

ნინო ფაილოძე, რუსუდან ქუთათელაძე,
ლავრენტი ჭუმბურიძე, ზურაბ თოლორდავა

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი

<https://doi.org/10.36073/978-9941-28-873-9>



საგამომცემლო სახლი
„ტექნიკური უნივერსიტეტი“

საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი

ნინო ფაილოძე, რუსუდან ქუთათელაძე,
ლავრენტი ჭუმბურიძე, ზურაბ თოლორდავა

ფინანსური ანგარიშების აუდიტი



დამტკიცებულია სახელმძღვანელოდ
საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის
სარედაქციო-საგამომცემლო საბჭოს
მიერ. 05.04.2022, ოქმი №1

თბილისი
2022

სახელმძღვანელოში განხილულია ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტები და ელემენტები კერძო და საჯარო სექტორში; ფინანსური ანგარიშგებისა და საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (სსბასს); ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის რეგულირების პრაქტიკა და სტანდარტები; საჯარო ფინანსების მართვის ელექტრონული სისტემა და აღრიცხვა სახელმწიფო ხაზინის ელექტრონული მომსახურების სისტემაში; სახელმწიფო ფინანსების მართვაში გამოცდილების გაზიარებისა და ერთობლივად სწავლების პროგრამები (PEMPAL - Public Expenditure Management Peer Assisted Learning) და ასევე პროგრამა - ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება სახელმწიფო სექტორში (PULSAR - The Public Sector Accounting and Reporting Program); ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის თავისებურებები და მასთან დაკავშირებული საკითხები.

სახელმძღვანელო ორიენტირებულია ბიზნესის ადმინისტრირების პროფილის სადოქტორო საგანმანათლებლო პროგრამების ასათვისებლად. სასარგებლო იქნება თანამედროვე ფინანსური მენეჯმენტის პრაქტიკოსი მუშაკებისათვის ეფექტიანი სამეწარმეო საქმიანობის უზრუნველსაყოფად.

სამეცნიერო რედაქტორები: ეკონომიკის მეცნიერებათა დოქტორი,
პროფესორი ნ. ბაკაშვილი,
ბიზნესადმინისტრირების აკადემიური დოქტორი
გ. ჩადუნელი

რეცენზენტები: საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის ბიზნესტექნოლოგიების ფაკულტეტის ასოცირებული პროფესორი გიორგი სულაშვილი,
სსიპ სამცხე-ჯავახეთის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ბიზნესის ადმინისტრირების ფაკულტეტის პროფესორი, ეკონომიკის დოქტორი ცისკარა ზარანდია,
სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის წარმომადგენლობითი საბჭოს თავმჯდომარე, ბიზნესისა და სოციალურ მეცნიერებათა ფაკულტეტის პროფესორი დავით ჯალაღონია

© საგამომცემლო სახლი „ტექნიკური უნივერსიტეტი“, 2022

ISBN 978-9941-28-873-9

<http://www.gtu.ge>

ყველა უფლება დაცულია. ამ წიგნის არც ერთი ნაწილის (იქნება ეს ტექსტი, ფოტო, ილუსტრაცია თუ სხვა) გამოყენება არანაირი ფორმით და საშუალებით (იქნება ეს ელექტრონული თუ მექანიკური) არ შეიძლება გამოცემლის წერილობითი ნებართვის გარეშე.

საავტორო უფლებების დარღვევა ისჯება კანონით.

წიგნში მოყვანილი ფაქტების სიზუსტეზე პასუხისმგებელია ავტორი/ავტორები.

ავტორის/ავტორთა პოზიციას შეიძლება არ ემთხვეოდეს საგამომცემლო სახლის პოზიციას.



შესავალი

აუდიტი ბიზნესის გლობალიზაციის პირობებში

კონკურენციისა და ფასწარმოქმნის საბაზრო მექანიზმების პირობებში ბიზნესის წარმატებული ფუნქციონირება არსებითად დამოკიდებულია მისი მართვის ორგანიზაციის დონესა და სტრუქტურაზე, მართვის ფუნქციებისა და მეთოდების ოპტიმალურ რეალიზაციაზე, გარე მომხმარებელთათვის მიწოდებული ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის გამჭვირვალებისა და სანდოობის ხარისხზე, რომლის უზრუნველყოფა მოითხოვს ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის სფეროს სრულყოფილ რეგულაციას.

ეკონომიკის გლობალიზაციის პირობებში, მსოფლიოში ეკონომიკური განვითარებისა და სიღარიბის დაძლევის ხელშემწყობ ფაქტორებს შორის მნიშვნელოვანია კაპიტალის თავისუფალი გადაადგილების ფაქტორი. ამ პროცესების მართვა კი შეუძლებელია ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირების საერთო წესებისა და ჰარმონიზაციის გარეშე. ამიტომ არის, რომ მსოფლიოს თითქმის ყველა ქვეყანა, აღრიცხვისა და აუდიტის სისტემის რეგულირების თავისებურებისა და რეგლამენტაციის ხარისხის მიუხედავად, ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში ეყრდნობა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს (ფასს), ხოლო აუდიტის სფეროში - აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს (ასს) და თითოეული ქვეყნის რეგულირების სისტემა მეტნაკლებად ამ სტანდარტებთან არის დაკავშირებული.

გლობალიზაციის ეპოქაში ეკონომიკური ინფორმაციის სანდოობა ასოცირდება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ცნებასთან, სწორედ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი წარმოადგენს ერთადერთ აღიარებულ და ხელმისაწვდომ ინსტრუმენტს, რომელიც ყველა დაინტერესებულ სუბიექტს - ინვესტორებს (აქციონერებს), კრედიტორებს, სახელმწიფო უწყებებსა და მარეგულირებელ ორგანოებს, პროდუქციისა და მომსახურების კორპორაციულ მომხმარებლებს - უზრუნველყოფს ყველაზე მაღალი ხარისხის საიმედო ფინანსური ინფორმაციით.

მსოფლიო პრაქტიკისა და სათანადო ევროდირექტივების მოთხოვნების შესაბამისად საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების აუცილებლობას განაპირობებს საინვესტიციო და ბიზნესგარემოს განვითარების ხელშემწყობის აუცილებლობა, რომელიც ეკონომიკის განვითარების სტიმულირებაზე ზემოქმედების უმნიშვნელოვანესი ელემენტია, აგრეთვე ქვეყანაში გაცხადებული პოლიტიკური და ეკონომიკური კურსი - გახდეს ევროკავშირის წევრი.

თავი I. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ობიექტი

1.1. ფინანსური ანგარიშგებისა და მისი კომპონენტების ზოგადი მიმოხილვა

საქართველოში კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება რეგულირდება „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონით. ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება უნდა შეესაბამებოდეს ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს.

ფინანსური ანგარიშგება. ფინანსური ანგარიშგება ასახავს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსურ შედეგებს. მასში ასახული ინფორმაცია გამოიყენება მომხმარებელთა მიერ გადაწყვეტილებების მისაღებად.

ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებლები პირობითად შეიძლება დაიყოს: პირდაპირი ფინანსური ინტერესების მქონე, არაპირდაპირი ფინანსური ინტერესების მქონე და ფინანსურად დაუინტერესებელი მომხმარებლები.

პირდაპირი ფინანსური ინტერესების მქონე მომხმარებლებს მიეკუთვნებიან: არსებული და პოტენციური ინვესტორები, საკრედიტო ორგანიზაციები, მომწოდებლები და დებიტორები.

არაპირდაპირი ფინანსური ინტერესების მქონე მომხმარებლებს მიეკუთვნება: საგადასახადო სამსახური, მომსახურე ბანკები, შემკვეთები, სადაზღვევო კომპანიები, სამთავრობო ორგანიზაციები.

ფინანსურად დაუინტერესებელ მომხმარებელს მიეკუთვნება სტატისტიკის ორგანოები, აუდიტორული ფირმები, არბიტრაჟი, საზოგადოება.

ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებელთა ძირითადი ჯგუფების ინტერესებს და ამ ინფორმაციის გამოყენების მიმართულებებს განსაზღვრავს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები“. მომხმარებელთა ძირითადი კატეგორიების მოთხოვნილებები ასე შეიძლება ჩამოყალიბდეს:

არსებული და პოტენციური ინვესტორები დაინტერესებული არიან მათ მიერ ჩადებული ინვესტიციებისა და ამ ინვესტიციებიდან მიღებულ შემოსავლებთან დაკავშირებული რისკით. ამიტომ ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის საფუძველზე მათ უნდა განსაზღვრონ, გაყიდონ, დაიტოვონ თუ იყიდონ ფასიანი ქაღალდები. მათ აგრეთვე აინტერესებთ, აქვს თუ არა საწარმოს დივიდენდების გადახდის უნარი.

საწარმოს პერსონალი დაინტერესებულია ფინანსური მდგომარეობის სტაბილურობით და მომგებიანობით. მათ აინტერესებთ აქვს თუ არა საწარმოს უნარი მუდმივი სამუშაო ადგილებით, შრომის ანაზღაურებით, დახმარებებითა და პენსიებით მათი უზრუნველყოფა მოხუცებულობის პერიოდში.

კრედიტის გამცემები ანუ საკრედიტო ორგანიზაციები (ბანკები) დაინტერესებულია მათ მიერ გაცემული კრედიტებისა და ამ კრედიტების სარგებლობისთვის სათანადო პროცენტების დროული დაბრუნებით.

მომწოდებლები და სხვა სავაჭრო კრედიტორები დაინტერესებული არიან ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციით, რომლის საშუალებითაც შესაძლებელია განისაზღვროს რამდენად დროულად მიიღებენ ისინი მათ კუთვნილ თანხებს. ამ ჯგუფის მომხმარებლისათვის საწარმო საინტერესოა იმ ხანმოკლე პერიოდის განმავლობაში, როდესაც მათ საწარმოსთან ურთიერთობა აქვთ. თუ საწარმო მათთვის მთავარი მომხმარებელია, თავისთავად ცხადია, მათი ინტერესები ხანგრძლივ პერიოდზე ვრცელდება.

მომხმარებლები, დებიტორები ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციას იყენებენ იმ მიზნით, რომ განსაზღვრონ საწარმოს ფუნქციონირების ხანგრძლივობა, დაადგინონ, ხომ არ არის მოსალოდნელი საწარმოს საქმიანობის შეწყვეტა. ეს განსაკუთრებით საინტერესოა იმ შემთხვევაში, როდესაც მომხმარებლებს საწარმოსთან ხანგრძლივი ურთიერთობები აქვთ და მათზე არიან დამოკიდებული.

მთავრობები და მათი უწყებები (სახელმწიფო სტრუქტურები) ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციას იყენებენ საწარმოს საქმიანობის დადგენის, მისი შემოსავლების განსაზღვრის და რესურსების განაწილების, საწარმოს საქმიანობასა და საგადასახადო პოლიტიკის რეგულირების მიზნით. საზოგადოებას ინფორმაცია საწარმოს როლის და ადგილის შესახებ ეროვნულ ან რეგიონალურ ეკონომიკაში, რათა გადაწყვიტოს მოსახლეობის დასაქმების ეკოლოგიური და სოციალური საკითხები. ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაცია საზოგადოებას ეხმარება საწარმოს განვითარების მიმართულებებისა და კანონზომიერებათა დადგენაში.

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია საანგარიშგებო პერიოდში მომხდარი ყველა სამეურნეო ოპერაციით გამოწვეული ფინანსური შედეგი და მდგომარეობა. ამ დაჯგუფებებს ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებს უწოდებენ. ეს ელემენტები ბუღალტრულ ბალანსში წარმოდგენილია აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალით, ხოლო მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში – შემოსავლებისა და ხარჯების სახით.

ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტები და ელემენტები. ფინანსური ანგარიშგების სრულ კომპლექტში შედის: 1. ბალანსი, 2. მოგება-ზარალის ანგარიშგება (შემოსავლებისა და ხარჯების ანგარიშგება), 3. ანგარიშგება ფულადი ნაკადების შესახებ, 4. ანგარიშგება საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების შესახებ,

5. საადრიცხვო პოლიტიკა და განმარტებითი შენიშვნები ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

ბალანსი. ტერმინი „ბალანსი“ წარმოდგება ორი ლათინური სიტყვისგან „ბის - ორი“ და „ლანხ“-სასწორი თეფში, რაც სიტყვასიტყვით „წონასწორობას“ ნიშნავს.

ეკონომიკაში ბალანსის რამდენიმე სახეა ცნობილი: ბუღალტრული ბალანსი, შემოსავლებისა და გასავლების ბალანსი, მატერიალური რესურსების ბალანსი, საგადამხდელო ბალანსი და სხვ. ჩვენი შესწავლის საგანი ბუღალტრული ბალანსია, რომლის დანიშნულებაც ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის ასახვა დროის კონკრეტული მომენტისათვის.

ბუღალტრული ბალანსი გვიჩვენებს, რა სახის ქონებას ფლობს საწარმო და რომელი წყაროებიდან არის ეს ქონება ფორმირებული.

ბუღალტრული ბალანსის შედგენისას აუცილებელია ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების გათვალისწინება, რომლებიც განხილული იყო წინა თავებში.

ბუღალტრული ბალანსი ბუღალტრული მონაცემების დამუშავების დასკვნითი ეტაპია და მათ განაზოგადებს ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის ერთი საინფორმაციო მოდელის სახით.

სპეციალურ ეკონომიკურ ლიტერატურაში ბუღალტრულ ბალანსს განმარტავენ, როგორც საწარმოს ეკონომიკური რესურსებისა და მთლიანი კაპიტალის მდგომარეობის განზოგადებას ერთი თარიღისათვის ფულად საზომ ერთეულში.

საწარმოს ეკონომიკური რესურსების (აქტივების) ცნებაში, როგორც უკვე აღინიშნა, იგულისხმება საწარმოს ქონება – მატერიალური და არამატერიალური საშუალებების, ფულადი საშუალებების, სამეურნეო საქმიანობის პროცესში წარმოშობილი და ანგარიშსწორებაში არსებული საშუალებების სახით. საწარმოს მთლიანი კაპიტალი კი მოიცავს საკუთარ კაპიტალსა და ვალდებულებებს.

ბალანსი ორი ნაწილისაგან შედგება, რომელთაგან ერთი ასახავს აქტივებს (ეკონომიკურ რესურსებს), მეორე კი საკუთარი კაპიტალისა და ვალდებულებების ჯამს (ეკონომიკური რესურსების წარმოშობის წყაროები). როგორც უკვე ვიცით, ბალანსის ორივე ნაწილში, ორმხრივობის პრინციპის თანახმად, ტოლფასი სიდიდეები თავსდება.

აქტივები = საკუთარი კაპიტალი + ვალდებულებები.

საწარმოს ბუღალტრულ ბალანსს ადგენენ დროის გარკვეული პერიოდის, ჩვეულებრივ, 12 თვის შემდეგ და ასახავს ამ თარიღისათვის რა რაოდენობის აქტივებს ფლობს საწარმო, რამდენია მისი საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები.

ბალანსის შედგენისას აუცილებელია, მიეთითოს დასახელება – ბალანსი, საწარმოს დასახელება, იურიდიული მისამართი, თარიღი, საწარმოს საქმიანობის

სახე, მისი იურიდიულ-სამართლებრივი ფორმა და ბალანსის შედგენისას გამოყენებული ფულის ერთეული.

ბალანსის თითოეული დასახელება, თითოეული ელემენტი ბალანსის მუხლს წარმოადგენს, მუხლების ჯამს ბალანსის თითოეულ ნაწილში ბალანსის ვალუტას, ზოგჯერ კი, ბალანსის სახელწოდებიდან გამომდინარე, უბრალოდ ბალანსს უწოდებენ.

საწარმოს აქტივები ბალანსში გრძელვადიანი და მიმდინარე აქტივების სახით არის წარმოდგენილი. თვით გრძელვადიანი აქტივების შედგენილობაში გამოიყოფა: მატერიალური, არამატერიალური და გრძელვადიანი ფინანსური აქტივები.

მიმდინარე (საბრუნავი) აქტივები ბალანსში წარმოდგენილია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების, ფულადი საშუალებების, ანგარიშსწორებაში არსებული ფულადი საშუალებებისა და ადვილად რეალიზებადი ფასიანი ქაღალდების სახით.

საწარმოს ქონებრივი რესურსი, წარმოშობის წყაროს მიხედვით, ბალანსში წარმოდგენილია საკუთარი კაპიტალისა და ვალდებულებების სახით.

საწარმოს საკუთარი კაპიტალი ბალანსში აისახება შემდეგი მუხლების სახით: საწესდებო ან სააქციო კაპიტალი, საემისიო კაპიტალი, გაუნაწილებელი მოგება (დაუფარავი ზარალი) და სარეზერვო კაპიტალი.

ვალდებულებები აქტივების მსგავსად დაყოფილია გრძელვადიან და მოკლევადიან ვალდებულებებად.

გრძელვადიან ვალდებულებებს მიეკუთვნება: ბანკის გრძელვადიანი კრედიტები და სხვა გრძელვადიანი სესხები, რომლებიც საწარმოს სარგებლის (პროცენტის) გადახდის პრინციპით აქვს მიღებული.

მოკლევადიანი ვალდებულებებია ბანკის მოკლევადიანი კრედიტები და სხვა მოკლევადიანი სესხები, ვალდებულებები საქონლის მიწოდებიდან და მომსახურებიდან. ვალდებულებები საწარმოს პერსონალის მიმართ, საგადასახადო და სხვა დარიცხული ვალდებულებები.

ბალანსში აქტივების კაპიტალისა და ვალდებულებების ასახვის და მუხლების განლაგების თანამიმდევრობისადმი მიდგომის განსხვავებული პრინციპები არსებობს.

ბალანსი შეიძლება აგებულ იქნეს ვერტიკალური და ჰორიზონტალური ფორმატით. ვერტიკალური ფორმის ბალანსში ჯერ თავსდება აქტივები, შემდეგ საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები. ჰორიზონტალური ფორმის ბალანსს კი ორი მხარე აქვს. ერთ მხარეს მოცემულია აქტივები, მეორე მხარეს საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები.

ბალანსში მუხლების განლაგების თანამიმდევრობა ლიკვიდობის პრინციპს ემყარება. საშუალებათა ლიკვიდობა მათ ადვილად რეალიზებადობას ანუ ფულად საშუალებებად ქცევის უნარს ნიშნავს. ბალანსში საშუალებები შეიძლება

მოთავსდეს ლიკვიდობის ზრდის ან კლების მიხედვით. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით ორივე მიდგომა დასაშვებია.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება. მოგებისა და ზარალის (მოგება-ზარალის) ანგარიშგება ასახავს დროის გარკვეული პერიოდის (როგორც წესი, ერთი წლის) სხვადასხვა ფინანსური ოპერაციის შედეგებს – უფრო ზუსტად, ეს არის ფინანსური ანგარიში, სადაც მოცემული დროის პერიოდისათვის საწარმოს შემოსავლებს ხარჯებს ვადარებთ. თუ საბალანსო ანგარიშგება წარმოადგენს “უცაბედ ფოტოსურათს”, მოგება-ზარალის ანგარიშგება შეიძლება შევადაროთ „კინოფილმს”. მასში ჯამდება ყველა შემოსავალი (ან გაყიდვების მოცულობა) ანუ სახსრები, რომელიც იქნა ან იქნება მიღებული მყიდველებისაგან მათთვის მიწოდებული საქონლისა ან მომსახურების ყიდვის შედეგად და ყველა ხარჯი (ხარჯები, რომელიც გაწეულ იქნა შემოსავლის შექმნის პროცესში). შემდეგ შემოსავლებს აკლდება ხარჯები და ვიღებთ მოგებას ან ვხედავთ, თუ რა ზარალი განიცადა საწარმომ.

სამეურნეო პრაქტიკაში მოგება-ზარალის ანგარიშგებას ხშირად უწოდებენ შემოსავლებისა და ხარჯების ანგარიშგებას.

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება. ფულადი ნაკადების ანგარიშგება არის ფინანსური დოკუმენტი, რომელშიც შეჯამებულია შემოსული ფული და ფულადი გასავლები, რომლებიც მოძრაობს სამი მიმართულებით: ძირითადი ოპერაციები, ინვესტირება, ფინანსირება.

ფულადი ნაკადების ანგარიშგების ანალიზი საშუალებას გვაძლევს შევადაროთ საწარმოს ლიკვიდურობის ხარისხი ანუ მისი გადახდისუნარიანობა მოკლევადიანი ვალდებულებების დაფარვის თვალსაზრისით.

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ერთ-ერთი საუკეთესო მაჩვენებელია.

ანგარიშგება საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების შესახებ. ანგარიშგებაში საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების შესახებ აისახება ის ცვლილებები, რომლებიც მოხდა კაპიტალის სიდიდესა და შედგენილობაში სხვადასხვა ოპერაციის შედეგად. ანგარიშგების ეს ფორმა შიფრავს ბალანსის განაყოფს „კაპიტალი და რეზერვები”.

საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების შესახებ საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების ცალკე კომპონენტის სახით უნდა წარადგინოს ანგარიშგება, რომელშიც ასახული იქნება:

- ა) მოცემული საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალი;
- ბ) შემოსავლებისა და ხარჯების შემოსულობების ან ზარალის თითოეული მუხლი, რომელთა აღიარება, სხვა სტანდარტების თანახმად, ხდება პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში და ამ მუხლების საერთო ჯამი;

გ) სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებების შედეგები და არსებითი შეცდომების კორექტირება ბასს 8-ის საბაზისო მეთოდის შესაბამისად;

გარდა ამისა, საწარმომ ანგარიშგებაში ან ახსნა-განმარტებების შენიშვნებში უნდა წარადგინოს შემდეგი ინფორმაცია:

დ) მესაკუთრეებთან და მათთვის კაპიტალის განაწილებასთან დაკავშირებული ოპერაციები;

ე) საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და ბალანსის შედგენის თარიღისათვის აკუმულირებული მოგება-ზარალის ნაშთი და მისი ცვლილება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში;

ვ) შედარება თითოეული კლასის სააქციო კაპიტალის საბალანსო თანხას, საემისიო შემოსავალსა და თითოეული სახის რეზერვს შორის საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და დასასრულისათვის, თითოეული ცვლილების ცალკე გახსნით.

სააღრიცხვო პოლიტიკა და განმარტებითი შენიშვნები ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

ბასს 1-ის 112-ე პუნქტის შესაბამისად, საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია:

ა) ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საფუძვლისა და საწარმოს მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ, ბასს 1-ის 117-124-ე პუნქტების შესაბამისად;

ბ) ფასს-ის მოთხოვნებით გათვალისწინებული განმარტებითი ინფორმაცია, რომელიც უშუალოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში სხვაგან ასახული არ არის; და

გ) დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც უშუალოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში სხვაგან ასახული არ არის, მაგრამ აუცილებელია საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე ელემენტის გასაგებად.

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები უნდა მომზადდეს სისტემატურად. ბალანსის, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების თითოეული მუხლი უნდა დამოწმდეს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში მითითებული შესაბამისი ინფორმაციით.

შენიშვნები და განმარტებები, როგორც წესი, მოცემული უნდა იყოს თანამიმდევრობით, რათა დაეხმაროს მომხმარებელს, გაერკვეს ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულ ინფორმაციაში და შეადაროს იგი სხვა საწარმოთა ანალოგიურ ინფორმაციას:

- იმის აღნიშვნა, რომ ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად;
- შეფასების საფუძვლები და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა;
- დამატებითი დამამტკიცებელი ინფორმაცია უშუალოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი მუხლებისათვის ისეთივე თანამიმდევრობით, როგორც

მოცემულია ფინანსური ანგარიშგების თითოეული მუხლი და თითოეული ფინანსური ანგარიშგება;

- სხვა განმარტებები, რომლებიც მოიცავს:

1. გაუთვალისწინებელ მოვლენებს, ვალდებულებებს, რომლებიც ექვემდებარება შესრულებას და სხვა სახის ფინანსური შინაარსის განმარტებებს;

2. არაფინანსური შინაარსის განმარტებებს.

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ უნდა შეიცავდეს:

- ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გამოყენებული შეფასების სისტემას;

- თითოეულ სპეციფიკურ სააღრიცხვო პოლიტიკას, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სწორად გაგებისათვის.

ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის გარდა, ინფორმაციის მომხმარებლებისათვის მნიშვნელობა აქვს შეფასების მეთოდების (პირვანდელი ღირებულება, მიმდინარე ღირებულება, ნეტო-სარეალიზაციო ღირებულება, რეალური ღირებულება და მიმდინარე ფასი) ცოდნას, რადგან ამის საფუძველზე მზადდება ფინანსური ანგარიშგება. სააღრიცხვო პოლიტიკა შეიძლება მოიცავდეს (მაგრამ არ იზღუდება მხოლოდ ჩამონათვლით) რამდენიმე კომპონენტს:

- აღიარებულ ამონაგებს;

- საწარმოთა კონსოლიდაციის პრინციპებს, შვილობილი და მეკავშირე საწარმოების ჩათვლით;

- ერთობლივ საქმიანობას;

- საწარმოთა გაერთიანებას;

- მატერიალური და არამატერიალური აქტივების აღიარებისა და ცვეთის /ამორტიზაციის დარიცხვას;

- სესხებთან დაკავშირებულ და სხვა დანახარჯების კაპიტალიზაციას;

- სამშენებლო კონტრაქტებს;

- ინვესტირებულ ქონებას;

- ფინანსურ ინსტრუმენტებს და ინვესტიციებს;

- იჯარას;

- სამეცნიერო-კვლევით და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებთან დაკავშირებულ დანახარჯებს;

- სასაქონლო - მატერიალურ ფასეულობებს;

- გადასახადებს, გადავადებული გადასახადების ჩათვლით;

- რეზერვებს;

- საპენსიო უზრუნველყოფის დანახარჯებს;

- უცხოური ვალუტით შესრულებულ ოპერაციებს;

- გეოგრაფიულ და სამრეწველო სეგმენტების განსაზღვრასა და სეგმენტებს შორის ხარჯების განაწილების პრინციპებს;
- ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების განსაზღვრას;
- ინფლაციის ბუღალტრულ აღრიცხვას;
- სახელმწიფო გრანტებს.

ფინანსური ანგარიშგების სხვა საერთაშორისო სტანდარტებში ხაზგასმით მოითხოვება სააღრიცხვო პოლიტიკის განმარტება ზემოჩამოთვლილი სააღრიცხვო ობიექტებისათვის.

სხვა სახის განმარტებები:

თუ ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე ნაწილში არ არის ასახული, საწარმომ უნდა აღწეროს შემდეგი ინფორმაცია:

- საწარმოს ადგილმდებარეობა და სამართლებრივი ფორმა, ქვეყანა, სადაც არის რეგისტრირებული საწარმოს და ოფისის მისამართი (ან საქმიანობის ძირითადი ადგილი, თუ იგი განსხვავდება რეგისტრირებული ოფისის მისამართისაგან);
- საწარმოს ოპერაციების შინაარსისა და ძირითადი საქმიანობის აღწერა;
- ძირითადი საწარმოს და საწარმოთა ჯგუფის ძირითადი საწარმოს დასახელება;
- საწარმოს მუშაკთა რაოდენობა საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულს ან მათი საშუალო რაოდენობა საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში.

1.2. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს)

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) შექმნის აუცილებლობა განპირობებული იყო იმ გარემოებათა გამო, რომ საგარეო ეკონომიკური ურთიერთობების განვითარებამ წარმოშვა სააღრიცხვო ინფორმაციის დამუშავებისადმი ერთიანი მიდგომის აუცილებლობა. ცალკეული ქვეყნების კანონმდებლობით მომზადებული სააღრიცხვო ინფორმაცია გარკვეულ დაბრკოლებას წარმოადგენდა საგარეო ეკონომიკური ურთიერთობებისათვის.

სწორედ ამიტომ, სხვადასხვა ქვეყნის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებისა და სააღრიცხვო პოლიტიკის ჰარმონიზაციის მიზნით 1973 წლის 29 ივნისს ავსტრალიის, კანადის, საფრანგეთის, გერმანიის, იაპონიის, მექსიკის, ნიდერლანდების გაერთიანებულ სამეფოს, ირლანდიისა და ამერიკის შეერთებული შტატების ბუღალტერთა პროფესიულ კავშირებს შორის შეთანხმების შედეგად, შეიქმნა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტი (ბასსკ). 1982 წელს ნოემბერში მოხდა შეთანხმებისა და წესდების შესწორება და ხელმოწერა. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (ბასსს) შეიქმნა 2001 წელს, როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის (ბასსკ) ფონდის ნაწილი.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიზნად დასახული აქვს, საზოგადოების ინტერესების სასარგებლოდ შექმნას მაღალი ხარისხის, გასაგები, პრაქტიკულად განხორციელებადი და საერთაშორისო დონეზე

ადიარებული ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტები, რომლებიც დაეყრდნობა ნათლად ჩამოყალიბებულ პრინციპებს. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს) წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებსა და ინტერპრეტაციებს, რომლებიც გამოსცა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ (ბასსს). ამ სტანდარტების მიზანია, უზრუნველყოს მაღალი ხარისხის, გამჭვირვალე და შესადარისი ინფორმაციის ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში. მას შემდეგ, რაც ბასსს-მა საქმიანობა დაიწყო 2001 წლის 1 აპრილს, მნიშვნელოვნად გაიზარდა იმ ქვეყნების რიცხვი, რომლებიც ფასს-ებს იყენებენ, ან დასახული აქვთ მიზნად ფასს-ების ადიარება.

ფინანსური ანგარიშგების ინტერპრეტაციების საერთაშორისო კომიტეტს (ფაისკ) წარმოადგენს თოთხმეტი ხმის უფლების მქონე წევრი და ხმის უფლების არმქონე თავმჯდომარე. ფინანსური ანგარიშგების ინტერპრეტაციების საერთაშორისო კომიტეტის (ფაისკ) ფუნქციაა ფასს-ის ინტერპრეტაციების მომზადება და ბასსს-სათვის დასამტკიცებლად გადაცემა, ხოლო სტრუქტურულ საფუძვლებთან მიმართებით, დროული მითითებების უზრუნველყოფა ფინანსური ანგარიშგების პრობლემურ საკითხებზე, რომლებიც ასახული არ არის ფასს-ში. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო ინტერპრეტაციების კომიტეტმა 2002 წელს შეცვალა ყოფილი ინტერპრეტაციების მუდმივმოქმედი კომიტეტი (იმკ).

„სტანდარტი“ ინგლისური სიტყვაა და ნიშნავს „ნორმას“, „ნიმუშს“. ბუღალტრული აღრიცხვის ნორმატიულ დოკუმენტაციასთან მიმართებით იგი ნიშნავს ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტურად გაფორმებულ წესების კომპლექსს. თითოეული „ნორმა“, „ნიმუში“, „წესი“ განსაზღვრავს ამა თუ იმ მოვლენის აღრიცხვის არსს, მეთოდს.

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის წევრები ავტომატურად ხდებიან „ფაისკ“-ის წევრები. საქართველოს „ფაისკ“-ში (ასევე მსოფლიოში) წარმოადგენს საქართველოს პროფესიული ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია. ამჟამად ფაისკ-ის შემადგენლობაში, ისევე, როგორც ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციაში (IFAC) 180-მდე პროფესიული ბუღალტრული ორგანიზაციაა 135-ზე მეტი ქვეყნიდან.¹ ფაისკ-ის მიერ გამოცემული ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ფაისკ -ები) მუდმივად განიხილება, რათა, საჭიროების შემთხვევაში, შესწორდეს.

ფასს წარმოადგენს შედარებით რაციონალური წესების „ნაერთს“, რომლებიც სხვადასხვა ქვეყანაში გამოყენებული ნორმების დეტალური ანალიზის შედეგად იქნა შერჩეული. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტი მუდმივად გადასინჯავს როგორც აღრიცხვის პრაქტიკას, ისე თეორიას, რომელიც ამ პრაქტიკას უდევს საფუძვლად.

¹ <https://www.ifac.org/who-we-are/membership>

ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები შედგება საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებისა და კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებისაგან.

საქართველოს მთავრობა უფლებამოსილია საჯარო სექტორის ცალკეული კატეგორიების დაწესებულებებისთვის დაადგინოს კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების გამოყენების ვალდებულება მათი საქმიანობის გათვალისწინებით.

კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები შედგება:

1. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისაგან (IFRS),
2. მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისაგან (IFRS for SMEs - International Financial Reporting Standard (IFRS) for Small and Medium-sized Entities (SMEs)),
3. არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების ადგილობრივი (ეროვნული) სტანდარტებისაგან.
4. მეოთხე კატეგორიის საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებისაგან.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS) არის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IASB) მიერ მიღებული სტანდარტები და ინტერპრეტაციები, რომლებიც მოიცავს:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს;
- ბ) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს;
- გ) ინტერპრეტაციებს, რომლებიც მიღებულია ფინანსური აღრიცხვის ინტერპრეტაციების საერთაშორისო საბჭოს (IFRIC) მიერ ან ინტერპრეტაციების მუდმივმოქმედი კომიტეტის (SIC) მიერ.

მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS for SMEs) არის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IASB) მიერ დამტკიცებული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS for SMEs) მცირე და საშუალო საწარმოებისათვის.

არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების ადგილობრივი (ეროვნული) სტანდარტები არის არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირებისათვის რეკომენდებული ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტები, საერთაშორისო პრაქტიკისა და გამოცდილების გათვალისწინებით.

არასამეწარმეო იურიდიული პირის ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტი მომზადებულია „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის საფუძველზე. სტანდარტის შემუშავებისას გათვალისწინებული იყო საქართველოს კერძო სექტორში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სფეროში არსებული გამოცდილება და არასამთავრობო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო პრაქტიკა.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისა (IFRS) და მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS for SMEs) საქართველოს სახელმწიფო ენაზე ხელმისაწვდომობას უზრუნველყოფს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური.

ნებადართულია საერთაშორისო ხელშეკრულებებით განსაზღვრული პროექტების (მათ შორის, მოსამზადებელი ეტაპის) განმახორციელებელმა ორგანიზაციებმა ბუღალტრული აღრიცხვა აწარმოონ საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენებით, თუ აღნიშნული გათვალისწინებულია ხელშეკრულებით, ხოლო ანგარიშგება აწარმოონ საქართველოში მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად.

ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების ჰარმონიზაცია. ფინანსური ბაზრების გლობალიზაციამ მოითხოვა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შემოღება. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (IASB) და ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (IFAC) გამოსცემენ ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს და მათი პრაქტიკაში გამოყენებისათვის შემოთავაზებულია პრინციპები, რომლებიც საბაზრო ეკონომიკის ნებისმიერი ქვეყნის კანონმდებლობისა და მარეგულირებელი ორგანოს ამოსავალ დებულებებად უნდა განვიხილოთ. ეს პრინციპებია:

- კრიტერიუმების დადგენა კომპანიებისათვის, რომლებსაც ევალებათ გამოიყენონ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) სრული ან გამარტივებული ვერსია;
- კომპანიების განსაზღვრა, რომლებსაც მოეთხოვებათ აუდიტის ჩატარება;
- სახელმწიფო ზედამხედველობის სტრუქტურის განსაზღვრა, რომლებიც მონიტორინგს გაუწევენ ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სტანდარტების გამოყენებას;
- პროფესიის (პროფესიული ორგანიზაციების) როლის განსაზღვრა, რომელიც გულისხმობს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) წევრი ბუღალტერთა და აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაციების მიერ საერთაშორისო სტანდარტების თარგმნას და გამოქვეყნებას, ტრენინგებისა და სერტიფიცირების ჩატარებას, პროფესიული საქმიანობის ხარისხის მონიტორინგს;
- ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენების წამახალისებელი და დამცავი ინსტიტუციური მექანიზმების შექმნა, რომლებიც უზრუნველყოფს მონიტორინგისა და კონტროლის შესაბამისი ზომების გატარებას;
- პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა სერტიფიცირების ან/და ლიცენზირების წესების არსებობა, რაც საშუალებას იძლევა, დარეგულირდეს საერთაშორისოდ აღიარებული და გავრცელებული სასერტიფიკაციო პროგრამები და საკვალიფიკაციო მოთხოვნები.

სტანდარტების ჰარმონიზაციის მიზანია, ნებისმიერი ქვეყნის ინვესტორმა შეძლოს ნებისმიერ სხვა ქვეყანაში მოქმედი კომპანიის მიერ შედგენილი და გამოქვეყნებული ფინანსური ინფორმაციის აღქმა, ინტერპრეტაცია, შედარება და გამოყენება. ფინანსური ბაზრების გლობალიზაციისა და განვითარებად ბაზრებზე უცხოური ინვესტიციების ზრდის შედეგად, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენებამ შეიძლება დაიცვას როგორც ადგილობრივი, ისე უცხოელი ინვესტორები.

ფასს-ის სრული ვერსიის გამოყენება, ძირითადად, გათვალისწინებულია „საზოგადოებრივი დაინტერესების საწარმოებისთვის“. „საზოგადოებრივი დაინტერესების საწარმო“ იწოდება კომპანია, რომელიც იწვევს მნიშვნელოვან საჯარო დაინტერესებას მისი საქმიანობის, სიდიდის, თანამშრომელთა რაოდენობის ან აქციონერთა ფართო სპექტრის გამო, რაც მისი კორპორაციული სტატუსიდან გამომდინარეობს. ამგვარი საწარმოების რიცხვს საკრედიტო დაწესებულებები, სადაზღვევო კომპანიები, საინვესტიციო და საპენსიო ფირმები და კოტირებული კომპანიები განეკუთვნება. ფასს-ის მოცულობისა და კომპლექსურობის გამო, მათი გამოყენება მცირე და საშუალო საწარმოების მიერ შეზღუდულია. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო მათთვის გამოსცემს ფასს-ის გამარტივებული ვერსიას, რომელიც კონკრეტულად მათ მოთხოვნებს პასუხობს. აღნიშნული ვერსია უფრო მეტ აქცენტს აკეთებს ფინანსურ ანგარიშგებებზე, რომლებიც შედარებით მოკლევადიანი ფულადი სახსრების მოძრაობის, ლიკვიდურობისა და გადახდისუნარიანობის შეფასებას უზრუნველყოფს.

1.3. ფინანსური ანგარიშგება კერძო სექტორში

ანგარიშგების ვებგვერდზე მომხმარებელთა რეგისტრაციის, სუბიექტების მიერ ანგარიშგების წარდგენისა და წარდგენილი ინფორმაციის გასაჯაროების წესი არეგულირებს ანგარიშგების ვებგვერდზე (www.reportal.ge) მომხმარებელთა რეგისტრაციის, სუბიექტების მიერ ანგარიშგებებისა და აუდიტორული დასკვნის ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურისთვის ელექტრონული ფორმით წარდგენის, წარდგენილი ინფორმაციის გასაჯაროებისა და დაინტერესებულ პირთა მიერ ამ ფორმაციის გაცნობის წესს.

საქართველოში მოქმედი „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ კანონის მიხედვით, არსებობს საზოგადოებრივი დაინტერესების პირი (სდპ) და 4 კატეგორიის საწარმო: პირველი, მეორე, მესამე და მეოთხე.

საზოგადოებრივი დაინტერესების პირი (სდპ) არის იურიდიული პირი, რომელიც არის:

ანგარიშვალდებული საწარმო, რომლის ფასიანი ქაღალდები საფონდო ბირჟაზე სავაჭროდ დაშვებულია „ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად;

კომერციული ბანკი „საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის შესაბამისად;

მიკროსაფინანსო ორგანიზაცია „მიკროსაფინანსო ორგანიზაციების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად;

მზღვეველი „დაზღვევის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად;

არასახელმწიფო საპენსიო სქემის დამფუძნებელი „არასახელმწიფო საპენსიო დაზღვევისა და უზრუნველყოფის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად;

ყ.ვ) საინვესტიციო ფონდი „საინვესტიციო ფონდების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად;

არასაბანკო სადეპოზიტო დაწესებულება – საკრედიტო კავშირი „არასაბანკო სადეპოზიტო დაწესებულებების – საკრედიტო კავშირების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად;

საქართველოს მთავრობის მიერ დამტკიცებული კრიტერიუმების საფუძველზე სამსახურის მიერ სდპ-ად განსაზღვრული პირი (გარდა საქართველოს ეროვნული ბანკისა);

პირველი კატეგორიის საწარმო არის სუბიექტი, რომლის მაჩვენებლები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს შემდეგი სამი კრიტერიუმიდან სულ მცირე ორ კრიტერიუმს აკმაყოფილებს: აქტივების ჯამური ღირებულება 50 მილიონ ლარს აღემატება, შემოსავალი კი 100 მილიონ ლარს, ხოლო საანგარიშგებო პერიოდში დასაქმებულთა საშუალო რაოდენობა 250-ს;

მეორე კატეგორიის საწარმო არის სუბიექტი, რომელიც არ არის მესამე ან მეოთხე კატეგორიის საწარმო და რომლის მაჩვენებლები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს შემდეგი სამი კრიტერიუმიდან სულ მცირე ორ კრიტერიუმს აკმაყოფილებს: აქტივების ჯამური ღირებულება 50 მილიონ ლარს არ აღემატება; შემოსავალი კი 100 მილიონ ლარს; საანგარიშგებო პერიოდში დასაქმებულთა საშუალო რაოდენობა კი 250-ს;

მესამე კატეგორიის საწარმო არის სუბიექტი, რომელიც არ არის მეოთხე კატეგორიის საწარმო და რომლის მაჩვენებლები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს შემდეგი სამი კრიტერიუმიდან სულ მცირე ორ კრიტერიუმს აკმაყოფილებს: აქტივების ჯამური ღირებულება 10 მილიონ ლარს არ აღემატება; შემოსავალი კი 20 მილიონ ლარს; საანგარიშგებო პერიოდში დასაქმებულთა საშუალო რაოდენობა კი არ აღემატება 50-ს.

მეოთხე კატეგორიის საწარმო არის სუბიექტი, რომლის მაჩვენებლები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს შემდეგი სამი კრიტერიუმიდან სულ მცირე ორ კრიტერიუმს აკმაყოფილებს: აქტივების ჯამური ღირებულება 1 მილიონ ლარს არ აღემატება, შემოსავალი კი 2 მილიონ ლარს; საანგარიშგებო პერიოდში დასაქმებულთა საშუალო რაოდენობა კი 10-ს.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ობიექტს წარმოადგენს საზოგადოებრივი დაინტერესების პირი (სდპ), პირველი და მეორე კატეგორიების საწარმოები.

პირველი და მეორე კატეგორიის საწარმოები და საზოგადოებრივი დაინტერესების პირი (სდპ) ვალდებულები არიან უზრუნველყონ საკუთარი **ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი** ყოველი საანგარიშგებო პერიოდისთვის.[1]

კანონით განისაზღვრა საწარმოთა ვალდებულებები კატეგორიების მიხედვით, თუ რომელი საერთაშორისო სტანდარტის მიხედვით იქნას წარდგენილი **ფინანსური ანგარიშგება**. საზოგადოებრივი დაინტერესების პირი (სდპ) და პირველი კატეგორიის საწარმოებმა ფინანსური ანგარიშგება უნდა აწარმოონ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს სტანდარტები) მიხედვით. მეორე კატეგორიების საწარმოები ფინანსურ ანგარიშგებას აწარმოებენ მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (მსს ფასს სტანდარტები) მიხედვით, თუმცა მათ აქვთ უფლება გამოიყენონ ფინანსურის ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს სტანდარტები).

პირველი და მეორე კატეგორიის ყველა საწარმო და საზოგადოებრივი დაინტერესების პირი (სდპ) ვალდებულია წარადგინოს **მმართველობის ანგარიშგება**, მოამზადოს საქმიანობის მიმოხილვა, რომელიც მოიცავს: საქმიანობის მიმოხილვას, კორპორაციული მართვის ანგარიშგებას და არაფინანსურ ანგარიშგებას, აგრეთვე სახელმწიფოს მიმართ განხორციელებული გადახდების შესახებ ანგარიშგებას. მმართველობის ანგარიშგების წარდგენა უნდა მოხდეს ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად საანგარიშგებო პერიოდის მომდევნო წლის 1 ოქტომბრამდე. თუ მმართველობის ანგარიშგებაში გათვალისწინებული ინფორმაცია ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში, სუბიექტი თავისუფლდება აღნიშნული ინფორმაციის მმართველობის ანგარიშგებაში წარდგენის ვალდებულებისაგან.

კანონმა შემოიღო საზოგადოებრივი დაინტერესების პირი (სდპ), პირველი და მეორე კატეგორიების საწარმოებისათვის ფინანსური ანგარიშგების სავალდებულო აუდიტის გარდა მმართველობის ანგარიშგებასაც უნდა ახლდეს **მმართველობითი ანგარიშგების აუდიტი**. აუდიტორმა/აუდიტორულმა ფირმამ უნდა გამოთქვას მოსაზრება მარეგულირებელ ნორმატიულ აქტებთან შესაბამისობასთან დაკავშირებით და ფინანსურ ანგარიშგებასთან თანხვედრის შესახებ ამავე საანგარიშგებო პერიოდში. აუდიტორი/აუდიტორული ფირმა განსაზღვრავს არსებით უზუსტობებს და საჭიროებისამებრ მიუთითებს მათ არსს.

პირველი კატეგორიის საწარმო, რომლის საქმიანობა მოიცავს წიაღით სარგებლობას (მათ შორის, ნავთობისა და გაზის მოპოვებას) ან ბუნებრივი წარმოშობის ტყეში ხე-ტყის დამზადებას, ვალდებულია ყოველწლიურად მოამზადოს სახელმწიფოს მიმართ განხორციელებული გადახდების შესახებ ანგარიშგება.

პირველი კატეგორიის საწარმო ვალდებულია სულ მცირე წელიწადში ერთხელ მოამზადოს ფინანსური ანგარიშგება, მმართველობის ანგარიშგება და სახელმწიფოს მიმართ განხორციელებული გადახდების შესახებ ანგარიშგება. ხოლო მეორე კატეგორიის საწარმო ვალდებულია წელიწადში ერთხელ მოამზადოს ფინანსური ანგარიშგება და მმართველობის ანგარიშგება.

პირველი კატეგორიის საწარმო ვალდებულია წარადგინოს ფინანსური ანგარიშგება, მმართველობის ანგარიშგება, სახელმწიფოს მიმართ განხორციელებული გადახდების შესახებ ანგარიშგება და აუდიტორული დასკვნა დაუყოვნებლივ, მაგრამ არაუგვიანეს საანგარიშგებო პერიოდის მომდევნო წლის 1 ოქტომბრისა. თუ საანგარიშგებო პერიოდი არ ემთხვევა კალენდარულ წელს, მაშინ დაუყოვნებლივ, მაგრამ საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებიდან არაუგვიანეს 9 თვისა. მეორე კატეგორიის საწარმო ვალდებულია წარადგინოს ფინანსური ანგარიშგება, მმართველობის ანგარიშგება და აუდიტორული დასკვნა დაუყოვნებლივ, მაგრამ არაუგვიანეს საანგარიშგებო პერიოდის მომდევნო წლის 1 ოქტომბრისა. თუ საანგარიშგებო პერიოდი არ ემთხვევა კალენდარულ წელს, მაშინ დაუყოვნებლივ, მაგრამ საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებიდან არაუგვიანეს 9 თვისა.

ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი. ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი მოიცავს:

- ა) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას პერიოდის დასასრულისთვის;
- ბ) პერიოდის მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებას;
- გ) პერიოდის საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებას;
- დ) პერიოდის ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას;
- ე) განმარტებით შენიშვნებს, სადაც განხილულია ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა და სხვა განმარტებითი ინფორმაცია;
- ეა) წინა პერიოდის შესადარის ინფორმაციას, კერძოდ საწარმომ უნდა წარმოადგინოს, როგორც მინიმუმი, ორი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება, ორი მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება, ორი განცალკევებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება (თუ ასეთი წარდგენილი აქვს), ორი ფულადი ნაკადების ანგარიშგება და ორი საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები;
- ვ) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას წინა პერიოდის დაწყების თარიღის მდგომარეობით, როდესაც ის სააღრიცხვო პოლიტიკას იყენებს რეტროსპექტულად, ან ფინანსური ანგარიშგების მუხლებს გადაიანგარიშებს რეტროსპექტულად, ან როდესაც საწარმო ცვლის ფინანსური ანგარიშგების მუხლების კლასიფიკაციას;
- ეა ქვეპუნქტით მოთხოვნილი მინიმალური რაოდენობის შესადარისი ფინანსური ანგარიშგებების გარდა, უნდა წარმოადგინოს მესამე ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება წინა პერიოდის დასაწყისის მდგომარეობით, თუ:
 - ა) სააღრიცხვო პოლიტიკას იყენებს რეტროსპექტულად, რეტროსპექტულად აწარმოებს ფინანსური ანგარიშგების მუხლების გადაანგარიშებას, ან რეკლასიფიკაციას; და
 - ბ) სააღრიცხვო პოლიტიკის რეტროსპექტულად გამოყენება, ფინანსური ანგარიშგების მუხლების რეტროსპექტულად გადაანგარიშება, ან რეკლასიფიკაცია არსებით გავლენას ახდენს წინა პერიოდის დასაწყისის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში წარმოდგენილ ინფორმაციაზე.

ზემოაღნიშნული საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების თარიღი უნდა იყოს წინა პერიოდის დაწყების თარიღი, იმის მიუხედავად, საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა უფრო ადრინდელი პერიოდების შესადარის ინფორმაციას.

საწარმოს შეუძლია არ გამოიყენოს ამ სტანდარტში გამოყენებული სახელწოდებები ზემოთ ჩამოთვლილი ანგარიშგებებისთვის. მაგალითად, საწარმოს „მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება“ ტერმინის ნაცვლად შეუძლია გამოიყენოს სახელწოდება „სრული შემოსავლის ანგარიშგება“.

საწარმოს უფლება აქვს, წარადგინოს ერთი, მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება, სადაც მოგება ან ზარალი და სხვა სრული შემოსავალი წარდგენილი იქნება ორ განყოფილებაში. ეს განყოფილებები ერთად უნდა იყოს წარმოდგენილი: ჯერ მოგებისა და ზარალის განყოფილება და ზუსტად მის შემდეგ - სხვა სრული შემოსავლის განყოფილება. საწარმოს უფლება აქვს, მოგება ან ზარალი წარმოადგინოს განცალკევებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. თუ ასეა, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება უშუალოდ წინ უნდა უსწრებდეს ანგარიშგებას, სადაც წარმოდგენილია სრული შემოსავალი და უნდა იწყებოდეს მოგებით, ან ზარალით. საწარმომ ყველა ფინანსური ანგარიშგება ერთნაირი პასუხისმგებლობით უნდა წარადგინოს ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტში.

სდპ, პირველი და მეორე კატეგორიების საწარმოები და პირველი და მეორე კატეგორიების ჯგუფები ვალდებული არიან, უზრუნველყონ საკუთარი ფინანსური ანგარიშგების/კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი.

მშობელი საწარმო, რომელიც კანონის თანახმად ვალდებულია წარადგინოს აუდიტირებული ინდივიდუალური და აუდიტირებული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ასევე ინდივიდუალური და კონსოლიდირებული მმართველობის ანგარიშგება ან ნებაყოფლობით წარადგენს მათ, უფლებამოსილია წარადგინოს მხოლოდ ერთი აუდიტირებული ფინანსური და შესაბამისი მმართველობის ანგარიშგება, თუ მისი ყველა შვილობილი საწარმო არაარსებითია როგორც ინდივიდუალურად, ისე ერთობლივად და სხვაობა ინდივიდუალურ და კონსოლიდირებულ ფინანსურ და ინდივიდუალურ და კონსოლიდირებულ მმართველობის ანგარიშგებებს შორის ასევე არის არაარსებითი. ასეთ შემთხვევაში, კონკრეტული ფინანსური და მმართველობის ანგარიშგების წარუდგენლობის მიზეზი ახსნილი უნდა იყოს საწარმოს მიერ უშუალოდ წარმოდგენილ ფინანსურ და მმართველობის ანგარიშგებასა და აუდიტორულ დასკვნაში (მოსაზრებაში), რომელიც თან ერთვის ამ ანგარიშგებებს.

ასევე, შესაძლებელია მშობელმა საწარმომ ფინანსური და მმართველობის იმ ანგარიშგების ნაცვლად, რომელსაც არ წარადგენს, წარმოადგინოს საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ ხელმოწერილი ოფიციალური წერილი, რომელშიც განმარტებული იქნება შესაბამისი ფინანსური და მმართველობის ანგარიშგების წარუდგენლობის მიზეზი (არაარსებითი სხვაობა ინდივიდუალურ და კონსოლიდირებულ ფი-

ნანსურ და მმართველობის ანგარიშგებებს შორის). ამასთან, წერილს თან უნდა ერთვოდეს აუდიტის განმახორციელებელი პირის ხელმოწერა და მტკიცება, რომლითაც დასტურდება ზემოაღნიშნული ინფორმაციის სისწორე.²

1.4. საჯარო სექტორის ორგანიზაციების საქმიანობის მარეგულირებელი ნორმატიული აქტები

რა არის საჯარო სექტორი და რომელი ორგანიზაციები მოიაზრება საჯარო სექტორში, მნიშვნელოვანია იმის ცოდნა, თუ როგორ იყოფა ქვეყნის ეკონომიკა სექტორებად სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკის (სფს) ანგარიშების მიზნებისთვის. ამისთვის გამოიყენება საერთაშორისო სავალუტო ფონდის სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკის სახელმძღვანელო 2014 (Government Finance Statistics Manual 2014 – სფსს 2014). სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკის სისტემა შემუშავებულია მაკროეკონომიკური ანალიზის გაადვილების მიზნით. მიუხედავად იმისა, რომ ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ეკონომიკურ სტატისტიკურ მონაცემებს შორის აშკარად არსებობს მჭიდრო კავშირი, ისინი ერთსა და იმავე მიზნებს არ ემსახურება და კონკრეტული მუხლების აღრიცხვასთან მიმართებით შეიძლება განსხვავებული მიდგომა ჰქონდეს. სფსს 2014 განსაზღვრავს სექტორებისა და ინსტიტუციონალური ერთეულების კონცეფციებს და შემდეგ ამ კონცეფციებს სახელმწიფო მმართველობის სექტორისა და საჯარო სექტორის განსაზღვრისათვის იყენებს. თითოეული სექტორი შედგება რამდენიმე ინსტიტუციონალური ერთეულისაგან, რომლებიც ქვეყნის ეკონომიკის რეზიდენტებს წარმოადგენენ. თითოეულ სექტორში არსებულ ერთეულებს მსგავსი ამოცანები აქვთ, რომლებიც, თავის მხრივ, განსხვავდება სხვა სექტორების ერთეულების ამოცანებისაგან. საჯარო სექტორის ორგანიზაციების საქმიანობის მარეგულირებელი ნორმატიული აქტები ამ ერთეულების საქმიანობას არეგულირებს დანიშნულებებიდან და შექმნის მიზნებიდან გამომდინარე. რომელი ორგანიზაციები წარმოადგენენ საჯარო სექტორს, იდენტიფიცირებულია და განსაზღვრულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით დამტკიცებული „საქართველოს საბიუჯეტო კლასიფიკაციით“, რომელიც ეფუძნება სფსს 2014. საბიუჯეტო კლასიფიკაციის შემუშავება კი დადგენილია საქართველოს კანონით - „საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსი“, რომელიც წარმოადგენს ძირითად სამართლებრივ აქტს, რითაც რეგულირდება საჯარო სექტორის ორგანიზაციების საქმიანობა.

საბიუჯეტო კლასიფიკაციის თანახმად, საჯარო სექტორი შედგება რეზიდენტი ინსტიტუციური ერთეულებისგან, რომლებიც პირდაპირ ან არაპირდაპირ არის

² <https://saras.gov.ge/ka/Home/lfrsNew>

სახელმწიფო ერთეულების კონტროლის ქვეშ - ეს მოიცავს სახელმწიფო სექტორის ყველა ერთეულს და რეზიდენტ საჯარო კორპორაციებს. სფსს 2014 თანახმად სახელმწიფო მმართველობა შედგება არსებული ინსტიტუციური ერთეულებისგან, რომლებიც ასრულებენ სამთავრობო ფუნქციას, როგორც თავიანთ უპირატეს აქტივობას. ეს სექტორი მოიცავს ყველა სამთავრობო ერთეულს და ყველა არასაბაზრო, არაკომერციულ ინსტიტუციურ ერთეულებს, რომლებსაც აკონტროლებს სამთავრობო ერთეული. სამთავრობო ერთეულების ფუნქცია, ფართო განმარტებით, არის საჯარო პოლიტიკის დანერგვა ძირითადად არასაბაზრო საქონლისა და სიმდიდრის მიწოდებით და შემოსავლისა და სიმდიდრის გადანაწილება. ორივე საქმიანობა უმთავრესად სხვა სექტორებისათვის დაწესებული სავალდებულო გადასახადებით ხორციელდება. საჯარო სექტორი შედგება არსებული ინსტიტუციური ერთეულებისგან, რომლებიც პირდაპირ ან არაპირდაპირ კონტროლდება არსებული სახელმწიფო მმართველობის ერთეულების მიერ და მოიცავს სახელმწიფო მმართველობასა და არსებული საჯარო კორპორაციების ყველა ერთეულს.

ინსტიტუციური ერთეული საბიუჯეტო კლასიფიკაციის თანახმად, არის ეკონომიკური სტრუქტურა, რომელსაც შეუძლია ჰქონდეს აქტივები, ვალდებულებები და ჩაერთოს ეკონომიკურ აქტივობასა და ოპერაციებში სხვა სტრუქტურებთან. ინსტიტუციური ერთეულის კლასიფიკაცია დგება მისი მიზნებისა და ფუნქციების მიხედვით და ყოველთვის მისი სამართლებრივი სტატუსით არ განისაზღვრება. არსებობს ორი ძირითადი ტიპის ინსტიტუციური ერთეულები:

- საოჯახო მეურნეობები წარმოდგენილი ცალკეული პირების ან პირთა ჯგუფის სახით;
- იურიდიული ან სოციალური ერთეულები.

ისეთი ინსტიტუციური ერთეულები, რომელთა ძირითადი საქმიანობა სახელმწიფო მმართველობის ორგანოების ფუნქციების განხორციელებაა, სახელმწიფო ერთეულებს წარმოადგენენ; მათ აქვთ საკანონმდებლო, აღმასრულებელი ან სასამართლო ძალაუფლება მოცემულ ტერიტორიაზე განლაგებულ სხვა ინსტიტუციური ერთეულების მიმართ და ისინი იღებენ პასუხისმგებლობას არასაბაზრო საწყისებზე მთლიანად საზოგადოების, ან ინდივიდუალური საოჯახო მეურნეობების საქონლითა და მომსახურებით უზრუნველყოფაზე; სახელმწიფო ერთეულები შემოსავლისა და სიმდიდრის განაწილების მიზნით ტრანსფერულ გადახდებს ახორციელებენ და თავიანთ საქმიანობებს პირდაპირ თუ ირიბად, ძირითადად სხვა სექტორების ერთეულებიდან მიღებული გადასახადებისა და სავალდებულო ტრანსფერების საშუალებით აფინანსებენ.

სახელმწიფო ერთეული, საბიუჯეტო კლასიფიკაციის მიზნებისათვის, განსაზღვრულია როგორც ცენტრალური და ავტონომიური რესპუბლიკების ხელისუფლებების მმართველობის და ადგილობრივი ხელისუფლების თვითმმართველობის ერთეული, ასევე საბიუჯეტო კოდექსით განსაზღვრული სსიპ(ებ)-ი / ა(ა)პი(ებ)-ი. ყველა სახელმწიფო ერთეული სახელმწიფო მმართველობის სექტორშია წარმოდ-

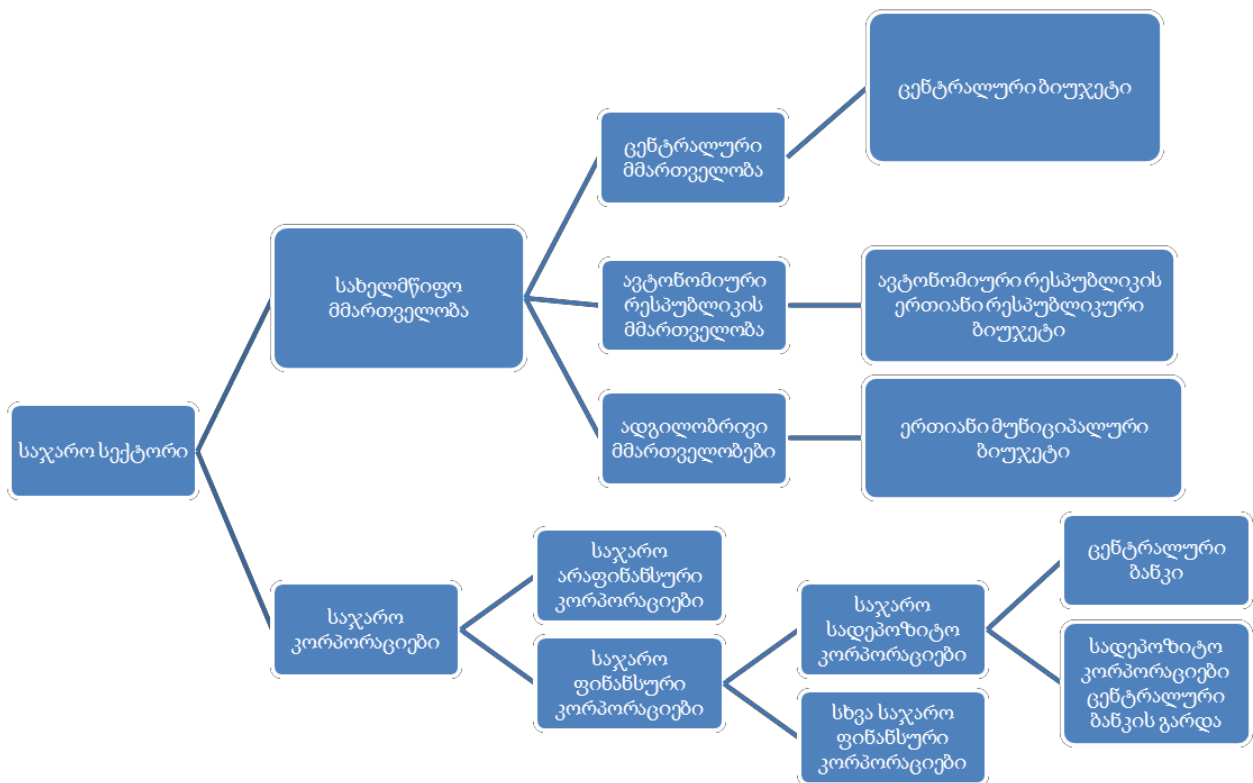
გენილი. სახელმწიფო მმართველობის სექტორი შედგება სტრუქტურებისგან, რომელთა ძირითად საქმიანობას სახელმწიფო მმართველობის ორგანოების ფუნქციათა შესრულება წარმოადგენს. სახელმწიფო მმართველობის ორგანოების ძირითადი ეკონომიკური ფუნქციებია:

1. არასაბაზრო საწყისებზე საზოგადოების იმ საქონლითა და მომსახურებით უზრუნველყოფაზე პასუხისმგებლობის აღება, რომელიც კოლექტიური თუ ინდივიდუალური მოხმარებისათვის არის განკუთვნილი;
2. ტრანსფერული გადახდების საშუალებით შემოსავლისა და სიმდიდრის გადანაწილება.

სახელმწიფო მმართველობის სექტორი ყველა სახელმწიფო ერთეულსა და ყველა არასაბაზრო არაკომერციულ ორგანიზაციას მოიცავს, რომლებიც სახელმწიფო ერთეულების კონტროლის სფეროში შედის და დაფინანსებას ძირითადად მათგან იღებს. საქართველოს სახელმწიფო ფინანსების მართვის სისტემაში სამინისტროები, საქვეუწყებო დაწესებულებები და ტერიტორიული ორგანოები, ასევე სხვა საბიუჯეტო ორგანიზაციები მოიაზრება ამ კატეგორიაში. არასაბაზრო არაკომერციული ორგანიზაციები (მაგ. სსიპ-ები / ააიპ-ები), რომლებიც სახელმწიფო ერთეულების კონტროლის სფეროში შედის და დაფინანსებასაც ძირითადად მათგან იღებს, ეკონომიკური საქმიანობიდან გამომდინარე, სამართლებრივად არასახელმწიფო სტრუქტურებს წარმოადგენენ, მაგრამ ითვლება, რომ ისინი სახელმწიფო პოლიტიკას ახორციელებენ და ფაქტობრივად სახელმწიფო მმართველობის ორგანოების ნაწილს შეადგენენ. სახელმწიფო ერთეული აკონტროლებს არასაბაზრო არაკომერციულ ორგანიზაციას მაშინ, როდესაც იგი უფლებამოსილია განსაზღვროს არაკომერციული ორგანიზაციის ზოგადი პოლიტიკა ან პროგრამა. არამომგებიანი ორგანიზაცია, რომელიც ჩართულია არასაბაზრო წარმოებაში და კონტროლდება სახელმწიფო მმართველობის ორგანოების მიერ, განიხილება როგორც სახელმწიფო ერთეული. ისეთი დაწესებულებები, როგორცაა სკოლები, კოლეჯები, უნივერსიტეტები და სხვ. წარმოადგენს არასაბაზრო მწარმოებელს, როცა ის მომსახურებას წევს ეკონომიკურად არამნიშვნელოვან ფასად. სხვა სახის არამომგებიანი ორგანიზაციები, რომლებიც აწარმოებს საქონელს ან მომსახურებას, მაგრამ არ არის მთავრობის კონტროლის ქვეშ, კლასიფიცირდება, როგორც შინამეურნეობის მომსახურე არამომგებიანი ორგანიზაცია. საქართველოს სახელმწიფო ფინანსების მართვის სისტემაში, საბიუჯეტო კლასიფიკაციის თანახმად, სსიპ-ები / ააიპ-ები, ეკონომიკური საქმიანობიდან გამომდინარე, შესაძლებელია მოიაზრობოდეს როგორც ამ კატეგორიაში, ისე სახელმწიფო ერთეულების კატეგორიაში.

ფისკალურ პოლიტიკაზე სხვა ერთეულების საქმიანობების ზეგავლენის ასახვის მიზნით, სფსს 2014 განსაზღვრულია, რომ საჯარო სექტორი მოიცავს სახელმწიფო მმართველობის სექტორის ყველა ერთეულსა და სახელმწიფო მმართველობის ორგანოების მიერ კონტროლირებად დაწესებულებებს, რომლებიც საჯარო

კორპორაციების სახელითაა ცნობილი და რომელთა ძირითადი საქმიანობა კომერციული საქმიანობაა.



ნახ. 1. საჯარო სექტორის სტრუქტურა

კორპორაცია არის ერთეული, რომელსაც შეუძლია სარგებლის ან სხვა ფინანსური მოგების მოტანა მფლობელებისთვის და განიხილება კანონის მიერ, როგორც მფლობელებისგან განცალკევებული იურიდიული სტრუქტურა. მისი კლასიფიცირება ხდება არა მისი იურიდიული სტატუსის, არამედ მისი ეკონომიკური საქმიანობის ხასიათის მიხედვით. კორპორაციად კლასიფიცირებისთვის მნიშვნელოვანია, რომ იგი იყოს საბაზრო მწარმოებელი, რომელიც პროდუქციას აწარმოებს ეკონომიკურად მნიშვნელოვან ფასად. ყველა ტიპის კორპორაცია შედის არაფინანსური ან ფინანსური კორპორაციების სექტორში, იმის მიხედვით, თუ რა არის მათი ძირითადი აქტივობა. ინსტიტუციური ერთეულები, რომლებიც კვალიფიცირდებიან, როგორც კორპორაციები და არიან სახელმწიფო ერთეულების ან სხვა საჯარო კორპორაციების კონტროლის ქვეშ, კლასიფიცირდება, როგორც საჯარო კორპორაციები. სტატისტიკა უნდა შედგეს როგორც საჯარო, ისე სახელმწიფო მმართველობის სექტორებისთვის. მაგალითად, საჯარო კორპორაციები შეიძლება ახორციელებდნენ სახელმწიფო ოპერაციებს იმ სახელმწიფო ერთეულების დავალებით, რომლებიც ამ კორპორაციების მფლობელები არიან. საბიუჯეტო კლასიფიკაციის მიზნებისთვის, კორპორაცია განმარტებულია, როგორც იურიდიული პირი, რომელიც შექმნილია საქონლისა და/ან მომსახურების წარმოების და ბაზარზე რეალიზაციის მიზნით და დამფუძნებლებისათვის წარმოადგენს მოგების ან სხვა

ეკონომიკური სარგებლის მიღების წყაროს. საქართველოს სახელმწიფო ფინანსების მართვის სისტემაში სახელმწიფო საწარმოები მოიაზრება ძირითადად ამ კატეგორიაში.

სფსს 2014 და საბიუჯეტო კლასიფიკაციის თანახმად, საოჯახო მეურნეობების სექტორი შედგება ყველა რეზიდენტი შინამეურნეობისგან. შინამეურნეობა შეიძლება იყოს ნებისმიერი ზომის და ჰქონდეს სხვადასხვა ფორმა. ნებისმიერი ფიზიკური პირი ეკონომიკაში უნდა ეკუთვნოდეს მხოლოდ ერთ შინამეურნეობას. შინამეურნეობა იძლევა შრომით ძალას, ასრულებს საბოლოო მომხმარებლის როლს და, როგორც მწარმოებელი, აწარმოებს საბაზრო საქონელს და არაფინანსურ (და შესაძლოა ფინანსურ) მომსახურებას. შინამეურნეობების მომსახურე არაკომერციული ორგანიზაციების სექტორი შედგება რეზიდენტი არასაბაზრო არამომგებიანი ორგანიზაციებისგან, რომლებსაც არ აკონტროლებს მთავრობა. ისინი აწარმოებენ საქონელსა და მომსახურებას შინამეურნეობისთვის უფასოდ ან ისეთ ფასად, რომელიც არ არის ეკონომიკურად მნიშვნელოვანი. აღნიშნულში მოიაზრება პროფესიული ასოციაციები, პოლიტიკური პარტიები, სავაჭრო კავშირები, მომხმარებელთა ასოციაციები, ეკლესიები ან რელიგიური საზოგადოებები და სოციალური, კულტურული, რეკრეაციული და სპორტული კლუბები. რელიგიური ინსტიტუტები კლასიფიცირებულია ამ სექტორში იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ძირითადად სახელმწიფო ერთეულების მიერ ფინანსდება, თუ ეს დაფინანსება არ არის მთავრობის მიერ კონტროლის დაწესების საშუალება. ასევე ამ სექტორში შედის საქველმოქმედო ორგანიზაციები, რომლებიც ფილანთროპული მიზნებითაა შექმნილი. კვლევითი ინსტიტუტები, რომლებიც შედეგებს თავისუფლად ხელმისაწვდომს ხდის, გარემოსდაცვითი ჯგუფები და ა. შ. ასევე ამ სექტორში შედის.

როგორც სფსს განმარტავს, სახელმწიფო მმართველობის ორგანო ორი ან მეტი ინსტიტუციური ერთეულისგან შედგება. როგორც წესი, ასეთ შემთხვევაში, ერთი ერთეული დანარჩენ ერთეულებს აკონტროლებს. მაკონტროლებელი ერთეული, ჩვეულებრივ, საკანონმდებლო ორგანოს, სახელმწიფოს მეთაურს ან სასამართლო ორგანოს მოიცავს. კორპორაციებისგან განსხვავებით, ერთი სახელმწიფო ერთეული მეორე ერთეულს არა საწესდებო კაპიტალის ფლობით, არამედ იმ კანონმდებლობისა და მარეგულირებელი ნორმების განსაზღვრით აკონტროლებს, რომელიც ამ უკანასკნელისთვის დაფინანსების მიღების საფუძველს წარმოადგენს. არც ერთი სახელმწიფო ერთეული არ ფლობს მეორე ერთეულს.

საბოლოოდ საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსით ჩამოყალიბებულია საბიუჯეტო ორგანიზაციის, როგორც სახელმწიფო მმართველობის სექტორის ინსტიტუციური ერთეულის, განმარტება: „საბიუჯეტო ორგანიზაცია – საქართველოს ცენტრალური, ავტონომიური რესპუბლიკის, ადგილობრივი ხელისუფლების მიერ დაფუძნებული ან / და მის მიმართ ანგარიშვალდებული / მისი კონტროლისადმი დაქვემდებარებული ორგანიზაცია, აგრეთვე სხვა საჯარო სამართლის იურიდიული პირი / არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი (ასეთის არსებობის შემთხვევაში),

თუ იგი არის შესაბამისი დონის ბიუჯეტით განსაზღვრული პროგრამის / ქვეპროგრამის ფარგლებში ასიგნებების განკარგვის უფლებამოსილების მქონე ორგანიზაცია“. საბიუჯეტო კოდექსი განსაზღვრავს საქართველოს საბიუჯეტო სისტემის ფორმირების პრინციპებს, არეგულირებს სხვადასხვა დონის ბიუჯეტების პროექტების მომზადების, განხილვის, დამტკიცების, ბიუჯეტების შესრულების, ანგარიშგებისა და კონტროლის წესებს, აგრეთვე საქართველოს ცენტრალური, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი ხელისუფლებების და ამ ხელისუფლებების ორგანოების მიერ შექმნილი / დაფუძნებული იურიდიული პირების საბიუჯეტო ურთიერთობებსა და პასუხისმგებლობას.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრო საბიუჯეტო კლასიფიკაციის მიერ დადგენილი წესით ამზადებს საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსით გათვალისწინებული საქართველოს ნაერთი ბიუჯეტის და სახელმწიფოს ერთიანი ბიუჯეტის ოპერაციების შესახებ ინფორმაციას. **საქართველოს სახელმწიფოს ერთიანი ბიუჯეტი ფარავს საბიუჯეტო კლასიფიკაციით განსაზღვრული სახელმწიფო მმართველობის სექტორს.**

საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსით განსაზღვრულია საქართველოს საბიუჯეტო სისტემა (მუხლი 2.): „საქართველოს საბიუჯეტო სისტემა არის საქართველოს ცენტრალური, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი ხელისუფლებების ფუნქციების შესასრულებლად ფულადი სახსრების მობილიზებისა და გამოყენების მიზნით სამართლებრივი აქტებით რეგულირებულ საბიუჯეტო ურთიერთობათა ერთობლიობა“, და სისტემის მონაწილეთა საბიუჯეტო უფლებამოსილების განხორციელების სამართლებრივი საფუძვლები. საბიუჯეტო სისტემის მონაწილეთა საქმიანობა მოიცავს ბიუჯეტის პროექტის მომზადებას, წარდგენას, განხილვას, დამტკიცებას, დაზუსტებას, ბიუჯეტის შესრულებას, ანგარიშგებასა და კონტროლს, რაც წარმოადგენს საბიუჯეტო პროცესს, როგორც საბიუჯეტო სისტემის განუყოფელი ნაწილი. საქართველოს საბიუჯეტო სისტემის ყველა დონეზე საბიუჯეტო პროცესის ერთიანობისა და ამ კოდექსთან შესაბამისობის უზრუნველყოფის მიზნით საქართველოს ფინანსთა მინისტრი გამოსცემს სათანადო სამართლებრივ აქტებს. საბიუჯეტო კოდექსის (მუხლი 14.) თანახმად:

„1. საქართველოს ფინანსთა მინისტრი საერთაშორისო სტანდარტების გათვალისწინებით გამოსცემს სათანადო ნორმატიულ აქტებს, რომლებიც უზრუნველყოფს საქართველოს ცენტრალური, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი ხელისუფლებების საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ სტანდარტული სააღრიცხვო პროცედურებისა და ანგარიშგების მოთხოვნების დაცვას“.

საბიუჯეტო ორგანიზაციის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის განმსაზღვრელია ბიუჯეტის შესახებ კანონით დამტკიცებული ასიგნება. ასიგნება გულისხმობს საკანონმდებლო ორგანოს მიერ გაცემულ სახსრების განაწილების უფლებას, ამ ორგანოს მიერ განსაზღვრული მიზნების განხორციელებისათვის. საბიუჯეტო კოდექსის თანახმად, ასიგნება საბიუჯეტო წლის განმავლობაში ბიუჯეტით გათვალისწინებული მოცულობის ფარგლებში გადახდის განხორციელების უფლება-

მოსილებაა. ბიუჯეტით გათვალისწინებული ასიგნებების გაცემის უფლებამოსილება წყდება მიმდინარე საბიუჯეტო წლის 31 დეკემბერს 24 საათზე. მხარჯავი დაწესებულებები ბიუჯეტით განსაზღვრული ასიგნებების კვარტალური ან / და ყოველთვიური განწერის შესახებ ბრძანებით დამტკიცებული, პროგრამული ბიუჯეტით განსაზღვრული ასიგნებების ფარგლებში, უფლებამოსილი არიან, პროგრამით გათვალისწინებული მიზნების მისაღწევად ხარჯების დასაფინანსებლად გადახდების განხორციელებაზე. სსიპ/ა(ა)იპ მიერ, ასიგნების ფარგლებში გადახდების განხორციელებლად, აუცილებელია არასაბიუჯეტო (საკუთარი) სახსრების სახით შესაბამისი ფულადი სახსრების მობილიზება და საჭირო ფულის ნაშთი ხაზინის ერთიან ანგარიშზე.

ერთ-ერთ მნიშვნელოვან სამართლებრივ აქტს, რის მიხედვითაც საბიუჯეტო ორგანიზაციები საბიუჯეტო-საფინანსო საქმიანობას ახორციელებენ, არის „საქართველოს საბიუჯეტო კლასიფიკაცია“. არსებობს კლასიფიკაციის ექვსი სახე. თუმცა ბუღალტრულ აღრიცხვაში ამ ეტაპზე გამოიყენება მხოლოდ ოთხი. საქართველოს საბიუჯეტო კლასიფიკაცია მოიცავს შემოსავლების, ხარჯების ეკონომიკურ, ხარჯებისა და არაფინანსური აქტივებით ოპერაციების ფუნქციურ, არაფინანსური აქტივებისა და მათზე ოპერაციების, ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების და მათზე ოპერაციების კლასიფიკაციებს, აგრეთვე პროგრამულ კლასიფიკაციას. საბიუჯეტო კლასიფიკაციას, გარდა პროგრამული კლასიფიკაციისა, ამტკიცებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. პროგრამული კლასიფიკაცია არის პრიორიტეტების, პროგრამების / ქვეპროგრამების ერთობლიობა და განისაზღვრება ბიუჯეტით. საბიუჯეტო კოდექსის განმარტებით, პროგრამა ბიუჯეტით განსაზღვრული პრიორიტეტების მიზნების მისაღწევად განსახორციელებელი ღონისძიებების ერთობლიობაა, რომლებიც დაჯგუფებულია მსგავსი შინაარსის მიხედვით, ხორციელდება ერთი საბოლოო შედეგის მისაღწევად და რომელთა განხორციელებისთვის პასუხისმგებელია ერთი მხარჯავი დაწესებულება; ხოლო ქვეპროგრამა – მხარჯავი დაწესებულების პროგრამის ფარგლებში საბიუჯეტო ორგანიზაციის მიერ განსახორციელებელი ღონისძიებების ერთობლიობაა.

შემოსავლების კლასიფიკაცია გვაწვდის ინფორმაციას მინიმალური მოთხოვნების შესახებ. იმისათვის, რომ მოხდეს შემოსავლების საერთაშორისოდ შედარებადი კლასიფიკაციის შედგენა; ხარჯების ეკონომიკური კლასიფიკაცია წარმოადგენს ბიუჯეტის ხარჯების ფინანსური ოპერაციების დაჯგუფებას ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით; არაფინანსური აქტივებისა და მათზე ოპერაციების კლასიფიკაცია წარმოადგენს სახელმწიფო ერთეულის მიერ არაფინანსური აქტივების შექმნის (მათ შორის, საბიუჯეტო ორგანიზაციისთვის, საოჯახო მეურნეობებისთვის ან მათი მომსახურე საბაზრო საწარმოებისთვის, არამომგებიანი დაწესებულებებისთვის, და საწარმოებისთვის უსასყიდლოდ გადაცემის მიზნით) და გასვლის ოპერაციების და არაფინანსური აქტივების დაჯგუფებას სახეების მიხედვით; ხარჯებისა და არაფინანსურ აქტივებზე ოპერაციების ფუნქციური კლასიფიკაცია წარმოადგენს ე. წ.

ჯვარედინ კლასიფიკაციას; ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიკაცია წარმოადგენს ფინანსური აქტივების შეძენისა და გასვლის, ვალდებულებების აღებისა და დაფარვის ოპერაციების, აგრეთვე, ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების დაჯგუფებას სახეების მიხედვით.

საბიუჯეტო კოდექსის თანახმად, ყველა საბიუჯეტო ორგანიზაციის შემოსულობების მიღება და გადასახდელების გადახდა წარმოებს ხაზინის ერთიანი ანგარიშის მეშვეობით. ორგანიზაციების მიერ შემოსულობების მიღება და გადასახდელების გადახდა, წარმოშობის წყაროს მიუხედავად, კომერციული ბანკის ანგარიშიდან დაუშვებელია, გარდა საბიუჯეტო კოდექსით განსაზღვრული გამონაკლისი შემთხვევებისა. ავტონომიური რესპუბლიკების საფინანსო ორგანოები, თვითმმართველი ერთეულების საფინანსო ორგანოები, საჯარო სამართლის იურიდიული პირები და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები: ა) უფლებამოსილი არიან, დამატებითი შემოსავლის მიღების მიზნით გახსნან მიმდინარე ან / და სადეპოზიტო ანგარიშები კომერციულ ბანკებში. დაუშვებელია მიმდინარე ანგარიშზე ანგარიშის მფლობელმა განახორციელოს სხვა ოპერაციები, გარდა სახელმწიფო ხაზინაში გახსნილი ანგარიშიდან სახსრების გადატანისა, სახელმწიფო ხაზინაში გახსნილ ანგარიშზე სახსრების დაბრუნებისა, სადეპოზიტო ანგარიშზე / თანხის გადატანისა და სადეპოზიტო ანგარიშიდან თანხის დაბრუნებისა; ბ) უფლებამოსილი არიან, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს თანხმობით გახსნან ანგარიში კომერციულ ბანკში მათ განკარგულებაში დროებით არსებული სახსრების ან / და იმ სახსრების განთავსების მიზნით, რომლებიც შემოსავლად აღიარებამდე საჭიროებს უფლებამოსილი პირების მიერ დადასტურებას, რომლებიც საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შეიძლება გადაეცეს თანხის მიღებაზე უფლებამოსილ პირებს, მიიმართოს შესაბამის ბიუჯეტში, ან ანგარიშის მფლობელის სახელმწიფო ხაზინაში არსებულ ანგარიშზე, ან გადამხდელს დაუბრუნდეს. ამ ანგარიშზე პროცენტების სახით დარიცხული თანხა ეკუთვნის ანგარიშის მფლობელს და დარიცხვისთანავე მიიმართება სახელმწიფო ხაზინაში არსებულ მის ანგარიშზე. საბიუჯეტო კოდექსის ძირითადი პრინციპებიდან (უნივერსალობა) გამომდინარე, საბიუჯეტო ორგანიზაციის მიერ მიღებული შემოსულობების შენარჩუნება თავისი მიზნებისათვის დაუშვებელია, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა საბიუჯეტო ორგანიზაცია არის საჯარო სამართლის იურიდიული პირი ან/და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი; ამავე პრინციპებით (ანგარიშვალდებულება) განსაზღვრულია, რომ საბიუჯეტო ორგანიზაცია, როგორც საბიუჯეტო პროცესის ყველა მონაწილე პასუხისმგებელია მის მიერ განხორციელებულ საქმიანობაზე და ბიუჯეტის შესახებ წარდგენილ ინფორმაციაზე; პასუხისმგებელმა უწყებებმა უნდა უზრუნველყონ ბიუჯეტში მისამართი შემოსულობების სრულად და დროულად მობილიზება საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად. საბიუჯეტო ორგანიზაციები უზრუნველყოფენ, რომ მათ მიერ მიღებული ყველა შემოსულობა სრულად და დაუყოვნებლივ აღირიცხოს სახელმწიფო ხაზინის ერთიან ანგარიშზე.

საბიუჯეტო კოდექსის მოთხოვნის შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით დამტკიცებულია სახაზინო კოდეზი და ინსტრუქცია “ბიუჯეტების შემოსულობების აღრიცხვა-ანგარიშგებისა და ანგარიშსწორების განხორციელების და ბიუჯეტებში ზედმეტად ან მეცდომით გადახდილი შემოსულობის თანხის დაბრუნების აღრიცხვის და ანგარიშგების შესახებ”.

კოდი არის 9-ნიშნა: პირველი ციფრია სახსრების მფლობელი, შემდეგი ოთხი ციფრი - ადმინისტრაციულ-ტერიტორიული ერთეული, ბოლო ოთხი ციფრი - შემოსავლის კოდი საბიუჯეტო კლასიფიკაციით.

კომერციული ბანკები უზრუნველყოფენ სახელმწიფო ბიუჯეტის, აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების და საქართველოს სხვა ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტების, ასევე სსიპ და ა(ა)იპ-ების შემოსულობების სრულ განთავსებას ხაზინის ერთიან ანგარიშზე. გადასახადის ან სხვა შემოსულობების მიღება, აგრეთვე ხაზინის ერთიან ანგარიშზე ფულადი სახსრების ჩარიცხვა-გადარიცხვა ფულადი სახსრების ფაქტობრივად მიღების საფუძველზე, ინსტრუქციის ტერმინთა განმარტებების მიხედვით, წარმოადგენს ფინანსურ ოპერაციას. სახსრების მფლობელი არის სახელმწიფო ბიუჯეტი, აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების ბიუჯეტები, საქართველოს ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტები და დაბრუნების ქვეანგარიში. სახელმწიფო ხაზინა ახორციელებს საბანკო დღის განმავლობაში მიღებულ ბიუჯეტის გრანტებისა და სხვა შემოსავლების ყოველდღიურ განაწილებას სახსრების მფლობელების (სახელმწიფო ბიუჯეტი, აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების ბიუჯეტები, ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტები და დაბრუნების ქვეანგარიში) მიხედვით.

ბიუჯეტის შემოსულობათა აღრიცხვა-ანგარიშგებისათვის საქართველოს ეროვნული ბანკიდან მიღებული ელექტრონული ამონაწერებისა და საგადახდო საბუთების მიხედვით იწარმოება აღრიცხვა-ანგარიშგების ფორმები და რეგისტრები.

რეგისტრი არის აღრიცხვის საფუძველი. რეგისტრში აღირიცხება ფინანსური ოპერაცია და მისი შედეგი. აღრიცხვა-ანგარიშგების ფორმებსა და რეგისტრთა სისტემას ბრძანებით ამტკიცებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

ზედმეტად გადახდილი გადასახადის ან/და სანქციის დაბრუნება და სხვა სახის გადასახადში/სანქციაში გადატანა საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად წარმოებს ხაზინის ერთიანი ანგარიშის დაბრუნების ქვეანგარიშიდან შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილი საგადასახადო ორგანოს მიერ სახელმწიფო ხაზინაში წარდგენილი საგადახდო დავალების საფუძველზე. ზედმეტად ან მეცდომით ჩარიცხული სხვა შემოსულობების თანხის დაბრუნება ან სხვა შემოსულობებისა და გადასახადის თანხების გადატანა ან/და თვითმმართველი ერთეულის კოდის არასწორი სიმბოლოებით ხაზინის ერთიან ანგარიშზე მიმართვის შემთხვევაში მეცდომის გასწორება ხდება ხაზინის ერთიანი ანგარიშიდან სახელმწიფო ხაზინის მიერ. გადასახადისა და სხვა შემოსულობების ზედმეტად გადახდილი თან-

ხის დაბრუნება არ განიხილება როგორც ხარჯი. იგი ტარდება როგორც ზედმეტად გადახდილი გადასახადისა და სხვა შემოსულობების დაბრუნება.

საბიუჯეტო სისტემისა და სახაზინო მომსახურების პრინციპების თანახმად, საბიუჯეტო ორგანიზაციებს, მათ შორის სსიპ და ა(ა)იპ-ებს, ფულადი სახსრები განკარგვაში არ გააჩნიათ. მათ მიერ ასიგნების სახით უფლებამოსილების ფარგლებში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების შედეგად წარმოშობილი ფინანსური ვალდებულებების დაფარვა ხდება ხაზინის მიერ, ერთიანი ანგარიშიდან ხაზინის ფულადი სახსრების უშუალოდ კრედიტორი ერთეულის ანგარიშზე გადარიცხვით, რაც ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშში აისახება, როგორც ბიუჯეტის საკასო ხარჯი საბიუჯეტო ორგანიზაციის ხარჯების დასაფინანსებლად. აღნიშული პრინციპების გათვალისწინებით, საბიუჯეტო ორგანიზაციები ფინანსურ აღრიცხვაში ასახავენ ფინანსურ აქტივებს, როგორც მოთხოვნებს ხაზინის მიმართ და ამ მოთხოვნებით მომწოდებლის მიმართ წარმოქმნილი კრედიტორული დავალიანების დაფარვას. ხაზინის მიმართ მოთხოვნების რეალიზების მიზნით, კანონმდებლობით განსაზღვრულ დოკუმენტაციას წარადგენენ ხაზინის ერთიან ანგარიშზე, რის საფუძველზეც სახელმწიფო ხაზინა ახორციელებს საკასო ოპერაციებს.

საბიუჯეტო ორგანიზაციის მიერ, გადახდაზე ვალდებულების აღებისა და გადახდის განხორციელების უფლებამოსილებები განსაზღვრულია საბიუჯეტო კოდექსის მოთხოვნათა დაცვით, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ ბრძანებით დამტკიცებული სახელმწიფო ხაზინის მომსახურებაზე მყოფი ორგანიზაციების მიერ გადახდების განხორციელების წესით. საბიუჯეტო კოდექსის განმარტებით, გადახდაზე ვალდებულების აღება საბიუჯეტო ორგანიზაციის მიერ საბიუჯეტო წლის განმავლობაში განსახორციელებელ გადახდებზე სახელმწიფო ხაზინაში დადგენილი წესით ვალდებულების რეგისტრაციაა. წესის თანახმად, ხაზინის ერთიანი ანგარიშიდან გადახდების განსახორციელებლად, საბიუჯეტო ორგანიზაცია სახელმწიფო ხაზინის საინფორმაციო ელექტრონული მომსახურების სისტემაში:

- ა) განათავსებს ინფორმაციას გაფორმებული ხელშეკრულების შესახებ;
- ბ) არეგისტრირებს ვალდებულების დოკუმენტს;
- გ) განათავსებს პირველად დოკუმენტს;
- დ) აღიარებს ოპერაციას (სტანდარტული/წინასწარი გადახდის) დარიცხვით;
- ე) არეგისტრირებს საგადახდო მოთხოვნას.

სახელმწიფო ხაზინის ელექტრონული მომსახურების სისტემაში ორგანიზაციის მიერ შეტანილი მონაცემების სისწორეზე პასუხისმგებლობა ეკისრება ორგანიზაციას. სახელმწიფო ხაზინაში დარეგისტრირებული ვალდებულების გადატანა სხვა მუხლში, ასევე ერთი ვალდებულებით გაცემული სახსრების სხვა ვალდებულების დასაფინანსებლად გამოყენება დაუშვებელია.

სახელმწიფო ხაზინა დარეგისტრირებულ საგადახდო მოთხოვნების საფუძველზე მომზადებულ ელექტრონულ საგადახდო დავალებას გასანაღდებლად გზავნის საქართველოს ეროვნულ ბანკში, სადაც გახსნილია ხაზინის ერთიანი ანგარიში.

განადგებული საგადახდო მოთხოვნის შესახებ სახაზინო ამონაწერს ორგანიზაცია იღებს სახელმწიფო ხაზინაში.

საბიუჯეტო კოდექსით განსაზღვრულია, რომ შესაბამისი დაზუსტებული ბიუჯეტით გათვალისწინებული ასიგნების ზევით გადახდაზე ვალდებულების აღება დაუშვებელია. ასიგნებების ზევით ფინანსური ვალდებულების აღებაც დაუშვებელია, გარდა საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებებითა და მრავალწლიანი შესყიდვებით ნაკისრი ვალდებულებებისა. მრავალწლიანი ფინანსური ვალდებულების აღება შესაძლებელია მხოლოდ შესაბამისი საშუალო ვადიანი გეგმით მხარჯავი დაწესებულებისათვის/ პრიორიტეტისათვის გათვალისწინებული ასიგნებების ზღვრული მოცულობების ფარგლებში. კოდექსის მიზნებისთვის, ფინანსური ვალდებულების აღება – საბიუჯეტო ორგანიზაციის მიერ მომავალში ბიუჯეტიდან თანხის გაცემაზე ვალდებულების აღებაა. ფინანსური ვალდებულების აღების შეზღუდვა ასიგნების ფარგლებში, ითვალისწინებს დარიცხვის მეთოდით ხარჯის აღიარებას ასიგნების ფარგლებში.

ბიუჯეტის შესრულება საბიუჯეტო კოდექსის საფუძველზე დადგენილია საკასო მეთოდით.

საბიუჯეტო ორგანიზაციები პასუხისმგებელი არიან ასიგნებების შესაბამისად გადახდების განხორციელებისათვის და თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში შემოსავლების აკრეფისათვის.

1.5. ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგება საჯარო სექტორში

საქართველოს კანონის „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ (თავი 1. მუხლი 1. პუნქტი 3.) მოქმედება არ ვრცელდება საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსით განსაზღვრულ საბიუჯეტო ორგანიზაციაზე, გარდა საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული შემთხვევებისა. საბიუჯეტო ორგანიზაციების ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება რეგულირდება საქართველოს კანონით „საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსი. საბიუჯეტო კოდექსის (მუხლი 14.) თანახმად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრი საერთაშორისო სტანდარტების გათვალისწინებით გამოსცემს ნორმატიულ აქტებს, რომელიც უზრუნველყოფს საქართველოს ცენტრალური, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი ხელისუფლებების საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ სტანდარტული სააღრიცხვო პროცედურებისა და ანგარიშგების მოთხოვნების დაცვას. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციებით წარმოებს საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგება საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბაასს) საფუძველზე. ეს ინსტრუქციებია:

1. „საბიუჯეტო ორგანიზაციების ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის და მისი გამოყენების შესახებ“;

2. „საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) საფუძველზე ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშების წარმოების შესახებ“;

3. „საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების მომზადების შესახებ“ .

ინსტრუქციები უზრუნველყოფენ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს) საფუძველზე შემუშავებული ბუღალტრული ანგარიშების *თავსებადობას* სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკის 2014 წლის მეთოდოლოგიის (GFSM 2014) ეკვივალენტურ ანგარიშებთან; განსაზღვრავენ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) საფუძველზე ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების და წარდგენის წესებს და პირობებს. ერთ-ერთ მნიშვნელოვან სამართლებრივ აქტს, რის მიხედვითაც საბიუჯეტო ორგანიზაციები საბიუჯეტო-საფინანსო საქმიანობას ახორციელებენ, არის „საქართველოს საბიუჯეტო კლასიფიკაცია“. საბიუჯეტო კლასიფიკაციის მოთხოვნები გათვალისწინებულია ფინანსური აღრიცხვის და ანგარიშგების ინსტრუქციებში.

„საბიუჯეტო ორგანიზაციების ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის და მისი გამოყენების შესახებ“ ინსტრუქცია საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საფუძველზე განსაზღვრავს საბიუჯეტო ორგანიზაციებისთვის ერთიან უნიფიცირებულ ბუღალტრულ ანგარიშთა გეგმას და მისი გამოყენების მეთოდოლოგიურ საფუძველებს. საბიუჯეტო ორგანიზაციები, ინსტრუქციის თანახმად განმარტებული როგორც ერთეული, ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების შედეგად მომხდარი ცვლილებების ბუღალტრულ აღრიცხვას აწარმოებენ ინსტრუქციით განსაზღვრული უნიფიცირებული ანგარიშთა გეგმის შესაბამისად. ამასთან, უფლება აქვთ ერთიანი უნიფიცირებული ანგარიშთა გეგმის საფუძველზე შეიმუშაონ და დაამტკიცონ სამუშაო ბუღალტრული ანგარიშთა გეგმა. ვალდებულნი არიან თუ არა საბიუჯეტო ორგანიზაციები, ჩამოაყალიბონ ბუღალტრული აღრიცხვის (საბიუჯეტო) აღრიცხვის სამუშაო გეგმა?

პრაქტიკა აჩვენებს, რომ არცერთი ორგანიზაცია არ იყენებს ანგარიშების მთელ სპექტრს, დამტკიცებულს ინსტრუქციით. ზოგი ორგანიზაციას არ აქვს სახელმწიფო სესხის დაფარვის ოპერაციები; ზოგი დაწესებულება არ არის შემოსავლის ადმინისტრატორი, ან არ ახორციელებს მთავრობათაშორისი ტრანსფერების აღრიცხვის ოპერაციებს; სახელმწიფო დაწესებულებები შეიძლება არ იყვნენ დაკავებული მზა პროდუქციის წარმოებით და რეალიზაციით, შესაბამისად, არ გამოიყენონ რეალიზაციის აღრიცხვის ანგარიში; ამის საფუძველზე ასკვნიათ, რომ თითოეულმა დაწესებულებამ უნდა შეიმუშაოს საკუთარი სამუშაო ბუღალტრული ანგარიშთა გეგმა. სამუშაო ბუღალტრული ანგარიშთა გეგმის შემუშავებისას საჭიროა გაითვალისწინონ ორგანიზაციის სპეციფიკა და საბიუჯეტო ორგანიზაციების საქმიანობის

მარეგულირებელი სხვადასხვა ნორმატიული აქტის დებულება. ბუღალტრული აღრიცხვა ემყარება სამუშაო ანგარიშთა გეგმას და მნიშვნელოვანია თუ როგორ იყენებს მას ორგანიზაცია და შედეგად რამდენად სრულყოფილად აისახება ოპერაციები ბუღალტრულ რეგისტრებში და მთავარ წიგნში.

ბუღალტრული ანგარიშები განზოგადებისა და დეტალიზაციის ხარისხის შესაბამისად, იყოფა მაჯგუფებელ (სინთეზურ) და დეტალურ (ანალიზურ) ანგარიშებად. მაჯგუფებელი (სინთეზური) ანგარიში წარმოადგენს შინაარსობრივად დაახლოებულ ბუღალტრული ანგარიშების ჯგუფს. დეტალური (ანალიზური) ანგარიშები შედის მაჯგუფებელი (სინთეზური) ანგარიშის შემადგენლობაში. თითოეულ ანგარიშს აქვს დასახელება და უნიკალური შვიდნიშნა კოდი (შიფრი), სადაც პირველი ციფრი აღნიშნავს შესაბამისად აქტივების, ვალდებულებების, წმინდა აქტივების/კაპიტალის, შემოსავლების ან ხარჯების კლასს, მეორე და მესამე ციფრი აღნიშნავს ჯგუფს, ხოლო ბოლო ოთხი ციფრი - დეტალურ (ანალიზურ) ანგარიშებს. 1-ით წარმოდგენილია აქტივების, 2-ით ვალდებულებების, 3-ით წმინდა აქტივების/კაპიტალის, 4-ით შემოსავლების და 5-ით ხარჯების კლასები. კლასები იყოფა ჯგუფებად, ხოლო ჯგუფები - ანალიზურ ანგარიშებად. თითოეული დეტალური (ანალიზური) ანგარიშის კოდში (შიფრში) მოცემულია კლასისა და ჯგუფის აღმნიშვნელი შესაბამისი ციფრები.

მაგალითად:

- აქტივების კლასი (1-00-0000) მოიცავს აქტივების შემდეგ ჯგუფებს:
 - მოკლევადიან (მიმდინარე) აქტივებს (1-10-0000) და გრძელვადიან აქტივებს (1-20-0000).
 - მოკლევადიანი (მიმდინარე) აქტივების ჯგუფი (1-10-0000) მოიცავს შემდეგ ანგარიშებს:
 - ფულად სახსრებს და მათ ეკვივალენტებს (1-11-0000),
 - მოკლევადიან (მიმდინარე) ინვესტიციებს (1-12-0000),
 - მოკლევადიან (მიმდინარე) დებიტორულ დავალიანებებს (1-13-0000),
 - მატერიალურ მარაგებს (1-14-0000) და
 - სხვა მოკლევადიან (მიმდინარე) აქტივებს (1-15-0000).

ბუღალტრულ ანგარიშებზე ჩანაწერების შეტანის (ბუღალტრული გატარების) საფუძველს წარმოადგენს პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტი, მატერიალური ან ელექტრონული ფორმით, რომელიც ასახავს ეკონომიკური მოვლენის მოხდენის ფაქტს. პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტი არის ეკონომიკური მოვლენის მოხდენის დამადასტურებელი ინდივიდუალური და ნაერთი (კრებსითი) დოკუმენტები. ნაერთი (კრებსითი) დოკუმენტი – ერთი კონკრეტული ეკონომიკური მოვლენის

მოხდენის დამადასტურებელი რამდენიმე პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტია. მატერიალური პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტი არის ქაღალდის ან სხვა მატერიალური ფორმით წარდგენილი ინფორმაციის ან/და მონაცემთა ერთობლიობა, რომელიც ადასტურებს ეკონომიკური მოვლენის მოხდენის ფაქტს, ხოლო ელექტრონული პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტი -- ეკონომიკური მოვლენის მოხდენის ფაქტის დამადასტურებელი ელექტრონული ფორმით შენახული ტექსტობრივი ინფორმაციის ან/და მონაცემთა ერთობლიობაა.

ინსტრუქციის თანახმად, მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად მომზადებულ ელექტრონულ ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტებს აქვს მატერიალური ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტების თანაბარი იურიდიული ძალა, ხოლო უფლებამოსილი პირის მიერ განხორციელებულ კვალიფიციურ ელექტრონულ ხელმოწერას - პირადი ხელმოწერის თანაბარი იურიდიული ძალა.

ინდივიდუალური პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტის შედგენა უნდა მოხდეს ეკონომიკური მოვლენის მოხდენის მომენტში, ხოლო თუ ეს შეუძლებელია, უშუალოდ მისი დასრულებისთანავე და აღრიცხვაში ასახვის მიზნით, ბუღალტერიას უნდა გადაეცეს ერთეულის მიერ სააღრიცხვო პოლიტიკით დადგენილ ვადებში. ნაერთი (კრებსითი) პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტები უნდა შედგეს მოვლენის შინაარსიდან და მონაცემების დამუშავების ტექნოლოგიის თავისებურებებიდან გამომდინარე ერთეულის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო ინფორმაციის დამუშავების ვადების გათვალისწინებით.

ინდივიდუალური ან ნაერთი (კრებსითი) პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტ(ებ)ი მოიცავს:

ა. შიდა დოკუმენტ(ებ)ს - ერთეულის შიდა ოპერაციის/სხვა მოვლენის დამადასტურებელ დოკუმენტ(ებ)ს და აგრეთვე, სააღრიცხვო პოლიტიკის/შიდა აღრიცხვის პროცედურების ფარგლებში შემუშავებულ დოკუმენტ(ებ)ს;

ბ. გარე დოკუმენტ(ებ)ს – მეორე მხარისგან მიღებული ან ერთეულის მიერ მეორე მხარისთვის წარდგენილი დოკუმენტ(ებ)ის ორიგინალებს.

ინდივიდუალური ან ნაერთი (კრებსითი) პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტ(ებ)ი, თუ კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის დადგენილი, მოიცავს შემდეგ რეკვიზიტებს:

ა) დოკუმენტის დასახელებას და ნომერს;

ბ) დოკუმენტის შედგენის თარიღს;

გ) ეკონომიკური მოვლენის მოხდენის თარიღს;

დ) ეკონომიკური მოვლენის შინაარსს;

ე) ეკონომიკური მოვლენის მონაწილე პირ(ებ)ის საიდენტიფიკაციო მონაცემებს, ტელეფონ(ებ)ის და მისამართ(ებ)ის მითითებით;

ვ) პასუხისმგებელ პირთა ხელმოწერებს ეკონომიკური მოვლენის მოხდენის ფაქტის დასადასტურებლად;

ზ) ეკონომიკური მოვლენის თანხობრივ და რაოდენობრივ მონაცემებს;

თ) სხვა მონაცემებს, რომლებიც გამომდინარეობს ეკონომიკური მოვლენის შინაარსიდან და მონაცემების დამუშავების ტექნოლოგიის თავისებურებებიდან.

ერთეული უზრუნველყოფს ეკონომიკური მოვლენის დამადასტურებელი ინდივიდუალური ან ნაერთი (კრებსითი) პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტ(ებ)ის როგორც ფორმის (დოკუმენტის სისრულე, გაფორმების სისწორე, რეკვიზიტების არსებობა და სხვ.), ისე შინაარსის (ეკონომიკური მოვლენის კანონიერება, ცალკეული მაჩვენებლების ლოგიკური და არითმეტიკული სიზუსტე და სხვა) მიხედვით სწორად შედგენის კონტროლს. ფორმის ან შინაარსის მიხედვით არასწორად შედგენილი დოკუმენტი, დოკუმენტის შედგენისათვის პასუხისმგებელ პირს უბრუნდება.

ინდივიდუალურ ან ნაერთ (კრებსით) პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტ(ებ)-ში მოცემული ინფორმაცია ქრონოლოგიურად და სისტემატიზებულად, ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების ზოგადი პრინციპების დაცვით აისახება მაგროვებელ დოკუმენტებში. მაგროვებელი დოკუმენტებია სააღრიცხვო რეგისტრები, ჟურნალები, მთავარი წიგნი და სხვა მაგროვებელი დოკუმენტები. პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტები და მაგროვებელი დოკუმენტები ერთიანად წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტებს.

ერთეული ბუღალტრულ აღრიცხვას აწარმოებს და ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს ნატურალურ საზომ ერთეულებზე დაყრდნობით, განზოგადებულად, ფულად გამოსახულებაში, მათი ქრონოლოგიური, განუწყვეტელი და დოკუმენტური ასახვით. ეკონომიკური მოვლენების ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახვისათვის გამოიყენება ორმაგი ჩაწერის პრინციპი. ეკონომიკური მოვლენები ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტების საფუძველზე, დარიცხვის მეთოდით, პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტებში მითითებული ეკონომიკური მოვლენის მოხდენის თარიღით და მიეკუთვნება იმ პერიოდის ანგარიშგებას, როდესაც მას ჰქონდა ადგილი, გარდა ინსტრუქციით და სხვა საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტებით განსაზღვრული გამონაკლისი შემთხვევებისა, როგორც არის შემდეგი: შესაბამისი ბიუჯეტის ასიგნებების არარსებობის შემთხვევაში, საქართველოს საბიუჯეტო კლასიფიკაციით განსაზღვრული კომუნალური მომსახურების და მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად სხვა უწყვეტი მომსახურების შესყიდვისას, ასევე საბიუჯეტო წლის დეკემბრის თვის შრომის ანაზღაურებისას, თუ ხარჯის მოცულობის გაანგარიშება ხდება ნამუშევარი დროის ან შესრულებული სამუშაოს მიხედვით და ანგარიშსწორება ხდება მომდევნო საბიუჯეტო წელს, ერთეულის მიერ დასაშვებია ოპერაციების აღრიცხვა პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტების მიღების/შექმნის თარიღით და მიკუთვნება იმ პერიოდის ანგარიშგებისთვის, რომელ პერიოდშიც მოხდა მათი მიღება/შექმნა. მუდმივ (აქტივების, ვალდებულებების და წმინდა აქტივები/კაპიტალის) და დროებით (შემოსავლების და ხარჯების) ანგარიშებზე ჩანაწერები კეთდება ორმაგი ჩაწერის პრინციპის (წესის) გამოყენებით, ფულად გამოსახულებაში, ხოლო საცნობარო ანგარიშებზე ჩანაწერები კეთდება ორმაგი ჩაწერის პრინციპის (წესის) გამოყენების გარეშე, ფულად გამოსახულებაში. საცნო-

ბარო ანგარიშები გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის ერთეულის ფინანსური მდგომარეობისა და შედეგების შესახებ დამატებითი ფინანსური ინფორმაციის წარსადგენად.

ერთეულმა უნდა უზრუნველყოს მის მიერ განხორციელებული ყველა ეკონომიკური მოვლენის ბუღალტრულ ანგარიშებზე ასახვის სისრულე. ერთეული ბუღალტრულ აღრიცხვას აწარმოებს და ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს მატერიალური ფორმით ან/და ელექტრონული საინფორმაციო სისტემების მეშვეობით. ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტების შედგენა, მათში შესწორებებისა და დამატებების შეტანა დასაშვებია საქართველოს კანონმდებლობისა და ერთეულის მიერ შემუშავებული შესაბამისი პროცედურებისა და უსაფრთხოების ზომების დაცვით, რის შედეგადაც შეუძლებელი იქნება ამ დოკუმენტების სანდოობაში ეჭვის შეტანა.

ეკონომიკური მოვლენების დამადასტურებელ ინდივიდუალურ ან ნაერთ (კრებსით) პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტ(ებ)ს მატერიალური ფორმით ხელს აწერს(აწერენ) ერთეულის ხელმძღვანელი ან ხელმძღვანელობისთვის პასუხისმგებელი პირი, ბუღალტერი ან ერთეულის შიდა პოლიტიკით განსაზღვრული შესაბამისი უფლებამოსილების მქონე სხვა პირები, ხოლო მაგროვებელ დოკუმენტებს - ბუღალტერი ან ერთეულის შიდა პოლიტიკით განსაზღვრული შესაბამისი უფლებამოსილების მქონე სხვა პირები.

ელექტრონული სახით შექმნილ ეკონომიკური მოვლენების დამადასტურებელ ინდივიდუალურ ან ნაერთ (კრებსით) პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტ(ებ)ზე სავალდებულოა ერთეულის ხელმძღვანელის ან ხელმძღვანელობისთვის პასუხისმგებელი პირის და ასევე, შიდა პოლიტიკით განსაზღვრული შესაბამისი უფლებამოსილების მქონე პირ(ებ)ის მიერ კვალიფიციური ელექტრონული ხელმოწერ(ებ)ის შესრულება ან/და კვალიფიციური ელექტრონული შტამპის დასმა.

„საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) საფუძველზე ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოების შესახებ“ ინსტრუქცია განსაზღვრავს საბიუჯეტო ორგანიზაციების ბუღალტრული აღრიცხვის ერთიან მეთოდოლოგიური პრინციპებს და წესებს. საბიუჯეტო ორგანიზაციები ბუღალტრულ აღრიცხვას აწარმოებენ და ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებენ დარიცხვის მეთოდის შესაბამისი სსბასს-ების საფუძველზე. ოპერაციების და სხვა მოვლენების აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ შესაბამისი სსბასს-ების არარსებობისას, ერთეულმა შეიძლება გამოიყენოს საუკეთესო საერთაშორისო ან ეროვნული პრაქტიკა მსგავსი ოპერაციების და სხვა მოვლენების შესახებ.

საბიუჯეტო ორგანიზაცია აღრიცხვა-ანგარიშგების ორგანიზებისთვის, საქმია-ნობის სპეციფიკის გათვალისწინებით:

- ა) განსაზღვრავს შიდა სააღრიცხვო პოლიტიკას;
- ბ) შეიმუშავებს სამუშაო ანგარიშთა გეგმას;
- გ) შეიმუშავებს ეკონომიკური მოვლენების ამსახველი დოკუმენტების გაფორ-

მების, შესაბამისი აღრიცხვის წარმოებისა და კონტროლის მექანიზმსა და პროცედურებს;

- დ) განსაზღვრავს სააღრიცხვო ინფორმაციის დამუშავების ვადებსა და ტექნოლოგიას;
- ე) განსაზღვრავს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცედურებს;
- ვ) შეიმუშავებს შიდა კონტროლის სისტემას, რომელიც უზრუნველყოფს ერთ-ერთი საქმიანობის ეფექტიანობას, ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობას და საქართველოს კანონმდებლობასთან მათ შესაბამისობას.

საბიუჯეტო ორგანიზაციები რამდენად არიან ვალდებული, ჩამოაყალიბონ და დაამტკიცონ **შიდა სააღრიცხვო პოლიტიკა**? სააღრიცხვო პოლიტიკა საბიუჯეტო ორგანიზაციის ფინანსური საქმიანობის მარეგულირებელი ერთ-ერთი მთავარი დოკუმენტია. რას მოიცავს შიდა სააღრიცხვო პოლიტიკის სტრუქტურა? სააღრიცხვო პოლიტიკის ტიპური სტრუქტურა მოიცავს დებულებებს, შემოსავლისა და ხარჯების შეფასების შედგენისა და დამტკიცების წესს, ფინანსური და ეკონომიკური საქმიანობის გეგმას, სააღრიცხვო (საბიუჯეტო) აღრიცხვის ორგანიზაციას, ინვენტარიზაციის ჩატარების წესსა და ვადებს, საბიუჯეტო და სხვა ანგარიშგების წარდგენას და სააღრიცხვო პოლიტიკას საგადასახადო მიზნებისთვის. **მეთოდოლოგია** განსაზღვრავს დოკუმენტების ჩამონათვალს, რომლებიც უნდა დამტკიცდეს სააღრიცხვო პოლიტიკასთან ერთად. ეს მოიცავს: სამუშაო ანგარიშთა გეგმას; გარკვეული სახის ქონებისა და ვალდებულებების შეფასების მეთოდებს; ქონებისა და ვალდებულებების აღრიცხვის წესს; სამუშაო პროცესის წესებს და ბუღალტრული ინფორმაციის დამუშავების ტექნოლოგიებს; პირველადი კონსოლიდირებული სააღრიცხვო დოკუმენტაციის გადაცემის წესს და პირობებს; პირველადი სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ფორმებს, რომლებიც გამოიყენება საბიუჯეტო ორგანიზაციის სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვისთვის და რომელთათვისაც კანონით არ არის დადგენილი სავალდებულო ფორმები; შიდა ფინანსური კონტროლის უზრუნველყოფის პროცედურებს. ერთეულის აღრიცხვა-ანგარიშგებასთან დაკავშირებით შიდა კონტროლის სისტემის შემუშავებაზე, სააღრიცხვო ინფორმაციის დამუშავების ვადებისა და ტექნოლოგიის განსაზღვრაზე, ეკონომიკური მოვლენების ამსახველი დოკუმენტების გაფორმებაზე და შესაბამისი აღრიცხვის წარმოებისა და კონტროლის მექანიზმების შემუშავებაზე, სააღრიცხვო პოლიტიკისა და პროცედურების განსაზღვრაზე პასუხისმგებელია ერთეულის ხელმძღვანელი ან ხელმძღვანელობისთვის პასუხისმგებელი პირი. ერთეულის აქტივების მიღებაზე, მოვლა-შენახვასა და გაცემაზე პასუხისმგებლობა ეკისრება კანონმდებლობის შესაბამისად გაფორმებული ხელშეკრულებითა და შიდა ნორმატიული აქტით განსაზღვრულ მატერიალურად პასუხისმგებელ პირ(ებ)ს. ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტებში ასახული მონაცემების უტყუარობისათვის, აგრეთვე ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტების დროული და ხარისხიანი შედგენისათვის პასუხს აგებენ ამ დოკუმენტების შემდგენი და მათზე ხელის მომწერი

პირ(ებ)ი. ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტების შენახვაზე პასუხისმგებლობა ეკისრება კანონმდებლობის შესაბამისად გაფორმებული ხელშეკრულებითა და შიდა ნორმატიული აქტით განსაზღვრულ პასუხისმგებელ პირ(ებ)ს. სააღრიცხვო ინფორმაციის დამუშავებაზე ან/და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე პასუხისმგებელია ბუღალტერი, ხოლო კანონმდებლობის შესაბამისად, ბუღალტრულ აღრიცხვაზე და სამართლიანი და უტყუარი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენაზე პასუხისმგებელია ხელმძღვანელი.

ფინანსური ანგარიშგება

„საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების მომზადების შესახებ“ ინსტრუქცია განსაზღვრავს საჯარო სექტორის ერთეულების ზოგადი დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მომზადების და წარდგენის მეთოდოლოგიურ საფუძვლებს.

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დარიცხვის მეთოდით საბიუჯეტო ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს ინფორმაციას იმის შესახებ: იყო თუ არა რესურსები მოპოვებული და გამოყენებული დამტკიცებული ბიუჯეტის შესაბამისად; იყო თუ არა რესურსები მოპოვებული და გამოყენებული სამართლებრივი და სახელშეკრულებო მოთხოვნების, ასევე მოქმედი კანონმდებლობით დაწესებული ფინანსური შეზღუდვების მიხედვით; შეუძლია თუ არა ორგანიზაციას განაგრძოს მოცემული დონით საქონლისა და მომსახურების მიწოდება, აგრეთვე, განისაზღვროს რესურსების ის მოცულობა, რომელიც უნდა მიეწოდოს ორგანიზაციას მომავალში ისე, რომ ამ უკანასკნელმა უზრუნველყოს, კანონმდებლობით განსაზღვრული ფუნქციების შესრულება. საჯარო სექტორის ერთეულების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლებით დადგენილია კონცეფციები, რომლებიც გამოყენებულ უნდა იქნეს საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა (სსბასს) და რეკომენდებული პრაქტიკული მითითებების (რპმ), რომლებიც გამოიყენება საჯარო სექტორის ერთეულების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას და წარდგენისას, შემუშავებისას.

კონცეპტუალური საფუძვლების თანახმად, საჯარო სექტორის ერთეულების უმეტესობის ძირითადი მიზანია საზოგადოებისთვის მომსახურების გაწევა, მოგების მიღებისა და ინვესტორებისათვის კაპიტალზე უკუგების წარმოქმნის ნაცვლად. ამიტომ, მსგავსი ერთეულების საქმიანობის შედეგების შეფასება ფინანსური მდგომარეობის, საქმიანობის ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების შემოწმებით მხოლოდ ნაწილობრივ არის შესაძლებელი. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგები მომხმარებელს უზრუნველყოფს ინფორმაციით ანგარიშვალდებულებისა და გადაწყვეტილებების მიღების პროცესისთვის. ამგვარად, საჯარო სექტორის ერთეულების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მომ-

ხმარებლებს სჭირდებათ ინფორმაცია ისეთი საკითხების შეფასებისთვის, როგორცაა:

- ერთეულმა მოქალაქეებს მომსახურება ეფექტიანად და ეფექტურად გაუწია თუ არა;
- სამომავლო დანახარჯებისთვის ამჟამად ხელმისაწვდომი რესურსები და რამდენად ვრცელდება მათზე შეზღუდვები ან რა პირობებით შეიძლება მათი გამოყენება;
- რამდენად შეიცვალა მიმდინარე მომსახურებებისათვის გადასახადის გადამხდელთა მომავალი წლის ტვირთი; და
- ერთეულის მიერ მომსახურების გაწევის უნარი გაუმჯობესდა თუ გაუარესდა წინა წელთან შედარებით.

საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშები მთავრობებისა და საჯარო სექტორის ერთეულების გამჭვირვალე ფინანსური ანგარიშის წარდგენის ცენტრალური კომპონენტია და ხელს უწყობს და აუმჯობესებს მას. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიში არის ფინანსური ანგარიში, რომლის მიზანია იმ მომხმარებლების საინფორმაციო მოთხოვნილებების დაკმაყოფილება, რომლებსაც არ შეუძლიათ მოითხოვონ მათ სპეციფიკურ საინფორმაციო მოთხოვნილებებზე მორგებული ფინანსური ანგარიშების მომზადება.

საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშები მრავალ ანგარიშს მოიცავს, რომელთაგან თითოეული უშუალოდ ეხება ფინანსური ანგარიშების წარდგენის მოქმედების სფეროში შემავალი მიზნების გარკვეულ ასპექტებსა და საკითხებს. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებას, მის განმარტებით შენიშვნებსა და დამატებით ინფორმაციას, რომელიც აუმჯობესებს და ავსებს ფინანსურ ანგარიშგებას. ფინანსური ანგარიშის მოქმედების სფერო განსაზღვრავს იმ ოპერაციების, სხვა მოვლენებისა და საქმიანობების საზღვრებს, რომლებიც შეიძლება აისახოს საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშში. ფინანსური ანგარიშის მოქმედების სფერო განისაზღვრება საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშების ძირითადი მომხმარებლების საინფორმაციო მოთხოვნილებებით და ფინანსური ანგარიშის მიზნებით.

მხარჯავი დაწესებულების კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს როგორც იმ ერთეულების ანგარიშგებას, რომლებიც აწარმოებენ საქონლის / მომსახურების მიწოდებას უსასყიდლოდ, ისე ეკონომიკური საქმიანობის უფლების მქონე ერთეულების ანგარიშგებას. ასევე, კონსოლიდაციას ექვემდებარება დროებით კონტროლირებული ერთეულიც, რომლის კონტროლის ვადა არ აღემატება შემენიდან თორმეტ თვეს (მ.შ. სახაზინო კოდების დროებით განკარგვა). ორგანიზაციის საერთო საქმიანობის და ფინანსური მდგომარეობის შესახებ შემაჯამებელი ინფორ-

მაციის მისაღებად გამოიყენება დამაბალანსებელი მუხლის - აქტივების წმინდა ღირებულების და მოგება-ზარალის მაჩვენებლები. ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას გაითვალისწინება ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები და ხარისხობრივი მახასიათებლები.

ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებია:

ორმხრივობის-აქტივები ტოლია ვალდებულებებისა და კაპიტალის ჯამია.

ფულადი ღირებულებებით შეფასების - ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშები ასახავენ მხოლოდ იმ მოვლენებს, რომლებიც შეიძლება ფულადი სახით აღირიცხოს.

აქტივების შეფასების - სანდო ინფორმაციის არსებობისას, აქტივის თანხა განისაზღვრება მისი რეალური ღირებულებით. სხვა შემთხვევაში შეფასება ემყარება მის თვითღირებულებას;

ფუნქციონირებადობის (უწყვეტობის) - ბუღალტრული აღრიცხვის დაშვება, რომ ორგანიზაცია განაგრძობს თავის საქმიანობას წლიდან წლამდე განუსაზღვრელი ვადით, თუ არ არსებობს საპირისპიროს მტკიცების საფუძველი.

