



ევროკავშირი
საქართველოსთვის

Project funded by the European Union



ASSOCIATION OF YOUNG
ECONOMISTS OF GEORGIA



CSR DG

საქართველოს სტრატეგიული
კვლევებისა და განვითარების ცენტრი

საქართველოს ახალგაზრდა
ეკონომისტთა ასოციაცია

იმერეთის წარმომადგენლობა

პროექტი: ეფექტიანი კორპორაციული
მმართველობა დასაქმებისათვის

კორპორაციული მმართველობის, კერძოდ კორპორაციული
ანგარიშგებების სისტემის დანერგვის შესახებ ასოციირების
ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებების შესრულების
მიმდინარეობის მონიტორინგი და შეფასება

კვლევის შედეგი

2022 წელი

პუბლიკაცია მომზადებულია საქართველოს ახალგაზრდა ეკონომისტთა ასოციაციის იმერეთის წარმომადგენლობის მიერ, საქართველოს სტრატეგიული კვლევებისა და განვითარების ცენტრის (CSR DG) მხარდაჭერით, პროექტის „სამოქალაქო საზოგადოების ინიციატივა: მდგრადი, ღია და ანგარიშვალდებული სამოქალაქო საზოგადოების ორგანიზაციები საქართველოს“ ფარგლებში.

პროექტს ახორციელებს კონსორციუმი კონრად ადენაუერის ფონდის (KAS) ხელმძღვანელობით შემდეგ არასამთავრობო ორგანიზაციებთან ერთად: საქართველოს სტრატეგიული კვლევებისა და განვითარების ცენტრი (CSR DG), სამოქალაქო საზოგადოების ინსტიტუტი (CSI), კონსულტაციის და ტრენინგის ცენტრი (CTC), განათლების განვითარების და დასაქმების ცენტრი (EDEC) და ევროპული პოლიტიკის ინსტიტუტი (IEP). პროექტს აფინანსებს ევროკავშირი და კონრად ადენაუერის ფონდი (KAS).

პუბლიკაციის შინაარსზე პასუხისმგებელია საქართველოს ახალგაზრდა ეკონომისტთა ასოციაციის იმერეთის წარმომადგენლობა და შესაძლოა იგი არ გამოხატავდეს ევროკავშირის, კონრად ადენაუერის ფონდის, სხვა დონორებისა და კონსორციუმის პარტნიორების შეხედულებებს.

სამოქალაქო საზოგადოების ინიციატივა

შინაარსი

04

კვლევის შესახებ

08

კორპორაციული ანგარიშგებების სისტემის
მარეგულირებელი ევროპული დირექტივების
ანალიზი

18

კორპორაციული ანგარიშგებების სისტემის
მარეგულირებელი ეროვნული
კანონმდებლობის ანალიზი

28

დასკვნა

1. კვლევის შესახებ

კვლევის აქტუალობა: 2014 წლის ივნისში გაფორმებული „ასოცირების შესახებ შეთანხმება ერთის მხრივ, საქართველოსა და მეორეს მხრივ, ევროკავშირს და ევროპის ატომური ენერგიის გაერთიანებას და მათ წევრ სახელმწიფოებს შორის“¹, აკისრებს მხარეებს მთელი რიგი ვალდებულების შესრულებას. მათ შორის, კარი VI-ში - თანამშრომლობის სხვა სფეროები, მოცემული თავი 6 - კორპორაციული სამართალი, ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი და კორპორაციული მმართველობა, მუხლი 319 ადგენს, რომ საქართველო მოახდენს ეროვნული კანონმდებლობის დაახლოებას ევროკავშირის საკანონმდებლო აქტებთან და საერთაშორისო სამართლებრივ ინსტრუმენტებთან. რაც პრაქტიკაში ნიშნავს, თანამედროვე ევროპული სტანდარტის კორპორაციული მართვის, მათ შორის კორპორაციული ანგარიშგების სისტემის დანერგვას საქართველოში.

ეფექტიანი კორპორაციული მმართველობა მთელს მსოფლიოში არის აუცილებელი პირობა ბიზნესის წარმატების, მისი განვითარება-გაფართოების, ინვესტიციების მოზიდვის, ახალი ბიზნესების შექმნის და შედეგად ნაკლები უმუშევრობის, მეტი დასაქმებისა და გაზრდილი შემოსავლების.

სწორედ ამიტომ, ეფექტიანი კორპორაციული მმართველობა, მათ შორის, მისი უმნიშვნელოვანესი კომპონენტის - კორპორაციული ანგარიშგების სისტემის არსებობა და გამოყენება არის არა მხოლოდ კონკრეტული ბიზნესების, არამედ ფართო საზოგადოების ინტერესში და ამდენად კორპორაციული მმართველობისა და კორპორაციული ანგარიშგებების სისტემის დაახლოება ევროკავშირის სტანდარტებთან არის ასოცირების შესახებ შეთანხმებით გათვალისწინებული ის ვალდებულება, რომლის შესრულება უშუალოდ უკავშირდება საზოგადოების ეკონომიკური კეთილდღეობის გაუმჯობესებას.

¹ შემოკლებით: ასოცირების შესახებ შეთანხმება.

კვლევის მიზანი: კორპორაციული ანგარიშგებების სისტემის დანერგვის შესახებ ასოცირების ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებების შესრულების მიმდინარეობის შეფასება.

კვლევის ამოცანები:

1. კორპორაციული ანგარიშგებების სისტემის მარეგულირებელი ევროპული დირექტივების ანალიზი;
2. კორპორაციული ანგარიშგებების სისტემის მარეგულირებელი ქართული კანონმდებლობის ანალიზი.

შესავალი

ასოცირების შესახებ შეთანხმების მეექვსე კარის - თანამშრომლობის სხვა სფეროები, მეექვსე თავის - კორპორაციული სამართალი, ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი და კორპორაციული მმართველობა, შესაბამისად „აღიარებენ რა, სრულყოფილად ფუნქციონირებადი საბაზრო ეკონომიკის შექმნისა და ვაჭრობის წახალისებისათვის, ეფექტიანი წესებისა და პრაქტიკის მნიშვნელობას კორპორაციული სამართლისა და კორპორაციული მმართველობის, ასევე ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროებში, მხარეები თანხმდებიან, რომ ითანამშრომლებენ შემდეგ სფეროებში:

- a) აქციონერთა, კრედიტორთა და სხვა ბიზნეს პარტნიორთა დაცვა აღნიშნულ სფეროებში ევროკავშირის წესების შესაბამისად;
- b) ეროვნულ დონეზე შესაბამისი საერთაშორისო სტანდარტების იმპლემენტაცია და ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში ევროკავშირის წესებთან ეტაპობრივი დაახლოება; და
- c) კორპორაციული მმართველობის პოლიტიკის შემდგომი განვითარება საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ასევე ამ სფეროში ევროკავშირის წესებთან და რეკომენდაციებთან ეტაპობრივი დაახლოება“ (მუხლი 316).

ამასთან, იმავე თავის 319-ე მუხლის შესაბამისად, საქართველომ უნდა მოახდინოს ეროვნული კანონმდებლობის დაახლოება ასოცირების შეთანხმების XXVIII დანართში მითითებულ ევროკავშირის საკანონმდებლო აქტებთან და საერთაშორისო სამართლებრივ ინსტრუმენტებთან.

