

ივ. ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო
უნივერსიტეტის

იურიდიული ფაკულტეტის

კერძო სამართლის მიმართულების მაგისტრანტის

ლადო ბათიაშვილის

(ტელ: 571 77 89 02, E-mail: ladobatiashvili61@gmail.com)

სამაგისტრო ნაშრომი

**ინფორმაციის გამჟღავნების მნიშვნელობა
საკორპორაციო სამართალში**

ხელმძღვანელი: ასოც. პროფ. გიორგი მახარობლიშვილი



ს ა რ ჩ ე ვ ი

აბსტრაქტი.....	3
ნაშრომში გამოყენებული მნიშვნელოვანი ტერმინები	4
ნაშრომში გამოყენებული აბრევიატურები.....	5
შესავალი.....	6
თავი I. ინფორმაციის გამჟღავნების საერთაშორისო მოთხოვნები	8
1.1 ზოგადი მიმოხილვა.....	8
1.2 ინფორმაციის გამჟღავნება OECD-ის კორპორაციული მართვის პრინციპების მიხედვით.....	12
1.3 ინფორმაციის გამჟღავნება IFRS-ის მიხედვით.....	14
1.4 ინფორმაციის გამჟღავნება IFRS for SMEs-ის მიხედვით	17
1.5 ინფორმაციის გამჟღავნება ევროკავშირში 2013/34/EU დირექტივის მიხედვით	20
თავი II: ინფორმაციის გამჟღავნების რეგულირება საქართველოში	23
2.1 ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროს რეგულირება 2016 წლამდე....	23
2.2 ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროს 2016 წლის რეფორმა.....	26
2.3 ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის 2016 წლის რეფორმის შედეგები	37
თავი III: ინფორმაციის გამჟღავნების რეგულირება საზღვარგარეთის ქვეყნებში	38
3.1 ინფორმაციის გამჟღავნების ესტონური მოდელი.....	39

3.2 ინფორმაციის გამჟღავნება აშშ-ში US GAAP-ის მიხედვით	41
3.3 ინფორმაციის გამჟღავნების პოლიტიკა ჰონგ-კონგის მაგალითზე	43
დასკვნა	45
ბიბლიოგრაფია	46

აბსტრაქტი

წინამდებარე სამაგისტრო ნაშრომი საკორპორაციო სამართალში ინფორმაციის გამჟღავნებისა და ფინანსური გამჭვირვალობის მნიშვნელობას შეეხება. იქიდან გამომდინარე, რომ კომპანიის ეფექტური კორპორაციული მართვა ინფორმაციის გასაჯაროების პოლიტიკის არარსებობისა და არასაკმარისი გამჭვირვალობის პირობებში თითქმის წარმოუდგენელია, ინფორმაციის გამჟღავნების ზოგადი პრინციპების, პრაქტიკაში დამკვიდრებული მიდგომების, საერთაშორისო მოთხოვნებისა და ეროვნულ დონეზე კანონმდებლობების მიმოხილვა და გაანალიზება განსაკუთრებულ მნიშვნელობას იძენს. გარდა იმისა, რომ ნაშრომი შედარებით-სამართლებრივი პერსპექტივიდან განიხილავს ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნებს სხვადასხვა ქვეყნის მაგალითზე, იგი საერთაშორისოდ აღიარებული საუკეთესო პრაქტიკის იდენტიფიცირებასაც ახდენს. ამასთან, ნაშრომი შეეხება რეკომენდაციებს, რომლებიც პრაქტიკაში წარმოქმნილი კორპორაციული მართვის პრობლემებისა და გამოწვევების გაანალიზებისა და გადაწყვეტის შედეგად ჩამოყალიბდა.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, სამაგისტრო ნაშრომი დეტალურად შეეხება დღეისთვის საქართველოში ინფორმაციის გამჟღავნების კუთხით არსებულ მდგომარეობას, კერძოდ, რეფორმას ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში, რომლის ფარგლებშიც საქართველოს პარლამენტმა 2016 წლის 8 ივნისს საქართველოს ფინანსთა

სამინისტროსთან არსებული დროებითი უწყებათაშორისი სამუშაო ჯგუფის ინიციატივით „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი¹ მიიღო². ახალმა კანონმა ამოქმედებისთანავე ძალადაკარგულად გამოაცხადა წინამორბედი, „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს 2012 წლის 29 ივნისის კანონი³ და საერთაშორისოდ აღიარებული სტანდარტების შესაბამისად საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, ფინანსური ანგარიშგების, მმართველობის ანგარიშგებისა და სახელმწიფოს მიმართ განხორციელებული გადახდების შესახებ ანგარიშგების (სმგ) მომზადებისა და საზედამხედველო ორგანოსათვის ანგარიშგებების წარდგენის სამართლებრივი საფუძვლები დაადგინა. „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეფორმა ეტაპობრივად, 2016 წლის ივნისიდან ხორციელდება. მოცემულ ნაშრომში აღნიშნული საკანონმდებლო ცვლილებით გამოწვეული დადებითი და უარყოფითი შედეგები დეტალურად არის მიმოხილული. ამასთან, გაანალიზებულია ის ძირითადი ეფექტები, რომელსაც ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეფორმა ქვეყნის ბიზნეს და საინვესტიციო გარემოზე ახდენს. გარდა ამისა, ნაშრომი აფასებს, რეალურად უზრუნველყოფს თუ არა რეფორმა ფინანსური გამჭვირვალობისა და ეკონომიკური ზრდის ხელშეწყობას სუბიექტთა ანგარიშგებისა და აუდიტის მარეგულირებელი შესაბამისი ევროკავშირის ღირეფტივების მოთხოვნებთან მიახლოებით.

ნაშრომში გამოყენებული მნიშვნელოვანი ტერმინები

ბუღალტრული (ფინანსური) აღრიცხვა – ორგანიზაციის საბუღალტრო ჩანაწერებში არსებული ფინანსური ინფორმაციის შეჯამება და მისი გამოაქვეყნება ორგანიზაციის გარეშე პირთა სასარგებლოდ წლიური (ან უფრო ხშირი) ანგარიშგების სახით⁴.

საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება – ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც განკუთვნილია იმ მომხმარებელთა მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად,

¹ საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე (www.matsne.gov.ge), 24.06.2016, სარეგისტრაციო კოდი: 260000000.05.001.018170

² <https://info.parliament.ge/#law-drafting/11878>

³ საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე (www.matsne.gov.ge), 13.07.2012, სარეგისტრაციო კოდი: 260000000.05.001.016869

⁴ Sutton T., Corporate Financial Accounting and Reporting, 2004. p. 2.

რომლებსაც მდგომარეობა არ აძლევს იმის საშუალებას, რომ სანარმოს მოსთხოვონ მათ საკუთარ საინფორმაციო მოთხოვნილებებზე მორგებული ანგარიშების მომზადება⁵.

სუფთა (წმინდა) ბრუნვა – პროდუქციის გაყიდვიდან და მომსახურების გაწევის შედეგად მიღებული თანხა სავაჭრო ფასდათმობის და დამატებითი ღირებულების გადასახადის და ბრუნვასთან უშუალოდ დაკავშირებული გადასახადების დაქვითვის შემდეგ⁶.

ღარიცხვის მეთოდი – ღარიცხვის მეთოდის გამოყენების შედეგად ანგარიშვალდებული სანარმოს ეკონომიკურ რესურსებსა და მის მიმართ არსებულ მოთხოვნებზე ოპერაციებისა და სხვა მოვლენებისა თუ გარემოებების გავლენის შედეგები აისახება იმ პერიოდებში, როდესაც აღნიშნული შედეგები დაფიქსირდა, თუნდაც სხვა პერიოდში მოხდეს შესაბამისი ფულადი სახსრების მიღება და გადახდა⁷.

შესადარისობა – ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებელი, რომელიც მომხმარებლებს განსახილველ ელემენტებს შორის მსგავსებისა და განსხვავების დადგენისა და გააზრების საშუალებას აძლევს⁸.

არსებითი (მატერიალური) ინფორმაცია – ინფორმაცია, რომლის გამორჩენამ ან არასწორად წარმოდგენამ აღნიშნული ინფორმაციის მომხმარებლებზე ეკონომიკური გადანწყვეტილებების მიღებისას შესაძლოა ზეგავლენა მოახდინოს⁹.

ნაშრომში გამოყენებული აბრევიატურები

IFRS – International Financial Reporting Standards – ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს);

IFRS for SMEs – IFRS for Small and Medium-Sized Entities – მცირე და საშუალო სანარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტი (მსს ფასს);

⁵ IAS 1, 7.

⁶ Directive 2013/34/EU, art. 2.5.

⁷ ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები, მ17.

⁸ იქვე: ხმ21.

⁹ G20/OECD Principles of Corporate Governance, V. Disclosure and transparency, p. 37

IAS – International Accounting Standards – ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ბასს);

ISA – International Standards on Auditing – აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები;

GAAP ან U.S. GAAP – General Accepted Accounting Principles – აშშ-ის ბუღალტრული აღრიცხვის საყოველთაოდ აღიარებული პრინციპები;

FASB – Financial Accounting Standards Board – ფინანსური აღრიცხვის სტანდარტების საბჭო;

SEC – U.S. Securities and Exchange Commission – აშშ-ის ფასიანი ქაღალდების კომისია;

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development – ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაცია (ეთგო);

IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee – ფინანსური ანგარიშგების ინტერპრეტაციების საერთაშორისო საბჭო;

SIC – Standard Interpretations Committee – ინტერპრეტაციების მუდმივმოქმედი კომიტეტი;

CG – Corporate governance – კორპორაციული მართვა;

GCG – Good corporate governance – კარგი კორპორაციული მართვა;

CGR – Corporate Governance Report – კორპორაციული მართვის ანგარიში;

AGM – Annual General Meeting – პარტნიორთა საერთო კრება;

SARAS – Service for Accounting, Reporting and Auditing Supervision – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური.

შესავალი

თანამედროვე მსოფლიოში ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნების ზრდა და კორპორაციული მართვის საუკეთესო კოდექსებისა და პრაქტიკების ძიება პირდაპირ უკავშირდება კორპორაციული მართვის (CG) არასწორად წარმართვით გამოწვეულ ისეთ ფინანსურ სკანდალებს, როგორებიც იყო Enron-ის გაკოტრება აშშ-ში და BCCI ბანკის¹⁰ გაკოტრება გაერთიანებულ სამეფოში¹¹. ამ მოვლენების საპასუხოდ რამდენიმე ქვეყნის მარეგულირებელი ორგანოები ინფორმაციის გამჟღავნების გარემოს გაუმჯობესების, ინტერესთა კონფლიქტის შემცირებისა და ინვესტორთა ინტერესების დაცვისა და კაპიტალის ბაზრის მიმართ ნდობის ამაღლების მიზნით აუდიტორთა დამოუკიდებლობის უზრუნველყოფის ინიციატივით გამოვიდნენ¹². კორპორაციული მართვის გამართული სისტემის არსებობის აუცილებლობაც განსაკუთრებულ მნიშვნელობას ამ პერიოდიდან იძენს.

კორპორაციასა (საწარმოს) და მის ხელმძღვანელებს შორის ურთიერთობა კორპორაციის წინაშე ხელმძღვანელთა მრავალმხრივ და მრავალფეროვან მოვალეობებს მოიცავს¹³. საწარმოთა ხელმძღვანელების საქმიანობაზე პარტნიორთა (ან საამისოდ უფლებამოსილი ორგანოს, მაგ., სამეთვალყურეო საბჭოს) მხრიდან კონტროლის გამართული სისტემის არსებობა კორპორაციული მართვის მნიშვნელოვან ელემენტს წარმოადგენს, რათა არ მოხდეს ხელმძღვანელთა მხრიდან სამართავად მინდობილი ქონების ბოროტად გამოყენება, რომლის საფრთხეც რეალურია¹⁴. კორპორაციული მართვა წარმოადგენს სხვადასხვა, ერთმანეთთან დაკავშირებული ელემენტების სისტემას და იგი კონტროლის განხორციელების შედეგად გამოვლენილ დარღვევაზე ხელმძღვანელი ორგანოების შესაბამისი პასუხისმგებლობის ელემენტებსაც მოიცავს¹⁵. მენეჯერები, როგორც წესი, კომპანიის შესახებ უფრო კონკრეტულ ინფორმაციას ფლობენ, ვიდრე აქციონერები, თუმცა ისინი ყოველთვის სამართლიანად არ ამჟღავნებენ ისეთ ინფორმაციას, რომელიც საზიანოა მათი პირადი ინტერესებისათვის, მაგალითად, როგორიც არის ინფორმაცია მათი არაეფექტური მუშაობის შესახებ¹⁶. კორპორაციული მართვა მოიცავს ისეთ მექანიზმებს, რომელთა საშუალებითაც

¹⁰ Bank of Credit and Commerce International.

¹¹ Beekes W., Brown P., Chin G., Zhang Q., effects of corporate governance on information disclosure, timeliness and market participants' expectations, 1 August 2012.

¹² Raithatha M., Bapat V., Impact of corporate governance on financial disclosures: evidence from India, 2014.

¹³ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2014 წლის 29 იანვრის №1/1/543 გადაწყვეტილება საქმეზე „შპს „მეტალინვესტი“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, 29.

¹⁴ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2014 წლის 29 იანვრის №1/1/543 გადაწყვეტილება საქმეზე „შპს „მეტალინვესტი“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, 29.

¹⁵ იქვე.

¹⁶ Armstrong C.S., Guay W.R., Mehran H., Weber J.P., The Role of Financial Reporting and Transparency in Corporate Governance, p. 2

აქციონერები უზრუნველყოფენ ღირეფტორთა საბჭოსა და მენეჯმენტის ინტერესების შესაბამისობას თავიანთ ინტერესებთან¹⁷.

კორპორაციული მართვა შესაძლებელია იყოს როგორც გარე, აგრეთვე შიდა. გარე კორპორაციული მართვა კომპანიის გარე დაინტერესებულ პირებს (კრედიტორებს, მომწოდებლებს და სხვ.) შეეხება მაშინ, როდესაც შიდა კორპორაციული მართვა აქცენტს ღირეფტორთა საბჭოსა და აქციონერთა ინტერესებზე აკეთებს¹⁸. როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, ხელმძღვანელთა პასუხისმგებლობის ინსტიტუტის მთავარი მიზანი სანარმოს ქონების დაცვა და ზიანის თავიდან აცილებაა, თუმცა, ამავდროულად, გაუმართლებლად არ უნდა შეიზღუდოს მათი მოქმედების თავისუფლება¹⁹.

გამართული კორპორაციული მართვის სისტემის უზრუნველყოფა, რომლის ფარგლებშიც ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და წარდგენა ხორციელდება, სანარმოს მენეჯმენტის უშუალო პასუხისმგებლობაა, თუმცა, გასათვალისწინებელია პარტნიორთა მხრიდან ხელმძღვანელობის საქმიანობის კონტროლი, რათა საფრთხე არ შეექმნას სანარმოს ქონებრივ მდგომარეობას.

ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება, როგორც კარგი კორპორაციული მართვის ერთ-ერთი საკვანძო ელემენტი, სანარმოს ეფექტური ფუნქციონირების ფუნდამენტური საფუძველია.

თავი I. ინფორმაციის გამჟღავნების საერთაშორისო მოთხოვნები

1.1 ზოგადი მიმოხილვა

ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების დროს მნიშვნელოვანია კორპორაციის ხელმძღვანელთა პასუხისმგებლობის ინსტიტუტის იმ ფორმით არსებობა, რომ უზრუნველყოფილ იქნეს პარტნიორთა მხრიდან ხელმძღვანელობის საქმიანობის კონტროლი. იმის გათვალისწინებით, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის და ფინანსური ანგარიშგების პროცესის არასწორად წარმართვამ შესაძლოა კომპანიას მნიშვნელოვანი ქონებრივი ან/და რეპუტაციული ზიანი მიაყენოს, გამართული კორპორაციული მართვის სისტემის არსებობა განსაკუთრებულ როლს იძენს. სუსტ კორპორაციული მართვის

¹⁷ იქვე.

¹⁸ Quang C.L., Kim K.S., Yi Y., Effects of Corporate Governance on the Performance of Private Economic Groups in Vietnam, 2014.

¹⁹ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2014 წლის 29 იანვრის №1/1/543 გადაწყვეტილება საქმეზე „შპს „მეტალინვესტი“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, 29.

სისტემას შეუძლია მენეჯერებს შესაძლებლობა მისცეს, აქციონერთა ინტერესების საწინააღმდეგოდ იმოქმედონ, ხოლო ეფექტური კორპორაციული მართვის სისტემა აუზოტოხებს ფინანსურ საქმიანობას და კომპანიის ღირებულების შეფასებას²⁰.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების წარმოების ვალდებულების დარღვევამ შესაძლებელია „კორპორატიული საფარველის გაჭოლის“ (piercing the corporate veil) შემთხვევამდეც, სხვა სიტყვებით „გამჭოლ პასუხისმგებლობამდე“ მიგვიყვანოს. ამ დოქტრინის თანახმად, პარტნიორები კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ პირადად, თუ ისინი ბოროტად გამოიყენებენ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივ ფორმებს²¹. საწარმოს პარტნიორების პერსონალური პასუხისმგებლობა შესაძლებელია დადგეს იმ შემთხვევაშიც, თუ კომპანიაში ადგილი აქვს „კორპორაციული ფორმალობების დაუცველობას“, მაგალითად, როცა არ ხდება ღირეფტორებისა და პარტნიორთა კრებების მოწვევა და/ან ჩატარება, როცა პარტნიორებისა და ღირეფტორების მმართველობითი და წარმომადგენლობითი უფლებამოსილებები არ არის ნათლად გამიჯნული, ან როცა არ ხდება სათანადო ბუღალტრული და ფინანსური ანგარიშგება და შესაბამისი დოკუმენტაციის წარმოება²². სასამართლოები კორპორაციული ფორმალობების დაცვაზე, როგორც გამჭოლი პასუხისმგებლობის ერთ-ერთ წინაპირობაზე, ხშირად მიუთითებენ²³. ზოგიერთ შემთხვევაში ითვლება, რომ კორპორაციული ფორმალობების დაუცველობა თავისთავად არ არის იმის გარანტია, რომ გამჭოლი პასუხისმგებლობა დადგეს, თუმცა ზოგიერთი სასამართლო კორპორაციული ფორმალობების დაუცველობას საკმარისად მიიჩნევს, თუ ეს მოქმედება ფართო მასშტაბებს იძენს, თუნდაც ასეთ დროს კრედიტორები შეცდომაში არ შევიდნენ²⁴.

