

ბუღალტრის პროფესიული სერტიფიკაციისა და აკადემიური განათლების სფეროში არსებული პრობლემები და სრულყოფის კრიორიტეტები საქართველოში

პროფესიული სერტიფიკაციის რეგულირების სფეროში არსებული პრობლემები

საქართველოში არსებული ბუღალტერთა პროფესიული სერტიფიკაციის პრაქტიკისა და კვალიფიკაციის აღიარების სფეროში პრობლემების გამოკვეთის მიზნით, წინამდებარე სტატიაზე მუშაობის პერიოდში, შესწავლილ იქნა: პროფესიული სერტიფიკაციისა და კვალიფიკაციის აღიარების საერთაშორისო სტანდარტები და პრაქტიკა; საქართველოს კანონის „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“ მოთხოვნები ზემოაღნიშნულ სფეროში; კანონით განსაზღვრული აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის – საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის – პროფესიონალი ბუღალტრის კვალიფიკაციის მინიჭებისთან დაკავშირებული დებულებები და განათლების სტანდარტები; პროფესიონალი ბუღალტრის განათლების პროგრამები; საქართველოს ბაფის პროფესიული ქცევის ეთიკის კოდექსი და მისი დანერგვის მიმდინარეობა; საქართველოს ბაფის სხვა ქვეყნის პროფესიონალი ბუღალტრების კვალიფიკაციის აღიარების დებულება და პრაქტიკა.

კვლევის შედეგად გამოიკვეთა, თუ რამდენად პასუხობს საქართველოში მოქმედი პროფესიული სერტიფიკაციისა და კვალიფიკაციის აღიარების მარეგულირებელი ნორმები და განათლების სტანდარტები ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მოთხოვნებს და საერთაშორისო პრაქტიკას. გამოკვლევამ გამოავლინა შემდეგი ძირითადი ფაქტები:

პროფესიული სერტიფიკაციისა და კვალიფიკაციის აღიარების მარეგულირებელი ნორმების განსჯისას, უპირველესად განვიხილავთ 2012 წლის 29 ივნისს მიღებულ საქართველოს კანონს „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“, რომლის მნიშვნელოვანი ნაწილი სწორედ პროფესიული სერტიფიკაციისა და კვალიფიკაციის აღიარების რეგულირებას ეთმობა. მიუხედავად იმისა, რომ რეგულირების ახალი ნორმებით: მოიხსნა წინააღმდეგობები აუდიტორისა და პროფესიონალი ბუღალტრის საკვალიფიკაციო მოთხოვნებში, გაერთიანდა მარეგულირებელი ორგანოები, დაკანონდა განათლებისა და სერტიფიკაციის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენების სავალდებულობა, გაიწერა პროფესიული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის შემოწმების პროცედურები, განისაზღვრა პროფესიულ საქმიანობაზე მონიტორინგის განმახორციელებელი ორგანო და სხვ. კვლავ იკვეთება პრობლემები, რომლებიც, ჩვენი აზრით, საკანონმდებლო ცვლილებებს საჭიროებს. კერძოდ:

1. საქართველოს კანონით ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების შესახებ (მუხლი 2, პუნქტი „კ“) სერტიფიკირებული პირი განმარტებულია „სერტიფიკირებული პირი - ფიზიკური პირი, რომელიც აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის მიერ აღიარებულია სერტიფიკირებულ პროფესიონალ ბუღალტრად ან სერტიფიკირებულ ბუღალტრად და რომელიც თავის კვალიფიკაციას ადასტურებს აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის მიერ დადგენილი განგრძობითი განათლების სტანდარტის შესაბამისად“.

ზემოაღნიშნულ კანონში სერტიფიკირებული პირები კატეგორიებად დაყოფილია იმ მიზნით, რომ განისაზღვროს სავალდებულო და არასავალდებულო აუდიტის ჩამატარებელ პირთა რეესტრი. არამართებულად მიგვაჩნია რეესტრის ტიპებად დაყოფას საფუძვლად დაედოს ბუღალტერთა სერტიფიკატები. რეესტრის ორი ტიპის არსებობისათვის საკმარისია ხარისხის კონტროლის მონიტორინგის დასკვნის კატეგორიებად დაყოფა.



ზურაბ ლიშარტია
ეკონომიკის მეცნიერებათა დოქტორი, სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის სრული პროფესორი



ლავრენტი ჭუბუშურიძე
სსუ ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის ბიზნესის ადმინისტრირების პროგრამის დოქტორანტი, საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის აღმასრულებელი დირექტორი, ყურნალ “ბუღალტრული აღრიცხვის” მთავარი რედაქტორი

№6 ოქტომბერი 2013

????????????????

ასევე არამართებულია აუდიტორების კატეგორიებად დაყოფა ზოგადად და, მით უფრო, კონკრეტულად განათლების დონიდან გამომდინარე. გარდა ამისა, აღნიშნული მიდგომა წინააღმდეგობაში მოდის საერთაშორისო პრაქტიკასთან;

2. საქართველოს კანონით ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების შესახებ (მუხლი 6, პუნქტი 5) „რეესტრი არის 2 ტიპის: ა) სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების მქონე პირთა რეესტრი, რომელშიც რეგისტრირებულნი არიან ის აუდიტორები/ აუდიტური ფირმები, რომლებსაც აქვთ სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლება;

ბ) სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების არმქონე პირთა რეესტრი, რომელშიც რეგისტრირებულნი არიან ის აუდიტორები/ აუდიტური ფირმები, რომლებსაც არა აქვთ სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლება. „

ჩვენი აზრით, აღნიშნული წესით აუდიტორთა რეესტრის დაყოფა არასწორია, რადგან კომპანიის სიდიდის მიუხედავად, აუდიტორული პროცედურები არ განსხვავდება ერთიმეორისაგან. ამასთან, აუდიტის სტანდარტები ერთი და იგივეა ყველა კომპანიისთვის, მისი სიდიდის მიუხედავად;

3. საქართველოს კანონით ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების შესახებ (მუხლი 2, პუნქტები: „ლ“,“მ“) “ სერტიფიცირებული პროფესიონალი ბუღალტერი – ფიზიკური პირი, რომელიც სერტიფიცირებულია პროფესიული სერტიფიცირების სტანდარტის შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებში (IFRS).

სერტიფიცირებული ბუღალტერი – ფიზიკური პირი, რომელიც სერტიფიცირებულია პროფესიული სერტიფიცირების სტანდარტის შესაბამისად, მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებში (IFRS for SMEs)“.

ჩვენი აზრით, „აუდიტორების კატეგორიებად დაყოფა წარსულისკენ დაბრუნებაა. თავის დროზე ასეთი დაყოფის საფუძველი იყო აუდიტის დაქვემდებარებული საწარმოების საქმიანობის სფერო და აუდიტორებზე ლიცენზია გაიცემოდა ცალკე საბანკო სფეროსათვის, ცალკე ზოგადი აუდიტისათვის და სხვა, რაც თავის დროზე საქართველოში რუსეთის კანონმდებლობისათვის მიბადვის შედეგი იყო. აუდიტორის სერტიფიცირებას მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებში (IFRS for SMEs) საერთოდ აზრი ეკარგება, რადგან მცირე საწარმოების უმეტესი ნაწილი არ ექვემდებარება სავალდებულო აუდიტს, ამასთან, აუდიტორის განათლებაში ბუღალტრული აღრიცხვა მხოლოდ ერთი კომპონენტია. აუდიტორის კომპეტენცია და ფასეულობა სხვა მრავალი კომპონენტის კომპლექსით განისაზღვრება და აუდიტორის სტატუსის პრეტენდენტი არასოდეს არ წავა იმ გზით, რომ მცირე ბიზნესის აუდიტის სფეროში მოღვაწეობის უფლების მოპოვებას შეალიოს დრო და ფინანსები. ცნობილია, რომ მსოფლიო პრაქტიკით აუდიტორი ჰქვია ყველას, იმის მიუხედავად, რომელ სფეროსა თუ სემენტშია კომპეტენტური. იქნება ის საბანკო სფეროში კომპეტენტური, თუ ქიმიურ ინდუსტრიაში. ეს თემა ბსფ-ის საერთაშორისო სტანდარტებითა და ეთიკის ნორმებითაა დარეგულირებული და ეს რეგულაციები

