

სსიპ ახალციხის ინსტიტუტი

თინა გელაშვილი, ცისკარა ზარანდია

# ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი



გამომცემლობა „უნივერსალი“  
თბილისი 2007

გელაშვილი თ; ზარანდია ც; – ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, სახელმძღვანელო, თბილისი, გამომცემლობა „უნივერსალი“ – თბ; 2007 წ. გვ. 332

წინამდებარე ნაშრომი წარმოადგენს ბუღალტრების (აუდიტორების) პროფესიული მომზადების ერთ-ერთ საკვანძო სასწავლო საგნის – ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის სახელმძღვანელოს, სადაც განხილულია მმართველობითი და ფინანსური ინფორმაციების (ანგარიშგების) მსოფლიო პრაქტიკაში დამკვიდრებული კონტროლის, აუდიტის წარმოების მეთოდურ-პრაქტიკული ასპექტები.

იბეჭდება სსიპ ახალციხის ინსტიტუტის სარედაქციო-საგამომცემლო საბჭოს სხდომის გადაწყვეტილებით ოქმი №01-03 2007 წ. 18 დეკემბერი.

მეცნიერ-რედაქტორი: ე.მ.დ., სრული პროფ. ზ. ლიპარტია.  
ე.მ.დ., სრული პროფ. ლ. ჩიბურდანიძე

რეცენზენტები: ე.ა.დ., ასოც.პროფ. ნ. ძიმცვიშვილი  
ე.ა.დ., ასოც.პროფ. მ. ჩიკვილაძე

© სსიპ ახალციხის ინსტიტუტი თ.გელაშვილი, ც.ზარანდია, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, 2007

გამომცემლობა „უნივერსალი“, 2007

თბილისი, 0179. ი. შავადაძის ბაზ. 19, ☎: 22 36 09. 8(99) 17 22 30  
E-mail: universal@internet.ge

ISBN 978-9941-12-096-1

# შინაარსი

შესავალი .....	9
<b>ბანაჟოფი I. ფინანსური ანგარიშგება-აუდიტის წარმოების საფუძველი.....</b>	<b>12</b>
<b>თავი 1 კორპორაციის (საწარმოს) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ბასს) ძირითადი მახასიათებლები .....</b>	<b>12</b>
1.1 ბუღალტრული აღრიცხვის ძირითადი პრინციპები და ეტაპები .....	12
1.2 ფინანსური ანგარიშგების ბასს-ით წარდგენის საფუძველები .....	23
<b>თავი 2. ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურა</b>	
2.1 კორპორაციის (საწარმოს) ბუღალტრული ბალანსის მახასიათებლები.....	33
2.2 მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება .....	43
2.3 ანგარიშგება ფულადი სახსრების ნაკადის მოძრაობის შესახებ .....	49
2.4. ანგარიშგება საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების შესახებ .....	60
2.5. ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები .....	65
2.6. შუალედური ფინანსური ანგარიშგება .....	68
2.7. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება .....	71
<b>თავი 3. ბუღალტრული აღრიცხვის და ფინანსური მახასიათებლების ძირითადი საგამოცდო ტესტები .....</b>	<b>74</b>
<b>ბანაჟოფი II. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის წარმოების მეთოდურ-პრაქტიკული ასპექტები .....</b>	<b>115</b>
<b>თავი 4. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი, საგანი და ორგანიზაცია .....</b>	<b>115</b>
<b>თავი 5. აუდიტორული საქმიანობის ნორმატიული რეგულირება და ეთიკის კოდექსის მახასიათებლები.....</b>	<b>122</b>

თაფი 6. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს) კლასიფიკაცია და მოკლე ანოტაციები.....	138
თაფი 7. აუდიტის დაგეგმვა და აუდიტორული შემოწმების პროგრამის მახასიათებლები.....	188
თაფი 8. კორპორაციის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის (ანალიზური პროცედურების) მეთოდურ-პრაქტიკული ასპექტები.....	223
8.1 ფინანსური ინფორმაციების აუდიტის (ანალიზის) მარეგნებელთა სისტემა .....	223
8.2 საწარმოს ბუღალტრული ბალანსის მუხლობრივი ანალიზი-აუდიტი .....	245
8.3 საწარმოს მოგება ან ზარალის უწყისის ანალიზი .....	247
8.4 საწარმოს ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების ანალიზი-აუდიტი .....	251
თაფი 9. აუდიტის დასკვნითი ეტაპი და აუდიტორული დასკვნის წარდგენა.....	260
თაფი 10. საგამოცდო ტესტები, სიტუაციები და საკონტროლო დაეალებანი ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში .....	276
რეზიუმე (რუსულ ენაზე).....	302
რეზიუმე (ინგლისურ ენაზე).....	304
გამოყენებული და რეკომენდებული ლიტერატურა.....	305
დანართი:	
1. სილაბუსი ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (ინსტიტუტის სამაგისტრო პროგრამა - „აღრიცხვა, კონტროლი და აუდიტი“).....	308
2. სილაბუსი შპსს-ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ინსტიტუტის სამაგისტრო პროგრამა).....	318

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>Введение</b> .....	<b>9</b>
<b><u>Раздел первый.</u> Финансовая отчетность по МСБУ – источник информации для проведения аудита</b> .....	<b>12</b>
<b>Глава I. Сущность международных стандартов бухгалтерского учета (МСБУ) и основные показатели бухгалтерского учета на предприятиях (корпорациях)</b> .....	<b>12</b>
1.1.1. Основные принципы и этапы бухгалтерского учета .....	12
1.2. Основы представления финансовой отчетности в соответствии с МСБУ .....	23
<b>Глава II. Структура финансовой отчетности</b> .....	<b>33</b>
2.1. Характеристика бухгалтерского баланса корпорации .....	33
2.2. Отчетность о прибылях и убытках .....	43
2.3. Отчетность о движении потоков денежных средств .....	49
2.4. Отчетность об изменениях собственного капитала .....	60
2.5. Пояснительная записка к финансовой отчетности .....	65
2.6. Промежуточная финансовая отчетность .....	68
2.7. Консолидированная финансовая отчетность .....	71
<b>Глава III. Основные экзаменационные тесты бухгалтерского учета и финансовой отчетности предприятия</b> .....	<b>74</b>
<b><u>Раздел второй.</u> Методико-практические аспекты аудита финансовой отчетности деятельности предприятия</b> .....	<b>115</b>
<b>Глава IV. Сущность, цель, предмет и организация аудита</b> .....	<b>115</b>
<b>Глава V. Учет нормативных актов при аудите финансовой отчетности и особенности кодекса этики</b> .....	<b>122</b>
<b>Глава VI. Анотация международных стандартов аудита и особенности их классификаций</b> .....	<b>138</b>
<b>Глава VII. Планирование аудита финансовой отчетности и показателей программы аудиторской проверки</b> .....	<b>188</b>
<b>Глава VIII. Методико-практические аспекты аудита (аналитических процедур) финансовой деятельности деятельности корпораций</b> .....	<b>223</b>

8.1. Система показателей аудита (анализа) финансовой информации .....	223
8.2. Статьейный анализ-аудит бухгалтерского баланса предприятия .....	245
8.3. Анализ ведомости о прибылях и убытках предприятия .....	247
8.4. Анализ-аудит движений денежных потоков предприятия .....	251
 Глава IX. Аудиторское заключение по финансовой отчетности .....	260
 Глава X. Основные вопросы аудита финансовой отчетности предприятия в тестах, в упражнениях и задачах. ....	276
 Резюме на русском языке. ....	302
Резюме на английском языке. ....	304
Список использованной литературы .....	305
 <b>Приложения:</b>	
1. Учебная программа (Силабус) Курса – Аудит финансовой отчетности (Магистратуры).....	308
2. Силабус МСБУ – (программа Магистратуры).....	318

## CONTEST

<b>Introduction</b> .....	9
<b>Section I. Financial Accounts-basis of Auditing Production</b> .....	12
<b>Chapter 1. Basic characteristic of International Accounting Standards of Corporation (enterprise)</b> .....	12
1.1 Basic Principles and stages of accounting.....	12
1.2 . Represent of basis of financial statements with International Accounting Standards.....	23
<b>Chapter 2. The structure of Financial Statements</b> .....	33
2.1 Characteristic of accounting balance of corporation .....	33
2.2. Statements of the benefit and loss .....	43
2.3 Statements about movement of bankroll .....	49
2.4. Statements about changes in private capital .....	60
2.5. Remarks of explanation of Financial Statements .....	65
2.6. Intermediate financial statements .....	68
2.7. Consolidated Financial Statements.....	71
<b>Chapter 3. Basic examination tests of Accounting and Financial Statements analysis</b> .....	74
<b>Section II. Methodical-practical aspects of Financial Statements on Auditing Production</b> .....	115
<b>Chapter 4. The goal, subject and organization of Financial Statements on Auditing</b> .....	115
<b>Chapter 5. Normative regulation of Auditing activity and characteristics</b> .....	122
<b>Chapter 6. Qualification and short annotation of international standard on auditing</b> .....	138
<b>Chapter 7. Characteristic of program of planning of Auditing and examination on Auditing</b> .....	138
<b>Chapter 8. Methodical-practical aspects of financial statements on Auditing Corporation</b> .....	223
8.1 The system of analysis indices of Financial Information .....	223

8.2. Analyze-audit of points of Accounting balance of the enterprise .....	245
8.3. Benefit of enterprise or analyze of loss list .....	247
8.4 Analyze- audit of statements of movement bankroll of enterprise.....	251

**Chapter 9. Auditing final stage and representation of Auditing**

inference (conclusion) .....	260
------------------------------	-----

**Chapter 10. Examination tests, situations and testing commission in**

Financial Statements on Audit.....	276
------------------------------------	-----

Summary (Russian).....	302
------------------------	-----

Summary (English) .....	304
-------------------------	-----

Literature .....	305
------------------	-----

**Enclosure:**

1. Syllabus Financial Statements on Auditing (Master's program of Institute-"accounting, control and audit") .....	308
---	-----

2. Syllabus- International Standards of International Statements (master's program of Institute) .....	318
---	-----



## უმსაცვალნი

საქართველოს ეკონომიკური განვითარების მიმდინარე ეტაპზე, აქტუალურია მიკრო ეკონომიკურ დონეზე მართვის ახალი ტიპის სოციალურ-ეკონომიკური სისტემის ჩამოყალიბება, რომელიც უზრუნველყოფს მართვის მთავარი ფუნქციების ელემენტების: განჭვრეტის, დაგეგმვის, ორგანიზაციის, კოორდინაციისა და კონტროლის თანმიმდევრული სტადიების მიხედვით განხორციელებას.

წინამდებარე ნაშრომი საბაზრო ეკონომიკის მოდელის დაშვიდრება-განვითარების, ეკონომიკური დამოუკიდებლობის პრინციპების მართვის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ატრიბუტის, კონტროლის ახალი მეთოდის - აუდიტორული საქმიანობის საფუძვლებისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის განხორციელების ასპექტების განხილვას ეძღვნება.

აუდიტი (ლათინურიდან auditor - მსმენელთა „მოსმენას“ ნიშნავს, და საწარმოების, ორგანიზაციების, ასოციაციების, ფონდების, კავშირების საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ფინანსური ანალიზის, ბუღალტრული კონტროლის, რევიზიის კვალიფიციური სპეციალისტების (აუდიტორების, ექსპერტების) მიერ განხორციელების პროცესს წარმოადგენს, სადაც ძირითადად ბუღალტრული (ფინანსური) ანგარიშები ანალიზდება. აუდიტის, რომელიც კლიენტის (ეკონომიკური სუბიექტის) მოთხოვნით ხელშეკრულების საფუძველზე ტარდება, მთავარი მიზანია შესამოწმებელი ობიექტის ფინანსური მდგომარეობის გამოვლენა და მათი გაუმჯობესების მიზნით სათანადო რეკომენდაციების შემუშავება.

ფინანსური ანგარიშების აუდიტის მიზანი „აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების“ - ასს 120 სტრუქტურულ საფუძვლებში, შემდგენიარად არის წარმოდგენილი - „შესაძლებლობა მისცეს აუდიტორს, გამოხატოს თავისი მოსაზრება იმის შესახებ მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების ბასს-ის შესაბამისად, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მიზანი კი საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის (ბალანსის) მისი საქმიანობის შედეგების (მოგება ან ზარალის საწყისის) და ფულადი სახსრების მოძრაობის (ნაკადის) შესახებ ინფორმაციის წარდგენაა, რომელიც მისა-

ღებია მომხმარებელთა ფართო წრისათვის ეკონომიკური გადაწყვეტილების მისაღებად.

წინამდებარე სახელმძღვანელო „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი“ შემდეგი სტრუქტურით არის წარმოდგენილი. პირველი განყოფი „ფინანსური ანგარიშგება – აუდიტის წარმოების საფუძველი“ წარმოდგენილია კორპორაციის (საწარმოს) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ბასს) ძირითადი მახასიათებლები, ბუღალტრული აღრიცხვის ძირითადი პრინციპები და ეტაპები. ამავე განყოფის მეორე თავში ვრცლად არის განხილული ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტები: ბალანსის, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, ფულადი სახსრების ნაკადის მოძრაობის შესახებ, საკუთარ კაპიტალში ცვლილებებისა და სააღრიცხვო პოლიტიკის მახასიათებლები. ასევე დახასიათებულია შუალედურ და კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებათა ძირითადი მაჩვენებლები. მესამე თავში წარმოდგენილია ფინანსური ანგარიშგების მახასიათებლების ძირითადი საგამოცდო ტესტები.

ნაშრომის მეორე განყოფის „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის წარმოების მეთოდურ-პრაქტიკული ასპექტების მეოთხე-მეექვსე თავები დათმობილი აქვს აუდიტის მიზნის, საგნისა და ორგანიზაციის საკითხებს, აუდიტორული საქმიანობის ნორმატიული რეგულირებისა და ეთიკის კოდექსის მახასიათებლებისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს) კლასიფიკაციასა და ანოტაციების ჩამოყალიბებას. ფართოდ არის გაშუქებული აუდიტის დაგეგმვის, პროგრამის შედგენისა და შემოწმების, წარმოების (თავი მეშვიდე) და კორპორაციის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის (ანალიზური პროცედურების) მეთოდურ-პრაქტიკული ასპექტები (თავი მერვე), კერძოდ: ფინანსური ინფორმაციების აუდიტის (ანალიზის მაჩვენებელთა სისტემა; საწარმოს ბუღალტრული ბალანსის მუხლობრივი ანალიზი - აუდიტი; საწარმოს საწარმოს მოგება ან ზარალის უწყისის ანალიზი და საწარმოს ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების ანალიზი – აუდიტი. აუდიტის დასკვნითი ეტაპი, აუდიტორული დასკვნის შედგენის (თავი მეცხრე) და საგამოცდო ტესტების (თავი მეთათ) მაჩვენებლები არის წარმოდგენილი.

სახელმძღვანელოს დართული აქვს სამაგისტრო პროგრამის – „აღრიცხვა, კონტროლი და აუდიტი“ საკვანძო საგნის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (შასს) საბაკალავრო პროგრამის სილაბუსები საგანმანათლებლო პროგრამების (კურიკულუმების) შესაბამისად.

ავტორების აზრით, წინამდებარე სახელმძღვანელო მნიშვნელოვან დახმარებას გაუწევს საწარმოთა მენეჯერებს, ფინანსური სამსახურის მაკონტროლებელი ორგანოების მუშაკებს, აუდიტური ფირმების (აუდიტორების) წარმომადგენლებს სამეწარმეო საქმიანობის შედეგების განზოგადების ანალიზური უნარ-ჩვევების ფორმირება-დამკვიდრებაში, მმართველობითი მონიტორინგისა და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (შასს) ძირითადი პრინციპების შესაბამისად წარდგენისა და აუდიტის ჩატარების პროცედურების საფუძვლიან გათვითცნობიერებაში. ამასთანავე, პატივცემული მკითხველი ნაშრომში შეხვდება ცალკეულ უზუსტობებს, ხარვეზებს და ა.შ. კოლეგების რჩევები, საქმიანი შენიშვნები და წინადადებები უღრმესი მადლიერების გრძნობით იქნება მიღებული. გთხოვთ, მოგვაწოდოთ თქვენი თვალსაზრისი მისამართზე: ქ. ახალციხე, რუსთაველის ქ. №106, ახალციხის სახელმწიფო ინსტიტუტი, ბიზნესის და მართვის ფაკულტეტი.

ღრმა პატივისცემით,

ავტორები: თინა გელაშვილი, ცისკარა ზარანდია

თბილისი-ახალციხე, დეკემბერი 2007 წ.

# **განაყოფი I. ფინანსური ანგარიშგება – აუდიტის წარმოების საფუძველი**

## **თავი I. კორპორაციის (საწარმოს) ბუღალტრული აღრიცხვის სამართაშორისო სტანდარტების (ბასს) ძირითადი მახასიათებლები**

### **1.1 ბუღალტრული აღრიცხვის ძირითადი პრინციპები და ეტაპები**

ბუღალტრული აღრიცხვა თავისებური ნიშან-თვისებებითა და პრინციპებით ხასიათდება. აღრიცხვის არსებითი თვისება მის შეზღუდულობაში აისახება, რაც განპირობებულია შემდეგით:

1. ზოგიერთი მნიშვნელოვლანი მოვლენა შეუძლებელია გამოი-სახოს ფულადი ფორმით;

2. საანგარიშგებო პერიოდი ფიქსირებულ ინტერვალში მოიცავს განუსაზღვრელობას გარიგებების დაუმთავრებლობის გამო;

3. ფინანსური ანგარიშგების მონაცემები დამოკიდებულია აღ-რიცხვის კონცეფციაზე;

4. ბუღალტრული აღრიცხვა არ არის სპეციალური მსჯელობა, მისი წესები წინასწარ განსაზღვრულია საღი გონებით.

აღრიცხვის კონცეფცია აყალიბებს პირველადი ბუღალტრული ჩანაწერების ფინანსურ ანგარიშგებად გარდაქმნის წესს. ეს წესი ემყარება აღრიცხვის ისეთ ზოგად პრინციპებს, როგორცაა: ორ-მხრივობის, ფულადი შეფასების, საწარმოს ავტონომიურობის, უწყვეტობის, თვითღირებულების, კონსერვატიზმის, მატერიალურო-ბის, რეალიზაციისა და შესაბამისობის პრინციპები.

ორმხრივობის პრინციპის თანახმად საწარმოს ქონება წარმოგ-ვიდგება შემდეგი ტოლობის სახით:

აქტივი = ვალდებულება + კაპიტალი

ფულადი შეფასების პრინციპი ითვალისწინებს ბუღალტრულ აღრიცხვაში იმ მონაცემების გამოყენებას, რომელიც შეიძლება ფუ-ლით შეფასდეს. ვინაიდან ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება ორიენტირებულია მხოლოდ იმ მონაცემებზე, რომელ-

პასუხს საწარმოს მდგომარეობის შესახებ. „ფინანსური ანგარიშგება პასუხობს მომხმარებელთა უმრავლესობის საერთო მოთხოვნებს. თუმცა, ფინანსური ანგარიშგება არ იძლევა ამომწურავ ინფორმაციას, რომელიც სჭირდება მომხმარებელს გადაწყვეტილების მისაღებად, ვინაიდან ანგარიშგებაში წარმოდგენილია მხოლოდ გასული საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური შედეგები და ამასთან, ყოველთვის არ შეიცავს არაფინანსურ ინფორმაციას“ – განმარტებულია ბასს-ის სტრუქტურულ საფუძველში (პუნქტი 13ა).

საწარმოს ავტონომიურობის პრინციპის თანახმად საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება ინფორმაცია მხოლოდ საწარმოს ფინანსური ოპერაციების შესახებ.

უწყებობის პრინციპი ემყარება მოსაზრებას, რომ საწარმო იფუნქციონირებს განუსაზღვრელი დროის განმავლობაში. უწყებობის პრინციპი გარკვეულწილად კავშირშია ფინანსური ანგარიშგების შედეგების ძირითად დაშვებასთან – "ფუნქციონირებადი საწარმო". ბასს-ის განმარტებით (სტრუქტურული საფუძველები, პუნქტი 23) "ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს, ჩვეულებრივ იგულისხმება, რომ საწარმო ფუნქციონირებს და თავის საქმიანობას გააგრძელებს უახლოეს საპროგნოზო მომავალშიც".

თვითღირებულების პრინციპი გულისხმობს საშუალებების აღრიცხვას შებენის, ან დამზადების თვითღირებულებით და არა მისი საბაზრო ღირებულებით. ამიტომ ბუღალტრული აღრიცხვა არ ფლობს ინფორმაციას მოცემულ მომენტში საშუალებების რეალური ღირებულების შესახებ.

კონსერვატიზმის პრინციპის მიხედვით ბუღალტრული აღრიცხვა არ უნდა იძლეოდეს ფინანსური მდგომარეობის გაუმართლებელ ოპტიმისტურ შეფასებას. ეს პრინციპი მოიცავს ორ პირობას: 1. ქონების ზრდის აღიარება ხდება მხოლოდ მაშინ, როცა იგი წარმოადგენს სრულიად განსაზღვრულ მოვლენას და 2. ქონების შემცირების აღიარება ხდება მხოლოდ მაშინ, როცა იგი წარმოადგენს სრულიად შესაძლებელ მოვლენას.

მატერიალურობის (არსებითობის) პრინციპის არსი იმაში მდგომარეობს, რომ ბუღალტრულ აღრიცხვაში მხედველობაში არ მიიღება არაარსებითი ფაქტი. არსებითად ითვლება ოპერაცია, რომლის შედეგად იცვლება საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა. თუმცა, ოპერაციების არსებითად და არაარსებითად დაყოფა სუბიექტურია, მაგრამ გა-

სათვალისწინებელია ის ფაქტი, რომ ფინანსური ანგარიშგება უნდა ასახავდეს ყველა არსებით ფაქტს. "ინფორმაცია ითვლება არსებითად, თუ მისი გამოტოვება, ან დამახინჯება გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებელთა ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომელიც ეყრდნობა ფინანსურ ანგარიშგებას" (ბასს 1 პ.3)

ამრიგად, მატერიალურობის პრინციპს ორი ასპექტი გააჩნია:

ა) უმნიშვნელო მოვლენების უგულვებელყოფა,

ბ) ყველა მნიშვნელოვანი მოვლენის ასახვა.

რეალიზაციის პრინციპის შესაბამისად საწარმოს მიერ შემოსავლები აღირიცხება აქტივის მყიდველზე გადაცემის, ან მომხმარებლისათვის მომსახურების გაწევის დროს. ბასს-ი განმარტავს, რომ (ბასს 18, პუნქტი 14): "საქონლის გაყიდვის შედეგად მიღებული ამონაგების აღიარება ხდება მაშინ, რომესაც დაკმაყოფილებული იქნება ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი პირობა:

ა) საწარმო გადასცემს მყიდველს საქონლის ფლობასთან დაკავშირებულ ყველა მნიშვნელოვან რისკს და სარგებელს,

ბ) საწარმოს გაყიდულ საქონელზე აღარ აქვს საქონლის ფლობასთან დაკავშირებული რაიმე ადმინისტრაციული უფლება და რეალური კონტროლის განხორციელების ბერკეტი,

გ) შესაძლებელია ამონაგების თანხის საიმედოდ განსაზღვრა,

დ) მოსალოდნელია, რომ მოცემული ოპერაციიდან საწარმო მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს,

ე) მოსალოდნელია, რომ მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებული უკვე გაღებული ან მომავალ პერიოდში გასაწევი ხარჯები განისაზღვროს საიმედოდ".

შესაბამისობის პრინციპი არეგულირებს გასავლების ხარჯებად აღიარებას. მისი არსი იმაში მდგომარეობს, რომ მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში ის გასავლები მიიჩნევა ხარჯებად, რომელიც მონაწილეობს ამ პერიოდის შემოსავლების მიღებაში. ბასს-ში მითითებულია (ბასს 18, პუნქტი 19), რომ "ერთი და იმავე ოპერაციასთან დაკავშირებული ამონაგებისა და ხარჯების აღიარება-ასახვა ხდება ერთდროულად. ამ პროცესს უწოდებენ ამონაგების და ხარჯების შესაბამისობის პრინციპს. არ შეიძლება ამონაგების აღიარება-ასახვა შესაბამისი ხარჯების საიმედოდ განსაზღვრის გარეშე".

საქართველოს ეკონომიკაში საბაზრო ფუძემდებლური პრინციპების დამკვიდრების ერთ-ერთი ძირითადი გზა იმ ცივილიზებული ქვეყნების გამოცდილების შესწავლაა, სადაც ბუღალტრულ აღრიცხვას

(„ბიზნესის ანბანი და ენა“) ფრიად მნიშვნელოვანი ადგილი აქვს დამკვიდრებული მენეჯმენტის თეორიისა და პრაქტიკის სრულყოფის საქმეში.

ზემოთ თქმულიდან გამომდინარე, მიზანშეწონილად ჩავთვალეთ ბუღალტრული აღრიცხვის ელემენტების განხილვის შემდეგ ჩამოვაყალიბოთ ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების ძირითადი მახასიათებლები, ბუღალტრული აღრიცხვის სართაშორისო სტანდარტების საფუძველზე, კერძოდ: ბუღალტრული ბალანსი, მოგება-ზარალის უწყისი, ფულადი სახსრების მოძრაობის უწყისი, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიში, სააღრიცხვო პოლიტიკის ფორმირების პრინციპები და ა.შ. ასევე, ფინანსურ მენეჯმენტში ეკონომიკური ინფორმაციების მოპოვების, დამუშავების ანალიზის მეთოდოლოგიური და მეთოდური ასპექტები, ფინანსური კონტროლის პრინციპების ახლებურად გააზრება და სხვა.

როგორც უკვე აღინიშნა, დასავლეთის ქვეყნების პრაქტიკაში გამოყენებული კორპორაციის ფინანსური ანგარიშგება აქტივების, ვალდებულებების, კაპიტალის, შემოსავლებისა და ზარჯების შესახებ მონაცემებს მოიცავს. კორპორაცია ამზადებს სამ ძირითად ფინანსურ ანგარიშგებას:

1. ბუღალტრული ბალანსი (**Balance sheet**) – იგი ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგებას წარმოადგენს. ბალანსში მიმდინარე აქტივებსა (ფული, დებიტორული დავალიანება და მარაგები) და საკრედიტო დავალიანებას შორის თანაფარდობას არსებითი მნიშვნელობა აქვს, რომლებსაც შორის სხვაობას მუშა კაპიტალს უწოდებენ.

2. ანგარიშგება შემოსავლების შესახებ (**Income Statement**) – საქმიანობის შედეგებს ასახავს: ამონაგები და დანახარჯები საანგარიშო პერიოდისათვის. სამეურნეო საქმიანობის შედეგები ბალანსში საკუთარი კაპიტალის ანგარიშზე გროვდება.

3. ანგარიშგება ფულადი ნაკადების შესახებ (**Cash Flow**) – მისი დანიშნულებაა ფულადი შემოსულობებისა და გადახდების შესახებ ინფორმაციის წარმოდგენა ანგარიშგების პერიოდის განმავლობაში.

როგორც ცნობილია, საანგარიშგებო ბუღალტრული ბალანსი ფინანსურ მდგომარეობას გამოხატავს განსაზღვრული პერიოდისათვის (ყოველი თვის ბოლო რიცხვისათვის), შესაბამისად, ბა-

ლანსში წინა წლის ბოლოსათვის მონაცემებია მოტანილი. ბალანსის ანალიზი ლიკვიდურობის, შემოსავლიანობის, აგრეთვე, ცალკეული ოპერაციების ჩატარებისას რისკის ხარისხის მდგომარეობის განსაზღვრის შესაძლებლობას იძლევა. ბალანსიდან მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე საკუთარი და მოზიდული სახსრების წყაროების, მათი სტრუქტურის განსაზღვრული თარიღისათვის განთავსების გამოვლენა არის შესაძლებელი.

ორადი ჩაწერის პრინციპით განხორციელებული ოპერაციის რაოდენობაზე დამოუკიდებლად მათი ასახვა ბალანსში ლოგიკურობას და კონტროლს უზრუნველყოფს. მაგალითად, აქტივების მუხლის გადიდება შესაძლებელია შემთხვევებში:

- კორპორაციის კაპიტალის გადიდებისას,

- ვალდებულებების გადიდებით (მაგალითად, კრედიტორული დავალიანების და ა.შ.),

- აქტივების სხვა მუხლების შემცირებისას.

შესაბამისად პასივების შემცირება ხორციელდება:

- აქტივების ლიკვიდაციისას,

- კორპორაციის კაპიტალის შემცირებისას,

- ვალდებულებების სხვა მუხლების გადიდებისას.

ამრიგად, კორპორაციის საბალანსო ანგარიშგება აქტივების პასივებთან ტოლობის პრინციპის მიხედვით არის აგებული, რომელთაც კორპორაციის მფლობელების (აქციონერების) წილი ემატება:

**აქტივები = ვალდებულება + სააქციო კაპიტალი**

კორპორაციის საქმიანობის შედეგად გაწეულ ხარჯებს ან დანახარჯებს, თან ახლავს: პასივების გადიდება, ან აქტივების შემცირება. პირიქით, კორპორაციის მიერ მიღებული შემოსავლები აღიღებენ აქტივებს და ამცირებენ პასივებს.

კორპორაციის საკუთარი კაპიტალი შედგება აქციონერების მიერ გადახდილი კაპიტალისაგან (საწყისში ჩადებული კაპიტალი), და მოგების ნაწილისაგან, რომელიც დივიდენდების სახით არ ნაწილდება (დაგროვებული მოგება):

**აქტივი = ვალდებულება + საფუძისი კაპიტალი +  
+ დაგროვებული მოგება**



დაგროვებული კაპიტალი ტოლია წმინდა მოგებიდან გამოქვითული კორპორაციის ფუნქციონირების მთლიანი პერიოდის განმავლობაში გადახდილი დივიდენდები:

**დაგროვებული კაპიტალი = წმინდა მოგება –  
– გადახდილი დივიდენდი.**

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში აღრიცხვის პრინციპების არჩევის უფლება აქვს ქვეყნების უძრავლესობაში ასეთი პრინციპები (კონცეფციები) სახელმწიფო ორგანიზაციის მიერ დგინდება. ბასს-ში, მაგალითად, ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების დამუშავება კერძო ორგანიზაციის საქმიანობასთან – ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების ფინანსურ სამმართველოსთან (Financial Accounting standards Board, FASB) არის დაკავშირებული. აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (International Accounting Standards, IAS) ბევრად განსხვავდება ასს-ში გამოყენებადი საერთო მიღებული ბუღალტრული პრინციპებისაგან (Generally Accepted Accounting principles, GAAP). აღნიშნული განსხვავებები პრაქტიკულად ფინანსური ანგარიშგების თითოეულ პუნქტში წარმოიშობა, ამორტიზაციის ნორმების, პენსიების აღრიცხვის, განდავადებული გადასახადების, რეზერვების აღრიცხვაში, აქტივების შეფასებაში, რეზერვები დებიტორული დავალიანების და ა.შ. ჩათვლით.

თანამედროვე ბუღალტრული აღრიცხვა-სააღრიცხვო ციკლის შვიდ ეტაპს მოიცავს. მათ შორის პირველი სამი ეტაპი ფინანსური გარიგებების სისტემატურ რეგისტრაციას ითვალისწინებს. ისინი ბუღალტრული ჩანაწერების სახით (Bookkeeping steps) არის ცნობილი.

1) ოპერაციების ჩაწერა ჟურნალებში (record transaction in a journal) – გარიგებების რეგისტრაცია ჟურნალებში ორადი ბუღალტრული ჩანაწერის ფორმით ბუღალტრული აღრიცხვის ჩატარების საფუძველს წარმოადგენს. ჟურნალებიდან (ანგარიშებიდან) თითოეულს თავისი სახელწოდება გააჩნია (მაგალითად, „დავალიანება მუშებზე და მოსამსახურებზე“ და ა.შ.);

2) ოპერაციის ჟურნალიდან ბუღალტრულ მთავარ წიგნში (posting) გადატანის პროცესი – ასეთ პროცედურას „დანაწილება“ უწოდებენ. მთავარი წიგნის (general ledger) გარდა დამატებით

დამხმარე წიგნებიც (subsidiary ledger) არსებობს, რომლებიც ჩატარებული გატარებების უფრო მეტად დეტალიზაციისათვის არის საჭირო. თითოეული ოპერაცია მოითხოვს, როგორც მინიმუმ, ორ ცვლილებას ბუღალტრულ ანგარიშებში. აღნიშნული ცვლილებები დასაწყისში ჟურნალ-ორდერებში ჩაიწერება, ხოლო შემდეგ კი – საბუღალტრო წიგნში განაწილდება.

3) ყველა აქტიურ და პასიურ ანგარიშებზე ჯამის გაკეთება, ანუ წინასწარი ბალანსის (preliminary balance) მომზადება – ჟურნალებიდან მონაცემების მთავარ და დამხმარე წიგნებში გადატანასთან საფინანსო პერიოდის ბოლოს წინასწარი ბალანსის მომზადება ახლავს. როგორც კი წინასწარი ბალანსი მზად იქნება, ბუღალტრული ჩანაწერების სტადიები დამთავრებულად ითვლება.

ბუღალტრული აღრიცხვის ციკლის დანარჩენი ოთხი ეტაპი ბუღალტრული აღრიცხვის ეტაპებად (Accounting steps) იწოდება.

4) რეგულაციების გაანგარიშება (calculate adjustments) – გაზორციელებული გარიგებების დასრულებადობის შესაბამისად მარეგულირებელი გატარებები ხორციელდება;

5) დარეგულირებული (საცდელი) ბალანსის (prepare trial balance) მომზადება – როგორც კი რეგულაციები გაზორციელდება, საცდელი ბალანსი მზადდება, რომელიც წინასწარ ბალანსს რეგულატორების შედეგებთან აერთიანებს;

6) ფინანსური ანგარიშგების მომზადება (prepare financial statements) – აღნიშნულ ეტაპზე დაგროვებული ბუღალტრული მონაცემები კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების შესადგენად გამოიყენება;

7) არაკუმულირებადი ანგარიშების დახურვა (close noncumulative accounts) – შემაჯამებელ ეტაპზე კომპანიის ფინანსური საქმიანობის შედეგების დაჯამება ხორციელდება. “შემოსავლებისა და ხარჯების ჯამური ანგარიშის” დახურვის შედეგად მიღებული მოგების, ან ზარალის ჯამი საკუთარი კაპიტალის ანგარიშზე გადაიტანება.

შემოსავლების შესახებ ანგარიშგების შინაარსი – ბუღალტრული ბალანსისაგან განსხვავებით, შემოსავლების შესახებ ანგარიშგება (Income Statement; Earnings report; Statement of earnings) არა განსაზღვრული თარიღისათვის დგება, არამედ იგი

კორპორაციის (კომპანიის) საქმიანობის შედეგის, მისი კაპიტალის დროის გარკვეული პერიოდის განმავლობაში (როგორც წესი – ერთი წელი) გამოყენების შესახებ წარმოდგენას იძლევა. აღნიშნული ანგარიშგების შინაარსი კორპორაციის სამომავლოდ მუშაობის პროგნოზირებისათვის ინფორმაციის წყაროს წარმოადგენს.

IAS-ი და CAAP-ი შემოსავლების შესახებ ანგარიშგებაში შემოსავლიანი შემადგენლების ფორმატზე და სტრუქტურირებაზე შეზღუდვებს არ ახდენენ. შემოსავლების შესახებ ანგარიშგების წარმოდგენის ფორმატის შერჩევისას კომპანიებს თავისუფლების მნიშვნელოვანი ხარისხი გააჩნიათ. არსებობს მისი გაანგარიშების ორი მეთოდი: ერთნაბიჯიანი და მრავალნაბიჯიანი.

ერთნაბიჯიანი მეთოდის შემთხვევაში შემოსავლების შესახებ ანგარიშგების პოზიციები ორ კატეგორიად დაიყოფა: ამონაგები და შემოსავლები; ხარჯები და ზარალი. მოგების მაჩვენებლის მიღება ერთ ნაბიჯად – შემოსავლების საერთო ჯამიდან ხარჯების საერთო ჯამის გამოკლების მეშვეობით ხორციელდება. ასეთ მეთოდს ერთნაბიჯიანს იმიტომ უწოდებენ, რომ კორპორაციის საოპერაციო მოგების გაანგარიშებისათვის მხოლოდ ერთი ნაბიჯი არის საჭირო.

მრავალნაბიჯიანი მეთოდი ითვალისწინებს, შემოსავლების შესახებ ანგარიშგებაში ძირითადი საქმიანობა, ფინანსური საქმიანობა, საგადასახადო გადახდები, კომპანიის ფილიალების ოპერაციები ცალ-ცალკე იყოს მითითებული, რომელთა ანგარიშგება მის საკუთარ ანგარიშებში და სხვა მსგავს მაჩვენებლებში კონსოლიდირებული არ არის. სწორედ ამით აიხსნება აღნიშნული ხერხის სახელწოდება – მრავალნაბიჯიანი, რადგანაც, მთლიანობაში კორპორაციის სუფთა მოგების მისაღებად, რამდენიმე წინასწარი ნაბიჯების გაკეთება, ანუ საქმიანობის ცალკეული სახეობების მიხედვით სწორედ შუალედური ჯამების გაანგარიშება არის საჭირო.

როგორც დასავლეთის ქვეყნების საქმიანობის პრაქტიკა გვიჩვენებს, დროთა განმავლობაში კორპორაციების სულ უფრო მეტმა რაოდენობამ დაიწყო ამ მეთოდის გამოყენება. შემოსავლების შესახებ ანგარიშგებაში მუხლები ვერტიკალურად ზემოდან ქვემოთ თანმიმდევრულად არის მოყვანილი (running form). მასში ჩაირთვება საქონლის გაყიდვიდან და შემოსავლების სხვა სახეობებიდან ამონაგების ჯამი, ყველა დანახარჯებითა და კაპიტალდაბანდებებით.

ამონაგები პროდუქციის რეალიზაციიდან (Sales Revenue) ანგარიშგების დასაწყისში აისახება, როგორც შემოსავლის მთავარი წყარო. თუ კომპანია პროდუქციის წარმოებით კი არა, არამედ ტვირთის გადაზიდვით იყო დაკავებული, მაშინ აღნიშნულ მუხლს "შემოსავალი ძირითადი საქმიანობიდან" (Operating Revenues) ეწოდება. შემოსავლების აღრიცხვა იმაზე დაფუძნებული, რომ საქონლის გაყიდვას, ან მომსახურების გაწევას შემოსავლების შემოდინება ახლავს თან. კორპორაციებს შორის გარიგებებში ვალის დასტურს ანგარიშგაქტურა წარმოადგენს. საქონლის მიტანის, ან გადატვირთვის მომენტში გადაცემის ფაქტი ზედნაღებზე ხელწერის დასმით დასტურდება. შემოსავალი პროდუქციის რეალიზაციიდან შეიძლება აღირიცხოს, ან წარდგენილი ანგარიშების, ან შესრულებული სამუშაოს მოცულობის (პროდუქტების დასრულებადობის ხარისხი) მიხედვით. პირველი ხერხი მასიური წარმოების საქონლის გაყიდვიდან ამონაგების აღრიცხვისათვის გამოიყენება; მეორე კი – წარმოების მსხვილ ობიექტებში (სპეცშეკვეთები), მშენებლობაში და პროფესიონალური მომსახურების სფეროში (აუდიტორული მომსახურება, საინჟინრო დამუშავებები) წარმოებულ შემოსავლების აღრიცხვისათვის არის მიღებული.

რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება და საქვსპლოატაციო ხარჯები (Cost of Goods sold and operating expenses) თავისთავად პროდუქციის წარმოებისათვის, ინვენტარიზაციის ჩათვლით, საჭირო დანახარჯებს წარმოადგენს. ისინი მოიცავენ ნედლეულს, საწარმოო მუშების შრომის ანაზღაურებაზე გაწეულ ხარჯებს. დიდი ხვედრითი წილი, როგორც წესი, წარმოების მართვასთან და მომსახურებასთან დაკავშირებულ ზედნაღებ ხარჯებს უკავია, ანუ მმართველობითი პერსონალის შენახვაზე, ელექტროენერგიაზე, მომარაგებაზე, მიმდინარე რემონტზე და ა.შ. ხარჯებზე მოდის.

რეალიზაციიდან ამონაგების სიდიდე მარაგების ღირებულების ასახვის მეთოდზეა დამოკიდებული.

ერთობლივი მოგება (Gross Income) - არის ამონაგების ჯამსა და (საქონლის გასაყიდი ფასი) მათ თვითღირებულებას შორის სხვაობა. ერთობლივი მოგება საოპერაციო ხარჯებს უნდა ფარავდეს და საოპერაციო საქმიანობიდან მოგების მიღებას უზრუნველ-

ყოფდეს. თუ კი კორპორაცია საქონლის გამოშვების მაგივრად მომსახურებას ახორციელებს, მაშინ ერთობლივი მოგების გაანგარიშების გახორციელება უფრო რთულია. ამ შემთხვევაში პერსონალზე გაწეული შრომის ანაზღაურების ხარჯები საწარმოო და ადმინისტრაციულ დანახარჯებად უნდა დაიყოს, მაგრამ ასეთი დაყოფა პირობითად იქნება. ამიტომ კორპორაციები, რმოლებიც მომსახურების განხორციელებით არიან დაკავებული, მოგებისა და ზარალის ანგარიშებაში ერთობლივი მოგების ჯამს ყოველთვის არ მიუთითებენ. თუ კი კორპორაცია საქონლის წარმოებით, ან მათი გაყიდვით არის დაკავებული, ერთობლივი მოგების გაანგარიშება სავალდებულოს წარმოადგენს.

სავაჭრო ხარჯები (Selling Expenses) - ჩვეულებრივად რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებისაგან ცალკე აისახება. რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებაში ჩაერთვება შრომის პირდაპირი დანახარჯები, მასალების პირდაპირი დანახარჯები და ზედნაღები სამეწარმეო ხარჯები. სავაჭრო ხარჯების შემადგენლობაში ირიბი ხარჯები ცალკე აღირიცხება, და ერთობლივი მოგების გაანგარიშებისას ისინი ამონაგების ჯამიდან არ გამოიქვითება. ირიბი ხარჯების დიდი ნაწილი მოდის: სავაჭრო აგენტების შრომის ანაზღაურებაზე, დარიცხულ ამორტიზაციაზე (გასაღების ძირითად საშუალებებზე), საკომისიო მოსაკრებლებზე, რეკლამის ხარჯებზე, მოვლენებზე და პოტენციური კლიენტების მიღებაზე. აღნიშნულ მუხლში მმართველობითი ხარჯები აისახება, ანუ შრომის ანაზღაურება კორპორაციის ხელმძღვანელობაზე და მოსამსახურეებზე, სამმართველოს კუთვნილებები და ა.შ.

რეალიზაციის ამონაგებიდან პროდუქციის რეალიზაციასთან დაკავშირებული ყველა ხარჯების გამოქვითვის შემდეგ საოპერაციო მოგება (Operating income) მიიღება.

კორპორაციის მიერ მისი აქციებში და მთავრობის ან სხვა ორგანიზაციების ობლიგაციებში მის მიერ განხორციელებული ინვესტიციის შედეგად მიღებული დივიდენდები და პროცენტები შემოსავლის დამატებით წყაროს წარმოადგენს. შემოსავლის აღნიშნული სახეობა ფინანსური შემოსავლების (Financial Income) განყოფილებაში აისახება. სამეწარმეო საქმიანობიდან და სხვა შემო-

სავლებიდან მიღებული მოგების დაჯამებით ერთობლივი შემოსავალი (Total Income) მიიღება.

მუხლში “ფინანსური ხარჯები“ (Financial Expenses) აისახება პროცენტები ობლიგაციებზე და საბანკო კრედიტებზე (Interest expense), ზარალი მოწყობილობის ამოღებიდან (Loss of Retirement of Equipment) და ა.შ. აღნიშნული განყოფის მუხლები თავისთავად კორპორაციის საქმიანობის დანახარჯებს წარმოადგენენ და ისინი შემოსავლებიდან გამოიქვითებიან მოგების ჯამის განსაზღვრისას, რომელიც შემდგომში მოგებით უნდა დაიბეგროს.

იმის შემდეგ, როგორც კი ყველა შემოსავლები იქნება გათვალისწინებული და შემოსავლების ჯამიდან ყველა ხარჯები და გადასახადები გამოიქვითება, წლის განმავლობაში წმინდა შემოსავლის (Net Income) სიდიდეს ვლელულობთ. აღნიშნულ მუხლს ასევე შეიძლება – წმინდა მოგება (Net Income) ეწოდოს.

დაგროვილი მოგების შესახებ ანგარიშგება – შემდეგი სახის საანგარიშგებო ფორმა, რომელიც ასს-ს კომპანიის ანგარიშგებაში გამოიყენება, მოგების დაგროვების შესახებ (Statement of earnings retained in the business; statement of earned surplus) ანგარიშგება წარმოადგენს. ანგარიშგებაში მითითება:

- დაგროვილი მოგების ჯამი საანგარიშგებო წლის დასაწყისში და წმინდა მოგება საანგარიშგებო წელს,
- დივიდენდების ჯამი ჩვეულებრივ და პრივილეგირებულ აქციებზე და დაგროვილი მოგების ჯამი,
- დივიდენდები, რომლებიც პრივილეგირებულ და ჩვეულებრივ აქციებზეა გადახდილი,
- წმინდა მოგების ნაწილი, რომელიც რეზერვებშია გადაწვრილებული,
- წმინდა გაუნაწილებელი მოგების ნაწილი, რომელიც “დაგროვებული შემოსავლების“ ანგარიშზე გადაიტანება.

აღნიშნული საერთო სახით შეიძლება შემდეგნაირად ჩამოვაყალიბოთ (იხ. ცხრილი 1.1)

ამრიგად, დაგროვილი მოგების შესახებ ანგარიშგება შემოსავლების შესახებ ანგარიშგებასა და შემდეგი საფინანსო წლის ბუღალტრულ ბალანსს შორის შემაკავშირებელ რგოლს წარმოადგენს.

<p>1. გაუნაწილებელი მოგება წლის დასაწყისისათვის (Retained Earnings 01.01)</p> <p>2. წმინდა მოგება (Net Income),</p> <p>3. ჯამი (Total) (1+2),</p> <p>4. გამოყენება (კლება) (less):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ დივიდენდები პრივილეგირებულ აქციებზე (Preferred stock Dividend),</li> <li>○ დივიდენდები ჩვეულებრივ აქციებზე (Common stock Dividend),</li> </ul> <p>5. გაუნაწილებელი მოგება წლის ბოლოსათვის (Retained Earnings on 31.12.)</p>
---

## 12. ფინანსური ანგარიშგების ბასს-ით წარდგენის საშუალებები

ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს ინფორმაციის განსაკუთრებულ წყაროს, რომელიც გამოიყენება მმართველობითი გადაწყვეტილებების მისაღებად, როგორც საწარმოს შიგნით, ისე მის გარეთ. იგი უზრუნველყოფს ისეთი ფუნქციების განხორციელებას, როგორიცაა: დაგეგმვა, კონტროლი და შეფასება.

საერთო დანიშნულების ანუ გამოსატყვევებელი ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც საყოველთაო პრაქტიკაში ცნობილია სახელწოდებით – ფინანსური ანგარიშგება, წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესაბამისად შეგროვილ, დამუშავებულ და მომხმარებლისათვის განსაზღვრული ფორმით მომზადებულ საერთო დანიშნულების ფინანსურ ინფორმაციათა ერთობლიობას.

როგორც წესი, ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილია მხოლოდ გასული საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური შედეგი. ამიტომ ფინანსური ანგარიშგება არ იძლევა მომხმარებლისათვის გადაწყვეტილების მისაღებად ამომწურავ ინფორმაციას, მაგრამ მაინც პასუხობს მომხმარებელთა უმრავლესობის საერთო მოთხოვნებს.

მომხმარებელთა საერთო ინტერესების გათვალისწინებით, ბასს-ით დადგენილია ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის კომპონენტები და ელემენტები. ბასს 1-ის "ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა" შესაბამისად ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპონენტი უნდა მოიცავდეს:

1. ბალანსს,
2. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას,
3. ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებას,
4. ანგარიშგებას, რომელიც უზრუნველყოფს ინფორმაციას:

ა) საწარმოს საკუთარ კაპიტალში ნებისმიერი ცვლილების შესახებ, ან

ბ) საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების შესახებ, რომლებიც არ არის გამოწვეული მესაკუთრეთა მიერ კაპიტალთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციებისა და მათთვის კაპიტალის განაწილებასთან;

5. სააღრიცხვო პოლიტიკასა და ახსნა-განმარტებით უნიშვნებს (ბასს 1, პუნქტი 7).

ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ნაწილები ურთიერთკავშირშია იმ თვალსაზრისით, რომ ასახავენ ერთი და იმავე სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების სხვადასხვა ასპექტს. მიუხედავად იმისა, რომ თითოეული ანგარიშგება შეიცავს სხვა ანგარიშგებისაგან განსხვავებულ ინფორმაციას, არც ერთი მათგანი არ ემსახურება მხოლოდ ერთ მიზანს და ვერც მომხმარებელთა კონკრეტული საინფორმაციო მოთხოვნილებების სრული დაკმაყოფილების საშუალებას იძლევა.

ფინანსური ანგარიშგება, როგორც წესი, მზადდება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო დღის თარიღით. საანგარიშგებო პერიოდად განიხილება წელი 12-თვიანი პერიოდით.

ფინანსური ანგარიშგების შედგენა უნდა მოხდეს საანგარიშგებო წლის დამთავრებიდან პირველი სამი თვის განმავლობაში (საქართველოს კანონი "მეწარმეთა შესახებ", მუხლი 13.4). სამეწარმეო კანონმდებლობა და ბასს არ მოითხოვს სხვა სახის ანგარიშგების წარდგენას (ზოგიერთი საწარმოს წინაშე ასეთი ვალდებულება შესაძლებელია წარმოიშვას სხვა კანონმდებლობით).



საწარმოს მიერ შედგენილი და წარდგენილი ანგარიშგებები შეიძლება კლასიფიცირებულ იქნეს:

- ა) შედგენის პერიოდის;
- ბ) დანიშნულების;
- გ) ინფორმაციის მომცველობის;
- დ) გამოყენებული შეფასების მიხედვით.

ქვემოთ განვიხილოთ თითოეული მათგანის არსი და დანიშნულება:

ა) შედგენის პერიოდის მიხედვით ანგარიშგება იყოფა წლიურ და შუალედურ ანგარიშგებად. შუალედურ ანგარიშგებას წარმოადგენს საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისიდან მის დამთავრებამდე პერიოდში შედგენილი და წარდგენილი ანგარიშგება.

შუალედური ანგარიშგების წარდგენა სავალდებულოა ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ანგარიშგაღებული საწარმოსათვის (საწარმო, რომელსაც გამოშვებული აქვს რომელიმე კლასის ფასიანი ქაღალდი, გარდა საფონდო ბირჟის, ცენტრალური დეპოზიტარისა და ფასიანი ქაღალდების რეგისტრატორისა). ასეთ საწარმოს ვეალება მოამზადოს და კომისიას წარუდგინოს, გამოაქვეყნოს ან რეგისტრირებულ მესაკუთრეებს მიაწოდოს:

- ა) წლიური ანგარიშგება;
- ბ) ნახევარი წლის (შუალედური) ანგარიშგება;
- გ) მიმდინარე ანგარიშგება.

წლიური ანგარიშგება, ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად, მოიცავს სხვა ფინანსურ და არაფინანსურ ინფორმაციას. კერძოდ, იგი შეიცავს ინფორმაციას ემიტენტის, მისი საქმიანობის, მმართველი ორგანოს წევრთა და იმ პირთა შესახებ, რომლებიც აქციონერთა კრებაზე ფლობენ ან აკონტროლებენ ხმების 5%-ზე მეტს; დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ დადასტურებულ ფინანსურ ანგარიშგებას; ფასიანი ქაღალდების ეროვნული კომისიის წესებით განსაზღვრული ფორმით მოცემულ სხვა ინფორმაციას.

წლიური ანგარიშგების მომზადება აუცილებელია პირველივე საანგარიშგებო წლიდან, მას შემდეგ, რაც საწარმო ანგარიშგაღებული გახდება. წლიური ანგარიშგების წარდგენა უნდა მოხდეს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებიდან 90 დღის განმავლობაში.

შუალედური (ნახევარწლიური) ანგარიშგება დგება საანგარიშგებო წლის პირველი ექვსი თვის შესახებ. იგი მოიცავს ანგარიშვალდებული საწარმოს ნახევარი წლის ფინანსურ ანგარიშგებას; ინფორმაციას საანგარიშგებო პერიოდში მომხდარი არსებითი მოვლენების შესახებ და კომისიის წესებით განსაზღვრული ფორმით მოცემულ სხვა ინფორმაციას. ნახევარწლიური ანგარიშგება კომისიას წარედგინება ამ პერიოდის დამთავრებიდან 45 დღის განმავლობაში.

მიმდინარე ანგარიშგება კომისიას წარედგინება არსებით მოვლენებთან დაკავშირებით. მისი ფორმა და შინაარსი განისაზღვრება კომისიის მოთხოვნით და წარდგენა ხდება ანგარიშგებაში ასახული არსებითი მოვლენის მოხდენიდან 15 დღის განმავლობაში.

წლიური, ნახევარწლიური და მიმდინარე ანგარიშგებები, კომისიასთან ერთად, წარედგინება საფონდო ბირჟას, თუ საწარმოს საჯარო ფასიანი ქაღალდები საფონდო ბირჟაზე ყიდვა-გაყიდვის საგანია.

ბ) დანიშნულების მიხედვით ანგარიშგებები იყოფა შიდა მონმარებისა და საერთო დანიშნულების (საჯარო) ანგარიშგებებად.

*შიდა დანიშნულების ანგარიშგება* მზადდება საწარმოს სამმართველო მიზნებისათვის და იგი ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად მოიცავს ოპერატიული მართვისათვის აუცილებელ ინფორმაციას. მისი ფორმა, შინაარსი და წარდგენის ვადები განისაზღვრება საწარმოს შიდა მიზნებიდან გამომდინარე.

*საერთო დანიშნულების ანგარიშგება* მზადდება გარკვეულ სტანდარტებსა და წესებზე დაყრდნობით. ამის მაგალითია წლიური და ნახევარწლიური ფინანსური ანგარიშგებები.

გ) ინფორმაციის მომცველობის მიხედვით ანგარიშგებები იყოფა ფინანსური და შერეული ინფორმაციის მომცველ ანგარიშგებებად.

*ფინანსური ინფორმაციის მომცველია* ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესაბამისად მზადდება.

*შერეული ინფორმაციის მომცველია* ანგარიშგება, რომელიც ფინანსურთან ერთად მოიცავს არაფინანსურ ინფორმაციასაც. ამის

*შერეული ინფორმაციის* მომცველია ანგარიშგება, რომელიც ფინანსურთან ერთად მოიცავს არაფინანსურ ინფორმაციასაც. ამის ტიპიურ მაგალითს წარმოადგენს ფასიანი ქაღალდების კომისიაში წარსადგენი წლიური და ნახევარწლიური ანგარიშგებები.

დ) გამოყენებული შეფასების მიხედვით ანგარიშგებები იყოფა უცვლელი და მიმდინარე ფასებით შედგენილ ანგარიშგებებად.

*უცვლელი* ფასებით შედგენილია ანგარიშგება, რომლის შედგენისას გათვალისწინებული არ არის ინფლაცია. ამის ტიპიური მაგალითია ფინანსური ანგარიშგება, რომლის შედგენისას გამოყენებული არაა სტანდარტი „ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში“.

*მიმდინარე ფასებით* შედგენილია ანგარიშგება, რომლის შედგენისას გათვალისწინებულია ინფლაციასთან დაკავშირებული ფასების ინდექსები.

ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი უნდა იყოს ინფორმაცია, რომელიც სასარგებლო იქნება მომხმარებლისათვის. ინფორმაცია სასარგებლო იქნება მხოლოდ მაშინ, თუ მას გააჩნია შესაბამისი თვისება ანუ ხარისხობრივი მახასიათებლები. ეს მახასიათებლებია:

- აღქმადობა,
- შესაბამისობა,
- საიმედოობა,
- შესადარისობა.

ფინანსური ანგარიშგებების ხარისხობრივი მახასიათებლების გათვალისწინებით, მომზადებისა და წარდგენის დროს გათვალისწინებულ უნდა იქნეს გარკვეული გარემოებები, რომლებიც გავლენას ახდენენ ფინანსური ანგარიშგების სარგებლიანობაზე. როგორც აღვნიშნეთ, ფინანსური ანგარიშგება მომხმარებელს აცნობს გასული საანგარიშგებო პერიოდის სამეურნეო შედეგებსა და ფინანსურ მდგომარეობას საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო დღის მდგომარეობით, ე.ი. ასახავს წარსული პერიოდის ინფორმაციას, რომლის საპროგნოზო და სხვა დანიშნულებით გამოყენება დროში შეზღუდულია. ზემოთ თქმულიდან გამომდინარე, აუცილებელია მომხმარებელს ინფორმაცია მიეწოდოს იმ პერიოდში, როდესაც მისი შესაბამისობა და საიმედოობა მომხმარებლისათვის სასარგებლო იქნება.

დაგვიანებით მიწოდებული ინფორმაციის შესაბამისობა და საიმედოობის ხარისხი შეიძლება იმდენად შეეცირდეს, რომ იგი მომხმარებლისათვის სასარგებლო არ იყოს. ამიტომ ფინანსური ანგარიშგების მიწოდების დროულობა მნიშვნელოვანი ფაქტორია გადაწყვეტილების მიმღებისათვის. ამიტომ, საწარმოს ხელმძღვანელობამ უნდა დააბალანსოს თანაფარდობა ანგარიშგების დროულობისა და ინფორმაციის საიმედოობას შორის.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადება უნდა ეყრდნობოდეს უტყუარ და ობიექტურ თვალსაზრისს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის ცვლილებების შესახებ. უტყუარი და ობიექტური ინფორმაციის წარდგენის შესაძლებლობას იძლევა ინფორმაციის თითოეული ხარისხობრივი მახასიათებლისა და ბუღალტრული აღრიცხვის სათანადო სტანდარტების გამოყენება.

საქართველოს პირობებში „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ 1999 წლის 5 თებერვლის კანონის მოთხოვნების შესაბამისად, საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის (თაყმეჯდომარე ლავერენტი ჭუმბურიძე) 2000 წლის 21 თებერვლის დადგენილებით ეროვნულ სააღრიცხვო სტანდარტებად აღიარებულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ბასს-ი). მათი გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების შესადგენად სავალდებულოა მცირე საწარმოსა და არაკომერციული იურიდიული პირის გარდა კერძო სამართლის ყველა იურიდიული პირისათვის.

მცირე საწარმოებისა და არაკომერციული იურიდიული პირისათვის საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის 2005 წლის 22 მარტის №7 დადგენილებით დამტკიცებულია მცირე საწარმოთა ბუღალტრული აღრიცხვის გამარტივებული სტანდარტი (მსს) და არასამეწარმეო იურიდიული პირების ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტი (ბას) და ანგარიშთა გეგმა.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> მცირე საწარმოთა ბუღალტრული აღრიცხვის გამარტივებული სტანდარტი, მსს და ბას, საქ. ბაჟ. თსუ, 2005.

რეალური ფინანსური მდგომარეობა, ფინანსური საქმიანობის შედეგები და საწარმოს ფულადი სახსრების მოძრაობა.

ბასს არ გამორიცხავს მისი ძირითადი ნორმებიდან გადახვევის შესაძლებლობას. იგი დასაშვებია იშვიათ შემთხვევებში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მიზნებიდან გამომდინარე, ობიექტურად დასტურდება ბასს-იდან გადახვევის აუცილებლობა.

ინფორმაციის ობიექტური წარდგენა ყოველთვის შეიძლება მიღწეულ იქნეს ბასს-ის ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით. ამასთან, საწარმომ აუცილებლად უნდა გაითვალისწინოს, რომ:

ა) აუცილებელია სააღრიცხვო პოლიტიკის სწორად შერჩევა,

ბ) ინფორმაცია (მათ შორის სააღრიცხვო პოლიტიკა) უნდა წარადგინოს იმ მოცულობით, რომლითაც შესაძლებელი იქნება ინფორმაციის შესაბამისობის, საიმედოობის, შესაძარისობისა და აღქმადობის უზრუნველყოფა,

გ) როდესაც ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნები არ არის საკმარისი, უნდა უზრუნველყოს დამატებითი ახსნა-განმარტებითი ინფორმაციის მიწოდება, რათა მომხმარებელმა აღიქვას ცალკეული ოპერაციისა თუ მოვლენის გავლენა, საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობასა და ფინანსურ შედეგებზე.

როგორც ზემოთ აღინიშნა, საწარმო, რომელიც ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ფინანსურ ანგარიშგებას აწარმოებს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით (ბასს), ვალდებულია შეიმუშაოს სააღრიცხვო პოლიტიკა და ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისა და ფინანსური ანგარიშგების შედეგის დროს იხელმძღვანელოს სააღრიცხვო პოლიტიკაში აღწერილი დებულებებით.

სააღრიცხვო პოლიტიკა განსაკუთრებული პრინციპების, საფუძვლების, შეთანხმებების, წესებისა და პრაქტიკის ერთობლიობაა, რომელიც გამოიყენება საწარმოში ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესში.

სააღრიცხვო პოლიტიკას საწარმო ირჩევს დამოუკიდებლად და მასზე პასუხისმგებლობა საწარმოს ხელმძღვანელს ეკისრება. სააღრიცხვო პოლიტიკის ძირითადი დებულებები აუცილებლად უნდა

გამომდინარეობდეს ბასს-დან. „ხელმძღვანელობამ საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა ისე უნდა შეარჩიოს და გამოიყენოს, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეესაბამებოდეს ყველა შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებს და ბასს-ის ინტერპრეტაციებს“ (ბასს 1. პ. 20)

სააღრიცხვო პოლიტიკის მიღებას გარკვეული მიზანი და მნიშვნელობა აქვს, რათა ყველა კატეგორიის ინფორმაციის მომხმარებელს საწარმოს ქონებრივ და ფინანსურ მდგომარეობაზე, საწარმოს საქმიანობის შედეგებზე სრული და საიმედო ინფორმაცია მიაწოდოს შეფასებისა და გადაწყვეტილების მისაღებად.

სააღრიცხვო პოლიტიკის საფუძველია ბასს-ის ძირითადი დამკვეთები – დარიცხვის მეთოდი და ფუნქციონირებადი საწარმო.

დარიცხვის მეთოდის თანახმად სამეურნეო ოპერაციების შედეგებისა და სხვა მოვლენების აღიარება ხდება მათი მოხდენისთანავე. ამასთან, ისინი ერთდროულად აისახება ბუღალტრულ რეგისტრებსა და ამავე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში. „საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით, გარდა ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ინფორმაციისა“ (ბასს 1. პ. 25).

ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვებასთან დაკავშირებით ბასს 1 (პუნქტი 23) განმარტავს, რომ „ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გათვალისწინებით, იმ შემთხვევის გარდა, როცა საწარმოს ხელმძღვანელობას განზრახული აქვს საწარმოს ლიკვიდაცია, ან საქმიანობის შეწყვეტა, ან თუ მას არა აქვს რეალური არჩევანი, ასე რომ არ მოიქცეს“. სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისას საწარმოს ხელმძღვანელობა ვარაუდობს, რომ საწარმო უწყვეტად განაგრძობს ფუნქციონირებას პროგნოზირებად მომავალში. ფუნქციონირების უნარის შეფასებისას, საწარმოს ხელმძღვანელობა იყენებს ნებისმიერ ხელმისაწვდომ ინფორმაციას საწარმოს მომავალი საქმიანობის შესახებ, რომელიც გულისხმობს ბალანსის შედგენის თარიღიდან სულ მცირე ერთ წელიწადს.

სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავებისას აუცილებლად გასათვალისწინებელია ბასს 1-ის (პუნქტი 20) მოთხოვნა, რომ „...საწარმოს ხელმძღვანელობამ უნდა განავითაროს ისეთი სააღრიცხვო

პოლიტიკა, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ინფორმაცია:

ა) შეესაბამებოდეს მომხმარებელთა გადაწყვეტილებების მისაღებად საჭირო მოთხოვნილებებს,

ბ) იყოს საიმედო იმ თვალსაზრისით, რომ:

▪ ზუსტად ასახავდეს საწარმოს საქმიანობის შედეგებსა და ფინანსურ მდგომარეობას,

▪ გამოხატავდეს სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების ეკონომიკურ არსს და არა უშუალოდ მათ სამართლებრივ ფორმას,

▪ იყოს ნეიტრალური და მიუკერძოებელი,

▪ იყოს წინდახედული (გააზრებულად), და

▪ იყოს სრულყოფილი ყველა არსებით ასპექტში“.

სააღრიცხვო პოლიტიკის დამოუკიდებლად შემუშავების დროს სრულყოფილად რომ იქნეს გათვალისწინებული ზემოთ აღნიშნული მოთხოვნები, ძირითად დაშვებებთან ერთად აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლების – აღქმადობა, შესაბამისობა, საიმედოობა და შესადარისობა – უპირობო დაცვა (იხ. თავი 1.1. – ბუღალტრული აღრიცხვის ძირითადი პრინციპები და ეტაპები).

აღქმადობა გულისხმობს ინფორმაციის ისეთი ფორმით მიწოდებას, რომელიც ადვილად გასაგები და გამოსაყენებელი იქნება მომხმარებლისათვის. ამასთან იგულისხმება, რომ მომხმარებელს ბიზნესისა და ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში მიღებული ცოდნის დონიდან გამომდინარე, გააჩნია ფინანსური ინფორმაციის აღქმის უნარი.

შესაბამისობა უზრუნველყოფს ინფორმაციის სარგებლიანობას. ინფორმაცია სასარგებლოა, თუ შეესაბამება ინფორმაციის მომხმარებლის ინტერესებს და გავლენას ახდენს მის ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე იმით, რომ ეხმარება მომხმარებელს შეაფასოს საწარმოს წარსული, მიმდინარე და მომავალი საქმიანობა, დაადასტუროს, ან შეასწოროს ადრინდელი შეფასებები.

საიმედოობა ინფორმაციის მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი მახასიათებელია. საიმედო ინფორმაცია უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ მოთხოვნებს: იყოს ნეიტრალური (არ უნდა ასახავდეს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც წინასწარგანზრახულ შედეგს განაპირო-

ბებს); სრული (არ იყოს გამოტოვებული არსებითი ინფორმაცია); წინდახედულად შეფასებული (გამორიცხავდეს ფარული რეზერვების შექმნის, აქტივების მოგებისა და შემოსავლების განზრახ შემცირებას ან ხარჯებისა და ვალდებულებების გადიდებას); სამართლიანად წარდგენილი (კანონზომიერად და სამართლიანად ასახავდეს ყველა სამეურნეო მოვლენას); შინაარსის ფორმაზე აღმატებით შეფასებული (ინფორმაცია სამეურნეო მოვლენის შესახებ აისახოს არა მხოლოდ მათი სამართლებრივი ფორმის, არამედ შინაარსისა და ეკონომიკური რეალობის შესაბამისად).

შესაღარიშობა საწარმოს განვითარების ტენდენციისა და სხვა საწარმოსთან მიმართებაში უპირატესობის დადგენის აუცილებელი პირობაა. ფინანსური ანგარიშგება ინფორმაციის მომხმარებლებს უნდა აძლევდეს საწარმოს სხვადასხვა წილის საქმიანობის შედეგების შედარებისა და ფინანსური მდგომარეობის შეფასების შესაძლებლობას.

საწარმოს მიერ შერჩეული და მიღებული სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა იყოს გამოცხადებული. ე.ი. უნდა იყოს ხელმისაწვდომი ინფორმაციის მომხმარებლისათვის, რათა იგი გაეცნოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის გამოყენებულ სააღრიცხვო პოლიტიკას, მათში შეტანილ ცვლილებებს და ამ ცვლილებებით გამოწვეულ შედეგებს.

ამრიგად, „ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები“ სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ უნდა შეიცავდეს:

ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გამოყენებული შეფასების სისტემას;

ბ) თითოეულ სპეციფიკურ სააღრიცხვო პოლიტიკას, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სწორად გაგებისათვის“ (ბასს I. პ. 97).



## თავი 2. ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურა

### 2.1 კორპორაციის (საწარმოს) ბუღალტრული ბალანსის მახასიათებლები

ბუღალტრული ბალანსი წარმოადგენს ფინანსურ ანგარიშგებას საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ გარკვეული პერიოდისათვის. იგი ასახავს სრულ სტრუქტურულ და ურთიერთდაკავშირებულ მონაცემებს საწარმოს აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის შესახებ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის

აქტივი არის საწარმოს განკარგულებაში არსებული მატერიალური, ან არამატერიალური რესურსი, რომელიც წარსულში მომხდარი სამეურნეო მოვლენების შედეგია და რის საფუძველზეც საწარმო მომავალში მოელის ეკონომიკური სარგებლის მიღებას.

აქტივებში განივთებული მომავალი ეკონომიკური სარგებელი არის აქტივების უნარი – ხელი შეუწყოს, პირდაპირ ან არაპირდაპირ, ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების შემოსვლას საწარმოში. კერძოდ:

- შეიძლება აქტივის გამოყენება ცალკე ან სხვა აქტივებთან ერთად, საქონლის წარმოებისა და მომსახურების გაწევის პროცესში,

- შეიძლება აქტივის გაცვლა სხვა აქტივზე,

- შეიძლება აქტივის გამოყენება ვალდებულებების დასაფარავად,

- შეიძლება აქტივის განაწილება საწარმოს მესაკუთრეთა შორის.

ვალდებულება საწარმოს მიმდინარე პერიოდის მოვალეობაა, რომელიც წარმოიშვა წარსული სამეურნეო მოვლენების შედეგად და რომლის შესრულება გულისხმობს საწარმოს ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლას საწარმოდან.

ვალდებულება არის საწარმოს მოვალეობა ან პასუხისმგებლობა, რომლის შესრულება გარკვეულ ნორმებს ექვემდებარება. ვალდებულებები შეიძლება სამართლებრივად შევიდეს ძალაში სავალდებულო წესით შესასრულებელი კონტრაქტის ან საკანონმდებლო მოთხოვნის ძალით.

მიმდინარე ვალდებულების დაფარვა, როგორც წესი, გულის-  
ხმობს საწარმოს ეკონომიკური რესურსების გასვლას მევალე მხა-  
რის ინტერესების დაკმაყოფილების მიზნით, კერძოდ:

- ფულის გადახდით,
- სხვა აქტივების გადაცემით,
- მომსახურების გაწევით,
- ერთი ვალდებულების მეორეთი შეცვლით, ან
- ვალდებულების საკუთარ კაპიტალად გადაქცევის გზით.

საკუთარი კაპიტალი არის საწარმოს აქტივების ის ნაწილი,  
რომელიც რჩება ყველა ვალდებულების დაფარვის შემდეგ. იგი შე-  
იძლება დაიყოს ქვევსაგნებად: სააქციო კაპიტალი, გაუნაწილებელი  
მოგება, გაუნაწილებელი მოგებიდან შექმნილი რეზერვები და რე-  
ზერვები, რომლებიც უზრუნველყოფენ კაპიტალის შენარჩუნებას,  
ასეთი კლასიფიკაცია შეიძლება სასარგებლო იყოს ფინანსური ან-  
გარიშგების მომხმარებლისათვის ეკონომიკური გადაწყვეტილების  
მისაღებად.

ამრიგად, საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ინფორმაციის  
ბალანსური განზოგადება, ერთი მხრივ, საწარმოს ეკონომიკურ რე-  
სურსებს და, მეორე მხრივ, მათი დაფინანსების წყაროებს მოიცავს.  
ეკონომიკური რესურსები ბალანსში წარმოდგენილია აქტივების სა-  
ხით. დაფინანსების წყაროები კი, – ვალდებულებებისა და საკუ-  
თარი კაპიტალის სახით. ბალანსის თითოეული ელემენტს გააჩნია  
შესაბამისი მუხლი, რომელიც აერთიანებს შინაარსითა და ფუნქცი-  
ებით ერთგვაროვან რესურსებსა და წყაროებს.

ბალანსში მუხლების წარდგენას საფუძვლად უდევს ბასს 1-  
ის ნორმები. კერძოდ, მისი ნნ-ე პუნქტი განმარტავს, რომ ბალან-  
სში აუცილებელია აისახოს ქვემოთ ჩამოთვლილი მუხლების შესა-  
ბამისი თანხები:

- ა) ძირითადი საშუალებები,
- ბ) არამატერიალური აქტივები,
- გ) ფინანსური აქტივები (დ), ვ) და ზ) პუნქტში მოცემული  
თანხების გარდა},
- დ) ინვესტიციები, რომელთა ბუღალტრული აღრიცხვა ხდება  
კაპიტალ-შეთოდებით,
- ე) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა,

- ვ) სავაჭრო და სხვა მოთხოვნები,
- ზ) ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები,
- თ) სავაჭრო და სხვა ვალდებულებები,
- ი) საგადასახადო ვალდებულებები და აქტივები ბასს 12-ის „მოგებიდან გადასახადები“ შესაბამისად,

- კ) ანარიცხები,
- ლ) გრძელვადიანი პროცენტიანი ვალდებულებები,
- მ) უმცირესობის წილი;
- ნ) გამოშვებული სააქციო კაპიტალი და რეზერვები.

ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებელთა ინტერესებიდან გამომდინარე, პრაქტიკაში მიღებულია აქტივებისა და ვალდებულებების დაჯგუფება ვადის მიხედვით. კერძოდ: გრძელვადიან და მოკლევადიან აქტივებად და ვალდებულებებად.

საწარმოს ბალანსში (ან ახსნა-განამარტებით შენიშვნებში) ბასს 1-ის 74-ე მუხლის შესაბამისად უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია:

ა) ყველა ტიპის სააქციო კაპიტალისათვის:

I) ნებადართული აქციების რაოდენობა,

II) გამოშვებული და მთლიანად ანაზღაურებული აქციების რაოდენობა, და გამოშვებული, მაგრამ აუნაზღაურებელი აქციების რაოდენობა,

III) ერთეული აქციის ნომინალური ღირებულება, ან ის ფაქტი, რომ აქციებს არ გააჩნია ნომინალური ღირებულება,

IV) მიმოქცევაში მყოფი აქციების რაოდენობის შედარება წლის დასაწყისისა და ბოლოსათვის,

V) უფლებები, პრივილეგიები და შეზღუდვები, რომლებიც ეხება ამა თუ იმ ჯგუფს, დივიდენდების განაწილებასა და კაპიტალის დაფარვასთან დაკავშირებული შეზღუდვების ჩათვლით,

VI) საწარმოს აქციები, რომლებიც თვით საწარმოს, შვილობილ საწარმოს ან მეკავშირე საწარმოს საკუთრებაშია,

VII) აქციები, რომლებიც რეზერვირებულია გამოშვებული ოფციონებისა და სავაჭრო ხელშეკრულებებისათვის, პირობებისა და თანხების ჩვენებით,

ბ) აქციონერთა კაპიტალში თითოეული რეზერვის შინაარსისა და დანიშნულების აღწერა,

გ) დივიდენდების ოდენობა, რომელიც შეთავაზებულ ან გამოცხადებულ იქნა ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენაზე ნებართვის თარიღამდე,

დ) ნებისმიერი კუპულატორი პრივილეგიური დივიდენდების თანხა, რომელიც არ არის აღიარებული.

საწარმომ, რომელსაც არა აქვს სააქციო კაპიტალი (მაგალითად, ამხანაგობა), უნდა წარადგინოს ზემოთ მოცემული მოთხოვნების ეკვივალენტური ინფორმაცია, სადაც ნაჩვენებია იქნება თითოეული პარტნიორის წილი საწარმოს კაპიტალში, მათი უფლებები, პრივილეგიები და შეზღუდვები.

როგორც უკვე აღინიშნა, ბუღალტრული აღრიცხვის, ისე ბალანსის შედგენის მიზნით, ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საკითხია შეფასება.<sup>1</sup> ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას გამოიყენება შეფასების სხვადასხვა მეთოდი, სხვადასხვა ხარისხითა და კომბინაციით. შეფასების ეს მეთოდები, აქტივებთან და ვალდებულებებთან დაკავშირებით, შემდეგი შინაარსის მატარებელია იხ. ცხრილი 2.1:

ცხრილი 2.1

შეფასების მეთოდი	აქტივები	ვალდებულებები
პირვანდელი ღირებულება	ფულადი სახსრების ან მათი ეკვივალენტების თანხა, ან ის რეალური ღირებულება, რომელიც უნდა გადახდილიყო აქტივების შეძენის მომენტში.	ვალდებულებების საბაზისად მიღებული აქტივის თანხა ან ზოგჯერ (მაგ. მოგების გადასახადი) ის თანხა, რომლის გასვლა მოსალოდნელია ვალდებულების დასაფარავად.
მიმდინარე ღირებულება	ფულადი სახსრების ან მათი ეკვივალენტების თანხა, რომელიც გადახდილ უნდა იქნეს მოცემულ მომენტში მისი ან	მოცემულ მომენტში ვალდებულების დასაფარავად საჭირო არადისკონტირებული ფულადი თანხა.

<sup>1</sup> შეფასების ინტერპრეტაციები აღებულია რ. ძაძაძიას სახელმძღვანელოდან. იხ. „ფინანსური აღრიცხვა და ანგარიშგება“. ბაფ-ი, თბ. 2000 წ. გვ. 429-434.

	ანალოგიური აქტივის შესაძენად.	
სარეალიზაციო (დაფარვის) ღირებულება	ფულადი სახსრების ან მათი ეკვივალენტების თანხა, რომლის მიღებაც შესაძლებელია აქტივის მოცემულ პერიოდში გაყიდვისას.	საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში ვალდებულებების დასაფარავად გადასახდელი არადისკონტირებული ფულადი თანხა.
დისკონტირებული ღირებულება	აქტივის არსებული დისკონტირებული ღირებულების თანხა, რომელიც ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში მომავალში შემოსავლელი წმინდა ფულადი სახსრების ტოლია.	არსებული დისკონტირებული თანხა, რომელიც საჭიროა ამ ვალდებულების დასაფარავად საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში და რომელიც მომავალში ამ მიზნით გასასვლელი ფულადი სახსრების ტოლია.

შეფასების კონკრეტული მეთოდის არჩევისათვის, აუცილებელია ბალანსის შესაბამისი მუხლისათვის ბასს-ით დადგენილი წესების ცოდნა. ჩვეულებრივ, საბალანსო მუხლისათვის, სტანდარტები, ძირითად მიდგომასთან ერთად უშვებს, ალტერნატიული მეთოდების გამოყენებას. საწარმო ვალდებულია შეარჩიოს თავისი საბალანსო პოლიტიკა და შესაბამისობისა და შესადარისობის უზრუნველყოფის თვალსაზრისით, იხელმძღვანელოს მუდმივობის პრინციპით. საწარმო ასევე უფლებამოსილია ცვლილება შეიტანოს ბუღალტრულ შეფასებებში. ასეთ შემთხვევებში იგი უნდა იცავდეს ბასს 8-ის – საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალი, არსებითი შეცდომები და ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში – მოთხოვნებს, რათა ინფორმაციის მომხმარებელმა შეძლოს ფინანსური ანგარიშგების გამოყენება.

ქვემოთ მოტანილია ბალანსში ასახვის მიზნით ზოგიერთი მუხლის შეფასებისათვის ბასს-ით დადგენილი წესები. იხ. ცხრილი 2.2

ბალანსის მუხლი	შეფასება ბალანსში ასახვის მიზნით	საფუძველი
		(ნომერი, პუნქტი)
<b>გრძელვადიანი აქტივები</b>		
	პირვანდელი ღირებულებებიდან დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლების შედეგად მიღებული თანხით,	16(28)
<b>ძირითადი საშუალებები</b>	ან ალტერნატიული: გადაფასებული თანხით, რომელიც გადაფასების მომენტიანათვის არსებული აქტივის რეალური ღირებულების ტოლია, დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის თანხების გამოკლებით	16(29)
<b>გუდვილი</b>	თვითღირებულებას გამოკლებული ნებისმიერი აკუმულირებული ამორტიზაცია და გაუფასურების ზარალი.	22(43)
<b>არამატერიალური აქტივები</b>	თვითღირებულების თანხით, რომელიც შემცირებულია ნებისმიერი დაგროვილი ამორტიზაციისა და ნებისმიერი დაგროვილი გაუფასურების ზარალის ოდენობით.	38(63)
<b>ინვესტიცია შეიღობილ საწარმოებში</b>	ა) თვითღირებულებით, ბ) კაპიტალ-მეთოდით, ან გ) რეალური ღირებულებით, გაყიდვაზე ან სხვა გასვლაზე გაწეული გარიგების დანახარჯების გამოქვითვის გარეშე.	27(29)  39(69)
<b>ინვესტიცია მუკავშირე საწარმოებში</b>	ა) თვითღირებულებით, ბ) კაპიტალ-მეთოდით, გ) რეალური ღირებულებით, გაყიდვაზე ან სხვა გასვლაზე გაწეუ-	28(12)  39(69)

<p>სხვა გრძელვადიანი ინვესტიციები</p>	<p>ლი გარიგების დანახარჯების გამოქვითვის გარეშე.</p> <p>ა) თვითღირებულებით, ბ) გადაფასებული თანხით, გ) საბაზრო წილობრივი ფასიანი ქაღალდების დროს, თვითღირებულებასა და საპორტფელს საფუძველზე დადგენილ საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით.</p>	<p>25(23)</p>
<p><b>მიმდინარე აქტივები</b></p>		
<p>სასაქონლო მატერიალური ფასეულობა</p> <p>სავაჭრო მოთხოვნები</p> <p>სხვა მოთხოვნები</p> <p>მოკლევადიანი ინვესტიცია</p> <p>ინვესტიცია შვილობილ საწარმოებში</p> <p>ინვესტიცია მეკავშირე საწარმოებში</p>	<p>თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით</p> <p>პირვანდელი ღირებულების ნაშთით, საეჭვო მოთხოვნების გამოკლებით</p> <p>პირვანდელი ღირებულებით</p> <p>ა) საბაზრო ღირებულებით, ბ) საბაზრო ღირებულებასა და ინვესტიციის თვითღირებულებას შორის უმცირესი თანხით.</p> <p>ა) თვითღირებულებით, ბ) წილობრივი მეთოდით, გ) რეალური ღირებულებით.</p> <p>ა) თვითღირებულებით, ბ) კაპიტალ-მეთოდით, გ) რეალური ღირებულებით.</p>	<p>2(6)</p> <p>სტუქტ. საფუძვ. (89-90)</p> <p>25(19) 27(30) 39(69)</p> <p>28(14)</p> <p>39(69)</p>
<p><b>გრძელვადიანი ვალდებულებები</b></p>		
<p>სესხები</p> <p>საპენსიო ანარიცხები</p>	<p>მიმდინარე ღირებულებებით.</p> <p>იმ დანახარჯების საუკეთესო შეფასებით, რომელიც საჭიროა მიმდინარე</p>	<p>37(36)</p>

	რე მოვალეობის შესასრულებლად ბალანსის შედგენის თარიღისათვის (დასაშვებია დისკონტირება)	
<b>მოკლევადიანი ვალდებულებები</b>		
სავაჭრო ვალდებულებები	მიმდინარე ღირებულებებით.	37(36)
მოკლევადიანი სესხები	მიმდინარე ღირებულებებით.	
საგარანტიო ანარიცხები	იმ დანახარჯების საუკეთესო შეფასებით, რომელიც საჭიროა მიმდინარე მოვალეობის შესასრულებლად ბალანსის შედგენის თარიღისათვის.	