კორპორაციული მართვის ერთ-ერთი ელემენტის, ინფორმაციის გამჟღავნების პროცესის, არასწორი წარმართვით გამოწვეული ინფორმაციული ასიმეტრია (information asymmetry) ფირმას/ბანკს და მესამე მხარეებს (ინვესტორები, კრედიტორები, დასაქმებულები ან ხელისუფლების ორგანოები) შორის შეიძლება ფინანსური და ეკონომიკური კრიზისის ერთ-ერთ მთავარ მაპროვოცირებელ ფაქტორად ჩაითვალოს²⁵. ინფორმაციის გამჟღავნება, იქნება ეს ნებაყოფლობითი თუ სავალდებულო, ამცირებს ინფორმაციულ ასიმეტრიას და მენეჯერების ეფექტური კონტროლისა და კარგი

²⁰ Raithatha M., Bapat V., Impact of corporate governance on financial disclosures: evidence from India, 2014.

²¹ „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 3.6.

²² საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2015 წლის 6 მაისის გადაწყვეტილება საქმეზე №ას-1158-1104-2014.

²³ Millon D.K., Piercing the Corporate Veil, Financial Responsibility, and the Limits of Limited Liability, Emory law journal, 2007.

²⁴ Millon D.K., Piercing the Corporate Veil, Financial Responsibility, and the Limits of Limited Liability, Emory law journal, 2007..

²⁵ Farvaque E., Refait-Alexandre C., Saïdane D., Corporate disclosure: a review of its (direct and indirect) benefits and costs, International Economics 128 (2011), p. 6

მმართველობის ჩამოყალიბების საშუალებას იძლევა²⁶. გარდა ამისა, ფირმის შიგნით და გარეთ მყოფ პირებს შორის ინფორმაციული ასიმეტრიის შემცირება ხელს უწყობს ფირმის მიერ ფასიანი ქაღალდების გამოშვების შესაძლებლობას, რის შედეგადაც კაპიტალის ღირებულება მცირდება, ხოლო უპირატესი (პრივილეგირებული) ინფორმაციის მქონე პირების წინააღმდეგ ვაჭრობის შიშს შეუძლია ფირმის ფასიანი ქაღალდების შეძენის სურვილი შეამციროს, რითაც მცირდება ლიკვიდურობა და კაპიტალის ღირებულება იზრდება²⁷. ინფორმაციის სათანადო გასაჯაროებას ინსაიდერთა („დაკავშირებულ პირთა“) მიერ თაღლითობის შემთხვევების შემცირებაც შეუძლია²⁸. ინფორმაციის გამჟღავნება, ინფორმაციის მოპოვების მიზნის მიუხედავად, უზრუნველყოფს ყველა დაინტერესებული მხარის (stakeholders) წვდომას ინფორმაციასთან გამჭვირვალე პროცედურის მეშვეობით, რომელიც იძლევა ინფორმაციის ადვილად მოძიებისა და მოპოვების გარანტიას²⁹. ინფორმაციის დროული და ზუსტი გამჟღავნება აუცილებელია აქციონერებისთვის, პოტენციური ინვესტორებისთვის, მარეგულირებელი ორგანოებისა და სხვა დაინტერესებული მხარეებისთვის³⁰. არსებით (მატერიალურ) ინფორმაციასთან წვდომა აქციონერებს ეხმარება საკუთარი უფლებების დაცვაში და ამალღებს ბაზრის მონაწილეთა მიერ ჯანსაღი ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღების უნარს³¹. გარდა ამისა, ინფორმაციის გამჟღავნებით შესაძლებელია კომპანიის მენეჯმენტის შეფასება და კონტროლი და ამასთან, უზრუნველყოფილია მისი ანგარიშვალდებულება კომპანიისა და აქციონერთა წინაშე³².

ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები (დაინტერესებული მხარეები) შეიძლება იყვნენ: კომპანიის მენეჯერები და აქციონერები, სავაჭრო პარტნიორები (პროდუქციის მომწოდებლები და მომხმარებლები), კომპანიის დამფინანსებლები (ფინანსური რესურსის პროვაიდერები, მაგ., კომერციული ბანკები), საგადასახადო ორგანოები, კომპანიის თანამშრომლები, ფინანსური ანალიტიკოსები და მრჩეველები (ბირჟის მაკლერები (stockbrokers), საკრედიტო დაწესებულებები, ჟურნალისტები), ქვეყნის ხელისუფლება და მისი უწყებები და საზოგადოება³³. ბუღალტრული ინფორმაცია, რომელიც შეჯამებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ამ განსხვავებული ჯგუფების

²⁶ იქვე.

²⁷ Hermalin, Benjamin E. and Michael S. Weisbach, Information Disclosure and Corporate Governance, 17 January 2012.

²⁸ იქვე.

²⁹ საერთაშორისო საფინანსო კორპორაცია (IFC) - კორპორაციული მართვის სახელმძღვანელო, საქართველო, 2010, გვ. 182.

³⁰ იქვე.

³¹ იქვე.

³² საერთაშორისო საფინანსო კორპორაცია (IFC) - კორპორაციული მართვის სახელმძღვანელო, საქართველო, 2010, გვ. 182..

³³ Financial Accounting and Reporting, IFRS Foundation, Seventh edition 2017, 4.2

ინფორმაციული საჭიროებების დასაკმაყოფილებლად არის გამიზნული³⁴. ეკონომიკური გადაწყვეტილებების სახეები, რომელთათვისაც შეიძლება დაინტერესებული მხარეების მიერ გამოყენებულ იქნეს ფინანსური ანგარიშგება, დაკავშირებული შეიძლება იყოს:

- ინვესტიციების შექმნასთან, ფლობასთან ან გაყიდვასთან;
- ხელმძღვანელობის მიერ კომპანიის მართვასთან და კომპანიის ანგარიშვალდებულებების შეფასებასთან;
- თანამშრომლების დაქირავების შესაძლებლობასთან;
- კომპანიის მიერ ნასესხები თანხების უსაფრთხოების შეფასებასთან;
- საგადასახადო პოლიტიკის განსაზღვრასთან;
- გასანაწილებელი მოგებისა და დივიდენდების განსაზღვრასთან;
- სახელმწიფოს საერთო შემოსავლებში კომპანიის წილობრივ მონაწილეობასთან;
- და
- კომპანიის საქმიანობის რეგულირებასთან³⁵.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სფეროს რეგულირება ამცირებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში ვარიაციებს, ზრდის გასაჯაროებული ინფორმაციის ხარისხს, უზრუნველყოფს, რომ კომპანიებმა გაამჟღავნონ მეტი ინფორმაცია მათ ბიზნეს საქმიანობასა და ფინანსურ შედეგებზე, ვიდრე ამას რეგულაციის არარსებობის პირობებში გააკეთებდნენ, იცავს ინვესტორთა ინტერესებს, ამაღლებს საზოგადოების ნდობას კომპანიის საქმიანობის მიმართ და ფინანსური ანგარიშგების ნაკლებად გავლენიან მომხმარებლებს (მაგ., მცირე ინვესტორებს) აძლევს წვდომას იმ ინფორმაციაზე, რომელსაც სხვა შემთხვევაში ვერ მიიღებდნენ და ამ გზით ქმნის საჯარო სიკეთეს³⁶. ზემოთ ჩამოთვლილ უპირატესობებთან ერთად, ამ სფეროს რეგულირებას რამდენიმე ნაკლი ახასიათებს, მაგალითად, მკაცრმა რეგულირებამ შესაძლოა ბიზნესს მოქნილობა დააკარგვინოს, მარეგულირებელ წესებთან შესაბამისობაში მოსვლის მიზნით კომპანიებს მაღალი ხარჯების გაწევა მოუხდეთ, დეტალურმა რეგულაციებმა კომპანიაში მარეგულირებელი წესების გაუზრებელი, ფორმალური შესრულების პრაქტიკა დაამკვიდროს ან ფინანსურ ანგარიშგებაში ვრცელი ინფორმაციის წარმოდგენამ კომპანიის ფინანსური მდგომარეობის საერთო სურათის აღქმა გაართულოს³⁷. ამის თავიდან ასაცილებლად მნიშვნელოვანია რეგულაცია ქვეყნის სფეციფიკის, ეკონომიკური მდგომარეობისა და ბიზნესგარემოს გათვალისწინებით შეირჩეს.

³⁴ იქვე.

³⁵ Financial Accounting and Reporting, IFRS Foundation, Seventh edition 2017, 4.1.1

³⁶ იქვე: 5.3

³⁷ Financial Accounting and Reporting, IFRS Foundation, Seventh edition 2017, 5.3.

1.2 ინფორმაციის გამჟღავნება OECD-ის კორპორაციული მართვის პრინციპების მიხედვით

ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) კორპორაციული მართვის პრინციპები, რომლებიც გამოქვეყნებისთანავე (1999 წ.) მსოფლიოს მასშტაბით საჯარო პოლიტიკის განმახორციელებელი პირებისთვის, ინვესტორებისთვის, კორპორაციებისა და სხვა დაინტერესებული მხარეებისათვის კარგი კორპორაციული მართვის (Good Corporate Governance) ორიენტირი გახდა³⁸, სხვა პრინციპებთან ერთად ინფორმაციის გამჟღავნებისა და ფინანსური გამჭვირვალობის მნიშვნელობასაც შეეხება. OECD-ის კორპორაციული მართვის პრინციპების მიხედვით, ინფორმაციის გასაჯაროება კარგი კორპორაციული მართვის (GCG) საფუძველია. ინფორმაციის გამჟღავნება ხელს უწყობს ცნობიერების ამაღლებას საწარმოს სტრუქტურისა და საქმიანობის, კორპორატიული პოლიტიკის, გარემოსდაცვითი და ეთიკური სტანდარტების დანერგვისა და საზოგადოებასთან ურთიერთობის მიმართულებით³⁹.

მსხვილი და აქტიური კაპიტალის ბაზრების მქონე ქვეყნების გამოცდილება გვიჩვენებს, რომ ინფორმაციის გამჟღავნება შესაძლოა კომპანიების ქცევაზე გავლენის მომხდენი და ინვესტორების დაცვის ძლიერი ინსტრუმენტი აღმოჩნდეს⁴⁰. გამჟღავნების გამართული რეჟიმი კაპიტალის მოზიდვასა და კაპიტალის ბაზრებზე ნდობის შენარჩუნებას უწყობს ხელს, ამის საპირისპიროდ, გამჟღავნების გაუმართავი რეჟიმი და გაუმჭვირვალე პრაქტიკა ხელს უწყობს არაეთიკურ ქცევასა და ბაზრის მთლიანობის დაკარგვას არა მხოლოდ კომპანიისა და მისი აქციონერებისთვის, არამედ მთლიანად ეკონომიკისთვის⁴¹.

OECD-ის კორპორაციული მართვის მეხუთე პრინციპის მიხედვით, კორპორაციული მართვის დროს უზრუნველყოფილი უნდა იყოს ინფორმაციის დროული და სწორი გამჟღავნება ყველა არსებით (მატერიალურ) საკითხთან დაკავშირებით, რომლებიც კორპორაციის ფინანსურ მდგომარეობას, საქმიანობის შედეგებს, მფლობელობასა და მის მართვას შეეხება⁴². პრინციპი რეკომენდაციას უწევს ყველა არსებითი მოვლენის დროულ

³⁸ G20/OECD Principles of Corporate Governance, Foreword, p. 3.

³⁹ G20/OECD Principles of Corporate Governance, Disclosure and transparency, p. 38

⁴⁰ OECD (2017), Methodology for Assessing the Implementation of the G20/OECD Principles of Corporate Governance, OECD Publishing, Paris, p. 89.

⁴¹ OECD (2017), Methodology for Assessing the Implementation of the G20/OECD Principles of Corporate Governance, OECD Publishing, Paris, p. 89.

⁴² G20/OECD Principles of Corporate Governance, V. Disclosure and transparency, p. 37

გამჟღავნებას, რომლებიც რეგულარულ ანგარიშგებებს შორის წარმოიქმნება⁴³. ამასთან, პრინციპი მხარს უჭერს ყველა აქციონერისათვის არსებითი ან სავალდებულო (compulsory) ინფორმაციის ერთდროულ გასაჯაროებას, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს აქციონერების მიმართ თანაბარი მოპყრობა (equal treatment)⁴⁴. ინვესტორებთან და ბაზრის სხვა მონაწილეებთან მჭიდრო ურთიერთობის შენარჩუნების მიზნით კომპანიებმა სიფრთხილე უნდა გამოიჩინონ, რათა თანაბარი მოპყრობის ეს ფუნდამენტური პრინციპი არ დაარღვიონ⁴⁵. მნიშვნელოვანია, რომ ინფორმაციის გამჟღავნების ვალდებულება საწარმოს არ უნდა უქმნიდეს დაუსაბუთებელი ადმინისტრაციული/ფინანსური დანახარჯების განვივის საჭიროებას⁴⁶. თუ ინფორმაციის გამჟღავნება საინვესტიციო გადაწყვეტილების მიღებისას ინვესტორის სრული ინფორმირებისა და მისი შეცდომაში შეყვანის თავიდან ასაცილებლად არ არის აუცილებელი, კომპანიას არც ისეთი ინფორმაციის გასაჯაროება უნდა დაევალოს, რაც საფრთხეს შეუქმნის მის კონკურენტულ პოზიციას ბაზარზე⁴⁷. იმის დასადგენად, თუ რა მინიმალური ინფორმაცია უნდა გამჟღავნდეს, ბევრ ქვეყანაში არსებითობის პრინციპი⁴⁸ გამოიყენება⁴⁹.

არსებით ინფორმაციად შეიძლება განისაზღვროს ინფორმაცია, რომელსაც გონიერი ინვესტორი საინვესტიციო ან ხმის მიცემის დროს გადაწყვეტილების მიღებისას მნიშვნელოვნად ჩათვლის⁵⁰. გამჟღავნებელი ინფორმაცია უნდა მოიცავდეს არსებით ინფორმაციას საწარმოს ფინანსური და საოპერაციო შედეგების, მიზნებისა და არაფინანსური ინფორმაციის, მაჟორიტარი (უმრავლესობის მქონე) აქციონერების, მათ შორის, ბენეფიციარი (საბოლოო) მესაკუთრეებისა და ხმის უფლების, გამგეობის წევრების და ძირითადი აღმასრულებლების შრომის ანაზღაურების შესახებ, აგრეთვე, ინფორმაციას გამგეობის წევრების, მათი კვალიფიკაციისა და შერჩევის პროცედურის, დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების, მოსალოდნელი რისკების, დასაქმებულებთან და სხვა დაინტერესებულ მხარეებთან დაკავშირებული საკითხების, მმართველობის სტრუქტურისა და პოლიტიკის შესახებ⁵¹.

მეხუთე პრინციპის მიხედვით, ინფორმაცია უნდა მომზადდეს და გასაჯაროვდეს ბუღალტრული და ფინანსური და არაფინანსური ანგარიშგების მაღალი ხარისხის

⁴³ იქვე.

⁴⁴ იქვე.

⁴⁵ იქვე.

⁴⁶ G20/OECD Principles of Corporate Governance, V. Disclosure and transparency, p. 37

⁴⁷ იქვე.

⁴⁸ Materiality principle.

⁴⁹ G20/OECD Principles of Corporate Governance, V. Disclosure and transparency, p. 37

⁵⁰ იქვე.

⁵¹ G20/OECD Principles of Corporate Governance, V. Disclosure and transparency, p. 42

სტანდარტების შესაბამისად⁵². მაღალი ხარისხის ბუღალტრული და გასაჯაროების სტანდარტების შემოღება საგრძნობლად გააუმჯობესებს ინვესტორთა შესაძლებლობას, აწარმოონ კომპანიის მონიტორინგი ანგარიშგების გაზრდილი რელევანტურობის, სანდოობისა და შესადარისობის პირობებში და ადეკვატურად შეაფასონ კომპანიის საქმიანობა⁵³. ქვეყნების უმეტესობა ფინანსური ანგარიშგებისთვის საერთაშორისოდ აღიარებულ სტანდარტებს იყენებს, რაც უზრუნველყოფს გამჭვირვალობის გაუმჯობესებას და ქვეყნებს შორის ფინანსური ანგარიშგებების შესადარისობას⁵⁴. ასეთი სტანდარტები შემოღებულ უნდა იქნას ღია და დამოუკიდებელი საჯარო განხილვის მეშვეობით, რომელშიც ჩართული იქნება როგორც კერძო სექტორი, ასევე სხვა დაინტერესებული მხარეები, როგორც არიან პროფესიული ასოციაციები და დამოუკიდებელი ექსპერტები⁵⁵. მაღალი ხარისხის შიდა სტანდარტების დამკვიდრება ერთ-ერთ საერთაშორისოდ აღიარებულ ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტთან შესაბამისობაში მოყვანის გზითაა შესაძლებელი⁵⁶.

