

საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის რეგულირების სრულყოფის პრიორიტეტები

ზურაბ ლიპარტია

ეკონომიკურ მეცნიერებათა დოქტორი,
სსუ პროფესორი

<https://orcid.org/0009-0003-2126-5673>

Email: zlipartia@yahoo.com

დავით ჯალაღონია

ეკონომიკურ მეცნიერებათა აკადემიური
დოქტორი, სსუ პროფესორი

<https://orcid.org/0000-0003-2022-8101>

Email: dato.jalagonia@gmail.com

იური პაპასკუა

ეკონომიკურ მეცნიერებათა

აკადემიური დოქტორი, სსუ პროფესორი

<https://orcid.org/0000-0002-7849-2426>

Email: papaskuaiuri@gmail.com

ბესიკ შერაზაძე

საჯარო მმართველობის აკადემიური დოქტორი,

სტუ ასოცირებული პროფესორი

<https://orcid.org/0009-0007-9784-569X>

Email: besik_geo@yahoo.com

DOI: <https://doi.org/10.52340/bal/2023.01.01>

რეზიუმე

ნაშრომი ეხება საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის რეგულირების განვითარებას - ამ სფეროში არსებულ პრობლემებსა და მათი გადაწყვეტის პერსპექტივას.

ავტორები ყურადღებას ამახვილებენ გარემოებებზე, რომლებიც თან სდევდა ფორმაციულ ცვლილებებთან დაკავშირებულ დარგში განხორციელებულ რეფორმებს. მათი აზრით, საბჭოური სისტემიდან შეუზღუდოების მკვეთრად განსხვავებულ საბაზრო ურთიერთობებზე გადასვლას, სირთულისა და გამოუცდლობის გამო, ხარვეზებიც გამოჰყვა. ახალი რეგულაციების მიღებიდან დაგროვილმა გამოცდილებამ გამოკვეთა მიმართულებები, რომლებიც შემდგომ დახვეწასა და დროის შესაბამის ახლებურ გადაწყვეტილებებს საჭიროებენ. რეფორმის განხორციელების წარმატებული სტარტის აშკარად დადებითი ტენდენციების მიუხედავად, აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის მართვის მოქმედი სისტემა, სერტიფიცირების დამკვიდრებული ნორმები და ზედამხედველობის სამსახურის სტატუსი უკვე არ იძლევა შემდგომი განვითარების შესაძლებლობას და შესაცვლელია.

სტატიაში წარმოდგენილია შესაბამისი არგუმენტები და მათგან გამომდინარე საყურადღებო მოსაზრებები საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის რეგულირების შემდგომი სრულყოფის მიმართულებებზე.

საკვანძო სიტყვები: აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის მართვის სისტემა, სერტიფიცირება, ზედამხედველობის სამსახურის სტატუსი.

ციტირებისთვის: ლიპარტია ზ., ჯალაღონია დ., პაპასკუა ი., შერაზადაშვილი ბ., საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის რეგულირების სრულყოფის პრიორიტეტები, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, №1, 2023 წ. გვ. 7-12.

PRIORITIES FOR IMPROVING ACCOUNTING, REPORTING AND AUDITING REGULATION IN GEORGIA

Zurab Lipartia

Doctor of Economic Sciences, Professor of Sukhumi State University

<https://orcid.org/0009-0003-2126-5673>

Email: zlipartia@yahoo.com

David Jalagonia

Academic Doctor of Economic Sciences, Professor of Sukhumi State University

<https://orcid.org/0000-0003-2022-8101>

Email: dato.jalagonia@gmail.com

Iuri Papaskua

Academic Doctor of Economic Sciences, Professor of Sukhumi State University

<https://orcid.org/0000-0002-7849-2426>

Email: papaskuaiuri@gmail.com

Besik Sherazadishvili

Academic Doctor of Public Administration, Georgia Technical University, Associate Professor

<https://orcid.org/0009-0007-9784-569X>

Email: besik_geo@yahoo.com

RESUME

The paper deals with the development of accounting, reporting and auditing regulation in Georgia - the problems in this field and the perspective of their solution.

The authors focus on the circumstances that followed the reforms in the field related to formative changes. According to them, the transition from the Soviet system to the sharply different market relations of farming, due to the complexity and inexperience, also resulted in shortcomings. The accumulated experience since the adoption of the new regulations

has highlighted directions that require further refinement and new solutions appropriate to the time. Despite the clearly positive trends of the successful start of the reform implementation, the current system of quality management of audit activity, the established norms of certification and the status of the supervision service no longer provide the opportunity for further development and need to be changed.

The article presents the relevant arguments and the important considerations arising from them on the directions of further improvement of accounting, reporting and audit regulation in Georgia.

Key words: audit activity quality management system, certification, status of supervision service.

