

უნივერსალური პარტნიორი საქმიანი ადამიანებისთვის

ბიზნესი კანონმდებლობა



აგვისტო 2015. სპეციალური გამოშვება



August 2015. Special Edition

www.b-k.ge
info@iverioni.com.ge



Business & Law

ბიზნესი და კანონმდებლობა

საქართველო გამოშვება



საქართველო,

ანალიტიკურ-პრაქტიკული ჟურნალი
რეგისტრირებულია 2008 წლიდან

WWW.B-K.GE

ჟურნალი ხელმძღვანელობს თავისუფალი პრესის პრინციპებით. რედაქციის აზრი შესაძლოა ყოველთვის არ ემთხვეოდეს ავტორისას. უამრავი სტატიების უინაარსუზო და მონაცემთა სიზუსტეზე პასუხისმგებელია ავტორი.

ნაქვემოთ მისამართი:

თბილისი, კოსტავას ქ. 6. სართული 3.
ტელ: 293-53-20, 599 56-14-57, 599 34-64-27
ვებ გვერდი: www.b-k.ge
e-mail: info@iverioni.com.ge, gfaafm@gmail.com

საბანკო რეკვიზიტები:

სააქციო საზოგადოება „საქართველოს ბანკი“;
ბანკის კოდი: BAGAGE22;
ა/ა GE30BG000000850902700; ს/კ 404956455.

გამომცემელი:

საქართველოს აუდიტორთა, ხელაღწერისა და ფინანსური მენეჯერთა ფედარაცია,
საინფორმაციო-ანალიტიკური სააგენტო „ივერიონი“

რედაქტორთა საბჭოს თავმჯდომარე:

ზაურ ნაჭყვიაძე

მთავარი რედაქტორი:

იური პავასიძე, ეკ. მეცნ. აკად. დოქტორი, პროფესორი

პასუხისმგებელი რედაქტორი:

ილია ალაშვილი

ტექნიკური რედაქტორი:

ლევან ბოჭორიშვილი

საგარეო საბჭო:

ეკონომიკურ მეცნიერებათა დოქტორები, პროფესორები:

იანა მესხია, ნოდარ ჭითანავა, ელგუჯა მექვაბიშვილი, პაატა კოლუაშვილი, ნოდარ ხადური, ნატო კაკაშვილი, ნანა შონია, დავით ჯალაღონია, თემურ ხომერიკი, კოტე აბულაძე, ნიკოლოზ ჩიხლაძე, ლარისა თაკალანძე, გიორგი ლავთაძე, ლია ელიავა, დავით ჭიოტაშვილი, სულიკო ფუტყარაძე, დემნა კვარაცხელია, ანზორ მესხიშვილი, ბორის ჭიჭინაძე.

საქართველოს მეცნიერებათა აკადემიის წევრ-კორესპოდენტი
ანდრეას სილაგაძე.

სამართლისა და პოლიტიკის მეცნიერებათა დოქტორი
ჯემალ ბახუაძე.

იურიდიულ მეცნიერებათა დოქტორი, პროფესორი
გურამ ნაჭყვიაძე.

პედაგოგიკის მეცნიერებათა დოქტორი, პროფესორი
მამუკა თავაძე.

როზარტ მ. მამუკა (აშშ ფაეტევილის სახელმწიფო
უნივერსიტეტის, პროფესორი)

ვინსენტ რ. ჯონსონი (სანტ-მარის უნივერსიტეტის სამართლის
პროფესორი, სან ანტონიო, ტეხასი, აშშ)

ანტონი მ. დენსი (ნორტვესტრალის უნივერსიტეტის უმაღლესი სკოლის
პროფესორი, პრესკოტის ველი, არიზონა, აშშ)

ბერნარდ ზიბლერი (ბერლინის უნივერსიტეტის პროფესორი),

იოჰან ფიშერი (ბონის უნივერსიტეტის პროფესორი),

ალი ალერაჰი (ბაქოს სახ. უნივერსიტეტის პროფესორი).

მარი ლანგი (EFAA-ს ტექნიკური დირექტორი).

ანნა კარმანსკა (პროფესორი, EFAA-ს გამგეობის წევრი,
ვარშავის კომერციის უმაღლესი სკოლის ბულვარული
აღრეცხვის კათედრის ხელმძღვანელი).

ალექსანდრე რუზი (რუსეთის ფედერაციის ბულვარული ექსპერტთა და
ფინანსურ აუდიტორთა გილდიის გამგეობის თავმჯდომარე, აუდიტორულ
საკონსულტაციო ჯგუფის „რუსეთი/ინაუდიტ ალიანსის“ გენერალური
დირექტორი, დირექტორთა საბჭოს თავმჯდომარე).

ლილია ბრიგორი (ეკონომიკურ მეცნიერებათა დოქტორი,
მოლდოვეთის ეკონომიკურ მეცნიერებათა აკადემიის
ბულვარული აღრეცხვის დეპარტამენტის ხელმძღვანელი).

ფადრიკო დიომედა (დოქტორი, EFAA-ს პრეზიდენტის
საგანგებო მრჩეველი).

რობინ იარპერსი, (პროფესორი, ASSA-ის საგანგებო მრჩეველი).

BUSINESS & LAW

SPECIAL
EDITION

SCIENTIFIC,
ANALYTICAL-PRACTICAL JOURNAL
Referenced since 2008

WWW.B-K.GE

The Journal is governed by free press principles. The editorial board point of view may not necessarily agree with the point of view expressed by the authors. Therefore the Editorial Board does not pledge any responsibility on the content of the articles submitted by the Authors.

ADDRESS OF EDITORIAL BOARD:

Tbilisi, Kostava str. 6.

Tel: 293-53-20, 599 56-14-57, 599 34-64-27

URL: www.b-k.ge

e-mail: info@iverioni.com.ge, gfaafm@gmail.com

Bank details:

JSC Bank of Georgia

Bank code: BAGAGE22

c/a GE30BG000000850902700 i/c 404956455

PUBLISHERS:

**THE FEDERATION OF AUDITORS, ACCOUNTANTS
AND FINANCIAL MANAGERS OF GEORGIA;
INFORMATION – ANALYTICAL AGENCY
„IVERIONI“**

CHAIRMAN OF THE BOARD OF EDITORS:

ZAUR NACHKEBIA

EDITOR - IN – CHIEF

IURI PAPASQUA, Doctor of Economics, Professor

EDITOR – IN – CHARGE

ILONA ADAMIA

TECHNICAL DIRECTOR:

LEVAN BOCHORISHVILI

EDITORIAL BOARD:

DOCTORS OF ECONOMICS, PROFESSORS:

Iasha Meskhia, Nodar Chitanava, Elguja Mekvabishvili, Paata Koguashvili, Nodar Khaduri, Nato Kakashvili, Nana Shonia, Davit Djalagonia, Temur Khomeriki, Kote Abuladze, Nikolodz Chikhladze, Larisa Takalandze, Giorgi Gavgadze, Lia Eliava, Davit Chiotashvili, Suliko Futkaradze, Demna Kvaratskhelia, Giorgi Rusiashvili, Anzor Meskhishvili, Boris Chichinadze.

Member-correspondent of the Georgian Academy of Sciences

AVTANDIL SILAGADZE

Doctor of Law and Politics Sciences

JEMAL GAKHOKIDZE

Doctor of Legal Sciences, Professor

GURAM NACHKEBIA

Doctor of Pedagogical Sciences

MAMUKA TAVKHELIDZE

Fayetteville State University Professor

ROBERT MCGEE (USA)

Professor of Law, St. Mary's University (San Antonio, Texas, USA)

VINCENT R. JOHNSON,

The Graduate School, Northcentral University,
(Prescott Valley, Arizona, USA)

ANTONY W. DNES

Berlin University Professor

BERNARD ZIGLER (GERMANY)

Bonn University Professor,

IOHAN FISHER (GERMANY)

Baku State University, Professor

ALI ALERZEVI (AZERBAIJAN)

MARIE LANG, Technical Director of EFAA

ANNA KARMAŃSKA, Professor, EFAA Board Member,
Warsaw School of Economics.

ALEXEY RUF, Chairman of the Board of Guild of Accountant
Experts and Financial Auditors of Russian Federation.

LILIA GRIGOROI, Ph. D.in Economics, Head of Accounting Department,
Academy of Economic Sciences of Moldova.

FEDERICO DIOMEDA, doctor, Special Adviser to the President of EFAA.

ROBIN JARVIS, Professor, Special Adviser,
Association of Chartered Certified Accountants.

შინაარსი

იური პაპასქუა

ბუღალტრულ და აუდიტორულ ევროდირიექტივებთან საქართველოს
კანონმდებლობის მიახლოების პროცესის ზიგზაგები ... ----- 5

ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული

საქმიანობის რეფორმის კონცეფცია -----7

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2015 წლის 17 ივლისის № 225 ბრძანება ----- 25

როინ მიგრიაული

მართლსაწინააღმდეგო სამართლებრივი აქტი...

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2015 წლის 17 ივლისის № 225

ბრძანების სამართლებრივი შეფასება ----- 27

პროფესიული ორგანიზაციების შენიშვნები ბუღალტრული აღრიცხვისა და

აუდიტორული საქმიანობის რეფორმის კონცეფციაზე ----- 31

საქართველოს დამოუკიდებელ ბუღალტერთა და აუდიტორთა საზოგადოება ----- 31

აუდიტორთა, ბუღალტერთა და ფინანსურ მენეჯერთა ფედერაცია ----- 36

საქართველოს აუდიტორთა კავშირი ----- 43

ბუღალტრულ და აუდიტორულ ევროდირიექტივებთან საქართველოს კანონმდებლობის მიახლოების პროცესის ზიზზაბები ...

ჩვენი ჟურნალის მკითხველმა კარგად იცის, თუ რა მდგომარეობაშია საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტორული საქმიანობა. ამიტომ ვრცელი შესავლის გარეშეც შეიძლება პირდაპირ ძირითადი საკითხებით დავიწყოთ.

სამი წელი გავიდა უკვე, რაც საქართველოს პარლამენტის მიერ მიღებულ კანონს „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ პრეზიდენტმა ხელი მოაწერა (2012 წლის 29 ივნისი). კანონის მიღებამდე და მის შემდგომაც, დარგის სპეციალისტები აქტიურად გამოხატავენ ნეგატიურ დამოკიდებულებას აღნიშნული აქტის მოქმედების (თუ უმოქმედობის) შედეგად დამკვიდრებული ქაოსის და განუკითხაობის გამო.



იური პაპასქია
ეკონომიკურ მეცნიერებათა აკადემიური დოქტორი, პროფესორი, ჟურნალის „ბიზნესი და კანონმდებლობა“ მთავარი რედაქტორი

გაიზიარა რა პრობლემის სიმწვავე საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტმა 2012 წლის დეკემბერში, ვითარების სტაბილიზაციის და რაციონალური გადანაწილების მისაღებად, „ბუღალტერთა და აუდიტორთა სხვადასხვა ორგანიზაციების მრავალრიცხოვანი წერილების შედეგად მიიღო გადანაწილება ემუშავა „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ კანონის სრულყოფაზე“¹...

კანონის ევროსტანდარტებთან დაახლოების მიზნით, განზრახული იყო აღნიშნულ სფეროზე ორსაფეხურიანი ზედამხედველობის შექმნა, თუმცა გაურკვეველ (თუ გარკვეულ) მიზეზთა გამო, ჯერაც ვერ მოხერხდა ფაქტობრივად შეჯერებულ (მათ შორის, კომპეტენტური ორგანოების და აღიარებული სპეციალისტების) პოზიციათა რეალიზაცია. დიახ, პერიოდული გააქტიურების შთაბეჭდილების გარდა, ფაქტობრივად, არაფერი კეთდება - კანონში ცვლილებების შეტანა და ამ სფეროში წესრიგის დამყარება განუსაზღვრელი ვადით დაკონსერვდა. სანაცვლოდ, ასეთ უკუნეთში გამოჩნდა „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმირებასთან

დაკავშირებული საკითხების განმხილველი დროებითი უწყებათაშორისი სამუშაო ჯგუფი“, რომელიც ფაქტობრივად ფინანსთა სამინისტროს სისტემის წარმომადგენელი პირების მეცადინეობით შეიქმნა და საკუთარი ინიციატივით, გარკვეული პერიოდი იდეის დონეზე მოქმედებდა. მოგვიანებით, ჯგუფის ლეგიტიმურობა გაფორმდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2015 წლის 17 ივლისით №225 ბრძანებით და მის შემადგენლობაში ჩართულია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახურის, ეკონომიკური საბჭოს აპარატის, საქართველოს პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისის, საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტის, საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს, საქართველოს ეროვნული ბანკის სტრუქტურული ერთეულების ხელმძღვანელი და წარმომადგენელი პირები.

აღნიშნული ჯგუფის ინიცირებით, 2015 წლის 17 ივლისს გაიმართა „ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმის კონცეფციის“ პრეზენტაცია. შეხვედრაზე მიწვეულები იყვნენ საქართველოში მოქმედი პროფესიული ორგანიზაციების, მათ შორის, „ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის“ (ბაფ), „აუდიტორთა, ბუღალტერთა და ფინანსურ მენეჯერთა ფედერაციის“ (აბფმფ), „საქართველოს დამოუკიდებელ

1 ამონარიდი საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტის მიერ 2012-2013 წლებში გაწეული საქმიანობის ანგარიშიდან.

ბუღალტერთა და აუდიტორთა საზოგადოების“ (ბას) და „საქართველოს აუდიტორთა კავშირის“ (საკ) წარმომადგენლები. ამ მხრივ, ეს იყო დარგის სპეციალისტთა პირველი შეხვედრა თანაბარ პოზიციებზე და საქმიან ატმოსფეროში.

შეხვედრაზე გაცხადდა, რომ **„მოცემული დოკუმენტი არ ასახავს ოფიციალურ დონეზე შეთანხმებულ მოსაზრებებს ან გადაწყვეტილებებს და განკუთვნილია მხოლოდ სამთავრობო და პროფესიონალურ წრეებში განხილვისთვის“¹**, თუმცა კონცეფციით მოცული მასშტაბები ეხება ძირეულ გარდაქმნებს, რომლის რეალიზაცია მოითხოვს ინსტიტუციურ ცვლილებებს და მკაცრ რეგლამენტირებას. **„კონცეფციაში განხილული რეფორმა ითვალისწინებს 2 წლიან გარდამავალ პერიოდს, კერძოდ, 2015 სექტემბრიდან 2017 წლის სექტემბრამდე, რაც ევროდირექტივებთან მიახლოების საბოლოო ვადას წარმოადგენს. გეგმის მიხედვით, 2016 წლის ივლისამდე მარეგულირებლის ფუნქციებს შეითავსებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო უწყებათაშორისი კომისიის მეშვეობით, ხოლო 2016 წლის ივლისში შეიქმნება დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანო“².**

უწყებათაშორისო კომისიაში მოიაზრებინა: ფინანსთა სამინისტროს, ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს, დაზღვევის ზედამხედველობის, საქართველოს ეროვნული ბანკის, ეკონომიკური საბჭოს და საქართველოს პარლამენტის წარმომადგენლები. განზრახულია, რომ **„უწყებათაშორისი კომისია იმუშავებს მუდმივი კონსულტაციების რეჟიმში პროფესიულ წრეებთან და უცხოელ, მათ შორის მსოფლიო ბანკის კონსულტანტებთან“³.**

პრეზენტაციაზე დამსწრეთა ყურადღება მიიქცია იმ გარემოებამ, რომ კონცეფციის მიხედვით, მოქმედი კანონისგან განსხვავებულადაა წარმოდგენილი აუდიტორთა ერთიანი რეესტრი, პროფესიული სერტიფიცირება, ხარისხის კონტროლი, პროფესიული ორგანიზაციების ავტორიზაცია აგრეთვე აუდიტის მოთხოვნადობის ამაღლების მოტივები.

პროფესიულ ორგანიზაციების წარმომადგენელთა მოთხოვნით, კონცეფციის ტექსტი და საპრეზენტაციო მასალა მათ განხილვისა და შენიშვნებისთვის გაეგზავნა.

საკითხის მნიშვნელობიდან გამომდინარე, გაჩნდა აზრი, რომ განხილვის პროცესში აქტიურად იყოს ჩართული პროფესიაში დასაქმებული ყველა

პირი და დარგის სპეციალისტები, მათ შორის, აკადემიური წრის წარმომადგენლებიც.

ამოცანის რეალიზაციის ოპერატიულობის, გამჭვირვალობის, მოსაზრებათა გაზიარებისა და შეჯერების უზრუნველსაყოფად, აგრეთვე დაინტერესებული აუდიტორიის მაქსიმალურად მოცვის მიზნით, გაჩნდა იდეა, რომ განხილვის მასალები, მის ყველა ეტაპზე, ხელმისაწვდომი ყოფილიყო ყველასთვის, უარი ეთქვა რა კარჩაკეტილი, კულუარული და ლობისტური მუშაობის პრაქტიკას, რომლის შედეგებიც ძვირად დაუჯდა პროფესიას. ამიტომ გადაწყვეტილი, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმის კონცეფციის განხილვის მასალებისთვის დაგვეთმო ჟურნალის სპეციალური გამოშვება. წინასწარ გაცხადდა და პროფესიულმა ორგანიზაციებმა (რომლებმაც ეს საჭიროდ მიიჩნიეს) მოგვანოდეს ის შენიშვნები, რაც წარედგინა დროებით უწყებათაშორისო სამუშაო ჯგუფს.

ამასთან, ჩვენი ყურადღება მიიქცია დროებითი უწყებათაშორისი სამუშაო ჯგუფის ლეგიტიმურობის ლეგალიზაციამ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანების საფუძველზე. ერთი მხრივ, წარმომადგენლობითი და მრავალრიცხოვანი ფორმატი, უწყებრივ ინტერესთა შესაძლო დაპირისპირების გამო, პრაგმატული მოსაზრებით, მოუქნელია, რაც სავარაუდოდ პოზიციათა შეჯერებას გაართულებს და პრობლემის მოგვარებას კიდევ უფრო გაამწვავებს. მეორე მხრივ კი მივიჩნიეთ, რომ შთამბეჭდავი შემადგენლობის ფორმირება ასეთი გზით სამართლებრივად არ იყო გამართული.

რამდენადაც საკითხი ეხება ქვეყნის ეკონომიკისთვის მნიშვნელოვან რეფორმას და დროის ფაქტორიც გადამწყვეტია, აღნიშნული ჯგუფის საქმიანობა, აგრეთვე საბოლოო შედეგი უნდა დაეფუძნოს მხოლოდ სამართლებრივად გამართულ საწყისებს, საჭიროდ ჩავთვალეთ მასზე კომპეტენტური აზრი გამოეთქვა დარგის სპეციალისტს. ამ მიზნით, დახმარება ვთხოვეთ სამართლის დოქტორს, პროფესორ **როინ მიგრიაულს**, საკუთარი მოსაზრება წერილობით დაგვისაბუთა.

ამრიგად, ამ რთულ, რეზონანსულ პროცესში ჩართულობის, აგრეთვე განხილვისა და რეაგირების მიზნით, ჟურნალის ამ საგანგებო ნომერში მკითხველს ექნება საშუალება ერთად გაეცნოს ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმირებასთან დაკავშირებულ ჩვენს ხელთ არსებულ ყველა მასალას, ყოველგარი კომენტარის გარეშე.

საკითხის აქტუალობიდან გამომდინარე, ასეთი პრაქტიკა შემდგომაც გაგრძელდება და იმედს ვიტოვებთ, ჩვენი მეცადინეობა გაგებით იქნება აღქმული.

1 ამონარიდი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმის კონცეფციიდან“
2 ამონარიდი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმის კონცეფციიდან“
3 ამონარიდი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმის კონცეფციიდან“

შენიშვნა: მოცემული დოკუმენტი არ ასახავს ოფიციალურ დონეზე შეთანხმებულ მოსაზრებებს ან გადაწყვეტილებებს და განკუთვნილია მხოლოდ სამთავრობო და პროფესიონალურ წრეებში განხილვისთვის

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმირებასთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი დროებითი უწყებათაშორისი სამუშაო ჯგუფი

ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმის კონცეფცია

თბილისი, 17 ივლისი, 2017 წელი



შესავალი

მიზნები:

ხარისხიანი ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს ფინანსური ბაზრების გამჭვირვალობას და ეფექტურ ფუნქციონირებას. საწარმოთა დაფინანსებასთან დაკავშირებული გადაწყვეტილებები მეტწილად დამოკიდებულია მათ ფუნდამენტურ მაჩვენებლებზე, რომლის მთავარ წყაროს ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს. ამ მნიშვნელოვანი ინფორმაციის უზარისხობასა და ასიმეტრიულობასთან ერთად კი იზრდება დაფინანსების ხარჯები.

გლობალური ფინანსური კრიზისის ფონზე, კორპორატიული სექტორის ფინანსური ანგარიშგება მაკროპრუდენციული პოლიტიკის მნიშვნელოვანი კომპონენტი გახდა, ვინაიდან ამ ინფორმაციაზე დაყრდნობით ხდება სისტემური რისკების მონიტორინგი, რაც ეკონომიკური სექტორის სტაბილურობის გარანტია.

აუდიტორული მომსახურება ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ფაქტორია ანგარიშგების მაღალი ხარისხის უზრუნველყოფის თვალსაზრისით. საერთაშორისო გამოცდილებამ ცხადჰყო, რომ საჭიროა დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანოს არსებობა, რომელიც დაარეგულირებს ფინანსურ ანგარიშგების საკითხებს და აუდიტორულ საქმიანობას, გაუკეთებს პრევენციას ამ სფეროში მოსალოდნელ რისკებს, რაც თავის მხრივ აამაღლებს ინვესტორებისა და სხვა ბაზრის მონაწილეების ნდობას საწარმოების მიმართ. ფინანსური კრიზისის შემდეგ, ზუსტად ამ განზრახვით შევიდა მნიშვნელოვანი ცვლილებები ევროკავშირის იმ დირექტივებში, რაც აუდიტორულ საქმიანობას და ფინანსურ აღრიცხვას ეხება.