1.3 ინფორმაციის გამჟღავნება IFRS-ის მიხედვით

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IASB) ან მისი უფლებამონაცვლე ორგანოს მიერ მიღებული და გამოცემული სრული სტანდარტებია, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს (ფასს), ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებსა (ბასს) და ფინანსური ანგარიშგების ინტერპრეტაციების საერთაშორისო საბჭოს (IFRIC) მიერ ან ინტერპრეტაციების მუდმივმოქმედი კომიტეტის (SIC) მიერ მიღებულ ინტერპრეტაციებს აერთიანებს⁵⁷. ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სფეროს რეგულირებას ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებით მსოფლიოს მრავალი სახელმწიფოს იურისდიქცია ახდენს. IFRS-ის ფონდის⁵⁸ მონაცემებით, მსოფლიოს 144 ქვეყანა (მსოფლიო მშპ-ის 87%) სავალდებულოდ ითხოვს ფასს-ის გამოყენებას, ხოლო 12 ქვეყანა (საერთო ჯამში, 166

⁵² იქვე.

⁵³ იქვე.

⁵⁴ იქვე.

⁵⁵ G20/OECD Principles of Corporate Governance, V. Disclosure and transparency, p. 42

⁵⁶ იქვე.

⁵⁷ IFRS in your pocket 2019, Deloitte, p. 24-26.

⁵⁸ IFRS Foundation.

ქვეყანა, მსოფლიო მშპ-ის 99%) ნებას რთავს საწარმოებს, გამოიყენონ აღნიშნული სტანდარტი⁵⁹.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს) ფინანსური ინფორმაციის გამჟღავნების საფუძვლებს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ 1-ში (IAS 1) განსაზღვრავს. აღნიშნული სტანდარტი საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას შეეხება, რაც უზრუნველყოფს როგორც ცალკეული საწარმოს წინა წლების ფინანსური ანგარიშგების, ასევე სხვადასხვა საწარმოს ფინანსური ანგარიშგებების შესადარისობას⁶⁰.

1.3.1 ფინანსური ანგარიშგების მიზანი და ძირითადი კომპონენტები

ბასს 1-ის მიხედვით, ფინანსური ანგარიშგება არის საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგების სტრუქტურულად ჩამოყალიბებული სურათი⁶¹. ფინანსური ანგარიშგების მიზანია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების შესახებ ისეთი ინფორმაციის წარმოდგენა, რომელიც გამოადგება მომხმარებელთა ფართო წრეებს ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად⁶². ფინანსური ანგარიშგება ასევე გვიჩვენებს საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ მათთვის მინდობილი რესურსების მართვის შედეგებს⁶³. ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულია შემდეგი სახის ინფორმაცია:

- საწარმოს აქტივები;
- საწარმოს ვალდებულებები;
- საკუთარი კაპიტალი;
- შემოსავლები და ხარჯები, მათ შორის, შემოსულობები და დანაკარგები;
- მესაკუთრეთა შენატანები საკუთარ კაპიტალში და მესაკუთრეებზე, როგორც აქციების მფლობელებზე, განხორციელებული განაწილებები; და
- საწარმოს ფულადი ნაკადები⁶⁴.

⁵⁹ <https://www.ifrs.org/news-and-events/2018/01/ifrs-foundation-updates-jurisdiction-profiles-to-reflect-decision-by-17-african-countries/>

⁶⁰ IAS 1, 1.

⁶¹ IAS 1, 9.

⁶² იქვე.

⁶³ იქვე.

⁶⁴ IAS 1, 9.

აღნიშნული ინფორმაცია, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში მოცემულ ინფორმაციასთან ერთად, მომხმარებელს საშუალებას აძლევს, წინასწარ განჭვრიტოს საწარმოს ფულადი ნაკადები, კერძოდ, მათი რეალურობა და მოძრაობის დრო⁶⁵.

სტანდარტით განსაზღვრული ძირითადი კომპონენტები ერთად ანგარიშგების სრულ პაკეტს წარმოადგენს. ბასს 1-ის მიხედვით, ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი კომპონენტებია:

- ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება პერიოდის დასასრულისთვის ე.წ. „ბალანსი“ (Statement of financial position as at the end of the period);
- პერიოდის მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება (Statement of comprehensive income for the period-income statement);
- პერიოდის საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება (Statement of changes in equity for the period);
- პერიოდის ფულადი ნაკადების მოძრაობის ანგარიშგება (Statement of cash flows for the period);
- განმარტებითი შენიშვნები (Notes), სადაც განხილულია ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა და სხვა განმარტებითი ინფორმაცია;
- წინა პერიოდის შესადარისი ინფორმაცია⁶⁶.

საწარმომ ყველა ფინანსური ანგარიშგება ერთნაირი პასუხისმგებლობით უნდა წარადგინოს ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტში⁶⁷.

1.3.2 არსებითობის პრინციპი IFRS-ის მიხედვით

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) მიხედვით, სასარგებლო ფინანსური ინფორმაციის ერთ-ერთი ხარისხობრივი მახასიათებელია არსებითობა (materiality). საწარმომ დაინტერესებულ მხარეებს (stakeholders) არსებითი (მატერიალური) ინფორმაცია უნდა წარუდგინოს. არსებითობა ამა თუ იმ საწარმოსთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური ასპექტია, რომელიც გამომდინარეობს იმ ელემენტების ხასიათიდან, ან სიდიდიდან (ან ორივე აღნიშნული ფაქტორიდან), რომელსაც ეხება

⁶⁵ იქვე.

⁶⁶ IAS 1, 10.

⁶⁷ IAS 1, 11.

მოცემული ინფორმაცია, კონკრეტული საწარმოს ფინანსური ანგარიშის კონტექსტში⁶⁸. აღრიცხვის ელემენტების გამოტოვება ან დაშვებული უზუსტობები არსებითია, თუ ისინი ინდივიდუალურად ან ერთობლიობაში გავლენას ახდენს მომხმარებლის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებაზე⁶⁹. არსებითობა დამოკიდებულია გამოტოვებული აღრიცხვის ელემენტის ან უზუსტობის სიდიდესა და ბუნებაზე, გარემო პირობების ან კონტექსტის გათვალისწინებით⁷⁰. არსებითობის განმსაზღვრელი ფაქტორი შესაძლებელია იყოს ელემენტის სიდიდე ან ბუნება, ან ორივე ერთად⁷¹.

აღსანიშნავია, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ (IASB) 2018 წლის 31 ოქტომბერს არსებითობის პრინციპის ახალი განსაზღვრება გამოაქვეყნა, რომლის მიხედვითაც, ინფორმაცია არსებითია, თუ არსებობს კონივრული მოლოდინი, რომ მისი გამორჩენა ან არასწორი/ბუნდოვანი წარმოდგენა საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი მომხმარებლების მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებებზე გავლენას მოახდენს⁷². ცვლილება ძალაში 2020 წლის 1 იანვრიდან შედის, თუმცა კომპანიებს მისი გამოყენება უფრო ადრინდელი თარიღიდანაც შეუძლიათ⁷³.

1.4 ინფორმაციის გამჟღავნება IFRS for SMEs-ის მიხედვით

მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტი (მსს ფასს), რომელიც მცირე და საშუალო საწარმოებში გამოყენებისთვის არის გამიზნული, სრულ ფასს-თან შედარებით გამარტივებული, მცირე მოცულობის სტანდარტია და დაახლოებით, 250 გვერდს მოიცავს⁷⁴. იგი გამსესხებლების, კრედიტორებისა და მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების სხვა ისეთი მომხმარებლების საინფორმაციო საჭიროებებზეა ორიენტირებული, რომლებიც ძირითადად დაინტერესებულნი არიან საწარმოს ფულადი ნაკადებით, ლიკვიდურობითა და გადახდისუნარიანობით⁷⁵.

⁶⁸ ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები, ხმ11.

⁶⁹ IAS 1, 7.

⁷⁰ იქვე.

⁷¹ იქვე.

⁷² <https://www.ifrs.org/news-and-events/2018/10/iasb-clarifies-its-definition-of-material/>

⁷³ <https://www.ifrs.org/news-and-events/2018/10/iasb-clarifies-its-definition-of-material/>

⁷⁴ <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/>

⁷⁵ იქვე.

IASB-ის განსაზღვრებით, ნებისმიერ პირს, რომელსაც არ აქვს საჯარო ანგარიშვალდებულება, შეუძლია მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტის გამოყენება⁷⁶. მაგალითად, ბირჟაზე მოვაჭრე კომპანიის (listed company) შვილობილ კომპანიას (subsidiary), რომელიც იყენებს IFRS-ს, ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს ასევე შეუძლია IFRS for SMEs-ის გამოყენებაც იმ დაშვებით, რომ თავად არ გააჩნია საჯარო ანგარიშვალდებულება⁷⁷.

მსს ფასს-ის განსაზღვრებით, მცირე და საშუალო საწარმოები ისეთი საწარმოებია, რომლებსაც არ გააჩნიათ საჯარო ანგარიშვალდებულება და აქვეყნებენ საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებას გარე მომხმარებლებისათვის⁷⁸. გარე მომხმარებლები შესაძლოა იყვნენ საწარმოს მესაკუთრეები, რომლებიც მონაწილეობას არ იღებენ საწარმოს საქმიანობის მართვაში, არსებული და პოტენციური კრედიტორები და საკრედიტო სარეიტინგო სააგენტოები⁷⁹ (credit bureaus)⁸⁰.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტი (მსს ფასს) მე-3 განყოფილებაში შეეხება. მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების მიზანია, საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის შედეგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ინფორმაცია მიაწოდოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა ფართო წრეებს, რომლებსაც არ გააჩნიათ იმის უფლებამოსილება, რომ საწარმოს მოსთხოვონ თავიანთ სპეციფიკურ საინფორმაციო საჭიროებებზე მორგებული ანგარიშგების მომზადება და დაეხმაროს მათ ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღებაში⁸¹. ფინანსურმა ანგარიშგებამ სამართლიანად უნდა წარმოაჩინოს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა, მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგები და ფულადი სახსრების მოძრაობა. სამართლიანი წარდგენა მოითხოვს სამეურნეო ოპერაციების, სხვა მოვლენებისა და გარემოებების კეთილსინდისიერად ასახვას აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების განმარტებებისა და აღიარების კრიტერიუმების შესაბამისად⁸².

⁷⁶ IFRS and US GAAP: similarities and differences, pwc, 2018, 15.1.1

⁷⁷ იქვე.

⁷⁸ IFRS for SMEs, 1.2

⁷⁹ საქართველოში ასეთი საკრედიტო სარეიტინგო სააგენტოს მაგალითია სს „საკრედიტო საინფორმაციო ბიურო კრედიტინფო საქართველო“.

⁸⁰ IFRS for SMEs, 1.2

⁸¹ IFRS for SMEs, 2.2.

⁸² IFRS for SMEs, 3.2.

მსს ფასს-ის თანახმად, საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი უნდა წარადგინოს სულ მცირე წელიწადში ერთხელ მაინც⁸³. საწარმომ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა გაამჟღავნოს გასული პერიოდის შესადარისი ინფორმაცია, მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ყველა რიცხობრივი მონაცემის მიხედვით⁸⁴. საწარმომ ფინანსურ ანგარიშგებაში განცალკევებით უნდა წარადგინოს მსგავსი მუხლების ყველა არსებითი კლასი. საწარმომ ცალ-ცალკე უნდა წარადგინოს განსხვავებული შინაარსის ან ფუნქციის მქონე არსებითი მუხლები⁸⁵.

მსს ფასს-ის მიხედვით, მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი მოიცავს საანგარიშგებო თარიღისთვის მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას (balance sheet), ერთ სრული შემოსავლის ანგარიშგებას ან განცალკევებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას და განცალკევებულ სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საანგარიშგებო პერიოდის საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებას, საანგარიშგებო პერიოდის ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას და განმარტებით შენიშვნებს, სადაც მოკლედ განხილულია ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა და სხვა განმარტებითი ინფორმაცია⁸⁶. მცირე ან საშუალო ზომის საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ინფორმაცია მისი მუდმივი ადგილსამყოფლის, ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის, ქვეყნის, სადაც რეგისტრირებულია და იურიდიული მისამართის (ან მისი ფაქტობრივი საქმიანობის ძირითადი ადგილი, თუ იგი განსხვავდება იურიდიული მისამართისგან) შესახებ, აგრეთვე, ინფორმაცია მისი ოპერაციების ხასიათისა და მისი საქმიანობის ძირითადი მიმართულებების შესახებ⁸⁷. მსს ფასს-ის სრული ფასს-ისაგან განმასხვავებელი მთავარი ნიშანი სწორედ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების ნაკლები დეტალიზაციაა, რაც სტანდარტის მნიშვნელოვან გამარტივებას წარმოადგენს. გარდა ამისა, მსს ფასს სრულ ფასს-თან შედარებით ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების გამარტივებასაც მოიცავს.

მსს ფასს-ის მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი გულისხმობს, რომ საწარმომ თითოეული სავალდებულო ფინანსური ანგარიშგება უნდა წარადგინოს სულ მცირე ორი საანგარიშგებო პერიოდისთვის მაინც (შესადარისობის უზრუნველყოფის მიზნით), შესაბამის განმარტებით შენიშვნებთან ერთად⁸⁸. საწარმომ

⁸³ IFRS for SMEs, 3.10.

⁸⁴ IFRS for SMEs, 3.14.

⁸⁵ IFRS for SMEs, 3.15.

⁸⁶ IFRS for SMEs, 3.17.

⁸⁷ IFRS for SMEs, 3.24.

⁸⁸ IFRS for SMEs, 3.20.

თანაბარი თვალსაჩინოებით უნდა წარმოადგინოს თითოეული ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტში⁸⁹.

1.5 ინფორმაციის გამჟღავნება ევროკავშირში 2013/34/EU დირექტივის მიხედვით

ევროკავშირის ქვეყნებში ინფორმაციის გასაჯაროების ვალდებულებას „გარკვეული კატეგორიის ანგარიშვალდებული საწარმოების წლიური ფინანსური ანგარიშგების, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებისა და დაკავშირებული ანგარიშგებების შესახებ“ ევროპარლამენტისა და საბჭოს 2013 წლის 26 ივნისის 2013/34/EU დირექტივა ითვალისწინებს, რომელიც აუქმებს საბჭოს 78/660/EEC და 83/349/EEC დირექტივებს და ცვლის ევროპარლამენტის და საბჭოს 2006/43/EC დირექტივას.

2013/34/EU დირექტივის მიხედვით, საწარმოები და საწარმოთა ჯგუფები 4 ზომით კატეგორიად იყოფა⁹⁰. საწარმოების კატეგორიებად დაყოფა სამ კრიტერიუმს, ბალანსის ჯამურ მაჩვენებელს (Balance sheet total), სუფთა (ნეტო) ბრუნვასა (Net turnover) და ფინანსური წლის განმავლობაში თანამშრომელთა (დასაქმებულთა) საშუალო რაოდენობას (Average number of employees during the financial year) ეფუძნება. დირექტივის მიხედვით, საწარმოების დაყოფა ზომითი კატეგორიების მიხედვით და ამ კატეგორიებისათვის დადგენილი კრიტერიუმები შემდეგია⁹¹:

საწარმოს ზომითი კატეგორია	ბალანსის ჯამური მაჩვენებელი (EUR)	ბრუნვა (ნეტო) (EUR)	თანამშრომელთა საშუალო რაოდენობა
მიკრო (micro)	< 350 ათასი	< 700 ათასი	< 10
მცირე (small)	< 4 მლნ.	< 8 მლნ.	< 50
საშუალო (medium-sized)	< 20 მლნ.	< 40 მლნ.	< 250
მსხვილი (large)	> 20 მლნ.	> 40 მლნ.	> 250

⁸⁹ IFRS for SMEs, 3.21.

⁹⁰ Directive 2013/34/EU, art. 3.

⁹¹ Directive 2013/34/EU, art. 3.1, 2, 3, 4.

ანგარიშების კონსოლიდირების მიზნებისთვის ამავე კრიტერიუმებით ითვლება საწარმოთა ჯგუფის ზომითი კატეგორია⁹², თუმცა, გასათვალისწინებელია ის, რომ 2013/34/EU დირექტივა მიკრო ჯგუფს არ იცნობს⁹³ და მხოლოდ მცირე, საშუალო ზომის და მსხვილ ჯგუფებს უდგენს ვალდებულებებს.

გარდა ზომითი კატეგორიების მიხედვით დაყოფილი საწარმოებისა, დირექტივამ საჯარო დაინტერესების სუბიექტების (Public-interest entities) ცნებაც შემოიტანა. საჯარო დაინტერესების სუბიექტების ჩამონათვალში მოხვდნენ ისეთი საწარმოები, რომელთა ფასიანი ქაღალდებიც დაშვებულია სავაჭროდ რეგულირებად ბაზარზე ევროკავშირის ნებისმიერ წევრ ქვეყანაში, საკრედიტო ინსტიტუტები, სადაზღვევო კომპანიები და წევრი ქვეყნების მიერ საჯარო დაინტერესების სუბიექტებად განსაზღვრული საწარმოები⁹⁴. გამომდინარე იქიდან, რომ ზომითი კატეგორიის მიხედვით დაყოფილ საწარმოებთან შედარებით საჯარო დაინტერესების სუბიექტების მიმართ საზოგადოებრივი ინტერესი მაღალია, დირექტივამ ასეთ სუბიექტებს დამატებითი მოთხოვნები, მაგალითად, დამატებითი ინფორმაციის (additional disclosures) გამჟღავნების ვალდებულება, დაუდგინა⁹⁵.

დირექტივა ფასს-თან შედარებით ფინანსური ანგარიშების სრულ პაკეტში სავალდებულოდ შესატან ანგარიშებათა მცირე ჩამონათვალს ითვალისწინებს. დირექტივის მიხედვით, წლიური ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს ერთ მთლიანობას და სულ მცირე უნდა მოიცავდეს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას (Balance sheet), მოგება-ზარალის ანგარიშგებასა (Profit and loss account) და განმარტებით შენიშვნებს (Notes)⁹⁶. ევროკავშირის წევრ ქვეყნებს შეუძლიათ საწარმოებს (მცირე საწარმოების გარდა) წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში სხვა ანგარიშგებების წარმოდგენაც (ჩართვაც) მოსთხოვონ⁹⁷. საწარმოს წლიური ფინანსური ანგარიშგება უნდა იძლეოდეს საწარმოს აქტივების, ვალდებულებების, ფინანსური მდგომარეობისა და მოგების ან ზარალის სწორ და სამართლიან სურათს⁹⁸.