აღნიშნულ დანართში აღრიცხვისა და აუდიტის მიმართულებით მოცემულია ნორმატიული აქტების შემდეგი ნუსხა:

ცხრილი 1. ასოცირების შესახებ შეთანხმების XXVIII დანართში აღრიცხვისა და აუდიტის მიმართულებით მოცემული ნორმატიული აქტები

#	ნორმატიული აქტი	შესრულების ვადები
1	1978 წლის 25 ივლისის საბჭოს მეოთხე, 78/660/EEC დირექტივა, რომელიც ეფუძნება ხელშეკრულების 54-ე მუხლის 3(გ) ქვეპუნქტს გარკვეული კატეგორიის კომპანიების წლიური ანგარიშების შესახებ	ამ დირექტივის დებულებები შეზღუდული პასუხისმგებლობის საჯარო კომპანიებისთვის უნდა შესრულდეს წინამდებარე შეთანხმების ძალაში შესვლიდან სამი წლის განმავლობაში. წინამდებარე დირექტივის გეგმიური გამოყენება სხვა კატეგორიის კომპანიებთან მიმართებით განიმარტება და საბოლოო გადაწყვეტილება წარედგინება ასოცირების საბჭოს წინამდებარე შეთანხმების ძალაში შესვლიდან არაუგვიანეს ერთი წლის ვადაში
2	1983 წლის 13 ივნისის საბჭოს მეშვიდე, 83/349/EEC დირექტივა, რომელიც ეფუძნება ხელშეკრულების 54-ე მუხლის 3(გ) ქვეპუნქტს კონსოლიდირებული ანგარიშების შესახებ	ამ დირექტივის დებულებები შეზღუდული პასუხისმგებლობის საჯარო კომპანიებისთვის უნდა შესრულდეს წინამდებარე შეთანხმების ძალაში შესვლიდან სამი წლის განმავლობაში. წინამდებარე დირექტივის გეგმიური გამოყენება სხვა კატეგორიის კომპანიებთან მიმართებით განიმარტება და საბოლოო გადაწყვეტილება წარედგინება ასოცირების საბჭოს წინამდებარე შეთანხმების ძალაში შესვლიდან არაუგვიანეს ერთი წლის ვადაში.
3	2002 წლის 19 ივლისის ევროპარლამენტისა და საბჭოს (EC) N 1606/2002 რეგულაცია საერთაშორისო საბუღალტრო სტანდარტების გამოყენების შესახებ	ამ რეგულაციის დებულებები შეზღუდული პასუხისმგებლობის საჯარო კომპანიებისთვის უნდა შესრულდეს წინამდებარე შეთანხმების ძალაში შესვლიდან სამი წლის განმავლობაში. ამ რეგულაციის გეგმიური გამოყენება სხვა კატეგორიის კომპანიებთან მიმართებით განიმარტება და საბოლოო გადაწყვეტილება წარედგინება ასოცირების საბჭოს წინამდებარე შეთანხმების ძალაში შესვლიდან არაუგვიანეს ერთი წლის ვადაში.

4	2006 წლის 17 მაისის ევროპარლამენტისა და საბჭოს 2006/43/EC დირექტივა წლიური ანგარიშებისა და კონსოლიდირებული ანგარიშების კანონით დადგენილი აუდიტის განხორციელების შესახებ	ამ დირექტივის დებულებები შეზღუდული პასუხისმგებლობის საჯარო კომპანიებისთვის უნდა შესრულდეს წინამდებარე შეთანხმების ძალაში შესვლიდან სამი წლის განმავლობაში. წინამდებარე დირექტივის გეგმიური გამოყენება სხვა კატეგორიის კომპანიებთან მიმართებით განიმარტება და საბოლოო გადაწყვეტილება წარედგინება ასოცირების საბჭოს წინამდებარე შეთანხმების ძალაში შესვლიდან არაუგვიანეს ერთი წლის ვადაში
5	2008 წლის 6 მაისის ევროკომისიის რეკომენდაცია კანონით დადგენილი აუდიტორებისა და საზოგადოებრივი ინტერესის დაწესებულებათა აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორული ფირმებისათვის გარეგნული ხარისხის უზრუნველყოფის შესახებ (2008/362/EC)	ვადა განსაზღვრული არ არის
6	2008 წლის 5 ივნისის ევროკომისიის რეკომენდაცია კანონით დადგენილი აუდიტორებისა და აუდიტორული ფირმების სამოქალაქო პასუხისმგებლობის შეზღუდვის შესახებ (2008/473/EC)	ვადა განსაზღვრული არ არის

წარმოდგენილი ნუსხიდან, მე-5 და მე-6 ეხება აუდიტს და პირდაპირ არ უკავშირდება ანგარიშგებას, განსხვავებით მე-4-საგან. ამასთან, 2013 წლის 26 ივნისს, ევროპარლამენტისა და საბჭოს მიერ მიღებული იქნა დირექტივა 2013/34/EU – „ზოგიერთი კატეგორიის საწარმოს წლიური ფინანსური ანგარიშგებების, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებების და დაკავშირებული ანგარიშების შესახებ“, რომელიც ცვლის ევროპარლამენტისა და საბჭოს 2006/43/EC დირექტივას (ნუსხაში მეოთხე პოზიცია) და აუქმებს საბჭოს 78/660/EEC და 83/349/EEC დირექტივებს (შესაბამისად, ნუსხაში პირველი და მეორე პოზიცია).

გამომდინარე აქედან, კვლევის ამოცანა 1-ის მიღწევისათვის, რელევანტური არის განვიხილოთ ევროპარლამენტისა და საბჭოს დირექტივა 2013/34/EU – „ზოგიერთი კატეგორიის საწარმოს წლიური ფინანსური ანგარიშგებების, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებების და დაკავშირებული ანგარიშების შესახებ“ და 2002 წლის 19 ივლისის ევროპარლამენტისა და საბჭოს N1606/2002 რეგულაცია საერთაშორისო საბუღალტრო სტანდარტების გამოყენების შესახებ (ნუსხაში მესამე პოზიცია).

კვლევის ამოცანა 2-ის მიღწევისათვის კი გაანალიზებული იქნა საქართველოს კანონი ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ (მიღების თარიღი: 08.06.2016), ასევე ამავე კანონის ქვემდებარე ნორმატიული აქტები და საქართველოს სხვა კანონმდებლობა, საჭიროებიდან გამომდინარე.

2. კორპორაციული ანგარიშგებების სისტემის მარეგულირებელი ევროპული დირექტივების ანალიზი

2002 წლის 19 ივლისის ევროპარლამენტისა და საბჭოს (EC) N 1606/2002 რეგულაცია საერთაშორისო საბუღალტრო სტანდარტების გამოყენების შესახებ. ფინანსური ინფორმაციის ჰარმონიზაციის მიზნით, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს კომპანიების გამჭვირვალობისა და ფინანსური ანგარიშგებების შედარებითობის მაღალი ხარისხი და აქედან გამომდინარე, ევროგაერთიანების სასესხო კაპიტალის ბაზრისა და შიდა ბაზრის ეფექტიანი ფუნქციონირება, მიღებული იქნა გადაწყვეტილება, რომ წევრ სახელმწიფოებში ღია სააქციო საზოგადოებების ბუღალტრული აღრიცხვის კონსოლიდირებული ანგარიშგებები მომზადებული იქნეს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად², ყოველი ფინანსური წლისათვის,

² წინამდებარე რეგულაციის მიზნისთვის, „ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები“ ნიშნავს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს (IAS), ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს (IFRS) და მასთან დაკავშირებულ განმარტებებს (SIC-IFRIC

რომელიც იწყება 2005 წლის 1 იანვარს, ან ამ თარიღის შემდეგ. ამასთან, რეგულაციის შესაბამისად, წევრ სახელმწიფოებს აქვთ უფლება, ნება დართონ, ან მოითხოვონ იგივე ვალდებულების შესრულება დახურული სააქციო საზოგადოებებისგანაც.

გამონაკლისის სახით, წინამდებარე რეგულაცია უზრუნველყოფს წევრ სახელმწიფოებს უფლებით, კონსოლიდირებული ანგარიშგებების მომზადება საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად დანერგონ ფინანსური წლისათვის, რომელიც იწყება 2007 წლის იანვარში, ან მის შემდეგ, ისეთ კომპანიებთან მიმართებაში, რომელთა:

- სავალო ფასიანი ქაღალდები³ დაშვებულია ნებისმიერი წევრი სახელმწიფოს მხოლოდ რეგულირებულ ბაზარზე (ფასიანი ქაღალდების ბირჟაზე, ავტ.), 93/22/EEC დირექტივის 1(13)-ე მუხლის კონტექსტში; ან
- ფასიანი ქაღალდები ღია ვაჭრობისთვის⁴ დაშვებულია ევროგაერთიანების არაწევრ სახელმწიფოში და რომლებიც, ამ მიზნით, იყენებდნენ საერთაშორისო დონეზე მიღებულ სტანდარტებს იმ ფინანსური წლიდან, რომელიც დაიწყო წინამდებარე რეგულაციის ევროგაერთიანების ოფიციალურ ჟურნალში გამოქვეყნებამდე.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ფართო საზოგადოებისათვის გასაგები ტერმინოლოგიით, დასკვნის სახით, შეიძლება ითქვას, რომ წინამდებარე რეგულაციის შესაბამისად, ღია სააქციო საზოგადოებებისათვის, კონსოლიდირებული ანგარიშგების მომზადება საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად სავალდებულოა

განმარტებები), ამ სტანდარტების და მათთან დაკავშირებული განმარტებების სათანადო შესწორებებს, სამომავლო სტანდარტებსა და მათთან დაკავშირებულ განმარტებებს, რომლებიც გაცემულია ან მიღებულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IASB) მიერ.

