

ლევან გრიგალაშვილი

საპულატრო აღრიცხვისა და აუდიტის
სისტემური ანალიზი

გამომცემლობა “გეორგიკა”
თბილისი – 2015

UDC (უაკ) 657.14+657.6 ბ-82

ლევან გრიგალაშვილი: “საბუღალტრო აღრიცხვისა და აუდიტის სისტემური ანალიზი”. თბ., 2015წ. 120 გვ.

რეცენზენტი: იური პაპასქუა -
ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი,
სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის
ასოცირებული პროფესორი.

ISBN 978-9941-0-7565-0

შინაარსი

შესავალი	4
თავი I. საბუღალტრო აღრიცხვის საერთაშორისო სისტემების ზოგადი ანალიზი.....	5
თავი II. საქართველოს საბუღალტრო აღრიცხვა- ანგარიშგების თანამედროვე მდგომარეობა და მისი სრულყოფის გზები	17
თავი III. საქართველოს სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის სისტემა	71
თავი IV. სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ორგანოები და მათი ფუნქციონირების სამართლებრივი ბაზა	75
თავი V. აუდიტორული საქმიანობის თანამედროვე ორგანიზაცია და მისი სრულყოფის გზები.....	90
გამოყენებული ლიტერატურა	116

შესავალი

წინამდებარე სამეცნიერო ნაშრომი წარმოადგენს ავტორისეულ გამოკვლევას, რომელიც ეძღვნება საქართველოში საბუღალტრო აღრიცხვა-ანგარიშგებისა და სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის (აუდიტის) პრობლემებს.

უკანასკნელი პერიოდში საქართველოში აქტიურად მიმდინარეობს საერთაშორისო სტანდარტებთან მისადაგებელი აღრიცხვისა და კონტროლის სისტემის დამკვიდრების მცდელობა. მიუხედავად ამისა ქვეყნის ეროვნულ მეურნეობაში, როგორც სახელმწიფო, ისე კერძო სექტორში მოქმედი საკანონმდებლო-ნორმატიული ბაზა და პრაქტიკა საგრძნობლად განსხვავდება განვითარებული ქვეყნებისაგან.

აქედან გამომდინარე ჩვენი კვლევის ძირითად მიზანს წარმოადგენდა საქართველოში საბუღალტრო აღრიცხვა-ანგარიშგებასა და ფინანსურ კონტროლთან (აუდიტთან) დაკავშირებული პრობლემების შესწავლა, როგორც თეორიულ-მეთოდოლოგიურ, ასევე პრაქტიკულ დონეზე და შესაბამისი კონცეპტუალური მიმართულებების განსაზღვრა.

ნაშრომში გაანალიზებულია საქართველოში და უცხოეთში არსებული სააღრიცხვო და ფინანსური კონტროლის სისტემები, ქართველი და უცხოელი მეცნიერ-მკვლევარების ნაშრომები, რეფორმის განხორციელების საკითხებში გარდა-მაგალი ეკონომიკის მქონე ქვეყნების გამოცდილება და ამის საფუძველზე შემუშავებულია გასაგარებელ დონისძიებათა ერთობლიობა.

მიგვაჩნია, რომ ნაშრომი გარკვეულ დახმარებას გაუწევს სტუდენტ ახალგაზრდობას და ზოგადად აღრიცხვა-ანგარიშგებისა და ფინანსური კონტროლის (აუდიტის) საკითხების შესწავლით დაინტერესებულ პირებს.

ლევან გრიგალაშვილი – ეკონომიკის

მეცნიერებათა დოქტორი, საქართველოს

ტექნიკური უნივერსიტეტის ასოცირებული პროფესორი

თავი I.

საბუღალტრო აღრიცხვის საერთაშორისო სისტემების ზოგადი ანალიზი

მსოფლიოში დამკვიდრებული აღრიცხვის სისტემების შესწავლისაკენ მრავალი მეცნიერის შრომა და ძალისხმევა იქნა მიმართული. უკანასკნელ პერიოდში კონომიკის გლობალიზაციისა და სახელმწიფოთა შორის ეკონომიკური ინტეგრაციის პირობებში სააღრიცხვო სისტემების დაახლოების მიმართულებით გამოიკვეთა ორი ტენდენცია – აღრიცხვის სისტემების „ჰარმონიზაცია“ და „სტანდარტიზაცია“. ეს პროცესები განსაკუთრებით გააქტიურდა გასული საუკუნის ოთხმოცდაათიან წლებში და დღესაც არ კარგავს თავის აქტუალობას ეკონომიკურ ლიბერალიზაციასა თუ სამეცნიერო წრეებში.

სააღრიცხვო სისტემებში არსებული განსხვავებები გავლენას ახდენენ სხვადასხვა ეკონომიკურ მაჩვენებლებზე. ამის თაობაზე საერთაშორისო ექსპერტები ხშირად აღნიშნავენ, რომ გრანსნაციონალური კორპორაციები შემოთავაზებული არიან აღრიცხვა-ანგარიშების სისტემებში განსხვავებათა გამო, რამაც შეიძლება სერიოზული წინააღმდეგობანი გამოიწვიოს საერთაშორისო ინვესტიციური პოლიტიკის განხორციელებაში, რამეთუ ეს განსხვავებანი აფერხებს თავისუფალი კაპიტალის მიმოქცევას და სხვადასხვა პირობებში აყენებს ინვესტორებს.

საბუღალტრო აღრიცხვა-ანგარიშების სისტემების კვლევას თავიანთი შრომები მიუძღვნეს უცხოელმა და მეცნიერ-მკვლევარებმა (ა.სიმონდსი, ლ.შნეიდმანი, ა.ენდჰოფენი, ე.მესონი, ე.ხოპვუდი, რ.დრური, დ.ბლეიკი, ო.ამატი, ვ.კოვალიოვი, ვ.ტკაჩი და სხვ.), რომლებმაც გააკეთეს სხვადასხვა ქვეყნების აღრიცხვის სისტემების ანალიზი. მაგალითად, ინგლისელმა ეკონომისტმა ა.სიმონდსმა გაიანგარიშა თანაბარ პირობებში ერთ აქტიაზე გაცემული დივიდენდების სიდიდეებს შორის სხვაობა, დიდი ბრიტანეთის, საფრანგეთის, ნიდერლანდებისა და ბელგიის

როცა ამერიკული სტანდარტები გაცილებით დახვეწილი და კონკრეტულია საერთაშორისო სტანდარტებთან შედარებით.

აღრიცხვის სისტემების ჰარმონიზაციისა და სტანდარტიზაციის მიღწევის შესაძლებლობათა შესახებ ზოგიერთი მეცნიერი ამჟამად უარყოფით დამოკიდებულებას გამოხატავს. მაგალითად, ლ. ბერსტაინი აღრიცხვის ჰარმონიზაციის შესახებ წერს, რომ „ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო პრაქტიკის ჰარმონიზაცია არის ძნელი და ილუზიური ამოცანა“¹. აღრიცხვის სისტემებს შორის განსხვავებები სხვადასხვა ფაქტორებით შეიძლება იყოს გამოწვეული, მაგალითად, როგორცაა სოციალურ-ეკონომიკური თავისებურებები, საერთო პოლიტიკური ურთიერთობები, საკანონმდებლო სისტემებში არსებული განსხვავებები, განათლების საერთო დონე ქვეყანაში და ა.შ. სოციალურ-ეკონომიკურ თავისებურებებს თავის მხრივ განსაზღვრავენ ისეთი ფაქტორები, როგორცაა წარმოების წესი, ეკონომიკის მართვის ცენტრალიზაციის დონე, კაპიტალის ბაზრის განვითარების დონე და ხასიათი, ინფლაციის დონე, საწარმოთა სიდიდე, სტრუქტურა და ა.შ. ეს ფაქტორები შეიძლება შემდეგნაირად დავახასიათოთ:

მარეგულირებელი ორგანოს როლის გავლენა. აღრიცხვის სისტემა მნიშვნელოვანწილად დამოკიდებულია იმაზე, თუ ვინ არის ამ სისტემით მიღებული ინფორმაციის ძირითადი მომხმარებელი. გეგმიანი ეკონომიკის პირობებში აღრიცხვის სისტემა აგებული იყო სახელმწიფოს ინტერესებზე, რადგან იგი გეგმის შესრულებისათვის კონტროლის მთავარ იარაღად გამოიყენებოდა. აღრიცხვის სისტემას სახელმწიფო ორგანოები არეგულირებდნენ, რომელთა ძირითადი ინტერესი სახელმწიფო რესურსებზე კონტროლის განხორციელებასა და გადასახადების აკრეფაში გამოიხატებოდა. ყოველივე ეს კი განაპირობებდა

1. „...“
”, 2006, c.232.

სახელმწიფო აპარატის, როგორც მარეგულირებელი ორგანოს გავლენას აღრიცხვა-ანგარიშგების სისტემაზე. ამის დასადასტურებლად ნათელი მაგალითია საქართველოში აღრიცხვა-ანგარიშგების რეგულირების დღევანდელი მდგომარეობა. კერძოდ თვითრეგულირებაზე გადასვლის შემდეგ აშკარად იკლო მარეგულირებელი ნორმატიული აქტების რაოდენობამ.

საგადასახადო პოლიტიკის გავლენა. ხშირად აღრიცხვის სისტემაზე, გავლენას ახდენს საგადასახადო პოლიტიკა. ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობა მოითხოვს, რომ ბუღალტრული ანგარიშგება შედგეს საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა შესაბამისად (მაგალითად გერმანია). ზოგიერთ ქვეყანაში კი მეწარმეს უფლება აქვს აირჩიოს სხვადასხვა სისტემებიდან ერთ-ერთი, ამავე დროს საგადასახადო შეღავათების მიღება დამოკიდებულია არჩეულ მეთოდზე.

ქვეყანაში არსებულის საერთო ეკონომიკური მდგომარეობა. ქვეყნის ეკონომიკაზე მოქმედი ცალკეული ფაქტორები ხშირად გავლენას ახდენენ აღრიცხვის სისტემაზე. მაგალითად ლათინური ამერიკის ქვეყნების ეკონომიკისათვის დამახასიათებელმა ინფლაციურმა პროცესებმა, ამ ქვეყნებში ჩამოაყალიბეს ინფლაციური ბუღალტრული სისტემა. დ. ბლეიკსა და ო. ამაგს მოჰყავთ საინტერესო მაგალითი იმისა, რომ ესპანეთის საბუღალტრო აღრიცხვის ნორმებში მითითებულია სპეციალური მინიშნებანი, რომლითაც ქვეყნის ელექტროენერგეტიკულ სექტორს ენიჭება შემოსავლების გადავადების უფლება.. მას შემდეგ როცა დოლართან მიმართებაში ესპანური პესოს კურსი საგრძნობლად დაეცა, მიღებული იქნა გადაწყვეტილება ენერგოკომპანიებს თავიანთი შემოსავლების ანგარიშგებაში არ ეჩვენებინათ ეს ფინანსური დანაკარგები.

აღნიშნულ საკითხთან მიმართებაში პარალელის გავლება შეიძლება საქართველოსთანაც. ქვეყნის საშინაო და საგარეო პოლიტიკის გათვალისწინებით, მაგალითად, ისეთ მსხვილ ენერგოკომპანიას როგორცაა „AES-თელასი“ გარკვეულ პერი-

ოღში ნება დაერთო შემოსავლების აღრიცხვაში გამოიყენოს „საკასო“ მეთოდი, ანუ შემოსავლები გაიანგარიშონ ფაქტიურად მიღებული თანხების მიხედვით. ეს ცხადია გავლენას ახდენს აღრიცხვის სისტემაზე.

სხვა სახელმწიფოთა გავლენა სერიოზული მიზეზი შეიძლება გახდეს ამა თუ იმ ქვეყნის სააღრიცხვო სისტემის ჩამოყალიბება განვითარებაში. მაგალითად დიდი ბრიტანეთის თანამეგობრობაში შეძავალი ქვეყნები განიცდიან მის გავლენას. საფრანგეთმა განიცადა გერმანიის გავლენა. პოსტსაბჭოთა ქვეყნები განიცდიან აშშ, გერმანიის, საფრანგეთის, რუსეთის აღრიცხვის სისტემების გავლენას. აღსანიშნავია, რომ თავის დროზე სსრკ აღრიცხვის სისტემა გავლენას ახდენდა აღმოსავლეთ ევროპის ქვეყნების სააღრიცხვო სისტემებზე. გარდა ამისა სერიოზული ფაქტორები შეიძლება გახდეს ქვეყნის ენა, კულტურა, იურიდიული გარემო, ინფორმაციის მომხმარებელთა მიზნები, თვითონ საერთაშორისო სტანდარტებში ხშირი ცვლილებები და სხვ. ცნობილი ფაქტია, რომ ნაკლებადგანვითარებულ ქვეყნებში როგორცაა მიმბაბვე, მალაიზია, კვიპროსი, მალავი უშუალოდ მოხდა საერთაშორისო სტანდარტების შეტანა, რადგან მათ არ გააჩნდათ საკუთარი განვითარებული სისტემა. ისეთ ქვეყნებში როგორცაა კუვეიტი და კენია, სტანდარტები გამოყენებული იქნა ეროვნული სტანდარტების შესამუშავებლად. ისეთ მაღალგანვითარებულ ქვეყნებს როგორცაა აშშ, კანადა, საფრანგეთი, დანია, დიდი ბრიტანეთი, შვეიცია, ნორვეგია და სხვა შემუშავებული აქვთ ეროვნული სტანდარტები, რომლებიც ძირითადად შეესაბამება საერთაშორისოს. ისეთ ქვეყნებში როგორცაა ესპანეთი, ინდოეთი, ისლანდია, იაპონია ეროვნული სტანდარტები შემუშავებული არ არის, მაგრამ პრაქტიკა შეესაბამება საერთაშორისო სტანდარტებს. განსაკუთრებული აღნიშვნის ღირსია გერმანია, სადაც სტანდარტები შემუშავებულია დამოუკიდებლად მაგრამ ისინი განსხვავდებიან საერთაშორისო სტანდარტებისაგან. ამასთანავე უნდა აღინიშ-

ნოს, რომ ევროსაბჭოს მე-4 დირექტივის გამოცემის შემდეგ მის-
მა წევრმა ქვეყნებმა ცვლილებები შეიტანეს თავიანთ საკანონ-
მდებლო აქტებში. გერმანიის აღრიცხვა-ანგარიშგების სისტემა
მაქსიმალურად მიუახლოვდა საერთაშორისო სტანდარტებს.

მიუხედავად საბუღალტრო აღრიცხვის სისტემების განვი-
თარებაში არსებული ეროვნული თავისებურებებისა შეიძლება
მოვახდინოთ ქვეყნების კლასიფიკაცია საბუღალტრო აღრიცხ-
ვის მოდელების მიხედვით. ეს მოდელი ყალიბდება იმის მი-
ხედვით, თუ რა კრიტერიუმებს ავიღებთ საფუძვლად. მაგალი-
თად ერთ-ერთი კრიტერიუმი შეიძლება იყოს ფასიანი ქაღალდე-
ბის ბაზრის განვითარების დონე. ასე, აშშ და ინგლისში ფასიანი
ქაღალდების ბაზარმა მიიღო ფართო გაქანება, რის გამოც ფი-
ნანსური სახსრების მოზიდვის ძირითად წყაროს წარმოადგენს
მრავალრიცხოვან აქციონერთა სახსრები. ისეთ ქვეყნებში
როგორცაა მაგალითად გერმანია და იაპონია სადაც რამდენ-
იმე მსხვილი ბანკი პრაქტიკულად აკმაყოფილებს კომპანიების
მოთხოვნას ფინანსურ რესურსებზე და შეინიშნება კაპიტალის
კონცენტრაციის მაღალი დონე, ბუღალტრული ანგარიშგება მი-
მართულია უპირველეს ყოვლისა ამ კრედიტორთა ინტერესების
დასაკმაყოფილებლად. საფრანგეთსა და შვეიციაში სადაც ეკონო-
მიკის მართვაში დიდ როლს ასრულებენ სახელმწიფო ორგა-
ნოები, ანგარიშგებაც უნიფიცირებულია. თუ აღრიცხვა-ანგარიშ-
გების სისტემების კრიტერიუმად იურიდიულ მხარეს ავიღებთ,
აქ შეიძლება გამოვყოთ ქვეყნების ორი ჯგუფი. ისეთ ქვეყნებში
მაგალითად როგორცაა საფრანგეთი და გერმანია, საბუღალ-
ტრო აღრიცხვის ძირითადი პრინციპები განსამღვრულია საკა-
ნონმდებლო აქტებით. ეს პრინციპი შეიძლება ასე დავახასია-
თოთ: „შეიძლება მხოლოდ იმის გაკეთება, რაც ნებადართულია
კანონით“. სხვა ქვეყნებში, მაგალითად აშშ, ინგლისში
აღრიცხვის სისტემა აგებულია პრინციპებზე, „შეიძლება გავაკე-
თოთ ყველაფერი, რაც აკრძალული არ არის კანონით“.

საბუღალტრო აღრიცხვის რეგულირების საკითხში შეიძლება გამოვყოთ ქვეყნების ორი ჯგუფი: 1) ეროვნული სააღრიცხვო სისტემის მკაცრი რეგულირება და 2) რეგულირების მომიერი სისტემა.

ბუღალტრული აღრიცხვის ცალკეული სისტემების დახასიათებისას ჩამოყალიბებულია აზრი, რომ სისტემა მორგებულია ამა თუ იმ ქვეყნის ეკონომიკურ მოდელზე. ამასთან დაკავშირებით გამოყოფილია „მიკროეკონომიკური“ და „მაკროეკონომიკური“ მოდელები.

მიკროეკონომიკური მოდელი ჩამოყალიბდა ინგლისსა და ამერიკის შეერთებულ შტატებში მათ სააღრიცხვო სისტემას ეწოდება ანგლო-ამერიკული მოდელი. ამ მოდელიდან გამოიყოფა ინგლისის გავლენა ისეთი ქვეყნების სააღრიცხვო სისტემებზე, როგორცაა ავსტრალია, ირლანდია, ნიდერლანდები, ახალი ზელანდია. ამერიკული გავლენა შეინიშნება კანადისა და იაპონიის სისტემებზე.

ანგლო-ამერიკული მოდელისათვის დამახასიათებელია აქციონერთა, კრედიტორთა და გრანსნაცონალური კორპორაციების საჭიროებებზე ორიენტაცია, ფასიანი ქაღალდების განვითარების მაღალი დონე, მოქნილი სააღრიცხვო სისტემა.

სახელმწიფო ეკონომიკური მოწყობის მაკროეკონომიკური მოდელი ჩამოყალიბდა უპირატესად ევროპის ქვეყნებში, ხოლო ამ ქვეყნების სააღრიცხვო სისტემებმა მიიღეს „კონტინენტალური მოდელის“ სახელწოდება. მათთვის დამახასიათებელია მჭიდრო კავშირი ბანკებთან, აღრიცხვა-ანგარიშგების დაწვრილებითი იურიდიული რეგლამენტაცია, სახელმწიფო რეგულირებასა და დაბეგვრაზე ორიენტაცია.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის განხილვის შემდეგ იბადება კითხვა, აღრიცხვის რომელი მოდელით მუშაობდა საქართველო და რომელ მოდელზე უნდა ავიდოთ ორიენტაცია? ამ კითხვაზე რომ პასუხი გავცეთ ახლო წარსულს უნდა გადავხედოთ და დღევანდელი მდგომარეობაც გავაანალიზოთ. საბუღალტრო

აღრიცხვის მკაცრი სახელმწიფო რეგლამენტაციის პირობებში ჩამოყალიბდა ბუღალტრის, როგორც კანონებსა და ინსტრუქციებში მოცემული ნორმების დამცველის მენგალიგეტი. მაშასადამე ინსტრუქციიდან გადახვევა დაუშვებელი იყო და ბუღალტერიას უნდა ეკეთებინა მხოლოდ ისე რაც განსაზღვრული იყო კანონით და ინსტრუქციით. თუ ამჟამად მოქმედ პრაქტიკას გადავხედავთ საკითხისადმი ასეთი ტენდენციური მიდგომა გრძელდება დღესაც, თუმცა იგი გადასინჯვას საჭიროებს. გარდა ამისა ფასიანი ქაღალდების ბაზარი საქართველოში მაინც-დამაინც ვერ განვითარდა. კაპიტალის თავმოყრა ძირითადად მსხვილ ბანკებში ხდება. აქედან გამომდინარე ბანკები გახდებიან ინვესტიციების ძირითადი წყარო. ყოველივე ამის გათვალისწინებით შეიძლება დავასკვნათ, რომ საქართველოს სააღრიცხვო სისტემა გრადიციულად უფრო ახლოსაა „კონგინენტალურ მოდელთან“ თუმცა საბაზრო ეკონომიკის პირობებში საჭირო გახდება მკაცრი რეგლამენტაციიდან ლიბერალურ მიდგომებზე გადასვლა, ანუ საქართველოში უნდა ჩამოყალიბდეს აღრიცხვა-ანგარიშგების „ზომიერი სახელმწიფო რეგულირებადი სისტემა“.

აღრიცხვა-ანგარიშგების საერთაშორისო კოორდინაციას საფუძველი ჩაეყარა ჯერ-კიდევ გასული საუკუნის დასაწყისში, როდესაც ქსანგ-ლუისში (1904წ.) ჩატარდა ბუღალტერთა პირველი საერთაშორისო კონგრესი. 1972 წელს ქ. სიდნეის კონგრესზე ჩამოყალიბდა „ბუღალტრული პროფესიის განვითარების საერთაშორისო საკოორდინაციო კომიტეტი“, რომელიც 1977 წელს მიუნხენის საერთაშორისო კონგრესზე გარდაიქმნა „ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციად“. ფედერაციის საქმიანობის ძირითად მიმართულებას წარმოადგენს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავება. ამჟამად იგი აერთიანებს 114 ქვეყნის 156 ბუღალტერთა პროფესიონალურ ორგანიზაციას.

„აღრიცხვა-ანგარიშგების ჰარმონიზაციის“ მიღწევისათვის დიდძალ სამუშაოს ასრულებს 1973 წელს ჩამოყალიბებული

ბულალგრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტი, რომელშიც გაერთიანდა ათი ქვეყანა: ინგლისი, ირლანდია, საფრანგეთი, გერმანია, ნიდერლანდები, აშშ, იაპონია, მექსიკა, კანადა, ავსტრალია. ამჟამად მასში გაერთიანებულია 100-ზე მეტი ქვეყნის პროფესიონალური ორგანიზაციები. ამ ორგანიზაციის ძირითადი მიზანია საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავება და პროპაგანდა სხვადასხვა ქვეყნებში დასანერგად აღრიცხვის უნიფიკაციის საქმეში ღიმი მნიშვნელობა ჰქონდა 1982 წელს ისეთი კონცეპტუალური დოკუმენტის გამოცემას, როგორცაა „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები“. დღეისათვის შემუშავებულია 41 სტანდარტი.

ბულალგრული აღრიცხვის საერთაშორისო რეგულირების საქმეში აქტიურად მონაწილეობს გაერთიანებული ერების ორგანიზაცია, რომელმაც გარკვეული გამოკვლევები ჩაატარა აღრიცხვის სისტემების დაახლოების მიმართულებით. მივიდნენ დასკვნამდე, რომ ერთობლივი მუშაობისათვის საჭირო იყო შექმნილიყო ექსპერტთა ჯგუფი, რომელიც ჩამოყალიბდა კიდევ 1976 წელს, ხოლო 1979 წლიდან ჩამოყალიბდა სამთავრობათაშორისო ჯგუფი.

განვითარებულ ქვეყნებს მიაჩნიათ, რომ გაერო არის ის ორგანიზაცია რომელსაც უნდა ჰქონდეს ფართო ღიაპაზონი ბულალგრული პრაქტიკის აუცილებელ მოთხოვნათა ჩამოყალიბებაში, თუმცა დასავლეთის განვითარებული ქვეყნები არ ეთანხმებიან ამ მოსაზრებას და მიიჩნევენ რომ გაეროს დირექტივებს უნდა ჰქონდეთ მხოლოდ სარეკომენდაციო ხასიათი.

საბულალგრო აღრიცხვის სისტემების დაახლოების საქმეში გარკვეულ როლს თამაშობს ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაცია. მისი წევრები მაღალგანვითარებული ქვეყნების მსხვილი კომპანიები არიან. მათი აქტიურობა განსაკუთრებით შესამჩნევია პოსტკომუ-

ნისგურ ქვეყნებში რომელთა ხელშეწყობითაც ჩამოყალიბდა მრავალი ფროფესიული ორგანიზაცია.

ცალკეული ქვეყნების ეკონომიკათა ინტეგრაციული პროცესების შედეგად შეიქმნა მსხვილი გაერთიანებები და თანამეგობრობები. ერთ-ერთი ასეთი გაერთიანება გახდა ევროკავშირი. მან დიდი ზეგავლენა მოახდინა ევროპის სახელმწიფოთა ნორმატიულ აქტებზე, რომლებიც არეგულირებენ სამოქალაქო, სავაჭრო, საბუღალტრო და სხვა კანონმდებლობას. ამ ხელშეკრულებებისა და აქტების მიზანი იყო სხვადასხვა ქვეყნის კანონმდებლობათა დაახლოება, საბაჟო დაბრკოლებათა ლიკვიდაცია, დისკრიმინაციისა და უთანაბრობის აღმოფხვრის დაბეგვრაში, სოციალურ და სხვა სფეროებში. შემუშავებული იქნა 300-ზე მეტი დირექტივა, რომლებიც წარმოადგენენ იურიდიულ ნორმებს და ავალდებულებენ სახელმწიფოებს თავიანთი კანონმდებლობა მოიყვანონ ამ დირექტივებთან შესაბამისობაში.

გარკვეულ ინტერესს იწვევს საბუღალტრო აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა და ევროკავშირის დირექტივების თავსებადობის საკითხი. ამასთან დაკავშირებით საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის ექსპერტი პ. კლარკი აღნიშნავს – „მრავალი ქვეყანა გრძნობს, რომ მათ ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხში უნდა გააკეთონ არჩევანი ევროკავშირის დირექტივებსა და საერთაშორისო სტანდარტებს შორის. გამოკვლევები გვიჩვენებენ, რომ შესაძლებელია ორივე სისტემის ერთდროულიად გამოყენება, თუმცა ეს არ ნიშნავს, რომ ქვეყნებს შეუძლიათ ევროდირექტივებიდან დაისესხონ ყველაფერი ყოველგვარი გამონაკლისის გარეშე“ მაგალითად, გასათვალისწინებელია ისეთი განსხვავებანი როგორცაა დირექტივებსა და სტანდარტებს შორის დანახარჯების კაპიტალიზაციის, რეზერვების შექმნის, გუდვილის ამორტიზაციის საკითხი და სხვ. ჩვენ მიგვაჩნია, რომ ქვეყანამ, რომელიც ერთ-ერთ ამ სისტემათაგანს აირჩევს, უნდა მოახდინოს მათი შეჯერება თავის კანონმდებლობაში.

გარდამავალი ეკონომიკის ქვეყნებში აღრიცხვის სისტემების სრულყოფის საკითხებზე გარკვეულ მუშაობას ეწევა გერმანიის ტექნიკური თანამშრომლობის საზოგადოება. მისი ხელშეწყობით შემუშავებული იქნა „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, გარკვეული სამუშაოები სრულდება აუდიტის სისტემის გრანსფორმაციის მიმართულებით და სხვ.

ზემოაღნიშნული საკითხების განხილვიდან შეიძლება გამოვიგანოთ შემდეგი დასკვნა:

- სხვადასხვა ქვეყნების საბუღალტრო აღრიცხვა-ანგარიშგების სისტემებში არსებობს მსგავსება და არსებითი განსხვავებანი. შესაძლებელია ქვეყნების დაჯგუფება აღრიცხვის სისტემების მიხედვით, ამავე დროს ყველა ქვეყნის სისტემა სუვერენულია;

- არსებობს სერიოზული მიზეზები, რომლებიც იწვევენ განსხვავებებს. (ეკონომიკის განვითარების დონე, სხვა ქვეყნების გავლენა, დამკვიდრებული ტრადიციები, ენა, კულტურის დონე, საერთო პოლიტიკური მდგომარეობა და სხვ.). აბსოლუტური იდენტურობის მიღწევა პრაქტიკულად არ ხერხდება;

- არსებობს ობიექტური მოთხოვნილება და მცდელობა აღრიცხვის სისტემების დაახლოებისა მსოფლიო მასშტაბით, რომელიც დიდი ხნის წინათ დაიწყო და დღესაც აქტუალურია;

- არსებითი ეკონომიკური წინააღმდეგობებისა და ობიექტურ ეროვნულ განსხვავებებთან გამო, ხანგრძლივი და მრავალგზის შეთანხმებების შედეგად წარმოიქმნა საერთაშორისო სტანდარტები, რომლებიც ახლოსაა ამერიკულ და ევროპულ სტანდარტებთან. ეს სტანდარტები აგარებენ სარეკომენდაციო ხასიათს;

- საქართველომ უნდა შექმნას აღრიცხვა-ანგარიშგების ეროვნული სისტემა, რომელსაც საფუძვლად დაედება საერთაშორისო სტანდარტები.

თავი II.
საქართველოს საბუღალტრო
აღრიცხვა-ანგარიშგების თანამედროვე
მდგომარეობა და მისი სრულყოფის გზები

საქართველოში თანამედროვე საბუღალტრო აღრიცხვა-ანგარიშგების სისტემის ჩამოყალიბება გასული საუკუნის 90-იანი წლებიდან დაიწყო. როგორც ცნობილია, იმ პერიოდისათვის საბჭოთა კავშირის დაშლა გახდა გეგმიანი ეკონომიკის მსხვერვისა და საბაზრო ურთიერთობებზე გადასვლის დამაგვირგვინებელი ეტაპი. რა დამახასიათებელი ნიშნები გააჩნდა საბუღალტრო აღრიცხვის სისტემას გაგვიან ეკონომიკაში და როგორია მისი როლი საბაზრო ეკონომიკის პირობებში?

მოქმედი საბუღალტრო აღრიცხვის სისტემა ეფუძნებოდა საზოგადოებრივ საკუთრებას და სახელმწიფო მმართველობის მოთხოვნებს. ბუღალტრული ინფორმაციის მთავარი მომხმარებლები იყვნენ სამინისტროები, საგეგმო, სტატისტიკური, საფინანსო და საგადასახადო ორგანოები. მაშინდელ სისტემას არ შეეძლო დაეკმაყოფილებინა ინფორმაციის მომხმარებელთა სხვადასხვა ჯგუფების მოთხოვნილებები. საბუღალტრო აღრიცხვა არ იყოფოდა ფინანსურ და სამმართველო აღრიცხვად, ამის შედეგად არ იყო უზრუნველყოფილი საწარმოთა კომერციული საიდუმლოების დაცვა. ფინანსური ანგარიშგების შედეგისას არ იყენებდნენ შეფასების საერთაშორისო პრაქტიკაში აღიარებულ მეთოდებს, რაც უარყოფითად მოქმედებდა რეალური ფინანსური შედეგების განსაზღვრაზე და ვერ უზრუნველყოფდა ფინანსური მაჩვენებლების შესადარისობას სხვა ქვეყნების კორპორაციათა მაჩვენებლებთან. ბუღალტრული აღრიცხვის ნორმატიული აქტები საგრძნობლად მდუღავდნენ საკუთარი სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავების შესაძლებლობებს, ხოლო ბუღალტრის სამუშაო არ აგარებდა ანალიტიკურ ხასიათს.

