

**ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის  
სტატია წევრი ორგანიზაციებისთვის**

„საავტორო უფლება © 2012 წლის დეკემბერი ეკუთვნის ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციას (ბსფ). ყველა უფლება დაცულია. გამოიყენება ბსფ-ის ნებართვით. წინამდებარე დოკუმენტის გამრავლების, შენახვის, ან გადაცემის, ან სხვა ანალოგიური მიზნით გამოყენების ნებართვის მისაღებად დაგვიკავშირდით [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org). წინამდებარე პუბლიკაცია ინგლისური ენიდან ქართულ ენაზე თარგმნა საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ. ბსფ თავის თავზე არ იღებს არანაირ პასუხისმგებლობას თარგმანის სისწორესა და სისრულეზე, ან ქმედებებზე, რომელიც სტატიის გამოყენებას შეიძლება მოჰყვეს“.

**სტანდარტი შემზღვეული რწმუნების მიმოხილვის გარიგებების შესახებ  
განკუთვნილია მცირე და საშუალო საწარმოთათვის**

იცვლება მცირე და საშუალო საწარმოთა მარწმუნებელი მომსახურების გლობალური ბაზარი. გავრცელებულ პრაქტიკად გადაიქცა მცირე და საშუალო საწარმოთა განთავისუფლება სავალდებულო აუდიტისგან, ხოლო მოთხოვნა მცირე და საშუალო საწარმოთა არააუდიტურ მომსახურებასა და აუდიტთან დაკავშირებულ მომსახურებაზე სულ უფრო იზრდება. მცირე და საშუალო აუდიტური ფირმები იდეალურ მდგომარეობაში იმყოფებიან, რათა დაეხმარონ თავიანთ მცირე და საშუალო დამკვეთებს და აუხსნან, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ რა ღონის რწმუნებას შეუძლია ყველაზე უკეთ მათი მოთხოვნილებების დაკმაყოფილება. გარდა ამისა, ბუნებრივია, აუდიტური ფირმები მზად უნდა იყვნენ ამგვარი მომსახურების სათანადო ღონეზე გასაწევად.

ამაში აუდიტორებს (აუდიტურ ფირმებს) დაეხმარება აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების სტანდარტების საბჭოს (IAASB) მიერ მიმოხილვის გარიგებების შესახებ 2012 წლის სექტემბერში გამოცემული საერთაშორისო სტანდარტი (მისს) 2400 (განახლებული) – „გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის გარიგებები“<sup>1</sup>. განახლებული სტანდარტი, რომელიც ძალაში შედის 2013 წლის 31 დეკემბერს ან მის შემდეგ დასრულებული საანგარიშგებო პერიოდებისთვის, მოიცავს სტანდარტის წინა ვერსიასთან შედარებით უფრო გამკაცრებულ მოთხოვნებს და დამატებით სახელმძღვანელო მითითებებს, ასევე ხელს უწყობს მიმოხილვის გარიგების არსისა და სპეციფიკის უფრო ნათლად გაგებას.

**მიმოხილვის გარიგების ღირსებები**

მიმოხილვა არის (აუდიტთან შედარებით) შეზღუდული რწმუნების გარიგება, რაც იმას ნიშნავს, რომ მიმოხილვის გარიგების შედეგად მიღებული რწმუნება იმყოფება აუდიტისა (დასაბუთებული რწმუნების გარიგება) და კომპილაციური გარიგებით (გარიგება, რომელიც არანაირ რწმუნებას არ უზრუნველყოფს) მიღწეულ რწმუნებებს შორის. მისს 2400 (განახლებული) მარტო იმისთვის კი არ არის განკუთვნილი, რომ მომხმარებელი უზრუნველყოს

---

<sup>1</sup> მისს 2400 (განახლებული) გამოიცა დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტის (დასს) 4410 (განახლებული) – „კომპილაციური (გარიგებები) (2012 წელი) გამოცემის შემდეგ, რომელიც ასევე ეხება ისეთ მომსახურებას, რომელიც აკმაყოფილებს მცირე და საშუალო საწარმოთა სპეციფიკურ მოთხოვნილებებს.

შეზღუდული რწმუნების ეფექტური და მყარი დონით, არამედ იმისთვისაც, რომ პრაქტიკოსმა ეფექტურად შეასრულოს მიმოხილვის მომსახურება, მიმოხილვას დაქვემდებარებული ანგარიშების სირთულის პროპორციულად.

