



ევროკავშირი
საქართველოსთვის

Project funded by the European Union



ASSOCIATION OF YOUNG
ECONOMISTS OF GEORGIA



საქართველოს სტრატეგიული
კვლევებისა და განვითარების ცენტრი

საქართველოს კანონმდებლობით
გათვალისწინებული ანგარიშგებების
მომზადების ხარისხის შეფასება

კვლევის შედეგები

2022 წელი

ეს პუბლიკაცია შექმნილია 'საქართველოს სტრატეგიული კვლევებისა და განვითარების ცენტრის' მხარდაჭერით ევროკავშირისა და კონრად ადენაუერის ფონდის მიერ დაფინანსებული პროექტის **"სამოქალაქო საზოგადოების ინიციატივა: მდგრადი, ღია და ანგარიშვალდებული სამოქალაქო საზოგადოების ორგანიზაციები საქართველოს განვითარებისთვის"** ფარგლებში. მის შინაარსზე სრულად პასუხისმგებელია საქართველოს ახალგაზრდა ეკონომისტთა ასოციაცია და შესაძლოა, რომ იგი არ გამოხატავდეს ევროკავშირისა და კონრად ადენაუერის ფონდის შეხედულებებს.

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

შინაარსი

04

შესავალი

04

კვლევის მიზანი და ამოცანა

04

საკვლევი ერთობლიობა

10

კვლევის შედეგები

16

დასკვნები და შეფასებები

1. შესავალი

2014 წლის ივნისში გაფორმებული „ასოცირების შესახებ შეთანხმებით ერთის მხრივ, საქართველოსა და მეორეს მხრივ, ევროკავშირს და ევროპის ატომური ენერგიის გაერთიანებას და მათ წევრ სახელმწიფოებს შორის“¹, საქართველოს მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის, აუდიტისა და კორპორაციული მმართველობის მიმართულებით აღებული ვალდებულებების შესრულების ფარგლებში, პირობითად შეიძლება გამოვყოთ ორი კომპონენტი: ეროვნული კანონმდებლობის და მარეგულირებელი ნორმების შესაბამისობაში მოყვანა ევროპულ რეგულაციებთან (1) და ეროვნული კანონმდებლობისა და მარეგულირებელი ნორმების პრაქტიკაში აღსრულება (2). ცალსახად შეიძლება ითქვას, რომ ორივე მათგანი თანაბრად მნიშვნელოვანია ბუღალტრული აღრიცხვის, აუდიტისა და ზოგადად კორპორაციული მმართველობის სფეროს განვითარებისათვის. ამასთან, სწორედ ეროვნული კანონმდებლობა ადგენს ქვეყანაში, ამა თუ იმ ბიზნეს სუბიექტის მიერ მოსამზადებელი და წარსადგენი კორპორატიული ანგარიშგებების ფორმას, სტრუქტურას, მომზადებისა და გამოქვეყნების წესებს და ა.შ.

2. კვლევის მიზანი და ამოცანა

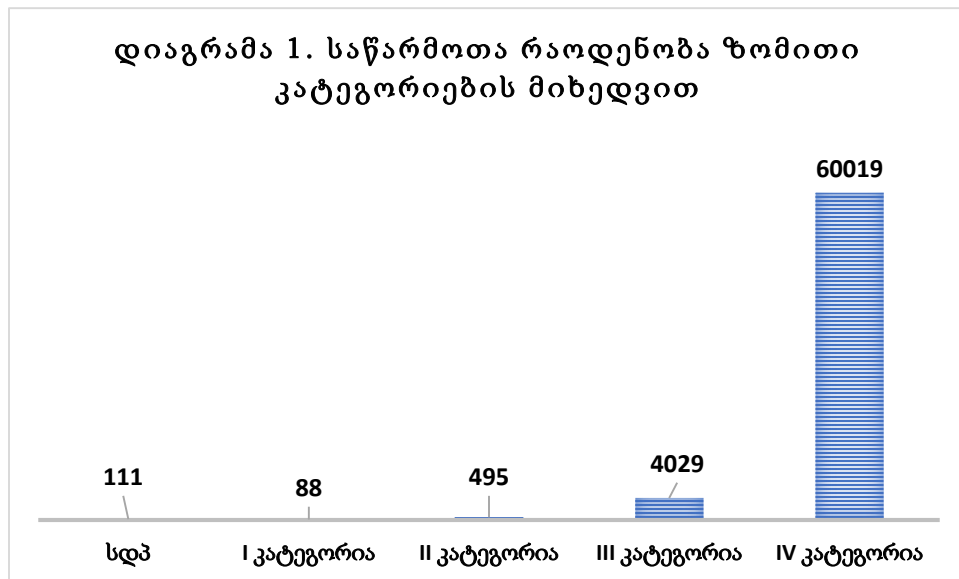
კვლევის მიზანია საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული კორპორატიული ანგარიშგებების მომზადების ხარისხის შეფასება.