³ სავალო ფასიანი ქაღალდი ადასტურებს ვალის, სესხის, ვალდებულების არსებობას. ასეთია მაგალითად ობლიგაცია.

⁴ ფასიანი ქაღალდებით ღია ვაჭრობა გულისხმობს, მათ ყიდვა-გაყიდვას გარიგების მონაწილე მხარეთა უშუალო, არარეგულირებული ურთიერთობების საფუძველზე

2007 წლიდან, ხოლო სხვა ტიპის კომპანიებისათვის აღნიშნული ვალდებულების დაწესება, დამოკიდებულია წევრი სახელმწიფოს გადაწყვეტილებაზე.

დირექტივა 2013/34/EU – „ზოგიერთი კატეგორიის საწარმოს წლიური ფინანსური ანგარიშგებების, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებების და დაკავშირებული ანგარიშების შესახებ“.

ამ დირექტივით გათვალისწინებული საკოორდინაციო ღონისძიებები გამოიყენება წევრი სახელმწიფოების კანონების, რეგულაციებისა და ადმინისტრაციული დებულებების მიმართ, რომლებიც ეხება ამავე დირექტივის დანართი 1-ში და დანართი 2-ში ჩამოთვლილ საწარმოთა ტიპებს. აღნიშნულ დანართებში მოცემულია თითოეული წევრი სახელმწიფოს კანონმდებლობით, მათივე სახელმწიფო ენაზე, სამიზნე საწარმოთა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმები. აღნიშნული საწარმოები არიან კერძო და სახელმწიფო კომპანიები, რომლებსაც აქვთ სააქციო კაპიტალი, ან რომელთა მფლობელები არიან სააქციო კაპიტალის მქონე საწარმოები.

დირექტივაში მოცემულია ძირითადი ცნებების განმარტებები, მათ შორის განსაზღვრულია „საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე სუბიექტის“ კატეგორიაში შესაყვანი ორგანიზაციების ნუსხა.

დირექტივით ასევე მოცემულია საწარმოთა ზომითი კატეგორიის განმსაზღვრელი კრიტერიუმები, როგორც ცალკეული საწარმოსათვის, ისე საწარმოთა ჯგუფისათვის, კერძოდ გამოყოფილია ოთხი ზომითი კატეგორიის საწარმო - მიკრო, მცირე, საშუალო და მსხვილი და სამი ზომითი კატეგორიის საწარმოთა ჯგუფი - მცირე, საშუალო და მსხვილი, სამი ძირითადი ფინანსური მაჩვენებლის საფუძველზე, რომელთაგან ამა თუ იმ კატეგორიაში მოსახვედრად კომპანია/ჯგუფი არანაკლებ ორს უნდა აკმაყოფილებდეს (იხ. ცხრილი 2 და ცხრილი 3).

ცხრილი 2. საწარმოთა ზომითი კატეგორიები დირექტივა 2013/34/EU-ის შესაბამისად

მაჩვენებელი	მიკრო (არა უმეტეს)	მცირე (არა უმეტეს)	საშუალო (არა უმეტეს)	მსხვილი (მეტი, ვიდრე)
ბალანსის ჯამი	EUR 350 000	EUR 4 000 000	EUR 20 000 000	EUR 20 000 000
წმინდა ბრუნვა	EUR 700 000	EUR 8 000 000	EUR 40 000 000	EUR 40 000 000
დასაქმებულთა საშუალო წლიური ოდენობა	10	50	250	250

აღსანიშნავია, რომ წინამდებარე დირექტივა წევრ სახელმწიფოებს აძლევს უფლებას, მცირე საწარმოთა ზომითი კატეგორიის განმსაზღვრელი კრიტერიუმები გაზარდონ, მაგრამ ისე, რომ ზღვრები არ აღემატებოდეს ბალანსის ჯამისა 6 000 000 ევროს, ხოლო წმინდა ბრუნვა - 12 000 000 ევროს. აღნიშნული გამონაკლისი რელევანტურია ასევე მცირე საწარმოთა ჯგუფებისთვისაც.

ცხრილი 3. საწარმოთა ჯგუფის ზომითი კატეგორიები დირექტივა 2013/34/EU-ის შესაბამისად

მაჩვენებელი	მცირე (არა უმეტეს)	საშუალო (არა უმეტეს)	მსხვილი (მეტი, ვიდრე)
ბალანსის ჯამი	EUR 4 000 000	EUR 20 000 000	EUR 20 000 000
წმინდა ბრუნვა	EUR 8 000 000	EUR 40 000 000	EUR 40 000 000
დასაქმებულთა საშუალო წლიური ოდენობა	50	250	250

მოქმედი რეგულაციის შესაბამისად აღნიშნული მაჩვენებლები მოიცავს კონსოლიდაციაში ჩასათვლელი მშობელი და შვილობილი საწარმოების ჯამურ მაჩვენებლებს.

წევრმა სახელმწიფოებმა, რომლებიც იყენებენ არა ევროს, არამედ საკუთარ ეროვნულ ვალუტას, საწარმოს/ჯგუფის ზომითი კატეგორიის განსაზღვრისათვის, დადგენილი

მაჩვენებლების კონვერტაცია ეროვნულ ვალუტაში უნდა მოახდინონ, წინამდებარე დირექტივის ძალაში შესვლის თარიღისათვის არსებული ოფიციალური გაცვლითი კურსით. ამასთან, წევრ სახელმწიფოებს, უფლება აქვთ მოახდინონ მაჩვენებლების კორექტირება - გაზრდა ან შემცირება, არა უმეტეს 5%-ით, რათა მიღებული იქნეს მრგვალი მაჩვენებლები ეროვნულ ვალუტაში.

დირექტივის შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგება ყველა საწარმოსთვის უნდა შეიცავდეს, როგორც მინიმუმ, ბალანსს, მოგება-ზარალის ანგარიშს და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებს. ამასთან, წევრმა სახელმწიფოებმა შეიძლება მოსთხოვონ საწარმოებს, გარდა მცირე საწარმოებისა, ფინანსური ანგარიშგების შემადგენლობაში სხვა ანგარიშგების მომზადებაც.

დირექტივით დადგენილია, რომ კონპანიებმა ბუღალტრული ბალანსი შეიძლება მოამზადონ დანართის სახით მოცემული სტრუქტურის და ფორმების შესაბამისად. ამასთან, წევრ სახელმწიფოებს შეუძლიათ ნება დართონ კომპანიებს წლიური ბალანსი წარმოადგინონ განსხვავებული სტრუქტურით, იმ პირობით, რომ შეცვლილი სტრუქტურით მომზადებული ბალანსის ინფორმაცია არ იქნება ნაკლებად სასარგებლო მომხმარებლისათვის.

ბალანსში შესატან ინფორმაციასთან მიმართებაში, დირექტივაში მოცემულია სხვადასხვა რეგულაციები პრინციპების დონეზე. კერძოდ, დადგენილია ბალანსის სანიმუშო ფორმები⁵, მუხლების განლაგება ბალანსში⁶, გრძელვადიანი და

⁵ ბალანსი შეიძლება მომზადებული იქნეს ვერტიკალური და ჰორიზონტალური ფორმით. ვერტიკალური ფორმის შემთხვევაში ბალანსში თანმიმდევრობით წარმოდგენილია აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი, ხოლო ჰორიზონტალური ფორმის შემთხვევაში, ბალანსში ერთ მხარეს მოცემულია აქტივები, ხოლო მეორე მხარეს საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები. მთავარი საბალანსო ტოლობა: აქტივები = საკუთარ კაპიტალს + ვალდებულებები, დაცულია ორივე შემთხვევაში.