წინამდებარე კონცეფციით განსაზღვრული რეფორმა მოიცავს მარეგულირებელი ორგანოს

შექმნას (გარდამავალ ეტაპზე უწყებათაშორისი დროებითი სტრუქტურის სახით), რომელიც ევროკავშირის შესაბამის დირექტივებთან (Directives 43/EC & 34/EU) დაახლოების გზით, აუდიტორული საქმიანობის შემდგომი განვითარებისა და აღრიცხვა-ანგარიშგების ხარისხის გაუმჯობესების ხარჯზე, ხელს შეუწყობს:

- კორპორატიული სექტორის გამჭვირვალობის დონის ამაღლებას;
- ფასიანი ქაღალდების ბაზრების განვითარებას;
- საპენსიო რეფორმის გატარებას;
- საბანკო სექტორის ეფექტურობის ზრდას;
- მოზიდულ სახსრებზე ხარჯების შემცირებასა და საბოლოო ჯამში
- მდგრად ეკონომიკურ ზრდას.

გამონვევები:

საქართველოში ფინანსური ანგარიშგება და აუდიტორული საქმიანობა ძირითადად რეგულირდება ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ საქართველოს კანონით და მთავრობის 360-ე დადგენილებით, რაც არ წარმოადგენს ჰარმონიზებულ სამართლებრივ აქტებს და ქმნის არაჯანსაღ კონკურენტულ გარემოს.

არსებობს გარკვეული ხარვეზები, რის გამოც ვერ ხერხდება შესაბამის უწყებებზე/ორგანიზაციებზე დაკისრებული ფუნქციების შესრულება. მაგალითად, რეგულირების სტანდარტების სამოქმედოდ შემოღება, პროფესიული ორგანიზაციების აკრედიტაცია და ა.შ.

კანონმდებლობით, ანგარიშგებისა და აუდიტის რეგულირებასთან დაკავშირებული ძირითადი ფუნქციები დელეგირებულია პროფესიულ ორგანიზაციებზე. მათ შორის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესია ხარისხის კონტროლის მონიტორინგი. აღნიშნული კი, პროფესიულ ორგანიზაციებში მოღვაწე პრაქტიკოსების ჩართულობიდან გამომდინარე, შესაძლოა იქნას განხილული, როგორც პოტენციური ინტერესთა კონფლიქტების შემცველი გარემოება, რომელიც იზრდება შეფასებებისას მიკერძოების და მონიტორინგის არასათანადო ხარისხით განხორციელების რისკი.

აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის მიმართ ნდობა არ არის მაღალი, განსაკუთრებით არასაბანკო სფეროში. ამის მიზეზი გარკვეულ შემთხვევებში (მცირე ბანკები, მიკროსაფინანსო ინსტიტუტები, ფასიანი ქაღალდების ბაზრების მონაწილეები) არის ფინანსური ანგარიშგების არც თუ ისეთი მაღალი ხარისხის მაჩვენებელი (არსებული პრობლემები დეტალურად არის განხილული მსოფლიო ბანკის ROSC ანგარიშში, რომელიც მოიცავს ქვეყნის მასშტაბით აუდიტისა და აღრიცხვიანობის პრაქტიკის შეფასებას).

საზოგადოების მიერ აუდიტის ცნება არასწორადაა აღქმული. ასე მაგალითად, საკმაოდ ფართო წრეებში აუდიტორებად ჯერ კიდევ მოიაზრებიან საგადასახადო მრჩეველები, ბუღალტრული მომსახურების გამწვევი პირები, ექსპერტები, შემფასებლები და ფინანსური კონტულტანტები. ამ ვითარებას მთავრობის 360-ე დადგენილება და სხვა ძალადაკარგული თუ მოქმედი ნორმატიული აქტი გამუდმებით უწყობდა ხელს, რამაც თავისმხრივ წარმოშვა არაადეკვატური მოლოდინები პროფესიული მომსახურების ბაზარზე.

საქართველოში დღეს სუსტად არის განვითარებული ხარისხიანი ანგარიშგებისა და შესაბამისი პროფესიული მომსახურების შემდგომი სრულყოფის სათანადო მასტიმულირებელი ფაქტორები, როგორცაა, მაგალითად, გარკვეული რეგულირებისა თუ ოპტიმიზაციაზე გათვლილი რეფორმის ფარგლებში აუდიტორული ანგარიშგების წარდგენის მოთხოვნების დაწესება.

ქვეყანაში არ არსებობს სანარმოთა კლასიფიცირების სისტემა, რომელიც უზრუნველყოფდა სანარმოთა კატეგორიზაციას საზოგადოებრივი დაინტერესები თუ რისკების მიხედვით და ამით საფუძველს ჩაუყრიდა ანგარიშგების მოთხოვნის დასაბუთებულ ჩამოყალიბებას.

საერთო გეგმა:

კონცეფციაში განხილული რეფორმა ითვალისწინებს 2 წლიან გარდამავალ პერიოდს, კერძოდ, 2015 სექტემბრიდან 2017 წლის სექტემბრამდე, რაც ევროდირექტივებთან მიახლოების საბოლოო ვადას წარმოადგენს. გეგმის მიხედვით, 2016 წლის ივლისამდე მარეგულირებლის ფუნქციებს შეითავსებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო უწყებათაშორისი კომისიის მეშვეობით, ხოლო 2016 წლის ივლისში შეიქმნება დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანო.

კონცეფცია ითვალისწინებს 2 წლიან გარდამავალ პერიოდს (2017 წლის სექტემბრამდე) ევროდირექტივის ძირითად პრინციპებთან მიახლოებისთვის



უწყებათაშორისი კომისია გააერთიანებს კომპეტენტურ წარმომადგენლებს შემდეგი სახელმწიფო ორგანოებიდან:

- ფინანსთა სამინისტრო
- ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტრო
- დაზღვევის ზედამხედველობა
- საქართველოს ეროვნული ბანკი
- ეკონომიკური საბჭო
- საქართველოს პარლამენტი

ამასთანავე, უწყებათაშორისი კომისია იმუშავებს მუდმივი კონსულტაციების რეჟიმში პროფესიულ წრეებთან და უცხოელ, მათ შორის მსოფლიო ბანკის კონსულტანტებთან.

აღნიშნული რეფორმის ფარგლებში რეგულირებას დაექვემდებარება ყველა ის პროფესიული მომსახურების გამწვევი პირი, რომლის საქმიანობა მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ფინანსური ანგარიშგების ხარისხზე. ამჟამად, ასეთ მომსახურების სფეროდ მოიაზრება აუდიტორული და საშემფასებლო საქმიანობა. ამ უკანასკნელზე, სხვა ფაქტორების გათვალისწინებითაც, შემუშავდება ცალკე კონცეფცია და შესაბამისი ნორმატიული აქტის პროექტი.

ივარაუდება, რომ უწყებათაშორისი კომისიის ფუნქციონირების ეტაპზე (დამოუკიდებელი მარეგულირებლის შექმნამდე) შესრულდება შემდეგი ამოცანები:

- შეიქმნება და ფუნქციონირებას დაიწყებს აუდიტორთა ერთიანი რეესტრი და მასთან დაკავშირებული სხვა რეესტრები (2015 წლის ბოლომდე);

- დამკვიდრდება დირექტივით გათვალისწინებული და საერთაშორისოდ აღიარებული მცნებები და განმარტებები, როგორც არის საზოგადოებრივი დაინტერესების პირები,

მსხვილი და საშუალო სანარმოები, **statutory** აუდიტი და ასე შემდეგ (2015 წლის ბოლომდე);

- დამტკიცდება ფინანსური ანგარიშგების, აუდიტის, პროფესიული ორგანიზაციების ავტორიზაციის, საკვალიფიკაციო მოთხოვნების, ხარისხის კონტროლის და სხვა მარეგულირებელი ნორმატივები (2015 წლის ბოლომდე);

- მოხდება პროფესიული ან სხვა ტიპის ორგანიზაციების ავტორიზება იმ ფუნქციების შესასრულებლად, რასაც თითოეული მათგანი შესძლებს საუკეთესო ხარისხით თავისი სტრუქტურულიდან, კომპეტენციიდან და ბიუჯეტიდან გამომდინარე (2015 წლის ბოლომდე);

- მომზადდება და ძალაში შევა აუდიტისა და ბუღალტრული აღრიცხვის მარეგულირებელი საკანონმდებლო ნორმები, რომელიც კიდევ უფრო მიახლოებული იქნება ევროდირექტივების ძირითად პრინციპებთან (2016 წლის ივლისამდე);

- ევროდირექტივების მოთხოვნების შესაბამისად და საუკეთესო პრაქტიკის გათვალისწინებით, ჩამოყალიბებული იქნება მარეგულირებელი ორგანო, რომელსაც განესაზღვრება სათანადო მართვის სტრუქტურა, ტექნიკური ინფრასტრუქტურა, საკმარისი ბიუჯეტი და შემოსავლის შეთანხმებული წყაროები, სტრატეგია, სამოქმედო გეგმა, ეყოლება შერჩეული კვალიფიცირებული პერსონალი (2016 წლის ივლისამდე);

- განსაზღვრული იქნება დამატებითი მოთხოვნები, რაც სტიმულირებას მისცემს აღრიცხვიანობის შემდგომ გაუმჯობესებას და ხარისხიანი ფინანსური ანგარიშგებით დაინტერესებას მომხმარებელთა უფრო ფართო ფენების მხრიდან (2016 წლის ივლისამდე).

პრიორიტეტები 2015 წლის სექტემბრამდე:

კონცეფციის შეთანხმებისთანავე, რეფორმის დროული დაწყების მიზნით გადასაწყვეტი იქნება შემდეგი პრიორიტეტული საკითხები:

- საკანონმდებლო ცვლილებების მომზადება, რათა უწყებათაშორისმა კომისიამ განახორციელოს მარეგულირებელი ორგანოს ფუნქციები გარდამავალ ეტაპზე;
- მთავრობის 360-ე დადგენილებაში ცვლილებების განხორციელება;
- დეტალური სამოქმედო გეგმის შედგენა რეფორმით გათვალისწინებული ღონისძიებების განსახორციელებლად.

კონცეფციის ძირითადი ამოცანები

1. აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნა სანარმოების მიხედვით-----	6
2. აღსრულება-----	8
3. აუდიტორთა ერთიანი რეესტრი-----	9
4. პროფესიული სერტიფიცირება-----	13
5.წევრობა პროფესიულ ორგანიზაციაში -----	17
6. ხარისხის კონტროლი-----	18
7. პროფესიული ორგანიზაციების ავტორიზება-----	21
8. მთავრობის 360 დადგენილება და სხვა დაკავშირებული საკანონმდებლო აქტები-----	24

1. აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნა საწარმოების მიხედვით

საწარმოების კატეგორიზაცია:

ევროდირექტივა EC/34 ავრცელებს მოთხოვნას აუდირებული წლიური ფინანსური ანგარიშგების წარდგენაზე საწარმოების ზომების და მნიშვნელობის მიხედვით. კერძოდ, ევროკავშირის წევრ ქვეყნებში ფუნქციონირებადი საშუალო, მსხვილი საწარმოები და საზოგადოებრივი დაინტერესების პირები ყოველწლიურად წარადგენენ აუდირებულ ანგარიშგებებს.

რეფორმა მიზნად ისახავს დირექტივით გათვალისწინებული ტერმინების, ანგარიშგების სტანდარტების და აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოთხოვნების დაწესებას. ევროდირექტივით განსაზღვრული საწარმოთა კლასიფიკაცია მოცემულია ქვემოთ ცხრილში:

საწარმოს ტიპი	აქტივები	ბრუნვა	მუშაკთა საშუალო წლიური რაოდენობა
მიკრო	<EUR 350 000	<EUR 700 000	<10
მცირე	<EUR 4 000 000 - 6 000 000	<EUR 8 000 000 - 12 000 000	<50
საშუალო	<EUR 20 000 000;	<EUR 40 000 000;	<250
მსხვილი	>EUR 20 000 000;	>EUR 40 000 000;	>250

**შენიშვნა: ამათუიმ კატეგორიაში მისაკუთვნებლად უნდა დაკმაყოფილდეს სამიდან ორი პარამეტრი*

უნყებათაშორისი კომისია მოახდენს საწარმოებს კლასიფიცირებას ზემოაღნიშნულ კატეგორიების მიხედვით და გაანალიზებს შედეგებს. ამასთან ერთად, იგი შეიმუშავებს „საზოგადოებრივი დაინტერესების პირების“ (სდპ) მცნებას, განსაზღვრავს ასეთ პირად კლასიფიცირების კრიტერიუმებს და დაადგენს მათ ჩამონათვალს.

ევროდირექტივების მიხედვით სდპ-ები არიან:

(ა) საწარმოები, რომლებიც ექვემდებარებიან წევრი ქვეყნის კანონმდებლობას, რომელთა ფასიანი ქაღალდები ივაჭრება ნებისმიერი წევრი ქვეყნის რეგულირებულ ბაზარზე მუხლი 4(1), ქვემუხლის 14 განმარტების მიხედვით (ევროდირექტივა 2004/39/EC);

(ბ) საკრედიტო ინსტიტუტები, როგორც ეს განსაზღვრულია ევროპის პარლამენტის ან/და საბჭოს (1) მიერ ევროდირექტივა 2013/36/EU) მუხლი 3(1) პუნქტი 1 მიხედვით, იმის გარდა, რაც განსაზღვრულია 2013/36/EU ევროდირექტივის მე-2 მუხლით;

(გ) სადაზღვევო კომპანიები, რაც განსაზღვრულია მუხლით 2(1) 91/674/EEC ევროდირექტივის მიხედვით; ან

დ) საწარმოები, მიჩნეული საზოგადოებრივი დაინტერესების პირებად წევრი ქვეყნის მიერ. მაგალითად საწარმოები, რომელთა მიმართაც საზოგადოებრივი ინტერესი დიდია მათი ბიზნეს საქმიანობის, ზომის ან თანამშრომელთა რაოდენობის მიხედვით.

აუდიტის მოთხოვნა:

ვეროდირექტივა იყენებს ტერმინს „statutory audit“ რაც განსხვავდება ტერმინისგან „სავალდებულო აუდიტი“ (პირდაპირი თარგმანი ინგლისურ ენაზე - „mandatory audit“).

ვეროდირექტივის მიხედვით „statutory“ აუდიტი გულისხმობს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, თუკი ის:

- ა) მოითხოვება ევროკავშირის კანონმდებლობის მიერ;
- ბ) მოითხოვება ეროვნული კანონმდებლობით მცირე ზომის საწარმოებთან მიმართებაში;

გ) ნებაყოფლობით ტარდება მცირე ზომის საწარმოების მოთხოვნის საფუძველზე, რაც შესაბამისობაშია ეროვნულ სამართლებრივ მოთხოვნებთან და ექვივალენტურია (ბ) პუნქტში მითითებული აუდიტის მოთხოვნებისა, სადაც ეროვნული კანონმდებლობა განსაზღვრავს ასეთ აუდიტს, როგორც statutory–ს.

მოქმედი კანონმდებლობა ითვალისწინებს ტერმინს „სავალდებულო აუდიტი“. სავალდებულო აუდიტს დაქვემდებარებული საწარმოები ამზადებენ ფინანსურ ანგარიშგებას ფასს-ის (IFRS) მიხედვით.

რეფორმით განსაზღვრული საკანონმდებლო ცვლილებებით დაინერგება „statutory“ აუდიტის მცნება, რომელიც მოიცავს სდპ-ების და ყველა სხვა აუდიტს, რისი ჩატარებაც კანონით დადგენილი წესითა და სტანდარტით იქნება განსაზღვრული. ამასთან, სავარაუდოდ ყველა სდპ-ს, მსხვილ საწარმოს დაევალება აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნება, ზოგიერთ პირს შესაძლოა დაევალოს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარება კონკრეტული რეგულირების ფარგლებში, ხოლო ტერმინი „სავალდებულო აუდიტი“ თანდათან ამოღებულ იქნება ხმარებიდან.

2. აღსრულება

მოტივაციის ზრდა:

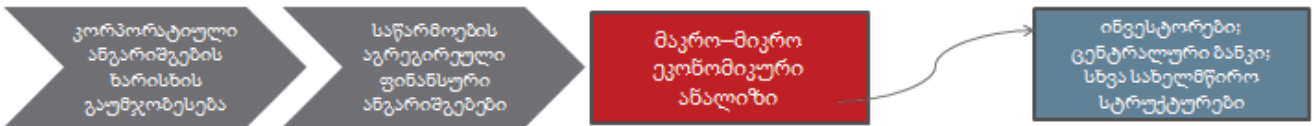
საერთაშორისო გამოცდილებამ აჩვენა, რომ აღსრულების მექანიზმების გარეშე ვერ ხორციელდება კორპორატიული ანგარიშგების ხარისხის გაუმჯობესება. მნიშვნელოვანია შემუშავდეს ისეთი მექანიზმები, რომელიც დამატებით სტიმულს მისცემს აღრიცხვიანობის მოწესრიგებას და ხარისხიანი ანგარიშგების მომზადებას.

ამ მიზნით, სხვადასხვა უწყების მიერ განიხილება ანგარიშგებაზე მოთხოვნის სტიმულირების საშუალებები. მაგალითად:

საბანკო რეგულირებაში – მსხვილი სესხებისთვის დაწესდეს აუდირებული ანგარიშგების წარდგენის მოთხოვნა, როგორც საკრედიტო რისკების მინიმიზაციის ერთ-ერთი ბერკეტი;

შემოსავლების სამსახურში – ხარისხიანი ანგარიშგების (ძირითადად IFRS for SME) წარმდგენი გადაამხდელები მიეკუთვნოს დაბალის საგადასახადო რისკის მქონე კატეგორიას.

გარდა ამისა, მნიშვნელოვანია დაინტერესებული სახელმწიფო უწყებისთვის, ინვესტორისთვის თუ კერძო პირებისთვის არსებობდეს ფინანსური ანგარიშგების გაცნობის შესაძლებლობა, კონსოლიდირებული ჯგუფებისა თუ ცალკეული საწარმოების მიხედვით.



რეფორმის ფარგლებში უწყებათაშორისი კომისია და შემდგომში მარეგულირებელი ორგანო განსაზღვრავს საწარმოების ჯგუფების მიხედვით ანგარიშგების სტანდარტებს, აუდირებული ან არააუდირებული ფინანსური ანგარიშგებების გამოქვეყნების მოთხოვნებს და საშუალებებს.

ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების პრინციპები საწარმოების ტიპის მიხედვით:

საწარმოს ტიპი	სტანდარტი	მოითხოვება ფინ. ანგარიშგება საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით	მოითხოვება აუდიტი	მოითხოვება გამოქვეყნება	გამოქვეყნების გზა
საჯარო	IPSAS				
არაკომერციული იურიდიული პირები	NGO GAAP				
მიკრო	FRS for micro entities		?	?	?
მცირე და საშუალო	IFRS for SME		?	?	?
სდა და მსხვილი	IFRS				

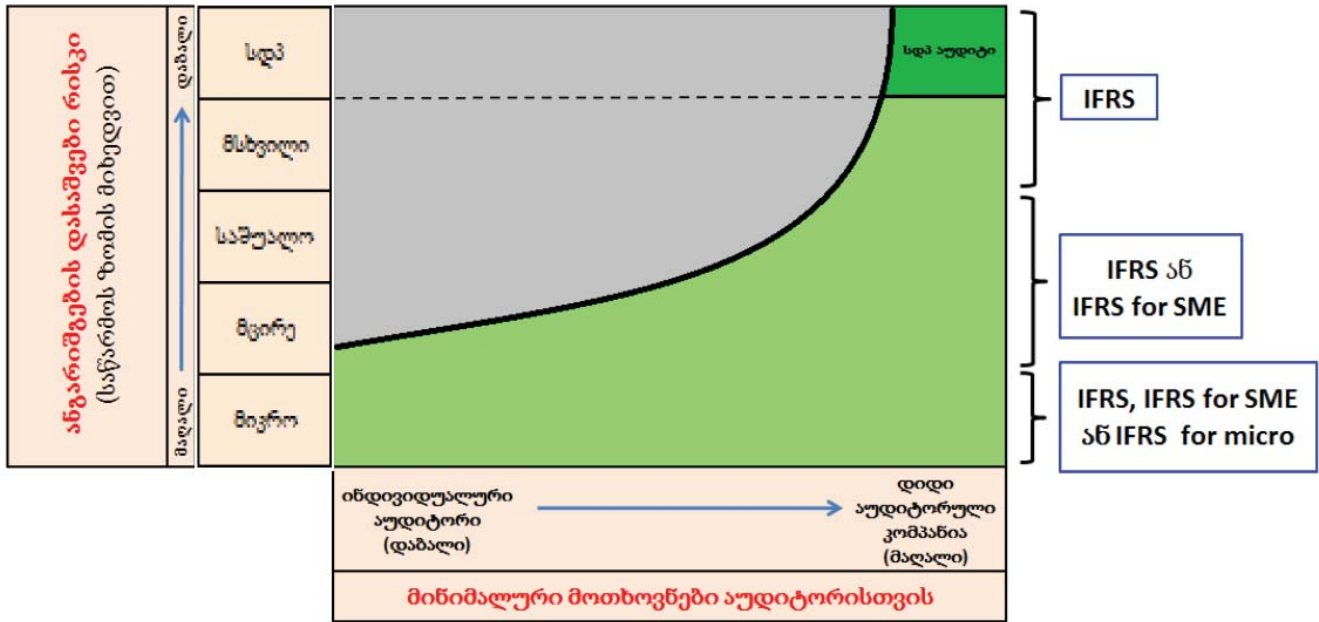
სხვადასხვა კატეგორიის საწარმოების მნიშვნელოვნებიდან გამომდინარე საჭირო იქნება მათთვის ფინანსური ანგარიშგების კუთხით სხვადასხვა მინიმალური მოთხოვნის დანესება. ნავარაუდევია, რომ გარდამავალ ეტაპზე:

- სდა-ებს და ასევე მსხვილ საწარმოებს სავალდებულო წესით მოეთხოვებათ ფასს-ის საფუძველზე მომზადებული აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნება;
- საშუალო და მცირე საწარმოებს მოეთხოვებათ ანგარიშგების მომზადება „ფასს მცირე და საშუალო ზომის საწარმოებისთვის“ (IFRS for SME) მიხედვით; ამასთან საშუალო საწარმოებს შესაძლოა მოეთხოვოთ ანგარიშგების გამოქვეყნება;
- არაკომერციული იურიდიული პირებისთვის შენარჩუნდება მოქმედი დროებითი სტანდარტები;
- მიკრო საწარმოებისთვის შემუშავდება ანგარიშგების შესაბამისი მინიმალური სტანდარტები;
- დაშვებულ იქნება სირთულით უფრო მაღალი რანგის სტანდარტის გამოყენება (მაგალითად IFRS-ის გამოყენება მცირე და საშუალო საწარმოს ტიპებისთვის), ხოლო დაუშვებლად - მოცემული კატეგორიის პირთათვის უფრო დაბალი რანგის სტანდარტის გამოყენება.