ისევე, როგორც OECD-ის კორპორაციული მართვის პრინციპები და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები, 2013/34/EU დირექტივა არსებითობის პრინციპს ითვალისწინებს. ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარება, შეფასება, წარმოდგენა,

⁹² Directive 2013/34/EU, art. 3. 5, 6, 7.

⁹³ Directive 2013/34/EU, art. 3.

⁹⁴ Directive 2013/34/EU, art. 2.1.

⁹⁵ Directive 2013/34/EU, art. 17.

⁹⁶ Directive 2013/34/EU, art. 4.1.

⁹⁷ Directive 2013/34/EU, art. 4.1.

⁹⁸ Directive 2013/34/EU, art. 4.3.

გამჟღავნება და კონსოლიდაცია სწორედ არსებითობის პრინციპით წესრიგდება⁹⁹. არსებითობის პრინციპის მიხედვით, ინფორმაცია, რომელიც შეიძლება არაარსებითად ჩაითვალოს, შეიძლება, მაგალითად, ფინანსურ ანგარიშგებაში გაერთიანდეს (აგრეგირდეს)¹⁰⁰. ღირეექტივის მიხედვით, არსებითი ნიშნავს ინფორმაციის სტატუსს, როდესაც მისი გამოტოვება ან არასწორი წარმოდგენა მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ინფორმაციის მომხმარებლების მიერ ფინანსური ანგარიშგებების საფუძველზე გადაწყვეტილების მიღებაზე¹⁰¹.

გარდა ფინანსური ანგარიშგებისა, 2013/34/EU ღირეექტივა წევრ ქვეყნებს უფლებას აძლევს, საწარმოებს მმართველობის ანგარიშგების წარმოდგენაც მოსთხოვონ. მმართველობის ანგარიშგება წლიური ანგარიშის ყველაზე მრავალფეროვანი ნაწილია, სადაც თვალსაჩინოებისათვის წარმოდგენილია სურათები ან სპეციალურად შექმნილი ილუსტრაციები კომპანიის პროდუქციის, ბედნიერი მომხმარებლებისა და კმაყოფილი თანამშრომლების შესახებ¹⁰². მმართველობის ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს საწარმოს საქმიანობის შედეგების, განვითარებისა და ბაზარზე მისი მდგომარეობის რეალურ სურათს, ასევე ძირითადი რისკებისა და გაურკვევლობების აღწერას, რომელთა წინაშეც იგი იმყოფება¹⁰³. ამასთან, მმართველობის ანგარიშგება უნდა იძლეოდეს ინფორმაციას საწარმოს სავარაუდო სამომავლო განვითარების, კვლევებისა და განვითარების კუთხით არსებული საქმიანობის, საკუთარი აქციების შეძენის, ფილიალებისა და საწარმოს მიერ ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენების შესახებ¹⁰⁴. ღირეექტივის მიხედვით, წევრმა ქვეყნებმა შეიძლება გაათავისუფლონ მცირე საწარმოები მმართველობის ანგარიშგების მომზადების ვალდებულებისგან იმ პირობით, რომ ისინი მოითხოვენ ინფორმაციას საწარმოს მიერ საკუთარი აქციების შეძენის შესახებ¹⁰⁵. ღირეექტივა იმ მსხვილ საწარმოებს, რომლებიც წარმოადგენენ სდკ-ებს და ამასთანავე, ფინანსური წლის განმავლობაში ჰყავთ საშუალოდ 500-ზე მეტი თანამშრომელი, არაფინანსური ანგარიშგების წარდგენას¹⁰⁶, ხოლო ბირჟაზე სავაჭროდ დაშვებულ საწარმოებს კორპორაციული მართვის ანგარიშგების მომზადებას ავალდებულებს¹⁰⁷.

წევრმა ქვეყნებმა უნდა უზრუნველყონ კომპანიების მიერ სათანადოდ დამტკიცებული წლიური ფინანსური ანგარიშგების და მმართველობის ანგარიშგების, აგრეთვე

⁹⁹ Directive 2013/34/EU, recital 17.

¹⁰⁰ იქვე.

¹⁰¹ Directive 2013/34/EU, art. 2.16.

¹⁰² Sutton T., Corporate Financial Accounting and Reporting, 2004. p. 124.

¹⁰³ Directive 2013/34/EU, art. 19.1.

¹⁰⁴ Directive 2013/34/EU, art. 19.2.

¹⁰⁵ Directive 2013/34/EU, art. 19.3.

¹⁰⁶ Directive 2013/34/EU, art. 19a.1.

¹⁰⁷ Directive 2013/34/EU, art. 20.1.

აუდიტორის ან აუდიტორული ფირმის მიერ გაცემული დასკვნის დროული გამოქვეყნება არაუგვიანეს 12 თვის ვადაში საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებიდან (Balance sheet date)¹⁰⁸. იგივე წესი მოქმედებს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებების და კონსოლიდირებული მმართველობის ანგარიშგებების მიმართაც¹⁰⁹. წევრ ქვეყნებს უფლება აქვთ, გაათავისუფლონ მცირე საწარმოები მოგება-ზარალის ანგარიშგების და მმართველობის ანგარიშგების გამოქვეყნების მოთხოვნისგან¹¹⁰. წევრმა ქვეყნებმა ასევე შეიძლება ნება დართონ საშუალო სიდიდის საწარმოებს, გამოაქვეყნონ შემოკლებული (abridged) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება და მათი ფინანსური ანგარიშგებების შემოკლებული განმარტებითი შენიშვნები¹¹¹. ამასთან, წლიური ფინანსური და მმართველობის ანგარიშგებების სრული სახით გამოქვეყნების შემთხვევაში, ისინი გამოცემულ უნდა იქნეს ისეთი ფორმითა და რედაქციით, რომლის საფუძველზეც ანგარიშგების აუდიტზე პასუხისმგებელი პირი ან აუდიტორული ფირმა შეძლებს დასკვნის გაცემას¹¹². ყოველწლიური აუდიტირებული ანგარიშგებების მიღების უფლება ინვესტორების მნიშვნელოვან დამცავ ინსტრუმენტს წარმოადგენს¹¹³. ასეთ დროს, დამოუკიდებელი ბუღალტრები შეისწავლიან კომპანიის ფინანსურ ანგარიშგებას (მათ, შორის, აღრიცხვის სისტემას) და მათზე მოსაზრებას გამოთქვამენ¹¹⁴.

თავი II: ინფორმაციის გამჟღავნების რეგულირება საქართველოში

2.1 ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროს რეგულირება 2016 წლამდე

„ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ 2016 წლის 8 ივნისის საქართველოს კანონის ამოქმედებამდე ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას საწარმოები ჯერ „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ 1999 წლის 5 თებერვლის საქართველოს კანონით,

¹⁰⁸ Directive 2013/34/EU, art. 30.1.

¹⁰⁹ Directive 2013/34/EU, art. 30.3.

¹¹⁰ Directive 2013/34/EU, art. 31.1.

¹¹¹ Directive 2013/34/EU, art. 31.2.

¹¹² Directive 2013/34/EU, art. 32.1.

¹¹³ Sutton T., Corporate Financial Accounting and Reporting, 2004. p. 135.

¹¹⁴ იქვე.

მოგვიანებით კი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ 2012 წლის 29 ივნისის საქართველოს კანონით ხელმძღვანელობდნენ.

1999 წლის 5 თებერვლის კანონით საქართველომ პირველად აღიარა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები¹¹⁵ და ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სფეროში სახელმწიფო მარეგულირებელ ორგანოდ საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო განსაზღვრა¹¹⁶. ამავე კანონით ფინანსთა სამინისტროს კომპეტენციად სსიპ-ებისთვის ბუღალტრული აღრიცხვის ნორმებისა და წესების დამტკიცება, შესაბამისი ინსტრუქციების, მითითებების გამოცემა და მათი პრაქტიკაში დამკვიდრება დადგინდა¹¹⁷, რაც შეეხება კერძო სამართლის სუბიექტებს, მათთვის ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების თვითრეგულირების წესი დამტკიცდა, რომელიც ბუღალტერთა დამოუკიდებელ პროფესიულ ორგანიზაციებსა და საქართველოს პარლამენტთან არსებულ ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიას უნდა განეხორციელებინა¹¹⁸. ბუღალტერთა დამოუკიდებელი პროფესიული ორგანიზაციების კომპეტენციაში შევიდა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ინტერპრეტაციების შემუშავება, ბუღალტრული აღრიცხვის დროებითი სტანდარტების შემუშავება და ბუღალტერთა კვალიფიკაციის ამაღლება და პროფესიული სერტიფიცირება¹¹⁹. საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის ფუნქციებად კი ქართულ ენაზე თარგმნილი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების სამოქმედოდ შემოღება, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ინტერპრეტაციების სამოქმედოდ შემოღება, ბუღალტრული აღრიცხვის დროებითი სტანდარტების დამტკიცება და ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებიდან გამომდინარე ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურის დამტკიცება განისაზღვრა¹²⁰. კანონით კერძო სამართლის იურიდიულ პირებს (მცირე საწარმოსა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის გარდა) ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგების წარმოება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის დროებითი სტანდარტების შესაბამისად დაევაღათ, ხოლო ინდივიდუალურ მეწარმეს, მცირე საწარმოსა და არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირს უფლება მიეცათ, ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება ეწარმოებინათ

¹¹⁵ „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 3.

¹¹⁶ იქვე: მუხლი 5.1.

¹¹⁷ იქვე.

¹¹⁸ იქვე: მუხლი 6.

¹¹⁹ „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 7.

¹²⁰ იქვე: მუხლი 9.1.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის დროებითი სტანდარტების შესაბამისად¹²¹.

„ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ 2012 წლის 29 ივნისს მიღებული საქართველოს კანონით 2013 წლის 1 იანვრიდან „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ საქართველოს 1999 წლის 5 თებერვლის კანონი ძალადაკარგულად გამოცხადდა¹²². ამავე კანონით განისაზღვრა იმ სუბიექტთა ჩამონათვალი, რომლებსაც აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) შესაბამისად აუდიტის სავალდებულოდ ჩატარება დაევალოთ. ასეთ სუბიექტად განისაზღვრა საქართველოს ეროვნული ბანკის (NBG), აგრეთვე საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახურის ზედამხედველობისადმი დაქვემდებარებული სუბიექტი, რომელსაც ყოველწლიური აუდიტის ჩატარება ევალდებოდა, ის სანარმო, რომელიც აკმაყოფილებდა საქართველოს მთავრობის მიერ განსაზღვრულ კრიტერიუმებს და საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრულ სხვა შემთხვევებში სავალდებულო აუდიტს დაქვემდებარებული სუბიექტი¹²³. სავალდებულო აუდიტს დაქვემდებარებულ სუბიექტებს ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS), ხოლო მცირე და საშუალო საწარმოებს მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS for SMEs) შესაბამისად დაევალოთ¹²⁴. სავალდებულო აუდიტის ჩატარების ვალდებულება დადგინდა ყოველწლიურად, კალენდარული წლის მომდევნო წლის 31 ოქტომბრამდე¹²⁵. აღნიშნული ვალდებულების დარღვევისთვის დაწესდა სანქციაც, ფულადი ჯარიმის სახით, 10 ათასი ლარის ოდენობით¹²⁶.

ამავე კანონით მიკრო საწარმოები (მიკრო ბიზნესის, მცირე ბიზნესის ან ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირები) გათავისუფლდნენ ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების ვალდებულებისაგან¹²⁷. მენარმე სუბიექტის გარდა, კერძო სამართლის სხვა იურიდიული პირს ბუღალტრულ აღრიცხვის წარმოება

¹²¹ „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 10.

¹²² „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 17.1(ა).

¹²³ იქვე: მუხლი 7.4.

¹²⁴ „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 4.4,5.

¹²⁵ იქვე: მუხლი 7.5.

¹²⁶ იქვე: მუხლი 13.2.

¹²⁷ იქვე: მუხლი 4.6.

არასამენარჩევო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების ადგილობრივი (ეროვნული) სტანდარტების შესაბამისად დაევალა¹²⁸.

2.2 ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროს 2016 წლის რეფორმა

2016 წლის ივნისის რეფორმამდე კერძო სექტორში ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირება არ ხორციელდებოდა საერთაშორისო საუკეთესო პრაქტიკაზე დაყრდნობით. ამასთან, საკანონმდებლო დონეზე სამოქმედოდ შემოღებული არ იყო ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს), რაც საწარმოთა ანგარიშგებების შესადარისობის კუთხით მნიშვნელოვან პრობლემას წარმოადგენდა. ზოგადად, ფინანსური ინფორმაცია სასარგებლოა იმდენად, რამდენადაც იგი მზადდება ერთი კრიტერიუმით/სტანდარტის შესაბამისად, რაც უკვე განხორციელებული ტრანზაქციების ზუსტად ასახვის/წარმოდგენის საშუალებას იძლევა, სხვა შემთხვევაში ინვესტორები ან კრედიტორები ვერ შეაფასებენ საკუთარი სახსრების გადაცემის რისკს კონკრეტული კომპანიისათვის, რომლის დამფუძნებლებსა და მენეჯერებს ნაკლებად სავარაუდოა, იცნობდნენ¹²⁹.

აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროს 2016 წლის რეფორმის შედეგად ბუღალტრული აღრიცხვა, ანგარიშგების მომზადება, წარდგენა და აუდიტის ჩატარება „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონით დარეგულირდა.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში რეფორმა საქართველო-ევროკავშირის ასოცირების შესახებ შეთანხმების საფუძველზე განხორციელდა. შეთანხმების 316-ე მუხლის მიხედვით, მხარეებმა აღიარეს რა, სრულყოფილად ფუნქციონირებადი საბაზრო ეკონომიკის შექმნისა და ვაჭრობის წახალისებისთვის, ეფექტური წესებისა და პრაქტიკის მნიშვნელობა კორპორაციული სამართლისა და კორპორაციული მმართველობის, ასევე ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროებში, შეთანხმდნენ, რომ ითანამშრომლებდნენ შემდეგ სფეროებში:

- აქციონერთა, კრედიტორთა და სხვა ბიზნეს პარტნიორთა დაცვა აღნიშნულ სფეროში ევროკავშირის წესების შესაბამისად;

¹²⁸ „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 4.7.

¹²⁹ Robert E. Litan and Peter J. Wallison, *The GAAP Gap - Corporate Disclosure in the Internet Age*, 2000, p. 14.

- ეროვნულ დონეზე შესაბამისი საერთაშორისო სტანდარტების იმპლემენტაცია და ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში ევროკავშირის წესებთან ეტაპობრივი დაახლოება; და
- კორპორაციული მმართველობის პოლიტიკის შემდგომი განვითარება საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ასევე ამ სფეროში ევროკავშირის წესებთან და რეკომენდაციებთან ეტაპობრივი დაახლოება.

საქართველომ ვალდებულება აიღო, შეთანხმების XXVIII დანართში მითითებულ ევროკავშირის საკანონმდებლო აქტებთან და საერთაშორისო სამართლებრივ ინსტრუმენტებთან დაეახლოებინა ეროვნული კანონმდებლობა¹³⁰. სწორედ ამ ვალდებულების ფარგლებში მიიღო „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი საქართველოს პარლამენტმა 2016 წლის 8 ივნისს. კანონმა დაადგინა საერთაშორისოდ აღიარებული სტანდარტების შესაბამისად საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, ფინანსური ანგარიშგების, მმართველობის ანგარიშგების და ამ კანონით გათვალისწინებული სახელმწიფოს მიმართ განხორციელებული გადახდების შესახებ ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის, პროფესიული სერტიფიცირების, აუდიტორული საქმიანობის (მომსახურების) განხორციელების და მისი ხარისხის უზრუნველყოფის, აღნიშნულ სფეროებზე სახელმწიფო ზედამხედველობის განხორციელების და პასუხისმგებლობის დაკისრების სამართლებრივი საფუძვლები¹³¹. კანონის მიზანია ფინანსური გამჭვირვალობისა და ეკონომიკური ზრდის ხელშეწყობა სუბიექტთა ანგარიშგებისა და აუდიტის მარეგულირებელი შესაბამისი ევროკავშირის დირექტივების მოთხოვნებთან მიახლოებით¹³². კანონის მიხედვით, სუბიექტად განიხილება საჯარო სამართლის და კერძო სამართლის იურიდიული პირები, გარდა საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსით განსაზღვრული საბიუჯეტო ორგანიზაციისა და საქართველოს ეროვნული ბანკისა, სხვა ქვეყნის საწარმოს ფილიალი, ინდივიდუალური მენარმე, თუ ისინი აკმაყოფილებენ საწარმოთა შემოსავლის, ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული აქტივების და დასაქმებულთა რაოდენობის კრიტერიუმებს¹³³. „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად ანგარიშგებების მომზადებისა და წარდგენისათვის პასუხისმგებლობა მენარმე სუბიექტის მმართველობის ორგანოსა და სამეთვალყურეო საბჭოს წევრებს ერთობლივად დაეკისრათ¹³⁴.

¹³⁰ ასოცირების შესახებ შეთანხმება ერთის მხრივ, ევროკავშირის და ევროპის ატომური ენერჯის გაერთიანებას და მათ წევრ სახელმწიფოებსა და მეორეს მხრივ, საქართველოს შორის, მუხლი 319.

¹³¹ „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 1.1.

¹³² იქვე: მუხლი 1.2.

¹³³ „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 2.1(ე).

