

საქართველოს საპატრიარქოს წმიდა ანდრია პირველწოდებულის სახელობის
ქართული უნივერსიტეტი

ილია ჩიბიროვი

კონტროლი - მმართველობითი გადაწყვეტილების საფუძველი

სადოქტორო ნაშრომი შესრულებულია ბიზნესის ადმინისტრირების
დოქტორის აკადემიური ხარისხის მისაღებად

დოქტორანტის სამეცნიერო ხელმძღვანელი

ფიქრია წოწკოლაური
ეკონომიკის დოქტორი,
ასოცირებული პროფესორი

თბილისი

2015

შინაარსი

ანოტაცია -----	3
შესავალი -----	7
თავი 1. კონტროლი როგორც კომპანიის მენეჯმენტის ფუნქცია	
1. 1. კონტროლის არსი, კონტროლის განხორციელების მიზნები, ამოცანები, ფორმები-----	14
1. 2. შიდა და გარე აუდიტის, ზედამხედველობის მექანიზმები-----	39
1. 3. კონტროლის ჩატარების პროგრამის შემუშავება -----	65
1. 4. კონტროლის კრიტერიუმები და შედეგიანობა შეფასების მექანიზმები -----	79
თავი 2. ფინანსური კონტროლის მექანიზმები საქართველოს კომპანიებში ანალიზი და შეფასება	
2. 1. სახელმწიფოებრივი ფინანსური კონტროლის საკანონმდებლო ბაზა და მისი შეფასება -----	82
2. 2. შიდასაფირმო კონტროლი კომპანიებში „დორე“ და „სასკო“ მისი მახასიათებლები -----	86
თავი 3. ფინანსური კონტროლის სრულყოფის გზები საქართველოს კომპანიებში	
3. 1. კომპანიებში შიდასაფირმო კონტროლის თავისებურება და მისი ინსტრუმენტები -----	124
3. 2. კომპანიებში სახელმწიფოებრივი კონტროლის სრულყოფის მიმართულებები -----	139
3. 3. კომპანიების ფინანსური კონტროლი გლობალიზაციის პირობებში -----	150
დასკვნა და რეკომენდაციები -----	152
გამოყენებული ლიტერატურა -----	160
დანართი -----	166

ანოტაცია

კონტროლი კომპანიაში საქმიანობის მნიშვნელოვანი ელემენტია. იგი წარმოადგენს მენეჯმენტის ერთ-ერთ ფუნქციას, რომელზეც დამოკიდებულია გადაწყვეტილების მიღების პროცესი და საქმიანობის შემდგომი გაგრძელება. კომპანიის მენეჯერთა გუნდს მხოლოდ კონტროლის პროცესის შედეგად შეუძლია განსაზღვროს, მიიღწევა თუ არა კომპანიის მიზნები და თუ არ მიიღწევა, რა არის ამის მიზეზი.

კომპანიის მენეჯმენტი დაგეგმვის ფუნქციის მეშვეობით განსაზღვრავს მიზნებს, ამოცანებს, შეიმუშავებს სტრატეგიას საშუალო და გრძელვადიან გეგმას. მაგრამ ეს ყველაფერი არ არის საკმარისი. საჭიროა მათი შესრულება, თანაც შესრულება სამართლებრივ ფარგლებში და ეფექტიანად. ეს განსაკუთრებით ეხება კომპანიის ფინანსურ მაჩვენებლებს - მოგებას, ხარჯებს, გადასახადებს, ლიკვიდურობას და ა. შ. რადგანაც ეს ის მაჩვენებლებია, რომლებზეც დამყარებულია კომპანიის ფინანსური მდგომარეობის სტაბილურობა.

ყოველივე ამის უზრუნველყოფა კი შეიძლება მხოლოდ ფინანსური კონტროლის მეშვეობით.

სადისერტაციო ნაშრომის პირველ თავში - „კონტროლი როგორც კომპანიის მენეჯმენტის ფუნქცია“ - განხილულია:

- კონტროლის არსი, კონტროლის განხორციელების მიზანი და ამოცანები, კონტროლის ფორმები;
- შიდა და გარე აუდიტი და ზედამხედველობის მექანიზმები;
- კონტროლის ჩატარების პროგრამა და მისი შემუშავების პირობები;
- კონტროლის განხორციელების კრიტერიუმები და შედეგიანობა.

როგორც საკითხების ამ ჩამონათვალიდან ჩანს, სადისერტაციო ნაშრომის პირველი თავი თეორიული ხასიათისაა. მსჯელობაა იმაზე, რომ კონტროლი კომპანიის საქმიანობის მეტად მნიშვნელოვანი ელემენტია და დახასიათებულია მისი როლი და მნიშვნელობა.

ამრიგად, თუ კომპანიაში დასახული მიზნები უნდა შესრულდეს ე.ი. საჭიროა შესრულების შემოწმება, ანუ კონტროლი. თეორიულ ასპექტში დასახული მიზნები

და შემუშავებული გეგმები მხოლოდ იმის სურათია, თუ რას უნდა მიაღწიოს კომპანიამ. მაგრამ, გარე ფაქტორების გავლენით შეიძლება მათი შესრულება შეუძლებელი გახდეს. ამის გარკვევა კი კონტროლით ხდება.

სადისერტაციო ნაშრომის მეორე თავში - „ფინანსური კონტროლის მექანიზმები საქართველოს კომპანიებში ანალიზი და შეფასება“ - განხილულია ორი საკითხი:

- კომპანიების საერთო-სახელმწიფოებრივი ფინანსური კონტროლი და მისი საკანონმდებლო უზრუნველყოფის შეფასების პრობლემები;
- შიდასაფირმო ფინანსური კონტროლის პრაქტიკის ანალიზი სამშენებლო კომპანიებში „სასკო“ და „დორე“.

კონტროლი არის შიდასაფირმო, საუწყებო, საერთო-სახელმწიფოებრივი და დამოუკიდებელი (გარე აუდიტი). თითოეული მათგანის მიზანია ორგანიზაციაში დარღვევების აღმოჩენა და ღონისძიებების გატარება მათ აღმოსაფხვრელად.

ყველა ქვეყანაში და მათ შორის საქართველოშიც ამ პროცესს სახელმწიფო არეგულირებს. სახელმწიფო ქმნის შესაბამის საკანონმდებლო ბაზას, რომელიც ამ პროცესის, ე. ი. კონტროლის საკანონმდებლო უზრუნველყოფას წარმოადგენს. ამ თავში განხილულია ფინანსური კონტროლის ჩატარების მარეგულირებელი საკანონმდებლო ბაზა.

სადისერტაციო ნაშრომის მესამე თავში - „ფინანსური კონტროლის სრულყოფის გზები საქართველოს კომპანიებში“ - განხილულია: კომპანიებში საერთო-სახელმწიფოებრივი ფინანსური კონტროლის, შიდასაფირმო ფინანსური კონტროლის სრულყოფის და ზოგადად, გლობალიზაციის კონტექსტში კომპანიების ფინანსური კონტროლის განხილვის საკითხები.

კვლევის შედეგად განსაზღვრულია ამ პროცესის დამახასიათებელი ნაკლოვანებები და მათ გამოსასწორებლად ნაშრომში მოცემულია წინადადებები, რომლებიც ფაქტიურად კონტროლის სრულყოფის რეკომენდაციებს წარმოადგენენ. ჩვენი წინადადებების უმრავლესობა პრევენციული ხასიათისაა, რაც იმას ნიშნავს, რომ მათი დანერგვა სამეწარმეო კომპანიების ფინანსური დისციპლინის დონეს აამაღლებს შესაბამისად არც სახელმწიფოს მხრიდან იქნება ისეთი მკაცრი კონტროლის სისტემა, აუცილებელი რომელიც დღეს არსებობს საწარმოთა საქმიანობის შემოწმების მიმართულებით.

Annotation

Control a significant element of the company activity. It represents one of the functions of the company management which plays an important role in the decision-making process and further extensions of the company activity. Only the control process enables the company's management team to determine whether or not the company's goals can be achieved and if not achieved, what is the reason.

The company management determines the objectives, goals, develops strategies and plans during planning function. But that's not all enough. They needed to be done in a legal manner and effectively. This especially refers to the company's true financial performance _ profits, expenses, taxes, liquidity, and so on., because this is the performances, which are the basis for the company's financial stability.

This can be provided only through financial control.

The first chapter of the thesis work – “Control as a function of the company management” discusses the following:

- The control essence and the nature;
- The main goals and objectives to maintain a control, the forms of control;
- Internal and external audit and supervision;
- The conditions for elaboration of the program to maintain the control;
- Criteria to maintain the control and its effectiveness.

As of this list of the issues illustrates the first chapter of the thesis work has a theoretical nature. Discussion is going about the topic that the control is a very important element of the company's activities which may determine whether the company's goals are achieved or not, and in case of negative answer, what is the reason for such failure. Thus, if the company does not need to be in chaos and wants to meet all the goals, it is necessary to inspect the performance i.e. to maintain control. The goals and plans elaborated in the theoretical aspect only illustrates the objectives what must be achieved by the company. However, external factors can affect their performance and it will become impossible, thus this issue is cleared out through the control.

The second chapter of the thesis work – “Analysis and assessment of financial control practices in Georgian companies” – describes two issues:

- The companies’ overall-state financial control and assessment of its legal security;
- Analysis of intra-organizational financial control practices in the construction companies “Sasco” and “Doree”;

The state regulates the financial activity in the companies through the specific legislative base. Mainly, the below listed are operated for this purposes in Georgia, such as: The Administrative Procedure Code of Georgia; The Law of Georgia “On Control of Entrepreneurial Activity”; The Law of Georgia “On the State Audit Office” “Tax Code” of Georgia; The Law of Georgia “On the State Internal Audit and Inspection “.

The third chapter of the thesis work – “The ways of improving the financial control in Georgian companies” - discusses: the issues reviewing the financial control of the companies in the context of the overall state financial management, improvement of intra-organizational financial control and generally, in the context of globalization.

The thesis work gives the proposals in order to correct the shortcomings detected during the study, which are in fact recommendations for improvement of the control. Majority of our proposals are preventive in nature, which means that if they are introduced, the level of financial discipline in the enterprise will be increased. Total control by the state, in financial law, which currently exists in Georgia, will no longer be required in the future.

შესავალი

თემის აქტუალობა. კონტროლი კომპანიაში საქმიანობის მნიშვნელოვანი ელემენტია. იგი წარმოადგენს მენეჯმენტის ერთ-ერთ ფუნქციას, რომელზეც დამოკიდებულია გადაწყვეტილების მიღების პროცესი და საქმიანობის შემდგომი გაგრძელება. კომპანიის მენეჯერთა გუნდს მხოლოდ კონტროლის პროცესის შედეგად შეუძლია განსაზღვროს, მიიღწევა თუ არა კომპანიის მიზნები და თუ არ მიიღწევა, რა არის ამის მიზეზი.

კომპანიის მენეჯმენტი დაგეგმვის ფუნქციის შესრულებისას განსაზღვრავს მიზნებს, ამოცანებს, შეიმუშავებს სტრატეგიას საშუალო და გრძელვადიან გეგმას. მაგრამ ეს ყველაფერი არ არის საკმარისი. საჭიროა მათი შესრულება, თანაც შესრულება კანონის ფარგლებში და ეფექტიანად. ეს განსაკუთრებით ეხება კომპანიის ფინანსურ მაჩვენებლებს - მოგებას, ხარჯებს, გადასახადებს, ლიკვიდურობას და ა. შ. რადგანაც ეს ის მაჩვენებლებია, რომლებზეც დამყარებულია კომპანიის ფინანსური სტაბილურობა.

ყოველივე ამის უზრუნველყოფა კი შეიძლება მხოლოდ ფინანსური კონტროლის მეშვეობით.

საკამათოა კონტროლის არსის და მისი ჩატარების პროცესის დაგეგმვა. კონტროლის განხორციელება ორგანიზაციაში ყოველთვის მენეჯერის მთავარი ფუნქციაა. ხშირად კონტროლი იძულებასთან ასოცირდება, რაც სწორი არ არის, რამდენადაც ის არ ზღუდავს მუშაკთა შემოქმედებით თავისუფლებას.

კონტროლის ორგანიზაცია, დადგენილ ნორმებთან და სატანდარტებთან შეაბამისობის განსაზღვრა გულისხმობს: დროული რეაგირებას გარემომცველ სამყაროში მომხდარ ცვლილებებზე; ორგანიზაციის შიგნით ქვედანაყოფების შეთანხმებული და კოორდინირებული მუშაობის უზრუნველყოფას; ორგანიზაციაში ადამიანთა მიერ შესრულებული სამუშაოს დადგენილი წესების მიხედვით შესრულებას; ორგანიზაციის საქმიანობის გეგმის დადგენილი ნორმატივების შესაბამისად სისტემატიური რეგულირების პროცესს.

აქტუალური საკითხია კონკრეტული კრიტერიუმების მეშვეობით დროის განსაზღვრული პერიოდისთვის შედეგიანობის მაჩვენებლების განსაზღვრა, რაც

საშუალებას აძლევს ხელმძღვანელებს რეალურად მიღწეული შედეგები შეუდარონ დაგეგმილს და უპასუხონ კითხვებს რა უნდა გაკეთდეს, რომ მიღწეულ იქნეს დასახული მიზანი, რა დარჩა გასაკეთებელი. ძალიან ხშირად, ორგანიზაციებში კონტროლის პროცესის სწორად და ეფექტიანად ჩატარებას ხელს უშლის ზემოდაღნიშნულის გარდა კიდევ სხვა უამრავი პრობლემები: კონტროლის მექანიზმის ადაპტირება ეროვნულ თავისებურებებთან; პერსონალის კონტროლის პრობლემა; მომხმარებლებთან ურთიერთობების კონტროლის პრობლემა; კორპორატიული მართვის პრობლემა და სხვა.

პრაქტიკაში არსებობს ისეთი მაჩვენებლებიც, რომელთა რაოდენობრივი გამოსახვა ძნელია ან საერთოდ შეუძლებელია. ასეთ შემთხვევებში ორგანიზაციები გამოიყენებენ ექსპერტთა შეფასებებს და გამოკითხვებს. მაგალითად, მუშაკთა სოციალური მდგომარეობის შესახებ ინფორმაციას ისინი მოიპოვებენ სხვადასხვა სახის გამოკვლევების ჩატარებით ან გამოკითხვების მეშვეობით. აღნიშნული საკითხები პრობლემატურია და მათი გადაჭრის გზების ძიება დღესდღეობით მეტად აქტუალურია.

კონტროლის სისტემის კარგი სტანდარტის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი დამახასიათებელი ნიშანია მიზანთა პარამეტრების რეალისტურად დასაშვები გადახრების შემცველობა. აქტუალურია გადახრის რეალური მასშტაბების განსაზღვრა. წინააღმდეგ შემთხვევაში ეს წარმოშობს პრობლემებს, რომლებიც ორგანიზაციისთვის მეტად საშიშია და განსაკუთრებული გავლენა აქვს ორგანიზაციის საქმიანობის ეფექტიანობაზე.

თუ როგორ უნდა გადაწყვიტოს მენეჯერმა ეს საკითხები, ამისათვის სხვადასხვა მიდგომები გამოიყენება. მათი შერჩევა და განსაზღვრა კი ერთ-ერთი აქტუალური საკითხია ფინანსური კონტროლის სფეროში.

თანამედროვე ორგანიზაციებში მენეჯერების დამოკიდებულება კონტროლისადმი მნიშვნელოვნად შეიცვალა. ეს განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ გაიზარდა მუშაკთა მონაწილეობის დონე მართვის პროცესში. მენეჯერები კონტროლის ბიუროკრატიული სისტემიდან კონტროლის დეცენტრალიზაციის სისტემაზე გადავიდნენ. ძალიან ბევრ ორგანიზაციაში გამოიყენებენ როგორც ერთ,

ისე მეორე სისტემის ასპექტებს, მათი შერჩევა და განსაზღვრაც, ასევე ერთ-ერთი აქტუალური საკითხია ფინანსური კონტროლის სფეროში.

კონტროლის სიტემაში მთავარი ელემენტი ადამიანია. ამიტომ კონტროლის სიტემის შერჩევისას გასათვალისწინებელია ადამიანთა ქცევა. ასევე გათვალისწინებას საჭიროებს კონტროლის პროცესის განხორციელების პროგრამის შემუშავება და პროცესის მართვა. გასათვალისწინებელია ისიც, რომ მენეჯერები ხშირად ისე წარმართავენ კონტროლის პროცესს, რომ აიძულებენ მუშაკებს იმოქმედონ ორგანიზაციის მიზნების მიღწევის მიმართულებით. ამით ისინი უზრუნველყოფენ მათ საჭირო ქცევას.

კონტროლის ბიუროკრატიული სისტემის დროს მუშაკთა ქცევა მკაცრად განსაზღვრულია ნორმებით, წესებით, პოლიტიკით. კონტროლი ხორციელდება ცენტრალიზებულად, ხელმძღვანელის მიერ, მისი განკარგულებების და ინსტრუქციების შესაბამისად.

ბიუროკრატიული სისტემის დროს კონტროლი ძლიერ გავლენას ახდენს ადამიანების ქცევაზე.

სრულიად განსხვავებული პირობები და ფასეულობები აქვს კონტროლის ცენტრალიზებულ სისტემას. ამ სისტემაში ნორმების ნაცვლად მენეჯერები აქცენტს აკეთებენ ორგანიზაციის მიზანსა და საერთო ფასეულობებზე. კერძოდ, ამ სისტემის დროს, დიდი ყურადღება ექცევა მუშაკთა შერჩევას და მათ სპეციალიზაციას. თავის საქმიანობაში მუშაკები ხელმძღვანელობენ ფასეულობებით, რომლებიც საჭიროა ორგანიზაციის მიზნის მისაღწევად. მაგრამ ნაკლები თავისუფლებაა პროცესის განხორციელებაში. არცერთ ორგანიზაციას არ შეუძლია და არ გააჩნია საშუალება მუდმივად აკონტროლოს მუშაკები, ამიტომ ეს სისტემა ემყარება უმთავრესად თვითდისციპლინას და თვითკონტროლს. ეს ორი ასპექტია რაც აიძულებს მუშაკებს იმუშაონ ისე როგორც საჭიროა. უფლებამოსილებათა დელეგირება, ეფექტიანი სპეციალიზაცია და მუდმივი სწავლება, ეს ის მთავარი ასპექტებია, რაც უზრუნველყოფს შინაგანი სტანდარტების განვითარებას, ყოველივე ეს კი წარმოადგენს თვითკონტროლის საფუძველს. ამდენად მუშაკთა თვითკონტროლისთვის კონტროლის პროცესს ძალიან ეხმარება.

კონტროლის დეცენტრალიზებული სისტემის პირობებში უფლებამოსილება განაწილებულია მთელ ორგანიზაციაში, რომლის წყაროებია არა მარტო თანამდებობრივი ინსტრუქციები, არამედ ცოდნა და გამოცდილება. ორგანიზაციული სტრუქტურა უმთავრესად აგებულია შრომის ჰორიზონტალურ დანაწილებაზე. პრობლემებზე და სიახლეებზე უმთავრესად მუშაკთა ჯგუფები მუშაობენ და კონტროლი ატარებს შემოქმედებით ხასიათს.

კონტროლის დეცენტრალიზებული სისტემების დროს საქმიანობა გარემო პირობების შესაბამისად მიმდინარეობს. მენეჯერები დიდ მნიშვნელობას ანიჭებენ ინდივიდუალური, ჯგუფური და ორგანიზაციული მიზნების გაერთიანებას. ყოველივე ეს დიდად ეხმარება კონტროლის პროცესის ეფექტიან შესრულებას.

კონტროლის ფორმების ურთიერთკავშირი და რაციონალური მოდელის განსაზღვრა, მნიშვნელოვანია კონტროლის ეფექტიანობის ამაღლებაში.

კონტროლს უნდა ქონდეს სტრატეგიული მიმართულება. მასში უნდა აისახოს ორგანიზაციის საქმიანობის ძირითადი პრიორიტეტები. ის გარემოება, რომ რთულია საქმიანობის ყველა სახე შეფასდეს რაოდენობრივი მაჩვენებლებით ან გაიზომოს მიღებული შედეგები დანახარჯებისა და მათგან მიღებული ეფექტის მიხედვით, აუცილებელს ხდის კონტროლის ქმედითი მექანიზმების შემუშავებას. თუ ორგანიზაციაში სტრატეგიული მიმართულებების მიხედვით სამუშაოები სისტემატურად მოწმდება და მიღებული შედეგები მუდმივად განხილვის საგანია, კონტროლის პროცესი ეფექტიანია. მაგრამ არის მთელი რიგი სამუშაოები, რომელთა სისტემატიური კონტროლი საჭირო არ არის. თუ როგორ უნდა მოხდეს პრიორიტეტების განსაზღვრა, სამუშაოების დაჯგუფება და მათი შემოწმების სტრატეგიების განსაზღვრა, ყოველივე ეს ფინანსური კონტროლის აქტუალური საკითხია.

ყოველი მიზნის მიღწევის სამუშაოების და ამა თუ იმ სახის გეგმების შესრულებას რომ კონტროლი სჭირდება, ეს დისკუსიის საგანი არ არის. ერთმნიშვნელოვნად განსაზღვრულია და ყველა მკვლევარი ეთანხმება პროცესს, რომ სამუშაოები უნდა შემოწმდეს როგორც მისი დაწყების, ისე მიმდინარეობის და დამთავრების ეტაპზე. კონტროლი უნდა ჩატარდეს ფირმის შიგა ძალებითაც და სახელმწიფოს მხრიდანაც. დისკუსიის ობიექტია ის თუ როგორ უნდა დაიგეგმოს და

ჩატარდეს კონტროლის პროცესი, რომელიც ორგანიზაციას შესაძლებლობას მისცემს მიიღოს რეალური და სრული ინფორმაცია, რასაც დაეფუძნება შემდგომ საქმიანობის მიმართულების შერჩევა და ახალი საგეგმო დავალებების განსაზღვრა. სწორედ ამ საკითხს ეხება სადისერტაციო ნაშრომი, რომელშიც განხილულია კონტროლის თეორიული და პრაქტიკული ასპექტები, მოცემულია ფინანსური კონტროლის ეფექტიანად განხორციელების რეკომენდაციები. ნაშრომში შესწავლილია კონტროლის პროგრამის შემუშავების, კრიტერიუმების და შედეგიანობის განსაზღვრის თეორიულ ასპექტები; მოცემულია და შეფასებულია საქართველოს კომპანიებში საერთო-სახელმწიფოებრივი ფინანსური კონტროლის განხორციელების საკანონმდებლო ბაზა; ჩატარებულია კომპანიებში შიდასაფირმო კონტროლის პრაქტიკული მაგალითების მიხედვით ანალიზი; კვლევის შედეგების თანახმად გაკეთებულია დასკვნები; შემოთავაზებულია კონტროლის ეფექტიანობის ამაღლების ღონისძიებები.

ნაშრომის საგანი და ობიექტი. კვლევის საგანია კონტროლის თეორიული საკითხები, კერძოდ კი ფინანსური კონტროლი. კვლევის ობიექტია ფინანსური კონტროლის პროცესის განხორციელება და მისი ინსტიტუციური ბაზის შეფასება და სრულყოფა.

ნაშრომის მიზანი და ამოცანები. ნაშრომის მიზანია ფინანსური კონტროლის მრავალმხრივი თეორიული ასპექტების კომპლექსური დახასიათება და საქართველოს ბიზნეს კომპანიების ფინანსური კონტროლის პროცესის ჩატარების პრობლემების, წინააღმდეგობების წარმოჩენა, განზოგადება და აღმოფხვრის გზების და სრულყოფის მიმართულებების განსაზღვრა.

ნაშრომის მიზნებიდან გამომდინარე დასახულია შემდეგი ამოცანები:

- კონტროლის არსის, სახეების და ფორმების დახასიათება;
- კონტროლის მიზნის და ამოცანების განსაზღვრის პროცესის, პრობლემების გამოვლენა და დახასიათება;
- შიდა და გარე აუდიტის და ზედამხედველობის მეთოდის სრულყოფის შესაძლებლობების დადგენა;
- კონტროლის პროგრამის, კრიტერიუმების და შედეგიანობის განხილვა თეორიულ ჭრილში;

- საქართველოს კომპანიების საერთო-სახელმწიფოებრივი ფინანსური კონტროლის ინსტიტუციური ბაზის შეფასება;
- საქართველოს კომპანიებში შიდასაფირმო კონტროლის პრაქტიკა და ამ პროცესის ანალიზი;
- კვლევის შედეგების შეფასება, დასკვნის გაკეთება და რეკომენდაციების შემუშავება.

ნაშრომის კვლევის მეთოდები და მეთოდოლოგია. ნაშრომი შესრულებულია ზოგადი მენეჯმენტის, აუდიტის და ფინანსური მენეჯმენტის საკითხებზე არსებული შრომების საფუძველზე.

გამოყენებულია საქართველოს კანონები „კონტროლის ჩატარების შესახებ“ და ნორმატიული დოკუმენტები. ჩატარებული კვლევის მეთოდოლოგიური საფუძველია მენეჯმენტის თეორია, მენეჯმენტის თანამედროვე კონცეფციები, აღრიცხვა-ანგარიშების სტანდარტები, ფინანსების თეორია და სხვ.

კვლევის პროცესში გამოყენებულია სხვადასხვა მეთოდები: კვლევის მათემატიკურ-ლოგიკური, ეკონომიკურ-სტატისტიკური, ინდუქციის და დედუქციის მეთოდები.

დისერტაციაზე მუშაობის დროს გამოყენებული იქნა ქართველი მკვლევარების და დასავლეთელი სპეციალისტების მეცნიერული კვლევები. (იხ. გამოყენებული ლიტერატურის სია)

ნაშრომის მეცნიერული სიახლე. სადისერტაციო ნაშრომში შეფასებულია კონტროლის შესახებ საქართველოში საკანონმდებლო ბაზა, სამშენებლო კომპანიების მაგალითზე ჩატარებულია კვლევა, გაანალიზებულია მათი საქმიანობა და გაკეთებულია დასკვნები, რომლის საფუძველზე მოცემულია რეკომენდაციები; დახასიათებულია თვითკონტროლი, როგორც მართვის ფუნქცია, - საქართველოს სამშენებლო კომპანიების მაგალითზე.

- თეორიულ-პრაქტიკულ ასპექტში, შესწავლილია საქართველოს კომპანიების ფინანსური კონტროლი;
- გაანალიზებულია და კრიტიკულადაა შეფასებული კომპანიების სტრატეგიული ასპექტები, საერთო-სახელმწიფოებრივი ფინანსური კონტროლის საკანონმდებლო ბაზა და მისი მოთხოვნები (კანონები:

სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ, სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ, ადმინისტრაციულ-საპროცესო კოდექსი, საგადასახადო კოდექსი და სხვა), მოცემულია კომენტარები და რეკომენდაციები;

- სამშენებლო კომპანიების: „სასკო“-ს და „დორე“-ს მაგალითზე შესწავლილია შიდასაფირმო ფინანსური კონტროლის განხორციელების სქემა, მდგომარეობის დახასიათება, მაკონტროლებელი ორგანოს საქმიანობა და კონტროლის მექანიზმი. ჩატარებულია ალტერნატიული კონტროლი და მოცემულია მათი სრულყოფის ღონისძიებები;
- მოცემულია საერთაშორისო კომპანიებისთვის და გლობალური ფინანსური კონტროლის მექანიზმების გამოყენების საჭიროება და აუცილებლობა საქართველოს კომპანიებში.

ნაშრომის პრაქტიკული დანიშნულება. სადისერტაციო ნაშრომში განხილული საკითხები დიდ დახმარებას გაუწევს პრაქტიკოსებს, მეცნიერებს, სტუდენტებს და კონტროლის ჩატარების საკითხებით დაინტერესებულ პირებს.

ნაშრომში მოცემული რეკომენდაციები ფინანსური კონტროლის თეორიის საკითხებზე, კონტროლის ჩატარების მექანიზმები და ალტერნატიული კონტროლის შემოთავაზებული ვარიანტი როგორც სამშენებლო კომპანიებისთვის, ასევე სხვა დარგების კომპანიებისთვის მეტად მნიშვნელოვანია და ხელს შეუწყობს კონტროლის პროცესის ეფექტიანობის ამაღლებას.

თავი 1. კონტროლი როგორც კომპანიის

მენეჯმენტის ფუნქცია

1. 1. კონტროლის არსი, კონტროლის

განხორციელების მიზნები, ამოცანები, ფორმები.

სიტყვა „კონტროლი“, ისე როგორც სიტყვა „ძალაუფლება“, უპირველეს ყოვლისა უარყოფით ემოციებს იწვევს. მრავალი ადამიანისთვის კონტროლი გარკვეულ შეზღუდვებს, იძულებას, დამოუკიდებლობის წართმევას ანუ ყველაფერი იმის საწინააღმდეგოს ნიშნავს, რაც თავისუფალი პიროვნებისთვის გვაქვს წარმოდგენილი. კითხვაზე თუ რას წარმოადგენს მენეჯერისთვის კონტროლი, ადამიანთა უმრავლესობა გიპასუხებთ, რომ ეს არის ის, რაც ადამიანებს აკავებს გარკვეულ ჩარჩოებში. „პრინციპში ეს სწორია, - წერენ მენეჯმენტის სპეციალისტები მესკონი, ალბერტი და სხვები, - მისი ერთ-ერთი ასპექტი მართლაც არის რაღაცისადმი დაქვემდებარება, მაგრამ კონტროლის დაყვანა რაღაც შეზღუდვებამდის ნიშნავს იმას, რომ მხედველობიდან გავუშვათ მართვის ძირითადი ამოცანა კომპანიაში“. (Мескон, Алберт, Хедоури, 1992; 390).

ეს ამოცანა არის კომპანიის მიერ თავისი მიზნების მიღწევა. ამის უზრუნველყოფას აკეთებს კონტროლის პროცესი.

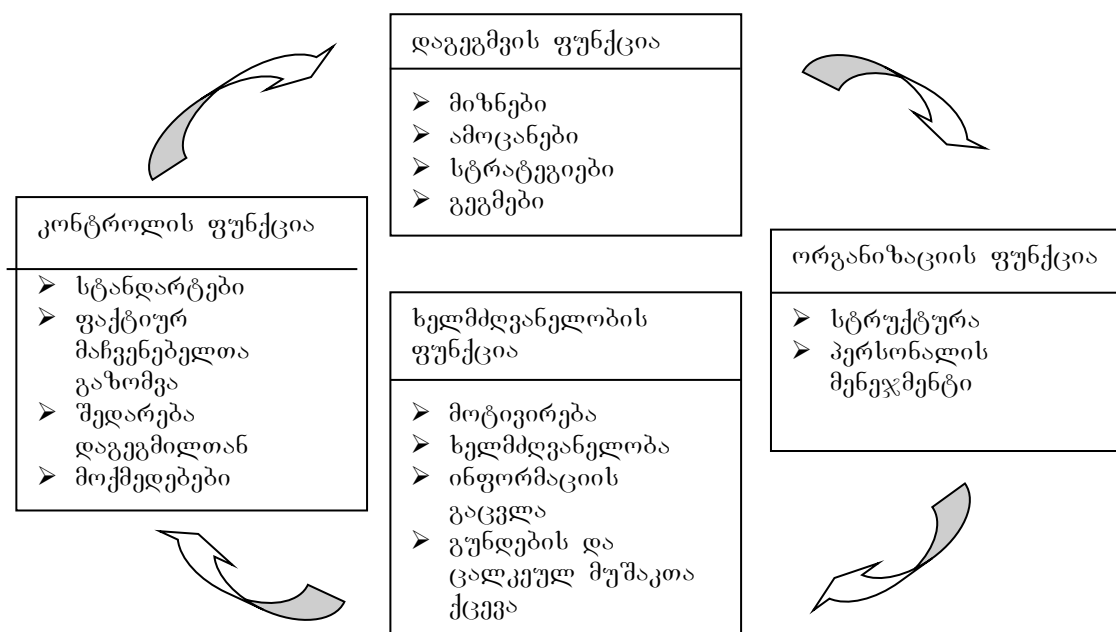
კონტროლი ობიექტური აუცილებლობაა. მისი მეშვეობით შეუძლია მენეჯერს აკონტროლოს ორგანიზაციის საქმიანობის დადგენილ ნორმებთან და სტანდარტებთან შესაბამისობა და სამუშაოს დამთავრებისთანავე მიიღოს ინფორმაცია საქმიანობის შედეგების გამომწვევი მიზეზების შესახებ. მაშასადამე, კონტროლს მართვის პროცესის განხორციელებაში საკმაოდ დიდი მნიშვნელობა აქვს.

კონტროლი მართვის პროცესის ფუნდამენტური ელემენტია. მისი მონაწილეობით არის შესაძლებელი მენეჯმენტის სხვა ფუნქციების შესრულება. ამასთან, კონტროლისადმი მნიშვნელოვანი მოთხოვნაა ყოვლისმომცველობა. კონტროლი არ არის ერთჯერადი აქტი, არც მხოლოდ სპეციალურად დანიშნული

მუშაკების საქმიანობაა, რომელთაც სხვა მუშაკთა საქმიანობაზე კონტროლი ევალებათ.

კონტროლის მნიშვნელობა იმაშია, რომ „იგი წარმოადგენს მმართველობითი საქმიანობის დამამთავრებელ ეტაპს და მხოლოდ მისი მეშვეობით გაიგება მიიღწევა თუ არა ორგანიზაციული მიზნები და თუ არ მიიღწევა რა არის ამის მიზეზი. უფრო ვიწრო გაგებით კონტროლის ფუნქციის სპეციფიკურ ფასეულობას წარმოადგენს დაგეგმვის ფუნქციასთან მისი მჭიდრო კავშირი, დაგეგმვისა, რომელიც თავის მხრივ მენეჯმენტის დანარჩენ ფუნქციასთან არის დაკავშირებული (ნახ. 1).

როგორც ნახაზიდან ჩანს დაგეგმვის ფუნქციის შესრულებისას განისაზღვრება მიზნები, ამოცანები, შემუშავდება სტრატეგიები და გეგმები. მაგრამ ეს ყველაფერი არ არის საკმარისი. საჭიროა ისინი შესრულდეს და ორგანიზაციის მენეჯერს ევალება შეამოწმოს რამდენად შეასრულეს მისი დავალებები მისმა დაქვემდებარებულებმა. თუ მენეჯერები არ გააკონტროლებენ გეგმის შესრულების მიმდინარეობას, მათ არ ეცოდინებათ დაგეგმილ დონეზე მიმდინარეობს თუ არა სამუშაოები და რა კონკრეტული მოქმედებები უნდა განხორციელდეს მომავალში.



ნახ. 1. კონტროლის და დაგეგმვის ფუნქციების ურთიერთკავშირი

წყარო:ნ. პაიჭაძე, თ. ხომერიკი, ბ. ხვინთელიანი. გ. შოხაშვილი, მენეჯმენტის საფუძვლები, თბ., 2005, გვ. 125.

მეორე სფერო, სადაც აუცილებელია მკაცრი კონტროლი, ეს არის უფლებამოსილების დელეგირების სფერო. ხშირად, მენეჯერები მეტად უხალისოდ გადასცემენ თავის უფლებამოსილებებს დაქვემდებარებულებს, რადგანაც ეშინიათ მისი არასწორი შესრულების. თუ ამ სფეროში იქნება მკაცრი კონტროლი და ამასთან პირდაპირი და უკუკავშირები, მაშინ მენეჯერიდან უფლებების დელეგირება აღარ იქნება საშიში. მენეჯერს კონტროლის მეშვეობით ყოველთვის ეცოდინება რა ხდება ამ სფეროში და განახორციელებს კიდევ შესაბამის ღონისძიებებს. და ბოლოს, მესამე მიზეზი, რის გამოც მენეჯერები ახორციელებენ თავის კომპანიაში კონტროლს, არის თავისი ორგანიზაციის და პერსონალის დაცვის სურვილი. (Стивен П. Роббинз, М. Коултер. 2007; 874.) გლობალიზაციის პირობებში, როცა გაფართოვდა ქვეყნებში საფრთხის შესაძლებლობები გამოხატული ტერორიზმში, ფინანსურ კრიზისებში და ა. შ. მენეჯერებს ევალებათ თავისი ორგანიზაციის მუშაკთა, თვით ორგანიზაციის, მისი დოკუმენტაციის და ინფრასტრუქტურის დასაცავად შეიმუშაონ კონკრეტული გეგმები. ეს გეგმები და მასში მოცემული ღონისძიებები უნდა დაეყრდნოს კარგად აწყობილ კონტროლის სისტემას. კონტროლის ამოცანა არის ორგანიზაციისა და მისი ქვედანაყოფების მუშაობის შედეგების რაოდენობრივი და ხარისხობრივი აღრიცხვა და შეფასება. „რეალურ ცხოვრებაში, - წერს ქართველი მეცნიერი თ. ხომერიკი, - გეგმები ყოველთვის არ ხორციელდება ისე, როგორც ჩაფიქრებულია. მათი რეალიზაციისას ადგილი აქვს მიზნისკენ სავალი გზიდან გადახვევებს, რის აღმოსაფხვრელადაც ხორციელდება მარეგულირებელი ზემოქმედება“. (ნ. პაიჭაძე, თ. ხომერიკი, ბ. ხვინთელიანი. გ. შოხაშვილი, 2005; 125.) მისივე აზრით, „კონტროლის პროცესში ხორციელდება მართვის დანარჩენი სამი ფუნქციის (დაგეგმვის, ორგანიზების და მოტივაციის) შეთანაწყობა. ეს კი საჭიროებს მდგომარეობის დადგენას, შესწავლასა და ანალიზს, რათა დინამიკური გარემოს პირობებში მენეჯერთა გადაწყვეტილებები ყოველმხრივ შეესაბამებოდეს რეალობას. ყოველივე ეს წარმოუდგენელია აღრიცხვისა და კონტროლის სათანადოდ ორგანიზებული სისტემის გარეშე“.

კონტროლის აუცილებლობას განაპირობებს შემდეგი მიზეზები: დროული რეაგირების აუცილებლობა გარემომცველ სამყაროში მომხდარ ცვლილებებზე; ორგანიზაციის შიგნით ქვედანაყოფების შეთანხმებული და კოორდინირებული

მუშაობის უზრუნველყოფა; ორგანიზაციაში ადამიანთა მიერ შესრულებული სამუშაოს დადგენილი წესების მიხედვით შესრულების აუცილებლობა, რათა მიღწეულ იქნეს ორგანიზაციის მიზანი.

საქართველოს კანონით „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“ განსაზღვრულია შემდეგი, სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლი არის „საქართველოს კანონმდებლობით მოწესრიგებული სახელმწიფო, ადგილობრივი თვითმმართველობის, ასევე სხვა ადმინისტრაციულ ორგანოთა საქმიანობა, რომლის მიზანია მეწარმის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობისა და მისთვის დაკისრებული მოვალეობების შესრულების შესაბამისობის დადგენა, მის საქმიანობაში სამართალდარღვევების გამოვლენა ან შესაბამისი სანქციის დადება“. (საქართველოს კანონი „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“, გვ. 1. მუხლი. 2.)

ამრიგად, კონტროლის არსი იმაში მდგომარეობს, რომ დადგინდეს თუ რამდენად სწორად მუშაობს საწარმო, ხომ არ არღვევს იგი ეკონომიკურ ან სამართლებრივ ნორმებს, რამდენად ასრულებს დასახულ მიზანს და ა. შ. ამის გარკვევა ხდება ორგანიზაციის (მაგ. კომპანიის) მუშაობის რაოდენობრივი და ხარისხობრივი აღრიცხვით, შემოწმებით და შეფასებით. სწორედ რეგულარული, სრული და ხარისხობრივი აღრიცხვის წარმოება არის ორგანიზაციაში მენეჯმენტის ეფექტიანობის ამაღლების წინაპირობა. ორგანიზაციაში აღრიცხვას ექვემდებარება მისი საქმიანობის ყველა მხარე - ძირითადიც და არაძირითადიც. აღრიცხვა ხდება ისეთი პარამეტრების მიხედვით, როგორიცაა:

- რაოდენობა;
- ხარისხი;
- შემსრულებლები;
- შესრულების ვადები.

ორგანიზაციაში საქმიანობის კონტროლი ხორციელდება აღრიცხვის ინფორმაციაზე დაყრდნობით, თუმცა საჭირო შემთხვევაში მიმართავენ პილოტურ და სავსელ დაკვირვებებს, ერთჯერად სოციოლოგიურ გამოკითხვებს და ა. შ.

ამრიგად, თუ გვინდა, რომ ორგანიზაციაში არ იყოს ქაოსი და დასახული მიზანი სრულდებოდეს, საჭიროა შესრულების შემოწმება ანუ კონტროლი. თეორიულ ასპექტში, მოცემული გეგმები და მიზნები მხოლოდ იმის სურათია, თუ რას უნდა

მიაღწიოს ორგანიზაციამ, მაგრამ როგორც უკვე ავღნიშნეთ, გარე სამყაროს ფაქტორებმა შეიძლება ისე იმოქმედონ, რომ მათი შესრულება შეუძლებელი გახდეს. ამის გარკვევა კონტროლით ხდება.

კონტროლის მახასიათებლებია:

- ეფექტიანობა;
- დროულობა;
- მოქნილობა;
- სიმარტივე;
- ეკონომიურობა.

იმისათვის, რომ კონტროლი **ეფექტიანი** იყოს, საჭიროა მას სტრატეგიული ხასიათი, მიმართულება ჰქონდეს, ე. ი. ასახავდეს ორგანიზაციის საერთო პრიორიტეტებს. მაშასადამე, ფირმის ხელმძღვანელობამ ყველაზე მეტი კონტროლი სტრატეგიულ სფეროებში და სტრუქტურულ უბნებზე უნდა დააწესოს.

კონტროლი, როგორც მართვის ფუნქცია, ეფექტიანი რომ იყოს, კონტროლის საშუალებების მნიშვნელობა არ უნდა აღემატებოდეს ორგანიზაციის მიზნის მნიშვნელობას. მაგალითად, ბანკი. ბანკში მიზნის შესრულებას საკრედიტო ოფიცრები ემსახურებიან. კონტროლის პროცესში აღმოჩნდა, რომ ინფორმაციის წარმოდგენას კონტროლიორებთან მუდმივად აგვიანებენ ბანკის წამყვანი საკრედიტო ოფიცრები. სიბრიყვე იქნება მათი განთავისუფლება სამსახურიდან ამ მოტივით, რადგან ამით იზარალებს ფირმის სტრატეგიული მიზნის შესრულება.

კონტროლის ეფექტიანობისთვის აგრეთვე საჭიროა, იგი შეესაბამებოდეს გასაკონტროლებელი საქმიანობის სახეს. საქმისადმი შეუსაბამო მაკონტროლებელი მექანიზმი მნიშვნელოვან ინფორმაციას კი არ შეკრებს, არამედ - შენიღბავს მათ. მაგალითად, ფირმებში ახალი ტექნოლოგიების დანერგვით თითქმის გამოუსადეგარი გახდა დანახარჯების კონტროლის ტრადიციული მეთოდები.

კონტროლი **თავის დროზე** უნდა განხორციელდეს. ამ შემთხვევაში საქმე სისწრაფესა და სიჩქარეში კი არ არის, არამედ - კონტროლის პერიოდულობაში. ზოგ შემთხვევაში საქმე ყოველდღიურ კონტროლს მოითხოვს (მაგ. ვაჭრობაში), ზოგან - ყოველკვირეულს (მაგ. საწყობში) და ა. შ. ამას დიდი მნიშვნელობა აქვს, რადგან

დაგვიანებული, დროში გადავადებული კონტროლი სათანადო ეფექტს ვეღარ იძლევა, მისი დასკვნები და რეკომენდირებული ღონისძიებები კი უკვე უმოქმედოა.

კონტროლის **მოქნილობაც** მისი ეფექტიანობის მაჩვენებელია - იგი უნდა შეეგუოს და შეესაბამოს ყოველ სიახლეს. მაგალითად, თუ ფირმაში ობიექტური მიზეზების გამო ახალი სახის ხარჯები გაჩნდა (მაგ. ფირმებში დამკვიდრდა აუდიტი, რომლის განხორციელება ხარჯებს მოითხოვს), იგი უნდა მოთავსდეს კონტროლის სისტემაშიც, ამის გარეშე კონტროლი ვერ შეძლებს სწორი დასკვნების გამოტანას და შეიძლება ისე მოხდეს, რომ მან ეს ხარჯები (მოცემულ შემთხვევაში შიდა აუდიტის ხარჯები) ფირმას დარღვევად ჩაუთვალოს და სასწრაფოდ მოითხოვოს შიდა აუდიტის გაუქმება.

ეფექტიანი კონტროლის სავალდებულო ნიშანია მისი **სიმარტივეც**, კერძოდ, კონტროლის მეთოდების სიმარტივე. ასეთი მეთოდები არ მოითხოვს დიდ ძალისხმევას, არც მაკონტროლებელთა და არც გაკონტროლებულთა მხრიდან. თუ კონტროლის სისტემა რთულია. იგი ყოველთვის იწვევს დაძაბულობასა და შედეგად უკურეაქციას. ასეთი კონტროლი არ შეიძლება ეფექტიანი იყოს, მაშასადამე, კონტროლი უნდა ექვემდებარებოდეს კონტროლის პროცესში მონაწილე ადამიანთა მოთხოვნებსა და შესაძლებლობებს.

ამის მაგალითად მოვიყვანთ აშშ-ში 60-იან წლებში კონტროლის ხაზით ბანკებში შექმნილ მდგომარეობას. ამ წლებში ბანკებში შემოვიდა კონტროლის მეტად გართულებული წესი. ინსტრუქციები იყო გასაგებად რთული და მოითხოვდა დიდძალ ინფორმაციას, რომელიც შემდეგ გასაკონტროლებლად უმართავი ხდებოდა, ამიტომ, ყველა ბანკმა, გარდა ერთისა, უარი თქვა ასეთი ინსტრუქციებით მუშაობაზე. ამ ერთი ბანკის მენეჯერი ყველაზე ჭკვიანი გამოდგა. მან ეს ინსტრუქცია წააკითხა თავის მოზრდილ ქალიშვილებს და განსახორციელებლად მხოლოდ ის დებულებები დატოვა (ამ ინსტრუქციიდან), რომელიც მისმა ქალიშვილებმა გაიგეს. მენეჯერმა ჩათვალა, რომ რაც მისმა მოზრდილმა გოგონებმა გაიგეს, მისი თანამშრომლებიც გაიგებდნენ.

სიმარტივესთან ერთად, კონტროლი **ეკონომიურიც** უნდა იყოს. არასწორია საერთოდ იმის ფიქრი, რომ დიდი ხარჯები დიდ მოგებას იძლევა - მითუმეტეს, ეს ეხება კონტროლს. კონტროლი ხომ იმიტომ ხდება, რომ არ იყოს დარღვევები,

რომელიც ხელს შეუშლის ფირმაში მისი ძირითადი მიზნის მიღწევას. ფირმების ძირითადი მიზანი ყოველთვის მოგების მიღებაა. განა სწორია, რომ კონტროლის პროცესს უფრო მეტი ხარჯი დასჭირდეს, ვიდრე მოგებაა, რომელსაც ფირმა თავისი საქმიანობიდან ელოდება, მაშინ რაღა აზრი აქვს ასეთ კონტროლს?

თავისი თავისებურებები გააჩნია კონტროლს იმ ფირმებში, რომელთაც უცხო ქვეყნებში აქვთ ფილიალები - საწარმოების სახით. საერთაშორისო დონეზე მუშაობისას, ფირმებს სამუშაოს მოცულობაც ეზრდებათ და მიზნების წრეც უფართოვდებათ. ასეთი ფირმების მენეჯერები კონტროლის სამუშაოებს უნდა აწარმოებდნენ ფირმის ცენტრალურ შტაბ-ბინაშიც (ე. ი. თავის ქვეყანაში) და უცხო ქვეყნებში შექმნილ ფილიალებშიც. უცხო ქვეყნებში გახსნილ ფილიალებში კონტროლის განხორციელება საკმაოდ რთულია. ამის მიზეზებია:

- გეოგრაფიული სიშორე;
- კომუნიკაციების სიძნელე;
- ენობრივი და კულტურული ბარიერები და ა. შ.

მაგალითად, ის რაც მისაღებია ქართული ბიზნესის კულტურაში, არ არის მისაღები გერმანული ბიზნესის კულტურაში. გერმანულ კულტურაში ყველა გარიგება, ოპერაცია, პუნქტუალურ დოკუმენტალურ გაფორმებას მოითხოვს, საქართველოში კი - წვრილ ოპერაციებზე შეთანხმების დოკუმენტალური გაფორმების აუცილებლობას ვერ ხედავენ. ამერიკაში მიღებულია, რომ გენერალური მენეჯერი დეტალურ ინფორმაციას აძლევდეს მენეჯერებს მათ პასუხისმგებლობაზე, მექსიკაში კი ითვლება, რომ ამას ახსნა აღარ სჭირდება. ამიტომ, თუ აშშ-ის ფირმის შტაბ-ბინის გენერალური მენეჯერი ასეთ ინფორმაციას მიაწვდის მექსიკაში გახსნილ თავისი ფილიალის მენეჯერს, იგი უბრალოდ შეურაცხყოფილად ჩათვლის თავს.

მაშასადამე, მრავალეროვნულ ფირმებს კონტროლის განხორციელების პროცესში მრავალი ნიუანსის გათვალისწინება სჭირდებათ. მენეჯმენტის ცნობილი სპეციალისტი, მესკონი ამ სირთულეების თავიდან ასაცილებლად, შემდეგ რჩევებს აძლევს გენერალურ მენეჯერებს, რომელთაც სხვა ქვეყნებშიც აქვთ გახსნილი ფილიალები:

1. ფილიალებში დანიშნეთ მენეჯერებად თქვენივე ქვეყნის წარმომადგენლები;

2. არანაკლებ თვეში ერთხელ მოიწვიეთ შტაბ-ბინაში ფილიალების მენეჯერები და სხვა ხელმძღვანელი პირები, მათი პრობლემების გასაცნობად;
3. აწარმოეთ ვიზიტები პერიოდულად მათთან;
4. მოსთხოვეთ (ასევე პერიოდულად) ფილიალებს ცენტრალურ ოფისში წარმოადგინონ ანგარიშები დეტალური ახსნა-განმარტებებით;
5. ჩაუტარეთ სხვადასხვა სახის კონტროლი.

მოდით ახლა ვიმსჯელოთ, რამდენად მისაღები იქნება ეს რჩევები არა ძირითადი საწარმოს შტაბ-ბინის გენერალური მენეჯერისთვის, არამედ სხვა ქვეყნებში გახსნილი ფილიალების თანამშრომლებისათვის. წარმოვიდგინოთ, რომ ასეთი ფილიალი ამერიკის კომპანიას გახსნილი აქვს ქ. თბილისში, რომლის თანამშრომელთა უმრავლესობა, როგორც წესი, ადგილობრივი იქნება. მოეწონებათ ამ თანამშრომლებს, ან ქართველ საზოგადოებას, რომ ფილიალებს ამერიკელი დირექტორები ყავდეთ და არა ქართველები? რა თქმა უნდა არ მოეწონებათ. დირექტორად დანიშვნას ეროვნება კი არ უნდა წყვეტდეს, არამედ მისი კომპეტენცია, რაც შეეხება სირთულეებს, რასაც სხვადასხვა კულტურა წარმოქმნის, ამის გადასალახად საჭიროა, ამერიკელებმა ჯერ იმ ქვეყნის კულტურა შეისწავლონ კარგად, მოერგონ მას, დაამუშაონ მისი შესაბამისი მართვის მეთოდები (მ. შ. კონტროლის) და მხოლოდ შემდეგ მართონ ისინი. ასეთ შემთხვევაში, მათ აღარ ექნებათ უცხო ქვეყანაში გახსნილი ფილიალების მართვაში პრობლემები.

მაგალითად, „მაკდონალდსი“ ამერიკული ფირმაა, მაგრამ ჰყავს ქართველი მენეჯერები და მას საქართველოში პრობლემები არა აქვს.

მმართველობითი კონტროლი, როგორც მენეჯმენტის ფუნქცია ხორციელდება რაციონალური გადაწყვეტილებების მისაღებად და ხელს უწყობს კომპანიაში გამჭვირვალობის ატმოსფეროს დამკვიდრებას. კონტროლს აკისრია მომწესრიგებელი, პრევენციული, კომუნიკაციური, ინფორმაციული, ოპერატიულობის და უსაფრთხოების უზრუნველყოფის ამოცანები. მათი გადაჭრით მიიღწევა შემდეგი მახასიათებლები: (თ. ხომერიკი, 2006; 288.)

- ორგანიზაციული ქმედებების მიზნობრივ ორიენტირებთან შესაბამისობა;
- ორგანიზაციული მდგრადობა;
- ორგანიზაციული პოტენციალისა და რესურსების დაცულობა;

- პირველადი დოკუმენტაციის სიზუსტე და სისრულე;
- აღრიცხვა-ანგარიშების მოწესრიგებულობა;
- დოკუმენტწარმოების და დოკუმენტბრუნვის დადგენილი წესების და პროცედურების შესრულება;
- ორგანიზაციული ქცევის დამკვიდრებული ნორმების დაცვა და სხვ.

მმართველობითი კონტროლის განმახორციელებელი სუბიექტების ნაწილი დაკავებულია მხოლოდ კონტროლის ფუნქციით, ხოლო ზოგიერთს უწევს თანამდებობრივი მოვალეობების ფარგლებში ან სხვა ფუნქციებთან ერთად მისი განხორციელება. ასეთია, მაგალითად, ადმინისტრაციული პერსონალის მიერ განხორციელებული ადმინისტრაციული კონტროლი.

მმართველობითი კონტროლი მიიჩნეოდა საშუალო დონის მენეჯერთა პრეროგატიულ ფუნქციად, თუმცა ამჟამად სტრატეგიულ კონტროლს ახორციელებს კომპანიის უმაღლესი ხელმძღვანელობა, ხოლო ოპერაციულ კონტროლს - დაბალი რანგის ხელმძღვანელები.

თანამედროვე კომპანიაში ტრადიციულ ბიუროკრატიულ კონტროლს, რომელიც გამოიხატება იერარქიების მეშვეობით ძალაუფლებით განხორციელებულ წერილობით რეგლამენტაციებში და ზემოქმედების სხვა ოფიციალურ მექანიზმებში, თანდათან ენაცვლება დეცენტრალიზებული კონტროლი. ეს გამოირიცხება კომპანიის მართვაში მომუშავეთა მონაწილეების ზრდის კვალობაზე. მუშაკთა პასუხისმგებლობის ზრდის კვალობაზე კომპანიებში განუწყვეტლივ იზრდება თვითკონტროლის მნიშვნელობა. პროფესიონალი მენეჯერები ყოველმხრივ უწყობენ ხელს მართვაში თანამშრომელთა მონაწილეობას, რაც განაპირობებს ნდობისა და ურთიერთპატივისცემის განმტკიცებას. თანდათან, წარსულის შეცდომების შედეგებისა და არსებული პრობლემების გამოვლენასთან ერთად, „მენეჯერული კონტროლი იძენს პრევენციის ფუნქციას და ყალიბდება კონტროლინგის მწყობრი სისტემის სახით“. (თ. ხომერიკი, 2006; 299.)

ორგანიზაციული განვითარების გავლენით, გამუდმებით იცვლება ორგანიზაციული წყობა. მაღალკონკურენტულ, ცოდნაზე დამყარებულ გლობალურ გარემოში მოქმედი ორგანიზაციების მოთხოვნების ცვლილებების საპასუხოდ, ჩნდება ახალი მიდგომები, ქსელები და ვირტუალური ორგანიზაციები.

ორგანიზაციულ ცვლილებებზე გავლენას ახდენს თანამედროვე ტექნოლოგიები, რომლებიც წარმოადგენს ქსელური და ვირტუალური ორგანიზაციების ჩამოყალიბების საფუძველს. დღესდღეობით ორგანიზაციის მენეჯმენტის წინაშე დგას ქსელური და ვირტუალური სტრუქტურების შექმნის აუცილებლობა. ქსელური ორგანიზაციების წარმოშობა უკავშირდება საბაზრო ურთიერთობების გადატანას ორგანიზაციის შიგა გარემოში. ახალი საბაზრო რეალობა - ბაზრების გლობალიზაცია, საქონლის სასიცოცხლო ციკლის შემცირება, ახალი ელექტრონული ტექნოლოგიები და სხვ. აიძულებს კომპანიებს გადავიდეს დეცენტრალიზებულ ორგანიზაციულ სტრუქტურებზე, სადაც იქმნება მართვის დონეების მინიმალური რაოდენობა. (ლეილა ქადაგიშვილი №6, 2011; 121)

კონტროლინგს განსაზღვრავენ, როგორც კონცეფციას და როგორც ხელმძღვანელთა ინფორმაციულ-ანალიტიკური და მეთოდური დახმარების ინტეგრირებულ სისტემას, რომელიც მიმართულია ორგანიზაციული მიზნების განხორციელებისკენ.

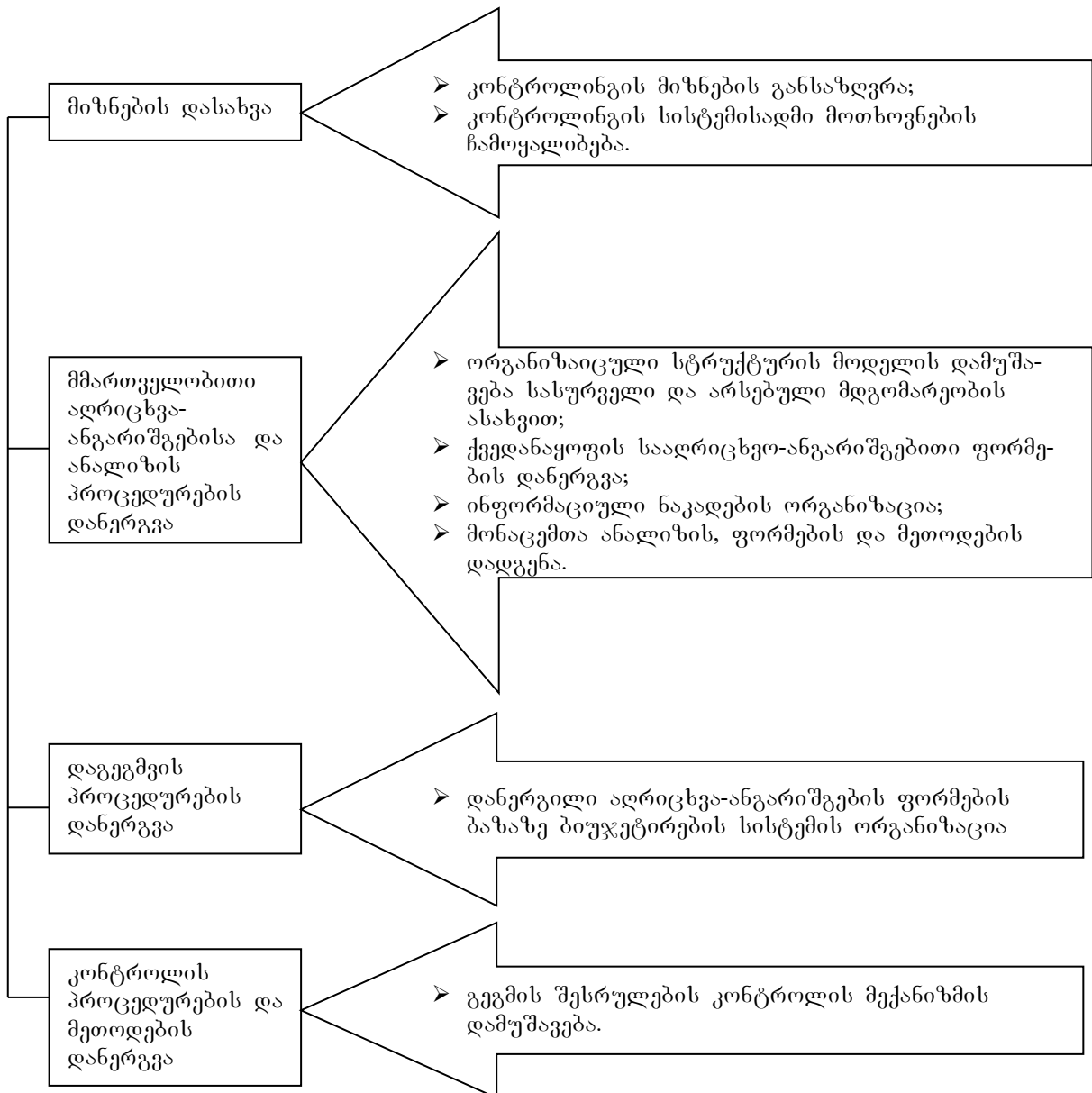
თანამედროვე კონტროლინგის ამოსავალი პოსტულატებია:

- რენტაბელობის პრიმატი;
- ბიზნესის ზრდასთან ერთად ეფექტიანობის ზრდის აუცილებლობა;
- მაღალი შემოსავლიანობისთვის ზომიერი რისკების გაწევა;

კონტროლინგი საშუალებას იძლევა გადაიჭრას შემდეგი ამოცანები:

- განხორციელდეს მართვის ორგანიზაციული სტრუქტურის ოპტიმიზაცია და ქვედანაყოფების ძალისხმევის კოორდინაცია;
- მოხდეს ოპერაციებისა და შედეგების აღრიცხვის ეფექტიანი სისტემის ორგანიზება;
- დაინერგოს დაგეგმვის, კონტროლისა და ანალიზის პროგრესული სისტემები;
- ჩამოყალიბდეს პერსონალის მოტივაციის მაღალმწარმოებლური სისტემა და ა. შ.

