

დემინგი: პროფესიის დისკრედიტაციის და განვითარების შემაფერხებელი მოვლენა (აუდიტი, საშემფასებლო საქმიანობა)

მურად ნარსია

ეკონომიკის დოქტორი, პროფესორი
საქართველოს ეროვნული უნივერსიტეტი (სეუ)

მარიამ კახალიშვილი

მაგისტრი
საქართველოს ეროვნული უნივერსიტეტი (სეუ)

სტატიაში განხილულია „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მიღების შემდგომ პერიოდში საჯარო სექტორის შემსყიდველების მიერ, მიუხედავად მკვეთრად შეცვლილი გარემოებებისა, აღნიშნული კანონის მოთხოვნების იგნორირების ფაქტები, რომელიც იწვევს აუდიტორული შემოწმებისა და ქონების შეფასების მომსახურების მიმწოდებელი კომპანიების მხრიდან დაბალი ხარისხის, ფორმალური, მაღალი რისკის შემცველი მომსახურების მიწოდებას და შემსყიდველი ორგანიზაციების მიერ შერჩევის ისეთი კრიტერიუმების ჩამოყალიბებას, რომელიც განაპირობებს აღნიშნული კანონის მოთხოვნებით რეჟიმში ფუნქციონირებადი აუდიტორული კომპანიებისა და ქონების შემფასებლების კომპეტენციებში ჩარევას. სტატიაში შემუშავებულია შესაბამისი რეკომენდაციები.

საკვანძო სიტყვები: დემინგი; დემინგური ფასი; თბილისის მერია; აუდიტორული შემოწმება; ქონების შეფასება; დისკრედიტაცია; მაღალი რისკი; ფორმალური მომსახურება.

„ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მიღებამ მნიშვნელოვნად შეცვალა სიტუაცია აუდიტორული და ქონების შეფასების ბაზარზე, გამკაცრდა მოთხოვნები აუდიტორული კომპანიებისა და ქონების შემფასებლების მიმართ ამ მომსახურებების ხარისხის ნაწილში, თუმცა ამ არსებით გარემოებას არ ითვალისწინებენ საჯარო სექტორის შემსყიდველი ორგანიზაციები. ჩვენს მიერ ჩატარებული კვლევის შედეგად დადგინდა, რომ აუდიტორული და ქონების შეფასების მომსახურების შესყიდვისას სახელმწიფო შემსყიდველი ორგანიზაციები ტექნიკური დავალების ფორმირებისას არ ითვალისწინებენ ადეკვატურ საკვალიფიკაციო კრიტერიუმებს და საქმიანობას ახორციელებენ იწერციით. მაგალითისათვის გვინდა განვიხილოთ ქალაქ თბილისის მერიის მიერ 76-მდე ა(ა)იპ-ის/სსიპ-ის 2016 და 2017 წლების ბალანსების სავალდებულო აუდიტზე გამოცხადებული ტენდერები და მისი შედეგები. ქალაქ თბილისის მერიის მიერ 2018 წელს მერიის დაქვემდებარებაში არსებული 76-მდე ა(ა)იპ-ის/სსიპ-ის ბალანსის სავალდებულო აუდიტთან დაკავშირებით, რომლის სამართლებრივი საფუძველი გახლავთ „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-14 მუხლის მე-2 პუნქტი, აღვნიშნავთ რომ აღნიშნული მომსახურება სავალდებულო აუდიტის მომსახურების კატეგორიას მიეკუთვნება და სწორედ ამიტომ, მით უფრო იმის გამო, რომ 2018 წელზე აუცილებელი იქნება კონსოლიდირებული ბალანსის აუდიტის განხორციელება და ამ მომსახურებას აუცილებლად დაჭირდება 2017 წლის ბალანსის კონსოლიდაციის ელემენტების მიხედვით შედგენა და აუდიტი, არის აუცილებლობა ამ 76-მდე ა(ა)იპ-ის/სსიპ-ის 2017 წლის ბალანსის აუდიტი განხორციელდეს ამ მომსახურების მაღალი ხარისხით მიმწოდებელი აუდიტორული კომპანიის შერჩევის საფუძველზე. გარდა ამისა, არის აუცილებლობა შერჩევის კრიტერიუმები სატენდერო კომისიამ განსაზღვროს ისეთი ანგარიშით, რომ გამოირიცხოს ამ მომსახურების დემინგურ ფასად მიმწოდებელი პრეტენდენტის შერჩევა, რადგან დემინგურ ფასად („დავადებულ ფასად“) ამ მომსახურების მიწოდება ეწინააღმდეგება პროფესიონალი ბუღალტრის ეთიკის კოდექსის (IESBA Code) მოთხოვნებს, რომელიც დადასტურებულია ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის მიერ შემუშავებული და სახელმწიფო შესყიდვების ეროვნული სააგენტოს საიტზე განთავსებული რეკომენდაციებით (იხ. [http://procurement.gov.ge/News/auditi-\(1\).aspx](http://procurement.gov.ge/News/auditi-(1).aspx) ან <https://www.saras.gov.ge/ka/News/Detail/1168>), რომლის მიხედვით, ბევრ სხვა საკითხებთან ერთად აუდიტორული კომპანიებისა და ამ მომსახურების სახელმწიფო შემსყიდველების ყურადღება გამახვილდება დემინგური ფასის პირობებში აუდიტორული კომპანიის დამოუკიდებლობის ხარისხის დარღვევაზე და მომსახურების ხარისხის დაბალი დონით განხორციელებაზე („მსგავსი პირობების არსებობაზე შესაძლებელია გამოიწვიოს აუდიტორული საქმიანობის ძირითადი პრინციპის, დამოუკიდებლობის დარღვევა“), რომელიც წინააღმდეგობაშია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებთან. საზოგადოდ ცნობილია, რომ დემინგურ ფასად გაწეული მომსახურებისადმი ნდობის ხა-

