

ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საკანონმდებლო რეგულირება საქართველოში

რეზიუმე

ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის სფეროში მიმდინარე რეფორმები უმთავრესად ასოცირების შეთანხმებას მიეწერება, თუმცა მისი აუცილებლობა სოციალისტური სისტემის ტრანსფორმაციული პროცესებიდან იღებს სათავეს. „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ კანონის მიღებით, ამ დარგის რეფორმების ახალი ეტაპი - ნორმატიული ბაზისა და მარეგულირებელი ორგანოს ფორმირება დაიწყო.

შემდგომ განვითარებულმა მოვლენებმა ცხადყო, რომ რეგულაციით მოცული ცალკეული დებულებები, დროისა და ვითარების შესაბამისად, შესაცვლელია. გამოწვევები, რომლებიც დროის გამოცდამ გამოკვეთა, დაძლევადა და გადაწყვეტას ექვემდებარება.

ამ სტატიაში წარმოდგენილი ავტორების მოსაზრებები რეფორმის გაგრძელების აუცილებლობას ადასტურებენ და მათი გათვალისწინება მიღებული ნარმატივის გამყარებას ხელს შეუწყობს.

საკვანძო სიტყვები: ფინანსური და მმართველობითი ანგარიშგება; სერტიფიცირებული ბუღალტრები; ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირება; პრაქტიკის კომპონენტი.

LEGISLATIVE REGULATION OF ACCOUNTING AND AUDITING IN GEORGIA

David Jalagonia

Doctor of Economics, Professor

Iuri Papasquua

Doctor of Economics, Professor

RESUME

Ongoing reforms in the field of accounting, reporting and auditing are largely attributable to the Association Agreement, though its necessity stems from the transformative processes of the socialist system. With the adoption of the Law on Accounting, Reporting and Auditing, a new phase of reforms in this field - the formation of a regulatory base and a regulatory body - has begun.

Subsequent developments have made it clear that the individual provisions of the Regulation are changeable according to time and circumstances. The challenges that stand out by means of the test of time are overwhelming and subject to resolution.

The opinions of the authors presented in this article confirm the need for continued reform and their consideration will help to build on the success achieved.

Keywords: financial and management reporting; Certified accountants; Accounting and auditing regulation; Component of practice.



დავით ჯალაღონია

ეკონომიკურ მეცნიერებათა
აკადემიური დოქტორი, პროფესორი



იური პაპასკუა

ეკონომიკურ მეცნიერებათა
აკადემიური დოქტორი, პროფესორი

შესავალი

ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად აუცილებელია ფინანსური ინფორმაციის დამუშავება და სამართლიანი წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს-ი) შესაბამისად, რაც ამავდროულად, ბიზნესში წარმატებული საქმიანობის, ინვესტიციების მოზიდვის, გაფართოებული კვლავწარმოების უმთავრესი წინაპირობაა. ფასს-ით განსაზღვრული საერთო კონცეპტუალური მიდგომების, წესებისა და ხერხების ერთობლიობა, ემსახურებიან მომხმარებლებისთვის საჭირო ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლების სარგებლიანობის ამაღლებას. გადაწყვეტილებებისთვის ინფორმაციის ძირითად წყაროს, როგორც წესი, წარმოადგენს ბუღალტრულ აღრიცხვაში, აუდიტიში, ფინანსურ და მმართველობით ანგარიშგებებში ასახული მონაცემები. შესაბამისად, პრინციპულად მნიშვნელოვანია ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის მარეგულირებელი ნორმატიული აქტების გამართულობა, მათი საერთაშორისო ჰარმონიზაცია და არსებული განსხვავებების ეტაპობრივი აღმოფხვრა. ასეთი მიდგომა უზრუნველყოფს ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების - აქტივების, ვალდებულებების, კაპიტალის, შემოსავლების, ხარჯების აღიარებისა და შეფასების ერთიანი წესის დამკვიდრებას.

ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის მარეგულირებელი საერთაშორისო და ცალკეულ სახელმწიფოში მოქმედი ნორმების დაახლოების მიზნით, გასული საუკუნის 90-იანი წლების მეორე ნახევრიდან აქტიური თანხვედრა განხორციელდა, თუმცა, სხვადასხვა ობიექტურ მიზეზთა გამო, დღემდე მათ შორის გარკვეული განსხვავებები და შიდა ხარვეზები არსებობს. ეს, როგორც „**ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლების**“ შესავალშია აღნიშნული, „განპირობებულია მრავალი სოციალური, ეკონომიკური და საკანონმდებლო ფაქტორით, აგრეთვე იმით, რომ ამ ქვეყნებში ბუღალტრული აღრიცხვის ეროვნული სტანდარტების შექმნა ხდება ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა სხვადასხვა კატეგორიის ინტერესთა გათვალისწინებით“¹. ამის ნათელი დასტურია ფასს-ი-დან განსხვავებული რეგულაციები, რომელიც არსებობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსში, აგრეთვე ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის მარეგულირებელ ნორმატიულ დოკუმენტებში. აქედან გამომდინარე, ჩვენს მიერ ჩატარებული კვლევის მიზანია საქართველოში ამ მიმართულებით განხორციელებული ცვლილებების შესწავლა, ანალიზი, შეფასება და რეკომენდაციების შემუშავება, რომელიც ხელს შეუწყობს ფასს-თან მაქსიმალურ ჰარმონიზაციას, ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის მარეგულირებელი აქტების შემდგომ სრულყოფას.

¹ ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები, შესავალი, პირველი აბზაცი;

ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საკანონმდებლო რეგულირების წინაპირობები

ბიზნესი, როგორც საზოგადოების ბიოლოგიური, სულიერი და სოციალური მოთხოვნების უზრუნველყოფის საშუალება (ეკონომიკის განვითარების ბაზისი), ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი კი, როგორც ბიზნესის განუყოფელი ნაწილი (ინფორმაციის მოპოვებისა და შესაბამისი გადაწყვეტილებების მიღების საფუძველი), ყველაზე ცხადად ავლენენ ქვეყნის გლობალიზაციისა და ინტეგრაციის გარდაუვალ პროცესებში ჩართვის ხარისხს.

ეროვნულ თვითმყოფადობაზე მისი დადებითი გავლენის უზრუნველყოფა მოითხოვს მთელი ძალისხმევა მიიმართოს არსებულ რეალობაში ამ პროცესის ჰარმონიული ადაპტირებისთვის. შესაბამისად, ამ მიმართულებით განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია რაციონალური მობილიზება - კონტინენტური ევროპის ქვეყნების გამოცდილების, აშშ-ისა და მსოფლიოს საუკეთესო პრაქტიკის გაზიარება. თუმცა ეს არ ნიშნავს სფეროს მარეგულირებელი სტანდარტების გაუაზრებლად გადმოღებას ან საქართველოს ეკონომიკაში მათ „ძალდატანებით“ დანერგვას. უპირველესად, აუცილებელია განსხვავებული ფაქტორებისა და გარემოებების გათვალისწინება, ცალკეულ შემთხვევაში კი, ვითარების შესაბამისად მოქმედება, პრაქტიკის გაუმჯობესება და სრულყოფა.

ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის სფეროში მიმდინარე რეფორმები უმთავრესად ასოცირების შეთანხმებას² მიენერება, თუმცა მის აუცილებლობაზე დებატები გაცილებით ადრე დაიწყო.

ჯერ კიდევ საქართველოში დამოუკიდებლობის დეკლარირების პირველივე დღეებიდან ფორმაციული სისტემის ტრანსფორმაციულმა პროცესებმა განაპირობა ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და კონტროლის სფეროს ახალ საფუძვლებზე გადამისამართება.

ამ სფეროში განსახორციელებელი რეფორმები, ისევე, როგორც სხვა დარგებში, ერთჯერადი აქტებით, უსისტემოდ და „მოკური თერაპიის“ პრინციპით მიმდინარეობდა. საკანონმდებლო რეგულირების მცდელობები მხოლოდ 90-იანი წლების მეორე ნახევრიდან ჩნდება.

1994 წლის 28 დეკემბერს საქართველოს პარლამენტმა მიიღო კანონი „მეწარმეთა შესახებ“, რომლითაც პირველად განისაზღვრა კერძო სექტორში აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოების ზოგადი პრინციპები;

1995 წლის 7 თებერვალს, პირველად დამოუკიდებელი საქართველოს ისტორიაში, საქართველოს პარლამენტმა მიიღო კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“, რომლის თანახმადაც მკვიდრდებოდა საბჭოური რევიზია-კონტროლისგან განსხვავებული, საერთაშორისო სტანდარტებზე დამკვიდრებული აუდიტორული მომსახურება. აუდიტის სფეროში მარეგულირებელ

² ასოცირების შესახებ შეთანხმება ერთის მხრივ, ევროკავშირს და ევროპის ატომური ენერგიის გაერთიანებას და მათ წევრ სახელმწიფოებსა და მეორეს მხრივ, საქართველოს შორის.



ორგანოდ საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო იყო წარმოდგენილი. სახელმწიფო სტრუქტურაში აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მაღალი პოზიციის მიუხედავად, მისი პასიური მოქმედებების, შესაბამისი მეთოდოლოგიური საფუძვლების მოუმზადებლობის, რეგულაციის გაუმართაობის, აგრეთვე აუდიტორებზე/აუდიტორულ კომპანიებზე სუსტი ზემოქმედების მექანიზმის არსებობის გამო, აუდიტმა/აუდიტორულმა მომსახურებამ ფორმალური ხასიათი მიიღო;

1995 წლიდან შემოიღეს საგადასახადო კოდექსი. ამ აქტმა საგადასახადო მიზნებისთვის შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის ავტონომიური ნორმები დააწესა. ამასთან, გადასახადების ადმინისტრირება უკიდურესად გაამკაცრა. გარდა ამისა, ამ აქტით საგადასახადო დეკლარირებას უპირატესობა მიეკუთვნა, რამაც ერთობლიობაში ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება, ფაქტობრივად, გამოუყენებელი გახდა.

მოგვიანებით, 1999 წელს მიიღეს კანონი ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ¹. ამ უკანასკნელმა კერძო სექტორში ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება თვითრეგულირებას დაუქვემდებარა და მის განვითარებაზე პასუხისმგებლობა პროფესიულ ორგანიზაციას დააკისრა. კანონმა სავალდებულო სახელმძღვანელოდ **ფინანსური აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები** აღიარა. ყველა სანარმო, ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის და მოცულობის მიუხედავად, ვალდებული იყო აღრიცხვა-ანგარიშგება ამ სტანდარტის შესაბამისად ეწარმოებინა. საბჭოური ბუღალტერიისგან სრულიად განსხვავებული ბაზიდან, წინასწარი მომზადების, სწავლების, ადაპტირების პერიოდის დაწესების გარეშე, მცირე და დიდი სანარმოების ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგების ერთბაშად საერთაშორისო სტანდარტებზე „შოკური თერაპიის“ პრინციპით გადაყვანის გადწყვეტილებამ სავალალო შედეგები გამოიღო. კანონით დადგენილი მოთხოვნები, ფაქტობრივად, არ სრულდებოდა. ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოებას უცხოური კაპიტალით შექმნილი

ერთეული მსხვილი მენარმე სუბიექტი თუ ახერხებდა. ადმინისტრაციული კონტროლისა და გამოვლენილ დარღვევა-ნაკლოვანებებზე დაწესებული მკაცრი პასუხისმგებლობის (ჯარიმები, სანქციები, საურავები, ქონებაზე ყადაღის დადება, აუქციონები, სისხლის სამართლის აღძვრა და ა.შ.) შიშის გამო, სანარმოები საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვას ანიჭებდნენ უპირატესობას და მხოლოდ საგადასახადო დეკლარირების შედგენით შემოიფარგლებოდნენ.

ხელოვნურად თუ გაუცნობიერებლად შექმნილ რეგულირების ასეთ ვაკუუმში საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით ბუღალტრული აღრიცხვის წარმართვის, ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის მნიშვნელობა, ფაქტობრივად, დაკნინდა.

დროისა და ვითარების ცვლილების შესაბამისად, საქართველოს კანონები „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ და „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კორექტივებს საჭიროებდნენ.

2004-2012 წლებში რამდენჯერმე იყო მცდელობა ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი ერთ რეგულაციაში მოექციათ და მისი მიღების პროცედურები დაჩქარებული ტემპით წარემართათ. პროფესიული ორგანიზაციებისა და დაინტერესებული პირების მონაწილეობით გამართული დებატების, ფორმალური განხილვებისა და მცირეოდენი „კოსმეტიკის“ შემდეგ, კერძო ინტერესების ლობირების მეოხებით, საქართველოს მე-7 მოწვევის პარლამენტმა ბოლო სასესიო ვადის მიწურულს, კანონპროექტთან გაცილებით უარესი: „**ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ**“ კანონი მიიღო, რომელიც ძალაში შევიდა 2013 წლის 1 იანვრიდან. კანონმა კერძო სექტორში ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირება ახლად შემოღებულ გაურკვეველი სტატუსის ინსტიტუტს - **აკრედიტებულ** პროფესიულ ორგანიზაციას დააკისრა. აკრედიტირებულად აღიარა მხოლოდ IFAC-ის წევრი პროფესიული ორგანიზაცია. კანონის თანახმად, გამოსაყენებლად სავალდებულო გახდა **ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS)** და მცირე და საშუალო სანარმოების ფინანსური ანგარიშგების

საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS for SMEs). კანონმა შემოიღო: სერტიფიცირებული პროფესიონალი ბუღალტრისა და სერტიფიცირებული ბუღალტრის სტატუსი; სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების მქონე და არმქონე პირთა რეესტრი; ფასს-ის და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების თარგმნის, გამოცემის, რეგისტრაციის, სავალდებულო გამოყენების ისეთი მონოპოლიური, კორუფციული, გაუზრებელი, გაუმართავი, წინააღმდეგობრივი, შეკონინებული წინადადებების თუ ნორმების ასხმა, რომელიც, თავიდანვე ჩანდა, რომ ეკონომიის განვითარებაზე კეთილმყოფელ გავლენას ვერ მოახდენდა და სპეციალისტთა აზრით, დაუყოვნებლივ შესაცვლელი იყო (საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის მდგომარეობის დეტალური ანალიზი იხ. ნაშრომებში)¹.

