების ანგარიშები ... დღისათვის. საცდელი ბალანსის მატების თანხა და მთლიანი ჯამი შევადარეთ მთავარი წიგნის შესაბამისი ანგარიშის ნაშთთან.……

2. შევადარეთ მთავარ მომწოდებელთა თანდართული სია (ამ ნიმუშში არ არის მოცემული) და ცალკეული მომწოდებლების დავალიანების თანხები ... დღისათვის საცდელი ბალანსის თანხებთან.

3. მივიღეთ მომწოდებლების დასტური მათი კუთვნილი ნაშთების შესახებ ... დღისათვის.

4. ჩვენ შევუდარეთ ეს უწყისები ან მიღებული დასტურები მე-2 პუნქტში აღწერილ თანხებს. იმ თანხებზე, რომლებიც არ ედრებოდა ერთმანეთს, მივიღეთ შედარების უწყისები …კომპანიისაგან. შედარების უწყისისათვის ჩვენ დავადგინეთ გაუნაღდებელი ანგარიშფაქტურები და შევადგინეთ ყველა გაუნაღდებელი ანგარიშფაქტურების სია, საკრედიტო ბარათებისა და გაუნაღდებელი ქვითრების სია, რაც კი აღემატებოდა XXX აშშ დოლარს. ჩვენ თანმიმდევრობით დავალაგეთ და შევამოწმეთ შემდგომში მიღებული ანგარიშფაქტურები, აგრეთვე შემდგომში გადახდილი საკრედიტო ბარათები და დავადგინეთ, რომ ისინი ფაქტობრივად ჩართული უნდა ყოფილიყო შედარების უწყისის დაუფარავი თანხების ჩამონათვალში.

   გთავაზობთ აღმოჩენილი ფაქტობრივი მონაცემების შესახებ დასკვნას:

   ა) პირველ პუნქტთან დაკავშირებული საცდელი ბალანსის მატების თანხა სწორია და ემთხვევა მთლიან ჯამს;

   ბ) მეორე პუნქტთან დაკავშირებული შესადარისი თანხები ასევე ემთხვევა ერთმანეთს;

   გ) მესამე პუნქტთან დაკავშირებით მივიღეთ დასტური ყველა არსებული მომწოდებლისაგან;

   დ) მეოთხე პუნქტთან დაკავშირებული თანხები ემთხვეოდა ერთმანეთს. ხოლო იმ თანხებისთვის, რომლებიც არ ედრებოდა, …კომპანიას მომზადებული ჰქონდა შედარების უწყისები და XXX აშშ დოლარზე მეტი ღირებულების საკრედიტო ბარათების, გაუნაღდებელი ანგარიშფაქტურებისა და ქვითრებისათვის შესაბამისად გაკეთებული იყო შესაბამისობაში მოსაყვანი მუხლების სია შემდეგი გადახრებით:

   (დეტალურად აღწერეთ გადახრები)

რადგან ზემოთ ჩამოთვლილი პროცედურები არც აუდიტის და არც მიმოხილვისთვის არაა განკუთვნილი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ან მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტების (ან ეროვნული სტანდარტებისა თუ პრაქტიკის) შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვხატავთ არანაირ რწმუნებას მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილ ვალდებულებებთან დაკავშირებით ... თარიღისთვის.

რომ ჩაგვეტარებინა დამატებითი პროცედურები, ან ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ან მიმოხილვა, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ან მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტების (ან ეროვნული სტანდარტებისა თუ პრაქტიკის) შესაბამისად, ჩვენ ყურადღებას გავამახვილებდით სხვა საკითხებზე, რასაც წარმოვადგენდით სათანადო დასკვნის სახით.

ჩვენი დასკვნა მხოლოდ იმ მიზანს ემსახურება, რაზეც საუბარია დასკვნის პირველ პუნქტში და განკუთვნილია თქვენი ინფორმირებისათვის. ეს დასკვნა არ უნდა იქნეს გამოყენებული სხვა მიზნით, არც რომელიმე სხვა მხარეს არ უნდა გადაეცეს. ჩვენი დასკვნა ეხება მხოლოდ ზემოთ აღნიშნულ ბუღალტრულ ანგარიშებსა და მუხლებს და არ ეხება …კომპანიის არც ერთ მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებას.

აუდიტორი

თარიღი

მისამართი

დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტი 4410
(გადასინჯული)

კომპილაციური გარიგებები

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე დასს-ის მოქმედების სფერო 1-4

კომპილაციური გარიგება 5-10

წინამდებარე დასს-ის სტატუსი 11-14

ძალაში შესვლის თარიღი 15

მიზნები 16

განმარტებები 17

მოთხოვნები

კომპილაციური გარიგების შესრულება წინამდებარე დასს-ის შესაბამისად 18-20

ეთიკური მოთხოვნები 21

პროფესიული განსჯა 22

ხარისხის კონტროლი ცალკეული გარიგების დონეზე 23

ახალ გარიგებაზე დათანხმება და არსებულის გაგრძელება 24-26

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება 27

გარიგების შესრულება 28-37

დოკუმენტაცია 38

პრაქტიკოსის ანგარიში 39-41

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე დასს-ის მოქმედების სფერო გ1-გ11

კომპილაციური გარიგება გ12-გ18

ეთიკური მოთხოვნები გ19-გ21

პროფესიული განსჯა გ22-გ24

ხარისხის კონტროლი ცალკეული გარიგების დონეზე გ25-გ27

ახალ გარიგებაზე დათანხმება და არსებულის გაგრძელება გ28-გ40

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება გ41

გარიგების შესრულება გ42-გ52

დოკუმენტაცია გ53-გ55

პრაქტიკოსის ანგარიში გ56-გ63

1-ლი დანართი: კომპილაციური გარიგების წერილის ნიმუში

მე-2 დანართი: ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციაზე შედგენილი პრაქტიკოსების ანგარიშების ნიმუშები

დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტი (დასს) 4410 (გადასინჯული) – „გარიგებები ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის შესახებ“ - განხილულ უნდა იქნეს „ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების წინასიტყვაობასთან“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე დასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტი ადგენს პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობას, რომელიც დაქირავებულია სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის დასახმარებლად გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და წარდგენაში, ამ ინფორმაციასთან დაკავშირებით რწმუნების მოპოვების გარეშე, ასევე გარიგების შესრულების შესახებ ანგარიშის შესადგენად წინამდებარე დასს-ის შესაბამისად (იხ. პუნქტები გ1-გ2).

2. ეს დასს ეხება გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციურ გარიგებებს, თუმცა, მისი გამოყენება, აუცილებლობის შემთხვევაში ადაპტირებული სახით, შესაძლებელია ისეთი ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციურ გარიგებებში, რომელიც არ წარმოადგენს გასული პერიოდების ფინანსურ ინფორმაციას, ასევე არაფინანსური ინფორმაციის კომპილაციურ გარიგებებშიც. შემდგომში ამ დასს-ში იგულისხმება, რომ „ფინანსური ინფორმაცია“ აღნიშნავს „გასული პერიოდების ფინანსურ ინფორმაციას“. (იხ. პუნქტები გ3-გ4)

3. თუ პრაქტიკოსს იწვევენ ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და წარდგენაში ხელმძღვანელობის დასახმარებლად, შეიძლება აუცილებელი გახდეს საკითხის სათანადოდ განხილვა იმის შესახებ, უნდა შესრულდეს თუ არა მოცემული გარიგება წინამდებარე დასს-ის შესაბამისად. წინამდებარე დასს-ის გამოყენების, მათ შორის მისი მოთხოვნების შესაბამისად პრაქტიკოსის ანგარიშის მომზადების მიზანშეწონილობაზე, შეიძლება მიანიშნებდეს შემდეგი ფაქტორები:

   - მოითხოვება თუ არა ეს ფინანსური ინფორმაცია მოქმედი კანონმდებლობის დებულებებით და უნდა გახდეს თუ არა იგი საჯაროდ ხელმისაწვდომი;
   - მოსალოდნელია თუ არა, რომ გარე მხარეები, კომპილირებული ფინანსური ინფორმაციის სავარაუდო მომხმარებლების გარდა, პრაქტიკოსს დააკავშირებენ ამ ფინანსურ ინფორმაციასთან და არსებობს თუ არა რისკი იმისა, რომ პრაქტიკოსის მონაწილეობის დონე მოცემული ინფორმაციის მომზადებაში შეიძლება არასწორად გაიგონ, მაგალითად:
     - იმ შემთხვევაში, თუ ფინანსური ინფორმაცია განკუთვნილია ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გარდა სხვა მხარეებისთვის, ან შეიძლება მიეწოდოს, ან მიიღონ ისეთმა მხარეებმა, რომლებიც არ არიან სავარაუდო მომხმარებლები; და
     - პრაქტიკოსის სახელი დაუკავშირდება ამ ფინანსურ ინფორმაციას. (იხ. პუნქტი გ5)

კავშირი ხკსს1-თან [1]

4. ხარისხის კონტროლის სისტემებზე, პოლიტიკასა და პროცედურებზე პასუხისმგებელია ფირმა. ხკსს 1 ვრცელდება პროფესიონალი ბუღალტრების ფირმებზე, ფირმის მიერ შესრულებულ კომპილაციურ გარიგებებთან მიმართებით.[2] წინამდებარე დასს-ის დებულებები, რომლებიც ეხება ხარისხის კონტროლს ცალკეული კომპილაციური გარიგების დონეზე, დამუშავებულია იმის გათვალისწინებით, რომ ფირმამ უნდა დაიცვას ხკსს 1-ის მოთხოვნები, ან სხვა არანაკლები სიმკაცრის მოთხოვნები. (იხ. გ6-გ11)

კომპილაციური გარიგებები

5. ხელმძღვანელობამ შეიძლება საზოგადოებრივ პრაქტიკით დაკავებულ პროფესიონალ ბუღალტერს სთხოვოს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და წარდგენაში დახმარების გაწევა. წინამდებარე დასს-ის შესაბამისად შესრულებული კომპილაციური გარიგების სარგებლიანობასა და მნიშვნელობას ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლებისთვის განაპირობებს ის ფაქტი, რომ პრაქტიკოსი იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისა წარმოებისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სფეროში თავის პროფესიულ ცოდნასა და გამოცდილებას და იცავს პროფესიულ სტანდარტებს, მათ შორის სათანადო ეთიკურ ნორმებს (მოთხოვნებს), ასევე

---

1. ხკსს 1 - „*ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს*“.

2. ხკსს 1, მე-4 პუნქტი.

ნათლად ამცნობს სათანადო პირებს პრაქტიკოსის მონაწილეობის ხასიათისა და დონის შესახებ კომპილაციური ფინანსური ინფორმაციის მომზადებაში. (იხ. პუნქტები გ12-გ15)

6. ვინაიდან კომპილაციური გარიგება არ არის მარწმუნებელი გარიგება, ამგვარი გარიგება არ მოითხოვს პრაქტიკოსისგან ხელმძღვანელობის მიერ კომპილაციის მიზნებისთვის მისთვის მიწოდებული ინფორმაციის სისწორისა და სისრულის დამოწმებას, ან მტკიცებულებების შეკრებას აუდიტორული მოსაზრების გამოსახატავად, ან მიმოხილვის დასკვნის ჩამოსაყალიბებლად ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასთან მიმართებით.

7. ფინანსურ ინფორმაციასა და ამოსავალ მონაცემებზე, რომელთა საფუძველზეც მომზადებული და წარდგენილია ეს ინფორმაცია, მაინც ხელმძღვანელობა არის პასუხისმგებელი. აღნიშნული პასუხისმგებლობა გულისხმობს ხელმძღვანელობის მხრიდან სათანადო განსჯის განხორციელებას, რაც აუცილებელია ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად და წარსადგენად, მათ შორის სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევასა და გამოყენებას და, აუცილებლობის შემთხვევაში, დასაბუთებული სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლას. (იხ. პუნქტები გ12-გ13).

8. წინამდებარე დასს არ ადგენს ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ვალდებულებებს და არც ცვლის კანონმდებლობის იმ დებულებებს, რომლებიც განსაზღვრავს მათ პასუხისმგებლობას. გარიგება, რომელიც წინამდებარე დასს-ის შესაბამისად სრულდება, ეყრდნობა გარკვეულ წინაპირობას, რაც იმაში მდგომარეობს, რომ ხელმძღვანელობამ და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა შეათანხმეს გარკვეული ვალდებულებები, რომლებსაც გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს კომპილაციური გარიგებების შესასრულებლად. (იხ. პუნქტები გ12-გ13)

9. ფინანსური ინფორმაცია, რომლის მიმართაც სრულდება კომპილაციური გარიგება, შეიძლება სხვადასხვა მიზნისთვის იყოს საჭირო, მათ შორის:

   ა) სავალდებულო ფინანსური ანგარიშგების რეგულარულად წარდგენის მოთხოვნების შესასრულებლად, რომელსაც ადგენს კანონმდებლობა;

   ბ) სხვა მიზნებისთვის, რომელიც დაკავშირებული არ არის სავალდებულო ფინანსური ანგარიშგების წარდგენასთან კანონმდებლობის დებულებების საფუძველზე, მაგალითად:

   - ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის - ანგარიშგება, რომელიც მომზადებული იქნება ისეთი ინფორმაციის საფუძველზე, რომელიც პასუხობს მათ კონკრეტულ მიზნებს (მაგალითად, ფინანსური ინფორმაციის მომზადება სამსახურებრივი (შიდა) სარგებლობისთვის);

   - პერიოდული ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გარეშე მხარეებისთვის, ხელშეკრულების ან სხვა ფორმის შეთანხმების საფუძველზე (როგორიცაა, მაგალითად ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც გადაეცემა დამფინანსებელ ორგანოს გრანტის გაცემის ან გაგრძელების პირობების დაკმაყოფილების დასასაბუთებლად);

   - სხვადასხვა გარიგების მიზნებისთვის, მაგალითად ისეთი გარიგების დასასაბუთებლად, რომელიც ითვალისწინებს საკუთრების ან დაფინანსების სტრუქტურის შეცვლას (მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტების შერწყმის ან სხვა სამეურნეო სუბიექტის შეძენის დროს).

10. ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად და წარსადგენად შესაძლებელია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძვლების გამოყენება: კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის მარტივი პრინციპებიდან დაწყებული ფინანსური ანგარიშგების საყოველთაოდ აღიარებული სტანდარტებით დამთავრებული. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის რომელ საფუძვლებს აირჩევს სამეურნეო სუბიექტი ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად და წარსადგენად, დამოკიდებული იქნება სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკასა და ამ ინფორმაციის სავარაუდო მომხმარებლებზე. (იხ. პუნქტები გ16-გ18)

წინამდებარე დასს-ის სტატუსი

11. წინამდებარე დასს-ში ჩამოთვლილია მიზნები, რომლებსაც პრაქტიკოსმა უნდა მიაღწიოს ამ სტანდარტით განსაზღვრული მოთხოვნების შესასრულებლად. აღნიშნული მიზნები განმარტავს

იმ კონტექსტს, რომლის გათვალისწინებითაც განისაზღვრა ზემოაღნიშნული მოთხოვნები და იმისთვისაა გამიზნული, რომ პრაქტიკოსს დაეხმაროს იმ ამოცანების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში, რომლებიც უნდა გადაჭრას კომპილაციური გარიგების შესრულებისას.

12. სტანდარტის სავალდებულო მოთხოვნები, რომელთა გამოსახატად გამოიყენება სიტყვა „უნდა“, იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ პრაქტიკოსმა შეძლოს სტანდარტით განსაზღვრული მიზნების მიღწევა.

13. გარდა ამისა, სტანდარტი მოიცავს შესავალ ნაწილს, ტერმინების განმარტებებს, სტანდარტის მოთხოვნების გამოყენების შესახებ მითითებებსა და სხვა ახსნა-განმარტებითი ხასიათის მასალას, რომლებიც უზრუნველყოფს მოცემული დასს-ის არსის სათანადოდ გაგებას.