უწყებათაშორისი კომისია და შემდგომში მარეგულირებელი ორგანო შეიმუშავებს აგრეგირებული ფინანსური ანგარიშგების პლატფორმის პროექტს ფინანსთა სამინისტროს სხვა სტრუქტურების, ეროვნული ბანკის და სტატისტიკის სამსახურის დახმარებით. აღსანიშნავია, რომ განვითარებულ ქვეყნებში ეს ინფორმაცია ხელმისაწვდომია სხვადასხვა ორგანოების ვებ-გვერდების მეშვეობით, მაგალითად როგორც არის სტატისტიკის ეროვნული ბიურო, ცენტრალური ბანკები და სხვა.

ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნების ერთ-ერთო პრაქტიკული მაგალითი მოცემულია შემდეგ ბმულზე: <http://www.ebr.org/section/4/index.html>

ფინანსურ ანგარიშგებაზე და შესაბამის აუდიტზე მოთხოვნის დიაგრამა:



3. აუდიტორთა ერთიანი რეესტრი

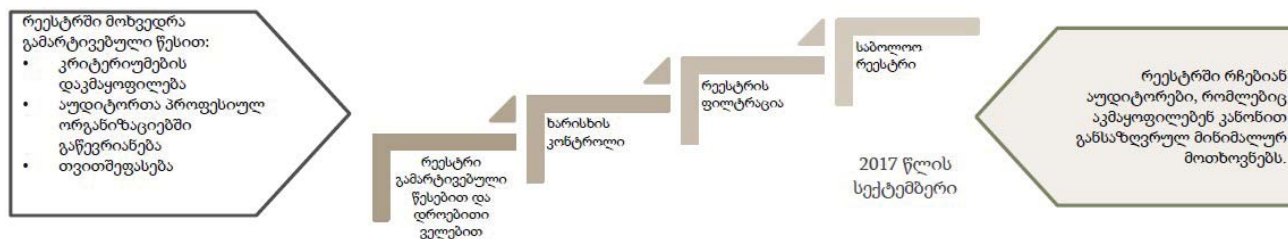
EC/43 ევრო-დირექტივის III თავის 15-20 მუხლები აწესებენ მოთხოვნას აუდიტორთა ერთიანი რეესტრის შესახებ, რომელიც ხელმისაწვდომი უნდა იყოს ბაზრის ყველა მონაწილისთვის და უნდა მოიცავდეს გარკვეულ ინფორმაციას აუდიტორთა შესახებ (იხ. ცხრილი 3.1 – რეესტრის საინფორმაციო ველების მაგალითი). პრაქტიკულად, აუდიტორთა რეესტრში ყოფნა აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების ნებართვის ექვივალენტი იქნება.

პროფესიული ორგანიზაციები წარადგენენ საწყის ინფორმაციას კორპორატიულ წევრ კომპანიებზე, რისი ვალიდაციაც მოხდება უწყაბათაშორისი კომისიის/მარეგულირებელი ორგანოს მიერ.

რეესტრი თავდაპირველად შესდგება გამარტივებული მოთხოვნებით, რაც გულისხმობს შემდეგს:

- აუდიტორს/აუდიტორულ ფირმას უნდა ჰქონდეს მარწმუნებელი სახის გარიგებების პრაქტიკა, რისი პრეცედენტებიც დადასტურდება ბოლო სამი წლის განმავლობაში;
- ფირმას უნდა ჰყავდეს მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად სერთიფიცირებული ხელისმომწერი პირი;
- უნდა ჰქონდეს ხარისხის კონტროლის სისტემის ობიექტური თვითშეფასება;
- აუდიტორი/ფირმა უნდა განეწიანდეს ავტორიზებულ პროფესიულ ორგანიზაციაში კორპორატიული წესით.

საწყის ეტაპზე რეესტრს ექნება ხარისხის კონტროლის მონიტორინგის შედეგის აღმნიშვნელი დროებითი სტატუსი („ხარისხის კონტროლი ჯერ არ არის გავლილი“). რომელიც 2017 წლის ბოლოს გაუქმდება გარდამავალი ეტაპის ხარისხის კონტროლის მონიტორინგის დასრულების შედეგად. კერძოდ, გარდამავალ ეტაპზე ხარისხის კონტროლის დასრულებისთანავე, ანუ 2017 წლის სექტემბრისთვის, რეესტრის ფილტრაცია ინარმოებს სავალდებულო მონიტორინგის შედეგების გათვალისწინებით, რის საფუძველზეც რეესტრში დარჩებიან მხოლოდ ის აუდიტორები, ვინც დააკმაყოფილებს მარეგულირებელი ორგანოს მიერ განსაზღვრულ მინიმალურ მოთხოვნებს.



სათანადო ფილტრაციით, რეესტრის მომხმარებელს საშუალება ექნება მოძებნოს მისთვის სასურველი ინფორმაცია, მაგალითად აუდიტორული ფირმები, რომლებიც სდბ აუდიტისთვის დადგენილ კრიტერიუმებს აკმაყოფილებენ; ასევე ფირმები რომლებსაც გააჩნიათ გარკვეული სპეციალიზაცია და სხვა მახასიათებლები.

რეესტრის ვებ-დიზაინზე, ტექნიკურ დავალებასა და სხვა დაკავშირებულ საკითხებზე მიმდინარეობს კონსულტაციები უცხოელ კონსულტანტებთან და ფინანსთა სამინისტროს ანალიტიკურ ცენტრთან, რომელიც შექმნის ამ საიტს და გაუწევს მას ადმინისტრირებას. შესწავლის პროცესშია სხვა ქვეყნების მონინავე პრაქტიკა.

ცხრილი 3.1 – აუდიტორთა რეესტრის საინფორმაციო ველები – მაგალითი:

- ზოგადი ინფორმაცია (სახელი, რეგისტრაციის ნომერი, დამფუძნებლები, ხელმძღვანელები, სამართლებრივი ფორმა და ა.შ.)
- საკონტაქტო ინფორმაცია (პირველადი საკონტაქტო პირი, ოფისის მისამართი, ვებ-გვერდის მისამართი და ა.შ.)
- პერსონალი (ხელმძღვანელი პირები, მათი სარეგისტრაციო ნომერი და წევრობა, სერთიფიკატები, განგრძობითი სწავლება, პროფესიონალთა რაოდენობა სფეროების მიხედვით და ა.შ.)
- პრაქტიკა (მომსახურების სფეროები, შემოსავლები),
- ხარისხის კონტროლის სტატუსი (ვის მიერ განხორციელდა ხარისხის კონტროლი, რა ტიპის კონტროლი განხორციელდა, შედეგები)
- პროფესიული დაზღვევა (დაზღვეული თანხა, დაზღვევის ობიექტი, დამზღვევი ორგანიზაცია)
- წევრობა პროფესიულ ორგანიზაციაში
- წევრობა საერთაშორისო ქსელებში
- აუდიტორული სდპ-ები
- სხვა ინფორმაცია, რაც ევროდირექტივებითაა დადგენილი

მომავალში იგეგმება, რომ აუდიტორთა ერთიანი რეესტრი იქნება სპეციალიზირებული ვებ - პორტალის ძირითადი შემადგენელი ნაწილი, რომელიც ასევე მოიცავს ინფორმაციას:

- ხარისხის შემოწმებლების შესახებ
- ავტორიზებული ორგანიზაციების შესახებ
- სერთიფიცირებული პირების შესახებ

4. პროფესიული სერტიფიცირება

ევროდირექტივის (EC/43, მუხლები 8,9,11,12) მიხედვით, აუდიტორთა თეორიული ცოდნის მინიმალური დონის დადასტურება მოხდება პროფესიული სერტიფიცირების მეშვეობით, რაც თავის მხრივ არ წარმოადგენს აუდიტორული საქმიანობის ნებართვას (ევროდირექტივის მინიმალური მოთხოვნებისთვის, იხილეთ ცხრილი 4.1).

რეფორმის ფარგლებში უწყებათაშორისი კომისიის/მარეგულირებელი ორგანოს მიერ შემუშავდება და დანესდება აუდიტორთა განათლების მინიმალური მოთხოვნები - მოხდება არსებული საკვალიფიკაციო პროგრამის შესწავლა და განისაზღვრება დამატებითი სასწავლო მასალა/პროგრამა (იხილეთ ცხრილი 4.2 – სახელმძღვანელოები, რის მიხედვითაც უნდა მოხდეს სწავლება მინიმალურ მოთხოვნებთან შესაბამისობისათვის; და ცხრილი 4.3 – განგრძობითი სწავლებისა და სერტიფიცირებისთვის გამოყენებული საერთაშორისო სტანდარტები). სდპ აუდიტის განმხორციელებელ პირთა მიმართ განისაზღვრება ყველაზე მაღალი საკვალიფიკაციო მოთხოვნები.

ასევე, უწყებათაშორისი კომისია/მარეგულირებელი ორგანო შეიმუშავებს/დაამტკიცებს მინიმალურ საკვალიფიკაციო სტანდარტებსა და მოთხოვნებს, რის შემდეგაც მოახდენს პროფესიულ ორგანიზაციების ავტორიზაციას სერტიფიცირებისა და განგრძობითი სწავლების განხორციელების მიზნით.

მიდგომა იმ სერტიფიცირებულ პირთა მიმართ, ვისი კვალიფიკაცია საჭიროებს საერთაშორისოდ აღიარებულ სტანდარტებთან მიახლოებას:

გარდამავალ პერიოდში ავტორიზებული პროფესიული ორგანიზაციების მიერ ჩატარდება გამოკვლევა ის სერტიფიცირებული პირების მიმართ, რომელთა კვალიფიკაციაც საჭიროებს ევროდირექტივისა და საერთაშორისოდ აღიარებული განათლების სტანდარტებთან* მიახლოებას. გამოკვლევის მიზანი იქნება მასში დასაქმებული ხელისმომწერი სერტიფიცირებული პირების, ასევე სხვა საკვანძო პერსონალის სატრენინგო საჭიროებების განსაზღვრა. უწყებათაშორისი დროებითი კომისია ჩამოაყალიბებს მოთხოვნებს პროფესიული ორგანიზაციების წინაშე ხარისხის გამოკვლევის პროცედურების და ვადების თაობაზე. გამოკვლევა ჩატარდება ძირითადად თვითშეფასების კითხვარების გზით, რის შედეგადაც გამოვლინდება ამათუიმ ფორმის პარტნიორების/დირექტორების და სხვა საკვანძო პერსონალის მზადყოფნის დონე ხარისხის კონტროლის პროცედურების ჩასატარებლად.

არასაკმარისად მომზადებული პირები გაივლიან ტრენინგებს განგრძობით სწავლების სახით და ეტაპობრივ ტესტირებას, რისი წარმატებით დასრულების შედეგადაც მიიღებენ ავტორიზებული ორგანიზაციის მიერ გაცემულ სერტიფიკატს. სერტიფიკატის მოპოვებისთვის მთავარი კრიტერიუმი იქნება საკვალიფიკაციო მოთხოვნებთან შესაბამისობა. ამასთან, ევროდირექტივით დაშვებული ალტერნატივის სახით, ასეთ პირებს შესაძლებელია არ შეეზღუდოთ უფლება უშუალოდ ხარისხის კონტროლის მონიტორინგის გზით დაასაბუთონ თავიანთი კვალიფიკაცია და გახდნენ პროფესიული ორგანიზაციის წევრები (იხილეთ თავი 5) იმ პირობით, რომ მარწმუნებელ გარიგებების ფარგლებში მათი როლი და განეული სამუშაო დაექვემდებარება ზუსტ იდენტიფიცირებას და შეფასებას.

საკანონმდებლო ბაზისი

სატრენინგო კვლევის მიზანი:	• წევრი ფორმების ხარისხის კონტროლის სისტემის მდგომარეობის შეფასება და შესაბამისად მათში დასაქმებული ხელისმომწერი პირების სატრენინგო საჭიროებების განსაზღვრა;
შემსრულებელი	• ავტორიზებული პროფესიული ორგანიზაციები;
ზედამხედველი	• რეგულატორი (უწყებათაშორისი კომისია) ჩამოაყალიბებს მოთხოვნებს პროფესიული ორგანიზაციების წინაშე წევრების ხარისხის გამოკვლევის პროცედურების, ვადების თაობაზე;
კვლევის ობიექტები:	• არა-სდპ საწარმოების აუდიტის განმხორციელებელი პირები
სამოქმედო გეგმა:	• ხარისხის კონტროლის ჩასატარებლად არასაკმარისად მომზადებული პირების სწავლება მოხდება ევროდირექტივის მე-8 მუხლის შესაბამისი სახელმძღვანელოების, ტრენინგების და ტესტების მიხედვით;

*განათლების საერთაშორისო სტანდარტში იგულისხმება: <https://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-education-pronouncements>

ტესტირება ჩატარდება ავტორიზებული პროფესიული ორგანიზაციის მიერ სათანადო მოთხოვნების დაკმაყოფილების შემთხვევაში; იმ შემთხვევაში, თუ სათანადო მოთხოვნები ვერ სრულდება, ტესტირება ჩატარდება გამოცდების ეროვნული ცენტრის მიერ.

2017 წლის სექტემბრისთვის, ფირმებს, სადაც დასკვნებს აწერენ ხელს არასაკმარისად მომზადებული პირები, რომლებიც ვერ მოიპოვებენ ავტორიზებული ორგანიზაციის მიერ გაცემულ სერტიფიკატს და წევრობას, შეუწყდებათ რეგისტრაცია აუდიტორთა რეესტრში.

ცხრილი 4.1 – ევროდირექტივით განსაზღვრული მინიმუმ მოთხოვნები - Article 8, Test of theoretical knowledge

1. The test of theoretical knowledge included in the examination shall cover the following subjects in particular:

- a) general accounting theory and principles;
- b) legal requirements and standards relating to the preparation of annual and consolidated accounts;
- c) international accounting standards;
- d) financial analysis;
- e) cost and management accounting;
- f) risk management and internal control;
- g) auditing and professional skills;
- h) legal requirements and professional standards relating to statutory audit and statutory auditors;
- i) international auditing standards as referred to in Article 26;
- j) professional ethics and independence.

2. It shall also cover at least the following subjects insofar as they are relevant to auditing:

- a) company law and corporate governance;
- b) the law of insolvency and similar procedures;
- c) tax law;
- d) civil and commercial law;
- e) social security law and employment law;
- f) information technology and computer systems;
- g) business, general and financial economics;
- h) mathematics and statistics;
- i) basic principles of the financial management of undertakings

ცხრილი 4.2 – სახელმძღვანელოები, რის მიხედვითაც უნდა მოხდეს სწავლება მინიმალურ მოთხოვნებთან შესაბამისობისათვის:

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები:

- <http://www.ifac.org/publications-resources/guide-using-international-standards-auditing-audits-small-and-medium-sized-en>
- <http://www.ifac.org/publications-resources/guide-quality-control-small-and-medium-sized-practices-third-edition-0>

მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტი:

- <http://www.ifrs.org/ifrs-for-smes/Pages/training-material.aspx>

დამატებით

- IFAC მცირე და საშუალო პრაქტიკის მართვის სახელმძღვანელო
- გარკვეული საგნები ევროდირექტივის მე-8 მუხლის შესაბამისად (ფინანსური ანალიზი, ხარჯების/მენეჯერული აღრიცხვა, რისკის მართვა და შიდა კონტროლი, მოთხოვნები ფინანსური ანგარიშგებასა და აუდიტთან მიმართებაში).
- დამატებით საგნები იმ დონეზე, რა დონეზეც საჭიროა აუდიტისთვის (კანონი, საინფორმაციო ტექნოლოგია, ეკონომიკა, მათემატიკა, ფინანსური მართვა)
- საქართველოში არსებული მარეგულირებელი თუ საკანონმდებლო აქტების ცოდნა, როგორც არის საგადასახადო კოდექსი, კანონი მეწარმეთა შესახებ და სხვ.

ცხრილი 4.3 – სერტიფიცირების და განგრძობითი სწავლებისათვის გამოყენებული იქნება შემდეგი საერთაშორისო სტანდარტები:

- IAESB - ის მიერ გამოცემული განათლების საერთაშორისო სტანდარტები ბუღალტრებისთვის და სხვა დებულებები
- IAASB - ის მიერ გამოცემული საერთაშორისო სტანდარტები და სხვა დებულებები
- IESBA - ს ეთიკის კოდექსი ბუღალტრებისთვის
- IASB - ის მიერ გამოცემული ფასს სტანდარტები და სხვა დებულებები
- IFAC - ის შესაბამისი სახელმძღვანელოები

5.ინდივიდუალური წევრობა ავტორიზებულ პროფესიულ ორგანიზაციაში

პროფესიული ორგანიზაციის ინდივიდუალური წევრობა უნდა იყოს აუდიტორული საქმიანობის (ანუ მარწმუნებელი ხასიათის დასკვნებზე ხელმოწერის) უფლების მოპოვებისთვის აუცილებელი პირობა. 43/EC ევროდირექტივის მიხედვით, აუდიტორული საქმიანობის უფლების მისაღებად, განსაზღვრულია შემდეგი მინიმალური მოთხოვნები:

1. კარგი რეპუტაცია (43/EC, მუხლი 4)
2. თეორიული ცოდნა (43/EC, მუხლები 6–9) – დადასტურებული პროფესიული სერტიფიცირებით
3. პრაქტიკული გამოცდილება (მინ. 3 წლიანი) – (43/EC, მუხლები 10, 11, 12)

ევროდირექტივის ზემოთ ჩამოთვლილი მოთხოვნების გათვალისწინებით, აუდიტორული

საქმიანობისთვის უფლების მოსაპოვებელ მინიმალურ მოთხოვნებს დაანესებს უწყებათაშორისი კომისია/მარეგულირებელი ორგანო. მინიმალური მოთხოვნები შემუშავდება საერთაშორისო სტანდარტების და პრაქტიკის მიხედვით (მათ შორის განგრობითი სწავლებისთვის – 43/EC, მუხლი 13), ისე რომ შესაბამისობაში იქნება ევროდირექტივის აუდიტის მოთხოვნებთან (43/EC). გარდამავალ პერიოდში, არა–სდპ სანარმოების აუდიტორებისთვის დაშვებული იქნება ევროდირექტივით განსაზღვრული ალტერნატიული, შეღავათიანი მიდგომა ნევრობის მოსაპოვებლად, რომელიც გულისხმობს საკვალიფიკაციო მოთხოვნების დადასტურებას არა ტესტირების, არამედ არსებული პრაქტიკის ხარისხის დემონსტრირებით. ამგვარი შეღავათი იმოქმედებს მხოლოდ 2017 წლის სექტემბრამდე და არ გავრცელდება სდპ აუდიტის განმხორციელებელ პირებზე.

ხარისხის კონტროლის მონიტორინგის წარმატებით გავლის შედეგად პროფესიული ორგანიზაციების მიერ სერტიფიცირებულ პირები, ვინც აწერენ ხელს დასკვნებს, ავტომატურად აღიარდებიან პროფესიული ორგანიზაციის წევრებად. ხარისხის კონტროლი ჩატარდება ავტორიზებული პროფესიული ორგანიზაციის ან უწყებათაშორისი კომისიის/მარეგულირებელი ორგანოს მიერ, იმის მიხედვით, ატარებენ თუ არა ისინი სდპ-ების აუდიტს (იხილეთ მე-6 თავი).

სერტიფიცირების და განვერიანების ზემოაღნიშნული ეტაპობრივი დაახლოების პერიოდი დასრულდება 2017 წლის სექტემბრამდე, რის შედეგადაც აუდიტორთა რეესტრში დარჩებიან მხოლოდ ის აუდიტორული ფირმები, ვინც გაივლის ხარისხის კონტროლს და დააკმაყოფილებს უწყებათაშორისი კომისიის/მარეგულირებელი ორგანოს მიერ დაწესებულ მოთხოვნებს.

სერტიფიცირებულ პირთა და პროფესიული ორგანიზაციის წევრთა სიას აწარმოებენ პროფესიული ორგანიზაციები, რომელიც მომავალში სინქრონიზებული იქნება ოფიციალური პორტალის ინფორმაციასთან.