გეგმიანი ეკონომიკის საბუღალტრო აღრიცხვის სისტემის ერთ-ერთ მთავარ დამახასიათებელ ნიშანს წარმოადგენდა, მისი დაქვემდებარებულობა საგადასახადო კანონმდებლობაზე და პირიქით, გადასახადების გადახდევინება ხშირად საბუღალტრო აღრიცხვის მეთოდოლოგიაზე იყო დამოკიდებული. ფინანსური ანგარიშგება ორი ფორმით იყო წარმოდგენილი. კერძოდ, ბუღალტრული ბალანსისა და მოგება-მარალის ანგარიშის სახით. ბალანსი არ ასახავდა საწარმოს ქონებრივი მდგომარეობის სრულყოფილ სურათს, რომლის საფუძველზეც შესაძლებელი გახდებოდა მისი ფინანსური მდგომარეობის შეფასება, ლიკვიდურობისა და გადახდისუნარიანობის მუსკი განსაზღვრა და ა.შ.

საწარმოო მარაგების შეფასება ხდებოდა მხოლოდ ფაქტური თვითღირებულებით და არა უმცირესი ღირებულების მეთოდით, როგორც ეს გათვალისწინებულია საერთაშორისო სტანდარტებით. ძირითადი საშუალებების გადაფასება ხდებოდა მხოლოდ მთავრობის დადგენილებით, რაც არ იძლეოდა ფინანსურ ანგარიშგებაში მათი რეალური ღირებულებით ასახვის საშუალებას.

ფინანსური შედეგების ანგარიში მოიცავდა ისეთ მაჩვენებლებს, რომლებიც არაა დამახასიათებელი ამ ნგარიშისათვის. მაგალითად, მოგების განაწილება, ბიუჯეტში გადასახადები, დამატებული ღირებულების გადასახადი და სხვ. მთავარი მაჩვენებელი – საბალანსო მოგება, არ გვიჩვენებდა კომპანიის საქმიანობის ეფექტიანობას, მის რეალურ სურათს.

აღრე მოქმედ ანგარიშთა გეგმას არ შეეძლო აესახა სამეურნეო ოპერაციების არსი, რომლებიც შეესაბამებოდნენ საბაზრო ეკონომიკის მოთხოვნებს. იგი მოიცავდა ზოგიერთ გრანზიგულ ანგარიშებს, რომლებიც მრდიდნენ ბუღალტრული ჩანაწერების რაოდენობას და ამით ართულებდნენ ფინანსური ანგარიშების მომზადებას. ამის გამო, ახალ პირობებში ძველი

წესებით შედგენილ ფინანსურ ანგარიშგებას აღარ შეეძლო უმრუნველყო მომხმარებლები საჭირო ინფორმაციით.

საბაზრო ურთიერთობებზე გადასვლისას წარმოიქმნება სხვადასხვა სახის რისკი და მოულოდნელობები, როგორცაა მაგალითად პროდუქციის რეალიზაციის სიძნელები, ფასების მერყეობა, ინფლაცია, არგადახდები და ა.შ. ჩნდება ისეთი ახალი ტიპის ოპერაციები როგორცაა: ინვესტიციები სხვა საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში, აქციების გამოშვება, ანგარიშსწორება უცხოურ ვალუტაში, მიწისა და უძრავი ქონების ბაზრის წარმოშობა, მონაწილეობა სხვა საწარმოებში, ქონების დაზღვევა, ღვიძენლების გაცემა, უცხოური ინვესტიციების მოზიდვა და სხვ. იცვლება საკუთრების სტრუქტურა და სახელმწიფო საკუთრება ხდება საკუთრების ერთ-ერთი და არა ერთადერთი ფორმა. ჩნდება მრავალი ახალი მესაკუთრე, რომლებიც დაინტერესებული არიან საწარმოს საქმიანობის შედეგებით, რამდენადაც ამ საწარმოში მათ თავიანთი სახსრები დააბანდეს. საწარმო ვალდებულია ეძებოს ისეთი გადაწყვეტილებები, რომელიც უმრუნველყოფს მის გამარჯვებას კონკურენტულ გარემოში და საჭირო რაოდენობით მოგებას. ამ მიზნით ის სწავლობს ბაზრის კონიუნქტურას, გეგმავს თავის საქმიანობას, პოულობს მიმწოდებლებსა და მყიდველებს, თვითონვე განსამდგრავს ფასებს და ა.შ. ბიუჯეტური დაფინანსება და სახელმწიფო დაკრედიტება აღარ წარმოადგენს საწარმოს ფინანსური რესურსების ძირითად წყაროს, ამიგომ საწარმო ებმება კონკურენტულ ბრძოლაში არა მარგო გასაღების ბაზრებისათვის, არამედ კომერციული ბანკების საკრედიტო რესურსებისა და სხვა პოტენციალური ინვესტორების სახსრებისათვის. იცვლება და ფართოვდება ინფორმაციის მომხმარებელთა წრე. მაგულობს მოთხოვნილება ინფორმაციის სანდოობაზე, სისრულესა და გამჭვირვალობაზე. აღნიშნული თავისებურება ერთ-ერთი ძირითადთაგანია, რომელიც სრულიად ახალ როლს

ანიჭებს საბუღალტრო აღრიცხვა ანგარიშგებას საბაზრო ეკონომიკის პირობებში.

ინფორმაციის მომხმარებელთა შორის შეიძლება გამოეყოთ შიგა და გარე მომხმარებელთა ჯგუფი. შიგა მომხმარებლებს მიეკუთვნება საწარმოს სამმართველო პერსონალი. რომელიც ღებულობს საწარმოო და ფინანსური ხასიათის სხვადასხვა გადაწყვეტილებებს. მათ შორის საბუღალტრო ანგარიშგების საფუძველზე.

ინფორმაციის გარე მომხმარებლები შეიძლება იყვნენ: საწარმოს არსებული და პოტენციური მესაკუთრენი, კრედიტორები, მიმწოდებლები და მყიდველები, სახელმწიფო, საწარმოს მუშა-მოსამსახურეები, აუდიტორული სამსახურები, ფასიანი ქაღალდების ბირჟები, საკანონმდებლო ორგანოები და სხვ. მათი უმეტესობა შეიძლება განვიხილოთ, როგორც ფინანსური რესურსების მიმწოდებლები, რომელთაც სხვადასხვა ეკონომიკური ინტერესები გააჩნიათ საწარმოს მიმართ.

საბაზრო ეკონომიკის დამკვიდრება საზოგადოებრივ ურთიერთობათა სისტემისა და სამოქალაქო-სამართლებრივი სფეროს შეცვლასთან ერთად მოითხოვს საბუღალტრო აღრიცხვის ადეკვატურ გრანსფორმაციას. სააღრიცხვო სისტემის გარდაქმნამ პრობლემური ხასიათი მიიღო არა მარტო საქართველოში, არამედ გარდამავალი ეკონომიკის მქონე თითქმის ყველა ქვეყანაში. ამასთან ერთად გასათვალისწინებელია ის ფაქტორიც, რომ მიუღებელია არსებული სისტემისა და გრადიციების ძირფესვიანი მოშლა. საჭიროა როგორც საზღვარგარეთის ქვეყნების საბუღალტრო აღრიცხვის მოწინავე პრაქტიკის ათვისება, ასევე ეროვნული გრადიციების შენარჩუნება. აქედან გამომდინარე, სისტემური ცვლილებები უნდა განხორციელდეს არა ერთბაშად, არამედ თანდათანობითი გრანსფორმაციით, ქვეყნის თავისებურებების გათვალისწინებით.

საქართველოს საბუღალტრო აღრიცხვა-ანგარიშგებისადმი დამოუკიდებელი სახელმწიფოებრივი რეგულირება საბაზრო

ეკონომიკის პრინციპებზე გადასვლასთან ერთად დაიწყო. მე-მკვიდრეობით მივიღეთ აღრიცხვა-ანგარიშგების საბჭოური სისტემა და მისი მართვის მცირე გამოცდილება. ქვეყანა აღმოჩნდა ორი სერიოზული პრობლემების წინაშე: პირველი, უნდა შეგვექმნა საბუღალტრო აღრიცხვა-ანგარიშგების მარეგულირებელი ქართული საკანონმდებლო ნორმატიული ბაზა და მეორე, მოგვეხდინა სისტემის გრანსფორმაცია საბაზრო ეკონომიკის მოთხოვნათა შესაბამისად. ამ მიმართულებით ჩაგარებულ სამუშაოებს შორის შეიძლება შემდეგი მომენტების გამოყოფა:

– მნიშვნელოვანი წინგადადგმული ნაბიჯი იყო „საბუღალტრო აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ დებულების“ მიღება. ეს დოკუმენტი პრინციპულად განსხვავდებოდა წინამორბედისაგან, რომელიც გამომდინარეობდა ახალი ეკონომიკური ურთიერთობებიდან. საწარმოებს მიეცათ უფლება დამოუკიდებლად აერჩიათ ანგარიშწარმოების ფორმები და მეთოდები, შეემუშავებინათ შიგასამეურნეო აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და კონტროლის სისტემა. დებულებით განისაზღვრა უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაციების გადაანგარიშების მექანიზმი სახელმწიფო ბანკის მიერ დადგენილი კურსის შესაბამისად. მნიშვნელოვანი უფლებები მიეცათ საწარმოებს სასაქონლო-მაგერიალურ ფასეულობათა დანაკლისებისა და უიმედო ვალების ჩამოწერის საკითხში. სიახლეს წარმოადგენდა ისიც, რომ არამაგერიალური აქტივები აღრიცხვის ობიექტი გახდა.

– გარდამავალი პერიოდის საწყის ეტაპზე არანაკლებ მნიშვნელოვანი იყო ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის შემუშავება და მიღება, რომელშიც ადეკვატურად იქნა წარმოჩენილი ახალი რეალობები. კერძოდ, საერთაშორისო საბუღალტრო აღრიცხვის პრაქტიკაში დამკვიდრებული „ღარიცხვის მეთოდი“. „საეჭვო ვალების რეზერვის“ შექმნის პრაქტიკა. შემუშავდა ფასიანი ქაღალდების ბუღალტრული აღრიცხ-

ვის წესები, რომლითაც დარეგულირდა აქციების, ობლიგაციების, შემნახველი სერთიფიკატების, თამასუქებისა და სხვა ფასიანი ქაღალდების აღრიცხვა.

– ბუღალტრული აღრიცხვის ნორმატიული რეგულირების საქმეში დიდი მნიშვნელობა ჰქონდა „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მიღებას. ამ ნორმატიული აქტით ქვეყნის საბუღალტრო აღრიცხვა-ანგარიშგებაში დამკვიდრდა გარკვეული სიახლეები, კერძოდ, ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციისათვის პასუხისმგებლობა დაეკისრა საწარმოს ხელმძღვანელს, განისაზღვრა მცირე საწარმოს სტატუსი, სამეურნეო წლის ხანგრძლივობა, ბალანსისა და მოგება-ზარალის ანგარიშის სტრუქტურა, ბალანსის მუხლების შეფასების მეთოდები და სხვ. მიუხედავად ამისა კანონს მიღმა დარჩა მთელი რიგი ორგანიზაციულ-მეთოდური და სამართლებრივი საკითხები. დღემდე შემუშავებული არ არის პროდუქციის თვითღირებულების დაგეგმვის, აღრიცხვისა და კალკულაციის გიპობრივი მეთოდური რეკომენდაციები და სხვ.

– საქართველოს საბუღალტრო აღრიცხვის სისტემაში განხორციელებული ცვლილებებიდან უნდა აღინიშნოს „ბუღალტრული აღრიცხვის რეგულირების შესახებ“, კანონის მიღება, რომლის თანახმადაც საერთაშორისო სტანდარტები გამოცხადდა საქართველოს ეროვნულ სტანდარტებად. ამას მოჰყვა მოქმედი ნორმატიული აქტების ნაჩქარევად გაუქმება თავისი უარყოფითი შედეგებით, რომელიც მრავალი მეცნიერ-ეკონომისტის კრიტიკის საგანი გახდა.

გარდამავალი ეკონომიკის მქონე ქვეყნებში ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგების რეფორმირების პროცესების შესწავლის საფუძველზე გამოიკვეთა შემდეგი:

– ერთ დროს აღრიცხვა-ანგარიშგების ერთიანი სისტემის მქონე რესპუბლიკებში, ცალკეულ სახელმწიფოებად ჩამოყალიბების შემდეგ წარმოიქმნა განსხვავებანი. თუმცა კონცეპტუალური მიდგომები ერთნაირია, რაც იმაში გამოიხატება რომ

დამოუკიდებელმა ქვეყნებმა აღრიცხვა-ანგარიშების გარდაქმნა დაიწყეს ანალოგიური საკანონმდებლო აქტების შემუშავებით.

– ყველა ქვეყანაში მიღებული იქნა კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებ“ და შესაბამისი დებულებები, როგორც მოგადად აღრიცხვა-ანგარიშების თაობაზე, ასევე აღრიცხვის ცალკეულ საკითხებზე.

– რეფორმირების პროცესებს საფუძვლად დაედო წინასწარ შემუშავებული და დამტკიცებული „კონცეფცია“ და სახელმწიფო „პროგრამა“.

– შენარჩუნებული იქნა სახელმწიფო რეგულირების სისტემა. ყველა ქვეყანაში აღრიცხვა-ანგარიშების სისტემას არეგულირებს სახელმწიფო ფინანსთა სამინისტროს მეშვეობით.

– აღრიცხვის რეფორმა მიმდინარეობს ეტაპობრივად.

– ყველა ქვეყანაში მიღებული იქნა საერთაშორისო სტანდარტების ბაზაზე შემუშავებული ეროვნული სტანდარტები.

– ზოგიერთ ქვეყანაში (მოლდავეთი, ყაზახეთი, ბელორუსია, აზერბაიჯანი) კვლავ შენარჩუნებულია ანგარიშების წარდგენა სტატისტიკური ორგანოებისთვის. საქართველოში აღნიშნული წესი გაუქმებულია რაც ხელს უშლის ქვეყნის მასშტაბით მრავალი მნიშვნელოვანი მაჩვენებლის მოპოვებას. მიგვაჩნია, რომ ბუღალტრულ ანგარიშგებაში მოცემული საჯარო ინფორმაცია სტატისტიკური დამუშავების ობიექტს უნდა წარმოადგენდეს. გარდა ამისა საბიუჯეტო შემოსავლების პროგნოზირების მიზნით, უპრიანია აგრეთვე გარკვეული მოდიფიცირებული ფორმით ანგარიშის წარდგენა საფინანსო ორგანოებისთვისაც.

– საქართველოში წლიური ბუღალტრული ანგარიშების შედგენის პერიოდი განისაზღვრება წლის დასასრულიდან მომდევნო სამი თვის განმავლობაში. განვითარებულ ქვეყნებში ეს ვადები გაცილებით დიდია, (ექვს თვემდე) ხოლო მცირე საწარმოებისათვის ცხრა თვემდეც კი. ამასთან დაკავშირებით

საჭიროდ მიგვაჩნია გადაისინჯოს ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის ვადები. ამის განხორციელება საჭიროა იმის გამოც, რომ ცალკეულ შემთხვევებში წლიურ ანგარიშს უნდა ახლდეს აუდიტორული დასკვნა. ანგარიშის შედგენისა და აუდიტის ჩატარების ვადების თანხვედრა პრაქტიკაში გარკვეულ სირთულეებს იწვევს, რომელიც უარყოფითად მოქმედებს, როგორც ანგარიშგების ასევე აუდიტის ხარისხზე.

ჩატარებული ანალიზიდან ირკვევა, რომ საბუღალტრო აღრიცხვის რეფორმირების საკითხებში საქართველოს მიდგომები მნიშვნელოვნად განსხვავებულია გარდამავალი ეკონომიკის მქონე სხვა სახელმწიფოებისაგან.

აღრიცხვა-ანგარიშგების არსებული მდგომარეობის ანალიზის საფუძველზე გამოვლინდა შემდეგი პრობლემები:

პირველი, საბუღალტრო აღრიცხვის ნორმატიული ბაზის სრულყოფის აუცილებლობა. როგორც ცნობილია 2000 წლიდან საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის ნორმატიულ ბაზად აღიარებულია საერთაშორისო სტანდარტები. სათანადო ნორმატიული ბაზის არსებობა კი სტანდარტებთან ერთად გულისხმობს დახვეწილი ინსტრუქციულ-მეთოდური მასალების შემუშავებასა და დანერგვას, რომლებიც მისადაგებული იქნება სამოქალაქო, საგადასახადო, საბანკო, ფასიანი ქაღალდებისა და სხვა ნორმატიულ აქტებთან.

სამწუხაროდ საერთაშორისო სტანდარტები თავისი ბოგადი ხასიათის გამო სრულყოფილად ვერ აკმაყოფილებენ მომხმარებელთა მოთხოვნებს. მათი ძირითადი დანიშნულების შესახებ პროფ. რ. ძაძაძია აღნიშნავს – „ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები არ არეგულირებენ ცალკეული სააღრიცხვო ობიექტების აღრიცხვის წესს. ისინი ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებია და არა ანგარიშწარმო-

ებისა“¹. სავსებით შეიძლება დავეთანხმით ავტორს, რადგანაც სტანდარტები არ აღწერენ ამა თუ იმ ინფორმაციის ფორმირების წესებს სააღრიცხვო პროცესის მსვლელობაში და ისინი მართლაც ბუღალტრული ანგარიშგების შედგენის წესებია ვიდრე ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისა.

აღნიშნულის გამო ფინანსური (ბუღალტრული) ანგარიშგება მოწყვეტილია მიმდინარე ბუღალტრული აღრიცხვისაგან, ანუ ამოვარდნილია სააღრიცხვო ციკლიდან. მაგალითად, სტანდარტები მოითხოვენ, რომ საანგარიშო პერიოდის ბოლოს მოხდეს ქონებისა და ვალდებულებების შეფასება და ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში, მაგრამ, არაფერს ამბობს როგორ აესახოთ მსგავსი ოპერაციები მიმდინარე ბუღალტრულ აღრიცხვაში. აქედან გამომდინარე ფინანსური ანგარიშგების შედგენის სტანდარტისეული მოთხოვნები ნებით თუ უნებლიედ გავლენას ახდენენ მიმდინარე ბუღალტრულ აღრიცხვაზე. მაშასადამე, მარტო ანგარიშგების შედგენის სტანდარტები საკმარისი არ არის.

აღრიცხვა-ანგარიშგების მდგომარეობაზე დაკვირვებისა და ანალიზის საფუძველზე ირკვევა, რომ სამეწარმეო სუბიექტებს ესაჭიროებათ უფრო დაწვრილებითი ახსნა იმისა თუ როგორ მოაწყონ აღრიცხვის საკუთარი სისტემია. ისინი საჭიროებენ შესაბამის ნორმატიულ-მეთოდურ მასალებს არა მარტო ფინანსური ანგარიშგების შედგენის საკითხებში, არამედ სამმართველო აღრიცხვაშიც. დღეს დისკუსია იმართება იმის გარშემო, იძლევა თუ არა სამმართველო აღრიცხვის მოქმედი სისტემა შიგა მმართველობისათვის საჭირო ინფორმაციას? უპირველეს ყოვლისა უნდა აღინიშნოს, რომ ადრე მოქმედი ნორმატიულ-მეთოდური ხასიათის აქტებიდან პრაქტიკულად აღარაფერი შემორჩა. ნაკლებ ინტერესს იჩენენ იმის მიმართ,

1. რ. ძაძაძია - ბუღალტრული აღრიცხვის რეფორმის მიმდინარეობა და მისი განხორციელების პრობლემები. ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგება, 1998., № 6, გვ. 16.

სწორად აღგენენ თუ არა თვითღირებულების კალკულაციას მრეწველობაში, მშენებლობაში, სოფლის მეურნეობაში და ა.შ.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე ქვეყანაში მოქმედი ნორმატიული აქტები (სტანდარტები, ინსტრუქციები, დებულებები და ა.შ.) უნდა მოიცავდეს არა მარტო ფინანსური ანგარიშგების შედგენის წესებს, არამედ სამეურნეო სქამიანობის მთელ სააღრიცხვო ციკლს. აქედან გამომდინარე საჭიროა შეიქმნას ნორმატიულ-მეთოდოლოგიური და ორგანიზაციული რეგლამენტაციის მრავალდონიანი სისტემა, რომელშიც შეიძლება გამოიყოს ნორმატიული აქტების შემდეგი ოთხი ჯგუფი:

პირველ ჯგუფში შევა ისეთი აქტები, როგორცაა კანონები, პრეზიდენტის განკარგულებები და ბრძანებულებები, მთავრობის გადაწყვეტილებები, რომლებიც პირდაპირ ან არაპირდაპირ არეგულირებენ აღრიცხვა-ანგარიშგებას.

მეორე ღონის აქტებს შეიძლება მივაკუთვნოთ სტანდარტების კომისიის მიერ გამოცემული სტანდარტები, დებულებები და ინსტრუქციები, ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმა. მათში განზოგადებული იქნება ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები და ანგარიშწარმოების საბაზისო წესები, ძირითადი განმარტებანი და აღრიცხვის ცალკეული საკითხები.

მესამე ღონის დოკუმენტებს შეიძლება მივაკუთვნოთ განმარტებები და მეთოდური მითითებები აღრიცხვის ცალკეულ საკითხებზე, როგორცაა მაგალითად პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის, ინვენტარიზაციის ჩატარების, ბალანსისა და ანგარიშგების სხვა ფორმების შევსების წესები და სხვ. ცალკეული ინსტრუქციებისა და მეთოდური მითითებების პროექტები ეროვნული მეურნეობის დარგებისათვის (მრეწველობის, მშენებლობის, მეცნიერების, ვაჭრობის, კომუნალური, სოფლის მეურნეობის და ა.შ.) შეიძლება მოამზადონ პროფესიონალურმა ორგანიზაციებმა, სამინისტროებმა, სამეცნიერო დაწესებულებებმა. და სხვ.

ლოკუმენტების მეოთხე ჯგუფში შეიძლება გავაერთიანოთ თვით საწარმოში შექმნილი სამუშაო დოკუმენტები, რომლებიც განსაზღვრავენ საადრისხვო პოლიტიკას მეთოდურ, ტექნიკურ და ორგანიზაციულ ასპექტებში.

მეორე, საბუღალტრო აღრიცხვა-ანგარიშგების სამართლებრივი რეგულირების სისტემის სრულყოფა. ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის განვითარება და ეფექტიანი შედეგების მიღება მნიშვნელოვნად არის დამოკიდებული მარეგულირებელ ორგანოზე. უფრო კონკრეტულად, როგორი იქნება რეგულირების პროცესში სახელმწიფოსა და პროფესიონალური ორგანიზაციების როლი და ფუნქციები.

აღნიშნული საკითხი უკანასკნელ წლებში მეტად აქტუალურია, რომლის ირგვლივაც ხშირი დისკუსიები იმართება. იკვეთება სხვადასხვა პოზიციები და შეხედულებანი. ამ თემას თავიანთი შრომები მიუძღვნეს როგორც საზღვარგარეთის ისე ქართველმა ავტორებმა (დ. ბლეიკი, თ. ამაგი, ა. შერემეტი, ა. ბაკაევი, ვ. ვანკვეიხი, ვ. პარხომენკო, თ. პეტროსიანი, ვ. ცურკანუ, ე. ხარაბაძე, ე. კუპრეიშვილი, რ. ძაძამია, ლ. ჭუმბურიძე და სხვ.).

შესაბამისი ლიგერაგურისა და ცალკეულ სახელმწიფოებში აღრიცხვა-ანგარიშგების მარეგულირებელი ნორმატიული ბაზის შესწავლის საფუძველზე ირკვევა, რომ სხვადასხვა ქვეყანაში არსებობს რეგულირების სხვადასხვა მოდელი. მემოაღნიშნული იმაში გამოიხატება, რომ მარეგულირებლის ფუნქციას ასრულებენ როგორც სახელმწიფო ორგანოები, ასევე პროფესიონალური ორგანიზაციები, ფასიანი ქაღალდების კომისიები; ადგილი აქვს სახელმწიფო ფუნქციების დელეგირებას ცალკეულ საკითხებში ან ხორციელდება შერეული ტიპის რეგულირება. ინტერესმოკლებული არ იქნება მიმოვიხილოთ ამ პრობლემების ზოგიერთი ასპექტი.

ბუღალტრული აღრიცხვის განვითარების ევოლუციაში ჩამოყალიბდა მისი რეგულირების ორი ფორმა: ცენტრალიზე-

ბული რეგლამენტაცია და იურიდიული რეგულირება. პირველი მათგანი გულისხმობს სააღრიცხვო პოლიტიკის ერთვარიანტიან სისტემას და სააღრიცხვო პროცედურების უნიფიკაციას სახელმწიფო ორგანოების მიერ.

იურიდიული რეგულირება დიდი ხნის წინათ წარმოიშვა და ჩამოყალიბდა პროფესიული პასუხისმგებლობის თანამედროვე ევრო-ამერიკულ ვარიანტად. ამ შემთხვევაში ორიენტირი აღებულია ზოგადად სააღრიცხვო დოკუმენტებისა და მეთოდოლოგიის იურიდიულ დასაბუთებულობაზე.

პროფესიული დამოუკიდებლობა წარმოიქმნა, როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდოლოგიის თვითგანვითარების შედეგი და როგორც ბუღალტერთა სამოგადოებრიობის თვითდაცვის საშუალება. დამოუკიდებლობის განვითარებამ გაიარა გზა ბუღალტერ-ჩინოვნიკთა პროფესიონალური კასტის მიერ ცოდნაზე მონოპოლიდიან, ეროვნული და საერთაშორისო დონის თანამედროვე დამოუკიდებელი პროფესიონალური ორგანიზაციების ჩამოყალიბებაზე.

ჯერ კიდევ მეცხრამევე საუკუნის მეორე ნახევარში დიდ ბრიტანეთში ჩამოყალიბდნენ ისეთი პროფესიონალური ორგანიზაციები, როგორცაა შოტლანდიის სამოგადოებრივ ბუღალტერთა ინსტიტუტი (1854წ.); ინგლისისა და უელსის ინსტიტუტი (1870წ.); დიდი ბრიტანეთის ბუღალტერთა სამოგადოებრივი ორგანიზაცია; სახელმწიფო ფინანსებისა და აღრიცხვის ინსტიტუტი და სხვ.

ინგლისური მოდელის მიხედვით შეიქმნენ: ირლანდიის პროფესიონალურ ბუღალტერთა ინსტიტუტი (1888წ.); სამოგადოებრივ ბუღალტერთა ამერიკის ინსტიტუტი (1887წ.); ავსტრალიის ბუღალტერთა სამოგადოება (1887წ.); ნიდერლანდების ბუღალტერთა ინსტიტუტი (1895წ.); კანადის სამოგადოებრივ ბუღალტერთა ინსტიტუტი (1880 წ.); ასეთი სამოგადოებრივი ორგანიზაციები მოგვიანებით (1932 და 1942 წლებში) ჩამოყალიბდნენ გერმანიასა და საფრანგეთში. მაგალითად, საფრანგეთში

საბუღალტრო აღრიცხვის რეგულირებაში მნიშვნელოვან როლს ასრულებენ: საბუღალტრო აღრიცხვის ეროვნული საბჭო; ფასიანი ქაღალდების ოპერაციების კომისია; ეკონომიკისა და ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული აუდიტორთა ეროვნული ინსტიტუტი (სახელმწიფო ორგანიზაცია) და სხვ.

იაპონიაში აღრიცხვა-ანგარიშგების რეგულირება იმყოფება სახელმწიფო აპარატის მნიშვნელოვანი ზეგავლენის ქვეშ, მაგრამ მას ბევრი საერთო აქვს აშშ აღრიცხვა-ანგარიშგების სისტემასთან. იაპონიაში აღრიცხვის განვითარების განმსაზღვრელ ძირითად ორგანიზაციებად ითვლებიან იაპონიის ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული საბუღალტრო აღრიცხვის საბჭო და ფასიანი ქაღალდების ბიურო, იაპონიის დიპლომირებულ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ინსტიტუტი და სხვ.

მეცხრამევე საუკუნის ბოლოს რუსეთში იყო მცდელობა შექმნილიყო ნაფიც ბუღალტერთა ინსტიტუტი, მაგრამ ეს იდეა არ განხორციელდა.

ბოგოერთ ქვეყანაში აღრიცხვა-ანგარიშგებას არეგულირებენ მთავრობის მიერ დანიშნული ორგანიზაციები. მაგალითად, ესპანეთში ასეთ ორგანიზაციას წარმოადგენს – „ბუღალტერთა და აუდიტორთა ინსტიტუტი, ამერიკის შეერთებულ შტატებში – ფინანსური აღრიცხვის სტანდარტების საბჭო და ბუღალტერული აღრიცხვის სამთავრობო საბჭო. ამერიკის შეერთებული შტატების კონგრესი ბუღალტრული აღრიცხვის რეგულირებას დელეგირებას უკეთებს ფასიანი ქაღალდების კომისიას და ფასიანი ქაღალდების ბირჟას, აგრეთვე მთავრობის მიერ დანიშნულ სხვა ორგანიზაციებს¹.

პროფესიონალური ორგანიზაციების მიერ გამოცემული დოკუმენტების ნორმატიული ხასიათი სხვადასხვა ქვეყანაში შეიძლება სხვადასხვანაირად გამოვლინდეს. ასე მაგალითად,

1.

კანადაში კანონი ერთმნიშვნელოვნად მოითხოვს კომპანიები-საგან ბულალგრული აღრიცხვის სტანდარტების შესრულებას. ანალოგიური წესებია გათვალისწინებული დიდ ბრიტანეთში მსხვილი კომპანიებისათვის. აშშ-ში სამთავრობო რეგულირებად ორგანოს შეუძლია მოითხოვოს კომპანიებს ფასიანი ქაღალდებისა და ბირჟების კომისიის მიერ მიღებული ნორმები და სხვ.

ზემოაღნიშნულიდან შეიძლება გავაკეთოთ დასკვნა, რომ ეკონომიკურად განვითარებულ ქვეყნებში ბულალგრული აღრიცხვის რეგულირების საკითხში შეინიშნება ორი ტენდენცია. პირველი მათგანი გულისხმობს თვითრეგულირების განვითარებას, ბულალგრულ აღრიცხვაში მიდგომებისა და ხერხების თავისუფალ არჩევანს, ხოლო მეორე, სახელმწიფო ორგანოთა სულ უფრო მეტად ჩარევას რეგულირების პროცესში.

განსხვავებულ პროცესებთან გვაქვს საქმე გარდამავალი ეკონომიკის მქონე ქვეყნებში და მათ შორის საქართველოში. მასალების შესწავლით ირკვევა, რომ ყველა პოსტკომუნისტურ ქვეყანაში შენარჩუნებულია აღრიცხვა-ანგარიშგების სახელმწიფო რეგულირების სისტემა. ამავე დროს დიდია ბულალგრეთა პროფესიონალური ორგანიზაციების სწრაფვა რეგულირების მექანიზმის დაუფლებისაკენ. აღნიშნული პრობლემა საქართველოში განსაკუთრებული სიმწვავეით გამოიკვეთა, რასაც შესაბამისი საკანონმდებლო ცვლილებებიც მოჰყვა.

1999 წელს მიღებული იქნა კანონი „ბულალგრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“, რომლის მიზანია სახელმწიფო რეგულირებისა და თვითღირებულების სფეროების გამიჯვნა, ბულალგრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დამკვიდრება. სახელმწიფო მარეგულირებელ ორგანოდ აღიარებულია ფინანსთა სამინისტრო, თუმცა მისი კომპენგენციის სფეროში შედის მხოლოდ საჯარო სექტორის (საბიუჯეტო ორგანიზაციების) აღრიცხვა-ანგარიშგების საკითხები.

რაც შეეხება კერძო სამართლის იურიდიულ პირებს მათი აღრიცხვა-ანგარიშგება თვითრეგულირებას დაექვემდებარა. ზემოაღნიშნული კანონი 1999-2012 წლებში მოქმედებდა. როგორ ხორციელდებოდა თვითრეგულირება ბოლო 12 წლის განმავლობაში?.