კონტროლინგის პროცედურების დანერგვა კომპანიაში მოითხოვს განსაზღვრული ღონისძიებების გატარებას, პროცედურების დამუშავებას და მექანიზმების შემოღებას. ამ პროცედურების პირობითი სქემა იხილეთ (ნახაზზე 2).



ნახ. 2. ორგანიზაციაში კონტროლინგის პროცედურების დანერგვის პირობითი სქემა.
წყარო: თ. ხომერიკი, მენეჯმენტი, თბ., ინოვაცია, 2006. გვ. 303.

როგორც ნახაზიდან ჩანს, პირველ ეტაპზე განისაზღვრება კონტროლის მიზნები. ასეთებად მიჩნეულია ორგანიზაციის კონკურენტუნარიანობის ამაღლება, დასაბუთებული გადაწყვეტილებების მიღებისათვის საჭირო დროის შემცირება, მიღებული გადაწყვეტილებების ხარისხის ამაღლება, მატერიალურ-სასაქონლო მარაგების შემცირება, ქვედანაყოფებისა და სპეციალისტების მუშაობის ეფექტიანობის კრიტერიუმების დადგენა და სხვა.

მეორე ეტაპზე ხდება მმართველობითი აღრიცხვა-ანგარიშების და ანალიზის პროცედურების დანერგვა. კერძოდ, ორგანიზაციული სტრუქტურის მოდელის

დამუშავება, ინფორმაციული ნაკადების ორგანიზაცია, მონაცემთა ანალიზის, ფორმებისა და მეთოდების დადგენა.

მესამე ეტაპზე ხორციელდება დაგეგმვის პროცედურების დანერგვა თითოეული დონისთვის - გეგმა-დავალება. იგი მოიცავს ორგანიზაციის საქმიანობის ყველა ძირითად მაჩვენებელს. მათ საფუძველზე დგება მიზნობრივი, სტრატეგიული და ოპერატიული გეგმები, ასევე, საფინანსო მაჩვენებლების გეგმა. მიზნობრივი გეგმები მოიცავს მატერიალურ-საგნობრივ მიზნებს, ღირებულებით მიზნებს, სოციალურ მიზნებს.

მაგრამ კონტროლინგის წარმოშობასთან ერთად, რომელიც უდავოდ დადებითი ფაქტია კონტროლის პროცესის გატარებაში, ამ უკანასკნელ წლებში, ამ პროცესს შეექმნა პრობლემებიც. მათ კონტროლის თანამედროვე პრობლემები ეწოდებათ და ისინი გლობალიზაციამ წარმოშვა. ეს პრობლემებია: (Стивен П. Роббинз, Мэри Коултер. 2007; 901.)

1. კონტროლის მექანიზმის ადაპტირება ეროვნულ თავისებურებებთან;
2. პერსონალის კონტროლის პრობლემა;
3. მომხმარებლებთან ურთიერთობების კონტროლის პრობლემა;
4. კორპორატიული მართვის პრობლემა.

ეროვნულ თავისებურებებთან კონტროლის მექანიზმის ადაპტირების პრობლემის წინაშე დგანან გლობალური კომპანიები (ტრანსნაციონალური კომპანიები). მათ მსოფლიოს უმრავლეს ქვეყნებში აქვთ ფილიალები. ამ ქვეყნის არა მხოლოდ მოსახლეობის ჩვევები და ტრადიციებია ურთიერთგანსხვავებული, რასაც აუცილებლად ანგარიში უნდა გაეწიოს, არამედ ამ ქვეყნებს აქვთ განსხვავებული კანონმდებლობაც - ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობა კრძალავს მუშახელის შეყვანას სხვა ქვეყნებიდან, ზოგიერთი კრძალავს ვალუტის გატანას, ზოგიერთი კრძალავს ფირმების დაკეტვას (კრიზისულ სიტუაციაშიც კი) და ა. შ. მაკონტროლებელ პიროვნებას ცხადია ევალება ანგარიში გაუწიოს ამ ეროვნულ თავისებურებებს და მოარგოს იგი მათ.

პერსონალის კონტროლის პრობლემები იმაში მდგომარეობს, რომ ამ უკანასკნელ დროს მეტად გამწვავდა შემდეგი სამი საკითხი:

1. სამუშაო ადგილის კონფიდენციალობა;

2. სამუშაო ადგილზე ქურდობა;
3. სამუშაო ადგილის უსაფრთხოება.

სამუშაო ადგილის კონფიდენციალობის საკითხის არსი იმაშია, რომ დაქირავებულსა და დამქირავებელს შორის წარმოიშობა დაპირისპირება დაქირავებულის საქმიანობის კონფიდენციალობის შენარჩუნებაში. განვითარებული ქვეყნების დამქირავებელი კომპანიები აკონტროლებენ დაქირავებული ადამიანების მიერ სამუშაოს პირობებში სხვა საქმეზე დაკარგულ დროს, რომელიც მათ მილიონები უჯდებათ. ეს არის დაქირავებულების ტელეფონებზე საუბრები, ინტერნეტის გამოყენება, ფაილების დათვალიერება, ელექტრონული წერილების დათვალიერება და შენახვა და ა. შ. დადგენილია რომ ამერიკის კომპანია - დამქირავებელი ასეთი წესით კვირაში ერთ მუშაკზე ანგარიშობს 8,3 საათს, ე. ი. ერთ სამუშაო დღეს. (Стивен П. Роббинз, Мэри Коултер. 2007; 904.)

სამუშაო ადგილზე ქურდობაში იგულისხმება მუშაკის მიერ კომპანიის კუთვნილი რაიმე ქონების არასანქცირებული გამოტანა პირადი სარგებლობისთვის. ინფორმაციული ტექნოლოგიების მეშვეობით ხდება უფრო დიდი დანაშაულებიც. ეს პრობლემა ადრე არ არსებობდა, რადგან არ არსებობდა კომპიუტერული ტექნოლოგიები და კომპანიების ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგებები ხდებოდა კომპიუტერის გარეშე (ჟურნალებში). ამ მდგომარეობამ ცხადია, მეტად დიდი პრობლემების წინაშე დააყენა მენეჯერები.

სამსახურებში ქურდობის შემთხვევებს სხვადასხვა სპეციალისტები სხვადასხვანაირად ხსნიან. ჩვენს სადისერტაციო თემასთან მიმართებაში ჩვენთვის საინტერესოა ექსპერტების აზრი, რომლებიც თვლიან, რომ სამსახურში ადამიანები იპარავენ იმიტომ, რომ ქურდობაზე უბიძგებთ არასათანადო სუსტი კონტროლი და შესაბამისად ქურდობისთვის შექმნილი სასიკეთო პირობები. ისინი იძლევიან მუშაკთა მიერ ქურდობის შესამცირებლად გამოყენებულ კონტროლის მეთოდებსაც (ცხრილი. 1).

კომპანიაში ქურდობის შემცირებისკენ მიმართული კონტროლის რეკომენდებული მეთოდები

გამაფრთხილებელი კონტროლი	მიმდინარე კონტროლი	უკუკავშირის მეშვეობით განხორციელებული კონტროლი
მუშაკის სამსახურში მიღებისას გულდასმით შემოწმება	თანამშრომლებს მოვექცეთ პატივისცემით	შევეცადოთ, რომ მუშაკებმა იცოდნენ ქურდობის ყველა შემთხვევა (გარდა ქურდის გვარ-სახელისა)
ქურდობის ზუსტი განმარტება და დისციპლინირებული დასჯის პროცედურების განსაზღვრა	ავუხსნათ თანამშრომლებს თუ რა ზიანს აყენებს ფირმას ქურდობა	ვისარგებლოთ პროფესიონალი გამოძიებლების სამსახურით
ქურდობის აღმკვეთი პოლიტიკის შემუშავებაში თანამშრომლების ჩართვა	თანამშრომლებისთვის რეგულარულად იმ წარმატების გაცნობა, რასაც ფირმამ მიაღწია ქურდობის აღკვეთაში	შევეცადოთ შევცვალოთ კონტროლის პოლიტიკა
ქურდობის აღსაკვეთი პოლიტიკა გააცნოთ ფირმის ყველა მუშაკს	დააყენეთ კომპანიაში ვიდეოთვალი, თუ ამის შესაძლებლობა არსებობს	შეაფასეთ კომპანიის მენეჯერის და თანამშრომლების ურთიერთობების ორგანიზაციული კულტურა
გავიგეთ პროფესიონალების შეხედულება ჩვენს კომპანიაში გამოყენებულ კონტროლის საშუალებებზე	დაუყენეთ კომპიუტერებს, ტელეფონებს, ელექტრონულ ფოსტას დაცვის და ფილტრაციის საშუალებები	–

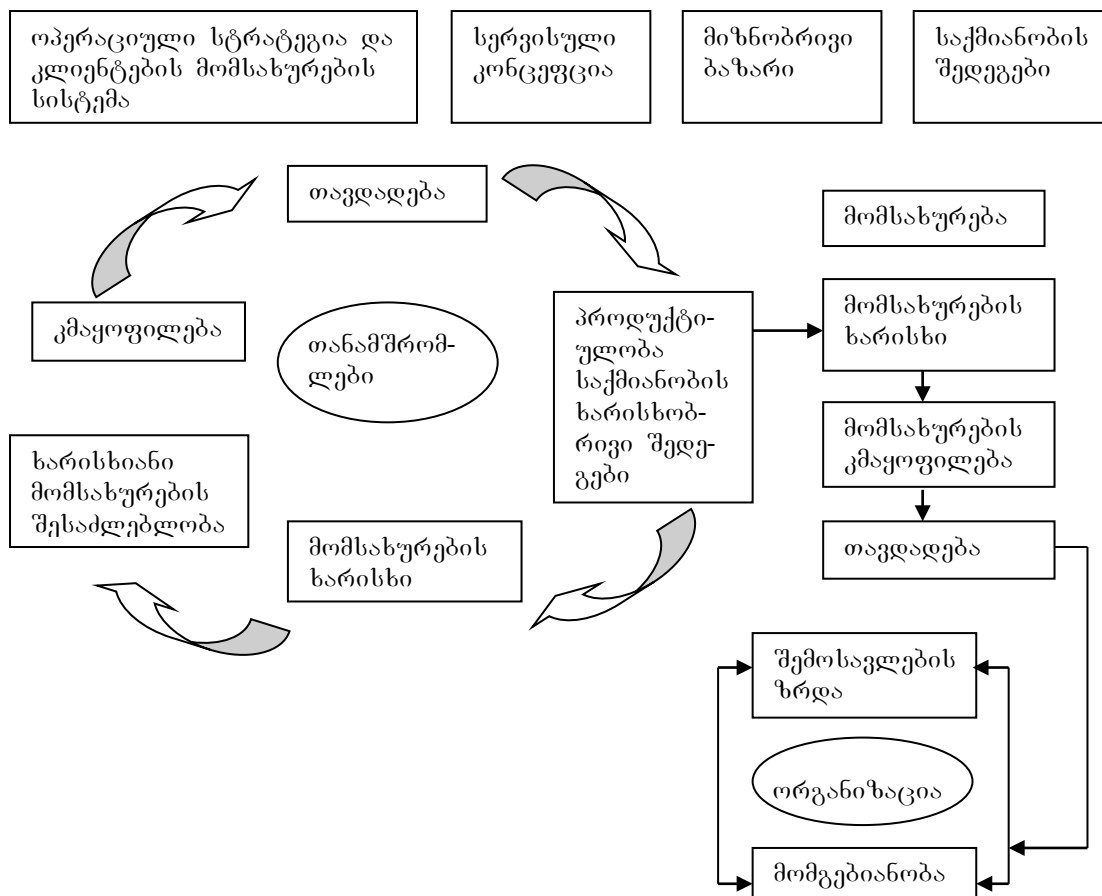
წყარო: Стивен П. Роббинз, Мэри Коултер. Менеджмент, М., 2007, с. 904.

პერსონალის სამსახურის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ამოცანაა მომუშავეთა დასაქმებასა და განვითარებასთან, აგრეთვე, მენეჯერებსა და მომუშავეებს შორის ურთიერთობებთან დაკავშირებული ეფექტიანი მუშაობის უზრუნველყოფა. ორგანიზაციებში ცვლილებები, როგორც არ უნდა იყოს ის, როგორც წესი, მტკივნეულად მიმდინარეობს. პერსონალის სამსახურის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ამოცანაა შეიმუშაოს და განახორციელოს მომუშავეებში მიმდინარე ცვლილებებთან დაკავშირებული მოსალოდნელი უკმაყოფილების შემამსუბუქებელი ღონისძიებანი. ამისათვის, უპირველეს ყოვლისა, აუცილებელია პერსონალის მართვის განყოფილებამ გამოავლინოს ცვლილებებისადმი ადამიანთა წინააღმდეგობის მიზეზები და შეიმუშაოს მეთოდები და გზები ამ წინააღმდეგობათა გადასალახად (შესამცირებლად). (ნუგზარ პაიჭაძე №3 2014; 27)

მომხმარებლებთან ურთიერთობის კონტროლის პრობლემა. საზღვარგარეთის წარმატებული ფირმები ლამის ყველა კვირას ატარებენ კლიენტების გამოკითხვას

იმის შესახებ, თუ რამდენად კმაყოფილი არიან ისინი ფირმის მომსახურებით, გლობალიზაციამ და კონკურენციის გაფართოებამ მომხმარებლებს დიდი არჩევანი მისცა. თუ ადრე საქართველოს მაცხოვრებელი საქონელს იყიდდა მხოლოდ საქართველოს ბაზარზე, მას შემდეგ რაც ქვეყანა ღია გახდა და ეკონომიკაც გაიხსნა, ქართველ მომხმარებელს ამ საქონლის ყიდვა მსოფლიოს ყველა ქვეყანაში შეუძლია (მით უფრო ელექტრონული კომერციის ეპოქაში). და რა თქმა უნდა, ქართველი მომხმარებელი, ამ საქონელს იყიდის იმ ქვეყანაში და იმ კომპანიისგან, სადაც მისთვის ყველაზე ხელსაყრელი პირობებია (საქონლის ფასი, ხარისხი, ყიდვისშემდგომი მომსახურება და სხვა). აქედან გამომდინარე, სრულიად ნათელია, რომ კომპანიები თავიანთ ერთ-ერთ უპირველეს მიზნად მომხმარებელთა მომსახურების მაღალ ხარისხს ასახელებენ. მაგრამ დასახელება ერთია, შესრულება კი მეორე. ამის გაკონტროლება ხდება მოგების სერვისული ჯაჭვის მეშვეობით (ნახ. 3), რომლიდანაც ირკვევა რომ თუ კომპანიის თანამშრომლები მართლაც მაღალხარისხიან მომსახურებას უწევენ თავის თანამშრომლებს, მაშინ კომპანიას გაეზრდება რეალიზაციის მოცულობა და აქედან გამომდინარე მოგებაც.

კორპორაციული მართვაც მმართველობითი კონტროლის ერთ-ერთი თანამედროვე პრობლემაა. კორპორაციული მართვა ეს არის სისტემა, რომელიც გამოიყენება კორპორაციის მესაკუთრეების ინტერესების შესაბამისად მის სამართავად. ეს საკითხი კონტროლის პრობლემად იმიტომ იქცა, რომ საზღვარგარეთის მთელი რიგი მსხვილი, პრესტიჟული კომპანიები მრავალ ფინანსურ მაქინაციებში და სხვადასხვა „სკანდალებში“ აღმოჩნდნენ ჩართულნი. ამან დააყენა მათი ფინანსური ანგარიშგების და დირექტორთა საბჭოების რეფორმირების საჭიროების საკითხი.



ნახ. 3. მოგების სერვისული ჯაჭვი

წყარო: Стивен П. Роббинз, Мэри Коултер. Менеджмент, М., 2007, с. 904.

კორპორაციების დირექტორთა საბჭოები იქმნება როგორც კორპორაციის მენეჯმენტიდან დამოუკიდებელი გუნდი, რომელთაც უნდა დაიცვან აქციონერთა ინტერესები. სინამდვილეში ისინი ფაქტიურად არ ასრულებენ ამ როლს. ხშირად მჭიდრო კონტაქტში არიან კორპორაციის მენეჯერებთან და ზრუნავენ არა აქციონერების ინტერესების დასაცავად, არამედ საკუთარი ინტერესების დასაცავად. აშშ-ში სარბეინს-ოკსლის კანონის მიღების შემდეგ (2003 წ.) ამერიკული კომპანიების დირექტორთა საბჭოების მუშაობის მიმართ მოთხოვნები მეტად გამკაცრდა. გამკაცრდა მათი მუშაობის კონტროლიც. მაგრამ ეს ხდება აშშ-ში და არა საქართველოში. ჩვენთანაც, კორპორაციული მართვის კანონმდებლობაში დიდი ვაკუუმი. შედეგად ამ სფეროში უფრო მეტი კონტროლია საჭირო.

იგივე ეხება ფინანსური ანგარიშგების სფეროს. აშშ-ში მიღებულმა სარბეინს-ოკსლის კანონმა კორპორაციული ფინანსური ანგარიშგების ღიაობა და

გამჭვირვალობაც დააფიქსირა. დღეს, აშშ-ს კომპანიების უმაღლეს მენეჯმენტს მოეთხოვება, რომ მან დაამოწმოს და გამოაქვეყნოს მისდამი დაქვემდებარებული კომპანიის საქმიანობის ფინანსური შედეგები. ისინი ამას აკეთებენ კიდევაც და აქვეყნებენ სპეციალურ ჟურნალ-გაზეთებში. ამას ვერ ვიტყვით საქართველოს კომპანიებზე. ერთი-ორი გამონაკლისის გარდა (ძირითადად კომერციული ბანკები) კომპანიების ფინანსები არ ქვეყნდება. ამის აღმოსაფხვრელად არც სათანადო საკანონმდებლო ბაზა გვაქვს. პირიქით, კანონი „ოფიციალური სტატისტიკის შესახებ“ კომპანიებს აძლევს უფლებას ფინანსური ინფორმაცია ჩათვალონ კონფიდენციალურად და არ გაამჟღავნონ იგი. ეს ჩვენ არასწორად მიგვაჩნია და ვთვლით, რომ ამის აღმოსაფხვრელად უნდა გადამუშავდეს საქართველოს საკანონმდებლო ბაზა.

კონტროლის განხორციელების მიზანი და ამოცანები. კონტროლის ფორმები - კონტროლის მიზანი და ამოცანები მისი განმარტებიდან ჩანს. იგი ასე ჟღერს: „კონტროლის მიზანია მეწარმის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობისა და მისთვის დაკისრებული მოვალეობის შესრულების შესაბამისობის დადგენა, სამართალდარღვევათა გამოვლენა“. ამოცანები კი არის იმ ქმედებათა შესრულება, რომელიც ამ მიზნის მიღწევის გზაზე მოხდება. ასე რომ, ამოცანები მიზნიდან გამომდინარეობენ.

თუმცა, აუცილებლად უნდა ავღნიშნოთ, რომ კონტროლის მიზანი და ამოცანები მისი სახეების მიხედვით ურთიერთგანსხვავებულია. რაღა თქმა უნდა, რომ მიზანი რომელიც აქვს ფინანსურ კონტროლს, არ ექნება ეკოლოგიურ კონტროლს, ანდა მიზანი რომელიც აქვს სანიტარულ კონტროლს, არ ექნება ადმინისტრაციულ კონტროლს და ა. შ.

კონტროლი მართვის პროცესის ფუნდამენტური ელემენტია. მისი მონაწილეობით არის შესაძლებელი მენეჯმენტის სხვა ფუნქციების შესრულება. ამასთან კონტროლისადმი მნიშვნელოვანი მოთხოვნაა ყოვლისმომცველობა. კონტროლი არა რის ერთჯერადი აქტი, არც მხოლოდ სპეციალურად დანიშნული მუშაკების საქმიანობაა, რომელთაც სხვა მუშაკთა საქმიანობაზე კონტროლი ევალებათ კონტროლი ყველა ხელმძღვანელის თანამდებობრივი მოვალეობის ნაწილია.

კონტროლი ხორციელდება ყველგან - როგორც სამეწარმეო საქმეში, ანუ ზოგადად ბიზნესში („განუხრელად იმისა, კერძოა იგი თუ სახელმწიფო), ისე არასამეწარმეო სფეროში (საბიუჯეტო სფერო). არასამეწარმეო სფეროში, მაგალითად საჯარო სკოლებში, სახელმწიფო უნივერსიტეტებში, თავდაცვის და შინაგან საქმეთა დაწესებულებებში და ა. შ., მოწმდება სახელმწიფოს მიერ გამოყოფილი რესურსების ხარჯვის მიზნობრიობა და რაციონალურობა, სამეწარმეო სფეროში კი „კონტროლის მთავარი დანიშნულება მდგომარეობს იმაში, რომ შემოწმდეს საწარმოო ფონდების, კერძოდ ძირითადი საწარმოო ფონდებისა და საბრუნავი საშუალებების წრებრუნვის ეფექტიანობა ანუ მათი სწორი ხარჯვა და სრული გამოყენება, პროდუქციაზე დანახარჯების შემცირების, არამწარმოებლური ხარჯების აღმოფხვრის და მოგების გადიდების შესაძლებლობების გამოვლენა, მოგების სწორი განაწილება და გამოყენება”. (ნ. ყირიმლიშვილი, 2005; 265.)

ეს მიზანი არის ფინანსური კონტროლის მიზანი. უნდა ავლნიშნოთ, რომ როცა ლაპარაკია კონტროლზე როგორც მენეჯმენტის ფუნქციაზე, აქ პირველ რიგში, სწორედ ფინანსური კონტროლი იგულისხმება.

ორგანიზაციის სტრატეგიული გეგმის შესაბამისად მენეჯერები განსაზღვრავენ განყოფილებების და სტრუქტურული ქვედანაყოფებისათვის კონკრეტულ მიზნებს კონკრეტული სტანდარტების ან ნორმატიული მაჩვენებლების ფორმით. მაგ; ზარალის შემცირება 10%-ით, ინვესტიციებიდან მისაღები მოგების პროცენტი, უბედური შემთხვევების რიცხვის შემცირება და ა.შ.

მენეჯერების ამოცანაა განსაზღვრონ რა და როგორ უნდა შეფასდეს. თუ საგეგმო დავალებების შესრულებისათვის გათვალისწინებულია, რომ მუშაკებმა მიიღონ ჯილდო, მაშინ საგეგმო ნორმატივები მაქსიმალურად უნდა შეესაბამებოდნენ სამუშაოს ხასიათს და ზუსტად და ნათლად უნდა იყოს განსაზღვრული მისი სიდიდე, რათა ხელმძღვანელებსაც და მუშებსაც შეეძლოთ განსაზღვრონ შეესაბამება თუ არა მათი შესრულებული სამუშაო დადგენილ ნორმებს.

კონკრეტული კრიტერიუმების და დროის განსაზღვრული პერიოდისათვის ანგარიშობენ შედეგიანობის მაჩვენებლებს. ისინი საშუალებას აძლევენ ხელმძღვანელებს რეალურად მიღწეული შედეგები შეუდარონ დაგეგმილს და

უპასუხონ კითხვებს რა უნდა გაკეთდეს, რომ მიღწეულ იქნეს დასახული მიზანი?, რა დარჩა გაუკეთებელი?.

შედარებით ადვილია შედეგიანობის მაჩვენებლების განსაზღვრა სიდიდეებისთვის, რომლებიც გაზომვადია. მაგრამ პრაქტიკაში არსებობს ისეთი მაჩვენებლებიც, რომელთა რაოდენობრივი გამოსახვა ძნელი ან საერთოდ შეუძლებელია. ასეთ შემთხვევებში ორგანიზაციები გამოიყენებენ საექსპერტო შეფასებებს და გამოკითხვებს. მაგალითად, მუშაკთა სოციალური მდგომარეობის შესახებ ინფორმაციას ისინი მოიპოვებენ სხვადასხვა სახის გამოკვლევების ჩატარებით ან გამოკითხვების მეშვეობით. სამუშაოთი მუშაკთა დაკმაყოფილების დონეს ორგანიზაციებში გამოსახავენ არაპირდაპირი გზით, კერძოდ, განთავისუფლებულთა რაოდენობის შემცირების მაჩვენებლის მიხედვით.

უმრავლეს ორგანიზაციებში პერიოდულად, ყოველდღიურად, ყოველკვირეულად, ყოველთვიურად ადგენენ ფორმალურ ანგარიშებს. ანგარიშების შედგენის მიზანია საქმიანობის შედეგების რაოდენობრივი გაზომვა. შედეგები შეფასების მიზნით უნდა შეუდარდეს კონტროლის პირველ ეტაპზე განსაზღვრულ ნორმატივებს. (გ.შუბლაძე, ბ. მღებრიშვილი, ფ. წოწკოლაური 2008; 114.) ფინანსური კონტროლი ღირებულებითი კონტროლია. იგი მოიცავს ფინანსური რესურსების ანუ ფულის და ფულის ექვივალენტების წარმოშობის, განაწილებისა და გამოყენების კონტროლს. სწორედ ამიტომ კონტროლის სხვა სახეობებისგან განსხვავებით, მას საზოგადოებრივი კვლავწარმოების ყველა სფეროში აქვს ადგილი და ფულადი ფონდების მოძრაობის ყველა პროცესის თანამგზავრია. ფინანსური კონტროლი, ერთის მხრივ, წარმოადგენს ფინანსების მართვის ერთ-ერთ დამამთავრებელ სტადიას, ხოლო მეორეს მხრივ, იგი გამოდის ფინანსების ეფექტიანი მართვის აუცილებელ პირობად.

ფინანსური კონტროლისთვის აუცილებელია პასუხისმგებლობის ცენტრის ფორმირება, იქნება ეს განყოფილება თუ სხვა რომელიმე სტრუქტურული ერთეული. ყოველი სტრუქტურული ერთეულის ხელმძღვანელი საკუთარ თავზე იღებს ბიუჯეტის შესრულებაზე პასუხისმგებლობას. კერძოდ, ისეთი მაჩვენებლების შესრულებაზე, როგორიცაა შემოსავლები, ხარჯები, ფულადი საშუალებების მოძრაობა, კაპიტალის ხარჯვა.

თანამედროვე პირობებში ყველა ქვეყნისთვის ფინანსური კონტროლის ძირითადი ამოცანებია: (რ. კაკულია, 2004; 319.)

1. სახელმწიფო სახსრების ხარჯვის სისწორის შემოწმება, ე. ი. თუ რამდენად შეესაბამება ეს ხარჯები საკანონმდებლო ორგანოების მიერ დამტკიცებულ ხარჯთაღრიცხვებს;
2. სახელმწიფო რესურსების მობილიზაციის სისრულისა და თავისდროულობის დადგენა;
3. საფინანსო სისტემის ყველა რგოლში გაწეული ხარჯებისა და მიღებული შემოსავლების შემოწმება;
4. აღრიცხვა-ანგარიშგების კანონების დაცვის შემოწმება.

ამ ჩამონათვალიდან პირველი, მეორე და მეოთხე ამოცანა არასამეწარმეო სფეროს საფინანსო კონტროლის ამოცანებია, მესამე და მეოთხე კი - სამეწარმეო სფეროსი.

ფინანსური კონტროლი ხორციელდება როგორც ფულადი, ისე მატერიალური და შრომითი რესურსების ხარჯზე. იგი საშუალებას გვაძლევს გავარკვიოთ გაწეული ხარჯების მიზანშეწონილობა, ხარჯვის დაწესებული ნორმების დაცვის მდგომარეობა. ამასთან, საფინანსო კონტროლის ამოცანაა აგრეთვე, სახსრების გამოყენების ეფექტიანობის შესწავლა და მომჭირნეობის რეჟიმის დაცვის მდგომარეობის გარკვევა.

ამრიგად, ფინანსების საკონტროლო ფუნქციის განხორციელებით ვლინდება საწარმოს, დაწესებულების, ორგანიზაციის საქმიანობაში არსებული ნაკლოვანებები და დარღვევები, რომელთა აღსაკვეთადაც არის სწორედ მიმართული ეს კონტროლი.

როგორც უკვე ავღნიშნეთ კონტროლი მრავალფეროვანია. კონტროლის კლასიფიკაცია შეიძლება სხვადასხვა ნიშნების მიხედვით: (თ. ხიმერიკი, 2006; 296.)

- ობიექტის სასიცოცხლო ციკლის სტადიის მიხედვით - სამეცნიერო-კვლევით, საცდელ-საკონსტრუქტორო, წარმოების, რეალიზაციის, ექსპლოატაციის სტადიებზე კონტროლი;
- ობიექტის მიხედვით - შრომის საგნების, წარმოების საშუალებების, ტექნოლოგიების, საწარმოს პროცესების და შრომის პროცესების ორგანიზაციის, შრომის პირობების, ინფორმაციის და დოკუმენტების კონტროლი;

- საწარმოო პროცესების სტადიის მიხედვით - შემავალი და ოპერატიული კონტროლი, მზა პროდუქციის, მისი ტრანსპორტირებისა და შენახვის კონტროლი;
- შემსრულებლის მიხედვით - თვითკონტროლი, მენეჯერული კონტროლი, ინსპექციური კონტროლი, სახელმწიფო და საერთაშორისო კონტროლი;
- კონტროლის ობიექტის შენარჩუნების მიხედვით - დამანგრეველი და არადამანგრეველი კონტროლი;
- გადაწყვეტილების მიღების მიხედვით - აქტიური (პრევენციული) და პასიური კონტროლი;
- კონტროლით მოცული ობიექტების მიხედვით - საყოველთაო, შერჩევითი კონტროლი;
- კონტროლის რეჟიმის მიხედვით - გაძლიერებული და ნორმალური კონტროლი;
- მექანიზაციის დონის მიხედვით - ხელით კონტროლი, ავტომატური და კომპიუტერული კონტროლი;
- კონტროლის დროის მიხედვით - წინასწარი, მიმდინარე და საბოლოო კონტროლი;
- ინფრომაციის მიღებისა და დამუშავების წესის მიხედვით - გაანგარიშებითი, ანალიტიკური, სტატისტიკური და სარეგისტრაციო მეთოდებით კონტროლი;
- საკონტროლო ოპერაციის შესრულების პერიოდულობის მიხედვით - უწყვეტი და პერიოდული კონტროლი;
- მმართველობითი კონტროლის განხორციელების მეთოდისა და ფორმის მიხედვით - ფინანსური და ადმინისტრაციული კონტროლი.

კონტროლის განხორციელების პროცესი ურთიერთდაკავშირებული საკონტროლო ღონისძიებების ერთობლიობაა, რომლებიც მენეჯმენტის თეორიაში დაჯგუფებულია რამდენიმე ჯგუფად. თითოეული აერთიანებს ღონისძიებებს, რომელთა შესრულება საჭიროა შემდგომი ეტაპის ღონისძიებების განხორციელებისათვის. კონტროლის სისტემაში გამოყოფენ კონტროლის შემდეგ ხუთ საკვანძო ეტაპს:

- სტრატეგიული მიზნების განსაზღვრა;

- ნორმატიული მაჩვენებლების დადგენა;
- ფაქტიური შედეგების გაზომვა;
- ფაქტიური შედეგების ნორმატივთან შედარება;
- კორექტირების ქმედებები.

ორგანიზაციის სტრატეგიული გეგმის შესაბამისად მენეჯერები განსაზღვრავენ განყოფილებების და სტრუქტურული ქვედანაყოფებისათვის კონკრეტულ მიზნებს კონკრეტული სტანდარტების ან ნორმატიული მაჩვენებლების ფორმით. მაგალითად, ზარალის შემცირება 10%-ით, ინვესტიციებიდან მისაღები მოგების პროცენტი, უბედური შემთხვევების რიცხვის შემცირება და ა.შ.

ამერიკელი მეცნიერები სტივენ რობინზი და მერი კოულტერი კონტროლს შემდეგ სახეობად ყოფენ: (Стивен П. Робинзон, Мэри Коултер. 2007; 889-890.)

- გამაფრთხილებელი კონტროლი;
- მიმდინარე კონტროლი;
- უკუკავშირზე დაფუძნებული კონტროლი.

სტივენ რობინზი და მერი კოულტერი თვლიან რომ ყველაზე უფრო ეფექტური არის გამაფრთხილებელი კონტროლი, რადგანაც იგი ტარდება მუშაობის დაწყებამდე და მომავალზეა მიმართული. ამ კონტროლის დროს განიხილება მომავალი შესაძლო პრობლემები და მუშავდება მათი გადაწყვეტის გზები. ასე რომ, გადაწყვეტილების მიღება ხდება მანამ, სანამ პრობლემა წარმოიშვება. მაგრამ საქმე ისაა, რომ ასეთი ტიპის კონტროლის ჩატარება მოითხოვს სწორ ინფორმაციას, რომლის მოპოვება ძალზე რთულია, ხშირად შეუძლებელი.

მიმდინარე კონტროლი მუშაობის პერიოდში ხორციელდება. ასეთ დროს აღმოჩენილი პრობლემის მოხსნა უფრო ნაკლები დანახარჯებით ხერხდება. ეს კონტროლი ხორციელდება სამუშაო ზონაში. მენეჯერი ან მეწარმე იმყოფება მუშების გვერდით, აკვირდება მათ მუშაობას და თან შენიშვნებს და რჩევებს აძლევს მათ.

უკუკავშირზე დამყარებული კონტროლი ხორციელდება სამუშაოს შესრულების შემდეგ. ასეთი კონტროლით ამ სამუშაოს ხარვეზები ვეღარ გამოსწორდება, მაგრამ მომავალში გათვალისწინებული იქნება. კონტროლის ამ სახის უპირატესობა იმაშია, რომ მისი მეშვეობით მენეჯერები იგებენ რამდენად შესრულებადი იყო ის გეგმა, რომელიც მათ შეადგინეს, ან ის მიზანი, რომელიც მათ დასახეს.

კონტროლის იგივე ფორმებს ასახელებენ მეცნიერები მესკონი, ალბერტი და ხედოური (მხოლოდ სხვა სახელწოდებებით). ესენია: წინასწარი კონტროლი, მიმდინარე კონტროლი და დასკვნითი კონტროლი. (М. Мескон, М. Альберт, Г. Хедоури. 1992; 393.)

წინასწარი კონტროლის ობიექტებად ისინი კადრებს, მატერიალურ რესურსებს, და ფინანსურ რესურსებს მოიაზრებენ. ეს იმიტომ ხდება რომ მომავალში საქმის სწორად და კარგად გაკეთება შეიძლება მხოლოდ სათანადო კვალიფიკაციის შრომითი რესურსებით და სათანადო მოცულობის მატერიალური და ფინანსური რესურსების პირობებში. მატერიალური რესურსების კონტროლის დროს მოწმდება ნედლეულის ხარისხიც, რადგანაც უვარგისი ნედლეულიდან არ დამზადდება მაღალხარისხოვანი პროდუქცია. კონტროლის ჩამტარებელი ორგანოს ნიშნის მიხედვით კონტროლი არის:

- საერთო სახელმწიფოებრივი;
- საუწყებო;
- შიდასაფირმო;
- დამოუკიდებელი (გარე აუდიტი).

საერთო-სახელმწიფოებრივ კონტროლს სახელმწიფო ხელისუფლების ორგანოები ახორციელებენ, კერძოდ: ფინანსთა სამინისტრო, საგადასახადო ინსპექცია, სახელმწიფო აუდიტის სამსახური. მათი მთავარი მიზანია საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის, გადასახადის გამოთვლის სისწორისა და ბიუჯეტში გადასახადის დროულად შეტანის შემოწმება.

საუწყებო კონტროლს აწარმოებს უწყების (სამინისტროს) საკონტროლო-სარევიზიო სამსახური. იგი ამოწმებს დაქვემდებარებული ორგანიზაციის სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობას.

შიდასაფირმო კონტროლს ახორციელებენ უშუალოდ ფირმის საფინანსო სამსახურები, კერძოდ საფინანსო განყოფილება, ბუღალტერია და სარევიზიო კომისია (ეს უკანასკნელი ყველა ფირმაში არ არის). ისინი ამოწმებენ როგორც თვით ფირმას, ისე მისი ქვედანაყოფების (მაგ. ფილიალების) სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობას. შიდასაფირმო კონტროლი ეს ფაქტიურად არის შიდა აუდიტი. იგი ხორციელდება ფირმის ხელმძღვანელის დავალებით. შიდა აუდიტს მიზნობრივი

დანიშნულება აქვს. იგი ეხება ფირმის საქმიანობის ყველა მხარეს და აქვს უწყვეტი ხასიათი.

დამოუკიდებელ ფინანსურ კონტროლს ანუ გარე აუდიტს ანხორციელებენ აუდიტორული ფირმები ან ცალკეული აუდიტორები. მათი კონტროლის ობიექტია ფირმების საქმიანობა. გარე აუდიტი ამოწმებს ფირმაში ფინანსური ანგარიშგების სისწორეს, ნორმატიულ აქტებთან მათ შესაბამისობას, ატარებს საფინანსო სამეურნეო საქმიანობის ექსპერტიზას, ადგენს ფირმის გადამხდელუნარიანობას და ბოლოს იძლევა რეკომენდაციებს სამეურნეო-საფინანსო საქმის მოწესრიგების მიმართულებით. ზოგადად, ქვეყნის სამეწარმეო თუ არასამეწარმეო სექტორში, კონტროლი როგორც მენეჯმენტის ფუნქცია, ანუ რაც იგივეა მმართველობითი კონტროლი საბოლოოდ არის ორი ფორმის - ფინანსური და ადმინისტრაციული.

ორგანიზაციაში ადმინისტრაციული კონტროლის დიდი მნიშვნელობის მიუხედავად (მაგ. გაცდენების, მოცდენების და დაგვიანების აღსაკვეთად, აქციონერთა უფლებების დასაცავად, პირდაპირი და უკუკავშირების სწორად წარსამართავად და ა. შ.). როგორც უკვე ავლინეთ, მეტი მნიშვნელობა მაინც ფინანსურ კონტროლს ენიჭება. მისი ჩატარების მეთოდებია: (ნ. ყირიმლიშვილი, 2005; 269.)

შემოწმება, გამოკვლევა, ზედამხედველობა, ფინანსური საქმიანობის ანალიზი, დაკვირვება (მონიტორინგი), რევიზია.

შემოწმება გულისხმობს ანგარიშგებითი დოკუმენტების საფუძველზე ფინანსური საქმიანობის ცალკეული საკითხების გაცნობას, განხილვასა და აღმოჩენილი დარღვევების აღმოსაფხვრელად საჭირო ღონისძიების დასახვას.

გამოკვლევა, შემოწმებისაგან განსხვავებით, მოიცავს ეკონომიკური სუბიექტების საფინანსო-ეკონომიკური მაჩვენებლების უფრო ფართო სპექტრს, მათი ფაქტიური საფინანსო მდგომარეობისა და განვითარების შესაძლო პერსპექტივების შესაფასებლად.

ზედამხედველობა მაკონტროლებელი ორგანოების მიერ იმ ეკონომიკურ ობიექტებზე ხორციელდება, რომელთაც მიღებული აქვთ ლიცენზია (მაგ. საქართველოში შექმნილია საბანკო ზედამხედველობის სამსახური) ამა თუ იმ ფინანსური საქმიანობის განხორციელებაზე და ითვალისწინებს მათ მიერ

დადგენილი წესებისა და ნორმატივების დაცვის შემოწმებას. ზედამხედველობის გარეშე შეიძლება მოხდეს ნორმატივების დაუცველობა.

საფინანსო საქმიანობის ანალიზი, როგორც ფინანსური კონტროლის ნაირსახეობა, ითვალისწინებს პერიოდული და წლიური საფინანსო ბუღალტრული ანგარიშგების დეტალურ შესწავლას, ხოლო მიზანი ფინანსური საქმიანობის შედეგების, ფინანსური მდგომარეობის, საკუთარი კაპიტალით უზრუნველყოფისა და მისი გამოყენების შეფასება არის.

დაკვირვება ანუ მონიტორინგი საკრედიტო ორგანიზაციების მხრიდან გაცემული სესხების გამოყენებასა და მსესხებელი ფირმის ანუ კლიენტ-საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე მუდმივი კონტროლის პროცესს წარმოადგენს. მიღებული სესხების არაეფექტიანმა გამოყენებამ და გადახდისუნარიანობის დაქვეითებამ შესაძლოა დაკრედიტების პირობების გამკაცრება და სესხების ვადაზე ადრე დაბრუნების მოთხოვნა გამოიწვიოს. თუ მსესხებელი გადახდისუნარო აღმოჩნდა და თუ ის ვითარება მასიურად შეიქმნა, მაშინ მსესხებლებიც გაკოტრდებიან და კრედიტორი ბანკებიც.

რევიზია ფინანსური კონტროლის უფრო ღრმა და ყოვლისმომცველი მეთოდია. იგი გულისხმობს ეკონომიკური სუბიექტის საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის მთლიან გამოკვლევას მისი კანონიერების, სისწორის, მიზანშეწონილობისა და ეფექტიანობის შემოწმების მიზნით, რევიზია შეიძლება იყოს მთლიანი და ნაწილობრივი, კომპლექსური და თემატური, გეგმიური და არაგეგმიური, დოკუმენტური და ფაქტიური. რევიზიას ახორციელებს სახელმწიფო და სხვადასხვა არასახელმწიფო ორგანოები. რევიზიის შედეგებზე ფორმდება აქტი.

ფინანსური კონტროლის დროს ფირმაში კონტროლდება შემდეგი: (ზ. ლუდუშაური, 2007; 27.)

- პროდუქციის (მომსახურების) რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგები;
- თვითდაფინანსების და რენტაბელობის დონე;
- დაფინანსების ყველა წყაროს მიხედვით ფულად ფონდებში გადარიცხვების სისწორე და დროულობა;
- ფულადი ფონდების სტრუქტურა;
- ფულადი სახსრების მიზნობრივი და ეფექტური გამოყენება.

მაკონტროლებელი ფუნქციის სარეალიზაციოდ ფირმაში მუშავდება ფულადი სახსრების ფონდების და მათი დაფინანსების წყაროების (საკუთარი და ნასესხები) ნორმატივები. საკუთარი კაპიტალის ნორმა დასავლეთში 50-80%-ის ფარგლებშია დაწესებული. (ზ. ლუდუშაური, 2007; 240.)

1. 2. შიდა და გარე აუდიტის, ზედამხედველობის მექანიზმები

კომპანიის მართვისა და კონტროლის მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტია შიდა და გარე აუდიტის სისტემა, რომელიც დიდად უწყობს ხელს გამჭვირვალე და ჯანსაღი ფინანსური ანგარიშგების განხორციელებას. კომპანიის ფინანსების მართვასა და კონტროლში მონაწილეობენ როგორც შიდა სტრუქტურები, ისე რიგი გარეშე ორგანიზაციები. ესენი არიან სხვადასხვა ტიპის ორგანიზაციები, რომლებსაც განსხვავებული ფუნქციები და ანგარიშვალდებულება აქვთ. ზოგიერთი მათგანის მონაწილეობა შეიძლება სავალდებულო იყოს, ხოლო სხვებისა - არჩევითი.

შიდა საზედამხედველო ორგანო ყურადღებას უთმობს კომპანიის ფინანსურ და ბიზნესსაქმიანობის კონტროლს, კანონებსა და წესებთან შესაბამისობის მონიტორინგს. შიდა საზედამხედველო ორგანოს მისია, უფლებამოსილების ფარგლები და მოვალეობები უფრო ვიწროა, ვიდრე აუდიტის კომიტეტისა. შიდა საზედამხედველო ორგანოს შეუძლია განახორციელოს ისეთი ფუნქციები, როგორიცაა: (კორპორატიული მართვის სახელმძღვანელო საქართველო, 2010; 202.)

კომპანიის ბიზნესოპერაციების მარეგულირებელ წესებთან შესაბამისობის მონიტორინგი; მოსაზრების გამოთქმა, იძლევა თუ არა ანგარიშები და ფინანსური ანგარიშგებები ნამდვილ და ზუსტ სურათს; იმის დადგენა, წარმოებს თუ არა ბიზნეს და ფინანსური ოპერაციების სათანადოდ აღრიცხვა; შიდა საზედამხედველო ორგანო ანგარიშვალდებულია აქციონერების წინაშე.

დამოუკიდებელი გარე აუდიტორი ამოწმებს კომპანიის ფინანსური და ბუღალტრული აღრიცხვის ჩანაწერებს, აგრეთვე - ყველა სხვა დოკუმენტს, რომელიც არსებითია ამ კუთხით. აქციონერები ეყრდნობიან გარე აუდიტორის დასკვნას,

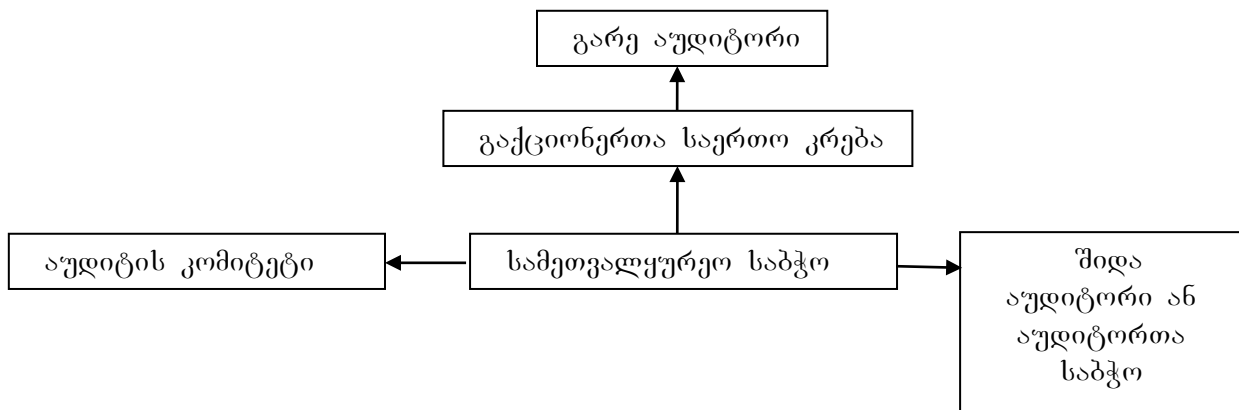
რომელიც გამოხატავს მიუკერძოებელ მოსაზრებას, თუ რამდენად სანდოა კომპანიის ფინანსური ანგარიშგებები.

სამეთვალყურეო საბჭოს აუდიტის კომიტეტი კომპანიას იცავს აღმასრულებელი ორგანოებისთვის იმ შეკითხვების დასმისაგან, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების განსახორციელებლად გამოსაყენებელ მეთოდთან, იგი ასევე უზრუნველყოფს მაკორექტირებელი ღონისძიებების გატარებას. აუდიტის კომიტეტი აკონტროლებს აგრეთვე გარე აუდიტორთან შიდა საზედამხედველო ორგანოსა და კომპანიის ურთიერთობას. აუდიტის კომიტეტმა შეიძლება განიხილოს გარე აუდიტორის დანიშვნის საკითხი, შიდა აუდიტის გეგმა, შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტიანობა, შიდა აუდიტის მიერ ჩატარებული მოკვლევების ძირითადი შედეგები, მათზე მენეჯმენტის პასუხი, აგრეთვე ხელი შეუწყოს შიდა და გარე აუდიტორებს შორის კოორდინაციას. და ბოლოს, აუდიტის კომიტეტმა შეიძლება განიხილოს წლიური ანგარიშების პროექტი და გარე აუდიტორის დასკვნები წლიური ფინანსური ანგარიშგებების შესახებ. აუდიტის კომიტეტი სამეთვალყურეო საბჭოს ნაწილია და ამდენად, შეიმუშავებს საბჭოს მიერ გასათვალისწინებელ რეკომენდაციებს. აუდიტის კომიტეტს, შესაბამისად არ გააჩნია დამოუკიდებელი გადაწყვეტილების მიღების უფლება.

დამატებითი შიდა აუდიტი (ან კონტროლის და სარევიზიო სამსახური) პასუხისმგებელია კომპანიის ოპერაციების ფინანსური სიჯანსაღის უწყვეტი ყოველდღიური შეფასებისათვის. ამ ფუნქციას ასრულებენ კომპანიის თანამშრომლები. შიდა აუდიტს შეუძლია შეაფასოს და მონიტორინგი გაუწიოს კომპანიის რისკის მართვას, ანგარიშგებას და კონტროლს, აგრეთვე წარადგინოს რეკომენდაციები ვითარების გასაუმჯობესებლად. შიდა აუდიტი არა მარტო ფინანსურ ფუნქციას მოიცავს, არამედ - კომპანიის ოპერაციებსა და სისტემებსაც. პასუხისმგებელი პირები ანგარიშვალდებული არიან სამეთვალყურეო საბჭოს წინაშე (საუკეთესო შემთხვევაში, საბჭოს აუდიტის კომიტეტის წინაშე) ფუნქციონალურ საფუძველზე, ხოლო გენერალური დირექტორის წინაშე - ადმინისტრაციულ საფუძველზე. (ნახ. 4)

შიდა საზედამხედველო ორგანო (სამეთვალყურეო საბჭო, შიდა აუდიტორი ან აუდიტორთა საბჭო). შიდა საზედამხედველო ორგანო აკონტროლებს კომპანიის

საოპერაციო საფინანსო საქმიანობას. მისი უპირველესი ფუნქციაა ზედამხედველობა დირექტორთა საბჭოსა და აღმასრულებელი საბჭოს ფუნქციონირებაზე, აგრეთვე - კანონებსა და წესებთან კომპანიის ბიზნესოპერაციების წარმოების შესახებ. სააქციო საზოგადოებას უნდა ჰქონდეს შიდა საზედამხედველო ორგანო, თუ იგი ანგარიშვალდებული იურიდიული პირია ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ საქართველოს კანონის შესაბამისად და მისი აქციები მონაწილეობს საჯარო ვაჭრობაში ან მისი აქციონერების რაოდენობა აღემატება 100-ს.



ნახ. 4. კომპანიის მენეჯმენტის სტრუქტურები და გარე აგენტები მსოფლიოს საუკეთესო პრაქტიკის შესაბამისად.

წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

თუ კომპანია გადაწყვეტს, რომ უნდა ჰყავდეს სამეთვალყურეო საბჭო, რეკომენდებულია ეს კორპორაციული ორგანო შეიქმნას წესდებით. მეორე მხრივ, შიდა აუდიტორი და აუდიტორთა საბჭო შეიძლება განისაზღვროს ან წესდებით ან კომპანიის დებულებებით.

1. **შემადგენლობა და წევრებისთვის დადგენილი მოთხოვნები.** სამეთვალყურეო საბჭოს უნდა ჰყავდეს სამიდან 21-მდე წევრი.

კომპანიის სამეთვალყურეო საბჭოს წევრი:

- შეიძლება იყოს ნებისმიერი პირი, კომპანიის დირექტორთა საბჭოს წევრის ჩათვლით;
- დირექტორთა საბჭოს წევრები არ შეიძლება შეადგენდნენ სამეთვალყურეო საბჭოს წევრების უმრავლესობას.

მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი მართვის ფორმა წააგავს ბრიტანული კანონმდებლობით განსაზღვრულ ერთდონიანი მართვის სისტემას, ეს ორი მექანიზმი განსხვავდება ერთმანეთისგან და არ შეიძლება მათი გაიგივება, რადგან ქართული კანონმდებლობის შესაბამისად, კომპანიას უნდა ჰყავდეს როგორც სამეთვალყურეო საბჭო, ისე დირექტორთა საბჭო.

საუკეთესო პრაქტიკით სამეთვალყურეო საბჭოს წევრი უნდა იყოს კომანიის მენეჯმენტისგან დამოუკიდებელი და არ შეიძლება იყოს:

- დირექტორთა საბჭოს წევრი;
- გენერალური დირექტორი;
- აღმასრულებელი საბჭოს წევრი;
- ხმის დამთვლელი კომისიის წევრი.

სამეთვალყურეო საბჭოს წევრი არ უნდა იყოს არც კომპანიის ოფიციალური პირი და არც კონკურენტი იურიდიული პირის სამეთვალყურეო საბჭოს წევრი, გენერალური დირექტორი ან აღმასრულებელი საბჭოს წევრი.

2. უფლებამოსილება. შიდა სამეთვალყურეო ორგანო უფლებამოსილია:

- აკონტროლოს დირექტორთა საქმიანობა;
- დირექტორებისგან ნებისმიერ დროს მოითხოვოს კომპანიის საქმიანობის ანგარიში;
- განიხილოს და აკონტროლოს კომპანიის ფინანსური დოკუმენტები და აქტივები;
- მოითხოვოს აქციონერთა საერთო კრების მოწვევა;
- განიხილოს წლიური ანგარიში და წინადადება მოგების განაწილების შესახებ და შედეგები წარუდგინოს აქციონერთა საერთო კრებას;
- დანიშნოს და გაათავისუფლოს დირექტორები, აგრეთვე გააფორმოს და შეწყვიტოს დირექტორებთან გაფორმებული ხელშეკრულებები.

საუკეთესო პრაქტიკით შიდა საზედამხედველო ორგანოს დამატებითი უფლებამოსილება და მოვალეობები შეიძლება ასევე მოიცავდეს უფლებას:

- გამოიკვლიოს ინსაიდერული ინფორმაციის გამოყენების შემთხვევები;
- შეამოწმოს, რამდენად დროულად ხორციელდება კონტრაქტორებისთვის სავალდებულო საბიუჯეტო გადახდები;

- შეამოწმოს, დროულად ხდება თუ არა დივიდენდების დარიცხვა და გადახდა, ისევე როგორც კომპანიის მიერ სხვა ფინანსურ ვალდებულებათა შესრულება;
- შეამოწმოს, რამდენად მიზანშეწონილად იყენებს კომპანია რეზერვებსა და სხვა ფონდებს;
- შეამოწმოს, დროულად ხდება თუ არა კომპანიის გამოშვებული აქციების საფასურის გადახდა;
- განიხილოს კომპანიის ფინანსური მდგომარეობა, კერძოდ, მისი გადახდისუნარიანობა, აქტივების ლიკვიდურობა და კრედიტუნარიანობა;
- აკონტროლოს, დროულად ხდება თუ არა კომპანიის წმინდა აქტივების შეფასება;
- მოითხოვოს აქციონერთა რიგგარეშე საერთო კრების მოწვევა;
- მოითხოვოს დირექტორთა საბჭოს სხდომის მოწვევა თავისი უფლებამოსილების ფარგლებში არსებული საკითხების განსახილველად;
- მოითხოვოს და მიიღოს აღმასრულებელი საბჭოს სხდომის ოქმები;
- მოითხოვოს და მიიღოს ინფორმაცია დაკავშირებული მხარის და მისი გარიგებების შესახებ.

3. სამეთვალყურეო საბჭოს წევრების არჩევა და გათავისუფლება.

სამეთვალყურეო საბჭოს თავმჯდომარესა და წევრებს ირჩევს აქციონერთა საერთო კრება ერთი წლის ვადით. აქციონერთა საერთო კრებას შეუძლია ნებისმიერ დროს წამოიწყოს ვადამდელი ხელმეორე არჩევა.

დამოუკიდებელი გარე აუდიტორი. გარე აუდიტორის მიერ განხორციელებული დამოუკიდებელი აუდიტი კომპანიის კონტროლის სისტემის მნიშვნელოვანი ელემენტია. აუდიტის ამოცანა ისაა, რომ გარე აუდიტორს მისცეს აზრის გამოთქმის საშუალება, თუ რამდენად არის კომპანიის ფინანსური ანგარიშგებები ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით მომზადებული და ფინანსური ანგარიშგების განსაზღვრული სისტემის შესაბამისი, აგრეთვე, - რამდენად საიმედოა ისინი. იგი აქციონერებს, მენეჯერებს, თანამშრომლებსა და ბაზრის მონაწილეებს აძლევს მიუკერძოებელ დასკვნას კომპანიის ფინანსური მდგომარეობის შესახებ და სათანადოდ განხორციელების შემთხვევაში, უნდა დაადასტუროს ფინანსური ანგარიშგებების სიზუსტე. საჯაროდ აღიარებული ფირმის მიერ დამოუკიდებელი

აუდიტის განხორციელება, როგორც წესი, ზრდის კომპანიისადმი ნდობას და შესაბამისად, ინვესტიციების მოზიდვის პერსპექტივებს. დამოუკიდებელ აუდიტთან სამი ძირითადი საკითხია დაკავშირებული. კერძოდ:

1. მენეჯმენტი ინარჩუნებს კომპანიის ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებისა და წარდგენის პასუხისმგებლობას;
2. გარე აუდიტორი პასუხისმგებელია მენეჯმენტის მიერ მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებების შესახებ მოსაზრების ფორმირებისა და გამოხატვისათვის;
3. ფინანსური ანგარიშგებების აუდიტი არ ათავისუფლებს მენეჯმენტს მისი რომელიმე პასუხისმგებლობისაგან.

როდის არის საჭირო წლიური აუდიტი. წლიური აუდიტი სავალდებულოა სააქციო საზოგადოებისთვის, თუ იგი ანგარიშვალდებული პირია ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ საქართველოს კანონის შესაბამისად და მისი აქციები მონაწილეობს საჯარო ვაჭრობაში, ან მისი აქციონერების რაოდენობა აღემატება 100-ს.

საუკეთესო პრაქტიკით რეკომენდებულია, გარე აუდიტორი ესწრებოდეს აქციონერთა საერთო კრებას. ამით აქციონერებს საშუალება ეძლევათ დასვან შეკითხვები ფინანსური ანგარიშგებების შესახებ დასკვნასთან დაკავშირებით. გარე აუდიტორი ასევე უნდა ესწრებოდეს სამეთვალყურეო საბჭოს იმ სხდომებს, რომელზეც საბჭო იღებს ფინანსური ანგარიშგებების გადაწყვეტილებებს (თუ სამეთვალყურეო საბჭოს არ ჰყავს დანიშნული აუდიტის კომიტეტი).

გარე აუდიტორი უფლებამოსილია:

- განსაზღვროს აუდიტის განხორციელების მეთოდი;
- შეამოწმოს დოკუმენტები და ასევე გამოავლინოს და დაადასტუროს კომპანიის აქტივები;
- მიიღოს ზეპირი და წერილობითი განმარტებები ნებისმიერ საკითხთან დაკავშირებით, რომელიც წამოიჭრება აუდიტის პროცესში;
- უარი თქვას აუდიტის განხორციელებაზე ან დასკვნის წარდგენაზე ფინანსური ანგარიშგებების საიმედოობის შესახებ, თუ კომპანია არ მიაწვდის ყველა

საჭირო დოკუმენტს ან, როცა წამოჭრილი გარემოებები გავლენას ახდენს აუდიტორის დასკვნაზე;

- ხელი მიუწვდებოდეს წესდებასთან, დებულებებთან, მათ შორის ნებისმიერ ხელახლა ფორმულირებულ წესდებასა და დებულებასთან;
- გამოითხოვოს აქციონერთა საერთო კრების, სამეთვალყურეო საბჭოს და აღმასრულებელი საბჭოს სხდომის ოქმები;
- გასწიოს კანონმდებლობით განსაზღვრული სხვა მომსახურება.

კომპანიებში ჩატარებული კორპორაციული მართვის კვლევა და საქართველოში არსებული პრაქტიკა აჩვენებს, რომ გარე აუდიტორი მონაწილეობს ისეთ ღონისძიებებში, როგორიცაა: (კორპორატიული მართვის სახელმძღვანელო საქართველო, IFC, 2010 ; 208.)

