ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების თვითრეგულირება – კანონის მონოპოლიური მეტასტაზები



იური პაპასქუა,
ეკონომიკურ მეცნიერებათა აკადემიური დოქტორი, პროფესორი

*დროისა და ვითარების შესაბამისად, საქართველოს კანონები „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ და „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კორექტივებს საჭიროებდნენ. აღნიშნულის აუცილებლობა მეტადრე გამოკვეთა იმ გარემოებამ, რომ ფაქტობრივად, კერძო სექტორში ბუღალტრული აღრიცხვა 2000 წლიდან უკვე **„თვითრეგულირდებოდა“**, ხოლო აუდიტორული საქმიანობა კი ბოლო ათწლეული **„თვითდინებაზე“** იყო მიშვებული. ჩვენ ხანგრძლივი ვადით აღმოვჩნდით საეჭვო რეიტინგების ტყვეობაში, ფაქტობრივად კი აშკარად ჩამოვრჩით განვითარების პროცესებს: დაეცა მოტივაცია; კადრების კვალიფიკაცია სასურველზე დაბალია; ფინანსურ ანგარიშგებას, ფას-ის სტრუქტურული საფუძვლებისა და სამართლიანი წარდგენის პრინციპით, მხოლოდ ერთეული საწარმოები ადგენენ; ფინანსური ანგარიშგების აუდიტ ზე მოთხოვნა შესაბამისად მცირეა... შედეგად, ორივე მიმართულებით მივიღეთ სავალალო მდგომარეობა.*

საქმიანმა წრემ ზედმიწევნით იცის, რომ ყველა ასპექტში ბუღალტრულ აღრიცხვას და აუდიტს უაღრესად დიდი ზეგავლენა აქვს ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაზე. ბიზნესის წარმართვა, ინვესტიციების მოზიდვა თუ ექსპორტ-იმპორტს შორის ბალანსის რეგულირება წარმოუდგენელია გამართული აღრიცხვისა და კონტროლის გარეშე, თუმცა საკუთრივ, სააღრიცხვო და აუდიტორული საქმიანობა, თავისი არსით, მიზნებითა და ამოცანებით, ბიზნესის სფეროს არ წარმოადგენს. მიუხედავად იმისა, რომ ბუღალტერი და აუდიტორი ყველგან მაღალანაზღაურებადი პროფესიაა, მათზე ვერავინ იტყვის ბიზნესმენიაო. თუმცა, განვითარებული მოვლენები აშკარად მიანიშნებენ, რომ დარგის რეგულაციის სფერო კი **„სარფიან საქმედ“** უკვე ჩამოყალიბდა. სხვა ახსნა არ აქვს იმ ფაქტს, რაც ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის ერთი რეგულაციის სფეროდ წარმოდგენას და თვითრეგულირებაზე გადაყვანის ცდას ეხება.

გასული წლის მაისიდან, ჯერ ჯიდევ არჩევნების ქანცგამცლელ ფაზაში შესვლამდე, აუდიტორების და ბუღალტრების თავსატეხად იქცა საქართველოს მთავრობის მიერ პარლამენტში ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის შესახებ კანონპროექტის წარდგენა და მისი მიღების პროცედურების დაჩქარებული (ფორსირებული) ტემპით დაწყება.

ფორმალური განხილვებისა და მცირეოდენი „კოსმეტიკის“ შემდეგ, გარკვეულ პირთა წრის კერძო ინტერესების ლობირების შედეგად, თუ კარსმომდგარ არჩევნებში მხარდაჭერის დაპირების სანაცვლოდ, წინა მოწვევის პარლამენტმა ბოლო სასესიო ვადის მიწურულს, კანონპროექტთან შედარებით გაცილებით უარესი: **„ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“** კანონი მიიღო, რომელიც ძალაში შევიდა 2013 წლის 1 იანვრიდან. კანონპროექტის ფორმალური ინიციატორი იყო საქართველოს მთავრობა, მაგრამ დღეს უკვე ეჭვგარეშეა, რომ ფაქტობრივ ინტერესდამკვეთს წარმოადგენდა **ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია (ბაფ).** საგულისხმოა, რომ გარდა ბაფ-ისა, საქართველოში არსებობს რამდენიმე პროფესიული ორგანიზაცია (მათ შორის „აუდიტორთა, ბუღალტერთა და ფინანსურ მენეჯერთა ფედერაცია“; „დამოუკიდებელ ბუღალტერთა და აუდიტორთა საზოგადოება“), რომელთა მეცადინეობა - წერილობითი თუ სამაუწყებლო საშუალებებით გამოხატული მკვეთრად უარყოფითი დამოკიდებულება, ასევე, კონსტრუქციული მოსაზრებებიც, კანონის მიღებისას სრულად იყო იგნორირებული. ასეთ ფორმატში კანონის განსხვავებული ვერსიების გატანის უშედეგო ცდას ადრეც არაერთხელ ჰქონდა ადგილი, მაგრამ მაშინ საღმა აზრმა გადაწონა.