¹³⁴ „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 13.4.

2.2.1 საწარმოების დაყოფა ზომითი კატეგორიების მიხედვით და ამ კატეგორიებისათვის დადგენილი კრიტერიუმები

ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების გამოყენების მიზნით საწარმოების ზომითი კატეგორიების მიხედვით დაყოფა „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონით რეგულირდება. საწარმოს ზომითი კატეგორია სამი კრიტერიუმის, ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული აქტივების ჯამური ღირებულების, შემოსავლისა და დასაქმებულთა საშუალო რაოდენობის (დსრ), მიხედვით განისაზღვრება. აღნიშნული სამი კრიტერიუმიდან სულ მცირე ორი კრიტერიუმის დაკმაყოფილების შემთხვევაში საწარმო ჩაითვლება შესაბამისი ზომითი კატეგორიის საწარმოდ. კანონის მიხედვით საწარმოების დაყოფა ზომითი კატეგორიების მიხედვით და ამ კატეგორიებისათვის დადგენილი კრიტერიუმები შემდეგია¹³⁵:

საწარმოს ზომითი კატეგორია	აქტივების ჯამური ღირებულება (შ	შემოსავალი (შ	დასაქმებულთა საშუალო რაოდენობა (დსრ)
IV (მიკრო)	< 1 მლნ.	< 2 მლნ.	< 10
III (მცირე)	< 10 მლნ.	< 20 მლნ.	< 50
II (საშუალო)	< 50 მლნ.	< 100 მლნ.	< 250
I (მსხვილი)	> 50 მლნ.	> 100 მლნ.	> 250

აქტივი წარსულში მომხდარი ოპერაციების შედეგად მიღებული რესურსია, რომელსაც აკონტროლებს საწარმო და რომლისგანაც მომავალში მოელის ეკონომიკური სარგებლის მიღებას¹³⁶. შემოსავალი კანონის მიზნებისათვის სუბიექტის მიერ ძირითადი ეკონომიკური საქმიანობის შედეგად, საქონლის გაყიდვიდან ან/და მომსახურების განწევიდან მიღებული მთლიანი სარგებელია, რომელიც არ მოიცავს სავაჭრო ფასდათმობას, არაპირდაპირ გადასახადს, მესამე მხარის სახელით მიღებულ თანხებს და სუბიექტის კუთვნილი აქტივების გამოყენებიდან დივიდენდის, პროცენტისა და როიალტის სახით მიღებულ ეკონომიკურ სარგებელს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ასეთი სარგებლის მიღება სუბიექტის ძირითადი ეკონომიკური საქმიანობის შედეგია¹³⁷.

¹³⁵ „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 2.1(ტ-ქ).

¹³⁶ Sutton T., Corporate Financial Accounting and Reporting, 2004. p. 696.

¹³⁷ „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 2.1(ღ).

საანგარიშგებო პერიოდში დასაქმებულთა საშუალო რაოდენობაში საწარმოებმა შრომითი ურთიერთობის ფარგლებში დასაქმებული ფიზიკური პირები უნდა შეიყვანონ, რომლებიც შრომითი ხელშეკრულების საფუძველზე დამსაქმებლისათვის გარკვეულ სამუშაოს ასრულებენ¹³⁸. დსრ-ის გამოანგარიშებისას დასაქმებულად ჩაითვლება ანაზღაურებად სტაჟირებაზე მყოფი პირიც¹³⁹. დსრ-ის გამოანგარიშებისას მხედველობაში არ მიიღება დასაქმებულები, რომელთა მიმართ შრომითი ურთიერთობა შეჩერებულია საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად, ერთ თვეზე მეტი ხნით¹⁴⁰.

ანგარიშგების კონსოლიდირების მიზნებისთვის ამავე კრიტერიუმებით ითვლება საწარმოთა ჯგუფის ზომითი კატეგორიაც, თუმცა 2013/34/EU დირექტივის მსგავსად, კანონი მხოლოდ პირველ, მეორე და მესამე კატეგორიების ჯგუფებს უდგენს ვალდებულებებს და მეოთხე კატეგორიის ჯგუფს არ იცნობს¹⁴¹.

2013/34/EU დირექტივის იმპლემენტაციის ფარგლებში, „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონმა ზომითი კატეგორიების მიხედვით დაყოფილი საწარმოებისა და საწარმოთა ჯგუფების გარდა საზოგადოებრივი დაინტერესების პირის (სდპ) ცნებაც შემოიტანა. სდპ-ების ზომითი კატეგორიების მიხედვით დაყოფილი საწარმოებისაგან განმასხვავებელი ძირითადი ნიშანი მათი საზოგადოებრივი მნიშვნელობა, მათ მიმართ არსებული მაღალი საზოგადოებრივი ინტერესია. მაღალი საზოგადო ინტერესის მქონე კომპანიები კანონმა საზოგადოებრივი დაინტერესების პირის (სდპ) ტერმინის ქვეშ გააერთიანა. ასეთი ტიპის საწარმო შეიძლება იყოს: ფასიანი ქაღალდების საფონდო ბირჟაზე სავაჭროდ დაშვებული ანგარიშვალდებული საწარმო, კომერციული ბანკი, მიკროსაფინანსო ორგანიზაცია, მზღვეველი, არასახელმწიფო საპენსიო სქემის დამფუძნებელი, საინვესტიციო ფონდი, არასაბანკო სადეპოზიტო დაწესებულება - საკრედიტო კავშირი და საქართველოს მთავრობის მიერ დამტკიცებული კრიტერიუმების საფუძველზე ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის (SARAS) მიერ სდპ-ად განსაზღვრული პირი¹⁴².

¹³⁸ საქართველოს შრომის კოდექსი, მუხლი 3.3.

¹³⁹ „საანგარიშგებო პერიოდის დასაქმებულთა საშუალო რაოდენობის განსაზღვრის წესი და პრაქტიკული მაგალითები“, მუხლი 2, თვის დსრ-ის გამოანგარიშების მაგალითი №2: პუნქტი 5.

¹⁴⁰ „საანგარიშგებო პერიოდის დასაქმებულთა საშუალო რაოდენობის განსაზღვრის წესი და პრაქტიკული მაგალითები“, მუხლი 2, თვის დსრ-ის გამოანგარიშების მაგალითი №2: პუნქტი 6.

¹⁴¹ „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 3.15.

¹⁴² „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 2.1(ე).

2.2.2 ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების წარმოების ვალდებულება საწარმოებისათვის ზომითი კატეგორიების მიხედვით

ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება საზოგადოებრივი დაინტერესების პირებმა (სდპ) და პირველი კატეგორიის საწარმოებმა უნდა აწარმოონ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS) შესაბამისად, მეორე და მესამე კატეგორიების საწარმოებმა - მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტის (IFRS for SMEs) შესაბამისად, ხოლო მეოთხე კატეგორიის საწარმოებმა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირებმა - SARAS-ის მიერ დადგენილი სტანდარტის შესაბამისად¹⁴³.

SARAS-მა ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების ახალი, გამარტივებული სტანდარტი IV კატეგორიის საწარმოებისთვის 2018 წლის 26 ივნისს დაამტკიცა¹⁴⁴. ახალი ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტის შემოღებამდე მეოთხე კატეგორიის საწარმოები „მცირე საწარმოთა ბუღალტრული აღრიცხვის გამარტივებული (დროებითი) სტანდარტის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის 2005 წლის 5 აპრილის №9 დადგენილებით დამტკიცებული დროებითი სტანდარტით ხელმძღვანელობდნენ. ახალი სტანდარტის მთავარი სარგებელი მიკრო საწარმოებისთვის კორპორაციული მართვის და აღრიცხვის წესების გაუმჯობესება, ფინანსებზე ხელმისაწვდომობის ზრდა, ადმინისტრაციული ხარჯების შემცირება და სამომავლოდ უფრო რთული ანგარიშგების სტანდარტზე (IFRS ან IFRS for SMEs) გადასვლის პროცესის გამარტივებაა. მეოთხე კატეგორიის საწარმოებისთვის დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტი ვრცელდება მეოთხე კატეგორიის საწარმოთა ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებებზე¹⁴⁵, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც საწარმო იყენებს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს (ფასს სტანდარტები), ან მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტს (მსს ფასს სტანდარტი) „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად¹⁴⁶.

¹⁴³ „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 3.8.

¹⁴⁴ „მეოთხე კატეგორიის საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტის დამტკიცების შესახებ“ ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის უფროსის 2018 წლის 26 ივნისის №6-10 ბრძანება.

¹⁴⁵ „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი IV კატეგორიის ჯგუფს არ იცნობს და სუბიექტად არ აღიარებს, ამიტომ IV კატეგორიის ჯგუფების მშობელ საწარმოებს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებების მომზადება და სამსახურისთვის წარდგენა არ ევალებათ.

¹⁴⁶ მეოთხე კატეგორიის საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტი და თვითსწავლების მასალები, ნოემბერი, 2018, გვ. 5.

2.2.3 პასუხისმგებლობა ანგარიშგების წარდგენის ვალდებულების დარღვევის გამო

„ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის მე-2 პუნქტით დადგენილი ანგარიშგების SARAS-ისთვის წარდგენის (ანგარიშგების გასაჯაროების) ვალდებულების დარღვევის გამო ამავე კანონის VII თავით დადგენილია პასუხისმგებლობა, კერძოდ, სდპ-ის და I, II, III და IV კატეგორიების საწარმოების მიმართ შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს შემდეგი სახის სანქციები: წერილობითი გაფრთხილება, ფულადი ჯარიმა და სდპ-ის მმართველობითი ორგანოს წევრისთვის სდპ-ში ამავე კანონით გათვალისწინებული თავისი ფუნქციების განხორციელების დროებით, არაუმეტეს 3 წლით აკრძალვა¹⁴⁷. კანონით დადგენილი დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში საწარმოს მიმართ შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს როგორც წერილობითი გაფრთხილება, აგრეთვე ფულადი ჯარიმა, რომლის ოდენობაც საწარმოს ზომითი კატეგორიების მიხედვით 500-დან 10,000 ლარამდე მერყეობს¹⁴⁸. პასუხისმგებლობის დაკისრებიდან ერთი თვის ვადაში სამსახურის შესაბამისი მოთხოვნის შეუსრულებლობა სუბიექტის გაორმაგებული ოდენობით დაჯარიმებას იწვევს¹⁴⁹. იქიდან გამომდინარე, რომ სდპ, I და II კატეგორიების საწარმოებისა და I და II კატეგორიების ჯგუფებისთვის საკუთარი ფინანსური ანგარიშგების/კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარჯი ხშირ შემთხვევაში ბევრად აღემატება კანონით დადგენილ ფულადი ჯარიმების ოდენობებს, ასეთმა საწარმომ შესაძლოა მიზანშეწონილად არ მიიჩნიოს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და ანგარიშგების წარდგენის ვალდებულების შესრულებას ფულადი ჯარიმის გადახდა არჩიოს. ამის თავიდან ასაცილებლად მნიშვნელოვანია გაიზარდოს კანონით I და II კატეგორიის საწარმოსა და სდპ-ისთვის დაწესებული ფულადი ჯარიმის თანხები ან დაზუსტდეს, რამდენჯერ შეიძლება განმეორებითი სანქცია დაეკისროს კანონდამრღვევ სუბიექტს.

საქართველოს მსგავსად, მსოფლიოს უმეტეს ქვეყნებში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სფეროში დარღვევა ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევად მიიჩნევა და ამისთვის ფულადი ჯარიმებია გათვალისწინებული. თუმცა ზოგიერთი ქვეყანა ასეთ დარღვევას სისხლის სამართლის დანაშაულად მიიჩნევს. მაგალითად, ისლანდიაში თუ კომპანია კანონით დადგენილი მოთხოვნების შესაბამისად არ აწარმოებს საბუღალტრო წიგნებს, ან აწარმოებს მათ კანონის დარღვევით, ან შეაქვს მათში

¹⁴⁷ „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 23.1(დ)

¹⁴⁸ იქვე: მუხლი 26.1.

¹⁴⁹ იქვე: მუხლი 26.2.

არარეალური/არასწორი ინფორმაცია ან დადგენილი ვადებისა და წესების დაცვით არ ინახავს ბუღალტრულ დოკუმენტაციას/ბუღალტრულ წიგნებს, აღნიშნულ დარღვევაზე პასუხისმგებელ ფიზიკურ პირს ექვს წლამდე ვადით თავისუფლების აღკვეთა ემუქრება¹⁵⁰. ნორვეგიაში, პირი, რომელიც არ წარადგენს წლიურ ფინანსურ ანგარიშს აუდიტისათვის ან სხვა სიტყვებით, თავს არიდებს აუდიტორული შემოწმების ჩატარებას, ჯარიმით ან თავისუფლების აღკვეთით ვადით 1 წლამდე ისჯება¹⁵¹. უნგრეთში ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებ აქტით დადგენილი სააღრიცხვო წესების დარღვევებზე ვრცელდება სამოქალაქო კოდექსის გენერალური პასუხისმგებლობის დებულებები¹⁵². სამოქალაქო პასუხისმგებლობის ფარგლებს გარეთ, ბუღალტრული აღრიცხვის წესების დარღვევის შემთხვევაში, კანონდამრღვევი შეიძლება დაექვემდებაროს პასუხისმგებლობას, რომელიც განსაზღვრულია ცალკეული კანონებით (სისხლის სამართლის კოდექსი, წვრილმან დანაშაულთა შესახებ აქტი)¹⁵³. სისხლის სამართლის კოდექსით, ფიზიკური პირი, რომელიც არღვევს წლიური ანგარიშგების, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის ვალდებულებებს და არღვევს დოკუმენტაციის წარმოების წესებს და ამით ხელს უშლის გამჭვირვალობას ან მისი ფინანსური მდგომარეობის შემოწმებას, ისჯება თავისუფლების აღკვეთით სამ წლამდე ვადით¹⁵⁴. პოლონეთში, პირი, რომელიც კანონით დადგენილი მოთხოვნების შესაბამისად არ აწარმოებს საბუღალტრო წიგნებს, ან აწარმოებს კანონის დარღვევით, ან შეაქვს მასში არარეალური ინფორმაცია, არ ამზადებს ფინანსურ ანგარიშებს, ან ამზადებს კანონის დარღვევით, ან შეაქვს მასში არარეალური ინფორმაცია, ან არ ამზადებს წლიურ ფინანსურ ანგარიშს, ისჯება ჯარიმით ან თავისუფლების აღკვეთით 2 წლამდე ვადით, ან ორივე სანქციით ერთად¹⁵⁵.

როგორც გამოჩნდა, ქართველმა კანონმდებელმა ნაკლებად მკაცრი მიდგომა აირჩია და ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების ვალდებულების დარღვევისთვის ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობით (გაფრთხილება, ჯარიმა) შემოიფარგლა. ბუღალტრული აღრიცხვის წესის (არასწორი ან არასრული ინფორმაციის შემცველი საბუღალტრო დოკუმენტის შექმნა, გამოყენება ან საგადასახადო დოკუმენტის აღრიცხვა) დარღვევა საქართველოში მხოლოდ იმ შემთხვევაშია სისხლის სამართლის წესით დასჯადი, თუ ბუღალტრული აღრიცხვის განმსახორციელებელ პირს ამ მოქმედებით თავისთვის ან სხვისთვის რაიმე გამორჩენის ან უპირატესობის მიღების, ზეგავლენით ვაჭრობის ან ასეთი საქმიანობის დაფარვის მიზანი აქვს¹⁵⁶. ქართველი კანონმდებლის

¹⁵⁰ The Accounting Act, No. 145/1994, Art. 36.

¹⁵¹ Act on auditing and auditors (Auditors Act), Section 9-3.

¹⁵² Act C of 2000 On Accounting, Section 170(1).

¹⁵³ Act C of 2000 On Accounting, Section 170(2).

¹⁵⁴ Act C of 2012 on the Criminal Code, Section 403(1).

¹⁵⁵ The Accounting Act of 29 September 1994, Art. 77.

¹⁵⁶ საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი, მუხლი 204¹(1).

მიერ საკითხის ამგვარი გადაწვეტა გამართლებულია, ვინაიდან, ისეთ ფინანსურ დარღვევაზე, როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის და ანგარიშგების ვალდებულების დარღვევაა და იმ პირობებში, როდესაც უფლებამოსილი პირის დანაშაულებრივი მიზანი არ იკვეთება, სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დანესება არაგონივრული იქნებოდა. საქართველოს კანონმდებლობაში არსებული ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის ზომები სრულიად შეესაბამება ამ ტიპის დარღვევისა და შესაძლო რისკის სერიოზულობას.

