



რა გვინდა ჩვენ: „ევროდირექტივის მოთხოვნებთან მიახლოება...“, თუ საუკეთესო პრაქტიკა?!

შენიშვნები „უწყებათაშორისი ჯგუფის“ მიერ მოზადებულ კანონპროექტზე „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“

ხანგრძლივი დებატების, შეთანხმებების და ლოდინის შემდეგ „განხილვისა და აზრთა შეჯერებისთვის“ ჩვენ მოგვეწოდა „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ „უწყებათაშორისი ჯგუფის“ მიერ მომზადებული კანონპროექტის ვარიანტი, რომელზეც მინიშნებული იყო, რომ „ეს დოკუმენტი არ არის განხილული სახელმწიფო უწყებებისა და მთავრობის დონეზე, შესაბამისად ამ მომენტისთვის ის არ წარმოადგენს საკანონმდებლო ინიციატივას“. ამდენად, არაკონდიციურ და გაურკვეველი სტატუსის მქონე დოკუმენტზე აზრის გამოთქმის მიზანშეწონილობა იმთავითვე სათუო იყო. ფედერაციის გამგეობის საერთო პოზიციის მომზადებამდე, ბიზნეს ასოციაციებს ფინანსთა სამინისტრომ გასაცნობად წარუდგინა, ხოლო ჩვენ ამ შეხვედრის მონაწილისგან მივიღეთ კანონპროექტის სხვა (განსხვავებული), უფრო სრული და სრულყოფილი ვერსია, რომელსაც ახლავს განმარტებითი ბარათი, აგრეთვე სხვა კანონებში (საგადასახადო კოდექსსა და ადმინისტრაციულ კოდექსში) შესატანი ცვლილებათა პაკეტიც. მათ შორის განსხვავება ისაა, რომ უკანასკნელში ნორმები დახვეწილია, დალაგებულია, ზოგიერთი მუხლი შეკუმშულია და შედარებით გამართულია, ზოგ მუხლს პირიქით, დამატებული აქვს ახალი პუნქტები, ზოგიერთი მათგანი კი მთლიანად შეცვლილია. უნდა ვივარაუდოთ, რომ ეს ბოლო ვარიანტი „უწყებათაშორისი ჯგუფის“ მიერ მომზადებული კანონპროექტის საბოლოო სახეა.

სრულიად ბუნებრივი გაოცების და უჩვეულო შეგრძნების მიუხედავად, საბოლოო შედეგის მიმართ განსაკუთრებული ინტერესის გამო, დოკუმენტის არაუშუალო მიღება ჩავთვალეთ უნებლიე გაუგებრობად და საჭიროდ მივიჩნიეთ გამოგვეხატა ჩვენი პოზიცია სწორედ ამ ბოლო ვარიანტზე.

გვინდა ვირწმუნოთ, რომ წინამორბედისგან თვისობრივად სხვა (უკეთესი) მენტალობის ინიცირებასთან გვაქვს საქმე, კანონპროექტის განხილვა კულუარებიდან გადმოინაცვლებს ჯანსაღი დებატების რეჟიმში და ეს პროცესი იქნება გამჭვირვალე, ყველა დაინტერესებულ პირს მიეცემა შესაძლებლობა ჩაერთოს დისკუსიაში.

გამოცდილი პრაქტიკაა და ამდენად, გასათვალისწინებელია, რომ პროექტში პრობლემების დანახვა, მათ გადაწყვეტაზე არგუმენტირებული მსჯელობა ყველაზე უკეთ პროფესიის წარმომადგენლებს და სპეციალისტებს შეუძლიათ. ამიტომ ვიდრე მომხმარებელთა ფართო აუდიტორიას წარედგინება, უმჯობესია **კანონპროექტის პირველი და საბოლოო რედაქცია ამ წრეში შეჯერდეს.**