ინტერესთა დაპირისპირებას, სხვა ბევრ მიუღებელ დებულებასთან ერთად, განაპირობებდა პრინციპული უთანხმოება, ერთის მხრივ, ბაფ-ის ხელმძღვანელობას (ხაზს ვუსვამ, ხელმძღვანელობას და არა ბაფ-ის წევრებს) და მეორეს მხრივ, პროფესიული ინტერესების გამომხატველ აუდიტორთა (ბუღალტერთა) მნიშვნელოვანი (ანგარიშგასაწევი) ნაწილის პოზიციებს შორის: **აუდიტორული საქმიანობის სრულ თვითრეგულირებაზე გადაყვანა და ბაფ-ისთვის, როგორც IFAC-ის**

წევრისთვის, მკვეთრად გამოხატული მონოპოლიური მდგომარეობის დაკანონება (მიზეზთა თუ „უალტერნატივო“ კომპეტენციის გამო, საქართველოდან მხოლოდ ბაფ წარმოადგენს IFAC-ის ნამდვილ წევრს და ამდენად, კანონის მიზნებისათვის ეს ატრიბუტი გახდა მთავარი „სავაჭრო უპირატესობა“). კანონში ჩადებული რეგლამენტაციები შეიცავს კორუფციულ ელემენტებსაც, რამდენადაც ერთი კერძო სამართლის სუბიექტი (ბაფ) აღმოჩნდა პრივილეგირებულ მდგომარეობაში (ავტომატიურად ხდება აკრედიტებული, მხოლოდ ბაფ-მ უნდა აწარმოოს სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელ პირთა რეესტრი, მხოლოდ ბაფ-ს აქვს უფლება თარგმნოს, გამოსცეს სტანდარტები და ა.შ.); კანონი წინააღმდეგობაშია ევროპარლამენტისა და ევროსაბჭოს 2006 წლის 17 მაისის დირექტივასთან, რომლის თანახმადაც სახელმწიფოებმა უნდა შექმნან აუდიტის განმახორციელებელ პირთა სახელმწიფო ზედამხედველობის ეფექტური სისტემა.

მონოპოლიური და კორუფციული ელემენტები გადაჭარბებულად (მიკერებულ იარლიყად) რომ არ მოეჩვენოს ვინმეს, კანონიდან მხოლოდ რამდენიმე შემდეგი ნორმის დამოწმებაც საკმარისია:

„აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია – ბუღალტერთა ან/და აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაცია, რომელიც საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად რეგისტრირებულია არასამეწარმეო (არაკომერციულ) 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“ **(მე-2 მუხლის „ს“ პუნქტი);**

„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“ **(მე-5 მუხლის მე-5 პუნქტი).**

„ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტის (ISQC) საქართველოს სახელმწიფო ენაზე ხელმისაწვდომობის მიზნით, ის ქართულ ენაზე უნდა თარგმნოს და გამოსცეს იმ აკრედიტებულმა პროფესიულმა ორგანიზაციამ, რომელიც ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ნამდვილი წევრია“ **(მე-8 მუხლის მე-4 პუნქტი).**

„ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგი ხორციელდება საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – საქართველოს სტანდარტებისა და მეტროლოგიის ეროვნული სააგენტოს მიერ რეგისტრირებული ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის დებულების შესაბამისად, რომელსაც საჯარო სამართლის იურიდიულ პირს – საქართველოს სტანდარტებისა და მეტროლოგიის ეროვნულ სააგენტოს რეგისტრაციისათვის წარუდგენს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ნამდვილი წევრი – აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია“ **(მე-8 მუხლის მე-4 პუნქტი);**

აკრედიტებულმა პროფესიულმა ორგანიზაციამ 2013 წლის 1 ივლისამდე უზრუნველყოს ბუღალტერთა (სერტიფიცირებულ პროფესიონალ ბუღალტრად და სერტიფიცირებულ ბუღალტრად) სერტიფიცირების პროგრამების შემუშავება“ **(მე-16 მუხლის მე-5 პუნქტი);**

„აკრედიტებულმა პროფესიულმა ორგანიზაციამ, რომელიც ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ნამდვილი წევრია, 2013 წლის 1 იანვრამდე უზრუნველყოს ხარისხის კონტროლის შემმოწმებლის სერტიფიცირების პროგრამისა და ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის დებულების შემუშავება“ **(მე-16 მუხლის მე-6 მუხლი)** და ა. შ. აქ მხოლოდ „კოლმეურნეობის თავმჯდომარის“ გვარი და სახელი არაა დასახელებული, თორემ ყველა მიხვდება, რომ ამ „პრივილეგიათა მთავარი ტრიუმფატორია“ ბაფ-ი. კანონსაც თამამად შეიძლება ვუწოდოთ „კანონი ბაფ-ის შესახებ“.

ყოველგვარი გადაჭარბების და ნიშნის მიგების გარეშე, უნდა შევნიშნოთ, **რომ პროფესიული ორგანიზაციის აკრედიტაციისთვის IFAC-ის (აღრმრიცხველთა საერთაშორისო ორგანიზაციის) ნამდვილი, ან/და IFAC-ის მიერ აღიარებული რეგიონალური ორგანიზაციის წევრობა არ უნდა წარმოადგენდეს განსაკუთრებული პრივილეგიის და სანდომიანობის ავტომატურად განმსაზღვრელ სტატუსს. IFAC-ის ნამდვილი, ან/და IFAC-ის მიერ აღიარებული რეგიონალური ორგანიზაციის წევრობა, არ შეიძლება იყოს ხარისხის კონტროლის კომპეტენციის, უპირობო, 100%-იანი გარანტია აუდიტის სფეროში.**