14. განყოფილებაში „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ უფრო დეტალურად არის ახსნილი სტანდარტის მოთხოვნები და მოცემულია მითითებები, როგორ უნდა შეასრულოს პრაქტიკოსმა ისინი. მართალია, ამგვარი მითითებები, თავისთავად, არ არის სავალდებულო ხასიათის, მაგრამ ისინი მნიშვნელოვან როლს თამაშობს სტანდარტის მოთხოვნების სათანადოდ შესრულების უზრუნველყოფაში. გარდა ამისა, განყოფილებაში „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ მოცემული განმარტებები შეიძლება ეხებოდეს სტანდარტში განხილული საკითხების შესახებ ამოსავალ ინფორმაციას, რაც ხელს უწყობს მისი მოთხოვნების სათანადოდ დაცვას.

ძალაში შესვლის თარიღი

15. წინამდებარე დასს ძალაში შედის იმ კომპილაციური გარიგებებისთვის, რომელთა ანგარიში დათარიღებულია 2013 წლის 1 ივლისით ან შემდგომი თარიღით.

მიზნები

16. წინამდებარე დასს-ის შესაბამისად, კომპილაციური გარიგებების შესრულებისას პრაქტიკოსის მიზნებია:

    ა) გამოიყენოს ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სფეროში თავისი ცოდნა და გამოცდილება ხელმძღვანელობის დასახმარებლად ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და წარდგენაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, ხელმძღვანელობის მიერ მიწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე; და

    ბ) შეადგინოს ანაგრიში წინამდებარე დასს-ის მოთხოვნების შესაბამისად.

განმარტებები

17. წინამდებარე ცნობარის „ტერმინების გლოსარი“[3] (შემდგომში „გლოსარი“) მოიცავს ტერმინებს, რომლებიც წინამდებარე დასს-ში არის განმარტებული, ასევე მასში გამოყენებული სხვა ტერმინების აღწერასაც, მათი ერთგვაროვანი ინტერპრეტაციის უზრუნველსაყოფად. წინამდებარე დასს-ის მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

    ა) *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები* - ხელმძღვანელობის და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომელიც მისაღებია სამეურნეო სუბიექტის ხასიათისა და ფინანსური ინფორმაციის მომზადების მიზნის გათვალისწინებით, ან, რომლის გამოყენებაც მოითხოვება კანონმდებლობით; (იხ. პუნქტები გ30-გ32)

    ბ) *კომპილაციური გარიგება* - გარიგება, რომლის დროსაც პრაქტიკოსი იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სფეროში თავის პროფესიულ ცოდნასა და

---

3. ტერმინების გლოსარი დაკავშირებულია აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ შემუშავებულ საერთაშორისო სტანდარტებთან, რომელიც ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ გამოცემული - *„ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის“* - ნაწილია.

გამოცდილებას ხელმძღვანელობის დასახმარებლად, ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და წარდგენაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად და ანგარიშს წარადგენს წინამდებარე დასს-ის მოთხოვნების შესაბამისად. ამ დასს-ის ტექსტში სიტყვები „კომპილაცია“ და „კომპილაციური“ სწორედ ამ კონტექსტში გამოიყენება;

გ) *გარიგების პარტნიორი* - პარტნიორი ან ფირმაში მომუშავე სხვა პირი, რომელიც პასუხისმგებელია მოცემულ გარიგებასა და მის შესრულებაზე, ასევე დასკვნაზე/ანგარიშზე, რომელიც გაიცემა ფირმის სახელით და ვისაც, აუცილებლობის შემთხვევაში, სათანადო უფლებამოსილება მინიჭებული აქვს პროფესიული ორგანიზაციისგან, საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი ორგანოსგან;

დ) *გარიგების გუნდი* - კონკრეტული გარიგების შემსრულებელი ყველა პარტნიორი და თანამშრომელი, ასევე ფირმის ან ქსელის რომელიმე ფირმის მიერ დაქირავებული ნებისმიერი პიროვნება, რომელიც პროცედურებს ატარებს მოცემულ გარიგებასთან დაკავშირებით. ეს ტერმინი არ მოიცავს ფირმის ან ქსელის რომელიმე ფირმის მიერ დაქირავებულ გარე ექსპერტებს;

ე) *უზუსტობა* - განსხვავება ფინანსური ინფორმაციის ამა თუ იმ მუხლის სიდიდეს, კლასიფიკაციას, წარდგენას, ან მის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასა და იმ სიდიდეს, კლასიფიკაციას, წარდგენას, ან მის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციას შორის, რომელიც მოითხოვება ამ მუხლისთვის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად. უზუსტობა შეიძლება გამოწვეული იყოს შეცდომის ან თაღლითობის შედეგად.

როდესაც ფინანსური ინფორმაცია მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, უზუსტობები ასევე მოიცავს მუხლის სიდიდის, კლასიფიკაციის, წარდგენის, ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის კორექტირებებსაც, რომლებიც, პრაქტიკოსის აზრით, აუცილებლად შესატანია, რათა ფინანსური ინფორმაცია სამართლიანად იყოს წარდგენილი, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ან ფინანსური ინფორმაცია ასახავდეს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს;

ვ) *პრაქტიკოსი* - საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტერი, რომელიც ასრულებს კომპილაციურ გარიგებას. ეს ტერმინი მოიცავს გარიგების პარტნიორს ან გარიგების გუნდის სხვა წევრებს, ან, შესაბამის შემთხვევებში, ფირმას. თუ წინამდებარე დასს აშკარად ითვალისწინებს, რომ გარკვეული მოთხოვნა ან ვალდებულება აუცილებლად გარიგების პარტნიორმა უნდა შეასრულოს, მაშინ ტერმინის „პრაქტიკოსი“ ნაცვლად გამოიყენება ტერმინი „გარიგების პარტნიორი“. საჭიროების შემთხვევაში, ცნებებში „გარიგების პარტნიორი“ და „ფირმა“ იგულისხმება სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტური ცნებები;

ზ) *შესაფერისი ეთიკური ნორმები* - ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც ვრცელდება გარიგების გუნდზე კომპილაციური გარიგების შესრულების დროს. ეს მოთხოვნები, როგორც წესი, მოიცავს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის* (ა) და (ბ) ნაწილებს (გარდა 290-ე განყოფილებისა - „*დამოუკიდებლობა - აუდიტი და მიმოხილვის გარიგებები*“ და 291-ე განყოფილების - „*დამოუკიდებლობა - სხვა მარწმუნებელი გარიგებები*“) და ასევე ეროვნული კანონმდებლობით დადგენილ ეთიკურ ნორმებს, რომლებიც ამ ეთიკის კოდექსის ნორმებზე უფრო მკაცრია.

მოთხოვნები

კომპილაციური გარიგების შესრულება წინამდებარე დასს-ის შესაბამისად

18. პრაქტიკოსს მთლიანად უნდა ესმოდეს წინამდებარე დასს-ის ტექსტი, მათ შორის განყოფილების „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“, რათა კარგად გაიგოს სტანდარტის მიზნები და სათანადოდ შეასრულოს მისი მოთხოვნები.

შესაფერისი მოთხოვნების დაცვა

19. პრაქტიკოსმა უნდა დაიცვას წინამდებარე დასს-ის ყველა მოთხოვნა, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც რომელიმე დებულება შესაფერისი არ არის კონკრეტული კომპილაციური გარიგების, მაგალითად, თუ მოთხოვნებში აღწერილი გარემოებები მოცემულ გარიგებაში არ არსებობს.

20. პრაქტიკოსმა ანგარიშში არ უნდა მიუთითოს, რომ დაიცვა წინამდებარე დასს-ის მოთხოვნები, თუ მან არ შეასრულა მოცემული დასს-ის ყველა ის მოთხოვნა, რომელიც კონკრეტული კომპილაციური გარიგების შესაფერისი იყო.

ეთიკური მოთხოვნები

21. პრაქტიკოსმა უნდა დაიცვას შესაფერისი ეთიკური ნორმები. (იხ. პუნქტები გ19-გ21)

პროფესიული განსჯა

22. კომპილაციური გარიგების შესრულების დროს პრაქტიკოსმა უნდა გამოიყენოს პროფესიული განსჯა. (იხ. პუნქტები გ22-გ24)

ხარისხის კონტროლი ცალკეული გარიგების დონეზე

23. გარიგების პარტნიორმა თავის თავზე უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა:

    ა) თითოეული კომპილაციური გარიგების საერთო ხარისხზე, რომლის პარტნიორად თვითონ არის დანიშნული; და

    ბ) გარიგების შესრულებაზე, ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების შესაბამისად, რისთვისაც: (იხ. პუნქტი გ25)

        (i) უნდა ჩაატაროს სათანადო პროცედურები, რომლებიც ეხება ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებას, ძველ დამკვეთებთან ურთიერთობის გაგრძელებასა და კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმებას ან კონკრეტული გარიგების გაგრძელებას; (იხ. პუნქტი გ26)

        (ii) უნდა დარწმუნდეს, რომ გარიგების გუნდს ერთობლიობაში გააჩნია კომპილაციური გარიგების შესასრულებლად აუცილებელი სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები;

        (iii) განსაკუთრებით ყურადღებით უნდა იყოს, რათა არ გამოეპაროს გარიგების გუნდის წევრების მიერ შესაფერისი ეთიკური ნორმების დარღვევის ნიშნები და განსაზღვროს სათანადო ზომები, თუ გარიგების პარტნიორი მიიღებს ინფორმაციას, რომელიც იმაზე მიანიშნებს, რომ გარიგების გუნდის წევრებმა არ დაიცვეს შესაფერისი ეთიკური ნორმები; (იხ. პუნქტი გ27)

        (iv) გარიგება უნდა შეასრულოს, მის შესრულებას უნდა უხელმძღვანელოს და ზედამხედველობა გაუწიოს პროფესიული სტანდარტებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად; და

        (v) თავის თავზე აიღოს გარიგებისთვის სათანადო დოკუმენტაციის წარმოებაზე პასუხისმგებლობა.

ახალ გარიგებაზე დათანხმება და არსებულის გაგრძელება

დამკვეთთან ურთიერთობის გაგრძელება, ახალ გარიგებაზე დათანხმება და გარიგების პირობების შეთანხმება

24. პრაქტიკოსი არ უნდა დაეთანხმოს ახალ გარიგებას, თუ წინასწარ არ შეათანხმებს გარიგების პირობებს ხელმძღვანელობასთან და დამკვეთთან (თუ დავალების დამკვეთი ხელმძღვანელობა არ არის), მათ შორის, შემდეგ საკითხებს:

    ა) ფინანსური ინფორმაციის სავარაუდო გამოყენების მიზანი და გავრცელება, ასევე ნებისმიერი შეზღუდვები, რომლებიც ეხება ამ ინფორმაციის გამოყენებას ან გავრცელებას, თუ ასეთი არსებობს; (იხ. პუნქტები: გ20, გ28-გ29, გ32-გ33)

    ბ) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები; (იხ. პუნქტები: გ20, გ30-გ33)

    გ) კომპილაციური გარიგების მიზანი და მასშტაბი; (იხ. პუნქტი გ20)

    დ) პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობები, მათ შორის, რომელიც პრაქტიკოსს ავალდებულებს შესაფერისი ეთიკური ნორმების დაცვას; (იხ. პუნქტი გ20)

    ე) ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა: (იხ. პუნქტები გ34-გ36)

        (i) ფინანსურ ინფორმაციაზე და მის მომზადებასა და წარდგენაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების შესაბამისად, რომელიც მისაღები იქნება ფინანსური ინფორმაციის დანიშნულებისამებრ გამოყენებისა და სავარაუდო მომხმარებლების მოთხოვნილებების გათვალისწინებით;

        (ii) იმ ჩანაწერების, დოკუმენტების, ახსნა-განმარტებებისა და სხვა ინფორმაციის სისწორესა და სისრულეზე, რომელსაც ხელმძღვანელობა მიაწვდის პრაქტიკოსს კომპილაციური გარიგების შესრულებასთან დაკავშირებით; და

        (iii) ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებულ განსჯასა და მიღებულ გადაწყვეტილებებზე, რაც აუცილებელია ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად და წარსადგენად, მათ შორის ისეთზეც, რომელშიც შეიძლება პრაქტიკოსი დაეხმაროს მას კომპილაციური გარიგების შესრულების პროცესში; და (იხ. პუნქტი გ22)

    ვ) პრაქტიკოსის ანგარიშის სავარაუდო ფორმა და შინაარსი.

25. პრაქტიკოსმა გარიგების შეთანხმებული პირობები უნდა ასახოს გარიგების წერილში, ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობით შეთანხმებაში, დავალების შესრულების დაწყებამდე. (იხ. გ37-გ39)

განმეორებითი გარიგებები

26. განმეორებითი კომპილაციური გარიგების შესრულებისას, პრაქტიკოსმა უნდა შეაფასოს, აუცილებელია თუ არა მოცემულ გარემოებებში, მათ შორის გარიგებაზე დათანხმების ფირმის პოზიციის შეცვლის გამო, გარიგების პირობების გადახედვა და გადამუშავება, ასევე აუცილებელია თუ არა სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისთვის გარიგების არსებული პირობების შეხსენება. (იხ. პუნქტი გ40)

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

27. პრაქტიკოსმა, კომპილაციური გარიგების შესრულების პროცესში, ხელმძღვანელობას და, აუცილებლობის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსაც დროულად უნდა აცნობოს კომპილაციურ გარიგებასთან დაკავშირებული ყველა ისეთი საკითხის შესახებ, რომელიც პრაქტიკოსის პროფესიული შეფასებით იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ იმსახურებს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების განსაკუთრებულ ყურადღებას. (იხ. პუნქტი გ41)

გარიგების შესრულება

პრაქტიკოსის ინფორმირებულობა

28. პრაქტიკოსმა იმ დონეზე უნდა შეისწავლოს შემდეგი საკითხები, რაც საკმარისი იქნება კომპილაციური გარიგების შესასრულებლად: (იხ. პუნქტები გ42-გ44)

    ა) სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობა და ოპერაციები, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემა და ბუღალტრული ჩანაწერები; და

    ბ) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები, მათ შორის მისი გამოყენების თავისებურებები იმ დარგში, რომელშიც სამეურნეო სუბიექტი ეწევა საქმიანობას.

ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია

29. პრაქტიკოსმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია უნდა განახორციელოს ხელმძღვანელობის მიერ მიწოდებული ჩანაწერების, დოკუმენტების, ახსნა-განმარტებებისა და სხვა ინფორმაციის გამოყენებით, მათ შორის ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯისა და მიღებული გადაწყვეტილებების საფუძველზე.

30. პრაქტიკოსმა ხელმძღვანელობასთან ან, აუცილებლობის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან უნდა განიხილოს ის მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლის განსჯასა და გადაწყვეტილებების მიღებაში პრაქტიკოსი დაეხმარა კომპილაციური გარიგების შესრულების პროცესში. (იხ. პუნქტი 45)

31. კომპილაციური გარიგების დასრულებამდე პრაქტიკოსი უნდა გაეცნოს კომპილირებულ ფინანსურ ინფორმაციას, მისი შესაბამისობის დასადგენად სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობისა და ოპერაციების შესახებ გარიგების პროცესში მოპოვებულ ინფორმაციასა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებთან. (იხ. პუნქტი გ46)

32. თუ კომპილაციური გარიგების შესრულების პროცესში პრაქტიკოსისთვის ცნობილი გახდება, რომ ხელმძღვანელობის მიერ კომპილაციური გარიგების შესასრულებლად მისთვის მიწოდებული ჩანაწერები, დოკუმენტები, ახსნა-განმარტებები და სხვა ინფორმაცია, მათ შორის ინფორმაცია ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯისა და მიღებული გადაწყვეტილებების შესახებ, არ არის სრულყოფილი, ზუსტი ან, სხვა მხრივ, არ არის დამაკმაყოფილებელი, პრაქტიკოსმა ამ ფაქტის თაობაზე უნდა აცნობოს ხელმძღვანელობას და მოითხოვოს დამატებითი ან გასწორებული ინფორმაცია.