მცირე და საშუალო საწარმოებმა, რომლებსაც არ მოეთხოვებათ სავალდებულო აუდიტის ჩატარება, შეიძლება მაინც მოისურვონ გარკვეული დონის დამოუკიდებელი რწმუნების მიღება თავიანთი ფინანსური ანგარიშების სანდოობის დონის ასამაღლებლად, რა შემთხვევაშიც, მიმოხილვის გარიგების ჩატარება შეიძლება იდეალური გადაწყვეტილება იყოს. გარდა ამისა, სამუშაო, რომელიც საჭიროა მიმოხილვის გარიგების შესასრულებლად, საზოგადოდ, აუდიტის დროს ჩასატარებელ სამუშაოსთან გაცილებით უფრო ნაკლებია და ამიტომ მიმოხილვის გარიგება ეკონომიკურად (დანახარჯების თვალსაზრისით) უფრო ეფექტური ვარიანტი იქნება ზემოაღნიშნულ მცირე და საშუალო საწარმოთათვის.

### **როლის უნდა ჩატარდეს მიმოხილვა**

მიმოხილვის გარიგების ზემოხსენებული სტანდარტის თანახმად, პრაქტიკოსს მხოლოდ მაშინ შეუძლია მიმოხილვის გარიგების ჩატარება, როდესაც არსებობს რაციონალური მიზანი და, ამავე დროს, მიმოხილვის გარიგების ჩატარება მოცემული კონკრეტული გარემოებებისთვის მისაღებია. რას ნიშნავს რაციონალური მიზანი? ამის ტიპური მაგალითია, როდესაც მიმოხილვა (აუდიტისგან განსხვავებით) დააკმაყოფილებს საკანონმდებლო თუ მარეგულირებელ საანგარიშებო მოთხოვნებს/მიზნებს. გარიგება, რომელსაც არ გააჩნია რაციონალური მიზანი, ისეთი გარიგებაა, როდესაც პრაქტიკოსის სამუშაოს მასშტაბები მნიშვნელოვნად შეზღუდულია, ანუ, როდესაც ხელმძღვანელობა დაუსაბუთებლად უზღუდავს პრაქტიკოსს ზოგიერთი პიროვნების გამოკითხვების ჩატარებას.

როდის მიიჩნევა მიმოხილვის გარიგება „მოცემული კონკრეტული გარემოებებისთვის მისაღებად“? როდესაც პრაქტიკოსი დარწმუნებულია, რომ მიმოხილვის მომსახურების შესრულებით შესაძლებელია გარიგების რისკის მისაღებ დონემდე შემცირება. მაგალითად, მიმოხილვა შეიძლება შესაფერისი არ იყოს რთული სამეურნეო სუბიექტებისთვის, როგორცაა ბანკები, ან სადაზღვევო კომპანიები, როდესაც მარტო გამოკითხვებისა და ანალიზური პროცედურების ჩატარება საკმარის დონემდე ვერ შეამცირებს გარიგების რისკს. ასეთ შემთხვევაში, უფრო მისაღებია აუდიტის ჩატარება.

### **მოთხოვნები**

ისმის კითხვა: მაშ, როგორ გაიგებს პრაქტიკოსი, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი მტკიცებულებები გამოტანილი დასკვნის გასამყარებლად, თუ მიმოხილვის გარიგება გამიზნულია მხოლოდ შეზღუდული რწმუნების მისაღწევად? პირველ რიგში, გავიხსენოთ თვითონ არამოდირიცირებული ფორმის მიმოხილვის დასკვნა/მოსაზრება, რომელსაც პრაქტიკოსი გამოთქვამს მიმოხილვის გარიგების შედეგად შედგენილ დასკვნაში: „ჩვენ მიერ ჩატარებული მიმოხილვის მსვლელობისას არ შეგვხვედრია ისეთი რამ, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ ფინანსური ანგარიშგება წარდგენილი არ არის სამართლიანად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით...“). პიროვნებამ, რომელმაც არ იცის მიმოხილვის გარიგების სტანდარტის შინაარსი, შეიძლება იფიქროს, რომ პრაქტიკოსს შეუძლია თავისი დასკვნის გამოტანა ისე, რომ არაფერი გააკეთოს, ანუ არაფერი აღმოუჩინია, მაშასადამე, არაფერი გაკეთებულა. ამგვარი აღქმა სრულიად ეწინააღმდეგება სტანდარტის მოთხოვნებს. კერძოდ, სტანდარტი მოითხოვს, რომ:

- ყველა პრაქტიკოსი, რომელიც ასრულებს მიმოხილვას, უნდა იცავდეს სულ მცირე იმ ეთიკურ მოთხოვნებს მაინც, რომლებსაც ითვალისწინებს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის ბუღალტერთა საერთაშორისო ეთიკის სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული პროფესიონალ ბუღალტერთა ეთიკის კოდექსი, ხოლო მისი

აუდიტური ფირმა უნდა იცავდეს სულ მცირე ხარისხის კონტროლის ისეთ სტანდარტებს, რომლებსაც ითვალისწინებს ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი (ხკსს) 1<sup>2</sup>;

- პრაქტიკოსმა საფუძვლიანი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას დამკვეთისა და მისი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოქმედი საფუძვლების შესახებ სულ მცირე იმ ნაწილებში მაინც, რომლის ცოდნაც სტანდარტით ევალუა და რაც საკმარისი იქნება ფინანსური ანგარიშგების ისეთი სფეროების გამოსავლენად, სადაც, სავარაუდოდ, უზუსტობები შეიძლება არსებობდეს; და
- პრაქტიკოსმა უნდა ჩაატაროს გამოკითხვები და ანალიზური პროცედურები ფინანსური ანგარიშგებისთვის არსებით ყველა მუხლთან დაკავშირებით და ყურადღება გაამახვილოს იმ მუხლებზე, სადაც, სავარაუდოდ, შესაძლებელია არსებითი უზუსტობების წარმოქმნა.

გარიგების პარტნიორს უნდა ჰქონდეს მარწმუნებელი მომსახურების შესასრულებლად საჭირო სათანადო კვალიფიკაცია, უნარ-ჩვევები და ტექნიკური ცოდნა, ასევე კარგად უნდა ერკვეოდეს მოცემული კონკრეტული გარიგების გარემოებების შესაფერის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში/სტანდარტებში. მაშასადამე, გარიგების პარტნიორს ექნება ცოდნის მყარი და სერიოზული ბაზა, რომლის საფუძველზეც ჩაატარებს მიმოხილვის პროცედურებს, რათა უზრუნველყოს იმის გარანტია, რომ მის მიერ ჩატარებული პროცედურები ეფექტურია და იძლევა საკმარის და შესაფერის მტკიცებულებებს დასკვნის გამოსატანად. ყოველივე ეს მნიშვნელოვან წონას მატებს მიმოხილვის გარიგების შედეგად გამოტანილ დასკვნას, ხოლო მიღწეულ რწმუნებას ანიჭებს სერიოზულ და მნიშვნელოვან დონეს.

### ***მიმოხილვის გარიგების პროცედურები***

სტანდარტი მოითხოვს, რომ პრაქტიკოსმა გამოკითხვებისა და ანალიზური პროცედურები დაეგეგმოს ფინანსური ანგარიშგების ყველა არსებითი მუხლისთვის და ყურადღების კონცენტრაცია მოახდინოს ფინანსური ანგარიშგების ისეთ ნაწილებზე, სადაც უფრო მოსალოდნელია არსებითი უზუსტობების არსებობა. გარდა ამისა, არსებობს პირობითი მოთხოვნები იმის შესახებ, რომ პრაქტიკოსმა ინფორმაცია უნდა მოიპოვოს დაკავშირებული მხარეების, ფუნქციონირებადი საწარმოს, თაღლითობისა და კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევის შესახებ. სტანდარტით გათვალისწინებული გამოკითხვებისა და ანალიზის სიღრმე გულისხმობს იმ დონეს, რაც დასჭირდება დასკვნების გამოსატანად კვალიფიციურ პრაქტიკოსს, რომელიც საფუძვლიანად არის ინფორმირებული სამეურნეო სუბიექტისა და მისი ოპერაციების შესახებ. ჩატარებულმა პროცედურებმა პრაქტიკოსი უნდა უზრუნველყოს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებებით, რომლის საფუძველზეც ჩამოაყალიბებს მოსაზრებას/დასკვნას, რომელიც მოითხოვება მიმოხილვის გარიგების დასკვნით. სტანდარტი დამუშავებულია იმგვარად, რომ თუ პრაქტიკოსი ვერ აღმოაჩენს პოტენციურ არსებით უზუსტობას, შეიძლება საკმარისი იყოს კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი გამოკითხვების, ანალიზური პროცედურებისა და სხვა პროცედურების ჩატარება. არ მოითხოვება უფრო მეტი სამუშაოს შესრულება.