კვლევის ამოცანაა საქართველოში მოქმედი, სხვადასხვა კატეგორიის, 100 ბიზნეს სუბიექტის მიერ მომზადებული ბუღალტრული ანგარიშგებების (ფინანსური ანგარიშგება, მმართველობის ანგარიშგება) ანალიზი.

3. საკვლევი ერთობლიობა

¹ შემოკლებით: ასოცირების შესახებ შეთანხმება.

კვლევის გენერალურ ერთობლიობაში გათვალისწინებული იქნა ყველა კერძო სამართლის იურიდიული პირი, რომელმაც 2020 წლის წლიური ანგარიშგება წარადგინა ელექტრონულად ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის მიერ შექმნილ პორტალზე - www.reportal.ge, კვლევის დაწყების დროისათვის (2022 წლის 1 მარტი). 2020 წლის ანგარიშგება, აღნიშნული თარიღისათვის, სულ პორტალზე წარდგენილი ქონდა 64742 სუბიექტს, რომელიც მოიცავდა სხვადასხვა ზომითი კატეგორიის საწარმოებს. ბუნებრივია, რომ გენერალური ერთობლიობის უდიდესი ნაწილი მოდის მეოთხე კატეგორიის, ანუ მცირე ზომის საწარმოებზე (იხ. დიაგრამა 1), რომელთა რიცხვი ბევრად აღემატება სხვა კატეგორიის საწარმოების რიცხვს.



წარმოდგენილი გენერალური ერთობლიობიდან მოხდა შერჩევითი საკვლევი ერთობლიობის ფორმირება, თუმცა არა იმავე პროპორციით, როგორც გენერალური ერთობლიობაა წარმოდგენილი, ვინაიდან ასეთ შემთხვევაში IV კატეგორიის საწარმოთა დიდი ხვედრითი წილის (თითქმის 93%) გამო, კვლევა ვერ იქნებოდა რეპრეზენტაბელური. გამომდინარე აქედან, მიღებული იქნა გადაწყვეტილება, რომ რაოდენობრივად ყველაზე მცირე ზომითი კატეგორიებიდან (სდპ და I კატეგორია) გამოკვლეული ყოფილიყო არანაკლებ 5-5 სუბიექტის ანგარიშგება. ხოლო შემდგომი ჯგუფებიდან კი მოგვეხდინა საკვლევი ერთეულების პროპორციული ზრდა, რათა

კვლევის შედეგები იყოს რეპრეზენტაბელური, კერძოდ II კატეგორიის საწარმოთა ჯგუფიდან შერჩეული იქნა 10 ერთეული საკვლევი საწარმო/ანგარიშგება, მესამე კატეგორიიდან - 20 ერთეული, ხოლო დანარჩენი - 60 ერთეული - მეოთხე კატეგორიის საწარმოებიდან. ამასთან, ბიჯის განსაზღვრისათვის გენერალურ ერთობლიობაში არსებული სუბიექტების რაოდენობა გაყოფილი იქნა შესარჩევი სუბიექტების რაოდენობაზე, ნაშთი (მთელ ერთეულებში) კი გამოკლებული იქნა გენერალური ერთობლიობის შესაბამისი ჯგუფის საწყისი ერთეულებიდან, შედეგად შერჩეული საკვლევი ერთობლიობა წარმოდგენილი იქნა შემდეგი სტრუქტურით:

ცხრილი 1. შერჩეული საკვლევი ერთობლიობა					
შერჩეული კომპანიების ზომითი კატეგორია	სდპ	I	II	III	IV
შერჩეული ერთეულების (ანგარიშგებების) რაოდენობა	5	5	10	20	60

ვინაიდან, ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის შესაბამისად, ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური, სდპ-ების, I, II და III კატეგორიის საწარმოების მიერ წარდგენილ ანგარიშგებებს საჯაროდ აქვეყნებს პორტალზე (www.reportal.ge), ამიტომ აღნიშნული კატეგორიებიდან შერჩეული ანგარიშგებების მოპოვება მოხდა პორტალიდან, ხოლო რაც შეეხება IV კატეგორიის საწარმოებს, მათ მიერ წარდგენილი ანგარიშგებები იგივენაირად არ ქვეყნდება, თუმცა კანონის ზემოთ მოყვანილი მუხლის შესაბამისად: „პირს უფლება აქვს სამსახურის მიერ დადგენილი წესით მოითხოვოს მეოთხე კატეგორიის საწარმოს ანგარიშგება“. სამსახურს აღნიშნული წესი დადგენილი აქვს სამსახურის უფროსის 2019 წლის 21 მაისის, N6 ბრძანებით - „ანგარიშგების ვებგვერდზე მომხმარებელთა რეგისტრაციის, სუბიექტის მიერ ანგარიშგების წარდგენისა და წარდგენილი ინფორმაციის გასაჯაროების წესის დამტკიცების თაობაზე“. წესის 22-ე მუხლის 1-4 პუნქტის თანახმად, „დაინტერესებული პირი უფლებამოსილია ვებგვერდზე ელექტრონულად მოითხოვოს მეოთხე კატეგორიის საწარმოს მიერ წარდგენილ ანგარიშგებაზე წვდომა.