ამდენად, არაპროფესიონალიც კი ყოველგვარი ტვინღრძობის გარეშეც შენიშნავს, რომ კანონის მიღების ნამდვილი მიზეზი და მიზანიც გახლდათ არა დეკლარირებული (გაცხადებული) ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის ჩატარების პროცედურების განსაზღვრა, ხარისხის კონტროლის სისტემის დანერგვა, არამედ ამ ორ, ეკონომიკის განვითარებისთვის მართლაც მნიშვნელოვან სფეროზე გარკვეული წრის ერთპიროვნული გავლენის ქვეშ მოქცევა. ერთი შეხედვით, საჭირო, კეთილშობილური მისიის ფონზე, ფაქტობრივად, მთლიანად გამოირიცხა სახელმწიფოს საზედამხედველო ფუნქცია და კერძო სექტორში ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტორული საქმიანობა, ბუღალტერთა და აუდიტორთა სერტიფიცირება, ხარისხის კონტროლის ზედამხედველობა IFAC-ის წევრ ორგანიზაციაზე (მაშასადამე ბაფ-ის) განმგებლობაში გადავიდა.

შეიძლება დილეტანტმა, საქმეში ჩაუხედავმა პირმა იფიქროს, რომ ბაფ-ის მიმართ გამოხატული აგრესიული დამოკიდებულება რაღაც სხვა პირად ამბიციებს, ან „გავლენის სფეროების გადანაწილებით“ გამოვლენილ უკმაყოფილებას უკავშირდება, მაგრამ ეს ასე ნამდვილად არ არის!

როცა პროფესიის განვითარებაზე ვმსჯელობთ, მხარეებად დაყოფა, ბარიკადების გაღმა-გამოღმა დგომა, დაპირისპირება, მართლაც, მკრეხელობაა. მაგრამ ამასთან, ისიც ხომ

ანგარიშგასაწევია, რომ უფრო დაკვირვებული, შორსგამიზნული (მონოპოლიური და კომერციული ზრახვებისგან თავისუფალი) გადაწყვეტილებების მიღება გვმართებს!

არავინ უარყოფს, ბაფ-ის ღვაწლი ძალიან დიდია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ხელმისაწვდომობასა და დამკვიდრებაში, მაგრამ გარდასული დამსახურება არ უქმნის ალიბს ვინმეს აწმყოში ჩადენილი ცოდვა არ მოეკითხოს. შეიძლება მისი ხელმძღვანელობა ვერ გრძნობს ან არ უნდა გაიგოს (უფრო სწორი იქნება ვთქვათ, იცის კიდევაც), რომ ბაფ-ი დაშორდა პროფესიულ შემოქმედებას და აშკარად კომერციული ინტერესებისკენ გადაიხარა (სულაც არ ვგულისხმობ რაიმე საძრახის საქმეს ან დანაშაულებრივ ქმედებებს). ბაფ-ის ხელმძღვანელობამ (ვაკონკრეტებ, ხელმძღვანელობამ და არა მასში გაწევრიანებულმა პირებმა) კერძო სექტორში ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტური საქმიანობის ერთპიროვნული მარეგულირებლის ფუნქციის აღება და ამით მისი კომერციული მიზნების არეალის გაფართოება (უზრუნველყოფის მუდმივი, უშრეტი გარანტიების მიღება) მოინდომა, თანაც ისეთი ფორმით, გზებითა და მეთოდებით, რომელიც პროფესიულ განვითარებას არ წაადგება... აი, ეს არის დაპირისპირების (პრინციპული განსხვავების) ერთადერთი საფუძველი. **სხვა დანარჩენის პოზიცია ერთიანდება იმაში, რომ ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტური საქმიანობის მარეგულირებელ ფუნქციას, ხარისხის კონტროლსა და განგრძობით სწავლებაში წესრიგს განაგებდეს არა კომერციულად მოტივირებული კერძო სამართლის იურიდიული პირი, არამედ, პარიტეტულ საწყისებზე დაკომპლექტებული სახელმწიფო ზედამხედველობის ორგანო. ბაფ-ს არავინ უშლის განავითაროს თავისი ბიზნესი, მაგრამ პროფესიული განვითარების სფეროში უნდა იყოს წარმოდგენილი, როგორც სხვა პროფესიულ ორგანიზაციებთან თანასწორი, რეალურად კონკურენტუნარიან სასტარტო გარემოში მყოფი, არაპრივილიგირებული**



სუბიექტი. ეს ახირება კი არ არის, არამედ დიალექტიკის (განვითარების) მთავარი განმსაზღვრელი ფაქტორი. ბაფ-ის ხელმძღვანელობას, წარსულში „უალტერნატივო“ დამსახურების გამო, მიაჩნია, რომ სხვები სტანდარტებში ჩაუხედავი, არაკვალიფიციური, არაკომპეტენტური პირები არიან, არ იციან, ვერ ერკვევიან და მაშასადამე, ხმაც არ უნდა ამოიღონ, რაც რბილად რომ ვთქვათ, შეურაცხმყოფელია, ამასთან, მცდარი, ძალადობრივი წარსულის დრომოჭმული შეხედულებაა.