კონსულტაციები საგადასახადო საკითხებზე-----	65,6%
კონსულტაციები საფინანსო საკითხებზე-----	54,2%
საფინანსო ანგარიშების მომზადება -----	48,9%
შიდა აუდიტის ფუნქციები -----	29,8%
კონსულტაციები შიდა კონტროლის საკითხებზე -----	20,6%
არ ახორციელებს ზემოთ ჩამოთვლილ ფუნქციებს-----	8,4%
გაუჭირდა პასუხის გაცემა-----	6,1%
სხვა-----	3,1%

ბანკებში განხორციელებული კორპორაციული მართვის კვლევა აჩვენებს, რომ გარე აუდიტორი მონაწილეობს ისეთ ღონისძიებებში, როგორიცაა: (კორპორატიული მართვის სახელმძღვანელო საქართველო, IFC, 2010 ; 208.)

გარე აუდიტორს (აუდიტორულ კომპანიას) შეარჩევს აქციონერთა საერთო კრება.

კონსულტაციები ფინანსურ საკითხებზე-----	60,0%
ფინანსური ანგარიშგების მომზადება-----	53,3%
კონსულტაციები შიდა კონტროლის საკითხებზე-----	46,7%
კონსულტაციები საგადასახადო საკითხებზე-----	46,7%

გაუჭირდა პასუხის გაცემა-----	20,0%
შიდა აუდიტის ფუნქციების შესრულება-----	13,3%
ფინანსური დოკუმენტაციის კონტროლი-----	6,7%

მსოფლიოს საუკეთესო პრაქტიკით გარე აუდიტორის კანდიდატურებთან დაკავშირებით სამეთვალყურეო საბჭომ უნდა მოამზადოს წინადადებები და რეკომენდაციები წარუდგინოს აქციონერთა საერთო კრებას. თუმცა, საყოველთაოდ აღიარებულია, რომ ღია ტენდერის მოწყობა საუკეთესო პრაქტიკაა რეგულარული აუდიტორული მომსახურების მიწოდებასთან დაკავშირებით. სამეთვალყურეო საბჭოს აუდიტის კომიტეტი ზედამხედველობას უნდა უწევდეს გარე აუდიტორის შერჩევას, აფასებდეს მის კვალიფიკაციას, გამოცდილებას, რესურსებს, ეფექტიანობას და დამოუკიდებლობას.

აუდიტის კომიტეტი იძლევა დასკვნას სამეთვალყურეო საბჭოს მიერ წარდგენილი გარე აუდიტორის კანდიდატის შესახებ. თუ სამეთვალყურეო საბჭო მიუღებლად მიიჩნევს აუდიტის კომიტეტის დასკვნას, მან აქციონერთა საერთო კრებას უნდა მიაწოდოს აღნიშნული დასკვნა და აგრეთვე მისი უარყოფის მიზეზები.

კომერციული ბანკების აუდიტორული შემოწმებისას ცალ-ცალკე უნდა შემოწმდეს მათი ეკონომიკური საქმიანობის სფეროები, როგორც თვით საკრედიტო სისტემა, ასევე მომსახურე მეურნეობა. ცხადია, აუდიტორულ ხელშეკრულებაში აუცილებლად უნდა იყოს შემოწმებას დაქვემდებარებული საკითხების ჩამონათვალი. აუდიტორის საქმიანობა შეიძლება განხორციელდეს შემდეგი ძირითადი მიმართულებებით: საბანკო საქმიანობის წარმოებაზე კონტროლი კანონებთან და ნორმატიულ დოკუმენტებთან, ბანკის წესდებებთან, აქციონერთა და ბანკის გამგეობის საერთო კრების გადაწყვეტილებებთან შესაბამისობის თვალსაზრისით; კაპიტალის ფორმირებისა და განლაგების ხარისხისა და მიზანშეწონილობის შეფასება; ბანკის საკრედიტო რესურსების, მატერიალური და შრომითი რესურსების რაციონალური გამოყენების შეფასება, საბანკო საქმიანობის სფეროს გაფართოების პერსპექტივების განსაზღვრა; ბანკის ფინანსური სიმყარისა და კონკურენტუნარიანობის გამოკვლევა მისი ბალანსის ლიკვიდობის ხარისხისა და ჩატარებული ოპერაციების რენტაბელობის დონის განსაზღვრის მიზნით; ბანკის

აქციონერული საკუთრების დაცულობის უზრუნველყოფაზე კონტროლი. აუდიტორი, შემოწმების დაწყებისთანავე, პირველ რიგში, უნდა დარწმუნდეს საბანკო ბალანსის უტყუარობაში. ამისათვის ერთმანეთს უნდა შეუდარდეს ანალიზური და სინთეზური აღრიცხვის მონაცემები, რათა დავრწმუნდეთ ნაშთების უტყუარობაში და ბუღალტრული ოპერაციების შესაბამის ანგარიშებში ასახვის სისწორეში. საბანკო სტაბილურობის ერთ-ერთი მთავარი მაჩვენებელია აქტივების ხარისხი. ამიტომ აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს ბანკის აქტივებისა და სააქციო კაპიტალის სიდიდეების განსაზღვრის სიზუსტეში; მან უნდა გამოავლინოს უიმედო და საეჭვო ვალები, დაადგინოს, თუ რამდენად უზრუნველყოფს აქტივების დაცულობას შიდა კონტროლი. (ქეთევან ღუდუშაური №5 2012; 183)

კომერციული ბანკების კორპორაციული მართვის კოდექსის რეკომენდაციით, აუდიტის კომიტეტმა უნდა მოამზადოს წინადადებები გარე აუდიტის კანდიდატურასთან დაკავშირებით და წარუდგინოს სამეთვალყურეო საბჭოს, რომელიც განიხილავს შეთავაზებულ კანდიდატებს და თავის არჩევანს დასამტკიცებლად წარუდგენს აქციონერთა საერთო კრებას. თუ სამეთვალყურეო საბჭო არ დაეთანხმება შეთავაზებულ კანდიდატურას, მან საკუთარი გადაწყვეტილება უნდა დაუსაბუთოს აქციონერთა საერთო კრებას.

გარე აუდიტორი წარადგენს დასკვნებს კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების საიმედოობის და ბუღალტრული აღრიცხვის პროცედურებთან მისი შესაბამისობის შესახებ. აუდიტის ანგარიშის დასკვნის პუნქტში აღნიშნული უნდა იყოს, რამდენად იძლევა ფინანსური ანგარიშგებები ნამდვილ და სამართლიან სურათს (ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით) კომპანიის მიერ გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების ბაზის შესაბამისად და საჭიროების შემთხვევაში, მითითებული უნდა იყოს, შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგებები სამართლებრივ მოთხოვნებს. გარე აუდიტორმა უნდა მოამზადოს ანგარიში წლიური აუდიტის შესახებ, რომელიც მოიცავს:

- დასკვნას კომპანიის ანგარიშგებებისა და სხვა ფინანსური დოკუმენტების შესახებ;

- ინფორმაციას ბუღალტრული აღრიცხვის ან ფინანსური ანგარიშგების პროცედურების, ინფორმაციის გამჟღავნების წესების, აგრეთვე შესაბამისი კანონებისა და წესების დარღვევის შესახებ.

არსებობს დასკვნის ოთხი ტიპი, რომელიც შეიძლება გასცეს აუდიტორმა. ესენია:

1. უპირობო დადებითი დასკვნა;
2. პირობითი დადებითი დასკვნა;
3. უარყოფითი დასკვნა;
4. უარი დასკვნის გაცემაზე.

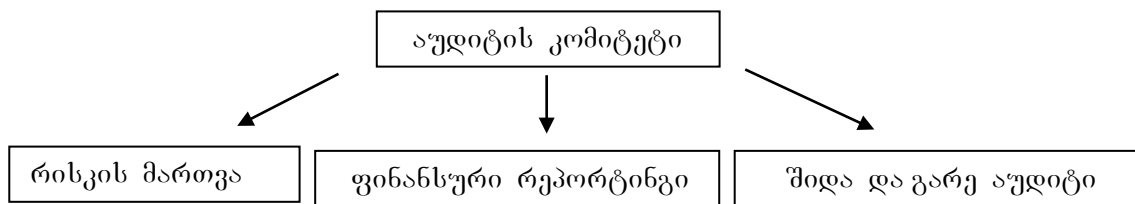
მსოფლიოს საუკეთესო პრაქტიკით გარე აუდიტორმა აუდიტის პროცესში უნდა გამოავლინოს (პოტენციური) შეცდომები, არასწორი მოქმედება და კანონმდებლობის დარღვევა, აგრეთვე კომპანიის შიდა წესების დარღვევა და დაუყოვნებლივ აცნობოს ეს სამეთვალყურეო საბჭოს ან აუდიტის კომიტეტს. გარე აუდიტორმა მაშინვე უნდა შეატყობინოს კომპანიას, როგორც კი მისთვის გახდება ცნობილი, ბუღალტრული აღრიცხვის და შიდა კონტროლის სისტემებსა და მათი ფუნქციონირების პროცესში არსებული ნებისმიერი არსებითი ნაკლოვანების შესახებ. სამეთვალყურეო საბჭომ ან აუდიტის კომიტეტმა უნდა გადადგან ნაბიჯები აღნიშნული პრობლემების გამოსასწორებლად. თუ კომპანია გეგმავს საერთაშორისო კაპიტალის ბაზრებზე წვდომის მოპოვებას, გარე აუდიტორმა ანგარიში უნდა მოამზადოს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ გამოცემული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს) შესაბამისად.

გარე აუდიტორი, რომელიც სათანადოდ არ ასრულებს საკუთარ მოვალეობებს, მატერიალურად და სხვაგვარად პასუხისმგებელია საქართველოს კანონმდებლობის და კლიენტთან გაფორმებული ხელშეკრულების შესაბამისად. აუდიტორის მიერ გადასახდელი მატერიალური კომპენსაცია არ შეიძლება აღემატებოდეს აუდიტორის მიერ რეალურად გამოწვეული ზიანის თანხას.

აუდიტის კომიტეტი მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოს კანონმდებლობა არ აწესებს სპეციფიკურ მოთხოვნებს აუდიტის კომიტეტთან დაკავშირებით (გარდა საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ კომერციული ბანკებისთვის გამოცემული წესებისა), კომერციული ბანკების კორპორაციული მართვის კოდექსის მოთხოვნაა, რომ კომპანიებმა შექმნან აუდიტის კომიტეტი. სამეთვალყურეო საბჭომ ამ

კომიტეტის მუშაობის, ფუნქციებისა და მეთოდების განსაზღვრისას ყურადღება უნდა მიაქციოს იმას, რომ მისი ამოცანების დიდი ნაწილი, გარკვეულწილად, გადაეცეთ საბჭოს მიერ არჩეულ სხვა კორპორაციულ ორგანოებს ან კომიტეტებს, რითაც შეიძლება თავიდან იქნეს აცილებული უფლებამოსილების ურთიერთგადაფარვა, მას აგრეთვე შეუძლია კორპორაციულ ორგანოებს და/ან კომიტეტებს შორის ორმხრივი კომუნიკაციისა და თანამშრომლობის მექანიზმების შექმნა ერთსა და იმავე (მსგავს) საკითხებზე მუშაობისას. ასეთი ვითარება შეიძლება წარმოიშვას შიდა აუდიტორის ან აუდიტორთა საბჭოს (მაგ. აუდიტორის დანიშვნასთან და მისი კვალიფიკაციის შეფასებასა და უნართან დაკავშირებული საკითხები), ანდა ანაზღაურების კომიტეტის უფლებამოსილების გათვალისწინებით (მაგ. აუდიტორული მომსახურების ანაზღაურების პოლიტიკასთან დაკავშირებული საკითხები).

მსოფლიოს საუკეთესო პრაქტიკით აუდიტის კომიტეტი, როგორც წესი, ფოკუსირებულია სამ ძირითად სფეროზე - ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რისკის მართვასა და შიდა და გარე აუდიტზე (ნახ. 5).



ნახ. 5. აუდიტის კომიტეტის ფოკუსირების სამი ძირითადი სფერო

წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

საერთაშორისო საუკეთესო პრაქტიკის რეკომენდაციით, აუდიტის კომიტეტმა უნდა შეიმუშაოს და აწარმოოს შიდა დოკუმენტი, მაგალითად, აუდიტის კომიტეტის დებულება, რომელიც ეხება მის მიზანს, მოვალეობებსა და პასუხისმგებლობას. ქვემოთ წარმოდგენილია ამ სფეროში ნიუ-იორკის საფონდო ბირჟის რეკომენდაციები (NYSE):

აუდიტის კომიტეტის მიზანია, ერთი მხრივ, სამეთვალყურეო საბჭოსთვის დახმარების გაწევა ისეთი საკითხების კონტროლის განსახორციელებლად, როგორიცაა: კომპანიის ფინანსური ანგარიშგებების მთლიანობა, სამართლებრივ და მარეგულირებელ მოთხოვნებთან კომპანიის შესაბამისობა, დამოუკიდებელი გარე აუდიტორის კვალიფიკაცია და დამოუკიდებელობა, კომპანიის შიდა აუდიტის და დამოუკიდებელი გარე აუდიტორის ფუნქციის განხორციელება; და მეორე მხრივ, ანგარიშის მომზადება, რომელიც ფასიანი ქაღალდების კომისიის წესების მოთხოვნათა დაცვით შეტანილი უნდა იყოს კომპანიის ყოველწლიურ განცხადებაში აქციონერთა საერთო კრების შესახებ.

აუდიტის კომიტეტის მოვალეობები და პასუხისმგებლობა სხვასთან ერთად გულისხმობს:

- დამოუკიდებელი გარე აუდიტორის ანგარიშის მოპოვებას და განხილვას, სულ ცოტა, წელიწადში ერთხელ;
- აუდიტის მიერ შემოწმებული ყოველწლიური და კვარტალური ფინანსური ანგარიშგებების განხილვას მენეჯმენტსა და დამოუკიდებელ აუდიტორთან;
- მოგების შესახებ პრესრელიზების განხილვას, აგრეთვე ანალიტიკოსებისა და სარეიტინგო სააგენტოებისთვის მიწოდებული ფინანსური და მოგების შესახებ ინფორმაციის გაცნობას;
- საჭიროების შემთხვევაში, კონსულტაციებისა და დახმარების მიღებას გარე სამართლებრივი, ბუღალტრული აღრიცხვის ან სხვა კონსულტანტებისაგან.

აუდიტის კომიტეტი ვალდებულია:

- მოამზადოს წინადადება ან შეიმუშაოს წინადადების პროექტი სამეთვალყურეო საბჭოსთვის სამეთვალყურეო ორგანოების დანიშვნის, ხელახალი დანიშვნის ან გათავისუფლების გათვალისწინებით;
- გამოთქვას მოსაზრება გარე აუდიტის კანდიდატურის შესახებ;
- გამოთქვას აზრი იმ ხელშეკრულების პროექტის შესახებ, რომელსაც ხელს აწერს გარე აუდიტორი;
- ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებისას განახორციელოს ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების გამოყენების მონიტორინგი;

- აფილირებული კომპანიების კონსოლიდაციისათვის განახორციელოს კრიტერიუმების გამოყენების მონიტორინგი;
- შეაფასოს ფინანსური ინფორმაციის სიზუსტე და სისრულე მის გამოქვეყნებამდე;
- შეაფასოს გარე აუდიტორის დამოუკიდებლობა;
- ეფექტიანად განახორციელოს გარე აუდიტის ფუნქცია;
- შეამოწმოს ყველა ის პირობა, რომელსაც შეიძლება მოჰყვეს გარე აუდიტორის გადაყენება და წარადგინოს წინადადება ამ მიმართულებით;
- შეიმუშაოს შიდა კონტროლის და რისკის მართვის პროცედურები მენეჯმენტთან თანამშრომლობით;
- შეასრულოს აუდიტის ფუნქციასთან დაკავშირებული სამეთვალყურეო საბჭოს მიერ დაკისრებული ნებისმიერი სხვა ამოცანა.

საუკეთესო პრაქტიკით კორპორაციული დირექტორების ეროვნული ასოციაციის (NACD) Blue Ribbon კომისიამ აუდიტის კომიტეტებს განუსაზღვრა რისკის მაჩვენებლები, რომლის მონიტორინგი და შემოწმებაც უნდა განახორციელოს აუდიტის კომიტეტმა. ესენია:

- კომპლექსური ბიზნესშეთანხმებები, რომლებიც ნაკლებად ემსახურება პრაქტიკულ მიზანს;
- ბოლო მომენტში გაფორმებული დიდი მოცულობის გარიგებები, რომლებსაც შედეგად მოჰყვება მნიშვნელოვანი შემოსავლები კვარტალურ ან წლიურ ანგარიშებში;
- აუდიტორის შეცვლა ბუღალტრული ან აუდიტორული უთანხმოების გამო;
- ზედმეტად ოპტიმისტური სიახლეები, რომლითაც გენერალური დირექტორი ცდილობს დაარწმუნოს ინვესტორები კომპანიის სამომავლო ზრდაში;
- ბიზნესის სხვადასხვა ადგილმდებარეობა დეცენტრალიზებული მენეჯმენტით და სუსტი შიდა ანგარიშების სისტემით;
- მენეჯმენტის მიერ მომზადებულ განხილვასა და ანალიზს შორის (MD&A) შეუსაბამობა, პრეზიდენტის წერილი და შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგებები;

- გენერალური დირექტორის ან ფინანსური დირექტორის დაქინებითი მოთხოვნა, დაესწროს აუდიტის კომიტეტის და შიდა ან გარე აუდიტორების ყველა შეხვედრას;
- თანმიმდევრულად მიახლოებული ან ზუსტი თანხვედრა დაგეგმილ და ანგარიშგებაში მოცემულ შედეგებს შორის და მენეჯერები, რომლებიც ყოველთვის იყენებენ პრემიუმების შესაძლებლობას 100%-ს;
- ფინანსურ ანგარიშგებებთან დაკავშირებით მენეჯმენტის ან აუდიტორების მერყევი პასუხები, პასუხისთვის თავის არიდება და/ან კონკრეტიკის არარსებობა;
- ხშირი განსხვავება მენეჯმენტისა და გარე აუდიტორების შეხედულებებს შორის;
- თვის და კვარტლის გაყიდვებთან დაკავშირებული გადაზიდვები ბოლო კვირას ან ბოლო დღეს;
- შიდა აუდიტის ფუნქციონირება ისეთი შეზღუდვის პირობებში, მაგალითად, როგორიცაა გარე აუდიტორისთვის აუდიტის კომიტეტთან პირდაპირი კომუნიკაციის არქონა;
- ბალანსის უჩვეულო ცვლილება ან მნიშვნელოვან ფინანსურ ანგარიშგებებში ტენდენციების შეცვლა, მაგალითად, დებიტორული დავალიანება უფრო სწრაფად იზრდება, ვიდრე შემოსავლები, ან იზრდება კრედიტორული დავალიანება, რომლის გადავადებაც ხდება მუდმივად;
- ბუღალტრული აღრიცხვის უჩვეულო პოლიტიკა, კერძოდ, შემოსავლების აღიარებისთვის ხარჯების გაწევის გადავადება, მაგალითად, შემოსავლების აღიარება პროდუქციის გადაზიდვამდე („Bill and hold“) ანდა ხარჯების ისეთი მუხლების გადავადება, რომელთა გატარებაც ხარჯის გაწევისთანავე წარმოებს;
- ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდები, რომლებიც უპირატესობას ანიჭებს ფირმას შინაარსთან შედარებით;
- ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები/პრაქტიკა, რომლებიც არ შეესაბამება დარგობრივ ნორმებს;

- სხვადასხვა და/ან განმეორებადი გაუტარებელი ან „უარყოფილი“ კორექტირება, რომლებიც წარმოიქმნება წლიურ აუდიტთან დაკავშირებით.

კომერციული ბანკებისთვის შემუშავებული კორპორაციული მართვის კოდექსის თანახმად აუდიტის კომიტეტი ვალდებულია:

- გააკონტროლოს ბანკის ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობა; განიხილოს ბანკის სააღრიცხვო პოლიტიკა და შეიმუშაოს სათანადო რეკომენდაციები;
- რეკომენდაციები წარუდგინოს სამეთვალყურეო საბჭოს გარე აუდიტორის კანდიდატურის დანიშვნასთან, შეცვლასა და მისი ანაზღაურების საკითხებთან დაკავშირებით; უზრუნველყოს გარე აუდიტორის დამოუკიდებლობა, ობიექტურობა და საქმიანობის ეფექტიანობა;
- შეიმუშაოს გარე აუდიტის მიერ არააუდიტორული მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებული პოლიტიკა და პროცედურები;
- განიხილოს ბანკის შიდა კონტროლის სისტემა, შეაფასოს მისი ობიექტურობა და სისწორე;
- განიხილოს და გააკონტროლოს ბანკის შიდა აუდიტის სამსახურის ეფექტიანობა და შეიმუშაოს სათანადო რეკომენდაციები;
- განიხილოს ბანკის რისკის მართვის პოლიტიკა და შეაფასოს რისკის მართვის სისტემების ადეკვატურობა (ბანკში რისკის მართვის კომიტეტის არარსებობის შემთხვევაში).

ეს რეკომენდაციები მისაღებია კომპანიებისთვისაც.

კომპანიის დებულებებით, აუდიტის კომიტეტის დებულებით ან სამეთვალყურეო საბჭოს გადაწყვეტილებით განსაზღვრული უნდა იყოს პროფესიული კვალიფიკაციის მოთხოვნები აუდიტის კომიტეტის წევრებისათვის. განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს იმას, რომ წევრებს ჰქონდეთ ფინანსური აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სათანადო და რეალური გამოცდილება. პირველ რიგში, აუდიტის კომიტეტის წევრების კვალიფიკაცია უნდა აღძრავდეს ნდობას, რომ მათ შეუძლიათ და სურთ ფინანსურ აღრიცხვასთან დაკავშირებულ ნაკლოვანებათა გამოსწორება და კომპანიისა და მისი აქციონერების საუკეთესო ინტერესების გათვალისწინებით მოქმედება. ამგვარად, რეკომენდებულია მხოლოდ

უზადო რეპუტაციის მქონე ადამიანების არჩევა სამეთვალყურეო საბჭოში და ასეთივე ხალხის დანიშვნა აუდიტის კომიტეტში.

საუკეთესო პრაქტიკით აუდიტის კომიტეტის თავმჯდომარე უნდა იყოს გამოცდილი პირი. თავმჯდომარის დამოუკიდებლობას, შესაძლებლობებსა და ლიდერის უნარჩვევებს გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს კომიტეტის წარმატებული საქმიანობისათვის.

თუ სამეთვალყურეო საბჭო განიხილავს აუდიტის კომიტეტის საქმიანობასთან დაკავშირებულ საკითხებს, აუდიტის კომიტეტის სხდომა უნდა გაიმართოს სამეთვალყურეო საბჭოს სხდომამდე ბევრად ადრე, რათა საშუალება მიეცეს აუდიტის კომიტეტს თავისი დასკვნები გაუზიაროს სამეთვალყურეო საბჭოს საფუძვლიანი განხილვისათვის.

აუდიტის კომიტეტი აგრეთვე ვალდებულია, სამეთვალყურეო საბჭოს:

- რეგულარულად მიაწოდოს ინფორმაცია კომპანიის ოფიცრების მიერ პროცედურებისა და კანონმდებლობის დარღვევის შესახებ;
- მიაწოდოს ინფორმაცია იმ პირთა შესახებ, რომლებიც პასუხისმგებელი არიან დარღვევებზე, აგრეთვე იმ გარემოებებზე, რა ვითარებაშიც მოხდა ეს დარღვევები და, თუ როგორ შეიძლება სამომავლოდ შეცდომების პრევენცია;
- გააანალიზოს ინფორმაცია კომპანიის გარიგებებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული რისკების შესახებ და მიაწოდოს სათანადო რეკომენდაციები.

აუდიტის კომიტეტის სხდომები უნდა გაიმართოს, სულ ცოტა, წელიწადში სამჯერ. ზოგიერთ ქვეყანაში გავრცელებული პრაქტიკით, აუდიტის კომიტეტის სხდომას უნდა მართავდეს თვეში ერთხელ. თუმცა, თვეში ერთხელ სხდომის გამართვა შეიძლება ჩაითვალოს არახელსაყრელ და საკმაოდ ხარჯიან ღონისძიებად. დიდი ბრიტანეთის გაერთიანებული სამეფოს ახალი კომბინირებული კოდექსის რეკომენდაციით, აუდიტის კომიტეტის სხდომები უნდა დაემთხვეს ფინანსური ანგარიშგების და აუდიტის ციკლის მნიშვნელოვან თარიღებს და გაიმართოს წელიწადში, სულ ცოტა სამი ოფიციალური სხდომა.

კომერციული ბანკებისთვის შემუშავებული კორპორაციული მართვის კოდექსის რეკომენდაციით, რომელიც გამოსადეგია კომპანიებისთვისაც კომიტეტის

თავმჯდომარემ უნდა დაამტკიცოს სხდომების სიხშირე და დრო. სხდომის დღის წესრიგი წინასწარ უნდა იქნეს დამტკიცებული და გაეგზავნოს კომიტეტის წევრებს.

სამეთვალყურეო საბჭოს უნდა მიეწოდოს ინფორმაცია კომპანიის ფინანსური და საოპერაციო შედეგების შესახებ. აუდიტის კომიტეტის თავმჯდომარე სამეთვალყურეო საბჭოს ყოველ კვარტალურად წარუდგენს ინფორმაციას კომიტეტის მუშაობისთვის მნიშვნელოვან ყველა საკითხთან დაკავშირებით და დაუყოვნებლივ აწვდის საბჭოს მოთხოვნილ ინფორმაციას. ამასთან ერთად, აუდიტის კომიტეტის წევრებს უნდა ჰქონდეთ შეუზღუდავი წვდომა დოკუმენტებსა და კორპორაციულ ინფორმაციასთან, რათა მათ ჰქონდეთ თავიანთი ფუნქციების შესრულების საშუალება. კორპორაციულ მდივანს ხშირად გადამწყვეტი როლი აქვს ამ თვალსაზრისით, რადგან იგი ინფორმაციის ნაკადის თავისუფლად მოძრაობას უწყობს ხელს. საუკეთესო პრაქტიკით რეკომენდებულია, აუდიტის კომიტეტი იყოს უფლებამოსილი და რესურსებით უზრუნველყოფილი, რათა დირექტორთა საბჭოს ან სხვა აღმასრულებელი პირების ნებართვის გარეშე დაიქირაოს გარე აუდიტორი, ფინანსური კონსულტანტი, იურისტი და სხვა პროფესიონალი მრჩეველები. კომპანიის შიდა სამეთვალყურეო ორგანო და გარე აუდიტორი თავიანთი საქმიანობის ანგარიშს უნდა უგზავნიდნენ აუდიტის კომიტეტს. სამეთვალყურეო საბჭო ყოველწლიურად აწვდის ინფორმაციას აქციონერთა საერთო კრებას აუდიტის კომიტეტის მიერ გაწეული ყველა საქმიანობის შესახებ.

კომერციული ბანკებისთვის შემუშავებული კორპორაციული მართვის კოდექსის თანახმად, კომიტეტების წევრებს, თავიანთი მოვალეობების ეფექტიანად შესრულების მიზნით, მაგრამ ისე, რომ არ მოხდეს ბანკის ნორმალური ფუნქციონირების შეფერხება, უნდა ჰქონდეთ შეუზღუდავი წვდომა ბანკის ნებისმიერ შიდა ინფორმაციასა და დოკუმენტთან. ისინი მჭიდროდ უნდა თანამშრომლობდნენ ბანკის აღმასრულებელ ორგანოებთან, ბანკის ფინანსური მდგომარეობის, რისკების დონის და დაკისრებული მოვალეობების ეფექტიანად შესრულების შესახებ ინფორმაციის ფლობის მიზნით.

შიდა კონტროლის ფუნქცია. შიდა კონტროლი არის პროცესი, რომელსაც ერთობლივად ახორციელებენ სამეთვალყურეო საბჭო, მენეჯმენტი და კომპანიის თანამშრომლები. მისი მიზანია კომპანიის ისეთი ამოცანების განხორციელების

უზრუნველყოფა, როგორცაა: საიმედო და ზუსტი ფინანსური ანგარიშგების მომზადება, ეფექტიანი ოპერაციების წარმოება და კომპანიის საქმიანობის შესაბამისობა კანონმდებლობასთან, საკუთარ შიდა წესებსა და მითითებებთან.

ფაქტობრივად ეფექტიან შიდა კონტროლის სტრუქტურას შეუძლია კომპანიას დაეხმაროს:

- გაცილებით კარგი ხარისხის და უფრო დროული ინფორმაციით უკეთესი გადაწყვეტილებების მიღებაში;
- ინვესტორების ნდობის მოპოვებაში;
- რესურსების დაკარგვის პრევენციაში;
- მისი აქტივების უსაფრთხოების უზრუნველყოფაში;
- თაღლითობის პრევენციაში;
- შესაბამის კანონებსა და წესებთან შესაბამისობის მიღწევაში;
- გამარტივებული ოპერაციების მეშვეობით კონკურენტული უპირატესობის მოპოვებაში.

შიდა კონტროლის სისტემა შეიძლება განისაზღვროს როგორც კომპანიის განყოფილებებისა და ორგანოების მიერ ფინანსური და ბიზნესოპერაციების (მისი ფინანსური და ბიზნესგეგმის შესრულების ჩათვლით) განხორციელების კონტროლი.

კომპანიის შიდა კონტროლის სისტემა უნდა ემყარებოდეს შემდეგ პრინციპებს:

- შიდა კონტროლის სისტემა უნდა ფუნქციონირებდეს მუდმივად, წყვეტის გარეშე. უწყვეტად ფუნქციონირებადი სისტემა კომპანიას საშუალებას აძლევს დროულად განსაზღვროს დარღვევები და ეხმარება მას სამომავლოდ დარღვევების პროგნოზირებაში;
- შიდა კონტროლის პროცესის მონაწილე თითოეული ადამიანი უნდა იყოს შემსრულებელი. თითოეული პირის საქმიანობას შესაბამისად უნდა მართავდეს მეორე პირი შიდა კონტროლის სისტემაში;
- შიდა კონტროლის სისტემით დაყოფილი უნდა იყოს მოვალეობები. კომპანიებმა უნდა აკრძალონ კონტროლის ფუნქციების განმეორება და თანამშრომლებს შორის ფუნქციები იმგვარად უნდა გაანაწილონ, რომ ერთსა და იმავე პირს არ უწევდეს გარკვეულ აქტივებთან დაკავშირებული

ოპერაციების ავტორიზაცია, ასეთი ოპერაციების გატარება, აქტივების უსაფრთხოდ შენახვის უზრუნველყოფა და იმავე აქტივების ინვენტარიზაცია;

- უნდა მოხდეს ოპერაციების სათანადო ავტორიზაცია და დამტკიცება. კომპანიებმა უნდა დაადგინონ ავტორიზებული პირების მიერ თავიანთი უფლებამოსილების ფარგლებში დასამტკიცებელი პროცედურები; კომპანიებმა უნდა უზრუნველყონ შიდა კონტროლისათვის პასუხისმგებელი ქვედანაყოფის ორგანიზაციული გამოყოფა და მეტიც, უნდა უზრუნველყონ, რომ ეს ქვედანაყოფი ანგარიშვალდებული იყოს უშუალოდ სამეთვალყურეო საბჭოს წინაშე (როგორც წესი, თავისი აუდიტის კომიტეტის მეშვეობით). ასეთი ორგანიზაციული გამოყოფა უზრუნველყოფს შიდა კონტროლის ვერიფიკაციას დამოუკიდებელი ორგანოს მიერ, ამ შემთხვევაში სამეთვალყურეო საბჭოს მიერ, რომელიც არ მონაწილეობს შიდა კონტროლის განხორციელებაში ან წარმოებაში;
- კომპანიის ყველა განყოფილება და დეპარტამენტი ინტეგრირებული უნდა იყოს და უნდა თანამშრომლობდეს, რათა შესაძლებელი გახდეს შიდა კონტროლის სისტემის სათანადოდ დანერგვა;
- უნდა დაინერგოს უწყვეტი განვითარებისა და გაუმჯობესების კულტურა. კომპანიის შიდა კონტროლის სისტემა ისე უნდა მოეწყოს, რომ შესაძლებელი იყოს ახალი საკითხების სწრაფად და იოლად განხილვა, აგრეთვე, ადვილად შეიძლებოდეს მისი გაფართოება და განახლება;
- შემოღებული უნდა იყოს ისეთი სისტემა, რომელიც უზრუნველყოფს ნებისმიერი დარღვევის შესახებ დროულ ანგარიშგებას.

დარღვევების შესახებ დროული ანგარიშგების უზრუნველყოფა უფლებამოსილ პირებს საშუალებას აძლევს უმტკივნეულოდ იმოქმედოს უმოკლეს ვადაში პრობლემების გამოსასწორებლად.

შიდა კონტროლის სისტემა მოიცავს შემდეგ ურთიერთდაკავშირებულ ელემენტებს:

- **კონტროლის გარემო:** კონტროლის გარემო ორგანიზაციისათვის დიდი მნიშვნელობის მატარებელია, რადგან დიდ გავლენას ახდენს თანამშრომელთა მიერ კონტროლის მნიშვნელობის გაცნობიერებაზე. იგი შიდა კონტროლის

ყველა სხვა კომპონენტის საფუძველია და უზრუნველყოფს დისციპლინას და სტრუქტურას. კონტროლის გარემოს ფაქტორებია: მთლიანობა, ეთიკური ღირებულებები, აგრეთვე კომპანიის თანამშრომლებისა და ოფიცრების კომპეტენტურობა; მენეჯმენტის ფილოსოფია და საოპერაციო სტილი; ფორმა, რომლითაც მენეჯმენტი აკისრებს უფლებამოსილებასა და პასუხისმგებლობას და ახორციელებს კომპანიის პერსონალის ორგანიზებასა და განვითარებას; ასევე ყურადღება და მიმართულება სამეთვალყურეო საბჭოს მხრიდან.

საუკეთესო პრაქტიკით ძლიერი კონტროლის კულტურა ეფექტიანი შიდა კონტროლის სისტემის აუცილებელი ელემენტია. სამეთვალყურეო საბჭოსა და მენეჯმენტის ზედა რგოლს პასუხისმგებლობა ეკისრებათ იმისათვის, რომ საუბრიტა და სხვა მოქმედებებით ხაზი გაუსვან შიდა კონტროლის მნიშვნელობას. ეს ის ეთიკური ღირებულებებია, რომლებსაც მენეჯმენტი გამოხატავს ბიზნესგარიგებებისას როგორც ორგანიზაციის შიგნით, ისე მის გარეთ. აღმასრულებელი საბჭოსა და მენეჯმენტის ზედა რგოლის საუბარი, დამოკიდებულება და სხვა მოქმედებები გავლენას ახდენს კომპანიის კონტროლის კულტურის მთლიანობაზე, ეთიკასა და სხვა ასპექტებზე.

- **რისკების შესაფება:** ყველა კომპანია დგას როგორც შიდა, ისე გარედან მომდინარე რისკის წინაშე. რისკის შეფასების წინაპირობაა კომპანიის ამოცანების განსაზღვრა. რისკის შეფასება არის კომპანიის მიზნების მისაღწევად შესაბამისი რისკების იდენტიფიკაცია და ანალიზი, აგრეთვე საფუძვლის მომზადება იმის განსაზღვრად, თუ როგორ განხორციელდეს რისკის მართვა.
- **კონტროლი:** კონტროლის ღონისძიებები სხვადასხვა პოლიტიკისა და პროცედურის ერთობლიობაა, რომლებიც დამხმარე როლს ასრულებენ მენეჯმენტის დირექტივების განხორციელების უზრუნველსაყოფად. მათი ხელშეწყობით ხორციელდება საჭირო მოქმედებები რისკის შესამცირებლად და კომპანიის ამოცანების მისაღწევად. კონტროლის ღონისძიებები ხორციელდება ორგანიზაციის მასშტაბით ყველა დონეზე და ყველა ფუნქციასთან დაკავშირებით. ეს ღონისძიებები მოიცავს ისეთი განსხვავებული მოქმედებების ერთობლიობას, როგორიცაა: დამტკიცება,

ავტორიზაცია, ვერიფიკაცია, შედარება, საოპერაციო საქმიანობის შეფასება, აქტივების უსაფრთხოება და მოვალეობების გაყოფა.

კონტროლის ღონისძიებები ისეთივე მკაცრი უნდა იყოს მმართველობის ზედა დონეზე, როგორც ქვედა დონეზე, რათა დამაჯერებელი იყოს კონტროლის გარემო და ტონი.

- **ინფორმაცია და კომუნიკაცია:** უნდა განისაზღვროს საჭირო ინფორმაცია და თანამშრომლებს გადაეცეთ ისეთი ფორმით და იმ ვადაში, რომელიც მათ საშუალებას მისცემს განახორციელონ თავიანთი უფლება-მოვალეობები. ინფორმაციული სისტემები იძლევა ანგარიშგებებს საოპერაციო, ფინანსური და შესაბამისობასთან დაკავშირებული ინფორმაციის შესახებ, რომლითაც შესაძლებელი ხდება კომპანიის მართვა და კონტროლი. ეს უკავშირდება არა მარტო შიგნით გენერირებულ მონაცემებს, არამედ ინფორმაციას ისეთი გარე მოვლენების, ღონისძიებებისა და პირობების შესახებ, რომლებიც საჭიროა ინფორმირებული ბიზნესგადაწყვეტილებების მიღებისა და გარე ანგარიშგებისათვის. ეფექტიანი კომუნიკაცია უნდა წარმოებდეს ფართო გაგებითაც - ქვემოდან ზემოთ, ზემოდან ქვემოთ და ორგანიზაციის მასშტაბით. მთელი პერსონალი უნდა იღებდეს მკაფიო გზავნილს მენეჯმენტის ზედა რგოლისგან, რათა კონტროლთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობა სერიოზულად იქნეს განხილული. მეტიც, მათ უნდა იცოდნენ საკუთარი როლი შიდა კონტროლის სისტემაში და ასევე უნდა ესმოდეთ, თუ როგორ უკავშირდება ინდივიდუალური მოქმედებები სხვების მიერ შესრულებულ სამუშაოს. განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს იმას, რომ მენეჯმენტი არ შემოიფარგლება მხოლოდ კონტროლის ღონისძიებების შესახებ კომუნიკაციით, პირიქით, იგი ხაზს უსვამს კონკრეტული კონტროლის ელემენტის მნიშვნელობასა და მიზანს. მათ უნდა ჰქონდეთ მნიშვნელოვანი ინფორმაციის კომუნიკაციის საშუალება აღმავალი მიმართულებით. ასევე უნდა არსებობდეს ეფექტიანი კომუნიკაცია გარე მხარეებთან, მაგალითად, მომხარებლებთან, მომწოდებლებთან, მარეგულირებლებსა და აქციონერებთან.

- **შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტიანობის მონიტორინგი:** შიდა კონტროლის სისტემები დროთა განმავლობაში საჭიროებს მონიტორინგს, რათა შეფასდეს სისტემის ფუნქციონირების ხარისხი. ეს კი მიიღწევა უწყვეტი მონიტორინგით, ცალკე შეფასებით ან ამ, ორივეს კომბინაციით. უწყვეტი მონიტორინგი წარმოებს ოპერაციების მიმდინარეობის განმავლობაში. იგი მოიცავს ჩვეულებრივ მართვას და საზედამხედველო ღონისძიებებს და სხვა მოქმედებებს, რომლებსაც ახორციელებს პერსონალი საკუთარი მოვალეობების შესასრულებლად. ცალკეული შეფასებების მასშტაბი და სიხშირე დამოკიდებულია, პირველ რიგში, რისკების და უწყვეტად მიმდინარე მონიტორინგის პროცედურების შეფასებაზე. შიდა კონტროლში არსებულ ნაკლოვანებათა ანგარიშგება უნდა გავრცელდეს აღმავალი მიმართულებით და ყველაზე სერიოზული საკითხები უშუალოდ უნდა ეცნობოს მენეჯმენტის ზედა რგოლს და სამეთვალყურეო საბჭოს. მენეჯმენტის ზედა რგოლმა და სამეთვალყურეო საბჭომ უნდა მოახდინონ დაკისრებული სანქციების მკაფიო ფორმულირება კონტროლის ღონისძიებების დარღვევის შედეგად მიღებული შედეგის საფუძველზე.

შიდა კონტროლი გარკვეულწილად მოიცავს ორგანიზაციაში ყველას პასუხისმგებლობას და უნდა იყოს თითოეული თანამშრომლის სამუშაოს აღწერილობის მკაფიო და განუყოფელი ნაწილი. რეალურად, ყველა თანამშრომელი აწარმოებს ინფორმაციას, რომელიც გამოიყენება შიდა კონტროლის სისტემაში ან ახორციელებს სხვა მოქმედებებს, რომლებიც საჭიროა კონტროლის განსახორციელებლად. ასევე, მთელი პერსონალი უნდა იყოს პასუხისმგებელი ოპერაციებში არსებული პრობლემების, ქცევის შიდა კოდექსთან ან კომპანიის დონეზე არსებული კორპორაციული მართვის კოდექსთან შეუსაბამობის (ასეთის არსებობის შემთხვევაში), ანდა პოლიტიკის სხვა დარღვევების ან უკანონო მოქმედებების შესახებ ინფორმაციის კომუნიკაციისათვის. საუკეთესო პრაქტიკით კომპანიის ყველა თანამშრომელმა და აღმასრულებელმა პირმა უნდა გაიაროს კონტროლის კულტურასა და სისტემასთან დაკავშირებული ტრენინგი, რომლის უზრუნველყოფაც უნდა ეკისრებოდეს კორპორაციული ტრენინგის პროგრამებისათვის პასუხისმგებელ კომპანიის დეპარტამენტს. მიუხედავად იმისა,

რომ თითოეულ კომპანიას აქვს თავისი სპეციფიკური შიდა კონტროლის სისტემა და ორგანოები, არსებობს რამდენიმე ზოგადი წესი, რომელიც ყველა კომპანიამ უნდა დაიცვას. შიდა კონტროლი ყოველთვის იწყება კომპანიის სათავედან - სამეთვალყურეო საბჭოდან და აღმასრულებელი ორგანოებიდან. კერძოდ, სამეთვალყურეო საბჭო და აღმასრულებელი ორგანოები არიან პასუხისმგებელი შიდა კონტროლის სათანადო გარემოს შექმნისა და მაღალი ეთიკური სტანდარტების შენარჩუნებისათვის კომპანიის ფუნქციონირების ყველა დონეზე. შიდა კონტროლის პროცედურების დამტკიცება კომპანიის სამეთვალყურეო საბჭოს კომპეტენციაა. როგორც წესი, სამეთვალყურეო საბჭოს აუდიტის კომიტეტს ევალება შიდა კონტროლის სისტემის ერთიანი განხილვა-შეფასება და წინადადებების მომზადება მისი გაუმჯობესების მიზნით. და ბოლოს, შიდა კონტროლის პროცედურების განხორციელება აღმასრულებელი ორგანოების პასუხისმგებლობაა.

საუკეთესო პრაქტიკით საბოლოო პასუხისმგებლობა ეკისრება გენერალურ დირექტორს და მანვე უნდა იკისროს სისტემის მფლობელობა. ნებისმიერ სხვა პირზე მეტად, იგი განსაზღვრავს კომპანიის სათავეში არსებულ სულისკვეთებას და გავლენას ახდენს დადებითი კონტროლის გარემოს ერთიანობასა და ეთიკაზე. დიდ კომპანიაში ამ მოვალეობას ასრულებს გენერალური დირექტორი. იგი ხელმძღვანელობს მენეჯერების ზედა რგოლს და ამოწმებს მათ მიერ ბიზნესის კონტროლის განხორციელებას. ზედა რგოლის მენეჯერები, თავის მხრივ, განყოფილების ფუნქციებისათვის პასუხისმგებელ პერსონალს აკისრებენ გაცილებით სპეციფიკური შიდა კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების დადგენის ვალდებულებას. მაგალითად, კომპანიის საინფორმაციო ტექნოლოგიების სისტემის კონტროლი უნდა შედიოდეს ინფორმაციული მენეჯერის ან საინფორმაციო ტექნოლოგიებისათვის პასუხისმგებელი მენეჯერების ვალდებულებაში. განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭებათ ფინანსურ ოფიცერებს და მათ პერსონალს, რომელთა მიერ განხორციელებული კონტროლის ღონისძიებები კვეთს აღმავალი და დაღმავალი მიმართულებით კომპანიის საოპერაციო და სხვა განყოფილებებს.

აღმასრულებელი ორგანოები, კერძოდ, გენერალური დირექტორი და ფინანსური დირექტორი, ქმნიან სტრუქტურებს (სამსახურებს ან დეპარტამენტებს) ან

გამოყოფენ პირებს, რომლებიც პასუხისმგებელი იქნებიან კონტროლის სპეციფიკური ღონისძიებების ყოველდღიური განხორციელებისათვის.

შიდა აუდიტი კომპანიის შიდა კონტროლის სისტემის შემადგენელი ნაწილია. მიუხედავად იმისა, რომ შიდა კონტროლი თავისი მასშტაბით დიდია, შიდა აუდიტი შეიძლება განისაზღვროს როგორც დამოუკიდებელი, ობიექტური რწმუნება და საკონსულტაციო საქმიანობა, რომელიც მოწოდებულია ფასეულობის შესაქმნელად და ორგანიზაციის ოპერაციების გასაუმჯობესებლად. იგი ორგანიზაციას ეხმარება სხვადასხვა ამოცანის განხორციელებაში სისტემატური და დისციპლინური მიდგომის შემოღებით, რათა შეფასდეს და გაუმჯობესდეს რისკის მართვის ეფექტიანობა, კონტროლი და კორპორაციული მართვის პროცესები. უფრო კონკრეტულად კი, შიდა აუდიტი განიხილავს და უზრუნველყოფს ინფორმაციის საიმედოობასა და მთლიანობას, სხვადასხვა პოლიტიკასა და წესთან შესაბამისობას, აქტივების დაცვას, რესურსების ეკონომიურ და ეფექტიან გამოყენებას, აგრეთვე დადგენილი საოპერაციო მიზნებისა და ამოცანების მიღწევას. შიდა აუდიტი მოიცავს ფინანსურ საქმიანობას და ოპერაციებს სისტემების, წარმოების, ინჟინერიის, მარკეტინგის და ადამიანური რესურსების ჩათვლით.

საუკეთესო პრაქტიკით შიდა აუდიტის ამოცანა, როგორც წესი, მოიცავს:

- ბიზნესსაქმიანობის შესაბამისობის შეფასებას შიდა პოლიტიკასა და წესებთან;
- კონსულტაციის გაწევას სხვადასხვა შიდა პოლიტიკისა და პროცედურის დადგენაში;
- აქტივების დაცვასთან მიმართებით კონტროლის შეფასებას;
- კანონებთან შესაბამისობას და შიდა კონტროლის შეფასებას ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით;
- შიდა კონტროლის შეფასებას ბიზნესპროცესებთან მიმართებით;
- ბიზნესრისკების იდენტიფიკაციის, შეფასებისა და მართვის პროცესის შეფასებას;
- საოპერაციო ეფექტიანობის შეფასებას;
- სახელშეკრულებო ვადლებულებებთან შესაბამისობის შეფასებას;
- საინფორმაციო ტექნოლოგიების აუდიტის განხორციელებას;
- თაღლითობის გამოძიებას;

➤ შვილობილი კომპანიების აუდიტს.

სათანადოდ ფუნქციონირების მიზნით, შიდა აუდიტორი უნდა სარგებლობდეს დამოუკიდებლობის გონივრული ხარისხით. ამის მიღწევა შეიძლება მისი ანგარიშვალდებულებით სამეთვალყურეო საბჭოს (აუდიტის კომიტეტის მეშვეობით) და არა კომპანიის აღმასრულებელის (გენერალური დირექტორი ან ფინანსური დირექტორი) წინაშე.

საუკეთესო პრაქტიკით რეალურად, საკმაოდ ძნელია შიდა აუდიტი თავისი ფუნქციის გამო სრულიად დამოუკიდებელი იყოს მენეჯმენტისაგან. მართლაც, შიდა კონტროლის ფუნქცია მენეჯმენტის ძირითადი ინსტრუმენტია. მისი საქმიანობა ვერ იქნება სარგებლიანი, თუ არ იქნება ანგარიშვალდებული მენეჯმენტის წინაშე. მენეჯმენტთან ახლო თანამშრომლობასთან ერთად, დამოუკიდებლობის შენარჩუნების აუცილებლობის გათვალისწინებით, შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის რეკომენდაციით, შიდა აუდიტორი ადმინისტრაციულად ანგარიშვალდებული უნდა იყოს აღმასრულებელი ორგანოების, ხოლო ფუნქციონალურად - სამეთვალყურეო საბჭოს აუდიტის კომიტეტის წინაშე.

დასავლური კომპანიების უმრავლესობაში შიდა კონტროლის ფუნქციას, როგორც წესი, კონტროლის დეპარტამენტი ახორციელებს ყოველდღიურად, მაშინ, როცა შიდა აუდიტის ფუნქციას შიდა აუდიტორი ახორციელებს პერიოდულად. შიდა კონტროლი და აუდიტი სხვადასხვა ცნებებია როგორც უფლებამოსილების, ისე ორგანიზაციული თვალსაზრისით.

შიდა აუდიტის არსებობა მარეგულირებელი ორგანოს სავალდებულო მოთხოვნაა საქართველოს კომერციული ბანკებისათვის, იგივე მოთხოვნა საჭიროა წაუყენონ კომპანიებსაც.

2003 წლის მაისში აშშ-ის ფასიანი ქაღალდებისა და საფონდო ბირჟის კომისიამ დაამტკიცა წესი 2002 წლის სარბეინზ-ოქსლის აქტის 404-ე პუნქტის მოთხოვნათა განსახორციელებლად. აქტის 404-ე პუნქტით ფასიანი ქაღალდებისა და საფონდო ბირჟის კომისიას ევალება წესების მიღება, რომელთა თანახმადაც, კომპანიის ყველა წლიური ანგარიში უნდა შეიცავდეს:

1. განცხადებას მენეჯმენტის პასუხისმგებლობის შესახებ, რათა შექმნას და აწარმოოს ადეკვატური შიდა კონტროლის სტრუქტურა და პროცედურები ფინანსური ანგარიშგებისთვის;
2. მენეჯმენტის შეფასებას კომპანიის ყველაზე ბოლო ფისკალური წლის მდგომარეობით, კომპანიის შიდა კონტროლის სტრუქტურის ეფექტიანობისა და ფინანსური ანგარიშგების პროცედურების შესახებ.

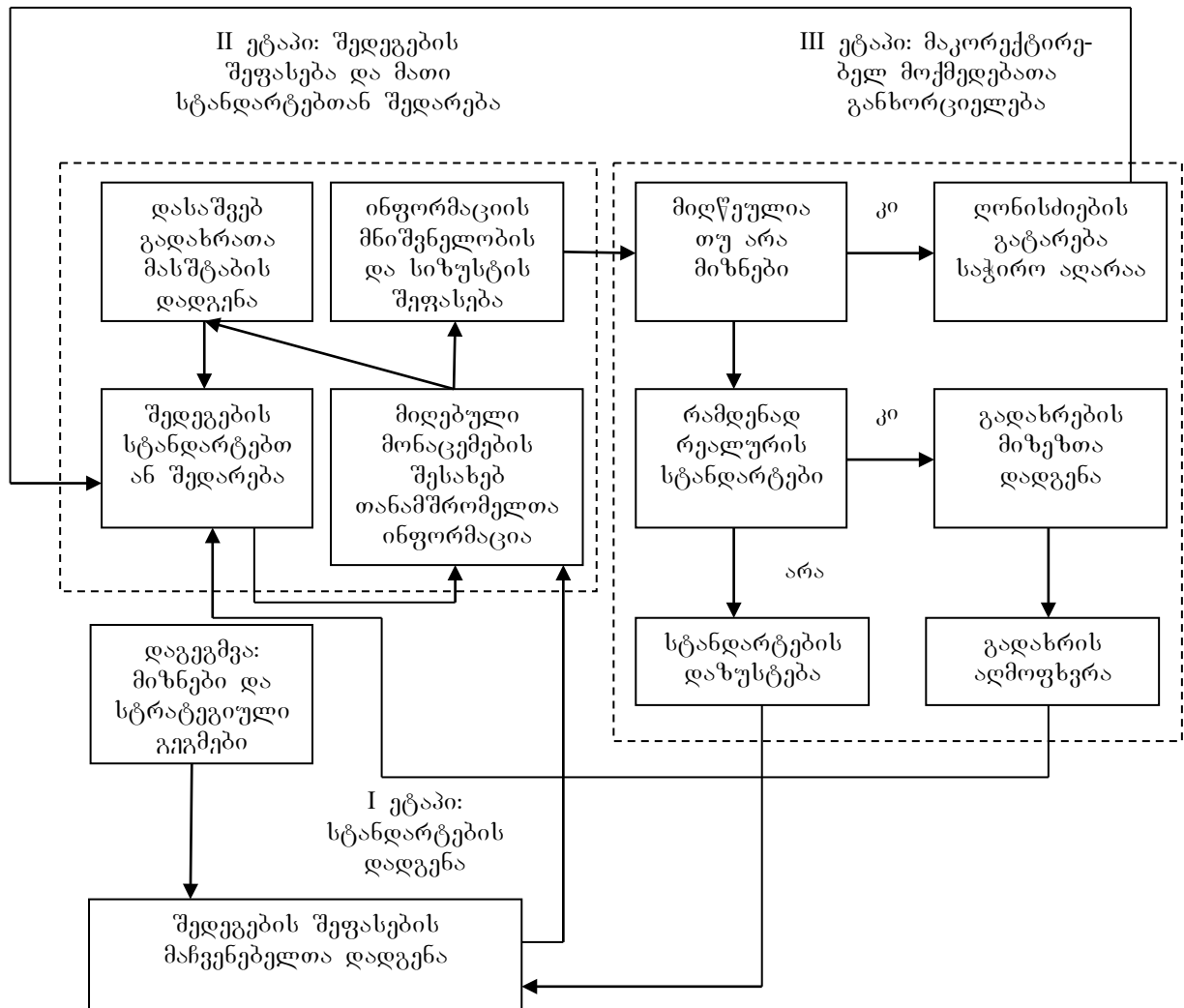
404-ე პუნქტით ასევე განსაზღვრულია, რომ კომპანიის გარე აუდიტორმა დაადასტუროს და ანგარიში წარადგინოს მენეჯმენტის მიერ კომპანიის შიდა კონტროლის სისტემების და ფინანსური ანგარიშგების პროცედურების ეფექტიანობის შეფასების შესახებ, საჯარო კომპანიის ბუღალტრული აღრიცხვის საზედამხედველო ორგანოს მიერ დადგენილი სტანდარტების შესაბამისად. დასკვნითი წესების თანახმად, მენეჯმენტის წლიური შიდა კონტროლის ანგარიში უნდა შეიცავდეს:

- მენეჯმენტის პასუხისმგებლობის განაცხადს კომპანიის ფინანსურ ანგარიშგებაზე ადეკვატური შიდა კონტროლის და წესების შესახებ;
- განაცხადს, რომელიც განსაზღვრავს მენეჯმენტის მიერ გამოყენებულ სისტემას აღნიშნული შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესაფასებლად;
- აღნიშნული შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტიანობის შეფასებას მენეჯმენტის მიერ კომპანიისთვის ყველაზე ბოლო ფისკალური წლის მდგომარეობით;
- განცხადებას, რომ აუდიტორმა გასცა მენეჯმენტის შეფასების დამადასტურებელი ანგარიში.

ქართულმა კომპანიებმა, რომელთაც უნდათ კორპორაციული მართვის საუკეთესო პრაქტიკის დაცვა, აღნიშნულის შესახებ ანგარიში უნდა წარადგინონ თავიანთ წლიურ ანგარიშებში. შიდა აუდიტის არსებობა მარეგულირებელი ორგანოს სავალდებულო მოთხოვნაა საქართველოს კომერციული ბანკებისათვის, იგივე მოთხოვნა საჭიროა წაუყენონ კომპანიებსაც.

1. 3. კონტროლის ჩატარების პროგრამის შემუშავება

კონტროლის ორგანიზაცია თანამედროვე მენეჯმენტის ერთ-ერთი ურთულესი ამოცანაა, კონტროლის პროცესი იწყება პროგრამის შედგენაში. იგი მოიცავს სულ მცირე სამი ეტაპის განხორციელებას (ნახ. 6).



ნახ. 6. კონტროლის პროცესის პროგრამა

წყარო: ნ. პაიჭაძე, თ. ხომერიკი, ბ. ხვინთელიანი, გ. შიხაშვილი, მენეჯმენტის საფუძვლები, თბ., 2005, გვ. 127.

- I ეტაპი – სტანდარტების და კრიტერიუმების შემუშავება;
- II ეტაპი – რეალური შედეგების გაზომვა და სტანდარტებთან შედარება;
- III ეტაპი – მაკორექტირებელი მოქმედებების განხორციელება.

როგორც სახელწოდებებიც გვიჩვენებს, პირველ ეტაპზე უნდა მოხდეს სტანდარტების და ნორმების შემუშავება, მეორე ეტაპზე უნდა გაიზომოს ფაქტიური შედეგები და შეუდარდეს იგი ნორმებს და სტანდარტებს და დადგინდეს გადახრები, ხოლო მესამეზე - შემუშავდეს და გატარდეს გადახრების გამოსასწორებელი ღონისძიებები. მაგრამ თუ საკონტროლო ობიექტზე სტანდარტები და ნორმები უკვე არსებობს (მაგ. როცა კონტროლდება საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელის დოკუმენტაცია გადასახადის მოცულობის სისწორის შესამოწმებლად, კონტროლიორმა წინასწარ იცის, რომ საქართველოში საშემოსავლო გადასახადი არის დასაბეგრი შემოსავლის 20% და გადასახადის გადამხდელისთვის ეს არის სტანდარტი, რომელიც ამოქმედებული იქნა 2011 წლის 1 იანვრის ახალი საგადასახადო კოდექსით), მაშინ პირველ ეტაპზე გაიზომება (შეფასდება) გასაკონტროლებელი ობიექტის თუ სუბიექტის რეალური მდგომარეობა, მეორე ეტაპზე შედარდება იგი სტანდარტებს და დადგინდება გადახრები, ხოლო თუ გადახრები აღმოჩნდა, მაშინ მესამე ეტაპზე შემუშავდება და გატარდება ამ უარყოფითი გადახრების აღმოფხვრის ღონისძიებები.

უნდა ავლნიშნოთ, რომ საქართველოს საწარმოებში და ორგანიზაციებში ძირითადად უკვე არსებობს სტანდარტები და ნორმები. მათი ნაწილი ქართული სტანდარტებია, ნაწილი კი საზღვარგარეთიდან გადმოტანილი. ამდენად მმართველობითი კონტროლის განხორციელების დროს მაკონტროლებელ ორგანოს პროგრამის შედგენისას ამ სამუშაოს შესრულება აღარ სჭირდება და იგი პირდაპირ იწყებს გასაკონტროლებელი ობიექტის (თუ სუბიექტის) რეალური მდგომარეობის კონტროლს. ამ ფაქტიური მაჩვენებლების გასაზომად კონტროლიორ-მენეჯერს სჭირდება შემდეგი სახის ინფორმაცია:

1. პირადი დაკვირვებებით მიღებული;
2. სტატისტიკურ-ბუღალტრული;
3. ზეპირი;
4. წერილობითი.

თითოეულ ინფორმაციას აქვს თავისი დადებითი და უარყოფითი მხარეები (ცხრილი 2). მაგალითად, ზეპირი ინფორმაციის დადებითი მხარე ის არის, რომ იგი სწრაფია, უარყოფითი კი ის, რომ იგი იფილტრება. პირადი დაკვირვებით მიღებულ

ინფორმაციას არ სჭირდება გაფილტვრა და ეს მისი დადებითი მხარეა, მაგრამ ამ ინფორმაციის მოპოვებას რომ დროის დიდი ხარჯი სჭირდება, ეს უკვე არის მისი უარყოფითი მხარე და ა. შ.

