

აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირება საქართველოში

გაუნაწილებელი გავლენის სფერო თუ შეგნებულნი არაკომპეტენტურობა



იური პაპასაკია
ეკონომიკურ მეცნიერებათა
აკადემიური დოქტორი,
პროფესორი

2013 წლის დასაწყისიდან მწვავედ დგას საკითხი თუ როგორ უნდა აწარმოოს სამეწარმეო სუბიექტმა ბუღალტრული აღრიცხვა ან ვინ არის უფლებამოსილი ჩაატაროს აუდიტი?!... რაოდენ გასაკვირიც არ უნდა იყოს, დღეის მდგომარეობითაც ამ კითხვაზე პასუხი არ არსებობს. უფრო მეტიც, ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტური საქმიანობის სხვა ბევრ მნიშვნელოვან საკითხთანაც სრული უკუხედაობა და როგორც ჩანს, პასუხისგამცემიც არავინაა.

მას აქვთ, რაც ნაციონალური მოძრაობის ზეობის პერიოდში, წინა მოწვევის საქართველოს პარლამენტმა ბოლო სასესიო სხდომაზე, საქართველოს მთავრობის მიერ ინიცირებული „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ კანონი დაჩქარებული წესით მიიღო, არსებულთან შედარებით, ფაქტობრივი მდგომარეობა უკიდურესად დამძიმდა. კერძო სექტორში ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის, არსობრივად განსხვავებული ამ ორი სფეროს, ერთი რეგულაციის ქვეშ მოქცევა და თვითრეგულირებაზე გადაყვანამ, უარყოფითი უკუჩვენებები და სახიფათო გვერდითი მოვლენები წარმოშვა. განვითარების, ან ამ პროცესისადმი თუნდაც ხელშეწყობის ნაცვლად, ბუღალტრულ აღრიცხვასა და აუდიტურ საქმიანობაში სრული გაურკვევლობა და განუკითხაობა დამკვიდრდა. ყველაზე ამარზენი კი ისაა, რომ დამდგარ შედეგზე ჭირისუფლობას არავინ ლამობს და არც ნუგეშის თქმის სურვილს გამოხატავს ვინმე.

საქმიან წრეებში კარგად იციან და ზედმეტად მეჩვენება ბუღალტრული თუ აუდიტური საქმიანობის არსზე, როლზე, მით უმეტეს, მათ მნიშვნელობაზე შევიჩერდე.

ბევრჯერ ითქვა (ავტორიტეტულ გამოცემებში გამოქვეყნდა, პრემიერს მოხსენდა, პარლამენტის ხელმძღვანელობას ეცნობა, საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტმაც გულდასმით წაიკითხა და ფინანსთა მინისტრსაც გაეგზავნა წერილობით) აგრეთვე, რომ

„ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი წინააღმდეგობაშია ევროპის პარლამენტისა და ევროპის საბჭოს დირექტივებთან. თავისი მრწამსით, ეს კანონი მონოპოლიურია, კორუფციული კარუსელის შემადგენელია და დისკრიმინაციის ელემენტებსაც შეიცავს (რადგან მხოლოდ ერთი ეკონომიკური აგენტის - ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის (ბაფ) ოპერირებისთვის შეიქმნა არაკონკურენტული, განსაკუთრებული მდგომარეობა და ხანგრძლივადიანი კომერციულად ხელსაყრელი გარემო); არანაკლებ კომპეტენტური საქართველოში მოქმედი ადგილობრივი აუდიტორული კომპანიებისთვის ხელოვნური ბარიერების შექმნის ხარჯზე, აღზევდა ცნობილი დიდი ოთხეული და საერთაშორისო ქსელში შემავალი კომპანიების მხოლოდ ვინრო წრე). პრაქტიკულად წაერთვათ ფუნქციონირების შესაძლებლობა აუდიტორთა უმრავლესობას, რაც მთლიანობაში, ნათელი დადასტურებაა იმისა, რომ ამ კანონს არაფერი აქვს საერთო პროფესიის, მით უმეტეს, ეკონომიკის განვითარების მიზნებთან.

ფაქტობრივად ყველამ გაიზიარა პრობლემის არსი და გარკვეული ნაბიჯებიც კი გადაიდგა წინა ხელისუფლების მიერ დაშვებული შეცდომის აღმოსაფხვრელად. ახალი მოწვევის საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტის ინიცირებით შეიქმნა და პარლამენტის ვებგვერდზეც გამოქვეყნდა საბაზო კანონპროექტი, რომელშიც

სრულად იყო გათვალისწინებული პროფესიული ორგანიზაციების პრინციპული შენიშვნები. პრობლემის არსის გაზიარებაზე და მისი გამოსწორების მზაობაზე აშკარად მიანიშნებს ის გარემოება, რომ განმარტებით ბარათში, რომელიც კანონპროექტს ერთვოდა, ეწერა: „**ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ**“ საქართველოს კანონში ცვლილებების შეტანის მიზეზს წარმოადგენს საკანონმდებლო რეგულირების გაუმჯობესება და ხარვეზების გამოსწორება, რომლებიც არ აძლევს აღნიშნულ სფეროში დასაქმებულ ორგანიზაციებს, კომპანიებს და კერძო პირებს ნორმალური ფუნქციონირების საშუალებას.

კანონპროექტის მიზანს წარმოადგენს კანონის საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკასთან დაახლოება, ევროდირექტირების რეკომენდაციების გათვალისწინება.

საქართველოს ფასიანი ქაღალდების ეროვნული კომისიასთან იქმნება საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – „ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის საზედამხედველო სააგენტო“, რომელიც განახორციელებს აღნიშნულ სფეროში არსებული პროფესიული ორგანიზაციების ზედამხედველობას, რეესტრის წარმოებას და სხვა.

კანონპროექტით დეტალურად არის განსაზღვრული სააგენტოს შექმნის წესი, სრუტყურა და უფლებამოსილება¹ და ა.შ. მაგრამ მოგვიანებით ეს კანონპროექტი უკან გაიწვიეს და მისი მიღება არ მოხდა. მერეც რამდენჯერმე იყო ცდა გაეტანათ კანონპროექტის სათადარიგო ვარიანტი, თუმცა ამაოდ.

მაშ, რა მოხდა? რატომ არ შევიდა კანონში ცვლილება? ვის ინტერესებშია ეს?

აგერ უკვე მესამე წელია კანონი მოქმედებაში თუ უმოქმედებაშია, უფრო მეტი დრო კი მის ძაგებასა და მუხლებს შორის ჩაკირული უკუღმართობის მხილებას მოხმარდა, მაგრამ მონადინებული აქტივისტების მრავალმხრივი ცდის მიუხედავად, მისი რეამინაცია ვერ ხერხდება.

მოსალოდნელი სავალალო შედეგები ჯერ კიდევ კანონის მიღებამდე იყო ცნობილი. უარყოფითი გავლენის თავიდან აცილების მიზნით, ცხარე დისკუსია მიმდინარეობდა, ერთის მხრივ, საღ აზრსა და მეორე მხრივ, ლობისტურ დაჯგუფებას შორის. ფაქტობრივ გარემოებებზე დაყრდნობით, დარგის სპეციალისტთა უმეტესობის არგუმენტებს, დაინტერესებული პროფესიული ორგანიზაციების და ხელისუფლების წარმომადგენლები კულუარულ თუ საჯარო გამოსვლებში პატიტიკურად პასუხობდნენ, რომ „გულწინფლად ანუხებთ ბუღალტრულ აღრიცხვასა და აუდიტორულ საქმიანობაში შექმნილი ვითარება, ასე გაგრძელება დაუშვებელია, მათი ძალისხმევა მიმართულია პრობ-

ლემის გადაწყვეტისკენ“. მათ შორის მიღწეულიც კი იყო შეთანხმება პრინციპულად განსხვავებულ პოზიციებზეც, თუმცა შედეგი დღემდე არ ჩანს - დიდი ხანია უაზროდ ინელება კანონში ცვლილებების შეტანა.