33. თუ პრაქტიკოსს არ შეუძლია დავალების დასრულება იმის გამო, რომ ხელმძღვანელობამ არ მიაწოდა მოთხოვნილი ჩანაწერები, დოკუმენტები, ახსნა-განმარტებები და სხვა ინფორმაცია, მათ შორის ინფორმაცია ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯისა და მიღებული გადაწყვეტილებების შესახებ, პრაქტიკოსი უნდა გამოვიდეს გარიგებიდან და ამის მიზეზები აცნობოს ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.
(იხ. პუნქტი გ52)

34. თუ კომპილაციური გარიგების შესრულების პროცესში პრაქტიკოსისთვის ცნობილი გახდება, რომ:

    ა) კომპილირებულ ფინანსურ ინფორმაციაში სათანადოდ არ არის მითითებული ან აღწერილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი სათანადო საფუძვლები; (იხ. პუნქტი გ47)

    ბ) აუცილებელია კომპილირებულ ფინანსურ ინფორმაციაში შესწორებების შეტანა იმისათვის, რომ ეს ფინანსური ინფორმაცია არ შეიცავდეს არსებით უზუსტობებს; (იხ. პუნქტები გ48-გ50);

    გ) კომპილირებული ფინანსური ინფორმაცია შეცდომაში შეიყვანს მომხმარებლებს. (იხ. პუნქტი გ51)

    მაშინ პრაქტიკოსმა ხელმძღვანელობას უნდა შესთავაზოს სათანადო კორექტირებების შეტანა.

35. თუ ხელმძღვანელობა უარს იტყვის კომპილირებულ ფინანსურ ინფორმაციაში შეთავაზებული კორექტრებების შეტანაზე და არც პრაქტიკოსს მისცემს ამის უფლებას, მაშინ პრაქტიკოსი ვალდებულია გამოვიდეს გარიგებიდან და ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს აცნობოს ამის მიზეზები. (იხ. გ52)

36. თუ შეუძლებელია გარიგებიდან გამოსვლა, მაშინ პრაქტიკოსმა უნდა განსაზღვროს, რა სახის პროფესიული და სამართლებრივი პასუხისმგებლობა ეკისრება მოცემულ გარემოებებში.

37. პრაქტიკოსმა ხელმძღვანელობისა და, როდესაც შესაფერისისა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან უნდა მიიღოს იმის დასტური, რომ მათ თავის თავზე აიღეს პასუხისმგებლობა კომპილირებული ფინანსური ინფორმაციის საბოლოო ვარიანტზე. (იხ. პუნქტი 62)

დოკუმენტაცია

38. გარიგების დოკუმენტაციაში პრაქტიკოსმა უნდა ჩართოს: (იხ. პუნქტები გ53-გ55)

    ა) მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც წამოიჭრა კომპილაციური გარიგების შესრულების პროცესში და ასევე როგორ გადაჭრა ისინი პრაქტიკოსმა;

    ბ) ინფორმაცია იმის თაობაზე, კომპილირებული ფინანსური ინფორმაცია რამდენად შეესაბამება ამოსავალ მონაცემებს, დოკუმენტებს, ხელმძღვანელობის განმარტებებსა და სხვა ინფორმაციას, რომელიც ხელმძღვანელობამ მიაწოდა;

    გ) კომპილირებული ფინანსური ინფორმაციის საბოლოო ვარიანტის ასლი, რომელზეც პასუხისმგებლობა საკუთარ თავზე აიღეს ხელმძღვანელობამ, ან, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა, ასევე პრაქტიკოსის მიერ შედგენილი ანგარიში. (იხ. პუნქტი გ62)

პრაქტიკოსის ანგარიში

39. პრაქტიკოსის ანგარიშის შედგენის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი მიზანი იმაში მდგომარეობს, რომ ანგარიშში ნათლად წარმოაჩინოს კომპილაციური გარიგების ხასიათი, ასევე ამ გარიგების ფარგლებში პრაქტიკოსის ფუნქციები და ვალდებულებები. პრაქტიკოსის მიერ შედგენილი ანგარიში არ არის ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით პრაქტიკოსის მოსაზრების, ან დასკვნის გამოხატვის საშუალება ამა თუ იმ ფორმით.

40. პრაქტიკოსმა კომპილაციური გარიგების შედეგების მიხედვით შედგენილი ანგარიში უნდა წარმოადგინოს წერილობით, რომელიც უნდა მოიცავდეს შემდეგ ელემენტებს:
(იხ. პუნქტები გ56-გ57, გ63)

    ა) სათაურს;

    ბ) ადრესატ(ებ)ს, გარიგების პირობების შესაბამისად; (იხ. პუნქტი გ58)

    გ) მითითებას, რომ პრაქტიკოსმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია განახორციელა ხელმძღვანელობის მიერ მიწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე;

    დ) ხელმძღვანელობის, ან, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობის აღწერა კომპილაციურ გარიგებასა და ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით;

    ე) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების იდენტიფიკაციას, ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სპეციალური დანიშნულების საფუძვლები გამოიყენება, ამ სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების აღწერას ან მითითებას, სად არის აღწერილი ფინანსურ ინფორმაციაში აღნიშნული საფუძვლები;

    ვ) ფინანსური ინფორმაციის იდენტიფიკაციას, მათ შორის ფინანსური ინფორმაციის შემადგენელი თითოეული ელემენტის სახელწოდებას, თუ ის რამდენიმე ელემენტისგან შედგება, ფინანსური ინფორმაციის თარიღს, ან პერიოდს, რომელსაც ეხება;

ზ) პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობის აღწერას ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციასთან დაკავშირებით, მათ შორის იმის მითითებას, რომ გარიგება შესრულდა წინამდებარე დასს-ის შესაბამისად და პარაქტკოსმა დაიცვა შესაფერისი ეთიკური ნორმები;

თ) იმის აღწერას, რას მოიცავს კომპილაციური გარიგება წინამდებარე დასს-ის მიხედვით;

ი) იმის ახსნას, რომ

(i) ვინაიდან კომპილაციური გარიგება არ არის მარწმუნებელი გარიგება, პრაქტიკოსს არ ევალება ხელმძღვანელობის მიერ კომპილაციის მიზნით მიწოდებული ინფორმაციის სისწორის ან სისრულის შემოწმება; და

(ii) შესაბამისად, პრაქტიკოსი არ გამოთქვამს აუდიტორულ მოსაზრებას, ან მიმოხილვის დასკვნას იმის შესახებ, ფინანსური ინფორმაცია მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების მიხედვით.

კ) თუ ფინანსური ინფორმაცია მზადდება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად, სპეციალურ განმარტებითი ხასიათის აბზაცს, სადაც: (იხ. პუნქტები გ59-გ61)

(i) აღწერილი იქნება ფინანსური ინფორმაციის მომზადების მიზანი და, აუცილებლობის შემთხვევაში, სავარაუდო მომხმარებლები, ან მითითებული იქნება ფინანსური ინფორმაციის შესაბამისი შენიშვნა, სადაც ეს ინფორმაცია არის წარმოდგენილი; და

(ii) ანგარიშის მიმღებთა ყურადღება გამახვილებული იქნება იმ ფაქტზე, რომ ფინანსური ინფორმაცია მომზადდა სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად და, ამის გამო, შეიძლება გამოსადეგი არ იყოს სხვა მიზნებისთვის;

ლ) პრაქტიკოსის ანგარიშის თარიღს;

მ) პრაქტიკოსის ხელმოწერას; და

ნ) პრაქტიკოსის მისამართს.

41. პრაქტიკოსმა თავისი ანგარიში უნდა დაათარიღოს იმ რიცხვით, როდესაც დაასრულა კომპილაციური გარიგება წინამდებარე დასს-ის შესაბამისად. (იხ. პუნქტი გ62)

* * *

გამოყენება და ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე დასს-ის მოქმედების სფერო

ზოგადი მოსაზრებები (იხ. 1-ლი პუნქტი)

გ1. ისეთ კომპილაციურ გარიგებაში, რომლის დროსაც დამკვეთი მხარე არ არის ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, წინამდებარე დასს-ის გამოყენება შესაძლებელია სათანადო ადაპტაციის შემდეგ.

გ2. სამეურნეო სუბიექტისთვის ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და წარდგენაში დახმარების პროცესში პრაქტიკოსის მონაწილეობა მომსახურების გაწევაში ან სხვა სახის სამუშაოში შეიძლება სხვადასხვა ფორმით იყოს გამოხატული. თუ პრაქტიკოსი დაქირავებულია სამეურნეო სუბიექტისთვის ამგვარი მომსახურების გასაწევად წინამდებარე დასს-ის მიხედვით, ის ფაქტი, რომ მოცემული პრაქტიკოსი დაკავშირებული იყო ფინანსურ ინფორმაციასთან, გამოჩნდება გარიგების შესრულების შესახებ გაცემული პრაქტიკოსის ანგარიშიდან, რომელიც შედგენილი იქნება წინამდებარე დასს-ით გათვალისწინებული ფორმით. პრაქტიკოსის ანგარიში მოიცავს ნათლად ჩამოყალიბებულ მტკიცებას იმის თაობაზე, რომ პრაქტიკოსმა შეასრულა წინამდებარე დასს-ის მოთხოვნები.

წინამდებარე დასს-ის გამოყენება ისეთ კომპილაციურ გარიგებებში, რომლებიც არ ეხება გასული პერიოდების ფინანსურ ინფორმაციას (იხ: მე-2 პუნქტი)

გ3. წინამდებარე დასს ეხება ისეთ გარიგებებს, რომლის ფარგლებშიც პრაქტიკოსი ხელმძღვანელობას ეხმარება გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და წარდგენაში. თუმცა, ამ სტანდარტის გამოყენება ასევე შესაძლებელია (აუცილებლობის შემთხვევაში, ადაპტირებული სახით) იმ შემთხვევაშიც, როდესაც პრაქტიკოსს ქირაობენ სხვა სახის ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და წარდგენაში ხელმძღვანელობის დასახმარებლად, როგორიცაა, მაგალითად:

- წინასწარი (საორიენტაციო) ფინანსური ინფორმაცია;
- პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია, მათ შორის ფინანსური ბიუჯეტები ან პროგნოზები.

გ4. გარდა ამისა, პრაქტიკოსებს შეუძლიათ ხელმძღვანელობისთვის დახმარების გაწევა არაფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და წარდგენაშიც, როგორიცაა ანგარიშები სათბურის გაზების ემისიების შესახებ, სტატისტიკური ან სხვა საინფორმაციო ხასიათის ანგარიშები. ასეთ შემთხვევაში, პრაქტიკოსს ზემოაღნიშნული გარიგებების შესრულებისას წინამდებარე დასს-ის გამოყენება შეუძლია გარიგების ტიპის შესაბამისად ადაპტირებული სახით.

წინამდებარე დასს-ის გამოყენების თავისებურებები (იხ. მე-3 პუნქტი)

გ5. ამ დასს-ის სავალდებულო გამოყენებას შეიძლება ითვალისწინებდეს ისეთ გარიგებებთან დაკავშირებული ეროვნული მოთხოვნები, რომელთა ფარგლებშიც პრაქტიკოსი სამეურნეო სუბიექტს ისეთ მომსახურებას უწევს, რაც აუცილებელია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად და წარსადგენად (როგორიცაა, მაგალითად გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც საჯაროდ უნდა გამოქვეყნდეს). იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც კანონმდებლობა, ან სათანადო პროფესიული სტანდარტები ან სხვა სახელმძღვანელო დოკუმენტები არ ითვალისწინებს მოცემული დასს-ის სავალდებულო გამოყენებას, პრაქტიკოსს მაინც შეუძლია გადაწყვიტოს წინამდებარე დასს-ის გამოყენება გარკვეულ გარემოებებში.

კავშირი ხკსს 1-თან (იხ. მე-4 პუნქტი)

გ6. ხკსს 1 აუდიტური ფირმებისთვის ადგენს ვალდებულებებს საკუთარი ხარისხის კონტროლის სისტემის შექმნასა და გამოყენებაზე დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებთან, მათ შორის კომპილაციურ გარიგებებთან მიმართებით. ეს ვალდებულებები ეხება:

- ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის შექმნას/დამუშავებას;
- ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის მიზნის მიღწევაზე მიმართული შესაბამისი პოლიტიკის დამუშავებას, ასევე სათანადო პროცედურების დამუშავებას, რომლებიც განკუთვნილი იქნება აღნიშნული პოლიტიკის პრაქტიკაში რეალიზების უზრუნველსაყოფად და მის დაცვაზე მონიტორინგის განსახორციელებლად.

გ7. ხკსს 1-ის შესაბამისად, ფირმას ევალება ხარისხის კონტროლის ისეთი სისტემის შექმნა და გამოყენება, რომელიც უზრუნველყოფს მას დასაბუთებული რწმუნებით იმისა, რომ:

ა) ფირმა და მისი პერსონალი იცავენ პროფესიულ სტანდარტებსა და სათანადო საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებს; და

ბ) ფირმის ან გარიგების პარტნიორების მიერ გაცემული დასკვნები/ანგარიშები კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.[4]

გ8. იურისდიქციას, სადაც ხკსს 1 აღიარებული არ არის კომპილაციურ გარიგებებთან მიმართებით, შეუძლია საკუთარი მოთხოვნების დადგენა იმ ფირმების ხარისხის კონტროლისთვის, რომლებიც ასრულებენ ამგვარ მომსახურებას. წინამდებარე დასს-ის დებულებები, რომლებიც გარიგების დონის ხარისხის კონტროლს ეხება, შემუშავებულია იმის გათვალისწინებით, რომ ხარისხის კონტროლისთვის დადგენილი მოთხოვნები არანაკლებ მკაცრია ხკსს 1-ის მოთხოვნებთან შედარებით. ამის მიღწევა იმ შემთხვევაში იქნება შესაძლებელი, როდესაც აღნიშნული მოთხოვ-

4. ხკსს 1, მე-11 პუნქტი

ნები ფირმას ავალდებულებს ხკსს 1-ით განსაზღვრული მიზნების მიღწევას, კერძოდ, ხარისხის კონტროლის სისტემის შექმნასა და გამოყენებას, მათ შორის ისეთი პოლიტიკისა და პროცედურების, რომლებიც ეხება ქვემოთ ჩამოთვლილ თითოეულ ელემენტს:

- გარიგებების შესრულების ხარისხზე ხელმძღვანელობის განხორციელების პასუხისმგებლობა ფირმის ფარგლებში;
- შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნები;
- ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, ძველ დამკვეთებთან ურთიერთობის გაგრძელება და კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმება ან კონკრეტული გარიგების გაგრძელება;
- შრომითი რესურსები;
- გარიგების შესრულება; და
- მონიტორინგი.

გ9. ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის კონტექსტში გარიგების გუნდებს პასუხისმგებლობა აკისრიათ კონკრეტული გარიგების მიმართ გამოსაყენებელი ხარისხის კონტროლის პროცედურების დანერგვაზე.

გ10. თუ ფირმის ან სხვა მხარეთა მიერ მიწოდებულ ინფორმაციაში სხვა რამე არ არის მითითებული, მაშინ გარიგების გუნდს უფლება აქვს, დაეყრდნოს ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემას. მაგალითად, გარიგების გუნდს შეუძლია დაეყრდნოს ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემას, რომელიც ეხება შემდეგ საკითხებს:

- პერსონალის პროფესიული კომპეტენტურობა - მათი გამოცდილება და გავლილი პრაქტიკული მომზადება;
- დამკვეთებთან ურთიერთობების შენარჩუნება, ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებისა და ძველ დამკვეთებთან ურთიერთობის გაგრძელების სისტემის მეშვეობით;
- საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვა მონიტორინგის სისტემის მეშვეობით.

როდესაც გარიგების პარტნიორი აანალიზებს ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის ნაკლოვანებებს, რომლებსაც შეუძლია უარყოფითი გავლენის მოხდენა კომპილაციური გარიგებების შესრულებაზე, მას შეუძლია ფირმის მიერ აღნიშნული ნაკლოვანებების გამოსასწორებლად გატარებული ზომებიდან მხოლოდ იმ ზომების განხილვა, რომლებსაც საკმარისად მიიჩნევს მოცემული კომპილაციური გარიგებისთვის.

გ11. ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის ნაკლოვანებები ყოველთვის არ მეტყველებს იმაზე, რომ ესა თუ ის კომპილაციური გარიგება შესრულდა პროფესიული სტანდარტების, საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების დარღვევით, ან პრაქტიკოსის მიერ შედგენილი ანგარიში არ არის ადეკვატური.

