

ბულალტერთა და აუდიტორთა პროფესიული სერტიფიცირების სრულყოფის ბზები

თანამედროვე საბაზრო ეკონომიკის პირობებში გარე მომხმარებელთათვის განკუთვნილი ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის გამჭვირვალობა და სისრულე დიდად არის დამოკიდებული ზოგადად ქვეყანაში ბულალტრული აღრიცხვის, როგორც სისტემის განვითარებაზე. ეს უკანასკნელი კი თავის მხრივ უკავშირდება პროფესიული საბულალტრო კადრების მომზადებისა და გადამზადების სისტემას, მათ პროფესიულ სერთიფიცირებას. უკანასკნელ პერიოდში ამ პრობლემამ მთელი სიგრძე-სიგანით იჩინა თავი, რაც ამ სფეროს რეგულირებაში დაშვებულმა სერიოზულმა ხარვეზებმა განაპირობა.

საკითხის შესწავლით ირკვევა, რომ პროფესიული სერტიფიცირების სფეროში მოქმედ მარეგულირებელ წესებსა და ნორმებში ბევრი რამ არის მოსაწესრიგებელი. ავიღოთ თუნდაც ის ფაქტი, რომ ჩვენი კანონმდებლობის მიხედვით პროფესიონალი ბულალტერი ცალკე პროფესიად განიხილებოდა და აუდიტორი — ცალკე პროფესიად, რაც მრავალ ქვეყანაში ერთ პროფესიად განიხილება. აქედან გამომდინარე განსხვავებული იყო ბულალტრის და აუდიტორის პროფესიული სერთიფიცირების წესები.



ლევან გრიგალაშვილი
ეკონომიკის მეცნიერებათა
დოქტორი, პროფესორი.
საქართველოს აუდიტორთა
კავშირის წევრი.

არც თუ დიდი ხნის წინ (2012 წლის 29 ივნისი, №6598-რს) საქართველოს პარლამენტმა მიიღო კანონი „ბულალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“. ამით არსებითად შეიცვალა ბულალტერთა და აუდიტორთა პროფესიული განათლებისა და სერტიფიცირების სისტემა, კერძოდ, გაუქმდა „საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო“ და შესაბამისად აუდიტორთა სერთიფიცირება. სერთიფიცირების პრაქტიკა მთლიანად გადავიდა აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციების ფუნქციებში. აკრედიტებულ პროფესიული ორგანიზაციებს ევალებათ: ა) დაადგინონ პროფესიული განათლების სტანდარტები და სერტიფიცირების წესები, ბ) განსაზღვრონ აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის სტანდარტი, გ) გაახორციელონ აუდიტორი კომპანიების საქმიანობის ხარისხის კონტროლის შემოწმება. მიუხედავად იმისა, რომ კანონის მიღებიდან ორი წელი გავიდა, დღევანდელი მდგომარეობით ნაკლებად სრულდება ზემოთჩამოთვლილი მოთხოვნები.

მოქმედი კანონმდებლობის მიხედვით ფიზიკურ პირებზე გაიცემა ორი სახის სერთიფიკატი: „სერტიფიცირებული პროფესიონალი ბულალტერი“ და „სერტიფიცირებული ბულალტერი“. ორივე მათგანს გააჩნია აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების უფლება, თუმცა იმ განსხვავებით, რომ სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლება აქვს მხოლოდ სერტიფიცირებულ პროფესიონალ ბულალტერს და იმ კომპანიებს, რომლებსაც

დაქირავებული ჰყავთ ასეთი პირი, ხოლო სერტიფიცირებულ ბულალტერს შეუძლია იმუშაოს არასავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელ აუდიტურ კომპანიებში. ამასთან აღსანიშნავია, რომ ბულალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის წევრი პროფესიული ორგანიზაციების მიერ სერტიფიცირებულ პროფესიონალ ბულალტრებს უნარჩუნდებათ მინიჭებული კვალიფიკაცია, ხოლო საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ სერტიფიცირებულ აუდიტორებს, რომელთა სერტიფიკატი ძალაში იყო 2013 წლის 1 იანვრისათვის, საქმიანობის უფლება მიეცათ მომდევნო 5 წლის განმავლობაში, მხოლოდ არასავალდებულო აუდიტის სფეროში.