რისხი ძალიან დაბალია, რომელიც იმას ნიშნავს, რომ დემპინგური ფასის შემთავაზებელი აუდიტორი ან აუდიტორული კომპანია მისი მოქმედებით ეწინააღმდეგება იმ მისიას, რომელიც აკისრიათ აუდიტორებს საზოგადოების წინაშე.

ქალაქ თბილისის მერიის ზედამხედველობაში არსებული ა(ა)იპ-ების/სსიპ-ების 2016 წლის ბალანსის აუდიტორული შემოწმების შედეგად გამოცემულ მენეჯმენტის წერილში აღინიშნა ამ მასშტაბის მომსახურებასთან დაკავშირებული რეკომენდაციები, რომელთა გათვალისწინება 2017 წლის ბალანსის აუდიტის განხორციელებისას ვფიქრობთ აუცილებელია, რომელსაც თან უნდა ახლდეს ამ ფორმატის მომსახურების მაღალხარისხიანად უზრუნველყოფელი სავარაუდო ღირებულების დადგენა, რადგან მიუხედავად იმისა, რომ ეს მომსახურება დაყოფილია 4 ტენდერად, მომსახურების გაწევა საკმაოდ შრომატევადია და იწვევს არა მარტო მაღალი კვალიფიკაციის აუდიტორების მონაწილეობას ამ პროცესში, არამედ საკმაოდ ფართო მასშტაბის ორგანიზაციული საკითხების გადაწყვეტას. შრომატევადობას ზრდის, აგრეთვე მთელ რიგ ა(ა)იპ-ებში/სსიპ-ებში არაადეკვატური კვალიფიკაციის მქონე ფინანსისტებისა და ბუღალტრების არსებობა.

ა(ა)იპ-ების/სსიპ-ების 2016 წლის ბალანსის აუდიტორული შემოწმების მომსახურების სავარაუდო ღირებულებად (NAT 170012731 – 25 207 ლარი, NAT 170012733 – 23258 ლარი, NAT 170012735 – 57 088 ლარი, NAT 170012736 – 24 447 ლარი) გაცხადებულ იქნა 130 000 ლარის ოდენობით, რომელიც აუდიტორულმა კომპანიამ მოიგო 128 000 ლარად. ამ პროცესში მონაწილეობდა 6 აუდიტორი და 6 აუდიტორის ასისტენტი, აღნიშნული პროექტი ამ კომპანიისათვის აღმოჩნდა საკმაოდ არაეფექტური, რომლის განხორციელებისათვის დაიხარჯა საკმაოდ ბევრი აუდიტსათეხი. ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის მხრიდან აუდიტორული შემოწმების მომსახურების ხარისხის ნაწილში გამკაცრებული მოთხოვნების გამო კვალიფიციურ და თვითშეფასების დეფიციტის არმქონე ბაზარზე მოქმედ აუდიტორულ კომპანიებს უკვე აღარა აქვთ შესაძლებლობა ზემოაღნიშნული ფორმატის მომსახურება განახორციელონ 150 000 და 128 000 ლარად, მით უფრო იმის გამოც, რომ მსგავსი მომსახურების მაღალკვალიფიციურად მიწოდების საბაზრო ფასი აღემატება 220 000 ლარს (დღგ-ს გარეშე). ვერდნობით რა ბაზარზე მოთამაშე სუბიექტების გამოკითხვის მონაცემებს, ქალაქ თბილისის მერიის დაქვემდებარებაში არსებული 76 ა(ა)იპ-ის/სსიპ-ის 2017 წლის ბალანსის აუდიტის განხორციელების სავარაუდო ღირებულება არ უნდა ყოფილიყო 220 000 ლარზე ნაკლები (დღგ-ს გარეშე). აუდიტორული კომპანიების პირველ ოცეულში შემავალი სუბიექტები მსგავსი მომსახურების მიმართ საერთოდ არ გამოხატავენ დაინტერესებას, მაგრამ თუ გამოხატეს ისინი არ მიიღებენ მონაწილეობას თუ საწყისი სავარაუდო ღირებულება ნაკლებია 480 000 ლარზე (დღგ-ს გარეშე).