წარმოდგენილი სახით, კანონპროექტზე მსჯელობის დანყება თუ უნდა მივიღოთ, როგორც წინასამზადისი ხარვეზებისა და ნაკლოვანებების პრევენციისთვის, შეიძლება ვთქვათ, რომ „ევროკავშირი-საქართველოს ასოციაციების შესახებ შეთანხმების“ დღის წესრიგით გათვალისწინებული ღონისძიებების ფარგლებში გაჩნდა ახალი ალტერნატივა, რომელსაც აქვს პრეტენზია ჩაანაცვლოს მოქმედი კანონი და სავარაუდოდ, ეს პროცესი გონივრულ ვადაში უნდა დამთავრდეს, ყოველგვარი მორიგი გადავადების და ხელოვნური დაყოვნების გარეშე. ბოლო ინსტანციამდე (პარლამენტის პლენარულ სხდომაზე მესამე განხილვამდე) კი კანონპროექტი მკაცრ ფილტრს გაივლის და კიდევ უფრო დაიხვეწება. მოქმედი კანონის შეცვლის აუცილებლობა (ვფიქრობთ) უკვე ყველამ გაითავისა და გარკვეული დადებითი შედეგებიც გამოიკვეთა.

არსებული სახით კი, კანონპროექტის პირველსავე ნაკითხვიდან აშკარად შესამჩნევია, რომ წინა ვარიანტიდან მას ბევრი ხარვეზი გადმოჰყვა. აქამდე გამოთქმული შენიშვნები, წინადადებები თუ მიღწეული შეთანხმებები მასში მხოლოდ ნაწილობრივია ასახული; მისი ტექსტი რედაქციულად გასამართია; ცალკეული ნორმა არსობრივად შესაცვლელია; ნორმათა ნაწილი ცალკეულ შემთხვევაში, ზედმეტად გადატვირთული ან შესავსებია.

მიუხედავად იმისა, რომ კანონპროექტში აშკარა მონოპოლიური დებულებები უკვე არ იკითხება და მოქმედი (ძველი) რედაქციიდან ზოგიერთი პრობლემური საკითხი (დაპირისპირების ფონი) მოხსნილია, მისი კონცეპტუალური საფუძველი იგივე დარჩა - პროექტში ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი კვლავ ერთადაა მოქცეული; გაურკვეველია რა არის კანონის რეგულაციის სფერო; არსებული სხვა თავსატეხი ჩაანაცვლა ახალმა; ნორმათა ნაწილი „ვეროდირექტივების“ მოთხოვნათა ცუდი თარგმანი და ინტერპრეტაციაა; ნორმათა ნაწილში კი იგრძნობა კონკრეტული ინტერესებისთვის მორგება და საკითხის არაადეკვატური გადანყვეტა.

პროექტი, რომელიც უნდა განხორციელდეს, არ განლავს რიგითი აქტი. მისი სტაბილურობა ხანგრძლივ პერიოდზე უნდა იყოს გათვლილი. ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეფორმა მარტო ახალი კანონის მიღებას ან არსებულის შეცვლას არ გულისხმობს, არამედ ეს გარკვეული პერიოდის განმავლობაში განსახორციელებელ ღონისძიებათა ერთობლიობაა, რომელშიც კანონს არსებითი და განმსაზღვრელი (მესაჭის) როლი ენიჭება. ამიტომ, ფაქტობრივი ვითარებიდან და მისაღები რეგულაციის მნიშვნელობიდან გამომდინარე, მის მიმართ უნდა ვიყოთ უკიდურესად კრიტიკული, მით უმეტეს, ამ დოკუმენტში ყველაფერი თანაბრად მნიშვნელოვანია, მათ შორის, სახელწოდება, მიზანი, განმარტებები, საზედამხედველო-მარეგულირებელი ორგანო, ამ ორგანოს სტრუქტურული მონყობა, ქვემდებარება, ფუნქციები, დაკომპლექტება, აუდიტორთა რეესტრის წარმოება, სერტიფიცირება, პროფესიული ორგანიზაციების როლი, ხარისხის კონტროლი და ა.შ. - კანონპროექტის ყველა ეს შემადგენელი გადახალისებას საჭიროებს, საბოლოო სახით კი კანონმა აუცილებლად უნდა უპასუხოს ყველაზე მაღალ სტანდარტს.