ბალანსის წარსადგენად მომზადებისათვის აუცილებელია შემდეგი პროცედურების გაკლა:

1. ბალანსის შედგენის თარიღამდე მომხდარი ოპერაციებიდან გამომდინარე, ბუღალტრულ ანგარიშებზე ნაშთების დაზუსტება.
2. საბალანსო ნაშთების ბუღალტრული შეფასება ბალანსში ასახვის მიზნით.
3. საცდელი ბალანსის შედგენა.
4. ანგარიშების დახურვისა და დასკვნითი ოპერაციების მუხლობრივი გატარება.
5. საბალანსო ნაშთების აგრეგირება და ბალანსის მუხლების ჩამოყალიბება.
6. შენიშვნების მომზადება აგრეგირებული მუხლების ინფორმაციის გასახსნელად.
7. ახსნა-განმარტებითი შენიშვნების ჩამოყალიბება.

ბუღალტრული ბალანსის მასსიათებლები, როგორც ზემოთ აღინიშნა, წარმოადგენენ კორპორაციის ფინანსური ანგარიშგებების შედგენის საფუძვლებს.

ზოგადად, ბუღალტრული ბალანსი ორი ნაწილისაგან – აქტივისაგან და პასივისაგან შედგება. აქტივი საწარმოს ეკონომიკურ რესურსებზე მფლობელობას, რომლებმაც სამეურნეო საქმიანობის შედეგად მოგება უნდა მოიტანოს. ბალანსის პასივი აღნიშნულ ეკო-



ნომიკურ რესურსებზე საკუთრების უფლებას ასახავს და იგი საკუთარი კაპიტალისა და ვალდებულებებისაგან შედგება, რომლებიც კორპორაციას კრედიტორების წინაშე გააჩნია. ბალანსი შეიძლება ორი ნიშნით – აქტივების ლიკვიდურობის გადიდების, ან შემცირების ხარისხის მიხედვით აიგოს.

დასავლეთის ქვეყნებში ბალანსის მუხლების დაჯგუფების უფრო მეტად გავრცელებულ ფორმას შემდეგი სახე წარმოადგენს იხილეთ ბუღალტრული ბალანსი ცხ. 2.3

**ბუღალტრული ბალანსი  
(BALANCE SHEET)**

(ცხრილი 2.3)

აქტივები (ASSETS)	ვალდებულებები (LIABILITIES)
<p>ა) მიმდინარე აქტივები (Current assets)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ფულადი სახსრები და ეკვივალენტები</li> <li>2. საბაზრო ფასიანი ქაღალდები</li> <li>3. მისაღები ანგარიშები – მოთხოვნები უიმედო დავალიანების კორექტირებით</li> <li>4. მისაღები თამასუქები</li> <li>5. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- საქონელი, ნედლეული და მასალები</li> <li>- დაუმთავრებელი წარმოება</li> <li>- შუა პროდუქცია</li> </ul> </li> <li>6. ავანსირებული (წინასწარ გაწეული) ხარჯები და სხვა მიმდინარე აქტივები.</li> </ol>	<p>ა) მიმდინარე ვალდებულებები (Current Liabilities)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. მოკლევადიანი ვალდებულებები: (Short-term debts)               <ul style="list-style-type: none"> <li>- გადასახდელი თამასუქები</li> <li>- მიღებული ავანსები</li> <li>- ანგარიშსწორება მომწოდებლებთან და პერსონალთან</li> <li>- მოგების გადასახადი</li> <li>- სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები</li> </ul> </li> <li>2. დარიცხული დაგროვებული ასანაზ-ლაურებელი ხარჯები (Accrued expenses)</li> </ol>
<p>მიმდინარე აქტივების ჯამი (Total current assets) (1+2+3+4+5+6)</p>	<p>მიმდინარე ვალდებულებების ჯამი (1+2) (Total Current Liabilities)</p>
<p>ბ) ფიქსირებული აქტივები: (Fixed Assets)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. მიწა</li> <li>2. შენობები და ნაგებობები</li> <li>3. სამეურნეო ინვენტარი</li> </ol>	<p>ბ) გრძელვადიანი ვალდებულებები (Long-term Liabilities)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. გასანაღდებელი ობლიგაციები</li> <li>2. კონვერტირებადი ვალი (გასანაღდებელი თამასუქები)</li> </ol>

<p>4. (დაგროვებული ამორტიზაცია) 5. საოფისე აღჭურვილობა</p>	<p>3. გრძელვადიანი საბანკო სესხები 4. სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები გ. გადავადებული მოგების გადასახადი (Deferred income tax)</p>
<p>ფიქსირებული აქტივები ჯამი (1+2+3-4+5) <b>Total Net fixed assets (1+5)</b></p>	<p>მთლიანი ვალდებულებების ჯამი (ა+ბ+გ) <b>Total Liabilites (A+B+C)</b></p>
<p>გ) გრძელვადიანი ფინანსური ინვესტიციები (Long term financial investments) 1. ინვესტიციები შვილობილ კომპანიებში 2. მოთხოვნები კორპორაციის პერსონალისა და ხელმძღვანელების მიმართ 3. სხვა გრძელვადიანი ინვესტიციები დ) გუდვილი და ასხვა არამატერიალური ინვესტიციები (Goodwill and other Intangibnle investments)</p>	<p>დ) სააქციო კაპიტალი (Stockholders Equity) 1. აქციები: – პრივილეგირებული აქციები – ჩვეულებრივი აქციები 2. საემისიო კაპიტალი 3. სავალუტო საკურსო სხვაობები 4. გაუნაწილებელი მოგება 5. (გამოსყიდული საკუთარი აქციები)</p>
<p>გრძელვადიანი ინვესტიციების ჯამი (ბ+გ+დ) <b>Total Long-term investments (B+C+D)</b></p>	<p>სააქციო კაპიტალის ჯამი (1+2+3+4-5) <b>(Total stockholders equity)</b></p>
<p>მთლიანი აქტივების ჯამი (ა+ბ+გ+დ) <b>(Total assets)</b></p>	<p>მთლიანი ვალდებულებებისა და კაპიტალის ჯამი (ა+ბ+გ+დ) <b>(Total liabilities and stockholders equity)</b></p>

ბუღალტრული ბალანსი, გარდა იმისა, რომ აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის, წინა საანგარიშგებო პერიოდთან შედარებით, ცვლილების შესწავლის საშუალებას იძლევა, იგი იმავდროულად საწარმოს ეკონომიკური საქმიანობის ანალიზის წარმოების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან და აუცილებელ საინფორმაციო წყაროდ გვევლინება.

## 2.2 მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების მეორე მთავარი კომპონენტია. იგი მოიცავს შემდეგ ინფორმაციას:

1. ამონაგები,
2. მიმდინარე საოპერაციო შედეგები,
3. ფინანსური ხარჯები,
4. საგადასახდო ხარჯები,
5. მოგება ან ზარალი ჩვეულებრივი საქმიანობიდან,
6. განსაკუთრებული მუხლები,
7. საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალი.

საწარმოს ფინანსური შედეგი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, წარმოდგენილია საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების, ან ზარალის სახით.

საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების, ან ზარალის გაანგარიშებაში ჩართულია მოცემულ პერიოდში აღიარებული შემოსავლებისა და ხარჯების ყველა მუხლი, თუმცა, ბასს 8-ის საბაზისო მიდგომის საფუძველზე არსებითი შეცდომის გასწორებისა და სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებების შედეგები საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგებისა და ზარალის გაანგარიშებაში მონაწილეობას არ იღებს.

ანალოგიურად, გადაფასების რეზერვი, რომელიც მიეკუთვნება რა კაპიტალს, არ მონაწილეობს მოცემული პერიოდის წმინდა მოგებისა და ზარალის გაანგარიშებაში.

საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება, ან ზარალი, ძირითადად, ორი კომპონენტისაგან შედგება:

- ა) საწარმოს საოპერაციო წმინდა მოგება, ან ზარალი,
- ბ) განსაკუთრებული მუხლები.

საოპერაციო წმინდა მოგება, ან ზარალი წარმოადგენს საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებულ შედეგს. იგი არის საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლებსა და ამ შემოსავლების მისაღებად აუცილებელ ხარჯებს (მათ შორის საგადასახდო) შორის სხვაობა.

ჩვეულებრივ საქმიანობას უწოდებენ ნებისმიერ საქმიანობას, რომელსაც საწარმო ახორციელებს, როგორც თავისი ძირითადი

საქმიანობის ნაწილს, აგრეთვე ისეთ საქმიანობას, რომელიც დაკავშირებულია ძირითად საქმიანობასთან, ან გამოძინარეობს მისგან.

ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლების მთავარი წყაროს საწარმოს ძირითადი საქმიანობიდან მიღებული ამონაგები შეადგენს. ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში ადგილი აქვს ისეთ მოვლენებსა და ოპერაციებს, რომლებიც არ ხორციელდება უშუალოდ ამონაგების მიღების მიზნით, მაგრამ იგი ემსახურება ამონაგების მიღებას. ამ ოპერაციებსა და მოვლენებს თან ახლავს შემოსავლები და ხარჯები. მათი შინაარსობრივი წარდგენის მიზნიდან გამომდინარე, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აისახება შემოსავლებიდან ხარჯების გამოქვითვის გზით. მაგალითად, გრძელვადიანი აქტივების, მათ შორის ინვესტიციებისა და საწარმოო აქტივების, რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლების, ან ზარალის წარდგენა ხდება აქტივის რეალიზაციიდან მიღებულ შემოსავალსა და მათ რეალიზაციასთან დაკავშირებული ხარჯების გამოქვითვით (ბასს 1, პუნქტი 36).

ანალოგიური პრინციპით აისახება ასევე უცხოური ვალუტის საკურსო სხვაობით მიღებული შემოსულობა და ზარალი და სავაჭრო ოპერაციებში გამოყენებული ფინანსური ინსტრუმენტების შედეგად მიღებული შემოსულობა, ან ზარალი.

ამდენად, საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება-ზარალის გაანგარიშებაში მონაწილე შემოსავლებისა და ხარჯების ყველა ელემენტი ფაქტობრივად თავს იჩენს საწარმოს ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პროცესში.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში განსაკუთრებული მუხლები ცალკე გამოიყოფა. საწარმოთა უმრავლესობისათვის განსაკუთრებული მუხლების არსებობის განმაპირობებელი მოვლენებისა და ოპერაციების მაგალითებია:

- ა) აქტივების ექსპორპრიაცია,
- ბ) მიწისძვრა, ან სხვა სტიქიური უბედურება.

ბასს 20 ზოგ შემთხვევაში განსაკუთრებულ მუხლად განიხილავს სახელმწიფო გრანტებს. მე-20 პუნქტით დადგენილია შემდეგი ნორმა: გაწეული ხარჯებისა და ზარალის კომპენსაციის სახით, ან საწარმოს გადაუღებელი ფინანსური დახმარების მიზნით მიღებული სახელმწიფო გრანტი, რომელსაც არ ექნება შესაბამისი სა-

მოშავლო ხარჯები, უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის შემოსავლად ან, თუ მართებულია, განსაკუთრებულ მუხლად, როდესაც იგი იქნება მიღებული.

შემოსავლებისა და ხარჯების სხვა მუხლებისაგან განსხვავებით, განსაკუთრებული მუხლების მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში წარდგენა ხდება ნეტო ღირებულებით. ეს ნიშნავს, რომ განსაკუთრებული მუხლები ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში აისახება მთლიანი თანხით, ხოლო მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში კი – მთლიანი თანხიდან მოგების გადასახადისა და უმცირესობის წილის გამოქვითვით.

განვიხილოთ საწარმოს საოპერაციო საქმიანობის შედეგის – მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯების ასახვის სტრუქტურა:

ა) ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით

ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით, საოპერაციო საქმიანობის შედეგის წარსადგენად, შემოსავლები და ხარჯები შემდეგნაირად კლასიფიცირდება:

- |   |     |
|---|-----|
| 1. ამონაგები  | X   |
| 2. სხვა საოპერაციო შემოსავლები                                  | X   |
| 3. სულ საოპერაციო შემოსავლები                                   | X   |
| 4. ცვლილებები მზა პროდუქციის მარაგსა და დაუმთავრებელ წარმოებაში | X   |
| 5. ნედლეული და გამოყენებული საქონელი                            | X   |
| 6. პერსონალის შენახვის ხარჯები                                  | X   |
| 7. ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები                              | X   |
| 8. სხვა საოპერაციო ხარჯები                                      | X   |
| 9. სულ საოპერაციო ხარჯები                                       | (X) |
| 10. საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული მოგება                    |     |

(სულ საოპერაციო შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის სხვაობა) X

ამონაგები არის საანგარიშგებო წლის განმავლობაში გაყიდვებიდან მიღებული შემოსავლები, რომელიც არ არის დაკავშირებული გაყიდვებთან;

დანახარჯები 5-8 მუხლებში არის დაჯგუფებული. გაწეული მთლიანი დანახარჯები შემოსავლების შესაბამისი იქნება მხოლოდ მაშინ, თუ საანგარიშგებო პერიოდში რეალიზებულია ზუსტად ის საქონელი, რომელზეც პერიოდის დანახარჯები იყო გაწეული, რაც შეიძლება იშვიათად მოხდეს.

ამრიგად, პერიოდის შემოსავლები და ხარჯები შესაბამისობაში მოჰყავს მზა პროდუქციის მარაგისა და დაუმთავრებელი წარმოების ცვლილებების მუხლს (მუხლი 4). როდესაც ადგილი აქვს მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთის ზრდას, იგი აკლდება პერიოდის ხარჯებს, და პირიქით, ნაშთის შემცირების შემთხვევაში ემატება ხარჯებს:

ფრაგმენტი საწარმოს 2006 წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშებიდან  
(ა. ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით)

	ლარი
1. ამონაგები	175.000
2. სხვა საოპერაციო შემოსავლები	14.500
ა) სულ შემოსავლები (1+2)	189.000
3. ცვლილებები მზა პროდუქციის მარაგსა და დაუმთავრებელ წარმოებაში	(8.500)
4. ნედლეული და გამოყენებული საქონელი	82.000
5. პერსონალის შენახვის ხარჯები	55.500
6. ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები	17.300
7. სხვა საოპერაციო ხარჯები	8.200
ბ) სულ საოპერაციო ხარჯები (4+5+6+7) – 3)	154.500
მოგება საოპერაციო საქმიანობიდან (ა – ბ)	35.000

ბ. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება ხარჯების ფუნქციების მიხედვით

საოპერაციო ხარჯების კლასიფიკაცია ხდება მათი ფუნქციების მიხედვით. კერძოდ, მთლიანი საოპერაციო ხარჯები უნდა დაიყოს

ოთხი მთავარი ფუნქციის მიხედვით: რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებაში შემავალ ხარჯებად, კომერციულ ხარჯებად, ადმინისტრაციულ ხარჯებად და სხვა საოპერაციო ხარჯებად.

ზემოთ განხილულ მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში, დაეუშვათ შემდეგი სურათი (იხ. ცხ. 2.2):

**ხარჯების განაწილება ფუნქციების მიხედვით 2006 წელს**  
ცხრილი 2.2

ხარჯების ელემენტები	თვითღირებულება	კომერციული ხარჯი	ადმინისტრაციული ხარჯი	სხვა საოპერაციო ხარჯი	სულ ლარი
ნედლეული და გამოყენებული საქონელი	82.000				82.000
პერსონალის შენახვის ხარჯები	35.700	11.800	8.000		55.500
ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი	10.200	5.300	1.800		17.300
სხვა საოპერაციო ხარჯები მათ შორის		3.700	3.200	1.300	8.200
• საიჯარო ქირა		3.700	2.300		6.000
• მასალების ჩამოფასება				1.300	1.300
• საექვო ვალების კორექტირება			900		900
<b>ჯამი</b>	<b>127.900</b>	<b>20.800</b>	<b>13.000</b>	<b>1.300</b>	<b>163.000</b>

მოცემულ შემთხვევაში 127.900 ლარი არის წლის განმავლობაში გასაყიდად არსებული მარაგის თვითღირებულება. მოცემულობის თა-

ნახმად, მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი შეადგენს 8.500 ლარს (იხ. ფრაგმენტის მუხლი 3). ე.ი. გაყიდული საქონლის თვითღირებულება 119 400 (127.900 – 8.500) ლარია. ანგარიშებიდან (ბ) მონაცემთა საფუძველზე, საწარმოს მოგება საოპერაციო საქმიანობიდან იქნება:

$$(55\ 600 + 14\ 500) - (20\ 800 + 13\ 000 + 13\ 000) = 35\ 000$$

ლარი.

**ფრაგმენტი საწარმოს 2006 წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშებიდან (ბ. ხარჯები ფუნქციების მიხედვით)**

	ლარი
1. ამონაგები	175000
2. რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	(119400)
3. საერთო მოგება (2 – 1)	55600
4. სხვა საოპერაციო შემოსავლები	14500
5. კომერციული ხარჯები	(20800)
6. ადმინისტრაციული ხარჯები	(13000)
7. სხვა საოპერაციო ხარჯები	(13000)
8. მოგება საოპერაციო საქმიანობიდან (3+4) – (5+6+7)	35000

მოგებისა და ზარალის ანგარიშებაში წარდგენილი ხარჯები მოითხოვს დამატებითი ინფორმაციის გახსნას, მათი ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით. საწარმო, რომელიც იყენებს ხარჯების კლასიფიკაციას ფუნქციების მიხედვით, უნდა გახსნას დამატებითი ინფორმაცია ხარჯების შინაარსის შესახებ, მათ შორის აქტივების ცვეთისა და ამორტიზაციისა და პერსონალის შენახვაზე გაწეული ხარჯების მიხედვით, რაც განპირობებულია იმით, რომ შინაარსის მიხედვით წარმოდგენილი ინფორმაცია გამოიყენება ფულადი ნაკადების პროგნოზირებისათვის.

მოგებისა და ზარალის შესახებ ანგარიშება უნდა მოიცავდეს ინფორმაციას ერთ აქტიაზე გამოცხადებული, ან შეთავაზებული დივიდენდების შესახებ. შესაძლებელია, ეს ინფორმაცია წარდგენილი იყოს ახსნა-განმარტებით ნაწილში.



## 2.3. ანგარიშგება ფულადი სახსრების ნაკადის მოძრაობის შესახებ

ფინანსურ ანგარიშგებაში შემაჯავლი კომპონენტის – ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების მთავარი მიზანია – ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებელი უზრუნველყოს პერიოდის განმავლობაში საწარმოში ფულადი სახსრების შემოსვლისა და გასვლის შესახებ ინფორმაციით. იგი გვიჩვენებს ფულადი სახსრების მასას და მოძრაობას, ასევე საწარმოს ფულადი სახსრების ნაშთის ცვლილებას პერიოდის განმავლობაში.

ფულადი ნაკადების საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობის მიხედვით დაჯგუფება (ბასს 7, პუნქტი 10) ინფორმაციის მომხმარებელს ეხმარება შეაფასოს მოცემული საქმიანობის გავლენა საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე და დაადგინოს თანაფარდობა საქმიანობის სახეებს შორის.

განვიხილოთ ფულადი სახსრების მოძრაობის თითოეული ჯგუფი (კომპონენტი):

1. საოპერაციო საქმიანობის ფულადი ნაკადების ჯგუფში აისახება საწარმოს ძირითადი შემოსავლების მომტან საქმიანობასთან დაკავშირებით შემოსული და გასული ფულადი სახსრები (იხ. სქემა 2.1).

### სქემა 2.1.

#### საწარმოში შემოღინება

#### საწარმოდან გაღინება

- |   |   |
|---|---|
| • დამფუძნებელთა შემონატანი                        | • ხელფასის გადახდა                                    |
| • სავაჭრო ამონაგები                               | • მარაგის შესყიდვა                                    |
| • დებიტორებიდან შემოსული თანხები                  | • კრედიტორული დავალიანების დაფარვა                    |
| • გრძელვადიანი აქტივების გაყიდვიდან მიღებული ფული | • შექმნილი გრძელვადიანი აქტივების ღირებულების გადახდა |

- მიღებული საიჯარო გადასახდელები
- იჯარის, გათბობის, დაზღვევის და სხვ. გადახდა
- მიღებული პროცენტები და დივიდენდები
- გადასახადების გადახდა

აღნიშნული ფულადი ნაკადები წარმოადგენს ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების იმ ელემენტებს, რომელთა გარკვეული ფორმით დაჯგუფების გზით უნდა იქნეს შედგენილი და წარმოდგენილი ანგარიშგება.

ამრიგად, საოპერაციო საქმიანობის ფულად ნაკადებს მიეკუთვნება:

ა) საქონლის რეალიზაციიდან და მომსახურების გაწევიდან მიღებული ფულადი სახსრები,

ბ) როიალტებიდან, ჰონორარებიდან, საკომისიო გადასახდელებიდან და სხვა შემოსავლებიდან მიღებული ფულადი სახსრები,

გ) საქონელსა და მომსახურებაზე მომწოდებელთათვის გადახდილი ფულადი სახსრები,

დ) თანამშრომლებისთვის და მათი სახელით გადახდილი ფულადი სახსრები,

ე) სადაზღვევო საწარმოსათვის სადაზღვევო პრემიებითა და პრეტენზიებით, ანუტიტებითა და სხვა სადაზღვევო დახმარებებით მიღებული და გადახდილი ფულადი სახსრები,

ვ) გადასახადებთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების გადახდა ან დაბრუნება, თუ იგი არ არის დაკავშირებული საფინანსო და საინვესტიციო საქმიანობასთან,

ზ) კომერციული და სავაჭრო მიზნით დადებულ კონტრაქტებთან დაკავშირებული, მიღებული და გადახდილი ფულადი სახსრები.

საწარმოს საქმიანობაში შესაძლებელია ასევე ფასიანი ქაღალდებისა და სესხების კომერციული, ან სავაჭრო მიზნით გამოყენება, ასეთ შემთხვევაში ისინი განიხილება იმ სასაქონლო მარაგის მსგავსად, რომელიც გამიზნულია გასაყიდად. შესაბამისად, ფასიანი ქაღალდების ყიდვა-გაყიდვასთან და სავაჭრო საშუაშელო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრები, კლასიფიცირდება, როგორც საოპერაციო საქმიანობა.

2. საინვესტიციო საქმიანობის ფულადი ნაკადების უკუფში აისახება ფულადი სახსრები, რომელიც დაკავშირებულია გრძელვადიან აქტივებთან. მნიშვნელოვანია მათი ცალკე გამოყოფა, რადგან იგი გვიჩვენებს, თუ რა დანახარჯები იქნა გაწეული იმ რესურსებისათვის, რომლებმაც უნდა შექმნას სამომავლო შემოსავალი და ფულადი სახსრების ნაკადები. კერძოდ:

ა) ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური და სხვა გრძელვადიანი აქტივების შესაძენად, აგრეთვე სამეცნიერო-კვლევით სამუშაოებზე გაწეული კაპიტალიზებული დანახარჯების და საკუთარი წარმოების ძირითადი საშუალებებისათვის გადახდილი ფულადი სახსრები,

ბ) ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური და სხვა გრძელვადიანი აქტივების რეალიზაციიდან მიღებული ფულადი სახსრები,

გ) სხვა საწარმოების საკუთარი კაპიტალის ან სასესხო ინსტრუმენტებისა და ერთობლივი საქმიანობის წილის შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები (იმ გადახდილი თანხების გარდა, როდესაც შეძენილი ინსტრუმენტები ითვლება ფულადი სახსრების ეკვივალენტებად ან შეძენილია კომერციული და სავაჭრო მიზნით),

დ) სხვა საწარმოების საკუთარი კაპიტალის, ან სასესხო ინსტრუმენტებისა და ერთობლივი საქმიანობის წილის რეალიზაციიდან მიღებული ფულადი სახსრები (იმ მიღებული თანხების გარდა, როდესაც გაყიდული ინსტრუმენტები ითვლება ფულადი სახსრების ეკვივალენტებად ან შეძენილი იყო კომერციული და სავაჭრო მიზნით),

ე) სხვა პირებზე ავანსებად და სესხებად გაცემული ფულადი სახსრები (იმ სესხებისა და ავანსების გარდა, რომლებიც გაცემულია საფინანსო დაწესებულებების მიერ),

ვ) სხვა პირებზე გაცემული ავანსებისა და სესხების დასაფარად მიღებული ფულადი სახსრები (იმ სესხებისა და ავანსების გარდა, რომლებიც მიიღეს საფინანსო დაწესებულებებმა),

ზ) ფიურერსული, ფორვარდული, საოფციო და სვოპ კონტრაქტებით გადახდილი ფულადი სახსრები, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც კონტრაქტები შეძენილია კომერციული და სავაჭრო მიზ-

ნით, ან ანგარიშსწორება კლასიფიცირებულია, როგორც საფინანსო საქმიანობა,

3. საფინანსო საქმიანობის ფულადი ნაკადების ჯგუფში აისახება ფულადი სახსრები, რომელიც დაკავშირებულია საწარმოს პარტნიორებისა და კრედიტორებისაგან სახსრების მოზიდვასა და მათთვის თანხების გადახდასთან. მათი ცალკე გამოყოფა მნიშვნელოვანია, რადგან ის სასარგებლოა სამომავლო ფულადი სახსრების ნაკადების მიმართ საწარმოს კაპიტალის მომწოდებლის შესაძლო პრეტენზიების შესაფასებლად.

საფინანსო საქმიანობის ფულადი ნაკადების ჯგუფში აისახება:

ა) აქციებისა და საკუთარი კაპიტალის სხვა ინსტრუმენტების გამოშვების შედეგად მიღებული ფულადი სახსრები,

ბ) შესაკუთრეთათვის გადახდილი ფულადი სახსრები აქციების შეძენის ან გაუქმების მიზნით.

გ) სავალო ფასიანი ქაღალდების, სესხების, თამასუქების, ობლიგაციების, გირაოებისა და სხვა მოკლევადიანი ან გრძელვადიანი სესხების გამოშვების შედეგად მიღებული ფულადი სახსრები,

დ) სესხების დასაფარად გადახდილი ფულადი სახსრები,

ე) მოიჯარის მიერ ფინანსური იჯარის ვალდებულებების შესამცირებლად გადახდილი ფულადი სახსრები.

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების წარდგენის მეთოდები დადგენილია ბასს 7-ის მე-15 პუნქტით. კერძოდ:

ა) პირდაპირი მეთოდით, რომელშიც ნაჩვენებია ფულადი სახსრების შემოსავლისა და გასავლის მთლიანი ნაკადები ძირითადი კატეგორიების მიხედვით,

ბ) არაპირდაპირი მეთოდით, რომლის მიხედვითაც წმინდა მოგება, ან ზარალი კორექტირდება არაფულადი ოპერაციების შედეგებით, წარსული ან მომავალი პერიოდის საოპერაციო შემოსავლებისა და გადახდების გადავადების, ან დარიცხვის გათვალისწინებით. აგრეთვე იმ შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, რომლებიც დაკავშირებულია საინვესტიციო, ან საფინანსო საქმიანობის ფულადი სახსრების ნაკადებთან.

საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობის ფულადი სახსრების ნაკადებთან დაკავშირებით, სტანდარტით დაშვებულია მხოლოდ ერთი ნორმა, რომელიც ითვალისწინებს საინვესტიციო ან საფინან-

სო საქმიანობის ფულადი ნაკადების ასახვას შემოსავლებისა და გასავლების კატეგორიების მიხედვით (ბასს-7, პუნქტი 21).

უცხოური ვალუტით შესრულებულ სამეურნეო ოპერაციებთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადები წარდგენილ უნდა იქნას საწარმოს საანგარიშგებო ვალუტით (ლარით). გადასაანგარიშებლად გამოყენებულ უნდა იქნას ფულადი სახსრების მოძრაობის დღისათვის საანგარიშგებო ვალუტასა და უცხოურ ვალუტას შორის არსებული გასაცვლელი სავალუტო კურსი (ბასს 7, პუნქტი 25).

ბასს-ით რეკომენდებულია საწარმოებმა ფულადი სახსრების ნაკადების ანგარიშგება შეადგინონ პირდაპირი მეთოდით. ამ მეთოდით ანგარიშგების შედგენისათვის შეიძლება ორი მიდგომის გამოყენება, კერძოდ:

პირველი მიდგომის პროცესში ფულადი ნაკადების დაშლას აწარმოებენ მათი კატეგორიების მიხედვით და კატეგორიების კლასიფიკაციას საქმიანობათა კომპონენტებად (თანხის მიღება მყიდველებისაგან, თანხის გადახდა მომწოდებლებისათვის და თანამშრომლებზე).

მეორე მიდგომა ითვალისწინებს ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების შედგენას ბალანსის, მოგება და ზარალის შესახებ ანგარიშგებისა და სხვა დამატებითი ინფორმაციის საფუძველზე.

ა) ქვემოთ განხილულია ს/საზოგადოების ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების ელემენტები პირდაპირი მეთოდით.

საწარმოს (კორპორაციის)

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებიდან  
20X6 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით  
(პირდაპირი მეთოდით)

ფულადი სახსრების ნაკადები	
საოპერაციო საქმიანობიდან	2006 წ.
კლიენტებისაგან მიღებული ფულადი სახსრები	186.690
მომწოდებლებზე გადახდილი ფულადი სახსრები	(49.180)
თანაშრომლებზე გაცემული ფულადი სახსრები	(33.640)
სხვა საოპერაციო საქმიანობიდან	
მიღებული ფულადი სახსრები	17.200
სხვა საოპერაციო ხარჯებისათვის	
გადახდილი ფულადი სახსრები	(7.985)
დანარჩენ გადასახადებში	
გადახდილი ფულადი სახსრები	(6.531)
სადილინგო ფასიანი ქაღალდების შესაძენად	
გადახდილი ფულადი სახსრები	(18.000)
საოპერაციო საქმიანობიდან შემოსული თანხები	88.554
გადახდილი პროცენტები	(3.542)
გადახდილი მოგების გადასახადი	(13.780)
ფულადი სახსრების ნაკადები	
განსაკუთრებულ მუხლამდე	71.232
მიწისძვრით მიყენებული ზარალი	(2240)
წმინდა ფულადი სახსრები	
საოპერაციო საქმიანობიდან	68.992.
ფულადი სახსრების ნაკადები	
საინვესტიციო საქმიანობიდან	
გრძელვადიანი ინვესტიციების შეძენა	(9.000)
ძირითადი საშუალებების შეძენა	(57.580)
ძირითადი საშუალებების გაყიდვით	
მიღებული სარგებელი	24.600
მიღებული პროცენტები	535
მიღებული დივიდენდები	1.300
საინვესტიციო საქმიანობისათვის	

გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები (40145).

ფულადი სახსრების ნაკადები	
საფინანსო საქმიანობიდან	
შემოსულობანი აქციათა ემისიის შედეგად	12.540
გრძელვადიანი სესხების გადახდა	(10.000)
შემოსულობანი მოკლევადიანი სესხებიდან	10.600
გადახდილი დივიდენდები	(12.259)
საფინანსო საქმიანობისათვის	
გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები	881.
ფულადი სახსრებისა და მათი	
ეკვივალენტების წმინდა ზრდა (68.992+(40145)+881)	29.728.
ფულადი სახსრები და მათი	
ეკვივალენტები საანგარიშგებო	
პერიოდის დასაწყისისათვის (ბალანსის მუხლი)	69700
ფულადი სახსრები და მათი	
ეკვივალენტები საანგარიშგებო	
პერიოდის ბოლოსათვის (ბალანსის მუხლი)	99.428

ბ. განვიხილოთ ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების წარდგენა არაპირდაპირი მეთოდით

არაპირდაპირი მეთოდით საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული წმინდა ფულადი სახსრების მოძრაობა განისაზღვრება წმინდა მოგებისა და ზარალის კორექტირებით, შემდეგი მუხლების საფუძველზე (ბასს. 7, პუნქტი 20)

ა) საანგარიშგებო პერიოდში სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობასა და საოპერაციო მოთხოვნებსა და გადასახდელებში მომხდარი ცვლილებები;

ბ) არაფულადი მუხლები, როგორცაა: ცვეთა, ანარიცხები, გადავადებული გადასახადები, უცხოურ ვალუტასთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციებიდან მიღებული არა რეალიზებული შემოსავლები და დანაკარგები, მეკავშირე საწარმოებს შორის გაუნაწილებელი მოგება, უმცირესობის წილი;

გ) სხვა მუხლები, რომლებიც გეიჩვენებს საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ფულადი სახსრების ნაკადებს. (იხილეთ სქემა 2.2.).

ასეთი მაკორექტირებელი მოქმედების შედეგად ღვინდება საოპერაციო საქმიანობიდან შემოსული ფულადი სახსრების ოდენობა. იგი პირდაპირი მეთოდით შედგენილი ანგარიშგების პირველი კომპონენტის პირველი ნაწილის ტოლია. ამდენად, არაპირდაპირი მეთოდით ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების შესადგენად აუცილებელი პროცედურები, პირდაპირი მეთოდის დროს გამოყენებული პროცედურების იდენტურია.

არაპირდაპირი მეთოდით შედგენილი ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების ნიმუში (იხ. ქვემოთ ფრაგმენტი ანგარიშგებიდან).

არაპირდაპირი მეთოდით ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების შესადგენად, ვისარგებლოთ მონაცემებით, რომლებიც მოტანილია სააქციო საზოგადოების ქვემოთ მოყვანილ ანგარიშგებაში.

1. დაბეგრამდე წმინდა მოგება. დაბეგრამდე წმინდა მოგების შესახებ ინფორმაციას ვიღებთ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებიდან. იგი შეადგენს – 45.665 ლარს;

2. კორექტირება არაფულადი მუხლებით მოცემულობის თანახმად, არაფულადი მუხლების სახით უნდა გაკორექტირდეს დარიცხული ცვეთა. შესწორებას ექვემდებარება აგრეთვე საპროცენტო ხარჯი, რადგანაც იგი ბასს 7-ის მოთხოვნის (პუნქტი 31) მიხედვით განცალკევებით უნდა იყოს ასახული.

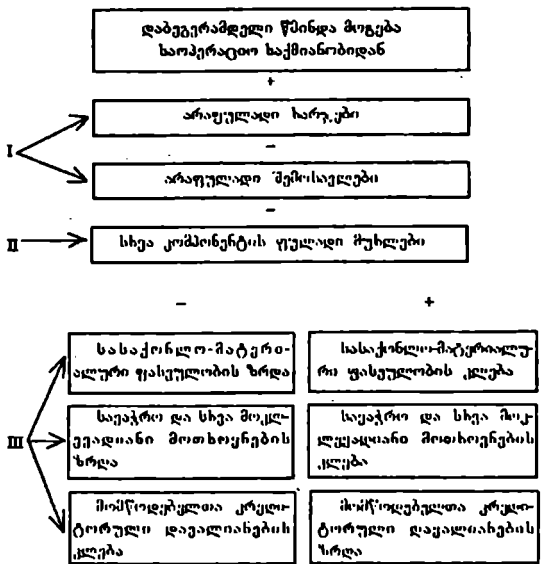
კორექტირების მიზნით წმინდა მოგებას ემატება ცვეთის ხარჯი 17.300 ლარი და პროცენტის ხარჯი – 4.560 ლარი;

3. კორექტირება ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების სხვა კომპონენტების მუხლებით – მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შეტანილია ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებული სარგებელი, მიღებული პროცენტები და მიღებული დივიდენდები, რომლებიც ბასს-ის შესაბამისად, საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებულ ფულად ნაკადებს წარმოადგენს. ამიტომ, კორექტირების მიზნით, წმინდა მოგებას უნდა გამოაკლდეს ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებული სარგებელი – 4.600 ლარი,



პროცენტის სახით მიღებული შემოსავალი – 860 ლარი და დივი-  
დენდის სახით მიღებული შემოსავალი – 1.500 ლარი;

4. კორექტირება მიმდინარე აქტივებში მომხდარი ცვლილებით –  
კორექტირებისათვის გათვალისწინებული უნდა იქნეს ის საბალან-  
სო მუხლები, რომელთა ცვლილება დაკავშირებული იყო საოპერა-  
ციო საქმიანობასთან. ბალანსისა და შესაბამისი დანართის მიხედ-  
ვით, საანგარიშგებო პერიოდში სასაქონლო-მატერიალური ფასეუ-  
ლობის ღირებულება გაზრდილია 13.365 ლარით. იგი უნდა გამო-  
აკლდეს წმინდა მოგებას. მოთხოვნები (დებიტორული დავალიანე-  
ბა) შემცირებულია 1.705 ლარით. იგი უნდა მიემატოს წმინდა მო-  
გებას. წმინდა მოგებას ასევე უნდა მიემატოს ავანსების 1.000 ლა-  
რით შემცირება. სულ 2705 ლარი. ვინაიდან მოკლევადიანი ინვეს-  
ტიციები განხილული გვაქვს როგორც სადილინგო, მათ მიმართ  
ვრცელდება მარაგისათვის დადგენილი ნორმა და, შესაბამისად,  
ნაშთში მომხდარი ცვლილებები – წმინდა მოგებას უნდა გამოაკ-  
ლდეს ინვესტიციების 3.800 ლარით ზრდა;



სქემა 2.2. წმინდა მოგების (ზარალის) კორექტირება

5. კორექტირება საეაჭრო და სხვა ვალდებულებებში მომხდარი ცვლილებით – წმინდა მოგებას დაემატება მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებების ნაშთის ზრდა 35.320 ლარით, გადასახდელი ხელფასების ნაშთის ზრდა – 1.220 ლარით, დანარჩენი გადასახადების ნაშთის ზრდა – 6.309 ლარით და გამოაკლდება მიღებული ავანსების ნაშთის შემცირება 400 ლარით. ანუ ნეტო მაკორექტირებელი თანხა შეადგენს 42.449 ლარს.

მაკორექტირებელ გაანგარიშებათა საფუძველზე მიღებული ინფორმაციის ბაზაზე შედგენილი ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება შემდგენაირად შეიძლება წარმოვადგინოთ:

**საწარმოს (კორპორაციის)**

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებიდან  
2006 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით  
(არაპირდაპირი მეთოდით)

ფულადი სახსრების ნაკადები	
საოპერაციო საქმიანობიდან	
წმინდა მოგება დაბეგვრამდე და	
განსაკუთრებულ მუხლამდე	45.665
შესწორებები შემდეგი მუხლებისათვის:	
ცვეთა	17.300
საპროცენტო ხარჯები	4.560
შემოსავალი ინვესტიციებიდან	
(დივიდენდები)	(1.500)
შემოსავალი პროცენტებიდან	(860)
სარგებელი ძირითადი	
საშუალებების გაყიდვიდან	(4.600)
მოგება საოპერაციო საქმიანობიდან	
საბრუნავ კაპიტალში ცვლილებამდე	60.565
მყიდველთა და სხვა დებიტორების	
დავალიანებების შემცირება	2.705
სასაქონლო-მატერიალური	

ფასეულობის მატება	(13.365)
ინვესტიციების მატება	(3.800)
მომწოდებელთა კრედიტორული დავალიანების მატება	42.449
საოპერაციო საქმიანობიდან შემოსული ფულადი სახსრები	88.554
გადახდილი პროცენტები	(3.542)
გადახდილი მოგების გადასახადი	(13.780)
ფულადის ახსრების ნაკადები	
განსაკუთრებულ მუხლამდე	71.232
მიწისძვრით მიყენებული ზარალი	(2.240)
<i>წმინდა ფულადი სახსრების საოპერაციო საქმიანობიდან</i>	68.992
ფულადი სახსრების ნაკადები	
საინვესტიციო საქმიანობიდან	
გრძელვადიანი ინვესტიციების შეძენა	(9.000)
ძირითადი საშუალებების შეძენა	(57.580)
ძირითადი საშუალებების გაყიდვით	
მიღებული სარგებელი	24.600
მიღებული პროცენტები	535
მიღებული დივიდენდები	1.300
საინვესტიციო საქმიანობისათვის	
გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები	(40.145)
ფულადი სახსრების ნაკადები	
საფინანსო საქმიანობიდან	
შემოსულობანი აქციათა ემისიის შედეგად	12.540
გრძელვადიანი სესხების გადახდა	(10.000)
შემოსულობანი მოკლევადიანი სესხებიდან	10.600
გადახდილი დივიდენდები	(12.259)
<i>საფინანსო საქმიანობისათვის გამოყე- ნებული წმინდა ფულადი სახსრები</i>	881
ფულადი სახსრებისა და მათი	
ეკვივალენტების წმინდა ზრდა (99428-69700)	29.728
ფულადი სახსრები და მათი	
ეკვივალენტები საანგარიშგებო	

პერიოდის დასაწყისისათვის (ბალანსის მუხლი)	69.700
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის (ბალანსის მუხლი)	99.428

ამრიგად, ანგარიშგება ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ინფორმაციის შესაბამის მომხმარებლებს აძლევს შესაძლებლობას შეაფასონ საწარმოს ფინანსური მდგრადობის გადახდის უნარობის მაჩვენებლები.

## 2.4 ანგარიშგება საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების შესახებ

საკუთარი კაპიტალის ცვლილების შესახებ ანგარიშგება წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების ცალკე კომპონენტს და მისი ინფორმაცია მნიშვნელოვანია განსაკუთრებით საწარმოს შესაკუთრებისათვის. მასში ასახული ინფორმაცია საშუალებას იძლევა განალიზდეს კაპიტალის ცვლილებაზე მოქმედი ფაქტორები. კერძოდ: ა) საკუთარ კაპიტალის ზრდის ფაქტორები (საერთო წმინდა ფინანსური მოგება და პარტნიორის დამატებითი შენატანები) და ბ) შემცირების (საერთო წმინდა ფინანსური ზარალი და პარტნიორის მიერ საწესდებო კაპიტალის შემცირება და დივიდენდის მიღება) ფაქტორები.

საკუთარ კაპიტალში ცვლილების შესახებ ანგარიშგების შინაარსი განსაზღვრულია ბასს 1-ით (პუნქტი 86), რომელშიც ასახული იქნება:

ა) მოცემული საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალი,

ბ) შემოსავლებისა და ზარების, შემოსულობების ან ზარალის თითოეული მუხლი, რომელთა აღიარება, სხვა სტანდარტების (ბასს. 8, 16,25) 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,

დ) მესაკუთრებთან 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 ცალ-ცალკე გახსნით.

საკუთარ კაპიტალში ცვლილების შესახებ ინფორმაციის წარდგენა შესაძლებელია ორი ვარიანტით. პირველი ანუ საბაზისო ვარიანტი ითვალისწინებს სტანდარტით დადგენილი ყველა ინფორმაციის წარდგენას ანგარიშგების ერთიანი ფორმატის გამოყენებით. მეორე ანუ ალტერნატიული ვარიანტის საფუძველია ანგარიშგებისათვის სტანდარტით დაშვებული შესაძლებლობა, რომ ბასს 1-ის 86-ე პუნქტის (დ) – (ვ) ქვეპუნქტებით მოთხოვნილი ინფორმაცია ასახოს ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში.

საკუთარ კაპიტალში ცვლილების ანგარიშგების შედგენის საფუძველია საკუთარ კაპიტალში შემავალი მუხლების შესაბამისი ანგარიშებიდან აღებული სათანადო ინფორმაცია და მოგებისა და ზარალის შესახებ ანგარიშგება.

განვიხილოთ საკუთარი კაპიტალის მოძრაობის ანგარიშგება ა) საბაზისო და ბ) ალტერნატიული ვარიანტების გამოყენებით.

ა) საბაზისო ვარიანტი: დაეუშვათ, საწარმოს (კორპორაციის) 2006 წლის საკუთარი კაპიტალის მოძრაობის ანგარიშგების შესაძგენად გვაქვს შემდეგი საწყისი ინფორმაცია.

1. საკუთარი კაპიტალის ნაშთი 2005 წლის 31 დეკემბრისათვის:

*მუხლების დასახელება*

*თანხა (ლარი)*

ა) სააქციო კაპიტალი

250.000

ბ) საემისიო კაპიტალი

17.200

გ) გადაფასების რეზერვი	27.800
დ) აკუმულირებული მოგება	30.500
სულ	325.500

2. ძირითადი საშუალებებისა და ინვესტიციების გადაფასების შედეგი, რომელიც ასახულია გადაფასების რეზერვის ანგარიშზე:

შინაარსი	2005 წ. (ლარი)	2006 წ. (ლარი)
----------	-------------------	-------------------

ძირითადი საშუალებების გადაფასებით მიღებული ნამეტი (დანაკლისი)	(7.200)	10.900
ინვესტიციების გადაფასებით მიღებული ნამეტი (დანაკლისი)	(3.500)	800

3. აქციების გამოშვებით მიღებული კაპიტალის ზრდა:

შინაარსი (ლარი)	2005წ. (ლარი)	2006 წ. (ლარი)
გამოშვებული აქციები ნომინალური ღირებულებით	50.000	60.000
საემისიო კაპიტალი	4.700	5.200

4. გაცემული დივიდენდები: 2005 წ. 25.000 ლარი; 2006 წ. 35.500 ლარი;

5. წმინდა მოგება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მიხედვით: 2005 წ. 38.300 ლარი; 2006 წ. 40.800 ლარი;

6. სააქციო საზოგადოება 2006 წლამდე ახდენდა გადახდილი პროცენტების კაპიტალიზაციას იმ სესხთან დაკავშირებით, რომელიც აღებული იყო ახალი საწარმოო შენობის ასაგებად. მშენებლობა მიმდინარეობს მეოთხე წელია. იგი ექსპლუატაციაში შევა 2008 წლის დასაწყისში. მშენებლობისათვის აღებულ სესხზე დარიცხულია შემდეგი ოდენობის პროცენტი:

- ა) 2005 წლამდე 7.800 ლარი (კაპიტალიზებულია);
- ბ) 2005 წელს 6.500 ლარი (კაპიტალიზებულია);
- გ) 2006 წელს 8.000 ლარი (აღიარებულია ხარჯად).

სააქციო საზოგადოებამ გადაწყვიტა შეცვალოს სააღრიცხვო პოლიტიკა საპროცენტო ხარჯთან დაკავშირებით და აირჩია მისი

ასახვის საბაზისო მეთოდი (ე.ი. აღიარებს მათ ხარჯად). ამასთან, ირჩევს საადრიცხო პოლიტიკის ცვლილების ასახვის საბაზისო მეთოდს და საადრიცხო პოლიტიკის ცვლილების შედეგს ასახავს საკუთარ კაპიტალში (მოგების გადასახადის ნორმა ბოლო ხუთი წლის განმავლობაში უცვლელია და შეადგენს 20%-ს).

მოცემულ შემთხვევაში, ბასს 8-ის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, აუცილებელია შესადარისობის შენარჩუნება და შესაბამისად აკუმულირებული მოგების საწყისი ნაშთის კორექტირება. კორექტირება უნდა მოხდეს კაპიტალიზებული პროცენტის ნაწილში. ამასთან, მაკორექტირებელ თანხად აღებულ უნდა იქნეს არა მთლიანად კაპიტალიზებული პროცენტი, არამედ იგი უნდა შემცირდეს მოგების გადასახადის თანხით. ეს ლოგიკურია, რადგან თავის დროზე პროცენტი ხარჯად რომ ყოფილიყო აღიარებული, იგი შეამცირებდა დაბეგვრამდე მოგებას დარიცხული პროცენტის თანხით და დაბეგვრამდე მოგება ნაკლები იქნებოდა, ვიდრე სინამდვილეში დაიბეგრა. აღნიშნული ნათლად გამოჩნდება ჩვენი მაგალითიდანაც, თუ ვივარაუდებთ, რომ 2005 წლის წმინდა მოგებაზე გავლენა არ მოუხდენია განსაკუთრებულ მოვლენებს. ე.ი. თუ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში არ ფიგურირებდა განსაკუთრებული მუხლი, მაშინ 20%-იანი მოგების ნორმის პირობებში 2005 წლის მოგება დაბეგვრამდე იქნებოდა 47.875 ( $38.300 * 100/80$ ) ლარი. ამავე წელს დარიცხული პროცენტი ხარჯად რომ გველიარებინა, მოგება დაბეგვრამდე იქნებოდა 41.375 ( $47.875 - 6.500$ ) ლარი, ხოლო წმინდა მოგება კი - 33.100 ( $41.375 - 8.275$ ) ლარი. ეს იგივეა, რაც მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებით განსაზღვრულ წმინდა მოგებას ( $38.300$ ) გამოკლებული 2005 წლის კაპიტალიზებული პროცენტი მოგების გადასახადის გარეშე ( $6.500 - 1.300 = 5.200$ ).

აღნიშნულიდან გამომდინარე, 2005 წლის დასაწყისისათვის აკუმულირებული მოგების საწყისი ნაშთის მაკორექტირებელი თანხა იქნება 6.240 ( $7.800 -$ ს გამოკლებული მისი 20% ანუ 1.560) ლარი, ხოლო 2005 წლის წმინდა მოგება აისახება 33.100 ლარის ოდენობით.

ბ) ალტერნატიული ვარიანტი: ალტერნატიულად ანგარიშგება შეიძლება წარმოვადგინოთ შემდეგი სახით:

საწარმო (კორპორაცია)

აღიარებული შემოსულობისა და დანაკარგების ანგარიშგება  
20X6 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლისათვის  
(ლარებში)

	20X6 წ.	20X5 წ.
ნამეტი/(დანაკლისი) ქონების გადაფასებიდან	10.900	(7.200)
ნამეტი / (დანაკლისი) ინვესტიციების გადაფასებიდან	800	(3.500)
მოგება და ზარალის ანგარიშგებაში აუღიარებელი წმინდა შემოსულობა და ზარალი	11.700	(10.700)
საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება	40.800	33.100
სულ აღიარებული წმინდა შემოსულობა და დანაკარგი	52.500	22.400
სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებით გამოწვეული შედეგი		(6.240)

კაპიტალის მოძრაობის ანგარიშგების მიმართ ბასს 1-ით დადგენილი მოთხოვნების გათვალისწინებით, აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში მოტანილ იქნეს კაპიტალის რეზერვისა და აკუმულირებული მოგების საწყისი და საბოლოო ნაშთების შედარება. იგი შემდეგი სახით შეიძლება იყოს წარდგენილი:

საკუთარი კაპიტალის შესადარისი მონაცემები

დასახელება	20X6 წ. (ლარი)	20X5 წ. (ლარი)
სააქციო კაპიტალი*	360.000	300.000
საემისიო კაპიტალი	27100	21900
გადაფასების რეზერვი	28.800	17.100
აკუმულირებული მოგება	37.660	32.360
სულ კაპიტალი	453560	371360

\* სააქციო კაპიტალი წარმოადგენილი უნდა იყოს აქციების კლასების მიხედვით.



## 2.5 ფინანსური ანგარიშგების ახსნა – განმარტებითი შენიშვნები

ცნობილია, რომ ბალანსში, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებასა და ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია ზოგჯერ სრულად ვერ უზრუნველყოფს სამართლიანი წარდგენის პრინციპების მოთხოვნებს და საკმარისი არ არის საწარმოს შესახებ შედარებით სრული ინფორმაციის მისაღებად. ამიტომ საწარმო ვალდებულია ფინანსური ანგარიშგების სხვა კომპონენტების მსგავსად, სისტემატურად მოამზადოს ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები.

ბასს 1-ის შესაბამისად (პუნქტი 91), საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია:

მოგება-ზარალზე მიკუთვნებული გაუფასურება	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
მოგება-ზარალზე მიკუთვნებული გაუფასურების უკუგატარება	X	X	X	X	X
გასვლა (გაყიდვა, გადაცემა)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
ნაშთი წლის ბოლოს	X	X	X	X	X
<b>ცვეთა</b>					
ნაშთი წლის დასაწყისში	X	X	X	X	X
დარიცხვა წლის განმავლობაში გასვლა (გაყიდვა, გადაცემა)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
ნაშთი წლის ბოლოს	X	X	X	X	X
<b>საბალანსო ღირებულება</b>					
წლის დასაწყისში	X	X	X	X	X
წლის ბოლოს	X	X	X	X	X

ცხრილში 2.5 ჩაწერილი სათანადო ინფორმაცია უზრუნველყოფს ძირითადი საშუალებების ჯგუფების მიხედვით მათ ღირებულებასა და აკუმულირებულ ცვეთაში წლის განმავლობაში მომხდარი ცვლილებების გაცნობას.

ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები მზადდება და წარედგინება იმ მიზნით, რომ ინფორმაციის გახსნით დაეხმაროს მომხმარებელს ანგარიშგებით წარედგენილი ინფორმაციის უკეთ გაგებაში და შეუქმნას წინაპირობა სხვა საწარმოთა ანალოგიური ანგარიშგებისათვის შესადარებლად.

ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის არსებული საბაზისო ინფორმაცია და მნიშვნელოვანი სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების ასახვისთვის შერჩეული და გამოყენებული შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკა;

ბ) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებით გათვალისწინებული ახსნა-განმარტებითი ინფორმაცია, რომელიც წარედგენილი არ არის უშუალოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში;

გ) დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც ასახული არ არის უშუალოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში, მაგრამ აუცილებელია საწარმოს შესახებ ინფორმაციის სამართლიანი წარედგენისათვის.

ფინანსური ანგარიშგების ამ კომპონენტში ბასს 1-ის მიხედვით (პუნქტი 94), აუცილებელია შემდეგი ახსნა-განმარტების ასახვა:

ა) იმის აღნიშვნა, რომ ანგარიშგება მომზადებულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად;

ბ) შეფასების საფუძვლები და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა;

გ) დამატებითი დამამტკიცებელი ინფორმაცია უშუალოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი მუხლებისათვის ისეთივე თანამიმდევრობით, როგორც მოცემულია ფინანსური ანგარიშგების თითოეული მუხლი და თითოეული ფინანსური ანგარიშგება;

დ) სხვა ახსნა-განმარტებები რომლებიც მოიცავს:

I) გაუთვალისწინებელ მოვლენებს, ვალდებულებებს, რომლებიც ექვემდებარება შესრულებას და სხვა სახის ფინანსური შინაარსის ახსნა-განმარტებებს,

II) არაფინანსური შინაარსის ახსნა-განმარტებებს.

როგორც უკვე აღინიშნა, ბასს განსაკუთრებულ ყურადღებას ანიჭებს შეფასების მეთოდებისა და სააღრიცხვო პოლიტიკის გახსნას ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში. მათი გახსნა აუცილებელია იმიტომ, რომ სტანდარტებით დაშვებულია შეფასებისა და ფინან-

სურ ანგარიშგებაში ასახვის ალტერნატიული მეთოდები. ამასთან, სტანდარტები არ ზღუდავს ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევასა და გამოყენებას, რომელიც სტანდარტებში არ არის განხილული, მაგრამ კონკრეტულ გარემოებაში მისი გამოყენება შესაძლებლობას იძლევა უფრო ზუსტად აისახოს საწარმოს საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა. შესაბამისად, უშეცდომო გადაწყვეტილების მისაღებად, ინფორმაციის მომხმარებელი ინფორმირებული უნდა იყოს იმის თაობაზე, თუ რამდენად შეესაბამება წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგება ბასს-ით დადგენილ მოთხოვნებს და ანგარიშგების კონკრეტული მუხლის შეფასებისა და წარდგენისათვის რომელი სააღრიცხვო პოლიტიკა იყო გამოყენებული.

## ცხრილი 2.5

(გვლილება ძირითად საშუალებებში (ათასი ლარი))

	მიწა და შენობა-ნაგებობები	მანქანა-დანადგარები	სატრანსპორტო საშუალებები	ავეჯი და მოწყობილობა	სულ
ღირებულება					
ნაშთი წლის დასაწყისში	X	X	X	X	X
შემოსვლა	X	X	X	X	X
შეძენა საქმიანობის გაერთიანებით	X	X	X	X	X
ღირებულების გადაფასება; აფასება	X	X	X	X	X
ჩამოფასება	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
კაპიტალზე მიკუთვნებული გაუფასურება	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
კაპიტალზე მიკუთვნებული გაუფასურების უკუგატარება	X	X	X	X	X
მოგება-ზარალზე მიკუთვნებული გაუფასურება	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

მოგება-ზარალზე მიკუთვნებული გაუფასურების უკუგაბრუნება	X	X	X	X	X
გასვლა (გაყიდვა, გადაცემა)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
ნაშთი წლის ბოლოს	X	X	X	X	X
ცვეთა					
ნაშთი წლის დასაწყისში დარიცხვა წლის	X	X	X	X	X
განმელობაში გასვლა (გაყიდვა, გადაცემა)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
ნაშთი წლის ბოლოს	X	X	X	X	X
საბალანსო ღირებულება					
წლის დასაწყისში	X	X	X	X	X
წლის ბოლოს	X	X	X	X	X

ახსნა-განმარტება კეთდება თავისუფალი ფორმით. იგი შესაძლოა წარმოდგენილი იყოს ტექსტის, ან ცხრილის სახით. მაგალითად, ძირითადი საშუალებების საწყისი და საბოლოო საბალანსო ღირებულების შესაბამისობის გასახსნელად საწარმომ შეიძლება ახსნა-განმარტება შემდეგი ფორმით წარმოადგინოს:

## 2.6. შუალედური ფინანსური ანგარიშგება

შუალედური ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს სრულ, ან შემოკლებულ ფინანსურ ანგარიშგებას საწარმოს სრულ სამეურნეო წელზე უფრო მცირე პერიოდისათვის.

ბასს არ განსაზღვრავს, რომელი ხანმოკლე პერიოდისათვის ან რა სიხშირით უნდა მომზადდეს საწარმოს შუალედური ფინანსური ანგარიშგება, (ეს საკითხები უნდა გადაწყვიტოს ხელისუფლებამ, ფასიანი ქაღალდების მიმოქცევის მარეგულირებელმა ორგანოებმა, საფონდო ბირჟებმა და ბუღალტერთა ორგანიზაციებმა). მიუხედავად ამისა, ბასსპ-ის მიერ შეტანილი და გამოსაყენებლად დამტკიცებულია სპეციალური სტანდარტი შუალედური ფი-

ნანსური ანგარიშგებისათვის (ბასს 34), რომლის გამოყენება აუცილებელია იმ საწარმოების მიერ, რომელთაც დაევალია შუალედური ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა.

საქართველოს ფასიანი ქაღალდების ეროვნული კომისია, როგორც წლიური, ნახევარწლიური და მიმდინარე ანგარიშის შედგენისა და წარდგენის წესების დამდგენი უფლებამოსილი ორგანო 2004 წლის 21 იანვრის №4 დადგენილებით შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებას განხილვას ანგარიშვალდებული საწარმოს ნახევარწლიური ანგარიშგების შემადგენელ კომპონენტად.

საწარმოს (ფირმის) ბასს არ უკრძალავს შუალედური ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას ბასს 1-ით განსაზღვრული ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტის სახით. ამასთან, საწარმო უფლებამოსილია აირჩიოს შუალედური ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვა ფორმატი, რომელშიც ასახული იქნება წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებასთან შედარებით მცირე ინფორმაცია.

ბასს 34-ის მიხედვით (პუნქტი 8), შუალედური ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს შემდეგ ელემენტებს, როგორც აუცილებელ მინიმუმს:

ა) შემოკლებულ ბუღალტრულ ბალანსს,

ბ) შემოკლებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას,

გ) შემოკლებულ ანგარიშგებას, რომელიც უზრუნველყოფს ინფორმაციას (I) საკუთარ კაპიტალში ნებისმიერი ცვლილების შესახებ ან (II) საკუთარი კაპიტალის ცვლილების შესახებ, რომელიც არ არის გამოწვეული მესაკუთრეთა მიერ კაპიტალთან დაკავშირებულ სამეურნეო ოპერაციებსა და მათთვის კაპიტალის განაწილებასთან,

დ) ფულადი სახსრების მოძრაობის შემოკლებულ ანგარიშგებას,

ე) შერჩეულ ახსნა-განმარტებით შენიშვნებს.

ბასს 34-იდან (პუნქტი 20) გამომდინარეობს, რომ შუალედური ანგარიშგება (შემოკლებული ან სრული) უნდა ითვალისწინებდეს შემდეგი პერიოდების შუალედური ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას:

ა) ბალანსი მიმდინარე შუალედური საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისათვის და წინა ფინანსური წლის შესადარისი წლიური ბალანსი,

ბ) მიმდინარე შუალედური საანგარიშგებო პერიოდის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება და მიმდინარე ფინანსური წლის მოცემულ თარიღამდე მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება ნაზარდი ჯამით, უშუალო წინა ფინანსური წლის შესადარისი შუალედური საანგარიშგებო პერიოდის შესადარისი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებასთან ერთად (მიმდინარე და გასული წლის),

გ) ანგარიშგება, რომელიც გვიჩვენებს მიმდინარე ფინანსური წლის განმავლობაში მოცემულ თარიღამდე საკუთარი კაპიტალის ცვლილებებს ნაზარდი ჯამით, უშუალო წინა ფინანსური წლის შესაბამისი პერიოდის შესადარისი ანგარიშგებასთან ერთად,

დ) ფულადი სახსრების ანგარიშგება ნაზარდი ჯამით, მიმდინარე ფინანსური წლის მოცემულ თარიღამდე უშუალო წინა ფინანსური წლის შესადარისი ანგარიშგებასთან ერთად.

შემოკლებული შუალედური ფინანსური ანგარიშგება არ მოითხოვს ახსნა-განმარტებითი შენიშვნების წარდგენას ისეთი სრული მოცულობით, როგორც იგი წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვისაა გათვალისწინებული. ამიტომ განსაზღვრულია, რომ საწარმომ წარადგინოს შერჩეული ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები. იგი ეყრდნობა ვარაუდს, რომ შუალედური ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლისათვის ხელმისაწვდომი იქნება საწარმოს ყველაზე ბოლო ფინანსური ანგარიშგებაც და აუცილებელი არ არის შუალედური ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში აისახოს წლიურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ინფორმაციის უმნიშვნელო ცვლილებები. ამიტომ შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებას დაერთვის ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები, რომელშიც განიმარტება ის მოვლენა და ოპერაცია, რომელიც მნიშვნელოვანია ბოლო წლიური ფინანსური ანგარიშგების შემდგომი პერიოდის შუალედური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით.

საწარმოს არ ევალება შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღწეროს სააღრიცხვო პოლიტიკა. ამასთან, შუალედური ფინანსური ანგარიშგების შედგენასთან დაკავშირებით, ბასს 34-ით (პუნქტი 28) დადგენილია, რომ საწარმომ შუალედურ ფინანსურ ანგარიშ-

გებაშიც უნდა გამოიყენოს იგივე სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელსაც აყენებს წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, გარდა სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ისეთი ცვლილებების მიმართ, რომელთაც ადგილი ჰქონდა ყველაზე ბილო წლიური ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდგომ და უნდა აისახოს შემდგომი პერიოდის წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში.

მაგრამ განსაკუთრებულ ვითარებაში (როდესაც სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლას მოითხოვს კანონმდებლობა ან სტანდარტების შემმუშავებელი ორგანო ან როდესაც მიჩნეულია, რომ სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლის შედეგად საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში მოვლენები და სამეურნეო ოპერაციები უფრო მისაღები ფორმით იქნება წარდგენილი) დასაშვებია სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა. ასეთ შემთხვევაში საწარმოს ევალება შუალედური ფინანსური ანგარიშგების შერჩეულ ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში აღწეროს ამ ცვლილებების შინაარსი და შედეგი.

## 2.7. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება

სამეწარმეო მიზნებიდან გამომდინარე, ზოგიერთი მსხვილი საწარმო ქმნის შვილობილ საწარმოს. შვილობილი საწარმო ისეთი საწარმოა, რომლის საქმიანობას აკონტროლებს სხვა საწარმო (რომელსაც ძირითად, სათაო საწარმოს უწოდებენ). ძირითადი (სათაო) საწარმო შეიძლება აკონტროლებდეს ერთ, ან მეტ შვილობილ საწარმოს.

კონტროლი ნიშნავს საწარმოს ფინანსური და სამეურნეო პოლიტიკის მართვის უფლებამოსილებას ამ საქმიანობიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღების მიზნით.

როდესაც საუბარია საწარმოზე, ყოველთვის იგულისხმება ცალკე აღებული იურიდიული პირი და არა შვილობილ საწარმოსთან (საწარმოებთან) ერთად. პირი, რომელიც აძირებს რომელიმე მათგანის აქციის შექენას, დაინტერესებულია წარმოდგენა იქონიოს არა მარტო ცალკე აღებულ საწარმოზე, არამედ მთლიანად საწარმოთა ჯგუფზე.

საწარმოთა ჯგუფს უწოდებენ ძირითად და შვილობილ საწარმოებს ერთად.

ინვესტორის დაინტერესებას, ჰქონდეს სრულყოფილი ინფორმაცია საწარმოთა ჯგუფის შესახებ, უზრუნველყოფს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება არის ერთი საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების სახით წარმოდგენილი საწარმოთა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება.

ასეთ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ ჩანს ცალკეული იურიდიული სუბიექტის სამართლებრივი საზღვრები. მარტივად რომ ვთქვათ, კონსოლიდირებული ბალანსის მუხლი “ძირითადი საშუალებები”, ერთიანად ასახავს როგორც ძირითადი საწარმოს, ისე მისი შვილობილი საწარმოების ძირითადი საშუალებების ღირებულებას. ასევე მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მუხლი “რეალიზაციიდან ამონაგები” მოიცავს ჯგუფში შემაჯავლი ყველა საწარმოს რეალიზაციიდან ამონაგებს.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება ესაჭიროება აღმინისტრაციასაც, ვინაიდან ძირითადი საწარმო მართავს შვილობილი საწარმოს ფინანსურ და სამეურნეო პოლიტიკას.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის პირობებს განსაზღვრავს ბასს 27 “კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება და დაბანდებული ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვა შვილობილ საწარმოებში”. მოცემული სტანდარტის მიხედვით, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა სავალდებულოა ყველა ძირითადი საწარმოსათვის, იმ გამონაკლისის გარდა, რომელთა მიმართ ასეთი რამ დაშვებულია სტანდარტის ნორმებით. კერძოდ, ბასს 27-ის მე-8 პუნქტით განმარტებულია, რომ ძირითადი საწარმო, რომელიც მთლიანად ან ფაქტობრივად მთლიანად ეკუთვნის სხვას, როგორც შვილობილი საწარმო, არ არის ვალდებული წარადგინოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება იმ შემთხვევაში, თუ ძირითადი საწარმო მიიღებს უმცირესობის წილის შესაკუთრეთა თანხმობას. ასეთმა ძირითადმა საწარმომ, ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში, უნდა აღწეროს შვილობილი საწარმოების ცალკეული ფინანსური ანგარიშგების შედგენის საფუძვლები და რატომ არ არის წარდგენილი კონსოლიდი-



რებული ფინანსური ანგარიშგება, აგრეთვე თავისი ძირითადი სა-  
წარმოს საფირმო სახელწოდება და იურიდიული მისამართი.

ძირითადად საწარმომ, რომელიც თვითონ მთლიანად ეკუთვნის  
სხვა საწარმოს, შეიძლება არ წარადგინოს კონსოლიდირებული  
ფინანსური ანგარიშგება, თუ ამას არ მოითხოვს მისი ძირითადი  
საწარმო და ამის გაკეთება არ იქნება აუცილებელი ძირითადი სა-  
წარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა მოთხოვნილე-  
ბების უკეთ დაკმაყოფილებისთვის. ფაქტობრივად, მთლიანად სხვა  
საწარმოს კუთვნილებაში ყოფნა ხშირად ნიშნავს, რომ ხმის უფ-  
ლების 90% და მეტი ძირითადი საწარმოს ხელშია.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შედგენაზე  
გადაწყვეტილების მისაღებად მნიშვნელოვანია პასუხი გაეცეს ორ  
კითხვას:

1. წარდგენილ უნდა იქნეს თუ არა კონსოლიდირებული ფინან-  
სური ანგარიშგება,
2. რომელი შვილობილი საწარმოები უნდა ჩაირთოს კონსო-  
ლიდირებულ ანგარიშგებაში.

ამდენად, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შედგე-  
ნის ამოსავალი პირობა არის არა ხმის უფლების ნახევარზე მეტის  
ფლობა, არამედ საწარმოს ფინანსური და სამეურნეო პოლიტიკის  
მართვის უფლება.

**თავი 3. ბუღალტრული აღრიცხვის და ფინანსური  
ანგარიშგების მახასიათებლების ძირითადი  
საბამოცდო ტესტები**

**3.1. ბუღალტრული აღრიცხვის საბამოცდო ტესტები**

**ტესტი I**

**1. დოკუმენტები დანიშნულების მიხედვით იყოფა:**

ა) განკარგულებითი, აღმსრულებლობითი, ბუღალტრული გაფორმების, კომბინირებული; ბ) მატერიალური, არამატერიალური, ანგარიშსწორებითი, კომბინირებული; გ) ანგარიშსწორებითი, ფულადი, მატერიალური, განკარგულებითი.

**2. ადმინისტრაციული ხარჯი წარმოადგენს:**

ა) ძირითად და ზედნაღებ ხარჯს; ბ) ძირითად ხარჯს, გ) გასანაწილებელ ხარჯს, ძირითად და ზედნაღებ ხარჯს;

**3. ინვენტარიზაციის სახეებია:**

ა) მოცულობის მიხედვით, დროის მიხედვით, ჩატარების ადგილის მიხედვით; ბ) მოცულობის, დროის და შემთხვევის ადგილის მიხედვით; გ) სასწრაფო, მოულოდნელი და წლიური.

**4. სინთეზური ანგარიშები შედგება:**

ა) აქტივის და პასივისაგან; ბ) დებეტისა და კრედიტისაგან; გ) დებეტისა და პასივისაგან.

**5. აქტიურ ანგარიშებში აღირიცხება:**

ა) სამეურნეო პროცესები და შედეგები; ბ) სამეურნეო საშუალებათა წარმოქმნის წყაროები; გ) სამეურნეო საშუალებები შედგენილობისა და განლაგების მიხედვით.

**6. პასიური ანგარიშის კრედიტის ბრუნვა ნიშნავს:**

ა) სამეურნეო საშუალებათა ზრდას; ბ) საშუალებათა წარმოქმნის წყაროების ზრდას; გ) წყაროების შემცირებას;

**7. ბალანსი უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ მოთხოვნას:**

ა) აქტივი=პასივი; ბ) აქტივი=ვალდებულებებს+კაპიტალი, გ) პასივი=აქტივი+კაპიტალი.

**8. ორადი ჩაწერა არის:**

ა) ბუღალტრული აღრიცხვის საგნის შემადგენელი ელემენტი; ბ) ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის შემადგენელი ელემენტი;

გ) ბულატრული აღრიცხვის ერთ-ერთი ნიშან-თვისება.

**9. ბალანსში შეიძლება მოხდეს ცვლილება:**

ა) ოთხი ტიპის, ბ) ორი ტიპის, გ) ბალანსში არ შეიძლება მოხდეს ცვლილება;

**10. ბალანსის მუხლებია:**

ა) აქტივები, პასივები, ბ) აქტივები, პასივები, ვალდებულებები, გ) აქტივები, ვალდებულებები, კაპიტალი;

**11. მატერიალური ფასეულობის საწყისი ნაშთი პერიოდის დასაწყისიდან ბოლომდე :**

ა) იცვლება, ბ) უცვლელია, გ) იზრდება შემოსავლების ზრდასთან ერთად;

**12. სასაქონლო-მატერიალური დანაკარგების ნორმა დგინდება:**

ა) ნორმირებულად, ბ) ღირებულებაში, გ) პროცენტულად;

**13. სასაქონლო-მატერიალურ მარაგებს მიეკუთვნება:**

ა) საწარმოს ბალანსზე რიცხული ყველა ფასეულობა, ბ) მხოლოდ საწარმოს მიერ შემდგომი გაყიდვის მიზნით შექმნილი საქონელი, რომელიც შექმნის შემდეგ ფიზიკური ფორმის არსებით ცვლილებას არ განიცდის, გ) საქონელი, მასალები, დაუმთავრებელი წარმოება, შუა პროდუქცია.

**14. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულება მოიცავს:**

ა) ფასეულობის გადამუშავების ხარჯებს, ბ) მხოლოდ სასაწყობო შენახვისა და გადამუშავების ხარჯებს, გ) შექმნის, გადამუშავების და სასარგებლო მდგომარეობამდე მიყვანასთან დაკავშირებულ დანახარჯებს.

**15. სასაქონლო-მატერიალური მარაგების აღრიცხვის მეთოდებია:**

ა) პირდაპირი და არაპირდაპირი, ბ) უწყვეტი და პერიოდული მეთოდი, გ) საშუალო შეწონილის, „ფიფო“ და „ლიფო“ მეთოდები

**16. მარაგების უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდით საქონლის კრედიტით შექმნა აისახება გატარებით:**

ა) დ-ტი შესყიდვები, კ-ტი ვალდებულებები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან, ბ) დ-ტი საქონელი, კ-ტი ვალდებულებები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან, გ) დ-ტი საქონელი კ-ტი ნაღდი ფული სალაროში.

17. მარაგების უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდით საქონლის გაყიდვა ნაღდი ანგარიშსწორებით აისახება გატარებით:

ა) დ-ტი ნაღდი ფული, კ-ტი შემოსავალი რეალიზაციიდან, ბ) დ-ტი მოთხოვნები, კ-ტი საქონელი, გ) დ-ტი ნაღდი ფული, კ-ტი მოთხოვნები.

18. სასაქონლო-მატერიალური მარაგის თვითღირებულების განსაზღვრის მეთოდებია:

ა) საშუალო შეწონილი ღირებულება „ფიფო“ და „ლიფო“, ბ) საცალო ფასების მეთოდი და ნორმატიული მეთოდი, გ) მუდმივი და პერიოდული აღრიცხვის მეთოდი.

19. საქონლის მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნა გატარდება:

ა) დ-6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან, კ-1400-მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან, ბ) დ-1400, კ-6110, გ) დ-16090-სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები, კ-1400;

20. გუდვილის თვითღირებულება წარმოადგენს:

ა) ჯამს შესყიდვის თვითღირებულებასა და საბაზრო ღირებულებას შორის, ბ) სხვაობას რეალურ ღირებულებასა და საბაზრო ღირებულებას შორის, გ) სხვაობას შესყიდვის ღირებულებასა და წმინდა აქტივის ღირებულებას შორის;

21. არამატერიალური აქტივის გადაფასებით მიღებული შემცირებული საბალანსო ღირებულება აღიარდება:

ა) ხარჯად, ბ) შემოსავლად, გ) მოგებად;

22. ლიცენზია არის:

ა) სახელმწიფოსგან მიღებული უფლება წიაღისეულის განსაზღვრული პირობებით ექსპლუატაციაში გადაცემაზე, ბ) უფლების გაცემა ძირითადი საშუალებების მატერიალური და არამატერიალური აქტივების გამოყენებაზე, გ) სახელმწიფო ორგანოებიდან მიღებული ნებართვა გარკვეული სახის საქმიანობაზე.

23. რას ეწოდება მოთხოვნა:

ა) გადავადებულ ვალდებულებას, ბ) დებიტორულ დავალიანებას, გ) ვალდებულებას მომწოდებლების მიმართ;

24. რა არის ტრატა:

ა) გადაპირებული თამასუქი, ბ) გადავადებული თამასუქი, საქონლის დისკონტირებული ღირებულება;

25. უარყოფითი გუდვილი აისახება როგორც:

ა) დარიცხული აქტივი, ბ) გადავადებული შემოსავალი, გ) ვალდებულება

26. ამორტიზაციის დარიცხვის რომელი მეთოდი გამოიყენება არამატერიალური აქტივების ჩამოწერის დროს:

ა) შემცირებული ნაშთის მეთოდი, ბ) წრფივი ამორტიზაციის მეთოდი, გ) რიცხვთა ჯამის მიხედვით ამორტიზაცია.

27. მოთხოვნის დაფარვა ნაღდი ანგარიშსწორებით გატარდება:

ა) დ-1110, კ-1210, ბ) დ-1110, კ-1400, დ-1400, კ-1210

28. მოკლევადიან ვალდებულებებს მიეკუთვნება:

ა) მოკლევადიანი ვალდებულებები, მოკლევადიანი სესხები, დარიცხული ვალდებულებები, ბ) გადავადებული გადასახადები, მოკლევადიანი სესხები, საგადასახადო ვალდებულებები, გ) არცერთი პასუხი არ არის სწორი;

29. საგალო ვალდებულებები ფორმდება:

ა) გირაოთი, ბ) ჩეკით, გ) თამასუქით;

30. აქტივების ღირებულების შეფასება ხდება:

ა) სალიკვიდაციო ღირებულებით, ბ) საბაზრო ღირებულებით, გ) შეძენის ღირებულებით;

31. ძირითადი საშუალებების სასარგებლო მომსახურების ვადა ეწოდება პერიოდს, რომელშიც ძირითად საშუალებას შეუძლია მოიტანოს:

ა) ეკონომიკური სარგებელი, ბ) სოციალური სარგებელი, გ) ეკონომიკური და სოციალური სარგებელი;

32. საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით იჯარა აღირიცხება:

ა) ბასს 19-ით, ბ) ბასს 15-ით, გ) ბასს 17-ით;

33. საიჯარო ხელშეკრულებით გადაცემული აქტივი კლასიფიცირდება:

ა) ფინანსურ იჯარად, ბ) ჩვეულებრივ იჯარად, გ) ფინანსურ და ჩვეულებრივ იჯარად;

34. საპროცენტო შემოსავლის სიდიდე დამოკიდებულია:

ა) ინვესტირებული კაპიტალის სიდიდეზე და საპროცენტო განაკვეთზე, ბ) ინვესტიციის დაბანდების ვადასა და საპროცენტო განაკვეთზე, გ) ინვესტირებული კაპიტალის სიდიდეზე დაბანდების

ვადსა და საპროცენტო განაკვეთზე;

35. ინვესტიციის ღირებულების შემცირებას უწოდებენ:

ა) დისკონტირებას, ბ) ანუიტეტს, გ) რენტას;

36. ინვესტიციის საპროცენტო შემოსავალი გაიანგარიშება:

ა) მარტივი საპროცენტო განაკვეთით, ბ) მარტივი და რთული საპროცენტო განაკვეთით, გ) მარტივი და რთული საპროცენტო განაკვეთით;

37. რა ცვლილებებს იწვევს გრძელვადიან ინვესტიციებში დისკონტი:

ინვესტორთან: ა) ამცირებს საპროცენტო შემოსავალს, ბ) ზრდის საპროცენტო შემოსავალს და გ) არ იწვევს ცვლილებას.

38. რა ცვლილებებს იწვევს გრძელვადიან ინვესტიციებში ფასდანამატი ინვესტორთან:

ა) ზრდის საპროცენტო შემოსავალს, ბ) ამცირებს საპროცენტო შემოსავალს გ) არ იწვევს ცვლილებას.

39. თუ ინვესტირებისას საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი ნაკლები ნომინალურ განაკვეთზე აღვილი აქვს:

ა) ინვესტიციის შეძენას ფასდანამატით, ბ) ინვესტიციის შეძენას დისკონტით გ) ინვესტიციის შეძენას პრემიუმით.

40. თუ ინვესტირებისას საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი მეტია ნომინალურ განაკვეთზე აღვილი აქვს:

ა) ინვესტიციის შეძენას ფასდაკლებით, ბ) ინვესტიციის შეძენას დისკონტით, გ) ინვესტიციის შეძენას პრემიუმით (პრემიით).

41. ფინანსური იჯარის დროს საიჯარო გადასახდის მიღება ტარდება:

ა) დ-ტი მოკლევადიანი ვალდებულება, კ-ტი ფული საბანკო ანგარიშზე, ბ) დ-ტი ნაღდი ფული სალაროში, ფული საბანკო ანგარიშზე, კ-ტი მოკლევადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი, კ-1820 -მისაღები პროცენტები, გ) დ-ტი სალარო, კ-ტი ვალდებულებები, კ-მისაღები პროცენტები;

42. სალაროდან ნაღდი ფულის გაცემისა და მიღების ოპერაციებს ასახავს:

ა) მოლარე, ბუღალტერი, ბ) მოლარე, გ) მოლარე და ხელმძღვანელი;

43. სალაროს წიგნში ჩანაწერი კეთდება:

ა) ერთ ცალად, ბ) ორ ცალად, გ) სამ ცალად;

44. სალაროში ნაღდი ფულის გარდა შეიძლება ინახებოდეს:

ა) მკაცრი აღრიცხვის ბლანკები და ფასიანი ქაღალდები, ბ) ჩეკები, ობლიგაციები, ფასიანი ქაღალდები, გ) მხოლოდ ნაღდი ფული და ძვირფასი ნივთები;

45. შეტანილია ბანკში დეპონირებული ხელფასი:

ა) დ-1210, კ-1110, ბ) დ-1210, კ-1240, დ-1110, კ-1210;

46. სალაროს ანგარიშზე საბოლოო ნაშთის გამოყენა ხდება:

ა) დებეტის ბრუნვას აკლდება კრედიტის ბრუნვა, ბ) საწყის ნაშთს ემატება კრედიტის ბრუნვას და აკლდება დებეტის ბრუნვა, გ) დებეტის ბრუნვას ემატება საწყისი ნაშთი და აკლდება კრედიტის ბრუნვა.

47. სალაროს დოკუმენტებს მიეკუთვნება:

ა) სალაროს შემოსავლის და გასავლის ორდერები, ბ) სალაროს შემოსავლის ორდერი, შემოსავლის აქტი, გ) სალაროს დავთარი, შემოსავლის აქტი.

48. სალაროში ზედმეტობის გამოვლენისას გატარდება: ა) დ-ტი არასაოპერაციო მოგება, კ-ტი სალარო, ბ) დ-ტი ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით, კ-ტი არასაოპერაციო მოგება, გ) დ-ტი მოთხოვნები პერსონალის მიმართ, კ-ტი სალარო.

49. საქვანგარიშო თანხების აღრიცხვისას გამოიყენება შემდეგი ანგარიშები:

ა) №1430—„მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ“, და №3160—„ვალდებულებები საწარმოს პერსონალის მიმართ“ ბ) №3130—გადასახდელი ხელფასი, 1430—„მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ, გ) 1430—„მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ, №1210 ეროვნული ვალუტა ბანკში, №8240 „ზარალი საკურსო სხვაობიდან.“

50. ხელფასიდან საშემოსავლო გადასახადის დაკავება გატარდება:

ა) დ-ტი გადასახდელი ხელფასი, კ-ტი გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი ბ) დ-ტი გადასახდელი ხელფასი, კ-ტი სალარო, გ) დ-ტი გადასახდელი ხელფასი, კ-ტი ფული საბანკო ანგარიშზე;

## საბამოცლო ტესტი II

1. არამატერიალური აქტივის გადაფასებით მიღებული შემცირებული საძალანსო ღირებულება აღიარდება:

ა) ხარჯად, ბ) შემოსავლად, გ) მოგებად;

2. ლიცენზია არის:

ა) სახელმწიფოსგან მიღებული უფლება წიაღისეულის განსაზღვრული პირობებით ექსპლუატაციაში გადაცემაზე, ბ) უფლების გაცემა ძირითადი საშუალებების მატერიალური და არამატერიალური აქტივების გამოყენებაზე, გ) სახელმწიფო ორგანოებიდან მიღებული ნებართვა გარკვეული სახის საქმიანობაზე.

3. რას ეწოდება მოთხოვნა:

ა) გადავადებულ ვალდებულებას, ბ) დებიტორულ დავალიანებას, გ) ვალდებულებას მომწოდებლების მიმართ;

4. რა არის ტრატა:

ა) გადაპირებული თამასუქი, ბ) გადავადებული თამასუქი, საქონლის დისკონტირებული ღირებულება;

5. უარყოფითი გუჯელი აისახება როგორც:

ა) დარიცხული აქტივი, ბ) გადავადებული შემოსავალი, გ) ვალდებულება

6. ამორტიზაციის დარიცხვის რომელი მეთოდი გამოიყენება არამატერიალური აქტივების ჩამოწერის დროს?

ა) შემცირებული ნაშთის მეთოდი, ბ) წრფივი ამორტიზაციის მეთოდი, გ) რიცხვთა ჯამის მიხედვით ამორტიზაცია.

7. არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის დარიცხვა გატარდება:

ა) დ-ტი ამორტიზაციის ხარჯი, კ-ტი არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია, ბ) დ-ტი დაგროვილი ამორტიზაცია, კ-ტი არამატერიალური აქტივები, გ) დ-ტი არამატერიალური აქტივები, კ-ტი ამორტიზაციის ხარჯი.