For citation: Lipartia Z., Jalaghonidze D., Papaskva I., Sherazadashvili B., Priorities of perfecting the regulation of accounting, reporting and auditing in Georgia, Journal "Business and Legislation", No. 1, 2023 p. 7-12,



ძირითადი ტექსტი

კერძო საკუთრებით ურთიერთობებზე ბუღალტრული აღრისხვისა და ანგარიშგების სისტემის გადართობა, აგრეთვე აუდიტორული საქმიანობის დამკვიდრება გასული საუკუნის 90-იანი წლების საქართველოში, საბჭოური მმართველობის ტრანსფორმაციული პროცესების დასაწყისს უკავშირდება.

თავისუფლების დეკლარირების პირველსავე დღიდან ეკონომიკურ ურთიერთობებში გაჩნდა სხვადასხვა სახის რისკები და სოციალისტური მეურნეობრიობისთვის უჩვეულო ისეთი ახალი მოვლენები, როგორიცაა პროდუქციის რეალიზაციის შეფერხებები, ფასების მერყეობა, ინფლაციური ზიგზაგები, სავალუტო ოპერაციები, ეროვნული ვალუტის კურსის მკვეთრი ცვლილებები, ფასიანი ქაღალდები, ინვესტიციები, მოძრავი და უძრავი ქონების ბაზარზე საქმიანი გარიგებები, სანარმოთა საქმიანობის საბოლოო შედეგებით მესაკუთრეთა ინტერესები და ა.შ. ბიუჯეტურ დაფინანსებასა და სახელმწიფო დაკრედიტებას ჩაენაცვლა სანარმოს ფინანსური რესურსების სხვა წყაროები. მოთხოვნადი გახდა ინფორმაციის სანდოობა, სისრულე და გამჭვირვალობა.

სახალხო საკუთრების სოციალისტური სახელმწიფო მმართველობის მოთხოვნებზე სრულად მორგებული აღრიცხვისა და კონტროლის სისტემა იმდენად განსხვავდებოდა საბაზრო ურთიერთობებთან თავსებადი ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის დასავლური მოდელისგან, რომ ერთიდან მეორეზე გადასვლა რთული და წინააღმდეგობებით სავსე აღმოჩნდა. ამასთან, პროცესს თან სდევდა გამოუცდელობა, ხარვეზები და შეცდომები.

სირთულეები და სავალალო შედეგები განაპირობა ეგრეთ წოდებულმა „შოკურმა თერაპიამ“ - წინამორბედი წყობის ნორმატიული ბაზის გამოყენებაზე ხელაღებით უარის თქმამ, ჩასანაცვლებელი შესაბამისი ნორმატიული აქტებისა და პრაქტიკის წინასწარი მომზადების გარეშე, პირდაპირ ახალი მოთხოვნების დაწესებამ.

ამ პროცესის საკანონმდებლო ჩარჩოში მოქცევა ცაინელა - „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ პირველი კანონი საქართველომ 1995 წლის 7 თებერვალს მიიღო [1], ხოლო „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ კანონი კი - 1999 წლის 5 თებერვალს [2].

„აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონით განისაზღვრა საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების სამართლებრივი საფუძვლები და აუდიტორულ საქმიანობასთან დაკავშირებული

ურთიერთობების წესები.

აუდიტორული საქმიანობის რეგულირება დაეკისრა საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს.

„ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ კანონი მიზნად ისახავდა: საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის რეგულირების განხორციელების ხელშეწყობას; ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სახელმწიფო რეგულირებისა და თვითღირებულების სფეროების განსაზღვრას; ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დამკვიდრებას; ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის შექმნას.

ამ კანონმა კერძო სექტორში ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება თვითრეგულირებას დაუქვემდებარა და მის განვითარებაზე პასუხისმგებლობა კერძო სამართლის სუბიექტს, ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის წევრ პროფესიულ ორგანიზაციას, საქართველოს ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციას (ბაფ-ს) 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.

ორივე კანონის მიზნებისთვის, საქმიანობის წარმართვა შესაბამისი საერთაშორისო სტანდარტებით უნდა განხორციელებულიყო, თუმცა ქართულ ენაზე თარგმნილი და სამოქმედოდ მიღებული ასეთი სტანდარტები, აგრეთვე სხვა საცნობარო დოკუმენტები თუ ინსტრუმენტები, ფაქტობრივად, არ არსებობდა.

ცხადია, რომ აუდიტორული საქმიანობისა და ბუღალტრული აღრიცხვის რეგულირების საკანონმდებლო ბაზაში მოქცევა წინააღმდეგობით ნაბიჯი იყო და ორივე დარგში ახალი ფორმაციული მოდელის შესაბამისი წესრიგის დამყარებას ემსახურებოდა. მაგრამ რეგულირების გაცხადებული სფეროდან და მიზნებიდანაც ჩანს, მუხლობრივი ანალიზიდან კი წებისმიერი საქმისმცოდნე დაინტერესებული პირი შენიშნავს, რომ ამ კანონებს არ შეეძლო კერძო საკუთრებით ურთიერთობებზე დაფუძნებული ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის დასავლეთში აღიარებული პრინციპების შესაბამისად რეგულირება, მით უფრო, ინფორმაციის შესადარისობის, სანდოობის, სისრულის, გამჭვირვალობის მიმართ მომხმარებლების მუდმივად მზარდი მოთხოვნების დაკმაყოფილება. მიღებული კანონები, მანამდე

განხორციელებული ღონისძიებები და გარდამავალი გადაწყვეტილებები არ ითვალისწინებდნენ დარგის ფუნქციონირებისთვის არსებითად მნიშვნელოვანი ხარისხის ან მომხმარებელთა სხვა ინტერესების დაცვის უზრუნველყოფის ელემენტებს.