კანონის მიღების შემდგომაც, ამ აქტის მიმართ სპეციალისტთა (მიუმხრობელი აუდიტორების და ბუღალტრების) ნაწილის უკმაყოფილება არ დამცხრალა, თუმცა წინა ხელისუფლების პირობებში აზრის გამოხატვის ფორმას შედეგზე მაინც არ ქონდა გავლენა, ამიტომ სამართლიანობის აღდგენის მოლოდინი ოქტომბრის ცვლილებებს დაუკავშირდა. პროგრესული აზრი მიიჩნევდა, რომ **არსებული სახით კანონის ამოქმედება დაუშვებელია. აუცილებელია მასში შევიდეს ცვლილებები,** რომლებმაც, როგორც ამას აუდიტორთა კორპუსის ანგარიშგასაწევი ნაწილი იზიარებს (მოითხოვს), სულ მცირე, ორი პრინციპი უნდა დააკმაყოფილოს: **პირველი,** ყველა პროფესიული ორგანიზაცია უნდა ჩადგეს თანაბარ სასტარტო მდგომარეობაში და **მეორე,** კანონი შესაბამისობაში უნდა მოვიდეს ევროპარლამენტისა და ევროსაბჭოს 2006 წლის 17 მაისის დირექტივასთან, რაც გულისხმობს სავალდებულო აუდიტორებისა და აუდიტური ფირმების სახელმწიფო ზედამხედველობის ეფექტური მოდელის შექმნას.

ახალი ხელისუფლების პირობებში, საქართველოს პარლამენტმა, გაიზიარა რა ბუღალტერთა, აუდიტორთა და ფინანსურ მენეჯერთა ფედერაციის წერილობით მიმართვაში დაფიქსირებული შექმნილი ვითარების ანალიზი, ბუღალტრული აღრიცხვასა და აუდიტის რეგულაციის სფეროში გადაუდებლად განსახორციელებელი ღონისძიებების აუცილებლობის არგუმენტაცია, პირველივე შესაძლებლობისთანავე გამოხატა ნება განეხილა კანონში შესატანი ცვლილებების პაკეტი და კანონის ამოქმედებამდე (ანუ 2013 წლის 1 იანვრამდე) მიეღო შესაბამისი გადაწყვეტილება. მართლაც, საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტის თავმჯდომარის ბატონ **დავით ონოფრიშვილის** ინიციატივით მომზადდა კანონპროექტი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქარ-

თველოს კანონში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის თაობაზე და გამოქვეყნდა კიდეც (07-3/20, 29.11.2012) პარლამენტის ვებგვერდზე. მასში ფაქტობრივად ყველა მნიშვნელოვანი შენიშვნა, მათ შორის, საზედამხედველო ორგანოს შექმნა, მისი ფუნქციები, პროფესიული ორგანიზაციების აკრედიტაციის თანაბარი სასტარტო პირობები, ხარისხის კონტროლის მონიტორინგის განხორციელების რეგულაციებიც კი იყო გათვალისწინებული და თავისუფლად შეიძლებოდა 2012 წლის დეკემბრის მიწურულისთვის წინა ხელისუფლების მიერ თავსმოხვეული ძალადობის ნაწილობრივი ნეიტრალიზაცია, თუმცა ბოლო მომენტში პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტმა თავისივე ინიცირებული კანონპროექტი გამოითხოვა უკან და მის ნაცვლად წარადგინა სხვა (რაღაც უაზრო, პერსპექტივისთვის ბუნდოვანი, სულ ორ მუხლიანი) პროექტი, რაც პარლამენტმაც უცვლელად მიიღო. ყველასათვის ნათელი რომ იყოს, ამასთან, არაობიექტურობაშიც არ ჩამეთვალოს, სრულად მომყავს პრობლემის გადაწყვეტისადმი არაადექვატურობის ეს ნიმუში:

მუხლი 1. „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონში (საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე (www.matsne.gov.ge), 13.07.2012, სარეგისტრაციო კოდი: 260000000.05.001.016869) შეტანილ იქნეს შემდეგი ცვლილება:

1. მე-7 მუხლის მე-12 პუნქტი ამოღებულ იქნეს.

2. მე-16 მუხლის:

ა) მე-14 პუნქტი ჩამოყალიბდეს შემდეგი რედაქციით:

„14. საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს საკუთრებაში მყოფი აქტივები მისი ლიკვიდაციისთანავე გადაეცეს საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს.“;

ბ) მე-14 პუნქტის შემდეგ დაემატოს შემდეგი შინაარსის მე-15 და მე-16 პუნქტები:

„15. 2013 წლის 1 ივლისამდე აუდიტორების/აუდიტორული ფირმების პროფესიულ ორგანიზაციებში გაწევრება არ მოითხოვება.

16. საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო მისი ლიკვიდაციისთანავე გადასცემს ინდივიდუალური აუდიტორებისა და აუდიტორული ფირმების ერთიან რეესტრს საჯარო სამართლის იურიდიულ პირს – საჯარო რეესტრის ეროვნულ საგენტოს.“.

მუხლი 2. ეს კანონი ამოქმედდეს გამოქვეყნებისთანავე.