8. მოკლევადიან ვალდებულებებს მიეკუთვნება:

ა) მოკლევადიანი ვალდებულებები, მოკლევადიანი სესხები, დარიცხული ვალდებულებები, ბ) გადავადებული გადასახადები, მოკლევადიანი სესხები, საგადასახადო ვალდებულებები, გ)



არცერთი პასუხი არ არის სწორი;

9. *საეალო ვალდებულებები ფორმდება:*

ა) ვირაოთი, ჩეკით, გ) თამასუქით;

10. *აქტივების ღირებულების შეფასება ხდება:*

ა) სალიკვიდაციო ღირებულებით, ბ) საბაზრო ღირებულებით, გ) შეძენის ღირებულებით;

11. *ძირითადი საშუალებების სასარგებლო მოშსახურების ვადა ეწოდება პერიოდს, რომელშიც ძირითად საშუალებას შეუძლია მოიტანოს:* ა) ეკონომიკური სარგებელი, ბ) სოციალური სარგებელი, გ) ეკონომიკური და სოციალური სარგებელი;

12. *საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით იჯარა აღირიცხება:*

ა) ბასს 19-ით, ბ) ბასს 15-ით, გ) ბასს 17-ით;

13. *საიჯარო ხელშეკრულებით გადაკრული აქტივი კლასიფიცირდება:*

ა) ფინანსურ იჯარად, ბ) ჩვეულებრივ იჯარად, გ) ფინანსურ და ჩვეულებრივ იჯარად;

14. *საპროცენტო შემოსავლის სიდიდე დამოკიდებულია:*

ა) ინვესტირებული კაპიტალის სიდიდეზე და საპროცენტო განაკვეთზე, ბ) ინვესტიციის დაბანდების ვადასა და საპროცენტო განაკვეთზე, გ) ინვესტირებული კაპიტალის სიდიდეზე დაბანდების ვადასა და საპროცენტო განაკვეთზე;

15. *ინვესტიციის ღირებულების შემცირებას უწოდებენ:*

ა) დისკონტირებას, ბ) ანუიტეტს, გ) რენტას;

16. *ინვესტიციის საპროცენტო შემოსავალი გაიანგარიშება:*

ა) მარტივი საპროცენტო განაკვეთით, ბ) მარტივი და რთული საპროცენტო განაკვეთით, გ) მარტივი და რთული საპროცენტო განაკვეთით;

17. *ანგარიშების რომელ ჯგუფს მიეკუთვნება: „მოკლევადიანი ინვესტიციები“:* ა) 1500, ბ) 1300, გ) 2400

18. *დისკონტის ამორტიზაცია შეიძლება განხორციელდეს:*

ა) წრფივი ამორტიზაციის მეთოდით, ბ) გაორმაგებული ამორტიზაციის მეთოდით, გ) პროპორციული ჩამოწერის მეთოდით;

19. *როგორ ვატარდება მოკლევადიანი ინვესტიციების საბაზრო ღირებულების შემცირება:*

ა) დ-ტი მოკლევადიანი ინვესტიციები, კ-ტი არასაოპერაციო ზარალი, ბ) დ-ტი არასაოპერაციო ზარალი, კ-ტი მოკლევადიანი ინვესტიციები, გ) დ-ტი არასაოპერაციო ზარალი, კ-ტი ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი;

**20. საღარიცხო მოგება განისაზღვრება:**

ა) სხვაობა დარიცხვის და შესაბამისობის პრინციპით აღიარებულ შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის, ბ) სხვაობა დარიცხვისა და უწყვეტობის პრინციპს შორის, გ) სხვაობა დარიცხვისა და შესაბამისობის პრინციპებს შორის;

**21. გადაპირებულ თამასუქს ეწოდება:**

ა) ფასდანამატი, ბ) ტრატა, გ) დისკონტი;

**22. საღაროდან ნაჯდი ფულის გაცემისა და მიღების ოპერაციებს ასახავს:**

ა) მოლარე, ბუღალტერი, ბ) მოლარე, გ) მოლარე და ხელმძღვანელი;

**23. საღაროს წიგნში ჩანაწერი ეწოდება:**

ა) ერთ ცალად, ბ) ორ ცალად, გ) სამ ცალად;

**24. საღაროში ნაჯდი ფულის გარდა შეიძლება ინახებოდეს:**

ა) მკაცრი აღრიცხვის ბლანკები და ფასიანი ქაღალდები, ბ) ჩეკები, ობლიგაციები, ფასიანი ქაღალდები, გ) მხოლოდ ნაღდი ფული და ძვირფასი ნივთები;

**25. შეტანილია ბანკში დეპონირებული ხელფასი:**

ა) დ-1210, კ-1110, ბ) დ-1210, კ-1240, დ-1110, კ-1210;

**26. საღაროს ანგარიშზე საბოლოო ნაშთის გამოყვანა ხდება:**

ა) დებეტის ბრუნვას აკლდება კრედიტის ბრუნვა, ბ) საწყის ნაშთს ემატება კრედიტის ბრუნვას და აკლდება დებეტის ბრუნვა, გ) დებეტის ბრუნვას ემატება საწყისი ნაშთი და აკლდება კრედიტის ბრუნვა.

**27. საღაროს დოკუმენტებს მიეკუთვნება:**

ა) საღაროს შემოსავლის და გასავლის ორდერები, ბ) საღაროს შემოსავლის ორდერი, შემოსავლის აქტი, გ) საღაროს გასავლის ორდერი, საღაროს წიგნი, დ) საღაროს დავთარი, შემოსავლის აქტი.

**28. საღაროში ზედმეტობის გამოვლენისას გატარდება:**

ა) დ-ტი არასაოპერაციო მოგება, კ-ტი საღარო, ბ) დ-ტი

ნაღდი ფული ეოვნული ვალუტით, კ-ტი არასაოპერაციო მოგება, გ) დ-ტი მოთხოვნები პერსონალის მიმართ, კ-ტი სალარო.2

29. *საქვენაგარიშო თანხების აღრიცხვისას გამოიყენება შემდეგი ანგარიშები:*

ა) №1430—„მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ“, და №3160—„ვალდებულებები საწარმოს პერსონალის მიმართ“ ბ) №3130—გადასახდელი ხელფასი, 1430—„მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ, გ) 1430—„მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ, №1210 ეროვნული ვალუტა ბანკში, №8240 „ზარალი საკურსო სხვაობიდან.“

30. *ხელფასიდან საშემოსავლო გადასახადის დაკავება გატარდება:*

ა) დ-ტი გადასახდელი ხელფასი, კ-ტი გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი ბ) დ-ტი გადასახდელი ხელფასი, კ-ტი სალარო, გ) დ-ტი გადასახდელი ხელფასი, კ-ტი ფული საბანკო ანგარიშზე;

31. *დოკუმენტები დანიშნულების მიხედვით იყოფა:*

ა) განკარგულებითი, აღმსრულებლობითი, ბუღალტრული გაფორმების, კომბინირებული, ბ) მატერიალური, არამატერიალური, ანგარიშსწორებითი, კომბინირებული, გ) ანგარიშსწორებითი, ფულადი, მატერიალური, განკარგულებითი;

32. *აღმინისტრაციული ზარჯი წარმოადგენს:*

ა) გასანაწილებელ ზარჯს, ბ) ძირითად ზარჯს, გ) ძირითად და ზედნადებ ზარჯს;

33. *ინვენტარიზაციის სახეებია:*

ა) მოცულობის მიხედვით, დროის მიხედვით, ჩარაგების ადგილის მიხედვით, ბ) მოცულობის, დროის და შემთხვევის ადგილის მიხედვით, გ) სასწრაფო, მოულოდნელი და წლიური;

34. *სინთეზური ანგარიშები შედგება:*

ა) აქტივის და პასივისაგან, ბ) დებეტისა და კრედიტისაგან, გ) დებეტისა და პასივისაგან;

35. *აქტიურ ანგარიშებში აღირიცხება:*

ა) სამეურნეო პროცესები და შედეგები, ბ) სამეურნეო საშუალებათა წარმოქმნის წყაროები, გ) სამეურნეო საშუალებები შედგენილობისა და განლაგების მიხედვით;

36. პასიური ანგარიშის კრედიტის ბრუნვა ნიშნავს:

ა) საბეურნეო საშუალებათა ზრდას, ბ) საშუალებათა წარმოქმნის წყაროების ზრდას, გ) წყაროების შემცირებას;

37. ბალანსი უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ მოთხოვნას:

ა) აქტივი=პასივის, ბ) აქტივი=ვალდებულებებს+კაპიტალი, გ) პასივი=აქტივი+კაპიტალი;

38. ორადი ჩაწერა არის:

ა) ბუღალტრული აღრიცხვის საგნის შემადგენელი ელემენტი, ბ) ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის შემადგენელი ელემენტი, გ) ბუღალტრული აღრიცხვის ერთ-ერთი ნიშან-თვისება;

39. ბალანსში შეიძლება მოხდეს ცვლილება:

ა) ოთხი ტიპის, ბ) ორი ტიპის, გ) ბალანსში არ შეიძლება მოხდეს ცვლილება;

40. ბალანსის მუხლებია:

ა) აქტივები, პასივები, ბ) აქტივები, პასივები, ვალდებულებები, გ) აქტივები, ვალდებულებები, კაპიტალი;

41. მატერიალური ფასეულობის საწყისი ნაშთი პერიოდის დასაწყისისიდან ბოლომდე :

ა) იცვლება, ბ) უცვლელია, გ) იზრდება შემოსავლების ზრდასთან ერთად;

42. სასაქონლო-მატერიალური დანაკარგების ნორმა დგინდება:

ა) ნორმირებულად, ბ) ღირებულებაში, გ) პროცენტულად;

43. სასაქონლო-მატერიალურ მარაგებს მიეკუთვნება:

ა) საწარმოს ბალანსზე რიცხული ყველა ფასეულობა, ბ) მხოლოდ საწარმოს მიერ შემდგომი გაყიდვის მიზნით შექმნილი საქონელი, რომელიც შექმნის შემდეგ ფიზიკური ფორმის არსებით ცვლილებას არ განიცდის, გ) საქონელი, მასალები, დაუმთავრებელი წარმოება, შხა პროდუქცია.

44. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულება მოიცავს:

ა) ფასეულობის გადამუშავების ხრეჯებს, ბ) მხოლოდ სასაწყობო შენახვსა და გადამუშავების ხარჯებს, გ) შექმნის, გადამუშავების და სასარგებლო მდგომარეობამდე მიყვანასთან დაკავშირებულ დანახარჯებს.

45. სასაქონლო-მატერიალური მარაგების აღრიცხვის

### *მეთოდება:*

ა) პირდაპირი და არაპირდაპირი, ბ) უწყვეტი და პერიოდული მეთოდი, გ) საშუალო შეწონილის, „ფიფო“ და „ლიფო“ მეთოდები

46. ამორტიზაციის დარიცხვის რომელი მეთოდი გამოიყენება არამატერიალური აქტივების ჩამოწერის დროს:

ა) შემცირებული ნაშთის მეთოდი, ბ) წრფივი ამორტიზაციის მეთოდი, გ) რიცხვთა ჯამის მიხედვით ამორტიზაცია.

47. მოთხოვნის დაფარვა ნაღდი ანგარიშსწორებით გატარდება:

ა) დ-1110, კ-1210, ბ) დ-1110, კ-1400, დ-1400, კ-1210

48. სასაქონლო-მატერიალური მარაგის თვითღირებულების განსაზღვრის მეთოდება:

ა) საშუალო შეწონილი ღირებულებით, „ფიფო“ და „ლიფო“, ბ) საცალო ფასების მეთოდი და ნორმატიული მეთოდი, გ) მუდმივი და პერიოდული აღრიცხვის მეთოდი.

49. მატერიალური პირის მიერ გამოწვეული დანაკლისების დაფარვა ნაღდი ანგარიშსწორებით გატარდება:

ა) დ-ტი ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით, კ-ტი მოკლევადიანი მოთხოვნები, ბ) დ-ტი მოკლევადიანი მოთხოვნები, კ-ტი სალარო, გ) დ-ტი მოგება, კ-ტი სალარო.

50. გუდვილის თვითღირებულება წარმოადგენს:

ა) ჯამს შესყიდვის თვითღირებულებასა და საბაზრო ღირებულებას შორის, ბ) სხვაობას რეალურ ღირებულებასა და საბაზრო ღირებულებას შორის, გ) სხვაობას შესყიდვის ღირებულებასა და წმინდა აქტივის ღირებულებას შორის;

## **საბამოცდო ტესტი III**

1. სასაქონლო-მატერიალური მარაგების აღრიცხვის მეთოდება:

ა) პირდაპირი და არაპირდაპირი, ბ) უწყვეტი და პერიოდული მეთოდი, გ) საშუალო შეწონილის, „ფიფო“ და „ლიფო“ მეთოდები

2. მარაგების უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდით საქონლის კრედიტით შეძენა აისახება გატარებით:

ა) დ-ტი შესყიდვები, კ-ტი ვალდებულებები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან, ბ) დ-ტი საქონელი, კ-ტი ვალდებულებები

მიწოდებიდან და მომსახურებიდან, გ) დ-ტი საქონელი კ-ტი ნაღდი ფული სალაროში.

**3. მარაგების უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდით საქონლის გაყიდვა ნაღდი ანგარიშსწორებით აისახება გატარებით:**

ა) დ-ტი ნაღდი ფული, კ-ტი შემოსავალი რეალიზაციიდან, ბ) დ-ტი მოთხოვნები, კ-ტი საქონელი, გ) დ-ტი ნაღდი ფული, კ-ტი მოთხოვნები.

**4. სასაქონლო-მატერიალური მარაგის თვითღირებულების განსაზღვრის მეთოდებია:**

ა) საშუალო შეწონილი ღირებულება, „ფიფო“ და „ლიფო“,  
ბ) საცალო ფასების მეთოდი და ნორმატიული მეთოდი,  
გ) მულტივი და პერიოდული აღრიცხვის მეთოდი.

**5. მატერიალური პირის მიერ გამოწვეული დანაკლისების დაფარვა ნაღდი ანგარიშსწორებით გატარდება:**

ა) დ-ტი ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით, კ-ტი მოკლევადიანი მოთხოვნები, ბ) დ-ტი მოკლევადიანი მოთხოვნები, კ-ტი სალარო, გ) დ-ტი მოგება, კ-ტი სალარო.

**6. გუდვილის თვითღირებულება წარმოადგენს:**

ა) ჯამს შესყიდვის თვითღირებულებასა და საბაზრო ღირებულებას შორის, ბ) სხვაობას რეალურ ღირებულებასა და საბაზრო ღირებულებას შორის, გ) სხვაობას შესყიდვის ღირებულებასა და წმინდა აქტივის ღირებულებას შორის;

**7. არამატერიალური აქტივის გადაფასებით მიღებული შემცირებული საბალანსო ღირებულება აღიარდება:**

ა) ხარჯად, ბ) შემოსავლად, გ) მოგებად;

**8. ლიცენზია არის.**

ა) სახელმწიფოსგან მიღებული უფლება წიაღისეულის განსაზღვრული პირობებით ექსპლუატაციაში გადაცემაზე, ბ) უფლების გაცემა ძირითადი საშუალებების მატერიალური და არამატერიალური აქტივების გამოყენებაზე, გ) სახელმწიფო ორგანოებიდან მიღებული ნებართვა გარკვეული სახის საქმიანობაზე.

**9. სააღრიცხვო მოგება განისაზღვრება:**

ა) სხვაობა დარიცხვის და შესაბამისობის პრინციპით აღიარებულ შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის, ბ) სხვაობა

დარიცხვისა და უწყვეტობის პრინციპს შორის, გ) სხვაობა დარიცხვისა და შესაბამისობის პრინციპებს შორის

*10 როლის წარმოიქმნება თანდაყოლილი გუდვილი:*

- ა) საწარმოს და მისი დამოუკიდებელი ნაწილის მიწოდებით,
- ბ) საწარმოს დაფუძნების დროს, გ) საწარმოს ლიკვიდაციის დროს.

*11. უარყოფითი გუდვილი აისახება როგორც:*

- ა) დარიცხული აქტივი, ბ) გადავადებული შემოსავალი, გ) ვალდებულება

*12. ამორტიზაციის დარიცხვის რომელი მეთოდი გამოიყენება არამატერიალური აქტივების ჩამოწერის დროს?*

- ა) "შემცირებული ნაშთის მეთოდი, ბ) წრფივი ამორტიზაციის მეთოდი, გ) რიცხვთა ჯამის მიხედვით ამორტიზაცია.

*13. არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის დარიცხვა გატარდება:*

- ა) დ-ტი ამორტიზაციის ხარჯი, კ-ტი არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია, ბ) დ-ტი დაგროვილი ამორტიზაცია, კ-ტი არამატერიალური აქტივები, გ) დ-ტი არამატერიალური აქტივები, კ-ტი ამორტიზაციის ხარჯი.

*14. მოკლევადიან ვალდებულებებს მიეკუთვნება:*

- ა) მოკლევადიანი ვალდებულებები, მოკლევადიანი სესხები, დარიცხული ვალდებულებები, ბ) გადავადებული გადასახადები, მოკლევადიანი სესხები, საგადასახადო ვალდებულებები, გ) არცერთი პასუხი არ არის სწორი;

*15. საეალო ვალდებულებები ფორმდება:*

- ა) გირათი, ჩეკით, გ) თამასუქით;

*16. არამატერიალური აქტივის გადაფასებით მიღებული შემცირებული საბალანსო ღირებულება აღიარდება:*

- ა) ხარჯად, ბ) შემოსავლად, გ) მოგებად;

*17. ლიცენზია არის:*

- ა) სახელმწიფოსგან მიღებული უფლება წიაღისეულის განსაზღვრული პირობებით ექსპლუატაციაში გადაცემაზე, ბ) უფლების გაცემა ძირითადი საშუალებების მატერიალური და არამატერიალური აქტივების გამოყენებაზე, გ) სახელმწიფო

ორგანოებიდან მიღებული ნებართვა გარკვეული სახის საქმიანობაზე.

18. ანგარიშების რომელ ჯგუფს მიეკუთვნება: „მოკლევადიანი ინვესტიციები:

ა) 1500, ბ) 1300, გ) 2400

19. ღისკონტის ამორტიზაცია შეიძლება განხორციელდეს:

ა) წრფივი ამორტიზაციის მეთოდით, ბ) გაორმაგებული ამორტიზაციის მეთოდით, გ) პროპორციული ჩამოწერის მეთოდით;

20. როგორ გატარდება მოკლევადიანი ინვესტიციების საბაზრო ღირებულების შემცირება:

ა) დ-ტი მოკლევადიანი ინვესტიციები, კ-ტი არასაოპერაციო ზარალი, ბ) დ-ტი არასაოპერაციო ზარალი, კ-ტი მოკლევადიანი ინვესტიციები, გ) დ-ტი არასაოპერაციო ზარალი, კ-ტი ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი;

21. ამორტიზაციის დარიცხვის რომელი მეთოდი გამოიყენება არამატერიალური აქტივების ჩამოწერის დროს?

ა) შემცირებული ნაშთის მეთოდი, ბ) წრფივი ამორტიზაციის მეთოდი, გ) რიცხვთა ჯამის მიხედვით ამორტიზაცია.

22. არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის დარიცხვა გატარდება:

ა) დ-ტი ამორტიზაციის ხარჯი, კ-ტი არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია, ბ) დ-ტი დაგროვილი ამორტიზაცია, კ-ტი არამატერიალური აქტივები, გ) დ-ტი არამატერიალური აქტივები, კ-ტი ამორტიზაციის ხარჯი.

23. ერთობლივი შემოსავალი წარმოადგენს:

ა) ყველა სახის შემოსავალს, ბ) შემოსავალს, რომელიც გავლენას ახდენს გადასახადის გადამხდელის მოგებაზე, გ) ყველა გადამხდელის გადახდილ შემოსავალს;

24. ბრუნვაში არსებული აქციების რიცხვის ზრდას მათი ნომინალური ან გამოცხადებულ ღირებულების პროპორციული შემცირებით წარმოადგენს:

ა) საკუთარი აქციების გამოსყიდვას, ბ) აქციების დანაწევრებას, გ) აქციების კონვერტირებას;

25. აქტივების ღირებულების შეფასება ხდება:



ა) სალიკვიდაციო ღირებულებით, ბ) საბაზრო ღირებულებით, გ) შებენის ღირებულებით;

26. ძირითადი საშუალებების სასარგებლო მომსახურების ვადა ეწოდება პერიოდს, რომელშიც ძირითად საშუალებას შეუძლია მოიტანოს.

ა) ეკონომიკური სარგებელი, ბ) სოციალური სარგებელი, გ) ეკონომიკური და სოციალური სარგებელი;

27. საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით იჯარა აღირიცხება:

ა) ბასს 19-ით, ბ) ბასს 15-ით, გ) ბასს 17-ით;

28. საიჯარო ხელშეკრულებით გადაკეპული აქტივი კლასიფიცირდება:

ა) ფინანსურ იჯარად, ბ) ჩვეულებრივ იჯარად, გ) ფინანსურ და ჩვეულებრივ იჯარად;

29. საპროცენტო შემოსავლის სიდიდე დამოკიდებულია:

ა) ინვესტირებული კაპიტალის სიდიდეზე და საპროცენტო განაკვეთზე, ბ) ინვესტიციის დაბანდების ვადასა და საპროცენტო განაკვეთზე, გ) ინვესტირებული კაპიტალის სიდიდეზე დაბანდების ვადასა და საპროცენტო განაკვეთზე;

30. ინვესტიციის ღირებულების შემცირებას უწოდებენ:

ა) დისკონტირებას, ბ) ანიუტეტს, გ) რენეტას;

31. ინვესტიციის საპროცენტო შემოსავალი გაიანგარიშება:

ა) მარტივი საპროცენტო განაკვეთით, ბ) მარტივი და რთული საპროცენტო განაკვეთით, გ) მარტივი და რთული საპროცენტო განაკვეთით;

32. რა ცვლილებებს იწვევს გრძელვადიან ინვესტიციებში დისკონტი ბირჟაზე:

ინვესტორთან: ა) ამცირებს საპროცენტო შემოსავალს, ბ) ზრდის საპროცენტო შემოსავალს და გ) არ იწვევს ცვლილებას.

33. რა ცვლილებებს იწვევს გრძელვადიან ინვესტიციებში ფასდანამატი ინვესტორთან:

ა) ზრდის საპროცენტო შემოსავალს, ბ) ამცირებს საპროცენტო შემოსავალს გ) არ იწვევს ცვლილებას.

34. თუ ინვესტირებისას საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი ნაკლები ნომინალურ განაკვეთზე აღვილი აქვს:

ა) ინვესტიციის შექმნას ფასდამამატით, ბ) ინვესტიციის შექმნას ღირებულებით, გ) ინვესტიციის შექმნას პრემიუმით.

**35. თუ ინვესტიციების საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი მეტია ნომინალურ განაკვეთზე ადგილი აქვს:**

ა) ინვესტიციის შექმნას ფასდაკლებით, ბ) ინვესტიციის შექმნას ღირებულებით, გ) ინვესტიციის შექმნას პრემიუმით (პრემიით).

**36. ფინანსური იჯარის დროს საიჯარო გადასახადის მიღება ტარდება:**

ა) დ-ტი მოკლევადიანი ვალდებულება, კ-ტი ფული საბანკო ანგარიშზე, ბ) დ-ტი ნაღდი ფული სალაროში, ფული საბანკო ანგარიშზე, კ-ტი მოკლევადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი, გ) დ-ტი სალარო, კ-ტი ვალდებულებები.

**37. სალაროდან ნაღდი ფულის გაცემისა და მიღების ოპერაციებს ასახავს:**

ა) მოლარე, ბუღალტერი, ბ) მოლარე, გ) მოლარე და ხელმძღვანელი;

**38. სალაროს წიგნში ჩანაწერი კეთდება:**

ა) ერთ ცალად, ბ) ორ ცალად, გ) სამ ცალად;

**39. სალაროში ნაღდი ფულის გარდა შეიძლება ინახებოდეს:**

ა) მკაცრი აღრიცხვის ბლანკები და ფასიანი ქაღალდები, ბ) ჩეკები, ობლიგაციები, ფასიანი ქაღალდები, გ) მხოლოდ ნაღდი ფული და ძვირფასი ნივთები;

40. შეტანილია ბანკში დეპონირებული ხელფასი: ა)\* დ-1210, კ-1110, ბ) დ-1210, კ-1240, დ-1110, კ-1210;

**41. სალაროს ანგარიშზე საბოლოო ნაშთის გამოყვანა ხდება:**

ა) დებეტის ბრუნვას აკლდება კრედიტის ბრუნვა, ბ) საწყისი ნაშთის ემატება კრედიტის ბრუნვას და აკლდება დებეტის ბრუნვა, გ) დებეტის ბრუნვას ემატება საწყისი ნაშთი და აკლდება კრედიტის ბრუნვა.

**42. სალაროს დოკუმენტებს მიეკუთვნება:**

ა) სალაროს შემოსავლის და გასავლის ორდერები, ბ) სალაროს შემოსავლის ორდერი, შემოსავლის აქტი, გ) სალაროს დაეთარი, შემოსავლის აქტი.

**43. სალაროში ზედმეტობის გამოკლებისას გატარდება:**

ა) დ-ტი არასაოპერაციო მოგება, კ-ტი სალარო, ბ) დ-ტი ნაღდი ფული ეოვნული ვალუტით, კ-ტი არასაოპერაციო მოგება, გ) დ-ტი მოთხოვნები პერსონალის მიმართ, კ-ტი სალარო.

**44. საქვენგარიოშო თანხების აღრიცხვისას გამოიყენება შემდეგი ანგარიშები:**

ა) №1430—„მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ; და №3160—„ვალდებულებები საწარმოს პერსონალის მიმართ” ბ) №3130—გადასახდელი ხელფასი, 1430—„მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ, გ) 1430—„მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ, №1210 ეროვნული ვალუტა ბანკში, №8240 „ზარალი საკურსო სხვაობიდან.”

**45. ხელფასიდან საშემოსავლო გადასახადის დაკავება გატარდება:**

ა) დ-ტი გადასახდელი ხელფასი, კ-ტი გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი ბ) დ-ტი გადასახდელი ხელფასი, კ-ტი სალარო, გ) დ-ტი გადასახდელი ხელფასი, კ-ტი ფული საბანკო ანგარიშზე;

**46. დოკუმენტები დანიშნულების მიხედვით იყოფა:**

ა) განკარგულებითი, აღმსრულებლობითი, ბუღალტრული გაფორმების, კომბინირებული, ბ) მატერიალური, არამატერიალური, ანგარიშსწორებითი, კომბინირებული, გ) ანგარიშსწორებითი, ფულადი, მატერიალური, განკარგულებითი;

**47. აღმინისტრაციული ხარჯი წარმოადგენს:**

ა) გასანაწილებელ ხარჯს, ბ) ძირითად ხარჯს, გ) ძირითად და ზედნადებ ხარჯს;

**48. ინვენტარიზაციის სახეებია:**

ა) მოცულობის მიხედვით, დროის მიხედვით, ჩარარების ადგილის მიხედვით, ბ) მოცულობის, დროის და შემთხვევის ადგილის მიხედვით, გ) სასწრაფო, მოულოდნელი და წლიური;

**49. სინთეზური ანგარიშები შედგება:**

ა) აქტივის და პასივისაგან, ბ) დებეტისა და კრედიტისაგან, გ) დებეტისა და პასივისაგან;

**50. აქტიურ ანგარიშებში აღირიცხება:**

ა) სამეურნეო პროცესები და შედეგები, ბ) სამეურნეო საშუალებათა წარმოქმნის წყაროები, გ) სამეურნეო საშუალებები შედგენილობისა და განლაგების მიხედვით;

## 3.2 ფინანსური ანალიზის ძირითადი საკითხები ტესტებში, სავარჯიშოებსა და ამოცანებში

### დავალება 3.2.1 – ტესტები:

#### ვარიანტი I

1). მოგების კატეგორია ძირითადად დაკავშირებულია:

- ა) პროდუქციის ფასთან;
- ბ) მისი წარმოებისათვის გაწეულ დანახარჯებთან;
- გ) ორივესთან ერთად.

2). მოგება წარმოადგენს მაჩვენებელს:

- ა) ეკონომიკური ეფექტის;
- ბ) ეკონომიკური ეფექტურობის;
- გ) წარმოების რენტაბელობის;
- დ) ბიზნესის შემოსავლიანობის.

3). რა არის აბსოლუტური მოგება?

- ა) შემოსავალი, რომელსაც ღებულობს გამყიდველი ყველა საქონლის რეალიზაციიდან ხარჯების გამოკლებით;
- ბ) მოგება, გაანგარიშებული ერთ ნაკეთობაზე;
- გ) მოგება, რომელიც რჩება გამყიდველს მოგებაზე გადასახადის გადახდის შემდეგ;
- დ) საწარმოს მოგება გასული წლების გაუთვალისწინებელი მოგების გათვალისწინებით.

4). საწარმოო ფონდების რენტაბელობა განისაზღვრება:

- ა) საბალანსო მოგების შეფარდება ძირითადი ფონდებისა და მატერიალური საბრუნავი საშუალებების ღირებულების ჯამთან;
- ბ) საბალანსო მოგების შეფარდება საწარმოს ქონების საშუალო ღირებულებასთან;
- გ) რეალიზაციიდან მოგების შეფარდება ძირითადი საწარმოო ფონდების ღირებულებასთან;
- დ) საბალანსო მოგების შეფარდება რეალიზებული პროდუქციის მოცულობასთან.

5). ცვალებად ხარჯებს მიეკუთვნება:

- ა) საწარმოო პერსონალის შრომის ანაზღაურება;

- ბ) ამორტიზაციის ანარიცხები;
- გ) აღმინისტრაციული და მმართველობითი ხარჯები;
- დ) მატერიალური დანახარჯები;
- ე) ხარჯები პროდუქციის რეალიზაციაზე.

### დავალება 3.2.2 – ტმსტმბი:

#### ვარიანტი II

##### 1). საწარმოს საბალანსო მოგება მოიცავს:

- ა) პროდუქციის რეალიზაციიდან ამონაგებს გადასახადებისა და აქციზების გამოკლებით;
- ბ) სხვაობა ფულად გამოსახლებაში გამოხატულ რეალიზებულ პროდუქციის მოცულობასა და თვითღირებულებას შორის;
- გ) მოგება, რომელიც საწარმოს განკარგულებაში ბიუჯეტში გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდის შემდეგ რჩება;
- დ) მოგება პროდუქციის რეალიზაციიდან, შედეგი სხვა სახის საქმიანობის რეალიზაციიდან, შემოსავლები არარეალიზებადი ოპერაციებიდან.

##### 2). მოგება პროდუქციის რეალიზაციიდან არის:

- ა) საწარმოს სუფთა შემოსავალი გადახდილი გადასახადების დავალებით;
- ბ) წარმოების ძირითადი და დამხმარე პროდუქციის რეალიზაციიდან ამონაგები;
- გ) შემოსავალი, რომელიც საწარმოს ძირითადი საქმიანობიდან აქვს მიღებული;
- დ) სხვაობა საწარმოს ერთობლივ შემოსავალსა და პროდუქციის წარმოებაზე პირდაპირ დანახარჯებს შორის;
- ე) სხვაობა რეალიზებული პროდუქციის მოცულობასა და მის თვითღირებულებას შორის.

##### 3). საწარმოს წმინდა მოგება განისაზღვრება როგორც:

- ა) სხვაობა საბალანსო მოგებასა და ბიუჯეტში მოგებიდან სავალდებულო ანარიცხებს, ზემდგომი ორგანიზაციის ფონდებსა და რეზერვებს შორის;

ბ) სხვაობა საწარმოს ერთობლივ შემოსავალსა და პროდუქციის წარმოებაზე და რეალიზაციაზე ერთობლივ დანახარჯებს შორის;

გ) სხვაობა საბალანსო მოგებასა და საწარმოს ფონდებში და რეზერვებში ანარიცხებს შორის;

დ) სხვაობა საბალანსო მოგებასა და არარეალიზებადი ღონისძიებებიდან მოგებას შორის;

ე) სხვაობა ანარიცხებსა და პროდუქციის წარმოებაზე და რეალიზაციაზე ერთობლივ დანახარჯებს შორის.

4). მოგება, როგორც ეკონომიკური კატეგორია შემდეგ ფუნქციებს ასრულებს:

ა) განმანაწილებელ;

ბ) კლავწარმოებით;

გ) ფისკალურ;

დ) მასტიმულირებელ;

ე) გადამანაწილებელ;

ვ) საკონტროლო;

ზ) ეკონომიკურ.

5). ცნება "საწარმოს რენტაბელობაში შედის:

ა) საწარმოს მიერ მიღებული ამონაგების შეფარდება საწარმოო დანახარჯების ჯამთან;

ბ) შეფარდებითი შემოსავლიანობა, გაზომილი პროცენტებში შეფარდებული სახსრების ან კაპიტალის დანახარჯებთან;

გ) წმინდა მოგება რეალიზებული პროდუქციის ერთი ლარის მოცულობაზე;

დ) პროდუქციის ერთეულზე მიღებული მოგების შეფარდება პროდუქციის ერთეულზე საწარმოს გასაყიდ ფასთან;

ე) საწარმოს მიერ მიღებული სუფთა შემოსავალი.

6). პროდუქციის რენტაბელობა გაიანგარიშება როგორც:

ა) საბალანსო მოგების შეფარდება რეალიზებული პროდუქციის მთლიან თვითღირებულებასთან;

ბ) პროდუქციის წარმოებიდან და რეალიზაციიდან მოგების შეფარდება წარმოებაზე საერთო დანახარჯებთან;

გ) პროდუქციის წარმოებიდან და რეალიზაციიდან მოგების შეფარდება რეალიზებული პროდუქციის მთლიან თვითღირებულებასთან;

დ) პროდუქციის რეალიზაციიდან მოგების შეფარდება პროდუქციის რეალიზაციიდან ამონაგებზე;

ე) საბალანსო მოგების შეფარდება რეალიზებული პროდუქციის მოცულობასთან.

### საკონტროლო დავალება 3.2.3.

#### ამოარჩივთ სწორი პასუხი:

#### ვარიანტი № 3

*1. საწარმოს პროდუქციის რეალიზაციიდან ამონაგების შემადგენლობაში ჩაირთვება:*

ა) საწარმოს საწყობში არსებული პროდუქციის ღირებულება, გადატვირთული საქონლის ღირებულება, რომელთა გადახდის ვადა ჯერ არ დამდგარა, და საწარმოს ფულადი სახსრები სალაროში და ანგარიშსწორების ანგარიშზე;

ბ) მყიდველის საწყობში დარჩენილი ვადაში აუნაზღაურებელი საქონლის ნაშთები, ფულადი სახსრები გზაში და საწარმოს ანგარიშსწორების ანგარიშებზე არსებული ნაშთები.

გ) დამატებული ღირებულების გადასახადები, აქციზები, საწარმოს ფულადი დანაზოგები და პროდუქციის მთლიანი თვითღირებულება;

დ) საწარმოს საბითუმო ფასსა და საცალო ვაჭრობაში რეალიზებულ ფასს შორის სხვაობა და საწარმოს მოგება;

ე) მყიდველთან მისი პასუხისმგებლობის ქვეშ და გამყიდველის საწყობში არსებული საქონელი.

*2. საწარმოს ანგარიშსწორების ანგარიშზე შემოსული ამონაგები თანხა წარმოადგენს:*

ა) წარმოების ეკონომიკური ეფექტიანობის ძირითად მაჩვენებელს;

- ბ) კვლევწარმოების, საწარმოს ფულადი სახსრების ფონდებისა და ბიუჯეტის შემოსავლების ფორმირების წყაროს;
- გ) საწარმოს რენტაბელობის მახასიათებელს,
- დ) მოგების წყაროს გამსაღებელი ორგანიზაციებისათვის;
- ე) საწარმოს სუფთა შემოსავლის ფულად გამოხატულებას.

**3. პროდუქციის საწარმოო თვითღირებულება მოიცავს დანახარჯებს:**

- ა) პროდუქციის წარმოებაზე და რეალიზაციაზე დანახარჯებს,
- ბ) კომერციულ თვითღირებულებაზე დანახარჯებს, რეალიზაციაზე დანახარჯების გამოკლებით;
- გ) ტექნოლოგიურ თვითღირებულებაზე დანახარჯს მუდმივი დანახარჯების გამოკლებით,
- დ) საწარმოს ქვედანაყოფების მიერ მოცემული სახის პროდუქციის წარმოებაზე დანახარჯებს,
- ე) საწარმოს ქვედანაყოფის თვითღირებულებაში გაწეულ ხარჯებსა და საერთო-ქარხნულ ხარჯებს.

**4. პროდუქციის კომერციული თვითღირებულება მოიცავს დანახარჯებს:**

- ა) საწარმოებში წარმოების მართვაზე დანახარჯებს,
- ბ) საამქროს თვითღირებულებაზე დანახარჯებს,
- გ) საწარმოებში ძირითად და დამხმარე მასალებზე დანახარჯებს,
- დ) საწარმოო თვითღირებულების დანახარჯებს,
- ე) პროდუქციის წარმოებისა და გასაღების დანახარჯებს.

**5. წარმოებაზე დანახარჯების კლასიფიკაცია დანახარჯების ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით გამოიყენება:**

- ა) მასალებზე დანახარჯების გასაანგარიშებლად,
- ბ) კონკრეტული სახეობის პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულების გასაანგარიშებლად,
- გ) წარმოებაზე დანახარჯების ხარჯთაღრიცხვის შესაღგენად,
- დ) ნაკეთობის ფასის დასაღგენად,
- ე) შრომის ანაზღაურებაზე დანახარჯების განსასაზღვრავად.

**6. პროდუქციის თვითღირებულებაში წარმოების ორგანიზაციაზე და მართვაზე დანახარჯები - არის:**

- ა) ირიბი დანახარჯები,



- ბ) მუდმივი დანახარჯები,
- გ) პირდაპირი დანახარჯები,
- დ) მოწყობილობების მომსახურების დანახარჯები,
- ე) ცვალებადი დანახარჯები.

7. საწარმოს დანახარჯების მუდმივ და ცვალებად დანახარჯებად დაყოფა შემდეგი მიზნით ხორციელდება:

ა) საამქრო, საწარმოო და კომერციული თვითღირებულების გამოყოფის მიზნით,

ბ) მოგებისა და რენტაბელობის დაგეგმვის მიზნით,

გ) უზარალო საქმიანობისათვის მინიმალურად საჭირო რეალიზაციის მოცულობის განსასაზღვრავად,

დ) უბრალო კვლავწარმოებისათვის საკმარისი ამონაგების თანხის განსასაზღვრავად,

8. ცნება "პროდუქციის თვითღირებულება" თავისთავში მოიცავს:

ა) საწარმოს ყველა ხარჯებს, რომლებიც კონკრეტული პროდუქციის განსაზღვრული მოცულობის წარმოებასთან და რეალიზაციასთან არის დაკავშირებული,

ბ) საწარმოს პირდაპირი და საერთო-სამეურნეო ხარჯები, რომლებიც კონკრეტული პროდუქციის განსაზღვრული მოცულობის წარმოებაზე არის გაწეული,

გ) საწარმოს დანახარჯები ნედლეულზე და მასალებზე საწარმოო ხასიათის გარეშე საწარმოების მომსახურებაზე, შრომის ანაზღაურებაზე, რომლებიც სოციალური დანიშნულების ანარიცხებზე და საერთო საამქროს ხარჯებზე არის გაწეული,

9. ცნება "სამორტიზაციო ფონდი" ნიშნავს:

ა) მოგებიდან მიზნობრივ ანარიცხებს, რომლებიც ძირითადი ფონდების აღსადგენად და კვლავწარმოებისათვის არის გათვალისწინებული,

ბ) ამორტიზაციის სიდიდის ფულად გამოხატულებას, რომელიც ძირითადი ფონდების ცვეთის ხარისხის შესაბამისია,

გ) ძირითადი ფონდების ღირებულების მეშვეობით წარმოებულ პროდუქტზე მათი ნაწილ-ნაწილ მიზნობრივი გადატანას,

დ) მიზნობრივ დანახარჯებს, რომელიც პერიოდულად განხორციელებადი ამორტიზაციული ანარიცხებიდან არის შექმნილი და

რომელიც ძირითადი ფონდების ასაღდგენად და კვლავწარმოებისათვის არის გათვალისწინებული.

**10. რას ნიშნავს საწარმოს საბითუმო ფასი?**

ა) ფასს, რომლის მიხედვით საკუთრების ფორმის მიუხედავად საწარმოს, ფირმისა და ორგანიზაციის პროდუქციის რეალიზება და შექმნა საბითუმო ბრუნვის წესით ხორციელდება.

ბ) დაზღვეული პროდუქციის ფასი, რომლის მიხედვითაც საწარმოები საკუთარი წარმოების პროდუქციის სხვა საწარმოებზე და ორგანიზაციებზე რეალიზებას ახორციელებენ,

გ) ფასს, რომელიც ერთი და იმავე ფირმის ქვედანაყოფები ან საწარმოები კომერციული ოპერაციებისათვის იყენებენ,

დ) ფასს, რომლის მიხედვით ხორციელდება საცალო ქსელში საწარმოებზე, ორგანიზაციებზე, მოსახლეობაზე საქონლის რეალიზაცია.

**11. საწარმოს საბითუმო ფასი ჩაირთვება თუ არა აქტივში?**

ა) ჩაირთვება,

ბ) არ ჩაირთვება.

**12. გამსაღებელი ორგანიზაციების მოგება ჩაირთვება:**

ა) შესყიდვის ფასი,

ბ) საწარმოს საბითუმო ფასი,

გ) მრეწველობის საბითუმო ფასი.

**13. მოგება როგორც ეკონომიკური კატეგორია გამოხატავს:**

ა) თანამშრომელთა შრომის ანაზღაურებას, რომლის სიდიდე საბუთო ძალის კვლავწარმოების საჭიროებით განისაზღვრება,

ბ) შემოსავალს, რომელიც მოქმედი ფასებიდან გამოძღინარე პროდუქციის რეალიზაციის მოცულობის საფუძველზე ირიბი გადასახადების, სავაჭრო და გასაღების ჩამოფასების გარეშე არის განგარიშებული,

გ) პროდუქციის რეალიზაციიდან მიღებული საწარმოს მოგებისა (ზარალის) და მის წარმოებასთან და რეალიზაციასთან დაუკავშირებელი შემოსავლების (ზარალი) ჯამს.

დ) საწარმოს საქმიანობის ფინანსურ შედეგს და იგი საწარმოს ფინანსური რესურსების ძირითად ელემენტს წარმოადგენს.

**14. მოგება წარმოადგენს მაჩვენებელს:**

ა) ეკონომიკური ეფექტის,

- ბ) ეკონომიკური ეფექტიანობის,
- გ) წარმოების რენტაბელობის,
- დ) ბიზნესის შემოსავლიანობის.

**15. ზემდგომი ორგანიზაციის ფონდების ფორმირების წყაროს წარმოადგენს:**

- ა) საწარმოს წმინდა მოგება,
- ბ) საწარმოს მთლიანი მოგება,
- გ) საწარმოს საბალანსო მოგება,
- დ) საწარმოს არარეალიზებადი ხარჯები.

**16. რა არის აბსოლუტური მოგება?**

- ა) შემოსავალი, რომელსაც გამყიდველი საქონლის რეალიზაციიდან ხარჯების გამოკლებით ღებულობს,
- ბ) მოგება, რომელიც ერთ ნაკეთობაზეა გაანგარიშებული,
- გ) საწარმოს მოგება გასული წლების მოგების გათვალისწინების გარეშე.

**17. არარეალიზებად შემოსავლებს მიეკუთვნება:**

- ა) შემოსავალი, რომელიც ქონების არენდაში გაცემიდან არის მიღებული,
- ბ) საწარმოს ქონების რეალიზაციისაგან ამონაგებსა (დღგ-ს გამოკლებით) და ინფლაციის კოეფიციენტზე კორექტირებული ნარჩენ ღირებულებებს შორის სხვაობა,
- გ) პროდუქციის რეალიზაციისაგან მოქმედ ფასებში დღგ-სა და აქციზების გარეშე ამონაგებსა და მის წარმოებაზე და რეალიზაციაზე დანახარჯებს შორის სხვაობა,
- დ) გასული წლების მოგება, რომელიც მიმდინარე წელს იქნა გამოვლენილი,
- ე) სავალუტო ანგარიშების მიხედვით, აგრეთვე უცხოურ ვალუტაში ოპერაციებიდან მიღებული უარყოფითი საკურსო სხვაობები.

**18. საწარმოო ფონდების რენტაბელობა განისაზღვრება:**

- ა) საბალანსო მოგების თანაფარდობით ძირითადი ფონდებისა და მატერიალური საბრუნავი საშუალებების ღირებულებასთან.
- ბ) საბალანსო მოგების თანაფარდობით საწარმოს ქონების საშუალო ღირებულებასთან,

გ) რეალიზაციიდან მიღებული მოგების თანაფარდობით ძირითადი საწარმოო ფონდების ღირებულებასთან,

დ) საბალანსო მოგების თანაფარდობით პროდუქციის რეალიზაციის მოცულობასთან.

*19. ცნება “რენტაბელობის ზღვარი” გამოხატავს:*

ა) საწარმოს სუფთა შემოსავალს ფულადი ფორმით, რომელიც გაფართოებული კვლავწარმოებისათვის არის საჭირო.

ბ) რეალიზაციიდან ამონაგების თანხას, რომლის დროსაც საწარმოს არც ზარალი და არც მოგება ექნება,

გ) პროდუქციის წარმოებაზე და რეალიზაციაზე მუდმივი დანახარჯების ასანაზღაურებლად ამონაგების მინიმალურად საჭირო თანხას,

დ) მიღებული მოგების წარმოების დანახარჯებთან თანაფარდობის სიდიდეს,

ე) რეალიზაციიდან მიღებული მოგების თანაფარდობას რეალიზაციიდან ამონაგებთან (გადასახადების გარეშე).

## **საკონტროლო დავალება 3.2.4.**

### **ამონარჩივთ სწორი პასუხი:**

#### **ვარიანტი № 4**

*1. ცნება “პროდუქციის რეალიზაციიდან ამონაგები” ნიშნავს:*

ა) გაფართოებული კვლავწარმოებისათვის საკმარისი, პროდუქციის გაყიდვიდან შემოსული სახსრების ჯამს,

ბ) საწარმოს საღაროში და ანგარიშსწორების ანგარიშზე გადატვირთული საქონლიდან შემოსული ფულადი სახსრებისა და გადახდის ვადა არდამდგარი გადატვირთული საქონლის ღირებულების ჯამს,

გ) რეალიზებული პროდუქციის წარმოებაზე საწარმოს დანახარჯების ანაზღაურებას და საწარმოს ფულად დანაზოგებს,

დ) საწარმოს ანგარიშსწორების ანგარიშზე და სალაროში ფაქტიურად შემოსული ფულადი სახსრების ჯამს დღგ-ს, აქციზებისა და ფულადი დანაშოგების გამოქვითვით,

ე) პროდუქციის სამუშაოსა და მომსახურების რეალიზაციიდან ანგარიშსწორების ანგარიშზე და სალაროში შემოსული ფულადი სახსრების ჯამს საბითუმო ფასებში,

**2. საწარმოს ამონაგები გაიანგარიშება გამომდინარე:**

ა) პროდუქციის რეალიზაციის ხარჯებიდან და მთლიანი თვითღირებულებიდან,

ბ) საწარმოს საბითუმო ფასებიდან, ირიბი გადასახადების გამოკლებით,

გ) საწყობში სასაქონლო პროდუქციის ნაშთების ღირებულებიდან, წარმოებაზე და რეალიზაციაზე დანახარჯების გამოქვითვით,

დ) პროდუქციის რეალიზაციის საშუალო ფასებიდან, საცალო ფასებში,

ე) მრეწველობის საბითუმო ფასებიდან.

**3. ამონაგების მოცულობის დაგეგმვისას შზა პროდუქციის ნაშთების შემადგენლობაში გაითვალისწინება თუ არა გადატვირთული, გადახდის ეკდა არდამდგარი, საქონლის**

ა) გაითვალისწინება,

ბ) არ გაითვალისწინება.

**4. საექსპორტო პროდუქციაზე ნეტო-ამონაგები გაიანგარიშება:**

ა) მოქმედი ფასებიდან გამომდინარე დღგ-ს, აქციზების, სავაჭრო და გასაღების ფასდაკლების გაუთვალისწინებლად,

ბ) მოქმედი ფასებიდან გამომდინარე დღგ-ს, აქციზების, სავაჭრო და გასაღების ფასდაკლებისა და საექსპორტო ტარიფების გარეშე,

გ) მოქმედი ფასებიდან გამომდინარე დღგ-ს აქციზების, სავაჭრო და გასაღების ფასდაკლების გარეშე, მაგრამ საექსპორტო ტარიფების გათვალისწინებით.

**5. საწარმოს პროდუქციის თვითღირებულებას მიაკუთვნებენ:**

ა) წარმოებაზე მიმდინარე დანახარჯებს,

ბ) დანახარჯებს ნედლეულზე, მასალებზე, მუშაკების ხელფასებზე.

გ) დანახარჯებს მოწყობილობაზე და კაპიტალურ დანახარჯებზე,

დ) პროდუქციის წარმოებაზე და რეალიზაციაზე საწარმოს დანახარჯებს,

ე) მასალების შექმნაზე და პროდუქციის რეალიზაციაზე დანახარჯებს.

**6. პროდუქციის თვითღირებულების შემცირებაზე შემდეგი ფაქტორები ზემოქმედებენ:**

ა) ბუნებრივი ნედლეულის შემადგენლობისა და ხარისხის ცვლილების,

ბ) წარმოების განთავსების ადგილის შეცვლის,

გ) წარმოების ტექნიკური დონის ამაღლების,

დ) ბუნებრივი რესურსების გამოყენების გაუმჯობესების,

ე) წარმოებული პროდუქციის სტრუქტურის გაუმჯობესების.

**7. ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით დანახარჯების დაჯგუფებას მიაკუთვნებენ დანახარჯებს:**

ა) სათბობზე და ენერგიაზე დანახარჯებს ტექნოლოგიური მიზნებისათვის,

ბ) ძირითადი ფონდების ამორტიზაციას;

გ) წარმოების მუშების დამატებით შრომის ანაზღაურებას,

დ) წარმოების მომზადებაზე და ათვისებაზე ხარჯებს,

ე) წარმოების მუშების ძირითად შრომის ანაზღაურებას.

**8. ცვლად ხარჯებს მიაკუთვნებენ:**

ა) საწარმოო პერსონალის შრომის ანაზღაურებას,

ბ) ამორტიზაციის ანარიცხებს,

გ) ადმინისტრაციულ და მმართველობით ხარჯებს,

დ) მატერიალურ დანახარჯებს,

ე) პროდუქციის რეალიზაციაზე ხარჯებს.

**9. ხარჯების საკალკულაციო მუხლების მიხედვით კლასიფიკაციის დანიშნულებაა:**

ა) წარმოებაზე დანახარჯების ხარჯთაღრიცხვის შედგენის საფუძველს წარმოადგენს:

ბ) პირდაპირი და ირიბი ხარჯების გაანგარიშება,

გ) პროდუქციის ერთეულის დამზადებაზე ფასის დადგენა,

დ) კონკრეტული სახეობის პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულების გაანგარიშება.

**10. ცნება “ამორტიზაციული ანარიცხები” თავისთავში მოიცავს,**

ა) წარმოების გადაიარაღების მიზნით ფონდების ფორმირებაზე მოგებიდან გეგმიურ ანარიცხებს,

ბ) გაუთვალისწინებელი ხარჯების გადაფარვის მიზნით საწარმოს სარეზერვო ფონდში ანარიცხებს,

გ) ამორტიზაციის სიდიდის ფულად გამოხატულებას, რომელიც ძირითადი ფონდების ცვეთის ხარისხს შეესაბამება,

დ) საწარმოს ირიბ ხარჯებს, რომლებიც თვითღირებულებაზე მიკუთვნებადი მოწყობილობის შექმნასთან არის დაკავშირებული,

ე) საერთო-სამეურნეო ხარჯების ნაწილს, რომლებიც გეგმის შესაბამისად პროდუქციის თვითღირებულებას მიკუთვნება.

**11. საწარმოს პროდუქციის ფასის სრული დანახარჯების მეთოდის მიხედვით განსაზღვრა ეფუძნება:**

ა) ზღვრული დანახარჯების გაანგარიშებას პროდუქციაზე მოთხოვნის გადიდების თავისებურებაზე და მასსტაბების დამოკიდებულებაში.

ბ) საქონლის წარმოებაზე და რეალიზაციაზე ყველა პირდაპირი და ირიბი დანახარჯების ერთობლიობას,

გ) დანახარჯების განსაზღვრას, რომლებიც პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის საფუძველშია ჩადებული.

**12. რას ნიშნავს “ფრანკო-სადგურის დანიშნულების” ფასი?**

ა) საბითუმო ფასს გამსაღებელი ორგანიზაციის დანახარჯების გათვალისწინებით.

ბ) საბითუმო ფასს, რომელშიც პროდუქციის მყიდველამდე მიტანასთან დაკავშირებული სატრანსპორტო დანახარჯები არ არის ჩართული,

გ) საცალო ფასს სატრანსპორტო ხარჯებისა და გამსაღებელი ორგანიზაციის დანახარჯების გათვალისწინებით,

დ) საბითუმო ფასს, რომელიც თავისთავში პროდუქციის მიწოდების პუნქტამდე გაწეულ სატრანსპორტო ხარჯებს მოიცავს,

ე) საბითუმო ფასს, რომელიც პროდუქციის მყიდველის საწყობამდე მიწოდების სატრანსპორტო დანახარჯებს მოიცავს.

### *13. საწარმოს საბაღანსო მოგება თავისთავში მოიცავს:*

ა) პროდუქციის რეალიზაციიდან ამონაგებს გადასახადებისა და აქციზების გამოქვითვით,

ბ) რეალიზებული პროდუქციის მოცულობასა (ფულად გამოსახულებაში) და მის თვითღირებულებს შორის სხვაობას,

გ) მოგება, რომელიც გადასახადებისა და მოსაკრებლების ბიუჯეტში გადახდის შემდეგ საწარმოს განკარგულებაში რჩება,

დ) პროდუქციის რეალიზაციიდან მოგებას, სხვა დანარჩენი რეალიზაციებიდან შედეგებს, არარეალიზაციურ ოპერაციებიდან შემოსავლებს.

ე) ამონაგებს, რომელიც პროდუქციის რეალიზაციიდან არის მიღებული გადასახადებისა და პროდუქციის საწარმოო თვითღირებულების გამოკლებით.

### *14. მოგების დაგეგმვისას პირდაპირი გაანგარიშების მეთოდი ნიშნავს:*

ა) მოგების განსაზღვრას რეალიზებული პროდუქციის მთლიანი ნომენკლატურის მიხედვით, რომელიც არარეალიზებული პროდუქციის ნაშთებსაც ითვალისწინებს,

ბ) მოგების მაჩვენებლების შედარებას ორი სხვადასხვა დროის მონაკვეთის მონაცემებით,

გ) ისეთი ფაქტორების გათვალისწინებას, რომელთა ხარჯზე გეგმიურ პერიოდში მოგების მოცულობა შეიძლება შეიცვალოს,

დ) საგადასახადო განაკვეთებისა და საწარმოს საშუალო რენტაბელობის დონის ცვლილების გაანგარიშებას,

ე) მრეწველობაში გეგმიურ პერიოდში საბითუმო ფასების ცვლილებების გაანგარიშებას.

### *15. პროდუქციის რეალიზაციიდან მოგება არის:*

ა) საწარმოს სუფთა შემოსავალი გადახდილი გადასახადების დავალებით,

ბ) ძირითადი და დამხმარე წარმოების პროდუქციის რეალიზაციიდან ამონაგები,

გ) საწარმოს მიერ ძირითადი საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი,

დ) საწარმოს მთლიან შემოსავალსა და პროდუქციის წარმოებაზე პირდაპირ დანახარჯებს შორის სხვაობა,



ე) რეალიზებული პროდუქციის მოცულობასა და მის თვითღირებულებას შორის სხვაობა,

**16. საწარმოს წმინდა მოგება განისაზღვრება როგორც:**

ა) საბალანსო მოგება ერთის მხრივ, და ბიუჯეტში მოგებიდან სავალდებულო ანარიცხების, შემდგომი ფონდებისა და შემდგომი ორგანოების რეზერვების ჯამი მეორეს მხრივ შორის სხვაობა,

ბ) საწარმოს მთლიან შემოსავალსა და პროდუქციის წარმოებაზე და რეალიზაციაზე ერთობლივ დანახარჯებს შორის სხვაობა,

გ) საბალანსო მოგებასა და საწარმოს ფონდებში და რეზერვებში ანარიცხებს შორის სხვაობა,

დ) საბალანსო მოგებასა და არარეალიზებადი ღონისძიებებიდან მოგებას შორის სხვაობა,

ე) ამონაგებსა და პროდუქციის წარმოებაზე და რეალიზაციაზე ერთობლივ დანახარჯებს შორის სხვაობა.

**17. გამსაღებელი ორგანიზაციის დანახარჯები შემოქმედებენ:**

ა) საწარმოს წმინდა შემოსავალზე,

ბ) ნაკეთობის საბითუმო ფასის ჩასართავი მოგების ფასთან თანაფარდობაზე,

გ) სარეალიზაციო პროდუქციის წარმოების ცვალებად დანახარჯებზე,

დ) მრეწველობის საბითუმო ფასზე,

ე) პროდუქციის წარმოებისა და რეალიზაციის დანახარჯებზე.

**18. მოგება, როგორც ეკონომიკური კატეგორია შემდეგ ფუნქციებს ასრულებს:**

ა) განმანაწილებელ,

ე) გადამანაწილებელ,

ბ) კლავწარმოებით,

ვ) საკონტროლო,

გ) ფისკალურს,

ზ) ეკონომიკური,

დ) მასტიმულირებელ.

**19. ცნება "საწარმოს რენტაბელობა"-ში შედის:**

ა) საწარმოს მიერ მიღებული ამონაგების თანაფარდობა საწარმოო დანახარჯების ჯამთან,

ბ) შეფარდებითი შემოსავალი (გაანგარიშებული პროცენტებში) თანაფარდობა სახსრების ან კაპიტალის დანახარჯებთან.

გ) წმინდა მოგება ერთი ლარის მოცულობის რეალიზებულ პროდუქციაზე,

დ) პროდუქციის ერთეულზე მოგების თანაფარდობა საწარმოს პროდუქციის ერთეულის საბითუმო ფასთან,

ე) საწარმოს მიერ მიღებული სუფთა მოგება.

**20. პროდუქციის რენტაბელობა გაიანგარიშება როგორც:**

ა) საბალანსო მოგების თანაფარდობა რეალიზებული პროდუქციის მთლიან თვითღირებულებასთან,

ბ) პროდუქციის წარმოებიდან და რეალიზაციიდან მიღებული მოგების თანაფარდობა წარმოების საერთო დანახარჯებთან,

გ) პროდუქციის წარმოებიდან და რეალიზაციიდან მიღებული მოგების თანაფარდობა რეალიზებული პროდუქციის მთლიან თვითღირებულებასთან,

დ) პროდუქციის რეალიზაციიდან მიღებული მოგების თანაფარდობა პროდუქციის რეალიზაციიდან მიღებულ ამონაგებთან.

ე) საბალანსო მოგების თანაფარდობა რეალიზებული პროდუქციის მოცულობასთან.

## **საპარჯიშო-ამოცანები ამონხნითურთ:**

### **დამალვა 3.2.5.**

სასაქონლო პროდუქციის ღირებულებამ მიმდინარე საანგარიშო წელს 360 ათ. ლარი, სასაქონლო პროდუქციის 1 ლარზე დანახარჯება კი - 0,90 ლარი შეადგინა.

მომავალი წლისათვის პროდუქციის წარმოების მოცულობის 10%-ით გადიდება, ხოლო სასაქონლო პროდუქციის 1 ლარზე დანახარჯების 0,85 ლარამდე შემცირება არის გათვალისწინებული.

განსაზღვრეთ მომავალი წლის სასაქონლო პროდუქციის თვითღირებულება.

**ამოხსნა:**

სასაქონლო პროდუქციის 1 ლარზე დანახარჯები გაიანგარიშება როგორც სასაქონლო პროდუქციის თვითღირებულების თანაფარდობა სასაქონლო პროდუქციის მოცულობასთან.

აქედან გამოძინარე შეიძლება განისაზღვროს:

1. სასაქონლო პროდუქციის მოცულობა მიმდინარე პერიოდში ტოლია:

$$360 \text{ ათ. ლარი} / 0,90 \text{ ლარზე} = 400 \text{ ათ. ლარს.}$$

2. სასაქონლო პროდუქციის მოცულობის 10%-ით გადიდება მომავალ წელს გამოიწვევს:

$$400 \text{ ათ. ლარი} \times 0,10 = 40 \text{ ათ. ლარს ნაზარდს.}$$

3. სასაქონლო პროდუქციის მოცულობა მომავალი წლისათვის ტოლი იქნება:

$$400 \text{ ათ. ლარი} + 40 \text{ ათ. ლარი} = 440 \text{ ათ. ლარს.}$$

4. სასაქონლო პროდუქციის მოცულობა მომავალი წლისათვის ტოლი იქნება.

$$440 \text{ ათ. ლარი} \times 0,85 = 374 \text{ ათ. ლარს.}$$

### დავალება 3.2.6.

საწარმომ იანვარში - 1200 ნაკეთობა, თებერვალში - 1900 ნაკეთობა, მარტში - 1800 ნაკეთობა გამოუშვა. ერთი ნაკეთობის ფასი შეადგენს 70 ლარი/ცალზე. ერთი ნაკეთობის თვითღირებულება შეადგენდა: იანვარში - 55 ლარს, თებერვალში - 57 ლარს, მარტში - 52 ლარს.

შეადარეთ 3 თვის განმავლობაში გამოშვებული პროდუქციის რენტაბელობა.

ამოხსნა:

1. განვსაზღვროთ პროდუქციის გამოშვების მოცულობა თვეების მიხედვით:

$$\text{იანვარი: } 1200 \times 70 \text{ ლარი} = 84 \text{ ათ. ლარი;}$$

$$\text{თებერვალი: } 1900 \times 70 \text{ ლარი} = 133 \text{ ათ. ლარი;}$$

$$\text{მარტი: } 1800 \times 70 \text{ ლარი} = 126 \text{ ათ. ლარი.}$$

2. განვსაზღვროთ გამოშვებული პროდუქციის თვითღირებულება.

$$\text{იანვარი: } 1200 \times 55 \text{ ლარი} = 66 \text{ ათ. ლარი;}$$

$$\text{თებერვალი: } 1900 \times 57 \text{ ლარი} = 108,3 \text{ ათ. ლარი;}$$

$$\text{მარტი: } 1800 \times 52 \text{ ლარი} = 93,6 \text{ ათ. ლარი.}$$

3. განვსაზღვროთ პროდუქციის რეალიზაციიდან მიღებული მოგება

$$\text{იანვარი: } 84 \text{ ათ. ლარს} - 66 \text{ ათ. ლარი} = 18 \text{ ათ. ლარს;}$$

$$\text{თებერვალი: } 133 \text{ ათ. ლარს} - 108 \text{ ათ. ლარი} = 24,7 \text{ ათ. ლარს;}$$

$$\text{მარტი: } 126 \text{ ათ. ლარს} - 93,6 \text{ ათ. ლარი} = 32,4 \text{ ათ. ლარს.}$$

4. პროდუქციის რენტაბელობა გაიანგარიშება, როგორც მოგების თანაფარდობა თვითღირებულებასთან:

იანვარი: (17 ათ. ლარი / 66 ათ. ლარზე).  $100\% = 27,3\%$

თებერვალი: (24,7 ათ. ლარი/108,3 ათ. ლარზე).  $100\% = 22,8\%$

მარტი: (32,4 ათ. ლარი/93,6 ათ. ლარზე) . $100\% = 34,6\%$

ყველაზე უფრო მაღალი რენტაბელობა მარტის თვეში იყო.

#### დავალება 3.2.7.

საწარმო ერთი სახეობის პროდუქციას აწარმოებს 600 ლარი/ერთეულზე ფასით. პროდუქციის ერთეულზე ცვალებადი დანახარჯები 560 ლარს შეადგენენ. მუდმივი ხარჯების საერთო სიდიდე - 840 ათ. ლარია. ზღნადების ხარჯების ზრდის შედეგად საერთო მუდმივი ხარჯები 7%-ით გაიზარდა.

განსაზღვრეთ მუდმივი ხარჯების გაზრდა თუ როგორ ზემოქმედებს მოახდენს გამოსაშვები პროდუქციის კრიტიკული მოცულობის სიდიდეზე.

ამოხსნა:

1. განვსაზღვროთ პროდუქციის კრიტიკული მოცულობა მუდმივი ხარჯების გადიდებაზე.

პროდუქციის კრიტიკული მოცულობა განისაზღვრება, როგორც მუდმივი ხარჯების საერთო სიდიდის თანაფარდობა პროდუქციის ერთეულის ფასსა და პროდუქციის ერთეულზე ცვალებადი ხარჯების სიდიდეს შორის სხვაობასთან:

$840 \text{ ათ. ლარი} / (600 \text{ ლარს} - 560 \text{ ლარი}) = 21 \text{ ათ. ცალს,}$

რომლის საერთო ღირებულებაა:

$600 \text{ ლარი} \cdot 21 \text{ ათ. ცალზე} = 12 600 \text{ ათ. ლარს.}$

2. კრიტიკული მოცულობა მუდმივი ხარჯების გადიდების (7%-ით) შემდეგ შეადგენს:

$840 \text{ ათ. ლარი} \cdot 1,07 / (600 \text{ ლარს} - 560 \text{ ლარი}) =$

$= 898,8 \text{ ათ. ლარი} / 40 \text{ ლარზე} = 22,47 \text{ ათ. ცალს.}$

რომლის საერთო ღირებულებაა:

$600 \text{ ლარი} \cdot 22,47 \text{ ათ. ცალზე} = 13 483 \text{ ათ. ლარს.}$

3. მუდმივი ხარჯების გადიდების შედეგად კრიტიკული მოცულობის ცვლილებამ შეადგინა:

$22470 \text{ ცალს} - 21000 = 1470 \text{ ცალი.}$

ამრიგად, მუდმივი ხარჯების 7%-ით გადიდება პროდუქციის გამოშვების კრიტიკული მოცულობის 1470 ცალით ანუ ღირებულებითი გამოსახულებით (13482 ათ. ლარს -12600 ლარი)=882 ათ. ლარით გადიდება გამოიწვია.

### დავალება 3.2.8.

გამოშვებულ პროდუქციაზე შემდეგი მონაცემები არის ცნობილი: ფასი - 98 ლარი/ცალზე, რეალიზაციის მოცულობა - 2 ათ. ცალი, თვითღირებულება- 92 ლარი/ცალზე, საერთო მუდმივი დანახარჯები - 126 ათ. ლარი.

აღნიშნული მონაცემების საფუძველზე განსაზღვრეთ: ამონაგები, საერთო ცვალებადი ხარჯები, ხვედრითი მუდმივი და ცვალებადი ხარჯები, საქონლის პარტიის საერთო თვითღირებულება, საერთო მოგება პროდუქციის რეალიზაციიდან და მოგება პროდუქციის ერთეულზე.

ამოხსნა:

1. ამონაგები განისაზღვრება როგორც ნაკეთობის ფასი გამრავლებული რეალიზაციის მოცულობაზე.

$98 \text{ ლარი/ცალზე} \times 2 \text{ ათ. ცალი} = 196 \text{ ათ. ლარს.}$

2. საქონლის პარტიის საერთო თვითღირებულება განისაზღვრება, როგორც პროდუქციის ერთეული თვითღირებულება გამრავლებული რეალიზაციის მოცულობაზე:

$92 \text{ ლარი/ცალზე} \times 2 \text{ ათ. ცალი} = 184 \text{ ათ. ლარს.}$

3. საერთო მოგება რეალიზაციიდან შეადგენს:

$196 \text{ ათ. ლარს} - 184 \text{ ათ. ლარი} = 12 \text{ ათ. ლარს.}$

4. მოგება პროდუქციის ერთეულზე შეადგენს:

$12 \text{ ათ. ლარი} / 2 \text{ ათ. ცალზე} = 6 \text{ ლარს.}$

5. საერთო ცვალებადი ხარჯები განისაზღვრება, როგორც ამონაგებსა და საერთო მუდმივი ხარჯებისა და მიღებული საერთო მოგების ჯამს შორის სხვაობა:

$196 \text{ ათ. ლარს} - 126 \text{ ათ. ლარი} - 12 \text{ ათ. ლარი} = 58 \text{ ათ. ლარი.}$

6. ხვედრითი ცვალებადი ხარჯები პროდუქციის ერთეულზე ტოლი იქნება:

$58 \text{ ათ. ლარი} / 2 \text{ ათ. ცალზე} = 29 \text{ ათ./ცალს.}$

7. ხვედრითი მუდმივი ხარჯები პროდუქციის ერთეულზე ტოლი იქნება:

$126 \text{ ათ.ლარი} / 2 \text{ ათ. ცალზე} = 63 \text{ ათ.} / \text{ცალს.}$

### დაპალმბა 3.2.9.

პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება პირველ კვარტალში 98,2 ათ. ლარს, ხოლო ხვედრითმა მუდმივმა ხარჯებმა კი - 30,2 ათ. ლარი/ცალზე შეადგენდა. ნედლეულზე და მასალებზე დანახარჯების წილმა თვითღირებულების სტრუქტურაში პირველ კვარტალში 70% შეადგინა.

მეორე კვარტალში პროდუქციის წარმოებისა და რეალიზაციის მოცულობა იქნა შეცვლილი, ხოლო ნედლეულზე და მასალებზე დანახარჯები პირველ კვარტალთან შედარებით 40%-ით გაიზარდა. ცვალებადი ხარჯების დანარჩენი მაჩვენებლები, რომელიც პროდუქციის ერთეულზე მოდის, უცვლელი დარჩა, ამასთან პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება 22,8 ათ. ლარით გაიზარდა.

განსაზღვრეთ თუ რამდენი პროცენტით შეიცვალა წარმოების მოცულობა.

ამოხსნა:

1. ხვედრითი ცვალებადი დანახარჯები პირველ კვარტალში განსაზღვრება როგორც პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება, შემცირებული ხვედრითი მუდმივი ხარჯების ჯამზე:

$98,2 \text{ ათ. ლარს} - 30,2 \text{ ათ. ლარი} = 68 \text{ ათ. ლარს.}$

2. განესაზღვროთ ნედლეულზე და მასალებზე დანახარჯები, რომელიც პროდუქციის ერთეულზე პირველ კვარტალში მოდიოდა:

$0,7 \times 68 \text{ ათ. ლარზე} = 47,6 \text{ ათ. ლარს.}$

3. განესაზღვროთ ნედლეულზე და მასალებზე დანახარჯები, რომელიც პროდუქციის ერთეულზე მეორე კვარტალში მოდიოდა:

$1,4 \times 47,6 \text{ ათ. ლარზე} = 66,64 \text{ ათ. ლარს.}$

4. ხვედრითი დანახარჯები ნედლეულზე და მასალებზე მეორე კვარტალში შეადგენდა:

$66,64 \text{ ათ. ლარს} - 47,6 \text{ ათ. ლარი} = 19,04 \text{ ათ. ლარს.}$

5. ხვედრითი ცვალებადი დანახარჯები მეორე კვარტალში ტოლი იყო:

$68 \text{ ათ. ლარს} + 19,04 \text{ ათ. ლარი} = 87,04 \text{ ათ. ლარს.}$

6. პროდუქციის თვითღირებულება მეორე კვარტალში პირობის თანახმად 22,8 ათ. ლარით გაიზარდა და შეადგინა:

98,2 ათ. ლარს+22,8 ათ. ლარი = 121 ათ. ლარს.

7. ხვედრითმა მუდმივმა ხარჯებმა მეორე კვარტალში შეადგინა:

121 ათ. ლარს - 87,04 ათ.: ლარი = 33,96 ათ. ლარს.

8. ხვედრითი მუდმივი ხარჯების პირველ კვარტალში შეფარდებით ხვედრით მუდმივ ხარჯებთან მეორე კვარტალში მივიღებთ წარმოების მოცულობის ცვლილების კოეფიციენტის მნიშვნელობას, რომელიც ტოლია:

30,2 ათ. ლარი/33,36 ათ. ლარზე = 0,89,

რაც იმაზე მიუთითებს, რომ წარმოების მოცულობამ მეორე კვარტალში პირველ კვარტალთან შედარებით 11%-ით (1,0-0,89).100%) შემცირდა.

### დავალება 3.2.10.

იანვარში დამზადდა და რეალიზებულ იქნა 7 ათ. ნაკეთობა ფასით 80 ლარი/ცალზე. საწარმოს საერთო მუდმივმა ხარჯებმა 75 ათ. ლარი, ხოლო ხვედრითმა ცვალებადმა ხარჯებმა - 55 ლარი/ნაკეთობაზე შეადგინა. თებერვალში მოგების 15%-ით გადიდება იგეგმება იანვართან შედარებით.

როგორი უნდა იყოს რეალიზაციის დამატებითი მოცულობა, რომ მოგება 15%-ით გაიზარდოს?

ამოხსნა:

1. განვსაზღვროთ პროდუქციის რეალიზაციიდან ამონაგების მოცულობა იანვარში:

80 ლარი x 7 ათ. ნაკეთობა = 560 ათ. ლარს.

2. განვსაზღვროთ საერთო ცვალებადი ხარჯები:

55 ლარი x 7 ათ. ნაკეთობა = 385 ათ. ლარს.

3. პროდუქციის საერთო თვითღირებულება განისაზღვრება როგორც საერთო მუდმივი და საერთო ცვალებადი ხარჯების ჯამი:

385 ათ. ლარს + 75 ათ. ლარი = 460 ათ. ლარს.

4. განვსაზღვროთ მოგების თანხა, რომელიც საწარმომ იანვრის თვეში მიიღო, როგორც ამონაგებსა და თვითღირებულებას შორის სხვაობა:

560 ათ. ლარს -460 ათ. ლარი =100 ათ. ლარს.

5. გაეინგარიშოთ პროდუქციის ნაზარდის საჭირო მოცულობა მოგების 15%-ით გადიდების მიზნით როგორც მოგების ნაზარდის აბსოლუტური თანხის შეფარდება ნაკეთობის რეალიზაციის ფასსა და ხვედრითი ცვალებადი ხარჯების ჯამთან შორის:

$(100 \text{ ათ. ლარი} \times 0,15) / (80 \text{ ლარი/ნაკეთობაზე} - 55 \text{ ლარი/ნაკეთობაზე}) = 600 \text{ ნაკეთობას.}$

აქედან გამოდინარე, თებერვალში 15%-ის ოდენობის დამატებითი მოგების მიღების მიზნით რეალიზაციის მოცულობა 600 ნაკეთობით უნდა გაიზარდოს.

### დამალება 3.2.11.

ნაკეთობის ფასმა პირველ კვარტალში 250 ათ. ლარი შეადგინა. მეორე კვარტალში ფასებმა 8%-ით მოიმატა. საწარმოს მუდმივი ხარჯები უცვლელი დარჩა და 2500 ათ. ლარი შეადგინა. ხვედრითი მუდმივი ხარჯები პირველ კვარტალში 70 ათ. ლარის ტოლი იყო, ხოლო მეორე კვარტალში კი იგი 5%-ით გაიზარდა.

გაიანგარიშეთ ფასების ცვლილება როგორ იმოქმედებს პროდუქციის რეალიზაციის კრიტიკულ მოცულობაზე.

ამოხსნა:

1. განვსაზღვროთ ნაკეთობის ფასი მეორე კვარტალში ფასების მომატების შემდეგ:

$250 \text{ ათ.ლარი} \times 1,08 = 270 \text{ ათ. ლარს.}$

2. განვსაზღვროთ მეორე კვარტლის ხვედრითი ცვალებადი ხარჯები:

$70 \text{ ათ. ლარი} \times 1,05 = 73,5 \text{ ათ. ლარს}$

3. ფასების მატების შემოქმედება პროდუქციის რეალიზაციის კრიტიკული მოცულობის ცვლილებაზე გაიანგარიშება, როგორც მუდმივი ხარჯები გამრავლებული სხვაობის თანაფარდობაზე, რომლის მრიცხველშია ერთიანი, ხოლო მნიშვნელში - ნაკეთობის ფასსა და ხვედრითი ცვალებად ხარჯებს შორის სხვაობასთან შესაბამისად მეორე და პირველი კვარტალების მიხედვით:

$2500 \text{ ათ. ლარი} \times (1 / (270 \text{ ათ. ლარი/ნაკეთობაზე} -$

$- 73,5 \text{ ათ. ლარი/ნაკეთობაზე}) - 1 / (250 \text{ ათ. ლარი/ნაკეთობაზე}$

$- 70 \text{ ათ. ლარი/ნაკეთობაზე}) =$



=2500 ათ. ლარი. - 0,000466 = -1165 ნაკეთობას.

ამრიგად, ფასების 8%-ით გადიდება პროდუქციის რეალიზაციის კრიტიკულ მოცულობას 1165 ნაკეთობით ამცირებს.

### დავალება 3.2.12.

ბუღალტრული გაანგარიშების მონაცემების მიხედვით სასაქონლო პროდუქციის თვითღირებულებამ 115,8 ათ. ლარი შეადგინა. ნედლეულზე და მასალებზე დანახარჯები - 74,5 ათ. ლარის ტოლი იყო. ანგარიშების ანალიზის შედეგად დადგინდა ეკონომია: ნედლეულისა და მასალების ხარჯების ნორმის შემცირების ხარჯზე - 7%-ით და მასალებზე ფასების შემცირების ხარჯზე - 2%-ით.

გავარკვიოთ შემოთაღნიშნულმა ფაქტორებმა, თუ როგორი ზეგავლენა იქონიეს პროდუქციის თვითღირებულებაზე?

ამოხსნა:

1. განვსაზღვროთ ნედლეულისა და მასალების წილი თვითღირებულების სტრუქტურაში:

$$74,5 \text{ ათ. ლარი} / 115,8 \text{ ათ. ლარზე} \times 100\% = 64,3\%$$

2. განვსაზღვროთ ნედლეულზე და მასალებზე ეკონომიის ხარჯზე თვითღირებულების ცვლილება შემდეგი ფორმულით:

$$(1 - 0,93 \times 0,98) \times 64,3\% = 5,69\%$$

სადაც მაჩვენებლები 0,93 და 0,98 ასახავენ მასალების გახარჯვის ნორმის შემცირების კოეფიციენტსა და ფასების შემცირების კოეფიციენტს შესაბამისად.

ამრიგად, აღნიშნული ფაქტორების ხარჯზე პროდუქციის თვითღირებულება 5,69%-ით შემცირდა.

### დავალება 3.2.13.

როგორ იმოქმედებს წარმოების მოცულობის ზრდა თვითღირებულების შემცირებაზე ისეთი პირობებით, რომ წარმოების მოცულობა 20%-ით იზრდება, ხოლო მუდმივი ხარჯები 2%-ით გაიზრდება. მუდმივი ხარჯების ხვედრითი წონა უცვლელი რჩება და იგი 35%-ს შეადგენს.

ამოხსნა:

1. თვითღირებულების შემცირება წარმოების მოცულობის გაზრდის ხარჯზე, როდესაც მუდმივი ხარჯების წილი უცვლელი რჩება განისაზღვრება როგორც: მუდმივი ხარჯების წილის ნამრავლი სხვაობასთან ერთიანსა და მუდმივი ხარჯების კოეფიციენტის წარმოების მოცულობის ცვლილების კოეფიციენტის თანაფარდობას შორის.

2. ჩვენს მაგალითში წარმოების მოცულობის ზრდის კოეფიციენტი 1,2-ის ტოლია, ხოლო მუდმივი ხარჯების ცვლილების კოეფიციენტი 1,02-ის ტოლია:

$$(1-1,02/1,2) \times 35\% = 5,25\%$$

ამრიგად თვითღირებულების შემცირება 5,25%-ის ტოლი იქნება.

# განაყოფი II — ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის წარმოების მეთოდურ-პრაქტიკული ასპექტები

## თავი 4. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი, საგანი და ორგანიზაცია

საბაზრო ეკონომიკის ინსტიტუტების განვითარებამ, ორგანიზაციების მისწრაფებამ თვითრეგულირებისაკენ, მესაკუთრეებისა და კრედიტორების მატერიალური დახმდებების გარანტიებმა მოითხოვა, რომ ობიექტურად შეფასებულყოფი ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის ეფექტიანობა, რამაც ბიძგი მისცა კონტროლის ახალი ინსტრუმენტის აუდიტორული საქმიანობის შექმნას და დანერგვას პრაქტიკაში.

აუდიტორული საქმიანობა, როგორც არასახელმწიფოებრივი კონტროლის საყოველთაოდ აღიარებული და ცხოვრებაში პრაქტიკით შემოწმებული ფორმა, ფართო მასშტაბურ გამოყენებას პოულობს ეკონომიკის საბაზრო ურთიერთობათა პრინციპებზე მოწყობის პირობებში.

ცნობილია, რომ ცივილიზებულ ქვეყნებში აუდიტორის პროფესია პრესტიჟულია და დიდი პოპულარობით სარგებლობს. ამასთანავე, ამ პროფესიის ფართო სპექტრი მოითხოვს მაღალ პროფესიონალიზმს, პატიოსნებას, ცდუნებათა დაძლევას, დამოუკიდებლობას, ყოველგვარ მიუკერძოებლობას და რაც მთავარია, ეკონომიკის, ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგების, იურიდიული დისციპლინების ღრმა ცოდნას.

ზემოთ აღნიშნული მოთხოვნების შესრულების ეტალონად და ლიდერებად მიჩნეულნი არიან მსოფლიოში საყოველთაოდ აღიარებული საერთაშორისო აუდიტორულ-საკონსულტაციო მომსახურე დიდი ოთხეულის აუდიტური ფირმები Ernst & Young, Deloitte touché Tohmatsu, KPMG, PriceWaterhouse Coopers – რომელთა საქმიანობის ძირითად პრინციპად მიჩნეულია: პროფესიული ეთიკის მოთხოვნების დაცვა, მტკიცე საშემსრულებლო დისციპლინა, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სრულყოფილი ცოდნა და

მათი მოთხოვნების პრაქტიკაში უზადოდ შესრულება, ხოლო სტრატეგიული თვალსაზრისით, მათ საქმიანობაში უპირატესობა ენიჭება დამკვეთის პოტენციალის რაც შეიძლება ზუსტ შეფასებას, მისი ფსიქოლოგიის ცოდნას, ბრწყინვალედ დამუშავებული აუდიტის ერთიანი მეთოდოლოგიის პრაქტიკაში გამოყენების უნარს.

აუდიტი უაღრესად ტევადი შინაარსის ცნებაა. ქვემოთ მოტანილია აუდიტის ცნების რამდენიმე განმარტება, რომლებიც ერთმანეთისაგან განსხვავებულია. აუდიტის ცნება ზოგიერთი განმარტებით შემდეგია:

– 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; (ასს 120 „აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სტრუქტურული საფუძვლები და გლოსარი“).

აუდიტის მეცნიერული განსაზღვრაა განხილული საქართველოს მეცნიერთა ჯგუფის მიერ დამუშავებულ ნაშრომში („აუდიტორული მომსახურების სრულყოფის მეთოდური ინსტრუმენტის შემუშავება“ 1998 წ.) სადაც აუდიტი შემდეგი სახით არის განმარტებული:

– აუდიტი წარმოადგენს სპეციალურ ცოდნათა სისტემას საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ფუნქციონირებადი ეკონომიკური სუბიექტების სამეურნეო პროცესებისა და ფინანსური ოპერაციების კანონიერების, უტყუარობის და ეკონომიკური მიზანშეწონილობის შესწავლის პრინციპებისა და ხერხების შესახებ, რაც მიიღწევა საადრიცხვო-საანგარიშგებო და სხვა ეკონომიკური ინფორმაციის, აგრეთვე კონტროლის ობიექტურობის ფაქტიური მდგომარეობის გამოკვლევის საფუძველზე.