დაცული რომ იყოს, სწორედ ამიტომაც შემუშავებული ხარისხის კონტროლის სტანდარტები.“¹

4. კანონის გარდამავალ დებულებებში (მუხლი 16, პუნქტი 3) განსაზღვრულია 5–წლიანი მოქმედების პერიოდი იმ აუდიტორების სერტიფიკატებისათვის, რომლებსაც აუდიტორის სტატუსი მიღებული აქვთ საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოში ატესტაციის გზით „საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაცემული აუდიტორის საკვალიფიკაციო სერტიფიკატები, რომლებიც ძალაშია 2013 წლის 1 იანვრისათვის, მოქმედებს 2013 წლის 1 იანვრიდან 5 წლის განმავლობაში. ამ მუხლის მე-3 პუნქტში აღნიშნულ სერტიფიცირებულ პირს და აუდიტურ ფირმას, რომელსაც დაქირავებული ჰყავს ასეთი სერტიფიცირებული პირი, უფლება აქვს, რეგისტრირებული იყოს მხოლოდ სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების არმქონე პირთა რეესტრში“ .

საქართველოში აუდიტის სფეროში დასაქმებულთა 90 პროცენტი არის აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ სერტიფიცირებული პირები. კანონში არსებული მუხლით, გაურკვეველი რჩება, რა ბედი ელთ ამ აუდიტორებს 5 წლის შემდეგ. რა სახის პროგრამით შეიძლება მათი სერტიფიცირება, როდესაც ამოიწურება ხუთწლიანი ვადა. გარდა აღნიშნულისა, ჩვენი აზრით, წინააღმდეგობრივია კანონის ის ნორმა, რომლითაც ასეთ სერტიფიცირებულ პირს უფლება აქვს რეგისტრირებული იყოს მხოლოდ სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების არმქონე პირთა რეესტრში;

5. მიღებული კანონით სერტიფიცირებისა და კვალიფიკაციის აღიარების პროცესი მთლიანად აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის პრეროგატივაა „აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია – ბუღალტერთა ან/და აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაცია, რომელიც საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად რეგისტრირებულია არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირად და არის ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ნამდვილი წევრი ან ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ აღიარებული რეგიონალური ორგანიზაციის ნამდვილი წევრი ან ამ კანონის მოთხოვნების შესაბამისად აკრედიტებული პირი“ (მუხლი 2, პუნქტი „ს“).

ჩვენი აზრით, აღნიშნული მუხლის არსებული რედაქცია გარკვეულ პრობლემას შექმნის, რადგან ამჟამად, კანონის მოთხოვნების შესაბამისად, საქართველოში აკრედიტაცია მიღებული აქვს მხოლოდ ერთ პროფესიულ ორგანიზაციას – საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციას (საქართველოს ბაფი);

6. ზემოაღნიშნული კანონის გარდა, პროფესიული სერტიფიცირებისა და კვალიფიკაციის აღიარების მარეგულირებელი ნორმები მოიცავს აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის (საქართველოს ბაფის) განათლების სტანდარტებსა და დებულებებს. საქართველოს ბაფის პროფესიული განათლების სტანდარტები და დე-

1 ჭუმბურიძე ლ. მოსაზრებები ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ საქართველოს კანონთან დაკავშირებით, „ჟურნალი ბუღალტრული აღრიცხვა“ # 11, 2012, გვ. 28.

ბულებები სრულად ეფუძნება ბსფ-ის ყველა სტანდარტის მოთხოვნებს, თუმცა, სახეზეა გარკვეული პრობლემები, მათ სისტემატურ განახლებასთან დაკავშირებით. მაგალითად, საქართველოს ბავის პროფესიული განათლების სტანდარტი 7 – „პროფესიული განვითარების გაგრძელება: განგრძობითი სწავლების პროგრამა და პროფესიული კომპეტენციის განვითარების გაგრძელება“ – ბოლოს განახლებულია 2009 წელს.

7. **პრობლემატურია** ის გარემოებაც, მიმდინარე პერიოდამდე საქართველოს ბავში არ მოქმედებდა პროფესიული ეთიკის დაცვისა და მასზე კონტროლის განხორციელების მექანიზმების მარეგულირებელი დებულებები. თუმცა, ობიექტურობისათვის უნდა აღინიშნოს, რომ ხსენებული საკითხები დღეს ნაკლებად აქტუალურია და მათი აქტივიზაცია, ძირითადად, დამოკიდებულია ქვეყნის ეკონომიკურ და საზოგადოებრივ განვითარებაზე.

პროფესიული სერტიფიცირების მარეგულირებელი ნორმების სრულყოფის საკითხები

ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირებაში მნიშვნელოვანია განათლების, პროფესიული სერტიფიცირებისა და კვალიფიკაციის აღიარების საკითხების სრულყოფა, რადგან პროფესიული მომსახურებისა და, მასთან ერთად, ფინანსური ანგარიშგების სანდოობის ხარისხი დამოკიდებულია დასაქმებული ბუღალტრების კვალიფიკაციაზე.

მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოში თხუთმეტ წელზე მეტია (1999 წლიდან) გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს) და დანერგულია ბუღალტრთა პროფესიული სერტიფიცირების პრაქტიკა, „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონით (29.06.2012 წელი) განსაზღვრული პროფესიული სერტიფიცირების წესები და სერტიფიცირებული პირების პროფესიული მომსახურების სფეროების განსაზღვრა, ჩვენი აზრით, საჭიროებს სრულყოფას. კერძოდ, აღნიშნული კანონით სერტიფიცირებული პროფესიონალი ბუღალტრების საქმიანობა რეგულირდება მხოლოდ აუდიტორული საქმიანობის სფეროში და განსაზღვრული არ არის ბუღალტრული მომსახურების სფეროში მათი კვალიფიკაციის გამოყენება, სავალდებულო წესით.

სრულყოფას საჭიროებს აგრეთვე „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის (2012 წლის 29 ივნისი) მიღებამდე საქართველოში მოქმედი ნორმების შესაბამისად, სერტიფიცირებული პირებისა და სხვა ქვეყნების მიერ სერტიფიცირებული პირების კვალიფიკაციის აღიარების საკითხები. აღნიშნული მიმართულებით ცვლილებების განხორციელების საჭიროება, ძირითადად, განპირობებულია იმ ფაქტორით, რომ 2012 წლის 29 ივნისამდე საქართველოში მოქმედი კანონმდებლობით გამიჯნული იყო „ბუღალტრისა“ და „აუდიტორის“ პროფესია და პროფესიონალი ბუღალტრებისა და აუდიტორების სერტიფიცირების საკვალიფიკაციო მოთხოვნებიც მნიშვნელოვნად განსხვავდებოდა ერთმანეთისაგან.

ჩატარებული კვლევის შედეგად, სერტიფიცირებისა

და კვალიფიკაციის აღიარების მარეგულირებელი ნორმები, რომლებიც სრულყოფას საჭიროებს, სქემატურად შემდეგნაირად შეიძლება ჩამოყალიბდეს (იხ. სქემა 5):

სქემა 5

1.	სავალდებულო აუდიტს დაქვემდებარებული (საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე) კომპანიების ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის სანდოობა
2.	სერტიფიცირებული პირების დაყოფა კატეგორიებად, აუდიტორთა რეესტრის გამიჯვნის მიზნით.
3.	სერტიფიცირებული პირების დაყოფა კატეგორიებად, აუდიტორული მომსახურების სფეროების განსაზღვრის მიზნით.
4.	საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ სერტიფიცირებული პირებისათვის საქმიანობის სფეროს შეზღუდვა.
5.	პროფესიული სერტიფიცირებისა და კვალიფიკაციის აღიარების პროცესზე მონიტორინგის გაძლიერება.