ასეთი ზოგადი შეფასება, მწვავე კრიტიკული აღქმა და მოურიდებელი პირდაპირობა მიზნად არ ისახავს ვინმეს დისკრედიტაციას, ღირსების დაკნინებას ან განეული მეცადინეობის დაუფასებლობას - ეს დოკუმენტის დახვეწის აუცილებლობაზე აქცენტირებაა და ამ რთულ პროცესში მონაწილეთა მხოლოდ პასუხისმგებლობის მოტივაციის ამალღების სკენ არის მიმართული.

ერთხელ და სამუდამოდ, საბოლოოდ უნდა შევთანხმდეთ, რომ კანონი ვინმეს დაკვეთას ან ახირებას კი არ უნდა მოერგოს, არამედ ემსახუროს ხანგრძლივადიან პერსპექტივას, ქვეყნის ეკონომიკურ აღმავლობას, ზოგადად აღიარებულ ღირებულებებს, საერთო ინტერესებს, ხელი შეუწყოს ადგილობრივი, ქართული აუდიტორული კომპანიების და პროფესიის განვითარებას. განვლილი პერიოდის პრაქტიკამ შთამბეჭდავად დაგვანახა, რომ არსებულმა რეგულაციამ ვერ იმუშავა და უნდა შევცვალოთ ისეთით, რომელიც გამოწვევებს უპასუხებს. არ უნდა დავუშვათ ახირება და რჩევის იგნორირება, მით უფრო, თუ შენიშვნა ობიექტურია, არგუმენტირებულია და მიმართულია ნორმის სრულყოფისკენ. საქართველოს სჭირდება ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში ევროდირექტივებთან მკაცრად შესაბამისი რეგულირება და არა მისი თავისუფალი ინტერპრეტაციები და უწყებრივი თუ ჯგუფური ინტერესების დაცვა. ამ შემთხვევაში, **ვეროდირექტივების გათავისება იძლევა იმ ჩარჩოს, რომელიც მისაღებია ყველა მხარისთვის, აგვარიდებს დაპირისპირებას და ყველაზე უკეთესად ესადაგება ჩვენს პირობებს, თუმცა ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმა საქართველოში დაკავშირებულია მრავალმხრივ ანგარიშგასანევ სპეციფიურობასთანაც, რაც აუცილებლად გასათვალისწინებელია.** კერძოდ, არსებული რეგულაციის სრულიად არაადეკვატური ნორმების მოქმედების (თუ უმოქმედობის) შედეგად, ხელაღებით განადგურდა კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში წლობით დაგროვილი დადებითი გამოცდილება თუ ინსტიტუციური მონყობა; გაუქმდა აუდიტორთა რეესტრი; მოიშალა სერთიფიცირების სისტემა; დაიკარგა აუდიტის მიმართ ნდობა; შეიქმნა პროფესიულ ორგანიზაციებსა და აუდიტორებს შორის დაპირისპირების ფონი; ზოგმა აუდიტორმა პროფესიას დაანება თავი და სხვა გზა ირჩია; დამკვიდრდა განუკითხაობა და ქაოსური ვითარება, რაც სამი წელია გრძელდება. ამდენად, **ახალმა კანონმა უნდა იმუშაოს დანგრეულის აღდგენაზე, მდგომარეობის ხარისხობრივ გაუმჯობესებაზე, პირველ რიგში, აუდიტის მიმართ მოთხოვნის ამალღებაზე და ახალი ინსტიტუტებისთვის გონივრული სასტარტო პირობების უზრუნველყოფაზეც, რაც კანონპროექტის წარმოდ-**

გენილ ვარიანტში საკმარისად არ ჩანს.

უფრო კონკრეტულად კი, უნდა შევნიშნოთ შემდეგი:

1. ფაქტობრივად შექმნილი საკანონმდებლო ვაკუუმიდან და ქაოსური მდგომარეობიდან გამომდინარე, საჭიროა საქართველოში სახელმწიფოებრივ რეგულაციას დაექვემდებაროს ბუღალტრული აღრიცხვა და მთლიანად აუდიტორული საქმიანობა - არა მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (აღნიშნულზე ადრეც არაერთხელ იყო გამოთქმული არგუმენტირებული შენიშვნები). კანონპროექტის სათაური კი კვლავ იგივეა - **„ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“**.

