

კანტელეიზონ (პაატა) კლდიაშვილი

ქუთაისის უნივერსიტეტის ასისტენტ პროფესორი, თსუ-ის დოქტორანტი

ბუღალტრული აღრიცხვის განვითარების ახალი
შესაძლებლობები საქართველოში

საქართველოს ბუღალტრული აღრიცხვის განვითარების ახალი შესაძლებლობები საქართველოში

XX საუკუნის დასაწყისიდან საქართველოში დაიწყო ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის ტრანსფორმაცია და აუდიტორული საქმიანობის ჩამოყალიბება. XXI საუკუნის დასაწყისიდან კი ქვეანაში სავალდებულო გახდა ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ამასთან, სტანდარტების მოთხოვნების პრაქტიკაში გამოყენების ხარისხის გაზრდისათვის აღნიშნული პერიოდიდან დღემდე არაერთი ღონისძიება განხორციელდა, როგორც სახელმწიფო უწყებების (მაგალითად, საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის), ასევე ადგილობრივი პროფესიული ორგანიზაციების (უპირველეს ყოვლისა საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის) მიერ როგორც საკუთარი რესურსებით, ისე საერთაშორისო დონორი ორგანიზაციების მხარდაჭერით. თუმცა, უნდა აღინიშნოს, რომ მიუხედავად ამ წელზე მეტი დროის გასვლისა და მიღწეული გარკვეული წარმატებებისა, საქართველომ ვერ შეძლო ამ მიმართულებით თანამედროვე ევროპულ დონესთან მიახლოებაც კი.

იმის დასადგენად, თუ რატომ ვერ მოვახერხეთ აღნიშნული უპირველეს ყოვლისა, უნდა გავითვალისწინოთ ის სასტარტო პოზიციები, რომელიც გვქონდა ჩვენ და ევროპის ქვეყნებს XXI საუკუნის დასაწყისში ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში და ამის შემდეგ მოვახდინოთ ანალიზი. თუმცა, ანალიზის გამარტივებისათვის უმჯობესი იქნება შესადარებლად ავიღოთ ერთ რომელიმე, თუნდაც 2013 წელს განხორციელებული აქტივობები, ვინაიდან წლების მიხედვით ისინი უმეტეს შემთხვევაში მსგავსია.

საქართველოში აღნიშნულ აქტივობებს ბოლო წლებში ძირითადად საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია (ბაფ) ახორციელებს, თუმცა მისი რესურსები შეზღუდულია და შესაბამისად განხორციელებული აქტივობები ვერ იქნება საკმარისი ქვეანაში აღრიცხვის სფეროს იმ ტემპით განვითარებისათვის, რაც მოკლე დროში უზრუნველწოდებს თანამედროვე ევროპულ დონესთან დაახლოებას. ამის დასტურია თუნდაც ის, რომ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების ქართულ ენაზე თარგმნა უკანასკნელად მხოლოდ 2009 წელს მოხერხდა.

გაცილებით მრავალფეროვანია ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) მიერ განხორციელებული საქმიანობა. თითოეულ წელს ის ახდენს სხვადასხვა აქტივობების იმპლემენტაციას წინასწარ განსაზღვრული შემდეგი ოთხი მიმართულებით: სტანდარტები და გაიდლაინები (Standards and Guidance), ადაპტაცია და იმპლემენტაცია (Adoption and Implementation), განვითარება და ხარისხი (Development and Quality), საუბრები/განხილვები (Speaking Out).