აღნიშნულ შემთხვევაში დაინტერესებულმა პირმა უნდა მიუთითოს სუბიექტის ანგარიშგების გასაჯაროებაზე პასუხისმგებელი პირის (შემდგომში - პასუხისმგებელი პირი) მობილური ტელეფონის ნომერი, რომელზეც მიიღებს ერთჯერად კოდს. პასუხისმგებელი პირი უფლებამოსილია აღნიშნული კოდი გადასცეს დაინტერესებულ პირს. კოდის ვებგვერდზე შეყვანის შემდეგ დაინტერესებული პირი მიიღებს წვდომას მეოთხე კატეგორიის საწარმოს მიერ წარდგენილ ანგარიშგებაზე“.

ამასთან, წესის მე-11 მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, „მეოთხე კატეგორიის საწარმო, სუბიექტის შესახებ ზოგადი ინფორმაციის ჩანართში, უთითებს სუბიექტის ანგარიშგების დაინტერესებული პირისათვის მიწოდებაზე პასუხისმგებელი პირის სახელს, გვარს, პირად ნომერსა და მობილური ტელეფონის ნომერს“.

გამომდინარე მოქმედი რეგულაციიდან, კვლევისათვის შერჩეული IV კატეგორიის საწარმოების ანგარიშგებაზე წვდომის მიღების მიზნით, მათ გასაჯაროებაზე პასუხისმგებელი პირების საკონტაქტო მონაცემების (სახელი, გვარი, მობილური ტელეფონის ნომერი) მოწოდებისათვის წერილობითი ფორმით მივმართეთ სსიპ ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურს. თუმცა, საპასუხო წერილით, სამსახურმა უარი განაცხადა მოთხოვნილი ინფორმაციის მოწოდებაზე და მიგვითითა, რომ დაინტერესებული პირის მიერ თავად უნდა იქნეს მოძიებული კონკრეტული IV კატეგორიის საწარმოს ანგარიშგების გასაჯაროებაზე პასუხისმგებელი პირის მობილური ტელეფონის ნომერი. ცხელ ხაზზე სატელეფონო კონსულტაციისას კი უარის მოტივად დასახელებული იქნა პირადი ინფორმაციის დაცვის ვალდებულება, მიუხედავად იმისა, რომ სამეურნეო სუბიექტი თავად უთითებს ელექტრონულ პორტალზე, ანგარიშგების გასაჯაროებაზე პასუხისმგებელი პირის მონაცემებს, მათ შორის ტელეფონის ნომერს.

შექმნილი სირთულის დაძლევისათვის, საკვლევი IV კატეგორიის საწარმოების საკონტაქტო ინფორმაციის მოძიების ალტერნატიულ გზად მიჩნეული იქნა საჯარო რეესტრის მონაცემები. ანგარიშგების ელექტრონულ პორტალზე განთავსებული დასახელებისა და საიდენტიფიკაციო კოდის საშუალებით, საჯარო რეესტრში

მოძიებული იქნა შერჩეული კომპანიები, თუმცა სარეგისტრაციო მონაცემებში მხოლოდ ორ მათგანს ქონდა მითითებული ტელეფონის ნომერი, დიდ უმრავლესობას კი მხოლოდ ელ. ფოსტა. გამომდინარე აქედან, პირველ რიგში ჩვენს მიერ იყო მცდელობა, ელ. ფოსტის საშუალებით მომხდარიყო მათთან დაკავშირება, თუმცა რამდენიმე მცდელობის მიუხედავად უკუკავშირი მიღებული არ იქნა. შემდეგ ეტაპზე, ტელეფონის მეშვეობით დაკავშირებისას, ზემოთ აღნიშნული ორი კომპანიიდან, ერთერთმა მათგანმა უარი განაცხადა თანამშრომლობაზე, ხოლო მეორემ კი თანხმობა. შესაბამისად, ამ უკანასკნელის ანგარიშგების მიღება მოხდა ანგარიშგების პორტალიდან, სამსახურის მიერ დადგენილი წესის შესაბამისად.