კომპილაციური გარიგებები

ტერმინების „ხელმძღვანელობა“ და „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“ გამოყენება
(იხ. პუნქტები მე-5 და 7-8)

გ12. სხვადასხვა იურისდიქციასა და სხვადასხვა ტიპის სამეურნეო სუბიექტებში განსხვავებული იქნება ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ვალდებულებები. აღნიშნული განსხვავება განაპირობებს წინამდებარე დასს-ის მოთხოვნების გამოყენების წესს ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან მიმართებით. შესაბამისად, მოცემული დასს-ის სხვადასხვა ნაწილში გამოყენებული ფრაზა „ხელმძღვანელობა და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“ იმისთვისა განკუთვნილი, რომ პრაქტიკოსმა ყურადღება მიაქციოს იმ ფაქტს, რომ სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტულ გარემოში შეიძლება არსებობდეს ხელმძღვანელობისა და მართვის განსხვავებული სტრუქტურები და ფორმები.

გ13. ფინანსური ინფორმაციისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული სხვადასხვა მოვალეობები განაწილებულია ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის, რაც დამოკიდებულია ისეთ ფაქტორებზე, როგორიცაა:

- სამეურნეო სუბიექტის რესურსები და სტრუქტურა;
- ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების შესაბამისი როლი და ფუნქციები სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში, რომლებსაც ადგენს მოქმედი კანონმდებლობის დებულებები, ხოლო თუ სამეურნეო სუბიექტი არ მიეკუთვნება რეგულირებად დარგს - მოცემული სამეურნეო სუბიექტის მართვისა და ანაგარიშვალდებულების განმსაზღვრელი ოფიციალური დოკუმენტები (მაგალითად, შესაბამისი ხელშეკრულებები, წესდება ან სხვა ტიპის სადამფუძნებლო დოკუმენტები).

ბევრ მცირე სამეურნეო სუბიექტში ხშირად ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ფუნქციები გაყოფილი არ არის, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები სამეურნეო სუბიექტის მართვაშიც მონაწილეობენ. მეტ-წილ სხვა შემთხვევებში, განსაკუთრებით მსხვილ სამეურნეო სუბიექტებში ხელმძღვანელობა პასუხს აგებს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის წარმართვაზე, მის მიმდინარე საქმიანობასა და შესაბამისი ანგარიშგების მომზადებაზე, ხოლო მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ევალებათ ხელმძღვანელობის საქმიანობაზე ზედამხედველობის გაწევა. მსხვილ სამეურნეო სუბიექტებში, ხშირად მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ეკისრებათ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ინფორმაციის დამტკიცების პასუხისმგებლობა, ან თვითონ იღებენ თავის თავზე ამ პასუხისმგებლობას, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ ეს ინფორმაცია განკუთვნილია გარე მომხმარებლებისთვის. მსხვილ სამეურნეო სუბიექტებში ხშირად მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ერთერთი ქვეჯგუფი, მაგალითად აუდიტის კომიტეტი, ასრულებს გარკვეულ საზედამხედველო ფუნქციებს. ზოგიერთ იურისდიქციაში სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის გარკვეული საფუძვლების შესაბამისად, განეკუთვნება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების სამართლებრივი პასუხისმგებლობის სფეროს, თუმცა სხვა იურისდიქციებში ამ საკითხზე პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა.

ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და წარდგენასთან დაკავშირებულ სხვა სამუშაოში მონაწილეობა (იხ. მე-5 პუნქტი)

გ14. კომპილაციური გარიგების სამუშაოს მასშტაბი დამოკიდებულია კონკრეტული გარიგების პირობებზე. ამასთან, ნებისმიერ შემთხვევაში, გარიგება გულისხმობს ხელმძღვანელობისთვის დახმარების გაწევას სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და წარდგენაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, ხელმძღვანელობის მიერ მიწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე. ზოგიერთ კომპილაციურ გარიგებაში ხელმძღვანელობას შეიძლება უკვე მომზადებული ჰქონდეს ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც შეიძლება წარმოდგენილი იყოს პროექტის, ან წინასწარი (სამუშაო) ვარიანტის სახით.

გ15. ამასთან, კომპილაციური გარიგების შესრულების გარდა, პრაქტიკოსი შეიძლება ასევე დაიქირავონ ხელმძღვანელობის სახელით ზოგიერთი სხვა სამუშაოს შესასრულებლად. მაგალითად, პრაქტიკოსს შეიძლება დამატებით სთხოვონ სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის პირველადი მონაცემების შეგროვება, კლასიფიკაცია და განზოგადება/დაჯამება, ასევე მათი დამუშავება ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემების მისაღებად და თავად საცდელი ბალანსის შედგენაც კი. ასეთ შემთხვევაში, ამოსავალ ინფორმაციად გამოყენებული იქნება საცდელი ბალანსი, რომლის საფუძველზეც პრაქტიკოსს შეუძლია ფინანსური ინფორმაციის კომპილირება, რაც წინამდებარე დასს-ის შესაბამისად შესრულებული კომპილაციური გარიგების საგანია. ასე ხშირად ხდება მცირე სამეურნეო სუბიექტებში, რომლებსაც არ გააჩნიათ ბუღალტრული აღრიცხვის კარგად ორგანიზებული სისტემები, ან ისეთ სამეურნეო სუბიექტში, რომლებიც ამჯობინებენ ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემების მომზადების ფუნქციების გადაცემას გარე მომსახურე ორგანიზაციაზე. ეს სტანდარტი არ ვრცელდება იმ დამატებით სამუშაოებზე, რომლებიც შეიძლება პრაქტიკოსმა შეასრულოს ხელმძღვანელობისთვის სხვა საკითხებში დასახმარებლად, სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციამდე.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ16. ფინანსური ინფორმაცია შეიძლება მომზადდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების შესაბამისად, რომელიც განკუთვნილია:

- მომხმარებელთა ფართო წრეების საერთო/ტიპური მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად ფინანსურ ინფორმაციაზე (ანუ „საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები“); ან
- გარკვეული მომხმარებლების მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად ფინანსურ ინფორმაციაზე (ანუ „სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები“).

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები ადგენს ფინანსური ინფორმაციის ფორმასა და შინაარსს. ზოგ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებს შეიძლება ეწოდებოდეს „ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პრინციპი“.

გ17. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საყოველთაოდ გავრცელებულ საფუძვლების მაგალითებია:

- ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს) და დადგენილი ეროვნული ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტები, რომლებიც გამოიყენება საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტებისთვის;
- მცირე და საშუალო საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტი და მცირე და საშუალო საწარმოთათვის დადგენილი ეროვნული ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტები.

გ18. ქვემოთ განხილულია სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მაგალითები, რომლებიც გამოიყენება ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად კონკრეტული მიზნებისთვის:

- ბუღალტრული აღრიცხვის საგადასახადო პრინციპები, რომლებიც ამა თუ იმ იურისდიქციაში გამოიყენება ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნებით გათვალისწინებული ვალდებულებების შესრულების მიზნით;
- სამეურნეო სუბიექტებისთვის, რომლებიც ვალდებული არ არიან, რომ ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი საფუძვლების შესაბამისად მოამზადონ:
    - კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად გამოსაყენებელი ბუღალტრული აღრიცხვის ძირითადი პრინციპები, რომლებიც შესაფერისია ფინანსური ინფორმაციის სავარაუდო მომხმარებლებისა და სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტული გარემოებების (მაგალითად, ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენება ცალკეულ დარიცხვებთან მიმართებით, როგორიცაა მოთხოვნები და მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი ვალდებულებები, რომლის საფუძველზეც მზადდება ბალანსი და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება; ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი საფუძვლების გამოყენება ადაპტირებული სახით, ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად კონკრეტული მიზნებისთვის);
    - ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო მეთოდი, რომლის გამოყენებითაც მზადდება ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება (მაგალითად, შემოსული და გასული ფულადი სახსრების დადებითი სხვაობის გასანაწილებლად საიჯარო ქონების მესაკუთრეებზე, ან ვთქვათ, კლუბის მცირე სალაროს სახსრების (ნაღდი ფულის) მოძრაობის ბუღალტრულად ასახვისთვის).

ეთიკური მოთხოვნები (იხ. 21-ე პუნქტი)

გ19. ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბესსს) *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის* „ა“ ნაწილი ადგენს პროფესიული ეთიკის ძირითად პრინციპებს, რომლებიც უნდა დაიცვან პრაქტიკოსებმა, ასევე კონცეპტუალურ საფუძვლებს/მიდგომას ამ პრინციპების გამოსაყენებლად. ეს ძირითადი პრინციპებია:

ა) პატიოსნება,

ბ) ობიექტურობა,

გ) პროფესიული კომპეტენცია და სათანადო გულისხმიერება,

დ) კონფიდენციალობა და

ე) პროფესიული ქცევა.

კოდექსის „ბ“ ნაწილში თვალსაჩინოდ არის ნაჩვენები, როგორ გამოიყენება კონცეპტუალური მიდგომა ამა თუ იმ სიტუაციაში. ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის მოთხოვნების შესასრულებლად აუცილებელია, გამოვლინდეს პრაქტიკოსის მიერ შესაბამისი ეთიკის ნორმების დარღვევის რისკები/საფრთხეები და გატარდეს სათანადო ზომები.

ეთიკური მოსაზრებები, რომლებიც ეხება პრაქტიკოსის სახელის ასოცირებას ამა თუ იმ ინფორმაციასთან (იხ. პუნქტები 21-ე, 24(ა)-(დ))

გ20. ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს ეთიკის კოდექსის[5] შესაბამისად, პროფესიონალი ბუღალტერი შეგნებულად არ უნდა იყოს დაკავშირებული ანგარიშებთან, საგადასახადო დეკლარაციებთან, ცნობებთან ან სხვა ინფორმაციასთან, თუ დარწმუნებულია, რომ ეს ინფორმაცია:

ა) შეიცავს არსებითად მცდარ ან მაცთუნებელ განცხადებას;

ბ) შეიცავს უსაფუძვლო განცხადებებს ან დაუსაბუთებელ ინფორმაციას; ან

გ) გამოტოვებულია ან ბუნდოვნად არის წარმოდგენილი ისეთი საჭირო ინფორმაცია, რომლის გამოტოვება ან გაუგებრობა მკითხველს შეცდომაში შეიყვანს.

თუ პროფესიონალი ბუღალტრისთვის ცნობილი გახდება, რომ დაკავშირებული იყო ამგვარ ინფორმაციასთან, ბესსს-ის კოდექსის თანახმად, ის ვალდებულია, მიიღოს სათანადო ზომები იმის უზრუნველსაყოფად, რომ მისი სახელი აღარ იყოს დაკავშირებული მოცემულ ინფორმაციასთან.

დამოუკიდებლობა (იხ. პუნქტები 17(ზ) და 21-ე)

გ21. მიუხედავად იმისა, რომ ბესსს-ის კოდექსის „ბ“ ნაწილის განყოფილებები 290 - „*დამოუკიდებლობა - აუდიტი და მიმოხილვის გარიგებები*“ და 291 - „*დამოუკიდებლობა - სხვა მარწმუნებელი გარიგებები*“ არ ეხება კომპილაციურ გარიგებებს, შეიძლება ეროვნული ეთიკის კოდექსები, ან კანონმდებლობა ადგენდეს დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს, ან ამ საკითხთან დაკავშირებით ინფორმაციის გამჟღავნების წესებს.

პროფესიული განსჯა (იხ. პუნქტები 22-ე და 24(ე)(iii))

გ22. პროფესიულ განსჯას ფუნდამენტური მნიშვნელობა აქვს კომპილაციური გარიგების სათანადო დონეზე შესრულებისთვის. მისი ამგვარი მნიშვნელობა იმითია განპირობებული, რომ სათანადო ეთიკური მოთხოვნებისა და წინამდებარე დასს-ის მოთხოვნების ინტერპრეტაცია, ასევე კომპილაციური გარიგების შესრულების დროს დასაბუთებული გადაწყვეტილებების მიღების აუცილებლობა გულისხმობს სათანადო პროფესიული ცოდნისა და გამოცდილების გამოყენებას, მოცემული გარიგების კონკრეტულ ფაქტებსა და გარემოებებთან მიმართებით. კერძოდ, პროფესიული განსჯა აუცილებელია სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისთვის დახმარების აღმოჩენის პროცესში ისეთი გადაწყვეტილებების მიღებაში, რომლებიც ეხება:

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის იმ საფუძვლების მისაღებლობას, რომელიც გამოყენებული უნდა იყოს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად და წარსადგენად, ფინანსური ინფორმაციის სავარაუდო გამოყენების მიზნისა და მისი სავარაუდო მომხმარებლების მოთხოვნილებების გათვალისწინებით;

5. ბესსს-ის კოდექსი, ნაწილი „ა“, პუნქტი 110.2

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენებას, მათ შორის:
  - შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევას ზემოაღნიშნული საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად;
  - სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლას, რომლებიც აუცილებელია ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად და წარსადგენად ამ საფუძვლების მიხედვით; და
  - ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და წარდგენას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

პრაქტიკოსი ხელმძღვანელობას ყოველთვის მხოლოდ იმ პირობით ეხმარება, რომ ხელმძღვანელობას, ან, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ესმით ფინანსურ ინფორმაციაში განსახიერებული მნიშვნელოვანი განსჯისა და მიღებული გადაწყვეტილებების არსი და თავის თავზე იღებენ პასუხისმგებლობას საკუთარ განსჯასა და მიღებულ გადაწყვეტილებებზე.

გ23. პროფესიული განსჯა გულისხმობს შესაბამისი პრაქტიკული მომზადების, ცოდნისა და გამოცდილების გამოყენებას, დასაბუთებული გადაწყვეტილებების მიღებისას კომპილაციურ გარიგებასთან დაკავშირებული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი სამოქმედო კურსის შესახებ, წინამდებარე დასს-ის, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ეთიკის სტანდარტების კონტექსტში.

გ24. ნებისმიერ გარიგებაში განხორციელებული პროფესიული განსჯა ეყრდნობა იმ ფაქტებსა და გარემოებებს, რომლებიც პრაქტიკოსისთვის ცნობილი იყო გარიგების შედეგების მიხედვით პრაქტიკოსის მიერ შედგენილი ანგარიშის თარიღის მდგომარეობით, მათ შორის:

- ინფორმაციას, რომელიც პრაქტიკოსმა მიიღო სამეურნეო სუბიექტისთვის სხვა გარიგებების შესრულებისას, თუ ასეთი არსებობს (მაგალითად, საგადასახადო მომსახურების გაწევისას);
- პრაქტიკოსის წარმოდგენას სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის, მათ შორის, მისი ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის შესახებ, ასევე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენების თაობაზე იმ დარგში, რომელშიც მოცემული სამეურნეო სუბიექტი საქმიანობს;
- რა დონეზე საჭიროებს მოცემული ფინანსური ინფორმაციის მომზადება და წარდგენა ხელმძღვანელობის განსჯასა და გადაწყვეტილებების მიღებას.