– აუდიტორული საქმიანობის (აუდიტის), როგორც ეკონომიკურ-პრაქტიკული გამოყენებით მეცნიერების, მეთოდოლოგიურ საფუძველს (მეთოდს) შეადგენს ეკონომიკური სუბიექტების სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის კვლევასთან დაკავშირებული ეკონომიკური მეცნიერების (ბუღალტრული აღრიცხვის, ეკონომიკური ანალიზის, სტატისტიკის, დაგეგმვისა და სხვა) კვლევის

მეთოდების ერთობლიობა, რომელთა მეშვეობით (გამოყენებით) მიიღწევა ეკონომიკური სუბიექტის სამეურნეო-ფინანსური საქმიანობის და შედეგების შესახებ მონაცემთა დაჯგუფებული და განზოგადებული სახით მიღება, დროსა და სივრცის მიხედვით მათი რაოდენობრივ-თვისობრივი ცვალებადობის (დინამიკის) დონის დადგენა და ამ მაჩვენებელთა რეალობისა და უტყუარობის ხარისხის განსაზღვრა;

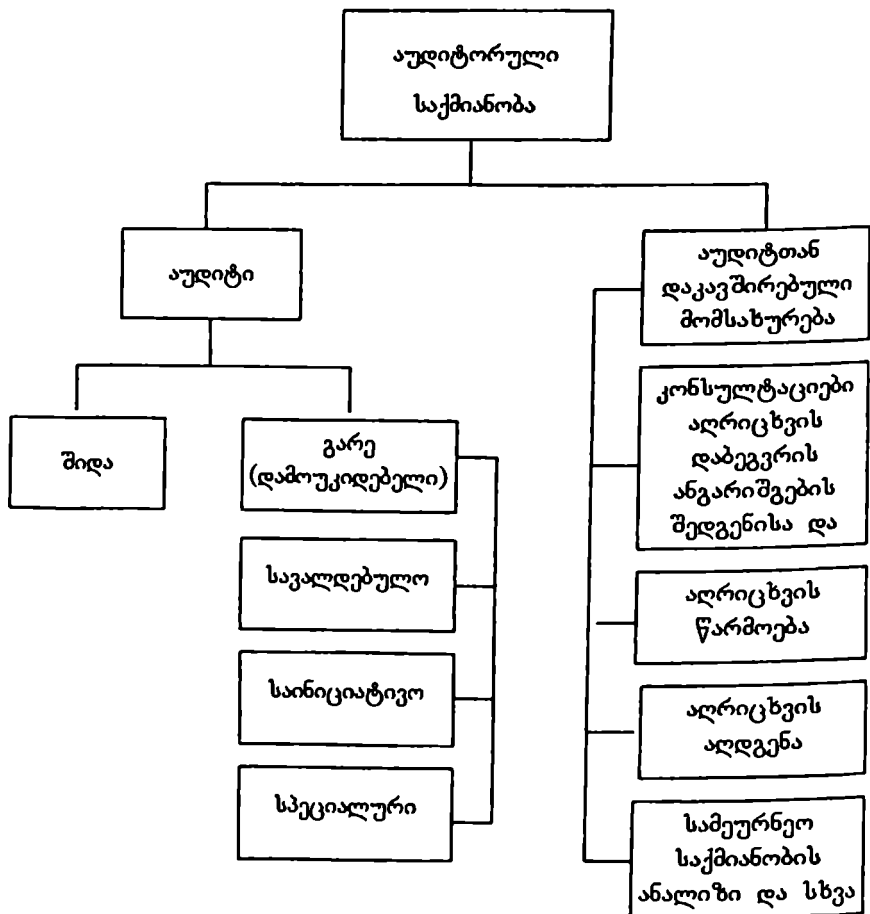
– საქართველოს კანონით „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ (მუხლი 2) აუდიტორული საქმიანობა მოიცავს აუდიტორულ შემოწმებას (აუდიტს), აუდიტორული მომსახურების გაწევას, აგრეთვე აუდიტის ორგანიზაციულ და მეთოდურ უზრუნველყოფას. აუდიტორულ შემოწმებას (აუდიტს) ახორციელებენ ინდივიდუალური აუდიტორები და აუდიტური ფირმები სამეურნეო სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის, საჯარო ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების, დაბეგვრის და სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობისა და საწესდებო მოთხოვნების უტყუარობის, სისრულის, მოქმედ კანონმდებლობასთან და ნორმატივებთან შესაბამისობის დადგენის მიზნით. აუდიტორული მომსახურებას მიეკუთვნება ბუღალტრული მომსახურება, ექსპერტიზა და საკონსულტაციო მომსახურება საფინანსო, დაბეგვრისა და სამეურნეო კანონმდებლობის სხვა სფეროში.

აუდიტორული საქმიანობის მრავალწახნაგოვანი მიზნებისა და ამოცანების საერთო კლასიფიკაცია სქემატურად შეიძლება წარმოდგენილი იყოს შემდეგი ზოგადი სახით იხ. სქემა 4.1:

აუდიტორული საქმიანობის პრაქტიკა მოწმობს, რომ აუდიტორი ობიექტურობის უზრუნველყოფის მიზნით აგარიგებას გეგმავს და ასრულებს პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით, იმის გაცნობიერებით, რომ შეიძლება არსებობდეს ისეთი გარემოებები, რომლებიც იწვევს არსებით უზუსტობას განსახილველი საგნის ინფორმაციაში. პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობილება ნიშნავს, რომ პრაქტიკოსი (აუდიტორი) მოპოვებული მტკიცებულებე-

ბის დასაბუთებულობას კრიტიკულად აფასებს, ეჭვის თვალით უყურებს და ფხიზლად არის ისეთი მტკიცებულებების მიმართ, რომელიც საწინააღმდეგოა ან ეჭვს ბადებს ლოკუმენტაციების ან პასუხისმგებელი მხარის მიერ წარმოდგენილი ოფიციალური ინ-

ფორმაციის საიმედოობაზე. მაგალითად, პროფესიული განწყობა პრაქტიკოსისათვის (აუდიტორისათვის) აუცილებელია მთელი დროის განმავლობაში, რათა შეამციროს საეჭვო გარემოების გამო-



ნახ. 4.1 სქემა აუდიტორული საქმიანობის კლასიფიკაცია

რჩენის რისკი, ან გადაჭარბებული განზოგადების რისკი, როდესაც დაკვირვების შედეგად გამოიტანს დასკვნას, ასევე მცდარი დაშვებების გამოყენების რისკი მტკიცებულებების შესაგროვებელი პროცედურების ხასიათის, შედეგისა და მოცულობათა განსაზღვრისა და მიღებული შედეგების შეფასების დროს“.<sup>1</sup>

აუდიტორმა თავისი პროფესიული საქმიანობის განხორციელებისას უნდა უზრუნველყოს აუდიტის წინაშე მდგარი ამოცანების გადაწყვეტა და აუდიტორულ დასკვნაში დამკვეთის ფინანსური მდგომარეობის ადეკვატურად ასახვა. აუდიტორმა აუდიტის სტანდარტების გარდა უნდა გაითვალისწინოს მთელი რიგი ფაქტორებისა, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორული დასკვნის ფორმირებაზე. ასეთი ფაქტორების გამოსავლენად ხელშეკრულების გაფორმებამდე აუდიტორი ვალდებულია შეისწავლოს აუდიტის განსახორციელებელი ეკონომიკური სუბიექტის სპეციფიკა, მისი ორგანიზაციული მოწყობა, ფინანსური მდგომარეობა და იურიდიული ვალდებულებები.

აუდიტორისათვის არანაკლები მნიშვნელობა აქვს ისეთი ფაქტორების გამოვლენას, რომელიც დამკვეთის მხრიდან ხელს უწყობს მისი დამოუკიდებლობის შელახვას და აუდიტორის ეთიკის კოდექსის მოთხოვნების დარღვევას.

აუდიტორი და დამკვეთი თავისუფალნი არიან ხელშეკრულების საფუძველზე თავიანთი უფლებებისა და ვალდებულებების დადგენასა და აუდიტის ფორმებისა და მეთოდების, ხელშეკრულების პირობების განსაზღვრაში. აუდიტორული საქმიანობის შესახებ კანონის მე-17 მუხლის თანახმად, „სამეურნეო სუბიექტს უფლება აქვს ამოიღოს აუდიტორები“, დღეს აუდიტორულ ბაზარზე მწვავე კონკურენცია ხშირ შემთხვევაში, განაპირობებს აუდიტორსა და დამკვეთს შორის კონფლიქტებს, რაც, უკეთეს შემთხვევაში, ხელშეკრულების პირობების დარღვევით შედგენით ან ვადაზე ადრე შეწყვეტით მთავრდება.

---

<sup>1</sup> კრებული ასს დამატებები და ცვლილებები 2004 წლის მდგომარეობით „გარიგების საერთაშორისო სტრუქტურული საფუძველები“ (მუხლი 40)

აუდიტური ფირმა (აუდიტორი) აუდიტის ჩატარებაზე ხელშეკრულების (გარიგების წერილის) გაფორმებისთანავე უნდა შეუდგეს აუდიტის განხორციელებას. აუდიტური ფირმის ხელმძღვანელობამ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მიზნის მისაღწევად აუდიტის ჩატარება უნდა დაავალოს ისეთ აუდიტორს (ან აუდიტორებს), რომელიც ფლობს შესაბამის ცოდნას აუდიტირებული პირის საქმიანობაზე, რომელიც საკმარისია მოვლენების, სამეურნეო ოპერაციების მუშაობის მეთოდების გამოსავლენად და გასაგებად, აგრეთვე უნარი შესწევს პროფესიული მსჯელობისა, შეუძლია მნიშვნელოვანი ზეგავლენა მოახდინოს ფინანსურ (ბუღალტრულ) ანგარიშგებაზე, აუდიტის მიდგომაზე, ან აუდიტორულ დასკვნაზე. აუდიტორმა აუდიტის მსვლელობისას უნდა გაზარდოს აუდიტური მომსახურების დაწყებადღე მიღებული ინფორმაციის დეტალიზაციის ხარისხი და მოცულობა, ამასთანავე, შეაფასოს ადრე მიღებული ინფორმაცია.

*აუდიტირებული ორგანიზაციის საქმიანობაზე ინფორმაციის სწორი ანალიზი და შესაბამისად გამოყენება ეხმარება აუდიტორს:*

– შეაფასოს აუცილებელი რისკი და აუდიტირებული ორგანიზაციის ხელმძღვანელების ქმედებანი აღნიშნული რისკის მიმართ;

– ეფექტურად დაგეგმოს და ჩაატაროს აუდიტი;

– აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასებაში; მათი საკმარისობის განსაზღვრაში;

– განსაზღვროს არსებითობის დონე და შეაფასოს არის თუ არა იგი საკმარისი;

– აუდიტირებული ორგანიზაციების იმ სფეროების განსაზღვრაში, სადაც საჭირო იქნება სპეციფიკური ცოდნა და უნარჩვევები;

– ურთიერთსაწინააღმდეგო ინფორმაციის გამოვლენაში;

აუდიტის ძირითადი მიზნის მისაღწევად და დასკვნის წარსადგენად აუდიტორმა უნდა გამოთქვას აზრი:

1. ანგარიშგების ზოგად მისაღებობაზე (შეესაბამება თუ არა ანგარიშგება მთლიანობაში წაყენებულ მოთხოვნებს და ხომ არ შეიცავს იგი წინააღმდეგობრივ ინფორმაციას);



2. დასაბუთებულობაზე (არსებობს თუ არა ანგარიშგებაში ნაჩვენები თანხების სათანადო დოკუმენტში შეტანის საფუძველი);

3. დასრულებულობაზე (შეტანილია თუ არა ანგარიშგებაში ყველა თანხა, ეკუთვნის თუ არა კომპანიას ყველა აქტივი და პასივი);

4. შეფასებაზე (არის თუ არა სწორად შეფასებული და უშეცდომოდ დათვლილი ყველა კატეგორია);

5. კლასიფიკაციაზე (არის თუ არა იმის საფუძველი, რომ თანხა სწორედ იმ ანგარიშზეა, რომელშიცაა იგი ჩაწერილი);

6. განაწილებაზე (ოპერაციები, რომლებიც ჩატარდა ბალანსის შედგენის თარიღის წინ ან უშუალოდ მის შემდეგ, მიეკუთვნება თუ არა იმ პერიოდს, როცა ისინი ჩატარდა);

7. აკურატულობაზე (შეესაბამება თუ არა ცალკეული ოპერაციის თანხები ანალიტიკური აღრიცხვის წიგნებისა და ჟურნალებში მოყვანილ მონაცემებს, სწორია თუ არა დაჯამება, შეესაბამება თუ არა საბოლოო ჯამი მთავარ წიგნში შეტანილ მონაცემებს);

8. გახსნაზე (შეტანილია თუ არა ყველა კატეგორია ფინანსური ანგარიშგებაში და სწორადაა თუ არა ისინი ასახული ანგარიშგებებსა და მათ დამატებებში).

ამრიგად, აუდიტის მიზანს წარმოადგენს აუდიტორი გონივრულობის ფარგლებში უნდა დარწმუნდეს, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით დამახინჯებებს, რათა უზრუნველყოს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დასკვნის „უტყუარად და სამართლიანად“ ან „სამართლიანად“ წარდგენა.

## თავი 5. აუდიტორული საქმიანობის ნორმატიული რეგულირება და მთიკის კოლმძსის მახასიათებლები

### 5.1. აუდიტორული საქმიანობის ნორმატიული რეგულირება

მსოფლიო პრაქტიკაში აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების ორი პრინციპულად განსხვავებული კონცეფცია არსებობს, რომლებიც აუდიტის გადასაჭრელი ამოცანებით არის განპირობებული. ცნობილია, რომ მთელ რიგ ქვეყნებში აუდიტორული საქმიანობის რეგულირებას ახორციელებს სახელმწიფო, ამავე დროს, აუდიტის თვითრეგულირების გარკვეულ შესაძლებლობებს უშვებს საზოგადოებრივი აუდიტორული ორგანიზაციების მხრიდან. არსებობენ სახელმწიფოები, სადაც აუდიტორული საქმიანობის რეგულირება აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაციის მხრიდან ხორციელდება.

ევროსაბჭოს მერვე დირექტივამ აუდიტის შესახებ კანონმდებლობის საფუძველზე ჰარმონიაში მოიყვანა აუდიტისა და ბუღალტრული აღრიცხვის რეგულირება ევროგაერთიანების—წევრი ქვეყნების მასშტაბით და მოითხოვა, რომ „ხელისუფლებამ არეგულიროს აუდიტორული საქმიანობა აღიარებული სახელამხელველო ორგანოს მეშვეობით“. ქვემოთ განვიხილოთ აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების კონცეფციების არსი.

პირველი კონცეფცია — გავრცელებულია კონტინენტური ევროპის ქვეყნებში, როგორც არის ავსტრია, საფრანგეთი, ესპანეთი, გერმანია (და იმ ქვეყნებში, რომლებიც იყენებენ ბუღალტრული აღრიცხვის ევროპულ პრინციპებს, როგორცაა იაპონია და აფრიკის ფრანგულენოვანი ქვეყნები). გაცილებით მეტ მნიშვნელობას ანიჭებენ სახელმწიფოს მიერ ამ პროცესების რეგულირებას. ამ ქვეყნებში აუდიტორული საქმიანობა მკაცრად რეგლამენტირებული ცენტრალიზებული ორგანოების მიერ და ფაქტიურად, მათ ეკისრებათ აუდიტორული საქმიანობის გაკონტროლების ფუნქცია.

მეორე კონცეფცია — რომელიც გულისხმობს აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების რეგულირებას თვითრეგულირებადი ორგანიზაციების მიერ ძირითად ინგლისურენოვან

ქვეყნებში, სადაც უფრო მეტი მნიშვნელობა ენიჭება პროფესიულ ორგანიზაციებს. ამ ქვეყნებში (აშშ, გაერთიანებული სამეფო, ავსტრალია და სხვა) აუდიტი, ძირითადად, ორიენტირებულია აქციონერთა, ინვესტორთა, კრედიტორთა და სხვა სამეურნეო სუბიექტების მოთხოვნებზე.

აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურება, მიუხედავად იმისა, მას რომელი სტრუქტურა ახორციელებს, გარდა კანონმდებლობით განსაზღვრული ფუნქციებისა, საჭიროებს სათანადო სამართლებრივ ნორმატიულ აქტებს, რომლებმაც უნდა მოაწესრიგონ აუდიტორული საქმიანობის სამართლებრივი საფუძვლები, მისი ჩატარების პროცედურები და წესები, მსოფლიო პრაქტიკაში, საერთაშორისო დონეზე ამ ნორმატიული დოკუმენტაციის შედგენას რამდენიმე პროფესიული ორგანიზაცია ახორციელებს და ამის შედეგად დღეისათვის შემუშავებულია და მოქმედებს აუდიტის ტექნიკური სტანდარტები და პრაქტიკული მოთხოვნები.

აუდიტის სტანდარტები, ერთი მხრივ, შემუშავებულია მრავალი ქვეყნის ნაციონალური სტანდარტებისა და ანალოგიური დანიშნულების ბაზაზე. მეორე მხრივ, მათ საფუძველზე ხდება ცალკეული ქვეყნების აუდიტორული სტანდარტების დახვეწა და მთლიანად ნაციონალური აუდიტის სტანდარტების ჰარმონიზაცია. აუდიტის სტანდარტების დამტკიცების უფლება ჩვეულებრივ, პროფესიული აუდიტორული ორგანიზაციების კომპეტენციაში რჩება, როგორცაა სერთიფიცირებულ საზოგადოებრივ ბუღალტერთა ინსტიტუტი (AICPA) ასს-ში, ან ორგანიზაციას, რომელიც დაკავშირებული არ არის აუდიტორულ პრაქტიკასთან, მაგალითად, გაერთიანებული სამეფოს ბუღალტერთა აღრიცხვის პრინციპების საბჭო (APB). ამასთანავე გავრცელებულ პრაქტიკად იქცა აუდიტის ეროვნული სტანდარტების შემუშავება, რომელსაც ძირითადად, საფუძვლად უდევს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ გამოცემული "Audit Technical Pronouncements", „აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები“ (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები). ამდენად, განსხვავებები მსოფლიო აუდიტორული საქმიანობის პრაქტიკაში უმნიშვნელოა, რადგან ყველა აუდიტორული სტანდარტის შემუშავებელი ორგანო შესაძლებლობის ფარგლებში ცდილობს შეთავსებადობის მიღწევას

ასს-თან. ასე მაგალითად, გაერთიანებული სამეფოს აუდიტის პრაქტიკის საბჭო მხარს უჭერს აუდიტის პრაქტიკის ჰარმონიზაციას მსოფლიოს მასშტაბით. გაერთიანებული სამეფოს სტანდარტები (SAss) ისეა ფორმულირებული, რომ სათანადოდ ჩანს კავშირი საერთაშორისო სტანდარტებთან, თითოეულ სტანდარტში ახსნილია რა კავშირი არსებობს იმავე თემაზე ასს-თან. მეტწილ შემთხვევაში, გაერთიანებული სამეფოს სტანდარტებთან შესაბამისობის დაცვა უზრუნველყოფს შესაბამისი ასს-ს ძირითად პრინციპებსა და არსებით პროცედურებთან შესაბამისობასაც. იქ სადაც გაერთიანებული სამეფოს სტანდარტებსა და ასს-ს დებულებები განსხვავებულია, დაცული უნდა იყოს გაერთიანებული სამეფოს სტანდარტებსა და ასს-ს დებულებები განსხვავებულია, დაცული უნდა იყოს გაერთიანებული სამეფოს სტანდარტები, თუკი სამეურნეო ერთეულის აუდიტორული დასკვნა გამიზნულია გაერთიანებულ სამეფოსთან ირლანდიის რესპუბლიკის შიდა გამოყენებისათვის“.<sup>1</sup>

მსოფლიოს დღევანდელი პრაქტიკა ცხადყოფს, რომ მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყნებში აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების სტანდარტების შედგენისას, სტანდარტის შემდგენელნი ძირითადად, IFAC-ის მიერ მომზადებულ ასს-ს ეყუძნება, რადგან იგი ამკვიდრებს და აყალიბებს პროფესიონალი აუდიტორებისათვის აუდიტის ჩატარების საფუძვლების მინიმალურ მოთხოვნებს. IFAC არის ინიციატორი, კოორდინატორი და ხელმძღვანელი ყველა იმ ძალისხმევისა, რომლითაც მიიღწევა საერთაშორისო მასშტაბით ბუღალტერისა და აუდიტის პროფესიისათვის საერთაშორისო სტანდარტების, ეთიკის და განათლების ყველა დოკუმენტის დებულებების აღიარება და უნიფიკაცია. სწორედ ამის გამო, ხშირ შემთხვევაში, სტანდარტების შემუშავებული ორგანოები თავიანთ დოკუმენტებში მოიხსენიებენ როგორც საკონსულტაციო ხასიათის დოკუმენტს, ისე ასს, როგორც კონკრეტული მოსაზრებების დამამტკიცებელ ავტორიტეტულ წყაროს და ცდილ-

---

<sup>1</sup> ACCA წიგნი 2 – აუდიტი და შიდა მიმოხილვა – საერთაშორისო პრაქტიკის სახელმძღვანელო გვ. 105

ობენ, შესაძლებლობის ფარგლებში, ისეთი ორიენტაცია მიიღონ, რომ მათი პოზიციები შესაბამისობაში მოვიდნენ სს-თან.

IFAC - ბალალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (ბსშ) წარმოადგენს მსოფლიო მნიშვნელობის პროფესიულ ორგანიზაციას, რომელიც აერთიანებს პროფესიულ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ეროვნულ ორგანიზაციებს და წარმოადგენენ ბუღალტრებს და აუდიტორებს, დასაქმებულებს საზოგადოებრივ პრაქტიკაში, ბიზნესში, მრეწველობაში, საზოგადოებრივ სექტორში და განათლებაში, აგრეთვე, წარმოადგენენ ზოგიერთ მიზნობრივ ჯგუფს, რომლებიც თავიანთი საქმიანობით მჭიდროდ არიან დაკავშირებული ამ პროფესიასთან. ბსშ-ის შექმნას საფუძველი ჩაეყარა 1973 წელს და ოფიციალურად დაფუძნდა 1977 წელს ქ. მიუნხენში, ბუღალტერთა საერთაშორისო კონგრესზე. ეს არის არა მოგებაზე გათვლილი, არაკომერციული, არასამთავრობო, არაპოლიტიკური საერთაშორისო ორგანიზაცია. ბსშ-ის მისიაა ემსახუროს საზოგადოების ინტერესებს, გააძლიეროს ამ დარგების გლობალური პროფესია და თავისი წვლილი შეიტანოს საერთაშორისო ეკონომიკის განვითარების საქმეში, უმაღლესი ხარისხის პროფესიული ჰარმონიული სტანდარტების შემოღებით, დამკვიდრებით და შემდგომში მათი განვითარების დაჩქარებით, საზოგადოებას შესთავაზონ რაც შეიძლება მაღალი დონის მომსახურება. ბსშ - რომლის ადმინისტრაცია მდებარეობს ნიუ-იორკში და დაკომპლექტებულია მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყნების სხვადასხვა პროფესიის წარმომადგენლებით, აერთიანებს 159 წევრ ორგანიზაციას 114 ქვეყნიდან ამ ორგანიზაციაში გაერთიანებულია 2,5 მლნ-ზე მეტი წევრი, ბსშ-ს წევრობა ხელმისაწვდომია ყველა პროფესიული ორგანიზაციისათვის, რომელიც თავის ქვეყანაში კანონით ან ზოგადი კონსენსუსის საფუძველზეა აღიარებული, როგორც ამ დარგის პროფესიის მნიშვნელოვანი და ანგარიშგასაწევი ეროვნული ორგანიზაცია. ფედერაციის წევრობა ავტომატურად საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს წევრობასაც გულისხმობს.

2001 წლის ნოემბერში ბსშ-მ დაამტკიცა რეკომენდაციები აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტის (IAPC) უკეთ წარმოჩენისა და გაძლიერების მიზნით, შეუცვალა სახელი და

უწოდა აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (IAASB), რომელიც კვლავ მოქმედებს ბსშ-ს ეგიდით, როგორც აუდიტის სტანდარტების დამდგენი დამოუკიდებელი ორგანო. საბჭოს მიზანი განისაზღვრა შემდეგი ძირითადი პრინციპებით: ემსახუროს საზოგადოების ინტერესებს, აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების უმაღლესი ხარისხის სტანდარტების შემუშავებით, საერთაშორისო და ეროვნული სტანდარტების კონვერგენციის ხელშეწყობით, რათა ამ გზით ამაღლოს პროფესიის პრაქტიკის ხარისხი და ერთგვაროვნება მთელ მსოფლიოში, ასევე, საზოგადოების ნდობა მსოფლიო მასშტაბით აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების პროფესიისადმი.

როგორც ცნობილია, დღეისათვის საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის ძირითად ნორმატიულ აქტს წარმოადგენს საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონი, რომლის მე-6 მუხლის საფუძველზე – „აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების სისტემაში სახელმწიფო ფუნქციების განხორციელების მიზნით, საქართველოს პარლამენტის გადაწყვეტილებით იქმნება საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო“. საქართველოს პარლამენტმა 1995 წლის 30 ივნისის დადგენილებით (№778-11-ს) დაამტკიცა „საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს დებულება“, რომლის მე-2, მე-3 და მე-4 მუხლების თანახმად:

– აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს სახელმწიფო მმართველობის ორგანოს აქვს იურიდიული პირის სტატუსი, მრგვალი ბეჭედი საქართველოს სახელმწიფო გერბის და თავისი სახელწოდების აღნიშვნით, ანგარიშსწორების ანგარიში და სხვა ანგარიშები ბანკში;

– აუდიტორული საქმიანობის საბჭო თავისი კომპეტენციის ფარგლებში იღებს დადგენილებებს და განკარგულებებს;

– აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს გადაწყვეტილებებს, მითითებებს და რეკომენდაციებს იყენებს ყველა აუდიტორი და აუდიტური ორგანიზაცია, აგრეთვე ის იურიდიული და ფიზიკური

პირები, რომლებიც კანონმდებლობით გათვალისწინებულ ურთიერთობას ამყარებენ აუდიტორთან.

აუდიტორული საქმიანობისადმი წარდგენილი მოთხოვნები და მათი განხორციელებით ძირითადი პრინციპები განისაზღვრა საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონით. მართალია, კანონის თანახმად, სახელმწიფო უშუალოდ არ ერევა აუდიტორული საქმიანობის პროცესებში, მაგრამ იგი საკუთარ თავზე იღებს ზოგიერთი სამართლებრივი და ადმინისტრაციული ფუნქციების ისეთ საკითხებს, რომლებიც ქვეყანაში აუდიტორული საქმიანობის რეგულირებას და მათში მონაწილეთა უფლებამოვალეობებს ეხება.

ქვემოთ წარმოდგენილია აუდიტორული საქმიანობის კანონის არსი, რომელიც ოთხი თავისა და 26 მუხლისაგან შედგება. სწორედ:

პირველი თავი – ზოგადი დებულებანი, რომელიც აერთიანებს ექვს მუხლს (1-დან 6-ის ჩათვლით), განსაზღვრავს აუდიტორული საქმიანობის არსს და მისი გამოყენების სფეროს. აუდიტორის და აუდიტური ფირმის სამართლებრივ სტატუსს, მათი საქმიანობის მიზნებს და ამოცანებს, ამ საქმიანობის უფლების მოპოვების წესს, მათ შედეგებზე შესადგენი დასკვნის ფორმატს და სხვა. კანონის ამ მოთხოვნებიდან გამომდინარე:

აუდიტორული მომსახურება საქართველოს ტერიტორიაზე ნებადართულია მხოლოდ აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაცემული სათანადო სფეროს ლიცენზიის საფუძველზე – ინდივიდუალური აუდიტორის ან აუდიტური ფირმის მიერ. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი საქმიანობას ეწევა ინდივიდუალურად, მაშინ მას კვალიფიკაციის სერთიფიკატის გარდა უნდა გააჩნდეს აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების უფლება – ლიცენზია, ხოლო თუ აუდიტორი გაერთიანებულია აუდიტურ ფირმაში, ამ შემთხვევაში იგი აუდიტური ფირმის ლიცენზიით სარგებლობს, ისე, რომ აუდიტური საქმიანობის განხორციელება საკანონმდებლო წესითაა განმტკიცებული. ამასთანავე, კანონი მოითხოვს, რომ აუდიტურ ფირმაზე ლიცენზია გაიცეს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მასში სულ ცოტა, ერთი აუდიტორი მაინც მუშაობს და მისი ერთადერთი საწესდებო მიზანია აუდიტორული

საქმიანობა, ექსპერტიზას, საკონსულტაციო მომსახურებას საფინანსო, დაბეგერისა და სამეურნეო კანონმდებლობას და სხვა სფეროებს, აგრეთვე, შემოწმებისას დადგენილი უნდა იქნეს: საწესდებო მოთხოვნების უტყუარობის სისრულე, მოქმედ კანონმდებლობასთან და ნორმატიულ აქტებთან შესაბამისობის დაცვა. მართალია, ყველა ეს ოპერაცია განუყოფლად არის დაკავშირებული ერთმანეთთან, მაგრამ ძირითადი მათ შორის მაინც აუდიტორული შემოწმებაა.

მეორე თავი - აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირება და თვითმმართველობა მოიცავს 9 მუხლს (მე-7-დან მე-15 ჩათვლით). ამ თავში განსაზღვრულია აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირების ძირითადი პრინციპები და წესები, რომელთა განსახორციელებლად საქართველოს პარლამენტის გადაწყვეტილებით იქმნება საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, რომლის დებულების დამტკიცება ხდება საქართველოს პარლამენტის დადგენილებით. აღნიშნული საკანონმდებლო აქტებით განსაზღვრულია აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს ფუნქცია, როლი და კომპეტენცია, მ.შ. აუდიტორული საქმიანობის საკანონმდებლო უზრუნველყოფა, აუდიტორთა ატესტაცია, საქმიანობის ლიცენზირება. აუდიტორული საქმიანობის შესახებ მე-9 მუხლით განსაზღვრულია საბჭოს კომპეტენციები და ფუნქციები, რომლებსაც განეკუთვნება:

ა) აუდიტის ჩატარების სტანდარტებისა და მეთოდური რეკომენდაციების შემუშავება;

ბ) აუდიტორთა ატესტაციისათვის საკვალიფიკაციო მოთხოვნების შემუშავება და დამტკიცება, ატესტაციის ჩატარების დებულების დამტკიცება;

გ) აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების დებულების შემუშავება და დამტკიცება;

დ) აუდიტორთა კადრების მომზადებისა და გადამზადების (კვალიფიკაციის ამაღლების) სისტემის შექმნა, აუდიტორთა ატესტაცია, აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირება;

ე) აუდიტორთა და აუდიტური ფირმების ერთიანი სახელმწიფო რეესტრების წარმოება;



ვ) აუდიტორულ საქმიანობაზე სხვა სახელმწიფოების მიერ გაცემული დოკუმენტების ლეგალიზაცია საქართველოს ტერიტორიაზე და უცხო სახელმწიფოთა აუდიტორების (აუდიტური ფირმების) ლიცენზირება;

ზ) აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირებასთან დაკავშირებული სხვა საკითხების გადაწყვეტა, ამასთანავე აუდიტორების (აუდიტური ფირმების) მუშაობის ხარისხის კონტროლი, მათ მიერ საქართველოს კანონმდებლობის, აუდიტორული სტანდარტების, აუდიტორის ეთიკის კოდექსის მოთხოვნების, დებულებებისა და ნორმატიული აქტების დარღვევის ფაქტების გამოვლენა და სათანადო რეაგირება;

თ) ინდივიდუალური აუდიტორების და აუდიტური ფირმების საქმიანობის შესახებ წლიური ანგარიშების მიღება და მისი შემდგომი ანალიზი.

მესამე თავი – აუდიტორული საქმიანობის წარმართვის წესები და პირობები აერთიანებს სამ მუხლს (მე-16-დან მე-18 ჩათვლით), რომელშიც საკანონმდებლო წესითაა განსაზღვრული აუდიტორსა (აუდიტურ ფირმასა) და დამკვეთს შორის დადებული ხელშეკრულების პირობები, მასში გათვალისწინებულია აუდიტის ჩატარების მოთხოვნები (აუდიტის საგანი, შესრულების ვადები, მისი მოცულობა, ანაზღაურების ოდენობა), მზარეთა პასუხისმგებლობა, რომელიც კონფიდენციალურია და აუდიტორის (აუდიტური ფირმის) მიერ ეკონომიკური სუბიექტის არჩევის უფლებები.

მეოთხე თავი – აუდიტორული საქმიანობის მონაწილეთა უფლება-მოვალეობანი შედგება 8 მუხლისაგან (მე-19-დან 26-ე ჩათვლით), სადაც განსაზღვრულია აუდიტორებისა და ეკონომიკური სუბიექტების უფლება-მოვალეობანი, მათი ურთიერთდაპოკიდებულება და გამიჯნულია მათი ფუნქციები, განსაზღვრულია ის პირები, ვისაც რაიმე ნათესაური ან ქონებრივი დაინტერესების გამო ეკრძალებათ აუდიტორული მომსახურება. განსაზღვრულია ის წესები, რომლებიც აუდიტორებისათვის აუდიტის საჭირო დოკუმენტების და ინფორმაციის წარდგენას ეხება, იმ აუდიტორების (აუდიტური ფირმების) ქონებრივი და სხვა სახის პასუხისმგებლობა, რომლებიც ვერ უზრუნველყოფენ აუდიტის ჩატარებას

ხელშეკრულებით, ასს შესაბამისი მოთხოვნების გათვალისწინებით და მისგან გამომდინარე ლიცენზიების შეჩერების ან/და ჩამორთმევის საფუძვლები და სხვა.

ამდენად, ზემოთ აღნიშნული ძირითადი დებულებები და წესები, საფუძვლად უდევს ქვეყანაში აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირებას, სამეურნეო სუბიექტების და აუდიტორების უფლება-მოვალეობების ფორმირებასა და სამეურნეო პრაქტიკაში გამოყენების უზრუნველყოფას.

## 5.2. აუდიტორის ეთიკის კოდექსის მახასიათებლები

აუდიტორის კომპეტენტურობის და პროფესიული დონის ძირითადი მოთხოვნები, გარდა სათანადო აკადემიური და კვალიფიციური პრაქტიკული საქმიანობისა, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების, ქვეყანაში მოქმედი საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების ძირითადი პრინციპების ღრმა ცოდნით განისაზღვრება. მაგრამ არსებობს ერთი მნიშვნელოვანი ფაქტორი – გარკვეული ადამიანური და პროფესიული ქცევის მოთხოვნები, რომელიც არ შეიძლება გამყარდეს კანონით, რადგან ეს არის ზოგადსაკაცობრიო ზნეობრივი ქცევის ნორმების სისტემა.

უძველესი დროიდან არის ცნობილი სხვადასხვა დარგის პროფესიონალთა ეთიკური ნორმების ცნება და იგი ტრადიციულად სავალდებულოდ ითვლება, თუ აუდიტორის პროფესიას სხვა პროფესიას შევადარებთ, მის საქმიანობასთან ყველაზე ახლოს ექიმის პროფესიას. აუდიტორი პროფესიული მოვალეობის შესრულებისას კეთილგანწყობით ეცნობა ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობას, ავლენს ფინანსური საქმიანობის სუსტ მხარეებს და იძლევა რეკომენდაციებს, როგორ გაუმჯობესდეს აღრიცხვა-ანგარიშგების ნაკლოვანებები და შეცდომები, რომელთაც დიდი ზიანის მიყენება შეუძლიათ ეკონომიკურ სუბიექტისთვის. აქედან გამომდინარე, აუდიტორი გარკვეულწილად ექიმია, მაგრამ მისი კეთილმოქმედი საქმიანობის ობიექტად გვევლინება არა ადამიანი, არამედ საწარმო (ორგანიზაცია).

ცალკეული ქვეყნების ისტორიულმა წარსულმა, მათი ეკონომიკური განვითარების სხვადასხვა დონემ განაპირობა

სხვადასხვა ქვეყნის პროფესიული ორგანიზაციების (AICA, ICAS, ISAA, IIA, ACCA, PAP) მიერ აუდიტორების ეთიკის კოდექსის სხვადასხვა სახით ჩამოყალიბება, თუმცა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ მომზადებული ბუღალტერთა ეთიკის კოდექსი (რომელიც აუდიტორზეც ვრცელდება) უფრო შეეფერება ყველა ქვეყანაში აუდიტორებისადმი ამ მიმართებით წაყენებულ მოთხოვნებს. მართალია, აუდიტორის ეთიკური ნორმები, რომელიც შედგენილია სხვადასხვა პროფესიული ორგანიზაციების მიერ, განსხვავდება შინაარსითა და სტრუქტურით, მაგრამ ძირითადი პრინციპები: ობიექტურობა, პატიოსნება და კონფიდენციალურობა, როგორც წესი, ყველა მათგანისთვის ეთიკური ნორმების აუცილებელ პირობას წარმოადგენს. ამას საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის თავკაცის ბატონი ნოდარ ქებაძის მიერ ქვემოთ მოტანილი მონაცემებიც ადასტურებს:<sup>1</sup>

პრინციპები	IFAC	AICPA	ICAS	ICAA	IIA	ACCA	RAP
ობიექტურობა	X	X	X	X	X	X	X
დამოუკიდებლობა	X	X	X	X	X	X	X
პროფესიული კომპეტენტურობა	X	X	X		X	X	X
პროფესიული ქცევა	X		X	X	X	X	X
კონფიდენციალურობა	X				X	X	X

**IFAC** – ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია

**AICPA** – ამერიკის ნაფიც ბუღალტერთა ინსტიტუტი

**ICAS** – ავსტრალიის ნაფიც ბუღალტერთა ინსტიტუტი

**ICAA** – შოტლანდიის ნაფიც ბუღალტერთა ინსტიტუტი

**IIA** – ამერიკის შიდა აუდიტის ინსტიტუტი

**ACCA** – ინგლისის და უელსის ნაფიც ბუღალტერთა ინსტიტუტი

**RAP** – რუსეთის აუდიტორთა პალატა

<sup>1</sup> იხ. ნ. ქებაძე – აუდიტის საფუძვლები, თბ. 2005, გვ. 139

განვიხილოთ აუდიტორის ეთიკის კოდექსის ძირითადი მახასიათებლები. ბუნებრივია, რომ აუდიტორის ეთიკის კოდექსი ძირითადად არეგულირებს ზოგადსაკაცობრიო ურთიერთობების სფეროს და არა აუდიტორსა და დამკვეთს შორის ურთიერთობას, რომელიც რეგულირდება შრომითი და სამოქალაქო კანონმდებლობით.

აუდიტორის ეთიკის კოდექსი 11 მუხლისა და 5 ქვეთავისგან შედგება, სადაც ჩამოყალიბებულია აუდიტორის სავალდებულო ნორმები და ფორმულირებათა კრიტერიუმები. ნიშანდობლივია ისიც, რომ ყოველი მათგანი გარკვეულ პრინციპებს, კონკრეტულ ფორმებს, ერთ ან რამდენიმე უმნიშვნელოვანეს ზნეობრივ ქმედებებს ეძღვნება და მოქმედების ფარგლებით განისაზღვრება.

კოდექსის პირველი მუხლი (ზოგადი დებულება) აუდიტორის ეთიკის კოდექსის ძირითადი პრინციპების შემუშავებასთან ერთად განსაზღვრულია ის ზნეობრივ-მორალური ნორმები, რომელთა დაცვა ყოველი აუდიტორისა და აუდიტური ფირმის უპირველესი მოვალეობაა, რადგან ეთიკური ნორმები მათი პროფესიული საქმიანობის განუყოფელი ნაწილია. ამ მოთხოვნების დაცვით აუდიტორებმა უნდა მიაღწიონ საზოგადოების პატივისცემისა და ნდობის დამსახურებას. აუდიტორს უნდა ახსოვდეს, რომ იგი პროფესიული ეთიკური ნორმების დარღვევით მორალურ და მატერიალურ ზიანს აყენებს არა მარტო საკუთარ თავს, არამედ მთლიანად აუდიტორთა საზოგადოებას. აუდიტორის ღირსების შელახვად განიხილება ნებისმიერი უმსგავსი საქციელი, რომელიც საქმიანობის დისკრედიტაციასა და მისი რეპუტაციის შელახვას იწვევს, სახელს უტეხს აუდიტორულ საქმიანობას, წარმოშობს საფუძვლიან ეჭვს თანამდებობასთან აუდიტორის შესაფერისობაზე.

მეორე მუხლი (ეთიკის მიზნები) აუდიტორებს ავალდებულებს პროფესიული საქმიანობის განხორციელების პროცესში მიიღონ გადაწყვეტილება, რომელიც სრულად შეესაბამება აუდიტორთა პროფესიული საქმიანობის ეთიკურ ნორმებს, ზნეობრივ, მორალურ ფასეულობებს, მაღალზნეობრივი და პროფესიული პასუხისმგებლობით დაიცვან ისინი ნებისმიერი შესაძლო დარღვევებისა და შეცდომებისაგან.

მესამე მუხლი (აუდიტორის ეთიკის ძირითადი პრინციპები) აუდიტორებს ავალდებულებს, რომ პროფესიული საქმიანობის გაწვევისას დაიცვან IFAC-ის მიერ შემუშავებული ძირითადი ეთიკური პრინციპები, რადგან ქართველ აუდიტორთა ეთიკის კოდექსი მათ ეფუძნება. კოდექსის ამ მუხლში ზოგადად არის განხილული აუდიტორის ეთიკის დაცვის სავალდებულო ექვის ძირითადი მოთხოვნა: დამოუკიდებლობა, ობიექტურობა, პროფესიული კომპეტენტურობა, სტანდარტების ცოდნის აუცილებლობა, ინფორმაციის კონფიდენციალურობა და პროფესიული ქცევა.

მეოთხე მუხლი (აუდიტორის დამოუკიდებლობა) განსაზღვრავს აუდიტორის დამოუკიდებლობის პრინციპებს, რადგან სწორედ ამ პრინციპების დაცვა განაპირობებს აუდიტის საზოგადოებრივ აუცილებლობას – დამოუკიდებლობის პრინციპის დაუსკველად საბუღალტრო ანგარიშგების აუდიტი ყოველგვარ აზრს კარგავს. ექცევა რა დამოუკიდებლობის პრინციპების დაცვას განსაკუთრებული ყურადღება, კოდექსი მოითხოვს, რომ აუდიტორს ყოველთვის უნდა ახსოვდეს, რომ საკმარისი არ არის მარტო დამოუკიდებლობის შენარჩუნება, ასევე აუცილებელია დამოუკიდებლობის აშკარა დემონსტრირება – დამოუკიდებლობა გარეგნულადაც ხილვადი უნდა იყოს.

ივარაუდება, რომ აუდიტორის დამოუკიდებლობა ეჭვს იწვევს თუ აუდიტორი პირდაპირ (ფინანსური და ქონებრივი დამოკიდებულება. ან ირიბად ფინანსურ მონაწილეობას იღებს დამკვეთის ორგანიზაციის საქმიანობაში აუდიტორი). ფირმის დამოუკიდებლობა არ ჩაითვლება თუ ის ფინანსურ-სამეწარმეო ჯგუფში, საკრედიტო ჯგუფში მონაწილეობს. და პროფესიულ აუდიტორულ მომსახურებას უწევს ამ სტრუქტურაში შემავალ ორგანიზაციებს. ასევე აუდიტორი (ფირმა) დამოუკიდებლად ვერ ჩაითვლება, თუ მას ნათესაობრივი ან/და მეგობრული დამოკიდებულება აქვს დამკვეთის ორგანიზაციის მმართველ პერსონალთან ან/და მათ წარმომადგენლებთან. ეჭვი შეიძლება გამოიწვიოს დამკვეთის ზედმეტმა სტუმართმოყვარეობამ, მისგან საჩუქრების მიღებამ და სხვა.

მეხუთე მუხლის (აუდიტორის ობიექტურობა) ძირითადი პრინციპია, რომ „აუდიტორის რეკომენდაციებისა და დასკვნების ერთადერთი საფუძველი უნდა იყოს ობიექტური ინფორმაცია“. ობიექტურობის პრინციპი კოდექსში მჭიდროდ არის დაკავშირებული დამოუკიდებლობის პრინციპთან, რადგან აუდიტორის საქციელი, მისი გადაწყვეტილებები და წესები ერთ პრინციპს ემყარება: აუდიტორები (ფირმები) ვალდებული არიან ობიექტურად განიხილონ ყველა წარმოქმნილი სიტუაცია და რეალური ფაქტები, არ დაუშვან, რომ წინასწარ აკვიატება, ცრურწმენა ან/და ზეგავლენა სხვა მხარესთან აისახოს მის მიერ შედგენილ დასკვნაში. ანუ აუდიტორმა (ფირმამ) არ უნდა დაუქვემდებაროს საკუთარი აზრი სხვათა აზრს, არ უნდა მიიღოს მონაწილეობა ინტერესთა კონფლიქტში, მომსახურების პერიოდში არ უნდა ჰქონდეს დამკვეთთან ისეთი სახის ურთიერთობა, რომელიც არ არის დაკავშირებული აუდიტორულ შემოწმებასთან, ყოველივე ეს მას შესაძლებლობას მისცემს „ობიექტურად გადაწყვიტოს წინააღმდეგობები მასა და დამკვეთს შორის საზოგადოების ინტერესების გათვალისწინებით“.

მეექვსე მუხლში (აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობა) მკაფიოდ არის ჩამოყალიბებული, რომ აუდიტორი ვალდებულია უზრუნველყოს გაწეული მომსახურების მაღალი პროფესიული დონე, რომელიც ადეკვატური იქნება ასს, თანამედროვე მეთოდის და ნორმატიული აქტებისა, რადგან ბუღალტრული ანგარიშგების მომხმარებლები უფრო მეტად ისეთ ბუღალტრულ ანგარიშგებას ენდობიან, თუ ის აუდიტირებულია, რადგან მას სწამს, რომ ის მაჩვენებლები, რომლებიც ასახულია ანგარიშგებაში შემოწმებული და გაანალიზებულია კომპეტენტური სპეციალისტების მიერ. ყოველივე ეს კი აუდიტორს (ფირმას) დიდ პასუხისმგებლობას აკისრებს საზოგადოების წინაშე. პროფესიული კომპეტენტურობის პრინციპების შესაბამისად, საკმარისი პროფესიული დონე აუდიტორის გაწეული მომსახურებისა უზრუნველყოფილია აუდიტორის აუცილებელი კომპეტენტურობით, ანუ ცოდნით და ჩვევებით, რომელიც საკმარისია აუდიტორის მიერ აღებული ვალდებულებების კეთილსინდისიერად და პროფესიულად შესასრულებლად. აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობა ეფუძ-

ნება ზოგად და სპეციალურ უმაღლეს განათლებას, საკვალიფიკაციო გამოცდების ჩაბარებას, რომელიც შესაბამისი სერტიფიკატი არის დამტკიცებული, განუწყვეტელი პრაქტიკული სამუშაოს გამოცდილებას, აგრეთვე, ასს და სხვა ნორმატიული აქტების ღრმა ცოდნას.

**მეშვიდე მუხლი (სტანდარტები)** აუდიტორისაგან კომპეტენტურობის მისაღწევად მოითხოვს შესაბამისი ტექნიკური და პროფესიული სტანდარტების ღრმა ცოდნას, რადგან აუდიტორის კომპეტენტურობა არ იქნება მიღწეული თუ აუდიტორი (აუდიტური ფირმა), რომელიც ახორციელებს აუდიტორულ მომსახურებას, ინფორმაციის შეგროვებას, კონსულტაციებს მართვისა და საგადასახადო საკითხებში, ვალდებულნი არიან იცოდნენ ასს, ბასს და ნორმატიული აქტები, რომლებიც შექმნილია სხვადასხვა ორგანიზაციების მიერ და მოქმედებაშია კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

**მერვე მუხლით** (ინფორმაციის კონფიდენციალურობა) აღიარებულია, რომ აუდიტორული საქმიანობის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან პრინციპს წარმოადგენს კონფიდენციალურობის მკაცრად დაცვა, რადგან საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, აუდიტორისათვის ცნობილი ხდება შესაძლებელი სამეურნეო სუბიექტის კომერციული საიდუმლოებები, მისი განვითარების ნიუანსები, მისი სუსტი და ძლიერი მხარეები. ამ ინფორმაციის მიღება არაკეთილსინდისიერმა ადამიანებმა შეიძლება გამოიყენონ დაწყებული შანტაჟიდან დამთავრებული კონკურენტისათვის ინფორმაციის მიწოდებით. ამიტომ კოდექსით გათვალისწინებულია, რომ ეს ინფორმაცია აუდიტორმა უნდა შეინახოს დროში შეუზღუდავად დამკვეთთან ურთიერთობის გაგრძელების ან შეწყვეტისაგან დამოუკიდებლად. ეს მოთხოვნა შემდეგი სახით არის ფორმულირებული: „კონფიდენციალურობა არ ნიშნავს მხოლოდ ინფორმაციის საიდუმლოდ შენახვას. მასში იგულისხმება ისიც, რომ აუდიტორმა დამკვეთის კონფიდენციალური ინფორმაცია არ უნდა გამოიყენოს თავის ან მესამე პირის სასარგებლოდ“.

**მეცხრე მუხლი** (პროფესიული ქცევა) შედგება ხუთი ქვემუხლიდან, სადაც განხილულია ქცევის ისეთი ნორმები, როგორიცაა აუდიტორული მომსახურების ანაზღაურება, საგადა-

სახალო ურთიერთობები, ურთიერთობანი აუდიტორებს შორის, გამოსაქვეყნებელი ინფორმაცია და რეკლამა, აუდიტორებისათვის შეთავსებული ქმედებანი, ანუ ის საკითხები, რომელიც მიმართულია აუდიტორული საქმიანობის დონის გასაუმჯობესებლად, ამასთანავე, არეგულირებს აუდიტორის პროფესიული ქცევის ნორმებს.

მათე მუხლი (აუდიტორული საქმიანობა საზღვარგარეთ) არეგულირებს აუდიტორის როგორც საქმიანობას, ისე ეთიკურ ნორმებს იმ შემთხვევაში, როცა ის პროფესიულ მომსახურებას ეწევა სხვა სახელმწიფოში. უპირველეს ყოვლისა, აუდიტორული მომსახურების ხარისხის ასამაღლებლად, აუდიტორი მოვალეა იცოდეს და გამოიყენოს თავის საქმიანობაში IFAC-ის მიერ შექმნილი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, რომლებიც მოქმედებენ იმ სახელმწიფოში, სადაც ის მოღვაწეობს გარკვეული დროის მონაკვეთში. ხოლო რაც შეეხება ეთიკური ნორმების დაცვას, იმის მიუხედავად, სად მოღვაწეობს აუდიტორი (თავის სახელმწიფოში, თუ მის საზღვრებს გარეთ), მისი ქცევის ეთიკური ნორმები ყოველთვის უცვლელი უნდა იყოს, რადგან იგი ზოგადსაკაცობრიოა და ყველა ქვეყანაში ერთ მიზანს – აუდიტის ზნეობრივ-მორალური ნორმების დაცვას ემსახურება.

მეთერთმეტე თავში, „აუდიტორის ეთიკის კოდექსის დაცვა“, განხილულია ყველა ის საკითხი, რომელიც შეეხება ამ კოდექსის მოთხოვნების დაცვის კონტროლს, მის დარღვევებზე (განზრახ ბრალეული ქმედება, კოდექსის მოთხოვნათა დაუცველობა და სხვა) რეაგირებას. კოდექსის ეს მუხლი, ძირითადად, ეფუძნება საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის 25-ე და 26-ე მუხლებს. ანუ ეს მუხლი აწესებს ისეთ ეთიკურ ნორმას, როგორიცაა აუდიტორის მიერ აუდიტორული შემოწმების მიხედვით რეკომენდაციებზე და დასკვნით გამოწვეულ შედეგებზე პასუხისმგებლობის აღქმა. მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის ზემოთ აღნიშნულ მუხლებში მითითებულია სანქციები, რომელიც შეიძლება გამოყენებულ იქნას ეთიკის ნორმების დარღვევის, არახარისხიანი აუდიტორული შემოწმების და არასწორი აუდიტორული დასკვნის შემთხვევაში, აუდიტორი მაინც უნდა ხელმძღვანელობდეს არა შიშით, რომ ამ დარღვევისათვის დაისჯება, არამედ პროფესიული



პრესტიჟის დაცვით და დამკვეთის წინაშე მოვალეობის პირნათლად შესრულების მიზნით.

ამჟამად, როგორც სამეურნეო პრაქტიკა, მოწმობს სამამულო აუდიტის საქმიანობაში აუდიტის ეთიკურ ნორმათა დანერგვის პროცესი ძალზე ნელი ტემპით მიმდინარეობს, რადგან ჯერჯერობით, ქართველი აუდიტორებისა და საქმიანი წრეებისათვის აუდიტის ეთიკის ყველა საკითხი ბოლომდე არ წარმოჩენილა, მაგრამ თუ ობიექტურად შევაფასებთ ამ პროცესებს, აუდიტის ეთიკის კოდექსის მოთხოვნების შესრულება, როგორც აუდიტორისათვის, ისე მეწარმეთათვის უახლოეს პერიოდში აუცილებელ მოთხოვნად გადაიქცევა. სამართლიანობა მოითხოვს აღინიშნოს, რომ დასავლეთის ქვეყნებში, სადაც აუდიტის საზოგადოებრივი რეგულირების გამოცდილების დიდი ხნის ისტორია არსებობს, ეთიკური ნორმების დაცვის მექანიზმს იქაც არ მიუღწევია ისეთი ხარისხობრივი მაჩვენებლისათვის, რომელიც სასურველია საქმიანი საზოგადოებისათვის. მიუხედავად ამისა, ამ სფეროში დასავლეთის გამოცდილება უამრავ ფასეულობას შეიცავს და იგი შეძლებისდაგვარად უნდა იქნას გააზრებული ქართული აუდიტის საქმიანობის გასაუმჯობესებლად.

**თავი 6. აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტების (ანს) კლასიფიკაცია და მოკლე ანოტაციები**

## აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების კლასიფიკაცია და მოკლე ანოტაცია

აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტების ცნობარში, რომელიც მომზადდა ბუღალტრული საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტის (IPC) მიერ, მუდმივად საჭირო საფინანსო ინფორმაციისა და მოქმედი ტექნიკური დოკუმენტების გარდა, შესულია ყველა ის ასს სტანდარტი, რომელიც გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს ადაპტირებული სახით სხვა ინფორმაციის აუდიტის და აუდიტთან დაკავშირებული მომსახურებისათვის. ცნობარში შესულია ყველა ზემოთ აღნიშნული დოკუმენტი, რომლებიც გამოცემულია 1998 წლის ივლისამდე. ცნობარი დაყოფილია შემდეგ ნაწილებად:

1. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (ზოგადი ინფორმაცია);
2. დადგენილებები საბჭოს პოლიტიკის შესახებ;
  - აუდიტის და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის უზრუნველყოფა;
  - პროფესიული ბუღალტრული აღრიცხვის კვალიფიკაციის აღიარება;

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების კლასიფიკაცია წარმოდგენილია ქვემოთ (იხილეთ სქემა 6.1)

სტანდარტების ჯგუფი	სტანდარტის ნომერი და დასახელება	სტანდარტის მოკლე შინაარსი
100-199 შესავალი	100. აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობა.	შესავალი. აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტი. აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტები. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების უფლებამოსილება. აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის უფლებამოსილება. სამუშაო პროცედურები. ენა. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ეროვნულ სტანდარტებად გამოყენება.
	110. ცნებების გლოსარი	
	120. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სტრუქტურული საფუძვლები	ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურული საფუძვლები. აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების სტრუქტურული საფუძვლები. გარანტიის (რწმუნების) დონეები. აუდიტი. დაკავშირებული მომსახურება. აუდიტორის ასოცირებულობა ფინანსურ ინფორმაციასთან.

<p>200-299 პასუხისმგებლო ბა</p>	<p>200. ფინანსური ანგარიშგების აუდი- ტის მიზანი და ზოგადი პრინციპები</p>	<p>აუდიტის მიზანი. აუდიტის ზოგადი პრინციპები. აუდიტის მასშტაბი. დასაბუთებული გარანტია (რწმუნება). პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე.</p>
	<p>210. აუდიტის ჩატარების პირობები</p>	<p>აუდიტორული გარიგების წესდება. განმეორებითი აუდიტი. ცვლილების შეტანა აუდიტორულ გარიგებაში.</p>
	<p>220. აუდიტორული საქმიანობის ხარის- ხის კონტროლი</p>	<p>აუდიტური ფირმა. ცალკეული აუდიტორული შემოწმება. აუდიტორული ფირმის საქმიანობის ხარისხის კონტროლის პროცედურები.</p>
	<p>230. დოკუმენტაცია</p>	<p>სამუშაო დოკუმენტების ფორმა და შინაარსი. სამუშაო დოკუ- მენტების კონფიდენციალურობა, მათი უსაფრთხოების უზრუნ- ველყოფა, შენახვის ვადები და საკუთრების ხარისხი.</p>
	<p>240. თაღლითობა და შეცდომები</p>	<p>ხელმძღვანელობის პასუხისმგებ- ლობა. აუდიტორის პასუხისმგებ- ლობა. აუდიტის თანმდევი შეზ- ღუდვები. ჩასატარებელი პროცე- დურები იმ შემთხვევისათვის, როდესაც არსებობს რაიმე სიმპ- ტომი იმისა, რომ შესაძლოა ად- გილი აქვს თაღლითობას ან</p>

		შეცდომას. თაღლითობისა და შეცდომის შესახებ ანგარიშის წარდგენა. აუდიტორული გარიგებიდან გამოსვლა.
	250. კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს	ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა კანონმდებლობის დაცვაზე. აუდიტორის მიერ კანონმდებლობის დაცვის გათვალისწინება. ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობასთან შეუსაბამობაზე. გარიგებიდან გამოსვლა.
300-399 დაგეგმვა	300. აუდიტის დაგეგმვა	სამუშაოს დაგეგმვა. აუდიტის საერთო გეგმა. აუდიტის პროგრამა. ცვლილებები აუდიტის საერთო გეგმისა და აუდიტის პროგრამაში
	310. საქმიანობის ცოდნა	ცოდნის შეტენა. ცოდნის გამოყენება. დამკვეთის საქმიანობის ცოდნა – განსახილველი საკითხები.
	320. აუდიტორული არსებითობა	არსებითობა. ურთიერთკავშირი არსებითობასა და აუდიტორულ რისკს შორის. უზუსტობების გავლენის შეფასება.
400-499 შიდა კონტროლი	400. რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი	თანდაყოლილი რისკი. ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემები. კონტროლის რისკი. თანდაყოლილი რისკისა და

		კონტროლის რისკის შეფასებების ურთიერთდამოკიდებულება. შეუმჩნეველობის რისკი. აუდიტორული რისკი მცირე ბიზნესში, ინფორმირება ნაკლოვანებების შესახებ.
	401. აუდიტი კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების გარემოში	კვალიფიკაცია და კომპეტენტურობა. დაგვეგვა. რისკის შეფასება. აუდიტორული პროცედურები.
	402. აუდიტორული მოსაზრებები სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციების გამოყენებაზე.	დამკვეთის აუდიტორის მოსაზრებები. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნები.
500-599 აუდიტორული მტკიცებულებები	500. აუდიტორული მტკიცებულება	საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები. პროცედურები აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.
	501. აუდიტორული მტკიცებულება – დამატებითი მოსაზრებები ცალკეულ საკითხებზე	სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრება. მოთხოვნების ანგარიშების დადასტურება. სასამართლო პროცესებისა და პრეტენზიების შესახებ გამოკითხვა. გრძელვადიანი ინვესტი-

		ციების შეფასება. სეგმენტური ინფორმაცია.
	510. საქმიანობის დაწყება – საწყისი ნაშთები	აუდიტორული პროცედურები. აუდიტორული დასკვნები და ანგარიშის წარდგენა.
	520. ანალიზური პროცედურები	ანალიზური პროცედურების ხასიათი და მიზანი. ანალიზური პროცედურები აუდიტის დაგეგმვის დროს. ანალიზური პროცედურები, როგორც ძირითადი პროცედურები. ანალიზური პროცედურების გამოყენება აუდიტის ბოლო სტადიაზე შემაჯამებულ მიმოხილვაში. ანალიზური პროცედურების საიმედოობის ხარისხი. არაორდინალური მუხლების გამოკვლევა.
	530. აუდიტორული შერჩევა	შერჩევითი ერთობლიობის აგება. შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევა. შერჩევის შედეგების შეფასება
	540. ბუღალტრული შეფასებების აუდიტი	ბუღალტრული შეფასებების ხასიათი. აუდიტორული პროცედურები. ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მეთოდის მიმოხილვა და ტესტირება. დამოუკიდებელი შეფასების გამოყენება. შემდგომი მოვლენების მიმოხილვა. აუდიტორული პრო-

		ცელურების შედეგების შეფასება.
	550. დაკავშირებული მხარეები	დაკავშირებული მხარეების არსებობა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებები ფინანსურ ანგარიშგებაში. ოპერაციები დაკავშირებულ მხარეებთან. გამოვლენილი დაკავშირებული მხარეების ოპერაციების შემოწმება. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ინფორმაცია. აუდიტორული დასკვნები და ანგარიშის წარდგენა.
	560. შემდგომი მოვლენები	აუდიტორის დასკვნის დაწერამდე მომხდარი მოვლენები. ფაქტები, რომლებიც აუდიტორის მიერ აღმოჩენილი იქნა აუდიტორის დასკვნის დაწერის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე. ფაქტები, რომლებიც გამოაშკარავდა ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ. ფასიანი ქაღალდების შეთავაზება საჯარო ვაჭრობისათვის.
	570. ფუნქციონირებადი საწარმო (უწყვეტობა)	უწყვეტობის დაშვების მართებულობა. აუდიტორული მტკიცებულებები. აუდიტორული დასკვნები და ანგარიშგება.
	580.	ხელმძღვანელობის მიერ



	<p>ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია</p>	<p>ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებლობის აღიარება. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, როგორც აუდიტორული მტკიცებულება. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის დოკუმენტირება. აუდიტორის ქმედება ხელმძღვანელობის მიერ ინფორმაციის წარდგენაზე უარის შემთხვევაში.</p>
--	--	--

<p>600-699 სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება</p>	<p>600. სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება</p>	<p>მთავარი აუდიტორი. მთავარი აუდიტორის პროცედურები. აუდიტორებს შორის თანამშრომლობა. ანგარიშის წარდგენის დროს გათვალისწინებული მოსაზრებები. პასუხისმგებლობის განაწილება.</p>
	<p>610. შიდა აუდიტის სამუშაოთა გათვალისწინება</p>	<p>შიდა აუდიტის მასშტაბი და მიზნები. შიდა აუდიტისა და გარე აუდიტორის ურთიერთდამოკიდებულება. შიდა აუდიტის სამუშაოთა შესწავლა და წინასწარი შეფასება. ურთიერთკავშირი და კოორდინაცია. შიდა აუდიტის სამუშაოთა შეფასება და ტესტირება.</p>

	620. ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება	ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების საჭიროების დადგენა, ექსპერტის კომპეტენცია და ობიექტურობა. ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს მასშტაბი. ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს შეფასება. აუდიტორის დასკვნაში ექსპერტის მოხსენიება.
700-799 აუდიტორული დასკვნები და ანგარიშგება	700. აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე	აუდიტორის დასკვნის ძირითადი ელემენტები. აუდიტორის დასკვნა. მოდიფიცირებული დასკვნები. გარემოებები, რომელთა გამოც არ შეიძლება უპირობო დადებითი დასკვნის გაცემა.
	710. შესადარისი ინფორმაცია	შესაბამისი ციფრობრივი მონაცემები. შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება
	720. აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების ღოკუმენტებში ასახული სხვა ინფორმაცია	სხვა ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა. სხვა ინფორმაციის გათვალისწინება. არსებითი შეუსაბამობები. არსებითი უზუსტობები. სხვა ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა აუდიტორის დასკვნის გაცემის თარიღის შემდეგ.
800-899 სპეციალიზირ	800. აუდიტორის დასკვნა სპეციალური	ზოგადი მიმოხილვა. დასკვნა ისეთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე,

<p>ებული სფეროები</p>	<p>დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე</p>	<p>რომელიც მომზადებულია ბუღალტრული აღრიცხვის რომელიმე ორგანული საფუძვლების მიხედვით და არა ბასს-ის ან ეროვნული სტანდარტების შესაბამისად. დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების ცალკეულ კომპონენტებზე. დასკვნა კრებით ფინანსურ ანგარიშგებაზე.</p>
	<p>810. პერსპექტიული ფინანსური ინფორმა- ციის შემოწმება</p>	<p>აუდიტორის რწმუნება პერსპექ- ტიული ფინანსური ინფორმა- ციის შესახებ. გარიგებაზე თანხმობა. საქმიანობის ცოდნა. საპროგნოზო პერიოდი. შემოწ- მების პროცედურები. წარდგენა და ახსნა-განმარტება. დასკვნა პერსპექტიულ ფინანსური ინ- ფორმაციის შემოწმების შესახებ.</p>
<p>1000-1100 აუდიტის საერთაშო- რისო პრაქტიკის დებულებანი</p> <p><b>Interuational Auditing Practice Statement (IAPs)</b></p>	<p>1000. ბანკთაშორისი დადასტურების პროცედურები</p>	<p>დადასტურების პროცედურების აუცილებლობა. დადასტურების წერილების შინაარსი</p>
	<p>1005. მცირე საწარმოთა აუდიტის</p>	<p>მცირე ბიზნესის თავისებურებათა განსაზღვრა, მათი გაკვლევა</p>

	თავისებურებანი	აუდიტის ჩატარების მეთოდოლოგიაზე.
	1006. საერთაშორისო კომერციული ბანკების აუდიტი	აუდიტის მიზანი და თავისებურებანი. შემოწმების ვადები. აუდიტის დაგეგმვა. შიდა კონტროლის არსი.
	1010. ეკოლოგიური საკითხების გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს	შემოთავაზებულია პრაქტიკული და მეთოდური მითითებანი, ეკოლოგიურ საკითხებთან მიმართებაში, რომელიც უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორმა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს. არსებობის გათვალისწინება.
	1012. წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტი	მოცემულია წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების განსაზღვრება, აგრეთვე ხელმძღვანელობისა და იმ პირთა პასუხისმგებლობა, რომლებიც მართავენ ფინანსურ ინსტრუმენტებს. გადმოცემულია ფინანსური ინსტრუმენტების შემოწმების ძირითადი პროცედურები.
	1013. ელექტრონული ვაჭრობის გავლენა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე	გადმოცემულია გლობალური კომპიუტერული ქსელების (ინტერნეტი) საშუალებით ვაჭრობის განმახორციელებელ ორგანიზაციებში აუდიტის

		ჩატარების პრაქტიკული ა... დებულებები.
	1014. აუდიტორების ანგარიშგება. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებთან შესაბამისობის შესახებ	გადმოცემულია პრაქტიკული მითითებანი აუდიტორული დასკვნის შედგენის შესახებ (ასს 700), სადაც აუდიტორი გამოხატავს აზრს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებთან შესაბამისობის შესახებ.
2000-2699 დავალებანი ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვაზე International Standards on Review Engagements (ISREs)	2400. დავალებანი ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვაზე	გადმოცემულია ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვაზე ჩასატარებელი ძირითადი პროცედურების, ფორმებისა და შინაარსის შესახებ.
	2410. დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ შესრულებული შუალედური ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვათი შემოწმება	გადმოცემულია შუალედური ფინანსური ინფორმაციების მიმოხილვათი შემოწმების ჩატარების ფორმა და შინაარსი.
3000-3399 გარანტიის	3000. გარანტიის (რწმუნების) დონის	

<p>(რწმუნების) დონის უზრუნველ- მყოფი სტანდარტები</p> <p>(Applicable to all assurance engagement)</p>	<p>უზრუნველმყოფი სტანდარტები, რომ- ლებიც განსხვავდება ფინანსური ანგარიშ- გების აუდიტის ან მიმოხილვითი შემოწ- მებისგან.</p>	
	<p>3400. საპროგნოზო ფინანსური ინფორ- მაციის შემოწმება.</p>	
<p>3700-3900 აუდიტის საერთაშორის ო პრაქტიკის დებულებები, რომლებიც უზრუნველყო ფენ გარანტიას (რწმუნებას)</p> <p><b>International Assurance Engagements Practice Statements (IAEPSs)</b></p>	<p>არ არის დამუშავებული</p>	
<p>4000-4699 აუდიტის თანხლები</p>	<p>4400. შუთანხმებული პროცედურების შესრულება</p>	

<p>მომსახურების საერთაშო- რისო სტანდარტები</p> <p><b>International Standards on Related Services (ISRSs)</b></p>		
	<p>4410. დავალებები ფინანსური ინფორ- მაციის მომზადებაზე</p>	
<p>4700-4999 აუდიტის საერთაშო- რისო პრაქტიკის დებულებები აუდიტის თანხლებ მომსახურე- ბაზე</p> <p><b>International Related Services Practice Statements (ISRPSs)</b></p>	<p>არ არის დამუშავებული</p>	

## ასს-ს მოკლე ანოტაციები

### შესავალი(№100 –199)

ასს №100 „აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობა“)

სტანდარტი განსაზღვრავს აუდიტის განხორციელების მიზნებს და შესრულების პროცედურებს, აუდიტის საკითხებზე გამოცემული დოკუმენტების მასსტაბებს 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 საშუალო პროცედურები, 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 არსებით საკითხებს ეხება.

### 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 დაკანონებული დეფინიციებში წარმოდგენილია სხვადასხვა განმარტებებით. სულ სტანდარტში განმარტებულია ასს-ში გამოყენებული 139 ტერმინი.



## ასს №120 „აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სტრუქტურული საფუძვლები“

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 მომსახურებობას შორის არსებული განსხვავებები პირველ რიგში ინფორმაციის სანდოობის განსხვავებულ დონეს უზრუნველყოფს. სტანდარტში განმარტებულია გარანტიის (რწმუნების) ცნება, აუდიტი და მასთან დაკავშირებული მომსახურეობა.

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 მამულებიდან გამომდინარე, უზრუნველყოფს გარანტიის (რწმუნების) ყველაზე მაღალ, მაგრამ არა აბსოლუტურ დონეს, რადგან მისი მიღწევა მთელი რიგი ფაქტებისა და შეზღუდვების გამო შეუძლებელია, რაც ფიქსირდება კიდევ აუდიტურ დასკვნაში.

მიმოხილვის აუდიტის პროცედურები მასსტაბების თვალსაზრისით გაცილებით შეზღუდულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან შედარებით და განსაკუთრებულია იმისათვის, რომ

უზრუნველყოს მხოლოდ გარანტიის შეზღუდული (ზომიერი) დონე ამა თუ იმ მტკიცების 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 შეფასებას, პროცედურების შედეგების ტესტირებას სათანადო დამადასტურებელი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ფინანსური ანგარიშგების უწყუარობისა და სამართლიანობის შესახებ.

შეთანხმებული პროცედურები გამოიყენება იმ შემთხვევაში, როდესაც დამკვეთს სჭირდება არა აუდიტი და მიმოხილვა, არამედ რომელიმე კონკრეტული პროცედურის ჩატარებაზე ფინანსური ინფორმაცია ან არაფინანსური აინფორმაცია.

კომპილაციური საქმიანობა გულისხმობს წმინდა ბუღალტრული პროცედურების ჩატარებას და შესაბამისად საჭიროებს ბუღალტრის მაღალ კვალიფიკაციას. ამის გამო კომპილაციურ საქმიანობაში ყველგან ნაგულისხმევია დამკვეთის საბუღალტრო დოკუმენტაციისა და სხვა ოფიციალური უნფორმაციის საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების მომზადება კონკრეტული დამკვეთისათვის. ამიტომ იგი არ არის გამიზნული იმისათვის, რომ აუდიტორმა გამოხატოს თავის რწმენა მომზადებული ანგარიშგების უწყუარობისა და სამართლიანობის შესახებ.

განყოფილება „მასუხისმგებლობა“ (200 –299)

ასს №200 „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი და ზოგიერთი პრინციპები“

აღნიშნული სტანდარტი განიხილება „აუდიტის საეთაშორისო სტანდარტების სტრუქტურულ საფუძველეთან“ (№120) ერთად და განსაზღვრავს დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ საწარმოს (ორგანიზაციის) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების ზოგად მიზნებს, მის მოცულობას და პრინციპებს, აგრეთვე,

საწარმოს (ორგანიზაციის) 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 „სამართლიანდ 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 მომზადებაზე და წარდგენაზე პასუხისმგებლობა ეკისრება ეკ. სუბიექტის ხელმძღვანელობას, პასუხისმგებლობისაგან.

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, რომელიც იწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებით უზუსტობას.

ასს №210 „აუდიტის ჩატარების პირობები“

სტანდარტი საზღვრავს აუდიტორისა (ფირმის) და ეკონომიკური სუბიექტის მომავალი ურთიერთობის საკითხებს

გარიგების წერილის საფუძველზე. გარიგების წერილი ხელშეკრულების შემადგენელი ნაწილია, სტანდარტის მიზანი დაეხმაროს როგორც აუდიტორს, ისე ეკ. 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 აუდიტორი ფორმის მონაცემების გარდა ყოველთვის უნდა იყოს განსაზღვრული ძირითადი საკითხები, როგორიცაა:

— აუდიტის მიზანი რომელიც ზემოთ აღინიშნა;

— ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რადგან აუდიტი ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას არ ათავისუფლებს ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებლობიდან, რაც მას კანონმდებლობით ეკისრება („აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონი 2-14 მუხლი).

— აუდიტის მასსტაბები 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, უპირობო შენიშვნებით, უარყოფითი და არაა გამორიცხული დასკვნაზე უარის თქმა) ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისათვის განკუთვნილი საინფორმაციო წერილი აუდიტის შედეგების შესახებ, სადაც დაწერილებით იქნება გამოხატული მოსაზრება მთლიან ანგარიშგებაზე და მის მიერ ბუღალტრულ აღრიცხვასა და შიდა კონტროლის სისტემაში შემჩნეულ არსებით ნაკლოვანებებზე;

—დაფიქსირდეს, რომ აუდიტორი ტესტური ხასიათისაა და თანმდევი შეზღუდვების გამო არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ შესაძლებელია აღმოუჩინელი 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 ღონის მქონე გარიგებით. ამგვარად, სტანდარტი „აუდიტის ჩატარების პირობები“ ეხმარება აუდიტორს სწორად გადაწყვიტოს მის წინაშე დასმული საკითხები, როდესაც საქმე ეხება დამკვეთთან გარიგების პირობების შეთანხმებას.

#### ასს №220 „აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი“

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, თუმცა 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 პოლიტიკის და პროცედურების ადეკვატურობისა და საოპერაციო ეფექტურობის მონიტორინგის პრინციპების ცალკეული საკითხებია განხილული. ასე ამ სტანდარტებში მოცემულია ის ძირითადი პრინციპები, აუცილებელი პროცედურები, შესაბამისი ახსნა-განმარტებანი და ხარისხის კონტროლის ისეთი მიმართულებები, რომლებიც საფუძვლად უნდა დაედოს ფირმის და კონკრეტულად აუდიტში მონაწილეთა საქმიანობის ხარისხის კონტროლს.

### ასს №230 „დოკუმენტაცია“

აუდიტორი აუდიტის პროცესში კრებს და ადგენს სხვადასხვა ინფორმაციას და დოკუმენტებს. 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 გაერცელებული სამუშაო დოკუმენტების ზუსტი ჩამონათვალი, მათი ფორმა, შინაარსი და სხვა დეტალები, 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 ზედამხედველობას და განხილვას, და მესამე – დოკუმენტურად ასახავს ჩატარებული აუდიტის შედეგად მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებას, 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“.

#### ასს №240 „თაღლითობა და შეცდომა“

სტანდარტში განმარტებულია „თაღლითობის“, „შეცდომის“, „არსებითი უზუსტობის“, „რისკის“ ცნებები. ასევე აუდიტის თანამდევი 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 მოთხოვნაა, 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 არსებ-

ობდა, სათანადოდ არის შესწორებული, ან ახსნილი ფინანსურ ანგარიშგენაზე მომზადებულ ინფორმაციაში.

სტანდარტში თაღლითობის ხელშემწყობი და არსებითი პირობები განიხილება, როგორც წინასწარ განზრახული ქმედებები, მ.შ. 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 არასწორად გამოყენების, ინფორმაციის გამოტოვების, ფაქტების არასწორი ინტერპრეტაციის და საკანცელარიო შეცდომების შედეგად და იგი ხშირ შემთხვევაში განზრახ არის ჩადენილი.

სტანდარტი საზღვრავს ხელმძღვანელობისა და აუდიტის პასუხისმგებლობას. ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას აკისრია პასუხისმგებლობა შეცდომებისა და თაღლითობის თავიდან აცილებასა და აღმოჩენაზე, რადგან მისი მოვალეობაა თვალი ადვენოს 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 თაღლითობა და შეცდომებით გამოწვეული არსებითი უზუსტობანი აღმოჩენილი იქნება მთლიან ანგარიშგებაში. თაღლითობას, ჩვეულებრივ, თან სდევს ისეთი ქმედებები, რომლებიც სპეციალურად არის ჩადენილი მის დასაფარავად (ასეთი ქმედებებია საიდუმლო შეთანხმებები, გაყალბებული, განზრახ ოპერაციების არ ჩაწერა ან აუდიტორისათვის განზრახ არასწორად წარდგენა). ამის გამო არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ ფინანსურ ანგა-



რიშვებაში თაღლითობით და შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობანი შეიძლება ვერ იქნას აღმოჩენილი მაშინაც კი, როდესაც აუდიტი ასს შესაბამისად არის დაგეგმილი.

ასს №250 „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“

ასს მიზანია დაეხმაროს აუდიტორს: ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს განსაზღვროს საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების დარღვევების 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 ელემენტებზე.

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 შესაძლებელი არსებითი გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევაში, თუ კი ის არსებით გავლენას ახდენს ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე და აუდიტორის მიერ ვერ იქნა მოპოვებული საკმარისი შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები კანონმდებლობასთან შესაბამისობის საკითხებზე, აუდიტორი ადგენს პირობით ან უარყოფით დასკვნას, თუ აუდიტორმა შეაშინა, რომ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის მხრიდან განიცდის ზეწოლას და საკმარისი ინფორმაციის მოპოვების 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 მომსახურების გაწვევისათვის, როდესაც აუდიტორს უშუალოდ ევალება ცალკეული საკანონმდებლო ან კანონქვემდებარე ნაორმატიული აქტების შემოწმება და ანგარიშის წარდგენა.

### განყოფილება „დაგეგმვა“ (№300 – 310)

სტანდარტის მიზანია „აუდიტორმა ისე დაგეგმოს სამუშაო, რომ აუდიტი რაც შეიძლება ეფექტურად ჩატარდეს“. „დაგეგმვა“ ნიშნავს ზოგად სტრატეგიას და აუდიტორული შემოწმების დეტალური მიდგომის შემუშავებას 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 ფართომაშტაბიანი გადაწყვეტილების მიღება. აუდიტის დაგეგმვა აუდიტორული საქმიანობის მნიშვნელოვანი ეტაპია და იგი აუდიტორული შემოწმებისას წარმოადგენს ერთ-ერთ რთულ და აუცილებელ პროცესს. აუდიტის დაგეგმვა ითვალისწინებს ისეთი პრინციპების დაცვას, როგორიცაა კომპლექსურობა, უწყვეტობა და ოპტიმალურობა. იმისათვის, რომ აუდიტი სრულყოფილად ჩატარდეს აუდიტორმა თავისი საქმიანობა საგულდაგულოდ სამ ძირითად ეტაპად უნდა დაგეგმოს. პირველი – მოახდინოს მისი წინასწარი დაგეგმვა, მეორე – მოამზადოს აუდიტის მთლიანი (საერთო) გეგმა და შესაბამე – მოამზადოს და შეადგინოს აუდიტის პროგრამა. ასს-ში დაწვრილებით არს განხილული ამ სამი პრინციპის წესები და შედგენის თავისებურებანი. სტანდარტი განსაზღვრავს იმ პრინციპებს, რაც უნდა იქნას განხორციელებული აუდიტის დაგეგმვისას დამკვეთის საქმიანობის ცოდნის, მისი ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლისათვის. ამასთანავე, აყალიბებს

თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების სავარაუდო შეფასებისას მნიშვნელობას აუდიტის დაგეგმვის პროცესში.

### ასს №310 „საქმიანობის ცოდნა“

სტანდარტის მიზანს წარმოადგენს აუდიტორების მიერ შემოწმებული ორგანიზაციების იმ მოვლენების, სპეციფიკის ორგანიზაციული სტრუქტურის იურიდიული ვალდებულებების, საქმიანობის მიმართულებების და ხასიათის გაგების შესწავლის მეთოდების ჩამოყალიბება, რომლებმაც, შეაძლებელია, არსებითი გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მასზე შედგენილ აუდიტორულ დასკვნაზე.

სტანდარტის მოთხოვნაა, რომ აუდიტორს აუცილებლად უნდა გააჩნდეს (ან შეიძინოს) ცოდნა დამკვეთის საქმიანობის შესახებ იმ მოცულობით, რომელიც საშუალებას მისცემს გაერკვეს მოვლენებში, ოპერაციებში და პრაქტიკულ საქმიანობაში. ყოველივე ეს აუდიტორს დაეხმარება რისკების შეფასებაში, აუდიტის კვალიფიციურად დაგეგმვასა და ეფექტურად ჩატარებაში, აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასებაში, და საერთოდ დამკვეთისათვის მაღალი დონის მომსახურების გაწევაში. საქმიანობის ცოდნა ხელს შეუწყობს კონკრეტული რისკების შეფასებაში, არსებობის დონის განსაზღვრასა და შეფასებაში. აგრეთვე, სხვა ასპექტებში, რომლებიც ასს-ში დაწვრილებით არის განხილული.

### ასს №320 „აუდიტორული არსებობა“

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 არსებათი ასპექტის გათვალისწინებით. ასს-ს

მოთხოვნაა, რომ აუდიტორმა საბუშაო დოკუმენტებში ასახოს აუდიტის პროცესში გამოვლენილი ყველი შესწორებული უზუსტობა და განსაზღვროს, არსებითია თუ არა მათი ჯამი.

არსებითობაში იგულისხმება ფინანსურ ანგარიშგებაის დამახინჯებაში ისეთი ხარისხი, რომელსაც განსაზღვრული ალბათობით შეუძლია გავლენა მოახდინოს ფინანსური ინფორმაციის შესახებ მომხმარებლის გონივრული მსჯელობაზე 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 ანგარიშგების შეცდომების სიდიდეზე, რაც კონკრეტულ შემთხვევაში მის გამოტოვებას ან დამახინჯებას გულისხმობს. ამგვარად, 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, თუ როგორ უნდა განისაზღვროს აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობანი და მათი გავლენა, როგორი სახის დასკვნა უნდა იქნას მომზადებული.

**„შიდა კონტროლი“ (400 – 499)**

**ასს №400 „რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი“**

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 კომპონენ-

ტის „თანდაყოლილი რისკის“, „კონტროლის რისკის“ და „შეუმწ-  
ნეელობის რისკის“ ცნებები, ასევე, განმარტებულია „ბუღალტ-  
რული აღრიცხვის სისტემის“, „შიდა კონტროლის სისტემის“,  
„კონტროლის გარემოს“ და „კონტროლის პროცედურების“  
ძირითადი ელემენტები, რომლებიც გავლენას ახდენს არსებული  
უზუსტობის რისკზე.

ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის დასადგენად, აუდიტორი  
საკმარისად უნდა იყოს დარწმუნებული შიდა კონტროლის და  
ანგარიშგების სისტემების ადეკვატურობაში. ამასთან ერთად  
აუდიტის პროცესში აუდიტორმა უნდა გაითავლისწინოს  
უკუდამოკიდებულება შეუმწნეელობის რისკისა თანდაყოლილ და  
კონტროლის რისკთან, რომ რაც უფრო მაღალია თანდაყოლილი  
კონტროლის რისკის შეფასება, მით მეტი აუდიტორული  
მტკიცებულებების მოპოვებაა საჭირო. სტანდარტში მოცემულია  
მითითებები ამ ინფორმაციის გამოსაყენებლად საკონტროლო  
რისკის წინასწარ დაგეგმვისა და შეფასებისათვის და სხვა სახის  
რეკომენდაციები.

ასს წარმოადგენს სახელმძღვანელოს აუდიტორებისათვის  
შიდა სამეურნეო და საკონტროლო რისკების შეფასების  
საკითხებში.

### ასს №401 „აუდიტი კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების გარემოში“

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 (ა.კ.გ.) 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 „რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი“ მოთხოვნების გათვალისწინებით. სტანდარტი არ ზღუდავს აუდიტორებს, პროცედურების განსაზღვრაში მას საკმარისი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად შეუძლია გამოიყენოს ის პროცედურები, რომლებიც მიღებულია ჩვეულებრივ, აუდიტის დროს ან ორივე ერთად.

ასს №402 „აუდიტორული მოსაზრებები სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციების გამოყენებაზე“

სტანდარტით განისაზღვრება საეალდებულო ნორმები და სახელმძღვანელო მითითებები იმ აუდიტორებისათვის, რომლის დამკვეთიც იყენებს სხვა ორგანიზაციების მომსახურეობას ამა თუ იმ სფეროში დასახმარებლად.

აუდიტორს ესაჭიროება გაწეული მომსახურეობის პირობების შეფასებაც – ეს ინფორმაცია აუცილებელია იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეაფასოს აუდიტორული რისკი და ამ მომსახურეობის 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, კერძოდ;

– მომსახურე ორგანიზაციის მიერ დამკვეთისათვის გაწეული მომსახურების ხასიათი;

– მომსახურე ორგანიზაციაზე დელეგირებული უფლებამოსილების ხარისხი;

– ღონისძიებები, რომლებიც ტარდება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურეობის 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.

### აუდიტორული მტკიცებულება (500 – 599)

#### ასს №500 „აუდიტორული მტკიცებულება“

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 ფორმირებულ დასკვნებისა და შეხედულებების ჩამოყალიბების საფუძველს. აუდიტორს ესაჭიროება სრულყოფილი და დეტალური სამუშაო დოკუმენტები, რათა დარწმუნდეს, რომ ამ დოკუმენტების საფუძველზე შესაძლებელი გახდება აუდიტორული მოსაზრებების ჩამოყალიბება, რომელიც შემდგომში ხელს შეუწყობს აუდიტორის მოსაზრებების დაცვას. აუდიტორული მტკიცებულებები განხილულ უნდა იქნას აუდიტის საბოლოო და საერთო მიზნებთან მიმართებაში, რაც ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული მოსაზრებისა და დასკვნის შედგენისათვის არის გაბიზნული. აუდიტის პროცესში აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ხდება სხვადასხვა წყაროებიდან 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 პირობა ოფიციალური ინფორმაცია*, რომელიც სათანადო დოკუმენტებით დასტურდება. ასეთ დოკუმენტებს მიეკუთვნება ექსპერტებისა და მესამე პირების (პარტნიორების) დასკვნები დადასტურებით.

*დოკუმენტური მტკიცებულება* დამოკიდებულია მის წყაროზე, კომპეტენტურობაზე და საიმედოობაზე.

*დამკვეთის ზეპირი ან წერილობითი ინფორმაციის საიმედოობა* განისაზღვრება იმის გათვალისწინებით, თუ რა წყაროდან არის იგი მიღებული. აუდიტორული მტკიცებულებები უფრო საიმედოა თუ წერილობითაა მიღებული.

*ბუღალტრული ჩანაწერები*, რომლებიც 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 სხვა.

აღნიშნული მტკიცებულებების მოპოვების პროცედურების განსახორციელებლად სტანდარტში დეტალურად არის განხილული მისი ჩატარების მეთოდები, როგორცაა: დათვალიერება, დაკვირვება, გამოკითხვა და დასტური, გამოთვლები და ანალიზური პროცედურები.

ასს №501 „აუდიტორული მტკიცებულება – დამატებითი მოსაზრებები ცალკეულ საკითხებზე“

სტანდარტი წარმოადგენს ასს №500 „აუდიტორული მტკიცებულებაში“ განხილული საკითხების დამატებებს და განხილულია 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 დამამტკიცებელ საფუძველს წარმოადგენს. სტანდარტიზაციის პროცესს, რაც საშუალებას მისცემს მას ჩატარებული პროცედურების საიმედოობაში დარწმუნდეს.

- *სტანდარტში განხილული მოთხოვნების ანგარიშების დადასტურება* ის პროცედურებია, როდესაც მოთხოვნების ანგარიშები არსებითია ფინანსური ანგარიშგებისათვის და მასზე აუდიტორმა უნდა გამოიტანოს სათანადო დასკვნა, მისი ზუსტი აღრიცხვის შესახებ დადგენილი რისკისა და სხვა დაგეგმილი პროცედურების გათვალისწინებით.

- *სასამართლო პროცესებისა და პრეზენტაციების შესახებ გამოკითხვა.*

- *გრძელვადიანი ინვესტიციების შეფასება და ახსნა-განმარტება.*

- *სეგმენტური ინფორმაციის მოპოვება.*

### ასს №510 „საქმიანობის დაწყება – საწყისი ნაშთები“

აუდიტორებს გაცილებით დიდი და საპასუხისმგებლო სამუშაოს ჩატარება უწევთ ისეთ დამკვეთთან მუშაობის დროს, რომლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი საერთოდ არ ჩატარებულა ან დამკვეთს წინა პერიოდში აუდიტორულ მომსახურებას სხვა აუდიტორები უწევდნენ. აღნიშნული საკითხების რეგულირებას ეძღვნება „საქმიანობის დაწყება – საწყისი ნაშთები“

სტანდარტი შეიცავს სახელმძღვანელო მითითებებს იმასთან დაკავშირებით, რა პროცედურების ჩატარება ევალუბათ აუდიტორებს საწყისი ნაშთების მიმართ პირველი აუდიტის დროს და რა გავლენას ახდენს ამგვარი სიტუაცია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მომზადებულ აუდიტორულ დასკვნაზე.

სტანდარტის სავალდებულო დებულება მდგომარეობს შემდეგში: აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ

– საწყისი ნაშთები არ შეიცავს ისეთ უზუსტობას, რომელიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშებზე;

– წინა პერიოდის საბოლოო ნაშთები ზუსტად არის გადმოტანილი მიმდინარე პერიოდში ან გადაანგარიშებული საჭიროების შემთხვევაში;

– ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკა უცვლელად გამოიყენება ან ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები სათანადოდ არის ახსნილი ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

თუ აუდიტორი ყველა სათანადო პროცედურის ჩატარების შემდეგაც ვერ მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს საწყისი ნაშთებზე, მას არა აქვს უფლება გასცეს უპირობო სტანდარტული აუდიტორული დასკვნა მიმდინარე 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.

### ასს №520 „ანალიზური პროცედურები“

ანალიზური პროცედურები მოიცავს საფინანსო და არასაფინანსო ინფორმაციის შედარებას და მისი ძირითადი დამახასიათებელი ნიშანი მდგომარეობს იმაში, რომ ისინი გამოიყენება მნიშვნელოვანი ცვალებადობებისა და მოულოდნელი თანაფარდობების გამოსაკვლევად, ასახსნელად და დასამატებლად. აუდიტორმა ფინანსურ და ეკონომიკურ მაჩვენებლებზე მოპოვებული ინფორმაციის ანალიზის 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 ანგარიშგება, ფინანსური ხარჯთაღრიცხვები, დარგობრივი სტატისტიკური მონაცემები, წინასაანგარიშო პერიოდის აუდიტორული დასკვნები, ინვენტარიზაციის აქტები და სხვა. ანალიზური პროცედურებისათვის, აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების საშუალებებიდან გამოდინარე, ისინი შეიძლება დაიყოს სამ ჯგუფად: შიდა მტკიცებულებები, რომელიც მიიღება იმ ინფორმაციის საფუძველზე, რომელსაც დამკვეთი აუდიტორს წარუდგენს; მეორე – მესამე პირთაგან მიღებული ინფორმაცია, რომელიც ეყრდნობა აუდიტორის ან ეკონომიკური სუბიექტის მიმართვის საფუძველზე მიღებულს და შერეული. – რომელიც დამკვეთისაგან მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე დამტკიცებულია მესამე მხარის მიერ.

აუდიტის პრინციპების თვალსაზრისით ყველაზე მართებულია მესამე მხარიდან წერილობითი სახით მიწოდებული 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 და იქვეა იმ გამოკვლევების ჩატარების პროცედურები, რომელსაც ასეთი შემთხვევა საჭიროებს.

### ასს №530 „აუდიტორული შერჩევა“<sup>1</sup>

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

---

<sup>1</sup> 1998 წელს ამ სტანდარტის სახელწოდება შეცვლილი იქნა და მას ეწოდა „აუდიტორული შერჩევა და სხვა შერჩევითი ტესტირების პროცედურები“

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.

### ასს №540 „ბუღალტრული შეფასების აუდიტი“

მოცემული სტანდარტი აუდიტორისათვის წარმოადგენს ბუღალტრული შეფასების აუდიტის სახელმძღვანელოს, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების, მონაცემების უტყუარობის განსაზღვრის პროცედურების ამოსარჩევად, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებაშია. 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 განსაზღვრავად და დეტალურად არის განხილული ბუღალტრული შეფასების აუდიტის ის სამი ეტაპი, რომლითაც ეს პროცედურები ხორციელდება, კერძოდ:

ხელმძღვანელობის მიერ ბუღალტრული შეფასებისათვის 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 სააღრიცხვო შეფასებასთან შედარების მიზნით;

ბუღალტრული შეფასების გაანგარიშებისას როგორ უნდა შეუფარდოს წინა პერიოდების შეფასება, რათა დარწმუნდეს, რომ შეფასება შეესაბამება მის ინფორმირებულობას დამკვეთის საქმიანობის შესახებ და სხვა შეკრებილ აუდიტორულ მტკიცებულებებს.

### ასს №560 „შემდგომი მოვლენები“

სტანდარტის მიზანია სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა აუდიტორის პასუხისმგებლობაზე შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებით. ბალანსის შედგენი 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 წარმოშვას ბალანსის შედგენის შემდგომ პერიოდში. სტანდარტში ცალცალკეა განხილული იმ პროცედურების ჩატარების წესები, რომელიც უნდა განახორციელოს აუდიტორმა და რაც უზრუნველყოფს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას იმაზე, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია ყველა მოვლენა იმ ფაქტზე, რომელსაც აუდიტორის მიერ აღმოჩენილი იქნა აუდიტორის დასკვნის დაწერის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემაზე.

### ასს №570 „ფუნქციონირებადი საწარმო (უწყვეტობა)“

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 დადგინდეს იქნას ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დანერგილი პრაქტიკა და 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 ეკვივის ქვეშ აყენებს აუდიტირებული ორგანიზაციის შემდგომი ფუნქციონირების შესაძლებლობას. სტანდარტში დეტალურად არის განხილული მთელი რიგი ფაქტორებისა, 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, ისე ბას №1 სათანადო პარაგრაფების მოთხოვნა, რომ აუდიტორული ორგანიზაციის ხელძღვანელობას აკისრია პასუხისმგებლობა აუდიტორული ორგანიზაციის, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმოს სტატუსის მართებულობის შეფასებაზე, ზოლო აუდიტორი, თავის მხრივ, შეფასებას აძლევს ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ ამ ინფორმაციას.

## ასს №550 „დაკავშირებული მხარეები“

სტანდარტში მოცემულია აუდიტის ჩატარების აუცილებელი და საკმარისი მონაცემების მიღების პროცედურების განხორციელების წესები, რომელიც გამოიყენება დასაკავშირებელ მხარეთა არსებობისას. სტანდარტი გამოიყენება დამაკავშირებელ მხარეებთან მიმართებაში 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 გააკეთებენ არადაკავშირებული მხარეები. მეორე მხრივ, დაკავშირებულ მხარეებს შორის შესაძლოა ისეთი მოცულობის სამეურნეო ოპერაციები ვერ განხორციელდეს, როგორც არადაკავშირებელ მხარეებს შორის“ (IAS №24 პუნქტი 8). მოცემული სტანდარტი ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ 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.

## ასს №580 „ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“

ამ სტანდარტის დებულებები აუდიტორისათვის წარმოადგენს სახელმძღვანელოს აუდიტორული შემოწმების დროს იმ ინფორმაციის გამოსაყენებლად, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებას ეხება და წარმოადგენილია 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 ფინანსური ანგარიშგებას. სტანდარტი ითვალისწინებს, რომ ხელმძღვანელობის ეს ინფორმაცია უნდა მოიცავდეს ისეთ არსებით საკითხებს, რომლებსაც გადამწყვეტი მნიშვნელობა ექნება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

## სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოების შეფასების გამოყენება

ასს №600 „სხვა აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენება“

სტანდარტში აღწერილია ის შემთხვევები, როდესაც დამოუკიდებელი აუდიტორი აუდიტს განსახორციელებლად 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 კონსოლიდირებაც სათაო ორგანიზაციის ანგარიშგებაში აისახება. სტანდარტში განმარტებულია „მთავარი აუდიტორის“ და „სხვა აუდიტორის“ ცნება, ასევე, განხილულია ის პროცედურები, რომელიც უნდა განხორციელოს მთავარმა აუდიტორმა სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენებისას, მოწვეული აუდიტორის პროფესიული კომპეტენციის გათვალისწინებით. განხილულია ის პროცესები და წესები, რომლებიც მთავარი აუდიტორისა და სხვა აუდიტორის ურთიერთ

თანამშრომლობამ უნდა განაპირობოს და მათი პასუხისმგებლობის განსაზღვრას შეეხება.

### ასს №610 „შიდა აუდიტის სამუშაოთა გათვალისწინება“

სტანდარტში განხილულია საადრიცხვო სისტემები, შიდა კონტროლის ელემენტები, შეზღუდვები და აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია შიდა კონტროლის სისტემის მდგომარეობის და ფუნქციონირების შეფასებასთან. ასს მოითხოვს, რომ გარე აუდიტორი კარგად გაერკვეს შიდა აუდიტის ფუნქციებში, რადგან მისი შესწავლის შედეგად 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“.

### ასს №620 „ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება“

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 ადამიანი, 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 მამტაბების 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.

**აუდიტორის დასკვნები და ანგარიშგება**

**ასს №700 „აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“**

სტანდარტის ძირითადი ფუნდამენტური მოთხოვნებია, რომ ყოველი აუდიტის დამთავრების შემდეგ აუდიტორმა უნდა

შეადგინოს შესაბამისი ფორმის წერილობითი აუდიტორული დასკვნა. აუდიტორმა დასკვნაში უნდა ასახოს ბუნება და მოცულობა იმ შესაძლო ინფორმაციისა, რომელიც ეკონომიკურ სუბიექტში აუდიტის შედეგად იქნა მოპოვებული. იმ დოკუმენტს არ უნდა ახასიათებდეს ბუნდოვნება და ორაზროვნება. უნდა იყოს ადვილად გასაგები, შეიცავდეს მხოლოდ იმ ინფორმაციას, რომელიც გამოყენებულია კომპეტენტური და შესაბამისი აუდიტორული მამტიკიცებელი საბუთებით, ეს დაკვნა უნდა იცავდეს დამოუკიდებლობის, მიუკერძოებლობის, ობიექტურობის და კონსტრუქციულობის პრინციპებს.

სტანდარტში განხილულია, როგორ მომზადდეს აუდიტორული დასკვნა და ის ელემენტები, რომელსაც აუდიტორული დასკვნა უნდა შეიცავდეს, კერძოდ: აუდიტორული დასკვნა სათანადოდ უნდა დასათაურდეს, დათარიღდეს იმ რიცხვით, როდესაც დასრულდება აუდიტი, მიეთითოს იმ დაწესებულებათა ადგილმდებარეობა, რომელთაც პასუხისმგებლობა აკისრია. აუდიტზე ხელმოწერილ იქნეს აუდიტური ფირმის სახელით ან საჭიროებისამებრ ორივე ხელმოწერით (ფირმის დაუდიტურის). ყოველივე ეს მონაცემი აუდიტორულ დასკვნაში სათანადოდ უნდა იქნეს დასაბუთებული, სტანდარტში ყველა ამ აუდიტორულ დასკვნის კომპონენტზე მოცემულია ნიმუშები. გარდა ამისა აუდიტორულ დასკვნაში აღწერილი უნდა იყოს აუდიტის მამტიბები, სადაც უნდა აღინიშნოს თუ რა მოთხოვნების (ასე თუ რომელიმე სხვა სახის სტანდარტი) გათვალისწინებით იქნა ჩატარებული აუდიტი.

სტანდარტში გათვალისწინებულია გარემოებები, რომლის დროსაც შესაძლოა გაიცეს უპირობო აუდიტორული დასკვნა. აუდიტური დასკვნა, რომელიც განსხვავდება პირობითი (მოდიფიცირებული) დასკვნისაგან, აგრეთვე წარმოდგენილია შესაძლო ფორმულირება უპირობო დასკვნის შესადგენად, პირობით დასკვნაზე, უარყოფით დასკვნაზე და დასკვნაზე უარის თქმა.

აუდიტორულ დასკვნაში ნათლად უნდა იყოს გამოკვეთილი აუდიტორის მოსაზრება იმის შესახებ, წარმოდგენილია თუ არა ფინანსური გაანგარიშება უტყუარი ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე და შეესაბამება თუ არა საკანონმდებლო მოთხოვნებს. სტანდარტი უპირობო დასკვნად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილია უტყუარი და სამართლიანი თვალსაზრისი ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილი საფუძვლების შესაბამისად, ხოლო მოდიფიცირებული აუდიტორული დასკვნა მოიცავს ყველა დასკვნას, რომელიც არ არის არამოდიფიცირებული დასკვნა, ანუ აუდიტორის დასკვნა შეიძლება მოდიფიცირებულ იქნეს და იგი გაიცეს შემდეგი 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 მანქანის შეზღუდვის მოსალოდნელი 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 გაიცემა 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 (გარდა უსიტყვოდ დადებითი დასკვნისა) აუდიტირებული ორგანიზაციის

საფინანსო (ბუღალტრული) ანგარიშგებაზე ნეგატიური ფაქტორების ზეგავლენის შეფასებით, სტანდარტში ჩართულია მაგალითები ფორმირებისა, რომლებიც უნდა გამოიყენონ აუდიტორული დასკვნების შედგენისას და რომელთა მოდიფიკაცია ხდება შემოწმების სხვადასხვა გარემოების მიხედვით.

### ასს №710 „შესადარისი ინფორმაცია“

სტანდარტი აღგენს 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 მიმდინარე პერიოდის სააღრიცხვო პოლიტიკა წინა პერიოდებს. ან სათანადოდ არის თუ

არა კორექტირებული და ახსნილი ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნები.

**ასს №720 „აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტებში ასახული სხვა ინფორმაცია“**

სტანდარტში მოცემულია აუდიტირებული ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტაციაზე დართული იმ ფინანსური დოკუმენტების განსაზღვრის პრინციპები და აუდიტის პროცესში მისი გამოყენების პროცედურები, რომლებიც შედგენილია თვით აუდიტირებული ორგანიზაციის მიერ და თან ერთვის წლიურ ანგარიშგებას. სტანდარტში განხილულია აუდიტორის ის ქმედებანი, როდესაც იგი დაადგენს არსებით შეუსაბამობას, რაც შემდეგში მოითხოვს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების ან რომელიმე კონკრეტული სხვა ინფორმაციის შესწორებას, 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 ანგარიშგებისას ამგვარი შემოწმების შედეგების ასახვასთან.

**ასს №800 „აუდიტორის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებებზე“**

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 სფეროები და მოცემულია მასზე დასკვნის ნიმუშები. სტან-

დარტს ერთვის სხვადასხვა დასკვნის ოთხი ისეთი ნიმუში, როგორიცაა: დასკვნა ბუღალტრული აღრიცხვის რომელიმე ორგანული საფუძვლების მიხედვით, ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტებზე, შესაბამისობაზე და კრებით ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

**ასს №810 „პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება“**

სტანდარტში განიხილება აუდიტორის მიერ ფინანსურ ინფორმაციაზე ანგარიშგების შედგენისა და შემოწმების პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება პროგნოზის სახით ან შეფასებით მონაცემებს ემყარება, ამგვარი ინფორმაცია ოპტიმალურად მიახლოებითა და დაფუძნებულია მოვლენათა განვითარების ჰიპოთეტურ დაშვებაზე. სტანდარტი მოითხოვს, რომ პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია სრულყოფილად იქნეს შემოწმებული, აუდიტორს უნდა გააჩნდეს დამკვეთის საქმიანობის ცოდნის ღონე, რათა შეძლოს იმის შეფასება, განსაზღვრულია თუ არა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მოსაშზადებლად საჭირო ყველა მნიშვნელოვანი დაშვება.

**დაკავშირებული მომსახურება (№900 – 999)**

**ასს №910 „გარიგებები ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ“**

აღნიშნული სტანდარტის დანიშნულებაა აუდიტორმა გამოხატოს თავის მოსაზრება, შემოწმების პროცესში მიიქცია თუ არა ყურადღება იმ გარემოებამ, რომ ფინანსური ანგარიშგება „უტყუარად და სამართლიანად ვერ ასახავს“ ან „ყველა ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ვერ ასახავს“ აუდიტური ორგანიზაციის ფინანსურ მდგომარეობას. აღნიშნული სტანდარტით გათვალისწინებული პროცედურების განხორციელებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ №910 აუდიტის საერთაშორისო



სტანდარტების – №100 „აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობა“, ასს №770 – 799 „აუდიტორული დასკვნები და ანგარიშგება“, ასს 210 „აუდიტის ჩატარების პირობები“, ამ სტანდარტების მთელ რიგ 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-ცალკე განხილული მიმოხილვის გარიგების მიზანი, ზოგადი პრინციპები, მამულები 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.

ასს №920 „გარიგებები ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე“

აუდიტორის, სამეურნეო სუბიექტის და მესამე მხარის მიერ შეთანხმებული პროცედურები აღრიცხვისა და ანგარიშგების იმ ნაწილთა შემოწმებაა, რომელზეც აღნიშნული მხარეები შეთანხმდებიან. იგი თემატურად შემოწმების სახით (აუდიტის თანამდევნი მომსახურების ნაირსახეობაა) ხორციელდება და რეგლამენტირებულია შეთანხმებული პროცედურების 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. სტანდარტს, პრაქტიკაში უკეთ გამოყენების მიზნით, დანართის სახით ერთვის: „აუდიტორული გარიგების წერილის ნიმუში მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილ ვალდებულებებთან დაკავშირებული აღმოჩენილი ფაქტობრივი მონაცემების შესახებ“.

### ასს № 930 „გარიგებები ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის შესახებ“

ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებელად და შესაბამისად იმ საბუღალტრო დოკუმენტაციის დამაჯერებლობის შესამოწმებლად, სრულყოფილი ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის მოპოვებისათვის საჭიროა სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული პრინციპებისა და პრაქტიკის, აგრეთვე მისი ფინანსური ინფორმაციის შესაფერისი ფორმისა და შინაარსის ცოდნა, ანუ კომპილაციური გარიგების დროს ბუღალტერს სჭირდება ბუღალტრული საქმიანობის ცოდნა, რათა შეაგროვოს, დაახარისხოს და დააჯამოს ფინანსური ინფორმაცია (ფაქტიურად აღადგინოს ან აწარმოოს ბუღალტრული აღრიცხვა). სტანდარტში განხილულია შემთხვევები, როდესაც დადგენილია არსებითი უზუსტობები, თუ რა უნდა იქნეს გატარებული და ეკონომიკური სუბიექტის პასუხისმგებლობა ფინანსური ინფორმაციის წარდგენასთან დაკავშირებით. სტანდარტში განხილულია ფინანსური ინფორმაციის სახით წარმოდგენილი „კომპილაციური გარიგების წერილის ნიმუში“ და „კომპილაციური გარიგების შესახებ დასკვნის ნიმუში“.

აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულებები (№1000 – 1100)

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 დებულებები გამიზნულია მთელ მსოფლიოში აუდიტორი პრაქტიკისა და მასთან დაკავშირებული მოსახურების ხარისხის გასაუმჯობესებლად, აუდიტორისათვის პრაქტიკული დახმარების გასაწევად. ასევე მიზანია აუდიტორთა უზრუნველყოფა დამატებითი მითითებებით, აღნიშნული სტანდარტების გავრცელებითა და განმარტებებით დაეხმაროს აუდიტორებს აუდიტის ჩატარებისას, თუმცა ეს არ ნიშნავს იმას, რომ დებულებაში მოცემული პროცედურებისა და პრაქტიკული მეთოდების ჩამონათვალი მთლიანად, ამომწურავად ასახავს იმ პროცესებსა და პროცედურებს, რაც აუდიტის დროს გამოიყენება. ამასთან ერთად, ეს დებულებები არ არის განკუთვნილი იმისათვის, რომ სარგებლობდეს ასს-ის უფლებამოსილებით.

## თავი 7. აუდიტის დაგეგმვა და აუდიტორული შემოწმების პროგრამის გასასიათებლები

აუდიტის დაგეგმვა, რომელსაც არეგულირებს ასს 300 აუდიტორული საქმიანობაში მნიშვნელოვანი ეტაპი უკავია. იგი აუდიტორული შემოწმებისას წარმოადგენს ერთ-ერთ რთულ და აუცილებელ პროცესს. აუდიტის ხარისხიანად ჩატარება წარმოდგენელია აუდიტის სტრატეგიის დამუშავების, დროის განსაზღვრისა და ბუღალტრული პროცედურების შემოწმების სრულყოფილად განხორციელების გარეშე, რომლებმაც მთლიანობაში უნდა უზრუნველყონ აუდიტის საიმედოობა, დამოუკიდებლობა, ობიექტურობა, პროფესიული კომპეტენტურობა და ინფორმაციის კონფიდენციალურობა.

აუდიტის დაგეგმვისას და მომზადებისას აუდიტორი ვალდებულია განსაზღვროს სამეურნეო სუბიექტის უმთავრესი მიმართულებები, თავისებურებები და საკითხთა ის წრე, რომელსაც განსაკუთრებული ყურადღება უნდა დაეთმოს აუდიტის ჩატარებისას. ამასთანავე, მიიღოს ინფორმაცია მართვის ორგანიზაციის ფორმებსა და მეთოდებზე, აღრიცხვა-ანგარიშგებაზე, შიგა სამეურნეო კონტროლზე, განსაზღვროს შემოწმებისა და კვლევის ობიექტები, წინასწარ შეაფასოს მართვისა და კონტროლის ძირითადი მიმართულებები, განიხილოს შიდა კონტროლის სისტემა, დაადგინოს ოპერაციათა ცალკეული ჯგუფების შემოწმების სიღრმე, ხარისხი და ხანგრძლივობა. დაგეგმვის დროს არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტებს, რომლებიც უზრუნველყოფან შემოწმებისადმი მეთოდურ და ლოგიკურ მიდგომას, იძლევიან ინფორმაციას შესასრულებელ სამუშაოებზე, გამოვლენილ ნაკლოვანებებსა და მოსალოდნელ პრობლემებზე. აუდიტის მოცულობა დამოკიდებულია სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე, აუდიტის სირთულეზე და დამკვეთის ბიზნესის ცოდნაზე.

აუდიტის დაგეგმვა ითვალისწინებს შემდეგი პრინციპების დაცვას:

ა) დაგეგმვის კომპლექსურობას, რაც ნიშნავს, იმას, რომ აუდიტის დაგეგმვის ყველა ეტაპი უნდა იყოს ურთიერთდაკავშირებული და შეთანხმებული;

ბ) დაგეგმვის უწყვეტობას, რაც გულისხმობს იმას, რომ რთული სამეურნეო საქმიანობის შემოწმების დაგეგმვისას მოწვეული იქნებიან სპეციალისტები (ექსპერტები) და შემოწმებები უნდა ჩატარდეს რამდენიმე ეტაპად, შესაბამისად, აუდიტორმა დროულად უნდა გაუკეთოს კორექტირება აუდიტის გეგმას და პროგრამას; ამასთან ერთად, განსაზღვროს მოსაწვევი სპეციალისტების კონტინგენტი.

გ) დაგეგმვის ოპტიმალურობას, რომელიც გამოიხატება გეგმის მოქნილობაში და აუდიტის უფრო რაციონალური ვარიანტის შერჩევაში.

აუდიტორისთვის მნიშვნელოვანია დამკვეთის ბიზნესის ცოდნა, რომელიც საშუალებას მისცემს მას სწორად დაგეგმოს და ჩატაროს აუდიტი იმ პერიოდისათვის მოქმედი აუდიტორული სტანდარტების შესაბამისად. როგორც ზემოთ აღინიშნა, აუდიტი უნდა დაიგეგმოს და ჩატარდეს პროფესიული სკეპტიციზმის პოზიციიდან.

აუდიტში მთელი რიგი საკითხების შეფასება სუბიექტურია და გამოდინარეობს აუდიტორის პროფესიული მსჯელობიდან. ამ საფუძველზე მიღებული შეფასებები აუცილებელია იმისათვის, რომ აუდიტორმა არგუმენტირება გაუკეთოს მოცემული კონკრეტული ორგანიზაციის აუდიტის ჩატარების საკუთარ მიდგომას, წინასწარი სამუშაოს მოცულობას, მის სიზუსტეს და სხვა ფაქტორებს.

სამეურნეო სუბიექტში აუდიტის დაწყებამდე აუდიტის დაგეგმვის სტანდარტები (ასს 300-399) მოითხოვს ადეკვატურ დაგეგმვას. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს თავისი საქმიანობა სამ ძირითად ეტაპად:

- აუდიტის წინასწარი დაგეგმვა;
- აუდიტის საერთო (მთლიანი) გეგმის მომზადება და შედგენა;
- აუდიტის პროგრამების მომზადება და შედგენა.

ქვემოთ განვიხილოთ დაგეგმვის ეტაპები:

## 1. სამუშაოს წინასწარი დაგეგმვა

აუდიტის წინასწარი დაგეგმვის სტადია წარმოადგენს საწყის და ნებისმიერ სამეურნეო სუბიექტთან მუშაობის მნიშვნელოვან ეტაპს, სადაც აუდიტორი აზორციელებს სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესისა და საქმიანობის სფეროს შესწავლას, ანალიზს უკეთებს იმ გარეშე ფაქტორებს, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს მის სამეურნეო საქმიანობაზე, სწავლობს მის ინდივიდუალურ თავისებურებებს, არკვევს მიზნებს, რომლებმაც განაპირობა აუდიტორის მოწვევა, დამკვეთის ფინანსურ სტაბილურობას და მის ურთიერთობას წინა აუდიტორთან. ასევე მოიპოვებს ინფორმაციას დამკვეთის ორგანიზაციული სტრუქტურის, მისი საწარმოს საქმიანობის თავისებურებების, მყიდველებთან და მიმწოდებლებთან ურთიერთობის, შვილობილი და მასზე დამოკიდებული ორგანიზაციების რენტაბელობის, მიღებული მოგების განაწილების, შიგა კონტროლის სისტემისა და პერსონალის შრომითი ანაზღაურების პრინციპების შესახებ. ამ ინფორმაციის მოსაპოვებლად აუდიტორმა გარდა აუდიტორული პროცედურებისა, შეიძლება გამოიყენოს სხვა აუდიტორების, მეწარმეების და სხვადასხვა ორგანიზაციების მიერ მოწოდებული ინფორმაცია.

აუდიტის წინასწარი დაგეგმვის ეტაპზე აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს დამკვეთთან მუშაობის ხასიათი, მოცულობა და პირობები იმ პოზიციიდან, რომელიც აუდიტორმა უნდა იქონიოს მკაფიო წარმოდგენა იმაზე, თუ რას მოელის მისგან დამკვეთი, რათა იგი არ აღმოჩნდეს წინააღმდეგობაში მოქმედ ნორმატიულ ბაზასთან.

აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ საგულდაგულოდ მოპოვებულ მტკიცებულებებით მალღდება აუდიტორის მუშაობის ეფექტიანობა და შესაბამისად მისი ფინანსური შემოსავლიანობაც.

აუდიტორული შემოწმება ზოგ შემთხვევაში საჭიროებს სპეციალური საკითხების შესწავლას, ამიტომ შეიძლება აუცილებელი გახდეს სპეციალისტებთან კონსულტაცია და ამ მიზნით სპეციალისტის ან ექსპერტის მოწვევა. ამ კონტინგენტის მოწვევით აუდიტორი მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს იმის შესახებ, რომ კონსულტა-

ციებით მიღებული დასკვნები და შესრულებული სამუშაოს მაშტაბები აუდიტის მიზნების ადეკვატურია. აუდიტური ფირმა (აუდიტორი) იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტის ჩასატარებლად მისი რომელიმე სფეროს შესასწავლად მოიწვევს სხვადასხვა დარგის სპეციალისტებს, საჭიროა იგი დარწმუნდეს ამ სპეციალისტის დამოუკიდებლობაში დამკვეთთან მიმართებაში.

აუდიტური ფირმის ხელმძღვანელობა აუდიტორის შერჩევისას უნდა დარწმუნდეს, რომ მის მიერ შერჩეული აუდიტორი დამოუკიდებელია დაკვეთის მიმართ. შერჩეული აუდიტორის დამოუკიდებლობის განსაზღვრისას აუცილებელია მკაცრად იჩქეს დაცული ის აკრძალვები, რომელიც კანონის „საქართველოს კანონი აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ 21-ე მუხლით არის განსაზღვრული და არ დაუშვან ისეთი აუდიტორები შემოწმებაზე, რომელთაც აუდიტის ჩატარება ეკრძალებათ, კერძოდ:

ა) აუდიტორებს, რომლებიც შესამოწმებელი სამეურნეო სუბიექტის რომელიმე ხელმძღვანელის ახლო ნათესავები არიან;

ბ) აუდიტორებს, რომლებიც შესამოწმებელ სამეურნეო სუბიექტთან აკავშირებთ პირადი ქონებრივი ინტერესები;

გ) აუდიტორებს, რომლებიც შესამოწმებელი სამეურნეო სუბიექტის მუშაკები, მესაკუთრეები, დამფუძნებლები ან ხელმძღვანელობის წევრები არიან;

დ) აუდიტორებს, რომლებიც შესამოწმებელი სამეურნეო სუბიექტის შვილობილი საზოგადოების, ფილიალის ან წარმომადგენლობის მუშაკები ან თანამესაკუთრები არიან.

სამეურნეო სუბიექტთან წინასწარი დაგეგმვის ეტაპის შედეგების საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილებების შემდეგ, აუდიტურ ფირმას (აუდიტორს) შეუძლია შეუდგეს საერთო გეგმისა და აუდიტორული შემოწმების პროგრამის შედგენას.

## **2. აუდიტის საერთო (მთლიანი) გეგმის მომზადება და შედგენა**

მას შემდეგ, რაც აუდიტური ფირმა (აუდიტორი) მიიღებს დამკვეთისგან თანხმობის წერილს აუდიტის ჩატარებაზე, მზადდება აუდიტის ჩატარების საერთო გეგმა და აუდიტის პროგრამა,

რომლის საფუძველს წარმოადგენს წინასწარი დაგეგმვის სტადიაში მოპოვებული ინფორმაცია, რაც ნაწილობრივ ასახულია დამკვეთის სახელზე გაგზავნილ გარიგების წერილში.

საერთო გეგმისა და აუდიტის პროგრამის შედგენის საწყის ეტაპზე რეკომენდებულია ჩატარდეს ანალიზური პროცედურები, რომლებიც ეხმარება აუდიტორს გამოავლინოს აუდიტის მნიშვნელოვანი სფეროები და ამით უკეთესად დაგეგმოს სამუშაო. ეს შეიძლება იყოს მაგალითად, შესამოწმებელი ბუღალტრული ანგარიშგებების მაჩვენებლების შედარება წინა პერიოდის ანალოგიურ მონაცემებთან იმ პოზიციის გამოყოფით, რომლებსაც აქვთ მნიშვნელოვანი გადახრები.

აუდიტორმა შემოწმების მსვლელობისას უნდა შეასრულოს ანალიზური პროცედურები, რათა დაადგინოს რამდენად წარმოადგენს ეს მაჩვენებლები აუდიტორული პროცედურების არსებობის სახესხვაობას და აუდიტორული მტკიცებების საფუძველს. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის „აუდიტორული მტკიცება“-ს მე-4 მუხლის მიხედვით:

„აუდიტორული მტკიცებები არის ინფორმაცია, რომელსაც ფლობს აუდიტორი და რომლის საფუძველზე გაკეთებულ დასკვნასაც ეყრდნობა აუდიტორული დასკვნა, აუდიტორული მტკიცებები მოიცავს პირველად დოკუმენტებს და ბუღალტრულ ჩანაწერებს, რომლებიც საფუძველად უდევს ფინანსურ ანგარიშგებას, აგრეთვე სხვა წყაროებიდან მოპოვებულ შესაბამის ინფორმაციას“.

აუდიტორული მტკიცებების საიმედოობა დამოკიდებულია სხვადასხვა გარემოებაზე, მათი საიმედოობის ხარისხის შესაფასებლად ბატონი ნ. ქებაძე გამოყოფს შემდეგ გარემოებებს:<sup>1</sup>

– გარეშე წყაროებიდან მიღებული აუდიტორული მტკიცებები (მაგ. მესამე მხარისაგან მიღებული დამამტკიცებელი საბუთები) უფრო საიმედოა, ვიდრე სამეურნეო სუბიექტის შიგნით მოპოვებული;

– სამეურნეო სუბიექტის მიერ შემუშავებული აუდიტორული მტკიცებები უფრო საიმედოა მაშინ, როდესაც შესაბამისი ბუღალ-

---

<sup>1</sup> ნ. ქებაძე, აუდიტის საფუძველები, თბ., 2005, გვ. 257



ტრული აღრიცხვისა და შიგა კონტროლის სისტემები ეფექტიანად მუშაობს;

– უშუალოდ აუდიტორის მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებები უფრო საიმედოა, ვიდრე სამეურნეო სუბიექტისაგან მიღებული მტკიცებები;

– დოკუმენტის ან წერილობითი ფორმით წარმოდგენილი აუდიტორული მტკიცებები უფრო საიმედოა, ვიდრე ზეპირი სიტყვიერი მტკიცებები.

აუდიტორული მტკიცებულების მისაღებად, აუდიტორმა უნდა შეასრულოს აუდიტორული პროცედურები, რომელიც ერთ-ერთი წყაროა კონტროლის საშუალებათა ტესტები, რომლებიც დაწვრილებით არის განხილული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტში „რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი“.

ამასთან ერთად, გეგმის და პროგრამის შედგენისას გასათვალისწინებელია ის, რომ აუდიტორი დამოუკიდებელია აუდიტის მეთოდებისა და წესების არჩევაში, თუმცა ამავე დროს დაკისრებული აქვს მთლიანი პასუხისმგებლობა საერთო გეგმისა და პროგრამის მონაცემების სწორად შედგენაზე და შესაბამისად, სამუშაოს შედეგებზე. ამასთანავე, გასათვალისწინებელია ისიც, რომ არც დამკვეთს, არც საგადასახადო ინსპექციას, არა აქვს უფლება მიუთითოს აუდიტორს რა უნდა შეამოწმოს შემოწმების მსვლელობისას, რას უნდა მიაქციოს განსაკუთრებული ყურადღება და ა.შ. ამას ყველაფერს წყვეტს აუდიტორი დამოუკიდებლად ჩასატარებელი აუდიტის ნორმატიული დოკუმენტებისა და თავისი გამოცდილებისა და ცოდნის საფუძველზე.

დაგეგმვისას და პროგრამის შედგენისას, აუდიტორმა მომზადებულ დოკუმენტაციას უნდა დაუკეთოს დოკუმენტირება. შესაბამისი მითხონები ჩამოყალიბებულია „აუდიტის დოკუმენტაციის“ საერთაშორისო სტანდარტში (ასს-230).

პრაქტიკაში აუდიტის დაგეგმვის ძირითად ეტაპებად მიჩნეულია:

➤ აუდიტორული ანგარიშგების მოცულობაზე და ხასიათზე მართებული წარმოდგენის მიღება;

➤ გადაწყვეტილების მიღება სამუშაოს შესრულების შესაძლებლობაზე;

- აუდიტისათვის სპეციალისტებისა და სამუშაო დროის ბიუჯეტის წინასწარი მომზადება;
- დამკვეთის ბიზნესზე მართებული ინფორმაციის მიღება;
- აუდიტორული შემოწმების არაეფექტიანობის შემთხვევაში რისკის წინასწარი შეფასება;
- დამკვეთთან აუდიტის ჩატარებაზე ხელშეკრულების გაფორმება;
- კონტროლის რისკის შეფასება;
- აუდიტის მიზნებისათვის არსებითობის დონის განსაზღვრა;
- აუდიტორული რისკის შეფასება;
- აუდიტორულ რისკზე მისი შემადგენელი ელემენტების გავლენის ხარისხის განსაზღვრა;
- აუდიტის სხვადასხვა სტრატეგიების შრომატევადობის ხარისხის შეფასება;
- აუდიტის პროგრამის შედგენა და სამუშაო დროის ბიუჯეტის დაზუსტება.

ამრიგად, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით აუდიტის საერთო გეგმის შემუშავებისას რეკომენდებულია აუდიტორმა გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები: დამკვეთის საქმიანობის (ბიზნესის) ცოდნა; ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა; რისკი და არსებითობა; პროცედურების ხასიათი, მოცულობა და შესრულების ვადები; კოორდინაცია, ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და შემოწმება-ანალიზი; სხვა აუდიტორთა ჩართვა ფილიალების, განყოფილებების, შეილობილ ორგანიზაციებსა და ქვედანაყოფებში აუდიტის ჩატარებაზე; სხვა საკითხები.

როგორც წესი, აუდიტორები ინფორმაციას იღებენ საწარმოს ხელმძღვანელ პირებთან და სპეციალისტებთან საუბრებიდან, დამკვეთის იურისტებისაგან, ეკონომისტებისაგან, ბუღალტრებისაგან და სხვადასხვა სფეროში დასაქმებულ პირებისაგან, რომლებიც განაგებენ ან იცნობენ ამ დარგს, აგრეთვე მიმწოდებლებისგან, მომხმარებლებისგან და კონკურენტებისაგან. ინფორმაციის წყარო შეიძლება იყოს სპეციფიკური მონაცემები, სხვა სპეციალისტების კვლევის შედეგები, პრესის მასალები და წინა აუდიტორული შემოწმების დოკუმენტები.

დოკუმენტური ინფორმაციის მოცულობა და სახეობები მოიცავს საკითხთა ფართო სპექტრს. ამიტომ ამ ინფორმაციის მოსაპოვებლად აუდიტორი იყენებს აუდიტის სხვადასხვა სტანდარტს. მაგალითად, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტში „დამკვეთის სამეწარმეო საქმიანობის ცოდნა“ მოცემულია საკითხების სავარაუდო ჩამონათვალი, რომლებიც მოიცავს ფართო სპექტრს და შეიძლება გამოყენებული იქნეს არაერთი აუდიტორული შემოწმებისას, თუმცა ყველა საკითხი არ შეიძლება ჩაითვალოს სრულყოფილად ქვემოთ მოყვანილია დამკვეთის სამეწარმეო საქმიანობის შესწავლისას განსახილველი საკითხები<sup>1</sup>

ა) ზოგადი ეკონომიკური ფაქტორები:

➤ ეკონომიკური აქტიურობის ზოგადი დონე (მაგ. ეკონომიკის დაცემა, ეკონომიკური ზრდა);

➤ საპროცენტო განაკვეთები და დაფინანსების ხელმისაწვდომობა;

➤ ინფლაცია, ვალუტის დევალვაცია;

➤ სახელმწიფო პოლიტიკა;

➤ ფულად-საკრედიტო, როგორებიცაა ფინანსური, საგადასახადო-კორპორაციული და სხვ, ფინანსური სტიმულები (მაგ. სახელმწიფო დახმარების პროგრამები), ტარიფები, სავაჭრო შეზღუდვები, უცხოური ვალუტის კურსი და სავალუტო შეზღუდვები.

ბ) საქმიანობის დარგის მნიშვნელოვანი ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს დამკვეთის სამეწარმეო საქმიანობაზე

➤ ბაზარი და კონკურენცია;

➤ ციკლური ან სეზონური საქმიანობა;

➤ ცვლილებები წარმოების ტექნოლოგიაში;

➤ რისკი სამეწარმეო საქმიანობაში (მაგ. უახლესი ტექნოლოგია, მაღალი მოდა, კონკურენციაში შესვლის სიმარტივე);

➤ ოპერაციების შემცირება ან გაფართოება;

➤ უკუჩვენებითი პირობები (მაგ. მოთხოვნილების დაქვეითება, ჭარბი სიმბლავრე, ფასების სერიოზული კონკურენცია);

➤ ძირითადი კოეფიციენტები და მოქმედი სტატისტიკა;

<sup>1</sup> 6. ქებაძის აუდიტის საფუძვლები, თბ., 2005 წ. გვ. 269-271

- ბუღალტრული აღრიცხვის სპეციფიკური მეთოდები და პრობლემები;
  - სამართლებრივი ჩარჩოები;
  - ენერგომომარაგება და მისი ღირებულება;
  - სპეციფიკური ან უნიკალური მეთოდოლოგია (მაგ. სამუშაო კონტრაქტების, დაფინანსების მეთოდების შემუშავების, ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების მეთოდოლოგიასთან დაკავშირებით).
- გ) სამეურნეო სუბიექტის ძირითადი პრინციპები
1. *მენეჯმენტი და საკუთრების უფლება – დამატებითი თავისებურებანი;*
    - კორპორაციის სტრუქტურა – საკუთარი, საზოგადოებრივი, სახელმწიფო (მოიცავს უკანასკნელ ხანს მომხდარ ან დაგეგმილ ცვლილებებს);
    - ხელსაყრელი მესაკუთრეები და დაკავშირებული მხარეები (რეპუტაცია და გამოცდილება სამეწარმეო საქმიანობაში ქვეყნის შიგნით და უცხოეთში);
    - კაპიტალის სტრუქტურა (უკანასკნელ ხანს მიღებული ან დაგეგმილი ცვლილებების ჩათვლით);
    - ორგანიზაციული სტრუქტურა;
    - ხელმძღვანელობის ამოცანები, პრინციპები, სტრატეგიული გეგმები;
    - სამეწარმეო საქმიანობის შექმნა, შერწყმა ან გადაცემა (დაგეგმილი ან უკანასკნელ ხანს განხორციელებული);
    - დაფინანსების წყაროები და მეთოდები (მიმდინარე, გასული პერიოდის);
    - დირექტორთა საბჭო (მმართველობის ორგანოები): შემადგენლობა, ცალკეული პირების რეპუტაცია და გამოცდილება სამეწარმეო საქმიანობაში, დამოუკიდებლობა და მოქმედ ხელმძღვანელთა კონტროლი, აუდიტორული კომიტეტის არსებობა და მისი საქმიანობის მოცულობა, სხდომათა პერიოდულობა, კორპორაციულ ორგანიზაციებში ქვეყნის ნორმების არსებობა.
    - მოქმედი ხელმძღვანელობა: გამოცდილება და რეპუტაცია, კადრების დენადობა, პერსონალი, რომელიც ახდენს ფინანსირებას და მათი სტატუსი ორგანიზაციაში, ბუღალტრული აღრიცხვის განყოფილების დაკომპლექტება, წახალისებისა და პრემიების

სისტემა, როგორც ანაზღაურების შემადგენელი ნაწილი (მაგ. რომელიც დამოკიდებულია მოგებაზე), ზეწოლა ხელმძღვანელობაზე (მაგ. ზედმეტად დატვირთვა, ერთი პირის დომინირება, აქციის კურსის მხარდაჭერა, შედეგების პუბლიკაციებისათვის დაუსაბუთებელი ვადები), მართვის საინფორმაციო სისტემები.

➤ შიდა აუდიტის ფუნქცია (არსებობა, ხარისხი);

➤ შიდა კონტროლთან ურთიერთობა.

2. *სამეურნეო სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობა – წარმოება, ვაჭრობა, მომარაგება, ხარჯები, საწარმოს საქმიანობა:*

➤ სამეწარმეო საქმიანობის სახეობათა ხასიათი (მაგ. მწარმოებელი, საბითუმო მოვაჭრე, ფინანსური მომსახურება, იმპორტი/ექსპორტი);

➤ სამეურნეო დანიშნულების შენობა-ნაგებობების, საწყობების, ოფისის ადგილმდებარეობა;

➤ დასაქმება (მისი ადგილმდებარეობა, მომარაგება, ხელფასების ღონე, პროფკავშირთან კონტრაქტები, საპენსიო ვალდებულებები, უფლება-მოსილების დებულებები);

➤ პროდუქცია, მომსახურება ან ბაზარი (მაგ. ძირითადი შემკვეთები და კონტრაქტორები, ანგარიშსწორების პირობები, მოგების ნორმები, ბაზარში მონაწილეობის წილი, კონკურენტები, ექსპორტი, ფასწარმოქმნის პოლიტიკა, პროდუქციის რეპუტაცია, გარანტია, შეკვეთების წიგნი, ტენდენციები, მარკეტინგული სტრატეგია და ამოცანები, სამეურნეო პროცესები);

➤ საქონელი და მომსახურება (მაგ. გრძელვადიანი კონტრაქტები, მომარაგების სტაბილურობა, ანგარიშსწორების პირობები, იმპორტი, მიწოდების მეთოდები, როგორცაა „განსაზღვრულ ვადებში მიწოდება“);

➤ სასაქონლო-მატერიალური მარაგი (მაგ. განლაგება, რაოდენობა);

➤ ფიურული გარიგებები, ლიცენზია, პატენტი;

➤ ხარჯების მნიშვნელოვანი კატეგორიები;

➤ სამეცნიერო კვლევა;

➤ აქტივები, ვალდებულებები და გარიგებები (უცხოურ ვალუტაში – ვალუტის საშუალებით ჰეჯირება);

➤ კანონები და დებულებები, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე;

➤ არსებული საინფორმაციო სისტემები – მათში ცვლილებების შესატანი გეგმების არსებობა;

➤ ვალის სტრუქტურა, შეთანხმებებისა და შეზღუდვების ჩათვლით.

**3. ფინანსური საქმიანობის ფაქტორები, რომლებიც ეხება ფინანსურ მდგომარეობასა და რენტაბელურობას:**

➤ ძირითადი კოეფიციენტები და მიმდინარე სტატისტიკა;

➤ ძირითადი მიმართულებები.

**4. საანგარიშგებო გარემოს შიდა ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს ზეღმძღვეანელობაზე ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში.**

**5. კანონმდებლობა:**

➤ მარეგულირებელი გარემო და მოთხოვნები;

➤ საგადასახადო სისტემა;

➤ სამეწარმეო საქმიანობის დამახასიათებელი შეფასებები და აზნა-განმარტებები;

➤ მოთხოვნები სააუდიტორო ანგარიშგების მიმართ;

➤ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები.

შემოწმების გეგმის შედგენისას აუდიტორისათვის აუცილებელია გაერკვეს სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის ორგანიზაციაში, პირველ რიგში, აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს ის დოკუმენტები, რომლებიც არეგულირებენ საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკას და ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების ძირითად პრინციპებს. მან დამკვეთისაგან უნდა მიიღოს (ან დაკვირვების საფუძველზე თვითონ შეადგინოს) დოკუმენტები, სქემები, გრაფიკები, რომლებიც ასახავს ბუღალტერიის ორგანიზაციულ სტრუქტურას, მის თანამშრომლებს შორის მოვალეობების განაწილებას. მთავარი ყურადღება უნდა მიექცეს ბუღალტრული დოკუმენტბრუნვის ორგანიზაციას, აღრიცხვაში მათი ასახვის წესს.

აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის შემდეგ სახეობებს გამოყოფენ: ჟურნალური და მემორიალურ ორდერული ფორმები, აღრიცხვის წარმოების გაადვილებული და კომპიუტერული წარმოება. ბუღალ-

ტრული აღრიცხვის ყველა ეს ფორმა საწარმოში ჩვეულებრივ კომბინირებულია. უკანასკნელ პერიოდში საქარ-თველოს საწარმოებში შემოდებული იყო ბუღალტრული აღრიცხვა საერთაშორისო სტანდარტებით, ეს კი უდავოდ გაუადვილებს აუდიტორს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნათა შესრულებას.

**შიდა კონტროლის სისტემა.** შიდა კონტროლის სისტემაში იგულისხმება იმ ორგანიზაციული სტრუქტურის, მეთოდისა და პროცედურების ერთობლიობა, რომელიც სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობას აქვს შემოდებული საწარმოს მიმდინარე საქმიანობის ოპერაციების, საფინანსო-სააღრიცხვო პოლიტიკის, არსებული დოკუმენტებისა და მათ საფუძველზე შედგენილი ინფორმაციების დროულად და ზარისზიანად წარმოდგენის ეფექტური კონტროლის განსახორციელებლად. მაგალითად: სალაროს ორდერებზე ხელმძღვანელისა და მთ. ბუღალტრის ხელმოწერები, მთ. ბუღალტრის მეთვალყურეობა ჟურნალ ორდერების წარმოებაზე, ზედღებულების ან ასლების ბეჭდით დადასტურება, ასლების ჩაკერა სპეციალურ საქაღალდეებში, მათი სრული ნუმერაცია და რეგისტრაცია სპეციალურ ჟურნალში, დოკუმენტაციის საჭირო სახით მოძრაობა და მათი პერიოდულად შემხვედრი შედარებები, რასაც აძლევს აუდიტორს შეაფასოს შიდა კონტროლის სისტემა.

სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლისას, მისი სტრუქტურა განისაზღვრება სამი ძირითადი პრინციპის მიხედვით:

– *საკონტროლო სფერო* – მმართველობისა და შიდა აუდიტის საქმიანობა, მართვისა და პასუხისმგებლობის ფუნქციების განაწილების მეთოდები, საკადრო პოლიტიკა, გარე ზემოქმედება;

– *სააღრიცხვო პოლიტიკა და კონტროლის პროცედურები* – რეალობა, სირთულე, სიზუსტე, კლასიფიკაცია აღრიცხვა და პერიოდოზაცია;

– *დამკვეთის პერსონალის მიერ შესრულებული სპეციალური შემოწმებები* – მენეჯერების და ლირექტორების მიდგომა კონტროლის მიმართ, პერსონალის კომპეტენტურობა, ვალდებულების განაწილება და მათზე ზედამხედველობა, აქტივებისადმი მიდგომის კონტროლი, აღრიცხული თანხების იმ დოკუმენტების

მონაცემების პერიოდული შეჯერება, რომლებიც ამტკიცებენ მათ უტყუარობას.

დამკვეთის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის პროცესში აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი მომენტები:

➤ დამკვეთის ხელმძღვანელობის მიდგომა შიდა კონტროლის ორგანიზაციაზე;

➤ დამკვეთის ორგანიზაციული სტრუქტურა და თანამშრომლობის ფუნქციები;

➤ კონტროლის მმართველობითი მეთოდები, შიდა კონტროლის პროცედურები დამკვეთის აქტივებზე და დოკუმენტებზე ხელმისაწვდომობა;

➤ შიდა აუდიტის ფუნქციები;

➤ დამკვეთის სამეურნეო ოპერაციების ძირითადი სახეები;

➤ მნიშვნელოვანი შეცდომების შესაძლებელი სახეები;

➤ აღრიცხვის მეთოდები (დოკუმენტირება და რეგისტრაცია, აღრიცხვის სისტემაში ინფორმაციის შემდგომი დამუშავება და ფინანსური ანგარიშგების შედარება);

შეზოგადებული პროცედურები მიმართულია შემოწმების ეფექტურობის ასამაღლებლად და დოკუმენტებში ფალსიფიცირებული ჩანაწერების აღმოსაჩენად.

თუ აუდიტორი პირველად ატარებს აუდიტს, მაშინ მისთვის აუცილებელია დეტალურად გაეცნოს, როგორც დამკვეთის შიდა მკონტროლებელი სისტემის მარეგულირებელ შიდა დოკუმენტებს, ისე დამკვეთის იმ თანამშრომლებს, რომელთაც ეს კონტროლი ევალებათ.

აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ შიდა კონტროლის სისტემა ყოველთვის არ უწყობს ხელს იმ მიზნების მიღწევას, რისთვისაც იგი შექმნილია. უპირველესად, ეს დაკავშირებულია იმასთან, რომ შესაძომებელი საწარმოს საქმიანობა უნდა იყოს ეფექტური, ხოლო კონტროლის საშუალებების შექმნა და შენარჩუნება აუცილებლად ითხოვს დანახარჯებს და რამდენადაც სრულყოფილია კონტროლი, იმდენად დიდია მასზე დანახარჯები. მეორე მხრივ, ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოებს ადამიანების მიერ, ხოლო ადამიანებისათვის დამახასიათებელია შეცდომები (გადაღლა, დაბნეულობა, დაუდევრობა ან ინსტრუქციული



მასალების არასწორი აღქმა). მესამე, არ უნდა იქნეს გამორიცხული შესაძლებლობა, როდესაც შესამოწმებელი საწარმოს თანამშრომლები ურთიერთმოლაპარაკების გზით მოახდენენ კონტროლის ბლოკირებას, რათა შეემცირებულ იქნეს მაკონტროლებელი საშუალებების ეფექტურობა, რითაც საშუალება მიეცემათ დარღვევის, დამახინჯების ან ბოროტმოქმედებების მიჩქმალვისა.

როგორც უკვე აღინიშნა, აუდიტის დაგეგმვის დროს აუდიტორი სხვადასხვა სახის ინფორმაციის საფუძველზე ადგენს გეგმას. ინფორმაცია სასარგებლო რომ იყოს, ის არ უნდა შეიცავდეს არსებით შეცდომებს და კანონზომიერად, სამართლიანად უნდა ასახავდეს ყველა სამეურნეო ოპერაციასა და მოვლენას.

არსებითობის ცნება საერთაშორისო ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომიტეტის მიერ გამოცემულ სტანდარტში „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარმოდგენის სტრუქტურული საფუძვლები“ (მუხლი 30) შემდეგნაირად არის განსაზღვრული:

*„ინფორმაცია ითვლება არსებითად, თუ მისი გამოტოვება ან დამახინჯება გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებელთა ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც ეყრდნობიან ფინანსურ ანგარიშგებას. არსებითობა დამოკიდებულია ფინანსური ანგარიშგების მუხლისა და იმ შეცდომის რაოდენობრივ სიდიდეზე, რომელიც შეიძლება გამოწვეული იყოს წინასწარი განზრახვით ან უნებლიეთ. ამგვარად, არსებითობა ინფორმაციის თვისობრივი მახასიათებელი კი არ არის, არამედ გულისხმობს იმ ზღვარს, რომლის გადალახვის შედეგად იგი გახდება მომხმარებლისთვის უსარგებლო“.*

არსებითობის დონესთან დაკავშირებით, აუდიტორის მიდგომა საკმარისად სუბიექტურია და დამოკიდებულია მის გამოცდილებაზე და კვალიფიკაციაზე, დამკვეთის საქმიანობის სპეციფიკის ცოდნაზე, აგრეთვე ეკონომიკური და სოციალური გარემოს თავისებურებებზე.

აუდიტორმა, როდესაც არსებითობის პრინციპს იხილავს უნდა გაითვალისწინოს:

➤ აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მასსტაბები;

➤ უზუსტობის შეფასების დრო.

ფინანსური ანგარიშგების არსებითობის განსაზღვრისას აუდიტის პროგრამაში გათვალისწინებული უნდა იქნეს მთელი რიგი მნიშვნელოვანი ფაქტორები, რომლებსაც აუდიტორულ შედეგებზე შეუძლიათ მოახდინონ არსებითი გავლენა. ასეთ ფაქტორადაა მიჩნეული; როდესაც აუდიტორი არსებითობას განიხილავს როგორც მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების, ისევე ცალკეული ანგარიშგების ნაშთების, ოპერაციების ჯგუფებისა და ახსნა-განმარტებების დონეზე. არსებითობაზე შესაძლოა გავლენა მოახდინოს საკანონმდებლო და მარეგულირებელმა მოთხოვნებმა და თვალსაზრისებმა, რომლებიც შეეხება ფინანსური ანგარიშგებების ცალკეული ანგარიშგების ნაშთებს და მათ შორის ურთიერთკავშირს. ამ პროცესმა შეიძლება გამოიწვიოს არსებითობის განსხვავებული დონეები, ეს კი დამოკიდებული იქნება იმაზე, ფინანსური ანგარიშგების რომელი ასპექტები იქნება ნაგულისხმები.

**არსებითობა** — შედარებითი სიდიდეა, მაგრამ არა აბსოლუტური. ცდომილების რომელიმე კონკრეტული სიდიდე. იგი შეიძლება არსებითი იყოს რომელიმე მცირე საწარმოსათვის, მაგრამ დიდი საწარმოსათვის არაკითარ როლს არ ასრულებდეს. აუდიტორმა ასევე უნდა გაითვალისწინოს შედარებით მცირე თანხებთან დაკავშირებული უზუსტობანიც, თუკი ისინი ერთად აღებული არსებით გავლენას მოახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე. მაგალითად, თვის ბოლო პროცედურებში დაშვებული შეცდომა შეიძლება ასახავდეს პოტენციურ არსებით უზუსტობას, თუ ეს შეცდომა ყოველ თვე მეორდება.

არსებითობის შეფასებისათვის საჭიროა საანგარიშსწორებო ბაზები. რამდენადაც არსებითობა შედარებითი გაგებაა, ამიტომ იმის დასადგენად, ცდომილება ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითია თუ არა, საჭიროა საანგარიშსწორებო ბაზებით სარგებლობა. არსებითობის სიდიდის განსაზღვრისათვის შედარებით მნიშვნელოვანი ბაზაა დაბეგვრამდე წმინდა მოგება, რომელიც მომხმარებლისათვის მნიშვნელოვანი საინფორმაციო ელემენტია. სხვა მნიშვნელოვანი ბაზისები, შემდეგია: საბრუნავი საშუალებები, ქონების საერთო ღირებულება, მოკლევადიანი ვალდებულებები, მფლობელის წილი.

არსებითობაზე მოქმედებენ ხარისხობრივი ფაქტორები. არსებითობის ერთნაირ ღირებულებით გამოსახულებაში ცდომილების რომელიმე განსაზღვრული ტიპი მომხმარებლისათვის შეიძლება უფრო მნიშვნელოვანი იყოს, ვიდრე სხვა, მაგ. ნორმიდან გადახრის სიდიდე ჩვეულებრივ უფრო მნიშვნელოვანია, ვიდრე შეცდომები, რომლებიც არ არის განსაზღვრული წინასწარ, რადგან საწარმოს ადმინისტრაციისა და სხვა პერსონალის კეთილსინდისიერება და საიმედოობა ეჭვს იწვევს. შეცდომები, რომელიც მთლიანობაში უმნიშვნელოა, შეიძლება იყოს არსებითი, თუკი ისინი გავლენას ახდენს მოგების ცვალებადობის ტენდენციაზე.

საბაზისო მაჩვენებლების სისტემა და არსებითობის განსაზღვრის სარეკომენდაციო წესი<sup>1</sup>

დასახელება	საბაზისო მაჩვენებელი (ლარი)	მაჩვენებლის %	არსებითობის განსაზღვრა (მნიშვნელობა) $4=2x3$
საბალანსო მოგება	20 000	5	1 000
რეალიზაცია	136 000	2	2 720
ბალანსის ვალუტა	130 000	2	2 600
საკუთარი კაპიტალი	20 500	10	2 050
მთლიანი ხარჯები	101 000	2	2 020

არსებითობის გაანგარიშება

1. გაიანგარიშება არსებითობის საშუალო მნიშვნელობა  
 $(1\ 000 + 2\ 720 + 2\ 600 + 2\ 050 + 2\ 020) : 5 = 2\ 078$

2. გამოანგარიშება მნიშვნელოვანი გადახრა (გადახრები) საშუალო მნიშვნელობიდან

<sup>1</sup> გამოყენებულია სალექციო კურსი, აუდიტის საფუძვლები, საქ. პროფესიონალ-ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია (ბაჟ), თბ., 2000, გვ. 248

$$(2\ 078 - 1\ 000) : 2078 \times 100\% = 51,89\% \approx 52\%$$

უპცირესი მნიშვნელობა (100) საშუალოსაგან (2078) განსხვავდება თითქმის 52%-ით.

3. შეძღვობი განგარიშებისათვის უნდა ავიღოთ ის სიდიდეები, რომლებიც ღიდად არ განსხვავდება საშუალო სიდიდისაგან (ჩვენს შემთხვევაში პირველი სიდიდის გარდა). ახალი საშუალო სიდიდე ექნება:

$$(2\ 720 + 2\ 600 + 2\ 050 + 2\ 020) : 4 = 2\ 348$$

4. მიღებული საშუალო სიდიდე გამოიყენება არსებითობის ღონის განსაზღვრისთვის:

$$(2\ 720 - 2\ 348) : 2\ 348 \times 100 = 15,84\%$$

რაც ფირმის მიერ დადგენილი არსებითობა ზღვრული ღონის ფარგლებში (20%).

არსებითი შეცლომების არსებობაზე რისკის შეფასება აუდიტორის მიერ უნდა მოხდეს დაგეგმვის პროცესში, რის გამოც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ დამკვეთის სიდიდის კომპლექსურობის და საკუთრების დახასიათებები მნიშვნელოვან გავლენას ახდენენ რისკის ფაქტორზე. ამასთანავე, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ხელმძღვანელობის მხრიდან ინფორმაციებისა და ფაქტორების არასწორად გარჩევის რისკი.

რისკის შეფასება უნდა დაეყოს ოთხ კომპონენტად იმის მიხედვით, როგორც იგი განსაზღვრულია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტში, „რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი“, კერძოდ:

**აუდიტორული რისკი** – არის რისკი იმისა, რომ აუდიტორი იძლევა დადებით დასკვნას, მაშინ როდესაც ფინანსური ანგარიშგება არსებით მიმართებაში სწორად არის წარმოდგენილი. აუდიტორული რისკი შეიცავს სამ კომპონენტს: თანდაყოლილ რისკს, კონტროლის რისკსა და შეუმჩნეველობის რისკს.

**თანდაყოლილი რისკი** – არის ანგარიშთა ნაშთებისა ან ოპერაციათა კლასების მიღრეკილება უზუსტობისაკენ, რომელიც შეიძლება იყოს არსებითი ცალკე აღებული, ან აგრეგირებული სხვა ნაშთებსა და კლასებთან, იმის დაშვებით, რომ არ არსებობდა შესაბამისი შიდა კონტროლი.

**კონტროლის რისკი** – წარმოადგენს იმის რისკს, რომ უზუსტობა, რომელიც შეიძლება აღმოჩნდეს ანგარიშთა ნაშთებში

ან ოპერაციათა კლასებში და რომელიც შეიძლება იყოს არსებითი ცალკე აღებული, ან აგრეგირებული სხვა ნაშთებსა და კლასებთან, ვერ იქნება დროულად თავიდან აცილებული, ან შექმნილი და შესწორებული ბულალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების მიერ.

*შეუმჩნევლობის რისკი* – წარმოადგენს იმის რისკს, რომ აუდიტორის ძირითადი პროცედურები ვერ აღმოაჩენენ არსებულ უზუსტობას, რომელიც არსებობს ანგარიშთა ნაშთებსა და ოპერაციების კლასებში და შეიძლება იყოს არსებითი, ცალკე აღებული, ან აგრეგირებული სხვა ნაშთებსა და კლასებთან.

აუდიტის დაგეგმვის დროს აუდიტორმა უნდა შეაფასოს შიდა რისკი და კონტროლის რისკი იმისათვის, რომ განსაზღვროს აღმოჩენის რისკის მისაღები დონე მისი შეპყრობის შესაძლებლობასთან. თუ აუდიტორის მიერ შეფასებული შიდა რისკი და კონტროლის რისკი მცირდება, მაშინ მაღლდება აღმოჩენის რისკის მისაღები დონე.

ცხადია, აუდიტორი არასოდეს არ იქნება აბსოლუტურად დარწმუნებული იმაში, რომ ფინანსური ანგარიშგება თავისუფალია არსებითი შეცდომებისაგან. პრაქტიკულად იშვიათობას წარმოადგენს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ იყოს არსებითი შეცდომები. ამიტომ აუდიტორი გეგმავს პროცედურებს ისე, რომ ითვალისწინებს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი შეცდომების არარსებობას.

აუდიტორულ პრაქტიკაში ყოველთვის არსებობს იმის რისკი, რომ:

- არსებითი შეცდომები იარსებებს;
- ისინი არ იქნებიან აღმოჩენილი შიდა კონტროლის მიერ, ან/და;
- ისინი ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოახდენს გავლენას.

როგორც უკვე აღინიშნა, რისკზე დაფუძნებული აუდიტი წარმოადგენს სისტემატური აუდიტის ერთ-ერთ სახეს. ამ შემთხვევაში აუდიტორის ყურადღება მიმართულია კლიენტის საქმიანობის იმ სფეროებზე, რომლებიც ექვემდებარება რისკის მაღალ დონეს.

აუდიტორული რისკის დონე შეიძლება იყოს სხვადასხვა. საერთაშორისო პრაქტიკაში მიღებულია აუდიტორული რისკის 4-6% ფარგლებში მერყეობა. აღნიშნულის შესაბამისად იგეგმება აუდიტის პროცედურებიც.

*ამრიგად, აუდიტორული რისკი, ანუ რისკი იმისა, რომ აუდიტორული დასკვნა არსებითად ამაზინჯებს ფინანსურ ანგარიშგებას, მოიცავს სამ კომპონენტს:*

- ა) თანდაყოლილი (შიდა) რისკი (თრ);
- ბ) შიდაკონტროლის რისკი (კრ);
- გ) აღმოუჩენლობის (შეუმჩნევლობის) რისკი (შრ).

აუდიტორული რისკის (არ) განსაზღვრა. იგი შედგება მათი ნამრავლისაგან

$$\text{არ} = \text{თრ} \times \text{კრ} \times \text{შრ}$$

თანდაყოლილი რისკი დამოკიდებულია ისეთ ფაქტორებზე, როგორებიცაა სამეურნეო სუბიექტზე საბაზრო პირობების ზემოქმედების ხარისხი, ფირმის ფულად სახსრებთან დაკავშირებული მდგომარეობა, კომპანიის საწარმოო საქმიანობის ისტორია, არაორდინალური ოპერაციების მოქმედების ხასიათი და სფერო.

შიდა კონტროლის რისკი მდგომარეობს იმაში, რომ არსებითი დამაზინჯება შეიძლება წარმოიქმნას ანგარიშის ნაშთში ანდა ოპერაციის კლასი და არ იქნას გამოვლენილი და აღმოფხვრილი ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის მიერ.

შეუმჩნევლობის რისკი მდგომარეობს იმაში, რომ აუდიტორის დამოუკიდებელი პროცედურები ვერ აღმოაჩენს არსებითი ხასიათის დამაზინჯებებს ანგარიშების ნაშთებში ან ოპერაციათა კლასებში.

შეუმჩნევლობის რისკის დონე განსაზღვრავს აუდიტორული შემოწმების სახესა და მოცულობას. შეუმჩნევლობის რისკის მინიმუმამდე დასაყვანად უნდა გაიზარდოს აუდიტორული პროცედურები და შერჩევის მოცულობა:

$$\text{შრ} = \text{არ} : (\text{თრ} \times \text{კრ})$$

ე.ი. რაც უფრო დაბალეფექტურია კონტროლის სისტემა და მაღალია თანდაყოლილი რისკი ბიზნესში, მით უფრო დაბალი უნდა იყოს გამოუვლენებლობის (შეუმჩნელობის) რისკი. შესაბამისად, აუდიტორმა აუცილებლად უნდა გაიზარდოს ტესტირების მოცულობა.

კლიენტის რისკი. თანდაყოლილი და შიდა კონტროლის რისკის ერთობლიობა შეადგენს კლიენტის რისკს. ე.ი. ორივე რისკი დაკავშირებულია კლიენტთან. აუდიტორული რისკის ეს ორივე ელემენტი გათვალისწინებულ უნდა იქნას აუდიტორის მიერ დაგეგმვის სტადიაზე. მიუხედავად იმისა, რომ შიდა კონტროლის სისტემა გადახედული უნდა იქნეს მხოლოდ ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის დეტალური შესწავლის შემდეგ.

აუდიტორის მოვალეობაა შეამციროს აუდიტორული რისკი მისაღებად დაბალ დონემდე. აუდიტორის მიერ აუდიტორული რისკისა და მისი კომპონენტების შეფასება და განსაზღვრა დამოკიდებულია მის პროფესიულ გამოცდილებაზე.

აუდიტორი, როდესაც აუდიტის დაგეგმვისას საზღვრავს არსებითობას და რისკს, უნდა ითვალისწინებდეს მათ ურთიერთკავშირს, კერძოდ:

არსებითობასა და აუდიტორულ რისკს შორის არსებობს უკუკავშირი, კერძოდ რაც უფრო მაღალია არსებითობის დონე, მით უფრო დაბალია აუდიტორული რისკი და პირიქით, აუდიტორი არსებითობასა და აუდიტორულ რისკს შორის არსებულ უკუკავშირს ითვალისწინებს ყოველთვის, როდესაც განსაზღვრავს აუდიტორული პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და ხარისხს.

აუდიტის დაგეგმვისას აუდიტორმა გარდა ზემოთ აღნიშნული პროცედურებისა, უნდა განსაზღვროს აუდიტის ჩატარების პროცედურები, სხვა აუდიტორთა მოწვევის მიზანშეწონილობა და თუ აუდიტი ხორციელდება აუდიტორთა ჯგუფის მიერ, აუდიტში მონაწილე აუდიტორთა კოორდინაციის, ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის პრინციპები. აუდიტის ჩატარების პროცედურებიდან ყველაზე მნიშვნელოვანია ანალიზური პროცედურების დაგეგმვა.

აუდიტის ჩატარების პროგრამაში აუცილებელია ზუსტად ჩამოყალიბდეს აუდიტის ჩატარების გრაფიკი. ასეთი გრაფიკი

შემდგომში წარმოადგენს დამკვეთთან შესრულებული სამუშაოს საფასურის განსაზღვრის საფუძველს. პროგრამაში აუცილებლად უნდა განისაზღვროს მომსახურეთა რაოდენობა სამუშაოს მოცულობის შესაბამისად.

აუდიტორმა უნდა მოამზადოს შემოწმების პროგრამა – ჩამოთვალოს პროცედურები, რომელთა განხორციელება აუცილებელია სამუშაოს მსვლელობაში. აუდიტორული შემოწმების პროგრამა წარმოადგენს საფუძველს დროის დეტალური გეგმისა და დანახარჯების განსაზღვრისათვის. გეგმები ხელს უწყობს სამუშაოების ჩატარებას დათქმულ ვადაში და ჰონორარის დაწესების საფუძველს წარმოადგენს. გეგმები უნდა შეიცავდეს ამ მუშაობაში ჩართული პერსონალის ყველა ამოცანას. ისინი საკმაოდ დეტალურად უნდა იყოს დამუშავებული, რათა შემსრულებლებმა რაც შეიძლება მოკლე დროში შეასრულონ დავალებები.

აუდიტის პროგრამისადმი არსებობს ორი მიდგომა. პირველ მათგანს შეიძლება ეწოდოს მკაცრი – ანუ აუდიტორმა ფირმამ (აუდიტორმა) შეიძლება შეიმუშაოს აუდიტის ჩასატარებელი ტიპური პროგრამა, რომელშიც შეტანილი იქნება ინფორმაციის მაქსიმალური შესაძლებელი მოცულობა: ბუღალტრული აღრიცხვის ყველა განყოფილების ჩამონათვალი, აღრიცხვის ყველა შესაძლო სისტემა და ა.შ. რის საფუძველზეც აუდიტორს შემდგომში შეუძლია შეადგინოს თავისი კონკრეტული ქმედების გეგმა, ამ ჩამონათვიდან იმის გამოკლებით, რაც მოცემულ სიტუაციაში მიუღებელია. მეორე მიდგომას შეიძლება ეწოდოს ზღვრულად მოქნილი. ამ შემთხვევაში, ყოველ შემოწმებაზე აუდიტორი ცდილობს შეადგინოს გამორჩეული აუდიტორული პროცედურების ის ჩამონათვალი, რომელიც მიესადაგება დამკვეთის საქმიანობას. ნ. ქებაძის აზრით, უფრო გონივრული იქნებოდა შედგეს რომელიღაც საშუალო ვარიანტი, კერძოდ, აუდიტურმა ფირმამ (აუდიტორმა) უნდა შეიმუშაოს დამკვეთის ბუღალტრული დოკუმენტების შესამოწმებლად აუდიტის ტიპური ინსტრუქციები იმის გათვალისწინებით, რომ მან შემოწმების მსვლელობისას შეძლოს თავისი შეხედულების მიხედვით ამოიღოს ან შეავსოს აუდიტის პროგრამა საკუთარი რეკომენდაციებით.

შესაბამისად, აუდიტის პროგრამა წარმოადგება როგორც:



- ინსტრუქციების ჩამონათვალი აუდიტორთა ჯგუფისათვის;
- საშუალება შესასრულებელ სამუშაოთა ოპტიმალური რეჟიმის, ჩანაწერებისა და კონტროლისათვის;
- აუდიტორული პროცედურების ჩამონათვალი, რომლებიც საჭიროებენ ცვლილებებს, აუდიტის მიზანი, ჩატარების ვადები, შერჩევათა მოცულობა და შერჩევის საფუძველი თითოეული სფეროსათვის.

ამრიგად, აუდიტორული პროგრამა წარმოადგენს აუდიტორული შემოწმების დოკუმენტაციის მნიშვნელოვან ნაწილს და მასში შეტანილია (ჩაწერილია) აუდიტორული მტკიცებულებების მნიშვნელოვანი ნაწილი, რომელიც აუცილებელია აუდიტორული დასკვნის განსამტკიცებლად (დასამოწმებლად).

ქვემოთ განვიხილოთ სტანდარტიზებული აუდიტის პროგრამის ნიმუში.

## **სტანდარტიზებული აუდიტის პროგრამის**

### **სტრუქტურა**

#### **1. კონტროლის მიზნები:**

დადგინდეს რომ:

1. ხელფასის გაანგარიშება მხოლოდ კლიენტის თანაშრომლებზე წარმოებულია და დამტკიცებული განაკვეთების შესაბამისად;

2. ხელფასის დარიცხვა შესაბამისობაშია შესრულებულ სამუშაოებთან, ე.ი. დროსთან, შუღეებთან, გაყიდვებთან საკომისიოებთან;

3. ხელფასის უწყისი მომზადებულია სათანადო წესით;

4. ხელფასები გაცემულია ფაქტიურად მომუშავე თანაშრომლებზე;

5. უწყისიდან ყველა გაცემა დამოწმებულია შესაბამისი ხელმოწერებით;

6. ხელფასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია ზუსტადაა ასახული სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში.

#### **2. საკონტროლო ტმსტმები:**

ა) სამუშაო დროს აღრიცხვის ცხრილების, საათებისა და სხვა ჩანაწერების აღრიცხვის ბარათების შემოწმება, რომლებიც მოით-

ხოვენ უფლებამოსილი თანამდებობის პირის ხელმოწერას. ყურადღება მიაქციეთ სანქციონირებას ზეგანაკვეთური საბუთებისას;

ბ) დროებითი მუშაკების ხელფასების, განსაკუთრებით ნაღდი ანგარიშსწორებისას, სანქციონირების შემოწმება;

გ) დაკვირვება ხელფასის გაცემაზე, რათა დარწმუნდეთ, რომ ყველა პროცედურა მკაცრადაა დაცული: მუშაკების ჩაწერა ხელფასის მიღებაზე, დეპონირებული თანხების დაბრუნება ბანკში და ა.შ.

დ) დაკვირვება ხელფასის გაცემაზე, რათა დარწმუნდეთ, რომ ყველა პროცედურა მკაცრადაა დაცული: მუშაკების ჩაწერა ხელფასის მიღებაზე, დეპონირებული თანხების დაბრუნება ბანკში და ა.შ.

დ) ხელფასის ცვლილების სანქციონირების შემოწმება კადრების განყოფილების ჩანაწერების შესაბამისად;

ე) საგადასახადო უწყისში ცვლილებების კონტროლის შემოწმება;

ე) საგადასახადო უწყისში გაანგარიშებათა შემოწმების მტკიცებულებების შესწავლა (მაგ: ფინანსური კონტროლიორის ხელმოწერა).

ზ) იმ მტკიცებულებათა შესწავლა, რომ საგადასახადო უწყისი დამტკიცებული იყო უფლებამოსილი თანამდებობის პირის მიერ;

თ) საგადასახადო უწყისის დამოუკიდებელი შემოწმების მტკიცებულებათა შესწავლა (მაგ. შიდა აუდიტი);

ი) საგადასახადო უწყისის შემოწმების ჩატარება;

კ) საგადასახადო უწყისში გადასახადების განმტკიცებების შესწავლა;

ლ) ხელფასის მოუთხოვნელობაზე კონტროლის შემოწმება.

### 3. არსებითობაზე შემოწმების პროცედურები

ა) შეარჩიეთ საბუთო დროის აღრიცხვის ჩანაწერები და შემოწმეთ ჯამები და გაანგარიშებები;

ბ) შეარჩიეთ ჩანაწერები კადრების განყოფილებაში:

1. ხელფასის განაკვეთების განსაზღვრისათვის;

2. ხელფასის განაკვეთების ცვლილებების სანქციონირებისათვის;

3. თანამშრომელთა მოსვლისა და წასვლის ინფორმაციისათვის.

გ) შეარჩიეთ საგადასახადო უწყისები და:

1. შეამოწმეთ ნამუშევარი დროის ჩანაწერები რათა დარწმუნდეთ, რომ მომუშავეს გადაუხადეს მხოლოდ შესრულებული სამუშაოსათვის;

2. შეამოწმეთ კადრების განყოფილების ჩანაწერები, რათა დარწმუნდეთ, რომ მომუშავე რეალურად არსებობს და ხელფასი გაცემულია განაკვეთის შესაბამისად;

3. შეამოწმეთ ჯამები და გაანგარიშებები დაბეგერის, სოციალური დაზღვევისა და სხვა მუხლების მიხედვით;

4. შეამოწმეთ, გადახდილია თუ არა დაკავებული თანხები საგადასახადო ორგანოებზე დროულად და ხომ არ არის აღბათობა გაუთვალისწინებელი (დაურეგისტრირებელი) ჯარიმების წარმოქმნისა.

დ) თუ ადგილი აქვს ხელფასის საერთო თანხის ანგარიშის (ხელფასის სინთეზური ანგარიში) წარმოებას, შეამოწმეთ იგი;

ე) შეამოწმეთ ხელფასის საერთო თანხების შესაბამისობა მთავარი წიგნის მონაცემებთან (ბალანსის მონაცემებთან).

ამრიგად, სტანდარტიზებული აუდიტის პროგრამა – ესაა ტესტებისა და მიზნების წინასწარ მომზადებული ჩამონათვალი, რომელიც გამოიყენება ნებისმიერი აუდიტის დროს. სტანდარტიზირებული აუდიტის პროგრამები ფართოდ გამოიყენება პრაქტიკაში და როგორც წესი, ეყრდნობა მსხვილი ფირმების მონაცემთა ბაზებს.

მათი უპირატესობა მდგომარეობს იმაში, რომ ისინი აუდიტორებს ეხმარებიან სამუშაოებისათვის საჭირო მიმართულების მიცემაში და მოქმედებენ როგორც შესამოწმებელი ფურცლები ყველა მნიშვნელოვანი სფეროს აღრიცხვისათვის.