გამომდინარე აქედან, შეიძლება დავასკვნათ:

- მიუხედავად იმისა, რომ ევროკავშირის შესაბამისი დირექტივები ცალსახად არ ითხოვენ ამ კატეგორიის/ზომის საწარმოების ანგარიშგების საჯაროობის უზრუნველყოფას, მისი გასაჯაროების მოქმედი, უაღრესად რთული ბიუროკრატიული პროცესი, არ შეესაბამება აღნიშნული დირექტივების სულისკვეთებას, რომლებიც ზოგადად დიდ მნიშვნელობას ანიჭებენ საჯაროობის საკითხს. კერძოდ ევრო დირექტივას² მცირე საწარმოთა კატეგორიის პარალელურად შემოაქვს მიკრო საწარმოს ცნება (რომელიც შეიძლება გავაიგივოთ ქართული კანონმდებლობით დადგენილ მეოთხე კატეგორიის საწარმოებთან) და იმ მოტივით, რომ მიკრო საწარმოებს აქვთ კიდევ უფრო შეზღუდული რესურსები, წევრ სახელმწიფოებს აძლევს შესაძლებლობას, გაათავისუფლოს ისინი გარკვეული ვალდებულებებისაგან, რომლებიც აქვთ მცირე საწარმოებს, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნების ვალდებულებისაგან. თუმცა, დირექტივის შესაბამისად, მათ უნდა დარჩეთ ვალდებულება, აწარმოონ ფინანსური ჩანაწერები, რომლებიც

² ევროპარლამენტისა და საბჭოს დირექტივა 2013/34/EU – „ზოგიერთი კატეგორიის საწარმოს წლიური ფინანსური ანგარიშგებების, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებების და დაკავშირებული ანგარიშების შესახებ. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32013L0034>

ასახავს მათ ბიზნეს ტრანზაქციებსა და ფინანსური მდგომარეობას და სათანადო წესით მომზადებული საბალანსო ანგარიშგება წარუდგინონ ეროვნული კანონმდებლობით განსაზღვრულ მინიმუმ ერთ კომპეტენტურ ორგანოს და ინფორმაცია გადაეგზავნოს ბიზნეს რეესტრს, რათა დაინტერესებულმა პირმა შეძლოს ასლის მიღება განაცხადის წარდგენისთანავე (შესავალი, პუნქტი 13,15). აღსანიშნავია, რომ ევროკავშირის ქვეყნების უმეტესობამ (გარდა ექვსი ქვეყნისა: კვიპროსი, ესპანეთი, ხორვატია, ლუქსემბურგი, მალტა, შვედეთი) 2016 წლიდან ისარგებლა დირექტივის შეთავაზებით და შემოღო მიკრო საწარმოთა ცნება და დაადგინა გამარტივებული რეჟიმი მათთვის, თუმცა ამ ქვეყნებშიც კი პრაქტიკა არაერთგვაროვანია - გამარტივების ხარისხი მნიშვნელოვნად განსხვავდება ერთმანეთისაგან, ქვეყნების ნახევარმა მნიშვნელოვნად გაამარტივა მიკრო საწარმოთა ვალდებულებები, თუმცა მეორე ნახევარში, არსებითი გამარტივება არ მომხდარა³.

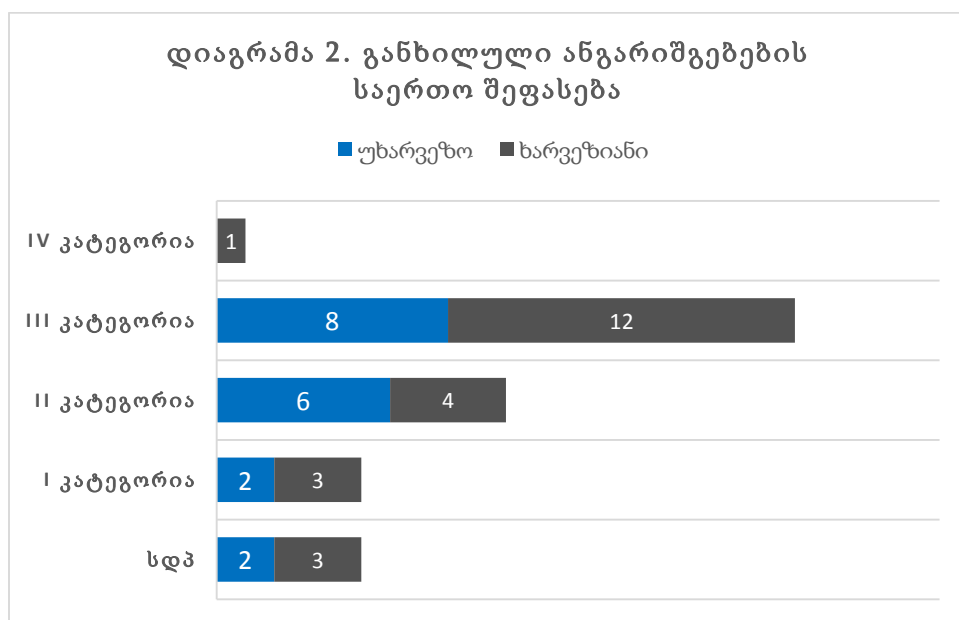
- სამსახურის მიერ დადგენილი წესით, IV კატეგორიის საწარმოების ანგარიშების გასაჯაროების პროცედურა, ვერ უზრუნველყოფს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშებისა და აუდიტის შესახებ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლით, დაინტერესებული პირისათვის დადგენილი უფლების ეფექტურ რეალიზაციას. ფინანსური ანგარიშგების მოპოვების შემოთავაზებული მექანიზმით სარგებლობა პრაქტიკულად შეუძლებელია, ვინაიდან ერთადერთი წყარო/ორგანო, რომელიც ფლობს ანგარიშგების გასაჯაროებაზე პასუხისმგებელი პირის ტელეფონის ნომერს, ან სუბიექტის სხვა აქტიურ/მოქმედ საკონტაქტო ინფორმაციას, უარს აცხადებს მის გაცემაზე.