აქ უნდა შევნიშნოთ, რომ საერთაშორისო სტანდარტების სამოქმედოდ აღიარება და ფაქტობრივად, მისი გამოცხადება ეროვნულ სტანდარტებად, რაციონალური გადაწყვეტილება იყო. მაგრამ საერთაშორისო სტანდარტები, თავისი ზოგადი დებულებების გამო, გაუცნობიერებელ მომხმარებელს არ უქმნის მათი პირდაპირ გამოყენების კომფორტს. სტანდარტებთან ერთად, აუცილებელი ხდება სამოქალაქო, საგადასახადო, საბანკო, ფასიანი ქაღალდებისა და სხვა ნორმატიულ აქტებთან თავსებადი, დახვეწილი ინსტრუქციულ-მეთოდური მასალების შექმნა და დანერგვა. სამწუხაროდ, ასეთი ინსტრუქციულ-მეთოდური დოკუმენტების დეფიციტი ახლაც სახეზეა, მით უფრო, ფორმაციული გარდაქმნების საწყის ეტაპზე, მათ შექმნაზე არავის უზრუნველყოფს. ამიტომაც, ნაჩქარევი, მოუშადადებელი, არაშესაფერისი რეგულაციების დანერგვის გამო, ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტორული საქმიანობა ვერ ასრულებდა არსობრივ დანიშნულებას.

საყურადღებოა ის გარემოებაც, რომ საქართველომ 1995 წლიდან შემოიღო საგადასახადო კოდექსი. ამ აქტმა საგადასახადო მიზნებისთვის შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის ავტონომიური ნორმები დააწესა. ამასთან, გადასახადების ადმინისტრაცია უკიდურესად გაამკაცრა. გამოვლენილ დარღვევა-ნაკლოვანებებზე დაწესებული მკაცრი პასუხისმგებლობის (ჯარიმები, სანქციები, ქონებაზე ყადაყის დადება, სისხლის სამართლის საქმეების აღძვრა) შიშის გამო, ეკონომიკური სუბიექტები საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვას ანიჭებდნენ უპირატესობას, რამაც ერთობლიობაში ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება, ფაქტიურად, გამოუყენებელი გახადა [3]. მათ მიმართ ინფორმაციის გარე და შიდა მომხმარებლებიც უნდობლობას ავლენდნენ.

ეკონომიკის ინტეგრაციული განვითარებისა და გლობალიზაციის გარდაუვალობა მოითხოვდა შესაბამის გარდაქმნებს, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების ახალი ინსტიტუციური მოწყობის შემოღებას.

2000-იანი წლების დასაწყისში რევოლუციურ ტალღაზე მოსულმა ხელისუფლებამ სცადა თავისი მმართველობის ხელწერისთვის დაექვემდებარებინა სააღრიცხვო და აუდიტორული საქმიანობაც.

რამდენიმე პროექტი, რომელიც საქმიანი წრეებისთვის მხარდასაჭერად იყო შეთავაზებული, კერძო ინტერესების გავლენებს გამოხატავდა, მონოპოლიურ და კონკრეტული კერძო სამართლის სუბიექტისთვის ხელოვნურად ხელშეწყობის ნიშნებს შეიცავდა, რამაც პროექტის მიმართ ნეგატიური დამოკიდებულება და სპეციალისტთა შორის დაპირისპირება გამოიწვია. პროფესიაში მოღვაწე აქტორების არგუმენტირებული წინააღმდეგობის მიუხედავად, დაინტერესებულმა წრემ პროექტი მაინც გაიტანა და 2012 წლის 29 ივნისს საქართველოს პარლამენტმა ბოლო სასესიო სხდომაზე

დაჩქარებული წესით მიიღო საქართველოს მთავრობის მიერ ინიცირებული კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ [4]. ამ აქტის მიღებით, გაუქმდა წინამორბედი კანონები, აგრეთვე ადრემოქმედი ყველა სხვა ინსტიტუციური იერარქია, ერთ რეგულაციაში მოექცა ეს ორი მიმართულება და ორივე სფერო თვითრეგულირებას (ბაფ-ის განმგებლობას) დაექვემდებარა.