ცხრილი 2

კონტროლის პროცესში გამოსაყენებელი საპროგრამო ინფორმაცია

ინფორმაციის სახეები	დადებითი ხმარებები	უარყოფითი ხმარებები
პირადი დაკვირვებით მიღებული	1. ინფორმაციის მიღება პირველი პირიდან 2. ინფორმაციას არ სჭირდება გაფილტვრა 3. ინფორმაცია მოიცავს საქმიანობის ყველა სახეს	1. სუბიექტური შეფასების შესაძლებლობა 2. დროის დიდი ხარჯი 3. ადამიანებმა შეიძლება ასეთი დაკვირვება ჩათვალონ თავსმოხვეულებად
ბუღალტრულ-სტატისტიკური ანგარიშგებით მიღებული	1. სიტუაციის ვიზუალური ასახვის შესაძლებლობა 2. საქმიანობის ცალკეულ მხარეებს შორის კავშირის გამომსახველობა	1. ინფორმაციის შეზღუდულობა 2. სუბიექტური ფაქტორების აღურიცხველობა
ზეპირი ინფორმაცია	1. ინფორმაციის მიღების სისწრაფე 2. ვერბალური და არავერბალური უკუკავშირის აქტიური გამოყენება	1. ინფორმაცია იფილტრება 2. შეუძლებელია ინფორმაციის დოკუმენტირება
წერილობითი ინფორმაცია	1. ყოვლისმომცველობა 2. ფორმალურობა (ოფიციალურობა) 3. შენახვის სიადვილე (მომავალში გამოსაყენებლად)	1. ინფორმაციის მომზადება მოითხოვს დიდ დროს

წყარო: Стивен П. Роббинз, Мэри Коултер. Менеджмент, М., Вильямс, 2010, с. 876.

ასეთი პროგრამის მიხედვით მეორე ეტაპზე კონტროლიორს ევალება ინფორმაციის ამ წყაროებით მოპოვებული მასალების დაჯამება, შეჯერება და დარღვევების დადგენის მიზნით ნორმებთან და სტანდარტებთან შედარება. გადახრის დადგენისას მნიშვნელოვანია გადახრის მისაღები დიაპაზონი, ისიც პროგრამით უნდა იყოს გათვალისწინებული. ამ დიაპაზონიდან გასული გადახრა, ითვლება დარღვევად და მაკონტროლებელმა მას უნდა მიაქციოს ყურადღება.

კონტროლის მესამე ეტაპზე ხდება ნორმებიდან და სტანდარტებიდან ფაქტიური გადახრის აღმოფხვრის მაკორექტირებელი ღონისძიებების შემუშავება. ამ შემთხვევაში მაკონტროლებელი ან არაფერს აკეთებს, თუ გადახრას თვლის უმნიშვნელოდ, ან გადასინჯავს და შეასწორებს ნორმებს (პრაქტიკაში ასეთიც ხდება), ანდა იღებს ღონისძიებებს ფაქტიური მდგომარეობის გამოსასწორებლად.

კონტროლიორ-მენეჯერის პირველი ქცევა ახსნას არ საჭიროებს. პრაქტიკაში ძირითადად მეორე და მესამე შემთხვევებს აქვს ადგილი. მეორე შემთხვევაში დარღვევას იწვევს ნორმის და სტანდარტის არარეალურობა. ასეთ დროს კორექტირება სჭირდება არა სამუშაო პროცესს, არამედ ნორმას, ან სტანდარტს. თუ ეს არ შესრულდა, მაშინ მიზანი მუდმივად მიუღწეველი იქნება. მესამე შემთხვევაში, კონტროლიორ-მენეჯერი თვლის რა, რომ ფაქტიური მაჩვენებლები არადამაკმაყოფილებელია, პროგრამით მას ევალება „ჩააქროს ხანძარი“ ან სწრაფი, მაგრამ დროებითი ღონისძიებების გატარებით, ანდა მდგომარეობის დეტალური შესწავლით და ფუნდამენტალური ღონისძიებების გატარებით.

გამოკვლევებმა აჩვენეს, რომ კონტროლის პროგრამის შექმნისას პრაქტიკულად გამოიყენება სამი მიდგომა. ეს მიდგომებია: (T. Aeppey, wall Street Journal November 19, 202; 131.)

- საბაზრო;
- ბიუროკრატიული;
- კლანური.

კონტროლის პროგრამის შექმნის **საბაზრო მიდგომის** არსი იმაშია, რომ სტანდარტების და ნორმების შემუშავებისას მეტი ყურადღება ეთმობა გარე საბაზრო მექანიზმებს, ისეთებს, როგორიცაა, საფასო კონკურენცია და ბაზრის შეფარდებითი წილი. ეს მიდგომა ძირითადად გამოიყენება მკაცრი კონკურენციის პირობებში მომუშავე კომპანიების და კიდევ ისეთი კომპანიების კონტროლის პროგრამების შედგენისას რომელთა პროდუქცია და მომსახურება ხასიათდება ზუსტი სპეციფიკაციებით.

ბიუროკრატიული მიდგომის დროს დიდი ყურადღება ექცევა ორგანიზაციულ უფლებამოსილებას. ის ძირითადად ეფუძნება ორგანიზაციაში გამოყენებულ წესებს, ინსტრუქციებს, პროცედურებს და პოლიტიკას.

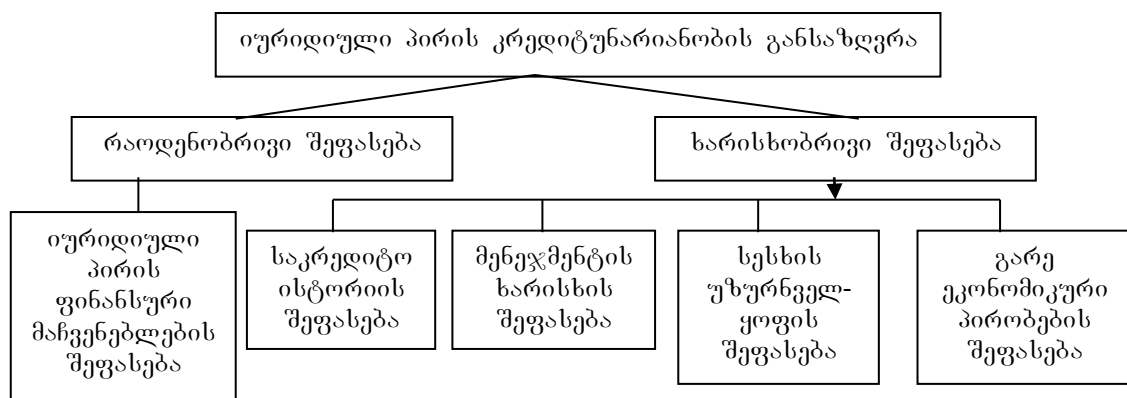
კლანური მიდგომით შედგენილი კონტროლის პროგრამა ითვალისწინებს ორგანიზაციაში კონტროლის ჩატარებას ისეთი ფასეულობების მიხედვით, რომლებიც მთლიანობაში ქმნიან ორგანიზაციის კულტურას. ესენია: ტრადიციები, რიტუალები საფირმო ფასეულობები და სხვ. კონტროლის ასეთი მიდგომის დროს მოსალოდნელი ქცევის კრიტერიუმებს პროგრამაში ადგენს ან ერთი პიროვნება ან

გუნდი (კლანი). აქედან გამომდინარე, ისეთ კომპანიებში, სადაც სამუშაო ძირითადად ჯგუფების და გუნდების მიერ ხორციელდება, მმართველი კონტროლის პროგრამა და თვით მისი შესრულება არის კლანური.

დამატებით უნდა ავლნიშნოთ, რომ ამჟამად მთელ მსოფლიოში **შიდა საფირმო მმართველობითი კონტროლი** ძირითადად არის ბიუროკრატიული ან კლანური საბაზრო კონტროლის ელემენტების დამატებით. რაღა თქმა უნდა, რომ ეს არ ეხება სახელმწიფოებრივ კონტროლს.

გასაკონტროლებელი ობიექტების ნაირსახეობათა და თვით კონტროლის ფორმების სიმრავლის გამო, კონტროლის უნიფიცირებული პროგრამა საერთოდ არ არსებობს. ამიტომ მოცემულ სადისერტაციო ნაშრომში წარმოვადგენთ კონტროლის პროგრამის ერთ-ერთ ნიმუშს, კერძოდ, იურიდიული პირის (ფირმა, კომპანია) კრედიტუნარიანობის შემოწმების პროგრამას.

იურიდიული პირის კრედიტუნარიანობა განისაზღვრება მისი თვისობრივი და რაოდენობრივი შეფასებით. რაოდენობრივ შეფასებაში შედის საწარმოს ფინანსური მაჩვენებლების შეფასება. თვისობრივში შედის საწარმოს საკრედიტო ისტორიის (ანუ რეპუტაციის), მართვის ხარისხის, სესხის უზრუნველყოფის (გირაო) და სხვა მახასიათებლების შეფასება. სქემატურად მას ასეთი სახე აქვს (ნახ.7)



ნახ. 7. კომპანიის კრედიტუნარიანობის მონიტორინგის სქემა

წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

მსესხებელი იურიდიული პირის კრედიტუნარიანობის შესწავლას ბანკის საკრედიტო ოფიცერი იწყებს მისი ფინანსური მდგომარეობის გარკვევით. ამისათვის იგი იყენებს მის ბუღალტრულ ბალანსს და მოგება-ზარალის ანგარიშს. ამ დოკუმენტებში მოცემული ინფორმაციით საკრედიტო ოფიცერი ანგარიშობს ფინანსურ კოეფიციენტებს, კერძოდ: ლიკვიდურობის კოეფიციენტებს, ფინანსური მდგრადობის კოეფიციენტებს, საქმიანი აქტივობის და რენტაბელობის კოეფიციენტებს.

- I. **ლიკვიდურობის კოეფიციენტები.** იურიდიული პირის ლიკვიდურობაში იგულისხმება მის მიერ მოკლევადიანი ვალების დაფარვის უნარი. ლიკვიდურობის კოეფიციენტი სამი სახისაა: მიმდინარე ლიკვიდურობა, შუალედური ლიკვიდურობა და აბსოლუტური ლიკვიდურობა. მათი ანგარიშის ალგორითმი ასეთია:

$$\text{მიმდინარე ლიკვიდურობა } (K_1) = \frac{\text{საბრუნავი (მიმდინარე) აქტივები}}{\text{მოკლევადიანი დავალიანებები}}$$

$$\text{შუალედური ლიკვიდურობა } (K_2) = \frac{\text{საბრუნავი აქტივები} - \text{სასაქონლო მარაგები}}{\text{მოკლევადიანი დავალიანებები}}$$

$$\text{აბსოლუტური ლიკვიდურობა } (K_3) = \frac{\text{ფულადი სახსრები და მასთან გათანაბრებული აქტივები}}{\text{მოკლევადიანი დავალიანებები}}$$

პირველი მაჩვენებლის ოპტიმალური მნიშვნელობა 2-დან 3-ის ჩარჩოებში იმყოფება, მეორის - 1 ან 1-ზე მეტი, მესამის კი - 0,2-დან 0,3-მდე.

- II. **ფინანსური მდგრადობის და გადახდისუნარიანობის კოეფიციენტები.** ამ კოეფიციენტების შემდეგი სახეებია ცნობილი:

$$\begin{aligned} &\text{საკუთარი საბრუნავი სახსრებით უზრუნველყოფის კოეფიციენტი} = \\ &= \frac{\text{საკუთარი კაპიტალი} - \text{ბრუნვისგარეშე აქტივები}}{\text{საბრუნავი აქტივები}} \end{aligned}$$

$$\text{ავტონომიის (ფინანსური დამოუკიდებლობის კოეფიციენტი)} = \frac{\text{საკუთარი კაპიტალი}}{\text{საწარმოს აქტივების ჯამი}}$$

$$\text{მანევრირების კოეფიციენტი} = \frac{\text{საკუთარი საბრუნავი სახსრები}}{\text{საკუთარი კაპიტალი}}$$

პირველი მაჩვენებლის ოპტიმალური მნიშვნელობა არის 0,1 (ანუ 10%), მეორის - 0,5, მესამის კი - 0,2.

III. **საქმიანი აქტივობის კოეფიციენტები.** ამ კოეფიციენტების რიცხვშია:

$$\text{საწარმოს სახსრების ბრუნვალობის კოეფიციენტი} = \frac{\text{ამონაგები რეალიზაციიდან}}{\text{აქტივები}}$$

$$\text{მობილური აქტივების ბრუნვალობის კოეფიციენტი} = \frac{\text{ამონაგები რეალიზაციიდან}}{\text{საბრუნავი აქტივები}}$$

$$\text{არამობილური აქტივების ბრუნვალობის კოეფიციენტი} = \frac{\text{ამონაგები რეალიზაციიდან}}{\text{ბრუნვისგარეშე აქტივები}}$$

$$\text{დებიტორული დავალიანების ბრუნვალობის კოეფიციენტი} = \frac{\text{ამონაგები რეალიზაციიდან}}{\text{დებიტორული დავალიანება}}$$

მართალია, ამ კოეფიციენტებს ოპტიმალური მნიშვნელობები არა აქვთ, მაგრამ ის კი ცნობილია, რომ რაც მაღალი იქნება ეს კოეფიციენტები, მით მცირე იქნება საქმიანი აქტივობის, ანუ სახსრების ბრუნვალობის ხანგრძლივობა დღეებში.

IV. **მომგებიანობის (რენტაბელობის) კოეფიციენტები.** ამ კოეფიციენტების რიცხვშია:

$$\text{აქტივების რენტაბელობა (ROA)} = \frac{\text{მოგება}}{\text{აქტივები}}$$

$$\text{საკუთარი კაპიტალის რენტაბელობა (ROE)} = \frac{\text{მოგება}}{\text{საკუთარი კაპიტალი}}$$

$$\text{რეალიზაციის რენტაბელობა} = \frac{\text{მოგება}}{\text{რეალიზაციიდან ამონაგები}}$$

გარდა ამ კოეფიციენტებისა, მსესხებელი საწარმოს კრედიტუნარიანობის შესაფასებლად გამოიყენება ამერიკელი მეცნიერის ე. ალტმანის Z -ანგარიში. იგი იანგარიშება ფორმულით:

$$Z = 1,2 \cdot X_1 + 1,4 \cdot X_2 + 3,3 \cdot X_3 + 0,6 \cdot X_4 + 1,0 \cdot X_5$$

ფორმულაში რიცხვითი მნიშვნელობები მუდმივი სიდიდეებია, ხოლო X_1 , X_2 , X_3 , X_4 და X_I

$$X_1 = \frac{\text{წმინდა საბრუნავი კაპიტალი}}{\text{აქტივები}}$$

$$X_2 = \frac{\text{გაუნაწილებელი მოგება}}{\text{აქტივები}}$$

$$X_3 = \frac{\text{საბალანსო მოგება}}{\text{აქტივები}}$$

$$X_4 = \frac{\text{აქტივების საბაზრო ღირებულება}}{\text{ნასესხები სახსრები}}$$

$$X_I = \frac{\text{რეალიზაციიდან წმინდა ამონაგები}}{\text{აქტივები}}$$

თუ მსესხებლის Z - ანგარიში სიდიდე $\geq 2,675$ -ზე, მაშინ მსესხებელი წარმატებით მომუშავეთა რიცხვს მიეკუთვნება, ხოლო თუ $Z < 2,675$ -ზე, მაშინ იგი პოტენციალური ბანკროტია.

იმის მიუხედავად, რომ ალტმანის მოდელებს ამერიკასა და ევროპაში ფართოდ იყენებენ, ჩვენთან მისი მექანიკური გამოყენება არ შეიძლება. ამის მიზეზი არის ჩვენი კომპანიების მუშაობის განსხვავებული პირობები. მართალია, ისინიც და ჩვენც საბაზრო ეკონომიკის პირობებით ვმუშაობთ, მაგრამ იქ სრულყოფილი ბაზარია, ჩვენთან კი - არასრულყოფილი. ამ მიზეზით, ალტმანის Z - მოდელის რამოდენიმე მაჩვენებელი ჩვენს პირობებში ან არ იანგარიშება (X_4), ან მისი ანგარიში არაფერს ცვლის (X_1). X_4 - კოეფიციენტი არ იანგარიშება იმიტომ, რომ მის მრიცხველში საკუთარი კაპიტალის (აქციონერული კაპიტალი) საბაზრო ღირებულება არის მოცემული, რომლის გაანგარიშება ჩვენს პირობებში შეუძლებელია საფონდო ბირჟის განუვითარებლობის გამო, ხოლო X_1 - გამოანგარიშება შეიძლება. მაგრამ რადგან ქართული კომპანიები ამერიკულ კომპანიებთან შედარებით არაგრძელვადიან, არამედ მოკლევადიან კრედიტებს იყენებენ, ამდენად ეს მაჩვენებელი არ გამოდგება გაკოტრების საპროგნოზოდ და არ ასახავს იმ სურათს, რასაც ასახავს ამერიკულ კომპანიებზე გამოანგარიშებული X_1 .

ცხადია, ყველაზე სასურველია, რომ ქართულ საწარმოებს გაკოტრების პროგნოზირების ქართული მოდელი ჰქონდეთ. მაგრამ ასეთი მოდელი არ არსებობს. ამის გაკეთება თუნდაც იმიტომ არის ძნელი, რომ გაკოტრებულ საწარმოთა ანგარიშგებები გასაიდუმლოებულია. ამ ინფორმაციის გარეშე კი ვერცერთი მეცნიერი ამ მოდელს ვერ შეადგენს.

გარდა გაკოტრების აღდგენის მოდელისა, არსებობს უ. ბივერის მოდელი, საფრანგეთის ბანკის მიერ შემუშავებული გაკოტრების რისკის მოდელი, ამერიკელი მეცნიერი რ. ჩესერის მიერ შემოთავაზებული სესხებზე ზედამხედველობის მოდელი, მაკკინზის მეთოდოლოგია და ა.შ. კომერციულ ბანკებს უფლება აქვთ, თვითონ აირჩიონ მათ შორის უკეთესი და გამოიყენონ იგი მსესხებელი ფირმების კრედიტუნარიანობის შესაფასებლად.

ამერიკელი მეცნიერების უ. ბივერის მიერ შემუშავებულ მსესხებლების კრედიტუნარიანობის შეფასების მოდელი ასეთი სახისაა:

ცხრილი 3

კომპანია-მსესხებლის კრედიტუნარიანობის მონიტორინგი

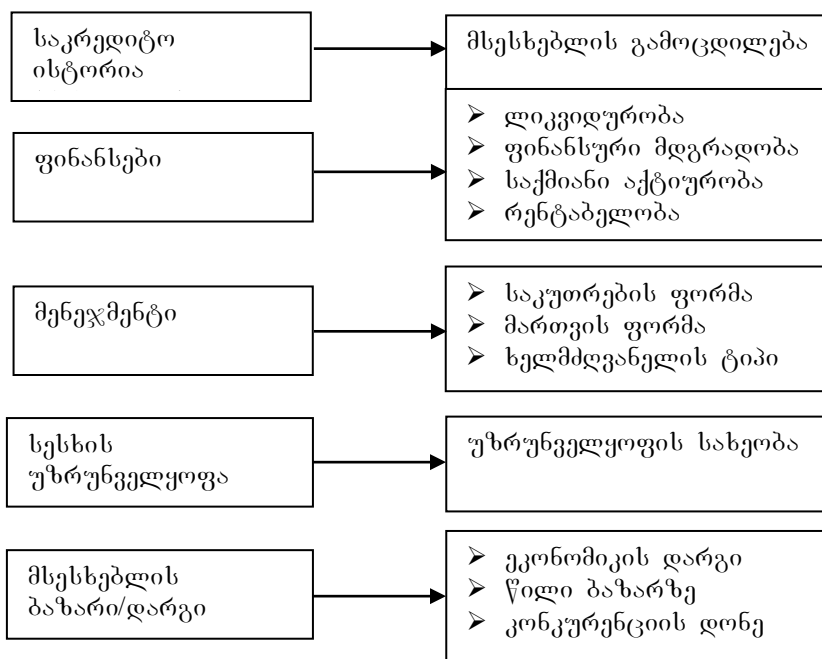
მაჩვენებლის დასახელება	საანგარიშო ფორმულა	მაჩვენებლის მნიშვნელობა ნორმალური მდგომარეობის პირობებისთვის
ბივერის კოეფიციენტი	$\frac{\text{წმინდა მოგება} - \text{ამორტიზაცია}}{\text{გრძელვადიანი} + \text{მოკლევადიანი ვალდებულებები}}$	0,4 – 0,45
აქტივების რენტაბელობა	$\frac{\text{წმინდა მოგება} - \text{ამორტიზაცია}}{\text{აქტივები}} \cdot 100$	6-8%
ფინანსური ლევერიჯი	$\frac{\text{გრძელვადიანი} + \text{მოკლევადიანი ვალდებულებები}}{\text{აქტივები}}$	$\geq 0,37$
აქტივების გადაფარვის კოეფიციენტი	$\frac{\text{საკუთარი კაპიტალი} - \text{ბრუნვისგარეშე აქტივები}}{\text{აქტივები}}$	0,4
მოკლევადიანი გადაფარვის კოეფიციენტი	$\frac{\text{საბრუნავი აქტივები}}{\text{მოკლევადიანი ვალდებულებები}}$	$\geq 3,2$

წყარო: T. Aeppeb, "Workers Nat Incubated", wall Street Journal Novemler 19, 202, p. 131.

ამ მაჩვენებლების საანაგრიშოდ საჭირო ყველა ინფორმაცია მსესხებლის ბალანსშია მოცემული. უ. ბივერი თვლის, რომ თუ მსესხებლის ზემოთჩამოთვლილი მაჩვენებლები ასეთი (ან მასთან მიახლოებული) მნიშვნელობისაა, მაშინ მისი კრედიტუნარიანობა დამაკმაყოფილებელია და ბანკს საკრედიტო რისკი არ ელოდება.

როგორც აღვნიშნეთ, გარდა რაოდენობრივი მაჩვენებლებისა, მსესხებლის კრედიტუნარიანობა ისაზღვრება **თვისობრივი (ხარისხობრივი)** მაჩვენებლებითაც. ამ შემთხვევაში დგება მსესხებლის საკრედიტო რეიტინგი. ასეთი რეიტინგის შედგენის მრავალი მეთოდიკა არსებობს, რომელთაგან პოსტსაბჭოთა სივრცეში ყველაზე მეტად გავრცელდა რუსი მეცნიერის ს. ბაბუშკინის მეთოდიკა. ამ მეთოდიკით მსესხებლის კრედიტუნარიანობა ფასდება შემდეგი მაჩვენებლებით (იხ. ნახ. 8):

1.	საკრედიტო ისტორია (რეპუტაცია)	-10%
2.	ფინანსები	-30%
3.	კრედიტის უზრუნველყოფა (გირაო)	-25%
4.	მსესხებლის მენეჯმენტი	-15%
5.	მსესხებლის საქმიანობის ბაზარი/დარგი	-20%
სულ		-100%



ნახ. 8. მსესხებლის კრედიტუნარიანობის რეიტინგის დადგენის ს. ბაბუშკინის მიერ შემუშავებული სქემა

წყარო: <http://www.business-gazeta.ru/article>

ჩამოთვლილი მაჩვენებლების თითოეული ჯგუფისთვის მინიჭებული ქულების რაოდენობა 0-დან 100-მდე დიაპაზონში მერყეობს. რამდენად დაბალია ქულა, იმდენად უკეთესია მსესხებლის მდგომარეობა, ანუ, იმდენად ნაკლებია საკრედიტო რისკი. ამასთან, 0 - შეფასება მეტად უარყოფითი შეფასებაა.

მეცნიერი ს. ბაბუშკინი მსესხებლის რეიტინგის განმსაზღვრელ თითოეულ მაჩვენებელს ქულების შემდეგი რაოდენობით აფასებს.

ცხრილი 4

მსესხებელი კომპანიის საკრედიტო ისტორიის შეფასება.

საკრედიტო ისტორია	ქულა
3 – წელზე მეტი	10
2-დან 3 წლამდე	30
1,5-დან 2 წლამდე	50
0,5-დან 1,5 წლამდე	70
0,5 წელზე ნაკლები	90
საკრედიტო ისტორია არა აქვს (გაიცემა პირველი კრედიტი)	100

ცხრილი 5

მსესხებლის კომპანიის ფინანსური მდგომარეობის მონიტორინგი.

ფინანსური მაჩვენებლის ჯგუფი	მაჩვენებლის შესაბამისობა ნორმატივთან	ქულა	წონითი კოეფიციენტი
1. ლიკვიდურობის მაჩვენებლები	შეესაბამება არ შეესაბამება:	10 30 50 70 90 100	0,3
2. ფინანსური მდგრადობის (გადახდისუნარიანობის) მაჩვენებლები	შეესაბამება არ შეესაბამება	10 30 70 90 100	0,25
3. საკმისი აქტივობის (ბრუნეადობის) მაჩვენებლები	შეესაბამება არ შეესაბამება	10 30 70 90 100	0,15
4. რენტაბელობის მაჩვენებლები	შეესაბამება არ შეესაბამება	10 30 70 90 100	0,3

ცხრილი 6

კრედიტის უზრუნველყოფის შეფასება.

№	უზრუნველყოფის სახე	ქულა
1	ვალუტით უზრუნველყოფა	10
2	უძრავი ქონებით უზრუნველყოფა	25
3	მთავრობის გარანტია	20
4	სამრეწველო მოწყობილობა	50
5	ავტოტრანსპორტი	35
6	ფასიანი ქაღალდები	20
7	იურიდიული პირის თავდებობა	90
8	ფიზიკური პირის თავდებობა	100

მენეჯმენტის ხარისხის შეფასება.

მაჩვენებლების ჯგუფი	შინაარსი	ქულა	წონითი კოეფიციენტი
1. საკუთრების ფორმა	➤ სახელმწიფო საწარმო ➤ შერეული საწარმო ➤ კერძო საწარმო	20 25 50	0,2
2. მართვის ორგანიზებული სტრუქტურა	➤ კლასიკური საწარმო ➤ სათაო საწარმო ➤ მცირე საწარმო	10 25 75	0,3
3. ხელმძღვანელის ტიპი	➤ საკვანძო ფიგურა (ძირითადი მფლობელი და დამფუძნებელი) ➤ კლასიკური ხელმძღვანელი ➤ აღმასრულებელი დირექტორი ➤ ტექნიკური დირექტორი	70 15 50 75	0,5

ცხრილი 8

ბაზრის (დარგის) კონოუნქტურის მონიტორინგი.

მაჩვენებლების ჯგუფი	შინაარსი	ქულა	წონითი კოეფიციენტი
1. ეკონომიკის დარგი	➤ ელექტრომრეწველობა ➤ შავი მეტალურგია ➤ ქიმიური მეტალურგია ➤ მანქანათმშენებლობა ➤ კვების მრეწველობა ➤ ტრანსპორტი ➤ მშენებლობა ➤ სოფლის მეურნეობა ➤ ვაჭრობა ➤ დანარჩენი დარგები	25 10 75 60 50 100 100 100 50 75	0,3
2. წილი ბაზარზე (%)	➤ 1-ზე ნაკლები ➤ 1-დან 3-მდე ➤ 3-დან 5-მდე ➤ 5-დან 24-მდე ➤ 25-დან 50-მდე ➤ 51-ზე მეტი ➤ მონოპოლია	100 85 70 50 35 25 10	0,3
3. კონკურენციის დონე	➤ დაბალი ➤ საშუალო ➤ მაღალი ➤ ძალიან მაღალი	25 50 75 100	0,4

ამ შეფასების შედეგის შემდეგ თითოეული მიმართულებით ბანკი ანგარიშობს საშუალო ქულას (იგი იანგარიშება ქულის გადამრავლებით წონით კოეფიციენტზე) და აჯამებს მათ. შეჯამებულ მაჩვენებელს კი ეძლევა რისკის კატეგორია:

10-დან 20 ქულამდე	→1 ანუ მინიმალური
21-დან 40-მდე	→2 ანუ დაბალი
41-დან 60-მდე	→3 ანუ საშუალო
61-დან 80-მდე	→4 ანუ მაღალი
81-ზე მეტი	→5 ანუ ძალიან მაღალი
0 ქულა	→ მიუღებელი

გარდა ამ მეთოდისა, ფართოდ არის ცნობილი დასავლეთში გამოყენებული მეთოდები. ისინი ორ კატეგორიად იყოფიან:

1. ნორმალურ მსესხებელზე ორიენტირებული.
2. არანორმალურ (გაკოტრებასთან ახლოს მყოფ) მსესხებელზე ორიენტირებული.

ნორმალურ მსესხებელზე ორიენტირებული მეთოდის მიხედვით, მსესხებლის კრედიტუნარიანობა 5 პარამეტრით (მენეჯმენტი, ბაზარი/დარგი, კლიენტთან ურთიერთობები, ეკონომიკაში არსებული ვითარება, საწარმოს განვითარებაში არსებული პერსპექტივა) ისაზღვრება. შეფასებას იძლევიან 6 ბალანი სისტემით, სადაც 6 ბალი ყველაზე უარესი ვარიანტია, 1 ბალი აღნიშნავს სრულ საიმედოობას ანუ 100%-ს, ყოველი მომდევნო კი 25%-ით ამცირებს მას. ასეთ შეფასებაზეა აგებული მსესხებელთა კრედიტუნარიანობის განსაზღვრის ცნობილი ინგლისური PARSE-ის და CAMPARI-ს მეთოდები.

CAMPARI -ის მეთოდის შინაარსი ასეთია:

- C - character - მსესხებლის დახასიათება.
- A - ability - კრედიტის დაბრუნების უნარი.
- M - means - კრედიტის თხოვნის საჭიროება
- P - purposr - კრედიტის მიზანი.
- A - amount - კრედიტის სიდიდე.
- R - repogment - კრედიტის დაფარვის შესაძლებლობა.
- I - insuronce - კრედიტის უზრუნველყოფა (რისკის დაზღვევა).

ამერიკის ბანკებში კი გამოიყენება „ხუთი C -ის წესი“. მისი შინაარსი ასეთია:

- C - Capacity - სესხის დაფარვის შესაძლებლობა.
- C - Character - მსესხებლის რეპუტაცია.
- C - Capital - კაპიტალის ფლობა.
- C - Collateral - გირაოს არსებობა.
- C - Conditions - ეკონომიკური კონიუნქტურა.

1.4. კონტროლის კრიტერიუმები და შედეგიანობა შეფასების მექანიზმები

კონტროლის კრიტერიუმები ერთმანეთისაგან განსხვავდება კონტროლის სახეების, ფორმების და ჩატარების მეთოდების მიხედვით. კომპანიაში მმართველობით კონტროლში იგულისხმება სტრატეგიული კონტროლი, მიმდინარე კონტროლიც და ოპერაციული კონტროლიც. ცხადია მათი შემფასებელი კრიტერიუმებიც სხვადასხვაა და შედეგებიც სხვადასხვა იქნება. თუმცა, უნდა ავღნიშნოთ, რომ კონტროლის ნებისმიერი სისტემის ეფექტიანობის კრიტერიუმები არის ის, თუ როგორ უწყობს იგი ხელს ორგანიზაციული მიზნების მიღწევას. (Стивен П. Роббинз, Мэри Коультер, 2010; 871.)

სტრატეგიული კონტროლის კრიტერიუმები არის კომპანიის სტრატეგიულ განზრახულობათა შესრულება. ეს განზრახულობები სტრატეგიულ გეგმაში და მის ახსნა-დასაბუთებაში არის დაფიქსირებული. ამ განზრახულობებს შეიძლება რაოდენობრივი ან შეფარდებითი გამოხატულება ჰქონდეს და შეიძლება არც ჰქონდეს. მაგალითად, კომპანიის სტრატეგიული მიზანი (ანუ მისია) რომ „20-წლიან პერიოდში გახდეს ბაზრის ლიდერი” არის ის კრიტერიუმი, რომლისკენაც იგი ისწრაფვის, მაგრამ იგი რაოდენობაში არ გამოიხატება, მაგრამ თუ კომპანიის მიზანია „20-წლიან პერიოდში დაიკავოს ბაზრის 75%” არის უკვე შეფარდებით მაჩვენებელში გამოხატული კრიტერიუმი.

საერთოდ რას ეწოდება კრიტერიუმი? კრიტერიუმი არის ის შედეგი, რითაც უნდა შეფასდეს ოპერაცია, პროცესი, საერთოდ კომპანიის საქმიანობა, ანდა სრულიად განყენებული მოვლენა. მაგალითად, ქვეყნის მოსახლეობის ცხოვრების

დონის ამსახველი კრიტერიუმი არის მთლიანი შიდა პროდუქტი ერთ სულ მოსახლეზე, თერმული წლის წყაროს კრიტერიუმი არის წყლის დებეტი დღე-ღამის განმავლობაში, კომპანიის ინვესტიციური საქმიანობის კრიტერიუმები არის: ინვესტიციების გამოსყიდვის ვადა (DPP), შემოსავლების წმინდა დისკონტირებული ღირებულება (NPV), მომგებიანობის ინდექსი (PI) და მოგების შიგა ნორმა (IRR) და ა. შ.

მაშასადამე, კონტროლის კრიტერიუმი კავშირშია საკონტროლო საქმიანობის შედეგთან.

ეხლა რაც შეეხება შედეგიანობას. მეცნიერები მესკონი, ალბერტი და ხედოური წერენ: „შედეგების გაზომვა, რომელიც იძლევა დადგენილი სტანდარტების დაცვის საშუალებას, ეს არის კონტროლის ყველაზე რთული და ყველაზე ძვირადღირებული ელემენტი. დასაწყისშივე უნდა აირჩეს განზოგადების ერთეული, თანაც ისეთი ერთეული, რომლის გარდაქმნა სტანდარტით გამოხატულ ერთეულთან არ გაძნელდება. თუ დადგენილი სტანდარტი არის მოგება, მაშინ გაზომვა უნდა ვაწარმოვოთ დოლარებში, ანდა პროცენტებში და ა. შ. ასე, რომ სტანდარტი სპეციფიური ფორმით წინასწარ საზღვრავს იმ სიდიდეებს, რომლებიც შემდეგში უნდა გაკონტროლდეს”. (M. Мескон, М. Альберт, Г. Хедоури. 1992; 400.)

კონტროლის შედეგიანობისთვის შესაფერისი განზომილების ერთეულის არჩევაზე ნაკლები მნიშვნელობა როდი აქვს კონტროლის სიხშირის, სისწრაფის და გაზომვათა სიზუსტის იმ საქმიანობასთან შეთანხმებულობის საკითხს, რომელი საქმიანობაც კონტროლდება. მაგალითად, ფარმაცევტულ კომპანიაში ჩატარებული კონტროლი უნდა იყოს გამორჩეულად მკაცრი და ზუსტი, რადგანაც წამალში შენარევის მიკროსკოპულმა დოზამაც კი შეიძლება იმსხვერპლოს მომხმარებელი. ამ შემთხვევაში დიდი მნიშვნელობა აქვს სისწრაფესაც, რომ წამალმა არ მოასწროს მოხმარებაში გასვლა და მომხმარებელთა ხელში მოხვედრა. კონტროლის სიხშირეც უნდა იყოს ზომიერი, რადგანაც ხშირი კონტროლი მეტად ძვირი ჯდება და შეიძლება ისე მოხდეს, რომ კონტროლზე გაწეულმა ხარჯებმა გადაამეტოს კანონდარღვევით გამოწვეულ ზარალს.

ამ ყველაფრით იმის თქმა გვინდა, რომ გაკონტროლებული ორგანო თავიდანვე უნდა ფიქრობდეს კონტროლის შედეგიანობაზე. იგივე მესკონის, ალბერტის და

ხედოურის აზრით, „კონტროლის საბოლოო მიზანი ინფრომაციის შეგროვება, სტანდარტების დადგენა და პრობლემების გამჟღავნება კი არ არის, არამედ ორგანიზაციის წინაშე მდგომი ამოცანების გადაჭრით შემოწმებების ჩატარება და მისი შედეგების გაცნობიერება მნიშვნელოვანი არის მხოლოდ მიზნების მისაღწევად. თუ ჩვენ გვინდა, რომ კონტროლი ეფექტური გავხადოთ, ჩვენ თვალყური უნდა ვადევნოთ იმას რომ კონტროლის საშუალებებს არ ეკავოთ უფრო საპატიო ადგილი, ვიდრე თავად ორგანიზაციის მიზნებს, კონტროლი მაშინ არის ეფექტიანი, შედეგიანი, როცა ორგანიზაცია ფაქტიურად აღწევს თავის მიზნებს“. (М. Мескон, М. Альберт, Г. Хедоури. 1992; 410.)

კონტროლის კრიტერიუმის ამოსარჩევად მენეჯერები იყენებენ საუკეთესო პრაქტიკების ეტალონურ ტესტირებას. ეს პროცესი არის კონკურენტი ფირმების და სხვა ფირმების მიერ გამოყენებული იმ სისტემების და მეთოდების ძიება და გამოყენება, რომლებიც მათ საუკეთესო შედეგებს აძლევს. თვით ეტალონი ეს არის ეფექტიანობის ნიმუში, რომელსაც მენეჯერები თავისი ორგანიზაციის მაჩვენებლებს უდარებენ, კონტროლის დროს სწორედ ეს ნიმუში უნდა გამოიყენებოდეს კრიტერიუმად.

თავი 2. ფინანსური კონტროლის მექანიზმები საქართველოს კომპანიებში ანალიზი და შეფასება

2.1. სახელმწიფოებრივი ფინანსური კონტროლის საკანონმდებლო ბაზა და მისი შეფასება

როგორც უკვე ავღნიშნეთ, კონტროლი არის შიდასაფირმო, საუწყებო, საერთო-სახელმწიფოებრივი და დამოუკიდებელი (გარე აუდიტი). თითოეული მათგანის მიზანია ორგანიზაციაში დარღვევების აღმოჩენა და ღონისძიებების გატარება მათ აღმოსაფხვრელად.

ყველა ქვეყანაში და მათ შორის საქართველოშიც ამ პროცესს სახელმწიფო არეგულირებს. სახელმწიფო ქმნის შესაბამის საკანონმდებლო ბაზას, რომელიც ამ პროცესის, ე. ი. კონტროლის საკანონმდებლო უზრუნველყოფას წარმოადგენს.

საბაზრო ურთიერთობის განვითარებამ განაპირობა დროის მცირე მონაკვეთში დიდი რაოდენობის სრულიად ახალი ნორმატიული და საკანონმდებლო აქტების მიღება, რითაც საწარმოთა (ორგანიზაციების) საქმიანობის სამართლებრივი საკითხები, ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგება, დაბეგვრა, და ა.შ. რეგულირდება. საქართველოში აუდიტური საქმიანობა და აუდიტის პროფესია თავის თანამედროვე სახით შედარებით ცოტა ხნის წინ გამოჩნდა და ეკონომიკური გარდაქმნების პროცესში სულ უფრო ფართო გავრცელება ჰპოვა. (ქეთევან ღუდუშაური №4 2014;171)

საქართველოში ამ მიზანს ძირითადად ემსახურება:

1. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი;
2. საქართველოს კანონი „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“;
3. საქართველოს კანონი „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ“;
4. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი.

მოკლედ განვიხილოთ თითოეული მათგანი კონტროლის საკითხთან მიმართებაში:

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი. ამ კოდექსის მე-VII¹ თავი იწოდება „ადმინისტრაციული სამართალწარმოება მეწარმის საქმიანობის შემოწმებასთან დაკავშირებით“ და მისი 211 და 213 მუხლები მთლიანად ეძღვნება ამ საკითხს.

როგორც ამ კოდექსიდან ჩანს, საწარმოს შემოწმების შესახებ სასამართლოში შუამდგომლობს მაკონტროლებელი ორგანო და მოსამართლე შემოწმების გადაწყვეტილებას მხოლოდ ამის საფუძველზე იღებს. კოდექსში ისიც წერია, რომ შუამავლობა ორგანიზაციამ უნდა დაასაბუთოს შემოწმების აუცილებლობა. ჩვენი აზრით, კარგი იქნებოდა კოდექსში იყოს დაფიქსირებული კერძოდ რა ინფორმაციის (ფორმალური თუ არაფორმალური?) წარდგენა მოეთხოვება მას ამის დასადასტურებლად. ამის გარდა, კოდექსის 213 მუხლის მე-4 პუნქტში ვკითხულობთ, რომ „მხარეთა გამოუცხადებლობა არ იწვევს შუამდგომლობის განხილვის გადადებას“. აქ საუბარია კონტროლის შესახებ გადაწყვეტილების საკითხის განხილვაზე. ჩვენი აზრით, არც ერთი საწარმო, მაშინაც კი, როცა მთელი საქმიანობა აქვს მოწესრიგებული შეეცდება არ დაეთანხმოს ამ გადაწყვეტილების მიღებას (თუნდაც იმიტომ, რომ ირღვევა მუშაობის ჩვეული რითმი და ტემპი), ამიტომ ჩვენი აზრით, თუ შუამდგომლის ინფორმაცია სარწმუნოა, იგი უნდა ჩატარდეს აუცილებლად.

საქართველოს კანონი „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“. ამ კანონის მეორე და მესამე თავები უშუალოდ ეხება სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლს საქართველოში. იხილეთ (დანართი 1)

ამ კანონის მესამე მუხლში დაფიქსირებულია, რომ „მეწარმის სამეწარმეო საქმიანობის შემოწმების წინადადებას სხვა სახელმწიფო ორგანომ შეიძლება მიმართოს მაკონტროლებელ ორგანოს ან სასამართლოს“. საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსით კი, ამის უფლება ჰქონდა მხოლოდ მაკონტროლებელ ორგანოს. ჩვენი აზრით, ეს ორი საკანონდებლო აქტი ერთმანეთთან თანხვედრაში უნდა იყოს და სწორედ ამიტომ მათ გადამუშავება სჭირდებათ. მეორე, ამ კანონის მე-6 მუხლით მაკონტროლებელი ორგანო ვალდებულია ყოველი წლის 25 იანვრამდე ქვეყნის პრეზიდენტს და პარლამენტს წარუდგინოს შემოწმებების შედეგების შესახებ ინფორმაცია. ჩვენი აზრით, ეს

ინფორმაცია უნდა ჰქონეს საზოგადოებასაც. საზოგადოებამ უნდა იცოდეს ვინ არღვევს მართლწესრიგს ქვეყანაში (მხედველობაში გვაქვს სამეწარმეო სამართალი) და ამ გზით ვინ უშლის ხელს ქვეყნის განვითარებას.

საქართველოს კანონი აუდიტის სამსახურის შესახებ. საქართველოში, ეკონომიკური მდგომარეობის გაუმჯობესებამ მოითხოვა ეკონომიკური საქმიანობის და სხვა სახელმწიფო და არასახელმწიფო სამსახურების მოქმედების აუდიტური კონტროლის ხარისხის არსებული სისტემის სრულყოფა. ამ მიზნით, 2012 წელს საქართველოში არსებული კონტროლის პალატის ნაცვლად შეიქმნა სახელმწიფო აუდიტის სამსახური. ახალი უწყების შექმნის ძირითადი მიზანია სახელმწიფო და ადგილობრივ ბიუჯეტზე მყოფი ორგანიზაცია-დაწესებულებების საქმიანობის ეფექტიანად და სწორად მართვა-გამგეობა, ასევე, არასახელმწიფოებრივი (არასამთავრო) და პარტიული ორგანიზაციების შემოსავალ-გასავლის მიზნობრივ გამოყენებაზე კონტროლის სისტემის მონიტორინგის გაძლიერება, აგრეთვე, დამოუკიდებელი კერძო სექტორის (კომერციული) საწარმოების ეკონომიკური მუშაობის (საქმიანობის) შედეგების მიხედვით ბიუჯეტის კუთვნილი გადასახადების გაანგარიშება და დროულად შეტანა. (ჭიჭიკო ადგიშვილი, 2013; 153)

სახელმწიფო აუდიტის სამსახური არის სახელმწიფო საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის უმაღლესი ორგანო, რომელიც ახორციელებს აუდიტს იგი თავის საქმიანობაში დამოუკიდებელია და ემორჩილება მხოლოდ კანონს. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საქმიანობის ძირითადი მიზნებია, ხელი შეუწყოს სახელმწიფო სახსრების, სახელმწიფოს სხვა მატერიალური ფასეულობების ხარჯვისა და გამოყენების კანონიერების, მიზნობრიობის დაცვასა და ეფექტიანობას, ეროვნული სიმდიდრის, სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების საკუთრების დაცვას, ასევე საჯარო ფინანსების მართვის გაუმჯობესებას. აღნიშნული კანონიდან ჩვენს მიერ საკვლევ თემასთან მიმართებაში საყურადღებოა შემდეგი მუხლები: მუხლი-3; 4; 5; 6; 17; 19; 24; 27; 261. იხილეთ (დანართი 1)

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. ახალ საგადასახადო კოდექსში, რომელიც ამჟამად არის მოქმედებაში (ამოქმედდა 2011 წლის 1 იანვრიდან). კონტროლს დათმობილი აქვს მე-12 თავის 95-ე მუხლი – „მცირე და მიკრობიზნის

საგადასახადო კონტროლი” და კარი XII-ის (საგადასახადო კონტროლი) 36, 37-ე და 38-ე თავები.

ამ კოდექსის 95-ე მუხლში ვკითხულობთ:

1. საგადასახადო ორგანოებმა მიკრო და მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე პირების მიმართ შეიძლება განახორციელონ მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის შემდეგი ღონისძიებები:

- ა) საქონლის (მომსახურების) საკონტროლო შესყიდვა;
- ბ) დათვალიერება;
- გ) საკონტროლო აპარატების გამოყენების წესების დაცვა;
- დ) ქრონომეტრაჟი;
- ე) ინვენტარიზაცია.

2. საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მიკრობიზნესის სტატუსის მქონე პირის შემოსავლები განსაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდებით, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესის შესაბამისად.

რაც შეეხება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 36-ე, 37-ე და 38-ე თავებს აქ მთლიანად საგადასახადო კონტროლზეა საუბარი, კერძოდ, გარდამავალ დებულებაზე მიმდინარე კონტროლის პროცედურებზე და საგადასახადო შემოწმებაზე. იხილეთ (დანართი 1)

საგადასახადო კოდექსის ამ ნაწილზე ჩვენი კომენტარები ასეთია:

1. მუხლი 255, პუნქტი 6: „მოსამართლის ბრძანების გარეშე აკრძალულია პირის საქმიანობის უკვე შემოწმებული საკითხის იმავე პერიოდის ხელახალი შემოწმება”. ჩვენ მიგვაჩნია, რომ თუ ობიექტის რაღაც ნაწილი შემოწმდა, თუმცა მთლიანი შემოწმება ჯერ არ დამთავრებულა და ასეთ დროს შემოდის ინფორმაცია იმ პირველ ნაწილში გადამხდელის მხრიდან რაღაცის დამალვის შესახებ, რატომ არ უნდა ქონდეს შემოწმებელს ამ საკითხისადმი უკან მიბრუნების კომპეტენცია და რატომ უნდა იყოს საჭირო მასზე მოსამართლის ახალი ბრძანების მიღება?

2. მუხლი 256, პუნქტი 4: „პირი უფლებამოსილია დაესწროს მის მიმართ განხორციელებულ მიმდინარე კონტროლის პროცედურებს”. ჩვენი აზრით, რადგან უფლებამოსილება არ ნიშნავს ვალდებულებას, უმჯობესია სიტყვა „უფლებამოსილია” შეიცვალოს სიტყვით „ვალდებულია”.

3. მუხლი 261: „საინფორმაციო კომისიაში უნდა შევიდნენ ის პირები, რომლებიც კარგად იცნობენ საინვენტარიზაციო ქონებას, იციან მისი ფასი და პირველადი აღრიცხვა, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნის შემთხვევაში - საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები“. ამ ჩანაწერით გამოდის, რომ ინვენტარიზატორები გადასახადის გადამხდელის წარმომადგენლები არიან და მათში მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნის შემთხვევაში ჩაერთვება მისი სპეციალისტი (ან სპეციალისტები). ჩვენი აზრით, საინვენტარიზაციო კომისია უნდა იყოს დაკომპლექტებული საგადასახადო ორგანოს მუშაკებისგან და მის მიერ მოწვეული პირებისგან. ამ კომისიაში გადასახადის გადამხდელის მხრიდან უნდა იყოს ჩართული მხოლოდ ერთი პირი, რომელმაც იცის ეს საქმე და იცნობს შესამოწმებელ ობიექტს კარგად.

ამრიგად, ჩვენ განვიხილეთ სახელმწიფოს მხრიდან სამეწარმეო საწარმოთა საქმიანობის რეგულირება და კონტროლი. ეს ძირითადად ფინანსურ კონტროლს ეხება. ამის გარდა, არსებობს ადმინისტრაციული კონტროლი და რეგულირებაც. სადისერტაციო თემის დასახელებდიან გამომდინარე რომელიც ფინანსურ კონტროლს ეხება, მოცემულ სადისერტაციო ნაშრომში ჩვენ ადმინისტრაციულ კონტროლზე არ გავამახვილეთ ყურადღება.

2. 2. შიდასაფირმო კონტროლი კომპანიებში „დორე“ და „სასკო“ მისი მახასიათებლები

უპირველესად ავღნიშნავთ, რომ ჩვენ არჩევანი სამშენებლო კომპანიებზე იმიტომ გავაკეთეთ, რომ 2008 წლამდე მშენებლობა საქართველოს ეკონომიკის ფლაგმანს წარმოადგენდა, შემდეგ კი ამ სფეროში დაიწყო ფინანსური კრიზისი, რაც ნაწილობრივ ამჟამადც მიმდინარეობს. მთელი ამ პერიოდის განმავლობაში კრიზისის მიზეზად სახელდება ევროპა-ამერიკაში წარმოშობილი ფინანსური კრიზისი, რომელიც ეკონომიკურ ლიტერატურაშ შევიდა „დიდი რეცესიის“ სახელწოდებით, (ელგუჯა მექვაბიშვილი 2015; 9.) რის გამოც მნიშვნელოვნად შემცირდა თავისუფალი ფულის შემოდინება საქართველოში, რამაც პრობლემები

შეუქმნა ჯერ ბანკებს და შემდეგ მათი მიზეზით - სამშენებლო კომპანიებს. ჩვენ დავინტერესდით გაგვეჩვენა როგორი იყო ამ პერიოდში სამშენებლო კომპანიებში ფინანსური მენეჯმენტი, ფინანსური კონტროლი, იმართებოდა თუ არა ფინანსური, კერძოდ, ინვესტიციური რისკები, არეგულირებდა და აკონტროლებდა თუ არა მთავრობა მათ სათანადოდ და ა. შ. ფინანსური სახსრების არამიზნობრივი მობილიზაციის, საქმიანობის არასწორი დაგეგმვის, გაუმართავი მენეჯმენტის, რისკების არასრულფასოვნად შეფასების, ქვეყნის ეკონომიკური პრობლემების და კიდევ სხვა მრავალი მიზეზის გამო, სამშენებლო კონტრაქტი შესაძლოა ზარალიანი აღმოჩნდეს. კონსერვატიზმის პრინციპის თანახმად, საწარმომ ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოამზადოს წინდახედულად, ისე, რომ ადგილი არ ჰქონდეს საწარმოს ქონების და ფინანსური შედეგების გადაჭარბებულ შეფასებას. აღნიშნული კონცეფციიდან გამომდინარე, მიუხედავად იმისა, რომ სამშენებლო კონტრაქტი შესაძლოა საბოლოოდ მომგებიანი აღმოჩნდეს, თუ რომელიმე საადრიცხო პერიოდში მოსალოდნელია მთლიანი საკონტრაქტო დანახარჯების გადაჭარბება მთლიან საკონტრაქტო ამონაგებზე, მოსალოდნელი ზარალი დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს. (ნინო ლომაძე, №2 2011; 177)

ჩვენ ვთვლით, რომ თუ ფინანსური მართვის და კონტროლის მექანიზმი სწორად იქნებოდა აგებული, მაშინ ამერიკიდან და ევროპიდან წამოსული ფინანსური კრიზისის ეს ტალღა ასეთი დამანგრეველი არ იქნებოდა სამშენებლო კომპანიებისთვის.

ვიდრე გადავიდოდეთ უშუალოდ შიდასაფირმო კონტროლის პრაქტიკის ანალიზზე სამშენებლო კომპანია „დორე“-სა და „სასკო“-ში, მოკლედ წარმოვადგენთ ამ კომპანიების ზოგად დახასიათებას.

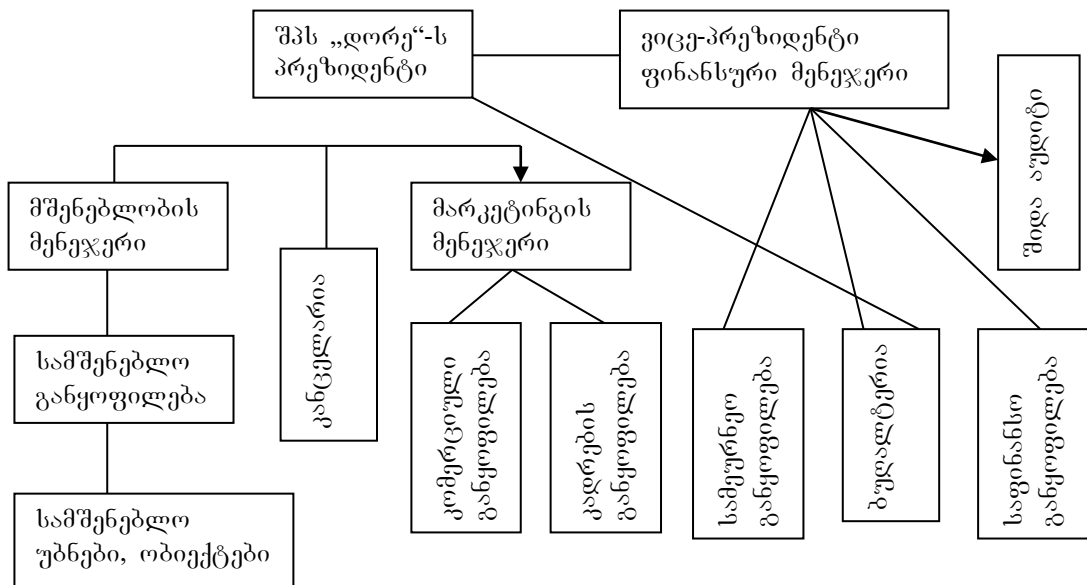
სამშენებლო კომპანია „დორე“ დაფუძნებულია 2006 წელს. იგი მდებარეობს ქ. თბილისში, კუტუზოვის ქ. #20/44-ში. კომპანიის სამართლებრივი ფორმაა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (შპს) და დაფუძნებულია კერძო საკუთრებაზე.

კომპანია „დორე“ სპეციალიზებულია გაზგაყვანილობის სამუშაოებზე. ამჟამად მისი სამოქმედო ზონაა ქ. თბილისი და მისი შემოგარენი.

კომპანია „დორე“ ჩამოყალიბდა როგორც საშუალო სიდიდის საწარმო. მასში დასაქმებულია 54 კაცი, მათ შორის 18 კაცი მუშაობს მართვის აპარატში, დანარჩენი კი სამშენებლო ობიექტებზე.

კომპანია „დორე“-ს მართვის აპარატის სტრუქტურა ხაზობრივ-ფუნქციონალურია (ნახ. 9), რაც იმას ნიშნავს, რომ აქ მართვა ფუნქციების მიხედვით ხორციელდება.

კომპანიის სამშენებლო ობიექტები ხაზობრივი სქემით იმართებიან (პრეზიდენტი → მშენებლობის მენეჯერი → უბნის უფროსები → სამუშაოთა მწარმოებლები → ოსტატები → ბრიგადირები). კომპანიაში სამშენებლო საკითხების მართვის პროცესი მკაცრად განსაზღვრული ვერტიკალურობით ხასიათდება და ამ საკითხებში მართვის სტრუქტურა დაფუძნებულია განკარგულების ერთიანობაზე. ყოველი ბრიგადა და ოსტატი სამუშაოთა მწარმოებელთან არის დაკავშირებული, ხოლო სამშენებლო უბანში მომუშავე ყოველი სამუშაოთა მწარმოებელი - უბნის უფროსთან. მართვის ასეთი სქემა მარტივია, მაგრამ მიღებული გადაწყვეტილებები არ იქნება ყოველთვის კვალიფიციური, რადგანაც ერთი საერთო ხელმძღვანელი არ შეიძლება ყველაფრის მცოდნე იყოს. ასეთი სტრუქტურა გულისხმობს ერთმმართველობას და განკარგულების ერთიანობას, ანუ მართვის დირექტიულ სტილს. დირექტიული სტილი კი მეტ ყურადღებას ამახვილებს წარმოებაზე და ნაკლებს ადამიანებზე. ჩვენი აზრით, ასეთი სტილით შეიძლება იმართონ მხოლოდ დაბალი მზადყოფნის მუშაკები, მათ მიეკუთვნებიან მუშები და უმცროსი მომსახურე პერსონალი.



ნახ. 9. შპს „დორე“-ს მართვის აპარატის სტრუქტურა
წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

კომპანია „დორე“-ს ამჟამად აქვს 4 სამშენებლო უბანი:

- №1 უბანი _ ვარკეთილი 3, გაზგაყვანილობა მთელ პერიმეტრზე;
- №2 უბანი _ სამგორი (ზმკ), გაზგაყვანილობა;
- №3 უბანი _ ივერთუბანი, გაზგაყვანილობა;
- №4 უბანი _ თემქა (მე-11 მკრ), გაზგაყვანილობა.

№1 სამშენებლო უბანზე მუშაობს - 9 კაცი, აქედან ერთი უბნის უფროსი, 1 სამუშაოთა მწარმოებელი.

№2 უბანზე მუშაობს - 13 კაცი, აქედან ერთი უბნის უფროსი, ერთი სამუშაოთა მწარმოებელი.

№3 უბანზე მუშაობს - 7 კაცი, აქედან ერთი უბნის უფროსი, ერთი სამუშაოთა მწარმოებელი.

№4 უბანზე მუშაობს ასევე - 7 კაცი.

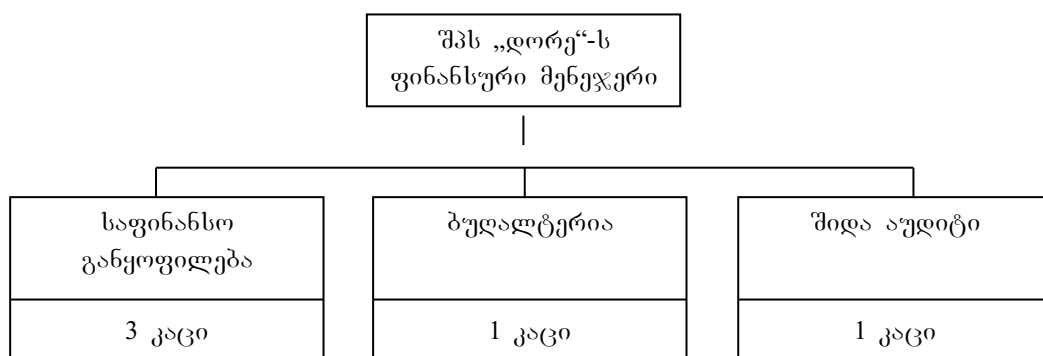
შპს „დორე“-ს მართვის აპარატში 4 მენეჯერი მუშაობს. პრეზიდენტი, ვიცე-პრეზიდენტი (ფინანსური მენეჯერი), მშენებლობის მენეჯერი და მარკეტინგის მენეჯერი. მათთან დაქვემდებარებულთა მართვადობა სხვადასხვაა, მაგალითად, მშენებლობის მენეჯერს ექვემდებარება - 3 კაცი, მარკეტინგის მენეჯერს - 8 კაცი, ფინანსურ მენეჯერს - 5 კაცი. კომპანიის მმართველობითი აპარატის მუშაკთა უმრავლესობა ახალგაზრდაა (30-35 წლის). 4 მენეჯერიდან მხოლოდ ფინანსური

მენეჯერია ახალგაზრდა, დანარჩენები 45-50 წლის ასაკის. კომპანიისთვის ასაკობრივ დისბალანსს დიდი მნიშვნელობა აქვს. პიტერ დრუკერის აზრით „მენეჯმენტს, რომლის წევრები ერთ ასაკობრივ ჯგუფს ეკუთვნიან, აუცილებლად ელოდება კრიზისი“. (П. Друкер. 2008; 509.)

კომპანია „დორე“-ს ფინანსურ მართვას ახორციელებს ფინანსური მენეჯერი. იგი იმავე დროს არის კომპანიის ვიცე-პრეზიდენტი. უკვე ეს ფაქტი აღნიშნავს მისი სამუშაოს წონადობას და მნიშვნელობას კომპანიაში.