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლებია:

ა) აღქმადობა – გულისხმობს ფინანსურ შედეგებზე ინფორმაციის წარდგენას ისეთი ფორმით, რომ სახელმწიფო ერთეულების მიერ საბიუჯეტო და არასაბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის კანონიერებისა და მიზნობრიობის დაცულობის შეფასებისას მომხმარებლისთვის იყოს ადვილად გასაგები და გამოსაყენებელი.

ბ) შესაბამისობა – ითვალისწინებს ინფორმაციის სარგებლიანობას, რომ ის ახდენს გავლენას ინფორმაციის მომხმარებელზე ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღებაში და მას ეხმარება შეაფასოს ორგანიზაციის წარსული, მიმდინარე და მომავალი საქმიანობა, ან დაადასტუროს, ან შეასწოროს ადრინდელი შეფასებები. შესაბამისობას განსაზღვრავს:

ბ. ა) არსებითობა – გულისხმობს, თუ რამდენად მნიშვნელოვანია ინფორმაცია, რომლის გამოტოვებამ ან დამახინჯებამ ფინანსურ ანგარიშგებაში შესაძლოა გავლენა მოახდინოს მომხმარებლის ფართო წრეების გადაწყვეტილებებზე. არსებითობა დამოკიდებულია ანგარიშგების მუხლის ან იმ შეცდომის სიდიდეზე, რომელიც შესაძლოა გამოიწვიოს ინფორმაციის გამოტოვებამ ან დამახინჯებამ. ამასთან ყველა არსებითი მუხლი ანგარიშგებებში წარმოდგენილ უნდა იყოს განცალკევებით. საკითხები, რომლებიც არსებითია ზომით, მაგრამ ანალოგიურია შინაარსის მიხედვით, შესაძლებელია აგრეგირებულ იქნენ. არაარსებითი თანხების გაერთიანება

უნდა მოხდეს ფუნქციების ან შინაარსის ერთგვაროვნების მიხედვით. მუხლი, რომელიც არ არის საკმარისად არსებითი იმისათვის, რომ ცალკე იქნეს წარდგენილი ანგარიშგებაში, შესაძლებელია საკმარისად არსებითი იყოს იმისათვის, რომ ცალკე აისახოს განმარტებით შენიშვნებში; ყველა არსებითი მუხლის წარმოდგენა ხდება განცალკევებით. არაარსებითი მუხლები აგრეგირდება ეკონომიკური შინაარსის ერთგვაროვნების, წყაროების და ფუნქციების მიხედვით. ამასთან, ფინანსურ ანგარიშგებაში აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლების და ხარჯების არსებითი მუხლების განცალკევებით წარმოდგენის საფუძვლად გამოიყენება საბიუჯეტო კლასიფიკაცია და დამტკიცებული ბუღალტრული ანგარიშთა გეგმა.

გ) საიმედოობა – ითვალისწინებს ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდოლოგიით გათვალისწინებული განსაზღვრებების და კრიტერიუმების შესაბამისად აქტივებზე, ვალდებულებებზე, შემოსავლებზე და ხარჯებზე, ასევე ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების კაპიტალზე გავლენის ზუსტი შეფასების წარმოდგენას ანგარიშგებაში და არ შეიცავს არსებით შეცდომებს. საიმედოობა მიიღწევა შემდეგის გათვალისწინებით:

გ. ა) წინდახედულობა – გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გაურკვეველი მოვლენების შეფასებისას სიფრთხილის გამოჩენას ისე, რომ აქტივები და შემოსავლები შეფასებული არ იყოს გადაჭარბებულად, ხოლო ხარჯები და ვალდებულებები - შემცირებულად;

გ. ბ) ნეიტრალურობა – ნიშნავს, რომ არ ასახავს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც წინასწარ განზრახულ შედეგს განაპირობებს;

გ. გ) სამართლიანი წარდგენა – გულისხმობს ოპერაციების და სხვა მოვლენების შესახებ ინფორმაციის სამართლიანად ასახვას;

გ. დ) შინაარსის ფორმასთან უპირატესობა – ნიშნავს, რომ ოპერაციები და სხვა მოვლენები ასახულია ეკონომიკური შინაარსით (საბიუჯეტო კლასიფიკაციის გათვალისწინებით) და არა მხოლოდ ორგანიზაციის სამართლებრივი ფორმით. ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისთვის მნიშვნელოვანია ორგანიზაციის საქმიანობის შინაარსი და არა მისი იურიდიული ფორმა. ეს პრინციპი მხოლოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოიყენება და მნიშვნელოვანია და აუცილებელია გადაწყვეტილებების მიღებისას;

გ. ე) სისრულე – ნიშნავს, რომ არ უნდა იყოს გამოტოვებული არსებითი ინფორმაცია და უნდა იყოს სრული, რომელიც უზრუნველყოფს ანგარიშგების საიმედოობისა და შესაბამისობის მაღალ ხარისხს;

დ) შესადარისობა – ითვალისწინებს ფინანსურ შედეგებზე ანგარიშგების წარდგენას

საანგარიშო პერიოდის საწყის და საბოლოო თარიღებისთვის, საანგარიშო პერიოდში ორგანიზაციის საქმიანობის შედეგების შედარებისა და შეფასების მიზნით.

შინაარსის ფორმასთან უპირატესობის პრინციპის გამოყენებით, ანგარიშგების მიზნებისთვის არსებითი არ არის ორგანიზაცია მოგებაზე მომუშავე ორგანიზაციაა, სსიპ-ია - ეკონომიკური საქმიანობის უფლებით, თუ სხვა სახელმწიფო ერთეული. ყველა შემთხვევაში, კონტროლირებული ორგანიზაციის განმარტება და მიდგომა ერთიანია.

შესადარისობის მოთხოვნის უზრუნველსაყოფად, ანგარიშგების მუხლების კლასიფიკაცია და წარდგენის ფორმა უნდა შენარჩუნდეს ყოველ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდისთვის, თუ არ მოხდება საბიუჯეტო კლასიფიკაციის არსებითი ცვლილება. საბიუჯეტო კლასიფიკაციის არსებითი ცვლილების შემთხვევაში, ანგარიშგების მუხლები უნდა შეიცვალოს კლასიფიკაციასთან თავსებადობის პრინციპით და ეს ცვლილება გაცხადდეს ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

საიმედოობისა და შესადარისობის უზრუნველსაყოფად და მისგან მაქსიმალური სარგებლის მისაღებად, ინფორმაცია უნდა იყოს დროული, მოქმედი კანონმდებლობით განსაზღვრულ ვადებში მომზადებული და წარდგენილი.

სრული ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს შემდეგ კომპონენტებს:

- ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიში (ბალანსი);
- ფინანსური შედეგების შესახებ ანგარიში;
- ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ანგარიში;
- კაპიტალში ცვლილებების შესახებ ანგარიში;
- ბიუჯეტისა და ფაქტობრივი თანხების შედარების ანგარიში;
- შენიშვნები, რომელიც შეიცავს ბუღალტრული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ განმარტებებს და ფინანსურ ანგარიშგებაზე სხვა ახსნა-განმარტებით შენიშვნებს.

ფინანსური ანგარიშგების თარიღია საანგარიშგებო პერიოდის საბოლოო თარიღი, რომელთანაც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგება. მაკონტროლებელი ერთეული წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებას - 1 იანვრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით პერიოდისათვის, ამზადებს და წარადგენს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სახაზინო სამსახურში საანგარიშგებო წლის მომდევნო წლის 1 აპრილამდე. მაკონტროლებელმა ერთეულებმა წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად სახაზინო სამსახურში შესაძლებელია წარადგინონ სხვა დამატებითი ანგარიშები (ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშები, აუდიტის დასკვნები და ა. შ), რომლებიც დაეხმარება ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინ-

ფორმაციის სწორად აღქმაში. მაკონტროლებელი ერთეულების კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებების მონაცემების საფუძველზე, სახაზინო სამსახური ამზადებს სახელმწიფო ბიუჯეტის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელიც ანგარიშვალდებულებისა და გამჭვირვალებისათვის ქვეყნდება სახაზინო სამსახურის ვებ-გვერდზე www.treasury.ge

ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიში

ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგება (ბალანსი) ასახავს ინფორმაციას გრძელვადიანი და მოკლევადიანი აქტივებისა და ვალდებულებების შესახებ. მისი შედგენა ხდება ვერტიკალური ფორმატით და მასში აისახება:

- ფინანსური აქტივები;
- არაფინანსური აქტივები;
- ფინანსური ვალდებულებები;
- კაპიტალი.

ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგება

| | მუხლები | შენიშვნა | 20X9 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით | 20X8 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით |
|-----|--|----------|-------------------------------------|-------------------------------------|
| | აქტივები | | | |
| | <i>მოკლევადიანი აქტივები</i> | | | |
| 001 | ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები | N2 | xxx | xxx |
| 002 | მიმდინარე ინვესტიციები | N2 | xxx | xxx |
| 003 | მიმდინარე დებიტორული დავალიანება (მოკლევადიანი მოთხოვნები) | N2 | xxx | xxx |
| 004 | მატერიალური მარაგები | N3 | xxx | xxx |
| 005 | სხვა მოკლევადიანი აქტივები | N4 | xxx | xxx |
| 006 | <i>სულ მოკლევადიანი აქტივები</i> | | xxx | xxx |
| | <i>გრძელვადიანი აქტივები</i> | | | |

| | | | | |
|-----------------------------------|--|----------|------------|------------|
| 007 | გრძელვადიანი ფინანსური აქტივები | N5 | xxx | xxx |
| 008 | ძირითადი აქტივები | N6 | xxx | xxx |
| 009 | საინვესტიციო ქონება | N7 | xxx | xxx |
| 010 | არამატერიალური აქტივები | N8 | xxx | xxx |
| 011 | შელავათიანი მომსახურების აქტივები | N9 | xxx | xxx |
| 012 | ფინანსური ლიზინგის აქტივები | N10 | xxx | xxx |
| 013 | სხვა არაფინანსური აქტივები | N11 | xxx | xxx |
| 014 | სულ გრძელვადიანი აქტივები | | xxx | xxx |
| 015 | სულ აქტივები | | xxx | xxx |
| ვალდებულებები | | | | |
| მოკლევადიანი ვალდებულებები | | | | |
| 016 | მოკლევადიანი ნასესხები თანხები | N12 | xxx | xxx |
| 017 | კრედიტორული დავალიანება | N13 | xxx | xxx |
| 018 | გადასახდელი პროცენტი | N13 | xxx | xxx |
| 019 | მიმდინარე ანარიცხები | N13 | xxx | xxx |
| 020 | სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები | | xxx | xxx |
| 021 | სულ მოკლევადიანი ვალდებულებები | | xxx | xxx |
| გრძელვადიანი ვალდებულებები | | | | |
| 022 | გრძელვადიანი სავალო ვალდებულებები (ფასიანი ქალაქები) | N12 | xxx | xxx |
| 023 | გრძელვადიანი კრედიტები და სესხები | N12 | xxx | xxx |
| 024 | ფინანსური ლიზინგის გრძელვადიანი კრედიტორული დავალიანება | N10, N12 | xxx | xxx |
| 025 | შელავათიანი მომსახურების ხელშეკრულებებით განსაზღვრული გრძელვადიანი კრედიტორული | N9, N12 | xxx | xxx |

| | | | | |
|---------------------------------|--|-----|------------|------------|
| | დავალიანება | | | |
| 026 | გრძელვადიანი ანარიცხები | N13 | xxx | xxx |
| 027 | <i>სულ გრძელვადიანი ვალდებულებები</i> | | xxx | xxx |
| 028 | სულ ვალდებულებები | | xxx | xxx |
| წმინდა აქტივები/კაპიტალი | | | | |
| 029 | შეტანილი კაპიტალი | | xxx | xxx |
| 030 | გაუნაწილებელი ნამეტი/დეფიციტი | | xxx | xxx |
| 031 | სულ წმინდა აქტივები/კაპიტალი | | xxx | xxx |
| 032 | სულ ვალდებულებები და წმინდა აქტივები/კაპიტალი | | xxx | xxx |

ფინანსური შედეგების შესახებ ანგარიში

სახელმწიფო ერთეულის ფინანსური შედეგების განსაზღვრა ხდება ბიუჯეტიდან მიღებული დაფინანსებით, ბიუჯეტის შესახებ კანონის შესაბამისად გაწეული ხარჯებით, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლებით და ამ შემოსავლების ფარგლებში გაწეული ხარჯებით. შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება ხდება საერთაშორისო სტანდარტების საფუძველზე და გაითვალისწინება საბიუჯეტო კლასიფიკაციის განსაზღვრებები.

ფინანსურ შედეგში აისახება როგორც საბიუჯეტო, ისე ეკონომიკური საქმიანობის სახსრებით მიღებული შედეგი (შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის სხვაობა).

ფინანსური შედეგების შესახებ ანგარიშგება

| მუხლები | შენიშვნა | 20.. წლის 31 დეკემბრით დასრულებული წელი | | | 20.. წლის 31 დეკემბრით დასრულებული წელი |
|--------------------------|----------|---|-----------------------|-----|---|
| | | საბიუჯეტო სახსრები | არასაბიუჯეტო სახსრები | სულ | სულ |
| შემოსავლები | | | | | |
| საგადასახადო შემოსავლები | N14 | X | | X | X |

| | | | | | |
|---|------|----------|----------|----------|----------|
| სოციალური შენატანები | | X | | X | X |
| სანქციები, ჯარიმები, საურავები და ლიცენზიები | | X | X | X | X |
| გრანტები | N14 | X | X | X | X |
| ტრანსფერები სახელმწიფო მმართველობის სექტორის სხვა ერთეულებისგან | | X | | X | X |
| შემოსავლები გაცვლითი ოპერაციებიდან გარდა პროცენტისა და გრძელვადიანი აქტივების გაყიდვიდან მიღებული შემოსავლებისა | N15A | X | X | X | X |
| გრძელვადიანი აქტივების გაყიდვიდან მიღებული შემოსავლები | N15B | X | X | X | X |
| საპროცენტო შემოსავლები | | X | | X | X |
| სხვა შემოსავლები | N16 | X | X | X | X |
| სულ შემოსავლები | | X | X | X | X |
| ხარჯები | | | | | |
| შრომის ანაზღაურება, ხელფასები და თანამშრომელთა სარგებლები | | (X) | (X) | (X) | (X) |
| გამოყენებული მარაგები და სხვა საქონელი (ოფისის ხარჯები) | | (X) | (X) | (X) | (X) |
| გრანტები და სუბსიდიები | N17 | (X) | (X) | (X) | (X) |
| სხვა სახელმწიფო ერთეულებზე გაწეული ტრანსფერები | | (X) | (X) | (X) | (X) |
| ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები | | (X) | (X) | (X) | (X) |
| გრძელვადიანი არაფინანსური აქტივების გაუფასურება | | (X) | (X) | (X) | (X) |
| სოციალური დახმარება | | (X) | (X) | (X) | (X) |
| გრძელვადიანი აქტივების | N15B | (X) | (X) | (X) | (X) |

| | | | | | |
|----------------------------|-----|------------|------------|------------|------------|
| გაყიდვიდან მიღებული ზარალი | | | | | |
| სხვა ხარჯები | N18 | (X) | (X) | (X) | (X) |
| ფინანსური ხარჯები | | (X) | (X) | (X) | (X) |
| სულ ხარჯები | | (X) | (X) | (X) | (X) |
| | | | | | |
| პერიოდის მოგება/(ზარალი) | | (X) | (X) | (X) | X |
| | | | | | |

ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ანგარიშგება

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების მეთოდოლოგია ეფუძნება საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს (IPSAS), ასევე საერთაშორისო სავალუტო ფონდის სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკის 2001 წლის მეთოდოლოგიის (GFSM 2001) მოთხოვნებს და საბიუჯეტო კლასიფიკაციას. ფულადი ნაკადების შესახებ ინფორმაცია ხელს უწყობს საქმიანობის ფინანსური შედეგების, ერთეულის ლიკვიდობისა და გადახდისუნარიანობის შეფასებას. ის აჩვენებს, ერთეულმა როგორ მოიზიდა და გამოიყენა ფულადი სახსრები მოცემულ პერიოდში. ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებისთვის გამოიყენება **პირდაპირი მეთოდი**. ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში ფულადი სახსრების ნაკადები კლასიფიცირებულია საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობების მიხედვით. ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება მზადდება როგორც ფულადი სახსრების იმ ნაკადების შესახებ, რომელსაც უშუალოდ განკარგავს ანგარიშგების შემდგენი ორგანიზაცია, ასევე, იმ ნაკადების შესახებ, რომელთა რეგულირება ხორციელდება მესამე პირების მეშვეობით პირდაპირი გადახდებით - ხაზინის ერთიანი ანგარიშის გაუვლელად. დაფინანსება ხაზინის ერთიანი ანგარიშის გაუვლელად პირდაპირი გადახდებით, ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას, ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში აისახება.

კონსოლიდირებული ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ანგარიშგება

| | | შენიშვნა | 20.. წლის 31 დეკემბრით დასრულებული წელი | | | | 20.. წლის 31 დეკემბრით დასრულებული წელი | | |
|-----|--|----------|---|-----------------------|----------|--------------------|---|----------|--|
| | | | საბიუჯეტო სახსრები | არასაბიუჯეტო სახსრები | სულ | საბიუჯეტო სახსრები | არასაბიუჯეტო სახსრები | სულ | |
| | | | | | | | | | |
| | წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | <i>შემოსული თანხები (მიღებები)</i> | | | | | | | | |
| 010 | გადასახადები | N19 | x | x | x | x | x | x | |
| 011 | სოციალური შენატანები | | x | x | x | x | x | x | |
| 012 | გრანტები | | x | x | x | x | x | x | |
| 013 | პროცენტი | | x | x | x | x | x | x | |
| 014 | საქონლისა და მომსახურების გაყიდვიდან მიღებული თანხები | | x | x | x | x | x | x | |
| 015 | სანქციები, საურავები და ჯარიმები | | x | x | x | x | x | x | |
| 016 | სხვა შემოსულობები | | x | x | x | x | x | x | |
| | | | | | | | | | |

| | | | | | | | | | |
|------------|---|-----|-----|-----|------------|--|-----|-----|------------|
| | გაცემული თანხები(გაცემები) | | (x) | (x) | (x) | | (x) | (x) | (x) |
| 017 | მომუშავეთა შრომის ანაზღაურება | | (x) | (x) | (x) | | (x) | (x) | (x) |
| 018 | მომწოდებლებისათვის გადახდილი თანხები საქონ- ლისა და მომსახურე- ბებისათვის | | (x) | (x) | (x) | | (x) | (x) | (x) |
| 019 | გრანტები და სუბსიდიები | | (x) | (x) | (x) | | (x) | (x) | (x) |
| 020 | სოციალური დახმარება | | (x) | (x) | (x) | | (x) | (x) | (x) |
| 021 | გადახდილი პროცენტი | | (x) | (x) | (x) | | (x) | (x) | (x) |
| 022 | სხვა გადახდები (გაცემები, გასვლები) | | (x) | (x) | (x) | | (x) | (x) | (x) |
| 023 | წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან | N20 | xx | xx | xx | | xx | xx | xx |
| | | | | | | | | | |
| | წმინდა ფულადი სახსრები საინვესტიციო საქმიანობიდან | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| 024 | პირითადი აქტივების შესყიდვა | | (x) | (x) | (x) | | (x) | (x) | (x) |
| 025 | არამატერიალური აქტივების შესყიდვა | | (x) | (x) | (x) | | (x) | (x) | (x) |
| 026 | წილებისა და სხვა ფასიანი ქაღალდების | | (x) | (x) | (x) | | (x) | (x) | (x) |

| | | | | | | | | | |
|-----|--|--|-----|-----|------------|--|-----|-----|------------|
| | შესყიდვა | | | | | | | | |
| 027 | სესხების გაცემა | | (x) | (x) | (x) | | (x) | (x) | (x) |
| 028 | სხვა გრძელვადიანი აქტივების შეძენისას გაცემული თანხები | | (x) | (x) | (x) | | (x) | (x) | (x) |
| 029 | ძირითადი აქტივების გაყიდვიდან მიღებული თანხები | | x | x | x | | x | x | x |
| 030 | არამატერიალური აქტივების გაყიდვიდან მიღებული თანხები | | x | x | x | | x | x | x |
| 031 | ინვესტიციების გაყიდვიდან მიღებული თანხები | | x | x | x | | x | x | x |
| 032 | ფინანსური ლიზინგის ძირითადი თანხის გადახდიდან მიღებული თანხები | | x | x | x | | x | x | x |
| 033 | სხვა გრძელვადიანი აქტივების გაყიდვიდან მიღებული თანხები | | x | x | x | | x | x | x |
| 034 | სესხების დაფარვიდან მიღებული თანხები | | x | x | x | | x | x | x |
| | | | | | | | | | |
| 035 | წმინდა ფულადი სახსრები საინვესტიციო საქმიანობიდან | | xx | xx | xx | | xx | xx | xx |

| | | | | | | | | | |
|-----|---|--|-----|-----|------------|--|-----|-----|------------|
| | | | | | | | | | |
| | წმინდა ფულადი სახსრები ფინანსური საქმიანობიდან | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| 036 | მთავრობის მოკლევადიანი ფასიანი ქაღალდების გამოშვებიდან მიღებული თანხები | | x | x | x | | x | x | x |
| 037 | მთავრობის ობლიგაციების გამოშვებიდან მიღებული თანხები | | x | x | x | | x | x | x |
| 038 | უცხოურ ვალუტაში ფასიანი ქაღალდების გამოშვებიდან მიღებული თანხები | | x | x | x | | x | x | x |
| 039 | სხვა ნასესხები თანხებიდან მიღებული თანხები | | x | x | x | | x | x | x |
| 040 | მოკლევადიანი სამთავრობო ფასიანი ქაღალდების გამოსყიდვა (დაფარვა) | | (x) | (x) | (x) | | (x) | (x) | (x) |
| 041 | სამთავრობო ობლიგაციების გამოსყიდვა (დაფარვა) | | (x) | (x) | (x) | | (x) | (x) | (x) |
| 042 | უცხოურ ვალუტაში ფასიანი ქაღალდების გამოსყიდვა (დაფარვა) | | (x) | (x) | (x) | | (x) | (x) | (x) |

| | | | | | | | | | |
|-----|---|--|-----|-----|------------|--|-----|-----|------------|
| 043 | ფინანსური ლიზინგის ძირითადი თანხის გადახდა (დაფარვა) | | (x) | (x) | (x) | | (x) | (x) | (x) |
| 044 | სხვა ნასესხები თანხების გადახდა (დაფარვა) | | (x) | (x) | (x) | | (x) | (x) | (x) |
| | | | | | | | | | |
| 045 | წმინდა ფულადი სახსრები საინვესტიციო საქმიანობიდან | | xx | xx | xx | | xx | xx | xx |
| | | | | | | | | | |
| 046 | ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების წმინდა ზრდა/(შემცირება) | | x | x | x | | x | x | x |
| 047 | ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები პერიოდის დასაწყისში, მათ შორის | | x | x | x | | x | x | x |
| 048 | ხაზინის ერთიანი ანგარიში და სხვა საბანკო სალარე ანგარიშები, ბანკნოტები და მონეტები | | x | x | x | | x | x | x |
| 049 | საბანკო ანგარიშები უცხოურ ვალუტაში | | x | x | x | | x | x | x |
| 050 | 3 თვემდე ვადიანი დეპოზიტები ლარში | | x | x | x | | x | x | x |
| 051 | კურსთა სხვაობით მიღებული მოგება (ზარალი) | | | | | | | | |
| 052 | ფულადი სახსრები და მათი | | xx | xx | xx | | xx | xx | xx |

| | | | | | | | | | |
|-----|--|--|---|---|---|--|---|---|---|
| | ეკვივალენტები პერიოდის ბოლოს, მათ შორის | | | | | | | | |
| 053 | ხაზინის ერთიანი ანგარიში და სხვა საბანკო სალარე ანგარიშები, ბანკნოტები და მონეტები | | x | x | x | | x | x | x |
| 054 | საბანკო ანგარიშები უცხოურ ვალუტაში | | | | | | | | |
| 055 | 3 თვემდე ვადიანი დეპოზიტები ლარში | | x | x | x | | x | x | x |

წმინდა აქტივების /კაპიტალის ცვლილებების შესახებ ანგარიშგება

კაპიტალში ცვლილებების შესახებ ანგარიშგება ასახავს ორგანიზაციის კაპიტალში განხორციელებულ ცვლილებებს როგორც საბიუჯეტო სახსრების, ისე ეკონომიკური საქმიანობის შედეგად.

წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების შესახებ ანგარიშგება

20... წლის 31 დეკემბრით დასრულებული წელი

| | | შენიშვნა | კაპიტალში შენატანები | გაუნაწილებელი ნამეტი/დეფიციტი | | სულ წმინდა აქტივები /კაპიტალი |
|-----|---|----------|----------------------|-------------------------------|-------------------|-------------------------------|
| | | | | საბიუჯეტო სახსრები | საკუთარი სახსრები | |
| 010 | საწყისი ნაშთი 20X8 წლის 31 დეკემბერს | | X | X | X | X |
| 011 | სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებები | N1 | | X | X | X |
| 012 | არსებითი შეცდომების კორექტორები (წინა პერიოდების შეცდომები) | N1 | | X | X | X |
| 013 | გადაანგარიშებული საწყისი ნაშთი | | X | X | X | X |

| | | | | | | |
|-----|---|--|---|-----|-----|-----|
| 014 | წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილება 20X9 წელს | | | | | |
| 015 | დამფუძნებლების შენატანები | | X | | | X |
| 016 | პერიოდის ნამეტი (დეფიციტი) | | | X | X | X |
| 017 | დამფუძნებლებზე გადახდილი თანხები | | | (X) | (X) | (X) |
| 018 | საბოლოო ნაშთი 20X9 წლის 31 დეკემბერს | | X | X | X | X |

20.. წლის 31 დეკემბრით დასრულებული წელი

| | | | კაპიტალში შენატანები | გაუნაწილებელი ნამეტი/დეფიციტი | | სულ წმინდა აქტივები /კაპიტალი |
|-----|---|--|----------------------|-------------------------------|-------------------|-------------------------------|
| | | | | საბიუჯეტო სახსრები | საკუთარი სახსრები | |
| 010 | საწყისი ნაშთი 20X7 წლის 31 დეკემბერს | | X | X | X | X |
| 011 | სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებები | | | X | X | X |
| 012 | არსებითი შეცდომების კორექტორები (წინა პერიოდების შეცდომები) | | | X | X | X |
| 013 | გადაანგარიშებული საწყისი ნაშთი | | X | X | X | X |
| 014 | წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილება 20X. წელს | | | | | |
| 015 | დამფუძნებლების შენატანები | | X | | | X |
| 016 | პერიოდის ნამეტი (დეფიციტი) | | | X | X | X |
| 017 | დამფუძნებლებზე გადახდილი თანხები | | | (X) | (X) | (X) |

| | | | | | | |
|-----|--------------------------------------|--|---|---|---|---|
| 018 | საბოლოო ნაშთი 20X8 წლის 31 დეკემბერს | | X | X | X | X |
|-----|--------------------------------------|--|---|---|---|---|

ბიუჯეტისა და ფაქტობრივი თანხების შედარების ანგარიშგება

ბიუჯეტისა და ფაქტობრივი თანხების შედარების ანგარიში წარმოდგენილ უნდა იქნეს საბიუჯეტო კლასიფიკაციის მიხედვით. ფინანსურ ანგარიშგებაში ზედმეტობების თავიდან აცილების მიზნით, ბიუჯეტზე ინფორმაცია აგრეგირდება, ბიუჯეტის შესახებ კანონით განსაზღვრული ხარჯების კატეგორიების შესაბამისად. დამტკიცებული ბიუჯეტის მნიშვნელობის გამო ინფორმაცია, რომელიც მომხმარებელს საშუალებას აძლევს ფინანსური შედეგები შეადაროს ბიუჯეტით განსაზღვრულს, ხელს უწყობს იმის შეფასებას, თუ რამდენად შეასრულა საჯარო სექტორის ერთეულმა თავისი მიზნები. მსგავსი ინფორმაცია ხელს უწყობს ანგარიშვალდებულებას და გადაწყვეტილებების მიმღებებისთვის ინფორმაციას უზრუნველყოფს მომდევნო წლების ბიუჯეტისთვის. ბიუჯეტთან მიმართებით ანგარიშგება სახელმწიფო ფინანსებთან დაკავშირებულ საკანონმდებლო მოთხოვნებთან შესაბამისობის წარმოჩენის გავრცელებული მექანიზმია.

| | | შენიშვნა | წლიური ბიუჯეტი (საწყისი) | წლიური ბიუჯეტი (საბოლოო) | ბიუჯეტის შესრულება | შესრულება (%) |
|-----|--|----------|--------------------------|--------------------------|--------------------|---------------|
| | შემოსულობები (შემოსული თანხები, მიღებები) | | | | | |
| | სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლები | | | | | |
| 010 | გადასახადები | | XX | XX | XX | |
| 011 | გრანტები | | XX | XX | XX | |
| 012 | სხვა შემოსავლები | | XX | XX | XX | |
| 013 | არაფინანსური აქტივების შემცირება | | XX | XX | XX | |
| 014 | ფინანსური აქტივების შემცირება | | XX | XX | XX | |
| 015 | ვალდებულებების ზრდა | | XX | XX | XX | |

| | | | | | | |
|-----|--|-----|------|------|------|--|
| 016 | სულ სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსულობები (შემოსული თანხები, მიღებები) | | XX | XX | XX | |
| | გაცემული თანხები (გაცემები, გადახდები, გასვლები) | | | | | |
| 017 | შრომის ანაზღაურება | | (XX) | (XX) | (XX) | |
| 018 | საქონელი და მომსახურება | | (XX) | (XX) | (XX) | |
| 019 | პროცენტი | | (XX) | (XX) | (XX) | |
| 020 | სუბსიდიები | | (XX) | (XX) | (XX) | |
| 021 | გრანტები | | (XX) | (XX) | (XX) | |
| 022 | სოციალური დახმარება | | (XX) | (XX) | (XX) | |
| 023 | სხვა ხარჯები | | (XX) | (XX) | (XX) | |
| 024 | არაფინანსური აქტივების ზრდა | | (XX) | (XX) | (XX) | |
| 025 | ფინანსური აქტივების ზრდა | | (XX) | (XX) | (XX) | |
| 026 | ვალდებულებების შემცირება | | (XX) | (XX) | (XX) | |
| 027 | სულ გაცემული თანხები (გაცემა, გადახდა, გასვლა) სახელმწიფო ბიუჯეტიდან | | (XX) | (XX) | (XX) | |
| | | | | | | |
| 028 | სახელმწიფო ბიუჯეტის ნაშთი | N21 | | | | |

ფინანსური ანგარიშგებების შენიშვნები

შენიშვნები მოიცავს ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკაზე, თითოეული სსბასს მიხედვით მოთხოვნილ ინფორმაციას; დამატებითი ინფორმაცია შესაძ-

ლებელია მოიცავდეს დეტალურ მონაცემებს საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში საქმიანობის შედეგების მაჩვენებლებზე, დასახული პრიორიტეტების და ამ პრიორიტეტების მისაღწევად განხორციელებული პროგრამებისა და ღონისძიებების შედეგების აღწერას, ინფორმაციას პროგრამული და კაპიტალური ბიუჯეტების შესრულების შესახებ და სხვ. ორგანიზაციას მოეთხოვება ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაურთოს ინფორმაცია სამართლებრივ, მარეგულირებელ და სხვა გარეშე ნორმებთან შესაბამისობის შესახებ. იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსურ ანგარიშგებებში არ არის მოცემული შესაბამისობის შესახებ ინფორმაცია, უნდა მიეთითოს იმ დოკუმენტის შესახებ, რომელიც შესაძლოა შეიცავდეს ასეთი სახის ინფორმაციას.

ფინანსურ ანგარიშგებაში შესაძლებელია წარმოდგენილი იქნეს დამატებით არაფინანსური ხასიათის ინფორმაცია, ანგარიშგების უკეთ გაგების მიზნით. კონცეპტუალური საფუძვლების თანახმად, ინფორმაცია იმ ძირითადი ფაქტორების შესახებ, რომლებიც საანგარიშგებო პერიოდში ერთეულის მიერ მომსახურების მიწოდებასა და ფინანსურ შედეგებს განაპირობებს და დაშვებები, რომლებიც იმ ფაქტორების საფუძველია, რომლებიც სავარაუდოდ გავლენას მოახდენენ ერთეულის სამომავლო საქმიანობის შედეგებზე, შეიძლება აისახოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში. მსგავსი ინფორმაცია მომხმარებლებს დაეხმარება საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშში ასახული ფინანსური და არაფინანსური ინფორმაციის უკეთესად გაგებაში და კონტექსტში აღქმაში და გააუმჯობესებს საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშების როლს ანგარიშვალდებულებისა და გადაწყვეტილებების მიღების მიზნებისათვის ინფორმაციის მიწოდებაში.

1.6. საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (სსბასს) IPSAS

სსბასს 1—ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

სსბასს 1 —ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა, განსაზღვრავს საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველს, რაც უზრუნველყოფს როგორც ცალკეული ერთეულის წინაწლების ფინანსური ანგარიშგების, ისე სხვადასხვა ერთეულების ფინანსური ანგარიშგების შესადარისობას. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება განკუთვნილია იმ მომხმარებელთა მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად, რომლებსაც მდგომარეობა იმის საშუალებას არ აძლევს, რომ მოითხოვონ საკუთარი სპეციფიკური საინფორმაციო მოთხოვნილებების შესაბამისად მომზადებული ანგარიშები. სტანდარტით განსაზღვრულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგადი მოთხოვნები და მეთოდური მითითებები, ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურისა და შინაარსის მინიმალური მოთხოვნების შესახებ. კონკრეტული სამეურნეო ოპერაციების აღიარების, შეფასებისა და განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნების წესები განხილულია სხვა სსბასს-ებში. სტანდარტი გამოყენებულ უნდა

იქნეს ყველა საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგებისთვის, რომლის მომზადება და წარდგენა ხდება ბუღალტრული აღრიცხვის/დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით, სსბასს-ების შესაბამისად.

საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს იმ ანგარიშგებებს, რომლებიც ინდივიდუალურად ან რომელიმე სხვა საჯარო დოკუმენტთან ერთად არის წარდგენილი. სტანდარტი არ გამოიყენება შემოკლებული შუალედური ფინანსური ინფორმაციისათვის.

სსბასს 1. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა, ეხება ყველა ერთეულს, მიუხედავად იმისა, კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს, თუ ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას.

სსბასს 2. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა, მიზნებისთვის განსაზღვრულია, რომ:

- **აქტივი** არის რესურსი, რომელსაც ერთეული აკონტროლებს წარსულში მომხდარი მოვლენების შედეგად, საიდანაც ერთეული მომავალში მოელის ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მიღებას.

- **ვალდებულება** აღნიშნავს ერთეულის მიმდინარე პერიოდის მოვალეობას, რომელიც წარმოიშვა წარსული მოვლენებიდან და მისი დაფარვით მოსალოდნელია ერთეულიდან რესურსებში განივთებული ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის გასვლა.

- **დარიცხვის მეთოდი** გულისხმობს ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდს, რომლის თანახმადაც ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების აღიარება(ფინანსური უწყისებში ასახვა), როდესაც ისინი აკმაყოფილებენ აღიარების კრიტერიუმებს (და არა მხოლოდ მაშინ, როდესაც ხდება ფულადი სახსრების ან მისი ეკვივალენტის მიღება ან გადახდა). ფინანსური უწყისების ელემენტებს, მათ განმარტებებს და აღიარების კრიტერიუმებს კი ამ სტანდარტში გავეცნობით.

- **ეკონომიკური ერთეული** აღნიშნავს მაკონტროლებელი ერთეულის შემადგენელი ერთეულების ჯგუფს და ერთ ან მეტ კონტოლირებულ ერთეულს.

- **ხარჯები** არის ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემცირება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, აქტივების გასვლის ან გამოყენების, ან ვალდებულებების აღების სახით, რაც იწვევს წმინდა აქტივების/ კაპიტალის შემცირებას, რომელიც დაკავშირებული არაა მესაკუთრეებზე განხორციელებულ განაწილებასთან.

- **შემოსავალი** აღნიშნავს ერთეულში საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში შემოსული ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის ბრუტო

(საერთო) სიდიდეს (თანხას), როდესაც ამას შედეგად მოჰყვება წმინდა აქტივების / კაპიტალის ზრდა, მესაკუთრეების შენატანებთან დაკავშირებული ზრდის გარდა.

- **არსებითი** აღრიცხვის ელემენტების გამოტოვება ან დაშვებული უზუსტობები არსებითია, თუ ისინი ინდივიდუალურად ან ერთობლიობაში გავლენას ახდენს მომხმარებლის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებაზე ან მომხმარებლის შეფასებებზე. არსებითობა დამოკიდებულია გამოტოვებული აღრიცხვის ელემენტის ან უზუსტობის სიდიდესა და ბუნებაზე, გარემო პირობების ან კონტექსტის გათვალისწინებით. არსებითობის განმსაზღვრელი ფაქტორი შესაძლოა იყოს ელემენტის სიდიდე ან ბუნება, ან ორივე ერთად.

- **წმინდა აქტივები/კაპიტალი** აღნიშნავს ერთეულის აქტივების იმ ნაწილს, რომელიც რჩება ერთეულის ყველა ვალდებულების გამოკლების შემდეგ.

- **განმარტებითი შენიშვნები** მოიცავს ფინანსური მდგომარეობის, ფინანსური შედეგების, წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებებში მოცემული ინფორმაციის გარდა დამატებით ინფორმაციას. განმარტებით შენიშვნებში მოცემულია ამ ანგარიშგებებში წარმოდგენილი მუხლების ტექსტური აღწერილობა ან მათ შესახებ დეზაგრეგირებული ინფორმაცია, ასევე ინფორმაცია იმ მუხლების შესახებ, რომლებიც არ აკმაყოფილებს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების კრიტერიუმებს. ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის, ტერმინი **ეკონომიკური ერთეული** სტანდარტში გამოიყენება მაკონტროლებელი ერთეულის შემადგენელი ერთეულების ჯგუფისა და ნებისმიერი კონტროლირებული ერთეულის აღსანიშნავად. ეკონომიკურ ერთეულში შეიძლება შედიოდეს როგორც სოციალური პოლიტიკის, ისე კომერციული მიზნების მქონე ერთეულები.

აქტივებს, რომლებიც ერთეულის მიზნების შესაბამისად გამოიყენება საქონლისა და მომსახურების მიწოდებისათვის, მაგრამ უშუალოდ არ წარმოქმნის წმინდა ფულადი სახსრების ნაკადების შემოსვლას ერთეულში, ხშირად უწოდებენ მომსახურების პოტენციალის მატარებელს. აქტივებს, რომლებიც გამოიყენება წმინდა ფულადი სახსრების ნაკადების მისაღებად, ხშირად უწოდებენ მომავალი ეკონომიკური სარგებლის წარმომქმნელს. ტერმინი **წმინდა აქტივები/კაპიტალი** წინამდებარე სტანდარტში გამოიყენება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახული ნაშთის აღსანიშნავად (აქტივებს გამოკლებული ვალდებულებები). წმინდა აქტივები/კაპიტალი შეიძლება იყოს დადებითი ან უარყოფითი. წმინდა აქტივების/კაპიტალის ნაცვლად შეიძლება გამოყენებული იქნეს სხვა ტერმინიც, იმ პირობით, თუ ამ ტერმინის მნიშვნელობა ნათელია.

ფინანსური ანგარიშგება არის ერთეულის ფინანსური მდგომარეობისა და მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგების სტრუქტურულად ჩამოყალიბებული სურათი. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მიზანია ერთეულის ფინანსური

მდგომარეობის, მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგებისა და ფულადი სახსრების ნაკადების შესახებ ინფორმაციის წარმოდგენა.

საჯარო სექტორში საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება უნდა გვაწვდიდეს გადაწყვეტილებების მისაღებად საჭირო ინფორმაციას და გვიჩვენებდეს ერთეულის ანგარიშვალდებულებასა და პასუხისმგებლობას, მისთვის მინდობილი რესურსების მიმართ შემდეგი სახის ინფორმაციით:

- ინფორმაცია, ფინანსური რესურსების წყაროების, განაწილებისა და გამოყენების შესახებ;
- ინფორმაცია იმის შესახებ, როგორ დააფინანსა ერთეულმა თავისი საქმიანობები და როგორ შეასრულა ფულად სახსრებთან დაკავშირებული მოთხოვნები;
- ინფორმაცია, რომელიც საჭიროა ერთეულის ქმედუნარიანობის შესაფასებლად, დააფინანსოს თავისი საქმიანობები და შეასრულოს დაკისრებული პასუხისმგებლობები და ვალდებულებები;
- ინფორმაცია, ერთეულის ფინანსური მდგომარეობისა და მისი ცვლილებების შესახებ; და
- აგრეგირებული ინფორმაცია, რომელიც საჭიროა ერთეულის საქმიანობის ეფექტიანობის შესაფასებლად, მომსახურების დანახარჯების, მწარმოებლურობისა და მიღწეული შედეგების კუთხით.

ასევე შეიძლება უზრუნველყოფდეს შემდეგი სახის ინფორმაციით:

- კანონიერად მოხდა თუ არა რესურსების განაწილება და გამოყენება, დამტკიცებული ბიუჯეტის შესაბამისად; და
- მოხდა თუ არა რესურსების განაწილება და გამოყენება იურიდიული და სახელშეკრულებო მოთხოვნების, მათ შორის, შესაბამისი საკანონმდებლო ორგანოების მიერ დადგენილი ფინანსური შეზღუდვების შესაბამისად.

ზემო აღნიშნული მიზნების მისაღწევად ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულია ერთეულის შესახებ შემდეგი სახის ინფორმაცია:

- აქტივები;
- ვალდებულებები;
- წმინდა აქტივები/კაპიტალი;
- შემოსავლები;
- ხარჯები;
- წმინდა აქტივებში /კაპიტალში განხორციელებული სხვა ცვლილებები; და
- ფულადი სახსრების ნაკადები.
- ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად შეიძლება წარდგენილ იქნეს დამატებითი ინფორმაცია, მათ შორის არაფინანსური ანგარიშგება, რათა მოცემული იყოს

შესაბამის პერიოდში ერთეულის მიერ განხორციელებული ოპერაციების უფრო სრულყოფილი სურათი.

- ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პასუხისმგებლობა სხვადასხვა იურისდიქციაში განსხვავებულია. ამას გარდა, იურისდიქცია შეიძლება ცალ-ცალკე განსაზღვრავდეს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და დამტკიცებაზე, ან წარდგენაზე პასუხისმგებელ მხარეებს.
- ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი მოიცავს:
- ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას;
- ფინანსური შედეგების ანგარიშგებას;
- წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებას;
- ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას;
- ბიუჯეტისა და რეალური თანხების შედარებას, რომელიც მოცემულია ინდივიდუალურ დამატებით ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში ცალკე დამატებით საბიუჯეტო სვეტში, იმ შემთხვევაში, როდესაც ერთეულის დამტკიცებული ბიუჯეტი საჯაროდ ხელმისაწვდომია; და
- განმარტებით შენიშვნებს, რომლებიც მოიცავს ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვას და სხვა განმარტებით შენიშვნებს.

საჯარო სექტორის ერთეულები, როგორც წესი, საბიუჯეტო შეზღუდვებს ექვემდებარებიან, საბიუჯეტო ასიგნებების ან საბიუჯეტო ნებართვების (სანქციების) სახით, რაც შეიძლება ძალაში შევიდეს დამტკიცებული კანონმდებლობით. საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ წარდგენილი საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება ასევე შეიძლება იძლეოდეს ინფორმაციას იმის შესახებ, რესურსები მოძიებული და გამოყენებული იყო თუ არა ოფიციალურად დამტკიცებული ბიუჯეტის შესაბამისად. ერთეულები, რომლებიც დამტკიცებულ ბიუჯეტ(ებ)ს საჯაროდ ხელმისაწვდომს ხდის, ვალდებული არის, დაიცვას სსბასს 24-ის მოთხოვნები: ბიუჯეტის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში.

სხვა ერთეულების შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება და ბიუჯეტი ბუღალტრული აღრიცხვის ერთსა და იმავე მეთოდით მზადდება, წინამდებარე სტანდარტი ერთეულს რეკომენდაციას აძლევს, ფინანსურ ანგარიშგებაში გაითვალისწინოს საანგარიშგებო პერიოდის საბიუჯეტო თანხებთან შედარება. ამ ტიპის ერთეულებს ბიუჯეტ(ებ)თან მიმართებით ინფორმაციის წარდგენა შეუძლიათ სხვადასხვა გზით, მათ შორის:

ფინანსური ანგარიშგებისთვის სვეტების ფორმატის გამოყენება, სადაც საბიუჯეტო და ფაქტობრივი თანხები სხვადასხვა სვეტში იქნება მითითებული. ინფორმაციის სისრულისათვის ასევე შესაძლებელია ერთი სვეტის დამატება, სადაც მითითებული იქნება ნებისმიერი გადახრა ბიუჯეტიდან ან საბიუჯეტო ასიგნებიდან; და განმარტებითი შენიშვნა იმის შესახებ, რომ საბიუჯეტო თანხების გადახარჯვა არ მომხდარა. იმ შემთხვევაში, თუ ადგილი ჰქონდა ნებისმიერ საბიუჯეტო თანხაზე ან

ასიგნებაზე გადაცდომას, ან ხარჯები გაწეული იყო ასიგნების ან სხვა სახის ნებართვის (სანქციის) გარეშე, აღნიშნულის შესახებ დეტალები შეიძლება მიეთითოს ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი მუხლისათვის მომზადებულ სქოლიოში.

ერთეულებს რეკომენდაცია ეძლევათ, წარადგინონ დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც მომხმარებლებს დაეხმარება ერთეულის საქმიანობისა და აქტივების მართვის უნარიანობის შეფასებაში და რესურსების განაწილების თაობაზე გადაწყვეტილებების მიღებასა და შეფასებაში შემდეგი სახით:

- ეფექტიანობის მაჩვენებლები,
- მომსახურების შედეგების ანგარიშგება,
- პროგრამების მიმოხილვა და
- ხელმძღვანელობის მიერ საანგარიშგებო პერიოდში ერთეულის მიღწევების შესახებ მომზადებული სხვა ანგარიშგები.

ფინანსურმა ანგარიშგებამ სამართლიანად უნდა წარმოადგინოს ერთეულის ფინანსური მდგომარეობა, მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგები და ფულადი სახსრების ნაკადები. იგულისხმება, რომ სსბასს-ების გამოყენებით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება, საჭიროებისამებრ, დამატებით განმარტებებთან ერთად, აკმაყოფილებს სამართლიანი წარდგენის კრიტერიუმებს. ერთეულმა, რომლის ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სსბასს-ების შესაბამისად, ნათლად და უპირობოდ უნდა განაცხადოს ამის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

ერთეულმა ფინანსურ ანგარიშგებას არ უნდა უწოდოს სსბასს-ების შესაბამისი, თუ იგი არ შეესაბამება სსბასს-ების ყველა მოთხოვნას.

ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენა ასევე მოითხოვს, რომ ერთეულმა:

- შეარჩიოს და გამოიყენოს სააღრიცხვო პოლიტიკა **სსბასს 3-ის – „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“** – შესაბამისად; სსბასს 3-ში იერარქიულად არის მოცემული ყველა ოფიციალური მითითება, რომელსაც ხელმძღვანელობა ითვალისწინებს, რომელიმე მუხლთან დაკავშირებული სტანდარტის არარსებობის შემთხვევაში;
- ინფორმაცია (მათ შორის, სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ) იმ სახით წარადგინოს, რომ უზრუნველყოფილი იყოს ინფორმაციის **შესაბამისობა, საიმედოობა, შესადარისობა და აღქმადობა;** და
- უზრუნველყოს დამატებითი განმარტებითი ინფორმაციის მიწოდება, როდესაც სსბასს-ების კონკრეტული მოთხოვნები საკმარისი არ არის იმისათვის, რომ მომხმარებელმა აღიქვას ცალკეული ოპერაციისა თუ მოვლენის გავლენა ერთეულის ფინანსურ მდგომარეობასა და ფინანსურ შედეგებზე.

არასათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების გამოსწორება არ შეიძლება გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის განმარტებით, ან ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული განმარტებითი შენიშვნების ან სხვა განმარტებითი მასალის საშუალებით.

უკიდურესად იშვიათ შემთხვევაში, როდესაც ერთეულის ხელმძღვანელობა დაასკვნის, რომ ამათუ იმ სსბასს-ის რომელიმე მოთხოვნის შესრულება ეწინააღმდეგება წინამდებარე სტანდარტში განსაზღვრულ ფინანსური ანგარიშგების მიზანს, ერთეულმა ამ კონკრეტული მოთხოვნიდან უნდა გადაუხვიოს, თუ შესაბამისი მარეგულირებელი ბაზა მოითხოვს ან არ კრძალავს ასეთ გადახვევას.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში უნდა შეფასდეს, აქვს თუ არა ერთეულს საქმიანობის გაგრძელების უნარი, როგორც ფუნქციონირებად ერთეულს.

ფინანსურ ანგარიშგებაში მუხლების კლასიფიკაცია და წარდგენის ფორმა უნდა შენარჩუნდეს ყოველ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდში, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა:

- ერთეულის საქმიანობის შინაარსი მნიშვნელოვნად იცვლება ან, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვიდან ჩანს, რომ სხვაგვარი წარდგენა ან კლასიფიკაცია უფრო მეტად შეესაბამება სსბასს 3-ში მოცემულ სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების კრიტერიუმებს;
- ან რომელიმე სსბასს მოითხოვს წარდგენის ფორმის შეცვლას.

მსგავსი მუხლების ყველა არსებითი კლასი ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი უნდა იყოს ცალ-ცალკე. არაერთგვაროვანი შინაარსის ან ფუნქციების მქონე მუხლები წარდგენილ უნდა იქნეს ცალ-ცალკე, გარდა იმ შემთხვევისა, თუ ისინი არა არსებითია. არ შეიძლება აქტივებისა და ვალდებულებების ან ხარჯებისა და შემოსავლების ურთიერთგადაფარვა, თუ ეს არ მოითხოვება ან დაშვებული არ არის რომელიმე სსბასს-ით.

თუ რომელიმე სსბასს-ით სხვა რამ არ მოითხოვება, ან არ არის ნებადართული, ერთეულმა ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა ასახოს გასული პერიოდის შესადარისი ინფორმაცია, მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ყველა რიცხობრივი მონაცემის შესაბამისად. როდესაც იცვლება ფინანსურ ანგარიშგებაში მუხლების წარდგენის ფორმა ან კლასიფიკაცია, უნდა მოხდეს შესადარისი თანხების რეკლასიფიკაცია, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც რეკლასიფიკაცია შეუძლებელია.

ფინანსური ანგარიშგება გასაგებად უნდა იყოს იდენტიფიცირებული და გამოკვეთილი იმავე ოფიციალურ დოკუმენტში გამოქვეყნებული სხვა ინფორმაციისაგან.

თითოეული ფინანსური ანგარიშგება და განმარტებითი შენიშვნა გარკვევით უნდა იყოს იდენტიფიცირებული. გარდა ამისა, ანგარიშგებაში თვალსაჩინოდ უნდა იყოს ფორმულირებული შემდეგი ინფორმაცია და, საჭიროებისამებრ გამეორებულიც კი, ინფორმაციის სათანადოდ გაგების მიზნით:

- ანგარიშვალდებული ერთეულის დასახელება ან სხვა საიდენტიფიკაციო საშუალებები და წინა საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ ამ ინფორმაციაში მომხდარი ნებისმიერი ცვლილება;
- ფინანსური ანგარიშგება ერთ ინდივიდუალურ პირს/ერთეულს ეხება თუ სამეურნეო ერთეულს;
- საანგარიშგებო თარიღი, ან ფინანსური ანგარიშგებით მოცული პერიოდი, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული კომპონენტისთვის შესაფერისია;
- საანგარიშგებო ვალუტა, როგორც ეს განსაზღვრულია **სსბასს 4-ში - უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები**; და
- ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებული წარდგენილი რიცხვების დამრგვალების ხარისხი.

ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგება უნდა წარადგინოს სულ მცირე წელიწადში ერთხელ მაინც. საბიუჯეტო ორგანიზაციები, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის თანახმად, ამზადებენ წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებას, და მისი წარდგენა სახელმწიფო ხაზინაში უნდა მოხდეს საანგარიშო წლის მომდევნო წლის 1 აპრილამდე. ფინანსურ ანგარიშგებას ფასი ეკარგება, თუ მომხმარებელმა მისი მიღება ვერ შეძლო საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ გონივრული პერიოდის განმავლობაში. სახელმწიფო ხაზინა დებულებით უფლებამოსილია ერთეულს შეუჩეროს ბიუჯეტიდან ყველა სახის დაფინანსება, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენაზე მოთხოვნის შესრულებლობის შემთხვევაში.

ერთეულმა ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში **განცალკევებულად უნდა ასახოს მიმდინარე და გრძელვადიანი აქტივები და მოკლევადიანი და გრძელვადიანი ვალდებულებები**, ნებისმიერი მეთოდის შერჩევისას ერთეული ვალდებულია, აქტივებისა და ვალდებულებების თითოეული მუხლისათვის ასახოს თანხები, რომელთა მიღება ან დაფარვა მოსალოდნელია საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ არა უმეტეს თორმეტ თვეში; და საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ თორმეტ თვეზე მეტი პერიოდის განმავლობაში

ერთეულმა აქტივი მიმდინარე აქტივად უნდა მიიჩნიოს, თუ:

- ნავარაუდევია აქტივის რეალიზაცია, ან გამიზნულია გასაყიდად ან მოხმარებისათვის ჩვეულებრივი საწარმოო ციკლის განმავლობაში;
- ძირითადად გამოიყენება სავაჭრო დანიშნულებით;
- ნავარაუდევია მისი რეალიზება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ თორმეტი თვის განმავლობაში;

ყველა სხვა აქტივი უნდა მიეკუთვნოს გრძელვადიან აქტივებს.

ერთეულმა ვალდებულება მოკლევადიან ვალდებულებად უნდა მიიჩნიოს, თუ ეს უკანასკნელი ქვემოთ მითითებულ რომელიმე კრიტერიუმს მაინც აკმაყოფილებს:

- მისი დაფარვა მოსალოდნელია ჩვეულებრივი საოპერაციო ციკლის განმავლობაში;
- ძირითადად, გამოიყენება სავაჭრო დანიშნულებით;
- უნდა დაიფაროს საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვის განმავლობაში; ან
- ერთეულს არ გააჩნია ვალდებულების დაფარვის გადავადების უპირობო უფლება, საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ სულ მცირე 12 თვის განმავლობაში.

ყველა სხვა ვალდებულება უნდა კლასიფიცირდეს გრძელვადიან ვალდებულებად.

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აუცილებელია აისახოს მინიმუმ ქვემოთ ჩამოთვლილი მუხლების შესაბამისი თანხები:

- ძირითადი საშუალებები;
- საინვესტიციო ქონება;
- არამატერიალური აქტივები;
- ფინანსური აქტივები,
- ინვესტიციები, რომელთა ბუღალტრული აღრიცხვა ხდება კაპიტალ-მეთოდით;
- სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები;
- ამოღებადი თანხები არა გაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები);
- მოთხოვნები გაცვლითი ოპერაციებიდან;
- ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები;
- საგადასახადო და ქონების გადაცემის / ტრანსფერის შედეგად წარმოშობილი ვალდებულებები;
- გაცვლითი ოპერაციების საფუძველზე წარმოშობილი ვალდებულებები;
- ანარიცხები;
- ფინანსური ვალდებულებები;

ფინანსური შედეგების ანგარიშგება

ერთეულმა საანგარიშგებო პერიოდში შემოსავლებისა და ხარჯების ყველა მუხლი უნდა აღიაროს როგორც ნამეტი ან დეფიციტი, თუ სსბასს-ით სხვა რამ არ მოითხოვება;

როგორც მინიმუმი, ფინანსური შედეგების ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს მუხლებს, რომლებიც ასახავს მოცემული პერიოდის შესაბამის თანხებს:

- შემოსავლები;
- ფინანსური დანახარჯები;
- კაპიტალ-მეთოდით აღრიცხული მეკავშირე ერთეულებისა და ერთობლივი საქმიანობის ნამეტისა და დეფიციტის წილი;
- დაბეგვრამდელი მოგება ან ზარალი, რომელიც აღიარდა აქტივების გაყიდვისას ან შეწყვეტილი ოპერაციებიდან გამომდინარე ვალდებულებების ანგარიშსწორებისას;
- ნამეტი ან დეფიციტი.

როდესაც შემოსავლის ან ხარჯის მუხლი არსებითია, ერთეულმა მათი შინაარსი და თანხა განცალკევებულად უნდა განმარტოს.

ერთეულმა უნდა წარადგინოს წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება, რომელშიც აისახება:

- საანგარიშგებო პერიოდის ნამეტი ან დეფიციტი;
- სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების შედეგები და სსბასს 3-ის თანახმად აღიარებული შეცდომების კორექტირებები, რომლებიც განცალკევებით არის წარმოდგენილი წმინდა აქტივების/კაპიტალის თითოეული კომპონენტისთვის.

ფულადი სახსრების ნაკადების შესახებ ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს საშუალებას აძლევს, შეაფასონ: (ა) ერთეულის მიერ ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამომუშავების უნარი და(ბ) ერთეულის მოთხოვნილებები, ფულადი სახსრების გამოყენების შესახებ. ფულადი ნაკადების ანგარიშგების წარდგენისა და სათანადო განმარტებების მოთხოვნებს განსაზღვრავს სსბასს 2—**ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება.**

ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს:

- ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საფუძვლისა და ერთეულის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ;
- სსბასს-ის მოთხოვნებით გათვალისწინებული განმარტებითი ინფორმაცია, რომელიც ასახული არ არის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში, წმინდა აქტივების/ კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში, ან ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში; და
- დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც ასახული არ არის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში, წმინდა აქტივების/ კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში, ან ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში, მაგრამ აუცილებელია ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე ელემენტის გასაგებად.

სსბასს 2—ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება განსაზღვრავს:

- ფულადი სახსრების შემოდინების წყაროებს;
- მუხლებს, რომლებზეც მოხდა ფულადი სახსრების ხარჯვა საანგარიშო პერიოდში;
- ფულადი სახსრების სალდოს საანგარიშო დღისათვის.

ერთეულის ფულადი სახსრების ნაკადების შესახებ ინფორმაცია სასარგებლოა იმისათვის, რომ ინფორმაციის მომხმარებლებმა მოახდინონ შემდეგი პროგნოზირება;

- ერთეულისათვის მომავალში საჭირო ფულადი სახსრების,
- ერთეულის შესაძლებლობის მომავალში გამოიმუშავოს ფულადი სახსრები,
- ერთეულის შესაძლებლობი, დააფინანსოს მისი საქმიანობის სფეროში და სახეობაში მომხდარი ცვლილებები.

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება იძლევა საშუალებას, ერთეულმა მოახდინოს ანგარიშგება ფულადი სახსრების შემოდინებაზე და გადინებაზე საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში.

ფულადი სახსრები მოიცავს ფულს და მოთხოვნამდე დეპოზიტებს. ფულადი სახსრების ეკვივალენტები არის მოკლევადიანი, მაღალლიკვიდური ინვესტიციები, რომლებიც დაუბრკოლებლად გადაიცვლება ფულადი სახსრების წინაწარ ცნობილ ოდენობაზე და მათი ღირებულების შეცვლის რისკი უმნიშვნელოა.

ფულადი სახსრების ნაკადები წარმოადგენს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების შემოდინებასა და გადინებას. ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება უნდა ასახავდეს ფულადი სახსრების ნაკადების მოძრაობას მოცემული დროის მონაკვეთში საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობების ქრილში.

სსბასს 2- ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების, თანახმად:

- **საფინანსო საქმიანობა** არის ისეთი საქმიანობა, რომლის შედეგად რაოდენობრივად და სტრუქტურულად იცვლება ერთეულის კაპიტალში შენატანი და ნასესხები საშუალებები.
- **საინვესტიციო საქმიანობა** არის გრძელვადიანი აქტივებისა და სხვა ინვესტიციების შექმნა და რეალიზაცია, რომლებსაც არ მოიცავს ფულადი სახსრების ეკვივალენტები.
- **საოპერაციო საქმიანობა** წარმოადგენს საქმიანობას, რომელიც არ წარმოადგენს საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობას.
- **ანგარიშგების თარიღი** გულისხმობს საანგარიშო პერიოდის ბოლო დღის თარიღს, რომელსაც უკავშირდება ფინანსური ანგარიშგება.

- კონტროლი წარმოადგენს სხვა ერთეულის საქმიანობის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის მართვის შესაძლებლობას, მისგან სარგებლის მიღების მიზნით.

საოპერაციო საქმიანობის შედეგად წარმოქმნილი ფულადი სახსრების ნაკადები დაკავშირებულია ერთეულის ძირითადი საქმიანობიდან მიღებულ ფულად სახსრებთან. როდესაც ერთეული ვერ ახდენს საბიუჯეტო ასიგნებების ცალკე გამიჯვნას მიმდინარე, კაპიტალურ და კაპიტალში შენატანს შორის, მან მოცემული ასიგნება უნდა განიხილოს, როგორც საოპერაციო საქმიანობის ფულადი სახსრების ნაკადების ნაწილი და ეს ფაქტი უნდა გაამყდავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების ნაწილში.

საფინანსო საქმიანობიდან წარმოქმნილი ფულადი სახსრების ნაკადების ცალკე წარმოდგენა მნიშვნელოვანია, ვინაიდან იგი საჭიროა ერთეულის კაპიტალის ფორმირებაში მონაწილეთა ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების მიმართ მოთხოვნებზე სათანადო პროგნოზის გასაკეთებლად. საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადების მაგალითებს წარმოადგენს: ფულადი შემოსავლები მიღებული სავალო ფასიანი ქაღალდების გამოშვებიდან, სესხებიდან, თამასუქებიდან, ობლიგაციებიდან, გირაოებიდან და სხვა მოკლევადიანი და გრძელვადიანი სესხებიდან; სესხების დასაფარად გამოყოფილი ფულადი სახსრები; და მოიჯარის მიერ ფინანსური იჯარის ვალდებულებების შესამცირებლად გადახდილი ფულადი სახსრები.

საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადები ერთეულმა უნდა წარმოადგინოს: **პირდაპირი მეთოდით**, რომელშიც მოცემულია ფულადი შემოსულობების და გადახდების მთლიანი ნაკადები; ან **არაპირდაპირი მეთოდით**, რომლის მიხედვითაც ნამეტი ან დეფიციტი კორექტირდება არაფულადი ოპერაციების შედეგებით. **არაპირდაპირი მეთოდით** საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული წმინდა ფულადი სახსრების ნაკადები განისაზღვრება ჩვეულებრივ საქმიანობასთან დაკავშირებით ნამეტისა და დეფიციტის კორექტირებით შემდეგ მუხლებზე დაყრდნობით:

საანგარიშო პერიოდში მატერიალურ მარაგებსა და საოპერაციო მოთხოვნებსა და ვალდებულებებში მომხდარი ცვლილებები;

არაფულადი მუხლები, როგორცაა ცვეთა, ანარიცხები, გადავადებული გადასახადები, უცხოურ ვალუტასთან დაკავშირებით მიღებული არარეალიზებული მოგება და ზარალი, მეკავშირე ერთეულების გაუნაწილებელი მოგება და ყველა სხვა მუხლები, რომლებიც გვიჩვენებს საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ფულად ნაკადებს.

უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაციები უნდა აისახოს ერთეულის სამუშაო ვალუტაში, ფულადი სახსრების ნაკადების წარმოქმნის დღეს,

სამუშაო ვალუტასა და უცხოურ ვალუტას შორის არსებული გაცვლითი კურსის მიხედვით.

უცხოური ვალუტის გაცვლითი კურსის ცვლილებით გამოწვეული არარეალიზებული მოგება და ზარალი არ წარმოადგენს ფულადი სახსრების ნაკადებს, თუმცა გაცვლითი კურსის ცვლილების ზეგავლენა ხელმისაწვდომ ან მოსალოდნელ ფულად სახსრებზე და მის ეკვივალენტებზე უცხოურ ვალუტაში აისახება ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში იმისათვის, რომ მოხდეს ფულადი სახსრების და მისი ეკვივალენტების შეჯერება საანგარიშო პერიოდის დასაწყისსა და ბოლოს.

ისეთი საინვესტიციო და საფინანსო ოპერაციები, რომლებიც არ საჭიროებს ფულად სახსრებს ან მათ ეკვივალენტებს, არ აისახება ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში. ეს ოპერაციები ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე ნაწილში ისეთი ფორმით უნდა აისახოს, რომ იძლეოდეს ყველა შესაბამის ინფორმაციას ამ საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობების შესახებ.

არაფულადი ოპერაციების ამოღება ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებიდან შეესაბამება ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების მიზანს, რადგან ამგვარი მუხლები არ გულისხმობს მიმდინარე პერიოდის ფულადი სახსრების ნაკადებს.

ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ელემენტები და წარმოადგინოს ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში მოცემული თანხების შეჯერება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახულ ეკვივალენტურ მუხლებთან.

ერთეულმა ხელმძღვანელობის კომენტართან ერთად ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში უნდა ასახოს მნიშვნელოვანი ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ნაშთები (დროებით შეზღუდული), რომლებიც ეკუთვნის ერთეულს, მაგრამ მათი გამოყენება არ შეუძლია ეკონომიკურ ერთეულს.

სსბასს 3 - სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები

სტანდარტი განსაზღვრავს სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევასა და მისი შეცვლის კრიტერიუმებს იმ კრიტერიუმებთან ერთად, რომლებიც გამოყენებულ უნდა იქნეს:

- სააღრიცხვო პოლიტიკის ფარგლებში სააღრიცხვო მიდგომებისა და ცვლილებების შესახებ განმარტებითი შენიშვნების,
- სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებებისა და
- შეცდომების გასწორების დროს.

სტანდარტი გამოიყენება სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების, სააღრიცხვო პოლიტიკასა და სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებების ასახვისა და წინა პერიოდის შეცდომების გასწორებისათვის.

სააღრიცხვო პოლიტიკა არის ერთეულის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის დროს გამოყენებული გარკვეული პრინციპები, საფუძვლები, დაშვებები, წესები და პრაქტიკული მეთოდები.

სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება არის: აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულებაში შესწორება, ან აქტივის პერიოდული გამოყენების თანხა, რომელიც გამომდინარეობს აქტივების ან ვალდებულებების მიმდინარე სტატუსიდან, ან მათთან დაკავშირებული მომავალი ეკონომიკური სარგებლისა და ვალდებულებების შეფასებიდან.

სააღრიცხვო შეფასების ცვლილებები, რომლებიც გამოწვეულია ახალი ინფორმაციით ან ახალი მოვლენებით, შესაბამისად, არ წარმოადგენს შეცდომების გასწორებას.

სტანდარტის თანახმად, წინა პერიოდის შეცდომები არის ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებებში დაშვებული გამოტოვებები ან უზუსტობები, წარმოქმნილი ერთი ან რამდენიმე პერიოდის წინ, იმის გამო, რომ ვერ იქნა ან არასწორად იქნა გამოყენებული საიმედო ინფორმაცია, რომელიც:

ხელმისაწვდომი იყო შესაბამისი პერიოდების ფინანსური ანგარიშგებების საჯარო გამოქვეყნების დაშვების მომენტში; და მართლზომიერად მოსალოდნელი იყო, რომ მოძიებული და გათვალისწინებული იქნებოდა ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებისა და წარდგენის დროს. მაგალითად: მათემატიკური შეცდომები, სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებაში დაშვებულ შეცდომები, ფაქტების გამორჩენის ან არასწორი ინტერპრეტაციისა და თაღლითობის შემთხვევები.

მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის შესაძლო შეცდომები მანამ უნდა გასწორდეს, სანამ მოხდება ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად დამტკიცება, ხოლო მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდში გამოვლენილი წინა პერიოდის შეცდომის გასწორება უნდა განხორციელდეს მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შესადარის ინფორმაციაში. ერთეულმა რეტროსპექტულად უნდა გაასწოროს წინა საანგარიშგებო პერიოდის არსებითი შეცდომები, გამოსაცემად ნებადართულ პირველივე ფინანსურ ანგარიშგებებში შეცდომების გამოვლინებისთანავე, შემდეგი გზით:

- იმ წარდგენილი საანგარიშგებო პერიოდ(ებ)ის შესადარისი ინფორმაციის გადაანგარიშებით, რომელშიც დაშვებულ იქნა შეცდომა; ან
- წარდგენილი ყველაზე ადრეული საანგარიშგებო პერიოდის აქტივების, ვალდებულებებისა და წმინდა აქტივების/კაპიტალის საწყისი ნაშთების გადაანგარიშებით, თუ შეცდომა დაშვებულ იქნა ყველაზე ადრეულ წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდამდე.

სტანდარტი ადგენს რეტროსპექტულ გადაანგარიშებასთან დაკავშირებულ შეზღუდვებს: - წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომა უნდა გასწორდეს რეტროსპექტულად გადაანგარიშების გზით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია კონკრეტულ პერიოდზე მისაკუთვნიებული გავლენის განსაზღვრა ან შეცდომის კუმულაციური გავლენის დადგენა. როდესაც შეუძლებელია შეცდომის კონკრეტულ პერიოდზე მისაკუთვნიებული გავლენის განსაზღვრა ერთი ან მეტი წარდგენილი წინა საანგარიშგებო პერიოდის შესადარის ინფორმაციაზე, ერთეულმა უნდა გადაიანგარიშოს აქტივების, ვალდებულებებისა და წმინდა აქტივების / კაპიტალის საწყისი ნაშთები, პირველივე საანგარიშგებო პერიოდისათვის, რომლის მიმართაც შესაძლებელია რეტროსპექტული გადაანგარიშება (ეს შეიძლება იყოს მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდიც). როდესაც მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში შეუძლებელია შეცდომის კუმულაციური გავლენის განსაზღვრა ყველა წინა საანგარიშგებო პერიოდზე, ერთეულმა უნდა გადაიანგარიშოს შესადარის ინფორმაცია, რათა პერსპექტიულად გაასწოროს შეცდომა, პრაქტიკულად შესაძლებელი პირველივე თარიღიდან.

სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების პერსპექტიული გამოყენება და სააღრიცხვო შეფასებაში შეტანილი ცვლილების შედეგის აღიარება, შესაბამისად, ნიშნავს: ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებას, სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლის თარიღის შემდეგ განხორციელებული ოპერაციების, მომხდარი სხვა მოვლენებისა და პირობების მიმართ; და სააღრიცხვო შეფასების ცვლილების შედეგის აღიარებას მიმდინარე და მომავალ პერიოდებში, რომლებსაც ამ ცვლილების შედეგები შეეხება;

რეტროსპექტული გამოყენება არის ოპერაციების, სხვა მოვლენებისა და პირობების მიმართ ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის იმგვარი გამოყენება, თითქოს ეს პოლიტიკა ყოველთვის გამოიყენებოდა.

რეტროსპექტული გადაანგარიშება არის ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების თანხების აღიარების, შეფასებისა და განმარტებითი შენიშვნების იმგვარად შესწორება, თითქოს წინა პერიოდის შეცდომები არც დაშვებულია.

როდესაც სსბასს კონკრეტულად ეხება რომელიმე ოპერაციას, სხვა მოვლენას ან გარემოებას, ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკ(ები)ა უნდა განისაზღვროს ამ სტანდარტის გამოყენებით. კონკრეტული ოპერაციის, სხვა მოვლენის ან გარემოებისათვის გამოსაყენებელი სპეციალური სტანდარტის არარსებობის შემთხვევაში, ხელმძღვანელობამ უნდა იმსჯელოს, შეიმუშაოს და გამოიყენოს ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომლის საფუძველზე მიიღება ინფორმაცია, რომელიც:

- შეესაბამება მომხმარებელთა მიერ ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღების საჭიროებას; და
- საიმედოა იმ თვალსაზრისით, რომ ფინანსური ანგარიშგება:
 - ა. სამართლიანად ასახავს ერთეულის ფინანსურ მდგომარეობას, საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი ნაკადების მოძრაობას;

ასახავს ოპერაციის, სხვა მოვლენის ან გარემოების ეკონომიკურ შინაარსს და არა მხოლოდ სამართლებრივ ფორმას;

- ბ. ნეიტრალურია, ე. ი. თავისუფალია სუბიექტური დამოკიდებულებისაგან;
- გ. არის წინდახედული; და
- დ. დასრულებულია ყველა არსებით ასპექტში.

ერთეულმა უნდა აირჩიოს სააღრიცხვო პოლიტიკა და უცვლელად გამოიყენოს მსგავსი ოპერაციების, სხვა მოვლენების ან პირობებისათვის. ეს პოლიტიკა არ უნდა იქნეს გამოყენებული მაშინ, როდესაც მისი გამოყენების შედეგები არაარსებითია.

შეფასებები შესაძლოა საჭირო იყოს: სახელმწიფოსათვის გადასახდელი გადასახდელების, ამოუღებელი გადასახადებიდან გამომდინარე უიმედო ვალების, მოძველებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების, ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების რეალური ღირებულების, ცვეთადი აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის, ან შესაძლო ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მიღების სქემის, ან საგზაო მშენებლობის შესრულებული ნაწილის პროცენტული მაჩვენებლის საგარანტიო ვალდებულებების.

შეფასების პროცესი გულისხმობს უახლოეს ხელმისაწვდომ და საიმედო ინფორმაციაზე დაფუძნებულ მსჯელობას. სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება აღიარდება შესაბამისი აქტივის, ვალდებულების ან წმინდა აქტივების/კაპიტალის მუხლის საბალანსო ღირებულების იმ ოდენობით კორექტირებით, რა ოდენობითაც იგი ცვლილებას იწვევს აქტივებსა და ვალდებულებებში, ან გავლენას ახდენს აქტივების/კაპიტალის მუხლზე იმ პერიოდში, როდესაც ცვლილება მოხდა.

აღიარება - ფინანსურ ანგარიშგებაში იმ მუხლის ასახვა, რომელიც აკმაყოფილებს აქტივის, ვალდებულების, შემოსავლის ან ხარჯის განმარტებას და კრიტერიუმებს. კრიტერიუმებია:

- მოსალოდნელია ამ მუხლით გამოწვეული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოღინება ან გადინება - მუხლს აქვს თვითღირებულება ან ღირებულება, რომელიც შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს.

თუ არ აღიარდება მუხლი, რომელიც აკმაყოფილებს კრიტერიუმებს, მისი გამოსწორება არ შეიძლება არც გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკით და არც განმარტებით შენიშვნებში ან სხვაგან რაიმე განმარტებითი ინფორმაციის გამჟღავნების გზით.

განმარტებით შენიშვნებში ერთეულმა უნდა ასახოს სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებაზე, სტანდარტის სათაური (პოლიტიკის ცვლილებას დაქვემდებარებული), სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებების ხასიათი. შესაძლებლობის ფარგლებში, მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდისათვის და თითოეული წარდგენილი წინა საანგარიშგებო პერიოდისათვის კორექტირების თანხა, ფინანსური ანგარიშგების გავლენას დაქვემდებარებული ყოველი მუხლისათვის; გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია ისეთი ვითარება, რომ შეუძლებელია განსაზღვრული რეტროსპექტული გამოყენება კონკრეტული წინა საანგარიშგებო პერიოდისათვის, ან წარდგე-

ნილ საანგარიშგებო პერიოდებამდე არსებული პერიოდებისათვის და აღწერა იმისა, თუ როგორ და როდიდან გამოიყენება სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება. სააღრიცხვო პოლიტიკის ნებაყოფლობით ცვლილებისას დამატებით: მიზეზები, რის გამო იძლევა ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება უფრო საიმედო და შესაბამის ინფორმაციას.

განმარტებით შენიშვნებში ერთეულმა უნდა ასახოს სააღრიცხვო შეფასებაში მომხდარი ისეთი ცვლილების შინაარსი და მოცულობა, რომელიც გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდზე ან მოსალოდნელია, რომ გავლენას მოახდენს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე, გარდა იმ შემთხვევისა, თუ შეუძლებელია მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე ამ ცვლილების გავლენის განსაზღვრა. თუ განმარტებით შენიშვნებში არ ხდება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე გავლენის მოცულობის ასახვა, რადგან მისი შეფასება შეუძლებელია, ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს თავად ეს ფაქტი.

შეცდომებთან დაკავშირებით გამჟღავნდება: წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომის ხასიათი; შესაძლებლობის ფარგლებში, თითოეული წინა საანგარიშგებო პერიოდისათვის შესწორების თანხის მოცულობა ფინანსური ანგარიშგების თითოეული შესაბამისი მუხლისათვის კორექტირების თანხა წინა წარმოდგენილი საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის; გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია ამ პირობის არსებობა, თუ კონკრეტული წინა საანგარიშგებო პერიოდისათვის შეუძლებელია რეტროსპექტული გადაანგარიშება. ამასთანავე, აღწერა იმისა, თუ როგორ და როდიდან მოხდა შეცდომის გასწორება, შეცდომის გასწორება განსხვავდება სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებებისაგან. სააღრიცხვო შეფასებები, თავისი არსით, მიახლოებითი მნიშვნელობებია, რომელთა გადახედვაც შეიძლება მოხდეს, თუ ცნობილი გახდება დამატებითი ინფორმაცია. მაგალითად, შეცდომის გასწორებას არ წარმოადგენს შემოსულობის ან ზარალის აღიარება, გაუთვალის-წინებელი გარემოებების შედეგად.

სსბასს 4- უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები
სტანდარტის მიზანია განსაზღვროს, თუ როგორ შეიტანოს უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაციები და უცხოური ერთეულები ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში და როგორ გადაიანგარიშოს ფინანსური ანგარიშგება საანგარიშგებო ვალუტაში. ასეთ შემთხვევაში ძირითადი საკითხებია: (ა) რომელი გაცვლითი კურს(ებ)ი იქნეს გამოყენებული და (ბ) როგორ აისახოს გაცვლითი კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები ფინანსურ ანგარიშგებაში.

ერთეული, რომელიც ამზადებს და წარადგენს ფინანსურ ანგარიშგებას დარიცხვის მეთოდით, ვალდებულია გამოიყენოს სტანდარტი:

(ა) უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაციებისა და არსებული ნაშთების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის, გარდა იმ ოპერაციებისა და ნაშთებისა,

რომელიც დაკავშირებულია წარმოებულ ინსტრუმენტებთან და შედის სსბასს 29, ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასების, მოქმედების სფეროში;

(ბ) უცხოური ერთეულის ფინანსური შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის გადასაანგარიშებლად, რომელიც კონსოლიდირების, პროპორციული კონსოლიდირების ან კაპიტალ-მეთოდის გამოყენების შედეგად შედის ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში; და

(გ) ერთეულის ფინანსური შედეგებისა და მისი ფინანსური მდგომარეობის საანგარიშგებო ვალუტაში გადაანგარიშებისას.

ფულადი მუხლის არსებითი მახასიათებელი არის უფლება მიიღო (ან ვალდებულება, რომ შეასრულო) ვალუტის ერთეულის ფიქსირებული ან განსაზღვრული ოდენობა.

სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

საბოლოო სავალუტო კურსი - ანგარიშგების თარიღისათვის არსებული გაცვლითი კურსი.

საკურსო სხვაობა - სხვაობა, რომელიც მიიღება ერთი ვალუტის მოცემული რაოდენობის ერთეულების გადაანგარიშებისას სხვა ვალუტაში სხვადასხვა გაცვლითი კურსის გამოყენებით.

სავალუტო კურსი - ორი ვალუტის ერთიმეორეზე გაცვლის კოეფიციენტი.

უცხოური ვალუტა - ნებისმიერი ვალუტა, რომელიც განსხვავდება ერთეულის სამუშაო ვალუტისგან.

სამუშაო ვალუტა - ძირითადი ეკონომიკური გარემოს ვალუტა, რომელშიც ერთეული ეწევა საქმიანობას.

ფულადი მუხლი - არსებული ვალუტის ერთეული, ასევე მისაღები ან გადასახდელი აქტივები და ვალდებულებები, რომლებიც გამოხატულია ვალუტის ერთეულის ფიქსირებული ან განსაზღვრადი რაოდენობით.

საანგარიშგებო ვალუტა - ვალუტა, რომელშიც ხდება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა.

მიმდინარე გაცვლითი კურსი - ვალუტის გაცვლითი კურსი დაუყოვნებელი მიწოდებისას. არაფულადი მუხლის მნიშვნელოვან მახასიათებელს წარმოადგენს უფლების არქონა მიიღო (ან ვალდებულება შეასრულო) ვალუტის ერთეულის ფიქსირებული ან განსაზღვრული ოდენობა.

ოპერაცია უცხოურ ვალუტაში წარმოადგენს ოპერაციას, რომელიც აისახება უცხოურ ვალუტაში ან მოითხოვს დაფარვას უცხოურ ვალუტაში, მათ შორის ისეთი ოპერაციები, რომლებსაც ადგილი აქვთ როდესაც ერთეული:

(ა) ყიდულობს ან ყიდის საქონელს ან მომსახურებას, რომლის ფასიც გამოსახულია უცხოურ ვალუტაში;

- (ბ) ისესხებს ან გაასესხებს სახსრებს, როდესაც დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებების თანხები გამოსახულია უცხოურ ვალუტაში;
- (გ) სხვაგვარად იძენს ან ყიდის აქტივებს, იღებს ან ფარავს ვალდებულებას, რომელიც დენომინირებულია უცხოურ ვალუტაში.

თავდაპირველი აღიარებისას უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაცია უნდა ჩაიწეროს სამუშაო ვალუტაში, სამუშაო ვალუტასა და უცხოურ ვალუტას შორის ოპერაციის განხორციელების თარიღისათვის არსებული ოფიციალური გაცვლითი კურსის გამოყენებით. თავდაპირველი აღიარებისას უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაცია უნდა ჩაიწეროს სამუშაო ვალუტაში, სამუშაო ვალუტასა და უცხოურ ვალუტას შორის ოპერაციის განხორციელების თარიღისათვის არსებული ოფიციალური გაცვლითი კურსის გამოყენებით. ოპერაციის თარიღი წარმოადგენს თარიღს, როდესაც პირველად არის შესრულებული ოპერაციის აღიარების კრიტერიუმები.

სტანდარტის თანახმად, თითოეული საანგარიშგებო თარიღისათვის:

- ა. ფულადი მუხლები უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშდება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული სავალუტო კურსის გამოყენებით;**
- ბ. არაფულადი მუხლები, რომლებიც შეფასებულია ისტორიული ღირებულების მიხედვით უცხოურ ვალუტაში, გადაანგარიშდება ოპერაციის განხორციელების დღისათვის არსებული გაცვლითი კურსის გამოყენებით;**
- გ. არაფულადი მუხლები, რომლებიც შეფასებულია რეალური ღირებულებით უცხოურ ვალუტაში, გადაანგარიშდება რეალური ღირებულების დადგენის თარიღისათვის არსებული გაცვლითი კურსით.**

საკურსო სხვაობები, რომლებიც წარმოიქმნება:

- ფულადი მუხლების დაფარვისას, ან
- საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, ან
- ფინანსურ ანგარიშგებაში ფულადი მუხლების თავდაპირველი აღიარებისას გამოყენებული კურსისაგან განსხვავებული კურსით გადაანგარიშებისას, აღიარებულ უნდა იქნეს როგორც აქტივების წმინდა ღირებულების ზრდა ან კლება იმ პერიოდში, რომელშიც ისინი წარმოიქმნება. საკურსო სხვაობის შედეგებით იცვლება ნამეტი და დეფიციტი. როდესაც ოპერაციის ანგარიშსწორება ხდება იმავე სააღრიცხვო პერიოდში, რომელშიაც განხორციელდა ოპერაცია, მთელი საკურსო სხვაობა აღიარდება ამ პერიოდში. როდესაც ოპერაციის ანგარიშსწორება ხდება მომდევნო სააღრიცხვო პერიოდში, თითოეულ პერიოდში აღიარებული საკურსო სხვაობა ანგარიშსწორების

თარიღამდე, განისაზღვრება თითოეული პერიოდის განმავლობაში გაცვლითი კურსის ცვლილების შესაბამისად.

ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა წარმოადგინოს:

(ა) მოგებაში ან ზარალში აღიარებული საკურსო სხვაობები, გარდა სსბასს 29-ის შესაბამისად მოგებაში ან ზარალში აღიარებული საკურსო სხვაობებისა, რომლებიც წარმოიქმნება ფინანსური ინსტრუმენტების სამართლიანი ღირებულებით შეფასებისას; და

(ბ) აქტივების წმინდა ღირებულების/კაპიტალის ცალკეულ კომპონენტად კლასიფიცირებული წმინდა საკურსო სხვაობები და საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და ბოლოსათვის ამ საკურსო სხვაობების თანხებს შორის მიღწეული შესაბამისობა.

როდესაც საანგარიშგებო ვალუტა განსხვავდება სამუშაო ვალუტისაგან, ეს ფაქტი სამუშაო ვალუტასთან და განსხვავებული საანგარიშგებო ვალუტის გამოყენების მიზეზებთან ერთად წარმოდგენილი უნდა იყოს განმარტებით შენიშვნებში. როდესაც ანგარიშგები ერთეულის, ან მნიშვნელოვანი უცხოური ერთეულის სამუშაო ვალუტა იცვლება, ეს ფაქტი სამუშაო ვალუტის შეცვლის მიზეზთან ერთად წარმოდგენილი უნდა იყოს განმარტებით შენიშვნებში.

სსბასს 5- სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები

სტანდარტი გამოყენებული უნდა იქნას სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები არის საპროცენტო და სხვა დანახარჯები, რომლებსაც ერთეული ეწევა ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებით. სტანდარტი მოითხოვს სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების მყისიერად ხარჯებში აღიარებას, თუმცა, მოცემული სტანდარტით ნებადართულია ალტერნატიული მეთოდიც, რომელიც გულისხმობს სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული იმ დანახარჯების კაპიტალიზაციას, რომლებიც უშუალოდ უკავშირდება კვალიფიცირებადი აქტივის შეძენას, წარმოებას ან მშენებლობას. კვალიფიცირებადი აქტივი არის ისეთი აქტივი, რომლის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად მომზადებისთვის აუცილებლად საჭიროა დროის მნიშვნელოვანი პერიოდი.

კვალიფიცირებადი აქტივებია, მაგალითად, საოფისე დანიშნულების შენობა-ნაგებობები, საავადმყოფოები, ინფრასტრუქტურული აქტივები, როგორცაა გზები, ხიდები და ენერგომეურნეობა, ასევე სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები, რომლებიც გამოსაყენებლად, ან გასაყიდად მზა მდგომარეობაში მოყვანის მიზნით მოითხოვს დროის მნიშვნელოვან პერიოდს. სხვა ინვესტიციები და აქტივები, რო-

მელთა წარმოება რეგულარულად ხდება მოკლე ვადებში, კვალიფიცირებად აქტივებად არ განიხილება. კვალიფიცირებად აქტივებს ასევე არ მიეკუთვნება ის აქტივები, რომლებიც შექმნის მომენტისათვის მზადაა დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად.

სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები შეიძლება მოიცავდეს:

- (ა) საბანკო ოვერდრაფტებზე, მოკლევადიან და გრძელვადიან სესხებზე დარიცხულ პროცენტს;
- (ბ) სესხებთან დაკავშირებული ფასდათმობების ან პრემიარული თანხების ამორტიზაციას (ფინანსური მნიშვნელობით);
- (გ) სესხების მიღებასთან დაკავშირებით გაღებული დამატებითი ხარჯების ამორტიზაციას;
- (დ) ფინანსურ იჯარებთან და მომსახურებაზე საკონცესიო შეთანხმებებთან დაკავშირებულ ფინანსურ დანახარჯებს და
- (ე) უცხოურ ვალუტაში აღებულ სესხებთან დაკავშირებით წარმოშობილ საკურსო სხვაობის თანხას, თუ იგი განიხილება როგორც საპროცენტო დანახარჯების კორექტირება.

სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების აღიარება ხდება დანახარჯების სახით იმ პერიოდისთვის, რომელშიც ისინი იქნა გაღებული. ფინანსური ანგარიშგების უნდა იქნეს გამჟღავნებული სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯებისთვის მიღებული სააღრიცხვო პოლიტიკა.

სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების ხარჯად აღიარება ხდება იმ პერიოდში, რომელშიც ისინი იქნა გაღებული, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა ისინი კაპიტალიზდება.

ნებადართული ალტერნატიული მეთოდით, აქტივის შექმნასთან, წარმოებასთან ან მშენებლობასთან უშუალოდ დაკავშირებული სესხით სარგებლობის დანახარჯები ჩაირთვება აღნიშნული აქტივის თვითღირებულებაში. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული ამგვარი დანახარჯები კაპიტალიზდება როგორც აქტივის ღირებულების ნაწილი, როდესაც: (ა) მოსალოდნელია, რომ ეს დანახარჯები ერთეულს მომავალში მოუტანს ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს და (ბ) შესაძლებელია მათი საიმედოდ შეფასება. იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული იყენებს ნებადართულ ალტერნატიულ მეთოდს, აღნიშნული მეთოდი თანაბრად უნდა გამოიყენებოდეს სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებულ ყველა დანახარჯთან მიმართებით, რომლებიც უშუალოდ დაკავშირებულია განსაკუთრებული აქტივის შექმნასთან, წარმოებასთან ან მშენებლობასთან.

თუ სესხი აღებულია საერთო დანიშნულებით, მაგრამ გამოიყენება კვალიფიცირებადი აქტივის შესაძენად, სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზებადი თანხის დასადგენად გამოიყენება ამ აქტივზე გაწეული დანახარჯების კაპიტალიზაციის ნორმა. კაპიტალიზაციის ნორმად უნდა განისაზღვროს ერთეულის მიერ აღებულ იმ სესხებთან მიმართებაში გაწეული სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების საშუალო შეწონილი სიდიდე, რომლებიც მოცემულ პერიოდში დაფარული არ არის, გარდა სპეციალურად განსაკუთრებული აქტივის შესაძენად აღებული სესხებისა. მოცემული პერიოდის განმავლობაში კაპიტალიზირებული სესხის სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების თანხა არ უნდა აღემატებოდეს ამავე პერიოდში გაწეულ სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების თანხას.

კაპიტალიზდება მხოლოდ ერთეულის მიერ აღებულ სესხებთან მიმართებით არსებული სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები. თუ მაკონტროლებელი ერთეული სესხად იღებს თანხებს, რომლებიც კონტროლირებულ ერთეულზე გადადის სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების გამოყოფის გარეშე, ან მათი მხოლოდ ნაწილობრივი გამოყოფით, კონტროლირებულმა ერთეულმა შეიძლება მოახდინოს მხოლოდ მის მიერ გაღებული სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზება. თუ კონტროლირებული ერთეული იღებს კაპიტალურ გრანტს ან მის კაპიტალში ხორციელდება უპროცენტო შენატანი, იგი არ გაიღებს სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებულ დანახარჯებს და, შესაბამისად, არ მოახდენს მათ კაპიტალიზაციას.

სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაცია, კვალიფიცირებადი აქტივის ღირებულების ნაწილის სახით, უნდა დაიწყოს, როდესაც:

- (ა) ხდება კვალიფიცირებად აქტივზე დანახარჯების გაწევა;
- (ბ) ხდება სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების გაწევა;
- (გ) დაწყებულია აუცილებელი სამუშაოები მოცემული აქტივის დანიშნულები-სამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდ მდგომარეობაში მოსაყვანად.

კვალიფიცირებად აქტივზე გაწეული დანახარჯები მოიცავს მხოლოდ ისეთ დანახარჯებს, რომლებსაც მოჰყვება ფულადი სახსრების გადახდები, სხვა აქტივების ტრანსფერები, ან პროცენტის ვალდებულებების წარმოქმნა. მიმდინარე პერიოდში მოცემული აქტივის საშუალო მიმდინარე საბალანსო ღირებულება, სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების უკვე კაპიტალიზებული თანხის ჩათვლით, როგორც წესი, არის დანახარჯების დასაბუთებული მიახლოებითი შეფასების თანხა, რომლის მიმართაც გამოიყენება კაპიტალიზაციის ნორმა მოცემულ პერიოდში. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაცია დროებით უნდა შეჩერდეს და დანახარჯები მიეკუთვნოს მიმდინარე პერიოდის ხარჯებს

იმ მომენტში, როდესაც ხანგრძლივი დროით შეფერხდება აქტივზე აქტიური სამუშაოების წარმართვის პროცესი. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაციის პროცესი უნდა შეწყდეს მაშინ, როდესაც, ძირითადად დამთავრდება კვალიფიცირებადი აქტივის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად მომზადებისათვის აუცილებელი ყველა აქტიური სამუშაო.

ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს:

(ა) სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯებისთვის მიღებული სააღრიცხვო პოლიტიკა;

(ბ) მოცემულ პერიოდში კაპიტალიზებული სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების თანხა; და

(გ) სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზებადი თანხის განსაზღვრისას გამოყენებული კაპიტალიზაციის ნორმა (როდესაც აუცილებელი იყო საერთო დანიშნულების სესხის თანხებისადმი კაპიტალიზაციის ნორმის გამოყენება).

სსბასს 9—შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან

შემოსავალი არის ერთეულის სარგებელი. შემოსავლები აღირიცხება დარიცხვის მეთოდით და აღიარდება უპირობო მოთხოვნის არსებობის შემთხვევაში. არასწორად აღიარებული შემოსავალი უკუგატარებით ანულირდება.

გაცვლითი ოპერაცია არის ოპერაცია, რომლის დროსაც ერთი ერთეული იღებს აქტივებს ან მომსახურებას, ან იფარება მისი ვალდებულებები და გაცვლაში მონაწილე მეორე მხარეს პირდაპირ უხდის დაახლოებით იმავე ღირებულების საფასურს (ძირითადად, ფულადი სახსრების, საქონლის, მომსახურების ან აქტივების გამოყენების ფორმით). ერთეულმა სტანდარტი უნდა გამოიყენოს შემდეგი ტიპის გაცვლითი ოპერაციებისა და მოვლენების შედეგად წარმოშობილი შემოსავლის ბუღალტრული აღრიცხვისათვის:

ა. მომსახურების გაწევა,

ბ. საქონლის გაყიდვა,

გ. სხვა პირთა მიერ ერთეულის კუთვნილი აქტივების გამოყენება, რასაც მოჰყვება ერთეულში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა პროცენტის, როიალტებისა და დივიდენდების ან მსგავსი განაწილებების სახით.

გაცვლითი და არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად მიღებული შემოსავლის გასამიჯნად ყურადღება უნდა მიექცეს ოპერაციის შინაარსს და არა მის ფორმას.

მომსახურების რეალიზაციით შემოსავალი აღიარდება იმ საანგარიშგებო პერიოდებში, რომლებშიც ხდება მომსახურების გაწევა. იმ შემთხვევაში, თუ შესაძლებელია მომსახურების გაწევის ოპერაციის შედეგის საიმედოდ განსაზღვრა, მასთან დაკავშირებული შემოსავალი აღიარდება, საანგარიშგებო თარიღისთვის მომსახურების ხელშეკრულების შესრულების სტადიის მიხედვით. ოპერაციის შედეგის საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია მაშინ, თუ დაკმაყოფილებულია ყველა შემდეგი პირობა:

ა. შემოსავლის ოდენობის განსაზღვრა შესაძლებელია საიმედოდ,

ბ. მოსალოდნელია მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებული ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა ერთეულში,

გ. შესაძლებელია მომსახურების გაწევის ხელშეკრულების შესრულების სტადიის საიმედოდ შეფასება საანგარიშგებო თარიღისთვის.

იმ შემთხვევაში, თუ შეუძლებელია მომსახურების გაწევის ოპერაციის შედეგის საიმედოდ შეფასება, მაშინ შემოსავლის აღიარება ხდება მხოლოდ უკვე აღიარებული ამოღებადი ხარჯების ფარგლებში.

ოპერაციის შედეგის საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია მაშინ, თუ დაკმაყოფილებულია ყველა შემდეგი პირობა:

(ა) შემოსავლის ოდენობის განსაზღვრა შესაძლებელია საიმედოდ;

(ბ) მოსალოდნელია მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებული ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა ერთეულში;

(გ) შესაძლებელია მომსახურების გაწევის ხელშეკრულების შესრულების სტადიის საიმედოდ შეფასება საანგარიშგებო თარიღისათვის; და

(დ) შესაძლებელია მომსახურებაზე უკვე გაწეული და ხელშეკრულების მთლიანად შესრულებისთვის საჭირო დანახარჯების საიმედოდ შეფასება.

იმ შემთხვევაში, თუ შეუძლებელია მომსახურების გაწევის ოპერაციის შედეგის საიმედოდ შეფასება, მაშინ შემოსავლის აღიარება ხდება მხოლოდ უკვე აღიარებული ამოღებადი ხარჯების ფარგლებში.

იმ შემთხვევაში, თუ: (ა) შეუძლებელია ოპერაციის შედეგების საიმედოდ შეფასება და (ბ) ამასთან, საეჭვოა, რომ გაწეული დანახარჯები დაიფარება, შემოსავალი არ უნდა აღიარდეს, ხოლო გაწეული დანახარჯები აისახება ხარჯის სახით.

საქონლის გაყიდვის შედეგად მიღებული შემოსავლის აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც დაკმაყოფილებული იქნება ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი პირობა:

- (ა) ერთეული მყიდველს გადასცემს საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებულ ყველა მნიშვნელოვან რისკსა და სარგებელს;
- (ბ) ერთეული არ ინარჩუნებს უწყვეტ მენეჯერულ მონაწილეობას იმ დონით, რომელიც, ჩვეულებრივ, საკუთრების უფლებასთან ასოცირდება და არც გაყიდულ საქონელზე ეფექტურ კონტროლს არ ახორციელებს;
- (გ) შესაძლებელია შემოსავლის ოდენობის საიმედოდ განსაზღვრა;
- (დ) მოსალოდნელია, რომ მოცემული ოპერაციიდან ერთეული მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს; და
- (ე) შესაძლებელია მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებული უკვე გაწეული ან მომავალ პერიოდში გასაწევი დანახარჯების საიმედოდ შეფასება.

შემოსავალი მხოლოდ მაშინ აღიარდება, როდესაც მოსალოდნელია მოცემული ოპერაციიდან ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა ერთეულში, თუმცა, თუ თანხა უკვე ასახულია შემოსავალში და ამის შემდეგ გახდება საექვო მისი ამოღება, ამოუღებელი თანხა, ანუ თანხა, რომლის ამოღების ალბათობა ნულის ტოლია, აღიარდება როგორც ხარჯი და არა როგორც თავდაპირველად აღიარებული შემოსავლის თანხის კორექტირება.

ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს:

- (ა) შემოსავლის აღიარებასთან დაკავშირებული სააღრიცხვო პოლიტიკა, მომსახურების გაწევის ოპერაციების შესრულების სტადიის განსაზღვრისათვის გამოყენებულ მეთოდთან ერთად;
- (ბ) საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებული შემოსავლის თანხები, თითოეული მნიშვნელოვანი კატეგორიის მიხედვით, მათ შორის, შემოსავალი, რომელიც მიღებულია:
 - (i) მომსახურების გაწევიდან;
 - (ii) საქონლის გაყიდვიდან;
 - (iii) პროცენტებიდან;
- (გ) საქონლის ან მომსახურების გაცვლით მიღებული შემოსავალი, რომელიც ჩართულია შემოსავლის თითოეულ მნიშვნელოვან კატეგორიაში.

სსბასს 12 მატერიალური მარაგები

სტანდარტი მიზნად ისახავს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ბუღალტრული აღრიცხვის წესების განსაზღვრას. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულო-

ბების აღრიცხვისას, პირველ რიგში, უნდა განისაზღვროს მათი თვითღირებულება, რითაც უნდა მოხდეს მათი აქტივებში აღიარება და შემდგომ პერიოდებში გადატანა, სანამ არ განხორციელდება მათთან დაკავშირებული შემოსავლების აღიარება. სტანდარტი იძლევა მითითებებს თვითღირებულების განსაზღვრისა და შემდგომში მისი ხარჯად აღიარების კუთხით, ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერილი ნებისმიერი თანხის ჩათვლით. იგი აგრეთვე იძლევა მითითებებს თვითღირებულების ფორმულებთან დაკავშირებით, რომლებიც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების დასადგენად გამოიყენება.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები არის აქტივები:

- (ა) წარმოების პროცესში გამოსაყენებელი ნედლეულისა და მასალების ფორმით;
- (ბ) მომსახურების პროცესში გამოსაყენებელი ან გასანაწილებელი ნედლეულისა და მასალების ფორმით;
- (გ) რომლებიც ინახება გაყიდვის ან განაწილებისათვის ოპერირების ჩვეულებრივ რეჟიმში; ან
- (დ) წარმოების პროცესში გაყიდვის ან განაწილებისათვის.

ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება არის ჩვეულებრივი ოპერირების რეჟიმში შეფასებით დადგენილი გასაყიდი ფასი, პროდუქციის დასრულებისათვის, გაყიდვის, გაცვლის და განაწილებისათვის შეფასებით დადგენილი საჭირო დანახარჯების გამოკლებით.

რეალური ღირებულება არის თანხა, რომლისთვისაც იგივე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები შესაძლოა გაიცვალოს ბაზარზე მცოდნე და ყიდვის სურვილის მქონე მყიდველებსა და გამყიდველებს შორის.

პირველი არის ერთეულისათვის დამახასიათებელი სპეციფიური ღირებულება, უკანასკნელი კი არა.

საჯარო სექტორის მრავალ ერთეულში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები უფრო მეტად უკავშირდება მომსახურების უზრუნველყოფას, ვიდრე შემდგომი გაყიდვის მიზნით შესყიდულ ან წარმოებულ და მფლობელობაში არსებულ საქონელს. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები საჯარო სექტორში შესაძლოა მოიცავდეს:

- (ბ) მოხმარებად ნედლეულსა და მასალებს;
- (გ) შესაკეთებელ მასალებს;
- (დ) მანქანა-დანადგარების სათადარიგო ნაწილებს, გარდა ძირითადი საშუალებების სტანდარტში მოცემული სათადარიგო ნაწილებისა.

საჯარო სექტორში სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებს მიეკუთვნება:

ა. სამხედრო მარაგები;

ბ. სახარჯი მასალები;

გ. ნედლეული და მასალები;

დ. მანქანა-დანადგარების სათადარიგო ნაწილები, გარდა ძირითადი საშუალებების შესახებ სტანდარტში ჩამოთვლილისა;

ე. სტრატეგიული დანიშნულების მარაგები

ვ. გასაყიდად გამიზნული საფოსტო მომსახურების მარაგები (მაგალითად, საფოსტო მარკები);

ზ. დაუმთავრებელი წარმოება და ნახევარფაბრიკატები, მათ შორის:

(i) საგანამანათლებლო / ტრენინგის მასალები

(ii) კლიენტის მომსახურებები (მაგალითად, აუდიტის მომსახურებები), იმ შემთხვევაში, თუ მომსახურებები საბაზრო ღირებულებით იყიდება; და

თ. გასაყიდად გამიზნული მიწა / ქონება.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები უნდა შეფასდეს თვითღირებულება-სა და ნეტო (წმინდა) სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით. თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეძენა არა გაცვლითი ტრანზაქციების შედეგად ხდება, მათი ღირებულება შეძენის თარიღი-სათვის დაფიქსირებული სამართლიანი ღირებულების მიხედვით უნდა შეფასდეს.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები უნდა შეფასდეს თვითღირებულება-სა და ჩანაცვლების მიმდინარე ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით თუ ისინი გამიზნულია:

(ა) უსასყიდლოდ ან ნომინალური ღირებულებით დისტრიბუციისათვის; ან

(ბ) უსასყიდლოდ ან ნომინალური ღირებულებით დისტრიბუციისათვის გათვალისწინებული საქონლის წარმოების პროცესში გამოსაყენებლად

ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების გაანგარიშებისას გაითვალისწინება ის მიზანი, რისთვისაც განკუთვნილია მოცემული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები. მაგალითად, თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები განკუთვნილია პროდუქციის რეალიზაციის ან მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებულ სახელშეკრუ-

ლებო ვალდებულებების შესასრულებლად, მაშინ ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება გაიანგარიშება სახელშეკრულებო ფასის მიხედვით.

ნედლეული და სხვა დამხმარე მასალები, რომლებიც განკუთვნილია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საწარმოებლად, არ შეიძლება ჩამოფასდეს თვითღირებულებაზე დაბლა, თუ მოსალოდნელია, რომ მათი მონაწილეობით წარმოებული მზა პროდუქცია გაიყიდება, გადაიცვლება ან გადანაწილდება თვითღირებულების შესაბამის ან თვითღირებულებაზე მაღალ ფასში.

ყოველ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდში, ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება ხელახლა გაიანგარიშება.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება მოიცავს: შეძენასთან, გადამუშავებასთან დაკავშირებულ დანახარჯებს, აგრეთვე იმ დანახარჯებს, რომლებიც გაწეულია მისი მოცემულ ადგილამდე ტრანსპორტირებისათვის და არსებულ მდომარეობაში მოსაყვანად.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეძენის დანახარჯებში შედის:

- (ა) შეძენის ფასი,
- (ბ) იმპორტის საბაჟო გადასახადი და სხვა გადასახადები (გარდა იმ გადასახადებისა, რომლებიც საგადასახადო ორგანოებმა საწარმოს უნდა დაუბრუნოს),
- (გ) სატრანსპორტო, დატვირთვა-გადმოტვირთვის და სხვა დანახარჯები, რომლებიც უშუალოდ არის დაკავშირებული მზა პროდუქციის, მასალებისა და მარაგების შეძენასთან.

სავაჭრო დათმობები, ფასდათმობები და სხვა მსგავსი პუნქტები არ მონაწილეობენ შეძენის დანახარჯების გაანგარიშებაში, სხვა დანახარჯები სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაში ჩაირთვება მხოლოდ იმოდენობით, რამდენადაც იგი დაკავშირებულია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მოცემულ ადგილამდე მიტანასა და მოცემულ მდგომარეობაში მოყვანასთან. მაგალითად, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს არასაწარმოო ზედნადები ხარჯების, ან ზოგიერთი დამკვეთის პროდუქციისა და პროექტების დანახარჯების ჩართვა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაში. დანახარჯები, რომლებიც არ ჩაირთვება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაში და აღიარება ხდება იმ პერიოდის ხარჯებში, რომელშიც იყო გაწეული: ნედლეულისა და მასალების დანაკარგების, ცოცხალი შრომისა და სხვა საწარმოო დანახარჯების ზენორმატიული თანხები; სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შენახვის დანახარჯები, იმ შენახვის დანახარჯების გარდა, რომლის გაწევა აუცილებელია საწარმოო პროცესის ერთი სტადიიდან მომდევნო სტადიაზე გადასასვლელად; ზედნადები ადმინისტრაციული ხარჯები, რომელიც დაკავშირებული არ არის სასაქონლო-მატერიალური

ფასეულობების მოცემულ ადგილამდე ტრანსპორტირებასა და მათ სათანადო მდგომარეობაში მოყვანასთან და რეალიზაციის დანახარჯები.

ერთეულმა თვითღირებულების ერთნაირი ფორმულა უნდა გამოიყენოს ყველა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობისათვის, რომლებსაც ერთეულისათვის მსგავსი ბუნება და დანიშნულება აქვს. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების განსაზღვრისათვის გამოყენებული უნდა იყოს ფიფო (პირველი შემოსავალში – პირველი გასავალში), ან საშუალო შეწონილი ღირებულების ფორმულა. განსხვავებული ბუნების ან გამოყენების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობისათვის, შეიძლება თვითღირებულების განსხვავებული ფორმულის გამოყენება. საშუალო შეწონილი ღირებულების ფორმულის თანახმად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თითოეული ელემენტის ღირებულება განისაზღვრება საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ერთგვაროვანი ელემენტების ღირებულების საშუალო შეწონილი სიდიდისა და იმ ერთგვაროვანი ელემენტების ღირებულების საფუძველზე, რომლებიც აწარმოეს ან შეიძინეს საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში. ღირებულების საშუალო სიდიდის გაანგარიშება შესაძლებელია პერიოდულად, ან ყოველი ახალ მიღებული პარტიისათვის, მოცემული ერთეულისათვის დამახასიათებელი ვითარების შესაბამისად. იმ ცალკეული სახის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება, რომლებიც არ არის ურთიერთშემცვლელი, აგრეთვე სპეციფიკური პროექტისათვის წარმოებული და გამოყოფილი საქონლისა და მომსახურების თვითღირებულება, უნდა განისაზღვროს მათი ინდივიდუალური დანახარჯების სპეციფიური იდენტიფიკაციით.

როცა ხდება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გაყიდვა, გაცვლა თუ დისტრიბუცია, მათი საბალანსო ღირებულების აღიარება უნდა მოხდეს იმ პერიოდის ხარჯებად, როდესაც ხდება შესაბამისი შემოსავლების აღიარება. თუ არ არსებობს შესაბამისი შემოსავალი, ხარჯების აღიარება მოხდება იმ პერიოდში, როცა ხდება საქონლის დისტრიბუცია ან შესაბამისი მომსახურების გაწევა. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ჩამოწერისა და დანაკარგის თანხების აღიარება უნდა მოხდეს იმ პერიოდის ხარჯებად, როცა მოხდა ჩამოწერა ან ადგილი ჰქონდა დანაკარგებს. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ჩამოწერის უკუგატარების თანხის აღიარება უნდა მოხდეს იმ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თანხის შემცირებად, რომელიც ხარჯადაა აღიარებული უკუგატარების პერიოდში.

ზოგიერთი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა შეიძლება განთავსდეს სხვა აქტივების ანგარიშებში, მაგალითად, საკუთარი წარმოების ძირითადი საშუალებების კომპონენტის სახით გამოყენებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები. ასეთი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულება ხარჯებად იქნება აღიარებული მოცემული აქტივების სასარგებლო მომსახურების მთელი ვადის განმავლობაში (ეს არის საკუთარი სახსრებით კაპიტალის შექმნის ოპერაცია, რომელიც არის აქტივების მიღების ოპერაცია).

ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტებული უნდა იყოს:

- ა. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მიმართ გამოყენებული ერთეულის სა-
აღრიცხვო პოლიტიკა, მათ შორის გამოყენებული თვითღირებულების ფორმულა;
- ბ. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მთლიანი საბალანსო ღირებულება და
საბალანსო ღირებულებები მოცემული ერთეულის შესაბამისი კლასიფიკაციის
ჯგუფების მიხედვით;
- გ. იმ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბალანსო ღირებულება, რომელიც
ასახულია რეალიზაციის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულე-
ბით;
- დ. იმ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება, რომელიც აღი-
არებულია მოცემული საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯებად;
- ე. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნებისმიერი ჩამოფასების თანხა, რომე-
ლიც ხარჯებში იყო აღიარებული პერიოდის განმავლობაში;
- ვ. ნებისმიერი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამოწერის ანუღირება,
რომელიც აღიარებულია საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური შედეგების ანგა-
რიშგებაში;
- ზ. ის გარემოებები ან მოვლენები, რომლებმაც გამოიწვიეს სასაქონლო-მატერიალუ-
რი ფასეულობების ჩამოწერის ანუღირება.

სსბასს 13 - იჯარა

სტანდარტის მიზანია, მოიჯარეებისა და მეიჯარეებისათვის განსაზღვროს შე-
საბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკა და ფინანსურ და საოპერაციო იჯა-
რასთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები.

იჯარა არის მხარეთა ურთიერთშეთანხმება, რომლის თანახმად, მეიჯარე, საი-
ჯარო გადასახდელის ან გადასახდელების სერიის მიღების მიზნით, მოიჯარეს გა-
დასცემს აქტივის გამოყენების უფლებას, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვა-
დის განმავლობაში. სტანდარტი არ ეხება იმ ხელშეკრულებებს, რომლებიც წარმო-
ადგენს მომსახურების ისეთ ხელშეკრულებებს, რომლებიც არ ითვალისწინებს აქტი-
ვების გამოყენების უფლების გადაცემას ხელშეკრულების მონაწილე ერთი მხარიდან
მეორისათვის. სტანდარტის მიზნებისათვის, კონტროლი განისაზღვრება გარიგების
შინაარსიდან გამომდინარე. გარიგების იურიდიული ფორმა არ გამოიყენება კონტ-
როლის განსაზღვრისათვის. კონტროლის განსაზღვრისათვის ასევე მნიშვნელოვანია

აქტივზე ეკონომიკური უფლება, მიუხედავად აქტივზე იურიდიული საკუთრების უფლებისა.

სტანდარტში გამოყენებული საიჯარო ურთიერთობების კლასიფიკაცია ეყრდნობა იმას, თუ როგორ არის განაწილებული იჯარით გაცემულ აქტივთან დაკავშირებული რისკები და ეკონომიკური სარგებელი მეიჯარესა და მოიჯარეს შორის. რისკის ქვეშ აქ ნაგულისხმევია: (ა) აქტივის გამოყენებლობის, მორალური ცვეთის გამო ზარალის მიღების შესაძლებლობა, ან (ბ) ეკონომიკური პირობების ცვლილებით გამოწვეული აქტივის გამოყენებით მიღებული შემოსავლის სიდიდის ცვლილება. სარგებელი შეიძლება წარმოვიდგინოთ აქტივის სავარაუდო მომავალი მომსახურების პოტენციალის, ან ერთეულის მომგებიანი საქმიანობის სახით, აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადის განმავლობაში, აგრეთვე, შემოსავლების მიღება აქტივის გაძვირების შედეგად ან მისი ნარჩენი ღირებულების რეალიზაციიდან.

იჯარა კლასიფიცირდება ფინანსურ იჯარად, თუ იგი ითვალისწინებს ფაქტობრივად აქტივის ფლობასთან დაკავშირებული ყველა რისკისა და ეკონომიკური სარგებლის გადაცემას. იჯარა კლასიფიცირდება საოპერაციო იჯარად, თუ იგი არ ითვალისწინებს ფაქტობრივად აქტივის ფლობასთან დაკავშირებული ყველა რისკისა და ეკონომიკური სარგებლის გადაცემას. სსბასს გამოყენების შესახებ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციით, იჯარის ფინანსურ იჯარად კლასიფიცირების მიზნებისათვის, ეკონომიკური მომსახურების ვადის ძირითადი ნაწილი გულისხმობს 75 %-ით და მეტი ვადით აქტივის ფლობას. შეფასების კრიტერიუმად მიზანშეწონილია ერთეულის მიერ აქტივის ღირებულების 75% და მეტი მოცულობით ძირითადი კაპიტალის სახით მოხმარების მაჩვენებლის გამოყენება. ფინანსური იჯარა გულისხმობს აქტივთან დაკავშირებული ყველა მნიშვნელოვანი რისკისა და ეკონომიკური სარგებლის გადაცემას მოიჯარეზე. საკუთრების უფლება შეიძლება გადაეცეს ან არა. იჯარა ფინანსურია თუ საოპერაციო, დამოკიდებულია გარიგების შინაარსზე და არა ხელშეკრულების იურიდიულ ფორმაზე. ქვემოთ მოცემულია ისეთი სიტუაციის მაგალითები, რომლებიც, ჩვეულებრივ, ცალკე ან ერთობლივად განაპირობებს იმას, რომ იჯარა კლასიფიცირებული იქნება როგორც ფინანსური:

- იჯარის ვადა ვრცელდება აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადის უდიდეს ნაწილზე;
- მოიჯარეს აქვს უფლება ხელშეკრულების გაუქმებისა და მეიჯარის ზარალს მოიჯარე ანაზღაურებს;
- მოიჯარეს უფლება აქვს შეისყიდოს საკუთრება წინასწარ განსაზღვრული ფასით;
- საიჯარო გადასახდელების მოცულობა უტოლდება აქტივის ღირებულებას;
- სარგებელს და ზარალს ნარჩენ ღირებულებაზე იღებს (ფარავს) მოიჯარე და შეუძლია გააგრძელოს მეორე ვადით ხელშეკრულება საბაზროზე ნაკლები ღირებულებით.

გარემოებები, რომლებიც დამოუკიდებლად ან სხვა გარემოებებთან ერთად გა-
ნაპირობებს იჯარის კლასიფიკაციას ფინანსურ იჯარად, შემდეგია:

- თუ მოიჯარეს შეუძლია იჯარის შეწყვეტა, მას დაეკისრება ზარალი, რომელსაც მე-
იჯარე მიიღებს იჯარის გაუქმების შედეგად;
- ნარჩენი რეალური ღირებულების მერყეობის შედეგად მიღებული მოგება ან ზა-
რალი წილად ხვდება მოიჯარეს;
- მოიჯარეს შეუძლია იჯარა მეორადი პერიოდით გააგრძელოს, საბაზრო საიჯარო
გადასახდელზე მნიშვნელოვნად ნაკლები საიჯარო გადასახდელით;

საკუთრებიდან გამომდინარე, რისკისა და სარგებლის არსებითი ნაწილი არ გა-
დაეცემა, მაშინ ასეთი იჯარა კლასიფიცირდება როგორც საოპერაციო იჯარა; იჯარის
ვადის დასაწყისისათვის მოიჯარემ ფინანსური იჯარა ფინანსური მდგომარეობის
ანგარიშგებაში უნდა აღიაროს როგორც აქტივები და ვალდებულებები საიჯარო აქ-
ტივის რეალური ღირებულების ტოლი თანხით. მოიჯარის ნებისმიერი თავდაპირვე-
ლი პირდაპირი დანახარჯი დაემატება აქტივის სახით აღიარებულ თანხას. იჯარის
ვადის დასაწყისისათვის, მოიჯარის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში იჯა-
რასთან დაკავშირებული აქტივი და ვალდებულება უნდა აისახოს ერთსა და იმავე
თანხით, თუ მოიჯარის თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯები დამატებული არ
არის აღიარებული აქტივის თანხაზე.

ფინანსური იჯარა წარმოშობს ამორტიზებადი აქტივის ცვეთის ხარჯს, ასევე
ფინანსურ ხარჯს ყოველ საანგარიშგებო პერიოდში. ამორტიზებადი საიჯარო აქტივე-
ბის მიმართ მოიჯარის მიერ გატარებული ცვეთის პოლიტიკა უნდა შეესაბამებოდეს
საკუთარი ცვეთადი აქტივების მიმართ გამოყენებულ ცვეთის დარიცხვის პოლიტი-
კას, თუ არ არსებობს იმის გონივრული მოლოდინი, რომ იჯარის ვადის გასვლის შემ-
დეგ მოიჯარე მიიღებს საკუთრების უფლებას, აქტივი მთლიანად უნდა ჩამოიწეროს,
იჯარის ვადასა და მის სასარგებლო მომსახურების ვადას შორის უმცირესი პერიო-
დის განმავლობაში.

მოიჯარეებმა ფინანსური იჯარის შესახებ უნდა გაამჟღავნონ აქტივების თითო-
ეული კლასისათვის საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული ნეტო საბალანსო
ღირებულება;

საოპერაციო იჯარის დროს, საიჯარო გადასახდელები საიჯარო ვადის განმავ-
ლობაში ხარჯად უნდა აღიარდეს, წრფივი მეთოდის მიხედვით, თუ სხვა სისტემა-
ტური მეთოდი უფრო ტიპური არ იქნება სარგებლის გამომყენებლისათვის დროის ამ
მონაკვეთში.

სსბასს 14-- ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები

სტანდარტის მიზანია, განსაზღვროს:

- როდის უნდა მოახდინოს ერთეულმა თავისი ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება, ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენების გამო; და
- განმარტებები, რომლებიც ერთეულმა უნდა გააკეთოს იმ თარიღის შესახებ, როდესაც მიღებულ იქნა ნებართვა, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემისთვის და ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენების შესახებ.

ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები არის როგორც ხელსაყრელი, ისე არახელსაყრელი მოვლენები, რომლებიც ხდება ანგარიშგების თარიღის შემდეგ და იმ თარიღამდე, როდესაც ხდება ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად ნებართვის მიღება.

შეიძლება გამოიყოს ორი ტიპის მოვლენა:

- მოვლენები, რომლებიც იძლევა მტკიცებულებებს ანგარიშგების თარიღისათვის არსებულ პირობებზე (ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მაკორექტირებელი მოვლენები); და
- (მოვლენები, რომლებიც მიგვანიშნებს იმ პირობებზე, რომლებიც წარმოიშვა ანგარიშგების თარიღის შემდგომ პერიოდში (ანგარიშგების თარიღის შემდგომი არამაკორექტირებელი მოვლენები).

იმისათვის, რომ განისაზღვროს, რომელი მოვლენები აკმაყოფილებს ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენების განმარტებას, აუცილებელია განვსაზღვროთ როგორც ანგარიშგების თარიღი, ისე თარიღი, როდესაც გაიცა ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის ნებართვა.

ანგარიშგების თარიღი წარმოადგენს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო დღეს, რომელსაც უკავშირდება ფინანსური ანგარიშგება. ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის ნებართვის გაცემის თარიღი ის თარიღია, როდესაც მოხდა ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცება, ინდივიდუალური პირის ან ხელმძღვანელობასთან არსებული ორგანოს მიერ.

ერთეულმა უნდა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული თანხების კორექტირება, ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენების ასახვის მიზნით. ერთეულმა ფინანსურ ანგარიშგებაში არ უნდა მოახდინოს აღიარებული თანხების კორექტირება, ანგარიშგების თარიღის შემდგომი არამაკორექტირებელი მოვლენების ასახვის მიზნით. ერთეულმა განმარტებებში უნდა მიუთითოს თარიღი, როდესაც მიღებულ იქნა ნებართვა ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად და ნებართვის გამცემის ვინაობა. თუ სხვა რომელიმე ორგანო უფლებამოსილია, ფინანსურ ანგარიშგებაში შეიტანოს შესწორებები მისი გამოცემის შემდეგ, ერთეული ვალდებულია, ამ გარემოების შესახებ მისცეს განმარტება.