კერძო სექტორში ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის, არსობრივად განსხვავებული ამ ორი სფეროს, ერთი რეგულაციის ქვეშ მოქცევამ, „აკრედიტირებულ პროფესიულ ორგანიზაციაზე“ სადავეების გადამისამართებამ და თვითრეგულირებაზე დარგის გადაყენებამ, აგრეთვე კანონის გაუმართავმა ნორმებმა, როგორც მოსალოდნელი იყო, ცუდად იმოქმედა რეფორმის წარმატებაზე და საქართველოში **ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტური საქმიანობა** უკიდურესად რთულ მდგომარეობაში აღმოჩნდა: 2013 წლის იანვრიდან, ფაქტობრივად, შეჩერდა აუდიტორთა ახალი ნაკადის შემოსვლის პროცესი; ბაზარზე „დიდმა ოთხეულმა“ და საერთაშორისო ქსელის კომპანიებმა პოზიციები გაიმყარეს; სუსტმა ადგილობრივმა აუდიტორულმა კომპანიებმა ფუნქციონირება შეწყვიტეს; აუდიტორების ნაწილი სხვა პროფესიაში დასაქმდა; ზოგი ზეციურ სამყაროში გადასახლდა.

მხოლოდ ოთხი წლის შემდეგ, ხანგრძლივი დებატების, პოზიციათა შეჯერების, პროფესიულ ორგანიზაციათა და დაინტერესებულ პირთა საერთო ძალისხმევის შედეგად, 2016 წლის მაისის მიწურულს საქართველოს პარლამენტმა „**ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ**“ ახალი კანონი მიიღო.

შეიძლება ითქვას, რომ ეს ერთ-ერთი პოზიტიური გადარწმუნება იყო, რაც ამ სფეროში 2012 წლის ივნისის შემდეგ განხორციელდა.

ძირითადი აქცენტები ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის ახალ საკანონმდებლო რეგულირებაში

„ბუღალტრული აღრიცხვის, ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ კანონის მიღება, მიუხედავად მასში დაშვებული ცალკეული ხარვეზისა და ჯერ კიდევ დასახვეწი დებულებებისა, კერძო ინტერესების რღვე-

ვის, ძველი პრაქტიკისგან მენტალურად განსხვავებული ცვლილებების დასაწყისი იყო. მართალია, ამ პროცესის გააქტიურება ასოცირების შეთანხმებამ დააჩქარა, მაგრამ მისი დაწყება და წარმართვა საქართველოს პროფესიულ საზოგადოებაში დარგის გარდაქმნის მომხრე ჯგუფის თავდაუზოგავმა ძალისხმევამ განაპირობა.

კანონის მიზანი და მოცვის არეალი შთამბეჭდავია: „ეს კანონი ადგენს საერთაშორისოდ აღიარებული სტანდარტების შესაბამისად საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, ფინანსური ანგარიშგების, მმართველობის ანგარიშგების და ამ კანონით გათვალისწინებული სახელმწიფოს მიმართ განხორციელებული გადახდების შესახებ ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის, პროფესიული სერტიფიცირების, აუდიტორული საქმიანობის (მომსახურების) განხორციელების და მისი ხარისხის უზრუნველყოფის, აღნიშნულ სფეროებზე სახელმწიფო ზედამხედველობის განხორციელების და პასუხისმგებლობის დაკისრების სამართლებრივ საფუძვლებს“². მას მონიშნულ დებულებებზე ბევრი გამოუჩნდა. კანონის მიღების წინ, „დიდი ოთხეულისა“ და საერთაშორისო ქსელის კომპანიების გავლენიანი ნაწილი ცდილობდა რა ბაზარზე დომინირებული მდგომარეობისა და უპირატესობის შენარჩუნებას, საქართველოს პარლამენტისადმი (და სხვა სახელისუფლებო სტრუქტურებისთვის) გაგზავნილ ერთობლივ წერილში ღიად აცხადებდა, რომ „ქვემოთ ხელმომწერ კომპანიებს და მათში დასაქმებულ პროფესიონალებს აქვთ საქართველოს ბაზარზე მრავალწლიანი გამოცდილება - ჩვენ ერთობლივად წარმოვადგენთ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ბაზრის 95 პროცენტზე მეტს საქართველოში, ჩვენ ვუტარებთ აუდიტს საქართველოს ყველაზე მსხვილ და მნიშვნელოვან კომპანიებს და დასაქმებული გვყავს ათასზე მეტი პროფესიონალი. ამასთანავე, ხელმომწერი კომპანიების უმრავლესობა წარმოადგენს ამ სფეროში უმსხვილესი საერთაშორისო კომპანიის ან საერთაშორისო აუდიტორული კომპანიების გაერთიანების ნაწილს. შესაბამისად, ჩვენ გვაქვს ცოდნა და გამოცდილება მთელს მსოფლიოში (აუდიტისა და ფინანსური აღრიცხვის სფეროში) რეგულირებისა და ზედამხედველობის სხვადასხვა ფორმების შესახებ, კარგად ვიცნობთ მათ ძლიერ და სუსტ მხარეებს...“

ჩვენი აზრით, კანონპროექტის ამ რედაქციით მიღება უარყოფითად იმოქმედებს აუდიტის, როგორც პროფესიის (დარგის) განვითარებაზე და წარმოშობს მრავალ გაურკვევლობასა და რისკს...

„ჩვენი ბაზრის მოცულობას, პროფესიის მონიშნულობას და კომპანიების ფინანსური ანგარიშგებიდან წარმოშობილ პოტენციურ რისკებს არ მიუღწევია საქართველოში იმ ნიშნულამდე, რომელიც საჭიროებს რეგულირებას და ზედამხედველობას იმ მასშტაბით, რასაც კანონპროექტი გვთავაზობს“³

—~~აქედან ნათელია~~, რომ მათ სურდათ ბაზარზე ხელშე-

2 საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგების და აუდიტის შესახებ“, 8 ივნისი 2016 წ. N5386-III.

3 ამონარიდი 10.05.2016 წლის ერთობლივი წერილიდან, რეგისტრირებულია ფინანსთა სამინისტროში ნომრით 86785/01, ფურც.8;

1 იური პაპასქუა, აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირება საქართველოში - გაუნაწილებელი გავლენის სფერო თუ შეგნებული არაკომპეტენტურობა, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, 2015 წ. იანვარ-მარტი, №1, გვ. 8-18, b-k.ge; იური პაპასქუა, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების თვითრეგულირება - კანონის მონოპოლიური მეტასტაზები, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, 2013 წლის ივნისი, გვ.30-36, b-k.ge.



უხელობა და უკონტროლო დარჩენა, რაც მიღებულმა რეგულაციამ ნაწილობრივ გააუვნებელყო. კანონის მიღებას და რეფორმების განხორციელებას ხელი შეუწყო მსოფლიო ბანკის კვლევებმა და მის ფარგლებში გამოქვეყნებული „სტანდარტების და კოდექსების შესრულების შესახებ ანგარიშის“ (ROSC) რეკომენდაციებმა, აგრეთვე მსოფლიო ბანკის მიერ ინიცირებულმა რეგიონულმა პროგრამამ „აუდიტისა და ანგარიშგების გაძლიერება აღმოსავლეთ პარტნიორობის ქვეყნებში“ (STAREP). საქართველო აქტიურად ჩართულია საერთაშორისო ორგანიზაციების სხვა პროგრამებშიც და დარგის განვითარების აღმავლობაში ლიდერის პოზიციას დამსახურებულად იკავებს. ამასთან, გამოკვეთილია ამ სფეროში გლობალიზაციისა და ინტეგრაციის მიმდინარე პროცესების დადებითი გავლენა ეკონომიკაზე და ჰარმონიული თანხვედრა ეროვნულ ინტერესებთან.

ბევრ სხვა სიახლეთა შორის, აღნიშნულმა კანონმა:

- საწარმოები დაჰყო ოთხ (მეოთხე, მესამე, მეორე და პირველ) ზომით კატეგორიად. მათ შემადგენლობიდან კი გამოიყო საწარმოთა ჯგუფი - საზოგადოებრივი და-ინტერესების პირები (სდპ²);

- სავალდებულო გამოსაყენებლად დაადგინა ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტები (ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს); მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (მსს ფასს); მეოთხე კატეგორიის საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტები და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტები);

1 მსოფლიო ბანკი, ანგარიში სტანდარტების და კოდექსების შესრულების შესახებ (ROSC) საქართველო, 2007 წელი;

2 ანგარიშვალდებულები საწარმო, რომლის ფასიანი ქაღალდები სავაჭროდ დაშვებულია საფონდო ბირჟაზე; კომერციული ბანკი და კვალიფიციური საკრედიტო ინსტიტუტი; მიკროსაფინანსო ორგანიზაცია; მზღვეველი; არასახელმწიფო საპენსიო სქემის დამფუძნებელი; საინვესტიციო ფონდი; არასაბანკო სადებოზიტო დაწესებულება - საკრედიტო კავშირი; საქართველოს მთავრობის მიერ სდპ-ად განსაზღვრული პირი.

- განსაზღვრა ფინანსური და მმართველობის ანგარიშგების მომზადების, წარდგენისა და სპეციალურ პორტალზე გამოქვეყნების წესი, აგრეთვე სდპ, მეორე და პირველი კატეგორიის საწარმოთა ფინანსური და მმართველობის ანგარიშგების აუდიტის აუცილებლობა.

- დადგინდა, რომ სავალდებულები წესით აუდიტებული ფინანსური ანგარიშგება სპეციალურ პორტალზე უნდა გამოქვეყნდეს აუდიტორულ დასკვნასთან ერთად;

- მეოთხე კატეგორიის საწარმოებმა ფინანსური ანგარიშგება ადგილობრივი სტანდარტების მიხედვით უნდა მოამზადონ; მესამე და მეორე კატეგორიის საწარმოებმა - მსს ფასს-ით; მსხვილმა საწარმოებმა და სდპ-მა კი ფასს-ით.

- მმართველობის ანგარიშგების მომზადება და აუდიტი მეოთხე და მესამე კატეგორიის საწარმოებისათვის ნებაყოფლობითია, საშუალო, მსხვილი საწარმოებისა და სდპ-სთვის კი - სავალდებულო.

საზოგადოებრივი დაინტერესების პირები, პირველი და მეორე კატეგორიის საწარმოები, აგრეთვე პირველი და მეორე კატეგორიის საწარმოები ვალდებული გახდნენ, რომ უკვე 2018 წლის 1 ოქტომბრამდე საკუთარი 2017 წლის ფინანსური ანგარიშგების/კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატარონ და და აუდიტებული ფინანსური ანგარიშგება, აუდიტორის დასკვნასთან ერთად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურში სპეციალიზებულ ვებგვერდზე გამოსაქვეყნებლად წარედგინათ. სხვა დანარჩენი (მესამე, მეოთხე) კატეგორიის საწარმოებს შესაბამისი სტანდარტებით 2018 წლის ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და ზედამხედველობის სამსახურის ანგარიშგებების პორტალზე გამოსაქვეყნებლად წარედგენა 2019 წლის 1 ოქტომბრამდე გადაუვადდათ.

აღნიშნული ვალდებულების შეუსრულებლობისთვის დაწესდა მკაცრი სანქციები (ფულადი ჯარიმები).

გარდა აღნიშნულისა, კანონმა აუდიტის სფეროშიც შემოიღო მოქმედი პრაქტიკისგან მკვეთრად განსხვავებული რეგულაციები, მათ შორის:

- აუდიტორთა/აუდიტორული ფირმების რეგისტრაციის ერთიანი რეესტრი;
- სერტიფიცირებული ბუღალტრის სტატუსი;
- პროფესიული ორგანიზაციის მიმართ მოთხოვნები;
- განგრძობითი სწავლებისა და სერტიფიცირების სტანდარტის შემოღების, პროფესიული ეთიკის ნორმების დაცვისა და პროფესიული პასუხისმგებლობის დაზღვევის ვალდებულება;
- აუდიტორული მომსახურების განხორციელებისა და მისი ხარისხის უზრუნველყოფის სამართლებრივი ნორმები;

- ევროკავშირის დირექტივების შესაბამისად, კერძო სექტორში ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური (საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში შემავალი სახელმწიფო საქვეუნებო დანესებულება) და საბჭო (სამსახურთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი და შესაბამისი გადანაცვებილების მიმღები ორგანო);

- აუდიტორების დამოუკიდებლობის გარანტიები;

კანონმა **სერტიფიცირებულ ბუღალტრად** აღიარა საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაცემული 2013 წლის 1 იანვრისათვის მოქმედი აუდიტორის სერტიფიკატის მფლობელი და ამ კანონის ამოქმედების თარიღისთვის აკრედიტებული ორგანიზაციის მიერ გაცემული პროფესიონალი ბუღალტრის სერტიფიკატის მფლობელი;

კანონმა გამიჯნა საშემფასებლო და აუდიტორული საქმიანობა. საშემფასებლო მომსახურების განცვის უფლება დაერთო შემფასებელთა სერტიფიკაციის ორგანოს მიერ სერტიფიცირებულ შემფასებელს;

ფართო მასშტაბიანი რეფორმის დაწყება და ასეთი რეგულაციის შემოღება უდავოდ საჭირო, მოცემულ ვითარებაში ყველაზე რაციონალური, პერსპექტივაზე ორიენტირებული გადანაცვები იყო, თუმცა კანონით მოცული ყველა სიახლე თანაბრად უნაკლო როდია და მათ მიმართ განსხვავებული დამოკიდებულება იმთავითვე გაცხადდა. ზოგიერთი ნოვაციის მი-

მართ საფუძვლიანი შენიშვნები მოგვიანებით გაჩნდა. პრაქტიკამ ცხადყო, რომ კანონში რეგულაციის ნაწილი სუსტია, ცალკეული ნორმა, დროისა და ვითარების შესაბამისად, გადახალისებას საჭიროებს. გამოწვევები, რომლებიც დროის გამოცდამ გამოკვეთა, დაძლევადა და გადანაცვებას ექვემდებარება. მათზე აუცილებელია დისკუსიები გაიმართოს და რაციონალური გამოსავალი მოიხსნოს.