³ Article: EU reporting framework for financial information remains fit-for-purpose. Author: ICAEW Insights; Published: 28 Apr 2021. <https://www.icaew.com/insights/viewpoints-on-the-news/2021/april-2021/eu-reporting-framework-for-financial-information-remains-fitforpurpose>

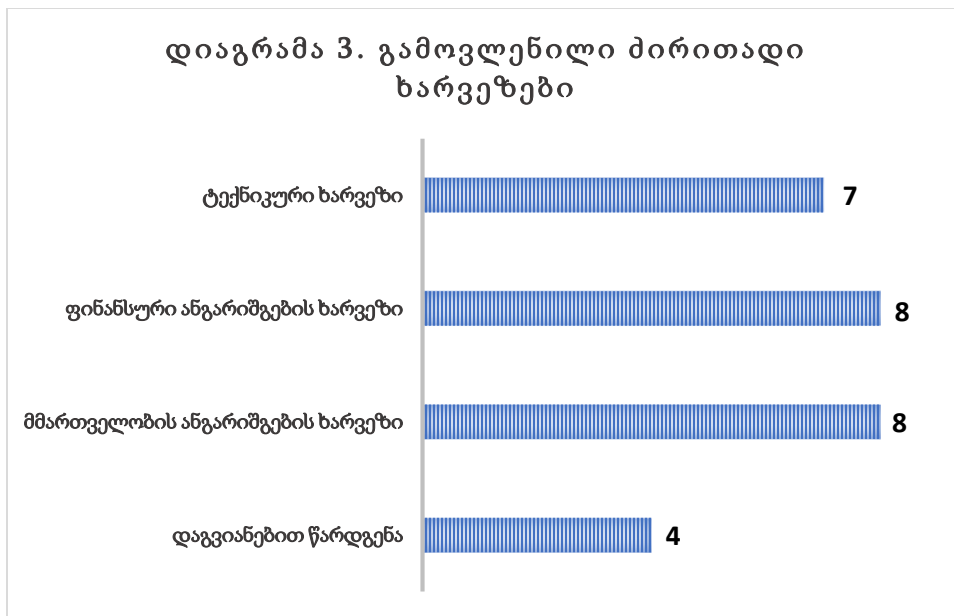
მოპოვებული ანგარიშგებების საფუძველზე ჩატარებული კვლევის ფარგლებში, ჩვენს მიერ შეფასებული იქნა შერჩეული ანგარიშგებების ფორმისა და სტრუქტურის შესაბამისობა კანონით და საერთაშორისო სტანდარტებით დადგენილ მოთხოვნებთან და არა მათი შინაარსობრივი შესაბამისობა საბუღალტრო ჩანაწერებთან, რაც გარდა იმისა, რომ არ იყო ჩვენთვის ხელმისაწვდომი, ასევე არ წარმოადგენდა ჩვენს ამოცანას. გამოვლენილი საყურადღებო საკითხების ირგვლივ ორგანიზებული იქნა ინდივიდუალური დისკუსიები დარგის ექსპერტებთან (5 ადამიანი) და პრაქტიკოს სპეციალისტებთან (5 ადამიანი). დისკუსიისას განხილული იქნა რაოდენობრივი კვლევით გამოვლენილი ძირითადი მიგნებები და თითოეული ექსპერტისაგან/სპეციალისტისაგან მიღებული იქნა დამატებითი, მათ ხელთ არსებული დამაზუსტებელი ინფორმაციები, როგორც პრაქტიკული, ასევე თეორიულ-მეთოდოლოგიური კუთხით, რამაც შესაძლებლობა მოგვცა უფრო ფართოდ და სიღრმისეულად წარმოგვეჩინა კვლევის ანგარიშში ინფორმაცია ცალკეული გარემოებების შესახებ.

4. კვლევის შედეგები

ჩატარებული კვლევის შედეგად დადგინდა, რომ შესწავლილი ანგარიშგებების დაახლოებით 45%-ს არ აქვს ხარვეზები, ხოლო 55%-ს კი აქვს გარკვეული ხარვეზი.