ფინანსური ანგარიშგება არ ასახავს ანგარიშგების თარიღის შემდგომ მოვლენებს.

სსზასს 16 - საინვესტიციო ქონება

სტანდარტის მიზანია საინვესტიციო ქონების მიმართ ბუღალტრული აღრიცხვის და მასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარდგენის წესების დადგენა. საინვესტიციო ქონება არის ქონება - (მიწა ან შენობები, ან შენობის ნაწილი, ან ორივე ერთად), რომელიც გამიზნულია შემოსავლების მისაღებად იჯარით გაცემის გზით ან კაპიტალის ღირებულების ნაზრდის მისაღებად, ან ორივე მიზნით, და არა: საქონლის წარმოებაში ან მიწოდებაში, მომსახურების გაწევიდან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის გამოსაყენებლად; ან ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებში გასაყიდად.

მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონება - არის ქონება, რომელიც ფლობილია (მესაკუთრის ან მოიჯარის მიერ, ფინანსური იჯარის ხელშეკრულებით) საქონლის წარმოების ან მიწოდების, მომსახურების გაწევის ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის.

საინვესტიციო ქონების საშუალებით ხდება ფულადი სახსრების ნაკადების წარმოქმნა ერთეულის მფლობელობაში არსებული სხვა აქტივებისგან დამოუკიდებლად ეს განასხვავებს საინვესტიციო ქონებას საჯარო სექტორის ერთეულის კონტროლირებულ მიწისგან ან შენობებისგან, ასევე მესაკუთრის მიერ დაკავებული უძრავი ქონებისაგან.

საჯარო სექტორის ერთეულები შესაძლოა ფლობდნენ ქონებას მათი იჯარით გაცემიდან შემოსავლების მიღებისა და კაპიტალის ღირებულების გაზრდის მიზნით და იყენებდნენ ამონაგებ სახსრებს მათი სხვა (მომსახურების გაწევის) საქმიანობების დასაფინანსებლად - ეს ქონება აგრეთვე ჩაითვლება საინვესტიციო ქონებად. არ წარმოადგენს საინვესტიციო უძრავ ქონებას:

- უძრავი ქონება, რომელიც გამიზნულია გასაყიდად ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებში;
- ქონება, რომელიც შენდება ან რეკონსტრუქციის პროცესშია მესამე მხარის დაკვეთით;
- მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონება;
- ქონება, რომელიც გადაცემულია სხვა ერთეულზე ფინანსური იჯარის ხელშეკრულებით;
- ქონება, რომელიც გამოიყენება სოციალური მომსახურების გასაწევად;
- ქონება, რომელიც გამოყენებულია სტრატეგიული მიზნებისათვის.

ზოგიერთ შემთხვევაში, ერთეულს გააჩნია ქონება, რომელიც გაცემულია იჯარით და დაკავებულია მისი მაკონტროლებელი ერთეულის ან სხვა კონტროლირებული ერთეულის მიერ. ასეთი ქონება კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში არ კლასიფიცირდება საინვესტიციო ქონებად.

საინვესტიციო ქონება თავდაპირველად უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით (საოპერაციო ხარჯები ჩართული უნდა იქნას თავდაპირველ შეფასებაში). როდესაც

საინვესტიციო ქონება შეძენილია არა გაცვლითი ოპერაციით, მისი თვითღირებულება უნდა შეფასდეს შეძენის თარიღისათვის არსებული მისი რეალური ღირებულებით. ერთეული, რომელიც თავდაპირველი აღიარების შემდეგ აირჩევს თვითღირებულებით აღრიცხვის მოდელს, საკუთარი საინვესტიციო ქონების შეფასება უნდა განახორციელოს ამ მოდელთან მიმართებაში სსბასს 17-ით განსაზღვრული მოთხოვნების შესაბამისად, ანუ თვითღირებულებას მინუს ნებისმიერი აკუმულირებული ცვეთა და გაუფასურების შედეგად აკუმულირებული ზარალი.

საინვესტიციო ქონების აღიარება წყდება (ამოიღება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან) იმ შემთხვევაში, როდესაც მოხდება ქონების გასვლა ან სამუდამოდ შეწყდება ექსპლუატაცია და მისი გასვლიდან მოსალოდნელი არ იქნება არანაირი მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან სასარგებლო მომსახურების პოტენციალი.

სსბასს 17 - ძირითადი საშუალებები

სტანდარტის მიზანია ძირითადი საშუალებების ბუღალტრული აღრიცხვის წესის განსაზღვრა, რათა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებმა მიიღონ ინფორმაცია ძირითად საშუალებებში ინვესტიციისა და შეტანილი ცვლილების შესახებ. ძირითადი საშუალებების ბუღალტრულ აღრიცხვაში წამყვანი საკითხებია:

- ა) აქტივების აღიარება,
- ბ) მათი საბალანსო ღირებულების განსაზღვრა და
- გ) მათთან დაკავშირებული ცვეთის თანხებისა და გაუფასურების ზარალის აღიარება.

სტანდარტი ვრცელდება ძირითად საშუალებებზე, რომელიც მოიცავს:

- (ა) სპეციალიზებულ სამხედრო აღჭურვილობას;
- (ბ) ინფრასტრუქტურის აქტივებს; და
- (გ) შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებით მიღებულ აქტივებს სსბასს 32-ის (შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები – უფლების გადამცემი) მიხედვით თავდაპირველი აღიარებისა და მისი შეფასების შემდეგ.

წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება:

- (ა) სასოფლო-სამეურნეო წარმოებასთან დაკავშირებული ბიოლოგიური აქტივებისათვის (იხ. სსბასს 27, სოფლის მეურნეობა); ან
- (ბ) სასარგებლო წიაღისეული რესურსების მოპოვების უფლებებზე და სასარგებლო წიაღისეული რესურსების რეზერვებზე, როგორცაა: ნავთობი, ბუნებრივი გაზი და

მსგავსი არაგენერირებადი რესურსი (იხ. შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული სტანდარტი, რომელიც ეხება სასარგებლო წიაღისეული რესურსების მოპოვების უფლებებს, სასარგებლო წიაღისეული რესურსების რეზერვებს და მსგავს არაგენერირებად რესურსებს).

სტანდარტი არ ავალდებულებს ერთეულს აღიაროს კულტურული მემკვიდრეობის აქტივები. თუ ერთეული აღიარებს კულტურული მემკვიდრეობის აქტივებს, მან უნდა გაითვალისწინოს სტანდარტის ის მოთხოვნები, რომლებიც უკავშირდება ინფორმაციის გამჟღავნებას და ასევე შეუძლია, მაგრამ არ არის ვალდებული, გამოიყენოს სტანდარტის ის მოთხოვნები, რომლებიც უკავშირდება შეფასებას. ზოგიერთ კულტურული მემკვიდრეობის აქტივს აქვს მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი. ამგვარ შემთხვევებში ისინი შესაძლოა აღიარებულ და შეფასებულ იქნას ისევე, როგორც ძირითადი საშუალებების სხვა ერთეულები.

იმ ერთეულებს, რომლებიც აღიარებენ კულტურული მემკვიდრეობის აქტივებს, მოეთხოვებათ გაამჟღავნონ შემდეგი ინფორმაცია ისეთი აქტივების შესახებ, როგორცაა: გამოყენებული შეფასების მეთოდი; გამოყენებული ცვეთის მეთოდი, თუ ასეთი არსებობს; სრული საბალანსო ღირებულება; პერიოდის ბოლოსთვის დაგროვილი ცვეთა, თუ ასეთი არსებობს; საბალანსო ღირებულების შედარება პერიოდის დასაწყისისა და ბოლოსთვის მისი გარკვეული კომპონენტების ჩვენებით.

საბალანსო ღირებულება (აღნიშნული სტანდარტის მიზნისთვის) არის თანხა, რომლითაც აქტივი აღიარებულია დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის თანხების გამოკლების შემდეგ ამორტიზებადი თანხა არის აქტივის თვითღირებულება ან მისი შემცველი სხვა ოდენობა, ნარჩენი ღირებულების გამოკლებით ცვეთა არის აქტივის ამორტიზებული თანხის სისტემური განაწილება მისი მომსახურების ვადის განმავლობაში ძირითადი საშუალებები არის მატერიალური აქტივები: იმყოფება ერთეულის მფლობელობაში და გამოიყენება:

- საქონლის ან მომსახურების წარმოებაში ან მისაწოდებლად,
- იჯარით გასაცემად, ან
- ადმინისტრაციული მიზნებისათვის; და
- გათვალისწინებულია ერთ საანგარიშგებო პერიოდზე მეტი ხნით გამოსაყენებლად.

სტანდარტში გამოყენებულია ტერმინები შემდეგი მნიშვნელობებით:

სასარგებლო მომსახურების ვადა განისაზღვრება: პერიოდით, რომლის განმავლობაშიც მოსალოდნელია ერთეულის მიერ აქტივის გამოყენება პროდუქციის ან მსგავსი ნაწარმის რაოდენობით, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია ერთეულის მიერ მოცემული აქტივის გამოყენებით.

აქტივის ნარჩენი ღირებულება არის შეფასებითი თანხა, რომელსაც ერთეული ამჟამად მიიღებდა აქტივის გაყიდვის შემთხვევაში, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებითი დანახარჯების გამოკლებით, თუ აქტივს უკვე ექნებოდა მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მოსალოდნელი ხანდაზმულობა და მდგომარეობა.

აღდგენითი ღირებულება - არის უდიდესი, ფულადი ნაკადების წარმომშობ აქტივის სამართლიან ღირებულებას გამოკლებული გაყიდვის ხარჯებსა და მის გამოყენების ღირებულებას შორის.

აღდგენითი მომსახურების ღირებულება - არის უდიდესი ფულადი სახსრების არ წარმომქმნელი აქტივების საბაზრო ღირებულებას გამოკლებული გაყიდვის ხარჯებსა და მის გამოყენების ღირებულებას შორის.

ძირითადი საშუალებების ღირებულება აღიარებული უნდა იქნას აქტივად მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, თუ: მოსალოდნელია, რომ ერთეული მომავალში ამ აქტივის გამოყენებით მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს; და ერთეულისათვის შესაძლებელია აქტივის ღირებულების საიმედოდ შეფასება.

სტანდარტი არ ადგენს აღიარების საზომ ერთულს, ე. ი. რას მოიცავს ძირითადი საშუალების ერთეული. საჭიროა განსჯა, აღიარების კრიტერიუმის გამოსაყენებლად ამა თუ იმ ერთეულის კონკრეტული ვითარების მიმართ. ზოგიერთ შემთხვევაში, მიზანშეწონილია, ინდივიდუალურად უმნიშვნელო ერთეულების გაერთიანება, როგორცაა, ბიბლიოთეკის წიგნები, კომპიუტერის ნაწილები და აღჭურვილობის მცირე ზომის ნივთები და კრიტერიუმის გამოყენება აგრეგირებული ღირებულებისათვის. ღირებულება მოიცავს ძირითადი საშუალების თავდაპირველი შეძენის ან შექმნის დროს გაწეულ დანახარჯებს და შემდგომში ნაწილების შეცვლის ან მისი მომსახურებისთვის დამატებით გაწეულ დანახარჯებს. თუ სათანადო ნაწილი და დამხმარე მოწყობილობა შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მხოლოდ ძირითადი საშუალებების რომელიმე კონკრეტულ ერთეულთან ერთად, ისინი უნდა აღირიცხოს ძირითადი საშუალების სახით, მიუხედავად იმისა, რომ ასეთი აქტივების შეძენა პირდაპირ არ უკავშირდება ერთეულის მიერ ამ აქტივების გამოყენებით ეკონომიკური სარგებლის მიღებას, ეს აქტივები შეიძლება აუცილებელი იყოს ერთეულის მიერ სხვა აქტივებით ეკონომიკური სარგებლის მისაღებად.

ძირითადი საშუალება, რომელიც აკმაყოფილებს აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს, უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით. როდესაც აქტივის შეძენა არ ხდება გაცვლითი ოპერაციის მეშვეობით, მისი თვითღირებულება განისაზღვრება შეძენის თარიღისთვის დადგენილი რეალური ღირებულებით. თვითღირებულება მოიცავს: მისი შესყიდვის ფასს, საიმპორტო ბაჟისა და შესყიდვის დაუბრუნებადი გადასახადების ჩათვლით, ყოველგვარი სავაჭრო ფასდათმობისა და სხვა შეღავათების გარეშე. ნებისმიერ დანახარჯს, რომელიც პირდაპირ დაკავშირებულია აქტივის და-

ნიშნულების ადგილზე მიტანასთან და სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანასთან, რაც აუცილებელია ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნებისთვის ამ აქტივის გამოსაყენებლად. აქტივის დემონტაჟის, ლიკვიდაციისა და მისი ადგილმდებარეობის აღდგენის დანახარჯების თავდაპირველ შეფასებას, რომელთა გაწევის ვალდებულებას ერთეული თავის თავზე იღებს შექმნის მომენტში, ან მას შემდეგ, რაც გარკვეული პერიოდის განმავლობაში აქტივს, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების წარმოების გარდა, რაიმე სხვა მიზნით გამოიყენებს.

ერთეული ძირითად საშუალებების საბალანსო ღირებულებაში არ აღიარებს მისი ყოველდღიური მომსახურების დანახარჯებს. ეს თანხები აღიარებულია როგორც ნამეტი ან დეფიციტი აღიარების მომენტში.

ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულებაში დანახარჯების აღიარება მაშინ შეწყდება, როდესაც იგი უკვე მიტანილია დანიშნულების ადგილზე და ისეთ სამუშაო მდგომარეობაშია მოყვანილი, რაც აუცილებელია ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნებისთვის ამ აქტივის გამოსაყენებლად.

აქტივად აღიარების შემდეგ, ძირითადი საშუალება უნდა აღირიცხებოდეს თვითღირებულებით, რომელსაც გამოკლებული აქვს ნებისმიერი დაგროვილი ცვეთა და გაუფასურების ზარალი. ძირითადი საშუალებების ერთეულის თითოეულ ნაწილს, რომელსაც აქვს მნიშვნელოვანი ღირებულება ობიექტის მთლიან ღირებულებასთან მიმართებით, ცვეთა ცალ-ცალკე ერიცხება. ცალკე ხდება ცვეთის დარიცხვა იმავე ობიექტის დანარჩენ ნაწილებზეც. დანარჩენ ნაწილებს შეადგენს ობიექტის ის ნაწილები, რომლებიც ინდივიდუალურად მნიშვნელოვანი არ არის. თითოეული პერიოდის ცვეთის ხარჯი აღიარებული უნდა იყოს ნამეტში ან დეფიციტში, თუ ის ჩართული არ არის სხვა აქტივის საბალანსო ღირებულებაში. აქტივის ცვეთადი ღირებულება უნდა განაწილდეს სისტემატიურ საფუძველზე, მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში. აქტივის ცვეთადი ღირებულება მისი ნარჩენი ღირებულების გამოკლების შემდეგ განისაზღვრება. აქტივის ნარჩენი ღირებულება უმნიშვნელოა და შესაბამისად, ცვეთადი თანხის გაანგარიშებაში არსებითი დატვირთვა არ გააჩნია. ცვეთა აქტივს მას შემდეგ ერიცხება, როცა შესაძლებელი ხდება მისი გამოყენება, ანუ როდესაც აქტივი არის იმ ადგილას და ისეთ მდგომარეობაში, რომელიც აუცილებელია მენეჯმენტის მიერ განსაზღვრული მიზნებისა და დანიშნულების მისაღწევად.

ცვეთის დარიცხვა არ წყდება, როდესაც აქტივი ხდება გამოუყენებელი, ან აქტიური მოხმარებიდან გამოსულია, სანამ აქტივს სრულიად არ დაერიცხება ცვეთა. აქტივს ცვეთა მას შემდეგ აღარ ერიცხება, როდესაც ხდება აქტივის აღიარების შეწყვეტა. მიწას, ჩვეულებრივ, აქვს შეუზღუდავი მომსახურების ვადა და, შესაბამისად, ცვეთა არ ერიცხება, გარდა ზოგიერთი გამონაკლისისა. თუ მიწის ღირებულება მოიცავს მოედნის დემონტაჟის, ლიკვიდაციისა და აღდგენის დანახარჯებს, მიწის ღირებულების ამ ნაწილს ცვეთა დაერიცხება, ამ დანახარჯების გაწევის შედეგად მოსალოდნელი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მი-

ღების მთელი პერიოდის განმავლობაში. ზოგ შემთხვევაში, მიწას თვითონ შეიძლება გააჩნდეს შეზღუდული მომსახურების ვადა, და ასეთ დროს დარიცხული ცვეთა უნდა ასახავდეს იმ სარგებელს და მომსახურების პოტენციალს, რომლის მიღებასაც ერთეული გეგმავს მიწიდან.

ძირითადი საშუალებების ობიექტის საბალანსო ღირებულების აღიარება წყდება:

- მისი გასვლის შემთხვევაში;
- როდესაც მისი გასხვისებიდან ან გამოყენებიდან არანაირი ეკონომიკური სარგებლის/მომსახურების პოტენციალის მიღება აღარ არის მოსალოდნელი.

ძირითადი საშუალების ერთეულის აღიარების შეწყვეტის შედეგად მიღებული მოგება ან ზარალი აქტივის აღიარების შეწყვეტისას უნდა ჩაირთოს ნამეტის ან დეფიციტის ნაწილში.

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ძირითადი საშუალებების ყოველი ჯგუფისათვის უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია:

- მთლიანი საბალანსო ღირებულების განსაზღვრისას გამოყენებული შეფასების საფუძველი;
- გამოყენებული ცვეთის დარიცხვის მეთოდები;
- აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადა, ან გამოყენებული ცვეთის ნორმები;
- მთლიანი საბალანსო ღირებულება და დაგროვილი ცვეთა (აგრეგირებული გაუფასურების დაგროვილ ზარალთან) პერიოდის დასაწყისში და ბოლოს;
- ძირითადი საშუალებების ობიექტის წარმოებისას მის საბალანსო ღირებულებაში აღიარებული დანახარჯები;
- ძირითადი საშუალებების შეძენის სახელშეკრულებო ვალდებულებები;
- მესამე მხარეებიდან მიღებული კომპენსაციის თანხა გაუფასურებულ, დაკარგულ ან გაცემულ ძირითად საშუალებათა ობიექტებისათვის, რომელიც ჩართულია ნამეტში ან დეფიციტში და ცალკე არ არის წარმოდგენილი ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში.

ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს შეიძლება გამოადგეთ ასევე შემდეგი ინფორმაცია:

- დროებით გამოუყენებელი ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება;
- სრულად ამორტიზებული ძირითადი საშუალების მთლიანი საბალანსო ღირებულება, რომელიც ჯერ კიდევ გამოიყენება;
- ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულება, რომელიც გამოსულია აქტიური მოხმარებიდან და გამიზნულია გასაყიდად.

ერთეულებს ეძლევათ რეკომენდაცია, რათა მათ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოადგინონ ეს თანხები.

სსბასს 19- ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები

სტანდარტის მიზანია განსაზღვროს ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები და წარმოადგინოს ის გარემოებები, რომლებშიც უნდა მოხდეს ანარიცხების აღიარება, მათი შეფასება და მათ შესახებ ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნებში წარდგენა.

ანარიცხი არის ვადით ან თანხით განუსაზღვრელი ვალდებულება. ანარიცხების დასაფარად საჭირო მომავალი დანახარჯების გაწევის დრო და მოცულობა განუსაზღვრელია.

- ანარიცხები უნდა აღიარდეს მაშინ, როდესაც: ერთეულს აქვს მიმდინარე მოვალეობა (იურიდიული ან კონსტრუქციული) წარსული მოვლენის შედეგად;
- სავარაუდოა, რომ მოვალეობის დასაფარად საჭირო იქნება ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლა;
- შესაძლებელია მოვალეობის თანხის საიმედოდ შეფასება.

აღნიშნული პირობების დაუკმაყოფილებლობის შემთხვევაში, ანარიცხი არ უნდა აღიარდეს. არ ხდება ანარიცხების აღიარება იმ დანახარჯებისათვის, რომლის გაწევაც საჭიროა ერთეულის მომავალი საქმიანობისათვის. ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ხდება მხოლოდ საანგარიშგებო თარიღისათვის არსებული ვალდებულებების აღიარება.

წარსულ მოვლენას, რომელიც მიმდინარე მოვალეობას იწვევს, ეწოდება **მავალდებულებელი მოვლენა**. მავალდებულებელი მოვლენა არის ის მოვლენა, რომელიც ქმნის იურიდიულ ან კონსტრუქციულ ვალდებულებას, რომელსაც შედეგად მოჰყვება ის, რომ ერთეულს არ გააჩნია ამ ვალდებულების დაფარვის რეალური ალტერნატივა.

იურიდიული ვალდებულება ისეთი სახის ვალდებულებაა, რომელიც წარმოიშობა შემდეგ საფუძველზე:

- ხელშეკრულება (მისი ამკარა ან ნაგულისხმევი პირობებით);
- კანონმდებლობა;
- კანონის სხვა მოქმედება.

კონსტრუქციული მოვალეობა არის ის მოვალეობა, რომელიც გამომდინარეობს ერთეულის ქმედებებისაგან, როდესაც წარსული პრაქტიკის დამკვიდრებული მაგალითით, გამოცემული ნორმების ან საფუძვლიანი განსაკუთრებული მიმდინარე

განაცხადით, ერთეულმა მიუთითა სხვა მხარეებს რომ იგი თავის თავზე აიღებდა გარკვეულ პასუხისმგებლობას; და ამის შედეგად, ერთეულმა შექმნა მართებული მოლოდინი სხვა მხარეების მხრიდან, რომ იგი შეასრულებს აღებულ პასუხისმგებლობას.

ერთეულის გადაწყვეტილება არ წარმოქმნის კონსტრუქციულ მოვალეობას საანგარიშგებო თარიღისათვის, თუ აღნიშნულ გადაწყვეტილებას საანგარიშგებო თარიღამდე არ გააცნობენ მათ, ვისზეც იგი ვრცელდება, ისეთი საკმარისად კონკრეტული გზით, რომ მათ წარმოეშვათ ერთეულის მიერ მოვალეობების შესრულების სამართლიანი მოლოდინი.

როდესაც ერთეულს აქვს მოვალეობის შესრულების სოლიდარული პასუხისმგებლობა, მოვალეობის ის ნაწილი, რომლის დაფარვაც მოსალოდნელია სხვა მხარეების მიერ, მიიჩნევა პირობით ვალდებულებად.

პირობითი ვალდებულება არის შესაძლო ვალდებულება, რომელიც წარმოიქმნება წარსული მოვლენებისაგან და რომლის არსებობაც დადასტურდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ადგილი ექნება ან არ ექნება ერთ ან უფრო მეტ განუსაზღვრელ მომავალ მოვლენას, რომლებიც ერთეულის სრული კონტროლის ქვეშ არ იმყოფება; ან ამჟამინდელი ვალდებულება, რომელიც გამომდინარეობს წარსული მოვლენებისაგან, მაგრამ არ არის აღიარებული, ვინაიდან: ნაკლებად სავარაუდოა, რომ ვალდებულებების დასაფარად საჭირო გახდება ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატერებელი რესურსების გადინება; ან ვერ ხერხდება ვალდებულებათა თანხის შეფასება საფუძვლიანად და საიმედოდ.

პირობითი აქტივი არის ის შესაძლო აქტივი, რომელიც წარმოიქმნება წარსული მოვლენებისაგან და რომლის არსებობაც დადასტურდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მომავალში ადგილი ექნება ან არ ექნება ერთ ან უფრო მეტ მოვლენას, რომლებიც ერთეულის სრული კონტროლის ქვეშ არ იმყოფება.

შეფასებების გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების არსებითი ნაწილია, რაც არ ამცირებს მის საიმედოობას.

სსბასს 20- დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ განმარტებითი შენიშვნები

სტანდარტის მიზანია, კონტროლის არსებობის პირობებში, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების განმარტებების მოთხოვნა და ერთეულსა და მასთან დაკავშირებულ მხარეებს შორის არსებული ოპერაციების შესახებ ინფორმაციის მიღება.

ინფორმაციის გამჟღავნებასთან დაკავშირებული ძირითადი საკითხებია: (ა) იდენტიფიცირება იმისა, თუ რომელი მხარეები აკონტროლებენ ანგარიშვალდებულ ერთეულს ან მნიშვნელოვან ზეგავლენას ახდენენ მათზე, და (ბ) განსაზღვრა იმისა, თუ რა ინფორმაცია უნდა გამჟღავნდეს ამ მხარეებს შორის ოპერაციებთან დაკავშირებით.

ზედამხედველობა ნიშნავს ერთეულის აქტივობების ზედამხედველობას, კონტროლის უფლებამოსილებითა და მოვალეობით, ან მნიშვნელოვანი გავლენის ქონას ერთეულის ფინანსურ და ოპერაციულ გადაწყვეტილებებზე.

დაკავშირებული მხარე ნიშნავს, რომ მხარეები მიჩნეულია დაკავშირებულად, როდესაც ერთ მხარეს აქვს საშუალება: (ა) აკონტროლოს მეორე მხარე ან (ბ) გამოიყენოს მნიშვნელოვანი ზეგავლენა მეორე მხარეზე ფინანსური ან საოპერაციო გადაწყვეტილებების მიღებისას, ან, როდესაც ერთეულის დაკავშირებული მხარე და სხვა ერთეული არის საერთო კონტროლის ქვეშ.

დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაცია არის რესურსებისა და ვალდებულებების გადაცემა დაკავშირებულ მხარეებს შორის, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა ღირებულება გადახდილი.

უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ანაზღაურება არის ნებისმიერი საზღაური ან გასამრჯელო, რომელიც მიღებულია პირდაპირ ან არაპირდაპირ უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშშემგები ერთეულისათვის გაწეული მომსახურებისათვის, რაც უკავშირდება მმართველი ორგანოს წევრობას, ან ანგარიშვალდებულ ერთეულში სამსახურს.

მნიშვნელოვანი ზეგავლენა (ამ სტანდარტის მიზნებისათვის) არის ერთეულის ფინანსურ და საოპერაციო პოლიტიკასთან დაკავშირებული გადაწყვეტილებების მიღებაში მონაწილეობის უფლებამოსილება, მაგრამ არა ამგვარი პოლიტიკის კონტროლი. მნიშვნელოვანი ზეგავლენა შესაძლოა განხორციელდეს რამდენიმე გზით, როგორც წესი, დირექტორთა საბჭოში ან მსგავს მმართველ ორგანოში წარმომადგენლობით, ასევე, მაგალითად: (ა) პოლიტიკის შემუშავების პროცესში მონაწილეობით; (ბ) ერთი ეკონომიკური ერთეულის ფარგლებში არსებულ სხვადასხვა ერთეულს შორის განხორციელებულ მნიშვნელოვან ოპერაციებში მონაწილეობით; (გ) მმართველი პერსონალის გაცვლაში მონაწილეობით იქ, სადაც ერთეულზე ზედამხედველობა ხორციელდება იმ მთავრობის მმართველი ორგანოს არჩეული ან დანიშნული წარმომადგენლის მიერ, რომელსაც ერთეული მიეკუთვნება, პირი შედის უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობაში, თუ ზედამხედველობის ფუნქცია მოიცავს ერთეულების აქტივობების დაგეგმვის, ხელმძღვანელობისა და კონტროლის უფლებამოსილებას და მოვალეობას.

უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ანაზღაურება არ მოიცავს რაიმე ანაზღაურებას, რომელიც პირის მიერ მხოლოდ ანგარიშვალდებული ერთეულის სასარგებლოდ გაწეული დანახარჯის ასანაზღაურებლად არის გადახდილი,

ანგარიშგების მიზნებისათვის, აუცილებელია განმარტებითი შენიშვნების გაკეთება, დაკავშირებული მხარის გარკვეული ურთიერთობებისა და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებსა და ურთიერთობების შესახებ, რომლებიც ეხება ამ ოპერაციებს.

ერთეულმა უნდა განმარტოს:

უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობისა და ზოგიერთი ფიზიკური პირის მთლიანი ანაზღაურება, რომელსაც ისინი იღებენ ამ კატეგორიის ფარგლებში და რომელიც განსაზღვრულია, სრული სამუშაო დროის ეკვივალენტის საფუძველზე. ცალკე უნდა იყოს ნაჩვენები უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ძირითადი კლასები, მათ შორის, თითოეული კლასის აღწერა;

საანგარიშო პერიოდში ანგარიშვალდებული ერთეულის მიერ უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობისა და მათი ოჯახის ახლო წევრებისათვის გაცემული ყველა სხვა ანაზღაურებისა და კომპენსაციის სრული თანხა. განცალკევებით უნდა იქნეს ნაჩვენები მთლიანი თანხები, რომელიც გაიცა:

- უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობაზე;
- უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ოჯახის ახლო წევრებზე;

უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ანაზღაურება შესაძლოა მოიცავდეს პირდაპირი და არაპირდაპირი სარგებლის სხვადასხვა ნაირსახეობას. თუ შესაძლებელია აღნიშნული სარგებლის თანხის განსაზღვრა, ეს თანხა შესული იქნება აგრეგირებული ანაზღაურების განმარტებაში.

თანამშრომლის სარგებლის შეფასების მოთხოვნები მოცემულია **სსბასს 39-ში, დაქირავებულთა სარგებელი**. როდესაც არაფულადი ანაზღაურება, რომელიც შესაძლებელია საიმედოდ გაიზომოს, შესულია აღნიშნული პერიოდისათვის განმარტებული უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ანაზღაურების აგრეგირებულ თანხაში, განმარტება ასევე უნდა გაკეთდეს არაფულადი ანაზღაურების შეფასების ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

სსბასს 21 - ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება

სტანდარტის მიზანია იმ პროცედურების განსაზღვრა, რომლებსაც ერთეული გამოიყენებს ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურების დადგენისას და გაუფასურების ზარალის აღიარებისათვის. სტანდარტი ადგენს, როდის უნდა მოხდეს ერთეულის მიერ გაუფასურების ზარალის აღდგენა და განსაზღვრავს განმარტებით შენიშვნებში ასახვასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს.

საჯარო სექტორის ერთეულებმა, რომლებიც ფლობენ ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ აქტივებს, ამგვარი აქტივების მიმართ უნდა გამოიყენონ ამ სტანდარტის მოთხოვნები.

ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივები არის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივებისაგან განსხვავებული, სხვა აქტივები.

გაუფასურება არის აქტივის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან რაციონალური გამოყენების პოტენციალის დანაკარგი, რომელიც აღემატება აქტივის მომავალ ეკონომიკური სარგებლის სისტემატურ აღიარებულ დანაკლისს, ან ცვეთის შედეგად რაციონალური გამოყენების პოტენციალის შემცირებას.

აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯები წარმოადგენს დანახარჯებს, რომლებიც პირდაპირაა დაკავშირებული აქტივის გასვლასთან, ფინანსური დანახარჯებისა და მოგების გადასახადის გამოკლებით.

რეალური ღირებულება გაყიდვის დანახარჯების გათვალისწინებით არის თანხა, რომელიც მიიღება დამოუკიდებელი, საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის აქტივის რეალიზაციის შედეგად, აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯების გამოკლებით.

გამოყენების აღდგენითი ღირებულება არის ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და აქტივის გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი.

ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის გამოყენებითი ღირებულება არის აქტივის გამოყენების დარჩენილი პოტენციალის მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულება.

გამოსაყენებელი სტანდარტის შესახებ გადაწყვეტილების მისაღებად, აუცილებელია მსჯელობა. ერთეულმა უნდა შეიმუშავოს კრიტერიუმები, რომელთა მიხედვითაც შესაძლებელი გახდება თანამიმდევრული მსჯელობა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი და ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების განმარტებების შესაბამისად. ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს ამ მსჯელობის ჩამოყალიბებისას გამოყენებული კრიტერიუმები. ამასთან, საჯარო სექტორის ერთეულების უმრავლესობის ზოგადი მიზნებიდან გამომდინარე, ივარაუდება, რომ აქტივები ფულადი სახსრების არწარმომქმნელია და, შესაბამისად, მათ მიმართ გავრცელდება სსბასს 21.

გაუფასურება ასახავს აქტივის მომავალი სარგებლიანობის შემცირებას იმ ერთეულისათვის, რომელიც ამ აქტივს ფლობს. ერთეულმა სულ მცირე, ყოველწლიურად განახორციელოს ჯერ გამოყენებადი არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულების შემოწმება. გაუფასურების ზარალის აღიარების შემდეგ მოცემული აქტივის ცვეთის (ამორტიზაციის) თანხა უნდა კორექტირდეს შემდეგი პერიოდებისათვის, რათა მოხდეს აქტივის ნარჩენი ღირებულებით (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) კორექტირებული საბალანსო ღირებულების სისტემატური განაწილება აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, ერთეულმა უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა რაიმე მაჩვენებელი იმისა, რომ წინასაანგარიშგებო პერიოდებში აღიარებული აქტივის გაუფასურების ზარალი შესაძლოა აღარ არსებობდეს ან შემცირებული იყოს. მისი არსებობის შემთხვევაში, ერთეულმა უნდა შეაფასოს მოცემული აქტივის გამოყენების აღდგენითი ღირებულება. აქტივთან დაკავშირებით, წინა საანგარიშგებო პერიოდებში აღიარებული გაუფასურების ზარალი მხოლოდ იმ შემთხვევაში ექვემდებარება აღდგენას, თუ გაუფასურების ზარალის ბოლო აღიარების შემდეგ ცვლილება მოხდა მოცემული აქტივის გამოყენების აღდგენითი ღირებულების განსაზღვრისას გამოყენებულ შეფასებებში. ამ შემთხვევაში, აქტივის სა-

ბალანსო ღირებულება უნდა გაიზარდოს მის აღდგენით ღირებულებამდე. აღნიშნული ზრდა წარმოადგენს გაუფასურების ზარალის აღდგენას. გაუფასურების ზარალის აღდგენის შედეგად აქტივის გაზრდილი საბალანსო ღირებულება არ უნდა აღემატებოდეს იმ საბალანსო ღირებულებას (ამორტიზაციის ან ცვეთის გამოკლებით), რომელიც მიღებული იქნებოდა, წინა საანგარიშგებო პერიოდებში გაუფასურების ზარალის აღიარება რომ არ მომხდარიყო. აქტივის გაუფასურების ზარალის აღდგენა დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში. გაუფასურების ზარალის აღდგენის აღიარების შემდეგ, აქტივის ცვეთის (ამორტიზაციის) თანხა უნდა კორექტირდეს მომავალი პერიოდებისათვის, რათა აქტივის გადასინჯული საბალანსო ღირებულება ნარჩენი ღირებულების (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) გამოკლებით გადანაწილდეს სისტემატურად, აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

ერთეულმა აქტივების თითოეული კლასისათვის განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს:

- მოცემული პერიოდის განმავლობაში ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებული გაუფასურების ზარალი და ფინანსური შედეგების ანგარიშგების ის მუხლი (მუხლები), რომელიც მოიცავს გაუფასურების ზარალის თანხებს;
- მოცემული პერიოდის განმავლობაში ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებული გაუფასურების ზარალის აღდგენის თანხა და ფინანსური შედეგების ანგარიშგების ის მუხლი (მუხლები), რომელშიც ასახულია გაუფასურების ზარალის აღდგენა.

თუ მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებული ან აღდგენილ იქნა არსებითი გაუფასურების ზარალი, ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:

- ის მოვლენები და გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია გაუფასურების ზარალის აღიარება ან აღდგენა;
- აღიარებული ან აღდგენილი გაუფასურების ზარალის თანხა;
- აქტივის შინაარსი;
- აქტივთა ძირითადი კლასები, რომლებზეც გავლენა მოახდინა გაუფასურების ზარალმა (და აქტივთა ძირითადი კლასები, რომლებზეც გავლენა მოახდინა გაუფასურების ზარალის კომპენსირებამ);
- ძირითადი მოვლენები და გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია ამ გაუფასურების ზარალის ან გაუფასურების ზარალის აღდგენის აღიარება.

სსბასს 23- შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან

სტანდარტის მიზანია განსაზღვროს არაგაცვლითი ოპერაციებიდან, გარდა ერთეულთა გაერთიანების გამომწვევი არაგაცვლითი ოპერაციებისა, მიღებული შემოსავლის ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნები. მოცემული სტანდარტი განიხილავს

იმ საკითხებს, რომელთა გათვალისწინება, მფლობელთა შენატანების იდენტიფიცირების ჩათვლით, საჭიროა არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლის აღიარებისას და შეფასებისას.

ზოგიერთი ოპერაციისას ნათელია, რომ ადგილი აქვს დაახლოებით თანაბარი ღირებულების გაცვლას. ასეთი ოპერაციები წარმოადგენს გაცვლით ოპერაციებს. გაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავალი განხილულია **სსბასს 9- შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან**. სხვა სახის ოპერაციებისას ერთეული იღებს რესურსებს და სანაცვლოდ პირდაპირ არ იხდის, ან იხდის ნომინალურ საზღაურს, ასეთი ოპერაციები აშკარად არაგაცვლითი ოპერაციებია და ისინი განხილულია წინამდებარე სტანდარტში. მიუხედავად იმისა, რომ საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ შემოსავლის მიღება ხდება როგორც გაცვლითი, ისე არაგაცვლითი ოპერაციებიდან, მთავრობისა და საჯარო სექტორის სხვა ერთეულთა შემოსავლის უმრავლესობა მიიღება, როგორც წესი, ისეთი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან, როგორცაა:

(ა) გადახადები; და

(ბ) ტრანსფერები (ფულადი ან არაფულადი სახით), გრანტების, ვალის პატიების, ჯარიმების, მემკვიდრეობის, საჩუქრების, შემოწირულობების, ნატურალური ფორმით საქონლისა და მომსახურების და მიღებული შეღავათიანი სესხების არასაბაზრო კომპონენტის ჩათვლით.

მთავრობებმა შეიძლება განახორციელონ საჯარო სექტორის რეორგანიზაცია საჯარო სექტორის ზოგიერთი ერთეულის გაერთიანების, და სხვა ერთეულთა ორ ან მეტ ცალკეულ ერთეულად დაშლის გზით. ერთეულთა გაერთიანებას ადგილი აქვს მაშინ, როდესაც ხდება ორი ან მეტი ანგარიშვალდებული ერთეულის გაერთიანება, რის შედეგადაც მიიღება ერთი ანგარიშვალდებული ერთეული. ასეთი რესტრუქტურიზაცია ჩვეულებრივ, ერთი ერთეულის მიერ მეორის შესყიდვას არ გულისხმობს, მაგრამ შესაძლოა გამოიწვიოს ახალი, ან უკვე არსებული ერთეულის მიერ მეორე ერთეულის მთლიანი აქტივებისა და ვალდებულებების შექმნა. **სსბასსს-ს** არ განუხილავს ერთეულთა გაერთიანებები და ისინი გამორიცხა ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროდან. შესაბამისად, წინამდებარე სტანდარტი არ აკონკრეტებს, წარმოქმნის თუ არა შემოსავალს ერთეულთა გაერთიანებები, რომლებიც არაგაცვლით ოპერაციას წარმოადგენს.

ოპერაციებისას ერთეული იღებს რესურსებს და სანაცვლოდ პირდაპირ არ იხდის, ან იხდის ნომინალურ საზღაურს, ასეთი ოპერაციები აშკარად არაგაცვლითი ოპერაციებია. მთელ რიგ მიზეზთა გამო შესაძლოა მიიღონ სავაჭრო ან რაოდენობრივი ფასდაკლება, ან აქტივის ფასის სხვა სახის შემცირებები. აუცილებელი არ არის, ფასის ასეთი შემცირებები ნიშნავდეს იმას, რომ ოპერაცია არაგაცვლითი ხასიათისაა.

როდესაც ერთეულს, არაგაცვლითი ოპერაციიდან მიღებულ შემოსავალთან დაკავშირებით, უხდება გარკვეული ხარჯის გაწევა, შემოსავალი წარმოადგენს მომა-

ვალი ეკონომიკური სარგებელის ან მომსახურების პოტენციალის მთლიან შემოსვლას და რესურსების ნებისმიერი გადინების აღიარება ხდება ოპერაციაზე გაწეული დანახარჯის სახით.

როდესაც მიმღები თავდაპირველად აღიარებს აქტივს, რომელიც პირობას ექვემდებარება, მიმღები ამავდროულად იღებს ვალდებულებასაც.

აქტივად აღიარებული არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად მიღებული რესურსები უნდა აღიარდეს როგორც შემოსავალი, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა ამავე მიღებასთან მიმართებით ხდება ვალდებულების აღიარებაც.

როდესაც ერთეული ასრულებს აქტივად აღიარებული არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად მიღებულ რესურსებთან მიმართებით ვალდებულებად აღიარებულ მიმდინარე მოვალეობას, მან უნდა შეამციროს აღიარებული ვალდებულების საბალანსო ღირებულება და აღიაროს ამ შემცირების ტოლი თანხა შემოსავალში.

არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად შეძენილი აქტივის თავდაპირველი შეფასება უნდა მოხდეს მისი შეძენის თარიღისათვის არსებული რეალური ღირებულებით.

ვალის პატიების შედეგად წარმოქმნილი შემოსავლის შეფასება ხდება ნაპატიები ვალის საბალანსო ღირებულებით.

ერთეულს შეუძლია, მაგრამ არ მოეთხოვება, ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურება აღიაროს, როგორც შემოსავალი და როგორც აქტივი. ნატურალური ფორმით გაწეული ზოგიერთი მომსახურება არ შეესაბამება აქტივის განსაზღვრებას, რადგან გაწეულ მომსახურებებზე ერთეულის მიერ განხორციელებული კონტროლი არასაკმარისია და ვერ აკმაყოფილებს აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს.

დაპირებები მიმღები ერთეულისთვის აქტივების ტრანსფერის გადაცემის შესახებ სამართლებრივად არაქმედითი შეთანხმებებია. ერთეულები არაღიარებენ დაპირებულ ობიექტებს აქტივების ან შემოსავლის სახით.

სსბასს 19- ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები, მოთხოვნათა თანახმად შეიძლება გამართლებული იყოს დაპირებების პირობით აქტივებად ასახვა განმარტებით შენიშვნებში.

ერთეული ვალდებულია საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასახოს:

- არაგაცვლითი ოპერაციებიდან წარმოქმნილი შემოსავლის აღიარებისთვის მიღებული სააღრიცხვო პოლიტიკა;
- არაგაცვლითი ოპერაციებიდან წარმოქმნილი შემოსავლის ძირითადი ჯგუფებისათვის, შემომავალი რესურსების რეალური ღირებულებით შეფასების საფუძველი;

- მემკვიდრეობის, საჩუქრებისა და შემოწირულობების ძირითადი ჯგუფების ბუნება და ტიპი, ნატურალური ფორმით მიღებული საქონლის ძირითადი ჯგუფების ცალკე გამოყოფით;
- ერთეულმა უშუალოდ საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა მოახდინოს შემდეგი სახის ინფორმაციის გამჟღავნება;
- არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლის თანხა, რომლის აღიარებაც მოხდა მოცემული პერიოდის განმავლობაში მთავარი ჯგუფების მიხედვით;
- არაგაცვლითი ოპერაციებიდან წარმოქმნილ შემოსავალთან დაკავშირებით აღიარებული მოთხოვნების თანხა;
- გარკვეულ პირობებს დაქვემდებარებული ტრანსფერით მიღებულ/გადაცემულ აქტივებთან დაკავშირებით აღიარებული ვალდებულებების თანხა;
- აღიარებული აქტივების თანხა, რომლებიც ექვემდებარება შეზღუდვებს და ამ შეზღუდვების შინაარსი;
- არაგაცვლით ოპერაციებთან დაკავშირებით წარმოქმნილი ნებისმიერი წინასწარი შემოსულობების არსებობა და თანხების ოდენობა;
- ნაპატიები ვალდებულებების თანხა.

შემოსავლის ძირითადი ჯგუფების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება მომხმარებლებს ეხმარება ცოდნაზე დამყარებულ განსჯაში ერთეულის მიერ კონკრეტული შემოსავლის ნაკადების მიღებასთან დაკავშირებით.

პირობები და შეზღუდვები აწესებს ლიმიტებს იმ აქტივების გამოყენებაზე, რომლებიც გავლენას ახდენს ერთეულის საქმიანობაზე. პირობებთან მიმართებით აღიარებული ვალდებულებების თანხისა და შეზღუდვებს დაქვემდებარებული აქტივების თანხის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება მომხმარებლებს ეხმარება იმის განსჯაში, თუ რამდენად შესწევს ერთეულს უნარი გამოიყენოს თავისი აქტივები საკუთარი შეხედულებისამებრ.

ერთეულებს მათ მიერ მიღებული საჩუქრების, შემოწირულობებისა და მემკვიდრეობის ძირითადი ჯგუფების ტიპისა და ბუნების შესახებ ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნებში ასახვა მოეთხოვებათ.

იმ შემთხვევაში, თუ ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურება შეესაბამება აქტივის განსაზღვრებას და აკმაყოფილებს აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს, ერთეულებმა შეიძლება ისურვონ ნატურალური ფორმით გაწეული ამ მომსახურებების აღიარება და მათი რეალური ღირებულებით შეფასება. სასურველია ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში ასახოს ინფორმაცია ნატურალური ფორმით მიღებული ყველა მომსახურების ბუნებისა და ტიპის შესახებ მიუხედავად იმისა, ისინი აღიარ-

რებულია თუ არა. ასეთი განმარტებითი შენიშვნები მომხმარებლებს შეიძლება დაეხმაროს ცოდნაზე დამყარებულ განსჯაში (ა) საანგარიშგებო პერიოდში ერთეულის მიერ დასახული ამოცანების მიღწევაში ამ მომსახურებების მიღებით გაწეული დახმარებისა და (ბ) ერთეულის მიერ დასახული ამოცანების მომავალში მიღწევაში ერთეულის ამ მომსახურებების მიღებით გაწეულ დახმარებაზე დამოკიდებულების შესახებ.

სსბასს 24- ბიუჯეტის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში

სტანდარტი მოითხოვს, რომ ბიუჯეტის შესრულების შედეგად წარმოქმნილი გეგმური და ფაქტობრივი თანხების შედარება ჩართული იყოს იმ ერთეულების ფინანსურ ანგარიშგებებში, რომლებსაც მოეთხოვებათ, ან თავად ირჩევენ მათი დამტკიცებული ბიუჯეტ(ებ)ი-ს გასაჯაროებას, რის გამოც მათ წარმოექმნებათ საჯარო ანგარიშვალდებულება. სტანდარტი აგრეთვე მოითხოვს გეგმურ და ფაქტობრივ თანხებს შორის არსებითი განსხვავებების მიზეზების ასახვას განმარტებით შენიშვნებში.

სტანდარტის მოთხოვნების მიმართ შესაბამისობა საჯარო სექტორის ერთეულებს საშუალებას მისცემს შეასრულონ ანგარიშვალდებულების თავიანთი მოვალეობა:

- დამტკიცებულ ბიუჯეტ(ებ)თან შესაბამისობისა (რისთვისაც მათ აქვთ საჯარო ანგარიშვალდებულება);
- ბიუჯეტით განსაზღვრული მიზნების მისაღწევად მათი ფინანსური შედეგების (იმ შემთხვევებში, როდესაც ბიუჯეტი(ები) და ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ერთსა და იმავე საფუძველზე) დემონსტრირებით უფრო მეტად გამჭვირვალე გახადონ თავიანთი ფინანსური ანგარიშგება.

სტანდარტი არ მოითხოვს დამტკიცებული ბიუჯეტების გასაჯაროებას, და არც იმას, რომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში აისახოს ინფორმაცია იმ დამტკიცებული ბიუჯეტების შესახებ, ან მოხდეს მათთან შედარება, რომლებიც საჯაროდ ხელმისაწვდომი არაა.

წლიური ბიუჯეტი წარმოადგენს ერთი წლისთვის დამტკიცებულ ბიუჯეტს. იგი არ მოიცავს საბიუჯეტო პერიოდის მიღმა წინასწარ გაკეთებულ შეფასებებს ან პროგნოზებს. ბიუჯეტის ასიგნება არის საკანონმდებლო ორგანოს მიერ, სახსრების განაწილების, ამ ორგანოს ან მსგავსი უფლებამოსილი ორგანოს მიერ განსაზღვრული მიზნების განხორციელებისათვის გაცემული უფლება.

დამტკიცებული ბიუჯეტი ნიშნავს საბიუჯეტო პერიოდში მოსალოდნელ შემოსავლებთან ან შემოსულობებთან დაკავშირებული კანონებიდან, ასიგნებების შესახებ კანონპროექტებიდან, მთავრობის დადგენილებებიდან და სხვა გადაწყვეტილებებიდან.

ბებიდან მიღებულ ხარჯების გაწევის უფლებას. შედარების მეთოდი გულისხმობს ფაქტობრივი თანხებისა და დამტკიცებული ბიუჯეტის წარმოდგენას ერთსა და იმავე ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდით, კლასიფიკაციის საფუძველზე, სუბიექტებისა და პერიოდისათვის.

თავდაპირველი ბიუჯეტი არის საბიუჯეტო პერიოდისათვის თავდაპირველად დამტკიცებული ბიუჯეტი. საბოლოო ბიუჯეტი წარმოადგენს თავდაპირველ ბიუჯეტს, რომელიც კორექტირებულია ყველა რეზერვის, გარდამავალი თანხების, ტრანსფერების, ასიგნებების, დამატებითი ასიგნებების და სხვა საკანონმდებლო ან მსგავსი უფლებამოსილი ორგანოს მიერ შეტანილი ცვლილებებით, რომლებიც მოცემულ საბიუჯეტო პერიოდს ეხება.

ერთეულმა ბიუჯეტის გეგმური თანხების, რომლისთვისაც მას გააჩნია საჯარო ანგარიშვალდებულება, ფაქტობრივ თანხებთან შედარება უნდა წარადგინოს ან როგორც ცალკეული დამატებითი ფინანსური ანგარიშგება, ან მიმდინარე ეტაპზე, სსბასს-ების შესაბამისად წარდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებას უნდა დაემატოს ბიუჯეტის გეგმიური თანხების ამსახველი სვეტები.

უნდა იყოს წარდგენილი:

- თავდაპირველი და საბოლოო ბიუჯეტის თანხები;
- ფაქტობრივი თანხები შედარების მეთოდით;
- განმარტებითი შენიშვნების სახით ბიუჯეტის გეგმურ თანხებს, რომლისთვისაც ერთეულს გააჩნია საჯარო ანგარიშვალდებულება, და ფაქტობრივ თანხებს შორის არსებითი განსხვავებების განმარტება, თუ ასეთი ახსნა-განმარტება არ არის მოცემული ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით გამოცემულ სხვა საჯარო დოკუმენტებში და განმარტებით შენიშვნებში ამ დოკუმენტებს ახლავს შესაბამისი მითითება;
- თავდაპირველი თუ საბოლოო ბიუჯეტის ფაქტობრივ და გეგმურ თანხებს შორის განსხვავებები (გადახრა) ინფორმაციის სისრულის თვალსაზრისით შეიძლება წარდგენილი იქნას ფინანსურ ანგარიშგებაში.

ერთეული მხოლოდ იმ შემთხვევაში წარმოადგენს ბიუჯეტის გეგმური და ფაქტობრივი თანხების შედარებას დამატებითი სვეტის სახით პირველად ფინანსურ ანგარიშგებაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება და ბიუჯეტი მომზადებულია შედარების მეთოდის გამოყენებით. როდესაც ბიუჯეტი და ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული არ არის შედარების მეთოდის შესაბამისად, ცალკე ხდება ბიუჯეტის და ფაქტობრივი თანხების შედარების ანგარიშგების წარდგენა. ასეთ შემთხვევებში, განსხვავებული მეთოდებით მომზადებული ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლების მიერ, არასწორი ინტერპრეტაციის თავიდან აცილების მიზნით, ფინანსურ ანგარიშგებაში შეიძლება განიმარტოს, რომ ბიუჯეტის შედგენისა და ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდები განსხვავდება და რომ ბიუჯეტის და ფაქტობრივი თანხების შედარების ანგარიშგება მომზადებულია ბიუჯეტის შედგენის მეთოდით. საბიუ-

ჯეტო დოკუმენტაცია შესაძლებელია იძლეოდეს დეტალურ ინფორმაციას კონკრეტული საქმიანობების, პროგრამების ან ერთეულების შესახებ. ეს მონაცემები საკანონმდებლო ან ხელისუფლების სხვა ორგანოში წარდგენის და დამტკიცებისათვის ხშირად ფართო ჯგუფებში საერთო საბიუჯეტო კატეგორიების, საბიუჯეტო კლასიფიკაციების ან საბიუჯეტო განაყოფების ქვეშ არის აგრეგირებული. ზოგიერთ შემთხვევაში, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით, შესაძლოა საჭირო გახდეს დამტკიცებულ ბიუჯეტებში ჩართული დეტალური ფინანსური ინფორმაციის სტანდარტის მოთხოვნების შესაბამისად აგრეგირება. ამგვარი აგრეგირება შესაძლოა აუცილებელი იყოს ზედმეტი ინფორმაციის თავიდან ასაცილებლად, ან საკანონმდებლო ან ხელისუფლების სხვა ორგანოების ზედამხედველობის მნიშვნელოვანი დონეების წარმოსაჩენად. დამატებითი საბიუჯეტო ინფორმაცია, მომსახურების სფეროში მიღწეული შედეგების შესახებ ინფორმაციის ჩათვლით, შეიძლება წარმოდგენილი იყოს ფინანსური ანგარიშგებისაგან განსხვავებულ დოკუმენტებში. სასურველია ფინანსურ ანგარიშგებაში გაკეთდეს ასეთი დოკუმენტების წყაროებზე მითითებები, განსაკუთრებით ბიუჯეტის გეგმური და ფაქტობრივი მონაცემების არაფინანსურ მონაცემებთან და მომსახურების სფეროში მიღწეულ შედეგებთან დაკავშირების მიზნით.

ერთეულმა უნდა განმარტოს, თავდაპირველ და საბოლოო ბიუჯეტებს შორის განხორციელებული ცვლილებები ბიუჯეტის შიგნით მომხდარი გადაწვევების შედეგია, თუ სხვა ფაქტორების:

- (ა) ფინანსურ ანგარიშგებაში ახსნა-განმარტებითი შენიშვნებით; ან
- (ბ) ანგარიშში, რომელიც გამოიცა ფინანსური ანგარიშგების თარიღამდე, თარიღით ან მასთან ერთად და ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებს ახლავს მითითებები ასეთ ანგარიშებზე.

ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების ყველა შედარება წარდგენილი უნდა იყოს ბიუჯეტთან შედარების მეთოდით.

ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის და დამტკიცებული ბიუჯეტებისთვის შეიძლება განსხვავებული ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი დანერგონ. გარდა ამისა, ბიუჯეტები შეიძლება ფოკუსირებული იყოს, ან მოიცავდეს ინფორმაციას მომავალში გასაწევ ხარჯებზე აღებულ ვალდებულებებზე და ვალდებულებებში შეტანილ ცვლილებებზე, მაშინ როდესაც ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება ინფორმაცია აქტივების, ვალდებულებების, წმინდა აქტივების / კაპიტალის, შემოსავლების, ხარჯების, წმინდა აქტივებში/კაპიტალში სხვა ცვლილებების და ფულადი სახსრების ნაკადების შესახებ. საბიუჯეტო ერთეული ან ფინანსური ანგარიშგების ერთეული ხშირად ერთი და იგივე ერთეულია. ანალოგიურად, პერიოდი, რომლისთვისაც მზადდება ბიუჯეტი და ბიუჯეტისათვის დანერგილი საბიუჯეტო კლასიფიკაციის მეთოდოლოგია ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში. ეს უზრუნველყოფს საბუღალტრო სისტემის მიერ ფინანსური ინფორმაციის იმგვარად

ჩაწერას და ანგარიშგებას, რომ მმართველობისა და ანგარიშგების მიზნებისათვის გაადვილდეს ბიუჯეტის გეგმური და ფაქტობრივი მონაცემების შედარება, ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს დამტკიცებულ ბიუჯეტში გამოყენებული ბიუჯეტის შედგენის მეთოდი და საბიუჯეტო კლასიფიკაციის საფუძვლები. დამტკიცებული ბიუჯეტის წარდგენის ფორმატი და კლასიფიკაციის სტრუქტურა შეიძლება აგრეთვე განსხვავდებოდეს ფინანსური ანგარიშგების ფორმატისაგან. დამტკიცებულ ბიუჯეტში მუხლების კლასიფიკაცია შესაძლოა იყოს ისეთივე, როგორც ფინანსურ ანგარიშგებაში. **სსბასს 1 - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა**, ერთეულებისაგან მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მეთოდისა და მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის დანერგვის შესახებ ინფორმაციის წარდგენას ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში. ბიუჯეტის შედგენის მეთოდისა და კლასიფიკაციის საფუძვლების შესახებ ინფორმაციის ასახვა განმარტებით შენიშვნებში, რომელიც გამოყენებულია დამტკიცებული ბიუჯეტების მომზადებისათვის და წარდგენისათვის, მომხმარებლებს დაეხმარება ბიუჯეტში და ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული ბუღალტრული აღრიცხვის ინფორმაციის შორის არსებული კავშირების უკეთ გაგებაში.

ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა მოახდინოს დამტკიცებულ ბიუჯეტში შეტანილი ყველა ერთეულის იდენტიფიცირება.

როდესაც ფინანსური ანგარიშგება და ბიუჯეტი არ არის მომზადებული შედარების მეთოდით, შედარების მეთოდით წარდგენილი ფაქტობრივი თანხები, უნდა შეედაროს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილ ფაქტობრივ თანხებს, რომლებიც ქვემოთ არის მოცემული და ცალკე უნდა მოხდეს ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდში, დროში და ერთეულებში განსხვავებების იდენტიფიცირება:

(ა) თუ ბიუჯეტი შედგენილია დარიცხვის მეთოდით, მთლიანი შემოსავლები, მთლიანი ხარჯები, და ფულადი სახსრების წმინდა ნაკადები საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობებიდან; ან

(ბ) თუ ბიუჯეტი შედგენილია დარიცხვის მეთოდის გარდა სხვა მეთოდით, წმინდა ფულადი ნაკადები საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობებიდან.

შედარება უნდა აისახოს უშუალოდ ბიუჯეტის გეგმური და ფაქტობრივი თანხების შედარების ანგარიშგებაში, ან ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

სსბასს 26 - ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება

სტანდარტის მიზანია იმ პროცედურების განსაზღვრა, რომლებსაც გამოიყენებს ერთეული, რათა განსაზღვროს: ა) ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივი

არის თუ არა გაუფასურებული; ბ) როგორ უზრუნველყოს გაუფასურების ზარალის აღიარება; გ) როდის უნდა მოხდეს გაუფასურების ზარალის კომპენსირება. ასევე მოთხოვნილია ერთეულის მიერ განმარტებითი შენიშვნები.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული არის, ძირითადად, კომერციული მოგების გამოსამუშავებლად გამიზნული აქტივების უმცირესი იდენტიფიცირებადი ჯგუფი, რომლის უწყვეტად გამოყენების შედეგად ხდება ფულადი ნაკადების მიღება, რაც, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის სხვა აქტივებიდან ან აქტივთა ჯგუფიდან ფულადი ნაკადების მიღებაზე.

სტანდარტი მოიცავს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ყველა არამატერიალურ აქტივს. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივები, ძირითადად, გამიზნულია კომერციული მოგების გამოსამუშავებლად. აქტივი კომერციულ მოგებას გამოიმუშავებს მაშინ, როდესაც მისი გამოყენება ხდება იმავე წესით, როგორც ამას ახორციელებს მოგებაზე ორიენტირებული ერთეული.

ერთეული შეიძლება აქტივს ფლობდეს, უმთავრესად, მის მიერ მოგების გამომუშავების მიზნით, მაშინაც კი, როდესაც აქტივი არ გამოიმუშავებს მოგებას კონკრეტული საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში. ზოგიერთ შემთხვევაში, აქტივმა შეიძლება გამოიმუშავოს ფულადი სახსრების ნაკადები, მიუხედავად იმისა, რომ ისინი გამიზნულია, ძირითადად, მომსახურებების უზრუნველსაყოფად.

ზოგიერთ შემთხვევაში, გაურკვეველია, ერთეული აქტივს მოგების მიღების მიზნით ფლობს თუ არა. ასეთ სიტუაციაში აუცილებელია შეფასდეს, რამდენად არსებითია ფულადი სახსრების ნაკადების ოდენობა. ერთეულს მოეთხოვება განსაზღვროს სპეციალური კრიტერიუმები, რომლითაც ისარგებლებენ ამ განსჯისას, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივებისა და ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების განმარტებებისა და სტანდარტში მოცემული შესაბამისი ინსტრუქციების გათვალისწინების პარალელურად.

თუ ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი კომპონენტი გარიგების უმნიშვნელო კომპონენტს წარმოადგენს, ერთეულმა უნდა ისარგებლოს ამ სტანდარტით და არა სსბასს 21-ით.

„გაუფასურება“ განმარტებულია როგორც აქტივიდან მისაღები მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის დანაკარგი, იმ დანაკარგის გარდა, რომელიც მიიღება აქტივის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის, ან მომსახურების პოტენციალის დანაკარგის ცვეთის საფუძველზე სისტემური აღიარების შედეგად. აქტივი მიიჩნევა გაუფასურებულად, რადგან მისი საბალანსო ღირებულება აღემატება მის ანაზღაურებად ღირებულებას. ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ერთეულმა უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა მინიშნება აქტივის გაუფასურების შესახებ. ასეთის არსებობის შემთხვევაში, ერთეული ვალდებულია შეაფასოს აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება. ანაზღაურებადი ღირებულება არის აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაყიდვის დანახარჯებით

შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და აქტივის გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი.

მიუხედავად იმისა, არსებობს თუ არა მინიშნება გაუფასურებაზე, ერთეული ვალდებულია ყოველწლიურად შეამოწმოს განუსაზღვრელი მომსახურების ვადის მქონე და ჯერ გამოუყენებადი არამატერიალური აქტივები გაუფასურებაზე, მათი საბალანსო და ანაზღაურებადი ღირებულების შედარების გზით.

აქტივის შესაძლო გაუფასურების მაჩვენებლების არსებობის დადგენისას, ერთეულმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი ფაქტორები მაინც:

- ინფორმაციის გარე წყაროები;
- მოცემულ პერიოდში მოხდა მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებმაც უარყოფითი გავლენა მოახდინა ერთეულზე, ან ახლო მომავალში მოხდება ასეთი ცვლილებები იმ ტექნოლოგიურ, საბაზრო, ეკონომიკურ ან სამართლებრივ გარემოში, სადაც ფუნქციონირებს ერთეული, ან იმ ბაზარზე, რომლისთვისაც განკუთვნილია აქტივი;
- ინფორმაციის შიდა წყაროები;
- არსებობს აქტივის მოძველების ან მისი ფიზიკური დაზიანების მტკიცებულება;
- მოცემულ პერიოდში მოხდა ან ახლო მომავალში მოხდება მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებიც უარყოფითად მოქმედებს ერთეულზე და აქტივის მიმდინარე ან შემდგომ გამოყენებაზე.
- შიდა ანგარიშგებაში მოცემული ინფორმაცია, რომელიც გვიჩვენებს, რომ აქტივის ეკონომიკური ეფექტიანობა გაუარესდა ან მომავალში გაუარესდება;
- აქტივის შესაძენად ან აქტივის სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად და მისი შენახვისათვის საჭირო ფულადი სახსრების ნაკადების ოდენობა, რომელიც მნიშვნელოვნად აღემატება ბიუჯეტით გათვალისწინებულ თანხას;
- ფაქტობრივი, ნეტო, ფულადი ნაკადი ან აქტივიდან მიღებული ნამეტი ან დეფიციტი, რომელიც ბიუჯეტით დაგეგმილ მაჩვენებლებზე გაცილებით უარესია;
- ბიუჯეტით გათვალისწინებული აქტივის ნეტო ფულადი ნაკადების მნიშვნელოვანი შემცირება, ან ზარალის მნიშვნელოვანი გაზრდა, ბიუჯეტით გათვალისწინებულთან შედარებით;
- ზარალი ან ნეტო ფულადი სახსრების ნაკადების გადინება აქტივიდან, რომელიც მიიღება მიმდინარე პერიოდის მონაცემებისა და ბიუჯეტით გათვალისწინებული მონაცემების აგრეგირების შედეგად.

აქტივის შესაძლო გაუფასურების მაჩვენებლის არსებობა შესაძლოა მიუთითებდეს აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის, ცვეთის (ამორტიზაციის) მეთოდის ან აქტივის ნარჩენი ღირებულების გადასინჯვის საჭიროებასა და კორექტირებაზე, მოცემული აქტივის შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის მიხედვით, მაშინაც კი, როცა აქტივის გაუფასურების ზარალი აღიარებული არ არის. გაუფასურების ზარალის აღიარების შემდეგ მოცემული აქტი-

ვის შემდგომი პერიოდების ცვეთის (ამორტიზაციის) თანხა უნდა გაკორექტირდეს, რათა მოხდეს აქტივის კორექტირებული საბალანსო ღირებულების სისტემატური განაწილება აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ერთეულმა უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა რაიმე ნიშანი, რომლის მიხედვით წინა წლებში აღიარებული აქტივის გაუფასურების ზარალი შესაძლოა აღარ არსებობდეს ან შემცირებული იყოს. მისი არსებობისას, ერთეულმა უნდა შეაფასოს მოცემული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება. მოცემული აქტივის წინა წლებში აღიარებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირება უნდა მოხდეს მხოლოდ მაშინ, როცა ბოლო გაუფასურების ზარალის აღიარების შემდეგ ადგილი ექნება აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრისათვის გამოყენებულ შეფასებების ცვლილებებს. ამ შემთხვევაში, აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა გაიზარდოს მის ანაზღაურებად ღირებულებამდე. აღნიშნული ზრდა წარმოადგენს გაუფასურების ზარალის კომპენსირებას. საჯარო სექტორის მფლობელობაში არსებული აქტივების უმეტესობა ფულადი სახსრების არწარმომქმნელია და მათი გაუფასურების აღრიცხვა უნდა მოხდეს სსბასს 21-ის მიხედვით.

ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს ის კრიტერიუმები, რომლებსაც ის იყენებს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივის ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივისაგან განსასხვავებლად. ერთეულმა აქტივების თითოეული კლასისათვის ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა გაამჟღავნოს:

(ა) მოცემული პერიოდის განმავლობაში ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებული გაუფასურების ზარალი და ფინანსური შედეგის ანგარიშგების ის მუხლი (მუხლები), რომელიც მოიცავს ამ გაუფასურების ზარალის თანხებს;

(ბ) მოცემული პერიოდის განმავლობაში ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირების თანხა და ფინანსური შედეგის ანგარიშგების ის მუხლი (მუხლები), რომელშიც ასახულია გაუფასურების ზარალის კომპენსირება.

სსბასს 31- არამატერიალური აქტივები

არამატერიალური აქტივი არის იდენტიფიცირებადი არამონეტარული აქტივი ფიზიკური ფორმის გარეშე. სტანდარტი ითხოვს ერთეულისგან აღიაროს არამატერიალური აქტივი მხოლოდ და მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ განსაზღვრული კრიტერიუმები დაკმაყოფილებულია.

სტანდარტი ასევე განსაზღვრავს თუ როგორ უნდა გაიზომოს არამატერიალური აქტივების საბალანსო ღირებულება და ითხოვს სპეციალურ გამჟღავნებას არამატერიალური აქტივების შესახებ.

ზოგიერთი არამატერიალური აქტივი შეიძლება იყოს განთავსებული ფიზიკურ საგანში, როგორცაა კომპაქტდისკი (კომპიუტერული პროგრამის შემთხვევაში),

იურიდიული დოკუმენტაცია (ლიცენზიის ან პატენტის შემთხვევაში) ან ფილმი. როდესაც აქტივი მოიცავს მატერიალურის და არამატერიალურის ელემენტებს, იმის განსაზღვრისას, **სსზას 17 - ძირითადი საშუალებების** - მიხედვით იქნეს განხილული თუ წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, ერთეული პროფესიონალური მსჯელობით ადგენს, თუ რომელი ელემენტია უფრო მნიშვნელოვანი.

არამატერიალური აქტივის სახით მუხლის აღიარებისათვის, ერთეულმა უნდა აჩვენოს, რომ ის აკმაყოფილებს:

არამატერიალური აქტივის განმარტებას და აღიარების კრიტერიუმებს.

არამატერიალური აქტივი უნდა აღიარდეს მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, თუ:

- შესაძლებელია აქტივზე მიკუთვნებადი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის ერთეულში შემოსვლა;
- შესაძლებელია აქტივის თვითღირებულების ან სამართლიანი ღირებულების საიმედოდ შეფასება.

არამატერიალური აქტივი თავდაპირველად უნდა აღიარდეს თვითღირებულებით. როდესაც არამატერიალური აქტივი შეძენილია არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად, მისი თავდაპირველი ღირებულება შეძენის თარიღისათვის უნდა გაიზომოს იმ თარიღისათვის არსებული სამართლიანი ღირებულებით.

სტანდარტი სხვა საკითხებთან ერთად გამოიყენება რეკლამის, ტრენინგის, ექსპლუატაციის, კვლევებისა და განვითარების საქმიანობის დანახარჯებისთვის. სალიცენზიო ხელშეკრულებით მიღებული უფლებები ისეთ მუხლებზე, როგორცაა მოძრავი სურათები, ფილმები, ვიდეო ჩანაწერები, თამაშები, პატენტები და საავტორო უფლებები, განიხილება ამ სტანდარტით.

სტანდარტი ერთეულისაგან არ ითხოვს აღიაროს არამატერიალური მემკვიდრეობითი აქტივები, რომლებიც სხვა შემთხვევაში აკმაყოფილებენ არამატერიალური აქტივების განსაზღვრის და აღიარების კრიტერიუმებს. თუ ერთეული აღიარებს არამატერიალურ მემკვიდრეობით აქტივებს, მან უნდა გამოიყენოს ამ სტანდარტის გამჟღავნების მოთხოვნები და შეუძლია, მაგრამ არ მოეთხოვება ამ სტანდარტის შეფასების მოთხოვნების გამოყენება.

ერთეულის უნარი გააკონტროლოს არამატერიალური აქტივებიდან მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი, ჩვეულებრივ გამომდინარეობს იურიდიული უფლებებიდან, რისი დაცვაც შესაძლებელია სასამართლოში. არამატერიალური აქტივისგან მისაღები მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი შეიძლება მოიცავდეს საქონლის ან მომსახურების რეალიზაციიდან ამონაგებს, ხარჯების ეკონომიას ან ერთეულის მიერ აქტივის გამოყენების შედეგად მიღებულ სხვა სარგებელს.

ცალკე შეძენილი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება მოიცავს:

- მისი შესყიდვის ფასს, იმპორტის მოსაკრებლისა და შესყიდვის დაუბრუნებადი გადასახადების ჩათვლით, შეღავათების და ფასდაკლებების გამოკლების შემდეგ;
- აქტივის გამოსაყენებლად მომზადებისთვის გაწეულ პირდაპირ მიკუთვნებად დანახარჯებს;

პირდაპირ მიკუთვნებადი დანახარჯების მაგალითებია:

- აქტივის სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანასთან პირდაპირ დაკავშირებული მომუშავეთა გასამრჯელოების დანახარჯები (როგორც განმარტებულია სსბასს 25-ში);
- აქტივის სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანასთან პირდაპირ დაკავშირებული პროფესიული დანახარჯები;
- აქტივის შესაბამისი მუშაობის შემოწმების დანახარჯები.

დანახარჯების მაგალითები, რომლებიც არ წარმოადგენს არამატერიალური აქტივის ღირებულების ნაწილს, არის:

- ახალი პროდუქტის ან მომსახურების დანერგვის დანახარჯები (სარეკლამო და მხარდამჭერი ღონისძიებების დანახარჯების ჩათვლით);
- ახალ ადგილზე ან მომსახურების მომხმარებელთა ახალ ჯგუფთან საქმიანობის წარმართვის დანახარჯები (კადრების გადამზადების დანახარჯების ჩათვლით);
- ადმინისტრაციის და სხვა საერთო ზედნადები დანახარჯები.

იმისათვის, რომ შეფასდეს, აკმაყოფილებს თუ არა შიდა წარმოშობის არამატერიალური აქტივი აღიარების კრიტერიუმებს, ერთეული ახდენს აქტივის წარმოქმნის პროცესის კლასიფიკაციას: კვლევითი სამუშაოების ფაზად; განვითარების ფაზად. კვლევითი სამუშაოების შედეგად (ან შიდა პროექტის კვლევითი ფაზის შემდეგ) წარმოქმნილი არც ერთი არამატერიალური აქტივის აღიარება არ უნდა მოხდეს. კვლევით სამუშაოებზე (ან კვლევით ფაზაში) გაწეული დანახარჯების აღიარება ხარჯის სახით უნდა მოხდეს მაშინ, როდესაც გაწეული იქნება დანახარჯი. კვლევითი სამუშაოების მაგალითებია:

- ახალი ცოდნის მისაღებად მიმართული საქმიანობა;
- სამეცნიერო აღმოჩენების ან სხვა ცოდნის გამოყენების საშუალების ძიება, შეფასება და საბოლოო შერჩევა;
- მასალების, მოწყობილობების, საქონლის, პროცესების, სისტემის ან მომსახურების ალტერნატივების ძიება; და

- ახალი ან გაუმჯობესებული მასალების, მოწყობილობების, საქონლის, პროცესების, სისტემის ან მომსახურების შესაძლო ალტერნატივების ფორმულირება, დიზაინი, შეფასება და საბოლოო შერჩევა.

არამატერიალური აქტივი, რომელიც წარმოიქმნება განვითარების სამუშაოების შედეგად (ან შიდა პროექტის განვითარების ფაზის შემდეგ) უნდა აღიარდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც ერთეულს შეუძლია აჩვენოს:

- არამატერიალური აქტივის დასრულების ტექნიკურად განხორციელებადობა ისე, რომ მისი გამოყენება ან გაყიდვა გახდეს შესაძლებელი;
- არამატერიალური აქტივის დასრულებისა და გამოყენების ან მისი გაყიდვის განზრახვა;
- არამატერიალური აქტივის გამოყენების ან გაყიდვის უნარი;
- თუ როგორ წარმოქმნის არამატერიალური აქტივი მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს.

განვითარების სამუშაოების მაგალითებია:

- ნიმუშებისა და მოდელების დაპროექტება, შექმნა და ტესტირება (გამოცდა) მათი წარმოებისა და გამოყენების დაწყებამდე;
- ინსტრუმენტების, შაბლონების, ფორმებისა და შტამპების დაპროექტება ახალი ტექნოლოგიის გამოყენებით;
- დაპროექტება, შექმნა და მართვა საცდელი მოწყობილობის ან ოპერაციის, რომელიც საკმარისად მასშტაბური არ არის, ეკონომიკურად გამართლებული კომერციული წარმოებისათვის ან მომსახურების გასაწევად გამოყენებისათვის;
- ახალი ან გაუმჯობესებული მასალების, მოწყობილობების, საქონლის, პროცესების, სისტემის ან მომსახურების შერჩეული ალტერნატივის დაპროექტება, შექმნა და ტესტირება;
- ვებგვერდის დანახარჯები და პროგრამული უზრუნველყოფის განვითარების ხარჯები.

შიდა წარმოშობის სასაქონლო ნიშნები, ჟურნალ-გაზეთების სახელწოდება, პუბლიკაციების დასახელებები, მომსახურების კლიენტების სია და არსებითად მსგავსი მუხლები არ უნდა აღიარდეს არამატერიალურ აქტივებად.

არამატერიალურ მუხლზე გაწეული დანახარჯი ხარჯის სახით უნდა აღიარდეს მაშინ, როდესაც დანახარჯი იქნება გაწეული, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც იგი წარმოადგენს იმ არამატერიალური აქტივის თვითღირებულების ნაწილს, რომელიც აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს.

მაგალითები სხვა დანახარჯებისა:

- დანახარჯები ახალი საქმიანობის დაწყებაზე (დანახარჯი გაშვებაზე), თუ ეს დანახარჯები არ შედის ძირითადი საშუალებების თვითღირებულებაში, სსბასს 17-ის შესაბამისად.
- გაშვებაზე დანახარჯი შესაძლოა მოიცავდეს ერთეულის დაფუძნების დანახარჯებს, როგორცაა, იურიდიული პირის დაფუძნებისას გაწეული იურიდიული მომსახურებისა და სამდივნო დანახარჯები, ახალი საწარმოო სიმძლავრეების გაშვების ან ბიზნესის დაწყების (გახსნის წინა დანახარჯები) დანახარჯები და ახალი ოპერაციების დაწყების ან ახალი პროდუქციის წარმოების ან ახალი პროცესების გაშვების დანახარჯები (წინა საოპერაციო დანახარჯები);
- დანახარჯი ტრენინგებზე;
- დანახარჯი რეკლამასა და რეალიზაციის ხელშეწყობაზე (მათ შორის, კატალოგებისა და საინფორმაციო ბუკლეტების ფოსტით შეკვეთაზე);
- დანახარჯი მთელი ერთეულის ან მისი ნაწილის ადგილის შეცვლაზე ან რეორგანიზაციაზე.

დანახარჯი არამატერიალურ მუხლზე, რომელიც ერთეულის მიერ წინა წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში ან შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაში თავდაპირველად აღიარდა როგორც ხარჯი, შემდგომში არ უნდა აღიარდეს როგორც არამატერიალური აქტივის თვითღირებულების ნაწილი. საწყისი აღიარების შემდეგ, არამატერიალური აქტივი უნდა აისახოს ნებისმიერი აკუმულირებული ამორტიზაციისა და გაუფასურების ზარალის ოდენობით შემცირებული თვითღირებულებით.

არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა დამოკიდებულია მის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე. არამატერიალური აქტივი განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადით ამორტიზდება, ხოლო არამატერიალური აქტივი განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადით არ ამორტიზდება. განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადის არამატერიალური აქტივის ამორტიზაციის პერიოდი და ამორტიზაციის მეთოდი უნდა გადაისინჯოს, სულ მცირე, ყოველი წლის ბოლოს. განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე აქტივები არ უნდა იქნეს ამორტიზებული.

ამორტიზებისთვის გაუმიზნავი არამატერიალური აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადა ყველა პერიოდში უნდა გადაისინჯოს, რათა განისაზღვროს, კვლავაც ადასტურებს თუ არა მოვლენები და პირობები, რომ არამატერიალურ აქტივს განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადა აქვს. თუკი ასეთი რამ არ დასტურდება, აქტივის განუსაზღვრელი მომსახურების ვადის შეცვლა განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადით აღირიცხება, როგორც ცვლილება სააღრიცხვო შეფასებებში, სსბასს 3-ის შესაბამისად.

თვითღირებულების მოდელის საფუძველზე შეფასებული არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის შეცვლა განუსაზღვრელის განსაზღვ-

რულით, სსბასს 21-ის ან სსბასს 26-ის შესაბამისად, აქტივის შესაძლო გაუფასურებაზე მიაწინებს.

არამატერიალური აქტივის აღიარება უნდა შეწყდეს:

- მისი გასვლისას (არაგაცვლითი ოპერაციით გასვლის ჩათვლით); ან
- როდესაც არავითარი მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი არ არის მოსალოდნელი აქტივის გამოყენებისა და შემდგომი გასვლის შედეგად.

განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის ამორტიზება აქტივის გამოყენების შეწყვეტის შემდეგაც გრძელდება, გარდა ისეთი შემთხვევისა, როცა ის ბოლომდე ამორტიზებული ან გასაყიდად გამიზნულად არის კლასიფიცირებული.

თითოეული ჯგუფის არამატერიალური აქტივისათვის შენიშვნებში უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია, შიდა წარმოშობის არამატერიალური აქტივებისა და სხვა არამატერიალური აქტივების გამიჯვნით:

- სასარგებლო მომსახურების ვადა განუსაზღვრელია თუ განსაზღვრულია და თუ განსაზღვრულია, აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადები ან გამოყენებული ამორტიზაციის ნორმები;
- განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადის არამატერიალური აქტივისთვის გამოყენებული ამორტიზაციის მეთოდები;
- მთლიანი საბალანსო ღირებულება და აკუმულირებული ამორტიზაცია (აგრეგირებული აკუმულირებული გაუფასურების ზარალთან ერთად) პერიოდის დასაწყისში და ბოლოს;
- მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ის მუხლ(ებ)ი, რომელშიც ჩართულია არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია;
- საბალანსო ღირებულების შეჯერება პერიოდის ბოლოს და დასაწყისში;
- პერიოდის განმავლობაში ხარჯის სახით აღიარებული აგრეგირებული თანხები;
- კვლევით და განვითარების სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯები.

სსბასს 32- შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

სტანდარტის მიზანია, შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებებისთვის უფლების გადამცემის, როგორც საჯარო სექტორის ერთეულის მიმართ სააღრიცხვო მოთხოვნების დადგენა.

უფლების გადამცემი - სტანდარტის მიზნებისათვის, არის ერთეული, რომელიც ოპერატორზე შეღავათიანი შეთანხმების აქტივის გამოყენების უფლებას გაცემს.

ოპერატორი - სტანდარტის მიზნებისათვის, არის ერთეული, რომელიც იყენებს უფლების გადამცემის მიერ კონტროლირებულ შეღავათიანი მომსახურების აქტივს, საზოგადოებრივი მომსახურების მისაწოდებლად.

შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმება - სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმება უფლების გადამცემსა და ოპერატორს შორის, რომელშიც:

- ოპერატორი, უფლების გადამცემის სახელით, საზოგადოებრივი მომსახურების გასაწევად დროის განსაზღვრულ მონაკვეთში შეღავათიანი მომსახურების აქტივს იყენებს; და
- ოპერატორი შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების პერიოდის განმავლობაში, მის მიერ გაწეული მომსახურებისათვის კომპენსაციას იღებს.

შეღავათიანი მომსახურების აქტივი - შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებებში საზოგადოებრივი მომსახურების გასაწევად გამოყენებული აქტივი, რომელიც: წარმოდგენილია ოპერატორის მიერ და: ოპერატორი აწყობს, ავითარებს ან შეიძენს მე-3 მხარისაგან; ან ოპერატორის მფლობელობაში არსებული აქტივია; ან წარმოდგენილია უფლების გადამცემის მიერ და არის:

- უფლების გადამცემის მფლობელობაში არსებული აქტივი; ან
- უფლების გადამცემის მფლობელობაში არსებული აქტივის გაუმჯობესება.

უფლების გადამცემმა შეღავათიან მომსახურებად უნდა აღიაროს ოპერატორის მიერ წარმოდგენილი აქტივი და უფლების გადამცემის არსებული აქტივის გაუმჯობესება, თუ:

- უფლების გადამცემი აკონტროლებს ან არეგულირებს, თუ რა მომსახურება უნდა გასწიოს ოპერატორმა აქტივით, ვის მიმართ და რა ფასად უნდა გასწიოს; და
- უფლების გადამცემი შეთანხმების ვადის ბოლოს აკონტროლებს – ნებისმიერ მნიშვნელოვან ნარჩენ წილს აქტივში.

შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებების საერთო მახასიათებლებია შემდეგი:

- უფლების გადამცემი საჯარო სექტორის ერთეულს წარმოადგენს;
- ოპერატორი სულ მცირე შეღავათიანი მომსახურების აქტივის გარკვეულ მართვასა და დაკავშირებულ მომსახურებაზე პასუხისმგებელი და უფლების გადამცემის სახელით არ მოქმედებს მხოლოდ როგორც აგენტი;
- შეთანხმება განსაზღვრავს საწყის ფასებს, რომელიც ოპერატორის მიერ უნდა იქნეს დაკისრებული და არეგულირებს ფასების გადახედვას შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების პერიოდის მანძილზე;

- შეთანხმების პერიოდის ბოლოს ოპერატორი ვალდებულია, შეღავათიანი მომსახურების აქტივი უფლების გადამცემს განსაზღვრულ პირობებში, მცირე ან ნულოვანი დამატებითი ანაზღაურებით გადასცეს, იმის მიუხედავად, თუ რომელმა მხარემ დააფინანსა იგი თავდაპირველად; და
- შეთანხმება იმართება სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმებით, რომელიც განსაზღვრავს შედეგების სტანდარტებს, ფასების დაკორექტირების მექანიზმებს და საარბიტრაჟო დავების შეთანხმებებს.

შეღავათიანი მომსახურების აქტივის მაგალითებია: გზები, ხიდები, გვირაბები, ციხეები, საავადმყოფოები, აეროპორტები, წყლის გამანაწილებელი ინფრასტრუქტურა, ენერჯის მიწოდებისა და სატელეკომუნიკაციო ქსელები, სამხედრო და სხვა ოპერაციებისთვის მუდმივი დაწესებულებები და საჯარო მომსახურების გაწევის ადმინისტრაციული მიზნებისათვის გამოყენებული სხვა გრძელვადიანი მატერიალური და არამატერიალური აქტივები.

სტანდარტი ეხება შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებაში მისი მთლიანი სასარგებლო ვადით გამოყენებულ აქტივს (სრულვადიანი აქტივი), თუ დაკმაყოფილებულია ზედა პირველი პირობა. უფლების გადამცემმა თავდაპირველად უნდა შეაფასოს ამ პირობების მიხედვით აღიარებული შეღავათიანი მომსახურების აქტივი რეალური ღირებულებით. როდესაც უფლების გადამცემის მფლობელობაში არსებული აქტივი აკმაყოფილებს არსებულ პირობებს, უფლების გადამცემმა უნდა მოახდინოს არსებული აქტივის, როგორც შეღავათიანი მომსახურების აქტივის, რეკლასიფიკაცია.

საწყისი აღიარების ან რეკლასიფიკაციის შემდგომ, შეღავათიანი მომსახურების აქტივები უნდა აღრიცხოს სსბასს 17-ის ან სსბასს 31-ის მიხედვით, როგორც აქტივების ცალკე კლასი.

როდესაც უფლების გადამცემი აღიარებს შეღავათიანი მომსახურების აქტივს, უფლების გადამცემმა ასევე უნდა აღიაროს ვალდებულებაც. აღიარებული ვალდებულება თავდაპირველად უნდა შეფასდეს იმავე ოდენობით, როგორც აღიარებული შეღავათიანი მომსახურების აქტივი, შესწორებული უფლების გადამცემის მიერ ოპერატორისათვის ან ოპერატორის მიერ უფლების გადამცემისთვის გადახდილი ნებისმიერი სხვა ანაზღაურების (მაგ., ფულადი სახსრები) ოდენობით.

შეღავათიანი მომსახურების აქტივის სანაცვლოდ, უფლების გადამცემმა შეიძლება ოპერატორს შეღავათიანი მომსახურების აქტივი, ნებისმიერი შემდეგი კომბინაციით აუნაზღაუროს: ოპერატორისათვის გადახდების განხორციელებით („ფინანსური ვალდებულების“ მოდელი); სხვა საშუალების გამოყენებით (ოპერატორისათვის უფლების გადაცემის მოდელი), როგორც არის:

- შეღავათიანი მომსახურების აქტივის მომხმარებელი მე-3 მხარისაგან შემოსავლის გამომუშავების უფლების გადაცემა ოპერატორისათვის; ან
- შემოსავლის გამომმუშავებელი აქტივის გამოყენების საშუალების გადაცემა ოპერატორისათვის.

როდესაც უფლების გადამცემს, შეღავათიანი მომსახურების აქტივის აშენების, გაფართოების, შექმნის ან გაუმჯობესების მიზნით, ოპერატორისათვის ფულადი სახსრებით ან ფინანსური აქტივით გადახდის უპირობო ვალდებულება აქვს, აღიარებული ვალდებულება ფინანსურ ვალდებულებად უნდა აღრიცხოს.

უფლების გადამცემმა ოპერატორისთვის გადახდები უნდა გადაანაწილოს და აღრიცხოს მათი შინაარსის მიხედვით, როგორც აღიარებული ვალდებულების შემცირება. შეღავათიანი მომსახურების ფარგლებში, დადგენილი ფინანსური საკომისიო და საკომისიოები ოპერატორის მიერ განხორციელებული მომსახურებისათვის, უნდა აღირიცხოს, როგორც ხარჯი. როდესაც უფლების გადამცემს, შეღავათიანი მომსახურების აქტივის მშენებლობის, განვითარების, შექმნის ან გაუმჯობესების მიზნით, ოპერატორისათვის ფულადი სახსრებით ან სხვა ფინანსური აქტივით გადახდის უპირობო ვალდებულება არ აქვს და შეღავათიანი მომსახურების აქტივის ან სხვა შემოსავლის გამომმუშავებელი აქტივის მომხმარებელი მე-3 მხარისაგან, ოპერატორს შემოსავლის გამომმუშავების უფლებას გადასცემს, უფლების გადამცემმა აღიარებული ვალდებულება უნდა აღრიცხოს, როგორც უფლების გადამცემსა და ოპერატორს შორის აქტივების გაცვლით წარმოშობილი შემოსავლის გამოუმუშავებელი ნაწილი. ეს ნიშნავს, რომ ვალდებულება უნდა აღიარდეს, როგორც წინასწარ მიღებული შემოსავლები პერიოდში გადანაწილებით.

უფლების გადამცემმა უნდა აღიაროს შემოსავალი და შეამციროს აღიარებული ვალდებულება, შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების ეკონომიკური შინაარსის შესაბამისად.

უფლების გადამცემმა ინფორმაცია უნდა წარადგინოს სსბასს 1-ის შესაბამისად. შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებების ყველა ასპექტი უნდა იქნეს განხილული განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის დასადგენად. უფლების გადამცემმა თითოეულ საანგარიშგებო პერიოდში შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებებთან დაკავშირებით უნდა დაურთოს შემდეგი განმარტებითი შენიშვნები:

- ა. შეთანხმების აღწერილობა;
- ბ. შეთანხმების მნიშვნელოვანი პირობები, რომლებმაც შესაძლოა გავლენა იქონიოს ოდენობაზე, დროზე და მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადების სარწმუნოებაზე (მაგ., შეღავათის პერიოდი, ხელახლა შეფასების თარიღები და ხელახლა შეფასებისა და მოლაპარაკების საფუძველი);
- გ. ბუნება და დონე (მაგ., რაოდენობა, დროითი პერიოდი, ან თანხა, როგორც შესაბამისია) შემდეგის:
 - კონკრეტული აქტივის გამოყენების უფლება;
 - ოპერატორისაგან შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებასთან დაკავშირებით განსაზღვრული მომსახურებების მიღების მოლოდინის უფლება;

- საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში აქტივებად აღიარებული შეღავათიანი მომსახურების აქტივები, უფლების გადამცემის მფლობელობაში არსებული, შეღავათიანი მომსახურების აქტივებად რეკლასიფიცირებული აქტივების ჩათვლით;
- შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების ბოლოსათვის განსაზღვრული აქტივების მიღების უფლება;
- განახლებისა და შეწყვეტის არჩევანი;
- სხვა უფლებები და ვალდებულებები (მაგ., შეღავათიანი მომსახურების აქტივების მნიშვნელოვანი რემონტი); და
- ოპერატორისათვის შეღავათიანი მომსახურების აქტივის ან სხვა შემოსავლის გამომმუშავებელი აქტივის ხელმისაწვდომობის საშუალების მიცემის ვალდებულება; და

დ. საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში წარმოშობილი ცვლილებები შეთანხმებაში.

სსზასს 34 - ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება

სტანდარტის მიზანია დაადგინოს აღრიცხვისა და გამჟღავნების მოთხოვნები კონტროლირებულ ერთეულებში, ერთობლივ საქმიანობებსა და მეკავშირე ერთეულებში ინვესტიციებისთვის, როდესაც ერთეული ამზადებს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას.

ერთეული, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს და წარადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდით, ვალდებულია გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტი კონტროლირებულ ერთეულებში, ერთობლივ საქმიანობებსა და მეკავშირე ერთეულებში ინვესტიციების აღრიცხვისათვის, როდესაც ის გადაწყვეტს ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას, ან ეს მოეთხოვება კანონმდებლობით.

ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება არის ფინანსური ანგარიშგება, რომლის წარდგენა ხდება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების დამატების სახით.

იმ ერთეულის ფინანსური ანგარიშგება, რომელსაც არ გააჩნია კონტროლირებული ერთეული, მეკავშირე ერთეული, ან ერთობლივი მეწილის წილი ერთობლივ საქმიანობაში, არ წარმოადგენს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას.

ერთეულს, რომელიც განთავისუფლებულია კონსოლიდაციისგან, ან კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებისგან უფლება აქვს, თავისი ერთადერთი ფინანსური ანგარიშგების სახით წარადგინოს ინდივიდუალური ფინანსურ ანგარიშგება.

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:

- ის ფაქტი, რომ მოცემული ფინანსური ანგარიშგება არის ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება;
- ერთეულმა გამოიყენა კონსოლიდაციისაგან განთავისუფლების უფლება;
- იმ ერთეულის დასახელება, ვისი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებაც მომზადებულია სსბასს-ების შესაბამისად და ხელმისაწვდომია საჯარო სარგებლობისთვის;
- მისამართი, სადაც შეიძლება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მოპოვება;
- კონტროლირებულ ერთეულებში, ერთობლივ საქმიანობებსა და მეკავშირე ერთეულებში დაბანდებული მნიშვნელოვანია ინვესტიციების ჩამონათვალი, მათ შორის:
 - ამ კონტროლირებული ერთეულების, ერთობლივი საქმიანობების და მეკავშირე ერთეულების დასახელებები;
 - იურისდიქცია, რომელშიც ეს კონტროლირებული ერთეულები, ერთობლივი საქმიანობები და მეკავშირე ერთეულები საქმიანობენ (თუ ეს განსხვავდება მაკონტროლებელი ერთეულის საქმიანობის ადგილისგან);
 - ამ ერთეულებში ფლობილი საკუთრების პროცენტული წილი და აღწერა იმისა, თუ როგორ განისაზღვრა საკუთრების აღნიშნული პროცენტული წილი.

სსბასს 35- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება

სტანდარტის მიზანია დაადგინოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისა და მომზადების პრინციპები, როდესაც ერთეული აკონტროლებს ერთ ან რამდენიმე სხვა ერთეულს. სტანდარტი:

- ითხოვს ერთეულს (მაკონტროლებელ ერთეულს), რომელიც აკონტროლებს ერთ ან რამდენიმე სხვა ერთეულს (კონტროლირებულ ერთეულს) წარადგინოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება;
- განსაზღვრავს კონტროლის პრინციპს და ადგენს კონტროლს, როგორც კონსოლიდაციის საფუძველს;
- განსაზღვრავს, თუ როგორ უნდა იქნეს გამოყენებული კონტროლის პრინციპი იმის დასადგენად, აკონტროლებს თუ არა ერთეული სხვა ერთეულს და, შესაბამისად, უნდა მოახდინოს თუ არა ერთეულმა მისი კონსოლიდაცია;

- ადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის მოთხოვნებს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის; და
- განსაზღვრავს საინვესტიციო ერთეულს და ადგენს გამონაკლისს საინვესტიციო ერთეულის ცალკეული კონტროლირებული ერთეულების კონსოლიდაციისთვის.

სტანდარტი არ ეხება საჯარო სექტორის ერთეულთა გაერთიანებებთან დაკავშირებულ ბუღალტრული აღრიცხვის მოთხოვნებს და მათ გავლენას კონსოლიდაციაზე; მათ შორის საჯარო სექტორის ერთეულთა გაერთიანების შედეგად წარმოქმნილ გუდვილს.

ერთეულმა, რომელიც წარმოადგენს მაკონტროლებელ ერთეულს, უნდა წარმოადგინოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება. კონტროლირებული ერთეული არ არის გამორიცხული კონსოლიდაციისგან, რადგან მისი საქმიანობა განსხვავდება ეკონომიკური ერთეულის ფარგლებში შემავალი სხვა ერთეულების საქმიანობისაგან, მაგალითად, საჯარო სექტორის კომერციული ერთეულების გაერთიანება საბიუჯეტო სექტორის ერთეულებთან. კონტროლირებული ერთეულების სხვადასხვა საქმიანობის შესახებ შესაბამისი ინფორმაცია მოცემულია ამგვარი კონტროლირებული ერთეულების კონსოლიდაციით და კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებში დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნებით.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება არის ეკონომიკური ერთეულის ფინანსური ანგარიშგება, რომელშიც მაკონტროლებელი ერთეულის და მისი კონტროლირებული ერთეულების აქტივები, ვალდებულებები, წმინდა აქტივები / კაპიტალი, შემოსავალი, ხარჯები და ფულადი სახსრების ნაკადები წარმოდგენილია როგორც ერთი ეკონომიკური ერთეულის აქტივები, ვალდებულებები, წმინდა აქტივები / კაპიტალი, შემოსავალი, ხარჯები და ფულადი სახსრების ნაკადები.

კონტროლი არის, როცა ერთეული აკონტროლებს სხვა ერთეულს, როდესაც ერთეული ექვემდებარება ან აქვს უფლებები, შეცვალოს სარგებელი სხვა ერთეულებთან მისი მონაწილეობით და აქვს შესაძლებლობა გავლენა მოახდინოს ამ სარგებელთა ბუნებაზე ან ოდენობაზე სხვა ერთეულზე მისი უფლებამოსილებით.

მაკონტროლებელმა ერთეულმა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოამზადოს ერთიანი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებით, ანალოგიურ ვითარებაში მომხდარი მსგავსი ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების მიმართ. კონტროლირებული ერთეულის კონსოლიდაცია იწყება იმ თარიღიდან, როდესაც ერთეული მოიპოვებს სხვა ერთეულის კონტროლს და წყდება მაშინ, როდესაც ერთეული კარგავს სხვა ერთეულის კონტროლს.

კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში:

- გაერთიანებულია მაკონტროლებელი ერთეულისა და მისი კონტროლირებული ერთეულების აქტივების, ვალდებულებების, წმინდა აქტივების /

კაპიტალის, შემოსავლების, ხარჯებისა და ფულადი სახსრების ნაკადების ანალოგიური მუხლები;

- ამოთიშულია (ელიმინირებულია) მაკონტროლებელი ერთეულის მიერ თითოეულ კონტროლირებულ ერთეულში ფლობილი ინვესტიციების საბალანსო ღირებულება და მაკონტროლებელი ერთეულის კუთვნილი წილი თითოეული კონტროლირებული ერთეულის წმინდა აქტივებში / კაპიტალში;
- მთლიანად ელიმინირებულია შიგაჯგუფური აქტივები და ვალდებულებები, წმინდა აქტივები/კაპიტალი, შემოსავლები, ხარჯები და ფულადი სახსრების ნაკადები, რომლებიც დაკავშირებულია ეკონომიკურ ერთეულში შემავალ ერთეულთა შორის განხორციელებულ ოპერაციებთან (მთლიანად არის ელიმინირებული შიგაჯგუფურ ოპერაციებთან დაკავშირებული ნამეტი ან დეფიციტი, რომელიც ასახულია ისეთი აქტივების საბალანსო ღირებულებაში, როგორცაა მატერიალური მარაგები და გრძელვადიანი აქტივები).

თუ ეკონომიკურ ერთეულში შემავალი რომელიმე წევრი ანალოგიურ ვითარებაში მომხდარი მსგავსი ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების მიმართ იყენებს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკისაგან განსხვავებულ სააღრიცხვო პოლიტიკას, მაშინ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას სათანადო კორექტირებები უნდა გაკეთდეს ეკონომიკურ ერთეულში შემავალი ზემოაღნიშნული წევრის ფინანსურ ანგარიშგებაში, ეკონომიკური ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკასთან შესაბამისობაში მოყვანის მიზნით.

მაკონტროლებელი ერთეულის და მისი კონტროლირებული ერთეულების ფინანსური ანგარიშგებები, რომლებიც გამოიყენება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, შედგენილი უნდა იყოს ერთსა და იმავე საანგარიშგებო თარიღისთვის.

თუ მაკონტროლებელი ერთეული კონტროლს კარგავს კონტროლირებულ ერთეულზე, მაკონტროლებელმა ერთეულმა ამ კონტროლირებულ ერთეულთან დაკავშირებით წმინდა აქტივებში/კაპიტალში, ადრე აღიარებული ყველა თანხა იმავე მეთოდით უნდა ასახოს, რომელიც მოეთხოვებოდა, თუ შესაბამისი აქტივების ან ვალდებულებების გასვლა პირდაპირ მაკონტროლებელი ერთეულიდან მოხდებოდა.

სსბასს 36-ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებსა და ერთობლივ საქმიანობებში

სტანდარტის მიზანია მეკავშირე ერთეულსა და ერთობლივ საქმიანობაში ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვის წესის განსაზღვრა და მოთხოვნების ჩამოყალიბება მეკავშირე ერთეულსა და ერთობლივ საქმიანობაში ინვესტიციების კაპიტალ - მეთოდით აღრიცხვისათვის.

აღნიშნული სტანდარტი ვრცელდება იმ ერთეულებზე, რომლებიც წარმოადგენენ ინვესტორებს მნიშვნელოვანი გავლენით, ან ერთობლივი კონტროლით ინვესტირებულ ერთეულზე, როდესაც ინვესტიციის შედეგია რაოდენობრივად გამოთვლადი საკუთრების წილის ფლობა.

ერთობლივი შეთანხმება – შეთანხმება, რომელზეც ორ ან მეტ მხარეს აქვს ერთობლივი კონტროლი.

ერთობლივი კონტროლი – სავალდებულო შეთანხმებით დადგენილი ერთობლივი კონტროლი, რომელიც არსებობს მხოლოდ მაშინ, როდესაც შესაფერისი საქმიანობების შესახებ გადაწყვეტილებებისათვის საჭიროა კონტროლის განხორციელებაში მონაწილე მხარეების ერთსულოვანი თანხმობა.

ერთობლივი საქმიანობა – შეთანხმება, რომელიც გულისხმობს, რომ შეთანხმებაზე ერთობლივი კონტროლის განმახორციელებელ მხარეებს აქვთ უფლება აღნიშნული შეთანხმების წმინდა აქტივებზე ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილე ერთობლივი საქმიანობის მონაწილე მხარე, რომელიც ერთობლივად ახორციელებს კონტროლს ამ ერთობლივ საქმიანობაზე.

კაპიტალ - მეთოდი – გულისხმობს წილობრივი მონაწილეობის თავდაპირველ აღრიცხვას თვითღირებულების საფუძველზე, ხოლო შემდეგ მის კორექტირებას მეკავშირე ერთეულის ან ერთობლივი საქმიანობის წმინდა აქტივებში არსებული სრულუფლებიანი წილის შეძენის შემდგომი ცვლილების შესაბამისად.

სრულუფლებიანი მონაწილის ნამეტი ან დეფიციტი მოიცავს მის წილს წილობრივი მონაწილეობის მიმღების ნამეტში ან დეფიციტში.

სავალდებულო შეთანხმება – არის შეთანხმება, რომელიც მონაწილე მხარეებს ანიჭებს სააღსრულებლო უფლებებს და მოვალეობებს. იგი მოიცავს სახელშეკრულებო უფლებებს ან სხვა სამართლებრივ უფლებებს.

კაპიტალ-მეთოდის მიხედვით ინვესტიციის თავდაპირველი აღიარება ხდება თვითღირებულებით და საბალანსო ღირებულება იზრდება ან მცირდება ინვესტირებული ერთეულის ნამეტიდან ან დეფიციტიდან ინვესტორის წილის აღიარებით შეძენის შემდგომ. ინვესტორი წილს აღიარებს ნამეტში ან დეფიციტში, ინვესტირებული ერთეულის ნამეტიდან ან დეფიციტიდან გამომდინარე. ინვესტირებული საწარმოსგან განაწილების ფორმით მიღებული თანხა ამცირებს მოცემული ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებას. საბალანსო ღირებულების შესწორება შეიძლება აუცილებელი იქნეს ინვესტირებულ ერთეულში ინვესტორის პროპორციული წილის ცვლილების გამო, რაც გამოწვეულია ინვესტირებული ერთეულის კაპიტალის ცვლილებებით, რომელიც არ აღიარებულა ინვესტირებული ერთეულის ნამეტში ან დეფიციტში. მსგავსი ცვლილებები მოიცავს ცვლილებებს, რომლებიც წარმოიქმნება ძირი-

თადი საშუალებების გადაფასების და სავალუტო კურსის სხვაობების შედეგად. ინვესტორის წილი აღნიშნულ ცვლილებებში აღიარდება ინვესტორის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში.

ერთეულის მნიშვნელოვანი გავლენა დასტურდება: ინვესტირებული ერთეულის დირექტორთა საბჭოში ან ანალოგიურ მმართველობით ორგანოში წარმომადგენლობით მონაწილეობით პოლიტიკის შემუშავების პროცესში, დივიდენდებისა და მსგავსი განაწილების შესახებ გადაწყვეტილებების მიღებაში მონაწილეობის ჩათვლით, ერთეულსა და ინვესტირებულ ერთეულს შორის არსებითი ოპერაციებით, მმართველი პერსონალის ურთიერთგაცვლით, მნიშვნელოვანი ტექნიკური ინფორმაციის მიწოდებით.

ერთეულს არ სჭირდება კაპიტალ-მეთოდის გამოყენება მეკავშირე ერთეულში ან ერთობლივ საქმიანობაში ინვესტიციის აღრიცხვისათვის, როდესაც მოცემული ერთეული წარმოადგენს მაკონტროლებელ ერთეულს, რომელიც გათავისუფლებულია კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისაგან ან ვრცელდება ყველა ქვემოთ მოცემული მოთხოვნები:

- ერთეული თავისთავად წარმოადგენს მაკონტროლებელ ერთეულს და მომხმარებლების მოთხოვნას ინფორმაციაზე აკმაყოფილებს მისი, როგორც მაკონტროლებელი ერთეულის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, და ნაწილობრივ ფლობილი ერთეულის შემთხვევაში, მისი ყველა მესაკუთრე, მათი ჩათვლით, ვისაც სხვა შემთხვევაში არა აქვთ ხმის უფლება, ინფორმირებულნი არიან და არ არიან ინვესტორი ერთეულის მიერ კაპიტალ-მეთოდის არგამოყენების წინააღმდეგი;
- ინვესტორი ერთეულის სავალო ან წილობრივი ინსტრუმენტები არ იყიდება საჯარო ბაზარზე (ადგილობრივი ან უცხოური საფონდო ბირჟა ან არარეგისტრირებული ფასიანი ქაღალდების ბაზარი, ადგილობრივი და რეგიონული ბაზრების ჩათვლით);
- ერთეულს თავისი ფინანსური ანგარიშგება არ წარუდგენია, და არც წარდგენის პროცესშია, ფასიანი ქაღალდების კომისიისთვის ან სხვა მარეგულირებელი ორგანიზაციისათვის ნებისმიერი ჯგუფის ინსტრუმენტების საჯარო ბაზარზე გამოშვების მიზნით;
- ერთეულის ძირითადი ან ნებისმიერი შუალედური მაკონტროლებელი ერთეული ადგენს ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელიც საჯაროდ ხელმისაწვდომია, სსბასს-ების შესაბამისადაა მომზადებული და კონტროლირებული ერთეულები კონსოლიდირებულია, ან შეფასებულია რეალური ღირებულებით.

ერთეულმა კაპიტალ-მეთოდის გამოყენება უნდა შეწყვიტოს იმ თარიღიდან, როდესაც მისი ინვესტიცია შეწყვეტს არსებობას მეკავშირე ერთეულის ან ერთობლივი საქმიანობის სახით შემდეგნაირად:

ა. როდესაც ინვესტიცია კონტროლირებული ერთეული ხდება, ერთეულმა თავისი ინვესტიცია უნდა აღრიცხოს საჯარო სექტორში გაერთიანებების შესახებ შესაბამისი ნაციონალური ან საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად;

ბ. როდესაც ყოფილ მეკავშირე ერთეულში ან ერთობლივ საქმიანობაში გაუნაწილებელი წილი ფინანსური აქტივია, ერთეულმა გაუნაწილებელი წილი რეალური ღირებულებით უნდა შეაფასოს. გაუნაწილებელი წილის რეალური ღირებულება განხილული უნდა იქნეს, როგორც მისი რეალური ღირებულება ფინანსურ აქტივად თავდაპირველი აღიარებისას, სსბასს-ის 29 შესაბამისად. როდესაც ერთეულის მიერ გაუნაწილებელი წილის რეალური ღირებულებით აღრიცხვას აბრკოლებს სსბასს-ის 29 პუნქტები გმ 113 და გმ 114, ერთეულმა გაუნაწილებელი წილი ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებით უნდა შეაფასოს იმ თარიღით, როდესაც იგი წყვეტს არსებობას როგორც მეკავშირე ერთეული ან ერთობლივი საქმიანობა და აღნიშნული საბალანსო ღირებულება მიჩნეული უნდა იქნეს, როგორც მისი თვითღირებულება ფინანსური აქტივის თავდაპირველი აღიარებისას სსბასს-ის 29 შესაბამისად. ერთეულმა ნამეტში ან დეფიციტში უნდა აღიაროს ნებისმიერი სხვაობა:

ბ. ა) ნებისმიერი გაუნაწილებელი წილის და მეკავშირე ერთეულში ან ერთობლივ საქმიანობაში წილის ნაწილის გასვლიდან მიღებული ნებისმიერი შემოსულობის რეალურ ღირებულებასა (ან, როდესაც შესაფერისია, საბალანსო ღირებულებას); და

ბ. ბ) კაპიტალ-მეთოდის გამოყენების შეწყვეტის თარიღით მოცემული ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებას შორის.

გ. როდესაც ერთეული შეწყვეტს კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებას, ამ ერთეულმა მოცემულ ინვესტიციასთან დაკავშირებული, ადრე პირდაპირ ერთეულის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში აღიარებული ნებისმიერი თანხა უნდა აღრიცხოს იმავე საფუძველზე, რაც მოითხოვებოდა ინვესტირებულ ერთეულს პირდაპირ რომ გაესხვისებინა დაკავშირებული აქტივები ან ვალდებულებები.

როდესაც მეკავშირე ერთეულში ინვესტიცია გადაიქცევა ინვესტიციად ერთობლივ საქმიანობაში ან პირიქით, მოცემულმა ერთეულმა უნდა განაგრძოს კაპიტალ-მეთოდის გამოყენება და არ გადააფასოს გაუნაწილებელი წილი.

როდესაც მეკავშირე ერთეულში ან ერთობლივ საქმიანობაში ერთეულის წილი მცირდება, მაგრამ ინვესტიცია მაინც კლასიფიცირებულია, როგორც მეკავშირე ერთეული ან ერთობლივი საქმიანობა, შესაბამისად, ერთეულმა ადრე წმინდა აქტივებში /

კაპიტალში აღიარებული შემოსულობის ან ზარალის ის ნაწილი, რომელიც დაკავშირებულია საკუთრების წილის აღნიშნულ შემცირებასთან, პირდაპირ დაგროვილ ნამეტში ან დეფიციტში უნდა გადაიტანოს, თუ მოითხოვება, რომ დაკავშირებული აქტივების ან ვალდებულებების გასვლისას მიღებული შემოსულობა ან ზარალი გადატანილი იქნეს დაგროვილ ნამეტში ან დეფიციტში.

კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებისთვის შესაფერისი მრავალი პროცედურა მსგავსია კონსოლიდირების პროცედურების. ინვესტიცია კაპიტალ-მეთოდით აღირიცხება იმ თარიღიდან, როდესაც იგი ხდება მეკავშირე ერთეული ან ერთობლივი საქმიანობა. კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებისას მეკავშირე ერთეულის ან ერთობლივი საქმიანობის უახლესი ხელმისაწვდომი ფინანსური ანგარიშგება გამოიყენება. როდესაც ერთეულის საანგარიშგებო პერიოდის დასასრული განსხვავდება მეკავშირე ერთეულის ან ერთობლივი საქმიანობის საანგარიშგებო პერიოდისაგან, მაშინ:

- კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებისათვის მოძიებული უნდა იქნეს დამატებითი ფინანსური ინფორმაცია ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების თარიღით; ან

გამოყენებული უნდა იქნეს მეკავშირე ერთეულის ან ერთობლივი საქმიანობის უახლესი ფინანსური ანგარიშგება, კორექტირებული იმ მნიშვნელოვანი ოპერაციების ან მოვლენების გავლენის ასახვისათვის, რომლებსაც ადგილი ჰქონდა აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების თარიღს შორის პერიოდში.

სსბასს 37- ერთობლივი შეთანხმებები

სტანდარტის მიზანია ფინანსური ანგარიშგების პრინციპების დადგენა იმ ერთეულებისათვის, რომლებსაც აქვთ წილი ერთობლივად კონტროლირებულ შეთანხმებებში (ანუ ერთობლივ შეთანხმებებში). ერთეულმა სტანდარტი უნდა გამოიყენოს იმ ერთობლივი შეთანხმების ტიპის განსაზღვრისათვის, რომელშიც მონაწილეობს და აღნიშნულ ერთობლივ შეთანხმებაში თავისი უფლებების და მოვალეობების აღრიცხვისათვის.

სტანდარტი უნდა გამოიყენოს ყველა ერთეულმა, რომელიც წარმოადგენს ერთობლივი შეთანხმების მხარეს. **ერთობლივი შეთანხმება** არის შეთანხმება, რომელზეც ორ ან მეტ მხარეს აქვს ერთობლივი კონტროლი.

სავალდებულო შეთანხმება - სტანდარტის მიზნებისათვის სავალდებულო შეთანხმება არის შეთანხმება, რომელიც მონაწილე მხარეებს ანიჭებს სააღსრულებლო უფლებებს და მოვალეობებს მსგავსად იმისა, თითქოს ხელშეკრულების ფორმით იყოს წარმოდგენილი. იგი მოიცავს სახელშეკრულებო უფლებებს ან სხვა სამართლებრივ უფლებებს.

ერთობლივი კონტროლი წარმოადგენს სავალდებულო შეთანხმებით დადგენილ ერთობლივ კონტროლს, რომელიც არსებობს მხოლოდ მაშინ, როდესაც შესაბამისი საქმიანობების შესახებ გადაწყვეტილებებისათვის საჭიროა კონტროლის განხორციელებაში მონაწილე მხარეების ერთსულოვანი თანხმობა.

ერთობლივი ოპერაცია წარმოადგენს ერთობლივ შეთანხმებას, სადაც მხარეებს, რომლებიც შეთანხმებაზე ერთობლივ კონტროლს ახორციელებენ, შეთანხმებასთან მიმართებით აქვს უფლებები აქტივებზე და მოვალეობები ვალდებულებებისთვის.

ერთობლივი ოპერატორი არის ერთობლივი შეთანხმების მხარე, რომელსაც ერთობლივი კონტროლი აქვს ერთობლივ ოპერაციაზე.

ერთობლივი საქმიანობა არის შეთანხმება, რომელიც გულისხმობს, რომ შეთანხმებაზე ერთობლივი კონტროლის განმახორციელებელ მხარეებს აქვთ უფლება აღნიშნული შეთანხმების წმინდა აქტივებზე.

ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილე არის ერთობლივი საქმიანობის მონაწილე მხარე, რომელიც ერთობლივად ახორციელებს კონტროლს ამ ერთობლივ საქმიანობაზე.

ერთობლივი შეთანხმების მხარე არის ერთეული, რომელიც მონაწილეობს ერთობლივ შეთანხმებაში, მიუხედავად იმისა, აღნიშნული ერთეული ახორციელებს თუ არა შეთანხმების ერთობლივ კონტროლს.

განცალკევებული სუბიექტი არის ცალკე იდენტიფიცირებადი ფინანსური სტრუქტურა, ინდივიდუალური იურიდიული პირების ან კანონით აღიარებული პირების ჩათვლით, მიუხედავად იმისა, აღნიშნულ ერთეულს აქვს თუ არა იურიდიული პირის სტატუსი.

სავალდებულო შეთანხმება წერილობითია, მხარეებს შორის ხელშეკრულების ან დოკუმენტირებული მსჯელობის სახით. შესაძლებელია სავალდებულო შეთანხმებების მსგავსი აღსრულებადი შეთანხმებები შეიქმნას კანონმდებლობით ან აღმასრულებელი მექანიზმებით.

ერთობლივ შეთანხმებას აქვს შემდეგი თვისებები:

- მხარეები დაკავშირებული არიან სავალდებულო შეთანხმებით;
- აღნიშნული სავალდებულო შეთანხმება ორ ან მეტ მხარეს უზრუნველყოფს ერთობლივი კონტროლის უფლებით შეთანხმებაზე;
- ერთობლივი შეთანხმება წარმოადგენს ერთობლივ ოპერაციას ან ერთობლივ საქმიანობას.

ერთობლივი კონტროლი არის შეთანხმების კონტროლის გაზიარება, რომელიც არსებობს მხოლოდ მაშინ, როდესაც შესაბამისი საქმიანობების შესახებ გადაწყვეტილებებისათვის საჭიროა კონტროლის განხორციელებაში მონაწილე მხარეების ერთსულოვანი თანხმობაა. აღნიშნული საზიარო კონტროლი შეიძლება შეთანხმებული იქნეს სავალდებულო შეთანხმებით. ყველა მხარე, ან მხარეთა ჯგუფი, შეთანხმებას კოლექტიურად აკონტროლებს მაშინ, როდესაც მათ ერთად უნდა იმოქმედონ იმისათვის, რომ წარმართონ საქმიანობები, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენენ შეთანხმებიდან მიღებულ სარგებელზე.

შეთანხმება შეიძლება წარმოადგენდეს ერთობლივ შეთანხმებას, თუნდაც მისი ყველა მხარე არ ახორციელებდეს ერთობლივ კონტროლს. ერთეულმა უნდა გამოიყენოს განსჯა, რათა შეაფასოს ყველა მხარე, ან მხარეთა ჯგუფი, აკონტროლებს თუ არა შეთანხმებას. ერთეულმა აღნიშნული შეფასება უნდა გააკეთოს ყველა ფაქტის და გარემოების გათვალისწინებით. როდესაც ფაქტები და გარემოებები იცვლება, ერთეულმა ხელახლა უნდა შეაფასოს არსებობს თუ არა ერთობლივი კონტროლი შეთანხმებაზე.

სტანდარტი ერთმანეთისაგან განასხვავებს მხარეებს, რომლებიც ერთობლივ კონტროლს ახორციელებენ ერთობლივ შეთანხმებაზე (ერთობლივი ოპერატორები ან ერთობლივი საქმიანობის განმახორციელებლები) და მხარეებს, რომლებიც მონაწილეობენ, მაგრამ არ გააჩნიათ ერთობლივი კონტროლი ერთობლივ შეთანხმებაზე.

ერთეულმა უნდა განსაზღვროს იმ ერთობლივი შეთანხმების ტიპი, რომელშიც იგი მონაწილეობს.

ერთობლივი შეთანხმების კლასიფიკაცია ერთობლივ ოპერაციად ან ერთობლივ საქმიანობად დამოკიდებულია შეთანხმების მხარეთა უფლებებსა და მოვალეობებზე.

ერთეული თავის უფლებებს და მოვალეობებს აფასებს შეთანხმების სტრუქტურის, სამართლებრივი ფორმის და მხარეებს შორის შეთანხმებული ან სამართლებრივი ან აღმასრულებელი ხელისუფლების მიერ დადგენილი პირობების გათვალისწინებით და, საჭიროებისამებრ, სხვა ფაქტისა და გარემოების გათვალისწინებით.

ერთობლივმა ოპერატორმა ერთობლივ ოპერაციაში მის მონაწილეობასთან დაკავშირებით უნდა აღიაროს შემდეგი:

- თავისი აქტივები, ერთობლივად ფლობილ აქტივებში თავისი წილის ჩათვლით;
- თავისი ვალდებულებები, ერთობლივად წარმოქმნილ ვალდებულებებში თავისი წილის ჩათვლით;
- თავისი შემოსავალი, რომელიც მიიღო ერთობლივი ოპერაციის შედეგად გამოშვებული პროდუქციის თავისი წილის გაყიდვიდან;

- ერთობლივი ოპერაციის შედეგად გამოშვებული პროდუქციის გაყიდვიდან მიღებულ შემოსავალში თავისი წილი;
- თავისი ხარჯები, მათ შორის თავისი წილი ერთობლივად გაწეულ ხარჯებში.

ერთობლივმა ოპერატორმა ერთობლივ ოპერაციაში მის წილთან დაკავშირებული აქტივები, ვალდებულებები, შემოსავლები და ხარჯები უნდა აღრიცხოს იმ სსბასს-ების შესაბამისად, რომლებიც ვრცელდება კონკრეტულ აქტივებზე, ვალდებულებებზე, შემოსავლებზე და ხარჯებზე.

ერთობლივი საქმიანობის მონაწილემ ერთობლივ საქმიანობაში კუთვნილი წილი უნდა აღიაროს ინვესტიციის სახით და ინვესტიცია უნდა აღრიცხოს კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებით.

მხარემ, რომელიც მონაწილეობს ერთობლივ საქმიანობაში, მაგრამ არ ახორციელებს ერთობლივ კონტროლს, შეთანხმებაში თავისი წილი უნდა აღრიცხოს იმ სსბასს-ების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ფინანსურ ინსტრუმენტებს, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც მას მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს ერთობლივ საქმიანობაზე, რაც უნდა აღრიცხოს სსბასს 36-ის შესაბამისად.

ერთობლივმა ოპერატორმა ან ერთობლივი საქმიანობის მონაწილე მხარემ თავის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აღრიცხოს თავისი წილი.