ფინანსურ მენეჯერს ექვემდებარება სამი ფუნქციური ქვედანაყოფი - საფინანსო განყოფილება, ბუღალტერია და სამეურნეო განყოფილება (ნახაზი 10).

კომპანიის საფინანსო განყოფილებაში 3 კაცი მუშაობს. სამივე ფინანსისტ-ანალიტიკოსები არიან. ისინი ანალიზს უკეთებენ კომპანიის ფინანსურ მაჩვენებლებს, ადგენენ კომპანიის ბიუჯეტს, ფულის ნაკადების ანგარიშებს, თვალყურს ადევნებენ სესხების ამორტიზაციის გრაფიკების შესრულებას, მუშაობენ დებიტორული ვალის ამოღებაზე და ა. შ. ეს სამუშაოები მოცულობითიცაა და საპასუხისმგებლოც, მაგრამ მოცემულ სამსახურს, რომელიც მთლიანად კომპიუტერიზებულია, შტატები საკმარისი აქვს. ბუღალტერია ახორციელებს კომპანიაში მიმდინარე ოპერაციების და ქონების აღრიცხვა-ანგარიშგებას და ადგენს ფინანსურ ანგარიშგებას.



ნახ. 10. ფინანსური მენეჯმენტის სტრუქტურა კომპანია „დორე“-ში
წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

შპს „დორე“-ს საფინანსო განყოფილების მუშაობის მიმართ ჩვენი შენიშვნა იმაში მდგომარეობს, რომ მის თანამშრომლებს ფუნქციები არა აქვთ ერთმანეთისგან გამიჯნული. დავალებები მათ სპონტანურად ეძლევათ და ხშირად ხდება ისე, რომ

სამუშაო უხარისხოდ სრულდება. განყოფილების ანალიტიკოსები მხოლოდ რამდენიმე მაჩვენებელს - რენტაბელობა, საერთო ლიკვიდობა, საბრუნავი კაპიტალის ბრუნვადობა, კაპიტალმწარმოებლურობა და დებიტორული დავალიანების ბრუნვადობა - ითვლიან და აფასებენ.

კომპანიის შიდა აუდიტორი, რომელიც თავისი საბაზო განათლებით ბუღალტერია, საანალიზო პერიოდებში (თვე, კვარტალი, წელი) ამოწმებს ფინანსური ანგარიშგების და ბიუჯეტთან ურთიერთობის სისწორეს.

კომპანიას არ ყავს რისკების მენეჯერი, ფინანსისტი-პროგნოზისტი და ფინანსისტი-ინოვატორი. ამ მიზეზით გრძელვადიანი ფინანსური პროგნოზები კომპანიაში საერთოდ არ კეთდება და არც ინოვაციების (ფინანსებში) მიგნება და დანერგვა ხდება (შექმნაზე ხომ ლაპარაკიც ზედმეტია). რისკების სამართავადაც მხოლოდ დაზღვევას იყენებენ.

ნებისმიერი პირის საქმიანობა მისი შედეგით ფასდება. ჩვენც სწორედ ეს მიდგომა ჩავთვალეთ მისაღებად და იმ შედეგებით შევაფასეთ კომპანია „დორე“-ს ზოგადად ფინანსური მენეჯმენტის, კერძოდ, შიდასაფირმო ფინანსური კონტროლის ქმედუნარიანობა, რომელ შედეგებსაც იძლეოდა იგი დაარსების დღიდან დღემდის (მხედველობაში, რაღა თქმა უნდა, გვაქვს ფინანსური შედეგები).

დაარსების პირველი ორი წელი, როგორც ორგანიზაციული ფორმირების წელი, არ გამოგვადგებოდა შესაფასებლად. ამიტომ იგი საანალიზო პერიოდში არ შევიყანეთ და კვლევა ჩავატარეთ 2009-2012 წლებზე.

შიდასაფირმო ფინანსური კონტროლი უნდა შეეხოს: (Потемкин С. А. 2010; 245.)

- ორგანიზაციის რისკების მართვას;
- ორგანიზაციის ლიკვიდობას;
- ორგანიზაციის ბიუჯეტირებას;
- ორგანიზაციის გადასახადების გამოანგარიშებას და ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებას.

ჩვენ, ასევე დავამატებთ, რომ ჩვენი აზრით, შიდასაფირმო კონტროლმა უნდა მოიცვას აგრეთვე, ფინანსური კოეფიციენტები (რენტაბელობის, სამეურნეო აქტივების, კაპიტალის სტრუქტურის და სხვ.), ცალკეული საინვესტიციო პროექტების ეკონომიკური ეფექტიანობის მაჩვენებლები (DPP - ინვესტიციების

გამოსყიდვის ვადა, NPV - შემოსავლების წმინდა დისკონტირებული ღირებულება, PI - მომგებიანობის ინდექსი და IRR - მომგებიანობის შიგა ნორმა და დებიტორ-კრედიტორული დავალიანებები).

ჩვენი გამოკვლევით აღმოჩნდა, რომ კომპანია „დორე“-ს საფინანსო განყოფილება აკონტროლებს ლიკვიდობას, ხარჯების ბიუჯეტს და რენტაბელობის მაჩვენებლებს, ხოლო შიგა აუდიტორი - ფინანსურ ანგარიშგებას და გადასახადების სისწორეს. სხვა მაჩვენებლების მონიტორინგი ფაქტიურად არ ხდება, ან ხდება მეტად იშვიათად - განსაკუთრებული აუცილებლობის შემთხვევაში.

ჩვენი აზრით, კომპანიაში უნდა ხდებოდეს ყველა ფინანსური მაჩვენებლის მონიტორინგი ყოველი კვარტალის დასასრულს და საანგარიშო წლის დასასრულს. ზოგიერთი მაჩვენებელი, მაგალითად ხარჯები, გადახდისუნარიანობა და სხვა, უნდა კონტროლდებოდეს შუალედური კონტროლით. ეს ყველაფერი მაშინ მოხდება, როდესაც კომპანიაში ფინანსური კონტროლის (მონიტორინგის) კომპლექსური სისტემა იქნება შექმნილი. ასეთი სისტემა კი ჯერჯერობით კომპანია „დორე“-ში არ არსებობს. მას, რა თქმა უნდა შიდა კონტროლის სისტემა აქვს, ამაზე მიგვანიშნებს შიდა აუდიტის სამსახურის არსებობაც, მაგრამ ეს კონტროლი არ არის კომპლექსური, ანუ არ ხდება ყველა ფინანსური ტრანსაქციის და ყველა ფინანსური მაჩვენებლის ერთიანი კონტროლი. ამასთან, კომპანია „დორე“-ში მიმდინარე ფინანსური კონტროლი ტაქტიკური ამოცანების გადაწყვეტაზეა მიმართული და არა სტრატეგიული ამოცანების გადაწყვეტაზე. ამაში დავრწმუნდით, როცა ვნახეთ კომპანიის საფინანსო განყოფილების მიერ ჩატარებული მონიტორინგის მასალები. ამ მასალებში ყოველთვის კომპანიის 3-4 ფინანსური მაჩვენებელია გაკონტროლებული, მაგრამ არ ჩანს მათი დინამიკა, ურთიერთკავშირი, ცვლილების მიზეზი, ტემპი და ა. შ. ერთი სიტყვით, კომპანია „დორე“-ში არ ტარდება არც სტრატეგიული და არც პრობლემური მონიტორინგი, იგი არ არის სისტემური ხასიათის თუ არ ჩავთვლით აუდიტორის მიერ გადასახადების გაანგარიშების და ანგარიშგების შემოწმებას, რომელიც სისტემატურად ტარდება.

ამრიგად, ჩვენ ვთვლით, რომ კომპანია „დორე“-ში შიდა ფინანსური კონტროლი არ არის სათანადო დონეზე დაყენებული. ამიტომ ჩვენ ჩავთვალეთ მიზანშეწონილად ჩვენ თვითონ გაგვეკონტროლებინა ყველა ზემოთჩამოთვლილი ფინანსური

მაჩვენებლები, დაგვეწერა მათზე დასკვნა, რაც, ჩვენი აზრით, გამოადგება კომპანიის ფინანსურ მენეჯერს შემდეგში კონტროლის მიმართულებით სამუშაოთა დასაგეგმად და ჩასატარებლად, აგრეთვე, ღონისძიებების მისაღებად შექმნილი მდგომარეობის (თუ რა თქმა უნდა ასეთი აღმოჩნდა) გამოსწორების მიზნით.

უპირველესად გავაკონტროლეთ ისეთი ფინანსური მაჩვენებლები, როგორიცაა ხარჯები და მოგება. კონტროლი ამ მაჩვენებლებით იმიტომ დავიწყეთ, რომ კომპანიას მათზე გეგმები აქვს დაწესებული და ჩვენ თავისუფლად შევძელით შედარებითი მონიტორინგის ჩატარება.

(ცხრილი 9) გვიჩვენებს კომპანია „დორე“-ში წმინდა მოგების შედარებით მონიტორინგის შედეგებს 2009-2012 წლებში. აღმოჩნდა, რომ საანალიზოდ აღებულ 2009-2012 წლებში კომპანიამ დაგეგმილზე უფრო მეტი მოგება მიიღო 2009, 2010 და 2012 წლებში, 2011 წელს კი მოგების გეგმის შესრულებას დააკლდა 1365 ლარი, ანუ მოგების გეგმა შესრულდა მხოლოდ 94,6%-ით. მოგების გეგმის გადაჭარბებით შესრულება ყოველ წელს გამოწვეულია სამუშაოთა რეალიზაციის (ბრუნვის) გეგმის გადაჭარბებით შესრულებით, 2011 წელს დაფიქსირებული მოგების გეგმის შეუსრულებლობა კი ასევე რეალიზაციის გეგმის შეუსრულებლობით, რაც თავის მხრივ, გამოწვეულია ერთ-ერთ უბანზე გაზის გამრიცხველიანების შეფერხებით. შემდეგ - 2012 წელს ეს შეფერხება მთლიანად გამოსწორდა.

ცხრილი 9

წმინდა მოგების შედარებითი მონიტორინგის შედეგები კომპანია „დორე“-ში (ლარი)

წლები	მოგების გეგმა	ფაქტობრივი შესრულება	გადახრა გეგმიდან	გეგმის შესრულების %
2009	24800	28100	+3300	113,3
2010	25000	27910	+2910	111,6
2011	25170	23805	-1365	94,6
2012	26000	37617	+11617	144,7

წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

მოვახდინეთ მოგების მაჩვენებლის დინამიკის მონიტორინგიც, ანუ გავარკვიეთ წინა წლებთან მისი დინამიკის ტენდენცია (ცხრილი 10). აღმოჩნდა რომ ეს

ტენდენცია, ზრდის იქნება იგი, თუ კლების მკვეთრად სწორხაზოვანი არ არის. ფაქტიური მოგება 2012 წლამდე მუდმივად მცირდებოდა (როგორც წინა წელთან შედარებით, ისე 2009 წელთან შედარებით), 2012 წელს კი მნიშვნელოვნად გაიზარდა.

ცხრილი 10

წმინდა მოგების დინამიკის მონიტორინგის შედეგები კომპანია „დორე“-ში (ლარი)

წლები	ფაქტიური მოგება	დინამიკა	
		%-ად 2009 წელთან	%-ად წინა წელთან
2009	28100	—	—
2010	27910	99,3	99,3
2011	23805	84,7	85,3
2012	37617	133,9	158,1

წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

როგორც წესი, მოგების სიდიდე სამუშაოთა მოცულობასა და ხარჯებზეა დამოკიდებული. თუ პირველი იზრდება, ხოლო მეორე მცირდება, მაშინ მოგება გარანტირებულია. მოცემულ შემთხვევაში, ჩვენ დავადგინეთ, რომ 2012 წელს კომპანია „დორე“-მ გაზის გამრიცხველიანებაზე თითქმის ნახევარი მილიონით მეტი დაკვეთა მიიღო წინა წლებთან შედარებით, რის გამოც, ცხადია, გაიზარდა მისი მოგება.

რაც შეეხება დანახარჯებს, რომელიც ასევე ფინანსური მაჩვენებელია, მისი მონიტორინგის შედეგები წარმოვადგინეთ (ცხრილში 11). ცხრილიდან ირკვევა, რომ 1 ლარის სამუშაოს ხარჯტევადობა 2009-2012 წლებში გეგმით 87-91 თეთრის ფარგლებში მერყეობდა, ფაქტიურად კი ჩაეტია 85-90 თეთრის ფარგლებში. მონიტორინგით დადგინდა, რომ გადახარჯვა ხარჯებში მხოლოდ 2011 წელს იყო დაშვებული, დანარჩენ წლებში კი პირიქით - ხარჯტევადობა შემცირებულია ყოველ 1 ლარის სამუშაოზე ანგარიშით: 2009 წელს 1 თეთრით, 2010 წელს 2 თეთრით, ხოლო 2012 წელს - 3 თეთრით. მონიტორინგით დადგინდა ისიც, რომ 2011 წელს დაფიქსირებული გადახარჯვა (ყოველ 1 ლარის სამუშაოზე 2 თეთრის მოცულობით) გამოიწვია გაზის გამრიცხველიანებაში მოსახლეობის თანადაფინანსების არქონამ, რის გამოც კომპანიამ ეს ხარჯი თავის თავზე აიღო.

ხარჯტევადობის შედარებითი და დინამიკის მონიტორინგის შედეგები კომპანია

„დორე“-ში 2009-2012 წლებში (ლარებში)

წლები	ხარჯები		სამშენებლო სამუშაოები		ხარჯტევადობა			ხარჯტევადობის დინამიკა			
	გეგმა	ფაქტ.	გეგმა	ფაქტ.	გეგმით (2:4)	ფაქტ. (3:5)	გადახრა გეგმიდან (7-6)	გეგმით	ფაქტ.	გეგმით	ფაქტ.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
2009	709909	632937,2	780120	695350	0,91	0,9	-0,01	-	-	-	-
2010	783360	747240,3	870400	841660	0,90	0,88	-0,02	0,98	97,8	98	97,8
2011	739500	625032	850000	701747	0,87	0,89	+0,02	0,95	98,9	96,7	101,1
2012	1056000	1123981	1200000	1311710	0,88	0,85	-0,03	0,97	94,4	101,1	95,5

წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

როგორც უკვე ავღნიშნეთ, კომპანია „დორე“ სპეციალიზებულია გაზგაყვანილობის სამუშაოზე. ასე რომ, ნებისმიერი ასეთი ობიექტი მისთვის ინვესტიციურ პროექტს წარმოადგენს. გაზგაყვანილობის და გაზის მრიცხველების დაყენების სამუშაოები ქ. თბილისის გარეუბნებში „ყაზტრანსგაზთან“ და ქ. თბილისის მერიასთან დადებული ხელშეკრულებებით ეხლაც მიმდინარეობს.

კომპანია „დორე“-ს საფინანსო განყოფილება არც პროექტის დაწყებამდის და არც შემდეგ არ ახორციელებს პროექტში ინვესტიციების ეკონომიკური მიზანშეწონილობის მონიტორინგს. ეს შეიძლება იმიტომ ხდებოდეს, რომ მისი ინვესტორი თვითონ არ არის, ინვესტიციების ნაწილი „ყაზტრანსგაზს“, ხოლო ნაწილი ქ. თბილისის მერიას ეკუთვნის. ჩვენი აზრით, რადგან თვით ამ პროექტს კომპანია „დორე“ ახორციელებს, მისი საფინანსო განყოფილება უნდა ამოწმებდეს და აკონტროლებდეს ამ საქმეში ინვესტირების ეკონომიკურ მიზანშეწონილობას.

კომპანია „დორე“-დან აღებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით ჩვენ თვითონ ჩავატარეთ ეს სამუშაო. კერძოდ, წლიური ხარჯები ჩავთვალეთ ინვესტიციებად, ხოლო წლის ფულის ნაკადები (მიღების ნაკადები) ინვესტიციების შემოსავლებად და ჩავატარეთ ამ სამუშაოთა ჩატარების მიზანშეწონილობის კონტროლი. ამისათვის გამოვთვალეთ ინვესტიციების გამოსყიდვის ვადები, მომავალი შემოსავლების წმინდა დისკონტირებული ღირებულება და მომგებიანობის ინდექსი (ცხრილი 12).

ინვესტიციების განხორციელების ეკონომიკური მიზანშეწონილობის მონიტორინგის

შედეგები კომპანია „დორე“-ში

წლები	ინვესტიციები ფაქტიური	ფულის მიღების ნაკადები (შემოსავალი)	ინვესტორის გამოსყიდვის ვადა (წელი) (DPP)	შემოსავლების წმინდა დისკონტი- რებული ღირე- ბულება (NPV)	მომგებიანობის ინდექსი (PL)
2009	632937,2	695350	$\frac{63293,2}{695350} = 0,9$	$NPV = -632937,2 + 695350 = 62412,8$	$PL = \frac{695351}{63293,2} = 1,12$
2010	747240,3	841660	$\frac{747240,3}{841660} = 0,88$ $\approx 0,9$	$NPV = -747240,3 + 841660 = 94419,7$	$PL = \frac{841660}{747240,3} = 1,12$
2011	625032	701747	$\frac{625032}{701747} = 0,89$ $\approx 0,9$	$NPV = -625032 + 701747 = 76715$	$PL = \frac{701747}{625032} = 1,11$
2012	1123981	1311710	$\frac{1123981}{1311710} = 0,85$ $\approx 0,8$	$NPV = -1123981 + 1311710 = 187729$	$PL = \frac{1311710}{1123981} = 1,17$

წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

თუ ცხრილს დავაკვირდებით, დავინახავთ, რომ კომპანია „დორე“-ში განხორციელებული ინვესტიციების გამოსყიდვის ვადები 1 წელიც კი არ არის (2009 წელს 0,9 წელი ანუ დაახლოებით 11 თვე, 2010 წელს 0,88 წელი ანუ დაახლოებით 10 თვე, 2011 წელს 0,89 წელი, ანუ დაახლოებით 10,5 თვე, 2012 წელს 0,8 წელი, ანუ დაახლოებით 9,5 თვე). ცხადია, ასეთი მცირე გამოსყიდვის ვადა ნებისმიერი პროექტისთვის მისაღებია. ამის შედეგია ის, რომ ინვესტირებასა და შემოსავლის მიღებას შორის დროის ლაგი (ანუ პერიოდი როცა შემოსავალი არ მიიღება) არ არსებობს და კომპანია ყველა წელს იღებდა განხორციელებული ინვესტიციებიდან შემოსავალს. ამ მიზეზით ჩვენ არ დავგჭირდა მიღებული ფულის ნაკადების (ანუ შემოსავლების) დისკონტირება და სხვადასხვა ნიშნის მქონე ინვესტიციები და შემოსავლები უბრალოდ დავაჯამეთ (ინვესტიცია როგორც ხარჯი „-“-ით აღინიშნება, ფულის ნაკადების მიღება კი „+“-ით). რადგან ყველგან NPV- მივიღეთ დადებითი

ნიშნით, ესეც იმის ნიშანია, რომ „დორე“-ში ინვესტიციების განხორციელება მიზანშეწონილი იყო. ამასვე გვამცნობს PL - მაჩვენებელი. იგი ყოველ წელს 1 ერთეულზე მეტია. ჩვენ კი ვიცით, რომ თუ $PL > 1,0$ -ზე, ეს ნიშნავს რომ ინვესტიციების მომგებიანობა მოცემულ პროექტში გარანტირებულია. ვიცით ისიც, რომ თუ NPV - მაჩვენებელი დადებითია, ასეთ შემთხვევაში პროექტის მომგებიანობის შიგა ნორმა (IRR) მისაღებია, ამიტომ ჩვენ იგი ცალკე აღარ ვიანგარიშეთ, მით უფრო რომ მისი ანგარიში სპეციალურ კამპიუტერულ პროგრამას ითხოვს.

მაშასადამე, კომპანია „დორე“-ს მიერ განხორციელებულ საინვესტიციო საქმიანობის ჩვენს მიერ ჩატარებულმა მონიტორინგმა დადებითი შედეგები მოგვცა, თუმცა ერთხელ კიდევ ავღნიშნეთ, რომ პროგნოზის დონეზეც და ფაქტიურადაც ამ სამუშაოს უნდა ატარებდეს ამ კომპანიის საფინანსო განყოფილება (მან ჯერ ამ მაჩვენებლების პროგნოზი უნდა გააკეთოს და შემდეგ გააკონტროლოს მათი შესრულება). სამწუხაროდ, კომპანიის საფინანსო განყოფილება ამ სამუშაოებს არ ასრულებს იმ მოტივით, რომ ეს არა მისი, არამედ ინვესტორის გასაკეთებელია.

რადგან ფინანსური მაჩვენებლებიდან კომპანია „დორე“-ს საფინანსო განყოფილება მხოლოდ ლიკვიდობას და რენტაბელობის კოეფიციენტების მონიტორინგს ახორციელებს, ჩვენ მიზანშეწონილად ჩავთვალეთ სადისერტაციო თემასთან მიმართებაში გაგვეკონტროლებინა ყველა ფინანსური კოეფიციენტი და მოგვეხდინა მათი ნორმებთან შედარებაც და გაგვეხორციელებინა დინამიკური მონიტორინგიც.

ფინანსური კოეფიციენტების საანგარიშოდ ამოსავალ მონაცემებად გამოვიყენეთ კომპანია „დორე“-ში აღებული ინფორმაცია ამ ინფორმაციაზე დაყრდნობით ვიანგარიშეთ კომპანია „დორე“-ს საქმიანი (სამეურნეო) აქტივობის (ცხრილი 13), დებიტორ-კრედიტორული ვალების დაფარვადობის (ცხრილი 14), კაპიტალის სტრუქტურის (ცხრილი 15), ლიკვიდობის (ცხრილი 16) და რენტაბელობის მაჩვენებლები (ცხრილი 17).

ცხრილი 13 გვიჩვენებს კომპანია „დორე“-ს საქმიანი ანუ სამეურნეო აქტივობის მაჩვენებლებს. ისინი ფირმის სხვადასხვა რესურსის ბრუნვადობის ხანგრძლივობაში დღეებშია გამოხატული. კერძოდ, გამოანგარიშებული გვაქვს მთლიანად აქტივების,

მ. შ. ძირითადი კაპიტალის (ფიქსირებული აქტივები), საბრუნავი კაპიტალის (მიმდინარე აქტივების), მარაგების, დებიტორ-კრედიტორული დავალიანებების ბრუნვადობები დღეებში. ითვლება, რომ რაც სწრაფად ბრუნავს რესურსი, ანუ რაც სწრაფად ხდება მის მიერ ფული → საქონელი → ფული ნამეტი - ციკლის გავლა, მით უფრო აქტიურია ფირმა. ასეთ შემთხვევაში, იგი ერთი და იგივე რესურსით და ერთი და იგივე დროის განმავლობაში, უფრო მეტ ბრუნვას ასრულებს, და, ნორმალური მუშაობის პირობებში მეტ მოგებასაც იღებს.

ცხრილი 13

კომპანია „დორე“-ს საქმიანი აქტივობის მაჩვენებლების მონიტორინგის შედეგები

№	მაჩვენებლები	2009	2010	2011	2012
1	სამშენებლო-სამონტაჟო სამუშაოთა მოცულობა (ბრუნვა)	695350	841660	701747	1311710
2	ძირითადი კაპიტალი (ფიქსირებული კაპიტალი)	107200	125710	119108	170108
3	საბრუნავი კაპიტალი (საბრუნავი აქტივები)	136172	160454	112468	223405
4	საკუთარი კაპიტალი	123259	151749	116156	219113
5	მარაგები	70300	85009	71215	99210
6	აქტივები	243372	286164	231576	393513
7	ცვალებადი ხარჯები	541807	645248	530322	1049368
8	დებიტორული დავალიანება	21410	30800	16253	59195
9	კრედიტორული დავალიანება	32700	53615	37810	84300
10	შესყიდვების მოცულობა	440100	461317	446400	586711
11	აქტივების ბრუნვადობა დღეებში ($6 \times 360 : 1$)	126	122	119	108
12	ძირითადი კაპიტალის ბრუნვადობა დღეებში ($2 \times 360 : 1$)	55	54	61	46
13	საბრუნავი კაპიტალის ბრუნვადობა დღეებში ($3 \times 360 : 1$)	70	68	58	61
14	საკუთარი კაპიტალის ბრუნვადობა დღეებში ($4 \times 360 : 1$)	64	65	59	60
15	მარაგების ბრუნვადობა დღეებში ($5 \times 360 : 7$)	46	47	48	38
16	დებიტორული დავალიანების ბრუნვადობა დღეებში ($8 \times 360 : 1$)	11	13	8	16
17	კრედიტორული დავალიანების ბრუნვადობა დღეებში ($9 \times 360 : 10$)	27	42	30	52

წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

მაშასადამე, საქმიანი აქტივობის მაჩვენებლები ანუ ბრუნვადობის ხანგრძლივობები, ფასდება მათი სიდიდით - დღეების რაოდენობით და მათი დინამიკით. ბრუნვადობის ხანგრძლივობის რაიმე ნორმატივები არ არსებობს. უბრალოდ ცნობილია, რომ სასურველია ისინი მცირე იყოს. შემცირებადი უნდა იყოს მათი დინამიკის ტენდენციაც.

მონიტორინგმა გვიჩვენა, რომ კომპანია „დორე“-ს საქმიანი აქტივობის მაჩვენებლები, შეიძლება ითქვას, ძირითადად დამაკმაყოფილებელია. 2009-2012 წლების განმავლობაში მთლიანად აქტივების ბრუნვადობა შემცირებულია 126

დღიდან 108 დღემდე ანუ 18 დღით, მ. შ. ძირითადი კაპიტალისა 9 დღით (55 დღიდან 46 დღემდე), საბრუნავი კაპიტალისა ასევე 9 დღით (70 დღიდან 61 დღემდე), მარაგების ბრუნვადობა 8 დღით (46 დღიდან 38 დღემდე). ეს იმას ნიშნავს, რომ თუ მარაგებად წარმოდგენილი რესურსი 2009 წელს მხოლოდ 8 ბრუნვას ასრულებდა ($360 : 46 \text{ დღე} = 8$), 2012 წელს შეასრულა 9 ბრუნვა ($360 : 38 \text{ დღე} = 9$), საბრუნავმა კაპიტალმა 2012 წელს შეასრულა 6 ბრუნვა ($360 : 61 \text{ დღე} = 6$), ნაცვლად 2009 წელს შესრულებული 5 ბრუნვისა ($360 : 70 \text{ დღე} = 5$), მთლიანად აქტივებმა 2012 წელს შეასრულა 3,3 ბრუნვა ($360 : 108 \text{ დღე} = 3,3$), ნაცვლად 2009 წლის 2,8 ბრუნვისა ($360 : 126 \text{ დღე} = 2,8$) და ა. შ.

ამ მდგომარეობიდან გამონაკლისია დებიტორ-კრედიტორული დავალიანებები. დებიტორული დავალიანება კომპანიიდან განზიდული რესურსია და მისი სწრაფი დაბრუნება სასურველია. საანალიზოდ აღებულ 4 წელიწადში კომპანიას დებიტორული ვალი მყიდველებიდან საშუალოდ 10-12 დღეში უბრუნდებოდა. დებიტორული დავალიანების ამოღების პრაქტიკაში ეს იმდენად იშვიათი შემთხვევაა (ამაში დავრწმუნდით პრაქტიკოს ბუღალტრებთან გასაუბრების შემდეგ), რომ მოცემულ კომპანიაში საანალიზო პერიოდში მისი 11-დღიდან 16 დღემდე გაზრდა არ შეგვიფასებია უარყოფითად, მით უფრო, რომ იგი 2011 წელს 8 დღემდე იყო შემცირებული.

როგორც წესი, დებიტორული ვალის ბრუნვადობის ხანგრძლივობები უკავშირდება პროდუქციის (მომსახურების) ყიდვაზე მყიდველის შესაძლებლობებს. ამის გათვალისწინებით იდება მასთან ხელშეკრულებებიც, რომლებიც შეიძლება დაიდოს 30, 45, 90, 120 და მეტი დღის ვადით. თუ ხელშეკრულებებში ანგარიშსწორების ვადა არ არის დაფიქსირებული, მაშინ ანაზღაურება უნდა მოხდეს კრედიტორის მიერ გადახდის მოთხოვნის წარდგენიდან 7 დღის ვადაში.

კომპანია „დორე“-ს მომსახურების ძირითადი მყიდველი არის ყაზახური კომპანია „ყაზტრანსგაზი“. მასთან მომსახურების ყიდვაზე დადებული ხელშეკრულებები მოწოდების 30 დღემდე ვადებითაა გაფორმებული. კომპანია „ყაზტრანსგაზი“ ეკონომიკურად ძლიერია და თანხებს ვადაზე ადრე ფარავს (საშუალოდ 10-12 დღეში). სწორედ ამიტომ კომპანია „დორე“-ს საექვო და უიმედო ვალების დასაფარავად რეზერვიც არა აქვს შექმნილი. მოცემულ მყიდველთან

მიმართებაში ამჟამად მას ეს არ სჭირდება, მაგრამ როცა იგი დაასრულებს ქ. თბილისის და მისი შემოგარენის გაზგაყვანილობას და ერთიან გამრიცხველიანებას, მას უკვე მოუწევს სხვა ქალაქში (ან რაიონში) და სხვა მყიდველებთან ურთიერთობა. მაშინ აუცილებლად საჭირო იქნება რეზერვის შექმნა. ამ საკითხზე კომპანიის ფინანსური მენეჯერიდან პასუხი ვერ მივიღეთ.

კომპანია „დორე“-ში დებიტორული ვალების გასაკონტროლებლად ჩვენ ვიანგარიშეთ დებიტორული დავალიანების დაფარვადობის კოეფიციენტიც. იგი იანგარიშება ძირითადი საქმიანობიდან დებიტორული დავალიანების შეფარდებით რეალიზაციის მოცულობასთან (ცხრილი 14). მისი ნორმატივი არის 3.8%. (Ковалев В. 2007; 684.) თუ ფაქტიური კოეფიციენტი აღემატება ნორმატივს, ეს ნიშნავს, რომ კომპანიას პრობლემები აქვს თავის დებიტორთან. კომპანია „დორე“-ს ასეთი მდგომარეობა აქვს მხოლოდ 2012 წელს (+9.7%). ეს დაეტყო დებიტორული დავალიანების ბრუნვადობის მაჩვენებელსაც, როცა იგი 16 დღემდე გაიზარდა.

ცხრილი 14

დებიტორული დავალიანების დაფარვადობის მაჩვენებლები კომპანია „დორე“-ში

N°	მაჩვენებლები	2009	2010	2011	2012
1	დებიტორული დავალიანება	21410	30800	16253	59195
2	საშუალო საშუალო რეალიზაცია	695350	841660	701747	1311710
3	დებიტორული დავალიანების დაფარვადობის კოეფიციენტი ($1 \times 100\% : 2$)	3.1	3.6	2.3	4.5
4	დებიტორული დავალიანების დაფარვადობის ნორმატივი	3.8%	3.8%	3.8%	3.8%
5	გადახრა ნორმატივიდან	-0.7%	-0.2%	-1.5%	+0.7%

წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

კომპანია „დორე“-ში გაზრდილია კრედიტორული დავალიანების ბრუნვადობაც. საანალიზო პერიოდის საწყის წელს იგი შეადგენდა 27 დღეს, საბოლოო წელს კი 52 დღეს, ე. ი. კომპანიიდან მომწოდებლებისათვის ნაყიდ საქონელზე ანგარიშსწორება 2012 წელს 52 დღეში ხდებოდა. მაშასადამე, კომპანია „დორე“-ს მისი მომსახურების მყიდველი ანგარიშს უსწორებს საშუალოდ 10-12 დღეში, თვითონ კი მომწოდებლებს და სხვა მევალეებს - საშუალოდ 37 დღეში (2009 წელს - 27 დღე, 2010 წელს - 42 დღე, 2011 წელს - 30 დღე, 2012 წელს - 52 დღე). ეს ნიშნავს, რომ კომპანიაში გარკვეულად შენედა კრედიტორული დავალიანების

ბრუნვადობა. უშუალოდ კომპანიისთვის ეკონომიკური თვალსაზრისით, ეს არ არის ცუდი, რადგან ამით შემცირდება მისი ფინანსური ციკლის ხანგრძლივობა. ფინანსური ციკლის ხანგრძლივობის შემცირების ტენდენცია კი დადებით ქმედებად ფასდება.

ვისარგებლეთ ფორმულით (Ковалев В. 2007; 689.) $D_{cc} = Inv_d + AR_d - AP_d$ (სადაც D_{cc} - არის ფინანსური ციკლის ხანგრძლივობა, Inv_d - არის მარაგების ბრუნვადობა დღეებში, AR_d - დებიტორული დავალიანების ბრუნვადობა დღეებში, AP_d - კრედიტორული ვალის დაფარვის პერიოდის ხანგრძლივობა) და სრულყოფილი მონიტორინგის ჩატარებისთვის ვიანგარიშეთ კომპანია „დორე“-ში ფინანსური ციკლის ხანგრძლივობა, მან შეადგინა:

$$2009 \text{ წელს} \quad D_{cc} = 46 + 11 - 27 = 30 \text{ დღე}$$

$$2012 \text{ წელს} \quad D_{cc} = 38 + 16 - 52 = 2 \text{ დღე}$$

როგორც ავლნიშნეთ, ფინანსური ციკლის ხანგრძლივობის შემცირება დადებითად ფასდება მაშინაც კი, როცა ამას იწვევს კრედიტორული დავალიანების დაფარვის პერიოდის ზრდა. ასე მოხდა კომპანია „დორე“-ში. მაგრამ რამდენად სასარგებლოა ეს კომპანიის იმიჯის თვალსაზრისით? ამ საკითხებზე მუშაობა კომპანიის საფინანსო განყოფილებას ევალება, რაც სამწუხაროდ ამჟამად არ კეთდება.

ჩავატარეთ კომპანია „დორე“-ს კაპიტალის სტრუქტურის მაჩვენებლების მონიტორინგი, (ცხრილი 15) კერძოდ, გავაკონტროლეთ ვალის დაფარვის საერთო კოეფიციენტი, ნასესხები კაპიტალის კოეფიციენტი და კომპანიის ავტონომიის ანუ ფინანსური დამოუკიდებლობის კოეფიციენტი. ვალის დაფარვის საერთო კოეფიციენტის ნორმა დასავლეთში (ზ. ლუდუშაური, 2007; 240.) 2.0-ის ტოლად არის მიღებული, ნასესხი სახსრების კოეფიციენტისა - 0.2-ია, ფინანსური დამოუკიდებლობის კოეფიციენტის ნორმა კი - 0.8. აღსანიშნავია ისიც, რომ უცხოელი ექსპერტები უშვებენ, რომ ვალის საერთო დაფარვის ნორმატივი ამაღლდეს 2.5-მდე, ნასესხი სახსრებისა 0.5-მდე და ავტონომიის კოეფიციენტისა კი, შემცირდეს 0.5-მდე.

ჩვენს მიერ ჩატარებულმა მონიტორინგმა გვიჩვენა, რომ კომპანია „დორე“-ში ვალის საერთო დაფარვის ნორმატივი დაცულია, ნასესხი სახსრების და ავტონომიის კოეფიციენტების ნორმატივები კი არა. კომპანიას ნასესხი სახსრები ყოველთვის მეტი

აქვს ნორმატივთან შედარებით, ხოლო საკუთარი სახსრები აკლია. შესაძარებლად რეკომენდებულ ნორმატივებთან შედარებით კი კომპანიას დარღვევები თითქმის არა აქვს. ნასესხი კაპიტალიც 0.5-ის, ე. ი. 50%-ის ფარგლებში აქვს და საკუთარი კაპიტალიც (იხ. ცხრილი 15).

ცხრილი 16 გვიჩვენებს კომპანია „დორე“-ში ლიკვიდურობის კოეფიციენტებს - საერთო ლიკვიდურობას, სწრაფ ლიკვიდურობას და აბსოლუტურ ლიკვიდურობას. საერთო ლიკვიდურობის კოეფიციენტის ორიენტირი არის 2.0, სწრაფი ლიკვიდურობის უმცირესი მნიშვნელობა - 1.0, ხოლო აბსოლუტური ლიკვიდურობისა - 0.05 (უმცირესი მნიშვნელობა). (Ковалев В. 2007; 376-377.) ნორმატივზე მაღალი ლიკვიდურობის დონეები ფასდება დადებითად.

ცხრილი 15

კომპანია „დორე“-ში კაპიტალის სტრუქტურების მონიტორინგის შედეგები 2007-2010

წლებში

№	მაჩვენებლები	2009	2010	2011	2012	ნორმა-ტივი	გადახრა ნორმატივიდან			
							2009	2010	2011	2012
1	აქტივების საერთო მოცულობა (ლარი)	243372	286164	231576	393513	—	—	—	—	—
2	მოღიანი ვალის ვალდებულება (ლარი)	120113	134415	115420	174400	—	—	—	—	—
3	საკუთარი კაპიტალი	123259	151749	116156	219113	—	—	—	—	—
4	ვალის საერთო დაფარვის მიმდინარე კოეფიციენტი (1:2)	2.0	2.1	2.0	2.2	2.0	—	+0.1	—	+0.2
5	ნასესხი კაპიტალის კოეფიციენტი (9:1)	0.5	0.47	0.5	0.45	0.2	+0.3	+0.27	+0.3	+0.25
6	ავტონომიის კოეფიციენტი (3:1)	0.5	0.53	0.5	0.55	0.8	-0.3	-0.27	-0.3	-0.25

წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

კომპანია „დორე“-ში ლიკვიდურობის მაჩვენებლების მონიტორინგის შედეგები

2009-2012 წლებში

№		2009	2010	2011	2012	ნორმა- ტივი	გადახრა ნორმატივიდან			
							2009	2010	2011	2012
1	საბრუნავი კაპიტალი	136172	160454	112468	223405	—	—	—	—	—
2	მოკლევადიანი ვალდებულებები	120113	134415	115420	174400	—	—	—	—	—
3	ფულადი სახსრები	32000	40750	20000	25000	—	—	—	—	—
4	ფასიანი ქაღალდები	—	—	—	30000	—	—	—	—	—
5	დებიტორული ვალი	21410	85009	71215	99210	—	—	—	—	—
6	მიმდინარე (საერთო) ლიკვიდურობა (1 : 2)	1.1	1.2	0.9	1.3	2.0	-0.9	-0.8	-1.1	-0.7
7	სწრაფი ლიკვიდურობა (3 + 5) : 2	0.6	1.5	1.2	1.4	1.0	-0.4	+0.5	+0.2	+0.4
	აბსოლუტური ლიკვიდურობა (3+4) : 2	0.36	0.5	0.25	0.6	0.05	+0.31	+0.45	+0.20	+0.55

წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

ჩვენს მიერ ჩატარებული შედარებითი მონიტორინგის შედეგები ასეთია: კომპანია „დორე“-ში ყოველ წელს დარღვეულია საერთო (მიმდინარე) ლიკვიდურობის ნორმატივი. ფირმის საბრუნავი კაპიტალი არა თუ 2-ჯერ (ნორმატივი), არამედ საშუალოდ მხოლოდ 1-1.2-ჯერ ფარავს მოკლევადიან ვალის ვალდებულებებს. 2009 წელს დარღვეულია სწრაფი ლიკვიდურობის ნორმატივიც (1.0). ამ წელს ფირმას ვადადამდგარი ვალები შეეძლო დაეფარა არა 100%-ით, როგორც ამას ნორმატივი ითვალისწინებს, არამედ მხოლოდ 60%-ით. აბსოლუტური ლიკვიდურობის დონეებიც ფირმაში ნორმატიულ დონესთან შედარებით ყოველ წელს 5-6-ჯერ მაღალია.

ამრიგად, კომპანია „დორე“-ში საერთო ლიკვიდურობა არ არის დამაკმაყოფილებელი, ხოლო სწრაფი და აბსოლუტური ლიკვიდურობა დამაკმაყოფილებელია.

რაც შეეხება მეოთხე ჯგუფის - რენტაბელობის კოეფიციენტებს, აქ ასეთი მდგომარეობაა (ცხრილი 17): აქტივების რენტაბელობა მერყეობს 12.7%-დან 27.5%-მდე, საბრუნავი კაპიტალისა - 17%-დან 21.2%-მდე, რეალიზაციისა რენტაბელობისა - 2.9%-დან 4%-მდე, ხოლო საკუთარი კაპიტალისა 17.2%-დან 22.7%-მდე.

**კომპანია „დორე“-ს რენტაბელობის მაჩვენებლების მონიტორინგის შედეგები 2009-
2012 წლებში**

№	მაჩვენებლები	2009	2010	2011	2012
1	აქტივები, ლარი	243372	286164	231576	393513
2	სამშენებლო-სამონტაჟო სამუშაოთა რეალიზაცია, ლარი	695350	841660	701747	1311710
3	მოგება გადასახადების გადახდამდე	34610	35100	30453	107200
4	საბრუნავი კაპიტალი, ლარი	136172	160454	112468	223405
5	საკუთარი კაპიტალი, ლარი	123259	151749	116156	219113
6	წმინდა მოგება, ლარი	28100	27910	23805	37617
7	აქტივების რენტაბელობა ($3 : 1 \times 100\%$)	14.5%	12.7%	13.3%	27.5%
8	საბრუნავი კაპიტალის რენტაბელობა ($6 : 4 \times 100\%$)	20.6%	17.4%	21.2%	17%
9	რეალიზაციის რენტაბელობა ($6 : 2 \times 100\%$)	4%	3.3%	3.4%	2.9%
10	საკუთარი კაპიტალის რენტაბელობა ($6 : 5 \times 100\%$)	22.7%	18.4%	20.5%	17.2%

წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

დასავლეთის ქვეყნებში რენტაბელობის ნორმატივები დარგების მიხედვით არის დადგენილი და საინფორმაციო პუბლიკაციების ფაილებზე განთავსებული. საქართველოში ასეთი ნორმატივები არ გვაქვს, მაგრამ ის მაინც ცნობილია, რომ მისი ზომიერი დონე არის მისაღები. საკუთარი კაპიტალის რენტაბელობის (ROE) ზომიერი დონე არის 10-20%, აქტიური - 20.35%, 35-50% - აგრესიული დონე და საშიში დონე - 50%-ზე ზევით. (ზ.დუდუშაური, 2007; 243.) თუ ცხრილს დავაკვირდებით, დავინახავთ, რომ კომპანია „დორე“-ს საკუთარი კაპიტალის რენტაბელობა 17.2-22.7%-ის ფარგლებშია, ე. ი. ზოგიერთ წელს ზომიერი რენტაბელობა აქვს (2010 და 2012 წლები), ხოლო ზოგიერთ წლებში, კერძოდ 2009 და 2011 წლებში - აქტიური.

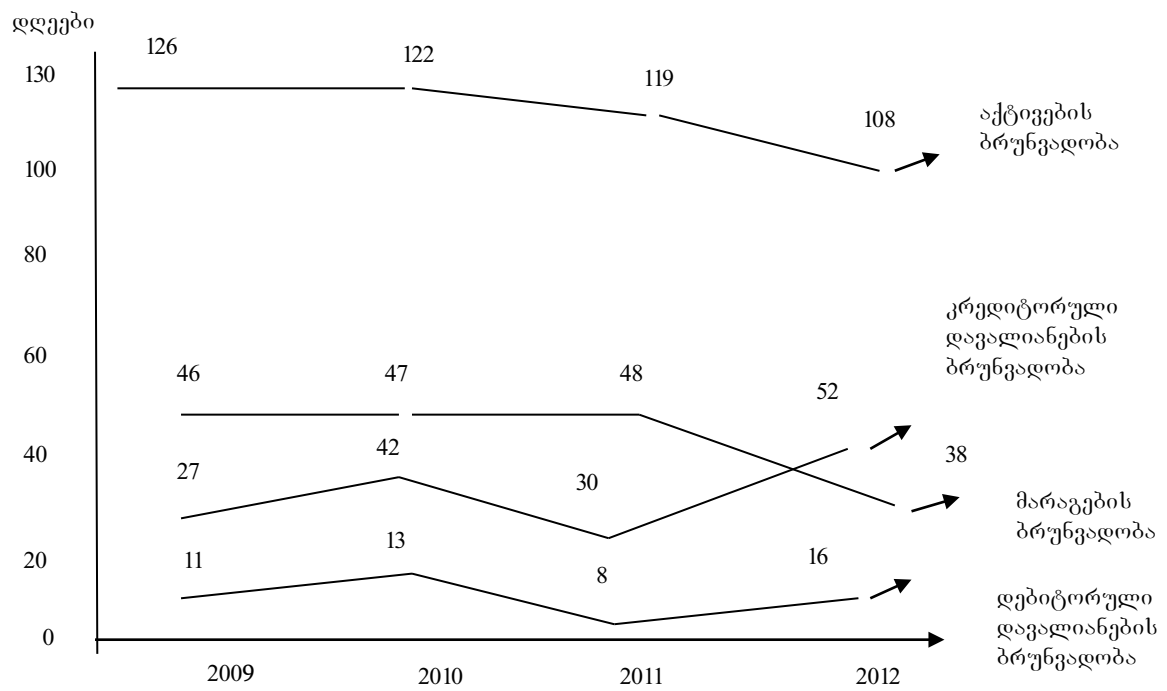
რეალიზაციის რენტაბელობა კომპანიაში (3-4%) საქართველოს მშენებლობის დარგის საშუალო დონეზეა, მოცემულ დარგშიც 2010 წელს რეალიზაციის რენტაბელობა 1736.3 მლნ ბრუნვის და 53.7 მლნ მოგების პირობებში შეადგენდა 3.4%-ს. (მეწარმეობა საქართველოში, სტატისტიკური პუბლიკაცია, 2010; 26, 83.)

ასე რომ, რენტაბელობის თვალსაზრისითაც ფირმაში საკმაოდ სტაბილური მდგომარეობაა თუ მხედველობაში არ მივიღებთ მის ტენდენციას 2009-2012 წლებში. იგივე ცხრილი გვიჩვენებს, რომ როგორც რეალიზაციის, ისე საკუთარი კაპიტალის

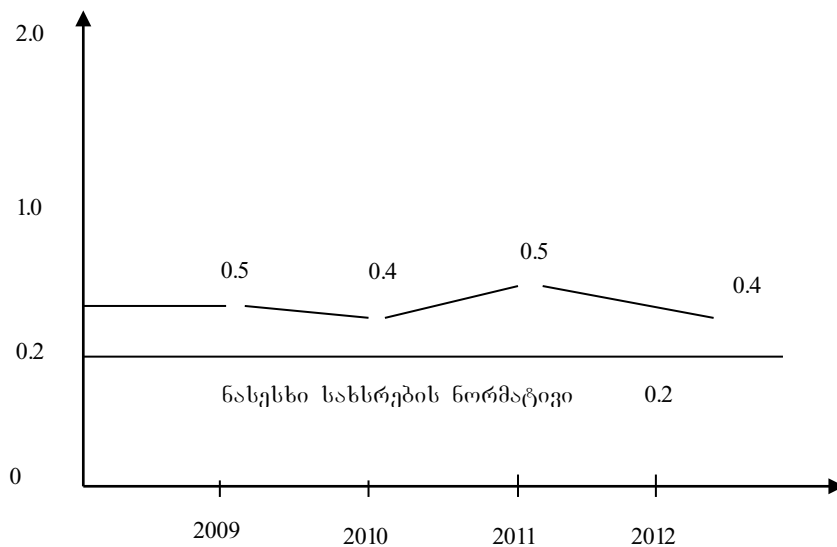
რენტაბელობის დონეები 2012 წელს შემცირებულია წინა წელთან შედარებით და 2009 წელთან შედარებით. ეს გამოიწვია გაზის მილგაყვანილობის ფურნიტურზე ფასების გაზრდამ.

ჩვენს მიერ გამოთვლილი კოეფიციენტები თვალსაჩინოებისთვის წარმოდგელინი გვაქვს ნახაზებზე - 11, 12, 13 და 14.

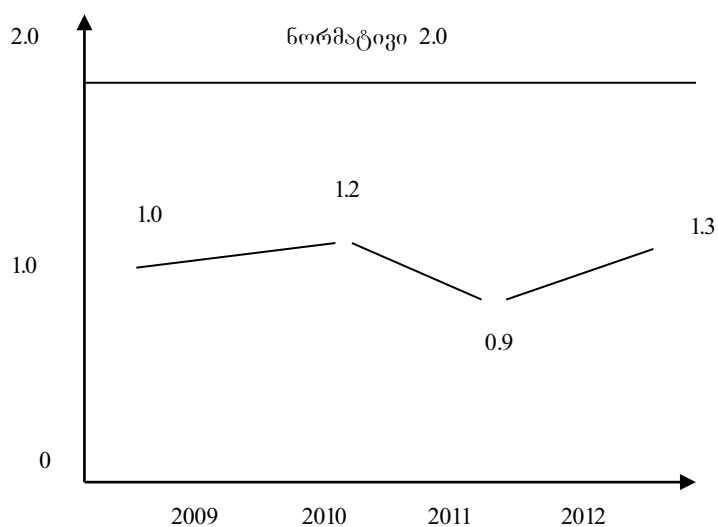
ჩვენს მიერ ჩატარებული ფინანსური მაჩვენებლების მონიტორინგით ის საერთო დასკვნა კეთდება, რომ კომპანია „დორე“-ს ფინანსური შედეგები მეტნაკლებად დამაკმაყოფილებელია. ჩვენ არ ვთვლით, რომ ეს მაინცდამაინც მისი ფინანსური გუნდის და მის მიერ განხორციელებული ფინანსური კონტროლის დამსახურებაა, რადგან ეს გუნდი არ არის მაღალკვალიფიციური ფინანსისტებისგან დაკომპლექტებული და არც კონტროლი ტარდება სისტემურად და კომპლექსურად. უბრალოდ კომპანიას გაუმართლა სპეციალიზაციის არჩევანში და გაზგაყვანილობის სამუშაოების ბაზარზე თითქმის მონოპოლიური მდგომარეობის დაკავებაში. გაუმართლა იმაშიც, რომ მისი შემკვეთი არის „ყაზტრანსგაზი“, რომელიც მთლიანად ითვისებს მის სიმძლავრეს და თან არც გადახდებს უგვიანებს. რადგან სხვა შემკვეთებთან მუშაობის შემთხვევაში კომპანია „დორე“-ს ასეთი „ოაზისური“ პირობები აღარ ექნება, მან აუცილებლად უნდა იზრუნოს ფინანსური სამსახურის და ფინანსური კონტროლის გაძლიერებაზე, ფინანსისტების კვალიფიკაციის ამაღლებაზე.



ნახ. 11. ბრუნვალობის მაჩვენებლები (დღეები) ფირმა „დორე“-ში
წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ



ნახ. 12. ნასესხი კაპიტალის კოეფიციენტის ცვლილება ფირმა „დორე“-ში
წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ



ნახ. 13 მიმდინარე (საერთო) ლიკვიდურობის კოეფიციენტი კომპანია „დორე“-ში
წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ



ნახ. 14. საკუთარი კაპიტალის რენტაბელობა (ROE) და აქტივების რენტაბელობა (ROA)
წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

ახლა რაც შეეხება შიდასაფირმო კონტროლის პრაქტიკას კომპანია „სასკო“-ში. კომპანია „სასკო“ ბინათმშენებლობაზეა სპეციალიზებული. იგი შეიქმნა 2004 წელს და მდებარეობს ქ. თბილისში, ვ. ფშაველას პროსპექტი №16-ში.

კომპანია „სასკო“ არის აქციონერული საზოგადოება. გამოშვებული და გაყიდული აქვს 2324000 უბრალო აქცია.

კომპანია „სასკო“ არის ქ. თბილისში ერთ-ერთი მსხვილი ბინათმშენებელი კომპანია და მას საბინაო ბაზრის 10% უკავია. იგი არა მხოლოდ აშენებს, არამედ აპროექტებს და თავის სისტემაში ფლობს მრავალპროფილიან სამშენებლო კომბინატს. ამის გარდა, მის საკუთრებაშია ბლოკის საამქრო, ბეტონის ქარხანა, მეტალო-პლასტმასის კარ-ფანჯრების საამქრო, სამშენებლო მანქანების პარკი და სხვა.

კომპანია „სასკო“ აშენებს არა მხოლოდ თბილისში, არამედ ბათუმშიც. ბათუმში მას აშენებული აქვს სასტუმრო, ახალგაზრდული ცენტრი და საცხოვრებელი კორპუსები. ქ. თბილისში იგი ძირითადად აშენებს საცხოვრებელ სახლებს - ქ. წამებულის ქუჩაზე, გურამიშვილის გამზირზე, ნუცუბიძის ფერდობზე, დიდ დილოში და სხვაგან.

კომპანია „სასკო“-ში დასაქმებულია 610 კაცი, აქედან მართვის ადმინისტრაციულ აპარატში 58 კაცი. ამათგან 21 არის მენეჯერი, 37 კი მმართველობითი საქმიანობის სპეციალისტი.

კომპანია „სასკო“-ს ადმინისტრაციული მართვის აპარატის სტრუქტურა წარმოდგენილი გვაქვს (ნახაზზე 15). ნახაზიდან ჩანს, რომ კომპანიას როგორც მსხვილ სააქციო საზოგადოებას მართავს ტოპ-მენეჯერთა საბჭო. საბჭო 8-მენეჯერით არის დაკომპლექტებული. ნახაზიდან ჩანს აგრეთვე, რომ კომპანიაში შექმნილია სამი შტაბი:

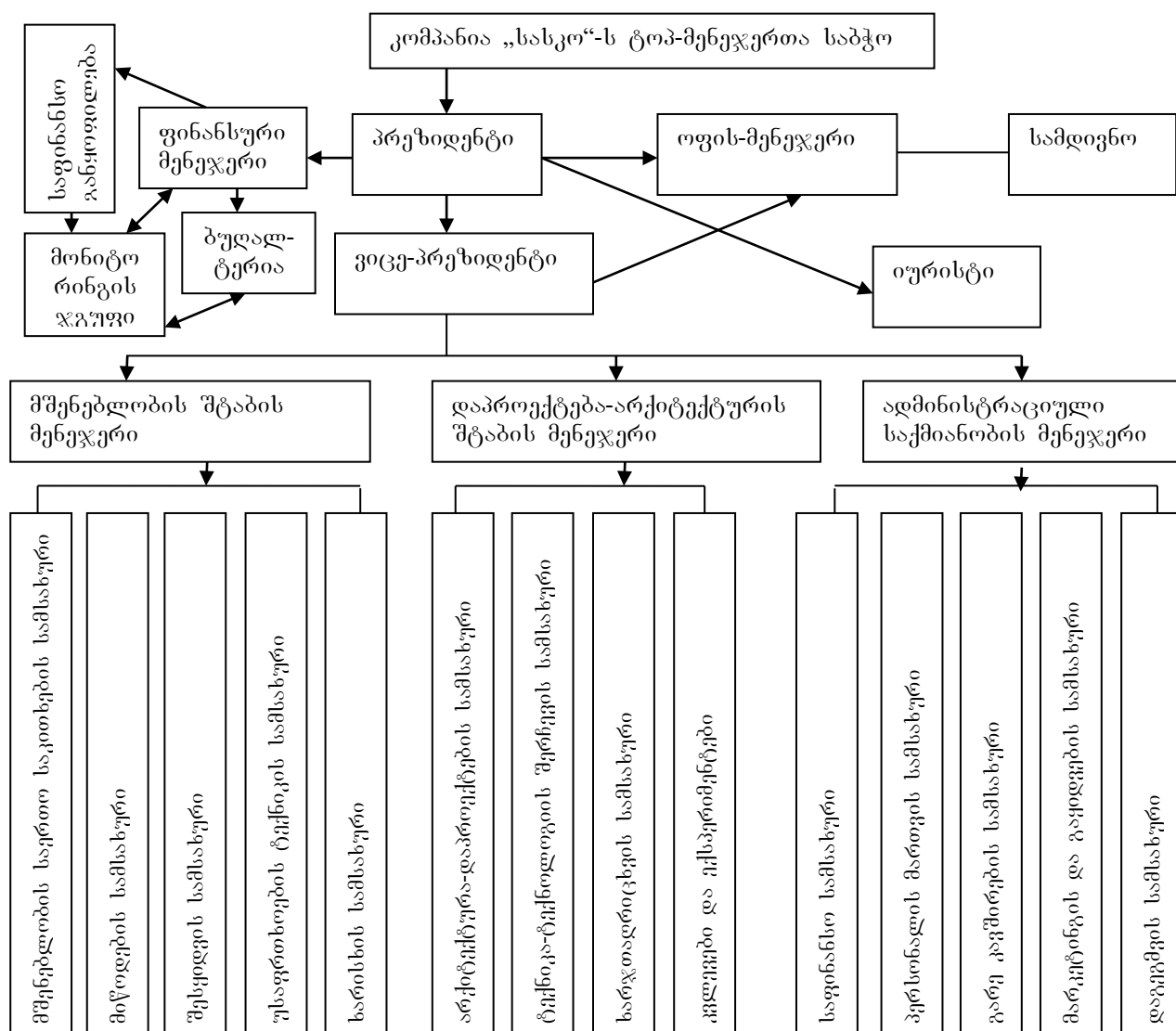
1. მშენებლობის;
2. დაპროექტება-არქიტექტურის;
3. ადმინისტრაციული საქმიანობის.

შტაბებში ერთიანდებიან განყოფილებები. მაგალითად, მშენებლობის შტაბში ხუთი - განყოფილებაა გაერთიანებული, დაპროგრამება-არქიტექტურის შტაბში - ოთხი, ადმინისტრაციული საქმიანობის შტაბში ასევე ხუთი. როგორც განყოფილებებს, ისე შტაბებს მენეჯერები უწევენ ხელმძღვანელობას.

კომპანია „სასკო“-ს მმართველობით აპარატში შექმნილი შტაბები მკაცრად სპეციალიზებული არიან. მათ შორის მშენებლობის შტაბები და დაპროექტება-

არქიტექტურის შტაბი ვერტიკალურად დაკავშირებული არიან სამშენებლო ობიექტებთან, რასაც ვერ ვიტყვით ადმინისტრაციული საქმიანობის შტაბზე.

მართვის აპარატის მუშაკთა საბაზო პროფესიული შემადგენლობა ცნობილი არ არის (ან გასაიდუმლოებულია). დასაქმებულთა საშუალო ასაკი 25-30 წელი. მმართველობითი აპარატის კოლექტივი სტაბილურია. იგი მუშაობს იმ საკადრო პოტენციალით, რომლითაც დაკომპლექტდა 2004 წელს. კომპანია „სასკო“-ში ჩატარებული გამოკვლევით სამუშაოთი კმაყოფილების დონე 70%-ია. კადრების დენადობა კომპანიაში არ არის.

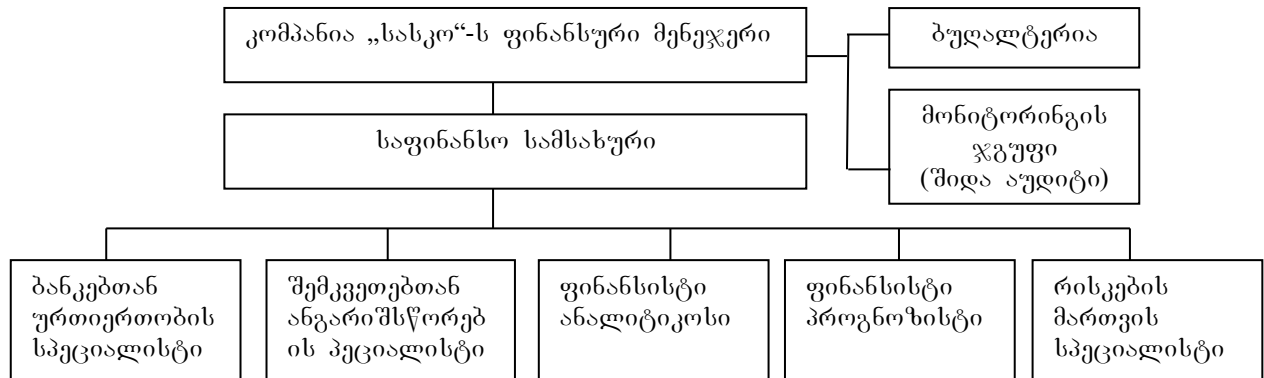


ნახ. 15. კომპანია „სასკო“-ს მართვის აპარატის სტრუქტურა

წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

კომპანია „სასკო“-ს დროებითი კონტრაქტით მოწვეული ყავს უფროსი ასაკის პროფესიონალი მშენებლები და ობიექტების აშენება ფაქტიურად მიმდინარეობს მათი ხელმძღვანელობით (დგება ქსელური გრაფიკები, ლოჯისტიკის გეგმები და ა. შ.).