6. ხარისხის კონტროლი

ხარისხის კონტროლი ერთ-ერთი ყველაზე მნიშვნელოვანი ფუნქციაა ფინანსური ანგარიშგების ხარისხის უზრუნველსაყოფად. მონიტორინგი გულისხმობს (ა) აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის სისტემის შეფასებას, თუ რამდენად შესაბამისობაშია ის საერთაშორისო სტანდარტებთან და კანონით გათვალისწინებულ მოთხოვნებთან, აგრეთვე (ბ) აუდიტორული ფინანსური ანგარიშგების ხარისხის შეფასებას იმ თვა, თუ რამდენად შეესაბამება ის სათანადო აღრიცხვის სტანდარტებს.

რეფორმის ფარგლებში შემუშავდება ისეთი მიდგომები, რომელიც ასახავს საერთაშორისო საუკეთესო გამოცდილებას, აგრეთვე გაითვალისწინებულ იქნება საქართველოსთვის დამახასიათებელი სპეციფიური საკითხები. შემუშავდება ხარისხის კონტროლის დეტალური გზამკვლევი, კითხვარები (მათ შორის თვითშეფასების), ასევე განისაზღვრება სხვადასხვა დისციპლინარული ზომები შეუსაბამობების გამოვლენის შემთხვევაში. ყურადღება მიექცევა მონიტორინგის პროცესის გამჭვირვალობას, კერძოდ, გასაჯაროვდება ხარისხის შეფასების შედეგები.

ამჟამად, უწყებათაშორისი სამუშაო ჯგუფის მიერ განიხილება ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის ქვემოდ წარმოდგენილი სქემა.

აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი:

უწყებათაშორისი კომისია/მარეგულირებელი ორგანო უშუალოდ განახორციელებს აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლს იმ აუდიტორებთან მიმართებაში, ვინც ატარებს სდპ-ების აუდიტს,

ხოლო დანარჩენი აუდიტორების საქმიანობის შეფასება დელეგირებული იქნება ავტორიზებულ პროფესიულ ორგანიზაციებზე.

ფინანსური ანგარიშგების ხარისხის კონტროლი:

რაც შეეხება ფინანსური ანგარიშგების ხარისხის კონტროლს, ფინანსური ინსტიტუტების შემთხვევაში მოიაზრება მისი დელეგირება საქართველოს ეროვნულ ბანკისთვის, სადაზღვევო კომპანიების შემთხვევაში - დაზღვევის ზედამხედველობისთვის, ხოლო დანარჩენი სდპ-ის ანგარიშგების ხარისხის შეფასებას თავად მარეგულირებელი ორგანო (გარდამავალ ეტაპზე შესაძლოა უწყებათაშორისი კომისია) განახორციელებს.

აღსანიშნავია, რომ ფინანსური ანგარიშგების ხარისხის შემოწმებისთვის საჭიროა ვიწრო ექსპერტული ცოდნა, გამოცდილება და ინფორმაციაზე ხელმისაწვდომობა. ამიტომაც, სახელმწიფოს დანახარჯების ოპტიმიზაციის და უკეთესი ხარისხის მიღწევის მიზნით, აღნიშნული ფუნქცია გადაეცემა შესაბამის მარეგულირებელ ორგანოებს.

ხარისხის კონტროლი გარდამავალ და მომდევნო პერიოდებში:

1. უწყებათაშორისი კომისია დაამტკიცებს ხარისხის კონტროლის ჩატარების წესებს და ძირითად კრიტერიუმებს;

2. პირველ რიგში ხარისხის კონტროლის მონიტორინგი ჩატარდება სდპ აუდიტის განმხორციელებელ პირებთან მიმართებაში;

3. სდპ-ების აუდიტორების ხარისხის კონტროლის მონიტორინგს ჩატარებს მხოლოდ მარეგულირებელი ორგანო (გარდამავალ ეტაპზე უწყებათაშორისი კომისია); აღნიშნული პროცესის უზრუნველსაყოფად, მარეგულირებელი ორგანო დაიქირავებს საერთაშორისო გამოცდილების მქონე ექსპერტებს, რომელთაც არ ექნებათ მოქმედი პრაქტიკა. მარეგულირებელ ორგანოს უფლება ექნება დაიქირავოს ავტორიზებული პროფესიული ორგანიზაციების მიერ სერთიფიცირებული ხარისხის კონტროლის შემმოწმებლები.

4. ისეთი საწარმოების აუდიტორების მიმართ, რაც საზოგადოებისთვის ნაკლები რისკის შემცველია, ხარისხის კონტროლის მონიტორინგი შეიძლება დელეგირებულ იქნას ავტორიზებულ პროფესიული ორგანიზაციებზე (რომელსაც მარეგულირებელი ორგანო შეარჩევს). არა სდპ სეგმენტზე მოქმედი ფირმების აუდიტის და დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის კონტროლი ძირითადად განხორციელდება ავტორიზებული პროფესიული ორგანიზაციების მიერ თავის წევრ ფირმებთან მიმართებაში, თუმცა მათი საქმიანობის მონიტორინგის ფარგლებში შეიძლება შერჩევით მოხდეს მარეგულირებელი ორგანოს მიერ წევრი ფირმების ხარისხის კონტროლი. უწყებათაშორისი კომისია/მარეგულირებელი ორგანო განახორციელებს ზედამხედველობას ხარისხის კონტროლთან დაკავშირებით დელეგირებული ფუნქციების შესრულებაზე.

5. საწყის ეტაპზე ხარისხის კონტროლისადმი მზადყოფნა შეიძლება შემოწმდეს თვითშეფასების კითხვარების საფუძველზე. ასევე, რეგულატორი შეიძლება დაეყრდნოს აუდიტორულ ქსელების და ავტორიზებული პროფესიული ორგანიზაციების ფარგლებში ჩატარებულ ღონისძიებებს.

6. თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში ხარისხის კონტროლის შემმოწმებელთა სერთიფიცირებას აწარმოებს ავტორიზებული პროფესიული ორგანიზაცია, ხოლო მინიმალურ მოთხოვნებს აწესებს მარეგულირებელი ორგანო. ხარისხის შემმოწმებელთა ერთიან რეესტრს აწარმოებს მარეგულირებელი ორგანო. ხარისხის შემმოწმებელთა საქმიანობის მონიტორინგს და ზედამხედველობას განახორციელებს მარეგულირებელი ორგანო ავტორიზებული პროფესიული ორგანიზაციების საქმიანობის მონიტორინგის ფარგლებში.

7. სდპ სანარმოების ფინანსური ანგარიშგების ხარისხის კონტროლს განახორციელებენ: ბანკების შემთხვევაში - საქართველოს ეროვნული ბანკი, სადაზღვევო კომპანიების შემთხვევაში - დაზღვევის ზედამხედველობა, ფინანსური ბაზრების მონაწილეების შემთხვევაში კი ფასიანი ქაღალდების ბაზრების მარეგულირებელი. დანარჩენი სდპ ანგარიშგების ხარისხი დაიფარება მარეგულირებელი ორგანოს მიერ განხორციელებული მონიტორინგის პროცესში.

ხარისხის კონტროლის ზოგადი პრინციპები ევროდირექტივის მიხედვით:

- ხარისხის კონტროლის სიტემას ექვემდებარება ყველა აუდიტორი/აუდიტორული ფირმა;
- ხარისხის კონტროლთან დაკავშირებულ ყველა წესს აყალიბებს რეგულატორი (დროებით კომისია);
- ხარისხის კონტროლის მონიტორინგი ორგანიზაციულად ისე უნდა მოეწყოს, რომ იყოს დამოუკიდებელი და ასევე ექვემდებარებოს ზედამხედველობას;
- ხარისხის კონტროლის შემომწმება უნდა განხორციელდეს ადეკვატური, კომპეტენტური და დამოუკიდებელი პირების მიერ;
- ხარისხის კონტროლის მინიმუმალური მასშტაბი: აუდიტის ფაილების შემომწმების საფუძველზე, შესაბამისობის დადგენა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებთან და დამოუკიდებლობის მოთხოვნებთან, შიდა კონტროლის სისტემების შეფასება, გამოყენებული რესურსების რაოდენობა და ხარისხი/ აუდიტის საფასურის ადეკვატურობა;
- ხარისხის კონტროლის შეფასება ექვემდებარება საჯარო გამოქვეყნებას, მათ შორის, პროფესიული ორგანიზაციების მიერ შესრულებულის;
- ხარისხის კონტროლის შედეგად მიღებული რეკომენდაციები გონივრული დროის ფარგლებში უნდა შესრულდეს აუდიტორების მიერ.

7. პროფესიული ორგანიზაციების ავტორიზება

ერთის მხრივ, პროფესიულ სფეროში კონკურენციის წახალისების, სპეციალიზაციისა და წევრთა მომსახურების ხარისხის გაუმჯობესების მიზნით, მეორეს მხრივ რეგულაციის ეფექტურობის ამაღლების, ხარჯების ოპტიმიზაციის, აღრიცხვიანობისა და აუდიტორული საქმიანობის განვითარების ხელშეწყობის მიზნით, უწყებათაშორისი კომისიის და შემდგომში მარეგულირებელი ორგანოს გარკვეული ფუნქციები, რაც საზოგადოებისთვის ნაკლები რისკის შემცველია, დელეგირებული იქნება პროფესიულ ორგანიზაციებზე, ავტორიზების მექანიზმის გამოყენებით.

პროფესიულ ორგანიზაცია, რომელსაც ექნება სურვილი მოიპოვოს ავტორიზაცია ამათუიმ ფუნქციის შესასრულებლად, უნდა აკმაყოფილებდეს გარკვეულ სტანდარტებს და მოთხოვნებს, როგორც არის მაგალითად:

- ჩამოყალიბებული სტრატეგია და ყოველწლიური სამოქმედო გეგმა;
- შესაბამისი დებულებები, სტრუქტურები და მათი საქმიანობის შეფასების სისტემები;
- ვებ-გვერდი და სხვა ინფრასტრუქტურა, რომელიც დააკმაყოფილებს ამათუიმ ფუნქციის შესასრულებლად აუცილებელ ტექნიკურ მოთხოვნებს;
- აუდიტორული ფინანსური ანგარიშგება;
- კვალიფიციური და ადეკვატური ადამიანური რესურსები;
- წევრების სიმრავლისა და შემოსავლების გარკვეული დონე;
- დამატებით, მარეგულირებლის მიერ განსაზღვრული მოთხოვნები კონკრეტული ფუნქციების შესასრულებლად, რაც ძირითადად დაეფუძნება IFAC-ის წევრობის მოთხოვნებს (SMOs)

ამასთან, მარეგულირებლის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება ავტორიზების თაობაზე უნდა იყოს სამართლიანი და ადეკვატურად არგუმენტირებული. გადაწყვეტილების საფუძველი უნდა იყოს საჯაროდ ხელმისაწვდომი საზოგადოებისთვის

მარეგულირებელსა და ავტორიზებულ პროფესიულ ორგანიზაციებს შორის უფლებამოსილებების გამიჯვნის შესახებ ფორმულირება კანონპროექტის მიზნებისთვის (პირველადი მონახაზი):

შენიშვნა: გარდამავალ ეტაპზე მარეგულირებელი ორგანოს ფუნქციები განხორციელდება დროებითი უწყაბათაშორისი კომისიის მეშვეობით; ნითლად წარმოდგენილია ის ფუნქციები, რომელიც სავარაუდოდ შევა უკვე ახლადრამოყალიბებული მარეგულირებელი ორგანოს კომპეტენციაში.

უწყებათაშორისი კომისიის/მარეგულირებელი ორგანოს კომპეტენცია:	ავტორიზებული პროფესიული ორგანიზაციის კომპეტენცია:
<p>1. აწარმოოს აუდიტორების/აუდიტური ფირმების რეესტრი; ავტორიზებული პროფესიული ორგანიზაციები რეესტრი, ხარისხის შემმოწმებელთა რეესტრი, სერთიფიცირებულ პირთა რეესტრი. <u>განახორციელოს ამ კანონის დაცვის მონიტორინგი, რაც გულისხმობს, მაგრამ არ შემოფარგლდება შემდეგით:</u></p> <p>2. აწარმოოს აუდიტორთა რეესტრში რეგისტრირებულ</p>	<p>1. ავტორიზებული პროფესიული ორგანიზაცია, რომელსაც შესაბამისი საერთაშორისო ორგანიზაციების მიერ მინიჭებული აქვთ სათანადო უფლებები, ვალდებულია რეგულატორს წარუდგინოს ქართულ ენაზე ნათარგმნი შემდეგი საერთაშორისო სტანდარტები:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS); • მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS for SMEs);
<p>აუდიტორის/აუდიტორული ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგი;</p> <p>3. აწარმოოს აუდიტორთა რეესტრში რეგისტრირებული აუდიტორის/აუდიტური ფირმის მიერ ჩატარებული აუდიტის მოკვლევა;</p> <p>4. დააკისროს დისციპლინარული სასჯელის (ზომები) აუდიტორს/აუდიტურ ფირმას ჩატარებული ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის, მოკვლევის შედეგებზე;</p> <p>5. განსაზღვროს პროფესიული ორგანიზაციების ავტორიზაციის წესები და მოთხოვნები;</p> <p>6. განახორციელოს პროფესიული ორგანიზაციების ავტორიზაცია და იმ ავტორიზებული პროფესიული ორგანიზაციების ავტორიზაციის გაუქმება, რომლებიც არ აკმაყოფილებენ/ასრულებენ დადგენილ მოთხოვნებს;</p> <p>7. განახორციელოს ავტორიზებული პროფესიული ორგანიზაციების საქმიანობის მონიტორინგი;</p> <p>8. გაატაროს ადმინისტრაციული ღონისძიებები იმ პირთა მიმართ, რომლებიც ახორციელებენ აუდიტს რეგისტრაციის გარეშე.</p> <p>9. გაატაროს ადმინისტრაციული ღონისძიებები იმ საწარმოთა მიმართ, რომლებიც თავს არიდებენ თავინთი ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნების და აუდიტის ვალდებულებას. <u>დაამტკიცოს სამოქმედო:</u></p> <p>10. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS);</p>	<ul style="list-style-type: none"> • აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ISA); • ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი (ISQC); • პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი (IESBA Code); <p>2. ავტორიზებული პროფესიული ორგანიზაციის ფუნქციებია:</p> <ul style="list-style-type: none"> • არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების ადგილობრივი (ეროვნული) სტანდარტების შემუშავება და რეგულატორისთვის წარდგენა; • მიკრო საწარმოებისთვის აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების წესების შემუშავება და მარეგულირებელი ორგანოსთვის წარდგენა; • ბუღალტრული აღრიცხვის სარეკომენდაციო (სანიმუშო) ანგარიშთა გეგმის შემუშავება; • წევრების სატრენინგო საჭიროებათა გამოვლენა, სერთიფიცირებულ პირთა და წევრთა საკვალიფიკაციო სწავლებების (ტრენინგების) განხორციელება; • პირთა პროფესიონალ ბუღალტრად სერთიფიცირება და გაწევრიანება; • დისციპლინური საქმის წარმოება თავისი წევრი პროფესიონალი ბუღალტრის, აუდიტორის/აუდიტორული ფირმის და ამ აუდიტორულ ფირმაში დასაქმებული სერთიფიცირებული პირის მიმართ; • პროფესიუნალ ბუღალტერთა წევრობისთვის განსაზღვრული მოთხოვნების აღსრულება, მათ შორის განგრძობითი სწავლების კუთხით; • თავისი წევრების მიერ ეთიკის წესების

<p>11. მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS for SMEs);</p> <p>12. მიკრო საწარმოებისთვის ანგარიშგების სტანდარტი;</p> <p>13. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ISA);</p> <p>14. ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი (ISQC);</p> <p>15. პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი (IESBA Code);</p> <p>16. ხარისხის კონტროლის სისტემის შემმოწმებელთა სერტიფიცირების წესები;</p> <p>17. ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის დებულება და წესები;</p> <p>18. სასერტიფიკაციო, წევრობის და განგრძობითი სწავლების მინიმალური მოთხოვნები პროფესიონალ ბუღალტერთათვის (IFAC) განათლების საერთაშორისო სტანდარტების (IES) და შესაბამისი ევროდირექტივის მოთხოვნების დაცვით;</p> <p>19. დაადგინოს საკვალიფიკაციო მოთხოვნები საზოგადოებრივი დაინტერესების პირთა აუდიტთან მიმართებაში;</p>	<p>მოთხოვნების დაცვის უზრუნველყოფის კონტროლი;</p> <ul style="list-style-type: none"> • ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის განხორციელება იმ წევრი ფირმების მიმართ, რომელთა მონიტორინგს არ ახორციელებს რეგულატორი; • აუდიტორთა ერთიანი სახელმწიფო რეესტრისთვის კორპორატიული და ინდივიდუალურ წევრთა, სერტიფიცირებულ პირთა შესახებ ინფორმაციის მიწოდება მარეგულირებელ ორგანოში და მისი მუდმივი განახლება • თავის წევრთა სიის საკუთარ ვებგვერდზე გამოქვეყნება, რაც უნდა შეესაბამებოდეს აუდიტორთა ერთიან სახელმწიფო რეესტრში ასახულ ინფორმაციას; <p>3. ავტორიზებული პროფესიული ორგანიზაცია უფლებამოსილია, ამ მუხლით განსაზღვრული საქმიანობის გარდა, განახორციელოს სადამფუძნებლო დოკუმენტებით გათვალისწინებული ან/და კანონით აუკრძალავი სხვა ნებისმიერი საქმიანობა.</p> <p>4. ავტორიზებული პროფესიული ორგანიზაცია ვალდებულია თავისი სამოქმედო გეგმა, საქმიანობის შესახებ ანგარიში და აუდიტებული ფინანსური ანგარიშგება გამოაქვეყნოს ყოველწლიურად,</p>
<p>20. განახორციელოს სხვა ისეთი მოვალეობები, ან შეასრულოს ისეთი ფუნქციები, რომელიც გამომდინარეობს სხვა კანონმდებლობიდან.</p> <p>21. მიიღოს მონაწილეობა საერთაშორისო სტანდარტების და სახელმძღვანელოების თარგმნის თანადაფინანსებაში.</p> <p>22. განახორციელოს აუდიტორების/აუდიტორული ფირმების რეესტრში პირველადი მონაცემების და ცვლილებების ასახვა მხოლოდ ავტორიზებული პროფესიული ორგანოს წარდგინებით, ამასთან იგი უფლებამოსილია გადაამოწმოს წარმოდგენილი ინფორმაციის სისწორე.</p>	<p>საკუთარ ვებგვერდზე ან/და პრესაში, შესაბამისი წლის მომდევნო წლის 1 ივლისამდე. თავისი საქმიანობის შესახებ ანგარიშის საკუთარ ვებგვერდზე გამოქვეყნების შემთხვევაში ავტორიზებული პროფესიული ორგანიზაცია ვალდებულია ეს ანგარიში ვებგვერდზე ჰქონდეს გამოქვეყნებიდან სულ ცოტა 3 წლის განმავლობაში.</p>

8. მთავრობის 360-ე დადგენილება და სხვა სამართლებრივი აქტები

პირველ რიგში უნდა გაიმიჯნოს სახელმწიფო საჭიროებები, რომელთა მიმართებაში მთავრობა განსაზღვრავს ამათუიმ პროფესიული მომსახურების წინაშე მდგარ მოთხოვნებს. კერძოდ:

საინვესტიციო ვალდებულებებთან დაკავშირებული პროფესიული მომსახურება:

- საინვესტიციო ვალდებულებებთან დაკავშირებული პროფესიული მომსახურება უნდა მოექცეს შესაბამის სტანდარტებში (მაგალითად, ISAE 3000), მომზადდეს ამ სპეციფიკაზე მორგებული სანიმუშო ანგარიშგება;

- საინვესტიციო ვალდებულებებზე მომუშავე ფირმებისთვის უნდა ჩამოყალიბდეს ცალკე კრიტერიუმები, შესაბამისად ეს ფირმები ამ კრიტერიუმებით უნდა იძებნებოდეს აუდიტორთა ერთიან რეესტრში, რის შედეგადაც შემდგომში რაიმე სიების დადგენა ნორმატიული წესით აღარ იქნება საჭირო.

საშემფასებლო მომსახურება

- განისაზღვროს სახელმწიფო საჭიროებები საშემფასებლო მომსახურების მიმართ (პრივატიზება, სან.კაპიტალში შენატანი, ფინანსური ანგარიშგების მიზნები, ურთიერთდამოკიდებულ პირთა შორის გარიგებები და ა.შ.);

- შემოღებულ იქნას შეფასების საერთაშორისო სტანდარტები;

- შემოღებულ იქნას სახელმწიფო საჭიროებისთვის საშემფასებლო ფირმების შერჩევის კრიტერიუმები.

გარდა ამისა, 360-ე დადგენილებაში ცვლილებების შეტანისას აუცილებელია გათვალისწინებული იქნას მასთან დაკავშირებული სხვა საკანონმდებლო აქტები, მაგალითად:

- უნდა გაუქმდეს ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ კანონის გარდამავალი დებულებების მე-9 პუნქტი;

- საგადასახადო კოდექსის 202-ე მუხლის მოთხოვნა უნდა მიესადაგოს სდპ-ებს, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგებას ამზადებენ ფასს-ების შესაბამისად, რაც ძირითადი საშუალებების გადაფასების დაშვების მქონე ერთადერთ სტრუქტურული საფუძველს წარმოადგენს.



საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

ბრძანება N 225

17/07/2015

ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმირებასთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი დროებითი უწყებათაშორისი სამუშაო ჯგუფის შექმნის შესახებ

„საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დებულების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2013 წლის 17 დეკემბრის N341 დადგენილებით დამტკიცებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დებულების მე-4 მუხლის მე-3 პუნქტის „ლ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, **ვბრძანებ:**

1. ბუღალტრულ და აუდიტორულ ევროდირექტივებთან საქართველოს კანონმდებლობის მიახლოების თაობაზე ევროკავშირთან ასოცირების ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულების ფარგლებში, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმირებასთან დაკავშირებული საკითხების განხილვის, ანალიზის, შესაბამის სამართლებრივ აქტებში ცვლილებების შემუშავების მიზნით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან (შემდგომში - სამინისტრო) შეიქმნას ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმირებასთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი დროებითი უწყებათაშორისი სამუშაო ჯგუფი (შემდგომში - სამუშაო ჯგუფი) შემდეგი შემადგენლობით:

- გიორგი თაბუაშვილი - საქართველოს ფინანსთა მინისტრის პირველი მოადგილე/საჯარო სამართლის იურიდიული პირი - შემოსავლების სამსახურის უფროსი, სამუშაო ჯგუფის ხელმძღვანელი;
- იური დოლიძე - საჯარო სამართლის იურიდიული პირი - შემოსავლების სამსახურის მრჩეველი, სამუშაო ჯგუფის ხელმძღვანელის მოადგილე;
- ირაკლი თუთარაშვილი - საჯარო სამართლის იურიდიული პირი - საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახურის უფროსის პირველი მოადგილის მოვალეობის შემსრულებელი, სამუშაო ჯგუფის წევრი;
- თამარ ჯანელიძე - ეკონომიკური საბჭოს აპარატის იურიდიული სამსახურის უფროსი, სამუშაო ჯგუფის წევრი;
- ჯაბა ბალახაშვილი - ეკონომიკური საბჭოს იურიდიული სამსახურის მრჩეველი, სამუშაო ჯგუფის წევრი;
- თათია ხეთაგური - საქართველოს პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისის უფროსის მოვალეობის შემსრულებელი, სამუშაო ჯგუფის წევრი;
- დავით ჭურაძე - საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტის აპარატის უფროსი,

საქართველოს მთავრობის ბრძანება

თეონა მდივანი	-	სამუშაო ჯგუფის წევრი; საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტის აპარატის მთავარი სპეციალისტი,
ირმა ქავთარაძე	-	სამუშაო ჯგუფის წევრი; საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების
ვახტანგ კეყერაძე	-	მინისტრის მოადგილე, სამუშაო ჯგუფის წევრი; სახელმწიფო აუდიტის ხარისხის უზრუნველყოფის დეპარტამენტის უფროსი, სამუშაო ჯგუფის წევრი;
სალომე სხირტლაძე	-	საქართველოს ეროვნული ბანკის ფინანსებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის დეპარტამენტის უფროსი, სამუშაო ჯგუფის წევრი;
ნიკოლოზ გაგუა	-	საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფისკალური პროგნოზირების დეპარტამენტის უფროსი; სამუშაო ჯგუფის წევრი;
სერგო ბირკაძე	-	საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს იურიდიული დეპარტამენტის უფროსი; სამუშაო ჯგუფის წევრი;
თამარ მარგიშვილი	-	საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს იურიდიული დეპარტამენტის სამართალშემოქმედების სამმართველოს უფროსი სპეციალისტი; სამუშაო ჯგუფის წევრი.

2. სამუშაო ჯგუფის საქმიანობის საორგანიზაციო უზრუნველყოფა განახორციელოს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ.

3. ამ ბრძანების შესრულებაზე კონტროლი დაევალოს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის პირველ მოადგილეს - გიორგი თაბუაშვილს.

ნოდარ ხადური



მინისტრი

მართლსაწინააღმდეგო სამართლებრივი აქტი...

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2015 წლის 17 ივლისის №225 ბრძანების სამართლებრივი შეფასება

ნორმატიული თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციული აქტი მიიჩნევა მართლზომიერ სამართლებრივი აქტად, თუკი იგი მისი გამოცემისათვის აკმაყოფილებს შემდეგ კრიტერიუმებს, კერძოდ, თუ იგი:

მიღებულია სამართლებრივი აქტის საფუძველზე, ანუ მისი გამოცემის მომენტში არსებობდა შესაბამისი სამართლებრივი საფუძველი;

წარმოადგენს ფორმალურად მართლზომიერ აქტს;
წარმოადგენს მატერიალურად მართლზომიერ აქტს.



როინ მიბრიაშვილი
სამართლის დოქტორი,
პროფესორი
საადვოკატო ბიურო
„მიგრიაული და
პარტნიორების“
ხელმძღვანელი პარტნიორი

წარმოდგენილი აქტის სამართლებრივი შეფასებისთვის, ჯერ უნდა ვუპასუხოთ შემდეგ კითხვებს: რა სახისაა ეს აქტი? რა არის ამ აქტის გამოცემის სამართლებრივი საფუძველი? როგორია ამ ბრძანების გამოცემის ფორმალური და მატერიალური მართლზომიერება? გააჩნდა თუ არა ფინანსთა მინისტრს კერძო სექტორში ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმირების განხორციელების უფლებამოსილება? ჰქონდა თუ არა მინისტრს დროებითი უწყებათაშორისი სამუშაო ჯგუფის შექმნის კომპეტენცია და აქედან გამომდინარე, გაიცეს კომპეტენტური დასკვნა ბრძანების მართლზომიერებაზე.

ყველა ნიშნის მიხედვით, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2015 წლის 17 ივლისის ბრძანება №225 „ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმირებასთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი დროებითი უწყებათაშორისი სამუშაო ჯგუფის შექმნის შესახებ“ (შედგომში „ბრძანება“) წარმოადგენს ინდივიდუალურ-სამართლებრივ აქტს „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის მე-4 პუნქტის შესაბამისად, რადგანაც იგი ერთჯერადია, შესაბამისად არ შეიცავს მისი მუდმივი, ან დროებითი და მრავალჯერადი გამოყენების ქცევის ზოგად წესს. ბრძანების,

როგორც ინდივიდუალური ადმინისტრაციული-სამართლებრივ აქტის ბუნებას ასაბუთებს, აგრეთვე, „ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის“ მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის დ) ქვეპუნქტიც, რომლის შესაბამისადაც, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი სახეზეა, თუ იგი აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს. დამატებით უნდა აღინიშნოს, რომ თავად ბრძანების შინაარსი - დროებითი უწყებათაშორისი სამუშაო ჯგუფის შექმნა - მიანიშნებს აღნიშნული სამართლებრივი აქტის ინდივიდუალურ ხასიათზე (ანუ, კონკრეტულ სამუშაო ჯგუფზე); იგივეზე მეტყველებს იმ კონკრეტულ პირთა ჩამონათვალიც, რომელიც მოცემულია ბრძანებაში.

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, ბრძანება, როგორც ინდივიდუალურ-სამართლებრივი

აქტი უნდა შევაფასოთ, აგრეთვე, ამ კრიტერიუმების გათვალისწინებით და განვსაზღვროთ მისი მართლზომიერება.

1. ბრძანების გამოცემის სამართლებრივი საფუძველი

„ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის მე-4 პუნქტის საფუძველზე, ინდივიდუალური სამართლებრივი აქტი მიიღება მხოლოდ ნორმატიული აქტის საფუძველზე და მის მიერ დადგენილ ფარგლებში. „საქართველოს მთავრობის სტრუქტურის, უფლებამოსილებისა და საქმიანობის წესის შესახებ“ 2004 წლის 11 თებერვლის კანონის 21-ე მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით, „**მინისტრი საქართველოს კონსტიტუციის 81²-ე მუხლის შესაბამისად გამოსცემს ბრძანებებს**“. მინისტრის ბრძანებების, როგორც ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების მიღების სამართლებრივი საფუძვლები, მოცემულია აგრეთვე შესაბამისი სამინისტროს დებულებებში.

ზოგადად, ფინანსთა მინისტრის ბრძანების გამოცემის **სამართლებრივ საფუძველად უნდა მიეთითოს აგრეთვე** საქართველოს მთავრობის 2013 წლის 17 დეკემბრის დადგენილება № 341 „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დებულების დამტკიცების შესახებ“ (შემდგომში „**დებულება**“), კერძოდ, აღნიშნული დებულების მე-4 მუხლის მე-3 პუნქტის ლ) ქვეპუნქტის თანახმად, **მინისტრი** კანონმდებლობით დადგენილი წესით გამოსცემს **ბრძანებებს**, ინსტრუქციებსა და მეთოდურ მითითებებს და პასუხისმგებელია მათი კანონიერებისა და მიზანშეწონილობისათვის.

ამდენად, ბრძანების გამოცემის სამართლებრივ საფუძველად მითითებულია სწორედ საქართველოს მთავრობის 2013 წლის 17 დეკემბრის № 341 დადგენილება. ეს დებულება წარმოადგენს ნორმატიულ აქტს და აქედან გამომდინარე, დადასტურებულია, რომ შესაფასებელი ბრძანება მიღებულია ნორმატიული აქტის საფუძველზე.

2. ბრძანების გამოცემის ფორმალური მართლზომიერება

როგორც აღინიშნა, ფინანსთა მინისტრი,

დებულების მე-4 მუხლის მე-3 პუნქტის ლ) ქვეპუნქტის შესაბამისად, ფორმალურად უფლებამოსილი იყო გამოეცა ბრძანება. აღნიშნული ნორმა მას ანიჭებს ბრძანებებისა და სხვა აქტების გამოცემის უფლებამოსილებას. მხოლოდ დასადგენია, ჰქონდა თუ არა მინისტრს კონკრეტული საკითხის მოწესრიგების კომპეტენცია.

„ნორმატიული აქტების შესახებ“ კანონის მე-2 მუხლის მე-4 პუნქტი ადგენს ასევე წესს, რომ ინდივიდუალურ სამართლებრივი აქტი მიღებული უნდა იყოს **ნორმატიული აქტის მიერ დადგენილ ფარგლებში**. ამ თვალსაზრისით, აღსანიშნავია, რომ ბრძანების გამოცემის სამართლებრივ საფუძველად მითითებული მხოლოდ დებულების მე-4 მუხლის მე-3 პუნქტის ლ) ქვეპუნქტი, რომელიც ითვალისწინებს მხოლოდ ბრძანების გამოცემის უფლებამოსილებას და არ განსაზღვრავს კომპეტენციის კონკრეტულ სფეროს. შესაბამისად, უნდა ვივარაუდოთ, რომ დებულება მინისტრს ბრძანების გამოცემის უფლებამოსილებას ანიჭებს მხოლოდ იმ სფეროში, რომელიც ეკუთვნის მინისტრის კომპეტენციას; მინისტრის კონკრეტული კომპეტენციები კი დეტალურად არის აღწერილი დებულებაში. აღნიშნული ნორმებით განსაზღვრულ ფარგლებზე საუბარი გვექნება ნორმის მატერიალურ მართლზომიერების განხილვისას.

2.1. ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმირების საკითხებთან დაკავშირებით მოწესრიგების კომპეტენცია

ბრძანებით წესრიგდება დროებითი უწყებათაშორისი სამუშაო ჯგუფის შექმნა, რომელმაც უნდა იმსჯელოს შემდეგ საკითხებზე: **განიხილოს, გაანალიზოს, შეიმუშავოს საკანონმდებლო ცვლილებები ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმირების საკითხებთან დაკავშირებით**. დებულების სარეზოლუციო ნაწილი არ ასხვავებს სახელმწიფო სექტორისა და კერძო სექტორისთვის განკუთვნილ ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმირების საკითხებს. ბრძანების სარეზოლუციო ნაწი-

ლიდან, ნათლად გამომდინარეობს შესაბამისი უწყებათაშორისი სამუშაო ჯგუფის კომპეტენცია – განიხილოს ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმირების საკითხები და შეიმუშავოს შესაბამისი ცვლილებები კანონმდებლობაში, რაც, შესაბამისი შეზღუდვის გარეშე, მოიცავს, როგორც კერძო სექტორს, ასევე სახელმწიფო სექტორს.

აღნიშნული ბრძანებით, ფინანსთა მინისტრი გასცდა თავისი უფლებამოსილებების ფარგლებს, ვინაიდან იგი შეეხო ისეთი საკითხების მოწესრიგებას, რომლებიც მის კომპეტენციაში არ შედიოდა, კერძოდ, კერძო სექტორის (ა) ბუღალტრული აღრიცხვისა და (ბ) აუდიტორული საქმიანობის საკითხებს.

საქართველოს კანონმდებლობა ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის მოწესრიგების საკითხებს შესაბამის უწყებებს აკისრებს. „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ კანონის მე-3 მუხლის მე-5 პუნქტის თანახმად, „სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებს ადგენს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი“. ამავე მუხლის მე-3 პუნქტის შესაბამისად, „სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები არის საბიუჯეტო ორგანიზაციებისა და საჯარო სამართლის იურიდიული პირისათვის დადგენილი ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების წესები“; აღნიშნული ნორმის ფორმულირებიდან გამომდინარე, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის უფლებამოსილებებში შედის მხოლოდ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის მოწესრიგება.

რაც შეეხება აუდიტორული საქმიანობის მოწესრიგებას, იგი საერთოდ გასულია ფინანსთა მინისტრის სფეროდან. „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის III თავის („აუდიტი“) მიხედვით აუდიტორული საქმიანობის რეგულირება და ზედამხედველობა აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციების კომპეტენციაა. გარდა ამისა, დებულება ფინანსთა მინისტრის, ასევე, არ ანიჭებს აუდიტორული საქმიანობის რეგულირებისა და ზედამხედველობის უფლებამოსილებას.

ამდენად, ზემოაღნიშნული სამართლებრივი ნორმებიდან ცალსახად გამომდინარეობს, რომ კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების დადგენისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმირების საკითხების მოწესრიგების უფლებამოსილება საქართველოს ფინანსთა მინისტრს არ გააჩნია. იგივეს ადასტურებს დებულების მე-3 მუხლის მე-3 პუნქტის შ) ქვეპუნქტი, რომლის მიხედვითაც სამინისტროს ფუნქციებში, მათ შორის შედის: „მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, ფინანსური აღრიცხვის საერთო მეთოდოლოგიის შემუშავება, სამინისტროების, სხვა მხარჯავი დაწესებულებებისა და საჯარო სამართლის იურიდიული პირების ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების საქმიანობის მეთოდოლოგიური ხელმძღვანელობა; ფინანსური აღრიცხვის წარმოებისა და ანგარიშგების ფორმების, ნორმებისა და წესების შემუშავება“;

შესაბამისად, სადაო ბრძანების გამოცემის მომენტში, ფინანსთა მინისტრის კომპეტენციაში არ შედიოდა კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების დადგენისა და აუდიტორული საქმიანობის რეგულირება – ზედამხედველობის უფლებამოსილება და სადაო ბრძანების მიღებით, ფინანსთა მინისტრი მოქმედებდა საკუთარი კომპეტენციის ფარგლებს გარეთ, რაც გამოცემულ ბრძანებას აქცევს კანონსაწინააღმდეგო აქტად. ხოლო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს (საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველი ნაწილი).

2.2. დროებითი უწყებათაშორისი სამუშაო ჯგუფის შექმნის კომპეტენცია

„საქართველოს მთავრობის სტრუქტურის, უფლებამოსილებისა და საქმიანობის წესის“ შესახებ კანონის 29-ე მუხლის პირველი პუნქტის შესაბამისად, პრემიერ-მინისტრს, მთავრობას, მთავრობის წევრს, ცალკეულ საკითხთა შესწავლის მიზნით შეუძლია შექმნას სათათბირო ორგანოები - კომისიები და საბჭოები. დებულების მე-4 მუხლის კ) ქვეპუნქტის შესაბამისად, მინისტრი თავისი მმართველობის სფეროში ქმნის კომისიებსა და საბჭოებს სათათბირო უფლებით და განსაზღვრავს მათ

მოვალეობებს და საქმიანობის წესს. აღნიშნული დებულებები სიტყვა-სიტყვით არ ითვალისწინებენ უწყებათაშორისი სამუშაო ჯგუფების შექმნას და, შესაბამისად, საკამათოა, შეიძლება თუ არა ზემოაღნიშნული ნორმების ფართო განმარტება. **გამომდინარე იქიდან, რომ მინისტრი კურირებს მხოლოდ კონკრეტულ - მის კომპეტენციას დაქვემდებარებულ სფეროს – და მისი ადმინისტრაციული ხელისუფლება ვრცელდება მხოლოდ მასდამი დაქვემდებარებული შესაბამისი უწყებების წარმომადგენლებზე, უნდა დავასკვნათ, რომ ზემოაღნიშნული ნორმები ითვალისწინებენ არა უწყებათაშორისი, არამედ შიდასაუწყებო (მაგ. სამინისტრო) სათათბირო ორგანოების შექმნას.**

აღნიშნულიდან გამომდინარე, შესაბამისი დებულებები არ აძლევდნენ მინისტრს იმის უფლებამოსილებას, რომ შეექმნა უწყებათაშორისი სათათბირო ორგანო.

2.3. ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის რეკვიზიტები

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 51-ე და შემდგომი მუხლები შეიცავენ მოთხოვნებს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების მიმართ. ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 52-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, ნერილობითი ფორმით გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტში უნდა მიეთითოს ის ორგანო, რომელშიც შეიძლება ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გასაჩივრება, მისი მისამართი და საჩივრის წარდგენის ვადა. **ბრძანებაში აღნიშნული რეკვიზიტი მოცემული არ არის და, შესაბამისად, დარღვეულია დაინტერესებული მხარის ინტერესი, ზუსტად იცოდეს, სად და რა ვადაში გაასაჩივროს შესაბამისი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.**

ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ნერილობითი ფორმით გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი უნდა შეიცავდეს ნერილობით დასაბუ-

თებას. ბრძანება მითითებას ახდენს მხოლოდ დებულების მე-4 მუხლის მე-3 პუნქტის ლ) ქვეპუნქტზე, რომელიც ზოგადად მხოლოდ მინისტრისათვის ბრძანებების გამოცემის უფლებამოსილებას ადგენს. დებულების აღნიშნული ნორმა არ არის საკმარისი იმისათვის, რომ ბრძანება დასაბუთებულად მივიჩნიოთ. აქ საჭირო იყო, ასევე, მითითება იმ ნორმებზე, საიდანაც გამოიკვეთებოდა მინისტრის უფლებამოსილება მოცემული კონკრეტული საკითხის მოსაგვარებლად. გამომდინარე იქიდან, რომ მინისტრის უფლებამოსილების აღმჭურველი ასეთი ნორმები არ არსებობს, ამიტომ ბრძანების ავტორი მხოლოდ ზოგადი ნორმით შემოიფარგლა, რაც არ არის საკმარისი ბრძანებისათვის დასაბუთებულობის მისანიჭებლად.

რამდენადაც მინისტრის ბრძანება არ არის ნერილობით საკმარისად დასაბუთებული, შესაბამისად, არსებითად დარღვეულია ბრძანების, როგორც ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ფორმის შესახებ დებულებები.

3. ბრძანების გამოცემის მატერიალური მართლზომიერება

ბრძანება წარმოადგენს ფორმალურად არამართლზომიერ ინდივიდუალურ სამართლებრივ აქტს და შესაბამისად სახეზეა მისი არამართლზომიერება და ბათილობის საფუძვლები.

4. დასკვნა

დასკვნის სახით შეიძლება აღინიშნოს, რომ:

ა) საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2015 წლის 17 ივლისის №225 ბრძანება მართლსაწინააღმდეგო სამართლებრივი აქტია;

ბ) ფინანსთა მინისტრს არ გააჩნდა იმ საკითხების მოწესრიგების კომპეტენცია, რის შესახებაც გამოსცა აღნიშნული ბრძანება;

გ) ბრძანების გამოცემისას ფინანსთა მინისტრი მოქმედებდა კანონის დარღვევით.

აქედან გამომდინარე, ბრძანება წარმოადგენს მართლსაწინააღმდეგო და შესაბამისად ბათილ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹ მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად.



შენიშვნები კონსოლიდირების მასალებზე

საერთო გეგმა.

- 1) ორწლიანი გარდამავალი პერიოდი შეუსაბამოა;
- 2) თავიდანვე უნდა შეიქმნას საზედამხედველო ორგანო, რომელიც მოახდენს ყველა პროცესის ორგანიზებას, აღსრულებასა და ზედამხედველობას;
- 3) პროფესიული ორგანიზაციების (და არა პროფესიული წრეების) წარმომადგენლები აქტიურად უნდა ჩაერთონ კანონპროექტის საკითხების განხილვასა და ჩამოყალიბებაში.
- 4) საზედამხედველო ორგანოს შესაქმნელად განისაზღვროს 2015 წლის 1 ნოემბრამდე პერიოდი. კანონით, ფინანსთა სამინისტროს დაევალოს საზედამხედველო ორგანოსათვის 2015 წლის ნოემბრის და დეკემბრის თვის ხარჯების დასაფინანსებლად სახსრების გამოყოფა. 2016 წლის 1 იანვრიდან დაფინანსება გაინერება 2016 წლის ბიუჯეტში.

აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნა საწარმოების მიხედვით.