პირველი, კანონი მოითხოვდა, რომ კერძო სექტორში თვითრეგულირება უნდა განხორციელებინა საქართველოს პარლამენტთან არსებულ ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიას და ბუღალტერთა დამოუკიდებელი პროფესიულ ორგანიზაციებს. განვიხილოთ თითოეული მათგანის როლი და ფუნქციები.

პარლამენტთან არსებული სტანდარტების კომისიაში კანონის მიხედვით გაერთიანებული უნდა ყოფილიყო ბუღალტრული აღრიცხვის, ფინანსების, ბიზნესის, ეკონომიკისა და სამართლის სფეროს წარმომადგენლები, თუმცა უნდა ავლინონ, რომ კომისია უპირველეს ყოვლისა დაკომპლექტებული უნდა ყოფილიყო მაღალკვალიფიციური ბუღალტერ-მეთოდოლოგებით და არა ბიზნესმენებით, ეკონომიკისა და სამართლის სფეროს წარმომადგენლებით, რაც არ განხორციელდა. ასეც რომ ყოფილიყო, სახელმწიფო ორგანოს როგორ უნდა განხორციელებინა თვითრეგულირება? ასე რომ, იდეა თავიდანვე მცდარი აღმოჩნდა, რაც პრაქტიკამ მომდევნო წლებში სავესებით დაადასტურა.

სტანდარტების კომისიის ფუნქციებში შედიოდა ქართულ ენაზე თარგმნილი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა და მათი ინტერპრეტაციების, ღრობითი სტანდარტებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის სამოქმედოდ შემოღება. მიუხედავად ამისა, კომისიის ფუნქციები და შესაძლებლობები ფრიად შეზღუდული იყო, მისი საზოგადოებრივ საწყისებზე ფუნქციონირების გამო. ასეთი მნიშვნელოვანი სფეროს მარეგულირებელი ორგანოს საზოგადოებრივ საწყისებზე მუშაობა საბაზრო ეკონომიკის პირობებში გამართ-

ლებული არ არის. ასეთი ანალოგი რომელიმე ქვეყანაში ძნელად თუ მოიძებნება.

მეორე, კომისიას უფლება არ ჰქონდა თვითონ შეეიმუშავებინა მარეგულირებელი ნორმატიული აქტების პროექტები. ასეთი პროექტები აუცილებლად ბუღალტერთა პროფესიონალური ორგანიზაციებიდან უნდა შესულიყო, ამის გამო მისი მუშაობა მთლიანად დამოკიდებული გახდა პროფესიონალური ორგანიზაციების მუშაობაზე.

მესამე, კომისიის წევრები თანამდებობრივად არავის ემორჩილებოდნენ, რის გამოც დაბალი იყო პასუხისმგებლობის დონე.

როგორც ზემოთ ავლინებით ნორმატიული აქტების პროექტების შემუშავება ევალება ბუღალტერთა პროფესიონალური ორგანიზაციებს. თუმცა ისინი, თუ არ ჩავთვლით პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციას, ბუღალტრული აღრიცხვის რეგულირებაში არავითარ მონაწილეობას არ ღებულობენ. ეს გამოწვეულია იმით, რომ კანონმდებლობით რეგულირება ზოგადად ყველას ევალებოდა, კონკრეტული პასუხისმგებლობა კი არავის ეკისრებოდა. თუ გადავხედავთ გარდამავალი ეკონომიკის მქონე ქვეყნების მიერ ამ სფეროში განხორციელებულ ღონისძიებებს მათთან შედარებით მდგომარეობა მეტად არასახარბიელოა.

2012 წლის 29 ივნისს მიღებული იქნა კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ,, კანონით უნდა დარეგულირებულიყო ისეთი მნიშვნელოვანი საკითხები, როგორცაა: საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების, წარდგენისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების სამართლებრივი საფუძვლები. შეიძლება ითქვას, რომ ახალი კანონი შემუშავებული იქნა „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ საქართველოს კანონისა და „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ,, საქართველოს

კანონის საფუძველზე. რა მთავარი ასპექტების გამოყოფა შეიძლება ამ კანონიდან:

პირველი, განიმარტა სერტიფიცირებული პროფესიონალი ბუღალტრისა და სერტიფიცირებული ბუღალტრის სტატუსები;

მეორე, გამოიკვეთა აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის სტატუსი;

მესამე, გაიგივდა პროფესიონალი ბუღალტრისა და აუდიტორის პროფესია;

მეოთხე, განიმარტა პროფესიული სერტიფიცირების სტანდარტის, განგრძობითი განათლების სტანდარტისა და აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის სტატუსები.

მთავარი ამოცანა, რაც ამ კანონის წინაშე დაისახა იმაში მდგომარეობდა, რომ მისი ამოქმედებით უნდა შექმნილიყო გარემო, რომლითაც შესაძლებელი იქნებოდა საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოების წესების შემუშავება, პროფესიონალი ბუღალტრის სტატუსის მოპოვება ცალკეული ფიზიკური პირების მიერ, აუდიტორის სტატუსის მოპოვება. **არც ერთი ზემოთ ჩამოთვლილი ამოცანა შესრულებული არ იქნა, უფრო მეტიც, შეიქმნა გარკვეული უძრაობა და სიტუაცია შევიდა ჩიხში. კანონი დღემდე სრულყოფილად ვერ მუშაობს მასში არსებული სერიოზული ხარვეზების გამო.**

პირველ რიგში შეიძლება ითქვას, რომ იგი დისკრიმინაციული ხასიათის ნორმების მაგარებელია და რეალურად ეწინააღმდეგება „კონკურენციის შესახებ“, საქართველოს კანონის მოთხოვნებს. საქმე იმაშია, რომ ყველა უფლება და პრივილეგია, რაც არსებობს ამ სფეროში ენიჭება აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციას. აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია კი არის ბუღალტერთა და აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაცია, რომელიც რეგისტრირებულია არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირად და არის ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ნამდვილი წევრი ან ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ აღიარებული

რეგიონალური ორგანიზაციის ნამდვილი წევრი. აქედან გამომდინარე, ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის წევრს ავტომატურად ენიჭება აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის სტატუსი, რაც მართებულად არ მიგვაჩნია, იმ პირობებში, როდესაც საქართველოში ობიექტური მიზეზების გამო არ არსებობს სხვა არცერთი აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია.

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის წევრს, რომელიც ავტომატურად ითვლება აკრედიტებულად, აქვს შემდეგი მონოპოლიური პრივილეგიები, რომელიც „ვალდებულების“, ფორმით არის შენიღბული, კერძოდ, „აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია, რომელიც ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ნამდვილი წევრია, ვალდებულია - ქართულ ენაზე თარგმნოს და გამოსცეს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები, მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი, პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი და სხვა ნორმატიული აქტები. შესაბამისად ამ სფეროში კონკურენტული გარემოს შექმნის მიზნით აუცილებელია, რომ ყველა პროფესიული ორგანიზაცია ჩაყენებულ იქნას თანაბარ პირობებში. აკრედიტაციის უფლების მოპოვებისათვის უპირობოდ არ უნდა იქნეს მიჩნეული, რომელიმე საერთაშორისო თუ რეგიონული ორგანიზაციის წევრობა.

დღევანდელი პირობებში პრობლემურია აგრეთვე ამა თუ იმ ფიზიკური პირის სერტიფიცირებულ პროფესიონალ ბუღალტრად აღიარების მექანიზმი, კერძოდ, სერტიფიცირებულ პროფესიონალ ბუღალტრად შეიძლება აღიარებული იქნეს მხოლოდ ეკონომიკური განვითარებისა და თანამშრომლობის ორგანიზაციის წევრ ქვეყანაში არსებული ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის ნამდვილი წევრი პროფესიული ორგანიზაციის წევრი - ფიზიკური პირი. სხვა შემთხვევაში აკრედიტებულ

პროფესიულ ორგანიზაციას უფლება აქვს, მოითხოვოს ცოდნის დადასტურება. ამასთანავე აღსანიშნავია, რომ „საქართველოს მთავრობა უფლებამოსილია დაადგინოს იმ სახელმწიფოთა ჩამონათვალი, რომელთა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ნამდვილი წევრი პროფესიული ორგანიზაციის ნამდვილი წევრობის შემთხვევაშიც, აკრედიტებულმა პროფესიულმა ორგანიზაციამ ფიზიკური პირი სერტიფიცირებულ პროფესიონალ ბუღალტრად უნდა აღიაროს,.. როგორც ვხედავთ, ამ წესების შესაბამისად, ზოგიერთი პირი შესაბამისი სასერტიფიკაციო პროცედურების გარეშე ხდება საქართველოს პროფესიონალი ბუღალტრის სტატუსის მქონე, რაც არაჯანსაღი გარემოს შექმნას განაპირობებს და ხელს უშლის ბუღალტერთა სერტიფიცირების კონკურენტული გარემოს ჩამოყალიბებას. უცხო ქვეყნის ფიზიკური პირისადმი (მოქალაქისადმი) და საქართველოს მოქალაქისადმი პროფესიონალი ბუღალტრის თუ აუდიტორის სტატუსის მინიჭებისას წაყენებული უნდა იქნას თანაბარი მოთხოვნები. არამართებულია, რომელიმე ორგანიზაციის წევრობა საქართველოში იძლეოდეს რაიმე უპირატესობას და პრივილეგიებს. მით უმეტეს გაუგებარია მთავრობისადმი ასეთი უფლებამოსილების მინიჭება.

როგორც გემოთ ავლნიშნეთ, სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები არის საბიუჯეტო ორგანიზაციებისა და საჯარო სამართლის იურიდიული პირებისათვის დადგენილი ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების წესები. ამასთან ერთად საქართველოს მთავრობას უფლებამოსილება ეძლევა სახელმწიფო სექტორის ცალკეული კატეგორიების დაწესებულებებისთვის დაადგინოს კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების გამოყენების ვალდებულება.

ამასთან დაკავშირებით უნდა აღინიშნოს, რომ კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგება აგებულია სამეწარმეო სუბიექტის, როგორც მოგებაზე ორიენტირებული

სუბიექტის საქმიანობაზე, შემოსავლების მიღების წყაროებზე (როგორცაა მაგალითად ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელება მოგების, შემოსავლის მიღების მიზნით), რაც აბსოლუტურად განსხვავდება საბიუჯეტო სექტორის ორგანიზაციების საქმიანობისაგან, რომელთა შემოსავლის ძირითად წყაროს ბიუჯეტიდან მიღებული ფინანსური სახსრები წარმოადგენს. აქედან გამომდინარე, აღნიშნული სფეროს ორგანიზაციებისათვის მთავრობის მიერ კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების გამოყენების ვალდებულების დაკისრება გაუმართლებელია და პრაქტიკულად შეუძლებელიც კი.

მოქმედი კანონმდებლობის მიხედვით, „აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციას,, აქვს სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების მქონე პირთა რეესტრში იურიდიული პირის რეგისტრაციის უფლება იმ შემთხვევაში, თუ იგი არის ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის ნამდვილი წევრი. გარდა ამისა საქართველოს მთავრობის მიერ დადგენილია¹ საწარმოებისათვის აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა ნუსხა, რომელიც ქვემოთმოცემული კომპანიებით არის წარმოდგენილი: სსიპ – ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიურო; ბ) ფრაისვოთერ-ჰაუსკუპერსი (PricewaterhouseCoopers); გ) დელოიტი (Deloitte); დ) ქეი ფი ემ ჯი (KPMG); ე) ერნსტ ენდ იანგი (Ernst & young); ვ) გრანთ თორნტონი (Grant Thornton); ზ) ბიდიო (BDO); თ) ბეიკერ ტილი (Baker Tilly); ი) სმიტ ენდ ვილიამსონი (Smith &Williamson); კ) პი-ქეი-ეფი (PKF); ლ) შპს „კაპგო ჯგუფი,, (RSM-ის წევრი); მ) შპს „აუდიტორული და საკონსულტაციო სამსახური ემჯაიი ჯორჯია“ (MGI); ნ) შპს „ფინანსური მართვის ჯგუფი“ (FMG); ო) შპს „ცოდნისა“. როგორც ვხედავთ

¹ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილება.

ასეთი უფლებამოსილების განხორციელებისათვის უპირატესობა მინიჭებული აქვთ უცხოურ კომპანიებს, რაც საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის განვითარების ხელშემწყობ ღონისძიებად ვერ ჩაითვლება.

აღსანიშნავია, რომ მოქმედი რეგულაცია არ შეესაბამება არც ევროკავშირის წევრი და არც სხვა განვითარებული ქვეყნების პრაქტიკას. აქედან გამომდინარე მიგვაჩნია, რომ სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების მოპოვება უნდა ხდებოდეს არა სახელმწიფო შერჩევით და რეესტრის შედგენით, არამედ თავისუფალი კონკურენციის საფუძველზე.

მოქმედ კანონმდებლობაში უნდა გამოვყოთ ერთი მნიშვნელოვანი ასპექტიც, კერძოდ, ბუღალტერთა და აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაციის აკრედიტაცია. კანონის მიხედვით, აკრედიტაციას ახორციელებს საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – „აკრედიტაციის ერთიანი ეროვნული ორგანო – აკრედიტაციის ცენტრი“. იგი ფუნქციონირებს საქართველოს კანონის „პროლუქტის უსაფრთხოებისა და თავისუფალი მიმოქცევის კოდექსი“-ს საფუძველზე და შესაბამის საერთაშორისო მოთხოვნათა მიხედვით ქმნის აკრედიტაციის სისტემას. აკრედიტაცია კი არის ოფიციალური საექსპერტო შეფასება. აკრედიტაციის ცენტრი, აკრედიტაციის მოწმობის გაცემით ოფიციალურად აღიარებს შესაბამისობის შემფასებელი პირის კომპეტენტურობას შეფასების სფეროში განსაზღვრული საქმიანობის განხორციელებისათვის. აკრედიტაციის ცენტრი სხვადასხვა ტიპის შესაბამისობის შემფასებელ პირთა აკრედიტაციასთან ერთად ახორციელებს საკვალიფიკაციო ტესტირების ჩამტარებელთა აკრედიტაციას სსტ ისო/იეკ 17024:2010 „შესაბამისობის შეფასება, ზოგადი მოთხოვნები პერსონალის სერტიფიკაციის ჩამტარებელი ორგანოებისადმი,“ მიხედვით.

მიუხედავად იმისა, რომ თითქმის 15 წელია აკრედიტაციის ცენტრს ეს ფუნქციები გააჩნია, სათანადო პროცედურების არარსებობის გამო, **დღეის მდგომარეობით საქართველოში**

არც ერთ ბულალგერთა და აუდიტორთა პროფესიონალურ ორგანიზაციას არა აქვს მინიჭებული აკრედიტაციის სერთიფიკატი ანუ აკრედიტაციის ჩაგარების უფლება.

არსებული ჩიხური მდგომარეობა მოქმედი პროფესიული ორგანიზაციების, დამოუკიდებელი აუდიტორებისა და თვით საქართველოს პარლამენტის მსჯელობის საგანი გახდა. მასალების შესწავლით ირკვევა, რომ შემუშავებულია კანონპროექტი „ბულალგრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონში ცვლილებების შესატანად, რომელიც ერთი წელია განხილვის საგანია, თუმცა საბოლოო გადაწყვეტილება მიღებული არ არის.

მასალების შესწავლით ირკვევა, რომ საქართველოს პარლამენტში განიხილება კანონპროექტი „ბულალგრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“, საქართველოს კანონში ცვლილებების შესატანად.¹ როგორც ირკვევა, მოქმედ კანონთან შედარებით მასში გარკვეული პროგრესი შეინიშნება, თუმცა ძირეული საკითხები მაინც პრობლემატურად რჩება.

პირველ რიგში უნდა აღინიშნოს, რომ გათვალისწინებულია სსიპ „ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის სამმართველო სააგენტოს შექმნა“, რომლის ძირითად ფუნქციას წარმოადგენს მუდამხედველობის განხორციელება ფინანსურ ანგარიშგებასა (თუმცა როგორ, კანონპროექტში არ იკეთება) და აუდიტზე და არა ამ სფეროების რეგულირება. ყველა უფლება ენიჭება აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციას და შეიძლება ითქვას, რომ საერთოდ უგულვებელყოფილია სახელმწიფოს როლი რეგულირების სფეროში.

საჭიროა ყურადღება გამახვილდეს იმაზე, თუ რომელ სუბიექტებზე უნდა გავრცელდეს ბულალგრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები და რომელზე ეროვნული სტან-

¹ საქართველოს პარლამენტის 2014 წლის 2 ივნისის N5882/4-3 წერილი

დარგები. საერთაშორისო სტანდარტები მსხვილ საწარმოებთან ერთად ვრცელდება მცირე და საშუალო საწარმოებზე, აგრეთვე არაკომერციულ იურიდიულ პირებზე, თუ ისინი კომერციულ საქმიანობას ეწევიან. აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ არაკომერციული იურიდიული პირებისათვის, მოთხოვნები უფრო გამკაცრდა და მათი აღრიცხვა-ანგარიშგება საერთაშორისო სტანდარტებს დაექვემდებარა. ამ დროს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ არაკომერციული იურიდიულ პირებზე გააერცელა საბიუჯეტო ორგანიზაციების ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოების წესები. ეს საკანონმდებლო შეუსაბამობა ცხადია გამოსასწორებელია. მიგვაჩნია, რომ მცირე და საშუალო საწარმოებისათვის, აგრეთვე არაკომერციულ იურიდიული პირებისათვის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენების დავალდებულება ობიექტურ აუცილებლობას არ წარმოადგენს. ქედან გამომდინარე მცირე და საშუალო საწარმოებისათვის, აგრეთვე არაკომერციულ იურიდიული პირებისათვის სავალდებულო უნდა იყოს მხოლოდ ადგილობრივი (ეროვნული) სტანდარტების გამოყენება. რაც შეეხება მსხვილ საწარმოებს, მათ ეროვნულ სტანდარტებთან ერთად უნდა გააჩნდეთ საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენების უფლება.

საქართველოში საბუღალტრო აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების სამოქმედოდ შემოღების შემდეგ, მისი დროული და ხარისხიანი თარგმანი ყოველთვის პრობლემური იყო და სულ მცირე საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის მიერ ცვლილებების განხორციელებიდან 2-3 წელი იყო საჭირო მათი ქართულ ენაზე მომხმარებლისათვის მიწოდებისათვის. ეს გრადიციად ღღესაც გრძელდება. კანონპროექტის მიხედვით საბუღალტრო აღრიცხვისა და აუდიტის შესაბამისი სტანდარტები და რეგულაციები უნდა თარგმნოს აკრედიტებულმა პროფესიულმა ორგანიზაციამ, რაც ობიექტური თვალსაზრისით პრინციპულად მცდარი პოლიტიკაა. საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS, IFRS for SMES, ISA, ISQC), ა(ა)იპ ფინანსური ანგარიშგების ადგი-

ლობრივი (ეროვნული) სტანდარტები და სხვა დოკუმენტები იძენენ ნორმატიული აქტის ძალას და გამართლებული არ არის მათ თარგმანსა თუ შექმნაზე პასუხისმგებლობა ხელისუფლებამ კერძო სამართლის იურიდიულ პირს გადააბაროს. რა მოხდება იმ შემთხვევაში, თუ ქვეყანაში ორი ან სამი აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია აღმოჩნდება? რომლის თარგმანი იქნება უფრო ავთენტური? რომელს ექნება გამოქვეყნების ვალდებულება/უფლება? ვინ აიღებს პასუხისმგებლობას ამ დოკუმენტებში ცვლილებებისა და დამატებების თარგმანსა და გამოქვეყნებაზე? ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე გამართლებულად არ მიგვაჩნია, რომ ამ დოკუმენტების შექმნაში სააგენტომ დააფინანსოს აკრედიტებული ორგანიზაცია. შესაბამისად უპრიანია, რომ სახელმწიფო მარეგულირებელმა ორგანომ ასეთ გიპის თარგმანები ტენდერის საფუძველზე შეასრულებინოს პროფესიონალებს.

გათვალისწინებული რეგულაციის პირობებში, საქართველოს მთავრობა უფლებამოსილი იქნება დაადგინოს იმ სახელმწიფოთა ჩამონათვალი, რომელთა უფლებამოსილი ორგანოების მიერ სერთიფიცირებულ პირად აღიარებული ფიზიკური პირი, სერთიფიცირებულ პირად უნდა აღიარონ აკრედიტებულმა პროფესიულმა ორგანიზაციებმა. ეს კი ნიშნავს, რომ აკრედიტებულმა პროფესიულმა ორგანოებმა უნდა დაადგინონ თუ ვინ არის მოცემული ქვეყნის „უფლებამოსილი ორგანო“, და ნამდვილად არის თუ არა კონკრეტული პირი ამ ორგანოს მიერ სერტიფიცირებული, რაც რამდენიმე აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის არსებობის შემთხვევაში ართულებს აღიარების პროცესს. ამიგომაც მიზანშეწონილია მარეგულირებელმა ორგანომ დაადგინოს ასეთ შემთხვევებში აღიარების პროცედურა, მოახდინოს გადამოწმება, გასცეს აღიარების დოკუმენტი და პირი შეიყვანოს შესაბამის რეესტრში.

როგორც ზემოთ ავღნიშნეთ იქმნება „საჯარო სამართლის იურიდიული პირი-ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის

საზედამხედველო სააგენცო,, მაგრამ რამდენად მიზანშეწონილია მისი შექმნა „ფასიანი ქალაქების კომისიასთან,, ანუ დამოუკიდებელ მარეგულირებელ კომისიასთან სხვა დამოუკიდებელი იურიდიული პირის შექმნა? საქართველოს კანონი „ფასიანი ქალაქების ბაზრის შესახებ“ აწესრიგებს ფასიანი ქალაქების საჯარო შეთავაზებასა და მიმოქცევასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებს, განსაზღვრავს ფასიანი ქალაქების ბაზარზე საფონდო ბირჟების, ცენტრალური დეპოზიტარების, ფასიანი ქალაქების რეგისტრატორების, საბროკერო კომპანიების, ბროკერებისა და საინვესტიციო ფონდების საქმიანობის წესებს. ამ კანონის მიხედვით აუდიტორი ამოწმებს გემო-აღნიშნული პირების შესაბამის ფინანსურ ანგარიშგებებს და მას არ შეიძლება ჰქონდეს სხვა ფუნქცია ფასიანი ქალაქების ბიზნესთან მიმართებით. შესაბამისად ფასიანი ქალაქების ბაზარი, აუდიტორებთან მიმართებით არაფრით არ განსხვავდება სასაქონლო ან სავალუტო ბაზრებისაგან. აუდიტორს ყველა სამივე ბაზარზე ერთი და იგივე ფუნქცია გააჩნია - აუდიტის ჩატარება. შესაბამისად, რომელიმე ბაზრის მარეგულირებელ ორგანოსთან ბუღალტრული და აუდიტორული მარეგულირებლის დაკავშირება მართებულად არ მიგვაჩნია.

რეგულირების სფეროში არსებული ნაკლოვანებების გამოსწორების მიზნით საჭიროდ მიგვაჩნია:

ა) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან და მისი კონტროლის ქვეშ შეიქმნას სახელმწიფო მარეგულირებელი ორგანო – სსიპ „საბუღალტრო აღრიცხვისა და აუდიტის სტანდარტების საბჭო“, რომელსაც მიენიჭება მთავარი მარეგულირებლის სტატუსი, რამდენადაც ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი საბოლოო შედეგით პირდაპირ არის დაკავშირებული ფისკალურ საკითხებთან, ხოლო ამ სფეროში პოლიტიკის განხორციელება (აღსრულება) აღმასრულებელ ხელისუფლებაში სწორედ ამ სამინისტროს პრეროგატივას წარმოადგენდა და დღესაც წარმოადგენს.

ბ) პროექტის მიხედვით, სააგენტოს სტრუქტურა, თავჯდომარე და წევრები თითქმის დაქვემდებარებული არიან საქართველოს პარლამენტთან, რაც მართებულად არ მიგვაჩნია იმის გამო, რომ ბუღალტრული და აუდიტორული სფეროების რეგულირება ეკონომიკის რეგულირების მნიშვნელოვანი ბერკეტია, რაც აღმასრულებელი ხელისუფლების პრეროგატივას წარმოადგენს. შესაბამისად, მიგვაჩნია, რომ სტანდარტების საბჭოს თავჯდომარე ფინანსთა მინისტრის წარდგინებით დაინიშნოს პრემიერ-მინისტრის მიერ. რაც შეეხება საბჭოს წევრებს შვიდივე წევრი შესაბამისი პროფესიული და საკვალიფიკაციო მონაცემების გათვალისწინებით კონკურსის წესით უნდა იქნენ არჩეული ასევე ფინანსთა სამინისტროს შესაბამისი კომისიის მიერ.

საბჭოს ძირითად ფუნქციებში უნდა შედიოდეს:

➤ საერთაშორისო სტანდარტების ბაზაზე საბუღალტრო აღრიცხვისა და აუდიტის სტანდარტების შემუშავება და აქედან გამომდინარე ქვემდებარე ნორმატიული აქტების შემუშავება და დამტკიცება. გემოაღნიშნული მოიცავს ისეთი სამუშაოების შესრულებას, როგორცაა:

- ა) საბუღალტრო აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ქართულ ენაზე თარგმნა და გამოცემა;
- ბ) აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ქართულ ენაზე თარგმნა და გამოცემა;
- გ) ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტების ქართულ ენაზე თარგმნა და გამოცემა;
- დ) პროფესიონალი ბუღალტრის ეთიკის კოდექსის ქართულ ენაზე თარგმნა და გამოცემა;
- ე) ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის დებულების შემუშავება და გამოცემა;
- ვ) ხარისხის კონტროლის სისტემის შემმოწმებელთა სერთიფიცირების წესების შემუშავება და გამოცემა და სხვ.).

➤ აღრიცხვისა და აუდიტის სისტემის მუშაკთა მომზადების, გადამზადებისა და კვალიფიკაციის ამაღლებისათვის სასწავლო გეგმებისა და პროგრამების, სხვადასხვა მეთოდური მასალების შემუშავება და გამოცემა;

➤ აღრიცხვისა და აუდიტის სისტემის მუშაკთა მომზადება, გადამზადება და კვალიფიკაციის ამაღლება;

➤ პროფესიონალ ბუღალტერთა (აუდიტორთა) აკრედიტაციის სისტემის ნორმატიული ბაზის მომზადება და დამტკიცება;

➤ პროფესიონალ ბუღალტერთა (აუდიტორთა) აკრედიტაცია და შესაბამისი სერთიფიცირება;

➤ პროფესიული ორგანიზაციებისათვის აკრედიტაციის ფუნქციების დელეგირების სისტემის შემუშავება და დელეგირება;

➤ საერთაშორისო და ადგილობრივ პროფესიონალურ ორგანიზაციებთან და სახელმწიფო სტრუქტურებთან თანამშრომლობა და სხვ.

ამასთან, თანდათან უნდა გაიზარდოს პროფესიული ორგანიზაციების როლი და აქტივობა. მიგვაჩნია, რომ პროფესიული ორგანიზაცია, რომელსაც გააჩნია პრეგნებია განახორციელოს რეგულირების გარკვეული სფეროები ზოგადად უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ პირობებს (პრინციპებს):

➤ შეესაბამებოდეს თვითრეგულირებადი ორგანიზაციის კრიტერიუმებს;

➤ გააჩნდეს გადაცემული ფუნქციების შესასრულებლად შესაბამისი სტრუქტურა და მუშაობის გამოცდილება;

➤ გააჩნდეს მარეგულირებელი წესების შესრულების კონტროლის (მათ შორის ხარისხის კონტროლის) მექანიზმები და პროფესიული ავტორიტეტი;

➤ გააჩნდეს საჭირო ფინანსური სახსრები და სათანადო მატერიალურ-ტექნიკური ბაზა;

➤ გააჩნდეს პროფესიული ეთიკის კოდექსი და მისი შესრულების კონტროლის მექანიზმები.

სახელმწიფო მარეგულირებელი ორგანოს ზემოთჩამოთვლილი ფუნქციებიდან გამოვყოფდით ცალკეული პირებისა და პროფესიული ორგანიზაციების აკრედიტაციისადმი წაყენებულ მთავარ მოთხოვნებს:

მარეგულირებელ ორგანოს პროცედურები და მათი მართვა სერტიფიკაციის ჩასაგარებელი კრიტერიუმების შესაბამისად უნდა იყოს გამჭვირვალე და ობიექტური ყველა კანდიდატის მიმართ. იგი არ უნდა იყენებდეს ისეთ პროცედურებს, რომლებმაც შესაძლოა დაბრკოლებები შეუქმნას ან დააყოვნოს განმცხადებლები ან კანდიდატები. მარეგულირებელმა ორგანომ უნდა განსაზღვროს სერტიფიცირების ჩაგარების, მისი შენარჩუნების, გაგრძელების, სფეროს გაფართოების ან შემცირების, აგრეთვე სერტიფიკაციის შეჩერებისა და გაუქმების პოლიტიკა და პროცედურები.

მარეგულირებელ ორგანოს ისეთი სტრუქტურა უნდა ჰქონდეს, რომ დაინტერესებული მხარეები მის კომპეტენტურობას, მიუკერძოებლობასა და პატიოსნებას ენდობოდნენ. იგი ვალდებულია იყოს დამოუკიდებელი და მიუკერძოებელი თავის განმცხადებლებთან და სერტიფიცირებულ პირებთან, მათი დამსაქმებლებისა და მომხმარებლის ჩათვლით. სასერტიფიკაციო საქმიანობის რომელიმე ასპექტში მონაწილე მთელ პერსონალს შესაბამისი განათლება, გამოცდილება და ტექნიკური კომპეტენტურობა უნდა გააჩნდეს, რომელიც კონკრეტული ამოცანების შესასრულებლად გარკვეულ კრიტერიუმებს დააკმაყოფილებს. ამისათვის პერსონალმა სწავლების კურსი უნდა გაიაროს და არსებული სერტიფიკაციის მნიშვნელობა გააცნობიეროს.

მარეგულირებელ ორგანოს უნდა ჰყავდეს როგორც სამტაგო, ასევე კონტრაქტით მომუშავე თანამშრომლების საკმარისი რაოდენობა, რომელთა განათლება, მომზადება, ტექნი-

კური ცოდნა და გამოცდილება საშუალებას იძლევა კვალიფიციურ ღონებზე ჩატარდეს სერტიფიცირების პროცედურები, სამუშაოს გიპის, დიაპაზონისა და მოცულობის შესაბამისად. მარეგულირებელმა ორგანომ უნდა განსაზღვროს ის მეთოდები და მექანიზმები, რომელიც აუცილებელია კანდიდატთა კომპეტენტურობის შესაფასებლად. ამასთან ერთად, სერტიფიკაციის ორგანოს უნდა გააჩნდეს შესაბამისი დოკუმენტაცია თითოეული თანამშრომლის კვალიფიკაციის შესახებ, კერძოდ, ინფორმაცია მინიმუმ შემდეგ მონაცემებს უნდა შეიცავდეს:

- პერსონალის გვარი, სახელი და მისამართი;
- ორგანიზაციასთან ურთიერთდამოკიდებულება და დაკავებული თანამდებობა;
- განათლება და პროფესიული სტატუსი;
- სტაჟი და მომზადება შესაბამის სფეროში;
- კონკრეტული მოვალეობების გაწერა სერტიფიკაციის ორგანოში და სხვ.