აღნიშნულიდან გამომდინარე მათ გააჩნიათ შემდეგი ნაკლოვანება: სტანდარტიზებული აუდიტის პროგრამების ბრძან კალკირების შემთხვევაში მათ შეუძლიათ ჩაკლან პროფესიული განსჯეა. თავის საქმიანობაში აუდიტორმა აუცილებლად უნდა გამოიყენოს პროფესიული განსჯები, რამდენადაც ყველა აუდიტი განსხვავდება

ერთმანეთისაგან. ამიტომ აუცილებელია, რომ ტესტები დამუშავდეს კონკრეტული აუდიტის პირობებიდან გამომდინარე.<sup>1</sup>

ოქროს შუალედი, რომელსაც იყენებს ზოგიერთი ფირმა, მდგომარეობას იმაში, რომ მათი ინსტრუქციები, ნაცვლად სტანდარტული ფორმის შევსებისა, შეიცავს იმ სარეკომენდაციო პუნქტებს, რომელიც რეკომენდებულია აუდიტის პროგრამაში შესატანად.

აუდიტის პროგრამისა და სტრატეგიის პროცედურების დოკუმენტირების ზუსტად აღრიცხვისათვის, როგორც ჩასატარებელ, ისე ჩატარებულ სამუშაოთა თვითკონტროლის მიზნით აუდიტორები ადგენენ ე.წ. დოკუმენტირების შესამოწმებელ ფურცელს, რომლის ნიმუში ქვემოთ არის წარმოდგენილი.<sup>2</sup>

აუდიტის პროგრამა და აუდიტის სტრატეგიის შესაბამისი პროცედურების დოკუმენტების შესამოწმებელი ფურცლის ნიმუში

#### I. შემოწმების მიზნის გარკვევა

შესრულებულია თარიღი

1. აუდიტის დაგეგმვის დროს იყო თუ არა პერსონალის მიერ განხილული შემდეგი საკითხები:

➤ წარმოების სააღრიცხვო პოლიტიკა და სააღრიცხვო პროცედურები;

➤ ფინანსური ანგარიშგების განაყოფები, რომლებიც მოითხოვენ კორექტირებას;

➤ ანგარიშების ხასიათი, რომელიც სავარაუდოა გაიშიფროს (მაგ. კონსოლიდირებული აღრიცხვის ანგარიში, სპეციალური ანგარიშები, ისეთი როგორცაა ხელშეკრულების მოთხოვნის შესაბამისობაში).

#### 2. აუდიტის დაგეგმვისას პერსონალი:

განიხილავდა აუდიტის მაშტაბებს, დროს და ხასიათს წარმოების ხელმძღვანელობასთან, ღირებულებათა საბჭოსთან ანდა აუდიტორულ კომიტეტთან;

<sup>1</sup> გამოყენებულია აუდიტის საფუძვლები, სალექციო კურსიდან, საქ. ბაფ-ი თბ., 2000, გვ.256-258

<sup>2</sup> გამოყენებულია ნ. ქებაძე, აუდიტის საფუძვლები, თბ.,2005, გვ. 271-275

➤ განიხილავდა მიღებული აღრიცხვის სისტემის გავლენას, განსაკუთრებულად ახლის;

➤ კოორდინირებას უკეთებდა წარმოების პერსონალს მოცულობების მომზადებისას;

➤ საზღვრავდა კონსულტანტების, სხვა დამოუკიდებელი აუდიტორების, სპეციალისტების ანდა შიდა აუდიტორების ჩართვის ხარისხს.

## II. აუდიტირებისათვის საჭირო სპეციალისტების შერჩევა

1. იყო თუ არა მომზადებული დროის ბიუჯეტი კლიენტთან სამუშაოს დაგეგმვაზე და საჭირო მუშა რესურსებზე;

2. მოიწონა თუ არა პროექტის ხელმძღვანელმა დროის ბიუჯეტი კლიენტთან მუშაობის დაწყებამდე;

3. პერსონალის ჩართვის ბალანსის უზრუნველყოფისას და ინდივიდუალური გამოცდილებისას განხილული იყო თუ არა შემდეგი ფაქტორები: აუდიტის მოცულობა და სირთულე, პერსონალის ჩართვის შესაძლებლობა, სპეციალური გამოცდილების აუცილებლობა, აუდიტის დროს, პერსონალის მუდმივი და პერიოდული როტაცია, მუშაობის პროცესში სწავლების შესაძლებლობა.

4. იყო თუ არა სამუშაო დროის ბიუჯეტი და პერსონალის შემადგენლობა მიღებული პარტნიორების მიერ, რომელიც პასუხისმგებელია აუდიტზე იმისათვის, რომ პარტნიორს ჰქონდეს შესაძლებლობა განიხილოს პერსონალის მომზადების კვალიფიკაციის და გამოცდილების დონე, რომელიც დანიშნული იქნება აუდიტის ჩასატარებლად.

## III. დამოუკიდებლობა

1. შემოწმების ხელმძღვანელმა მიიღო თუ არა წერილობითი მტკიცება აუდიტის ჩატარებაში სხვა დამოუკიდებელი ფირმების ჩართვის შესახებ;

2. იყო თუ არა შესწავლილი აუდიტორში ჩართული პერსონალის წლიური ანკეტები მის დამოუკიდებლობაში დარწმუნებისათვის;

3. კლიენტისაგან იყო თუ არა მიღებული ანგარიშები, იმის გასაგებად კლიენტს ჰქონდა თუ არა ზოგიერთი კრედიტორული

ხასიათის გადაუხდელი თანხები, რომელსაც შეეძლო მისი დამოუკიდებლობის შესუსტება;

4. იმ სიტუაციაში, როცა ფირმა აღმოჩნდა კლიენტისაგან დამოუკიდებელი, იყო თუ არა განხილული აზრის გამოთქმაზე უარის შესაძლებლობა, რომელიც გარჩეული იყო პროფესიულ სტანდარტებთან მიმართებაში.

#### IV. დამკვეთის ბიზნესის ცოდნა

1. იყო თუ არა კლიენტის ოპერაციაზე სრული გაგება შემდეგი გზით:

➤ წინა წლების სამუშაო დოკუმენტების შესწავლა, მულტივი ფაილები, აუდიტორული ანგარიშები და ანგარიშგებები;

➤ რომელიმე მონაკვეთის ფინანსური ანგარიშგების და მიმდინარე წლის ანგარიშგების შესწავლა, თუ ასეთი ანგარიშები არ იყო მომზადებული, მაშინ მთავარი წიგნის შესწავლის გზით, რომ განვსაზღვროთ მისაღებია თუ არა გასულ წლებთან შედარებით თანხები და ურთიერთკავშირები;

➤ ხელმძღვანელობის მიმართ ბოლო წერილების უმრავლესობის შესწავლა;

➤ კლიენტის შესაბამისი მიმოწერების შესწავლა;

➤ დირექტორთა საბჭოსა და აქციონერული კრების ოქმების ასლების შესწავლა;

➤ კლიენტზე გაწეული აუდიტის მომსახურებაზე არააუდიტური მომსახურების გავლენის შესაძლებლობების გავლენა.

2. მიიღო თუ არა პერსონალმა მონაცემები კლიენტის ბიზნესის ხასიათზე, ორგანიზაციაზე და მის ოპერაციულ მანქანათმშენებლებზე:

➤ ბიზნესის სახე;

➤ პროდუქციის და მომსახურების სახე;

➤ კაპიტალის სტრუქტურა;

➤ „დაკავშირებული მხარეები“;

➤ განლაგების ადგილი;

➤ წარმოება;

➤ განაწილების მეთოდი;

➤ კომპენსირების მეთოდი.

3. პერსონალმა მიიღო თუ არა მონაცემები იმ დარგებზე, რომელშიც მოქმედებს წარმოება:

- ეკონომიკური პირობები;
- სახელმწიფო რეგულირება;
- ცვლილებები ტექნოლოგიაში;
- დარგისთვის საერთო აღრიცხვის პრაქტიკა;
- კონკურენციის პირობები;
- ფინანსური ტენდენციები და კოეფიციენტები.

4. ღებულობდა თუ არა პერსონალი კონსულტაციებს სხვა ინფორმაციის წყაროებიდან, რომელიც დაკავშირებულია კლიენტის ბიზნესთან, როგორცაა:

- აუდიტორული და ბუღალტრული ხელმძღვანელობა;
- პუბლიკაციები;
- სხვა წარმოებებისა და დარგების ფინანსური ანგარიშები;
- სახელმძღვანელოები და კარგად ინფორმირებულ პირებზე

პუბლიკაციები.

5. განხილული იყო თუ არა აუდიტის დაგეგმვა, რომლის მეთოდებს წარმოება იყენებს ბუღალტრული ინფორმაციის დამუშავების პროცესში.

6. აუდიტის დროს განხილული იყო თუ არა წარმოების მიერ კომპიუტერების გამოყენების ეფექტიანობის საკითხი.

➤ კომპიუტერების გამოყენების ხარისხი ყველა საჭირო სააღრიცხვო ოპერაციებზე;

➤ მოცემულობების კომპიუტერული დამუშავების კომპლექსურობა, მომსახურების გარე ცენტრის გამოყენების ჩართვით;

➤ კომპიუტერული პროცესების ორგანიზაციული სტრუქტურა;

➤ კომპიუტერული მონაცემებზე ხელმისაწვდომობა;

➤ აუდიტორული პროცედურების ჩატარების ეფექტურობის გასაძლიერებლად კომპიუტერული ტექნიკის გამოყენება.

7. განხილული იყო თუ არა აუდიტის კომპიუტერული პროცედურების ჩასატარებლად მომზადებული პერსონალის შერჩევა.

## V. აუდიტის ჩატარების შესაძლებლობის შეფასება

1. იყო თუ არა ბუღალტრული ჩანაწერების ადეკვატურობის შეფასება შემდეგ ფაქტებზე:

➤ ფინანსურ ანგარიშგებებზე საჭირო კლასიფიკაციისათვის ოპერაციების დაწერილობით აღწერა;

➤ გარიგების ისეთიანი აღწერა, რომელიც საშუალებას იძლევა ფინანსურ ანგარიშგებებში მათი ფულადი სახით აღწერისათვის;

➤ ბუღალტრული ჩანაწერები მოიცავს თუ არა იმ პერიოდს, რომელშიც მოხდა გარიგებები იმისათვის, რომ გარიგების ასახვა მოხდეს იმავე სააღრიცხვო პერიოდში.

2. იყო თუ არა მიღებული შესაბამისი ინსტრუქციების, პროცედურების, ჩანაწერების და საკონტროლო პროცედურების და წარმოების მიერ მათი გამოყენების ხასიათის შესახებ ინფორმაცია შემდეგი გზით:

➤ წარმოებასთან წინამდებარე მუშაობის გამოცდილება;

➤ ხელმძღვანელობის და პერსონალის გამოკითხვა;

➤ წარმოების დოკუმენტების და ჩანაწერების შესწავლა;

➤ მოქმედებებზე და ოპერაციებზე დაკვირვება.

3. იყო თუ არა დოკუმენტირებული აუდიტის დაგეგმვის დროს წარმოების შიდა კონტროლის სტრუქტურების ელემენტების გაგება.

4. იყო თუ არა შესრულებული ხელმძღვანელობის სიწმინდის შეფასებაზე შემდეგი პროცედურები:

➤ ადგილობრივი ვეკილების, ბანკირების და ბიზნესის სხვა წარმომადგენლის გამოკითხვა საქმიან წრეში კლიენტის მდგომარეობაზე;

➤ კლიენტის კრედიტული რეიტინგის შემოწმება.

## VI. სამუშაოს პირობებზე წერილის მომზადება

1. იყო თუ არა წერილში ჩართული შემდეგი პუნქტები:

➤ წარმოების დასახელება (ფილიალის თუ კი არის) და წლის დამთავრების რიცხვი;

➤ შესადგენი და შესასწავლი ანგარიშგება, რომელიც ექვემდებარება აუდიტს;



➤ ისეთი დაწერილებით მომსახურების განაკვეთი, რამდენადაც ეს აუცილებელია – კლიენტის მიერ დადებული შეზღუდვების ჩათვლით;

➤ დასკვნის უარყოფის ანდა სხვა მოცემული ანგარიშის სახე;

➤ აღმოჩენილ თაღლითობაზე პასუხისმგებლობის უარყოფა;

➤ კლიენტის პერსონალის მოვალეობები გრაფიკისა და ანგარიშების მომზადებაზე;

➤ აუდიტორის მოთხოვნა ყველა დაბეჭდილ მასალაზე, რომელშიც მოცემულია კლიენტის ანგარიშება;

➤ საგადასახადო დეკლარაციების და მომავალი საგადასახადო შემოსევების მომზადებაზე პასუხისმგებლობა;

➤ ანაზღაურების გადახდის მეთოდები, ანდა ჰონორარი;

➤ გადახდაზე კლიენტის მოვალეობები და ანგარიშების წარმოდგენა;

➤ ადგილი კლიენტის თანხმობაზე ხელის მოსაწერად და რიცხვი;

➤ მაღლობის გამოხატვა აუდიტორის მიერ შერჩევაზე;

➤ ახალი აუდიტორის დანიშვნის შემთხვევაში კლიენტი პასუხისმგებელია მოცემულ და წინამდებარე აუდიტორებს შორის ურთიერთთანამშრომლობაზე აუცილებელი ინფორმაციის მისაღებად.

2. იყო თუ არა წერილში ჩართული აუცილებელი პუნქტები:

➤ აუდიტორის საკონტროლო პროცედურის აღწერა თუ ამას კლიენტი ითხოვს, ანდა ითვლება აუცილებლად აუდიტორის დასაცავად. (დაწერილებით აუდიტორული პროგრამა არ უნდა იყოს კლიენტის პერსონალისთვის ხელმისაწვდომი ზეპირ ანდა სხვა ნებისმიერ ფორმაში);

➤ აუდიტის დროებითი ჩარჩო და ხანგრძლივობა;

➤ კლიენტის პერსონალის სახელები მუშაობის პროცესში კონტაქტის დასამყარებლად;

➤ შიდა კონტროლის სისტემების შეფასება, შესწავლა და შესაბამისი ანგარიშები;

➤ შიდა აუდიტორთან კონტაქტები და ურთიერთთანამშრომლობა;

➤ აღმოუჩენელი მომსახურებების ჩამონათვალი;  
➤ კლიენტის მიერ ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებლობის აღიარება;

➤ ის მდგომარეობა, რომ კლიენტი იქნება ინფორმირებული შინაგანი კონტროლის სტრუქტურაში რაიმე მნიშვნელოვან პირობებზე, რომელიც მოხდება აუდიტორის ყურადღების ცენტრში ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მსვლელობისას.

## VI. აუდიტორული რისკისა და არსებობის შეფასება

1. იყო თუ არა შიდა და საკონტროლო რისკი შეფასებული აღმოჩენის რისკის სიდიდის გასაგებად. მხედველობაში მიიღება აუდიტორული რისკის მისაღებად დაბალ დონეზე შემცირება;

2. იყო თუ არა წინასწარი შეფასება არასწორი მონაცემების თანხის სიდიდეზე, რომელიც იქნება ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითი;

3. იყო თუ არა ეს თანხა დაკავშირებული დასაშვებ შეცდომასთან ანგარიშგებში კონკრეტულ ნარჩენებში აუდიტორული პროცედურის დაგეგმვისას.

## VII. კონტროლის რისკის შეფასება

1. იმ შემთხვევაში თუ კონტროლის რისკი შეფასებული იყო მთლიანი ანგარიშგებისთვის, ან მისი ზოგიერთი ნაწილებისათვის როგორც მაქსიმალური, იყო თუ არა ეს დოკუმენტირებული;

2. იმ შემთხვევაში თუ კონტროლის რისკი მთლიანი ანგარიშგებისთვის ან მისი ზოგიერთი ნაწილებისთვის შეფასებული იყო მაქსიმალურზე დაბალი დონით, იყო თუ არა შესრულებული შემდეგი პროცედურები:

➤ დადგენილია, რომ შიდა კონტროლის სტრუქტურის სპეციალური პროცედურები და პოლიტიკა ესადაგება ამ მტკიცებების არსებითი დამაზინჯებების აღმოჩენას და აღკვეთას;

➤ ჩატარებულია თუ არა ასეთი პოლიტიკის და პროცედურის მოქმედების და მოდელის ეფექტურობის შეფასების საკონტროლო ტესტები.

3. ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთ მუხლებზე კონტროლის რისკის დასაშვები დონის შემცირების სურვილის შემთხვევაში იყო

თუ არა შესრულებული კონტროლის სისტემის დამატებითი ტესტები;

4. იყო თუ არა დოკუმენტირებული დამტკიცებული ფინანსური ანგარიშგებისათვის მთლიანად ან მისი ნაწილისთვის კონტროლის რისკი შეფასებული მაქსიმალურზე დაბალი დონით.

## VIII. შეცდომები და ნორმების დარღვევა

1. იყო თუ არა განხილული ფინანსური ანგარიშგების არსებითი დამახინჯებების რისკის შეფასებისას შემდეგი ფაქტორები:

➤ მენეჯმენტის მახასიათებლები (მაგ. ხელმძღვანელობის დაუსაბუთებელი და აგრესიული დამოკიდებულება ფინანსურ ანგარიშგებასთან);

➤ დარგის საქმიანობა და მახასიათებლები (მაგ. წარმოების მომგებიანობა დარგთან მიმართებაში არაადეკვატურია);

➤ აუდიტის მახასიათებლები (მაგ. ადგილი ჰქონდა თუ არა მნიშვნელოვან ან უჩვეულო გარიგებებს).

2. იყო თუ არა გათვალისწინებული ფინანსური ანგარიშგების დამახინჯებაზე რისკის შეფასებისას ხელმძღვანელობის მიერ შემდეგი ფაქტორები:

➤ ცნობილია თუ არა გარემოება, რომელსაც შეუძლია მიგვითითოს მენეჯმენტის გადახრაზე ფინანსურ ანგარიშგებასთან, როგორცაა ზოგადი კამათი მოგების გამადიდებელი ანგარიშების აგრესიული გამოყენების პრინციპზე;

➤ არსებობს თუ არა განკარგულება იმაზე, რომ ხელმძღვანელობა არ ადგენს პროცედურის პოლიტიკას, რომელიც უზრუნველყოფს გონიერად დარწმუნებას სააღრიცხვო შეფასებების საიმედოობაზე;

➤ არსებობს თუ არა პირობები, რომელიც მიუთითებს კონტროლის სისტემის უკმარისობაზე, როგორცაა სააღრიცხვო და ოპერაციულ სფეროში მუდმივი კრიზისული პირობები;

➤ არსებობს თუ არა კომპიუტერულ პროცესებზე კონტროლის უკმარისობის მაჩვენებლები, მაგ. პროგრამაზე ხელმისაწვდომობის კონტროლის უკმარისობა, რომელიც აკონტროლებს ან ახორციელებს აქტივების მოძრაობას;

➤ არის თუ არა მითითება იმაზე, რომ ხელმძღვანელობამ არ შეიმუშავა და პერსონალამდე არ დაიყვანა ინფორმაციის დაბუშაგებისა და აქტივების მოძრაობის კონტროლზე ადეკვატური ინსტრუქციები და პროცედურები, მაგ. საკვანძო პოზიციებზე მომუშავეების შესწავლა მათ სამუშაოზე აყვანამდე.

3. იყო თუ არა განხილული ოპერაციების ხარისხზე ან ანგარიშების დონეზე არსებით დამახინჯებებზე რისკის დონის შეფასებაზე ფაქტორები:

➤ სააღრიცხვო პოლიტიკის კომპლექტურობა და თანმიმდევრობა;

➤ ცნობილი შესაძლებელი დამახინჯებების ბუნება, მიზეზი და თანხები, რომელიც აღმოჩენილია წინა აუდიტის დროს ანგარიშებში ანდა ოპერაციის კლასსი;

➤ აქტივების არარეალურობა დამახინჯებების თვალსაზრისიდან;

➤ ოპერაციის კლასის ან ანგარიშის გარკვევა აზრის ხასიათთან დამოკიდებულებაში.

4. იყო თუ არა შეფასებული მნიშვნელოვან დამახინჯებებზე რისკი:

➤ აუდიტორული პროცედურების მასშტაბებზე და დროზე ხასიათის განსაზღვრა;

➤ პერსონალის შერჩევაზე;

➤ მოთხოვნილი კონტროლის დონის განსაზღვრაზე.

5. იმ შემთხვევაზე თუ კი იყო განსაზღვრული, რომ არსებობს მნიშვნელოვანი რისკი არსებით დამახინჯებებზე:

➤ იყო თუ არა განსაკუთრებული გარიგების დეტალები ძირითადი ხელმძღვანელობის ჩათვლით იდენტიფიცირებული და დამტკიცებული შესაბამისი გარეშე მხარისაგან;

➤ იყო თუ არა შესწავლილი ყველა არსებითი ბუღალტრული ჩანაწერების დეტალები, რომელიც მომზადებული და მიღებული იყო ხელმძღვანელობის მიერ;

➤ იყო თუ არა განხილული სააღრიცხვო პოლიტიკის მისაღებლობა მოცემულ მდგომარეობაში.

## ანალიზური პროცედურები

1. იყო თუ არა ანალიზური პროცედურები ფოკუსირებული:

➤ აუდიტორის მიერ კლიენტის ბიზნესსა, საქმიანობასა და მოვლენებზე გაგების გაუმჯობესებაში, რომელიც დაგროვილია წინა აუდიტის ჩატარებისას;

➤ მხარეების განსაზღვრაში, რომელიც შეიძლება აუდიტორისთვის წარმოადგენდეს მნიშვნელოვან რისკს.

## აუდიტის სტრატეგია და პროგრამა

1. იყო თუ არა შექმნილი აუდიტის პროგრამა;

2. იყო თუ არა დასკვნითი აუდიტორული პროგრამა პროექტის ხელმძღვანელის მიერ მიღებული.

ამრიგად, სამუშაო დოკუმენტებში აუდიტორის დასკვნები დოკუმენტალურად ასახული აუდიტორული პროგრამის თითოეული განყოფილების მიხედვით, ფაქტობრივად, წარმოადგენს მასალას აუდიტორული დასკვნის შესადგენად, ხოლო ამ განყოფილებების შემოწმების მსვლელობისას გაკეთებული შენიშვნები მიზანშეწონილია გამოყენებული იყოს ჩატარებული აუდიტის შედეგების მიხედვით აუდიტორის მიერ დამკვეთის ორგანიზაციის ხელმძღვანელობისათვის წერილობითი ანგარიშის მოსამზადებლად.

აუდიტორს აუდიტის დაგეგმვისას მრავალი პროცედურის ჩატარება უხდება და თუ იგი არ აკმაყოფილებს ქვემოთ ჩამოთვლილ მოთხოვნებს, მან უარი უნდა თქვას დამკვეთის წინადადებაზე და არ უნდა შეუდგეს აუდიტის დაგეგმვისათვის საჭირო პროცედურების განხორციელებას.

როგორც წესი, აუდიტი, რომ ჩატარდეს აუდიტორი უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ მოთხოვნებს:

1. პროფესიული კომპეტენტურობა. თანამშრომელმა უნდა შეასრულოს მხოლოდ ის სამუშაო, რომლის შესრულებაც (როგორც თვითონ და მისი ფირმა თვლიან) პროფესიულ ღონეზე შეუძლია;

2. აუცილებელი პროფესიული ჩვევები. დავალების შესრულების დროს თანამშრომელმა უნდა გამოავლინოს აუცილებელი პროფესიული ჩვევები;

3. დაგეგმვა და კონტროლი. თანამშრომელმა უნდა ჩაატაროს საბუშო აუცილებელი დაგეგმვით და დააწესოს მის შესრულებაზე კონტროლი;

4. საკმაო არსებითი ინფორმაცია. დასაბუთებული დასკვნის შედგენისა და რეკომენდაციების გაცემისათვის თანამშრომელმა უნდა მიიღოს საკმაო არსებითი ინფორმაცია;

5. პროგნოზირება. მომავალი მოვლენების პროგნოზირების დროს თანამშრომელმა არ უნდა გამოიყენოს თავისი სახელი ისეთი შთაბეჭდილების შესაქმნელად, თითქოს პროგნოზის გამართლების გარანტიას იძლეოდეს.

## თავი 8. კორპორაციის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის (ანალიზური პროცედურების) მეთოდურ პრაქტიკული ასპექტები

### 8.1 ფინანსური ინფორმაციების აუდიტის (ანალი- ზის) მაჩვენებელთა სისტემა

განვიხილოთ ფინანსური აღრიცხვის (ანგარიშების) ზოგადი და ფარდობითი ანალიზის არსი და მისი გამოყენების სფეროები

ცნობილია რომ, საწარმოს (ფირმის) ფინანსური ანგარიშების მომხმარებლები საზოგადოების სხვადასხვა სექტორის წარმომადგენლები არიან: კომპანიის მენეჯერები, დამფუძნებლები, კრედიტორები, მომწოდებლები, მომხმარებლები, თანამშრომლები და ა.შ. რომლებიც განსაკუთრებულ გადაწყვეტილებას იღებს და აქედან გამომდინარე თავისებურად ანალიზებს ფინანსურ ინფორმაციას.

სამეწარმეო პრაქტიკაში ყველაზე ხშირად ფინანსური ანგარიშგება გამოიყენება საწარმოს შემდგომი საქმიანობის დასაგეგმად და სამომავლო ოპერაციების, მომგებიანობისა და ეფექტურობის პროგნოზირებისათვის.

ფინანსური ინფორმაციების (ანგარიშების) ზოგადი ანალიზის ჩატარება მოიცავს 1) ფინანსური ანგარიშების შედარებით ანალიზის, 2) ფინანსური ანგარიშების კომპონენტების პროცენტულ ანალიზს, 3) ფარდობით ანალიზს, ყოველი მათგანი ეფუძნება შედარების ტექნიკას.

განვიხილოთ მოკლედ თითოეული მათგანი:

1) ფინანსური ანგარიშების შედარებითი ანალიზის მეთოდის გამოყენებისას – ერთმანეთს უნდა შევედაროთ ერთი და იგივე ტიპის ფინანსური უწყისები (ბალანსი, მოგება-ზარალის უწყისი და ა.შ.) დროის სხვადასხვა მონაკვეთისათვის, რომელიც საშუალებას იძლევა გადაწყვეტილების მიმღებმა გაანალიზოს საწარმოს ფინანსური პოზიციის ცვლილება, გამოიკვლიოს ცვლილების მიზეზები. ამ მიზეზების ცოდნა ფინანსური ანგარიშების მომხმარებელს სამომავლო პროგნოზირების გაკეთებაშიც ეხმარება.

2) შედარებითი ანალიზის გარდა გამოიყენება ფინანსური ანგარიშების კომპონენტთა პროცენტული ანალიზიც. პროცენტული ანალიზისას ფინანსური ანგარიშების ელემენტები წარმოდგენილია

უწყისში უდიდესი ფინანსური მახასიათებლის პროცენტის სახით. მაგ. მოგება-ზარალის უწყისში ყოველი კომპონენტი წარმოდგენილია როგორც შემოსავლის პროცენტი, ბალანსში როგორც მთლიანი აქტივების პროცენტი.

პროცენტული შედარებითი ანალიზი მომხმარებელს საშუალებას აძლევს განასხვაოს, თუ რამ გამოიწვია რომელიმე ანგარიშის ზრდა – მაგ. მოგების, ან კაპიტალის ზრდა – გამოწვეულია ორგანიზაციის საქმიანობის გააქტიურებით, თუ სხვა მიზეზებით. ქვემოთ მოყვანილია ნიმუში პროცენტული შედარებითი მოგება-ზარალის უწყისისა:

ცხრილი 8.1

	2004 წ.		2003 წ.		2001 წ.	
	თანხა,	ლარი	თანხა,	ლარი	თანხა,	ლარი
	წილი%		წილი%		წილი%	
გაყიდვები	3,647,916		3,070,777		2,527,941	
	100%		100%		100%	
რ.პ.თ.	(2,201,281)		1,856,074		1,535,166	
	60,3		60,4		71,9	
მოგება გაყიდვ.	1,446,635		1,214,703		992,775	
	39,7		39,6		28,1	
აღმ.ზარჯი	821,381		747,285		583,903	
	22,5		24,3		16,5	
ოპერაციული მოგება	467,418		408,872		625,254	
	12,8		13,83		13,4	
საპროცენტო ზარჯი	(58,059)		(63,418)		(40,322)	
	(1,6)		(2,1)		(1,1)	
სხვა შემოსავალი	6,731		(7,864)		9,638	
	0,2		(0,3)		0,2	
მოგება	573,926		396,136		378,188	
	15,7		12,9		10,7	
მოგების გადასახადი	227,000		151,000		143,00	
წმინდა მოგება	346,926	9,5	245,136	8,0	235,188	6,7



### 3) ფარდობითი ანალიზის მეთოდი

ფარდობითი ანალიზი ფინანსურ აღრიცხვაში ერთ-ერთ მნიშვნელოვან როლს ასრულებს გადაწყვეტილებების მიღების დროს. ფარდობითი ანალიზი იყენებს კოეფიციენტების (შეფარდებების) გამოთვლას, კოეფიციენტების შედარებას სხვადასხვა სააღრიცხვო პერიოდისათვის. ამ კოეფიციენტებს ფინანსურ კოეფიციენტებსაც უწოდებენ.

ფინანსური კოეფიციენტები იყოფა შემდეგ კატეგორიებად:

1) მოკლევადიანი ლიკვიდურობის კოეფიციენტები – ეხმარება კრედიტორებს გადაწყვეტილების მიღებაში,

2) ვალის გადახდისუნარიანობის,

3) ოპერაციული კოეფიციენტები ეხმარება მენეჯმენტს საწარმოს მიმდინარე ოპერაციების დაგეგმვასა და მართვაში,

4) მოშვებინაობის კოეფიციენტები – საინტერესო საწარმოს კომპანიის აქციონერებისა და გრძელვადიანი სესხის, კრედიტის გამცემისათვის,

5) საბაზრო (დამფუძნებლების) კოეფიციენტები საინტერესო (საწარმოს) მეპატრონეებისათვის.

ქვემოთ განვიხილოთ თითოეული მათგანის არსი.

1) მოკლევადიანი ლიკვიდურობის კოეფიციენტები (Liquidity Ratio) – ცხადია, რომ მოკლევადიანი კრედიტის გამცემი დაინტერესებულია გაიგოს, რამდენად აქვს საწარმოს უნარი მიმდინარე სააღრიცხვო პერიოდში დააბრუნოს აღებული კრედიტი. ნაღდი ფულის ამოღება დროის მოკლე შუალედში ხდება დებიტორული დავალიანებების შეგროვებით და სასაქონლო-მატერიალური მარაგების გაყიდვით (ცხადია, ნაღდი ფული ასევე მიიღება შენობის, მიწისა და მანქანა-დანადგარების გაყიდვითაც, მაგრამ ამ პროცესს უფრო დიდი დრო ესაჭიროება). ამასთანავე, კრედიტორი შეაფასებს იმ ვალდებულებებსაც, რომელიც ფირმამ სააღრიცხვო წელს უნდა გადაიხადოს, ანუ მოკლევადიან ვალდებულებებს. ამ მიზნებისათვის კრედიტორები ანალიზებენ ლიკვიდურობის კოეფიციენტებს – ეს კოეფიციენტები “ზომავენ” მიმდინარე ვალდებულებებისა და მიმდინარე აქტივების შეფარდებას.

ა)

$$\text{ლიკვიდურობის კოეფიციენტი (ბრუნვადობის კოეფიციენტი)} = \frac{\text{მიმდინარე აქტივები}}{\text{მიმდინარე ვალდებულებები}}$$

ლიკვიდურობის კოეფიციენტთან ერთად ასევე იყენებენ ე.წ. "სწრაფ" (Quick Ratio) კოეფიციენტს, რომელიც შემდეგნაირად გამოითვლება

$$ბ) \text{ "სწრაფი" კოეფიციენტი} = \frac{\text{"სწრაფი" აქტივები}}{\text{მიმდინარე ვალდებულებები}}$$

კომპანიის "სწრაფი" აქტივებია ფული და მისაღები ანგარიშები (ანუ ლებიტორული დავალიანებები)

საწარმოსათვის არსებული შემდეგი ინფორმაციის (ცხრილი 8.2): ანალიზი მოწმობს რომ, გაიზარდა საწარმოს ლიკვიდურობა (ასევე, მისი "სწრაფი" აქტივების ლიკვიდურობაც).

(ცხრილი 8.2)

	2005 წ.	2004 წ.
1. მიმდინარე აქტივები		
ფული	21,734	15,276
მისაღები მოთხოვნები	596,171	531,461
მარაგები	482,136	407,006
სხვა აქტივები	63,703	69,851
სულ:	1,163,744	1,023,594
1.1 "სწრაფი" აქტივები	617,905	546,737
2. მიმდინარე ვალდებულებები	478,220	455,955
ლიკვიდურობის კოეფიციენტი (1:2)	2,43	2,24
"სწრაფი" კოეფიციენტი (1.1:2)	1,29	1,20

ცნობილია, რომ ფინანსურ ანალიზში არ არსებობს რაიმე სტანდარტი კოეფიციენტებისათვის, მაგრამ თუ კომპანიის "სწრაფი" კოეფიციენტი 1-ის ტოლია, მაშინ ამბობენ, რომ ფირმა ადეკვატურად ლიკვიდურია, ანუ მას გააჩნია ზუსტად იმდენი ნაღდი ფული და მოთხოვნები, რაც საკმარისია მიმდინარე ვალდებულებების დასაფარავად. იმის გამო, რომ ზოგიერთი მიმდინარე აქტივი

ძალიან სწრაფად ვერ გადაიქცევა ფულად (მაგ. მარაგები და წინასწარ გაწეული ხარჯები), ლიკვიდურობის კოეფიციენტი 2.0 არის მისაღები კრედიტორებისათვის. ზოგადად, კრედიტორები თანხა არჩევანს ისეთ საწარმოებზე აჩერებენ, რომლის ლიკვიდურობაც მაღალია.

2. განვიხილოთ ვალის გადახდისუნარიანობის კოეფიციენტი – გრძელვადიანი კრედიტის გამცემები დაინტერესებულნი არიან საწარმოს მომგებიანობით და არა ლიკვიდურობით. ცნობილია, რომ სესხის შემთხვევაში საწარმომ უნდა დააბრუნოს ძირეული თანხა და მასზე დარიცხული პროცენტი დადგენილი გრაფიკის მიხედვით. ცხადია, რაც უფრო დიდია ძირეული თანხა, მით მეტია კრედიტორის რისკი. ვალის გადახდისუნარიანობის კოეფიციენტები გვიჩვენებს: 1) შემოსავლებისა და დარიცხული პროცენტის (სარგებლის) შეფარდებას, 2) სესხის ძირეული თანხისა და საწარმოს კაპიტალის შეფარდებას. ფინანსურ ანალიზში გამოიყენება დროის პერიოდში დარიცხული სარგებლის კოეფიციენტი:

$$\text{პერიოდის სარგებლის კოეფიციენტი} = \frac{\text{წმინდა მოგება} + \text{სარგებელი} + \text{გადასახადები}}{\text{სარგებელი}} \quad (8.1)$$

მოვიყვანოთ მაგალითი:

	2004 წ.	2003 წ.
წმინდა მოგება	346,926	245,136
სარგებელი	58,059	63,148
გადასახადები	227,000	151,000
წმინდა მოგება + სარგებელი + + გადასახადები სულ	631,985	459,554
პერიოდის სარგებლის კოეფიციენტი	10.89	7.25

აღვნიშნოთ, რომ პერიოდის სარგებლის კოეფიციენტის გამოთვლა ხდება ისეთი გრძელვადიანი სესხისათვის, რომლის დაფარვაც მიმდინარეობს ნაწილ-ნაწილ. ამის გამო, ცხადია, პერიოდის სარგებელი (დარიცხული პროცენტი) მცირდება. სწორედ ასეთი შემთხვევაა განხილული მაგალითში. პერიოდის სარგებლის კოეფიციენტი გაიზარდა იმის გამო, რომ შემცირდა სესხის ძირეული თან-

ხა და მასთან ერთად სარგებელიც, ამასთანავე გაიზარდა კომპანიის წმინდა მოგება.

ზოგადად, საწარმოს ვალი შეიძლება განვმარტოთ როგორც გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებისა და მიმდინარე ვალდებულებების ჯამი. სესხის აღება საწარმოს გარკვეულ რისკთან არის დაკავშირებული, რადგან მისი დარიცხული სარგებლის დაბრუნება უნდა მოხდეს დროის ფიქსირებულ შუალედში, რამაც შეიძლება საწარმო გაკოტრებამდე მიიყვანოს. ამბობენ, რომ საწარმო მაღალი რისკის მქონეა, თუ სესხის შეფარდება კაპიტალთან მაღალია.

სესხისა და კაპიტალის თანაფარდობის კოეფიციენტი გვიჩვენებს თუ კაპიტალის რა ნაწილი ეკუთვნით საწარმოს კრედიტორებს.

$$\frac{\text{სესხის და კაპიტალის კოეფიციენტი}}{\text{კაპიტალი}} = \frac{\text{მთლიანი ვალი}}{\text{კაპიტალი}} \quad (8.2)$$

შესაბამისად, სესხისა და აქტივების შეფარდების კოეფიციენტი გვიჩვენებს, თუ აქტივების რა ნაწილია კრედიტორების კუთვნილებაში.

$$\frac{\text{სესხისა და აქტივების კოეფიციენტი}}{\text{მთლიანი აქტივები}} = \frac{\text{მთლიანი ვალი}}{\text{მთლიანი აქტივები}} \quad (8.3)$$

ზოგჯერ, თუ კომპანიის მოკლევადიანი ვალდებულებები მცირეა, კრედიტორები ზემოთ მოყვანილ კოეფიციენტებს თვლიან მხოლოდ გრძელვადიანი სესხისათვის. ცხადია, ეს კოეფიციენტები გვიჩვენებს კაპიტალისა თუ აქტივების რა ნაწილია დაფინანსებული გრძელვადიანი სესხით.

3. განვიხილოთ ოპერაციული კოეფიციენტები – (ეფექტურობის კოეფიციენტები) რომლებიც – გვიჩვენებენ საწარმოს მიერ მისი აქტივების გამოყენების ინტენსივობას. ეს კოეფიციენტები საწარმოს მენეჯმენტს აძლევენ ინფორმაციას დროის იმ შუალედის შესახებ, რაც საჭიროა იმისათვის, რომ მისაღები მოთხოვნები გადაიტკეპს ნაღდ ფულად. რაც უფრო ნაკლები დრო სჭირდება საწარმოს ამ ოპერაციებისათვის, მით უფრო ინტენსიურია მისი მუ-

შაობა. იმის გამო, რომ ინტენსიურად მომუშავე საწარმოებს უფრო მაღალი მოგება აქვთ, მაღალი მოგება კი ქმნის იმ ფულად რესურსებს, რომლითაც მოხდება კრედიტების დაფარვა, ამიტომ საწარმოო მენეჯმენტთან ერთად კრედიტორებიც დაინტერესებულნი არიან ოპერაციული კოეფიციენტებით. მოგების ზრდა ასევე საშუალებას იძლევა გავზარდოთ დივიდენდები, ამის გამო აღნიშნული კოეფიციენტებით აქციონერებიც ინტერესდებიან.

დებიტორული დავალიანებების ბრუნვალობა ხასიათდება დროის იმ შუალედით, რაც საჭიროა კრედიტში განხორციელებული რეალიზაციიდან ფულის ამოღებით. დებიტორული დავალიანების ბრუნვალობის კოეფიციენტი გვიჩვენებს წლის განმავლობაში რამდენად სწრაფად გროვდება ფული (ან როგორც ამბობენ ბრუნავს მოთხოვნები). რაც უფრო მაღალია ეს კოეფიციენტი, მით უფრო მაღალია საწარმოს კრედიტუნარიანობა.

$$\text{დებიტორული დავალიანების ბრუნვალობის კოეფიციენტი} = \frac{\text{შემოსავლები}}{\text{დებიტორული დავალიანება}} \quad (8.4)$$

მარაგების ბრუნვალობა არის ის რიცხვი, რამდენჯერაც წლის განმავლობაში ხდება სასაქონლო-მატერიალური მარაგების შექმნა და გაყიდვა. რაც უფრო მაღალია მარაგების ბრუნვალობის კოეფიციენტი, მით უფრო ეფექტურად (ინტენსიურად) მუშაობს საწარმო.

$$\text{მარაგების ბრუნვების რეალიზ. პროდუქციის თვითღირებულება კოეფიციენტი} = \frac{\text{მარაგების საშუალო ღირებულება}}{\text{მარაგების საშუალო ღირებულება}} \quad (8.5)$$

აქტივების ბრუნვალობის კოეფიციენტი (Assets Turnover Ratio) გვიჩვენებს, თუ რა ინტენსივობით ხდება კომპანიის აქტივების გამოყენება რეალიზაციისათვის.

$$\text{აქტივების ბრუნვალობის კოეფიციენტი} = \frac{\text{წმინდა გაყიდვები}}{\text{აქტივების საშუალო ღირებულება}} \quad (8.6)$$

აქვე აღნიშნავთ, რომ კომპანიის ოპერაციული კოეფიციენტების ზრდა გარე ფაქტორებზეც არის დამოკიდებული. მაგ. დებიტორული დავალიანების ბრუნვადობის კოეფიციენტის გასაზრდელად საჭიროა საწარმოს კლიენტმა მოკლე შუალედში დაფაროს დავალიანება, მაშინ როცა შეიძლება სხვა კომპანიებმა მას უფრო გვიან მოსთხოვოს განაღდება. ამიტომ, საწარმოს მენეჯმენტმა ამ გარემოებასაც უნდა მიაქციოს ყურადღება, რათა კლიენტები არ დაკარგოს. ბაზარზე კონკურენტუნარიანობაზეცაა დამოკიდებული მარაგების ბრუნვადობა, გაყიდვები და აქედან გამომდინარე საწარმოს ეფექტური მუშაობაც.

განვიხილოთ მაგალითი:

ცხრილი 8.4

	2005 წ.	2004 წ.
შემოსავლები	4,647,916	4,070,777
(საშუალო) დებიტორული დავალიანება	563,816	522,781
დებიტორული დავალიანების ბრუნვადობის კოეფიციენტი	8.24	7.79
დებიტორული დავალიანების ხანგრძლივობა (365/ღებ. დავალიანების ბრუნვადობის კოეფ.)	44	47
	2002 წ.	2001 წ.
რეალიზ. პროდუქციის თვითღირებულება (რ.პ.თ.)	3,201,282	2,856,074
(საშუალო) მარაგები	444,571	380,350
მარაგების ბრუნვადობის კოეფიციენტი	7.20	7.51
მარაგების არსებობის ხანგრძლივობა (365/მარაგების ბრუნვადობის კოეფიციენტი)	51	49
შემოსავლები	4,647,916	4,070,777
(საშუალო) აქტივები	2,281,996	2,037,492
აქტივების ბრუნვადობის კოეფიციენტი	2.04	2.00

4. განვიხილოთ მომგებიანობის კოეფიციენტები, რომლებიც გვიჩვენებს საწარმოს მოგების ორი მნიშვნელობის ასპექტს: 1) ოპერაციების იმ ელემენტებს, რომლებიც ქმნიან მოგებას, და 2) მოგებისა და მთლიანი ინვესტიციების თანაფარდობას.

ცნობილია, რომ მოგება გაყიდვებიდან არის სხვაობა შემოსავლებსა და რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება(რ.პ.თ.)-ს შორის.

მოგება გაყიდვებიდან = ოპერაციული შემოსავალი –  
 – რეალიზებული პროდუქტი. თვითღირებულება (რ.პ.თ.) (6.10)

ოპერაციული კოეფიციენტები გამოიყენება იმის დასადგენად, თუ რამდენად ეფექტურია გასაყიდი ფასი, ადმინისტრაციული და სხვა დანახარჯები.

გარდა ოპერაციების მომგებიანობისა, საწარმოსათვის ასევე საინტერესოა რამდენად ეფექტურია მოგებისა და კაპიტალის შეფარდება:

$$\frac{\text{წმინდა მოგება}}{\text{კაპიტალი}} \quad \text{და} \quad \frac{\text{წმინდა მოგება}}{\text{აქტივები}} \quad (8.7)$$

ეს კოეფიციენტები გვიჩვენებს, თუ რამდენად ეფექტურად იყენებს საწარმო მასსი არსებულ დაბანდებებს (კაპიტალს, აქტივებს).

მომგებიანობის კოეფიციენტი – როე (ROE - Return on Equity)

მომგებიანობის მაჩვენებლებს შორის ფინანსისტების უმეტესობა უპირატესობას სააქციო კაპიტალზე უკუგების კოეფიციენტს ანიჭებს.

როე-ს ფორმულა არის შემდეგი:

$$\text{როე} = \frac{\text{წმინდა მოგება}}{\text{სააქციო კაპიტალი}} \quad (8.8)$$

განვიხილოთ მაგალითი. წმინდა მოგება შეადგენს 119,3 ათას ლარს, სააქციონერო კაპიტალის ღირებულებაა 656,0 ათასი ლარი, მაშინ როე (ROE)=18,2%. მაშასადამე, აქციონერების მიერ ყოველ 100 ლარზე დაბანდებული კაპიტალის უკუგებამ 18,2 ლარი შეადგინა, რაც „პოზიტიურ“ მაჩვენებლად გვევლინება.

თუ წმინდა მოგება იზრდება და სააქციონერო კაპიტალი უცვლელია, მაშინ როე-ც იზრდება და შესაბამისად კომპანიის აქციონერების ქონების ღირებულებაც იზრდება. როე-ს ზრდით საწარმოს ფინანსური მენეჯერი ახერხებს საწარმოს აქციონერების კაპიტალის ეფექტურად გამოყენებას და დამატებითი ღირებულების შექმნას. განვიხილოთ ეს პარამეტრი უფრო დეტალურად:

- როე-ს შემადგენელი კომპონენტები

თავად როე სამი ძირითადი კომპონენტისგან შედგება. ეს კომპონენტებია მოგების ზღვრული კოეფიციენტი (profit margin

ratio), აქტივების ბრუნვადობის კოეფიციენტი (asset turnover) და ფინანსური ლევერიჯი (financial leverage):

$$\text{როე} = \frac{\text{მოგების ზღვრული კოეფიციენტი} \times \text{აქტივების ბრუნვადობის კოეფიციენტი} \times \text{ფინანსური ლევერიჯი}}{\text{როე}} \quad (8.9)$$

პირობითი მაგალითიდან როე არის შემდეგი:  
 როე = 119.3/941.5 x 941.5/1,001.6 x 1001.6/656  
 როე = 0.127 x 0.94 x 1.53

ზემოთმოყვანილი ფორმულით წარმოდგენილ როე-ს კოეფიციენტს დიუ-პონის ტოლობას უწოდებენ, ვინაიდან ამ ფორმით როე-ს გამოთვლის პოპულარიატია სწორედ კომპანია დიუპონმა მოახდინა. ამ ფორმულის გაანალიზების შემდეგ ნათელი ხდება, რომ მენეჯმენტს გაჩნია როე-ზე გავლენის სამი სხვადასხვა ბერკეტი – მოგების ზღვრული კოეფიციენტი, აქტივების ბრუნვადობის კოეფიციენტი და ფინანსური ლევერიჯი, ანუ თუკი ამ რომელიმე საბიკომპონენტიდან ერთი მაინც გაიზარდა, შესაბამისად იზრდება როე.

მომგებიაანობის კოეფიციენტი – მოგების ზღვრული კოეფიციენტი აჯამებს საწარმოს მოგება/ზარალის უწყისის მდგომარეობას. იგი გვიჩვენებს, თუ რამდენი ლარი რჩება საწარმოს მიერ წარმოებული პროდუქციის რეალიზაციიდან (ანუ რეალიზაციის ყოველი 1 ლარიდან, რამდენი თეთრია საწარმოს მოგება):

$$\text{მოგების ზღვრული კოეფიციენტი} = \frac{\text{წმინდა მოგება}}{\text{გაყიდვები}} \quad (8.10)$$

ეს კოეფიციენტი განსაკუთრებით ყურადსაღებია საოპერაციო მენეჯერებისთვის, ვინაიდან იგი არ ითვალისწინებს დაფინანსების წყაროებს და განსაზღვრავს საწარმოს ფასწარმოქმნის პოლიტიკას.

აქტივების ბრუნვადობის კოეფიციენტი (Assets Turnover Ratio)

აქტივების ბრუნვადობის კოეფიციენტი მიუთითებს, თუ რა რაოდენობის რეალიზაციაა აქტივებთან მიმართებაში. ეს მაჩვენებელი აჯამებს საწარმოს საბალანსო უწყისის მარცხენა ნაწილის, ანუ აქტივების მდგომარეობას:



$$\text{აქტივების ბრუნვალობის კოეფიციენტი} = \frac{\text{გაყიდვები}}{\text{მთლიანი აქტივები}} \quad (8.11)$$

კარგი არის თუ ცუდი ბევრი აქტივი?

თუ საწარმო არ აპირებს ბიზნესიდან გასვლას, მისი ღირებულება არ განისაზღვრება აქტივებით. მთავარი განმსაზღვრელი ინდიკატორი ასეთ შემთხვევაში არის შემოსავლის ის ნაკადები, რომლის გამოიმუშავებასაც საწარმო აპირებს თავისი საქმიანობით. უფრო მეტიც, იდეალური იქნებოდა ისეთი საწარმო, რომელიც შემოსავალს გამოიმუშავებდა აქტივების გარეშე, თუმცა, ასეთი რამე ბუნებაში არ ხდება.

აქტივების ბრუნვალობის კოეფიციენტი ზომავს, თუ რა რაოდენობის გაყიდვები მოდის აქტივების თითოეულ ლარზე. მაგალითისთვის, თუ ბრუნვალობის კოეფიციენტია 0.84, ეს ნიშნავს იმას, რომ აქტივებში დაბანდებულ ყოველ 1 ლარზე საწარმომ მოახდინა 0.84 ლარის (ანუ 84 თეთრის) გაყიდვები.

აქტივების ბრუნვალობის კოეფიციენტი აერთიანებს აქტივების შემადგენელი ცალკეული აქტივების ბრუნვალობასაც. ამ ცალკეულ აქტივებში გამოსაყოფია:

ა) მასალების ბრუნვალობის კოეფიციენტი,

ბ) დებიტორული დავალიანების ინკასაციის პერიოდის კოეფიციენტი,

გ) კრედიტორული დავალიანების დაფარვის პერიოდის კოეფიციენტი,

დ) ფიქსირებული აქტივების ბრუნვალობის კოეფიციენტი.

განვიხილოთ თითოეული მათგანი:

ა) მასალების ბრუნვალობის კოეფიციენტი

მასალების ბრუნვალობის კოეფიციენტი გვიჩვენებს, თუ როგორ სწრაფად ახერხებს საწარმო ნედლეული მასალების რეალიზაციას:

გაყიდული მასალების  
ღირებულება

$$\text{მასალების ბრუნვალობის კოეფიციენტი} = \frac{\text{გაყიდული მასალების ღირებულება}}{\text{მასალები}} \quad (8.12)$$

შესაბამისად (პირობითი ამოცანისათვის) იხ.ცხრილი 8.5<sup>1</sup>

მასალების ბრუნვალობის კოეფიციენტი იქნება:

მასალების ბრუნვალობის კოეფიციენტი =  $464.6/144.0=3.2$ .-

ჯერ

ეს კოეფიციენტი, რომელიც შეადგენს 3.2-ს, რაც სხვა სიტყვებით ნიშნავს, რომ ტიპიური სასაქონლო ერთეული საწარმოს საწყობში წლის განმავლობაში შედის 3.2-ჯერ; ანუ იგივე აქტივი სანამ გაიყიდება საწყობში ჩერდება 3.75 თვე (12 თვე/3,2=3.75 თვეს).

მასალების ბრუნვალობა/დღე =  $\frac{12}{\text{მასალების ბრუნვალობის კოეფიციენტი} - 3,2} = 3,75 \text{ჯერ}$

გაყოფები პირდაპირ არის დამოკიდებული ნედლეულსა და მასალებზე – რაც მეტი მასალები მოიხმარება მზა პროდუქციის შესაქმნელად და სწრაფად ხორციელდება რეალიზაცია, მით უფრო მეტჯერ მოხდება ნედლეულის ბრუნვა. ამავე დროს საწარმოში ზუსტად უნდა შეაფასოს თავისი შესაძლებლობები და მინიმუმამდე დაიყვანოს ისეთი სიტუაცია, როდესაც ნედლეულისა და მასალების მცირე რაოდენობის გამო ვერ შეძლებს კლიენტების მოთხოვნების დაკმაყოფილებას.

ბ) დებიტორული დავალიანების ინკასაციის პერიოდის კოეფიციენტი

დებიტორული დავალიანების ინკასაციის პერიოდის კოეფიციენტი უჩვენებს, თუ როგორ ახორციელებს საწარმო დებიტორული დავალიანების მართვას:

$$\text{დავალიანების ინკასაციის პერიოდი} = \frac{\text{დებიტორული დავალიანება}}{\text{საკრედიტო გაყოფები/ 365}} \quad (8.13)$$

<sup>1</sup> გამოყენებულია ზ. ლიპარტია, ნ. გვარამია, ე. ლანჩავა – ელონომიკური ანალიზი-პრაქტიკაში, თბილისი, „უნივერსალი“, 2007. გვ.278-289

ჩვენი საწარმოსათვის ეს კოეფიციენტი ტოლია:

დებიტორული დავალიანების

ინკასაციის პერიოდი =  $181,3/941/365=70,3$  დღე

განვმარტოთ, რას ნიშნავს საკრედიტო გაყიდვები: საქართველოს რეალობაში საკრედიტო გაყიდვები (საქონლის რეალიზაციის ისეთი ფორმა, როდესაც მომწოდებელი მყიდველს გადაუტვირთავს საქონელს და ანგარიშსწორებას მოგვიანებით აქვს ადგილი – 1,2 ან 3 თვის შემდეგ) იშვიათია, ვინაიდან გარიგებების უმეტესობა ნაღდი ფულის საშუალებით ადგილზევე ხორციელდება.

ცნობილია, რომ საზღვარგარეთის ბიზნესში გარიგებების დიდი უმეტესობა სწორედ, რომ საკრედიტო პირობების დაცვით ხდება, ანუ გამყიდველი კომპანია გადატვირთული საქონლისთვის ანაზღაურებას არა იმავე დღეს, არამედ 1,2 ან 3 თვის შემდეგ ითხოვს. სწორედ ამიტომ მოცემულ შემთხვევაში ჩავთვალოთ, რომ ყველა გაყიდვა განხორციელდა კრედიტით.

კომპანიები, როგორც წესი, მიისწრაფვიან დააყონონ კლიენტებისგან მიღებულ საქონელზე ანგარიშსწორება, რათა უფრო უკეთესად მოხდეს ხელთ არსებული ფულადი რესურსების განკარგვა. ეს, რა თქმა უნდა, არ ნიშნავს იმას, რომ ანგარიშსწორება გვიანდება, ან ცდება კონტრაქტში დაფიქსირებულ ვადებს. სანდო პარტნიორის რეპუტაციის შენარჩუნება ყოველი კომპანიის უპირველეს ამოცანას წარმოადგენს.

ასე რომ, თუ ჩვენს შემთხვევაში საწარმო თავის მიერ გადატვირთულ პროდუქციას ყიდის ანგარიშსწორების 90-დღიანი კრედიტის პირობით, მაშინ მის მიერ დებიტორული დავალიანების 70-დღიანი ინკასაციის ციფრი საკმაოდ კარგ მაჩვენებლად შეიძლება ჩაითვალოს.

გ) კრედიტორული დავალიანების დაფარვის მაჩვენებელი

კრედიტორული დავალიანების დაფარვის კოეფიციენტი უწევნებს, თუ როგორ ახორციელებს საწარმო კრედიტორული დავალიანების მართვას:

$$\frac{\text{კრედიტორული დავალიანების დაფარვის პერიოდი}}{\text{კრედიტორული დავალიანება}} = \frac{\text{კრედიტორული დავალიანება}}{\text{საკრედიტო შესყიდვები / 365}} \quad (8.14)$$

ჩვენი საწარმოსთვის ეს კოეფიციენტი ტოლია:

კრედიტორული დავალიანების

დაფარვის პერიოდი =  $1,000 \cdot 2/464 \cdot 6/365 = 78,7$  დღე

თუ დავაკვირდებით, დავინახავთ რომ მნიშვნელში გამოიყენება საკრედიტო შესყიდვები (ვინაიდან საკრედიტო შესყიდვები წარმოადგენს იმ ოპერაციას, რომელიც გამოიმუშავებს საკრედიტო დავალიანების ზრდას). თუმცა, როგორც წესი, საკრედიტო შესყიდვები იშვიათად არის ცნობილი გარე პირისთვის. სწორედ ამიტომ მის ნაცვლად მნიშვნელში იყენებენ გაყიდული მასალების თვითღირებულებას (როგორც ეს ჩვენს შემთხვევაშია წარმოდგენილი). შესაბამისად, ჩვენს შემთხვევაში კრედიტორული დავალიანების დაფარვის პერიოდის ფორმულა შეიძლება შემდეგნაირად ჩამოყალიბდეს:

$$\frac{\text{კრედიტორული დავალიანების}}{\text{დაფარვის პერიოდი}} = \frac{\text{კრედიტორული დავალიანება}}{\text{გაყიდული მასალების თვითღირებულება}} \quad (8.15)$$

დ) ფიქსირებული აქტივების ბრუნვალობის მაჩვენებელი

ფიქსირებული აქტივების ბრუნვალობის კოეფიციენტი ზომავს ძირითად ფონდებში დაბანდებულ სახსრებსა და გაყიდვებს შორის არსებულ დამოკიდებულებას:

$$\frac{\text{ფიქსირებული აქტივების ბრუნვალობის კოეფიციენტი}}{\text{ფიქსირებული აქტივები}} = \frac{\text{გაყიდვები}}{\text{ფიქსირებული აქტივები}} \quad (8.16)$$

მოცემული საწარმოსთვის ეს კოეფიციენტი ტოლია:

ფიქსირებული აქტივების

ბრუნვალობის კოეფიციენტი =  $9415/432 = 2,2$ ჯერ

ამ კოეფიციენტით სარგებლობას სიფრთხილე სჭირდება, ვინაიდან ხშირად კომპანიების მიერ ძირითად ფონდებში დაბანდებული ფული, უკუგებას მხოლოდ რამდენიმე წლის მოგვიანებით იძლევა. ჩვენს შემთხვევაში საწარმოს ფინანსური დოკუმენტებიდან შეიძლება დავასკვნათ, რომ ადგილი აქვს ძირითადი ფონდების ბრუნვა-

ლობის კოეფიციენტის თანდათანობით შემცირებას. აქ რამდენიმე დასკვნა შეიძლება გავაკეთოთ:

ა. საწარმოს საქმეები მიღის ცუდად და გაყიდვები მცირდება;

ბ. საწარმო ახორციელებს კაპიტალურ დაბანდლებს ფიქსირებული აქტივებში მომავალში მოგების მიღების მიზნით.

ასევე გასათვალისწინებელია ის ფაქტორიც, რომ თუკი საწარმო ელოდება გაყიდვების შემცირებას, მან რესტრუქტურისაციის მიზნით შეიძლება გაყიდოს ზედმეტი ფიქსირებული აქტივები და ამით გაზარდოს ძირითად ფონდების ბრუნვალობის კოეფიციენტი.

ე) აქტივებზე უკუგების კოეფიციენტი – როა (ROA)

მას შემდეგ, რაც მიმოვიხილეთ აქტივების ბრუნვალობისა და მოგების ზღვრული კოეფიციენტები, გადავიდეთ კიდევ ერთ აქტივებზე უკუგების კოეფიციენტზე, რომელიც ზომავს წმინდა მოგებას კომპანიაში განხორციელებულ მთლიან ინვესტიციებთან მიმართებაში (როა – ROA - Return on Assets)

$$\text{როა} = \frac{\text{წმინდა მოგება}}{\text{აქტივები}} = \frac{\text{წმინდა მოგება}}{\text{გაყიდვები}} \times \frac{\text{გაყიდვები}}{\text{მთლიანი აქტივები}} \quad (8.17)$$

მოცემული საწარმოსთვის როა იქნება  $119.3/1,001.6=11.9\%$

ამრიგად, როა ზომავს თუ რა დამოკიდებულებაშია წმინდა მოგება იმ სახსრებთან მიმართებაში, რომლებიც კრედიტორებმა და აქციონერებმა გამოუყვეს საწარმოს ფუნქციონირებისათვის. სწორედ ამ მომენტით განსხვავდება როა როე-სგან, ვინაიდან ეს უკანასკნელი ანალოგიურ კოეფიციენტს მხოლოდ აქციონერების (და არა აქციონერებისა და კრედიტორების) მიერ გამოყოფილი კაპიტალის მიმართ აფიქსირებს.

ვ) ფინანსური ლევერიჯი (Financial Leverage)

განვიხილოთ რისკის მახასიათებელი კოეფიციენტი – ფინანსური ლევერიჯი.

ფინანსური ლევერიჯი აჯამებს საწარმოს საბალანსო უწყისის მარჯვენა მხარის, ანუ პასივების მდგომარეობას:

$$\text{ფინანსური ლევერიჯი} = \frac{\text{მთლიანი აქტივები}}{\text{სააქციონერო კაპიტალი}} \quad (8.18)$$

ფინანსური ლევერიჯი არის რ/მ-ს ის მესამე კომპონენტი, რომელიც გავლენას ახდენს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე და მიუთითებს თუ რა სიდიდით არის საწარმოს აქტივები დაფინანსებული სესხებით. მკითხველს შეიძლება გაუჩნდეს შეკითხვა, თუ რა კავშირშია ფინანსურ ლევერიჯთან სესხები, როდესაც ფორმულაში მხოლოდ აქტივები და სააქციონერო კაპიტალი ფიგურირებენ.

პასუხი მარტივია: – ფინანსური ლევერიჯის ზრდა მისი მნიშვნელობის შემცირების შედეგი შეიძლება იყოს. მნიშვნელის – სააქციონერო კაპიტალის შემცირება კი ავტომატურად იწვევს პასივების მეორე კომპონენტის – ვალდებულებების ზრდას. შესაბამისად, რაც უფრო მაღალია ვალდებულებების წილი, მით უფრო დაბალია სააქციონერო კაპიტალი და მაღალია ფინანსური ლევერიჯი და პირიქით, რაც უფრო მცირეა ფინანსური ლევერიჯი, მით უფრო მაღალია სააქციონერო კაპიტალის წილი პასივების შემადგენლობაში.

როგორც განვითარებული ქვეყნების ბიზნეს-პრაქტიკა უჩვენებს მოგების ზღვრული და აქტივების ბრუნვადობის კოეფიციენტებისაგან განსხვავებით საწარმოს ფინანსისტებს მაინცდამაინც არ ახარებთ ფინანსური ლევერიჯის ზრდა. როგორც წესი, კორპორაციების (საწარმოთა) ფინანსური მენეჯერები ცდილობენ, გამოიხონნ ოქროს შუალედი და იპოვონ აუცილებელი ბალანსი მოზიდულ კრედიტებსა და სააქციონერო კაპიტალს შორის.

ზოგადად იმ კომპანიებს, რომლებიც სტაბილურ ბიზნეს-გარემოში მუშაობენ და გააჩნიათ სტაბილური შემოსავლები, თავისუფლად შეუძლიათ მაღალი ლევერიჯის კოეფიციენტის გამოყენება, ანუ უფრო თამამად სესხების აღება სააქციონერო კაპიტალის გამოშვების სანაცვლოდ.

ის კომპანიები კი, რომელთა შემოსავლების ნაკადები ცვალებადია, მაღალი ფინანსური ლევერიჯის კოეფიციენტის არსებობის შემთხვევაში, შეიძლება სერიოზულ პრობლემებს წააწყდნენ სესხის ძირითადი თანხისა და დარიცხული საპროცენტო განაკვეთის დაფარვის ვადის დადგომისას. კრედიტორები, რაღა თქმა უნდა, დაუნდობლები არიან ფინანსური ვალდებულებების მიმართ და თუ

საწარმო ვერ შეძლებს საკრედიტო ხელშეკრულებაში ჩამოყალიბებული პირობების შესრულებას, კრედიტორებს აქვთ უფლება, საქმე სასამართლოს გადასცენ და მოითხოვონ მათი პარტნიორის გაკოტრებულად გამოცხადება. აქციონერების შემთხვევაში კი, თუ საწარმოს ვერ წაუვიდა საქმეები კარგად, შესაძლებელია აქციონერთა შეთანხმებით დივიდენდების გაცემის გადადება.

ჩვენს მაგალითში განხილული კოეფიციენტი ტოლია:

$$\text{ფინანსური ლევერიჯი} = 1,001.6/656.0=1.53$$

ფინანსური ლევერიჯის კოეფიციენტი აერთიანებს ვალდებულებებისა და სააქციონერო კაპიტალის შემაღლებული ცალკეული ერთეულების მაჩვენებლებსაც. აქედან გამოსაყოფია:

ა) სესხი/ აქტივების მაჩვენებელი (კოეფიციენტი) **Debt/Assets Ratio**)

ეს კოეფიციენტი ზომავს თუ სესხის რა წილი მოდის აქტივებზე:

$$\frac{\text{ვალდებულებები}}{\text{აქტივების}} = \frac{\text{ვალდებულებები}}{\text{აქტივები}} = \frac{345.7}{1001.6} = 34.5\%$$

მოცემული მაგალითიდან სესხი/აქტივების კოეფიციენტი ტოლია 34.5%-ის, რაც ნიშნავს, რომ მთლიანი აქტივების დაფინანსებიდან 34.5% სასესხო ინსტრუმენტების (გრძელვადიანი კრედიტები) ხარჯზე მოდის.

როგორც წესი, რაც უფრო სტაბილურია ფულადი ნაკადები, მით უფრო მაღალი აქვთ კომპანიებს სესხი/აქტივების კოეფიციენტი და საშუალო მაჩვენებელი, რომელიც 60-70%-ის დიაპაზონში მერყეობს. ინვესტორები 60-70%-იან მაჩვენებელს სერიოზულ მინუსად ჩაუთვლიან ისეთ კომპანიებს, რომლებსაც ფულადი ნაკადების მოძრაობისა და ზრდის არასტაბილური ტემპები გააჩნიათ.

ბ) პროცენტის დაფარვის კოეფიციენტი (**Times Interest Covered Ratio**)

ეს მაჩვენებელი მიგვითითებს, თუ როგორ წარმატებით შეუძლია საწარმოს თავისი შემოსავლებიდან ნაკისრ ფინანსურ ვალდებულებაზე დარიცხული საპროცენტო განაკვეთის დაფარვა:

$$\frac{\text{პროცენტის დაფარვის კოეფიციენტი}}{\text{საპროცენტო ხარჯი}} = \frac{\text{მბიტი-ი}}{\text{ზარჯი}} = \frac{157.8}{4.2} = 38\text{-ჯერ}$$

გ) ძირითადი თანხის დაფარვის კოეფიციენტი (Times Burden Covered Ratio) პროცენტისა და ძირითადი თანხის დაფარვის კოეფიციენტი გვიჩვენებს, თუ როგორ წარმატებით შეუძლია კომპანიას მის მიერ ნაკისრი ვალდებულების – ძირითადი თანხისა და საპროცენტო განაკვეთის ებიტ-იდან (EBIT Farnings Before Interest and Tax) დაფარვა:

$$\begin{aligned} & \text{ძირითადი} && \text{ებიტ}^1\text{-ი} \\ \text{თანხის} & = & \frac{\quad}{\quad} & \quad (8.19) \\ & \text{დაფარვის} & \text{საპროცენტო} & \text{(ძირითადი თანხა)} \\ & \text{მაჩვენებელი} & \text{ხარჯი} + & \frac{\quad}{\quad} \\ & & & \text{მოგების გადასახადის განაკვეთი} \end{aligned}$$

ჩვენი მაგალითისათვის ძირითადი თანხის დაფარვის კოეფიციენტი იქნება შემდეგი:

$$\begin{aligned} & \text{ძირითადი} && 157.8 \\ \text{თანხის} & = & \frac{\quad}{\quad} & = 5.1\text{-ჯერ} \\ & \text{დაფარვის} && 20.2 \\ \text{მაჩვენებელი} & 4.2 + & \frac{\quad}{\quad} & \\ & && 1\text{-}25\% \end{aligned}$$

ზემოთ განხილული ორივე კოეფიციენტი ბ.გ მიეკუთვნება ეგრეთ წოდებულ დაფარვის კოეფიციენტებს. ორივე შემთხვევაში მრიცხველში არის ებიტ-ი (პროცენტისა და საგადასახადო ხარჯებით დაბეგრამდე დარჩენილი შემოსავალი). ებიტ-ი იმიტომ, რომ სწორედ ამ თანხიდან ხდება ნასესხებ საშუალებებზე წარმოქმნილი ვალდებულებების დაფარვა.

პირველ შემთხვევაში, სადაც პროცენტის დაფარვის კოეფიციენტი მოცემული კომპანიის მაგალითზე არის 38 (=163.6/4.2), ნიშნავს იმას, რომ იმ ებიტ-ით, რასაც კომპანია გამოიმუშავებს, შესაძლებელია საპროცენტო განაკვეთის 38-ჯერ დაფარვა.

ძირითადი თანხის დაფარვის კოეფიციენტი უფრო განავრცობს ყოველწლიური საფინანსო ვალდებულებების დეფინიციას და მოიცავს როგორც საპროცენტო დანახარჯს, ასევე ძირითადი თანხის

<sup>1</sup> ებიტ (EBIT) – არის პროცენტისა და მოგების გადასახადით დაბეგრამდე დარჩენილი მოგება (შემოსავალი).



დაფარვასთან დაკავშირებულ ხარჯებსაც. თუმცა, საპროცენტო დანახარჯისაგან განსხვავებით, ძირითადი თანხის დაფარვასთან დაკავშირებული ხარჯები არ შეიძლება გამოიქვითოს მთლიანი შემოსავლიდან დასაბეგრი ბაზის შესამცირებლად. სწორედ ამიტომ ხდება ძირითადი თანხის შეფარდება (1 - მოგების გადასახადის განაკვეთთან).

### 5. საბაზრო (დამფუძნებელთა) კოეფიციენტი - P/E Ratio

განვიხილოთ ანალიზში არსებული კოეფიციენტების მე-5 ჯგუფი, რომელსაც დამფუძნებელთა კოეფიციენტებს უწოდებენ. ეს კოეფიციენტები ძირითადად სააქციო საზოგადოებებისათვის გამოიყენება, რადგან გვიჩვენებს რამდენად ღირებულია კომპანიის აქციების ყიდვა.

ღვიღნდი აქციაზე

(8.20)

აქციების საბაზრო ფასი

ქართულ რეალობაში ამ კოეფიციენტს დიდ მნიშვნელობას არ ანიჭებენ, ვინაიდან კაპიტალის ბაზარი არ არის კარგად განვითარებული და შესაბამისად არც მოსახლეობა არის დანტერესებული მინცდამინც აქციების შესყიდვით. თუმცა საზღვარგარეთ საბაზრო კოეფიციენტებს უზარმაზარი მნიშვნელობა ენიჭებათ. უფრო მეტიც, ძალიან ბევრი კომპანია საბაზრო კოეფიციენტებს ამჯობინებს როე-ს საქმიანობის შეფასების ძირითად კრიტერიუმად და ამის მიხედვით ხდება კომპანიის მენეჯმენტის საქმიანობის შეფასება.

აქციის ფასი

ზოგიერთი უცხოელი ფინანსისტი გეთავაზობს ფინანსური საქმიანობის შეფასების მთავარ პარამეტრად კომპანიის აქციის ფასი იქნას გამოყენებული. მათი არგუმენტებით მენეჯმენტის მთავარი მიზანი აქციონერთა აქტივების ღირებულების გაზრდაა და სწორედ აქციის ფასის ზრდა უნდა იყოს კომპანიის მენეჯმენტის უპირველესი ამოცანა.

ერთის მხრივ ლოგიკა თითქოს საკმაოდ დამაჯერებელია: ფასიანი ქალაქი - აქცია წარმოადგენს მფლობელთა ინვესტიციის ღირებულებას კომპანიაში და თუ კომპანიის მენეჯმენტს სურს, მფლობელთა ინტერესების დაცვა, აუცილებელია ისეთი ფორმით საქმიანობის წარმართვა, რაც გამოიწვევს ჩადებული ინვესტიციების ღირებულების გაზრდას. ამასთანავე, გასათვალისწინებელია სხვა გარემოებანი, კერძოდ:

• შიდა ინფორმაცია.

როგორც წესი, მენეჯერებმა იციან უფრო მეტი თავიანთი კომპანიის შესახებ, ვიდრე გარე ინვესტორებმა. აქციის ფასი კი გარედან, ბაზრის საშუალებით ღვინდება. სწორედ ამიტომ, მენეჯერები თვლიან, რომ გარე ინფორმაციით მათ არ უნდა იხელმძღვანელონ საკუთარი ბიზნესის წარმართვისას.

• გარე ფაქტორები

აქციის ფასი დამოკიდებულია მრავალ ფაქტორზე, რომლებიც საკმაოდ ხშირად ცდება საწარმოს კონტროლს. თუ ადგილი აქვს ეკონომიკისა და კომპანიის გაყიდვების ერთდროულ ზრდას, ასევე იზრდება აქტივების ღირებულებაც. შედეგად რთულია ასეთ მომენტში დაადგინო თუ რა არის მიზეზი აქციონერთა აქტივების ღირებულების ზრდისა — საწარმოს საოპერაციო საქმიანობა თუ ზოგადად ეკონომიკური მდგომარეობის გაუმჯობესება.

მიუხედავად სხვადასვა ნაკლოვანებებისა, აქციის ფასის პროგნოზირების პროცესში, აქციის ფასი სერიოზულ როლს თამაშობს ფინანსური მენეჯერების ცხოვრებაში. ამ კოეფიციენტს თვალყურს ადევნებენ როგორც კომპანიის ხელმძღვანელი პირები, ისე გარე ინვესტორები, ფინანსური ანალიტიკოსები, ბროკერები და ა.შ.

ფასი/ ღირებულების კოეფიციენტი

ზემოთ ჩამოთვლილი პრობლემების გამო ზოგიერთი ანალიტიკოსი თვლის, რომ როე შეიძლება მინც გამოდგეს ფინანსური საქმიანობის შეფასების მისაღებ კოეფიციენტად, თუ პრობლემას გადავწყვეტთ როე-ს მნიშვნელში აქციების საბაზრო ფასის ჩანაცვლებით.

$$\text{ღირებულება/აქციის ფასი} = \frac{\text{ღირებულება}}{\text{აქციის ფასი}} = \text{კოეფიციენტი} \quad (8.20)$$

(Dovodend Yield; Current Yield)      სააქციონერო კაპიტალის საბაზრო ღირებულება      აქციის ფასი

მოცემული მაგალითისთვის ეს კოეფიციენტი ტოლია:

$$\text{ღირებულება} = \frac{104}{\text{აქციის კოეფიციენტი} = 24.88} = 4.2\%$$

თუმცა ამ კოეფიციენტს ასევე გააჩნია პლიუსებთან ერთად საკუთარი მინუსებიც. ძირითადი პრობლემა არის ის, რომ აქციის ფასი საკმაოდ მგრძობიარეა ინვესტორის მოლოდინზე. როგორც ვიცით, აქცია მის მფლობელს საშუალებას აძლევს მიიღოს წილი როგორც მიმდინარე, ისე სამომავლო შემოსავლებიდან. თუკი მნიშვნელოვანი იზრდება შესაბამისად მცირდება თავად კოეფიციენტი. ბუნებრივია, რომ რაც უფრო დიდია ინვესტორის მოლოდინი სამომავლო პერსპექტივებზე, მით უფრო მეტს გადაიხდის ის აქციისთვის. ეს ყველაფერი კი ნიშნავს იმას, რომ კომპანიის პერსპექტიული მომავალი, მაღალი აქციის ფასი და დაბალი დივიდენდი / აქციის კოეფიციენტი ერთმანეთთან არის დაკავშირებული.

### საბაზრო ფასი / დივიდენდის კოეფიციენტი

P/E Ratio საბაზრო ფასი / დივიდენდის კოეფიციენტი კიდევ ერთი საბაზრო კოეფიციენტია, რომელიც საკმაოდ ხშირად გამოიყენება სხვადასხვა ინვესტორების მიერ. იგი აჩვენებს თუ კომპანიის მიერ გამოშუშავებულ თითო დოლარზე, რა თანხას იხდიან ინვესტორები. კოეფიციენტი შემდეგნაირად გამოითვლება:

$$\frac{\text{P/E - ფასი/ დივიდენდის}}{\text{კოეფიციენტი}} = \frac{\text{აქციის ფასი}}{\text{აქციის დივიდენდი}} \quad (8.21)$$

მოცემული მაგალითის შესაბამისი P/E კოეფიციენტი იქნება:

$$P/E=24.88/1.4=23.9$$

როგორც მოცემული ფორმულიდან (8.26) ჩანს, ინვესტორები იხდიდნენ 23.9 ლარს საწარმოს მიერ გამოშუშავებულ ყოველ 1 ლარზე.

აქციის ფასი და შესაბამისად P/E კოეფიციენტი იზრდება, როდესაც ინვესტორები თვლიან, რომ კომპანიას გააჩნია შემოსავლების გენერირების კარგი პერსპექტივები. და პირიქით, P/E კოეფიციენტი ეცემა მაშინ, როდესაც იზრდება რისკი (ვაიხსენეთ, რომ რისკიანი აქციები უფრო მეტ დივიდენდებს იხდიან, ვიდრე ნაკლებად სარისკო კომპანიის აქციები).

ზოგადად, P/E კოეფიციენტი არ იძლევა კარგ წარმოდგენას იმაზე, თუ როგორია ამა თუ იმ კომპანიის ფინანსური საქმიანობა, თუმცა ის მიუთითებს ინვესტორების მოლოდინზე.

ფრაგმენტი - საბალანსო უწყისი (ათას ლარებში)

ცხრილი 8.5

აქტივები	2004 წ	2003 წ
ნაღდი ფული	109.1	69.3
მოკლევადიანი ინვესტიციები	72.7	81.8
დებიტორული დავალიანება	162.3	181.3
მასალები	130.7	144.0
წინასწარგადახდილი დაზღვევა & სხვა ხარჯები	30.6	49.6
<b>სულ მიმდინარე აქტივები</b>	<b>505.4</b>	<b>526.0</b>
შენობები და ნაგებობები	658.9	856.3
გამოკლებული აკუმულირებული ამორტიზაცია	-377.1	-424.3
<b>სულ გრძელვადიანი აქტივები</b>	<b>281.8</b>	<b>432.0</b>
არამატერიალური აქტივები	19.3	17.2
სხვა გრძელვადიანი აქტივები	9.4	26.5
<b>მთლიანად აქტივები</b>	<b>815.9</b>	<b>1,001.7</b>
<b>ვალდებულებები და სააქციონერო კაპიტალი</b>		
მოკლევადიანი სასესხო ინსტრუმენტები	23.2	2.4
კრედიტორული დავალიანება	74.5	100.2
გადავადებული შემოსავლები მიმწოდებლებისგან	18.9	27.6
გადასახდელი სამშემოსავლო გადასახადები	29.4	50.1
დარიცხული ვალდებულებები	60.2	74.1
<b>სულ მიმდინარე ვალდებულებები</b>	<b>206.2</b>	<b>254.4</b>
გრძელვადიანი ვალდებულებები	80.1	80.0
გადავადებული სამშემოსავლო გადასახადები	3.2	5.0
სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები	4.5	6.3
<b>სულ გრძელვადიანი ვალდებულებები</b>	<b>87.8</b>	<b>91.3</b>
<b>სულ ვალდებულებები</b>	<b>294.0</b>	<b>345.7</b>
<b>სააქციონერო კაპიტალი</b>		
დამატებით გადახდილი კაპიტალი	141.2	149.5
გაუნაწილებელი მოგება	362.2	481.5
სარეზერვო კაპიტალი	6.0	5.9
<b>სულ სააქციონერო კაპიტალი</b>	<b>521.9</b>	<b>656.0</b>
<b>მთლიანად ვალდ. და სააქციონერო კაპიტალი</b>	<b>815.9</b>	<b>1,001.7</b>

## 8.2. საწარმოს ბუღალტრული ბალანსის მუხლობრივი ანალიზი—აუდიტი

როგორც უკვე აღინიშნა, საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის — ანალიზის პროცესში განიხილება:

ა) ბალანსის მონაცემების საფუძველზე გრძელვადიანი და მიმდინარე აქტივების მდგომარეობის დადგენა და მათი ცვალებადობის კოეფიციენტების განსაზღვრა,

ბ) დებიტორული და კრედიტორული დავალიანების დინამიკის გამოკვლევა,

გ) მოგება-ზარალის მაჩვენებლების ცვალებადობაზე მოქმედი ფაქტორების დადგენა და მათ გავლენის შეფასება,

დ) საწარმოს საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების შეფასება,

ე) ფულადი სახსრების ნაკადების დადგენა და მათი დენადობის დაჩქარების გზების ძიება,

ვ) საწარმოს ლიკვიდურობის (გადახდისუნარიანობის) გამოკვლევა და საწარმოს საერთო ფინანსური მდგომარეობის შეფასება და სხვა.

1. წარმოვიდგინოთ საწარმოს ბუღალტრული ბალანსის — საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანალიზი—აუდიტის წარმოების პროცესს

როგორც ცნობილია, საწარმოს (კორპორაციის) საბალანსო უწყისი დალაგებულია ლიკვიდურობის მიხედვით (იხ. § 2.1). ბალანსის ანალიზი იწყება მისი აქტივებით. კერძოდ, აქტივების განაღლიზება და მათი ხარისხის შეფასება ხდება შემდეგი სქემის (8.1) მიხედვით.

სქემა 8.1

ფული → მოთხოვნები (დებიტორული დავალიანებები და რეზერვი საექვო ვალზე) → მარაგები → სხვა მიმდინარე აქტივები → ფიქსირებული (მატერიალური) აქტივები ინვესტიციები → არამატერიალური აქტივები.

ბალანსის ანალიზი პროცესში უნდა მოხდეს ვალდებულებების კლასიფიკაცია:

1) მიმდინარე (მოკლევადიანი) ვალდებულებები;

2) გრძელვადიანი ვალდებულებები;

3) ცვალებადი ვალდებულებები – ამ ვალდებულებებს მიეკუთვნება საგადასახადო ვალდებულებები, ისინი იცვლებიან ორგანიზაციის შემოსავლების (ხარჯების) ცვლილების შესაბამისად.

ფინანსური ანგარიშგების ანალიზის პროცესში შეფასდება ე.წ. მომავალი ვალდებულებებიც (მათ მიეკუთვნება მაგ., საგარანტიო მომსახურება, ფორსმაჟორული პუნქტები, კომპანიისათვის საჭირო ძირითადი საშუალებების შესაძენად შედგენილი განაცხადი და ა.შ.).

საბალანსო უწყისის (ცხ. 8.2) ანალიზის საშუალებით ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელი აკეთებს დასკვნას ამ საწარმოს ლიკვიდურობის შესახებ. საწარმოს ლიკვიდურობის შესასწავლად ძირითადად გამოიყენება შემდეგი: 1) ლიკვიდურობის (ბრუნვალობის), 2) “სწრაფი”, 3) მარაგების “საყრდენი” და 4) სამუშაო კაპიტალის კოეფიციენტები.

“კრედიტუნარიანობის“ შეფასება ბალანსის უწყისის ანალიზისას მნიშვნელოვან როლს ასრულებს, “კრედიტუნარიანობის“ შინაარსი შეიძლება განიმარტოს როგორც მთლიანი ვალდებულებებისა და ნეტო აქტივების შეფარდება, ანუ ის გვიჩვენებს საწარმოს აქტივების რა ნაწილი აქვს “ნასესხები“ (ვალი) კომპანიას.

მთლიანი ვალდებულებები

ვალის კოეფიციენტი =  $\frac{\text{მთლიანი ვალდებულებები}}{\text{ნეტო აქტივები}}$  (8.22)

ნეტო აქტივები

რაც უფრო მაღალია ეს კოეფიციენტი, მით უფრო რისკიანია კომპანია. მიუხედავად ამისა, რისკი კიდევ შემდეგ ფაქტორზეა დამოკიდებული: 1) აქტივების ხარისხი; 2) ვალდებულებების სტრუქტურა; 3) მომგებიანობა და ვალის გადახდისათვის არსებული ნაღდი ფული.