1. სავალდებულო აუდიტს დაქვემდებარებული (საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე) კომპანიების ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის სანდოობა

„ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონში, ბუღალტრული აღრიცხვის მარეგულირებელი ნორმები მოცემულია მე-2 თავში „ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება“.

რომლის მე-3 მუხლი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სამართლებრივი საფუძვლები“ ადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების გამოყენების წესებს, კერძო სექტორის სუბიექტებისათვის (მსხვილი, მცირე და საშუალო ზომის კომპანიები, არასამეწარმეო იურიდიული პირები). კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების გამოყენების მიზნით, მე-2 თავის მე-4 მუხლი „ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოება“ განსაზღვრავს მეწარმე სუბიექტების კატეგორიებს, კანონით დადგენილი პირობების გათვალისწინებით, რომელი შეიძლება ჩაითვალოს მსხვილ, მცირე და საშუალო საწარმოდ ან მიკროსაწარმოდ.

საკითხი, ვინ შეიძლება იყოს კერძო სექტორის სუბიექტების ბუღალტერი (კომპანიების სიდიდის მიუხედავად), ფორმულირებულია მე-4 მუხლის „ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოება“ მე-10 პუნქტის შემდეგი ჩანაწერით: „ბუღალტერი შეიძლება იყოს როგორც სერტიფიცირებული, ისე არასერტიფიცირებული პირი“.

მიგვაჩნია, რომ ბუღალტრად მუშაობის უფლებებთან დაკავშირებული რეგულირების ლიბერალური მიდგომა მისაღებია კერძო სექტორის ყველა სუბიექტისათვის, გარდა საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე საწარმოებისა, რომელთაც „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-7 მუხლის“ მე-4 პუნქტის ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტებით

????????????????

ევალეზათ სავალდებულო აუდიტის ჩატარება. ასეთი კომპანიებისათვის სავალდებულო აუდიტის ჩატარების მოთხოვნა განპირობებულია იმით, რომ ისინი მნიშვნელოვან როლს ასრულებენ ქვეყნის ეკონომიკაში და მათი ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ხარისხიან და სანდო ინფორმაციას გადამწვევტი მნიშვნელობა აქვს საზოგადოებისათვის. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე საწარმოების ფინანსურ ანგარიშგებას ადგენდეს და მასში ასახული ინფორმაციის სისწორეს, ხელისმორწორით, ადასტურებდეს სერტიფიცირებული ბუღალტერი.

აღნიშნული მოსაზრებიდან გამომდინარე, ჩვენი აზრით, „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 თავის მე-4 მუხლს „ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოება“ უნდა დაემატოს ახალი პუნქტი, შემდეგი რედაქციით: „სავალდებულო აუდიტს დაქვემდებარებული (საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე) კომპანიების ფინანსურ ანგარიშგებას ადგენს და ხელს აწერს სერტიფიცირებული ბუღალტერი“.

2. სერტიფიცირებული პირების დაყოფა კატეგორიებად, აუდიტორთა რეესტრის გამიჯვნის მიზნით

„ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-6 მუხლის („აუდიტის ჩატარების უფლებამოსილების მინიჭება“) მე-6 პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების მქონე პირთა რეესტრში რეგისტრაციის უფლების მოსაპოვებლად, საქართველოში რეგისტრირებულ იურიდიულ პირს ან უცხოეთში რეგისტრირებული პირის საქართველოში არსებულ ფილიალს, დასაქმებული უნდა ჰყავდეს სულ ცოტა 1 სერტიფიცირებული პროფესიონალი ბუღალტერი. სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების არმქონე პირთა რეესტრში რეგისტრაციით დაინტერესებულ პირებს კი მოეთხოვებათ, დასაქმებული ჰყავდეთ სულ ცოტა 1 სერტიფიცირებული ბუღალტერი.

ჩვენი აზრით, არამართებულია, აუდიტორთა რეესტრის წარმოება დამოკიდებული იყოს სერტიფიცირებული პირების კვალიფიკაციაზე. სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების მქონე პირთა რეესტრში შეყვანის საფუძველი უნდა იყოს აუდიტური კომპანიების პროფესიული მომსახურების ხარისხის კონტროლის შემოწმების შედეგები და არა ბუღალტერთა სერტიფიკატები. გასათვალისწინებელია აგრეთვე, რომ რეესტრის წარმოებასთან დაკავშირებით, ჩვენი მოსაზრება ეფუძნება საერთაშორისო პრაქტიკასა და ევროდირექტივების მოთხოვნებს.

ამრიგად, ზემოაღნიშნული ფაქტორებიდან გამომდინარე, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-6 მუხლში „აუდიტის ჩატარების უფლებამოსილების მინიჭება“ შევიდეს შესაბამისი საკანონმდებლო ცვლილება ისეთი სახით, რომ აუდიტორთა რეესტრაციის საფუძველი გახდეს პროფესიული მომსახურების ხარისხის კონტროლის შემოწმების შედეგები და არა ბუღალტერთა სერტიფიკატები.

3. სერტიფიცირებული პირების დაყოფა კატეგორი-

ებად, აუდიტორული მომსახურების სფეროების განსაზღვრის მიზნით

საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ ამკვიდრებს ტერმინებს: „სერტიფიცირებული პროფესიონალი ბუღალტერი“ (მუხლი 2, პუნქტი „ლ“) და „სერტიფიცირებული ბუღალტერი“ (მუხლი 2, პუნქტი „მ“). კანონის ნორმებიდან გამომდინარე, ორივე კატეგორიის სერტიფიცირებულ პირს ენიჭება აუდიტორული საქმიანობის უფლება, იმ განსხვავებით, რომ „სერტიფიცირებულ ბუღალტერს“ უფლება არა აქვს ჩაატაროს სავალდებულო აუდიტი.

ჩვენი აზრით, ზემოაღნიშნული კანონის მე-2 მუხლის „ზ“ პუნქტით სწორად და საკმარისად არის ჩამოყალიბებული აუდიტორის განმარტება: „აუდიტორი არის სერტიფიცირებული პირი, რომელიც არის აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის წევრი, რეგისტრირებულია აუდიტორთა რეესტრში და ახორციელებს პროფესიულ მომსახურებას“. აღნიშნული მოსაზრების გათვალისწინებით, ცვლილებებს საჭიროებს „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის ზოგიერთი (მუხლი 2, პუნქტები: „კ“, „ლ“, „მ“ და მუხლი 4, პუნქტები: 6-9) დებულება. საკანონმდებლო ცვლილებების შედეგად უნდა გაუქმდეს აუდიტორების კატეგორიებად დაყოფა და აუდიტის ბაზარზე საქმიანობის თანაბარი უფლება მიეცეს ყველა სერტიფიცირებულ პირს.

ჩვენ მოსაზრებას ამყარებს ის ფაქტორი, რომ „მსოფლიო პრაქტიკით აუდიტორი ჰქვია ყველა სერტიფიცირებულ პირს, იმის მიუხედავად, რომელ სფეროსა თუ სემენტშია კომპეტენტური. იქნება ის საბანკო სფეროში კომპეტენტური, თუ აგრარულ სექტორში. ეს თემა ბსფ-ის საერთაშორისო სტანდარტებითა და ეთიკის ნორმებითაა დარეგულირებული და ეს რეგულაციები დაცული რომ იყოს, სწორედ ამიტომაა შემუშავებული „პროფესიული მომსახურების ხარისხის კონტროლის სტანდარტები.“¹

4. საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ სერტიფიცირებული პირებისათვის საქმიანობის სფეროს შეზღუდვა

„ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-16 მუხლის მე-3 პუნქტით განსაზღვრულია საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ სერტიფიცირებული პირებისათვის აუდიტის ბაზარზე საქმიანობის სფერო. კერძოდ, საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ სერტიფიცირებულ პირს და აუდიტურ კომპანიას, რომელსაც დაქირავებული ჰყავს ასეთი სერტიფიცირებული პირი, შესაძლებლობა ეძლევა რეგისტრირებული იყოს მხოლოდ სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების არმქონე პირთა რეესტრში.

„ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-16

1 ჭუმბურიძე ლ. მოსაზრებები ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ საქართველოს კანონთან დაკავშირებით, „ჟურნალი ბუღალტრული აღრიცხვა“ # 11, 2012, გვ. 28.

მუხლის მე-3 პუნქტით განსაზღვრული ნორმა, ჩვენ აზრით, შეიცავს დისკრიმინაციის ელემენტებს. აღნიშნულის გათვალისწინებით, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია მე-16 მუხლის მე-3 პუნქტში შეტანილ იქნეს ცვლილებები ისეთი რედაქციით, რომ მოიხსნას აუდიტის ბაზარზე დაშვების შეზღუდვები. აუდიტის ბაზარზე აუდიტორთა „ადგილის“ განსაზღვრის საფუძველი უნდა იყოს მხოლოდ „პროფესიული მომსახურების ხარისხის კონტროლის შემოწმების შედეგები.

5. პროფესიული სერტიფიცირებისა და კვალიფიკაციის აღიარების პროცესზე მონიტორინგის გაძლიერება

ბუღალტერთა პროფესიული სერტიფიცირებისა და კვალიფიკაციის აღიარების რეგულირების პრობლემების გამოკვლევის საფუძველზე, ჩვენ ზემოთ აღვნიშნეთ, რომ „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის გარდა, პროფესიული სერტიფიცირებისა და კვალიფიკაციის აღიარების მარეგულირებელი ნორმები მოიცავს აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციების მიერ დადგენილ საკვალიფიკაციო მოთხოვნებს, **განათლების სტანდარტებს**, პროფესიული ეთიკის დაცვისა და მასზე კონტროლის განხორციელების მექანიზმების მარეგულირებელ დებულებებს და სხვ.

ისეთ ვითარებაში, როდესაც საქართველოში პროფესიულ ორგანიზაციებს შორის **კონკურენცია სუსტია** და აკრედიტაცია მიღებული აქვს მხოლოდ ერთ პროფესიული ორგანიზაციას – საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციას (საქართველოს ბაფი), მიზანშეწონილია აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციების საქმიანობაზე სახელმწიფო ზედამხედველობის (მონიტორინგის) გაძლიერება. აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციების მიერ მიღებული რეგულაციის წესების (სტანდარტები, დებულებები) საქართველოში მოქმედი კანონების ნორმებთან შესაბამისობის მონიტორინგი უნდა განხორციელდეს **სახელმწიფო საზედამხედველო** ორგანოს მიერ. ზედამხედველობის ასეთი პროცედურა შეედრება ევროკავშირის წევრ ქვეყნებში არსებულ პრაქტიკას, სამეწარმეო კანონის მე-8 დირექტივას.

პროფესიული სერტიფიცირებისა და აკადემიური განათლების პროგრამებთან დაკავშირებული პრობლემები

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციისა (ბსფ) და უცხოელი პარტნიორების რეკომენდაციების საფუძველზე, საქართველოში პროფესიული განათლებისა და სერტიფიცირების მოთხოვნები დაფუძნებულია ბრიტანეთის ნავიგ ბუღალტერთა ინსტიტუტის (ACCA) პროგრამაზე. სერტიფიცირების მსურველებს შესაძლებლობა აქვთ, მომზადება გაიარონ როგორც ინგლისურენოვანი, ასევე ადაპტირებული ქართულენოვანი პროგრამით. პროგრამის საერთაშორისო აღიარებისა და პრაქტიკაში მოპოვებული პოპულარობის მიუხედავად, საქართველოს ეკონომიკური მდგომარეობისა და განათლების სფეროში არსებული რეალობის გათვალისწინებით, თანამედროვე ეტაპზე სახეზეა სხვადასხვა პრობლემები, კერძოდ:

1. განათლებისა და სერტიფიცირების პროცესის ხანგრძლივობა და პროგრამის ღირებულება.

გრძლივობა და პროგრამის ღირებულება.

სერტიფიცირების პრეტენდენტს პროფესიონალი ბუღალტრის სტატუსის მოსაპოვებლად მოეთხოვება 14 წიგნში გამოცდის ჩაბარება. ერთ წელიწადში პრეტენდენტს შეუძლია გამოცდაზე გავიდეს 4 წიგნში ე.ი., საუკეთესო შემთხვევაში, პროგრამის დამთავრება შესაძლებელია 3,5 წელიწადში. ჩვენ შევისწავლეთ საქართველოს ბაფის **განათლების კომიტეტის საოქმო ჩანაწერები, 2002–2012 წლებში** სერტიფიცირების პროგრამაში მონაწილეთა შესახებ¹. სტატისტიკით გამოირკვა, რომ პროგრამაში სხვადასხვა პერიოდიდან მონაწილე 5257 პრეტენდენტიდან ყველა გამოცდა ჩაბარებული აქვს და პროფესიონალი ბუღალტერი გახდა მხოლოდ 132 (ანუ 2,5%), რომელთა უმეტესობას მიზნის მისაღწევად (საშუალოდ) დასჭირდა 5 წელზე მეტი. პროგრამაში მონაწილე სხვა პრეტენდენტები სწავლას აგრძელებენ სხვადასხვა საფეხურზე. **პროგრამის მთლიანი ღირებულება** სასწავლო პროცესში ჩართული პრეტენდენტებისათვის შეადგენს 8400 ლარს, ხოლო დაუსწრებელი ფორმით პროგრამაში მონაწილეებისათვის 3500 ლარს. პროგრამის ხანგრძლივობა და ღირებულება პრობლემას, ძირითადად, ქმნის იმის გათვალისწინებით, რომ პროგრამაში მონაწილეობის უფლება აქვთ მხოლოდ უმაღლესი სასწავლებლების კურსდამთავრებულებს ან სტუდენტებს მესამე კურსიდან;

2. საქართველოში არ გამოიყენება ჩათვლებისა და აკრედიტაციის სისტემა.

სერტიფიცირების პროგრამაში მონაწილეებს არ ეძლევათ **აკრედიტაცია** უმაღლეს სასწავლებლებში ჩაბარებულ იმ საგნებში, რომელსაც მოიცავს პროფესიული განათლების პროგრამა. ACCA–საგან განსხვავებით, საქართველოს **ბაფი არ იყენებს ჩათვლის სისტემას**. ეს შენიშვნა გაკეთებულია ROSC-ის² შეფასებაშიც. მიუხედავად იმისა, რომ არსებობს ობიექტური ფაქტორები – შესაბამისი პროფილის უმაღლეს სასწავლებლებში სასწავლო პროგრამებისა და საგამოცდო პროცესის განსხვავებულობა, უმაღლესი სასწავლებლების მხრიდან პასიურობა და სხვა, **მიზანშეწონილად არ მიგვაჩნია**, ACCA–ის პროგრამით სერტიფიცირების ყველა მსურველმა ჩააბაროს ყველა წიგნი. ჩათვლების სისტემის არარსებობა კიდევ უფრო **პრობლემური** ჩანს, პროგრამის ზემოთ აღნიშნული ხანგრძლივობის ფონზე;

3. მოქმედი აუდიტორებისთვის არ გამოიყენება სერტიფიცირების ალტერნატიული პროგრამა

საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს გაუქმების შემდეგ (2012 წლის 1 იანვარი), აუდიტის სფეროში დასაქმებული აუდიტორების საქმიანობის უფლება შემოფარგლულია გარკვეული ვადით (5 წლით). ასეთი აუდიტორებისათვის, არსებული მარეგულირებელი ნორმებით, გათვალისწინებული არ არის სერტიფიცირების ალტერნატიული პროგრამა.

1 საქართველოს ბაფის განათლებისა და სერტიფიცირების კომიტეტის ოქმები 2002–2012 წ.