ხარისხის კონტროლი ცალკეული გარიგების დონეზე (იხ. პუნქტი 23(ბ))

გ25. გარიგების პარტნიორის ქმედებები და დავალებები, რომლებსაც ის ანაწილებს გარიგების გუნდის სხვა წევრებზე, იღებს რა პასუხისმგებლობას თითოეული გარიგების საერთო ხარისხზე, ხაზს უსვამს იმას, რამდენად მნიშვნელოვანია გარიგების მაღალ დონეზე შესრულებისთვის:

ა) სამუშაოს შესრულება პროფესიული სტანდარტების, საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად;

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

გ) პრაქტიკოსის მიერ კომპილაციური გარიგების შესახებ ანგარიშის შედგენა წინამდებარე დასს-ის შესაბამისად;

ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, ძველ დამკვეთებთან ურთიერთობის გაგრძელება და კონკრეტული კომპილაციური გარიგების შესრულებაზე დათანხმება ან გაგრძელება
(იხ. პუნქტი 23(ბ)(i))

გ26. ხკსს 1 მოითხოვს, რომ ფირმამ მოიპოვოს ისეთი ინფორმაცია, რომელსაც აუცილებლად მიიჩნევს კონკრეტულ გარემოებებში ახალ დამკვეთთან გარიგების გაფორმებამდე, როდესაც გადაწყვეტილებას იღებს არსებული გარიგების გაგრძელების მიზანშეწონილობაზე და ასევე როდესაც იხილავს არსებულ დამკვეთთან ახალი გარიგების გაფორმების საკითხს. გარიგების პარტნიორს გადაწყვეტილების მიღებაში იმის თაობაზე, უნდა დაამყაროს თუ არა ახალ დამკვეთთან

ურთიერთობა, გააგრძელოს თუ არა არსებულ დამკვეთთან ურთიერთობა და შეასრულოს ან გააგრძელოს თუ არა კონკრეტული კომპილაციური გარიგება, შეიძლება დაეხმაროს ინფორმაცია სამეურნეო სუბიექტის ძირითადი მესაკუთრეების, მთავარი ხელმძღვანელი პერსონალისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნების შესახებ. თუ გარიგების პარტნიორს გააჩნია საფუძველი, იმ დონეზე აეჭვებდეს ხელმძღვანელობის პატიოსნება, რომ ეს გავლენას მოახდენს გარიგების შესრულებაზე, შესაძლოა ამგვარ გარიგებაზე დათანხმება მიზანშეწონილი არ იყოს.

შესაფერისი ეთიკური ნორმების დაცვა გარიგების შესრულებისას (იხ. პუნქტი 23(ბ)(iii))

გ27. ხკსს 1-ში აღწერილია ფირმის ვალდებულებები ისეთი პოლიტიკისა და პროცედურების დანერგვასა და გამოყენებაზე, რომლებიც ფირმას უზრუნველყოფს დასაბუთებული რწმუნებით იმისა, რომ ფირმა და მისი თანამშრომლები იცავენ შესაფერის ეთიკურ ნორმებს. წინამდებარე დასს განსაზღვრავს გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობას იმასთან დაკავშირებით, რომ უზრუნველყოს გარიგების გუნდის წევრების მიერ შესაფერისი ეთიკური ნორმების დაცვა.

გარიგების შესრულებაზე დათანხმება და გარიგების გაგრძელება

ფინანსური ინფორმაციის გამოყენების სავარაუდო მიზნის დადგენა (იხ. პუნქტი 24(ა))

გ28. ფინანსური ინფორმაციის სავარაუდო გამოყენების მიზნის განსაზღვრა ხდება მოქმედი კანონმდებლობისა და სხვა დადგენილი შეთანხმებების საფუძველზე, რომლებიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ინფორმაციის წარდგენას, ასევე ფინანსურ ინფორმაციაზე სამეურნეო სუბიექტის იმ შიდა და გარე მხარეთა მოთხოვნილებების გათვალისწინებით, რომლებიც ამ ინფორმაციის სავარაუდო მომხმარებლები არიან. ამის მაგალითია ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც სამეურნეო სუბიექტმა უნდა წარუდგინოს გარე მხარეებს გარკვეული ოპერაციების შესრულებასთან, ან დაფინანსებაზე გადაწყვეტილებების მიღებასთან დაკავშირებით, მაგალითად მომწოდებლებს, ბანკებს ან სხვა მხარეებს, ვინც სამეურნეო სუბიექტს აფინანსებს.

გ29. პრაქტიკოსის მიერ ფინანსური ინფორმაციის სავარაუდო გამოყენების მიზნის განსაზღვრა ასევე გულისხმობს ისეთი ფაქტორების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნას, როგორიცაა, მაგალითად ხელმძღვანელობისა და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების განსაკუთრებული მიზანი (მიზნები), რომლებიც მიღწეულ უნდა იქნეს მოთხოვნილი კომპილაციური გარიგების შესრულების შედეგად. მაგალითად, დამფინანსებელმა ორგანიზაციამ შეიძლება მოითხოვოს პროფესიონალი ბუღალტრის მიერ კომპილირებული, სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ინფორმაციის წარდგენა მისი საქმიანობის ან ოპერაციების გარკვეული ასპექტების შესახებ ინფორმაციის მოპოვების მიზნით, რომელიც მომზადებული იქნება დადგენილი ფორმით, ასევე გრანტის გაცემის ან არსებული გრანტის გაგრძელების გადაწყვეტილების დასასაბუთებლად.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების დადგენა (იხ. პუნქტები 17(ა) და 24(ბ))

გ30. ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის რომელ საფუძვლებს აირჩევს ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად, გამომდინარეობს ამ ინფორმაციის სავარაუდო გამოყენების მიზნიდან, რაც მითითებული იქნება გარიგების შეთანხმებულ პირობებში, ასევე შესაფერისი კანონისა თუ სხვა ნორმატიული აქტის მოთხოვნებიდან.

გ31. ქვემოთ განხილულია ისეთი ფაქტორების მაგალითები, რომლებიც იმაზე მიანიშნებს, რომ შეიძლება აუცილებელი იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მიზანშეწონილობის განხილვა:

- სამეურნეო სუბიექტის ტიპი და მისი საქმიანობა ექვემდებარება თუ არა სახელმწიფო რეგულირებას; სამეურნეო სუბიექტი კომერციული ორგანიზაციაა, თუ სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტი (სახელმწიფო დაწესებულება), ან არაკომერციული ორგანიზაცია;
- ფინანსური ინფორმაციის სავარაუდო გამოყენების მიზანი და მისი სავარაუდო მომხმარებლები. მაგალითად, ფინანსური ინფორმაცია შეიძლება განკუთვნილი იყოს მომხმარებელთა ფართო წრეებისთვის, ხელმძღვანელობისთვის ან გარე მომხმარებელთა გარკვეული ჯგუფისთვის, კონკრეტული მიზნებისთვის, რაც მითითებულია კომპილაციური გარიგების შეთანხმებულ პირობებში;

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოცემული საფუძვლების გამოყენება კანონმდებლობით არის დადგენილი, თუ განსაზღვრულია მესამე მხარესთან დადებული ხელშეკრულებით ან რაიმე სხვა ფორმის შეთანხმებით, თუ სამეურნეო სუბიექტმა თვითონ გადაწყვიტა ამის გაკეთება, სამეურნეო სუბიექტის კორპორაციული მართვის ან ანგარიშვალდებულების ნებაყოფლობითი ღონისძიებების ფარგლებში;
- ფინანსური ინფორმაციის ხასიათი და ფორმა, რომელიც უნდა მომზადდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მაგალითად ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი, ერთი ფინანსური ანგარიშგება, ან სხვა ფორმატით მომზადებული ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც მხარეებს შორის შეთანხმებულია ხელშეკრულებით ან სხვა ფორმის შეთანხმებით.

განსახილველი ფაქტორები, როდესაც ფინანსური ინფორმაცია განკუთვნილია კონკრეტული მიზნით გამოსაყენებლად (იხ. პუნქტი 24(ა)-(ბ))

გ32. გარიგების დამკვეთი მხარე, საზოგადოდ, სავარაუდო მომხმარებლებთან ათანხმებს იმ ფინანსური ინფორმაციის ხასიათსა და ფორმას, რომელიც განკუთვნილია კონკრეტული მიზნით გამოსაყენებლად, რაც განსაზღვრული იქნება, მაგალითად შესაბამის ხელშეკრულებაში, წარსადგენ ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებულ დებულებებში, ან გრანტის გაცემის შეთანხმებაში, ან სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების ან საქმიანობის დასაბუთების მიზნებისთვის წარსადგენ ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებულ დოკუმენტში. შესაბამისი ხელშეკრულება შეიძლება ითვალისწინებდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი საფუძვლების გამოყენებას, როგორიცაა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების საფუძვლები, რომელიც დადგენილია სათანადო უფლებამოსილი ან აღიარებული დამოუკიდებელი ორგანიზაციის მიერ, ან კანონმდებლობით. მეორე მხრივ, ხელშეკრულების მხარეები შეიძლება შეთანხმდნენ საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების გამოყენებაზე, რომელიც მოდიფიცირებული ან ადაპტირებული იქნება მათი კონკრეტული მოთხოვნილებების გათვალისწინებით. ამ შემთხვევაში, გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები კომპილირებულ ფინანსურ ინფორმაციასა და პრაქტიკოსის მიერ შედგენილ ანგარიშში შეიძლება მიეთითოს, როგორც ფინანსური ანგარიშგების წარსადგენად ხელშეკრულებით გათვალისწინებული დებულებები და არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოდიფიცირებული საფუძვლები. ასეთ შემთხვევებში, იმის მიუხედავად, თუ კომპილირებული ფინანსური ინფორმაცია უფრო ფართოდ გახდეს ხელმისაწვდომი, ამგვარი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები მაინც სპეციალური დანიშნულების საფუძვლები იქნება, პრაქტიკოსმა კი უნდა შეასრულოს წინამდებარე დასს-ის შესაფერისი საანგარიშგებო (ანგარიშის შედგენასთან დაკავშირებული) მოთხოვნები.

გ33. თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები სპეციალური დანიშნულების საფუძვლებია, მაშინ პრაქტიკოსმა, წინამდებარე დასს-ის თანახმად, გარიგების წერილში უნდა გაითვალისწინოს ნებისმიერი შეზღუდვა, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ინფორმაციის სავარაუდო გამოყენებასთან ან გავრცელებასთან და პრაქტიკოსის ანგარიშში მიუთითოს, რომ ეს ფინანსური ინფორმაცია მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით და ამიტომ შეიძლება არ გამოდგეს სხვა მიზნებისთვის.

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა (იხ. პუნქტი 24(ე))

გ34. წინამდებარე დასს-ის თანახმად, პრაქტიკოსმა, სანამ დაეთანხმება კომპილაციური გარიგების შესრულებას, წინასწარ უნდა შეათანხმოს ხელმძღვანელობასთან, ან, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, რომ ხელმძღვანელობა არის პასუხისმგებელი როგორც ფინანსურ ინფორმაციაზე, ასევე კომპილაციურ გარიგებაზე. მცირე სამეურნეო სუბიექტებში ხელმძღვანელობა, ან როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები შეიძლება არ იყვნენ საკმარისად ინფორმირებულები ამგვარი პასუხისმგებლობის შესახებ, მათ შორის, რომელსაც ითვალისწინებს კანონმდებლობა. იმისთვის, რომ ხელმძღვანელობისგან გაცნობიერებული თანხმობა მოიპოვოს, პრაქტიკოსს შეიძლება დასჭირდეს ამ პასუხისმგებლობის განხილვა ხელმძღვანელობასთან წინასწარ, მისგან თანხმობის მისაღებად ამ საკითხზე.

გ35. თუ ხელმძღვანელობა არ აღიარებს თავის პასუხისმგებლობას კომპილაციურ გარიგებასთან მიმართებით, პრაქტიკოსს ამგვარი გარიგების შესრულების უფლება არა აქვს და არ უნდა დაეთანხმოს მის შესრულებას, თუ ამის გაკეთებას კანონმდებლობა არ ავალდებულებს. იმ შემთხვევაში, თუკი პრაქტიკოსი მაინც ვალდებულია, დაეთანხმოს ამგვარ კომპილაციური გარიგებას, მას შეიძლება დასჭირდეს ხელმძღვანელობის ინფორმირება ზემოაღნიშნული საკითხების მნიშვნელობისა და გარიგებაზე ამ სიტუაციის გავლენის შესახებ.

გ36. პრაქტიკოსს უფლება აქვს, ენდოს ხელმძღვანელობას, რომ ის დროულად მიაწვდის კომპილაციური გარიგების შესასრულებლად აუცილებელ ყველანაირ, სწორ და სრულყოფილ ინფორმაციას. გარიგების მიზნებისთვის ხელმძღვანელობის მიერ ინფორმაციის მიწოდება შეიძლება სხვადასხვა ფორმით განხორციელდეს, გარიგების კონკრეტული პირობებისდა მიხედვით. საზოგადოდ, ეს ინფორმაცია შეიძლება იყოს ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემები, დოკუმენტები, განმარტებები და სხვა ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციისთვის. ხელმძღვანელობის მიერ მიწოდებული ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს, მაგალითად ინფორმაციას ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებების, ხელმძღვა-ელობის განზრახვისა და გეგმების შესახებ, რომლის საფუძველზეც გამოითვლება ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციისთვის საჭირო სააღრიცხვო შეფასებები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

გარიგების წერილი ან სხვა ფორმის წერილობითი შეთანხმება (იხ. 25-ე პუნქტი)

გ37. ყველა მხარე - ხელმძღვანელობაც, გარიგების დამკვეთიც (როდესაც დამკვეთი არ არის ხელმ-ძღვანელობა) და პრაქტიკოსიც დაინტერესებულია, რომ პრაქტიკოსმა გარიგების წერილი ხელმძღვანელობას და, როდესაც შესაფერისია, დამქირავებელ მხარეს/დამკვეთს გაუგზავნოს კომპილაციური გარიგების შესრულების დაწყებამდე, რათა თავიდან იქნეს აცილებული კომპილაციურ გარიგებასთან დაკავშირებული ყოველგვარი გაუგებრობა. გარიგების წერილი ადასტურებს იმ ფაქტს, რომ პრაქტიკოსი ეთანხმება გარიგების შესრულებას, ასევე გარიგებასთან დაკავშირებულ ისეთ ასპექტებს, როგორიცაა:

- გარიგების მიზნები და მასშტაბი, მათ შორის ის ფაქტი, რომ ორივე მხარე აცნობიერებს, რომ ეს არ არის ისეთი გარიგება, რომელიც რწმუნებას უზრუნველყოფს;
- ფინანსური ინფორმაციის სავარაუდო გამოყენება და გავრცელება, ასევე ნებისმიერი შეზღუდვა, რომელიც დაკავშირებულია ამ ინფორმაციის გამოყენებასა და გავრცელებასთან (თუ ასეთი არსებობს);
- ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა კომპილაციურ გარიგებასთან მიმართებით;
- პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობის საზღვრები, მათ შორის ის ფაქტი, რომ პრაქტიკოსი არ გამოხატავს აუდიტორულ მოსაზრებას, ან მიმოხილვის დასკვნას აუდიტის ან მიმოხილვის გარიგების შედეგების მიხედვით;
- ანგარიშის ფორმასა და შინაარსს, რომელიც უნდა შეადგინოს პრაქტიკოსმა.

გარიგების წერილის ფორმა და შინაარსი

გ38. ცალკეულ შემთხვევებში, გარიგების პირობების შესახებ შედგენილი წერილების ფორმა და შინაარსი სხვადასხვანაირი იქნება. იმ საკითხების გარდა, რომლებიც აუცილებლად უნდა აისახოს ამ წერილში წინამდებარე დასს-ის შესაბამისად, გარიგების წერილში შეიძლება მითი-თებული იყოს, მაგალითად:

- შეთანხმება, რომელიც ეხება სხვა პრაქტიკოსებისა და ექსპერტების მონაწილეობას კომპილა-ციური გარიგების ზოგიერთ ასპექტში;
- შეთანხმება, რომელიც საჭიროა წინამორბედ პრაქტიკოსთან ურთიერთობისთვის, თუ პრაქტიკოსი პირველად ასრულებს ამ გარიგებას მოცემული სამეურნეო სუბიექტისთვის;
- იმის შესაძლებლობას, რომ ხელმძღვანელობას და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს პრაქტიკოსმა, გარიგების შესრულების პროცესში, შეიძლება მოსთხო-

ვოს გარკვეული ინფორმაციის ან ზეპირად მიცემული განმარტებების წერილობით დადასტურება;

- კომპილაციური გარიგების მიზნებისთვის გამოყენებული ინფორმაციის საკუთრების უფლება, ამასთან მოქმედი კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად გამიჯნული იქნება სამეურნეო სუბიექტის დოკუმენტები და ინფორმაცია, რომელიც პრაქტიკოსს მიეწოდა გარიგების შესრულების მიზნებისთვის და, მეორე მხრივ, პრაქტიკოსის მიერ შედგენილი გარიგების სამუშაო დოკუმენტაცია;
- თხოვნა ხელმძღვანელობისა და დამკვეთის (თუ დამკვეთი ხელმძღვანელობა არ არის) მიმართ, რომ გარიგების წერილის მიღება და გარიგების პირობებზე თანხმობა ხელმოწერით დაადასტუროს.
- გარიგების წერილის ნიმუში

გ39. კომპილაციური გარიგებისთვის შედგენილი წერილის ნიმუში მოცემულია წინამდებარე დასს-ის 1-ელ დანართში.