სანარმოთა ზომითი კატეგორიები და ანგარიშგებების მიმართ დამოკიდებულება

ერთ-ერთი სადისკუსიო საკითხი სანარმოთა ზომით კატეგორიებს და ანგარიშგებების გამოქვეყნების ვალდებულებების დაკისრებას უკავშირდება.

ფინანსური და მმართველობის ანგარიშგებების სავალდებულო გამოქვეყნების გადანაცვებილებას წინააღმდეგობრივი გამოხმაურება ჯერ კიდევ მისი პროექტის განხილვას მოჰყვა. მენარმეების ნაწილი არ მიიჩნევდა საჭიროდ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე დროის და რესურსების ხარჯვას; ზოგი შიშობდა, რომ ანგარიშგების გამოქვეყნებით კომერციულ საიდუმლოებებს გააძევა და დასაჯაროებული ინფორმაციით კონკურენტები ისარგებლებდნენ.

უფრო ცხარე კამათი ცალკეული კატეგორიის სანარმოებისთვის აუდიტორული ფინანსური და მმართველობის ანგარიშგებების გამოქვეყნების ვალდებულების დანესებამ გამოიწვია. აუდიტის სავალდებულო ჩატარების დანესება აღიქმებოდა კეთილსინდისიერი მენარმის მიმართ უნდობლობის, პროდუქციაზე დანახარჯების (საქონლის, მომსახურების, სამუშაოს თვითღირებულების) ზრდის, აუდიტზე თანხის გადახდის იძულების გამოხატულებად.

ცხადია, ასეთ განწყობას (განვითარების ხელშეშლას) არაფერი აქვს საერთო შორსმჭვრეტელობასთან, მით უფრო, - აუდიტის ან ფინანსური ანგარიშგების დანიშნულებასა და მისგან მოსალოდნელ სარგებლიანობასთან.

კვლევებით, დარგის ცნობილი სპეციალისტების მოსაზრებებით, პრაქტიკით დასტურდება, რომ **ფინან-**



სური და მმართველობის ანგარიშგება არ შეიცავს ისეთ კონფიდენციალურ ინფორმაციას, რომლის გამჟღავნებას საწარმოსთვის ზიანის მოტანა შეეძლოს; ფინანსური და მმართველობის ანგარიშგებების შედგენა, უპირველესად, მენეჯმენტის ინტერესებს ემსახურება, მათ სუბიექტის საქმიანობის შედეგების, ფინანსური მდგომარეობის, ფულადი სახსრების, კაპიტალის მოძრაობის შესახებ სტრუქტურულად ჩამოყალიბებულ, ყველა სახის ინფორმაციას აწვდის და დასაბუთებული, რაციონალური გადაწყვეტილებების მიღების საფუძველს უქმნის; აუდიტის საფუძველზე ფინანსური და მმართველობის ანგარიშგებების მიმართ უტყუარობის, სამართლიანობისა და სისრულის ხარისხი დასტურდება; მხოლოდ ამის შემდეგ შეიძლება ვამტკიცოთ, რომ საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, გამართულად შედგენილი ფინანსური ანგარიშგება კერძო სექტორში ინვესტიციების მოზიდვის, სამუშაო ადგილების შექმნის, კონკურენტუნარიანობის ამაღლების, ფინანსური სტაბილურობის უზრუნველყოფისა და რეგიონების მდგრადი განვითარების საწინდარია. აუდიტებული ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნების პრაქტიკის დამკვიდრება ზრდის ნდობისა და გამჭვირვალობის ხარისხს, სპობს კორუფციას, აადვილებს გადაწყვეტილებების მიღებას და დაბალანსებული სახელმწიფო პოლიტიკის უკეთესად წარმართვის შესაძლებლობას იძლევა. იქ, სადაც აღრიცხვა-ანგარიშგება და აუდიტი დაბალ დონეზეა, სოციალური უთანასწორობა მკვეთრად პოლარიზებულია, ეკონომიკური განვითარება ძალიან ნელი ტემპით მიმდინარეობს, უმუშევრობის დონე მაღალია, თარეშობს კორუფცია.

ფინანსური და მმართველობითი ანგარიშგებების მომზადებისა და გამოქვეყნების დადებით გამოვლინებებს უნდა მიეკუთვნოს ის გარემოება, რომ მენარმე სუბიექტის ხელმძღვანელობა ამით ფინანსური სტაბილურობის გარანტიას იქმნის, მომხმარებლის ნდობას იმყარებს და ფინანსურ ინსტიტუტებთან ურთიერთობას იუმჯობესებს; ფინანსური და მმართველობითი ანგარიშგებების სავალდებულო აუდიტი მესამე პირის ნდობის ხარისხის ამაღლებას, მაღალი საშემსრულებლო

დისციპლინის გამტკიცებასა და კულტურის დამკვიდრებას ემსახურება, ზრდის აუდიტორის პროფესიის მოხმარებადობას.

ასეთი შთამბეჭდავი მოტივაციის შემდეგ სხვა მოსაზრება არც უნდა გაჩნდეს, თუმცა არის ნაწილობრივ ანგარიშგასანევი არგუმენტებიც, რომლებიც ნორმის გადახედვის ან სხვა დროებითი რეგულირების მიღების მიზანშეწონილობაზე მიანიშნებს.

განსაკუთრებული მტკიცება არ სჭირდება იმ ფაქტს, რომ საქართველოში მენარმე სუბიექტების 80% მეოთხე კატეგორიის საწარმოს ფარგლებს არ სცდილობდა. საწარმოთა ამ კატეგორიაში ექცევა ისეთი საწარმოებიც, რომლებიც, ფაქტობრივად, ერთი პირის საწარმოა, ან ოჯახურ ბიზნესს წარმოადგენს. მათი წლიური ბრუნვა არ აღემატება 500,0 ათ. ლარს, აქტივების ღირებულება კი ბევრად ნაკლებია. ასეთი საწარმოების საქმიანობა დამფუძნებლების მხოლოდ საარსებო მოთხოვნების დაკმაყოფილებას ემსახურება; ისინი პატიოსნად იხდიან დადგენილ (ფიქსირებულ) გადასახადებს; მათ არ გააჩნიათ გაფართოებული კვლავწარმოების ან დამატებითი ინვესტიციების მოზიდვის მოტივაცია, არც შესაძლებლობა - ფინანსური ანგარიშგების შედგენისთვის დამატებითი ხარჯები გაიღონ, მით უფრო, ჯარიმები გადაიხადონ. მათი წვლილი მთლიანი შიდა პროდუქტის (მშპ) ფორმირებაში ფრიად უმნიშვნელოა.

აქედან გამომდინარე, ჩნდება მოსაზრება, რომ მიზანშეწონილია მეოთხე კატეგორიიდან გამოიყოს ასეთი საწარმოები და მათთვის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და გამოქვეყნების იძულება რამდენიმე წლით (მათი ფინანსური მდგომარეობის გაუმჯობესებამდე) გადავადდეს ან ისინი ამ ვალდებულებისგან საერთოდ განთავისუფლდნენ.

ზომით კატეგორიებზე მსჯელობისას უნდა შევნიშნოთ, რომ საწარმოთა დაყოფას საფუძვლად დაედო მათ ბალანსზე რიცხული აქტივების წლიური ღირებულება; საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავლები და დასაქმებულთა რიცხვი. ამასთან, საწარმოს კატეგორიის განსაზღვრისთვის აუცილებელია, რომ მინიმუმ ორი მაჩვენებელი უნდა დაემთხვეს მოცემულ პირობას.



სქემა 1

საწარმოთა ზომითი კატეგორიების მაჩვენებლები და ანგარიშგებების მიმართ დამოკიდებულება

ზომითი კატეგორია	აქტივი	შემოსავალი	დასაქმებულთა რიცხვი	ანგარიშგება		აუდიტი
				ფინანსური	მმართველობის	
მეოთხე	< 1 მლნ.	< 2 მლნ.	< 10	ადგ. სტანდარტი	ნებაყოფლ.	ნებაყოფლ.
მესამე	< 10 მლნ.	< 20 მლნ.	< 50	მსს ფასს სტან.	ნებაყოფლ.	ნებაყოფლ.
მეორე	< 50 მლნ.	< 100 მლნ.	< 250	მსს ფასს სტან.	სავალდებ.	სავალდებ.
პირველი	> 50 მლნ.	> 100 მლნ.	> 250	მსს ფასს სტან.	სავალდებ.	სავალდებ.
საბ.	ზედამხედველობისა და რეგულაციის ქვეშ მყოფი სუბიექტები					

თვალსაჩინოებისთვის, მოქმედი რეგულაციების მიხედვით, საწარმოთა ზომითი კატეგორიები და მათ მიერ ანგარიშგებების გამოქვეყნების ვალდებულება, განზოგადებულად შემდეგი სახითაა წარმოდგენილი (იხ. სქემა 1).

საწარმოთა კატეგორიებად ასეთი დაყოფა და ანგარიშგებების მიმართ ვალდებულებების დანესება, ჩვენი აზრით, უნივერსალურია და მისაღებია ნებისმიერი დანიშნულებით, მათ შორის, საქსტატში ბიზნეს სტატისტიკის მონაცემების აღრიცხვისთვის, საგადასახადო სისტემაში საწარმოთა დაბეგვრის, ნახალისებისა და ხელშეწყობის მიზნებისთვისაც, თუმცა ამჟამად მათ მხოლოდ ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური სტანდარტების გამოყენების მისაღებების დანიშნულება აქვს. დაბეგვრის მიზნებისა და შეღავათებისთვის კვლავ რჩება საგადასახადო კოდექსის დეფინიცია. საქსტატი კვლევებისთვის, ხოლო მიზნობრივი ფონდები ნახალისებისა და ხელშეწყობის მიზნებისთვის სახელწიფო პროგრამებში მენარმე სუბიექტების ჩასართავად კვლავ სარგებლობენ 2016 წლის 26 თებერვალს საქართველოს მთავრობის N100 დადგენილებით დამტკიცებული „საქართველოს მცირე და საშუალო მენარმეობის განვითარების სტრატეგია 2016-2020 წლებისთვის“ დოკუმენტში მოცემული მცირე და საშუალო საწარმოთა განმარტებით, რომელიც ეყრდნობა საწარმოთა მხოლოდ ბრუნვასა და დასაქმებულთა საშუალოწლიურ რაოდენობას. ამ განმარტების თანახმად, საშუალო საწარმო, რომელშიც წლიურად დასაქმებულია რაოდენობა მერყეობს 20-დან 100 დასაქმებულამდე და რომლის წლიური ბრუნვა არ აღემატება 1,5 მლნ. ლარს. მცირე საწარმო, რომელშიც წლიურად დასაქმებულთა რაოდენობა არ აღემატება 20-მდე დასაქმებულს და რომლის წლიური ბრუნვა არ

აღემატება 500 ათას ლარს¹, რაც აშკარად არაშესადა-რია საწარმოთა კატეგორიებად ახალ დაყოფასთან და გაურკვევლობას იწვევს.

სავსებით ლოგიკურია და გარდაუვალიც, რომ საწარმოთა კატეგორიებად დაყოფა ყველა დარგისთვის ერთიანი უნდა იყოს. სტატისტიკური მეთოდოლოგია და კანონმდებლობა მცირე საწარმოს ერთსადაიმადვე, ამასთან, რეალობის ამსახველ განსაზღვრას უნდა დაეფუძნოს. ეს ნიშნავს იმას, რომ მცირე ბიზნესად აღი-რე-ბის ზღვარი გაიზრდება, უფრო მეტი საწარმო მიიღებს მცირე ბიზნესის სტატუსს, შეღავათებით ისარგებლებენ ბიზნესის დაწყებითა და გაფართოებით დაინტერესე-ბული პირები.

შესაცვლელია მიკრობიზნესის განმარტების გამოყენების არეალიც.

მთლიანობაში, ეს ეკონომიკის აღმავლობისა და მშპ-ის ზრდაზე დადებითად აისახება.

გასული საუკუნის 90-ანი წლებიდან დაწყებული საწარმოთა ზომითი კატეგორიების განსაზღვრებისთვის არაერთგვარი მიდგომისა და პოზიციის ხშირი ცვლი-ლების გამო, ფაქტობრივად, შეუძლებელია მიკრო, მცირე, საშუალო თუ მსხვილი საწარმოების ეკონომი-კაზე გავლენის ან მათი წვლილის შესახებ შესადარისი სტატისტიკური ინფორმაციის მოპოვება და დინამიკაში განხილვა.

საწარმოთა კატეგორიებად დაყოფის ერთიანი მიდგო-მა ხელს შეუწყობს დასაქმების ზრდასა და ზოგადად ეკონომიკურ აქტიურობას. გარდა ამისა, გამოიკვეთება მიკრო, მცირე და საშუალო ბიზნესის რეალური წვლილი

1 საქართველოს მცირე და საშუალო მენარმეობის განვი-თარების სტრატეგია 2016-2020 წლებისთვის, გვ.12, http://gov.ge/files/439_54422_706524_100-1.pdf

ეკონომიკის განვითარებაში და მათზე სტატისტიკური ინფორმაცია გადამწყვეტილებების მიღებისთვის სარგებუნო საფუძველი გახდება.