კერძო სექტორში არსობრივად განსხვავებული ამ ორი სფეროს, ერთი რეგულაციის ქვეშ მოქცევამ და თვითრეგულირებაზე გადაყვანამ, უარყოფითი უკურეაქცია და სახიფათო გვერდითი მოვლენები წარმოშვა. კანონმა გაუმართაობის, წინააღმდეგობრივი დებულებებისა და მასში არსებული ხარვეზების გამო, ვერ იმუშავა. მეტიც, მან განვითარების, ან ამ პროცესისადმი თუნდაც ხელშეწყობის ნაცვლად, ბუღალტრულ აღრიცხვასა და აუდიტურ საქმიანობაში სრული განუკითხაობა, განვითარებაში, სულ ცოტა, 3-წლიანი შეფერხება გამოიწვია [5, 6].

აკადემიურ და პროფესიონალთა წრეებში იმთავითვე აცნობიერებდნენ, რომ ეს კანონი წარუმატებელი იქნებოდა თუნდაც იმის გამო, რომ წინააღმდეგობაში მოდიოდა ევროპის პარლამენტისა და ევროპის საბჭოს დირექტივებთანაც.

მოგვიანებით, მას აქეთ, რაც საქართველოს ევროკავშირთან ასოცირების შესახებ შეთანხმებას [7] მოეწერა ხელი, კანონმდებლობის ჰარმონიზაციის თაობაზე აღებული ვალდებულებებმა, აგრეთვე პროფესიის განვითარებით დაინტერესებული პირთა წრის მეცადინეობით, შესაძლებელი გახდა დარგში რეფორმებისთვის უფრო კონსტრუქციული, განვითარებაზე ორიენტირებული მიმართულების მიკუთვნება, რაც, საბოლოოდ, 2016 წლის ივნისის დასაწყისში „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ [8] ახალი კანონის მიღებით აღინიშნა.

ბევრ სხვა სიახლეთა შორის „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ კანონმა განსაზღვრა საწარმოთა ზომითი კატეგორიები, დაადგინა მათთვის სავალდებულოდ გამოსაყენებელი სტანდარტები, შესაბამისი ანგარიშგებების მომზადების, წარდგენისა და გამოქვეყნების წესები, მათ შორის, აუდიტის ჩატარების ვალდებულება; შემოიღო აუდიტორთა ერთიანი რეესტრი, განისაზღვრა რეგისტრაციის სერტიფიცირების, განგრძობითი სწავლების, ხარისხის მონიტორინგის ჩატარების ნორმები; აუდიტორთა კერძო სექტორში თვითდინებაზე მიშვებული დარგის სამართლებრივი რეგულირება და აღსრულებაზე ზედამხედველობაც სახელმწიფო იტვირთა. დაადგინა პროფესიული ორგანიზაციების სტატუსი და მათი კომპეტენციის ფარგლები; შეიქმნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში შემავალი სახელმწიფო საქვეუნცებო დაწესებულება - ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური, რაც იმ ეტაპზე, ორგანიზებულობის, პასუხისმგებლობის, დაფინანსების საკითხების რაციონალური გადაწყვეტისთვის, სწორი გადაწყვეტილება იყო. საქართველოშიც, ისევე, როგორც აღმოსავლეთ ევროპისა და აღმოსავლეთ პა-

რტნიორობის სხვადასხვა ქვეყნებში (ალბანეთი, სერბეთი, მონტენეგრო, ხორვატია, ბულგარეთი, უნგრეთი, რუმინეთი, ჩეხეთი, პოლონეთი, სომხეთი, უკრაინა, მოლდოვა, და სხვა), ზედამხედველობის ფუნქცია, ფინანსური მართვისა და კონტროლის, მენეჯერული ანგარიშვალდებულებისა და შიდა აუდიტის განვითარება/შეფასებაზე პასუხისმგებლობა ფინანსთა სამინისტროს დაეკისრა.

ცალკეული ხარვეზებისა და ჯერ კიდევ დასახვეწი დებულებების მიუხედავად, აღნიშნული კანონის მიღება ძველი პრაქტიკის დაგმომა და მენტალურად განსხვავებული რეფორმების ახალი ტალღის დასაწყისი იყო. მასში ასახული მარეგულირებელი დებულებები ძირითადად შეესაბამებოდა ევროკავშირის მოდელს. ამ მხრივ, საქართველომ აღმოსავლეთ ევროპის პარტნიორობის ქვეყნებს გაუსწრო და სანიმუშო შედეგებს მიაღწია. თუმცა შემდგომ, კანონის პარტიკასთან ადაპტირებამ, ცნობადობის ამაღლებამ, დაგროვილმა გამოცდილებამ და განვითარებულმა მოვლენებმა ცხადყო, რომ რეგულაციით მოცული ცალკეული დებულება დახვეწას მოითხოვს, რამდენიმე საკითხი, ვითარების შესაბამისად, ახლებურ აღქმას საჭიროებს. მათ შორის, სავალდებულო აუდიტისა და აუდიტორების საქმიანობის ხარისხის კონტროლის სისტემის, სერთიფიცირების პრაქტიკისა და ზედამხედველობის სამსახურის სტატუსის სრულყოფაზე აქტიური მოქმედებები დაუყოვნებლივ უნდა დაიწყოს. გამოწვევები, რომლებიც დროის გამოცდამ ამ მიმართულებებით გამოკვეთა, დაძლევადა და გადწყვეტას ექვემდებარება [9].