სერთიფიკაციის გამცემ ორგანოს, განსაკუთრებით, თუ ის პროფესიულ ორგანიზაციას წარმოადგენს, უნდა გააჩნდეს სათანადო ფინანსური რესურსები, რომლებიც აუცილებელია სერტიფიკაციის სისტემის ფუნქციონირებისა და შესაბამისი ხარჯების დასაფარავად.

მარეგულირებელმა ორგანომ:

- ✓ უნდა შეიმუშაოს კანდიდატების გამოცდების ჩაბარების მეთოდები;
- ✓ მიაღწიოს გამოცდების ობიექტურობას, საფუძვლიანობასა და სანდოობას;
- ✓ გააჩნდეს კარგი მენეჯმენტის სისტემა;
- ✓ უზრუნველყოს ინფორმაციის კონფიდენციალურობა, რომელიც სავალდებულო იქნება ყველა მუშაკისა და ცალკეული პირებისათვის.
- ✓ დოკუმენტაციის შესანახად შექმნას უსაფრთხო გარემო.

სერტიფიკატებში, სულ მცირე, უნდა იყოს მოცემული შემდეგი ინფორმაცია:

- ✓ სერტიფიცირებული პირის დასახელება და ნომერი;
- ✓ მარეგულირებელი (სერტიფიკატის გამცემი) ორგანოს სახელწოდება;
- ✓ მითითება საკვალიფიკაციო გამოცდებზე ან სხვა ლოკუმენტებზე, რომელთა საფუძველზეც მიენიჭა სერტიფიკატი;
- ✓ სერტიფიკაციის სფერო, მოქმედი პირობებისა და შეზღუდვების ჩათვლით;
- ✓ სერტიფიკატის მოქმედების ვადა.

საჯარო სექტორის აღრიცხვა-ანგარიშგების რეგულირება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს კომპენგენციას განეკუთვნება. აღრიცხვა-ანგარიშგების მარეგულირებელ ძირითად ნორმატიულ აქტებს წარმოადგენს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით დამტკიცებული „ბიუჯეტების დაფინანსებაზე მყოფი ორგანიზაციების ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებ“ ინსტრუქციები, რომლებმაც ბოლო წლების განმავლობაში რამდენჯერმე განიცადა ცვლილებები. 2007 წლის 28 დეკემბრის 1321 ინსტრუქციის შესაბამისად 2009 წლის 1 იანვრიდან ბუღალტრული აღრიცხვას აწარმოებენ „სახელმწიფო ბიუჯეტის, ავტონომიური რესპუბლიკების ბიუჯეტებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტების დაფინანსებაზე მყოფი ორგანიზაციები და ამავე ბიუჯეტების დაფინანსებაზე მყოფი საჯარო სამართლის იურიდიული პირები, თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ ამ პერიოდამდე საბიუჯეტო ორგანიზაციებისა და საჯარო სამართლის იურიდიული პირებისათვის ცალ-ცალკე ინსტრუქციები მოქმედებდა, რაც მიზანშეწონილიც იყო, რადგან საჯარო სამართლის იურიდიული პირები თავიანთი ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების უფლებიდან გამომდინარე სპეციფიკური ეკონომიკური (სამეწარმეო) ურთიერთო-

ბებით გამოირჩევიან. აქედან გამომდინარე მათი გამიჯვნის აუცილებლობა ღღესაც ღღის წესრიგშია.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2013 წლის 8 აპრილის 97 „სახელმწიფო ბიუჯეტის დაფინანსებაზე მყოფი ორგანიზაციების მიერ მოღიფიცირებული საკასო მეთოდით ფინანსური ანგარიშგების შეღგენის წესის ღამტკიცების თაობაზე“ ბრძანებით, „საჯარო სექტორის ბულაღრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანღარგების ღანერგვის სამოქმელო გეგმის“ შესაბამისად, საჯარო სექტორის ბულაღრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანღარგების (IPSAS) ღარიცხვის მეთოღის, როგორც ძირითაღი მეთოღის, სრულად ღანერგვამღე, გარღამავალ პერიოღში სახელმწიფო ბიუჯეტის დაფინანსებაზე მყოფ ორგანიზაციებში ბულაღრული აღრიცხვის წარმოება ღა ფინანსური ანგარიშგების შეღგენა უნღა განხორციელებულიყო აღგერნაგული მეთოღის, ე.წ. მოღიფიცირებული საკასო მეთოღის გამოყენებით.

მოღიფიცირებული საკასო მეთოღის, როგორც ბულაღრული აღრიცხვის აღგერნაგული სისგემის მიზანია სახელმწიფო ბიუჯეტის აფინანსებაზე მყოფი ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბულაღრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანღარგების (IPSAS) შესაბამისად მომზაღებული ფინანსური ანგარიშგებების თაესებაღობის უზრუნველყოფა სახელმწიფო ფინანსების სგაგისგიკის ეკვივალენტურ ანგარიშგებებთან. სახელმწიფო ფინანსების სგაგისგიკის 2001 წლის მეთოღოლოგიასთან შეუსაბამობის შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის, საჯარო სექტორის ბულაღრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანღარგების (IPSAS) განსაზღვრებებს, კლასიფიკაციებს ღა მითითებებს ენიჭება უპირაგესი მნიშვნელობა.

მთელი ამ ცვლილებების ერთ-ერთი ღამახასიათებელი თავისებურება იმაში მღგომარეობს, რომ ეკონომიკური მოვლენების აღრიცხვა ხღება როგორც ღარიცხვის, ასევე საკასო მეთოღის გამოყენებით. საბიუჯეტო კლასიფიკაციით განსაზღვ-

რული გადასახდლებით განხორციელებული ხარჯვითი ოპერაციების, აქტივებით და ვალდებულებებით ოპერაციებისა და ორგანიზაციების შემოსავლების აღრიცხვისთვის გამოიყენება დარიცხვის მეთოდი. ბიუჯეტით განსაზღვრული ასიგნებების ფარგლებში მიღებული დაფინანსება ორგანიზაციების მიერ აღრიცხება საკასო მეთოდით.

საქმე იმაშია, რომ საბიუჯეტო ორგანიზაციებში ბუღალტრული აღრიცხვის რეფორმა ითვალისწინებს 2020 წლისათვის დარიცხვის მეთოდზე მთლიანად გადასვლას, რომელიც სხვა არაფერია, თუ არა მისაღები თანხების ასახვა შემოსავლებად ამ თანხების მიღების უფლების მოპოვების მომენტში, ხოლო ხარჯად აღიარება გადახდის ვალდებულების წარმოქმნის მომენტში. კერძო სამართლის იურიდიულ პირებში, რომლებიც ეკონომიკურ საქმიანობას ახორციელებენ, დარიცხვის მეთოდის გამოყენება სავსებით გასაგებია, რადგან მიუღებელი შემოსავლის აღიარების შემთხვევაში საწარმოს საგადასახადო ვალდებულება წარმოქმნება, მაშასადამე ის ვალდებულია, ჯერ კიდევ გაუწეველი ხარჯებიც ხარჯად აღიაროს, რითაც დაბეგვრის გვითი შეიმციროს. თუმცა, რამდენად მიზანშეწონილია საბიუჯეტო ორგანიზაციისათვის მიუღებელი თანხების შემოსავლებად აღიარება და გადაუხდელი თანხების ხარჯებად აღიარება, ეს კიდევ მსჯელობის საგანია.

მოდისციკრებული საკასო მეთოდის გამოყენება მხოლოდ 2012 და 2013 წლების ფინანსურ ანგარიშგებებს შეეხო. 2014 და 2015 წლებისათვის სახემეცვლილი ინსტრუქცია და ანგარიშგების ფორმები იქნა შემოღებული, თუმცა ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტების დაფინანსებაზე მყოფი საბიუჯეტო ორგანიზაციების, ამავე ბიუჯეტების დაფინანსებაზე მყოფი საჯარო სამართლის იურიდიული პირების და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების პერიოდული და წლიური ბუღალტრული ანგარიშგების მომზადებას ცვლილებები არ შეხებია. აქ უნდა

გამოვყოთ ერთი მნიშვნელოვანი მომენტი, კერძოდ საჯარო სექტორის აღრიცხვა-ანგარიშგების ერთიანი მეთოდოლოგიის არსებობის აუცილებლობა, რომელიც გასულ პერიოდებში მიღწეული იყო, რაც უმრუნველყოფდა სახელმწიფო და ადგილობრივ ბიუჯეტზე მყოფი ორგანიზაციებში ანგარიშგების მაჩვენებელთა, ფულადი სახსრებისა და მაგერიალურ-ნივთობრივი ფასეულობების, შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის თავსებადობას. აქედან გამომდინარე რეფორმა ისე უნდა წარიმართოს, რომ მიღწეული იქნეს მაქსიმალური თავსებადობა სხვადასხვა დონის ბიუჯეტებზე მყოფ ორგანიზაციებს შორის.

ძირითადი შენიშვნები მოქმედი რეგულაციის შესახებ შეიძლება ემდევნაირად ჩამოვაყალიბოთ:

2015 წლის 1 იანვრიდან ახალი წესებით უნდა უნდა იხელმძღვანელონ აგრეთვე არასამეწარმეო (არაკომერციულმა) იურიდიულმა პირებმა. აღსანიშნავია, რომ არასამეწარმეო იურიდიული პირები თავიანთი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმით მიეკუთვნებიან კერძო სამართლის იურიდიულ პირებს. ამის გამო იგი ეწინააღმდეგება „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“, საქართველოს კანონს, რომლის მიხედვითაც საქართველოს ფინანსთა მინისტრი ადგენს მხოლოდ სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებს. შესაბამისად, ეს ხარვეზი საჭიროებს გამოსწორებას.

სახელმწიფო სექტორის ცალკეული კატეგორიების დაწესებულებებს შესაძლებლობა ეძლევათ გამოიყენონ „კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები“, რაც გემოთაც იყო აღნიშნული. საქმე იმაშია, რომ კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგება აგებულია სამეწარმეო სუბიექტის, როგორც მოგებაზე ორიენტირებული სუბიექტის საქმიანობაზე, შემოსავლების მიღების წყაროებზე (როგორცაა მაგალითად ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელება მოგების, შემოსავლის მიღების მიზნით), რაც აბსოლუტურად

განსხვავდება საბიუჯეტო სექტორის ორგანიზაციების საქმიანობისაგან, რომელთა შემოსავლის ძირითად წყაროს ბიუჯეტიდან მიღებული ფინანსური სახსრები წარმოადგენს. აქედან გამომდინარე, აღნიშნული სფეროს ორგანიზაციებისათვის „კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების გამოყენების უფლებამოსილების მინიჭება არამართებულია. ეს შექმნის გარკვეულ პრობლემებს ბუღალტრული ანგარიშგების შედგენისას, რამეთუ ბუღალტრული ბალანსი და სხვა ანგარიშგების ფორმები ყველა შემთხვევაში უნდა შედგეს საბიუჯეტო სფეროსათვის დადგენილი ფორმებით, მით უმეტეს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას.

ახალი რეგულაციიდან ჩანს, რომ საბიუჯეტო ორგანიზაციებზე ვრცელდება კერძო სამართლის იურიდიული პირების (მსხვილი კორპორაციების) აღრიცხვა-ანგარიშგების წესები, რაც მართებულად არ მიგვაჩნია, იმის გამო, რომ ასეთი ტიპის ურთიერთობები საბიუჯეტო სფეროში არ გამოიყენება. იგი თავსებადი არ არის საბიუჯეტო ორგანიზაციებისათვის, რადგან მათ არ გააჩნიათ თავისუფალი მიდგომების ის ხარისხი (თუნდაც სააღრიცხვო პოლიტიკაში, შეფასებებში, ანგარიშგების შედგენაში, სახსრების განკარგვაში, შეცდომების დაშვებაში და სხვა.), რაც კერძო სამართლის იურიდიულ პირებს. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ისეთი ტერმინები და განმარტებები, როგორცაა: მნიშვნელოვანი გავლენა, ერთობლივი კონტროლი, მეკავშირე ერთეული, ერთობლივი საქმიანობა, სრულუფლებიანი მონაწილე, უმცირესობის წილი, ოქროს წილი, ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება, რეგროსპექტული გამოყენება, კაპიტალ-მეთოდი, დანახარჯ-მეთოდი, მომსახურების აღდგენითი ღირებულება, წილობრივი ინსტრუმენტი, პროპორციული კონსოლიდაცია და სხვა მსგავსი დეფინიციები საბიუჯეტო სფეროსათვის უცხოა და შესაბამისად საჭიროა მათი უარყოფა.

საბიუჯეტო ორგანიზაციებს, ერთიანი მეთოდოლოგიისა და მოქმედ კანონმდებლობასთან შესაბამისობის დაცვით, უფლება ეძლეოდათ შეემუშავებინათ ბუღალტრული აღრიცხვის სპეციფიკური მეთოდური მითითებები, შიდა აღრიცხვის წესები და ფორმები, რომლებსაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან შეთანხმებით, ამტკიცებდნენ დარგობრივი სამინისტროები, უწყებები, ხოლო საჯარო სამართლის იურიდიული პირების შემთხვევაში – სახელმწიფო მაკონტროლებელი ორგანოები. ახალი რეგულაციის მიხედვით, საბიუჯეტო ორგანიზაციებისათვის მხოლოდ ბუღალტრული აღრიცხვის „სამუშაო ანგარიშთა გეგმების დამტკიცების,, უფლების მინიჭება (მათი სხვადასხვაგვარი სპეციფიკის პირობებში), თანაც მარეგულირებელ ორგანოსთან (ფინანსთა სამინისტროსთან) შეთანხმების გარეშე, საკმარისი არ არის.

ცალკე განხილვის საგანია საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ დამოუკიდებელი სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავება და განხორციელება. მარეგულირებელ აქტებში ეს უფლება აღიარებულია. როგორც ცნობილია, საბიუჯეტო ორგანიზაციები და საჯარო სამართლის იურიდიული პირები ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების აღიარებისა და შეფასების საკითხებში მოქცეული არიან გარკვეულ ჩარჩოებში, რადგან საქმე საბიუჯეტო თანხებს ეხება და არა კერძო კორპორაციის ფინანსებს. აქედან გამომდინარე ოპერაციების, სხვა მოვლენებისა და პირობების მიმართ სააღრიცხვო პოლიტიკის დამოუკიდებლად განსაზღვრა მრავალ პრობლემას წარმოქმნის მაკონტროლებელ ორგანოებთან ურთიერთობაში. შესაბამისად საჭიროდ მიგვაჩნია მარეგულირებელმა ორგანომ განსაზღვროს ეს ჩარჩოები.

მოსაწესრიგებელია ბუღალტრული ანგარიშგების მოცულობა, ფორმები და წარდგენის წესის დამკვიდრებული პრაქტიკა, კერძოდ, მოქმედი რეგულაციის მიხედვით ადგილობრივ ბიუჯეტზე მყოფი ორგანიზაციები წარადგენენ ყოველკვარგა-

ლურ ანგარიშგებას, ხოლო 2015 წლიდან სახელმწიფო ბიუჯეტზე მყოფი ორგანიზაციები ნახევარწლიურ და წლიურ ანგარიშგებას. განვითარებული ქვეყნებისა და საერთაშორისო სტანდარტებით დამკვიდრებული პრაქტიკა გვიჩვენებს, რომ საჯარო სექტორის ორგანიზაციები ადგენენ მხოლოდ წლიურ ბუღალტრულ ანგარიშგებას. ამასთან უაღრესად გადაგვირთულია ანგარიშგების ფორმები. მოითხოვება ერთი და იგივე მაჩვენებლების სხვადასხვაგვარი ინტერპრეტაციებით წარდგენა, ანგარიშგება გადაგვირთულია არასაჭირო ინფორმაციით, რომელსაც რაიმე ღირებულება არ გააჩნია. ბუღალტრული ანგარიშგების სრული კომპლექტი 3600-ზე მეტ მაჩვენებელს მოიცავს, რაც, რა თქმა უნდა ობიექტური აუცილებლობიდან არ გამომდინარეობს.

საბიუჯეტო ორგანიზაციებისათვის სავალდებულო ხასიათს ატარებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ ჯერ კიდევ 2004 წელს დამტკიცებული პირველადი სააღრიცხვო დოკუმენტაციისა და სააღრიცხვო რეგისტრების ტიპური ფორმები, რომლებიც საკმაოდ მოძველებულია, არ შეესაბამება მოქმედ მეთოდოლოგიას და საჭიროებს სერიოზულ გადამუშავებას.

ვერაფითარ კრიტიკას ვერ უძლებს დღეისათვის მოქმედი ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმა. იგი გადაგვირთულია დაწვრილმანებული ანგარიშებით. შეიცავს სრულიად არასაჭირო, გრანზიტულ ანგარიშებს, რომლებიც გაუმართლებლად ზრდიან სააღრიცხვო ჩანაწერების რაოდენობას.

როგორც ცნობილია მოქმედი კანონმდებლობის მიხედვით საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებს ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების უფლება გააჩნიათ. აქედან გამომდინარე მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ოპერაციების გამიჯვნა საბიუჯეტო დაფინანსების ოპერაციებისაგან ცალკე ანგარიშთა გეგმით, და შესაბამისი ბუღალტრული ანგარიშგების შედგენით. ეს თავალნათლივ

წარმოაჩენს ამ სფეროებში განხორციელებულ ხარჯებისა და შემოსავლებს, რაც შეესაბამისად ხელს შეუწყობს საგადასახადო ორგანოების მიერ ამ სუბიექტების საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების კონტროლს.

საჯარო სექტორში აღრიცხვა-ანგარიშგების სრულყოფის წინადადებები შეიძლება შემდეგნაირად ჩამოვაცალიბოთ:

- რეფორმის მიმართულებებისა და ვადების გადასინჯვა;
- სააღრიცხვო პოლიტიკის ჩარჩოების განსაზღვრა საჯარო სექტორისათვის;
- შემოსავლებისა და ხარჯების საკასო და აღრიცხვის მეთოდების გამოყენების ოპტიმალური თანაფარდობის განსაზღვრა;
- ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის ვადების გადასინჯვა და მისი შესაბამისობაში მოყვანა საერთაშორისო სტანდარტების ნორმებთან;
- ფინანსური ანგარიშგების მოცულობისა და ფორმების ოპტიმალური მოდელის ჩამოყალიბება და მისი შედგენის მეთოდოლოგიური ბაზით უზრუნველყოფა;
- პირველადი სააღრიცხვო დოკუმენტების გიპიური ნიმუშების შემუშავება და დამტკიცება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ;
- საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებში ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ოპერაციების აღრიცხვა-ანგარიშგების გამიჯვნა სამიუჯვეტო დაფინანსების ოპერაციებისაგან.
- სამინისტროებსა და უწყებებში საბუღალტრო სამსახურების დამოუკიდებელ სტრუქტურულ ერთეულებად ჩამოყალიბებისათვის შესაბამისი საკანონმდებლო ბაზის მომზადება და განხორციელება ფინანსთა სამინისტროს მიერ.

მესამე, საბუღალტრო აღრიცხვა-ანგარიშგების მდგომარეობაზე სახელმწიფო მონიტორინგის სისტემის აღდგენა და აუდიტორული საქმიანობის განვითარება. პრობლემის შესწავ-

ლამ გვიჩვენა, რომ უკანასკნელ ათწლეულში კერძო სექტორში აღრიცხვა-ანგარიშგების მდგომარეობაზე კონტროლის სისტემა თითქმის მოიშალა, რაც უარყოფით გავლენას ახდენს რეალური სტატისტიკურ-ეკონომიკური მაჩვენებლების ფორმირებაზე, გადასახადების ამოღების ღონებზე და სხვ.

ანიჭებს რა დიდ მნიშვნელობას კონტროლის სისტემას, აშშ საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს საქართველოს საბუღალტრო აღრიცხვის რეფორმის პროექტის მენეჯერი ჯეიმს ლ. ჯონსი აღნიშნავს: „პოლიტიკური და სოციალური კონტროლის არ არსებობამ, საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლისას, როგორც ქართველთა, ასევე სხვა ხალხთა ცხოვრების მრავალ სფეროში გამოიწვია ქაოსი. ჩვენ ძალიან ფრთხილად უნდა მოვეკიდოთ არსებული კონტროლის გარემოს მოსპობისა და მისი ახლით შეცვლის პროცესს“¹.

ბემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საჭიროდ მიგვაჩნია საბუღალტრო აღრიცხვის მდგომარეობაზე მონიტორინგის სისტემის აღდგენა, განსაკუთრებით კი სახელმწიფო საკუთრებაში არსებულ საწარმოებში. ეს არ გულისხმობს აღმინისგრაციულ საუწყებო კონტროლს. საკითხი ეხება მონიტორინგის ახალი სისტემის ჩამოყალიბებას საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოების წესებისადმი, რომელიც უნდა შეესაბამებოდეს საბაზრო ეკონომიკის პირობებს. აქ შეიძლება გამოვეყნოთ შემდეგი ძირითადი ბერკეტები:

– მეთოდური დახმარების გაწევა მესაკუთრეებისა და ინვესტორებისადმი, ბუღალტრული ანგარიშგების ანალიზსა და ამის საფუძველზე სამმართველო გადაწყვეტილებათა მისაღებად ფინანსური ინფორმაციის უფრო აქტიურად გამოყენების საქმეში;

1. ჯონსი ჯ. ლ. ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეფორმა საქართველოში. I კონფერენციის მასალები. თბ. გვ. 21-22.

– ბუღალტრული ანგარიშგების საჯაროობის უზრუნველყოფის მიზნით სახელმწიფოს მიერ გარკვეული სავალდებულო პროცედურების დამუშავება და დამტკიცება;

– სახელმწიფო სტატისტიკის ორგანოების ფუნქციის განვითარება და განმტკიცება, მათთვის სამეურნეო სუბიექტების მიერ წლიური ბუღალტრული ანგარიშგების წარდგენის საკითხში;

– ბუღალტრული ანგარიშგების სახელმწიფო რეგისტრის შექმნა საქართველოს ეკონომიკის სამინისტროსთან, რითაც შეიქმნება მონაცემთა ბანკი, რომელიც საშუალებას მისცემს დაინტერესებულ პირებს გაეცნონ მათთვის საჭირო ინფორმაციას ამა თუ იმ საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ. ასეთი სახელმწიფო რეგისტრების ფუნქციონირების პრაქტიკა არსებობს მრავალ განვითარებულ ქვეყანაში;

– აუდიტის ჩატარების მეთოდების შემუშავება იმ მიმართულებით, რომ დამოუკიდებელმა აუდიტორმა ორიენცაცია აიღოს არა საგადასახადო, არამედ ინფორმაციის მომხმარებელთა ინტერესების პოზიციებიდან გამომდინარე, ანუ რამდენად სწორად ასახავს ბუღალტრულ ანგარიშგებაში მოცემული ინფორმაცია საწარმოს სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობას;

თავისუფალი საბაზრო ეკონომიკის პირობებში განსაკუთრებულ მნიშვნელობას იძენს ბუღალტრული ანგარიშგების უზრუნველყოფის საკითხი. სააღრიცხვო ინფორმაციის მომხმარებელთა წრის გაფართოებასთან ერთად საჭირო ხდება მასზე ხარისხიანი კონტროლის განხორციელება, რომელზედაც ბევრადაა დამოკიდებული აქციონერთა, ინვესტორთა, კრედიტორთა და ინფორმაციის სხვა მომხმარებელთა გადაწყვეტილებების ეფექტიანობა. ამისათვის პრაქტიკა სხვადასხვა ვარიანტებს გვთავაზობს, მათგან კონტროლის სხვადასხვა სახეებს შეიძლება მიეცეს შემდეგი კლასიფიკაცია:

– შიგა აუდიტი (შიგასამეურნეო კონტროლი), რომელიც ხორციელდება საწარმოს ცალკე სამსახურის მიერ.

– სარევიზიო კომისიის კონტროლი, რომელიც წარმოქმნილია სადამფუძნებლო დოკუმენტების შესაბამისად, დამფუძნებელთა და აქციონერთა წარმომადგენლებისაგან;

– გარე აუდიტი, რომელიც ტარდება დაქირავებული აუდიტორის ან აუდიტორული ფირმის მიერ და რომელთაც აქვთ ამისათვის შესაბამისი ლიცენზია;

– კონტროლი, რომელიც ხორციელდება ბანკების, საინვესტიციო კომპანიების ან სხვა ორგანიზაციების მიერ, რომლებიც დაინტერესებული არიან სააღრიცხვო ინფორმაციის მაქსიმალური სანდომიანობით.

– კონტროლი საგადასახადო სამსახურების, სახელმწიფო ხაზინის და აღმასრულებელი ხელისუფლების სხვა ორგანოთა მიერ, რომელთაც ამისათვის მინიჭებული აქვთ შესაბამისი უფლებები.

მეოთხე, საბუღალტრო და საგადასახადო აღრიცხვის გამიჯვნის ოპტიმალური მოდელის ჩამოყალიბება. გეგმიანი ეკონომიკის პირობებში გადასახადების გამოანგარიშება საბუღალტრო აღრიცხვის პრინციპებზე იყო დაფუძნებული, რაც იმას ნიშნავდა, რომ საბუღალტრო და საგადასახადო ფინანსური შედეგი ერთმანეთისგან არ განსხვავდებოდა. ეს ერთის მხრივ დადებითი მოვლენა იყო, რადგან ნაკლები იყო შეცდომების დაშვების შესაძლებლობა, არ მოითხოვდა დამატებით გაანგარიშებებს, საგადასახადო და სარევიზიო ორგანოების მიერ ხორციელდებოდა აღრიცხვა-ანგარიშების მდგომარეობაზე მუდმივი კონტროლი. მეორეს მხრივ საწარმოები შეზღუდული იყვნენ აღრიცხვის წარმოებაში თავისუფალი მიდგომებისაგან, სპეციალური ინსტრუქციები კრძალავდნენ საწარმოს მიერ გაწეული ხარჯების გამოქვითვას ერთობლივი შემოსავლიდან, ხარჯების მნიშვნელოვანი ნაწილი საწარმოს განკარგულებაში დარჩენილი მოგებიდან იფარებოდა და რაც მთავარია ასეთ პირობებში გამოთვლილი საბოლოო ფინანსური შედეგი (მოგება-მარალი) არ ასახავდა რეალურ სურათს.

საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოების საერთაშორისო პრაქტიკაში მიღებული წესების მიხედვით საბუღალტრო და საგადასახადო აღრიცხვა გამიჯნულია, რაც იმას ნიშნავს, რომ საბუღალტრო აღრიცხვის მეთოდოლოგიის შესაბამისად გამოთვლილი მოგება (მარალი) განიხილება არა როგორც დაბეგრის ობიექტი, არამედ როგორც მაჩვენებელი, რომელიც ასახავს საწარმოს სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის რეალურ შედეგს. ყოველივე მემოაღნიშნულს თავისი უარყოფითი მხარეც გააჩნია. ჯერ ერთი, რომ აბსოლუტური გამიჯვნა ვერ ხერხდება, რადგან გადასახადების გამოანგარიშების საფუძველს უპირველეს ყოვლისა საბუღალტრო აღრიცხვა წარმოადგენს. ვერაფრითარ კრიტიკას ვერ უძლებს ისეთი ხარჯების გაანგარიშებისა და გამოქვითვის მეთოდები, როგორიცაა ძირითად საშუალებებსა და არამატერიალურ აქტივებზე, აგრეთვე გეოლოგიური კვლევებისა და ბუნებრივი რესურსების მოპოვების მოსამზადებელი მომსახურების ხარჯების გამოქვითვა. დახვეწას საჭიროებს საგადასახადო აღრიცხვის წესები საკასო და დარიცხვის მეთოდების გამოყენების საკითხში, კერძოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მიხედვით „გადასახადის გადამხდელი შემოსავლებისა და ხარჯების აღსარიცხავად იყენებს საკასო ან დარიცხვის მეთოდს, იმის მიხედვით, თუ რომელ მეთოდს იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის“¹, თუმცა „დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია გამოიყენოს აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდი“, რადგან დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება საქონლის მიწოდების ან მომსახურების გაწევის მომენტი. მაშასადამე, თუ გადასახადის გადამხდელის ბრუნვა 100 ათ. ლარს მიაღწევს, იგი ვალდებული ხდება გამოიყენოს „დარიცხვის“ მეთოდი. იმავედროულად კოდექსი მოითხოვს, რომ საანგარიშო წლის

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 136, 157, 161, 2014წ.

განმავლობაში აღრიცხვის მეთოდი არ უნდა შეიცვალოს. ცხადია ასეთ პირობებში რეალური (ობიექტური) გამიჯვნის მიღწევა ძნელი ამოცანაა. გარდა ამისა, გამიჯვნის პირობებში საგრძნობლად რთულდება გადასახადების გამოანგარიშება. ამის გამო პრაქტიკაში, საგადასახადო ორგანოებთან კონფლიქტის თავიდან აცილების მიზნით საწარმოებს ხშირად ხარჯებში შეაქვთ არა მთლიანი (ობიექტური) დანახარჯები, არამედ საგადასახადო კოდექსით დაშვებული ნორმები. ამით საგადასახადო ფინანსური შედეგი სწორად გამოითვლება, მაგრამ მახინჯდება საბუღალტრო ფინანსური შედეგი. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ხარჯების ზოგიერთ სახეებზე საბუღალტრო და საგადასახადო აღრიცხვა იყოს იდენტური. ამასთან ერთად საჭიროა საბუღალტრო და საგადასახადო აღრიცხვის თანაარსებობის ოპტიმალური მოდელის შემუშავება. ამ საკითხში უპრიანია გათვალისწინებული იქნეს დასავლეთ ევროპის ზოგიერთი ქვეყნის გამოცდილება, მაგალითად, გერმანიაში მოქმედი წესები ითვალისწინებს საბუღალტრო და საგადასახადო ფინანსური შედეგის მაქსიმალურ დაახლოებას.

მეხუთე, აღრიცხვისა და დაბეგვრის გამარტივებული სისტემის დანერგვა მცირე ბიზნესის სფეროში. ნებისმიერი საწარმოს ნორმალური ფუნქციონირების ერთ-ერთი აუცილებელი პირობაა მოწესრიგებული ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაცია, რამდენადაც იგი საწარმოსათვის ძირითად პროგრამულ უზრუნველყოფას წარმოადგენს.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურულ საფუძვლებში მოცემულია ერთი მეტად მნიშვნელოვანი დაშვება, რომლის მიხედვითაც ფინანსური ანგარიშების მომზადებისას გათვალისწინებული უნდა იყოს მისი დანიშნულება. კრიტერიუმად მიჩნეულია, რომ „ინფორმაციისგან მიღებული სარგებელი, უნდა აჭარბებდეს მის მისაღებად გაწეულ ხარჯებს“. ამ დაშვების გამოყენება მეტად მნიშვნელო-

ვანია მცირე სამეწარმეო სუბიექტებისთვის, რადგან ბევრი რამ რაც აუცილებელია მსხვილი კორპორაციების ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის, სრულად ზედმეტია მცირე ბიზნესისათვის, როგორც შინაარსობრივად, ისე დანახარჯების თვალსაზრისით. ამასთან დაკავშირებით ინგერესმოკლებული არ იქნება მოკლედ მიმოვიხილოთ ვითარება ამ მიმართულებით დასავლეთის განვითარებულ ქვეყნებში.

როგორც ცნობილია დასავლეთ ევროპის ქვეყნებში ჩამოყალიბდა აღრიცხვის ორი მიმართულება: ანგლო-საქსური და კონტინენტალური. შედარებით აღრეულ წლებში ითვლებოდა, რომ ეს ორი მიდგომა ერთმანეთის კონკურენტული იყო, თუმცა არც თუ დიდი ხნის წინ აღიარებული იქნა, რომ ორივე სისტემა მისაღებია: კერძოდ, ეკონომიკურად ორიენტირებული კონსოლიდირებული ანგარიშგება მსხვილი კომპანიებისათვის და საგადასახადო დაბეგვრაზე ორიენტირებული ანგარიშგება მცირე ბიზნესისათვის.