როგორც ჩანს, აღნიშნული ცვლილებიდან არსებითი პრობლემის გადაწყვეტას მხოლოდ ერთი, მე-14 მუხლზე დამატებული მე-15 პუნქტი ნაწილობრივ ეხმიანება. კერძოდ, ის, რომ აუდიტორების/აუდიტორული ფირმების პროფესიულ ორგანიზაციებში გაწევრების ვალდებულება 2013 წლის 1 ივლისამდე გადაიდო. კანონის სხვა დანარჩენი მონოპოლიური და კორუფციული ნორმები უცვლელი დარჩა (ანუ სადაო, მიუღებელი და გაუმართავი დებულებებიც კი არ შეჩერებულა, და ბაფ-ს შეუნარჩუნდა კვლავინდებური პრივილეგირებული მდგომარეობა), მეტიც, კანონის მე-7 მუხლის მე-12 პუნქტის ამოღებით, აუდიტორ/აუდიტორულ ფირმას, რომელიც სუბიექტს უტარებდა სავალდებულო აუდიტს, 7 წლიანი მომსახურების შემდეგ აუცილებელი შეცვლის ვალდებულება მთლიანად მოეხსნა და ამით ბაფ-ის ხელმძღვანელობასთან ასოცირებულ ფირმებს უკეთესი (შეუზღუდავი) პირობები შეექმნათ.

მიღებულ გადაწყვეტილება მოტივირებულ იყო იმით, რომ კანონში შესატანი ცვლილებები, მათ შორის, სახელმწიფო საზედამხედველო ორგანოს შექმნა, პროფესიულ ორგანიზაციათა აკრედიტაციის მექანიზმი, ხარისხის კონტროლისა და განგრძობითი სწავლების მეთოდოლოგიური უზრუნველყოფა დაკავშირებულია სტრუქტურულ რეორგანიზაციასთან, რაც დამატებით რესურსებს მოითხოვს და მთლიანობაში გასააზრებელია მიზეზ-შედეგობრივი კავშირები. აქედან გამომდინარე, 2013 წლის პირველ ნახევარში მომზადდებოდა შესაბამისი კანონპროექტი და უფრო დაფიქრებულად საქართველოს პარლამენტი მიიღებდა ახალ გადაწყვეტილებას. ლოგიკა ამაში, რა თქმა უნდა, იყო და პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტის განწყობაც დაეჭვების აშკარა საბაბს არ იძლეოდა. თუმცა არც ისაა უსაფუძვლო, რომ ახალი პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტიც მოექცა დაინტერესებული პირების ზეგავლენის ქვეშ და მიაღებინეს სრულიად უსახური გადაწყვეტილება. სხვა შემთხვევაში, უფრო გონივრული იყო კანონის ამოქმედება გარკვეული ვადით შეეჩერებინათ.

აღნიშნულის დასტურად, შემდეგ განვითარებულმა მოვლენებმა გამოკვეთა **ლობისტური ინტერესის ნამდვილი სახე და კანონის მონოპოლიური მეტასტაზებიც.** კანონი უცვლელი სახით დღემდე მოქმედებს, რამაც მზაკვრული ტაქტიკის მეშვეობით ბაფ-ს განუსაზღვრელი (უკონტროლო) უფლებები და პრივილეგიები ფაქტობრივად დაუმკვიდრა. 2013 წლის 1 იანვრიდან კანონის ამოქმედებამ უკვე შექმნა ვაკუუმი რეგულაციის მიღმა დარჩენილ საკითხებზე, რეგულაციით მოცულ სფეროში კი სრულმა ქაოსმა დაისადგურა. სხვას ყველაფერს რომ თავი დავანებოთ, ამოქმედდა კანონის ის ნორმა, სადაც აღნიშნულია: **„2013 წლის 1 ივლისამდე აუდიტორების/აუდიტორული ფირმების პროფესიულ ორგანიზაციებში გაწევრება არ მოითხოვება“**, ანუ ამჟამად უკვე აუცილებელია აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციაში გაწევრიანება (ავტომატურად აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია კი ერთია); არ არსებობს აუდიტორთა (ორდონიანი) რეესტრი; ვინც რეესტრში არაა რეგისტრირებული, ფინანსურ აუდიტის ჩატარების უფლება არა აქვს და ა.შ. მოკლედ, **ყველა გზა ბაფისკენ მიდის!..**

ამ ხნის (ნახევარი წლის) განმავლობაში კანონში შესატანი ცვლილებების შესახებ პროექტზე მუშაობა განსაკუთრებული ინტენსივობით არ მიმდინარეობდა, თუმცა, უნდა ითქვას, რომ წინა წლის დეკემბერში პარლამენტის საიტზე გამოქვეყნებული ვერსიისგან განსხვავებული ორი სხვადასხვა ვარიანტი გახდა ცნობილი. პირველი, რომელიც ჯერ კიდევ აპრილის მიწურულს იხილებოდა, ჩაანაცვლა მეორემ. ეს უკანასკნელი, სავარაუდოდ, პარლამენტს 1

ივლისამდე უნდა მიეღო. მართალია, ისინი პარლამენტის საიტზე არ გამოქვეყნებულან, მაგრამ დაინტერესებულ პირთათვის ხელმისაწვდომი ლეგალური გზებით გავრცელდა. ორივე მათგანზე წამძღვარებული განმარტებითი ბარათი იდენტურია. აქედან, რამდენიმე განმარტება ძალაუნებურად იქცევს ყურადღებას და აზრის ჩამოყალიბებისთვის საინტერესოა, კერძოდ:

ა) ზოგადი ინფორმაცია კანონპროექტის შესახებ:

ა.ა) კანონპროექტის მიღების მიზეზი:

„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.