⁶ ბალანსში მუხლები შეიძლება განთავსდეს ლიკვიდურობის ზრდადობის, ან ლიკვიდურობის კლებადობის მიხედვით. ლიკვიდურობა გულისხმობს ამა თუ იმ აქტივის უნარს გარდაიქმნას ფულად ფორმაში. შესაბამისად, ყველაზე მაღალ ლიკვიდურად ითვლება თავად ფულადი საშუალებები, ხოლო ყველაზე ნაკლებ ლიკვიდურად - ფიქსირებული აქტივები, როგორებიცაა მიწა, შენობა-ნაგებობები და ა.შ.

მოკლევადიანი აქტივების და ვალდებულებების ერთმანეთისაგან გამოჯვრის ვალდებულება⁷ და ა.შ. ჩატარებული კვლევის საფუძველზე, ცალსახად შეიძლება ითქვას, რომ აღნიშნული დირექტივით ამ მიმართულებით განსაზღვრული ნორმები სრულად არის თანხვედრაში აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მარეგულირებელ ნორმებთან, რომელიც სამოქმედოდ არის შემოღებული საქართველოს კანონმდებლობით. შესაბამისად, საქართველოს კანონმდებლობა ამ მხრივ თანხვედრაშია დირექტივა 2013/34/EU-ის მოთხოვნებთან.

დირექტივაში დანართის სახით მოცემულია კომპანიის მოგება-ზარალის ანგარიშგების ფორმის ორი ვარიანტი და წევრ სახელმწიფოებს აქვთ უფლება, რომ გამოიყენონ ერთ-ერთი მათგანი, ან ნება დართონ კომპანიებს, თავად გააკეთონ არჩევანი წარმოდგენილ ორ ვარიანტს შორის. ასევე, წევრ სახელმწიფოებს შეუძლიათ დაადგინონ მოგება-ზარალის ანგარიშგების განსხვავებული ფორმა ყველა საწარმოსათვის, ან საწარმოთა გარკვეული კატეგორიებისათვის, იმ პირობით, რომ მათ მიერ შემუშავებულ ფორმაში წარმოდგენილი იქნება არა ნაკლებ იმ მოცულობის ინფორმაცია, რასაც დირექტივით შემოთავაზებული ფორმები ითვალისწინებს.

დირექტივა უშვებს შესაძლებლობას, წევრმა სახელმწიფოებმა მცირე საწარმოებისათვის გამოიყენონ ბალანსის და მოგება-ზარალის ანგარიშგების გამარტივებული (შემოკლებული) ფორმები და იძლევა კონკრეტულ მიდგომებსა და მითითებებს, თუ როგორ, რომელი მუხლების/პუნქტების გაერთიანების შედეგად უნდა მოხდეს ნიმუშად წარმოდგენილი ბალანსის და მოგება-ზარალის ანგარიშგების ფორმების გამარტივება.

დირექტივაში დეტალურად არის განსაზღვრული თუ რა ინფორმაცია უნდა იქნეს მოცემული ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში ყველა საწარმოს მიერ და იქვე დაზუსტებულია, რომ წევრ სახელმწიფოს არ აქვს უფლება

⁷ გრძელვადიანად ითვლება აქტივი/ვალდებულება, რომლის გამოყენების/დაფარვის ვადა 1 წელს აღემატება, ხოლო მოკლევადიანად, რომლის გამოყენების/დაფარვის ვადა 1 წელზე ნაკლებია.

მცირე საწარმოსაგან მოითხოვოს უფრო მეტი განმარტებითი ინფორმაცია, ვიდრე დირექტივის შესაბამისი მუხლი მოითხოვს, ან უშვებს. ამასთან, ცალკე მუხლების სახით არის მოცემული, ერთი მხრივ იმ დამატებითი ინფორმაციის ჩამონათვალი, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში უნდა იქნეს წარმოდგენილი საშუალო და მსხვილი საწარმოების და საზოგადოებრივი დაინტერესების პირების მიერ, ხოლო მეორე მხრივ, ასევე ცალკე არის გამოყოფილი იმ ინფორმაციის/შენიშვნების ჩამონათვალი, რომელიც დამატებით უნდა იქნეს წარმოდგენილი მხოლოდ მსხვილი საწარმოებისა და საზოგადოებრივი დაინტერესების პირების მიერ.

მენეჯმენტის (მმართველობის) ანგარიშგება. დირექტივით განსაზღვრულია კომპანიებისათვის მენეჯმენტის ანგარიშგების (ანგარიშის) მომზადება-წარდგენა, რომელიც უნდა შეიცავდეს საწარმოს ბიზნესის განვითარების ობიექტურ მიმოხილვას და მის წინაშე არსებული ძირითადი რისკებისა და გაურკვევლობების აღწერას.

მიმოხილვა უნდა იყოს დაბალანსებული და ყოვლისმომცველი ანალიზი საწარმოს ბიზნესის, მისი საბაზრო პოზიციის განვითარების და დასახული მიზნების შესრულების შესახებ, რომელიც შეესაბამება ბიზნესის ზომასა და სირთულეს.

რამდენადაც საჭიროა საწარმოს განვითარების, საქმიანობის ან პოზიციის გასაგებად, ანალიზი უნდა მოიცავდეს როგორც ფინანსურ, ისე, საჭიროების შემთხვევაში, არაფინანსურ ძირითად ინდიკატორებს, რომლებიც ეხება კონკრეტულ ბიზნესს, მათ შორის ინფორმაციას გარემოსდაცვით და დასაქმების საკითხებთან დაკავშირებით. ანალიზის მოწოდებისას, მენეჯმენტის ანგარიშში, საჭიროების შემთხვევაში, უნდა შეიცავდეს მითითებებს და დამატებით ახსნას წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებულ მაჩვენებლებზე.

აღსანიშნავია, რომ დირექტივა ამ შემთხვევაშიც აძლევს წევრ სახელმწიფოებს შესაძლებლობას, დააწესონ გარკვეული შეღავათები მცირე საწარმოებისათვის.

არაფინანსური ანგარიშგება. მსხვილი საწარმოები, რომლებიც არიან საზოგადოებრივი დაინტერესების სუბიექტები და რომელთა დასაქმებული პირების საშუალო წლიური რაოდენობა ბალანსის შედგენის წლისათვის აღემატება 500-ს, მენეჯმენტის ანგარიშის ფარგლებში ამზადებენ არაფინანსურ ანგარიშგებას, რომელიც როგორც მინიმუმ, უნდა შეიცავდეს ინფორმაციას გარემოსდაცვით, სოციალურ და დასაქმების საკითხებზე, აფიქსირებდეს ადამიანის უფლებების, მ.შ. დასაქმებულთა შრომითი უფლებების პატივისცემას, ანტიკორუფციულ და მექრთამეობის საკითხებზე კომპანიის პოზიციას, კერძოდ კი მასში მოცემული უნდა იყოს:

- საწარმოს ბიზნეს მოდელის მოკლე აღწერა;
- ზემოთ მოცემულ საკითხებთან დაკავშირებით საწარმოს მიერ გატარებული პოლიტიკის აღწერა;
- ამ პოლიტიკის შედეგი;
- ძირითადი რისკები, რომლებიც დაკავშირებულია საწარმოს საქმიანობასთან.
- საქმიანობის არაფინანსური ძირითადი ინდიკატორები, რომლებიც ეხება კონკრეტულ ბიზნესს.

კორპორაციული მართვის ანგარიშგება. საზოგადოებრივი დაინტერესების პირები, რომელთა ფასიანი ქაღალდები დაშვებულია ვაჭრობაში ნებისმიერი წევრი სახელმწიფოს ფინანსური ინსტრუმენტების ბაზრებზე, ვალდებული არიან მენეჯმენტის ანგარიშის შემადგენლობაში ასევე მოამზადონ კორპორაციული მართვის ანგარიშგება. ამასთან, დირექტივა ადგენს კორპორაციული მართვის ანგარიშგებაში შესატანი ინფორმაციის ნუსხას, მათ შორის: კორპორაციული მართვის კოდექსი, რომელსაც სავალდებულოდ ექვემდებარება საწარმო; ან კორპორაციული მართვის კოდექსი, რომელსაც საკუთარი სურვილით იყენებს; ყველა შესაბამისი ინფორმაცია კორპორატიული მართვის პრაქტიკის შესახებ, რომელიც გამოიყენება ეროვნული კანონმდებლობის მოთხოვნებთან ერთად და ა.შ.