მიზანშეწონილად მიგვაჩნია შეიცვალოს სახელწოდება - ეწოდოს მას: **„ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის შესახებ“**, მით უმეტეს, ის ახალ ინსტიტუციურ მოწყობას და წესრიგს ითვალისწინებს აუდიტის სფეროში. კანონპროექტს აქვს პრეტენზია შეცვალოს ინსტიტუციური მოწყობა, გამიჯნოს კომპეტენციები, მოაწესრიგოს პროფესიული სერთიფიცირება, დაიქვემდებაროს საშემფასებლო საქმიანობაც და ა.შ;

2. ძალიან დიდი მნიშვნელობა აქვს მიზნის დასახვას და კანონის რეგულაციის სფეროს განსაზღვრას. ეს აუცილებელია იმისთვის, რომ აქედან გამომდინარე აიგოს კონსტრუქციული ნაწილი. მოცემულ შემთხვევაში სრულ გაურკვევლობასთან გვაქვს საქმე. აი, რა წერია კანონპროექტის პირველ მუხლში: **„ეს კანონი ადგენს საერთაშორისოდ აღიარებული სტანდარტების შესაბამისად, საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის, ხარისხის კონტროლის უზრუნველყოფის, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში მარეგულირებელი სამართლებრივი აქტების ევროკავშირის დირექტივების მოთხოვნებთან მიახლოების მიზნით“**.

როგორც მინიმუმ, ამ მუხლს რედაქციული ჩასწორება სჭირდება (ეს ყველაზე ნაკლები პრობლემანა და ეშვებება), მაგრამ რაც მთავარია, არ ჩანს, რას ადგენს ეს კანონი, **სამართლებრივ საფუძვლებს, ზოგად პრინციპებს, წესს, რიგს თუ სამოქმედო ნორმებს?**; სრულიად ზედმეტი, მყვირალა ჩანართია: **„საერთაშორისოდ აღიარებული სტანდარტების შესაბამისად“** (ამ ნიშნულამდე მას ბევრი რამ აკლია); ამასთან, კანონით დასარეგულირებელი საკითხების გადაწყვეტის ხარისხის დონესთან შეუსაბამობაშია გაცხადებული მიზანი. კანონის შეცვლის წინაპირობებიდან გამომდინარე, სრულიად ცალსახაა, რომ მიზანი უნდა იყოს არა **მიახლოება**, არამედ **ევროდირექტივების და საუკეთესო პრაქტიკის შესაბამისი კანონის მიღება**, რომლისთვისაც **საერთაშორისოდ აღიარებული სტანდარტები** სამართლებრივი საფუძვლების მხოლოდ ერთ-ერთი შემადგენელია.

2.1. შემდეგში კიდევ რომ არ განვმეორდეთ, აქვე დავსძენთ, რომ კანონპროექტს თავიდან ბოლომდე სჭირდება სტილისტური ჩარევა და კორექტურა ენის სპეციალისტის მიერ, აგრეთვე სპეციფიკური ტერმინების სწორ ფორმაში გამოყენება. ნიმუშად მოვიყვანთ რამდენიმე ისეთ მაგალითს, სადაც ეს ამკარაა:

2.1.1. მე-2 მუხლის ს), ტ), უ), ფ) პუნქტებში: -- მილიონი ლარი, უნდა იყოს -- **მილიონ ლარს**; ჯამური აქტივები - **აქტივების ჯამური ღირებულება**; ნაცვლად: საანგარიშსწორებო პერიოდში თანამშრომელთა რაოდენობა განისაზღვრება არა უმეტეს --- კაცით - **დასაქმებულთა საშუალოსიობრივი რაოდენობა --- პირს. „თანამშრომელი“**, „კაცი“ ვერ გამოხატავს იმ არსობრივ დატვირთვას, რაც აქ საჭიროა. აღნიშნული ქვეპუნქტები, ნიმუშისთვის, უფრო გამართულია (სხვა პუნქტები კი ჩასწორდეს) ასეთი სახით:

ტ) მცირე საწარმო - სუბიექტი, რომლის წინა საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი სამი მაჩვენებლიდან რომელიმე ორი არ აღემატება:

ტ.ა) აქტივების ჯამური ღირებულება - 10 მილიონ ლარს;

ტ.ბ) წმინდა შემოსავლები - 20 მილიონ ლარს;

ტ.გ) დასაქმებულთა საშუალოსიობრივი რაოდენობა - 50 (ორმოცდაათი) პირს.