ა.ბ) კანონპროექტის მიზანი:

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

ა.გ) კანონპროექტის ძირითადი არსი:

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 დეტალურადაა განსაზღვრული სააგენტოს შექმნის წესი, სტრუქტურა და უფლებამოსილება.

აღსანიშნავია, რომ საზედამხედველო ორგანოსათვის მოხდა სხვადასხვა ფუნქციების გადაცემა, რომელსაც ახორციელებდა საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო.

ცვლილებების შესაბამისად, საქართველოში მოქმედი ბუღალტერთა და აუდიტორთა ორგანიზაციები აკრედიტაციის თანაბარ პირობებს დაექვემდებარებიან, ყოველგვარი გამონაკლისის გარეშე.

დ.ა) სახელმწიფო, არასახელმწიფო, ან/და საერთაშორისო ორგანიზაცია /დაწესებულება, ექსპერტები, რომლებმაც მონაწილეობა მიიღეს კანონპროექტის შემუშავებაში, ასეთის არსებობის შემთხვევაში:

კანონპროექტის შემუშავების პროცესში მონაწილეობდნენ აღნიშნული დარგის წამყვანი სპეციალისტები, კონსულტაციის მიზნით მოეწყო მრავალი შეხვედრა.

აღსანიშნავია, ბატონი **ლავრენტი ჭუმბურიძის** (საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის აღმასრულებელი დირექტორი და ბატონი **გიორგი ხმალაძის** (საქართველოს დამოუკიდებელ ბუღალტერთა და აუდიტორთა საზოგადოება) მნიშვნელოვანი წვლილი კანონპროექტის მომზადების პროცესში.

დ.ბ) კანონპროექტის შემუშავებაში მონაწილე ორგანიზაციის (დაწესებულების) ან/და ექსპერტის შეფასება კანონპროექტის მიმართ, ასეთის არსებობის შემთხვევაში:

წერილობითი შეფასებები არ არსებობს“.

განმარტებითი ბარათის ამ ამონარიდიდან ნათლად ჩანს, რომ: „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი შეიცავს ისეთ ხარვეზებს, რომლებიც არ აძლევს აღნიშნულ სფეროში დასაქმებულ პირებს ნორმალური ფუნქციონირების საშუალებას; მასში არ არის და აუცილებელია საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკასთან დაახლოება, ევროდირექტივების რეკომენდაციების გათვალისწინება; ადგილი აქვს არაერთგვაროვან მიდგომებს და საქართველოში მოქმედი ბუღალტერთა და აუდიტორთა ორგანიზაციები აკრედიტაციის თანაბარ პირობებს უნდა დაექვემდებარონ, ყოველგვარი გამონაკლისის გარეშე. კარგად ჩანს, აგრეთვე ვისი მნიშვნელოვანი წვლილიცაა კანონის ხარვეზების „გასწორებაში“.

საესებით ბუნებრივად, ყოველგვარი ირონიის გარეშე, თავისთავად ისმება რამდენიმე კითხვა:

- **რატომ, რის ფასად, ვინ შეადგინა, ვისი ხელშეწყობითა და ინტერესებისთვის მიიღეს ასეთი უვარგისი კანონი?**

- **თუ კი არსებობს პრობლემები** (ხარვეზები კანონში), **ცნობილია შედეგები** (ნორმალური არსებობის საშუალება არ არის) **და მიზეზები** (არ არსებობს ზედამხედველობის ეფექტური ორგანო, პროფესიული ორგანიზაციები არათანაბარ სასტარტო პირობებში არიან ჩაყენებული, აგრეთვე სხვა რეგულაციის დეფიციტია), **ნაპოვნია გამოსავალი** (საუკეთესო საერთაშორისო





პრაქტიკასთან დაახლოება, ევროდირექტივების რეკომენდაციების გათვალისწინება, სპეციალისტთა შენიშვნები და მითითებები), **მაშ რატომ არ ღებულობენ ადექვატურ გადაწყვეტილებას?**

- **ვინ უშლის ხელს, ან ვის ინტერესებში არ შედის კანონში ცვლილებების შეტანა?**

- **მადლობადამსახურებული კონსულტანტები რატომ ვერ გრძობენ (ხედავენ) კანონის სხვა უთვალავ ხარვეზებს, ან კვლავ რატომ „აპარებენ“ დისკრიმინაციულ, მონოპოლიურ, კორუფციულ მუხტის შემცველ ნორმებს?**

- თუ კი ეს ყველაფერი საზიანოა დარგის, ეკონომიკის, ქვეყნის ინტერესებისთვის, რატომ ჭიანურდება შესაბამისი რეგულაციის შემოღება?

- რატომ უნდა გაფუჭდეს და უფრო მეტად განადგურდეს, მთლიანად დაინგრეს ის, რაც ასე თუ ისე, უკვე შექმნილია და მუშაობს?