2 REPORT ON THE OBSERVANCE OF STANDARDS AND CODES (ROSC), Georgia Country Strategy and Action Plan for Accounting and Auditing Reform; CSIInternational, March 2008

????????????????

დადგენილი ვადის გასვლის შემდეგ, აუდიტორული საქმიანობის უფლების შესანარჩუნებლად, მათ მოუწევთ პროფესიული სერტიფიცირების არსებული პროგრამით გამოცდების ჩაბარება, რაც, სხვადასხვა ფაქტორის გამო (მათი ასაკი, პროგრამის ხანგრძლივობა და სხვ.), მნიშვნელოვან პრობლემებთან იქნება დაკავშირებული;

4. სხვა ქვეყნის პროფესიონალი ბუღალტრის კვალიფიკაციის აღიარება.

პროფესიული განათლების საერთაშორისო სტანდარტების ანალიზი და გამოკვლეული ქვეყნების პრაქტიკა გვიჩვენებს, რომ სხვადასხვა ქვეყანაში პროფესიონალი ბუღალტრად აღიარებისათვის შეიძლება დადგენილი იყოს განათლების შედარებით მარტივი მოთხოვნები, ვიდრე საქართველოში მოქმედი სერტიფიცირების პროგრამით (ACCA) არის გათვალისწინებული. საქართველოში მოქმედი სხვა ქვეყნის სერტიფიცირებული პირის აღიარების წესებით “დასაშვებია სხვა პროფესიული ორგანიზაციის (რეზიდენტი და არარეზიდენტი) ან მარეგულირებელი ორგანოს მიერ სერტიფიცირებული პროფესიონალი ბუღალტრისათვის საქართველოს ბაზის პროფესიონალი ბუღალტრის სერტიფიკატის გაცემა, თუ იგი სერტიფიცირებულია საქართველოს ბაზის განათლების დებულებით განსაზღვრული მოთხოვნების ეკვივალენტური წინასაკვალიფიკაციო პროგრამით”¹. შესაბამისად, საგანმანათლებლო პროგრამებში ზემოაღნიშნული შესაძლო განსხვავებების გამო, სხვა ქვეყნის პროფესიონალი ბუღალტრის აღიარებისათვის ეკვივალენტური განათლების მოთხოვნა, ხშირ შემთხვევაში, შექმნის პრობლემებს, რადგან საქართველოში აუდიტორულ საქმიანობას ეწევა მსოფლიოში აღიარებული აუდიტორი კომპანიები („დიდი ოთხეული“ და „ქსელის კომპანიები“), რომლებსაც „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“ საქართველოს კანონით (მუხლი 2, პუნქტი “თ”) მოეთხოვებათ, ჰყავდეთ აღიარებული პროფესიონალი ბუღალტრები.

ბუღალტერთა პროფესიული სერტიფიცირებისა და აკადემიური განათლების პროგრამების სრულყოფის პრიორიტეტები

ჩვენ მიერ ჩატარებული კვლევები და საერთაშორისო ორგანიზაციების შეფასებები საფუძველს გვაძლევს გვაკეთოთ დასკვნა, რომ დღეისათვის საქართველოში **ბუღალტრის პროფესია ერთ-ერთი ყველაზე ორგანიზებული და კარგად განვითარებულია პროფესიათა შორის.** ამასთან, წარსული პერიოდისაგან განსხვავებით, საკმაოდ **პრესტიჟულიც**,² პრესტიჟულობასთან ერთად, ბოლო პერიოდში იგი გახდა ყველაზე **მოთხოვნი პროფესია**, რასაც მოწმობს მსმენელთა რაოდენობა უმაღლეს სასწავლებლებსა და პროფესიული სერტიფიცირების პროგრამებში. გაზეთი კვირის პალიტრის 2013 წლის 5–11 აგვისტოს გამოკითხვის („თქვენი აზრით, ყველაზე მეტად რა პროფესიის მქონე ადამიანებზეა მოთხოვნა დღეს ქარ-

1 სხვა ქვეყნის სერტიფიცირებული პირის აღიარების წესები, საქართველოს ბაზი, თბილისი 2012, გვ.3.

2 ანგარიში სტანდარტების და კოდექსების შესრულების შესახებ, საქართველო, ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი, 2007 წლის იანვარი, გვ 4.

თულ კომპანიებში“) შედეგებით, ყველაზე მოთხოვნად პროფესიებს შორის პირველი ადგილი ერგო ბუღალტერი/ფინანსური მენეჯერის პროფესიას.³

უნდა აღინიშნოს, რომ ბუღალტრის პროფესიის განვითარებაში მნიშვნელოვანია **აკადემიური სექტორის**, პროფესიული და დონორი ორგანიზაციების წვლილი, რომელთა ხელშეწყობით მნიშვნელოვნად ამაღლდა ბუღალტერთა ძირითადი ნაწილის პროფესიული დონე, მაგრამ პროფესიული მომსახურების ხარისხის საერთაშორისო პრაქტიკასთან სრული შესაბამისობისათვის, ჩვენი აზრით, საჭიროა ბუღალტერთა სერტიფიცირებასა და განათლებასთან დაკავშირებული გარკვეული საკითხების სრულყოფა.

ამრიგად, საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირების საკითხებთან ერთად, პროფესიის წინაშე არსებული გარკვეული პრობლემები განათლებასთანაც არის დაკავშირებული. განათლებაში არსებული პრობლემების გადაჭრის საკითხებზე მსჯელობისას, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია განვიხილოთ როგორც **პროფესიული სერტიფიცირების**, ასევე **აკადემიური განათლების** პროგრამების სრულყოფის პრიორიტეტები ცალ-ცალკე და ურთიერთკავშირში.

ბუღალტერთა სერტიფიცირებისა და აკადემიური განათლების სფეროს სრულყოფის საკითხები სქემატურად შეიძლება შემდეგნაირად ჩამოყალიბდეს (იხ. სქემა 6).

სქემა 6.

1.	ბუღალტერთა პროფესიული სერტიფიცირების ალტერნატიული პროგრამა ეკონომიკური განათლების მქონე პირებისათვის.
2.	ბუღალტერთა პროფესიული სერტიფიცირების ალტერნატიული პროგრამა მოქმედი აუდიტორებისათვის.
3.	სხვა ქვეყნის პროფესიონალი ბუღალტრის კვალიფიკაციის აღიარება.
4.	ბუღალტრული აღრიცხვის პროფილის უმაღლესი სასწავლებლების განათლების პროგრამების დაახლოება (მისადაგება) პროფესიული სერტიფიცირების პროგრამებთან.
5.	აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციებისა და აკადემიური სექტორის ურთიერთთანამშრომლობა.

1. ბუღალტერთა პროფესიული სერტიფიცირების ალტერნატიული პროგრამა ეკონომიკური განათლების მქონე პირებისათვის

„ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონით, სერტიფიცირებული ბუღალტრის სტატუსის და, შესაბამისად, აუდიტორული საქმიანობის უფლების მოსაპოვებლად, სავალდე-

3 გამოკითხვა-რეიტინგის შედეგები #31 (878), კვირის პალიტრა, ყოველკვირეული გაზეთი #32, 5–11 აგვისტო 2013, გვ.40.

ბულოა აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის მიერ დადგენილი პროფესიული სერტიფიცირების გამოცდების ჩაბარება. დისერტაციის თემაზე მუშაობის პერიოდში აკრედიტაცია მიღებული ჰქონდა მხოლოდ საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციას (საქართველოს ბაფი), რომლის პროფესიული განათლებისა და სერტიფიცირების მოთხოვნები დაფუძნებულია ბრიტანეთის სერტიფიცირებულ ნაფიც ბუღალტერთა ინსტიტუტის (ACCA) პროგრამაზე¹. სერტიფიცირების პროგრამა მოიცავს 14 საგამოცდო საგანს (წიგნს) და ითვალისწინებს როგორც **ეკონომიკური**, ასევე **არაეკონომიკური** პროფილის უმაღლესი განათლების მქონე პირების გადამზადებას ეტაპობრივად. გადამზადებისა და სერტიფიცირების მინიმალური ვადა 3.5 წელია (ერთ წელიწადში შესაძლებელია არა უმეტეს 4 საგნის (წიგნის) ჩაბარება).