მცირე ბიზნესისათვის ერთ-ერთი პრობლემა იმაში მდგომარეობს, რომ მოგების განსაზღვრისას ის იმყოფება არჩევანის წინაშე, მომიდოს დამატებითი რესურსები (მაგალითად ბანკის სესხები) თავისი ფინანსური მდგომარეობის (მომგებიანობის) უკეთ წარმოჩენის საშუალებით, თუ აჩვენოს გაზრდილი ხარჯები საგადასახადო გვირგვინის შემსუბუქების მიზნით? გარდა ამისა მცირე სამეწარმეო სუბიექტები აწყდებიან პრობლემას, როგორ მოაწყონ საბუღალტრო აღრიცხვა, რათა ერთის მხრივ მიიღონ სრულყოფილი ინფორმაცია და მეორეც მათ უმრავლესობას საშუალება არ აქვს დაიქირაოს საბუღალტრო პერსონალი. ამდგვარი პრობლემები იქმნება ყველა ქვეყანაში და შესაბამისად გმოძებნილი იქნა მათი გადაწყვეტის გზებიც.

აღრიცხვის ანგლო-საქსური სისტემა უშვებს თავისუფალ ურთიერთდამოკიდებულებას ფინანსურ აღრიცხვასა და დაბეგვრას შორის, კონტინენტალური სისტემა კი მათ შორის უფრო მჭიდრო კავშირის არსებობის საშუალებას იძლევა, რაც იმაში

გამოიხატება, რომ ფინანსური (ბუღალტრული) აღრიცხვა და საგადასახადო აღრიცხვა პრაქტიკულად იდენტურია. ასე მაგალითად:

– დიდ ბრიტანეთში მცირე საწარმოებში ბუღალტრული აღრიცხვის წესები ფორმალურად ეხება ფინანსური ანგარიშგების შედგენას მომგებიანობის განსაზღვრასა და განაწილების თვალსაზრისით, საგადასახადო კანონმდებლობა კი ცალკე რეგულირდება. ამასთან ერთად აღსანიშნავია, რომ შემოსავლები, რომელიც გამოანგარიშებულია საბუღალტრო აღრიცხვის წესებით, მისაღებია საგადასახადო მიზნებისთვის, ხოლო გაწეული ხარჯები რომელიც კაპიტალიზებულია ფინანსური აღრიცხვის თვალსაზრისით, შესაძლებელია ყოველთვის მისაღები არ იყოს საგადასახადო მიზნებისთვის.

– საფრანგეთში არის ტიპური სიტუაცია, რომელიც დამახასიათებელია ევროპული ქვეყნებისათვის, კერძოდ მცირე საწარმოთა სააღრიცხვო მოგება გამოიყენება დაბეგვრის მიზნებისთვისაც, მაგალითად, თუ დაბეგვრის დროს გამოიყენება ძირითადი საშუალებების დაჩქარებული ამორტიზაციის ნორმები, ან არსებობს სპეციალური რეზერვების შექმნის ვალდებულება, საწარმომ ასეთივე ნორმების გათვალისწინებით უნდა შეადგინოს საჯარო ფინანსური ანგარიშგება. მცირე ბიზნესის აღრიცხვის ფრანგული სისტემისათვის დამახასიათებელია სააღრიცხვო ცენტრების ფართო ქსელის არსებობა, რაც ფინანსურად ძალიან ხელსაყრელია.

– გერმანიაში აღიარებულია ე. წ. „საგადასახადო თავსებადობის“, პრინციპი, რომლის შესაბამისადაც წლიური ფინანსური ანგარიშგება მჭიდროდ არის დაკავშირებული საგადასახადო აღრიცხვასთან. ამ პრინციპის თავისებურება, სხვა ქვეყნებისგან განსხვავებით, იმაში მდგომარეობს, რომ სახელმწიფო შეგნებულად უწყობს ხელს მცირე ბიზნესის სფეროში მოგების დაბალი დონის შენარჩუნებას (რა თქმა უნდა საგადასახადო შეღავათების მინიჭების თვალსაზრისით), რადგან

ითვლება, რომ ამ „თავსებადობის“ მთავარი მიზანი ჯანსაღი ეკონომიკის ხანგრძლივად შენარჩუნებაა. მიჩნეულია რომ, თუ მოგება მცირდება დაბეგვრის დროს, ის უნდა შემცირდეს განაწილების დროსაც. რა მდგომარეობაა ამ მხრივ საქართველოში?

საბაზრო ეკონომიკის განვითარების კვალობაზე, სულ უფრო იზრდება სამეწარმეო საქმიანობით დაკავებულ პირთა რიცხვი. ასე მაგალითად, 2012 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით საქართველოში დარეგისტრირებული იყო 300 ათას გადამხდელზე მეტი. მათ შორის 180 ათასზე მეტი მეწარმე ფიზიკური პირია.

დღეისათვის მოქმედი სამეწარმეო კანონმდებლობა, კერძოდ, „მეწარმეთა შესახებ“ კანონი არ ითვალისწინებს საწარმოთა დაყოფას მსხვილი და მცირე ბიზნესის კატეგორიებად, თუმცა კანონის ამოქმედებიდან (1995წ.) რამდენიმე წლის განმავლობაში მცირე საწარმოდ ითვლებოდა სამეურნეო სუბიექტი, რომლის სრულ შტაგში ირიცხებოდა არა უმეტეს 10 კაცი და წლიური ბრუნვა არ აღემატებოდა 40 ათას ლარს.

ამჟამად მცირე ბიზნესის სტატუსი განისაზღვრება მხოლოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, რომლის მიხედვითაც მცირე ბიზნესი დაყოფილია ორ კატეგორიად: 1) მიკრო ბიზნესი და 2) მცირე ბიზნესი. ამასთან ერთად აღსანიშნავია, რომ ასეთი სტატუსი ენიჭებათ მხოლოდ ფიზიკურ პირებს, ხოლო საწარმოები ამ შესაძლებლობას მოკლებული არიან.

მიკრო ბიზნესის სტატუსი შეიძლება მიენიჭოს ფიზიკურ პირს, რომელიც არ იყენებს დაქირავებულ პირთა შრომას და წლის განმავლობაში მის მიერ მიღებული შემოსავალი არ აღემატება 30000 ლარს. მიკრო ბიზნესის სტატუსი შეიძლება გაუქმდეს, თუ დადგინდა, რომ ასეთი სტატუსის მქონე ფიზიკური პირის სასაქონლო-მაგერიალური მარაგების ნაშთი აღემატება 45000 ლარს. ამ კატეგორიის მქონე ფიზიკური პირები განთავისუფლებული არიან საშემოსავლო გადასახადისაგან.

მცირე ბიზნესის სტატუსი შეიძლება მიენიჭოს მეწარმე ფიზიკურ პირს, რომლის მიერ ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული ერთობლივი შემოსავალი კალენდარული წლის განმავლობაში არ აღემატება 100000 ლარს. ამასთანავე მთავრობას უფლება აქვს, აკრძალოს ცალკეული საქმიანობის განხორციელება, რომლის ფარგლებშიც მცირე ბიზნესის სტატუსი არ შეიძლება მიენიჭოს მეწარმე ფიზიკურ პირს. მცირე ბიზნესის სტატუსი შეიძლება გაუქმდეს, თუ გამოვლინდა, რომ ფიზიკური პირის სასაქონლო-მაგერიალური მარაგების ნაშთი აღემატება 150000 ლარს. მცირე ბიზნესის დასაბეგრი შემოსავალი იბეგრება 5 პროცენტით.

უნდა აღინიშნოს, რომ განხორციელებულმა საგადასახადო ცვლილებებმა ვერ შეძლეს ზოგადად მცირე ბიზნესის აღრიცხვისა და დაბეგვრის პრობლემების მოხსნა. როგორც მემოთ ავლნიშნეთ მცირე საწარმოები, თუ ისინი წარმოადგენენ იურიდიულ პირებს ექსევიან დაბეგვრის საერთო რეჟიმში და ვალდებულნი არიან აღრიცხვა-ანგარიშგება აწარმოონ მსხვილი საწარმოებისათვის არსებული წესების მიხედვით, რაც ნიშნავს აღრიცხვის ორმაგი სისტემის გამოყენებას, საერთაშორისო სტანდარტებით განსაზღვრული აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასების მეთოდების გამოყენებას და სხვ.

მეწარმე ფიზიკური პირების შემთხვევაში, თუ ისინი გაცდებიან შემოსავლების დადგენილ ზღვარს, ექსევიან ჩეულებრივი დაბეგვრის რეჟიმში, საანგარიშო წლის განმავლობაშიც კი. ამასთან ერთად ბეგარის გვირთი ცალკეულ შემთხვევებში კი არ შემცირდება, არამედ გაიზარდა კიდევ და მრავალი მეწარმე იძულებული გახდა დაბეგვრის ჩვეულებრივ რეჟიმზე გადასულიყო. მაგალითად საცალო ვაჭრობის სისტემაში, დაბალი რენგაბელობის პირობებში 5%-იანი დაბეგვრის განაკვეთი საკმაოდ მაღალია.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე მცირე ბიზნესში აღრიცხვისა და დაბეგვრის სისტემის სრულყოფის მიზნით მიზანშეწონილად მიგვაჩნია შემდეგი ღონისძიებების გაგარება:

1) სახელმწიფომ განსაზღვროს მცირე ბიზნესის სტატუსი არა მარტო მეწარმე ფიზიკური პირების, არამედ კერძო სამართლის იურიდიული პირებისთვისაც. ამასთან ერთად სტატუსის განსაზღვრა უნდა მოხდეს არა სპონტანურად, არამედ ეკონომიკის განვითარების ღონისა და არსებული ეკონომიკური ურთიერთობების გათვალისწინებით, დასაბუთებული გაანგარიშებების საფუძველზე.

2) მცირე ბიზნესის სტატუსის განსაზღვრაში, გაუქმდეს სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობების ნაშთებზე არსებული ბღვარი, აგრეთვე გაუქმდეს საქმიანობის ცალკეულ სახეებზე მთავრობის მიერ მცირე ბიზნესის სტატუსის აკრძალვის უფლებამოსილება.

3) მცირე საწარმოებში, სადაც ფულადი სახსრების ნაკადების მოძრაობა მცირე მასშტაბისაა და არ ხორციელდება მნიშვნელოვანი საინვესტიციო საქმიანობა, საჭიროა დაინერგოს გამარტივებული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სისტემა. ქონებისა და ვალდებულებების შეფასებაში გამოყენებული უნდა იქნეს ფაქტიური თვითღირებულების მეთოდი, ხოლო ბალანსის შედგენისას ნარჩენი ღირებულებით ასახვის მეთოდი.

4) შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება განხორციელდეს აღრიცხვის საკასო ან დარიცხვის მეთოდით მეწარმის შეხედულების მიხედვით. უფრო მიზანშეწონილია საკასო მეთოდის გამოყენება, რადგან ამ შემთხვევაში საჭირო არ არის გადასახადის გადახდისათვის თავისუფალი ფულადი სახსრების არსებობა.

მიგვაჩნია, რომ აღნიშნული ღონისძიებების გაგარება ხელს შეუწყობს მცირე საწარმოთა აღრიცხვა-ანგარიშგების მოწესრიგებას და მათი ფინანსური მდგომარეობის გაუმჯობესებას.

მეექვსე, საბუღალტრო აღრიცხვის კონცეფციისა და რეფორმირების პროგრამის მიღება საქართველოს მთავრობის მიერ. საქართველოში აღრიცხვა-ანგარიშგების სისტემის სრულყოფის შესაძლო მიმართულებათა ანალიზისას მივიღვართ დასკვნამდე, რომ მისი სწორი განვითარებისათვის საჭიროა გარკვეული საფუძველი. ასეთი საფუძვლის ფუნქცია შეიძლება შეასრულოს საბუღალტრო აღრიცხვის კონცეფციამ. კონცეფციის შემუშავების აქტუალობა განპირობებულია იმითაც, რომ აღრიცხვის ძველ სისტემას გააჩნდა მკაცრი კონცეპტუალური საფუძველი, რომლის ბაზასაც გეგმიანი ეკონომიკური თეორია წარმოადგენდა. ამიტომ ახალი კონცეფციის შექმნა განპირობებულია არა მარტო დასავლური მიდგომების უბრალო გადმოტანით, არამედ ობიექტური აუცილებლობით. გასათვალისწინებელია, რომ კონცეფცია არ იქნება ნორმატიული აქტი, მასში თეორიულ-მეთოდოლოგიური მიმართულებები უფრო უნდა გამოიკვეთოს ვიდრე ადმინისტრაციული, შესაბამისად, ნორმატიული აქტის სახით მიღებული უნდა იქნეს რეფორმირების პროგრამა.

საქართველოში აღრიცხვის საკანონმდებლო-ნორმატიული ბაზის, არსებული მდგომარეობის, დამკვიდრებული ტრადიციების, პოსტსაბჭოთა ქვეყნების გამოცდილების გაზიარებისა და საერთაშორისო სტანდარტების ანალიზის საფუძველზე ჩვენ შევეცადეთ შეგვემუშავებინა კონცეფციის გარკვეული მოდელი. ამ მიმართულებით ქართველ მეცნიერთა კვლევის გაგრძელებისა და ეკონომიკის განვითარების კვალობაზე, საყვებით დასაშვებად მიგვაჩნია გარკვეული კორექტივების შეტანა კონცეფციის ცალკეულ დებულებებსა და პოსტულატებში.

არსებული რეალობის გათვალისწინებით კონცეფციაში ჩამოყალიბებულია საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოებისა და ანგარიშგების შედგენის ძირითადი მიზნები, წარმოჩენილია ინფორმაციის სხვადასხვა მომხმარებელთა ინტერესები. კონცეფცია ითვალისწინებს, აღრიცხვის დარგობრივ თავისებურე-

ბებს, მცირე ბიზნესისათვის აღრიცხვა-ანგარიშგების გამარტივებული წესების არსებობას, საბუღალტრო და საგადასახადო აღრიცხვის გამიჯვნას, სააღრიცხვო სისტემის გრანსფორმაციას.

საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის რეგულირების პრაქტიკის, აგრეთვე სხვა სახელმწიფოთა, პირველ რიგში პოსტსაბჭოთა ქვეყნების გამოცდილების შესწავლით მივიღვართ დასკვნამდე რომ აღრიცხვა-ანგარიშგება (განსაკუთრებით გარდამავალ პერიოდში) უნდა ექვემდებარებოდეს სახელმწიფო რეგულირებას. ამასთან ერთად დასაშვებად მიგვაჩნია რეგულირების ცალკეული უბნების დელეგირება საზოგადოებრივ-პროფესიონალურ ორგანიზაციებზე.

კონცეფციაში გამოკვეთილია რეგულირების სფეროები, რომელიც მოიცავს: კერძო სექტორს, სახელმწიფო სექტორს და მცირე ბიზნესს. მოცემული სექტორები თავის მხრივ იყოფა კერძო სამართლის იურიდიულ პირების, საბანკო-საკრედიტო დაწესებულებების, საბიუჯეტო ორგანიზაციების, საჯარო სამართლისა და არაკომერციული იურიდიული იურიდიული პირების ქვესექტორებად.

კონცეფციაში ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი განაყოფია ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციის საფუძვლები, მისი განმარტება. ეკონომიკურ ლიბერალიზაციაში ვხვდებით ბუღალტრული აღრიცხვის სხვადასხვა დეფინიციას. ეს ერთი მხრივ განპირობებულია ავტორთა მიერ თავისი განსაზღვრების დამკვიდრების სურვილით, ხოლო მეორე მხრივ განსასაზღვრელი ობიექტის სირთულით. მოცემული განმარტებებიდან შეიძლება დასკვნის გაკეთება, რომ ავტორები ყურადღებას ამახვილებენ ან მეთოდოლოგიურ, ან შინაარსობრივ ასპექტებზე, ან ხაზს უსვამენ საბოლოო შედეგების მნიშვნელობას. ამასთან ერთად აღსანიშნავია, რომ საქართველოს არცერთ საკანონმდებლო ნორმატიულ აქტში ბუღალტრული აღრიცხვის განმარტება მოცემული არ არის. მიგვაჩნია, რომ განმარტებაში აქცენტი უნდა გაკეთდეს იმაზე, თუ როგორ აიგება ბუღალტრული აღრიცხვა,

რა ინსტრუმენტებისაგან შედგება იგი. უნდა გამოჩნდეს მისი მიზანი, ღრობი უწყვეტი ხასიათი, აღრიცხვის ობიექტები, გამოყენებული საზომი ერთეული და სხვ. აღნიშნული მომენტების გათვალისწინებით ჩვენ შევეცადეთ ჩამოგვეყალიბებინა ქვემოთ მოცემული დეფინიცია, კერძოდ: „ბუღალტრული აღრიცხვა არის სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ფაქტებზე დაკვირვების, გაზომვის, რეგისტრაციის, დაჯგუფების, შეჯამების, ანალიზისა და ინფორმაციის გადაცემის უწყვეტი სისტემა, რომელიც სუბიექტის მართვის პროცესების უზრუნველსაყოფად მის ქონებას, ვალდებულებებს, კაპიტალსა და სამეურნეო პროცესებს ასახავს ღირებულებით გამოსახულებაში“.

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში დიდი მნიშვნელობა აქვს საწარმოს მიერ სწორი სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევას. ეკონომიკურ ლიბერალიზაციაში მისი არსი სხვადასხვაგვარი ინტერპრეტაციით არის წარმოდგენილი. მაგალითად, საბუღალტრო აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ბაზაზე შედგენილ ლექსიკონში „სააღრიცხვო პოლიტიკა“ განხილულია როგორც „სპეციფიკური პრინციპები, მიდგომა, პირობები, წესები და პრაქტიკული მეთოდები, რომელიც მიღებულია კომპანიის მიერ ფინანსური ანგარიშგების შედგენისა და გაფორმებისათვის“¹. საერთაშორისო სტანდარტები კი ასეთ განმარტებას იძლევა: „სააღრიცხვო პოლიტიკა ეს არის განსაკუთრებული პრინციპების, მეთანხმებების, წესების და პრაქტიკული გამოცდილების ერთობლიობა, რომელიც გამოიყენება საწარმოში ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესში“².

როგორც ვხედავთ სააღრიცხვო პოლიტიკის სტანდარტებისეულ განმარტებაში ლაპარაკია ფინანსური ანგარიშგების შედგენის პრინციპებსა და წესებზე (მიუხედავად იმისა, რომ

1.

, 1995., .36.

2. საბუღალტრო აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი №1, გვ.16.

საკითხი, ეხება სახელდობრ „სააღრიცხვო პოლიტიკას“, მიგვაჩნია, რომ „სააღრიცხვო პოლიტიკა“ უნდა მოიცავდეს, როგორც აღრიცხვის წარმოების სპეციფიკურ წესებს, ასევე ანგარიშგების შედგენის პრინციპებს, რომლის საბოლოო მიზანია სრულყოფილი და ჭეშმარიტი ინფორმაციის მიღება. აღნიშნულ კომპონენტებზე დაყრდნობით იგი შეიძლება შემდეგნაირად განიმარტოს: „სააღრიცხვო პოლიტიკა არის სამეურნეო სუბიექტის მიერ შერჩეული ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისა და ფინანსური ანგარიშგების შედგენის წესების, სპეციფიკური პრინციპებისა და მიდგომების ერთობლიობა, მაქსიმალურად სრულყოფილი და ჭეშმარიტი ინფორმაციის მისაღებად,„

საწარმო აფიქსირებს რა თავის სააღრიცხვო პოლიტიკაში გამოყენებულ მეთოდებს, პასუხისმგებლობას იღებს, რომ დაიცავს მათ ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში. სააღრიცხვო პოლიტიკის არჩევას თან უნდა ახლდეს ღრმა ანალიზი იმისა, თუ რა გავლენას მოახდენს იგი ფინანსურ შედეგებზე და სამეურნეო საქმიანობის სხვა მაჩვენებლებზე. ეს სამუშაო საწარმოში უნდა შეასრულოს საბუღალტრო სამსახურმა სხვა ქვედანაყოფებთან მჭიდრო კავშირში.

სააღრიცხვო პოლიტიკის დამოუკიდებლად განსაზღვრის უფლება საწარმოს აძლევს საშუალებას რომ, თუ საკითხი ნორმატიული დოკუმენტებით არ რეგულირდება თვითონვე გამოიმუშაოს აღრიცხვის წესები. ამავე დროს საჭიროა მარეგულირებელ დოკუმენტში შევიდეს მოთხოვნა, რომ სათაო საწარმოს არჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკა სავალდებულოა შესასრულებლად ყველა ქვედანაყოფის, წარმომადგენლობებისა და ფილიალების მიერ.

საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად სააღრიცხვო პოლიტიკა, აღრიცხვის წარმოების წესები წლიდან წლამდე არ უნდა იცვლებოდეს. ამასთანავე არ არის კონკრეტული მითითებები რა შემთხვევებში შეიძლება შეიცვალოს იგი. სააღრიცხვო

პოლიტიკის შეცვლას შეიძლება საფუძვლად დაედოს შემდეგი გარემოებანი:

- საწარმოს რეორგანიზაცია (შერწყმა, მიერთება, დაყოფა, გამოყოფა, გარდაქმნა), რომელიც შეიძლება გამოწვეული იყოს მათი დამფუძნებლების, უფლებამოსილი სახელმწიფო ორგანოების ან სასამართლოს გადაწყვეტილების შესაბამისად; ამ შემთხვევაში სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა (არჩევა) უნდა განხორციელდეს ახლად დაფუძნებული იურიდიული პირის რეგისტრაციის თარიღისათვის;

- მესაკუთრეთა შეცვლა; ამასთანავე ცვლილებები შეიძლება შეტანილ იქნეს მესაკუთრეების შეცვლის თარიღისათვის;

- საქართველოს კანონმდებლობის შეცვლის შემთხვევაში, რასაც მოჰყვება ქვეყანაში ბუღალტრული აღრიცხვის ახალი წესების შემოღება და სხვ.;

- თუ საწარმოს მიერ მიღებული იქნება გადაწყვეტილება წლის განმავლობაში სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლის შესახებ, ეს საჭიროა დაფიქსირდეს ბრძანებით ან შესაბამისი განკარგულებითი დოკუმენტის გაფორმებით.

კონცეფციაში დახასიათებულია სააღრიცხვო ციკლი, მონაცემთა დამუშავების კრიტერიუმები, პირველადი დოკუმენტების შედგენის დრო, სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგების შემადგენლობა, რომელიც განსაზღვრულია საერთაშორისო სტანდარტებით და საქართველოს კანონებით.

სააღრიცხვო ციკლი უნდა წარიმართოს ისეთი პრინციპების დაცვით როგორცაა: სისრულე, თავისთავადობა, იდენტიფიკაცია, უტყუარობა, არსებითობა, ნეიტრალურობა, დარიცხვის მეთოდი და სხვ. ყველა მათგანს თავისებური მნიშვნელობა გააჩნია. მაგალითად, „თავისთავადობის“ პრინციპის შესაბამისად სამეურნეო სუბიექტის ქონება და ვალდებულებები აღირიცხება მისი მესაკუთრეების ქონებისა და ვალდებულებებისაგან განცალკევებულად. „იდენტიფიკაციის“ ანუ პერიოდიზაციის პრინციპი გულისხმობს რომ სამეურნეო საქმიანობის

ფაქტები მიეკუთვნოს იმ საანგარიშო პერიოდს, როდესაც მათ ჰქონდათ ადგილი. ეს კი თავისთავად მოითხოვს ფაქტის მოხდენის მომენტის შერჩევას. აქედან გამომდინარეობს, რომ ფაქტი უნდა დაფიქსირდეს პირველად ღოკუმენტებში.

„უტყუარობის“ პრინციპის დაცვა ყველაზე მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისას. ამავე დროს გასათვალისწინებელია, რომ მონაცემები რომელიც მოექცევა აღრიცხვის სისტემაში, აგარებენ არა აბსოლუტურად ზუსტ, არამედ პირობითად ზუსტ ხასიათს, რაც განპირობებულია მეთოდოლოგიური, სქოლასტიკური და სხვა მიზეზებით. აქედან გამომდინარე „უტყუარობის პრინციპი“ იმავდროულად „ფარდობითობის პრინციპსაც“ მოიცავს.

აღრიცხვის კონცეფციაში მოცემული პრინციპები პირობითად იყოფა საბაზისო და ძირითად პრინციპებად. საბაზისო პრინციპებს მიეკუთვნება თავისთავადობა, ფუნქციონირებადი საწარმო და აღრიცხვის მეთოდი. უველა სხვა დანარჩენი წარმოადგენენ ძირითად პრინციპებს.

საერთაშორისო სტანდარტებზე დაყრდნობით კონცეფციაში შეტანილია იმ ელემენტების განსაზღვრებანი, რომელსაც შეიცავენ ბუღალტრული ბალანსი, მოგება-მარალის ანგარიში, ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიში. მოცემულია საკუთარი კაპიტალის განმარტება, აგრეთვე მისი მუხლობრივი სტრუქტურა. მიგვაჩნია, რომ ასეთი დაყოფა მნიშვნელოვან ინფორმაციას იძლევა დაინტერესებული პირებისათვის, რამდენადაც ისინი შეიძლება იყვნენ სამართლებრივი ან სხვა სახის შემდღედვის საფუძველი საკუთარი კაპიტალის გამოყენების საკითხში.

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში განსაკუთრებულ ყურადღებას იმსახურებს ბალანსის ელემენტების შეფასების საკითხი. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლების შესაბამისად „შეფასება არის ფულადი თანხების განსაზღვრის პროცესი, რომლის მიხედვითაც

ხდება ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების აღიარება“. მიგვაჩნია, რომ მოცემული განმარტება მოითხოვს დაზუსტებას. კერძოდ, შეფასება არის, არა „ფულადი თანხების განსაზღვრის პროცესი“, არამედ „ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების ფულად გამოსახულებაში გაზომვის პროცესი“.

გარდა ზემოაღნიშნულისა კონცეფციაში წამოწეულია ისეთი საკითხები, რომლებიც სულ უფრო აქტუალური ხდება საბაზრო ეკონომიკის პირობებში. კერძოდ ბუღალტრული ანგარიშგების გამოქვეყნება, პასუხისმგებლობა ბუღალტრული აღრიცხვის მარეგულირებელი სამართლებრივი აქტების დარღვევისათვის და სხვ.

მეშვიდე, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ბაზაზე საქართველოს ეროვნული სტანდარტების შემუშავება და დანერგვა. აღნიშნული პრობლემის გადასაჭრელად საჭიროა მიმართული იქნეს ქართველ მეცნიერ-ეკონომისტთა, აგრეთვე დამოუკიდებელი პროფესიული ორგანიზაციებისა და სახელმწიფო სტრუქტურების მთელი ძალისხმევა; უნდა შევისწავლოთ და გავიზიაროთ სხვა ქვეყნების გამოცდილება, რათა გაგარდეს რეალური რეფორმა, რომელიც თავის მხრივ უზრუნველყოფს სამეწარმეო საქმიანობის გამჭვირვალობას, შეამცირებს საგადასახადო სამართალდარღვევებს და ხელს შეუწყობს ქვეყანაში ცივილიზებული საბაზრო ურთიერთობების დამკვიდრებას.

თავი III.

საქართველოს სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის სისტემა

საქართველოში საბაზრო ეკონომიკის განვითარება სულ უფრო და უფრო განაპირობებს თანამედროვე სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის დამკვიდრების აუცილებლობას. მიუხედავად იმისა, რომ სახელმწიფოს მიერ ფინანსური კონტროლი ყოველთვის ხორციელდებოდა, დღევანდელ პირობებში იგი უფრო აუცილებელი გახდა, რომელიც უშუალოდ გამოძინარეობს საბაზრო ეკონომიკის ბუნებიდან, მისი მრავალფეროვნებიდან და სამეურნეო სუბიექტების დამოუკიდებლობის ხარისხიდან. ფინანსური კონტროლი სახელმწიფოს მართვის ერთ ერთი ფუნქციაა, რომელზედაც ბევრადაა დამოკიდებული ქვეყნის დემოკრატიულ საწყისებზე განვითარება.

სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ჩამოყალიბებას დიდი ხნის ისტორია აქვს, რამდენადაც იგი თვით სახელმწიფოს წარმოშობის თანამდე პროცესია, რამეთუ მის გარეშე სახელმწიფოს ფუნქციონირება პრაქტიკულად წარმოუდგენელია.

განვითარებულმა ქვეყნებმა სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის უმაღლეს საფეხურებს მიაღწიეს, შექმნეს კონტროლის დახვეწილი სისტემა, რომელშიც ამ ბოლო წლებში ფართოდ გამოიყენება თანამედროვე კომპიუტერული პროგრამები. განსაკუთრებით აღსანიშნავია წინასწარი კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბება, რომელიც ფინანსური სამართალდარღვევების პრევენციის საუკეთესო საშუალებაა და უზრუნველყოფს სახელმწიფო ფინანსური სახსრების ხარჯვის კანონიერებისა და მიზნობრიობის დაცვას.

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ფინანსური კონტროლის გაძლიერების აუცილებლობას განაპირობებენ ისეთი ფაქტორები, როგორცაა:

- სამეურნეო სუბიექტების დამოუკიდებლობის მაღალი ხარისხი, როგორც კერძო, ისე სახელმწიფო სექტორში;

- სახელმწიფო სტრუქტურების უფლებების გაფართოება და იმავდროულად პასუხისმგებლობის გაზრდა არსებული საკანონმდებლო გარემოს პირობებში;

- სახელმწიფო სახსრების ხარჯვისა და სახელმწიფო ქონების გამოყენების შესახებ საზოგადოებისათვის ობიექტური ინფორმაციის მიწოდების აუცილებლობა;

- სახელმწიფო სახსრების გამოყენების ეფექტიანობის უზრუნველყოფა;

- სახელმწიფოს, კერძო სექტორისა და მოქალაქეების ფინანსური ინტერესების დაცვა, სწორი ეკონომიკური პოლიტიკის გატარებაში სახელმწიფოსათვის ხელშეწყობა;

- საზოგადოებრივი პროდუქტის წარმოებასა და განაწილების ყველა ეტაპზე ფინანსური რესურსების რეზერვების გამოვლენა.

ფინანსური კონგროლი უნდა ეფუძნებოდეს ისეთ ძირითად პრინციპებს, როგორცაა: კანონიერება, საჯაროობა, ობიექტურობა და სისგემურობა.

კანონიერება გულისხმობს დადგენილი კანონებისა და წესების დაცვას, როგორც კონგროლის განმახორციელებელი, ისე კონგროლს დაქვემდებარებული სამეურნეო სუბიექტების მიერ. კანონიერების დაცვა თავის მხრივ პასუხისმგებლობასაც გულისხმობს.

საჯაროობა სახელმწიფო კონგროლის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი თავისებურებაა. კონგროლის შედეგები საჯარო მთელი საზოგადოებისათვის, რაც თავის მხრივ ხელს უწყობს კონგროლის სისგემის სრულყოფასაც;

ობიექტურობა ფინანსური კონგროლის მნიშვნელოვანი საფუძველია, რადგან მის გარეშე შეუძლებელია სწორი გადაწყვეტილებების მიღება. ამიგომ არის, რომ კონგროლის განმა-

ხორციელებელ ორგანოებსა თუ ცალკეულ პირებს მოეთხოვებათ ობიექტურობის დაცვა, მიუკერძოებლობა, აპოლიტიკურობა, ინგერესთა კონფლიქტის თავიდან აცილება და სხვ.