თუმცა, აღსანიშნავია, რომ პრაქტიკოსს, გარიგების მსვლელობისას ნებისმიერ დროს, შეუძლია გამოკითხვებისა და ანალიზური პროცედურების გარდა სხვა პროცედურების ჩატარებაც, როგორცაა, მაგალითად, დაკვირვება, ან დადასტურება. ამ პროცედურების ჩატარების აუცილებლობის შესახებ გადაწყვეტილების მიღება პრაქტიკოსის პროფესიული განსჯის საგანია. ამასთან, ზემოაღნიშნული პროცედურების ჩატარებით მიმოხილვის გარიგება ვერ გადაიქცევა აუდიტად – აუდიტი ეყრდნობა სამუშაოს სრულიად განსხვავებულ სტრუქტურას: რისკის შეფასება,

---

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

გამოვლენილ რისკებზე რეაგირება და უფრო ამომწურავი სპეციფიკური პროცედურების ჩატარება, ხოლო მიმოხილვის გარიგების მიზანია შეზღუდული რწმუნების უზრუნველყოფა მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

### **მიმოხილვის დამატებითი პროცედურები და დასკვნის მომზადება**

სავსებით შესაძლებელია, რომ, ზოგ შემთხვევაში, პრაქტიკოსმა გამოკითხვებისა და ანალიზური პროცედურების ჩატარების შედეგად დაასკვნას, რომ ვერ მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები დასკვნის გამოსატანად მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, ან ამ პროცედურების ჩატარებისას პრაქტიკოსის ყურადღება მიიქცეოს ისეთმა რამემ, რაც იმის მიმანიშნებელი იქნება, რომ შესაძლოა ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარი იყოს. ასეთ შემთხვევაში, საკითხის გასარკვევად პრაქტიკოსმა უნდა ჩაატაროს დამატებითი პროცედურები. ანალოგიურად, დამატებითი პროცედურების შერჩევაშიც თვითონ პრაქტიკოსის პროფესიულ მოსაზრებას გადაწყვეტი მნიშვნელობა აქვს.

დამატებითი პროცედურების ჩატარების შედეგად:

- პრაქტიკოსი უნდა დარწმუნდეს, რომ განსახილველი საკითხი, სავარაუდოდ, ვერ გამოიწვევს არსებით უზუსტობას ფინანსურ ანგარიშგებაში, ანუ ფინანსური ანგარიშგება არ იქნება არსებითად მცდარი; ან
- პრაქტიკოსმა უნდა დაასკვნას, რომ მოცემული საკითხის გამო მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება განდება არსებითად მცდარი, რა შემთხვევაშიც, აღნიშნული უზუსტობა მითითებული უნდა იყოს პრაქტიკოსის მიერ შედგენილ მიმოხილვის დასკვნაში, სათანადო წესების დაცვით; ან
- პრაქტიკოსმა შეიძლება ვერ შეძლოს დასკვნის გამოტანა არსებითი უზუსტობის ალბათობის შესახებ, რა შემთხვევაშიც, პრაქტიკოსმა მიმოხილვის დასკვნაში მინიშნება უნდა გააკეთოს მიმოხილვის მასშტაბის შეზღუდვის შესახებ.

მიმოხილვის გარიგება/დავალება მნიშვნელოვანი მომსახურებაა, რომელიც უზრუნველყოფს რწმუნების საკმაოდ მნიშვნელოვან/სერიოზულ დონეს, რაც ამაღლებს ფინანსური ანგარიშგების სანდოობას და ხელს უწყობს მომხმარებელთა ცვალებადი ბაზრის მოთხოვნილებების დაკმაყოფილებას. მის 2400 (განახლებული) იმისთვისაა გამიზნული, რომ განდეს ამგვარი მომსახურების გაწვევისთვის საერთაშორისო დონეზე აღიარებული ბაზა/კრიტერიუმი. როდესაც ამ სტანდარტს გაეცნობით, თქვენ თვითონ მიხვდებით, რატომ არის ასე.

### **ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) რესურსები**

ბსფ-ის მცირე და საშუალო ფორმის კომიტეტის საქმიანობისა და მისი რესურსების შესახებ დეტალური ინფორმაციის მისაღებად (უფასოდ) შეგიძლიათ მიმართოთ კომიტეტის ვებგვერდს: [www.ifac.org/SMP](http://www.ifac.org/SMP)