- 1) დღეს, სავალდებულო აუდიტს დაქვემდებარებული პირების არეალის გაზრდისათვის, არც მენარმეები და არც აუდიტორები არ არიან მზად. არ არსებობს შესაბამისი რესურსები, არც ფინანსური (მენარმეთა მხრიდან) და არც ადამიანური (აუდიტორთა საზოგადოების მხრიდან). მით უმეტეს, 2013/34/EU ევროდირექტივით აუდიტის სავალდებულო წესით ჩატარება მოითხოვება საშუალო, მსხვილ და საზოგადოებრივი ინტერესის სფეროში შემავალი საწარმოებისათვის. აღნიშნულის გათვალისწინებით სავალდებულო აუდიტს უნდა დაექვემდებარონ მხოლოდ: მსხვილი კომპანიები, საზოგადოებრივი ინტერესის სფეროში შემავალი კომპანიები და კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა პირები;
- 2) თავიდანვე შექმნილი საზედამხედველო ორგანო გამოირიცხავს ფინანსთა სამინისტროსა და უწყებათაშორისი კომისიის ჩართვას პროცესში;
- 3) თუ სავალდებულო აუდიტის მოთხოვნა უნდა დაეფუძნოს საწარმოს ზომებს, რომელიც №2013/34/EU დირექტივითაა განსაზღვრული, მაშინ ამ ეტაპზე მიზანშეწონილია ან დარჩეს ევროპში მოცემული აღნიშნული რანჟირება, ან უარეს შემთხვევაში ევროს ნაცვლად გამოყენებული იქნას ლარი, ხოლო ციფრობრივი მნიშვნელობები გაიზარდოს.
- 4) ტერმინი „statutory აუდიტი“, არა მარტო კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს გულისხმობს როგორც ეს კონცეფციაშია მითითებული, არამედ წლიური ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსაც, რადგან:

„ევროდირექტივა №2006/43/EU „statutory აუდიტს“ განმარტავს შემდეგნაირად - წლიური ფინანსური ანგარიშგების ან კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, თუ ეს:

- ა) მოითხოვება გაერთიანების კანონმდებლობით;
- ბ) მოითხოვება ეროვნული კანონმდებლობით მცირე სანარმოებთან მიმართებაში;
- გ) ხორციელდება ნებაყოფლობით, მცირე სანარმოთა მოთხოვნით...

„ხოლო ევროდირექტივა №2013/34/EU, კერძოდ, მისი მე-8 თავის 34-ე მუხლი ადგენს მოთხოვნას №2006/43/ EU ევროდირექტივის მოთხოვნათა დაცვით ჩატარდეს „statutory აუდიტი“ საზოგადოებრივი ინტერესის სფეროში შემავალი კომპანიებისათვის, აგრეთვე მსხვილი და საშუალო კომპანიებისათვის, რომლებიც იმისდა მიხედვით კანონმდებლობით აქვთ ვალდებულება თუ არა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შედგენაზე, შეიძლება ადგენდნენ კონსოლიდირებულ ან ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას. ანუ, საზოგადოებრივი ინტერესის სფეროში შემავალი კომპანიები, მსხვილი და საშუალო კომპანიები (მიუხედავად იმისა ევალეზათ თუ არა კონსოლიდაცია) ვინაიდან მათი აუდიტი მოითხოვება „გაერთიანების კანონმდებლობით“, ექცევა „statutory აუდიტის“ ჩამტარებელ აუდიტორთა/ აუდიტორული ფირმების ჩასატარებელი აუდიტის არეალში. ქართული შესატყვისი ტერმინი „statutory აუდიტისათვის“ [თუ ეს არ არის „სავალდებულო აუდიტი“ (???)] ჩამოსაყალიბებელია (?).

ყოველ შემთხვევაში დეფინიციის შინაარსია განმსაზღვრელი და არა მისი „სახელწოდება“, თუმცა მიგვაჩნია, რომ ქართული „სავალდებულო“ ზუსტად ასახავს „statutory“-ს შინაარსს და ახლის ძიება საჭირო არ არის.

აღსრულება

1) შესაძლებელია საზედამხედველო ორგანომ განსაზღვროს ანგარიშგების გამოქვეყნების წესები, თუმცა უკეთესია თვითონ კანონში გაიწეროს აღნიშნული, როგორც ეს №2013/34/EU დირექტივაშია. რაც შეეხება ანგარიშვალდებული სანარმოების განსაზღვრას (სანარმოები, რომლებშიც უნდა განხორციელდეს სავალდებულო აუდიტი) ის აუცილებლად კანონით უნდა იქნეს დადგენილი, როგორც ეს №2013/34/EU ევროდირექტივაშია.

აქვე გვინდა შევნიშნოთ, რომ ასოცირების ხელშეკრულება ევროკავშირის კანონმდებლობასთან ჰარმონიზებას ითვალისწინებს. ხოლო ფინანსური ანგარიშგების და აუდიტის საკითხები ევროკავშირის კანონმდებლობით ორი ერთმანეთისგან დამოუკიდებელი დირექტივით (№2006/43/EU და №2013/34/EU) რეგულირდება.

2) ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელი სტანდარტების თაობაზე შეიძლება მსჯელობა, თუმცა მიგვაჩნია, რომ მიკრო და მცირე სანარმოებს ეს არ უნდა მოეთხოვებოდეთ. (რაც გათვალისწინებულია კიდევ დღევანდელი კანონით);

3) ანგარიშგების მომზადება ყველას უნდა ევალეზოდეს ვისაც აქვს საბუღალტრო აღრიცხვის ნარმოების ვალდებულება;

4) სავალდებულო წესით აუდიტი უნდა მოითხოვებოდეს საზოგადოებრივი ინტერესის სფეროში შემავალი კომპანიებისათვის, მსხვილი კომპანიებისათვის და კანონმდებლობით განსაზღვრულ შემთხვევაში.

5) გამოქვეყნება უნდა მოეთხოვოს ყველას, ვინც ვალდებულია მოამზადოს ანგარიშგება;

6) გამოქვეყნების საშუალებად შეიძლება გამოყენებული იქნას ვებ-გვერდი და პრესა, ან სპეციალურად ამ მიზნით შექმნილი პორტალი ინტერნეტში.

7) კერძო პირების (კომპანიების) სახელშეკრულებო ურთიერთობებში კანონისმიერი ჩარევა, რომელიც კრედიტის მიმღებისათვის იწვევს ხარჯების ზრდას, ხოლო ბანკისათვის დამატებითი უსაფთხოების გარანტიებს ქმნის (ან, ცალკეულ შემთხვევებში შეიძლება კრედიტის გაცემის შემაფერხებელი გახდეს), არამართლზომიერია, რადგან საბოლოო ჯამში შეიძლება მხარეთა თავისუფალი ნების შეზღუდვა გამოიწვიოს გარიგების დადებისას.

8) აუდირებული ანგარიშგების მქონე პირისათვის დაბალი საგადასახადო რისკის მატარებლის

სტატუსის მინიჭება დადებითად იქნება აღქმული. იმავდროულად, გახდება მოტივატორი ანგარიშგების მოსაწესრიგებლად.

აუდიტორთა ერთიანი რეესტრი.

1) აუდიტორთა რეესტრში უნდა შევიდნენ ის აუდიტორები და აუდიტორული ფირმები, რომლებიც დააკმაყოფილებენ კანონით განსაზღვრულ აღიარების მოთხოვნებს, ყოველგვარი წინაპირობების გარეშე/ყოველგვარი გამარტივებული მოთხოვნების დაკმაყოფილების (გასულ პერიოდში განხორციელებული მარწმუნებელი და სხვა გარიგებების პრაქტიკის და სხვა მოთხოვნების/პირობების) მიუხედავად, რათა ყველას მიეცეს შანსი დარჩეს პროფესიაში. [მით უმეტეს, აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ სერტიფიცირებულ აუდიტორებს, რომლებიც სრულად აკმაყოფილებენ №2006/43EU ევროდირექტივის მე-11 მუხლის მოთხოვნებს: აქვთ მრავალწლიანი პროფესიული საქმიანობის გამოცდილება და ჩაბარებული აქვთ პროფესიული კომპეტენტურობის დამადასტურებელი გამოცდა]. შემდგომ, თუ ხარისხის კონტროლის შედეგებით აღმოჩენილი იქნება შეუსაბამობები/დარღვევები, რომლებიც არ აღმოიფხვრება ამისათვის განსაზღვრულ ვადაში, უნდა მოხდეს ასეთი პირების ამორიცხვა რეესტრიდან.

2) საქართველოში, საერთაშორისო პრაქტიკა და მიდგომა უნდა დამკვიდრდეს: კორპორატიული წევრობის ინსტიტუტზე საჭიროა უარის თქმა, რადგან საერთაშორისო კანონმდებლობით და პრაქტიკით პროფესიულ ორგანიზაციებში წევრობა ყველგან მხოლოდ ინდივიდუალურია. ამასვე ადასტურებს №2006/43/EU ევროდირექტივა (იხ. მე-3 და მე-17 მუხლები), რომლის მიხედვითაც აუდიტორთა რეესტრში რეგისტრაციისათვის აუდიტორულ კომპანიებს პროფესიულ ორგანიზაციებში კორპორატიული წევრობა არ მოეთხოვებათ. მოითხოვება მხოლოდ აუდიტორთა რეესტრში რეგისტრირებული ფიზიკური პირების/აუდიტორების ყოლა, რომლებიც კომპანიის სახელით ატარებენ აუდიტს. ამიტომ, კანონით რეესტრში რეგისტრაციისათვის აუდიტორულ ფირმას უნდა მოეთხოვებოდეს აუდიტორის/აუდიტორების ყოლა შტატში (და არა პროფესიული ორგანიზაციის კორპორატიული წევრობა), რომლებიც (მათ მიერ შესრულებული სამუშაო) დაექვემდებარებიან ხარისხის კონტროლს და დისციპლინარულ ზემოქმედებას საზედამხედველო ორგანოს მხრიდან.

3) აუდიტორების/აუდიტორული კომპანიების რანჟირება გარდა იმ ვარიანტისა, როცა აუდიტორები/აუდიტორული ფირმები ერთიან რეესტრში რეგისტრირდებიან როგორც სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების მქონეს და სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების არმქონეს სტატუსით, ანუ, აუდიტორთა რეესტრში სხვა „გამორჩეული“ სტატუსის მქონე აუდიტორების/აუდიტორული კომპანიების გამოჩენა, რომლებსაც „ჩვეულებრივ სავალდებულო აუდიტთან“ ერთად, ექნებათ ექსკლუზიური უფლება აუდიტი ჩაატარონ საზოგადოებრივი ინტერესის სფეროში შემავალ კომპანიებში, არასწორია, რადგან ასეთი სპეციალიზებული რანჟირება სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების მქონე აუდიტორების/აუდიტორული კომპანიების შიგნით ევროდირექტივით არ მოითხოვება (ევროპარლამენტის №537/2014/EU რეგლამენტი, მხოლოდ ადგენს პროცედურებს და მოთხოვნებს საზოგადოებრივი ინტერესის სფეროში შემავალი კომპანიების აუდიტის განხორციელებისას, რომელიც უნდა დაიცვან აუდიტორებმა/ აუდიტორულმა კომპანიებმა ასეთი სუბიექტების აუდიტის ჩატარებისას) და არც საერთაშორისო პრაქტიკა ითვალისწინებს. აღნიშნულს აგრეთვე ადასტურებს „statutory აუდიტის“ დეფინიციაზე ევროდირექტივებით დადგენილი, ზემოთმოყვანილი მიდგომა. [ასეთი მიდგომა მიუღებელია იმ მოტივითაც, რომ შეიზღუდება კონკურენცია, გაჩნდება საფრთხე, რომ აუდიტორული კომპანიების ვინრო წრე (დიდი ოთხეული და ქსელის აუდიტორული კომპანიები) დასაწყისშივე „დაეპატრონება“ (კარგი გაგებით) აუდიტორული ბაზრის ყველაზე ღირებულ ნაწილს - საზოგადოებრივი ინტერესის სფეროში შემავალი კომპანიების აუდიტს, რაც სხვა აუდიტორებს/აუდიტორულ ფირმებს დაუკარგავს მოტივაციას იყვნენ კონკურენტები ბაზრის აღნიშნულ სეგმენტში და აიმაღლონ სტატუსი].

პროფესიული სერტიფიცირება.

1) აუდიტორების პროფესიული სერტიფიცირების განხორციელება პროფესიული ორგანიზაციების მიერ მისაღებია. საკვალიფიკაციო მოთხოვნები და შესაბამისად სტატუსიც ყველა აუდიტორისათვის ვინც ჩაატარებს სავალდებულო აუდიტს უნდა იყოს თანაბარი. არ უნდა მოხდეს საზოგადოებრივი ინტერესის სფეროში შემავალი აუდიტორების გამოყოფა/გამიჯვნა სხვებისაგან. აღნიშნული არ მოითხოვება ევროდირექტივით და არ არსებობს საერთაშორისო პრაქტიკა.

2) ევროდირექტივით განსაზღვრული დისციპლინები, რომლებიც უნდა შევიდეს სასერტიფიკაციო გამოცდების კითხვარებში, შესაბამისობაშია IFAC-ის განათლების სტანდარტებით განსაზღვრულ დისციპლინებთან. საკვალიფიკაციო მოთხოვნების დადგენა საზედამხედველო ორგანოს მხრიდან (და არა უწყებათაშორისი კომისიის მიერ) მისაღებია.

3) ტესტირების ჩატარება უნდა შეეძლოს ყველა აკრედიტებულ (არა ავტორიზებულ) პროფესიულ ორგანიზაციას, რადგან ვინც ვერ დააკმაყოფილებს შესაბამის მოთხოვნებს, ის ვერ გაივლის აკრედიტაციას.

4) სანყის ეტაპზე ყოველგვარი ხარისხის კონტროლის გარეშე, კანონისმიერი წესით განსაზღვრულ პირებს უნდა მიენიჭოთ აუდიტორის სტატუსი. შემდეგ, მათ (ყველამ, მიუხედავად იმ საფუძვლისა, რომლითაც ისინი კანონისმიერი წესით აღიარდნენ აუდიტორებად), ვინც ჩაატარებს სავალდებულო აუდიტის სამუშაოს, აუდიტის ჩატარების შემდგომ უნდა გაიარონ ხარისხის კონტროლი, და თუ არ აკმაყოფილებენ ევროდირექტივით განსაზღვრულ, განათლებისადმი წაყენებულ მოთხოვნებს, უნდა მიეცეთ წინადადება გარკვეული პერიოდის განმავლობაში ჩააბარონ სერტიფიკაციის გამოცდები კვალიფიკაციის დასადასტურებლად. წინააღმდეგ შემთხვევაში ამოირიცხებიან რეესტრიდან (ხარისხის კონტროლის შედეგებით განსაზღვრული გამოცდების ჩაბარებისათვის დადგენილ პერიოდში, მათ შეუჩერდებათ აუდიტორის სტატუსი). იმავედროულად, ისე როგორც კანონის დღეს მოქმედ რედაქციაშია, სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების არმქონეს სტატუსის აუდიტორს/ აუდიტორულ ფირმას ხარისხის კონტროლი არ უნდა ჩაუტარდეს/მოეთხოვებოდეს. ამასთან, ე.წ. „გარდამავალ ეტაპზე“, ანუ 2015 წლის სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლება უნდა მიენიჭოს ნებისმიერ აუდიტორს/აუდიტორულ ფირმას მიუხედავად რეესტრით გათვალისწინებული სტატუსისა.

ინდივიდუალური ნევრობა პროფესიულ ორგანიზაციაში.

1) პროფესიულ ორგანიზაციას უნდა ჰყავდეს მხოლოდ ინდივიდუალური ნევრები (კორპორატიული არა);

2) ნევრობა პროფესიულ ორგანიზაციაში, რომ ფიზიკური პირისათვის (და არა იურიდიული პირის) აუდიტორული საქმიანობის უფლების მოპოვებაა ეს უნდა ჩაიდოს კანონში.

3) აუდიტორის უფლების მოსაპოვებლად საჭირო მოთხოვნები უნდა დაანესოს საზედამხედველო ორგანომ, რომელიც თავიდანვე უნდა შეიქმნას;

4) ყველა, კანონისმიერი წესით აღიარებულ აუდიტორს, უნდა ჰქონდეს უფლება ჩაატაროს აუდიტი ე.წ. „გარდამავალ პერიოდში“. ანუ, ჩაატაროს 2015 წლის ანგარიშგების აუდიტი [მათ შორის საზოგადოებრივი ინტერესის სფეროში შემავალი კომპანიების]. შემდეგ, ხარისხის კონტროლის შედეგებიდან გამომდინარე ან დარჩეს რეესტრში და/ან ამოირიცხოს რეესტრიდან.

ხარისხის კონტროლი.

- 1) ხარისხის კონტროლის წესებს აყალიბებს საზედამხედველო ორგანო (და არა კომისია). ხარისხის კონტროლი უნდა განხორციელდეს ევროდირექტივით გათვალისწინებული პრინციპების დაცვით.
- 2) ხარისხის კონტროლის უფლების დელეგირება აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციებზე არ არის შესაბამისობაში ევროდირექტივის მოთხოვნებთან და საუკეთესო პრაქტიკასთან.
- 3) საინიციატივო/ნებაყოფლობითი აუდიტის ჩამტარებელ აუდიტორებს ხარისხის კონტროლი არ უნდა მოეთხოვებოდეთ, რაც არ მოითხოვება ევროდირექტივით და არც დღეს მოქმედი კანონით.
- 4) ყოველგვარი წინაპირობებისა და ხარისხის კონტროლის გარეშე უნდა მიენიჭოთ კანონისმიერი წესით აუდიტორის სტატუსი კანონით განსაზღვრულ პირობებს.

ავტორიზაცია

- 1) აკრედიტაციის (და არა ავტორიზაცია) განხორციელება აკრედიტაციის ცენტრის მიერ, მის ხელთ უკვე არსებული საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკის საფუძველზე და საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით, რაც გათვალისწინებულია კანონის დღეს მოქმედი რედაქციით, სავსებით მისაღებია. №2006/43/EU ევროდირექტივით სავალდებულო აუდიტის რეგულირებაში შეიძლება მონაწილეობდეს/დანიშნული იყოს რამოდენიმე საზედამხედველო ორგანო (იხ. მუხლი 32 (4a)). [ამასთან, ევროდირექტივით „კომპეტენტური ორგანოს“ ქვეშ იგულისხმება ოფიციალური ორგანო, რომელიც დანიშნულია სავალდებულო აუდიტის ჩამტარებელი აუდიტორების/აუდიტორული კომპანიების საქმიანობის რეგულირებისა და ზედამხედველობისათვის (და არა პროფესიული ორგანიზაციების საქმიანობის რეგულირებისა და ზედამხედველობის-ათვის). №2006/43/EU ევროდირექტივით, პროფესიული ორგანიზაციების საქმიანობის რეგულირება და ზედამხედველობა საერთოდ არ არის გათვალისწინებული]. ამდენად, პროფესიული ორგანიზაციების აკრედიტაცია და აკრედიტაციასთან დაკავშირებული შესაბამისობის მონიტორინგი უნდა განხორციელდეს აკრედიტაციის ცენტრმა, რომელსაც გააჩნია სათანადოდ ფორმალური საკანონმდებლო (მათ შორის საერთაშორისო) ბაზა, პრაქტიკული გამოცდილება, ინფრასტრუქტურა და ადამიანური რესურსები. აღნიშნული უზრუნველყოფს მსურველი პროფესიული ორგანიზაციების სწრაფ აკრედიტაციას გარდამავალ პერიოდში და მათ მიერ თავისი უფლებამოსილების განხორციელებას. ამასთან, ე.წ. „გარდამავალ პერიოდში“ ყველა პროფესიული ორგანიზაცია კანონისმიერი წესით უნდა ჩაითვალოს აკრედიტებულად.
- 2) პროფესიული ორგანიზაციების რანჟირება მათთვის სხვადასხვა უფლებების მინიჭების (მათ შორის სტანდარტების თარგმნის, საზედამხედველო ორგანოს ცალკეული ფუნქციების დელეგირების და სხვა) საფუძველზე [რაც გარდა კონცეფციის დებულებისა, იკვეთება საზედამხედველო ორგანოსა და პროფესიულ ორგანიზაციებს შორის ფუნქციების განაწილების მაგალითითაც] არამართებულია. ყველა პროფესიული ორგანიზაცია აკრედიტაციის (და არა ავტორიზაციის) შემდეგ უნდა იყოს თანაბარ უფლებებში, ხოლო აკრედიტაციის ორგანომ უნდა განხორციელოს კანონით მასზე დაკისრებული უფლებამოსილება. თუ საუბარი იქნება საზედამხედველო ორგანოს ცალკეული ფუნქციების დელეგირებაზე, ასეთი მიდგომა უნდა შეეხოს ყველა აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციას თანაბრად. მოყვანილი მიდგომები უზრუნველყოფს პროფესიული ორგანიზაციების თანაბარი სტატუსის აღიარებას და საბაზრო პრინციპით მათი უპირატესობების გამოვლენას, რომლის გათვალისწინებითაც უნდა მიიღონ გადაწყვეტილება აუდიტორებმა პროფესიულ ორგანიზაციაში განწევრიანებაზე.

საქართველოს დამოუკიდებელ ბუღალტერთა და აუდიტორთა საზოგადოება („ბას“)



„ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმის კონსეფცია“: ნაბიჯი წინ თუ ახალი თავსატეხი...

(შენიშვნები და მოსაზრებები სამთავროვო და პროფესიონალურ წრეებში განსჯისთვის)

წარმოდგენილი კონცეფციის თანახმად, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმის ინიციატორად და ორგანიზატორად მოიაზრება: „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმირებასთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი დროებითი უწყებათაშორისი სამუშაო ჯგუფი“.