„ხარისხის კონტროლის სისტემაში იგულისხმება **გარე მონიტორინგი**, რომელსაც ზედამხედველი ორგანო ახორციელებს და **ხარისხის მართვა ფირმის დონეზე** - აუდიტორული კომპანიის ფარგლებში. ისინი ერთიანი სისტემის ურთიერთგანმავლობებელი ნაწილები არიან. თუმცა გარე მონიტორინგის ორგანიზაციულ-მეთოდოლოგიური პრაქტიკა უკვე არსებობს და ხორციელდება, ხოლო საქართველოს მცირე და საშუალო აუდიტორულ კომპანიებში ხარისხის მართვა, როგორც აუდიტორული მომსახურების მომხმარებელთა მოთხოვნების უზრუნველყოფის მთავარი საწინდარი, ჯერ კიდევ ჩამოყალიბების ეტაპს გადის. ამიტომაც შედეგები სასურველზე დაბალია. კომპანიაში ხარისხის მართვის დამკვიდრების პროცესის ხანგრძლივობას ორგანიზაციული და გამოცდილებითი რესურსების ნაკლებობა განაპირობებს“ [10].

სავალდებულო აუდიტისა და აუდიტორების საქმიანობის ხარისხის მნიშვნელობის ვრცელი არგუმენტირება საჭირო არაა - მომხმარებლებისთვის უკვე ისედაც ცნობილია მისი აუცილებლობა და ზოგადეკონომიკური სარგებელი. დროის გამოცდამ ნათელი გახადა ისიც, რომ მომხმარებლის ნდომის ამაღლების მთავარი პროდუქტი იქმნება არა სხვაგან, არამედ აუდიტორულ კომპანიაში და მიღწევადაა მხოლოდ გარიგების გუნდის მიერ აუდიტორული მომსახურების კვალიფიციურად ჩატარებისა და ამ პროცესზე საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი, ეფექტიანი ხარისხის კონტროლის სისტემის არსებობის შემთხვევაში.

ქართულ აუდიტორულ ბაზარზე დომინანტი როლი (85 %) დიდი ოთხეულისა და საერთაშორისო ქსელის

კომპანიებს უჭირავს. მათთან ხარისხის კონტროლის სისტემა მრავალწლიანი გამოცდილების, სათავო ოფისებიდან მიღებული დირექტივებისა და ინსტრუქციების, ხარისხის კონტროლის სტრუქტურისა და მკაცრი სამშეშრულებლო დისციპლინის მეშვეობით, ერთობლიობაში, მეტ-ნაკლებად გამართულია. ქართულ მცირე და საშუალო აუდიტორულ კომპანიებში კი ხარისხის მართვა, როგორც აუდიტორული მომსახურების მომხმარებელთა ნდობის ამაღლების გარანტი, ახლა ჩამოყალიბების ეტაპს გადის და დასაქმებულთა მცირე რაოდენობის, კვალიფიციური კადრების დეფიციტის, მწირი მატერიალურ-ტექნიკური შესაძლებლობების, დაბალი ანაზღაურების, აგრეთვე მრავალწახნაგა სხვა ფაქტორების გამო, ჯერ კიდევ დაბალია. თავის მხრივ, ასეთი ვითარება განპირობებულია სტანდარტების ზოგადი ხასიათით. მათში არ ჩანს კონკრეტიკა, თუ რა ფორმით ან რა სახით უნდა მართოს კომპანიამ აუდიტორული მომსახურების ხარისხი. მცირე აუდიტორულ კომპანიებს სანიმუშო სახელმძღვანელოები არ გააჩნიათ.

ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგი, რომელსაც ზედამხედველი ორგანო ახორციელებს, მცირე აუდიტორულ კომპანიებშიც ისეთივე მოთხოვნებით ტარდება, როგორც ეს დომინანტ კომპანიებში. ყურადღება მახვილდება და ხარვეზებად ფიქსირდება ჩატარებულ პროცედურებზე დოკუმენტების გაფორმებითი (მსჯელობებზე საოქმო ჩანაწერების არ გაკეთების და სხვა ამგვარი) ხასიათის შენიშვნები, რომელიც ხარისხის შემადგენელია, თუმცა არაპროდუქტიული, ფორმალისტური ხასიათისა და აუდიტორის საბოლოო მოსაზრების ჩამოყალიბებაზე მნიშვნელოვან გავლენას არ ახდენს. აქედან გამომდინარე, მონიტორინგის შედეგები ზომაზე მკაცრია. ასეთი მიდგომების გამო, ქართულ აუდიტორულ კომპანიებს ისედაც შეზღუდული ბაზრიდან გარიყვის საფრთხე ემუქრებათ. არაა გამორიცხული, აქ ბაზარზე მოქმედ აქტორთა ჩამოშორების ფარული ინტერესებიც მოქმედებდეს, რაც ერთიანობაში ეკონომიკის განვითარების პერსპექტივისა და ადგილობრივი კადრების დასაქმების მიზნებისთვის არ არის გამართლებული. ამიტომ ქართული აუდიტორული კომპანიების შენარჩუნება-ხელშეწყობა სახელმწიფოსა და პროფესიული ორგანიზაციების ერთობლივი ზრუნვის პრიორიტეტად უნდა იქცეს. უპირველესად კი, მცირე და საშუალო ზომის აუდიტორული კომპანიებისათვის ხარისხის შემომწებაზე პროპორციული მოთხოვნა უნდა დაწესდეს და მათთვის უნდა შემუშავდეს სპეციალური მეთოდოლოგია. ჩამოყალიბებული რთული სიტუაციიდან გამოსავლია აგრეთვე: აუდიტორული კომპანიებისთვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი ხარისხის კონტროლის საკუთარი კონცეფციის შესაქმნელი და საქმიანობაში გამოსაყენებელი უფრო დეტალური გზამკვლევისა და სიტუაციური მითითებების მიწოდება; განმარტებებისა და კომენტარების მომზადება; სწავლებებისა და სემინარების ორგანიზება; აგრეთვე ახალ გამოწვევასთან დაკავშირებული კვალიფიციური კვლევების ჩატარება, შრომებისა და სტატიების გამოქვეყნება [11].