ბაზარზე არსებული მდგომარეობა, გამომწვევები, კვალიფიკაციისა და კადრების დეფიციტი

ერთობლივი წერტილიდან ჩვენს მიერ ზემოთ დამოწმებული ამონარიდი, სხვათა შორის, ერთ ფრიად საყურადღებო ინფორმაციასაც შეიცავს: მასში „დიდი ოთხეულისა“ და საერთაშორისო ქსელის კომპანიების ნაწილი (11 კომპანია) აცხადებს, რომ „ჩვენ ერთობლივად წარმოვადგენთ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ბაზრის 95 პროცენტზე მეტს საქართველოში, ჩვენ ვუტარებთ აუდიტს საქართველოს ყველაზე მსხვილ და მნიშვნელოვან კომპანიებს“.

დიახ, ეს ასეა და ეს არის დიდი გამოწვევა.

კანონის მოთხოვნის თანახმად, სდპ, პირველი და მეორე კატეგორიის საწარმოები ვალდებული არიან ფინანსური და მმართველობის ანგარიშგება გამოაქვეყნონ აუდიტორულ დასკვნასთან ერთად; სდპ, პირველი და მეორე კატეგორიის საწარმოების ფინანსური და მმართველობის ანგარიშის აუდიტის მიმართ მკაცრია ხარისხის კონტროლის მოთხოვნები; სდპ-ის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის სამსახურის მიერ დადგენილი წესით განხორციელების უფლებამოსილება აქვს მხოლოდ იმ აუდიტორულ ფირმას, რომელმაც გაიარა შესაბამისი ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგი; აუდიტორულ და არც ანგარიშვალდებულ კომპანიას, თუ ინტერესთა კონფლიქტის ნიშნები არაა, არ ეზღუდება ხანგრძლივადიანი (სამუდამო) ურთიერთობა.

ამ გადამწყვეტილებაში არის რალაც დადებითი და უარყოფითი არაზედაპირული ჩვენებები. დეტალები შორს ნაგვიყვანს, თვალსაჩინო გამოვლინებები კი მალევე გამოჩნდა.

დავინყოთ იმით, რომ ქართულ აუდიტორულ ბაზარზე სდპ და პირველი კატეგორიის საწარმოების აუდიტის ჩატარების უფლება (აუდიტის ბაზრის 95%) უალტერნატივოდ „მოპოვებული“ აქვთ „დიდი ოთხეულისა“

და საერთაშორისო ქსელის კომპანიებს. ითვლება, რომ მათი ხარისხის კონტროლის სისტემა სანიმუშოა და შემომწმების საფრთხე (მონიტორინგი), პრივილეგიებული და დომინირებული მდგომარეობის გამო, ფაქტობრივად, არ შეეხება. კონკურენციაში ჩართულია მარტო მეორე კატეგორიის საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის და სხვა კატეგორიის საწარმოების აუდიტორული მომსახურების განაწილება თუ გადანაწილება. ამასთან, ეს კონკურენცია, ყველაზე მახინჯი ფორმით, მხოლოდ ფასებში ვლინდება და სხვა ფასეულობებს ყურადღება არ ექცევა - იმარჯვებს ის, ვინც ნაკლებ ანაზღაურებას მოითხოვს. ასეთი მენტალობა მიაწინებს აუდიტის მიმართ ჯერ კიდევ შემორჩენილ ზერელე ცნობიერებაზე და აუცილებელია მისი ამალღება.

უდავოა, რომ სდპ, მეორე და პირველი კატეგორიის საწარმოების ფინანსური და მმართველობის ანგარიშგებების აუდიტების და გამოქვეყნების დაწესებამ კვალიფიციური ბუღალტრებისა და აუდიტორების მოთხოვნადობა აამალღა. ამასთან, 2017 წლის საანგარიშგებო პერიოდის ანგარიშგებების გამოქვეყნების დაწყებულმა პროცესმა აჩვენა, რომ აღრიცხვა-ანგარიშგებების და მათი აუდიტების სისტემის გამართვისთვის ჯერ კიდევ გარკვეული სამზადისი და თადარიგია საჭირო. ანგარიშვალდებულ საწარმოთა უმეტესობაში ფინანსური და მმართველობის ანგარიშგებები აქამდე არ ინარმოებოდა და მათი შედგენა ვადის მიწურულს საგანგებო რეჟიმსა და პირობებში განხორციელდა; „ცნობილ“ აუდიტორულ კომპანიებს, წინა პერიოდში დაბეჭეული მსხვილი და „მსუყვე“ გადამხდელი საწარმოების გარდა, სხვების მომსახურების ინტერესი ნაკლებად აღმოაჩნდა (შეიძლება ითქვას, რომ ბაზრის ეს ნაწილი უკვე დაკავებულია და იქ შეღწევა, პრაქტიკულად, შეუძლებელია). შედარებით მცირე და დაბალბიუჯეტის ანგარიშვალდებულები საწარმოების გადარჩევის შემდეგ დარჩენილი სუბიექტები, ანგარიშგებების გამოქვეყნებამდე დარჩენილ ორთვიან პერიოდში, აუდიტის ჩატარებაზე მომსახურებას უკვე ნებისმიერ ქართულ აუდიტორულ კომპანიას თანხმდებოდნენ. მაგრამ პატარა აუდიტორულ კომპანიებს შესაბამისი ხარისხის კონტროლის უზრუნველყოფის





რესურსი არ აღმოაჩნდათ; ინფრასტრუქტურულად შედარებით გამართულ კომპანიებს კი ნაალაფარის აკრეფა „ნაღებმოხდილი“ ნარჩენიდან მოუწიათ და მათი წილხვედრი ანგარიშვალდებული კომპანიებისთვის ანგარიშგებების შედგენა-აუდიტების და სპეციალიზებულ პორტალზე ატვირთვის პროცესი ფორსირებულ დროში მოუხდათ.

ასე და ამრიგად, ანგარიშვალდებული საწარმოების 80%-მა დაკისრებული ვალდებულება შეასრულა. შეიძლება ითქვას, რომ ამ სფეროში რეფორმის დასაწყისისთანავე ასეთი შედეგი დიდი წარმატებაა. ბაზრის „მარეგულირებელი“ როლიც აქ ნათლად ჩანს და არც მისი პრინციპი დარღვეულა, თუმცა უნდა შევნიშნოთ, რომ ახალმა რეგულაციამ „ამ სფეროში უმსხვილესი საერთაშორისო კომპანიის ან საერთაშორისო აუდიტორული კომპანიების“ მდგომარეობის კიდევ უფრო გამყარებაზე კარგად იმუშავა და მათი ქვეყნების ეკონომიკის განვითარებას ემსახურება. ქართული აუდიტორული კომპანიებისა და პროფესიული კვალიფიკაციის განვითარებისთვის კი განსაკუთრებული გარღვევა არ იგრძნობა. ბაზარი კვალიფიციური ბუღალტრებისა და აუდიტორების ნაკლებობას კვლავაც განიცდის. ჩვენმა ბუღალტრებმა ცუდად იციან ფინანსური აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები, უფრო ცუდად კი - მმართველობითი აღრიცხვა. ამის გამო, მათ საწარმოთა ხელმძღვანელობა ნაკლებად ენდობა. მეტწილ ისე გამოდის, რომ საწარმოს ხელმძღვანელი ცალკე მუშაობს, ბუღალტერი კი - ტექნიკურ საბუღალტრო ჩანაწერებს აკეთებს, მაშინ, როდესაც ისინი გვერდიგერდ, ერთ გუნდად უნდა მუშაობდნენ.

ბუღალტრული აღრიცხვა მარტო სამეურნეო ოპერაციების ანგარიშებზე ასახვა და დეკლარირება როდია. უწინარესაც, ეს არის საწარმოს მართვისთვის სათანადო ინფორმაციის მოპოვება აქტივების, ვალდებულებების, კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ, მათი სტრუქტურული დამუშავება, სამართლებრივი წარდგება (საჭირო დროს, დანიშნულების ადგილას, საკმარისი მოცულობითა და ფორმით) ხელმძღვანელისთვის და სწორი გადაწყვეტილების მიღება.

გარდაუვალია, რომ ბუღალტრების მიმართ ნდობა უნდა ამაღლდეს. ისინი საწარმოს უმაღლესი მმართველობისთვის უმთავრეს საყრდენს და უშეცდომო გადაწყვეტილების ინფორმაციის მუდმივ წყაროს უნდა წარმოადგენდნენ. ეს მხოლოდ ბუღალტრების კვალიფიკაციის ამაღლებით არის მიღწევადი.

ინვესტირები სპირად ჩივიან, რომ მათ უჭირთ კვალიფიციური ბუღალტრების მოძებნა, რაც მათ დისკომფორტს უქმნის. ეს კიდევ ერთი მოტივია პროფესიული ცნობიერების ასამაღლებლად. მით უფრო, მიმდინარე წლიდან მესამე და მეოთხე კატეგორიების საწარმოები (საქართველოს სამეწარმეო სფეროს ყველაზე მეტი შემადგენელი სეგმენტი) უკვე ვალდებულია ფინანსური ანგარიშგება მოამზადოს და გამოაქვეყნოს. გარკვეული კატეგორიის საწარმოებს მოუწევთ მმართველობითი ან/და ინტეგრირებული ანგარიშგებების შედგენაც.

გასათვალისწინებელია ის გარემოება, რომ საქსტატის მონაცემების თანახმად, 2019 წლის 1 მაისის მდგომარეობით, საქართველოში რეგისტრირებულია სულ **184707** აქტიური ბიზნეს სუბიექტი; აქედან, კომერციული იურიდიული პირია - **79451**. მათ შორის: სააქციო საზოგადოება - **893**; შპს - **78065**; კოოპერატივი - **240**; სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება - **231**; კომანდატური საზოგადოება - **22**; სხვა დანარჩენი - **7669** (არასამეწარმეო და საჯარო სამართლის სუბიექტების ჩათვლით). ინდივიდუალურ მეწარმედ აღრიცხულია - **97587** ფიზიკური პირი.¹ მოსალოდნელია, რომ მეწარმე სუბიექტების რაოდენობა კიდევ უფრო გაიზრდება. მოქმედი რეგულაციიდან გამომდინარე, სავალდებულო, საინიციატივო აუდიტისა თუ სხვა სახის მომსახურების ჩათვლით, მიმდინარე და მომდევნო წლებში, სულ ცოტა, 10 ათას სუბიექტს მაინც დასჭირდება ბუღალტრის და აუდიტორის კვალიფიკაცია. ამჟამად კი ჩვენი ბაზარი ასეთი მასშტაბის კვალიფიციური მომსახურების მიწოდებისთვის მზად არ არის.

ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში არსებული ვითარება, უმთავრესად, წარსულ წლებში რეგულაციის

¹ საქსტატი, <http://www.geostat.ge/?action=page&p-id=238&lang=geo>

გაუმართაობამ, ნაწილობრივ კი - სანარმოთა ხელმძღვანელების გაუნათლებლობამ (არაჯანსაღი მოტივაციებმა) განაპირობა. თუმცა, ამასთან, უნდა ვაღიაროთ, რომ „უმსხვილესი საერთაშორისო კომპანიის ან საერთაშორისო აუდიტორული კომპანიების“ პრივილეგირებული, დომინანტური მდგომარეობა ამ სფეროში წარმოებული პროტექციონისტული და ნეოლიბერალური პოლიტიკის შედეგია. ანგარიშგასაწევია ისიც, რომ რეგულაციის სადავეებთან არაპროფესიონალი, კერძო ინტერესების მატარებლები აღმოჩნდა. ამჟამად, ბუღალტრებისა და აუდიტორების პროფესიაში ბევრია თვითმარქვია დასაქმებული. აღნიშნულზე ცხადად მიუთითებს შემდეგი გარემოებები:

2019 წლის 1 ივნისის მდგომარეობით, საქართველოს აუდიტორთა და აუდიტორული ფირმების ერთიან რეესტრში რეგისტრირებულია სულ 454 აუდიტორი და 251 აუდიტორული ფირმა¹. აქედან, ცხადია, ყველა თანაბრად არ არის დატვირთული, მათ შორის, ერთკაციანი აუდიტორული კომპანიებიც ჭარბობს, ნაწილი რეგიონებშია განთავსებული და ზოგი აქტიურად არ საქმიანობს. ზედამხედველობის სამსახურის მიერ ჩატარებული ხარისხის შემოწმების, აგრეთვე სერტიფიცირებული ბუღალტრებისთვის დანესებული ყოველწლიური განგრობითი სწავლების ვალდებულების შეუსრულებლობის გამო, აუდიტორთა ნაწილს შეუჩერდა საქმიანობის უფლებამოსილება;

წლების განმავლობაში უკონტროლობისა და აუდიტის მიმართ ფორმალური დამოკიდებულების შედეგად, აუდიტორების და აუდიტორული კომპანიების მომსახურების ხარისხი დადგენილ სტანდარტებს არ შეესაბამებოდა. აუდიტორების და აუდიტორული კომპანიების ნაწილის მომსახურების ხარისხი ვერც ამჟამად გამოირჩევა მაღალი პარამეტრებით;

სასერტიფიკაციო პროგრამის მომზადება/აღიარების გაჭიანურების გამო, პროფესიულმა ორგანიზაციებმა პროცესის დანეჭების უფლებამოსილება მხოლოდ გასული წლის სექტემბრის შემდეგ მოიპოვეს. მიუხედავად მოლოდინისა, სერტიფიცირებული ბუღალტრის სტატუსის მადიებელი კანდიდატების რაოდენობა ყველა პროფესიულ ორგანიზაციაში ათამდეც ვერ შეგროვდა. აქედან, განსაკუთრებული ძალისხმევის გარეშე, უნდა შევნიშნოთ, რომ სავარაუდოდ, მომავალი 2-3 წლის განმავლობაში აუდიტორთა რიცხვის შევსება არ არის მოსალოდნელი. აღნიშნულის გათვალისწინებით, ბაზარზე მოქმედი და ხარისხიანი მომსახურების გაწევის მიმნოდებელი კონკურენტუნარიანი აუდიტორების და აუდიტორული არსებული ფირმების რაოდენობა, მზარდი პოტენციალის მქონე ქვეყნისთვის ბევრი სულაც არ არის და მათი დეფიციტის საფრთხე სახეზეა.