კვლევით გამოვლენილი ხარვეზები დაახლოებით თანაბრად არის დაკავშირებული ფინანსური ანგარიშგებასთან და მმართველობის ანგარიშგებასთან, ასევე ისინი უკავშირდება ტექნიკურ საკითხებს და კანონმდებლობით გათვალისწინებული წარდგენის ვადების დარღვევას (იხ. დიაგრამა 3).



ტექნიკური ხარვეზი გულისხმობს:

- ანგარიშგების კომპონენტებში მითითებული არ არის ზომის ერთეული, ან არასწორად არის ის მითითებული (მაგალითად, ზომის ერთეულად მითითებულია „ლარი“, თუმცა მაჩვენებლები რეალურად მოცემულია ათას ლარებში, რაც დასტურდება განმარტებითი შენიშვნებით);
- ანგარიშგებაში სხვადასხვა ადგილას კომპანია სხვადასხვა სახელით არის მოხსენიებული, სათანადო განმარტების გარეშე;
- ხელმოწერილ ანგარიშგებაში გაურკვეველი ციფრები არის მოცემული, სავარაუდოდ არასწორი ფორმატირების გამო, და/ან გადაბმულია სიტყვები, რაც ართულებს მის გაგებას, ასევე არის შემთხვევები, როცა დასკანერებულ ანგარიშგებაში არეები ისეა დასმული, რომ ტექსტის ნაწილი დაკარგულია.

ფინანსური ანგარიშგების ხარვეზი გულისხმობს:

- ხელმოწერილი ფინანსური ანგარიშგება არ მოიცავს მის ყველა კომპონენტს⁴, მაგალითად ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებას;
- ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში ყველა მონაცემი ნულოვანია, მაშინ როდესაც ბალანში შესაბამისი მუხლების ნაშთები წარმოდგენილია (არ არის ნულოვანი);
- ხელმოწერილ საქმიანობის შედეგების ანგარიშგებაში (მოგება-ზარალის ანგარიშგება) არ არის მოცემული შესადარისი ინფორმაცია (წინა წლების მონაცემები), რაც შესაბამისი სტანდარტებით აუცილებელია.

გასათვალისწინებელია, რომ ფინანსური ანგარიშგებების შეფასება მოხდა შესაბამისი სტანდარტების მოთხოვნებთან მიმართებაში, კერძოდ: სდპ და I კატეგორიის საწარმოების - ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებით (IFRS); II და III კატეგორიის საწარმოების - მცირე და საშუალო საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (IFRS for SMEs), ხოლო IV კატეგორიის საწარმოების - მეოთხე კატეგორიის საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტის შესაბამისად, რომელიც შემუშავებულია ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგების და აუდიტის ზედმახედველობის სამსახურის მიერ.

მმართველობის ანგარიშგების ხარვეზები გულისხმობს:

- მმართველობის ანგარიშგების სტრუქტურა არ შეესაბამება ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ საქართველოს კანონის მე-7 მუხლით დადგენილ სტრუქტურას, კერძოდ, ანგარიშგებაში არ არის წარმოდგენილი კანონით გათვალისწინებული ინფორმაცია სრულად, ან წარმოდგენილი კომპონენტების სტრუქტურა/თანმიმდევრობა არ შეესაბამება

⁴ ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტებია: ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება (ბალანსი); საქმიანობის შედეგების ანგარიშგება (მოგება-ზარალის ანგარიშგება); ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება; ანგარიშგება საკუთარი კაპიტალის შესახებ; სააღრიცხვო პოლიტიკა და ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები.

კანონით დადგენილ სტრუქტურას/თანმიმდევრობას, რაც ართულებს მომხმარებლისათვის მის სრულ და ზუსტ აღქმას;

- არ არის წარმოდგენილი აუდიტორის დასკვნა მმართველობის ანგარიშების შესახებ. პრაქტიკაში მმართველობის ანგარიშებაზე აუდიტორის დასკვნის მომზადებისას ორი მიდგომა გამოიყენება: 1. აუდიტორი დასკვნას ფინანსურ და მმართველობის ანგარიშებაზე ამზადებს ცალ-ცალკე და 2. აუდიტორი, ფინანსურ ანგარიშებაზე აუდიტის დასკვნაში, ასევე წარმოადგენს მის მოსაზრებას მმართველობის ანგარიშების შესახებ, ცალკე გამოყოფილი აბზაცის სახით. ჩვენს მიერ ხარვეზად მიჩნეული იქნა შემთხვევა, როდესაც აუდიტორს არც ცალკე დასკვნა აქვს წარმოდგენილი მმართველობის ანგარიშების შესახებ და არც ფინანსური ანგარიშების დასკვნაში არის მოცემული აუდიტორის მოსაზრება მმართველობის ანგარიშებაზე, კანონით გათვალისწინებულ საკითხებთან მიმართებაში.