აქტივობები ორიენტირებულია როგორც ფასს-ების, ასევე მცირე და საშუალო საწარმოთა სტანდარტების გამოყენების ხელშეწყობისაკენ, კერძოდ, მხოლოდ პირველი მიმართულებით: 2013 წლის მარტში ფედერაციამ გამოსცა ამავე წლის 1 იანვრის მდგომარეობით განახლე-

ბული ფასს-ები, ე.წ. „წითელი წიგნი“ (2013 International Financial Reporting Standards IFRS® (Red Book)¹), 2013 წლის ივლისში გამოსცა სახელმძღვანელო მითითებები ფასს-თან დაკავშირებით, ე.წ. „მწვანე წიგნი“ (A Guide through IFRS® July 2013 (Green Book)). როგორც გამოცემის ანოტაციაში² მოცემული, ის არის დამატებითი საგანმანათლებლო სახელმძღვანელო, რომელიც განსაკუთრებით სასარგებლო იქნება იმათთვის, ვინც სწავლობს ან ასწავლის ფასს-ებს.

წიგნი შედგება ორი ნაწილისაგან: პირველ ნაწილში მოცემულია კონცეპტუალური ჩარჩოები და ძირითადი მოთხოვნები ფასს-ებთან, ბასს-ებთან და მათ ინტერპრეტაციებთან დაკავშირებით, ხოლო მეორე ნაწილში მოცემულია დაკავშირებული და თანხმდები დოკუმენტები, საილუსტრაციო მაგალითები, სტანდარტების გამოყენების გაიდლაინები, ბასსს-ს ტექნიკური მითითებები ცალკეულ საკითხებთან მიმართებაში, დასკვნები და განსხვავებული მოსაზრებები.

საგულისხმოა, რომ წიგნის პირველი ნაწილი არის 1504 გვერდიანი, ხოლო მეორე ნაწილი 2336 გვერდიანი. ბსფ-მ 2013 წელს ასევე გამოსცა ე.წ. „ლურჯი წიგნი“ (2013 International Financial Reporting Standards IFRS® Consolidated without early application (Blue Book)³), რომელიც შედგება ორი ნაწილისაგან (საერთო ჯამში 3744 გვერდი) და ასევე მნიშვნელოვან დახმარებას უწევს დაინტერესებულ პირებს, ვინაიდან მასში მოცემულია მხოლოდ 2013 წლის დასაწყისისათვის მოქმედი ნორმები და მათი პრაქტიკაში გამოყენების კონკრეტული ასპექტები. 2013 წლის ნოემბრის თვიდან უკვე შესაძლებელია ბსფ-ის მიერ შექმნილი კიდევ ერთი ინოვაციური სერვისით სარგებლობა. ეს არის ელექტრონული ფასს-ების ვებ აპლიკაცია (eIFRS Web App), რომელიც მუშაობს როგორც ონლაინ, ისე ოფლაინ რეჟიმში დღეის მდგომარეობით iOS ოპერაციული სისტემის მქონე მობილურ ტელეფონებში და პლანშეტებში, ხოლო უახლოეს მომავალში შესაძლებელი იქნება მისი გამოყენება ანდროიდის ოპერაციული სისტემის მიერ.

ბსფ-ს მიერ 2009 წელს შემუშავებული იქნა ფასს-ები მცირე და საშუალო საწარმოებისათვის (IFRS for SMEs, July 2009)⁴ და დაიწყო მთელი რიგი ღონისძიებების დაგეგმვა და აქტიური განხორციელება ბსფ-ს წევრ სახელმწიფოებში მისი დანერგვისათვის. იმავე წელს გამოცემული იქნა სახელმძღვანელო მცირე და საშუალო საწარმოთა ფასს-ების გამოყენების გამარტივებისათვის (A Guide for Micro-sized Entities Applying the IFRS for SMEs 2009 Bundle), 2013 წელს კი შემუშავებული იქნა ილუსტრირებული სახელმძღვანელო (გაიდლაინი) მცირე და საშუალო საწარმოთა ფასს-ებთან დაკავშირებით (Illustrative Guidance IFRS for SMEs, June 2013). ‘ოველივე ეს ბსფ-ის მიერ ხორციელდება 2013-2016 წლების სტრატეგიისა და სამუშაო გეგმის (Strategy And Work Plan, 2013-2016) ფარგლებში, რომელიც შემუშავებული იქნა „მცირე და საშუალო პრაქტიკის კომიტეტის“ (Small and Medium Practices Committee - SMP) მიერ 2012 წლის დეკემბერში და განსაზღვრავს ბსფ-ს იმ სერვისების ძირითად მიმართულებებს და პრიორიტეტებს, რომლებიც მიზნად ისახავენ აღრიცხვის პრაქტიკის გაუმჯობესებას მცირე და საშუალო საწარმოებში.