ბალანსის გამოყენებით ხდება ე.წ. საწარმოს შედარებითი ანალიზი, ანუ კრედიტორების მიერ იმის გაანალიზება, თუ რომელი საწარმოა მათთვის უფრო ხელსაყრელი ფულის გასასესხებლად.

### 8.3. საწარმოო მობეზა ან ზარალის უწყისის ანალიზი

მოგება-ზარალის უწყისი შეიძლება წარმოვადგინოთ ორნაირ ფორმატით:

1) ერთი ნაბიჯის ფორმატით, ან ჩამოიწეროს ყველა შემოსავალი, ყველა ხარჯი და მათი სხვაობით გამოვიანგარიშოთ მოგება,

1) მრავალი ნაბიჯის ფორმატით, ან მოხდეს შემოსავლებისა და ხარჯების კლასიფიკაცია და თითოეულ ეტაპზე განვსაზღვროთ მოგება.

მოგება ზარალის უწყისის სქემა (8.2)

შემოსავალი გაყიდვებიდან

- უკან დაბრუნებული საქონელი და ფასდათმობა

= წმინდა შემოსავალი გაყიდვებიდან

- რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება (რ.პ.თ)

= მოგება გაყიდვებიდან

- საოპერაციო ხარჯები

= საოპერაციო მოგება

+ სხვა შემოსავლები

- სხვა ხარჯები

= მოგება

- მოგების გადასახადი

= წმინდა მოგება

მოგება-ზარალის უწყისის ანალიზისას მნიშვნელოვანია დადგინდეს რამდენად განმეორებადი შეიძლება იყოს შემოსავლები და რამდენად რეალურია იგი.

შემოსავლები ითვლება რეალურად, თუ შესრულებულია შემდეგი პირობები: — შემოსავლების გამომუშავება დასრულებულია, აღარ არის საჭირო რაიმე დამატებითი ოპერაციების შესრულება (მაგ. საგარანტიო მომსახურება);

— შემოსავალი ითვლება განმეორებად შემოსავლად. თუ სამართლიანია შემდეგი პირობები:

— რომელიმე პროდუქცია, ან მომსახურების სეგმენტაცია მიწნეულია ძირითად საქმიანობად, ანუ უნდა გაანალიზდეს რამდენად სტაბილური იქნება შემოსავლები ამ პროდუქციისგან, რამდენად

არის დამოკიდებული მთლიანი შემოსავალი მასზე. თუ შემოსავლები წინა პერიოდთან შედარებით გაიზარდა, რითია ეს განპირობებული — ფასების ზრდით, თუ გაყიდული ერთეულების რაოდენობის ზრდით, თუ შემოსავლების ზრდა განპირობებულია ერთეულ პროდუქციაზე ფასების ზრდით, მაშინ უნდა გაანალიზებულ იქნას შემდეგი: პროდუქციაზე ფასების ზრდა გამოწვეულია ამ პროდუქციაზე მოთხოვნის ზრდით — ეს კომპანიისათვის კარგი მაჩვენებელია, რადგან საბოლოოდ ეს მოიტანს გაყიდვების რაოდენობის ზრდასაც. პროდუქციაზე ფასის ზრდა შეიძლება გამოწვეული იქნას ამ პროდუქციის ხარისხის გაუმჯობესებით — ესეც კარგი მაჩვენებელია, რადგან ასევე გამოიწვევს საბოლოოდ შემოსავლების ზრდას. საწარმოსთვის ნაკლებად მომგებიანია ფასების ზრდა მხოლოდ ინფლაციის ტემპის ზრდით.

თუ შემოსავლების ზრდა განპირობებულია გაყიდული ერთეულების რაოდენობის ზრდით, მაშინ საჭიროა ყურადღება მივაქციოთ შემდეგ გარემოებებს: ერთეულების რაოდენობა გაიზარდა, რადგანაც საწარმოს გაყიდვები კრედიტში უფრო ლოიალური გახდა, ანუ საწარმო კლიენტებს (დებიტორებს) გარკვეულ შეღავათებს აძლევს. ეს მაინცდამაინც სახარბიელო არ არის, რადგან თუ საწარმომ კრედიტში გაყიდვების პირობები გაამკაცრა, მაშინ შეიძლება მოხდეს გაყიდვების რაოდენობის შემცირება.

გაყიდვების რაოდენობა შეიძლება გაიზარდოს იმითაც, რომ საწარმომ უფრო ინტენსიურად გამოიყენოს არსებული რესურსები (ანუ ამაღლოს შრომისნაყოფიერება), ანდა შეიძინოს დამატებითი რესურსები (მაგ. გახსნას ფილიალი, ახალი მაღაზია) ეს ფაქტორები ძალზე ხელსაყრელია საწარმოსათვის.

მომდინარე სააღრიცხვო პერიოდის შემოსავლების ანალიზისას საჭიროა ისინი გასული წლების შემოსავლებს შევუდაროთ, ამით შეიძლება დავადგინოთ, ხომ არ იქნება წლევეანდელი წელი რაიმეთი გამორჩეული. მაგ. თუ მიმდინარე წელს შემოსავალი ძალზე აღემატება წინა წლების შემოსავალს, შეიძლება ეს ფაქტი ბაზარზე რაიმე განსაკუთრებული მოვლენით აიხსნას. (ანალოგიური მოსაზრება სამართლიანია მაშინაც, თუ წლევეანდელი შემოსავალი ძალზე დაბალია).



შემოსავლების ზრდას აგრეთვე უდარებენ საწარმოს ზრდის ტემპს ბაზარზე. ეს ნიშნავს, რომ გამოკვლეული უნდა იქნას საწარმოს თავისი ძირითადი პროდუქციის მიწოდებით მთლიანი ბაზრის რა წილი აქვს დაპყრობილი, ხომ არ არის ის მონოპოლისტი და ა.შ. უნდა აღვნიშნოთ, რომ ეს ყველაზე რთული ეტაპია, რადგან ხშირად ძნელია ბაზრის გამოკვლევა, სტატისტიკური ინფორმაციის მოპოვება და ა.შ.

მოგება-ზარალის უწყისის გამოკვლევისას მნიშვნელოვანია გაანალიზდეს (უფრო ზუსტად მოხდეს პროგნოზირება) სამომავლო გაყიდვები, ბუნებრივია, ამ ეტაპზე ყველაზე მნიშვნელოვანი ინფორმაცია მიიღება ბაზრის გამოკვლევით, მაგრამ გარკვეული დასკვნები შეიძლება ფინანსური ანგარიშგებითაც მივიღოთ: გაკანალიზოთ უკან დაბრუნებული საქონელი (თუ ეს რიცხვი მაღალია, მაშინ ეს უნდა გავითვალისწინოთ როგორც უარყოფითი მოვლენა შემდგომი შემოსავლების დაგეგმვისას). აგრეთვე პრაქტიკულია ე.წ. მოთხოვნების შემოწმება. ბევრ კომერციულ ორგანიზაციას აქვს პრაქტიკა, რომ კლიენტს შეკვეთის მიცემისას შეაესებინოს ე.წ. მოთხოვნის ბარათი. ამ ბარათების ანალიზით დადგინდება მთელი შეკვეთების რა რაოდენობაა რეალური შეკვეთა, შესრულებულია თუ არა ყოველი მათგანი და ა.შ.

მოგების პროგნოზირებისათვის მნიშვნელოვან როლს თამაშობს ცვალებადი და ფიქსირებული დანახარჯების შესაძლო ქცევა.

ცვლადი დანახარჯები იზრდება, ან მცირდება გაყიდვების რაოდენობის ცვლილებასთან ერთად, ისინი მოითხოვენ მენეჯმენტის მცირე ჩარევას ან სულაც ჩაურევლობას. რაც შეეხება ფიქსირებულ დანახარჯებს, მათი ცვლილება არ ხდება გაყიდვების რაოდენობის ცვლილებასთან ერთად, არამედ მათზე გავლენას მხოლოდ მენეჯმენტის გადაწყვეტილებები ახდენს.

როდესაც ბიზნესს მაღალი ფიქსირებული დანახარჯები აქვს ცვალებად დანახარჯებთან შედარებით, ამბობენ, რომ იგი ოპერატიულობის ზღვარზეა. ოპერატიულობის ზღვარი მნიშვნელოვანი მახასიათებელია, რადგან თუ გაყიდვები შემცირდა, მაშინ ორგანიზაციამ შეიძლება ზარალი განიცადოს.

ზარჯების ანალიზისას პირველ რიგში უნდა მოხდეს მუდმივი და ცვალებადი ხარჯების გამოყენება (უფრო დეტალური კლასიფი-

კაცია). ამის შემდეგ კი განისაზღვრება ოპერატიულობის ზღვრის კოეფიციენტი.

$$\text{ოპერატიულობის ზღვრის კოეფიციენტი} = \frac{\text{მოგება ცვალებადი დანახარჯების შემდეგ}}{\text{დასაბეგრი მოგება}} \quad (8.23)$$

გავიხსენოთ BEP გაყიდვების წერტილი ფინანსური აღრიცხვის ელემენტების კურსიდან (BEP-ში გაყიდვების ის რაოდენობაა, როდესაც კომპანიას ნულოვანი მოგება აქვს) და განვიხილოთ მაგალითი

	რეალური	BEP
გაყიდვები	1,000	820
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება (რ.პ.თ. (80%))	800	656
მოგება გაყიდვებიდან (მარჟა)	200	164
მუდმივი (ფიქსირებული ხარჯები)	164	164
დასაბეგრი მოგება	36	0

$$\text{ოპერატიულობის ზღვარი} = \frac{200}{36} = 5.6$$

0,20 (მოგება გაყიდვებიდან, როგორც მთლიანი გაყიდვების %) თუ საწარმოს მაღალი BEP გაყიდვების წერტილი აქვს, მაშინ ის საკმაოდ რისკიანია, რადგან მენეჯმენტი იოლად ვერ შეამცირებს მაღალ ფიქსირებულ დანახარჯებს გაყიდვების შემცირების დროს.

დანახარჯების გაანალიზების მნიშვნელობა შემდეგში მდგომარეობს: რა ტიპის შემოსავლებია მოსალოდნელი ამ ხარჯების გაწეით, ფულად ერთეულებში ეს დანახარჯი გაყიდვების რა პროცენტს შეადგენს, მომავალი პერიოდისათვის ხარჯების ზრდა თუ კლება მოსალოდნელი, ცვლადი და მუდმივი დანახარჯების ცვლილება რა ეფექტს გამოიწვევს. როგორც წესი, მიღებულია, რომ დანახარჯები შემდეგი თანმიმდევრობით იქნას გაანალიზებული: რ.პ.თ., ოპერაციული დანახარჯები, სხვა დანახარჯები, მოგების გადასახადი.

მთლიანი დანახარჯების გაანალიზებისას ყურადღება უნდა მიექცეს ორ გარემოებას: ა) აღრიცხვის მეთოდი, რომელიც გამოიყენება აქტივების ამორტიზაციისა და მათი საექსპლოატაციო ვადის დასადგენად, ბ) ბიზნესის პრაქტიკა, როგორცაა თანამშრომლების კომპენსაცია და აქტივების რემონტი.

ა) აღრიცხვის მეთოდის კვლევისას ყურადღება უნდა მიექცეს რამდენად სწორად არის არჩეული ცვეთის (ამორტიზაციის) მეთოდი და აქტივის მომსახურების ვადა, რა მეთოდით ხდება მარაგების შეფასება.

ბ) ბიზნესის პრაქტიკის გაანალიზება გულისხმობს – რა შედეგებით სარგებლობენ თანამშრომლები, რა დანახარჯების გაწევა უხდება საწარმოს ძირითადი საშუალებების სარემონტოდ, ხომ არ არის საჭირო საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ჩატარება და შესაბამისი დანახარჯების გაწევა) და ა.შ.

#### 8.4. საწარმოს ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშების ანალიზი-აუდიტი

საწარმოს ფინანსების მენეჯმენტში უმნიშვნელოვანეს როლს ასრულებს ფულადი სახსრების მიმოქცევა, ანუ ფულის ნაკადის ის შესაძლო რაოდენობა, რაც საჭიროა საწარმოს კაპიტალის შესაძენად და ყოველდღიური ოპერაციების საწარმოებლად. ფულადი სახსრების ანგარიშგება საშუალებას აძლევს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს, გაანალიზოს საწარმოს ე.წ. “ლიკვიდურობა“, ანუ საწარმოს უნარი – მიიღოს დროულად დებიტორული დავალიანებები, ანგარიშგება აწარმოოს თავის კრედიტორებთან, ერთდროულად დაფაროს საგადასახადო ვალდებულებები და ა.შ.

როგორც უკვე აღინიშნა, ფულადი სახსრების მოძრაობის უწყისის შესადგენად გამოიყენება საწარმოს ბალანსი და მოგება-ზარალის უწყისი. ეს ფინანსური უწყისი შედგება სამი ნაწილისაგან: საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადი, საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადი და ფინანსური საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადი.

საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების მოძრაობის უწყისი შეიძლება შედგენილ იქნეს პირდაპირი ან არა-პირდაპირი მეთოდით. (იხ. პარაგრაფი 2.3 – „ანგარიშგება ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ“).

ქვემოთ მოყვანილია სადემონსტრაციო ამოცანა: სს „ახალციხე“ ბალანსი, მოგება-ზარალის უწყისი და დამატებითი ინფორმაცია 2005 წლისათვის (იხილეთ ცხრილი 8.6).

საბალანსო უწყისი (ლარებში)

ცხრილი 8.6

ბალანსის მუხლები	1.01.2006 წ.	31.12.2006 წ.
<b>აქტივები</b>		
ფული	10,400	14,100
დებიტორული დავალიანებები (მოთხოვნები)	25,300	27,400
მარაგები	18,600	21,900
წინასწარ გადახდილი დაზღვევა	3,200	2,700
<b>სულ მიმდინარე აქტივები</b>	<b>57,500</b>	<b>66,100</b>
ფიქსირებული აქტივები	62,000	76,800
აკუმულირებული ამორტიზაცია	(24,600)	(31,700)
<b>სულ გრძელვადიანი აქტივები</b>	<b>37,400</b>	<b>45,100</b>
<b>სულ აქტივები</b>	<b>94,900</b>	<b>111,200</b>
<b>ვალდებულებები:</b>		
კრედიტორული ანგარიშები	25,000	31,500
მიმდინარე ვალდებულებები	4,000	3,200
გადასახდელი მოგების გადასახადი	2,700	2,100
გრძელვადიანი სესხის მიმდინარე წილი	–	6,000
<b>სულ მიმდინარე ვალდებულებები</b>	<b>31,700</b>	<b>42,800</b>
გრძელვადიანი სესხი	30,000	24,000
<b>სულ გრძელვადიანი ვალდებულებები</b>	<b>30,000</b>	<b>24,000</b>
<b>სულ ვალდებულებები</b>	<b>61,700</b>	<b>66,800</b>
<b>საკუთარი კაპიტალი</b>		
აქციები	12,000	19,000
გაუნაწილებელი მოგება	21,200	25,400
<b>სულ კაპიტალი</b>	<b>33,200</b>	<b>44,400</b>
<b>სულ კაპიტალი და ვალდებულებები</b>	<b>94,900</b>	<b>111,200</b>

მოგება-ზარალის უწყისი

ცხრილი 8.7

(2006 წელი) (ლარებში)	
შემოსავალი გაყიდვებიდან	164,000
რეალიზებული პროდუქციის	
თვითღირებულება (რ.პ.თ.)	91,200
ადმინისტრაციული ხარჯები	61,000
(მოიცავს 9,800 – ამორტიზაციას)	
საპროცენტო ხარჯები	2,700
შემოსავალი დაბეგვრამდე	9,100
(მოგების გადასახადი)	(2,900)
წმინდა მოგება	6,200

დამატებითი ინფორმაცია:

- 1) კომპანიამ წლის განმავლობაში შეიძინა 19,000 ლარის ძირითადი საშუალებები,
- 2) 4,200 ლარიანი აქტივი გაიყიდა 1,500 ლარად (ღარიცხული ცვეთა 2,700 ლ.),
- 3) კომპანიამ გამოუშვა და გაიყიდა 7,000 ლარის აქციები,
- 4) გადაიხადეს დივიდენდები 2,000 ლარი.

გავეანალიზოთ: ა) საწარმოს ფულადი სახსრების მოძრაობის უწყისი პირდაპირი მეთოდით,

ბ) ფულადი სახსრების მოძრაობის უწყისი არაპირდაპირი მეთოდით (გამოვიყენოთ პარაგ. 2.3 მოყვანილი ფორმულები):

1) საოპერაციო საქმიანობის ფულადი ნაკადების ანალიზი (ლარებში)

შემოსავლები რეალიზაციიდან:

$$164,000 - 2,100 = 161,900$$

მარაგების შესაძენად გადახდილი თანხა:

$$91,200 + 3,300 - 6,500 = 88,000$$

საოპერაციო ხარჯები:

$$61,000 - 500 + 800 - 9,800 = 51,500$$

საპროცენტო ხარჯები:

$$2,700$$

მოგების გადასახადი

$$2,900+600=3,500$$

საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადი

$$161,900-88,000-51,500-2,700-3,500=16,200$$

2) საინვესტიციო საქმიანობის ფულადი ნაკადების ანალიზი (ლარებში)

ძირითადი საშუალებების ყიდვა - 19,000

$$\begin{array}{r} \text{ძირითადი საშუალებების გაყიდვა} + 1,500 \\ \hline 17,500 \end{array}$$

3) ფინანსური საქმიანობის ფულადი ნაკადების ანალიზი (ლარებში)

აქციების გაყიდვა 7,000

$$\begin{array}{r} \text{დივიდენდები} - 2,000 \\ \hline 5,000 \end{array}$$

სულ ფულადი ნაკადი საოპერაციო, საინვესტიციო და ფინანსური საქმიანობიდან:  $16,200-17,500+5,000=3,700$  ლარი.

ბ) არაპირდაპირი მეთოდი:

წმინდა მოგების შესწორებები (კორექტირება) ლარებში

6,200 (წმინდა მოგება)

+9,800 (ამორტიზაცია)

16,000 წმინდა მოგების კორექტირებული თანხა

-2,100 დებიტორული დავალიანებები

- 3,300 მარაგები

+500 წინასწარ გადახდილი დაზღვევა

+6,500 კრედიტორული ანგარიშები

-800 მიმდინარე ვალდებულებები

- 600 მოგების გადასახადის დავალიანება

16,200

საინვესტიციო და ფინანსური საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადი გამოითვლება ისევე, როგორც პირდაპირ მეთოდში. ამდენად, სულ  $16,200+(-17500)+500=3700$  ლარი.

(შედარებისათვის ბალანსის უწყისში ფულის მატება (14100-10400) უდრის 3700 ლ).

საწარმოს ფინანსების მართვისას დიდი მნიშვნელობა ენიჭება ფულადი სახსრების მოძრაობის ანალიზს. ამისათვის თავდაპირველად ერთმანეთისაგან უნდა განვასხვავოთ ფულის ციკლი და ფულადი ნაკადის ცნებანი, რომლებიც უკავშირდება სესხის გადახდისუნარიანობას.

ფულადი ციკლი არის ნაღდი ფული, რომელიც მოძრაობს მარაგებიდან დებიტორულ დავალიანებაზე, ანუ ეს არის ნაღდი ფულის ის ნაწილი, რომელიც ჯერ იხარჯება სასაქონლო მატერიალური მარაგების შესაძენად, შემდეგ კი ივსება დებიტორული დავალიანების შეგროვებით (ანუ სასაქონლო-მატერიალური მარაგების რეალიზაციით) ფულადი ციკლის მეშვეობით ხდება მხოლოდ მოკლევადიანი დავალიანებების (კრედიტორული ანგარიშების განაღდება) გადახდა.

ფულადი ნაკადი კი არის ფულის ის შემოსავალი (გასავალი), რომელიც მიიღება საწარმოს საოპერაციო ბიზნესის მომგებიანობიდან, საინვესტიციო (მომგებიანი აქტივების ბრუნვაობა) და ფინანსური საქმიანობიდან.

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშების ანალიზის ძირითადი ფუნქცია კომპანიის კრედიტუნარიანობის შეფასებაში აისახება.

1. ოპერაციული საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადის შეფასებისას საჭიროა გვახსოვდეს შემდეგი:

თუ ფულადი ნაკადი დადებითია, შეეაფასოთ როგორ გაიზარდა შემოსავლები რეალიზაციიდან, რის ხარჯზე მოხდა მათი ზრდა — კომპანიის მომგებიანობის, თუ უბრალოდ დებიტორულ-კრედიტორული ანგარიშების მანიპულირებით.

— რა რაოდენობის ნაღდი ფულია საჭირო მარაგების შესაძენად ყოველ წელს, ზომ არ არის ეს თანხა იმდენად დიდი, რომ ნაღდი ფული აღარ დარჩება ვალდებულებებისა და დივიდენდების გადასახდელად.

— ზომ არ არის ჩართული ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშებაში გაუთვალისწინებელი შემოსავლები (ხარჯები). ეს გაუთვალისწინებელი შემოსავალი (ან ხარჯი) შეიძლება დიდ გავლენ-

ნას ახდენდეს კომპანიის ფულად ნაკადზე, მაგრამ უნდა გვახსოვდეს, რომ მათ დროებითი ხასიათი აქვთ და ვერ იძლევიან ამომწურავ ინფორმაციას რეალურ ფულად შემოსავლებზე (გასავლებზე).

2. საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადი ძირითადად უარყოფითია, რადგანაც კომპანია ანახლებს თავის ძირითად საშუალებებს. თუ ორგანიზაციას დადებითი ნაკადი აქვს საინვესტიციო საქმიანობიდან, მაშინ უნდა გამოვიკვლიოთ ეს დაგეგმილი იყო თუ არა წინასწარ (მხედველობაშია ძირითადი საშუალებების გაყიდვა) კომპანიის მიერ და რამდენი საალრიცხვო პერიოდის განმავლობაშია ეს მოსალოდნელი, კომპანიას რომელი ძირითადი საშუალებების გაყიდვა არის დაგეგმილი მომავალ საალრიცხვო პერიოდში.

როდესაც კომპანიას უარყოფითი ფულადი ნაკადი აქვს საინვესტიციო საქმიანობიდან, მაშინ ეს რიცხვი უნდა შევადაროთ პერიოდის ამორტიზაციას: თუ ამორტიზაცია აღემატება უარყოფით ფულად ნაკადს, მაშინ უნდა ვიგულისხმოთ, რომ მას აღარ დასჭირდება დამატებითი სახსრების გამოყოფა ძირითადი საშუალებების შესაძენად, ეს სახსრები შეიძლება გამოყენებული იქნას ვალდებულებების დასაფარავად.

თუ ამორტიზაცია უფრო ნაკლებია ვიდრე ფულადი ნაკადი საინვესტიციო საქმიანობიდან, მაშინ უნდა ველოდოთ, რომ კომპანიას მოუხდება დამატებითი სახსრების გამოყოფა ძირითადი საშუალებების შესაძენად.

3. ფინანსური საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადის ანალიზისას უნდა გავითვალისწინოთ შემდეგი:

- სესხის აღებით გაზრდილი ფულადი სახსრების არსებობა.
- ინვესტიციების მიერ კაპიტალში დამატებით ჩარიცხული თანხების არსებობა

- უნდა მოვახდინოთ კომპანიის წმინდა მოგებისა და დარჩენილი გრძელვადიანი სესხის შედარება.

ფულადი სახსრების მოძრაობის უწყისის ანალიზში დიდ როლს თამაშობს ე.წ. ფულადი ნაკადის “ხარისხი“. ფულადი სახსრების ნაკადის ხარისხი განისაზღვრება ფულადი ნაკადის რესურსებით და ფულის ნაკადზე მოთხოვნით. ფულადი ნაკადის რესურსები ხასიათდება მათი მიღების წყაროთი (შემოსავლებით ძირითა-



დი საქმიანობიდან) და ე.წ. განმეორებადობით – ანუ რამდენად რენტაბელურია კომპანიის შემოსავლები. ფულის ნაკადის მოთხოვნა ხასიათდება შემდეგი კომპონენტებით: სამუშაო კაპიტალი, ფულის ციკლი, ძირითადი საშუალებების განახლება, გრძელვადიანი ფასიანი ქაღალდების ყიდვა, დივიდენდების გადახდა, გრძელვადიანი სესხების განაღდება.

ფულადი ნაკადის ხარისხი განისაზღვრება შემდეგი ფაქტორებით, რომელიც უნდა გვახსოვდეს ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების ანალიზისას.

– ოპერაციული საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადი დადებითია. ეს განპირობებულია იმით, რომ შემოსავლები რეალიზაციიდან იზრდება (და არა დებიტორულ-კრედიტორული ანგარიშების მანიპულირებით).

– ასეთ ნაკადს მაღალი ხარისხი აქვს.

– ფულადი ნაკადი ფინანსური საქმიანობიდან დადებითია და ეს გამოწვეულია იმით, რომ ორგანიზაციამ ისესხა ფული – ასეთ ნაკადს დაბალი ხარისხი აქვს.

– ფულადი ნაკადი დაბალი ხარისხისაა, თუ იგი გაიზარდა მხოლოდ რაიმე ერთჯერადი ოპერაციით, ხოლო თუ ფულადი ნაკადი განმეორებითი ოპერაციებით იზრდება, ანუ საქმიანობას რეგულარული ხასიათი აქვს, მაშინ ამბობენ, რომ ფულადი ნაკადი მაღალი ხარისხისაა.

ფულად ნაკადს, რომელიც ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან არის მიღებული, დაბალი ხარისხი აქვს.

ამრიგად, ფულადი ნაკადის ხარისხის განსაზღვრისათვის პრიორიტეტი ენიჭება შემდეგ ფაქტორებს:

– დადებითი ფულადი ნაკადი მიიღება ოპერაციული საქმიანობიდან და ეს განპირობებულია რეალიზაციის ზრდით, შემოსავლები მიიღება რეგულარული ოპერაციებიდან.

– დამფუძნებლების მიერ ხდება დამატებითი თანხების ინვესტირება კაპიტალში, ეს ცხადია გაზრდის ფულად ნაკადს ფინანსური საქმიანობიდან. მართალია, ამ პროცესს განმეორებადი ხასიათი არ გააჩნია, მაგრამ დამატებითი ინვესტირება აღიქმება როგორც საქმიანობის საიმედოობა.

– ნაკლები ხარისხიანობით ხასიათდება ფულადი ნაკადი დადებითი საინვესტიციო საქმიანობიდან – ანუ ფიქსირებული აქტივების გაყიდვიდან.

– ყველაზე დაბალი ხარისხი აქვს იმ ფულად ნაკადს, რომელიც მიიღება სესხის აღებით.

ფულადი სახსრების მოძრაობის უწყისის გაანალიზებით დაინტერესებული არიან პირველ რიგში ფირმის კრედიტორები. ასე მაგალითად, თუ კომპანიის ფულადი ნაკადი ხარისხიანია, მაშინ კრედიტორები ასეთ ორგანიზაციებს ანიჭებენ უპირატესობას. კომპანიის ფულადი ნაკადის ხარისხის განსაზღვრაში აუცილებელ მონაწილეობას იღებს ფულად ნაკლზე მოთხოვნაც. ანალიზის დროს ყურადღება უნდა მივაქციოთ შემდეგს:

– ფულადი სახსრების მოძრაობის უწყისებიდან გამოიყოს უარყოფითი ნაკადები;

– განვიხილოთ, უარყოფითი ფულადი ნაკადი ერთჯერადია, თუ მას რეგულარული ხასიათი აქვს;

– განვიხილოთ, უარყოფითი ნაკადი ჩვეულებრივია თუ უჩვეულოდ მაღალი ან დაბალია;

– გააეანალიზოთ, უარყოფითი ფულადი ნაკადის გამოწვეული მოვლენა ექვემდებარება თუ არა მენეჯმენტის კონტროლს;

– შევადაროთ ფულადი ნაკადის ისტორიული, ახლანდელი და მომავალი რესრუსები და მასზე მოთხოვნები.

წლების განმავლობაში არსებული ფულადი სახსრების მოძრაობის უწყისებს ისტორიული ფულადი ნაკადი ეწოდება. ისტორიული ფულადი ნაკადი ყველაზე საიმედო ინდიკატორია კომპანიის კრედიტუნარიანობისათვის. კერძოდ, სამართლიანია ფორმულა სქემა (8.3)

წმინდა მოგება

+ ამორტიზაცია

+ ან – სამუშაო კაპიტალის ცვლილება

– ძირითადი საშუალებების დანახარჯები (შეძენა) –  
დივიდენდები

= ფულადი ნაკადი, რომელიც შეიძლება

მონხარდეს ვალის დაბრუნებას.

სქემა 8.3. ფულადი ნაკადის ფორმირება

ამ ფორმულის გამოყენება შესაძლებელია როგორც ისტორიული, ასევე დაგეგმილი ფულადი ნაკადისათვის (დაგეგმილ ფულად ნაკადში იგულისხმება, რომ აღნიშნული პუნქტები არა ისტორიულია, არამედ ეფუძნება სამომავლოდ შედგენილ ბიუჯეტს).

## თავი 9. აუდიტის დასკვნითი მტაკი და აუდიტორული დასკვნის წარდგენა

ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტების წარდგენა (ბასს-1), სადაც ასახულია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და მის მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების სტრუქტურულად ჩამოყალიბებული ფინანსური სურათი, მისი საქმიანობის შედეგები და ფულადი სახსრების მოძრაობა, როგორც წესი, ეკონომიკური სუბიექტის მიერ ყოველწლიურად ხორციელდება და იგი ძირითადად განკუთვნილია მომხმარებელთა ფართო წრის საერთო საინფორმაციო მოთხოვნების უზრუნველსაყოფად. როგორც უკვე აღინიშნა, ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციების მომხმარებლებად გვევლინება:

1. ინვესტორი. სარისკო კაპიტალის მომწოდებლებს სჭირდებათ ინფორმაცია იმისათვის, რომ განსაზღვრონ გაყიდონ, დაიტოვონ თუ იყიდონ ფასიანი ქაღალდები: აქციონერები აგრეთვე დაინტერესებულნი არიან შეაფასონ საწარმოს უნარი — გადაიხადოს დივიდენდები.

2. დაქირავებული მომუშავეები. დაქირავებული მომუშავეები და მათი წარმომადგენელთა ჯგუფები დაინტერესებულნი არიან თავიანთი დაქირავებლის ფინანსური სტაბილურობითა და მომგებიანობით, აგრეთვე საწარმოს ისეთი შესაძლებლობებით, როგორცაა შრომის ანაზღაურებისა და პენსიების გადახდა, დასაქმების შესაძლებლობა.

3. კრედიტის გამცემები. საკრედიტო ორგანიზაციები დაინტერესებულნი არიან გაცემული სესხისა და შესაბამისი სარგებლობის დროულად დაბრუნებით.

4. მომწოდებლები და სხვა სავაჭრო კრედიტორები. მომწოდებლები და სხვა კრედიტორები დაინტერესებულნი არიან ინფორმაციით, რომელიც საშუალებას მისცემს მათ განსაზღვრონ დროულად მიიღებენ თუ არა კუთვნილ თანხებს. სავაჭრო კრედიტორებს, როგორც წესი საწარმო აინტერესებთ შედარებით ხანმოკლე პერიოდის განმავლობაში, ვიდრე კრედიტის გამცემს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ისინი დამოკიდებულნი არიან საწარმოსზე, როგორც მთავარ მომხმარებელზე.

5. მომხმარებლები. მომხმარებლები დაინტერესებულნი არიან საწარმოს ფუნქციონირების უწყვეტობით, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც მათ საწარმოსთან აქვთ ხანგრძლივი ურთიერთკავშირი ან დამოკიდებული არიან მასზე.

6. მთავრობა და მათი უწყებები დაინტერესებულნი არიან რესურსების განაწილებით და მამასადაძე, საწარმოს საქმიანობით. ისინი აგრეთვე ითხოვენ ინფორმაციას, რათა დაარეგულირონ საწარმოს საქმიანობა, განსაზღვრონ საგადასახადო პოლიტიკა და ეს ინფორმაცია გამოიყენონ ეროვნული შემოსავლის აღრიცხვისა და სხვა მსგავსი ტიპის სტატისტიკის საწარმოებლად.

7. საზოგადოება. საწარმოები მრავალი ფორმით გარკვეულ გავლენას ახდენენ საზოგადოების ცალკეულ წევრებზე, მაგალითად, საწარმომ შეიძლება დიდი წვლილი შეიტანოს ადგილობრივ ეკონომიკაში სხვადასხვა გზით, მ.შ. მოსახლეობის დასაქმებით და ადგილობრივი მომწოდებლებისაგან მუდმივი შესყიდვების გზით ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება დაეხმაროს საზოგადოებას მიიღოს ინფორმაცია საწარმოს განვითარების მიმართულებებზე, მის მიერ კეთილდღეობის გაუმჯობესებისათვის მიღწეული მიმდინარე შედეგებისა და ეკონომიკური საქმიანობის მასშტაბების შესახებ.

ბასს-ით განსაზღვრულია, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისათვის პასუხისმგებლობა საწარმოს ხელმძღვანელობას ეკისრება, ხშირ შემთხვევაში წარმოდგენილი ინფორმაცია მომხმარებლისათვის არ არის სასარგებლო, რადგან იგი არ შეესაბამება მისი ეკონომიკური გადაწყვეტილებისათვის საჭირო მოთხოვნილებებს, რის გამოც მას არ გააჩნია ის თვისება, რომელმაც ხელი უნდა შეუწყოს მომხმარებელს გადაწყვეტილებისათვის, ამასთანავე არ ეხმარება მას შეაფასოს საწარმოს წარსული, მიმდინარე და მომავალი საქმიანობა ანუ ფინანსური ანგარიშგების შემდგენელთა და მომხმარებელთა ინტერესები პოტენციურად ერთმანეთის საწინააღმდეგოა, რის გამოც საჭირო ხდება მათი ინტერესების გამიჯვნა მესამე მხარის, აუდიტორის მეშვეობით, რომელიც ახდენს წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების განხილვას და შეფასებას, აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დასკვნების გამოტანას და მის

საფუძველზე ფინანსურ ანგარიშგებაზე თავისი საბოლოო მოსაზრების (დასკვნის) ჩამოყალიბებას. ამასთანავე აუდიტის განხორციელებისას აუცილებელია, ეკონომიკურმა სუბიექტებმა აუდიტის მიზნების იმ ძირითადი პრინციპებით იხელმძღვანელონ, რომელიც დადგენილია „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონით და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით (ასს) და გამომდინარეობს იქიდან, რომ ეკონომიკური სუბიექტები დაინტერესებულნი არიან ფინანსური ანგარიშგების დამაჯერებლობის ყველა მნიშვნელოვანი აზრის გამოხატვაში.

ამრიგად, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტმა უნდა უზრუნველყოს საფუძველიანი გარანტია იმისა, შემოწმებული ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება ზუსტად ასახავს თუ არა მის ფინანსურ მდგომარეობას, ეკონომიკური საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი სახსრების ბრუნვას ბულალტრული აღრიცხვის ზოგადი პრინციპების შესაბამისად.

როგორც უკვე აღინიშნა (იხ. §1.2) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორული შემოწმების ბაზას და დოკუმენტურ წყაროს წარმოადგენს პირველადი ბულალტრული და სხვა ეკონომიკურ-ფინანსური სტანდარტები, რომლებიც დაფუძნებულია ოპერაციების დამუშავებისა და რეგისტრაციის უწყვეტობის ორმაგ სისტემაზე, თავისდროულობაზე, ობიექტურობასა და სხვა პრინციპებზე. ასეთი განხილვა და შეფასება გულისხმობს იმის დადგენას, არის თუ არა ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებისათვის მისაღები ჩარჩოების შესაბამისად.

ბასს-ის მიხედვით „ფინანსური ანგარიშგება არის საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და მის მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების სტრუქტურულად ჩამოყალიბებული ფინანსური სურათი. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მიზანია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის შედეგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა, რომელიც გამოსადეგია მომხმარებელთა ფართო წრისათვის ეკონომიკური გადაწყვეტილების მისაღებად“.

„ფინანსურ ანგარიშგებაში აღწერილია საანგარიშგებო პერიოდში მომხდარი ყველა სამეურნეო ოპერაციისა და მოვლენის შედეგები, რომლებიც დაჯგუფებულია მათი ეკონომიკური

მასსიათებლების მიხედვით“ (ბასს-ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურული საფუძვლები – ასს 120, გვ. 34).

ცნობილია, რომ ბასს-ში ცალ-ცალკე განხილული და განსაზღვრულია ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის მონაცემებთან ერთად საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესაფასებელი ცალკეული ელემენტები, ანუ ის ძირითადი საფუძვლები, რაც საშუალებას მისცემს აუდიტორებს – „გამოხატოს თავისი მოსაზრება იმის შესახებ, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურული საფუძვლების შესაბამისად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“ (ასს 200, გვ. 137). საერთაშორისო სტანდარტებში ასს მიხედვით, აუდიტორი თავისი მოსაზრების გამოსახატავად იყენებს შემდეგ ტერმინებს: ფინანსური ანგარიშგება „უტყუარად და სამართლიანად ასახავს“ ან „სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“. ეს ფრაზები ექვივალენტური ტერმინებია და ასს ფორმულირებს ყველა სახის აუდიტორულ დასკვნაში. აქ ყურადღებას იმსახურებს ის, რომ არ იძლევიან ანგარიშგების სიზუსტის გარანტიას, არამედ ისინი დასკვნაში აცხადებენ, რომ მათი აზრით, ფინანსური ანგარიშგება „უტყუარად და სამართლიანად ასახავს“ ფინანსურ მდგომარეობას.

მიუხედავად იმისა, რომ ტერმინი – „უტყუარი და სამართლიანი“ გადაიქცა პროფესიონალურ ტერმინად, საზოგადოდ, ეს ნიშნავს ანგარიშგების წარდგენას ბუღალტრული აღრიცხვის მიღებული პრინციპების შესაბამისად. თუმცა იგი არ იძლევა 100%-იან გარანტიას აუდიტის შედეგებზე და იგი მოკლებულია საშუალებას, მიაღწიოს აბსოლუტურ სიზუსტეს, რასაც ცნობილი მეცნიერი და პრაქტიკოსი რ. მონტგომერი შემდეგი სახით ასაბუთებს:

*„ვერც ერთი აუდიტი ვერ მოგვცემს გარანტიას, რომ ფინანსური ანგარიშში არსებით შეცდომებს არ შეიქცავს. შეცდომები შესაძლოა სააღრიცხვო მონაცემთა არასწორი გადამუშავებისას, აღრიცხვის პრინციპთა არასწორად შერჩევის და გამოყენების შედეგად გახდეს. შეცდომები შეიძლება ვერ აღმოვაჩინოთ საზოგადოდ მიღებულ აუდიტორულ სტანდარტებთან შესაბამისობაში ჩატარებული აუდიტის დროსაც. ამის გამო*

ქონების კომისია აღნიშნავდა: „აუდიტორის მიერ დამოწმებული ფინანსური ანგარიში არ შეიძლება აბსოლუტურად ზუსტი იყოს მასში ჩაღებული აღრიცხვის კონცეფციის ბუნდოვანების გამო. აღრიცხვის შედეგი – ფინანსური ანგარიში – არ შეიძლება უფრო ზუსტი და საიმედო იყოს, ვიდრე ამას საფუძველში არსებული საბუღალტრო გამოთვლის მეთოდები მოითხოვენ, მაგალითად, ვერაინ, მათ შორის, ვერც ბუღალტერი განჭვრეტს გაურკვეველი მომავალი მოვლენების შედეგს, სადაც ანგარიშგება უშუალოდ მომავალ მოვლენებს შეეხება, იგი არაზუსტი იქნება“<sup>1</sup>.

ზემოთ მოყვანილი არგუმენტების გათვალისწინებით, აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შედეგებზე გამოხატავს თავის აზრს (დასკვნას) ყველა მნიშვნელოვან ასპექტში, ხოლო მომხმარებელმა არ უნდა მიიღოს აღნიშნული აზრი, როგორც დასტური, რომ აუდიტის შედეგად აუდიტირებულ ორგანიზაციაში გამოვლენილია ყველა სახის დარღვევა-დამახინჯებანი, რადგან „აუდიტზე გარიგებაში აუდიტორი უზრუნველყოფს გარანტიის (რწმუნების) მაღალ, მაგრამ არა აბსოლუტურ დონეს იმის შესახებ, რომ აუდიტს დაქვემდებარებული ინფორმაცია არ შეიცავს არსებით უზუსტობას“.

ეს კი ძირითადად, გამოწვეულია იმის გამო, რომ „აუდიტი ტესტური ხასიათისაა და სხვა თანმდევი შეზღუდვების, აგრეთვე ბუღალტრული აღრიცხვისა თუ შიდა კონტროლის ნებისმიერი სისტემის თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ აღმოუჩენელი დარჩება არსებითი უზუსტობის გარკვეული ნაწილი“ (ასს ტ. I, გვ. 148).

მიუხედავად აუდიტორული დასკვნისადმი ასეთი მიდგომისა, ასს-ში გათვალისწინებულია მთელი რიგი პროცედურებისა, რომლებიც უზრუნველყოფენ აუდიტის შედეგების „უტყუარობას“, „სამართლიანობას“, საკმარის რწმუნებას, ეს პროცედურები უზრუნველყოფენ აუდიტირებული ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგების მონაცემებში არსებული დამახინჯებების, არსებითი

---

<sup>1</sup> რ. მონტგომერი „მონტგომერ აუდიტი“, თარგმნილი ინგლისურიდან, თბ., 1998, გვ. 24



გავლენის მქონე დარღვევების აღმოჩენას, რომლებიც პირდაპირი ან არსებითი უკანონო ქმედებების შედეგია. გარდა ამ პროცედურებისა, აუდიტორული დასკვნის შედგენისას აუდიტორმა უნდა გაიცნობიეროს ზოგიერთი ისეთი მოვლენა, რომელსაც გავლენის მოხდენა შეუძლიათ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ან ფინანსური ანგარიშგების შედეგებზე, ყოველივე ეს აუდიტორს აკისრებს პასუხისმგებლობას, რომ გაცნობიერებული ჰქონდეს პოტენციურ არსებით დარღვევათა ტიპები და მათი დამახასიათებელი ნიშნები, რომლებიც დაკავშირებული იქნება აუდიტის ჩასატარებელ სფეროსთან. ეს დაეხმარება აუდიტის სწორად დაგეგმვაში, რათა შექმნას საკმარისი რწმენა – არსებული დარღვევები აღმოჩენილი იქნება.

შესაბამისად აუდიტორის ძირითადი მიზანია ისეთი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება, რაც აუდიტორის პოზიციიდან აუცილებელია მისი პროფესიული მოსაზრების ფორმირებისათვის. აუდიტორმა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის განხორციელებისას უნდა გაითვალისწინოს, რომ ასს ადგენს მოთხოვნით დონეს, რომელთა შესრულება სავალდებულოა ინდივიდუალური აუდიტორებისა და აუდიტური ფირმებისათვის, ამასთან ერთად, სტანდარტები არავითარ შემთხვევაში არ ზღუდავენ აუდიტორებს დასახული ამოცანების შესრულების პროფესიულ მიდგომაში. აუდიტის მომხმარებელი შესრულებული სამუშაოს ხარისხს სტანდარტის მოთხოვნების თვალსაზრისით კი არ აფასებს, არამედ შესრულებული სამუშაოს კონკრეტული ვარგისიანობით, რაც დასაბუთებული უნდა იქნეს კომპეტენტური, შესაბამისი და საკმარისი მტკიცებულებებით.

აუდიტორი მას შემდეგ, რაც დაამთავრებს აუდიტის ჩატარების ძირითად პროცედურებს, გაანალიზებს სამუშაო დოკუმენტებს, ამზადებს აუდიტორულ დასკვნას, რომელიც წარმოადგენს აუდიტის შემოწმების ბოლო ეტაპს და იგი თავისი დატვირთვით და მნიშვნელობით აუდიტის მთელი პროცესის უმთავრეს ნაწილს წარმოადგენს. საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მიხედვით, აუდიტორული დასკვნა აუდიტორული შემოწმების შედეგია და წარმოადგენს დოკუმენტს, რომელსაც იურიდიული მნიშვნელობა აქვს ყველა იურიდიული და ფიზიკური

პირისათვის, სახელმწიფო ხელისუფლების, ადგილობრივი თვითმმართველობის და სასამართლოს ორგანოებისათვის, ხოლო სახელმწიფო ორგანოების დაჯარვებით ჩატარებული აუდიტის შედეგად მიღებული აუდიტორული დასკვნა (ან აქტი) ექსპერტიზის დასკვნის ტოლფასია.

ამრიგად, აუდიტორული დასკვნა წარმოადგენს ერთადერთ საკომუნიკაციო არხს აუდიტორსა და იმ სამეურნეო ერთეულის აქციონერებს შორის, რომლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტიც ჩატარდა. აუდიტორული დასკვნა თავისი არსით წარმოადგენს ხილს, რომლის მეშვეობით აუდიტორი, რომელიც ფლობს დიდი მოცულობის ინფორმაციას, აქციონერებს ძალიან შეკუმშული ფორმით გადასცემს ამ ინფორმაციას.

ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული დასკვნის ასპექტები ფართოდ არის განხილული ასს №700 „აუდიტორული დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“, სადაც მოცემულია პრინციპები და წესები, რომლებიც გამოიყენება არამართო ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის შედგენისას, არამედ სხვა სახის ფინანსური ინფორმაციის დასკვნის გასაგებადაც. ასს-ის მიხედვით, აუდიტორმა აუდიტის შედეგებზე უნდა გასცეს უპირობო (დადებითი) დასკვნა ან იმ შემთხვევაში, თუ არსებობს საკითხები, რომლებიც გავლენას ახდენენ აუდიტის საბოლოო მოსაზრებაზე (დასკვნაზე), აუდიტორი განიხილავს აუდიტის შედეგებზე მოდიფიცირებული დასკვნის გაცემის მიზანშეწონილობას. ასს-ით თუ დადგინდება საკითხები, რომლებიც გავლენას ახდენენ აუდიტორის საბოლოო მოსაზრებაზე, უნდა გაიცეს შემდეგი სახის აუდიტორული დასკვნები:

- ა) პირობითი დასკვნა;
- ბ) უარი დასკვნის გაცემაზე;
- გ) უარყოფითი დასკვნა.

ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული დასკვნები თავის ხასიათით და შინაარსით არსებითად განსხვავდება ერთმანეთისაგან, შესაბამისად თითოეულის შედგენის პრინციპები ქვემოთ დეტალურად არის განხილული.

1. უპირობო დასკვნა. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარება ასს შესაბამისად და აუდიტის დაკმაყოფილება აუდიტის

შედგებით, ქმნის დასაბუთებულ საფუძველს უპირობო დასკვნის გასაკრებლად ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის და სამართლიანობის შესახებ ან ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანობის შესახებ ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით. უპირობო დასკვნა იმაზეც მიუთითებს, რომ ნებისმიერი ცვლილებები სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებში, ან მათი გამოყენების მეთოდებში, აგრეთვე ამ ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები სათანადოდ არის განსაზღვრული და ახსნილი ფინანსურ ანგარიშგებაში. შესაბამისად უპირობო აუდიტორული დასკვნა იმ შემთხვევაში გაიცემა, როდესაც აუდიტირებულ ორგანიზაციაში ჩატარებული აუდიტი დააკმაყოფილებს შემდეგ პირობებს:

➤ ფინანსური ანგარიშგება თანდართულ შენიშვნებთან ერთად წარდგენილია იმ პრინციპების დაცვით, რაც ბასს-ის მოთხოვნებით არის განსაზღვრული და მის პრინციპებს შეესაბამება;

➤ აუდიტი ჩატარებულია ასს შესაბამისად. მ.შ. არ ჰქონდა ადგილი აუდიტის მასსტაბების შეზღუდვის ფაქტებს, რომელსაც შეეძლო აუდიტორისათვის ხელი შეეშალა თავისი მოსაზრებების განსამტკიცებლად აუცილებელი მტკიცებულებების შეფასებაში.

ამრიგად, უპირობო (დადებითი) დასკვნა მაშინ გაიცემა, როდესაც ფინანსურ ანგარიშგებაში არ გვხვდება ბასს-დან არსებითი გადახვევის ფაქტები: ადგილი არ აქვს აუდიტის მასსტაბების მნიშვნელოვან შეზღუდვას, რაც ხელს უშლის აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასებას და რაიმე საკითხის განმარტების აუცილებლობა არ არსებობს. შესაბამისად, იგი არის სტანდარტული აუდიტორული დასკვნა, რომელშიც გამოხატულია უპირობო მოსაზრება და არ საჭიროებს „მნიშვნელოვან გარემოებათა აბზაცის“ დამატებას. დადებითი ანუ უპირობო დასკვნის შესადგენად აუდიტორმა საკმარისი და შესაბამისი მტკიცებულებები, ძირითადად უნდა მოაპოვოს ანალიზური პროცედურების მეშვეობით, ხოლო რაც შეეხება იმ პროცედურებს, რომლებიც აუცილებელია სრულყოფილი ფინანსური ანგარიშგების შესამოწმებლად, აუდიტორმა თვითონ უნდა განსაზღვროს აუდიტის ჩატარებისას, რომელი ასს გამოიყენოს, როგორ მიუსადაგოს ფინანსურ დებულებას და სხვა.

2. პირობითი დასკვნა, რომელსაც ხშირად დადებით დასკვნას მნიშვნებით უწოდებენ, ისევე როგორც დადებითი (უპირობო) დასკვნა მაშინ გაიცემა, როდესაც აუდიტორი დარწმუნდება სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგების უტყუარობასა და მის შესაბამისობაში ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებთან, კანონმდებლობასთან და ნორმატიული აქტების მოთხოვნებთან მიმართებაში, თუმცა ამავე დროს, გარკვეულწილად, გვხვდება ბასს-დან გადახვევის ფაქტები, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების ნაკლოვანებებთან რაიმე განუსაზღვრელობის არსებობა ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი ნაწილის სამართლიან წარდგენასთან მიმართებით ისეთი არსებითი და მნიშვნელოვანი არ არის, რომ საჭირო იყოს უარყოფითი დასკვნის გაცემა ან უარის გაცხადება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე. ასს-ში პირობითი დასკვნა შემდეგი სახითაა განმარტებული: „პირობითი დასკვნა იწერება მაშინ, როდესაც აუდიტორი მიიჩნევს, რომ უპირობო დასკვნის გაცემა არ შეიძლება, მაგრამ ხელმძღვანელობასთან უთანხმოების ან აუდიტის მასშტაბების შეზღუდვის გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე ისეთი არსებითი და მნიშვნელოვანი არ არის, რომ საჭირო იყოს უარყოფითი დასკვნის გაცემა ან უარის გაცხადება დასკვნის გაცემაზე“.

3. უარყოფითი დასკვნა უპირობო დასკვნის საპირისპიროა, რადგან აუდიტორის შწენიშვნები ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან წარდგენასთან მიმართებით იმდენად არსებითი და მნიშვნელოვანია, რომ პირობითი დასკვნით აღექვატურად ვერ აიხსნება მცდარად არ არასრულფასოვნად წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგების ხასიათი. ამ შემთხვევაში, აუდიტორი დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ მოპოვებული ინფორმაცია დამახინჯებულია და ყველა არსებით ასპექტში ობიექტურად ვერ ასახავს აუდიტირებული ორგანიზაციის ფინანსურ მდგომარეობას საანგარიშო თარიღისათვის იმ ნორმატიული აქტებიდან და ბასს-დან გამომდინარე, რომლებიც არეგულირებენ ქვეყანაში აღრიცხვასა და ანგარიშგებას, ყოველივე ამან კი შესაძლოა, შეცდომაში შეიყვანოს ინფორმაციის მომხმარებელი, ყოველივე ეს კი საფუძველს იძლევა არ მისცეს პირობითი (მნიშვნებიანი)

აუდიტორული დასკვნა. დასკვნაში ნათლად უნდა იყოს აღწერილი ყველა მნიშვნელოვანი მიზეზი და შექლებისდაგვარად ამ მიზეზების ზემოქმედების რაოდენობრივი შეფასება ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ჩვეულებრივ, ეს ინფორმაცია თავსდება დასკვნითი აბზაცის წინ, მაგალითად, „შემოწმების პროცესში დაღვინდა, რომ ... (აქ უნდა იყოს ჩამოთვლილი ის არსებითი გარემოებები, რამაც განაპირობა უარყოფითი დასკვნის შედგენა, რაც მოქმედი კანონმდებლობის ან ბასს-ის წესების დარღვევას წარმოედგენს).“

4. უარი დასკვნის გაცემაზე იმას ნიშნავს, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო შეექმნა საკუთარი პროფესიული აზრი ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ვინაიდან აუდიტორული პროცესების შეზღუდვების მასშტაბები იმდენად არსებითი და მნიშვნელოვანი იყო, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო დასკვნისათვის მოეპოვებინა საჭირო და აღექვატური მტკიცებულებანი, რომლის მიხედვითაც გამოხატავდა თავის აზრს აუდიტორული დასკვნის რომელიმე ფორმით, ან დამკვეთსა და აუდიტორს შორის აღმოცენდა ისეთი ურთიერთობა, რომელმაც აუდიტორს არ მისცა საშუალება ფინანსური ანგარიშგების თაობაზე დამოუკიდებელი დასკვნა შეედგინა, როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს აუდიტორული დასკვნის გაცემაზე, მან ნათლად და ლაკონურად უნდა აღწეროს ყველა მნიშვნელოვანი მიზეზი, თუ რატომ არ შეუძლია გამოხატოს მოსაზრება მოცემული საწარმოს ბუღალტრული ანგარიშგების მდგომარეობის შესახებ და დასძენს, რომ „ყოველივე ამის გამო, ჩვენ არ გვაქვს საფუძველი და არ შეგვიძლია შევადგინოთ ობიექტური აუდიტორული დასკვნა წარმოდგენილი ბუღალტრული ანგარიშგების მდგომარეობის შესახებ“.

პრაქტიკაში მოდიფიცირებული დასკვნების შედგენას აპირობებს აუდიტის პროცესის დროს გამოვლენილი სხვადასხვა სახის არსებითი შეზღუდვები. აღნიშნული შეზღუდვები აპირობებენ სტანდარტული უპირობო (დადებითი) დასკვნებიდან გადახვევას. ნ. ქებაძის მონოგრაფიაში ასეთი სახის ზოგიერთი შეზღუდვა არის განხილული:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ნ. ქებაძე, აუდიტის საფუძვლები, თბ., 2005, გვ. 286-287

ა) აუდიტორული შემოწმების მასშტაბების შეზღუდვა შესაძლოა გამოწვეული იყოს თვითონ დამკვეთის მიზეზით (მაგალითად, თუ შემოწმების ვადები ისეა განსაზღვრული, რომ აუდიტორი ვერ ასწრებს ყველა საჭირო პროცედურის ჩატარებას). თუ აუდიტორი თავიდანვე დარწმუნებულია, რომ საჭირო გახდება აუდიტორულ დასკვნაზე უარი ითქვას აუდიტის შეზღუდული ვადების გამო, იგი არ უნდა დაეთანხმოს ამგვარი შემოწმების ჩატარებას, თუ ამას არ მოითხოვენ სათანადო საკანონმდებლო, ან სამართალდამცავი ორგანოები, მაგრამ თუ აუდიტორს მიაჩნია, რომ შემოწმების ვადების შეზღუდვამ შესაძლოა ხელყოს მისი პროფესიული მოვალეობები და პრესტიჟი, იგი არ უნდა დაეთანხმოს ამგვარ წინადადებას, თუნდაც აუდიტი ტარდებოდეს საკანონმდებლო და სამართალდამცავი ორგანოების დაკვეთით.

ბ) აუდიტის მასშტაბების შეზღუდვა შესაძლოა გამოწვეული იყოს სხვა მიზეზებითაც:

1. შემოწმების ჩატარების თარიღი არ იძლეოდეს იმის საშუალებას, რომ აუდიტორი დაესწროს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციას;

2. იმ დროს, როდესაც დამკვეთის სააღრიცხვო ჩანაწერები არ შეესაბამება პირველად დოკუმენტაციას, ან აუდიტორს არ აქვს იმის საშუალება, რომ შეასრულოს აუცილებელი აუდიტორული პროცედურები და მიიღოს დამატებითი მტკიცებები, რათა განამტკიცოს თავისი მოსაზრება ბუღალტრული (ფინანსური) ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ. ამ პირობებში აუდიტორი უნდა ეცადოს შეასრულოს სხვა პროცედურები საკმარისი და ადეკვატური მტკიცებების მისაღებად, რომლებიც საფუძვლად დაედება აუდიტორულ დასკვნას.

აუდიტორული შემოწმების მასშტაბების ისეთი შეზღუდვისას, როდესაც საჭირო ხდება შენიშვნებიანი დადებითი აუდიტორული დასკვნის შედგენა ან უარის თქმა დასკვნის შედგენაზე, აუდიტორულ ანგარიშში გადმოცემული უნდა იყოს მოცემული შეზღუდვების ხასიათი და შესაძლო შესწორებები ბუღალტრულ (ფინანსურ) ანგარიშგებაში, რომლებიც შეიძლება იყოს შეტანილი, თუნდაც მოცემულ შეზღუდვებს ადგილი არ ჰქონდეს.

გ) დამკვეთის ხელმძღვანელობისაგან აუდიტორის განსხვავებული მოსაზრება ბუღალტრული (ფინანსური) ანგარიშგების შესახებ

შესაძლოა, აუდიტორი არ ეთანხმებოდეს სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობას ისეთ საკითხებში, როგორცაა: სააღრიცხვო პოლიტიკა, გამოყენებული სააღრიცხვო შეფასების მეთოდები, ან ბუღალტრული (ფინანსური) ანგარიშგების ახსნა-განმარტებითი მასალა. თუ აუდიტორსა და სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის აზრთა სხვადასხვაობას ზემოთ აღნიშნული საკითხების შესახებ არსებითი მნიშვნელობა აქვს ბუღალტრული (ფინანსური) ანგარიშგებისათვის, აუდიტორი ადგენს შენიშვნებიან დადებით დასკვნას, ან უარყოფით დასკვნას.

5. სპეციალური დანიშნულების აუდიტორული დასკვნა ეს არის დასკვნა სპეციფიკური საფინანსო ინფორმაციის შესახებ და სპეციალური მიზნით მომზადებული ინფორმაცია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი №800. შესაბამისად, სადაც მოცემულია ძირითადი წესები და სპეციფიკა სტანდარტების მიხედვით აუდიტორული დასკვნის შედგენის შესახებ; ამასთან ერთად, კანონმდებლობით გათვალისწინებულია საბაზრო ეკონომიკის ცალკეულ სტრუქტურებსა და სფეროებში აუდიტის ჩატარება ამ ორგანიზაციების (საბანკო, სადაზღვევო, საბირჟო, ბიუჯეტგარეშე ფონდების, საინვესტიციო ინსტიტუტების, სააქციო საზოგადოებების, საიჯარო საწარმოს, მცირე საწარმოების და კოოპერატივების, აგრეთვე სხვა ეკონომიკური სუბიექტების) აუდიტის ჩატარებისას, ყოველი მათგანის მიმართ გამოყენებული უნდა იქნეს ის ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზა, რომელიც განსაზღვრავს ამ ეკონომიკური სუბიექტების საქმიანობის ნორმებსა და წესებს. აგრეთვე, ნორმატიული აქტები, რომლებიც არეგულირებენ ჩამოთვლილი ორგანიზაციების აუდიტის სპეციფიკურ მომენტებს. ამ ნორმატიული დოკუმენტების გარდა, აუდიტორმა უნდა იხელმძღვანელოს აუდიტორული სტანდარტებით დადგენილი ნორმებითა და მოთხოვნებით.

6. წერილობითი ინფორმაციის (ანგარიშის) მომზადება. ნებისმიერი აუდიტორული დასკვნის გარდა, გარკვეულ ვითარებაში ხშირად დამატებით საჭირო ხდება ფინანსური კონტროლის თუ

აღრიცხვაში არსებული ნაკლოვანებების შესახებ წერილობითი ინფორმაციის წერდგენა აუდიტის დამკვეთი ხელმძღვანელობისათვის. მნიშვნელოვანი დარღვევების, უკანონო ქმედებებისა და სხვა შეუსაბამობის შესახებ ინფორმაციის წარდგენისას, აუდიტორმა ყოველივე ეს იმ პერსპექტივით უნდა წარმოაჩინოს, რომ ინფორმაციის წამკითხველს შეექმნას საფუძველი განსჯისა – თუ რამდენად ფართოდ არის გავრცელებული აღნიშნული ფაქტები და რას იწვევენ ისინი; წარმოდგენილი ფაქტები მთლიანად მდგომარეობის მახასიათებელია თუ შემთხვევითობით (უნებლიედ) არის გამოწვეული მნიშვნელოვანი დარღვევების, უკანონო ქმედებებისა და სხვა შეუსაბამო ფაქტების ფიქსირებისას, აუდიტორი უნდა დაეყრდნოს სტანდარტებს, კანონმდებლობის ნორმატიულ აქტებს.

აუდიტორული დასკვნის წარდგენა. აუდიტორული დასკვნის შედგენა მთავრდება აუდიტორულ დასკვნაზე თარიღის ჩვენებით. აუდიტორი ვალდებულია დასკვნა საფინანსო ანგარიშგებაზე შეადგინოს ამ ანგარიშგების მომზადებისა და ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისათვის წარდგენის შემდეგ, ამდენად, მან დასკვნა არ უნდა დაათარიღოს იმ რიცხვით, როდესაც დასრულდა აუდიტორული შემოწმების პრაქტიკული სამუშაოები, არამედ აუდიტორული დასკვნა უნდა დათარიღდეს იმ რიცხვით, როდესაც, არსებითად, დასრულდება ბუღალტრული ანგარიშგების შემოწმება, ჩატარდება მოცემული კონკრეტული გარემოსათვის აუცილებელი ყველა აუდიტორული პროცედურა და მოწონებული იქნება ეს გარემოსათვის აუცილებელი ყველა აუდიტორული პროცედურა და მოწონებული იქნება ეს დასკვნა სამეურნეო ხელმძღვანელობის მიერ.

აუდიტორულ დასკვნაზე ხელმოწერას ახორციელებენ აუდიტორულ შემოწმებაში მონაწილე აუდიტორი ან აუდიტური ფირმის ხელმძღვანელი (ან ორივე ერთად, როგორც საჭიროება მოითხოვს), რაც შემდგომ დასტურდება ბეჭდის დასმით. აუდიტორულ დასკვნას თან ერთვის შემოწმებული ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგების ბეჭდით დამოწმებული ასლები.

აუდიტორმა უნდა მოახდინოს დასკვნების დასაბუთებისათვის საჭირო მნიშვნელოვანი მტკიცებულებების დოკუმენტურად გაფორ-



მება, აგრეთვე ისეთი მტკიცებების დოკუმენტირება, რომლებიც ადასტურებენ აუდიტის შედეგად გამოვლენილ უზუსტობას, მოქმედი სტანდარტებიდან ან კანონმდებლობიდან გადახვევებს.

აუდიტურმა ფირმამ (ინდივიდუალურმა აუდიტორმა) ეკონომიკურ სუბიექტს უნდა წარუდგინოს დასკვნის ორი ეგზემპლარი, ერთი მთლიანი სახით (შესავალი, ანალიზური და შემაჯამებელი ნაწილი), რომელსაც დართული ექნება ბუღალტრული ანგარიშგების დამოწმებული ასლები და მეორე – (შესავალი და შემაჯამებელი ნაწილი) – განკუთვნილი საგადასახადო სამსახურის და სხვა დაინტერესებული მომხმარებლისათვის. აუდიტორული დასკვნის თითოეული ეგზემპლარი ბუღალტრულ ანგარიშგებასთან ერთად წარმოადგენს ერთ განუყოფელ ნაწილს და იკინძება ერთად (იხილეთ აუდიტორული დასკვნის ნიმუში).

დაინტერესებულ მომხმარებელს მ.შ. საგადასახადო სამსახურს, არა აქვს უფლება მოსთხოვოს აუდიტურ ფირმას (ინდივიდუალურ აუდიტორს), ხოლო აუდიტურ ფირმას (ინდივიდუალურ აუდიტორს) არა აქვს უფლება და არ არის ვალდებული რომელიმე მომხმარებელს წარუდგინოს აუდიტორული დასკვნა მთლიანად ან მისი რომელიმე ნაწილი იმ შემთხვევების გარდა, რომელიც დადგენილია კანონით. აუდიტორული დასკვნა წლიურ ანგარიშთან ერთად წარედგინება საგადასახადო სამსახურს და იგი უნდა იყოს საწარმოს ფინანსური ანგარიშის ღია პუბლიკაციის საფუძველი.

ქვემოთ წარმოდგენილია აუდიტური დასკვნის ნიმუში.

## ნიმუში

### აუდიტორის დასკვნა

უპირობო დადებითი დასკვნა უნდა დაიწეროს მხოლოდ მაშინ, როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილია უტყუარი და სამართლიანი თვალსაზრისი (ან ფინანსური ანგარიშგება წარედგენილია სამართლიანად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით) ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურული საფუძველების შესაბამისად. დადებითი დასკვნა იმაზეც მიუთითებს, რომ

ნებისმიერი ცვლილება სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებში ან მათი გამოყენების მეთოდებში, აგრეთვე ამ ცვლილებით გამოწვეული შედეგები სათანადოდ არის განსაზღვრული და ახსნილი ფინანსურ ანგარიშგებაში.

გთავაზობთ სრულყოფილი უპირობო აუდიტორული დასკვნის ნიმუშს, რომელიც შეიცავს ზემოთ განხილულ ყველა ძირითად ელემენტს.

### აუდიტორის დასკვნა (შესაბამისი აღრესატი)

ჩავატარეთ X კომპანიის თანდართული ბუღალტრული ბალანსის აუდიტი 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების აუდიტი იმ საანგარიშგებო წლისთვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით. ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია კომპანიის ხელმძღვანელობა, ჩვენ კი გვევალება, ჩვენს მიერ ჩატარებულ აუდიტის საფუძველზე გამოვხატოთ მოსაზრება წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და გავცუთ დასკვნა.

აუდიტს წარემართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მიუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები თუ მიღებული პრაქტიკა). სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმგვარად დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობებს. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულებების შემოწმებას ტესტირების საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების თანხებისა და ახსნა-განმარტებების დადასტურების მიზნით. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული შეფასებების სისწორის შეფასებას, აგრეთვე წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შეფასებას

მთლიანად. გვეჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გვაძლევს დასკვნის შესადგენად.

ჩვენი აზრით, ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს) კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, მისი საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ საანგარიშგებო წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით ...შესაბამისად (და... მიხედვით).

აუდიტორი

თარიღი

მისამართი

თავი 10. საგამოცდო ტესტები, სიტუაციები და  
საკონტროლო დავალებანი ფინანსური  
ანგარიშგების აუდიტში

ვარიანტი 1 – 5

1. აუდიტორი, რომელმაც ჩაატარა წინა საანგარიშგებო პერიოდის აუდიტი შეადგინა დასკვნა და აგრძელებს საქმიანობას მომდონარე პერიოდშიც არის:

- შიდა აუდიტორი;
- მოწვეული აუდიტორი;
- მოქმედი აუდიტორი.

2. აუდიტორი რომელსაც არ ჩაუტარებია წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, არის

- მოწვეული აუდიტორი;
- მოქმედი აუდიტორი;
- ახალმოსული აუდიტორი.

3. გარიგება, რომლის დროსაც აუდიტორს სჭირდება ბუღალტრული ცოდნა და გამოცდილება არის:

- კომპილაციური გარიგება;
- აუდიტორული გარიგება
- ანალიზური პროცედურები;
- აუდიტორული გარიგება; კომპილაციური გარიგება.

4. კრიტერიუმების ერთობლიობა, რომელიც გამოიყენება ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად, ეხება ყველა არსებით მუხლებს არის

- ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანული საფუძველი;
- საჭირო ინფორმაცია;
- ფინანსური ინფორმაცია.
- ფინანსური ექსპერტიზა;

5. პასუხი,ბუღალტრული აღრიცხვის ჩანაწერებში არსებული ინფორმაციის დასადასტურებლად ჩატარებულ გამოკითხვაზე არის:

- მტკიცებულება
- ექსპერტიზა
- დასტური.
- ვარაუდი

6. დირექტორისა და ხელმძღვანელობის საერთო პოზიცია, ინფორმირებულობა და ქმედებები, რომლებიც ეხება შიდა კონტროლის სისტემასა და სამეურნეო სუბიექტისათვის მის მნიშვნელობას, არის:110/0

- კონტროლის გარეშე;
- ადმინისტრირება;
- აუდიტორული მტკიცებულობები;
- ჩამოთვლილიდან არცერთი

7. ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებების კატეგორია, რომელიც განსაზღვრავს აქტივებისა და ვალდებულებების არსებობას გარკვეული ტარიღით,იწოდება:110/0

- წარდგენად;
- მტკიცებულებად;
- არსებობად.
- ვალდებულებად;

8. ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებებისკატეგორია, რომელიც პასუხობს, თუ რა პერიოდის განმავლობაშია ოპერაცია ან მოვლენა მომხდარი და ეკუთვნის სამეურნეო სუბიექტს, იწოდება:

- დაშვებად;
- წარმოშობად;
- არსებითობად;
- მტკიცებულებად;

9. ფინანსური ანგარიშგების მტკიცება, რომ აქტივი და ვალდებულება აღრიცხულია შესაბამისი კუთვნილი ღირებულებით, არის:

- სისრულე;
- შეფასება;
- თვითღირებულება
- ღირებულება;

10. ფინანსური ანგარიშგების მტკიცება, რომ მოვლენა ან ოპერაცია აღრიცხულია სწორი თანხით და შემოსავლები და ხარჯები შესაბამის საანგარიშგებო პერიოდზეა დამოკიდებული, არის:

- შერჩევა;
- გაზომვა;
- ინფორმაციის შეგროვება;
- ინფორმაციის ანალიზი;

11. თუ ერთ მხარეს აქვს უფლება გააკონტროლოს მეორე მხარე ან მნიშვნელოვანი ზეგავლენა მოახდინოს მის მიერ სამეურნეო გადაწყვეტილებების მიღებაზე, ისინი არიან: 110/0

- კომპონენტები;
- დაკავშირებული მხარეები;
- შეთანხმებული მხარეები;
- პარტნიორები;

12. აუდიტორული პროცედურების ერთობლიობა, რომელიც საჭიროა აუდიტის მიზნის მისაღწევად ყოველ კონკრეტულ ვითარებაში, არის:

- აუდიტის მასშტაბი;
- აუდიტის დასკვნა;
- აუდიტორის პროგრამა;
- აუდიტის გეგმა;

13. აუდიტის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მოიცავს კონკრეტული ანგარიშგების, ანგარიშთა ელემენტების ან ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული მუხლების აუდიტს არის:

- აუდიტორის შეხედულება;
- უპირობო დადებითი დასკვნა;
- სპეციალური დანიშნულების აუდიტორული დასკვნა;
- უარყოფითი დასკვნა;

14. მოვლენები, რომლებიც მიგვანიშნებენ საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ შექმნილ ვიტარებაზე, არის:

- არახელსაყრელი მოვლენები;
- შემდგომი მოვლენები;
- არსებითი მოვლენები;
- უტყუარი მოვლენები;

15. უდიტორული მტკიცებულების რაოდენობრივი საზომი არის:

- ერთობლიობა;
- საკმარისობა;
- არსებითობა;
- შეუსაბამობა;

16. ტესტები და ნაშთები ცალკეული ელემენტებისათვის, რომლებიც ტარდება აუდიტორული მტკიცებულების მოსაპოვებლად, არის:

- მოვლენები;
- გამოკითხვა;
- ძირითადი პროცედურები;
- დაკვირვება

17. ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვება ხორციელდება:

- ხელმძღვანელთან გასაუბრებით;
- ძირითადი პროცედურებით;
- კონტროლის ტესტებით;
- აუდიტის ტესტებით

18. დამახინჯებები გენერალურ ერთ ბლიობაში, რომლებსაც აუდიტორი თავისი შეხედულებებისამებრ აღიარებს და მანც დაასკვნის რომ აუდიტის მიზანი შერჩევის შედეგად მიღწეულია, ითვლება:

- ასატან შეცდომად;
- თაღლითობად;
- დამახინჯებად;
- გაუთვალისწინებლობად;

19. გარიგება რომელშიც აუდიტორი უზრუნველყოფს საბუშაოს მაღალ, მაგრამ არა აბსოლუტურ დონეს, რომ შემოწმებას დაქვემდებარებული ინფორმაცია არ მოიცავს არსებით უზუსტობებს, არის:

- აუდიტის გარიგება;
- კომპილაციური გარიგება;
- მიმოხილვითი გარიგება;
- ზომიერი გარიგება;

20. შეუძლია თუ არა აუდიტორს ასს-დან გადახვევა:

- ნებისმიერ შემთხვევაში შეუძლია თავისი შეხედულებებით;
- შეუძლია ფინანსთა სამინისტროს ნებადართვით;
- გამონაკლის შემთხვევაში შეიძლება აუდიტორმა საჭიროდ ჩათვალოს სტანდარტებიდან გადახვევა შესაბამისი დასაბუთებით;
- არ შეუძლია;

21. ითვალისწინებს თუ არა ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა კანონმდებლობის დარღვევის თავიდან აცილებასა და აღმოჩენას:

- არ ითვალისწინებს;
- ითვალისწინებს;
- ნაწილობრივ ითვალისწინებს გარამოებათა შესაბამისად;
- არცერთი პასუხი არ არის სწორი;



22. რა პროცედურები შეიძლება დაეხმაროს ხელმძღვანელობას დარღვევის თავიდან აცილებასა და აღმოჩენაზე თავისი პასუხისმგებლობის განხორციელებაში:

- საკანონმდებლო მოთხოვნების მონიტორინგი და ამ მოთხოვნებთან საოპერაციო პროცედურების შესაბამისობის უზრუნველყოფა;
- შიდაკონტროლის შესაბამისი სისტემის დაწესება და ამოქმედება;
- ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი

23. მასალა, რომელიც ასახავს აუდიტის ჩატარების პროცესს, მომზადებულია, მიღებულია ან შენახულია აუდიტორის მიერ არის:

- დასბუთებული გარანტია;
- აუდიტორული მტკიცებულებები;
- აუდიტორული დოკუმენტაცია;
- აუდიტორული მასალა;

24. რა ზეგავლენას ახდენს ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის ეფექტური სისტემის არსებობა შეცდომით გამოწვეული უზუსტობების აღბატობაზე

- ადიდებს თაღლითობისა და შეცდომის აღბატობას;
- ზრდის აუდიტორულ რისკს;
- ამცირებს თაღლითობისა და შეცდომის აღბატობას;
- ადიდებს ფინანსურ რისკს;

25. რა ზომებს უნდა მიმართოს აუდიტორმა თუ იგი დარწმუნებულია, რომ მინიშნებულმა თაღლითობამ და შეცდომამ შესაძლოა არსებითი გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე?

- უნდა ჩაატაროს შეცვლილი ან დამატებითი პროცედურები;
- უნდა გადახედოს შეფასებულ კონტროლის რისკის დონეს;
- განაცხადოს უარი აუდიტორულ დასკვნაზე;
- შეადგინოს ახალი აუდიტორული დასკვნა;

26. აუდიტის საერთო გეგმასა და აუდიტის პროგრამაზე პასუხისმგებელია:

- აუდიტორული ფირმა;
- აუდიტორი
- საწარმოს ხელმძღვანელობა;
- ფინანსისტი

27. დოკუმენტები სადაც განხილულია დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები დამოცულობა, რაც საწირთა აუდიტის საერთო გეგმის შესასრულებლად არის:

- აუდიტის პროგრამა
- კალენდარული გეგმა;
- სამუშაო გეგმა;
- ფინანსური გეგმა;

28. ვისთვისაა სახელმძღვანელო აუდიტის პროგრამა:

- საწარმოს ხელმძღვანელებისათვის;
- ასისტენტებისათვის, რომლებიც აუდიტში არიან ჩართული;
- სხვა აუდიტორებისათვის;
- სპეციალისტებისათვის;

29. როდის განსაზღვრავს აუდიტორი არსებითობის მისაღებ ზღვარს?

- აუდიტის პროგრამის შედგენისას;
- აუდიტის საბოლოო ეტაპზე;
- აუდიტის გეგმის შედგენის დროს;
- აუდიტის საწყის ეტაპზე;

30. როგორი დამოკიდებულებაა არსებობასა და აუდიტორულ რისკს შორის?

- პირდაპირპროპორციული;
- უკუპროპორციული(რაც მაღალია არსებობის დონე მით მაღალია აუდიტორული რისკი)
- რაც დაბალია არსებობის დონე, მით მაღალია აუდიტორული რისკი;
- კავშირი არ არსებობს;

31. რისკი იმისა, რომ აუდიტორი წარმოადგენს არაადეკვატურ დასკვნას, მაშინ, როდესაც ფინანსურ ანგარიშგებაში დაშვებულია არსებითი უზუსტობა, არის:

- თაღლითობა;
- აუდიტორული რისკი;
- შიდაკონტროლის რისკი;
- შეცდომის რისკი

32. რომელიმე ანგარიშის ნაშთის ან რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის მიდრეკილება ისეთი უზუსტობისაკენ, რომელიც ცალკე აღებული ან სხვა ანგარიშთა ნაშთებისა და ოპერაციების უზუსტობებთან ერთად შეიძლება არსებითი იყოს, არის:

- შეცდომის რისკი
- თანდაყოლილი რისკი;
- შეუმჩნეველობის რისკი;
- აუდიტორული რისკი;

33. თუ სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვა და შიდა კონტროლის სისტემები არ არიან ეფექტური, აუდიტორმა კონტროლის რისკი უნდა შეაფასოს

- მაღალ დონეზე
- დაბალ დონეზე;
- საშუალო დონეზე;
- უმაღლესი;

34. ინფორმაცია რომელსაც მოიპოვებს აუდიტორი და რომლის საფუძველზე გამოტანილ დასკვნასაც ეყრდნობა მისი აუდიტორული მოსაზრება არის:

- დასაბუთებული გარანტია;
- ბუღალტრული ინფორმაცია;
- აუდიტორული მტკიცებულება;
- ფინანსური მტკიცებულება;

35. მონაცემთა სრული სიმრავლე საიდანაც აუდიტორი გამოყოფს მის ნაწილს დასკვნის გამოსატანად წარტმოდგენს:

- მონაცემთა სიმრავლეს;
- გენერალურ ერთობლიობას
- სრულ ფინანსურ ინფორმაციას;
- ბუღალტრული ინფორმაციას;

36. გენერალური ერთობლიობის ქვეერთობლიობებად დაყოფის პროცესი არის:

- დანაწევრება;
- კომპილაცია;
- სტრატეგიკაცია
- დაყოფა

37. დამახინჯება, რომლის არსებობასაც მოელის აუდიტორი გენერალურ ერთობლიობაში არის:

- შეცდომა საერთოდ
- უზუსტობა ანგარიშგებაში;
- სავარაუდო შეცდომა
- ბუღალტრული უზუსტობა

38. შერჩევის მეთოდებს შორის ყველაზე უფრო გავრცელებულია:

- შემთხვევითი შერჩევა;
- სისტემური შერჩევა;
- უსისტემო შერჩევა;
- ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი;

39. აუდიტორული დასკვნის ელემენტებია:

- სათაური, აღრესატი და შესავალი აბზაცი: აუდიტის მასშტაბის აღმწერი მასშტაბი და დასკვნითი აბზაცი;
- დასკვნის თარიღი, აუდიტორის მისამართი და აუდიტორის ხელმოწერა;
- ყველა ჩამოთვლილი ერთად;
- \_\_\_\_\_

40. აუდიტორის პასუხისმგებლობა:

- უზუსტობის აღმოფხვრა;
- აუდიტორულ შემოწმებაზე დაყრდნობით გამოხატოს თავისი მოსაზრება
- აღმოჩენილი შეცდომის შემოწმება;
- აუდიტორული კონტროლი;

41. ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებულ ბუღალტრულ შეფასებაზე პასუხისმგებელია:

- მთავარი ბუღალტერი;
- ხელმძღვანელი;
- აუდიტორი
- შიდა აუდიტორი

42. ნებისმიერი ბუღალტრული შეფასების აუდიტის დროს რა მიდგომები უნდა გამოიყენოს აუდიტორმა:

- ხელმძღვანელობის მიერ ბუღალტრული შეფასებისათვის გამოყენებული მეთოდების მიმოხილვა და ტესტირება;
- დამოუკიდებელი შეფასების გამოყენება ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული ბუღალტრული შეფასების შედარების მიზნით;
- ანალიზური კვლევის მეთოდები;
- ყველა ზემოთჩამოთვლილი ერთად;

43. რომელ დაშვებებს უნდა მიაქციოს ყურადღება აუდიტორმა ბუღალტრული შეფასებისას:

- რომელებიც მგრძობიარეა ცვლილებების მიმართ;
- რომელებიც, სუბიექტურია;
- რომელებსაც, მიდრეკილება აქვთარსებითი უზუსტობებისაკენ;
- ყველა ზემოჩამოთვლილი ერთად;

44. რას მოიმოქმედებს აუდიტორი თუ ხელმძღვანელობა უარს იტყვის აუდიტორის შეფასებასა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ბუღალტრულ შეფასებებს შორის არსებული განსხვავებების გასწორებაზე?

- განსხვავება ჩაითვლება უზუსტობად და ყველა სხვა უზუსტობებთან ერთად განიხილება იმის შესაფასებლად, აქვს თუ არა მას არსებითი გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- მოეთათბირება იურისტკონსულტანტს;
- გამოვა გარიგებდან

45. როგორ უნდა მოიქცეს აუდიტორი თუ აღმოაჩენს, რომ განსხვავება უარყოფით გავლენას ახდენს რაიმე ერთი მიმართულებით:

- გასცემს უარყოფით დასკვნას;
- ასეთ შემთხვევაში აუდიტორმა ბუღალტრული შეფასებები უნდა შეაფასოს მთლიანობაში;
- მოითხოვს ხელმძღვანელობისაგან ახსნა-განმარტებები;
- გადაამოწმებს ფაქტებს;

46. სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი ოფოციალური ინფორმაცია არის:

- ბუღალტრული ბალანსი;
- პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია
- ფინანსური ანგარიშგება;
- ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემები;

47. "აუდიტის მაშტაბი" დაკავშირებულია

- საბუშაოს მოცულობასთან;
- ხელშეკრულების პირობებთან
- აუდიტორის უნართან, ჩაატაროს მოცემული ვითარებისათვის შესაბამისი აუცილებელი აუდიტორული პროცედურები;
- მონაცემების მასშტაბთან;

48. აუდიტორის დასკვნის მოდიფიცირება მნიშვნელოვან გარემოებათა აღმნიშვნელი მასშტაბით მიმართებულია იმ შემთხვევაში, როცა საკითხი ეხება:

- უწყვეტობის პრობლემას;
- მნიშვნელოვან განუსაზღვრელობას;
- როცა საკითხი საღისეუსია;
- ყველა ზემოთ ჩამოთვლილ შემთხვევაში;

49. ვითარება, რომლის შედეგები დამოკიდებულია ისეთ სამომავლო ქმედებებსა და მოვლენებზე, რომელთა მართვა გაელენას მოახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, არის:

- განუსაზღვრელობა;
- მტკიცებულება;
- ექსპერტიზა;
- დასტური;

50. ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებების კატეგორია, რომელიც განსაზღვრავს, რომელიც განსაზღვრავს აქტივებისა და ვალდებულებების არსებობას გარკვეული თარიღით, იწოდება:

- მტკიცებულებად;
- არსებითობად;
- წარდგენად
- ვალდებულებად;

## საკონტროლო დავალებანი

### ვარიანტი 1

1. კლიენტის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის გაცნობისას აუდიტორი ადგენს:

- ჩანაწერების არითმეტიკულ სიზუსტეს;
- შიდა ინფორმაციის შედარებას ინფორმაციის გარე წყაროებთან;
- სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების ძირითად ჯგუფებს;
- ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისობას შიდა ანგარიშგებასთან:

2. თუ აუდიტორმა არასწორად დაადგინა, რომ დებიტორების შერჩევით ერთობლიობაში არსებითი შეცდომა არ არის დაშვებული, შეცდომის დაშვების რისკს ეწოდება:

- აუდიტორული რისკი;
- თანდაყოლილი რისკი;
- კონტროლის რისკი;
- შეუმჩნეველობის რისკი:

3. თუ დარწმუნებული ვართ, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემაში არსებითი შეცდომა გაიპარა და კონტროლის რისკს ვაფასებთ 20%-ით, რა არის ჩვენი შეუმჩნეველობის რისკი?