სრულმასშტაბიანი ცვლილება ხან ევროდირექტივების არსის გარკვევას, ხან კი სტრუქტურულ რეორგანიზაციას და უსახსრობას დაუკავშირდა. უფრო გამოცდილმა და „წინდახედულმა“ ევროდირექტივით რეკომენდირებული საზედამხედველო ორგანოს შექმნა „ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ“ კანონის მიღებას მიაბა (ფასიანი ქაღალდების ბაზარი საქართველოში არ არსებობს და ახლო მომავალშიც ვერ იქნება, გარდა ამისა, კომერციული ბანკების ლობისტები თავგამოდებით შეეცდებიან მისთვის ხელშეშლას). მოკლედ, იქმნება შთაბეჭდილება, რომ ხელოვნურად შეიქმნა ალიბი თითის სხვისკენ გასაშვრად. მაღალი საზოგადოებრივი ინტერესის და მართლაც, საგანგაშო მდგომარეობის გამო, კანონში ცალკეული მუხლის ამოქმედება რალაც აბსურდული მიზეზებით რამდენჯერმე გადავადდა და „პრობლემის მშვიდ გარემოში“ გადაწყვეტა ყოველჯერზე გარკვეული ვადით კონსერვდება. მოვლენების განვითარება კი მოწმობს, რომ გაფაციცებით მიმდინარეობს ვარიანტების შემუშავება, თუ როგორ უნდა შენარჩუნდეს გავლენის სფერო და ინტერესის ობიექტი. ყველაფერი ეს შორს გამიზნული ჩანაფიქრის რეალიზაციის ნაწილია. აუდიტის სფეროსთან დაკავშირებულმა ყველა პირმა ფაქტობრივად იცის საიდან იღებს „უბედურება“ სათავეს, ვის და რისთვის დასჭირდა დარგის თვითრეგულირებაზე გადაყვანა, ვინ დაიწყო და ვინ რა ფასად ჩაითრიეს „საქმეში“. ცნობილია ყველას როლი და დამსახურება. ძნელი მისახვედრი სულაც არაა, რომ გარკვეულ პირთა წრეს დღესაც აწყობს ასეთი ქაოსი. საგულდაგულო შეფუთვის მიუხედავად, კარგად ჩანს ვინ საღ ზის და რომელ ნიღაბს ატარებს.

სამწუხაროა, რომ სახელისუფლებო სტრუქტურებშიც აღმოჩნდნენ „ძალადობრივი წარსულის“ და დრომოჭმული აზროვნების მიმდევარნი. დარწმუნებული ვარ, რომ არა მათი გავლენა, აგრეთვე საქართველოს მთავრობის და პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტის არაადექვატური დამოკიდებულება პრობლემის გადაწყვეტისადმი, ასეთ ვითარებას კანონის ამოქმედებამდეც ავცდებოდით.

იმათთვის, ვისაც პრობლემის მოგვარება ევალდება (ქვეყნის კეთილდღეობაზე ზრუნავს და ხალხის სანუხარი ანურებს), არ უნდა იყოს ძნელი მისახვედრი, რომ „**ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ**“ კანონი მართლაც არ ვარგა. უფრო სწორია ითქვას, რომ ეს აქტი წინააღმდეგობრივი, გაუაზრებელი, გაუმართავი, კერძო მიზნების უზრუნველსაყოფად შეკონინებული წინადადებების თუ ნორმების ასხმას წარმოადგენს და

1 იხ. საქართველოს პარლამენტის ვებგვერდი.



ამდენად, დაუყოვნებლივ შესაცვლელია. ის, რაც კარგი იყო უკვე გაფუჭდა. რაც დარჩა - ნადგურდება და ხვალ გვიანი იქნება.

ჩვენი მიზანი სულაც არაა ჭიქაში ქარიშხლის ხელოვნურად აზვირთება, მაგრამ ფაქტები თავისთავად ქმნიან შეუწყნარებელ უკიდურესობებს. მათ შორის, თქვენს განსასჯელად გამოვიტან რამდენიმე არსებითად მნიშვნელოვან გარემოებას. ამასთან, ოპონენტებიდანაც იქნება ვინმე ჩაფიქრდეს მაინც, გაერკვეს, რასთან გვაქვს საქმე.

მოდით, ვნახოთ რა მოთხოვნები მოქმედებს დღეს კერძო სექტორში ბუღალტრული აღრიცხვისათვის?

კანონის თანახმად: „ბუღალტრული აღრიცხვა უნდა შეესაბამებოდეს ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებს“¹;

6. კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები შედგება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისაგან (IFRS), მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისა (IFRS for SMEs) და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების ადგილობრივი (ეროვნული) სტანდარტებისაგან.

7. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS) არის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IASB) მიერ მიღებული სტანდარტები და ინტერპრეტაციები, რომლებიც მოიცავს:

ა) ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს;

1 იხ. „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის პირველი პუნქტის ბოლო წინადადება. და-ინტერესებულ პირს შეუძლია თვალი მიადევნოს ორიგინალს და დარწმუნდეს: ფაბრიკაციას ან „კონტექსტიდან ამოგლეჯვას“ ადგილი არ აქვს;

ბ) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს;

გ) ინტერპრეტაციებს, რომლებიც მიღებულია ფინანსური აღრიცხვის ინტერპრეტაციების საერთაშორისო საბჭოს (IFRIC) მიერ ან ინტერპრეტაციების მუდმივმოქმედი კომიტეტის (SIC) მიერ.

8. მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS for SMEs) არის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IASB) მიერ დამტკიცებული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS for SMEs) მცირე და საშუალო საწარმოებისათვის.²

10. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისა (IFRS) და მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS for SMEs) საქართველოს სახელმწიფო ენაზე ხელმისაწვდომობის მიზნით ისინი ქართულ ენაზე უნდა თარგმნოს და გამოსცეს იმ აკრედიტებულმა პროფესიულმა ორგანიზაციამ, რომელიც ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ნამდვილი წევრია.

11. აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია ამ მუხლის მე-10 პუნქტში აღნიშნულ, ქართულ ენაზე თარგმნილ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებსა (IFRS) და მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს (IFRS for SMEs), აგრეთვე თავის მიერ დადგენილ არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების ადგილობრივ (ეროვნულ) სტანდარტებს რეგისტრაციაში გასატარებლად წარუდგენს საჯარო სამართლის იურიდიულ პირს – საქართველოს სტანდარტებისა

2 იხ. „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მე-6, მე-7 და მე-8 პუნქტები;

და მეტროლოგიის ეროვნულ სააგენტოს, რომელიც ამ სტანდარტებს აქვეყნებს რეგისტრაციაში გატარების შემდეგ.

12. სავალდებულოა მხოლოდ შესაბამის პერიოდში მოქმედი ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისა (IFRS) და მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS for SMEs) ქართული თარგმანის გამოყენება, რომლებიც რეგისტრირებულია ამ მუხლის მე-11 პუნქტის შესაბამისად. პირს უფლება აქვს, გამოიყენოს ამ სტანდარტების ინგლისური ტექსტი.¹

მოკლედ, ციტირებული ნორმებიდან აშკარად ჩანს, რომ კერძო სექტორში ბუღალტრული აღრიცხვა უნდა წარმოებდეს საერთაშორისო სტანდარტების თანახმად, ეს სტანდარტები უნდა იყოს თარგმნილი მხოლოდ აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის მიერ ქართულ ენაზე და გამოქვეყნებული სსიპ საქართველოს სტანდარტებისა და მეტროლოგიის ეროვნულ სააგენტოში რეგისტრაციის შემდეგ. აქ, საგულისხმოა, რომ ასეთი განსაკუთრებული უფლებამოსილებით აღჭურვილია არა სხვა, არამედ აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაცია და ეს საკვებით მისაღებია. მაგრამ რა ან ვინ არის ეს აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია?