დირექტივით განსაზღვრულია კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების და კონსოლიდირებული მმართველობის ანგარიშგების მომზადება საწარმოთა ჯგუფების მიერ, ასევე კონსოლიდაციის ვალდებულებისაგან გათავისუფლების პირობები.

დირექტივა მნიშვნელოვან ყურადღებას უთმობს ანგარიშგებების გამოქვეყნების საკითხს და ავალდებულებს წევრ სახელმწიფოებს უზრუნველყონ, რომ საწარმოებმა გონივრულ ვადაში, რომელიც არ უნდა აღემატებოდეს ბალანსის თარიღიდან 12 თვეს, გამოაქვეყნონ სათანადოდ დამტკიცებული წლიური ფინანსური ანგარიშგება და მენეჯმენტის ანგარიში, აუდიტორის დასკვნასთან ერთად. ამასთან, წევრ სახელმწიფოებს შეუძლიათ გაათავისუფლონ მცირე საწარმოები ანგარიშგების ცალკეული კომპონენტების გამოქვეყნების ვალდებულებისაგან, ხოლო საშუალო ზომის საწარმოებს, დართონ ნება გამოაქვეყნონ შემოკლებული ანგარიშგებები, დირექტივაში მოცემული კონკრეტული მითითების შესაბამისად.

წლიური ფინანსური ანგარიშგების და მენეჯმენტის ანგარიშის სრულად გამოქვეყნების შემთხვევაში, ისინი უნდა გამოქვეყნდეს იმ ფორმით, რომლის საფუძველზეც აუდიტორმა ან აუდიტორულმა ფირმამ შეადგინა დასკვნა. ამასთან, გამოქვეყნებულ ანგარიშგებას თან უნდა დაერთოს აუდიტის დასკვნის სრული ტექსტი.

წლიური ფინანსური ანგარიშგების შემოკლებული ვერსიის გამოქვეყნების შემთხვევაში, რომელსაც თან არ ახლავს აუდიტორის დასკვნა, უნდა იქნეს მითითებული:

- რომ გამოქვეყნებულია შემოკლებული ვერსია;

- აუდიტორმა გამოთქვა არამოდიფიცირებული⁸, მოდიფიცირებული⁹ ან უარყოფითი მოსაზრება¹⁰ (დასკვნა);
- აუდიტის ანგარიში მოიცავდა თუ არა მითითებას ნებისმიერ საკითხზე, რომელზეც აუდიტორმა ყურადღება გაამახვილა აუდიტის მოსაზრების მოდიფიცირების გარეშე.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი. დირექტივის შესაბამისად, წევრმა სახელმწიფოებმა, ეროვნული კანონმდებლობით უნდა დააწესონ ფინანსური ანგარიშგების სავალდებულო აუდიტის¹¹ ჩატარების ვალდებულება საჯარო ინტერესის მქონე პირების, საშუალო და მსხვილი საწარმოებისათვის. ამასთან, სავალდებულო აუდიტი უნდა ჩატარდეს იმ აუდიტორის ან აუდიტორული ფირმის მიერ, რომელიც დამტკიცებულია წევრი სახელმწიფოს კანონმდებლობით სავალდებულო აუდიტის ჩამტარებლად.

აუდიტორული შემოწმების საფუძველზე, აუდიტორმა ასევე უნდა გამოთქვას აზრი, შეესაბამება თუ არა მენეჯმენტის ანგარიში იმავე წლის ფინანსურ ანგარიშგებას და მომზადდა თუ არა მენეჯმენტის ანგარიში მოქმედი სამართლებრივი მოთხოვნების შესაბამისად. აგრეთვე, მიუთითოს, დაადგინა თუ არა არსებითი ხარვეზები

⁸ აუდიტორი გამოხატავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას მაშინ, როდესაც აუდიტორული შემოწმების შედეგად დაადგენს, რომ ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად.

⁹ აუდიტორი მოდიფიცირებულ (პირობით) მოსაზრებას გამოხატავს, როდესაც:

ა) მოიპოვებს რა საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს, დაასკვნის, რომ უზუსტობები, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითია, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი; ბ) არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რასაც დაეყრდნობა მისი მოსაზრება, მაგრამ დაასკვნის, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აღმოუჩენელი უზუსტობების შესაძლო გავლენა, თუ ასეთი არსებობს, შეიძლება იყოს არსებითი, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი.

¹⁰ აუდიტორი უარყოფით მოსაზრებას გამოხატავს, როდესაც მოიპოვებს რა საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს, დაასკვნის, რომ უზუსტობები, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითიცაა და ყოვლისმომცველიც.

¹¹ აუდიტი შეიძლება იყოს სავალდებულო და ნებაყოფილობითი. სავალდებულო აუდიტი ტარდება კანონმდებლობის მოთხოვნით, ხოლო ნებაყოფილობითი, თავად კომპანიის ინიციატივით.

მენეჯმენტის ანგარიშში, და ასეთის შემთხვევაში, მიუთითოს მისი ხასიათი. დირექტივა ასევე იძლევა მკაფიო განმარტებას, თუ რა შემთხვევაში არ არის აუცილებელი აუდიტორის მიერ მენეჯმენტის ანგარიშის, ან ანგარიშგების სხვა კომპონენტების შემოწმება.

დირექტივა ადგენს აუდიტორული დასკვნის ტიპებს (არამოდიფიცირებული, მოდიფიცირებული, უარყოფითი), ისევე როგორც სტრუქტურას და მათში შესატანი ინფორმაციის ფორმასა და შინაარსს.

შეღვათები მიკრო საწარმოებისათვის. დირექტივის შესაბამისად, წევრ სახელმწიფოებს აქვთ შესაძლებლობა დააწესონ გარკვეული შეღვათები მიკრო საწარმოებისათვის, რაც შეიძლება ითვალისწინებდეს მათ გათავისუფლებას ისეთი ვალდებულებებისაგან, როგორებიცაა:

- ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნება, თუ ის წარდგენილია წევრი სახელმწიფოს მიერ განსაზღვრულ არანაკლებ ერთ კომპეტენტურ ორგანოში;
- მმართველობის/მენეჯმენტის ანგარიშის მომზადება;
- ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებითი შენიშვნების მომზადება, და ა.შ.

ასევე, წევრ სახელმწიფოებს უფლება აქვთ, მიკრო საწარმოებს ნება დართონ, მოამზადონ ბალანსი და მოგება-ზარალის ანგარიშგება შემოკლებული ფორმით, დირექტივით მოცემული კონკრეტული მითითებების შესაბამისად. ასევე, წევრ სახელმწიფოებს უფლება აქვთ დირექტივით განსაზღვრული ჩარჩოების ფარგლებში დააწესონ შეღვათები სხვა კატეგორიის საწარმოებისთვისაც, თუმცა თუ ამ დირექტივით პირდაპირ არ არის გათვალისწინებული, მათმა არ უნდა დააწესონ დირექტივით განსაზღვრული გამარტივებები და შეღვათები საჯარო ინტერესის მქონე სუბიექტებისთვის. ვინაიდან, საჯარო ინტერესის მქონე სუბიექტი განიხილება, როგორც მსხვილი საწარმო, მიუხედავად მისი წმინდა ბრუნვის, ბალანსის ჯამის, ან დასაქმებულთა საშუალო რაოდენობისა.

სახელმწიფოს მიმართ განხორციელებული გადახდების ანგარიშგება. დირექტივის შესაბამისად, გაერთიანების წევრმა სახელმწიფომ უნდა მოსთხოვოს მსხვილ საწარმოებს და ყველა საჯარო ინტერესის მქონე სუბიექტს, რომლებიც საქმიანობენ მომპოვებელი მრეწველობის სფეროში ან ტყის რესურსების პირველად ჭრაში, ყოველწლიურად მოამზადონ და გაასაჯაროონ ანგარიში მთავრობების მიმართ განხორციელებული გადახდების შესახებ.