სისტემურობის პრინციპი გულისხმობს შესასწავლი ობიექტის მრავალმხრივ შემოწმებას, შემოწმების პერმანენტულ ხასიათს, კონგრულის წინასწარი პროცედურების ჩატარებას და სხვ.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სახელმწიფო ფინანსური კონგრულის ამოცანები შეიძლება შემდეგნაირად ჩამოვაყალიბოთ:

- სახელმწიფო შემოსულობების წარმოქმნის თავისდროულობისა და სისრულის შემოწმება;
- სახელმწიფო გადასახდელების მიზნობრიობისა და ეფექტიანად გამოყენების შემოწმება;
- არამიზნობრივად დახარჯული სახსრების სახელმწიფო და ადგილობრივ ბიუჯეტებში დაბრუნების უზრუნველყოფა;
- სახელმწიფო ფულადი სახსრების მოძრაობის კონგრუალი საბანკო დაწესებულებებსა და სხვა ანალოგიურ ინსტიტუტებში;
- საშინაო და საგარეო ფინანსური ვალდებულების შესრულების თავისდროულობისა და კანონიერების შემოწმება;
- საკანონმდებლო-ნორმატიული აქტების პროექტების პრევენციული ექსპერტიზა, რომელთა მიხედვითაც გათვალისწინებულია სახელმწიფო ფინანსური სახსრების გამოყენება;
- შესაბამისი უწყებების მიერ წინანადებების მომზადება საქართველოს პარლამენტისა და სხვა ორგანოებისათვის საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების გამოცემასა და სრულყოფასთან დაკავშირებით;
- საბიუჯეტო სახსრების მიზნობრივად და ეკონომიურად ხარჯვა;
- სახელმწიფო ქონების ეფექტიანი განკარგვის უზრუნველყოფა;

- საკანონმდებლო მეთოდებით კორუფციული, მფლანგველობითი და სხვა დანაშაულებრივი ქმედებების აღმოფხვრა და სხვ.

სახელმწიფო ფინანსურ კონტროლს ექვემდებარებიან: სახელმწიფო ხელისუფლების ორგანოები; სახელმწიფო წილობრივი მონაწილეობით მოქმედი საწარმოები და ორგანიზაციები; ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოები საწარმოები და ორგანიზაციები; საჯარო სამართლისა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები.

თავი IV.

სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ორგანოები და მათი ფუნქციონირების სამართლებრივი ბაზა

სახელმწიფო ფინანსურ კონტროლს ახორციელებენ მაკონტროლებელი ორგანოები, რომლებიც მთლიანობაში ქმნიან ერთიან სისტემას, თუმცა თითოეული მათგანი შექმნილია კონკრეტული ამოცანების შესასრულებლად. ამასთანავე, დემოკრატიულ საზოგადოებაში სახელმწიფო სტრუქტურებთან ერთად კონტროლს ახორციელებენ დამოუკიდებელი არასამთავრობო სტრუქტურები, კერძო ფირმები, რაც თავის მხრივ ქვეყანაში ფინანსური დისციპლინის შენარჩუნებისა და განმტკიცების საფუძველია.

სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ორგანოთა ფუნქციები მოგადად შეიძლება შემდეგნაირად წარმოვადგინოთ:

- ბიუჯეტის შემოსულობების კონტროლი;
- ბიუჯეტის გადასახდელების კონტროლი;
- სახელმწიფო და მუნიციპალური ქონების გამოყენების კანონიერებისა და მიზნობრიობის კონტროლი;
- არასაბიუჯეტო ფონდების გამოყენების ეფექტიანობის კონტროლი;
- სახელმწიფო ბიუჯეტიდან და არასაბიუჯეტო ფონდებიდან სახსრების საბანკო დაწესებულებებში მოძრაობის კონტროლი;
- სავალუტო, საღაზღვეო, საბაჟო საქმიანობის კონტროლი და სხვ.

გემოაღნიშნულ ფუნქციებს სხვადასხვა ქვეყანაში ასრულებენ ამისათვის შექმნილი ორგანოები, რომლებიც ძირითადად იწოდებიან, როგორც საანგარიშო პალატა, კონტროლის პალატა, აუდიტორული ოფისი, კონტროლის კომიტეტი და სხვ. როგორც გემოთაც ავღნიშნეთ, გარე ფინანსურ კონტროლთან

ერთად ხორციელდება შიდა კონგროლიც ამისათვის სპეციალურად შექმნილი სტრუქტურული ერთეულების მეშვეობით.

საკითხის შესწავლით ირკვევა, რომ დღეისათვის საქართველოში სახელმწიფო ფინანსურ კონგროლს ახორციელებენ სხვადასხვა სახელისუფლებო და არასამთავრობო სტრუქტურები, რომელთა ფუნქციები, ამოცანები და უფლება-მოვალეობები შეიძლება შემდეგნაირად ჩამოვაყალიბოთ:

საქართველოს პარლამენტი. საქართველოს პარლამენტი მისი კანონშემოქმედებითი ფუნქციებიდან გამომდინარე სახელმწიფო კონგროლის განხორციელების ერთ-ერთი მთავარი ორგანოა. ადგილებზე ამ ფუნქციას ასრულებენ ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოები. მათ მიერ სახელმწიფო ფინანსური კონგროლი ხორციელდება უპირველეს ყოვლისა ბიუჯეტის პროექტების განხილვისა და დამტკიცების, აგრეთვე მათი შესრულების ანგარიშის დამტკიცების დროს. ამ მიზნით პარლამენტში შექმნილია საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტი, ხოლო ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობით ორგანოებში, საბიუჯეტო კომისიები, რომელთა ამოცანებში შედის საბიუჯეტო შემოსულობებისა და გადასახდელების მონიტორინგი, ამ საკითხებთან დაკავშირებული ინფორმაციის გამოთხოვა საბიუჯეტო პოცესის მონაწილე ნებისმიერი სტრუქტურისა თუ ცალკეული ორგანიზაციისაგან. მათ შეუძლიათ განახორციელონ შერჩევითი კონგროლი, ამისათვის შექმნან სპეციალური კომისიები, მოიწვიონ სპეციალისტები და სხვ.

საქართველოს პარლამენტი და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოები კონგროლს ახორციელებენ ძირითადად სახელმწიფო და ადგილობრივი ბიუჯეტების პროექტების განხილვა-დამტკიცებით, წლიური და მიმდინარე ბიუჯეტის შესრულებაზე აღმასრულებელი ორგანოების ანგარიშის მოსმენა-განხილვის მეშვეობით, აგრეთვე მაკონგროლებელი ორგანოებისა და ცალკეული სამსახურების

მიერ ჩაგარებული შემოწმებების შედეგების ანალიზის საფუძველზე და სხვ.

საქართველოს მთავრობა. საქართველოს მთავრობა თავისი კომპენგენციის ფარგლებში ახორციელებს ზოგადად სახელმწიფო კონტროლს და კონკრეტულად ფინანსურ კონტროლსაც, ცალკეული სამინისტროებისა თუ უწყებების ანგარიშების მოსმენით, აგრეთვე მთავრობის გადაწყვეტილებათა შესრულებაზე მუდმივი მონიტორინგის მეშვეობით. კონსტიტუციური უფლებამოსილების შესაბამისად აღმასრულებელი ხელისუფლების, ქვეყნის საშინაო და საგარეო პოლიტიკის განხორციელების, მთავრობის საქმიანობის ორგანიზაციული უზრუნველყოფის, ანალიტიკური, ინფორმაციული და სხვა მასალების მომზადების, აგრეთვე მთავრობის გადაწყვეტილებათა შესრულების კონტროლის ხელშეწყობის მიზნით შექმნილია მთავრობის კანცელარია, რომელიც უზრუნველყოფს სამინისტროებისა და სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულებების საქმიანობის კოორდინაციასა და კონტროლს.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახური. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური. სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის უმაღლეს ორგანოა, რომელიც უშუალოდ ექვემდებარება საქართველოს პარლამენტს და წარმოადგენს აგრეთვე მისივე კონტროლის ქვეშ მყოფ ორგანიზაციას. მისი საქმიანობის ძირითადი მიზნებია, ხელი შეუწყოს სახელმწიფო სახსრების, სახელმწიფოს სხვა მაგერიალური ფასეულობების ხარჯვისა და გამოყენების კანონიერებისა და მიზნობრიობის დაცვას, ეფექტიანობას, ეროვნული სიმდიდრის, სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების საკუთრების დაცვას, ასევე საჯარო ფინანსების მართვის გაუმჯობესებას. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საქმიანობის პრინციპებია: ობიექტურობა, დამოუკიდებლობა, საჯაროობა, პროფესიონალიზმი. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურს დიდი უფლებამოსილებები გააჩნია, რაც

გამოიხატება შემდეგში: იგი ახორციელებს აუდიტს კანონით დადგენილი კომპეტენციის ფარგლებში; უფლებამოსილია ჩააგაროს ექსპერტიზა და გასცეს დასკვნები საფინანსო და ეკონომიკური სფეროების მარეგულირებელი საკანონმდებლო და სხვა ნორმატიული აქტების პროექტებზე, ასევე იმ პროგრამებზე, რომელთა დასაფინანსებლად განსაზღვრულია სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტების სახსრების გამოყენება ან რომლებიც გავლენას ახდენს ამ სახსრების ფორმირებაზე.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის აუდიტორული უფლებამოსილების მაღალი ხარისხი იმითაც დასტურდება, რომ მისი კომპეტენცია ვრცელდება საკანონმდებლო, აღმასრულებელი და სასამართლო ხელისუფლებების ორგანოებზე, საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებზე, ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებზე, საქართველოს ეროვნულ ბანკზე, სახელმწიფოს, ავტონომიური რესპუბლიკის ან ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის წილობრივი მონაწილეობით შექმნილ საწარმოებზე, სხვადასხვა იურიდიულ და ფიზიკურ პირებზე, ორგანიზაციებსა და დაწესებულებებზე.

მის წინაშე დასახული ამოცანების შესასრულებლად სახელმწიფო აუდიტის სამსახური ამოწმებს: სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტების ხარჯვასა და შესრულებას, ბიუჯეტების პროექტების შემოსულობებისა და გადასახდელების საფუძვლიანობასა და კანონიერებას, შიგა და გარე სახელმწიფო ვალების ფორმირებასა და მართვას, საკრედიტო და საფინანსო დაწესებულებებში სახელმწიფო სახსრების მოძრაობის კანონიერებას, საქართველოს დიპლომატიური სამსახურის საფინანსო-ეკონომიკურ საქმიანობას, საჯარო სამართლისა და არაკომერციული იურიდიული პირების სახსრებისა და ქონების ხარჯვასა და გამოყენებას, სახელმწიფო, ავტონომიური

რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების საკუთრების მართვასა და განკარგვას; ახორციელებს მოქალაქეთა პოლიტიკური გაერთიანებების ფინანსური საქმიანობის მონიტორინგს კანონით დადგენილი კომპეტენციის ფარგლებში. იგი უფლებამოსილია ჩააგაროს არაგეგმური აუდიტი საქართველოს პარლამენტის, საქართველოს პარლამენტის დროებითი საგამომიებო კომისიის, საპარლამენტო უმცირესობის მოთხოვნით ან თავისივე გადაწყვეტილებით.

აუდიტის განმახორციელებელი მოსამსახურეები უფლებამოსილი არიან, აუდიტის განხორციელების მიზნით: მოითხოვონ მათთვის საჭირო ინფორმაცია და დოკუმენტები, მიუხედავად მისი ფორმისა, აუდიტის ობიექტს მოსთხოვონ დოკუმენტური მასალის სახელმწიფო ენაზე წარმოდგენა, გადაიღონ დოკუმენტების ასლები, დაუბრკოლებლად შევიდნენ აუდიტის ობიექტში, ჩაატარონ ინვენტარიზაცია, დალუქონ საწყობები, არქივები და სალაროები, ცალკეული გადასახადის გადამხდელების შესახებ მიიღონ იდენტიფიცირებული ინფორმაცია (საგადასახადო საიდუმლოება) მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე და ა. შ.

მიუხედავად იმისა, რომ უკანასკნელ პერიოდში სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის უფლებამოსილებები და კომპეტენციის ფარგლები საკმაოდ გაფართოვდა ცალკეული ორგანიზაციული თუ მეთოდოლოგიური საკითხები გარკვეულ სრულყოფას საჭიროებს, რაზედაც ცალკე პარაგრაფში შევჩერდებით.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო. სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის განხორციელების საქმეში მნიშვნელოვანი ადგილი უკავია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს. იგი ახორციელებს რა სახელმწიფო მმართველობას საფინანსო-საბიუჯეტო და საგადასახადო სფეროში, უზრუნველყოფს საქართველოს გერიტორიაზე საბიუჯეტო და საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვასა და შესრულების კონტროლს; ახორციელებს ეკონომიკური დანაშაულის სფეროში პრევენციულ

ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობას, მოკვლევასა და წინასწარ გამოძიებას. ზემოაღნიშნულ ფუნქციებს ფინანსთა სამინისტრო ახორციელებს მისი მმართველობის სფეროში შემაჯავლი საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – შემოსავლების სამსახურის, აგრეთვე საგამოძიებო და სახაზინო სამსახურების მეშვეობით.

შემოსავლების სამსახური. შემოსავლების სამსახური დაკისრებულ მოვალეობებს ასრულებს საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე და მასში შემაჯავლი სტრუქტურული ერთეულებისაგან ქმნის სამსახურის ერთიან ცენტრალიზებულ სისტემას. კონტროლის განმახორციელებელი სტრუქტურული ერთეულებია: აუდიტის დეპარტამენტი, მომსახურების დეპარტამენტი, საგადასახადო პრევენციის დეპარტამენტი, გაფორმების დეპარტამენტი და ეკონომიკური საზღვრის დაცვის დეპარტამენტი. აღნიშნული დეპარტამენტები სპეციალიზებული სტრუქტურული ერთეულებია და წარმოადგენენ სამსახურის შემადგენლობაში შემაჯავალ საგადასახადო ორგანოებს, რომლებიც თავიანთი ფუნქციების განხორციელებისას მოქმედებენ სახელმწიფოს სახელით.

აუდიტის დეპარტამენტის ძირითადი ფუნქციებია: საგადასახადო შემოწმებები, საგადასახადო კონტროლისათვის გადასახადის გადახდელთა შერჩევა, კონტროლის ღონისძიებების ორგანიზება და ჩატარება, საგადასახადო შემოწმებების მომზადებისა და ჩატარების პროცედურული სტანდარტების შემუშავება და სხვ.

მომსახურების დეპარტამენტი ახდენს აქციზური მარკების, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების, სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნების, ავტოგასამართ სადგურებში მრიცხველი მექანიზმების ლუქების გაცემას, ამარტულ და სხვა მომგებიან თამაშობებზე ნებართვების გაცემა, გადასახადის გადახდელთა საგადასახადო აღრიცხვას და პირადი აღრიცხვის ბარათების წარმოებას, გადასახადების გადახდამზე

მონიტორინგს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფისა და სხვა ღონისძიებს.

საგადასახადო პრევენციის დეპარტამენტის ფუნქციებში შედის ისეთი საკონტროლო ფუნქციები, როგორცაა: საგადასახადო რეგისტრაციის გარეშე მომუშავე პირთა გამოვლენა, გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე მიმდინარე კონტროლის განხორციელება ქრონომეტრაჟის, საკონტროლო შესყიდვის, დათვალიერებისა და ინვენტარიზაციის მეშვეობით; საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი; აქტიური მარკეტით ნიშანდებას დაქვემდებარებული საქონლის წარმოებისა და მიწოდების წესების დარღვევის ფაქტების გამოვლენა და სხვ.

საგადასახადო სამსახურის მიერ საგადასახადო კონტროლის მიზნები, ამოცანები, ფორმები და პროცედურები განსაზღვრულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით. 2011 წლიდან ძალაში შევიდა ახალი საგადასახადო კოდექსი, რომელმაც მკაფიოდ განსაზღვრა საგადასახადო კონტროლის არსი და სახეები. იგი ხორციელდება ისეთი ფორმებით, როგორცაა მიმდინარე კონტროლი და საგადასახადო შემოწმება.

მიმდინარე კონტროლის პროცედურებია: ქრონომეტრაჟი, საკონტროლო შესყიდვები, დათვალიერება, ინვენტარიზაცია, საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი და სხვ.

საგადასახადო შემოწმება კონტროლის ძირითადი ფორმაა. შემოწმება შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი.

კამერალური საგადასახადო შემოწმება გარდება საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი მონაცემების საფუძველზე, ხოლო გასვლითი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილების საფუძველზე. ამ შემთხვევაში საჭიროა გადასახადის გადამხდელისათვის წინასწარი შეგყობინება. შემოწმება შეიძლება იყოს გადაუდებელი, რომელიც გარდება წერილობითი შეგყობინების გარეშე მაშინ, როდესაც უკანასკ-

ნელმა საგადასახადო შემოწმებამ გამოავლინა მნიშვნელოვანი დარღვევის ფაქტები, არსებობს ინფორმაცია საწარმოს საექვო შემოსავლების შესახებ, არ არის წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციები და სხვ.

გაფორმების დეპარტამენტის ფუნქციებია: სასაქონლო ოპერაციათა მონიტორინგი, ზედამხედველობა და ანალიზი. სავაჭრო პოლიტიკის ღონისძიებებისა და სახელმწიფო კონგროლის განხორციელება, გაფორმების ეკონომიკური მონის გერიგორიაზე ავტოსაგრანსპორტო საშუალებების შესვლის, გასვლის, დგომის, მთლიანობისა და ლუქების კონგროლი, საქართველოს ეკონომიკური გერიგორიიდან საქონლის გაგანისას საქონლის წარმოშობის სერგიფიკაციის გაცემა, სასაქონლო ექსპერტიზის განხორციელება და სხვ.

ეკონომიკური საზღვრის დაცვის დეპარტამენტის ფუნქციებია: სახელმწიფო ზედამხედველობას დაქვემდებარებული საქონლისა და საგრანსპორტო საშუალებების აღრიცხვა და გადაადგილებაზე კონგროლი, საქართველოს სახელმწიფო საზღვრის გადაკვეთისას სამგზავრო დოკუმენტებში შესაბამისი აღნიშვნების განხორციელება, სახელმწიფო ზედამხედველობის ქვემყოფი საქონლისა და საგრანსპორტო საშუალების მიმართ სახელმწიფო კონგროლის სპეციალური საშუალებების გამოყენება და სხვ.

საგადასახადო კონგროლს ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო. სხვა მაკონგროლებელ ორგანოებს ეკრძალებათ გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის საგადასახადო კონგროლი, მოსამართლის ბრძანების გარეშე.

საგამოძიებო სამსახური არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საქვეუწყებო დაწესებულება, რომელსაც გააჩნია სპეციალური სამართალდამცავი ორგანოს სტატუსი. საგამოძიებო სამსახური ახორციელებს საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში დანაშაულის წინააღმდეგ ბრძოლას, სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობით მის ქვემდებარეობას მიკუთვ-

ნებულ საქმეთა წინასწარ გამოძიებას და კანონმდებლობით დადგენილ სხვა ფუნქციებს. საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში მას გააჩნია კონგრულის ისეთი მნიშვნელოვანი ფუნქციები, როგორცაა ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა პრევენცია და გამოვლენა, საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში დანაშაულის და კორუფციულ გარიგებათა პრევენცია, აღკვეთა და გამოვლენა, კომპეტენციის ფარგლებში ინფორმაციის მოპოვება, მისი ანალიზი; დანაშაულის გამოვლენისა და აღკვეთის მიზნით ოპერატიული-სამძებრო საქმიანობის განხორციელება და სხვ.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სახაზინო სამსახური წარმოადგენს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში შემავალ სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულებას. ხაზინა არის სახელმწიფო საბიუჯეტო სახსრების ფინანსური კონგრულის უმნიშვნელოვანესი ორგანო. იგი საქართველოში საბაზრო ეკონომიკაზე გარდამავალი პერიოდის დასაწყისში ჩამოყალიბდა და უკანასკნელ პერიოდში განვითარების მნიშვნელოვან დონეს მიაღწია. მისი ძირითადი ფუნქციებია: სახელმწიფო ბიუჯეტის, აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტების შემოსულობების აღრიცხვა, ანგარიშგება და ანგარიშსწორება; საბიუჯეტო თანხების ხარჯვა დამტკიცებული წლიური საბიუჯეტო კანონის შესაბამისად, სახელმწიფო ხაზინის ერთიანი ანგარიშის ოპერატიული მართვა აღრიცხვა და ანგარიშგება.

ფინანსური კონგრულის ფუნქციებიდან უნდა გამოიყოს ისეთი, როგორცაა:

- შემოწმებისა და ანალიზის მიზნით მიოთხოვოს მხარჯავი დაწესებულებებისგან ფინანსური ანგარიშებისა და ბალანსების წარმოდგენა;

- გახსნას და დახუროს საბანკო დაწესებულებებში ანგარიშები და განსაზღვროს მათი მოქმედების რეჟიმი;

- მიიღოს გადაწყვეტილება საბიუჯეტო ორგანიზაციებისა-

თვის ანგარიშების გახსნისა და დახურვის თაობაზე;

- მართოს და გადაანაწილოს მის განკარგულებაში არსებული ფულადი სახსრები სახელმწიფო ხაზინის ანგარიშებზე;

- საბიუჯეტო ორგანიზაციებს მოსთხოვოს საგადამხდელი და საანგარიშსწორებო საბუთებთან დაკავშირებული დამატებითი დოკუმენტების წარმოდგენა;

- შეზღუდოს გადასახდელების გაცემა მის მომსახურებაზე მყოფ ორგანიზაციებზე;

- მხარჯავი დაწესებულებების მიერ დადგენილ ვადებში ბუღალტრული ანგარიშგების წარმოუდგენლობის შემთხვევაში შეუჩეროს მათ ამ მოთხოვნის შესრულებამდე ყველა სახის დაფინანსება და სხვ.

საქართველოს ეროვნული ბანკი. საქართველოში სახელმწიფო საბანკო კონგროლის განხორციელების სამართლებრივი საფუძველია საქართველოს კანონი“ საქართველოს ეროვნული ბანკის“ შესახებ და საქართველოს კანონი „კომერციული ბანკების შესახებ“. ფინანსური კონგროლის აღნიშნული სახეობა მიმართულია საბანკო კრედიტების ეფექტიანი გამოყენებისა და საგადამხდელი დისციპლინის განმტკიცებისგან. კრედიტის დაბრუნებადობის პრინციპი საბანკო კონგროლის საფუძველია, ხოლო თვით კონგროლი არის კრედიტის დაბრუნების აუცილებელი პირობა.

ფინანსური კონგროლის თვალსაზრისით საქართველოს ეროვნულ ბანკს ფართო უფლებები გააჩნია. აქედან შეიძლება გამოიყოს მისი ისეთი ფუნქციები, როგორცაა: საბანკო საქმიანობის ლიცენზირებისა და მუდამხედველობის ფუნქცია, ქვეყნის ფულად-საკრედიტო და სავალუტო პოლიტიკის განსაზღვრა; საბანკო ოპერაციებზე ლიმიტებისა და პროცენტული განაკვეთების, აგრეთვე ბანკების მიერ ეროვნულ ბანკში შესანახი სავალდებულო რეზერვების განსაზღვრა. ეროვნული ბანკი უფლებამოსილია კომერციული ბანკების მიმართ გააგაროს გადამჭრელი ღონისძიებები, კერძოდ, შეუწყვიტოს მათ

აქტიური ოპერაციები, დააკისროს ფულადი ჯარიმა, გაუმარდოს სავალდებულო რეზერვების ნორმები, გააუქმოს საბანკო ოპერაციების წარმოების ლიცენზია, ჩააგაროს რევიზია-შემოწმებები.

ეროვნული ბანკის ფუნქციებს შორის უნდა გამოვეყოთ კრედიტებისა და საპროცენტო განაკვეთების კონტროლი, რომელსაც ეროვნული ბანკი ახორციელებს ფულად-საკრედიტო პოლიტიკის ჩარჩოებში დროებითი პირობებისა და შემდგომების დაწესებით. კომერციული ბანკები და სხვა საკრედიტო დაწესებულებები ვალდებული არიან დაიცვან საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დაწესებული ეკონომიკური ლიმიტები.

მეგაღ მნიშვნელოვანია აგრეთვე საბანკო კონტროლის განხორციელება გადასახადების ამოღების საქმეში. ჯერ ერთი, რომ ბანკები გამოდიან საგადასახადო აგენტის როლში მრავალრიცხოვანი კლიენტების საგადასადო ვალდებულებების შესრულების თვალსაზრისით, მეორეც, ბანკები თანამშრომლობენ რა საგადასახადო ორგანოებთან, აწვდიან მათ კანონით განსაზღვრულ ინფორმაციას გადასახადის გადამხდელთა შესახებ.

ეფექტური კონტროლის განხორციელების მიზნით საქართველოს ეროვნული ბანკი კანონმდებლების თანახმად ქმნის შიდა აუდიტორიულ სამსახურს რომლის ფუნქციაა შიდა კონტროლის განხორციელება, განსაკუთრებით კი ბანკის სტრუქტურული ქვედანაყოფების საქმიანობისა და ოპერაციების პერიოდული რევიზიების ჩატარება.

ქვეყანაში უკანონო შემოსავლის ლეგალიზაციისა და გერორიზმის დაფინანსების აღკვეთის მიზნით „უკანონი შემოსავლების ლეგალიზაციის აღკვეთის ხელშეწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის და „საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის შესაბამისად საქართველოს ეროვნულ ბანკთან შექმნილა საჯარო სამართლის იურიდიული პირი, საქართველოს ფინანსური მონიტორინგის სამსახური. სამსახურის სამუდამოდ აღკვეთა ორგანოს წარმოადგენს სა-

ქართველოს ეროვნული ბანკი. მასთან შეთანხმებით ფინანსური მონიტორინგის სამსახური მონიტორინგის განმახორციელებელი პირებისაგან იღებს ინფორმაციას საეჭვო გარიგებებზე, ანალიზებს მას და აწვდის შესაბამის ორგანოებს; აღგენს საეჭვო გარიგებაზე ანგარიშგების ფორმას; იღებს ინფორმაციას ყველა სახელმწიფო ან ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოდან, აგრეთვე ნებისმიერი ფიზიკური ან იურიდიული პირისაგან, რომლებიც ასრულებენ საჯარო-სამართლებრივ უფლებამოსილებებს და სხვ. სამსახურის მაკონტროლებელ ფუნქციებს შორის შეიძლება გამოიყოს ისეთი, როგორცაა:

- მიმართვა სასამართლოსადმი ქონების ან საბანკო ანგარიშის დაყადაღების ან გარიგების ოპერაციის შეჩერების მიზნით;

- უკანონო შემოსავლის ლეგალიზაციის ან ტერორიზმის დაფინანსების ნიშნების არსებობის შემთხვევაში მასალების დაუყოვნებლივი გადაცემა საქართველოს მთავარი პროკურატურისა და შინაგან საქმეთა სამინისტროს შესაბამისი სამსახურებისათვის;

- საინფორმაციო ქსელისა და შესაბამისი მონაცემთა აღრიცხვის ბაზის შექმნა და სხვ.

სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიურო. მაკონტროლებელი და სამართალდამცავი ორგანოები თავიანთი ფუნქციების შესრულების პროცესში ხშირად საჭიროებენ კვალიფიციურ საქსპერტო დასკვნებს. ამ მიზნით შექმნილია საჯარო სამართლის იურიდიული პირი, სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიურო. მისი ძირითადი მიზანია კვალიფიციური ექსპერტიზებისა და გამოკვლევების ჩატარება და შესაბამისი დასკვნების მომზადება.

ექსპერტიზის ბიუროს ფუნქციებში განსაკუთრებით აღსანიშნავია საფინანსო კონტროლის მიზნით საბუღალტრო ექსპერტიზისა და აუდიტის ჩატარება, მათ შორის შიდა აუდიტი და ინსპექტირება. აღნიშნულ ფუნქციას ასრულებს ბიუროში შექმნილი

სასაქონლო და ფინანსური ექსპერტიზის დეპარტამენტი. მისი ძირითადი ამოცანაა სისხლის, სამოქალაქო ან ადმინისტრაციული სამართლის საქმეებზე სასამართლოს, პროკურორის, გამოძიებლის, საქმეში მონაწილე მხარის ან უფლებამოსილი პირის მოთხოვნის საფუძველზე სასაქონლო და ფინანსური ექსპერტიზების ჩატარება და შესაბამისი დასკვნის გაცემა, კერძოდ საბუღალტრო ექსპერტიზა, ქონების შეფასება, ინვენტარიზაციის ჩატარება, სამშენებლო-ეკონომიკური და ელექტროტექნიკური ექსპერტიზები და სხვ.

ადგილობრივი თვითმმართველობის ფინანსური კონტროლი. ადგილობრივი თვითმმართველობის საქმიანობის ფინანსური კონტროლი ხორციელდება „ადგილობრივი თვითმმართველობის შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის შესაბამისად. კონტროლის ფორმებია: სახელმწიფო მდამხედველობა, აუდიტი, დამოუკიდებელი აუდიტი, შიდა აუდიტი და ინსპექტირება. არც თუ ისე დიდი ხნის წინ ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების საქმიანობის ფინანსური კონტროლი არ შედიოდა ცენტრალური მაკონტროლებელი ორგანოების მოვალეობებში. ამჟამად ეს ხარვეზი გამოსწორებულია.

ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების სახელმწიფო მდამხედველობა ხორციელდება „ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების საქმიანობის სახელმწიფო მდამხედველობის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად.

ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების საქმიანობის აუდიტს ახორციელებს საქართველოს კონტროლის პალატა.

დამოუკიდებელი აუდიტი გარდება მოწვეული დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ არა უმეტეს წელიწადში ერთხელ. იგი არ ატარებს სავალდებულო ხასიათს და შეიძლება ჩატარდეს საკრებულოს წევრების ერთი მესამედის წერილობითი მოთხოვნის საფუძველზე. დამოუკიდებელი აუდიტორის ანგარიში და დასკვნა წარედგინება საკრებულოს, ეგზავნება

საქართველოს კონგრძლის პალატას და ქვეყნდება საჯაროდ.

საქართველოს ორგანული კანონი „ადგილობრივი თვითმმართველობის შესახებ“ ითვალისწინებს აგრეთვე შიდა აუდიტის ჩატარებას. იგი ხორციელდება „სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების შესახებ“ საქართველოს კანონისა და გამგეობის (მერიის) დებულების შესაბამისად. შიდა აუდიტის განმხორციელებელ სუბიექტებს განსაზღვრავს საკრებულო გამგეობის ან მერიის დებულებით. შიდა აუდიტი მოიცავს თანამდებობის პირებისა და თანამშრომლების მიერ ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოთა დებულებების, შინაგანაწესების, ინსტრუქციების და სამუშაო პროცესის მარეგულირებელი სხვა ნორმატიული აქტების დაცვის კონტროლს.