კანონი კი ამ საკითხზე იძლევა კონკრეტულ, ცალსახა შემდეგ განმარტებას: „აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია ესაა ბუღალტერთა ან/და აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაცია, რომელიც საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად რეგისტრირებულია არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიულ პირად და არის ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ნამდვილი წევრი ან ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ აღიარებული რეგიონალური ორგანიზაციის ნამდვილი წევრი ან ამ კანონის მოთხოვნების შესაბამისად აკრედიტებული პირი“², თუმცა, გარდა აღნიშნულისა, კანონი აკრედიტაციასთან დაკავშირებით აწესებს შემდეგ მნიშვნელოვან რეგულაციასაც:

2. ბუღალტერთა ან/და აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაციის აკრედიტაციას ახორციელებს საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – აკრედიტაციის ერთიანი ეროვნული ორგანო – აკრედიტაციის ცენტრი.³

7. ამ კანონის მიზნებისათვის ბუღალტერთა ან/და აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაცია, რომელიც

1 იხ. „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მე-10, მე-11 და მე-12 პუნქტები.

2 იხ. „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის „ს“ პუნქტი;

3 იხ. „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-11-ე მუხლის მე-2 პუნქტი;

არის ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ნამდვილი წევრი ან ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ აღიარებული რეგიონალური ორგანიზაციის ნამდვილი წევრი, აკრედიტებულად ითვლება მისი წევრობის განმავლობაში.

8. ამ მუხლის მე-7 პუნქტში აღნიშნული ბუღალტერთა ან/და აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაცია ვალდებულია საჯარო სამართლის იურიდიულ პირს – აკრედიტაციის ერთიანი ეროვნული ორგანოს – აკრედიტაციის ცენტრს პირველ წელს დაუდასტუროს შესაბამისად ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) წევრობა ან ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ აღიარებული რეგიონალური ორგანიზაციის წევრობა.

9. ამ მუხლის მე-7 პუნქტში აღნიშნული ბუღალტერთა ან/და აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაცია ვალდებულია შესაბამისად ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) წევრობის ან ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ აღიარებული რეგიონალური ორგანიზაციის წევრობის შეჩერების შემთხვევაში მისი შეჩერებიდან 1 თვის განმავლობაში აცნობოს ეს საჯარო სამართლის იურიდიულ პირს – აკრედიტაციის ერთიანი ეროვნული ორგანოს – აკრედიტაციის ცენტრს.⁴

აქედან, როგორც არ უნდა მოინდომო სასურველი ინტერპრეტაცია, აშკარად იკითხება, რომ პროფესიული ორგანიზაციის აკრედიტაციას ახორციელებს სსიპ აკრედიტაციის ერთიანი ეროვნული ორგანო და აკრედიტებულია პროფესიული ორგანიზაცია, რომელიც აკრედიტაციის ცენტრშია რეგისტრირებული, მიუხედავად იმისა, კანონი „თვლის“ თუ არა მას აკრედიტებულად. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) წევრმაც და ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ აღიარებული რეგიონალური ორგანიზაციის წევრმაც უნდა მიმართოს აკრედიტაციის ერთიანი ეროვნულ ცენტრს და აუცილებელია დაფიქსირდეს აკრედიტებულ პირთა რეესტრში.

საქართველოში აკრედიტებულ ორგანიზაციად მიიჩნევა „ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია“ (ბაფ). ყოველშემთხვევაში, ასეთად აქვს წარმოდგენილი ეს ორგანიზაცია მის ხელმძღვანელობას და ამ „უპირატესობით“ (IFAC წევრობით) ის დიდი ხანია მანიპულირებს (თარგმნის სტანდარტებს, ყიდის მათ დაინტერესებულ პირებზე, ავრცელებს სხვადასხვა ტიპის ინფორმაციებს, მოუწოდებს სუბიექტებს მასთან განევიანებაზე, კანონის ცალკეული მუხლის სატყუარა ინტერპრეტაციებით უქმნის ყალბ მოტივციას და აგულიანებს ობიექტებს არ გააფორმონ ხელშეკრულებები ბაფ-ის არანეკრ აუდიტორებთან და ა.შ.). თუმცა მოდი ვნახოთ, არის თუ არა ბაფ-

4 იხ. ამავე კანონის მე-11-ე მუხლის მე-7 და მე-8 პუნქტები;



აკრედიტაციის ერთიან ეროვნულ ცენტრში რეგისტრირებული და მასასადამე, სრულფასოვნად აკრედიტებული?

...ალმოჩნდა, რომ სსიპ აკრედიტაციის ერთიან ეროვნულ ცენტრში ასეთი აკრედიტებულად რეგისტრირებული პროფესიული ორგანიზაცია არ იქმნება¹.

ამდენად, ბაფ-ც არ არის აკრედიტებული ორგანიზაცია!

ბაფ და ვერც სხვა პროფესიული ორგანიზაცია ვერ იქნება აკრედიტებული იმ მარტივი მიზეზის გამოც, რომ კანონით განსაზღვრული მოთხოვნების შესაბამისად არ არის შემუშავებული (ალიარებული, დამტკიცებული) აკრედიტაციის წესი. ამ უკანასკნელს ადგენს საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – აკრედიტაციის ერთიანი ეროვნული ორგანო – აკრედიტაციის ცენტრი. კანონის თანახმად, აკრედიტაციის ცენტრს ევალება ეს წესი 2015 წლის 1 ივნისამდე წარუდგინოს საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტს².

აქედან გამომდინარე, საქართველოში არ არის აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის მიერ თარგმნილი და ქართულ ენაზე გამოქვეყნებული ბულალტრული აღრიცხვის სტანდარტები (რომ არაფერი ვთქვათ ორიგინალთან მათ ავტენტურობაზე ან თარგმნის ხარისხსა და სანდოობაზე). არის მხოლოდ ბაფ-ის (არაკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის) მიერ თარგმნილი და დასტამბული სქელტანიანი გამოცემები, რაც კანონის მოთხოვნიდან გამომდინარე, არ არის საკმარისი პირობა მათი ლეგიტიმურად ცნობისთვის. სხვა რომ არაფერი, ეს ხარვეზიც სრულიად საკმარისია ბულალტრული აღრიცხვის ქართულად თარგმნილი „სტანდარტები“ (მისი შემადგენელი ნაწილებით) მივიჩნიოთ არაკონდინციურ, შესასრულებლად არააუცილებელ ბეჭდურ პროდუქტად (რომლის სახმარი ღირებულება გამოცემის დანახარჯებსა და გასაყიდ ფასზე ბევრად

ნაკლებია). ეს მნიშვნელოვანი და ანგარიშგასანევი არგუმენტია!

... და მაინც, მოდი ვნახოთ, სტანდარტებთან მიმართებაში დაცულია თუ არა კანონის კიდევ ერთი მთავარი მოთხოვნა - საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – საქართველოს სტანდარტებისა და მეტროლოგიის ეროვნული სააგენტოს მიერ მათ რეგისტრაციასთან დაკავშირებით?