კითხვათა რიგი კიდევ შეიძლება გაგრძელდეს. ცნობილია სავარაუდო პასუხებიც და მაინც, მთავარი კითხვა რჩება პასუხგაუცემელი: **როდემდე უნდა გაგრძელდეს ასეთი არაკომპეტენტურობა, ძალადობრივი წარსულის გადმონაშთი ინერცია?!**

ყველა ნიშნის მიხედვით, ეჭვს არ უნდა იწვევდეს, რომ „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი არსებული სახით მიუღებელია და პროფესიულ (დარგის, ეკონომიკის, ქვეყნის) განვითარებას ხელს ვერ შეუწყობს. ამიტომ ვფიქრობ, აუცილებელია შემუშავდეს ახალი კანონი (ან კანონები) სრულიად განსხვავებული კონცეფციით. ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ერთ რეგულაციაში გაერთიანებამ, რბილად რომ ვთქვათ, ვერ მოგვცა ინტეგრირების საუკეთესო ვარიანტი. როგორც ჩანს, მათი თავმოყრა ერთ სივრცეში ხელოვნურად განხორციელდა. ბუღალტრული აღრიცხვა მაინც რჩება ცალკე რეგულაციის სფეროდ, ხოლო, აუდიტური საქმიანობა სრულიად განსხვავებულ სამართლებრივ საფუძვლებს და ორგანიზაციულ სტრუქტურას ეყრდნობა;

გაცხადებული პირობის თანახმად, „ეს კანონი ადგენს საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების, წარდგენის და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების სამართლებრივ საფუძვლებს. ამ კანონის მიზანია: ა) ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სამართლებრივი საფუძვლების განსაზღვრა; ბ) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების პირობებისა და წესების განსაზღვრა“. თუ კი ჩვენ ვაღიარებთ საერთაშორისო სტანდარტებს (ბასს, ფასს, ასს) და ვამკვიდრებთ მას სახელმძღვანელოს რანგში, ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების, წარდგენის და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების სამართლებრივი საფუძვლები ამ სტანდარტებში სავსებით გასაგებადაა წარმოდგენილი და ახლის გამოგონება სრულიად ზედმეტია;

კანონში გაცხადებული მიზნის შესაბამისი რეგულაციის გარდა, მოცემულია სხვა დაკავშირებული საკითხების გადაწყვეტის ნორმებიც (პროფესიული ორგანიზაციების სტატუსი, პროფესიული ორგანიზაციის აკრედიტაცია, აუდიტის ხარისხის უზრუნველყოფა და ა.შ). უფრო კონკრეტულად თუ ვიტყვით, მაგალითისთვის, კანონს აქვს პრეტენზია მოიცვას აუდიტური საქმიანობა მთლიანად, თუმცა, სათაურის მიხედვით, ის მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ეხება. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი აუდიტორული საქმიანობის მხოლოდ ნაწილია. ამიტომ, როგორც მინიმუმ, სათაური შესაბამისობაში უნდა მოვიდეს მის შინაარსთან;

კანონი ცალსახად (არაორაზროვნად) არ განსაზღვრავს რეგულირების სფეროს - მოიცავს ის, თუ არ მოიცავს ყველა სუბიექტს (ფიზიკური პირი (ინდივიდუალური მეწარმე), კერძო სამართლის იურიდიული პირი, საბიუჯეტო ორგანიზაცია, საჯარო სამართლის იურიდიული პირი), ყოველშემთხვევაში კანონის მე-2 მუხლის „ე“ პუნქტში წარმოდგენილი სუბიექტის განმარტება შესაბამისობაში არ მოდის რეგულაციის სფეროსთან;

კანონის ამოქმედებამ მთლიანად ხაზი გადაუსვა „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ საქართველოს კანონით დამკვიდრებულ პრაქტიკას, რომლის თანახმადაც, 2001 წლიდან კერძო სამართლის იურიდიული პირი (მცირე საწარმოსა და არაკომერციული იურიდიული პირის გარდა) მეწარმე ვალდებული იყო ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება ეწარმოებინა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ამჟამად მოქმედი კანონის (მე-16 მუხლის მე-7 პუნქტი) თანახმად კი, „ფინანსური ანგარიშგების ფინან-

სური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS) შესაბამისად მომზადება სავალდებულოა 2015 წლის 1 იანვრიდან“. რა მიზანს ემსახურება ეს? თავიდან უნდა დავიწყოთ მზადება, მოვიზიდოთ გრანტები და შევქმნათ პრობლემის დაძლევის ილუზია?;

დეტალებზე შეიძლება ბევრი ვიდაოთ, მით უმეტეს, რთულია სტატიის ფორმატში ყველა საკითხს შეეხო. ამიტომ განსაკუთრებით პრინციპულ საკითხებზე შევჩერდეთ. მათ შორის, მნიშვნელოვანია „**ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის საზედამხედველო სააგენტოს“ სტატუსი.**