ჯერ კიდევ ადრეა უფრო ზუსტი დასკვნის გაკეთება, თუმცა ასეთი მდგომარეობა ნიშნავს იმას, რომ ბუღალტრებისა და აუდიტორების პროფესიის მიმართ ინტერესის ამაღლება ახალმა რეგულაციამ ვერ შეძლო.

ასეთი ჩავარდნა ხელს აძლევს ბაზრის გადანაწილ-

ბით დაინტერესებულ პირებს და პროფესიის განვითარებაზეც ნეგატიურად აისახება.

მდგომარეობის გაუმჯობესებისთვის, ცხადია, საჭიროა:

- მოქმედ რეგულაციაში აღმოიფხვრას ის ხარვეზები, რომლებმაც ცუდად ან საერთოდ არ იმუშავეს და ჩაირთოს ისეთი ნორმები, რომლებიც მდგომარეობის გაუმჯობესებას მოემსახურება;

- სანარმოთა ხელმძღვანელების, ბუღალტრების, ფინანსისტების, აუდიტორების ცნობიერების ამაღლება და ინტეგრაციულ პროცესებში ჩართვა;

- ბუღალტრების და აუდიტორების არსებული კონტინგენტის კვალიფიკაციის ამაღლება;

- საუნივერსიტეტო სწავლების პროცესის, განსაკუთრებით კი მისი პრაქტიკის ნაწილის და სტაჟირების კომპონენტის სრულყოფა;

- ბუღალტრული განათლების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ბუღალტრებისა და აუდიტორების ახალი ნაკადის მომზადება;

ქართული აუდიტორული კომპანიების კონკურენტუნარიანობის გაძლიერების მიზნით, მიზანშეწონილია:

სპეციალური პროგრამის განხორციელება, რომელიც მიმართული იქნება ხარისხის კონტროლის მოთხოვნების შესაბამისი აუდიტის პროცესის წარმართვის ცნობიერების ამაღლების პრაქტიკული სახელმძღვანელოს, კომპიუტერული პროგრამების და სხვა ინსტრუმენტების ხელმისაწვდომობის უზრუნველსაყოფად;

მცირე აუდიტორული კომპანიების გამსხვილების (გაერთიანება, შერწყმა, მიერთება) ხელშეწყობა და ნახალისება.

ბუღალტრული აღრიცხვის სწავლება და პრაქტიკის კომპონენტი

ფასს-ის მოთხოვნათა შესაბამისად ინფორმაციის დამუშავებისა და წარდგენის უზრუნველყოფა მოითხოვს ტექნიკური კომპეტენციების, პროფესიული უნარების, ფასეულობების, ეთიკის ნორმების, დამოკიდებულებების ცოდნას და შესაბამისი კვალიფიკაციის ბუღალტრის სპეციალობის ახალი კადრების მომზადებას.

ტექნიკური კომპეტენციების ქვეშ იგულისხმება სპეციალობის განმსაზღვრელი ცოდნის პრაქტიკაში გამოყენების უნარი; **პროფესიული უნარებში** - კომუნიკაბელურობის, პერსონალური და ორგანიზაციული უნარების ერთობლიობა. **პროფესიული ფასეულობების, ეთიკისა და დამოკიდებულებების** ქვეშ მოიაზრება პროფესიული ქცევა და სხვა ისეთი მახასიათებლები, რომლებიც განსაზღვრავენ პროფესიულობას. ამასთან, მათში შედის ქცევის (ეთიკური) პრინციპები, რომლებიც დამახასიათებელია პროფესიისთვის. პროფესიული უნარების ტექნიკურ კომპეტენციასთან, პროფესიულ ფასეულობებთან, ეთიკასთან და დამოკიდებულებებთან შერწყმის საშუალებით კი, ვლინდება ბუღალტრის პროფესიული კომპეტენცია.

„ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგების და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, **ბუღალტერი არის ფიზიკური პირი, რომელიც უშუალოდ**

¹ იხ. <https://www.saras.gov.ge>, აუდიტორთა/აუდიტორული ფირმების რეესტრი.



ანარმოებს ბუღალტრულ აღრიცხვას ან/და ამზადებს ფინანსურ ანგარიშგებას; აქვე, უფრო მაღალ საფეხურად წარმოდგენილია სერტიფიცირებული ბუღალტერი. ასეთად მიიჩნევა ფიზიკური პირი, რომელიც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში შემავალი სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულების – ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის მიერ, დადგენილი პროფესიული სერტიფიცირების სტანდარტის შესაბამისად, სერტიფიცირებულია ბუღალტერთა ან/და აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაციის მიერ, ან სერტიფიცირებულ ბუღალტრად აღიარებულია კანონით და რომელიც სერტიფიცირების შემდეგ თავის კვალიფიკაციას განგრძობითი განათლების სტანდარტის შესაბამისად ადასტურებს¹. თავის მხრივ, განგრძობითი განათლება ესაა სერტიფიცირებული ბუღალტრის სტატუსის მინიჭების შემდგომ სერტიფიცირებული ბუღალტრის მიერ უკვე შეძენილი პროფესიული კომპეტენციის შენარჩუნების და განვითარების პროცესი.

კანონის ამ ნორმების შინაარსს თუ კრიტიკულად შევხედავთ, მათი ბუნდოვანების მიუხედავად, საკამათო არ უნდა იყოს, რომ **ბუღალტრობა** არ ეზღუდება ნებისმიერ პირს, ვისაც ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობა ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებას ან/და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას ანდობს. აქ არ არის მინიშნება განათლებაზე, არც გამოცდილებაზე და არც ჩინზე. ცალკე მსჯელობის თემაა ვინ როგორ გაართმევს თავს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელის მიერ გამოცხადებულ ნდობას, მაგრამ სხვა მოსაზრება არ უნდა იყოს იმასთან დაკავშირებით, რომ სტანდარტების მოთხოვნათა მიხედვით ბუღალტრული აღრიცხვის წარმართვასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას შესაბამისი პროფესიული კვალიფიკაცია უთუოდ სჭირდება. ამიტომ რჩება შთაბეჭდილება, რომ კანონში მოცემული განმარტება დასახვეწია და კომპეტენციის განმსაზღვრელი ნიშნებით შეესებას საჭიროებს.

¹ იხ. „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგების და აუდიტის შესახებ“ კანონის მე-2 მუხლის 1 პუნქტის „ბ“ და „ლ“ ქვეპუნქტები.

ბუღალტრობასთან თუ განსაკუთრებული მოთხოვნები არაა დაწესებული, **სერტიფიცირებული ბუღალტრის** სტატუსისთვის კი მოთხოვნილია ბუღალტერთა ან/და აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაციის წევრობა, განგრძობითი სწავლების პროგრამაში ჩართვა, პროფესიული კვალიფიკაციის პერიოდული დადასტურება.

კანონის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, **სერტიფიცირებული ბუღალტრის** სტატუსს ის დანიშნულება აქვს, რომ მის გარეშე პირი აუდიტორი ვერ გახდება (აუდიტორთა ერთიან რეესტრში რეგისტრაციას ვერ გაივლის და მაშასადამე, აუდიტორული საქმიანობის უფლებას ვერ მოპოვებს). სხვა გაცხადებული უპირატესობა ამ სტატუსს არ გააჩნია.

ყველა ნიშნის მიხედვით, **სერტიფიცირებული ბუღალტერი** წარმოადგენს უმაღლესი კომპეტენციის და კვალიფიკაციის მქონე დიპლომირებულ პირს ბუღალტრული აღრიცხვის და ფინანსების დარგში. ამდენად, მოტივაციის ზრდისთვის, არ იქნებოდა გადამეტებული, რომ მას საკანონმდებლო დონეზე ჰქონდეს უპირატესობა კარიერულ წინსვლაშიც; იკავებდეს მთავარი ბუღალტრის ადგილს ეკონომიკური სუბიექტის აღმასრულებელი ხელმძღვანელობის მმართველობით სტრუქტურაში; განმკარგულებელი ხელმძღვანელობაც საკვალიფიკაციო მოთხოვნების განსაზღვრისას სერტიფიცირებულ ბუღალტრებს ანიჭებდეს უპირატესობას კომისიების და კომიტეტების პირველი პირების და წევრების ვაკანსიებზე.

მოქმედი რეგულაციის თანახმად, დაინტერესებული პირებისთვის სერტიფიცირებასა და განგრძობითი სწავლებას ახორციელებს პროფესიული ორგანიზაცია **ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის მიერ შემუშავებული წესის**² საფუძველზე შემუშავებული და აღიარებული

² იგულისხმება ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის 2017 წლის 25 სექტემბრის №6-16 ბრძანებით დამტკიცებული „პროფესიული სერტიფიცირების სტანდარტისა და სასერტიფიკაციო პროგრამებისა და საგამოცდო პროცესის აღიარების წესი“.



პროგრამის შესაბამისად. სერტიფიცირებული ბუღალტრის სტატუსის მაძიებელ პირებს მოეთხოვებათ გამოცდების ჩაბარება.

სასერტიფიკაციო პროგრამა მოიცავს 5 (ხუთ) სასწავლო კურსს და გამოცდების ჩაბარებას შემდეგ საგნებში:

ა) „**ფინანსური აღრიცხვა და ანგარიშგება**“ – ფინანსური აღრიცხვა და ანგარიშგება, ფასის სტანდარტების შესაბამისად, კვალიფიკაციის უმაღლეს დონეზე;

ბ) „**აუდიტი**“ – აუდიტი, მარნმუნებელი მომსახურება და პროფესიული უნარები, პროფესიული სკეპტიციზმი და პროფესიული განსჯა, ეთიკური პრინციპები, საზოგადოებრივი ინტერესების დაცვის მიმართ ვალდებულება, კვალიფიკაციის უმაღლეს დონეზე;

გ) „**ბიზნესის მართვა**“ – კორპორაციული მართვა, რისკის მართვა და შიდა კონტროლი, კვალიფიკაციის უმაღლეს დონეზე;

დ) „**ბიზნეს სამართალი**“ – ბიზნესის მარეგულირებელი კანონმდებლობა, კვალიფიკაციის საშუალო დონეზე;

ე) „**საგადასახადო სამართალი**“ – საგადასახადო კანონმდებლობა, კვალიფიკაციის საშუალო დონეზე“.

სტატუსის მაძიებელი პირი უფლებამოსილია დაასრულოს სასერტიფიკაციო პროგრამა სასერტიფიკაციო პროგრამის სწავლის პროცესში ჩართვის გარეშე, რაც პროგრამული სირთულის, სიახლეთა სიმრავლის და აღქმის თავისებურებების გათვალისწინებით, მხოლოდ განსაკუთრებული უნარის ერთეულებმა, შესაძლოა, დაძლიონ. ცხადია, არ უნდა გამოირიცხოს თვითსწავლების, ან დისტანციური სწავლების სხვა თანამედროვე მეთოდების შესაძლებლობები, თუმცა მოცემულ ვითარებაში, ვფიქრობთ, უპირატესობა მხოლოდ სწავლების დასრულებულ ფორმას უნდა მიენიჭოს.

ზოგადად¹, რეგულაციით გათვალისწინებულია, რომ სერტიფიცირებული ბუღალტრის სტატუსის მაძიებელი

¹ რეგულაციით გათვალისწინებული დეტალები და მოსაზრებები იხ. სტატიის: დავით ჯალაღონია, იური პაპასქუა, ბუღალტრის პროფესიული სერტიფიცირების ძირითადი აქცენტები ახალ რეგულაციაში, ჟ. ბიზნესი და კანონმდებლობა, 2017 წ. #4, სექტემბერ-დეკემბერი, გვ.5-10.