სსბასს 39- დაქირავებულთა სარგებელი

სტანდარტის მიზანია, განსაზღვროს დაქირავებულთა სარგებლის აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასახვის წესი. ერთეულს მოეთხოვება, აღიაროს:

- ვალდებულება მაშინ, როდესაც დაქირავებულმა პირმა მომსახურება გასწია მომავალში სარგებლის მიღების სანაცვლოდ; და
- ხარჯი მაშინ, როდესაც ერთეული მოიხმარს იმ ეკონომიკურ სარგებელს, ან მომსახურების პოტენციალს, რომელიც მიიღო დაქირავებული პირის (მომუშავის) მიერ სარგებლის მიღების სანაცვლოდ გაწეული მომსახურებიდან.
- დაქირავებულთა მოკლევადიანი სარგებელი;
- ხელფასები და სარგოები, სოცუზრუნველყოფის შენატანები, წლიური ფასიანი შვებულებისა და ბიულეტენის ანაზღაურება, არაფულადი სარგებელი (მაგალითად: სამედიცინო მომსახურება, ბინითა და ავტომანქანით უზრუნველყოფა, უფასო ან სუბსიდირებული საქონელი ან მომსახურება) არსებულ თანამშრომელთათვის;

- შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებელი, როგორცაა: პენსიები და სხვა სახის საპენსიო დახმარებები, შრომითი საქმიანობის შემდგომი პერიოდის სიცოცხლის დაზღვევა და სამედიცინო მომსახურება;
- მომუშავეთა სხვა გრძელვადიანი სარგებელი, მათ შორის, შვებულება ხანგრძლივი მუშაობის სტაჟისათვის ან ანაზღაურებადი შემოქმედებითი შვებულება, საიუბილეო ან სხვა დახმარებები ხანგრძლივი სამსახურისათვის, გრძელვადიანი დახმარებები შრომის უნარის დაკარგვის შემთხვევაში, ასევე მოგებაში მონაწილეობის წილი, პრემიები და გადავადებული კომპენსაცია იმ შემთხვევაში, თუ აღნიშნული სარგებელი არ გაიცემა პერიოდის დამთავრებიდან 12 თვეში;
- შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებელი.

შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებელი არის სარგებელი, რომელიც წარმოიშობა:

- ერთეულის გადაწყვეტილების შედეგად, საპენსიო ასაკამდე მომუშავეს საქმიანობის შეწყვეტასთან დაკავშირებით; ან
- მომუშავეს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შედეგად, ნებაყოფლობით შეწყვიტოს შრომითი საქმიანობა, ზემოაღნიშნული სარგებლის მიღების სანაცვლოდ.

ერთეულმა უნდა აღიაროს:

- მაგროვებადი კომპენსირებადი გაცდენების შემთხვევაში - როდესაც მომუშავე გასწევს მომსახურებას, რომელიც მის უფლებას ზრდის მომავალში კომპენსირებად გაცდენებზე; და
- არამაგროვებადი კომპენსირებადი გაცდენის შემთხვევაში - როდესაც ადგილი ექნება გაცდენას.

მაგროვებადი კომპენსირებადი გაცდენა შეიძლება იყოს ანაზღაურებადი (სხვა სიტყვებით, მომუშავეს უფლება აქვს ერთეულიდან წასვლისას მიიღოს ფულადი დახმარება გამოუყენებელი გაცდენისთვის) ან არაანაზღაურებადი (ანუ, როდესაც მას უფლება არა აქვს ერთეულიდან წასვლისას მიიღოს ფულადი დახმარება გამოუყენებელი გაცდენებისთვის). ერთეულმა მაგროვებადი კომპენსირებადი გაცდენის მოსალოდნელი ღირებულება უნდა შეაფასოს როგორც დამატებითი თანხა, რომლის გადახდასაც ერთეული ვარაუდობს იმ გამოუყენებელი უფლებისთვის, რომელიც დაგროვდა საანგარიშგებო თარიღისთვის. არამაგროვებადი კომპენსირებადი გაცდენა არ გადაიტანება მომდევნო პერიოდებში; მათი ვადა გადის იმ შემთხვევაში, თუ მიმდინარე პერიოდის უფლება მთლიანად არ არის გამოყენებული და დაქირავებულ პირს უფლება არა აქვს, ერთეულიდან წასვლისას მიიღოს ფულადი დახმარება გამოუყენებელი არამაგროვებადი კომპენსირებადი გაცდენებისათვის.

თავი II

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის რეგულირების პრაქტიკა და სტანდარტები

2.1. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის რეგულირების საერთაშორისო პრაქტიკა

თანამედროვე საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ფინანსური ინსტიტუციების წარმატებული ფუნქციონირება ეფუძნება საერთაშორისო დონეზე რეგულირებადი ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს. მსოფლიო ეკონომიკის გლობალიზაციის პროცესებმა, საერთაშორისო ფინანსური ბაზრებისა და ტრანსნაციონალური კორპორაციების აღმოცენებამ ობიექტურად განაპირობა ბუღალტრის (აუდიტორის) პროფესიისა და მისი წარმომადგენლების საქმიანობის ერთგვაროვან სტანდარტულ ჩარჩოებში მოქცევისა და საერთაშორისო დონეზე რეგულირების აუცილებლობა.

აუდიტორული საქმიანობის ნორმატიული რეგულირების განვითარებას მეცნიერები დღემდე ორ ეტაპად (საფეხურად) ყოფენ. პირველ ეტაპად მიიჩნევენ XIX საუკუნის მეორე ნახევრიდან XX საუკუნის მეორე ნახევრამდე პერიოდს. აღნიშნული პერიოდის დაწყების სათავედ მიჩნეულია 1853 წელი, როდესაც შოტლანდიაში ოფიციალურად დაფუძნდა ედინბურგის აუდიტორთა ინსტიტუტი [1,31].

მეორე ეტაპად (საფეხურად) მიიჩნევენ XX საუკუნის მეორე ნახევრიდან (1950 წლიდან) დღემდე განვლილ პერიოდს, როცა განვითარებას იწყებს უმსხვილესი ტრანსნეროვნული სააუდიტორო საკონსულტაციო ფირმები, რომლებსაც უამრავ ქვეყანაში მრავალრიცხოვანი ფილიალების ქსელი აქვთ. 1950-იანი წლებიდან აუდიტორებმა დაიწყეს მეტი ყურადღების მიქცევა შიდა კონტროლის საკითხებისადმი. ჩამოყალიბდა აუდიტის რეგულირების ორი ძირითადი მიმართულება:

- ა) აშშ-სა და დიდ ბრიტანეთში აუდიტორულ ორგანიზაციებს აქვთ შედარებითი დამოუკიდებლობა, თვითონ ქმნიან პროფესიულ გაერთიანებებს;
- ბ) დასავლეთ ევროპის ქვეყნებში აუდიტი მკაცრ სახელმწიფო ზედამხედველობას ექვემდებარება.

აუდიტორული საქმიანობის სტანდარტიზაციისა და რეგულირების თანამედროვე სისტემის ჩამოყალიბებაში მნიშვნელოვანი როლი შეასრულა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციამ (ბსფ), ბუღალტერთა საერთაშორისო პროფესიულმა ორგანიზაციამ, რომელიც ოფიციალურად დაფუძნდა 1977 წელს ქ. მიუნხენში, ბუღალტერთა საერთაშორისო კონგრესზე (ამჟამად საქმიანობას ახორციელებს ქ. ნიუ-იორკიდან). ბსფ-ში აუდიტორული პრაქტიკის საერთაშორისო კომიტეტის შექმნამ და ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის ფარგლებში აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავებამ რეგულირების ერთიან ჩარჩოში მოაქცია ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის რეგულირების სისტემა [3].

მსოფლიო მასშტაბით საზოგადოებრივი ინტერესების დაკმაყოფილების მიზნით, ბსფ მუდმივად მუშაობს გლობალური პროფესიული სტანდარტებისა და პრო-

ფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის შექმნაზე, მათ სრულყოფასა და საერთაშორისო მასშტაბით მათი პრაქტიკაში დანერგვის ხელშეწყობის მიმართულებით; პროფესიული სტანდარტების, კერძოდ, **აუდიტისა და სხვა მარწმუნებელი მომსახურების, განათლების, სახელმწიფო სექტორის ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების, ეთიკის კოდექსის შექმნასა და სრულყოფაზე**, ასევე ხელს უწყობს სახელმწიფო და კერძო სექტორების ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების კონვერგენციის პროცესს; თანამშრომლობს ბუღალტრული აღრიცხვის რეგიონულ და სხვა ორგანოებთან, რათა განვითარებად ქვეყნებს დაეხმაროს კვალიფიციური პროფესიული კადრების ფორმირებასა და შენარჩუნებაში.

სტანდარტების შემუშავებისა და სრულყოფის პროცესების ეფექტურად ორგანიზების მიზნით, ბსფ-ს საქმიანობის თითოეული მიმართულებისთვის ჩამოყალიბებული აქვს საზოგადოებასთან ურთიერთობის შესაბამისი ორგანო: **აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (IAASB)**, ბუღალტერთა **განათლების სტანდარტების** საერთაშორისო კომიტეტი, **ბუღალტერთა ეთიკის** საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტი (IESC) და შესაბამისობის საკონსულტაციო ჯგუფი. ყველა ამ ორგანოს საქმიანობას ზედამხედველობას უწევს საზოგადოებრივი ინტერესების საზედამხედველო კომიტეტი (PIOB).

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო შეიმუშავებს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებსა და მიმოხილვის საერთაშორისო სტანდარტებს, რომლებიც ეხება გასული პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას; ასევე მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტებს, რომლებიც ეხება სხვა სახის მარწმუნებელ მომსახურებას, გარდა გასული პერიოდის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვისა. აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო ასევე შეიმუშავებს შესაბამის პრაქტიკის დებულებებს. ეს სტანდარტები და დებულებები წარმოადგენს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების უმაღლესი ხარისხის სტანდარტებისა და დებულებების ამოსავალ ბაზას მსოფლიო მასშტაბით. გარდა ამისა, აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო გამოსცემს ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტებს (ISQC - ხკსს), სადაც ჩამოყალიბებულია ხარისხის კონტროლის პრინციპები აუდიტისა და ყველა ტიპის მარწმუნებელი გარიგებისთვის, რომელიც ტარდება საბჭოს მიერ გამოცემული სტანდარტებით.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავების პროცესი სათანადო სავალდებულო პროცედურებით რეგულირდება, სახელდობრ:

- აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო ახალ პროექტებს განსაზღვრავს, აუდიტის ოფიციალური დოკუმენტებისა და დაინტერესებული მხარეებისგან მიღებული წინადადებების განხილვის საფუძველზე;
- შემდეგ გამოქვეყნდება სტანდარტის პროექტი საჯარო განხილვისთვის;

- როდესაც სტანდარტი საბოლოო სახეს მიიღებს მას ამტკიცებს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო.

წევრი ორგანიზაციები ვალდებული არიან, დაიცვან ბსფ-ის აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული მოთხოვნები. თუმცა, ვინაიდან ბსფ მხოლოდ ბუღალტერთა პროფესიული ორგანიზაციების გაერთიანებაა, მას არა აქვს საბჭოს მიერ გამოცემული სტანდარტების **დანერგვის იურიდიული უფლებამოსილება** ცალკეულ ქვეყნებში.

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის საქმიანობის აღიარებისა და მის მიერ გამოცემული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისადმი საერთაშორისო ნდობის მოპოვების ნათელი დადასტურებაა **ევროკავშირის გადაწყვეტილება**, რომლის თანახმად, ყველა აუდიტი, რომელიც ტარდება ევროკავშირის წევრი სახელმწიფოების კანონების შესაბამისად და მოიცავს 2005 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებულ საანგარიშგებო პერიოდებს, სავალდებულოა, ასს-ების გამოყენებით ჩატარდეს³.

შესაბამისად, აუდიტის საერთაშორისო რეგულირების თანამედროვე პრაქტიკის მიანიშნებს, რომ მომავალში მნიშვნელოვნად გაიზრდება ბუღალტერთა საერთაშორისო ორგანიზაციის წევრების რაოდენობა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით (ასს) აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების მსოფლიო მასშტაბები.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები. აუდიტის სტანდარტების შედგენა განპირობებული იყო ტრანსნაციონალური კორპორაციების მსხვილ საერთაშორისო ფირმებად გარდაქმნა-გაერთიანებით, რამაც წარმოშვა აუდიტორული საქმიანობის საერთაშორისო უნიფიკაციის აუცილებლობა. ამ მხრივ პირველი ნაბიჯი აშშ-ის ნაფიც ბუღალტერთა ამერიკის ინსტიტუტმა გადადგა, როცა შედგენილ იქნა აუდიტის ჩატარების პროცედურების ათი სტანდარტი, სახელწოდებით „აუდიტორული საქმიანობის საყოველთაოდ მიღებული სტანდარტები“. ეს ათი სტანდარტი გახდა საფუძველი ბევრ ქვეყანაში ნაციონალური სტანდარტების შემუშავებისა. მიუხედავად აუდიტის სტანდარტების საერთაშორისო დონეზე აღიარებისა, მათ არა აქვთ პრიორიტეტი ადგილობრივ სტანდარტებთან. ზოგიერთ ქვეყანაში საერთაშორისო სტანდარტები წარმოადგენს ბაზას საკუთარი დოკუმენტის შესაქმნელად. იმ ქვეყნებში, სადაც არ აქვთ გადაწყვეტილი საკუთარი სტანდარტების დამუშავება, საერთაშორისო სტანდარტები აღიქმება, როგორც ეროვნული. აუდიტორული საქმიანობა და მისი საკანონმდებლო უზრუნველყოფა დღეისათვის საქართველოში რეგულირდება 2016 წლის 8 ივნისს მიღებული საქართველოს #5386 ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ კანონით, საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ დამტკიცებული დებულებებით „აუდიტორთა საკვალიფიკაციო ატესტაციის ჩატარებისა და საკვალიფიკაციო სერთი-

³ Eighth Council Directive of 10 April 1984 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents (84/253/EEC)

ფიკატის გაცემის შესახებ” და სხვა საკანონმდებლო თუ კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტით.

აუდიტის სტანდარტები არის კრიტერიუმები ან ნიშნულები, რომელთა მიმართაც ხდება შიდა აუდიტის შედეგების შეფასება და რომლებიც მინიმალური სახელმძღვანელო მითითებებით შიდა აუდიტორს ეხმარება აუდიტის ეტაპებისა და პროცედურების ინტენსივობის განსაზღვრაში, რომლებიც უნდა განხორციელდეს შიდა აუდიტის მიზნის მისაღწევად.⁴

აუდიტის სტანდარტები შემდეგი სახით ჯგუფდება:

- საერთაშორისო სტანდარტები;
- ეროვნული სტანდარტები;
- შიდა სტანდარტები (თვითრეგულირებადი აუდიტორული გაერთიანებების სტანდარტები და აუდიტორული ფირმების შიდასაფირმო სტანდარტები)- საქართველოს მთავრობის განკარგულება №1847 „შიდა აუდიტის სტანდარტების დამტკიცების შესახებ“ 2011 წლის 14 სექტემბერი.

აუდიტორული საქმიანობის შემდგომ განვითარებას საფუძვლად დაედო ამერიკის ინსტიტუტის სერტიფიცირებული საჯარო ბუღალტერთა აუდიტის სტანდარტების საბჭოს (AICPA-American Institute of Certified Public Accountants) მიერ 1942 წელს დამტკიცებული 10 სტანდარტი სახელწოდებით – „აუდიტორული საქმიანობის საყოველთაოდ მიღებული სტანდარტები“ (GAAS - **Generally Accepted Auditing Standards**), რომლებიც იყოფა სამ სექციად:

პირველი სექცია წარმოადგენს ზოგად სტანდარტებს, შედგება 3 სტანდარტისაგან. ეს სტანდარტები აუდიტორის პიროვნულ თვისებებზე ამახვილებს ყურადღებას:

- აუდიტორს უნდა ჰქონდეს ადეკვატური ტექნიკური მომზადება და კვალიფიკაცია აუდიტის ჩასატარებლად;
- აუდიტორმა უნდა შეინარჩუნოს დამოუკიდებლობა;
- აუდიტორმა უნდა გამოავლინოს პროფესიონალიზმი აუდიტის ჩატარებასა და ანგარიშის მომზადებაში;

მეორე სექცია წარმოადგენს ჩასატარებელი საქმიანობის სტანდარტებს, შედგება 3 სტანდარტისაგან, რომლებიც ეხება დაგეგმვას, კონტროლის შიგა სტრუქტურების კვლევას და დასაბუთებულ ჩასატარებელ პროცედურებს:

⁴ საბუღალტრო საქმე, ტომი III (აუდიტის კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემები), სტუ-ს გამომცემლობა, თბ., 2018.

- აუდიტორი ვალდებულია ადეკვატურად დაგეგმოს სამუშაო და სათანადო ზედამხედველობა გაუწიოს ნებისმიერ თანაშემწეს;
- აუდიტორმა უნდა მიიღოს საკმარისი ინფორმაცია შესამოწმებელი ერთეულის შესახებ და მის გარემოზე, შიდა კონტროლის ჩათვლით, შეაფასოს ფინანსურ ანგარიშგებაში მოსალოდნელი რისკი და შექმნას შემდგომი აუდიტის პროცედურები;
- აუდიტორმა უნდა მიიღოს აუდიტისათვის საკმარისი მტკიცებულებები აუდიტის პროცედურების შესრულებით, რაც გახდება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრებების საფუძველი.

მესამე სექცია წარმოადგენს ანგარიშგების სტანდარტებს, შედგება 4 სტანდარტისაგან, რომლებიც ეხება ანგარიშგებისა და აუდიტის პროცესის შედეგების დასკვნის შინაარსის ფორმირებას:

- აუდიტორებმა უნდა წარმოადგინონ, აუდიტორის დასკვნაში არის თუ არა ფინანსური ანგარიშგება წარმოდგენილი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების შესაბამისად (Generally accepted accounting principles -GAAP);
- აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს აუდიტორის ანგარიშში იმ გარემოებები, რომელი პრინციპები არ შეესაბამება მოცემულ პერიოდს მთელს ამ პროცედურაში;
- როდესაც აუდიტორი განსაზღვრავს, რომ ინფორმაცია არ არის სათანადოდ ადეკვატური, აუდიტორი ვალდებულია ახსნას აუდიტორის ანგარიშში;
- აუდიტორმა უნდა წარმოადგინოს მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის დასკვნაში. როდესაც აუდიტორი არ გამოხატავს საერთო აზრს, აუდიტორი ვალდებულია ახსნას აუდიტორის ანგარიშში არსებული მიზეზები. ყველა შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორის სახელი ფინანსურ ანგარიშგებას უკავშირდება, აუდიტორმა მკაფიოდ უნდა განსაზღვროს აუდიტორის საქმიანობის ხასიათი, ასეთის არსებობის შემთხვევაში და აუდიტორის ანგარიშში ახსნას აუდიტორის პასუხისმგებლობის ხარისხი.

შემდგომ წლებში, მართალია, ეს სტანდარტები განივრცო და მიაღწია (58)-ს, მაგრამ იგი საერთაშორისო სტანდარტად მაინც არ აღიარეს, თუმცა GAAS-ის 10 სტანდარტი საფუძველად დაედო ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC-**International Federation of Accountants**) და აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტის მიერ შემუშავებულ „აუდიტის ოფიციალურ ტექნიკურ დოკუმენტებს“ ანუ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს (ISA -**International Standards on Auditing**, ქართულად-ასს)⁵.

⁵ <https://www.investopedia.com/terms/g/gaas.asp#ixzz5TGAVwRCq>

„აუდიტორული საქმიანობის საყოველთაოდ მიღებული სტანდარტები” (GAAS - **Generally Accepted Auditing Standards**) წარმოადგენს აუდიტორების მიერ გამოყენებულ სისტემურ სახელმძღვანელო მითითებებს, რომლითაც ისინი ხელმძღვანელობენ, როდესაც აწარმოებენ კომპანიების ფინანსების აუდიტორულ შემოწმებას. ყოველივე ეს უზრუნველყოფს აუდიტორის ქმედებებისა და ანგარიშების სიზუსტეს და თანამიმდევრულობას.

ასს-ს ამუშავებს საერთაშორისო აუდიტორული პრაქტიკის კომიტეტი, რომელიც ფუნქციონირებს „ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის" ერთ-ერთი კომიტეტის სახით. კომიტეტის ძირითადი მიზანია:

- აუდიტის სფეროში ეროვნული წესებისა და სხვა ნორმატიული დოკუმენტების ჰარმონიზაცია მაღალი ხარისხის აუდიტორული მომსახურების მისაღწევად.
- აუდიტორების კვალიფიკაციის ამაღლება იმ ქვეყნებში, სადაც ის ჯერ კიდევ დაბალია.

საერთაშორისო პრაქტიკაში ჩამოყალიბდა აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების **ორი ძირითადი კონცეფცია**. ქვეყნებში, სადაც ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი მომხმარებლები სახელმწიფო ორგანიზაციები და ბანკებია, გავრცელებულია აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირება; ხოლო სახელმწიფოებში, სადაც ფინანსური ინფორმაციის ძირითადი მომხმარებლებია აქციონერები, ინვესტორები, კრედიტორები გავრცელებულია თვითრეგულირება.

პირველი კონცეფცია გულისხმობს აუდიტორულ საქმიანობასთან დაკავშირებული პროცესების მკაცრად რეგულირებას სახელმწიფოს მიერ. შესაბამისად ყალიბდება მკაცრად ცენტრალიზებული სისტემა, რომელიც შეიმუშავებს ბუღალტრული აღრიცხვის, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის სტანდარტებს; ახორციელებს ბუღალტერთა და აუდიტორთა პროფესიულ სწავლებას, ტესტირებას; აკონტროლებს აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხს და გამოვლენილ დარღვევებზე დამსჯელი ღონისძიებების გატარებას. რეგულირების ეს ფორმა გავრცელებულია გერმანიაში, საფრანგეთში, ესპანეთსა და კონტინენტური ევროპის სხვა ქვეყნებში.

მეორე კონცეფცია გულისხმობს აუდიტორულ საქმიანობასთან დაკავშირებული პროცესების რეგულირებას თვითრეგულირებადი ორგანიზაციების მიერ. აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი შეიძლება იყოს აუდიტორთა ის პროფესიული ორგანიზაცია, რომლის საქმიანობა დამოკიდებულია აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ჰარმონიულობაზე, ქვეყნის ეკონომიკური და სამართლებრივი თავისებურებების გათვალისწინებით. რეგულირების

მეორე ფორმა გავრცელებულია ინგლისურენოვან ქვეყნებში, სადაც დიდია პროფესიული ორგანიზაციების მნიშვნელობა: აშშ, დიდი ბრიტანეთი, ავსტრალია და ა. შ. აუდიტორთა და ბუღალტერთა თვითრეგულირებადი ორგანიზაციები დიდ როლს ასრულებენ როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის, ისე აუდიტის განვითარებაში.

პრაქტიკაში ფუნქციონირებს აღრიცხვისა და აუდიტის მარეგულირებელი საერთაშორისო ორგანოები: ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (**IFAC- International Federation of Accountants**), ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების ფონდი (**IFRS - International Financial Reporting Standards**), სერტიფიცირებულ ნაფიც ბუღალტერთა ასოციაცია (**ACCA**).

1. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (IFAC- International Federation of Accountants). ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია არის გლობალური, მსოფლიო მნიშვნელობის პროფესიული ორგანიზაცია აუდიტორულ და საბუღალტრო საქმიანობის სფეროში, რომელიც დაარსდა **1977 წლის 7 ოქტომბერს გერმანიის ქალაქ მიუნხენში, ბუღალტერთა მე-11 მსოფლიო კონგრესზე.** ბუღალტერთა მე-11 მსოფლიო კონგრესის დანიშნულება იყო წარმოედგინა ბუღალტრის პროფესია საერთაშორისო დონეზე ყველა მიმართულებით, გარდა საბუღალტრო სტანდარტების დანერგვისა. ეს იყო ათეული წლების განმავლობაში დისკუსიის და თანამშრომლობის დღესასწაული და მიუნხენის კონგრესის მნიშვნელოვანი მოვლენა. 1977 წლიდან ბუღალტერთა მსოფლიო კონგრესი ტარდებოდა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის ეგიდით ყოველ ხუთ წელიწადში, ხოლო 2002 წლიდან ტარდება ყოველ ოთხ წელიწადში.

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის შტაბბინა არის ნიუ-იორკში. ეს არის არაკომერციული, არასამთავრობო, არაპოლიტიკური საერთაშორისო ორგანიზაცია, რომელიც არ არის ორიენტირებული მოგების მიღებაზე. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის პირველ კონსტიტუციაზე ხელი მოაწერა 51 ქვეყანამ. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის დაარსება უკაშირდება მსოფლიოში ბუღალტრის პროფესიისადმი საჯარო ინტერესის ზრდას. ფედერაციის მისიაა ხელი შეუწყოს მაღალი ხარისხის საერთაშორისო სტანდარტების მიღებასა და შესრულებას, ძლიერი პროფესიული საბუღალტრო ორგანიზაციების ჩამოყალიბებასა და წევრ ორგანიზაციებს შორის თანამშრომლობას. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის ფარგლებში მოქმედებს სხვადასხვა ფუნქციური დანიშნულების კომიტეტები და საბჭოები.

2. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების ფონდი (IFRS- International Financial Reporting Standards) ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების ფონდი (IFRS) არის დამოუკიდებელი, არაკომერციული, არასამთავ-

რობო, არაპოლიტიკური ორგანიზაცია - საჯარო ინტერესების მქონე⁶. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების ფონდი (IFRS) დაფუძნებულია პოლ ვოლკერის, ამერიკელი ეკონომისტის, რომელმაც შემდეგ IFRS-ის სამეურვეო საბჭოს თავმჯდომარეობა მიიღო და სერ დევიდ ტვიდის, შეფასების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს ხელმძღვანელის მიერ 2000 წელს ლონდონში.⁷ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების ფონდის (IFRS) ძირითადი მიზანია შეიმუშაოს ერთი გლობალური საბუღალტრო მოდელი; განავითაროს ერთიანი, მაღალი ხარისხის, შესასრულებლად გასაგები და მსოფლიოში აღიარებული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS). IFRS ფონდი ასევე ვალდებულია მცირე და საშუალო ბიზნესის ხელშეწყობის მიზნით, უზრუნველყოს მათზე მორგებული IFRS სტანდარტების გავრცელება.

3. სერტიფიცირებულ ნაფიც ბუღალტერთა ასოციაცია (ACCA). სერტიფიცირებულ ნაფიც ბუღალტერთა ასოციაცია დაფუძნებულია 1904 წელს დიდ ბრიტანეთში, მისი შტაბბინა განთავსებულია გლაზგოში. გაერთიანებული ერების ორგანიზაცია ACCA-ის პროფესიულ ბუღალტრულ კვალიფიკაციას აღიარებს, როგორც გლობალურ სტანდარტს. იგი არის პროფესიონალ ბუღალტერთა საერთაშორისო ორგანიზაცია. მისი მიზანია მსოფლიოს მასშტაბით ბუღალტრული აღრიცხვის, ფინანსებისა და მენეჯმენტის სფეროში მაღალი კვალიფიკაციის კადრების მომზადება და ქვეყნებში მცირე და საშუალო ბიზნესის ხელშეწყობის მიზნით ბუღალტერთა კადრების კვალიფიკაციის ამაღლება. ACCA თანამშრომლობს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია IFAC-თან. ACCA არის მსოფლიოში ერთ-ერთი უდიდესი და სწრაფად მზარდი საერთაშორისო ბუღალტრული ორგანიზაცია.

2.1.1. აუდიტის რეგულირების საერთაშორისო მიმართულებები და ევროდი-რექტივების მოთხოვნები

თანამედროვე ეტაპზე გლობალური ბიზნესის ადმინისტრირების ძირითადი აქცენტი მიმართულია ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირების ჰარმონიზაციაზე. მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყანა აღრიცხვისა და აუდიტის სისტემის რეგულირების თავისებურებისა და რეგლამენტაციის ხარისხის მიუხედავად, ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში ეყრდნობა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს (ფასს), ხოლო აუდიტის სფეროში - აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს (ასს) და თითოეული ქვეყნის რეგულირების სისტემა, მეტნაკლებად, ამ სტანდარტებთან არის კოორდინირებული. ყველა ქვეყანაში სხვადასხვა დონის სიმკაცრის ადგილობრივი მარეგულირებელი სისტემა მოქმედებს, რომელიც არეგულირებს კომპანიების ფინანსური ანგარიშგების წარმოებისა და აუდიტის ჩატარების

⁶ <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history>

⁷ "Annual Report of the IFRS Trustees Foundation" (PDF). Archived from the original(PDF) on September 11, 2015.

საკითხებს. ამგვარი რეგულირება შეიძლება სავალდებულო ხასიათის იყოს, ან მოცემული ქვეყნის მარეგულირებელი ან პროფესიული ორგანიზაციების მიერ გამოშვებული ოფიციალური დოკუმენტების საფუძველზე ხორციელდებოდეს.

ზოგადად, კომპანიების ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეგულირება ხორციელდება:

1. **კანონმდებლობის**, მათ შორის საგადასახადო კანონმდებლობის მეშვეობით;
2. ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის **სტანდარტებით**, ამ სტანდარტების ინტერპრეტაციებითა და კომენტარებით, რომლებიც დადგენილია სათანადო პროფესიული ორგანიზაციების მიერ.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების საერთაშორისო მიმართულებებია:

1. **კანონმდებლობით რეგულირება.**

ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის კანონმდებლობით რეგულირება მოიცავს:

ა) **თვითრეგულირებას**. კანონმდებლობით რეგულირების სფეროში მნიშვნელოვანია თვითრეგულირებადი აღიარებული პროფესიული ორგანიზაციების როლი. პროფესიული თვითრეგულირების პირობებში სახელმწიფო ახორციელებს რეგულირების ზედამხედველობას (რეგულირებაში სახელმწიფოს მონაწილეობა პროფესიულ თვითრეგულირებაზე **მონიტორინგის** მეშვეობით).

ბ) **სახელმწიფო (საჯარო) ზედამხედველობა**. ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირების სფეროში საჯარო ზედამხედველობის მიზანია საზოგადოებრივი ნდობისა და ხარისხიანი ფინანსური ანგარიშგების სანდოობის მიღწევა. პროფესიონალი ბუღალტრები (აუდიტორები) ზრდიან ფინანსური ანგარიშგების სანდოობის ხარისხს, თუკი ისინი, რომლებიც აუდიტორის დასკვნას ეყრდნობიან, დარწმუნებულნი არიან, რომ აუდიტორმა თავისი სამუშაო დადგენილი სტანდარტების შესაბამისად შეასრულა.

ისტორიულად, აუდიტორულ საქმიანობაზე ზედამხედველობა თვითრეგულირების ფორმას იღებდა. ასეთ **მიდგომაში** ხშირად გამოუყენებიათ ექსპერტული მიმოხილვა ფირმის საქმიანობის გარე შეფასების პარალელურად, რომელსაც სხვა პრაქტიკოსი პროფესიონალები ასრულებდნენ და შესაბამის ანგარიშს წარუდგენდნენ თვითრეგულირებადი ორგანიზაციის საბჭოს, თუმცა ბოლო წლებში **რეგულირების სისტემები განვითარდა**, დამოუკიდებელ ზედამხედველობაზე გაზრდილი მოთხოვნის შესაბამისად. შედეგად წარმოიშვა ეროვნული რეგულატორების ჩამოყალიბების **ტენდენცია**, უფრო თანამიმდევრული და გლობალური მასშტაბებით. ეს ტენდენცია გაძლიერდა **ევროკავშირის მე-8 დირექტივის** მიღების შემდეგ 2006 წლის ივნისში. ევროკავშირის მე-8 დირექტივა შეეხება **სავალდებულო აუდიტის ჩატარების** საკითხებს და საჯარო ზედამხედველობისა და ხარისხის უზრუნველყოფას. მე-8 დირექტივას შესაბამისობაში მოჰყავს სავალდებულო აუდიტის საკითხები ევროკავშირის

მასშტაბით და ადგენს აუდიტორულ საქმიანობაზე საჯარო **ზედამხედველობისა და ხარისხის უზრუნველყოფის პრინციპებს.**

საზედამხედველო ორგანოში რეგისტრაცია და რეგისტრაციის შენარჩუნება აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების წინაპირობებია. **საზედამხედველო ორგანოების სტრუქტურა და ფუნქციები** სხვადასხვა ქვეყანაში სხვადასხვაგვარია, მაგრამ, ზოგადად, დამოუკიდებელ სახელმწიფო საზედამხედველო ორგანოებს, კანონმდებლობით, მეტი ფუნქციების შესრულება აქვთ განსაზღვრული, კერძოდ:

- უფლებამოსილი სახელმწიფო საზედამხედველო ორგანო ნიშნავს **საბჭოს** შემადგენლობას, რომელსაც რეგულირების პროცესის **აღმასრულებლის ფუნქცია** აკისრია;
- **აუდიტური კომპანიების რეგისტრაციისა და ანგარიშგების** მოთხოვნის ფუნქცია, რომელიც მოიცავს თითოეული აუდიტური კომპანიის მიერ სპეციფიკური ინფორმაციის მიწოდებას პირველადი რეგისტრაციისთვის და ასევე მოითხოვს პერიოდულ ანგარიშგებას, საკუთარი საქმიანობის შესახებ;
- **ზედამხედველობის (ინსპექტირების) ფუნქცია**, რომლის ფარგლებშიც ტარდება პროფესიული ორგანიზაციების საქმიანობის **მონიტორინგი** და დაინტერესებულ საზოგადოებას შედეგების შესახებ წარედგინება ანგარიში;
- **დისციპლინარული მოკვლევისა და სანქციების** გატარების ფუნქცია, რომლის ფარგლებშიც ხდება პროფესიონალურ სტანდარტებთან და სხვა მოთხოვნებთან შეუსაბამობის შემთხვევების მოკვლევა და სანქციებზე რეკომენდაციის გაცემა.

2. რეგულირება ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის სტანდარტებით

ცალკეულ ქვეყანაში ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის სტანდარტებით რეგულირების საქმეში გადამწყვეტ როლს ასრულებს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (ბსფ). თითქმის ყველა ქვეყნის სტანდარტებით რეგულირებაში, სხვადასხვა ფორმით, გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს) და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს).

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები გამოცემულია აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტის (IAPC) მიერ, რომელიც არის ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის საბჭოს მუდმივმოქმედი კომიტეტი. 2012 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციაში (ბსფ) გაერთიანებულია 173 წევრი ორგანიზაცია 129 ქვეყნიდან.

ბსფ-ის წევრობა ავტომატურად ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IASS) წევრობასაც გულისხმობს, რომელიც დაფუძნებულია ლონდონში. ეს ორი ორგანიზაცია ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელია. პირველი (IAPC) დაკავშირებულია აუდიტთან, მეორე – (IASS) ბუღალტრულ აღრიცხვასთან.

აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტი გამოსცემს აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების სტანდარტებსა და დებულებებს, რათა გაუმჯობესდეს აუდიტის პრაქტიკისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ერთგვაროვნების ხარისხი მსოფლიო მასშტაბით.

აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტის სახელმძღვანელო რეკომენდაციები ორ კატეგორიად იყოფა:

1. **აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს), რომელიც** შეიცავს ძირითად პრინციპებსა და პროცედურებს შესაბამის სახელმძღვანელო მითითებებთან ერთად;
2. **აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულებები (ასპდ),** რომლის დანიშნულებაცაა პრაქტიკული დახმარება გაუწიოს აუდიტორებს სტანდარტების დანერგვის პროცესში და ხელი შეუწყოს საუკეთესო პრაქტიკის დამკვიდრებას. ამ დებულებებს არ გააჩნიათ სტანდარტების უფლებამოსილება.

აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტი მჭიდროდ თანამშრომლობს თავის წევრებთან და ეროვნული სტანდარტების შემუშავებელ ორგანოებთან, რათა მიღწეულ იქნეს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების აღიარება. წევრი ორგანიზაციები სულ უფრო მეტად ცდილობენ, რომ ეროვნული პოზიციები დაუახლოვდეს საერთაშორისო პოზიციას ამ საკითხებში, ვინაიდან ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციამ და აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტმა გავლენა და აღიარება მოიპოვეს.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად რეგულირების უპირატესობებია:

- **საინვესტიციო ბაზრის შეფასება და განვითარების ხელშეწყობა.** ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად მომზადებული ინფორმაცია, კომპანიისა და მისი კონკურენტების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, მენეჯერებსა და ინვესტორებს საინვესტიციო შესაძლებლობების განსაზღვრასა და შეფასებაში ეხმარება. ეკონომიკურ სივრცეში საიმედო და ხელმისაწვდომი ინფორმაციის არარსებობა აბრკოლებს ადამიანური და ფინანსური კაპიტალის გადანაცვლებას წაგებიანი სექტორებიდან პერსპექტიული, მაღალშემოსავლიანი სექტორებისკენ. ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის ინფორმაცია, რომელიც საიმედოობითა და ანგარიშვალდებულებით ხასიათდება, ქმედუნარიანი საინვესტიციო ბაზრის ჩამოყალიბების წინაპირობაა;

- **მმართველობის როლის გაზრდა.** საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაცია ეკონომიკური საქმიანობის სტიმულირებას ახდენს მისი მმართველობითი როლის გაზრდით. საინვესტიციო შესაძლებლობების განსაზღვრა აუცილებელია, თუმცა არასაკმარისია რესურსების ეფექტიანი განაწილების უზრუნველსაყოფად. ობიექტური, სარწმუნო ფინანსური ინფორმაცია ხელს უწყობს აქციონერთა მონიტორინგს და მათი უფლებების ეფექტურ განხორციელებას. ამავდროულად, იგი შესაძლებლობას აძლევს დირექტორებს, გაზარდონ სააქციო ღირებულება მენეჯერული გადაწყვეტილებებისა და საქ-

მიანობის რაციონალური შეფასებით, მეთვალყურეობით და შესაბამისი სანქციების გატარებით;

- **რისკის შემცირება.** ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ინფორმაცია ეკონომიკური საქმიანობის სტიმულირებას ახდენს რისკების შემცირებით. კომპანიის აქტივების ლიკვიდურობა მისი კაპიტალის ღირებულებაზე ახდენს ზეგავლენას. კომპანიის მიერ მაღალი ხარისხის სანდოობისმქონე ფინანსური ინფორმაციის დროული გასაჯაროება ამცირებს ინვესტორთა (ანკრედიტორთა) წაგების რისკს, რაც ხელს უწყობს კაპიტალის ბაზრებზე მეტი ფინანსური სახსრების მოზიდვას ან/და ზრდის მათზე წვდომის შესაძლებლობებს.

ამრიგად, ფინანსური ანგარიშგების, აუდიტისა და კორპორაციული მართვის რეგულირებას შორის მჭიდრო კავშირია და აუდიტის რეგულირება განიხილება არა განყენებულად, არამედ კომპანიების ფუნქციონირების გარემოსა და ანგარიშგების პროცესის ჭრილში.

კანონმდებლობა აუდიტისა და ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებ საინვესტიციო გარემოს ფორმირებაში ორ მნიშვნელოვან როლს ასრულებს. ერთი მხრივ, კანონი ხშირად აყალიბებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ძირითად კრიტერიუმებს (მაგ., ზუსტი და სამართლიანი სურათის შექმნა). მეორე მხრივ, იგი კანონის აღსრულების პასუხისმგებლობას აკისრებს სახელმწიფო უწყებას, რომელიც უფლებამოსილია, ჩამოაყალიბოს წესები საკანონმდებლო მიზნების მისაღწევად.

ცალკეული მარეგულირებელი მიზნებიდან გამომდინარე, ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნებს სხვადასხვა სახელმწიფო უწყებები აყალიბებენ: კომპანიის რეგისტრატორი კორპორაციული მართვის საკითხებს აწესრიგებს, ფასიანი ქაღალდების მარეგულირებელი უწყება – კაპიტალის ბაზრებს, ხოლო საგადასახადო უწყება – საგადასახადო საქმიანობას. მარეგულირებელი მიზნების რეალიზაციას შეიძლება ახდენდნენ სხვადასხვა კერძო ორგანიზაციებიც, მათ შორის პროფესიული საბუღალტრო დაწესებულებები და საფონდო ბირჟები.

ევროკავშირის დირექტივების მოთხოვნები ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირების სფეროში. ევროპის კომპანიების შესახებ კანონმდებლობის (მე-4, მე-7, მე-8, მე-11) დირექტივებმა, მნიშვნელოვანწილად, ჰარმონიაში მოიყვანა აუდიტისა და ბუღალტრული აღრიცხვის რეგულირების საერთაშორისო პრაქტიკა, ევროგაერთიანების წევრი ქვეყნების მასშტაბით. მე-4 დირექტივა ეხება **ფინანსური ანგარიშგების** ფორმატებს, მე-7 ფინანსური ანგარიშგების **კონსოლიდაციის საკითხებს**, მე-8 -აუდიტორთა კვალიფიკაციის მოთხოვნებს და სავალდებულო აუდიტის ჩატარების წესებს, მე-11 **ფინანსური ინფორმაციის გამჟღავნების** მოთხოვნებს. ამ დირექტივებში მოცემულია ის მინიმალური მოთხოვნები, რომლებიც გათვალისწინებული უნდა იყოს წევრი ქვეყნების ეროვნულ კანონმდებლობაში. თითოეულ წევრ სახელმწიფოს უფლება აქვს, ჰქონდეს დამატებითი მოთხოვნები, რომლებიც შესაძლოა გასცილდეს ამ მოთხოვნების ფარგლებს, მაგრამ არ შეიძლება შესაბამისი დირექტივის მოთხოვნების შერბილება.

აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები მჭიდროდ არის დაკავშირებული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებთან. აუდიტის რეგულირების ძირითადი ამოცანაა, უზრუნველყოს აუდიტორის კომპეტენტურობა და დამოუკიდებლობა, ანუ მან, ერთი მხრივ, უნდა შეძლოს ფინანსურ ანგარიშგებებში არსებითი ცდომილებებისა და ნაკლოვანებების გამოვლენა (კომპეტენტურობა) და, მეორე მხრივ, კეთილსინდისიერად აცნობოს ამის შესახებ საწარმოს ინვესტორებსა და აქციონერებს (დამოუკიდებლობა).

დღესდღეობით მთელს მსოფლიოში აუდიტის სფეროს რეგულირების კუთხით ძირითადი აქცენტი **აუდიტორთა საქმიანობის ხარისხის კონტროლზე** კეთდება. აუდიტის სტანდარტებისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო საბჭო შეიმუშავებს და აქვეყნებს ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტს (**ხკსს**), რომელიც აუდიტის პროფესიის ხარისხის კრიტერიუმებს აწესებს და ეთიკის კოდექსს მოიცავს. ხკსს-ის საფუძველზე ხდება ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგი ფორმებისათვის, რომლებიც ასრულებენ გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტსა და მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი მომსახურების გარიგებებს.

აუდიტორის პროფესიული კვალიფიკაციის აღიარება. ბულალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის პროფესიის რეგულირების ერთიან წესებში მნიშვნელოვანი ადგილი უჭირავს ბულალტერთა პროფესიულ გაერთიანებებს (ორგანიზაციებს) და მათ მიერ დადგენილ ბულალტრის/აუდიტორის პროფესიული განათლებისა და სერტიფიცირების სტანდარტებს.

საერთაშორისო მასშტაბით ბულალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების წესები ეფუძნება:

- ა) ბულალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) მიერ დადგენილ ბულალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს;
- ბ) პროფესიონალი ბულალტრის განათლების სტანდარტებს;
- გ) პროფესიული მომსახურების ხარისხის კონტროლის შემოწმების სტანდარტებს;
- დ) პროფესიული ეთიკის კოდექსსა და სხვა ნორმებს, რაც განაპირობებს მსოფლიო მასშტაბით პროფესიის ჰარმონიზაციის შესაძლებლობას.

პროფესიონალ ბულალტრად აღიარებისათვის აუცილებელი პირობაა ბულალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) მიერ დადგენილი პროფესიული განათლებისა და კვალიფიკაციის მოთხოვნების დაკმაყოფილება. „ანგლოსაქსურენოვან“ ქვეყნებში ბულალტრის პროფესიას უფრო ფართო მნიშვნელობა აქვს მინიჭებული და მოიცავს ბულალტრულ აღრიცხვას, აუდიტს და საკონსულტაციო მომსახურებას საგადასახადო საკითხებში. ამდენად, ამ ქვეყნებში დადგენილი წესების (ნორმების) უმეტესობა ეხება ყველა პროფესიონალს და პროფესიონალი ბულალტერი, არის აუდიტორი. სხვაგვარად: **აუდიტორი არის პროფესიონალი ბულალტერი**, რომელსაც აქვს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში არსებითი შეფასების პასუხისმგებლობა, ან დელეგირებული პასუხისმგებლობა. ამიტომ, პროფესიონალი ბულალ-

ლტრისა და აუდიტორის სერტიფიცირებისა და კვალიფიკაციის აღიარების ძირითადი მოთხოვნები ერთი და იგივეა”.

რაც შეეხება სხვა ქვეყნებს, აქ ეს პროფესიები გამოცალკევებულია და, როგორც წესი, რეგულირებას ექვემდებარება მხოლოდ სავალდებულო (ფინანსური ანგარიშგების) აუდიტი და ამ სფეროში დასაქმებული აუდიტორები.

პირი, რომელიც აკმაყოფილებს პროფესიონალი ბუღალტრის კვალიფიკაციის მოთხოვნებს, შეიძლება **პროფესიულ მომსახურებას** ეწეოდეს როგორც აუდიტის, ასევე ბუღალტრული აღრიცხვის, საგადასახადო დაბეგვრის, ფინანსური მენეჯმენტისა და სხვა ანალოგიურ სფეროებში.

ზოგიერთ ქვეყანაში პროფესიონალი ბუღალტერი მოიხსენიება ნაფიც ბუღალტრად, სერტიფიცირებულ ბუღალტრად, სერტიფიცირებულ ნაფიც ბუღალტრად ან სხვა სახელწოდებით, თუმცა სერტიფიცირებისა და კვალიფიკაციის მოთხოვნები იგივეა, რაც პროფესიონალი ბუღალტრებისთვის, ხოლო საერთაშორისო სტანდარტებსა და სახელმძღვანელო ლიტერატურაში, პროფესიონალი ბუღალტრების მომსახურების სფეროს განხილვისას, ძირითადად, გამოიყენება ორი ტერმინი: „ბიზნესში დასაქმებული პროფესიონალი ბუღალტერი“ და “საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტერი” (აუდიტორი).

ამჟამად, ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის წევრი 2,5 მლნ პროფესიონალი ბუღალტრიდან მეტი ნაწილი დასაქმებულია ბიზნესში ან ვაჭრობაში, მრეწველობაში, სახელმწიფო სექტორში, განათლების სისტემასა და არაკომერციულ სექტორში. მათი სამუშაო, ცოდნა, გამოცდილება და პასუხისმგებლობა მნიშვნელოვნად განსხვავებულია.

ყველაზე ტიპური თანამდებობები, რომლებიც ამჟამად ბიზნესში დასაქმებულ პროფესიონალ ბუღალტრებს უკავიათ, არის საფინანსო განყოფილების უფროსი, ფინანსური დირექტორი, ფინანსური კონტროლიორი, ფინანსური ანალიტიკოსი, ხაზინადარი, საინფორმაციო განყოფილების უფროსი, ინვესტორებთან ურთიერთობის მუშაკი, დაგეგმვის მენეჯერი, სტრატეგიული ანალიტიკოსი, მთავარი ბუღალტერი, მმართველობითი აღრიცხვის ბუღალტერი, ფინანსური ბუღალტერი, დანახარჯთა აღმრიცხველი, კონსოლიდაციის ბუღალტერი, შიდა აუდიტორი, პროექტის მენეჯერი, პროგრამის მენეჯერი. გარდა ამისა, ბიზნესში დასაქმებულ ბევრ პროფესიონალ ბუღალტერს უფრო ზოგადი მმართველობითი ფუნქციები და პასუხისმგებლობა აქვთ დელეგირებული, მაგალითად, საოპერაციო დირექტორის, მთავარი აღმასრულებლის, თავმჯდომარის, არააღმასრულებელი დირექტორის.

კორპორაციის მართვის პრინციპები მოითხოვს სათანადო წონასწორობის დამყარებას, ერთი მხრივ, კორპორაციულ მართვასა და შესაბამისობას შორის და, მეორე მხრივ, ბიზნესის წარმართვასა და ღირებულების შექმნას შორის. ბიზნესში დასაქმებული პროფესიონალი ბუღალტრები მთავარ როლს თამაშობენ ამ ორ ასპექტს შორის რეგულირებისა და წონასწორობის ოპტიმიზაციაში.

პროფესიონალი ბუღალტრების მნიშვნელოვანი ნაწილი დასაქმებულია აუდიტის სფეროში (საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტერი) - ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, საბუღალტრო მომსახურება, საკონსულტაციო მომსახურება ფინანსური მენეჯმენტისა და საგადასახადო დაბეგვრის საკითხებში და სხვ. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დასაქმებული პროფესიონალები-სათვის მოითხოვება კვალიფიკაციის დამატებითი მოთხოვნები, რომელიც განსაზღვრულია განათლების მე-7 სტანდარტით.

განათლების სტანდარტების სქემა

| | განათლების სტანდარტის შინაარსი | განათლების სტანდარტის (გს) № |
|----|--|------------------------------|
| 1. | პროფესიონალ ბუღალტერთა სერტიფიცირების პროგრამაში ჩართვის წინაპირობა | გს-1 |
| 2. | პროფესიონალი ბუღალტრის განათლების პროგრამის თემატიკა | გს-2 |
| 3. | პროფესიული უნარ-ჩვევები | გს-3 |
| 4. | პროფესიული ფასეულობა, ეთიკა და ქცევა | გს-4 |
| 5. | პრაქტიკული გამოცდილების მოთხოვნები | გს-5 |
| 6. | პროფესიული შესაძლებლობებისა და კომპეტენტურობის შეფასება | გს-6 |
| 7. | აუდიტის სფეროში დასაქმებული (საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული) პროფესიონალი ბუღალტრის კომპეტენციის მოთხოვნები | გს-7 |
| 8. | პროფესიული განვითარების გაგრძელება - განგრძობითი სწავლების პროგრამა და პროფესიული კომპეტენციის შენარჩუნება | გს-8 |

2.2. საქართველოში აუდიტის რეგულირების პრაქტიკა და განვითარების ტენდენციები

საქართველოში მე-20 საუკუნის 90-იან წლებამდე უცნობი იყო აუდიტის რეგულირების მსოფლიო პრაქტიკა, რადგან მხოლოდ კონტროლისა და რევიზიის ინსტიტუტი არსებობდა და მისი საკანონმდებლო რეგულირება, საბჭოთა კავშირში შემავალი ყველა ქვეყნისათვის, ცენტრალიზებულად ხორციელდებოდა. დამოუკიდებლობის გამოცხადების შემდეგ, როდესაც 1991-1995 წლებში საქართველოში შეუქცევადი ხასიათი მიიღო საბაზრო ურთიერთობებზე გადასვლის პროცესმა, გარდაუვა-

ლი გახდა ბუღალტრული აღრიცხვისა და კონტროლის სისტემის გარდაქმნა, საერთაშორისო პრაქტიკისა და ქვეყნის ეკონომიკაში მიმდინარე პროცესების შესაბამისად.

აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების სისტემის შეფასება. მიუხედავად იმისა, რომ ცივილიზებულ მსოფლიოში აუდიტის სამსახური საუკუნეების განმავლობაში ვითარდებოდა და იგი საბაზრო ეკონომიკის განუყოფელ ინსტიტუტად განიხილება, საქართველოში თანამედროვე აუდიტის წესების ჩამოყალიბების ათვლის წერტილად შეიძლება ჩაითვალოს 1995 წელი, როდესაც საქართველოს პარლამენტმა 1995 წლის 7 თებერვალს მიიღო **საქართველოს რესპუბლიკის კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“** და ფუნქციონირება დაიწყო საქართველოს პარლამენტთან არსებულმა აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, რომელიც შეიქმნა საქართველოს პარლამენტის 1995 წლის 30 ივნისის დადგენილების - „საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს შესახებ“ - საფუძველზე.

აუდიტორული საქმიანობის საბჭომ 1999 წელს ქართულ ენაზე გამოსცა და სამოქმედოდ დაამტკიცა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ მომზადებული „აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები“. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სამოქმედოდ შემოღების შემდეგ, საქართველოში აუდიტის ორგანიზაცია და პრაქტიკა მსოფლიოში დაგროვილი გამოცდილების მიმართულებით წარიმართა, მაგრამ აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების სრულყოფა ჯერ კიდევ დიდი სამუშაოების ჩატარებას მოითხოვდა:

საბაზრო ეკონომიკის გარდამავალ ეტაპზე, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირების სფეროში ზემოაღნიშნული რეალობიდან გამომდინარე, რამდენიმე წელი მიმდინარეობდა დისკუსია პარლამენტის, მთავრობის, მარეგულირებელი ორგანოებისა და პროფესიის წარმომადგენლებს შორის, საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის მარეგულირებელი საკანონმდებლო ბაზის სრულყოფისა და საერთაშორისო პრაქტიკასთან შესაბამისობაში მოსაყვანად. აღნიშნული მიმართულებით მნიშვნელოვანი სამუშაოები ჩატარდა პროფესიული და დონორი ორგანიზაციების მიერ.

GEAR პროექტისა და საქართველოს ბაფის თანამშრომლობის ფარგლებში 1998-2001 წლებში განხორციელდა მნიშვნელოვანი ღონისძიებები, რომლებმაც საქართველოში საერთაშორისო სტანდარტებზე გადასვლის კურსი შეუქცევადი გახადა. ერთობლივად განხორციელებული საქმიანობიდან უმთავრესი იყო: „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ“ **საქართველოს კანონის მიღება**; ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ქართულ ენაზე თარგმნა; სტანდარტების გამოყენების **სახელმძღვანელო ლიტერატურის** მომზადება; საერთაშორისო სტანდარტებში ლექტორების გადამზადება ქვეყნის მასშტაბით; ბუღალტერთა გადამზადებისა და **პროფესიული სერტიფიცირების პროგრამების** შექმნა და ამოქმედება.

ზემოაღნიშნული ერთობლივი საქმიანობის შედეგად შესაძლებელი გახდა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) წევრობის კრიტერიუმების დაკმა-

ყოფილება და 2000 წლის მაისში საქართველოს ბაფი გახდა პირველი პროფესიული ორგანიზაცია, პოსტსაბჭოთა ქვეყნებიდან, რომელმაც მიიღო IFAC-ის ნამდვილი წევრის სტატუსი.

შესაბამისად, „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ“ საქართველოს კანონის მოთხოვნების შესაბამისობაში ბუღალტრული აღრიცხვის მარეგულირებელი ნორმატიული ბაზის ჩამოყალიბებით, ქვეყანა მნიშვნელოვნად დაუახლოვდა რეგულირების საერთაშორისო პრაქტიკას, რომელიც არსებით წინაპირობად გვევლინება აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით რეგულირების დასამკვიდრებლად.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით რეგულირების ტენდენციები. საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფოს მიერ რეგულირების მიზნით, 1996 წლის ივნისში შეიქმნა აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო მარეგულირებელი ორგანო - საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო. საქართველოს კანონით „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ (1995 წ.) განისაზღვრა აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირების ძირითადი პრინციპები, მათ შორის, აუდიტორული საქმიანობის საკანონმდებლო უზრუნველყოფისა და აუდიტორთა ატესტაციისა და ლიცენზირების წესები, ასევე, დამკვეთსა და აუდიტორს შორის ურთიერთობების მარეგულირებელი ნორმები, აუდიტის ჩატარებისა და შედეგების წარდგენის წესები და აუდიტის მარეგულირებელ მთლიან სისტემაში ზემოაღნიშნული სახელმწიფო მარეგულირებელი ორგანოს როლი და ფუნქციები.

აუდიტორული საქმიანობის საბჭომ შეიმუშავა აუდიტორთა სერტიფიცირების საკვალიფიკაციო პროგრამა და 1996 წლის აგვისტოდან დაიწყო აუდიტორთა სერტიფიცირების პროცესი. 1998 წლის პირველ ნახევარში ქართულ ენაზე ითარგმნა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ გამოცემული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები. ამავე წლის ივნისში საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის (ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის) მარეგულირებელ ნორმატიულ ბაზად აღიარებულ იქნა ბსფ-ის მიერ გამოცემული ასს-ები [6].

წინა საუკუნის 90-იანი წლების მეორე ნახევრიდან (1995-2004 წლები) ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში განხორციელებულ ცვლილებებს შეიძლება რეფორმის პირველი ეტაპი ვუწოდოთ. პირველ ეტაპზე ძირითადი ძალისხმევა მიმართული იყო ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროს ინსტიტუციური ცვლილებების, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა და პროფესიული სერტიფიცირების პროგრამების დასაწერად.

შესაბამისად, რეფორმის პირველ ეტაპზე საქართველოს ეკონომიკური და კორპორაციული მართვის პრაქტიკის განვითარების დონეზე, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში დამკვიდრებული საკანონმდებლო მოთხოვნები არათუ შეესაბამებოდა საერთაშორისო პრაქტიკას და აკმაყოფილებდა ფინანსური ინფორმაცი-

ის წარდგენის მოთხოვნებს, არამედ მნიშვნელოვნად უსწრებდა კიდევ ქვეყნის ეკონომიკური განვითარების დონეს.

საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირების რეფორმის პერიოდში გამოიკვეთა სამი ეტაპი:

პირველ ეტაპი, რეგულირების ცენტრალიზებული (საბჭოთა) სისტემის საბაზრო ეკონომიკის მოთხოვნებთან მისადაგების მცდელობა (1990-1994 წწ), სადაც, ბუღალტრული აღრიცხვის რეგულირება, ინერციის ძალით, საბჭოთა პერიოდის ნორმატიული აქტებით ხორციელდებოდა, ხოლო აუდიტის ცნება და მით უმეტეს აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი ნორმები არ არსებობდა და კონტროლი ხორციელდებოდა საბჭოთა პერიოდის ნორმატიული აქტების საფუძველზე;

მეორე ეტაპი, საბაზრო ეკონომიკის პრინციპების შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროს მარეგულირებელი საკანონმდებლო ბაზის შექმნა (1995-1999 წწ), რომელიც საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირების სფეროში ისტორიულ ეტაპად უნდა ჩაითვალოს. ქვეყნის მრავალსაუკუნოვან ისტორიაში პირველად მოხერხდა დამოუკიდებელი საკანონმდებლო ბაზის შექმნა (კერძოდ, საქართველოს კანონები, როგორცაა: „მეწარმეთა შესახებ“, „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების შესახებ). აღნიშნული კანონებით საქართველომ აღიარა ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები; შემოიღო პროფესიული თვითრეგულირებისა და პროფესიული სერტიფიცირების პრაქტიკა, განსაზღვრა საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვის ღონისძიებები, რითიც მნიშვნელოვნად დაუახლოვდა რეგულირების საერთაშორისო პრაქტიკას.

მესამე ეტაპი, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის მარეგულირებელი კანონების მოთხოვნების პრაქტიკაში დამკვიდრება და საკანონმდებლო ბაზის შემდგომი სრულყოფის ღონისძიებების ფორმირება (2000-2016წ.წ.). ამ ეტაპზე გამოკვეთილია პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციისა და დონორი ორგანიზაციების მნიშვნელოვანი წვლილი ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის მარეგულირებელი საკანონმდებლო ბაზის სრულყოფის სფეროში.

პროფესიული განვითარების გაგრძელება. პროფესიონალ ბუღალტრად აღიარების შემდეგ, პირი ვალდებულია გახდეს პროფესიული ორგანიზაციის ნამდვილი წევრი და, წევრობის შენარჩუნების მიზნით, დაიცვას წევრობის შესახებ დადგენილი მოთხოვნები. წევრობის შენარჩუნებისა და პროფესიული განვითარების გაგრძელების მთავარი პირობაა ყოველწლიური განგრძობითი განათლების მიღება. სავალდებულო განგრძობითი განათლების მიზანია, პროფესიონალ ბუღალტრებს დაეხმაროს, პროფესიული კომპეტენციის განვითარებით უზრუნველყონ საზოგადოების ინტერესების შესაბამისად მაღალი ხარისხის მომსახურების გაწევა. პროფესიული განვითარების გაგრძელების მისაღწევად გამოიყენება ორი მიდგომა:

1. დასწრებაზე დაფუძნებული მიდგომა განსაზღვრავს ყოველწლიური სასწავლო პროგრამის თემატიკას და მოცულობას, რომელიც განიხილება კომპე-

ტენტურობის სათანადოდ განმავითარებლად და შემნარჩუნებლად. დასწრებაზე დაფუძნებული პროფესიული განვითარების გაგრძელებას ექვემდებარება პროფესიონალი ბუღალტერი, რომელიც ვერ მოახდენს პროფესიული კომპეტენტურობის განვითარებისა და შენარჩუნების დემონსტრირებას, შედეგზე დაფუძნებული მიდგომით. დასწრებაზე დაფუძნებული მიდგომით პროფესიული განვითარების გაგრძელების უზრუნველსაყოფად პროფესიული ორგანიზაცია მსურველი პროფესიონალი ბუღალტრებისათვის აწყობს სემინარს წელიწადში ერთხელ. ყოველწლიური სემინარების საათობრივი დატვირთვა შეადგენს 40 აკადემიურ საათს.

2. შედეგზე დაფუძნებული მიდგომა პროფესიონალი ბუღალტრებისაგან შედეგის მიხედვით მოითხოვს იმის დემონსტრირებას, რომ ისინი დამოუკიდებლად ინვითარებენ და ინარჩუნებენ პროფესიულ კომპეტენტურობას. შედეგზე დაფუძნებული სისტემისათვის კომპეტენტურობის განვითარების ან შენარჩუნების ობიექტური შეფასება არის კომპეტენტურობის დადასტურება. დადასტურება უნდა უზრუნველყოს უფლებამოსილმა წყარომ, რომელიც ამტკიცებს, რომ კომპეტენტურობა განვითარებული და შენარჩუნებული იყო საფუძვლიანი მეთოდებისა და ტექნოლოგიების გამოყენებით. მტკიცებულება შესაძლოა იყოს მრავალფეროვანი, მათ შორის:

- ა) ნაწერი ან გამოქვეყნებული მასალის შეფასება რეცენზენტის მიერ;
- ბ) პროფესიული სტატიის ან სამეცნიერო-კვლევითი ნაშრომის პუბლიკაცია;
- გ) პერიოდული განმეორებითი გამოცდა;
- დ) პროფესიული ან სხვა კვალიფიკაცია და სხვ.

მონიტორინგი და სანქცია. პროფესიონალი ბუღალტრის მიმართ დადგენილი მოთხოვნების შესრულებაზე პროფესიული ორგანიზაცია ახორციელებს სისტემატურ შემოწმებას და ადგენს შესაბამის სანქციას ან იღებს ადმინისტრაციულ ზომებს, რომლის ბოლო საფეხურია წევრობიდან გარიცხვა და პროფესიონალი ბუღალტრის სტატუსის შეჩერება. მონიტორინგის მიზანია დადგინდეს, თუ როგორი პასუხისმგებლობით ეკიდებიან სერტიფიცირებული პირები პროფესიული კომპეტენციის განვითარებასა და შენარჩუნებას.

2.2.1. კერძო სექტორის აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი ნორმატიული აქტები

თანამედროვე ეკონომიკის საბაზრო ურთიერთობაზე გადასვლას მოჰყვა საკუთრების ფორმების ახალი ორგანიზაციული სტრუქტურების მრავალფეროვნება. საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლასთან ერთად შეიცვალა საგარეო ეკონომიკური ურთიერთობებიც. სამეურნეო სუბიექტებმა დაიწყეს ისეთი საქმიანობა, რაც საბჭოთა კავშირის დროს სახელმწიფო ორგანიზაციების პრეროგატივად ითვლებოდა. უპირველეს ყოვლისა, სამეურნეო სუბიექტებმა დამოუკიდებლად დაიწყეს პროდუქციის

იმპორტი, და შემდეგ კი ექსპორტიც. საგარეო ეკონომიკური ურთიერთობის ეს ნიშა კერძო კომპანიებმა წარმატებით აითვისეს და ავითარებენ მას.

საკანონმდებლო ბაზის არ არსებობამ და ბაზრის მოთხოვნებმა განაპირობა კონტროლის ახალი მექანიზმების შემოღება. განვითარებულ ქვეყნებში კონტროლის ერთ-ერთ წარმატებულ მექანიზმად ჩამოყალიბდა აუდიტი, რომელიც წარმოადგენს საწარმოს ეკონომიკური რესურსებისა და მათი ფორმირების წყაროების, სამეურნეო ფაქტების ცვლილებების შესახებ ინფორმაციის სანდოობის და სიზუსტის დადგენას. აუდიტი გვაძლევს საშუალებას, განისაზღვროს სამეურნეო სუბიექტის ქონება, მთლიანი კაპიტალი, შემოსავლები, ხარჯები და საბოლოო ფინანსური შედეგის უტყუარობა.

ამ წარმატებულმა პრაქტიკამ განაპირობა საქართველოშიც აუდიტის დარგის განვითარების ხელის შეწყობა. მიღებულ იქნა საქართველოს კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ (1995 წელი), რომელმაც განსაზღვრა აუდიტის ჩატარების სავალდებულო და ნებაყოფლობითი სახეობები. მისი ჩატარების ფორმა კი განისაზღვრება არამართო სახელმწიფოებრივი, არამედ არასახელმწიფოებრივი კონტროლის სახით.

აუდიტი შესაძლოა განვიხილოთ, როგორც მმართველობითი ფუნქციის წარმატებით განხორციელების აუცილებელი პირობა. აღსანიშნავია, რომ აუდიტი ეს არის დამოუკიდებელი ფუნქცია, რომლის მეშვეობითაც ხორციელდება ობიექტის ფუნქციონირების პროცესისა და მასთან დაკავშირებული გადაწყვეტილებების შესაბამისობის შემოწმება. სწორი გადაწყვეტილების მისაღებად საჭიროა სრულყოფილ და ზუსტ ინფორმაციას ფლობდნენ, როგორც სახელმწიფო სტრუქტურები, ისე სამეურნეო სუბიექტები. როდესაც აუდიტის არეალი სცილდება ქვეყნის საზღვრებს, გასათვალისწინებელია, როგორც ადგილობრივი კანონმდებლობა, ისე საერთაშორისო და იმ ქვეყნის კანონმდებლობა, რომელთანაც გვაქვს საქმიანი ურთიერთობები. ამრიგად, აუდიტი უნდა ჩატარდეს მაღალკვალიფიციური სპეციალისტების მიერ. მათ მიერ მომზადებული დასკვნები არის ქვეყნის ეკონომიკური ზრდისა და მდგრადობის საწინდარი.

ფინანსური აუდიტი წარმოადგენს საფინანსო საბუღალტრო საქმიანობის შემოწმებას, მის შესაბამისობას კანონმდებლობასთან და საერთაშორისო სტანდარტებთან. თანამედროვე აუდიტი გვევლინება სახეცვლილად და მოიცავს შემოწმების სხვადასხვა ფორმას, როგორც საფინანსო შემოწმებას, ისე კომპანიის სტრუქტურული და შიდა პროცესების შემოწმებას. ბოლო წლებში აუდიტმა სწრაფი პროგრესი განიცადა.

აუდიტორული საქმიანობის საფუძველს საკანონმდებლო ნორმატიული ბაზისა და მაკონტროლებელი ორგანოების ფუნქციონირება წარმოადგენს.⁸ აღრიცხვისა და აუდიტის მარეგულირებელი ადგილობრივი ორგანოებია: სახელმწიფო აუდიტის

⁸ www.saras.gov.ge

სამსახური, საჯარო აუდიტის ინსტიტუტი, საქართველოს საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების საბჭო, ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური.

საქართველოში აუდიტორული საქმიანობა რეგულირდება შემდეგი საკანონმდებლო-ნორმატიული აქტებითა და სხვა მარეგულირებელი დოკუმენტებით:

1. საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ (25.06.2016);
2. ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის დებულება;
3. ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის საბჭოს დებულება;
4. ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის განხორციელების წესი;
5. სერტიფიცირებული ბუღალტრების ერთიანი რეესტრის წარმოების წესი;
6. პროფესიული სერტიფიცირების სტანდარტი;
7. განგრძობითი განათლების სტანდარტი.

ძირითადი ნორმატიული აქტი, რომელიც არეგულირებს საქართველოს აუდიტორულ საქმიანობას არის საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ (25.06.2016 #5386-რს).“

კანონი შედგება 8 თავისა და 30 მუხლისაგან.

პირველი თავი - ზოგადი დებულებანი მოიცავს ორ მუხლს. კანონი ადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების, წარდგენისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების სამართლებრივ საფუძველს, აგრეთვე მოცემულია იმ ტერმინთა განმარტებები, რომელიც ეხება ამ კანონით მოწესრიგებად სფეროებს.

მეორე თავი - ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება მოიცავს შვიდ მუხლს და განსაზღვრავს ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სამართლებრივ საფუძველს და წარმოების წესს. საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება უნდა ხორციელდებოდეს ბუღალტრული აღრიცხვის და ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების შესაბამისად, რომელიც შედგება: ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისაგან (IFRS), მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისაგან (IFRS for SMEs), მეოთხე კატეგორიის საწარმოებისათვის დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებისაგან და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები-

სათვის დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებისაგან. სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებს ადგენს ფინანსთა სამინისტრო. იგი განსაზღვრავს საბიუჯეტო ორგანიზაციებისა და საჯარო სამართლის იურიდიულ პირების მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების წესს.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS) მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს - ფასს-ებს, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს - ბასს-ებს და ფინანსური ანგარიშგების ინტერპრეტაციების საერთაშორისო საბჭოს (IFRIC) მიერ ან ინტერპრეტაციების მუდმივმოქმედი კომიტეტის (SIC) მიერ მიღებულ ინტერპრეტაციებს.

მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS for SMEs) არის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IASB) ან მისი უფლებამონაცვლე ორგანოს მიერ დამტკიცებული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS for SMEs) მეორე და მესამე კატეგორიების საწარმოებისთვის. ადგილობრივ სტანდარტებს ამუშავებს აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია საერთაშორისო პრაქტიკის გათვალისწინებით. სუბიექტმა ბუღალტრული აღრიცხვა შეიძლება აწარმოოს პირადად, დაქირავებული პირის ან მიიღოს ბუღალტრული მომსახურების სახით.

მესამე თავი - პროფესიული ორგანიზაციები, პროფესიული სერტიფიცირება და განგრძობითი განათლება მოიცავს ორ მუხლს. ამ თავში განსაზღვრულია მოთხოვნები პროფესიული ორგანიზაციის მიმართ, პროფესიული სერტიფიცირება და განგრძობითი განათლება. სერტიფიცირებული ბუღალტრის სტატუსი ენიჭება პირს პროფესიული სერტიფიცირების შედეგად, რისთვისაც მას სტატუსის დასადასტურებლად პროფესიული ორგანიზაციისაგან გადაეცემა სერტიფიკატი. პირს, რომელსაც სერტიფიცირებული ბუღალტრის სტატუსი აქვს აუდიტის ჩატარების უფლება არ გააჩნია, სანამ მისი რეესტრში რეგისტრაცია არ განხორციელდება.

მეოთხე თავი - რეესტრი მოიცავს ორ მუხლს. ამ თავში განსაზღვრულია რეესტრის წარმოებასთან, აგრეთვე მასში ასახული ინფორმაციის საჯაროობასა და ხელმისაწვდომობასთან დაკავშირებული საკითხები. რეესტრის წარმოების მიზნით სამსახური იყენებს პროგრამულ უზრუნველყოფას და მართვის ავტომატურ საშუალებებს. რეესტრი საჯაროა. ვებგვერდისა და რეესტრის ელექტრონული ფორმით წარმოების წესს, მის სტრუქტურას, ფორმას, მასში ასახული ინფორმაციის ნუსხას და მომხმარებელთა იდენტიფიცირების წესს განსაზღვრავს სამსახური. საქართველოში რეგისტრირებული იურიდიული პირი, უცხოური საწარმოს ფილიალი და ფიზიკური პირი საქართველოში აუდიტის ჩატარების უფლებამოსილებას იძენენ რეესტრში რეგისტრაციის შემდეგ. აუდიტორის/აუდიტორული ფირმის რეესტრში დარეგისტრირების ან მისი რეგისტრაციის აღდგენის საფუძველია შესაბამისი პირის განცხადება და ამ კანონითა და მის საფუძველზე მიღებული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებით დადგენილი მოთხოვნების შესრულება. სამსახური 10 სამუშაო

დღის ვადაში ამოწმებს განცხადების ამ კანონითა და მის საფუძველზე მიღებული ნორმატიული აქტებით დადგენილ მოთხოვნებთან შესაბამისობას.

მეხუთე თავი - აუდიტორული მომსახურება და მისი ხარისხის უზრუნველყოფა მოიცავს ექვს მუხლს. ამ თავში განსაზღვრულია აუდიტორული მომსახურების განხორციელების სამართლებრივი საფუძვლები, აუდიტის ჩატარების წესი, ეთიკის წესები და დამოუკიდებლობა. საქართველოში აუდიტი ტარდება **აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) შესაბამისად**. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ISA) არის აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო საბჭოს (IAASB) მიერ ან მისი უფლებამონაცვლე ორგანოს მიერ მიღებული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, რომლებსაც მოიცავს ამ ორგანოს და მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო ოფიციალური დოკუმენტების ცნობარი.

მეექვსე თავი - სამსახურის ორგანიზება და ხელმძღვანელობა. საბჭოს უფლებამოსილებები მოიცავს სამ მუხლს. ამ თავში განსაზღვრულია სამსახურის ორგანიზება და ხელმძღვანელობა. სამსახური არის სამინისტროს სისტემაში შემავალი სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულება. იგი პასუხისმგებელია საქართველოს მთავრობისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის წინაშე. სამსახურის ორგანიზება განისაზღვრება სამსახურის დებულებით, რომელიც მტკიცდება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

მეშვიდე თავი - პასუხისმგებლობა და დავის გადაწყვეტა მოიცავს ხუთ მუხლს. ამ თავში განსაზღვრულია პასუხისმგებლობა საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების დარღვევისათვის. სამსახური ვალდებულია ამ კანონისა და მის საფუძველზე გამოცემული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტის მოთხოვნების დარღვევისათვის ერთდროულად ან/და ცალ-ცალკე, თანამიმდევრულად, ხოლო დარღვევისა და შესაძლო რისკის სერიოზულობიდან გამომდინარე, – არათანამიმდევრულად, გარდა ამ კანონით გათვალისწინებული შემთხვევებისა, აუდიტორის / აუდიტორული ფირმის/გარიგების პარტნიორის მიმართ გამოიყენოს სანქციები.

მერვე თავი არის გარდამავალი და დასკვნითი დებულებანი.

ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური. ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს (შემდგომ – სამინისტრო) სისტემაში შემავალი სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულება, რომელიც საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად უზრუნველყოფს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის სფეროს სახელმწიფო ზედამხედველობას. სამსახურის ფუნქციებია: ა) კანონის შესაბამისად, გამოსაყენებლად სავალდებულო საერთაშორისო სტანდარტებისა და სხვა ნორმების ქართულ ენაზე სამოქმედოდ შემოღება და მეოთხე კატეგორიის საწარმოებისათვის და არასამეწარმეო

(არაკომერციული) იურიდიული პირებისათვის ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების დადგენა; ბ) ანგარიშგებების მომზადებისა და წარდგენის წესების განსაზღვრა, ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის სფეროებში ერთიანი პოლიტიკისა და სხვა სამართლებრივი აქტების შემუშავება, საზოგადოებრივი დაინტერესების პირების (შემდგომ – სდპ) მიმართ დამატებითი მოთხოვნებისა და წესების განსაზღვრა, მათ შორის შესაბამის მარეგულირებელ/საზედამხედველო ორგანოსთან ერთად; გ) აუდიტორული საქმიანობის განსახორციელებლად შესაბამისი წესებისა და მოთხოვნების განსაზღვრა; დ) აუდიტორთა/აუდიტორულ ფირმათა პროფესიული პასუხისმგებლობის დაზღვევის მიზნით, საჯარო სამართლის იურიდიულ პირთან – საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახურთან შეთანხმებით, პროფესიული პასუხისმგებლობის დაზღვევის წესების შემუშავება; ე) ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის განხორციელების წესის განსაზღვრა, წინასწარი შედეგების განხილვის, გამოვლენილი ხარვეზების აღმოფხვრისა და ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის ანგარიშის გასაჩივრების პროცედურების დადგენა; ვ) რეესტრში რეგისტრირებული აუდიტორის/აუდიტორული ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის განხორციელება; ზ) კანონით გათვალისწინებული სამართალდარღვევებისათვის პასუხისმგებლობის დაკისრება; თ) ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ დადგენილი განათლების საერთაშორისო სტანდარტების (IES) და ევრო-კავშირის დირექტივების მოთხოვნების შესაბამისად პროფესიული სასერტიფიკაციო განათლების, საგამოცდო პროცესისა და განგრძობითი განათლების მიმართ მოთხოვნების განსაზღვრა და შესაბამისი სტანდარტების დამტკიცება; ი) კანონით გათვალისწინებული სტანდარტების, წესებისა და მეთოდოლოგიის განხილვა და დამტკიცება; სამსახურის ფუნქციები კ) სასერტიფიკაციო პროგრამების დადგენა, საგამოცდო პროცესის აღიარების წესისა და განგრძობითი განათლების პროგრამების აღიარების წესის განსაზღვრა; ლ) დადგენილი სტანდარტის შესაბამისად, სასერტიფიკაციო პროგრამების, საგამოცდო პროცესისა და განგრძობითი განათლების პროგრამების აღიარება; მ) პროფესიული ორგანიზაციების, სპეციალიზებული გამოცდების განმახორციელებელი ორგანოს და კანონით განსაზღვრული პროფესიული განათლების საქმიანობით დაკავებული სხვა პირების მიერ კანონთან და სამსახურის მიერ დადგენილ წესებთან და სტანდარტებთან შესაბამისობის მონიტორინგის განხორციელება; ნ) რეესტრის, აღიარებული სასწავლო პროგრამებისა და განგრძობითი განათლების პროგრამების, სპეციალიზებული გამოცდების განმახორციელებელი ორგანოების რეესტრებისა და ანგარიშგებების ვებგვერდის წარმოება სამსახურის მიერ დადგენილი წესებისა და ევროკავშირის დირექტივების მოთხოვნების შესაბამისად; ო) კანონის შესაბამისად, დაინტერესებული პირების მიერ მეოთხე კატეგორიის საწარმოების მიერ სამსახურისათვის წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგებების მოთხოვნის წესის შემუშავება; პ) მოკვლევის სისტემის ჩამოყალიბება, მოკვლევის ჩატარების წესებისა და მეთოდოლოგიის შემუშავება, საკუთარი ინიციატივით ან/და წარმოდგენილი განცხადების

ან/და საჩივრის საფუძველზე აუდიტორთან/აუდიტორულ ფირმასთან დაკავშირებით მოკვლევის ინიცირება; ჟ) სამართალდარღვევათა თავიდან აცილება და გამოვლენა კომპეტენციის ფარგლებში; რ) სუბიექტების მიერ წარდგენილი ანგარიშგებების კანონითა და მის საფუძველზე მიღებული ნორმატიული აქტებით დადგენილ მოთხოვნებთან შესაბამისობის შერჩევით გადამოწმება, რისკზე დაფუძნებული მიდგომის საფუძველზე და წარმოდგენილი ანგარიშგებების საჯაროობის უზრუნველყოფა; ს) სუბიექტის რისკების მართვის სისტემის საფუძველზე შესწავლა; ტ) ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების საკითხებზე მეთოდური მითითებების შემუშავება და დამტკიცება; უ) იმ სახელმწიფოთა განსაზღვრა, რომელთა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ნამდვილ წევრსაც ექნება რეესტრში დარეგისტრირების უფლება; ფ) სამსახურის მიერ შემუშავებული სტანდარტებისა და წესების გამოყენებასთან დაკავშირებით განმარტებების გაცემა; ქ) თავისი ინიციატივით ან/და „ეროვნული მარეგულირებელი ორგანოების შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული, საქართველოში მოქმედი ეროვნული მარეგულირებელი ორგანოს (შედგომ – მარეგულირებელი ორგანო) სამინისტროსათვის სამსახურის ფუნქციები მიმართვის საფუძველზე, სუბიექტისათვის სდპ-ის სტატუსის მინიჭებასთან დაკავშირებით სამინისტროსთან და საბჭოსთან ურთიერთობის კოორდინაცია; ლ) კანონის რეგულირების სფეროსათვის მიკუთვნებულ საკითხებთან დაკავშირებით სხვა უფლებამოსილებების განხორციელება.

სამსახურის სტრუქტურა

ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის ქვედანაყოფები: 1. სამსახურის აპარატი; 2. აუდიტისა და პროფესიული განათლების ზედამხედველობის დეპარტამენტი; 3. ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების ზედამხედველობის დეპარტამენტი. ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის საბჭო.

2.2.2. აუდიტორული მომსახურების სტანდარტები

საქართველოში ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩასატარებლად გამოიყენება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს), რომელიც აღიარებულია ეროვნულ სტანდარტებად. სტანდარტების ქართულ ენაზე თარგმნას, განახლებასა და სამოქმედოდ შემოღებას, შესაბამისი ბრძანების საფუძველზე, უზრუნველყოფს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური.

საქართველოში მოქმედი ასს, რომელიც მოიცავს ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტებს:

- 1) ასს №100 – „აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობა“ მოიცავს:

– შესავალს;

- აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტს;
- აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტებს;
- ასს უფლებამოსილებას;
- აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულების უფლებამოსილებას;
- სამუშაო პროცედურებს;
- ენას;
- ასს ეროვნულ სტანდარტებად გამოყენებას;

სტანდარტი განსაზღვრავს აუდიტის განხორციელების მიზნებსა და შესრულების პროცედურებს, აუდიტის საკითხებზე გამოცემული დოკუმენტების მასშტაბებსა და აუდიტორის უფლება მოვალეობებს, რამაც საბოლოოდ უნდა უზრუნველყოს ანგარიშვალდებულებების აღსრულება, ეკონომიკური სუბიექტის მიერ წარმოდგენილი ფინანსური ინფორმაციის სისწორეზე უტყუარი დასკვნის მომზადება, შიდა კონტროლის სისტემის კანონიერება და ქვემდებარე აქტების შესაბამისობა, წინასიტყვაობაში დეტალურად არის განხილული აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტის იურიდიული სტატუსი, მისი უფლებამოსილება, სტანდარტების, დებულებების და სხვა სახის ნორმატიული აქტის მიღების სამუშაო პროცედურების, მისი სტრუქტურა, ასს-ში, გარდა აუდიტის ჩატარების ძირითადი პრინციპებისა და აუცილებელი პროცედურებისა, განხილულია მასთან დაკავშირებული მითითებები, ახსნა განმარტებები და სხვა სახის ნორმატიული აქტები, რომლებიც მხოლოდ არსებითი საკითხებს ეხება.

2) ასს №110 – „ცნებების გლოსარი“:

სტანდარტის მიზანს წარმოადგენს აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკაში დამკვიდრებული ზოგიერთი ტერმინის მოკლე განსაზღვრა და განმარტება მათი უკეთ აღქმის მიზნით. ლექსიკონისაგან განსხვავებით, „გლოსარში“ გამოყენებული ტერმინები დაკანონებულ დეფინიციებში წარმოდგენილია სხვადასხვა განმარტებით. სულ სტანდარტში ახსნილია ასს-ში გამოყენებული 139 ტერმინი.

3) ასს №120 - „აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სტრუქტურული საფუძვლები“ მოიცავს:

- შესავალს;
- ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურულ საფუძვლებს;
- აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების სტრუქტურულ საფუძვლებს;
- გარანტიის (რწმუნების) დონეებს;
- აუდიტს;
- დაკავშირებულ მომსახურებას;

– აუდიტის ასოცირებულობას ფინანსურ ინფორმაციასთან.

სტანდარტში განმარტებულია „აუდიტის“ ცნება, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან ერთად მოკლედ არის დახასიათებული აუდიტთან დაკავშირებული მომსახურების ყველა სახეობა - მიმოხილვა, შეთანხმებული პროცედურები, კომპილაციური საქმიანობა; განხილულია ამ საქმიანობის მიზნები და მათი განსხვავებული თავისებურებანი, რადგან ფინანსური ანგარიშგებისა აუდიტისა და ნებისმიერი სახის მომსახურებას შორის არსებული განსხვავებები, პირველ რიგში, ინფორმაციის სანდოობის განსხვავებულ დონეს უზრუნველყოფს. სტანდარტში განმარტებულია გარანტიის (რწმუნების) ცნება, აუდიტი და მასთან დაკავშირებული მომსახურება.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და მიმოხილვას შორის არსებული ძირითადი განსხვავებები ჩამოყალიბებულია ამ ორი საქმიანობის მიზნის განმარტებაში, კერძოდ:

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანია, როგორც ზემოთ აღინიშნა, შესაძლებლობა მისცეს აუდიტორს გამოხატოს თავისი მოსაზრება იმის შესახებ, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილი ჩარჩოების შესაბამისად და ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით. ასეთი სახის აუდიტი, საქმიანობის მიზნებიდან და მასშტაბებიდან გამომდინარე, უზრუნველყოფს გარანტიის ყველაზე მაღალ, მაგრამ არა აბსოლუტურ დონეს, რადგან მისი მიღწევა მთელი რიგი ფაქტებისა და შეზღუდვების გამო შეუძლებელია, რაც ფიქსირდება კიდევ აუდიტურ დასკვნაში.

მიმოხილვის აუდიტის პროცედურები, მასშტაბების თვალსაზრისით, გაცილებით შეზღუდულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან შედარებით და განსაკუთრებულია იმისათვის, რომ უზრუნველყოფს მხოლოდ გარანტიის შეზღუდული (ზომიერი) დონე ამა თუ იმ მტკიცებულების შესახებ, რაც დასკვნაში გამოიხატება უარყოფითი რწმუნების სახით. მართალია, მიმოხილვა აუდიტის მეთოდის გამოყენებას გულისხმობს, მაგრამ იგი ეყრდნობა მხოლოდ გამოკითხვას და ანალიზურ პროცედურებს და არა ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის შესაფებას, პროცედურების შედეგების ტესტირებას სათანადო დამადასტურებელი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობასა და სამართლიანობის შესახებ.⁹

შეთანხმებული პროცედურები გამოიყენება იმ შეთანხმებაში, როდესაც დამკვეთს სჭირდება არა აუდიტი და მიმოხილვა, არამედ რომელიმე კონკრეტული პროცედურის ჩატარებაზე ფინანსური ან არაფინანსური ინფორმაცია.

კომპილაციური საქმიანობა გულისხმობს წმინდა ბუღალტრული პროცედურების ჩატარებას და შესაბამისად საჭიროებს ბუღალტრის მაღალ კვალიფიკაციას.

⁹ სახოკია გ. ა., ანანიძე ჯ., სახოკია გ. გ., „ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი“, დამხმარე სახელმძღვანელო, გამომცემლობა: „გეორგიკა“, თბ., 2016.

ამის გამო კომპილაციურ საქმიანობაში ყველგან ნაგულისხმევია დამკვეთის საბუღალტრო დოკუმენტაციისა და სხვა ოფიციალური ინფორმაციის საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების მომზადება კონკრეტული დამკვეთისათვის, ამიტომ იგი არ არის გამიზნული იმისათვის, რომ აუდიტორმა გამოხატოს თავისი რწმენა მომზადებული ანგარიშგების უტყუარობისა და სამართლიანობის შესახებ.

4) ასს #200 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი და ზოგადი პრინციპები” მოიცავს:

- შესავალს;
- აუდიტის მიზანს;
- აუდიტის ზოგად პრინციპებს;
- აუდიტის მასშტაბს;
- დასაბუთებულ გარანტიას (რწმუნება);
- პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე;

განყოფილება „პასუხისმგებლობა” (200-299).

აღნიშნული სტანდარტი განიხილება „აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სტრუქტურულ საფუძველებთან” (№120) ერთად და განსაზღვრავს დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ საწარმოს (ორგანიზაციის) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების ზოგად მიზნებს, მის მოცულობას და პრინციპებს, აგრეთვე, საწარმოს ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას ამ ანგარიშგებაზე. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანია - შესაძლებლობა მისცეს აუდიტორს, გამოხატოს მოსაზრება იმის თაობაზე, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით. ეს მოსაზრება უნდა გამოხატოს შემდეგი ფორმით: ფინანსური ანგარიშგება „უტყუარად და სამართლიანად ასახავს” ან „სამართლიანად ასახავს ყველა არსებით ასპექტს.” ეს ფრაზები ეკვივალენტური ტერმინებია და ისინი მრავალი ქვეყნის აუდიტის სტანდარტებშია აღიარებული. აუდიტის პროფესიული ვალდებულებების შესრულების ძირითადი პრინციპები ეფუძნება აუდიტორის ეთიკის საყოველთაოდ აღიარებული ეთიკის კოდექსის ძირითად პოსტულატებს: დამოუკიდებლობას, პატიოსნებას, ობიექტურობას, პროფესიულ კომპეტენტურობას, კონფიდენციალობას, პროფესიულ ქცევას და ტექნიკური სტანდარტების შესრულებას, რომლის უპირობო შესრულებამ უნდა უზრუნველყოს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების დასკვნის შედგენა, რომელიც არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს. აუდიტორი პასუხს აგებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის შედგენასა და წარდგენაზე, ხოლო ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და წარდგენაზე პასუხისმგებლობა ეკისრება ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას.

ასს 200 შეიცავს ორ კონცეპტუალურ დებულებას:

- აუდიტორმა აუდიტი უნდა წარმართოს ასს შესაბამისად;

- აუდიტორმა აუდიტი უნდა დაგეგმოს და ჩატაროს პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით, რომ შეიძლება არსებობდეს ისეთი გარემოებები, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებით უზუსტობას იწვევს.

5) ასს №210 - „აუდიტის ჩატარების პირობები” მოიცავს:

- შესავალს;
- აუდიტორული გარიგების წერილებს;
- განმეორებით აუდიტს;
- ცვლილებების შეტანას აუდიტორულ გარიგებაში.

სტანდარტი საზღვრავს აუდიტორისა (ფირმის) და ეკონომიკური სუბიექტის მომავალი ურთიერთობის საკითხებს გარიგების წერილის საფუძველზე. გარიგების წერილი ხელშეკრულების შემადგენელი ნაწილია; სტანდარტის მიზანია, დაეხმაროს როგორც აუდიტორს, ისე ეკონომიკურ სუბიექტს არა მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარებისას, არამედ აუდიტთან დაკავშირებული სხვა სახის მომსახურებასთან (მიმოხილვა, შეთანხმებული პროცედურები, კომპილაციური გარიგებები) დაკავშირებული საკითხების გადაწყვეტაში. სტანდარტი განსაზღვრავს გარიგების წერილის ფორმას და შინაარსს, რომელიც ნიმუშის სახით თან ერთვის სტანდარტს. **სტანდარტი უშვებს გარიგებას წერილის სტანდარტული ფორმიდან გადახვევას**, თუმცა აუდიტორული ფირმის მონაცემების გარდა ყოველთვის უნდა იყოს განსაზღვრული ძირითადი საკითხები, როგორცაა:

- აუდიტის მიზანი, რომელიც ზემოთ აღინიშნა;
- ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რადგან აუდიტი ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას არ ათავისუფლებს ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებლობისაგან, რაც მას კანონმდებლობით ეკისრება („აუდიტორული საქმიანობის შესახებ” კანონი 2-14 მუხლი);
- აუდიტის მასშტაბები იმ შესაბამისი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი აქტების ოფიციალური მინიშნებით, რომლებსაც ექვემდებარება აუდიტორი და რომლის საფუძველზე მოიპოვებს აუდიტორულ მტკიცებულებებს და მოამზადებს დასკვნას;
- დასკვნის ამსახველი დოკუმენტების ფორმა - როგორი შინაარსის და ფორმის აუდიტორული დასკვნის შედგენა იქნება შესაძლებელი (უპირობო, პირობითი-შენიშვნებით, უარყოფითი და არაა გამორიცხული დასკვნაზე უარის თქმაც) და ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისათვის განკუთვნილი საინფორმაციო წერილის

მომზადება აუდიტის შედეგების შესახებ, სადაც დაწვრილებით იქნება გამოხატული მოსაზრება მთლიან ანგარიშგებაზე და მის მიერ ბუღალტრულ აღრიცხვასა და შიდა კონტროლის სისტემაში შემჩნეულ არსებით ნაკლოვანებებზე;

- უნდა დაფიქსირდეს, რომ აუდიტორი ტესტური ხასიათისაა და თანამდევი შეზღუდვების გამო არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, შესაძლებელია აღმოუჩენელი დარჩეს უზუსტობების გარკვეული ნაწილი.

სტანდარტი აგრეთვე უპასუხებს კითხვას, თუ რა გადაწყვეტილება უნდა მიიღოს აუდიტორმა ისეთ შემთხვევაში, როდესაც დამკვეთი მოითხოვს აუდიტის მსვლელობისას გარიგების პირობების შეცვლას გარანტიის უფრო დაბალი დონის მქონე გარიგებით. ამრიგად, სტანდარტი - „აუდიტის ჩატარების პირობები,” ეხმარება აუდიტორს სწორად გადაწყვიტოს მის წინაშე დასმული საკითხები.

6) ასს №220 - აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი განიხილავს:

- შესავალს;
- აუდიტურ ფირმას;
- ცალკეული აუდიტორულ შემოწმებას.

სტანდარტში განხილულია ის ღონისძიებები, რომლებიც აუდიტორმა ფირმებმა უნდა განახორციელონ აუდიტის ხარისხის კონტროლის გასაუმჯობესებლად და გასაძლიერებლად.

ასს მიზანია აუდიტის ხარისხის გასაუმჯობესებლად აუდიტურ ფირმებში დასახული ხარისხის კონტროლის ზოგადი პოლიტიკის და პროცედურების როგორც შემოწმების ჩატარება, ისე მის განსახორციელებლად პრაქტიკული დახმარების აღმოჩენა. აუდიტის ხარისხის კონტროლი ძირითადად ორ მიმართულებას გულისხმობს: კონკრეტული აუდიტორული შემოწმების კონტროლსა და ამა თუ იმ ფირმის ხარისხის საერთო კონტროლს, თუმცა ხარისხის საერთო კონტროლი ავსებს კონკრეტული აუდიტორული შემოწმების კონტროლის ხარისხს და ხელს უწყობს მას, მაგრამ არ ცვლის. აუდიტის ხარისხის ამაღლების პოლიტიკა უნდა ითვალისწინებდეს: პროფესიული მოთხოვნების პროცედურებს, მისი დაცვის საკითხებს, პერსონალის დასაქმებას აუდიტორულ შემოწმებაში კვალიფიკაციის და კომპეტენციის შესაბამისად და მონიტორინგის პროცედურებს. სტანდარტში ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების ადეკვატურობისა და საოპერაციო ეფექტურობის მონიტორინგის პრინციპების ცალკეული საკითხებია განხილული. ასს-ს ამ სტანდარტებში მოცემულია ის ძირითადი პრინციპები და აუცილებელი პროცედურები, შესაბამისი ახსნა-განმარტებანი და ხარისხის კონტროლის ისეთი მიმართულებები,

რომლებიც საფუძვლად უნდა დაედოს ფირმისა და კონკრეტულად აუდიტში მონაწილეთა საქმიანობის ხარისხის კონტროლს.

7) ასს №230 - „დოკუმენტაცია” მოიცავს:

– შესავალს;

– სამუშაო დოკუმენტების ფორმასა და შინაარსს;

– სამუშაო დოკუმენტების კონფიდენციალურობას, მათი უსაფრთხოების უზრუნველყოფას, შენახვის ვადებს და საკუთრების საკითხს.

აუდიტორი აუდიტის პროცესში კრებს და ადგენს სხვადასხვა ინფორმაციას და დოკუმენტს. სტანდარტში სრულყოფილად და დეტალურად არის განხილული სხვადასხვა სამუშაო დოკუმენტაციის მნიშვნელობა, მისი მოპოვების გზები და მეთოდები. სტანდარტის მოთხოვნაა, რომ ამა თუ იმ სახის ოპერაციებისა და მნიშვნელოვანი მოვლენების დოკუმენტაცია იყოს სრულფასოვანი. იძლეოდეს ყველა ოპერაციისა და მოვლენის (და მასთან დაკავშირებული ინფორმაციის) ბოლომდე თვალის მიდევნების საშუალებას.

სტანდარტი მოითხოვს, რომ სამუშაო დოკუმენტებში ორგანიზებულად, ნათლად და გასაგებად იყოს ჩამოყალიბებული ყველა აუცილებელი ინფორმაცია, რომელიც უზრუნველყოფს კონკრეტული აუდიტის სათანადო დონეზე დაგეგმვას და ჩატარებას.

სტანდარტში არ არის შეზღუდული და გავრცელებული სამუშაო დოკუმენტების ზუსტი ჩამონათვალი, მათი ფორმა, შინაარსი და სხვა დეტალი, რომლებიც ამ დოკუმენტების მომზადების ტექნიკურ და პრაქტიკულ სახეებს ეხება. სტანდარტში ნათლად არის ჩამოყალიბებული და ხაზგასმული აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტების სამი ძირითადი მიზანი: პირველი - სამუშაო დოკუმენტები ხელს უწყობს აუდიტის დაგეგმვასა და ჩატარებას, მეორე - ხელს უწყობს ჩატარებული აუდიტორული სამუშაოს შედამხედველობას და განხილვას, და მესამე - დოკუმენტურად ასახავს ჩატარებული აუდიტის შედეგად მოპოვებული აუდიტორულ მკიცებულებას, რომლებიც მიმართულია აუდიტორული დასკვნის განსამტკიცებლად.

სტანდარტში გათვალისწინებულია სამუშაო დოკუმენტების კონფიდენციალურობა, მათი უსაფრთხოების უზრუნველყოფა, შენახვის ვადები და საკუთრების საკითხი. მასში განმარტებულია, რომ აუდიტორმა აუცილებლად უნდა გაატაროს ღონისძიებები სამუშაო დოკუმენტების უსაფრთხო შენახვის დასაცავად, სამუშაო დოკუმენტები უნდა ინახებოდეს აუცილებელი პერიოდის განმავლობაში პრაქტიკული, იურიდიული და პროფესიული მოთხოვნის შესაბამისად. იქვე მითითებულია, რომ „სამუშაო დოკუმენტები აუდიტორის კუთვნილებას წარმოადგენს”.

8) ასს №240 - „თაღლითობა და შეცდომა” მოიცავს:

- შესავალს;
- ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას;
- აუდიტორის პასუხისმგებლობას;
- აუდიტის თანამდევ შეზღუდვებს;
- ჩასატარებელ პროცედურებს იმ შემთხვევისათვის, როდესაც არსებობს რაიმე სიმპტომი იმისა, რომ შესაძლოა ადგილი აქვს თაღლითობას ან შეცდომას;
- თაღლითობისა და შეცდომის შესახებ ანგარიშის წარდგენას;
- აუდიტორულ გარიგებიდან გამოსვლას.

სტანდარტში განმარტებულია „თაღლითობის“, „შეცდომის“, „არსებითი უზუსტობის“, „რისკის“ ცნებები. ასევე აუდიტის თანამდევ შეზღუდვები და ის პრინციპები, რომელიც უნდა დაიცვას აუდიტორმა თაღლითობისა და შეცდომების დადგენის შემთხვევაში ანგარიშის წარდგენისას. ამასთანავე სტანდარტი საზღვრავს პასუხისმგებლობის დონეს, რომელიც ეკისრება ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას და აუდიტორს თაღლითობისა და შეცდომების თავიდან აცილებისა და აღმოჩენისათვის. სტანდარტის მოთხოვნისას, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს ისეთი პროცედურები, რომ მოიპოვოს დასაბუთებული გარანტია იმისა, რომ არ არსებობს არსებითი შეცდომები და თაღლითობის ფაქტები, რომლებიც გავლენას მოახდენდა ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობასა და სამართლიანობაზე, ან, თუ ისინი არსებობდა, სათანადოდ არის შესწორებული, ან ახსნილი ფინანსურ ანგარიშგებაზე მომზადებულ ინფორმაციაში. სტანდარტში თაღლითობის ხელშემწყობი და არსებითი პირობები განიხილება, როგორც წინასწარ განზრახული ქმედებები, მათ შორის, დოკუმენტებისა და სააღრიცხვო ჩანაწერების ფალსიფიცირება, აქტივების უკანონო მითვისება, სააღრიცხვო პოლიტიკის ბოროტად გამოყენება. ასეთი ქმედებების კვალიფიცირება სასამართლოს გადაწყვეტილებაზეა დამოკიდებული. რაც შეეხება შეცდომას, იგი შეიძლება გამოწვეული იყოს სააღრიცხვო პოლიტიკის არასწორი გამოყენებით, ინფორმაციის გამოტოვების, ფაქტების არასწორი ინტერპრეტაციისა და საკანცელარიო შეცდომების შედეგად. იგი ხშირ შემთხვევაში განზრახ არის ჩადენილი.

სტანდარტი საზღვრავს ხელმძღვანელობისა და აუდიტის პასუხისმგებლობას. ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას აკისრია პასუხისმგებლობა შეცდომებისა და თაღლითობის თავიდან აცილებაზე და აღმოჩენაზე, რადგან მისი მოვალეობაა თვალი ადევნოს ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის დანერგვას ან იმ სისტემებს, რომლებიც ამცირებს შეცდომებს და თაღლითობას (მაგრამ ვერ აღმოფხვრის); რაც შეეხება აუდიტორს, იგი არ არის და

არც შეიძლება იყოს პასუხისმგებელი თაღლითობისა და შეცდომების თავიდან აცილებაზე.

სტანდარტის პრინციპული მოთხოვნაა, რომ რისკის შეფასებაზე დაყრდნობით აუდიტორმა ჩამოაყალიბოს აუდიტორული პროცედურები, რათა მოიპოვოს დასაბუთებული გარანტია იმისა, რომ თაღლითობითა და შეცდომებით გამოწვეული არსებითი უზუსტობანი აღმოჩენილი იქნება მთლიანად ანგარიშგებაში. თაღლითობას, ჩვეულებრივ, თან სდევს ისეთი ქმედებები, რომლებიც სპეციალურად არის ჩადენილი მის დასაფარავად (ასეთი ქმედებებია: საიდუმლო შეთანხმებები, გაყალბებული დოკუმენტები, განზრახ ოპერაციების არჩაწერა, ან აუდიტორისათვის განზრახ არასწორად წარდგენა). ამის გამო არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით და შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობანი შეიძლება ვერ იქნას აღმოჩენილი მაშინაც კი, როდესაც აუდიტი ასს შესაბამისად არის დადგენილი.

9) ასს №250- „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს” მოიცავს:

- შესავალს;
- ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას კანონმდებლობის დაცვაზე;
- აუდიტორის მიერ კანონმდებლობის დაცვის გათვალისწინებას;
- ანგარიშის წარდგენას კანონმდებლობასთან შეუსაბამობაზე;
- გარიგებიდან გამოსვლას.

ასს მიზანია, დაეხმაროს აუდიტორს: ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს განსაზღვროს საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების დარღვევის ხელშემწყობი პირობები და მიზეზები, რათა მის საფუძველზე დადგინდეს ამ ქმედებაში დამნაშავე პირების პასუხისმგებლობა, რადგან კანონმდებლობის დარღვევამ შეიძლება არსებითი გავლენა მოახდინოს როგორც ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ისე მის ცალკეულ ელემენტზე.

სტანდარტების მიხედვით, პასუხისმგებლობა ორგანიზაციის მიერ საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის, საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების დაცვაზე, მათი დარღვევების ფაქტების აღკვეთასა და გამოვლენაზე ეკისრება ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას, ხოლო აუდიტორს მოეთხოვება ასეთი დარღვევების აღმოჩენა იმ შემთხვევებში, თუ აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ მნიშვნელოვანმა დარღვევამ შესაძლებელია არსებითი გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევაში, თუკი ის არსებით გავლენას ახდენს ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე და აუდიტორის მიერ ვერ იქნა მოპოვებული საკმარისი შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები კანონმდებ-

ლობასთან შესაბამისობის საკითხებზე, აუდიტორი ადგენს პირობით ან უარყოფით დასკვნას; თუ აუდიტორმა შეამჩნია, რომ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის მხრიდან განიცდის ზეწოლას და საკმარისი ინფორმაციის მოპოვება საშუალებას არ აძლევს, ან კიდევ არ იღებს კანონმდებლობის დარღვევის შედეგების აღმკვეთ ღონისძიებებს, იგი წყვეტს აუდიტს (გადის გარიგებიდან). აღნიშნული სტანდარტი შეეხება მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და მისი გამოყენება არაა მიზანშეწონილი სხვა სახის მომსახურების გაწევისათვის, კერძოდ, როდესაც აუდიტორს უშუალოდ ევალუა ცალკეული საკანონმდებლო ან კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების შემოწმება და ანგარიშის წარდგენა.

10) ასს №300 - „აუდიტის დაგეგმვა” მოიცავს:

- შესავალს;
- სამუშაოს დაგეგმვას;
- აუდიტის საერთო გეგმას;
- აუდიტის პროგრამას;
- ცვლილებებს აუდიტის საერთო გეგმასა და აუდიტის პროგრამაში.

სტანდარტის მიზანია „აუდიტორმა ისე დაგეგმოს სამუშაო, რომ აუდიტი ეფექტურად ჩატარდეს”. „დაგეგმვა” ნიშნავს ზოგად სტრატეგიას და აუდიტორული შემოწმების დეტალური მიდგომის შემუშვებას სამუშაოს მოსალოდნელი ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისათვის. ასს-ში მოცემულია დაგეგმვის პროცესის ძირითადი ელემენტები და საგეგმო სამუშაოების პრაქტიკული მაგალითები, მისი დაგეგმვის პროცესი. აუდიტის სტრატეგიას წარმოადგენს აუდიტის დაგეგმვისათვის ფართო მასშტაბიანი გადაწყვეტილებების მიღება. აუდიტის დაგეგმვა აუდიტორული საქმიანობის მნიშვნელოვანი ეტაპია და იგი აუდიტორული შემოწმებისას წარმოადგენს ერთ-ერთ რთულ და აუცილებელ პროცესს. აუდიტის დაგეგმვა ითვალისწინებს ისეთი პრინციპების დაცვას, როგორცაა კომპლექსურობა, უწყვეტობა და ოპტიმალურობა. იმისათვის, რომ აუდიტი სრულყოფილად ჩატარდეს, აუდიტორმა თავისი საქმიანობა საგულდაგულოდ სამ ძირითად ეტაპად უნდა დაყოს: პირველი - მოახდინოს მისი წინასწარი დაგეგმვა, მეორე - მოამზადოს აუდიტის მთლიანი (საერთო) გეგმა და მესამე - მოამზადოს და შეადგინოს აუდიტის პროგრამა. ასს-ში დაწვრილებით არის განხილული ამ სამი პრინციპის დაცვის წესები და შედგენის თავისებურებანი. სტანდარტი განსაზღვრავს იმ პრინციპებს, რაც უნდა იქნას განხორციელებული აუდიტის დაგეგმვისას დამკვეთის საქმიანობის ცოდნის, მისი ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების შესწავლისათვის. ამასთანავე აყალიბებს თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების სავარაუდო შეფასების მნიშვნელობას აუდიტის დაგეგმვის პროცესში.

11) ასს №310 - „საქმიანობის ცოდნა” მოიცავს:

- შესავალს;
- ცოდნის შეძენას;
- ცოდნის გამოყენებას.

სტანდარტის მიზანს წარმოადგენს აუდიტორების მიერ შემოწმებული ორგანიზაციების იმ მოვლენების, სპეციფიკისა და ორგანიზაციული სტრუქტურის, იურიდიული ვალდებულებების, საქმიანობის მიმართულებებისა და ხასიათის გაგების შესწავლის მეთოდების ჩამოყალიბება, რომლებმაც შესაძლებელია არსებითი გავლენა მოახდინონ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მასზე შედგენილ აუდიტორულ დასკვნაზე.

სტანდარტის მოთხოვნაა, რომ აუდიტორს აუცილებლად უნდა ჰქონდეს (ან შეიძინოს) ცოდნა დამკვეთის საქმიანობის შესახებ იმ მოცულობით, რომელიც საშუალებას მისცემს გაერკვეს მოვლენებში, ოპერაციებში და პრაქტიკულ საქმიანობაში. ყოველივე ეს აუდიტორს დაეხმარება არსებობისა და რისკის შეფასებაში, აუდიტის კვალიფიციურად დაგეგმვასა და ეფექტურად ჩატარებაში, აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასებაში და საერთოდ, დამკვეთისათვის მაღალი დონის მომსახურების გაწევაში.

12) ასს №320 - „აუდიტორული არსებობა” მოიცავს:

- შესავალს;
- არსებობას;
- ურთიერთკავშირს არსებობასა და აუდიტორულ რისკს შორის;
- უზუსტობების გავლენის შეფასებას.

ასს-ში მოცემულია აუდიტში არსებობის, როგორც ფუნდამენტური კონცეფციის, განმარტება. აღწერილია აუდიტორული რისკისა და არსებობის ურთიერთკავშირი დაგეგმვის პროცესში. ამასთან ერთად კონკრეტულად არის განხილული ის ფაქტები, რომლებმაც ხელი უნდა შეუწყოს აუდიტორს იმის დასადგენად, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით. ასს-ს მოთხოვნაა, რომ აუდიტორმა სამუშაო დოკუმენტებში ასახოს აუდიტის პროცესში გამოვლენილი ყველა შესწორებული უზუსტობა და განსაზღვროს, არსებითია თუ არა მათი ჯამი.

არსებობაში იგულისხმება ფინანსურ ანგარიშგების დამახინჯებაში ისეთი ხარისხი, რომელსაც განსაზღვრული ალბათობით შეუძლია გავლენა მოახდინოს ფინანსური ინფორმაციის შესახებ მომხმარებლის გონივრული მსჯელობასა და მის

საფუძველზე მიღებულ გადაწყვეტილებაზე, ასს მიხედვით ინფორმაცია ითვლება არსებითად, თუ მისი გამოტოვება ან დამახინჯება გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებელთა ეკონომიკურ გადაწყვეტილებაზე, რომელიც ეყრდნობა ფინანსურ ანგარიშგებას. არსებითობა დამოკიდებულია ფინანსური ანგარიშების შეცდომების სიდიდეზე, რაც კონკრეტულ შემთხვევაში მის გამოტოვებას ან დამახინჯებას გულისხმობს. ამრიგად, არსებითობა ინფორმაციის ძირითადი თვისობრივი მახასიათებელი კი არ არის, არამედ გულისხმობს იმ ზღვარს, რომლის გადალახვის შემდეგ იგი მომხმარებლისათვის უსარგებლო ხდება. სტანდარტში გათვალისწინებულია ის პროცედურები, რომელიც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე უზუსტობის გავლენის შეფასების დროს. განხილულია ურთიერთკავშირი არსებითობასა და აუდიტორულ რისკს შორის. განიხილება, ასევე, როგორ უნდა განისაზღვროს აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობანი და მათი გავლენა, როგორი სახის დასკვნა უნდა იქნას მომზადებული და ა. შ.

13) ასს №400 - „რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი” მოიცავს:

- შესავალს;
- თანდაყოლილ რისკს;
- ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემებს;
- კონტროლის რისკს;
- თანდაყოლილი რისკისა და კონტროლის რისკის შეფასებების ურთიერთდამოკიდებულებას;
- შეუმჩნევლობის რისკს;
- აუდიტორულ რისკს მცირე ბიზნესში;
- ინფორმირებას ნაკლოვანებების შესახებ.

ასს-ში აღწერილია ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების, აუდიტორული რისკისა და მისი კომპონენტების შესწავლასთან დაკავშირებული პროცედურები. ასს-ში განსაზღვრულია „აუდიტის რისკის” და მისი სამი კომპონენტის „თანდაყოლილი რისკის”, „კონტროლის რისკის” და „შეუმჩნევლობის რისკის” ცნებები, ასევე, განმარტებულია „ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემების”, „შიდა კონტროლის სისტემების”, „კონტროლის გარემოს” და „კონტროლის პროცედურების” ძირითადი ელემენტები, რომლებიც გავლენას ახდენენ არსებული უზუსტობის რისკზე.

ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის დასადგენად, აუდიტორი საკმარისად უნდა იყოს დარწმუნებული შიდა კონტროლისა და ანგარიშგების სისტემების ადეკვატურობაში. ამასთან ერთად აუდიტის პროცესში აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს უკუდამოკიდებულება შეუმჩნევლობის რისკთან, მისცეს მას სათანადო

შეფასება და მის შესაბამისად განსაზღვროს მეტი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების საჭიროება. სტანდარტში მოცემულია მითითებები და სხვა სახის რეკომენდაცია.

ასს წარმოადგენს სახელმძღვანელოს აუდიტორებისათვის შიდა სამეურნეო და საკონტროლო რისკების შეფასების საკითხებში.

14) ასს №401 - „აუდიტი კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების გარემოში” მოიცავს:

- შესავალს;
- კვალიფიკაცია და კომპეტენტურობას;
- დაგეგმვას;
- რისკის შეფასებას;
- აუდიტორულ პროცედურებს.

სტანდარტი შეიცავს დამატებით პროცედურებს და რეკომენდაციებს, რომლებიც გამოიყენება მონაცემთა ელექტრონული დამუშავებისას და მის გავლენაზე აუდიტის პროცესებზე განურჩევლად იმისა, თუ ვის მიერ ხორციელდება ეს პროცესები - თვით სამეურნეო სუბიექტის, თუ მესამე მხარის მიერ. სტანდარტში განხილულია აუდიტის კომპიუტერულ გარემოში (აკგ) გამოყენების ძირითადი ეტაპები და შესაძლო შემთხვევები, რომლებიც უნდა გაითვალისწინონ აუდიტის ჩატარების პროცესში.

სტანდარტში დაგეგმვა, რისკის შეფასება და აუდიტორული პროცედურები ა.კ.გ.-განხილულია ასს №400-ის („რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი”) მოთხოვნების გათვალისწინებით. სტანდარტი არ ზღუდავს აუდიტორებს, რომ მათ პროცედურების განსაზღვრაში საკმარისი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად გამოიყენონ ის პროცედურები, რომლებიც მიღებულია აუდიტის დროს ან ორივე ერთად.

15) ასს №402- „აუდიტორული მოსაზრებები სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციების გამოყენებაზე” მოიცავს:

- შესავალს;
- დამკვეთის აუდიტორის მოსაზრებებს;
- მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნას.

სტანდარტით განისაზღვრება სავალდებულო ნორმები და სახელმძღვანელო მითითებები იმ აუდიტორებისათვის, რომლის დამკვეთიც იყენებს სხვა ორგანიზაციების მომსახურებას ამა თუ იმ სფეროში დასახმარებლად.

აუდიტორს ესაჭიროება გაწეული მომსახურების პირობების შეფასებაც - ეს ინფორმაცია აუცილებელია იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეაფასოს აუდიტორული რისკი და ამ მომსახურების გავლენა მის აუდიტორულ პროცედურებზე.

აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, რა გავლენას ახდენს აუდიტისათვის შესაფერისი საქმიანობა მის მიერ შეფასებულ თანდაყოლილ რისკზე, აგრეთვე დამკვეთის კონტროლის გარემოზე.

სტანდარტი განსაზღვრავს თანდაყოლილ რისკს, რომელიც გავლენას ახდენს აუდიტორისეულ შეფასებაზე, როგორცაა:

- მომსახურე ორგანიზაციის მიერ დამკვეთისათვის გაწეული მომსახურების ხასიათი;
- მომსახურე ორგანიზაციაზე დელეგირებული უფლებამოსილების ხარისხი;
- ღონისძიებები, რომლებიც ტარდება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხარისხის უზრუნველსაყოფად.

სტანდარტი უფლებას აძლევს აუდიტორს, მტკიცებულებების ერთ-ერთ წყაროდ გამოიყენოს აუდიტორული დასკვნა. სტანდარტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა თავის აუდიტორულ დასკვნაში არ მოიხსენიოს ის ფაქტი, რომ მან აუდიტის პროცესში გამოიყენა მომსახურე ორგანიზაციის გარე აუდიტორების აუდიტორული დასკვნა.

16) ასს №500- „აუდიტორული მტკიცებულება” მოიცავს:

- შესავალს;
- საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს;
- პროცედურებს აუდიტორული მტკიცებულების მოსაპოვებლად.

სტანდარტში განსაზღვრულია რაოდენობრივი და ხარისხობრივი კრიტერიუმები, რომლებიც უნდა შეესაბამებოდეს აუდიტორის მიერ მოპოვებულ მტკიცებულებებს, რადგან ისინი წარმოადგენენ, ერთი მხრივ, შესასწავლი ფაქტებისა და, მეორე მხრივ, მიღებული ინფორმაციის ანალიზიდან გამომდინარე ფორმირებული დასკვნებისა და შეხედულებების ჩამოყალიბების საფუძველს. აუდიტორს ესაჭიროება სრულყოფილი და დეტალური სამუშაო დოკუმენტები, რათა დარწმუნდეს, რომ ამ დოკუმენტების საფუძველზე შესაძლებელი გახდა აუდიტორული მოსაზრებების ჩამოყალიბება, რომელიც შემდგომში ხელს შეუწყობს აუდიტორის მოსაზრებების დაცვას. აუდიტორული მტკიცებულებები განხილული უნდა იქნას აუდიტის საბოლოო და საერთო მიზნებთან მიმართებით, რაც ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული მოსაზრებისა და დასკვნის შედგენისათვის არის გამიზნული.

აუდიტის პროცესში აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ხდება სხვადასხვა წყაროდან როგორც ზეპირი, ისე ვიზუალური და დოკუმენტური მონაცემების სახით:

ფიზიკური (ვიზუალური) მტკიცებულება, ანუ ის მტკიცებულება, რომლის დანახვა შეუძლია აუდიტორს ან ის ფასეულობა, რომლის არსებობის დამტკიცება მათი ფიზიკური შემოწმებით არის შესაძლებელი;

მესამე პირთა ოფიციალური ინფორმაცია, რომელიც სათანადო დოკუმენტებით დასტურდება. ასეთ დოკუმენტებს მიეკუთვნება ექსპერტებისა და მესამე პირების (პარტნიორების) დასკვნების დადასტურებით.

დოკუმენტური მტკიცებულება დამოკიდებულია მის წყაროზე, კომპეტენტურობასა და საიმედოობაზე.

დამკვეთის ზეპირი ან წერილობითი ინფორმაციის საიმედოობა განისაზღვრება იმის გათვალისწინებით, თუ რა წყაროდან არის იგი მიღებული; აუდიტორული მტკიცებულებები უფრო საიმედოა, თუ იგი წერილობითი სახითაა მიღებული.

ბუღალტრული ჩანაწერები, რომლების მოიპოვება ბუღალტრული დავთრებისა და ჟურნალების მეშვეობით, ყველაზე საიმედოდ ითვლება. ზოგ შემთხვევაში ასეთივე დანიშნულებისათვის შეიძლება გამოყენებულ იქნას ბალანსი, შუალედური ფინანსური ანგარიშგება, ხელმძღვანელობისათვის მომზადებული ოპერატიული და ფინანსური ანგარიშგება და სხვ.

აღნიშნული მტკიცებულებების მოპოვების პროცედურების განსახორციელებლად სტანდარტში დეტალურად არის განხილული მისი ჩატარების მეთოდები, როგორცაა: დათვალიერება, დაკვირვება, გამოკითხვა და დასტური, გამოთვლები და ანალიზური პროცედურები.

17) ასს №501- „აუდიტორულ მტკიცებულება-დამატებითი მოსაზრებები ცალკეულ საკითხებზე,” მოიცავს:

- შესავალს;
- სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრებას;
- მოთხოვნების ანგარიშების დადასტურებას;
- სასამართლო პროცესებისა და პრეტენზიების შესახებ გამოკითხვას;
- გრძელვადიანი ინვესტიციების შეფასებასა და ახსნა-განმარტებას;
- სეგმენტურ ინფორმაციას.

სტანდარტი წარმოადგენს ასს №500-ში განხილული საკითხების დამატებებს. აქ განსაზღვრულია იმ სამუშაო დოკუმენტების შინაარსი, რომლებიც საჭიროა აუდიტორული მოსაზრების განსამტკიცებლად. სტანდარტით გათვალისწინებულია, რომ ცალკეულ მუხლებზე უტყუარი აუდიტორული ინფორმაციის მისაღებად შესაძლოა შემდეგი პროცედურების გამოყენება:

- სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრება - რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ან მუდმივი მარაგის საიმედოობის დამადასტურებელ საფუძველს წარმოადგენს. სტანდარტიზაციის პროცესს, არც საშუალებას მისცემს მას, ჩატარებული პროცედურების საიმედოობაში დარწმუნდეს;

• სტანდარტში განხილული პროცედურების დადასტურება, რომელთა მოთხოვნები არსებითია ფინანსური ანგარიშგებისათვის და რაზედაც აუდიტორმა უნდა გამოიტანოს სათანადო დასკვნა მისი ზუსტი აღრიცხვის შესახებ დადგენილი რისკისა და სხვა დაგეგმილი პროცედურების გათვალისწინებით;

- სასამართლო პროცესებისა და პრევენტაციების შესახებ გამოკითხვა;
- გრძელვადიანი ინვესტიციების შეფასება და ახსნა-განმარტება;
- სეგმენტური ინფორმაციის მოპოვება.

18) ასს №510 - „საქმიანობის დაწყება – საწყისი ნაშთები,” მოიცავს:

- შესავალს;
- აუდიტორულ პროცედურებს;
- აუდიტორულ დასკვნებსა და ანგარიშის წარდგენას.

აუდიტორებს გაცილებით დიდი და საპასუხისმგებლო სამუშაოს ჩატარება უწევს ისეთ დამკვეთთან მუშაობის დროს, რომლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი საერთოდ არ ჩატარებულა ან დამკვეთს წინა პერიოდში აუდიტორულ მომსახურებას სხვა აუდიტორები უწევდნენ.