გასათვალისწინებელია, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშებისა და აუდიტის შესახებ საქართველოს კანონის მე-7 მუხლის შესაბამისად, მმართველობის ანგარიშების წარდგენა ევალებათ მხოლოდ სდპ-ს, I და II კატეგორიის საწარმოს. გამომდინარე აქედან, ხარვეზების ის რაოდენობა მმართველობის ანგარიშებასთან მიმართებაში, რაც წარმოდგენილია დიაგრამა 3-ზე, უკავშირდება არა სრულ შერჩეულ საკვლევ ერთობლიობას, არამედ მხოლოდ მის ნაწილს, რომელთა საერთო რაოდენობა შეადგენს 20 კომპანიას/ანგარიშებას.

დაგვიანებით წარდგენა გულისხმობს:

- ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშების და აუდიტის შესახებ საქართველოს კანონით დადგენილი ანგარიშების წარდგენის ვადის დარღვევას (ანგარიშება წარდგენილი უნდა იქნეს არაუგვიანეს საანგარიშო წლის მომდევნო წლის 1 ოქტომბერს). თუმცა, ანგარიშების პორტალი არ იძლევა საშუალებას დადგინდეს ანგარიშების წარდგენისა და გამოქვეყნების თარიღები. ჩვენს მიერ

კი დასკვნა ანგარიშების დაგვიანებით წარდგენის შესახებ გაკეთებული იქნა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ანგარიშების თანმხლები აუდიტის დასკვნა დათარიღებული იყო ანგარიშების წარდგენის ვადის შემდგომი თარიღით. თუმცა, იმის გათვალისწინებით, რომ აუდიტის დასკვნა, კანონის შესაბამისად, სავალდებულოდ მოეთხოვება მხოლოდ სდპ-ს, I და II კატეგორიის საწარმოს, დაგვიანების შემთხვევების ის რაოდენობა, რაც წარმოდგენილია დიაგრამა 3-ზე, უკავშირდება არა სრულ შერჩეულ საკვლევ ერთობლიობას, არამედ მხოლოდ აღნიშნული კატეგორიის საწარმოებს, რომელთა საერთო რაოდენობა, როგორც ზემოთ აღინიშნა, შეადგენს 20-ს.

გარდა საერთო შეფასებებისა, რომელიც გაკეთდა მთლიანად საკვლევ ერთობლიობის შესწავლის საფუძველზე, ასევე საყურადღებოა კვლევით დადგენილი ცალკეული გარემოებები, რომლებიც მხოლოდ კონკრეტული ზომითი კატეგორიის საწარმოებისათვის და მათი ანგარიშგებებისათვის არის დამახასიათებელი, კერძოდ:

- სდპ-ების და I კატეგორიის საწარმოების ფინანსურ ანგარიშგებებთან მიმართებაში რაიმე არსებითი ხასიათის, აღსანიშნავი ხარვეზი არ გამოვლენილა, თუ არ ჩავთვლით წარდგენის ვადის დარღვევის რამდენიმე შემთხვევას;
- II კატეგორიის საწარმოების ფინანსური ანგარიშგებების უდიდესი ნაწილი ასევე უხარვეზოა, თუმცა ცალკეულ იშვიათ შემთხვევაში დაფიქსირდა გარკვეული, არაარსებითი ხასიათის ხარვეზები, მ.შ. ტექნიკური, რომელიც სდპ-ების და I კატეგორიის საწარმოების ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში არ აღმოჩენილა;
- წარმოდგენილი მმართველობის ანგარიშგებების დაახლოებით 40%-ს აქვს სხვადასხვა ხასიათის, მეტწილად არაარსებითი ხარვეზები, რაც სავარაუდოდ განპირობებულია იმით, რომ მმართველობის ანგარიშგების მეთოდოლოგიური ბაზა და შესაბამისად მომზადების პრაქტიკა ახალია ქვეყანაში და ამჟამადც მიმდინარეობს მისი დანერგვა და აპრობაცია;