2.1.2. მე-4 მუხლის მე-5 პუნქტი ჩახლართული და გადატვირთულია არაფისმთქმელი ჩანართებით: **„ამ კანონით დადგენილი ზომითი კატეგორიებისგან განსხვავებული ზომითი კატეგორიების მიხედვით, სუბიექტი ვალდებულია არ დაარღვიოს ამ კანონით გათვალისწინებული ზომითი კატეგორიების მიხედვით ნებადართული სტანდარტის გამოყენების მოთხოვნა“** - ეს ქართული არ არის. ჯობია ასე, მარტივად: - **„სუბიექტი ვალდებულია არ დაარღვიოს ამ კანონით გათვალისწინებული**

ზომითი კატეგორიების მიხედვით ნებადართული სტანდარტის გამოყენების მოთხოვნა“;

2.1.3. მე-8 მუხლის მე-3 პუნქტში: არაუგვიანეს ანგარიშგების თარიღის მომდევნო წლის 31 დეკემბრისა, უნდა იყოს „საანგარიშგებო პერიოდის“ და არა „ანგარიშგების თარიღის“;

2.1.4. მე-6 მუხლში - ინფორმაციის გახსნა - არასწორი თარგმანია. ანგარიშგებაში ინფორმაცია უნდა აისახოს და არა გაიხსნას;

2.1.5. მე-6 მუხლის მე-6 პუნქტის ა) ქვეპუნქტში: „სუბიექტის ბიზნეს მოდელის მიმოხილვას“ - რას ნიშნავს ბიზნეს მოდელი? უნდა იყოს **ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა**;

2.1.6. მე-6 მუხლის მე-9 პუნქტის გ) ქვეპუნქტში: ნაცვლად „შიდა კონტროლებისა“ უნდა იყოს: „შიდა კონტროლისა“;

2.1.7. მე-7 მუხლის სათაური - აუდიტის მოთხოვნა - შეუსაბამოა ნორმის შინაარსთან. ამავე მუხლში წერია, რომ „სდპ-ები და საშუალო ზომის საწარმოები ვალდებული არიან **წარადგინონ** აუდიტებული ფინანსური ანგარიშგება, მაგრამ არაა მითითებული, სად, ვისთან უნდა წარადგინონ ეს ანგარიშგება“;

2.1.8. მე-10 მუხლის მე-3 პუნქტში: „აუდიტორთა რეესტრში შეყვანილი იქნება მხოლოდ.. აჯობებს დაინეროს: აუდიტორთა რეესტრში რეგისტრაციას ექვემდებარებან მხოლოდ... ან რეგისტრირდებიან, ან რეგისტრაციას გადაიან...“;

2.1.9. მე-10 მუხლის მე-6 პუნქტში: „აუდიტორთა რეესტრში რეგისტრაციით დაინტერესებული საქართველოში რეგისტრირებული აუდიტორული ფირმა უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ პირობებს:“ - ჩახლართული, წინააღმდეგობრივი წინადადებაა. რეგისტრაციით დაინტერესებული თუა, რეგისტრირებული როგორ იქნება? მარტივად და გასაგებად ასე შეიძლება ჩაინეროს: „აუდიტორთა რეესტრში რეგისტრაციით დაინტერესებული აუდიტორული ფირმა უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ პირობებს:“

2.1.10. მე-10 მუხლის მე-9 პუნქტში: „მის მიერ განსაზღვრული სტანდარტით განსაზღვრული საქართველოს სამართლის საკვალიფიკაციო ტესტის ჩაბარებისა და შესაბამისი მიმართვის საფუძველზე“ - რა არის ახლა ეს? განსაზღვრული სტანდარტით განსაზღვრული?... ან რა შუაშია აქ სამართლის საკვალიფიკაციო ტესტი?