სტანდარტი შეიცავს სახელმძღვანელო მითითებებს იმასთან დაკავშირებით, რა პროცედურების ჩატარება ევალებათ აუდიტორებს საწყისი ნაშთების მიმართ პირველი აუდიტის დროს და რა გავლენას ახდენს ამგვარი სიტუაცია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მომზადებულ აუდიტორულ დასკვნაზე.

სტანდარტის სავალდებულო დებულება მდგომარეობს შემდგომში: აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ:

- საწყისი ნაშთები არ შეიცავს ისეთ უზუსტობას, რომელიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- წინა პერიოდის საბოლოო ნაშთები ზუსტად არის გადმოტანილი მიმდინარე პერიოდში ან, საჭიროებისამებრ, გადაანგარიშებული;
- ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკა უცვლელად გამოიყენება ან ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები სათანადოდ არის ახსნილი ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

თუ აუდიტორი ყველა სათანადო პროცედურის ჩატარების შემდეგ ვერ მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს საწყისი ნაშთებზე, მას არა აქვს უფლება გასცეს უპირობო სტანდარტული აუდიტორული დასკვნა მიმდი-

ნარე წლის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მაშინაც კი, როდესაც მიმდინარე წლის აუდიტის შედეგები (საწყისი ნაშთების გარდა) ამის საშუალებას იძლევა.

მეორე მხრივ, თუ აუდიტორმა საწყისი ნაშთებში ისეთი უზუსტობები გამოავლინა, რომელიც გავლენას მოახდენს მიმდინარე წლის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ან დამკვეთს შეცვლილი აქვს წინა პერიოდებში გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკა, მაგრამ ეს ცვლილება არ არის სათანადოდ გათვალისწინებული ფინანსურ ანგარიშგებაში (ბასს-ების შესაბამისად) და ახსნილი ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, მაშინ აუდიტორმა უნდა გასცეს პირობითი ან უპირობო დასკვნა - საჭიროებისამებრ, ასევე საკითხის არსებითობის გათვალისწინებით.

19) ასს №520 - „ანალიზური პროცედურები” მოიცავს:

- შესავალს;
- ანალიზური პროცედურების ხასიათსა და მიზანს;
- ანალიზურ პროცედურებს აუდიტის დაგეგმვის დროს;
- ანალიზურ პროცედურებს, როგორც ძირითად პროცედურებს;
- ანალიზური პროცედურების გამოყენებას აუდიტის ბოლო სტადიაზე შემაჯამებელ მიმოხილვაში;
- ანალიზური პროცედურების საიმედოობის ხარისხს;
- არაორდინალური მუხლების გამოკვლევას.

ანალიზური პროცედურები მოიცავს საფინანსო და არასაფინანსო ინფორმაციის შედარებას და მისი ძირითადი დამახასიათებელი ნიშანია ის, რომ ისინი გამოიყენება მნიშვნელოვანი ცვალებადობებისა და მოულოდნელი თანაფარდობების გამოსაკვლევად, ასახსნელად და დასამტკიცებლად. აუდიტორმა ფინანსურ და ეკონომიკურ მაჩვენებლებზე მოპოვებული ინფორმაციისა და შედარებების შედეგად ჩატარებული ანალიზის საფუძველზე უნდა გამოავლინოს ბუღალტრულ აღრიცხვაში არასწორად ასახული ფაქტები, შეცდომები და უზუსტობანი ანუ ანალიზური პროცედურები ტარდება აუდიტის მთლიანი პროცესის განმავლობაში.

ანალიზური პროცედურების ჩატარებისას საინფორმაციო ბაზად ძირითადად გამოიყენება: სადამფუძნებლო დოკუმენტები, შესამოწმებელი და წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებები, ფინანსური ხარჯთაღრიცხვები, დარგობრივი სტატისტიკური მონაცემები, წინასაანგარიშო პერიოდის აუდიტორული დასკვნები, ინვენტარიზაციის აქტები და სხვ. ანალიზური პროცედურებისათვის, აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების საშუალებებიდან გამომდინარე, ისინი შეიძლება დაიყოს სამ ჯგუფად: შიდა მტკიცებულებები, რომელიც მიიღება იმ ინფორმაციის საფუძველზე, რომელსაც დამკვეთი აუდიტორს წარუდგენს; მეორე - მესამე პირთაგან მიღებული ინფორმაცია, რომელიც ეყრდნობა აუდიტორის მიერ ეკონომიკური სუბიექტის მომართვის საფუძველზე მიღებულს და შერეული, რომელიც დამკვე-

თისაგან მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე დამტკიცებულია მესამე მხარის მიერ. აუდიტის პრინციპების თვალსაზრისით ყველაზე მართებულია მესამე მხარიდან წერილობითი სახით მოწოდებული მტკიცებულებები, ან უშუალოდ აუდიტორის მიერ მოპოვებული ინფორმაცია. სტანდარტის ბოლო ნაწილში განხილულია ისეთი შემთხვევები, როდესაც ანალიზური პროცედურებით გამოვლინდება მნიშვნელოვანი ცვალებადობა ან ისეთი კავშირურთიერთობები, რომლებიც არ ემთხვევა სხვა შესაბამის ინფორმაციას, ან განსხვავდება პროგნოზირებული თანხებისაგან.

20) ასს №530 - „აუდიტორული შერჩევა” მოიცავს:

- შესავალს;
- შერჩევითი ერთობლიობის აგებას;
- შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევას;
- შერჩევის შედეგების შეფასებას.

სტანდარტში განხილულია ის ფაქტორები, რომელიც უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორმა აუდიტორული შერჩევის შედეგის პროცესში და აუდიტის პროცედურების შედეგების შეფასებისას. სტანდარტში - „აუდიტორული შერჩევა,” განხილულია როგორც „აუდიტორული პროცედურების გამოყენება ანგარიშთა ნაშთების ან ოპერაციათა კატეგორიის 100%-ზე ნაკლები მუხლების მიმართ შერჩეული მუხლების ცალკეულ მახასიათებლებზე აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად და შესაფასებლად, რათა შერჩევის შედეგების საფუძველზე ჩამოყალიბებულ იქნას დასკვნები გენერალური ერთობლიობისათვის”.

სტანდარტში საკმაოდ დეტალურად არის განხილული აუდიტორული შერჩევის მეთოდები და მისი გამოყენების პროცედურები. აუდიტორმა ისე უნდა განსაზღვროს შერჩევის ერთეულები, რომ მიიღოს რაციონალური და ეფექტური შერჩევითი ერთობლიობა, რათა მიაღწიოს აუდიტის მიზანს. იმისათვის, რომ შერჩევითი ერთობლიობა განისაზღვროს რაციონალურად და ეფექტურად, საჭიროა მისი შესაფერისი სტრატეგიკაცია, უნდა გაითვალისწინოს შერჩევის რისკი, ასატანი და სავარაუდო შეცდომა. სტანდარტში დეტალურად არის აღწერილი აუდიტორული შერჩევის მეთოდები და ამ საკითხთან დაკავშირებული პროფესიული ტერმინები.

21) ასს №540 - „ბუღალტრული შეფასებების აუდიტი” მოიცავს:

- შესავალს;
- ბუღალტრული შეფასებების ხასიათს;
- აუდიტორულ პროცედურებს;
- ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მეთოდების მიმოხილვასა და ტესტირებას;

- დამოუკიდებელი შეფასების გამოყენებას;
- შემდგომი მოვლენების მიმოხილვას;
- აუდიტორული პროცედურების შედეგების შეფასებას.

მოცემული სტანდარტი აუდიტორისათვის წარმოადგენს ბუღალტრული შეფასების აუდიტის სახელმძღვანელოს ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების და მონაცემების უტყუარობის განსაზღვრის პროცედურების ამოსარჩევად.

სტანდარტი თვლის, რომ „ბუღალტრული შეფასება“ გულისხმობს ამა თუ იმ მუხლის შესაბამისი მიახლოებითი თანხის განსაზღვრას იმ შემთხვევაში, როდესაც არ არსებობს მისი ზუსტად გაზომვის საშუალება. სტანდარტში დადგენილია აუდიტის ძირეული ეტაპების შეფასებითი მონაცემები, მოცემულია რეკომენდაციები ამ შეფასებაში შეცდომების განსასაზღვრავად და დეტალურად არის განხილული ბუღალტრული შეფასების აუდიტის ის სამი ეტაპი, რომლითაც ეს პროცედურები ხორციელდება, კერძოდ:

ხელმძღვანელობის მიერ ბურალტრული შეფასებისთვის გამოყენებული მეთოდების მიმოხილვა და ტესტირება, ან ის პროცესები, რომლებიც მოიცავს იმ მონაცემებისა და დაშვებების განხილვას, რომელსაც ეყრდნობა მოცემული შეფასება;

მოცემული შეფასების დამადასტურებელი შემდგომი მონაცემების მიმოხილვა;

დამოუკიდებელი შეფასების გამოყენება (რომელსაც აუდიტორი ანგარიშობს) ხელმძღვანელობის მიერ გაანგარიშებულ საალრიცხვო შეფასებასთან შედარების მიზნით, კერძოდ, ბუღალტრული შეფასების გაანგარიშებისას როგორ უნდა შეუფარდოს წინა პერიოდების შეფასება, რათა დარწმუნდეს, რომ შეფასება შეესაბამება მის ინფორმირებულობას დამკვეთის საქმიანობის შესახებ და სხვა შეკრებილ აუდიტორულ მტკიცებულებებს.

22) ასს №550 - „დაკავშირებული მხარეები“ მოიცავს:

- შესავალს;
- დაკავშირებული მხარეების არსებობასა და შესაბამისად ახსნა-განმარტებებს ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- ოპერაციებს დაკავშირებულ მხარეებთან;
- გამოვლენილი დაკავშირებული მხარეების ოპერაციების შემოწმებას;
- ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილ ინფორმაციას;
- აუდიტორულ დასკვნებსა და ანგარიშის წარდგენას.

სტანდარტში მოცემულია აუდიტის ჩატარების აუცილებელი და საკმაო მონაცემების მიღების პროცედურების განხორციელების წესები, რომელიც გამოიყენება დაკავშირებულ მხარეთა არსებობისას. სტანდარტი გამოიყენება დამაკავშირებელ მხარეებთან მიმართებით იმ ოპერაციებისათვის, რომელიც სრულდება აუდიტორულ საწარმოსა და მასთან დაკავშირებულ მხარეებს შორის.

აუდიტორმა აუდიტის პროცესში უნდა გაითვალისწინოს, რომ „ზოგ შემთხვევაში დამაკავშირებელმა მხარეებმა შეიძლება ისეთი სამეურნეო ოპერაციები განხორციელონ, რასაც არ გააკეთებდნენ არადაკავშირებული მხარეები. მეორე მხრივ, დაკავშირებულ მხარეებს შორის შესაძლოა ისეთი მოცულობის სამეურნეო ოპერაციები ვერ განხორციელდეს, როგორც არადაკავშირებულ მხარეებს შორის” (IAS #24 პუნქტი 8). მოცემული სტანდარტი ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტს IAS 24 „დაკავშირებულ მხარეთა ახსნა - განმარტებები” და მსგავსი ნორმატიული აქტების მოთხოვნებს, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურული საფუძვლების ნაწილს წარმოადგენს.

დაკავშირებულ მხარეებთან საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვების მიზნით სტანდარტში მოცემულია ის პროცედურები, რომელიც უნდა განხორციელოს აუდიტორმა ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის დასადგენად.

23) ასს №560- „შემდგომი მოვლენები” მოიცავს:

- შესავალს;
- აუდიტორის დასკვნის დაწერამდე მომხდარ მოვლენებს;
- ფაქტებს, რომლებიც აუდიტორის მიერ აღმოჩენილი იქნა აუდიტორის დასკვნის დაწერის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე;
- ფაქტებს, რომლებიც გამოაშკარავდა ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ;
- ფასიანი ქაღალდების შეთავაზებას საჯარო ვაჭრობისათვის.

სტანდარტის მიზანია სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა აუდიტორის პასუხისმგებლობაზე შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებით. ბალანსის შედგენის თარიღის შემდგომი მოვლენები განმარტებულია „როგორც ხელსაყრელი, ისე არახელსაყრელი მოვლენები, რომლებიც ხდება ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ და იმ თარიღამდე, როდესაც ნებადართულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა” და იგი იდენტიფიცირებულია ორი ტიპის მოვლენად: პირველი - ისინი, რომლებიც ასაბუთებენ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის არსებულ პირობებს და მეორე - ისინი, რომლებიც მიგვანიშნებენ იმ პირობებზე, რაც შეიძლება წარმოიშვას ბალანსის შედგენის შემდგომ პერიოდში. სტანდარტში ცალ-ცალკე განხილულია იმ პროცედურების ჩატარების წესები, რომელიც უნდა

განახორციელოს აუდიტორმა და რაც უზრუნველყოფს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვებას იმაზე, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია ყველა მოვლენა იმ ფაქტზე, რომელიც აუდიტორის მიერ აღმოჩენილი იქნა აუდიტორის დასკვნის დაწერის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე.

24) ასს №570- „ფუნქციონირებადი საწარმო“ (უწყვეტობა) მოიცავს:

- შესავალს;
- უწყვეტობის დაშვების მართებულობას;
- აუდიტორულ მტკიცებულებებს;
- აუდიტორულ დასკვნებსა და ანგარიშგებას.

სტანდარტის ფუნდამენტური პრინციპული მოთხოვნაა, რომ „აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების დროს, აგრეთვე მათი შედეგების შეფასებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს უწყვეტობის დაშვების მართებულობა, რაც საფუძვლად უდევს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას“. ამ მიზნის მისაღწევად სტანდარტი მოითხოვს, რომ, პირველ რიგში დადგენილ იქნას ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დანერგილი პრაქტიკა: იგი უნდა შეესაბამებოდეს ბასს №1-„ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის“ პუნქტ „ფუნქციონირებადი საწარმოები“ 23-ე და 24-ე პარაგრაფებს. აუდიტორმა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისას, საწარმოს ფუნქციონირებადი პრინციპების გათვალისწინებით უნდა შეაფასოს, აქვს თუ არა აუდიტირებულ საწარმოს საქმიანობის გაგრძელების უნარი და მის საფუძველზე უნდა ახსნას ის არსებითი მოვლენები, რაც ექვსის ქვეშ აყენებს აუდიტირებული ორგანიზაციის შემდგომი ფუნქციონირების შესაძლებლობას. სტანდარტში დეტალურად არის განხილული ფაქტორები, რომლებიც დაკავშირებულია აუდიტირებული ორგანიზაციის მიმდინარე და მოსალოდნელ მომგებიანობასთან. ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების დასაბუთებულობის შეფასების პროცესში აუდიტორმა უნდა გადახედოს, სულ მცირე, ერთი წლის ბალანსს მაინც, თუმცა არ არის გამორიცხული, რომ საჭირო იქნება უფრო ადრე პერიოდების განხილვაც, რაც დამოკიდებულია აუდიტირებულ საწარმოს საქმიანობის ხასიათსა და მასთან დაკავშირებულ რისკზე. როგორც ასს №570-ის, ისე ბასს №1-ის სათანადო პარაგრაფების მოთხოვნაა, რომ აუდიტორი ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას ეკისრება პასუხისმგებლობა აუდიტირებული ორგანიზაციის, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმოს, სტატუსის მართებულობის შეფასებაზე, ხოლო აუდიტორი, თავის მხრივ, შეფასებას აძლევს ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ ამ ინფორმაციას.

25) ასს №580 - „ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“ მოიცავს:

- შესავალს;
- ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებლობის აღიარებას;
- ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალურ ინფორმაციას, როგორც აუდიტორულ მტკიცებულებას;
- ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის დოკუმენტირებას;
- აუდიტორის ქმედებას ხელმძღვანელობის მიერ ინფორმაციის წარდგენაზე უარის შემთხვევაში.

ამ სტანდარტის დებულებები აუდიტორისათვის წარმოადგენს სახელმძღვანელოს აუდიტორული შემოწმების დროს იმ ინფორმაციის გამოსაყენებლად, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებას ეხება და წარმოდგენილია სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ; სტანდარტი მოითხოვს, რომ „აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს ისეთი მტკიცებულება, რომელშიც ხელმძღვანელობა აღიარებს თავის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან წარდგენაზე ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი სტრუქტურული საფუძვლების მიხედვით და დაადასტურებს ფინანსურ ანგარიშგებას. სტანდარტი ითვალისწინებს, რომ ხელმძღვანელობის ეს ინფორმაცია უნდა მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, რომლებსაც გადამწყვეტი მნიშვნელობა ექნება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

26) ასს №600 - „სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება” მოიცავს:

- შესავალს;
- მთავარ აუდიტორს;
- მთავარი აუდიტორის პროცედურებს;
- აუდიტორებს შორის თანამშრომლობას;
- ანგარიშის წარდგენის დროს გათვალისწინებულ მოსაზრებებს;
- პასუხისმგებლობის განაწილებას.

სტანდარტში აღწერილია ის შემთხვევები, როდესაც დამოუკიდებელი აუდიტორები ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს სამუშაოდ იწვევს სხვა დამოუკიდებელ აუდიტორს, რათა ჩატარებული იქნეს აუდიტი მოცემული ორგანიზაციის ერთი ან რამდენიმე ქვეგანყოფილების, ფილიალის, შვილობილი ან ასოცირებული კომპანიის ანგარიშგებაზე, რომელთა კონსოლიდირება სათავო ორგანიზაციის ანგარიშებში აისახება. სტანდარტში განმარტე-

ბულია „მთავარი აუდიტორის“ და „სხვა აუდიტორის“ ცნება, ასევე განხილულია ის პროცედურები, რომელიც უნდა განახორციელოს მთავარმა აუდიტორმა სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენებისას, მოწვეული აუდიტორის პროფესიული კომპეტენციის გათვალისწინებით. განხილულია ის პროცესები და წესები, რომლებიც მთავარი აუდიტორისა და სხვა აუდიტორის ურთიერთთანამშრომლობამ უნდა განაპირობოს და მათი პასუხისმგებლობის განსაზღვრას შეეხება.

27) ასს №610 –“შიდა აუდიტის სამუშაოთა გათვალისწინება” მოიცავს:

- შესავალს;
- შიდა აუდიტის მასშტაბსა და მიზნებს;
- შიდა აუდიტისა და გარე აუდიტორის ურთიერთდამოკიდებულებას;
- შიდა აუდიტის სამუშაოთა შესწავლასა და წინასწარ შეფასებას;
- ურთიერთკავშირსა და კოორდინაციას;
- შიდა აუდიტის სამუშაოთა შეფასებასა და ტესტირებას.

სტანდარტში განხილულია სააღრიცხვო სისტემები, შიდა კონტროლის ელემენტები, შეზღუდული და აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია შიდა კონტროლის სისტემების მდგომარეობისა და ფუნქციონირების შეფასებასთან. ასს მოითხოვს, რომ გარე აუდიტორი კარგად გაერკვეს შიდა აუდიტის ფუნქციებში, რადგან მისი შესწავლის შემდეგ მიღებული მონაცემების მნიშვნელოვანი ნაწილი მას დაეხმარება ეფექტურად ჩაატაროს აუდიტი. შიდა აუდიტის მნიშვნელოვანი ნაწილი შეიძლება გამოიყენოს აუდიტის ჩატარების როგორც პროცესში, ისე დასკვნით ეტაპზე. სტანდარტში მოცემულია პროცედურები, რომელიც უნდა გაითვალისწინოს დამოუკიდებელმა აუდიტორმა შიდა აუდიტის სამუშაოთა შეფასებისას. ასს მოითხოვს, რომ გარე აუდიტორმა დოკუმენტურად გააფორმოს თავისი დასკვნები მის მიერ შესრულებული და ტესტირებული შიდა აუდიტის ცალკეული სამუშაოს შესახებ; თუმცა, გარე აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ „ყველა მსჯელობა და მოსაზრება, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან, ეკუთვნის გარე აუდიტორს“.

28) ასს №620 –„ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება” მოიცავს:

- შესავალს;
- ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების საჭიროების დადგენას;
- ექსპერტის კომპეტენციასა და ობიექტურობას;

- ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს მასშტაბს;
- ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს შეფასებას;
- ექსპერტის მოხსენიებას აუდიტორის დასკვნაში.

სტანდარტში მოცემულია რეკომენდაციები აუდიტორული შემოწმების დროს ექსპერტის (სპეციალისტის) მიერ შესრულებული სამუშაოს, როგორც აუდიტორული მტკიცებულებების, გამოყენებაზე, აუდიტორის განათლება და გამოცდილება საშუალებას აძლევს, დამკვეთის საქმიანობაში გაერკვეს ზოგადად, მაგრამ მას არ მოეთხოვება ისეთივე მაღალკვალიფიციური იყოს, როგორც რომელიმე სხვა პროფესიის ადამიანს, ამიტომ აუდიტორი იძულებულია დამკვეთთან შეთანხმებით მოიწვიოს სპეციალისტი (ექსპერტი), რომელსაც აუდიტორისაგან განსხვავებით, აქვს რომელიმე კონკრეტულ სფეროში სპეციალური კვალიფიკაცია, ცოდნა და გამოცდილება. სტანდარტის მოთხოვნაა, როდესაც აუდიტორი იყენებს ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოს, მან უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმაზე, რომ ეს სამუშაო აუდიტის მიზნების ადეკვატურია. აუდიტორი ექსპერტს სამუშაოდ იწვევს კონტრაქტით, დამკვეთთან შეთანხმებით, მაგრამ იმ შემთხვევაში, თუ დამკვეთი რაიმე მიზეზით უარს იტყვის ასეთ კონტრაქტის გაფორმებაზე და ექსპერტისათვის გათვალისწინებულ სამუშაოზე მტკიცებულებების მოპოვების სხვა წყარო არ არსებობს, აუდიტორმა უნდა შეადგინოს პირობითი დასკვნა. აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ ექსპერტი ობიექტური ვერ იქნება, თუ ის დაკავშირებულია სამეურნეო ერთეულთან, ფინანსურად არის დამოკიდებული მასზე ან ინვესტიციები აქვს დაბანდებული სამეურნეო ერთეულში.

სტანდარტში განხილულია ექსპერტის სამუშაოს მასშტაბების დასადგენი მიზნები, მისთვის ხელმისაწვდომი საინფორმაციო წყაროები, მოთხოვნილი ანგარიშის ფორმა და შინაარსი, მოცემული სამუშაოს წინასწარ გამიზნული გამოყენება. ასს განხილულია ის მეთოდები, რომელიც აუდიტორს დასჭირდება ექსპერტის სამუშაოს შესაფერისობის შეფასებისათვის.

29) ასს #700 - „აუდიტის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე” მოიცავს:

- შესავალს;
- აუდიტორის დასკვნის ძირითად ელემენტებს;
- აუდიტორის დასკვნას;
- მოდიფიცირებულ დასკვნებს;
- გარემოებებს, რომელთა გამოც არ შეიძლება უპირობო დადებითი დასკვნის გაცემა.

სტანდარტის ძირითადი ფუნდამენტური მოთხოვნებია: ყოველი აუდიტის დამთავრების შემდეგ აუდიტორმა უნდა შეადგინოს შესაბამისი ფორმის წერილობითი აუდიტორული დასკვნა, რომელიც ეკონომიკურ სუბიექტში აუდიტის შედეგად იქნა მოპოვებული. იმ დოკუმენტებს არ უნდა ახასიათებდეს ბუნდოვნება და ორაზროვნება; უნდა იყოს ადვილად გასაგები, შეიცავდეს მხოლოდ იმ ინფორმაციას, რომელიც გამოყენებულია კომპეტენტური და შესაბამისი აუდიტორული მამტიკელებელი საბუთებით. ეს დასკვნა უნდა იცავდეს დამოუკიდებლობის, მიუკერძოებლობის, ობიექტურობისა და კონსტრუქციულობის პრინციპებს.

სტანდარტში განხილულია, როგორ მომზადდეს აუდიტორული დასკვნა და ის ელემენტები, რომელსაც აუდიტორული დასკვნა უნდა შეიცავდეს, კერძოდ: აუდიტორული დასკვნა სათანადოდ უნდა დასათავსდეს, დათარიღდეს იმ რიცხვით, როდესაც დასრულდება აუდიტი, მიეთითოს იმ დაწესებულებათა ადგილმდებარეობა, რომელთაც პასუხისმგებლობა აკისრია. ჩატარებული აუდიტის დასკვნაზე ხელმოწერილი უნდა იქნეს აუდიტური ფირმის სახელით ან, საჭიროებისამებრ - ორივე მხარის მიერ. ყოველივე ეს მონაცემები აუდიტორულ დასკვნაში სათანადოდ უნდა იქნეს დასაბუთებული, სტანდარტში ყველა ამ აუდიტორულ დასკვნის კომპონენტზე მოცემულია ნიმუშები. გარდა ამისა, აუდიტორულ დასკვნაში აღწერილი უნდა იყოს აუდიტის მასშტაბები, სადაც უნდა აღინიშნოს, თუ რა მოთხოვნების (ასს, თუ რომელიმე სხვა სახის სტანდარტი) გათვალისწინებით იქნა ჩატარებული აუდიტი.

სტანდარტში გათვალისწინებულია გარემოებები, რომლის დროსაც შესაძლოა გაიცეს უპირობო აუდიტური დასკვნა ან აუდიტორული დასკვნა, რომელიც განსხვავდება უპირობო დასკვნისაგან (მოდდიფიცირებული), აგრეთვე წარმოდგენილია შესაძლო ფორმულირებები უპირობო, პირობით და უარყოფით დასკვნებზე და ასევე, დასკვნაზე უარის თქმის მიზეზები.

აუდიტორულ დასკვნაში ნათლად უნდა იყოს გამოკვეთილი აუდიტორის მოსაზრება იმის შესახებ, წარმოდგენილია თუ არა ფინანსური ანგარიშება უტყუარი ფინანსური გაანგარიშებების საფუძველზე და შეესაბამება თუ არა საკანონმდებლო მოთხოვნებს. სტანდარტი უპირობო დასკვნად მიიჩნევს იმ შემთხვევას, როდესაც ფინანსურ ანგარიშებაში წარმოდგენილია უტყუარი და სამართლიანი თვალსაზრისი ფინანსური ანგარიშებისათვის დადგენილი საფუძვლების შესაბამისად, ხოლო მოდიფიცირებული აუდიტური დასკვნა მოიცავს ყველა დასკვნას, რომელიც არ არის არამოდდიფიცირებული დასკვნა, ანუ აუდიტორის დასკვნა შეიძლება მოდიფიცირებულ იქნეს და იგი გაიცეს ასეთი სახით:

- ა) პირობითი დასკვნა;
- ბ) უარი დასკვნის გაცემაზე;
- გ) უარყოფითი დასკვნა.

პირობითი დასკვნა იწერება მაშინ, როდესაც აუდიტორი მიიჩნევს, რომ საჭირო არ იყო უარყოფითი დასკვნის გაცემა ან უარის განცხადება დასკვნის გაცემაზე, ხოლო იმ შემთხვევაში, თუკი აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის მოსალონელი გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმდენად არსებითი და მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორს არ შესწევს უნარი მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები და ამის გამო არ შეუძლია რაიმე აზრის გამოხატვა, აუდიტორი უარს აცხადებს დასკვნის გაცემაზე. რაც შეეხება უარყოფით დასკვნას, იგი გაცემა იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორისა და ხელმძღვანელობის უთანხმოების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმდენად არსებითი და მნიშვნელოვანია, რომ პირობითი დასკვნის შედგენით ადეკვატურად ვერ აისახება მცდარად ან არასრულყოფილად წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების ხასიათი, სტანდარტი ავალდებულებს აუდიტორს ნათლად აღწეროს მიზეზები, რომელმაც განაპირობა ნებისმიერი დასკვნის შედგენა.

30) ასს №710 - „შესადარისი ინფორმაცია” მოიცავს:

- შესავალს;
- შესაბამის ციფრობრივ მონაცემებს;
- შესადარის ფინანსურ ანგარიშგებას;
- ძალაში შესვლის თარიღს.

სტანდარტი ადგენს იმ პროცედურებს, რომლებმაც უნდა განსაზღვროს, შეესაბამება თუ არა შესადარისი ინფორმაცია ყველა არსებით ასპექტით იმ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამის ჩარჩოებს, რომლის აუდიტიც ტარდება. სტანდარტში გაანალიზებულია ორი სახის შემთხვევა: პირველი, როდესაც წინა წლების ფინანსური ანგარიშგების შესადარისი მნიშვნელობები გამოყენებულია კანონმდებლობის გამო და შეადგენს ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელ ნაწილს მიმდინარე წელს, მეორე კი, როდესაც შესადარისი მონაცემების მნიშვნელობები მოყვანილია საცნობარო ინფორმაციის მიზნით. ამ კატეგორიების მიხედვით, პირველ შემთხვევაში შესაბამისი მონაცემები მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელ ნაწილს წარმოადგენს და გამიზნული არ არის მათი ცალკე წარდგენა. აუდიტორული დასკვნა ასეთ შემთხვევაში მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებას ეხება, რომელიც მოიცავს წინა პერიოდსაც და კონკრეტულად არ არის ორიენტირებული შესაბამის მონაცემებზე, ხოლო შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება შედარების მიზნით ჩართულია მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, მაგრამ არ წარმოადგენს მის ნაწილს. ამ შემთხვევაში აუდიტორული დასკვნა თითოეულ წარდგენილ პერიოდს ეხება ცალ-ცალკე. ამ მიზნის მისაღწევად

აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, შეესაბამება თუ არა კორექტირებული და ახსნილი ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნები.

31) ასს №720 – „აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტებში ასახული სხვა ინფორმაცია” მოიცავს:

- შესავალს;
- სხვა ინფორმაციის ხელმისაწვდომობას;
- სხვა ინფორმაციის გათვალისწინებას;
- არსებით შეუსაბამობებს
- არსებით უზუსტობებს;
- სხვა ინფორმაციის ხელმისაწვდომობას აუდიტორის დასკვნის გაცემის თარიღის შემდეგ.

სტანდარტში მოცემულია აუდიტორული ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტაციაზე დართული იმ ფინანსური დოკუმენტების განსაზღვრის პრინციპები და აუდიტის პროცესში მისი გამოყენების პროცედურები, რომლებიც შედგენილია თვით აუდიტორული ორგანიზაციის მიერ და თან ერთვის წლიურ ანგარიშგებას. სტანდარტში განხილულია აუდიტორის ის ქმედებანი, როდესაც იგი დაადგენს არსებით შეუსაბამობას, რაც შემდეგში მოითხოვს აუდიტორული ფინანსური ანგარიშგების ან რომელიმე კონკრეტული სხვა ინფორმაციის შემოწმებას, ამასთან ერთად სტანდარტში განხილულია კანონმდებლობით დადგენილი შემთხვევები, როდესაც სხვა ინფორმაცია ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად აუდიტირებული შემოწმების ობიექტს წარმოადგენს და ის მარეგულირებელი პროცესები, რომლებიც დაკავშირებულია აუდიტორის მიერ ანგარიშგების ამგვარი შემოწმების შედეგების ასახვასთან.

32) ასს №800 – „აუდიტორის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე” მოიცავს:

- შესავალს;
- ზოგად მიმოხილვას;
- დასკვნას ისეთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მომზადებულია ბუღალტრული აღრიცხვის რომელიმე ორგანული საფუძვლების მიხედვით და არა – ბასს ან ეროვნული სტანდარტების შესაბამისად;
- დასკვნას ფინანსური ანგარიშგების ცალკეულ კომპონენტებზე;
- დასკვნას სახელშეკრულებო შეთანხმებების შესაბამისობაზე;
- დასკვნას კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

სტანდარტი განსაზღვრავს იმ პროცედურებს, რომლებიც უნდა განახორციელოს აუდიტორმა სპეციალური დანიშნულების აუდიტორული გარიგების დროს, რათა მოიპოვოს აუდიტორული მტკიცებულებები და მის საფუძველზე მოამზადოს მკაფიოდ ფორმირებული აუდიტორული დასკვნა. სტანდარტში განხილულია სპეციალური დანიშნულების აუდიტორული გარიგებების სხვადასხვა სფერო და მოცემულია მასზე დასკვნების ნიმუშები. სტანდარტს ერთვის სხვადასხვა დასკვნის ოთხი ისეთი ნიმუში, როგორცაა: დასკვნა ბუღალტრული აღრიცხვის რომელიმე ორგანული საფუძვლების მიხედვით, ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტებზე, შესაბამისობასა და კრებით ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

33) ასს №810 „პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება“ მოიცავს:

- შესავალს;
- აუდიტორის რწმუნებას პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შესახებ;
- გარიგებაზე თანხმობას;
- საქმიანობის ცოდნას;
- საპროგნოზო პერიოდს;
- შემოწმების პროცედურებს;
- წარდგენასა და ახსნა-განმარტებას;
- დასკვას პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმების შესახებ.

სტანდარტში განხილულია აუდიტორის მიერ ფინანსურ ინფორმაციაზე ანგარიშგების შედგენისა და შემოწმების პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება პროგნოზის სახით ან შეფასებით მონაცემებს ემყარება; ამგვარი ინფორმაცია ოპტიმალურად მიახლოებითია და დაფუძნებულია მოვლენათა განვითარების ჰიპოთეზურ დაშვებაზე. სტანდარტი მოითხოვს, რომ პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია სრულყოფილად იქნეს შემოწმებული, აუდიტორს უნდა ჰქონდეს დამკვეთის საქმიანობის ცოდნის დონე, რათა შეძლოს იმის შეფასება, განსაზღვრულია თუ არა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად საჭირო ყველა მნიშვნელოვანი დაშვება.

34) ასს №910 „გარიგებები ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ.“

აღნიშნული სტანდარტის დანიშნულებაა აუდიტორმა გამოხატოს თავისი მოსაზრება, შემოწმების პროცესში მიაქცია თუ არა ყურადღება იმ გარემოებამ, რომ ფინანსური ანგარიშგება „უტყუარად და სამართლიანად ვერ ასახავს“ ან „ყველა ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ვერ ასახავს“ აუდიტორი ორგანიზაციის ფინანსურ მდგომარეობას. აღნიშნული სტანდარტით გათვალის-

წინებული პროცედურების განხორციელებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ ასს №910, ასს №100-„აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობა“, ასს №770-799-„აუდიტორული დასკვნები და ანგარიშგება“, ასს-№210 „აუდიტის ჩატარების პირობები“, ამ სტანდარტების მთელ რის პრინციპებს ეფუძნება. სტანდარტის მოთხოვნაა, რომ აუდიტორმა საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები ძირითადად გამოკითხვებისა და ანალიზური პროცედურების მეშვეობით უნდა შეკრიბოს, რათა დასკვნის გამოტანა შეძლოს. აღნიშნული პროცედურების უკეთ აღქმისათვის სტანდარტში ცალ-ცალკეა განხილული მიმოხილვის გარიგების მიზანი, ზოგადი პრინციპები, მასშტაბი და პირობები, დაგეგმვის პრინციპები. სტანდარტს თან ერთვის ოთხი დანართი, სადაც განხილულია: პირველი, ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ გარიგების წერილის ნიმუში; მეორე, სანიმუშო დეტალური პროცედურები, რომლებიც შესაძლოა ჩატარდეს ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ გარიგების დროს; მესამე, უპირობო დასკვნის ნიმუში და მეოთხე, მიმოხილვის დასკვნის ნიმუშები უპირობო დასკვნის გამოკლებით.

35) ასს №920 „გარიგებები ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით შეთანხმებული პროცედურების ჩატარება:“

აუდიტორის, სამეურნეო სუბიექტის და მესამე მხარის მიერ შეთანხმებული პროცედურები აღრიცხვისა და ანგარიშგების იმ ნაწილთა შემოწმებაა, რომელზეც აღნიშნული მხარეები შეთანხმდებიან. იგი თემატურად შემოწმების სახით (აუდიტის თანამდევი მომსახურების ნაირსახეობაა) ხორციელდება და რეგლამენტირებულია შეთანხმებული პროცედურებისა და მათი შედეგების დოკუმენტური გაფორმების დადგენილი წესის მიხედვით. აუდიტორი ვალდებულია გააფორმოს ის საკითხები, რომლებიც მნიშვნელოვანია აღმოჩენილ ფაქტებზე წარსადგენი დასკვნის დამადასტურებელი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, აგრეთვე, მტკიცებულება იმის შესახებ, რომ გარიგება შესრულებულია ასს-სა და გარიგების პირობების შესაბამისად. ამ სტანდარტს, პრაქტიკაში უკეთ გამოყენების მიზნით, დანართის სახით ერთვის: „აუდიტორული გარიგების წერილის ნიმუში მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილ ვალდებულებებთან დაკავშირებული აღმოჩენილი ფაქტობრივი მონაცემების შესახებ“.

36) ასს №930 „გარიგებები ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის შესახებ: ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად და შესაბამისად, იმ საბუღალტრო დოკუმენტაციის დამაჯერებლობის შესამოწმებლად და სრულყოფილი ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის მოპოვებისათვის საჭიროა სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული პრინციპებისა და პრაქტიკის, აგრეთვე მისი ფინანსური ინფორმაციის შესაფერისი ფორმისა და შინაარსის ცოდნა, რათა აუდიტორმა შეაგრო-

ვოს, დაახარისხოს და დააჯამოს ფინანსური ინფორმაცია (აღადგინოს ან აწარმოოს ბუღალტრული აღრიცხვა). სტანდარტში განხილულია შემთხვევები, როდესაც დადგენილია არსებითი უზუსტობები და მასთან დაკავშირებით გასატარებელი ღონისძიებები, ეკონომიკური სუბიექტის პასუხისმგებლობა ფინანსური ინფორმაციის წარდგენასთან დაკავშირებით. სტანდარტში განხილულია, აგრეთვე, ფინანსური ინფორმაციის სახით წარმოდგენილი „კომპილაციური გარიგების წერილის ნიმუში“ და „კომპილაციური გარიგების შესახებ დასკვნის ნიმუში“.

(1000-1100) აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულებები:

37) ასს №1000 - „ბანკთაშორისო დასტურის პროცედურები“;

38) ასს №1001 - „კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების (კსს) გარემო-განცალკევებული მიკროკომპიუტერები“;

39) ასს №1002 - „კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების (კსს) გარემო-ოპერატიულ რეჟიმში მომუშავე კომპიუტერული სისტემები“;

40) ასს №1003 - „კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების (კსს) გარემომონაცემთა ბაზის სისტემები“;

41) ასს №1004 - „ბანკის ზედამხედველობისა და გარე აუდიტორების ურთიერთობა“;

42) ასს №1005 - „ცალკეული მოსაზრებები მცირე საწარმოთა აუდიტზე“;

43) ასს №1006 - „საერთაშორისო კომერციული ბანკების აუდიტი“;

44) ასს №1007 - „ურთიერთობა ხელმძღვანელობასთან“;

45) ასს №1008 - „რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი-კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების (კსს) მახასიათებლები და მათი განხილვა“;

46) ასს №1009 - „აუდიტის ჩატარების მეთოდთა კომპიუტერის მეშვეობით“;

47) ასს №1010 - „ეკოლოგიური საკითხების გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში“;

48) ასს №1011 - „2008 წელთან დაკავშირებული პრობლემების მნიშვნელობა ხელმძღვანელობასა და აუდიტორებისათვის“;

49) ასს №1012 - „წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტი“;

50) ასს №1013 - „ელექტრონული ვაჭრობის გავლენა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“;

51) ასს №1014 - „აუდიტორების ანგარიშგება. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებთან შესაბამისობის შესახებ“.

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტი (2001 წლიდან ეწოდება აუდიტის და მარწმუნებელი საქმიანობის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო - IAASB) გამოსცემს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს (ასს - ISA-ს) და საყოველთაოდ აღიარებულ პრაქტიკასა და მასთან დაკავშირებულ მომსახურებაზე დებულებებს, რომლებიც გამიზნულია მთელ მსოფლიოში აუდიტორული პრაქტიკისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის გასაუმჯობესებლად, აუდიტორისათვის პრაქტიკული დახმარების გასაწევად. ასპდ მიზანია აუდიტორთა უზრუნველყოფა დამატებითი მითითებებით, აღნიშნული სტანდარტების გავრცელებითა და განმარტებებით დაეხმაროს აუდიტორებს აუდიტის ჩატარებაში, თუმცა ეს არ ნიშნავს იმას, რომ დებულებაში მოცემული პროცედურებისა და პრაქტიკული მეთოდების ჩამონათვალი მთლიანად და ამომწურავად ასახავს იმ პროცესებსა და პროცედურებს, რაც აუდიტის დროს გამოიყენება. ამასთან ერთად, ეს დებულებები არ არის განკუთვნილი იმისათვის, რომ სარგებლობდეს ასს-ის უფლებამოსილებით).

52) ასს №2400 – „დავალეზანი ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვაზე“;

53) ასს №2410 – „დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ შესრულებული შუალედური ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვითი შემოწმება“;

54) ასს №3000-3399 – „გარანტიის (რწმუნების) დონის უზრუნველმყოფი სტანდარტები“;

55) ასს №3400 – „საპროგნოზო ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება“;

56) ასს №3700-3900 – „აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დავალებები, რომლებიც უზრუნველყოფენ გარანტიას (რწმუნებას)“ (შენიშვნა: არ არის დამუშავებული);

57) ასს №4000-4699 – „აუდიტის თანმხლები მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტები“;

58) ასს №4700-4999 – „აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულებები აუდიტის თანმხლებ მომსახურებაზე“ (შენიშვნა: არ არის დამუშავებული).

გამოყენებაშია, აგრეთვე შიდა საფირმო სტანდარტები, ანუ ცალკეული აუდიტისა და ფირმის მიერ შემუშავებული სამუშაო - სამოქმედო სტანდარტები ანუ საერთაშორისო და ეროვნული სტანდარტების კონკრეტულ მეთოდუკამდე დაყვანილი სახელმძღვანელო ინსტრუქციების კრებული.

2.3. საჯარო სექტორის აუდიტორული საქმიანობის რეგულირება

საჯარო სექტორში ფუნქციონირებს აღრიცხვისა და აუდიტის მარეგულირებელი შემდეგი ორგანოები:

1. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური არის საქართველოს კონტროლის პალატის უფლებამონაცვლე და შესაბამისად, სახელმწიფო საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის უმაღლესი ორგანო, რომელიც ახორციელებს აუდიტს. იგი უწყებრივად, ფინანსურად, ფუნქციურად და ორგანიზაციულად დამოუკიდებელია. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საქმიანობის ძირითადი მიზნებია, ხელი შეუწყოს სახელმწიფო სახსრების, სახელმწიფოს სხვა მატერიალური ფასეულობების ხარჯვისა და გამოყენების კანონიერების, მიზნობრიობის დაცვასა და ეფექტიანობას, ეროვნული სიმდიდრის, სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების საკუთრების დაცვას, ასევე საჯარო ფინანსების მართვის გაუმჯობესებას. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური მოქმედებს პრინციპებით: ობიექტურობა; დამოუკიდებლობა; საჯაროობა; პროფესიონალიზმი.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურს ხელმძღვანელობს გენერალური აუდიტორი; აუდიტის სამსახურში იქმნება პრეზიდიუმი; სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის პრეზიდიუმი სათათბირო ორგანოა. იგი უფლებამოსილია განიხილოს და გადაწყვიტოს ადმინისტრაციული დავა სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის აუდიტის ანგარიშთან დაკავშირებით. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური იყენებს აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციების მიერ დეკლარირებულ საჯარო სექტორის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს, და აუდიტის პროცედურებთან დაკავშირებით შეიმუშავებს და ამტკიცებს მეთოდოლოგიებს, სახელმძღვანელოებსა და ინსტრუქციებს. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საქმიანობას. აუდიტის ხარისხის კონტროლისა და შიდა კონტროლის პროცედურებს ამოწმებს საქართველოს პარლამენტის გადაწყვეტილებით შექმნილი კომისია.

2. საჯარო აუდიტის ინსტიტუტი შეიქმნა 2011 წლის 24 ნოემბერს. საჯარო აუდიტის ინსტიტუტი არის საჯარო სამართლის იურიდიული პირი. იგი დამოუკიდებელია და ფუნქციონირებს კანონმდებლობასა და ინსტიტუტის დებულებაზე დაყრდნობით. მისი ფუნქციებია:

- საჯარო აუდიტის სწავლება;
- საჯარო სექტორის აუდიტორთა სერტიფიცირება;
- განგრძობადი სავალდებულო საგანმანათლებლო პროგრამების განხორციელება;
- საჯარო სექტორის აუდიტორული, კვლევითი/ანალიტიკური, საექსპერტო, საკონსულტაციო მომსახურება.
- სხვა ფუნქციები, რომლებიც ხელს შეუწყობს საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვას;
- შეიმუშაოს აუდიტორული მომსახურების ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები.

ინსტიტუტი ფინანსდება კანონით „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ“ დადგენილი წესით და სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის სუბსიდიებით.

ინსტიტუტის დებულებას ამტკიცებს გენერალური აუდიტორი. იგი თანამდებობაზე ნიშნავს და ათავისუფლებს ხელმძღვანელს და ახორციელებს კონტროლს ინსტიტუტის საქმიანობაზე. მომსახურების საფასურს, გადახდის წესსა და პირობებს განსაზღვრავს ინსტიტუტი. ინსტიტუტის მომსახურებაზე არ ვრცელდება „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“ კანონის მოთხოვნა. საჯარო სექტორში აუდიტორული მომსახურების გაწევის უფლება აქვს სერტიფიცირებულ აუდიტორს. სერტიფიცირების პირობები და წესი განისაზღვრება გენერალური აუდიტორის ნორმატიული აქტით. სერტიფიცირება მოიცავს საჯარო აუდიტის სფეროში საკვალიფიკაციო კურსის გავლას და პროფესიული ცოდნის შეფასებას.

3. საქართველოს საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების საბჭო

საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 19 თებერვლის N38 დადგენილებით შეიქმნა საქართველოს საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების საბჭო. იგი საქართველოს მთავრობის მუდმივმოქმედი სათათბირო ორგანოა, რომლის მიზანია, ხელი შეუწყოს საჯარო სექტორში სააღრიცხვო ინფორმაციის სრულყოფასა და საჯარო სექტორის ფინანსური მართვის გაუმჯობესებას; აგრეთვე, ხელი შეუწყოს სახელმწიფო ფინანსების მართვის მიმართ საზოგადოებრივი ინტერესისა და ნდობის ამაღლებას. საბჭოს წევრები საქმიანობას ახორციელებენ ანაზღაურების გარეშე. საბჭო ანგარიშვალდებულია საქართველოს მთავრობის წინაშე, რომელსაც შესრულებული სამუშაოების შესახებ ანგარიშს წარუდგენს პერიოდულად, 6 თვეში ერთხელ. რეკომენდაციებს საბჭო წარუდგენს საქართველოს ფინანსთა მინისტრს. მინისტრი უფლებამოსილია, რეკომენდაციებით გათვალისწინებულ საკითხებთან დაკავშირებით გამოსცეს შესაბამისი სამართლებრივი აქტი. საბჭოს ფუნქციებია: საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS for SMEs) დანერგვის რეკომენდაციების შემუშავება; საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვის პროცესის გამარტივების მიზნით, მეთოდური მითითებების შემუშავება; საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მუდმივი განახლებისათვის მეთვალყურეობა; საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვით დაინტერესებულ მხარეებთან სამუშაო შეხვედრების გამართვა.

თავი III

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ძირითადი პრინციპები

3.1. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის არსი

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არის სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შემოწმება და დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ თანდართული ინფორმაციის მომზადება. ამ შემოწმების შედეგია აუდიტორის ანგარიში, რომელიც ადასტურებს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სამართლიანობას და მასთან დაკავშირებულ განმარტებებს. აუდიტორის დასკვნა თან უნდა ახლდეს ფინანსურ ანგარიშგებას, როდესაც მას გადასცემს დაინტერესებულ მხარეს.

აუდიტი ამტკიცებს ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი კომპანიის ფინანსური შედეგების სისწორესა და სამართლიანობას, ამყარებს ნდობასა და ვალდებულებას კომპანიის მმართველებსა და მფლობელებს შორის, ხელს უწყობს დაინტერესებულ მხარეებს შედეგების სამართლიანობისა და სისწორის გარკვევაში.

აუდიტის როლის მნიშვნელობის გათვალისწინებით, ხშირად ჩნდება კითხვები აუდიტის, აუდიტორებისა და დაინტერესებული მხარეების მიმართ. აუდიტი გულისხმობს კომპანიის მდგომარეობის სამართლიანად წარდგენას. კვლევის ობიექტის მიხედვით არსებობს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის აუდიტი, შესაბამისობის აუდიტი.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, ტარდება კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დამოუკიდებელი აზრის ჩამოსაყალიბებლად. ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის აუდიტი აფასებს ფინანსური მართვისა და კონტროლის სიტემას და გასცემს რეკომენდაციებს მათი გაუმჯობესების მიზნით. შესაბამისობის აუდიტი წარმოადგენს შიდა აუდიტის ობიექტის მიერ სახელმწიფო სახსრების, სახელმწიფოს სხვა მატერიალური ფასეულობების, სახელმწიფო ქონებრივი ღირებულების არამატერიალური სიკეთეების ხარჯვის, გამოყენების, მართვისა და დაცვის კანონიერებისა და მიზნობრიობის შესწავლასა და ანალიზს.

კომპანიები ადგენენ ფინანსურ ანგარიშგებას, როგორც ქვეყანაში არსებული აღრიცხვა-ანგარიშგების სტანდარტების, ისე ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით. აუდიტორი აფასებს კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების სარწმუნოობას აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით, რომელშიც მოცემულია აუდიტის ჩატარების მოთხოვნები და რეკომენდაციები, აუდიტის სტანდარტების სახით.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი იძლევა იმის გარანტიას, რომ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება იქნება სააღრიცხვო პრინციპების შესაბამისი, აუდიტორული საქმიანობის საყოველთაოდ მიღებული სტანდარტებით.

ამერიკის ინსტიტუტის სერტიფიცირებულ საჯარო ბუღალტერთა აუდიტის სტანდარტების საბჭო (AICPA-American Institute of Certified Public Accountants) რეკომენდაციას აძლევს აუდიტორს შეაფასოს რისკებთან დაკავშირებული საქმიანობა,

ხომ არ ჰქონდა ადგილი რაიმე განსაკუთრებულ გარემოებას, როგორც მენეჯმენტის მთლიანობა და იღებს ინფორმაციას აუდიტის ჩატარებამდე არსებული სარჩელების შესახებ. გარდა ამისა, აუდიტორი აფასებს პერსონალის საქმიანობას და განსაზღვრავს, რომ თითოეულ თანამშრომელს შეუძლია თავისი საქმიანობისას დამოუკიდებელი თვალსაზრისის დაფიქსირება. მას შემდეგ, რაც აუდიტორი გადაწყვეტს მიიღოს საქმე (აიღოს ვალდებულება), საქმიან წერილში, მოამზადებს დეტალებს დროის, პასუხისმგებლობის და აუდიტის ღირებულების შესახებ.

აუდიტორული საქმიანობის საყოველთაოდ მიღებული სტანდარტები მოითხოვს, რომ აუდიტორმა საქმე დაგეგმოს ადეკვატურად. აუდიტის დაგეგმვა პირდაპირ დაკავშირებულია ორგანიზაციის ზომასა და სირთულესთან. აუდიტის დაგეგმვა ითვალისწინებს ორგანიზაციის ბიზნესის და მრეწველობის გააზრებას, ტენდენციისა და თანაფარდობის ანალიზს, შიდა კონტროლის პროცესის დოკუმენტირებას და სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში რისკის შეფასებას.

გასვლითი სამუშაოების მიმდინარეობისას, ან აუდიტორის ორგანიზაციის ოფისებში, აუდიტორი ახორციელებს ფინანსური მონაცემების ტესტებს. მაგალითად, ირჩევს შერჩევითი პრინციპით ორმოცდაათ შემთხვევას, რათა მოახდინოს გამყიდველზე გადახდილი თანხის სისწორის შემოწმება. გარდა ამისა, აუდიტორი ამოწმებს ანგარიშსწორებასთან დაკავშირებულ ინვოისს, რათა უზრუნველყოს ხარჯების სწორად კლასიფიცირება და მომწოდებლის რეალურად არსებობის დასტური. დაგეგმვის პროცესის შედეგებზე დაყრდნობით, აუდიტორი ახორციელებს სხვადასხვა სახის ტესტებს ფინანსური აღრიცხვის ანგარიშგებაზე.

აღრიცხვის ანალიზის პროცესში, აუდიტორი უზრუნველყოფს, რომ ფინანსური ანგარიშგების სააღრიცხვო ბალანსი განმტკიცებული იყოს ძირითადი დოკუმენტაციით და ანალიზით, აფასებს ტესტების შედეგებს, განიხილავს მენეჯმენტის რეაგირებას შეკითხვებსა და ჩანაწერებზე აუდიტორული შემოწმების ჟურნალში, ამასთანავე, აუდიტორული დოკუმენტებიდან გამომდინარე, ანგარიშების დიდი ცვლილებების მიზეზს წლიდან წლამდე და ასრულებს აუცილებელ კვლევას საყოველთაოდ აღიარებული საბუღალტრო პრინციპებით გათვალისწინებულ მოთხოვნებთან დაკავშირებით.

აუდიტორები გასცემენ დასკვნას/მოსაზრებებს აუდიტის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგება წარმოდგენილია მიღებული სააღრიცხვო პრინციპების შესაბამისად. აუდიტორი ანგარიშში აღნიშნავს სუბიექტის შიდა კონტროლის პროცესში არსებული ნებისმიერი სისუსტეების შესახებ.

აუდიტორი ვალდებულია შეინარჩუნოს სათანადო დოკუმენტაცია აუდიტორების პროცესში და უზრუნველყოს მენეჯმენტის პასუხისმგებლობის შესახებ ხელმოწერების მიღება ფინანსურ ანგარიშგებაში აღნიშნულ ინფორმაციაზე. ინფორმაცია ინახება საჩივრების არსებობის შემთხვევაში და მომავალი ანგარიშის ანალიზისათვის.

3.2. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი და ძირითადი პრინციპები

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანია აამაღლოს სანდოობა ბიზნესის ფინანსურ მდგომარეობაზე. ყველა სუბიექტი ვალდებულია საჯაროდ წარადგინოს ყოველწლიური ანგარიშები, რომლებიც შემოწმებულია (აუდიტირებულია). ანალოგიურად, კრედიტორები, როგორც წესი, მოითხოვენ აუდიტის ფინანსურ ანგარიშებს, ვინაიდან სარგებლობენ მათი სახსრებით. მომწოდებლებმა შეიძლება ასევე მოითხოვონ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება, რადგან ისინი მზად იყვნენ საკრედიტო ვაჭრობის გასაგრძელებლად (თუმცა, როგორც წესი, მხოლოდ მაშინ, როდესაც მოთხოვნილი საკრედიტო თანხა არსებითია)[2].

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანს წარმოადგენს მომხმარებელ-თათვის ფინანსური ანგარიშგებისადმი ნდობის გამყარება. აღნიშნული მიიღწევა აუდიტორთა მიერ იმის გაცხადების საფუძველზე, არის თუ არა მზად ფინანსური ანგარიში ყველა მატერიალური თვალსაზრისით, შესაბამისი ჩარჩოს დაცვით. უმეტეს შემთხვევაში, ეს მოსაზრებები ეფუძნება ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საკითხს, მონაცემების დაცვით. აუდიტორული საქმიანობის საყოველთაოდ მიღებული სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი და რელევანტური ეთიკური მოთხოვნები აუდიტორებს უფლებამოსილს ხდის ჩამოაყალიბონ შესაბამისი პოზიცია.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანია აუდიტორები აღჭურვოს უფლებამოსილებით, გამოხატონ აზრი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების შესახებ საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ან სხვა იდენტიფიცირებული ფინანსური ანგარიშგების ჩარჩოს მსგავსად. აუდიტორთა მოსაზრება გამოიხატება ფრაზით: „გავცემ ჭეშმარიტ და სამართლიან მოსაზრებას“ ან „წარმოვადგენ სამართლიანად, ყველა მონაცემის დაცვით“. მოსაზრება მოცემულია აუდიტორის მოხსენებაში, რომელიც თან ახლავს შემოწმებულ ფინანსურ ანგარიშგებას.

კომპანიები ადგენენ ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელშიც მოცემულია ინფორმაცია მათი ფინანსური მდგომარეობისა და საქმიანობის შედეგების შესახებ. ეს ინფორმაცია გამოიყენება დაინტერესებული მხარეების ფართო წრის მიერ (მათ შორის ინვესტორების) ეკონომიკური გადაწყვეტილების მიღების პროცესში. როგორც წესი კომპანიის მფლობელები და მმართველები სხვადასხვა პირი არიან. აქედან გამომდინარე, კომპანიის მფლობელები (ისევე როგორც სხვა დაინტერესებული მხარეები, ბანკები, მომხმარებლები, მიმწოდებლები) იღებენ სარწმუნო ინფორმაციას კომპანიის ფინანსური საქმიანობისა და შედეგების შესახებ.

ფინანსური ანგარიშგების სანდოობის ხარისხის ზრდის მიზნით იწვევენ კვალიფიციურ გარე აუდიტორებს ანგარიშგების შესამოწმებლად, ამასთან კომპანიის ხელმძღვანელობა უზრუნველყოფს აუდიტორს სრული ინფორმაციით, რათა მიიღონ რეკომენდაციები და პროფესიული ხედვა საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, ხშირ შემთხვევაში ეს კანონითაც მოითხოვება.

აუდიტორი უნდა ექვემდებარებოდეს აუდიტის ძირითად პრინციპებს. ეს მოთხოვნებია:

- შეასრულოს „პროფესიონალ ბუღალტერთა ეთიკის კოდექსის“ მოთხოვნები, გამოცემული IFAC-ის მიერ.
- განახორციელოს აუდიტორული საქმიანობა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA-International Standards on Auditing) შესაბამისად.
- დაგეგმოს და განახორციელოს აუდიტი პროფესიული სკეპტიციზმის (კრიტიკული დამოკიდებულების) საფუძველზე, იმის მხედველობაში მიღებით, რომ შეიძლება არსებობდეს ისეთი გარემოება, რამაც განაპირობა ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი შეცდომები.

პროფესიული სკეპტიციზმი მოიცავს შეტყობინებას, მაგალითად:

- აუდიტის მტკიცებულებაზე, რომელიც წინააღმდეგობაში მოდის სხვა, არჩეულ მტკიცებულებასთან;
- ინფორმაციაზე, რომელიც კითხვის ნიშნის ქვეშ აყენებს დოკუმენტის სანდოობას და მოითხოვება, როგორც აუდიტის მტკიცებულება;
- გარემოებებზე, რომლებსაც შეუძლია დაადასტუროს სავარაუდო თაღლითობა;
- გარემოებები, რომლებიც ითვალისწინებენ აუდიტის პროცედურების აუცილებლობას, ამას გარდა, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA)-ს მოთხოვნებს.

აუდიტორისა და კლიენტის ხელმძღვანელობას მკვეთრად განსხვავებული პასუხისმგებლობები ეკისრება. აუდიტორის შემთხვევაში, პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების შეფასების ფორმირებასა და გამოხატვაზე გადის. მეორე მხრივ, კლიენტის ხელმძღვანელი, საკუთარ თავზე იღებს პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის საკითხზე. მმართველებს პასუხისმგებლობიდან არ ათავისუფლებთ ანგარიშის შემოწმების ფაქტი.

3.3. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ძირითადი ეტაპების ანალიზი

აუდიტი სულ უფრო მეტად გავრცელდა, როგორც ორი ძირითადი საბუღალტრო ჩარჩოს: ზოგადად მიღებული საბუღალტრო პრინციპებისა და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების სირთულე, ამასთან გაიზარდა მსხვილი კომპანიების მიერ თაღლითური ანგარიშგების გამჟღავნების სერია.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ძირითადი ეტაპებია:

1. დაგეგმვა და რისკის შეფასება. მოიცავს ბიზნესისა და ბიზნესის გარემოს შესწავლას, რომელშიც ის მუშაობს და ამ ინფორმაციის გამოყენებისათვის შეაფასებს იმ საფრთხეს, რომელმაც შეიძლება გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებებზე.

2. შიდა კონტროლის ტესტირება. კონტროლის მექანიზმის ეფექტურობის შეფასებას, ისეთ სფეროებში, როგორცაა სათანადო ავტორიზაცია, აქტივების დაცვა და მოვალეობების სეგრეგაციის კონცენტრაცია. ეს გულისხმობს ტრანზაქციების შერჩევას, რომელზეც ჩატარდება კონტროლი მისი ეფექტიანობის ხარისხის დასადგენად. ეფექტიანობის მაღალი დონე საშუალებას აძლევს აუდიტორებს, მოგვიანებით გააუქმონ ზოგიერთი მათი აუდიტის პროცედურები. თუ კონტროლი არაეფექტიანია (მაგ., არსებობს მატერიალური შეცდომის მაღალი რისკი), მაშინ აუდიტორებმა უნდა გამოიყენონ სხვა პროცედურები ფინანსური ანგარიშგების შესამოწმებლად. არსებობს სხვადასხვა რისკის შეფასების კითხვარი, რომელიც ხელს შეუწყობს შიდა კონტროლის ტესტირებას.

3. არსებითი პროცედურები. მოიცავს ფართო სპექტრს, რომელთაგან მცირე პროცედურები შეირჩევა:

- ანალიზი. ჩატარდეს რაციონი შედარებით ისტორიული, პროგნოზირებული და ინდუსტრიული შედეგებით, რათა გამორიცხოს ანომალიები (გადახრები).
- ფული. შეამოწმეთ საბანკო ანგარიშები, ანგარიშზე არსებული ფულადი სახსრები, დააფიქსირეთ შეზღუდვები საბანკო ნაშთებზე და საბანკო დადასტურებებზე.
- საბაზრო ფასიანი ქაღალდები. დაადასტურეთ ფასიანი ქაღალდები, განიხილეთ შემდგომი ტრანზაქციები, შეამოწმოს საბაზრო ღირებულება.
- დებიტორული დავალიანება. ბუღალტრული ბალანსის დადასტურება, გამოძიოს შემდგომი კოლექციები, გაიტესტოს წლის ბოლოს გაყიდვისა და ათვლის პროცედურები.
- ინვენტარი. ფიზიკური ინვენტარის დათვლა, სხვა ადგილას გამართული ინვენტარის დადასტურება, ტესტირება გადაზიდვისა და გატანის პროცედურებისა, მიმწოდებლის გადახდილი ინვოისების შემოწმება, დაუდარეთ გამოყოფილი თანხის მიმდინარე საწარმოო ხარჯებს, შეიტანეთ ინვენტარის ხარჯები მთავარ წიგნში.
- აქტივები. აქტივების დაკვირვება, შექენისა და განკარგვის უფლებამოსილების მიმოხილვა, საიჯარო დოკუმენტაციის გადახედვა, შეფასების მეთოდების შესწავლა, ცვეთის გადაანგარიშება, გაუფასურება და ამორტიზაცია.
- გადასახდელი ანგარიშები. დაამოწმეთ ანგარიშების მდგომარეობა, წლის ბოლო მონაცემით.
- დარიცხული ხარჯები. შეამოწმეთ შემდგომი გადასახადები, შეადარეთ ნაშთები გასულ წლებამდე, ხელახალი დაგროვება.
- ვალდებულება. დაადასტურეთ კრედიტორებთან, განიხილეთ იჯარის ხელშეკრულებები, გადახედონ მითითებებს დირექტორთა საბჭოს სხდომებზე

- შემოსავლები. შეისწავლეთ გაყიდვების შერჩევის მხარდამჭერი დოკუმენტები, განიხილეთ შემდგომი ტრანზაქციები, გამოთვალეთ გაანგარიშების პროცენტული მაჩვენებლები, მიმოიხილეთ გაყიდვების უკან დაბრუნების ისტორია და შეღავათები.
- ხარჯები. ხარჯების შემცველი დოკუმენტაციის შემოწმება, შემდგომი ტრანზაქციების განხილვა, უჩვეულო ნივთების დადასტურება მომწოდებლებთან.

აუდიტის პროცესი მოიცავს ხუთ ფაზას:



ნახ. 2. აუდიტის პროცესი

დაგეგმვა. პირველადი დაგეგმვის აქტივობები მოიცავს აუდიტორული ფირმის მიერ კლიენტის ფორმალურ მიღებას, დამოუკიდებლობის მოთხოვნის შემოწმებას, აუდიტორული გუნდის ჩამოყალიბებას და ეფექტიანი აუდიტის ჩასატარებლად საჭირო სხვა პროცედურების ვადის, ხასიათისა და მოცულობის განსაზღვრას.

რისკების შეფასება. აუდიტორები იყენებენ თავიანთ ცოდნას ბიზნესის, ინდუსტრიისა და გარემოს შესახებ, რომელშიც ფუნქციონირებს კომპანია, რათა გამოავლინოს და შეაფასოს რისკები, რომლებსაც შეუძლიათ ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის დამახინჯება. ამ რისკების იდენტიფიცირება მოითხოვს ცოდნისა მსჯელობის მაღალ დონეს, ასევე გამოცდილებას აუდიტორისგან. ასევე მოითხოვს ბიზნესისა და მასთან დაკავშირებული რისკების კარგად ცოდნას, რომელიც ყალიბდება აუდიტის სფეროში წლობით მუშაობის შედეგად. ეს ასევე გულისხმობს, რომ აუდიტორი უნდა იყოს კარგად ინფორმირებული იმ ინდუსტრიისა და გარემოს შესახებ, რომელშიც ოპერირებს კომპანია, მათ შორის კონკურენტების, მომხმარებლებისა, მიმწოდებლებისა და რიგ შემთვევაში მარეგულირებლების შესახებ.

აუდიტის სტრატეგია და გეგმა. რისკების შეფასების შემდეგ, აუდიტორი შეიმუშავებს აუდიტის ზოგად სტრატეგიას და დეტალური აუდიტის გეგმას, ფინანსური ანგარიშგების რისკებისა და არსებითი უზუსტობების აღმოსაფხვრელად. სხვა საკითხებთან ერთად, ეს მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული ნაწილების

ტესტირების მიდგომების შემუშავებას, კომპანიის შიდა კონტროლის სისტემის საიმედოობის დადგენას, გრაფიკისა და დავალებების შემუშავებას აუდიტის გუნდის წევრებისათვის.

მტკიცებულებების შეგროვება. აუდიტორები იყენებენ პროფესიონალურ სკეპტიციზმსა და მსჯელობას მტკიცებულებების შეგროვებისა და შეფასებისას, რომლებსაც აგროვებენ შიდა კონტროლის მექანიზმის შემოწმების კომბინირებით საბუღალტრო დოკუმენტაციაში მოცემული ჩანაწერების შემოწმებასთან და მესამე მხარის მიერ მიწოდებული დოკუმენტაციის შედარებით. ეს პროცესი მოიცავს ხელ-მძღვანელობის მიდგომებისა და მეთოდების გამოვლენას მათ მიერ ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას. დამოუკიდებელ მტკიცებულებას შესაძლებელია წარმოადგენდეს მატერიალური ნაშთები, მათ შორის ფულადი სახსრები.

შეჯამება. დასასრულს, აუდიტორები იყენებენ პროფესიონალურ მსჯელობას და აყალიბებენ თავიანთ მოსაზრებას მათ მიერ ჩატარებულ შემოწმებაზე, მტკიცებულებებსა და ჩატარებულ სამუშაოზე დაყრდნობით. ეს მოსაზრება ქმნის აუდიტის დასკვნას.

აუდიტორები ურთიერთქმედებენ კომპანიასთან აუდიტის პროცესის ყველა ეტაპზე. გაგრძელება დისკუსიები და შეხვედრები ხელმძღვანელობასთან როგორც ოპერატიულ, ასევე ხელმძღვანელობის აღმასრულებელ დონეზე და მართვის უფლებამოსილ სხვა პირებთან. პროფესიული სკეპტიციზმისა და მსჯელობის გამოყენებით, აუდიტორები განიხილავენ ხელმძღვანელობის მტკიცებულებებს და ადარებენ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ინფორმაციას.

3.4. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ინფორმაციის მომხმარებლები

ცვალებადი ეკონომიკური და სამართლებრივი გარემო გავლენას ახდენს კომპანიის საქმიანობასა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ცვლილებები ბიზნესში, ეკონომიკაში, კანონმდებლობასა და ნორმატიულ აქტებში, მთლიანობაში ზრდის რისკის დონეს ბიზნესში, რაც მოითხოვს შესაბამის ქმედებებსა და რეაგირებას ფინანსურ ანგარიშგებაში. ეს ასევე ახდენს ზეგავლენას აუდიტის პროცესზე, რადგან აუდიტორის საქმიანობა მოითხოვს ფინანსურ ანგარიშგებაში დაშვებული შეცდომების რაოდენობის ზრდის რისკის აღმოჩენას.

როდესაც კომპანია შედგება რამდენიმე სუბიექტისგან, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს რიგი ფაქტორი, რომლებმაც შესაძლებელია გამოიწვიონ დამატებითი პრობლემები (იხ. ნახ. 3), რომლებიც უნდა აღმოიფხვრას. ეს საკითხი უფრო რთულდება, როდესაც კომპანია ფლობს ფილიალებს სხვადასხვა ქვეყანაში და ხვდება სხვადასხვა მარეგულირებელ ჩარჩოში.

აუდიტის ჩატარებისას აუდიტორები ხელმძღვანელობენ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით (ასს), რომელიც არეგულირებს აუდიტის ჩატარების სპეცი-

ფიკურ მოთხოვნებსა და მითითებებს. აუდიტის სტანდარტებს ადგენენ ეროვნული ან საერთაშორისო ორგანიზაციები.



ნახ. 3. აუდიტის გარემო

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ინფორმაციის მომხმარებლები არიან სახელმწიფო უწყებები, მყიდველები და დებიტორები, აქციონერები, საზოგადოება. დაინტერესებულ მხარეებს წარმოადგენენ ინვესტორები, რომლებიც განიხილავენ კომპანიის აქციების შეძენის შესაძლებლობას, მიმწოდებლები და კრედიტორები, რომლებიც განიხილავენ კომპანიასთან ბიზნესურთიერთობას (იხ. ნახ. 4). ისინი დაინტერესებულნი არიან მათ მიერ ჩადებული ინვესტიციებისა და ამ ინვესტიციებიდან მიღებულ შემოსავლებთან დაკავშირებული რისკებით, საწარმოს ფინანსური სტაბილურობით და მომგებიანობით, თუ რამდენად ჯეროვნად ხდება საწარმოს მიერ გადასახადების გადახდა, თუმცა მრავალი კომპანიის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებები საჯაროდაა გამოქვეყნებული, მსხვილი კომპანიების შესახებ ეს ინფორმაცია შესაძლებელია გამოყენებული იყოს სხვადასხვა მიზნით. მკაცრად ჩატარებული აუდიტის შედეგად უმეტესად განისაზღვრება ის სფეროები, რომელთა მართვისა და კონტროლის გაუმჯობესებაა შესაძლებელი. რიგ შემთხვევაში, აუდიტორს მოეთხოვება ხელმძღვანელობისთვის არაეფექტიანი კონტროლის შესახებ ინფორმაციის მიწოდება.



ნახ. 4. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ინფორმაციის მომხმარებლები

ასეთი კომუნიკაციის შედეგს წარმოადგენს კომპანიის ღირებულებათა და ბიზნეს-პროცესების ხარისხის ზრდა.

3.5. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის თავისებურებები კერძო და საჯარო კომპანიებში

მიუხედავად იმისა, რომ ყველა ზომის კომპანია აწარმოებს ფინანსურ ანგარიშგებას, საჯარო და შედარებით მსხვილი კერძო კომპანიების ანგარიშგებას მეტი დაინტერესებული მხარე ჰყავს, რაც განპირობებულია მათი დიდი რაოდენობით კერძო პირთან, ორგანიზაციასთან თუ ბიზნესთან ურთიერთქმედებით და ზეგავლენით. შესაბამისად, მსხვილი კომპანიების ანგარიშგება ხელმისაწვდომია მომხმარებელთა დიდი რაოდენობისათვის. უმეტეს იურისდიქციაში, საჯარო კომპანი-

ებისთვის, არსებობს დამატებითი მოთხოვნები მათი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის. მსხვილი საჯარო კომპანიების აუდიტი შედარებით რთულია და გამოიყენება უფრო მეტი ბაზრის მონაწილის მიერ.

საჯარო კომპანიებში, როგორც წესი, აქციონერები ნიშნავენ აუდიტორებს, რომელთა ვალდებულებაა აკონტროლონ ისინი, ვინც უნდა დაიცვას აქციონერთა ინტერესები კომპანიის ფინანსურ ანგარიშგებასთან და შიდა კონტროლთან მიმართებით.

საჯარო კომპანიების ფინანსური ანგარიშგება, ხშირად ხდება განხილვის საგანი. მიუხედავად არსებული საერთო პრაქტიკისა, ქვეყნებისა და იურისდიქციის მიხედვით, საჯარო კომპანიების აუდიტის მოთხოვნები და მეთოდები ნაწილობრივ განსხვავდება.

პირველად აუდიტის კომიტეტი ქართულ საკანონმდებლო სივრცეში 2008 წელს იქნა შემოტანილი კომერციული ბანკების საქმიანობის შესახებ საქართველოს კანონით. როგორც წესი აუდიტის კომიტეტი, რომელიც დამოუკიდებლად ფუნქციონირებს, უნდა იცავდეს აქციონერთა ინტერესებს. კომპანიებს შესაძლებელია არ ჰყავდეთ აუდიტის კომიტეტი, თუმცა მის ფუნქციებს ნაკლები ფორმალობით ანაცვლებდეს მისი ეკვივალენტი. აუდიტის კომიტეტი არის მმართველობითი დონის ქვეკომიტეტი, რომელიც შედგება არააღმასრულებელი დირექტორებისგან, რომლებიც აქციონერებთან ინტერესების წარმომადგენლები არიან გარე აუდიტთან დაკავშირებით. როგორც წესი, ისინი მეთვალყურეობენ აუდიტის პროცესს და აფასებენ აუდიტორთა ეფექტიანობასა და დამოუკიდებლობას.¹⁰

აუდიტის კომიტეტის მნიშვნელოვან ფუნქციას შეადგენს აუდიტის რეკომენდაცია, შეფასება, ან აუდიტორული ფირმის განმეორებითი დანიშვნა. აუდიტის კომიტეტი ასევე მართავს ფორუმს აუდიტორებისთვის აღმოჩენილი არსებითი პრობლემების განსახილველად, რომლებიც ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შედეგად გაჩნდა.

აუდიტის კომიტეტის როლი მოიცავს დირექტორთა საბჭოსთვის დახმარების გაწევას და რჩევების მიცემას იმისათვის რომ უზრუნველყოფილი იქნას: კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების სიზუსტე და უტყუარობა; კომპანიის შიდა კონტროლის სისტემების ეფექტიანობა; კომპანიის შიდა აუდიტის საქმიანობის დამოუკიდებლობა; აქციონერების მიერ დამოუკიდებელი გარე აუდიტორის შერჩევა კომპანიის შეფასებისას; კომპანიის შესაბამისობა მოქმედ კანონმდებლობასთან და კომპანიის შიდა რეგულაციებთან. აუდიტის კომიტეტის თავმჯდომარე მთავარ როლს ასრულებს კომპანიის ხელმძღვანელობის საქმიანობის შეფასებაში.

¹⁰ <https://bm.ge/ka/article/auditis-komiteti-da-misi-mnishvneloba/12430>

მეწარმეთა შესახებ კანონით აუდიტის კომიტეტის ფუნქციაა შემდეგ საკითხებზე ზედამხედველობა: ფინანსური ანგარიშგების შედგენის პროცესი; ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის განხორციელება; ხარისხის კონტროლის, რისკების მართვის და შიდა აუდიტის ეფექტიანობა; აუდიტორის/აუდიტორული ფირმის დამოუკიდებლობა. აუდიტის კომიტეტის დებულება არის მისი სამუშაოს ჩარჩო და მოიცავს: პროცესებს, პროცედურებსა და პასუხისმგებლობას.

აუდიტის კომიტეტი შეიძლება დაინტერესდეს მენეჯმენტის, შიდა აუდიტისა და გარე აუდიტორების აზრით კომიტეტის მუშაობაზე. აუდიტის კომიტეტი სამეთვალყურეო საბჭოს აწვდის ინფორმაციას განხორციელებული აუდიტის შედეგების, შესახებ და ამ პროცესში კომიტეტის მონაწილეობასთან დაკავშირებით. აუდიტის კომიტეტი კონკრეტული ტიპის საოპერაციო რისკის და ფინანსური ანგარიშგებების კონტროლის მექანიზმების ადეკვატურობის მიზნით ეხმარება სამეთვალყურეო საბჭოს რისკის მართვაში და შიდა ფინანსურ კონტროლთან დაკავშირებით.¹¹

ფინანსური ანგარიშგების შესახებ საჯარო აუდიტორული ანგარიშის წარდგენასთან ერთად, აუდიტორებს უწევთ ხშირი კომუნიკაცია აუდიტის კომიტეტთან. ეს კომუნიკაცია მოიცავს აუდიტის გეგმის, პროცესის, ხედვებისა და მეთოდების განხილვას, ასევე აუდიტორების მიერ აუდიტის პროცესში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი პრობლემების, ფაქტებისა და მოვლენების აღწერას. აუდიტორებს ასევე შეუძლიათ განიხილონ სარევიზიო კომიტეტთან მათი მოსაზრებები ორგანიზაციის მართვისა და შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ.

საქართველოში აუდიტის კომიტეტის ფენომენის განვითარება ძალიან მნიშვნელოვანია და ხელს შეუწყობს გრძელვადიან პერსპექტივაში სამეთვალყურეო საბჭოების წევრების პროფესიული ნიშნით შერჩევას, მათ მიერ კომპანიების საქმიანობაში ეფექტური წვლილის შეტანას.

აღნიშნულ ცვლილებებს უფრო მეტი ეფექტი ექნებოდა, თუ მათი მოქმედების არეალი არ იქნებოდა შეზღუდული. აღნიშნული ეხება მეწარმეთა შესახებ საქართველოს კანონით გათვალისწინებული აუდიტის კომიტეტის შექმნას.

¹¹ https://gse.ge/upload/_2017_31e9b291.pdf

თავი IV

აუდიტორული საქმიანობის სტრუქტურა და ორგანიზაცია

4.1. აუდიტორულ ამოცანათა პირობები

არსებითობა. ინფორმაცია არსებითია, თუ მისი გამოტოვება ან დამახინჯება გავლენას მოახდენს მომხმარებლების გადაწყვეტილებებზე, რომლებსაც იღებენ კონკრეტული ანგარიშვალდებული საწარმოს ფინანსური ინფორმაციის საფუძველზე. სხვა სიტყვებით, არსებითობა ამა თუ იმ საწარმოსთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური ასპექტია, რომელიც გამომდინარეობს იმ ელემენტების ხასიათიდან, ან სიდიდიდან (ან ორივე აღნიშნული ფაქტორიდან), რომელსაც ეხება მოცემული ინფორმაცია, კონკრეტული საწარმოს ფინანსური ანგარიშის კონტექსტში“ (ბასს-ის ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებისა და წარდგენის კონცეპტუალური საფუძველები).

აუდიტორი პასუხისმგებელია არა მხოლოდ არსებითობის დონის განსაზღვრაზე, არამედ ნებისმიერი უზუსტობის სიდიდისა და ხასიათის განსაზღვრაზეც, შესაბამისად, არსებითობა იმ გადაწყვეტილებების საფუძველია, თუ რა ინფორმაცია უნდა იყოს გამჟღავნებული ფინანსურ ანგარიშგებებში და რომელი ხარისხობრივი თუ ფინანსური შეცდომა უნდა შესწორდეს. არსებითობა ასევე გამოიყენება აუდიტორული პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის დადგენის მიზნით.

არსებითობის განსაზღვრა დაგეგმარების ეტაპზე. არსებითობის დადგენის მიზანია, განსაზღვროს, რა დონის უზუსტობები თუ ხარვეზები შეუცვლის ადრესატს ხედვას, ფინანსური ანგარიშგებების მიმართ. ამიტომ აუცილებელია დადგინდეს:

- ვინ არიან ადრესატები და რა უნდა იცოდნენ მათ; და
- ფინანსური ანგარიშგებების რომელი მაჩვენებლები და რომელი პირველადი ანგარიშგებები აინტერესებთ მათ. მათი ინტერესები დაფუძნებულია იმ მიზნებზე, რისთვისაც ისინი ფინანსურ ანგარიშგებებს გამოიყენებენ, მაგალითად, ბანკის მენეჯერისთვის წარდგენა.

იმის მიუხედავად, რომ არსებითობის დონის გაანგარიშება ნიშნავს ნებისმიერ ელემენტს, რომელიც ინდივიდუალურად თუ სხვა მონაცემებთან ერთად აღემატება სამუშაო არსებითობას, ჩაუტარდება ტესტები, იგი არ ითვალისწინებს დამატებითი, დაუდგენელი და დაუკორექტირებელი უზუსტობების არსებობის შესაძლებლობას (აუდიტორის მიერ საკითხის გაუცნობიერებლად), რაც ფინანსურ ანგარიშგებებში არსებით უზუსტობებზე მიუთითებს.

ასს 320-ის მე-11 პუნქტის მიზნებისათვის, „სამუშაო არსებითობა აღნიშნავს აუდიტორის მიერ დადგენილ სიდიდეს (თანხას) ან სიდიდეებს (თანხებს), რომელიც ნაკლებია მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეზე და განკუთვნილია იმისათვის, რომ მისაღებ დონემდე შემცირდეს იმის აღ-

ბათობა, რომ შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების ჯამური სიდიდე გადააჭარბებს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებებისათვის დადგენილ არსებითობას. საჭიროების შემთხვევაში, სამუშაო არსებითობა ასევე აღნიშნავს აუდიტორის მიერ დადგენილ სიდიდეს (თანხას) ან სიდიდეებს (თანხებს), რომელიც ნაკლებია კონკრეტული კატეგორიის (კლასის) ოპერაციებისთვის, ანგარიშთა ნაშთებისთვის ან გამჟღავნებული ინფორმაციისთვის დადგენილ არსებითობის დონეზე ან დონეებზე“ (ასს 320, პუნქტი 9).

ასს 320 არ განსაზღვრავს არსებითობის დონის გამოთვლის წესს, თუმცა ჩამოყალიბებულია მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის საჭირო არსებითობის დონის გამოთვლის წესები HAT სისტემის შესაბამისად. ასევე ჩამოყალიბებულია სამუშაო არსებითობის გამოთვლის მეთოდები კონკრეტული კლასის ოპერაციებისთვის, საბალანსო ნაშთებისთვის და განმარტებითი შენიშვნებისათვის. აუდიტორი ვალდებულია, მოახდინოს იმ ფაქტორების დოკუმენტირება, რომლებიც გაითვალისწინება მთლიანობაში არსებითობის და სამუშაო არსებითობის დასადგენად, ასევე საჭიროებისამებრ კონკრეტული კლასის ოპერაციებისათვის, ანგარიშთა ნაშთებისათვის ან განმარტებითი შენიშვნების არსებითობის დონის/დონეების დასადგენად. არსებითობის განსაზღვრა გულისხმობს პროფესიული განსჯის გამოყენებას, ამიტომ აუდიტორს უნდა შეეძლოს დაასაბუთოს არსებითობის განმსაზღვრელი შერჩეული კრიტერიუმები (ასს 320 გ4 პუნქტი).

მაგალითად: სავაჭრო კომპანიებისათვის, სადაც დირექტორი ორიენტირებულია მოგებაზე, საუკეთესო კრიტერიუმად შეიძლება მიჩნეულ იქნეს მოგება დაბეგვრამდე. კომპანიისთვის, რომელიც ახორციელებს ინვესტირებას უძრავ ქონებაში, სავარაუდოდ, აქტივების საერთო თანხის მაჩვენებელი ყველაზე სათანადო კრიტერიუმად შეფასდება. მომსახურების სფეროს კომპანიისათვის, „ხარჯები-პლუს“ პრინციპით მომუშავე და არაკომერციული სამეურნეო სუბიექტებისთვის შესაფერის ნიშნულს შემოსავლები წარმოადგენს.

იმ შემთხვევაში, თუ სამეურნეო ერთეულისთვის ყველაზე რელევანტური ნიშნული/კრიტერიუმი წლების მიხედვით არასტაბილური და შეუსაბამო აღმოჩნდება, ისე, რომ ამ ნიშნულის/კრიტერიუმის გამოყენებით მივიღებდით არაშესაძარის არსებითობის მაჩვენებელს წლიდან წლამდე, მიზანშეწონილია სხვა ჯეროვანი კრიტერიუმების/ნიშნულების განხილვა.

გარდა ამისა, ნებისმიერი ანომალიის დროს, რამაც შესაძლებელია, გავლენა იქონიოს არსებითობაზე, უნდა მოხდეს შესაბამისი შესწორება. მაგალითად, ბიზნესისათვის, რომელსაც მართავს მესაკუთრე-მენეჯერი და ანაზღაურების სახით იღებს დაბეგვრამდე მოგების დიდ ნაწილს, არსებითობის გამოთვლის შესაბამის კრიტერიუმად უნდა იქნეს მიჩნეული მესაკუთრის მიერ მიღებული გასამრჯელოს „უკანვე დამატება“ დაბეგვრამდე მოგების მაჩვენებელზე.

გამოთვლა მხოლოდ იმის მაჩვენებელია, თუ რა უნდა იყოს არსებითობის მაჩვენებელი და საჭიროა, ეს მაჩვენებელი დეტალურად გაანალიზდეს აუდიტორუ-

ლი გარიგების პარტნიორის მიერ, იმის გასარკვევად, შეიძლება თუ არა მისი გამოყენება კონკრეტული ბიზნესისათვის.

დაგეგმარების დროს გამოთვლილი არსებითობა გამოიყენება:

- შერჩევის მოცულობის გამოთვლის მიზნით;
- იმის გასარკვევად, არის თუ არა სეგმენტი დეტალურად შესწავლილი; და
- აუდიტირებისთვის კონკრეტული ნაშთების დადგენის მიზნით.

არსებითობა და შერჩევა. არსებითობა, შეფასებულ რისკის დონეებთან ერთად, გამოიყენება შერჩევის ზომის განსაზღვრის/გამოთვლის მიზნით, ის გავლენას არ ახდენს კონკრეტული ოპერაციების ტესტების ან კონტროლის ტესტების შერჩევის ზომაზე.

არსებითობის გამოთვლასთან დაკავშირებული გარემოებები. გარემოებები, რომლებიც შეიძლება გულისხმობდეს, რომ არსებითობის გამოთვლა მოდიფიცი-რებულია გარკვეული მუხლებისათვის ან მთლიანად ფინანსური ანგარიშგებებისთვის, მოიცავს:

- ცვლილებას ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკაში ან არსებული პროცედურებიდან გადახრას;
- ბიზნესის წინასწარ შესწავლას პოტენციური შესყიდვისთვის;
- როდესაც მონაცემებში მცირე ცვლილებამაც კი, შესაძლებელია, დაარღვიოს საბანკო შეთანხმებები;
- როდესაც ფუნქციონირებადი საწარმოს საფუძველი შეუსაბამოა;
- კრიტიკულ ცვლილებებს (ანუ, წმინდა აქტივების შეცვლა წმინდა ვალდებულებებით, მოგების შეცვლა წაგებით, ხოლო სააქციო კაპიტალის შეცვლა სააქციო კაპიტალის დანაკლისით);
- გარიგების სპეციფიკური პირობები, რომლებიც დამატებით ვალდებულებებს ითვალისწინებს. მაგალითად, თაღლითობის ძიებას ან მარეგულირებელი ორგანოსათვის ანგარიშის გაგზავნის მოთხოვნას. პროცესი შეიძლება აუდიტის გამოყენების სფეროს გასცდეს, მაგრამ გავლენას მოახდენს არსებითობის დონეებზე, თუ ზემოთ ხსენებული სამუშაო აუდიტორულ სამუშაოსთან ერთად ტარდება.

არსებითობა და გადასახადები. საგადასახადო მიზნებისათვის კონკრეტულ მუხლებთან დაკავშირებით სამუშაო დოკუმენტებში, შესაძლებელია, საჭირო გახდეს უფრო მეტი დეტალური ინფორმაციის მოწოდება, ვიდრე ეს გარანტირებულია მათი აუდიტის არსებითობით საგადასახადო გამოთვლების მომზადებაში დასახმარებ-

ლად. ეს სფეროები აუდიტორულ დავალებათა გეგმაში განსაკუთრებით უნდა გამოიკვეთოს.¹²

აუდიტის სტრატეგია. ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემისა და საკონტროლო გარემოს და არსებითობის წინასწარი შეფასების, ასევე რისკებისა და წინასწარი ანალიზური პროცედურების ჩატარების დასრულებისთანავე, შესაძლებელია, აუდიტის სტრატეგიის შემუშავება. იგი მოიცავს გარკვეული საკვანძო გადაწყვეტილებების მიღებას, შემდეგ კი აუდიტის გეგმისა და დეტალური აუდიტორული პროგრამების შემუშავებას. სტრატეგიის შემუშავების საკვანძო ელემენტებია:

- მიზნების განსაზღვრა. სტანდარტული ამოცანების გარდა, საჭიროა, განხილულ იქნეს, ხომ არ საჭიროებს დამკვეთის მოთხოვნები დამატებითი ღონისძიებების შემუშავებას. მაგალითად, დამატებითი გარანტიები ცალკეულ სფეროებში კონტროლის განხორციელებაზე. ასევე აუცილებელია, იმის გათვალისწინება, თუ როგორ განიხილავს დამკვეთი აუდიტს. თუ დამკვეთს სურს, მხოლოდ მინიმალური დანახარჯების დონე და არ აფასებს აუდიტს, როგორც არსებული პრაქტიკის გაუმჯობესების საშუალებას, დამკვეთი არ დაინტერესდება ხელმძღვანელობისთვის განკუთვნილი დეტალური მოხსენებითი წერილის მიღებით, რომელიც ასახავს მათ სისტემაში გამოვლენილ ყველა ნაკლოვანებას. თუმცა, სავალდებულოა, ხელმძღვანელობისთვის განკუთვნილი მოხსენებითი წერილის საშუალებით ეცნობოს დამკვეთს, შიდა კონტროლის სისტემაში არსებული ყველა ნაკლოვანების შესახებ (ასს. 265, პუნქტები 9-10).
- გადაწყვეტილების მიღება იმის თაობაზე, თუ რამდენად სანდოა დამკვეთისთვის შესრულებული საბუღალტრო სამუშაო აუდიტის მიზნებისთვის და საჭირო იქნება თუ არა დამატებითი აუდიტორული რწმუნება. იდეალურ შემთხვევაში, შესაძლებელია, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული სამუშაოების განცალკევება, თუმცა, თუ აუდიტორულ სამუშაოში ჩართული პირი ასევე, ინტენსიურად მონაწილეობს ბუღალტრული აღრიცხვის სამუშაოებში, სავალდებულოა, მათი სამუშაოები (ან არააუდიტორული სამუშაო) გადაიხედოს იმ პირის მიერ, რომელიც არ არის აუდიტის გუნდის წევრი. შესაძლებელია, აუდიტორული სამუშაო დაექვემდებაროს გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვას.
- განსაზღვრა, თუ რომელი სფეროები და მუხლებია მნიშვნელოვანი აუდიტორული რწმუნებისთვის (ასს 330, მუხ. 6). აუდიტის ძირითადი სფეროები მოიცავს:

¹² სახოკია გ., ანანიძე ჯ., გიორგიძე ბ., „ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი“, სახელმძღვანელო, გამომცემლობა: „გეორგიკა“, თბ., 2018; გვ. 826.

- სფეროებს, რომლებიც არსებითია;
- სფეროებს, სადაც არსებითი უზუსტობების რისკი ყველაზე დიდია, თაღლითობის ან შეცდომის გამო;
- კომპლექსურ სფეროებს;
- სფეროებს, რომლებიც განსაკუთრებულ ყურადღებას საჭიროებს (მაგ., დირექტორებთან ან დაკავშირებულ მხარეებთან გარიგებები); და
- სფეროები, რომლებიც სასიცოცხლო მნიშვნელობისაა კომპანიის, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმოს ფუნქციონირებისთვის.

საკვანძო მუხლებია:

- მაღალი ღირებულების მუხლები (მათ შორის ისინი, რომელთა ღირებულება სამუშაო არსებითობას აღემატება);
 - მუხლები, რომლებიც კომპანიის კანონთან და რეგულაციებთან შესაბამისობას ეხება;
 - უზუსტობების მნიშვნელოვანი რისკის შემცველი მუხლები (მაგ., ბუღალტრის შვებულებაში ყოფნის პერიოდში შესრულებული ოპერაციები);
- კონტროლის ტესტისა და გარიგების/ოპერაციების ტესტების მოცულობის განსაზღვრა;
- შეფასება, თუ რა დონის რწმუნების მიღებაა შესაძლებელი სხვადასხვა სახის ტესტიდან. ეს ფაქტორები მოიცავს, რამდენად სანდოა ანალიზური პროცედურები და რისკისა და არსებითობის დონეებიდან გამომდინარე, საჭიროა თუ არა სხვადასხვა ტიპის ტესტების გამოყენება, ჯეროვანი რწმუნების მისაღებად.
- იმის გადაწყვეტა, რამდენად სანდოა ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, ასევე, აუდიტორის მტკიცებულება ან სხვა დამოუკიდებელი მტკიცებულება. შეცდომების მაღალი რისკი გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის ნაკლები ნდობის ხარისხს და შესაძლოა ვრცელი დამოუკიდებელი მტკიცებულებების წარდგენა გახდეს საჭირო. შესაძლებელია, კონკრეტულ სფეროებში დამოუკიდებელი დადასტურება გახდეს საჭირო (მაგალითად, გაუთვალისწინებელი გარემოებების თაობაზე იურისტის დასტური, ხოლო ოვერდრაფტის პირობებზე - ბანკის და ა. შ).
- იმის განსაზღვრა, რა დონის რწმუნებაა/გარანტიებია საჭირო შვილობილი კომპანიების, ასოციაციების, ერთობლივი საწარმოების ან ფილიალებისთვის ქვეყნის

შიგნით ან მის საზღვრებს გარეთ. გათვალისწინებულ უნდა იქნეს თაღლითობისა და შეცდომების შესაძლებლობა, უკანონო ქმედებებისა და დაკავშირებულ მხარეთა შორის გარიგებების შესაძლებლობები.

- სამუშაო ვადების განსაზღვრა. ფინანსური წლის დასრულების საბოლოო პროცედურების მსგავსად, ცალკეული ტესტების შედეგებმა, თუ ისინი ჩატარდება ადრეულ ეტაპზე (როგორც შუალედური აუდიტის ნაწილი), შესაძლებელია გავლენა მოახდინოს სხვა სამუშაოს მოცულობაზე.
- საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენების პირობების განსაზღვრა.

4.2. აუდიტორული შემოწმების ჩატარების პროცესი

აუდიტი არის კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების დამოუკიდებელი პირის მიერ შესწავლა (განხილვა) და მასზე მოსაზრების გამოხატვა. აუდიტორი დგას იმ რისკის წინაშე, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გამოთქმული მისი მოსაზრება არასწორი აღმოჩნდეს.

აუდიტი მოიცავს დაგეგმვის, ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოებისა და მიმოხილვის ეტაპებს. აქედან დაგეგმვის ეტაპი განსაკუთრებულად მნიშვნელოვანია და თუ ის შესაბამისად შესრულდება, ადგილზე შესასრულებელი (საველე) სამუშაოების მინიმალური დანახარჯებით ჩატარებას უზრუნველყოფს, მაღალი რისკის შემცველ სეგმენტზე ჯეროვანი ყურადღების გამახვილების პირობებში.

არსებობს აუდიტის დაგეგმვის რამდენიმე ფუნდამენტური ასპექტი. ასს-ის მოთხოვნების სრულად დასაკმაყოფილებლად მნიშვნელოვანია შესასრულებელი სამუშაოების თანამიმდევრობის დაცვა.

აუდიტორის დანიშვნა პირველად და განმეორებით და დავალების მიცემა. გარიგებაში შესვლისას, უპირატესი მნიშვნელობა ენიჭება პრაქტიკოსი აუდიტორის დამოუკიდებლობას და სათანადო გამოცდილებას. პრაქტიკოსი აუდიტორი გარიგებაში შედის აუდიტის დამკვეთთან (გარიგების წერილის გაფორმების გზით) იმისათვის, რომ გარიგება შეასრულოს.

დამკვეთის შესწავლა. განიხილება წინა აუდიტებისა და აუდიტორების ინფორმაცია (სადაც ეს შესაძლებელია) აუდიტის მუდმივ ფაილებში დაცული ინფორმაციის ჩათვლით. წამოჭრილი საკითხები, ბოლო პერიოდიდან მოყოლებული (მათ შორის, აუდიტის ფაილის დათვალიერებისას გამოვლენილი მიგნებები), ბოლო წლის ფინანსური ანგარიშგება და კომპანიის ხელმძღვანელობისადმი აუდიტორის ბოლო პერიოდის წერილი, რათა ყველა ადრინდელი პრობლემა მხედველობაში ადრეულ ეტაპზევე იქნეს მიღებული და გეგმა თითოეულ ასეთ საკითხზე სათანადო ყურადღების გამახვილების პირობებში შემუშავდეს. ამ პერიოდში უნდა შეიქმნას ან განახლდეს დამკვეთის შესახებ ძირითადი/პერმანენტული ინფორმაცია, რაც წლიდან წლამდე სხვა აუდიტორული გარიგებებისთვისაც აქტუალური დარჩება.

წინასწარი პროცედურები. დამკვეთთან განხილვები იმისათვის იმართება, რომ გამოვლენილ იქნეს საანგარიშგებო პერიოდის ის პრობლემები და სარისკო სფეროები, რომლებიც დამკვეთის მიერ იქნა იდენტიფიცირებული. ამ ეტაპზე ასევე მიმოიხილება წინასწარი შედეგები, რათა ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოების შესრულებისას, უზრუნველყოფილ იქნეს ყურადღების გამახვილება მაღალი რისკის შემცველ სფეროებზე. იქ, სადაც შესაძლებელია, უნდა ჩატარდეს ბიზნესპროცესების გავლისა და გადამოწმების ტესტები, ასევე წარმართოს მუშაობა ჟურნალებსა და განცალკევებულ, ჯერ დაუკლასიფიცირებულ ანგარიშებზე.

რისკების შეფასება და არსებითობის დადგენა. უნდა მოხდეს კლიენტის ბიზნესის რისკის სრულად შეფასება მთლიანობაში, იმ საკონტროლო გარემოს გათვალისწინებით, რომელშიც ის საქმიანობს. ასევე უნდა მოხდეს რისკების სრულად შეფასება მოგება-ზარალისა და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების ყველა არსებითი მუხლისათვის. ამ სფეროებში რისკები უნდა შეფასდეს მტკიცებების დონეზე. შემდეგ უნდა გამოითვალოს არსებითობის ზღვარი, რომელიც გამოყენებული იქნება ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოებისას იმის გამოსავლენად, შეცდომამ ან გამოტოვებამ, რა მომენტში შეიძლება გახადოს ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარი.

აუდიტის მიდგომის არჩევა და შერჩევის ბიჯის განსაზღვრა. უნდა განისაზღვროს აუდიტის ჩატარების მიდგომა, ე. ი. ძირითადი ტესტების, კონტროლის ტესტების, ანალიზური პროცედურებისა და ოპერაციების ტესტების რომელი ასპექტები იქნება გამოყენებული ადგილზე მუშაობის ეტაპზე. ამ დროს აუდიტის პროგრამები უნდა იქნეს დახვეწილი და მორგებული აუდიტის ობიექტზე, რათა დავრწმუნდეთ, რომ ჩატარებული ტესტები საწარმოს საქმიანობის შესაფერისია. როგორც კი ხელმისაწვდომი იქნება ინფორმაცია, გასატესტი გენერალური ერთობლიობის სტრუქტურის შესახებ, უნდა განისაზღვროს შერჩევის ზომა/ ბიჯი ისე, რომ შესაძლებელი იყოს განსაკუთრებული მნიშვნელობისა (საექვო, უჩვეულო, ან რაიმე პარამეტრის მიმართ მიდრეკილი) და ძირითადი ელემენტების გამოვლენა.

ინსტრუქტაჟი. სანამ დაიწყება ადგილზე მუშაობა, გუნდის ყველა წევრს უნდა ჩაუტარდეს ინსტრუქტაჟი. ინსტრუქტაჟისას განხილული უნდა იყოს მაღალი რისკის შემცველი როგორც ზოგადი, ისე სპეციფიკური სფეროები, სადაც შეიძლება თაღლითობას ან დაკავშირებულ მხარეთა შორის გარიგებებს ჰქონდეს ადგილი.

დამკვეთთან ურთიერთობა. დაგეგმვის დასრულების შემდეგ უნდა მოხდეს დაგეგმვის ეტაპის ძირითადი საკითხების დამკვეთთან განხილვა.

აუდიტის პროგრამები. აუდიტის პროგრამები უშუალოდ უნდა მოჰყვებოდეს თავსართს ყველა დანაყოფში. აუდიტორული ფირმა/პრაქტიკოსი შეიძლება იყენებდეს წინასწარ შემუშავებულ აუდიტის პროგრამებს.

აუდიტის მოცემული პროგრამები შეიცავს მხოლოდ ძირითად (საკვანძო) აუდიტორულ ტესტებს, რომლებიც აუცილებელია შესაბამისი სფეროსთვის და დაგეგმვის ეტაპზე შესაძლებელია შეივსოს და გაფართოვდეს საჭიროებისამებრ. აუდიტის პროგრამების შესრულებისას გასათვალისწინებელია შემდეგი:

ეს პროგრამები შეიცავს შესასრულებელი სამუშაოების მხოლოდ მოკლე მიმოხილვას. ამ პროგრამების გამოყენებისას უნდა მომზადდეს უფრო დეტალური დამხმარე უწყისები, სადაც დოკუმენტირებული იქნება:

- ტესტების მიზნები;
- ტესტის ჩატარების მეთოდი (მათ შორის, შერჩევის მეთოდები და გამოყენებული ინფორმაციის წყაროები);
- ტესტის შედეგები (მათ შორის, ყველა შესაბამისი განმარტება, მაგალითად, გამოყენებული ალგორითმის განმარტება); და
- ტესტების შედეგად გამოტანილი დასკვნა (მათ შორის, შეცდომებისა და გამოწვევის შემთხვევების ინტერპრეტირება).

სამუშაო დოკუმენტები. სამუშაო დოკუმენტაციის მოცულობა დამოკიდებულია გამოყენებულ აუდიტის პროგრამებზე, თუმცა, ყველა დამხმარე სამუშაო დოკუმენტში მითითებული უნდა იყოს:

- დამკვეთის დასახელება;
- საანგარიშგებო პერიოდი;
- ფაილის უნიკალური იდენტიფიკატორი;
- თემა (შესწავლის საგანი)/დასახელება (მაგ., დებიტორული დავალიანებების გაუფასურების ტესტი);
- დოკუმენტის შემდგენელი პირის ინიციალები და თარიღი; ასევე,
- დოკუმენტის მიმომხილველი პირის ინიციალები და თარიღი.

დამკვეთის მიერ მომზადებული ცხრილები/უწყისები. დამკვეთის თანამშრომლები ხშირად ადგენენ მათთვის საჭირო ცხრილებს/უწყისებს, რომლების გამოყენებაც შესაძლებელია აუდიტის ფაილებში. ჩვეულებრივ, ამ უწყისების თავიდან შედგენის ნაცვლად, უმჯობესია მათი ასლის გადაღება.

ასევე, შესაძლებელია, დამკვეთის თანამშრომლებს ეთხოვოს აუდიტორის სახელით ზოგიერთი ცხრილის მომზადება. ასეთი სამუშაოების დამკვეთისათვის გადაბარება შეიძლება ახსნილი იყოს იმით, რომ მათი თანამშრომლების მიერ ზოგიერთი რუტინული სამუშაოს შესრულებით, შესაძლებელი იქნება მათ მიერ გარკვეული თანხის დაზოგვა. თუ ასეთი ცხრილების მომზადება გადამწყვეტია კონკრეტული თარიღისთვის აუდიტის დასასრულებლად, ამის შესახებ დამკვეთს უნდა

ეცნობოს დაგეგმვის წერილში.

დამკვეთის მიერ მომზადებულ ყველა უწყისს, რომელიც ჩართული იქნება აუდიტის ფაილში, ამის შესახებ მომზადებული უნდა ჰქონდეს ანოტაცია შემსრულებელი და შემმოწმებელი პირის ხელმოწერებით და თარიღებით.

სამუშაო დოკუმენტების სტრუქტურა. აუდიტის დოკუმენტაცია შესაბამისობაში მოდის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) მოთხოვნებთან:

ა. აუდიტორის მტკიცებულებები ამოცანებზე;

ბ. მტკიცებულება, რომ აუდიტი დაგეგმილი და განხორციელებული იყო ISA-ს მოთხოვნათა შესაბამისად.

აუდიტის დოკუმენტაცია რამდენიმე მიზანს მოიცავს:

- ხელი შეუწყოს ხელშეკრულების გუნდს აუდიტის დაგეგმვასა და განხორციელებაში;
- აუდიტის საქმიანობის განხორციელებაზე ხელის შეწყობა;
- უფლებამოსილი გახადოს განხორციელდეს ხარისხის კონტროლი.

აუდიტის დოკუმენტაცია დეტალურად და სრულყოფილად უნდა იყოს წარმოებული და უნდა ამოწმდეს:

- აუდიტის დაგეგმვას;
- პროცედურის განხორციელების ბუნებას, დროსა და ხარისხს.
- აუდიტის პროცედურას;
- აუდიტის დასკვნას.

აუდიტის პროდუქტიულობის გასაზრდელად, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს ცხრილი, ანალიზები და სხვა დოკუმენტაცია. ამ შემთხვევაში აუდიტორს სჭირდება დაამოწმოს ამ რესურსების სრულყოფილი მომზადება.

სამუშაო დოკუმენტები გამოიყენება ჩატარებული სამუშაოების დეტალების, მოპოვებული ინფორმაციისა და მიღებული გადაწყვეტილების ჩასაწერად.

სამუშაო დოკუმენტებში ჩატარებული აუდიტორული სამუშაოს დეტალებთან ერთად ჩაიწერება ძირითადი ინფორმაცია, სისტემური შენიშვნები და ძირითადი სააღრიცხვო სისტემების შეფასება. სამუშაო დოკუმენტები იქმნება შემდეგი მიზნებისთვის:

- აუდიტორული მოსაზრების გაცემის საფუძვლის შესაქმნელად;
- ჩატარებული სამუშაოს შესახებ მტკიცებულების შესაქმნელად; ასევე
- ეფექტური დაგეგმვისათვის და შესასრულებელი სამუშაოს გასაკონტროლებლად.

სამუშაო დოკუმენტები ორი სახისაა: მუდმივი აუდიტორული ფაილი (PAF) და მიმდინარე აუდიტორული ფაილი (CAF).

მუდმივი ფაილი. ფაილის სტრუქტურას განაპირობებს „სისტემური დამყოფის“ გამოყენება. თავსართი წარმოადგენს საკონტროლო ცხრილს, რომელიც ადასტურებს, რომ ფაილის განხილვა და განახლება ყოველწლიურად ხდება. ფაილის მომდევნო ნაწილი გაყოფილია ორად. პირველ ნაწილში ასახულია მუდმივი ინფორმაცია და:

- წარმოადგენს საწყის საცნობარო მასალას დამკვეთის საქმიანობის შესახებ აუდიტის გუნდისათვის. ასს 315, პუნქტი გ24 – გ48 მოითხოვს, რომ ეს ინფორმაცია იყოს მაქსიმალურად ინფორმაციული. საუკეთესო პრაქტიკაა, როდესაც შესაძლებელია დამკვეთის ვიზუალიზება;
- შეიცავს მუდმივ ინფორმაციას, რომელიც საჭირო იქნება ყოველი პერიოდის აუდიტის დროს. აღნიშნული ინფორმაცია მოიცავს:
 - გარიგების წერილს;
 - ბანკიდან დასტურის წერილს;
 - ძირითად იურიდიულ დოკუმენტებს;
 - კომპანიის სადამფუძნებლო ინფორმაციას (დოკუმენტაცია) და სხვ.
- სხვადასხვა პერიოდის მიმდინარე აუდიტორულ ფაილში (CAF) ინფორმაციის გამეორება არ უნდა ხდებოდეს.

მეორე ნაწილი წარმოადგენს სისტემურ ნაწილს. ის შეიცავს ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემების მიმოხილვას, ასევე, ინფორმაციას, დამკვეთის მიერ განხორციელებული უფრო მაღალი დონის კონტროლების შესახებ და დეტალურ სისტემურ ჩანაწერებს დამკვეთის ძირითადი ოპერაციების ციკლებზე და მასთან დაკავშირებულ კონტროლებზე (ასს 315, პუნქტი გ49 – გ117). ბუღალტრული აღრიცხვისა და მისი დეტალიზაციის ხარისხი დიდწილად იქნება დამოკიდებული დამკვეთის სპეციფიკაზე, თუმცა, ის საკმარისად დეტალური უნდა იყოს იმისათვის, რომ შესაძლებელი იყოს გამჭოლი ტესტების ჩატარება.

მუდმივი ფაილის მასალები განხილული და განახლებული უნდა იყოს მოთხოვნილი პერიოდულობით. ამ მიზნით მოცემულია მუდმივი ფაილის საკონტროლო კითხვარი, რომელიც ყოველ წელს უნდა შეივსოს. შევსებული საკონტროლო კითხვარი უნდა ჩაიდოს მიმდინარე აუდიტის ფაილის Ac7 ნაწილში.

მიმდინარე აუდიტორული ფაილი (CAF). მიმდინარე აუდიტორული ფაილი უნდა შეიცავდეს:

- მომზადებული/აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საბოლოო ვერსის ასლს;
- გამოსაცემი ფინანსური ანგარიშგების ასლს (განსხვავების არსებობის შემთხვევაში);
- აუდიტის საკონტროლო კითხვარების შევსებულ ნაწილს;

- გაწეული აუდიტის სამუშაოს შემაჯამებელი დოკუმენტების, მოტანილი დასკვნებისა და განვითარებული მსჯელობების/მიღებული გადაწყვეტილებების ნაწილს;
- სააღრიცხვო ჩანაწერებთან და წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით გამოტანილ დასკვნებს;
- აგრეთვე, აუდიტისა და ბუღალტრული აღრიცხვის დეტალურ სამუშაო დოკუმენტებს, რომლებშიც განმარტებულია ფინანსური ანგარიშგების მაჩვენებლები.

აუდიტორული მტკიცებულება. აუდიტორული მტკიცებულება არის ინფორმაცია, რომელსაც მოიპოვებს აუდიტორი და რომლის საფუძველზეც გამოტანილ დასკვნებსაც ეყრდნობა მისი აუდიტორული დასკვნა. აუდიტორული მტკიცებულება მოიცავს პირველად დოკუმენტებსა და ბუღალტრულ ჩანაწერებს, რომლებიც საფუძველად უდევს ფინანსურ ანგარიშგებას; აგრეთვე სხვა წყაროებიდან მოპოვებულ დამადასტურებელ ინფორმაციას.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი #500 განმარტავს:

„აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რათა შეძლოს დასაბუთებული დასკვნის გამოტანა, რომელიც საფუძველად დაედება აუდიტორულ მოსაზრებას (დასკვნას).”

აუდიტორული დასკვნა (მოსაზრება) ეყრდნობა აუდიტის მიერ მოპოვებულ ინფორმაციას, ანუ მტკიცებულებებს, რომელსაც აუდიტორი აგროვებს შემოწმების დაწყებად, მიმდინარეობისას და შედეგების შეჯამებისას.

აუდიტორულ მტკიცებულებაში შედის ის პირველადი დოკუმენტები და ბუღალტრული ჩანაწერები, რომლებიც საფუძველად დაედო ფინანსური ანგარიშგებას, ასევე, სხვა წყაროებიდან მიღებული ინფორმაციები.

აუდიტორული მტკიცებულება ორი სახისაა:

- რელევანტური, ანუ პრობლემების გადასაწყვეტი და ფინანსური ანგარიშგების ცალკეულ მტკიცებულებებთან შესაბამისობისა და საიმედოობის ხარისხობრივი საზომი, ფასეული (ან შესაფერისი) ინფორმაცია; და
- საკმარისი, რომელსაც განსაზღვრავენ შიდა კონტროლის სისტემის და აუდიტორული რისკის საფუძველზე და წარმოადგენს აუდიტორული მტკიცებულებების რაოდენობრივ საზომს.

აუდიტორის მოსაზრებებზე ანუ დასკვნაზე გავლენას ახდენს მოპოვებული მტკიცებულებების შესაფერისობა და საკმარისობა, კერძოდ:

- აუდიტორის მიერ თანდაყოლილი რისკის ხასიათისა და დონის შეფასება ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით და ანგარიშთა ნაშთების ან ოპერაციების კატეგორიების მიხედვით;
- ეკონომიკური სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემისა და კონტროლის რისკის შეფასება;
- გამოცდილება, რომელიც წინა აუდიტებიდან არის მიღებული;
- შესამოწმებელი მუხლის არსებობა;
- შედეგები, რომლებიც მიღებულია აუდიტორული პროცედურებიდან;
- აუდიტორის განკარგულებაში არსებული ინფორმაციის წყაროს საიმედოობა.

აუდიტორი მოიპოვებს მტკიცებულებებს ბუღალტრული აღრიცხვისა და კონტროლის სისტემებიდან, რომელთაც ახასიათებთ:

- სტრუქტურა, რაც ნიშნავს იმას, რომ ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების აგების პრინციპები თავისთავად გამორიცხავს არსებით უზუსტობებს;
- ფუნქციონირება – ნიშნავს სისტემების ეფექტიანად არსებობასა და ფუნქციონირებას შესაბამის პერიოდში.

ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებულებები წარმოადგენს იმავე სამეურნეო სუბიექტის მტკიცებულებებს, რომლებიც კატეგორიებად იყოფა:

- არსებობა, რომელიც გულისხმობს აქტივის ან ვალდებულების გარკვეული თარიღით არსებობას;
- უფლებები და მოვალეობები, რაც ნიშნავს იმას, რომ სამეურნეო სუბიექტს გარკვეული თარიღით ეკუთვნის აქტივი ან ეხება ვალდებულება;
- წარმოშობა, ნიშნავს ოპერაციის ან მოვლენის მოხდენას, რომელიც გარკვეული პერიოდის განმავლობაში ეხება სამეურნეო სუბიექტს;
- სისრულე, გულისხმობს იმას, რომ სრულადაა აღრიცხული ყველა აქტივი, ვალდებულება, ოპერაცია და მოვლენა;
- შეფასება, ნიშნავს იმას, რომ მატერიალური ფასეულობანი და ვალდებულებები აღრიცხვაში ნაჩვენებია შესაბამისი ღირებულებით;
- გაზომვა – სწორი თანხითაა აღრიცხული მოვლენა ან ოპერაცია და შემოსავალი და ხარჯები ეკუთვნის საანგარიშგებო პერიოდს;
- წარდგენა და ახსნა-განმარტება ნიშნავს ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურული საფუძვლების შესაბამისად ახსნას, კლასიფიცირებასა და აღწერას.

დიდი მნიშვნელობა ენიჭება მტკიცებულებების წყაროებს – შიდაა იგი თუ გარე, ვიზუალურია, ზეპირი თუ დოკუმენტური; მართალია, მტკიცებულებების საიმედოობა დამოკიდებულია სხვადასხვა გარემოებებზე, მაგრამ მათი საიმედოობის ხარისხის შესაფასებლად მიღებულია შემდეგი ზოგადი წესები: სახელდობრ, უფრო საიმედოა:

- გარე წყაროებიდან და მესამე მხარისაგან მიღებული აუდიტორული მტკიცებულებები;
- შიდა კონტროლის სისტემისა და ბუღალტრული აღრიცხვის ეფექტური მუშაობის შემთხვევაში-სამეურნეო სუბიექტში შექმნილი აუდიტორული მტკიცებულებები;
- უშუალოდ აუდიტორის მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები;
- ზეპირ და სიტყვიერ მტკიცებულებებთან შედარებით დოკუმენტის ან წერილობითი ფორმით წარდგენილი მტკიცებულებები.

იმ შემთხვევაში, როცა ეჭვი გაჩნდება ფინანსური ანგარიშგების არსებითი მტკიცებულებების მიმართ, მაშინ აუდიტორი მოვალეა სათანადო არგუმენტებით გააქარწყლოს იგი, მაგრამ თუ ვერ შეძლებს ამას, მაშინ უნდა შეადგინოს პირობითი დასკვნა ან უარი განაცხადოს დასკვნის გაცემაზე.

ამასთან აუდიტორმა მხედველობაში უნდა მიიღოს აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებაზე გაწეულ დანახარჯებსა და მოპოვებული ინფორმაციების სარგებლიანობის დონეს შორის თანაფარდობა. აუდიტორმა მტკიცებულებების მოსაპოვებლად უნდა გამოიყენოს დათვალიერება, რომელიც აუდიტორულ მტკიცებულებებს ანიჭებს საიმედოობის ცვალებად ხარისხს, გულისხმობს ჩანაწერების, დოკუმენტების ან მატერიალური აქტივების შემოწმებას.

არსებობს აუდიტორისათვის საიმედოობის სხვადასხვა ხარისხის უზრუნველყოფი დოკუმენტური აუდიტორული მტკიცებულებების სამი ძირითადი კატეგორია:

- დოკუმენტური აუდიტორული მტკიცებულებები, რომელიც მომზადებულია და დაცულია მესამე მხარის მიერ;
- დოკუმენტური აუდიტორული მტკიცებულებები, რომელიც მომზადებულია მესამე მხარის მიერ და დაცულია სამეურნეო სუბიექტის მიერ;
- დოკუმენტური აუდიტორული მტკიცებულებები, რომელიც მომზადებულია და დაცულია სამეურნეო სუბიექტის მიერ.

რაც შეეხება მატერიალური აქტივების დათვალიერებას, იგი საიმედოა მხოლოდ მათი არსებობის ფაქტთან დაკავშირებით, მაგრამ არა – მათი საკუთრებისა და ღირებულების საკითხებთან მიმართებით.

– დაკვირვება თვალყურის დევნებაა სხვადასხვა პირის მიერ ჩატარებულ პროცესებზე ან პროცედურებზე;

– გამოკითხვა მოიცავს გამოკითხვების კატეგორიების ფართო სპექტრს, კერძოდ:

ა) სამეურნეო სუბიექტების შიგნით ან გარეთ მცოდნე პირებისაგან ინფორმაციის მოპოვება;

ბ) ოფიციალური წერილობითი გამოკითხვა;

გ) სამეურნეო სუბიექტის თანამშრომლების არაოფიციალური ზეპირი გამოკითხვა და ა. შ.

– დასტური ბუღალტრული აღრიცხვის ჩანაწერებში არსებული ინფორმაციის გამოკითხვების გზით დადასტურება;

– გამოთვლები – პირველადი დოკუმენტებისა და ბუღალტრული ჩანაწერების არითმეტიკული სიზუსტის შემოწმება და დამოუკიდებელი გაანგარიშებების ჩატარება;

– ანალიზური პროცედურები მნიშვნელოვანი კოეფიციენტებისა და ტენდენციების, აგრეთვე, საპროგნოზო გაანგარიშებებისაგან ან შესაბამისი ინფორმაციებისაგან განსხვავებული ცვალებადობისა და კავშირურთიერთობების გამოკვლევის შედეგების ანალიზია.

გარიგების წერილი. გარიგების წერილით დოკუმენტურად ფორმდება და დასტურდება აუდიტორული თანხმობა, აუდიტის ჩატარება, აუდიტის მიზანი და მასშტაბი, აგრეთვე დამკვეთის მიმართ აუდიტორის პასუხისმგებლობის ხარისხი და ანგარიშის ფორმა.

გარიგების წერილი ხელშეკრულების შემადგენელი ნაწილია, სტანდარტის მიზანია დაეხმაროს როგორც აუდიტორს, ისე ეკონომიკურ სუბიექტს არა მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარებისას, არამედ აუდიტთან დაკავშირებული სხვა სახის მომსახურებასთან (მიმოხილვა, შეთანხმებული პროცედურები, კომპილაციური გარიგებები) დაკავშირებული საკითხების გადაწყვეტაში. სტანდარტი საზღვრავს გარიგების წერილის ფორმას და შინაარსს, რომელიც ნიმუშის სახით თან ერთვის სტანდარტს. სტანდარტი უშვებს გარიგების წერილის სტანდარტული ფორმიდან გადახვევას, თუმცა აუდიტური ფირმის მონაცემების გარდა ყოველთვის უნდა იყოს განსაზღვრული ძირითადი საკითხები, როგორიცაა:

– აუდიტის მიზანი (ასს 200);

– ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რადგან აუდიტი ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას არ ათავისუფლებს ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებლობიდან, რაც მას კანონმდებლობით ეკისრება („აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მე-14 მუხლი);

- აუდიტის მასშტაბები იმ შესაბამისი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი აქტების ოფიციალური მინიშნებით, რომლებსაც ექვემდებარება აუდიტორი და რომლის საფუძველზე მოიპოვებს აუდიტორულ მტკიცებულებებს და მოამზადებს დასკვნას;

- დასკვნის ამსახველი დოკუმენტების ფორმა, ანუ როგორი შინაარსის და ფორმის აუდიტორული დასკვნის შედგენა იქნება შესაძლებელი (უპირობო, უპირობო შენიშვნებით, უარყოფითი და არაა გამორიცხული დასკვნაზე უარის თქმაც) და საჭიროებისამებრ, ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისათვის განკუთვნილი საინფორმაციო წერილი აუდიტის შედეგების შესახებ, სადაც დაწვრილებით იქნება გამოხატული მოსაზრება მთლიან ანგარიშგებაზე და მის მიერ ბუღალტრულ აღრიცხვასა და შიდა კონტროლის სისტემაში შემჩნეულ არსებით ნაკლოვანებებზე;

- დაფიქსირდეს, რომ აუდიტორი ტესტური ხასიათისაა და თანამდევი შეზღუდვების გამო არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ შესაძლებელია აღმოუჩენელი დარჩეს უზუსტობების გარკვეული ნაწილი.