კანონში შესატანი ცვლილებების ბოლო პროექტის თანახმად (მუხლი 12[2]), **„სააგენტოს მართვის უმაღლესი ორგანოა საბჭო, რომლის შემადგენლობაც განისაზღვრება 5 კაცით. საბჭოში თითო წევრი წარდგენილი იქნება: პარლამენტის საფინანსო საბიუჯეტო კომიტეტის, ფინანსთა სამინისტროს, ეროვნული ბანკის, ფასიანი ქაღალდების კომისიის და აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის მიერ. საბჭოს წევრებს ამტკიცებს პარლამენტი 5 წლით.“**. როგორც ჩანს, ამ ხუთი წევრიდან ოთხი ნომენკლატურული პირია და მხოლოდ ერთია პროფესიული ორგანიზაციის ინტერესების გამომხატველი. დიდი გამჭრიახობა არაა საჭირო მიხვდე, რომ ეს ერთი წევრი იქნება ბაფ-ის წარმომადგენელი, რაც აქედანვე უკვე ნიშნავს სხვა პროფესიული (არანაკლებ კომპეტენტური) ორგანიზაციების იგნორს, ისევ ძველმოდურ კარუსელს, საკითხების გადაწყვეტისადმი გუნდურ მიდგომას, ალტერნატიული აზრის ჩახრჩობას (ყველაზე ცოტა, 5 წლის განმავლობაში), რაც კატეგორიულად მიუღებელია. უფრო რაციონალურია, საბჭოს შემადგენლობა განისაზღვროს 7 წევრის შემადგენლობით, აქედან, სამი წევრი პროფესიულმა ორგანიზაციებმა წარადგინონ და გაჩნდეს დაბალანსებული გადაწყვეტილებების მიღების რეალური შესაძლებლობა.

არანაკლებ მნიშვნელოვანია და პრინციპული, პროფესიულ ორგანიზაციებს გააჩნდეს ბუღალტერთა (სერტიფიცირებულ პროფესიონალ ბუღალტრად და სერტიფიცირებულ ბუღალტრად) სერტიფიცირების განსხვავებული პროგრამები, რაც არ უნდა იყოს განათლების სტანდარტთან წინააღმდეგობაში, მაგრამ არ იქნება შაბლონური. ეს ხელს შეუწყობს კონკურენციის ზრდას, მაშასადამე, ხარისხის გაუმჯობესებას, სწავლების ნოვაციური და თანამედროვე მეთოდების გამოყენებას, პროფესიული უნარებისთვის რაციონალური კომპეტენციის განსაზღვრას, პროფესიული კადრების დინამიური კორპუსის ჩამოყალიბებას;

კანონპროექტის თანახმად (კანონის მე-6 მუხლის მე-6 პუნქტის „ე“ ქვეპუნქტი, მე-6 მუხლის მე-7 პუნქტის „დ“ ქვეპუნქტი), სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების მქონე პირთა რეესტრში რეგისტრაციით დაინტერესებული (ფიზიკური, იურიდიული) პირი „უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ პირობებს: **ჰქონდეს აუდიტის ჩატარების მეთოდოლოგია, რომელიც შეესაბამება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს (ISA)“**. ასეთი კატეგორიული მოთხოვნა არ არის რაციონალური - ყოველთვის წარმოშობს საკითხის მიმართ აზრთა სხვადასხვაობას და დავის საბაბს. მით უმეტეს, თანამედროვე კომპიუტერული ტექნოლოგიების პირობებში, აუდიტის ჩატარება შესაძლებელია ისეთი მეთოდებითაც, რაც საბოლოო შედეგებზე უარყოფითად არ აისახება. ამდენად, უმჯობესია აღნიშნული საკითხის მიმართ განივრცოს პოზიცია **„ჰქონდეს აუდიტის ჩატარების მეთოდოლოგია, რომელიც არ ეწინააღმდეგება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს (ISA)“.**

კანონის მე-16 მუხლის მე-6 პუნქტში შესატანი ცვლილების თანახმად, **„აკრედიტებულმა პროფესიულმა ორგანიზაციამ, 2013 წლის 1 იანვრამდე უზრუნველყოს ხარისხის კონტროლის შემმოწმებლის სერტიფიცირების პროგრამისა და ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის დებულების შემუშავება.“** როგორც ჩანს, უკან უნდა დავბრუნდეთ!..

კანონში, მით უმეტეს, მასში შესატანი ცვლილებების პროექტში ბევრია მსგავსი გაუგებრობა, ქართულ ენაზე გაუმართავი, შესაბამისად, გაუგებარი წინადადებებიც. იქმნება შთაბეჭდილება, თითქოს ცალკეული დებულებები შედგენილია სხვადასხვა „კონსულტანტის“ მიერ და ჩაყრილია ერთ „ქვაბში“, ერთმანეთთან ლოგიკური (აზრობრივი) კავშირის გარეშე! აქედან გამომდინარე, აუცილებელია კანონზე მუშაობისას ყურადღება მიექცეს ენის ნორმებს, დებულებათა მარტივად (გასაგებად) გადმოცემის კულტურას.

შენიშვნების სიმრავლე, რასაც ნაწილობრივ აქ მივაპყარით ყურადღება, აშკარად მიანიშნებენ იმაზე, რომ წარმოდგენილი კანონპროექტი მხოლოდ ნედლი მასალაა და მასზე გულდასმით უნდა გაგრძელდეს მუშაობა მიუმხრობელი, მათ შორის უცხოელი ექსპერტების მონაწილეობით. მანამდე კი პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტმა იქნებ მონახოს ჩიხური მდგომარეობიდან უფრო საღი გამოსავალი.

ANNOTATION

MONOPOLY LAW METASTASES - SELF-REGULATION OF ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING

Iuri Papaskua
Doctor of
Economy, Professor

The article discusses the preconditions for adopting the Law of Georgia on “Auditing of Accounting and Financial Reporting” and the ensuing developments. The author focuses on those shortcomings, which are found in the law itself and the drafts amendments therein. In addition to the relevant remarks and their substantiation, the article presents the author’s views on finding solutions to the given situation.