2.2.4 ანგარიშგების წარდგენის ვალდებულების შესაძლო კოლიზია საქართველოს კანონმდებლობის სხვა ნორმებთან

ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროს 2016 წლის ივნისის რეფორმამ, რომლის ფარგლებშიც საქართველოში არსებულ (დარეგისტრირებულ) ყველა საწარმოს ანგარიშგების საზედამხედველო ორგანოსათვის წარდგენა და გასაჯაროება დაევალა, მიღებისთანავე წარმოშვა კითხვები, კერძოდ, ხომ არ ეწინააღმდეგებოდა „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ კანონით დადგენილი ვალდებულება საქართველოს კანონმდებლობის სხვა ნორმებს. მაგალითად, „კონკურენციის შესახებ“ საქართველოს კანონი ადგენს თავისუფალი და სამართლიანი კონკურენციის არამართლზომიერი შეზღუდვისაგან დაცვის პრინციპებს, რაც თავისუფალი ვაჭრობისა და კონკურენტუნარიანი ბაზრის განვითარების საფუძველია¹⁵⁷. ამავე კანონით განიმარტება კონკურენცია, როგორც შესაბამის ბაზარზე მოქმედ ან პოტენციურ ეკონომიკურ აგენტებს შორის მეტოქეობა ამ ბაზარზე უპირატესობის მოსაპოვებლად¹⁵⁸. კანონის მიზანი საქართველოში ბაზრის ლიბერალიზაციის, თავისუფალი ვაჭრობისა და კონკურენციის ხელშეწყობაა, რაც ეკონომიკურ აგენტებს შორის კონკურენციის არამართლზომიერი შეზღუდვის დაუშვებლობით მიიღწევა¹⁵⁹. თუ დავეუბნებთ, რომ „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ კანონით მოთხოვნილი ინფორმაცია წარმოადგენს საწარმოს კომერციულ საიდუმლოებას, რომლის გასაჯაროება ავტომატურად არაკონკურენტუნარიანს გახდის მას კონკურენტებთან მიმართებაში, როგორც ქვეყნის გარეთ, ისე ქვეყნის შიგნით, შესაძლებელია ადგილი ჰქონდეს ანგარიშგების წარდგენის ვალდებულების დამდგენი ნორმის კოლიზიას „კონკურენციის შესახებ“ საქართველოს კანონის დანაწესთან. ბევრი კომპანია ინფორმაციის გასაჯაროების დროს სიფრთხილეს სწორედ კონკურენციის გადმოსახედიდან იჩენს და არა უკვე არსებული სამართლებრივი

¹⁵⁷ „კონკურენციის შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 1.1.

¹⁵⁸ იქვე: მუხლი 3(ბ).

¹⁵⁹ იქვე: მუხლი 2(გ).

მოთხოვნების შესრულების გამო¹⁶⁰. კონკურენციული შიშები შესაძლოა ინფორმაციის გამჟღავნებისას უფრო მნიშვნელოვანი ფაქტორი აღმოჩნდეს, ვიდრე სამართლებრივი მოთხოვნები, რომელთა დარღვევას შესაბამისი ორგანოების მხრიდან რეაგირება მოჰყვება¹⁶¹.

მოცემულ შემთხვევაში გასათვალისწინებელია ანგარიშგებების გასაჯაროების ვადა, კერძოდ, „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ კანონით სუბიექტმა ანგარიშგებები მომზადებისთანავე, მაგრამ საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებიდან არაუგვიანეს ცხრა თვისა უნდა წარადგინოს, ხოლო საზედამხედველო ორგანომ მიღებული ანგარიშგებები წარდგენიდან ერთი თვის ვადაში უნდა გაასაჯაროოს, რაც სუბიექტის არაკონკურენტუნარიანობის რისკს მნიშვნელოვნად ამცირებს. სხვა სიტყვებით, იმ დროისთვის, როდესაც სუბიექტის მიერ წარდგენილი ინფორმაცია გასაჯაროვდება, სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობა გასულ საანგარიშგებო პერიოდთან მიმართებით მნიშვნელოვნად შეცვლილი იქნება, რითაც სუბიექტის არაკონკურენტუნარიანობის რისკი მინიმუმამდე დადის. თუმცა, არსებობს ზოგიერთი ტიპის ინფორმაცია, რომლის გამჟღავნებაც კომპანიას ავტომატურად არაკონკურენტუნარიანს გახდის, მაგალითად, კონკრეტული პროგრამული პროდუქტის განვითარების პროცესში კომპანიის მიერ მიღწეული პროგრესის ცოდნა კონკურენტებს შესაძლებლობას მისცემს, ნოვატორი ბაზარზე ადვილად დაამარცხო¹⁶². რა თქმა უნდა, ასეთი ინფორმაციის გამჟღავნება კომპანიას არ უნდა დაევალოს.

აქვე უნდა ვახსენოთ „საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის“ 27²-ე მუხლიც, რომლის თანახმად, „კომერციული საიდუმლოება არის ინფორმაცია კომერციული ფასეულობის მქონე გეგმის, ფორმულის, პროცესის, საშუალების თაობაზე ან ნებისმიერი სხვა ინფორმაცია, რომელიც გამოიყენება საქონლის სანარმოებლად, მოსამზადებლად, გადასამუშავებლად ან მომსახურების გასანევად, ან/და რომელიც წარმოადგენს სიახლეს ან ტექნიკური შემოქმედების მნიშვნელოვან შედეგს, აგრეთვე სხვა ინფორმაცია, რომლის გამჟღავნებამ შესაძლოა ზიანი მიაყენოს პირის კონკურენტუნარიანობას“¹⁶³. მოცემულ შემთხვევაში, როგორც ფინანსური, ასევე არაფინანსური ინფორმაციის ღიაობის ვალდებულება დადგენილია „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონით, შესაბამისად, მითითება ამ კანონით მოთხოვნილ ინფორმაციაზე, როგორც „საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით“ განსაზღვრულ კომერციულ საიდუმლოებაზე, არაგონივრული იქნებოდა.

¹⁶⁰ Robert E. Litan and Peter J. Wallison, *The GAAP Gap - Corporate Disclosure in the Internet Age*, 2000, p. 71.

¹⁶¹ იქვე.

¹⁶² Robert E. Litan and Peter J. Wallison, *The GAAP Gap - Corporate Disclosure in the Internet Age*, 2000, p. 72.

¹⁶³ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, მუხლი 27²(1).

2.2.5 ანგარიშგებების დამტკიცება და ხელმოწერა

მიუხედავად იმისა, რომ „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი ფინანსური და მმართველობის ანგარიშგებების მომზადებისა და წარდგენის წესს განსაზღვრავს, კანონი არაფერს ამბობს იმ პროცესზე, რომლის ფარგლებშიც ანგარიშგებების დამტკიცება და წარდგენა უნდა მოხდეს. ამ შემთხვევაში გასარკვევია, ვინ არის უფლებამოსილი დაამტკიცოს ანგარიშგება, მართვის უმაღლესი ორგანო, პარტნიორთა საერთო კრება (AGM) თუ ხელმძღვანელობასა და წარმომადგენლობაზე უფლებამოსილი დირექტორთა საბჭო. „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, პარტნიორთა საერთო კრება იღებს გადაწყვეტილებას ისეთ საკითხზე, როგორცაა წლიური შედეგების დამტკიცება¹⁶⁴. ამავე კანონის მიხედვით, მენარმე სუბიექტის მმართველობის ორგანოსა და სამეთვალყურეო საბჭოს წევრებს ერთობლივად ეკისრებათ პასუხისმგებლობა ანგარიშგებების მომზადებასა და წარდგენაზე¹⁶⁵. თუ საწარმოს წლიურ შედეგებს ფინანსურ (ან მმართველობის) ანგარიშგებასთან გავაიგივებთ, მაშინ ანგარიშგება პარტნიორთა კრებამ უნდა დაამტკიცოს და დირექტორთა საბჭოს მისი თანხმობის გარეშე ანგარიშგების წარდგენის პროცესის განხორციელების უფლება არ აქვს. დირექტორის მიერ საწარმოს საქმეების არაჯეროვნად და არაკეთილსინდისიერად გაძღოლა „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის მე-6 პუნქტის დარღვევას გამოიწვევს და წარმოშობილი ზიანისთვის შესაძლებელია მისი პასუხისმგებლობის საკითხიც დადგეს.

საინტერესოა, ამ მხრივ სხვა ქვეყნების გამოცდილება. მაგალითად, შვედეთში წლიური ანგარიში, რომელსაც საწარმო შვედური კომპანიების სარეგისტრაციო ოფისში (Bolagsverket) წარადგენს, ორიგინალი დოკუმენტის ასლს უნდა წარმოადგენდეს¹⁶⁶. აღნიშნული ასლი უნდა მოიცავდეს დირექტორთა საბჭოს წევრის ან მმართველი დირექტორის მიერ ხელმოწერილ ფინანსური ანგარიშგების მტკიცების დეკლარირებას (fastställelseintyg)¹⁶⁷. დირექტორთა საბჭოს წევრმა ან მმართველმა დირექტორმა ხელი უნდა მოაწეროს და დაამოწმოს:

- რომ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება (ბალანსი) და მოგება-ზარალის ანგარიშგება პარტნიორთა საერთო კრებაზე დამტკიცდა;

¹⁶⁴ „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 9¹(5)(თ).

¹⁶⁵ „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 13.4.

¹⁶⁶ <http://bolagsverket.se/en/bus/business/limited/annual-reports/contents-of-an-annual-financial-statements-approval-1.8714>

¹⁶⁷ იქვე.

- დამტკიცების თარიღი (იგივე თარიღი, როდესაც პარტნიორთა საერთო კრება ჩატარდა);
- მოგების ან ზარალის ოდენობა;
- დამტკიცდა თუ არა პარტნიორთა საერთო კრებაზე დირექტორთა საბჭოს წევრის წინადადება მოგების ან ზარალის განაწილების თაობაზე;
- რომ წლიური ანგარიშის ასლი ორიგინალი დოკუმენტის ნამდვილი ასლია¹⁶⁸.

პოლონეთში ფინანსური ანგარიშგების დასამტკიცებლად ანგარიშგების დამტკიცების ორგანო (approval body) მოიწვევა, ამასთან, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების შემთხვევაში, ანგარიშგების დამტკიცება პარტნიორთა რეზოლუციით ხორციელდება, ხოლო სააქციო საზოგადოებაში ანგარიშგებაზე აქციონერთა რეზოლუციას სანოტარო წესით დამონშება ესაჭიროება¹⁶⁹. ანგარიშგების რთული ფორმით დამონშება სააქციო საზოგადოებაში მისი მეტი საზოგადოებრივი მნიშვნელობით არის განპირობებული შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებასთან შედარებით.

ირლანდიაში, კომპანიების შესახებ აქტის შესაბამისად, იმ შემთხვევაში, თუ დირექტორები დარწმუნდებიან, რომ კომპანიის ფინანსური ანგარიშგებები სწორად და სამართლიანად ასახავს კომპანიის მდგომარეობას და სხვაგვარად შეესაბამება ამ აქტს, დირექტორთა საბჭო უფლებამოსილია, დაამტკიცოს ანგარიშგებები, ხოლო საბჭოს სახელით ანგარიშგებებს ხელს აწერს 2 დირექტორი იმ შემთხვევაში, თუ კომპანიაში დირექტორთა რაოდენობა 2 ან 2-ზე მეტია¹⁷⁰. თუ კომპანიას მხოლოდ ერთი დირექტორი ჰყავს, კომპანიების შესახებ აქტი მას ფინანსური ანგარიშგებების დამტკიცებისა და ხელმოწერის უფლებას აძლევს¹⁷¹. ჯგუფის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება და მშობელი საწარმოს (holding company) ფინანსური ანგარიშგება დირექტორთა საბჭოს მიერ ერთსა და იმავე თარიღში უნდა იყოს დამტკიცებული¹⁷². ხელმოწერა ან ხელმოწერები, რომელიც საბჭოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებას ადასტურებს, შესაძლებელია შესრულდეს კომპანიის ინდივიდუალური ან ჯგუფის კონსოლიდირებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაზე (balance sheet)¹⁷³.

¹⁶⁸ <http://bolagsverket.se/en/bus/business/limited/annual-reports/contents-of-an-annual-financial-statements-approval-1.8714>.

¹⁶⁹ <https://www.bpg.pl/en/news/approval-of-the-financial-statements,247>

¹⁷⁰ Companies Act 2014, 324(1).

¹⁷¹ Companies Act 2014, 324(2).

¹⁷² Companies Act 2014, 324(3).

¹⁷³ Companies Act 2014, 324(4).

ზემოთ განხილული მაგალითებიდან გამომდინარე, აუცილებელია საქართველოს კანონმდებლობით დაზუსტდეს ანგარიშგების დამტკიცებაზე უფლებამოსილი პირების ვინაობა, რათა გამოირიცხოს მცდარი და დაუსაბუთებელი პრაქტიკის დამკვიდრება, რომლის ფარგლებშიც ზოგიერთი ანგარიშგება პარტნიორთა კრების მიერ იქნება დამტკიცებული, ზოგიერთი კი დირექტორთა საბჭოს მიერ. შესაძლოა, გაზიარებულ იქნეს შვედური პრაქტიკა, რომელიც პარტნიორთა საერთო კრებაზე დამტკიცებულ დირექტორთა საბჭოს წევრის ან მმართველი დირექტორის მიერ ხელმოწერილ ფინანსური ანგარიშგების მტკიცების დეკლარირებას გულისხმობს. ამ გზით დეკლარირებული ანგარიშგების წარდგენისას დირექტორი/დირექტორთა საბჭო ხელმოწერით დაადასტურებს და პასუხისმგებელი იქნება ანგარიშგების სათანადო, კანონით დადგენილი წესითა და წესდების შესაბამისად დამტკიცებაზე.

2.3 ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის 2016 წლის რეფორმის შედეგები

2016 წლის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა SARAS-ში ევალებოდა ყველა იმ სუბიექტს, რომელიც „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ 2012 წლის კანონის შესაბამისად სავალდებულო აუდიტს ექვემდებარებოდა¹⁷⁴. საერთო ჯამში, 2017 წელს ფინანსური ანგარიშგება უნდა წარედგინა 193 სუბიექტს და წარადგინა 122-მა სუბიექტმა. 2017 წლის ბოლომდე წარდგენილი ანგარიშგებებიდან ანგარიშგებების ელექტრონულ პორტალზე¹⁷⁵ გასაჯაროვდა 35 ანგარიშგება¹⁷⁶.

„ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონით სდკ-სა და პირველ და მეორე კატეგორიების საწარმოებს ანგარიშგებების პირველად წარდგენა 2017 წლის 31 დეკემბრით დასრულებული საანგარიშგებო პერიოდისთვის არაუგვიანეს 2018 წლის 1 ოქტომბრისა უწევდათ¹⁷⁷. 2019 წლის მარტის მდგომარეობით, SARAS-ში ანგარიშგებულად დარჩენილი საწარმოების მიერ ანგარიშგებების წარდგენის მაჩვენებელია 92%, ხოლო გასაჯაროების მაჩვენებელია 90% შეადგინა¹⁷⁸. ჯამში, ანგარიშგებების ელექტრონულ პორტალზე სუბიექტების 2017 წლის საანგარიშგებო პერიოდის 652 ანგარიშგება განთავსდა¹⁷⁹, რაც ამ სფეროში რეფორმის პირველი წლის გათვალისწინებით საკმაოდ მაღალი მაჩვენებელია. დღეს არსებული მონაცემებით,

¹⁷⁴ „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 28.12.

¹⁷⁵ www.reportal.ge

¹⁷⁶ SARAS-ის წლიური ანგარიში (2017).

¹⁷⁷ „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 28.12.

¹⁷⁸ https://www.saras.gov.ge/Content/files/2019.03.22_Reform_Support_Presentation_GEO.pdf

¹⁷⁹ იქვე.

SARAS-ის მიერ ანგარიშგების წარუდგენლობის გამო წერილობითი გაფრთხილება მიეცა 147 სუბიექტს, რომელთაგანაც ფულადი ჯარიმა დაეკისრა 50-ს, ხოლო ანგარიშგების არასწორად წარდგენის გამო დაჯარიმდა 8 სუბიექტი¹⁸⁰. საერთო ჯამში, სამსახურმა კანონდამრღვევ სუბიექტებს 735 000 ლარის ოდენობის ჯარიმა დააკისრა¹⁸¹. ანგარიშგების ხარისხის ზრდასთან ერთად მოსალოდნელია, რომ რეფორმის შემდგომ წლებში სუბიექტების მიმართ გამოყენებული სანქციების რაოდენობა შემცირდება.

დაახლოებით, 125 საზოგადოებრივი დაინტერესების პირის (სდპ), 85 პირველი კატეგორიის და 420 მეორე კატეგორიის საწარმოს გარდა, დაახლოებით 3,270-მა მესამე და 80,000-მა მეოთხე კატეგორიის საწარმომ¹⁸² ფინანსური ანგარიშგებები პირველად 2018 წლის 31 დეკემბრით დასრულებული საანგარიშგებო პერიოდისთვის არაუგვიანეს 2019 წლის 1 ოქტომბრისა უნდა წარადგინონ¹⁸³. მესამე და მეოთხე კატეგორიის საწარმოები (მცირე და მიკრო ბიზნესი) გათავისუფლებული არიან ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ვალდებულებისაგან¹⁸⁴, მათ არც მმართველობის ანგარიშგების მომზადება და წარდგენა ევალებათ¹⁸⁵, რაც კანონით დადგენილ ანგარიშგებების წარდგენის პროცესს ბევრად უფრო ამარტივებს.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროს 2016 წლის რეფორმის პირველადი ეფექტი რამდენიმე წელში გამოჩნდება, თუმცა, ამ მიმართულებით სხვა ქვეყნების გამოცდილება გვიჩვენებს, რომ რეფორმა ქვეყნის ეკონომიკურ ზრდაზე და განსაკუთრებით კაპიტალის ბაზრის განვითარებაზე დადებით გავლენას ახდენს.

თავი III: ინფორმაციის გამჟღავნების რეგულირება საზღვარგარეთის ქვეყნებში

¹⁸⁰ <https://commerzant.ge/ge/post/agricva-angarishgebis-reformis-ganxorcielebis-kutxit-saqartvelo-wamyvan-qveynebshi-arsebul-shedegebs-utoldeba>

¹⁸¹ <http://forbes.ge/news/6498/kompaniebi-735-000-lariT-dajarimdnen>

¹⁸² <http://forbes.ge/news/6086/buRalteriisa-da-auditis-reforma>

¹⁸³ „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 28.12.

¹⁸⁴ იქვე: მუხლი 6.3.

¹⁸⁵ „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 7.1.

3.1 ინფორმაციის გამჟღავნების ესტონური მოდელი

ესტონეთში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სფერო 2002 წელს მიღებული „სახუბალტრო აქტით“¹⁸⁶ არის დარეგულირებული. ყოველი ფინანსური წლის ბოლოს სუბიექტი (Accounting entity) ვალდებულია მოამზადოს წლიური ანგარიში, რომელიც მოიცავს წლიურ ანგარიშგებასა და მმართველობის ანგარიშგებას¹⁸⁷. წლიური ანგარიშის მომზადება მოიცავს შემდეგ ეტაპებს:

- წლიური ანგარიშგების მომზადება;
- მმართველობის ანგარიშგების მომზადება;
- წლიური ანგარიშის დამტკიცება¹⁸⁸.