სტანდარტი აგრეთვე უპასუხებს კითხვას, თუ რა გადაწყვეტილება უნდა მიიღოს აუდიტორმა ისეთ შემთხვევაში, როდესაც დამკვეთი მოითხოვს აუდიტის მსვლელობისას გარიგების პირობების შეცვლას გარანტიის უფრო დაბალი დონის მქონე გარიგებით. ამგვარად, სტანდარტი - „აუდიტის ჩატარების პირობები“, ეხმარება აუდიტორს სწორად გადაწყვიტოს მის წინაშე დასმული საკითხები, როდესაც საქმე ეხება დამკვეთთან გარიგების პირობების შეთანხმებას.

კომპილაციური გარიგება. კომპილაციური გარიგების დროს ბუღალტერს სჭირდება ბუღალტრული ცოდნისა და გამოცდილების გამოყენება აუდიტორული ცოდნისა და გამოცდილების ნაცვლად, რათა შეაგროვოს, დაახარისხოს და დააჯამოს ფინანსური ინფორმაცია.

აუდიტორული შემოწმების ეტაპები. აუდიტორული შემოწმების ეტაპებთან დაკავშირებით სწავლულ ეკონომისტებს სხვადასხვა მოსაზრებები აქვთ; მაგალითად, ა. შერემეტისა და ვ. სუიცის აზრით, აუდიტის ჩატარების ძირითადი ეტაპებია:

- აუდიტის მოცულობის განსაზღვრა;
- აუდიტის დაგეგმვა;
- საბუღალტრო აღრიცხვის სისტემისა და შიდა კონტროლის შეფასება;

- აუდიტორული მტკიცებულებანი (აუდიტის მონაცემები);
- აუდიტორული დოკუმენტაცია, და
- აუდიტორული დასკვნა და აუდიტორული ანგარიში.

რუსი მეცნიერის ა. ტერეხოვის აზრით, აუდიტის ეტაპებიდან გამოიყოფა:

- ხარისხის დაგეგმვა და კონტროლი (ორგანიზაციული მომენტი);
- მთავარი ტექნოლოგიური ეტაპები და აუდიტორული საქმიანობის დოკუმენტირება;
- ეკონომიკური სუბიექტის ადმინისტრაციის უშუალო საქმიანობა.

ასევე გერმანელი მეცნიერი ი. ბელი აუდიტის ძირითად ეტაპებს ასე აყალიბებს:

- აუდიტორული შემოწმების ჩატარების მოსამზადებელი სამუშაოები;
- ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის და შიდა კონტროლის შეფასება;
- აუდიტის დაგეგმვა;
- უშუალოდ საწარმოში აუდიტორული შემოწმების ჩატარების ორგანიზაცია;
- აუდიტორული დასკვნის შედგენა.

ქართველი მეცნიერის, პროფესორ ე. ცირამუას აზრით, აუდიტორის მიერ ბუღალტრული აღრიცხვისა და შესაბამისი ანგარიშგების თითოეული განაყოფის შემოწმების მეთოდის ძირითადი ეტაპებია:

1. ნორმატიული დოკუმენტების ჩამონათვალი, რომლებიც აუდიტორმა გულმოდგინედ უნდა შეისწავლოს აუდიტორული საქმიანობის (შემოწმების) დაწყების წინ;
2. ალტერნატიული სააღრიცხვო გადაწყვეტილებათა აღწერა, რომელიც აისახება ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ დებულებასა და სააღრიცხვო პოლიტიკაში. მისი არჩევის უფლება მინიჭებული აქვს ეკონომიკურ სუბიექტს;
3. პირველადი დოკუმენტები აღრიცხვის მოცემული განაყოფის მიხედვით;
4. სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის რეგისტრები, რომლებშიც აისახება სამეურნეო ოპერაციები აღრიცხვის მოცემული განაყოფის მიხედვით;
5. შესაძლო დარღვევათა კლასიფიკაცია;
6. აუდიტორის კითხვარი შემოწმების კითხვარის შესადგენად;
7. შემოწმებისას გამოსაყენებელ აუდიტორულ მტკიცებულებათა შეგროვების მეთოდები (ხერხები);
8. საკონტროლო პროცედურების აღწერა.

აუდიტორული შემოწმების ეტაპები, ნაფიც ბუღალტერთა ამერიკული ინსტიტუტის ერთ-ერთი დამფუძნებლის, რობერტ მონტგომერის სახელმძღვანელოში – „აუდიტ მონტგომერში“ შემდეგნაირადაა ჩამოყალიბებული¹³:

¹³ „აუდიტ-მონტგომერი“, საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, თბ., 1998წ. გვ. 176

- აუდიტური საქმიანობის დასაწყისი;
- რისკის შეფასება;
- აუდიტის ფარგლებში შემოწმებათა ჩატარების პროგრამის დამუშავება;
- შემოწმების ჩატარება;
- აუდიტორული შემოწმების დასასრული;
- დასკვნა.

ბრიტანელ მეცნიერს ა. ჰ. მილიჩემსს მიაჩნია, რომ „... თანამედროვე აუდიტი მოიცავს შემდეგ ეტაპებს:

- მონაცემების შესწავლა;
- აუდიტის დაგეგმვა;
- საანგარიშგებო სისტემის შესწავლა;
- შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა;
- ძირითადი შემოწმება (სუბსტანციური შემოწმება);
- ანალიტიკური განხილვის ტექნიკა;
- ფინანსური ანგარიშგების ანალიტიკური განხილვა;
- აუდიტორის დასკვნის მომზადება და ხელმოწერა.”

ჩვენი აზრით, აუდიტის პრაქტიკიდან გამომდინარე, მიზანშეწონილია აუდიტორული შემოწმება დაიყოს ექვს ძირითად ეტაპად:

- მოსამზადებელი ეტაპი, რომელმაც თავის მხრივ უნდა მოიცვას აუდიტორული შემოწმების პირველი ორი ქვეეტაპი:

I ქვეეტაპი – აუდიტის მოცულობის განსაზღვრა, რომელშიც შედის:

- აუდიტის ჩატარებისათვის ხელშეკრულების შედგენა;
- სახელშეკრულებო ფასებთან დაკავშირებით შეთანხმება - ოქმის შედგენა;
- აუდიტორული შემოწმების პროგრამის შედგენა და შეთანხმება დამკვეთთან.

II ქვეეტაპი - აუდიტის მომზადება და დაგეგმვა, რომელშიც შედის:

- შესამოწმებელი ობიექტის წინასწარი ანალიტიკური დათვალიერება და დიაგნოსტიკა;
- აუდიტორთა ჯგუფის ფორმირება და ორგანიზაციულ-განმკარგულებელი დოკუმენტების მომზადება;
- აუდიტის ჩატარების საერთო გეგმის შედგენა;
- აუდიტის არაეფექტურობის რისკის შეფასება და არსებობის საზღვრის დადგენა.

- აუდიტის ჩატარების ეტაპი, რომელშიც შევა III, IV და V ქვეეტაპები:

III ქვეეტაპი - ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის შემოწმება და კონტროლის რისკის შეფასება, რომელიც მოიცავს:

- შიდა კონტროლის სისტემის ელემენტების, სააღრიცხვო სისტემის და კონტროლის მომენტების შესწავლა;
- კონტროლის რისკის და კონტროლის მომენტების შეფასება;
- კონტროლის მომენტების ტესტირება;
- აუდიტის კორექტირებული პროგრამის შედგენა.

IV ქვეეტაპი – სამეურნეო ოპერაციებისა და ანგარიშგების ნაშთების შერჩევითი შემოწმება, თავმოყრა და აუდიტორული მტკიცებულებათა დოკუმენტირება, რომელიც მოიცავს:

- შერჩევითი შემოწმების წესის განსაზღვრას;
- სამეურნეო ოპერაციების ტესტირებასა და შემოწმებას;
- ანალიტიკური პროცედურების არსებობას;
- ნაშთის ცალკეული ელემენტების ტესტირებას და შემოწმებას;
- აუდიტორული მტკიცებულებების თავმოყრას, დოკუმენტირებას და შეფასებას.

V ეტაპი – სამუშაო დოკუმენტაციის მომზადება:

- ანალიზისა და სინთეზის ეტაპი, ფაქტიურად, აუდიტორული შემოწმების VI ეტაპია, ანუ შედეგების განზოგადებისა და შეფასების, აუდიტორულ დასკვნასთან ერთად აუდიტორული ანგარიშგების შედგენისა და მისი რეალიზაციის ქვეეტაპია, რომელშიც, თავის მხრივ, შედის:
 - გაუთვალისწინებელი გარემოებებისა და შემდგომი მოვლენების შემოწმება;
 - შედეგების განზოგადება და ანალიტიკური შეფასებები;
 - აუდიტორული ანგარიშგებისა და აუდიტორული დასკვნის შედგენა და წარდგენა;
 - გადაწყვეტილებებისა და რეკომენდაციების შემუშავება და მისი შესრულების კონტროლი.¹⁴

აუდიტის დაგეგმვა. აუდიტორმა თავის სამუშაო ისე უნდა დაგეგმოს, რომ დროულად და ხარისხიანად ჩაატაროს ბუღალტრული ანგარიშგების აუდიტი, შეისწავლოს ფინანსური ოპერაციების და სამეურნეო პროცესების კანონიერება და უტყუარობა და მათი შესაბამისობა და სისწორე ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებთან.

აუდიტორული სამუშაოს სწორად დაგეგმვამ ხელი უნდა შეუწყოს:

- აუდიტის მთავარი მომენტებისა და პოტენციური პრობლემების გამოკვეთას;
- სამუშაოს დროულად დამთავრებას;
- აუდიტორთა ასისტენტს შორის სამუშაოთა სათანადოდ განაწილებას; და

¹⁴ ა.პ. მილიჩევი. „აუდიტი“, თბ., 2002, გვ. 52

– სხვა აუდიტორთა თუ ექსპერტთა მიერ ჩატარებულ სამუშაოთა კოორდინაციას.

ტერმინ „აუდიტის დაგეგმვას“ საერთაშორისო სტანდარტი ასე განმარტავს:

„დაგეგმვა ნიშნავს ზოგადი სტრატეგიისა და აუდიტორული შემოწმების დეტალური მიდგომის შემუშავებას სამუშაოს მოსალოდნელი ხასიათის, ვადების და მოცულობის განსაზღვრისათვის“.

აუდიტის დაგეგმვამ, როგორც აუდიტორული საქმიანობის მნიშვნელოვანმა და გამორჩეულმა ეტაპმა და ერთ-ერთმა რთულმა და აუცილებელმა პროცესმა, უნდა უზრუნველყოს:

- აუდიტის საიმედოობა;
- აუდიტის დამოუკიდებლობა;
- აუდიტის ობიექტურობა;
- პროფესიული კომპეტენტურობა, და
- ინფორმაციის კონფიდენციალურობა.

აუდიტის დაგეგმვისა და მომზადების დროს აუდიტორი ვალდებულია:

- განსაზღვროს სამეურნეო სუბიექტის უმთავრესი მიმართულებები და თავისებურებები;
- ყურადღებით მიუდგეს ინფორმაციას ეკონომიკური სუბიექტის მენეჯმენტის ორგანიზაციულ ფორმებსა და მეთოდებზე;
- განიხილოს და შეაფასოს აღრიცხვა-ანგარიშგების და შიდა კონტროლის სისტემების არსებული მდგომარეობა;
- დაადგინოს კვლევის ობიექტები და ოპერაციათა ცალკეული ჯგუფების შემოწმების არეალი, ხანგრძლივობა და ხარისხი;
- გულდასმით და მეთოდურად მიუდგეს სამუშაო დოკუმენტების, როგორც ჩასატარებელი აუდიტის საინფორმაციო წყაროს ობიექტურობის, არსებითობის, უტყუარობის და რეალობის განსაზღვრას და ა. შ.
- განსაკუთრებული ყურადღება მიაქციოს დაგეგმვის პრინციპების – კომპლექსურობის, უწყვეტობისა და ოპტიმალობის დაცვას.

კომპლექსურობა გულისხმობს დაგეგმვის ყველა ეტაპის ერთმანეთთან შეთანხმებასა და დაკავშირებას.

უწყვეტობა გულისხმობს საერთო გეგმისა და აუდიტორული შემოწმების პროგრამის შედგენამდე ჩასატარებელ ღონისძიებებს, როგორცაა სპეციალისტ-ექსპერტების კონტიგენტისა და შემოწმების ეტაპების განსაზღვრა და მის შესაბამისად, სამოქმედო გეგმისა და სამუშაო პროგრამის დროულად კორექტირებას;

ოპტიმალურობა – ეს არის აუდიტის რაციონალური და ოპტიმალური ვარიანტის შერჩევა და სამოქმედო გეგმისა და სამუშაო პროგრამის მოქნილობა.

ზემოაღნიშნული დაგეგმვის პრინციპების დაცვა უშუალოდ უკავშირდება დამკვეთის საქმიანობის სიღრმისეულ ცოდნას, შესასწავლი სფეროს თავისებურებებისა და პირობების გულდასმით შესწავლას და შედეგის გაანალიზებას, რაც სამუშაოს დაგეგმვის შემადგენელი მნიშვნელოვანი ნაწილია. აუდიტორს დამკვეთის საქმიანობის ცოდნა ეხმარება იმ მოვლენების, სამეურნეო ოპერაციებისა და პრაქტიკული საქმიანობის სწორად გაგებაში, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენენ ფინანსურ ანგარიშგებაზე”.

აუდიტის დაგეგმვამ უნდა გაიაროს სამი ძირითადი ეტაპი:

- **წინასწარი დაგეგმვის ეტაპი**, როდესაც აუდიტორი მოიპოვებს საკმარისი რაოდენობის მტკიცებულებებს მისი სამართლებრივი ვალდებულებების მინიმუმამდე დაყვანის მიზნით და აუდიტის ჩასატარებლად;
- აუდიტის საერთო გეგმა (ანუ, აუდიტის დაგეგმვის **მეორე ეტაპი**), რომელსაც შეიმუშავებს და დოკუმენტურად აფორმებს აუდიტორი, მოიცავს აუდიტის მოსალოდნელი მასშტაბისა და მისი წარმართვის პროცესის აღწერილობას.

აუდიტის საერთო გეგმის ფორმა და შინაარსი სამეურნეო სუბიექტის სიდიდის, აუდიტის სირთულისა და აუდიტის მიერ გამოყენებული სპეციფიკური მეთოდოლოგიისა და ტექნოლოგიის მიხედვით შეიძლება შეიცვალოს, თუმცა იგი საკმაოდ დეტალურია და მისი შემუშავებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს:

- დამკვეთის საქმიანობის ცოდნა – რა გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე ხელმძღვანელობის კომპეტენტურობის საერთო დონე და ზოგადი ეკონომიკური ფაქტორები და დარგის მდგომარეობა, რა თავისებურებებით ხასიათდება მისი საქმიანობის ფინანსური მაჩვენებლები და ანგარიშგების მოთხოვნები (მათ შორის წინა აუდიტის შემდგომ მომხდარი ცვლილებები);
- ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების შესწავლა – რა გავლენას ახდენს სუბიექტის საქმიანობაზე მოქმედი სააღრიცხვო პოლიტიკა და მასში შეტანილი ცვლილებები, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის ახალი ოფიციალური დოკუმენტები, ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემები და ა. შ.;
- რისკი და არსებობა – რა გავლენას ახდებს არსებობის დონეებისა და აუდიტის მნიშვნელოვანი სფეროების არსებითი უზუსტობისა და გაყალბების ალბათობის დადგენა, თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების სავარაუდო შეფასება;

- პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა – რა გავლენას ახდენენ ინფორმაციული ტექნოლოგიები აუდიტზე, შიდა აუდიტის სამუშაოები გარე აუდიტზე, აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები.

სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე მნიშვნელოვან გავლენას ახდენენ, აგრეთვე გარე და შიდა ფაქტორები:

გარე ანუ მაკროეკონომიკური და დარგობრივი ფაქტორები – ძირითადი საქმიანობა და მისი დინამიკა, საგადასახადო ცვლილებები, ვალუტის კურსის მერყეობა, სახელმწიფო პოლიტიკის შეცვლა, საერთაშორისო ვაჭრობა და სატარიფო ბარიერები და ა. შ., დარგობრივი ფაქტორებიდან – მარეგულირებელი საკანონმდებლო აქტები, ბაზრის გაჯერება, სეზონურობა, საფასო კონკურენცია და სხვა ეკონომიკური პირობები, შრომითი პრობლემები, დარგობრივი უმუშევრობა, ხელფასების დონე, კვალიფიციურ მუშაკთა უკმარისობა და ა. შ.

შიდა ფაქტორები – ბიზნესის სტრუქტურა, საწარმოს საქმიანობის სახეები, მენეჯმენტი, სამეურნეო სუბიექტის საკუთრების თავისებურებანი, მოსალოდნელი ცვლილებები წარმოებაში, კაპიტალ-დაბანდებები და ა. შ.

აუდიტის დაგეგმვის **მესამე ეტაპია** აუდიტის პროგრამის მომზადება. „აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს და დოკუმენტურად გააფორმოს აუდიტის პროგრამა, სადაც განხილული იქნება დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რაც საჭიროა აუდიტის საერთო გეგმის შესასრულებლად” - განმარტებულია ასს #300-ში.

აუდიტის დაგეგმვას ბრიტანელი მეცნიერი ა.ჰ. მილიჩემპი ასე განიხილავს: “...აუდიტორმა აუდიტი დეტალურად უნდა დაგეგმოს. ეს გეგმა კი უნდა მოიცავდეს:

- ა) აუდიტის ჩატარების სქემას;
- ბ) პერსონალს, ვინც აუდიტს ჩატარებს;
- გ) აუდიტის ადგილმდებარეობას;
- დ) აუდიტის ჩასატარებელ დროს;
- ე) ბიუჯეტს, დროისა და ღირებულებების გათვალისწინებით. გეგმა ისე უნდა იყოს შედგენილი, რომ პასუხობდეს კლიენტის მოთხოვნებს ვადებთან დაკავშირებით და ასევე პასუხობდეს კლიენტის შესაძლებლობებს სათანადო ანალიზისა და დასკვნების გასაკეთებლად.”

აუდიტორული პროგრამა ისე უნდა შემუშავდეს და ჩამოყალიბდეს, რომ იგი წარმოადგენდეს მომავალი აუდიტორული საქმიანობისათვის დაწვრილებითი ინსტრუქციულ მიმართულებებს და შემუშავებული სამუშაოს კონტროლისა და დოკუმენტირების საშუალებას.

აუდიტის პროგრამის შედეგებისას აუცილებელია აუდიტორმა განსაზღვროს აუდიტის მიზანი ცალკეული სფეროს მიხედვით - პროცედურებისათვის განკუთვნილი დროის ჩვენებით; ასევე, უნდა გაითვალისწინოს: აუდიტორული რისკის, ანუ თანდაყოლილი, კონტროლისა და შეუმჩნეველობის რისკების, შეფასებები და ძირითადი პროცედურებით უზრუნველყოფილი გარანტიების საჭირო დონე.

შესაძლებელია აგრეთვე, აუდიტის პროგრამის შემუშავების დროს საჭირო გახდეს აუდიტის საერთო გეგმის შედგენისას გათვალისწინებული და დაგეგმილი საკითხების უფრო დაწვრილებითი და დეტალური განხილვა.

ძირითად საშუალებათა აუდიტი. როგორც ცნობილია, ძირითადი საშუალებები შრომის ისეთი საშუალებებია, რომლებიც წარმოების პროცესში ხანგრძლივად მოიხმარებიან, რის გამოც ხდება მათი ცვეთა ნატურალური ფორმის შეუცვლელად, ხოლო გაცვეთილი ნაწილის ღირებულება გადადის ახლად შექმნილ პროდუქციაზე.

ძირითადი საშუალებები ისეთი მატერიალური აქტივებია, რომლებიც საწარმოს მიერ ერთ წელზე მეტი ხნით გამოიყენება წარმოების პროცესში მომსახურებისათვის, საიჯაროდ და ადმინისტრაციული მიზნებისთვის. იგი აღრიცხული უნდა იქნეს აქტივად იმ შემთხვევაში, თუ მომავალში მისგან მიიღება ეკონომიკური სარგებელი.

აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს თუ როგორ არის ასახული ძირითადი საშუალებები ბუღალტრულ აღრიცხვაში, რამდენად სრულად და დროულადაა ასახული ძირითადი საშუალებების მოძრაობის ოპერაციები ბუღალტრულ რეგისტრებში; დაწესებულია თუ არა კონტროლი ძირითადი საშუალებების შენახვა-ზე; არის თუ არა ცვეთა დარიცხული ტანდარტების შესაბამისად; არის თუ არა სწორად აღრიცხული ძირითადი საშუალებების რეალიზაცია და სხვა გასავლები; ძირითადი საშუალებების აღდგენა-რემონტი, გადაფასება, ინვენტარიზაცია, ობიექტურად არის თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებაში ნაჩვენები ძირითად საშუალებათა არსებული მდგომარეობის შესახებ ინფორმაცია; როგორ არის განსაზღვრული და ხარჯად აღიარებული ძირითად საშუალებათა ნაწილი; რამდენად სწორადაა განსაზღვრული ძირითადი საშუალებების სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანასთან დაკავშირებული პირდაპირი დანახარჯები; ხომ არაა შეტანილი ძირითადი საშუალებების თვითღირებულებაში ისეთი ადმინისტრაციული და ზედნადები ხარჯები, რომლებიც არ უკავშირდებიან აქტივის შექმნას ან მის სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანას; სწორად არის თუ არა აღიარებული ძირითად საშუალებათა ექსპლუატაციასთან დაკავშირებული დანახარჯები აქტივად და მას საფუძვლად თუ უდევს მწარმოებლურობის გაზრდა სასარგებლო მომსახურების ვადის გახანგრძლივების და მწარმოებლურობის ამაღლების მიზნით; მისი ელემენტების მოდიფიკაცია, პროდუქციის გამოშვების ხარისხის ამაღლების მიზნით მანქანა-დანადგარების ნაწილების გაუმჯობესება და მიმდინარე ხარჯების შემცირების მიზნით ახალი საწარმოო პროცესების დანერგვა და ა. შ.

ძირითადი საშუალებების აუდიტი უნდა ითვალისწინებდეს, აგრეთვე, რომ გამოვლინდეს იმ საშუალებათა შენახვის მდგომარეობა, გამოყენების სისწორე და ეფექტიანობა, რომელნიც წარმოების პროცესში არიან ჩართული; განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს ისეთი ძირითადი საშუალებების აუდიტს, რომლებიც წლის განმავლობაში უფრო მეტად მოძრაობენ და ხშირია მათი როგორც მიღება, ასევე გაცემა. აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ ძირითადი საშუალებების მოძრაობა უკავშირდება სამეურნეო ოპერაციის შინაარსს:

– შემოსავლებსა და გასავლებს, შიგა გადაჯგუფებას და სხვ., ამიტომ გულდასმით უნდა შემოწმდეს სხვა ორგანიზაციიდან ძირითადი საშუალებების მიღებასთან დაკავშირებული დოკუმენტები - მიღება-ჩაბარების აქტი და ზედნადები, რომელიც პირველ რიგში უნდა ჩაბარდეს მატერიალურად პასუხისმგებელ პირს; მიმაგრებისათვის ჩაბარებული ქონების გაფორმებისათვის გამოყენებული უნდა იქნეს სასაწყობო აღრიცხვის წიგნი, სადაც სხვა ფასეულობებთან ერთად ნაჩვენებია ძირითად საშუალებათა მოძრაობა; ხოლო ქონების დასახელების გასწვრივ უნდა დაიწეროს პასუხისმგებელი პირის გვარი და სახელი, ქონების საინვენტარო ნომერი. აღნიშნული მაჩვენებლები დასტურდება მატერიალურად პასუხისმგებელი პირის ხელმოწერით. ძირითადად სასაწყობო წიგნის ჩანაწერების საფუძველზე მოწმდება ქონების მოძრაობა, მისი მიღება და გაცემა ამ ოპერაციებთან დაკავშირებული პირველადი დოკუმენტების:

– ზედნადებების, ძირითადი საშუალებების ლიკვიდაციის და მიღება-ჩაბარების აქტების მონაცემებთან შესაბამისობის შემოწმებით.

აუდიტორმა ყურადღება უნდა მიაქციოს იმ გარემოებას, რომ ძირითადი საშუალებების მიღება ხდება სხვადასხვა გზით: უსასყიდლოდ, შემოაქვს დამფუძნებელს წილის სახით, მიიღება ფინანსური იჯარის წესით, კერძო პირისაგან შეძენით, გაცვლით, საკუთარი ძალებით აშენებით და ა. შ. უნდა გამოარკვიოს ძირითადი საშუალებების გასვლის კანონიერება და მიზანშეწონილობა, ძირითადი საშუალებების ჩამოწერა; ხომ არაა ძირითადი საშუალებების დაშლისა და დემონტაჟის შემთხვევები ჩამოწერის აქტების დამტკიცებამდე, - ზემდგომი ორგანიზაციიდან ნებართვის მიღების გარეშე. ჩაბარებულია თუ არა ძვირფასი ლითონების გამოყენებით დამზადებული დეტალები და კვანძები სახელმწიფო ფონდში და საწარმოსთვის გამოუსადეგარი ფერადი ლითონებისაგან დამზადებული დეტალები და კვანძები - ფერადი ლითონების მეორადი გადამუშავების ორგანიზაციაში. შეთანხმებულია თუ არა ფინანსთა სამინისტროსთან ძვირფასი ლითონების გამოყენებით დამზადებული დეტალებისა და კვანძების ბალანსიდან ჩამოწერა; შესწავლილი უნდა იქნეს, აგრეთვე, რამდენად სწორად ხდება ძირითადი საშუალებების, ან ძირითადი საშუალებების ცალკეული ობიექტების დაშლიდან მიღებული მასალებისა და ცალკეული მასალების რეალიზაციიდან მიღებული თანხების დაწესებულების გან-

კარგულებაში დატოვება და როგორია ამ მიმართულებით კანონმდებლობით დადგენილი გადასახადების გადახდის მდგომარეობა, ხოლო შენობებისა და ნაგებობების რეალიზაციიდან მიღებული თანხები დადგენილი წესების შესაბამისად გადარიცხულია თუ არა ბიუჯეტში.

ყურადღება უნდა მიექცეს მიწის ნაკვეთის შეძენისას წარმოშობილი დამატებითი ხარჯების - უძრავი ქონების აგენტისათვის გადასაცემი საკომისიო გასამრჯელოს, იურისტის მომსახურების, სარემონტო, გაწმენდისა და მიწის მოსწორების ღირებულების, ასევე, ასაღები შენობების ლიკვიდაციასთან დაკავშირებული ხარჯების და ა. შ., მიწის ნაკვეთების ანგარიშზე ასახვას. ხოლო მისასვლელი გზებისა და ტექნიკის პარკირების ადგილების მოწყობა, ღობეების მშენებლობა და ა. შ. უნდა მიეკუთვნოს მიწის ნაკვეთების კეთილმოწყობის ანგარიშს. საწარმო, ორგანიზაცია, დაწესებულება, საკუთრებისა და ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის მიუხედავად ატარებს ქონებისა და საფინანსო ვალდებულებათა ინვენტარიზაციას ძირითადი საშუალებების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა, ფულადი საშუალებებისა და ანგარიშსწორებათა ინვენტარიზაციის ჩატარების წესის შესახებ დებულების მოთხოვნათა შესაბამისად საბუღალტრო აღრიცხვისა და ანგარიშგების მონაცემების უტყუარობის უზრუნველყოფის მიზნით.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აუდიტი. სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებს ერთერთი მთავარი ადგილი უკავია საწარმოთა საქმიანობაში. აუდიტის ძირითადი ამოცანა ამ შემთხვევაში ისაა, რომ შემოწმდეს სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა დაცვისა და მათი შენახვის პირობები, შემოსავალში დროულად და სრულად აღების რეალობა, რეალიზაციის კანონიერება, გაცემა და ჩამოწერა, გადაფასების ოპერაციებისა და ინვენტარიზაციის ჩატარების სისწორე და დროულობა, დანაკლისებისა და გაფლანგვა - დატაცებების წინააღმდეგ ღონისძიებათა განხორციელება და ა. შ. ფასეულობათა შემოსავალ-გასავლის ოპერაციების, ინვენტარიზაციების და მათი მაჩვენებლების აუდიტის პარალელურად უნდა გაირკვეს შესაბამისი საბუღალტრო დოკუმენტაციების რეალობა და გაკეთდეს სათანადო ანალიზი.

აუდიტორული შემოწმებით აუცილებელია დადგინდეს:

- სასაქონლო-ფასეულობათა შეფასება ბასს- 2-იდან გამომდინარეხდება თუ არა უმცირესი ღირებულების პრინციპით და განისაზღვრება თუ არა იგი თვითღირებულებასა და ნეტო (წმინდა) სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით;
- სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერისას გამოიყენება თუ არა ნეტო-სარეალიზაციო ღირებულება;

- სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა თვითღირებულება მოიცავს თუ არა შეძენის, გადამუშავების და სასარგებლო გამოყენების მდგომარეობამდე მიყვანასთან დაკავშირებულ ყველა აუცილებელ დანახარჯს, ასევე, მათი განთავსების ადგილამდე მიტანასთან დაკავშირებულ ხარჯებს, სხვადასხვა მოსაკრებლებს, უკანდაუბრუნებელ გადასახადებს და სხვა ხარჯებს, რომლებიც უშუალოდ უკავშირდებიან ფასეულობათა შეძენას;
- შეძენილი სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა თვითღირებულების რეალობა, რომელიც უნდა შედგებოდეს შეძენის ღირებულებისა და ტრანსპორტირების ხარჯებისაგან დასაბრუნებელი გადასახადების (დღგ) გამოკლებით და ა. შ.;
- შეტანილია თუ არა სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა თვითღირებულებაში „სხვა დანახარჯები“ და რამდენად სწორადაა იგი განსაზღვრული და გამომდინარეობს თუ არა ბასს-ის მოთხოვნებიდან;
- რამდენად სწორადაა განსაზღვრული გაყიდული (გაცემული, დახარჯული) ფასეულობათა თვითღირებულება და მათი პირვანდელი ღირებულება აღიარებულია თუ არა იმ პერიოდის ხარჯებად, როცა მიღებული იქნა შესაბამისი შემოსავალი;
- განსაზღვრულია თუ არა ცალკეული სახის საქონლის, მომსახურების და ურთიერთარშემცვლელი სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა თვითღირებულებები მათი ინდივიდუალური დანახარჯების სპეციფიკური იდენტიფიკაციით;
- სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა დასამზადებლად განკუთვნილი ნედლეული და მასალები ხომ არაა ჩამოწერილი თვითღირებულებაზე დაბალი თანხით, თუ მათი მონაწილეობით დამზადებული პროდუქცია თვითღირებულებით ან მასზე მეტად გაიყიდება;
- რომელი მეთოდია შერჩეული სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა აღრიცხვისათვის და რამდენად მიესადაგება ამა თუ იმ საწარმოთა წარმოებრივი პროცესების სპეციფიკას და თავისებურებებს.¹⁵

მოთხოვნების აუდიტი. მიწოდებისა და მომსახურების გაწევა ხდება როგორც ნაღდად, ასევე კრედიტით; ე. ი. გადახდის გადავადებით, რაც დებიტორული დავალიანების წარმოშობის საფუძველია. დებიტორული დავალიანება დაფარვის ვადების მიხედვით არის როგორც გრძელვადიანი, ისე მოკლევადიანი.

აუდიტორმა უნდა შეამოწმოს, საანგარიშგებო პერიოდის ბალანსში გამოყოფილად ასახულია თუ არა გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი, ხოლო დებიტორული დავალიანების არსებობის ფაქტი დამოწმებული უნდა იყოს ანგარიშ-ფაქტურით. გადაუხდელი მიწოდება ბასს-ის შესაბამისად, დარიცხვის პრინციპიდან

¹⁵ სახოკია გ., ანანიძე ჯ., გიორგიძე ბ., „ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი“, სახელმძღვანელო, გამომცემლობა: „გეორგიკა“, თბ., 2018; გვ. 826.

გამომდინარე, ასახული უნდა იყოს დებიტორულ დავალიანებად (მოთხოვნად) და შემოსავლად.

ბასს-ის მიხედვით განასხვავებენ შემდეგი სახის დებიტორულ დავალიანებებს: სავაჭრო მოთხოვნები, მოთხოვნები მეკავშირე საწარმოების მიმართ, მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ, მოთხოვნები პარტნიორებზე გაცემული სესხით და მოთხოვნები წინასწარ გადახდილ ხარჯებზე. აუდიტორმა ერთმანეთისაგან უნდა განასხვავოს მიწოდების სხვადასხვა პირობით განხორციელების სახეები - ჩვეულებრივი წესითაა ის, თუ შემდგომში განაღდების პირობით (განვადებით), ფასდათმობის მექანიზმის გამოყენებით, ან კიდევ თამასუქებით.

უნდა შემოწმდეს, მოკლევადიანი მოთხოვნის წარმოშობა როგორი ბუღალტრული კორესპონდენციით აისახა - ჩაწერილია თუ არა მოკლევადიანი მოთხოვნების ანგარიშის დებეტში მყიდველის მიერ ასანაზღაურებელი მთლიანი თანხა, რომელიც შეიძლება ჩამოიწეროს იმ შემთხვევაში, როცა მყიდველი მთლიანად დაფარავს დავალიანებას; ამასთან, აუდიტორი ყურადღებით უნდა დააკვირდეს, ხომ არაა ჩანაწერები გაუქმებული მყიდველის ანგარიშზე, როცა მყიდველი აღიარებულია გადახდისუუნაროდ.¹⁶

ინვესტიციების აუდიტი. სუბსიდიებისა და სხვა მიმდინარე ტრანსფერტებისათვის საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის ეკონომიკური კლასიფიკაციით, ხარჯები მოიცავს მიმდინარე მიზნებისათვის სახელმწიფოს მიერ უსასყიდლოდ, დაუბრუნებლად გაცემულ სახსრებს, ახალი კაპიტალური აქტივების შესაძენად ან შესაცვლელად; ამასთან, ნატურალური სახით გაცემული ტრანსფერტები სუბსიდიებში არ უნდა იყოს აღრიცხული (იგი გაიცემა მხოლოდ სახელმწიფო საწარმოებსა და ორგანიზაციებზე). აუდიტორმა უნდა გაარჩიოს, სუბსიდიები არაფინანსური სახელმწიფო საწარმოებისაა თუ ფინანსურის, რადგან იგი არაფინანსურ სახელმწიფო საწარმოებს ეძლევათ უსასყიდლოდ და უკან დაუბრუნებლად.

აუდიტორმა უყურადღებოდ არ უნდა დატოვოს სახელმწიფო მმართველობის ქვემდებარე ორგანიზაციები, რომლებიც აწარმოებენ პროდუქციას არა მოგების, არამედ მმართველობითი სექტორის კოლექტიური სარგებლობისათვის; ამ შემთხვევაში ტრანსფერტის გაცემის აუცილებელი პირობა უნდა იყოს ხარჯების შემოსავალზე გადამეტების დაფარვა.

კორპორაციებზე, სააქციო საზოგადოებებზე, სააგენტურო გამომცემლობებზე და სხვა სახელმწიფო საწარმოებზე გაცემული ტრანსფერტები უნდა ემატებოდეს საწარმოს საერთო შემოსავალს და ტრანსფერტების გაცემას წინ უნდა უსწრებდეს სათანადო ეკონომიკური დასაბუთება და ტრანსფერტის მიმღების სამეურნეო საქმიანობის ეკონომიკური ანალიზი. არაკომერციული ორგანიზაციების - სკოლების,

¹⁶ სახოკია გა., ანანიძე ჯ., სახოკია გ.გ., „ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი“, დამხმარე სახელმძღვანელო, გამომცემლობა: „გეორგიკა“, თბ., 2016; გვ. 826.

აკადემიურ და სამეცნიერო და სხვა სახის დაწესებულებების (რომლებიც სამეწარმეო საქმიანობას არ ეწევიან) მიერ მიღებული ტრანსფერტების მიზნობრივი ხარჯვა განსაკუთრებული გულისყურით უნდა შეამოწმოს აუდიტორმა. საჭიროებისამებრ, უნდა ჩაატაროს შემხვედრი თემატური შემოწმებები.

გულდასმით უნდა შესწავლა სტიპენდიებს, პრემიებსა და დახმარებებს, ლტოლვილთა დახმარებებსა და შემწეობას, თადარიგში გასულთა ერთდროულ დახმარებებს, დაჭრილთა და დაღუპულთა ოჯახების დახმარებებს, სამხედრო ვეტერანებზე გაცემულ პენსიებს, დახმარებებს, მასთან დაკავშირებულ ხარჯებს, კვების კომპენსაციებს. აუდიტორმა უნდა გაარკვიოს, გაცემულია თუ არა თანხები დანიშნულებისამებრ და დადგენილი წესით.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მოვალეობაა, განსაზღვროს რამდენად შეესაბამება ერთმანეთს წლიური ანგარიშგება და სამეურნეო სუბიექტის რეალური ფინანსურ-ეკონომიკური მდგომარეობა, ამისათვის კი უნდა გაირკვეს, გამომდინარეობს თუ არა ანგარიშგება ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემებიდან და მისი ზოგადი პრინციპებიდან.

მომხმარებელთა ფართო წრისთვის საერთო საინფორმაციო მოთხოვნილებების უზრუნველყოფის მიზნით ეკონომიკური სუბიექტის სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის ფინანსური ანგარიშგება მზადდება და დგება ყოველწლიურად და წარმოადგენს ძირითად საინფორმაციო წყაროს. ასს #120(3) ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად მიიჩნევა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს; ბუღალტრული აღრიცხვის ეროვნულ სტანდარტებს; ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას სხვა უფლებამოსილი და ორგანული ჩარჩოების მიხედვით (რომელიც განკუთვნილია ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებისათვის და მითითებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში), ან მათი კომბინაციების მიხედვით. ეს საშუალებას აძლევს აუდიტორს განახორციელოს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი - "...გამოხატოს თავისი მოსაზრება იმის შესახებ, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება სტრუქტურული საფუძვლების შესაბამისად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით" (ასს#200(2)).

აუდიტის ჩატარებამდე აუცილებელია აუდიტორმა წინასწარ, ზოგადად გაანალიზოს ეკონომიკური სუბიექტის სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობა და დადგენილი სააღრიცხვო პოლიტიკა, აკმაყოფილებს თუ არა ფინანსური ანგარიშგება დადგენილ კრიტერიუმებს და შედგენილია თუ არა საკანონმდებლო მოთხოვნებისა და მიღებული სტანდარტების საფუძველზე; რა მდგომარეობაშია ბუღალტრული აღრიცხვა და შიდა კონტროლის სისტემა; სააღრიცხვო პოლიტიკა შეესაბამება თუ არა ბასს ან ეროვნულ სტანდარტებს.

აუდიტის დაგეგმვისას და შესაბამისი პროგრამის შემუშავების დროს აუდიტორმა არ უნდა დაუშვას, რომ ფინანსური ანგარიშგების და სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ყველა ინფორმაცია და მტკიცებულებები

უთუოდ სწორია. ყველა ასპექტისა და დასაშვები მოვლენების გათვალისწინების შემდეგ აუდიტორი ატარებს ფინანსური ანგარიშგების მონაცემების დეტალურ ანალიზს, რომელიც მოიცავს: თანხების შედარებას ერთმანეთთან და შესადარ მონაცემებთან, სამეურნეო სუბიექტის შიდა მონაცემებისა და ფინანსურ ანგარიშგება-შინაჩვენები თანხების შესაბამისობის დადგენას; ბუღალტრული ანგარიშგების წარმოების რეალობის, უტყუარობის და შესაბამისობის დადგენას;

ანალიზური პროცედურების დიაპაზონში უნდა ჩაერთოს მარტივი შედარების პროცედურები, რთული და სრულყოფილი ანალიზური მეთოდები კომპიუტერული პროგრამების და თანამედროვე სტატისტიკური მრავალფაქტორული რეგრესული ანალიზის ტექნიკის ჩათვლით და ა. შ., რითაც ადვილი მისაწვდომია ჩატარდეს მონაცემთა ტიპების და კოეფიციენტების, ფინანსური (წლიური ანგარიშები, ხელმძღვანელთა ანგარიშები, ხარჯთაღრიცხვა, საბუღალტრო ანგარიშთა ნაშთები) და არა-ფინანსური (წარმოება და დასაქმების დონე) მონაცემების წინა პერიოდთან, ხარჯთაღრიცხვასთან და პროგნოზებთან, ბუღალტრულ გატარებებთან და სხვა ფინანსურ მონაცემებთან შედარებები.

ანალიზური პროცედურები რამდენიმე ეტაპისაგან შედგება:

- დამკვეთის საქმიანობის შესახებ ინფორმაციების მოპოვება;
- შესაფერისი და სანდო თანაფარდობები, ანუ სხვადასხვა ეკონომიკურ მაჩვენებლებსა და განმსაზღვრელ ფაქტორებს შორის ურთიერთდამოკიდებულების მახასიათებლების დადგენა (მაგ., თანაფარდობა რეალიზაციის მოცულობასა და რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებას შორის და ა. შ.);
- ანალიზში გამოსაყენებელი ნებისმიერი მონაცემების რეალურობის და სისწორის დადგენა (მაგ., რენტაბელობის დონე, რომლის რეალურობის დასადგენად აუდიტორმა ცალ-ცალკე უნდა შეამოწმოს, როგორც რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების, ასევე, ფინანსური შედეგების-მოგების გაანგარიშების რეალობა;
- მოსალოდნელ ღირებულებათა დიაპაზონის (ანუ, რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების შეფარდება რეალიზებული პროდუქციის მოცულობასთან პროცენტებში) დადგენა.

ამ შემთხვევაში აუდიტორმა მხედველობაში უნდა მიიღოს ინფლაციის, ფასების ცვლილების, სეზონურობის, დარგობრივი წინააღმდეგობების გავლენა და სამეწარმეო აქტიურობის დონეში ეკონომიკის მასშტაბით მიმდინარე ცვლილებები და ა. შ.

- პროდუქციისა და მომსახურების მორალური დაძველების გამომწვევი ტექნოლოგიები და სხვა ცვლილებები;

– ხელმძღვანელობის წარმომადგენელი პოლიტიკის მიმართულებები- საქმიანობის შემცირება ან გაფართოება და ა. შ.;

– ფაქტობრივი მონაცემების საპროგნოზო-გეგმიურ მაჩვენებლებთან შედარება და მიღებულ სხვაობათა ანალიზი;

– ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელთა განმარტებების ანალიზი და სხვ.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების დროს აუცილებელია გამოყენებული იქნეს შემდეგი ძირითადი ფინანსური კოეფიციენტები:

– საერთო მოგების რენტაბელობა=საერთო მოგება/ბრუნვაX100%;

– სწრაფი ლიკვიდურობის კოეფიციენტი=მიმდინარე აქტივებ (მარაგის მოკვლევით)/მოკლევადიანი ვალდებულებები;

– მიმდინარე ლიკვიდურობის კოეფიციენტი=მიმდინარე აქტივები/მოკლევადიანი ვალდებულებები;

– მარაგის ბრუნვადობის კოეფიციენტი=რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება/მარაგი;

– ხარჯების სიდიდე რეალიზაციის მოცულობასთან მიმართებით (პროცენტებში)=ხარჯები/ბრუნვაX100%;

– დებიტორული დავალიანების დაფარვის პერიოდის ხანგრძლივობა =დებიტორული დავალიანებები/რეალიზაციაX365;

– კრედიტორული დავალიანების დაფარვის პერიოდის ხანგრძლივობა =კრედიტორული დავალიანებები/რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება X365; და ა. შ.

ამრიგად, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტმა დოკუმენტურ წყაროებზე - პირველადი ბუღალტრულ დოკუმენტებზე და სხვა ეკონომიკურ-ფინანსურ სტანდარტებზე დაყრდნობით უნდა უზრუნველყოს ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის, რეალობის, სისწორისა და ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა ზოგადი პრინციპების დაცვის სრული სურათის ჩვენება, ის, თუ რამდენად ზუსტად ასახავს შესამოწმებელი ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება მის ფინანსურ მდგომარეობას, ეკონომიკური საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი ნაკადების მოძრაობას.

გადასახადების აუდიტი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი განმარტავს საგადასახადო კონტროლს, როგორც განსაზღვრული ხერხებისა და საშუალებების ერთობლიობას, რომელმაც უნდა უზრუნველყოს საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვა და შესრულება, გადასახადების გაანგარიშების სისწორე და მათი ბიუჯეტსა და სახელმწიფო ფონდებში დროულად გადახდა.

საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელია მხოლოდ საგადასახადო ორგანო; სხვა მაკონტროლებელ და სამართალდამცავ ორგანოებს ეკრძალებათ გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის საგადასახადო კონტროლი; აუცილებლობის

შემთხვევაში, საგადასახადო კონტროლი შეიძლება განხორციელდეს ოპერატიულ-სამმეზრო ორგანოს თხოვნით და შესაბამისად, მოსამართლის მიერ დაშვებული ბრძანებით; აუდიტორული შემოწმებები კი, სახელმწიფოსათვის ეკონომიკისა და გადახდების სფეროში გადაწყვეტილების მისაღებად და სასამართლოების, პროკურორების და გამომძიებლების მიერ მათთვის საინტერესო ფინანსური ანგარიშგების დასამტკიცებლად შეიძლება ჩაატარონ აუდიტორებმა და აუდიტორულმა ფირმებმა მხოლოდ სახელმწიფო ორგანოების დავალებით – სისხლის სამართლის საქმის აღძვრასთან დაკავშირებით.

ამდენად, აუდიტორმა თავისი საქმიანობა უნდა წარმართოს საგადასახადო კოდექსით საგადასახადო კონტროლისათვის გასწავლული ხერხებით და საშუალებებით, რაც, ბუნებრივია, უნდა გამომდინარეობდეს დამკვეთის დავალების შინაარსიდან და საქმის მასალების მოთხოვნიდან; ამასთან აუდიტორი (აუდიტორული ფირმა) არ უნდა ასცდეს ასს-ს, „აუდიტური საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონისა და აუდიტორის ეთიკის კოდექსის მოთხოვნებს.

გადასახადების აუდიტის ამოცანებია:

- საკონტროლო ობიექტების საქმიანობაზე ზედამხედველობა;
- მიღებული ინფორმაციების ანალიზი და პროგნოზირება-დაგეგმვა;
- კანონმდებლობის დარღვევის თავიდან აცილება;
- დარღვევების აღრიცხვა და მათი გამომწვევი მიზეზების დადგენა;
- მართლსაწინააღმდეგო საქმიანობის აღკვეთა;
- დამნაშავეთა გამოაშკარავება და მათი პასუხისგებაში მიცემა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი განსაზღვრავს გადასახადების კონტროლის განხორციელების ფორმებს, სადაც აღნიშნულია, რომ საგადასახადო ორგანოების მიერ კონტროლი ხორციელდება გადასახადების გადამხდელებისა და გადასახადების დაბეგვრის ობიექტების აღრიცხვის, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების, საგადასახადო შემოწმების, გადასახადის გადამხდელთა და სხვა პირთა გამოკითხვის, გადასახადით დასაბეგრი და შემოსავლის (მოგების) მისაღებად გამოყენებული ობიექტების დათვალიერება-გამოკვლევითა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული სხვა ფორმებით.

გადასახადების კონტროლს, რომელსაც ახორციელებენ სახელმწიფო ორგანოები, აუდიტორული ფირმები, საწარმოს საბუღალტრო და საფინანსო სამსახურები აქვს სხვადასხვა საფუძველი.

წყაროების მიხედვით განასხვავებენ დოკუმენტურ და ფაქტობრივ კონტროლს, ხოლო ვადების მიხედვით – ოპერატიულსა და ფაქტური დონის მიხედვით – შიდა სამეურნეო კონტროლს (შიდა აუდიტი) და გარე აუდიტს. დოკუმენტური კონტროლის დროს შესამოწმებელი ობიექტის რაოდენობრივ და ხარისხობრივ მდგომარეობას ადგენენ საკონტროლო მიწოდებისა და შესყიდვის, აწონის, აზომვის, გადაანგარიშების, დათვალიერებისა და ნაერთი დოკუმენტების მონაცემთა საფუძველზე; ხოლო

ფაქტური კონტროლის დროს შესამოწმებელი ობიექტის რაოდენობრივ და ხარისხობრივ მდგომარეობას ადგენენ საკონტროლო მიწოდებისა და შესყიდვის, აწონის, აზომვის, გადაანგარიშების, დათვალიერება-გამოკვლევისა და სხვა გზებით. ოპერატიული კონტროლი ხორციელდება გეგმური, ოპერატიულ-ტექნიკური, საბუღალტრო და სტატისტიკურ მონაცემებზე დაყრდნობით. იგი უკავშირდება საანგარიშო პერიოდის ფარგლებში შესამოწმებელი ოპერაციების ხარისხობრივ და რაოდენობრივ მახასიათებლებს;

- პერიოდული კონტროლის ამოცანაა საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის მდგომარეობის, გადასახადების დროული და სრული გადახდის, მასთან დაკავშირებული დარღვევების დადგენა და მათი აღმოფხვრის ღონისძიებების გატარება, რისთვისაც იყენებენ განსაზღვრულ საანგარიშო პერიოდში გეგმების, ხარჯთაღრიცხვების, ნორმებისა და ნორმატივების, პირველადი დოკუმენტების, ანგარიშგების, სააღრიცხვო რეგისტრებში ჩანაწერებისა და სხვა წყაროთა მაჩვენებლებს;

გადასახადების სრულად და თავისდროულად გამომგარიშებისა და ბიუჯეტში გადახდის მიზნით გადასახადის გადამხდელის პირველადი ბუღალტრული და სხვა დოკუმენტების დათვალიერება და გამოკვლევა წარმოადგენს საგადასახადო შემოწმებას, რომელსაც ატარებს საგადასახადო ორგანო, როგორც კამერალური, ისე გასვლითი წესით (საგადასახადო აგენტები ატარებენ, აგრეთვე გეგმიურ, საკონტროლო და შემხვედრ შემოწმებებს) და, რომლის ძირითად მიზანს შეადგენს გადასახადის გადამხდელის შემოწმება, რისთვისაც ახდენენ საგადასახადო ანგარიშგების მონაცემების შედარებას შემმოწმებლის მიერ აღებულ მონაცემებთან.

გარდა გადასახადის გადამხდელებისა, საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ, შეამოწმონ ის პირები, რომლებსაც დაკისრებული აქვთ გადასახადების გამომგარიშება, მათი დაკავება და ბიუჯეტში გადარიცხვის მოვალეობა (ე. ი. აგენტები), აგრეთვე საკრედიტო დაწესებულებები და ბანკები, რომელთაც პასუხისმგებლობა ეკისრებათ ბიუჯეტის საკასო შესრულებისათვის; საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ, ასევე, შეამოწმონ ყველა გადასახადის გადამხდელი, მიუხედავად მათი საკუთრებისა, ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმისა და დაქვემდებარებისა (მათი შემოწმების არეალში არიან, აგრეთვე, განსაკუთრებული რეჟიმით მომუშავე საწარმოები და სამხედრო ნაწილები).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, საგადასახადო შემოწმების ობიექტებია: გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი დოკუმენტები, საბუღალტრო წიგნი, ანგარიში, ხარჯთაღრიცხვა, ფულადი სახსრები, ფასიანი ქაღალდები და სხვა ფასეულობანი, გაანგარიშებები, დეკლარაციები, გადასახადებისა და ბიუჯეტში გადასახდელების გაანგარიშებისა თუ გადახდის სხვა დოკუმენტები (იმ დოკუმენტებს, რომლებიც გადასახადის დაბეგვრასთან არ არის დაკავშირებული, საგადასახადო ორგანოები არ ამოწმებენ). საგადასახადო შემოწმების ძირითადი სახეებია:

ა) გასვლითი საგადასახადო შემოწმება

გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ეხება, პირველ რიგში, გადასახადის გადამხდელის მიერ შედგენილ დოკუმენტებს და ტარდება გადასახადის გადამხდელთან. გასვლითი საგადასახადო შემოწმება არის ორი სახის: გეგმური და საკონტროლო. გეგმური გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ტარდება არაუმეტეს წელიწადში ერთხელ საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის გადაწყვეტილებით გადასახადის გადამხდელისთვის წინასწარი წერილობითი შეტყობინების გზით, სადაც მითითებული უნდა იყოს შემოწმების საგანი და საფუძველი, ასევე, შემოწმების ჩატარების სავარაუდო დრო.

საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, ასევე ტარდება საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის გადაწყვეტილებით, წერილობითი შეტყობინების გარეშე იმ შემთხვევაში:

- როცა უკანასკნელმა საგადასახადო შემოწმებამ გამოავლინა საგადასახადო ვალდებულებების მნიშვნელოვანი დარღვევის ფაქტები;
- როცა ადგილი აქვს საგადასახადო ვალდებულებათა შეუსრულებლობას;
- როცა არსებობენ ისეთი ფაქტები, რომლებიც დანამდვილებით მეტყველებენ საგადასახადო ვალდებულებების მნიშვნელოვანი დარღვევის ფაქტებზე;
- როცა არსებობს ინფორმაცია, რომელიც ეჭვქვეშ აყენებს გადასახადის გადამხდელის საშუალებების წარმოშობას;
- როცა არსებობს ინფორმაცია ქონების ან გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტების დოკუმენტურად დაუდასტურებელი მატების შესახებ;
- როცა არ არის წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაცია, ან გადასახადის გამოსაანგარიშებლად ან და გადასახდელად საჭირო დოკუმენტები;
- როცა საგადასახადო ორგანოებში წარდგენილი დეკლარაციებით და სხვა დოკუმენტებით არ დასტურდება დაბეგვრის ობიექტებისა და გამოსაანგარიშებული გადასახადების რეალობა.

გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შედეგები უნდა გაფორმდეს აქტით, რომელსაც ხელს აწერენ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი (შემმოწმებელი) და გადასახადის გადამხდელი.

ბ) კამერალური საგადასახადო შემოწმება:

კამერალური საგადასახადო შემოწმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს ადგილმდებარეობის მიხედვით საგადასახადო დეკლარაციების გადასახადების გამოანგარიშებასთან და გადახდასთან დაკავშირებული სხვა დოკუმენტების, ასევე გადასახადის გადამხდელის შესახებ საგადასახადო ორგანოში არსებული სხვა მონაცემების საფუძველზე, გადასახადის გადამხდელთან გაუსვლელად. კამერალური საგადასახადო შემოწმება ხორციელდება გადამხდელის დეკლარაციებისა და გაანგარიშების საფუძველზე გადასახადის ყოველი კონკრეტული სახის მიხედვით. ამ შემთხვევაში ადვილი მოსალოდნელია მოხდეს უკვე გაანგარიშებული გადასახადების ხელახალი გადაანგარიშება. ამ დროს გადასახადის გადამხდელს ეგზავნება შეტყობინება გადაანგარიშებული დარიცხული თანხის შესახებ და ეძლევა მითითება შესაბამისად შეიტანონ შესწორებები აღნიშნულ დოკუმენტებში. კამერალური შემოწმება ყოველთვის წინ უნდა უსწრებდეს გასვლით საგადასახადო შემოწმებას.

პასუხისმგებლობა საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების დარღვევისათვის. ამონარიდი „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონიდან, თავი VII, მუხლი 23./

„1. სამსახური ვალდებულია ამ კანონისა და მის საფუძველზე გამოცემული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტის მოთხოვნების დარღვევისათვის ერთდროულად ან/და ცალ-ცალკე, თანამიმდევრულად, ხოლო დარღვევისა და შესაძლო რისკის სერიოზულობიდან გამომდინარე, - არათანამიმდევრულად, გარდა ამ კანონით გათვალისწინებული შემთხვევებისა:

ა) აუდიტორის/აუდიტორული ფირმის/გარიგების პარტნიორის მიმართ გამოიყენოს შემდეგი სანქციები: წერილობითი გაფრთხილება; საჯარო გაფრთხილება (რეესტრში ასახვით); ა.გ) ფულადი ჯარიმა; აუდიტორისათვის/აუდიტორული ფირმისათვის რეგისტრაციის გაუქმება;

აუდიტორისთვის/აუდიტორული ფირმისთვის/გარიგების პარტნიორისთვის აუდიტის ჩატარების ან/და აუდიტორულ დასკვნაზე ხელის მოწერის და აუდიტორული ფირმის პარტნიორებისთვის/აქციონერებისთვის ფუნქციების განხორციელების დროებით, არაუმეტეს 3 წლით აკრძალვა;

ბ) პროფესიული ორგანიზაციის მიმართ გამოიყენოს შემდეგი სანქციები:

ბ.ა) წერილობითი გაფრთხილება; ბ.ბ) ფულადი ჯარიმა;

ბ.გ) ამ კანონის მე-11 მუხლის მე-2 და მე-3 პუნქტების საფუძველზე მინიჭებული უფლების ჩამორთმევა;

გ) სპეციალიზებული გამოცდების განმახორციელებელი ორგანოს მიმართ გამოიყენოს შემდეგი სანქციები:

გ.ა) წერილობითი გაფრთხილება; გ.ბ) ფულადი ჯარიმა;

გ.გ) ამ კანონის მე-11 მუხლის მე-2 და მე-3 პუნქტების საფუძველზე მინიჭებული უფლების ჩამორთმევა;

დ) სდპ-ის და პირველი, მეორე, მესამე და მეოთხე კატეგორიების საწარმოების მიმართ გამოიყენოს შემდეგი სანქციები:

დ.ა) წერილობითი გაფრთხილება; დ.ბ) ფულადი ჯარიმა;

დ.გ) სდპ-ის მმართველობითი ორგანოს წევრისთვის სდპ-ში ამ კანონით გათვალისწინებული თავისი ფუნქციების განხორციელების დროებით, არაუმეტეს 3 წლით აკრძალვა.

2. ამ კანონისა და მის საფუძველზე მარეგულირებელი/საზედამხედველო ორგანოს მიერ გამოცემული სამართლებრივი აქტის მოთხოვნების დარღვევისათვის მარეგულირებელი/საზედამხედველო ორგანოს რეგულირებისადმი/ზედამხედველობისადმი დაქვემდებარებული სუბიექტის მიმართ გამოსაყენებელ სანქციებს განსაზღვრავს შესაბამისი მარეგულირებელი/საზედამხედველო ორგანო.

3. ამ კანონისა და მის საფუძველზე გამოცემული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტის მოთხოვნის დარღვევისათვის დაკისრებული პასუხისმგებლობა პირს არ ათავისუფლებს ამ მოთხოვნის შესრულების ვალდებულებისაგან.

4. ამ მუხლის შესაბამისად გამოყენებული სანქცია უნდა შეესაბამებოდეს დარღვევისა და შესაძლო რისკის სერიოზულობას.

5. ფულადი ჯარიმის თანხები საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსით დადგენილი წესით მიიმართება საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტში”.

ბულალტრული აღრიცხვისა და საგადასახადო ორგანოებში წარსადგენი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ავტომატიზაცია და აუდიტის ავტომატიზაცია გარდამავალი ეკონომიკის პირობებში წარმოადგენს მეტად მნიშვნელოვან ამოცანას. ინფორმაციული ტექნოლოგიების გარემოში შეიცვალა არსებული პრაქტიკა, გამარტივდა კომუნიკაცია; შესაძლებელი გახდა: არქივებისა და მასალების დაცვა, ელექტრონული მმართველობა, ხელმისაწვდომია ნორმატიული აქტების საქმის წარმოების ელექტრონული პროგრამა; მინიმალურია შეცდომის შანსი; დაიზოგა დრო და რესურსები; ინფორმაცია ძეგნადია და თვლადი; პროგრამებში შესვლა ხდება ავტორიზებული მომხმარებლის მიერ; ინფორმაცია პროგრამაში შედის ელექტრონული ფორმით.

4.3. აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი. აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

აუდიტორული გარიგების პარტნიორებს და მენეჯერებს მნიშვნელოვანი როლი ეკისრებათ აუდიტის მიმოხილვისა და დასრულების ეტაპზე. ისინი ჩართულები იქნებიან როგორც ცალკეული სამუშაო დოკუმენტების, ისე ფინანსური ანგარიშგებების საბოლოო დოკუმენტების დეტალურ განხილვაში. სავსე სამუშაო, როგორც წესი, სრულდება უფროსი აუდიტორის მიერ, რომელიც შევსებული საბოლოო ფაილის განსახილველად წარმოდგენამდე, განიხილავს რიგითი აუდიტორების მიერ მომზადებულ დეტალურ სამუშაო დოკუმენტებს.

მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტორული გარიგების პარტნიორი/მენეჯერი პასუხისმგებელია მიმოხილვის პროცესზე, კონტროლი შენარჩუნდება აუდიტის დასრულებამდე, ფინანსური ანგარიშგებების საბოლოო განხილვამდე და ხელმოწერამდე (ასს 220, პუნქტი 17). ამ ეტაპზე დაშვებულ შეცდომას შესაძლოა სერიოზული შედეგი ჰქონდეს. ზეწოლა, რომ დროულად იქნეს მიღებული ხელმოწერილი ფინანსური ანგარიშგებები, ზრდის პროცედურების იგნორირების ან არაადეკვატურად შესრულების შანსებს. ამიტომ აუდიტის გუნდის ყველა წევრს, საჭიროა, ცხადად ესმოდეს მისი წილი პასუხისმგებლობები, რაც საჭიროა პოტენციური რისკების მინიმიზაციისთვის. მიმოხილვისა და დასრულების პროცესი საჭიროა ყურადღებით დაიგეგმოს. შესაბამისი ცოდნის მქონე პერსონალმა უნდა დაასრულოს კონკრეტული ეტაპები. მაგალითად, სხვადასხვა საკონტროლო კითხვარის შევსება.

დამკვეთთან ჩატარებული განხილვები, ჯეროვნად უნდა აისახოს შესაბამის ჩანაწერებში. მიეთითოს სამოქმედო პუნქტები და შესაბამისი ჯვარედინი მინიშნებები.

ქვემოთ მოცემულია მიმოხილვისა და დასრულების ეტაპებისათვის შესაფერისი სხვადასხვა პასუხისმგებლობის დონეები.

უფროსი აუდიტორის პასუხისმგებლობები. უფროსი აუდიტორი, რომელიც პასუხისმგებელია დამკვეთის ტერიტორიაზე მიმდინარე ყოველდღიურ სამუშაოებზე, პასუხს აგებს სამუშაო დოკუმენტების ფაილების განსახილველად მომზადებაზე. საკვანძო დავალებებია:

➤ სრულად მოახდინოს ფაილების ინდექსაცია, ფურცლების გამოტოვების გარეშე;

➤ ყველა გადაუჭრელი თემა და საკითხი, აგრეთვე აუდიტორის დასკვნისათვის მნიშვნელოვანი ისეთი საკითხები, რომლებიც მოითხოვს ცალკე განხილვას, უნდა იქნეს მითითებული აუდიტის საკონტროლო დოკუმენტებში, მათი აუდიტორული გარიგების პარტნიორებისათვის/მენეჯერებისათვის მიწოდების მიზნით;

➤ გადაუჭრელი საკითხები ნათლად უნდა იყოს აღწერილი იმავე ფაილში, ან შეიცავდეს ჯვარედინ მინიშნებებს კონკრეტულ სამუშაო დოკუმენტებზე, რომლებიც დეტალურ განმარტებებს შეიცავს;

➤ ყველა საკითხზე პასუხი მოცემული უნდა იყოს იმავე სამუშაო დოკუმენტში, იმისათვის, რომ ცალკეული სამუშაო დოკუმენტი იყოს დამოუკიდებლად გარჩევადი. ამგვარად, სრული ფაილი იქნება თვითმყოფადი, თუ განსახილველი საკითხების სია და გამორჩეული საკითხები მოცილებული იქნება მათი გადაჭრის შემდეგ. როდესაც საკითხებზე დამაკმაყოფილებელი პასუხი გაიცემა, უნდა მოხდეს

მათი გადახაზვა, მაგრამ თუ პასუხის გაცემის შემდეგ ცვლილებები მოითხოვება, მაგალითად, როგორცაა ჟურნალში შესაბამისი ჩანაწერების შეტანა, არ უნდა იქნეს გადახაზული მანამ, სანამ ეს საკითხი არ მოგვარდება;

➤ დაბალი რგოლის თანამშრომლებზე განაწილებული საქმე განხილული უნდა იყოს და მათთან ყველა წამოჭრილი საკითხი უნდა იქნეს დამაკმაყოფილებლად გადაწყვეტილი;

➤ სამუშაო დოკუმენტების შესაბამისობა უნდა დადასტურდეს აუდიტის საკონტროლო ჩანაწერებით; და

➤ ნებისმიერი შეუსწორებელი უზუსტობა, აგრეთვე ფინანსური ანგარიშგებების კორექტირებული მუხლები ისე უნდა განზოგადდეს, რომ საერთო ეფექტის შეფასება იყოს შესაძლებელი. აგრეგირებისა და შეუსწორებელი უზუსტობების, ასევე შესწორებების შეჯამების ფორმა, შეტანილ იქნება დამკვეთის ფინანსური ანგარიშგებების პროექტში;

➤ უფროსმა აუდიტორმა უნდა გამოკითხოს თავის დაქვემდებარებაში მყოფი შედარებით დაბალი რგოლის პერსონალი.

აუდიტის ფაილების მიმოხილვა. მიმოხილვის პროცესის მთავარი მიზნებია (ასს 220, პუნქტი 16-17):

➤ იმის უზრუნველყოფა, რომ სამუშაო დოკუმენტები ადასტურებდეს, რომ აუდიტი ჩატარდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად; და

➤ რომ ფაილი შეიცავს საკმარის აუდიტორულ მტკიცებულებებს ფინანსურ ანგარიშგებებზე გამოტანილი მოსაზრების დასადასტურებლად.

მიმოხილვის სტანდარტული პოლიტიკა გულისხმობს სამსაფეხურიან განხილვას

(ხკსს 1, პუნქტი 33), შემდეგნაირად:

➤ *თვითშეფასება*, სადაც პირი, რომელმაც სამუშაო დოკუმენტი მოამზადა, კითხულობს და თავად განიხილავს მათ;

➤ *დეტალური მიმოხილვა*, სადაც დაქვემდებარებულის მიერ უკვე თვითშეფასებული სამუშაო, არის განხილვის საგანი უფროსი აუდიტორისათვის. მენეჯერმა უნდა განახორციელოს უფროსი მუშაკის მიერ მომზადებული ყველა სამუშაო დოკუმენტის დეტალური განხილვა. აუდიტორული გარიგების პარტნიორმა დეტალურად უნდა განიხილოს მენეჯერის მიერ მომზადებული სამუშაო დოკუმენტები. დეტალური განხილვა უნდა ჩაუტარდეს ყველა სამუშაო დოკუმენტს (გარდა აუდიტორული გარიგების პარტნიორის მიერ მომზადებულისა) და უნდა დამოწმდეს მიმომ-

ხილველის ინიციალებითა და თარიღით.

➤ ზოგადი განხილვა, სადაც მენეჯერი/აუდიტორული გარიგების პარტნიორი განიხილავს იმ დოკუმენტებს, რომლებიც არის დეტალური მიმოხილვის საგანი.

თვითშეფასება და დეტალური მიმოხილვა. საკუთარი საქმიანობის ან სხვათა სამუშაოს დეტალური მიმოხილვისას, გადასამოწმებელი საკითხები იქნება მსგავსი. სამუშაო დოკუმენტების განხილვისას (ასს 220, პუნქტი გ17) მიმოხილველი უნდა დარწმუნდეს, რომ:

- თითოეული ცხრილი დასათაურებული, დათარიღებული, დანომრილი და ინიციალებიანია;
- ჯვარედინი მითითება შესრულებულია;
- აუდიტის აღნიშვნები არის ნათლად განმარტებული;
- სამუშაო დოკუმენტები დალაგებულია ლოგიკურად;
- ჩატარებული ტესტები მთლიანად განმარტებულია (ტესტის მიზნებისა და მეთოდოლოგიის ჩათვლით);
- გამოყენებული ინფორმაციის წყარო მითითებულია;
- ტესტები შეესაბამება აუდიტის მიზნებს;
- შერჩევითი ერთობლიობების ზომები ადეკვატურია;
- განმარტებულია შერჩევის მეთოდი და საფუძველი;
- შედეგები ჩაწერილია ლოგიკურად;
- ტესტების შედეგად გამორჩეული ყველა საკითხი გაირკვა ან შესაბამისად განზოგადდა/შეჯამდა;
- შეცდომები და გამონაკლისები სათანადოდ იქნა დამუშავებული და შესაბამის შემთხვევებში, შევიდა დაუკორექტირებელი შეცდომების ჩამონათვალში;
- ტესტების დასკვნები მნიშვნელოვანი, ზუსტი და ფაქტებით დადასტურებულია.

აუდიტის თითოეული სფეროსთვის საჭიროა შემოწმდეს შემდეგი:

- თავფურცლები დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებებთან, საცდელ ბალანსთან და დამხმარე სამუშაო დოკუმენტებთან;
- თავფურცლებში მოცემულია ფინანსურ ანგარიშგებებისათვის საჭირო ყველა ციფრობრივი განმარტება;
- აუდიტის პროგრამები სათანადოდაა შევსებული და არსებობს ადეკვატური დოკუმენტაცია ნებისმიერი ცვლილების განხორციელების შესახებ დაგეგმვის სტადიიდან მოყოლებული;
- არსებობს ანალიზური პროცედურების საკმარისი მტკიცებულება;
- ყველა სფეროს მიზნები მიღწეულ იქნა;

- აუდიტის თითოეულ სფეროს აქვს მიზნებთან დაკავშირებული შესაბამისი დასკვნები, ხოლო ცალკეული ტესტების შედეგები და გადაუჭრელი საკითხები დეტალიზებულია;
- ცალკეული საკითხები გამოკვეთილია და უკავშირდება შემდეგს:
 - აუდიტის სხვა სფეროს;
 - სხვა სამუშაოს, რომლის განხორციელებაც საჭიროა;
 - აუდიტორული გარიგების პარტნიორისა და მენეჯერისათვის ყურადსაღებ საკითხებს;
 - ხელმძღვანელობის წერილს;
 - ოფიციალურ წერილს; და
 - შემდეგი წლისთვის გასათვალისწინებელ საკითხებს.

დეტალური მიმოხილვის ეფექტურობისთვის, განსახილველი საკითხების მნიშვნელობის ახსნასთან ერთად, უკიდურესად მნიშვნელოვანია მათი სიცხადე და პოზიტიურობა. სარკასტული და აზრს მოკლებული შენიშვნები თავიდან უნდა იქნეს აცილებული. მიმოხილველმა უნდა მოძებნოს ბალანსი ფაილური აღრიცხვის პუნქტებსა (მაგ., ჯვარედინი მითითება, ხელმოწერა და ა. შ.) და აუდიტორული მოსაზრებისათვის საჭირო საკითხებს შორის. მიმოხილვა, რომელიც შედგება მხოლოდ ადმინისტრაციული ასპექტებისგან, შესაძლოა არ ითვალისწინებდეს აუდიტის და ფინანსური ანგარიშგებების მონაცემებს და ვერ შეძლოს მნიშვნელოვანი საკითხების იდენტიფიცირება. გარდა ამისა, შესაძლოა მიუთითებდეს წინასწარი ინფორმაციის არასაკმარისად ეფექტურად მიწოდებაზე და ასევე იმაზე, რომ აუდიტის გუნდისათვის ცნობილი არ იყო აუდიტის შესრულების ის ხარისხი, რომლის მოლოდინიც რეალურად არსებობდა.

ზოგადი მიმოხილვა. ზოგადი მიმოხილვის ძირითადი მიზნები (ასს 220, პუნქტი გ18) გამოიხატება იმის უზრუნველყოფაში, რომ:

- ჩატარდა დეტალური მიმოხილვა;
- მნიშვნელოვანი სფეროები განხილულია და აუდიტორული გარიგების პარტნიორების/მენეჯერების საყურადღებოდ მონიშნული საკითხები გადაჭრილია;
- თითოეული განყოფილება შეიცავს ჯეროვან მტკიცებულებებს დასკვნების გასამყარებლად;
- სათანადოდ არის გამოყოფილი მენეჯმენტის ის მოსაზრებები, რომლებიც შესაბამისად გამყარებული არ იქნა;
- საკმარისი მტკიცებულებები არსებობს იმისათვის, რომ აუდიტი სწორად დაგეგმილი და განხორციელებულია და შესაბამისი ცვლილებები განხორციელდა, დაგეგმვის ეტაპზე მიღებულ გადაწყვეტილებებთან მიმართებით;
- შეთანხმდა მნიშვნელოვანი განსხვავებები იმისათვის, რომ მოხდეს ინფორ-

მირებული ხელმძღვანელობის მიერ მათი კორექტირება და განხორციელება სათანადო კორექტირებები;

- სათანადოდ იქნა განხილული თაღლითობის, კანონმდებლობასთან და რეგულაციებთან შეუსაბამობის, ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული პრობლემებისა და დაკავშირებულ მხარეებთან განხორციელებული ტრანზაქციების რისკების არსებობის შესაძლებლობა;
- ფინანსური ანგარიშგებები წარმოდგენილია სათანადოდ და შეესაბამება სათანადო კანონმდებლობას და ბუღალტრული აღრიცხვის/ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებს;
- ფინანსური ანგარიშგებები განმტკიცებულია აუდიტის ფაილით;
- აუდიტორის მოსაზრება ასახავს აუდიტის შედეგად გამოტანილ დასკვნებს;
- დავალება შესრულდა ეფექტურად, შემდეგის ჩათვლით:
 - მნიშვნელოვანი საკითხების იდენტიფიცირება, რომელთა გადატანაც უნდა მოხდეს;
 - იმის განსაზღვრა, არის თუ არა ზედმეტი დოკუმენტაცია აუდიტის ფაილში და არის თუ არა დოკუმენტაცია წარმოდგენილი გასაგებად;
 - იმის განსაზღვრა, მოხდა თუ არა თანამშრომელთა სწორი შეფასება.

ზოგადი მიმოხილვა მოიცავს:

- ყოველწლიური ფაილის გამყოფებს, თავსართებსა და აუდიტის პროგრამებს. იმისათვის, რომ გვექონდეს საკმარისი რწმუნება დასკვნების ხელმოსაწერად ლურჯ გამყოფებთან, აუდიტორული გარიგების პარტნიორმა საჭიროა, მინიმუმ შეამოწმოს: შესაბამის განყოფილებაში განმარტებულია თუ არა ის ინფორმაცია, რომელიც საჭიროა, რომ განმარტებული იყოს მოცემულ სფეროში (შესაბამისად გადახედილი უნდა იქნეს თავსართი) და შესრულდა თუ არა დაგეგმილი სამუშაო (შესაბამისად უნდა შემოწმდეს აუდიტის პროგრამა);
- საკითხებს მენეჯერებისა და აუდიტორული გარიგების პარტნიორების საყურადღებოდ.
- მენეჯერმა უნდა მიმოხილოს ფაილის დაგეგმვისა და კონტროლის განყოფილებები. მათ ხელმეორედ უნდა მოაწერონ ხელი დაგეგმვის განყოფილებაში არსებულ ფორმებს. თუ მნიშვნელოვანი ცვლილებები იქნება დაგეგმვაში, აღნიშნული უნდა შეჯამდეს. ამრიგად, აუდიტორული გარიგების პარტნიორმა დასრულებისას არ უნდა განხორციელოს დაგეგმვის პროცესის შეჯამების ზოგადი მიმოხილვა, რადგან საკვანძო საკითხები აღწერილი იქნება საკონტროლო დოკუმენტებში; და
- განმარტებითი შენიშვნებისა და შესაბამისობის საკონტროლო კითხვარს.

მიმოხილვის დოკუმენტირება. დეტალური და ზოგადი შემოწმების დროს

დადგენილი ყველა საკითხი უნდა იყოს დოკუმენტირებული წერილობითი ფორმით (ასს 230, პუნქტი 9 (გ)) და ყველა საკითხი უნდა გადამოწმდეს. ამის მტკიცებულება უნდა იქნეს წარმოდგენილი მიმოხილვის დოკუმენტში, თუმცა დამატებითი სამუშაოები და სხვა, წარმოშობილი საკითხების განაყოფში უნდა აღიწეროს. საკითხების განიხილვის შემდეგ, მიმოხილველმა პასუხებს უნდა გადახედოს, რათა დარწმუნდეს, რომ ისინი შესაბამისია. ეს უნდა დადასტურდეს მთელი გვერდის გადახაზვით და მინიშნების გაკეთებით „ყველა საკითხი გარკვეულია“, ასევე ინიციალების მითითებით. ფირმებმა უნდა დაამკვიდრონ პოლიტიკა, რომელიც განსაზღვრავს, ინახავს თუ არა ფირმა მიმოხილვისას გარკვეულ საკითხებს აუდიტის ფაილში. ეს პოლიტიკა უნდა მითითებული იყოს ფირმის აუდიტის პროცედურების სახელმძღვანელოში.

მიმოხილვის ვადები. უფროსისა და დაქვემდებარებულის სამუშაოს დეტალური მიმოხილვა, საუკეთესო შემთხვევაში, ადგილზე უნდა ჩატარდეს, სანამ თანამშრომლები, რომლებიც პასუხისმგებელი არიან ამ განაყოფების მომზადებაზე, ხელმისაწვდომნი არიან შესაბამის კითხვებზე პასუხის გასაცემად. ეს არა მხოლოდ უფრო მეტად ეფექტურია, არამედ კარგ საშუალებას გვაძლევს თანამშრომელთა განვითარებისთვის და უზრუნველყოფს უკეთეს კონტაქტს დამკვეთთან.

შემდგომი მოვლენები. ასს 560 „შემდგომი მოვლენები“ გვაძლევს სახელმძღვანელო პრინციპებს იმის შესახებ, თუ როგორ უნდა მიუდგეს აუდიტორი საანგარიშგებო თარიღის შემდგომ მომხდარ მოვლენებს.

ზოგადად, დამკვეთთან აუდიტორის პასუხისმგებლობა ვრცელდება აუდიტორის დასკვნის ხელმოწერის თარიღამდე (ასს 560, პუნქტი 6).

აუდიტორმა უნდა უზრუნველყოს, რომ ყველა მნიშვნელოვანი მოვლენა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, გათვალისწინებული და გამჟღავნებულია ფინანსურ ანგარიშგებებში (ეს მოიცავს, მაგრამ შეიძლება არ შემოიფარგლებოდეს ფასს 10-ში, პუნქტი 9 და 22-ში ჩამოთვლილი მოვლენებით).

ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენების მიმოხილვა უნდა განხორციელდეს თითოეული დავალების შესრულებისას. ამ მიმოხილვის მიზანს წარმოადგენს მტკიცებულებების მოპოვება იმასთან დაკავშირებით, რომ ყველა არსებითი მოვლენა იდენტიფიცირებულია და, საჭიროებისამებრ, ან გამჟღავნებულია ან ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებებში (ასს 560, პუნქტი 7 (ა)).

ხელმძღვანელობასთან განსახილველი ტიპური საკითხები (ასს 560, პუნქტი 7(ბ)/ასს 560, პუნქტი გ9) მოიცავს:

- ნებისმიერ პირობით ვალდებულებას, რომლებიც გამჟღავნებულია ფი-

ნანსურ ანგარიშგებებში ან შეიძლება წარმოიშვას საველე სამუშაოების დასრულების შემდეგ;

- ნებისმიერი არსებითი ცვლილებები კაპიტალში, გრძელვადიან ვალდებულებებში ან საბრუნავ კაპიტალში;
- ფინანსური ანგარიშგებების მომზადების დროს გაკეთებული შეფასებები და ნებისმიერი მოვლენა, რომელმაც შეფასება შეიძლება არაზუსტად აქციოს;
- შვილობილი საწარმოების, ფაბრიკების, ძირითადი აქტივების და ა. შ. შეძენას, გაყიდვას ან დახურვას;
- სადავო ვალდებულებებს, როგორცაა, გარანტიებიდან გამომდინარე კლიენტის პრეტენზიები, გარანტიებს, ვალდებულებებს და ა. შ.
- ძირითადი საშუალებების ნებისმიერ გაუფასურებას;
- ნებისმიერ განსაკუთრებული არაამოღებად დებიტორულ დავალიანებას, აგრეთვე
- ნებისმიერ მოვლენას, რომელმაც შეიძლება ექვეყნებ დააყენოს საწარმოს ფუნქციონირებადობის საფუძველი.

სხვა პროცედურები მოიცავს:

- დირექტორთა შეხვედრების, ასევე კომიტეტთა შეხვედრების, ოქმების განხილვას საანგარიშო პერიოდის დასრულების შემდგომ (ასს 560, პუნქტი 7(გ));
- საანგარიშო პერიოდის დასრულების შემდეგი პერიოდის სააღრიცხვო ჩანაწერების მიმოხილვას;
- ხელმძღვანელობის უახლესი ანგარიშების (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) მოპოვებას და მიმოხილვას (ასს 560, პუნქტი 7(დ)) და მისი წინა პერიოდის შედეგებთან შედარებას, ასევე მის შედარებას სხვადასხვა ხელმისაწვდომ ბიუჯეტებთან (ასს 560, პუნქტი 7(ე)); და
- პერიოდის დასრულების შემდეგ არსებული იურიდიული და პროფესიული ხარჯების მიმოხილვას და შესაბამისი განმარტებების მიღებას ნებისმიერ არსებით მუხლებზე.

ვინაიდან დამკვეთის ხელმძღვანელობასთან ზემოაღნიშნული საკითხების განხილვა, ასეთი მიმოხილვის ძირითად ფაქტორს წარმოადგენს, მათი განხილვა უნდა მოხდეს შესაბამის მაღალი რგოლის ხელმძღვანელთან. მხოლოდ ფორმალური განხილვა ისეთ ფინანსურ დირექტორთან, რომელმაც შესაძლოა არ იცოდეს კომპანიაში მიმდინარე ყველა მოვლენა, შეიძლება არ იყოს საკმარისი და უბრალოდ არაადეკვატურ პროცედურას წარმოადგენდეს. აუდიტის ფაილში უნდა იყოს ჩანაწერი, შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობასთან გამართული

მსჯელობის შესახებ. წერილობითი პოზიციები უნდა იქნეს მოპოვებული ოფიციალური წერილით (ასს 560, პუნქტი 9).

აუდიტორის დასკვნის შედგენის თარიღის შემდგომ, მაგრამ შესაბამისი პირებისათვის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენამდე აუდიტორმა შესაძლოა გაიგოს ისეთი შემდგომი მოვლენების შესახებ, რომლებმაც შეიძლება მნიშვნელოვანი გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებებზე. თუ ასეთი მოვლენები ვითარდება, საჭიროა მათი განხილვა დირექტორებთან (ასს 560, პუნქტი 10 (ა)) და განხილულ უნდა იქნეს მათი შესაძლო გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე (ასს 560, პუნქტი 12). ასს 560, პუნქტი გ11 - გ18-1 („შემდგომი მოვლენები“) იძლევა შემდგომ მითითებებს იმ სხვადასხვა შესაძლო სცენარებზე, რომლებიც შეიძლება განვითარდეს.

მსჯელობა საწარმოს ფუნქციონირებადობაზე

ზოგადი მიმოხილვის მნიშვნელოვანი ნაწილია მსჯელობა იმის შესახებ, წარმოადგენს თუ არა დამკვეთი ფუნქციონირებად საწარმოს. კონცეფცია საქმიანობის უწყვეტობის შესახებ გულისხმობს, რომ უახლოეს მომავალში არ დადგება საწარმოს ლიკვიდაციის ან საქმიანობის მასშტაბების არსებითი შემცირების საჭიროება/აუცილებლობა. (ასს 570, პუნქტი 2 / ფასს 1, პუნქტი 25).

საწარმოების მხოლოდ მცირე ნაწილი შეიძლება მიჩნეულ იქნეს დაცულად, ლიკვიდობის პროლემების მიმართ. ამრიგად, ასს 570 „ფუნქციონირებადი საწარმო“, მოითხოვს, რომ მიმოხილვა წარმოადგენდეს შეგნებულად/გააზრებულად ჩატარებულ პოზიტიურ პროცედურას (ასს 570, პუნქტი 6).

დირექტორების შეფასება. დირექტორებს ეკისრებათ პასუხისმგებლობა საწარმოს უნარის შეფასებაზე, განაგრძოს საქმიანობა როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. მიუხედავად ამისა, ხშირად აუდიტორებს შეუძლიათ, დაეხმარონ მათ ასეთი შეფასებაში. ყველა შემთხვევაში, ასს 570-ის პუნქტი გ11-1 / ბასს 1, პუნქტი 26, მოითხოვს პერიოდს - არანაკლებ 12 თვისა ფინანსური ანგარიშგებების დამტკიცების თარიღიდან.

სტაბილურ გარემოში მოქმედი კომპანიებისთვის, რომლებიც არ არის დამოკიდებული გარე ფინანსებზე, აუდიტორული მიზნებისათვის შეიძლება საკმარისი იყოს, რომ დირექტორები იყვნენ მოვლენათა საქმის კურსში და ჰქონდეთ სამომავლო გეგმების ზოგადი მონახაზი.

კომპანიათა დიდ ნაწილს დასჭირდება საწარმოს ფუნქციონირებადობაზე მოქმედი უმნიშვნელოვანესი ფაქტორების განსაზღვრისათვის შემუშავებული შესაბამისი სისტემა. სისტემა უნდა იძლეოდეს იმის დეტალურ მტკიცებებს (მაგ., სამომავლო ფულადი სახსრების მოძრაობის უწყისი), რა სავარაუდო მომავალი დაფინანსების საჭიროება არსებობს და როგორ აფასებს ხელმძღვანელობა ბიზნესის სამომავლო პერსპექტივებს. ასეთ შემთხვევებში, განხილული უნდა იყოს (ასს 570, პუნქტი 12):

- ხელმძღვანელობის მიერ შექმნილი სისტემების შესაბამისობა;
- რას გვიჩვენებს საერთო პროგნოზები და ხელმძღვანელობის პროგნოზები

- რამდენად შეესაბამება მონაცემთა სხვა წყაროებს;
- რამდენად შორს იხედება ხელმძღვანელობა; კერძოდ, რამდენად დაეთმო ყურადღება ფინანსური ანგარიშგებების ხელმოწერის თარიღიდან (დამტკიცებიდან) მომდევნო 12-თვიან პერიოდზე პროგნოზის გაკეთებას;
 - გარე და შიდა ფინანსების ხელმისაწვდომობა;
 - ხელმძღვანელობის მიერ გადადგმული ნაბიჯები სხვადასხვა არსებული პრობლემის შესამსუბუქებლად.

შემდეგ აუდიტორებმა უნდა განიხილონ, თუ რამდენად ადეკვატურია ხელმძღვანელობის შეფასება (ასს 570, პუნქტი 14).

აუდიტორის შეფასება. აუდიტორის შეფასების ძირითადი ნაწილი ეთმობა იმ მტკიცებულებების განხილვას, რომ საბანკო დაწესებულებები და სხვა ფინანსური წყაროები კვლავ ხელმისაწვდომი იქნება მომავალშიც (ასს 570, პუნქტი 16 / ასს 570, პუნქტი გ3). ბანკირების დასტური, სავარაუდოდ, აუცილებელია შემდეგ გარემოებებში:

- ბანკის პოლიტიკის ცვლილებების შემთხვევაში;
- კომპანია სირთულეებს განიცდის, შეთანხმებულ პირობებში საქმიანობისას;
- ნასესხები სახსრები უახლოეს პერიოდში განახლებას ექვემდებარება;
- ბოლო განახლება დაკავშირებული იყო სირთულეებთან;
- მოსალოდნელია ფულადი ნაკადების მნიშვნელოვანი გაუარესება;
- უზრუნველყოფის საშუალებების ღირებულება მცირდება; და/ან
- კომპანია არღვევს სესხის პირობებს.

გარდა საბანკო შესაძლებლობების განხილვისა, შესაძლოა შეფასდეს დაფინანსების სხვა წყაროებისა და დახმარების საჭიროება. დამკვეთის წარმატებულობა ან ნებისმიერი სხვა მცდელობა, მიიღოს წვდომა დაფინანსების ახალ წყაროებზე, როგორც წესი, უნდა დასტურდებოდეს წერილობითი ფორმით. დასტურის ან ნებისმიერი პირობის ადეკვატურობა უნდა შეფასდეს. თუ საწარმო ჯგუფის წევრია და დამოკიდებულია ჯგუფური წყაროდან დაფინანსებაზე, საჭიროა მიღებულ იქნეს წერილობითი თანხმობა ჯგუფის ძირითადი საწარმოს დირექტორთა საბჭოდან. ამასთან, საჭიროა შეფასდეს ჯგუფის მიერ შესაბამისი დახმარების გაწევის უნარი.

გარდა აღნიშნულისა, უნდა შეფასდეს საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრობლემების სხვა პოტენციური ნიშნები.

დირექტორთა წერილობითი განცხადებები (ასს 570, პუნქტი 16(ე)) უნდა აისახოს ოფიციალურ წერილში.

ფუნქციონირებადი საწარმოს საკონტროლო კითხვარი. ფუნქციონირებადი საწარმოს საკონტროლო კითხვარის შევსება უნდა განხორციელდეს აუდიტის მიმდინარეობისას და დასრულდეს მიმოხილვის ეტაპზე.

გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე. აუდიტორის დასკვნის შედგენისას (ასს 570, პუნქტი 17), გათვალისწინებულ უნდა იქნეს შემდეგი ფაქტორები:

- საწარმოს უწყვეტობის პრინციპის სისწორე და გონივრულობა. აღნიშნული პრინციპის იმ შემთხვევაში გამოყენებისას, როდესაც მისი გამოყენება არამართებულია, უნდა გაიცეს უარყოფითი მოსაზრება. თუ უწყვეტობის პრინციპის გამოყენება მიზანშეწონილად მიიჩნევა, მაგრამ გარკვეული განუსაზღვრელობა მაინც არსებობს, შესაძლებელია საჭირო გახდეს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრების დამატება, სახელით „ფუნქციონირებად საწარმოსთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“, რომელიც მკითხველთა ყურადღებას ფინანსური ანგარიშგებებში მოცემულ გამჟღავნებულ ინფორმაციაზე მიაპყრობს;
- ფინანსურ ანგარიშგებებში გამჟღავნებული ინფორმაციის ადეკვატურობა. თუ აღნიშნული შენიშვნები არაადეკვატურია, შესაძლოა, საჭირო გახდეს პირობითი მოსაზრების გამოთქმა. იმ შემთხვევაში, თუ საწარმოს უნართან დაკავშირებით - განაგრძოს საქმიანობა როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ - სერიოზული ეჭვები არსებობს, ფინანსური ანგარიშგებები, როგორც წესი, შემდეგ განმარტებით შენიშვნებს უნდა შეიცავდეს:
 - განაცხადა იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგებები საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის საფუძველზე მომზადდა;
 - შესაბამისი ფაქტების აღწერა;
 - არსებული საკითხის/პრობლემის ხასიათი;
 - დირექტორთა მიერ გაკეთებული ძირითადი დაშვებები, რომელიც უნდა გაიმიჯნოს ფაქტებისგან;
 - იქ, სადაც ეს შესაფერისია, დირექტორთა გეგმები, რომლებიც პრობ-ლემათა გადაჭრისაკენ არის მიმართული; და
 - დირექტორთა მიერ განხორციელებული ქმედებების დეტალები.
- განიხილეს თუ არა დირექტორებმა (საჭიროების შემთხვევაში, ხელმძღვანელობამ) საწარმოს ფუნქციონირებადობა საკმარისად გრძელ პერიოდთან მიმართებით. თუ მათ მიერ განხილული პერიოდი, ფინანსური ანგარიშგებების ხელმოწერის თარიღიდან 12-თვიან პერიოდზე ნაკლებია და დირექტორების მიერ ეს არ არის გამჟღავნებული ფინანსურ ანგარიშგებებში, აუდიტორმა უნდა განიხილოს მოსალოდნელი შედეგები, საკუთარ ანგარიშთან მიმართებით.

ოფიციალური წერილი. ასს 580, მე-9 პუნქტში არის მოთხოვნა, რომლის მიხედვით, ოფიციალური წერილი მოპოვებული უნდა იქნეს და მოიცავდეს ისეთ მნიშვნელოვან საკითხებს, რომლებიც არსებითია ფინანსური ანგარიშგებებისათვის, როდესაც ოფიციალურ წერილს კრიტიკული მნიშვნელობა ენიჭება, საკმარისი შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მიღებაში/მოპოვებაში. ყოველთვის უნდა ჰქონდეს შეფასება, სხვა მტკიცებულების ხელმისაწვდომობასთან დაკავშირებით. იმ შემთხვევაში, თუ ის უნდა არსებობდეს, მაგრამ არ არის, მოხდება აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვა, რაც მოდიფიცირებული აუდიტორის დასკვნის გაცემის საჭიროებას გააჩენს.

შესაბამისი განმარტებების მოპოვება განსაკუთრებით ისეთ სფეროებთან მიმართებაში უნდა მოხდეს, სადაც ფაქტების შესახებ ცოდნა/ინფორმაცია შეზღუდულია ხელმძღვანელობის მხრიდან (მაგალითად, ხელმძღვანელობის ზრახვები), ან საკითხი ეხება მსჯელობას ან მოსაზრებას (მაგ., დამკვეთის პოზიცია).

ზოგადი მოთხოვნების გარდა, სავალდებულოა კონკრეტულ მტკიცებულებათა წარმოდგენა ასს-ის, ბუღალტრული და ფინანსური აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების, ასევე, ბუღალტერთა ეთიკის კოდექსის მოთხოვნების შესაბამისად. მნიშვნელოვანია, რომ ოფიციალური წერილი მორგებული იყოს თითოეული კომპანიის გარემოებებზე. სასარგებლო პუნქტების ზოგად მაგალითად მიჩნეული იქნეს ნებისმიერი პირობითი ვალდებულება ან სავარაუდო სასამართლო ქმედებები; მარაგების შეფასების მეთოდებთან და მათი საბალანსო ღირებულებებთან დაკავშირებული დადასტურებები; დირექტორების სასესხო ანგარიშების საბოლოო ნაშთებთან დაკავშირებული დადასტურებები. გარდა ამისა, აღნიშნულ დოკუმენტში შესაძლებელია ჩართულ იქნეს დირექტორების ხელფასის, ასევე მათი სარგებლის ოდენობის დასტურები, თუმცაღა, აღნიშნულისათვის შესაძლოა, ინდივიდუალური წერილების მოთხოვნა გახდეს საჭირო.

ოფიციალური წერილი არ არის სტანდარტული წერილი და იგი მორგებული უნდა იქნეს კონკრეტული აუდიტის ცალკეულ გარემოებებზე. ყურადღება უნდა გამახვილდეს გასული პერიოდის წერილში ასახული ინფორმაციის, მიმდინარე პერიოდზე გამოყენებისას, ვინაიდან შესაძლებელია, გამოტოვებული იყოს ძირითადი განახლებები/ცვლილებები. ყველა პუნქტი განხილული უნდა იქნეს უმაღლეს ხელმძღვანელობასთან ერთად, რათა შესაბამისი საკითხების შესახებ ინფორმაცია მიეწოდოს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს.

საბჭომ უნდა განიხილოს ეს წერილი, რათა უზრუნველყოფილი იყოს, რომ მათ მთლიანობაში აქვთ ინფორმაცია, იმ მტკიცებულებების შესახებ, რომლებსაც აუდიტორები ეყრდნობიან. ასს 580 - „ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“ - მოითხოვს აუდიტორის დასკვნის ხელმოწერამდე მოპოვებული შესაბამისი მტკიცებულებების წერილობით დასტურს. წერილობითი მტკიცებულება ჩვეულებრივ თარიღდება აუდიტორის დასკვნის გამოქვეყნების თარიღით (ასს 580, პუნქტი 14). თუ ეს შესაძლებელი არ არის, მაშინ წერილის მტკიცებულებითი ღირე-

ბულება მცირდება. წერილობითი განაცხადი, აუდიტორის დასკვნამდე არა უმეტეს ორი კვირით ადრე უნდა თარიღდებოდეს. კომპანიის ოფიციალური დოკუმენტაცია უნდა შეიცავდეს გარკვეულ მინიმალურ ინფორმაციას (მაგ., რეგისტრირებული ოფისის მისამართი და კომპანიის რეგისტრირებული ნომერი), პრაქტიკული თვალსაზრისით ეს ნიშნავს, რომ წერილობითი განაცხადი, დამკვეთის ოფიციალურ ბლანკზე უნდა იბეჭდებოდეს.

ყოველთვის უნდა გაკეთდეს შეფასება იმის შესახებ, არის თუ არა წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია სათანადოდ დასაბუთებული (ასს 580, პუნქტი 6) და არის თუ არა ეს ინფორმაცია გონივრული და სხვა აუდიტორული მტკიცებულებების შესაბამისი. ასევე აუცილებელია, რომ ხელმძღვანელობის ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობა სათანადოდ იქნეს გათვალისწინებული, განსაკუთრებით დამახინჯებული ინფორმაციის კუთხით, რომელიც შესაძლოა, თაღლითურ ქმედებაზე მიუთითებდეს.

ნებისმიერი წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, რომელიც ეწინააღმდეგება სხვა აუდიტორულ მტკიცებულებებს, უნდა იქნეს შესწავლილი (ასს 580, პუნქტი 17). პრობლემების არსებობის შემთხვევაში, საჭიროა იმის განხილვა, არის თუ არა სხვა ოფიციალური ინფორმაცია სანდო (ასს 580, პუნქტი 18).

იმ შემთხვევაში, თუ ხელმძღვანელობა უარს ამბობს წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის წერილობითი ფორმით დადასტურებაზე (ასს 580, პუნქტი 19), უნდა მოხდეს აუდიტორული დასკვნის მოდიფიცირება, აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვისა და შესაბამისი ინფორმაციისა და ახსნა-განმარტებების მიუღებლობის გამო.

წერილები ხელმძღვანელობას. ასს 265-ის შესაბამისად წერილი ხელმძღვანელობას (ან წერილობითი ინფორმირების სხვა ფორმა) აუდიტორული პროცედურების დასრულების შემდეგ, დაუყოვნებლივ უნდა გადაეგზავნოს ყველა ადრესატს, - მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს და ხელმძღვანელობას, რომლებიც, ჩვეულებრივ, დირექტორებს წარმოადგენენ (ასს 265, პუნქტი 9). თუ ეს პირები განსხვავდებიან ხელმძღვანელობისგან, კომუნიკაცია უნდა განხორციელდეს ორივე მხარესთან (ასს 265, პუნქტი 10). თუ აუდიტის სამუშაოები ერთზე მეტ ეტაპად არის შესრულებული, ხშირად მნიშვნელოვანია ხელმძღვანელობისათვის შუალედური წერილის გაგზავნა, აღნიშნული ეტაპის დასრულების შემდეგ. თუმცა, გასაგები უნდა იყოს, რომ, საერთოდ, აუდიტორული სამუშაო ჯერ არ არის დასრულებული და შესაძლებელია, გაჩნდეს დამატებითი საკითხები.

კარგ პრაქტიკად მიიჩნევა ხელმძღვანელობის წერილზე პასუხის მოთხოვნა, დირექტორთა ან ხელმძღვანელთა იმ მიზნების გასაგებად, რომლებსაც ისინი წერილის შედეგად განახორციელებენ. იმ შემთხვევაში, თუ აღნიშნულს მათი მხრიდან რეაგირება არ მოჰყვა, მნიშვნელოვანია, რომ ეს განხორციელდეს დამკვეთთან შემდგომი კავშირის დროს ან წერილობით განაცხადში შესაბამისი პარაგრაფი დაერთოს.

აუდიტორებმა უნდა განმარტონ, რომ ეს წერილი არ ითვალისწინებს ყველა არსებული ნაკლოვანების ყოვლისმომცველ გადმოცემას, იგი მხოლოდ იმ საკითხებს

ასახავს, რომლებიც აუდიტის დროს გამოვლინდა (ასს 265, პუნქტი 11). შეიძლება სასარგებლო იყოს შერჩეული აუდიტორული მიდგომის ხელახალი დადასტურება. კერძოდ, საბუღალტრო სისტემებზე და კონტროლის გარემოზე შესრულებული სამუშაოს მოცულობის, რათა ხელი შეუწყოს დამკვეთს, შეაფასოს არსებული შეზღუდვები. წერილში ასევე უნდა დადასტურდეს, რომ არავითარი პრობლემა არ გამოვლენილა, სამეურნეო სუბიექტის მიერ გამოყენებული საადრიცხვო პოლიტიკისა და შეფასების ტექნიკასთან მიმართებით, ან ფინანსური ანგარიშგებებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებით.

საერთო ანალიზური პროცედურები. ასს 520, პუნქტი 6 „ანალიზური პროცედურები“ მოითხოვს, რომ ანალიზური პროცედურები შესრულდეს აუდიტის დასკვნით ეტაპზე, რათა დავასკვნათ იმის შესახებ, შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგებები, აუდიტის ობიექტის საქმიანობის შესახებ მიღებულ ცოდნას.

როგორც წესი, ამ მიმოხილვას ჩაატარებს უფროსი აუდიტორი. იგი შემდგომში შემოწმდება და, შესაძლოა გაფართოვდეს მენეჯერის ან გარიგების პარტნიორის მიერ.

მიმოხილვაში უნდა შედიოდეს შემდეგი საკითხები (ასს 520, პუნქტი გ1 - გ2):

- საანგარიშგებო პერიოდის ძირითადი კოეფიციენტების გამოთვლა;
- მოლოდინი, რომელიც ეფუძნება ამ კოეფიციენტების შედარებას წინა საანგარიშგებო პერიოდებთან, ბიუჯეტთან და შესაბამის დარგში იმავე საქმიანობით დაკავებულ სხვა კომპანიების მონაცემებთან;
- განხილვა, თუ რამდენად ემთხვევა გამოთვლილი კოეფიციენტები ბიზნესის საქმიანობის შესახებ მიღებულ ცოდნას; და, ასევე
- საერთო კომენტარი, ფინანსური ანგარიშგებებით წარმოდგენილ სურათზე.

შესწავლილ უნდა იქნეს მნიშვნელოვანი გადახრები, უჩვეულო ვარიაციები და მოულოდნელი კავშირები (მათ შორის, ცვლილებები საბოლოო მაჩვენებლებში წინასწარ მაჩვენებლებთან შედარებით). მიღებულ უნდა იქნეს განმარტებები ხელმძღვანელობისგან და შეფასდეს მათი საფუძვლიანობა. განმარტებები შეიძლება დადასტურდეს საქმიანობის შესახებ მიღებული ცოდნისა და აუდიტის ტესტების ერთმანეთთან შედარებით, თუმცა საბოლოო ეტაპზე შესაძლებელია დღის წესრიგში დადგეს დამატებით პროცედურების საჭიროება, თუ განმარტებები არ არის სათანადო ან არ არის დადასტურებული დამატებითი მტკიცებულებებით (ასს 520, პუნქტი 7).

ანალიზური პროცედურების შედეგები შეიძლება იყოს ღირებული დახმარება ხელმძღვანელობისთვის, მაგალითად საქმიანობის შედეგებისა და კაპიტალის დონის მახასიათებლების, დარგობრივ მახასიათებლებთან შედარებისას. განხილულ უნდა იქნეს, შესაძლებელია თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებებს თან დაერთოს მმართველო-

ბითი ინფორმაციის პაკეტი, რომელიც ანალიზური ინფორმაციისა და წინა წლებთან შედარებით არსებული განსხვავებების განმარტებებს ან შესაბამის მოლოდინს მოიცავს. ყველაფერი, რაც კი წარდგენილი იქნება, მორგებული უნდა იყოს დამკვეთის საჭიროებებზე და შეესაბამებოდეს დამკვეთის ბუღალტრული ცოდნის დონეს.

დაუკორექტირებელი უზუსტობების განხილვა, არსებობისა და რისკის შეფასება საბოლოო ეტაპზე. აუდიტის დასკვნით ეტაპზე უნდა შეფასდეს, გასწორდა თუ არა ყველა არსებითი უზუსტობა და სათანადოდ გამჟღავნებულ იქნა თუ არა ყველა არსებითი მუხლი. ეს შეფასება უნდა მოიცავდეს ცალკეული დაუკორექტირებელი უზუსტობებიდან მიღებული ჯამური მაჩვენებლის შესაძლო არსებობის გათვალისწინებას, ასევე, ნებისმიერ სხვა უზუსტობას, რომელთა რაოდენობრივად ზუსტად განსაზღვრა ვერ მოხერხდა (ასს 450, პუნქტი 6). გარდა ამისა, ურთიერთჩანაცვლების შემთხვევაში, განხილულ უნდა იქნეს ორივე მუხლის არსებობა. შეუსწორებელი უზუსტობების განხილვისას გამოყენებულ უნდა იქნეს „სამუშაო არსებობის“ კონცეფცია, ანუ, განხილულ უნდა იქნეს გავლენა, რომელიც შესაბამის კორექტირებას შესაბამის კონკრეტულ სეგმენტზე ექნებოდა. იმ შემთხვევაში, სადაც აღნიშნული (ხარისხობრივად/შინაარსობრივად) არსებითად მიიჩნევა, მნიშვნელოვანია, მოხდეს იმ უზუსტობების კორექტირებაც, რომლებიც არსებობის ზღვარს ქვემოთ არის.

გამოყენებული არსებობის დონე შეიძლება განსხვავდებოდეს დაგეგმვის ეტაპზე გამოყენებული არსებობის დონისგან (ასს 450, პუნქტი 10), შემდეგი მიზეზების გამო:

- წინა საანგარიშგებო პერიოდის მაჩვენებლები, ექსტრაპოლირებული შუალედური ან დაგეგმვის ეტაპზე გამოყენებული საბიუჯეტო მაჩვენებლების; ან
- გეგმით გათვალისწინებული მაჩვენებლების აუდიტორული კორექტირების მიზეზით.

საკითხის განხილვა, რამდენად მისაღებია დაგეგმვის ეტაპზე განსაზღვრული რისკის დონე აუდიტის დასკვნით ეტაპზე, უნდა მოხდეს ასევე დასკვნით ეტაპზე. თუ რისკის დონეები ძალიან დაბალია დაგეგმვის ეტაპზე, ყურადღება უნდა გამახვილდეს ძირითად რისკებზე კონცენტრირებული დამატებითი სამუშაოს აუცილებლობაზე. ასევე, სავალდებულოა აღნიშნულის სრულად დასაბუთება და დოკუმენტირება.

განმარტებითი შენიშვნების და შესაბამისობის მიმოხილვა. ყველა ფინანსური ანგარიშგება უნდა შემოწმდეს განმარტებითი შენიშვნებისა და წარდგენასთან მიმართებაში, რაც გულისხმობს შესაბამისობას ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებთან, ასევე შესაბამის კანონმდებლობასთან (ასს 700, პუნქტი 10), რადგან ისინი აუდიტორის მოსაზრების საფუძველია.

ფინანსური ანგარიშგებების კრიტიკული მიმოხილვა ყოველწლიურად უნდა

შესრულდეს. საკონტროლო კითხვარი აჩვენებს, რომ ფინანსური ანგარიშგებები აზრს მოკლებული არ არის, მაგალითად, სწორია თუ არა დირექტორთა სახელები და რაოდენობა, შედგენილია სწორად და ა. შ.

ისეთ გარემოებებში, სადაც კომპანიის საქმიანობა სტაბილურია, კანონიერ ძალაში არ შემოსულა ახალი საბუღალტრო კანონმდებლობა, ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტები, ერთხელ მაინც იქნა შევსებული განმარტებითი შენიშვნების სრული საკონტროლო კითხვარი ბოლო სამი წლის განმავლობაში, შესაძლებელია განმარტებითი შენიშვნების წლიური საკონტროლო კითხვარის შევსება.

ყველა კომპანიისათვის, რომელიც იყენებს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს, უნდა შეივსოს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების კორპორაციული ინფორმაციის განმარტებითი შენიშვნების საკონტროლო კითხვარი. დამატებით არსებობს დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნების ექვსი საკონტროლო კითხვარი, რომელიც უნდა შეივსოს იმ შემთხვევაში, თუ ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან რომელიმე ძალაშია, შესაბამის კომპანიასთან მიმართებით:

- მინერალური რესურსები (ფასს 6);
- დადგენილი გადასახდელიანი საპენსიო სქემები;
- აქციებზე დაფუძნებული გადახდა;
- სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა;
- ფასს-სტანდარტების პირველად გამოყენება; და
- მშობელი საწარმო, სადაც კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებები არ მომზადებულა.

მიმოხილვის ძირითადი კრიტერიუმი იმაში დარწმუნებაა, რომ სააღრიცხვო პოლიტიკა შეესაბამება ბუღალტრული აღრიცხვის/ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებს, ინფორმაცია სათანადოდ არის გამჟღავნებული, თანამიმდევრულად არის გამოყენებული და შეესაბამება სამეურნეო სუბიექტს. ფინანსური ანგარიშგებები განხილული უნდა იყოს დამკვეთის საქმიანობისა და სხვა აუდიტორული პროცედურების ცოდნის გათვალისწინებით, რათა დადგინდეს, არის თუ არა ინფორმაციის წარდგენა სამართლიანი და ასახულია თუ არა მასში სამეურნეო ოპერაციების შინაარსი (ასს 700, პუნქტი 13).

ასს 720, პუნქტი 14ა, „აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“ აუდიტორებს ავალდებულებს, გაეცნონ ამ ინფორმაციას და დარწმუნდნენ, რომ არ არსებობს არსებითი შეუსაბამობები (ასს 720, პუნქტი 17). იმ შემთხვევაში, თუ სახეზეა შეუსაბამობები და ფინანსური ანგარიშგებები არსებითად მცდარია, შესაძლოა საჭირო გახდეს პირობითი აუდიტორული დასკვნის გაცემა (ასს 720 პუნქტი 18).

შესაძლებელია, საჭირო გახდეს იურიდიული კონსულტაცია, წლიურ ანგარიშში ფინანსურ ანგარიშგებებსა და სხვა ინფორმაციას შორის არსებული შეუსაბამობის საუკეთესო ფორმით ინფორმირების მიზნით - იმ შემთხვევაში, თუ სხვა ინფორმაცია არასწორია. გარიგებიდან გასვლა უკანასკნელი ვარიანტია, როდესაც უთანხმოებების მოგვარება არ არის შესაძლებელი.

აუდიტის ფაილის დაკომპლექტება. მას შემდეგ, რაც ჩატარდება საბოლოო მიმოხილვა და ფინანსური ანგარიშგებები მზადაა ხელმოსაწერად, აუდიტორული გარიგების პარტნიორმა აუდიტის საკონტროლო დოკუმენტზე ხელმოწერითა და დათარიღებით უნდა გამოთქვას თანხმობა ფინანსურ ანგარიშგებასა და იმაზე, რომ ყველა მნიშვნელოვანი საკითხი გადაწყდა. აუდიტორული გარიგების პარტნიორის ხელმოწერა უნდა თარიღდებოდეს აუდიტის ანგარიშის ხელმოწერის თარიღით (ასს 700, პუნქტი 49-1). ეს არის დასტური იმისა, რომ ყველა განსახილველი პუნქტი წესრიგშია და სამუშაო დოკუმენტები ამყარებს აუდიტორის მოსაზრებას (არ არსებობს გადაუჭრელი საკითხები) (ასს 700, პუნქტი 49-2). იმ შემთხვევაში, თუ გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველმა ჩაატარა თანამდევ მიმოხილვა (ე. წ. „ცხელი მიმოხილვა“), ან კონსულტაციები, აუდიტორის მოსაზრების ფორმულირებასთან დაკავშირებით, მათ ასევე ხელი უნდა მოაწერონ ამ ეტაპზე და აღწერონ მათი მიმოხილვის ფარგლები (ასს 220, პუნქტი 20).

შემდგომი მოვლენების განხილვა ასევე უნდა დასრულდეს აუდიტორის მიერ აუდიტორის დასკვნის ხელმოწერის დღეს (ასს 560, პუნქტი 6). ეს უნდა მოიცავდეს განხილვას იმის შესახებ, რომ საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი რომელიმე მოვლენა ეჭვქვეშ არ აყენებს კომპანიის მანამდე გაკეთებულ შეფასებას, და სუბიექტი საქმიანობას განაგრძობს, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმო. (ასს 570, პუნქტი 11).

ბოლოს, აუდიტორის დასკვნის ხელმოწერამდე, უნდა შემოწმდეს, რომ შესაბამისი პირისაგან მიღებულია ოფიციალური წერილი (ასს 580, პუნქტი 14).

აუდიტორის დასკვნა. ასს 700 „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“ იძლევა მითითებებს, ანგარიშგების ფორმის შესახებ.

უფროსმა აუდიტორმა უნდა მოამზადოს აუდიტორის დასკვნა, რომელიც ეფუძნება აუდიტზე მუშაობისას მოპოვებულ ფაქტებს. აუდიტორული გარიგების პარტნიორი უფროს აუდიტორთან ერთად მიიღებს საბოლოო გადაწყვეტილებას, აუდიტორის დასკვნის ფორმის შესახებ. ამასთან იმ შემთხვევაში, თუ გაიცემა რომელიმე სხვა ტიპის მოსაზრება, გარდა სტანდარტული არამოდიფიცირებული მოსაზრებისა, როგორც წესი, უნდა მოხდეს კონსულტაციების გავლა, გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველთან.

აუდიტორის დასკვნის ელემენტები. ასს 700-ის შესაბამისად, აუდიტორის დასკვნა უნდა შედგებოდეს შემდეგი ნაწილებისაგან:

- სათაური, რომელშიც მითითებულია აუდიტორული დასკვნის ადრესატი (ასს 700, პუნქტი 21-22);
- აუდიტორული „მოსაზრების“ სათაურის ქვემოთ მიეთითოს (ასს 700, პუნქტი 23):
 - შესავალი აბზაცი, რომელშიც იდენტიფიცირებულია ფინანსური ანგარიშგებები, რომელზეც გამოგვაქვს დასკვნა (ასს 700, პუნქტი 24);
 - მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგებების შესახებ (ასს 700, პუნქტი 25-27);
- მოსაზრების საფუძველი (ასს 700, პუნქტი 28);
- ფუნქციონირებადობის განმარტება, საჭიროებისამებრ გამჟღავნება (ასს 700, პუნქტი 29).
- მოსაზრება სხვა საკითხებზე, საჭიროების შემთხვევაში (ასს 700, პუნქტი 32)
- განაცხადი, დირექტორთა პასუხისმგებლობის შესახებ (ასს 700, პუნქტი 33-36);
- განაცხადი, აუდიტორთა პასუხისმგებლობის შესახებ (ასს 700, პუნქტი 37-40);
- ნებისმიერი სხვა საკითხი, რომლის შესახებაც უნდა გამოვიტანოთ დასკვნა (ასს 700, პუნქტი 43);
- კანონისმიერად დანიშნული აუდიტორის სახელი, ხელმოწერა და აუდიტორული დასკვნის თარიღი (ასს 700, პუნქტი 47, 49).
- აუდიტორის მისამართი (ასს 700, პუნქტი 48); და

გარდა ამისა, ბევრი ქვეყნის იურისდიქცია ითვალისწინებს შემდეგს:

- პასუხისმგებლობიდან გარიდების პარაგრაფი

სათაური (ასს 700, პუნქტები 21-22)

აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს ადრესატები, იმ ფირმის აქციონერების/პარტნიორების, რომლის აუდიტიც ჩატარდა, ვინაიდან აუდიტი მათთვის ტარდება. ასევე უნდა გაკეთდეს მითითება დამოუკიდებელ აუდიტორებზე, რათა აღნიშნული დასკვნა ნათლად გამოიკვეთოს, ნებისმიერი სხვა შიდა აუდიტორული დასკვნიდან.

შესავალი აბზაცი (ასს 700, პუნქტი 24)

ამ აბზაცში განსაზღვრულია აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებები, შესაბამისი პირველადი დოკუმენტების სახელწოდებებით, მასთან დაკავშირებული შენიშვნებით და სააღრიცხვო პოლიტიკით - ასეთ შემთხვევაში, საჭირო არ არის გვერდების ნუმერაციის მითითება. აქ არ უნდა იყოს წარმოდგენილი დირექტორების

ანგარიში და ნებისმიერი დამატებითი ფინანსური ინფორმაცია (მაგალითად, მოგების ან ზარალის მუხლების დეტალური ანალიზი). ალტერნატივის სახით შესაძლოა აუდიტორის დასკვნა მოიცავდეს მხოლოდ იმ გვერდების ნომრებს, რომლებიც შეიცავს მთავარ ანგარიშგებებს და ფინანსური ანგარიშგებების შენიშვნებს.

თუ დამკვეთის ვებგვერდზე გამოქვეყნებულია ფინანსური ანგარიშგებები, ყოველთვის უნდა ახდეს მითითებები, მთავარ ანგარიშგებებზე, მათთან დაკავშირებულ შენიშვნებსა და სააღრიცხვო პოლიტიკაზე, თუ კი ისინი არ გამოქვეყნდება „PDF“ ფორმატის გამოყენებით..

მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებებზე (ასს 700, პუნქტი 25-27)

ასს 700 მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგებების შესახებ მოსაზრების მკაფიოდ ჩამოყალიბებას, მათ შორის, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი საფუძვლების მკაფიოდ მითითებას. არამოდულიფიცირებული მოსაზრების გამოხატვისას, „მოსაზრებების“ აბზაცში მკაფიოდ უნდა აღინიშნოს, რომ ფინანსური ანგარიშგებები უტყუარად და სამართლიანად ასახავს კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას.

ფინანსური ანგარიშგებების შესახებ მოსაზრების საფუძველი (ასს 700, პუნქტი 28)

ამ პუნქტში უნდა აღინიშნოს, რომ:

- აუდიტი ჩატარდა ასს-ის შესაბამისად;
- აუდიტორი დამკვეთისგან დამოუკიდებელია, შესაბამისი პროფესიული ორგანოს ეთიკური ნორმების შესაბამისად; და ასევე
- აუდიტორი მიიჩნევს, რომ მოპოვებულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები შესაბამისი მოსაზრების გამოსატქმელად.

აქვე უნდა იყოს ჯვარედინი მითითება აუდიტორის პასუხისმგებლობების ნაწილზე.

პასუხისმგებლობიდან გარიდების პარაგრაფი. სასამართლო განხილვების შედეგად, რამდენიმე პროფესიული ორგანო გვთავაზობს პასუხისმგებლობაზე უარის შესახებ პუნქტის ჩართვას. მიუხედავად იმისა, რომ ეს არ არის მკვეთრი მოთხოვნა, მიზანშეწონილია ფინანსური ანგარიშგებების ნებისმიერი მკითხველისთვის აუდიტორის დასკვნის მიზნებზე ყურადღების გამახვილება და ასევე იმაზე, თუ ვის წინაშეა აუდიტორი ანგარიშვალდებული/პასუხისმგებელი. როდესაც ასეთი პუნქტი მოცემულია აუდიტორის დასკვნაში, იგი უშუალოდ „მოსაზრების საფუძვლის“ პუნქტს უნდა მოსდევდეს.

ფუნქციონირებადი საწარმო (ასს 700, პუნქტი 29). საჭიროებისამებრ აუდიტორმა უნდა ისარგებლოს ასს 570-ით. მაგალითად, პუნქტით „ფუნქციონირებად

საწარმოსთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“.

მოსაზრება სხვა საკითხებზე, საჭიროებისამებრ (ასს 700, პუნქტი 32). ამ ნაწილში აუდიტორი ვალდებულია, მიუთითოს ისეთი საკითხები, რომელთა შესახებაც აუდიტორმა კანონმდებლობის ფარგლებში გამონაკლისის სახით უნდა მოამზადოს დასკვნა. მაგალითად, ეს შეიძლება ითვალისწინებდეს ისეთი საკითხის გამოყოფას, როგორცაა, მაგალითად, შენახული ჰქონდა თუ არა კომპანიას აუდიტის პერიოდში შესაბამისი ხარისხის ბუღალტრული ჩანაწერები.

დირექტორთა პასუხისმგებლობის განაცხადი (ასს 700, პუნქტი 33-36); ეს უნდა მოიცავდეს დირექტორთა პასუხისმგებლობას შემდეგ საკითხებზე:

- ფინანსური ანგარიშგებების მომზადება, რომელიც უტყუარ და სამართლიან სურათს წარმოაჩენს;
- შიდა კონტროლის დანერგვა იმის უზრუნველყოფის მიზნით, რომ ფინანსური ანგარიშგებები არ შეიცავს არსებით უზუსტობას; და
- სამეურნეო სუბიექტის უნარის შეფასება, საქმიანობა განაგრძოს როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ.

უნდა არსებობდეს აგრეთვე განაცხადი, ფინანსური ანგარიშგებების მომზადების პროცესის ზედამხედველობაზე პასუხისმგებელი პირების შესახებ, თუ ისინი არ წარმოადგენენ დირექტორებს.

განაცხადი, აუდიტორთა პასუხისმგებლობის შესახებ (ასს 700, პუნქტი 37-40); ამ ნაწილში უნდა აღინიშნოს, რომ აუდიტორის მიზნებია, მოიპოვოს დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, შეიცავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგებები არსებით უზუსტობას და გასცეს აუდიტორის დასკვნა.

აუდიტორმა ასევე უნდა დაადასტუროს, თუ რა იგულისხმება „დასაბუთებულ რწმუნებაში“, როგორ შეიძლება წარმოიშვას უზუსტობები და ახსნას, რატომ განიხილება ისინი არსებითად.

საჭიროა დამატებითი დეტალური ინფორმაციის მიწოდება, აუდიტორის იმ მოვალეობების შესახებ, რომლებიც უფრო ხანგრძლივ პერსპექტივაში რჩება ძალაში. სტანდარტი ასეთი განმარტების სამ ვარიანტს ითვალისწინებს: შესაბამისი პუნქტის შეტანას დასკვნაში, ჯვარედინ მითითებას წლიური ანგარიშის სხვა ნაწილზე, რომელიც შეიცავს ამ ინფორმაციას, ან, სადაც დაშვებულია ჯვარედინი მითითება შესაბამისი სუბიექტის ვებგვერდზე.