2.1.11. 21-ე მუხლის მე-6 პუნქტში „სამსახური უფლებამოსილებების განხორციელებისას“ - უნდა იყოს არა სამსახური, არამედ **სააგენტო**;

2.2. მე-10 მუხლში 2 მე-6 პუნქტია და ა.შ.

3. კანონპროექტში ტერმინების განმარტება მეტად მნიშვნელოვანია არამარტო არსის აღქმისათვის. ეს ტერმინები ქმნიან ძირითად ფონს. სწორედ ამ ნაწილში ადგილი აქვს არსებით უზუსტობებს, ამასთან, არასრულიცაა. აღნიშნულის გამო, საჭიროა ის საფუძვლიანად შეიცვალოს.

3.1. პროფესიასთან დაკავშირებული ტერმინები, როგორცაა **ბუღალტრული აღრიცხვა, ბუღალტერი, აუდიტორი, აუდიტური კომპანია, გარე აუდიტორი, გარიგების პარტნიორი, სავალდებულო აუდიტი, აუდიტორული დასკვნა, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი** და ა.შ, ზუსტად ისე უნდა განიმარტოს, როგორც ეს სპეციალური ცნებების გლოსარში, ევროდირექტივაში ან შესაბამის სტანდარტშია. მოცემულ შემთხვევაში კი სახეზეა უკვე არსებულისგან და დამკვიდრებულისგან განსხვავებული, თავისუფალი ვერსია ან მათი ორიგინალის ცუდი თარგმანი.

3.2. ზოგიერთი ტერმინი, მაგალითად, **მშობელი საწარმო**, ქართულ ენაში ასე არ გამოიყენება და არცაა საჭირო მისი ამ სახით დამკვიდრება. **მშობელი საწარმოს** შესატყვისია **სათავო საწარმო (სათავო ორგანიზაცია) - იურიდიული პირი, რომელსაც აქვს ერთი ან ერთზე მეტი შვილობილი საწარმო (შვილობილი ორგანიზაცია)**.

3.3. **აფილირებული საწარმო** განმარტებულია, როგორც **ჯგუფის ნებისმიერი ორი ან მეტი წევრი**. ამ დროს, მისი ეკონომიკური შინაარსის თანახმად, ის არის **საწარმო, რომელსაც ნაწილობრივ ფლობს სხვა კომპანია**. ევრო დირექტივაში კი გამოყენებულია ტერმინი: **აუდიტური კომპანიის აფილირებული პირი, რომელიც გულისხმობს აუდიტურ კომპანიასთან საერთო საკუთრებით, კონტროლით ან მმართველობით დაკავშირებულ ნებისმიერ საწარმოს**.

3.4. მე-8 მუხლის მე-2 ნაწილში გამოყენებულია ტერმინი **„აგრეგირებული“**, მაგრამ რა არის **აგრეგირება**, ან რა არის **აგრეგირებული მაჩვენებელი**, ეს არსად ჩანს და სავარაუდოდ ბევრმა არც იცის. ამიტომ მიზანშეწონილია განიმარტოს ამ ტერმინის მნიშვნელობაც ისე, როგორც ის ეკონომ-

იკურ ლექსიკონებშია: **აგრეგირება** - საერთო, განზოგადებული, მთლიანი მაჩვენებლების (სიდიდის) მიღების მიზნით რაიმე ერთგვაროვანი მაჩვენებლების (სიდიდეების) გაერთიანება, შეჯამება;

3.5. მე-6 მუხლის მე-2 პუნქტის ა), ბ) და გ) ქვეპუნქტებში გამოყენებულია ტერმინები: „**მმართველობის ანგარიშგება**“, „**არაფინანსური ანგარიშგება**“, „**კორპორატიული მართვის ანგარიშგება**“, ამავე მუხლის მე-9 პუნქტის ა) ქვეპუნქტში - **კორპორაციული მართვის კოდექსი**, თუმცა გაურკვეველია, რა დოკუმენტებია ისენი. საერთაშორისო სტანდარტები ცნობს და არსებობს საწარმოს **ფინანსური ანგარიშგება**, ან **კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება**, რაც არ ითვალისწინებს ზემოაღნიშნულ კომპონენტებს. ისინი ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ნაწილებია. ფინანსურ ანგარიშგებას, ან კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას უნდა ახლდეს განმარტებითი შენიშვნები, სადაც აუცილებელია აისახოს (განიმარტოს) ყველა მნიშვნელოვანი ინფორმაცია.