აუდიტორთა სერტიფიცირების შემოღება დარგში

განხორციელებული რეფორმის აქტუალური შემადგენელია. მისი აუცილებლობის მნიშვნელობა თაობათა ცვლის გარდაუვალობას, მომავლის პერსპექტივას უკავშირდება. კანონის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, ზედამხედველობის სამსახურმა 2017 წლის 25 სექტემბრის №6-16 ბრძანებით დაამტკიცა „პროფესიული სერტიფიცირების სტანდარტისა და სასერტიფიკაციო პროგრამებისა და საგამოცდო პროცესის აღიარების წესი“ [12], რომლის თანახმადაც პროფესიული ორგანიზაციების მიერ შემუშავებულია და ზედამხედველობის სამსახურის მიერ აღიარებულია შესაბამისი პროგრამები. მაგრამ აღნიშნული თარიღიდან გასული დროის მიუხედავად, აუდიტორთა კორპუსს სერტიფიცირების დამტკიცებული პროგრამის გავლით არ შემატებია არც ერთი აუდიტორი. მათ რიგებს კი გარდაცვალების, სამსახურებრივი პოზიციის შეცვლის, მონიტორინგის შედეგებით კატეგორიის არ მინიჭების და სხვა პატივსაღები მიზეზების გამო, უკვე ბევრი გამოაკლდა. მათი შევსება და ან ახლით ჩანაცვლება არ ხდება და კვალიფიციურ აუდიტორთა დეფიციტი უკვე აშკარად შესამჩნევ პრობლემად ყალიბდება. ზედპირული ანალიზითაც კი მისახვედრია, რომ სერტიფიცირების პროგრამა გამართულად ვერ მუშაობს, რაც საგამოცდო პროცესის სირთულის, საკითხის არარაციონალური გადაწყვეტის, მოტივაციის დაბალი დონითაც და ფაქტორთა ერთობლიობითაა განპირობებული. აქედან გამომდინარე, მიზეზშედეგობრივი კავშირის ყველა ეს ვერსია გულდასმით გადამოწმებას საჭიროებს და შედეგების შესაბამისად სერტიფიცირების მოქმედი რეგულაცია გადასინჯვას უნდა დაექვემდებაროს.

აღნიშნული და ახალი რეგულაციების შემოღების შემდგომ გამოვლენილი პრობლემების გადაწყვეტის გაჭიანურების მიზეზები კონცენტრირდება ზედამხედველობის სამსახურის სტატუსთან. ეს უკანასკნელი წარმოადგენს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საქვეუწყებო დაწესებულებას და მისი შენახვის ხარჯები მთლიანად ფინანსირდება ბიუჯეტიდან. სამსახური პასუხისმგებელია საქართველოს მთავრობისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის წინაშე. სამსახურთან არსებობს საბჭო, რომელიც არის ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი და შესაბამისი გადაწყვეტილებების მიღების ორგანო. საბჭო შედგება 7 წევრისაგან. აქედან, ოთხი ნომენკლატურული წევრია, თითო წევრი პროფესიული ორგანიზაციებიდან, ბიზნესასოციაციებიდან და აკადემიური წრეებიდან. სამსახურს აქვს ვრცელი უფლებები - იღებს და გამოსცემს კანონქვემდებარე აქტებს, თუმცა მასში გამოკვეთილი არ არის. მარეგულირებელი ფუნქცია. მარეგულირებლად მოიაზრება სახელმწიფო შესაბამისი ინსტიტუტებით. სამსახურს უპირატესად ზედამხედველობის ვალდებულება აკისრია.