საზოგადოებრივი კონტროლი. დემოკრატიულ საზოგადოებაში ცალკეულ არასახელმწიფო ინსტიტუტებსა და მთლიანად მოსახლეობას სახელმწიფო ფინანსური სახრების გამოყენებაზე მონიტორინგის განხორციელების ფართო შესაძლებლობები გააჩნია. ამ მიზნით საქართველოში შექმნილი არასამთავრობო ორგანიზაციები თვალყურს ადევნებენ საბიუჯეტო სახსრების გამოყენებას, ატარებენ გამოკვლევებს და ფართო საზოგადოებას აწვდიან შესაბამის ინფორმაციას. მეტად მნიშვნელოვანია საზოგადოების კონტროლი ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების საქმიანობაზე. იგი გამოიხატება ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების საქმიანობაში მოქალაქეთა მონაწილეობით, კერძოდ ამომრჩეველს უფლება აქვს მოახდინოს საკრებულოს დადგენილების პროექტის ინიცირება, მონაწილეობა მიიღოს საკრებულოს სხდომებში, მოისმინოს თვითმმართველობის თანამდებობის პირთა და საკრებულოს წევრების საჯარო ანგარიში. ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოები თავის მხრივ ვალდებული არიან წარუდგინონ მოსახლეობას ანგარიში გაწეული საქმიანობის შესახებ. მიხედავად იმისა, რომ კანონი ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების საქმიანობაზე

საზოგადოების კონგრუის გარკვეულ საშუალებას იძლევა, ეს ფუნქცია საქართველოში დღეისათვის სათანადო დოვზე ვერ ხორციელდება. განსაკუთრებით ეს ეხება საზოგადოების მხრივ ფინანსური კონგრუის განხორციელებას, რაც მომავალში უფრო ქმედითი უნდა გახდეს.

საზოგადოების მხრივ კონგრუის ხარისხის ამაღლების მიზნით საჭიროდ მიგვაჩნია კიდევ უფრო გამჭვირვალე გახდეს მაკონგრულებელ ორგანოთა საქმიანობა, სავალდებულო ხასიათი შეიძინოს მათი საქმიანობის შედეგების საჯაროდ გამოქვეყნებამ და სხვ.

თავი V.

აუდიტორული საქმიანობის თანამედროვე ორგანიზაცია და მისი სრულყოფის გზები

აუდიტორული საქმიანობის ჩამოყალიბება-განვითარებას დიდი ხნის ისტორია აქვს. სიგყვა „აუდიტი“ ლათინური წარმოშობისაა და ქართულად „მოსმენას“ ნიშნავს. როგორც სამეცნიერო-ეკონომიკური ლიგერაგურიდან ირკვევა დასავლეთის ქვეყნებში პროფესიონალური აუდიტი პირველად წარმოიქმნა შოტლანდიაში მეცხრამეტე საუკუნის შუა პერიოდში, როდესაც სხვადასხვა გიპის ინგლისელი ინვესტორები გაემგზავრნენ ამერიკაში და მათთან ერთად აქ ჩამოვიდნენ აუდიტორებიც ინვესტორთა ინვესტორების ინგერესების დასაცავად. ჯერ კიდევ 1844 წლიდან დიდ ბრიტანეთში მიიღეს სამეწარმეო საქმიანობის მარეგულირებელი კანონები, რომელიც ავალდებულებდა კომპანიებს წელიწადში ერთხელ კომპანიის ფინანსური მდგომარეობის შესასწავლად მოეწვიათ ბუღალტრული აღრიცხვის მცოდნე სპეციალისტი ანუ აუდიტორი. თუმცა ზოგიერთი ლიგერაგურული წყაროები მიუთითებენ, რომ აუდიტი სათავეს იღებს აღმოსავლეთის უძველესი ცივილიზაციის ქვეყნებში.

აუდიტორიულმა საქმიანობამ მიზანმიმართული განვითარების ხასიათი მიიღო ამერიკის შეერთებულ შტატებში. 1881 წელს ჩამოყალიბდა „ამერიკის აუდიტორთა ასოციაცია“. 1917 წლიდან აუდიტორიული პროცედურების სტანდარტიზაციის მიზნით შემუშავებული იქნა „საბალანსო ანგარიშების მომზადების მეთოდები“, ხოლო 1934 წლიდან გამოქვეყნდა ლოკუმენტი „ფინანსური ანგარიშგების შემოწმება დამოუკიდებელი აუდიტორების მიერ“, ხოლო 1948 წელს უკვე გამოცემული იქნა „აუდიტის საყოველთაო სტანდარტები“.

პროფესიონალ ბუღალტერ-აუდიტორებზე მოთხოვნა განსაკუთრებით გაიზარდა გასული საუკუნის 30-იან წლებში მსოფლიო-ეკონომიკური კრიზისის დროს, ხოლო 40-იანი წლებიდან

გარე აუდიტთან ერთად ჩამოყალიბება დაიწყო შიდა კონტროლის (აუდიტის) სისტემამ. ამავვე პერიოდში თანდათანობით განვითარდა საკონსულტაციო საქმიანობა, რასაც აგრეთვე აუდიტორები ეწოდნენ. ამასთან დღის წესრიგში დადგა აუდიტის ჩაგარების საერთო მეთოდოლოგიური პრინციპების ჩამოყალიბების აუცილებლობა, რომელიც დაგვირგვინდა 1973 წელს ამერიკის ბულალტერთა ასოციაციის მიერ „აუდიტის ძირითადი კონცეფციების დებულების“ გამოქვეყნებით. ამ საქმეში განსაკუთრებული წვლილი შეიტანა ნაფიც ბულალტერთა ამერიკული ინსტიტუტის დამფუძნებელმა და შემდგომში მისმა პერზიდენტმა **რობერტ მონტგომერმა**. მან შემოგვთავაზა აუდიტის კლასიფიკაცია, რომელიც მთელს მსოფლიოში იქნა აღიარებული და გავრცელებული. მან ჯერ კიდევ 1909 წელს ამერიკაში გამოსცა ლორენს რ. დიქსის მიერ ინგლისში დაწერილი წიგნი „აუდიტი: პრაქტიკული სახელმძღვანელო აუდიტის შესახებ“. 1912 წელს რაკი შენიშნა, რომ ამერიკული პრაქტიკა განსხვავდება ბრიტანულისაგან, მან გამოსცა პირველი ამერიკული წიგნი აუდიტის შესახებ – „აუდიტი: თეორია და პრაქტიკა“. მოგვიანებით ამ წიგნს ეწოდა „მონტგომერის აუდიტი“¹, რომელშიც მან მკაფიოდ ჩამოაყალიბა აუდიტორის პროფესიული ვალდებულებები, აუდიტის სტრატეგია, შემოწმების მეთოდები, ტექნოლოგია და სხვ.

სამეცნიერო-ეკონომიკურ ლიგერატურაში აუდიტის განმარტება სხვადასხვაგვარი ინტერპრეტაციით არის წარმოდგენილი, ასე მაგალითად:

ამერიკის ბულალტერთა ასოციაციის აუდიტის ძირითად კონცეფციათა კომიტეტის განმარტებით - „აუდიტი ეწოდება ეკონომიკურ ქმედებათა და მოვლენათა შესახებ არსებული ცნობების ობიექტური შეკრებისა და შეფასების სისტემატურ

1. მონტგომერი აუდიტი, გამომცემლობა „ფინანსები“ თბ., 2004წ., გვ., 16

პროცესს, იმ მიზნით, რომ განისაზღვროს დადგენილ კრიტერიუმებთან ამ მტკიცებების შესაბამისობის ხარისხი და შემოწმების შედეგები გადაეცეს დაინტერესებულ პირებს¹.

მენეჯმენტის ლექსიკონი შემდეგნაირად განმარტავს აუდიტის ცნებას – „აუდიტი არის ფირმის საქმიანობის რომელიმე ასპექტის ნებისმიერი შემოწმება, თუნდაც იგი გარდებოდა ფირმის თანამშრომლების მიერ“².

ა. აქსიონენკო თვლის, რომ აუდიტი ეს არის „საწარმოთა ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების შემოწმების პროცესი, მათი სისწორისა და მოქმედ კანონმდებლობასთან შესაბამისობის დადგენის თვალსაზრისით“³.

ცალკეულ წყაროებში აუდიტის განმარტების ნაცვლად, მოცემულია მისი დანიშნულება და მიზანი. მაგალითად, ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ გამოცემულ „აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტების ცნობარის“ მიხედვით „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანია შესაძლებლობა მისცეს აუდიტორს გამოთქვას თავისი მოსაზრება იმის შესახებ, მომზადებულია ღუ არა ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურული საფუძვლების შესაბამისად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“⁴.

აუდიტორული საქმიანობის შესახებ 2012 წლამდე მოქმედი საქართველოს კანონის შესაბამისად – „აუდიტის მიზანია სამეურნეო სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის, საჯარო ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების, დაბეგვრისა და სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობისა და საწესდებო მოთხოვნების უცყუა-

1. მონტგომერი აუდიტი, გამომცემლობა „ფინანსები“ თბ., 2004წ., გვ. 8.
2. Georgian-English-Russian Explanatory Dictionary of Basic Terms of Management, Tbilisi, 2005
3. Аксионенко А. Ф. Аудит: современная организация и развитие. Бухгалтерский учет. – 2012, N4.
4. „აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტების ცნობარი“, თბ., 1999წ. გვ. 137.

რობის, სისრულის, მოქმედ კანონმდებლობასთან და ნორმატივებთან შესაბამისობის დადგენა¹. აღსანიშნავია, რომ ამჟამად მოქმედ კანონმდებლობაში, კერძოდ „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ“, საქართველოს კანონში, საერთოდ არ არის მოცემული აუდიტის განმარტება, რაც ჩვენი აზრით გამართლებული არ არის.

სხვა ავტორთა აზრით – „აუდიტი არის დამოუკიდებელი ექსპერტიზა ბუღალტრული აღრიცხვის, ბალანსის, ანგარიშგებისა და შიდა აუდიტის მონაცემთა საფუძველზე“².

მიუხედავად აუდიტის განმარტებაში არსებული სხვადასხვა შეხედულებებისა შინაარსობრივად ისინი დიდად არ განსხვავდებიან ერთმანეთისაგან. საბოლოო ჯამში შეიძლება ითქვას, რომ „აუდიტი არის საჯარო ფინანსური ანგარიშგების შემოწმება მისი სანდოობის, სისრულის და ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების შედეგის მოქმედ კანონმდებლობასთან და წესებთან შესაბამისობის დადგენის მიზნით, რომელიც ხორციელდება განსაზღვრული პრინციპებისა და პროცედურების გამოყენებით“.

გასული საუკუნის მეორე ნახევრიდან მსოფლიოში აქტიურად დაიწყო აუდიტის სფეროში საერთო-მეთოდოლოგიური მიდგომების ჩამოყალიბება, რასაც ლოგიკურად მოჰყვა 90-იანი წლების ბოლოს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ „აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების“ გამოქვეყნება. აუდიტის სტანდარტების უნიფიკაციისა და სტანდარტიზაციის მიზნით მოქმედებს მრავალი საერთაშორისო ორგანიზაცია, მათ შორის აღსანიშნავია: INTOSAI – უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუტების საერთაშორისო ორგანიზაცია, EUROSAI – უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუტების ევროპის ორგანიზაცია,

1. „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონი, თბილისი, 7.02. 1995 წ. N623-III.

2. Белуха Н. Т. Аудит: Учебник. Киев: „Знання“; 2000 г.

ASOSAI – უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუტების აზიის ორგანიზაცია, INKOSAI – უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუტების საერთაშორისო კონგრესი და სხვ. აღნიშნული ორგანიზაციები ურთიერთშეთანხმების საფუძველზე ღებულობენ ცალკეულ დირექტივებს, რომლებშიც აღწერილია აუდიტის მიზანი, საერთო სტრატეგია, დაგეგმვა, კონტროლის განხორციელების ფორმები და ზოგადად აუდიტის ჩატარების ძირითადი პრინციპები და აუცილებელი პროცედურები. ამ დირექტივებს შორის აღსანიშნავია ქ. ლიმაში INTOSAI-ს IX კონგრესზე მიღებული „ლიმას დეკლარაცია“, რომელიც საფუძვლად დაედო მსოფლიოს მრავალ ქვეყანაში სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის სფეროში მიღებულ საკანონმდებლო-ნორმატიულ აქტებს.

საყოველთაოდ მიღებული კლასიფიკაციის მიხედვით აუდიტი იყოფა შემდეგ კატეგორიებად: დამოუკიდებელი აუდიტი, შიდა აუდიტი და სახელმწიფო აუდიტი.

დამოუკიდებელი აუდიტი. დამოუკიდებელი აუდიტორული საქმიანობა საქართველოში ფინანსური კონტროლის შედარებით ახალი ფორმაა. „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონის პროექტი მომზადებული იქნა ჩვენს მიერ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში მუშაობისას, რომელიც წარდგენილი იქნა პარლამენტში და შესაბამისი ჩასწორებების შემდეგ დამტკიცდა 1995 წლის 7 თებერვალს. უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოში აუდიტორული საქმიანობა, როგორც სამეურნეო სუბიექტების საქმიანობაზე დამოუკიდებელი კონტროლის სისტემა სათანადო საფუძვლების მომზადების გარეშე დაიწყო, თუმცა საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლის პირობებში, მისი არსებობა ობიექტური გარემოებებით იყონაკარნახევი. უმოკლეს დროში შევიმუშავეთ აუდიტორის საკვალიფიკაციო წოდების მისანიჭებელი პროცედურების სისტემა, რომელიც მოიცავდა ისეთ საკითხებს, როგორცაა: სასერთიფიკატო (სააგესტაციო) პროგრამა, გესტირება, სერთიფიკაციის

ნიმუში და მისი გაცემის პირობები, საკვალიფიკაციო კომისიის შემადგენლობა და სხვ.

თავდაპირველად აუდიტორულ შემოწმებას ექვემდებარებოდა თითქმის ყველა სამეურნეო სუბიექტი, კერძოდ, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებები, სააქციო საზოგადოებები, ბანკები, საღაზღვევო კომპანიები, სახელმწიფო ფონდები, სასაქონლო ბირჟები, საინვესტიციო ინსტიტუტები და კერძო სამართლის სხვა სუბიექტები. აუდიტორული დასკვნა ბალანსთან ერთად ბარდებოდა საგადასახადო ორგანოებს.

აუდიტის ჩატარების თითქმის საყოველთაო ხასიათმა თავისი დადებითი და უარყოფითი შედეგები გამოიღო. მაგალითად, მან დადებითად იმოქმედა აუდიტორული ბაზრის განვითარებაზე, გარკვეულწილად ხელი შეუწყო საწარმოებში ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგების მოწესრიგებას, გადასახადების მობილიზაციას და სხვ. ამასთან ერთად აუდიტმა მიიღო რა საყოველთაო ხასიათი და შეიძლება ითქვას ძირითადად საგადასახადო ორგანოთა ინტერესების სფეროში შედიოდა, „წარმოიშვა ერთგვარი ფარული კავშირი აუდიტორულ ფორმებსა და საგადასახადო ორგანოებს შორის, რაც გამოიხატებოდა საგადასახადო აგენტების მონაწილეობაში აუდიტორული ფორმების საქმიანობაში, რომელიც, რა თქმა უნდა ეწინააღმდეგებოდა საქართველოში მოქმედ კანონმდებლობას. გარდა ამისა არც თუ იშვიათად ადგილი ჰქონდა მსხვილი საწარმოების მხრიდან აუდიტორულ კომპანიებთან მომსახურებაზე „წილში ჩაჯდომას“, რამაც აუდიტი ნაწილობრივ შავი ბიზნესის წყარო გახადა“¹. რა თქმა უნდა აღნიშნულმა გარემოებამ გარკვეულწილად განაპირობა ცვლილებების განხორციელების აუცილებლობა და შესაბამისად 2005 წლის შემდეგ

1. ი.მესხია „სახელმწიფო ფინანსური კონტროლი“, UNDP, თბ., 2008, გვ. 77.

აუდიტის ჩატარება სავალდებულო გახდა სამეურნეო სუბიექტთა მხოლოდ გარკვეული წრისათვის.

აუდიტის სავალდებულობის გაუქმებამ უარყოფითად იმოქმედა ზოგადად აუდიტის ბაზარზე. კერძო აუდიტის საჭიროება თითქმის მხოლოდ ქონების შეფასებაზე დავიდა, ხოლო საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის აუდიტი ყურადღების მიღმა დარჩა. ამით გზა გაეხსნა უცხოურ ფირმებს, რამაც აუდიტის შიდა ბაზრის შემჭიდროება გამოიწვია.

დღეისათვის აუდიტორულ საქმიანობაში ზოგადად შეიძლება შემდეგი პოსტულატების გამოყოფა: აუდიტორული საქმიანობა მოიცავს აუდიტორულ შემოწმებას ანუ აუდიტს, აუდიტორული მომსახურების გაწევას, აუდიტის ორგანიზაციულ და მეთოდოლოგიურ უზრუნველყოფას. აუდიტორულ შემოწმებას ატარებენ აუდიტორები და აუდიტური ფირმები სამეურნეო სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის, ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგების, დაბეგვრისა და საწესდებო მოთხოვნების უცყუარობის, სისრულის, მოქმედ კანონმდებლობასთან და ნორმატივებთან შესაბამისობის დადგენის მიზნით.

აუდიტორული მომსახურება შეიძლება მოიცავდეს ბუღალტრულ მომსახურებას, ექსპერტიზას და საკონსულტაციო მომსახურებას სხვადასხვა სფეროებში. ყოველივე ზემოაღნიშნული ხორციელდება სახელმწიფო ფინანსური კონტროლისაგან დამოუკიდებლად.

ამჟამად საქართველოში დამოუკიდებელი აუდიტი ტარდება ა) სავალდებულო აუდიტის სახით და ბ) საინიციატივო აუდიტის სახით. ამასთან ერთად სამართალდამცავ ორგანოებს უფლება აქვთ მოიწვიონ აუდიტორი სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორული შემოწმებისათვის.

აუდიტის ჩატარება სავალდებულოა: ბანკების, სადაზღვევო კომპანიების, სპეციალური სახელმწიფო ფონდების, საფონდო და სასაქონლო ბირჟებისათვის; ფასიანი ქაღალდების ემიტენტებისა და საინვესტიციო ინსტიტუტებისათვის; სხვა

სუბიექტებისათვის, რომელთა სიას ყოველწლიურად ამტკიცებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო.

მიუხედავად განხორციელებული ცვლილებებისა საქართველოში დამოუკიდებელი აუდიტორული საქმიანობა, მისი სმართლბრივი რეგულირება სერიოზულ გარდაქმნებს საჭიროებს, რაზედაც ზემოთ იყო აღნიშნული.

2012 წლამდე საქართველოში დამოუკიდებელი აუდიტორის სტატუსს ანიჭებდა, საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, რომლის მონაცემებითაც იმ პერიოდში საქართველოში საქმიანობას ეწეოდა 500-ზე მეტი დამოუკიდებელი აუდიტორი და 200-ზე მეტი აუდიტორული ფირმა. ეს მაჩვენებლები დღეისათვის საგრძნობლად შემცირებულია, თუმცა ბუსტი მონაცემების მოპოვება პრაქტიკულად შეუძლებელია.

როგორც ზემოთაც იყო არნიშნული დღეის მდგომარეობით აუდიტორის სტატუსის მინიჭება შედის საქართველოს ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის კომპენეტენციაში, თუმცა ფედერაციის მიერ დადგენილი წესების შესაბამისად აუდიტორის სტატუსის მოპოვება საკმაოდ ხანგრძლივი და ძვირადღირებული პროცესია. აქედან გამომდინარე გადაუდებელ ამოცანად მიგვაჩნია დამოუკიდებელი აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფოებრივი რეგულირების სისგემის გაუმჯობესება, რაც უნდა გამოიხატოს პირველ რიგში სახელმწიფო სახსრების ისეთი მიმართულებებით გამოყოფაში, როგორცაა აუდიტის ეროვნული სტანდარტების შემუშავება და დანერგვა, აუდიტორთა სწავლება-სერთიფიცირება, აუდიტორული მომსახურების ხარისხზე სახელმწიფო მონიტორინგის განხორციელება და სხვ. ამ თვალსაზრისს ამტკიცებს ის გარემოებაც, რომ საქართველოსთვის, როგორც ევროკავშირზე ორიენტირებული ქვეყნისათვის გასათვალისწინებელია ისიც, რომ – „კონტინენტალური ევროპის ქვეყნებში აუდიტორული საქმიანობის ორგანიზებას ახორციელებენ სამთავრობო

ორგანოები¹. გარდა გემოაღნიშნულისა აუდიტორული საქმიანობის ნაკლოვან მხარედ უნდა ჩაითვალოს შემდეგი საკითხების მოუგვარებლობა, კერძოდ:

- შემუშავებული და დამტკიცებული არ არის აუდიტის ეროვნული სტანდარტები და მეთოდური რეკომენდაციები².

- არ არსებობს აუდიტორთა კადრების მომზადებისა და გადამზადების სისტემა;

- არ წარმოებს აუდიტორთა და აუდიტორული ფირმების ერთიანი სახელმწიფო რეესტრი;

- არ ხორციელდება ცალკეული აუდიტორებისა და აუდიტორული ფირმების მუშაობის ხარისხის კონტროლი;

- არ ხდება აუდიტორთა მიერ ცალკეული საკანონმდებლო ნორმების დარღვევის ფაქტების გამოვლენა და სათანადო რეაგირება.

- მოშლილია აუდიტორთა მხრივ სტაგისტიკური ანგარიშგების სისტემა და არ ხორციელდება ანგარიშგების ანალიზი.

სახელმწიფო აუდიტი. საქართველოში სახელმწიფო აუდიტი ხორციელდება სახელმწიფო ორგანოების მიერ. როგორც გემოთაც ავლნიშნეთ, ეკონომიკურ ლიბერალიზაციაში აუდიტი კლასიფიცირდება ცალკეულ სახეებად. აუდიტის საგნისა და ამოცანების მიხედვით დაყოფისას აღსანიშნავია აუდიტის კლასიკოსის რ. მონტგომერის კლასიფიკაცია, რომლის შესაბამისადაც აუდიტი იყოფა შემდეგ სახეებად:

ფინანსური აუდიტი – სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური მხარის შემოწმებას გულისხმობს. „ინფორმაციის შეფასების

1. , 2004 . . . 9.

2. „ნებისმიერ ქვეყანაში ფინანსური და სხვა ინფორმაციის აუდიტორ პრაქტიკას მართავენ ადგილობრივი მარეგულირებელი აქტები. აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ეროვნული სტანდარტები ბევრ ქვეყანაში განსხვავებულია ფორმითაც და შინაარსითაც“ – აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტების ცნობარი, თბ., 1999 წ. გვ. 76

კრიტერიუმად ჩვეულებრივ იღებენ საყოველთაოდ მიღებულ პრინციპებს ან ბულალტრული აღრიცხვის სხვა რეგულაციებს¹.

შესაბამისობის აუდიტი – აუდიტის ამ სახეობაში იგულისხმება იმის დადგენა, თუ რამდენად იცავს ფირმა კონკრეტულ წესებს, მარეგულირებელ აქტებს, კანონებს, ანუ რამდენად შესაბამისობაშია ფინანსური ანგარიშგება ზემოთხაზოთვლილ რეგულაციებთან².

ოპერაციული აუდიტი – „იგი მოიცავს ხარჯთაღრიცხვის შესრულების, ეფექტურობის და მიზნობრივი პროგრამების შესრულებას. ...ეფექტურობის შემოწმებას მიეკუთვნება: 1) ფირმის მიერ რესურსების შექმნა, დაცვა და მოხმარება; 2) არაეკონომიური მუშაობის მიზეზების დადგენა; 3) ფირმის მიერ კანონების და წესების დაცვა“.

როგორც მემოთაც იყო აღნიშნული საქართველოში უმაღლესი აუდიტორული ორგანო არის სახელმწიფო აუდიტის სამსახური. იგი ახორციელებს ფინანსურ, შესაბამისობის და ეფექტიანობის აუდიტს.

ფინანსური აუდიტი მოიცავს:

- აუდიტის ობიექტის ანგარიშისა და ანგარიშგების შემოწმებას;
- საქართველოს მთავრობის ანგარიშისა და ანგარიშგების შემოწმებას და შეფასებას;
- საქმიანობისა და ფინანსური სისტემების საქართველოს კანონმდებლობასთან შესაბამისობის შემოწმებას;
- შიდა კონტროლისა და შიდა აუდიტის ფუნქციის შემოწმებას;
- აუდიტის ობიექტის ჯეროვნად და კეთილსინდისიერად მართვის შემოწმებას;
- აუდიტიდან გამომდინარე ნებისმიერი საკითხის

1. მონტგომერი აუდიტი, გამომცემლობა „ფინანსები“ თბ., 2004წ., გვ.36.
2. მონტგომერი აუდიტი, გამომცემლობა „ფინანსები“ თბ., 2004წ., გვ.37, 41.

შესწავლას, შეფასებას და ანგარიშის წარდგენას, რომელსაც განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს საჯარო ფინანსების მართვის გასაუმჯობესებლად;

შესაბამისობის აუდიტი მოიცავს: აუდიტის ობიექტის საქმიანობის კანონიერებისა და მიზნობრიობის შემოწმებას და შეფასებას;

ეფექტიანობის აუდიტი მოიცავს: აუდიტის ობიექტის საქმიანობისა და განხორციელებული პროგრამების (პროექტების) ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის შემოწმებას და შეფასებას.

როგორც ამ განმარტებებიდან ჩანს „ფინანსური აუდიტის,, შინაარსი საგრძნობლად სცილდება საერთაშორისო პრაქტიკაში დამკვიდრებულ განსაზღვრებას, რომელშიც იგულისხმება იმის დადგენა, შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ბუღალტრული აღრიცხვის საყოველთაოდ დადგენილ პრინციპებს და ნორმებს. მოცემული განმარტებიდან გამომდინარეობს აგრეთვე, რომ ფინანსური აუდიტი მოიცავს შესაბამისობის აუდიტის ელემენტებს, რადგან შესაბამისობაში იგულისხმება აუდიტის ობიექტის საქმიანობის კანონიერებისა და მიზნობრიობის შემოწმება, რომლის განხორციელებაც შეუძლებელია მისი კანონმდებლობასთან შესაბამისობის დადგენის გარეშე. ამასთან დაკავშირებით შეიძლება მოვიყვანოთ რამდენიმე საყურადღებო ასპექტი რ. მონტგომერის სახელმძღვანელოდან, კერძოდ, „შესაბამისობაზე შემოწმება ფინანსური ანგარიშის შემოწმების განუყოფელ ნაწილს წარმოადგენს“. ოპერაციულ (ეფექტიანობის) აუდიტში იგულისხმება რა „ფირმის მიერ კანონებისა და წესების დაცვა“, იგი თავის მხრივ შესაბამისობის აუდიტსაც მოიცავს.“ აუდიტის სხვადასხვა სახეობებს შორის არსებობს, როგორც ურთიერთგადაფარვის მნიშვნელოვანი ხარისხი, ასევე

დამოუკიდებლობის დიდი ხარისხიც“¹.

ჩვენს სააუდიტორო პრაქტიკაში ხშირად შევხვედრივართ სიძნელეებს იმის დასადგენად, ესა თუ ის დარღვევა კლასიფიცირდება ფინანსური, თუ შესაბამისობის კუთხით? აღნიშნული პრობლემა თავს იჩენს არა მარტო შემოწმების, არამედ აუდიტის პროგრამის შედგენის დროსაც. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე შეიძლება დავასკვნათ, რომ აუდიტის ცალკეულ სახეობად კლასიფიკაცია პირობით ხასიათს აგარებს. შესაბამისად, მარეგულირებელი აქტების დამდგენმა ორგანოებმა მოცემული ქვეყნის კონკრეტული პირობებიდან გამომდინარე უნდა მოახდინონ აუდიტის კლასიფიკაცია. ჩვენი აზრით უპრიანია საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელ წესებში და შესაბამისად პრაქტიკაში დარჩეს აუდიტის ორი სახე: ფინანსური აუდიტი და ეფექტიანობის აუდიტი. ამასთან ერთად, იმის გათვალისწინებით, რომ სახელმწიფონ აუდიტის სამსახურის მთავარი ფუნქციაა აუდიტი, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია, მას ეწოდოს „საქართველოს აუდიტორული პალატა“.

ცალკე უნდა შევჩერდეთ ეფექტიანობის აუდიტზე, რომელიც საქართველოს სინამდვილეში სიახლეს წარმოადგენს, კერძოდ, 2012 წლიდან იგი უკვე კანონის დონეზე მკვიდრდება. მსოფლიო პრაქტიკის მიხედვით თუ ვიმსჯელებთ, განვითარებულ ქვეყნებში ეფექტიანობის აუდიტზე გადასვლა დაიწყო სათანადო პირობების მომზადების შემდეგ. მთავარ ორიენტირად ბიუჯეტის დაგეგმვისთანავე მიჩნეულია საბოლოო შედეგი. შემუშავებულია შედეგის შეფასების მაჩვენებელთა სისტემა და სხვ. ეფექტიანობის აუდიტის დანერგვის ერთ-ერთი პირობაა ე.წ. პროგრამული ბიუჯეტის მიღება, რომლის თანახმადაც ბიუჯეტი დგება არა ხარჯების ცალკეულ სახეობათა ჭრილში, არამედ

1. მონტგომერი აუდიტი, გამომცემლობა „ფინანსები“ თბ., 2004წ., გვ.37, 38, 41.

ცალკეული პროგრამების მიხედვით. აქედან გამომდინარე ეფექტიანობის აუდიტის ძირითადი საგანი ხდება მთლიანად პროგრამა და მისი განხორციელების შედეგები. საქართველოში მთლიანად პროგრამულ ბიუჯეტზე გადასვლას გარკვეული დრო დასჭირდება. ჩვენთან საბიუჯეტო სისტემის ფორმირება ჯერ კიდევ შემუშავების პროცესშია, შესამუშავებელია მისი თეორიულ-მეთოდოლოგიური საფუძვლები, ინდიკატორთა სისტემა და სხვ. აქედან გამომდინარე მიგვაჩნია, რომ ამ ეტაპზე ეფექტიანობის აუდიტი არ უნდა შემოიფარგლოს ამა თუ იმ პროგრამის შედეგობრიობის დადგენით. აუცილებელია ცალკეული სახის დანახარჯების ეფექტიანობის დადგენაც. ასე მაგალითად, ღღისათვის ორგანიზაციების მოთხოვნა საბიუჯეტო სახრებზე თითქმის უპრობლემოდ კმაყოფილდება. ამასთან ერთად, არის შემთხვევები, როდესაც ორგანიზაციის მიერ განხორციელებულია შექმნები მაშინ, როცა ამის საჭიროება არ არსებობდა. ისმის კითხვა, რა დარღვევას აქვს ადგილი საბიუჯეტო ორგანიზაციის მიერ? უკანონო ხარჯების გაწევას ადგილი არ აქვს, რადგან მას გააჩნია ბიუჯეტით გამოყოფილი სახსრები არაფინანსური აქტივების შექმნის მუხლით. არც არამიმზობრივ ხარჯებთან გვაქვს საქმე, რადგან თანხები დაიხარჯა მიზნობრივად ანუ არაფინანსური აქტივების შექმნისათვის გამოყოფილი სახსრების ფარგლებში. თუ ვიმსჯელებთ ეფექტიანობის კუთხით, აქ აშკარა დარღვევას აქვს ადგილი, რადგან არაფინანსური აქტივის შექმნის საჭიროება არ არსებობდა. მაშასადამე, აუდიტორმა შეიძლება გააკეთოს დაასკვნა, რომ ორგანიზაციამ მისთვის ბიუჯეტიდან გამოყოფილი თანხები არაეფექტიანად გამოიყენა.

ანალოგიური სახის დარღვევად შეიძლება მივიჩნიოთ საიუჯეტო ორგანიზაციის ხელმძღვანელ მუშაკთა პრემირება, როდესაც ის რამდენიმე თვის შრომის ანაზღაურებას უგოლდება. ეფექტიანობის აუდიტის ამოქმედებამდე ამ შემთხვევაშიც თანხების არაკანონიერ და არამიმზობრივ ხარჯვაზე აუდი-

გორი მინიშნებებს ვერ გააკეთებდა, მაგრამ ეფექტიანობის კუთხით ეს კანონდარღვევად ჩაითვლება.