აღნიშნული სტრატეგიის იმპლემენტაციისათვის SMP კომიტეტი ‘ოველწლიურად შეიმუშავებს და ამტკიცებს სამუშაო გეგმებს, რომლებშიც დეტალურად არის გაწერილი თითოეულ წელს განსახორციელებელი აქტივობები ბსფ-ის მიერ განსაზღვრული ოთხი მიმართულებით. 2013 წლის სამუშაო გეგმით გათვალისწინებული ი’ო ისეთი ღონისძიებების და პროექტების განხ-

¹ <http://shop.ifrs.org/ProductCatalog/Product.aspx?ID=1734>

² <http://shop.ifrs.org/ProductCatalog/Product.aspx?ID=1764>

³ <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/RegisterMyInterest>

⁴ <http://shop.ifrs.org/ProductCatalog/Product.aspx?ID=1767>

ორციელება, როგორებიცაა: გაიდლაინებისა და მანუალების დამუშავება და გამოცემა სხვადასხვა სააღრიცხვო საკითხებთან, ასევე აღნიშნულ საწარმოებში აუდიტის ჩატარებასთან დაკავშირებით, სტანდარტების გამოყენების პრაქტიკული გამოცდილების გაზიარება საწარმოთა შორის, საინტერესო პუბლიკაციების გამოცემა, კვლევების ჩატარება, დისკუსიების და კონფერენციების ორგანიზება ცალკეულ საკითხებზე, ვებ-გვერდისა და სოციალური ქსელების რესურსების გამოყენება, ელექტრონული პროგრამის SMP Quick Poll განახლება და გამოყენება, რომელიც უზრუნველ'ოფს პროფესიის წარმომადგენელთა სწრაფ ონლაინ დახმარებას. აღნიშნული პროგრამა უკვე ადაპტირებულია 15 ენაზე, ხოლო თავად მცირე და საშუალო საწარმოთა ფასს-ები დღეის მდგომარეობით თარგმნილია 26 ენაზე (მათ შორის სომხურად, თურქულად, უკრაინულად და ა.შ.), რომელთა შორის, სამწუხაროდ არ არის ქართული.

ბსფ-ის გარდა, ამ კუთხით, ყურადღების ღირსია აგრეთვე ეროვნული პროფესიული ორგანიზაციების საქმიანობა, რომლებიც ასევე ახორციელებენ მნიშვნელოვან ღონისძიებებს საკუთარ ქვეყნებში სტანდარტების გამოყენების გამარტივებისათვის. ასე მაგალითად, ინგლისისა და უელსის ნაფიც ბუღალტერთა ინსტიტუტს (ICAEW - The Institute of Chartered Accountants in England and Wales) საკუთარ ვებ-გვერდზე შექმნილი აქვს ელექტრონული ბიბლიოთეკა⁵. სადაც გარდა სტანდარტებისა (ფასს, ბასს, მცირე და საშუალო საწარმოთა სტანდარტები), მოცემულია ასევე მათთან დაკავშირებული სხვადასხვა საჭირო მასალები, მათ შორის სტანდარტების რეზიუმეები, პრეს რელიზები, გაიდლაინები (მ.შ. მოკლე ანუ ე.წ. ჯიბის გაიდლაინი, Pocket Guide), კითხვა-პასუხები სტანდარტების გამოყენებასთან დაკავშირებით, საინტერესო პუბლიკაციები, ელექტრონული ჟურნალები, ცალკეულ საკითხებზე დისკუსიების შედეგები, კონსულტაციების რეზიუმეები, სახელმძღვანელოები. ორგანიზაცია საკუთარ წევრებს ასევე სთავაზობს უფასო სატელეფონო, ონლაინ (ელ. ფოსტის საშუალებით) და უშუალო (ოფისში) კონსულტაციებს. ყოველივე ეს ნათლად მეტყველებს, ერთი მხრივ იმაზე, რომ დამატებითი დამხმარე მასალების გარეშე სტანდარტების სრულყოფილი გამოყენება პრაქტიკაში ძალიან რთულია (ან შეუძლებელია), ხოლო მეორე მხრივ იმაზე, თუ რაოდენ მნიშვნელოვნად მიიხნევის და რაოდენ დიდ ყურადღებას უთმობს საერთაშორისო ფედერაცია და ეროვნული ფედერაციები დამატებითი დამხმარე მასალების შემუშავებასა და გავრცელებას.