შეიძლება გახდეს ფიზიკური პირი, რომელიც ამ მიზნით რეგისტრაციისთვის მიმართავს პროფესიულ ორგანიზაციას, ითხოვს სასერტიფიკაციო პროგრამით გათვალისწინებული სასწავლო კურსის ან/და საგამოცდო პროცესის გავლას და გააჩნიათ:

ა) ბაკალავრის, მაგისტრის, დოქტორის ან მასთან გათანაბრებული აკადემიური ხარისხი;

ბ) საქართველოში ან უცხოეთში მოპოვებული აქვს ბაკალავრის ან მასთან გათანაბრებულ საფეხურზე სწავლის უფლება;

გ) პროფესიული განათლების V საფეხურის კვალიფიკაცია;

დ) პროფესიული სერტიფიცირების მიზნებისათვის პირს გამოცდებზე დასაშვებად ჩაბარებული უნდა ჰქონდეს გამოცდა პროფესიული სერტიფიცირების სტანდარტით განსაზღვრულ ყველა საგანში სულ მცირე საშუალო დონეზე (გარდა ეკონომიკისა, რომელშიც კანდიდატის კომპეტენცია შეიძლება დადასტურდეს საბაზო დონეზე);

სერტიფიცირებული ბუღალტრის სტატუსის მაძიებელი პირები, რომელთაც უმაღლესი განათლება მიღებული აქვთ ბიზნესის ადმინისტრირების მიმართულებით – ბუღალტრული აღრიცხვა, მენეჯმენტი, ფინანსები და სოციალური მიმართულებით ეკონომიკის დარგში და კვალიფიკაცია მინიჭებული აქვთ 2005 წლის ჩათვლით, 2021 წლამდე სასერტიფიკაციო გამოცდებზე დაიშვებიან მხოლოდ უმაღლესი განათლების დამადასტურებელი დიპლომის საფუძველზე;

ის პირები, რომელთაც უმაღლესი განათლება მიღებული აქვთ ბიზნესის ადმინისტრირების მიმართულებით – ბუღალტრული აღრიცხვა, მენეჯმენტი, ფინანსები და სოციალური მიმართულებით ეკონომიკის დარგში და კვალიფიკაცია მინიჭებული აქვს 2005 წლის შემდეგ, მაგრამ არაუგვიანეს 2019 წლის პირველი იანვრისა, სასერტიფიკაციო გამოცდებზე დაშვებისათვის გათვალისწინებული სასწავლო კურსის/საგნის ჩათვლას მიიღებდნენ დიპლომის დანართში ასახული ჩათვლილი/ჩაბარებული სასწავლო კურსის/საგნის შესაბამისად;

2019 წლის პირველი იანვრის შემდეგ, ასეთი კანდიდატების სასერტიფიკაციო გამოცდებზე დაშვება მოხდება დაშვებისათვის გათვალისწინებული სასწავლო კურსის/საგნის ჩათვლის საფუძველზე, რომელიც განხორციელდება ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის მიერ აღიარებული, საგანმანათლებლო საქმიანობის განმახორციელებელი პირის ცალკეული დისციპლინების (საგნების) ფარგლებში სწავლის შედეგების მიხედვით, საათების მინიმალური მოცულობის გათვალისწინებით.

გამჭვირვალობისა და ხელოვნური ჩარევისაგან თავის არიდების მიზნით, ერთმანეთისაგან გამიჯნულია პირის პროფესიული სერტიფიცირებისათვის აღიარებული სპეციალიზებული გამოცდების განმახორციელებელი ორგანო და სერტიფიცირებისთვის უფლებამოსილი პროფესიული ორგანიზაცია. სერტიფიცირების მთელ პროცესზე კონტროლის ფუნქცია და საბოლოო პასუხისმგებლობა ეკისრება ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურს.

უწყვეტი განგრძობითი განათლების მიღების ფარგლებშიც, სერტიფიცირებული ბუღალტრისთვის განსაზღვრულია ყოველი 3 (სამი) უწყვეტი კალენდარული წლის განმავლობაში გაიარონ განგრძობითი განათლების სულ მცირე 120 საათი (ან მისი ექვივალენტური სწავლების ერთეული). აქედან, 90 საათი (ყოველ წელს - 30 საათი) დასწრებულ სწავლებას ეთმობა, ხოლო 30 საათი (ყოველ წელს - 10 საათი) განკუთვნილია დამოუკიდებელი მუშაობისთვის.

ერთი შეხედვით, უნდა ვივარაუდოთ, რომ ასეთმა იერარქიულმა და გამჭოლმა სისტემამ უნდა უზრუნველყოფს ბუღალტრების სერტიფიცირებისა და განგრძობითი სწავლების ხარისხის ამაღლებას, და შესაბამისად, მაღალი კვალიფიკაციის ახალი კადრების მომზადება. გარდა ამისა, ასეთი მიდგომა, ერთი მხრივ, უნდა ზრდიდეს პირის მიერ პროფესიული კვალიფიკაციის შენარჩუნებისა და განვითარების მოტივაციას, მეორე მხრივ კი, პროფესიული ორგანიზაციისთვისაც ჰქმნიდეს წინაპირობას, ბაზარზე არსებული კონკურენციის პირობებში განგრძობითი განათლების მიღების მსურველს მიაწოდოს შედეგზე ორიენტირებული განგრძობითი განათლების პროგრამა. მაგრამ აქ უნდა შევნიშნოთ შემადგერხებელი გარემოება, რომელიც **2019 წლის პირველი იანვრის შემდეგ, სერტიფიცირებული ბუღალტრის სტატუსის მაძიებლის კანდიდატების სასერტიფიკაციო გამოცდებზე დაშვებას ეხება.**

ცნობილია, რომ 2019 წლის დამდეგამდე, სასერტიფიკაციო პროგრამები, ფაქტობრივად, არ ამოქმედებულა. ამდენად, ამიერიდან, სერტიფიცირებული ბუღალტრის სტატუსის მაძიებელი პირების სასერტიფიკაციო გამოცდაზე დაშვება უნდა მოხდეს მხოლოდ ზემოაღნიშნული პირობით, რაც ითვალისწინებს **ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის მიერ იმ საგანმანათლებლო საქმიანობის განმახორციელებელი პირების აღიარებას, რომელთა ცალკეული დისციპლინების (საგნების) ფარგლებში სწავლის საათების მინიმალური მოცულობა და შედე-**

გები სასერტიფიკაციო გამოცდებზე დაშვების მოთხოვნებთან იქნება თანხვედრი, თუმცა ასეთი საგანმანათლებლო საქმიანობის განმახორციელებელი პირები, ცალკეული დისციპლინები და სწავლების საათების მინიმალური მოცულობა ჯერ განსაზღვრული არ არის, მეტიც, აღნიშნულზე დისკუსია და მოსამზადებელი სამუშაოებიც არ დაწყებულა. ეს ცალკე პრობლემაა, მეორე ნაწილი უნდა დავინახოთ ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის განზრახვაში, საგანმანათლებლო საქმიანობის განმახორციელებელი პირებიდან გამოარჩიოს ისეთი, რომლებშიც სასწავლო პროგრამები მის მიერ დადგენილ სასერტიფიკაციო გამოცდებზე დაშვების მოთხოვნებთან იქნება თანხვედრი. შეუთავსებლობა, შესაძლოა, წარმოშვას იმ მოცემულობამ, რომ საგანმანათლებლო საქმიანობის განმახორციელებელი პირების ავტორიზაცია და სასწავლო პროგრამების აკრედიტაცია რეგულირდება სხვა სამართლებრივი აქტებით, რომელთაც სერტიფიცირებასთან და განგრძობით სწავლებასთან საერთო არაფერი აქვთ. ამასთან, საგანმანათლებლო საქმიანობის განმახორციელებელი პირების უმეტესობის სასწავლო პროგრამები უკვე აკრედიტებულია და მათში ცვლილებების შეტანა ცალკე შრომატევადი პროცესია.

ასეთი ვითარება, ყველაზე ცოტა, საგანგაშოა, ანალიზის, პრობლემის გამოკვეთის და გადაწყვეტის გზების ძიების საფუძველს უნდა ქმნიდეს. სავსებით ლოგიკურია, რომ საგანმანათლებლო საქმიანობის განმახორციელებელი პირების შერჩევა და სასწავლო პროგრამების შეჯერების პროცესი გარკვეულ დროს მოითხოვს. გადამეტების გარეშე, შეიძლება ითქვას, რომ სერტიფიცირებული ბუღალტრის სტატუსის მაძიებელი პირების ახალი ნაკადის მიღება შესაბამისი დროით შერევა, რაც ქართული აუდიტორული კომპანიებისა და სამენარმეო სუბიექტებისთვის აუდიტორების, მაღალი კვალიფიკაციის მქონე სპეციალისტების უკვე არსებულ დეფიციტს კიდევ უფრო გაზრდის, ბაზრის გადანაწილებით დაინტერესებულ პირებს ხელს მოუმართავს და პროფესიის განვითარებაზეც ნეგატიურად იმოქმედებს.

მოქმედი რეგულაცია სერტიფიცირებული ბუღალტრის სტატუსზე, სერტიფიცირების პროცესზე და განგრძობით სწავლებაზე თუ მეტ-ნაკლებ სიცხადეს იძლევა, მასში, ფაქტობრივად, არაფერია განსაზღვრული მთავარ ბუღალტერზე ან რიგით ბუღალტერზე, მათ საკვალიფიკაციო მოთხოვნებზე, სწავლებაზე.

საერთაშორისო სტანდარტებით, სამენარმეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შედგენისათვის საჭირო კომპეტენციები და პასუხისმგებლობა, ბუნებრივია, წარმოშობს მათი პროფესიული საკვალიფიკაციო მოთხოვნების განსაზღვრის და კომპეტენციების მიხედვით რანჟირების აუცილებლობას.

მიუხედავად იმისა, რომ კანონის რეგულაციის სფეროში ბუღალტრული აღრიცხვაც შედის, მისი ეს ნაწილი ძლიერ სუსტია და ის ძირითადად აუდიტთან დაკავშირებულ საკითხებს ეხება. ცხადია, მნიშვნელოვანია ფინანსური და მმართველობის ანგარიშგებების აუდი-

ტორის კვალიფიკაცია, აუდიტის ხარისხიც, მაგრამ ეს ამ ანგარიშგებების მნიშვნელობებიდან გამომდინარეობს. ამდენად, არანაკლები კვალიფიკაცია და კომპეტენციაა საჭირო ფინანსური და მმართველობის ანგარიშგებების შესადგენად. თუ აუდიტორს (სერტიფიცირებულ ბუღალტერს) მოეთხოვება პროფესიული ორგანიზაციის წევრობა, განგრძობითი განათლების პროგრამაში ჩართვა და თავისი კვალიფიკაციის პერიოდული დადასტურება, ვფიქრობთ, ანალოგიური ვალდებულების დაკისრება ბუღალტრებისთვისაც აუცილებელია. ეს ხელს შეუწყობს სტანდარტების შესაბამისად ბუღალტრული აღრიცხვის, ფინანსური ანგარიშგების წარმოების კულტურის, ნდობისა და გამჭვირვალობის ხარისხის ამაღლებას, რასაც მიმდინარე რეფორმა მიზნად ისახავს.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, დროის და ვითარების შესაბამისად, კანონის ნორმები ბუღალტრული აღრიცხვის ნაწილში შეესაბამება მოთხოვნას. საქართველოს მთავრობის ინიციატივით, მუშავდებოდა კანონში შესატანი ცვლილებების პროექტი თუმცა მისი საჯარო განხილვა და მსვლელობა ჯერ არ დაწყებულა.

ბუღალტრულ აღრიცხვაში ბევრი საკითხია ერთობლიობაში წარმოსადგენი და გადასახედი. მათ შორის, განსაკუთრებით საყურადღებოა ბუღალტრული აღრიცხვის, როგორც სპეციალობის სწავლება.

დღეს კომერციულად სარფიანი გახდა ბუღალტრული აღრიცხვის და პროგრამების ორთვიანი კურსები და, ფაქტობრივად, ყველა მეტროსთან გამოკრულია სარეკლამო განცხადებები. ვრცელი შესავლის და არგუმენტების გარეშე უნდა განვაცხადოთ, რომ ორთვიან კურსებზე სწავლება დაყვანილია ჩანაწერების გაკეთებისა და ფორმების შევსების უნარების ათვისებაზე, რაც პროფესიული კომპეტენციის ნაწილიც არაა და ეს ბუღალტრის პროფესიის დაკნინებაა მხოლოდ. ბუღალტრის პროფესია დებეტსა და კრედიტში მარტო ჩანაწერები გაკეთება და ანგარიშთა კორესპოდენცია, თუნდაც ბალანსის შედგენა როდია. **ბუღალტრობა ეს საწარმოს სტრუქტურისა და სამეურნეო ციკლის, სტრუქტურულ ერთეულებს შორის ურთიერთობების, ინფორმაციის დამუშავების ტექნოლოგიების ზედმიწევნით ცოდნა, მართველობის პროცესსა და გადაწყვეტილებების მიღებაში ჩართულობაა, მიღებულ გადაწყვეტილებებზე პასუხისმგებლობის გაზიარებაა იმდენად, რამდენადაც ბუღალტრული აღრიცხვით მოცულ ინფორმაციაზე დგას კომპანიის მმართველობა და წარმატებები.** ბუღალტრული აღრიცხვის სწავლება უფრო რთული და ხანგრძლივადიანია, ვიდრე ეს ორთვიან კურსდამთავრებულებს წარმოუდგენია.

ცოდნის მიღების ყველა ფორმას, შესაძლოა, არსებობის უფლება ქონდეს, თუმცა ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სწავლებისას მეტი წინდახედულება გამოცდილება, კვალიფიკაცია და კომპეტენცია უნდა ჩაირთოს, რამდენადაც, ამ შემთხვევაში, სწავლების შედეგი, დამუშავებული მცირეოდენი გადაცდომაც კი, პირდაპირ ასახავს ჰპოვებს ქვეყნის ეკონომიკის განვითარებაზე.

სავსებით სწორი ხედვაა რეგულაციაში გათვალისწინებული, როცა სერტიფიცირებული ბუღალტ-

რის სტატუსის მაძიებლის კანდიდატად რეგისტრირებისთვის სავალდებულო პირობად დაწესებულია: ბაკალავრის, მაგისტრის, დოქტორის ან მასთან გათანაბრებული აკადემიური ხარისხი; ბაკალავრის ან მასთან გათანაბრებულ საფეხურზე სწავლის უფლება; პროფესიული განათლების V საფეხურის კვალიფიკაცია. ეს ერთგვარი საწყისი ნიშნულია, საიდანაც ცოდნის შემდგომი გაღრმავება-განვითარებისათვის უნდა დაიწყოს პროფესიული სერტიფიცირება და განგრძობითი განათლება.