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ვითვალისწინებთ რა აუდიტორული კომპანიების მიმართ ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგების და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის მიერ გამკაცრებულ მოთხოვნებს (დაკვირვებამ აჩვენა, რომ აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურმა აუდიტის ხარისხის თვალსაზრისით რისკების ზონაში მოაქცია ის აუდიტორული კომპანიები, რომლებიც სახელმწიფო შემსყიდველებს დემპინგურ ფასად სთავაზობდნენ ამ მომსახურების მიწოდებას და ამჟამად ახორციელებენ ხარისხის მონიტორინგის პროცედურებს, რომელიც შესაძლებელია დამთავრდეს არაკვალიფიციური სუბიექტების რეგისტრაციის შეჩერებით) ვთვლით, რომ ზემოაღნიშნული მომსახურების ადეკვატური ფასი ქართული კომპანიებისათვის არ უნდა იყოს 220 000 ლარზე ნაკლები (დღგ-ს გარეშე).

აღნიშნული მოსაზრებები არ გაითვალისწინა ქალაქ თბილისის მერიამ და 2017 წლის ა(ა)იპ-ის/სსიპ-ის ბალანსის შემოწმების მიზნით გამოაცხადა NAT180015167, NAT180015166, NAT180015169, NAT180015170 ტენდერები, რომელთა საწყისი სავარაუდო ღირებულება განახევრებული იყო ზემოაღნიშნულ ციფრთან შედარებით. გამოცხადებული ტენდერების პირობების დეტალური ანალიზის შედეგად გაირკვა, რომ ქალაქ თბილისის მერია 76 ა(ა)იპ-ის/სსიპ-ის აუდიტის ობიექტებიდან მომსახურებას მთელ რიგ შემთხვევებში სთავაზობდა 14 და 32 ლარად, ანუ იმ ფასად რა ღირებულებაც აქვს აუდიტის ანგარიშისა და დასკვნის ამობეჭდვის მომსახურებას. ეს იმას ნიშნავს, რომ ქალაქის მერიამ მიიღო გადაწყვეტილება და გზა გაუხსნა მომსახურების ფორმალურად და დაბალი ხარისხით განმახორციელებელი სუბიექტებს. ეს ასეც მოხდა - ამ ტენდერზე მომსახურების მიწოდების განზრახვა დააფიქსირა დასავლეთ საქართველოს ერთ-ერთ ქალაქში ოფისის მქონე აუდიტორულმა კომპანიამ, რომელსაც ჰყავს მხოლოდ 2 აუდიტორი და აქვს პრეტენზია 25 დღის ვადაში განახორციელოს ქალაქ თბილისის მერიის დაქვემდებარებაში არსებული 76 ა(ა)იპ-ის/სსიპ-ის 2017 წლის ბალანსის აუდიტი. ასეთი დამოკიდებულება წარმოშობს აუდიტორული დასკვნების „ჩამოტარებით დარიგების“ სიტუაციას, რომელიც დამახასიათებელი იყო 2012 წლამდე აუდიტორულ ბაზარზე მოქმედი ზოგიერთი აუდიტორული კომპანიისათვის.