კომპანია „სასკო“-ში ფინანსურ საქმიანობას ხელმძღვანელობს ფინანსური მენეჯერი. მის დაქვემდებარებაშია ბუღალტერია, მონიტორინგის ჯგუფი და საფინანსო განყოფილება, რომელიც 5 კაციტ არის დაკომპლექტებული (ნახაზი 16).



ნახ. 16. კომპანია „სასკო“-ს ფინანსური მენეჯმენტის სტრუქტურა
წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

როგორც მე-16 ნახაზიდან ჩანს, კომპანია „დორე“-სგან განსხვავებით, კომპანია „სასკო“-ს ფინანსურ მენეჯმენტში დასაქმებულ სპეციალისტებს ფუნქციები გაპიროვნებული აქვთ. ფინანსურ მენეჯმენტში დასაქმებული 5 კაციდან ოთხი საბაზო განათლებით ფინანსისტია, რისკების სპეციალისტი კი - ფიზიკოსი.

იმის მიუხედავად რომ კომპანია „სასკო“-ს საქმიანობის ფინანსურ კონტროლში საფინანსო განყოფილების მუშაკებიც იღებენ მონაწილეობას, ჩვენი სადისერტაციო თემის დასახელებიდან გამომდინარე ჩვენთვის უფრო საინტერესო იყო მონიტორინგის ჯგუფის მუშაობა, რომელთაც სწორედ კონტროლი ევალებათ. ეს ჯგუფი 3 კაცისგან შედგება. მათ შორის ერთი არის შიდა აუდიტორი, ერთი გადასახადებზე მომუშავე და პრობლემურ სესხებზე მომუშავე კონტროლიორი და ერთი ფინანსური რევიზორი. მათი მუშაობა მჭიდრო კავშირშია კომპანიის საფინანსო განყოფილების და ბუღალტერიის მუშაობასთან, ყველასი ერთად კი კომპანიის ფინანსურ მენეჯერთან.

კომპანია „სასკო“-ს შიდა აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების სისწორეზეა პასუხისმგებელი. რადგან ჩვენს მიერ განხილული 4 წლის განმავლობაში კომპანიაში არცერთი სტრუქტურულიდან მასთან რაიმე წერილობითი პრეტენზია ამ მიმართულებით არ შემოსულა, ეს უკვე იმას ნიშნავს, რომ ამ სფეროში წესრიგია. თითქმის იგივე მდგომარეობაა გადასახადებში, თუ არ ჩავთვლით 2008 წელს მენაშენებთან (ძირითადად მოსახლეობა) დადებულ ხელშეკრულებებს, რომელთაც 2009 წლის 15 ნოემბრისთვის უნდა დაეფარათ აშენებული საცხოვრებელი ბინების ღირებულება და რომელიც მათ ვერ დაფარეს ბანკებთან წარმოშობილი პრობლემების გამო. ანგარიშსწორების მოქმედი წესით მათ მიერ გადასახდელი ღირებულება 2008 წელსვე აღიარდა კომპანია „სასკო“-ს შემოსავლად და დაიბეგრა კიდეც მოგების გადასახადით, თუმცა ეს შემოსავალი კომპანიამ კრიზისის მიზეზით ვერ მიიღო. ამ საკითხზე დღესაც მიმდინარეობს კომპანიასა და შემოსავლების სამსახურს შორის დავა ზედმეტად გადახდილი გადასახადების უკან დასაბრუნებლად.

კომპანია „სასკო“-ს მონიტორინგის ჯგუფის რევიზორი, რომელიც ფინანსურ რევიზორად ითვლება წელიწადში ერთხელ ახორციელებს დოკუმენტალურ რევიზიას, ხოლო წლის განმავლობაში აკონტროლებს დანახარჯების ბიუჯეტს და იძლევა ხარჯების შემცირების რეკომენდაციებს. მის მიერ ჩატარებული დოკუმენტური რევიზიის მასალები უცხო პირთათვის გასაიდუმლოებულია. რაც შეეხება ხარჯების შემცირების რეკომენდაციებს, რომელიც მას ხარჯების ბიუჯეტის კონტროლის შემდეგ მიუცია კომპანიისთვის, მათ შორის ზოგიერთი მათგანი მეტად ზოგადია, მაგალითად, „მასალების ეკონომია და დანაკარგების შემცირება“, „მასალების გადაზიდვის ხარჯების შემცირება“ და სხვა. მაგრამ შეგვხვდა მნიშვნელოვანი რეკომენდაცია, რომელიც მშენებლობის ღირებულების შესამცირებლად აგურით (და ბლოკით) მშენებლობის ნაცვლად ანაკრებ კონსტრუქციებით მშენებლობაზე გადასვლას ეხება, რომელიც დღემდე არ გატარებულა კომპანიაში, ანაკრებ კონსტრუქციების წარმოების მოწყობას თვით კომპანიაში ითვალისწინებენ.

ამ ყველაფრით იმის თქმა გვინდა, რომ სამშენებლო კომპანია „სასკო“-ში ფინანსური კონტროლის შედეგად არის კარგი წამოწყებების მცდელობები, რომლებიც სხვადასხვა სუბიექტური თუ ობიექტური მიზეზების გამო, არ

ხორციელდება. ჩვენი აზრით, ალბათ ძირითადი მიზეზი ის კრიზისია, რომელიც ამჟამად მშენებლობაში სუფევს, რომლის არსებობაში ფინანსური კონტროლის სისტემასაც უდევს წილი.

ფინანსური კონტროლის განხორციელებაში ჩართულია კომპანიის საფინანსო განყოფილება. როგორც უკვე აღვნიშნეთ, ამ განყოფილებაში 5 კაცი მუშაობს და ყველას თავისი ფუნქცია აქვს. ჩვენ სადისერტაციო თემასთან მიმართებაში ჩვენთვის საინტერესო იყო ფინანსისტი-ანალიტიკოსის და რისკების მართვის სპეციალისტის ფუნქციების გამოკვლევა. დავადგინეთ, რომ ფინანსისტი-ანალიტიკოსი მუშაობს ინვესტიციური პროექტების (აქ, ასეთად მიიჩნევა ყველა ასაშენებლად გათვალისწინებული ობიექტი - საცხოვრებელი სახლი და სხვ.) ეკონომიკური მიზანშეწონილობის მონიტორინგზე. ობიექტის მშენებლობა იწყება მხოლოდ მას შემდეგ, როცა ეს სპეციალისტი იძლევა მის შესახებ დადებით დასკვნას. ჩვენს მიერ საანალიზოდ აღებულ 4 წელიწადში მის მიერ უარყოფითად შეფასდება ძველი, თბილისის უბანში ასაშენებლად გათვალისწინებული ორი საცხოვრებელი კორპუსის მშენებლობის მიზანშეწონილობა. ორივე შემთხვევაში ინვესტიციები იყო დიდი (ამას იწვევდა მშენებლობის ადგილზე მცხოვრები მოსახლეობის კომპენსაცია), ხოლო მომავალი შემოსავლები მცირე, რაც შემოსავლების წმინდა დისკონტირებულ ღირებულებას (NPV) უარყოფით მნიშვნელობას იძლეოდა.

კომპანიის რისკების მართვის სპეციალისტი მუშაობს ფინანსური რისკების მართვაზე და მას ფინანსურ კონტროლთან მხოლოდ ის შეხება აქვს, რომ აზღვევს ინვესტიციურ რისკს, სავალუტო რისკს, ინფლაციურ რისკს და ა. შ. სწორედ ის ფაქტი, რომ კომპანია მთლიანად არ გაკოტრდა და ჯერაც მუშაობს (თუმცა ნაწილობრივ) სწორედ იმის შედეგია, რომ მას ინვესტიციები დაზღვეული ჰქონდა.

კომპანია „სასკო“-ს ფინანსური სამსახური არ აწარმოებს კომპანიის ფინანსური კოეფიციენტების მონიტორინგს, თუმცა, ის, როგორც კომპანია „დორე“-ში აქაც თვალყურს ადევნებენ რენტაბელობის მაჩვენებელს და კომპანიის კრედიტუნარიანობას. ამ უკანასკნელი მაჩვენებლის კონტროლი იმიტომ სჭირდებათ, რომ თავისუფლად აიღონ კომერციული ბანკებიდან კრედიტები. სწორედ იმიტომ, რომ დანარჩენი ფინანსური კოეფიციენტები არ კონტროლდება, ჩვენ ჩავატარეთ მათი

მონიტორინგი და მივიღეთ შემდეგი. (ამოსავალი ინფორმაცია, რომელსაც დაეყრდნო ჩვენი მონიტორინგი წარმოდგენილია კომპანიის მიერ):

კოეფიციენტების პირველი ჯგუფი, რომელიც ახასიათებს ფირმა „სასკო“-ს ფინანსურ შედეგებს ეს არის საქმიანი აქტივობის კოეფიციენტი (ცხრილი 18). ისინი გვიჩვენებენ სამშენებლო ციკლის ხანგრძლივობას სხვადასხვა რესურსთან მიმართებაში. საანალიზოდ აღებულ კომპანიაში აქტივების ბრუნვის ხანგრძლივობა საშუალოდ ერთ წელს აღემატება და 2009 წლის 361 დღიდან 2012 წელს 482 დღემდე არის გაზრდილი. საბრუნავი კაპიტალის ბრუნვაობა 190 დღიდან 222 დღემდეა გაზრდილი, მარაგების ბრუნვაობა 107 დღიდან 162 დღემდე, დებიტორების ბრუნვაობა 51 დღიდან 79 დღემდე, კრედიტორული დავალიანების კი 30 დღიდან 137 დღემდე (ნახაზები 17, 18). ასე რომ, „სასკო“-ს მუშაობის კარგი შედეგები ქონდა 2009 წელს, 2010 წლიდან კი ფინანსური კრიზისის გამო მას შეუმცირდა ფულის ნაკადები და აქედან გამომდინარე, შეუჩერდა მშენებლობები. შედეგად მივიღეთ ბრუნვაობის გახანგრძლივებები. ცხადია, თუ მშენებლობა ჩერდება, მასში ჩადებული რესურსიც იყინება. ამ მდგომარეობაში ფირმის ფინანსურ მენეჯმენტს ვერ დავადანაშაულებთ. ეს იყო ფორსმაჟორული სიტუაცია. მაგრამ საკითხავია, განა კომპანიას წინასწარ, ფორსმაჟორული სიტუაციისთვის არ უნდა ჰქონოდა „რეზერვი“ ? ეს უნდა გაეკეთებინა ფინანსური მართვის ჯგუფს.

კომპანია „სასკო“-ს საქმიანი აქტივობის მაჩვენებლები მონიტორინგის შედეგები

2009-2012 წლებში

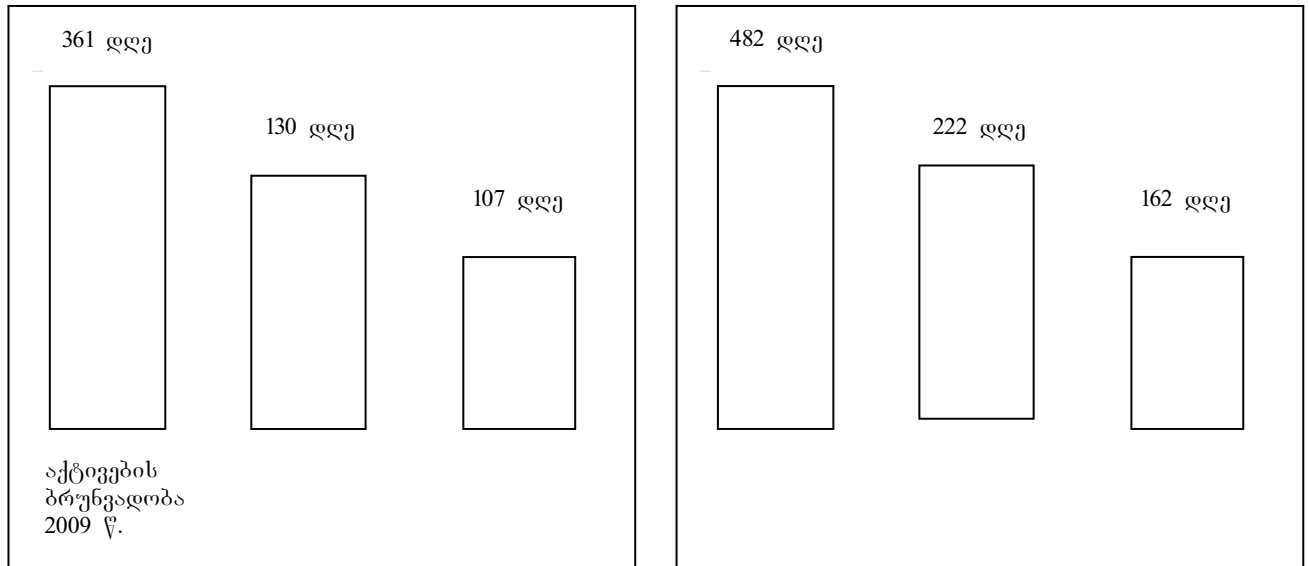
№	მაჩვენებლები	2009	2010	2011	2012
1	სამშენებლო-სამონტაჟო სამუშაოთა მოცულობა, ლარი	14059600	12653400	10544700	9138740
2	აქტივების მოცულობა, ლარი	14117112	12998538	12879452	12242130
3	საბრუნავი კაპიტალი, ლარი	7422065	6562778	6347524	4626514
4	საკუთარი კაპიტალი, ლარი	3912500	3000900	2860000	2324000
5	მარაგები, ლარი	2929083	2750791	3347524	3055496
6	დებოტორული დავალიანება, ლარი	2008945	2161340	2386103	2017100
7	კრედიტორული დავალიანება, ლარი	770000	1471060	2917101	3104112
8	ცვალებადი სახსრები, ლარი	9841720	9236982	7908525	6762667
9	შესყიდვების მოცულობა, ლარი	9113610	8334140	7102130	8140232
10	აქტივების ბრუნვა, დღე (2x360:1)	361	370	439	482
11	საბრუნავი კაპიტალის ბრუნვა, დღე (3 x360:1)	190	186	216	222
12	მარაგების ბრუნვა, დღე (5 x360:8)	107	107	152	162
13	დებოტორული დავალიანების ბრუნვა, ლარი (6 x360:1)	51	61	81	79
14	კრედიტორული დავალიანების ბრუნვა, ლარი (7 x360:9)	30	63	147	137

წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

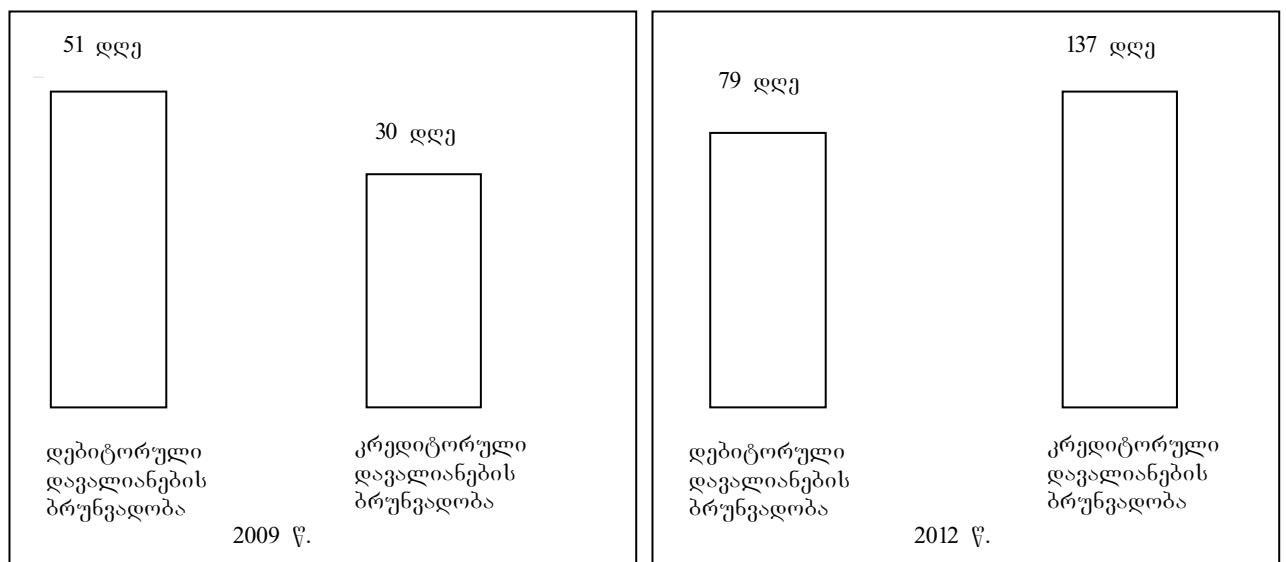
კომპანია „სასკო“ მსხვილი ორგანიზაციაა. ამიტომ ცხადია იგი მხოლოდ საკუთარი სახსრებით არ მუშაობს. მას დიდი მოცულობის მოკლე და გრძელვადიანი სესხები აქვს ბანკებიდან აღებული. მისი კაპიტალის სტრუქტურის კოეფიციენტები მოცემული გვაქვს (ცხრილში 19), რომელთა ნორმატივებთან შედარებით ირკვევა, რომ ნასესხი კაპიტალის კოეფიციენტი ყოველთვის აღემატება ნორმატივს, საკუთარი კი პირიქით ნაკლებია ნორმატივზე. კომპანიას ნორმატივზე დაბალი აქვს საერთო ვალის დაფარვის კოეფიციენტიც (ნახ. 19).

დიდი მოცულობის კრედიტების აღებით კომპანია გახდა გადახდისუნარო. (ცხრილი 20) გვიჩვენებს, რომ ყოველ წელს ნორმატივზე (2,0) დაბალია საერთო ლიკვიდურობის კოეფიციენტი, სწრაფი და აბსოლუტური ლიკვიდურობის კოეფიციენტები, ამასთან, როგორც დინამიკურმა მონიტორინგმა აჩვენა საგანგაშო კიდევ ის არის, რომ ფირმის ლიკვიდურობა დინამიკაში თანდათან უარესდება. მაგალითად, სწრაფი ლიკვიდურობის კოეფიციენტი გვიჩვენებს, რომ ფირმას 2009 წელს მოკლევადიანი ვალდებულებების 80% შეეძლო დაეფარა (ფულადი სახსრებით,

დებიტორული დავალიანებებით და ფასიანი ქაღალდებით), 2012 წელს კი მხოლოდ 40%-ის დაფარვა შეუძლია. (ნახ 20)



ნახ. 17. აქტივების, საბრუნავი კაპიტალის და მარაგების ბრუნვაობის ხანგრძლივობა „სასკო“-ში
წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ



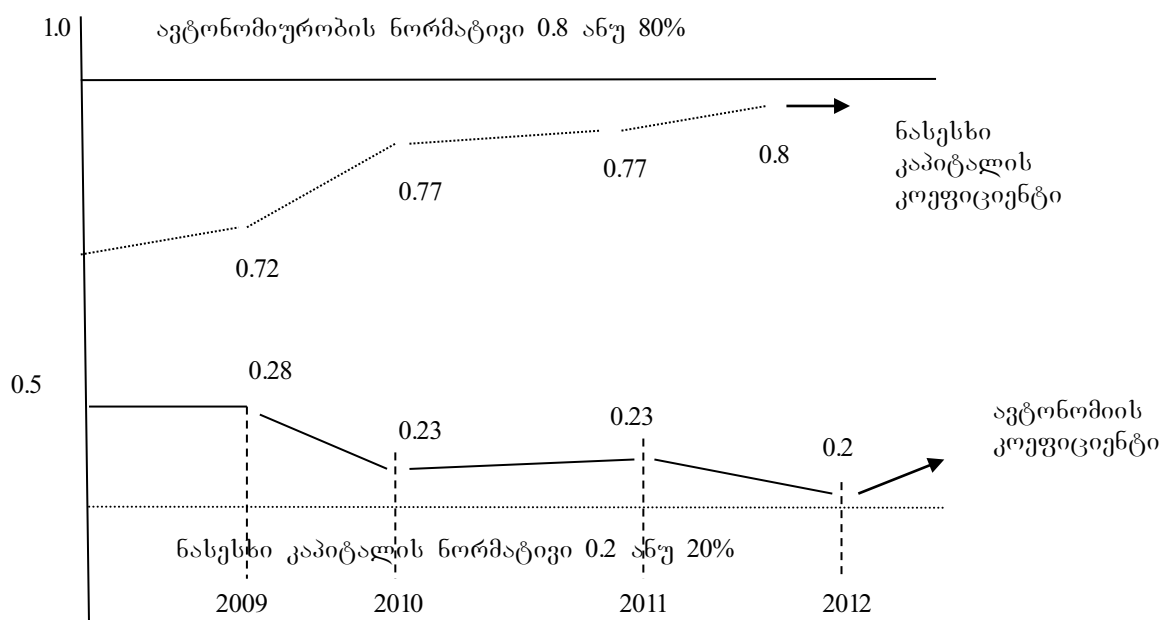
ნახ. 18. დებიტორ-კრედიტორული დავალიანებების ბრუნვაობა „სასკო“-ში
წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

კაპიტალის სტრუქტურის მონიტორინგის შედეგები კომპანია „სასკო“-ში 2009-2012

წლებში

№	მაჩვენებლები	2009	2010	2011	2012	მაჩვენებლები ს ნორმატივი	გადახრა ნორმატივიდან			
							2009	2010	2011	2012
1	აქტივების საერთო მოცულობა, ლარი	14117112	12998538	12879452	12242130	—	—	—	—	—
2	მთლიანი ვალის მოცულობა, ლარი	10204612	9997638	10019452	9918130	—	—	—	—	—
3	საკუთარი კაპიტალის მოცულობა, ლარი	3912500	3000900	2860000	2324000	—	—	—	—	—
4	საერთო ვალის დაფარვის კოეფიციენტი (1:2)	1.4	1.3	1.3	1.2	2.0	-0.6	-0.7	-0.7	-0.8
5	ნასესხი კაპიტალის კოეფიციენტი (2:1)	0.72	0.77	0.77	0.8	0.2	+0.52	+0.57	+0.57	+0.6
6	ავტონომიის კოეფიციენტი (3:1)	0.28	0.23	0.23	0.2	0.8	-0.52	-0.57	-0.57	-0.6

წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ



ნახ. 19. კაპიტალის სტრუქტურის კოეფიციენტები კომპანია „სასკო“-ში

წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

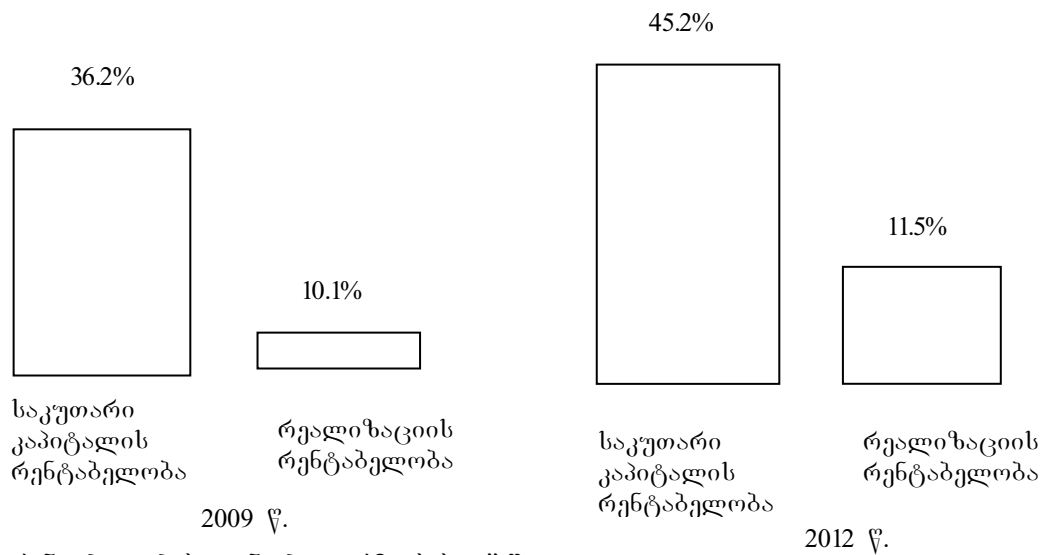
ლიკვიდურობის კოეფიციენტების მონიტორინგი კომპანია „სასკო“-ში 2009-2012

წლებში

№	მაჩვენებლები	2009	2010	2011	2012	მაჩვენებლები ს ნორმატივი	გადახრა ნორმატივიდან			
							200 9	201 0	201 1	201 2
1	საბრუნავი კაპიტალი, ლარი	742206 5	656277 8	634752 4	4626514	—	—	—	—	—
2	დებიტორული დავალიანება, ლარი	200894 5	2161340	2386103	2011710 0	—	—	—	—	—
3	მოკლევადიანი ვალის ვალდებულებები, ლარი (სესხები + კრედ. დავალიანებები)	5086812	4937538	5609142	6801030	—	—	—	—	—
4	ფულადი საქსრები, ლარი	1913120	1000378	371320	505302	—	—	—	—	—
5	ფასიანი ქაღალდები, ლარი	500000	550000	173000	—	—	—	—	—	—
6	მარაგები, ლარი	2929083	2750791	3347524	3055496	—				
7	მიმდინარე ლიკვიდურობის კოეფიციენტი (1:3)	1.4	1.3	1.1	0.8	2	-0.6	-0.7	-0.9	- 01.2
8	სწრაფი ლიკვიდურობის კოეფიციენტი (2+4+5):3	0.8	0.7	0.5	0.4	0.8	—	-0.1	-0.3	-0.4
9	აბსოლუტური ლიკვიდურობის კოეფიციენტი (4+5):3	0.5	0.3	0.1	0.1	0.7	-0.2	-0.4	-0.6	-0.6

წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

მონიტორინგმა გვიჩვენა, რომ კომპანია „სასკო“ მომგებიანი ორგანიზაციაა. კომპანიაში რეალიზაციის რენტაბელობა საშუალოდ 10%-ია (ე. ი. 2,5-ჯერ მეტი, ვიდრე მშენებლობის სექტორში ზოგადად), საკუთარი კაპიტალის რენტაბელობა (ROE) საშუალოდ 39%, აქტივების რენტაბელობა საშუალოდ 8,8%. ამასთან, კომპანიაში საკუთარი კაპიტალის რენტაბელობა საანალიზო პერიოდში 36,2%-დან 45,2%-მდე, ხოლო რეალიზაციის რენტაბელობა 10,1%-დან 11,5%-მდე არის გაზრდილი.



ნახ. 20. რენტაბელობის დონეები ფირმა „სასკო“-ში
წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

ბოლოს ჩვენ ჩავატარეთ კომპანია „სასკო“-ს საბაზრო აქტივობის მაჩვენებლების მონიტორინგი. მათ საბაზრო მიმზიდველობის მაჩვენებლებსაც უწოდებენ. საქმე ისაა, რომ თუ ეს მაჩვენებლები აქციონერების პოზიციიდან მისაღებია, ისინი ყიდულობენ ამ კომპანიის აქციებს გადიდებულ საბაზრო ფასშიც კი. ერთ-ერთი და შეიძლება საკვანძო მაჩვენებელი არის ერთ აქციაზე მოსული მოგება (Earnings Per Share, EPS) მისი სიდიდე მეტად მოქმედებს აქციების საბაზრო ფასზე და როცა იგი იზრდება, მაშინ იზრდება კომპანიის აქციების ფასიც ბაზარზე. კომპანია „სასკო“-ს მაგალითზე EPS -ის მაჩვენებელი დინამიკაში შემცირებულია - 2009 წელს 1 აქციაზე მოდიოდა 0.61 ლარი, 2012 წელს კი მხოლოდ 0.40 ლარი (ცხრილი 21, 22).

რენტაბელობის მაჩვენებლების მონიტორინგი კომპანია

„სასკო“-ში 2009-2012 წლებში (%-ში)

№	მაჩვენებლები	2009	2010	2011	2012
1	სამშენებლო-სამონტაჟო სამუშაოთა მოცულობა, ლარი	14059600	12653400	10544700	9138740
2	აქტივების მოცულობა, ლარი	14117112	12998538	12879452	12242130
3	საკუთარი კაპიტალის მოცულობა, ლარი	3912500	3000900	2860000	2324000
4	საბრუნავი კაპიტალის მოცულობა, ლარი	7422065	6562778	6347524	5626514
5	მოგება გადახრების გადახდამდე, ლარი	1667220	1414150	1281250	1237600
6	წმინდა მოგება	1417027	1202027	1089062	1051960
7	აქტივების რენტაბელობა ROA – (6x100:2), %	10	9.2	8.4	8.6
8	საკუთარი კაპიტალის რენტაბელობა ROE – (6x100:3), %	36.2	40.0	38	45.2
9	რეალიზაციის რენტაბელობა (6x100:1), %	10.1	9.5	10.3	11.5

წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

საბაზრო აქტივობის მაჩვენებლების მონიტორინგი კომპანია „სასკო“-ში 2009-2012

წლებში (%-ში)

№	მაჩვენებლები	2009	2010	2011	2012
1	აქციების რაოდენობა	2324000	2324000	2324000	2324000
2	წმინდა მოგება	1417027	1202027	1089062	1051960
3	მოგება ერთ აქციაზე – EPS (2:1)	0.61	0.5	0.5	0.4
4	დივიდენდის თანხა, ლარი	764800	690650	700000	814620
5	დივიდენდი ერთ აქციაზე (4:1), ლარი	0.33	0.30	0.30	0.35
6	აქციების საბაზრო ფასი, ლარი	5.0	1.5	1.5	2.0
7	დივიდენდური გამოსავალი (5:3)	0.54	0.6	0.6	0.9
8	აქციის კოტირებადობის კოეფიციენტი (6:3), P/E	8.2	3.0	3.0	5
9	აქტივების მოცულობა	14117112	12998598	12879452	12242130
10	აქტივების თანხა ერთ აქციაზე (9:1)	6.0	5.6	5.5	5.3
11	აქციების დივიდენდური შემოსავალი – DV (5:6)	0.06	0.2	0.2	0.17
12	ივიდენდების დაფარვის კოეფიციენტი – DC (3:5)	1.8	1.7	1.7	1.1

წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

მეორე ასეთივე საკვანძო მნიშვნელობის მაჩვენებელია აქციების კოტირებადობის კოეფიციენტი (Price/Earnings Ratio - P/E). იგი წარმოადგენს კომპანიის აქციებზე მოთხოვნის ინდიკატორს. ამ კოეფიციენტის მაღალი დონე ნიშნავს იმას, რომ ინვესტორები ელოდებიან, რომ მოცემულ კომპანიაში მოგება სხვებზე მეტად გაიზრდება. თუ ეს მაჩვენებელი კომპანიაში მაღალია და ზრდის ტენდენცია აქვს, ეს მოასწავებს მისი ეკონომიკური ზრდის კოეფიციენტის

სტაბილურობასაც. (Ковалев В. 2007; 390.) კომპანია „სასკო“-ში P/E _ მაჩვენებელი 2009-2012 წლებში 8.2-დან 5.0-მდე შემცირებული. ეს გამოიწვია ფინანსურმა კრიზისმა.

აქციის დივიდენდური შემოსავალი (Dividend Yield - DV) კომპანიაში გაზრდილია. ასეთი შედეგი მოწონთ აქციონერებს, მაგრამ თუ კომპანიაში ხდება მოგების დიდი ნაწილის კაპიტალიზაცია, მაშინ ეს კოეფიციენტი მცირე იქნება. საანალიზო პერიოდში კომპანია „სასკო“-ში იგი გაზრდილია 0.06-დან 0.17-მდე. ეს იმას ნიშნავს, რომ კომპანიაში ზრუნავენ თავის აქციონერების შემოსავალზე.

დივიდენდების დაფარვის კოეფიციენტი (Dividend Cover - DC) გვიჩვენებს დივიდენდების გადახდის უნარს. რადგან დივიდენდი მოგებიდან გადაიხდება, ამ კოეფიციენტის მინიმალური დონე არ უნდა იყოს 1-ზე ნაკლები. კომპანია „სასკო“-ში DC - მაჩვენებელი ყველა წელს აღემატება 1.0-ს, რაც იმას ნიშნავს, რომ დივიდენდების დაფარვა „სასკო“-ს წმინდა მოგებიდან შეუძლია.

ამ კოეფიციენტების მიხედვით, ზოგადად, კომპანია „სასკო“ აქციონერებისთვის მიმზიდველია, მაგრამ საქართველოში არ არის განვითარებული აქციების ბაზარი (საფონდო ბაზარი) და ამდენად მისი აქციები არ კოტირდება თბილისის ბირჟაზე.

კომპანია „სასკო“-ს ფინანსური კონტროლის მექანიზმის ქმედითუნარიანობის შესაფასებლად გავაკეთეთ მისი გაკოტრების პროგნოზი. რადგან ფირმა სააქციო საზოგადოებაა ამ შემთხვევაში გამოგვადგა ალტმანის 5-ფაქტორიანი მოდელი.

გაანგარიშებისათვის ბაზად ავიღეთ 2011 წლის მაჩვენებლები. შედეგი წარმოდგენილი გვაქვს (ცხრილში 23.)

კომპანია „სასკო“-ს გაკოტრების ალბათობის პროგნოზი

№	მაჩვენებლები	2011 წ.
1	სამშენებლო-სამონტაჟო სამუშაოთა რეალიზაცია	9138740
2	აქტივების ჯამი	12242130
3	წმინდა საბრუნავი კაპიტალი	$5626514 - 3696918 = 1929596$
4	საბალანსო მოგება	1051960
5	ნასესხი სახსრები	9918130
6	აქციების საბაზრო ღირებულება	$2324000 \text{ ცალი} \times 2 \text{ ლარი} = 4648000$
7	გაუნაწილებელი მოგება	470700
8	X_1	$1929596 : 12242130 = 0.16$
9	X_2	$470700 : 12242130 = 0.04$
10	X_3	$1051960 : 12242130 = 0.08$
11	X_4	$4648000 : 9918130 = 0.5$
12	X_5	$9138740 : 12242130 = 0.7$
13	Z	$(1.2 \times 0.16) + (1.4 \times 0.04) + (3.3 \times 0.08) + (0.6 \times 0.5) + (1.0 \times 0.7) = 0.19 + 0.06 + 0.3 + 0.3 + 0.7 = 1.556$

წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

ცხრილი 23 გვიჩვენებს, რომ $Z=1.556$. ეს კი ის შემთხვევაა ($Z < 1.81$ -ზე), როცა ფირმას გაკოტრება ელოდება თუ მან არ გაატარა თავისი ფინანსური მდგომარეობის გასაუმჯობესებლად არა კოსმეტიკური, არამედ რადიკალური ღონისძიებები.

კომპანია „სასკო“ ჯერ-ჯერობით მოქმედი ფირმაა. რეკლამებიც კეთდება პრესაში მის მიერ აშენებულ საცხოვრებელი და კომერციული ფართობების გაყიდვაზე. ეძებს ინვესტორებსაც დაწყებული ობიექტების დასამთავრებლად და ა. შ. მაგრამ ამასობაში დრო გადის, დრო კი ფირმის საწინააღმდეგოდ მუშაობს - ვალის ვალდებულებებს ჯარიმები ემატება, ჯარიმებს საურავები და ა. შ.

ასეთი ფინანსური შედეგები კომპანია „სასკო“-ში გამოიწვია მსოფლიო ფინანსურმა კრიზისმა, აგვისტოს ომმა, მაგრამ რა თქმა უნდა, არასწორმა, არაეფექტურმა ფინანსურმა მენეჯმენტმა და კიდევ უფრო მეტად სუსტმა შიდასაფირმო კონტროლის მექანიზმმა.

სამშენებლო კომპანიების - „დორე“-ს და „სასკო“-ს - ფინანსური მენეჯმენტის კონტროლის მექანიზმის ქმედუნარიანობები შევაფასეთ მათი ფინანსური მაჩვენებლების დინამიკური მონიტორინგით (ცხრილი 24). კერძოდ, ვიანგარიშეთ ფინანსური მაჩვენებლების დინამიკა 2009-2012 წლებში. აღმოჩნდა, რომ კომპანია „დორე“-ში ყველა მაჩვენებლის დინამიკა კარგია, გარდა დებიტორული

დავალიანებისა და 1000 ლარის სამშენებლო სამუშაოზე მოსული ცვალებადი ხარჯებისა. პირველი გაზრდილია 2-ჯერ მეტად, მეორე 2,5%-ით. ორივე ეს შემთხვევა უნდა შეფასდეს მხოლოდ უარყოფითად. ამ სამუშაოს და ამ დასკვნებს სისტემატურად უნდა ახდენდეს მისი საფინანსო სამახური.

ცხრილი 24

სამშენებლო კომპანიების „სასკო“-ს და „დორე“-ს ფინანსური მაჩვენებლების

ჰორიზონტალური ანალიზი

№	მაჩვენებლები	კომპანია „დორე“			კომპანია „სასკო“		
		2009	2012	დინამიკა %	2009	2012	დინამიკა %
1	წმინდა მოგება	28100	37617	133,8	1417027	1051960	74,2
2	ძირითადი კაპიტალი	107200	170108	158,6	6695047	7615616	113,7
3	საბრუნავი კაპიტალი	136172	223405	164	7422065	4626514	62,3
4	აქტივები	243372	393513	161,4	14117112	12242130	86,7
5	დებიტორული დავალიანება	21410	59195	276,5	2008945	2017100	100,4
6	ცვალებადი ხარჯები (1000 ლარ სამუშაოზე)	780	800,4	102,5	700	740,4	105,7
7	სამშენებლო სამუშაოთა მოცულობა	695350	1311710	188,6	14059600	9138740	65
8	საკუთარი კაპიტალი	123259	219113	177,8	3912500	2324000	59,4
9	ნასესხი სახსრების მთლიანი მოცულობა	120113	174400	145,2	10204612	991830	97,2

წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

რაც შეეხება კომპანია „სასკო“-ს, 2009-2012 წლებში მასთან შემცირებულია აქტივებიც, საბრუნავი კაპიტალიც, წმინდა მოგებაც, საკუთარი კაპიტალიც და ა. შ. გაზრდილია მხოლოდ ის მაჩვენებლები - დებიტორული დავალიანება, ცვალებადი ხარჯები, ძირითადი კაპიტალი - რომლებიც სასურველია არ გაზრდილიყო. განა დასაშვებია, რომ საბრუნავი კაპიტალი თითქმის 40%-ით შემცირების პირობებში, ძირითადი კაპიტალი (იგივე ფიქსირებული კაპიტალი) 13,2%-ით იყოს გაზრდილი? რაღა თქმა უნდა, რომ ეს ფირმის არასწორმა ფინანსურმა კონტროლმა განაპირობა და მიიყვანა კიდევ ფირმა გაკოტრებამდე.

ყველა იმ მაჩვენებლის მონიტორინგს, რომელიც ჩვენ ჩავატარეთ, დასახელებული კომპანიების ფინანსური და მონიტორინგის სამსახურები უნდა აკეთებდნენ და მონიტორინგის შედეგების მიხედვით ატარებდნენ სათანადო ღონისძიებებს. სამწუხაროდ, გაანალიზებულ კომპანიებში ამ სამუშაოების მხოლოდ 10% სრულდება, ისიც ძირითად შემთხვევაში, არასრულად და არაკვალიფიციურად.

თავი 3. ფინანსური კონტროლის სრულყოფის გზები

საქართველოს კომპანიებში

3.1. კომპანიებში შიდასაფირმო კონტროლის თავისებურება და მისი

ინსტრუმენტები

როგორც ნაშრომის მეორე თავში ავღნიშნეთ, საქართველოს კომპანიებში შიდასაფირმო კონტროლი ხორციელდება კომპანიების მიერ შემუშავებული წესების მიხედვით საქართველოს კანონის „საბუღალტრო აღრიცხვის და აუდიტის შესახებ“ მიხედვით და კანონით „სახელმწიფო შიდა კონტროლის შესახებ“ (ეს უკანასკნელი ეხება მხოლოდ სახელმწიფო დაწესებულებებს, ორგანიზაციებს და კომპანიებს და იგი კერძო კომპანიებზე არ ვრცელდება). ზოგადი კანონი რომელიც არეგულირებს საქართველოს კომპანიების აღრიცხვა-ანგარიშგებას და აუდიტს, არის კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის შესახებ“. (საქართველოს კანონი – „ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის შესახებ“, („აუდიტი, აღრიცხვა, ფინანსები“, №5, 2012; 18-29.)

ამ კანონის მიხედვით საქართველოში აუდიტი ტარდება აუტიდის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) შესაბამისად (მუხლი 5, პუნქტი 2). აუდიტის ჩატარების უფლებამოსილება ენიჭება აუდიტორული ფირმას ან აუდიტორს (ფიზიკურ პირს) აუდიტორთა ერთიან რეესტრში რეგისტრაციის შემდეგ. აუდიტი შეიძლება ჩატარდეს სავალდებულო ან საინიციატივო წესით. აუდიტის ჩატარება სავალდებულოა: ბანკების, სადაზღვევო კომპანიების, საფონდო და სასაქონლო ბირჟებისთვის, საინვესტიციო ფინდებისთვის და სხვა (მუხლი 7, პუნქტი 4). სავალდებულო აუდიტი ტარდება ყოველწლიურად, კალენდარული წლის დასრულებიდან მომდევნო წლის 31 ოქტომბრამდე. საინიციატივო აუდიტი არის სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც ტარდება უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილებით ან საქართველოს კანონდებლობით განსაზღვრულ სხვა შემთხვევებში (მუხლი 7, პუნქტი 10). აუდიტორი (აუდიტორული ფირმა) უნდა იყოს დამოუკიდებელი იმ სუბიექტისაგან, რომელსაც იგი უტარებს აუდიტს. ასევე ის არ უნდა იყოს ჩართული აღნიშნული სუბიექტის გადაწყვეტილებების მიღების

პროცესში (მუხლი 11, პუნქტი 1). აუდიტორს ან აუდიტორულ ფირმას უფლება არა აქვს ჩაატაროს აუდიტი იმ შემთხვევაში, თუ მასსა და სუბიექტს შორის არსებობს ფინანსური ინტერესი, ან თუ ისინი ურთიერთდამოკიდებული პირები არიან საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, ან მათ შორის არსებობს შრომითი ურთიერთობა (მუხლი 11, პუნქტი 2). კანონის ყველა ეს მუხლები მისაღებია და მართლზომიერია, თუმცა ამ კანონის აუდიტის ნაწილში არის ისეთი მუხლები, რომლებიც ჩვენის აზრით საკამათოა. მაგალითად:

მუხლი 21 - შიდა აუდიტის დაგეგმვა.

პუნქტი 1. „შიდა აუდიტის” სახეებია:

- შიდა აუდიტის სტრატეგიული გეგმა;
- შიდა აუდიტის წლიური გეგმა;
- შიდა აუდიტის ინდივიდუალური გეგმა.

ჩვენს სწრაფადცვლად გარემოში, ჩვენი აზრით აუდიტის სტრატეგიული გეგმის შემუშავება მხოლოდ ფუჭი შრომაა. როგორ შეიძლება 5-10 წლის შემდგომი ფულის ნაკადების და მასთან დაკავშირებული ფინანსური ურთიერთობების განსაზღვრა.

პუნქტი 6. „შიდა აუდიტის სტრატეგიულ და წლიურ გეგმებში ნებისმიერი ცვლილება ხორციელდება შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსის წინადადებით, რისკების შეფასების საფუძველზე”. 21-ე მუხლის მე-6 პუნქტი, გარდა უფროსისა, ზღუდავს შიდა აუდიტის სხვა თანამშრომლებს (აუდიტორებს) წინადადებების წამოყენებაში, რაც ჩვენ არასწორად მიგვაჩნია.

პუნქტი 9. „თითოეული შიდა აუდიტორული შემოწმებისთვის შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი შეიმუშავებს და ამტკიცებს აუდიტორული შემოწმების გეგმას, რომელიც განსაზღვრავს აუდიტის მოქმედების სფეროს, ამოცანებს, ხანგრძლივობას, რესურსებს, აუდიტის განხორციელების მეთოდებს და სხვა”.

ჩვენი აზრით, ამ შემთხვევაშიც ძალიან იზღუდება თვით აუდიტორის უფლებები, განსაკუთრებით აუდიტის ჩატარების მეთოდის არჩევის საკითხში. ჩვენ მტკიცედ გვჯერა, რომ აუდიტის ჩატარების მეთოდი მან თვითონ, დამოუკიდებლად უნდა შეარჩიოს.

მუხლი 23, პუნქტი 5: „შიდა აუდიტის ობიექტის უფროსი პასუხისმგებელია შიდა აუდიტორულ ანგარიშში ასახული და შეთანხმებული რეკომენდაციების

შესრულებისთვის და მათ შესრულებასთან დაკავშირებული სამოქმედო გეგმის შემუშავებისთვის”. ამ პუნქტში დგას კომპანიის უფროსის მეტად ზოგადი პასუხისმგებლობა, საჭიროა მისი დაკონკრეტება, კერძოდ, თუ აუდიტის რეკომენდაციებს არ გაატარებს, დაისჯება თუ არა იგი და როგორ დაისჯება.

შენიშვნები გვაქვს შიდასაფირმო კონტროლის მარეგულირებელ მეორე კანონის - „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ” მიმართაც. საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ” არეგულირებს არა კერძო სექტორს, არამედ სახელმწიფო სექტორს - მის საწარმოებს და ორგანიზაციებს, დაწესებულებებს და სხვა. ამ კანონის საფუძველზე განისაზღვრება სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის არსებობისთვის აუცილებელი მეთოდოლოგია, სტანდარტები და ამ სისტემის დანერგვისას საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, ჰარმონიზაციის ცენტრსა და სხვა სუბიექტებს შორის ურთიერთობები, მათი უფლებამოსილებები და მოვალეობები. სახელმწიფო სექტორის დაწესებულებების, კომპანიების და სხვა სტრუქტურების შიდა ფინანსურ კონტროლს ხელმძღვანელობას უწევს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, ხოლო კოორდინაციას ახორციელებს ჰარმონიზაციის ცენტრი. (საქართველოს კანონი სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ თბ. 2012, მუხლი 1.)

ამ კანონის 5-16 - მუხლებით სახელმწიფო საწარმოს და დაწესებულებებს ევალებათ ფინანსური მართვის და კონტროლის სისტემის შემუშავება, ამ სისტემის დანერგვის მიზნით კომპანიების და დაწესებულებების მიზნების მისაღწევად და იგი ხორციელდება დანაკარგებისაგან აქტივების დასაცავად, საბიუჯეტო სახსრების ეკონომიურად და პროდუქტიულად გამოსაყენებლად. ამ კანონის მიხედვით სახელმწიფო ორგანიზაციის ხელმძღვანელი პასუხისმგებელია ზემდგომი ხელმძღვანელობის წინაშე თავის მიერ განხორციელებული ქმედებების და სახელმწიფო სახსრების კანონიერ და ეფექტურ მართვაში (მუხლი 7, პუნქტი 1).

სახელმწიფო დაწესებულების ხელმძღვანელი თავისი კომპეტენციის ფარგლებში ახდენს რისკის იდენტიფიცირებას, შეფასებას და მართვას, განსაზღვრავს მიზნებს და მათ მისაღწევად შეიმუშავებს გეგმებს, განსაზღვრავს მიზნების მისაღწევად საჭირო რესურსების მოცულობას, ახდენს უფლებამოსილების

დელეგირებას გადაწყვეტილებების მიღებასა და კონტროლის პროცესში, უზრუნველყოფს ოპერაციების სრულად, ზუსტად და დროულად შესრულებას, ხელს უწყობს შიდა აუდიტის სუბიექტის ფუნქციონირებას, ახორციელებს ანტიკორუფციულ მონიტორინგს, ახორციელებს ფინანსურ მონიტორინგს და სხვა (მუხლი 8, პუნქტი1).

სახელმწიფო ორგანიზაციაში შიდა კონტროლი ეფუძნება შიდა კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტებს. მასში მოიაზრება: სათანადო კონტროლის გარემო, რისკების მართვა, კონტროლის ღონისძიებები, ინფორმაცია და კომუნიკაციები მონიტორინგი და შეფასება (მუხლი 10, პუნქტი 1). სათანადო კონტროლის გარემოში უპირველესად მოიაზრება თანამშრომლების პროფესიული პატიოსნება, მიზნების და ამოცანების ნათლად განსაზღვრა, თანამშრომელთა კომპეტენციების უზრუნველყოფა და ა. შ.

სახელმწიფო კომპანიას ევალება შიდა აუდიტის წარმოება შემდგომი პრინციპების დაცვით: დამოუკიდებლობა, კეთილსინდისიერება, ობიექტურობა, პროფესიონალიზმი, კონფიდენციალურობა, კანონიერება, გამჭვირვალობა (მუხლი 17). შიდა აუდიტორული შემოწმება ხორციელდება ინფორმაციის იდენტიფიკაციის, შეგროვების, ანალიზის შეფასების და დოკუმენტირების საშუალებით შიდა აუდიტორული შემოწმება შედგება შემდეგი ეტაპებისგან. აუდიტის დაგეგმვა, აუდიტის განხორციელება, ანგარიშგება, გაცემული რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგი (მუხლი 22, პუნქტი 2). სახელმწიფო ორგანიზაციაში განხორციელებული შიდა აუდიტის წლიური ანგარიში წარედგინება ამ ორგანიზაციის ხელმძღვანელს და ჰარმონიზაციის ცენტრს მომდევნო წლის იანვრის ბოლომდე (მუხლი 24, პუნქტი 2). ამ კანონის მიმართ ჩვენი შენიშვნები ასეთია:

მუხლი 3, პუნქტი 4: „...დაუშვებელია შიდა აუდიტორის საქმიანობაში ჩარევა ან მასზე სხვაგვარი ზემოქმედება”. ჩვენი აზრით, ეს ასე უნდა იყოს თუ აუდიტორი მოქმედებს აუდიტის სტანდარტების და ეთიკის კოდექსის მიხედვით, მაგრამ ხომ შეიძლება, რომ დაარღვიოს მან ისინი, მაშინ ჩარევა აუცილებელი იქნება. ამიტომ ამ პუნქტის ბოლოში უნდა დაემატოს „გარდა განსაკუთრებული შემთხვევებისა”.

მუხლი 18 _ შიდა აუდიტის სუბიექტის უფლებამოსილება და მიზნები.

პუნქტი 2-„ბ“: „ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ადექვატურობისა და ეფექტიანობის შეფასება” ჩვენის აზრით აუდიტის სუბიექტის ეს უფლებამოსილებაც მეტად ზოგადადაა კანონში ფორმულირებული. როცა სისტემის ადექვატურობაზეა საუბარი, უნდა მინიშნებული იყოს რასთან უნდა იყოს იგი ადექვატური - ნორმასთან, ნორმატივთან თუ რასთან? და საერთოდ ფინანსურ მართვაში და კონტროლში არის ასეთი სტანდარტები? ჩვენს მიერ გამოკვლეულ . კერძო კომპანიებში - „სასკო“-სა და „დორე“-ში ასეთი ნორმატივები ვერ ვნახეთ. თუ სახელმწიფო კომპანიებს ასეთი სტანდარტები ეძლევათ, მაშინ ამ პუნქტში უნდა ჩანდეს მათთან ადექვატურობის მოთხოვნა. ამ კანონში არ ჩანს თუ საიდან, რა სახსრებით ფინანსდებიან სახელმწიფო კომპანიებში და დაწესებულებებში შექმნილი შიდა აუდიტის სუბიექტები. ამრიგად, ამ კანონში ისე როგორც წინა კანონში კონტროლის მიმართებით მთელი რიგი დასაზუსტებელი ადგილებია, რაც აუცილებლად მოკლე დროში უნდა გამოსწორდეს. ამის გარდა, ჩვენ ნაშრომის მეორე თავშიც ავღნიშნეთ, რომ თუ გვინდა, რომ ფინანსური კონტროლი ეფექტური იყოს, კომპანიებს უნდა დავუწესოთ ნორმატივები:

- საკუთარი კაპიტალის;
- ნასესხი კაპიტალის;
- მიმდინარე ლიკვიდობის;
- აბსოლუტური ლიკვიდობის და სხვ.

აქვე გვინდ ავღნიშნოთ და ხაზი გავუსვათ, რეკონსტრუქციის და განვითარების მსოფლიო ბანკის მიერ კონსულტანტების შერჩევის მექანიზმებს და სტრუქტურას, აღნიშნული მონაცენები დაგვეხმარება ზოგიერთი გადაწყვეტილების მიღებისას რომელიც ეხება ზოგადად შერჩევა შეფასების მექანიზმებს როგორც სახელმწიფო სტრუქტურებში ასევე კერძო ორგანიზაციებში.

მსოფლიო ბანკის ჯგუფი მოიცავს :

- რეკონსტრუქციის და განვითარების მსოფლიო ბანკს - იგი დაარსდა 1945 წელს. გასცემს კრედიტებს სახელმწიფოს გარანტიით.
- განვითარების საერთაშორისო ასოციაციას - იგი დაარსდა 1960 წელს. გასცემს კრედიტებს პროცენტის გარეშე სახელმწიფოს გარანტიით.

- საერთაშორისო ფინანსურ კორპორაციას - იგი დაარსდა 1956 წელს იგი იზიდავს საერთაშორისო ინვესტიციებს კერძო ორგანიზაციებისათვის სახელმწიფო გარანტიის გარეშე.
- მრავალმხრივი სააგენტო ინვესტიციების გარანტიისათვის - იგი დაარსდა 1988 წელს ინვესტორებს სთავაზობს გარანტიებს პოლიტიკური რისკებიდან და ეხმარება ხელისუფლებას საერთაშორისო ინვესტიციების მოზიდვაში.
- საინვესტიციო დავების რეგულირების საერთაშორისო ცენტრს - იგი დაარსდა 1966 წელს იზიდავს საერთაშორისო ინვესტიციებს განვითარებად სახელმწიფოებში.

მსოფლიო ბანკის მიერ განსახორციელებელი პროექტები გადიან სხვადასხვა ეტაპებს ესენია: პროექტის იდენტიფიცირება, მომზადება, შეფასება, მოლაპარაკებები ბანკთან, დირექტორთა საბჭოს მიერ პროექტის დამტკიცება, პროექტის განხორციელება რეალიზაცია, პროექტის დასრულება და შედეგების შეფასება. პროექტის განხორციელებისას პასუხისმგებლობა ბანკსა და სახელმწიფოს შორის შემდეგნაირადაა გადანაწილებული : (ცხრილი 25)

(ცხრილი 25)

პასუხისმგებლობა ბანკსა და სახელმწიფოს შორის

პროექტის ფაზა	სახელმწიფო	ბანკი
იდენტიფიცირება	V	დახმარება ეხლის შეწყობა
მომზადება	V	დახმარება ეხლის შეწყობა
შეფასება	—	V
მოლაპარაკებები ბანკთან	V	V
რეალიზაცია	V	მეთვალყურეობა
შედეგების შეფასება	—	V

წყარო: შედგენილია ჩვენს მიერ

რეკონსტრუქციის და განვითარების მსოფლიო ბანკის წევრები ყველა დამოუკიდებელ სახელმწიფოს ეხმარებიან განვითარებაში მათი მიზანი არ არის შემოსავლის მიღება ისინი ორიენტირებულნი არიან ქვეყნების განვითარებაზე.

პროექტის იდენტიფიცირების შემდეგ იწყება პროექტის მომზადება ამ ეტაპზე საჭიროა შემსრულებელმა ჩაატაროს შესაბამისი საფუძვლიანი კვლევები.

აღნიშნული პროექტის მომზადებისთვის შესაძლებელია ბანკმა გამოყოს მიკრო სესხი.

ბანკი ვალდებულია გაანალიზოს რამდენად შეესაბამება აღნიშნული პროექტი ქვეყნის საერთო სტრატეგიას პრაქტიკა გვიჩვენებს, რომ თუ პროექტი არ ან ვერ მოიტანს სარგებელს ქვეყნისთვის შესაძლებელია მისი შეწყვეტა.

პროექტის შეფასება ბანკის ვალდებულებათა იგი მოიცავს : ეკონომიკურ შეფასებას, ტექნიკურ შეფასებას, ინსტიტუციონალურ შეფასებას ფინანსურ ღირებულებით შეფასებას. პროექტის შეფასების დროს დგება წინასწარი შესყიდვების გეგმა. ბანკის შეთანხმების გარეშე შესყიდვების გეგმაში ცვლილების შეტანა დაუშვებელია. არსებობს შესყიდვების გეგმა რომელშიც ცვლილების შეტანა ნებისმიერ ეტაპზე არის შესაძლებელი თუმცა შეთანხმებული უნდა იყოს ბანკთან. ბანკთან მოლაპარაკებების დროს განიხილება ასევე, სხვადასხვა ტექნიკური საკითხები.

კანონმდებლობაში არსებული წინააღმდეგობების შემთხვევაში რომელიც შეიძლება არსებობდეს სახელმწიფოსა და მსოფლიო ბანკის ხელშეკრულების პირობებს შორის მუდმივად ითვალისწინებენ მსოფლიო ბანკის მითითებებს. როდესაც ხელშეკრულებას აწერს ხელს სახელმწიფო იღებს ვალდებულებას შეასრულოს ყველა წესი და პირობა რაც ხელშეკრულებითაა გათვალისწინებული. დამაკავშირებელი სახელმწიფოსა და მსოფლიო ბანკს შორის არის მხოლოდ ხელშეკრულება და შესყიდვების გეგმა. მოლაპარაკებების შემდეგ ქვეყნდება ძირითადი განცხადება შესყიდვების შესახებ ის ქვეყნდება მხოლოდ ერთხელ და ყველას აძლევს ინფორმაციას პროექტის შესახებ ვინ მართავს აღნიშნულ პროექტს და რისი შესყიდვა ან მომსახურების გაწევა ხდება ამ პროექტის ფარგლებში.

მოლაპარაკებების დასრულების შემდეგ ფორმდება ხელშეკრულება მსოფლიო ბანკსა და შესაბამის სახელმწიფოს შორის. ხელშეკრულების გაფორმების შემდეგ არის სხვადასხვა პირობები და მოთხოვნები რომლებიც აუცილებლად უნდა გავითვალისწინოთ რათა დარეგისტრირდეს საბოლოო სესხი.

პროექტის რეალიზაცია მთლიანად სახელმწიფოს ვალდებულებათა და იგი ვალდებულია მოლაპარაკებების შედეგად მიღებული შეთანხმებების შესაბამისად უზრუნველყოს ინფორმაციის მიწოდება პროექტის შესრულების შესახებ.

ბანკი აკონტროლებს და ამოწმებს რამდენად სწორად ხდება პროექტით გათვალისწინებული ხარჯების განკარგვა. რის შემდეგაც წერს ანგარიშს პროექტის რეალიზაციის დასრულების შესახებ.

პროექტის შესრულების შეფასებას ბანკი ანხორციელებს შემდეგი კრიტერიუმების მიხედვით : პროექტის მიზნების მიღწევა ; დანახარჯები და სარგებელი ; შემდგომი განვითარება.

ბანკში შეიძლება შევიდეს სხვადასხვა ტიპის საჩივრები თუ საჩივარში არის კორუფციის ნიშნები მაშინ ეგზავნება საგამოძიებო განყოფილებას სხვა შემთხვევაში რეგიონალურ მრჩეველს რომელიც წერს დასკვნას.

თუ შემფასებელმა კომისიამ რომელიმე მონაწილის არასწორი მიდგომის გამო აღმოაჩინა ისეთი გადაცდომები როგორიცაა : შერჩევის მეთოდის დარღვევა შესყიდვების გეგმის არ გათვალისწინება ან სხვა უქმდება მთლიანად პროექტი.