ვფიქრობთ, რომ ჩვენი ქვეყნის სინამდვილეში, საერთაშორისო სტანდარტების სრულად დანერგვისათვის, უფრო მეტად მნიშვნელოვანია მსგავსი დამხმარე სახელმძღვანელოების და სხვა ანალოგიური რესურსების გამოყენება, ვიდრე ევროპის ქვეყნებში, იმ აშკარად განსხვავებული სასტარტო მდგომარეობის გამო, რომელზეც უკვე აღვნიშნეთ. შესაბამისად, აუცილებლობად მიგვაჩნია, არა მარტო ის, რომ ქართულად ითარგმნოს და გამოიცეს მხოლოდ სტანდარტები, არამედ საერთაშორისო ფედერაციის მიერ გამოცემული, სტანდარტებთან დაკავშირებული ყველა მასალა. განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს მცირე და საშუალო საწარმოთა სტანდარტების დანერგვას, ვინაიდან ჩვენი ეკონომიკისა და სამეურნეო სუბიექტების სპეციფიკიდან გამომდინარე მცირე და საშუალო საწარმოთა სტანდარტების მომხმარებელთა რაოდენობა იქნება გაცილებით მეტი ქვეყანაში ვიდრე თუნდაც ფასს-ებისა. თუმცა იმის გამო, რომ საქართველო არის მცირე ზომის ქვეყანა, ბუღალტერთა და აუდიტორთა რაოდენობაც ბუნებრივია არ არის დიდი და პროფესიულ ორგანიზაციებსაც არ ყავთ წევრთა დიდი რაოდენობა, ამიტომ აღნიშნული ღონისძიებების განხორციელებისათვის მხოლოდ ის რესურსები, რომელიც გააჩნიათ დღეს საქართველოში მოქმედ პროფესიულ ორგანიზაციებს, აშკარად არ

⁵ <http://www.icaew.com/en/library>

იქნება საკმარისი და აუცილებელია დამატებითი წყაროების მოძიება.

დამატებითი რესურსები შეიძლება მოხიდული იქნეს სახელმწიფოსაგან, ან დონორი ორგანიზაციებისაგან. მაგრამ, ეს ყველაფერი შეიძლება იყოს მხოლოდ გარკვეული დროის განმავლობაში და არა მუდმივად. მაგალითად სახელმწიფომ შეიძლება მხარი დაუჭიროს (მათ შორის ფინანსურად) უახლოესი რამდენიმე წლის განმავლობაში აღრიცხვის (აუდიტის) სფეროს განვითარებას, სანამ არ აღმოიფხვრება ჩამორჩენა ბსფ-ის მიერ ამ ეტაპზე განხორციელებად აქტივობებთან. ,ხედველობაში გვაქვს 5 ახალი ფასს-ის დანერგვა საქართველოში, რომელიც გამოცემულია ბსფ-ს მიერ; მცირე და საშუალო საწარმოთა ფასს-ების დანერგვის დონისძიებების განხორციელებას ბსფ 2013-2016 წლების სტრატეგიის შესაბამისად.