ამ შემთხვევაშიც, დარწმუნებით შეიძლება ითქვას, რომ ბულალტრული აღრიცხვის არც ერთი სტანდარტი საქართველოს სტანდარტებისა და მეტროლოგიის ეროვნული სააგენტოში რეგისტრირებული არ არის.

როგორც სსიპ სტანდარტებისა და მეტროლოგიის ეროვნული სააგენტოს 2014 წლის 25 დეკემბრის №549 წერილშია აღნიშნული, „საქართველოს კანონის „პროდუქციის უსაფრთხოებისა და თავისუფალი მიმოქცევის კოდექსის“ შესაბამისად საქართველოს სტანდარტების რეესტრში რეგისტრირდება ის სტანდარტები, რომლებიც შემუშავებულია სტანდარტიზაციის საერთაშორისო/რეგიონული ორგანიზაციის მიერ გამოცემული დოკუმენტების საფუძველზე ან/და რომლებიც მიღებულია სტანდარტიზაციის ტექნიკური კომიტეტის მიერ. აღნიშნული სტანდარტები ადგენენ მოთხოვნებს/პროცედურებს პროდუქციის ან/და მომსახურების მიმართ. სააგენტოს კომპეტენციაში არ შედის სხვა ტიპის დოკუმენტების, მათ შორის პროფესიული და საგანმანათლებლო სტანდარტების რეგისტრაცია საქართველოს სტანდარტად“³.

ამდენად, გამოდის, რომ საქართველოში არ არის სამართლებრივად ნებადართული, გამოსაყენებლად ვარგისი, ქართულად თარგმნილი და სათანადოდ რეგისტრირებული ბულალტრული აღრიცხვის სტანდარტები. აქედან გამომდინარე, ის გამოსაყენებლად სავალდებულო არ არის და მენარმე სუბიექტს (ვერც დიდს, ვერც საშუალოს და მცირეს), ამ ხარვეზის (თუ დაკანონებული განუკითხაობის) აღმოფხვრამდე, ვერც მოსთხოვ ბულალტრული აღრიცხვის წარმართვას სტანდარტების შესაბამისად. მაშ, როგორ უნდა წარმართოს ბულალტრული აღრიცხვა, რომელი

3 იხ. ქ. „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, №5 გვ. 24, მისამართზე: b-k.ge.

სტანდარტებით? რა ხდება? აქამდე ეს ფაქტი არ იყო ცნობილი?

სტანდარტების გამოყენებასთან დაკავშირებით, არის ერთი მნიშვნელოვანი გარემოება. ცნობილია, რომ წინამორბედი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, კერძო სამართლის ყველა იურიდიული პირი (გარდა მცირე სანარმოის და არაკომერციული იურიდიული პირისა) 2001 წლიდან ვალდებული იყო ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება ეწარმოებინა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის დროებითი სტანდარტების შესაბამისად, ხოლო ინდივიდუალურ მენარმეებს, მცირე სანარმოებსა და არაკომერციულ იურიდიულ პირებს უფლება ქონდათ (არ იყო სავალდებულო) გამოეყენებინათ ეს სტანდარტები.

იყო თუ არა ასეთი გადაწყვეტილება სწორი, სრულდებოდა თუ არა ის, სხვა საკითხია და ცალკე განხილვის საგანი, თუმცა სანარმოებს მოეთხოვებოდა დარიცხვის მეთოდით განესაზღვრათ შემოსავლები და ხარჯები, აგრეთვე საანგარიშგებო პერიოდის შედეგები და ფინანსური ანგარიშგება ეწარმოებინათ საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. აღნიშნულის შეუსრულებლობისთვის ისინი ისჯებოდნენ კიდევაც. ახალი რეგულაციით კი **ფინანსური ანგარიშგების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად მომზადება სავალდებულოა 2015 წლის 1 ივნისიდან**¹.

როგორ შეიძლება ეს გავიგოთ? აქამდე რაც იყო გაკეთებული (დახარჯული მატერიალური თუ ფულადი რესურსი) წყალში გადაიყარა? ისე ჩამოინერა, რომ არავის მოეკითხოს? დამსახურების მითვლისთვის თუ გრანტების მოზიდვის მომდევნო ნაკადისთვის ხომ არ ხდება ახალი თარიღების დაფიქსირება?

ამგვარად დასმული კითხვები ვინმეს შეიძლება ინტრიგად მოეჩვენოს, თუმცა საკითხი როცა პროფესიას ეხება და რეგულაციის პრობლემის გადაწყვეტილ დაკავებული სტრუქტურების თუ პირების ძირითადი ძალისხმევა კვლავ კერძო ინტერესების, საექვო რეიტინგების ტყვეობაში ყოფნის უზრუნველყოფის გახანგრძლივებას ხმარდება, სწორედ ღირსების საქმედ უნდა მივიჩნიოთ რეალური ვითარების წარმოჩენა. ფაქტობრივი მდგომარეობა კი მართლაც მძიმეა.

კანონის მოქმედების (თუ უმოქმედების) გამო, ბუღალტრულ აღრიცხვასთან შედარებით, გაცილებით უარესი შედეგების წინაშე აღმოჩნდა აუდიტორი საქმიანობა. ამ სფეროს რეგულაციაშიც ანალოგიურად ბევრია წინააღმდეგობრივი და გაუმართავი დებულებები, რომელთაგან ზოგიერთი მათგანი გან-

საკუთრებულად საგანგაშოა.

ვისაც გულდასმით აქვს ნაკითხული დღეს მოქმედი კანონი, „აღმოაჩენს“, რომ საქართველოში არ არის არც ერთი აუდიტორი/აუდიტორული ფირმა და მათ არ გააჩნიათ აუდიტის ჩატარების, აუდიტორი საქმიანობის უფლებამოსილება.

ეს როგორ?, იკითხავს ალბათ წარბაზიღული ოპონენტი. როგორ და აი, ასე (ნახეთ რა წერია კანონში):

2. საქართველოში აუდიტი ტარდება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) შესაბამისად.

3. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ISA) არის ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ დამტკიცებული აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო ოფიციალური დოკუმენტების ცნობარი, რომლებიც ამ კანონის მიღების დღისთვის მიღებული და გამოცემულია ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ და რომლებიც გადამუშავებული, შეცვლილი, დამტკიცებული და გამოცემული იქნება ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ ან მისი უფლებამონაცვლე ორგანოს მიერ.

4. აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო ოფიციალური დოკუმენტების ცნობარი არის აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების განსახორციელებლად ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ სახელმძღვანელოდ გამოცემული დოკუმენტების კრებული.

5. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) საქართველოს სახელმწიფო ენაზე ხელმისაწვდომობის მიზნით ისინი ქართულ ენაზე უნდა თარგმნოს და გამოსცეს იმ აკრედიტებულმა პროფესიულმა ორგანიზაციამ, რომელიც ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ნამდვილი წევრია.

6. აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია ამ მუხლის მე-5 პუნქტში აღნიშნულ, ქართულ ენაზე თარგმნილ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს (ISA) რეგისტრაციაში გასატარებლად წარუდგენს საჯარო სამართლის იურიდიულ პირს – საქართველოს სტანდარტებისა და მეტროლოგიის ეროვნულ სააგენტოს, რომელიც ამ სტანდარტებს აქვეყნებს რეგისტრაციაში გატარების შემდეგ.

7. სავალდებულოა მხოლოდ შესაბამის პერიოდში მოქმედი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) ქართული თარგმანის გამოყენება, რომლებიც რეგისტრირებულია ამ მუხლის მე-6 პუნქტის შესაბამისად. პირს უფლება აქვს, გამოიყენოს ამ სტანდარტების ინგლისური ტექსტი.²

შენიშნეთ ალბათ, რომ აქაც ანალოგიური მოთხოვნებია. მოკლედ, აუდიტი და მარწმუნებელი მომსახურება უნდა წარმოებდეს საერთაშორისო სტანდარ-

1 იხ. „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-16 მუხლის მე-8 და მე-9 პუნქტები.