ზედამხედველობის სამსახურის ყველაზე სუსტი შემადგენელი ეს საბჭოა. მისი ფუნქციები და უფლებამოსილებები შეზღუდულია. ზედამხედველობის სამსახურის აღმასრულებელი ნაწილი უფრო აქტიურად მოქმედებს, ხოლო საბჭოს, მისი უპირატესად ნომენკლატურული

შემადგენლობის გამო, მორჩილი შემსრულებლის ფორმალური დატვირთვა აქვს. ამიტომაც ზედამხედველობის სამსახურის დამოუკიდებლობის ხარისხი ძალიან დაბალია.

ცნობილია, რომ ევროკავშირის კანონმდებლობა ავალდებულებს ყველა წევრ სახელმწიფოს ჩამოაყალიბონ აუდიტის საჯარო ზედამხედველობის დამოუკიდებელი სისტემები. საქართველოც, როგორც ევროპასთან ასოცირების შეთანხმების მხარე და ევროგაერთიანებაში გაწევრიანების პერსპექტივის მქონე ქვეყანა, ვალდებულია მოახდინოს კანონმდებლობათა ჰარმონიზაცია, დაიცვას დირექტივები და თამაშის საერთო წესები. მსოფლიო მასშტაბით აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში რეგულირების იდენტიფიკაციის ასეთი მოთხოვნილება ობიექტური გარემოებებითაა განპირობებული, დიდი ხნის წინ დაიწყო და დღესაც აქტუალურია.

ზედამხედველობის სამსახურის მოქმედი სტატუსი - სამინისტროს საქვეუწყებო დაწესებულება, სრულად არ შეესაბამება ზემოაღნიშნულ კურსს, რამდენადაც იერარქიული მორჩილების მკაცრ სახელისუფლებო სტრუქტურაში დამოუკიდებლობის სათანადო დოზის შენარჩუნება ისედაც ვერ ხერხდება. მით უფრო, ზედამხედველობის სამსახურის სტრუქტურული მოწყობაც არ იძლევა დამოუკიდებელი მოქმედებების შესაძლებლობას. ამასთან, თითქმის შეიძლება გამოცდილებამ დაადასტურა, რომ ეს ორგანო მთლიანად დამოკიდებულია სახელისუფლებო გუნდის გადაწყვეტილებებზე, იზღუდება ინიციატივებსა და ოპერატიულობაში, რაც აჩენს მის მიმართ დაინტერესებული მხარეების არაერთგვაროვან დამოკიდებულებას. „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ კანონის ამოქმედების პირველ წლებში ზედამხედველობის სამსახურის სამთავრობო სტრუქტურაში ინტეგრირება გამართლებული თუ იყო, დღევანდელ ვითარებაში მისი სტატუსი უკვე ვერ პასუხობს მოქმედებებისა და გადაწყვეტილებების მიღების დროის შესაფერის მოთხოვნებს.

საქვეუწყებო დაწესებულებიდან დამოუკიდებლობისკენ განვითარების პერსპექტივა წარსულის გამოცდილებითაა მოტივირებული. წლების განმავლობაში აუდიტის პროფესია ძირითადად თვითრეგულირებადი იყო. თუმცა მსხვილი კორპორაციების არაერთმა გახმაურებულმა გაკოტრებამ კითხვის ნიშნის ქვეშ დააყენა გარე აუდიტის მნიშვნელობა, აუდიტის პროცესის მიუკერძოებლობა და თვითრეგულირების პრაქტიკის ეფექტიანობა. საჯარო ინტერესებიდან გამომდინარე, აუდიტის ხარისხის გასაუმჯობესებლად და კორპორატიული ფინანსური ანგარიშგებისადმი ნდობის აღდგენის მიზნით, ამერიკის შეერთებულ შტატებში დაიწყო აუდიტორული საქმიანობის დამოუკიდებელი ზედამხედველობა და კონტინენტურ ევროპაშიც სწრაფად გავრცელდა, რაც დღეს უკვე შეესაბამება საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკასა და მოლოდინებს.

სხვადასხვა ქვეყანაში (კანადის, საფრანგეთის, ფინეთის, გერმანიის, იაპონიის, ნიდერლანდების, ახალი ზელანდიის, სამხრეთ აფრიკის, ინდონეზიის, პოლონეთის, სინგაპურის, სლოვენის ბრიტანეთის, ამერიკის

შეერთებული შტატების) საჯარო ზედამხედველობის ორგანოების ფუნქციონირების ანალიზიდან [13] ირკვევა, რომ მათში ზედამხედველობითი ფუნქციას ასრულებენ, როგორც სახელმწიფო ორგანოები, ასევე პროფესიული ორგანიზაციები. ადგილი აქვს ცალკეულ საკითხებში სახელმწიფო ფუნქციის დელეგირებას ან ხორციელდება შერეული ტიპის რეგულირება. განსხვავებას იწვევს ეკონომიკის განვითარების დონე, სხვა ქვეყნების გავლენა, დამკვიდრებული ტრადიციები, პოლიტიკური მდგომარეობა და სხვა. აბსოლუტური იდენტურობის მიღწევა შეუძლებელია. მაგრამ ამ ქვეყნებში საერთო ისაა, რომ მარეგულირებელ-ზედამხედველი ორგანოები მთლიანად დაცულნი არიან გარე ჩარევებისა და სახელმწიფო ორგანოების გავლენისაგან. მათ აინტერესებთ პროფესიის განვითარება და სიახლეები.