„მთავრობა“ ნიშნავს წევრი სახელმწიფოს ან სხვა ქვეყნის ნებისმიერ ეროვნულ, რეგიონულ ან ადგილობრივ ხელისუფლებას, აგრეთვე ნებისმიერ დეპარტამენტს, სააგენტოს ან საწარმოს, რომელსაც აკონტროლებს ეროვნული, რეგიონული, თუ ადგილობრივი ხელისუფლება. მთავრობის მიმართ განხორციელებულ გადახდებში კი შედის:

- (ა) გადახდები წარმოების უფლებისათვის;
- (ბ) კომპანიების შემოსავალზე, წარმოებაზე ან მოგებაზე დაწესებული გადასახადები, მოხმარებაზე დაწესებული გადასახადების გარდა, როგორიცაა დამატებული ღირებულების გადასახადი, პირადი საშემოსავლო გადასახადი ან გაყიდვების გადასახადი;
- (გ) როიალტი¹²;
- (დ) დივიდენდი;
- (ე) ხელმოწერის, აღმოჩენისა და წარმოების პრემიები;¹³

¹² როიალტი არის გადასახდელი კონკრეტული ფასეულობის დროებით გამოყენებისათვის (მაგ.: სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვების/სარგებლობის უფლების საფასური, პატენტის გამოყენების საფასური და ა.შ.)

¹³ გულისხმობს გარკვეული პირობების დადგომისას დამატებითი მოსაკრებლის გადახდევინებას ბიუჯეტში. მაგალითად, ხელმოწერის გადასახდელი/მოსაკრებელი გადახდევინება მაშინ, როცა სახელმწიფო დაინტერესებულ კომპანიას წინასწარ გადასცემს გარკვეულ უფლებას; აღმოჩენისა და წარმოების პრემიები გულისხმობს ლიცენზიის მფლობელი კომპანიისათვის დამატებითი თანხების გადახდევინებას, თუ მის მიერ აღმოჩენილი იქნა, წინასწარ შეთანხმებულთან შედარებით მეტი წიაღისეული, ან წარმოებული იქნა წინასწარ შეთანხმებულთან მეტი ოდენობის პროდუქცია.

- (ვ) სალიცენზიო მოსაკრებლები, იჯარის საფასური, შესვლის საფასური¹⁴ და სხვა მოსაზრებები ლიცენზიებისა და/ან შეღავათებისთვის; და
- (ზ) გადახდები ინფრასტრუქტურის გაუმჯობესებისთვის.

ანგარიშგებაში შეტანილი უნდა იქნეს ნებისმიერი გადახდა, რომელიც განხორციელდა ერთჯერადი გადახდის სახით, ან დაკავშირებული გადახდების სერიის სახით და რომლის ღირებულება ზემოთ მოცემულ ჩამონათვალში წარმოდგენილი თითოეული პუნქტისათვის (გადახდისათვის) არ არის ნაკლები 100 000 ევროზე ფინანსური წლის განმავლობაში.

3. კორპორაციული ანგარიშგებების სისტემის მარეგულირებელი ეროვნული კანონმდებლობის ანალიზი

საქართველოში 21-ე საუკუნის პირველი ათწლეულის შუა ხანებში თანამედროვე გამოწვევების წინაშე, ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის მოქმედი კანონმდებლობის არაეფექტიანობა ნათლად გამოჩნდა. აქედან გამომდინარე, მწვავედ დადგა მათი სრულყოფის აუცილებლობა.

საქართველოს კანონი ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ. საქართველოს პარლამენტმა 2016 წლის 8 ივნისს ახალი კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ დაამტკიცა. მასში ასახულია სიახლეები, როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის, ისე აუდიტური მომსახურების ხარისხის გაუმჯობესების მიზნით. ამასთან, თუ დავაკვირდებით ასოცირების შეთანხმების ძალაში შესვლის თარიღისა (2016 წლის 01 ივლისი) და

¹⁴ იგულისხმება ბაზარზე შესვლის საფასური, რომელიც მოქმედებს ცალკეულ ქვეყნებში და სფეროებში და არსობრივად სალიცენზიო მოსაკრებლის მსგავსია

კანონის მიღების თარიღს (2016 წლის 8 ივნისი), ასევე ამ კანონით განსაზღვრული ძირითადი ვალდებულების აღსრულების ვადებს, შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ ასოცირების შეთანხმებით აღებული ვალდებულებების აღსრულება შესაბამის ვადებში ხორციელდება.

კანონის ერთ-ერთი მთავარი სიახლეა პროფესიის სრული თვითრეგულირებიდან, სახელმწიფო რეგულირების შერეულ მოდელზე¹⁵ გადასვლა.

ახალი კანონის საფუძველზე შეიქმნა ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში სახელმწიფოს ფუნქციის განმახორციელებელი საჯარო სტრუქტურა - „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური“ და ასევე, „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის საბჭო“, როგორც სამსახურთან არსებული, ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი და შესაბამისი გადაწყვეტილებების მიმღები ორგანო.

აღნიშნულმა კანონმა შემოიღო საწარმოთა ზომით კატეგორიებად დაყოფა, რომლის თანახმადაც, ევროპული დირექტივის შესაბამისად, სამი ეკონომიკური მაჩვენებლის - აქტივების ჯამური ღირებულების, შემოსავლის და დასაქმებულთა რაოდენობის მიხედვით დღეს უკვე დადგენილია საწარმოთა ოთხი კატეგორია: **პირველი, მეორე, მესამე და მეოთხე**¹⁶ (იხ. ცხრილი 4). მათ გარდა, გამოიყოფა ცალკე ჯგუფი - საზოგადოებრივი დაინტერესების პირი (სდპ).

¹⁵ სრული თვითრეგულირების შემთხვევაში სახელმწიფო არ ერევა სფეროს რეგულირების პროცესში და რეგულირების საკითხები მთლიანად მინდობილი აქვს პროფესიულ ორგანიზაციებს, ხოლო შერეული მოდელის შემთხვევაში, ხდება მარეგულირებელი ფუნქციების გადანაწილება სახელმწიფოსა და პროფესიულ ორგანიზაციებს შორის.

¹⁶ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი საწარმოთა მეოთხე კატეგორია შეესაბამება განხილული ევრო დირექტივით დადგენილ მიკრო საწარმოთა კატეგორიას, მესამე - მცირე, მეორე - საშუალო, ხოლო პირველი - დიდ საწარმოს.

ცხრილი 4. საწარმოთა ზომითი კატეგორიები საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად

მაჩვენებელი	IV კატეგორია (არა უმეტეს)	III კატეგორია (არა უმეტეს)	II კატეგორია (არა უმეტეს)	I კატეგორია (მეტი, ვიდრე)
აქტივების ჯამური ღირებულება	1 000 000 ლ	10 000 000 ლ	50 000 000 ლ	50 000 000 ლ
წმინდა ბრუნვა	2 000 000 ლ	20 000 000 ლ	100 000 000 ლ	100 000 000 ლ
დასაქმებულთა საშუალო წლიური ოდენობა	10	50	250	250

საქართველოს კანონის მიღების თარიღისათვის (08.06.2016), ეროვნული ვალუტის ოფიციალური გაცვლითი კურსი ევროსთან მიმართებაში იყო 2,4244 (1 EUR = 2.4244 GEL), რომლის საფუძველზე, ევროდირექტივის მიერ საწარმოთა ზომითი კატეგორიის განმსაზღვრელი მაჩვენებლების კონვერტირება ქართულ ლარებში, დაშვებული კორექტირებების გათვალისწინებით, მესამე, მეორე და პირველი კატეგორიის საწარმოებისათვის სრულად შეესაბამება დირექტივით დადგენილ ნორმებს, მეოთხე კატეგორიის საწარმოებისათვის კი ცდომილება არსებობს, თუმცა მისი ოდენობა არაარსებითია და შეგვიძლია ჩავთვალოთ, რომ კანონში დამრგვალებული მაჩვენებლების გამოყენებისათვის საკითხის ასე გადაწყვეტა მიზანშეწონილი იყო.

კანონით ცალკე გამოიყოფა საწარმოთა კიდევ ერთი ჯგუფი - საზოგადოებრივი დაინტერესების პირი (სდპ), რომელსაც მიეკუთვნება:

- საწარმო, რომლის ფასიანი ქაღალდები საფონდო ბირჟაზე სავაჭროდ დაშვებულია;
- კომერციული ბანკი;
- მიკროსაფინანსო ორგანიზაცია;
- სადაზღვევო კომპანია;
- არასახელმწიფო საპენსიო სქემის დამფუძნებელი;
- საინვესტიციო ფონდი;
- არასაბანკო სადეპოზიტო დაწესებულება;

- საქართველოს მთავრობის მიერ დამტკიცებული კრიტერიუმების საფუძველზე, ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის მიერ სდპ-ად განსაზღვრული პირი.