2 იხ. „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის მე-2-მე-7 პუნქტები;



ტების შესაბამისად, ეს სტანდარტები უნდა იყოს თარგმნილი მხოლოდ აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის მიერ ქართულ ენაზე და გამოქვეყნებული სსიპ საქართველოს სტანდარტებისა და მეტროლოგიის ეროვნულ სააგენტოში რეგისტრაციის შემდეგ. მაგრამ ჩვენ უკვე ვნახეთ, რომ დღეის მდგომარეობით საქართველოში აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია არ არის; შესაბამისად, შეიძლება ითქვას, არ გვაქვს მთავარი ინსტრუმენტი: გამოსაყენებლად სავალდებულო ქართულ ენაზე თარგმნილი ბულალტრული აღრიცხვის და არც აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო ოფიციალური დოკუმენტების ცნობარი; ისინი არც ერთი არაა რეგისტრირებული სსიპ საქართველოს სტანდარტებისა და მეტროლოგიის ეროვნულ სააგენტოში.

რას იტყვით, არ არის ეს არსებითი პრობლემა?! არის, რა თქმა უნდა, მაგრამ ეს არ არის ერთადერთი საწუხარი. მნიშვნელოვანი სხვაც ბევრია. კერძოდ: მოდი, ვნახოთ ვინ უნდა ჩაატაროს აუდიტი? კანონის თანახმად, „სუბიექტის აუდიტი შეიძლება ჩაატაროს აუდიტორმა ან აუდიტორულმა ფირმამ“¹. სავსებით სწორია, აბა ვინ უნდა ჩაატაროს აუდიტი? მაგრამ ახლა ვნახოთ ვინ არის ეს „აუდიტორი ან აუდიტორული ფირმა“? კანონში განმარტებულია, რომ „აუდიტორი ესაა სერტიფიცირებული პირი, რომელიც არის აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის წევრი, რეგისტრირებულია აუდიტორთა რეესტრში და ახორციელებს პროფესიულ მომსახურებას;

„აუდიტორული (აუდიტორი) ფირმა (შემდგომ - აუდიტორული ფირმა) - საქართველოში რეგისტრირებული იურიდიული პირი ან უცხოეთში რეგისტრირებული იურიდიული პირის საქართველოში არსებული ფილიალი, რომელიც არის აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის წევრი, რეგისტრირებულია აუდიტორთა რეესტრში და ახორციელებს პრო-

ფესიულ მომსახურებას სერტიფიცირებული პირის (პირების) მეშვეობით“.²

ამ განმარტებიდან აშკარად გამოკვეთილია სამი აუცილებელი პირობა: **1 - სერტიფიკატის ქონა (კვალიფიკაცია); 2 - აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის წევრობა; 3 - აუდიტორთა რეესტრში რეგისტრაცია.** აქედან, აკრედიტაციასთან დაკავშირებით, ვფიქრობ, ვთანხმდებით, რომ საქართველოში არ არის სრულფასოვნად აკრედიტირებული პროფესიული ორგანიზაცია (თორემ ისე, არააკრედიტირებული - რამდენიმეა, მათ შორის, ბულალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია - IFAC-ის წევრი; აუდიტორთა, ბულალტერთა და ფინანსურ მენეჯერთა ფედერაცია - EFAA-ის წევრი; ბულალტერთა და აუდიტორთა საზოგადოება და ა.შ).

ისინი აკრედიტებული ვერ იქნებოდნენ თუნდაც იმის გამო, რომ აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების განმახორციელებელი პირებისთვის არ არსებობს „ხარისხის კონტროლის შემომწმებლის სერტიფიცირების პროგრამა და ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის დებულება“, რაც (ირონიულად, მაგრამ მაინც) აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციას უნდა გაეკეთებინა ჯერ კიდევ კანონის ამოქმედებამდე (2013 წლის 1 იანვრამდე).³

ანუ აკრედიტაციასთან დაკავშირებით კანონის რამდენიმე მუხლი და ძირითადი პირობები, როგორც აღვნიშნე, უკვე დარღვეულია და მაშასადამე, შეიძლება ითქვას, რომ აუდიტის/მარწმუნებელი მომსახურების ჩატარებაზე სრულფასოვნად უფლებამოსილი აუდიტორი ან აუდიტორი ფირმა საქართველოში არაა (სხვათა შორის, ეს უცხოეთში რეგისტრირებული პირის საქართველოში არსებულ ფილიალსაც და ფიზიკურ პირებსაც ეხება). დანარჩენ ორ პირობასთან (სერტიფიცირებასთან და აუდიტორთა რეესტრთან)

2 იხ. „ბულალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის ზ და თ პუნქტები;

3 იხ. კანონის მე-16 მუხლის მე-6 პუნქტი.

1 იხ. ამავე კანონის მე-7 მუხლის პირველი პუნქტი.

დაკავშირებითაც არსებობს სერიოზული პრობლემა და აი, როგორი: მოდი, ჯერ ვნახოთ ვინ არის სერტიფიცირებული პირი?

კანონის თანახმად, „სერტიფიცირებული პირი არის ფიზიკური პირი, რომელიც აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის მიერ აღიარებულია სერტიფიცირებულ პროფესიონალ ბუღალტრად ან სერტიფიცირებულ ბუღალტრად და რომელიც თავის კვალიფიკაციას ადასტურებს აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის მიერ დადგენილი განმარტებითი განათლებების სტანდარტის შესაბამისად“.¹

აქედან ირკვევა, რომ კანონი ცნობს სერტიფიცირებული პირის ორ კატეგორიას - სერტიფიცირებულ პროფესიონალ ბუღალტრს და სერტიფიცირებულ ბუღალტრს.

„სერტიფიცირებული პროფესიონალი ბუღალტერი არის ფიზიკური პირი, რომელიც სერტიფიცირებულია პროფესიული სერტიფიცირების სტანდარტის შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებში (IFRS). ხოლო სერტიფიცირებული ბუღალტერი – ფიზიკური პირი, რომელიც სერტიფიცირებულია პროფესიული სერტიფიცირების სტანდარტის შესაბამისად, მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებში (IFRS for SMEs).² ამასთან, საყურადღებოა, რომ სხვა მნიშვნელოვან წინაპირობებთან ერთად, ფიზიკურ პირს, აუდიტური საქმიანობის განსახორციელებლად მოეთხოვება „იყოს სერტიფიცირებული პროფესიონალი ბუღალტერი“ ან „იყოს სერტიფიცირებული ბუღალტერი“. ასევე, აუდიტურ ფირმას პროფესიული საქმის განსახორციელებლად მოეთხოვება „დასაქმებული ჰყავდეს სულ ცოტა 1 სერტიფიცირებული პროფესიონალი ბუღალტერი“ ან „დასაქმებული ჰყავდეს სულ ცოტა 1 სერტიფიცირებული ბუღალტერი“³;

პრობლემა იმაშია, რომ მოქმედი კანონის შესაბამისად სერტიფიცირებული პროფესიონალი ბუღალტრები და სერტიფიცირებული ბუღალტრები საქართველოს არ ჰყავს. ასეთი სერტიფიკატები არავის გაუცია და არც ასეთი სერტიფიკატების გამცემი ინსტიტუტი (ორგანიზაციული სტრუქტურა) არსებობდა. უფრო მეტიც, მიუხედავად იმისა, რომ კანონი ავალდებულებდა აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციას 2013 წლის 1 ივლისამდე უზრუნველყო ბუღალტერთა (სერტიფიცირებულ პროფესიონალ ბუღალტრად და სერტიფიცირებულ ბუღალტრად)

სერტიფიცირების პროგრამების შემუშავება⁴, ასეთი პროგრამა შემუშავებული (მიღებული, დამტკიცებული, გამოქვეყნებული) ჯერ არაა. ე.ი. კანონის შესაბამისად არც აუდიტის ჩატარებაზე უფლებამოსილი ფიზიკური თუ იურიდიული პირი გვყავს.