სხვა საკითხები, რომლებიც უნდა იყოს წარმოდგენილი დასკვნაში (ასს 700, პუნქტი 43). აღნიშნულ ნაწილში, აუდიტორი ვალდებულია წარმოადგინოს ნებისმიერი დამატებითი მოსაზრება, რომელიც კანონმდებლობით არის მოთხოვნილი,

მაგალითად, წლიურ ანგარიშში შეტანილი სხვა ინფორმაციის შესაბამისობაზე ფინანსური ანგარიშგებასთან, რომლის აუდიტიც ჩატარდა.

თარიღი და ხელმოწერა (ასს 700, პუნქტები 47 და 49). აუდიტორის დასკვნას არ უნდა მოეწეროს ხელი იმ დრომდე, სანამ დირექტორები არ დაამტკიცებენ ფინანსურ ანგარიშგებებს და სხვა ფინანსურ ინფორმაციას, რომელიც ჩართულია ფინანსური ანგარიშგებების პაკეტში. ასს 700-ით აგრეთვე მოითხოვება ყველა საჭირო ხელმისაწვდომი მტკიცებულების განხილვა და შესაბამისი დასკვნების მომზადება ხელმოწერამდე.

როგორც ზემოთ აღინიშნა, შემდგომი მოვლენების მიმოხილვა უნდა მოიცავდეს პერიოდს აუდიტორის დასკვნის ხელმოწერის თარიღამდე. აქედან გამომდინარე, აუდიტორის დასკვნის ხელმოწერის თარიღი მნიშვნელოვანია, ჩატარებული შესაბამისი მოცულობის აუდიტორული სამუშაოების ხარისხის განსაზღვრისათვის.

აუდიტორის დასკვნა უნდა დათარიღდეს აუდიტორის მიერ მისი ხელმოწერის თარიღით. ხელმოწერა არ უნდა მოხდეს დირექტორების მიერ ფინანსური ანგარიშგებების დამტკიცების თარიღამდე. თუ აუდიტორის ხელმოწერის თარიღი მოსდევს დირექტორების მიერ დამტკიცების თარიღს, მაშინ აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს მტკიცებულება იმის შესახებ, ხომ არ უნდა დაემტკიცებინათ დირექტორებს ფინანსური ანგარიშგებები მაქსიმალურად უფრო გვიან თარიღით და შემდგომი მოვლენების განხილვა ხომ არ უნდა გაფართოვდეს ამ პერიოდის დასაფარად.

მისამართი (ასს 700, პუნქტი 48). დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს კონკრეტული ადგილმდებარეობა, რომელიც ჩვეულებრივ არის ქალაქი, სადაც განთავსებულია აუდიტზე პასუხისმგებელი პირის ოფისი.

აღნიშვნა „კანონისმიერად დანიშნული აუდიტორები“. ხშირ შემთხვევაში, კანონმდებლობა მოითხოვს, რომ აუდიტორის დასკვნაში მითითებული იყოს კანონით გათვალისწინებული აუდიტორის სახელი/გვარი და მისი ხელმოწერა (მაგალითად, აუდიტორული გარიგების პარტნიორი) და სადაც შესაფერისია, იმის აღნიშვნა, რომ ისინი ხელს აწერენ როგორც პრაქტიკოსი აუდიტორები. უპირობო აუდიტორის დასკვნის სტანდარტული ფორმა, არაკოტირებული კომპანიისათვის მორგებული უნდა იყოს ადგილობრივი კანონმდებლობის კონკრეტულ მოთხოვნებზე.

გამონაკლის შემთხვევებში კომპანიას შეუძლია ისეთი გადაწყვეტილების მიღება, რომელიც აუდიტორის დასკვნიდან ორივე მინიშნების აუდიტის პრაქტიკის და კანონისმიერად დანიშნული აუდიტორის სახელის ამოღების საშუალებას მისცემს. აღნიშნული შეიძლება ისეთი სიტუაციების დროს გახდეს საჭირო, როცა ორივეს – მათი აუდიტის ობიექტთან გაიგივების შემთხვევაში, შეიძლება საფრთხე დაემუქროს. (ასს 700, პუნქტი 46).

აუდიტორის მოდიფიცირებული მოსაზრებები. იმ შემთხვევაში, თუ მოპოვე-

ბული იქნა არასაკმარისი აუდიტორული მტკიცებულებები, ან ფინანსური ანგარიშგებები შეიცავს არსებით უზუსტობას, აუდიტორმა უნდა მოახდინოს მოსაზრების მოდიფიცირება აუდიტორის დასკვნაში. ასს 705-ში მოცემულია მოდიფიკაციის შემდეგი სახეები:

- პირობითი მოსაზრება;
- უარყოფითი მოსაზრება;
- უარი მოსაზრების გამოთქმაზე.

ყველაზე გავრცელებული სცენარები, რომლებსაც მივყავართ აუდიტორული მოსაზრების მოდიფიკაციამდე, არის ხელმძღვანელობის მიერ მასშტაბის შეზღუდვა ან აზრთა სხვაობა სააღრიცხვო მიდგომებსა და/ან ინფორმაციის გამჟღავნებაზე, რომლებიც ახსნილია ქვემოთ.

ხელმძღვანელობის მიერ მასშტაბის შეზღუდვა. მასშტაბის შეზღუდვა ნიშნავს იმას, რომ მოპოვებული არ იქნა საკმარისი მტკიცებულებები.

თუ დირექტორები აწესებენ შეზღუდვებს, რის შედეგადაც აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ რომელიმე აღმოუჩენელ უზუსტობას შეიძლება არსებითი და ყოვლისმომცველი გავლენა ჰქონდეს, აუდიტორმა უნდა (ასს 705, პუნქტი 13(ბ)):

ა) უარი თქვას თუ ეს პრაქტიკული თვალსაზრისით მიზანშეწონილია, აუდიტის გაგრძელებაზე ან

ბ) თუ ამის გაკეთება აუდიტორული დასკვნის გამოშვებამდე, პრაქტიკული თვალსაზრისით, არ არის მიზანშეწონილი, უარი თქვას მოსაზრების გამოთქმაზე.

საწინააღმდეგო შემთხვევაში, თუ შეზღუდვა არსებითია, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი, აუდიტორის დასკვნა უნდა შეიცავდეს პირობით მოსაზრებას, იმ ფაქტორების აღწერით, რომლებმაც პირობის ჩადება გამოიწვია (ასს 705, პუნქტი 20-24).

ამ ნაწილში გასათვალისწინებელი ძირითადი ფაქტორები იქნებოდა ისეთი ძირითადი მტკიცებულებები, რომელთა არსებობის მოლოდინის ქონაც გონივრული იქნებოდა და იმ საკითხებზე შესაძლო გავლენა, რომელთათვისაც, საკმარისი მტკიცებულების მოპოვება ვერ მოხერხდა. შეზღუდვის აღწერისას მკაფიოდ უნდა მიეთითოს, გამოწვეულია თუ არა ასეთი შეზღუდვა დირექტორების მხრიდან (მაგალითად, დირექტორებმა აუდიტორისათვის არ გახადეს ხელმისაწვდომი ყველა საბუღალტრო ჩანაწერი), ან დირექტორებისაგან და აუდიტორებისაგან დამოუკიდებელი მიზეზებით (მაგ., დავალება, რომელიც სრულდება მარაგის ინვენტარიზაციის შემდეგ და არასაკმარისი ალტერნატიული მტკიცებულება, ხელმისაწვდომი მარაგის შესახებ).

უთანხმოება („უარყოფითი“ და „პირობითი“). თუკი აუდიტორი ეთანხმება დამკვე-

თის მიერ ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტიდან გადახვევას იმ მოტივით, რომ სტანდარტის შესრულება შეიძლება მიზანშეუწონელი, შეუსაბამო ან შეცდომაში შემყვანი იყოს, აუდიტორის დასკვნაში არ არის საჭიროა ამ გადახვევის შესახებ მითითება, იმ პირობით, თუ ფინანსურ ანგარიშგებებში ადეკვატურად არის გამჟღავნებული ეს ინფორმაცია.

თუმცა თუკი აუდიტორი არ ეთანხმება სააღრიცხვო მიდგომას ან გამჟღავნებულ ინფორმაციას და აღნიშნული გარემოება არსებითია, დასკვნაში მოცემული მოსაზრების სექცია უნდა შეიცავდეს:

- იმ მიზეზებისა და გარემოებების აღწერას, რომლებმაც წარმოშვა უთანხმოება;
- მათ შედეგებს; და
- თუ ეს შესაძლებელია, შედეგების რაოდენობრივ შეფასებას ან განცხადებას იმის შესახებ, რომ რაოდენობრივი შეფასება შეუძლებელია.

იმ შემთხვევებში, სადაც აღნიშნული საკითხის შედეგები იმდენად ფუნდამენტურია, რომ ფინანსურ ანგარიშგებებს შეცდომაში შევყავართ, საჭიროა, უარყოფითი მოსაზრების დაფიქსირება (მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგებები არ იძლევა უტყუარ და სამართლიან სურათს) (ასს 705, პუნქტი 18).

იმ შემთხვევებში, სადაც წარმოიშობა არსებითი, მაგრამ არა ფუნდამენტური უთანხმოება, მოსაზრებაში უნდა დაფიქსირდეს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებებში მოცემულია სამართლიანი და ობიექტური სურათი გარდა იმ საკითხებისა, რომლებიც უთანხმოებას წარმოშობს (ასს 705, პუნქტი 17).

მნიშვნელოვან გარემოებათა/სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები. ასს 706, „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“ აღწერს სცენარებს, სადაც აუდიტორის დასკვნაში საჭიროა განმარტებითი აბზაცის შეტანა, თუმცა ეს გარემოება არ არის აუდიტორის მიერ მოსაზრების მოდიფიკაციის შემცველი.

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი გავლენას არ ახდენს აუდიტის მოსაზრებაზე. ეს მხოლოდ დამატებითი აბზაცია, რომელიც უბრალოდ მიუთითებს იმაზე, რომ არსებობს მნიშვნელოვანი თანდაყოლილი განუსაზღვრელობები, რომლებიც გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებებზე (ასს 706, პუნქტი 8). აღნიშნული დამატებითი აბზაცი წარმოდგენილი უნდა იყოს აუდიტორის დასკვნის ცალკე სექციაში (ასს 706, პუნქტი (ა)).

თანდაყოლილი უზუსტობები ისეთი უზუსტობებია, რომელთა მოცილება უფრო მეტი მტკიცებულებების მოპოვების გზით ამ ეტაპზე შეუძლებელია, ანუ ამ ეტაპზე მოპოვებადი ყველა მტკიცებულება ხელმისაწვდომია აუდიტორისათვის, თუმცა მათი გადაწყვეტა მომავალში მოხდება.

ფინანსურ ანგარიშგებებში არსებული უზუსტობების შეფასებისას, საჭიროა შემდეგის გათვალისწინება:

- ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკის მიზანშეწონილობა;
- ფინანსურ ანგარიშგებებში გამოყენებული შეფასებების გონივრულობა; და
- გამჟღავნებული ინფორმაციის ადეკვატურობა.

თუ აუდიტორს არ აკმაყოფილებს ზემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთ-ერთი, შესაძლოა, საჭირო გახდეს უთანხმოების ამსახველი მოსაზრების დაფიქსირება (იხ. ზემოთ).

აგრეთვე საჭიროა იმის გათვალისწინება, თუ რამდენად არსებითია თანდაყოლილი განუსაზღვრელობა. ძირითადი ფაქტორებია:

- რისკი იმისა, რომ ფინანსურ ანგარიშგებებში შეტანილი შეფასება, შესაძლოა ცვლილებას დაექვემდებაროს;
- შესაძლო შედეგების დიაპაზონი; და
- ამ შედეგებით გამოწვეული გავლენა.

თანდაყოლილი განუსაზღვრელობა ყოველთვის მნიშვნელოვანი იქნება, თუ ისინი დაკავშირებულია უზუსტობის ფუნდამენტურ დონესთან, ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპთან ან სხვა საკითხებთან (მაგალითად, დიდი სასამართლო პროცესი), რომელთა პოტენციური გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებებზე უჩვეულოდ დიდია.

თუ აუდიტორი კმაყოფილია ფინანსურ ანგარიშგებებში სააღრიცხვო მიდგომით და თანდაყოლილი განუსაზღვრელობა არ არის მნიშვნელოვანი, მაშინ აუდიტორის დასკვნაში საჭირო არ არის შესაბამისი მინიშნება. თუკი არსებითი განუსაზღვრელობა არსებობს, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგებების მომზადების მიზნით, დანერგილი შესაბამისი ღონისძიებები დამაკმაყოფილებელია, მაშინ აუდიტორის მოსაზრების ქვემოთ მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი უნდა განთავსდეს.

თუ ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპი შესაფერისად მიიჩნევა, მაგრამ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, შესაძლოა საჭირო გახდეს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის ჩართვა სახელწოდებით „ინფორმაცია საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობის შესახებ“, რომელიც მკითხველთა ყურადღებას ფინანსურ ანგარიშგებებში შესაბამისი ინფორმაციის გასაჯაროებას მიაპყრობს.

სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი შეტანილ უნდა იქნეს იმ შემთხვევაში, თუ არ ჩატარებულა წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებების აუდიტი (ასს 710, პუნქტი 14). იმ გარემოებათა სრული ჩამონათვალი, რომელთა შემთხვევაშიც განმარტებითი აბზაცის ჩართვა საჭირო, მოცემულია ასს 706, დანართებში 1-2.

ანგარიშის წარდგენა თაღლითობის შესახებ. ძირითადი გადაწყვეტილებებია:

- საჭიროა თუ არა აუდიტორის დასკვნაში თაღლითობის ფაქტების შესახებ

კომენტარი; და

- კიდევ, როგორ არის შესაძლებელი თაღლითობის ფაქტის შესახებ ინფორმირების უზრუნველყოფა.

ინფორმაციის გასაჯაროება, ფინანსურ ანგარიშგებებში არსებული თაღლითობის შესახებ. განსახილველია სავარაუდო თაღლითობის შედეგები (მაგალითად, ჯარიმები, სასამართლო ხარჯები და გაუთვალისწინებელი გარემოებები). თუ განუსაზღვრელობის დონეს არსებითი მნიშვნელობა აქვს, მაგრამ, სხვა მხრივ, ფინანსური ანგარიშგებები კარგია, მაშინ აუდიტორის დასკვნაში შეტანილი უნდა იქნეს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრები. შესაძლოა, საჭირო გახდეს მოდიფიცირება, თუ განმარტებითი შენიშვნებში ინფორმაციის გახსნის ხარისხი არასაკმარისია, თაღლითობის საკითხისადმი მიდგომა არ არის სათანადო ან, თუ არსებობს რაიმე სახის მასშტაბის შეზღუდვა, აუდიტორის მიერ განსახორციელებელ გამოკვლევებთან მიმართებით.

თაღლითობის ფაქტების შესახებ ხელმძღვანელობისა და მესამე მხარეებისთვის ანგარიშის წარდგენა. თაღლითობის შესახებ ინფორმაცია შესაძლოა მისაწოდებელი იყოს რეგულატორებისათვის ან მესამე მხარეებისათვის, თუ აღნიშნული შედის საზოგადოებრივ ინტერესებში, ხოლო, უმეტეს შემთხვევაში, ხელმძღვანელობისათვის (მაგრამ უნდა განისაზღვროს, საჭიროა თუ არა აღნიშნულზე რეგულატორის თანხმობის მიღება, რომლისთვისაც შესაბამისი ანგარიში იქნა მომზადებული).

იდეალურ შემთხვევაში ხელმძღვანელობამ თანამშრომლების ან მესამე მხარეების მიერ ჩადენილი თაღლითობის ფაქტების შესახებ ინფორმაცია საბჭოს და შესაბამის უწყებებს უნდა წარუდგინოს. თუ ხელმძღვანელობა ანგარიშგებას სათანადო სიხშირითა და ოპერატიულობით არ აწარმოებს, შესაძლოა საჭირო გახდეს უშუალოდ აუდიტორისათვის შესაბამისი ანგარიშის მომზადება. ხელმძღვანელობის ინფორმირების გარეშე, შესაბამისი პირდაპირი ანგარიშგება მაშინ არის საჭირო, როდესაც არსებობს ეჭვები ხელმძღვანელობის კეთილსინდისიერებასთან და პატიოსნებასთან დაკავშირებით. ასეთ შემთხვევებში საჭიროა იურიდიული კონსულტაციის მიღება.

შემდგომი რეკომენდაციები ამ სფეროსთან დაკავშირებით ხელმისაწვდომია ასს 240-ში „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“.

ფინანსურ ანგარიშგებებში არსებული შეუსაბამობის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება. კანონისა და რეგულაციების დაცვის შეფასების ძირითადი ნაწილი აუდიტის ბოლო ეტაპზე, განმარტებითი შენიშვნების საკონტროლო კითხვარების შევსებაში გამოიხატება. ამას სასიცოცხლო მნიშვნელობა აქვს აღრიცხვის/ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებთან შესაბამისობაზე რწმუნების გამოთქმისას.

გასათვალისწინებელია აგრეთვე სხვა კანონების თუ ნორმატიული აქტების უგულვებელყოფის შედეგების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებებსა და აუდიტორის დასკვნაზე, განსაკუთრებით:

- არის თუ არა შერჩეული სწორი მიდგომა და განმარტებითი შენიშვნები ადეკვატური. თუ არა, შესაძლებელია საჭირო გახდეს პირობითი მოსაზრების გამოთქმა;
- არის თუ არა პოტენციური ჯარიმები იმდენად დიდი, რომ საჭიროა მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის ჩართვა აუდიტორის დასკვნაში. აგრეთვე უნდა შეფასდეს, მიღებულ იქნა თუ არა ყველა სახის საჭირო ინფორმაცია და განმარტებები, რომელთა მიღებაც შესაბამის მომენტში საჭიროდ იქნა მიჩნეული.

ხელმძღვანელობისა და მესამე მხარეების ინფორმირება შეუსაბამოების შესახებ. ხელმძღვანელობას უნდა მიეწოდოს ინფორმაცია, კანონისა და რეგულაციების არსებითი დარღვევის ნებისმიერი შემთხვევების შესახებ, რომლებიც დაფიქსირდა აუდიტის განმავლობაში (ასს 250, პუნქტი 22). თუ დარღვევები განიხილება, როგორც წინასწარგანზრახული და კრიმინალთან ასოცირდება, მაშინ შეიძლება საჭირო გახდეს ადგილობრივი რეგულატორებისგან თანხმობის მიღება (ასს 250, პუნქტი 18-5). აგრეთვე, საჭიროა, იმის განხილვა, არსებობს თუ არა კანონით განსაზღვრული ვალდებულება იმისა, რომ დარღვევების შესახებ რეგულატორებს (იხ. ქვემოთ) ან სხვა ორგანოებს ეცნობოს.

თუ აუდიტორს ეჭვი შეაქვს ან იცის, რომ მოხდა ფულის გათეთრება, აღნიშნული შემთხვევების საგანს წარმოადგენს. როგორც წესი, კანონონმდებლობა ითვალისწინებს თავისუფლების აღკვეთას, თუ არ ხდება ინფორმირება, აუდიტის დროს ჩადენილი ნებისმიერი დანაშაულის შესახებ, ან თუ ეჭვიმტანილს ან მესამე მხარეს აცნობეს/მიანიშნეს, რომ საგამომიებო მოქმედებები მიმდინარეობს. იურიდიული თვალსაზრისით, აღნიშნული სფერო ძალიან კომპლექსურია; გონივრული იქნებოდა ანგარიშის მომზადებამდე, კონსულტაციის გავლა იურიდიულ მრჩევლებთან.

თუ არ არსებობს კანონით დადგენილი ვალდებულება, მაშინ საჭიროა, განხილულ იქნეს, აუცილებელია თუ არა ანგარიშის მომზადება მესამე მხარეებისთვის, საჯარო ინტერესებიდან ან ფირმის ინტერესებიდან გამომდინარე. უმეტეს შემთხვევებში, ფირმამ დამკვეთს წერილობით უნდა აცნობოს ანგარიშის საჭიროების შესახებ. ზოგადად, კლიენტმა თვითონ უნდა წარადგინოს ინფორმაცია შეუსაბამოების შესახებ. თუ დამკვეთი აგვიანებს ინფორმირებას, შესაძლოა დადგეს პირდაპირი ინფორმირების აუცილებლობა. კონკრეტულ შემთხვევაში, (მაგალითად, ხელმძღვანელობის კეთილსინდისიერებისადმი/პატიოსნებისადმი ნდობის ნაკლებობის არსებობის შემთხვევაში) დირექტორები არ უნდა იქნეს ინფორმირებული, ამგვარი მოხსენების გაკეთებამდე. ამ შემთხვევაში, აუცილებელია იურიდიული კონსულტაციის მიღება.

ანგარიშის წარდგენა რეგულატორებისთვის რეგულირებულ აუდიტის შესახებ. თუ აუდიტის ჩატარებისას დაფიქსირდა რეგულაციების პოტენციური დარღვევა, საჭიროა მტკიცებულებების მოპოვება, მათი შესაძლო შედეგების შესახებ. საჭიროა იმის შეფასება, ხვდება თუ არა აღნიშნული დარღვევა რეგულატორის იურისდიქციაში და ასევე აქვს თუ არა არსებითი მნიშვნელობა შესაბამისი იურისდიქციის ფარგლებში. გასათვალისწინებელია შემდეგი კრიტერიუმები:

- რეგულირებას დაქვემდებარებული კლიენტების ფინანსური მდგომარეობა;
- იმ რეგულაციებთან შესაბამისობა, რომლებიც შესატყვისი ბიზნესის მართვის წესებს განსაზღვრავს; და
- დირექტორების, როგორც სათანადო და წესიერი პირების სტატუსი.

კანონით დადგენილი ვალდებულება რეგულაციების დარღვევების შესახებ ინფორმირებისთვის. თუ მტკიცებულებების თანახმად კანონით დადგენილ ვალდებულებას წარმოადგენს პრობლემის შესახებ რეგულატორის ინფორმირება, მაშინ მას ინფორმაცია დაუყოვნებლივ უნდა მიეწოდოს ისეთი ფორმით, რომელიც ხელს შეუწყობს რეგულატორის ქმედებებს. თუ პირველადი ანგარიში ზეპირად მომზადდა, ის წერილობითი ფორმით უნდა მომზადდეს და შემდგომი წერილობითი ინფორმაცია გაეგზავნოს რეგულატორს. გარდა ამისა, თუ საკითხი, რომლის ინფორმირებაც ხდება, კითხვის ნიშნის ქვეშ აყენებს დირექტორების პატიოსნებას ან შესაძლებლობებს, ანგარიში დაუყოვნებლივ უნდა მომზადდეს, დირექტორების წინასწარი ინფორმირების გარეშე.

რეგულატორებისთვის მომზადებული სხვა ანგარიშები. თუ არ არსებობს საკითხის შესახებ ინფორმირების კანონით დადგენილი ვალდებულება, მაგრამ შესაძლებელია, რომ შესაბამისი საკითხი რეგულატორმა მნიშვნელოვნად მიიჩნიოს, მაშინ საჭიროა ინფორმირების საკითხის განხილვა. თუ ინფორმაციის მიწოდება მიზანშეწონილია, მაშინ დირექტორებს უნდა მიეცეთ შესაბამისი რჩევა.

საუკეთესო შემთხვევაში, დირექტორებმა უნდა შეადგინონ შესაბამისი ანგარიში. თუმცა, თუ ისინი ამას გონივრულ ვადაში არ გააკეთებენ, აუდიტორმა პირდაპირი გზით უნდა მოახდინოს ინფორმაციის მიწოდება.

ანგარიშის შინაარსი. რეგულატორებისთვის შედგენილი ანგარიშები იმგვარად უნდა მომზადდეს, რომ რეგულატორმა გადაწყვეტილების მიღება შეძლოს, სათანადო კურსის შერჩევასთან დაკავშირებულ შესაბამის ქმედებებზე. ხშირად აღნიშნული წარმოდგენილი იქნება სტანდარტული ანგარიშის ფორმატში და უნდა მოიცავდეს:

- კლიენტის სახელს;

- კანონით დადგენილ უფლებამოსილებებს, რომელთა შესაბამისადაც მომზადდა ანგარიში;
- ანგარიშის შინაარსის აღწერას;
- საკითხის აღწერას, რომელიც ანგარიშის მომზადების საფუძველი გახდა;
- ანგარიშის მიღების დადასტურების მოთხოვნას; და
- აუდიტორების სახელს, წერილობითი ფორმით შედგენილი ანგარიშის თარიღს და, შესაბამის შემთხვევაში, ზეპირი ანგარიშის დეტალებს (მათ შორის, თუ ვისთვის მომზადდა შესაბამისი ანგარიში).

ფინანსურ ანგარიშგებებში რეგულაციების დარღვევების ფაქტების გამჟღავნება. კონკრეტული საკითხების სააღრიცხვო შედეგების შეფასების გარდა, რომლებიც მოითხოვს ანგარიშის შედგენას, ანგარიშგების ეტაპზე უნდა შეფასდეს, მიუთითებს თუ არა ჩატარებული აუდიტის საერთო შედეგები ისეთ დარღვევაზე, რომელიც უნდა აისახოს ფინანსურ ანგარიშგებებში ან მითითებულ იქნეს აუდიტორის დასკვნაში.

შეფასება, შედეგების შეჯამება და სამომავლო საკითხები. შეფასებები წარმოადგენს მიმოხილვის პროცესის მნიშვნელოვან ნაწილს.

პერიოდულად შეფასებას უნდა ექვემდებარებოდეს აუდიტის მთლიანი პერსონალი, აუდიტორული გარიგების პარტნიორების ჩათვლით. აღნიშნული ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტის მოთხოვნაა. აუდიტორული გარიგების პარტნიორების შემთხვევაში, ამ მოთხოვნის დაკმაყოფილება შესაძლებელია ფაილების დამოუკიდებელი ცივი მიმოხილვით. ინდივიდუალური დავალებების შემთხვევაში, ყველას, ვინც კი მუშაობს დავალებაზე, სულ მცირე არაფორმალური შეფასების სესია უნდა ჰქონდეს გავლილი. თითოეული შეფასების ჩატარებისას საჭიროა შემდეგი კრიტერიუმების გათვალისწინება:

- როგორ შესრულდა ინდივიდუალური დავალებები;
- წარმოქმნილი პრობლემები და მათი მოგვარებისთვის გატარებული ზომები;
- რამდენად ადეკვატური იყო ბრიფინგი/ინსტრუქტაჟი;
- როგორ მიუდგნენ და როგორ მოგვარდა მოულოდნელი პრობლემები; და
- ხომ არ არის სფეროები, სადაც შეფასებას დაქვემდებარებული პირის უნარ-ჩვევებისა და გამოცდილების უფრო მეტად განვითარებაა შესაძლებელი?

გარდა ამისა, საჭიროა ინსტრუქტაჟის ჩატარება, სადაც განხილული იქნება დავალების მიმდინარეობა და შემდეგი წლისთვის გასათვალისწინებელი საკითხები.

თეორიულად, იგი უნდა მოიცავდეს ყველა იმ პირს, ვინც მუშაობდა ამ დავალებაზე. ნებისმიერ შემთხვევაში, აუდიტის მთლიანმა გუნდმა აუდიტის მიმდინარეობისას წინასწარ უნდა მოინიშნოს სამომავლო საკითხები, კერძოდ კი, ქვემოთ ჩამოთვლილ საკითხებთან მიმართებით საკუთარი მოსაზრებების დაფიქსირების მიზნით:

- იყო თუ არა ყველა შესრულებული ტესტი საჭირო?
- სწორად იქნა თუ არა გამოყენებული შესაბამისი პერსონალის დონე?
- რა სახის ტექნიკური პრობლემები წარმოიშვა?
- რა სახის პრობლემები წარმოიშვა დამკვეთთან;
- გამართლდა თუ არა სრულად დამკვეთის მოლოდინი?
- იქნა თუ არა მიღწეული ბიუჯეტი?
- მოხდა თუ არა სამსახურში აღდგენა?
- მიიღო თუ არა დამკვეთმა დამატებითი სარგებელი აუდიტისგან?
- გაგიხარდებოდათ თუ არა დამკვეთი თქვენ რომ ყოფილიყავით?

შედეგების შეჯამების სხდომა გამოყენებულ უნდა იქნეს აღნიშნულ საკითხებზე დასკვნების გამოსატანად.

დასკვნები მომავალი წლისათვის შესასრულებელი დავალების გეგმის საფუძველს უნდა ქმნიდეს. საჭიროა შესაბამისი შენიშვნები. მომავალი წლის დავალებისათვის ოპტიმალური ვადების, პერსონალის დაკომპლექტებისა და პასუხისმგებლობების განაწილების შესახებ. ამგვარი დეტალების ჩაწერა შესაძლებელია სამომავლოდ ჩასანიშნი საკითხების პროფორმაში.

მიმდინარე წლის ბიუჯეტის შესაბამისობის დადგენის მიზნით, უნდა მოხდეს ფაქტობრივად დახარჯული დროის ამსახველი ჩანაწერების შედარება, დაგეგმის ეტაპზე ასახულ დროის საბიუჯეტო მონაცემებთან.

თავი V

აუდიტი კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების გარემოში

5.1. საჯარო ფინანსების მართვის ელექტრონული სისტემა და აღრიცხვა სახელმწიფო ხაზინის ელექტრონული მომსახურების სისტემაში

სახელმწიფო ხაზინა (სახაზინო სამსახური) წარმოადგენს საქართველოს ფინანსთა მინისტროს სისტემაში შემავალ სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულებას. სახელმწიფო ხაზინა შედგება სტრუქტურული ქვედანაყოფებისაგან – დეპარტამენტებისაგან: მომსახურების დეპარტამენტი; სახელმწიფო შესყიდვის და სადეპოზიტო ოპერაციების დეპარტამენტი; ანგარიშსწორების დეპარტამენტი; ანგარიშგებისა და მეთოდოლოგიის დეპარტამენტი; ფულადი სახსრების პროგნოზირებისა და მართვის დეპარტამენტი; ასევე სახელმწიფო ხაზინაში შექმნილია სტრუქტურული ერთეული – ადმინისტრაციული სამმართველო, რომელიც არ შედის არც ერთი სტრუქტურული ქვედანაყოფის შემადგენლობაში. სახელმწიფო ხაზინის სტრუქტურული ქვედანაყოფებისა და სტრუქტურული ერთეულების შექმნისა და გაუქმების შესახებ გადაწყვეტილებას იღებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. სახელმწიფო ხაზინას ხელმძღვანელობს სახაზინო სამსახურის უფროსი, რომელსაც თანამდებობაზე ნიშნავს და თანამდებობიდან ათავისუფლებს პრემიერ-მინისტრი ფინანსთა მინისტრის წარდგინებით. სახაზინო სამსახურის უფროსი შეიძლება იმავდროულად იყოს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის პირველი მოადგილე / მოადგილე. სახელმწიფო ხაზინა საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსით და დებულებით განსაზღვრული ფუნქციების შესრულებას უზრუნველყოფს სტრუქტურული ქვედანაყოფების – დეპარტამენტების მეშვეობით; ამავდროულად, როგორც საბიუჯეტო ორგანიზაცია, ორგანიზაციის საბიუჯეტო-ფინანსურ საქმიანობას ახორციელებს სრუქტურული ერთეულის - ადმინისტრაციული სამმართველოს მეშვეობით.

სახელმწიფო ხაზინა პასუხისმგებელია სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკების რესპუბლიკური და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტების, აგრეთვე ამ კოდექსით გათვალისწინებული საჯარო სამართლის იურიდიული პირებისა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების შემოსულობების, გადასახდელებისა და ნაშთის ცვლილების სრულად და სწორად აღრიცხვისათვის, გამჭვირვალებისა და ანგარიშგებისათვის; საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსის შესაბამისად, ანგარიშგების მომზადებაზე სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსულობების, გადასახდელების, ნაშთის ცვლილებისა და მთლიანი სალდოს ჩვენებით და მისი წარდგენაზე საქართველოს პარლამენტში. ამ მიზნებისთვის საქართველოს ეროვნულ ბანკში გახსნილი აქვს ერთიანი სალარე ანგარიში. სახელმწიფო ხაზინას, სავალუტო ოპერაციების გასახორციელებლად, ასევე ეროვნულ ბანკში გახსნილი აქვს მულტისავალუტო ერთიანი ანგარიში. სახელმწიფო ხაზინა უფლებამოსილია საოპერაციო მიზნებისთვის გახსნას ანგარიშები სხვა ბანკებში. ყველა საბიუჯეტო ორგანი-

ზაციის შემოსულობები, გადასახდელები და ნაშთის ცვლილება აღრიცხება სახელმწიფო ხაზინის ერთიანი ანგარიშის მეშვეობით.

სახელმწიფო ხაზინის განკარგულებაში არსებული ფულადი სახსრები ინახება სახელმწიფო ხაზინის ერთიან ანგარიშზე, აგრეთვე სახელმწიფო ხაზინის სხვა ანგარიშებზე. სახელმწიფო ხაზინის ერთიანი ანგარიშის და სახელმწიფო ხაზინის სხვა სალარე და სავალუტო ანგარიშების მართვა, ოპერირება და აღრიცხვა სახელმწიფო ხაზინის ძირითადი ფუნქციაა. სახელმწიფო ხაზინის ერთიანი ანგარიშისა და სხვა ანგარიშების მართვისა და ოპერირების კონტროლის, აგრეთვე ამ ანგარიშებიდან ფულადი სახსრების ჩამოწერაზე ნებართვის გაცემის უფლება, გარდა საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული გამონაკლისი შემთხვევებისა, აქვს მხოლოდ სახელმწიფო ხაზინას. სახელმწიფო ხაზინა დამატებითი საბიუჯეტო შემოსულობის მობილიზების მიზნით, უფლებამოსილია სახელმწიფო ხაზინის განკარგულებაში არსებული თავისუფალი ფულადი სახსრები გამოიყენოს და საქართველოს მთავრობის მიერ დამტკიცებული წესის შესაბამისად განათავსოს ფინანსურ ინსტრუმენტებში.

სახელმწიფო ხაზინის მომსახურებაზე მყოფი საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ ხაზინის საინფორმაციო სისტემაში რეგისტრირებული საგადამხდელო დოკუმენტების მიღება და დამუშავება, გამოყოფილი ასიგნებებისა და ფულადი სახსრების გაცემის ყოველთვიური ოპერატიული ფინანსური გეგმის საუძველზე გადასახდელების გადახდა, ერთიან ანგარიშზე მიზნობრივი ფულადი გრანტის ან/და მიზნობრივი დაფინანსების სახით ჩარიცხული თანხების ხარჯვა, აღრიცხვა და ანგარიშგებას სახელმწიფო ხაზინა აწარმოებს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესების მიხედვით.

სახელმწიფო ხაზინის ერთერთ ძირითად ფუნქციას წამოადგენს ბიუჯეტების შემოსულობის ზედმეტად ან შეცდომით გადახდილი თანხების დაბრუნება, აღრიცხვა და ანგარიშგება; ასევე ხაზინის ანგარიშებზე ფულადი სახსრების მოძრაობის პროგნოზების და ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ანგარიშგების მომზადება; სახელმწიფოს შიდა და საგარეო საკრედიტო რესურსების ხარჯზე გაცემული სესხების ერთიანი რეესტრის წარმოება; სახელმწიფოს შიდა საკრედიტო რესურსების ხარჯზე გაცემული სესხების მართვა და სასესხო დავალიანებისა და ვადაგადაცილებულ საგადასახადო დავალიანებათა რესტრუქტურირაციის ხელშეკრულებების პირობების შესრულების მონიტორინგი.

სახელმწიფო ხაზინა ადგენს სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების აღრიცხვისა და ანგარიშგების მეთოდოლოგიის, ფორმებს და წესებს; შეიმუშავებს საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების საერთო მეთოდოლოგიას, დებულებებს, ინსტრუქციებს, მეთოდური მითითებებს, ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტებსა და ანგარიშგების ფორმებს, ნორმებსა და წესებს. ასევე მის ფუნქციებში შედის, კომპეტენციის ფარგლებში, საჯარო სექტორის ფინანსური მართვის რეფორმის განხორციელება; მხარჯავი დაწესებულებების ფინანსური ანგარიშგებების მიღება, შემოწმება, ანალიზი; უფლებამოსილია მხარჯავი დაწესებუ-

ლებების მიერ დადგენილ ვადებში ფინანსური ანგარიშგების წარმოდგენლობის შემთხვევაში, შეუჩეროს მათ ამ მოთხოვნის შესრულებამდე ყველა სახის დაფინანსება.

სახელმწიფო ხაზინის თანხმობის გარეშე დაუშვებელია საბიუჯეტო ორგანიზაციის საბანკო ანგარიშის გახსნა, გარდა საბიუჯეტო კოდექსით გათვალისწინებული გამონაკლისი შემთხვევებისა. სახელმწიფო ხაზინა, საბიუჯეტო ორგანიზაციების მომართვის შემთხვევაში, გასცემს ნებართვებს საბანკო დაწესებულებებში საოპერაციო მიზნებისთვის ანგარიშების გახსნაზე.

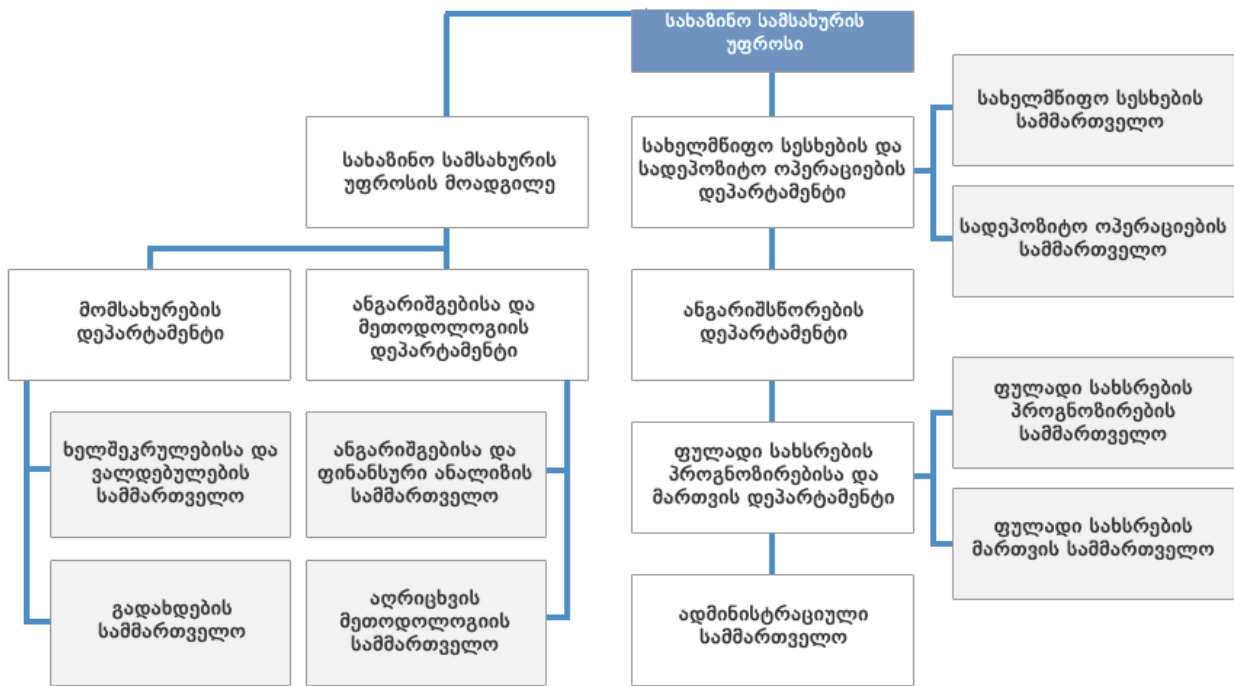
სახელმწიფო ხაზინის ძირითადი ფუნქციაა, როგორც საბიუჯეტო ორგანიზაციის, ხაზინის ფინანსური უზრუნველყოფის მიზნით წლიური ბიუჯეტის პროექტის მომზადება და ბიუჯეტის შესრულება; სახელმწიფო ხაზინის საქმიანობის ფინანსური და მატერიალურ-ტექნიკურ უზრუნველყოფა.

სახელმწიფო ხაზინა „საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსის“ თანახმად, უფლებამოსილია თავის საქმიანობაში გამოიყენოს ელექტრონული დოკუმენტები. კოდექსის თანახმად, საბიუჯეტო ორგანიზაცია უფლებამოსილია ელექტრონული ასლის სახით შეინახოს ან/და ამობეჭდოს სახელმწიფო ხაზინაში ელექტრონულად წარდგენილი და სახელმწიფო ხაზინის ელექტრონული მომსახურების სისტემის მიერ დადასტურებული ნებისმიერი დოკუმენტი. ამასთანავე, ელექტრონული ასლის სახით შენახულ დოკუმენტს და მის ამონაბეჭდს აქვს ისეთივე იურიდიული ძალა, როგორც მატერიალურ დოკუმენტს. სახელმწიფო ხაზინის ელექტრონული მომსახურების სისტემის უსაფრთხოების ნორმები, წესები და მომსახურების პირობები განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

სახელმწიფო ხაზინა უფლებამოსილია შეთანხმების საფუძველზე მომსახურება გაუწიოს სახელმწიფოს წილობრივი მონაწილეობით არსებულ საწარმოს.

სახელმწიფო ხაზინის ელექტრონული მომსახურების სისტემა დაინერგა 2011 წლის 1 იანვრიდან და სახელმწიფო ხაზინასა და მის მომსახურებაზე მყოფ ორგანიზაციებს შორის მუშაობს მხოლოდ ელექტრონული საგადადებლო დოკუმენტბრუნვა; საბიუჯეტო სახსრების მართვის პროცესში, გარდა გამონაკლისი შემთხვევებისა, გაუქმებულია ქაღალდის დოკუმენტების მოძრაობა მხარჯავ ორგანიზაციებსა და სახაზინო სამსახურს შორის, რამაც გამოიწვია დროისა და ფინანსური რესურსების მნიშვნელოვანი დაზოგვა, აგრეთვე გაუმჯობესდა მომსახურების და გაიზარდა პროცესების გამჭვირვალების ხარისხი.

ელექტრონული ხაზინის სისტემის დანერგვის პარალელურად მოხდა სახელმწიფო შესყიდვების სააგენტოს ელექტრონულ სისტემასთან ინტეგრირება. ინფორმაციის გაცვლა ხდება ელექტრონული სახით, რეალურ რეჟიმში, რაც მნიშვნელოვნად ამარტივებს და მოქნილს ხდის სახელმწიფო ხაზინის მომსახურებაზე მყოფი ორგანიზაციებისათვის ამ სისტემებში ინფორმაციის განთავსებას.



ნახ. 5. ხაზინის სტრუქტურა

ელექტრონულ სისტემებს შორის ინფორმაციის გაცვლა ითვალისწინებს როგორც სახელმწიფო შესყიდვების სისტემიდან რეგისტრირებული ხელშეკრულებების შესახებ ინფორმაციის სახელმწიფო ხაზინის სისტემაში ჩამოტვირთვას, ასევე ელექტრონული ხაზინიდან ორგანიზაციების მიერ ხელშეკრულებების მიხედვით განხორციელებული გადახდების შესახებ ინფორმაციის სახელმწიფო შესყიდვების სააგენტოსათვის დროის რეალურ რეჟიმში მიწოდებას.

ზედმეტად გადახდილი თანხების დაბრუნების, დეპოზიტების სახით განთავსებული თანხების დაბრუნების ან ბიუჯეტში გადატანის ოპერაციების, ოპერატიულად, მოქნილად და გამჭვირვალედ განსახორციელებლად შემოსავლების სამსახურთან უზრუნველყოფილია ელექტრონული სერვისი.

სახელმწიფო ხაზინის ელექტრონული მომსახურების სისტემის მეშვეობით ხორციელდება სახელმწიფო ხაზინის მომსახურებაზე მყოფ ორგანიზაციებსა და სახელმწიფო ხაზინას შორის ონლაინ რეჟიმში გადახდების განხორციელების წესით დადგენილი დოკუმენტების ელექტრონული სახით მოძრაობის პროცესი, გარდა დოკუმენტებისა, რომლებიც შეიცავს ინფორმაციას სახელმწიფო საიდუმლოების შესახებ. სახელმწიფო ხაზინა უფლებამოსილია საჭიროებისამებრ გამოითხოვოს საბიუჯეტო ორგანიზაციისგან ელექტრონული დოკუმენტის შესაბამისი მატერიალური დოკუმენტი. სახელმწიფო ხაზინის ელექტრონული მომსახურების სისტემის მონაწილე მხარეები არიან: სახელმწიფო ხაზინა, როგორც სისტემის ორგანიზატორი და სახელმწიფო ხაზინის მომსახურებაზე მყოფი საბიუჯეტო ორგანიზაცია. სისტემის ტექნიკურ მხარდაჭერას უზრუნველყოფს ფინანსთა სამინისტროს საჯარო სამართლის იურიდიული პირი საფინანსო-ანალიტიკური სამსახური, რომელიც უსაფრთხოების

დადგენილი ნორმების უზრუნველყოფისა და სხვა ტექნიკური ასპექტების დარეგულირების მიზნით საბიუჯეტო ორგანიზაციებთან თანამშრომლობს ხელშეკრულების საფუძველზე.

სახელმწიფო ხაზინის ელექტრონული მომსახურების სისტემა იყენებს დინამიურად განახლებად სხვადასხვა ცნობარს, როგორცაა: სახაზინო კოდი და დასახელება; საბიუჯეტო ორგანიზაციის საიდენტიფიკაციო ნომერი და დასახელება; გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი და დასახელება; საბიუჯეტო კლასიფიკაციის კოდი და დასახელება; ბანკების ცნობარი; ბიუჯეტის შემოსულობების სახაზინო კოდები; ასიგნებები და დაფარვის წყაროები (ბიუჯეტის/ასიგნებების დაგეგმვისა და მართვის სისტემიდან); შესყიდვების ერთიანი ლექსიკონი (CPV კოდები) ასევე სისტემა მომხმარებლის მიერ მონაცემების შეტანისას მიმართავს სახელმწიფო შესყიდვების სააგენტოს სახელმწიფო შესყიდვების ერთიანი ელექტრონული სისტემის და სამოქალაქო რეესტრის სააგენტოს ელექტრონული სისტემის ცნობარებს და იყენებს სერვისებს.

სახელმწიფო ხაზინა საბანკო ანგარიშსწორებას ეროვნულ ვალუტაში ახორციელებს „დროის რეალურ რეჟიმში ანგარიშსწორების“ (RTGS) სისტემის მეშვეობით. სისტემაში სახელმწიფო ხაზინა ჩართულია დამოუკიდებელი მონაწილის სტატუსით და მინიჭებული აქვს საბანკო კოდი TRESGE22. RTGS სისტემას მართავს საქართველოს ეროვნული ბანკი და მონაწილეები არიან საქართველოს ეროვნული ბანკი, საქართველოში მოქმედი კომერციული ბანკები და სახაზინო სამსახური. სახელმწიფო ხაზინის ელექტრონული სისტემა (eTreasury) მჭიდროდ არის ინტეგრირებული RTGS სისტემასთან, რამაც გააუმჯობესა ელექტრონული საგადახდო დოკუმენტების დამუშავების პროცესი, საბანკო დღის განმავლობაში უწყვეტ რეჟიმში მიმდინარეობს მონაცემების დამუშავება, თანამედროვე ტექნოლოგიები უზრუნველყოფს უსაფრთხოების მაღალ დონეს და მინიმუმამდეა დაყვანილი საოპერაციო რისკი. სავალუტო ოპერაციების განხორციელება ხდება საქართველოს ეროვნულ (მოკორესპოდენტო) ბანკთან მსოფლიო ბანკთაშორისი ფინანსური ტელეკომუნიკაციების ასოციაციის (SWIFT) სისტემის მეშვეობით, რაც უზრუნველყოფს ინფორმაციის გაცვლის მაღალ ხარისხს და სავალუტო ოპერაციების სწრაფად განხორციელებას.

სახელმწიფო ხაზინა ჩართულია „სახელმწიფო ფასიანი ქაღალდების ანგარიშსწორების“ სისტემაში (CSD), რომელიც მჭიდროდ ინტეგრირებულია „დროის რეალურ რეჟიმში ანგარიშსწორების“ (RTGS) სისტემასთან. CSD სისტემა მოიცავს ფინანსთა სამინისტროსა და საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ ემიტირებულ ფასიანი ქაღალდებთან დაკავშირებულ ოპერაციებს: ფასიანი ქაღალდების გამოშვების, კუპონის გადახდისა და დაფარვის ოპერაციებთან დაკავშირებულ ავტომატურ ანგარიშსწორებას. სახელმწიფო ფასიანი ქაღალდების ანგარიშსწორების (CSD) სისტემის მფლობელი და ოპერატორია საქართველოს ეროვნული ბანკი და მისი მონაწილეები

არიან საქართველოს ეროვნული ბანკი, სახელმწიფო ხაზინა და RTGS სისტემის მონაწილე ყველა კომერციული ბანკი.

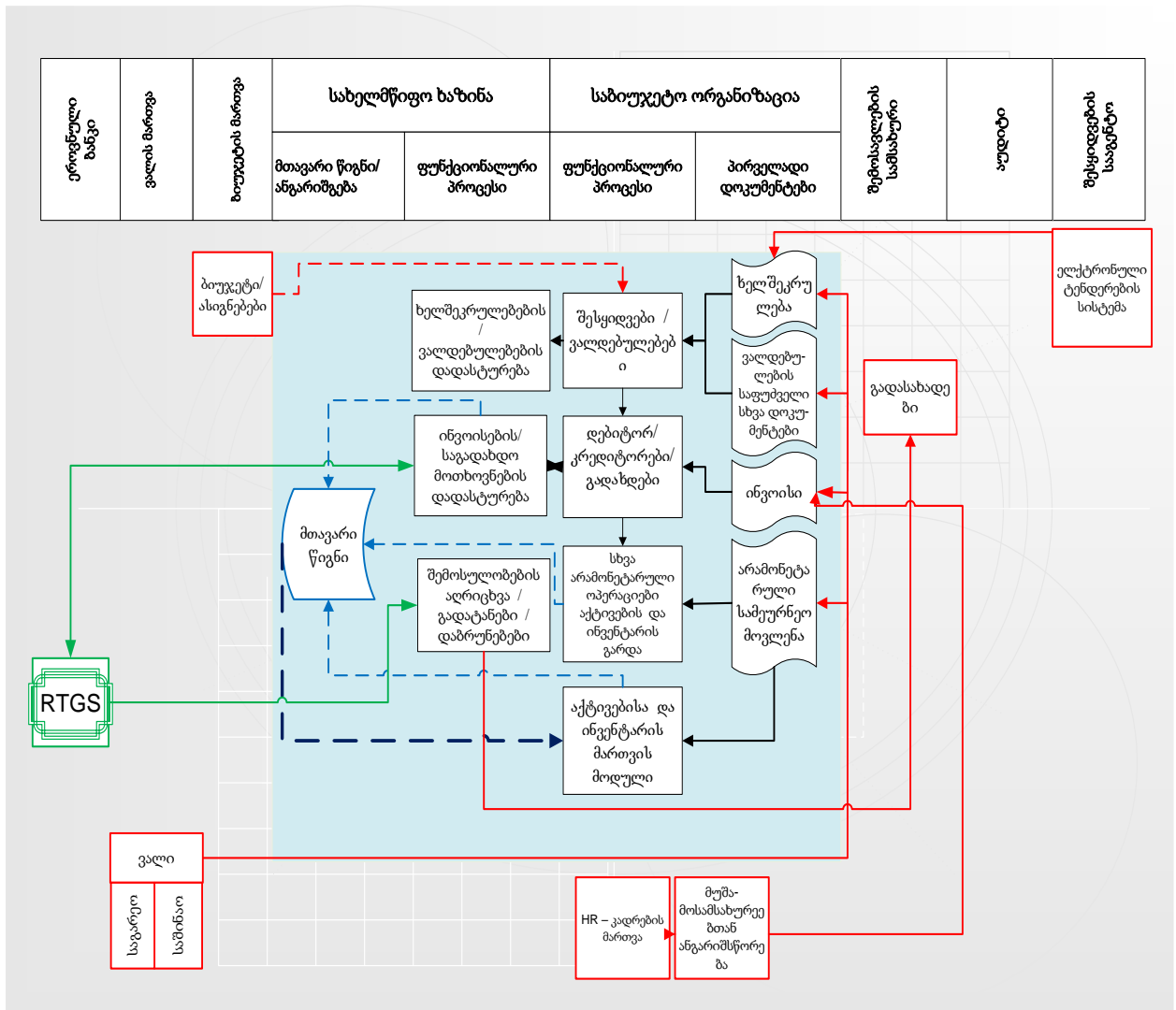
სახელმწიფო ფინანსების მართვის რეფორმის ფარგლებში, სახელმწიფო ხაზინაში მიმდინარეობს ვებტექნოლოგიაზე დაფუძნებული სახელმწიფო ფინანსების მართვის ერთიანი საინფორმაციო სისტემის (PFMS) განვითარება (ნახ.6), რომელიც აერთიანებს კანონმდებლობით დადგენილი საბიუჯეტო პროცესის კომპონენტების მხარდამჭერ მოდულებს, რაც საშუალებას იძლევა ბიუჯეტის შედგენა, ასიგნებების მართვა, შემოსულობებისა და გადასახდელების ოპერირება, აღრიცხვა და ანგარიშგება განხორციელდეს ერთიან სისტემაში, ეფექტურად - დროისა და მატერიალური დანახარჯების მინიმალური ოდენობით და გამჭვირვალედ.

ბიუჯეტის შემოსულობებისა და გადასახდელების ყველა ოპერაცია სრულად და ზუსტად აისახება საინფორმაციო სისტემაში და ინფორმაცია ხელმისაწვდომი ხდება დროის რეალურ რეჟიმში.

PFMS გულისხმობს, როგორც მიმდინარე ბიზნესპროცესების დახვეწას, გამართვას და არსებული საინფორმაციო სისტემის მოდერნიზებას და სახელმწიფო ფინანსების მართვის საინფორმაციო სისტემის გაფართოებას და ახალი ფუნქციონალების/მოდულების შემუშავებას, ასევე დარიცხვის მეთოდზე დაფუძნებული „ხაზინის ელექტრონული მთავარი წიგნი“ შემოღებას, რომელიც უზრუნველყოფს სახელმწიფო ფინანსებთან დაკავშირებული ყველა ტრანზაქციისა და ჩანაწერის ერთიან სისტემაში ინტეგრირებას, სსბასს-ზე დაფუძნებული ერთიანი ანგარიშთა გეგმის შემოღებას და მთავრობის აქტივ-პასივების ბალანსის არსებობას დროის რეალურ რეჟიმში, რაც, თავის მხრივ, ხელს უწყობს საბიუჯეტო ორგანიზაციების ანგარიშვალდებულების ზრდას და მენეჯმენტისთვის ინფორმაციების მომზადებას საფინანსო რესურსების ეფექტიან ხარჯვაზე გადაწყვეტილებების მისაღებად.

„ხაზინის ელექტრონული მთავარი წიგნი“ უზრუნველყოფს ბუღალტრული ოპერაციების ავტომატიზაციას სახაზინო ოპერაციების პარალელურად ოპერაციების ცნობარის მეშვეობით ცხრილი 1.). ცნობარი არის კოდირების პრინციპით შექმნილი ოპერაციების ჩამონათვალი. კოდი შეიცავს ინფორმაციას:

- ა) კლასიფიკაციის მუხლი
- ბ) ოპერაციის ტიპი (დარიცხვა, დაკავება, საკასო, დაფინანსება, გადახურვა და ა.შ.);
- გ) ბუღალტრული ანგარიში (სადებეტო და საკრედიტო ჩანაწერი).



ნახ. 6. სახელმწიფო ფინანსების მართვის ერთიანი საინფორმაციო სისტემა

სისტემაში ცნობარის გამოყენება იწყება ვალდებულებების რეგისტრაციისა და ბუღალტრული აღრიცხვის პირველადი დოკუმენტის სისტემაში რეგისტრაციის დროს. მაგალითად, შრომის ანაზღაურების მუხლზე ვალდებულებების (განაცხადის) რეგისტრაცია ხდება ცნობარიდან ოპერაციის ტიპის არჩევით. ვირჩევთ „განაცხადს“. სისტემა წარადგენს იმ მუხლების ჩამონათვალს, რომელზეც დაშვებულია განაცხადის შევსება, ვირჩევთ „შრომის ანაზღაურებას“ და ქვეკატეგორიას „თანამდებობრივი სარგო“. ვირჩევთ ამ ქვეკატეგორიას და ვახდენთ რეგისტრაციას. **111111 „თანამდებობრივი სარგო“, დებეტი-7111**. რეგისტრაცია შეიცავს მონაცემებს „თანამდებობრივი სარგოს“ კოდზე **111111**, მიზანს – ხარჯის გაწევა თანამდებობრივ სარგოზე **დებეტი 7111**, ჩანაწერი არ არის ბუღალტრული ორმაგი ჩაწერა, ამიტომ ის ასახვას არ პოულობს „მთავარ წიგნში“.

ჩანაწერი, როგორც შუალედური ჟურნალი, გამოიყენება განაცხადის სახით შემდგომი ოპერაციების იდენტიფიცირებისთვის. ამიტომ სისტემაში რეგისტრირ-

დება, დამატებული რამდენიმე რეკვიზიტი. რეგისტრაციის დროს ოპერაციის ტიპი მატარებელია იმ ინფორმაციის, თუ საბიუჯეტო კლასიფიკაციის რომელ მუხლში ტარდება ოპერაცია, სადაც დაშვებულია ასიგნება. სადებეტო ჩანაწერი არის ინფორმაცია, რომ მომავალში ამ განაცხადით უნდა მოხდეს ხარჯის გაწევა (როგორც ფაქტურის, ასევე საკასოს). „მთავარი წიგნის“ შექმნა ხდება ხაზინის ძირითადი რეგისტრების ჩამოყალიბების პრინციპებით.

დარიცხვის ოპერაცია არის ორმაგი ჩაწერით. შედეგად ოპერაციამ უნდა პოვოს ასახვა „მთავარ წიგნში“ და ეს ხდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როცა მიეთითება თანხა.

განაცხადის რეგისტრირება სისტემაში ხდება სახაზინო კოდზე. ამ განაცხადის ფარგლებში შემდგომი ყველა ოპერაცია აისახება ამ სახაზინო კოდის მიხედვით. ამდენად პირველადი ოპერაციების სისტემაში ასახვით ხდება ცალკეული ორგანიზაციის „მთავარი წიგნის“ წარმოება. შემდგომში ანგარიშგების შედგენის პრინციპით ამ მონაცემების აგრეგირება იძლევა „ხაზინის მთავარ წიგნს“. ორგანიზაციის მხარეს მთავარი წიგნის წარმოება არ ხდება, ის იწარმოება ხაზინის სისტემაში და მისი ნახვა და ამონაწერის ამოღება (საჭიროებისამებრ) ორგანიზაციის მიერ შესაძლებელია იმ სახაზინო კოდების მიხედვით, რომლის განკარგვასაც ახორციელებს.

საკასო ოპერაცია ხორციელდება რიცხული დავალიანების დასაფარავად, იმ თანხის ფარგლებში რაც ირიცხება მთავარი წიგნში ანგარიშზე საკრედიტო ნაშთად კრედიტორული დავალიანების სახით. არჩეულ ოპერაციებზე ჩამოყალიბდება საგადახდო მოთხოვნები და მოთხოვნების გააქტიურება მოხდება თანხების ჩაწერით. მოთხოვნები რეგისტრირდება სისტემაში და იდენტიფიცირდება შესაბამისი დარიცხვის ოპერაციასთან მიმართებით ცნობარის კოდის შესაბამისი პარამეტრებით; ამასთან მოთხოვნის შესაბამისი ბუღალტრული გატარებები მთავარ წიგნში არ მოხდება გადარიცხვის ოპერაციის დასრულებამდე.

გადარიცხვის ოპერაციის დასრულების შემდგომ მთავარ წიგნში აისახება შესაბამის რეგისტრებში სადებეტო და საკრედიტო ჩანაწერების სახით. საბანკო დღის ბოლოს პროგრამის დახურვისას, ხდება საბოლოო ბუღალტრული ფორმების ჩამოყალიბება, ძირითადი რეგისტრის ჩამოყალიბება სისტემაში, რაც ნიშნავს ინფორმაციების მიღებას ანგარიშგებების სახით „ხაზინის მთავარი წიგნის“ და დამატებითი შუალედური ჟურნალების მონაცემების (ამონაწერების) საფუძველზე.

| ოპერაციის კოდი | ოპერაციების ჩამონათვალი | კლასი ფიკაციის მუხლი | დებეტი | კრედიტი | დარიცხვა | დაკავება | საკასო |
|------------------|--------------------------------|----------------------|-------------|-------------|----------|----------|----------|
| 1 | ოპერაციები | | | | | | |
| 11 | ხარჯები | 2 | 7000 | 3200 | 1 | | |
| | | | 3200 | 1250 | | | 3 |
| 111 | შრომის ანაზღაურება | 21 | 7100 | 3250 | 1 | | |
| | | | 3250 | 1250 | | | 3 |
| 1111 | ხელფასები | 211 | 7110 | 3250 | 1 | | |
| | | | 3250 | 1250 | | | 3 |
| 11111 | ხელფასები ფულადი ფორმით | 2111 | 7111 | 3250 | 1 | | |
| | | | 3250 | 1250 | | | 3 |
| 111111 | თანამდებობრივი სარგო | | 7111 | | | | |
| 1111111 | თანამდებობრივი სარგო | 21111 | 7111 | 3251 | 1 | | |
| 1111112 | დაკავებები | | 3251 | 3200 | | | |
| 11111121 | საშემოსავლო | | 3251 | 3243 | | 2 | |
| 11111122 | დაზღვევა | | 3251 | 3257 | | 2 | |
| 11111123 | ალიმენტი | | 3251 | 3257 | | 2 | |
| 11111124 | დანაკლისი | | 3251 | 3257 | | 2 | |
| 11111125 | პროფკავშირი | | 3251 | 3257 | | 2 | |
| 11111126 | კორპორატიული | | 3251 | 3257 | | 2 | |
| 1111113 | თანამდებობრივი სარგო | 21111 | 3251 | 1250 | | | 3 |
| 11111123 | დაკავებები | | 3200 | 1250 | | | |
| 111111213 | საშემოსავლო | 21111 | 3243 | 1250 | | | 3 |
| 111111223 | დაზღვევა | 21111 | 3257 | 1250 | | | 3 |
| 111111233 | ალიმენტი | 21111 | 3257 | 1250 | | | 3 |
| 111111243 | დანაკლისი | 21111 | 3257 | 1250 | | | 3 |
| 111111253 | პროფკავშირი | 21111 | 3257 | 1250 | | | 3 |
| 111111263 | კორპორატიული | 21111 | 3257 | 1250 | | | 3 |

ცხრილი 1. ცნობარის ნიმუში

კანონმდებლობით განსაზღვრული ფორსმაჟორული გარემოებების დადგომისას, საჭიროებისამებრ, საქართველოს ფინანსთა მინისტრი გამოსცემს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს სისტემის გამოყენების შეზღუდვისა და მატერიალური დოკუმენტების გამოყენების შესახებ.

5.2. „სახელმწიფო ფინანსების მართვაში გამოცდილების გაზიარების და ერთობლივად სწავლების“ პროგრამა (PEMPAL - Public Expenditure Management Peer Assisted Learning)

PEMPAL-ი მსოფლიო ბანკის მიერ დაფუძნებული გაერთიანებაა, რომელსაც საფუძველი ჩაეყარა მსოფლიო ბანკისა და დიდი ბრიტანეთის საერთაშორისო განვითარების დეპარტამენტის მიერ. მოცემული განპირობებული იყო რიგი სახელმწიფოების მხრიდან რესურსების განკარგვის არაეფექტიანობით. ამასთან, საჯარო ფინანსების მართვის ინსტიტუციური მექანიზმები გამჭვირვალებისა და პროდუქტიულობის თვალსაზრისით აშკარა დახვეწას საჭიროებდა.¹⁷

მსოფლიო ბანკის პროფესონალური პლატფორმა სახელმწიფო ფინანსების მართვის სფეროში ცოდნის გაზიარებისთვის, რომელმაც სტარტი აიღო 2006 წელს, აერთიანებს ევროპის და ცენტრალური აზიის რეგიონის 23 ქვეყანას. პროგრამის ფარგლებში საქმიანობის რეალიზება უზრუნველყოფილია პრაქტიკოსი-სპეციალისტების სამი თემატური საზოგადოების მეშვეობით და მოიცავს სამ ძირითად ფუნქციონალურ მიმართულებას: ბიუჯეტი, ხაზინა და შიდა აუდიტი. პროგრამა წევრი ქვეყნების სახელმწიფო ფინანსების მართვის პრიორიტეტებზე ფოკუსირებას უზრუნველყოფს.

PEMPAL-ით მიღებულ ცოდნას წევრი ქვეყნები იყენებენ სახელმწიფო ფინანსების მართვის რეფორმის სტრატეგიების და გეგმების შემუშავებაში, რეფორმის სამართლებრივ ჩარჩოს გაუმჯობესებაში, ბიზნესპროცესების დახვეწაში, მეთოდოლოგიებისა და ინფორმაციული სისტემების გაუმჯობესებაში, ასევე სახელმწიფო ფინანსების მართვის სფეროში მომუშავეთა კვალიფიკაციის ამაღლებაში.

პროგრამის ძირითადი მიზანია სახელმწიფო ფინანსების მართვის გაუმჯობესებული სისტემების მეშვეობით, პროგრამის წევრი ქვეყნების მთავრობებისთვის, სახელმწიფო სახსრების გამოყენების ეფექტიანობის და შედეგების ამაღლების ხელშეწყობა. პროგრამის ძირითადი მიმართულებებია: პროგრამულ-მიზნობრივი ბიუჯეტირება, შიდა აუდიტის განვითარება; საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენება ბიუჯეტირებაში და სახაზინო ოპერაციებში; სახელმწიფო სექტორში ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება; ლიკვიდობის მართვა და სახაზინო კონტროლი; ხაზინის ფუნქციები და უფლებამოსილებები.

¹⁷ <https://pifc.gov.ge/>

5.3. პროგრამა - ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება სახელმწიფო სექტორში (PULSAR -The Public Sector Accounting and Reporting Program)

მსოფლიო ბანკის 2017 წელს დაწყებული სახელმწიფო სექტორში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების პროგრამა PULSAR-ი, რეალიზდება რეგიონების და მისი ცალკეული ქვეყნების დონეზე. მასში მონაწილეობენ ევროპისა და ცენტრალური აზიის რეგიონის 13 ქვეყანა, მათ შორის საქართველო. პროგრამის მიზანია ხელი შეუწყოს ბუღალტრული აღრიცხვის და ფინანსური ანგარიშგების სრულყოფას საჯარო სექტორში, სახელმწიფო ორგანოების საქმიანობის ანგარიშვალდებულების, გამჭვირვალების და ეფექტიანობის ამაღლებას საერთაშორისო სტანდარტებისა და მოწინავე პრაქტიკის შესაბამისად; ხელს უწყობს სტრატეგიისა და რეფორმების „გზამკვლევის“ შემუშავებაში, აგრეთვე ეხმარება გაუმჯობესებული და გადამუშავებული საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების, საერთაშორისო სტანდარტების, მართვის ელექტრონული სისტემებისა და ინსტრუმენტების განსაზღვრასა და დანერგვაში. მონაწილე ქვეყნები, რომლებსაც მოიცავს პროგრამა, იყენებენ რეგიონალური თანამშრომლობის პლატფორმებს და აგზავნიან თავიანთ მოსაზრებებს პროგრამის ფარგლებში შექმნილ ორ სპეციალიზებულ საზოგადოებაში, რომლებიც დაკავებული არიან ფინანსური ანგარიშგებისა და განათლების სისტემებით.

სხვადასხვა მიზნისათვის ანგარიშთა სრული (ე. წ. ყოველმხრივი) გეგმის განახლებისა და შემუშავებაში, პროექტში მონაწილე ქვეყნების დასახმარებლად, მოწინავე პრაქტიკის ბაზაზე, პროგრამის ფარგლებში ნიმუშის სახით მომზადდა მრავალფუნქციური ანგარიშთა გეგმა.

ანგარიშგების სხვადასხვა მიზნებისათვის არსებობს ანგარიშთა გეგმის შემუშავებისადმი სხვადასხვა მიდგომა. აღნიშნული კი წარმოადგენს ერთ მთლიან გადაწყვეტილებას, რომელიც იძლევა მათი ინტეგრირების საშუალებას; იძლევა ყოველმხრივ ინფორმაციას სახელმწიფო სექტორში აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგების შემუშავებისათვის და ამავდროულად იძლევა ინფორმაციას ანგარიშგების სხვა მრავალი მიზნისათვის, როგორც არის სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკის (სფს) ანგარიშების მომზადება.

მიუხედავად იმისა, რომ სსბასს და სფს-ის მიხედვით ანგარიშგებები ორიენტირებულია სხვადასხვა მიმართულებაზე და აქვთ მნიშვნელოვანი კონცეპტუალური განსხვავებები, მრავალფუნქციური ანგარიშთა გეგმის გამოყენება არის ერთ-ერთი გზა ამ განსხვავებების დაძლევისათვის, სსბასს-ის შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების გამარტივებისათვის, აგრეთვე სფს-ის საფუძველზე ფინანსური ანგარიშის შემუშავებისათვის, რასაც მოითხოვს საერთაშორისო სავალუტო ფონდის სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკის 2014 წლის სახელმძღვანელო - ინსტრუქცია, ასევე სხვა მიზნებისათვის მონაცემების წარსადგენად, ბიუჯეტის შემუშავების ჩათვლით და საჯარო სექტორის ერთეულების საქმიანობის შედეგების ასახვისა და მმართველობითი ანგარიშების შემუშავებისათვის. დოკუმენტში აღწერილია მრავალფუნქციური ანგარიშთა გეგმის გამოყენების სტრუქტურა და შესაძლებლობები, და

აგრეთვე განხილულია მისი შემუშავების ზოგიერთი კონკრეტული ასპექტი. მიუხედავად იმისა, როგორც არის მითითებული, გეგმა სრულად არ აკმაყოფილებს ამას იმ ქვეყნის საჯარო სექტორის სპეციფიკის მოთხოვნებს, იგი უპასუხებს ძირითადი მოთხოვნების უმეტესობას, ამიტომ ნებისმიერ ქვეყანას შეუძლია გამოიყენოს იგი საწყის ნიმუშად, რათა შემდგომში სრულყოს და მოახდინოს ადაპტირება საკუთარი სრული ანგარიშთა გეგმის შემუშავებისათვის, რომელიც უპასუხებს ამ ქვეყნის კონკრეტულ მოთხოვნებს ანგარიშების სფეროში.

ნიმუში

მრავალფუნქციური ანგარიშთა გეგმის საბაზო სტრუქტურები უნდა მოიცავდეს ანგარიშთა შემდეგ კლასებს (ცხრილი 2.):

| კლასები | მოკლე დახასიათება |
|---|--|
| კლასი 0. ფულადი სახსრების საწყისი ნაკადები | ანგარიშები, რომლებიც ასახავს ფულადი სახსრების გადინებას ბიუჯეტის ხარჯების ფარგლებში |
| კლასი 1. საბრუნავი აქტივები | ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშების ანგარიშები |
| კლასი 2. არასაბრუნავი აქტივები | |
| კლასი 3. წმინდა აქტივები | |
| კლასი 4. მიმდინარე ვალდებულებები | |
| კლასი 5. გრძელვადიანი ვალდებულებები | |
| კლასი 6. შემოსულობები | ფინანსური საქმიანობის შედეგების შესახებ ანგარიშების ანგარიშები |
| კლასი 7. ხარჯები | |
| კლასი 8. დანახარჯები (თვითღირებულება) | მართველობითი ანგარიშების ანგარიშები |
| კლასი 9. ფულადი სახსრების შემოსული ნაკადები | ანგარიშები, რომლებიც ასახავს ფულადი სახსრების რეალურ შემომავალ ნაკადებს ბიუჯეტის შემოსავლებიდან |
| კლასი B0 ბიუჯეტით გათვალისწინებული გამავალი ფულადი ნაკადები | ბალანსგარეშე ანგარიშები, რომლებიც ასახავს ბიუჯეტით გათვალისწინებულ ხარჯებს და მათზე გაანგარიშებებს |
| კლასი B9 ბიუჯეტით გათვალისწინებული შემომავალი ფულადი ნაკადები | ბალანსგარეშე ანგარიშები, რომლებიც ასახავს ბიუჯეტით გათვალისწინებულ შემოსავლებს და მათზე გაანგარიშებებს |
| კლასი F ბალანსგარეშე ანგარიშები | სხვა დანარჩენი ბალანსგარეშე ანგარიშები (B0 და B9 კლასების გარდა) |

ცხრილი 2. ანგარიშთა კლასები

ანგარიშთა გეგმა წარმოადგენს კლასებს, ანგარიშებს და სუბანგარიშებს, მაგრამ არ იძლევა ანგარიშების ამომწურავ სიებს. პროგრამით რეკომენდირებულია, რომ ყველა ქვეყანამ უნდა მოახდინოს მრავალფუნქციური ანგარიშთა გეგმის ადაპტირება საკუთარი ქვეყნის პირობებისა და მოთხოვნების გათვალისწინებით. ასევე შემოთავაზებულია, რომ ორგანიზაციებს უნდა ჰქონდეთ შესაძლებლობა გარკვეულ დონემდე დამოუკიდებლად შექმნან და დაარედაქტირონ სუბანგარიშები, რათა უზრუნველყონ მრავალფუნქციური ანგარიშთა გეგმის უფრო მოქნილი გამოყენება.

საჯარო სექტორის ბუღალტრულ აღრიცხვის მნიშვნელოვანი და რეალისტური რეფორმების მისაღწევად, მნიშვნელოვანია ბუღალტრული აღრიცხვის პირობების საფუძვლიანი გაგება ქვეყნის საჯარო სექტორში. ამ მიზნით პროგრამის ფარგლებში მომზადდა ბენეფიციარ ქვეყნებში საჯარო სექტორის აღრიცხვა და ანგარიშგების შეფასების დოკუმენტი. ამ კვლევაში გაანალიზებულია PULSAR ცამეტი ბენეფიციარი ქვეყნის (მათ შორის საქართველოს) საჯარო სექტორის სააღრიცხვო გარემო ძლიერი მხარეების, გამოწვევებისა და შესაძლებლობების დადგენის გზით. ასევე მომზადდა ანგარიშგების ინსტრუმენტების გაუმჯობესების ანგარიში საჯარო სექტორში.

ანგარიში საჯარო სექტორის ფინანსური ანგარიშგების ინსტრუმენტების გაუმჯობესების შესახებ შემუშავებული იქნა საჯარო სექტორის ფინანსური მენეჯმენტის გაუმჯობესების ხელშეწყობის მიზნით. დოკუმენტი საშუალებას იძლევა: ა) სისტემატურად შეგროვდეს ინფორმაცია ქვეყნის საჯარო სექტორის ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურის, მათ შორის, საჯარო სექტორში არსებული ბუღალტრული გარემოს შესახებ; და ბ) საჯარო სექტორის აღრიცხვის სტანდარტებსა და ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს (IPSAS) შორის არსებული განსხვავებების შეფასებას, რომელიც აღიარებულია საჯარო სექტორში ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო ეტალონური სტანდარტებით.

PULSAR ის საგანმანათლებლო პროდუქტებია:

- ტექნიკური ჩანაწერი ბალანსის მიდგომასთან დაკავშირებით;
- ტექნიკური ჩანაწერი აქტივების მართვის შესახებ;
- საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის რეფორმის მამოძრავებელი ძალა - საუკეთესო პრაქტიკის დოკუმენტი კონკრეტული მაგალითებით.

5.4. თანამედროვე ტექნოლოგიების გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში

კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების გამოყენება აღრიცხვასა და აუდიტში საკმაოდ ფართოა, სამუშაოს ყველა სფეროში არის პრივილეგია ხელით შესასრულებელ სამუშაოსთან შედარებით.

აუდიტორული შემოწმების დაგეგმვისა და ჩატარებისათვის გამოიყენება შემოწმებული ეკონომიკური სუბიექტის მონაცემთა ბაზის არა კომპიუტერული ფაილები, არამედ ცალკეული ანგარიშგების ფორმები, რომელიც გენერირდება საბუღალტრო პროგრამებით და მზადაა გამოსული ინფორმაციის დასაბეჭდად. მოცემული ინფორმაცია წარმოდგენილი უნდა იყოს არა ფურცელზე, არამედ ტექსტური ფაილების სახით, რომელიც აფორმირებს გამოყენებულ საბუღალტრო პროგრამებს. ამის შემდეგ ელექტრონული სახით მიღებული ინფორმაცია საჭიროების შემთხვევაში მუშავდება ყველასათვის ხელმისაწვდომი პროდუქტით, კერძოდ კი, Microsoft Office-ით. მეთოდის ღირსებად შეიძლება ჩაითვალოს:

- უნივერსალურობა;
- ეფექტურობა;
- აუდიტორულ საქმიანობაში ნორმატიულ აქტებთან დაკავშირებით წინააღმდეგობების არსებობა.

მეთოდის ნაკლოვანებაა ის, რომ გარკვეული სირთულეები წარმოიქმნება შემოწმებული ეკონომიკური სუბიექტის ანალიტიკურ აღრიცხვასთან მუშაობაში. ამასთან ერთად აუცილებლად უნდა აღვნიშნოთ, რომ პროგრამული პროდუქტების მთელი რიგი, გატარების ჟურნალების მიღების საშუალებას იძლევა, რომელშიც ანალიტიკური აღრიცხვის ველია. ასეთი სახის ჟურნალებთან მუშაობისას ამ მეთოდის შესაძლებლობები მნიშვნელოვნად ფართოა.

აღწერილი მეთოდიკა შეიძლება ჩამოვაყალიბოთ რამდენიმე ეტაპად: შემოწმებული ეკონომიკური სუბიექტის შესახებ მონაცემების მიღება ელექტრონული სახით; მიღებული მონაცემების დამუშავება და მათი სრულყოფაში მოყვანა შემდგომი სამუშაოების შესასრულებლად; მონაცემთა წარმოდგენა შემაჯამებელი ცხრილების სახით.

დღეისათვის საბუღალტრო აღრიცხვის კომპიუტერული პროგრამების ბაზარზე არსებობს მრავალი პროგრამა, რომლებიც ერთმანეთისგან განსხვავდება სხვადასხვა მახასიათებლებით. მაგრამ ყველა პროგრამის წინაშე დგას ერთი ამოცანა - დაეხმაროს მომხმარებელს ეფექტურად აწარმოოს ორგანიზაციის საბუღალტრო საქმიანობა. დღესდღეობით ბაზარზე გავრცელებულია როგორც საქართველოში წარმოებული, ისე უცხოური წარმოების პროგრამები. საქართველოში გავრცელებული რუ-

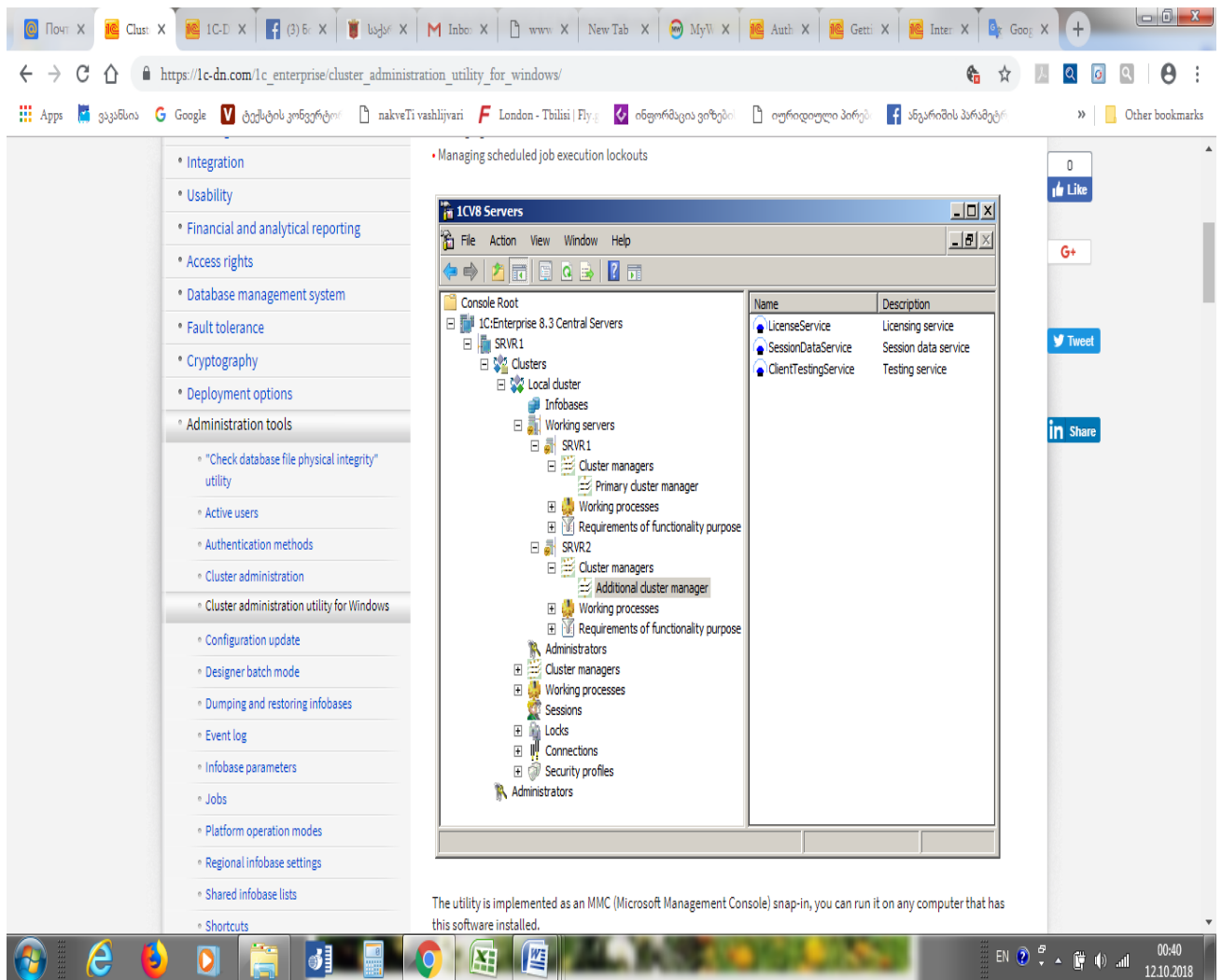
სული წარმოების პროგრამებია: ინფო ბუღალტერი, 1C: საწარმო; გავრცელებული უცხოური წარმოების პროგრამები არის Microsoft Dynamics NAVISION 5.0, Microsoft Office Accounting Professional 2009. გავრცელებული ქართული წარმოების პროგრამებია: დარიექსი, პროგრამა „Fina“, ორისი, ბალანსი, პროგრამული უზრუნველყოფა - მართვის ავტომატიზებულ სისტემათა კომპლექსი „აპექსი“, SuperFin, ინფო საწარმო.

პროგრამა “1C: საწარმო”. პროგრამა 1 C: ბუღალტერია წარმოადგენს უნივერსალურ საბუღალტრო პროგრამას და განკუთვნილია საბუღალტრო მონაცემების შესატანად სხვადასხვა განყოფილებაში ელექტრონული სახით. „1C“-რეალიზებულია ისეთი სხვადასხვა პროგრამული და აპარატურული პლატფორმებისათვის, როგორცაა: DOS, Windows, Windows 95, Macintosh (1996 წლიდან), Power Macintosh (1996 წლის ზაფხულიდან). არსებობს სისტემის რამდენიმე მოდიფიკაცია: საბაზო, პროფესიული (შედარებით რთული საბუღალტრო ამოცანების შესასრულებლად, რომლებიც მოიცავს საწარმოს სამეურნეო საქმიანობას), ქსელური (1996 წლიდან რეალიზებულია ტექნოლოგია კლიენტი/სერვერი).

ფირმა „1C“ წარმოადგენს ბაზარზე თავის სიახლეს, სახელწოდებით „1C: საწარმო“. ეს პროგრამული უზრუნველყოფა წარმოადგენს უნიკალურ სისტემას აღრიცხვის ავტომატიზებისათვის ვაჭრობის, სასაწყობო მეურნეობისა და საწარმოო საქმიანობის მსგავს დარგებში. იგი შემუშავებულია ახალ ტექნოლოგიურ პლატფორმაზე პირობითი სახელწოდებით V7, რომელიც მოიცავს მონაცემთა ბაზასთან მუშაობის საშუალებებს, ჩამონტაჟებულ დაპროგრამების ენას, დიალოგთა ფორმის რედაქტორს და ტექსტურ რედაქტორს, დავალებათა დამუშავების ერთიან მექანიზმს. „1 C: საწარმო“-ს ბაზაზე შემუშავებულია გადაწყვეტილებების ფართო სპექტრი. ამა თუ იმ დარგების ამოცანების გადაწყვეტის ხარისხზე კონცენტრირების საშუალება, საინფორმაციო-ტექნოლოგიური მხარდაჭერა და „1 C: საწარმო“-ს ტიპური კონფიგურაციის გამოყენება უზრუნველყოფს მუშაობის ეფექტურობას პროგრამული და აპარატურული უზრუნველყოფის სერტიფიცირების „1 C: საწარმო“ კომპლექსთან თანხვედრის მიმართულებით.

„1C: საწარმო“ შესაძლებელია გამოყენებული იქნას როგორც ავტონომიურად სასაქონლო ნაკადების ბუღალტრული ანგარიშგების გამოყენების გარეშე, ასევე „1C: ბუღალტერია“ პროგრამულ უზრუნველყოფასთან ერთად ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებზე საქონლის მოძრაობის სარეგისტრაციოდ.

„1C: საწარმოს“ პაკეტში არსებობს სავაჭრო აპარატურის (საკასო აპარატების, შტრიხ-კოდების, სკანერების) მხარდაჭერის საშუალებები.



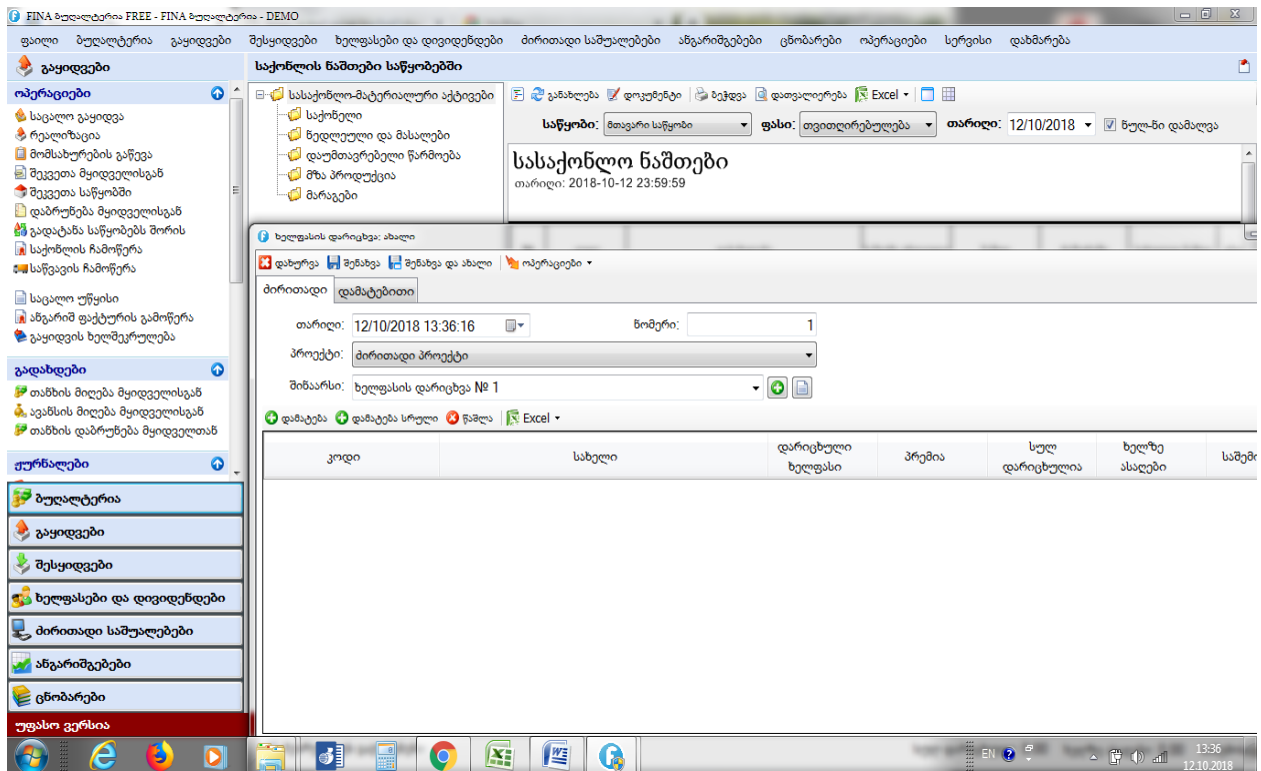
პროგრამა “დარიექსი” ქმნის პროგრამულ გადაწყვეტილებებს სხვადასხვა სფეროს ბიზნესისათვის, დაწყებული საცალო და საბითუმო ვაჭრობიდან, დამთავრებული წარმოებით და დისტრიბუციით. მათი პროგრამული პროდუქტი მოიცავს ყველა ძირითადი ბიზნეს პროცესების ავტომატიზაციას, როგორცაა შეკვეთები, გაყიდვა, წარმოება, ფინანსების მართვა და ადმინისტრირება.

პროგრამა „დარიექსი” შედგება რამდენიმე მოდულისგან, რომელიც მუშაობს შესაბამისი ლიცენზიის პაკეტის ჩართვის შემთხვევაში. მომხმარებელი თავად ირჩევს მისთვის საჭირო ლიცენზიების პაკეტებს და პროგრამაც შესაბამისად მუშაობს ამ არჩევანის გათვალისწინებით. მომხმარებელს შეუძლია უკვე მუშაობის პროცესში არსებულ პაკეტებს დაუმატოს ახალი ლიცენზიის პაკეტი და მიმდინარე მონაცემებით განაგრძოს მუშაობა.

| ანგარიში | დასახელება | მოკლე დასახელება | კომენტარი | დონ ტიპი | მულტივალუტა | გახსნის თარიღი |
|----------|--|--|-----------|----------|-------------------------------------|----------------|
| 1000 | მიმდინარე აქტივები | Current assets | | 1 | <input checked="" type="checkbox"/> | |
| 1100 | წაღი ფული სალაროში | Cash on Hand | | 2 | <input checked="" type="checkbox"/> | |
| 1110 | წაღი ფული ეროვნულ ვალუტაში | Cash on hand national currency | | 3 | <input checked="" type="checkbox"/> | |
| 1120 | წაღი ფული უცხოურ ვალუტაში | Cash on hand foreign currency | | 3 | <input checked="" type="checkbox"/> | |
| 1200 | ფული საბანკო ანგარიშებზე | Cash in Bank | | 2 | <input checked="" type="checkbox"/> | |
| 1210 | ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში | Bank - national currency (resident banks) | | 3 | <input checked="" type="checkbox"/> | |
| 1220 | უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში | Bank - foreign currency (resident banks) | | 3 | <input checked="" type="checkbox"/> | |
| 1230 | უცხოური ვალუტა არარეზიდენტ ბანკში | International Bank-foreign currency | | 3 | <input checked="" type="checkbox"/> | |
| 1290 | ფული სხვა საბანკო ანგარიშებზე | Cash on other bank account | | 3 | <input checked="" type="checkbox"/> | |
| 1300 | მოკლევადიანი ინვესტიციები | Short - term investments | | 2 | <input checked="" type="checkbox"/> | |
| 1310 | მოკლევადიან ინვესტიციებში საწარმო ფასიან ქაღალდე... | Marketable securities | | 3 | <input checked="" type="checkbox"/> | |
| 1320 | მოკლევადიან ინვესტიციებში სახელმწიფო ფასიან ქაღალდე... | Government securities | | 3 | <input checked="" type="checkbox"/> | |
| 1330 | გრძელვადიან ინვესტიციების მიმდინარე ნაწი... | Current portion of long-term investments | | 3 | <input checked="" type="checkbox"/> | |
| 1390 | სხვა მოკლევადიანი ინვესტიციები | Other short - term investments | | 3 | <input checked="" type="checkbox"/> | |
| 1400 | მოკლევადიანი მოთხოვნები | Receivables | | 2 | <input checked="" type="checkbox"/> | |
| 1410 | მოთხოვნები მოწოდებდან და მომსახურებ... | Accounts receivable - trade | | 3 | <input checked="" type="checkbox"/> | |
| 1415 | საეჭო მოთხოვნების კორექტირება | Allowance for doubtful debts | | 3 | <input checked="" type="checkbox"/> | |
| 1420 | მოთხოვნები შეკავშირე საწარმოს მიმართ | Accounts receivable from subsidiaries | | 3 | <input checked="" type="checkbox"/> | |
| 1430 | მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ | Accounts receivable - employees | | 3 | <input checked="" type="checkbox"/> | |
| 1440 | მოთხოვნები ხელმძღვ. და სამეთვ.ორგ. წევრ. მიმართ | Accounts receivable-officers and directors | | 3 | <input checked="" type="checkbox"/> | |
| 1450 | მოთხოვნები პარტნიორებზე გაცემული სესხიდან | Acc. receivable-partn. on the loans issu | | 3 | <input checked="" type="checkbox"/> | |

პროგრამა „Fina“ დაფუძნებულია 2011 წელს. კომპანია FINA არის ერთ-ერთი წამყვანი და სწრაფად მზარდი კომპანია, რომელიც ქმნის და სთავაზობს მომხმარებელს ბიზნესის მართვისა და აღრიცხვის ეფექტურ პროგრამულ უზრუნველყოფას. პროგრამა „Fina“-ს პროდუქტებია: ბუღალტერია, ვაჭრობა, დისტრიბუცია, კაფე-რესტორანი, სასტუმრო, აუდიტი. საბუღალტრო პროგრამა „Fina“ გამოიყენება კაფეებში, დიდ საწყობებში, მაღაზიებში.

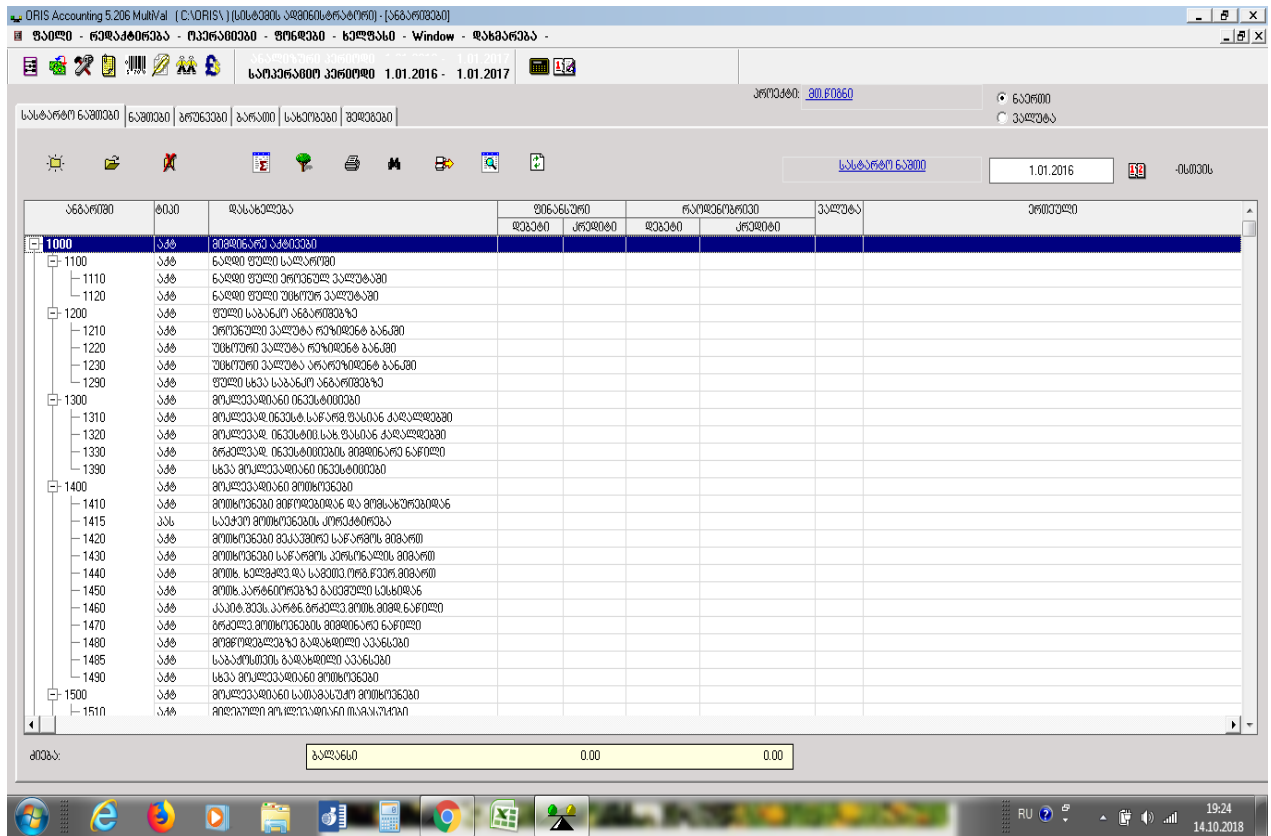
პროგრამა „Fina“-ს აუდიტის ფუნქციონალი გამოიყენება არის პროგრამაში შეყვანილი ინფორმაციის სიზუსტის სწრაფად შემოწმება: მიღებული ანგარიშ ფაქტურების დადარება პროგრამაში გატარებულ დოკუმენტებთან, მიღებული ზედნადებების ინფორმაციის დადარება პროგრამაში შეყვანილ ზედნადებებთან, შესყიდვის ფასების შედარება არასწორად მიღებული ზედნადების გატარების აღმოსაჩენად, შესყიდვის ფასების შედარება არასწორად მიღებული ზედნადების გატარების აღმოსაჩენად, ფისკალურ აპარატებზე ამორტყმული ჩეკების შედარება ერთიანად ყველა სალაროს და პერიოდის ჭრილში, გამოწერილი ზედნადებების დადარება ატვირთულ ზედნადებებთან, დაუსრულებელი ზედნადებების ავტომატური ძებნა, მიღებულ ზედნადებებში დღგ-ს ჩათვლის ველის შემოწმება პერიოდის მიხედვით, დებიტორებისა და კრედიტორების დღგ-ს გადამხდელობის სტატუსების პაკეტური შემოწმება, მომწოდებლებზე გადახდილი და გამოტოვებული დარიცხვის დოკუმენტების აღმოჩენა, დებიტორების და კრედიტორების, სალაროსა და ბანკის უარყოფით ბალანსში გაყვანილი შემთხვევების მოძებნა პერიოდის მიხედვით.



საქართველოში ერთ-ერთი პირველი კომპანია, რომელიც 1992 წელს დაარსდა კომპიუტერული პროგრამების წარმოების სფეროში არის კომპანია „ორისი“. კომპანიის სპეციალისტების მიერ შექმნილი იქნა შემდეგი პროგრამული პაკეტები: უნივერსალური საბუღალტრო და სამეურნეო საქმიანობის აღრიცხვის სისტემა - „ორის ბუღალტერია“, საფინანსო და ორგანიზაციული მართვის ინსტრუმენტალური სისტემა - "ორის მენეჯერი" და საცალო და საბითუმო ვაჭრობის სისტემა - Universe. სისტემები მუდმივად განახლებადია და გამოირჩევა სიმარტივით, საიმედოობითა და მოქნილობით.

ორის ბუღალტერიის სისტემის ძირითადი შესაძლებლობები და მომსახურება:

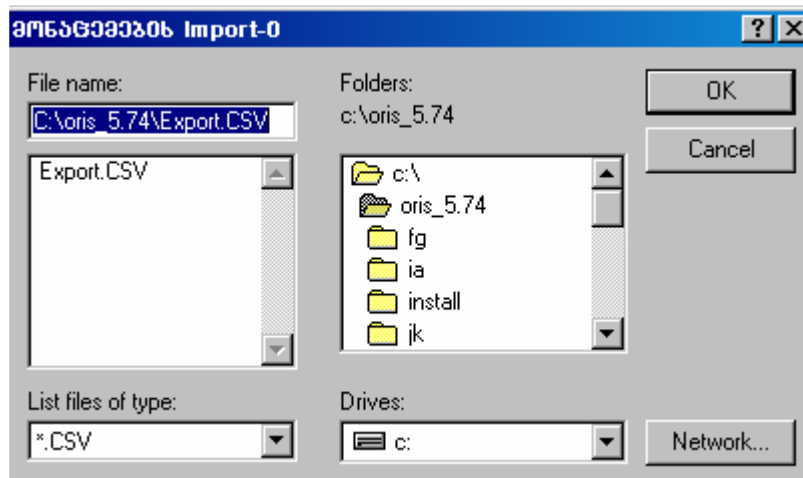
1. რამდენიმე ფირმის ბუღალტერიის გაძღოლა;
2. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით მუშაობა;
3. მრავალი მომხმარებლის (ქსელი) ერთდროულად მუშაობა;
4. სისტემაში სხვადასხვა მომხმარებლისთვის ფუნქციების განსაზღვრა და განაწილება;
5. მრავალვალუტიანობა;
- 6.სავალუტო კურსის ცვლილება დღის ჭრილში;
7. ავტომატური გადაფასებები სავალუტო ანგარიშებისთვის;



8. ფინანსური შედეგების მიღება სხვადასხვა ვალუტაში;
9. საოპერაციო და ანალიზური პერიოდის ცვლილების საშუალება;
10. პროექტები, ქვეპროექტები და მათი კონსოლიდაცია;
11. ანგარიშთა გეგმის (ძველი, საერთაშორისო და საბიუჯეტო) გაძღოლა;
12. საბუღალტრო გატარებები (სხვა გატარებებთან დაკავშირების შესაძლებლობა);
13. სამეურნეო ოპერაციისა და პირველადი საბუთების აღწერის შესაძლებლობები და სიმარტივე;
14. გატარებებისა და სამეურნეო ოპერაციების რეგისტრაცია შემსრულებლითა და თარიღით;
15. საგადასახადო ფორმების ავტომატური მიღება;
16. უწყისების მიღება ბრუნვის ნებისმიერი დიაპაზონისთვის;
17. ნაშთები, ბრუნვები, ანგარიშის ბარათები, ჟურნალ-ორდერები, ჭადრაკული უწყისები;
18. ინფორმაციის ფილტრაციის შესაძლებლობა;
19. პირველადი და გამომავალი სტანდარტული და არასტანდარტული ფორმების აწყობის საშუალებები უნიკალური პიქტოგრამული რედაქტორის გამოყენებით;
20. რაოდენობრივი აღრიცხვა;
21. ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა და მასთან დაკავშირებული ოპერაციები (ცვეთა, აფასება, ჩამოწერა);

22. ხელფასის უნივერსალური ქვესისტემა (დარიცხვების ავტომატური გატარებით);
23. ინვოისების მართვა;
24. შედეგების გრაფიკული სახით წარმოდგენა;
25. სამენოვანი (ქართულ-რუსულ-ინგლისური) ინტერფეისი;
26. სტანდარტულ პროგრამულ პაკეტებთან ინფორმაციის გაცვლა (მაგ.EXCEL);
27. ძეზნის სისტემის სიმარტივე და სიმძლავრე.

პროგრამაში არსებული „ექსპორტ-იმპორტის“ ფუნქცია იძლევა საშუალებას, არჩეულ იქნეს ექსპორტის ან იმპორტის ქვებრძანება. ექსპორტი — ამ ქვებრძანების საშუალებით შესაძლებელია გატარებების მთლიანი ნუსხა ან მონიშნული გატარებები გადატანილ იქნას ექსელის ფორმატში. ამავე ქვებრძანების საშუალებით შესაძლებელია გადატანილ იქნას გატარებები (მონიშნული ან მთლიანი ნუსხა) ერთი ბუღალტერიიდან მეორეში. იმპორტის ღილაკი კი საშუალებას იძლევა სხვადასხვა ბუღალტერიიდან გადმოვიტანოთ იმპორტირებისათვის ფაილებად გამზადებული გატარებები. ამისათვის მოვნიშნოთ ის გატარება, რომლის ქვევითაც გვსურს, რომ განთავსდეს ადრე ექსპორტირებული გატარება და დავაჭიროთ იმპორტის ღილაკს, რის შემდეგაც ეკრანზე გამოჩნდება „მონაცემების იმპორტის“ ფანჯარა.



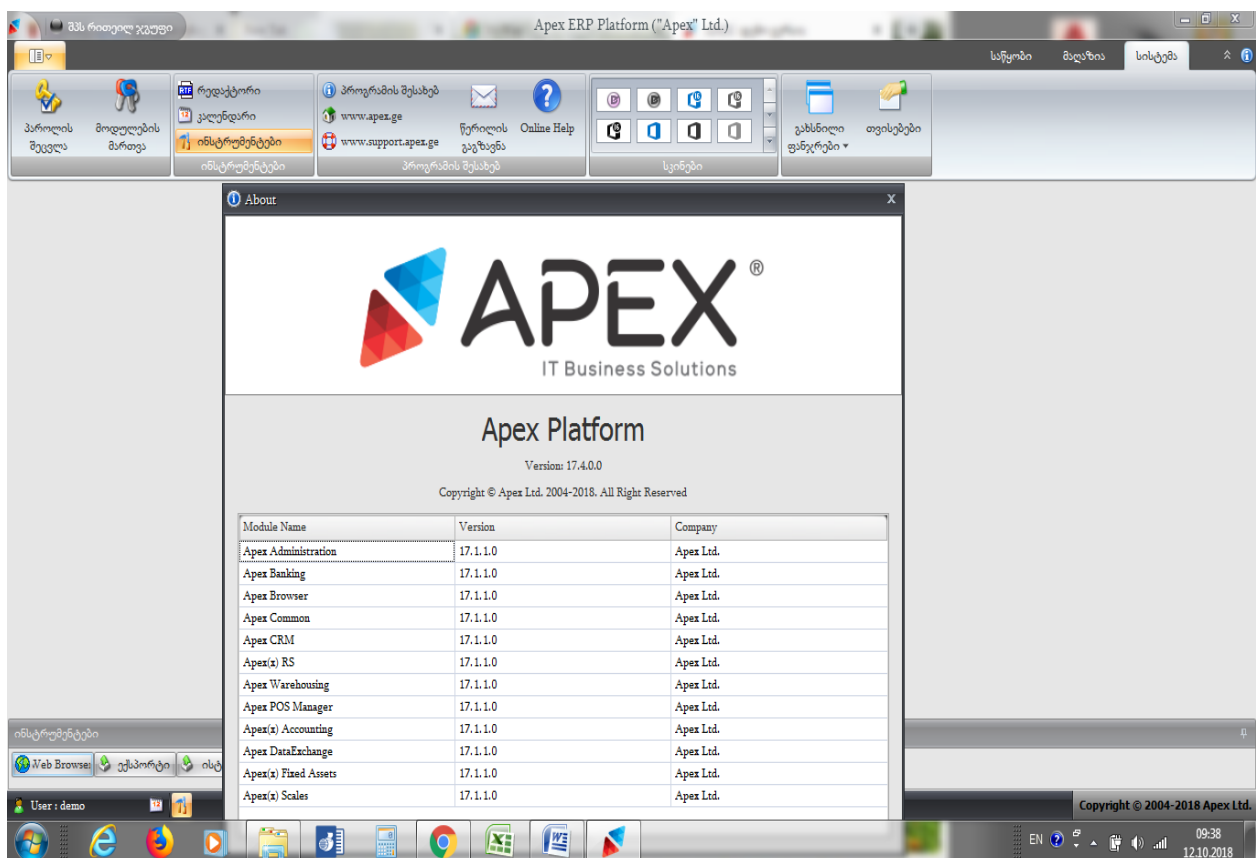
სისტემა საშუალებას იძლევა გატარებები ან ოპერაციები შესრულდეს, როგორც არჩეულ ბრუნვის პერიოდში, ასევე წარსულში და მომავალშიც. სისტემის საშუალებით შესაძლებელია ორგანიზაციის ფუნქციონირების სხვადასხვა მიმართულების ფინანსური, ანალიზური და ეკონომიკური აღრიცხვა. სისტემას თან ახლავს საქართველოში არსებული ანგარიშთა გეგმა. მიუხედავად ამისა, შესაძლებელია გახსნილი ან შესწორებული იქნას ნებისმიერი სხვა სტრუქტურის ანგარიში. სისტემა შეიცავს ოპერაციების აღწერის ინსტრუმენტალურ საშუალებას. ისევე როგორც გამოშვებული ფორმების გენერატორი, ისიც აღჭურვილია ოპერაციების აგების პიქტოგრამული სა-

შუალელებით (ფუნქციური დილაკებით), რომელთა საშუალებითაც მიიღწევა არა მარტო საბუღალტრო ოპერაციის აღწერა, არამედ ნებისმიერი ალგორითმი, რომელსაც უნდა უზრუნველყოფდეს აღსაწერი ოპერაცია.

პროგრამა „ბალანსი“ აღჭურვილია მოქნილი ოპერაციებით, თანამედროვე ინტერფეისით, დეკლარირებისა და სხვა დამხმარე ინსტრუმენტებით. როგორც კომპანიის წარმომადგენლები აცხადებენ - მძლავრი ანალიტიკური შესაძლებლობებითა და მობილური აპლიკაციით ბალანსი ძლიერი ინსტრუმენტია არა მხოლოდ საბუღალტრო აღრიცხვისათვის, არამედ მენეჯერული გადაწყვეტილებების მისაღებადაც.

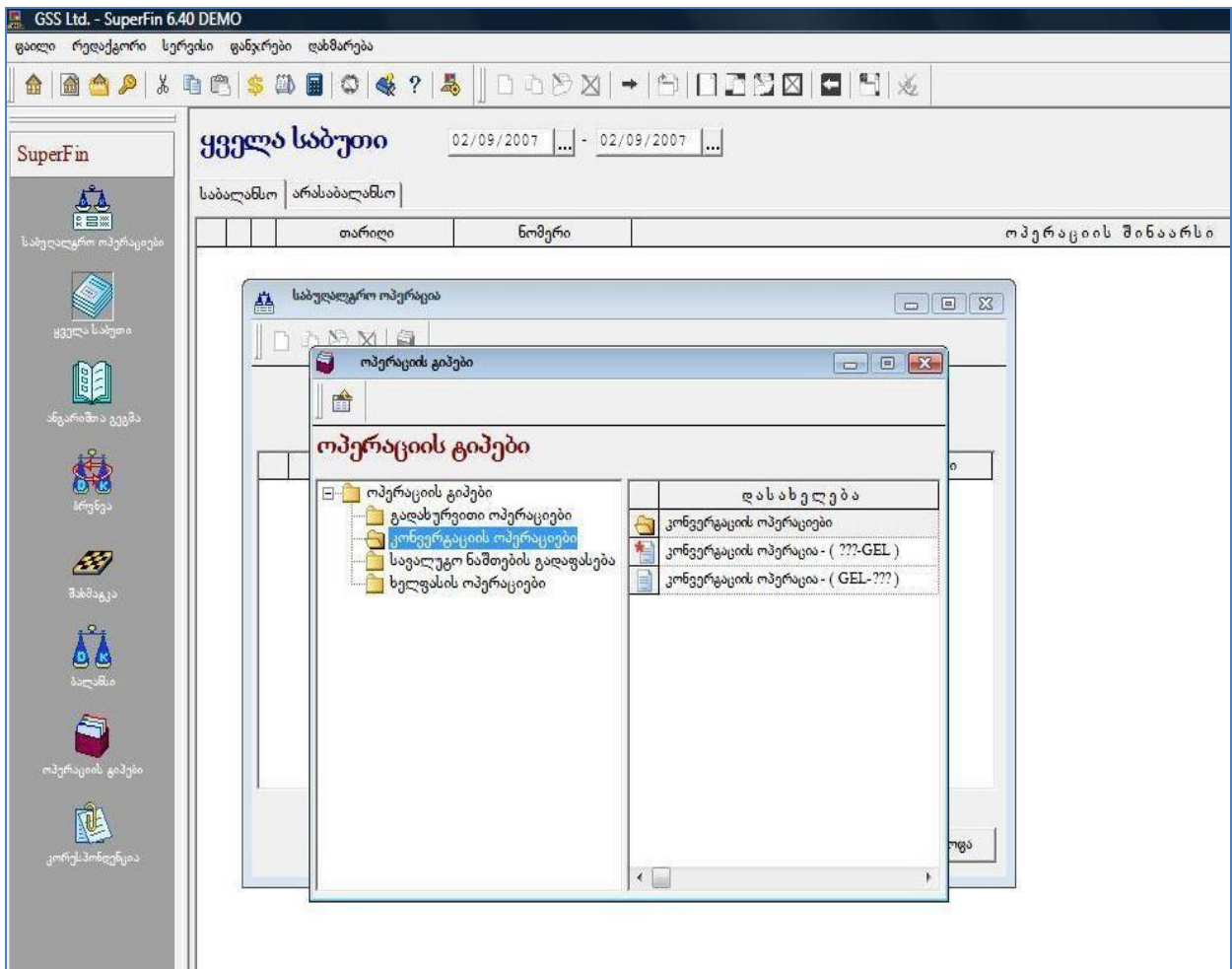
ბალანსი სხვა საბუღალტრო პროგრამებისგან განსხვავებით ხასიათდება უფრო ლამაზი და მარტივი ინტერფეისით, რაც მომხმარებელს აძლევს საშუალებას, რომ მარტივად აღიქვას, შეისწავლოს და ყოველდღიურად გამოიყენოს პროგრამა.

კომპანია აპექსის ჯგუფი 2004 წლიდან საწარმოო დაწესებულებების ავტომატიზაციის მიზნით ახორციელებს ბიზნესპროცესების მართვის ავტომატიზირებული სისტემების შექმნასა და დანერგვას. ამ კუთხით შეიქმნა **პროგრამული უზრუნველყოფა-მართვის ავტომატიზებულ სისტემათა კომპლექსი „აპექსი“**, რომელიც წარმოადგენს წარმოების, საცალო საბითუმო ვაჭრობისა და მომსახურების სფეროს ორგანიზაციებში აღრიცხვის, ანალიზისა და მართვის მძლავრ ინსტრუმენტს.



აპექსის პროდუქტის დანერგვის მთავარი ამოცანა მდგომარეობს იმაში რომ სისტემის დანერგვის შემდეგ მომხმარებლებს მიეცეთ კონკრეტული ამოცანებისა და სირთულეების გადაჭრის შესაძლებლობა. ბიზნესპროცესების მართვის პროგრამული გადაწყვეტილებები მენეჯმენტს საშუალებას აძლევს: ეფექტურად გამოიყენოს შრომითი რესურსები; ოპერატიულად მიიღოს ბიზნეს ანალიზისა და მარკეტინგული კვლევისათვის საჭირო ინფორმაცია; ოპტიმიზაცია გაუკეთოს სასაქონლო მატერიალურ მარაგებსა და ფულად რესურსებს.

პროგრამა SuperFin განკუთვნილია სხვადასხვა პროფილისა და საკუთრების ფორმის საწარმოებისა და ორგანიზაციების ეკონომიკური საქმიანობის, ბუღალტერიის ავტომატიზაციისათვის. პროგრამა სრულყოფილად მოიცავს სასაქონლო მატერიალური მარაგების, ძირითადი საშუალებებისა და ხელფასის აღრიცხვის მოდულებს. შესაძლებელია ოპერაციებისა და ნაშთების სხვადასხვა ვალუტაში აღრიცხვა. პროგრამაში მხოლოდ პირველადი ინფორმაციის შეტანის საფუძველზე ავტომატურად მზადდება როგორც მთავარი წიგნი, ისე მრავალი სახის სინთეზური და ანალიზური ანაგრიშგება.



პროგრამაში შესაძლებელია MS Excel ფაილიდან სხვადასხვა სახის ინფორმაციის იმპორტი. კერძოდ, ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურის, ანგარიშთა საწყისი ნაშთების, საქონლისა და ფასეულობების ჩამონათვალის, მათი საწყისი ნაშთების, საქონლის საცალო შეძენისა და რეალიზაციის ოპერაციების, მომსახურე პერსონალის სიის, სამეურნეო (საბუღალტრო) ოპერაციების და სხვა სახის ინფორმაციის იმპორტი. ნებისმიერი პროგრამიდან ინფორმაციის **SuperFin** – ში გადმოტანა ძალიან მარტივად ხდება.

პროგრამას აქვს RS.GE – თან სრული სინქრონიზაცია, რაც გულისხმობს: სუპერფინში გამოწერილი საბუთების ატვირთვის; RS.GE–დან გაგზავნილი / მიღებული საბუთების პროგრამაში ჩამოტვირთვის; პროგრამასა და RS.GE–ს შორის საბუთების შედარებას და სხვაობების აღმოჩენას.

პროგრამას **SuperFin** აქვს საბუღალტრო აღრიცხვის საბიუჯეტო ვერსია, სადაც ჩაშენებულია შესაბამისი ანგარიშთა გეგმა და გათვალისწინებულია შესაბამისი მარეგულირებელი ნორმატიული აქტების მოთხოვნები.

საბუღალტრო-სასაწყობო კომპიუტერული პროგრამა „**ინფო ბუღალტერი**“ შეიქმნა მოსკოვში, რუსეთის მეცნიერებათა აკადემიის ინფორმატიკის პრობლემების ინსტიტუტის ბაზაზე დაარსებული ფირმის - „Информатик“-ის მიერ. მის შექმნას და შემდგომ განვითარებას საფუძვლად დაედო კარგად მოფიქრებული კონცეფცია. გამოცდილი მეცნიერებისა და ახალგაზრდა ნიჭიერი პროგრამისტებისაგან შემდგარმა კოლექტივმა შეძლო მსოფლიოს წამყვანი კომპიუტერული ფირმების სტანდარტების დონის და ხარისხის პროგრამული პროდუქტის შექმნა.

პროგრამის პოპულარობა განაპირობა მისმა ისეთმა თვისებებმა, როგორცაა: გააზრებულობა, უნივერსალურობა, მოქნილობა, საიმედოობა, მოხერხებულობა. საქართველოში ეს პროგრამა ჯერ კიდევ მისი ქართული ვერსიის შექმნამდე, 1997 წელს გამოჩნდა. საქართველოს ბაზარზე რუსული პროგრამის გამოჩენა განაპირობა იმან, რომ ადგილობრივი პროგრამები, რომლებიც DOS ოპერაციული გარემოსთვის იყვნენ დაწერილი, ვერ პასუხობდნენ მომხმარებელთა გაზრდილ მოთხოვნილებებს.

„ინფო ბუღალტერი“ - აპრობირებული თანამედროვე პროგრამაა, რომელიც თანაბრად კარგია ბუღალტრებისათვის, აუდიტორებისათვის და ფინანსური მენეჯერებისათვის. მას აქვს პრაქტიკულად ისეთი შესაძლებლობები, როგორცაა:

- ბალანსისა და მოგება-ზარალის ანგარიშის ავტომატური შევსება;
- ნებისმიერი საგადასახადო დეკლარაციისა და პირველადი დოკუმენტის ავტომატური ან ნახევრადავტომატური მომზადება და დაბეჭდვა;
- ბუღალტრული გატარებების შეყვანის ალტერნატიული შესაძლებლობები, მათ შორის ავტომატური ფორმირება პირველადი დოკუმენტების შევსებისას ან არჩევა ტიპური ოპერაციებიდან;

- სამეურნეო ოპერაციების მრავალმხრივი ფილტრაცია ჟურნალში;
- ნებისმიერ ანგარიშზე მთავარი წიგნის, ბრუნვითი, ნაშთთა და ჭადრაკული უწყისების, მატერიალური ანგარიშისა და ჟურნალ-ორდერების ავტომატური შედგენა დროის ნებისმიერი პერიოდისათვის და ნებისმიერი დეტალიზაციით, მრავალდონიანი ანალიზური აღრიცხვით;
- სრული სასაწყობო აღრიცხვა;
- მულტისავალუტო აღრიცხვა ნაშთების ავტომატური გადაფასებით;
- ხელფასის დარიცხვა ნაზარდი ჯამით;
- ძირითადი საშუალებების ცვეთის დარიცხვა ფინანსური აღრიცხვის ნებისმიერი მეთოდით;
- ერთდროულად რამდენიმე ფირმის ბუღალტერიის წარმოება და მაღალი სწრაფ-ქმედება;
- ფაილების გაერთიანება და ბალანსების კონსოლიდაცია;
- მომუშავეთა უფლებებისა და ფუნქციების განსაზღვრა (ქსელურ ვერსიაში);
- ინფორმაციის ფერადი გრაფიკებისა და დიაგრამების სახით წარმოდგენა.

პროგრამა „ინფო ბუღალტერი“ მარტივად ექვემდებარება გარდაქმნებს და აქვს მოქნილი და დახვეწილი შიდა პროგრამირების ენა.

ქართული „ინფო ბუღალტერი“ იყო პირველი კომპიუტერული ბუღალტრული პროგრამა საქართველოში, რომელშიც დაინერგა აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები.

პროგრამა „ინფო ბუღალტერი“ მოიცავს შემდეგ ველებს და შესაძლებლობებს: პროგრამის გაშვება და სამუშაო ჟურნალის შექმნა; დაკარგული და დაზიანებული ჟურნალის ფაილების აღდგენა; რეკვიზიტები (აწყობა, დამატება, რედაქტირება, წაშლა) და განსაზღვრებები; ანგარიშთა გეგმა; ახალი ანგარიშის დამატება, წაშლა, რედაქტირება, კოპირება; საწყისი ნაშთები; სამეურნეო ოპერაციების ჟურნალი; სამეურნეო ოპერაციების ჟურნალების გაყოფა და გაერთიანება; ოპერაციები/ჟურნალი; ახალი სამეურნეო ოპერაციების ჟურნალის შექმნა ძველი ჟურნალის ბაზაზე; სამეურნეო ოპერაციების ჟურნალების გაერთიანება; სამეურნეო ოპერაციების გატარებები; ახალი ოპერაციების შეტანა ჟურნალში: ტიპური ოპერაციების გამოყენებით; ხელით; პირველადი დოკუმენტების შევსებით; პირველადი დოკუმენტები და მათი არქივები; უწყისების ფორმირება და მათი პარამეტრები ბრუნვითი უწყისი; ნაშთთა უწყისი; თანხის მოძრაობა; ჭადრაკული უწყისი; მატერიალური ანგარიში; მთავარი წიგნი; ჟურნალ-ორდერი; ჟურნალ-ორდერული უწყისი; ჟურნალ-ორდერული ფორმები; ფილტრი; ოპერაციების გაფილტვრა; ფილტრის ჩართვა; გრაფიკები და დიაგრამები; მონაცემთა ბაზა.