ამავე კანონით დადგენილია, თუ რომელი კატეგორიის საწარმომ, რა სააღრიცხვო სტანდარტის მიხედვით უნდა მოამზადოს ფინანსური ანგარიშგება. **პირველი კატეგორიის და სდპ-თვის** სავალდებულოა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS) გამოყენება. **მეორე და მესამე კატეგორიების საწარმოები** ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ფინანსურ ანგარიშგებას აწარმოებენ მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS for SMEs) შესაბამისად. ამასთანავე, მათ უფლება აქვთ, გამოიყენონ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS). **მეოთხე კატეგორიის საწარმოებისთვის** განკუთვნილია ფინანსური ანგარიშგების ადგილობრივი სტანდარტი, რომელიც კანონის შესაბამისად მომზადებული და დამტკიცებულია ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის მიერ¹⁷. გამომდინარე აქედან, სააღრიცხვო სტანდარტების გამოყენების კუთხით ევროდირექტივის მოთხოვნების დაკმაყოფილება უზრუნველყოფილია, ერთი მხრივ, აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა და ევროპული დირექტივების შესაბამისობით, ხოლო მეორე მხრივ, იმით, რომ კანონით, საერთაშორისო სტანდარტები აღიარებულია ქვეყანაში ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების საფუძველად.

„ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონმა, გარდა იმისა, რომ განსაზღვრა საწარმოთა ზომითი კატეგორიები, დაადგინა მათ მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და სამართლიანი წარდგენის, აგრეთვე ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნების ვალდებულება საზოგადოებრივი დაინტერესების პირებისთვის, ასევე პირველი, მეორე და მესამე კატეგორიების

¹⁷ <https://saras.gov.ge/Content/files/meotxe-kategoriis-sawarmoebis-finansuri.pdf>

საწარმოებისათვის. ხოლო მეოთხე კატეგორიის საწარმოებს კი აქვთ მათთვის განკუთვნილი გამარტივებული სტანდარტის შესაბამისად მომზადებული ანგარიშგების სამსახურისათვის ანგარიშგების წარდგენის ვალდებულება, რომელიც მიეწოდება ნებისმიერ დაინტერესებულ პირს მოთხოვნის შემთხვევაში.

უნდა აღინიშნოს, რომ დირექტივის შესაბამისად, ანგარიშგებების გამოქვეყნების სისტემის შექმნა სახელმწიფო ორგანოს ვალდებულებას წარმოადგენს, შესაბამისად მისი უზრუნველყოფა ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის მიერ, ანგარიშგების პორტალის შექმნით (www.reportal.ge) ცალსახად დადებითად უნდა იქნეს შეფასებული. როგორც ცნობილია, მისი მეშვეობით ანგარიშგების პირველი წარდგენის ვალდებულება შემოღებული იქნა სდკ-ებისა და პირველი და მეორე კატეგორიის საწარმოებისათვის, 2018 წლის 1 ოქტომბრამდე, ხოლო მესამე და მეოთხე კატეგორიის საწარმოებისათვის - 2019 წლის 1 ოქტომბრამდე.

ეს პროცესი ხელს უწყობს გამჭვირვალობის დამკვიდრებას, სააღრიცხვო და საშემსრულებლო კულტურის ამაღლებას, ინვესტორების დაინტერესებას და საერთოდ, ეკონომიკის აღმავლობას. თუმცა ამ გზაზე, ხელისუფლების მიერ 2019 წლის სექტემბერში მიღებული გადაწყვეტილება, მეოთხე კატეგორიის სუბიექტებისათვის ანგარიშგების წარდგენის ვალდებულების 2 წლით გადავადების შესახებ, თანაც წარდგენის ვადის ამოწურვამდე რამდენიმე დღით ადრე, როცა პასუხისმგებლიანი სამეურნეო სუბიექტების უმეტესობას უკვე წარდგენილი ქონდა ანგარიშგება და ამისათვის მათ გაიღეს, როგორც ფინანსური, ასევე დროითი რესურსი, ვფიქრობთ, ნამდვილად არ შეესაბამებოდა დირექტივის სულისკვეთებას და დასახული მიზნების მიღწევას.

ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ საქართველოს კანონით საწარმოთა ზომით კატეგორიებად დაყოფასთან დაკავშირებით, დამატებით უნდა ითქვას, რომ აღნიშნული კლასიფიკაცია ვერ მოიცავს ყველა სამეურნეო

სუბიექტს და შესაბამისად, მათი ნაწილი რჩება საკანონმდებლო რეგულაციების მიღმა, კერძოდ, ინდივიდუალური მეწარმეები, რომლებიც არ მიეკუთვნებიან მესამე, მეორე ან პირველ კატეგორიას, არ შეიყვანებიან არც მეორთხე კატეგორიაში. რაც ასევე არ შეესაბამება განხილული დირექტივის მოთხოვნებს.

ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშებისა და აუდიტის შესახებ კანონის ქმედითობის განსაკუთრებულ ინსტრუმენტად უნდა ჩაითვალოს აღსრულების მიმართ სამეურნეო სუბიექტების დამოკიდებულებაზე რეაგირების მექანიზმის ამოქმედება და დამკვიდრება, რაც დირექტივის შესაბამისად ასევე სახელმწიფოს ვალდებულებას წარმოადგენს. შესაბამისად, კანონით განსაზღვრულია ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების წარმოებისა და კონსოლიდაციის წესების, ასევე სხვა ცალკეული ნორმების დარღვევისათვის სანქციები. ამასთან, ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურს აქვს უფლება, ზემოთ აღნიშნულ შემთხვევებში ფულადი ჯარიმის ნაცვლად გამოიყენოს შედარებით მსუბუქი მიდგომა - წერილობითი გაფრთხილება, რაც მოქნილს ხდის კანონის ნორმას; თუმცა სასურველია, რომ კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტებში, მაგალითად, სამსახურის მიერ გამოცემულ ნორმატიულ აქტში ნათლად გაიწეროს რა შემთხვევაში იქნება გამოყენებული წერილობითი გაფრთხილება და რა შემთხვევაში - ფულადი ჯარიმა, რათა ეს არ გახდეს არაკეთილსინდისიერი მანიპულირების საშუალება.

ცალსახად შეიძლება ითქვას, რომ კანონით დადგენილი ნორმა ამ მიმართულებით შეესაბამება დირექტივის მოთხოვნებს, თუმცა შესაძლებელია/სასურველია მისი შემდგომი დახვეწა.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი. აუდიტორული შემოწმება და დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, როგორც ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საშუალება, მომხმარებელთა მხრიდან ფინანსური ანგარიშგების მიმართ ნდობის გაზრდისა და ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის სარგებლიანობის ამაღლებისა, საქართველოს

კანონით სავალდებულოდ არის მოთხოვნილი პირველი და მეორე კატეგორიების საწარმოებისა და საზოგადოებრივი დაინტერესების პირებისთვის (სდპ), ასევე პირველი და მეორე კატეგორიის ჯგუფებისათვის. სწორედ მათ აქვთ ვალდებულება აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა-გამოქვეყნებისა, ხოლო მესამე და მეოთხე კატეგორიის საწარმოებისათვის აუდიტორული შემოწმების და შესაბამისად აუდიტორული დასკვნის წარდგენის ვალდებულება არ არსებობს და აღნიშნული კატეგორიის საწარმოებს აუდიტორული მომსახურებით ნებაყოფილობით შეუძლიათ ისარგებლონ.

როგორც ზემოთ აღინიშნა, დირექტივის შესაბამისად, წევრი სახელმწიფოები სავალდებულოდ უზრუნველყოფენ საჯარო ინტერესის მქონე პირების, საშუალო და მსხვილი საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, რომელთანაც სრულ შესაბამისობაშია ეროვნული რეგულაცია. ასევე აუდიტორული შემოწმების ჩატარება და აუდიტორული დასკვნის შინაარსი და სტრუქტურა, რომელიც ეროვნულ დონეზე ემყარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს, შესაბამისობაშია ევრო დირექტივის მოთხოვნებთან.