... და თუ მაინც ოპონენტი გაკვირვებული ნამოძახებს: რას ამბობ, აბა ვინ არიან ბაფ-ის მიერ სერტიფიცირებული პროფესიონალი ბუღალტრები? ვინ არიან, ეს ჯერ კიდევ გასარკვევია. საქმე იმაშია, რომ კანონში წერია: „თუ საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – აკრედიტაციის ერთიანი ეროვნული ორგანო – აკრედიტაციის ცენტრი დაადასტურებს, რომ აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის მიერ დადგენილი პროფესიული სერტიფიცირების სტანდარტი იგივეა, რაც სერტიფიცირების სტანდარტი, რომლითაც ეს აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია ახორციელებდა პირთა სერტიფიცირებას აკრედიტაციამდე, აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია უფლებამოსილია თავის მიერ ამ სერტიფიცირების სტანდარტის შესაბამისად სერტიფიცირებული პირი სერტიფიცირებულ პროფესიონალ ბუღალტრად აღიაროს“.⁵ აკრედიტაციის ცენტრს კი ასეთი პროცედურა ჯერ არ ჩაუტარებია; ამ ცენტრში ჯერ არც ერთი აკრედიტებულად რეგისტრირებული პროფესიული ორგანიზაცია არ ფიქსირდება; აკრედიტაციის ცენტრისთვის არავის მიუმართავს გაერკვია აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის მიერ დადგენილი პროფესიული სერტიფიცირების სტანდარტი იგივეა თუ არა, რაც სერტიფიცირების სტანდარტი, რომლითაც ეს აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია ახორციელებდა პირთა სერტიფიცირებას აკრედიტაციამდე.

ამ უაზრო (არაკონდიციური) კანონის მიღებამდე მოქმედებდა აუდიტორთა სერტიფიცირების ერთიანი წესი: საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო (და არა კერძო სამართლის სუბიექტი) ტესტირების საფუძველზე განსაზღვრავდა აუდიტორის კვალიფიკაციას და გაცემდა შესაბამის სერტიფიკატს სფეროების მიხედვით (საქართველოში მხოლოდ ასეთი სერტიფიკატის მქონე აუდიტორები არიან). 2013 წლის 1 იანვრისათვის მოქმედ ასეთი სერტიფიკატებს, მოქმედი კანონით, 5 წლით გაუგრძელდათ ვადა,⁶ თუმცა მათი მფლობელი მხოლოდ სერტიფიცირებული ბუღალტრის დონეზე განიხილება და „უფლება აქვს, რეგისტრირებული იყოს მხოლოდ სავალდებულო აუდიტის ჩატარების

1 იხ. „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის 3 პუნქტი.

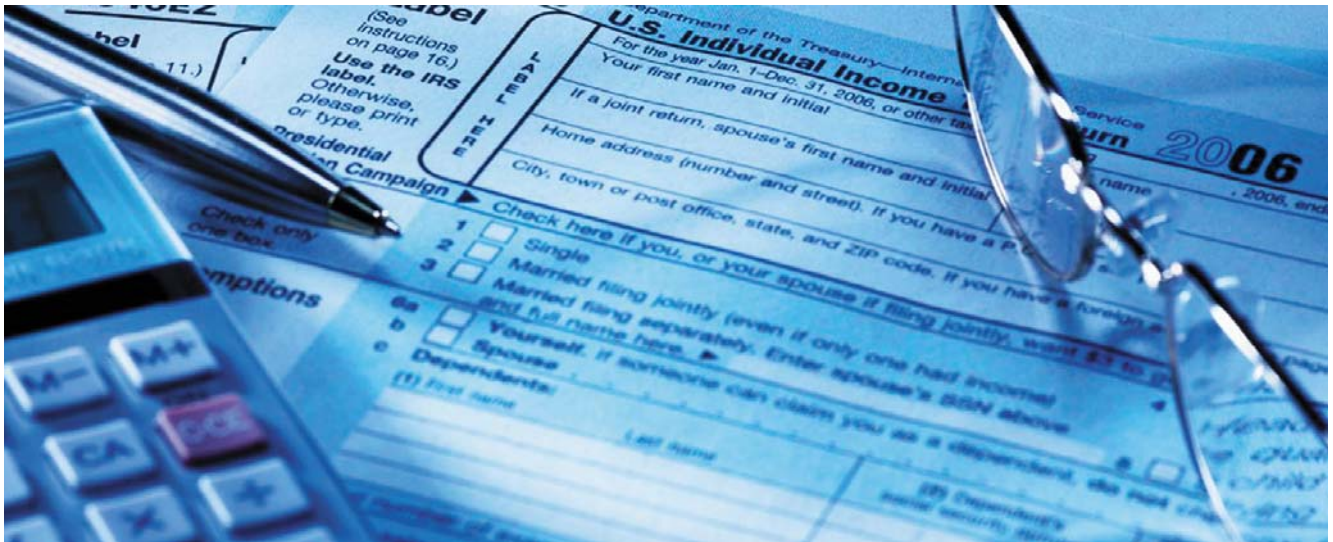
2 იხ. ამავე კანონის მე-2 მუხლის ლ და მ პუნქტები;

3 იხ. ამავე კანონის მე-6 მუხლის მე-6 პუნქტის ა ქვეპუნქტი, მე-7 პუნქტის ა ქვეპუნქტი, მე-8 პუნქტის ა ქვეპუნქტი და მე-9 პუნქტის ა ქვეპუნქტი.

4 იხ. „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-16 მუხლის მე-5 პუნქტი.

5 იხ. კანონის მე-6 მუხლის მე-14 პუნქტი.

6 იხ. „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-16 მუხლის მე-3 პუნქტი;



უფლების არმქონე პირთა რეესტრში.¹ ეს ნიშნავს, რომ აუდიტს, როგორც ასეთს, ისინი ვერ ჩაატარებენ (კანონის თანახმად, აუდიტად მოიაზრება მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი), სერტიფიცირებულ ბუღალტრებს (საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ კვალიფიცირებულ პირებს) კი უფლება აქვთ (განწი-რულნი არიან) **„გამოხატონ სხვა დასაბუთებული ან/და შეზღუდული მარწმუნებელი გარიგების შესაბამისი მოსაზრებები“**. გარდა ამისა, ხუთწლიანი ვადა, რომელიც სერტიფიცირებულ აუდიტორებს დაუტოვეს, უკვე მალე ამოიწურება. კადრების მომზადებას დრო და პირობები სჭირდება. ინგლისისა და უელსის ნაფიც სერტიფიცირებულ ბუღალტერთა ასოციაციის (ACCA) მიერ დამტკიცებული პროგრამის მიხედვით სწავლება, რომელსაც ბავ უალტერნატივოდ გვთავაზობს ბუღალტერთა სერტიფიცირებისთვის, დროში განელილი, ძვირი პროცესია. სწორედ ამის გამო, ამ პროგრამით „სერტიფიცირებული პროფესიონალი ბუღალტერი“ საქართველოში ძლიერ ცოტაა. ამასთან, ეს პროგრამა არ გახლავთ ერთადერთი და საუკეთესოც. ბევრი ქვეყანა მასზე უარს აცხადებს და ირჩევს ნაციონალური სპეციფიკისათვის უფრო მისაღებ მიმართულებას.