როგორც წესი, პროფესიული კომპეტენციის საფუძვლიანი ჩამოყალიბება იწყება საუნივერსიტეტო საგანმანათლებლო დაწესებულების პირველ საფეხურზე - ბაკალავრიატში. ალტერნატივად შეიძლება წარმოვიდგინოთ პროფესიული განათლება, რამდენადაც პროფესიული საგანმანათლებლო პროგრამა მოიცავს თეორიულ სწავლებას, სასწავლო ან/და საწარმოო პრაქტიკას და პროფესიული განათლების შესაბამისი საფეხურის კვალიფიკაციის დამადასტურებელი პროფესიული დიპლომი გაიცემა. პროფესიული განათლების V საფეხურის კვალიფიკაციის მფლობელს უკვე შესწევს უნარი, შეასრულოს ისეთი სამუშაო, რომელიც მოითხოვს სხვათა სამუშაოს დაგეგმვასა და ხელმძღვანელობას, ასევე განხორციელებული სამუშაოს შეფასებასა და სრულყოფას,¹ თუმცა სწავლების ამ ფორმაში ყველაფერი გამართულად არ ხდება.

საუნივერსიტეტო საგანმანათლებლო დაწესებულების ბაკალავრიატში სწავლების ძირითადი ნაწილი თეორიულ მომზადებას ეთმობა. პრაქტიკის კომპონენტი ითვალისწინებს 90 საათს (15 კვირა, კვირაში 6 საათი) და დამამთავრებელი კურსის ბოლო სამთვიან პერიოდს ემთხვევა. ამ დროს სტუდენტები ლექცია-სემინარებთან ერთად, მუშაობენ სადპლომო ნაშრომებზეც და გადიან პრაქტიკის ობიექტებზე. პრაქტიკის ობიექტებთან ურთიერთობა მეტწილად პირად კეთილგანწყობილ კონტაქტებს ემყარება და განხრახულობათა საფუძველზე ხორციელდება.

ბუღალტრულ აღრიცხვასა და აუდიტის სფეროში პრაქტიკის კომპონენტი განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია. მაგრამ სწორედ სწავლების ამ კომპონენტში არის ყველაზე მეტი ხარვეზი. რთული, მრავალნახნაგა და მრავალსახა საკითხების სიმრავლის გამო, მონდომების შემთხვევაშიც კი, ყველა პრაქტიკის ობიექტს არ აქვს სათანადო ფართი რამდენიმეკაციანი ჯგუფისთვის, არც შესაძლებლობა სტუდენტს შესთავაზოს საკითხების პრაქტიკული გადაწყვეტის თუნდაც ძირითადი სპექტრი. გარდა ამისა, პრაქტიკის ასეთი ფორმა არ გამოირჩევა ეფექტურობით. ობიექტზე პრაქტიკის ხელმძღვანელები, ბიზნესისთვის თანამდევნი მოულოდნელობის ან ექსტრემალური ვითარების შედეგად, ვერ იცლიან ან არ რჩებათ დრო, ყურადღებით შეამოწმონ დავალება ან გაიარონ პრაქტიკის პროგრამით გათვალისწინებული ახალი საკითხი. მით უფრო, როცა მოტივაცია თითქმის ნულია. ამასთან, არც სტუდენტები ავლენენ განსაკუთრებულ

¹ საქართველოს კანონი პროფესიული განათლების შესახებ, თბილისი, 2007 წლის 28 მარტი. №4528_IX.



ინტერესს და უმთავრესად ასეთი ურთიერთობა ფურ-
მალურ, ჩათვლის მიღების ხასიათს ატარებს. შედეგად,
სასწავლო პროცესის პრაქტიკის კომპონენტისთვის
გამოყოფილი მწირი თანხებიც კი ადექვატური სარგებ-
ლის მიღების გარეშე იხარჯება. აქედან გამოსავალი
უფრო ახალი, რეალობასთან მიახლოებული, შედეგზე
ორიენტირებული ფორმების ძიებაშია.

ერთ-ერთ ასეთ მისაღებ ვარიანტად გვესახება სა-
შუალო სირთულის საწარმოს იმიტირება, საქმიანობის
სრული მოდელირება და უმაღლეს საგანმანათლებლო
დანესებულებაშივე ამ სახით პრაქტიკის ობიექტის მო-
წყობა. მხოლოდ იმიტირებულ პრაქტიკას უნდა დაეთმოს
მთელი სემესტრი. შესაბამისად აღჭრვილ აუდიტორიაში
ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სპეციალობის
კურსდამამთავრებელმა სტუდენტმა უნდა გაიაროს
სამაგალითო ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორ-
მის სუბიექტის დაფუძნების პირველი დოკუმენტის
შექმნიდან ლიკვიდაციის დასრულების საქალაქის
დახურვამდე. მოირგონ თანანდებობები, მართონ საწარ-
მო მეთვალყურეობის ქვეშ და დამოუკიდებლადაც.
გარკვეული ეტაპის შემდეგ მოენწყოს მათი გადანყე-
ვების განხილვა და შეფასება პრაქტიკის ხელმ-
ძღვანელის მონაწილეობით. სტუდენტმა უნდა შეძლოს:
იმიტირებული საწარმოს საქმიანობის ამსახველი ბუღალ-
ტრული ანგარიშების გახსნა; მათში ქრონოლოგიური
თანმიმდევრობით სამეურნეო ოპერაციების ასახვა;
ანგარიშების დახურვა; ფინანსური ანგარიშების შედგე-
ნა და წარდგენა; ფინანსური ანგარიშების განხილვასა
და ფინანსური შედეგის განაწილებაში მონაწილეობა.
აუდიტის სფეროში სტუდენტმა უნდა გაიაროს მთელი
ციკლი აუდიტორის მოწვევიდან აუდიტის პროცესის
დასრულებამდე და მისი შედეგების განხილვამდე.

ასეთი აუდიტორიების მოწყობა, საწარმოს იმიტი-
რება და საქმიანობის მოდელირება, ცხადია, გარკვეულ
დანახარჯებთანაა დაკავშირებული. მათი დაფინანსების
მოძიებაში დამსაქმებელთა ასოციაციები, დონორი
ორგანიზაციები და ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგა-
რიშებისა და აუდიტის შედამხედველობის სამსახურიც
უნდა ჩაერთონ.

საქართველოში ასეთი პროგრამა ჯერ არც ერთ უმა-
ღლეს საგანმანათლებლო დანესებულებას არ აქვს. არაა
აზრსმოკლებული, რომ დაინტერესებული სასწავლო და-
ნესებულებების თანადაფინანსებით შეიქმნას ერთიანი,
მძლავრი, პერსპექტივაზე გათვლილი მოდელი ან ერთმა
შემეშაოს და გაყიდოს, როგორც ინტელექტუალური
საკუთრება.

მოსალოდნელი შედეგი, რაც ასეთმა მოდელმა, შე-
საძლოა, მოიტანოს, ბევრად მეტი იქნება, ვიდრე მასზე
განეული დანახარჯები.

საგანმანათლებლო საქმიანობის განმახორციელებ-
ელი პირების აღიარებისა და სასწავლო პროგრამების
სასერტიფიკაციო გამოცდებზე დაშვების მოთხოვნებ-
თან თანხვედრის საკითხების განხილვისას, ვფიქრო-
ბთ, აუცილებელია სასწავლო პროცესის პრაქტიკის
კომპონენტის განსაკუთრებული ყურადღება მიექცეს და
შერჩევის ერთ-ერთ მთავარ კრიტერიუმად პრაქტიკის
კომპონენტი განისაზღვროს.

რეგულაციის სხვა სუსტი შემადგენელი და მარეგულირებელი ორგანოს დამოუკიდებლობა

„ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშებისა და აუ-
დიტის შესახებ“ კანონის მიღებიდან განვლილმა დრომ
დაადასტურა, რომ აღრიცხვასა და აუდიტის სფეროში
წესრიგის დამყარება აუცილებელი იყო - რეფორმის სა-
მიზნოები სწორად მიიმართა. რეფორმის მიმდინარეობის
შედეგები დადებითად აისახა სამეწარმეო სუბიექტების
ფინანსურ შედეგებზე, საშემსრულებლო დისციპლინა-
ზე, ბიუჯეტში სახსრების მობილიზებაზე - მაშასადამე,
ეკონომიკის განვითარებაზე. დადებით გამოვლინებათა
შორის, არანაკლებმნიშვნელოვანია ის გარემოება, რომ
ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი მოთხოვნადი
გახდა, თუმცა ამ აღმავალ დინამიკაში უნდა შევნიშ-
ნოთ, რომ რეფორმამ კიდევ უფრო გაამყარა მსხვილი
აუდიტორული კომპანიების დომინანტური მდგომა-
რეობა და ფინანსური სტაბილურობა. კანონმა და მის
საფუძველზე მიღებულმა რეგულაციამ უფრო იმათ
სასარგებლოდ იმუშავა, ვინც რეგულირებისა და ზედა-

მხედველობის საჭიროებას ვერ ხედავდა და ეწინააღმდეგებოდა პარლამენტში ჯერ კიდევ დასამტკიცებლად წარმოდგენილი კანონპროექტის მიღებას. სამაგიეროდ, გაირიყნენ ქართული მცირე აუდიტორული კომპანიები, რომელთა სასტარტო მატერიალურ-ტექნიკური ბაზა, გამოცდილება და რესურსები ახალ გამონაგონებთან კონკურენტუნარიანი არ აღმოჩნდა. ბაზრის ულმოხელმა „ნესრიგმა“ უმოწყალოდ შეზღუდა მათი ფეხზე წამოღგომა და თანაბარ პირობებში განვითარება. „უხილავი მარეგულირების“ მომხრეთა პოზიციიდან, შესაძლოა, წარმატებით ამტკიცო, რომ აქ კანონზომიერება არ დარღვეულა, თუმცა პროცესს თუ მეტი ყურადღების შევხედვით, ხელოვნური ხელშეწყობის ფარული ნიშნები ხილული გახდება.

განსაკუთრებული ძალისხმევის გარეშე შეიძლება ითქვას, რომ აღნიშნული ნორმატიულ აქტებში ჩატოვებულმა ლობისტურმა ჩარევებმა და გავლენების გამოყენებამ განაპირობა. მათ შორის, რამდენიმე ზედაპირულადაც თვალშისაცემია. კერძოდ:

ჯერ კიდევ კანონის მიღებამდე, „დიდი ოთხეულისა“ და საერთაშორისო ქსელის კომპანიების გავლენიანი ნაწილი ზემოთდამოწმებულ წერილში აფიქსირებდა მოსაზრებას, რომ „მნიშვნელოვნად მიგვაჩნია არსებობდეს განსხვავებული მოთხოვნები საზოგადოებრივი დაინტერესების პირის (სდპ) აუდიტორთა რეგულირებასა და სხვა აუდიტორების რეგულირებას შორის... სდპ-ის აუდიტი მოითხოვს ბევრად მეტ რესურსს და აუდიტორული კომპანიის მხრიდან მნიშვნელოვან ინვესტიციას, რაც არ არის საჭირო და გონივრული უფრო ნაკლები რისკების შემცველი კომპანიების აუდიტის კეთებისას.¹“

ამ მოსაზრებაში ობიექტურობის ნატამალი, რა საკვირველია, არის. „სდპ-ის აუდიტი მოითხოვს ბევრად მეტ რესურსს“..., თუმცა აქვე ისიც უნდა დავინახოთ, რომ განსაკუთრებულობის ნიშნით აუდიტის დაყოფა, სდპ-სთვის განსხვავებული მოთხოვნების დაწესება, მათთვის აუდიტის ჩატარების უფლების მხოლოდ მხვილ აუდიტორულ კომპანიებზე დაკისრება გავლენის სფეროს დაბეგვების წინასწარ განსაზღვრულ მიზანს ემსახურებოდა.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, დიდ საწარმოში ჩატარდება ის თუ ნაკლებში, ყველგან კვალიფიკაციას და პასუხისმგებლობას მოითხოვს. საშუალო და მცირე საწარმოში თაღლითობა თუ სხვა ეკონომიკური დანაშაული, შესაძლოა ისე შეიფუთოს, რომ გამოცდილი აუდიტორის გაცურდეს. ამიტომ თავიდანვე უნდა იყოს გამორიცხული წინასწარი, ზერელე დამოკიდებულების შესაძლებლობა. ჩატარების პროცედურა, ხარისხი და სიზუსტის შესაბამისი გარანტია თუ უზრუნველყოფილი იქნება, ყველა ნიშნის მიხედვით, მნიშვნელობა არ უნდა ქონდეს ვინ ჩატარებს აუდიტს. მიხედვად ამისა, გავლენამ იძალა და კანონის მე-14- მე-15 მუხლებში თავიდანვე გაჩნდა ასეთი საგანგებო ჩანაწერი:

„სდპ-ის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის პროცე-

სისა და პროცედურების მიმართ დამატებითი მოთხოვნები დგინდება სამსახურის უფროსის ბრძანებით, გარდა ამ კანონის მე-15 მუხლის მე-3 პუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა.

„სდპ-ის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის სამსახურის მიერ დადგენილი წესით განხორციელების უფლებამოსილება აქვს იმ აუდიტორულ ფირმას, რომელმაც გაიარა შესაბამისი ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგი.

... სამსახური შესაბამის მარეგულირებელ/საზედამხედველო ორგანოსთან ერთად ადგენს სდპ-ის აუდიტის პროცესისა და პროცედურების მიმართ ამ კანონით დადგენილი მოთხოვნების გარდა, საქმიანობის/დარგის სპეციფიკიდან გამომდინარე დამატებით მოთხოვნებს, რომლებიც დამატებით ექვემდებარება ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგს“.