გარდა ამისა, ამ ტენდერში დამკვეთმა განიზრახა პრეტენდენტ აუდიტორულ კომპანიას აუდიტორული შემოწმების ჯგუფის შემადგენლობის დაკომპლექტებისას გაეთვალისწინებინა, რომ ჯგუფში უნდა ყოფილიყო სსიპ საჯარო აუდიტის ინსტიტუტის მიერ სექტიფიცირებული არანაკლებ 5 აუდიტორი და ეს მაშინ, როცა „სახელმწიფო აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად არ არის რეგლამენტირებული ამ ინსტიტუტის მიერ სერტიფიცირებული აუდიტორების სტატუსი, არ რსებობს კანონიერი ვალდებულება: ამ

ტიპის ექსპერტების მიერ პროფესიონალ ბუღალტერთა ეთიკის კოდექსის დაცვაზე, აუდიტორული შემოწმების ხარისხზე, პროფესიულ ორგანიზაციაში წევრობაზე და რაც ყველაზე მთავარია ამ კატეგორიის ექსპერტების აუდიტორულ დასკვნაზე ხელმოწერაზე, რადგან აუდიტორულ დასკვნაზე ხელმოწერის უფლება „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგების და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მიხედვით აქვს აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის საიტზე რეგისტრირებულ გარიგების პარტნიორს (სერტიფიცირებულ აუდიტორს).

ამასთან, ვფიქრობ გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ დღე-ს გადამხდელი აუდიტორული კომპანიების საგადასახადო ტვირთი საშუალოდ (საჯარო სამართლის სსიპ/ა(ა)პ-ის ნაწილში) შეადგენს ბრუნვის არანაკლებ 38%-ს (20% საშემოსავლო+18% დღე, რომლიდანაც ჩასათვლელი თანხა მინიმალური სიდიდისაა, რადგან აუდიტორული კომპანია ითვლის მხოლოდ კომუნალურ მომსახურებების, აგრეთვე კატრიჯებისა და საკანცელარიო საქონლის შეძენის ხარჯებში განივთებულ დღე-ს, რომელიც საკმაოდ მცირეა). აღნიშნული საგადასახადო ტვირთი, აგრეთვე „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ კანონიდან გამომდინარე გამკაცრებული მოთხოვნების შესრულება, დაწყებული 2017 წლის მეორე ნახევრიდან, შრომატევადს და არარენტაბელურს ხდის ბაზრისათვის აუცილებელი აუდიტორული მომსახურებას, მით უფრო დემპინგურ ფასად. აუდიტორული კომპანიები, რომლებიც სახელმწიფო შემსყიდველ ორგანიზაციებს დემპინგურ ფასად სთავაზობენ აუდიტორული შემოწმების მომსახურებას (ამას ისინი აკეთებენ თითქმის ყოველთვის), დიდი ვარაუდით, ამ შეთავაზებას ახორციელებენ აუდიტორული შემოწმების მომსახურების ფორმალურად განხორციელების ხარჯზე, რომელიც განპირობებულია შემდეგი ფაქტორებით: დემპინგური ფასის შეთავაზების გზით მოპოვებული დიდი რაოდენობის სხვა შემსყიდველებისათვის მომსახურების ერთდროულად განხორციელებით და აუდიტორული შემოწმებისათვის აუცილებელი დროის დეფიციტით; დემპინგური ფასის წყალობით ჩამოყალიბებული მცირე ბიუჯეტის გამო პროექტისათვის აუცილებელი შესაბამისი მაღალი კვალიფიკაციის აუდიტორებისა და ექსპერტების მოწვევაზე უარის თქმის გარემოს შექმნით; ერთდროულად განსახორციელებელი პროექტებში მცირე რაოდენობის აუდიტორების ჩართულობით და ამ ფაქტორით განპირობებული არაორგანიზებულობით; აუდიტორული და სხვა კატეგორიის ექსპერტების არასათანადო კვალიფიკაციითა და გამოცდილებით, რომელიც განპირობებულია დაბალბიუჯეტური პროექტების შესრულების გამო ფულადი რესურსების დეფიციტით და ამ მიზეზით უარის თქმით: სპეციალიზებულ მაღალი ხარისხის ტრენინგებზე მონაწილეობაზე, აუდიტორული შემოწმებისათვის აუცილებელი ბუღალტრული და სხვა სახის კომპიუტერული პროგრამების, სპეციალიზებული ლიტერატურის შეძენაზე, საქმიანობისათვის აუცილებელი ადექვატური საოფისე გარემოს შექმნაზე, ახალგაზრდა კადრების მოზიდვაზე, ბუღალტრული და აუდიტორული საქმიანობის მაღალი ლიმიტებით დაზღვევაზე და სხვ. უარის თქმით. ეს იმას ნიშნავს, რომ რიგი აუდიტორული კომპანიების (ბაზარზე ასეთი არის 5-7 აუდიტორული კომპანია, რომელიც სახელმწიფო შემსყიდველებისათვის მხოლოდ დემპინგური ფასების შეთავაზებით „შოულობს“ კლიენტს) ეს კატეგორია ვერ ვითარდება, თუმცა „ფეხებში ებლანდება“ იმ აუდიტორულ კომპანიებს, რომლებსაც აქვთ მაღალი პროფესიული რეპუტაცია, კვალიფიკაცია, გამოცდილება და რაც მთავარია, ორიენტირებულები არიან განვითარებაზე.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, გვაქვს განზრახვა რეკომენდაცია გავუწიოთ: (1) სახელმწიფო აუდიტის სამსახურს და საქართველო პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტს შეიმუშაოს ახალი კანონი სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ, რომელშიც უნდა გაითვალისწინოს საქართველოს პარლამენტის დროებითი კომისიის რეკომენდაციები, ლიმაზ დეკლარაციის მოთხოვნები, აგრეთვე ინტოსაის რეკომენდაციები. საკითხის განხილვისას აუცილებელია გათვალისწინებულ იქნას საჯარო სექტორის აუდიტის განმსახორციელებელი სერტიფიცირებული აუდიტორების სტატუსი, უფლებამოსილება და პროფესიონალი ბუღალტრის ეთიკის კოდექსთან დამოკიდებულება, აგრეთვე პასუხისმგებლობები აუდიტის ხარისხთან მიმართებაში. (2) იმის გამო, რომ შემსყიდველი ორგანიზაციები აუდიტორულ და ქონების შეფასების მომსახურებაზე საკვალიფიკაციო მოთხოვნების ჩამოყალიბებისას ვერ ან არ ითვალისწინებენ „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგების და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მოთხოვნებს და სატენდერო პირობებს აყალიბებენ ისეთნაირად, რომ იჭრებიან ასს-ის მიხედვით განსაზღვრულ აუდიტორული კომპანიის ფუნქციებსა და კომპეტენციებში. აღნიშნულიდან გამომდინარე, რეკომენდაციას ვუწევთ საქართველოს მთავრობას, რომ საქართველოს მთელს ტერიტორიაზე აუდიტორულ მომსახურებაზე მოთხოვნის წარმოშობისას აუდიტორული შემოწმებისა და ქონების შეფასების მომსახურებაზე ტენდერები გამოცხადდეს ცენტრალიზებულად. (3) საქართველოს მთავრობამ გამოსცეს შესაბამისი ადმინისტრაციული აქტი, რომლის მიხედვითაც საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებს, ა(ა)იპ-ებს და ადგილობრივი თვითმმართველობების მიერ დაფუძნებული საწარმოების მენეჯმენტს აეკრძალება წლის ფინანსური საქმიანობის შედეგების აუდიტორულ შემოწმებაზე ტენდერების გამოცხადება, რომლის უფლებამოსილება „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-14 მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად აქვს ზედამხედველ ორგანოს, ხოლო „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად - პარტნიორს. მთავრობამ ამავე გადაწყვეტილებაში გაითვალისწინოს აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის მიერ გამოცემული რეკომენდაციები აუდიტორული მომსახურების ადექვატური ფასის დადგენასთან დაკავშირებით.