მოქმედი პრაქტიკის თანახმად, ქართული უმაღლესი განათლების სისტემით აკრედიტებული უნივერსიტეტის თუ ინსტიტუტის დიპლომირებული კურსდამთავრებული, რომელიც გადიოდა საგნებს ბუღალტრულ აღრიცხვასა და აუდიტს საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით და კვალიფიცირებულია ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სპეციალისტად, **„სერტიფიცირებული პროფესიონალი ბუღალტრის“** ან **„სერტიფიცირებული ბუღალტრის“** სტატუსის მისაღებად იძულებულია ACCA-ის სწავლება და ტესტირება თავიდან გაიაროს.

დღეს მოქმედი რეგულაციის თანახმად, ნათლად

არაა გამოკვეთილი თუ ვინ უნდა აწარმოოს ბუღალტრული აღრიცხვა (ბუღალტერმა თუ „სერტიფიცირებული პროფესიონალმა ბუღალტერმა“ ან/და „სერტიფიცირებულმა ბუღალტერმა“ (იგივე აუდიტორმა). რა განსხვავებაა ბუღალტერსა და აუდიტორს შორის? სად იწყება და მთავრდება ერთის კომპეტენცია ან იწყება და მთავრდება მეორის? თუ ბუღალტერი იგივე აუდიტორია, მაშინ რა საჭიროა სხვადასხვა დასახელება, ერთისთვის აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის წევრობა და განგრძობით სწავლება, ხოლო მეორისთვის (ბუღალტრისთვის) ასეთი ვალდებულება რატომ გამოკვეთილად არ ჩანს?

რა არის ეს? რა შეიძლება ამას დაერქვას?

სავსებით მისაღებია, ბუღალტერი და აუდიტორი პროფესიული ორგანიზაციის წევრი გახდეს, გადიოდეს განგრძობით სწავლებას და დრო გამოშვებით ადასტურებდეს საკვალიფიკაციო მოთხოვნებთან შესაბამისობას, მაგრამ უმაღლესი სასწავლებლის კურსდამთავრებული და სპეციალობის მიხედვით კვალიფიცირებული პირი სტატუსის მისაღებად კვლავ თავიდან რატომ უნდა გადიოდეს სწავლებას? ვფიქრობ, ეს უაზრობის, დროის და სახსრების ფუჭად ხარჯვის, კომპეტენციათა გამიჯვნის უუნარობის ნიმუშად შეიძლება ჩაითვალოს.

რატომ არ შეიძლება, რომ შემუშავდეს **ბუღალტერთა („სერტიფიცირებულ პროფესიონალი ბუღალტრის“** ან **„სერტიფიცირებული ბუღალტრის“**) სერტიფიცირების ისეთი ერთიანი პროგრამა, რომელიც იდენტიფიცირებული იქნება საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებთან, უმაღლესი სასწავლებლებისთვის მოხდეს მხოლოდ ასეთი პროგრამის აკრედიტაცია და კურსდამთავრებულისთვის შესაბამისი კვალიფიკაციის მინიჭების შემდეგ, პროფესიულმა ორგანიზაციამ, სახელმწიფო მარეგულირებელმა თუ საზედამხედველო ორგანომ გამარტივებული ტესტირების საფუძველზე სცნოს (განსაზღვროს) მათი კომპეტენცია?

1 იხ. ამავე კანონის მე-16 მუხლის მე-4 პუნქტი;

არა და, თუ სერტიფიცირებული პირების ახალი ნაკადი არ წამოვიდა, საერთოდ აუდიტორების (პროფესიის) გარეშე დავრჩებით.

ცალკე „ხათაბალა და თავსატეხია“ კანონით განსაზღვრული რეგულაცია აუდიტორთა რეესტრის შესახებ. ეს ის მე-3 აუცილებელი წინაპირობაა, რომლის გარეშეც აუდიტის ჩატარება ნებადართული არაა. „საქართველოში რეგისტრირებული იურიდიული პირი, უცხოეთში რეგისტრირებული პირის საქართველოში არსებული ფილიალი და ფიზიკური პირი საქართველოში აუდიტის ჩატარების უფლებამოსილებას იძენენ აუდიტორთა რეესტრში (შემდგომ – რეესტრი) რეგისტრაციის შემდეგ“¹.

უდავოა, რეესტრი საჭიროა და აუცილებელიც, ოღონდაც არა ისეთი, როგორც კანონის მიხედვითაა შემოთავაზებული: „რეესტრს აწარმოებს (აწარმოებენ) აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია (ორგანიზაციები)“².

„რეესტრი არის 2 ტიპის:

ა) სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების მქონე პირთა რეესტრი, რომელშიც რეგისტრირებული არიან ის აუდიტორები/აუდიტორული ფირმები, რომლებსაც აქვთ სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლება;

ბ) სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების არმქონე პირთა რეესტრი, რომელშიც რეგისტრირებული არიან ის აუდიტორები/აუდიტორული ფირმები, რომლებსაც არ აქვთ სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლება“³.

ჯერ ერთი, როგორც ვნახეთ, საქართველოში არ არსებობს არც ერთი აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია. მეორე, დაფუძვანთ, ბაფ მივიჩინეთ აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციად და სხვა ალტერნატივა არ არის. მაშინ რა ქნას იმ აუდიტორმა/აუდიტორულმა ფირმამ, რომელსაც გააჩნია სათანადო კვალიფიკაცია და გამოცდილება, თუმცა მიზეზთა გამო, არ სურს ბაფ-ის წევრობა (ასეთი კი ბევრია). დაანებოს თავი აუდიტურ საქმიანობას და გადაკვალიფიცირდეს (პირობითად ვთქვათ) მიმტანად? მესამე, ვთქვათ, არის სხვა აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია და მასაც აქვს აუდიტორთა რეესტრი. რომელია უფრო სანდო? როგორ უნდა განასხვავონ ისინი მომხმარებლებმა, რომელს მიმართონ?

ასეთი მიდგომა, გარდა იმისა, რომ დისკრიმინაციის ელემენტებს შეიცავს, დაუშვებელია.

აუდიტორთა რეესტრი უნდა იყოს ერთიანი „ა“ და „ბ“ ტიპების გარეშე და აწარმოოს საჯარო რეეს-

ტრმა (ან სახელმწიფო მარეგულირებელმა, საზედამხედველო ორგანომ), ისე, როგორც ამას აკეთებდა საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო (ეს სრულებითაც არ გამორიცხავს იმას, რომ სავალდებულო აუდიტის ჩატარებისთვის იყოს დაწესებული გამკაცრებული კრიტერიუმი). სხვათა შორის, თუ ამჟამად მოქმედი კანონის ლოგიკას გავყვებით, ეს ერთიანი რეესტრი, ჯერ კიდევ არსებობს და ფაქტობრივად მოქმედა კიდევ. მიუხედავად იმისა, რომ 2013 წლის 1 იანვრიდან ძალადაკარგულად გამოცხადა „საქართველოს პარლამენტის 1995 წლის 30 ივნისის დადგენილება „საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს შესახებ“⁴, ამ საბჭოს ლიკვიდაცია ჯერ არ მომხდარა და „საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო მისი ლიკვიდაციისთანავე გადასცემს ინდივიდუალური აუდიტორებისა და აუდიტორული ფირმების ერთიან რეესტრს საჯარო სამართლის იურიდიულ პირს – საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოს“⁵. მაშ, რას ნიშნავს ეს ჩანაწერი? აქ გარკვევით წერია: ერთიან რეესტრს გადასცემს საჯარო სამართლის იურიდიულ პირს – საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოს და არა არქივს. გაუგებარია, სხვა რა დანიშნულება უნდა ჰქონდეს ამ რეესტრს საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოსთვის გადაცემის შემდეგ?