ზემოაღნიშნული ფაქტორები განაპირობებს, რომ საქართველოში ბუღალტერთა სერტიფიცირება შესაძლებელია მხოლოდ ერთი პროგრამით (ACCA) და ერთი ორგანიზაციის (საქართველოს ბაფი) მიერ. აღსანიშნავია აგრეთვე, რომ სერტიფიცირებული პროფესიონალი ბუღალტრის სტატუსი მოპოვებული აქვს **მხოლოდ 466 ბუღალტერს**².

ამრიგად, შეგვიძლია გავაკეთოთ დასკვნა, რომ ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის ბაზარზე სერტიფიცირებული პირების რაოდენობის სიმწირის, სერტიფიცირების პროგრამის ხანგრძლივობის, სერტიფიცირების ალტერნატიული პროგრამის არარსებობის პირობებში, მიზანშეწონილია არსებობდეს სერტიფიცირების **ალტერნატიული პროგრამა** იმ პირებისათვის, რომელთაც აქვთ ეკონომიკური განათლება, მუშაობენ ბუღალტრებად და მუშაობის მრავალწლიანი გამოცდილება გააჩნიათ.

2. ბუღალტერთა პროფესიული სერტიფიცირების ალტერნატიული პროგრამა მოქმედი აუდიტორებისთვის

„ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონით, გაუქმდა საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო³ და საბჭოს მიერ სერტიფიცირებულ აუდიტორებს 2013 წლიდან უფლება არა აქვთ, ჩაატარონ ფინანსური ანგარიშგების სავალდებულო აუდიტი. მოქმედი საკანონმდებლო ნორმებით, საბჭოს მიერ სერტიფიცირებული აუდიტორების საქმიანობის უფლება შემოფარგლულია მხოლოდ არასავალდებულო აუდიტის ჩატარებით და მათი სერტიფიკატების მოქმედების ვადა, აღნიშნულ სფეროშიც, **შეზღუდულია 5 წლით**⁴. აუდიტორებს, რომლებიც გადაწყვეტენ დარჩენ

1 დებულება საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის მიერ პრეტენდენტისათვის პროფესიონალი ბუღალტრის კვალიფიკაციის მინიჭების შესახებ, (ოქმი 5, 12.10.2005), მუხლი 5.2.

2 www.gfpa.ge გადამოწმებულია 12.09.2013

3 „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 17, პუნქტი 1.

4 „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 16, პუნქტი 3.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ბაზარზე, მოეთხოვებათ საქართველოს ბაფის პროფესიული სერტიფიცირების (ACCA) პროგრამის ყველა (14) გამოცდის ჩაბარება.

აუდიტორული საქმიანობის სფეროში საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ სერტიფიცირებული პირების პრაქტიკული გამოცდილების, აუდიტის ბაზარზე პროფესიონალი ბუღალტრების მცირე რაოდენობის, საკითხისადმი სამართლებრივი მიდგომისა და სხვა ფაქტორების გათვალისწინებით, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ასეთი აუდიტორებისათვის, საკანონმდებლო დონეზე, განისაზღვროს **სერტიფიცირების ალტერნატიული პროგრამა**. ჩვენი აზრით, სერტიფიცირების ალტერნატიული პროგრამის საფუძვლად გამოყენებულ უნდა იქნეს ყოფილი აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს სერტიფიცირების პროგრამა.

3. სხვა ქვეყნის პროფესიონალი ბუღალტრის კვალიფიკაციის აღიარება

საქართველოს კანონმდებლობით, სხვა ქვეყნის სერტიფიცირებული პირის ფინანსური ანგარიშგების სავალდებულო აუდიტის ბაზარზე დაშვება შესაძლებელია „თუ იგი სერტიფიცირებულია საქართველოს ბაფის განათლების დებულებით განსაზღვრული მოთხოვნები ეკვივალენტური წინასაკვალიფიკაციო პროგრამით“⁵.

პროფესიონალ ბუღალტრად აღიარებისათვის სხვადასხვა ქვეყანაში შეიძლება გამოყენებულ იქნეს განათლების სხვადასხვა პროგრამები, რომლებიც დაფუძნებულია ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის განათლების სტანდარტებზე და აუცილებელი არ არის ეს პროგრამები სრულ შესაბამისობაში იყოს საქართველოში მოქმედი სერტიფიცირების პროგრამასთან (ACCA).

ჩვენი აზრით, აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციებს უნდა ჰქონდეთ უცხოური კვალიფიკაციების აღიარების ისეთი პროცედურები, რომლებიც მოიცავს საქართველოში მოქმედი კანონებისა და წესების ცოდნის შემოწმებას. აღნიშნული საშუალებას მისცემს ინვესტორებს და სავალდებულო აუდიტს დაქვემდებარებულ კომპანიებს, ნდობა გამოუცხადონ სხვა ქვეყნის აუდიტორებს, რამდენადაც ეცოდინებათ, რომ აუდიტი ხორციელდება სათანადო კვალიფიკაციის მქონე აუდიტორის მიერ.

ამრიგად, მიგვაჩნია, რომ სხვა ქვეყნის პროფესიონალი ბუღალტრის კვალიფიკაციის აღიარების მარეგულირებელი ნორმები უნდა შეიცვალოს და ჩამოყალიბდეს ისეთი ფორმით, რომ კვალიფიკაციის აღიარების მოთხოვნად განისაზღვროს: 1. სახელმწიფო (ქართული) ენის ცოდნა; 2. საქართველოს ბიზნეს-სამართლისა და 3. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ცოდნა.

4. ბუღალტრული აღრიცხვის პროფილის უმაღლესი სასწავლებლების განათლების პროგრამების დაახლოება (მისადაგება) პროფესიული სერტიფიცირების პროგრამებთან

საქართველოში ბუღალტერთა პროფესიული და აკადემიური განათლების პროგრამების დაახლოების აუცილებლობა არსებობს 1999 წლიდან, როდესაც დაკანონდა ბუღალტერთა პროფესიული სერტიფიცირება და „ბუ-

5 სხვა ქვეყნის სერტიფიცირებული პირის აღიარების წესები, საქართველოს ბაფი, თბილისი 2012, გვ.3.

????????????????

დალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ საქართველოს კანონით განისაზღვრა, რომ „საქართველოს სასწავლო დაწესებულებებმა ბუღალტრული აღრიცხვის სასწავლო პროგრამები გადაამუშაონ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებითა და ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის მიერ მიღებული ნორმატიული აქტებით დადგენილი წესებისა და ნორმების შესაბამისად“¹.

საქართველოში ბუღალტერთა პროფესიული სერტიფიცირების პროგრამისა (ბრიტანეთის სერტიფიცირებულ ნაფიცი ბუღალტერთა ასოციაციის ქართულენოვანი ადაპტირებული პროგრამა) და ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის პროფილის უმაღლეს სასწავლებლებში განათლების პროგრამების ანალიზმა გვიჩვენა, რომ მათ შორის განსხვავება მნიშვნელოვანია, როგორც საგნობრივი, ასევე თემატური თვალსაზრისით. პროფესიული სერტიფიცირებისა და აკადემიური განათლების პროგრამების საერთო მახასიათებელია მხოლოდ ის, რომ ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის პროგრამები ეფუძნება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს (ფასს) და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს (ასს). თუმცა, აქაც არსებობს მნიშვნელოვანი განსხვავებები, რადგან აკადემიური სექტორის სასწავლო (როგორც ბაკალავრიატის, ასევე მაგისტრატურის) პროგრამები არ ითვალისწინებს მცირე და საშუალო საწარმოების ფასს-სა და ასს-ს სწავლებას და ეფუძნება მხოლოდ მსხვილი კორპორაციების ფასს-ს და ასს-ს. საქართველოს კანონმდებლობით მსხვილი კორპორაციების ფასს და ასს გამიჯნულია მცირე და საშუალო საწარმოების ფასს-სა და ასს-გან. გამიჯნულია აგრეთვე სერტიფიცირების პროგრამებში მათი გამოყენების სფეროები, კერძოდ, „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრულია სერტიფიცირებული პირის ორი კატეგორია – „სერტიფიცირებული პროფესიონალი ბუღალტერი“, რომელსაც მოეთხოვება მსხვილი კორპორაციებისათვის დადგენილი ფასს-ის ცოდნა და „სერტიფიცირებული ბუღალტერი“, რომელსაც მოეთხოვება მცირე და საშუალო საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების ცოდნა:

„სერტიფიცირებული პროფესიონალი ბუღალტერი – ფიზიკური პირი, რომელიც სერტიფიცირებულია პროფესიული სერტიფიცირების სტანდარტის შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებში (IFRS)“ და

„სერტიფიცირებული ბუღალტერი – ფიზიკური პირი, რომელიც სერტიფიცირებულია პროფესიული სერტიფიცირების სტანდარტის შესაბამისად, მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებში (IFRS for SMEs)“².

ამრიგად, ბუღალტერთა სერტიფიცირების ზემოაღნიშნული საკანონმდებლო მოთხოვნების შესაბამისად, ბუღალტერთა განათლების პროგრამების სრულყოფისა

1 საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“, მუხლი 11, პუნქტი 1, 05.02. 1999 წელი

2 „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი, 29.06.2012, მუხლი 2 პუნქტი: „ღ“, „მ“.

და დაახლოების მიზნით, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის პროფილის აკადემიური სექტორის განათლების პროგრამებში გათვალისწინებულ იქნეს საქართველოს ბაფის სერტიფიცირების პროგრამის ძირითადი მოთხოვნები, ცალკეული დისციპლინების (საგნების) მიხედვით. აგრეთვე, ჩვენი აზრით, უმჯობესი იქნება „ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის პროფილის აკადემიური სექტორის ბაკალავრიატის განათლების პროგრამებში ისწავლებოდეს მცირე და საშუალო საწარმოების ფასს და ასს, ხოლო მსხვილი კორპორაციების ფასს და ასს გათვალისწინებულ იქნეს მაგისტრატურის პროგრამაში.

5. აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციებისა და აკადემიური სექტორის ურთიერთთანამშრომლობა

ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი საქართველოს უნივერსიტეტებში ისწავლება როგორც ეკონომიკის ან ბიზნესის მართვის სპეციფიკური პროგრამის ნაწილი. აღნიშნული საგნების სასწავლო პროგრამა ზოგიერთ, მაგრამ არა ყველა შემთხვევაში, ფინანსური აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს ეფუძნება. უნივერსიტეტებს არ უჭირთ სტუდენტების მოზიდვა ბიზნესისა და ეკონომიკის ფაკულტეტებზე. ამ ფაკულტეტების სტუდენტთა მნიშვნელოვანი ნაწილი ირჩევს ბუღალტრის სპეციალობას და უნივერსიტეტის დამთავრების შემდეგ ერთვებიან აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის (საქართველოს ბაფი) ბუღალტერთა პროფესიული სერტიფიცირების (ACCA) პროგრამაში.

საქართველოს ბაფი 2002 წლიდან ქართულ ენაზე გამოსცემს (და პერიოდულად განახლებს) ბრიტანეთის სერტიფიცირებულ ნაფიცი ბუღალტერთა ინსტიტუტის (ACCA) ყველა სახელმძღვანელო (14 წიგნი) ლიტერატურას, რომელიც საერთაშორისო მასშტაბით აღიარებულია ფინანსური მენეჯერების, პროფესიონალი ბუღალტრებისა და აუდიტორების მოსამზადებელ ერთ-ერთ საუკეთესო პროგრამად³. პროგრამით გათვალისწინებული წიგნების თარგმნაზე ACCA-ის საავტორო უფლების გაცემის პოლიტიკა ითვალისწინებს, რომ შესაძლებელია თარგმნილი მასალის 30 პროცენტამდე გამოყენება საავტორო უფლების გარეშე⁴. რამდენადაც საქართველოს ბაფში, მიღებული საავტორო უფლების საფუძველზე, ქართულ ენაზე გამოცემულია პროგრამის სრული კურსი (14 წიგნი), არსებობს კარგი შესაძლებლობა ეკონომიკური პროფილის უმაღლესი სასწავლებლების განათლების პროგრამებში გამოყენებულ იქნეს საქართველოს ბაფის პროფესიული სერტიფიცირების მასალები, არა მხოლოდ ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის ნაწილში, არამედ ყველა (14-ვე) წიგნში. განახლებული განათლების პროგრამებისა და საქართველოს ბაფში არსებული ლიტერატურის გამოყენების საფუძველზე, პროფესორ-მასწავლებლებს მიეცემათ შესაბამისი სასწავლო ლიტერატურის მომზადების შესაძლებლობა.

პროფესიული სერტიფიცირებისა და აკადემიური

3 ACCA - One of the Best Online Business Degree Programs <http://www.theonlineschools.org/career-major-guide/122-one-of-the-best-online-business-programs.html>

4 Legal & Copyright Information <http://www2.accaglobal.com/disclaimer>

სექტორის განათლების პროგრამებში არსებული მნიშვნელოვანი განსხვავებების გამო, ამჟამად, საქართველოს ბაზი არ ათავისუფლებს პროფესიული სერტიფიცირების პროგრამის მონაწილეებს იმ საგნებისაგან, რომლებიც მოითხოვება სერტიფიცირების პროგრამით და სტუდენტების მიერ სიღრმისეულად იყო გავლილი საუნივერსიტეტო განათლების მიღების პროცესში. მიგვაჩნია, რომ საქართველოს ბაზმა მჭიდროდ უნდა ითანამშრომლოს ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სპეციალობის მქონე უნივერსიტეტებთან და უმაღლესი განათლების სხვა დაწესებულებებთან, სასწავლო პროგრამების კოორდინირების მიზნით, რათა შესაძლებელი გახდეს უმაღლესი საწავლებლების კურსდამთავრებულებმა მიიღონ განათვისუფლება (ჩათვლა) პროფესიული სერტიფიცირების პირველ ეტაპზე (და პოტენციურად მეორე ეტაპზეც), უნივერსიტეტში შესაბამისი საგნის შესწავლისა და სათანადო გამოცდის ჩაბარების შემდეგ.

ჩვენი აზრით, პროფესიული სერტიფიცირების პროგრამაში გათავისუფლების (ჩათვლის) არსებობა შეამცირებს საქართველოს ბაზის კვალიფიკაციის მისაღებად საჭირო დროს და გაზრდის სერტიფიცირებაში მონაწილეობის მსურველთა რაოდენობას. აღნიშნულის გარდა: სტუდენტები დაზოგავენ სერტიფიცირებისათვის

საჭირო დროს და თანხებს; უნივერსიტეტები სარგებელს მიიღებენ სასწავლო კურსის ხარისხის გაუმჯობესებით; საქართველოს ბაზი სარგებელს მიიღებს უფრო მეტი უნარიანი სტუდენტის მოზიდვით, ვინც უფრო სწრაფად დამთავრებს სწავლას და გახდება სრულყოფილიანი წევრი; პროფესია სარგებელს მიიღებს ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის ბაზარზე პროფესიული მომსახურების ხარისხის გაუმჯობესებით.