ამ გზით მომზადებული წლიური ანგარიშის წარდგენის პროცესი ითვალისწინებს შემდეგ ეტაპებს:

- აუდიტის ჩატარებას;
- კომპანიის შემთხვევაში, მოგების განაწილების ან ფინანსური წლის ზარალის დაფარვის შესახებ წინადადების მომზადებას;
- წლიური ანგარიშის წარდგენას დასამტკიცებლად¹⁸⁹.

სუბიექტი ვალდებულია, წლიურ ანგარიშთან ერთად აუდიტორული დასკვნაც წარადგინოს იმ შემთხვევაში, თუ მის წლიურ ანგარიშგებაში ფინანსური წლის სულ მცირე ორი მაჩვენებელი ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ორს აღემატება:

- შემოსავალი გაყიდვებიდან ან შემოსავალი (income) - 2,000,000 ევრო;
- ბალანსზე რიცხული საერთო აქტივები - 1,000,000 ევრო;
- თანამშრომელთა საშუალო რაოდენობა - 30 ადამიანი¹⁹⁰.

სუბიექტი ვალდებულია, წლიურ ანგარიშთან ერთად აუდიტორული დასკვნაც წარადგინოს იმ შემთხვევაში, თუ მის წლიურ ანგარიშგებაში ფინანსური წლის ერთი მაჩვენებელი მაინც ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთ-ერთს აღემატება:

- შემოსავალი გაყიდვებიდან ან შემოსავალი (income) - 6,000,000 ევრო;
- ბალანსზე რიცხული საერთო აქტივები - 3,000,000 ევრო;
- თანამშრომელთა საშუალო რაოდენობა - 90 ადამიანი¹⁹¹.

¹⁸⁶ Accounting Act of Estonia.

¹⁸⁷ Accounting Act, §14(1).

¹⁸⁸ Accounting Act, §14(2).

¹⁸⁹ Accounting Act, §14(2¹).

¹⁹⁰ Auditors Activities Act, § 91(1).

გარდა აღნიშნულისა, აუდიტორული დასკვნა სავალდებულოა ყველა საჯარო შებენიერი პასუხისმგებლობის კომპანიისთვის, აგრეთვე იმ ორგანიზაციებისთვის, რომლებიც სახელმწიფო სააღრიცხვო მოთხოვნებს ექვემდებარებიან, ადგილობრივი მუნიციპალიტეტებისთვის, საზოგადოებრივი ორგანიზაციებისთვის, ფონდებისთვის და პოლიტიკური პარტიებისათვის, რომლებიც სახელმწიფო ბიუჯეტიდან ფინანსდებიან¹⁹².

საქართველოს მსგავსად, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში სანარმოების ზედამხედველობას ესტონეთში ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული საჯარო საზედამხედველო ორგანო ახორციელებს. საქართველოსთან შედარებით ესტონეთში ანგარიშგების წარდგენის ვადა საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებიდან ბევრად მცირეა. ესტონური კომპანია ვალდებულია თავისი წლიური ანგარიში ცენტრალურ კომერციულ რეესტრში (Central Commercial Register) ფინანსური წლის დასრულებიდან 6 თვის განმავლობაში წარადგინოს¹⁹³. წლიური ანგარიშის წარდგენა ელექტრონულად, კომპანიის ელექტრონული სარეგისტრაციო პორტალის¹⁹⁴ საშუალებით წარმოებს¹⁹⁵. ცენტრალურ კომერციულ რეესტრს კომპანიის მიერ ანგარიშის წარდგენლობის ან არასწორი ინფორმაციის წარდგენის შემთხვევაში შეუძლია კომპანიის მიმართ სანქციის სახით ჯარიმა გამოიყენოს¹⁹⁶. 2012 წელს ესტონეთის კომერციულ კოდექსში შეტანილი ცვლილებების თანახმად, დაკისრებული ჯარიმის ოდენობა 200 ევროზე ნაკლები არ უნდა იყოს¹⁹⁷.

წლიური ანგარიშგების მიზანია კომპანიის ფინანსური მდგომარეობის, საქმიანობის შედეგებისა და ფულადი სახსრების შესახებ სწორი და სამართლიანი ხედვის შექმნა¹⁹⁸. წლიური ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს ძირითად ანგარიშგებებს (ფინანსური მდგომარეობის, სხვა სრული შემოსავლის, ფულადი სახსრების და კაპიტალში ცვლილებების შესახებ) და განმარტებით შენიშვნებს¹⁹⁹. წლიური ანგარიშგება მზადდება ესტონურ ენაზე და იმ ვალუტაში, რომელი ოფიციალურად გამოიყენება ესტონეთში²⁰⁰. ძირითადად, ყველა ესტონურ კომპანიას კონსოლიდირებული და წლიური ანგარიშგების მომზადება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS) ან ესტონეთის ბუღალტრული სტანდარტების საბჭოს მიერ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის

¹⁹¹ Auditors Activities Act, § 91(2).

¹⁹² Auditors Activities Act, § 91(3).

¹⁹³ <http://www.baltic-legal.com/accounting-in-estonia-eng.htm>

¹⁹⁴ <https://ettevotjaportaal.rik.ee/index.py?chlang=eng>

¹⁹⁵ <https://www.rik.ee/en/company-registration-portal/annual-report>

¹⁹⁶ Commercial Code, § 71(1).

¹⁹⁷ Commercial Code, § 71(2¹).

¹⁹⁸ Accounting Act, §15(1).

¹⁹⁹ Accounting Act, §15(2).

²⁰⁰ Accounting Act, §15(5).

სტანდარტების („ესტონური GAAP“) მიხედვით შეუძლია, თუმცა, მაგალითად, ფინანსური ინსტიტუტები ვალდებული არიან, თავიანთი ანგარიშგებები ფასს-ის შესაბამისად მოამზადონ²⁰¹. ფინანსური წლის ხანგრძლივობა ესტონეთში 12 თვეა²⁰², ხოლო იმ ორგანიზაციებისთვის, რომლებიც სახელმწიფო სააღრიცხვო მოთხოვნებს ექვემდებარებიან, ფინანსური წელი საბიუჯეტო წელს ემთხვევა²⁰³.

3.2 ინფორმაციის გამჟღავნება აშშ-ში US GAAP-ის მიხედვით

აშშ-ში ინფორმაციის გამჟღავნების ვალდებულება ყველა სანარმოზე არ ვრცელდება და ის მხოლოდ ბაზარზე ფასიანი ქაღალდებით მოვაჭრე და სხვა რეგულირებადი კომპანიებისთვის არის დადგენილი. ასეთი კომპანიებისთვის ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსური აღრიცხვის სტანდარტების საბჭოს (FASB) მიერ შემუშავებული ბუღალტრული აღრიცხვის საყოველთაოდ აღიარებული პრინციპების (US GAAP) მიხედვით რეგულირდება.

საქართველოსა და ესტონეთისგან განსხვავებით, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში აშშ-ში სანარმოების ზედამხედველობა საჯარო საზედამხედველო ორგანოს მეშვეობით არ მიმდინარეობს. აშშ-ის 1934 წლის ფასიანი ქაღალდების გაცვლის შესახებ აქტით შექმნილი²⁰⁴ ფასიანი ქაღალდების კომისიის (SEC²⁰⁵) მთავარი დანიშნულებაა ფასიანი ქაღალდების ინდუსტრიის რეგულირება და ფასიანი ქაღალდების შესახებ ფედერალური კანონების აღსრულება. აშშ-ის ფასიანი ქაღალდების კომისია უფრო ინვესტორების დასაცავად შექმნილი ორგანოა, ვიდრე აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროს მარეგულირებელი ინსტიტუტი.

აშშ-ში ფასიანი ქაღალდების სფეროს რეგულირება 1933 წლის ფასიანი ქაღალდების შესახებ აქტით იწყება, რომელიც დიდი ღებრესიის დროს 1929 წელს საფონდო ბირჟის კრახის შემდეგ მიიღეს. აქტს ძირითადად ორი მიზანი ჰქონდა: (1) ინვესტორებს უნდა მიეღოთ ფინანსური და სხვა მნიშვნელოვანი ინფორმაცია საჯაროდ განთავსებულ ფასიან ქაღალდებთან დაკავშირებით; (2) ფასიანი ქაღალდებით ვაჭრობის დროს უნდა აღკვეთილიყო ყალბი, არასწორი ინფორმაციის მიწოდება ან სხვა სახის თაღლითობა²⁰⁶.

²⁰¹ <http://www.baltic-legal.com/accounting-in-estonia-eng.htm>

²⁰² Accounting Act, §13(1).

²⁰³ Accounting Act, §13(4).

²⁰⁴ Securities Exchange Act of 1934, sec. 4(a).

²⁰⁵ <https://www.sec.gov/>

²⁰⁶ <https://www.sec.gov/answers/about-lawsshtml.html>

ამის შემდგომ მიღებულმა 1934 წლის ფასიანი ქაღალდების გაცვლის შესახებ აქტმა აშშ-ის ფასიანი ქაღალდების კომისია ფასიანი ქაღალდების ინდუსტრიის ყველა ასპექტის დასარეგულირებლად ყველა საჭირო უფლებამოსილებით, მათ შორის, საბროკერო ფირმების, სატარნსფერო აგენტებისა და კლირინგული დაწესებულებების რეგისტრაციის, რეგულირებისა და ზედამხედველობის უფლებით აღჭურვა²⁰⁷.

აშშ-ის ფასიანი ქაღალდების კომისია საჯარო ბაზარზე ფასიანი ქაღალდებით მოვაჭრე და სხვა რეგულირებად კომპანიებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას ბუღალტრული აღრიცხვის საყოველთაოდ აღიარებული პრინციპების (US GAAP) მიხედვით სთხოვს²⁰⁸. მიუხედავად იმისა, რომ მცირე კომპანიებს GAAP-ის გამოყენება არ ევალებათ, გარკვეულ შემთხვევებში, როგორცაა დაფინანსების (კრედიტის) მოპოვება ან ინვესტორთა მოძიება, ასეთ კომპანიებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას GAAP-ის გამოყენება ევალებათ²⁰⁹.

ისევე როგორც IFRS, აგრეთვე US GAAP ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტებში ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას (ბალანსი), მოგებისა და ზარალის (ე.ი. შემოსავლის ანგარიშგება) და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებას (1 უწყვეტი ანგარიშგება ან 2 თანმიმდევრული ანგარიშგება), ფულადი ნაკადების მოძრაობის ანგარიშგებას (Cash Flow) და განმარტებით შენიშვნებს (notes) მოიაზრებს²¹⁰. ამასთან, როგორც IFRS, აგრეთვე US GAAP ანგარიშგებაში აქციონერთა კაპიტალში ცვლილებების წარმოადგენას მოითხოვს, თუმცა US GAAP უშვებს აღნიშნული ცვლილებების ასახვას განმარტებით შენიშვნებში მაშინ, როდესაც IFRS ცვლილებების წარმოადგენას ცალკე ანგარიშგების სახით მოითხოვს²¹¹. ამასთან, იშვიათი შემთხვევების გარდა, ორივე სტანდარტი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას დარიცხვის მეთოდის (accrual basis of accounting) საფუძველზე ითვალისწინებს (გარდა ფულადი ნაკადების მოძრაობის ანგარიშგებისა)²¹². IFRS-სა და US GAAP-ის კონცეპტუალური საფუძვლებში მსგავსი კონცეფციებია მატერიალურობისა და თანმიმდევრულობის შესახებ, რომლებიც კომპანიებმა ფინანსური ანგარიშგებების მომზადების დროს უნდა გაითვალისწინონ²¹³.

²⁰⁷ იქვე.

²⁰⁸ <https://www.legalzoom.com/articles/general-accepted-accounting-principles-or-gaap-what-does-it-mean>

²⁰⁹ <https://www.legalzoom.com/articles/general-accepted-accounting-principles-or-gaap-what-does-it-mean>.

²¹⁰ US GAAP versus IFRS, The basics, EY, February 2018, p. 3.

²¹¹ US GAAP versus IFRS, The basics, EY, February 2018, p. 3.

²¹² იქვე.

²¹³ იქვე.

3.3 ინფორმაციის გამჟღავნების პოლიტიკა ჰონგ-კონგის მაგალითზე

ჰონგ-კონგი მსოფლიოს წამყვანი საერთაშორისო ფინანსური ცენტრი და ერთ-ერთი ყველაზე განვითარებული ფინანსური ბაზარია, შესაბამისად, ფინანსური ინფორმაციის გამჟღავნებისა და გამჭვირვალობის პოლიტიკის განხილვა ამ ქვეყნის მაგალითზე განსაკუთრებულ მნიშვნელობას იძენს.

ჰონგ-კონგში ბირჟაზე მოვაჭრე კომპანიებმა კარგი კორპორაციული მართვის (GCG) პრაქტიკა თავიანთ უმთავრეს პრიორიტეტად უნდა მიიჩნიონ²¹⁴. კარგი კორპორაციული მართვა ამაღლებს კომპანიის სანდოობასა და რეპუტაციას, ასევე აქციონერთა და სხვა დაინტერესებული მხარეების ინტერესების ხელშეწყობასა და დაცვას²¹⁵. ჰონგ-კონგში 2005 წლიდან ბირჟაზე მოვაჭრე კომპანიებისათვის სავალდებულოა დირექტორთა საბჭოს მიერ მომზადებული კორპორაციული მართვის ანგარიშის (CGR) ფინანსურ ანგარიშგებაში შეტანა²¹⁶. გარდა იმისა, რომ კორპორაციული მართვის ანგარიში აქციონერებთან კომუნიკაციის ძირითადი წყაროა, აქციონერები ასეთ ანგარიშს კორპორაციული მართვის ეფექტურობის შესაფასებლად იყენებენ²¹⁷.

კარგი კორპორაციული მართვის (GCG) პირობებში მნიშვნელოვანია ინფორმაციის გამჟღავნებისა და ფინანსური გამჭვირვალობის სწორი პოლიტიკის არსებობა. ჰონგ-კონგში დარეგისტრირებული კომპანია ვალდებულია, მოამზადოს ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც შეესაბამება „კომპანიების განკარგულებას“²¹⁸ (ჰონგ-კონგის კანონების 32-ე თავი) და ჰონგ-კონგის სერტიფიცირებული საჯარო ბუღალტრების ინსტიტუტის (HKICPA) მიერ შემოღებულ ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებს²¹⁹. კანონმდებლობით დახურული ტიპის სააქციო საზოგადოებები ვალდებული არიან, მოამზადონ წლიური ფინანსური ანგარიშგებები „შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების“ (რომელიც შეიძლება სხვადასხვა ფაქტისა და გარემოების გათვალისწინებით იყოს HKFRS (სრული IFRS-ის ექვივალენტი), HKFRS დახურული სააქციო საზოგადოებებისთვის (IFRS for SMEs-ის ექვივალენტი) ან ადგილობრივ დონეზე შემოღებული „მცირე და საშუალო ზომის საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგების ჩარჩო და ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტი“), შესაბამისად და წარუდგინონ ეს ანგარიშგებები

²¹⁴ Benjamin Fung, The Demand and Need for Transparency and Disclosure in Corporate Governance, *Universal Journal of Management* 2(2): 72-80, 2014, p. 77.

²¹⁵ იქვე.

²¹⁶ Benjamin Fung, The Demand and Need for Transparency and Disclosure in Corporate Governance, *Universal Journal of Management* 2(2): 72-80, 2014, p. 77.

²¹⁷ იქვე.

²¹⁸ Companies Ordinance.

²¹⁹ Doing business in Hong Kong, PKF, p. 14.

კომპანიის აქციონერებს ყოველწლიურად²²⁰. ეს ანგარიშგებები, როგორც საგადასახადო დოკუმენტაციის წარდგენის ნაწილი, კომპანიამ ასევე უნდა მიაწოდოს შიდა შემოსავლების დეპარტამენტს (Inland Revenue Department)²²¹. ამასთან, დახურული სააქციო საზოგადოებები ვალდებული არ არიან, ფინანსური ანგარიშგება ჰონგ-კონგის კომპანიების რეგისტრატორს წარუდგინონ და სხვაგვარად საჯაროდ განათავსონ²²². გარდა ამისა, კომპანიები რეგულირებად სექტორებში (როგორცაა საბანკო და სადაზღვევო) ვალდებული არიან, ფინანსური ანგარიშგება შესაბამისი სექტორის მარეგულირებელს წარუდგინონ²²³. ღია ტიპის სააქციო საზოგადოებები და გარანტიით შემზღვეული კომპანიები (Private company limited by guarantee - LBG) ვალდებული არიან, წლიური ფინანსური ანგარიშგებები კომპანიების რეგისტრატორს წარუდგინონ²²⁴. ჰონგ-კონგის ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ მოთხოვნების მიხედვით, ბირჟაზე მოვაჭრე კომპანიებმა უნდა გამოაქვეყნონ წლიური ანგარიშგება არაუგვიანეს 4 თვისა და ნახევარი წლის ანგარიშგება პერიოდის დასრულებიდან არა უგვიანეს 3 თვისა²²⁵. გარდა ამისა, კომპანიებს შეუძლიათ ბუღალტრული მონაცემების შედეგები (Annual Returns) ბეჭდური ფორმით გააგზავნონ კომპანიების რეგისტრატორში ან 2015 წლის 15 თებერვლის შემდეგ დოკუმენტები PDF ფორმატით წარადგინოს ელექტრონულ რეესტრში (e-Registry)²²⁶. ჰონგ-კონგში დარეგისტრირებული ბირჟაზე მოვაჭრე კომპანიები ვალდებული არიან, ბუღალტრული მონაცემების შედეგები და ფინანსური ანგარიშგების, მათ შორის დირექტორების ანგარიში და აუდიტორული დასკვნა, დამონმებული ნამდვილი ასლები წარუდგინონ კომპანიების რეგისტრატორს ბეჭდური ფორმით ან ელექტრონულად მიაწოდონ ელექტრონულ რეესტრს²²⁷. ჰონგ-კონგის გარეთ დარეგისტრირებული კომპანიები, რომლებიც თავიანთ ბიზნეს-საქმიანობას ჰონგ-კონგში ეწევიან, არა-ჰონგ-კონგური კომპანიის სტატუსით უნდა დარეგისტრირდნენ კომპანიების რეგისტრატორში²²⁸. იმ შემთხვევაში, თუ ასეთ კომპანიას სარეგისტრაციო ქვეყნის სამართლით, სავაჭრო ბირჟის წესებით ან მარეგულირებელი ორგანოს მოთხოვნებით, ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნება ევალება, მან ფინანსური ანგარიშგება კომპანიების რეგისტრატორს უნდა წარუდგინოს²²⁹. არა-ჰონგ-კონგურმა კომპანიებმა, რომელთა ფასიანი ქაღალდებიც ჰონგ-კონგის სავაჭრო ბირჟაზე ივაჭრება, ფინანსური ანგარიშგებები უნდა მოამზადონ

²²⁰ IFRS Foundation, Financial report filing requirements around the world, Profile: Hong Kong SAR, 2015, p. 1.