მსოფლიო ბანკის მიერ გაცემული დაფინანსების ხარჯვისას ეგრეთწოდებული კონსულტანტების შერჩევაზე პასუხისმგებლობა მთლიანად სახელმწიფოს აკისრია იგი ვალდებულია მსოფლიო ბანკის მითითების შესაბამისად უზრუნველყოს კანდიდატთა შერჩევა. ამზადებს საკონკურსო დოკუმენტაციას აცხადებს კონკურსს, იღებს შემოთავაზებებს და განიხილავს მათ, აფასებს კონსულტანტებს, მსოფლიო ბანკი თვალყურს ადევნებს შერჩევის პროცესს ამოწმებს პროცედურების დაცვას, ბანკის პოლიტიკა კონსულტანტების შერჩევისას შემდეგია :

- მაღალხარისხოვანი მომსახურების მიღება ;
- ეკონომიის და ეფექტიანობის უზრუნველყოფა ;
- შესთავაზოს კონკურსანტებს ყველანაირი პირობა მაღალი კონკურენციისათვის სტიმულირება გაუწიოს ადგილობრივ მონაწილეებს რომელ ქვეყანაშიც ხორციელდება პროექტი ;
- უზრუნველყოს პროცესის გამჭვირვალობა;

არჩევანის საფუძველია ხარისხი, კონსულტანტების შერჩევა ხდება სხვადასხვა მეთოდის მიხედვით :

არსებობს შერჩევის შემდეგი მეთოდები :

- შერჩევა ხარისხის და ღირებულების მიხედვით - დაბალი ღირებულება შეიძლება გამოყენებულ იქნას, როცა მომსახურება სრულად არის

აპრობირებული და რაიმე გაუთვალისწინებელი ფაქტები გამორიცხულია ანუ მარტივია.

- შერჩევა მხოლოდ ხარისხის მიხედვით - აღნიშნული მეთოდი გამოიყენება მაღალი რისკის შემცველობის მქონე პროექტების შესრულებისას. შერჩევა მხოლოდ ხარისხის მიხედვით გამოიყენება ძალიან რთული დავალებების დროს როცა დიდია გარე ფაქტორების ზეგავლენა და მოიცავს რამოდენიმე წელს და შეიძლება დავალების შესრულებისას აღმოჩნდეს სხვადასხვა გაუთვალისწინებელი ფაქტორები და იყოს შესრულების სხვადასხვა მეთოდი, რაც ართულებს ტექნიკური დავალების შესრულებას. ვინაიდან მრავალი ფაქტორია გასათვალისწინებელი მხოლოდ ხარისხის მიხედვით შერჩევისას მოლაპარაკებებისთვის საჭიროა არა 4-5 კვირა როგორც ხარისხის და ფასის მიხედვით შერჩევისას არამედ რამოდენიმე თვეც კი.
- შერჩევა მოცემული ბიუჯეტის მიხედვით - გამოიყენება მაშინ, როცა ფიქსირებულია ბიუჯეტი და აღნიშნული ბიუჯეტის ფარგლებში უნდა განხორციელდეს პროექტი. გამოიყენება სხვადასხვა კვლევების დროს და მარტივი დავალებების შესრულებისას როგორცაა პროექტების შემოწმება სატენდერო დოკუმენტაციის შემოწმება და სხვა.
- შერჩევა დაბალი ფასის მიხედვით - შერჩევა მხოლოდ დაბალი ფასის მიხედვით. გამოიყენება აგრეთვე მარტივი დავალებების შესრულებისას როგორცაა პროექტის მიხედვით მშენებლობის ტექ. ზედამხედველობა სადაც წინასწარ არის დავალება სრულად გაწერილი და გარე ფაქტორების ზეგავლენა მეტ-ნაკლებად დაბალია.
- შერჩევა კვალიფიკაციის მიხედვით - შერჩევა კვალიფიკაციის მიხედვით. გამოიყენება პროექტების შესრულებისას რომელთა ბიუჯეტი 300 000 დოლარზე მეტია და არჩევა ხდება მხოლოდ კვალიფიკაციის მიხედვით, გამოიყენება ისეთი მომსახურებების შესრულებისას როდესაც შემჭიდროვებულია ვადები, სხვადასხვა შეფასებებისას ალტერნატიული კვლევებისას როდესაც საჭიროა კვალიფიციური მომსახურება.
- კონკურსგარეშე შერჩევა - აღნიშნული მეთოდი გამოიყენება გამონაკლისის სახით, თუ ხდება კონკრეტული სამუშაოს გაგრძელება და ფირმამ უკვე

გაიმარჯვა შერჩევის სხვა მეთოდში და წინა ტექ. პირობაში იყო ჩადებული, რომ შეიძლებოდა დამატებით აღნიშნული სამუშაოს შესრულება. ასევე 100 000 დოლარამდე პროექტებისას თუ ვერ ხერხდება შემჭიდროვებული სიის შექმნა და გვყავს ერთი ფირმა რომელიც აკმაყოფილებს მოთხოვნილ პირობებს აღნიშნული ფაქტი დასაბუთებულად უნდა გაიგზავნოს ბანკში და ბანკის თანხმობის შემდეგ შესაძლებელია კონკურსგარეშე შერჩევა.

კონსულტანტების შერჩევისას ძირითადია შერჩევა ხარისხის და ფასის მიხედვით.

პრეტენდენტის შერჩევისას აღსანიშნავია შემდეგი ეტაპები :

- კეთდება განცხადება კონკრეტულ მომსახურებაზე ;
- შემოდის განცხადებები აღნიშნულ მომსახურებაზე ;
- კეთდება შემჭიდროვებული სია რომელიც უნდა მოიცვდეს მაქსიმუმ 6 ერთეულს ;
- იგზავნება მსოფლიო ბანკში თანხმობისათვის ;

მხოლოდ კვალიფიკაციის მიხედვით შერჩევისას იგზავნება ტექნიკური მაჩვენებლები და ხარჯთაღრიცხვა ერთ კონვერტად სხვა შემთხვევებში ტექნიკური მაჩვენებლები და ხარჯთაღრიცხვა იგზავნება ცალ-ცალკე და იმის მიხედვით თუ რა მეთოდით ხდება შერჩევა ხდება მათი გახსნა.

ხარისხის და ფასის მიხედვით შერჩევისას ტექნიკური პირობის მოთხოვნების პროცენტულად განაწილება ხდება შემდეგნაირად :

- (0-10) მონაწილის შესაბამისი გამოცდილება ;
- (20-50) წარმოდგენილი მეთოდოლოგიის ხარისხი ;
- (30-60) ძირითადი პერსონალის კვალიფიკაცია ;
- (0-10) სწავლება ცოდნის გადაცემა ;
- (0-10) ექსპერტების მონაწილეობა ძირითად პერსონალში ;

ხოლო შემოკლებული ტექნიკური კრიტერიუმებისას ;

- (20-40) ადეკვატურობა ხარისხი და მეთოდოლოგია ;
- (60-80) ძირითადი პერსონალის კვალიფიკაცია ;

კონკურსის განხორციელების პირველ ეტაპზე შეირჩევა ის კონსულტანტები რომლებიც სახელმწიფოს მიაჩნია მიზანშეწონილად შემჭიდროვებული სიის

მოსამზადებლად და დაეგზავნება მათ შეთავაზებები მიიღონ მონაწილეობა კონკურსში.

სხვადასხვა კონკურსანტების მხრიდან თანხმობის მიღების შემთხვევაში კეთდება შემჭიდროვებული სია, რომელიც უნდა შედგებოდეს მინიმუმ 6 ფირმისაგან. შემჭიდროვებული სია ეგზავნება ყველა იმ ფირმას რომელსაც შეარჩევს კომისია რათა მიიღონ მონაწილეობა კონკურსში. ბანკთან შეთანხმებით, თუ რომელიმე ფირმამ რომელიც შედიოდა შემჭიდროვებულ სიაში და არ მიიღო მონაწილეობა ანუ არ გამოაგზავნა თანხმობა კონკურსში მონაწილეობის შესახებ შეიძლება ჩანაცვლდეს სხვა ფირმით, რომელიც ვერ მოხვდა შემჭიდროვებულ ჩამონათვალში. შემჭიდროვებული სიის მონაწილე ფირმებიდან, რომელიმესთან კონტრაქტის გაფორმებამდე, თუ რომელიმემ მოითხოვა რაიმე საკითხის დაზუსტება აღნიშნული კითხვა თავისი პასუხით ეგზავნება ექსპრეს მონაწილეს.

ხარისხის და ღირებულების მიხედვით შერჩევისას, პრეტენდენტების მიერ წარმოდგენილი დოკუმენტაციების განხილვისას, პირველ ეტაპზე განიხილება ხარისხობრივი მაჩვენებლები და შემდეგ ფინანსური. შეირჩევა ის ფირმა რომელიც დააგროვებს ყველაზე მეტ ტექნიკურ ქულას. ტექნიკური ქულის დათვლა ტექნიკური შეფასების კომიტეტის პრეროგატივაა.

ტექნიკური შეფასების კომიტეტი: ტექნიკური შეფასების კომიტეტი უნდა შედგებოდეს მინიმუმ 3 და მაქსიმუმ 7 წევრისაგან. შეფასების დროს არ შეიძლება წინასწარ არჩეული კრიტერიუმების პროცენტული მაჩვენებლების ცვლილება. ტექნიკური წინადადების შეფასების კრიტერიუმებია: 40-ცუდი 41-70 დამაკმაყოფილებელი 71-90 კარგი 91-100 ძალიან კარგი საშუალოდ გამსვლელ ქულად მიღებულია 75 და მეტი ქულა. ვინც დააგროვებს არადამაკმაყოფილებელ ქულებს ეცნობება წერილობით აღნიშნულის შესახებ.

შემდეგი ეტაპია მოწვევა ხელშეკრულების მისაღებად.

კონტრაქტის გაფორმება: კონტრაქტი შეიძლება იყოს ფიქსირებული გადახდით როცა გადახდა ხდება სამუშაოს შესრულების შემდეგ ფიქსირებული კონტრაქტისას კონტრაქტის თანხის გაზრდა დაუშვებელია ასევე დაუშვებელია კონტრაქტის ვადის გაგრძელება.

კონტრაქტი შუალედური გადახდით გამოუყენება ხანგრძლივი პროექტების განხორციელებისას 18 თვეზე მეტი პერიოდის კონტრაქტებისას და შესაძლებელია ხელშეკრულების თანხის გაზრდა მაქსიმუმ 5% -ით. აღნიშნული მატების შესახებ დასაბუთებული ინფორმაცია უნდა გაიგზავნოს ბანკში და მხოლოდ ბანკის თანხმობის შემდეგ არის შესაძლებელი ხელშეკრულების თანხის მატება. ასევე შესაძლებელია ავანსის თანხის გადახდა და იგი არ უნდა აღემატებოდეს ხელშეკრულების ღირებულების 20%-ს.

ზემოთ განხილული პროცედურებიდან და პროექტის მართვის სხვადასხვა ეტაპებიდან ჩანს, რომ კავშირი ბანკსა და სახელმწიფოდ შორის ორმხრივია ასევე ორმხრივია კავშირი სახელმწიფოსა და კონსულტანტს შორის ხოლო კავშირი ბანკსა და კონსულტანტს შორის ცალმხრივია კონსულტანტს შეუძლია ბანკს მიწეროს სხვადასხვა დარღვევების შესახებ საჩივრით თუმცა ბანკი აღნიშნულს გადაუგზავნის სახელმწიფოს და მას დაავალდებულებს აღნიშნულის შესახებ საფუძვლიანი განმარტება მიაწოდოს, როგორც ბანკს, ასევე კონსულტანტს.

ზემოთ მოხსენიებული და განხილული საკითხები რეგულირდება მსოფლიო ბანკის მიერ შემუშავებული სახელმძღვანელოთი რომელიც სრულად მოიცავს კონსულტანტების შერჩევის ყველა ეტაპს მასში შესაბამისი ფომებით დამტკიცებულია სხვადასხვა ეტაპზე წარსადგენი ფორმები და ცხრილები. რომლებიც მოიცავს მრავალ საინტერესო და საყურადღებო საკითხს კონტროლთან და შერჩავასთან დაკავშირებით ასევე მაღალი კონკურენციის პირობების შექმნისთვის რაც მნიშვნელობა აქვს ფირმის ჯანსაღი განვითარებისათვის.

გვაქვს წინადადება კომპანიების ფინანსურ მენეჯმენტში თვითკონტროლის შესახებაც. რადგან კონტროლი მენეჯმენტის ფუნქციაა, ცხადია, იგი ფინანსური მენეჯმენტის ფუნქციაც არის. ფინანსურ კომპანიაში ფინანსურ მენეჯმენტს ახორციელებს საფინანსო განყოფილება ფინანსური მენეჯმენტის ხელმძღვანელობით. ხშირად, ფინანსური მენეჯერი, კომპანიის ვიცე-პრეზიდენტიც არის. არსებობს გამოთქმა „ფული ადამიანის ხელება, რომელიც უქმად კი არ უნდა აქნო, არამედ გონივრულად მართო“. ჩვენს ენაზე ეს იმას ნიშნავს, რომ „ფულს ფული უნდა აკეთებინო“. კომპანიის ფინანსური მენეჯერი და მთელი მისი საფინანსო განყოფილება ფულის ნაკადებს - ფულის გენერირებას, ფულის

განაწილებას, ფულის ხარჯვის კონტროლს - მართავენ. ზედა დონე მართავს საშუალო დონეს, საშუალო დონე კი ქვედა დონეს. მაგრამ არსებობს თვითმართვაც, თვითკონტროლიც, რომელიც ქართულ კომპანიებში ნაკლებად გამოიყენება და გარკვეულ აზრით „ნონსესადაც“ ითვლება. ადამიანებს უჭირთ იმის გაგება, თუ როგორ უნდა გააკონტროლონ თავისი თავი. მათი აზრით ეს ობიექტური კონტროლი არ იქნება. მათ კარგად ესმით კონტროლის ასეთი ტრიადა: მე → შენ → ის, მაგრამ არ ესმით კონტროლი „მე → მე“. ჩვენი აზრით ეს სრულიად შესაძლებელია და იმის მიუხედავად, რომ მას მეცნიერთა შორის მოწინააღმდეგეებიც ყავს, ჩვენ მაინც მის მომხრეებს ვემხრობით. ასეთი სქემით კონტროლში, ცხადია, არაობიექტურობის მომენტები შეიძლება იყოს, მაგრამ არაობიექტურობა ტრადიციულ სქემაშიც შეიძლება მოხდეს. ასე რომ, ამისგან არავინ არის დაზღვეული.

ფინანსურ მენეჯმენტში „მე → მე“ კონტროლის წინ წამოწევა იმ გარემოებამ გამოიწვია, რომ მსოფლიოს მასშტაბით განხორციელებული ტოტალური კონტროლის მიუხედავად, ჯერ კიდევ ბევრია (და ამავე დროს მასშტაბური) სამართალდარღვევები - გაფლანგვა, თაღლითობა, კორუფცია და ა. შ. საჭირო ზომით საქმეს ვერც ახალ-ახალი სამართალ და მაკონტროლებელი ორგანოების შექმნა შველის. როგორც ჩანს, რაღაც სხვა რამ არის საჭირო. ასეთ სხვა რამეთ, რომელიც რაღა თქმა უნდა, ყველა ამ პრობლემას ვერ მოხსნის, მაგრამ გარკვეულად შეამცირებს სამართალდარღვევებს კომპანიების შიგნით, ჩვენ მიგვაჩნია კომპანიის ფინანსური მენეჯერის და მისდამი დაქვემდებარებული ფინანსური სამსახურის თვითკონტროლი. როგორც წესი, ფინანსური სამსახური გარკვეული დებულებებით, წესებით, ნორმატივებით და სტანდარტებით მუშაობს. მათი ნაწილი თვით კომპანიაშია შემუშავებული, ნაწილი კი გარე – სახელმწიფო ორგანოებიდან დადგენილი (მაგალითად, გადასახადის განაკვეთები და სხვა). თვითკონტროლის პრინციპით მუშაობის პირობებში კომპანია არა მხოლოდ წელიწადში ერთხელ უნდა ამოწმებდეს მათი შესრულების მდგომარეობას, არამედ სისტემატურად. ამასთან უნდა ამოწმებდეს წესისა თუ სტანდარტის შესრულებადობას, კომპანიის კოლექტივის ბრალია, თუ არასათანადოდ მაღალია სტანდარტი. ასევე უნდა შეაფასოს მან მისი დიდი გადაჭარბებით შესრულებაც. კომპანიაში უნდა შემუშავდეს სტანდარტების მიღწევის დაჯილდოვების წესი. მოლოდინის თეორიის თანახმად

(Мескон М., Альберт М., Хедоури Г. 1992; 409). თუ კომპანიას უნდა არსებულ შედეგსა და ჯილდოს შორის მკაფიოდ გამოხატული კავშირი არსებობდეს, თუ მუშაკი (ან მუშაკთა ჯგუფი) არ გრძნობს რომ მისი სამუშაოს შედეგი ჯილდოთი აღინიშნება, იგი შემდეგში მთელი უკუგებით აღარ იმუშავებს.

კითხვაზე, თუ რატომ სჭირდება კომპანიას ფინანსური კონტროლი, მეცნიერებ და პრაქტიკოსები გვიპასუხებს: იმისთვის, რომ არ ჰქონდეს სამართალდარღვევები და კანონზომიერი გზით განახორციელოს თავისი სტრატეგიული გეგმა, ამასთან მომავლის სტრატეგიაც შეიმუშაოს რეალური, ობიექტურ ინფორმაციაზე დაყრდნობით. კონტროლი რომ ეფექტური იყოს, მას უნდა ჰქონდეს სტრატეგიული ხასიათი, ანუ უნდა ასახავდეს კომპანიის პრიორიტეტებს და მხარს უჭერდეს მათ შესრულებას.

ჩვენი აზრით, ამ თვალსაზრისით ყველაზე შედეგიანი იქნება არა გარე კონტროლი, არამედ შიდასაფირმო კონტროლი, კერძოდ კი ფინანსებზე პასუხისმგებელ პირთა თვითკონტროლი. მაგრამ ეს არ არის ადვილი საქმე. გარდა იმისა, რომ თითოეული პიროვნება მორალურად უნდა იყოს მზად ამ მაღალი პასუხისმგებლობისთვის, მას საამისოდ უნდა ჰქონდეს მოტივაცია. თვითკონტროლი გულისხმობს უფრო მაღალ მოტივაციას და იგი ამოცანების ყველაზე საუკეთესოდ შესრულებაში მდგომარეობს. თვითკონტროლი თვითდისციპლინის მეტად მაღალ დონეს მოითხოვს. (П. Друкер и Дж. Макярело. 2010; 371.) იგი აიძულებს მენეჯერს თავის საკუთარ თავს მომეტებულად დიდი მოთხოვნები წაუყენოს. ამის გაკეთება და ამის შესრულება მხოლოდ ძლიერ ადამიანებს შეუძლიათ. ამიტომ მიზანშეწონილად მიგვაჩნია, რომ კომპანიის საფინანსო სამსახურის დაკომპლექტება ხდებოდეს არა მხოლოდ პროფესიონალიზმის ნიშნით, არამედ ფსიქოლოგიური სიმძლიერის ნიშნითაც. თუ კომპანიას საფინანსო სამსახურში ასეთი გუნდი ეყოლება, ვფიქრობთ, რომ მას ნაკლებად დასჭირდება კონტროლის სხვა სახეები საუწყებო, სახელმწიფოებრივი, დამოუკიდებელი და სხვა.

ყოველივე ზემოთნათქვამის გარდა, შიდასაფირმო კონტროლის გასაუმჯობესებლად ტრადიციული ინსტრუმენტების სრულყოფის გვერდით, ჩვენი აზრით, სასურველია დავნერგოთ საზღვარგარეთის კონტროლის პრაქტიკაში უკვე

არსებული დამატებული ეკონომიკური ღირებულების (Economic Value Added-EVA) და დამატებული საბაზრო ღირებულების (Market Value Added-MVA) ინსტრუმენტები. (Стивен Робинз, Мэри Коултер. 2007; 894.) ორივე მათგანს საფუძვლად უდევს კონცეფცია, რომლის თანახმად ივარაუდება, რომ კომპანიები კაპიტალს იღებენ ინვესტორებისაგან და ზრდიან მის ღირებულებას. თუ ისინი ამცირებენ მიღებული კაპიტალის ღირებულებას, ეს ნიშნავს რომ ამცირებენ საერთო კეთილდღეობას.

დამატებული ეკონომიკური ღირებულება (EVA) ეს არის კორპორაციული მწარმოებლურობის შეფასების ინსტრუმენტი. ეს მაჩვენებელი იანგარიშება როგორც სხვაობა საწარმოო საქმიანობის მოგებასა და კაპიტალის საერთო ღირებულებას შორის (წელიწადში). მაშასადამე (EVA) წარმოადგენს იმის შეფასებას რა ეკონომიკური სარგებელსაც მიიღებს კომპანია თავისი საკუთარი აქტივებით ცხადია ამ აქტივებში განხორციელებული ყველა სხვა კაპიტალდაბანდების გამოკლებით. EVA როგორც კონტროლის ინსტრუმენტი მენეჯერების ყურადღებას ამახვილებს იმაზე, რომ მათი მოგების ნორმა (IRR) უფრო მეტი იყოს, ვიდრე ამ მოგების მისაღებად დახარჯული კაპიტალის საშუალო ფასი (WACE). ამ მაჩვენებლის (EVA) გაკონტროლებით წავაქეზებთ კომპანიის მენეჯერებს იმისკენ, რომ მათ საკუთარი სახსრები მაღალმომგებიან პროექტებში დააბანდონ, გარედან კი, რაც შეიძლება იაფად მოიზიდონ სახსრები.

რაც შეეხება დამატებული საბაზრო ღირებულების (MVA) როგორც კონტროლის ინსტრუმენტის დანერგვას, მისი არსი შემდეგში მდგომარეობს: MVA-ს ანგარიშში შემოაქვს საბაზრო კრიტერიუმები, კერძოდ, საფონდო ბაზრის მიერ განსაზღვრული კომპანიის ღირებულება წარსულში და აგრეთვე, ახლო მომავალში კაპიტალის დასაბანდებელი პროექტები. თუ კომპანიის საბაზრო ღირებულება (ანუ მის მიერ გამოშვებული აქციების ღირებულება მთლიანად) უფრო მეტი აღმოჩნდება, ვიდრე ამ საქმეში ჩადებული კაპიტალი (მაგ. აქციონერების მიერ ჩადებული კაპიტალი), მაშინ MVA-ს მაჩვენებელი დადებითი იქნება. ეს შემთხვევა იმას ნიშნავს, რომ კომპანიის მენეჯერები ამდიდრებენ კომპანიას და პირიქით. დადგენილია, რომ თუ წლების განმავლობაში კომპანიაში დადებითია EVA-ს მაჩვენებელი, საბოლოო ჯამში ეს იძლევა MVA – მაჩვენებლის დადებით მნიშვნელობას. მაგრამ უნდა გვახსოვდეს, რომ რადგან MVA-ს ანგარიშში ჩართულია საფონდო ბაზარი, ეს ნიშნავს იმას, რომ მისი

გამოანგარიშება, შემდეგ მისი გაკონტროლება მხოლოდ იმ სააქციო საზოგადოებებში შეგვიძლია, რომელთა აქციები კოტირებულია საქართველოს ფასიანი ქაღალდების ბირჟაზე. ასეთი კი ძალზე ცოტაა - დაახლოებით 10-15.

3.2. კომპანიებში სახელმწიფოებრივი კონტროლის სრულყოფის მიმართულებები

უნდა ავღნიშნოთ, რომ საქართველოს კომპანიებში, კერძოდ კი სამშენებლო კომპანიებში, ფინანსურ კონტროლთან შედარებით გაცილებით მაღალ დონეზე დგას სახელმწიფოებრივი ტექნიკური კონტროლი, ამ სფეროში 40-მდე საკანონმდებლო ნორმატიული დოკუმენტია შექმნილი (ფინანსური კონტროლს კი როგორც ზევით ავღნიშნეთ, 5-მდე ასეთი აქტი და მის საფუძველზე შექმნილი საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ამდენივე ბრძანება აკონტროლებს). მათ შორისაა კანონები: სამშენებლო საქმიანობის შესახებ, არქიტექტორული საქმიანობის შესახებ, არქიტექტურ-სამშენებლო საქმიანობაზე სახელმწიფო ზედამხედველობის შესახებ, მშენებლობის ნებართვების შესახებ, სივრცითი მოწყობისა და ქალაქმშენებლობის საფუძვლების შესახებ, მშენებლობის ლიცენზირების შესახებ და მრავალი სხვა.

მართალია, სიმრავლე ყოველთვის არ განსაზღვრავს ხარისხს, ალბათ, მათშიც არის რაღაცა ხარვეზები, მაგრამ ისინი ერთმანეთს მანც ავსებენ. თანაც, პერმანენტულად მიმდინარეობს მათი განახლება და ახალი დოკუმენტების მიღება. მაგალითად, სულ ახლახან შემუშავდა სამშენებლო კოდექსი, შეიქმნა სამშენებლო „ნორმები და წესები“, დაიწყო მუშაობა „სამშენებლო კლიმატოლოგიაში“ საპროექტო ნორმების შედგენაზე და ა. შ.

მთელი ეს საკანონმდებლო-ნორმატიული დოკუმენტები ეხებიან მხოლოდ მშენებლობას და მხოლოდ მის ტექნიკურ მხარეს - ტექნოლოგიას, ტექნიკას, დაპროექტებას, ეკოლოგიას, არქიტექტურას და ა. შ. მათში ერთი სიტყვითაც არ არის ნახსენები მშენებლობის ეკონომიკაზე, მ. შ. მშენებლობის ფინანსურ მხარეზე, მოთხოვნებზე მათ მიმართ და ა. შ.

სამშენებლო კომპანიების ეკონომიკის და ფინანსების სფეროები, ისე როგორც სხვა დარგის კომპანიები კონტროლდება იმ საკანონმდებლო-ნორმატიული აქტებით, რომლებიც შექმნილია კომპანიების ფინანსური საქმიანობის რეგულირების და კონტროლისთვის. ესენია: საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, კანონი „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“, კანონით „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ“, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსით და ა. შ. ეს კანონები საერთოა ყველა დარგის კომპანიებისთვის. მათ არანაირი რანჟირება არც დარგების მიხედვით აქვთ, არც რეგიონების მიხედვით, არც ქვეყნის პრიორიტეტული სფეროების მიხედვით და არც საწარმოთა სიდიდის მიხედვით. გარდა იმისა, რომ ჩვენ არასწორად მიგვაჩნია ამ ნორმატიული აქტების გამოყენების ერთგვაროვნება ყველა დარგის, სფეროს და ყველა სიდიდის საწარმოთა მიმართ, რაზეც ქვემოთ გვექნება საუბარი, თვით ამ აქტებსაც არ მივიჩნევთ სრულყოფილ აქტებად და კონტროლთან მიმართებით, მათში მრავალ უზუსტობებს და ნაკლოვანებებს ვხედავთ.

დავიწყოთ კანონით „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“. ეს კანონი მიღებული იქნა 2001 წლის 8 ივნისს. კანონი ეფუძნება საქართველოს კონსტიტუციას, რაც იმას ნიშნავს, რომ საქართველოში მეწარმის გაკოტრება შეიძლება მხოლოდ კანონით დადგენილი წესით.

ამ კანონში ვკითხულობთ (მუხლი 1, პუნქტი 3) რომ „სახელმწიფო, ადგილობრივი თვითმმართველობისა და მმართველობის ორგანო, აგრეთვე სხვა ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილია მეწარმის საქმიანობაზე განახორციელოს კონტროლი მხოლოდ კანონით დადგენილი წესით“. იგივეა განმეორებული მაკონტროლებელი ორგანოების განმარტებაში (მუხლი 2, პუნქტი 1 - „გ“). მუხლი 2, პუნქტი 2-ში კი ვკითხულობთ: „მეწარმის საფინანსო-ეკონომიკურ საქმიანობაზე კონტროლს კანონმდებლობით გათვალისწინებულ შემთხვევებსა და კანონით დადგენილ ფარგლებში ახორციელებენ საგადასახადო ორგანოები, აგრეთვე სახელმწიფო აუდიტის სამსახური“ (მუხლი 2, პუნქტი 2). კანონიდან ეს ამონარიდები ერთმანეთთან მიმართებაში ორ კითხვას წარმოშობს:

1. სახელმწიფო საგადასახადო ორგანოები და სახელმწიფო აუდიტის სამსახური სახელმწიფო ორგანოებად განვიხილოთ თუ სხვა ადმინისტრაციულ

ორგანოებად, ხოლო თუ ისინი სახელმწიფო ორგანოებში მოიაზრებიან, მაშინ ვინ შედიან ადმინისტრაციულ ორგანოებში, მათ გარდა კიდევ რომელ შემმოწმებელს უნდა ელოდოს სამეწარმეო კომპანია?

2. როცა ლაპარაკია იმაზე, რომ „კონტროლი უნდა განხორციელდეს კანონით დადგენილ ფარგლებში“, რომელ კანონზეა ლაპარაკი, ამ კანონზე თუ სხვა კანონზე?

ეს კითხვები აუცილებლად დაებადება ნებისმიერ მეწარმეს, რადგანაც მისი საწარმო პოტენციური კონტროლის ობიექტია და მან ნათლად, არაორაზროვნად უნდა იცოდეს, ვის, რომელ ორგანოებს აქვთ მისი შემოწმების უფლება და კერძოდ, რისი შემოწმების უფლება აქვთ მათ და რომელი კანონით. თუ მეწარმის პირველ კითხვას სავარაუდოდ ასე ვუპასუხებთ, რომ საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში მისი შემოწმება მხოლოდ საგადასახადო ორგანოებს და სახელმწიფო აუდიტის სამსახური შეუძლია და ესენი უნდა ჩავთვალოთ სახელმწიფო ორგანოებად, მაშინ ვინდა მოიაზრებიან „აგრეთვე სხვა ადმინისტრაციულ ორგანოებში“ და მათ რისი გაკონტროლების უფლება აქვთ. ჩვენი აზრით, ალბათ, ეს იქნებიან ისეთი ორგანოები, რომლებზეც დელეგირებულია სამეწარმეო სუბიექტის მიერ გამოშვებული საქონლის (პროდუქცია, მომსახურება) ხარისხის, სტანდარტის, სანიტარული და ეკოლოგიური მოთხოვნების დაცვის შემოწმება და ა. შ. მართალია, მათი საქმიანობა სცდება ჩვენი კვლევის სფეროს, რადგან ჩვენს ინტერესებში შემოდის მხოლოდ საფინანსო კონტროლი, მაგრამ მეწარმე, როგორც საქართველოს ეკონომიკური სუბიექტი ამ კანონის წაკითხვის შემდეგ უნდა იგებდეს, გარდა სახელმწიფო აუდიტის სამსახურისა და საგადასახადო ორგანოებისა, კიდევ რომელ ორგანოებს აქვთ მისი შემოწმების უფლება და კერძოდ თითოეულს რისი შემოწმების უფლება აქვს. საფინანსო სფეროში ეს ასეც არის. კონტროლის იმ სახეების მიმართულებით, რომლებიც ამჟამად საქართველოს სამეწარმეო საქმიანობაში ხორციელდება - საგადასახადო და აუდიტორული - მეწარმეებმა იციან მაკონტროლებელი ორგანოები რას შეუმოწმებენ მას. მათ მხოლოდ არ იციან, თუ სამართლდარღვევის შემთხვევაში რა სასჯელი მოუწევთ მათ. მეორე კითხვის პასუხი უფრო მარტივია, კერძოდ, თუ ამონარიდი „კონტროლი უნდა განხორციელდეს კანონით დადგენილ ფარგლებში“ გულისხმობს ამ კანონს, კერძოდ კანონს „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის

შესახებ”, მაშინ უნდა დასახელდეს იგი, ანდა შეიცვალოს იგი სიტყვებით „ამ კანონში”, თუ პირიქით, იგულისხმება სხვა კანონი, ან/და სხვა კანონები, მაშინ უნდა დასახელდნენ ისინი, რათა მეწარმემ წაიკითხოს ისინი და ნახოს რა უფლებამოსილება ეძლევათ მასთან საკონტროლოდ შემოსულ მაკონტროლებელ ორგანოებს.

კანონში - „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ” (მუხლი 2, პუნქტი 1ბ) კონტროლი განმარტებულია, როგორც „კანონმდებლობით მოწესრიგებული სახელმწიფო, ადგილობრივი თვითმმართველობისა და მმართველობის, აგრეთვე სხვა ადმინისტრაციული ორგანოების საქმიანობა, რომლის მიზანია მეწარმის საფინანსო ეკონომიკური საქმიანობისა და მასზე დაკისრებული მოვალეობების შესრულების შემოწმება, აგრეთვე მეწარმის საქმიანობის კანონმდებლობასთან შესაბამისობის დადგენა, მის საქმიანობაში სამართალდარღვევათა გამოვლენა და შესაბამისი სანქციის დადება”. ამ პუნქტში ნათქვამია, რომ იგი არ ეხება საწარმოს ლიცენზიას, სერტიფიკატს, ხელშეკრულებებს, საერთაშორისო შეთანხმებებს, გარემოს და ბუნებრივი რესურსების დაცვით და სარგებლობით საქმიანობას. ჩვენი აზრით, რადგან მეწარმეს, პირველ რიგში, ის აინტერესებს, თუ რას გაუკონტროლებენ და არა ის, „რას არ გაუკონტროლებენ”, სჯობდა მოტანილი იყოს გასაკონტროლებელ ობიექტთა ჩამონათვალი.

იგივე კანონის მუხლი - 3 გვამცნობს, რომ სამეწარმეო საქმიანობა შეიძლება გააკონტროლოს მხოლოდ მაკონტროლებელმა ორგანომ შესაბამისი საფუძვლის არსებობისას, მაგრამ შემოწმებაზე ბრძანება უნდა გასცეს მოსამართლემ. ამის გარეშე დაწყებული შემოწმება უკანონო იქნება და მეწარმეს ზარალი აუნაზღაურდება. მოსამართლემ რომ ბრძანება გასცეს ამისთვის მას სჭირდება ინფორმაცია დასაბუთებულ ან საფუძვლიან ეჭვზე მეწარმის მიერ კანონმდებლობის დარღვევის შესახებ. კანონის ამ მუხლით, ეს მასალა მას უნდა მიაწოდოს ან მაკონტროლებელმა ორგანომ ან სხვა სახელმწიფო ორგანომ. ჩვენს საკვლევ თემასთან მიმართებაში მოსამართლემ იგი უნდა მიიღოს ან საგადასახადო ორგანოებიდან, ანდა სახელმწიფო აუდიტის სამსახურისაგან. ამ ორგანოებს, მართლაც შეიძლება გაუჩნდეთ ეჭვი და ეგონოთ, რომ ეს ეჭვი საფუძვლიანია (იგი დასაბუთებული ცხადია, ვერ იქნება,

რადგან ექვი მაშინ არის დასაბუთებული, როდესაც პრაქტიკულად შეამოწმებ და იგი გამართლდება).

პარლამენტის და პრეზიდენტის წინაშე მათი ვალდებულება ამავე კანონის მე-6 მუხლით არის განმტკიცებული, სადაც ვკითხულობთ: „მაკონტროლებელი ორგანო ვალდებულია ყოველი წლის 25 იანვრამდე წარუდგინოს საქართველოს პრეზიდენტს და საქართველოს პარლამენტს ანგარიში გასული წლის განმავლობაში სასამართლოში წარდგენილი შუამდგომლობების, სასამართლოს მიერ გაცემული ბრძანებების ოდენობისა და მოსამართლის ბრძანებების საფუძველზე განხორციელებული შემოწმების შესახებ”.

ჩვენი აზრით, ჯერ ერთი, კანონში გარკვევით უნდა დაფიქსირდეს რომელ, რა სტატუსის მქონე მოსამართლეს აქვს ამის უფლებამოსილება, და მეორე, მაგალითად, თუ ასეთი „დასაბუთებული და საფუძვლიანი ეჭვით” მოსამართლის ბრძანების გაცემით დაიწყო და ისე დამთავრდა სამეწარმეო სუბიექტის საქმიანობის შემოწმება, რომელიც დაუშვავთ გაგრძელდა 1 თვე და მეტხანს (საფინანსო კონტროლი უფრო მოკლე ხანში ვერ განხორციელდება), რომლის დროსაც საწარმოში დაირღვა მუშაობის რიტმი და ტემპი, ფსიქოლოგიურად დაიძაბა კოლექტივი და ა. შ. და ყოველივე ამის მიუხედავად იქ რაიმე კანონდარღვევა არ აღმოჩნდა, მაშინ ვინ არის საწარმოს წინაშე მის მიერ მიღებულ მატერიალურ და მორალურ ზიანზე პასუხისმგებელი? სამწუხაროდ, ამ კანონში ამაზე უბრალო მინიშნებაც კი არ არის. ეს რომ კანონში დაფიქსირებული იყოს და სახელმწიფო აუდიტის სამსახური და საგადასახადო ინსპექცია პასუხს აგებდნენ საწარმოში ფინანსური კონტროლის დაწყების საფუძველიან და დასაბუთებულ ეჭვზე, ეს მნიშვნელოვნად აამაღლებდა მათ პასუხისმგებლობას. ჩვენი აზრით, ამ კანონში ისეთი შესწორება უნდა შევიდეს, რომ თუ ექვი უსაფუძვლო აღმოჩნდა, მაშინ მაკონტროლებელი ორგანოების, მიმართ უნდა განხორციელდეს შესაბამისი ზომები, ხოლო რაც შეეხება ასეთ შემოწმებებს, რა დროც და რა რესურსიც არ უნდა დაიხარჯოს მათზე, ასეთი შემოწმებები მთავრობის წინაშე წარდგენილ ანგარიშში არ უნდა მოხვდნენ.

ამავე კანონის მე-4 მუხლის პირველ პუნქტში იკითხება შემდეგი: „თუ მეწარმე შეამოწმა უფლებამოსილმა მაკონტროლებელმა ორგანომ, დაუშვებელია საქმიანობის ამავე საკითხთან დაკავშირებით იგი შეამოწმოს სხვა მაკონტროლებელმა ორგანომ ან

იმავე მაკონტროლებელი ორგანოს სხვა დანაყოფმა”. არც კანონის ეს დებულება მიგვაჩნია სრულყოფილად. საქმე ისაა, რომ კონტროლი არა მხოლოდ საწარმოს საქმიანობას სჭირდება, არამედ თვით მაკონტროლებელ ჯგუფსაც. ოდითგანვე არსებობდა და საზღვარგარეთ დღესაც არსებობს კონტროლის კონტროლი. არც ჩვენ უნდა ვამბობდეთ მასზე უარს, ამით ჩვენ ჯერ ერთი, შევამოწმებთ მათ პროფესიონალიზმს და რაც მთავარია პატიოსნებას ან/და ხომ შეიძლება კონტროლის პროცესში მათ გამოეპარათ და რაღაცა დარღვევა უნებლიეთ ვერ შეამჩნიეს, ანდა სულაც კონტროლის დასასრულს შემოვიდა მართლაც საფუძვლიანი ინფორმაცია, რომელიც ორივე მხარეს - გაკონტროლებულ საწარმოს და მაკონტროლებელ ჯგუფს - რაღაცა არაპატიოსან გარიგებაში ამხელს, მაშინ როგორ მოვიქცეთ? არ გავგზავნოთ, სხვა ალტერნატიული მაკონტროლებელი ჯგუფი იმავე საკითხის შესამოწმებლად? რა თქმა უნდა ეს უნდა გავაკეთოთ. ამიტომ კანონის მეოთხე მუხლის პირველ პუნქტს ბოლოში, ანუ აზრის დამთავრებისას უნდა დაემატოს სიტყვები: „გარდა განსაკუთრებული შემთხვევებისა” და ამ სიტყვებში ეს და მსგავსი სხვა ვითარებები იქნება ჩადებული.

ჩვენი შეხედულება გვაქვს ამ კანონის მეოთხე მუხლის მე-2 პუნქტის მიმართაც, რომლის შინაარსი ასეთია: „მაკონტროლებელი ორგანო ვალდებულია კონტროლის განხორციელებამდე მეწარმეს გადასცეს მისი უფლებებისა და მოვალეობების წერილობითი ჩამონათვალი”. ამ წინადადების აზრი გაუგებარია. თუ ეს ჩამონათვალი ეხება იმ უფლებებს და მოვალეობებს, რომელიც მან უნდა დაიცვას კონტროლის პროცესში, მაშინ კანონს უნდა ჩაემატოს სიტყვები „კონტროლის პროცესში მისი უფლებების და მოვალეობების ჩამონათვალი”, ხოლო თუ ის ეხება მეწარმის უფლებებს და მოვალეობებს ზოგადად, მაშინ ეს უფლება-მოვალეობების ჩამონათვალი მან კონტროლის დაწყების წინ კი არ უნდა მიიღოს, არამედ მაშინ, როცა თავდაპირველად დარეგისტრირდება და აღრიცხვაზე დადგება საგადასახადო ინსპექციაში.

საქართველო და მისი საზოგადოება საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლას სრულიად მოუმზადებელი შეხვდა. საწარმოების გახსნა დაიწყო ხშირად ისეთმა ადამიანებმა (ეს ხდება ახლაც), რომლებიც მეწარმეობის უმარტივეს, პრიმიტიულ ცნებებშიც კი ვერ ერკვევიან. ცხადია, მათ არც ის იციან, თუ რა ელოდებათ თუ

განზრახ ან უნებლიეთ დაარღვიეს საქართველოს კანონმდებლობა. ამიტომ, ჩვენი აზრით, მოსახლეობაში უნდა რიგდებოდეს ბუკლეტები, სადაც საწარმოს უფლებები, მოვალეობები და აგრეთვე კანონდარღვევის შემთხვევაში მიყენებული სანქციები იქნება ჩამოთვლილი. როცა ადამიანს ეცოდინება რომ ნებართვის (ლიცენზია) გარეშე სამეწარმეო საქმიანობის დაწყება 1-დან 2 წლამდე თავისუფლების აღკვეთით ისჯება, მონოპოლიური საქმიანობა ორი წლის ვადით ისჯება, სხვისი სასაქონლო ნიშნის მითვისება იმავე ორი წლის ვადით ისჯება, ბუღალტრული აღრიცხვის წესის დარღვევა ისჯება ჯარიმით ანდა თავისუფლების აღკვეთით ერთ წლამდე ვადით, ბანკისთვის ყალბი ცნობის მიწოდება ისჯება ორიდან ხუთ წლამდე თავისუფლების აღკვეთით, საბაჟო დეკლარაციაში ყალბი მონაცემების შეტანა - 3-დან 5 წლამდე თავისუფლების აღკვეთით, გადასახადისგან თავის არიდება - 5-დან 8 წლამდე თავისუფლების აღკვეთით, მომხარებლის მოტყუება - ერთიდან ორ წლამდე თავისუფლების აღკვეთით და ა. შ., იგი სერიოზულად დაფიქრდება და საწარმოს გახსნაზე არ მიიღებს ნაჩქარებ გადაწყვეტილებას. არამც და არამც არ უნდა გვექონეს იმის იმედი, რომ პოტენციურმა მეწარმემ ეს ჩვენს გარეშე იცის და თუ გადაწყვიტა საწარმოს გახსნა აუცილებლად ეცოდინება თავისი პასუხისმგებლობებიც სამართალდარღვევებზე. ერთადერთი რაც მათ ყველამ საქმის დაწყებამდე იცის, ეს არის გადასახადების განაკვეთები და გადახდის ვადები, დანარჩენი არაფერი. მეწარმეთა ალბათ 1% თუ ერკვევა სამეწარმეო სამართალში; ნუ გვექნება იმის იმედი, რომ საწარმოს გახსნამდე მათ წაიკითხეს საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი, სამოქალაქო კოდექსი, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი და სხვა საკანონმდებლო დოკუმენტები და ინფორმირებული არიან სამეწარმეო სფეროში სამართალდარღვევათა დასჯადობის შესახებ.

რაც შეეხება საქართველოს სახელმწიფოებრივი მონიტორინგის ისეთ საკანონმდებლო აქტს, როგორიც არის ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი, მისი სრულყოფის მიმართულებით ჩვენი შეხედულებები ასეთია: შეიძლება ითქვას, რომ ამ დოკუმენტის 21¹, 21³ და 25 მუხლები არის კანონის „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“ გაფართოებული ვარიანტი. მათი შინაარსი ჩვენ უკვე გადმოვეცით ნაშრომის მეორე თავში. აქ მხოლოდ მათში არსებული ხარვეზების და სრულყოფის წინადადებებს შემოგთავაზებთ. ჯერ ერთი, რისთვის არის საჭირო

ერთი და იგივე საკითხზე, მოცემულ შემთხვევაში სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლზე ორი საკანონმდებლო აქტის არსებობა, ხოლო თუ იურიდიული თვალსაზრისით, ეს ასეც უნდა იყოს, მაშინ ეს აქტები ერთმანეთთან აბსოლუტურ თანხვედრაში უნდა იყონ. მაგალითად, კანონში „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“ მეწარმის საქმიანობის კონტროლის დასაბუთებული ეჭვი უნდა წარადგინოს მაკონტროლებელმა ორგანომ ან სხვა სახელმწიფო ორგანომ, საქართველოს ადმინისტრაციულ-საპროცესო კოდექსში კი ამ საქმის უფლება მხოლოდ მაკონტროლებელ ორგანოს აქვს (მუხლი 21¹). რაღა თქმა უნდა, რომ ამ ორი აქტიდან ერთ-ერთი უნდა გასწორდეს. მეორე, ადმინისტრაციულ-საპროცესო კოდექსის 21³ მუხლი გვამცნობს, რომ საწარმოს საქმიანობის შემოწმების ვადა არ უნდა აღემატებოდეს 15 დღეს. ჩვენი აზრით, საჭიროა მისი დიფერენცირება მიკრო, მცირე, საშუალო სიდიდის და მსხვილი საწარმოების ჭრილში, რადგან მათთან გასაკონტროლებელ სამუშაოს მოცულობები სხვადასხვაა. ეს შესწორებაც უნდა შევიდეს ამ მუხლში. მესამე, შუამდგომლობის წარმდგენს, ე. ი. მაკონტროლებელ ორგანოს, უფლება აქვს უკან გამოითხოვოს თავის შუამდგომლობა წარდგენიდან 24 საათის განმავლობაში. ამავე ვადაში (არაუგვიანეს 24 საათისა) მოსამართლეს ევალება მეწარმეს აცნობოს და გადაუგზავნოს მასალებიც მისი შემოწმების შესახებ. მეწარმეს და შუამდგომელ ორგანოს, რომ არ მიეცეთ უკანონო გარიგების საშუალება და სწორედ ამ მოტივით არ იქნეს უკან გატანილი შუამდგომლობა, საჭიროა ვადები შეიცვალოს. კერძოდ, შუამდგომელს უკან გატანის უფლება მიეცეს შეტანიდან დავუშვათ 24 დღის განმავლობაში, ხოლო თუ ამ ვადაში არ გაიტანა, მაშინ მხოლოდ 24 დღის გასვლის შემდეგ გადაეგზავნოს და ეცნობოს მეწარმეს მისი მოსალოდნელი კონტროლის შესახებ.

გარე ფინანსური მონიტორინგის განხორციელების ერთ-ერთი და შეიძლება ითქვას ყველაზე მნიშვნელოვანი, ძირითადი საკანონმდებლო დოკუმენტია აგრეთვე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. მისი შინაარსიც ჩვენთვის უკვე ცნობილია წინამდებარე ნაშრომის მეორე თავიდან. კონტროლთან მიმართებაში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის იზოლირებული განხილვა მიზანშეუწონელია. იგი უნდა განვიხილოთ „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის შესახებ“ კანონთან ერთად, რადგანაც ეს არის ის სამსახური, რომელიც ამ კოდექსის

რეალიზაციას ახდენს საქართველოში. სწორედ ამ კანონის მე-6 მუხლის „ა“ და „ბ“ პუნქტებში დაფიქსირებულია, რომ ამ სტრუქტურის ფუნქციებში ცხადია სხვა ფუნქციებთან ერთად, შედის: 1. გადასახადის გადამხდელისათვის მისი უფლებების და მოვალეობების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება („ა“ - პუნქტი); 2. გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო და საბაჟო კანონმდებლობის ცვლილებების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება. რაც ვთვლით, რომ სათანადოდ არ ხორციელდება. ამ ეტაპისათვის შემოსავლების სამსახურმა მართლაც დაიწყო მეწარმეებთან პარტნიორობა - დაინერგა პირადი საგადასახადო აგენტის ინსტიტუტი, შემოვიდა ალტერნატიული საგადასახადო კონტროლი. ალტერნატიული საგადასახადო კონტროლის (აუდიტის) პროექტი, („აუდიტი, აღრიცხვა, ფინანსები” ,№6, 2011; 13-14.) - მაგრამ ეს კიდევ ცოტაა. მით უფრო რომ ორივე ეს სამსახური ფასიანია უფრო მეტი უნდა გაკეთდეს და მათ შორის ფართო პარტნიორული ნდობა ჩამოყალიბდეს.

რამდენიმე სიტყვით შევჩერდებით ალტერნატიულ აუდიტზე, პროექტზე, რომელიც ჯერ კიდევ 2011 წლის 2 ივნისს გაჟღერდა შემოსავლების სამსახურის პრეზენტაციაზე სასტუმრო „შერატონ მეტეხში“. ამ პროექტით მეწარმეს უფლება მიეცა აირჩიოს ვინ ჩაუტარებს შემოწმებას – შემოსავლების სამსახური, აუდიტორული კომპანია თუ საკონსულტაციო ჯგუფი. მეწარმეებს ეს მოეწონეთ, შემოსავლების სამსახურმა აირჩია რამდენიმე აუდიტორული კომპანია და მეწარმეებს მხოლოდ მათგან შეუძლიათ აირჩიონ შემოწმებელი.

ასეთი მიდგომით დაკვეთები მხოლოდ ამ რამოდენიმე კომპანიას ექნება. ამის გარდა, შემოწმებელ აუდიტორულ კომპანიას მეწარმემ მომსახურების ფასად 1000 ლარამდე უნდა გადაუხადოს. (ი. პაპასქუა, „ალტერნატიული აუდიტის” პოლარული პოლუსები, ბიზნესი და კანონმდებლობა, ოქტომბერ-ნოემბერი, 2011; 13.)

თუ ობიექტურად ვიმსჯელებთ, ეს მომსახურება უფასო უნდა იყოს, რადგან თუ მეწარმეებს შემოსავლების სამსახური ჩაატარებდა ასეთ მომსახურებას, ის უფასო იქნებოდა. არც ის მიგვაჩნია სწორად რომ ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმების შემდეგ მაკონტროლებელ ორგანოს უნარჩუნდება ხელმეორედ მეწარმის შემოწმების უფლება (განსაკუთრებულ შემთხვევაში ეს დასაშვებად მიგვაჩნია, მაგრამ არა ყოველთვის).

ასე რომ, ეს ახალი პროექტიც კი, რომელიც ვითომდა მეწარმეების ინტერესების დასაცავად შეიქმნა, მრავალი საკითხი გამოსწორების, სრულყოფის სურვილს ტოვებს.

საგადასახადო კოდექსის 131 მუხლის მე-2 პუნქტში ვკითხულობთ: „გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციის განზრახ წარუდგენლობა გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, კერძოდ, საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის ამოწურვიდან 1 წელზე მეტი ხნით საგადასახადო დეკლარაციის წარუდგენლობა, თუ ასეთ მოქმედების შედეგად გადაუხდელი გადასახდელი თანხა აღემატება 25.000 ლარს, განიხილება გადასახადისაგან თავის არიდებად და იწვევს პასუხისმგებლობას საქართველოს სისხლის სამართლის კანონმდებლობის შესაბამისად“. ჩვენთვის ძნელია იმის წარმოდგენა, რომ რომელიმე მეწარმე ამას განზრახ გააკეთებს, თუ მან იცის, რომ მასზე სისხლისამართლებრივი დევნა აღიძვრება, შემთხვევით კი ეს შეიძლება მოხდეს. თუ გამოვა ისე, რომ გადამხდელი ამ შემთხვევითობას ვერ დაადასტურებს და ალბათ ვერც დაადასტურებს გამოვა ისე, რომ გადამხდელი დაისჯება. ასეთი შემთხვევების თავიდან ასაცილებლად, მნიშვნელოვნად მიგვაჩნია ისეთი ღონისძიებები გატარება რომლის მიხედვითაც როგორც კი ამოიწურება დეკლარაციის წარდგენის ვადა, სასწრაფოდ ატყობინებს მას ამის შესახებ არანაკლებ 3-ჯერ.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მუხლი 139 - „მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-საღარიბო აპარატების გამოყენების წესების დარღვევა“. ამ მუხლის მიხედვით პირველი დარღვევის შემთხვევა მეწარმე ჯარიმდება 500 ლარით, მეორე - 5000 ლარით, მესამე - 10000 ლარით. ჯარიმის ეს განაკვეთები საერთოა და არ ითვალისწინებს მეწარმის ბრუნვას. ჩვენი აზრით, ჯარიმები დიფერენცირებული უნდა იყოს ბრუნვის მოცულობის მიხედვით. ასეთი უზუსტობები კოდექსში ბევრია. სამწუხაროდ სადისერტაციო თემის მოცულობის ლიმიტიდან გამომდინარე, ჩვენ ყველას ვერ შევხებით. იმას კი ავლნიშნავთ, რომ ასეთი კანონების და კოდექსების პროექტები მათი საბოლოოდ დამტკიცებამდე მეწარმეებთან საჯაროდ უნდა იხილებოდეს, მაშინ სახელმწიფოსა და მეწარმეთა შორის ამდენი დავებიც აღარ იქნებოდა, რაც ამჟამად არის.

საბოლოოდ ყურადღებას შევაჩერებთ იმ საკითხზე, რითაც ნაშრომის ეს პარაგრაფი დავიწყეთ, კერძოდ ის, რომ სამშენებლო კომპანიების ტექნიკური კონტროლის საკანონმდებლო ბაზა სრულყოფილია, მდიდარია, ფართოა, საფინანსო კონტროლის კი - მწირი და ის რაც არის, ისიც ზოგადი და საერთოა ყველა დარგის და ყველა სიდიდის კომპანიისთვის. ჩვენი აზრით, თუ იმას ვერ გავაკეთებთ, რომ იგი ყველა დარგზე შევქმნათ, ის მაინც გავაკეთოთ, რომ საწარმოო სპეციფიკა ავსახოთ მასში.

მეორე, საწარმოებს აუცილებლად უნდა დავუწესოთ ფინანსური ნორმები. პირველ რიგში, საჭიროა საკუთარი კაპიტალის და ნასესხი კაპიტალის ნორმების დაწესება. საქართველოს სამშენებლო კომპანიებს, რომ ეს ნორმები დაწესებული ჰქონებოდათ, სათანადო კონტროლის პირობებში ისეთ კრიზისში არ ჩავარდებოდნენ როგორშიც ჩავარდნენ. საზღვარგარეთ კომპანია ვერ დაიწყებს საქმიანობას თუ კაპიტალის მთელი საჭიროების 50% (თუ მეტი არა) მაინც საკუთარი კაპიტალი არა აქვს. ჩვენთან კი „სოკოებივით მომრავლებულმა“ სამშენებლო კომპანიებმა მხოლოდ ბანკების სესხებით დაიწყეს მუშაობა და როცა სესხების წყარო ამოიწურა, შედეგიც სავალალო მივიღეთ - დაზარალდა მენაშენე მოსახლეობა, დაზარალდნენ ბანკები და დაზარალდნენ თვით სამშენებლო ორგანიზაციები.

მესამე, ფინანსური ნორმების დადგენა საკმარისი არ იქნება, თუ მათი დაცვა არ ვაკონტროლებთ. ანუ როცა სახელმწიფო აუდიტის სამსახური გეგმურ შემოწმებაზე შედის მან საწარმოს გადახდისუნარიანობის შემოწმების დროს უნდა გააკონტროლოს მის აქტივებში დაცულია თუ არა საკუთარი და ნასესხი კაპიტალის ნორმები. კომპანიას, რომელიც არღვევს ამ ნორმებს უნდა ჩამოერთვას ლიცენზია.

მეოთხე, საქართველოს განათლების სისტემაში დაინერგა კერძო სასწავლებლების სახელმწიფო აღიარების პოლიტიკა (აკრედიტაცია). ამის მისაღებად ისინი მეტად მკაცრ შემოწმებას გადიან _ მოწმდება მატერიალურ-ტექნიკური ბაზა, სასწავლო პროგრამები, აკადემიური პერსონალი და ა. შ. ჩვენი აზრით, ასეთი სისტემა უნდა დაინერგოს ყველა დარგში, მ. შ. მშენებლობაშიც და შემოწმდეს ვის ხელშია საქართველოს კაპიტალური მშენებლობა. ეს კომპანიები შეიძლება კარგი გადამხდელები არიან ბიუჯეტისთვის, მაგრამ თავიანთი არაპროფესიონალიზმის გამო, მოსახლეობაც დააზარალეს და რაც მთავარია, საფრთხის ქვეშ დააყენეს ქვეყნის

საკრედიტო სისტემის ფუნქციონირება - მათ მილიონობით ვალი აქვთ კომერციული ბანკების, რასაც ვერ აბრუნებენ. ასე რომ, ფინანსური კონტროლი კომპანიაში აღმოჩენილ სამართადლდარღვევის ნეგატიურ შედეგებს მიკრო დონის საფრთხეების დონეზე უნდა აფასებდეს.

3.3. კომპანიების ფინანსური კონტროლი გლობალიზაციის პირობებში

მსოფლიოს ეკონომიკის განვითარების თანამედროვე ეტაპზე ძირეული, კარდინალური ცვლილებები ჩვენი ცხოვრების და ურთიერთობის ყველა სფეროში საოცარი სისწრაფით ხდება. მის არსებით ელემენტად გლობალიზაცია განიხილება. იგი სამეურნეო ცხოვრების ინტერნაციონალიზაციის შედეგად წარმოიშვა. გლობალიზაცია მსოფლიომეურნეობრივი ურთიერთობების ობიექტური პროცესია. გლობალიზაცია არის ქვეყნებსა და რეგიონებს შორის ენობრივი, ტერიტორიული, ეკონომიკური, პოლიტიკური, ფსიქიკური ბარიერების რღვევისა და კულტურულ-ცივილიზაციური ერთობისა და რეგულირების ზეეროვნული სისტემის შექმნისკენ მიმართული პროცესი. (აბრალავა ა. 2005; 11.) ამ პროცესმა გამოიწვია ის ვითარება, რომ მსოფლიო ეკონომიკურ ურთიერთობებში აღარც იზოლირებული სახელმწიფო არსებობს და აღარც იზოლირებული კომპანია ქვეყნების და საწარმოების ეკონომიკები გადაეჯაჭვება ერთმანეთს. აღნიშნული მდგომარეობა გვაფიქრებინებს, რომ ყველა ქვეყანაში და მათ შორის საქართველოში, შიდა კონტროლის და შიდა სამართლებრივი რეგულირების საკითხები მომავალში საერთაშორისოთი შეიცვლება. ეს პროცესი მსოფლიო დონეზე დაწყებულია. შეიქმნა და ახლაც იქმნება მთელი რიგი საერთაშორისო რანგის სამართლებრივი დოკუმენტები:

- 1964 წელს მიღებული იქნა „საერთაშორისო სავაჭრო ურთიერთობებისა და პოლიტიკის განმსაზღვრელი პრინციპები“;
- 1970 წელს - „დეკლარაცია საერთაშორისო სამართლის პრინციპების შესახებ“;
- 1974 წელს - „სახელმწიფოთა ეკონომიკური უფლებების და ვალდებულებების ქარტია“;

- 1965 წელს - „კონვენცია სახელმწიფოებსა და უცხოელ პირთა შორის საინვესტიციო დავების გადაწყვეტის შესახებ“;
- 1975 წელს - პანამის „კონვენცია საერთაშორისო სამართლის არბიტრაჟის შესახებ“;
- 1978 წელს – საერთაშორისო გადამგზავნი ჩაბარებების შესახებ;
- 1988 წელს – საერთაშორისო საფინანსო ლიზინგის შესახებ და მრავალი სხვა.

ამ ჩამონათვალში ჩვენ ვერ მივაკვლიეთ „საერთაშორისო კონტროლის შესახებ“ კონვენციას. იგი სჭირდება როგორც ფულის ნაკადების მოძრაობას ქვეყნებს შორის, ისე საქონლის მოძრაობას. მისი ინიციატორი ალბათ უნდა იყოს გაერო, ხოლო ცალკეული ქვეყნების ამ კონვენციასთან მიერთების საქმეს (ანუ საქვეყნო ნორმების საერთო ნორმაზე დაყვანას) უნდა უხელმძღვანელოს ქ. რომში არსებულმა კერძო სამართლის უნიფიკაციის საერთაშორისო ინსტიტუტმა („უნიდრუა“). თუ ასეთი საერთაშორისო კონტროლის სტრუქტურა შეიქმნება, რომელსაც საქართველოც მიუერთდება, იგი არ უნდა იყოს უკვე არსებული ფინანსური დაზვერვის დანაყოფის (ფდდ) ანალოგიური, რომელიც იკვლევს ფულის გათეთრებას და ტერორიზმს, ორგანიზაციულ დამნაშავეობას და კორუფციას. ჩვენს მიერ შესაქმნელად რეკომენდებულ საერთაშორისო კონტროლის ორგანიზაციას უფრო მეტად ეკონომიკური საფუძველი უნდა ქონდეს, მან უნდა ებრძოდეს საექვო საფინანსო-სამეურნეო ოპერაციებს.