განმეორებითი გარიგებები (იხ. 26-ე პუნქტი)

გ40. პრაქტიკოსს უფლება აქვს გადაწყვიტოს, რომ ყოველ პერიოდში არ გაგზავნოს ახალი გარიგების წერილი ან სხვა ფორმის წერილობითი შეთანხმება. თუმცა, შემდეგი ფაქტორები შეიძლება იმაზე მიანიშნებდეს, რომ აუცილებელია კომპილაციური გარიგების პირობების გადახედვა ან სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის ან გარიგების დამკვეთისთვის (თუ ხელმძღვანელობა არ არის დამკვეთი) არსებული პირობების შეხსენება:

- ნებისმიერი მინიშნება იმაზე, რომ ხელმძღვანელობას ან დამკვეთს (როდესაც შესაფერისია) მცდარად აქვს გაგებული გარიგების მიზანი და მასშტაბი;
- გარიგების პირობების ნებისმიერი ცვლილება ან ნებისმიერი დამატებითი პირობები;
- სამეურნეო სუბიექტის უმაღლეს ხელმძღვანელობაში ბოლო დროს მომხდარი ცვლილება;
- სამეურნეო სუბიექტის საკუთრების სტრუქტურაში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილება;
- სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ხასიათში ან სიდიდეში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილება;
- საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ მოთხოვნებში შეტანილი ცვლილება;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში შეტანილი ცვლილება;

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება
(იხ. 27-ე პუნქტი)

გ41. ინფორმირებისთვის შესაფერისი დრო განსხვავებული იქნება ცალკეული გარიგებისთვის შესაფერისი კონკრეტული გარემოებებისდა მიხედვით. შესაფერის გარემოებებში იგულისხმება კონკრეტული საკითხის მნიშვნელობა და ხასიათი, ასევე ის ზომები, რომლებსაც მოსალოდნელია, რომ გაატარებენ ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები. მაგალითად, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს, პრაქტიკოსმა პირველივე შესაძლებლობისთანავე აცნობოს იმ მნიშვნელოვანი სირთულეების შესახებ, რომელსაც წააწყდა გარიგების შესრულებისას, თუ ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები შეძლებენ პრაქტიკოსის დახმარებას აღნიშნული სირთულის გადალახვაში.

გარიგების შესრულება

პრაქტიკოსის ინფორმირებულობა (იხ. 28-ე პუნქტი)

გ42. სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობისა და ოპერაციების, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემისა და ბუღალტრული ჩანაწერების შესწავლა პერმანენტული პროცესია და გრძელდება კომპილაციური გარიგების შესრულების მთელი პერიოდის განმავლობაში. პრაქტიკოსის მიერ მიღწეული ინფორმირებულობის დონე განსაზღვრავს იმ ჩარჩოებს, რომლის ფარგლებშიც პრაქტიკოსი იყენებს პროფესიულ განსჯას ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის პროცესში.

გ43. პრაქტიკოსის მიერ სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობისა და ოპერაციების შესწავლით მიღწეული ინფორმირებულობის დონე, ნებისმიერ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობის ინფორმირებულობის დონეზე ნაკლებია. პრაქტიკოსს ინფორმირებულობის ისეთი დონის მიღწევა მოეთხოვება, რაც საკმარისი იქნება იმისთვის, რომ შეძლოს ფინანსური ინფორმაციის კომპილირება გარიგების პირობების შესაბამისად.

გ44. ქვემოთ განხილულია ისეთი საკითხების მაგალითები, რომელთა შესახებაც პრაქტიკოსმა ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობისა და მისი ოპერაციების შესწავლის პროცესში:

- სამეურნეო სუბიექტის სიდიდე, მისი ოპერაციების მოცულობა და მათი სტრუქტურის სირთულე;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების სირთულე;
- სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული ვალდებულებები ან მოთხოვნები, რომლებიც შეიძლება დადგენილი იყოს მოქმედი კანონმდებლობით, მესამე მხარესთან დადებული ხელშეკრულების დებულებებით ან სხვა ფორმის შეთანხმებით, ან ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული ნებაყოფლობითი შეთანხმებებით;
- სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და კორპორაციული მართვის სტრუქტურის განვითარების დონე, რომელიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის იმ ბუღალტრული ჩანაწერებისა და ფინანსური ანგარიშგების სისტემების მართვასა და ზედამხედველობას, რომლებიც გამოიყენება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად;
- სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების და შესაბამისი შიდა კონტროლის სისტემების განვითარებისა და სირთულის დონე;
- სამეურნეო სუბიექტის აქტივების, ვალდებულებების, ამონაგებისა და ხარჯების სპეციფიკა.

ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია

მნიშვნელოვანი განსჯა (იხ. 30-ე პუნქტი)

გ45. ზოგიერთ კომპილაციურ გარიგებაში პრაქტიკოსი ხელმძღვანელობას არ ეხმარება მნიშვნელოვან განსჯასა და გადაწყვეტილებების მიღებაში. სხვა გარიგებებში შეიძლება პრაქტიკოსი ამგვარ სამუშაოსაც ასრულებდეს, მაგალითად ხელმძღვანელობას ეხმარებოდეს საჭირო სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლაში, ან სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისი დებულებების განხილვაში. თუ პრაქტიკოსი ხელმძღვანელობას ამგვარ დახმარებას უწევს, აუცილებელია, რომ პრაქტიკოსმა ხელმძღვანელობასთან და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად იმსჯელოს, რათა მათ გაიცნობიერონ ფინანსურ ინფორმაციაში განსახიერებული მნიშვნელოვანი განსჯისა და ამის შედეგად მიღებული გადაწყვეტილებების მნიშვნელობა და თავიანთი პასუხისმგებლობა ამგვარ განსჯაზე.

ფინანსური ინფორმაციის შესწავლა (იხ. 31-ე პუნქტი)

გ46. ფინანსური ინფორმაციის შესწავლა პრაქტიკოსს ეხმარება კომპილაციურ გარიგებასთან დაკავშირებული ეთიკური ვალდებულებების შესრულებაში.

ფინანსურ ინფორმაციაში ცვლილებების შეტანის წინადადება

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მითითება ან აღწერა (იხ. პუნქტი 34(ა))

გ47. გარკვეულ გარემოებებში, ფინანსური ანგარიშგების წარსადგენად შეიძლება გამოიყენებოდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის სპეციალურად დადგენილი გარკვეული საფუძვლები, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისგან. თუ კომპილირებულ ფინანსურ ინფორმაციაში გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების აღწერაში მითითებულია, რომ ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად გამოყენებული იყო ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი საფუძვლები, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისგან, პრაქტიკოსს შეიძლება დასჭირდეს იმის გააზრება, ამგვარი

მინიშნება შეცდომაში ხომ არ შეიყვანს მკითხველს, მოცემული გარიგების კონკრეტულ გარემოებებში.

ცვლილება, რომელიც აუცილებელია იმისთვის, რომ ფინანსური ინფორმაცია არ შეიცავდეს არსებით უზუსტობას და არ იყოს შეცდომაში შემყვანი (იხ. პუნქტები 34(ბ)-(გ))

გ48. პრაქტიკოსი არსებითობის საკითხს განიხილავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთ საფუძვლებში არსებითობის ცნება განხილულია ფინანსური ინფორმაციის მომზადებისა და წარდგენის კონტექსტში. მართალია, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძვლებში შეიძლება განსხვავებული მიდგომა გამოიყენებოდეს არსებითობის ცნების დახასიათებისთვის, მაგრამ, საზოგადოდ, ყველა მათგანში ახსნილია, რომ:

- 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 ფინანსური ინფორმაციის საფუძველზე;
- არსებითობის საკითხის განსჯა ხორციელდება კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით და მასზე გავლენას ახდენს უზუსტობის სიდიდე ან ხასიათი, ან ორივე ერთად; და
- იმ საკითხების განსჯა, რომლებიც არსებითია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის, ეყრდნობა ფინანსურ ინფორმაციაზე მომხმარებლების, როგორც გარკვეული ჯგუფის, საერთო/ტიპური მოთხოვნილებების განხილვას. არსებითობის საკითხის განსჯისას არ გაითვალისწინება უზუსტობების შესაძლო გავლენა ინდივიდუალურ მომხმარებლებზე, რომელთა მოთხოვნილებები შეიძლება სრულიად განსხვავებული იყოს.

გ49. თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში განხილულია ამგვარი ასპექტები, ეს პრაქტიკოსს უზრუნველყოფს უფლებამოსილების გარკვეული საზღვრებით/კრიტერიუმებით, რომელთა მიხედვითაც განსაზღვრავს არსებითობას, კომპილაციური გარიგების შესრულების მიზნებისთვის. თუ არსებითობის ცნება განხილული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში, პრაქტიკოსს არსებითობის საკითხის განსჯის საფუძვლად შეუძლია წინა პუნქტში აღწერილი პრინციპების გამოყენება.

გ50. არსებითობის შესახებ პრაქტიკოსის მოსაზრებაზე გავლენას ახდენს ის ფაქტი, როგორ ესმის მას მომხმარებლების მოთხოვნილებები ფინანსურ ინფორმაციაზე. ამ თვალსაზრისით, გონივრულია, პრაქტიკოსმა იგულისხმოს, რომ მომხმარებლებს:

- აქვთ სათანადო ცოდნა ბიზნესის, ეკონომიკური საქმიანობისა და ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში და სურვილი, გულდასმით გამოიკვლიონ ფინანსური ინფორმაცია;
- ესმით, რომ ფინანსური ინფორმაცია მომზადებული და წარდგენილია არსებითობის დონეების გათვალისწინებით;
- გაცნობიერებული აქვთ თანხების მიახლოებითი სიდიდეების განსაზღვრისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი განუსაზღვრელობა, ვინაიდან თანხის სიდიდის განსაზღვრა სააღრიცხვო შეფასებებს, მსჯელობას, გადაწყვეტილების მიღებასა და მომავალი მოვლენების განხილვას ეყრდნობა; და
- გონივრულ გადაწყვეტილებებს იღებენ ფინანსური ინფორმაციის საფუძველზე.

გ51. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შეიძლება ითვალისწინებდეს დაშვებას იმის თაობაზე, რომ ფინანსური ინფორმაცია მზადდება ფუნქციონირებადობის პრინციპის საფუძველზე. თუ პრაქტიკოსისთვის ცნობილი გახდება, რომ არსებითი განუსაზღვრელობა არსებობს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, რომ იგი გააგრძელებს საქმიანობას, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმო, პრაქტიკოსს შეუძლია დამკვეთს შესთავაზოს ფინანსური ინფორმაციის უფრო მიზანშეწონილად წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, ან უფრო შესაფერისი ინფორმაციის გამჟღავნება განმარტებით შენიშვნებში სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, რათა კომპილირებული ინფორმაცია შეესაბამებოდეს ფინანსური

ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს და ფინანსურმა ინფორმაციამ შეცდომაში არ შეიყვანოს სავარაუდო მომხმარებელი.

პირობები, რომლის დროსაც პრაქტიკოსი გარიგებიდან უნდა გამოვიდეს (იხ. პუნქტები 33-ე და35-ე)

გ52. ისეთ ვითარებაში, როდესაც აუცილებელია გარიგებიდან გამოსვლა წინამდებარე დასს-ის მოთხოვნების შესაბამისად, სტანდარტით დადგენილი პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობა, ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებაზე გარიგებიდან გამოსვლის მიზეზების შესახებ, პრაქტიკოსს იმის შესაძლებლობას აძლევს, რომ მათ აუხსნას პრაქტიკოსის ეთიკური ვალდებულებები.

დოკუმენტაცია (იხ. 38-ე პუნქტი)

გ53. წინამდებარე დასს-ით მოთხოვნილი დოკუმენტაციის მომზადება რამდენიმე მიზანს ემსახურება, მათ შორის, ქვემოთ ჩამოთვლილს:

- ისეთი საკითხების ასახვას დოკუმენტაციაში, რომლებიც მომავალშიც გამოდგება კომპილაციური გარიგებების შესრულებისას;
- გარიგების გუნდის ანგარიშვალდებულების უზრუნველყოფას შესრულებულ სამუშაოსთან მიმართებით, მათ შორის გარიგების დასრულების ფაქტის დაფიქსირებას.

გ54. გარდა ამისა, პრაქტიკოსმა შეიძლება გაითვალისწინოს დოკუმენტაციაში სამეურნეო სუბიექტის საცდელი ბალანსის ასლის, ბუღალტრული აღრიცხვის მნიშვნელოვანი მონაცემების მოკლე აღწერილობის ან სხვა ინფორმაციის ჩართვა, რომელიც კომპილაციური გარიგების შესრულებისას გამოიყენა.

გ55. იმის დასადგენად, დოკუმენტაციაში როგორ უნდა ასახოს პრაქტიკოსმა, კომპილირებული ფინანსური ინფორმაცია ედრება თუ არა ხელმძღვანელობის მიერ კომპილაციური გარიგების შესრულებასთან დაკავშირებით მიწოდებულ ბუღალტრული აღრიცხვის ამოსავალ მონაცემებს, დოკუმენტებს, ხელმძღვანელობის განმარტებებსა და სხვა ინფორმაციას, პრაქტიკოსს შეუძლია მაგალითად ცხრილის შედგენა, საიდანაც გამოჩნდება მთავარი წიგნის ანგარიშების ნაშთებსა და კომპილირებულ ფინანსურ ინფორმაციას შორის თანაფარდობა/შესაბამისობა, მათ შორის მაკორექტირებელი ბუღალტრული გატარებები, ან ფინანსურ ინფორმაციაში შესატანი სხვა ცვლილებები, რომლებიც პრაქტიკოსმა ხელმძღვანელობასთან შეათანხმა გარიგების შესრულების პროცესში.

პრაქტიკოსის ანგარიში (იხ. მე-40 პუნქტი)

გ56. პრაქტიკოსის წერილობითი ანგარიში გულისხმობს ქაღალდზე ნაბეჭდი სახით წარმოდგენილ ანგარიშსაც და ელექტრონული ფორმით წარმოდგენილსაც.

გ57. თუ პრაქტიკოსისთვის ცნობილია, რომ კომპილირებული ფინანსური ინფორმაცია და პრაქტიკოსის ანგარიში ჩართული იქნება ისეთ დოკუმენტში, რომელიც სხვა ინფორმაციასაც მოიცავს, მაგალითად ფინანსურ ანგარიშს, პრაქტიკოსს შეუძლია საკითხის განხილვა იმის თაობაზე (თუ წარდგენის ფორმატი ამის საშუალებას იძლევა), უფრო მიზანშეწონილი იქნება თუ არა ანგარიშში იმ გვერდების ნომრების მითითება, სადაც განთავსებულია კომპილირებული ფინანსური ინფორმაცია. ამით მომხმარებლები უკეთ გაიგებენ, რომელ ფინანსურ ინფორმაციას ეხება პრაქტიკოსის ანგარიში.

პრაქტიკოსის ანგარიშის ადრესატები (იხ. პუნქტი 40(ბ))

გ58. შესაძლებელია, რომ ამა თუ იმ იურისდიქციაში კანონმდებლობა ადგენდეს, ვინ შეიძლება იყოს პრაქტიკოსის ანგარიშის ადრესატი. საზოგადოდ, პრაქტიკოსის ანგარიშის ადრესატია მხარე, რომელმაც გარიგების პირობების შესაბამისად, პრაქტიკოსი დაიქირავა გარიგების შესასრულებლად. როგორც წესი, დამკვეთი მხარე სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობაა.

ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად (იხ. პუნქტი 40(კ))

გ59. წინამდებარე დასს-ის შესაბამისად, თუ ფინანსური ინფორმაცია მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით, პრაქტიკოსი

ვალდებულია, თავის ანგარიშში სავარაუდო მომხმარებლების ყურადღება გაამახვილოს იმ ფაქტზე, რომ ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად გამოყენებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლები და მიუთითოს, რომ, ამის გამო, მოცემული ფინანსური ინფორმაცია შეიძლება არ გამოდგეს სხვა მიზნებისთვის. პრაქტიკოსმა ამ განცხადებას შეიძლება დაუმატოს პუნქტი, რომელიც ზღუდავს პრაქტიკოსის ანგარიშის გამოყენებას ან გავრცელებას (ან გამოყენებასაც და გავრცელებასაც) მხოლოდ სავარაუდო მომხმარებლებით.

გ60. კონკრეტული მიზნისთვის მომზადებული ფინანსური ინფორმაციის მიღება სავარაუდო მომხმარებლების გარდა სხვა მხარეებსაც შეუძლიათ, რომლებმაც შეიძლება ეს ინფორმაცია გამოიყენონ სხვა მიზნებისთვის და არა იმ მიზნით, რისთვისაც მომზადდა ინფორმაცია. მაგალითად, მარეგულირებელ ორგანოს შეუძლია ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტს მოსთხოვს სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა და ასევე მისი გასაჯაროება. ფინანსური ანგარიშგების ხელმისაწვდომობის არეალის გაფართოება სავარაუდო მომხამრებლების ფარგლებს გარეთ არ ნიშნავს იმას, რომ ამგვარი ფინანსური ანგარიშგება საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება გახდება. პრაქტიკოსის ანგარიშში ფინანსური ინფორმაციის მომზადების საფუძვლის მითითება (რაც სავალდებულოა, როგორც ზემოთ იყო აღნიშნული) იმისთვისაა გამიზნული, რომ ანგარიშის მკითხველების ყურადღება გამახვილდეს იმ ფაქტზე, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად და ამიტომ შეიძლება არ გამოდგეს სხვა მიზნებისთვის.

შეზღუდვა პრაქტიკოსის ანგარიშის გავრცელებასა და გამოყენებაზე

გ61. პრაქტიკოსმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იმის მითითება, რომ მისი ანგარიში განკუთვნილია მხოლოდ ფინანსური ინფორმაციის გარკვეული სავარაუდო მომხმარებლებისთვის. ამა თუ იმ იურისდიქციის მოქმედი კანონმდებლობა ამ მიზნებისთვის შეიძლება ითვალისწინებდეს პრაქტიკოსის ანგარიშის გამოყენების ან გავრცელების შეზღუდვას (ან ორივეს) მხოლოდ სავარაუდო მომხმარებლებით.

კომპილაციური გარიგების დასრულება და პრაქტიკოსის ანგარიშის დათარიღება
(იხ. პუნქტები 37-ე, 38-ე და 41-ე)

გ62. კომპილაციური გარიგების დასრულებისას პრაქტიკოსმა მხედველობაში უნდა მიიღოს სამეურნეო სუბიექტის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ფინანსური ინფორმაციის დასამტკიცებლად ხელმძღვანელობის ან, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ. ფინანსური ინფორმაციის ხასიათისა და მიზნის მიხედვით, შეიძლება სამეურნეო სუბიექტში დადგენილი იყოს დამტკიცების პროცედურები, რომლებიც უნდა დაიცვან ხელმძღვანელობამ და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა, ან შეიძლება მოქმედი კანონმდებლობა ადგენდეს ამგვარ პროცედურებს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ინფორმაციის ან ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და საბოლოო გაფორმებასთან/შეთანხმებასთან დაკავშირებით.

პრაქტიკოსის საილუსტრაციო ანგარიშების ნიმუშები (იხ. 40-ე პუნქტი)

გ63. წინამდებარე დასს-ის მე-2 დანართში მოცემულია პრაქტიკოსის მიერ კომპილაციური გარიგების შესახებ შედგენილი ანგარიშის ნიმუშები, რომლებიც მოიცავს სტანდარტით გათვალისწინებულ, პრაქტიკოსის ანგარიშის სავალდებულო ელემენტებს.

1-ლი დანართი

(იხ. პუნქტი გ39)

კომპილაციური გარიგების წერილის ნიმუში

ქვემოთ განხილულია კომპილაციური გარიგების წერილის ნიმუში, რომელშიც გათვალისწინებულია წინამდებარე დასს-ის მოთხოვნები და მითითებები. მოცემული წერილი არ არის სავალდებულო და ოფიციალური ნიმუში, არამედ მხოლოდ იმისთვისაა გამიზნული, რომ პრაქტიკოსებმა გამოიყენონ სახელმძღვანელოდ ამ სტანდარტში განხილული მოსაზრებების გასათვალისწინებლად. ასეთი წერილები უნდა იცვლებოდეს ცალკეული კომპილაციური გარიგებების მოთხოვნებისა და გარემოებების მიხედვით. წერილის ნიმუში შეეხება ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციას ერთი საანგარიშგებო პერიოდისთვის და აუცილებელია მისი ადაპტირება (როგორ ეს აღწერილია წინამდებარე დასს-ში), თუკი პრაქტიკოსს განზრახული ექნება ან მოსალოდნელია მისი გამოყენება განმეორებითი კომპილაციური გარიგებისთვის. შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება იმის დასადგენად, რამდენად შესაფერისია ესა თუ შეთავაზებული წერილი.

აქ წარმოდგენილი კომპილაციური გარიგების წერილი მომზადებულია შემდეგი დაშვებების გათვალისწინებით:

- ფინანსური ანგარიშგების კომპილაცია ხდება მხოლოდ და მხოლოდ იმ მიზნით, რომ კომპანიის (ABC კომპანია) ხელმძღვანელობამ გამოიყენოს და კომპილირებული ფინანსური ანგარიშგების გამოყენება შეზღუდულია ხელმძღვანელობით. ასევე შეზღუდულია პრაქტიკოსის ანგარიშის გავრცელება და გამოყენება ხელმძღვანელობით;
- კომპილირებული ფინანსური ანგარიშგება წარმოდგენილი იქნება მხოლოდ 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ბალანსითYდა იმ წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებით, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით, შესაბამისი შენიშვნების გარეშე. ხელმძღვანელობამ გადაწყვიტა, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული იქნება დარიცხვის მეთოდით, როგორც აღწერილია.

* * *

ABC კომპანიის ხელმძღვანელობას[1]

[*კომპილაციური გარიგების მიზანი და მასშტაბი*]

თქვენ მოგვმართეთ თხოვნით, რომ გაგიწიოთ შემდეგი სახის მომსახურება:

თქვენგან მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე დაგეხმარებით ABC კომპანიის შემდეგი ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებასა და წარდგენაში: ABC კომპანიის ბალანსი 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით და იმ წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით, პირვანდელი ღირებულების მეთოდით, სადაც ასახული იქნება ყველა ფულადი ოპერაცია, სავაჭრო მოთხოვნა და მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი ვალდებულება, საეჭვო ვალების ანარიცხების გამოკლებით, საშუალო ღირებულების მეთოდით აღრიცხული მარაგი, მიმდინარე მოგების გადასახადები, რომლებიც გადასახდელია საანგარიშგებო თარიღისთვის, ასევე მნიშვნელოვანი გრძელვადიანი აქტივების კაპიტალიზაცია პირვანდელი ღირებულებით, რომელთა ამორტიზება ხდება წრფივი მეთოდით შეფასებული სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში. მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული არ იქნება განმარტებითი შენიშვნები, გარდა ერთი შენიშვნისა, სადაც ახსნილია ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პრინციპი, რომელიც მითითებულია წინამდებარე წერილში.

---

1. წერილში მინიშნებები „თქვენ“, „ჩვენ“, „ხელმძღვანელობა“, „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“ და „პრაქტიკოსი“ უნდა გამოიყენოთ ან შეასწოროთ კონკრეტული გარემოებების შესაბამისად .

ფინანსური ანგარიშგების გამოყენების მიზანი მდგომარეობს მთელი წლის ფინანსური ინფორმაციის წარმოდგენაში, რომელიც გვიჩვენებს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობას საანგარიშგებო თარიღისთვის, ანუ 20X1 წლის 31 დეკემბრისთვის, ასევე იმ წლის ფინანსურ შედეგებს, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით. ფინანსური ანგარიშგება განკუთვნილია მხოლოდ თქვენთვის და არ უნდა Y გადაეცეს სხვა პირებს.

ჩვენი პასუხისმგებლობა

კომპილაციური გარიგების შესრულება გულისხმობს ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სფეროში ჩვენი პროფესიული ცოდნისა და გამოცდილების გამოყენებას, თქვენთვის დახმარების აღმოსაჩენად ფინანსური ინფორმაციის მომზადებისა და წარდგენის საქმეში. ვინაიდან კომპილაციური გარიგება არ წარმოადგენს ისეთ მომსახურებას, რომელიც რწმუნებას უზრუნველყოფს, არ გვევალება თქვენ მიერ კომპილაციური გარიგების შესრულებასთან დაკავშირებით ჩვენთვის მოწოდებული ინფორმაციის სისწორის ან სისრულის შემოწმება და დადასტურება, ან რაიმე სხვა პროცედურების ჩატარება ჩვენი აუდიტორული მოსაზრების ან მიმოხილვის დასკვნის წარმოდგენის მიზნით. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვთქვამთ აუდიტორულ მოსაზრებას, არც მიმოხილვის დასკვნას წარმოგიდგენთ იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია თუ არა თქვენს მიერ მითითებული პრინციპის საფუძველზე, რომელიც აღწერილია ზემოთ.

ჩვენ კომპილაციურ გარიგებას შევასრულებთ დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტის (დასს) 4410 (გადასინჯული) – *„კომპილაციური გარიგებები“* - შესაბამისად. დასს 4410 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ გარიგების შესრულების დროს დავიცვათ შესაფერისი ეთიკური ნორმები, მათ შორის პატიოსნების, ობიექტურობის, პროფესიული კომპეტენციისა და სათანადო გულისხმიერების პრინციპები. ამისათვის გვევალება ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის* მოთხოვნების შესრულება.

თქვენი პასუხისმგებლობა

კომპილაციური გარიგება შესრულდება იმის საფუძველზე, რომ თქვენ აღიარებთ და გესმით ჩვენი როლი და ფუნქციები კომპილაციურ გარიგებაში, რაც გამოიხატება თქვენთვის დახმარების გაწევაში ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და წარდგენაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის იმ საფუძვლების შესაბამისად, რომელიც თქვენ გაქვთ შეთანხმებული და დამტკიცებული. აქედან გამომდინარე, მთლიანად თქვენ გეკისრებათ პასუხისმგებლობა ქვემოთ ჩამოთვლილ ასპექტებზე, რაც აუცილებელი წინაპირობაა იმისა, რომ ჩვენ კომპილაციური გარიგება შევასრულოთ დასს 4410 (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად:

ა) პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე და მის მომზადებასა და წარდგენაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების შესაბამისად, რომელიც მისაღები იქნება ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო გამოყენების მიზნისა და სავარაუდო მომხმარებლების მოთხოვნილებების გათვალისწინებით;

ბ) პასუხისმგებლობა ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემების, დოკუმენტების, განმარტებებისა და სხვა ინფორმაციის სისწორესა და სისრულეზე, რომელსაც მოგვაწვდით ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციის მიზნებისთვის;

გ) პასუხისმგებლობა გარკვეული საკითხების განსჯასა და მიღებულ გადაწყვეტილებებზე, რაც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენისთვის, მათ შორის ისეთზეც, რაშიც შეიძლება ჩვენ გაგიწიოთ დახმარება კომპილაციური გარიგების შესრულების პროცესში.

ჩვენი ანგარიში ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციაზე

მოცემული გარიგების შესრულების ფარგლებში, ჩვენ წარმოგიდგენთ ანგარიშს, რომელიც დაერთვება ჩვენ მიერ შედგენილ ფინანსურ ანგარიშგებას და სადაც მითითებული იქნება ჩვენს მიერ შედგენილი ფინანსური ანგარიშგება და ჩვენ მიერ შესრულებული სამუშაო მოცემულ კომპილაციურ გარიგებაში [იხ. დანართი]. გარდა ამისა, ანგარიშში აღნიშნული იქნება, რომ ფინანსური ანგარიშგების გამოყენება შეზღუდულია მხოლოდ იმ მიზნით, რომელიც მითითებულია წინამდებარე კომპილაციური გარიგების წერილში; ასევე შეზღუდულია ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციაზე შედგენილი ჩვენი ანგარიშის

გამოყენება და გავრცელება - ჩვენი ანგარიში განკუთვნილია მხოლოდ თქვენთვის, როგორც ABC კომპანიის ხელმძღვანელობისთვის.

გთხოვთ ხელი მოაწეროთ წერილს და დაგვიბრუნოთ თანდართული ასლი იმის დასტურად, რომ აღიარებთ და ეთანხმებით ჩვენი გარიგების პირობებს, რომლებიც ეხება წერილში აღწერილი ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციას, მათ შორის მასთან დაკავშირებულ ჩვენს პასუხისმგებლობებს.

[*სხვა შესაფერისი ინფორმაცია*]

[ჩართეთ სხვა ინფორმაცია, მათ შორის, ინფორმაცია მომსახურების ანაზღაურებისა და ანგარიშ-სწორების წესისა და სხვა სპეციფიკური პირობების შესახებ, საჭიროებისამებრ).

XYZ და კომპანია

დადასტურებული და შეთანხმებულია ABC კომპანიის სახელით

(ხელმოწერა)

.....

სახელი გვარი, თანამდებობა

თარიღი

მე-2 დანართი

(იხ. პუნქტი გ63)

ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციაზე შედგენილი პრაქტიკოსების ანგარიშების ნიმუშები

გარიგება საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციაზე

- 1-ლი ნიმუში: პრაქტიკოსის ანგარიში ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების საფუძვლების გამოყენებით.

გარიგება სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციაზე

- მე-2 ნიმუში: პრაქტიკოსის ანგარიში ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციის შესახებ, მოდიფიცირებული საერთო დანიშნულების საფუძვლების გამოყენებით.

გარიგებები გარკვეული მიზნით მომზადებული ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციაზე, როდესაც ფინანსური ინფორმაციის გამოყენება ან გავრცელება შეზღუდულია მხოლოდ სავარაუდო მომხმარებლებით

- მე-3 ნიმუში: პრაქტიკოსის ანგარიში ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციის შესახებ ხელშეკრულებით განსაზღვრული სააღრიცხვო მეთოდით.
- მე-4 ნიმუში: პრაქტიკოსის ანგარიში ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციის შესახებ სააღრიცხვო მეთოდით, რომელიც სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობამ შეარჩია ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად საკუთარი მიზნებისთვის.
- მე-5 ნიმუში: პრაქტიკოსის ანგარიში ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის შესახებ, რომელიც არის ფინანსური ანგარიშგების ერთი ელემენტი, ერთი ანგარიში ან მუხლი (ზუსტად მიუთითეთ ინფორმაცია, რომელიც მოითხოვება მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვის უზრუნველსაყოფად).

1-ლი ნიმუში: პრაქტიკოსის ანგარიში ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების საფუძვლების გამოყენებით.

- **საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მომზადება მოითხოვება კანონმდებლობით, სადაც მითითებულია, რომ მოცემული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს მცირე და საშუალო საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენებით.**

პრაქტიკოსის ანგარიში ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციის შესახებ

[ABC კომპანიის ხელმძღვანელობას]

ჩვენ განვახორციელეთ ABC კომპანიის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების კომპილაცია თქვენ მიერ მოწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე. აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი ხასიათის ინფორმაციისგან.

კომპილაციური გარიგება შევასრულეთ დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტის (დასს) 4410-ის (გადასინჯული) - *„კომპილაციური გარიგებები“* - შესაბამისად.

ჩვენ გამოვიყენეთ ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სფეროს შესაბამისი ცოდნა და გამოცდილება, რათა დაგხმარებოდით თანდართული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და წარდგენაში, მცირე და საშუალო საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ჩვენ დავიცავით შესაფერისი ეთიკური ნორმები, მათ შორის პატიოსნების, ობიექტურობის, პროფესიული კომპეტენციისა და სათანადო გულისხმიერების პრინციპები.