ხარჯების ეფექტიანობის (შედგობრიობის) დადგენა (დამტკიცება) მეტად რთული პროცესია. ამის შესახებ სხვა მეცნიერ-ეკონომისტებიც მიუთითებენ – „ეფექტიანობის აუდიტი მოიცავს საკითხთა ფართო წრეს, რაც თავის მხრივ საჭიროებს არა მხოლოდ აღრიცხვისა და ფინანსების ღრმა ცოდნას, არამედ ისეთი საკითხების შესწავლასაც, რომელიც სცილდება ეკონომისტებისა და იურისტების შესაძლებლობებს. შესაბამისად ეფექტიანობის აუდიტში საჭირო ხდება ინჟინრების, სხვადასხვა პროფილის ექსპერტებისა და კონსულტანტების ჩართვა“¹.

გემოაღნიშნული ერთხელ კიდევ მიუთითებს, რომ ეფექტიანობის აუდიტის ამოქმედება ღრობის მოთხოვნაა, თუმცა პირველ რიგში აუცილებელია სათანადო მეთოდოლოგიური და სამართლებრივი ბაზის მომზადება.

სახელმწიფო აუდიტორული საქმიანობის თანამედროვე პრობლემებს შორის უნდა განვიხილოთ აუდიტის ხარისხის კონკრული, რომელიც შეიძლება ორ ეტაპად წარმოვიდგინოთ:

- 1) აუდიტის მიმდინარეობაზე კონკრული;
- 2) დასრულებული აუდიტის ხარისხის შეფასება.

აუდიტის ხარისხის გაუმჯობესების მიზნით აუცილებელია ისეთი ღონისძიებების გაგარება, როგორცაა:

- საინფორმაციო ტექნოლოგიების ერთიანი გარემოს შექმნა;
- ინფორმაციის სწრაფი და უსაფრთხოდ გაცვლა;
- ქსელური კომუნიკაციების დამყარება ცენტრალურ და რეგიონულ ოფისებსა და ცალკეულ სტრუქტურულ ერთეულებას შორის;
- ელექტრონული აუდიტორული პროგრამების დანერგვა

1 ი.მესხია „სახელმწიფო ფინანსური კონტროლი“, UNDP, თბ., 2008, გვ. 92

ზემოაღნიშნული თავისთავად უკავშირდება ისეთ პრობლემას, როგორცაა კვალიფიციური საკადრო რესურსებით უზრუნველყოფა, სასწავლო პროგრამების შემუშავება და განხორციელება. მიუხედავად იმისა, რომ უკანასკნელ პერიოდში ამ მიმართულებით გარკვეული ნაბიჯები გადაიდგა, პრობლემის სრულ მოგვარებაზე კიდევ ბევრი სამუშაოა ჩასაგარებელი. საქართველოს კონგრესის პალატის ბოლო პერიოდების ანგარიშების¹ ანალიზით ირკვევა, რომ აუდიტის სფეროში დასაქმებულთა 50%-ს ხუთ წელზე ნაკლები შრომის სტაჟი გააჩნია. მათ შორის კიდევ უფრო ნაკლებია აუდიტორული საქმიანობის გამოცდილების პრაქტიკის მქონე პირთა რაოდენობა, რაც თავის მხრივ აუდიტორთა გადამზადების ქმედითი სისტემის ჩამოყალიბების აუცილებლობაზე მიუთითებს. ამასთან ერთად უნდა დაჩქარდეს სახელმწიფო სექტორის აუდიტორის კვალიფიკაციის მინიჭების სისტემის ამოქმედება. როგორც გამოკვლევები გვიჩვენებს 2013 წელს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მიერ გაიცა მხოლოდ 32 სერთიფიკატი, რაც მეტად მცირეა და პრობლემას ვერ წყვეტს².

თანამედროვე აუდიტში მეტად მნიშვნელოვანია საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვაზე წინასწარი კონტროლი, რომელიც წარმოადგენს ადმინისტრაციული მმართველობისა და საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის პრევენციულ შემოწმებას. იგი აუცილებელი წინაპირობაა სახელმწიფოსადმი მინდობილი საჯარო სახსრების ეფექტიანი მართვისათვის. წინასწარი კონტროლი შეიძლება განახორციელოს ნებისმიერმა მაკონტროლებელმა უწყებამ მისი ფუნქციებიდან და დანიშნულებიდან გამომდინარე. მიუხედავად იმისა, რომ წინასწარი კონტროლი მრდის სახელმწიფო ხარჯებს, მაინც გამართლებულია, რადგან იმრდება შესაძლებლობა წინასწარ იქნეს თავიდან აცილებული

-
1. საქართველოს კონგრესის პალატის 2010 წლის ანგარიში,
 2. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის 2013 წლის ანგარიში.

მოსალოდნელი მიანი. ამ მიზნით უნდა განხორციელდეს სხვადასხვა სახის ხარჯების შესწავლა ორგანიზაციული და ეკონომიკური კლასიფიკაციის ჭრილში, ჯერ კიდევ საანგარიშო პერიოდის დასრულებამდე. ამჟამად წინასწარი კონგროლის (აუდიტის) ეფექტიან წარმართვას ხელს უშლის მისი ჩაგარებისათვის საჭირო მეთოდების არარსებობა.

2007 წლიდან ვიდრე 2010 წლამდე თვითმმართველი ერთეულების საბიუჯეტო სახსრები და ქონება სახელმწიფო კონგროლის მიღმა იყო დარჩენილი, რასაც განაპირობებდა საკანონმდებლო აქტებში სახელმწიფო კონგროლის უმაღლესი ორგანოს მწირი უფლებამოსილებები. ამის გამო მუნიციპალური ორგანოების საფინანსო-ეკონომიური საქმიანობა მხოლოდ შიდა აუდიტსა და დამოუკიდებელ აუდიტორულ შემოწმებას ექვემდებარებოდა, რაც მაინცდამაინც დიდ ეფექტს ვერ იძლეოდა. უკანასკნელ პერიოდში განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილებების შედეგად ეს ხარვეზი გამოსწორდა.

**მონაცემები სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მიერ
2007-2013 წლებში ჩატარებული აუდიტორული შემოწმებების შესახებ¹**

წლები	სულ ჩატარებული აუდიტი	გასვლითი აუდიტი		კამერალური აუდიტი	
		რაოდენობა	%	რაოდენობა	%
2007	288	288	100	-	-
2008	290	290	100	-	-
2009	243	175	72	68	28
2010	119	75	63	44	37
2011	94	94	100	-	-
2012	57	57	100	-	-
2013	87	87	100	-	-

1. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის 2007-2013 წლების ანგარიშები.

როგორც ცხრილიდან ჩანს, უკანასკნელ წლებში ჩაგარებული აუდიტორული შემოწმებების რაოდენობა კლების ტენდენციით ხასიათდება. 2013 წელს მათი რიცხვი 2007 წელთან შედარებით თითქმის 70%-ით შემცირდა. აუდიტორული საქმიანობის შედეგად 2013 წელს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურმა შეადგინა 87 ანგარიში, რომლითაც მოიცვა 4284 მილიონი ლარი, რაც მთელი ბიუჯეტის დაახლოებით 50%-ს შეადგენს.

2009-2010 წლებში საკმაოდ მაღალი იყო კამერალური შემოწმებების რიცხვი და პროცენტული შემადგენლობა შემოწმებების საერთო რაოდენობაში. მაგალითად, 2009 წელს კამერალური შემოწმებების რაოდენობამ 28%, ხოლო 2010 წელს 37% შეადგინა. მუნიციპალიტეტებში ჩაგარებული აუდიტის 90%-ზე მეტი კამერალური ფორმით ტარდებოდა, რაც მნიშვნელოვნად აქვეითებდა აუდიტის ხარისხს, იწვევდა შესამოწმებელი ობიექტის მხრივ დამატებით ხარჯებს, ამცირებდა აუდიტორული დასკვნის სანდოობას, შესაბამისად იზრდებოდა აუდიტორული რისკები და სხვ. აღსანიშნავია, რომ კამერალური აუდიტი საერთაშორისოდ აღიარებულ ნორმებში და პრაქტიკაში მიღებული არ არის. აქედან გამომდინარე მიგვაჩნია, რომ კამერალურ აუდიტს შეიძლება ცალკეული საკითხები დაექვემდებაროს, შემოწმების ძირითადი ფორმა კი გასვლითი აუდიტი უნდა იყოს, რაც განხორციელდა კიდევ საკანონმდებლო ცვლილებების შედეგად.

როგორც ცნობილია ბოლო პერიოდში სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის სისტემაში ჩამოყალიბდა „საჯარო აუდიტის ინსტიტუტი“, რომელიც დამოუკიდებლად განახორციელებს საჯარო სექტორის აუდიტორულ მომსახურებას. ამასთან აღსანიშნავია, რომ კონგრულის პალატა არის სახელმწიფო საფინანსო-ეკონომიკური კონგრულის უმაღლესი ორგანო, რომელიც ახორციელებს აუდიტს. გამოდის, რომ აუდიტის განმახორციელებელი ორგანოა, როგორც კონგრულის პალატა, ასევე აუდიტის ინსტიტუტი. აქედან გამომდინარე პარალელიზმის

თავიდან აცილების მიზნით უპრიანია აუდიტის ინსტიტუტმა განახორციელოს ისეთი ფუნქციები, როგორცაა საჯარო აუდიტის სწავლება, სერტიფიცირება, კვლევითი, ანალიტიკური, საექსპერტო და საკონსულტაციო მომსახურება, ხოლო სახელმწიფო აუდიტი დარჩეს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ძირითად ფუნქციებში.

ცალკე მსჯელობის საგანია სახელმწიფო აუდიტის განმახორციელებელი ორგანოს სტრუქტურული მოწყობის საკითხი. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის სტრუქტურასთან დაკავშირებით უნდა აღინიშნოს, რომ იგი დღეის მდგომარეობით უნიტარული სტრუქტურაა საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე, აჭარისა და აფხაზეთის ავტონომიურ რესპუბლიკებშიც კი, სამსახურები წარმოდგენილია დეპარტამენტების სახით. ჩვენი აზრით, ეს მდგომარეობა გარკვეულწილად აფერხებს მის სრულფასოვან ფუნქციონირებას და ხელისშემშლელი ფაქტორია მობილობის თვალსაზრისით. ამიტომ უპრიანია სახელმწიფო აუდიტის სამსახურს რეგიონებში გააჩნდეს თავისი სტრუქტურული ერთეულები (ბიურო ან აუდიტორული ოფისი), რაც მნიშვნელოვნად შეამცირებს სამივლინებო ხარჯებს და შესაძლებლობას მოგვცემს მოვიცვათ შედარებით მეტი სამეურნეო სუბიექტები, დავაჩქაროთ შემოწმების ტემპი და სხვ.

სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის სისტემაში განსაკუთრებული ადგილი უჭირავს შიდა კონტროლს. იგი წარმოადგენს მენეჯერული, ფინანსური და სხვა სახის კონტროლის მექანიზმების ერთობლიობას, რომელიც მოიცავს ორგანიზაციულ სტრუქტურას, მეთოდებს, პროცედურებს, შიდა აუდიტს, რათა დაეხმაროს დაწესებულებას კანონიერად, ეკონომიურად და ეფექტიანად წარმართოს თავისი საქმიანობა. ამ ფუნქციებიდან უნდა გამოვეყოთ შიდა აუდიტი, რომელიც შინაარსობრივად წარმოადგენს დამოუკიდებლობისა და ობიექტურობის პრინციპებზე აგებულ საკონსულტაციო საქმიანობას.

შიდა აუდიტის სახეებია:

ა) **თემატური აუდიტი** – აუდიტის პროგრამით გათვალისწინებული საკითხების შესაბამისად შიდა აუდიტის ობიექტის საქმიანობის ცალკეული თემის შესწავლა;

ე) **გასვლითი აუდიტი** – კომპლექსური ან თემატური აუდიტის განხორციელება შიდა აუდიტის ობიექტის საქმიანობის ადგილზე;

ვ) **კომპლექსური აუდიტი** – აუდიტის პროგრამით გათვალისწინებული საკითხების შესაბამისად შიდა აუდიტის ობიექტის საქმიანობის (მათ შორის, საფინანსო და ეკონომიკური საქმიანობის) ყოველმხრივ შესწავლა;

ზ) **ოპერაციული აუდიტი** – შიდა აუდიტის ობიექტის ფუნქციონირებისა და მართვის პროცედურების მწარმოებლურობის, ეკონომიურობისა და ეფექტურობის შესწავლა;

თ) **ფინანსური აუდიტი** – შიდა აუდიტის ობიექტის ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შემოწმება მოქმედ სტანდარტებთან მათი შესაბამისობის დადგენის მიზნით;

ი) **შესაბამისობის აუდიტი** – შიდა აუდიტის ობიექტის მიერ სახელმწიფო სახსრების, სახელმწიფოს სხვა მაგერიალური ფასეულობების, სახელმწიფოს ქონებრივი ღირებულების არამაგერიალური სიკეთეების ხარჯვის, გამოყენების, მართვისა და დაცვის კანონიერებისა და მიზნობრიობის შესწავლა და ანალიზი;

კ) **ეფექტიანობის აუდიტი** – სახელმწიფო პროგრამების შედეგის, საინვესტიციო, ფინანსური, ადამიანური, მაგერიალური და სხვა რესურსების გამოყენების, მართვის სფეროში განხორციელებული საქმიანობისა და მიღებული გადაწყვეტილების მიზანშეწონილობის, ეკონომიურობისა და შედეგობრიობის ანალიზი და შეფასება;

ლ) **კამერალური აუდიტი** – შიდა აუდიტის სუბიექტში კომპლექსური ან თემატური აუდიტის განხორციელება შიდა აუდიტის ობიექტიდან მიღებული მასალების საფუძველზე;

აუდიტორულ საქმიანობაში ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი

საკითხია შიდა აუდიტის კოორდინირება და ჰარმონიზება. დღევანდელი კანონმდებლობის მიხედვით ასეთი ფუნქცია დაკისრებული აქვს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს „სახელმწიფო შიდა კონტროლის ეროვნულ ცენტრს“. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო ვალდებულია განახორციელოს ცენტრის საქმიანობის კოორდინაცია და მხარი დაუჭიროს სახელმწიფო სექტორის შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსისა და შიდა აუდიტორთა პროფესიულ გადამზადებას. თავის მხრივ ცენტრი პასუხისმგებელია: სახელმწიფო სექტორის შიდა აუდიტის სტრატეგიისა და მეთოდოლოგიის განახლებისათვის; შიდა აუდიტის სუბიექტების დებულებების შემუშავების მიზნით პრაქტიკული სახელმძღვანელოებისა და მითითებების შემუშავებისათვის; შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსის შემუშავებისათვის; სახელმწიფო შიდა კონტროლისა და შიდა აუდიტის სფეროში შესაბამისი სტანდარტებისა და მეთოდოლოგიის შექმნისათვის; შიდა აუდიტის სფეროში დაწესებულებებში გამოცემული შიდაუწყებრივი წესების შესრულებაზე მუდმივი მონიტორინგის განხორციელებისათვის; შიდა აუდიტის სუბიექტისთვის ინსტრუქციის შემუშავებისათვის, მათ შორის, შიდა აუდიტის სუბიექტში დასანიშნი მინიმალური საკადრო რესურსისა და მათი საკვალიფიკაციო მოთხოვნების, შიდა აუდიტორების ინტერესთა კონფლიქტის წესების, შიდა აუდიტის ხარისხის გარანტიისა და შიდა აუდიტის ანგარიშგების მოთხოვნების განსაზღვრის შესახებ. როგორც ვხედათ მეტად მნიშვნელოვანია ცენტრის საქმიანობის სფერო და ძირითადი მიმართულებები, თუმცა ისეთი ფუნქციები, როგორცაა: შიდა აუდიტის სფეროში, დაწესებულებებში გამოცემული შიდაუწყებრივი წესების შესრულებაზე მონიტორინგი, შიდა აუდიტის სუბიექტში დასანიშნი მინიმალური საკადრო რესურსისა და მათი საკვალიფიკაციო მოთხოვნების განსაზღვრა, შიდა აუდიტის ხარისხის გარანტიების დადგენა თითქმის არ სრულდება. გარდა ამისა მიზანშეწონილია, რომ ასეთი ცენტრი ფუნქციონირებდეს არა ფინანსთა

სამინისტროს გამგებლობის ქვეშ, არამედ სახელმწიფო აუდიტის სამსახურში, რომლის ძირითადი ფუნქცია იქნება აუდიტის მეთოდოლოგიაზე მუშაობა და სათანადო ნორმატიული აქტების შემუშავება.

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის მდგომარეობის ანალიზით ირკვევა, რომ ეს სისტემა დღეისათვის სათანადო დონეზე არ ფუნქციონირებს. მთავარი პრობლემა იმაში მდგომარეობს, რომ მეტად დაბალია კონტროლის განმახორციელებელი სამსახურების დამოუკიდებლობის დონე და შესაბამისად ეფექტურობა. ხშირია შემთხვევები, როდესაც შიდა აუდიტის სამსახურებს არ გააჩნიათ წლიური და ინდივიდუალური სამუშაო გეგმები, სადაც განსაზღვრული იქნებოდა შიდა აუდიტის მოქმედების სფერო, ხანგრძლივობა, მისი განხორციელების მეთოდები, ფარგლები, აუდიტის სახეები და ა.შ. ორგანიზაციებში შექმნილი არ არის კონტროლის გარემო, არ ხორციელდება მუდმივი მონიტორინგი და სათანადო ანგარიშების შედგენა, ხელმძღვანელთა მიერ მისი განხილვა და სხვ.

შიდა კონტროლის სისტემის მოუწესრიგებლობა თავის მხრივ ხელს უშლის გარე კონტროლის სათანადო დონეზე განხორციელებას, რადგან გარე კონტროლის ეფექტიანობა ბევრად არის დამოკიდებული შიდა კონტროლის ეფექტურ მუშაობაზე. უპრიანია აღინიშნოს, რომ აუდიტის ისეთ სახეებს, როგორცაა: თემატური აუდიტი, კომპლექსური აუდიტი, ოპერაციული აუდიტი, კამერალური აუდიტი – „აუდიტის შესახებ საქართველოს კანონი“ არ ითვალისწიებს. აქედან გამომდინარე, მათ შორის თავსებადობის მიღწევა გადაუღებელ ამოცანას წარმოადგენს. საბოლოო ჯამში შედეგი ის არის, რომ სახელმწიფო სტრუქტურებში და ცალკეულ დაწესებულებებში ჯერ კიდევ ადგილი აქვს საფინანსო-ეკონომიკური ხასიათის კანონდარღვევებს, სახსრების არამიმზობრივ და არაეფექტურ ხარჯვას. 2012 წელს კანონდარღვევების თანხობრივმა მოცულობამ 44,5

მლნ. ლარი შეადგინა, ხოლო 2013 წელს 193,9 მლნ. ლარი¹ შიდა და გარე კონტროლის ურთიერთშეთანხმებული მოქმედების პირობებში კი მეტი შესაძლებლობები შეიქმნება კანონდარღვევათა პრევენციისათვის, რადგან ზოგადად ფინანსური კონტროლის მთავარი მიზანია არა დასჯა არამედ დანაშაულის მინიმუმამდე დაყვანა და აღმოფხვრა.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე შეიძლება გავაკეთოთ დასკვნა, რომ საჭიროა ჩამოყალიბდეს შიდა და გარე ფინანსური კონტროლის ერთიანი სისტემა, ერთიანი მეთოდოლოგიისა და საკანონმდებლო ბაზის საფუძველზე. ამასთან დაკავშირებით უპრიანი იქნებოდა სახელმწიფო სტრუქტურებში არსებული შიდა აუდიტის სამსახურები იმყოფებოდნენ (ორმაგი) ერთის მხრივ მთავარი სახელმწიფო მაკონტროლებელი ორგანოს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის და მეორეს მხრივ სტრუქტურული ერთეულების ხელმძღვანელობის დაქვემდებარებაში.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე საქართველოში სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის სამართლებრივი და ორგანიზაციული სრულყოფისათვის გასაგარებელ ღონისძიებებს შორის უნდა გამოვყოთ შემდეგი:

❖ კონტროლის განმახორციელებელ ორგანოთა მრავალფეროვნების პირობებში საჭიროა სახელმწიფო აუდიტის სამსახურთან შეიქმნას დამოუკიდებელი ორგანო, რომელიც უზრუნველყოფს ფინანსური კონტროლის სამართლებრივ-მეთოდოლოგიური საფუძვლების შემუშავებას და კონტროლთან დაკავშირებული ნორმატიული აქტების პროექტების ექსპერტიზას. აღსანიშნავია, რომ დღესდღეობით ეს ფუნქცია არც სახელმწიფო აუდიტის სამსახურს და არც სხვა რომელიმე ორგანოს არ აკისრია;

❖ იმის გათვალისწინებით, რომ ქვეყანაში სულ უფრო მკვიდრდება ფინანსური კონტროლის ისეთი ფორმა, როგორი-

¹ სახელმწიფო აუდიტის სამსახური 2012-2013 წლების ანგარიშები.

ცაა სახელმწიფო აუდიტი და დამოუკიდებელი აუდიტი (განსაკუთრებით, ეფექტიანობის აუდიტი, რომლის პრაქტიკაში გამოყენება 2012 წლიდან უკვე სავალდებულოა), საჭიროა დაჩქარდეს მისი მეთოდოლოგიური უზრუნველყოფა, კერძოდ, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ბაზაზე შემუშავდეს აუდიტის ეროვნული სტანდარტები, რომელშიც ნათლად გამოიკვეთება ეფექტიანობის განსაზღვრის კრიტერიუმები და მაჩვენებლები. გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ ეს მიდგომა სრულ თანხვედრაში იქნება ევროკავშირის წევრი ქვეყნების სახელმწიფო კონტროლის რეგულირების სისტემასთან;

❖ საჭიროა ჩამოყალიბდეს შიდა და გარე ფინანსური კონტროლის ერთიანი სისტემა, ერთიანი მეთოდოლოგიისა და საკანონმდებლო ბაზის საფუძველზე. ამასთან დაკავშირებით უპრიანია სახელმწიფო სტრუქტურებში არსებული შიდა აუდიტის სამსახურები იმყოფებოდნენ (ორმაგი) ერთის მხრივ მთავარი სახელმწიფო მაკონტროლებელი ორგანოს და მეორეს მხრივ სტრუქტურული ერთეულების ხელმძღვანელობის დაქვემდებარებაში.

❖ დამოუკიდებელი აუდიტის სექტორში საჭიროა ამოქმედდეს აუდიტორთა და აუდიტორული ფირმების ერთიანი სახელმწიფო რეესტრი; განხორციელდეს ცალკეული აუდიტორებისა და აუდიტორული ფირმების მუშაობის ხარისხის კონტროლი, რომლის საფუძველზეც შესაძლებელი გახდება აუდიტორთა მიერ ცალკეული საკანონმდებლო ნორმების დარღვევის ფაქტების გამოვლენა და სათანადო რეაგირება; აღსდგეს აუდიტორთა სტატისტიკური ანგარიშგების სისტემა და მოხდეს მისი ანალიზი. დაჩქარდეს და გამარტივდეს აუდიტორის კვალიფიკაციის მინიჭების სისტემა.

❖ ქვეყანაში საფინანსო წესრიგის დამყარება დიდად არის დამოკიდებული მოქმედ საკანონმდებლო-ნორმატიულ აქტებზე. სამწუხაროდ, ჯერ კიდევ გვხვდება ისეთი აქტები, რომლებიც იძლევიან სახელმწიფო საბიუჯეტო სახსრების

არაეფექტურად და უყაირათოდ გამოყენების საშუალებას. აქედან გამომდინარე გადაუღებელ ამოცანად მიგვაჩნია სათანადო კვალიფიციური ექსპერტების გამოყენებით ჩაგარდეს საკანონმდებლო-ნორმატიული აქტების გადასინჯვა (რევიზია), მათში ე.წ. „ხვრელების“ აღმოფხვრის მიზნით. ეს ქვეყნის ბიუჯეტს მისცემს დიდ ეკონომიას და მინიმუმამდე დაიყვანს სახსრების უყაირათოდ ხარჯვის შემთხვევებს;

❖ იმის გათვალისწინებით, რომ შესაბამისობის აუდიტი წარმოადგენს ფინანსური აუდიტის განუყოფელ ნაწილს, მიზან-მეწონილად მიგვაჩნია საქართველოში საკანონმდებლო დონეზე დარჩეს აუდიტის ორი სახე: „ფინანსური აუდიტი“ და „ეფექტიანობის აუდიტი“. ეს აუდიტის განმახორციელებელ ორგანოებს, თუ ცალკეულ პირებს გაუადვილებს დარღვევის სტატუსის განსაზღვრას, როგორც მისი დაგეგმვის, ისე აღსრულების პროცესში;

❖ მაკონტროლებელმა ორგანოებმა უნდა იმოქმედონ საზოგადოების დაკვეთით, იყონ მათი წარმომადგენელი საჯარო ფინანსების აღმინისკრივებაში. არასამთავრობო ორგანიზაციებისა და საზოგადოების მიერ ამ ორგანოთა საქმიანობაზე მეთვალყურეობის გაუმჯობესების მიზნით საჭიროა კიდევ უფრო გამჭვირვალე გახდეს მაკონტროლებელ ორგანოთა საქმიანობა, სავალდებულო ხასიათი მიიღოს მათი საქმიანობის შედეგების საჯაროდ გამოქვეყნებამ;

უკანასკნელ წლებში გაგარებული ცვლილებების მიუხედავად, სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის, როგორც უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს ფუნქციონირების გაუმჯობესების მიზნით საჭიროა გაგარდეს შემდეგი ღონისძიებები:

➤ გამოკვლევებიდან ირკვევა, რომ ჩაგარებული აუდიტორული შემოწმებების რიცხვი თანდათან მცირდება. ამასთან ერთად დარღვეულია ფინანსური კონტროლის დროში უწყვეტობა. მთელი რიგი საბიუჯეტო ორგანიზაციები და საჯარო სამართლის იურიდიული პირები (მაგალითად საჯარო სკოლე-

ბი, აგრეთვე არაკომერციული იურიდიული პირები) კონგროლს მიღმაა დარჩენილი. აქედან გამომდინარე პირველი რიგის ამოცანაა კონგროლის უწყვეტობის პრინციპის უზრუნველყოფა, ისეთი სტრატეგიული გეგმების შედგენა, რომელიც გამორიცხავს რომელიმე სამეურნეო სუბიექტის „ჩრდილქვეშ“ დარჩენას;

➤ აუდიტის პროცესის ოპტიმიზაციისა და ინფორმაციის მართვის სისტემის გაუმჯობესების მიზნით საჭიროა განისაზღვროს პრიორიტეტული მიმართულებები და საჯარო ინტერესთა ნუსხა. ინტერესთა ნუსხაში შეიძლება გათვალისწინებული იქნეს ისეთი ფაქტორები, როგორცაა: დიდი მოცულობის საბიუჯეტო დაფინანსება, ორგანიზაციის არასწორი მმართველობა, მდგომარეობის ბოროტად გამოყენება, სისტემური რეფორმების გაგარების საჭიროება, ამა თუ იმ საკითხისადმი დიდი საზოგადოებრივი ინტერესის არსებობა და სხვ. ამასთან ერთად, ყოველწლიურად უნდა ხდებოდეს საჯარო ინტერესთა ნუსხის გადაისინჯვა და განახლება;

➤ უნდა განისაზღვროს უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს განვითარების სტრატეგიული მიმართულებები, როგორცაა: პროფესიული განვითარება, ორგანიზაციული განვითარება, საზოგადოებრივი რეპუტაცია და გარე კომუნიკაცია;

➤ აუდიტორთა გადამზადების ქმედითი სისტემის ჩამოყალიბება; სახელმწიფო სექტორის აუდიტორის კვალიფიკაციის მინიჭების სისტემის ეფექტიანობის ამაღლება;

➤ სტრუქტურული მოწყობის უნიტარული სისტემიდან დეცენტრალიზებულ სისტემაზე გადასვლა, რომელიც გულისხმობს საქართველოს რეგიონებში წარმომადგენლობების (აუდიტორული ბიურო ან აუდიტორული ოფისი) არსებობას;

➤ განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მიერ გაცემული რეკომენდაციების შესრულებას, ამისათვის კი აუცილებელია რეკომენდაციების მონიტორინგის სისტემის ჩამოყალიბება და მისი აღსრულება.

➤ მნიშვნელოვნად უნდა გაიზარდოს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის როლი საკანონმდებლო-ნორმატიული აქტების პროექტებზე დასკვნების მომზადებაში, რაც იმაში გამოიხატება, რომ ფინანსურ კონტროლსა და აუდიტთან დაკავშირებული აქტების პროექტები აუცილებლად დაექვემდებაროს მასთან შეთანხმებას.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები, ნაწ. 1-2, 2009წ.
2. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები; 2009წ.
3. „აუდიტის ოფიციალური დოკუმენტების ცნობარი“, თბ., 1999წ.
4. მონტგომერი აუდიტი, გამომცემლობა „ფინანსები“. თბ., 2004 წ.
5. ი. მესხია – „სახელმწიფო ფინანსური კონტროლი“, თბ., 2008წ.
6. ე. სარაბაძე – ფინანსური აღრიცხვა, თბ., 2009წ.
7. ე. კუპრეიშვილი – ბუღალტრული აღრიცხვის კურსი, თბ., 2005წ.
8. რ. ძაძაძია – ფინანსური აღრიცხვა და ანგარიშგება, თბ., 2005წ.
9. რ. ძაძაძია – ბუღალტრული აღრიცხვის რეფორმის მიმდინარეობა და მისი განხორციელების პრობლემები. ჟურნალი „ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგება“, 1998 წ., № 6.
10. ჯ. ჯონსი – ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეფორმა საქართველოში. I კონფერენციის მასალები. თბ., 1998წ.
11. ა. ხორავა და სხვ. – ბუღალტრული აღრიცხვა: თეორია, ფინანსური აღრიცხვა, თბ., 2010 წ.
12. ლ. გრიგალაშვილი – ფინანსური აღრიცხვა, თბ., 2014წ.
13. ლ. გრიგალაშვილი – ბუღალტრული აღრიცხვა, თბ., 2010წ.
14. ლ. გრიგალაშვილი – „ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგების რეგულირების სრულყოფისათვის“, ჟურნალი „სოციალური ეკონომიკა“, 2003წ. 6.
15. ლ. გრიგალაშვილი – საგადასახადო აღრიცხვისა და აუდიტის მოვითი საკითხი სამღვარგარეთის ქვეყნებში, ჟურნალი „ეკონომიკა“, 2000წ, 5-6.
16. ლ. გრიგალაშვილი – საჯარო სექტორის ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტიზაციის საკითხები. საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი, მეორე საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენცია „ეროვნული ეკონომიკის განვითარების მოდელები,, 17-18 ოქტომბერი, 2014 წ.

საკანონმდებლო-ნორმატიული აქტები:

1. საქართველოს კანონი „მეწარმეთა შესახებ“, 1994წ.
2. საქართველოს „საგადასახადო კოდექსი“, 2014წ.
3. საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“, 2012 წ.
4. საქართველოს კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“, 1995 წ.
5. დებულება „საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ“, 1998 წ.
6. საქართველოს კანონი „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ“, 2012 წ.
7. საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების შესახებ“ 2010 წ.
8. საქართველოს კანონი „საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსი“
9. ინსტრუქცია „საბიუჯეტო ორგანიზაციების ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“, 31.12.2014წ. 429
10. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის 2007-2013 წლების ანგარიშები.

Levan Grigalashvili

System Analysis of Accounting and Audit

Publishing – “Georgika”

TBILISI - 2015