ამ ყველაფრით იმის თქმა გვინდა, რომ თუ გლობალიზაციამდე ვზრუნავდით იმისათვის რომ ნებისმიერი მეწარმის მიზანი ქვეყნის მთელი საზოგადოების მიზანი ყოფილიყო და ფინანსური კონტროლიც სწორედ ამ საკითხს ამოწმებდა, ამჟამად მეწარმეთა მიზნად მსოფლიო საზოგადოების მიზანი უნდა იქცეს, რომლის კონტროლს ცალკე აღებული ვერცერთი ქვეყნის კონტროლს ავტონომიური სისტემა ვერ შეძლებს, იგი ერთიანმა მსოფლიო დონის სტრუქტურამ უნდა გააკონტროლოს.

დასკვნები

სადისერტაციო ნაშრომის ფარგლებში ჩატარებული კვლევის შედეგად მოცემულია დასკვნები, კერძოდ:

1. საერთოდ კონტროლზე და მით უფრო ფინანსურ კონტროლზე მეტად მცირეა ლიტერატურა. კომპანიების კონტროლზე, ინსპექტირებასა თუ მონიტორინგზე ცალკე სახელმძღვანელო ფაქტიურად არ არსებობს. ასეა ფინანსურ კონტროლთან დაკავშირებითაც. ეს ალბათ იმ მიზეზით არის გამოწვეული, რომ შესაბამის სპეციალობებზე - საბანკო-საფინანსო, ბიზნესის ადმინისტრირების და ა. შ. იგი ცალკე დისციპლინად არ ისწავლება. ამის აუცილებლობა კი აშკარად არსებობს.
2. ისე როგორც კონტროლის ფუნქცია არის კომპანიის მენეჯმენტის ფუნქცია, ასევე ფინანსური კონტროლის ფუნქცია არის კომპანიის ფინანსური მენეჯმენტის ფუნქცია. ზოგადი მენეჯმენტის სპეციალისტები _ მ. მესკონი, ს. რობინზი, რ. დაფტი, თ. ხომერიკი და სხვები, თავიანთ მენეჯმენტის სახელმძღვანელოებში კონტროლის საკითხებს ცალკე თავებს უთმობენ და მაქსიმალურად ფართოდ იხილავენ. ასეთ დროს ფინანსური მენეჯმენტის და კორპორაციული ფინანსების არც უცხოურ (ვ. ხორნი, ვ. ვაჰოვიჩი, მ. ბრიგ-ხემი, ზვი ბოდი და სხვები) და არც ქართულ ენაზე (რ. კაკულია, ზ. ლიპარტია, ა. გაბელია, ზ. ლუდუშაური, გ. ცაავა და სხვები) შექმნილ სახელმძღვანელოებში ფინანსურ კონტროლს, მონიტორინგს და ინსპექტირებას ცალკე თავი არ ეთმობა.
3. იგივე მდგომარეობა არის ფინანსურ მეცნიერებაშიც. მრავლად იწერება ნაშრომები კომპანიების აღრიცხვა-ანგარიშგებაზე, კრედიტუნარიანობაზე, ლიკვიდურობაზე და ა. შ., მაგრამ ფაქტიურად არ იწერება კონტროლსა და მონიტორინგზე.
4. საქართველოს კომპანიების საერთო-სახელმწიფოებრივ ფინანსურ კონტროლისთვის ძირითადად 5-6 საკანონმდებლო დოკუმენტი შექმნილი - კანონი „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“, კანონი „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ“, კანონი „საბუღალტრო აღრიცხვის და

აუდიტის შესახებ”, კანონი „სახელმწიფო შიდა აუდიტის შესახებ”, საგადასახადო კოდექსი, ადმინისტრაციულ-საპროცესო კოდექსი. მათი განხილვა-ანალიზით აღმოჩნდა, რომ ისინი არ არიან ურთიერთავსებადი და საჭიროა მათი სრულყოფა.

5. სადისერტაციო ნაშრომში გამოკვლეულ ფირმებს - „სასკო” და „დორე“-ს, ყავთ შიდა აუდიტორები, „სასკო“-ს კი - მონიტორინგის ჯგუფიც. არცერთს არ აქვს შექმნილი აუდიტის კომიტეტი და არც ზედამხედველობის საბჭო. ასეთ დროს, ორივე რეკომენდებულია მსოფლიოს საუკეთესო პრაქტიკით.
6. კომპანიებში „სასკო” და „დორე” შიდა აუდიტორი ამოწმებს ბუღალტრული აღრიცხვის და გადასახადების დარიცხვის კანონიერებას. წელიწადში ერთხელ ტარდება დამოუკიდებელი გარე აუდიტი.
7. კომპანიის „დორე” საფინანსო განყოფილება, ხოლო „სასკო“-ში მონიტორინგის ჯგუფი აკონტროლებენ ხარჯებს, მოგებას, რენტაბელობას. რისკების დაზღვევას. სხვა ფინანსური მაჩვენებლების - ლიკვიდურობის, კაპიტალის სტრუქტურის, სამეურნეო (საქმიანი) აქტივობის კონტროლი ფაქტიურად არ ხდება (გამონაკლისია განსაკუთრებული აუცილებლობის შემთხვევები).
8. კომპანიებში ჩატარებული კონტროლი მიმდინარე ხასიათისაა. არ ტარდება სტრატეგიული კონტროლი და არც პრობლემური მონიტორინგი. კონტროლს არა აქვს სისტემური ხასიათი. იგი ფრაგმენტულია.
9. კომპანიებს არა აქვთ დადგენილი ფინანსური ნორმატივები (მაგალითად, ინვესტიციების გამოსყიდვის ვადის, კაპიტალის სტრუქტურის, აქტივების ბრუნვადობის, მიმდინარე ლიკვიდობის და ა. შ.). ამიტომ კომპანია „დორე“-სა და „სასკო“-ში ჩვენს მიერ ჩატარებული კონტროლის შედეგები შევადარეთ საზღვარგარეთ მოქმედ სარეკომენდაციო ხასიათის ნორმატივებს. კომპანია „დორე“-ში დარღვევები არ აღმოჩნდა, კომპანია „სასკო“-ს კი აქვს მრავალი ფინანსური დარღვევა და გაკოტრების საფრთხის წინაშე დგას.
10. საანალიზო წლებში განხილულ კომპანიებს გადასახადების გადახდაში დარღვევები არ ქონიათ.

რეკომენდაციები: კვლევის შედეგად აღმოჩენილი ნაკლოვანებების გამოსასწორებლად ნაშრომში მოცემულია წინადადებები, რომლებიც ფაქტიურად კონტროლის სრულყოფის რეკომენდაციებს წარმოადგენენ. ჩვენი წინადადებების უმრავლესობა პრევენციული ხასიათისაა, რაც იმას ნიშნავს, რომ თუ ისინი დაინერგება მაშინ სამეწარმეო კომპანიების ფინანსური დისციპლინის დონე ამალდება ფინანსური სამართლის მიმართულებით მათი სახელმწიფოს მხრიდან ისეთი ტოტალური კონტროლი, როგორიც ამჟამად არსებობს საქართველოში, მომავალში აღარ იქნება საჭირო:

1. ზემოთ აღნიშნულია, რომ საერთო-სახელმწიფოებრივი ფინანსური კონტროლი სამეწარმეო კომპანიებში 5-6 საკანონმდებლო დოკუმენტით ხორციელდება. გვაქვს მოცემული მათი ჩამონათვალიც და განხილვა-შეფასებაც. გაკეთებულია დასკვნაც, რომ ისინი სრულყოფას მოითხოვენ. სრულყოფა მათ იმ მიმართულებით სჭირდებათ, რომ ერთი და იგივე საკითხი სხვადასხვა დოკუმენტში სხვადასხვა ინტერპრეტაციით არის მოცემული, რაც მეწარმეებს აბნევს. საჭიროა ყველა ამ დოკუმენტების ცალკეული მუხლების ერთმანეთთან შედარება და თავსებადობაში მოყვანა.
2. საერთო-სახელმწიფოებრივ საკანონმდებლო დოკუმენტებს ფინანსურ ნაწილში არავითარი რანჟირება არა აქვთ, არც ეკონომიკის დარგების მიხედვით, არც კომპანიათა სიდიდის მიხედვით. ისინი ყველასთვის ერთნაირია. სხვადასხვა სიდიდის საწარმოებს შესასრულებელი სამუშაოების სხვადასხვა მოცულობა აქვთ და ამიტომ უნდა მოხდეს ამ საკონტროლო ვადის რანჟირება.
3. კანონში „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“, ჩაწერილია, რომ მეწარმის საქმიანობაზე კონტროლის განხორციელების უფლება აქვთ სახელმწიფოს, მმართველობის და თვითმმართველობის ადგილობრივ ორგანოებს და სხვა ადმინისტრაციულ ორგანოებს. თუ ჩავთვლით, რომ სახელმწიფო ორგანოებში მოიაზრებიან სახელმწიფო აუდიტის სამსახური და საგადასახადო ორგანო, ადგილობრივ მმართველობით და თვითმმართველობით ორგანოებში - მერიები, გამგეობები, საკრებულოები,

მაშინ ვინ შედის „სხვა ადმინისტრაციულ ორგანოებში“? სასურველია კანონში მათი ჩამონათვალი იყოს მოცემული.

4. კანონში „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“ მითითებულია თუ სახელმწიფო მაკონტროლებელი ორგანო რას არ გააკონტროლებს კომპანიაში. ჩვენი აზრით, უმჯობესია იმ ჩამონათვალის მითითება რაც კონტროლს ექვემდებარება.
5. მეწარმეებმა წინასწარ უნდა იცოდნენ ამა თუ იმ სამართალდარღვევაზე რა სასჯელი ელოდებათ. ამას ისინი დარღვევის შემდეგ არ უნდა იგებდნენ. ამიტომ მეწარმეები რეგისტრაციის მომენტში უნდა იღებდნენ სპეციალურ სამახსოვრო ბუკლეტებს, სადაც ყველა დარღვევის სამართლებრივი დასჯადობა იქნება მოცემული.
6. არ მიგვაჩნია სწორად „საფუძვლიანი და დასაბუთებული ექვის“ მოტივით მოსამართლის მიერ ბრძანების გაცემა საწარმოს შემოწმების შესახებ. მაკონტროლებელ ორგანოებს დიახაც აწყობთ „საფუძვლიანი და დასაბუთებული ექვების“ სიმრავლე. ეს კი რთულ სიტუაციებს ქმნის კომპანიებში.
7. საქართველოს კანონი „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“ კრძალავს ერთ და იგივე საკითხზე ერთი მეწარმის საქმიანობის რამოდენიმე მაკონტროლებელი ორგანოს მიერ შემოწმებას. ჩვენი აზრით, კონტროლი არა მხოლოდ კომპანიას სჭირდება, არამედ მაკონტროლებელ ჯგუფსაც. ეს, ე. წ. „კონტროლის კონტროლი“ მეტად გავრცელებულია უცხოეთში” და სასურველია საქართველოშიც დაინერგოს.
8. საქართველოს ადმინისტრაციულ-საპროცესო კოდექსში ვკითხულობთ, რომ მაკონტროლებელ ორგანოს უფლება აქვს უკან გამოითხოვის მოსამართლისგან მის მიერ წარდგენილი შუამდგომლობა კონტროლის ბრძანების გაცემის შესახებ წარდგენიდან 24 საათის განმავლობაში. ამავე ვადაში მოსამართლეს ევალება აცნობოს მეწარმეს მისი შემოწმების ბრძანების მიღების თაობაზე. ჩვენი აზრით, ამ 24 საათის განმავლობაში, რომ არ მოხდეს უკანონო გარიგება მაკონტროლებელ ორგანოსა და მეწარმეს შორის, ეს ვადები უნდა შეიცვალოს.

მეწარმეს მხოლოდ მაშინ უნდა ეცნობოს შემოწმების შესახებ, როცა მაკონტროლებელს ამოეწურება შუამდგომლობის უკან გატანის ვადა.

9. საქართველოს კანონით „ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის შესახებ“ (მუხლი 6, პუნქტი „ა“ და „ბ“), შემოსავლების სამსახურს ევალება მეწარმეებს სისტემატურად მიაწოდოს ინფორმაცია საგადასახადო და საბაჟო კანონმდებლობაში ცვლილებების შესახებ. საქართველოში აღნიშნული საკითხი დახვეწას და რეგულირებას საჭიროებს. ამიტომ ან ეს პუნქტები კანონიდან უნდა ამოიღონ, ანდა ანგარიშვალდებულ პირებს მოვალეობის არ შესრულებაზე განესაზღვროთ დასჯადობის ნორმა.
10. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დადგენილებებით დაიწყო ალტერნატიული საგადასახადო კონტროლი (აუდიტი) და ამოქმედდა პირადი საგადასახადო აგენტის ინსტიტუტი. ორივე ფასიანია. ჩვენი აზრით, თუ აუდიტორი კომპანია ჩაენაცვლება საგადასახადო ინსპექციას (შემოსავლების სამსახურს) კონტროლის ჩატარების პროცესში, მაშინ მას ანაზღაურება უნდა გადაუხადოს არა მეწარმემ, არამედ შემოსავლების სამსახურმა, რადგან მან მისი მოვალეობა შეასრულა. რაც შეეხება კომპანიის მომსახურე საგადასახადო აგენტს, მისი მომსახურება ყველაზე მეტად სჭირდებათ მიკრო, მცირე, საშუალო სიდიდის კომპანიებს, რომელთაც იმდენად მცირე შემოსავლები აქვთ, რომ შტატით აღრიცხვის მუშაკიც კი არ ყავთ. მათთვის საგადასახადო აგენტის მომსახურება უფასო უნდა იყოს.
11. საქართველოს საგადასახადო კოდექსით (მუხლი 131, პუნქტი 2) საგადასახადო დეკლარაციის განზრახ წარუდგენლობა ვადის ამოწურვიდან 1 წელზე მეტი ვადით, თუ გადასახადი თანხა აღემატება 2500 ლარს განიხილება გადასახადიდან თავის არიდებად და ისჯება სისხლის სამართლის კანონმდებლობით. ჩვენი აზრით, საჭიროა, კანონში გაჩნდეს შესაბამისი ჩანაწერი რათა მოხდეს გადასახადის გადამხდელის ინფორმირება დეკლარაციის წარდგენის ვადის ამოწურვამდის და ვადის გასვლის შემდეგაც.
12. საკონტროლო-სალაროს აპარატის გამოყენების წესების დარღვევისთვის საგადასახადო კოდექსი (მუხლი 139) ყველა სიდიდის კომპანიას ერთნაირად აჯარიმებს (პირველი შემთხვევა 500, მეორე 5000, მესამე 10.000 ლარით). ჩვენი

აზრით, ჯარიმები დიფერენცირებული უნდა იყოს საწარმოთა სიდიდის (ბრუნვის მოცულობა) მიხედვით.

13. საბაზრო ეკონომიკაზე გარდამავალ პერიოდში, ე. ი. მანამ ვიდრე სრულად არ ამოქმედებულია საბაზრო ეკონომიკა და შესაბამისად ბაზარი, კომპანიებს უნდა დაუწესდეს ფინანსური ნორმები, პირველ რიგში საკუთარი და ნასესხი კაპიტალის და მკაცრად გაკონტროლდეს მათი შესრულება. კომპანიას, რომელიც ამ ნორმებს დაარღვევს უნდა ჩამოერთვას ლიცენზია.
14. ყველა დარგის კომპანიებში უნდა დაწესდეს სახელმწიფო აღიარებითი შემოწმება განათლების სისტემის მსგავსად. უნდა შემოწმდეს მათი მატერიალური ბაზა, საწარმოებში შემოწმებას საჭიროებს პერსონალის პროფესიონალიზმის დონე, რისთვისაც სასურველია შეიქმნას შესაბამისი სტრუქტურა, საჭიროა სტანდარტების დაცვა და ა. შ. სწორედ არაპროფესიონალიზმის მიზეზით საქართველოს სამშენებლო კომპანიებმა ქვეყნის საკრედიტო სისტემის ფუქციონირება მნიშვნელოვანი ზიანი მიაყენეს. ასეთი შემოწმება 3 წელიწადში ერთხელ უნდა ჩატარდეს.
15. ფართო რეკლამა უნდა გაუკეთდეს თვითკონტროლს და ვასწავლოთ ადამიანებს იგი. ამას განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს ფინანსების სფეროში. კომპანიის ბედი, მისი მომავალი, სწორედ ფულის ნაკადებზეა დამოკიდებული და ამ სფეროში მომუშავეთ ევალებათ მკაცრად აკონტროლონ თავისი თავი (კონტროლი: „მე - მე“).
16. კომპანიების ფინანსურმა მენეჯმენტმა სისტემატურად უნდა აკონტროლოს ყველა ფინანსური მაჩვენებლები. ამასთან, იგი არა მხოლოდ მიმდინარე, მდგომარეობას უნდა ასახავდეს, არამედ სტრატეგიული კონტროლის საფუძველიც უნდა გახდეს, რადგან მის შედეგებს უნდა დაეფუძნოს კომპანიის სტრატეგია.
17. შიდასაფირმო კონტროლის პროცესში, კონტროლის ტრადიციულ ინსტრუმენტებთან ერთად სასურველია დაინერგოს საზღვარგარეთ უკვე გამოყენებული დამატებული ეკონომიკური ღირებულების (EVA) და დამატებული საბაზრო ღირებულების (MNA) ინსტრუმენტების გამოყენება.

18. ეროვნული კონტროლის მექანიზმი უნდა ავამაღლოთ გლობალურ დონემდე. მართალია საქართველოში ჯერჯერობით არ არსებობენ მრავალეროვნული კორპორაციები, მაგრამ მთელი რიგი მსხვილი საწარმოები ფუნქციონირებენ ასევე საგარეო ბაზარზე. მათი შემოწმება საერთაშორისო სტანდარტებით უნდა მოხდეს. საჭიროა შეიქმნას ასეთი მაკონტროლებელი ორგანო და მის მიერ გამოცემულ კონვენციებს საქართველო მიუერთდეს.
19. აღსანიშნავია, რომ დღესმოქმედი კანონით განსაზღვრული ზოგიერთი მნიშვნელოვანი ნორმების ამოქმედების ვადა არაერთხელ შეიცვალა. გამომდინარე აქედან, არცერთი სტანდარტი (ფინანსური ანგარიშგების, აუდიტის, ხარისხის კონტროლის) არ არის დამტკიცებული, არ არის განხორციელებული პროფესიული ორგანიზაციების აკრედიტაცია, სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელ პირთა სიას ფაქტიურად განსაზღვრავს მხოლოდ „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა და სახელმწიფო საწარმოთა ნუსხის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის N360-ე დადგენილება, რაც ვთვლით, რომ საკმარისი არ არის და საჭიროებს სრულყოფას.
20. დღეს მოქმედი კანონმდებლობით ანგარიშგებისა და აუდიტის რეგულირებასთან დაკავშირებული ძირითადი ფუნქციები დელეგირებულია პროფესიულ ორგანიზაციებზე. მათ შორის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესია ხარისხის კონტროლის მონიტორინგი. პროფესიულ ორგანიზაციებში მოღვაწე პრაქტიკოსების ჩართულობა შესაძლოა განხილულ იქნეს, როგორც ინტერესთა კონფლიქტის შემცველი გარემოება, რომელშიც იზრდება მონიტორინგის არასათანადო ხარისხით განხორციელების რისკი. აგრეთვე, დაფინანსების სიმწირის გამო პროფესიული ორგანიზაციები ვერ უზრუნველყოფენ ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის სტანდარტების რეგულარულ თარგმანს.
21. აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის მიმართ ნდობა არ არის მაღალი, განსაკუთრებით არასაბანკო სფეროში. ამის მიზეზი გარკვეულ შემთხვევებში

(მცირე ბანკები, მიკროსაფინანსო ინსტიტუტები, ფასიანი ქაღალდების ბაზრების მონაწილეები) არ არის ფინანსური ანგარიშგების მაღალი ხარისხის მაჩვენებელი.

გამოყენებული ლიტერატურა

1. ადეიშვილი ჭ., აუდიტური კონტროლის როლისა და მნიშვნელობის საკითხები საქართველოს ეკონომიკური მდგომარეობის დონის შეფასებაში. კრებულში: “პოსტსაბჭოური ქვეყნის ეკონომიკის განვითარების თეორიული და პრაქტიკული ასპექტები საქართველოს მაგალითზე. აკადემიკოს ა. გუნიას დაბადებიდან 90 წლისთავისადმი მიძღვნილი საქართველოს ეკონომისტთა სამეცნიერო-პრაქტიკული კონფერენციის მასალები”. საქართველოს მეცნიერებათა აკადემია. პ. გუგუშვილის სახელობის ინსტიტუტი. თბ., “მეცნიერება”, 2002.
2. ადეიშვილი ჭ., ჟურნალი „ეკონომიკა და ბიზნესი“ 2013, №1.
3. ადეიშვილი ჭ., ბუღალტრული აღრიცხვის განვითარების ეტაპები და საქართველოში მის გაუმჯობესების პერსპექტივები. ჟურნალი „აუდიტი, აღრიცხვა, ფინანსები“, 2004, № 10.
4. ადეიშვილი ჭ., აუდიტორული შემოწმების ჩატარების მიზნები, ამოცანები, ფუნქციები. ჟურნალი „აუდიტი, აღრიცხვა, ფინანსები“, 2001, № 2.
5. აბრალავა ა., ეროვნული ეკონომიკა და გლობალიზაცია, თბ., 2005.
6. ალტერნატიული საგადასახადო კონტროლის (აუდიტის) პროექტი, ჟურნალი „აუდიტი, აღრიცხვა, ფინანსები“, 2011, №6.
7. ასპანიძე ვ., საქართველოში საფინანსო კონტროლის სისტემის სტრუქტურული სრულყოფის მიმართულებები. საბაზრო ეკონომიკის განვითარების პრობლემები საქართველოში. სამეცნიერო შრომების კრებული., საქართველოს მეცნიერებათა აკადემია. პ. გუგუშვილის სახელობის ეკონომიკის ინსტიტუტი. ტ. II. თბ., “მეცნიერება” 2002.
8. ბაზელის კომიტეტის დოკუმენტები (<http://www.org/hebs/index.htm>).
9. ბაკაშვილი ნ., აუდიტის საფუძვლები, თბ., 2000.
10. ბალიაშვილი ე., სახელმწიფოებრივი კონტროლი და რეგულირება ფირმებში, ჟურნალი „ეკონომიკა“, 2012, №3.
11. ბარათაშვილი ე., თაკალაძე ლ., აბრალავა ა., მენეჯმენტი და ადმინისტრირება, თბ., 2007.
12. ბარათაშვილი ე., ქოქიაური ლ. მენეჯმენტის პრინციპები, თბ., 2010.

13. ბერიშვილი ი., მაისურაძე მ. ბუღალტრული აღრიცხვა, თბ., 2010.
14. ბურდული ფ., აღრიცხვისა და ანალიზის პრობლემები საქართველოში. ჟურნალი „ეკონომიკა“, 2001, №11-12.
15. ბურდული ფ., ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების სრულყოფის გზები. ჟურნალი „სოციალური ეკონომიკა“, 2004, №4.
16. ბურდული ფ., ეკონომიკური საქმიანობის ანალიზის სრულყოფისათვის. ჟურნალი „სოციალური ეკონომიკა“, 2002, № 2.
17. გაბელაია ა., ფინანსები, თბ., 2012.
18. გადელია დ., კორპორაციათა ფინანსები, თბ., 2006.
19. გამსახურდია გ., საქართველოს საფინანსო პოლიტიკის ძირითადი პრობლემები, თბ., 1995.
20. გვენეტაძე ლ., ფინანსური მენეჯმენტი, I ნაწ. თბ., 2012.
21. გრიგალაშვილი ლ., გადასახადების აღრიცხვა საერთაშორისო სტანდარტებით, თბ., 2001.
22. ეკონომიკურ დანაშაულობასთან ბრძოლა და საფინანსო წესრიგის დამყარება (ნორმატიული აქტების კრებული), თბ., 2007.
23. „ეკონომიკა და საბანკო საქმე“ ჟურნალი ტომი 2 №3 თბ., 2014.
24. ვახაინია ვ., მსოფლიო ფინანსური დაზვერვები, თბ., 2008.
25. კაკულია რ., ფინანსური თეორია, თბ., 2004.
26. კაკულია რ., კორპორაციის ფინანსები, თბ., 2008.
27. კორპორაციული მართვის სახელმძღვანელო, IFC, საქართველო, 2010.
28. ლაზვიაშვილი ნ., რისკმენეჯმენტი, თბ., 2010.
29. ლიპარტია ზ., კორპორაციული ფინანსები, თბ., 2011.
30. ლომიძე ნ., ჟურნალი „ეკონომიკა და ბიზნესი“ 2011, №2.
31. მესხია ი., სახელმწიფო ფინანსური კონტროლი. განვითარების კონცეფცია. საქართველოს კონტროლის პალატა. გაერო.
32. მესხია ი., ფინანსური კონტროლის თანამედროვე პრობლემები და მათი დაძლევის გზები. ჟურნალი. „ფინანსური კონტროლი“, 2006, № 1.

33. მესხია ი., მურჯიკნელი მ., ეკონომიკური რეფორმა საქართველოში. თბ., გამომცემლობა თსუ. 1996.
34. მექვაბიშვილი ე., ჟურნალი „ეკონომიკა და ბიზნესი“ 2015, №2.
35. მეწარმეობა საქართველოში, სტატისტიკური პუბლიკაცია, 2010.
36. მონტგომერი რ., აუდიტი. თბ., 1999.
37. მონტგომერი რ., აუდიტი, თბ., 2000.
38. პაიჭაძე ნ., ხომერიკი თ. და სხვები, მენეჯმენტის საფუძვლები, თბ., 2005.
39. პაიჭაძე ნ., ჟურნალი „ეკონომიკა და ბიზნესი“ 2014, №3.
40. პაპასკირი რ., ფინანსური და საბანკო საქმე, თბ., 2012.
41. პაპასქუა ი., „ალტერნატიული აუდიტის“ პოლარული პოლუსები, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, ოქტომბერ-ნოემბერი, 2011.
42. რეგულირების სტანდარტები: COSO – აშშ კომპანიების შიდა კონტროლის სისტემა.
43. საფინანსო სამართალი (ნორმატიული აქტების კრებული), თბ., 2011.
44. საქართველოს კანონი „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“, თბ., 2010.
45. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, თბ., 2012.
46. საქართველოს საპროცესო-ადმინისტრაციული კოდექსი, თბ., 2010.
47. საქართველოს კანონი „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ“, თბ., 2012.
48. საქართველოს კანონის „ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის შესახებ“, თბ., 2012.
49. საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების შესახებ“, თბ., 2012
50. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, თბ., 2012.
51. საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“. თბ., 2010,
52. ტულუში მ., ყირიმლიშვილი ნ., მენეჯმენტი, თბ., 2007.
53. ფარესაშვილი ნ., ფირმის ანტიკრიზისული მენეჯმენტი, თბ., 2010.
54. ქადაგიშვილი ლ., ჟურნალი „ეკონომიკა და ბიზნესი“, 2011, №6.
55. ქეშელაშვილი გ., ანტიკრიზისული მენეჯმენტი, თბ., 2010.
56. ლუდუშაური ქ., ჟურნალი „ეკონომიკა და ბიზნესი“, 2012, №5.

57. ლუდუშაური ქ., ჟურნალი „ეკონომიკა და ბიზნესი“ 2014, №4.
58. ლუდუშაური ზ., ფინანსური მენეჯმენტი, თბ., 2007.
59. ყირიმლიშვილი ნ., ფინანსები, თბ., 2005.
60. შუბლაძე გ., მღებრიშვილი ბ., წოწკოლაური ფ., მენეჯმენტის საფუძვლები, თბ., 2008.
61. ცაავა გ., და სხვები, რისკოლოგია, თბ., 2007.
62. ცაავა გ., ფინანსური მენეჯმენტი, თბ., 2010.
63. ცირამუა ე., სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის ეკონომიკური ანალიზი. თბ., 1999.
64. ძაძამია რ., ფინანსური აღრიცხვა და ანგარიშგება. თბ., 2002.
65. ძაძამია რ., ბუღალტრული აღრიცხვის და ანგარიშგების სამეწარმეო სამართლებრივი საფუძვლები, თბ., 1997.
66. ძაძამია რ., ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სამეწარმეო-სამართლებრივი საფუძვლები. თბ., 1997.
67. ძაძამია რ., ფინანსური აღრიცხვა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით, თბ., 2000.
68. ჭილაძე ი., ფინანსური ანალიზი. თბ., 2004.
70. ხარაბაძე ე., კორუფციული გარიგებების საფუძვლები საქართველოს საგადასახადო კოდექსში. ჟურნალი „გადასახადები“, 2004, № 3.
71. ხარაბაძე ე., ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები. თბ., 1998.
72. ხომერიკი თ., მენეჯმენტი, თბ., 2006.
73. ხორავა ა., კვატაშაძე ნ., სრესელი ნ., გოგრიჭიანი ზ., ბუღალტრული აღრიცხვის თეორია. ფინანსური აღრიცხვა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით. თსუ, 2005.
74. ხორავა ა., კვატაშაძე ნ., და სხვები. ბუღალტრული აღრიცხვა, თბ., 2002.
75. ხორნი ვ., ფინანსური მენეჯმენტის საფუძვლები, თბ., 2008.
76. Абчук В. А. Экономика предпринимательства, М., 2004.
77. Артеменко В. Т. Финансовый анализ, М., 1999.
78. Брейли Р., Майрс С. Принципы корпоративных финансов, М., 1997.

79. Бригхем Ю., Гапенски Л. Финансовый менеджмент, М., 1997.
80. Балдин К., Воробьев, Управление рисками, М., 2005.
81. Баканов М. И. Теория экономического анализа и контроля, М., 1998.
82. Горбунова О. Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России, М., 2003.
84. Дафт Р, Менеджмент, М., 2008.
85. Зви Боди, Роберт Мертон, Финансы, М., 2008.
86. Каплюк Т. С. финансовый анализ, М., 2006.
87. Кен Ленгдон, Алан Бонхем. Финансы, М., 2007.
88. Ковалев В. В. Анализ финансовой отчетности, М., 2005.
89. Ковалев В. В. Финансовый менеджмент, М., 2007.
90. Ковалев В. В. финансовый анализ: методы, процедуры, М., 2001.
91. Ковалева А. М. и др. Финансы фирмы, М., 2002.
92. Курс МВА по менеджменту, под ред. А. Р. Коэна, М., 2007.
93. Маркарян Э. А. Финансовый анализ и контроль, М., 1997.
94. Мельник Д. Ю. Налоговый менеджмент, М., 1999.
95. Мескон М., Альберт М., Хедоури Г. Основы менеджмента, М., 1992.
96. Организация предпринимательской деятельности под ред. А. Пелиха, М., 2004.
97. Портер Ж. Управление финансами, 1999.
98. Питер Друкер и Дж Макьярелло. Менеджмент, М., 2010.176.
99. Потемкин С. Формирование системы финансового мониторинга в кредитных организациях, М., 2010.
100. Портер Роберт С. Введение в регулирование, надзор и анализ банковской деятельности, Вашингтон, 1992.
101. Питер Друкер. Менеджмент: задачи, обязанности, практика, М., Вильямс, 2008,
102. Симоновский А. Ю. О развитии содержательных подходов в надзоре, ж. "Денги и кредит", №1, 2003.
103. Стивен П. Роббинз, Мэри Коултер, Менеджмент, М., 2007.
104. Стивен П. Роббинз, Мэри Коултер, Менеджмент, М., 2010.
105. Управление организацией, под ред. А. Поршнева, М., 2008.
106. Управление фирмой, под ред. Э. Уткина, М., 1996.

107. Хорби У., Гемми Б., Уолл С. Экономика для менеджеров, М., 1999.
108. Хорн В. Д. Основы управления финансами, М., 1996.
109. Чая В. М., Чая Г. В. Международные стандарты финансовой отчетности, Уляновск, 2000.
110. Шестаков А. В., Шестаков Д. А. Введение в финансово-экономическую экспертизу, М., 2000.
111. Шеремет А. Д. финансы предприятия, М., 1997.
112. Шеремет А. Аудит (учебное пособие), М., 1995.
113. Шидлевская М. С. Банковский анализ и аудит, М., 2003.
114. Шелдрик Дж. Теория менеджмента, М., 2001.
115. Chew, D. The New Corporate finance: Where Theory Meets Practice. New York, 1993.
116. Myers S. C. "Finance Theory and Financial Strategy", 1984.
117. Т. Аепев, „Workers Nat Incbuded” wall Street Journal Novemler 19, 202; 131.
118. <http://www.business-gazeta.ru/article>

დანართი

საქართველოს კანონი „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“

მუხლი 3.

1. სამეწარმეო საქმიანობა შეიძლება გააკონტროლოს მხოლოდ მაკონტროლებელმა ორგანომ. შესაბამისი საფუძვლის არსებობისას მეწარმის სამეწარმეო საქმიანობის შემოწმების წინადადებით სხვა სახელმწიფო ორგანომ შეიძლება მიმართოს მაკონტროლებელი ორგანოს ან სასამართლოს.
2. მაკონტროლებელი ორგანო უფლებამოსილია გააკონტროლოს სამეწარმეო საქმიანობა (მათ შორის, შევიდეს საწარმოში, მოითხოვოს დოკუმენტები, შეაჩეროს საწარმოს საქმიანობა, დალუქოს მეწარმის კუთვნილი ქონება, დაათვალიეროს საწარმო, შეამოწმოს მეწარმის მიერ გამოშვებული ნაწარმის ხარისხი) მხოლოდ მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე (4.05.2010#3052).
3. მოსამართლე ბრძანებას მეწარმის საქმიანობის შემოწმების შესახებ გასცემს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მაკონტროლებელი ორგანო მას წარუდგენს შესაბამის ინფორმაციას დასაბუთებული და საფუძვლიანი ეჭვით მეწარმის მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნის დარღვევის შესახებ და ა. შ.

მუხლი 4.

1. თუ მეწარმე შეამოწმა უფლებამოსილმა მაკონტროლებელმა ორგანომ, დაუშვებელია საქმიანობამ იმავე საკითხთან დაკავშირებით იგი შეამოწმოს სხვა მანკონტროლებელმა ორგანომ (გარდა ამ კანონის მე-5 მუხლის მე-2 პუნქტის მეორე წინადადებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა), ან იმავე მაკონტროლებელი ორგანოს სხვა დანაყოფმა.
2. მაკონტროლებელი ორგანო ვალდებულია კონტროლის განხორციელებამდე მეწარმეს გადასცეს მისი უფლებებისა და მოვალეობების წერილობითი ჩამონათვალი.

მუხლი 6.

მაკონტროლებელი ორგანო ვალდებულია ყოველი წლის 25 იანვრამდე წარუდგინოს საქართველოს პრეზიდენტს და საქართველოს პარლამენტს ანგარიში გასული წლის განმავლობაში ბრძანებების გაცემის შესახებ სასამართლოში წარდგენილი

შუამდგომლობების, სასამართლოს მიერ გაცემული ბრძანებების ოდენობისა და მოსამართლის ბრძანებების საფუძველზე განხორციელებული შემოწმებების შედეგების შესახებ.

საქართველოს კანონი აუდიტის სამსახურის შესახებ.

მუხლი 3. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის სტატუსი და დამოუკიდებლობა

1. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური არის სახელმწიფო საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის უმაღლესი ორგანო, რომელიც ახორციელებს აუდიტს.

2. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური თავის საქმიანობაში დამოუკიდებელია და ემორჩილება მხოლოდ კანონს. დაუშვებელია მის საქმიანობაში ჩარევა ან/და მისი საქმიანობის კონტროლი, ამ საქმიანობასთან დაკავშირებით ანგარიშის მოთხოვნა, თუ ეს პირდაპირ არ არის გათვალისწინებული კანონით. აკრძალულია სახელმწიფო აუდიტის სამსახურზე ყოველგვარი პოლიტიკური ზეწოლა, აგრეთვე ნებისმიერი სხვა ქმედება, რომელმაც შეიძლება ხელყოს მისი დამოუკიდებლობა.

3. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური უწყებრივად, ფინანსურად, ფუნქციონალურად და ორგანიზაციულად დამოუკიდებელია.

მუხლი 4. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საქმიანობის ძირითადი მიზნები

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საქმიანობის ძირითადი მიზნებია, ხელი შეუწყოს სახელმწიფო სახსრების, სახელმწიფოს სხვა მატერიალური ფასეულობების ხარჯვისა და გამოყენების კანონიერების, მიზნობრიობის დაცვასა და ეფექტიანობას, ეროვნული სიმდიდრის, სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების საკუთრების დაცვას, ასევე საჯარო ფინანსების მართვის გაუმჯობესებას.

მუხლი 5. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საქმიანობის სამართლებრივი საფუძვლები და პრინციპები

1. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური თავის საქმიანობას წარმართავს საქართველოს კონსტიტუციის, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებებისა და შეთანხმებების, ამ კანონის, საქართველოს სხვა საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების საფუძველზე.

2. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური ხელმძღვანელობს უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციების მიერ დეკლარირებული ძირითადი პრინციპებით.

3. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საქმიანობის პრინციპებია:

- ა) ობიექტურობა;
- ბ) დამოუკიდებლობა;
- გ) საჯაროობა;
- დ) პროფესიონალიზმი.

მუხლი 6. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის უფლებამოსილება

1. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური საქართველოს კონსტიტუციით განსაზღვრული ამოცანების შესასრულებლად:

- ა) ახორციელებს აუდიტს ამ კანონით დადგენილი კომპეტენციის ფარგლებში;
- ბ) უფლებამოსილია ჩაატაროს 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, აგრეთვე საქართველოს პარლამენტს, სხვა შესაბამის ორგანოებსა და დაწესებულებებს წარუდგინოს საგადასახადო კანონმდებლობის, სხვა საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების გამოცემასა და სრულყოფასთან დაკავშირებული წინადადებები.

2. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური ახორციელებს მოქალაქეთა პოლიტიკური გაერთიანებების ფინანსური საქმიანობის მონიტორინგს საქართველოს ორგანული კანონით „საქართველოს საარჩევნო კოდექსი“ და „მოქალაქეთა პოლიტიკური გაერთიანებების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონით დადგენილი კომპეტენციის ფარგლებში. იგი უფლებამოსილია ჩაატაროს აუდიტი, ყადაღა დაადოს ფიზიკური პირების, იურიდიული პირების, მოქალაქეთა პოლიტიკური გაერთიანებების ქონებას (მათ შორის, საბანკო ანგარიშებს), შეადგინოს სამართალდარღვევის შესახებ ოქმი და მიიღოს შესაბამისი დადგენილება.

მუხლი 17. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის აუდიტორული უფლებამოსილება

1. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის აუდიტორული უფლებამოსილება, მისი კომპეტენციის ფარგლებში, ვრცელდება საკანონმდებლო, აღმასრულებელი და სასამართლო ხელისუფლებების ორგანოებზე, საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებზე, ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებზე, საქართველოს ეროვნულ ბანკზე, სახელმწიფოს, ავტონომიური რესპუბლიკის ან/და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის მიერ 50 პროცენტი და მეტი წილობრივი მონაწილეობით შექმნილ საწარმოებზე, სხვა იურიდიულ პირებზე, ფიზიკურ პირებზე, ორგანიზაციებსა და დაწესებულებებზე.

2. საქართველოს კონსტიტუციითა და ამ კანონით განსაზღვრული ამოცანების შესასრულებლად სახელმწიფო აუდიტის სამსახური ამოწმებს:

ა) სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტების ხარჯვასა და შესრულებას;

ბ) სახელმწიფო ბიუჯეტისა და ავტონომიური რესპუბლიკების ბიუჯეტების პროექტების შემოსულობებისა და გადასახდელების საფუძვლიანობასა და კანონიერებას;

გ) სახელმწიფო ვალის ფორმირებასა და მართვას, სახელმწიფო კრედიტების გაცემას;

დ) საქართველოს ეროვნული ბანკის საქმიანობას, საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი კომპეტენციის ფარგლებში;

ე) საქართველოს ეროვნულ ბანკსა და საქართველოში რეგისტრირებულ საკრედიტო და საფინანსო დაწესებულებებში სახელმწიფო სახსრების მოძრაობის კანონიერებას;

ვ) საქართველოს დიპლომატიური სამსახურის საფინანსო-ეკონომიკურ საქმიანობას;

ზ) საჯარო სამართლის იურიდიული პირის სახსრებისა და ქონების ხარჯვასა და გამოყენებას. წევრობაზე დაფუძნებული საჯარო სამართლის იურიდიული პირის (საჯარო სამართლის კორპორაციის) საქმიანობას სახელმწიფო აუდიტის სამსახური ამოწმებს სახელმწიფოს, ავტონომიური რესპუბლიკის ან ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის მიერ გადაცემული ქონების ან/და სახსრების ხარჯვისა და გამოყენების ფარგლებში. ამ ქვეპუნქტის მოქმედება არ ვრცელდება საქართველოს

კონსტიტუციური შეთანხმებით გათვალისწინებულ საჯარო სამართლის იურიდიულ პირზე, დამოუკიდებელ მარეგულირებელ ორგანოზე;

თ) სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების საკუთრების მართვასა და განკარგვას;

ი) იმ კერძო სამართლის იურიდიული პირის საფინანსო-ეკონომიკურ საქმიანობას, რომელშიც ავტონომიური რესპუბლიკა ან/და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეული ფლობს წილის/აქციების 50 პროცენტსა და მეტს, ასევე სახელმწიფოს მიერ 50 პროცენტი და მეტი წილობრივი მონაწილეობით შექმნილი კერძო სამართლის იურიდიული პირის საფინანსო-ეკონომიკურ საქმიანობას, გარდა იმ შემთხვევისა, თუ ამ საწარმოს ფასიანი ქაღალდები – აქცია, წილი – განთავსებულია ფასიანი ქაღალდების საერთაშორისო საფონდო ბირჟაზე. ამ საწარმომ ინფორმაცია თავისი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოთხოვნისამებრ უნდა წარუდგინოს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურს;

კ) კერძო სამართლის სუბიექტის იმ სახელშეკრულებო ვალდებულებასა და სესხს, რომელთა გარანტად დგას სახელმწიფო, აგრეთვე მის საქმიანობას იმ ნაწილში, რომელიც დაკავშირებულია მის მიერ საბიუჯეტო ან სახელმწიფო ფონდების კუთვნილი თანხების, ასევე რაიმე ფორმით სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკის ან ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის საკუთრების გამოყენებასთან ან მართვასთან;

ლ) საქართველოს ორგანული კანონით „საქართველოს საარჩევნო კოდექსი“ დადგენილი არჩევნებისათვის გამოყოფილი ფულადი სახსრების გამოყენების მართლზომიერებას.

3. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური დამოუკიდებლად განსაზღვრავს წლიური აუდიტორული საქმიანობის გეგმას.

მუხლი 19. აუდიტის ჩატარების ვადა

აუდიტის ჩატარების ვადაზე არ ვრცელდება საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი.

მუხლი 20. აუდიტის განმახორციელებელი სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მოსამსახურეები და მათი უფლება-მოვალეობები

1. ამ კანონით დადგენილი აუდიტის ჩატარების უფლება აქვთ აუდიტორსა და აუდიტორ-სტაჟიორს.

2. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური უფლებამოსილია აუდიტის ჩასატარებლად მოიწვიოს კერძო სამართლის სუბიექტი, რომელზედაც ვრცელდება ამ კანონით დადგენილი უფლება-მოვალეობები.

3. აუდიტის განმახორციელებელი სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მოსამსახურეები უფლებამოსილი არიან, აუდიტის ჩატარების მიზნით:

ა) მოითხოვონ მათთვის საჭირო ინფორმაცია და ნებისმიერი დოკუმენტი, მიუხედავად მისი ფორმისა (ელექტრონული ვერსია და სხვა), აუდიტის ობიექტს მოსთხოვონ დოკუმენტური მასალის საქართველოს სახელმწიფო ენაზე წარმოდგენა, გადაიღონ დოკუმენტების ასლები;

ბ) დაუბრკოლებლად შევიდნენ აუდიტის ობიექტში, ჩაატარონ ინვენტარიზაცია;

გ) საჭიროების შემთხვევაში დალუქონ საწყობები, არქივები და სალაროები, გარდა კერძო სამართლის სუბიექტისა;

დ) მიიღონ ახსნა-განმარტება შესამოწმებელ საკითხებთან დაკავშირებით.

4. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური თავისი უფლებამოსილების განხორციელების მიზნით უფლებამოსილია ცალკეული გადასახადის გადამხდელების შესახებ მიიღოს იდენტიფიცირებული ინფორმაცია (საგადასახადო საიდუმლოება) მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით, ხოლო სახელმწიფო შესყიდვებთან დაკავშირებული ინფორმაცია – „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად.

5. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მოსამსახურის კანონიერი მოთხოვნის შესრულება აუდიტის ობიექტისათვის სავალდებულოა.

6. აუდიტის განმახორციელებელი სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მოსამსახურეები ვალდებული არიან:

ა) დაიცვან საქართველოს კონსტიტუცია, ეს კანონი და სხვა ნორმატიული აქტები;

ბ) აუდიტის ობიექტს გააგნონ აუდიტის სახეობა, მიზანი, პერიოდი და მხარეთა უფლება-მოვალეობანი;

გ) უზრუნველყონ პერსონალური მონაცემების, სახელმწიფო, სამსახურებრივი და კომერციული საიდუმლოებების დაცვა საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით;

დ) აუდიტის შედეგები არ გახადონ საჯარო აუდიტის ანგარიშის შედგენამდე;

ე) აუდიტის პროცესში შესაძლო დანაშაულის ნიშნების გამოვლენის შემთხვევაში დოკუმენტების ორიგინალები დაურთონ აუდიტის მასალებს, ხოლო მათი დამოწმებული ასლები დატოვონ აუდიტის ობიექტში;

ვ) დაიცვან სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მოსამსახურეთა ეთიკის კოდექსი;

ზ) აუდიტის ჩატარებისას არ ჩაერიონ აუდიტის ობიექტის მიმდინარე საქმიანობაში.

მუხლი 23. აუდიტის ობიექტის უფლებები და მოვალეობები

1. აუდიტის ობიექტს უფლება აქვს:

ა) აუდიტის პროცესში წარადგინოს შენიშვნები და მოსაზრებები საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით;

ბ) გაასაჩივროს აუდიტის ანგარიში ამ კანონით დადგენილი წესით.

2. აუდიტის ობიექტი ვალდებულია:

ა) უზრუნველყოს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მოსამსახურე სათანადო სამუშაო პირობებით, მათ შორის, სამუშაო ოთახით;

ბ) უზრუნველყოს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მოსამსახურე აუდიტის ჩასატარებლად საჭირო ყველა ინფორმაციით; იგი პასუხისმგებელია ამ ინფორმაციის ნამდვილობაზე, ობიექტურობასა და სისრულეზე;

გ) არ ჩაერიოს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მოსამსახურის საქმიანობაში, არ შეაფერხოს აუდიტის ჩატარება, ხელი შეუწყოს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მოსამსახურეს, დოკუმენტები სამუშაო საათების განმავლობაში ისე შეამოწმოს, რომ არ შეაფერხოს აუდიტის ობიექტის მუშაობა;

დ) გამოყოს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურთან ურთიერთობაზე პასუხისმგებელი პირი.

3. აუდიტის ობიექტი ვალდებულია სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მიერ დადგენილ ვადაში და დადგენილი წესით წარადგინოს სრული ინფორმაცია ან/და დოკუმენტაცია. შესაბამისი ინფორმაციის ან/და დოკუმენტაციის დადგენილ ვადაში წარდგენის შეუძლებლობის შემთხვევაში აუდიტის ობიექტს შეუძლია სახელმწიფო აუდიტის სამსახურს მიმართოს თხოვნით, გააგრძელოს ინფორმაციის ან/და დოკუმენტაციის წარდგენის ვადა. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური უფლებამოსილია, აუდიტის ობიექტის თხოვნით, აღნიშნული ვადა გააგრძელოს მხოლოდ ერთხელ, არანაკლებ 5 და არა უმეტეს 30 კალენდარული დღით.

მუხლი 24. აუდიტის შედეგების რეალიზაცია

1. აუდიტის შედეგებზე დგება ანგარიში. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური უფლებამოსილია აუდიტის შედეგებზე ასევე შეიმუშაოს რეკომენდაცია. აუდიტის ანგარიში და რეკომენდაცია (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) წარედგინება აუდიტის ობიექტს, ასევე შეიძლება წარედგინოს აუდიტის ობიექტის ზემდგომ ორგანოს ან იმ სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკის ან ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოს, რომლის წინაშეც ანგარიშვალდებულია აუდიტის ობიექტი.

2. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური უფლებამოსილია ამ კანონით დადგენილი კომპეტენციის ფარგლებში აუდიტის ობიექტის საქმიანობაზე ზედამხედველობის განხორციელებისას წინასწარი აუდიტის შედეგებზე შეიმუშაოს რეკომენდაცია და გაუგზავნოს ამ მუხლის პირველი პუნქტით განსაზღვრულ სუბიექტს.

3. რეკომენდაციის შესაბამისად გატარებული ღონისძიებების შესახებ სახელმწიფო აუდიტის სამსახურს უნდა ეცნობოს 1 თვეში, თუ სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მიერ სხვა ვადა არ არის დადგენილი.

4. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების რესპუბლიკური ბიუჯეტების ხარჯვასა და შესრულებასთან დაკავშირებული აუდიტის შედეგების შესახებ ინფორმაციას ყოველწლიურად წარუდგენს შესაბამისი ავტონომიური რესპუბლიკის უმაღლეს საბჭოს.

5. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური უფლებამოსილია საქართველოს პრეზიდენტს, საქართველოს პარლამენტსა და საქართველოს მთავრობას გაუგზავნოს ინფორმაცია აუდიტის შედეგების შესახებ, აგრეთვე საქართველოს პარლამენტის

შესაბამისი კომიტეტის წინაშე დასვას აუდიტის შედეგების განხილვის საკითხი და გაატაროს სხვა შესაბამისი ღონისძიებები დარღვევათა თავიდან ასაცილებლად.

მუხლი 261. პასუხისმგებლობა სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის კანონიერი მოთხოვნის შეუსრულებლობისათვის

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურისათვის აუცილებელი ინფორმაციის ან/და დოკუმენტაციის მიწოდებისათვის თავის არიდება, მცდარი ინფორმაციის წარდგენა, მის საქმიანობაში ჩარევა ან მისი საქმიანობისათვის სხვაგვარად ხელის შეშლა – გამოიწვევს პასუხისმგებელი პირის დაჯარიმებას 1000 ლარის ოდენობით.

მუხლი 27. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის აუდიტის ანგარიშის გასაჩივრება

1. აუდიტის ობიექტები, რომლებიც, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის შესაბამისად, არიან ადმინისტრაციული ორგანოები, უფლებამოსილი არიან, სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის აუდიტის ანგარიში ჩაბარებიდან 20 დღის ვადაში გაასაჩივრონ მხოლოდ სახელმწიფო აუდიტის სამსახურში.

2. აუდიტის ობიექტები, გარდა ამ მუხლის პირველი პუნქტით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული ორგანოებისა, უფლებამოსილი არიან, სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის აუდიტის ანგარიში ჩაბარებიდან 20 დღის ვადაში გაასაჩივრონ უშუალოდ სახელმწიფო აუდიტის სამსახურში, ასევე სასამართლოში – კანონით დადგენილი წესით.

3. ამ მუხლით დადგენილი ვადის დარღვევით წარდგენილი საჩივარი განუხილველი რჩება კანონით დადგენილი წესით.

4. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურში ადმინისტრაციულ საჩივართან დაკავშირებით ადმინისტრაციულ წარმოებაზე ვრცელდება საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, ამ კანონის თავისებურებათა გათვალისწინებით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი

კარი XII

საგადასახადო კონტროლი

თავი XXXVI

ძირითადი დებულებანი

მუხლი 255. ზოგადი დებულებანი საგადასახადო კონტროლთან დაკავშირებით.

1. ამ კარით განსაზღვრულ საგადასახადო კონტროლთან დაკავშირებით ზოგადი დებულებები გამოიყენება ყველა პირის მიმართ, თუ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.
2. საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო, სხვა მაკონტროლებელ და სამართალდამცავ ორგანოებს ეკრძალებათ პირის საქმიანობის საგადასახადო კონტროლის განხორციელება, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.
3. საგადასახადო კონტროლის პროცედურებმა გონივრულ ფარგლებში არ უნდა დაარღვიოს პირის საქმიანობის ჩვეული რიტმი და არ უნდა გააჩეროს მისი საქმიანობა.
4. საგადასახადო კონტროლის სახეებია მიმდინარე კონტროლი და საგადასახადო შემოწმება.
5. საგადასახადო კონტროლი ხორციელდება მოსამართლის ბრძანების გარეშე, გარდა ამ კოდექსით პირდაპირ გათვალისწინებული შემთხვევებისა.
6. მოსამართლის ბრძანების გარეშე აკრძალულია პირის საქმიანობის უკვე შემოწმებული საკითხის ამავე პერიოდის ხელახალი შემოწმება, გარდა იმ საკითხებისა, რომელთა მიხედვითაც პირი უკვე შემოწმებულ პერიოდზე შესწორებული საგადასახადო დეკლარაციას წარადგენს და ა. შ.

მუხლი 256. ზოგადი დებულებანი პირის საქმიანობის მიმდინარე კონტროლთან დაკავშირებით.

1. პირის საქმიანობა მიმდინარე კონტროლის პროცედურები ხორციელდება წინასწარი შეტყობინების გარეშე, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ბრძანების საფუძველზე.
2. საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მიმდინარე კონტროლის პროცედურებისას მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე, ელექტრონული საშუალებების გამოყენებით. პირის ინფორმირების გარეშე განახორციელოს მის საქმიანობაზე დაკვირვება (პროტოკოლირება).
3. პირის საქმიანობის მიმდინარე კონტროლი ხორციელდება ამ პირის სამუშაო საათებში ან/და ფაქტობრივი მუშაობის დროს.
4. პირი უფლებამოსილია დაესწროს მის მიმართ განხორციელებულ მიმდინარე კონტროლის პროცედურებს და ა. შ.

მუხლი 257. ქრონომეტრაჟი.

1. საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, დროის გარკვეულ პერიოდში გადასახადის გადამხდელის შემოსავლების, საქონლის/მომსახურების მიწოდების მოცულობისა და დაქირავებული ფიზიკურ პირთა რაოდენობის დადგენის მიზნით განახორციელოს გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობაზე დაკვირვება და ქრონომეტრაჟის ჩატარების გზით ამ საქმიანობის გამოკვლევა.

მუხლი 258. საკონტროლო შესყიდვა.

1. საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვის მიზანია გადასახადის გადამხდელის მიერ საქონლის მიწოდებით ან/და მომსახურების გაწევით მიღებული შემოსავლების რეალური მოცულობის დადგენა ან/და საქართველოს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტის გამოვლენა.

მუხლი 259. საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი.

1. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირებს უფლება აქვთ, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი

წესით განახორციელონ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი.

2. ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი პირის მიერ საქონლის/მოსმარებლების მიწოდების დროს მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას შესაბამისი მონაცემები აღირიცხება საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებით. მომხმარებელად ჩაითვლება პირი, რომელიც ნაღდი ფულით ახორციელებს ანგარიშსწორებას მისთვის მიწოდებულ/მისაწოდებელ საქონელზე/მოსმარებელზე.

მუხლი 260. დათვალიერება.

1. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს, საგადასახადო კონტ-როლის განხორციელების მიზნით ჩაატაროს პირის ტერიტორიებისა და შენობა-ნაგებობების ვიზუალური დათვალიერება.

მუხლი 261. ინვენტარიზაცია.

1. საგადასახადო ორგანოს უფროს უფლება აქვს სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე გამოსცეს აქციზური საქონლის მფლობელი პირის სასაქონლო მატერიალური ფასეულობის ინვენტარიზაციის ჩატარების ბრძანება. ინვენტარიზაციის გონივრულ ვადაში ჩატარების მიზნით, ბრძანების ჩაბარებიდან 2 სამუშაო დღის ვადაში უნდა შექმნას საინვენტარიზაციო კომისია, საინვენტარიზაციო კომისიაში შეყვანილ უნდა იქნენ ის პირები, რომლებიც კარგად იცნობენ საინვენტარიზაციო ქონებას, იციან მისი ფასი და პირველადი აღიწხვა, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნის შემთხვევაში - საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები ან/და მის მიერ მოწვეული სპეციალისტები.

მუხლი 262. საგადასახადო შემოწმების სახეები.

საგადასახადო შემოწმება შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი.

მუხლი 263. კამერალური საგადასახადო შემოწმება.

1. კამერალური საგადასახადო შემოწმება თარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ბრძანების საფუძველზე, ამ ბრძანებით განსაზღვრულ კონკრეტულ საკითხზე.
2. კამერალური საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ამ კოდექსით დადგენილი წესით მოითხოვოს სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარდგენა.
3. კამერალური საგადასახადო შემოწმება ტარდება პირის საქმიანობის ადგილზე გაუსვლელად, საგადასახადო ორგანოში არსებული პირის დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელისაგან მიღებული ახსნა-განმარტებისა და სააღრიცხვო დოკუმენტაციის საფუძველზე.
4. თუ კამერალური საგადასახადო შემოწმების შედეგად გამოვლენილი შეცდომები იწვევს გადასახადის თანხის ცვლილებას, კამერალური საგადასახადო შემოწმების განმახორციელებელი უფლებამოსილი პირი ადგენს საგადასახადო შემოწმების აქტს.

მუხლი 264. გასვლითი საგადასახადო შემოწმება.

1. გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილების საფუძველზე.
2. გადასახადის გადამხდელს შემოწმების დაწყებამდე არანაკლებ 10 სამუშაო დღისა ეგზავნება წერილობითი შეტყობინება.
3. შემოწმება უნდა დაიწყოს გადასახადის გადამხდელისათვის შეტყობინების ჩაბარებიდან არა უგვიანეს 30 დღისა. თუ აღნიშნულ ვადაში შემოწმება ვერ დაიწყო, შეტყობინება ძალადაკარგულად ითვლება.
4. გასვლითი საგადასახადო შემოწმებით შესაძლებელია გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის სრული ან თემატური შემოწმება და ა. შ.

მუხლი 265. გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემოწმება.

1. გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ტარდება წერილობითი შეტყო-ბინების გარეშე სასამართლოს ნებართვით, თუ:

ა) ბოლო საგადასახადო შემოწმებისას გამოვლინდა გადასახადების გადამხ-დე-ლის მიერ საგადასახადო ვალდებულებათა მნიშვნელოვანი დარღვევის ფაქტები;

ბ) არსებობს სანდო ინფორმაცია, რომელიც საეჭვოს ხდის პირის ფინანსუ-რი და მატერიალური საშუალებების წარმოშობას;

გ) არსებობს სანდო ინფორმაცია ქონების ან გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტების დოკუმენტურად დაუდასტურებელი მატების შესახებ და ა. შ.

მუხლი 267. საგადასახადო შემოწმების აქტი.

საგადასახადო შემოწმების შედეგების შესახებ დგება აქტი, რომელშიც უნდა მიეთითოს:

ა) ყველა ის ფაქტობრივი გარემოება, მტკიცებულება და არგუმენტი, რომელსაც არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას. თუ შემოწმება ექსპერტის დასკვნას დაეყრდნო, აქტში მიეთითება ამ დასკვნის შინაარსი;

მუხლი 268. საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადაწყვეტილების გამოტანა.

1. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად.

2. ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის გამოვლენის შემთხვევაში საგადასახადო შემოწმების განმახორციელებელი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ადგენს ოქმს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის შესახებ.