დიდ სირთულეს არ წარმოადგენს იმის დამოწმება, რომ კანონის მიღებამდე, საქართველოში ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგი არ ტარდებოდა, მით უფრო, ხარისხის კონტროლის სისტემის განმსაზღვრელი სახელმძღვანელო ნორმატიული აქტი არ არსებობდა. ქართულ აუდიტორულ კომპანიებს არ გააჩნდათ ხარისხის კონტროლის სისტემის შესაბამისი პრაქტიკა და გამოცდილება;

გარდა ამისა, კანონის სრული მოცულობით ასა-მოქმედებლად, მათ შორის, აუდიტის ხარისხის კონტროლის სისტემის დანერგვისა და შეუსრულებლობაზე სანქციების გავრცელებისთვის, კანონმა დააწესა ისეთი მჭიდრო, აგრესიული ვადები, რა პერიოდშიც ხარისხის კონტროლის სისტემის შექმნა, ფაქტობრივად, ვერ ხერხდება;

ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის სამსახურმა უკვე დაიწყო ხარისხის სისტემის მონიტორინგი ქართულ აუდიტორულ კომპანიებში და შედეგებზე იყენებს მკაცრ (კანონით განსაზღვრულ) რეაგირების ზომებს.

აქედან გამომდინარე, ცნობილ დიდ ოთხეულსა და საერთაშორისო ქსელის კომპანიებისთვის შეიქმნა შეუდავებელი, ხანგრძლივადიანი, დომინირებული (გარანტირებული) საქმიანობის პერსპექტივა. მათი შეფარული აღზევების (უცვლელი სტატუსის დაკანონების) შედეგად, სხვა არანაკლებ კომპეტენტური ადგილობრივი აუდიტორული კომპანიებისთვის, ფაქტობრივად, მიიქმალა თანასწორუფლებიანი, კონკურენტულ გარემოში ფუნქციონირების შესაძლებლობის, თაობათა ცვლის და პროფესიის განვითარების შეზღუდვა. მეტი ინტრიგისთვის, შესაძლოა, ვამტკიცოთ, რომ სახეზეა გარკვეულ პირთა წრისთვის კომერციული ინტერესების უზრუნველსაყოფად ხელსაყრელი გარემოს შექმნა და ამავდროულად, ანალოგიური სტატუსის მქონე სხვა პირების არახელსაყრელ მდგომარეობაში ჩაყენება, რაც ერთობლიობაში, რეფორმის ნაკლოვან მხარედ უნდა მივიჩნიოთ.

არის კიდევ ერთი, ფრიალ მნიშვნელოვანი შეუსაბამობა ევროპულ რეგულირებასთან, რაზეც ჯერ კიდევ კანონის მიღებამდე იყო გაცხარებული ვნებათაღელვა

1 ამონარიდი 10.05.2016 წლის ერთობლივი წერილიდან, რეგისტრირებულია ფინანსთა სამინისტროში ნომრით 86785/01, ფურც.8;

- ეს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურისა და საბჭოს სტატუსია¹. რეგულაციის თანახმად, ის წარმოადგენს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში შემავალი სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულებას. იგი პასუხისმგებელია საქართველოს მთავრობისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის წინაშე;

საბჭო არის სამსახურთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი და შესაბამისი გადაწყვეტილებების მიმღები ორგანო.

საბჭო შედგება 7 წევრისაგან. აქედან, 4 ნომენკლატურული პირია: ფინანსთა სამინისტროდან, ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროდან, ეროვნული ბანკიდან, დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობიდან (წარმოდგენილი არიან უწყების ხელმძღვანელი პირების მოადგილეებით), ერთი წევრი აკადემიური წრიდანაა, ერთი ბიზნეს ასოციაციიდან და ერთი - პროფესიული ორგანიზაციებიდან. საბჭოს წევრებს ანაზღაურება არ ეძლევათ. მათთვის ეს ენთუზიაზმზე დაფუძნებული არაძირითადი დატვირთვაა, რომლის მოტივაცია, ფაქტობრივად, ნულის ტოლია.

ყველა ნიშნის მიხედვით, ზედამხედველობის სამსახური და საბჭო სახელმწიფო სტრუქტურაა და თავისთავზე იღებს კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების დადგენისა და აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების საკითხების მოწესრიგების უფლებამოსილებას, რაშიც აშკარად იკითხება სახელმწიფოს მიერ კერძო სექტორის ურთიერთობებზე ჩარევისა და რეგულირების შეუთავსებლობის ელემენტები.

უდავოა, რომ არსებული სახით მარეგულირებელმა ორგანომ ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში წესრიგის დამყარებისა და მოთხოვნადობის ამალღებისთვის დიდი სამუშაოები გასწია, რაზეც მეტყველებს ინფორმაციული საიტის (saras.gov.ge) მომსახურება, აუდიტორთა/აუდიტორული ფირმების ერთიანი რეესტრის წარმოება, სტანდარტების, აუდიტის (HAT) სახელმძღვანელოს თარგმნა და ხელმისაწვდომობა, სამსახურის სტრუქტურული ჩამოყალიბება და გამართული მუშაობა, ცნობადობის გაზრდის მიზნით სემინარების ჩატარება, საერთაშორისო ფორუმებში მონაწილეობა და განცვიფრება, ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის წარმოება, ნორმატიული აქტების გამოცემა და სხვა, თუმცა მის მოქმედებებში ბიუროკრატიული ხელშეკრულობა, ზემდგომის ნებისადმი უპასუხო მორჩილების, დამოუკიდებლად გადაწყვეტილების მიღების შეზღუდვის გამოვლინებები სჭარბობს. ამასთან, ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურისა და საბჭო, თავისი სტატუსით, უფრო ადმინისტრაციული და მაკონტროლებელი ორგანოს ფუნქციებს ითავსებს, რაც წინააღმდეგობაშია ევროპარლამენტისა და საბჭოს 2006 წლის 17 მაისის 2006/43 / EC დირექტივის მოთხოვნებთან.

1 მოსაზრებები სამსახურის დამოუკიდებლობის შესახებ წარმოდგენილია სტატიაში: იური პაპასქუა, აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირება საქართველოში - გაუნაწილებელი გავლენის სფერო თუ შეგნებული არაკომპეტენტურობა, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, 2015 წ. იანვარ-მარტი.

დასაწყისისთვის, ინსტიტუციურ გამართვამდე, ფუნქციების, უფლება-მოვალეობების განსაზღვრამდე, შესაძლოა, ქონდა აზრი სამსახურის სახელმწიფო სტრუქტურების საქვეუწყებო დაწესებულების სახით ჩამოყალიბებას, მაგრამ ახლა, როცა რეფორმამ თვისობრივად სხვა - დამოუკიდებელი, მიუშრობელი საქმიანობის, მიღწეულის ხარისხობრივი დახვეწისა და სრულყოფის მიმართულება უნდა მიიღოს, მისი სტატუსის შეცვლა გარდაუვალია. ამასთან, ეს აუცილებელია ევროპის კანონმდებლობასთან ჰარმონიზაციისთვისაც.

ევროპარლამენტისა და საბჭოს 2006 წლის 17 მაისის 2006/43 / EC დირექტივის თანახმად, აუდიტის რეგულირებაზე პასუხისმგებელი ორგანო უნდა იყოს დამოუკიდებელი აუდიტორის პროფესიისგან (თავი 43-ე, 29.1.a პუნქტი), თავისუფალი ინტერესთა კონფლიქტისგან (თავი 43-ე, 35.2 პუნქტი) და გააჩნდეს ადეკვატური დაფინანსება (თავი 43-ე, 35.7 პუნქტი), დამოკიდებულებებისგან თავისუფალი მოტივაციის უზრუნველსაყოფად.

მარეგულირებელი ორგანოს მმართველობა (მით უფრო, აუდიტორული კომპანიების ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის განმახორციელებელი ჯგუფი) დაკომპლექტებული უნდა იყოს პროფესიონალი არაპრაქტიკოსებით (თავი 43, 29.1.d და 32.3 პუნქტები) და არა ახალგაზრდა, თუნდაც პერსპექტიული კადრებით. არაპრაქტიკოსად იგულისხმება ფიზიკური პირები, რომელთაც გააჩნიათ აუდიტის სათანადო ცოდნა, მდიდარი გამოცდილება, მაგრამ ხანგრძლივი ვადით უკვე არ არიან პროფესიაში - არ ახორციელებენ აუდიტორულ საქმიანობას (მომსახურებას), აუდიტორულ ფირმაში ხმის უფლება არ გააჩნიათ, აუდიტორულ ფირმაში მმართველობითი ორგანოს ან სამეთვალყურეო საბჭოს წევრად დასაქმებული არ არიან და არც სხვაგვარად არიან აუდიტორულ ფირმასთან დაკავშირებული. ასეთი მოთხოვნა გამომდინარეობს მარეგულირებელ ორგანოში დასაქმებული პირების მიუკერძოებლობის, ინტერესთა კონფლიქტისა და ურთიერთდამოკიდებულების უზრუნველყოფის აუცილებლობით.

ზედამხედველობის სამსახურში არაპრაქტიკოსი პროფესიონალების დაფიციტი ნამდვილად არის. გარდა ამის, არსებული სტატუსით, ზედამხედველობის სამსახური და საბჭო, საქმიანობის სპეციფიურობიდან გამომდინარე, მუდმივად ინტერესთა კონფლიქტშია კერძო სექტორის განვითარების პრინციპებთან, ასევე, ფინანსთა სამინისტროსთან აუდიტით გამოვლენილ შედეგებზე რეაგირებისას წარმოქმნილ დავებში. მინისტრების (პოლიტიკური ფიგურების) ხშირი ცვლილებების გამო, საბჭოს შემადგენლობა არასტაბილურია. საგულისხმოა, რომ ნომენკლატურული წევრების ხშირი ცვლებადობა და მათი ინტერესი ყოველთვის არაა თანხვედრაში ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის პროფესიულ კომპეტენციასთან. ამიტომ უკვე დროა, მოხდეს ზედამხედველობის სამსახურის და საბჭოს რეორგანიზაცია - ჩამოყალიბდეს ის დამოუკიდებელი რეგულატორის სტატუსით.



საქართველოს რეალობისა და საკითხის მიმართ დამოკიდებულებების გათვალისწინებით, უკვე არსებობს (ენერგეტიკის, წყალმომარეაგების, დაზღვევის, კომუნიკაციების მარეგულირებელი ეროვნული კომისიების სახით) კარგი გამოცდილება და ახალი ფორმის გამოგონება არაა საჭირო.

დასკვნა

ამდენად, გვაქვს საფუძველი ვაღიაროთ, რომ საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში რეფორმა საქართველოს დამოუკიდებლობის დეკლარირების პერიოდიდან იღებს სათავეს. მის შემდგომ განვითარებას თან სდევდა პროფესიულ წრეებში ჯგუფურ ინტერესებს შორის დაპირისპირება და ვნებათაღელვა, რაც, საბოლოოდ, 2016 წლის ივნისის დასაწყისში „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ კანონის მიღებით დამთავრდა. აქედან უკვე რეფორმა ახალ ფაზაში გადადის და იწყება ნორმატიული ბაზისა და მარეგულირებელი ორგანოს ფორმირება. შემდგომ განვითარებულმა მოვლენებმა ცხადყო, რომ რეგულაციით მოცული ცალკეული დებულებები, დროისა და ვითარების შესაბამისად, შესაცვლელია. გამოწვევები, რომლებიც დროის გამოცდამ გამოკვეთა, დაძლევადა და გადაწყვეტას ექვემდებარება.

მოსაზრებები, რომლებიც წინამდებარე ნაშრომში გამოიკვეთა, რეფორმის გაგრძელების აუცილებლობას ადასტურებს და, ვფიქრობთ, მათი გათვალისწინება მის წარმატებას ხელს შეუწყობს.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები;
2. ასოცირების შესახებ შეთანხმება ერთი მხრივ, ევროკავშირის და ევროპის ატომური ენერგიის გაერთიანებას და მათ წევრ სახელმწიფოებსა და მეორეს მხრივ, საქართველოს შორის;
3. იური პაპასქუა, აღრიცხვისა და აუდიტის რეგუ-

ლირება საქართველოში - გაუნაწილებელი გავლენის სფერო თუ შეგნებული არაკომპეტენტურობა, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, 2015 წ. იანვარ-მარტი, №1, გვ. 8-18, b-k.ge;

4. იური პაპასქუა, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების თვითრეგულირება - კანონის მონოპოლიური მეტასტაზები, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, 2013 წლის ივნისი, გვ.30-36, b-k.ge;

5. საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგების და აუდიტის შესახებ“, 8 ივნისი 2016 წ. N5386-III;

6. „დიდი ოთხეულისა“ და საერთაშორისო ქსელის კომპანიების ერთობლივი წერილი საქართველოს პარლამენტს (და სხვა სახელისუფლებო სტრუქტურებს), რეგისტრირებულია ფინანსთა სამინისტროში ნომრით 86785/01, ფურც. 8;

7. მსოფლიო ბანკი, ანგარიში სტანდარტების და კოდექსების შესრულების შესახებ (ROSC) საქართველო, 2007 წელი;

8. საქსტატი, http://www.geostat.ge/?action=page&p_id=238&lang=geo;

აუდიტორთა/აუდიტორული ფირმების რეესტრი <https://www.saras.gov.ge>;

9. ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის 2017 წლის 25 სექტემბრის №6-16 ბრძანებით დამტკიცებული „პროფესიული სერტიფიცირების სტანდარტისა და სასერტიფიკაციო პროგრამებისა და საგამოცდო პროცესის აღიარების წესი“;

10. დავით ჯალალონია, იური პაპასქუა, ბუღალტრის პროფესიული სერტიფიცირების ძირითადი აქცენტები ახალ რეგულაციაში, ჟ. ბიზნესი და კანონმდებლობა, 2017 წ. #4, სექტემბერ-დეკემბერი, გვ. 5-10;

11. საქართველოს კანონი პროფესიული განათლების შესახებ, თბილისი, 2007 წლის 28 მარტი. №4528_II;

12. Saras.gov.ge;

13. Reportal.ge.