ქვეყნის დღევანდელი ეკონომიკური შესაძლებლობების (ეკონომიკური ზრდა, საბიუჯეტო შემოსავლები) გათვალისწინებით უფრო რეალურად გვეჩვენება საერთაშორისო დონორი ორგანიზაციების მხარდაჭერა, რომელთა უშუალო ხელშეწყობით (მ.შ. ფინანსური და ინტელექტუალური) დაიწყო საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროს ტრანსფორმაცია XX საუკუნის ბოლოს და რომლებიც დღესაც მზად არიან მხარი დაუჭირონ ქვეყანას ამ მიმართულებით. ერთ-ერთ ასეთ საერთაშორისო ორგანიზაციას წარმოადგენს მსოფლიო ბანკი. ის 2004 წლიდან ახდენს ევროკავშირის აღმოსავლეთ პარტნიორობის მონაწილე ქვეყნების საბუღალტრო და აუდიტის სტანდარტების მიმოხილვას, რათა დაეხმაროს მათ აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროს განვითარებისათვის სწორი პოლიტიკის ფორმირებაში.

2013 წლის მეორე ნახევრიდან დაიწყო მსოფლიო ბანკის კიდევ ერთი ახალი პროგრამა - “აუდიტის და ანგარიშგების გაუმჯობესება აღმოსავლეთ პარტნიორობის მონაწილე ქვეყნებში”⁶ (Strengthening Auditing and Reporting in the Countries of the Eastern Partnership - STAREP), რომელიც მიზნად ისახავს, შექმნას გამჭვირვალე გარემო და ეფექტური ინსტიტუციური ჩარჩოები კორპორაციული ანგარიშგების განვითარებისათვის, ასევე მისი მეშვეობით, აღმოსავლეთ პარტნიორობის მონაწილე ქვეყნები, მ.შ. საქართველოც ევროკავშირის კანონების და რეგულაციების სისტემის მოთხოვნების გათვალისწინებას შეძლებენ. პროგრამის ფარგლებში გათვალისწინებულია დახმარების გაწევა ფინანსთა სამინისტროებისათვის, ბუღალტრებისათვის, ფინანსური სფეროს მარეგულირებელი ორგანოებისათვის და ლექტორებისათვის, რომლებიც ასწავლიან ბუღალტერიას.

პროგრამის სტრუქტურა მოიცავს სამ თემატურ კომპონენტს: 1) განათლების რეფორმას ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში, რომელიც მიმართული იქნება განათლების სისტემის რეფორმის სტიმულირებისკენ; 2) ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სტანდარტებს, რომლებიც აქცენტირებული იქნება მცირე და საშუალო ბიზნესებზე და 3) ფინანსური სექტორის პრაქტიკული ფორუმი, რათა გაიზარდოს ფინანსური სექტორის ხელმძღვანელთა ინფორმირება IFRS-ებთან დაკავშირებით⁷.

STAREP პროგრამა განხორციელდება 2017 წლამდე და ამ ხნის მანძილზე ქვეყნის ყველა შესაბამისი სამთავრობო და არასამთავრობო უწყების მიერ მაქსიმალური ძალისხმევა უნდა იქნეს მიმართული იმისკენ, რომ სრულად იქნეს გამოყენებული აღნიშნული პროგრამის რესურსები საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის (ასევე აუდიტის) სფეროს შემდგომი განვითარებისა და თანამედროვე ევროპულ დონესთან გათანაბრებისათვის.

⁶ <http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/COUNTRIES/ECAEXT/EXTCENFINREPREF/0,,contentMDK:23468684~menuPK:9341867~pagePK:64168445~piPK:64168309~theSitePK:4152118,00.html>

⁷ <http://gfpa.ge/site/images/stories/Vienna-09-2013.pdf>