- III კატეგორიის საწარმოთა ფინანსურ ანგარიშგებებში გაცილებით მეტი ხარვეზი გვხვდება (შესწავლილი ამ კატეგორიის საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგებების დაახლოებით 60%-ს აქვს სხვადასხვა სახის ხარვეზი), ვიდრე უფრო მსხვილი საწარმოების ანგარიშგებებში. ხარვეზები არის როგორც ტექნიკური ხასიათის (აღმოჩენილი ტექნიკური ხარვეზების დიდი ნაწილი სწორედ მესამე კატეგორიაზე მოდის), ასევე განპირობებულია ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული კომპონენტის წარმოუდგენლობით ხელმოწერილ ანგარიშგებაში. მაგალითად ყველაზე ტიპურია ფულადი სახსრების მოძრაობის ხელმოწერილი ანგარიშგების წარმოუდგენლობის შემთხვევა (შესაბამისი კატეგორიის საწარმოების 30%-ში), მაშინ როდესაც ციფრული ფორმების სახით (ხელმოუწერელი) იგივე ანგარიშგება წარმოდგენილია. გარდა ამისა, დაფიქსირდა შემთხვევები, როდესაც ფინანსური შედეგების (მოგება-ზარალის) ანგარიშგებაში არ არის მოცმული შესადარისი (წინა წლის) ინფორმაცია;
- IV კატეგორიის საწარმოებს არ მოეთხოვებათ ხელმოწერილი ანგარიშგების წარდგენა, ასევე ფინანსური ანგარიშგების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი კომპონენტის - სააღრიცხვო პოლიტიკა და ახსნა-განმარტებებითი შენიშვნები, წარდგენა, რაც მნიშვნელოვნად ამცირებს მათი ანგარიშგების სრულყოფილი შეფასების შესაძლებლობას. ამასთან, ჩვენს შემთხვევაში გასათვალისწინებელია, რომ მოპოვებული ერთი ფინანსური ანგარიშგების შეფასების შედეგების განზოგადება მთელ ერთობლიობაზე, რომელშიც, როგორც ზემოთ აღინიშნა 60 ათასზე მეტი სუბიექტია გაერთიანებული, არ არის რელევანტური;
- IV კატეგორიის საწარმოთა ერთადერთი მოპოვებული ფინანსური ანგარიშგება არ გამოირჩევა მაღალი ხარისხით, კერძოდ ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში ყველა მონაცემი ნულოვანია, თუმცა ბალანსის შესაბამის მუხლში ფულადი სახსრების ნაშთი ფიქსირდება.

5. დასკვნები და შეფასებები

ჩატარებული კვლევის საფუძველზე შეიძლება ჩამოვყალიბოთ შემდეგი განზოგადებული დასკვნები და შეფასებები:

- IV კატეგორიის საწარმოების ანგარიშების გასაჯაროების პროცედურა, რომელიც დადგენილი არის სსიპ ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის მიერ სასწრაფო წესით საჭიროებს ცვლილებას, რათა მან ეფექტიანად უზრუნველყოს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშებისა და აუდიტის შესახებ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლით, დაინტერესებული პირისათვის დადგენილი უფლების რეალიზაცია პრაქტიკაში;
- მიზანშეწონილია მომზადდეს, საქართველოს კანონში ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშებისა და აუდიტის შესახებ, ცვლილების პროექტი, რომელიც სსიპ ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურს განუსაზღვრავს უფრო კონკრეტულ ჩარჩოს მეოთხე კატეგორიის საწარმოების ანგარიშების გასაჯაროებისათვის, ისევე როგორც ეს არის დადგენილი სხვა კატეგორიის საწარმოებთან მიმართებაში;
- ფინანსური ანგარიშგებების ხარისხი იზრდება საწარმოთა ზომითი კატეგორიის ზრდის შესაბამისად, შედეგად მსხვილ საწარმოებში, მიუხედავად იმისა, რომ მათი ფინანსური ანგარიშგება უფრო რთული და კომპლექსურია, როგორც წესი, ნაკლები ხარვეზები გვხვდება, ვიდრე საშუალო და მცირე ზომის საწარმოებში. რაც იმას ნიშნავს, რომ მსხვილ კომპანიებს მეტი შესაძლებლობა/რესურსი აქვთ ხარისხიანი ანგარიშგების მომზადებისათვის, ვიდრე მცირე ზომის კომპანიებს. აღნიშნული ტენდენცია ადრე ჩატარებული კვლევებითაც, მათ შორის მსოფლიო ბანკის მიერ 2007 და 2014 წლებში ჩატარებული კვლევებითაც დასტურდება;
- მმართველობის ანგარიშგების მომზადების პრაქტიკა ჯერ კიდევ ახალია ქვეყანაში, რაც არის ლოგიკური მიზეზი, მმართველობის ანგარიშგებაში

გამოვლენილი ხარვეზების დიდი ოდენობისა. შესაბამისად, შეიძლება ლოგიკურად ვივარაუდოთ, რომ მარეგულირებელი ორგანოს მხრიდან პროცესის სწორი ადმინისტრირების პირობებში, უახლოეს მომავალში მმართველობის ანგარიშგებების საშუალო ხარისხი ქვეყანაში ამაღლდება. სწორი ადმინისტრირება გულისხმობს ერთი მხრივ, ნორმატიული ბაზის შემდგომ გაუმჯობესებას და მეორე მხრივ, მუდმივ ზრუნვას შესაბამისი კადრების კვალიფიკაციის ზრდაზე.

კვლევის ავტორები:

პაატა კლდიაშვილი

ლევან ოყრეშიძე