მმართველობის ანგარიშგება. მოქმედი კანონით, საქართველოს ისტორიაში პირველად, საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლის შემდეგ, 2018 წლიდან სდპ-ებისა და პირველი და მეორე კატეგორიის საწარმოებისათვის სავალდებულოდ განისაზღვრა მმართველობის ანგარიშგების მომზადება და სამსახურისათვის წარდგენა. მმართველობის ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის წესს ევროკავშირის შესაბამისი დირექტივების გათვალისწინებით ადგენს სამსახური. ამასთან, თუ ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში, კანონი ევროდირექტივის მოთხოვნებთან ერთად, ძირითადად ეყრდნობა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს, რომლებიც სფეროსათვის დეტალურ რეგულაციებს აწესებენ, მმართველობის ანგარიშგებასთან მიმართებაში, ეროვნული მარეგულირებელი ბაზის საფუძველს მხოლოდ აღნიშნული დირექტივა წარმოადგენს.

ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშებისა და აუდიტის შესახებ საქართველოს კანონის მიხედვით, ევროდირექტივის მოთხოვნების შესაბამისად, მმართველობის ანგარიშგება მოიცავს: ა) საქმიანობის მიმოხილვას; ბ) კორპორაციული მართვის ანგარიშგებას; გ) არაფინანსურ ანგარიშგებას. კანონში მოცემულია, თუ როგორი უნდა იყოს თითოეული კომპონენტის შინაარსი და განსაზღვრულია, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური ახდენს აღრიცხვისა და ანგარიშგების საკითხებზე მეთოდური მითითებების შემუშავებასა და დამტკიცებას, რაც ეხმარება კომპანიებს კანონით მათთვის დადგენილი ვალდებულებების შესრულებაში.

კანონის ამოქმედების და ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის შექმნის შემდეგ, მის მიერ ოპერატიულად მოხდა მმართველობის ანგარიშგების წარმოების მეთოდოლოგიის შემუშავება და დამტკიცებამდე პროფესიულ წრეებში მისი საჯარო განხილვა¹⁸.

როგორც უკვე აღინიშნა, ევროდირექტივის შესაბამისად, არაფინანსური ანგარიშგების მომზადება სავალდებულოა მსხვილი საწარმოებისათვის, რომლებიც არიან საზოგადოებრივი დაინტერესების სუბიექტები და რომელთა დასაქმებული პირების საშუალო წლიური რაოდენობა ბალანსის შედგენის წლისათვის აღემატება 500-ს, ხოლო კორპორაციული მართვის ანგარიშგების მომზადება კი სავალდებულოა საზოგადოებრივი დაინტერესების პირებისათვის, რომელთა ფასიანი ქაღალდები დაშვებულია ვაჭრობაში ნებისმიერი წევრი სახელმწიფოს ფინანსური ინსტრუმენტების ბაზრებზე. საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად, კი მმართველობის ანგარიშგების (მისი ყველა კომპონენტის) მომზადება სავალდებულოა სდპ-ების, პირველი და მეორე კატეგორიის საწარმოებისათვის, რაც იმას ნიშნავს, რომ ეროვნული რეგულაცია უფრო მკაცრია, ვიდრე დირექტივის მოთხოვნა, თუმცა იმავე

¹⁸ დამტკიცებული დოკუმენტი შესაძლებელია მოძიებული იქნას ლინკზე:
<https://saras.gov.ge/Content/files/mmartvelobis-angarishgebis-saxelmzgvanelo.pdf>

დირექტივით წვერ სახელმწიფოს და ამ შემთხვევაში ასოცირების შეთანხმების მონაწილე საქართველოს, დირექტივა სრულ უფლებას ანიჭებს შემოიღოს უფრო მკაცრი რეგულაცია, ვიდრე თავად დირექტივით არის დადგენილი.

სახელმწიფოს მიმართ განხორციელებული გადახდების ანგარიშგება. საქართველოს კანონით ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ, გათვალისწინებულია სახელმწიფოს მიმართ განხორციელებული გადახდების შესახებ ანგარიშგების მომზადება-წარდგენა 2018 წლიდან, სდკ-ებისა და პირველი კატეგორიის საწარმოებისათვის, რომელთა საქმიანობა მოიცავს წიაღით სარგებლობას (მათ შორის, ნავთობისა და გაზის მოპოვებას) ან ბუნებრივი წარმოშობის ტყეში ხე-ტყის დამზადებას.

ანგარიშგებაში უნდა აისახოს სახელმწიფოსათვის მოგების გადასახადის, სალიცენზიო და ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის რეგულირების საფასურის, როიალტის, დივიდენდის, „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ბონუსის, ქირისა და საკონცესიო გადასახადის სახით, ფულადი ან ნატურალური ფორმით გადახდილი ის თანხები, რომლებიც საანგარიშგებო პერიოდში/წელში გადახდის ამ თითოეული სახისათვის ერთჯერადად ან ჯამურად 100 ათას ლარს აღემატება.

კანონის შესაბამისად, სახელმწიფოს მიმართ განხორციელებულ გადახდებად ითვლება საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილი ნებისმიერი თანხა, ადმინისტრაციული ორგანოს და იმ საწარმოს მიმართ განხორციელებული გადახდები, რომელშიც სახელმწიფო წილობრივი მონაწილეობა 50%-ს აღემატება, აგრეთვე სხვა ქვეყნის სახელმწიფო, რეგიონული და ადგილობრივი ორგანოების მიმართ განხორციელებული გადახდები.

როგორც ზემოთ, სახელმწიფოს მიმართ განხორციელებული გადახდების ანგარიშგების შესახებ, ევრო დირექტივის მოთხოვნების განხილვისას აღინიშნა, ამ ანგარიშგების წარდგენის ვალდებულება აქვს მხოლოდ მსხვილ საწარმოებს და საზოგადოებრივი დაინტერესების პირებს, რომელთა მიერ საანგარიშო წელს, ერთჯერადად, ან ჯამურად გადახდილი იქნა არანაკლებ 100 ათასი ევრო, დირექტივაში მოცემული თითოეული გადახდისათვის. რაც ეროვნულ ვალუტაში კონვერტაციისათვის ჩვენს მიერ გამოყენებული კურსის მიხედვით შეადგენს, დაახლოებით 242 ათას ლარს. ეს კი იმას ნიშნავს, რომ ეროვნული რეგულაცია ამ შემთხვევაშიც გაცილებით მკაცრია, ვიდრე ევროდირექტივის მოთხოვნა, თუმცა ისიც უნდა აღინიშნოს, რომ იმავე დირექტივის შესაბამისად, სამართლებრივად ეს სრულიად ლეგიტიმურია. ყველა სხვა კომპონენტის მიხედვით კი ეროვნული რეგულაცია სახელმწიფოს მიმართ განხორციელებული გადახდების ანგარიშგებასთან მიმართებაში, სრულად შესაბამისობაშია ევროდირექტივის მოთხოვნებთან.

4. დასკვნა

ჩატარებული კვლევის საფუძველზე, შეიძლება ითქვას, რომ საქართველოს პარლამენტის მიერ 2016 წლის 8 ივნისს მიღებული კანონი ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით შეესაბამება ასოცირებით შეთანხმებით გათვალისწინებული ევრო დირექტივების მოთხოვნებს კორპორაციული ანგარიშგების რეგულირების კუთხით, ცალკეული საკითხები კი სადაც გამოვლენილი იქნა გარკვეული განსხვავებები, არსებით გავლენას ვერ ახდენენ საერთო შესაბამისობაზე და ვერ ცვლიან კორპორაციული ანგარიშგების ეროვნული სისტემის ევროპული მოდელით ჩამოყალიბება-განვითარების კურსს.

მეორე მხრივ, არა ნაკლებ მნიშვნელოვანი საკითხი არის კორპორაციული ანგარიშგების მომზადება-წარდგენის პრაქტიკის შესაბამისობის შეფასება ზემოთ

განხილული ეროვნული კანონმდებლობით დადგენილ მოთხოვნებთან, ვინაიდან გამართული საკანონმდებლო და ნორმატიული ბაზა არის გამართული კორპორაციული ანგარიშგების მომზადების აუცილებელი, მაგრამ არა საკმარისი პირობა.

კვლევის ავტორები:

პაატა კლდიაშვილი

ლევან ოყრეშიძე