²²¹ იქვე.

²²² იქვე.

²²³ იქვე.

²²⁴ IFRS Foundation, Financial report filing requirements around the world, Profile: Hong Kong SAR, 2015, p. 2.

²²⁵ იქვე.

²²⁶ IFRS Foundation, Financial report filing requirements around the world, Profile: Hong Kong SAR, 2015, p. 2..

²²⁷ იქვე.

²²⁸ Doing business in Hong Kong, PKF, p. 14.

²²⁹ იქვე.

ჰონგ-კონგური FRSs-ის ან საერთაშორისო FRSs-ის (იგივე IFRS) შესაბამისად ან ზოგიერთ შემთხვევაში, ანგარიშების სხვა სტანდარტით²³⁰.

დასკვნა

წარმოდგენილ ნაშრომში მიმოვიხილეთ ინფორმაციის გამჟღავნებისა და გამჭვირვალობის მნიშვნელობა საკორპორაციო სამართალში. ამასთან, გავაანალიზეთ ამ კუთხით საქართველოსა და დანარჩენ მსოფლიოში არსებული მდგომარეობა და დეტალურად შევხეთ ინფორმაციის გამჟღავნების საყოველთაოდ აღიარებულ საუკეთესო პრაქტიკას, ევროკავშირის 2013 წლის დირექტივას და მის საფუძველზე საქართველოში განხორციელებულ რეფორმას ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში, არსებული კანონმდებლობის მოთხოვნებს და ზემოაღნიშნული რეფორმის ფარგლებში მიღწეულ პირველად შედეგებს.

შესაბამისად, ზემოთ წარმოდგენილი მსჯელობისა და ანალიზის საფუძველზე, შეგვიძლია რამდენიმე აუცილებელი დასკვნა გავაკეთოთ:

- ინფორმაციის გამჟღავნება და გამჭვირვალობა კარგი კორპორაციული მართვის მნიშვნელოვანი ელემენტებია, რომელთა გარეშეც დღევანდელ მსოფლიოში მომგებიანი ბიზნესსაქმიანობა წარმოუდგენელია;

²³⁰ იქვე.

- უცხო ქვეყნების გამოცდილება აჩვენებს, რომ ინფორმაციის გამჟღავნება და ფინანსური გამჭვირვალობა ქვეყნის ეკონომიკაზე დადებით ეფექტს ახდებს, აუმჯობესებს ბიზნესს და საინვესტიციო გარემოს, სანარმოებს ფინანსებზე წვდომას უმარტივებს და საზოგადოებას საიმედო ფინანსური და არაფინანსური ინფორმაციით ამარაგებს;
- საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სფეროს რეფორმის პირველადი შედეგები აჩვენებს, რომ ქართული ბიზნესი საერთაშორისო სტანდარტებზე დაფუძნებულ საზედამხედველო სისტემას დადებითად შეხვდა, რაც მომავალში რეფორმის წარმატებით გაგრძელების იმედს გვითვობს;
- საქართველოში აღრიცხვისა და ანგარიშგების სფეროს რეფორმირების პროცესში რჩება რამდენიმე პრობლემატური საკითხი, რომელიც საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკის გათვალისწინებით აუცილებელ დახვეწასა და მოგვარებას საჭიროებს.

ბიბლიოგრაფია

1. „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი (საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე (www.matsne.gov.ge), 24.06.2016, სარეგისტრაციო კოდი: 260000000.05.001.018170);
2. „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი (საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე (www.matsne.gov.ge), 13.07.2012, სარეგისტრაციო კოდი: 260000000.05.001.016869);
3. „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ საქართველოს კანონი (საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე (www.matsne.gov.ge), 23.02.1999, სარეგისტრაციო კოდი: 350.010.010.05.001.000.488);
4. „საანგარიშგებო პერიოდის დასაქმებულთა საშუალო რაოდენობის განსაზღვრის წესისა და პრაქტიკული მაგალითების დამტკიცების თაობაზე“ ბუღალტრული

- აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის უფროსის 2017 წლის 28 ივნისის №6-7 ბრძანება (საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე (www.matsne.gov.ge), 29.06.2017, სარეგისტრაციო კოდი: 270170000.64.076.016015);
5. „მეოთხე კატეგორიის საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტის დამტკიცების შესახებ“ ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის უფროსის 2018 წლის 26 ივნისის №6-10 ბრძანება (საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე (www.matsne.gov.ge), 28.06.2018, სარეგისტრაციო კოდი: 350010010.64.076.016045);
 6. მეოთხე კატეგორიის საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტი და თვითსწავლების მასალები, ნოემბერი, 2018 (ხელმისაწვდომია: https://www.saras.gov.ge/Content/files/FINANSURI_ANG_STANDART_2019_maisi.pdf);
 7. საქართველოს ორგანული კანონი - საქართველოს შრომის კოდექსი (საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე (www.matsne.gov.ge), 27.12.2010, სარეგისტრაციო კოდი: 270000000.04.001.016012);
 8. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი (საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე (www.matsne.gov.ge), 15.07.1999, სარეგისტრაციო კოდი: 020.000.000.05.001.000.616);
 9. „კონკურენციის შესახებ“ საქართველოს კანონი (საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე (www.matsne.gov.ge), 25.05.2012, სარეგისტრაციო კოდი: 240140000.05.001.016710);
 10. „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი (საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე (www.matsne.gov.ge), 28.10.1994, სარეგისტრაციო კოდი: 240.000.000.05.001.000.087);
 11. საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი, (საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე (www.matsne.gov.ge), 13.08.1999, სარეგისტრაციო კოდი: 080.000.000.05.001.000.648);
 12. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს №1/1/543 გადაწყვეტილება საქმეზე „შპს „მეტალინვესტი“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, 2014 წლის 29 იანვარი, (ხელმისაწვდომია: <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/2243797?publication=0>);
 13. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2015 წლის 6 მაისის გადაწყვეტილება საქმეზე №ას-1158-1104-2014, (ხელმისაწვდომია: [http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/+news-mnishvnelovani-ganmarteba78-\(1\).pdf](http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/+news-mnishvnelovani-ganmarteba78-(1).pdf));
 14. ასოცირების შესახებ შეთანხმება ერთი მხრივ, ევროკავშირს და ევროპის ატომური ენერჯის გაერთიანებას და მათ წევრ სახელმწიფოებსა და მეორეს მხრივ,

- საქართველოს შორის (საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე (www.matsne.gov.ge), 11.09.2014, სარეგისტრაციო კოდი: 480610000.03.030.016275);
15. საერთაშორისო საფინანსო კორპორაცია (IFC) - კორპორაციული მართვის სახელმძღვანელო, საქართველო, 2010, ხელმისაწვდომია: <https://www.ifc.org/wps/wcm/connect/eb167580433e85ea9e5efe384c61d9f7/CG+Manual+Georgian.pdf?MOD=AJPERES>
 16. International Financial Reporting Standards (IFRS) (ხელმისაწვდომია: <https://www.saras.gov.ge/ka/ifrs>)
 17. International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) (ხელმისაწვდომია: https://www.saras.gov.ge/Content/files/IFRS_for_SMEs_2015a.pdf);
 18. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC (ხელმისაწვდომია: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN>)
 19. Accounting Act of Estonia (Passed 20.11.2002) (ხელმისაწვდომია: <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/530102013006/consolide>)
 20. Commercial Code of Estonia (Passed 15.02.1995) (ხელმისაწვდომია: <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/504042014002/consolide>)
 21. Auditors Activities Act of Estonia (Passed 27.01.2010) (ხელმისაწვდომია: <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/519112013001/consolide>)
 22. Accounting Act of Poland (29 September 1994) (ხელმისაწვდომია: <https://polishtax.com/wp-content/uploads/2012/01/Polish-Accounting-Act.pdf>)
 23. Companies Act 2014 (Number 38 of 2014) of Republic of Ireland (ხელმისაწვდომია: <http://www.irishstatutebook.ie/eli/2014/act/38/enacted/en/html>)
 24. Securities Exchange Act of 1934 (USA) (ხელმისაწვდომია: <https://legcounsel.house.gov/Comps/Securities%20Exchange%20Act%20Of%201934.pdf>)
 25. Securities Act of 1933 (USA) (ხელმისაწვდომია: <https://venturebeat.com/wp-content/uploads/2010/05/sa33.pdf>)
 26. The Accounting Act, No. 145/1994 (Iceland) (ხელმისაწვდომია: <https://www.stjornarradid.is/media/atvinnuvegaraduneyti-media/media/Acrobat/The-Accounting-Act-No.-145-1994.pdf>);

27. Act on auditing and auditors (Auditors Act) (Norway) (ბელმისანვლომია: <https://www.finanstilsynet.no/globalassets/laws-and-regulations/laws/auditors-act.pdf>);
28. Act C of 2000 On Accounting (Hungary) (ბელმისანვლომია: <http://www.8cld.eu/Lists/Country/Attachments/13/1%20-%20Hungary%20Act%20C%20of%202000%20on%20Accounting%20-%20EN%20vs.pdf>);
29. Act C of 2012 on the Criminal Code (Hungary) (ბელმისანვლომია: <https://www.refworld.org/pdfid/4c358dd22.pdf>);
30. The Accounting Act of 29 September 1994 (Poland) (ბელმისანვლომია: <https://polishtax.com/wp-content/uploads/2012/01/Polish-Accounting-Act.pdf>);
31. G20/OECD Principles of Corporate Governance (2015) (ბელმისანვლომია: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264236882-en.pdf?expires=1553755491&id=id&accname=guest&checksum=D169AB0178BEC9E991A32AAB03F958A5>);
32. OECD (2017), Methodology for Assessing the Implementation of the G20/OECD Principles of Corporate Governance, OECD Publishing, Paris (ბელმისანვლომია: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264269965-en>);
33. Litan R. E., Wallison P. J., The GAAP Gap - Corporate Disclosure in the Internet Age, 2000 (ბელმისანვლომია: https://www.aei.org/wp-content/uploads/2014/03/-the-gaap-gap_152346782720.pdf);
34. IFRS and US GAAP: similarities and differences, pwc, 2018 (ბელმისანვლომია: <https://www.pwc.com/us/en/cfodirect/assets/pdf/accounting-guides/pwc-ifrs-us-gaap-similarities-and-differences.pdf>);
35. US GAAP versus IFRS, The basics, EY, February 2018 (ბელმისანვლომია: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRSBasics_00901-181US_23February2018/\\$FILE/IFRSBasics_00901-181US_23February2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRSBasics_00901-181US_23February2018/$FILE/IFRSBasics_00901-181US_23February2018.pdf));
36. Financial Accounting and Reporting, Study Guide, IFRS Foundation, Seventh edition, 2017 (ბელმისანვლომია: [https://www.cpaaustralia.com.au/~media/corporate/allfiles/document/cpaprogram/foundation-exams/farr-study-guide-seventh-edition.pdf?la=en](https://www.cpaaustralia.com.au/~/media/corporate/allfiles/document/cpaprogram/foundation-exams/farr-study-guide-seventh-edition.pdf?la=en));
37. Fung B., The Demand and Need for Transparency and Disclosure in Corporate Governance, Universal Journal of Management 2(2): 72-80, 2014 (ბელმისანვლომია: <https://pdfs.semanticscholar.org/b0d8/849638025f87acd24f8266ab0f6664aa5662.pdf>);

38. Hermalin, Benjamin E, Michael S. Weisbach, Information Disclosure and Corporate Governance, 2012 (ბელმისანვლომია: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/j.1540-6261.2011.01710.x>);
39. Beekes W., Brown P., Chin G., Zhang Q., Effects of corporate governance on information disclosure, timeliness and market participants' expectations, 2012 (ბელმისანვლომია: <https://core.ac.uk/download/pdf/9661352.pdf>);
40. Raithatha M., Bapat V., Impact of corporate governance on financial disclosures: evidence from India, 2014 (ბელმისანვლომია: http://www.virtusinterpress.org/IMG/pdf/10-22495_cocv12ilc9p10.pdf);
41. Millon D.K. Piercing the Corporate Veil, Financial Responsibility and the Limits of Limited Liability, Emory law journal, 2007 (ბელმისანვლომია: <https://scholarlycommons.law.wlu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1166&context=wlufac>);
42. Quang C.L., Kim K.S., Yi Y., Effects of Corporate Governance on the Performance of Private Economic Groups in Vietnam, 2014 (ბელმისანვლომია: https://mpra.ub.uni-muenchen.de/81062/1/MPRA_paper_81062.pdf);
43. Sutton T., Corporate Financial Accounting and Reporting, 2004 (ბელმისანვლომია: <https://core.ac.uk/download/pdf/33797640.pdf>);
44. Armstrong C.S., Guay W.R., Mehran H., Weber J.P., The Role of Financial Reporting and Transparency in Corporate Governance (ბელმისანვლომია: https://www.newyorkfed.org/medialibrary/media/research/epr/2016/epr_2016_post-crisis-proposal_armstrong.pdf?la=en);
45. Farvaque E., Refait-Alexandre C., Saïdane D., Corporate disclosure: a review of its (direct and indirect) benefits and costs, International Economics 128 (2011) (ბელმისანვლომია: <https://www.cairn.info/revue-economie-internationale-2011-4-page-5.htm>);
46. Doing business in Hong Kong, PKF (ბელმისანვლომია: <https://www.pkf.com/media/1581115/doing%20business%20in%20hong%20kong.pdf>);
47. Deloitte, IFRS in your pocket 2019 (ბელმისანვლომია: https://www.iasplus.com/en/publications/global/ifrs-in-your-pocket/2019/at_download/file/IFRS%20in%20your%20Pocket%202019.pdf);
48. IFRS Foundation, Financial report filing requirements around the world, Profile: Hong Kong SAR (ბელმისანვლომია: <https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/filing-profiles/hong-kong-8-june-2015.pdf>);
49. <https://info.parliament.ge/#law-drafting/11878>, უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 2.07.2019.

50. <https://www.ifrs.org/news-and-events/2018/01/ifrs-foundation-updates-jurisdiction-profiles-to-reflect-decision-by-17-african-countries/>, უკანასკნელად იქნა გადამონმებული - 2.07.2019.
51. <https://www.ifrs.org/news-and-events/2018/10/iasb-clarifies-its-definition-of-material/>, უკანასკნელად იქნა გადამონმებული - 2.07.2019.
52. <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/>, უკანასკნელად იქნა გადამონმებული - 2.07.2019.
53. <http://bolagsverket.se/en/bus/business/limited/annual-reports/contents-of-an-annua/financial-statements-approval-1.8714>, უკანასკნელად იქნა გადამონმებული - 2.07.2019.
54. <https://www.bpg.pl/en/news/approval-of-the-financial-statements,247>, უკანასკნელად იქნა გადამონმებული - 2.06.2019.
55. https://www.saras.gov.ge/Content/files/2019.03.22_Reform_Support_Presentarion_GEO.pdf, უკანასკნელად იქნა გადამონმებული - 2.07.2019.
56. <https://commerciant.ge/ge/post/agricxva-angarishgebis-reformis-ganxorcielebis-kutxit-saqartvelo-wamyvan-qveynebshi-arsebul-shedegebs-utoldeba>, უკანასკნელად იქნა გადამონმებული - 2.07.2019.
57. <http://forbes.ge/news/6498/kompaniebi-735-000-lariT-dajarimdnen>, უკანასკნელად იქნა გადამონმებული - 2.07.2019.
58. <http://forbes.ge/news/6086/buRalteriisa-da-auditis-reforma>, უკანასკნელად იქნა გადამონმებული - 2.07.2019.
59. <http://www.baltic-legal.com/accounting-in-estonia-eng.htm>, უკანასკნელად იქნა გადამონმებული - 2.07.2019.
60. <https://ettevotjaportaal.rik.ee/index.py?chlang=eng>, უკანასკნელად იქნა გადამონმებული - 2.07.2019.
61. <https://www.rik.ee/en/company-registration-portal/annual-report>, უკანასკნელად იქნა გადამონმებული - 2.07.2019.
62. <https://www.sec.gov/>, უკანასკნელად იქნა გადამონმებული - 2.07.2019.
63. <https://www.sec.gov/answers/about-lawsshtml.html>, უკანასკნელად იქნა გადამონმებული - 2.07.2019.
64. <https://www.legalzoom.com/articles/general-accepted-accounting-principles-or-gaap-what-does-it-mean>, უკანასკნელად იქნა გადამონმებული - 2.07.2019.