როგორც ზემოთ ავლნიშნეთ, კანონში არსებული სერიოზული ხარვეზების გამო იგი დღემდე სრულყოფილად ვერ მუშაობს. პირველ რიგში უნდა ითქვას, რომ კანონის მიხედვით ყველა უფლება ენიჭება აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციას. აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია კი „არის ბულალტერთა ან/და აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაცია, რომელიც საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად რეგისტრირებულია არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირად და არის ბულალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ნამდვილი წევრი ან ბულალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ აღიარებული რეგიონალური ორგანიზაციის ნამდვილი წევრი ან კანონის მოთხოვნების შესაბამისად აკრედიტებული პირი“.

როგორც ვხედავთ, ბულალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის წევრს ავტომატურად ენიჭება აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის სტატუსი, რაც არ არის მართებული, იმ პირობებში, როდესაც საქართველოში სუბიექტური თუ ობიექტური მიზეზების გამო არსებობს მხოლოდ ერთი აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია. ყოველივე ეს წინააღმდეგობაშია „კონკურენციის შესახებ“ საქართველოს კანონთან, აქედან გამომდინარე ამ სფეროში კონკურენტული გარემოს შექმნის მიზნით მიზანშეწონილად მიგვაჩნია, რომ ყველა პროფესიული ორგანიზაცია ჩაყენებულ იქნას თანაბარ პირობებში და აკრედიტაციის დროს აუცილებელ პირობას არ წარმოადგენდეს რომელიმე საერთაშორისო თუ ადგილობრივი ორგანიზაციის წევრობა.

როგორც ჩვენთვის ცნობილი გახდა საქართველოს პარლამენტში განიხილება კანონპროექტი „ბულალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონში ცვლილებების შესატანად. მოქმედ კანონთან შედარებით მასში გარკვეული პროგრესი შეინიშნება, თუმცა ცალკეული პრობლემები კვლავ რჩება, რომელიც აგრეთვე სპეციალისტთა განხილვის საგანი უნდა გახდეს.

პირველ რიგში ყურადღება უნდა გამახვილდეს იმაზე, თუ რომელ სუბიექტებზე უნდა გავრცელ-

დეს ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები და რომელზე ეროვნული სტანდარტები. კანონპროექტის შესაბამისად საერთაშორისო სტანდარტები „მსხვილ საწარმოებთან ერთად ვრცელდება მცირე და საშუალო საწარმოებზე, აგრეთვე არაკომერციულ იურიდიულ პირებზე“, თუ ისინი კომერციულ საქმიანობას ეწევიან. მიგვაჩნია, რომ მცირე და საშუალო საწარმოებისათვის, აგრეთვე არაკომერციულ იურიდიული პირებისათვის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენების დავალდებულება ობიექტურ აუცილებლობას არ წარმოადგენს. აღსანიშნავია ის გარემოებაც, რომ არაკომერციული იურიდიული პირებისათვის, პროექტის მიხედვით მოქმედ კანონთან შედარებით, მოთხოვნები უფრო გამკაცრდა და მათი აღრიცხვა-ანგარიშგება საერთაშორისო სტანდარტებს დაექვემდებარა. აქედან გამომდინარე მიგვაჩნია, რომ კანონში შევიდეს ცვლილება, რომლის მიხედვითაც ზემოაღნიშნული სუბიექტებისათვის საჭირო იქნება ადგილობრივი (ეროვნული) სტანდარტების გამოყენება.

კანონპროექტის შესაბამისად „საჯარო სექტორის ბულალტრული აღრიცხვის სტანდარტები არის საბიუჯეტო ორგანიზაციებისა და საჯარო სამართლის იურიდიული პირებისათვის დადგენილი ბულალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების წესები“. ამასთან ერთად „საქართველოს მთავრობას



უფლებამოსილება ეძლევა სახელმწიფო სექტორის ცალკეული კატეგორიების დანესებულებებისთვის დაადგინოს კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების გამოყენების ვალდებულება“.