ამრიგად, პროფესიული სერტიფიცირებისა და კვალიფიკაციის აღიარების სრულყოფის საკითხები მოიცავს როგორც საკანონმდებლო ცვლილებების განხორციელებას, ასევე აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციებისა და აკადემიური სექტორის განათლების პროგრამების სრულყოფას, მათი დაახლოების მიმართულებით. პროფესიული სერტიფიცირებისა და კვალიფიკაციის აღიარების სრულყოფის სამოქმედო გეგმის პროექტი სქემატურად (იხ. სქემა 7) შეიძლება

შემდეგნაირად ჩამოყალიბდეს:

სქემა 7

პროფესიული სერტიფიცირებისა და აკადემიური განათლების სფეროს სრულყოფის სამოქმედო გეგმის პროექტი:

ა) საკანონმდებლო მარეგულირებელი ნორმები

საკითხები	ლონისძიება	რესურსები	მიღებული შედეგი
<p>საკანონმდებლო ცვლილებები:</p> <p>ა) სავალდებულო აუდიტს დაქვემდებარებული კომპანიების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის წესებში;</p> <p>ბ) ბუღალტერთა სერტიფიცირებისა და პროფესიული მომსახურების სფეროების განსაზღვრის საკანონმდებლო ნორმებში;</p> <p>გ) პროფესიული სერტიფიცირების პროცესზე სახელმწიფო ზედამხედველობის წესებში</p>	<p>პროცედურები:</p> <p>ა) „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონში ცვლილების პროექტის მომზადება;</p> <p>ბ) ცვლილების პროექტის საჯარო განხილვა: პროფესიის, აკადემიური სექტორის, ბიზნესისა და პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტის მონაწილეობით;</p> <p>გ) ცვლილების პროექტის პარლამენტში შეტანა და ლობირება.</p>	<p>ა) ინტელექტუალური რესურსი:</p> <p>პროფესიონალთა მუშა ჯგუფი, ბიზნესმენტთა ჯგუფი, საქართველოს ფასიანი ქაღალდების კომისია, ლობირების ჯგუფი, პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტი;</p> <p>ბ) ფინანსური რესურსი:</p> <p>აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია (საქართველოს ბაზი) პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტი;</p>	<p>განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილებების საფუძველზე:</p> <p>ა) საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე (მსხვილი) კომპანიების ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის სანდოობის ამაღლება;</p> <p>ბ) ბუღალტერთა სერტიფიცირების ერთიანი წესები და სწორად განსაზღვრული პროფესიული მომსახურების სფეროები;</p> <p>გ) პროფესიული სერტიფიცირების პროცესზე გაძლიერებული სახელმწიფო ზედამხედველობა.</p>

????????????????

ბ) პროფესიული სერტიფიცირებისა და აკადემიური განათლების პროგრამები

საკითხები	ღონისძიება	რესურსები	მიღებული შედეგი
<p>1. ბუღალტერთა პროფესიული სერტიფიცირების ალტერნატიული პროგრამები:</p> <p>ა) ეკონომიკური განათლებისა და პრაქტიკის მქონე პირებისათვის;</p> <p>ბ) პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ სერტიფიცირებული აუდიტორებისათვის;</p> <p>2. ბუღალტრული აღრიცხვის პროფილის უმაღლესი სასწავლებლებისა და საქართველოს ბაფის თანამშრომლობა.</p>	<p>ა) პროფესიული სერტიფიცირების ალტერნატიული პროგრამების პროექტების შექმნა;</p> <p>ბ) პროგრამების პროექტების განხილვა პროფესიულ წრეებში;</p> <p>გ) ალტერნატიული პროგრამების შესაბამისად სერტიფიცირებისა და კვალიფიკაციის აღიარების წესების განსაზღვრა.</p> <p>ა) ბუღალტრული აღრიცხვის პროფილის უმაღლესი სასწავლებლების განათლების პროგრამების დაახლოება პროფესიული სერტიფიცირების (ACCA) პროგრამასთან;</p> <p>ბ) განახლებული პროგრამების შესაბამისი სახელმძღვანელო ლიტერატურის შექმნა.</p>	<p>საქართველოს ბაფი, პროფესიული ორგანიზაციები, აუდიტორი კომპანიები, საქართველოს ფასიანი ქაღალდების კომისია.</p> <p>ინტელექტუალური რესურსი: უმაღლესი სასწავლებლების ხელმძღვანელები და პროფესორ-მასწავლებლები, საქართველოს ბაფი.</p> <p>მატერიალური რესურსი: სერტიფიცირების პროგრამის (ACCA) ქართულენოვანი ლიტერატურა, დონორი ორგანიზაციები, საქართველოს ბაფი.</p>	<p>ა. სერტიფიცირების ალტერნატიული პროგრამები;</p> <p>ბ) სერტიფიცირების წესებში დისკრიმინაციული ელემენტების აღმოფხვრა;</p> <p>გ) პროფესიული მომსახურების ბაზარზე სერტიფიცირებული პირების რაოდენობის გაზრდა და, შესაბამისად, კონკურენტული გარემოს გაუმჯობესება.</p> <p>ა) უმაღლესი სასწავლებლების კურსდამთავრებულების განთავისუფლება გამოცდებისაგან, პროფესიული სერტიფიცირების პირველ ეტაპზე;</p> <p>ბ) უმაღლესი სასწავლებლების სასწავლო პროგრამების გაუმჯობესებული ხარისხი;</p> <p>გ) მომსახურების ბაზარზე სერტიფიცირებული პირების რაოდენობის გაზრდის ხელშეწყობა.</p>

გამოყენებული ლიტერატურა

- საქართველოს კანონი "ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ", თბილისი 29.06.2012;
- "პროფესიული განათლება და მომსახურების ხარისხის უზრუნველყოფა – გამოცდილება, რეალობა, პერსპექტივები" საერთაშორისო სამეცნიერო-პრაქტიკული კონფერენცია, თბილისი, 28-29 მაისი, 2008;
- ანგარიში სტანდარტების და კოდექსების შესრულების შესახებ (ROSC) საქართველო, ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი, 2007 წლის იანვარი;
- აუდიტორის კომპეტენციის მოთხოვნები, პროფესიონალი ბუღალტრის განათლების სტანდარტი (გს) 8, საქართველოს ბაფი 2012;
- საქართველოს ბაფის განათლებისა და სერტიფიცირების კომიტეტის ოქმები 2002–2012;
- დებულება საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის მიერ პრეტენდენტისათვის პროფესიონალი ბუღალტრის კვალიფიკაციის მინიჭების შესახებ, საქართველოს ბაფი, თბილისი 2005;
- ლიპარტია ზ. ჭუმბურიძე ლ. საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირების ასპექტები საერთაშორისო პრაქტიკის ჭრილში, საერთაშორისო სამეცნიერო-პრაქტიკული კონფერენცია, საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი, 2011;
- ჭუმბურიძე ლ. ბუღალტრის პროფესიული სერტიფიცირებისა და კვალიფიკაციის აღიარების საერთაშორისო გამოცდილება და საქართველოს პრაქტიკა სამეცნიერო-პრაქტიკული კონფერენცია, თბილისი 2013;
- Handbook of International Education Pronouncements 2010 Edition Current Edition;
- REPORT ON THE OBSERVANCE OF STANDARDS AND CODES (ROSC), Georgia Country Strategy and Action Plan for Accounting and Auditing Reform; CSI International, March 2008.
- ACCA - One of the Best Online Business Degree Programs
- http://www.theonlineschools.org/career-major-guide/122-one-of-the-best-online-business-programs.html Legal & Copyright Information.
- http://www2.accaglobal.com/disclaimer.

CHALLENGES AND IMPROVEMENT PRIORITIES IN THE SPHERE OF PROFESSIONAL CERTIFICATION OF ACCOUNTANTS AND ACADEMIC EDUCATION IN GEORGIA

Zurab Lipartia
Doctor of Economics, Full Professor of
Sokhumi State University
Lavrenti Chumburidze
Doctorate of Sukhumi State University

Summary

The article consists of two main parts. The first part covers revealing of challenge and improvement issues of regulatory principles in the sphere of professional certification of accountants in Georgia. The second part covers issues and conclusions relating to the programs of professional certification of accountants and academic education in Georgia, and also necessity of its further improvement.

At the end of the article is presented the conceptual action project of the legislation base of the certification and improvement of educational programs.

№6 ოქტომბერი 2013