ლიტერატურა:

1. „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ საქართველოს კანონი“, პროფესიონალი ბუღალტრის ეთიკის კოდექსი,
2. ასს, „სახელმწიფო აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი,
3. „ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშგების და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი,
4. ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშგების და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის რეკომენდაცია,
5. სახელმწიფო შესყიდვები სააგენტოს რეკომენდაციები, სახელმწიფო შესყიდვები სააგენტოს საიტზე განთავსებული ტენდერების მასალები.

Damping: Disruptive and Disruptive Events of the Profession (Audit, Property Assessment)

S u m m a r y

Murad Narsia

*Doctor of Economics, Professor
Georgian National University (SEU)*

Mariam Kakhelishvili

*Master
Georgian National University (SEU)*

In the article there is discussed the facts of breaking law of Georgia on Accounting, Reporting and Audit by the public purchasers. Despite of the fact that legislative environment of Georgia has been changed significantly from the adaptation the law, legal requirements are ignoring by the public purchasers. Commonly, above mentioned facts make companies to deliver their service to public purchasers by formally, risky and low quality. On the other hand, public purchasers the criteria to select service providers, imply the competence of auditors and property appraisers. The article has elaborated relevant recommendations.

Key Words: *Dumping; Damping Price; Tbilisi City Hall; Audit; Assessment of Property; Discrimination; High Risk; Formal Service.*