საქართველოს რეალობისთვის მისაღებია სამთავრობო უწყებიდან გავიდეს და „ეროვნული მარეგულირებელი ორგანოების შესახებ“ კანონის შესაბამისად, საჯარო სამართლის ინსტიტუტის სახით ჩამოყალიბდეს მარეგულირებელ-ზედამხედველის ფუნქციის მატარებელი სტრუქტურა, რომელსაც არ ეყოლება სახელმწიფო მაკონტროლებელი ორგანო და დამოუკიდებელი იქნება სახელმწიფო ორგანოებისგან. ასეთი სტრუქტურის ჩამოყალიბება რთულია და სავარაუდოდ, დროში გაიწელება. ამიტომ შუალედური ვარიანტად შესაძლებელია, არსებული დაქვემდებარების ფარგლებში, საბჭოს შეევცვალოს ფუნქციები, განთავისუფლდეს ნომენკლატურული წევრებისგან და აღიჭურვოს რეალური უფლებებით.

განსახორციელებელ ცვლილებებზე პროფესიულმა საზოგადოებამ მოსაზრებები უნდა შეაჯეროს და განთავისუფლდეს უწყებრივი მორჩილებისგან.

დასკვნები და წინადადებები

ამრიგად, გვაქვს საფუძველი შევჯერდეთ მასზედ, რომ ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში რეფორმები უნდა გაგრძელდეს. განვითარების პერსპექტივა მოითხოვს, რომ წარმატებული სტარტის შემდეგ გამოვლენილი ხარვეზები დაექვემდებაროს გამოსწორებას, ცალკეული საკვანძო საკითხები კი დროის მოთხოვნათა შესაბამისად ახალეზურად გადაწყდეს. მრავალთა შორის, აუდიტის წარმოების ხარისხზე რეაგირება, აუდიტორთა სერტიფიცირების, აგრეთვე საკუთრივ, ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სტატუსი საჭიროებს გადასინჯვას.

ზედამხედველობის სამსახურის ახალი სტატუსისთვის დაფინანსების, ანგარიშვალდებულების, სტრუქტურისა და ფუნქციონირების სხვა აქტუალურ საკითხებზე არსებობს საუკეთესო პრაქტიკის გამოცდილება, რომლისგან საქართველოსთვის მისაღები რეგულაციების გადმოღებაზე პროფესიულ წრეებში მსჯელობები აქედანვე უნდა დაიწყოს.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. საქართველოს კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“, თბილისი, 1995 წლის 7 თებერვალი, №623-III;
2. საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“, თბილისი, 1999 წლის 5 თებერვალი, №1796-III;
3. ანა ოსიყმაშვილი, ხარისხის კონტროლის პრაქტიკა და პრობლემები მცირე და საშუალო აუდიტორულ კომპანიებში, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, 2022 წლის №1, გვ. 73-78;
4. საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის“ შესახებ, თბილისი, 2012 წლის 29 ივნისი, №6598-რს;
5. იური პაპასკუა, 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;
6. იური პაპასკუა, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების თვითრეგულირება - კანონის მონოპოლიური მეტასტაზები, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, 2013 წლის ივნისი, გვ.30-36, b-k.ge;
7. ასოცირების შესახებ შეთანხმება ერთი მხრივ, საქართველოსა და მეორეს მხრივ, ევროკავშირს და ევროპის ატომური ენერგიის გაერთიანებას და მათ წევრ სახელმწიფოებს შორის“;
8. საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგების და აუდიტის შესახებ“, 8 ივნისი 2016 წ. N5386-I;
9. Jalagonia D., Papasqua I., Giorgidze B., Osikmishvili A., Organizational challenges of new quality management regulations in auditing companies and the perspective of overcoming them, Materials of the VIII International scientific-practical conference “Prospects for the development of modern science”, Goyang, South Korea, March 8-10, 2023 Volume I pp. 37-46;
10. ოსიყმაშვილი ა., ხარისხის კონტროლის პრაქტიკა და პრობლემები მცირე და საშუალო აუდიტორულ კომპანიებში, ბიზნესი და კანონმდებლობა, 2022 წ. ივნისი-დეკემბერი, №2, გვ.73-78, b-k.ge;
11. დავით ჯალალონია, იური პაპასკუა, ბუღალტრის პროფესიული სერტიფიცირების ძირითადი აქცენტები ახალ რეგულაციაში, ჟ. ბიზნესი და კანონმდებლობა, 2017 წ. №4, სექტემბერ-დეკემბერი, გვ. 5-10, b-k.ge;
12. 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“;
13. Всемирный банк: Системы общественного надзора и обеспечения качества, Международный опыт и ключевые соображения для Казахстана, Институциональная структура, функции, кадры и финансирование, Казахстан, 2020 г.