ცხადია, აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციას უნდა გააჩნდეს მისი წევრი აუდიტორთა რეესტრი (ეს მისი საქმეა), მაგრამ ა(ა)იპ-ის მიერ წარმოებული რეესტრი სახელმწიფოსთვის ვერ იქნება და არც უნდა იყოს „განსაკუთრებული ავტორიტეტი“.

მართალია, კანონში შევიდა ცვლილება, რომლის თანახმად, „2015 წლის 1 ივნისამდე აუდიტორების/აუდიტორული ფირმების პროფესიულ ორგანიზაციებში განწევრება არ მოითხოვება“⁶.

ასეთი ცვლილება (პროფესიულ ორგანიზაციებში განწევრიანების მოთხოვნის გადავადება) უკვე მესამედ ხორციელდება და ეს გამოსავალი სულაც არ არის. დროის განწევა მხოლოდ ბაფ-ს აძლევს ხელს. ასეთი „ხრიკი“ უფუნქციოდ დარჩენილი აუდიტორების ბაფ-ში იძულებით განწევრიანებას უქმნის მოტივაციას. პრობლემები უფრო ღრმია და სწორედ ისინია დროულად მისახედი (და არა გავლენათა სფეროების გადანაწილებაზე გამოდევნება).

ამრიგად, ჩვენ ვნახეთ, რომ მოქმედ კანონში არის პრინციპულად მიუღებელი, უაზრო, გაუმართავი, ერთმანეთთან დაუკავშირებელი დებულებები, რაც ქმნის ქაოსს, აზარალებს ეკონომიკას, უმუშევარს

1 იხ. „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-6 მუხლის 1-ლი პუნქტი;

2 იხ. ამავე კანონის მე-6 მუხლის მე-2 პუნქტი;

3 იხ. ამავე კანონის მე-6 მუხლის მე-5 პუნქტის ა და ბ ქვეპუნქტები;

4 იხ. „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-17 მუხლის 1-ლი პუნქტის გ ქვეპუნქტი;

5 იხ. ამავე კანონის მე-16 მუხლის მე-16 პუნქტი;

6 იხ. ამავე კანონის მე-16 მუხლის მე-15 პუნქტი.

ტოვებს ასეულობით კვალიფიციურ პირს და აქედან გამომდინარე, წარმოშობს გარდაუვალ აუცილებლობას, კანონში შევიდეს ფართო მასშტაბიანი ცვლილებები და დამატებები. უფრო სწორი იქნება ითქვას, რომ შესაქმნელია ახალი კანონპროექტი სრულიად განსხვავებულ, პროევროპულ კონცეფციაზე დაყრდნობით. მიმდინარე წლის 1 ივნისამდე დარჩენილი დრო უნდა მოხმარდეს ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სფეროს ნორმალური ფუნქციონირებისათვის საჭირო რეგულაციების შემუშავებას.

პირველყოვლისა, აუცილებელია (და ეს ევროდირექტივებითაცაა განსაზღვრული):

- შეიქმნას დამოუკიდებელი საზედამხედველო მარეგულირებელი ორგანო (არსებითი მნიშვნელობა არ აქვს თუ რომელ უწყებას მიეზღება მისი ინსტიტუციური მოწყობა, მათ შორის, დასაშვებია ფინანსთა სამინისტროც მოვიზნოთ. სრულიად ალოგიკური იყო საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს გაუქმება. თუ სტრუქტურა რაღაც მიზეზის გამო სათანადოდ ვერ მუშაობს, ეს სულაც არაა ამ სტრუქტურის ხელაღებით გაუქმების საფუძველი. შეიძლება შეიცვალოს მმართველობის მიდგომა, ფორმა ან შინაარსი და პრობლემა მოგვარებადია. ამდენად, შესაძლებელია ვიფიქროთ საზედამხედველო ორგანოს პარლამენტისთვის დაქვემდებარებაზეც, მით უმეტეს, არსებოს მატერიალურ-ტექნიკური ბაზა და პრაქტიკული გამოცდილებაც. სრულყოფაზე ყოველთვის შეიძლება მუშაობა);

- პროფესიულ ორგანიზაციებს შეექმნათ თანაბარი სასტატო პირობები (შემდგომ, მოვლენების

განვითარება თვითონ გამოსშირავს მათ შორის სუსტსა და ფორმალურ წარმონაქმნს). ეს აუცილებელია კონკურენტული გარემოს და რეგულაციებზე მუდმივი კონტროლის უზრუნველყოფის მიზნით;

მიკრო და მაკრო ეკონომიკის განვითარებაზე გავლენის შესაძლებლობის უნარისა და მნიშვნელობის გამო, ცივილურმა სამყარომ დიდი ხანია ბუღალტრულ აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის თვითრეგულაციაზე უარი განაცხადა.

თუ ევროპული ოჯახი ჩვენთვის ღირებულებას წარმოადგენს, ევროპის პარლამენტისა და ევროპის საბჭოს დირექტივების მიხედვით რეკომენდირებულია სახელმწიფო ზედამხედველობის ინსტიტუტის არსებობა. ეს რეკომენდაცია (თუ მოთხოვნა) ცნობილი იყო კანონის მიღებამდეც.

მაშ, რატომ ვახდენთ დრომოჭმული და უარყოფილი თვითრეგულირების მექანიზმის რეამინაციას? ვის აძლევს ეს ხელს?

დროა ამ კითხვებს პასუხი გაეცეს!

მიგვაჩნია, რომ ერთადერთი პასუხი კი ამ კითხვებზე ახალი, გამართული, პროფესიულ განვითარებაზე ორიენტირებული ჩარჩო რეგულაციის მიღებაა. ამასთან, პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტი, მარტო ბაფ-ის ლობისტების მოსაზრებებს და კულუარულ გადაწყვეტილებებს კი არ ღებულობდეს, არამედ საჭიროა (თუ ძლიერ დაგვიანებული არ არის) პროფესიონალი და დარგის განვითარებაზე ორიენტირებული ექსპერტების მონაწილეობით უკვე მუშაობდეს ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირების გამართულ ევროპულ მოდელზე. 1 ივნისამდე ცოტა დრო დარჩა.

REGULATION OF ACCOUNTING AND AUDIT IN GEORGIA - UNSHARED SPHERE OF INFLUENCE OR DELIBERATE INCOMPETENCE

Iuri Papaskua

Doctor of Science, Economics Professor

RESUME

This article refers to a topical subject of regulation status of accounting and audit activities in Georgia. In addition to assessment of the actual situation, the article provides arguments on reasons resulting in to a current circumstance.

The author of this article believes that adoption of the following law „**Regarding Accounting and Audit of Financial Statement**“ during the previous convocation of the Georgian Parliament, when these two different spheres fell under a single regulation, as well as transition to a self-regulation of this sphere, will lead to negative reverse reaction and dangerous side effects. Instead of proper development, or at least promotion of this process, a full uncertainty and a disorder have been established in the accounting and audit activities. It turned out that it is impossible to fulfil requirements for accounting and audit activities in Georgia, as per the pre-condition stipulated in the above mentioned law, due to the absence of appropriate international standards and accredited professional organization(s). There is also uncertainty about certification and united registry of auditors what requires, in accordance to time requirements and situation, implementation of adequate measures in the nearest future.

In this article the author proposes certain ways and guidelines for solution of the above described problems.