აუდიტორთა, ბუღალტერთა და ფინანსურ მენეჯერთა ფედერაცია (აბფმფ) გამოხატავს მზადყოფნას ითანამშრომლოს ნებისმიერ დაინტერესებულ ინიციატორთან, ვინც ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის განვითარებას შეუწყობს ხელს და განახორციელებს რეალურ სვლებს ამ მიზნისკენ.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმირების აუცილებლობა ჯერ კიდევ „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მიღებისთანავე წარმოიშვა. პროფესიული ორგანიზაციებისა და დარგის სპეციალისტების შენიშვნების გათვალისწინებით, საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტის თავმჯდომარის დავით ონოფრიშვილის ინიცირებით მომზადდა და იხილებოდა კანონპროექტი აღნიშნულ კანონში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის თაობაზე, რომლითაც განსაზღვრული იყო საზედამხედველო ორგანოს შექმნა და სხვა პრობლემური საკითხების გადაწყვეტაც. კომიტეტი გამოხატავდა მზადყოფნას და გვპირდებოდა უახლოეს პერიოდში მიგველო „მსოფლიო საუკეთესო პრაქტიკის შესაბამისი“ რეგულაცია, თუმცა შემდგომ, გაურკვეველი მოტივაციით, კანონში ცვლილების შეტანა ჭიანჭურდებოდა.

ამდენად, ახალი წამოწყების კეთილმყოფელობის გარკვევამდე, მიზანშეწონილია ჩამოყალიბდეს პოზიცია, რასთან გვაქვს საქმე - დროის განწელვასთან თუ საფუძვლიან რეფორმასთან? რომელ მიმართულებას გავეყვით - დავუბრუნდეთ პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტის ინიცირებულ (თითქმის დასრულებულ) კანონპროექტს თუ ვიმუშაოთ დროებითი ჯგუფის მიერ წარმოდგენილ კონცეფციაზე?

ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის სფეროში შექმნილი ქაოსისა და არსებული პრობლემის სიმწვავის გამო, მისი მოგვარების ყოველგვარი გადავადების ცდის მიმართ ჩვენი დამოკიდებულება მკაცრად ნეგატიურია (დროის განწელვა ხელს აძლევს კერძო ინტერესებს, რამაც შექმნა ეს ვითარება). ვისთვისაც ეს საჭიროა და ეხება, უკვე გამოკვეთილია პრობლემის არსი, ცნობილია აგრეთვე პრინციპულად მნიშვნელოვანი საკითხების ჩამონათვალი და მათი რეალიზაციის გზები. ამდენად, ვერ ვხედავთ იმის აუცილებლობასაც, კვლავ დავკავდეთ ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმირებასთან დაკავშირებული

საკითხების მხოლოდ განხილვით. უფრო მნიშვნელოვნად მიგვაჩნია გადაიდგას კონკრეტული ნაბიჯები და საერთო ძალისხმევა მივმართოთ კანონში არსებითი ცვლილებების შეტანისკენ.

ყველა შემთხვევისთვის, ჯგუფის სახელწოდება (რეფორმირებასთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი) საჭიროებს დახვეწას, ხოლო სტატუსი ლეგიტიმურობას და რეფორმის რეალიზაციაზე პასუხისმგებლობის დაკისრებას. ამ მხრივ და არც კონცეფციის შესავალ ნაწილზე მეტად არ შევჩერდებით, შევხებით მხოლოდ იმ არსებითად მნიშვნელოვან პოზიციებს, რომელთა მიმართ განსხვავებული ხედვა გაგვაჩნია:

ვერ დავეთანხმებით „საერთო გეგმას“, რომლის თანახმადაც „კონცეფციაში განხილული რეფორმა ითვალისწინებს 2 წლიან გარდამავალ პერიოდს, კერძოდ, 2015 სექტემბრიდან 2017 წლის სექტემბრამდე, რაც ევროდირექტივებთან მიახლოების საბოლოო ვადას წარმოადგენს. გეგმის მიხედვით, 2016 წლის ივლისამდე მარეგულირებლის ფუნქციებს შეითავსებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო უწყებათაშორისი კომისიის მეშვეობით, ხოლო 2016 წლის ივლისში შეიქმნება დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანო“.

უკვე მესამე წელი ეწირება კანონის „გაკეთილშობილებას“ (თუ რეფორმის განხორციელებას) და ეს პერიოდი მხოლოდ უარყოფითად აისახა ბუღალტრულ აღრიცხვასა და აუდიტორულ საქმიანობაზე. აღნიშნულის უმთავრესი მიზეზი ისაა, რომ საქართველოში არ არის ბუღალტრულ აღრიცხვასა და აუდიტორულ საქმიანობაზე ინსტიტუციურად პასუხისმგებელი ორგანო (ის ფინანსთა სამინისტრომ დათმო და კერძო ინტერესებმა თუ სუბიექტურმა ფაქტორებმა შთანთქა). ამ ფონზე, დამატებით კიდევ 2 წლის ფლანგვა განხილვებისა და ფუნქციების გადანაწილებითვის, კიდევ უფრო დააზარალებს არსებულ ვითარებას.

დროებითი უწყებათაშორისი სამუშაო ჯგუფის მიერ დასახული განსახორციელებელი ღონისძიებები მასშტაბური, მრავლის მომცველი და ერთი შეხედვით, შთამბეჭდავია. მაგრამ ამასთან, შეიცავს გადაჭარბებულად გაზვიადებულ და დასახვეწ (დასაზუსტებელ) განაცხადებსაც. გარდა ამისა, უწყებათაშორისი კომისია, რომელშიც ფინანსთა სამინისტრო, ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტრო, დაზღვევის ზედამხედველობა, საქართველოს ეროვნული ბანკი, ეკონომიკური საბჭო და საქართველოს პარლამენტი ერთობლივად მოიაზრება, თავიანთი ფუნქციური დატვირთვის, უწყებრივი ინტერესების და მოსალოდნელ ცვლილებათა გამო, ეფექტურად ვერ იქნებიან ჩართული მარეგულირებელი ფუნქციების შეთავსების პროცესში. ამდენად, ჩარჩო-რეგულაციის მომზადება, რომელიც პირველი რიგის ამოცანად უნდა განიხილებოდეს, დროში მართლაც, გაიწელება.

ამიტომ მკაცრად ვემიჯნებით რა ასეთ მიზანდასახულობას, ჩვენ (აბფმფ-ს) კონცეფციის „სამუშაო გეგმის“ ამ ნაწილთან დაკავშირებით, აუცილებლად მიგვაჩნია:

- კონცეპტუალურად ახალი ჩარჩო-რეგულაციის მომზადებისა და მიღების უკიდურეს პერიოდად განისაზღვროს ვადა 2015 წლის 31 დეკემბრამდე;

- მოქმედ კანონში დაუყოვნებლივ (მიმდინარე წლის სექტემბერში) შევიდეს ცვლილება, რომლითაც არაუგვიანეს 2015 წლის ნოემბრის დასაწყისისა, შეიქმნას ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საზედამხედველო/მარეგულირებელი ორგანო. მით უმეტეს, ამ ორგანოს შექმნა გათვალისწინებულია ევროდირექტივებითაც, არსებობს კანონპროექტიც, პრინციპული თანხმობაც დაინტერესებულ მხარეთა შორის და შესაფერი მატერიალურ-ტექნიკური ბაზაც ან უკვე გაუქმებული, მაგრამ არალიკვიდირებული აუდიტორული საბჭოს ბალანსზე რიცხული ქონების სახით. საზედამხედველო/მარეგულირებელი ორგანოს შექმნის ვადის გადანევის შესახებ აქამდე გაჟღერებული და მოსმენილი ყველა არგუმენტი (მათ შორის დაფინანსების, დაკომპლექტების, დაქვემდებარების, ფუნქციური დატვირთვის განსაზღვრის, განთავსების და ა.შ. პრობლემები) უსაფუძვლოა და ხელოვნური გართულების (ინტერესების ლობირების) შთაბეჭდილებას ტოვებს;

- 2016 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტში განისაზღვროს და 1 იანვრიდან გაიწეროს

საზედამხედველო/მარეგულირებელი ორგანოს დაფინანსება (დასაშვებია თანადაფინანსების პრინციპის გამოყენება), მანამდე კი მისი აპარატის შენახვის ხარჯებისთვის ფინანსთა სამინისტრომ გამონახოს სათანადო რესურსები (დიდ თანხებთან ეს არაა დაკავშირებული);

- საზედამხედველო/მარეგულირებელი ორგანო შექმნისთანავე ჩაერთოს ჩარჩო-რეგულაციის მომზადებაში და მასვე დაეკისროს პასუხისმგებლობა რეფორმის რეალიზაციაზე. საჭიროების შემთხვევაში, ამ ორგანომ თვითონ შექმნას კომისიები და გამოსცეს დროებით სამოქმედო აქტები;

- საზედამხედველო/მარეგულირებელმა ორგანომ განახორციელოს: აუდიტორთა ერთიანი რეესტრის შექმნა და ფუნქციონირება; დაამკვიდროს დირექტივით გათვალისწინებული და საერთაშორისოდ აღიარებული ცნებები და განმარტებები, როგორც არის საზოგადოებრივი დაინტერესების პირები, მსხვილი და საშუალო საწარმოები, **statutory** აუდიტი და ასე შემდეგ - ის, რაც მოიაზრება უწყებათაშორისი კომისიის ფუნქციონირების ეტაპზე.

სფეროს ეყოლება პატრონი და პრობლემურ საკითხებზე მსჯელობა და გადაწყვეტილების მიღება ყოველდღიურ სამუშაო რეჟიმში გადაინაცვლებს.

ზემოაღნიშნული პოზიციიდან გამომდინარე, გადასახედია ევროდირექტივის ძირითად პრინციპებთან მიახლოების პროცესი მთლიანად. მათ შორის:

- კონცეფციით გათვალისწინებულია, რომ „გარდამავალ ეტაპზე ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებს დასამტკიცებლად წარადგენს უწყებათაშორისი კომისია, ხოლო დაამტკიცებს ფინანსთა სამინისტრო“.

ჩვენი აზრით, ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების დამტკიცება საზედამხედველო/მარეგულირებელი ორგანოს ფუნქციაა და ეს მან უნდა უზრუნველყოს. ამ პროცესში უწყებათაშორისი კომისიისა და ფინანსთა სამინისტროს ჩარევის (დროებითი საგანგებო მისიით მათი აღჭურვის) აუცილებლობა არ არსებობს და არც იქნება საჭირო, თუკი საზედამხედველო/მარეგულირებელი ორგანო დაუყოვნებლივ შეიქმნება და შეუდგება საქმიანობას.

- ანგარიშგასანევია ისიც, რომ სავალდებულო აუდიტს დაქვემდებარებული პირების არეალის გაზრდისათვის საქართველოს სამენარმეო სუბიექტები და აუდიტორები/აუდიტორული კომპანიები ამ ეტაპზე მზად არ არიან. შესაბამისად, შესაძლებლად მიგვაჩნია, პროფესიულმა ორგანიზაციებმა და საზედამხედველო/მარეგულირებელმა ორგანომ, მოსამზადებელი სამუშაოების განხორციელების შემდგომ, მოგვიანებით მიიღონ გადაწყვეტილება **Statutory** აუდიტის მიზანშეწინილობისა და ამ პაკეტის სრული რეალიზაციისთვის. მით უმეტეს, 2014/56/EU ევროდირექტივის მიხედვით, **Statutory** აუდიტი ცალსახად არ გულისხმობს განურჩევლად ყველა საწარმოს წლიური ფინანსური ანგარიშგებების ან კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებების აუდიტს.

მოცემულ ეტაპზე სავალდებულო აუდიტს უნდა დაექვემდებარონ მხოლოდ: მსხვილი კომპანიები, საზოგადოებრივი ინტერესის სფეროში შემავალი კომპანიები და კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა პირები. დანარჩენი საწარმოებისთვის აუდიტი უნდა იყოს ნებაყოფლობითი;

- საქართველოში მოქმედ და ევროდირექტივით განსაზღვრულ საწარმოთა ზომების მიხედვით კლასიფიკაციას შორის არსებითი განსხვავებაა. მეტწილად ეს თვალსაჩინოა საგადასახადო მიზნებისთვის საწარმოთა სტატუსის განსაზღვრის დროს.

აუდიტის მიზნებისათვის ვემხრობით ევროდირექტივით განსაზღვრულ საწარმოთა ზომების მიხედვით კლასიფიკაციას, რაც საბოლოოდ გადაწყვეტს ერთიანი მიდგომის პრობლემას (ეს შეიძლება არ შეეხოს საგადასახადო მიზნებს გარკვეული პერიოდის განმავლობაში);

- აღსრულების ხარისხის ამაღლების მიზნით, უფრო მიზანშეწონილია ჩარჩო-რეგულაციამ (კანონმა) განსაზღვროს და მასში გაიწეროს აუდიტებული და არააუდიტებული ანგარიშგების გამოქვეყნების წესები. ასევე, მხოლოდ კანონმა უნდა დაარეგულიროს ანგარიშგაღებული საწარმოებიც;

- აღსრულების ნაწილში ვემხრობით იმ თეზას, რომ „მნიშვნელოვანია შემუშავდეს ისეთი მექანიზმები, რომელიც დამატებით სტიმულს მისცემს აღრიცხვიანობის მოწესრიგებას და ხარისხიანი ანგარიშგების მომზადებას“. ამ მხრივ, საყურადღებო შემოთავაზება და გადამხდელისთვის უდავოდ მაღალი სტიმულია „ხარისხიანი ანგარიშგების (ძირითადად IFRS for SME) წარმდგენი გადამხდელები მიეკუთვნოს დაბალი საგადასახადო რისკის მქონე კატეგორიას“. აღნიშნული დადებითად იქნება აღქმული გადამხდელთა წრეშიც და ხელს შეწყობს აღრიცხვიანგარიშგების მოწესრიგების პროცესს, მათ შორის, აუდიტორთა ჩართვას ამ პროცესში.

ფრიად დადებითი შედეგი შეიძლება მივიღოთ „ჰორიზონტული მონიტორინგის“ მოდიფიცირებით და ყველა გადასახადის მიმართ მისი პრინციპების გამოყენებისას (ეს ცალკე განხილვის საკითხია);

- სიფრთხილეს და დაფიქრებას საჭიროებს, ჩვენი აზრით კი, მიუღებელია მიდგომა: „საბანკო რეგულირებაში – მსხვილი სესხებისთვის დანესდეს აუდიტორული ანგარიშგების წარმდგენის მოთხოვნა, როგორც საკრედიტო რისკების მინიმიზაციის ერთ-ერთი ბერკეტი“. ეს კრედიტის მიმღებისთვის გამოიწვევს ხარჯების ზრდას, ამასთან, ცალკეულ შემთხვევებში შეიძლება კრედიტის გაცემის შემაფერხებელ ხელოვნურ ბარიერად იქცეს და გარიგების დადებისას მხარეთა თავისუფალი ნების შეზღუდვა გამოიწვიოს;

- ფინანსური ანგარიშგების მომზადება (შესაბამისი სტანდარტების შესაბამისად) და გამოქვეყნება უნდა მოეთხოვოს ყველას, ვისაც კი ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოება ევალება. გამოქვეყნების საშუალებად კი შეიქმნას საპეციალური ვებ-გვერდი ან პორტალი ინტერნეტში.

განსაკუთრებული ყურადღება მიიქცია კონცეფციის იმ ნაწილმა, რომელიც ეხება „აუდიტორთა ერთიანი რეესტრის“ წარმოებას. ეს ერთ-ერთი იმ პრინციპულ საკითხთაგანია, რომელიც მოქმედ კანონში ცუდადაა დარეგულირებული და ამის გამო, მხარეთა შორის დაპირისპირება გამოიწვია.

გამოვხატავთ კმაყოფილებას იმის გამო, რომ უკვე არ განიხილება რეესტრის სხვადასხვა კატეგორიები და სიმახინჯეები, გაზიარებულია EC/43 ევრო-დირექტივის მოთხოვნები და აუდიტორთა რეესტრში ყოფნა აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების ნებართვის ექვივალენტი იქნება. მაგრამ ამასთან, საწყის ეტაპზე, აუდიტორთა ერთიანი რეესტრში ჩართვისთვის კატეგორიულად მიუღებელია გამარტივებული მოთხოვნების თუ წინაპირობების დადგენა, მით უმეტეს, იმ ფონზე, როცა კანონი ფაქტობრივად არ მუშაობდა, არ მოითხოვებოდა აკრედიტებულ (მით უმეტეს ავტორიზებულ) პროფესიულ ორგანიზაციებში აუდიტორთა განევრიანება, არ არსებობდა პროფესიული ორგანიზაციის აკრედიტაციის (თუ ავტორიზაციის) ერთიანი წესი, ხარისხის კონტროლის და სერთიფიცირების ერთიანი სისტემა და ა.შ.

აუდიტორი/აუდიტორი კომპანია სამენარმეო სუბიექტია და რეგისტრირებულია საჯარო რეესტრში, რაც სრულიად საკმარისია მისი ჩართვისთვის აუდიტორთა ერთიანი რეესტრში. გარდა ამისა, აუდიტორთა ერთიანი რეესტრი უკვე არსებობს და ის უნდა გადაეცეს სამართალმემკვიდრეს - საზედამხედველო/მარეგულირებელ ორგანოს (და არა უწყებათაშორის კომისიას, რომელსაც შესაბამისი არც შტატი და არც პრაქტიკა გააჩნია). წინანსწარ გამოცხადდეს და დაინტერესებული პირების მემვეობით, ეს რეესტრი შეივსოს მისი წარმოების შეჩერების შემდგომ პერიოდში მომხდარი ცვლილებების გათვალისწინებით, რათა ყველას მიეცეს შანსი დარჩეს პროფესიაში. კანონის მიღების და კრიტერიუმების დადგენის შემდგომ, კანონითვე განისაზღვროს ვადა და აუდიტორებს/აუდიტორულ კომპანიებს დაუნესდეთ ხარვეზის გასწორების შესაძლებლობა. ხარისხის კონტროლის გავლისას (რაც სავალდებულო უნდა იყოს), თუკი დაფიქსირდება გამოუსწორებადი დარღვევა, ასეთი აუდიტორი/აუდიტორული კომპანია ამოირიცხოს ერთიანი რეესტრიდან;

საწყის ეტაპზე, აუდიტორთა ერთიანი რეესტრში მოხვედრა არ უნდა იქცეს ხელოვნურ დაბრკოლებად პროფესიული საქმიანობისთვის.

აუდიტორთა ერთიან რეესტრში ჩართვის „გამარტივებულ“ ერთ-ერთ მოთხოვნად იგულისხმება: **„აუდიტორი/ფირმა უნდა განეწიანდეს ავტორიზებულ პროფესიულ ორგანიზაციაში კორპორატიული წესით“.**

პროფესიულ ორგანიზაციაში კორპორატიული წევრის სტატუსი ჩვენთან ხელოვნურად დამკვიდრებული სიმახინჯეა, რაც ამ ორგანიზაციის მატერიალურ ინტერესებს ემსახურება მხოლოდ. **საერთაშორისო პრაქტიკა არ სცნობს ასეთ ანალოგს და ყველგან მიღებულია ინდივიდუალური წევრობა, რაც ყველა ნიშნის მიხედვით სწორია.** თუ აუდიტორული კომპანიისთვის აუდიტური საქმიანობის განსახორციელებლად საკმარისი პირობაა დასაქმებული ყავდეს ერთი სერთიფიცირებული და პროფესიული ორგანიზაციის წევრი აუდიტორი, აუდიტორული კომპანიის პროფესიულ ორგანიზაციაში წევრობას არსობრივი დატვირთვა, გარდა კომერციული ინტერესებისა, არ გააჩნია. **ამიტომ, უარი უნდა ეთქვას საერთაშორისო ნორმებიდან ასეთ გადახვევას.**

„აუდიტორთა ერთიანი რეესტრის“ ნაწილში მითითებულია, რომ **„რეესტრის მომხმარებელს საშუალება ექნება მოძებნოს მისთვის სასურველი ინფორმაცია, მაგალითად აუდიტორული ფირმები, რომლებიც სდბ აუდიტისთვის დადგენილ კრიტერიუმებს აკმაყოფილებენ“.** სავსებით მისაღებია მიდგომა, რომ **„რეესტრის მომხმარებელს საშუალება ექნება მოძებნოს მისთვის სასურველი ინფორმაცია“**, მაგრამ გარკვეულ გაუგებრობას იწვევს ამ მოთხოვნის გაგრძელება **„მაგალითად აუდიტორული ფირმები, რომლებიც სდბ აუდიტისთვის დადგენილ კრიტერიუმებს აკმაყოფილებენ“.** ეს შეიძლება ისე გავიგოთ, რომ სდბ აუდიტისთვის დადგინდება ცალკე კრიტერიუმები და აუდიტორთა რეესტრში გამოიყოფა აუდიტორები/აუდიტორული კომპანიები, რომლებიც სდბ-ს მოემსახურებიან.

აუდიტორები/აუდიტორული კომპანიები შეიძლება წარმოვიდგინოთ მხოლოდ ორ კატეგორიად: **აუდიტორებად, რომლებიც აკმაყოფილებენ სავალდებულო აუდიტის ჩატარების მოთხოვნებს და აუდიტორებად, რომლებიც არ აკმაყოფილებენ სავალდებულო აუდიტის ჩატარების მოთხოვნებს** (ამ უკანასკნელთათვის არ იკრძალება საინიციატივო აუდიტის ჩატარება ან სხვა მარნმუნებელი გარიგების შესრულება). გარკვეულ ქვედინებათა გამო, სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების მომპოვებელი აუდიტორები ისედაც არიან განსაკუთრებულ მდგომარეობაში და ამ დროს, **კიდევ ერთი პრივილეგიებული ჯგუფის დაკანონება შექმნის კორუფციულ გარემოს და შეზღუდავს კონკურენციას, რაც კატეგორიულად მიუღებელია.** ამასთან, ასეთი მოთხოვნის ანალოგი და საერთაშორისო პრაქტიკა ფაქტობრივად არ იძებნება.