ამ ფინანსურ ანგარიშგებასა და მისი კომპილაციისთვის გამოყენებული ინფორმაციის სისწორესა და სისრულეზე თქვენ ხართ პასუხისმგებელი.

ვინაიდან კომპილაციური გარიგება არ არის მარწმუნებელი გარიგება, ჩვენ არ გვევალება თანდართული ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციის მიზნებისთვის თქვენ მიერ მოწოდებული ინფორმაციის სისწორისა და სისრულის შემოწმება. შესაბამისად, არ წარმოვადგენთ აუდიტორულ მოსაზრებას, არც მიმოხილვის დასკვნას იმის შესახებ, მომზადებულია თუ არა ეს ფინანსური ანგარიშგება, მცირე და საშუალო საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

[პრაქტიკოსის ხელმოწერა]

[პრაქტიკოსის ანგარიშის თარიღი]

[პრაქტიკოსის მისამართი]

მე-2 ნიმუში: პრაქტიკოსის ანგარიში ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციის შესახებ მოდიფიცირებული საერთო დანიშნულების საფუძვლების გამოყენებით.

- **ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების საფუძვლების გამოყენებით, რომელიც მოდიფიცირებულია ხელმძღვანელობის მიერ.**
- **მოცემული სამეურნეო სუბიექტისთვის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლებია მცირე და საშუალო საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს), გარდა ქონების აღრიცხვის მეთოდისა, რომელიც გადაფასებულია, ნაცვლად იმისა, რომ ასახულიყო პირვანდელი ღირებულებით.**
- **ფინანსური ანგარიშგების გამოყენება ან გავრცელება შეზღუდული არ არის.**

პრაქტიკოსის ანგარიში ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციის შესახებ

[ABC კომპანიის ხელმძღვანელობას]

ჩვენ განვახორციელეთ ABC კომპანიის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების კომპილაცია თქვენ მიერ მოწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე. აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი ხასიათის ინფორმაციისგან.

კომპილაციური გარიგება შევასრულეთ დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტის (დასს) 4410-ის (გადასინჯული) - *„კომპილაციური გარიგებები“* - შესაბამისად.

ჩვენ გამოვიყენეთ ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სფეროს შესაბამისი ცოდნა და გამოცდილება, რათა დაგხმარებოდით თანდართული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და წარდგენაში ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ X შენიშვნაში აღწერილი პრინციპებით. ჩვენ დავიცავით შესაფერისი ეთიკური ნორმები, მათ შორის პატიოსნების, ობიექტურობის, პროფესიული კომპეტენციისა და სათანადო გულისხმიერების პრინციპები.

ამ ფინანსურ ანგარიშგებასა და მისი კომპილაციისთვის გამოყენებული ინფორმაციის სისწორესა და სისრულეზე თქვენ ხართ პასუხისმგებელი.

ვინაიდან კომპილაციური გარიგება არ არის მარწმუნებელი გარიგება, ჩვენ არ გვევალება თანდართული ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციის მიზნებისთვის თქვენ მიერ მოწოდებული ინფორმაციის სისწორისა და სისრულის შემოწმება. შესაბამისად, არ წარმოვადგენთ აუდიტორულ მოსაზრებას, არც მიმოხილვის დასკვნას იმის შესახებ, მომზადებულია თუ არა ეს ფინანსური ანგარიშგება X შენიშვნაში აღწერილი პრინციპების შესაბამისად.

როგორც აღნიშნულია X შენიშვნაში, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული და წარდგენილია მცირე და საშუალო საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ქონების გარდა, რომელიც გადაფასებულია, ნაცვლად იმისა, რომ ასახულიყო პირვანდელი ღირებულებით. წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების Y შენიშვნაში აღწერილი მიზნისთვის. შესაბამისად, შეიძლება არ გამოდგეს სხვა მიზნებისთვის.

[პრაქტიკოსის ხელმოწერა]

[პრაქტიკოსის ანგარიშის თარიღი]

[პრაქტიკოსის მისამართი]

მე-3 ნიმუში: პრაქტიკოსის ანგარიში ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციის შესახებ ხელშეკრულებით განსაზღვრული სააღრიცხვო მეთოდით.

- **ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ხელშეკრულების პირობების შესრულების მიზნით, ხელშეკრულებით განსაზღვრული სააღრიცხვო მეთოდით.**
- **პრაქტიკოსი დაიქირავა მხარემ, რომელიც არ არის არც ხელმძღვანელობა და არც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები.**
- **ფინანსური ანგარიშგება გამიზნულია მხოლოდ ხელშეკრულებაში მითითებული მხარეების მიერ გამოსაყენებლად.**
- **პრაქტიკოსის ანგარიშის გამოყენება და გავრცელება შეზღუდულია მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო მომხმარებლებით, რომლებიც მითითებულია ხელშეკრულებაში.**

პრაქტიკოსის ანგარიში ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციის შესახებ

[ABC კომპანიის ხელმძღვანელობას]

ჩვენ განვახორციელეთ ABC კომპანიის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების კომპილაცია ABC კომპანიის მიერ მოწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე. აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება შედგება [*მიუთითეთ ხელშეკრულებით განსაზღვრული სააღრიცხვო მეთოდით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების ყველა ელემენტის სახელწოდება და შესაბამისი პერიოდი/თარიღი*].

კომპილაციური გარიგება შევასრულეთ დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტის (დასს) 4410-ის (გადასინჯული) - *„კომპილაციური გარიგებები“* - შესაბამისად.

ჩვენ გამოვიყენეთ ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სფეროს შესაბამისი ცოდნა და გამოცდილება, რათა დაგხმარებოდით თანდართული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და წარდგენაში ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ X შენიშვნაში აღწერილი სააღრიცხვო მეთოდით. ჩვენ დავიცავით შესაფერისი ეთიკური ნორმები, მათ შორის პატიოსნების, ობიექტურობის, პროფესიული კომპეტენციისა და სათანადო გულისხმიერების პრინციპები.

ამ ფინანსურ ანგარიშგებასა და მისი კომპილაციისთვის გამოყენებული ინფორმაციის სისწორესა და სისრულეზე პასუხისმგებელია ABC კომპანიის ხელმძღვანელობა.

ვინაიდან კომპილაციური გარიგება არ არის მარწმუნებელი გარიგება, ჩვენ არ გვევალება თანდართული ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციის მიზნებისთვის ხელმძღვანელობის მიერ მოწოდებული ინფორმაციის სისწორისა და სისრულის შემოწმება. შესაბამისად, არ წარმოვადგენთ აუდიტორულ მოსაზრებას, არც მიმოხილვის დასკვნას იმის შესახებ, მომზადებულია თუ არა ეს ფინანსური ანგარიშგება X შენიშვნაში აღწერილი სააღრიცხვო მეთოდით.

როგორც აღნიშნულია X შენიშვნაში, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული და წარდგენილია ABC კომპანიასა და შპს XYZ-ს შორის დადებული ხელშეკრულების Z პუნქტში აღწერილი მეთოდით [*მიუთითეთ შესაბამისი ხელშეკრულების თარიღი*], ფინანსური ანგარიშგების Y შენიშვნაში აღწერილი მიზნისთვის. შესაბამისად, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება გამიზნულია მხოლოდ ხელშეკრულებაში მითითებული მხარეების მიერ გამოსაყენებლად და შეიძლება არ გამოდგეს სხვა მიზნებისთვის.

კომპილაციური გარიგების შესახებ შედგენილი ჩვენი ანგიარიშ განკუთვნილია მხოლოდ ხელშეკრულებაში მითითებული მხარეებისთვის და არ უნდა გადაეცეს სხვა პირებს.

[პრაქტიკოსის ხელმოწერა]

[პრაქტიკოსის ანგარიშის თარიღი]

[პრაქტიკოსის მისამართი]

მე-4 ნიმუში: პრაქტიკოსის ანგარიში ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციის შესახებ სააღრიცხვო მეთოდით, რომელიც სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობამ შეარჩია ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად საკუთარი მიზნებისთვის.

- **ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების გამოყენებით და მხოლოდ იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ კომპანიის ხელმძღვანელობამ გამოიყენოს საკუთარი მიზნებისთვის.**
- **ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს გარკვეულ დარიცხვებს და შედგება მხოლოდ ბალანსის, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისა და ერთი განმარტებითი შენიშვნისგან, სადაც აღწერილია ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული სააღრიცხვო პრინციპები.**
- **ფინანსური ანგარიშგება განკუთვნილია მხოლოდ ხელმძღვანელობის მიერ გამოსაყენებლად.**
- **პრაქტიკოსის ანგარიშის გამოყენება და გავრცელება შეზღუდულია და შემოიფარგლება მხოლოდ ხელმძღვანელობით.**

პრაქტიკოსის ანგარიში ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციის შესახებ

[ABC კომპანიის ხელმძღვანელობას]

ჩვენ განვახორციელეთ ABC კომპანიის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების კომპილაცია თქვენ მიერ მოწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე. მოცემული ფინანსური ანგარიშგება შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ABC კომპანიის ბალანსისგან და იმ პერიოდის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისგან, რომელიც დამთავრდა აღნიშნული თარიღით.

კომპილაციური გარიგება შევასრულეთ დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტის (დასს) 4410-ის (გადასინჯული) - *„კომპილაციური გარიგებები“* - შესაბამისად.

ჩვენ გამოვიყენეთ ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სფეროს შესაბამისი ცოდნა და გამოცდილება, რათა დაგხმარებოდით თანდართული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და წარდგენაში ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ X შენიშვნაში აღწერილი სააღრიცხვო მეთოდით. ჩვენ დავიცავით შესაფერისი ეთიკური ნორმები, მათ შორის პატიოსნების, ობიექტურობის, პროფესიული კომპეტენციისა და სათანადო გულისხმიერების პრინციპები.

ამ ფინანსურ ანგარიშგებასა და მისი კომპილაციისთვის გამოყენებული ინფორმაციის სისწორესა და სისრულეზე თქვენ ხართ პასუხისმგებელი.

ვინაიდან კომპილაციური გარიგება არ არის მარწმუნებელი გარიგება, ჩვენ არ გვევალება თანდართული ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციის მიზნებისთვის თქვენ მიერ მოწოდებული ინფორმაციის სისწორისა და სისრულის შემოწმება. შესაბამისად, არ წარმოვადგენთ აუდიტორულ მოსაზრებას, არც მიმოხილვის დასკვნას იმის შესახებ, მომზადებულია თუ არა ეს ფინანსური ანგარიშგება X შენიშვნაში აღწერილი სააღრიცხვო მეთოდით.

ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაში აღწერილია სააღრიცხვო მეთოდი, რომლის საფუძველზეც მომზადებულია თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ხოლო Y შენიშვნაში - მისი მომზადების მიზანი. შესაბამისად, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება განკუთვნილია მხოლოდ თქვენთვის და შეიძლება არ გამოდგეს სხვა მიზნებისთვის.

კომპილაციური გარიგების შესახებ შედგენილი ჩვენი ანგარიში მხოლოდ იმისთვისაა გამიზნული, რომ თქვენ გამოიყენოთ, როგორც ABC კომპანიის ხელმძღვანელობამ და არ უნდა გადაეცეს სხვა პირებს.

[პრაქტიკოსის ხელმოწერა]

[პრაქტიკოსის ანგარიშის თარიღი]

[პრაქტიკოსის მისამართი]

მე-5 ნიმუში: პრაქტიკოსის ანგარიში ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის შესახებ, რომელიც არის ფინანსური ანგარიშგების ერთი ელემენტი, ერთი ანგარიში ან მუხლი (*ზუსტად მიუთითეთ ინფორმაცია, რომელიც მოითხოვება მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვის უზრუნველსაყოფად*).

- ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების გამოყენებით, ე.ი. მარეგულირებელი ორგანოს მიერ დადგენილი მოთხოვნების დაცვის უზრუნველსაყოფად, მარეგულირებელი ორგანოს მიერ დადგენილი დებულებების შესაბამისად, სადაც განსაზღვრულია ფინანსური ინფორმაციის ფორმა და შინაარსი.
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შესაბამისობის საფუძვლებია.
- ფინანსური ინფორმაცია იმისთვისაა გამიზნული, რომ დააკმაყოფილოს კონკრეტული მომხმარებლების მოთხოვნილებები და მისი გამოყენება შეზღუდულია მხოლოდ ამ მომხმარებლებით.
- პრაქტიკოსის ანგარიშის გამოყენება შეზღუდულია და შემოიფარგლება მხოლოდ სავარაუდო მომხმარებლებით.

პრაქტიკოსის ანგარიში ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციის შესახებ

[ABC კომპანიის ხელმძღვანელობას]

ჩვენ განვახორციელეთ ABC კომპანიის თანდართული ფინანსური ინფორმაციის [*ზუსტად მიუთითეთ კომპილირებული ფინანსური ინფორმაციის სახელწოდება*] კომპილაცია, რომელიც მომზადებულია 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, თქვენ მიერ მოწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე.

კომპილაციური გარიგება შევასრულეთ დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტის (დასს) 4410-ის (გადასინჯული) - „*კომპილაციური გარიგებები*“ - შესაბამისად.

ჩვენ გამოვიყენეთ ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სფეროს შესაბამისი ცოდნა და გამოცდილება, რათა დაგხმარებოდით თანდართული „ფინანსური ინფორმაციის“ მომზადებასა და წარდგენაში [*მიუთითეთ შესაბამისი ნორმატიული აქტი*]-ით დადგენილი პრინციპებით. ჩვენ დავიცავით შესაფერისი ეთიკური ნორმები, მათ შორის პატიოსნების, ობიექტურობის, პროფესიული კომპეტენციისა და სათანადო გულისხმიერების პრინციპები.

ამ „ფინანსურ ინფორმაციასა“ და მისი კომპილაციისთვის გამოყენებული ინფორმაციის სისწორესა და სისრულეზე თქვენ ხართ პასუხისმგებელი.

ვინაიდან კომპილაციური გარიგება არ არის მარწმუნებელი გარიგება, ჩვენ არ გვევალება თანდართული „ფინანსური ინფორმაციის“ კომპილაციის მიზნებისთვის თქვენ მიერ მოწოდებული ინფორმაციის სისწორისა და სისრულის შემოწმება. შესაბამისად, არ წარმოვადგენთ აუდიტორულ მოსაზრებას, არც მიმოხილვის დასკვნას იმის შესახებ, მომზადებულია თუ არა ეს „ფინანსური ინფორმაცია“ [*მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები, რომელიც დადგენილია შესაბამისი ნორმატიული აქტით*] შესაბამისად.

როგორც აღნიშნულია X შენიშვნაში, „ფინანსური ინფორმაცია“ მომზადებული და წარდგენილია [*მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები, რომელიც დადგენილია შესაბამისი ნორმატიული აქტით*]-ით დადგენილი პრინციპების შესაბამისად, ABC კომპანიის მიერ [*მიუთითეთ შესაბამისი ნორმატიული აქტი*]-ის მოთხოვნების დაცვის უზრუნველსაყოფად. შესაბამისად, წარმოდგენილი „ფინანსური ინფორმაცია“ მხოლოდ იმისთვისაა გამიზნული, რომ თქვენ გამოიყენოთ ზემოაღნიშნული მიზნით და შეიძლება არ გამოდგეს სხვა მიზნებისთვის.

კომპილაციური გარიგების შესახებ შედგენილი ჩვენი ანგარიში განკუთვნილი მხოლოდ ABC კომპანიისა და F მარეგულირებელი ორგანოსთვის და არ უნდა გადაეცეს სხვა პირებს.

[პრაქტიკოსის ხელმოწერა]

[პრაქტიკოსის ანგარიშის თარიღი]

[პრაქტიკოსის მისამართი]

გამოსცა:

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board®

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org
ISBN: 978-1-60815-318-3

თარგმნა:

თბილისი, წერეთლის გამზ. 61
ტელ/ფაქსი: (+995 32) 235 0157
www.gfpaa.ge