- 40%;
- 25%;
- 75%;
- 80%:

4. როგორი აუდიტორული დასკვნა უნდა დაიწეროს, როდესაც არსებობს საკითხები, რომლებიც გავლენას ახდენენ აუდიტორის საბოლოო მოსაზრებებზე (დასკვნაზე):

- უპირობო დადებითი;
- მოდიფიცირებული;
- პირობითი;
- უარყოფითი.



5. ქვემოთ ჩამოთვლილიდან რომელი მიეკუთვნება კონტროლის კონკრეტულ პროცედურებს?

- ღირებულებითა საბჭოსა და მისი კომიტეტების ფუნქციები;
- საკონტროლო ანგარიშებისა და საცდელი ბალანსების წარმოება და განახლება;
- სამეურნეო სუბიექტების ორგანიზაციული სტრუქტურა და უფლებამოსილება და პასუხისმგებლობის განსაზღვრის მეთოდები;
- ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი ერთად.

6. რა ტიპის ტესტს მიეკუთვნება მარაგების აუდიტში მარაგების რაოდენობის დადასტურებისათვის შერჩევითი მუხლების დათვლა?

- სისრულის;
- მოხდა თუ არა;
- არსებობის;
- შეფასების.

7. ამოცანა №1

აუდიტორი საკუთარი კვალიფიკაციის, გამოცდილების და კლიენტის ცნობიდან გამომდინარე შემდეგ შეფასებას აძლევს აუდიტორული რისკის კომპონენტებს:

თანდაყოლილი რისკი—მიაჩნია საშუალოზე მაღალ რისკად და განსაზღვრავს 70%.

კონტროლის რისკი—მიაჩნია საშუალოდ და განსაზღვრავს 50%-ით;

შეუმჩნეველობის რისკი—მიაჩნია საშუალოზე მაღალ რისკად და განსაზღვრავს 15%-ით:

გამოიანგარიშეთ:

აუდიტორული რისკი და მიღებული მაჩვენებელი შეადარეთ აუდიტორული რისკის მისაღებ მნიშვნელობებს:

### 8. ამოცანა №2

ფინანსური ანგარიშგებისთვის გაიანგარიშეთ არსებითობის დონე შემდეგი საბაზისო მაჩვენებლების მიხედვით:

დასახელება	საბაზ.მაჩვენებელი (ლარი)	მაჩვენებლის პროცენტი	არსებითობის დონე (ლარი)
1. საბალანსო მოგება.	35000	8	
2. ბალანსის ვალუტა.	160000	1,5	
3. წმინდა რეალიზაცია.	21000	5	

### 9. ამოცანა №3

აუდიტური პროგრამით გათვალისწინებულია კონტროლის ტესტის ჩატარება რეალიზებული საქონლის ანგარიშ-ფაქტურების უტყუარობის დამოწმების მიზნით. რეალიზებული საქონლის ანგარიშ-ფაქტურების მთლიანი რაოდენობა შეადგენს 6 000 ცალს. მოთხოვნილი საიმედოობის დონე განისაზღვრება 95%-ით, აუდიტორული რისკი-5%-ით, ხოლო ასატანი შეცდომა (დამაზინჯება)- 2%-ით. აღნიშნული მონაცემების საფუძველზე გაიანგარიშეთ შერჩევის მოცულობა ორი შემთხვევისათვის:

- 1) როცა აუდიტორი გენერალურ ერთობლიობაში არ გულისხმობს შეცდომის აღმოჩენას;
- 2) როცა აუდიტორი გენერალურ ერთობლიობაში გულისხმობს ერთი შეცდომის აღმოჩენას. ამოცანის ამოხსნისათვის გამოიყენეთ მოცემული ცხრილის მონაცემები:

საიმედოობის დონე (მოთხოვნების საიმედოობის დონე)	რისკის დონე	R ფაქტორი, რომელიც არ გულისხმობს შეცდომის აღმოჩენას	R ფაქტორი რომელიც გულისხმობს ერთი შეცდომის აღმოჩენას
95%	5%	3,0	4,75

## 10. ამოცანა №4

გამოყავით და დაასაბუთეთ დაგეგმვის პროცედურების ძირითადი პრინციპები (ასს 300):

### ვარიანტი 2

1. მოთხოვნების ანგარიშზე დასტურის ტესტი არის:

- სისრულის;
- გაზომვის;
- არსებობის;
- არსებობის და გაზომვის.

2. აუდიტის დასკვნა გულისხმობს:

- საწარმოს საქმიანობის დოკუმენტურ შეფასებას;
- იმის დადგენას, არის თუ არა ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებისათვის მისაღები ჩარჩოების შესაბამისად;
- აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაოების აღწერას;
- აუდიტორული შერჩევის ჩატარებას.

3. აუდიტორული დასკვნა იძლევა იმის გარანტიას, რომ:

- ფინანსური ანგარიშგება აბსოლიტურად ზუსტია;
- ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს;
- ანალოგიური შეცდომები არ განმეორდება შემდგომში;
- წინა წლების ანგარიშგება ზუსტია.

#### 4. აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვება ხდება:

- ძირითადი და ანალიზური პროცედურების ერთობლივი გამოყენების საფუძველზე;
- კონტროლის ტესტების და ანალიზური პროცედურების ერთობლივი გამოყენების საფუძველზე;
- კონტროლის ტესტებისა და ძირითადი პროცედურების ერთობლივი გამოყენების საფუძველზე;
- კონტროლის ტესტების, ძირითადი და ანალიზური პროცედურების ერთობლივი გამოყენების საფუძველზე.

#### 5. რომელი პრინციპით უნდა მოქმედებდეს აუდიტორი სამუშაოს დაგეგმვისას?

- კომპლექსურობის;
- უწყვეტობის;
- ოპტიმიზაციის;
- ჩამოთვლილი ყველა პრინციპით.

#### 6. აუდიტის „დაგეგმვა“ ნიშნავს:

- აუდიტის საერთო გეგმის და აუდიტის პროგრამის შემუშავებას;
- აუდიტორული შემოწმებისათვის კონტროლის ტესტებისა და პროცედურების შემუშავებას;
- ზოგადი სტრატეგიის და აუდიტური შემოწმების დეტალური მიდგომის შემუშავებას სამუშაოს მოსალოდნელი ხასიათის, ვადების და მოცულობის განსაზღვრისათვის;
- ჩამოთვლილ ყველა პუნქტს ერთად.

#### 7. ამოცანა №1

უდიტორი საკუთარი კვალიფიკაციის, გამოცდილების და კლიენტის ცნობიდან გამომდინარე შეძლებ შეფასებას აძლევს აუდიტორული რისკის კომპონენტებს:

თანდაყოლილი რისკი—შიაჩნია საშუალოზე მაღალ რისკით და განსაზღვრავს 60%-ით;

კონტროლის რისკი— შიაჩნია საშუალოდ და განსაზღვრავს 40%-ით;

შეუმჩნეველობის რისკი—შიაჩნია საშუალოზე მაღალ რისკად და განსაზღვრავს 20%-ით:

**გამოიანგარიშეთ:**

აუდიტორული რისკი და მიღებული მაჩვენებელი შეადარეთ აუდიტორული რისკის მისაღებ მაჩვენებლებს:

### 8. ამოცანა №2

ფინანსური ანგარიშგებისათვის გაიანგარიშეთ არსებობის დონე შემდეგი საბაზისო მაჩვენებლების მიხედვით:

დასახელება	საბაზისო მაჩვენებელი (ლარი)	მაჩვენებლის პროცენტი	არსებობის დონე (ლარი)
საბალანსო მოგება	75 000	9	
ბალანსის ვალუტა	130 000	2	
წმინდა რეალიზაცია	180 000	10	

### 9. ამოცანა №3

აუდიტორული პროგრამით გათვალისწინებულია კონტროლის ტესტის ჩატარება რეალიზებული საქონლის ანგარიშ-ფაქტურების უტყუარობის დამოწმების მიზნით. რეალიზებული საქონლის ანგარიშ-ფაქტურების მთლიანი რაოდენობა 7000 ცალს. მოთხოვნილი საიმედოობის დონე განისაზღვრება 95%-ით, აუდიტორული რისკი—5%-ით, ხოლო ასატანი შეცდომა—2%-ით.

აღნიშნული მონაცემების საფუძველზე გაიანგარიშეთ შერჩევითი მოცულობა ორი შემთხვევისათვის:

1. როცა აუდიტორი გენერალურ ერთობლიობაში არ გულისხმობს შეცდომის აღმოჩენას;
2. როცა აუდიტორი გენერალურ ერთობლიობაში გულისხმობს ერთი შეცდომის აღმოჩენას. ამოცანის ამოხსნისათვის გამოიყენეთ მცემული ცხრილის მარვენებლები:

საიმედობის დონე (მოთხოვნების საიმედობის დონე)	რისკის დონე	R ფაქტორი, რომელიც არ გულისხმობს შეცდომის აღმოჩენას	R ფაქტორი რომელიც გულისხმობს ერთი შეცდომის აღმოჩენას
90%	10%	2,3	3, 89

#### 10. ამოცანა №4

დაახასიათეთ აუდიტის დასკვნითი ეტაპი და აუდიტორული დასკვნის ნიშნულები (ასს 700):

### ვარიანტი 3

1. აუდიტორის მიერ ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის გასაცნობად საჭირო პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა დამოკიდებულია:
  - სამეურნეო სუბიექტისა და მისი კომპიუტერული სისტემის ზომასა და სირთულეზე;
  - არსებობის მოსაზრებაზე და შიდა კონტროლის მეთოდების ტიპზე;
  - შიდა კონტროლის კონკრეტული მეთოდის შესაბამისი დოკუმენტაციის ხარისხზე;
  - ყველა ზემოთ ჩამოთვლილზე ერთად.
  
2. შიდა კონტროლის სისტემის ზოგადი მიზნებია:
  - საწარმოს მიმდინარე სამეურნეო საქმიანობის მოგვარება და ეფექტურობის მიღწევა;
  - საწარმოს აქტივების შენარჩუნება და დოკუმენტების სისრულისა და სიზუსტის მისაღებ ღონეზე უზრუნველყოფა;
  - საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ საფინანსო სამეურნეო პოლიტიკის მოთხოვნათა შესრულება;
  - ყველა პასუხი სწორია.
  
3. შერჩევითი ერთობლიობის ისეთ შერჩევას, რომლის დროსაც გენერალური ერთობლიობის ყველა მუხლს შერჩევის თანაბრი შანსი აქვს, ფორმულირება როგორც:
  - შემთხვევითი შერჩევა;
  - სისტემური შერჩევა;
  - უსისტემო შერჩევა;

**4. შერჩევით ერთობლიობაში აღმოჩენილი შეცდომის ანალიზი მოიცავს:**

- ჩანაწერების არითმეტიკული სიზუსტის დადგენას;
- შერჩევით ერთობლიობაში ყველა მუხლის გაანალიზებას;
- სინთეზური და ანალიზური მაჩვენებლების შესაბამისობის დადგენას;
- საეჭვო მუხლის შეცდომად აღიარებასა და ამ პირობების განსაზღვრას, რომლებმაც განაპირობა ეს შეცდომის.

**5. შერჩევის შედეგების შესაფასებლად აუდიტორი ახორციელებს:**

- შერჩევით ერთობლიობაში გამოვლენილი ნებისმიერი შეცდომების ანალიზს;
- შერჩევით ერთობლიობაში აღმოჩენილი შეცდომების პროგნოზირება-განზოგადებას გენერალურ ერთობლიობისათვის.;
- შერჩევის რისკის ხელახალ შეფასებას;
- ყველა შემთხვევაში ჩამოთვლილს ერთად.

**6. აუდიტორის სარეკომენდაციო წერილი შიდა კონტროლის საკითხებზე მოიცავს:**

- შიდა კონტროლის სისტემის სრულ ანალიზს;
- მოდიფიცირებული აუდიტორული დასკვნის შინაარსს;
- აუდიტის პროცესში გამოვლენილ ნაკლოვანებებს;
- აუდიტის პროცესში გამოვლენილ ნაკლოვანებებსა და გაუმჯობესების ძირითად რეკომენდაციებს.

•

**7. ამოცანა №1**

აუდიტორი საკუთარი კვალიფიკაციის, გამოცდილების და კლიენტის ცნობიდან გამომდინარე შემდეგ შეფასებას აძლევს აუდიტორული რისკის კომპონენტებს:



თანდაყოლილი რისკი-შიაჩნია საშუალოზე მაღალ რისკად და განსაზღვრავს 80%-ით;

კონტროლის რისკი-შიაჩნია საშუალოდ და განსაზღვრავს 50%-ით;

შეუმჩნევლობის რისკი-შიაჩნია საშუალოზე მაღალ რისკად და განსაზღვრავს 20%-ით;

**გამოიანგარიშეთ:**

აუდიტორული რისკი და მიღებული მაჩვენებელი შეადარეთ აუდიტორული რისკის მისაღებ მნიშვნელობებს:

## 8. ამოცანა №2

ფინანსური ანგარიშგებისათვის გაიანგარიშეთ არსებობის დონე შემდეგი საბაზისო მაჩვენებლების მიხედვით:

დასახელება	საბაზისო მაჩვენებელი (ლარი)	მაჩვენებლის პროცენტი	არსებობის დონე (ლარი)
საბალანსო მოგება	25 000	10	
ბალანსის ვალუტა	120 000	2	
წმინდა რეალიზაცია	165 000	1,5	

## 9. ამოცანა №2

აუდიტური პროგრამით გათვალისწინებულია კონტროლის ტესტის ჩატარება რეალიზებული საქონლის ანგარიშ-ფაქტურების უტყუარობის დამოწმების მიზნით. რეალიზებული საქონლის ანგარიშ-ფაქტურების მთლიანი რაოდენობა შეადგენს 8 000 ცალს. მოთხოვნილი საიმედოობის დონე განისაზღვრება 95%-ით,

აუდიტური რისკი—5%-ით, ხოლო ასატანი შეცდომა—2%-ით. აღნიშნული მონაცემების საფუძველზე გაიანგარიშეთ შერჩევის მოცულობა ორი შემთხვევისათვის:

- ა) როცა აუდიტორი გენერალურ ერთობლიობაში არ გულისხმობს შეცდომის აღმოჩენას;
- ბ) როცა აუდიტორი გენერალურ ერთობლიობაში გულისხმობს ერთი შეცდომის აღმოჩენას. ამოცანის ამოხსნისათვის გამოიყენეთ მოცემული ცხრილის მაჩვენებლები:

საიმედოობის დონე (მთხოვნების საიმედოობის დონე)	რისკის დონე	R ფაქტორი, რომელიც არ გულისხმობს შეცდომის აღმოჩენას	R ფაქტორი, რომელიც გულისხმობს ერთი შეცდომის აღმოჩენას
99%	1%	4,6	6,64

#### 10. ამოცანა №3

სქემატურად გამოსახეთ აუდიტის ძირითადი ეტაპები:

#### ვარიანტი №4

1. სამეურნეო სუბიექტის, თანამშრომლის ან მესამე მხარის ერთი ან მეტი წარმომადგენლის მიერ განზრახ ჩადენილ ქმედებას, რომელსაც შედეგად მოჰყვება ფინანსური ანგარიშგების არასწორად წარმოდგენა, ეწოდება:

- ჩანაწერების ან დოკუმენტების მანიპულაცია ან ფალსიფიკაცია;
- თაღლითობა;
- შეცდომა;
- ულგრილობა.

2. ანალიტიკური პროცედურები ითვალისწინებს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ინფორმაციის შედარებას:

- წინა პერიოდის შესაბამის ინფორმაციასთან;
- სამეურნეო სუბიექტის მოსალოდნელ შედეგებთან;
- მსგავს დარგობრივ ინფორმაციასთან;
- ჩამოთვლილ ყველა ინფორმაციასთან:

3. უპირობო დადებითი დასკვნა უნდა დაიწეროს მხოლოდ მაშინ:

- როდესაც არსებობს საკითხები, რომლებიც გავლენას არ ახდენენ აუდიტორის საბოლოო მოსაზრებაზე (დასკვნაზე);
- როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილია უტყუარი და სამართლიანი თვალსაზრისი ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურული საფუძვლების შესაბამისად;
- როდესაც არსებობს საკითხები, რომლებიც გავლენას ახდენენ აუდიტორის საბოლოო მოსაზრებაზე (დასკვნაზე).

4. შიდა კონტროლის საკითხებზე აუდიტორის სარეკომენდაციო წერილს ეწოდება:

- მემორანდუმი შიდა კონტროლის შესახებ;
- სარეკომენდაციო წერილი ხელმძღვანელობას;
- წერილობითი ანგარიში ხელმძღვანელობას;
- კონსტრუქციული მომსახურების წერილი;
- ნებისმიერი ზემოთ ჩამოთვლილთაგან.

5. შიდა კონტროლის საკითხებზე აუდიტორის სარეკომენდაციო ანგარიში უნდა მიეწოდოს (გავრცელდეს):

- სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობას;
- აქციონერებს;
- ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელ ინვესტორებს;
- ხელმძღვანელობასა და აქციონერებს;

6. კონტროლს ტესტების პროცედურების გამოყენება შრომის ანაზღაურების კრილში ადგენს (უზრუნველყოფს);
- მომსახურეთა საშუალოს აღრიცხვის ორგანიზაციის მდგომარეობას;
  - შრომის ანაზღაურების განხორციელებას სწორი განაკვეთების შესაბამისად;
  - პასუხისმგებელი ხელმძღვანელი პირების მიერ სააღრიცხვო დოკუმენტაციის დამტკიცების საკითხებს;
  - ჩამოთვლილ ყველა ინფორმაციის ტესტირებას;

### 7. ამოცანა №1

აუდიტორი საკუთარი კვალიფიკაციის, გამოცდილების და კლიენტის ცნობიდან გამომდინარე შექმნის შეფასებას აძლევს აუდიტორული რისკის კომპონენტებს:

თანდაყოლილი რისკი—მიაჩნია საშუალოზე მაღალ რისკად და განსაზღვრავს 75%-ით;

კონტროლის რისკი— მიაჩნია საშუალოდ და განსაზღვრავს 45%-ით;

შეუმჩნელობის რისკი—მიაჩნია საშუალოზე მაღალ რისკად და განსაზღვრავს 25%-ით;

გამოიანგარიშეთ:

აუდიტორული რისკი და მიღებული მნიშვნელობა შედარეთ აუდიტორული რისკის მისაღებ მნიშვნელობას:

### 8. ამოცანა №2

ფინანსური ანგარიშგებისათვის გაიანგარიშეთ არსებობის დონე შექმნის საბაზისო მაჩვენებლების მიხედვით:

დასახელება	საბაზისო მაჩვენებელი (ლარი)	მაჩვენებლის პროცენტი	არსებობის დონე (ლარი)
საბალანსო მოგება	90 000	10	

ბალანსის ვალუტა	150 000	2	
წმინდა რეალიზაცია	210 000	8	

### 9. ამოცანა №3

აუდიტური პროგრამით გათვალისწინებული კონტროლის ტესტების ჩატარება რეალიზებული საქონლის ანგარიშ-ფაქტურების უტყუარობის დამოწმების მიზნით. რეალიზებული საქონლის ანგარიშ-ფაქტურების მთლიანი რაოდენობა შეადგებს 5000 ცალს. მოთხოვნილი საიმელოობის დონე განისაზღვრება 95%-ით, ხოლო ასატანი შეცდომა (დამახინჯება)–2%-ით. აღნიშნული მონაცემების საფუძველზე გაიანგარიშეთ შერჩევის მოცულობა ორი შემთხვევისათვის:

- 1) როცა აუდიტორი გენერალურ ერთობლიობაში არ გულისხმობს შეცდომის აღმოჩენას;
- 2) როცა აუდიტორი გენერალურ ერთობლიობაში გულისხმობს ერთი შეცდომის აღმოჩენას. ამოცანის ამოხსნისათვის გამოიყენეთ მოცემული ცხრილის მაჩვენებლები:

საიმელოობის დონე (მოთხოვნების საიმელოობის დონე)	რისკის დონე	R ფაქტორი რომელიც არ გულისხმობს შეცდომის აღმოჩენას	R ფაქტორი რომელიც გულისხმობს ერთი შეცდომის აღმოჩენას
85%	15%	1,9	3,38

### 10. ამოცანა №4

დაახასიათეთ აუდიტორული შერჩევის (ასს 530) გამოყენების მიზანშეწონილობები აუდიტორული მტკიცებულობების მოსაპოვებლად.

## РЕЗЮМЕ

В условиях рыночных отношений финансовая деятельность экономической организации (корпорации) приобретает ключевое значение, поскольку от ее эффективности в значительной степени зависит сам факт существования организации.

Бухгалтерская отчетность по Международному стандарту Бухгалтерского учета (МСБУ), представляет собой наиболее достоверную информационную модель предприятия, доступную для широкого пользования, есть система показателей об имущественном и финансовом положении экономического субъекта – баланс предприятия, а также о финансовых результатах – отчет о прибылях и убытках его деятельности за отчетный период, которая имеет многодневной характер.

В Бухгалтерской отчетности представленные итоговые результаты деятельности предприятия за отчетный период позволяет реализовать функции анализа, контроля, аудита и планирования на данном предприятии.

При составлении отчетности существенную роль играют принципы бухгалтерского учета. Формам бухгалтерской отчетности присущи логические взаимодополнения и корреспонденция форм, а также прямые и косвенные информационные (контрольные соотношения между статьями) взаимосвязи.

Получаемая информация, базирующаяся на данных бухгалтерского учета (баланса) – основных фондах, материалах, готовой продукции, денежных средств, обязательствах, фондах и финансовых результатах, является основой для проведения итогового анализа-аудита деятельности предприятия.

Международные аудиторские стандарты определяют подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, базовые принципы, которых должны следовать аудиторы, независимо от условий, в которых проводится аудит.

Аналитические процедуры (МСА №520), применяемые в ходе аудиторской проверки, используются:

- при планировании характера, сроков и объема прочих аудиторских процедур;

- при проверке по существу, когда их применение может быть более эффективным или продуктивным, нежели проведение деятельных тестов с целью снижения риска необнаружения по контрольным предпосылкам подготовки финансовой отчетности;

- при проведении общего обзора финансовой отчетности на завершающем этапе аудита.

МСА–700 «Заключение независимого аудитора по полному комплекту финансовой отчетности общего назначения» регулирует принцип сформулирования аудитором мнение о финансовой отчетности в целом. Аудитор может использовать фразы «дает достоверное и объективное представление» или «представляет объективно во всех существенных аспектах» в соответствии с применяемыми принципами финансовой отчетности.

## S u m m a r y

This work represents one of key subject of professional Accountants (auditors) preparing, handbook of Financial Statements on Auditing, where are discussed governing and financial information (statements), control and methodical-practical aspects on auditing production settled in practice of the world.

The work "The audit of financial Statements" is represented by structure as follows: in the first part -"Basis of Financial Statements-Auditing Production", are represented the main characteristic of International Auditing Standards of corporation (enterprise) and stated the structure of Financial Statements. In this part are represented main examination tests of Financial Statements characteristics.

In the second part of "Methodical-practical aspects of financial statements on auditing production"- examined the goal, subject and organization of financial statements on auditing, normative regulations of auditing activity and characteristics of the code of ethics, qualification and short annotation of International standards on Auditing, planning of audit and characteristic of program for examination on Auditing, Methodical-practical aspects of financial statements on auditing of corporation, auditing final stage and representation on auditing inference.



## გამოყენებული ლიტერატურა:

1. საქართველოს რესპუბლიკის კანონი აუდიტორული საქმიანობის შესახებ.
2. საქართველოს პარლამენტის 1995 წლის თებერვლის დადგენილება № 623-11-ს (შემდგომი ცვლილებების გათვალისწინებით).
3. ბულალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის ცნობარი (ბსფც), 1998. აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები, ნაწ. I და II, საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსა და საქართველოს პროფესიონალ ბულალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის (ბაფ-ის) ერთობლივი თარგმანი ინგლისურიდან, მთავარი რედაქტორი ნ.ქებაძე, თბ., 1999
4. IFAC Hand book 1998 – AUDIT Technical Pronouncements, Vol. I and Vol. II International Federation of Accountants, (IFAC) Tbilisi 1999.
5. ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ბასს) 2000, ბულალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომიტეტი, თბ., ბაფი.
6. მცირე საწარმოთა ბულალტრული აღრიცხვის გამარტივებული სტანდარტი (მსს), ბაფ-ი, თბ., 2005.
7. ბულალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის ეთიკის კოდექსი პროფესიონალი ბულალტრებისთვის.
8. აუდიტორის ეთიკის კოდექსი, საქ. აუდიტ. საქმ. საბჭო, თბ. 1999.
9. მონტგომერი, აუდიტი (თარგმნ. ინგ-დან საქარ. აუდიტ. საქმიანის საბჭო) გამომც. „ფინანსები“, 1999. Montgomery's AUDITING, eleventh Edition, (College Version).
10. ნ. ქებაძე, აუდიტის საფუძვლები. საქართველოს აუდიტორული საქმიანობის საბჭო. თბ. 2005
11. Аренс Л, Лобнбек Дж, Аудит (რუსულ ენაზე, თარგმნილი ინგლისურიდან პროფ. ი.სოკოლოვის რედ.) მოსკოვი, „ფინანსები და სტატისტიკა“, 1995. AUDITING, Alvin

Arens, James K. Loebbeck, Fifth Edition 1991 By Prentice-Hall, inc.

12. ზ. ლიპარტია, ნ. გვარამია, ე. ლანჩავა, ეკონომიკური ანალიზი, ნაწილი II, თბილისი, „უნივერსალი“, 2007.
13. აუდიტის საფუძვლები (მეთოდური სახელმძღვანელო), ავტ.: ზ.ლიპარტია, გ.თოდუა, გ.ცაავა, თსუ სოხუმის ფილ., თბ. უნივერსიტეტი, თბ., 1997.
14. აუდიტის საფუძვლები, ლექციების კურსი ტ. III, საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის გამომც. თბ., 2000წ.
15. აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო ოფიციალური დოკუმენტების ცნობარი, საქართველოს ბაფი თბილისი, 2004
16. ნ. ძიძგეიშვილი, ნ. გვარამია, მ. ნაცყეზია, ფინანსური ანგარიშგება, თბილისი, უნივერსალი, 2007.
17. ბალავერდაშვილი, პრაქტიკული აუდიტის კურსი, თბ., 2001 წ.
18. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება, დამხ. სახელმძღვანელო ლ.ჯუშურიძის რედაქციით, საქართ. ბაფი, თბ.,2001.
19. გ.თოდუა ბუღალტრული აღრიცხვის თეორია (საერთაშორისო სტანდარტებით) თსუ სოხუმის ფილიალი, თბ., 2003.
20. ი.მესხია, დ.ჯალალონია, ბუღალტრული აღრიცხვა – ბასს პრაქტიკაში, თბ., 2003.
21. რ.შაყულაშვილი აუდიტი, სახელმძღვანელო თბ., 2005.
22. რ.ძაძაძია, ფინანსური აღრიცხვა და ანგარიშგება ბასს-ის მიხედვით თბ.,2002.
23. ა.შერემეტი, ვ.სუიტი, აუდიტის საფუძვლები (თარგმნ. რუსულიდან რედაქ. ნ.ქებაძე), თბ., 1998.
24. გ.ცაავა, საბანკო და ფინანსური მენეჯმენტი ტ. I და II, თბ., 2002.
25. Барышников Н.П., организация и проведение общего аудита, М. , „Филинь“ 1996.

26. Ж. Ришар, аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия (რუს. ენაზე თარგმ. ფრანგულიდან, მოსკოვი, 1997).
27. Пол Фридман, Аудит, (რუს.ენაზე, თარგმ. ინგლისურიდან, მოსკოვი, გამომც. „Аудит и Юнити“)1994.
28. შ. კიკნაძე, შიდა კონტროლის სისტემა, //ქურნ. “ბუღალტრული აღრიცხვა”, საქ. პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია (ბაფ) თბ., 2005 №10-12.

# ღანართი 1

სსიპ-ახალციხის ბიზნესისა და მართვის  
ინსტიტუტი ფაკულტეტი

---

## სილაგუსი

სასწავლო კურსის ფინანსური ანგარიშგების  
დასახელება აუდიტი

სასწავლო კურსის კოდი

სასწავლო კურსის  
სტატუსი ფაკულტეტი ბიზნესისა და მართვის  
სწავლის საფეხური მაგისტრატურა  
კურსი II სემესტრი I საკლდე  
ბულო

სასწავლო კურსის 18 სასწავლო კვირა, მათ შორის:  
ხანგრძლივობა საკონტაქტო 15 კვირა

ECTS 5 კრედიტი ანუ 135 საათი აქედან  
საკონტაქტო 30 საათი (მათ შორის  
ლექცია -15 საათი, სემინარი -15  
საათი) და დამოუკიდებელი  
მუშაობისათვის 105 საათი

ლექტორი ზურაბ ლიპარტია, ც. ზარანდია  
 სამუშაო ადგილი ახალციხის ინსტიტუტი  
 სამსახურის ტელეფონი (995 32) 31 57 03  
 შიდა ტელეფონი 899 18 45 21  
 მობილური ტელეფონი ფაქსი  
 ელ-ფოსტა E-mail: z lipartia@gmail.com  
 კონსულტაციის დრო საშვებით, პარასკევი 12 საათიდან

პრაქტიკული მეცადინეობის  
 მასწავლებელი  
 სამუშაო ადგილი  
 სამსახურის ტელეფონი (995 32)  
 შიდა ტელეფონი  
 მობილური ტელეფონი  
 ფაქსი (995 32)  
 ელ-ფოსტა  
 კონსულტაციის დრო

სასწავლო კურსის  
 ფორმატი  
 ლექცია 1 სთ კვირაში სულ 15 სთ  
 სემინარი 1 სთ კვირაში სულ 15 სთ  
 პრაქტიკუმი  
 სხვა 105 სთ (დამოუკიდებელი  
 მუშაობისათვის)

სასწავლო კურსის მიზანი

აუდიტის კურსის შესწავლის მიზანს შეადგენს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს) საფუძვლიანი შესწავლა. ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ინფორმაციის მიღების პრინციპების, კონტროლისა და აუდიტის პროცედურების ცოდნა უზრუნველყოფს ბიზნესის ეფექტიან ადმინისტრირებას. ბიზნესის ადმინისტრირების მაგისტრის ხარისხი (აუდიტის მაგისტრი) ანიჭებს უფლებას პროფესიული აუდიტორული საქმიანობისა და კონტროლის (სახელმწიფო და კომერციული მართვის სფეროებში) განსახორციელებლად.

სასწავლო კურსის  
შესწავლის წინაპირობები

აღნიშნული კურსის შესწავლამდე მაგისტრანტს უნდა ჰქონდეს მიღებული ბაკალავრის აკადემიური ხარისხი ეკონომიკის სფეროში (სპეც: „ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი“; „ფირმის ეკონომიკა“; „ფინანსები და საბანკო საქმე“ და სხვ.). გარკვეული უნდა იყოს მენეჯერული ეკონომიკის საფუძვლებში.

უნდა ავლენდეს ეკონომიკურ ფაქტორთა ანალიზის და შედეგების განზოგადების უნარს. მარკეტინგის, ფინანსური აღრიცხვის, აუდიტის საფუძვლებისა და სამართლებრივი დისციპლინების კარგ ცოდნას

სასწავლო კურსის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ფორმატი: **ლექცია (30სთ),  
სემინარი და პრაქტიკუმი (20სთ)**

თემის დასახელება	სათემის ჩაოდენობა ლექცია სემინარი	
1. აუდიტი და აუდიტური საქმიანობის ადგილი ბიზნესის აღმინისტრირებაში.	2	2
2. აუდიტორული საქმიანობის ნორმატიული რეგულირება.	2	1
3. აუდიტის თეორია და კონცეფცია.	2	1
4. პასუხისმგებლობა.	2	1
5. დაგეგმვა.	2	2
6. აუდიტორული მტკიცებულებები და ანალიზური პროცედურები	3	2
7. აუდიტორული შერჩევა და ბულალტრული შეფასების აუდიტი	2	1
8. სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება.	2	1
9. აუდიტის დასკვნითი ეტაპი და დასკვნების სახეები.	3	2
10. აუდიტორული ანგარიშგების წარდგენის პროცედურები	2	1
11. სპეციალიზებული სფეროები და დაკავშირებული მომსახურება.	2	1
12. აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულებები. ბანკთა შორის და საერთაშორისო კომერციული ბანკების აუდიტი	2	2
13. მცირე საწარმოთა აუდიტის თავისებურებანი	2	1
14. აუდიტის მსოფლიო პრაქტიკა, საქართველოში აუდიტის განვითარების თავისებურებანი საბაზრო ეკონომიკის გარდამავალ ეტაპზე.	2	2
<b>სულ</b>	<b>30</b>	<b>20</b>

სახწავლო კურსის შინაარსი – აუდიტის ლექციების განრივი

კვირა	თემის დასახელება
პირველი	<p>თემა 1. აუდიტი და აუდიტური საქმიანობის ადგილი ბიზნესის ადმინისტრირებაში</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• აუდიტის სასოციალურბრივი როლი და აუდიტური საქმიანობის განვითარების წინამძღვრები</li> <li>• აუდიტის მასშტაბი, სტრუქტურა და აუდიტური საქმიანობის ორგანიზაცია</li> <li>• ეკონომიკური სუბიექტის აუდიტის მიზანი, ამოცანები და საგანი (აუდიტის ტექნოლოგიის ზოგადი საფუძვლები)</li> </ul> <p><b>ძირითადი ლიტერატურა:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები, ბსყც. – 1998</li> <li>საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, თბ., 1999, ნაწ. I. გვ.36-58 და ნაწ. II. გვ.562-578.</li> <li>2. მონტგომერი, აუდიტი, გამომც. „ფინანსები“, თბ., 1998, გვ.8-55</li> <li>3. ნქებაძე, აუდიტის საფუძვლები, აუდიტ. საქმ.საბჭო თბ.2005, გვ.4-37</li> <li>4. ლექციების კურსი, საქ. ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფელერაცია (ბაფთ) ტ. 3, ნაწ. II თბ.2000. გვ.174-192</li> </ol>
მეორე	<p>თემა 2. აუდიტორული საქმიანობის ნორმატიული რეგულირება</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• აუდიტი, როგორც პროფესია და მისი განვითარების მსოფლიო პრაქტიკა</li> <li>• აუდიტორული საქმიანობის ძირითადი პოსტულატები: აუდიტორული სტანდარტები (ასს) და ნორმები (ასნ)</li> <li>• აუდიტის განვითარება საქართველოში (ასს 120 – სტრუქტურული საფუძვლების შესაბამისად) და მისი ნორმატიული რეგულირება</li> </ul> <p><b>ძირითადი ლიტერატურა:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები, ნაწ. I. გვ.73-88; 119-134.</li> <li>2. მონტგომერი, აუდიტი, გვ.55-116.</li> <li>3. ნქებაძე, აუდიტის საფუძვლები, გვ.54-69; 119-138; 391-430.</li> <li>4. ლექციების კურსი, გვ. 193-213.</li> </ol>
მესამე	<p>თემა 3. აუდიტის თეორია და კონცეფცია</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• აუდიტის პროცესის მართვის სტრატეგია, დაგეგმვის ზოგადი პრინციპები და აუდიტური შემოწმების კონცეპტუალური საფუძვლები (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები)</li> <li>• ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ფაქტები-აუდიტორული შემოწმების საგანი</li> <li>• აუდიტური შტეკივების კლასიფიკაცია, აუდიტური მეთოდების (ტესტების) სახეები და აუდიტის შედეგის წარდგენის ფორმები</li> </ul> <p><b>ძირითადი ლიტერატურა:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები, ნაწ. I. გვ.89-118.</li> <li>2. მონტგომერი, აუდიტი, გვ.155-197</li> <li>3. ნქებაძე, აუდიტის საფუძვლები, გვ. 190-203.</li> <li>4. ლექციების კურსი, გვ. 214-222</li> <li>5. აუდიტის საფუძვლები (მეთოდ. სახელწ., ზ. ლიპარტიას რედაქციით). თბ. უნივერ. გამომც., თბ. 1997 გვ.23-38</li> </ol>





	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია <span style="float: right;">ასს - 580</span></li> </ul> <p><b>ძირითადი ლიტერატურა:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>2. აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები, ნაწ.1.გვ.355-507 და *ნაწ.11.გვ.514-557</li> <li>2. მონტგომერი, აუდიტი, გვ. 308-432</li> <li>3. ნ.ქებაიძე, აუდიტის საფუძვლები, გვ. 288-299</li> <li>4. ლექციების კურსი, გვ. 259-283</li> </ol>			
მერვე	<p>თემა 8. სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს - 600-699)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება <span style="float: right;">ასს - 600</span></li> <li>• შიდა აუდიტის სამუშაოთა გამოვლის წინება <span style="float: right;">ასს - 610</span></li> <li>• ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება <span style="float: right;">ასს - 620</span></li> </ul> <p><b>ძირითადი ლიტერატურა:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები, ნაწ.1.გვ.508-542</li> <li>3. მონტგომერი, აუდიტი, გვ. 530-558.</li> <li>4. ნ.ქებაიძე, აუდიტის საფუძვლები, გვ. 300-327</li> </ol>			
	<table border="0"> <tr> <td>მეორე</td> <td>შუალედური</td> <td>გამოცდა</td> </tr> </table>	მეორე	შუალედური	გამოცდა
მეორე	შუალედური	გამოცდა		
მეცხრე	<p>თემა 9. აუდიტის დასკვნითი ეტაპი და დასკვნების სახეები.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე <span style="float: right;">ასს - 700</span></li> <li>• შესაღწევი ინფორმაცია <span style="float: right;">ასს - 710</span></li> </ul> <p><b>ძირითადი ლიტერატურა:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები, ნაწ.1.გვ.543-622</li> <li>2. მონტგომერი, აუდიტი, გვ. 435-519</li> <li>3. ნ.ქებაიძე, აუდიტის საფუძვლები, გვ. 276-287; 322-327; 343-384; 385-390;</li> <li>4. ლექციების კურსი, გვ. 290-298.</li> </ol>			
მეათე	<p>თემა 10. აუდიტორული ანგარიშგების წარდგენის პროცედურები</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• აუდიტორული ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტებში ასახული სხვა ინფორმაცია <span style="float: right;">ასს - 720</span></li> <li>• აუდიტორული ანგარიშგების წარდგენა</li> </ul> <p><b>ძირითადი ლიტერატურა:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები, ნაწ.1.გვ.543-622</li> <li>2. მონტგომერი, აუდიტი, გვ. 435-519</li> <li>3. ნ.ქებაიძე, აუდიტის საფუძვლები, გვ. 276-287; 322-327; 343-384; 385-390;</li> <li>4. ლექციების კურსი, გვ. 290-298.</li> </ol>			
მეთერთმეტე	<p>თემა 11. სპეციალიზებული სფეროები და დაკავშირებული მომსახურება.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• აუდიტორის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარეგნებაზე <span style="float: right;">ასს - 800</span></li> <li>• პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება <span style="float: right;">ასს - 810</span></li> </ul> <p><b>აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს - 900-999)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• გარიგებები ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ <span style="float: right;">ასს - 910</span></li> <li>• გარიგებები ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე <span style="float: right;">ასს - 920</span></li> <li>• გარიგებები ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის შესახებ <span style="float: right;">ასს - 930</span></li> </ul>			

	<p><b>ძირითადი ლიტერატურა:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <i>აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები</i>, ნაწ.1,გვ.623-685 და ნაწ.11,გვ.1-85</li> <li>2. მონტკოიშერი, <i>აუდიტი</i>, გვ. 522-587.</li> <li>3. ნ. ქებაძე <i>აუდიტის საფუძვლები</i>, გვ. 328-342</li> </ol>
მეთორმეტე	<p><b>თემა 12. აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულებები.</b>  <b>ბანკთა შორისი და საერთაშორისო კომერციული</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ბანკთა შორისი დასტურის პროცედურები კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების (კსს) გარემო-საჩივალკეცხული მიკრო კომპიუტერები <span style="float: right;">ასს - 1000</span></li> <li>• კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების (კსს) გარემო-ოქრულ რეჟიმში მოშეშეუ კომპიუტერული სისტემები <span style="float: right;">ასს - 1001</span></li> <li>• კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების (კსს) გარემო-მონაცემთა ბაზის სისტემები <span style="float: right;">ასს - 1002</span></li> <li>• ბანკის ზედამხედველებისა და გარე აუდიტორების ურთიერთობა <span style="float: right;">ასს - 1003</span></li> <li>• საერთაშორისო კომერციული ბანკების აუდიტი <span style="float: right;">ასს - 1004</span></li> </ul> <p><b>ძირითადი ლიტერატურა:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <i>აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები</i>, ნაწ.1,გვ.543-622</li> <li>2. <i>აუდიტის საფუძვლები</i> (მეთოდური სახელმძ., ნაწ.- კომერციული ბანკის აუდიტის საფუძვლები) თბ.,1997 გვ.39-49.</li> <li>3. გ.კაია, <i>საბანკო ფინანსური მენეჯმენტი</i>, ტ. I. თბ., 2002 გვ.256-340.</li> <li>4. მცირე საწარმოთა ბუღალტრული აღრიცხვის გამარტივებული სტანდარტი ბაჟი-ა, 2005</li> </ol>
მეცამეტე	<p><b>თემა 13. მცირე საწარმოთა აუდიტის თავისებურებანი</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ცალკეული მოსაწრებები მცირე საწარმოთა აუდიტზე <span style="float: right;">ასს - 1005</span></li> <li>• ურთიერთობა ხელმძღვანელობასთან <span style="float: right;">ასს - 1007</span></li> <li>• რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი-კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების (კსს) მახასიათებლები და მათი განხილვა <span style="float: right;">ასს - 1008</span></li> <li>• აუდიტის ჩატარების მეთოდთა კომპიუტერის მეშვეობით <span style="float: right;">ასს - 1009</span></li> <li>• ეკონომიკური საკითხების გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში <span style="float: right;">ასს - 1010</span></li> <li>• 2000 წელთან დაკავშირებული პრობლემების მნიშვნელობა ხელმძღვანელობისა და აუდიტორებისათვის <span style="float: right;">ასს - 1011</span></li> </ul> <p><b>ძირითადი ლიტერატურა:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <i>აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები</i>, ნაწ.1,გვ.543-622</li> <li>2. <i>აუდიტის საფუძვლები</i> (მეთოდური სახელმძ., ნაწ.- კომერციული ბანკის აუდიტის საფუძვლები) თბ.,1997 გვ.39-49.</li> <li>3. გ.კაია, <i>საბანკო ფინანსური მენეჯმენტი</i>, ტ. I. თბ., 2002 გვ.256-340.</li> <li>4. მცირე საწარმოთა ბუღალტრული აღრიცხვის გამარტივებული სტანდარტი ბაჟი-ა, 2005</li> </ol>
მეთოთხმეტე	<p><b>თემა 14. აუდიტის მსოფლიო პრაქტიკა, საქართველოში აუდიტის განვითარების თავისებურებანი საბაზრო ეკონომიკის გარდამავალ ეტაპზე</b></p> <p><b>ძირითადი ლიტერატურა:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ნ.ქებაძე, <i>აუდიტის საფუძვლები</i>, გვ. 18-37; 69-88</li> <li>2. მონტკოიშერი, <i>აუდიტი</i></li> <li>3. Аревиц Л., Лобнел Д., Ауршт (რუსულ ენაზე. თარგმნილი ინგლისურიდან პროფ. ი.ს.კოლოდის რედ.) მოსკოვი, „ფინანსები და სტატისტიკა“, 1995.</li> </ol>

მეთხოველი	ძირითადი	(ფინანსური)	გამოცდა
-----------	----------	-------------	---------

**შეფასება** სტუდენტთა ცოდნის დონე მოწმდება კოლოქიუმების, სემინარებზე პრეზენტაციების (გამოკითხვების) და ფინანსური გამოცდის საფუძველზე.

**შეფასების კრიტერიუმები** ეოველი კონკრეტული ფორმისთვის:

დასწრება, პრეზენტაცია – 20 ქულა;  
 კოლოქიუმში მონაწილეობა – 20 - 20 ქულა;  
 ძირითადი (ფინანსური) გამოცდა – 40 ქულა  
 საბოლოო შეფასება – 100 ქულა (100 %)

**სავალდებულო**

**ლიტერატურა:** ნორმატიული აქტები და ძირითადი სახელმძღვანელოები:

1. საქართველოს რესპუბლიკის კანონი აუდიტორული საქმიანობის შესახებ. საქართველოს პარლამენტის 1995 წლის სექტემბრის დადგენილება № 623-III-ს (შემდგომი ცვლილებების გათვალისწინებით).
2. \* ბუღალტრთა საერთაშორისო ფედერაციის ცნობარი (ბსფც), 1998. **აუდიტის რეგულაციური ტექნიკური დოკუმენტები**, ნაწ. I და II, საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსა და საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის (ბაფ-ის) ერთობლივი თარგმანი ინგლისურიდან, მთავარ რედაქტორი ნ. ქებაძე, ტექ. რედაქტორი ე. აფრიადიანი, თბ., 1999.
  - IFAC Hand book 1998 – AUDIT Technical Pronouncements, Vol. I and Vol. II International Federation of Accountants, (IFAC) Tbilisi 1999.
3. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ბასს) 2000, ©-ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომიტეტი, თბ., ბაფც.
4. გვირგვინი საწარმოთა ბუღალტრული აღრიცხვის გამარტივებული სტანდარტი (მსს), ბაფ-ი, თბ., 2005.
5. ბუღალტრთა საერთაშორისო ფედერაციის ეთიკის კოდექსი პროფესიონალი ბუღალტრებისთვის.
6. აუდიტორის ეთიკის კოდექსი, საქ. აუდიტ. საქმ. საბჭო, თბ. 1999.
7. \* მონტგომერი, აუდიტი (თარგმნი. ინგ-დან საქარ. აუდიტ. საქმიანის საბჭო) გამომც. „ფინანსები“, 1999.
  - Montgomery's AUDITING, eleventh Edition, (College Version).
8. ნ. ქებაძე, აუდიტის საფუძველები. საქართველოს აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, თბ. 2005
9. \* Аренс А., Лоеббек Дж., Аудит (რუსულ ენაზე, თარგმნილი ინგლისურიდან პროფ. ი. სოლოლოვის რედ.) მოსკოვი, „ფინანსები და სტატისტიკა“. 1995.
  - AUDITING, Alvin Arens, James K. Loebbeck, Fifth Edition 1991 By Prentice-Hall, inc.
10. აუდიტის საფუძველები (მეთოდური სახელმძღვანელო) ავტ.: ზ. კლიპარტია, გ. თოღლა, გ. ცაბაძე, თსუ სოხუმის ფილ., თბ. უნივე. გამომც., თბ., 1997.
11. აუდიტის საფუძველები. ლექციების კურსი ტ. III, საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის გამომც., თბ., 2000წ.

## დამატებითი ლიტერატურა და სხვა სასწავლო მასალა:

1. ბალაევრდაშვილი, *პრაქტიკული აუდიტის კურსი*, თბ., 2001 წ.
2. *ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება*, დამხ. სახელმძღვანელო ლ.ჯუმბურბის რედაქციით, საქართვებ. ბაუ-ი, თბ., 2001.
3. გასოდუა *ბუღალტრული აღრიცხვის თეორია* (საერთაშორისო სტანდარტებით) თსუ სოხუმის ფილიალი, თბ., 2003.
4. იმესხია, დვალაღონია, *ბუღალტრული აღრიცხვა – ბასს-ის პრაქტიკაში*, თბ., 2003.
5. რ. შაველაშვილი *აუდიტი*, სახელმძღვანელო თბ., 2005.
6. რ. პაპაშვილი, *ფინანსური აღრიცხვა და ანგარიშგება ბასს-ის მიხედვით* თბ., 2002.
7. ა. შერეშვილი, ე. სუიტი, *აუდიტის საფუძვლები* (თარგმნ. რუსულიდან რედაქტორებთან), თბ., 1998.
8. გ. კაბაია, *საბანკო და ფინანსური მენეჯმენტი* ტ. I და II, თბ., 2002.
9. Барышников Н.П., *организация и проведение общего аудита*, М., „Финлинь“ 1996.
10. Ж. Ризар, *аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия* (რუს. ენაზე თარგმ. ფრანკულიდან, მოსკოვი, 1997).
11. Пол Фридман, *Аудит*, (რუს. ენაზე, თარგმ. ინგლისურიდან, მოსკოვი, გამომც. „Аудит и Юсти“) 1994.
12. შ. კიკაძე, შიდა კონტროლის სისტემა, // *ქურნ*. “ბუღალტრული აღრიცხვა”, საქ. პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია (ბაშ) თბ., 2005 №10-12.

## სწავლის შედეგები:

საფუძვლიანად დაეუყვლება ბუღალტრული აღრიცხვის საყოველთაოდ აღიარებულ პრინციპებს, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ბასს-ის) გამოყენების პრაქტიკას. პროფესიონალურ დონეზე შეისწავლის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ოფიციალურ დოკუმენტაციას, აუდიტის სტანდარტების დანერგვისა და პრაქტიკის განვითარების ტექნოლოგიას. აუდიტის კურსის შესწავლის შემდეგ სტუდენტს შესწავის უნარი განახორციელოს ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური ანალიზი და უზრუნველყოს აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების მაღალი ხარისხი. კონტროლის ორგანიზაცია და მართვა. სამთავრობო მოთხოვნების პრინციპებისა და პროცედურების დაცვით სათანადო ფინანსური ინფორმაციის მოპოვება ბიზნესის ეფექტიანი ადმინისტრირების უზრუნველსაყოფად.

## დასაქმების სფერო

აუდიტის პროფესიით საქმიანობა სახელმწიფო კონტროლის სისტემაში, დამოუკიდებელი საუდიტო-საკონსულტაციო საქმიანობის განხორციელება, აუდიტორული ფირმის ორგანიზაცია და მართვა, დოქტორანტურაში (ეკონომიკის) სწავლის გაგრძელება.



## შეფასების ზოგადი წესი:

### ცოდნის შეფასების ფორმები და კრიტერიუმები

სემინარულ და პრაქტიკულ მეცადინეობებზე დასწრება და აქტიურობა, 20% - 20 ქულა

საშინაო დავალებების (პროექტების შესრულება), 20% - 20 ქულა

შუალედური წერიტი სამუშაოსათვის (რეფერატი), 20% - 20 ქულა

ფინალური (ტესტირებული) გამოცდისათვის, 40% - 40 ქულა

- სტუდენტის ცოდნა ფასდება 100 ქულიანი სისტემით;
- მინიმალურ შეფასებას წარმოადგენს 51 ქულა;
- შეფასება ხორციელდება მინიმუმ ოთხი კომპონენტის (დასწრება, სემინარზე აქტიურობა, კოლოქვიუმი, გამოცდა) საფუძველზე. შეფასების კრიტერიუმი მოცემულია სილაბუსის მიხედვით.

ქულები	შეფასება
91-100	ფრიადი
81-90	ძალიან კარგი
71-80	კარგი
61-70	საშუალო
51-60	დამაკმაყოფილებელი
41-50	არადამაკმაყოფილებელი, სტუდენტს ეძლევა საბოლოო გამოცდის ერთხელ გადაბარების უფლება
0-40	სრულიად არადამაკმაყოფილებელი, სტუდენტმა კრედიტის მიღებისათვის თავიდან უნდა გაიაროს კურსი

საჯალღებულო  
ლიტერატურა

1. ბულალტერთა საერთაშორისო  
ფედერაციის ცნობარი (ბსფც), 1998.

*აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური  
დოკუმენტები*, ნაწ. I და II,  
საქართველოს პარლამენტთან არ-  
სებული აუდიტორული საქმიანობის  
საბჭოსა და საქართველოს პროფე-  
სიონალ ბულალტერთა და აუდიტორთა  
ფედერაციის (ბაფ-ის) ერთობლივი  
თარგმანი ინგლისურიდან, მთაქარი  
რედაქტორი ნ.ქებაძე, ტექ.რედაქტორი  
ეაფრიდონიძე თბ., 1999

2. მონტგომერი, *აუდიტი* (თარგმნ.  
ინგ-დან საქარ. აუდიტ. საქმიანის  
საბჭო) გამომც. „ფინანსები“, 1999.

3. ნ. ქებაძე, აუდიტის საფუძვლები,  
თბილისი, 2005წ.

დამატებითი  
ლიტერატურა და სხვა  
სასწავლო მასალა

1. ფინანსური კონტროლის საფუძვლები.  
ეთოდოლოგიური სახელმძღვანელო,  
ავტორები: გ. სახოკია, ი. ზაქარიაძე, ვ.  
მუჯირიშვილი. საქართველოს

კონტროლის პალატა, თბ. 2006

2. ე. ბარათაშვილი, ლ. თაკალანძე, ა.  
აბრალავა. მენეჯმენტი და  
ადმინისტრირება. თბ. 2007

3. ბ. ბიწაძე, კორპორაციული  
მენეჯმენტის საფუძვლები. თბ. 2006

4. გ. ცაავა, ბ. ბიწაძე, ზ. ლიპარტია,  
ფინანსური მენეჯმენტი. თბ. 2006 – 992

5. ზ. ლიპარტია, ნ. გვარამია, ე. ლანჩავა,  
ეკონომიკური ანალიზი- პრაქტიკები.  
თბილისი, 2007წ.

6. <http://www.erim.coso.org>

7. ბალავერდაშვილი, *პრაქტიკული  
აუდიტის კურსი*, თბ., 2001წ.

8. Ж. Ришар, аудит и анализ хозяйственной  
деятельности предприятия (რუს. ენაზე



თარგმ. ფრანგულიდან, მოსკოვი, 1997).

9. Пол Фридман, Аудит, (რუს.ენაზე, თარგმ. ინგლისურიდან, მოსკოვი, გამომც. „Аудит и Юнити“) 1994.

10. შ. კიქნაძე, შიდა კონტროლის სისტემა, // ჟურნ. „ბუღალტრული აღრიცხვა“, საქ. პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია (ბაშ) თბ., 2005 №10-12.

11. თ. გელაშვილი, ც. ზარანდია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი გამომცემლობა „უნივერსალი“ თბილისი-ახალციხე, 2007წ.

### სწავლის შედეგი

საფუძვლიანად დაეუფლება ბუღალტრული აღრიცხვის საყოველთაოდ აღიარებულ პრინციპებს, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ბასს-ს) გამოყენების პრაქტიკას. პროფესიონალურ დონეზე შეისწავლის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ოფიციალურ დოკუმენტაციას, აუდიტის სტანდარტების დანერგვისა და პრაქტიკის განვითარების ტექნოლოგიას. აუდიტის კურსის შესწავლის შემდეგ სტუდენტს შესწევს უნარი განახორციელოს ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური ანალიზი და უზრუნველყოს აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების მაღალი ხარისხი.

## დანართი 2

სსიპ-ახალციხის  
ინსტიტუტი

ბიზნესისა და მართვის  
ფაკულტეტი

### სილაბუსი

სასწავლო კურსის  
დასახელება:  
სასწავლო კურსის კოდი:  
სასწ. კურსის სტატუსი:

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო  
სტანდარტები (შასს)-(IFRS).

თსუ სოხუმის ფილიალის ეკონომიკისა და  
ბიზნესის ფაკულტეტის საგანმანათლებლო  
პროგრამა MBA მაგისტრატურა: „საბუღალტრო  
აღრიცხვა და აუდიტი“, „ფინანსები და  
საბანკო საქმე“(ფს). გათვალისწინებულია  
პირველი კურსის მეორე სემესტრში.

სასწავლო კურსის  
ხანგრძლივობა:  
ECTS

საგანი ისწავლება ერთ სემესტრში  
5 კრედიტი (მათ შორის: საკონტაქტო 50 და  
75 დამოუკიდებელი მუშაობის სთ).

ლექტორი

ზურაბ ლიპარტია, ეკონ. მეც. დოქტორი, თსუ  
სოხუმის ფილიალის ეკონომიკისა და  
ბიზნესის ფაკულტეტის, ბიზნესის მართვის  
(მოდული „ბუღალტრული აღრიცხვის,  
ანალიზის და აუდიტის“) საგანმანათლებლო  
პროგრამის პროფესორი.

საკონტაქტო ინფორმაცია: ტელ. 64-34-64, 8(99) 18-45-21, 31-57-03.

E-mail: z\_lipartia@gmail.com

### სასწავლო კურსის მიზანი:

სამეწარმეო საქმიანობის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო  
სტანდარტების-შასს (ბასს-თან და ინტერპრეტაციებთან ერთად) შესწავლის  
მიზანს წარმოადგენს სტუდენტებს მისცეს დრმა ცოდნა სამეურნეო  
ფინანსური ინფორმაციების სისტემის მაჩვენებელთა შესწავლა-შეფასებაში,  
რომელიც უზრუნველყოფს საწარმოთა სამეურნეო პროცესებისა და  
საბოლოო შედეგების შესახებ ფინანსური ანგარიშგების სრულ, დროულ და  
სამართლიან წარდგენას ინფორმაციების გარე მომხმარებლებათათვის.

შასს-ით მომზადებული ანგარიშგების კომპონენტების ინფორმაციები  
არსებით ზეგავლენას ახდენენ მმართველობითი გადაწყვეტილებების

ოპტიმალურობის დონის განსაზღვრაში, სამეურნეო საქმიანობის ეკონომიკური ეფექტიანობის პოზიციებიდან გამომდინარე. შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების მომზადების მეთოდოლოგიის (მეთოდიკის) დაუფლება და ფინანსური ანგარიშგების ადეკვატური წარდგენა პრაქტიკულად უზრუნველყოფს ბიზნესის ეფექტიან აღმინისტრირებას.

აღნიშულიდან გამომდინარე ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლების გამოყენების მიზნებად (ამოცანებად) გეგმავთ:

- საანგარიშო პერიოდში მომხდარი ყველა სამეურნეო ოპერაციების და მოვლენების ამსახველი ინფორმაციის განზოგადება შასს (IFRS), ბასს-ის (IAS) მიხედვით;
- საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის კომპლექსური შეფასება ბალანსის ელემენტების (აქტივები, ვალდებულებები, საკუთარი კაპიტალი) აღიარების და შეფასების ანალიზი;
- წარმოების დანახარჯების სტრუქტურის დადგენა და მათი ფუნქციონალური და ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ხარჯების აღიარება-ასახვა, შემოსავლების აღიარება-ასახვა, მოგება-ზარალის უწყისის (ფინანსური შედეგის) შეფასება;
- მოგება-ზარალის (სამეწარმეო საქმიანობის შედეგის) მაჩვენებლების ცვალებადობაზე მოქმედი ფაქტორების კვლევა და მათი გავლენის შეფასება;
- ფულადი სახსრების (ჩაკადის) მოძრაობის უწყისის მომზადება, წარდგენა და მისი ანალიზი;
- საწარმოს კაპიტალის ცვლილებების ასახვა და შეფასება;
- ბანკებისა და ანალოგიური საფინანსო დაწესებულებების ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და წარდგენა ბასს-ით;
- ფულადი სახსრების და მათი ექვივალენტების გამომუშავების უნარისა და საწარმოს ყულად სახსრებზე მოთხოვნილებების განსაზღვრა, ნომინალური ფინანსური კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციების მოდელირება.

სასწავლო კურსის შესწავლის წინაპირობები: „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების“ (შასს, ბასს-თან და ინტერპრეტაციებთან ერთად). სასწავლო კურსის გავლისთვის აუცილებელია სტუდენტი ფლობდეს კარგ ცოდნას ეკონომიკური თეორიის, მარკეტინგის, მიკროეკონომიკური ანალიზის, ბუღალტრული აღრიცხვის თეორიისა და საგადასახადო აღრიცხვის საფუძვლებში; სტატისტიკურ-მათემატიკური მოდელირების, ფინანსებისა და სამართლებრივ დისციპლინებში.

### სასწავლო კურსის ფორმატი:

საგანს სემესტრში 5-კრედიტი ეთმობა, მათ შორის 50 საკონტაქტო საათი. (30საათი ლექციები, 20საათი სემინარულ-პრაქტიკული მეცადინეობები).

ა). სასწავლო კურსის შინაარსი

№	თემის დასახელება	ლექცია	სემ/პრაქ
1.	ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტის ფასს გამოყენების მიზანი, ფინანსური ანგარიშგებისა (ფა) და ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები	2	2
2.	ფინანსური აღრიცხვის ანგარიშგების მომზადების საფუძვლები და ელემენტის მახასიათებლები	2	2
3.	ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების აღიარება-ასახავა და შეფასება, კაპიტალისა და კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციები	2	1
4.	ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) კლასიფიკაცია და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის (ბასს-ს) კონცეფციები	2	1
5.	საწარმოს საფინანსო-სააღრიცხვო პროცესის შეფასების კონკრეტული ნორმები (სტანდარტები): <ul style="list-style-type: none"> <li>• ბასს 2 – სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები;</li> <li>• ბასს 16 – ძირითადი მატერიალური აქტივები (ძირითადი საშუალებები);</li> <li>• ბასს 38 – არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა;</li> <li>• ბასს 25 – ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვა;</li> <li>• ბასს 17 – იჯარის ბუღალტრული აღრიცხვა;</li> <li>• ბასს 32 – ფინანსური ინსტრუმენტები: ახსნა განმარტება და წარდგენა;</li> <li>• ბასს 21 – უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგების ბუღალტრული აღრიცხვა;</li> <li>• ბასს 11 – სამშენებლო კონტრაქტები;</li> <li>• ბასს 12 – მოგებიდან გადასახადი;</li> <li>• ბასს 14 – ანგარიშგების წარდგენა სემენტების მიხედვით;</li> <li>• ბასს 15 – ფასების ცვლილებებით გამოწვეული შედეგების ამსახველი ინფორმაცია;</li> <li>• ბასს 7 – ფულადი სახსრების მოძრაობის (ნაკადების) ანგარიშგება.</li> </ul>	2 2 1 2 2 2 2 1 1 2 1 1 2 1 2	1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1
6.	მცირე საწარმოთა ბუღალტრული აღრიცხვის გამარტივებული სტანდარტი (მსს).	3	2
	სულ	30	20

ბ). სასწავლო კურსის შინაარსი

კვირა	თემის დასახელება
პირველი	<p>ნაწილი. I. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები(ბასს) შესავალი</p> <p>თემა. 1. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შასს (ბასს და ინტერპრეტაციებთან ერთად) გამოყენების მიზანი, პრინციპები და მომხმარებლები:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.1. ანგარიშგებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები;</li> <li>1.2. ფინანსური ანგარიშგების მიზანი და სტატუსი;</li> <li>1.3. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები და მათი საინფორმაციო მოთხოვნილებები;</li> <li>1.4. ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების მომზადების სტრუქტურული საფუძვლების (ძირითადი დაშვებები და ხარისხობრივი) მახასიათებლები.</li> </ol> <p>ძირითადი ლიტერატურა:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (შასს, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ბასს) და ინტერპრეტაციებთან ერთად). გამომ. ბაფ-ი, თბ. 2004.</li> <li>2. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები, თბ., ბაფ-ი 2000წ. გვ. 20-33.</li> <li>3. რ. ძაძაძია, ფინანსური აღრიცხვა და ანგარიშგება (ბასს-ის მიხედვით). თბ., ბაფ-ის გამომ. 2002წ. გვ. 11-28; 338-409.</li> <li>4. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება. ლ. ჭუმბურიძის რედაქ. დამხმარე სახელ. თბ., ბაფ-ი 2001წ. გვ. 8-25.</li> </ol>
მეორე	<p>თემა. 2. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>2.1. საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის - ბალანსის მახასიათებლები;</li> <li>2.2. საწარმოს საქმიანობის შედეგების - მოგება-ზარალის ანგარიშგების მახასიათებლები;</li> <li>2.3. ფულადი სახსრების მოძრაობის (ნაკადის) უწყისის მახასიათებლები;</li> <li>2.4. კაპიტალის ცვლილებების შესახებ ანგარიშგება;</li> <li>2.5. ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები.</li> </ol> <p>ძირითადი ლიტერატურა:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (შასს, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ბასს) და ინტერპრეტაციებთან ერთად). გამომ. ბაფ-ი, თბ. 2004.</li> <li>2. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები, თბ., ბაფ-ი 2000წ. გვ. 34-39.</li> <li>3. რ. ძაძაძია, ფინანსური აღრიცხვა და ანგარიშგება (ბასს-ის მიხედვით). თბ., ბაფ-ის გამომ. 2002წ. გვ. 410-469.</li> <li>4. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება. ლ. ჭუმბურიძის რედაქ. თბ., 2001წ. გვ. 249-257.</li> </ol>
მესამე	<p>საკონტროლო წერა №1 თემა: „ფინანს. ანგარიშგ. მიზანი, პრინციპები და ელემენტების მახასიათებლები“</p>

მეოთხე	<p>თემა. 3. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების აღიარება-ასახვა და შეფასება</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>3.1. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების აღიარება-ასახვა;</li> <li>3.2. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების შეფასება;</li> <li>3.3. კაპიტალისა და კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციები;</li> <li>3.4. ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები;</li> <li>3.5. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება.</li> </ol> <p>ძირითადი ლიტერატურა:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (შასს, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ბასს) და ინტერპრეტაციებთან ერთად). გამომ. ბაფ-ი, თბ. 2004.</li> <li>2. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები. თბ., ბაფ-ი 2000წ. გვ. 39-43.</li> <li>3. რ. ძაძაძია, ფინანსური აღრიცხვა და ანგარიშგება (ბასს-ის მიხედვით). თბ., ბაფ-ის გამომ. 2002წ. გვ. 510-520; 535-565.</li> <li>4. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ. გამოყენება. ლ. ჭუმბურიძის რედაქ. თბ., ბაფ-ი 2001წ. გვ. 257-286.</li> </ol>
მეხუთე	<p>№1 შუალედური გამოცდა.</p> <p>თემა: ფინანსური ანგარიშგების მოშაადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლების მახასიათებლები</p>
შექვესე	<p>ნაწილი. II. საწარმოს საფინანსო-სააღრიცხვო პროცესის შეფასებისა და ფინანსური ანგარიშგების მოშაადების სტანდარტები (პროცედურების კონკრეტული ნორმები)</p> <p>თემა. 4. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შასს კლასიფიკაცია და ბასს ცალკეული სტანდარტების მახასიათებლები.</p> <p>სტანდარტი შასს 1 – შასს პირველი გამოყენება (შასს-ზე გადასვლის დაგეგმვა);</p> <p>სტანდარტი შასს 2 – წილობრივი გადახდა;</p> <p>სტანდარტი შასს 3 – საწარმოთა გაერთიანება;</p> <p>სტანდარტი შასს 4 – სადაზღვევო ხელშეკრულებები;</p> <p>სტანდარტი შასს 5 – გასაყიდად გამისწვლილი გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები.</p> <p>ძირითადი ლიტერატურა:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (შასს, ბასს და ინტერპრეტაციებთან ერთად). გამომ. ბაფ-ი, თბ. 2004. გვ. 8-72.</li> </ol>
მეშვიდე	<p>თემა. 5. ბასს-ის კლასიფიკაცია და მახასიათებლები.</p> <p>სტანდარტი ბასს 1 – ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა;</p> <p>სტანდარტი ბასს 8 – სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებაში და შეცდომები;</p> <p>სტანდარტი ბასს 10 – ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგი მოვლენები.</p> <p>ძირითადი ლიტერატურა:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები. თბ., ბაფ-ი 2000წ. გვ. 44-70; 104-130.</li> <li>2. რ. ძაძაძია, ფინანსური აღრიცხვა და ანგარიშგება (ბასს-ის მიხედვით). თბ., ბაფ-ის გამომ. 2002წ. გვ. 527-534.</li> <li>3. ბასს გამოყენება. ლ. ჭუმბურიძის რედაქ. თბ., ბაფ-ი 2001წ. გვ. 236-248.</li> </ol>

მერვე	საკონტროლო წერა №2 თემა. შპს-ს კლასიფიკაცია და ბასის სტანდარტების მახასიათებლები
მეცხრე	<p>თემა. 6. სტანდარტი ბასს 2 - „სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის ნორმები“</p> <p>6.1. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების არსი და სტრუქტურა;  6.2. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასება;  6.3. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების განსაზღვრის მეთოდები;  6.4. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ვადაფასება  6.5. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების უწყვეტი და პერიოდული აღრიცხვა;  6.5-1 სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების უწყვეტი აღრიცხვა;  6.5-2 სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების პერიოდული აღრიცხვა;  6.5-3 სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ანალიზური აღრიცხვა;  6.6. საგადასახადო თავისებურებანი.</p> <p>ძირითადი ლიტერატურა:</p> <p>1. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები. თბ., ბაფი 2000წ. გვ. 71-79.  2. რ. ძაბაშია, ფინანსური აღრიცხვა და ანგარიშგება (ბასს-ის მიხედვით). თბ., ბაფის გამომ. 2002წ. გვ. 61-88.  3. ბასს-ს გამოყენება. ლ. ჭუმბურიძის რედაქ. თბ. ბაფი 2001წ. გვ. 44-62.</p>
მეათე	<p>თემა. 7. მატერიალური და არამატერიალური აქტივების, ინვესტიციების აღრიცხვა და ფინანსური ინსტრუმენტების მარკულირებული სტანდარტები: ბასს - 16, 38, 25, 32.</p> <p>7.1. ბასს 16 - ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა:  7.1.-1 ძირით. საშუალ. კლასიფიკაცია, აღიარება და საწყისი შეფასება;  7.1.-2 ძირითადი საშუალებების მიღებისა და გასვლის აღრიცხვა;  7.1.-3 ძირითადი საშუალებების ცვეთა;  7.1.-4 ძირითადი საშუალებების ვადაფასება.  7.2. ბასს 38 - არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა:  7.2.-1 არამატერიალური აქტივების კლასიფიკაცია და შეფასება;  7.2.-2 არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია;  7.2.-3 გუდვილის ბუღალტრული აღრიცხვა.  7.3. ბასს 25 - ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვა:  7.3.-1 ინვესტიციების კლასიფიკაცია და შეფასება;  7.3.-2 ინვესტიციების რეკლასიფიკაცია და გაყოფა;  7.3.-3 მოკლევადიანი ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვა;  7.3.-4 გრძელვადიანი ინვესტიციების აღრიცხვა;  7.4. ბასს 32; ბასს 39 - ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება:  7.4.-1 ბასს 32, ბასს 39 სტანდარტების მიზანი და მოქმედების სფერო;  7.4.-2 განმარტებები: ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი;  7.4.-3 რთული ინსტრუმენტების კლასიფიკაცია ეპიტენტის მიერ;  7.4.-4 პროცენტები, დივიდენდები, ზარალი და შემოსულობები;  7.4.-5 ფინანსური აქტივისა და ვალდებულებების ჩათვლა;  7.4.-6 რისკის მართვის პოლიტიკის ახსნა-განმარტებები;  7.4.-7 რეალური ღირებულება;  7.4.-8 პროგნოზირებული სამომავლო ოპერაციების ქვერება;  7.5. საგადასახადო თავისებურებების მახასიათებლები.</p>

	<p>ძირითადი ლიტერატურა:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები. თბ., ბაფი 2000წ. გვ. 220-232; 368-378; 435-467; 629-678.</li> <li>2. რ. შაბაშია, ფინანსური აღრიცხვა და ანგარიშგება (ბასს-ის მიხედვით). თბ., ბაფ-ის გამომ. 2002წ. გვ. 88-210.</li> <li>3. ბასს-ის გამოყენება. ლ. ჭუმბურიძის რედაქ. თბ., ბაფი 2001წ. 63-127.</li> </ol>
მეთერთმეტე	<p>№2 შუალედური გამოცდა</p> <p>თემა: ძირითადი საშუალებების, სასაქონლო მარაგების, ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ნორმები და ფინანსური ინსტრუმენტების წარდგენის მახასიათებლები</p>
მეთორმეტე	<p>თემა. 8. იჯარის აღრიცხვა, ბანკების (საფინანსო დაწეს.) ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები, სამშენებლო კონტრაქტები</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>8.1 ბასს 17 - იჯარის აღრიცხვა:       <ol style="list-style-type: none"> <li>8.1-1 ფინანსური იჯარის აღრიცხვა მოიჯარესთან;</li> <li>8.1-2 ფინანსური იჯარის აღრიცხვა მეიჯარესთან;</li> <li>8.1-3 წყუქლებრივი საოპერაციო იჯარა;</li> </ol> </li> <li>8.2 ბასს 21 - უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები:       <ol style="list-style-type: none"> <li>8.2-1 უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციების და კურსის ცვლილებასთან დაკავშირებული ოპერაციების აღრიცხვა;</li> <li>8.2-2 უცხოური ქვეგანაკოფის ფინანსური ანგარიშგება;</li> </ol> </li> <li>8.3 ბასს 11 - სამშენებლო კონტრაქტები.       <ol style="list-style-type: none"> <li>8.3-1 სამშენებლო კონტრაქტების სტანდარტის მიზანი და სფერო;</li> <li>8.3-2 სამშენებლო კონტრაქტ. დაკავშირებული ამონაგების აღიარება;</li> <li>8.3-3 სამშენებლო კონტრაქტ. დაკავშირებული ხარჯების აღიარება;</li> </ol> </li> <li>8.4 ბასს 30 - ბანკებისა და ანალოგიური საფინანსო დაწესებ. ფინანს. ანგარიშგების ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები:       <ol style="list-style-type: none"> <li>8.4-1 სტანდარტის მოქმედების სფერო და სააღრიცხვო პოლიტიკა;</li> <li>8.4-2 მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება;</li> <li>8.4-3 ბალანსი, აქტივებისა და ვალდებულებების დაფარვის ვადები;</li> <li>8.4-4 გაუთვალისწინებელი მოვლენები და ბალანსგარეშე მუხლები;</li> <li>8.4-5 ძირითადი საბანკო რისკები;</li> <li>8.4-6 გირაოს სახით ჩადებული აქტივები და ტრასტული საქმიანობა;</li> </ol> </li> </ol> <p>ძირითადი ლიტერატურა:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები. თბ., ბაფი 2000წ. გვ. 133-144; 233-248; 320-330; 412-423.</li> <li>2. რ. შაბაშია, ფინანსური აღრიცხვა და ანგარიშგება (ბასს-ის მიხედვით). თბ., ბაფ-ის გამომ. 2002წ. გვ. 263-285.</li> <li>3. ბასს-ის გამოყენება. ლ. ჭუმბურიძის რედაქ. თბ., 2001წ. 166-177; 212-218.</li> </ol>
მეცამეტე	<p>საკონტროლო წერა №3</p> <p>თემა: იჯარის სამშენებლო საქმიანობის აღრიცხვა და ბანკების ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები</p>
მეთოთხმეტე	<p>თემა. 9. მოგებიდან გადასახადები და ფულადი ნაკადის ანგარიშგ. სტანდ.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>9.1 ბასს 12 - მოგებიდან გადასახადები:       <ol style="list-style-type: none"> <li>9.1-1 საგადასახადო შექოსაგლეები და ხარჯები;</li> <li>9.1-2 საგადასახადო ბაზა და დროებითი სხვაობები;</li> <li>9.1-3 მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულ. და აქტივების აღიარება;</li> <li>9.1-4 გადავადებული საგადასახ. ვალდებულ. და აქტივების აღიარება;</li> </ol> </li> <li>9.2 ბასს 14 - ანგარიშგების წარდგენა სექმენტების მიხედვით,</li> </ol>



	<p>93. ბასს 15 – ფასების ცელილებით გამოწვეული შედეგების ამსახველი ინფორმაცია,</p> <p>94. ბასს 7 – ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება:</p> <p>94.1 ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების წარდგენა პირდაპირი მეთოდით;</p> <p>94.2 ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების წარდგენა არაპირდაპირი მეთოდით.</p> <p>ძირითადი ლიტერატურა:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები. თბ., ბაფ-ი 2000წ. გვ. 85-102; 145-188; 189-219.</li> <li>2. რ. ძაძაძია, ფინანსური აღრიცხვა და ანგარიშგება (ბასს-ის მიხედვით). თბ., ბაფ-ის გამომ. 2002წ. გვ. 355-387.</li> <li>3. ბასს-ს გამოყენება. ლ. ჭუმბურიძის რედაქ. თბ., 2001წ. გვ. 478-509.</li> </ol>
მეთხუმეტე	<p>თემა. 10. მცირე საწარმოთა ბუღალტრული აღრიცხვის გამარტივებული სტანდარტი (მსს) დამტკიცებული საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის მიერ (დადგენილ. №7 22.03.05). ძალაშია 2006 წლის 1 იანვრიდან.</p> <p>10.1. მცირე საწარმოთა ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების საფუძვლები,</p> <p>10.2. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების, მოთხოვნების აღრიცხვა,</p> <p>10.3. ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური აქტივების, ინვესტიციებისა და იჯარის აღრიცხვა,</p> <p>10.4. მოკლევადიანი და გრძელვადიანი ვალდებულებების აღრიცხვა,</p> <p>10.5. შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა,</p> <p>10.6. ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საფუძვლები და წარდგენის კონცეფციები.</p> <p>ძირითადი ლიტერატურა:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. რ. ძაძაძია, ფინანსური აღრიცხვა და ანგარიშგება მცირე საწარმოებში, საქ. პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა უნივერსიტეტი – ბაფ-ი, თბ., 2005.</li> </ol> <p>ფინანსური გამოცდა</p>

### შეფასება

კურსის გავლისას გათვალისწინებულია თითოეული სტუდენტის მიერ სამი სემინარული პრეზენტაცია - საკონტროლო წერის ფორმით, ორი შუალედური გამოცდა წერითი ფორმით. ყურადღება მიექცევა ლექციებზე დასწრებასა (მაქსიმალური შეფასება 5-ქულა) და სემინარულ-ორაქტიულ მეცადინეობებზე აქტიურობას (მაქსიმალური შეფასება 10-ქულა). შუალედურ გამოცდებზე წარმოდგენილი იქნება ორ-ორი საკითხი, მაქსიმალური შეფასება – 15 ქულა.

თითოეულ შუალედურ გამოცდას დაეთმობა 3 აკადემიური საათი. ფინალური გამოცდა ჩატარდება წერითი ფორმით. გამოცდაზე წარმოდგენილი იქნება 3 საკითხი. მაქსიმალური შეფასება 25 ქულა. ფინალურ გამოცდას დაეთმობა 3 აკადემიური საათი.

შეფასებისას თითოეული ასპექტის წილი შეიძლება შემდეგნაირად წარმოვიდგინოთ:

- დასწრება – 5% (5 ქულა)
- სემინ. და პრაქტიკ. მეცადინეობებზე აქტიურობა 10% (10 ქულა)
- საკონტროლო წერა (1-3) 30% (30 ქულა)
- I შუალედური გამოცდა – 15% (15 ქულა)
- II შუალედური გამოცდა – 15% (15 ქულა)
- ფინალური გამოცდა – 25% (25 ქულა)
- საბოლოო შეფასება – 100% (100 ქულა)

#### ძირითადი ლიტერატურა:

1. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (შასს, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ბასს) და ინტერპრეტაციებთან ერთად). კამომ. ბაფ-ი, თბ. 2004.
2. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები. თბ., ბაფ-ი 2000წ.
3. რ. ძაძაძია, ფინანსური აღრიცხვა და ანგარიშგება (ბასს-ის მიხედვით). თბ., ბაფ-ის გამომ. 2002წ.
4. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება. ლ. ჭუმბურიძის რედაქ. დამხმარე სახელ. თბ., ბაფ-ი 2001წ.
5. რ. ძაძაძია, ფინანსური აღრიცხვა და ანგარიშგება მცირე საწარმოებში. ბაფ-ი, თბ., 2005წ.

#### დამატებითი ლიტერატურა:

1. გ. ცაავა, ბ. ბიწაძე, ზ. ლიპარტია, „ფინანსური მენეჯმენტი“, ნაწ. III. „ფინანსური დაგეგმვა, ანგარიშგება და კომპლექსური ანალიზი“, თბ., 2006წ. გვ. 411-560
2. ი. მესხია, დ. ჯაღალღონია, ბუღალტრული აღრიცხვა. თბ., 2006წ.
3. გ. თოდუა, ბუღალტრული აღრიცხვის თეორია (საერთაშორისო სტანდარტი). თბ., 2001წ.
4. რ. შაყულაშვილი, ბუღალტრული აღრიცხვის თეორია საერთაშორისო სტანდარტებით. თბ., 2005წ.
5. შ. კიკნაძე „წლიური ფინანსური ანგარიშგება“, გერმანული კომპანია ს.ს. „ლოიფერის“ მაგალითი, //ჭურნალ „ბუღალტრული აღრიცხვა“, ბაფ-ი თბ., 2000 №1, გვ. 29-54.

6. მონტგომერი, აუდიტი (თარგმნილი ინგლისურიდან, საქართველოს აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, ნ. ქებაძის რედაქციით. „ფინანსები“, თბ., 1998. გვ. 155-198).
7. ჟურნალი „ბუღალტრული აღრიცხვა“. ბაფ-ი 2005 წლის №5-11; 2006 წლის №1-11.
8. Жак Ришар, Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия (перевод с француз. под ред. Л. П. Бельх) Москва, „аудит“ 1997.
9. Ричард Томас, Количественные методы анализа хозяйственной деятельности (перевод с англ). М. изд. „Дело и Сервис“. 1999.

## სწავლის შედეგი:

სასწავლო კურსის გაელის შედეგად სტუდენტები დაეუფლებიან სპეციალობის ფარგლებში სამეურნეო-ფინანსური ინფორმაციული მასალების დამუშავებისა და ეკონომიკური ანალიზის თეორიულ-მეთოდოლოგიურ ასპექტებს, რომლის საფუძველზე გამოიმუშავენ სამეურნეო-ფინანსური მოვლენების, ბუღალტრული (ფინანსური) აღრიცხვის, ანალიზის, ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების კრიტიკული შეფასებისა და ადეკვატური გადაწყვეტილების მიღების უნარჩვევებს.

მათ შეეძლებათ გაახორციელონ ეკონომიკური სუბიექტის შესახებ სათანადო ფინანსური ინფორმაციის მოპოვება, მათი აღიარება-ასახვა, შეფასება და ანალიზი ბიზნესის ეფექტიანი მართვის უზრუნველსაყოფად.

## დასაქმების სფეროები:

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისა (შპსს, ბასს და ინტერპრეტაციებთან ერთად) და მცირე საწარმოთა ბუღალტრული აღრიცხვის გამარტივებული სტანდარტის კურსის გაელის შემდგომ, სტუდენტს ექნება შესაძლებლობა პროფესიონალურ დონეზე ეკონომისტის კვალიფიკაციით: ბუღალტრის, ანალიტიკოსის, აუდიტორის, კონტროლიორის, სპეციალობით დამოუკიდებელი საქმიანობის განხორციელება ბიზნესის სხვადასხვა სფეროებში და შეეძლება სწავლის გაგრძელება ეკონომიკისა და ბიზნესის ადმინისტრირების პროფილის, ასევე სოციალური და პოლიტიკური მეცნიერებების სამაგისტრო პროგრამებზე.

ტექნიკური რედაქტორი ალექსი გრიგალაშვილი

კომპიუტერული უზრუნველყოფა დარეჯან ველიაკოვა  
მარინა ტაბატაძე  
ნათია მალრაძე



გამომცემლობა „უნივერსალი“

თბილისი, 0179, ი. ჯავახიშვილის გამზ. 19, ☎: 22 36 09, 8(99) 17 22 30

E-mail: universal@internet.ge