პროფესიულ სერტიფიცირებასთან და სწავლებასთან დაკავშირებით პოზიციები ძირითადად თანხვედრაშია, იმ შენიშვნების გათვალისწინებით, რაც უკვე გამოითქვა უწყებათაშორის კომისიასთან და სდბ აუდიტის განმხორციელებელ პირებთან მიმართებაში. მიუღებელია იმის დათქმა, რომ **„სდბ აუდიტის განმხორციელებელ პირთა მიმართ განისაზღვრება ყველაზე მაღალი საკვალიფიკაციო მოთხოვნები.“** აუდიტორთა ასეთი კატეგორიის გამოყოფა და მომზადება, როგორც უკვე აღინიშნა, კორუფციულ მიზნებს ემსახურება.

სერთიფიცირებასთან (აუდიტორისთვის სტატუსის მინიჭებასთან) დაკავშირებით ამჟამად არსებობს ჩიხური სიატუაცია: საქართველოში „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“ კანონის მიღების შემდეგ აუდიტორთა სერტიფიცირება არ მომხდარა. მანამდე სერტიფიცირებულ აუდიტორებს კი მიენიჭათ არასავალდებულო აუდიტის განმხორციელებელი აუდიტორის სტატუსი, რაც არ იყო გონივრული ნაბიჯი (ამ გადაწყვეტილების სხვა შეფასებისგან თავს შევიკავებთ). ფაქტობრივად, დღეს კანონის მიხედვით უფლებამოსილი აუდიტის განმხორციელებელი სერთიფიცირებული აუდიტორი არ გვყავს. შესაბამისად, აუცილებელია ამ მდგომარეობიდან მოიძებნოს რაციონალური გამოსავალი. ჩვენი აზრით, საწყის ეტაპზე, აუდიტორის მოქმედი სერტიფიკატის მქონე პირებს უნდა მიენიჭოთ აუდიტორის სტატუსი და მიეცეთ ყველა სახის აუდიტის ჩატარების უფლება იმ დათქმით, რომ სავალდებულო

აუდიტის ჩატარების შემთხვევაში ჩაუტარდება ხარისხის კონტროლი და შედეგების მიხედვით გადაწყდება შეუჩერდებათ მათ სტატუსი თუ მიეცემათ საკვალიფიკაციო სერტიფიცირების გავლის შესაძლებლობა. სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების არმქონეს სტატუსის აუდიტორს/აუდიტორულ ფირმას ხარისხის კონტროლი არ უნდა ჩაუტარდეს.

პროფესიულ ორგანიზაციაში წევრობასთან დაკავშირებით, მისაღება და ვემბრობით მხოლოდ ინდივიდუალურ წევრობას. ცალსახად და გამოკვეთილად არ ვიზიარებთ კორპორაციულ წევრობას და არც სდებ აუდიტის განმარტოვებელი აუდიტორის სტატუსს.

აუდიტორული საქმიანობისთვის უფლების მოსაპოვებლად მინიმალური მოთხოვნები დაანგსოს საზედამხედველო/მარეგულირებელმა ორგანომ.

აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი, მართლაც მნიშვნელოვანი და საჭირო მოთხოვნაა, ამდენად, ყოველგვარი ინტერპრეტაციების გარეშე, ის უნდა განხორციელდეს ევროდირექტივით გათვალისწინებული პრინციპების დაცვით, თუმცა ხარისხის კონტროლის წესების ჩამოყალიბება დაეკისროს საზედამხედველო/ მარეგულირებელ ორგანოს (და არა უწყებათაშორის კომისიას).

აკრედიტაცია/ავტორიზაცია

კონცეფციის თანახმად, პროფესიული ორგანიზაციის აკრედიტაციის ჩანაცვლება ხდება ავტორიზაციით. მათ შორის არის განსხვავება, კერძოდ: შესაბამის ნორმატიულ აქტებში გამოყენებული ტერმინების თანახმად. **აკრედიტაცია** არის ოფიციალური საექსპერტო შეფასება. აკრედიტაციის ცენტრი, აკრედიტაციის მოწმობის გაცემით ოფიციალურად აღიარებს შესაბამისობის შემფასებელი პირის კომპეტენტურობას შესაბამისობის შეფასების სფეროში განსაზღვრული (სპეციფიკური) საქმიანობის განხორციელებისათვის. **ავტორიზაცია** კი არის აპლიკანტი ორგანიზაციის დადგენილ წესებთან შესაბამისობის გარე შეფასების მექანიზმი, რომლითაც ხორციელდება შიდა შეფასების (თვითშეფასება) დადასტურება. შესაძლოა, ავტორიზაცია უფრო ახლოსაა არსობრივ თვალსაზრისთან. ამ მხრივ, ასეთი სახეცვლილება დასაშვებია.

მოქმედ კანონში ყველაზე მეტად სწორედ აკრედიტაციის ცნების შემოღება, განსაკუთრებით კი საერთაშორისო ორგანიზაციაში (IFAC) წევრის აკრედიტებულად ჩათვლა, მხოლოდ ერთ პროფესიულ ორგანიზაციას უქმნიდა მონოპოლიურ მდგომარეობას და ასეთი მიდგომა იწვევდა დაპირისპირებას.

კონცეფციის მიხედვით, ეს პრობლემა იხსნება, თუმცა ჩნდება სხვა არანაკლებ შემზღვეველი მოთხოვნები. კერძოდ:

„პროფესიულ ორგანიზაცია, რომელსაც ექნება სურვილი მოიპოვოს ავტორიზაცია ამა თუ იმ ფუნქციის შესასრულებლად, უნდა აკმაყოფილებდეს გარკვეულ სტანდარტებს და მოთხოვნებს, როგორც არის მაგალითად:

- ჩამოყალიბებული სტრატეგია და ყოველწლიური სამოქმედო გეგმა;
- შესაბამისი დებულებები, სტრუქტურები და მათი საქმიანობის შეფასების სისტემები;
- ვებ-გვერდი და სხვა ინფრასტრუქტურა, რომელიც დააკმაყოფილებს ამა თუ იმ ფუნქციის შესასრულებლად აუცილებელ ტექნიკურ მოთხოვნებს;

- აუდირებული ფინანსური ანგარიშგება;
- კვალიფიციური და ადეკვატური ადამიანური რესურსები;
- წევრების სიმრავლისა და შემოსავლების გარკვეული დონე;
- დამატებით, მარეგულირებლის მიერ განსაზღვრული მოთხოვნები კონკრეტული ფუნქციების შესასრულებლად, რაც ძირითადად დაეფუძნება IFAC-ის წევრობის მოთხოვნებს (SMOs).

ჩამოთვლილთაგან, სრულიად ზედმეტად და არაადეკვატურად მიგვაჩნია აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების; კვალიფიციური და ადეკვატური ადამიანური რესურსების (რომლის

შეფასება მარტივი სულაც არაა), აგრეთვე წევრების სიმრავლისა და შემოსავლების გარკვეული დონის მოთხოვნა (რომ არაფერი ვთქვათ დამატებით პირობების დაწესებაზე, რომელიც შეიძლება მარეგულირებლის მიერ განისაზღვროს). ამასთან, ავტორიზაციის გავლის ეს წინაპირობა გაცილებით რთულია მოქმედი კანონის მოთხოვნასთან შედარებით. აკრედიტაციისთვის საკმარისი იყო პროფესიულ ორგანიზაციას ქონოდა:

ა) თავისი წევრი აუდიტორების/აუდიტორული ფირმების ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის მექანიზმი;

ბ) მოთხოვნები სერტიფიცირებულ პირთა განათლების მიმართ და მათი სერტიფიცირების სისტემა;

გ) თავისი წევრების მიერ პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის (IESBA Code) მოთხოვნების დაცვის უზრუნველყოფის სისტემა;

დ) დისციპლინური პასუხისმგებლობის დაკისრების სისტემა.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოქმედი კანონის მოთხოვნა ან ნაწილში სავსებით მისაღებია. საყურადღებოა, რომ №2006/43/EU ევროდირექტივით და მისი იმპლემენტაციისათვის გათვალისწინებული რეგლამენტით, პროფესიის რეგულირებაში შეიძლება მონაწილეობდეს/დანიშნული იყოს რამოდენიმე ორგანო. ამდენად, არ გამოვრიცხავთ გამართლება ჰქონდეს აკრედიტაციის ცენტრმა განახორციელოს პროფესიული ორგანიზაციების აკრედიტაცია და აკრედიტაციასთან დაკავშირებული შესაბამისობის მონიტორინგი. ეს უფრო მარტივი და სწრაფი გზაა. თუმცა შექმნილ ვითარებაში, ჩვენ აუცილებლად მიგვაჩნია პროცესის კიდევ უფრო გამარტივება: იმის გამო, რომ პროფესიული ორგანიზაციების მიმართ ხელოვნურად იყო შექმნილი შემზღვეველი პირობები, არ არსებობდა შესაბამისი წესიც და მათ არ მიეცათ ლეგალური ფუნქციონირების პირობები, ყველა პროფესიული ორგანიზაცია, რომელიც აქტიურად ჩართულია რეფორმის პროცესში, კანონისმიერი წესით ჩაითვალოს აკრედიტებულად. ამგვარად აკრედიტებულ/ავტორიზებულ პროფესიულ ორგანიზაციებს უნდა შეექმნათ თანაბარი სასტარტო პირობები და მათში წევრობა ჩაითვალოს თანაბარ მნიშვნელოვნად (ეს აუცილებელია კონკურენტულ გარემოს, ფართომასშტაბიანი რეფორმის მომზადებასა და განხორციელებაზე მუდმივი კონტროლის უზრუნველყოფის მიზნით. შემდგომ მოვლენების განვითარება თვითონ გამორიცხავს მათ შორის სუსტსა და ფორმალურ წარმონაქმს).

მართალია, კონცეფცია ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმას ეძღვნება, თუმცა, მასში ნაკლებადაა წარმოდგენილი ბუღალტრულ აღრიცხვასთან დაკავშირებით არსებული პრობლემების გადაწყვეტა, რაც სავარაუდოდ, კონცეფციაზე მუშაობის პროცესში შეივსება.

ვიმედოვნებთ, რომ სამუშაო ჯგუფი წარმოდგენილ შენიშვნებს არ მიიღებს, როგორც მისი დამსახურების დაკნინებას. აქედან გამომდინარე, ვიმედოვნებთ, რომ შემდგომშიც ჩვენი თანამშრომლობა ნაყოფიერი იქნება.

კიდევ ერთხელ ვადასტურებთ, რომ ჩვენს მიერ მოწოდებულ შენიშვნებს აქვს მხოლოდ ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმის პროცესისთვის ხელშეწყობის პრეტენზია.

პატივისცემით

იური პაპასძე

**აუდიტორთა, ბუღალტერთა და ფინანსურ მენეჯერთა
ფედერაციის აღმასრულებელი დირექტორი**

**საქართველოს აუდიტორთა
კავშირი**

მისამართი: საქართველო, ქ. თბილისი
ვაჟა-ფშაველას გამზირი, I შესახ. 1/43
„ს“ კორპ. II სართული



E-mail: auditkavshiri@gmail.com

**GEORGIAN UNION
OF AUDITORS**

Address: Tbilisi, Georgia
Vazha Pshavela Ave, I lane, Street 1/43
buil."S", II Floor

საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო
კომიტეტის თავმჯდომარეს ბატონ **თამაზ მეჭიაურს**

**ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის სფეროს
რეფორმირებასთან დაკავშირებულ საკითხებზე, ა(ა)იპ „საქართველოს აუდიტ-
ორთა კავშირის“ შენიშვნებისა და წინადადებების შესახებ.**

ბატონო თამაზ,

მოგესხენებათ, რომ უკანასკნელი წლების განმავლობაში, ზემოთ აღნიშნული სფეროს მო-საწესრიგებლად გატარებული ღონისძიებები ნაკლებად შეესაბამებოდა და შეესაბამება საერ-თაშორისო პრაქტიკას და ამ მიმართულებით საკმაოდ ბევრია გასაკეთებელი. ევროკავშირთან ასოცირების შეთანხმების შესაბამისად, ეროვნული საკანონმდებლო გარემო შესაბამისობაში უნდა იყოს ევროკავშირის დებულებებთან, რომელთა მიხედვითაც ამ სფეროს რეგულირებას და ზედამხედველობას უნდა ახდენდეს სახელმწიფო ორგანო. ზემოაღნიშნულისაგან განსხვავებით, საქართველოში სულ სხვა ვითარებაა.

მიმდინარე წლის ივლისის თვეში, ჩვენ საშუალება მოგვეცა მონაწილეობა მიგველო, საქარ-თველოს ფინანსთა სამინისტროთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმირებასთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი დროებითი უწყე-ბათაშორისი სამუშაო ჯგუფის მიერ მომზადებული, „ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორ-ული საქმიანობის რეფორმირების კონცეფციის“ განხილვაში (სამუშაო ჯგუფის ინიციატივით). შეხვედრის მონაწილეთა შეთანხმების თანახმად, კონცეფციის თაობაზე განსხვავებული შეხე-დულებების ან/და პრინციპული შენიშვნების არსებობის შემთხვევაში ჩვენი მოსაზრებები უნდა გვეცნობებინა სამუშაო ჯგუფისათვის წერილობით. შეთანხმებისამებრ, ა. (ა). ი.პ. „საქართვე-ლოს აუდიტორთა კავშირმა“ შენიშვნები და წინადადებები კონცეფციის თაობაზე, გადაუგზავნა უწყებათაშორის სამუშაო ჯგუფს. ამასთან ვითვალისწინებთ რა საკითხის აქტუალურობას და სახელმწიფოებრივ მნიშვნელობას მიზანშეწონილად და აუცილებლად მიგვაჩნია, ჩვენი მოსაზ-რებები, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის სფეროს რეფორმი-რებასთან დაკავშირებით, გადმოგვაგზავნოთ საქართველოს პარლამენტში, კერძოდ:

1. სახელმწიფო საზედამხედველო ორგანოს ნაცვლად უნდა შეიქმნას სახელმწიფო ორგანო, რომელიც შეასრულებს როგორც მარეგულირებელ, ასევე საზედამხედველო ფუნქციებს.
2. მისი დებულება და სტრუქტურა უნდა შეიქმნას მიმდინარე წლის ბოლომდე, ხოლო მისი ფუნქციონირებისათვის საჭირო თანხები გათვალისწინებული უნდა იქნეს ფინანსთა სამინისტროს მიერ, 2016 წლის ბიუჯეტის ხარჯვით ნაწილში.
3. სახელმწიფო ორგანო, სასურველია ექვედებარებოდეს საქართველოს პარლამენტს ან იყოს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემადგენლობაში, როგორც დამოუკიდებელი სტრუქტურული ერთეული (ს.ს.ი.პ.-ის სახით).

4. ბუღალტრული აღრიცხვა ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის სფეროში გასატარებელი რეფორმებისა და შესაბამისი ნორმატიული ბაზის საბოლოო სახით ჩამოყალიბებამდე, კანონმდებლობით უნდა დადგინდეს გარდამავალი პერიოდი 2017 წლის 1 ივლისამდე. გარდამავალ პერიოდში, ამ სფეროს ზედამხედველობას, რეგულირებას და დროებით გამოსაყენებელ ნორმებს, უნდა ადგენდეს სახელმწიფო ორგანო.

5. სავალდებულო აუდიტის ქვემდებარე პირთა რაოდენობის გაზრდა 2017 წლის 1 ივლისამდე, არასწორად მიგვაჩნია. სავალდებულო აუდიტს გარდამავალ ეტაპზე უნდა დაექვემდებაროს მხოლოდ მსხვილი კომპანიები, საზოგადოებრივი ინტერესის სფეროში შემავალი კომპანიები და კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა პირები. პარალელურად, გარდამავალ პერიოდშივე უნდა მომზადდეს შესაბამისი პირობები სავალდებულო აუდიტს დაქვემდებარებული საწარმოების (მათ შორის საშუალო საწარმოების) არეალის გაზრდისთვის და მოქმედ აუდიტორთა გარკვეული ნაწილის, გადამზადებისა და კვალიფიკაციის ამაღლების მიზნით.

6. სავალდებულო აუდიტს დაქვემდებარებული საწარმოების განსაზღვრის კრიტერიუმები დადგენილი უნდა იქნეს კანონით. კანონითვე უნდა იყოს დადგენილი ანგარიშგების გამოქვეყნების წესები და მოქმედების არეალი, თუმცა შესაძლებელია ეს უკანასკნელი განსაზღვროს მარეგულირებელმა ორგანომ.

7. ხარისხიან ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოთხოვნის სტიმულირების მიზნით, ბანკებიდან გაცემული მსხვილი სესხებისათვის, კლიენტისაგან აუდირებული ანგარიშგების მოთხოვნა, არასწორად მიგვაჩნია. აღნიშნულმა, მხარეთა შორის ხელშეკრულების გაფორმებისას, შეიძლება თავისუფალი ნების შეზღუდვა გამოიწვიოს. რაც შეეხება აუდირებული ანგარიშგების მქონე პირებისათვის დაბალი საგადასახადო რისკის მატარებლის სტატუსის მინიჭებას, მართებულია და მნიშვნელოვანი ფაქტორი იქნება საწარმოებში, ბუღალტრული აღრიცხვა ანგარიშგების მონესრიგებისათვის.

8. სანყის ეტაპზე, აუდიტორთა რეესტრში უნდა შევიდეს ყველა ინდივიდუალური აუდიტორი და აუდიტორული ფირმა, რომლებიც ყოველგვარი წინაპირობის გარეშე დააკმაყოფილებენ კანონით განსაზღვრულ აღიარების მოთხოვნებს (პროფესიაში დარჩენის შანსი ყველას უნდა ქონდეს). აუდიტორთა რეესტრის დახვეწა უნდა მოხდეს ეტაპობრივად, ხარისხის კონტროლის შედეგების გათვალისწინების შესაბამისად.

9. ფირმის, აუდიტორთა რეესტრში რეგისტრაციისათვის მთავარი პირობა უნდა იყოს აუდიტორთა ზღვრული რაოდენობა. აუდიტორთა ზღვრული რაოდენობა ფირმაში განსაზღვრული უნდა იყოს კანონით ან/და სხვა ნორმატიული აქტით. კორპორატიული წევრობის ინსტიტუტის ფუნქციონირება მართებულად არ მიგვაჩნია. პროფესიონალურ ორგანიზაციაში წევრობა უნდა იყოს ინდივიდუალური, როგორც საერთაშორისო პრაქტიკითაა მიღებული.

10. აუდიტორთა პროფესიული სერთიფიცირება ყველა შემთხვევაში უნდა განახორციელონ პროფესიულმა ორგანიზაციებმა. საკვალიფიკაციო მოთხოვნები უნდა დაადგინოს სახელმწიფო ორგანომ. დადგენილი მოთხოვნების დაკმაყოფილების შემთხვევაში, ტესტირების ჩატარების უფლება უნდა ქონდეს ყველა აკრედიტირებულ პროფესიულ ორგანიზაციას.

11. პირველ ეტაპზე, ყოველგვარი ხარისხის კონტროლის გარეშე, აუდიტორის სტატუსი უნდა შეუნარჩუნდეს ყველა პირს, რომელთაც ეს სტატუსი მინიჭებული ქონდა დღეისათვის მოქმედი კანონმდებლობით. ამასთან, გარდამავალ პერიოდში მიუხედავად აუდიტორთა რეესტრით გათვალისწინებული სტატუსისა, სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლება უნდა ქონდეს ყველა აუდიტორს ან აუდიტორულ ფირმას. სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების არმქონე აუდიტორს ან/და აუდიტორულ ფირმას ისე, როგორც დღევანდელ კანონმდებლობაშია, ხარისხის კონტროლი არ უნდა ჩაუტარდეს (გარდა საკუთარი სურვილისა). აუდიტორებს, რომლებიც ვერ დააკმაყოფილებენ ევროდირექტივით განსაზღვრულ განათლებისადმი წაყენებულ მოთხოვნებს, უნდა მიეცეთ შანსი გარკვეული პერიოდის განმავლობაში ჩააბარონ, კვალიფიკაციის დამადასტურებელი სასერტიფიკაციო გამოცდები.

12. აუდიტორის უფლების მოსაპოვებლად საჭირო მოთხოვნები, უნდა განსაზღვროს სახელმწიფო ორგანომ. პროფესიულ ორგანიზაციას უნდა ჰყავდეს მხოლოდ ინდივიდუალური წევრები. ფიზიკური პირისათვის პროფესიული ორგანიზაციის წევრობა, აუდიტორული საქმიანობის უფლების მოპოვებისათვის მთავარი პირობა უნდა იყოს.

13. თანაბარი სასტარტო პირობების შექმნის და სახელმწიფოში კონკურენტუნარიანი გარემოს ჩამოყალიბების მიზნით, გარდამავალი პერიოდის სანწყის ეტაპზე მიზანშეწონილი იქნება ყველა პროფესიული ორგანიზაცია ჩაითვალოს აკრედიტებულად (ჩანაწერი ამის თაობაზე უნდა გაკეთდეს კანონში). ამ მიზნით შეიძლება დაწესდეს რამოდენიმე კრიტერიუმი, მაგალითად: პროფესიული ორგანიზაციის შექმნის დრო, წევრთა რაოდენობა და სხვა. აკრედიტაციას უნდა დაექვემდებაროს ყველა მსურველი პროფესიული ორგანიზაცია, მიუხედავად მისი საერთაშორისო სტატუსისა. გარდამავალ ეტაპზე უპრიანი იქნება პროფესიული ორგანიზაციების აკრედიტაცია განახორციელოს აკრედიტაციის ცენტრმა, რომელსაც გააჩნია შესაბამისი საკანონმდებლო ბაზა, პრაქტიკული გამოცდილება და ადამინური რესურსები. აკრედიტაციის ნაცვლად, ავტორიზაციის შემოტანა გამართლებულად არ მიგვაჩნია.

პატივისცემით,

ივანე ჯონაძე
საქართველოს აუდიტორთა კავშირის
აღმასრულებელი დირექტორი