სხვა სახელით შესვლა, მიმდინარე ბაზასთან შეერთება სხვა სახელით, **ბაზის გასუფთავება**, მონაცემთა ბაზის ფაილების ოპტიმიზაცია.

კონტროლის და ანალიზის ინსტრუმენტები; ანგარიშების დათვალიერება (ნაშთები, ბრუნვები, ბარათი, სახეობები). პროგრამა „ინფო ბუღალტერის“ ინსტალაციის შემდეგ მანქანაში ჩაიტვირთება სტანდარტული ანგარიშთა გეგმა, სადაც შესაძლებელია როგორც ძველი, ისე ახალი ანგარიშთა გეგმის არჩევა. ნებისმიერი ანგარიშისათვის შესაძლებელია ქვეანგარიშების შექმნა.

თავდაპირველად ხდება საწყისი ნაშთების გადატანა. „ინფო ბუღალტერს“ ნაშთები გამოაქვს ანგარიშებისა და ქვეანგარიშების დეტალიზაციის ყოველ დონეზე. ნაშთების შეტანა შეიძლება პირდაპირ ანგარიშთა გეგმიდან. არითმეტიკული შეცდომის შემთხვევაში პროგრამა იძლევა შესაბამის შეტყობინებას.

პროგრამა „ინფო ბუღალტერი“ იძლევა საშუალებას დეტალური ინფორმაცია მივიღოთ ჩვენს მიერ არჩეულ ანგარიშებზე ბრუნვითი უწყისის საშუალებით. ბრუნვითი უწყისი წარმოადგენს ცხრილს, რომლის ყოველი სტრიქონი შეიცავს ანგარიშის კოდს, კოდის დასახელებას, პერიოდის დასაწყისისათვის სალდოს, პერიოდის ბოლოსათვის სალდოს და ბრუნვას.

ბრუნვითი უწყისი გვიჩვენებს ანგარიშების ნაშთებსა და ბრუნვებს საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში თანხობრივი ან რაოდენობრივ - თანხობრივი ფორმით.

ბრუნვით უწყისში ნებისმიერი ანგარიშისათვის შეგვიძლია ვიხილოთ: თანხის მოძრაობა, ჟურნალ-ორდერი, ჟურნალ-ორდერული უწყისი, მთავარი წიგნი, მატერიალური ანგარიში.

ნაშთთა უწყისში აისახება ნაშთები ანგარიშებზე საანგარიშო პერიოდის ბოლოს. შესაძლებელია უწყისების მიღება ბრუნვის ნებისმიერი დიაპაზონისათვის. სისტემაზე ბრუნვის ნებისმიერი დიაპაზონის მითითებით: წელი, კვარტალი, თვე ან პერიოდი თარიღიდან თარიღამდე, აცტომატურად გადაითვლება მითითებული დიაპაზონისათვის სასურველი ნებისმიერი უწყისი (ბრუნვითი უწყისი, ნაშთები, ანგარიშის ბარათები და სხვა, მათ შორის არასტანდარტული უწყისები).

სისტემა ერთდროულად უზრუნველყოფს, როგორც ფინანსურ, ასევე რაოდენობრივ ანალიზურ აღრიცხვას, რაც საშუალებას იძლევა აღირიცხოს საწყობის, რეალიზაციისა და მოწოდების სასაქონლო ოპერაციები. ამ ოპერაციების შესაბამისი ნაშთები, ბრუნვები და ბარათები მიიღება, როგორც ფინანსური, ისე რაოდენობრივი სახით.

კომპანია „ეფემჯი სოფტი“ ქართულ პროგრამულ ბაზარზე 2010 წელს გამოჩნდა და მომხმარებელს პროგრამული პროდუქტების ფართო არჩევანს სთავაზობს. აუდიტორული კომპანია „ფინანსური მართვის ჯგუფის“ წევრი კომპანია საქართველოში საბუღალტრო და მენეჯერული პროგრამების, ასევე სასაწყობო-სადისტრიბუციო პროგრამული პროდუქტების შექმნით არის დაკავებული. ამ კუთხით შეიქმნა

ბიზნესპროცესების ავტომატიზაციისა და დოკუმენტბრუნვის პროგრამა „ინფო საწარმო“. პროგრამა „ინფო საწარმო“ გამოიყენება ფირმის, როგორც ბუღალტრული ისე მასთან დაკავშირებული ყველა მოდულის აღრიცხვის ავტომატიზებისათვის. იგი არ არის შეზღუდილი მხოლოდ ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში, მასში ერთდროულად არის შესაძლებელი როგორც წარმოების, ისე სასაწყობე აღრიცხვის წარმოება და პროექტირება.

პროგრამის ძირითადი მახასიათებლებია:

- საიმედოობა. მუშაობისას მინიმუმამდგა დაყვანილი პროგრამის დაზიანება მომხმარებლის ბრალეულობით. ეს მიიღწევა SQL-სერვერის მონაცემებთან წდომის ტრანზაქციული მოდელის გამოყენებით;
- სისწრაფე. მონაცემთა ბაზის ინფორმაციის შექმნისა და შევსების, ასევე შედეგების დამუშავების ჩაშენებული სისტემა, მომხმარებლის მოთხოვნებზე გარანტირებული და დროული პასუხების მიღების საშუალებას იძლევა;
- მოქნილი სტრუქტურა. მომხმარებლის მიერ პროგრამის კონფიგურაციის - შექმნის, დამოუკიდებლად ცვლილებისა და დამატების საშუალებას იძლევა;
- მასშტაბურობა. პროგრამის ფუნქციები შეიძლება გაიზარდოს დამკვეთის მოთხოვნების შესაბამისად. (ეს განსაკუთრებით მიშვნელოვანია პროგრამის თავდაპირველად გამოყენების შემთხვევაში);
- ფუნქციონალურობა. პროგრამაში ჩადებულია ფუნქციები, რომლებიც აუცილებელია წარმოების პროცესებისა და სასაწყობე აღრიცხვისათვის, ასევე გარეშე მწარმოებლების მიერ შექმნილი პროგრამებთან ინფორმაციის გაცვლისათვის;
- ბაზის მონაცემებთან წვდომის დანაწილება. თითოეულ მომხმარებელს შეუძლია დაინახოს მთლიანი მონაცემთა ბაზის მხოლოდ ის ნაწილი, რომელიც მის ფუნქციებს შეესაბამება;
- სხვადასხვა მოწყობილობებთან თავსებადობა. შესაძლებელია პროგრამასთან სხვადასხვა პერიფერიული მოწყობილობების დაკავშირება (მიერთება);
- თავსებადობა სხვა პროგრამებთან. პროგრამას აქვს გარეშე პროგრამებთან ინფორმაციის გაცვლის საშუალება (*Excel, სერვისი, XML*);
- RS.GE კავშირი შემოსავლების სამსახურის საიტთან. შესაძლებელია ზედნადებების და ანგარიშ ფაქტურების ატვირთვა-ჩამოტვირთვა პორტალზე;

| * > | კოდი | დასახელება | რ.ო.რ. წესი | დებიტი | კრედიტი | შეყენება/შეცვლა |
|-----|------|--|-------------|--------|---------|-----------------|
| | 1100 | | - | - | | არჩინ |
| | 1110 | ნაღდი ფული ლარებში | - | - | | არჩინ |
| | 1111 | ნაღდი ფული ლარებში | - | - | | არჩინ |
| | 1120 | ნაღდი ფული უცხოურ ვალუტაში | - | - | | არჩინ არჩინ |
| | 1122 | ნაღდი ფული ევროებში | - | - | | არჩინ |
| | 1123 | ნაღდი ფული შვეიცარიულ ფრანკებში | - | - | | არჩინ |
| | 1126 | ნაღდი ფული ინგლისურ ფუნტებში | - | - | | არჩინ |
| | 1129 | ნაღდი ფული რუსულ რუბლებში | - | - | | არჩინ |
| | 1200 | | - | - | | არჩინ |
| | 1210 | ლარები არააქტიური საბანკო ანგარიშებსა | - | 572.00 | | არჩინ არჩინ |
| | 1220 | უცხოური ვალუტა არააქტიური ბანკები | - | - | | არჩინ არჩინ |
| | 1222 | ევროები არააქტიური საბანკო ანგარიშებსა | - | - | | არჩინ |
| | 1226 | ინგლისური ფუნტები არააქტიური ბანკებში | - | - | | არჩინ |
| | 1227 | შვეიცარიული ფრანკები არააქტიური ბანკებში | - | - | | არჩინ |
| | 1229 | რუსული რუბლები არააქტიური ბანკებში | - | - | | არჩინ |
| | 1230 | უცხოური ვალუტა არააქტიური ბანკებში | - | - | | არჩინ არჩინ |
| | 1232 | ევროები არააქტიური საბანკო ანგარიშებსა | - | - | | არჩინ |
| | 1236 | ინგლისური ფუნტები არააქტიური ბანკებში | - | - | | არჩინ |
| | 1237 | შვეიცარიული ფრანკები არააქტიური ბანკებში | - | - | | არჩინ |
| | 1239 | რუსული რუბლები არააქტიური ბანკებში | - | - | | არჩინ |
| | 1280 | ფული კონკრეტული კომპიუტერული პროგრამების | - | - | | არჩინ |

- რაპორტირება. პროგრამას აქვს მრავალი ჩაშენებული რაპორტი, რომლის აწ-
ყობაც მომხმარებლის შეუძლია თავად, ფირმის სპეციფიკიდან გამომდინარე. ასევე
შესაძლებელია შეიქმნას დამატებითი გამომავალი ფორმები, პროგრამის შიდა პროგ-
რამირების ენის გამოყენებით;

- ორმაგი პლატფორმის გამოყენება. პროგრამის სერვერული ნაწილის მუშაობა
შესაძლებელია როგორც ოპერაციული სისტემა Windows-ზე, ისე Linux-ზე;

- პროგრამასთან მუშაობის შესწავლის სიმარტივე. მომხმარებლის მუშაობი-
სთვის არ ესაჭიროება ხანგრძლივი მომზადება და პროგრამის განსაკუთრებული
თავისებურებების ცოდნა - საკმარისია მხოლოდ კომპიუტერთან მუშაობის უნარ-
ჩვევების ქონა და საკუთარი ფუნქციის შესაბამისი გამოცდილება. პროგრამაში
ჩადებულია კონტექსტური ცნობარი;

- პროგრამის ინტერფეისი. პროგრამას აქვს მარტივად აღქმადი და
გამოსაყენებადი ინტერფეისი, ამის მიუხედავად იგი მოიცავს დიდი რაოდენობით
ფუნქციებს;

- ოპერაციების ერთიანი ჟურნალი. პროგრამა შექმნილია ერთიანი ოპერაციე-

ბის ჟურნალის კონცეფციით, რომელიც დამატებითი ჟურნალების გამოყენების გარეშე, მოიცავს ყველა საჭირო ინფორმაციას გამომავალი ფორმების ფორმირებისათვის. ამ კონცეფციის ფარგლებში ოპერაცია არის პირველადი საანგარიშო დოკუმენტიც. ჟურნალში ოპერაციები ხვდება პირველადი დოკუმენტების შევსებისას, ტიპური ოპერაციებით, შესაძლებელია ხელით გატარებაც;

- კონსოლიდურებული აღრიცხვის წარმოება. თუ გაქვთ რამდენიმე ორგანიზაცია შესაძლებელია ერთიან მონაცემთა ბაზაში მოხდეს მათი კონსოლიდურებული აღრიცხვის წარმოება;

- დამკვეთზე მორგებული მოდული. სხვა პროგრამებთან უპირატესობას წარმოადგენს ის, რომ პროგრამა თავად ეწყობა სხვა ორგანიზაციის აღრიცხვის თავისებურებებს და არა პირიქით, შედეგად დამკვეთი ხედავს მხოლოდ იმ ფუნქციებს, რომლებიც მას სჭირდება და არაფერს ზედმეტს.

„ინფო საწარმოს“ ბრუნვით უწყისში ნებისმიერი ანგარიშისათვის შეგვიძლია ვიხილოთ: ნაშთთა უწყისი, თანხის მოძრაობა, ანგარიშის ანალიზი, სასაქონლო უწყისი, ფულადი სახსრების მოძრაობის უწყისი, მთავარი წიგნი, ჟურნალ-ორდერი, ჟურნალ-ორდერული უწყისი, მატერიალური ანგარიში, ჭადრაკული უწყისი, ჟურნალ-ორდერული ფორმები, ბრუნვები ანალიტიკაში, მოძრაობა ანალიტიკაში, მთავარი წიგნი ანალიტიკაში, დამატებითი უწყისები.

თანამედროვე ბაზრის მდგომარეობა ბუღალტრული აღრიცხვისა განსაზღვრავს კომპლექსური აღრიცხვის მოთხოვნას და ფინანსური საქმიანობის ანალიზს.

5.5. მონაცემთა ბაზებთან მუშაობა; აუდიტორული საქმიანობის ავტომატიზაცია შემოწმებული ეკონომიკური სუბიექტის შეფასებისას

ტექნოლოგიური ცვლილებები წარმოადგენს აუდიტისთვის უზარმაზარ შესაძლებლობებს და მნიშვნელოვან გამოწვევებს.

ტექნოლოგიების გამოყენება აუდიტის პროცედურების გაზრდის მიზნით პროდუქტიულობის ეფექტიანობის მისაღწევად და ძლიერი გაგების უნარი არ არის ახალი. მაგრამ რა შეუძლია ტექნოლოგიებს აუდიტის პროცესებისთვის?

პირველ რიგში, პერსონალი უნდა იყოს უზრუნველყოფილი კვალიფიციური ოპტიმალური შედეგების მისაღწევად; უნდა გაანალიზდეს რეგულაციები საჭირო აუდიტის შედეგების მისაღწევად და თუ როგორ იცვლება აუდიტის პროცესები, როდესაც კლიენტი არის ის, ვინც კარგად ფლობს ტექნოლოგიებს და ავტომატიზაციას თავიანთ ბიზნესმოდელებში. აუდიტის ავტომატიზაციის დროს შეიცვლება მოთხოვნები; რეალურად მცირე დროში იქნება შესაძლებელი დიდი მოცულობის მონაცემთა პროგნოზირებადი ანალიზისათვის ხელოვნური ინტელექტის გამოყენე-

ბის მყარი გამოწვევები და ალგორითმები. ეს შესაბამისად აისახება მომავალი აუდიტორის უნარ-ჩვევებზე.

აუდიტს შეგვიძლია მივცეთ განსაზღვრება, როგორც ბიზნესის ექსპერტიზის. აუდიტი განსხვავდება რევიზიისაგან, როგორც შინაარსობრივად, ისე მიდგომებითაც. აუდიტი აფასებს არა მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისობას და არსებითი უზუსტობების გამოვლენას, არამედ სამუშაო პროცესების ოპტიმიზაციას, ხარჯების რაციონალიზაციას.

ახალი მიმართულების დანერგვისას აუდიტი აფასებს გაწეული ან გასაწევი ხარჯების შეფარდებას მოსალოდნელ შედეგებთან. აუდიტორული კონტროლი და ეფექტიანობის აუდიტი ინფორმაციული ტექნოლოგიების გამოყენებით ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საკითხია.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებიდან და შესაბამისი საკანონმდებლო აქტებიდან გამომდინარე, აუდიტის მიზნად ითვლება აუდიტორსა (აუდიტურ ფირმას) და კლიენტს შორის გაფორმებული ხელშეკრულებით განსაზღვრული ამოცანებისა და ვალდებულებების შესრულება; ძირითად მიზნად კი – ფინანსური ანგარიშგების მოქმედ ნორმატიულ აქტებთან შესაბამისობისა და უტყუარობის დადგენა.

აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტებით ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი განსაზღვრულია შემდეგნაირად: „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანია, შესაძლებლობა მისცეს აუდიტორს, გამოხატოს თავისი მოსაზრება იმის შესახებ, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურული საფუძვლების შესაბამისად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“.¹⁸ აქედან გამომდინარე, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ძირითადი მიზანია შესამოწმებელ პერიოდში ფინანსური ანგარიშგების შედგენის ძირითადი პრინციპების - ორმხრივობის, ფულადი შეფასების, უწყვეტობის, მყარი ფულადი ერთეულის, თვითღირებულების, დარიცხვის, შესაბამისობის, წინდახედულობის, ავტონომიურობისა და არსებითობის დაცვის მდგომარეობის, აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის და ფინანსური შედეგების სისრულის, სიზუსტისა და უტყუარობის ასახვისა და შეფასების შესწავლა და დადგენა.

აუდიტის (აუდიტორის) ამოცანებია შემოწმოს და გააანალიზოს:

- იურიდიული პირის დაფუძნების სამართლებრივი საფუძველი;
- საწესდებო კაპიტალის განსაზღვრის სისწორე;
- „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონითა და კერძო სამართლის იურიდიული პირის დებულებით (წესდებით) განსაზღვრული დამფუძნებლების (აქციონერების), სამეთვალყურეო საბჭოსა და დირექტორების ძირითადი ფუნქციების ვალდებულებებისა და უფლებამოსილებათა შესრულების მდგომარეობა;

¹⁸ აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები, ნაწ. I, IFAC, თბ., 1999, გვ.686.

- დამფუძნებლების (აქციონერების), სამეთვალყურეო საბჭოსა და დირექტორების საქმიანობის ეფექტიანობის, გადაწყვეტილებათა კანონიერებისა და მათი სახელმწიფო ინტერესებთან შესაბამისობის მდგომარეობა;
- საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის აღრიცხვა - ანგარიშგების, ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტებისა და ელემენტების რეალობის მდგომარეობა;
- ძირითადი ტექნიკურ-ეკონომიკური მაჩვენებლები და შესამოწმებელი პერიოდის ფინანსური მდგომარეობა;
- ძირითადი საშუალებების, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობათა და ინვესტიციებისა და კაპიტალურ დაბანდებათა აღრიცხვის, დაცვა-შენახვის და გამოყენების მდგომარეობა;
- გაფორმებული ხელშეკრულებების შესრულების მდგომარეობა და კერძო სამართლის იურიდიული პირის ინტერესებთან შესაბამისობა;
- ანგარიშგებაში მოთხოვნებისა და ვალდებულებების ასახვის სისრულე;
- წმინდა მოგებისა და დივიდენდების ფორმირების მდგომარეობა;
- გაწეული ხარჯების აუცილებლობა და მიზანშეწონილობა; ხარჯების რაციონალიზაციისათვის გატარებულ ღონისძიებათა ეფექტიანობა და ა. შ. შემოწმების შედეგების გაანალიზებით, აუდიტორმა უნდა ჩამოაყალიბოს შესაბამისი დასკვნა შემდეგი მიმდევრობით:
- ანგარიშგების შესაბამისობა დადგენილ მოთხოვნებთან;
- ანგარიშგებაში შეტანილი თანხების საფუძველი ანუ დასაბუთებულობა;
- გაანგარიშგებათა სისწორე ანუ სწორად შეფასება;
- ანგარიშგებაში ნაჩვენები აქტივებისა და პასივების შესასწავლი ობიექტის კუთვნილება;
- ნაჩვენები თანხების საბუღალტრო ანგარიშებზე სწორად მიკუთვნებაზე ანუ კლასიფიკაცია;
- სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვის დროის სწორად განსაზღვრა ანუ განაწილება;
- სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის მონაცემების შესაბამისობა;
- საანგარიშგებო ყველა სამეურნეო ოპერაციის საბუღალტრო აღრიცხვაში დროულად და სწორად ასახვა;
- ფინანსური ანგარიშგების შედგენის სააღრიცხვო ციკლის ყველა ეტაპის დაცვის შესაბამისად შედგენის მდგომარეობა და ა. შ.

გარდა საწარმოს (ფირმის, კორპორაციის) საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შემოწმება-შესწავლისა, აუდიტორებმა თემატურად შეიძლება შეამოწმონ ცალკეული საკითხები; ასევე გასწიონ კონსულტაციები აღრიცხვა-ანგარიშგების, საგადასახადო, დაგეგმვისა და ა. შ. საკითხებში; დაეხმარონ საწარმოებსა და ორგანიზაციებს აღრიცხვიანობის აღდგენასა და წარმოებაში, ფინანსური ანგარიშგების შედგენაში და ა. შ.

აუდიტის სახეების დაჯგუფება ხდება ცალკეული ნიშნის მიხედვით:

1. ჩატარების ვალდებულებებისადმი დამოკიდებულების მიხედვით: სავალდებულო და ნებაყოფლობითი.
2. მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით:
ბუღალტრული ანგარიშგების აუდიტი და სპეციალური აუდიტი.
3. ჩატარების პერიოდულობის მიხედვით: პირველადი და განმეორებითი. პირველადი აუდიტი ტარდება პირველად არსებული კლიენტთან მიმართებით, ეს ზრდის რისკებს და აუდიტის მასშტაბებს, ხოლო განმეორებითი ტარდება რეგულარულად და აუდიტორულ კომპანიების მიერ შესწავლილია კლიენტი და ითვლისწინებს მის სპეციფიკას.
4. საქმიანობის სახეების მიხედვით;
5. საქმიანობის მიმართულების მიხედვით;
6. წაყენებული მოთხოვნებისადმი დამოკიდებულების მიხედვით;
7. ეკონომიკური სუბიექტებისადმი დამოკიდებულების მიხედვით.

საქართველოს კანონში „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ მე-7 მუხლის მე-4 პუნქტი ჩამოყალიბებულია შემდეგი რედაქციით:

აუდიტის ჩატარება სავალდებულოა:

ა) საქართველოს ეროვნული ბანკის ზედამხედველობისადმი დაქვემდებარებული სუბიექტებისათვის, რომლებსაც ევალებათ ყოველწლიური აუდიტის ჩატარება;

ბ) იმ საწარმოებისათვის, რომლებიც აკმაყოფილებენ საქართველოს მთავრობის მიერ განსაზღვრულ კრიტერიუმებს;

გ) საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრულ სხვა შემთხვევებში, გარდა ამ პუნქტის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული სუბიექტებისა.

ნებაყოფლობითი აუდიტის ჩატარების მიზანი დამოკიდებულია დამკვეთის მოთხოვნებზე.

ფინანსური აუდიტის ძირითადი სახეობები შეგვიძლია განსაზღვროთ 3 სახეობად:

- 1 დადასტურებითი აუდიტი - დადასტურებითი აუდიტის ძირითადი მიზანი და მიმართულებაა საფინანსო საბურალტრო დოკუმენტაციისა და პროცედურების შემოწმება. შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობებს და ხდება თუ არა კომპანიის არსებული პროცესებისა და ძირითადი საქმიანობის შესაბამისი აღრიცხვა შეესაბამება თუ არა საერთაშორისო სტანდარტებს და ადგილობრივ კანონმდებლობას - ბუღალტრული სისტემა.

- 2 სისტემური და საორიენტაციო აუდიტი - სისტემური და საორიენტაციო აუდიტი მოიცავს შიდა კონტროლის სისტემის შემოწმებას და საექსპერტო დასკვნის დადებას შიდა კონტროლის სისტემის შემოწმების ანალიზზე დაყრდნობით.
- 3 რისკების შეფასების აუდიტი - რისკების შეფასების აუდიტი გულისხმობს იმ მიმართულებების აუდიტს, სადაც მაღალია რისკი, აუდიტორი აფასებს იმ დარგებს, სადაც მართალია რისკის შემცველობა და აუდიტორული პროცედურების ჩატარებით გვადლევს სურათს რისკის შესახებ და მოსალოდნელი შედეგების შესახებ ამ რისკის არსებობის პირობებში.

აუდიტის სახეებია: შიდა და გარე აუდიტი.

შიდა აუდიტი გულისხმობს კომპანიაში შიდა აუდიტის სამსახურის ჩამოყალიბებას, რომელიც მუდმივ კონტროლს ახორციელებს კომპანიის სამეურნეო ოპერაციების და, როგორც წესი, ყალიბდება როგორც ერთ-ერთი ძირითადი კონტროლის მექანიზმი.

გარე აუდიტი არის დამოუკიდებელი აუდიტორის ან აუდიტორული კომპანიის მიერ ჩატარებული შემოწმება არსებული უზუსტობების დასადგენად.

შიდა და გარე აუდიტი განსხვავდება თავისი შინაარსობრივი თვისებებით.

შიდა აუდიტი საერთაშორისო პრაქტიკით არის შიდა სამსახური. შიდა სამსახურის თანამშრომლები არიან კომპანიის თანამშრომლები რომელთა ძირითადი მიზანია, თანამშრომლებს დაეხმარონ სწორად და ეფექტურად აწარმოონ საქმიანობა განახორციელონ ანალიზი და დაიცვან როგორც კომპანიის, ასევე მფლობელების ინტერესები. შიდა აუდიტის ჩამოყალიბება დადებით გავლენას ახდენს კომპანიის საქმიანობაზე და ამაღლებს ფინანსური ანგარიშგების საიმედოობას.

გარე აუდიტი განსხვავდება შიდა აუდიტისაგან. გარე აუდიტის შემთხვევაში დამოუკიდებელი ექსპერტების მიერ ხდება შეფასება ფინანსური ანგარიშგების სისწორისა და საიმედოობისა.

აუდიტის ძირითადი მიზანი და ფაქტორებია: აუდიტი გვადლევს უტყუარ ინფორმაციას არსებული ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, ამცირებს რისკებს, ზრდის ანგარიშგების სანდოობას და გვადლევს საშუალებას, მოვახდინოთ ანალიზი სამომავლო გეგმების შესახებ.

აუდიტის დასკვნა კონფიდენციალური ინფორმაციაა და მისი გაცნობა ხდება მხოლოდ მენეჯმენტის ან მფლობელების მიერ, დასკვნის შედეგებზე ხდება ანალიზი, თუ რა მიმართულებითაა საჭირო ცვლილებების განხორციელება მოსალოდნელ ფინანსურ შედეგებსა და ახალი მიმართულების დანერგვაზე.

ბოლო პერიოდში აქტუალური გახდა ახალი მიმართულებების აუდიტი. თანამედროვე ეკონომიკის მამოძრავებელი ძალაა ახალი ტექნოლოგიები, ასეთი სახის ახალი მიმართულებების აუდიტს უწოდებენ ტექნოლოგიურ აუდიტს. ასეთ გამოკვლევებს ძირითადად ატარებენ მსხვილი აუდიტორული კომპანიები და დარ-

გიდან გამომდინარე, ძნელია და არც არსებობს მეთოდოლოგია მისი ჩატარებისა. აუდიტორები ეყრდნობიან სხვადასხვა გამოკვლევას ახალი ტექნოლოგიის ეფექტიანობაზე, თუ რამდენად მოთხოვნადი იქნება ის დანახარჯები, რაც დაკავშირებულია ამ ახალი ტექნოლოგიის მოდელის შექმნასთან, რამდენად გაყიდვადი იქნება და რა ეკონომიკურ შედეგებს მიიღებს კომპანია. ტექნოლოგიური აუდიტი გვაძლევს დასკვნას მოსალოდნელ შედეგებსა და ახალი ტექნოლოგიების დანერგვის მიზანშეწონილობაზე.

ქვეყანაში საბაზრო ეკონომიკის ტრანსფორმაციის პროცესში წარმოუდგენელია ინფორმაციის დამუშავების სფერო ინფორმაციული ტექნოლოგიების გარეშე. პროგრამული უზრუნველყოფის ბაზაზე გამოჩნდა დიდი რაოდენობით განსხვავებული ფუნქციური შესაძლებლობების, სირთულისა და შესრულების ხარისხის მქონე სპეციალიზებული პროგრამები. კომპიუტერული მეთოდების დანერგვა აუდიტში დროის მოთხოვნილებად იქცა.

აუდიტის საქმიანობის განვითარებისას ძირითადი აქცენტი უნდა მოხდეს თანამედროვე ინფორმაციული ტექნოლოგიების გამოიყენებით ახალი მეთოდების შექმნაზე, რომელიც მოგვცემს შესაძლებლობას შევისწავლოთ შესამოწმებელი სუბიექტის თავისებურებები, განვითარების ტენდენციები. თანამედროვე ტექნოლოგიების გამოყენებით შესაძლებელი უნდა გახდეს თანამედროვე აუდიტის ძირითადი პროცესის ჩატარება. ინფორმაციული ტექნოლოგიების გამოყენება ჩვენს ქვეყანაში არსებულ აუდიტის მეთოდოლოგიას დაახლოვებს განვითარებულ ქვეყნებში არსებულ აუდიტის ჩატარების მოდელებთან.

საინფორმაციო ტექნოლოგიების განვითარებასთან ერთად სახელმწიფო უწყებებისა და სერვისების უდიდესი ნაწილი, მათი მიზნებისა და ამოცანების ეფექტიანად შესასრულებლად, დამოკიდებული გახდა კომპიუტერულ სისტემებზე. აღნიშნულ სისტემებში ინფორმაციის შენახვის, დამუშავებისა და უსაფრთხოების საკითხები მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს საჯარო უწყებათა ფინანსური მონაცემების სიზუსტესა და დაცულობაზე. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის აუდიტორული საქმიანობის განსახორციელებლად აუცილებელია სათანადოდ იქნას შესწავლილი და შეფასებული ის საინფორმაციო-ტექნოლოგიური გარემო, რომელშიც საჯარო უწყებები ახორციელებენ ძირითად საქმიანობას. აქედან გამომდინარე, აღნიშნულ გარემოში საჭირო ხდება საინფორმაციო-ტექნოლოგიების აუდიტის ჩატარება IT სისტემების ფუნქციონირების სანდოობისა და გამართულობის შესახებ გონივრული რწმუნების მოსაპოვებლად¹⁹.

ინფორმაციული სისტემების სტრატეგიის განვითარებასთან ერთად იხვეწება აუდიტორული საქმიანობა, თანდათან ფართოვდებოდა ის მომსახურებები, რომლებსაც ითხოვს ეკონომიკური სუბიექტები, რამაც გამოიწვია მათი საქმიანობის არეალის გაზრდა. დროთა განმავლობაში აუდიტორული სამსახური ისეთ საფეხურს

¹⁹ https://sao.ge/files/chvens_shesaxeb/IT-strategy.pdf

მიუახლოვდა, როდესაც აუცილებელი გახდა პროფესიული საქმიანობის სტანდარტების შემოღება, საქმიანობის საკანონმდებლო ბაზით უზრუნველყოფა, ანუ ისეთი ნორმატიული დოკუმენტების შექმნა, რომელიც უზრუნველყოფს აუდიტის მაღალ პროფესიულ დონეზე ჩატარებას და გამორიცხავს ყოველგვარ ნეგატიურ მოვლენებს.

ინფორმაციული სისტემების გამოყენების სტილი შეიცვალა. იგი ხდება **ინფორმაციის მიღების** სტრატეგიული წყარო და მისი გამოყენება უკვე ორგანიზაციის ყველა სტრუქტურულ განყოფილებაშია ხელმისაწვდომი. ამ პერიოდში ინფორმაციული სისტემები საშუალებას იძლევა დროულად მიიღოს ყველა საჭირო ინფორმაცია, ეხმარება ორგანიზაციებს მიაღწიოს წარმატებას თავის სფეროში, შექმნას ახალი მომსახურება და პროდუქცია, მოძებნოს და გამოიკვლიოს ახალი ბაზარი, უზრუნველყოს საიმედო თანამშრომლობა.

აუდიტორული მომსახურება საბაზრო ეკონომიკის ატრიბუტია და მასზე მოთხოვნა დღესდღეობით საგრძნობლად გაიზარდა, ვინაიდან აუდიტორის მიერ **მოპოვებული ინფორმაცია** ეკონომიკურ სუბიექტებს ეხმარება თავიანთი საქმიანობა განახორციელონ უფრო ეფექტურად. უტყუარი ინფორმაცია ყველაზე მნიშვნელოვანია თანამედროვე საზოგადოებისათვის. თანამედროვე ეპოქაში ინფორმაციის ცნება ასოცირდება ფინანსური ანგარიშგების ცნებასთან. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი წარმოადგენს ერთადერთ ხელმისაწვდომ საშუალებას, რომელიც უზრუნველყოფს საყოველთაო დანიშნულების ფინანსური ინფორმაციის სანდოობის მაღალ დონეს.

კომპიუტერულმა ტექნოლოგიებმა მნიშვნელოვანი როლი დაიკავეს თანამედროვე აუდიტის პროცესში. კომპიუტერის, როგორც აუდიტის მთავარი ინსტრუმენტის გამოყენების დროს, აუდიტის მიზანი და მასშტაბი არ იცვლება, მაგრამ მნიშვნელოვანია, აუდიტორმა კარგად გააცნობიეროს ეს სპეციფიკური მეთოდოლოგია, რომელიც აუდიტის ამგვარ პროცესს ახასიათებს. მეთოდოლოგია გამართლებულია იმდენად, რამდენადაც აუდიტორს შესაძლებლობა აქვს უფრო ეფექტიანად დაგეგმოს და შეასრულოს აუდიტის ძირითადი პროცედურები. მართლაც, მრავალი ქართული საწარმოს აუდიტი, რომელიც გამოირჩევა თავისი საქმიანობის ფართო მასშტაბით და ოპერაციათა დიდი რაოდენობით, უფრო ეფექტიანად ჩატარდება კომპიუტერული აუდიტის მეთოდოლოგიის მეშვეობით. მეორე გარემოება, რომელიც კომპიუტერული აუდიტის მეთოდოლოგიის გამოყენებას უწყობს ხელს, ის არის, რომ საწყისი დოკუმენტაციის უქონლობამ ან აუდიტისათვის საჭირო ვიზუალური მასალის სიმწირემ შეიძლება მოითხოვოს კომპიუტერული აუდიტის მეთოდოლოგიის გამოყენება შესაბამისობისა და ძირითადი პროცედურების ჩასატარებლად. ოპერაციების დიდი მოცულობით აღრიცხვის დროს საბუღალტრო სისტემებში რთულია პირველადი დოკუმენტაციის მოძიება. ასეთ შემთხვევაში აუდიტორი მარტივად ამოწმებს კლიენტის მონაცემთა ბაზის ელექტრონულ ვერსიას, რაც თავისთავად წარმოადგენს კომპიუტერული აუდიტის მეთოდოლოგიის ერთ-ერთ ამოცანას და

იწვევს აუდიტორული სისტემების შექმნისა და ავტომატიზაციის შესაძლო სტრატეგიების მნიშვნელობის ზრდას.

ინფორმაციული სისტემები, რომელიც საშუალებას აძლევს აუდიტორებს შეასრულოს უფრო მეტი პროცედურა, ვიდრე ჩვეულებრივ რეჟიმში, აუდიტორულ შემოწმებას ხდის უფრო ეფექტიანს, რაც მნიშვნელოვანია როგორც აუდიტორებისთვის, ასევე შესამოწმებელი სუბიექტებისთვის. ინფორმაციული ტექნოლოგიები გავლენას ახდენენ აუდიტორისათვის ინფორმაციასთან დაკავშირებული პროცესების - მოპოვების, შენახვის, დამუშავების, გამოყენების და სხვ. ერთობლიობასთან მიმართებით. აუდიტორებს უწევთ გამოიყენონ აუდიტის პროგრამული უზრუნველყოფა, როგორც მათი პირველადი აუდიტის ინსტრუმენტი და შეკრიბონ მტკიცებულება ელექტრონულად. მნიშვნელოვანია აუდიტის პროცესზე ინფორმაციული ტექნოლოგიის მიმდინარე გავლენის შეფასება და აუდიტის პროფესიის ტექნოლოგიური ტენდენციების სამომავლო შედეგების ჩამოყალიბება. **ინფორმაციული სისტემების შექმნის სტრატეგია უზრუნველყოფს მონაცემთა შენახვისა და გაცვლის უფრო უსაფრთხო გარემოს ჩამოყალიბებას.**

ინფორმაცია, რომელიც არის ხელისუფლების და კომპანიების მნიშვნელოვანი ფასეულობა საინფორმაციო ტექნოლოგიებითაა შექმნილი, შენახული და გადამუშავებული. **ინფორმაცია იქცა მსოფლიო სტრატეგიულ რესურსად და უნდა იყოს ადეკვატურად დაცული.**

ახალი საინფორმაციო-ტექნოლოგიური გამოწვევები - ელექტრონული სისტემების, მონაცემთა ბაზებისა და ქსელების განვითარება მოითხოვს **ინფორმაციის გაცვლის უსაფრთხოების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარებას.**

კომპიუტერში შენახული მონაცემები გაიზარდა და შესაბამისად, ინფორმაციული უსაფრთხოების დაცვა მომენტალურად სულ უფრო და უფრო მნიშვნელოვანი ხდება. დღესდღეობით ბევრად უფრო მნიშვნელოვანი აქტივი კომპიუტერული ინფორმაციის სახით ინახება, როგორცაა მომხმარებელთა სიები, ფინანსური ფორმულები, მარკეტინგისა და გაყიდვის შესახებ ინფორმაცია, ფინანსური მონაცემები და სხვ. ბიზნესის უმრავლესობა ინფორმაციაზეა დაფუძნებული, ხოლო მათი მონაცემები ინფორმაციული უსაფრთხოების დაქვემდებარებაში იმყოფება.

ინფორმაციული უსაფრთხოება უზრუნველყოფს ინფორმაციისა და ინფორმაციული სისტემების წვდომის, ერთიანობის, კონფიდენციალურობისა და განგრძობადი მუშაობის დაცვას. ინფორმაციული უსაფრთხოების პოლიტიკა ემსახურება ინფორმაციული უსაფრთხოების უზრუნველყოფას და შეესაბამება მისი დაცვის სფეროში დადგენილ საერთაშორისო სტანდარტებს. ინფორმაციული უსაფრთხოების მიზანია ყველა სახისა და წარმომავლობის ინფორმაციის დაცვა. ეს ინფორმაცია შეიძლება ინახებოდეს როგორც ქაღალდზე, ისე კომპიუტერულ სისტემებში, ან თუნდაც მომხმარებელთა გონებაში. IT-უსაფრთხოება იცავს პირველ რიგში ელექტრონულად შენახული ინფორმაციის უსაფრთხოებას და ზრუნავს მის დამუშავებაზე.

ინფორმაციული უსაფრთხოების პოლიტიკა უნდა აკმაყოფილებდეს ინფორმაციული უსაფრთხოების მინიმალურ მოთხოვნებს (კრიტიკული ინფორმაციული სისტემის სუბიექტის კრიტიკულობის კლასიფიცირების გათვალისწინებით), რომლებსაც განსაზღვრავს მონაცემთა გაცვლის სააგენტო სტანდარტიზაციის საერთაშორისო ორგანიზაციის (ISO) და ინფორმაციული სისტემების აუდიტისა და კონტროლის ასოციაციის (ISACA) მიერ დადგენილი სტანდარტებისა და მოთხოვნების შესაბამისად.²⁰

აუდიტორულ საქმიანობაში აქტიურად გამოიყენება კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემები, როგორც განსაზღვრული სამუშაოების ავტომატიზაციისთვის, ისე ეკონომიკურ სუბიექტებში აუდიტის ჩატარებისას. აუდიტის ჩატარებისას კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების გამოყენებით შესაძლებელია შემდეგი სახის სამუშაოების ჩატარება:

1. აუდიტორული დოკუმენტების ტიპური ფორმების ბეჭვდა, გამოკითხვის ფურცლებისა და ანკეტების ბეჭვდა;
2. ნორმატიულ-სამართლებრივი საინფორმაციო ბაზის გამოყენება ელექტრო-ნული სახით („კონსულტანტ პლუსი“, „საკანონმდებლო მაცნე“, „კოდექსი“ სისტემის ტიპები);
3. შეკითხვების გაგზავნის ორგანიზაცია, რომელიც ფორმირდება სააღრიცხვო ავტომატიზირებული სისტემით;
4. თითოეული ანგარიშის შემოწმება;
5. საბუღალტრო აღრიცხვის რეგისტრირების ფორმირება;
6. ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის კომპლექსური ანალიზის ჩატარება.

უცხოურ საცნობარო სამართლებრივ სისტემებს შორის, ნორმატიულ-სამართლებრივი საინფორმაციო ბაზა „კონსულტანტ პლუსი“ 15 წელია მუშაობს რუსულ ბაზარზე, რომლის პოპულარობა განპირობებულია პროგრამული და ინფორმაციული ტექნოლოგიების მუდმივი განვითარებით.. „კონსულტანტ პლუსის“ ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს სამართლებრივი ინფორმაციის გავრცელება, თავისი სისტემის მონაცემთა ბაზაში ყველა ნორმატიულ-სამართლებრივი დოკუმენტების სრული და ოპერატიული ჩართვა. ელექტრო-ნული ტექსტის შემოწმების სისტემა უზრუნველყოფს ინფორმაციის სანდოობას.

„კონსულტანტ პლუსის“ პროგრამული პროდუქტები გამოირჩევა მაღალი ეფექტურობით, მომხმარებლებისთვის ინფორმაციის მიწოდების ოპერატიულობით, ინფორმაციის განახლების შესაძლებლობით; იძლევა სამართლებრივი ინფორმაციის მოძიების, ანალიზისა და გამოყენების დიდ შესაძლებლობებს; ნავი-

²⁰ საქართველოს კანონი ინფორმაციული უსაფრთხოების შესახებ, თბ., 2012 წლის 5 ივნისი. №6391-III

გაციის თანამედროვე საშუალებებით მომხმარებელი მარტივად და დროულად ახდენს ტექსტზე ორიენტირებას და დიდი მოცულობის დოკუმენტების შესწავლას. მომხმარებლის განკარგულებაშია საკუთარი დოკუმენტის მომზადების შესაძლებლობები.

ქართულ საცნობარო სამართლებრივ სისტემებს შორის აღსანიშნავია საჯარო სამართლის იურიდიული პირი „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე“, რომელიც შექმნილია „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად და უზრუნველყოფს ნორმატიული აქტების ოფიციალურ გამოქვეყნებას.

სსიპ „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე“
საპარამთხველოს იუსტიციის სამინისტრო

სტატუსი ევრაზია | შესვლა | რეგისტრაცია

დოკუმენტები: 23273
პოპულარული: 140

მთავარი | ჩვენს შესახებ | ისტორიული | კონსტიტუცია | შვილობული | დაგვიკავშირდით | დოკუმენტები

2011 წლის 1 იანვრიდან „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე“ ვებ გვერდზე

2011 წლის 1 იანვრიდან საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სსიპ საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე ნორმატიულ აქტებს ახალ ფორმატში - ვებგვერდზე matsne.gov.ge გამოქვეყნებს, ნორმატიულ აქტების შესახებ საქართველოს კანონის შესაბამისად 2011 წლის 1 იანვრიდან საკანონმდებლო მაცნის ვებგვერდზე ელექტრონულად გამოქვეყნებულ ნორმატიულ აქტებს ოფიციალური იურიდიული ძალა ექნებათ.

| Mo | Tu | We | Th | Fr | Sa | Su |
|----|----|----|----|----|----|----|
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 |
| 20 | 21 | 22 | 23 | 24 | 25 | 26 |
| 27 | 28 | 29 | 30 | 31 | | |

| ახალი ნორმატიული დოკუმენტები | ახალი საინფორმაციო დოკუმენტები |
|--|---|
| <p>16/12/2010</p> <p>თიანეთის მუნიციპალიტეტის საკრებულოს 2009 წლის 30 დეკემბრის №40 დადგენილებაში (თიანეთის მუნიციპალიტეტის 2010 წლის ბიუჯეტის დამტკიცების შესახებ) ცვლილებების შეტანის თაობაზე</p> <p>მუნიციპალიტეტისა და თვითმმართველი ქალაქის საკრებულოს დადგენილება • თიანეთის მუნიციპალიტეტი • №974 • 14/12/2010</p> | <p>15/12/2010</p> <p>უწყებრივ სალიცენზიო რეესტრში ცვლილებების შეტანის შესახებ</p> <p>კანონმდებლ • საბუღალთრო საქმიანობის საბუღალთრო რეგულირების საკანონმდებლო აქტის უფროსი • №919/ო • 21/11/2010</p> |
| <p>16/12/2010</p> <p>„სამტრედიის მუნიციპალიტეტის გამგეობის საფინანსო-საბიუჯეტო და საბუღალთრო აღრიცხვის სამსახურის დებულების დამტკიცების შესახებ“ სამტრედიის მუნიციპალიტეტის საკრებულოს 2010 წლის 4 ნოემბრის №23 დადგენილებაში ცვლილებების შეტანის თაობაზე</p> <p>მუნიციპალიტეტისა და თვითმმართველი ქალაქის საკრებულოს დადგენილება • სამტრედიის მუნიციპალიტეტი • №232 • 09/12/2010</p> | <p>15/12/2010</p> <p>სამხედრო საქმიანობის ლიცენზიების გაუქმების შესახებ</p> <p>კანონმდებლ • საბუღალთრო საქმიანობის საბუღალთრო რეგულირების საკანონმდებლო აქტის უფროსი • №918/ო • 21/11/2010</p> |

დოკუმენტების ძებნა

კოდიფიცირებული დოკუმენტები

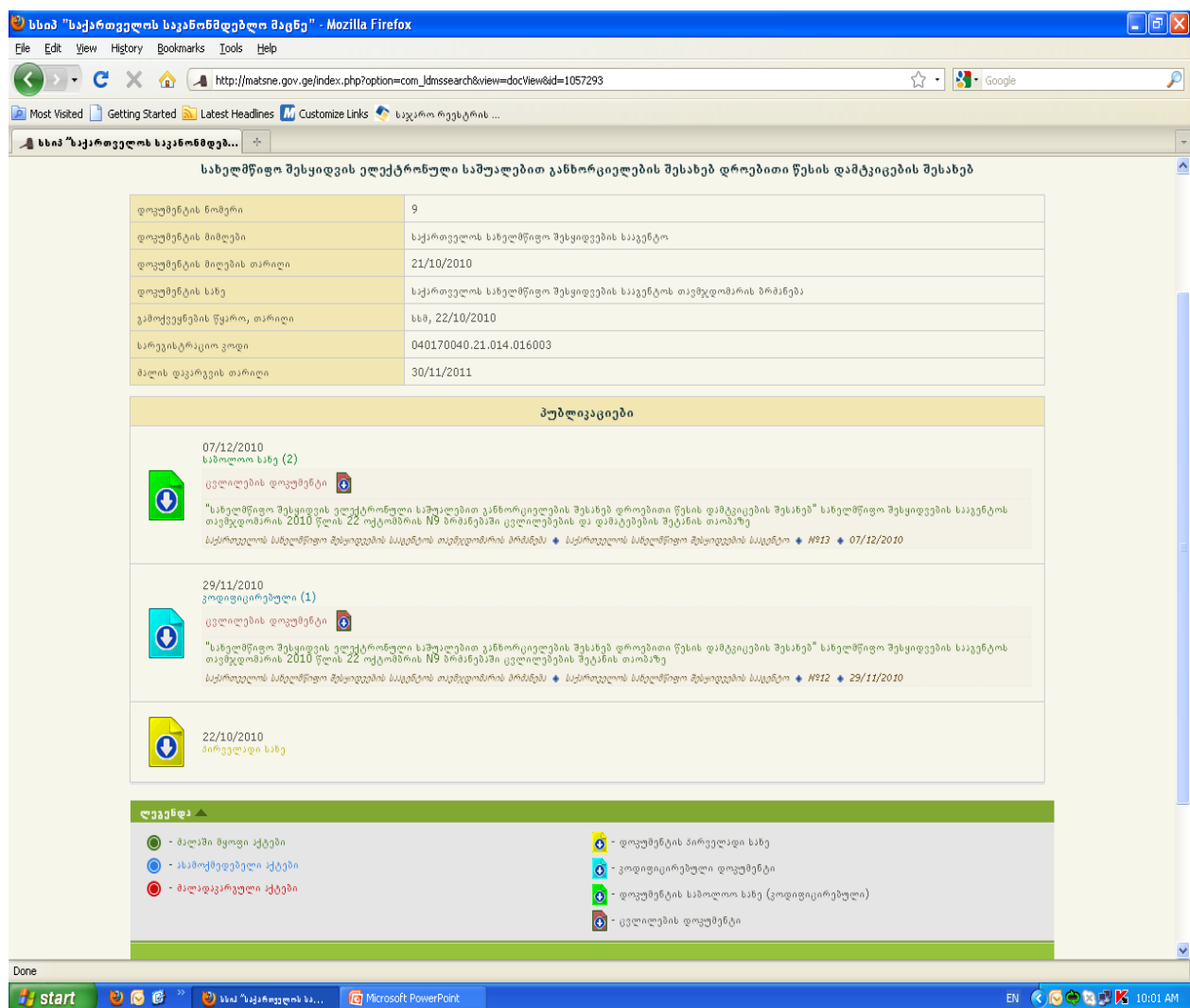
კანონები

საერთაშორისო ხელშეკრულებები

საინფორმაციო დოკუმენტები

საკანონმდებლო მაცნეს მიზანია ნორმატიული აქტების სახელმწიფო აღრიცხვა და სისტემატიზაცია, კანონმდებლობით დადგენილი წესით სამართლებრივი სისტემის საჯაროობის უზრუნველყოფა.

„საკანონმდებლო მაცნეს“ აქვს სამართლებრივი ინფორმაციის საძიებო სისტემა, რომლის თანახმადაც ძებნა ხორციელდება ერთი ან რამდენიმე ველის შერჩევის და სხვადასხვა სიტყვების/ფრაზების ჩაწერის მეშვეობით. შესაძლებელია დოკუმენტების როგორც გაფართოებული ძებნა, ისე დეტალური ძებნა. ძებნას აქვს შემდეგი ველები: საძიებო სიტყვა/ფრაზა, დოკუმენტების ფილტრი, დოკუმენტის ტიპი, დოკუმენტის მიმღები. ძებნას ასევე აქვს დოკუმენტის ნომრის და მიღების თარიღის მიხედვით ძებნის საშუალება. გაფართოებული ძებნის ველები საშუალებას იძლევა მოიძებნოს დოკუმენტი დამატებითი პარამეტრებით: სარეგისტრაციო კოდით, გამოქვეყნების თარიღით და სხვადასხვა სტატუსით.



„საკანონმდებლო მაცნეს“ საშუალებით ნორმატიული აქტების გამოქვეყნება ხორციელდება ყოველდღიურად ელექტრონულად, ვებგვერდზე განთავსებულ ელექტრონულ ნორმატიულ აქტებს აქვთ ოფიციალური იურიდიული ძალა, ნორმატიული აქტები ხელმისაწვდომი არის ნებისმიერი ადგილიდან.

საკანონმდებლო მაცნეს ვებგვერდზე განთავსებულია:

- საქართველოს კანონები;
- პრეზიდენტის ბრძანებულებები;
- პარლამენტის დადგენილებები;
- მთავრობის დადგენილებები;
- საქართველოს მინისტრებისა და სხვა უწყებების ნორმატიული აქტები;
- ადგილობრივი თვითმმართველობების ნორმატიული აქტები;
- აჭარისა და აფხაზეთის ავტონომიური რესპუბლიკის ნორმატიული აქტები;
- საკონსტიტუციო სასამართლოს გადაწყვეტილებები;
- სასამართლო გადაწყვეტილებები და განჩინებები (ლიკვიდაციის, გაკოტრების, რეაბილიტაციის შესახებ);
- საჯარო განცხადებები.

ვებგვერდზე განთავსდა და მუდმივად განახლებად რეჟიმში არის ყველა მოქმედი ნორმატიული აქტი, ასევე განთავსდა ყველა ძალადაკარგული ნორმატიული აქტი.

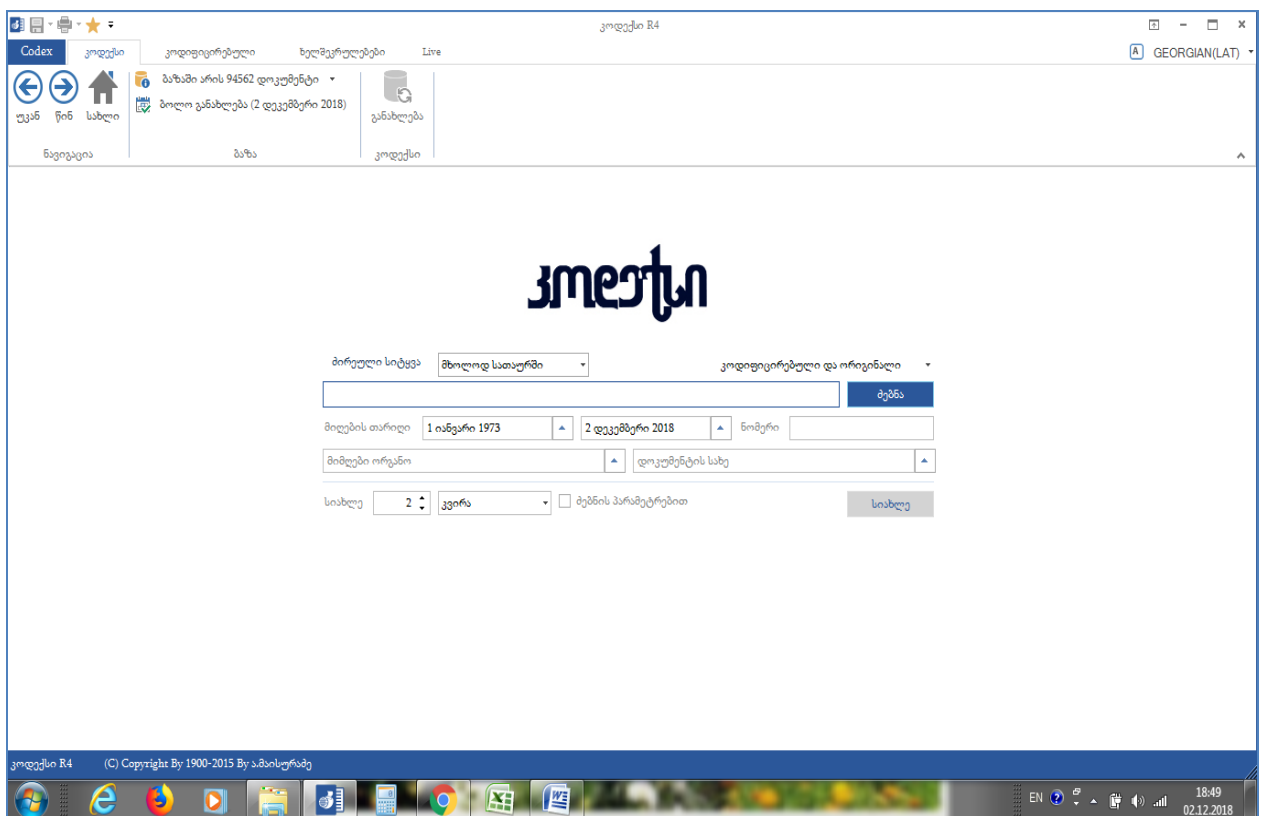
საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეს უპირატესობები სხვა საძიებო სისტემებთან მიმართებით არის:

- ოფიციალური, იურიდიული ძალის მქონე, დოკუმენტები;
- საკანონმდებლო მაცნეს მიერ, ნორმატიულ აქტში დაშვებული ხარვეზით გამოწვეული ზიანის ანაზღაურება;
- ნორმატიულ აქტებზე ხელმისაწვდომობა გამოქვეყნებისთანავე;
- საქართველოში გამოცემული ყველა ნორმატიული აქტის, მათ შორის თვითმმართველობის აქტების, გამოქვეყნება;
- ხელმისაწვდომობა ნებისმიერი ადგილიდან;
- თემატურად კლასიფიცირებული ნორმატიული აქტების გამოქვეყნების შესახებ ინფორმაციის დაუყოვნებლივ მიწოდების სერვისი;

- სამომავლოდ - ნორმატიული აქტების ინგლისურენოვანი ვერსიებისა და ევროკავშირის ნორმატიული აქტების ქართული ვერსიების გამოქვეყნება.

„კონსულტანტ პლუსი“ საკანონმდებლო მაცნესგან განსხვავებით მოიცავს: უმაღლესი სასამართლოს გადაწყვეტილებებს, საგადასახადო დავებზე საარბიტრაჟო პრაქტიკას, სააპელაციო ინსტანციის საარბიტრაჟო სასამართლოთა აქტებს, სასამართლო გადაწყვეტილებათა ნიმუშებს; კომენტარებს კანონმდებლობაზე, რომელიც მოიცავს: კანონებისა და კოდექსების მუდმივ კომენტარებს; დოკუმენტის პროექტებს - ხელშეკრულებების, განცხადებების, დეკლარაციების ტიპური ნიმუშების სახით; „კონსულტანტ პლუსი“ ასევე მოიცავს საჯარო და კერძო სექტორში დასაქმებული იურისტებისა და ბუღალტრებისათვის სერვისული მომსახურების კომპლექსს.

ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ნორმატიულ-სამართლებრივი საინფორმაციო ბაზა, რომელიც გამოიყენება ელექტრონული სახით არის „კოდექსი“.



კოდექსი R4 - არის ინდივიდუალური (workstation) და ქსელური (Client/Servers) ვერსიები. პროგრამა აღჭურვილია ყველა იმ აუცილებელი ფუნქციით, რომელიც შეიძლება საჭირო გახდეს მომხმარებლისთვის, თავისი საინტერესო

სიახლეებითა და ახალი ინტერფეისით. კოდექსი არის საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე აქტების სრულყოფილი ბაზა, რომელიც მოიცავს შემდეგ შესაძლებლობებს:

- სრულტექსტოვანი ძებნის (FullText Search) გამოყენება;
- კოდექსი R4 ისტორია (Codex R4 History) - შეიცავს დოკუმენტების ისტორიას 1973 წლის პირველი იანვრიდან დღემდე. შესაძლებელია დოკუმენტების ისტორიის შედარება თარიღების მიხედვით, შესაძლებელია დოკუმენტების დათვალიერება მისი წარსული კოდიფიცირებული მდგომარეობებით;
- ბაზაში არის:
 - ა) საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულებები და განკარგულებები;
 - ბ) სახელმწიფო მეთაურის პარლამენტის თავმჯდომარის ბრძანებულებები და განკარგულებები;
 - გ) საქართველოს პარლამენტის კანონები და დადგენილებები;
 - დ) საქართველოს რესპუბლიკის მთავრობის მინისტრთა საბჭოს მინისტრთა კაბინეტის ძირითადი დადგენილებები;
 - ე) საქართველოს სხვადასხვა სამინისტროებისა და უწყებების მიერ 1973 წლის იანვრიდან მიღებული ძირითადი კანონქვემდებარე და ნორმატიულ აქტები, დადგენილებები, ინსტრუქციები, დებულებები და ა. შ.;
 - ვ) საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს განჩინებები და გადაწყვეტილებები.
- კოდექსი R4 არქივი (Codex R4 Archive);
- კოდექსი R4 განახლება (Codex R4 Update);
- კოდექსი R4 კონფიგურაციის სისტემაში შესაძლებელია ინტერფეისის მოწყობა მომხმარებლის მოთხოვნების შესაბამისად: კლავიატურის განლაგება; ენების არჩევა; რომელი ჩაიტვირთოს პირველი - კოდექსი, კოდიფიცირებული, საერთაშორისო ხელშეკრულებები თუ კოდექს Live; პანელების კავშირების განლაგება და დათვალიერება; დოკუმენტების მასშტაბის დარეგულირება და ეკრანული მასშტაბირება; პირველადი პარამეტრების დაბრუნება.
- კოდექსი R4 კონფიგურაციის სისტემაში სპეციალურ ჩანართში შესაძლებელია ჭკვიანი კოპირების გამოყენება (CTRL-C) დროს. ბაზაში ზოგიერთი ძველი დოკუმენტი არის 8-ბიტთან კოდირებაში GEO ABC ფონტით. ამ ოფციის გამოყენებით კოდექსი R4 ტექსტს დააკონვერტირებს Sylfaen-ში.

საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე აქტების საინფორმაციო-საძიებო სისტემა „კოდექსი R4“ მუშაობს ოპერაციულ სისტემებში – Windows 7 sp1 და Windows10. სისტემა შედგება სამი ბაზისაგან:

- ა) „კოდექსი R4“;

ბ) „კოდექსი R4– კოდიფიცირებული“;

გ) „კოდექსი R4 – საერთაშორისო ხელშეკრულებები“.

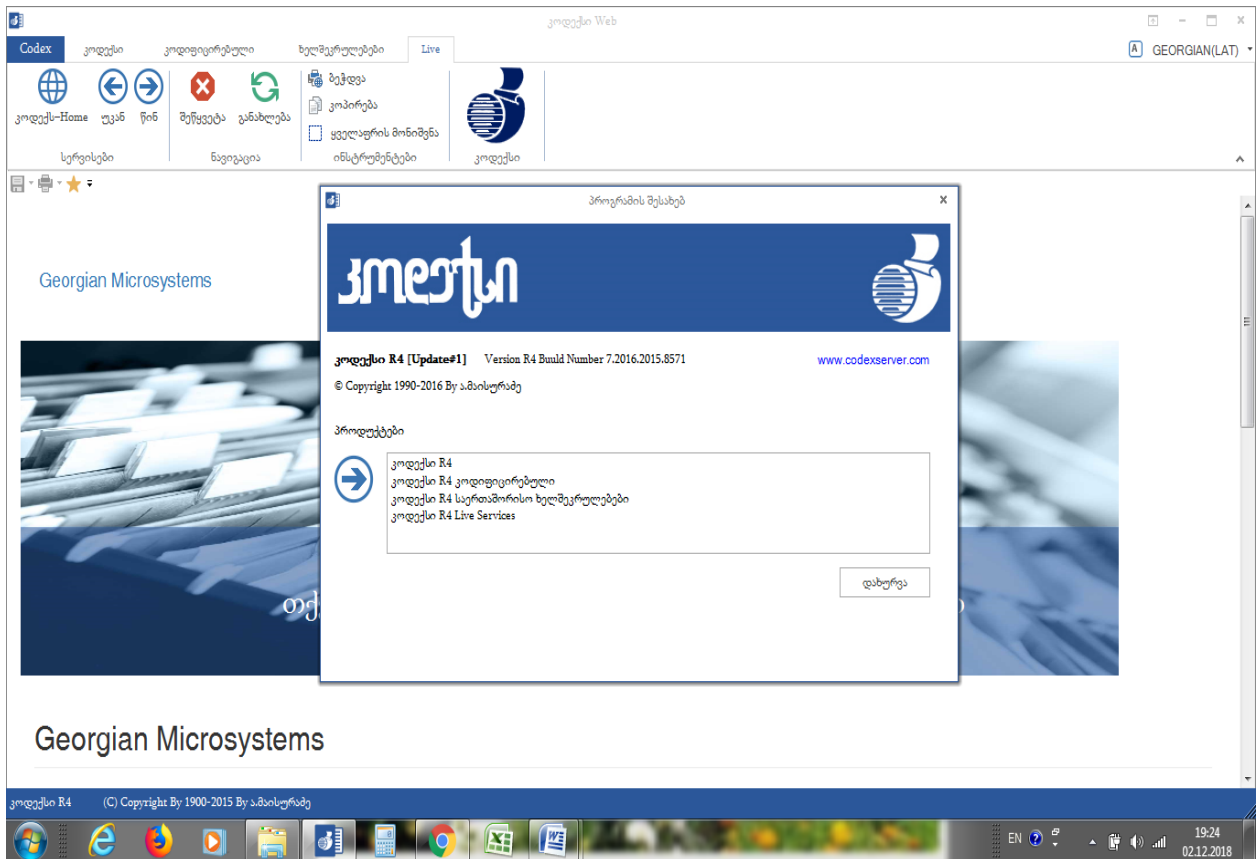
„კოდექსი R4“ მოიცავს:

- საქართველოს კონსტიტუციას;
- საქართველოს პარლამენტის კანონებსა და დადგენილებებს;
- საქართველოს პრეზიდენტის (პარლამენტის თავმჯდომარე – სახელმწიფო მეთაურის) ბრძანებულებებსა და განკარგულებებს;
- საკონსტიტუციო სასამართლოს განჩინებებს, გადაწყვეტილებებსა და პლენუმის დადგენილებებს;
- საქართველოს რესპუბლიკის მთავრობის (მინისტრთა საბჭოს, მინისტრთა კაბინეტის) ძირითად დადგენილებებს;
- საქართველოს ეროვნული ბანკის, საგადასახადო სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროს მიერ 1993 წლის 1 იანვრიდან მიღებულ ძირითად კანონქვემდებარე და ნორმატიულ აქტებს (დადგენილებები, ინსტრუქციები, დებულებები, მითითებები, წერილები და ა. შ.);
- ქ. თბილისის საკრებულოსა და მერიის დადგენილებებს, გადაწყვეტილებებს, ბრძანებებს, აგრეთვე მუნიციპალიტეტის კაბინეტის დადგენილებებს;
- სამინისტროების, კონტროლის პალატის, გენერალური პროკურატურის სხვადასხვა სახელმწიფო სამსახურების (დეპარტამენტები, კომისიები, სააგენტოები და სხვ.) მრავალ დოკუმენტს.

„კოდექსი R4 კოდიფიცირებული“ მოიცავს საქართველოს ყველა კოდიფიცირებულ კანონსა და კოდექსს; მოიცავს საქართველოს პარლამენტის მიერ მიღებულ და მოქმედ ყველა კანონს, როგორც საწყისი რედაქციით (ორიგინალი), ასევე საბოლოო რედაქციით (კოდიფიცირებული). ასევე მოცემულია თითოეული კანონის განვითარების (მიმდინარე რედაქციით ჩამოყალიბების) ისტორიას.

„კოდექსი R4 საერთაშორისო ხელშეკრულებები“ მოიცავს საერთაშორისო ხელშეკრულებებს, შეთანხმებებს, ოქმებს, დეკლარაციებს, მრავალმხრივ ხელშეკრულებებს, საერთაშორისო კონვენციებს; მოიცავს საქართველოს აღმასრულებელი ხელისუფლების მიერ ხელმოწერილ და ძალაში შესულ, ასევე საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებულ საერთაშორისო ხელშეკრულებებს.

ნორმატიულ-სამართლებრივი საინფორმაციო ბაზის გამოყენება ელექტრონული სახით საკმაოდ გაფართოვდა, მაგრამ ძირითადად გამოყენების, საჭირო ინფორმაციის მოძიებისა და მომხმარებლის ინტერფეისის შემუშავების კუთხით.



კოდექსის ვებ-საიტი არის <https://www.codexserver.com>

ხსენებული პროდუქტები გამოირჩევა დიდი რაოდენობის საცნობარო და დამატებითი ინფორმაციით, მაგრამ მათი უპირატესობების მიუხედავად, ისინი არ ახდენენ დოკუმენტის ტექსტების ან მათი ურთიერთკავშირის ავტომატიზებულ ანალიზს.

Microsoft ოფისის გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში მნიშვნელოვანია. კომპიუტერის ფუნქციონირებისათვის აუცილებელია პროგრამული უზრუნველყოფა. პროგრამული უზრუნველყოფის მეშვეობით იმართება კომპიუტერი და მისი მოწყობილობები. სწორედ პროგრამული უზრუნველყოფა გვაძლევს საშუალებას, გადავჭრათ სხვადასხვა გამოყენებითი სახის ამოცანა და გავამარტივოთ ადამიანის საქმიანობა. პერსონალური კომპიუტერის პროგრამული უზრუნველყოფა მოიცავს ათეულათასობით სხვადასხვა სახის პროგრამას. თანამედროვე ადამიანი გარკვეული უნდა იყოს პროგრამათა ამ ფართო სპექტრში. მას უნდა შეეძლოს, შეარჩიოს და ეფექტურად გამოიყენოს პროგრამები ამა თუ იმ ამოცანის გადასაჭრელად.

დღეისათვის კომპიუტერის გამოყენებითი პროგრამული უზრუნველყოფის ერთ-ერთი ყველაზე გავრცელებული პაკეტია *Microsoft office*. აუდიტსა და ბუღალტერიაში ფართოდ გამოიყენება *Microsoft office* პაკეტის ყველაზე პოპულარული პროგრამა ელექტრონული ცხრილები.

ელექტრონული ცხრილების მთავარი იდეა მდგომარეობს ნებისმიერი ამოცანის ამოსახსნელად უჯრედებიანი ფურცლის გამოყენებაში. ურთიერთგადამკვეთი ჰორიზონტალური და ვერტიკალური ხაზები ქმნის უჯრედების ერთობლიობას, რომელთაგან თითოეულს თავისი სახელი ანუ მისამართი აქვს. ეს სახელი მიიღება შესაბამისი სვეტისა და სტრიქონის დასახელებების კომბინაციით. ელექტრონული ცხრილის ნებისმიერ უჯრედში შეიძლება ჩაწეროს სხვადასხვა ტიპის მონაცემი – რიცხვითი, ტექსტური, თარიღი და დრო. ელექტრონული ცხრილი განასხვავებს თუ რომელი ტიპის მონაცემია მის უჯრედში ჩაწერილი და შესაბამისად შეასრულებს მასზე მოქმედებას. უჯრედებში ჩაწერილი მონაცემები ერთმანეთთან შეიძლება დაკავშირდეს ფორმულებისა და ფუნქციების საშუალებით.

ფურცლის უჯრედებში ჩაწერილ მონაცემთა საფუძველზე ელექტრონულ ცხრილს შეუძლია სხვადასხვა ფორმის გრაფიკისა და დიაგრამის აგება. ლამაზად გაფორმებული დიაგრამები საშუალებას გვაძლევს, ვიზუალურად დავინახოთ მშრალი ციფრების ერთობლიობა, რაც მნიშვნელოვნად აადვილებს ცხრილის აღქმასა და მის ანალიზს. დიაგრამა და მისი შესაბამისი მონაცემები ერთ მთლიანს წარმოადგენს. ეს იმას ნიშნავს, რომ თუ რაიმე მონაცემის მნიშვნელობას შევცვლით, ცვლილება მყისვე ავტომატურად აისახება დიაგრამაზე, ხოლო თუ დიაგრამაში შევიტანთ ცვლილებას, ავტომატურად შეიცვლება შესაბამისი მონაცემი სათანადო უჯრედში.

გამოთვლითი ტიპის ამოცანების გარდა, ელექტრონულ ცხრილს შესაძლებლობა აქვს დაამუშაოს, დაახარისხოს დაგროვილი ინფორმაცია, მოძებნოს, გაფილტროს, გარკვეული კრიტერიუმის მიხედვით ამოარჩიოს დიდი მოცულობის ინფორმაცია და სხვ.

აღსანიშნავია, რომ ელექტრონული ცხრილები გამოიყენება ბუღალტრული და სხვა ფინანსური ამოცანებისათვის, ასევე წარმოადგენს მონაცემთა ანალიზისა და ვიზუალიზაციის მოხერხებულ საშუალებას.

ელექტრონული ცხრილები წარმოადგენს კომპლექსურ საშუალებას სხვადასხვა ტიპის მონაცემის დასამუშავებლად და შესანახად. იგი წარმოადგენს ცხრილური ფორმის სამუშაო არეს უჯრედების ერთობლიობით, რომელთაგან თითოეულს აქვს მისამართი და მონაცემი (მონაცემები შეიძლება სხვადასხვა ტიპის იყოს). უჯრედებში ჩაწერილი მონაცემები ერთმანეთს უკავშირდება ფორმულების ან ფუნქციების საშუალებით. ცხრილის ნებისმიერ უჯრედში მონაცემის ცვლილება იწვევს ამა თუ იმ სახით დაკავშირებულ უჯრედებში (ფორმულით ან ლოგიკურად) შესაბამის მყისეულ ცვლილებას. *Excel*-ის ცხრილების საფუძველზე შესაძლებელია მონაცემებს შორის დამოკიდებულების გრაფიკული ფორმით წარმოდგენა გრაფიკებისა და დიაგრამების სახით. დიაგრამების ლამაზად გაფორმება და მონაცემების ვიზუალური ანალიზი აადვილებს მონაცემებს შორის დამოკიდებულების აღქმას. *Excel*-ი, როგორც მონაცემთა ბაზა, ახორციელებს აგრეთვე დიდი მოცულობის

ინფორმაციის დამუშავებას, დახარისხებას, ძებნას, ფილტრაციას, გარკვეული კრიტერიუმის მიხედვით ამორჩევას და სხვ.

პრაქტიკულად ყველაფერი, რაც გაერთიანებულია ერთი მიზნით და აქვს გავრცობა დროში არის პროექტი, აქვს შემდეგი მახასიათებლები:

- მიზანი – ეს არის ძირითადი მიზეზი, რომელიც განსაზღვრავს პროექტის დაწყებას. როდესაც მიზანი მიიღწევა, პროექტი ითვლება დასრულებულად.
- დროის დიაპაზონი – პროექტი, როგორც წესი უნდა განხორციელდეს გარკვეული დროის განმავლობაში, ან დასრულდეს გარკვეული თარიღისთვის.
- ამოცანები – პროექტი შედგება გარკვეული მოქმედებებისაგან, რომელთაც ეწოდებათ ამოცანები.
- რესურსები – ეს ძირითადად ის ელემენტებია, რომელთა საშუალებითაც ხორციელდება ამოცანა და მთლიანად პროექტი.
- რესურსები – ეს არის მთელი თანხა, რომელიც გამოიყოფა პროექტის განსახორციელებლად.

ყველა პროექტს სჭირდება დაგეგმვა, რომელიც საშუალებას იძლევა თავი ავარიდოთ მრავალ პრობლემას: ბიუჯეტის გადაჭარბებას, რესურსების ნაკლებობას, პროექტის მიზნის არასწორად განსაზღვრას, განსაზღვრულ დროში პროექტის შესრულებასთან დაკავშირებულ სიძნელეებსა. პროექტის დაგეგმვა გულისხმობს მის ხელმძღვანელობას და მოითხოვს დიდ ძალისხმევას. პროექტის ხელმძღვანელობის დროს ადამიანები, როგორც წესი, ხელმძღვანელობენ ინტუიციით ან ცხოვრებისეული გამოცდილებით. მაგრამ, მაღალტექნოლოგიურ საუკუნეში არსებობს პროექტების მენეჯმენტის უფრო მოხერხებული მეთოდები. ერთ-ერთ ასეთ მეთოდს წარმოადგენს Microsoft Project-ი, რომელსაც აქვს პროექტების ხელმძღვანელობის ფართო შესაძლებლობები.

MicrosoftProject არის კომპიუტერული პროგრამა, რომლის საშუალებითაც შეგვიძლია პროექტის ეფექტური დაგეგმვა, ქვეამოცანებად დაყოფა, პრობლემების გადაწყვეტა, დანაწილება და მისი დასრულება მენეჯმენტის პრინციპებისა და პრაქტიკის შესაბამისად. ის შეიძლება გამოვიყენოთ ნებისმიერი მოცულობის პროექტისათვის და იგი წარმოადგენს პროექტის დაწყების, ეფექტური ორგანიზებისა და გადაწყვეტის საშუალებას. ანუ, ის შეიძლება განვიხილოთ როგორც პროექტის მენეჯერის ასისტენტი.²¹

²¹ ხუციშვილი ო., ხუციშვილი თ., ფაილოძე ნ., სულაშვილი მ., ციხელაშვილი ბ.. საოფისე პროგრამები 2013, **Microsoft Office** 2013. ტექსტური რედაქტორი **Microsoft Word**, საპრეზენტაციო პროგრამა **Microsoft PowerPoint**, ელექტრონული ცხრილები **Microsoft Excel**. საოფისე პროგრამები 2013. „ტექნიკური უნივერსიტეტი“.თბ., 2015.

5.6. ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტისათვის საჭირო პროგრამული ბაზის შექმნა, IDEA Data Analysis Software-ის და სხვა მონაცემთა ბაზებთან მუშაობა. პროგრამა „COBIT“-ის მიზნები და პრინციპები

ეკონომიკურ ქმედებათა და მოვლენათა შესახებ არსებული ცნობების ობიექტური შეკრებისა და შეფასების სისტემური პროცესი - აუდიტი, ტარდება იმ მიზნით, რომ განისაზღვროს დადგენილ კრიტერიუმებთან ამ მტკიცების შესაბამისობის ხარისხი და შემოწმების შედეგები გადაეცეს დაინტერესებულ პირებს.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის სტრატეგიული მიზანი განსაკუთრებით ეხება ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტს და შემდეგი სახით არის დაკონკრეტებული:

- IT აუდიტის მეთოდოლოგიური ბაზის მომზადება და განვითარება;
- IT აუდიტორების მოზიდვა და კადრების პროფესიული ზრდის ხელშეწყობა;
- IT აუდიტისათვის სრულყოფილი ტექნოლოგიური და ინფრასტრუქტურული ბაზის შექმნა და განვითარება;
- IT აუდიტით მიღწეული შედეგების გაზრდა;
- სას-ის ორგანიზაციული შესაძლებლობების განვითარების მხარდაჭერა IT ინოვაციების დანერგვის მიმართულებით.

მათი განხორციელებით IT აუდიტის საკოორდინაციო ჯგუფი უზრუნველყოფს ძირითადი ამოცანებისა და მიზნების შესრულებას.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის აუდიტორული საქმიანობის განსახორციელებლად აუცილებელია სათანადოდ იქნას შესწავლილი და შეფასებული ის საინფორმაციო - ტექნოლოგიური გარემო, რომელშიც საჯარო უწყებები ძირითად საქმიანობას ახორციელებენ.

ინფორმაციული ტექნოლოგიების მენეჯმენტის საკითხებზე დღეისათვის არსებობს სტანდარტებისა და მეთოდოლოგიების გარკვეული სიმრავლე. მისი ერთ-ერთი წარმომადგენელია COBIT-ი (Control Objectives for Information and Related Technology – საკონტროლო ობიექტები საინფორმაციო და მასთან დაკავშირებული ტექნოლოგიებისთვის), რომელიც შეიქმნა 1969 წელს ISACA (Information Systems Audit and Control Association – საინფორმაციო სისტემების აუდიტისა და კონტროლის ასოციაცია) ორგანიზაციის მიერ ამერიკის შეერთებულ შტატებში, საფინანსო აუდიტებისთვის ინფორმაციული ტექნოლოგიების კონტროლის მიზნით. ამჟამად ამ ორგანიზაციას აქვს მსოფლიოში ერთ-ერთი ლიდერის როლი ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტის სტანდარტების შემუშავების სფეროში.

აუდიტის განვითარების გეგმა მოიცავს COBIT (Control Objectives for Information and Related Technologies) –(საკონტროლო ობიექტები საინფორმაციო და მასთან დაკავშირებული ტექნოლოგიებისთვის) ისა და CAATs-ის (Computer Assisted Audit Techniques (CAATs)) აუდიტორული პროგრამების ლიცენზირებული ვერსიე-

ბის მოპოვებას, ამასთანავე, დაგეგმილია IT აუდიტისათვის საჭირო პროგრამული ბაზის შექმნა, IDEA Data Analysis Software-ის და სხვა მონაცემთა ბაზებთან მუშაობა. COBIT უზრუნველყოფს კონტროლის განხორციელებას საინფორმაციო ტექნოლოგიების საშუალებით.

Computer Assisted Audit Techniques (CAATs) არის ინსტრუმენტი, რომელიც გამოიყენება აუდიტორის მიერ. თანამედროვე ტექნოლოგიური მიღწევების ინტეგრაცია ორგანიზაციაში ხელს შეუწყობს საჯარო სექტორის ელექტრონულ სისტემებში არასწორი მართვის საკითხების დროულ იდენტიფიცირებას. გარდა ამისა, სტრატეგიის ფარგლებში დაგეგმილია აუდიტორებისათვის სრულყოფილი მატერიალურ - ტექნიკური ინფრასტრუქტურის შექმნა და შემდგომი განვითარება. ამ მიმართულებით მნიშვნელოვან საკითხს წარმოადგენს აუდიტის ობიექტიდან მიღებული ინფორმაციის მოპოვების, ანალიზისა და შენახვისათვის აუცილებელი ტექნიკური საშუალებების არსებობა ორგანიზაციაში, რათა უზრუნველყოფილ იქნას, როგორც მონაცემთა მოძრაობისა და შენახვის უსაფრთხოება, ასევე მათი ანალიზისა და დამუშავების პროცესის სისწრაფე.

IT სისტემების განვითარებამ ხელი შეუწყო საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებას ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემებში, რაც გამოიწვია აუდიტის ჩატარებისას საინფორმაციო სისტემების გამოყენების აუცილებლობამ. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური მნიშვნელოვან ნაბიჯებს დგამს ამ სფეროს განსავითარებლად, რაც დადებითად აისახება აუდიტის ჩატარების ხარისხზე. ელექტრონულ დოკუმენტბრუნვაზე გადასვლა და ელექტრონული სერვისების განვითარებამ აუცილებელი გახადა აუდიტორების მიერ საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენება, რაც არსებითად ზრდის აუდიტის ხარისხს და ამცირებს აუდიტორულ რისკებს. სწრაფად ცვალებად საკანონმდებლო გარემოში ბიზნესრისკებიც მუდმივად იმატებს. სრული ინტეგრაცია rs.ge-თან - საგადასახადო დოკუმენტების მიღება და გაგზავნა პროგრამიდან, rs.ge-ს პორტალზე შესვლის გარეშე, შეუსაბამობები მონაცემთა ბაზასა და rs.ge-ზე ასახულ დოკუმენტებს შორის იდენტიფიცირდება სპეციალური ანგარიშგების მეშვეობით. შესაძლებელია საგადასახადო პორტალზე (rs.ge) ზედნადებების ავტომატური ატვირთვა.

IT აუდიტის მეთოდოლოგიური ბაზის მომზადება და განვითარებაში გასათვალისწინებელია შემდეგი:

საქართველოს კანონი-ინფორმაციული უსაფრთხოების შესახებ;

ISACA's Certification: ISACA's (**Information Systems Audit and Control Association**), (საინფორმაციო სისტემების აუდიტისა და კონტროლის ასოციაცია) მსოფლიოში აღიარებული IT აუდიტის სერტიფიკატების მოპოვება, რომლებიც ითვლება IT აუდიტის სფეროს ერთ-ერთ უმაღლეს სასერტიფიკატო პროგრამად. აღნიშნული პროგრამა მოიცავს საინფორმაციო სისტემების აუდიტორის, ინფორ-

მაციული უსაფრთხოების მენეჯერის და საინფორმაციო სისტემების რისკებისა და კონტროლების მართვის სერტიფიკატებს;

Certified Information Systems Security Professional (CISSP): ინფორმაციული უსაფრთხოების პროფესიული სერტიფიკატი, რომელიც გაიცემა საინფორმაციო სისტემების უსაფრთხოების საერთაშორისო კონსორციუმის (ISC) მიერ და წარმოადგენს ინფორმაციული აქტივების უსაფრთხოებისა და მართვის საკითხებში აუდიტორთა კომპეტენციის განმსაზღვრელ ერთ-ერთ მნიშვნელოვან სერტიფიკატს;

Microsoft Certified Systems Engineer (MCSE): Microsoft-ის სასერტიფიკატო კურსი, რომელიც მიზნად ისახავს სპეციალისტებისათვის მონაცემთა ბაზებისა და სერვერული მოწყობილობების მართვის საკითხებში კვალიფიკაციის ამაღლებას;

CISCO Career Certification: Cisco-ს ქსელური აკადემიის სასერტიფიკატო კურსები, რომელიც წარმოადგენს თანამედროვე კომპიუტერული ქსელების სფეროში სერტიფიცირების ერთ-ერთ ყველაზე პოპულარულ და აღიარებულ პროგრამას.

პროგრამა „COBIT“. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის (სას)-ის მიზანს წარმოადგენს IT აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელი ელექტრონული სისტემის დანერგვა და განვითარება სათანადო ტექნიკური ინფრასტრუქტურის ბაზის შექმნით, რაც გულისხმობს შესაბამისი პროგრამული ლიცენზიებისა და მათი დანერგვისათვის საჭირო სერვისების შეძენას.²² აუდიტის განვითარების გეგმა მოიცავს COBIT (Control Objectives for Information and Related Technologies) –ისა და CAATs (Computer Assisted Auditing Techniques)–ის აუდიტორული პროგრამების ლიცენზირებული ვერსიების მოპოვებას. ამასთანავე IT აუდიტისათვის საჭირო პროგრამული ბაზის შექმნას.²³

ზოგადად კომპიუტერული ტექნოლოგიების გამოყენებისას პროგრამისტებმა პროგრამების შედგენისას უნდა გაითვალისწინონ შემდეგი აუცილებელი ასპექტები:

1. ინფორმაციის სისტემატიზაცია;
2. ინფორმაციული კავშირი;
3. დეკომპოზიცია;
4. ინფორმაციული სისტემების განვითარების უწყვეტობა;
5. თავსებადობა;
6. სტანდარტიზაცია და უნიფიკაცია;
7. ინტეგრირება;
8. საბუთების ბრუნვის და საინფორმაციო ნაკადების ავტომატიზება;

²² COBIT: Framework for IT Governance and Control. <http://www.isaca.org/knowledge-center/cobit/Pages/Overview.aspx>.

²³ <http://www.issai.org>;

9. ეფექტიანობა.

ინფორმაციის სისტემატიზაციის პრინციპი ნიშნავს, რომ სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემა განიხილება, როგორც სისტემა, რომელიც შედგება ინფორმაციულად დაკავშირებული ელემენტებისგან, რომელიც უზრუნველყოფს მიზნობრივ ფუნქციურ უწყვეტ და გამართულ მუშაობას. ეკონომიკური სუბიექტის შესწავლისას ვლინდება ინფორმაციული კავშირები სტრუქტურულ ელემენტებს შორის, ხდება ცალკეული ელემენტების შესწავლა.

ინფორმაციული კავშირის პრინციპი ნიშნავს, სამეურნეო სუბიექტის ეკონომიკური ინფორმაციის დროულად გამოყენების საშუალებას მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილების მისაღებად.

დეკომპოზიციის პრინციპი ნიშნავს, შესაძლებლობას უკეთ და ეფექტიანად გამოვიყენოთ ინფორმაცია საჭირო მოდულების შესაქმნელად, გადაწყვეტილების მისაღებად ქვემოდულების შექმნა (მაგალითად: საწყობებში ქვესაწყობების შექმნა და მათ შორის ინფორმაციის ინტეგრირება ზუსტი მონაცემების მისაღებად).

უწყვეტობის პრინციპი - ინფორმაციული ტექნოლოგიების განვითარება და მოდიფიცირება ხელს უწყობს დროულად იქნას მიღებული ის ამოცანები, რომელიც საჭიროა და აკმაყოფილებს საკანონმდებლო მოთხოვნებს და ცვლილებებს (მაგალითად მოდულების შექმნა შემოსავლების სამსახურთან თავსებადობისთვის, რასაც მოითხოვს საქართველოს საგადასახადო კოდექსი).

თავსებადობის პრინციპი ნიშნავს ურთიერთკავშირს და შესაძლებლობას ინტეგრირების სხვადასხვა პროგრამული უზრუნველყოფისათვის. ძირითადად ბუღალტრულ პროგრამებში იყენებენ ექსელის ფორმატს და ხდება ამ ფორმატის თავსებადობა, მაგალითად საბანკო პროგრამასთან. ამიტომ ძალიან მნიშვნელოვანია პროგრამა თავსებადი იყოს და შესაძლებელი იყოს მისი მიერთება სხვა პროგრამებთან.

სტანდარტიზაციისა და უნიფიკაციის პრინციპი ითვალისწინებს უნიკოდების გამოყენებას და/ან ფუნქციების შემუშავებას.

ინტეგრაციის პრინციპი გულისხმობს ტექნოლოგიური ჯაჭვის გაერთიანებას: ინფორმაციის შეგროვება, მონაცემების დამუშავება, შენახვა და შედეგების ფორმირება მმართველობითი გადაწყვეტილებების მისაღებად, კომპიუტერებისა და სხვა მოწყობილობების გამოყენება ინფორმაციის შესაგროვებლად რეგისტრაციისათვის, დასამუშავებლად და ა. შ.

ინფორმაციის გადაცემის ავტომატიზაციით ხდება ეგრეთწოდებული უქალაქო ტექნოლოგიების საბუთბრუნვის და ინფორმაციული ნაკადების ავტომატიზაციის პრინციპის განვითარება.

ეფექტიანობის პრინციპი გულისხმობს ყველაზე რაციონალური გადაწყვეტილებების მიღებას მაქსიმალური ეფექტის მისაღებად. პროცესის ავტომატიზაციით ხდება დროის დაზოგვა და მაქსიმალურად ეფექტიანად რესურსების მართვა.

საერთაშორისო პრაქტიკაში აუდიტის კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების შექმნისას გამოიკვეთება ორი მიდგომა:

ცხრილების გამოყენება, რომელიც ეყრდნობა საერთაშორისო სტანდარტების, ადგილობრივი კანონმდებლობისა და ბუღალტრულ აღრიცხვაში გამოყენებული კონსტანტების შეყვანით, ამავდროულად კლიენტის მიერ მიწოდებული ინფორმაცია მთლიანად ან ნაწილობრივ იგნორირებულია. ასეთი მიდგომა შეიცავს არსებით რისკებს და შესაძლებელია შეცდომების დაშვება. არ ხდება კლიენტის სამეურნეო ოპერაციების სპეციფიკის გათვალისწინება (მაგალითად: საშემოსავლო გადასახადის გაანგარიშებისას სამეურნეო სუბიექტი შეიძლება სარგებლობდეს სპეციალური შეღავათებით, რის გამოც გადასახადის შემცირება, აუდიტის მიერ შემოწმებისას შეიძლება ცხრილი გადასახადების შეადგინოს სახელფასო ან სხვა სახის განაცემებზე დაყრდნობით, რაც გამოიწვევს გადასახადის დაანგარიშების შეუსაბამობას ბუღალტრულ მონაცემებთან). ამიტომ მეორე მეთოდი მეტად პერსპექტიულია და გვიცავს ცდომილებებისგან.

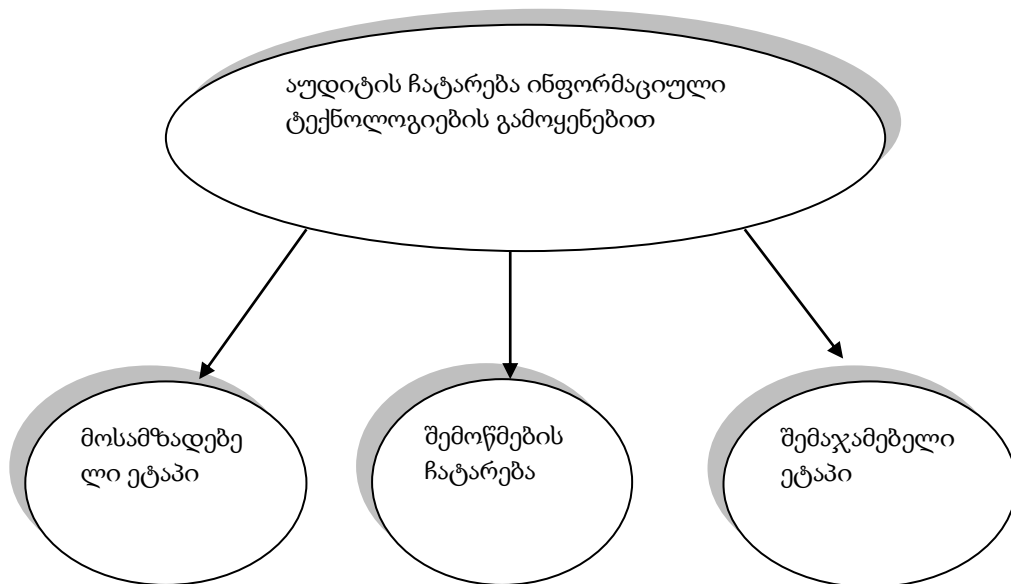
მეორე მეთოდი ორიენტირებულია კლიენტის პირველადი დოკუმენტაციის დამუშავებაზე, სადაც ასახულია ყველა სამეურნეო ოპერაცია. ეს მეთოდი პირველ მეთოდთან შედარებით მეტად ხანგრძლივი პროცესია.

მეორე მეთოდის გამოყენებისას შესაძლებელია ინფორმაციული სისტემის შექმნის ორი მიმართულება: სისტემის კომპიუტერიზაცია აუდიტის ეტაპების მიხედვით და სისტემის კომპიუტერიზაცია აუდიტის ამოცანების მიხედვით.

აუდიტის კომპიუტერული სისტემატიზაცია გულისხმობს ქსელურ ბაზაში ყველა ინფორმაციის გადატანას და შენახვას, დონეების დაყოფას და შესაბამისი წვდომების დაშვებას, სადაც ყოველ მომხმარებელს აქვს შესაბამისი წვდომა. მომხმარებლებს აქვს მუშაობის და წვდომის უფლება კვალიფიკაციის და შესასრულებელი სამუშაოს მიხედვით. თუ განვიხილავთ ყველაზე მარტივ ფორმას, სისტემაში მუშაობის უფლების წვდომები იყოფა ორ დონედ: შემოწმების ხელმძღვანელი და აუდიტორები.

სრული ინფორმაცია უნდა იყოს ხელმისაწვდომი აუდიტორული ჯგუფის ყველა მომხმარებლისათვის და ამავდროულად იზღუდება ცვლილებების შეტანა, მაგალითად, ერთ-ერთი აუდიტორის მიერ შეტანილი ინფორმაცია ვერ კორექტირდება სხვა მომხმარებლის მიერ.

გამოყოფენ სამ ეტაპს ინფორმაციული ტექნოლოგიებით აუდიტის შესრულებისას. ეს ეტაპები მოცემულია სქემის სახით:



ნახ. 7. აუდიტის ჩატარება ინფორმაციული ტექნოლოგიების გამოყენებით

მოსამზადებელ ეტაპზე აუდიტების მიერ ხდება კლიენტის საქმიანობის პირველადი შესწავლა, როგორცაა მთავარი წიგნის, საბუღალტრო მაჩვენებლების, ანგარიშების და სხვა ოპერაციების შესწავლა, აუდიტების მიერ ხდება შიდა აუდიტის და კონტროლის სისტემის შესწავლა აგრეთვე ბუღალტრული პროგრამის, თუ როგორ ხდება ინფორმაციის შეტანა და დამუშავება კლიენტის მიერ ბუღალტრულ პროგრამაში.

თანამედროვე ტექნოლოგიების გამოყენებით განხორციელებული აუდიტის დროს აუდიტორები ინარჩუნებენ აუდიტის ჩატარების პრინციპებს და აუდიტის ჩატარების მიზნებს, მაგრამ ამავედროულად ემატება აუდიტს დამატებითი პროცედურა - ბუღალტრული პროგრამის შესწავლა, რომელიც ინფორმაციის ძირითადი მატარებელია და მასზე დაყრდნობით ხდება ინფორმაციის დამუშავება და პირველადი მონაცემების მიღება. ვინაიდან ეს არის ერთ ერთი წყარო პირველადი ინფორმაციის და ბუღალტრული ანგარიშების ფორმირების.

კომპიუტერული ტექნოლოგიების გამოყენებით აუდიტის ჩატარებისას ასევე გასათვალისწინებელია, რომ მარტივად ხდებოდა პროგრამების მორგება საკანონმდებლო ცვლილებებთან, აგრეთვე მომსახურე პერსონალი ვალდებულია ჰქონდეს მაღალი კვალიფიკაცია ინფორმაციულ ტექნოლოგიებში.

კომპიუტერული პროგრამების გამოყენებით აუდიტის ჩატარებისას აუდიტმა უნდა განახორციელოს შემდეგი ამოცანები:

1. შესწავლილ უნდა იქნას სამეურნეო სუბიექტის საბუღალტრო პროგრამა, როგორ ხდება ოპერაციების ასახვა. მცირე საწარმოებში ბუღალტრულ პროგრამაში, როგორც წესი მუშაობს ერთი ბუღალტერი, დიდი საწარმოების შემთხვევაში სამუშაოს ასრულებს რამოდენიმე ბუღალტერი და ბაზა ჩაწერილია რამდენიმე სერვერზე და როგორც წესი, მრავალფუნქციურ სისტემებთან გვაქვს საქმე. აუდიტმა უნდა განას-

ხვავოს ამ ტექნოლოგიების ძირითადი სხვაობები და რისკები რაც დაკავშირებულია ასეთი ტიპის საწარმოების შემოწმებასთან.

2. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ავტომატიზებული ოპერაციების სისწორე და გამოხატოს თავისი მოსაზრება, თუ რამდენად სწორად ხდება მონაცემების დამუშავება და კომპიუტერული ტექნოლოგიების გამოყენებაზე რომელი განყოფილებების გადაყვანა გამოიწვევს მეტ ეფექტს. პირველ რიგში, ასეთ განყოფილებებში განიხილება კრედიტორული და დაბიტორული ინფორმაციის შემადგენელი განყოფილებები, მათი გადაყვანა და მათი ინფორმაციის დამუშავება ავტომატურ რეჟიმში გვამღევს საწარმოს ანალიზის ეფექტურ მართვას.

3. შემოწმებისას ასევე უნდა შემოწმდეს პირველადი დოკუმენტების აღრიცხვა და მათი ფორმირება და რეგისტრაცია, შენახვა და დამუშავება, მათი ასახვა ბუღალტრულ პროგრამაში, უნდა შესწავლილ იქნას პირველადი ინფორმაციის შექმნის პირველწყარო და სქემა შემდგომი დამუშავების და საბოლოო შედეგების ასახვის, თუ რა პროცედურას გადის თითოეული დოკუმენტი საბოლოო ასახვამდე ბუღალტრულ პროგრამაში, რომელი თანამშრომელია პასუხისმგებელი კონკრეტული ოპერაციის ასახვაზე პროგრამაში და ვინ ახდენს მის მიერ გატარებული ოპერაციის საბოლოო დადასტურებას.

4. აუდიტორმა უნდა შეამოწმოს ბუღალტრული ოპერაციების საფუძველზე დაგენერირებული ელექტრონული ფორმები, როგორც წესი, ხელით დამუშავებული ინფორმაცია უფრო მეტ შეცდომას შეიცავს, ვიდრე ელექტრონულად დამუშავებული, მაგრამ მაინც სჭირდება შემოწმება, თუ რამდენად სწორადაა აგებული თვითონ ოპერაცია. ასევე უნდა შემოწმდეს ინფორმაციის შენახვის პროცედურები და საბეჭდი ვერსიების სისწორე.

5. აუცილებელი აუდიტორული პროცედურაა ასევე შეყვანილი ინფორმაციის სისწორე და ქაღალდის ფორმასთან მისი შესაბამისობა. შეუსაბამობის აღმოჩენა ნიშნავს, რომ ინფორმაცია არაა სწორი და დაუდასტურებელია.

6. აუდიტორმა უნდა შეამოწმოს თუ რამდენად საიმედოდ ინახება ინფორმაცია და უცხო პირებისგან დაცულია თუ არა წვდომა პროგრამასთან.

7. ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საკითხია პროგრამის შიდა კონტოლის მექანიზმები, აუდიტი ვალდებულია გამოავლინოს სუსტი წერტილები შიდა კომპიუტერულ პროგრამაში, მაგალითად, ხდება თუ არა პროგრამის არქივირება, მთავარი ბუღალტრის მიერ ოპერაციების შემოწმება და დადასტურება. თუ პროგრამას იყენებს რამდენიმე ფილიალი, ხდება თუ არა მონაცემების გენერირება სერვერთან და რამდენად ხშირად ან სრულყოფილად ხდება მონაცემების გაცვლა და ა. შ.

8. აუდიტორი ვალდებულია შეამოწმოს ალგორითმების სისწორეც, შეცდომა ბუღალტრულ ალგორითმში, რომლის მრავალჯერადად გამოყენება იწვევს ბუღალტრული მონაცემების არევას, რის გამოც შესაძლებელია სამეურნეო სუბიექტმა მიიღოს არასწორი მონაცემები, რომელზე დაყრდნობითაც იღებს გადაწყვეტილებებს.

ფინანსური ანგარიშგება დგება საბუღალტრო ოპერაციების შედეგებზე საფინანსო სამეურნეო პროცესების აღწერის საფუძველზე.

ფინანსური ანგარიშგების ავტომატიზაციის დროს რეგულარულად ხდება ფინანსური ოპერაციების შედეგების ასახვა. ასახვა ხდება არსებული ალგორითმების შესაბამისად, ეს მონაცემები დასტურდება პირველადი დოკუმენტაციით, ინფორმაციის მომხმარებელს შესაძლებლობა აქვს, ინფორმაციასთან თავისუფალი წვდომის შესაძლებელია ინფორმაციის შენახვა.

ბუღალტრული პროგრამების შექმნამ გაამარტივა და ხელი შეუწყო აუდიტების მიერ შესამოწმებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მოწესრიგებას. მოწესრიგდა აღრიცხვიანობის სისტემა, ინფორმაციის შენახვა და საჭიროებისამებრ, დროული მოძიება.

საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლამ მოითხოვა მრავალვალუტიანი ანგარიშების შექმნა. საკანონმდებლო მოთხოვნებით კი ფინანსური ანგარიშგებაში ასახული უნდა იქნას ურთიერთობა უცხოურ პარტნიორებთან შესაბამის ვალუტაში და ამავდროულად გადაყვანილ იქნას ეროვნულ ვალუტაში.

ეს რთული ოპერაციები მარტივად აღქმადი დამუშავებადი გახდა ბუღალტრული პროგრამების განვითარების შედეგად. აუდიტს შეუძლია ნებისმიერი ბარათის შემოწმება და შესაბამისობის გადამოწმება პირველად დოკუმენტებთან, თუ რამდენად სწორად არის დამუშავებული პირველადი დოკუმენტი, ასახავს თუ არა რეალობას და შეესაბამება თუ არა ბუღალტრული სავალუტო ნაშთები ეკვივალენტში არსებულ ნაშთებს.

საკანონმდებლო ცვლილებებმა მოითხოვა ვებ პორტალის მეშვეობით სამეურნეო ოპერაციების განხორციელება. რამაც თავისთავად მოითხოვა ბუღალტრული პროგრამების ინტეგრირება საგადასახადო ვებსაიტთან. ეს მნიშვნელოვნად ზრდის ალბათობას, რომ აუდიტორული შემოწმებისას აუდიტი შესძლებს არსებითი უზუსტობების აღმოჩენას და მათი არსებობის შემთხვევაში მის აღმოფხვრას. მაგალითად, შემოსავლების სამსახურის (www.rs.ge) საიტი გვამღებს საშუალებას ოპერაციების ფორმირება მოვახდინოთ ექსელის ფაილში. შეგვიძლია ნებისმიერი პერიოდის ინფორმაციის ამოღება მისი დამუშავება და გაფილტვრა სხვადასხვა ასპექტების მიხედვით, როგორცაა: მომწოდებლის ან მყიდველის მიხედვით, პროდუქტების მიხედვით, მიწოდების პირობების მიხედვით, შეგვიძლია ამოვიღოთ ინფორმაცია იმის შესახებ იხვერება თუ არა პროდუქტი დღგ-თი.

იგივე ინფორმაცია ჩვენ შეგვიძლია ამოვიღოთ ბუღალტრული პროგრამიდანაც და გადავიტანოთ ექსელში, ვინაიდან ბუღალტრული პროგრამების უმრავლესობა თავსებადია ექსელის პროგრამასთან.

ამ ორი ინფორმაციის შედარებით აუდიტს შეუძლია მარტივად აღმოაჩინოს უზუსტობები და შეძლოს მათი აღმოფხვრა.

შემოწმების ეს მეთოდი გვაძლევს საშუალებას გამოვავლინოთ, შეესაბამება თუ არა პირველადი ინფორმაცია საგადასახადო ორგანოებში წარდგენილ ელექტრონულ ინფორმაციას.

ხშირ შემთხვევაში ოპერატორების მიერ ინფორმაციის გაგზავნისას და მერე შემდგომში ცვლილებების შეტანისას ასახვა ხდება მხოლოდ ბუღალტრულ პროგრამაში და ავიწყდებათ კორექტირების გაკეთება. ვებპორტალზე ამის აღმოსაჩენად საუკეთესო მეთოდი ინფორმაციის ფორმირება ექსელის ფაილში და შემდგომში შედარება ნაკლოვანებების აღმოსაჩენად. თანამედროვე ტექნოლოგიების გამოყენებით აუდიტის ჩატარება ხელს უწყობს აუდიტის ჩატარების ტემპების ზრდას და უზუსტობების აღმოჩენას. აუდიტის ჩატარების პროცესში აუდიტორი/აუდიტორული ფირმა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) შესაბამისად ახორციელებს აუდიტორულ შემოწმებას და წერილობითი ფორმით უზრუნველყოფს ფინანსური ანგარიშგების, მათ შორის, სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის, სამართლიანობისა და სისრულის დადგენას, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით. აუდიტორული საქმიანობა სამეურნეო სუბიექტის ეფექტიანი მართვის მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტია. აუდიტორის ან აუდიტორული ფირმის მიერ გაკეთებულ დასკვნაში წარმოდგენილი წინადადებები და რეკომენდაციები იძლევა საშუალებას საწარმოს მენეჯმენტმა შეიმუშაოს მართვის ისეთი მექანიზმები, რომლებიც უზრუნველყოფენ დაწესებულებებში მომსახურების ხარისხის ამაღლებას, მათ ფინანსურ სტაბილურობას და ეკონომიკურ ზრდას.

აუდიტის ჩატარებისას კომპიუტერის გამოყენება პრაქტიკულად არ ტვირთავს აუდიტორული ფირმების რესურსებს, რადგან მთელი გამოსათვლელი სამუშაოს ნაწილი მინიმალურ დროს მოითხოვს. ეკონომიკური სუბიექტის შემოწმება კომპიუტერის საშუალებით უფლებას გვაძლევს დრო არ დავხარჯოთ კლიენტთა მონაცემების ხელით შეყვანაზე კომპიუტერში და პრაქტიკულად ნულია დროის დანახარჯი რუტინული ოპერაციის შესრულებისას. კომპიუტერული პროგრამების ჩამონათვალი შეიცავს სტატისტიკური ანალიზის ტექნიკას, რომელიც საკმარისია ორგანიზაციებისათვის შედეგების კვლევისა და ანალიზისათვის.

აუდიტორული ორგანიზაციის რესურსების სერიოზული ეკონომია შესაძლებელია კომპიუტერის გამოყენებით ანალიტიკური პროცესების ჩატარებისას, ასევე კლიენტთა ელექტრონული მონაცემებით. ანალიტიკური პროცედურის დროს ხდება მიღებული ინფორმაციის ანალიზი და შეფასება, შემოწმებული ეკონომიკური სუბიექტის აუცილებელი ეკონომიკური და ფინანსური მაჩვენებლების გამოკვლევა, იმ მიზნით, რომ გამოვლინდეს სამეურნეო საქმიანობის უჩვეულო და დაუჯერებელი

ფაქტები, რომლებიც საბუღალტრო აღრიცხვაში აისახება, ასევე ხდება შეცდომების გამოაშკარავება.

IT თანამედროვე ეკონომიკის განუყოფელი ნაწილი გახდა. ამ სფეროს განვითარებამ მნიშვნელოვანი წვლილი შეიტანა ეკონომიკის გლობალიზაციაში, კავშირების გამყარებაში და ინფორმაციის სწრაფ გაცვლაში, რაც თავისთავად შეეხო თანამედროვე ეკონომიკის ყველა სფეროს. აუდიტშიც, როგორც თანამედროვე ეკონომიკის ერთ ერთი ინსტიტუტი აქტიურად დაიწყო ინფორმაციული ტექნოლოგიების განვითარება და გამოყენება, როგორც აუდიტის ჩატარების პროცესში, ისე შედეგების შეფასებისას. აუდიტის განვითარების და ბუღალტრული აღრიცხვის გაუმჯობესებისთვის აუცილებელია ახალი ინფორმაციული ტექნოლოგიების შემუშავება და განვითარება, რაც ხელს შეუწყობს ამ სფეროს განვითარებას და არსებული ხარვეზების აღმოფხვრას.

საქართველოს ეკონომიკის რეფორმირებამ გამოიწვია ახალი ეკონომიკის ინსტიტუტების შექმნა და განვითარება, რომელიც არეგულირებს სამეურნეო და სამეწარმეო სუბიექტების ურთიერთობას. ამ ინსტიტუტებს შორის მნიშვნელოვანი როლი უნდა დაიკავოს აუდიტმა, რომელიც არის საბაზრო ურთიერთობების განუყოფელი ნაწილი. საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის განვითარებამ ცხადყო, რომ შეუძლებელია გადმოტანილ იქნას პირდაპირ კაპიტალისტურ ქვეყნებში გამოყენებული აუდიტის ჩატარების მეთოდოლოგია პოსტსაბჭოთა რეორგანიზაციის პირობებში მყოფ ეკონომიკის პირობებში.

როდესაც აუდიტის არეალი სცილდება ქვეყნის საზღვრებს, გასათვალისწინებელია, როგორც ადგილობრივი კანონმდებლობა, ისე საერთაშორისო და იმ ქვეყნის კანონმდებლობა, რომელთანაც გვაქვს საქმიანი ურთიერთობები. ამრიგად, აუდიტი უნდა ჩატარდეს მაღალკვალიფიციური სპეციალისტების მიერ. მათ მიერ მომზადებული დასკვნები არის ქვეყნის ეკონომიკური ზრდისა და მდგრადობის საწინდარი.

ლიტერატურა

1. საქართველოს კანონი #5386 ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ"-8 ივნისი, 2016.
2. წლიური ანგარიშგებისა და კონსოლიდირებული ანგარიშგების სავალდებულო აუდიტის შესახებ, ევროპის პარლამენტისა და საბჭოს მეექვსე დირექტივა 2006წ. 8 მარტი, ბრიუსელი;
3. საქართველოს კანონი #623 „აუდიტორული სამიანობის შესახებ“ თბ., 1995 წლის 7 თებერვალი.
4. საქართველოს კანონი ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის დებულების დამტკიცების თაობაზე -2016 წლის 14 სექტემბერი.
5. საქართველოს მთავრობის დადგენილება №133 ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბების წესისა და პროცედურების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე. 2017 წლის 21 მარტი, თბ..
6. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების აღიარების შესახებ საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის დადგენილება №6, 1998.
7. აუდიტისა და ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტების სახელმძღვანელო, საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია, 2010., გვ. 488.
8. საქართველოს მთავრობის განკარგულება N1015. 2010 წლის 30 ივლისი, ქ. თბილისი შიდა აუდიტის სტანდარტების დამტკიცების შესახებ.
9. საქართველოს კანონი ინფორმაციული უსაფრთხოების შესახებ, თბ., 2012 წლის 5 ივნისი. №6391-ის.
10. „აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები“, ნაწილი #1. ბსფ-ის ცნობარი (IFAC HANDBOOK 1998), თბ., 1999, გვ. 686.
11. „აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები“, ნაწილი #2. ბსფ-ის ცნობარი(IFAC HANDBOOK 1998), თბ., 1999, გვ. 684.
12. ჭუმბურიძე ლ., „ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირების სრულყოფის მიმართულებები საქართველოში“, მონოგრაფია, გამომცემლობა „დანი“, 2014;
13. ჭუმბურიძე ლ. „ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით რეგულირების მსოფლიო პრაქტიკა“. ჟურნ. „ბუღალტრული აღრიცხვა“, თბ., 2011;

14. ჭუმბურიძე ლ. ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირება საქართველოში, საერთაშორისო გამოცდილებისა და ვროდირექტივების საფუძველზე, ბიზნესი და კანონმდებლობა # 6, 2013,
15. ფაილოძე ნ., ალანია ჯ., ლიპარტია ზ., კეკელიძე ვ., ხუციშვილი ო., სულაშვილი გ. საბუღალტრო საქმე. ტომი I. მესამე შევსებული გამოცემა. ტექნიკური უნივერსიტეტის გამომცემლობა. თბ., 2013. გვ. 354.
16. ხუციშვილი ო., ხუციშვილი თ., ფაილოძე ნ., სულაშვილი მ., ციხელაშვილი ბ. საოფისე პროგრამები 2013, **Microsoft Office 2013**. ტექსტური რედაქტორი **Microsoft Word**, საპრეზენტაციო პროგრამა **Microsoft PowerPoint**, ელექტრონული ცხრილები **Microsoft Excel**. საოფისე პროგრამები 2013. „ტექნიკური უნივერსიტეტი“. 2015. გვ. 471.
17. სახოკია გ.ა., ანანიძე ჯ., სახოკია გ.გ., ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი, დამხმარე სახელმძღვ., გამომცემლობა: „გეორგიკა“, თბ., 2016, გვ. 826.
18. სახოკია გ., ანანიძე ჯ., გიორგიძე ბ., ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი, სახელმძღვანელო, გამომცემლობა: „გეორგიკა“, თბ., 2018, გვ. 826.
19. სახოკია გ., ანანიძე ჯ., ჯიქია მ, ბუღალტრული გატარებები და ეკონომიკური ანალიზის ძირითად მაჩვენებელთა ნუსხა, დამხმარე პრაქტიკული სახელმძღვანელო, თბ., 2014, გვ. 140.
20. სულაშვილი გ., სულაშვილი მ., ფაილოძე ნ., ალანია ჯ., კეკელიძე ვ., ხუციშვილი ო., სახოკია გ. გ. საბუღალტრო საქმე. ტომი III, აუდიტის კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემები, ტექნიკური უნივერსიტეტის გამომცემლობა. თბ., 2018, გვ. 197.
21. გრიგალაშვილი ლ. ფინანსური აღრიცხვა, სახელმძღვანელო, თბ., 2014, გვ. 503.
22. ლიპარტია ზ. ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური აუდიტის ადმინისტრირება საქართველოში, მონოგრაფია, გამომცემლობა „დანი“, 2017. გვ. 405.
23. ზარანდია ც., ხუციშვილი კ. აღრიცხვა საბიუჯეტო დაწესებულებებში (სახელმძღვანელო) გამომცემლობა „უნივერსალი“ თბ., 2012.
24. ზარანდია ც., ხუციშვილი კ. აღრიცხვა საფინანსო-საკრედიტო დაწესებულებებში (სახელმძღვანელო) გამომცემლობა „უნივერსალი“ თბ., 2011.
25. გელაშვილი თ., ზარანდია ც. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (სახელმძღვანელო) გამომცემლობა „უნივერსალი“ თბ., 2007.
26. ბაკაშვილი ნ. ფინანსები, ფინანსური ანგარიშგება და აუდიტი; გამომცემლობა „უნივერსალი“; თბ., 2015.
27. სურგულაძე გ., ურუშაძე ბ. საინფორმაციო სისტემების მენეჯმენტის საერთაშორისო გამოცდილება (BSI, ITIL, COBIT). საგამომცემლო სახლი „ტექნიკური უნივერსიტეტი“, თბ., 2014, გვ. 317.

28. სახელმძღვანელო - აუდიტი და მარწმუნებელი მომსახურება (საერთაშორისო პროგრამა), ინგლისისა და უელსის ნაფიც სერტიფიცირებულ ბუღალტერთა ასოციაცია, გამომცემლობა „დანი“, ზაფი, 2018;
29. სახელმძღვანელო - საწარმოს სტრატეგიული ანგარიშგება (საერთაშორისო პროგრამა), ინგლისისა და უელსის ნაფიც სერტიფიცირებულ ბუღალტერთა ასოციაცია, გამომცემლობა „დანი“, ზაფი, 2019;
30. სახელმძღვანელო - ფინანსური მართვა (საერთაშორისო პროგრამა), ინგლისისა და უელსის ნაფიც სერტიფიცირებულ ბუღალტერთა ასოციაცია, გამომცემლობა „დანი“, ზაფი, 2019;
31. სახელმძღვანელო - აუდიტი და მარწმუნებელი მომსახურება (საერთაშორისო პროგრამა), ინგლისისა და უელსის ნაფიც სერტიფიცირებულ ბუღალტერთა ასოციაცია, გამომცემლობა „დანი“, ზაფი, 2019;
32. საბუღალტრო-სასაწყობო კომპიუტერული პროგრამა „ინფო-ბუღალტერი“, მომხმარებლის სახელმძღვანელო. თბ., 2008. სტუ-ს ცენტრალური ბიბლიო-თეკის კეტერი 657(02)/48. გვ. 245.
33. ე. არუთინოვა, საინფორმაციო სისტემები საწარმოს მართვაში, თბ., 2013.
34. Успенский И.В. Интернет-маркетинг. Изд-во `СПГУЭиФ`. Санкт-Петербург. 2003.
35. Декларация принципов ВСИС, (WSIS-03/GENEVA/DOC/0004), <http://www.wgig.org/docs/WGIGReport-Russian> - უკანასკნელად გადამოწმდა 20.03.2021.
36. Сарычева А.В. Спам и E-mail маркетинг: сходства и различия. журнал`Маркетинг в России и за рубежом. 2004. №4.
37. <http://bdosolutions.ge/> - უკანასკნელად გადამოწმდა 20.12.2021.
38. <http://www.darix.ge/> - უკანასკნელად გადამოწმდა 20.12.2021.
39. <http://www.apex.ge> - უკანასკნელად გადამოწმდა 20.12.2021.
40. <http://www.gss.ge/SuperFin> - უკანასკნელად გადამოწმდა 20.12.2021.
41. www.rs.ge - უკანასკნელად გადამოწმდა 20.12.2021.
42. <http://fmgsoft.ge/> - უკანასკნელად გადამოწმდა 20.12.2021.
43. <http://www.who.int/en/> - უკანასკნელად გადამოწმდა 20.12.2021.
44. <http://geostat.ge> - უკანასკნელად გადამოწმდა 20.12.2021.
45. <http://www.ifac.org/>; უკანასკნელად გადამოწმდა 20.12.2021.

46. <http://www.ifrs.org/>; უკანასკნელად გადამოწმდა 20.12.2021.
47. <http://www.ia.ge>; უკანასკნელად გადამოწმდა 20.12.2021.
48. <http://www.intosai.org>; უკანასკნელად გადამოწმდა 20.12.2021.
49. <http://www.issai.org>; უკანასკნელად გადამოწმდა 20.12.2021.
50. <https://www.isc2.org/cissp/default.aspx>-უკანასკნელად გადამოწმდა 20.12.2021.
51. COBIT: Framework for IT Governance and Control. <http://www.isaca.org/knowledge-center/cobit/Pages/Overview.aspx>.
52. www.matsne.gov.ge -უკანასკნელად გადამოწმდა 20.12.2021.
53. <https://www.saras.gov.ge/Content/files/Savvy-Mariami.pdf>-უკანასკნელად გადამოწმდა 20.12.2021.

სარჩევი

შესავალი

აუდიტი ბიზნესის გლობალიზაციის პირობებში.....3

თავი I. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ობიექტი

1.1. ფინანსური ანგარიშგებისა და მისი კომპონენტების ზოგადი მიმოხილვა.....4

1.2. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს).....11

1.3. ფინანსური ანგარიშგება კერძო სექტორში.....15

1.4. საჯარო სექტორის ორგანიზაციების საქმიანობის ზოგადი მიმოხილვა.....20

1.5. ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგება საჯარო სექტორში.....30

1.6. საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (სსზასს) IPSAS.....56

თავი II. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის რეგულირების პრაქტიკა და სტანდარტები

2.1. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის რეგულირების საერთაშორისო პრაქტიკა...131

2.1.1. აუდიტის რეგულირების საერთაშორისო მიმართულებები და ევროდირექტივების მოთხოვნები.....138

2.2. საქართველოში აუდიტის რეგულირების პრაქტიკა და განვითარების ტენდენციები.....145

2.2.1. კერძო სექტორის აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი ნორმატიული აქტები.....149

2.2.2. აუდიტორული მომსახურების სტანდარტები.....155

2.3. საჯარო სექტორის აუდიტორული საქმიანობის რეგულირება.....185

თავი III. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ძირითადი პრინციპები

3.1. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის არსი.....188

3.2. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი და ძირითადი პრინციპები.....190

3.3. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ძირითადი ეტაპების ანალიზი.....191

3.4. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ინფორმაციის მომხმარებლები.....194

| | |
|--|-----|
| 3.5. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის თავისებურებები კერძო და საჯარო კომპანი- ებში..... | 196 |
|--|-----|

თავი IV. აუდიტორული საქმიანობის სტრუქტურა და ორგანიზაცია

| | |
|---|-----|
| 4.1. აუდიტორულ ამოცანათა პირობები..... | 198 |
| 4.2. აუდიტორული შემოწმების ჩატარების პროცესი..... | 203 |
| 4.3. აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი. აუდიტორის პასუხისმგებ- ლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე..... | 232 |

თავი V. აუდიტი კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების გარემოში

| | |
|--|-----|
| 5.1. საჯარო ფინანსების მართვის ელექტრონული სისტემა და აღრიცხვა სახელმწიფო ხაზინის ელექტრონული მომსახურების სისტემაში..... | 261 |
| 5.2. „სახელმწიფო ფინანსების მართვაში გამოცდილების გაზიარებისა და ერთობლი- ვად სწავლების“ პროგრამა (PEMPAL - Public Expenditure Management Peer Assisted Learning)..... | 270 |
| 5.3. პროგრამა - ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება სახელმწიფო სექტორში (PULSAR -The Public Sector Accounting and Reporting Program)..... | 271 |
| 5.4. თანამედროვე ტექნოლოგიების გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში | 274 |
| 5.5. მონაცემთა ბაზებთან მუშაობა; აუდიტორული საქმიანობის ავტომატიზაცია შემოწმებული ეკონომიკური სუბიექტის შეფასებისას..... | 290 |
| 5.6. ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტისათვის საჭირო პროგრამული ბაზის შექმნა; IDEA Data Analysis Software-ის და სხვა მონაცემთა ბაზებთან მუშაობა. პროგრამა „COBIT“-ის მიზნები და პრინციპები..... | 308 |
| ლიტერატურა..... | 318 |

რედაქტორი ბ. ცხადაძე

გადაეცა წარმოებას 13.04.2022. ხელმოწერილია დასაბეჭდად 16.05.2022. ქალაქის ზომა 60X84 1/8. პირობითი ნაბეჭდი თაბახი 21. №3492.

საგამომცემლო სახლი „ტექნიკური უნივერსიტეტი“, თბილისი, კოსტავას 77



Verba volant,
scripta manent