ამასთან დაკავშირებით უნდა ავლინდნოთ, რომ ადგილი აქვს ცალკეული უწყებებისა თუ დაინტერესებული პირების მიერ კერძო სექტორის აღრიცხვა-ანგარიშგების საჯარო სექტორის აღრიცხვა-ანგარიშგების წესებზე მორგების მცდელობას. ეს შესაძლებელია გამონვეული იყოს ერთის მხრივ არაკომპენტენტურობით და მეორე მხრივ პირადი დაინტერესებით. საქმე იმაშია, რომ კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგება აგებულია სამენარმეო სუბიექტის, როგორც მოგებაზე ორიენტირებული სუბიექტის საქმიანობაზე, შემოსავლების მიღების წყაროებზე (როგორცაა მაგალითად ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელება მოგების, შემოსავლის მიღების მიზნით), რაც აბსოლუტურად განსხვავდება საბიუჯეტო სექტორის ორგანიზაციების საქმიანობისაგან, რომელთა შემოსავლის ძირითად წყაროს ბიუჯეტიდან მიღებული ფინანსური სახსრები წარმოადგენს. აქედან გამომდინარე, აღნიშნული სფეროს ორგანიზაციებისათვის მთავრობის მიერ კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების გამოყენების ვალდებულების დაკისრება ყოვლად გაუმართლებელია და შესაბამისად კანონპროექტიდან ეს ნორმა საჭიროა ამოღებულ იქნეს.

დასახვევია კანონპროექტის 30-ე პუნქტი. ამასთანავე, რეგისტრაციისათვის აკრედიტაციის მოთხოვნის უფლება რეგისტრაციიდან 3 წლის შემდეგ, არის საკმაოდ დიდი ვადა, რაც აგრეთვე ერთ-ერთი ხელისშემშლელი ფაქტორი შეიძლება გახდეს პროფესიული ორგანიზაციების განვითარებისათვის.

კანონპროექტის მიხედვით „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისა (IFRS)

და მცირე და საშუალო სანარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS for SMEs), აგრეთვე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების“ საქართველოს სახელმწიფო ენაზე ხელმისაწვდომობის მიზნით ისინი ქართულ ენაზე უნდა თარგმნოს და გამოსცეს აკრედიტებულმა პროფესიულმა ორგანიზაციამ, თუმცა გაურკვეველია, რომელმა ორგანიზაციამ უნდა თარგმნოს ეს აქტები ან ვისი ნებართვით? მიგვაჩნია, რომ ეს ფუნქცია, თუ საქმეს სახელმწიფოებრივად მივუდგებით უნდა თარგმნოს და გამოსცეს „ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის საზედამხედველო სააგენტომ“, რომელიც უნდა ახორციელებდეს არა მარტო ზედამხედველობის, არამედ ქვეყანაში აღრიცხვა-ანგარიშგების რეგულირების ფუნქციას. ამასთანავე უპირანია, რომ საზედამხედველო სააგენტო ფუნქციონირებდეს არა რომელიმე უწყებასთან, როგორც ეს კანონპროექტით არის გათვალისწინებული, არამედ წარმოადგენდეს აბსოლუტურად დამოუკიდებელ სახელმწიფო ორგანიზაციას, ან უკიდურეს შემთხვევაში იმყოფებოდეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ზედამხედველობის ქვეშ. დაუსაბუთებელია აგრეთვე „საზედამხედველო სააგენტოს“ საბჭოს წევრების არჩევის (დაკომპლექტების) საკითხი. საქმე იმაშია, რომ საბჭოს შემადგენლობაში უნდა იყვნენ პროფესიონალები და არა უბრალოდ ამა თუ იმ უწყების წარმომადგენლები. ამასთან, მიზანშეწონილია, რომ საბჭოს წევრები კონკურსის წესით იქნენ არჩეული აკადემიური და პროფესიული წრეებიდან.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე მიგვაჩნია, რომ ნაშრომში წამოჭრილი პრობლემების აღმოფხვრა, გარკვეულწილად გააუმჯობესებს არსებულ მდგომარეობას, რაც თავის მხრივ ხელს შეუწყობს ქვეყანაში საბუღალტრო აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის შემდგომ განვითარებას.

WAYS OF IMPROVING THE PROCESS OF PROFESSIONAL CERTIFICATION OF ACCOUNTANTS AND AUDITORS

LEVAN GRIGALASHVILI, Doctor of Economic Sciences,
Professor, Member of the Union of Auditors of Georgia

RESUME

The paper discusses the current status of professional certification of accountants and auditors. The existing problems are analyzed. The need for changes is substantiated and the proposals are identified for improving the professional certification.