როგორც ნორმატიული აქტი, „**კორპორაციული მართვის კოდექსი**“ არავის გამოუცია. საწარმოს მოეთხოვება გააჩნდეს ტექსტურად ჩამოყალიბებული და უფლებამოსილი ორგანოს მიერ დამტკიცებული **სააღრიცხვო პოლიტიკა**. ამდენად, თუ აქ არასათანადო თარგმანთან გვაქვს საქმე, საჭიროა მოვიძიოთ მათი ქართული შესატყვისი, ან თუ იქმნება რაღაც ახალი საანგარიშგებო დოკუმენტი, კანონის განმარტებით ნაწილში აუცილებელია მომხმარებელს გასაგებად მიენოდოს მათზე ინფორმაცია;

3.6. ახალ ტერმინებს შორის განსაკუთრებულად საყურადღებოა „**საზოგადოებრივი დაინტერესების პირი**“. მსოფლიო ბანკის ორგანიზებით თარგმნილ სხვა დოკუმენტში გამოიყენება მისი შესატყვისი - „**საზოგადოებრივი ინტერესის სუბიექტი**“ - **Субъекты общественного интереса (СОИ)**. ჩვენი აზრით, ეს უკანასკნელი უფრო ზუსტად გამოხატავს შინაარსს, ვიდრე „**საზოგადოებრივი დაინტერესების პირი**“. ამდენად, საჭიროა სპეციალისტებთან კონსულტაცია და საკითხის ისე გადანიშნვა.

ცხადია, მნიშვნელოვანია სწორი, შესაბამისი ტერმინის დამკვიდრება, მაგრამ არანაკლებ მნიშვნელოვანია რა მოიაზრება ამ ტერმინის ქვეშ, რა შედის მის შემადგენლობაში.

კანონპროექტისთვის ტერმინების განმარტების თანახმად, „**საზოგადოებრივი დაინტერესების პირად**“, სხვათა შორის, მოიაზრება მსხვილი საწარმოები ანუ საწარმოები, რომელთა აქტივების ჯამური ღირებულება აღემატება 50 მილიონ ლარს, წმინდა შემოსავლები 100 მილიონი ლარზე მეტია ან დასაქმებულთა საშუალოსიობრივი რაოდენობა 250 პირს ქარბობს.

ევროდირექტივის (2006/43/EC) თანახმად, „**საზოგადოებრივი ინტერესების სუბიექტებად იწოდებიან საფონდო ბირჟებზე რეგისტრირებული ანგარიშვალდებული საწარმოები, საკრედიტო ორგანიზაციები და სადაზღვევო კომპანიები**“, დაახლოებით ისე, როგორც ეს მოცემულია, „**მენარმეთა შესახებ**“ საქართველოს კანონის მე-13 მუხლის მეორე ნაწილში. კერძოდ, მასში განსაზღვრულია, რომ „**ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ**“ საქართველოს კანონის მიხედვით **ანგარიშვალდებულ საწარმოში, რომლის ფასიანი ქაღალდები სავაჭროდ არის დაშვებული ფასიანი ქაღალდების ბირჟაზე, ან საქართველოს საფინანსო ზედამხედველობის სააგენტოს მიერ ლიცენზირებულ საწარმოში, ან საწარმოში, რომლის პარტნიორთა რაოდენობა 100-ს აღემატება, აუდიტის ჩატარება სავალდებულოა**“, ანუ აღნიშნული კანონის ამ მუხლით უკვე განსაზღვრულია ვისთანაა ჩასატარებელი სავალდებულო აუდიტი და აქ წარმოდგენილი წრე სრულიად საკმარისია. ცნობისთვის, ეს ძირითადი და ერთადერთი ნორმაა. რომელიც განსაზღვრავს სავალდებულო აუდიტის ჩატარების არეალს. ყველა სამენარმეო სუბიექტი იქმნება ამ კანონის თანახმად და სამართებრივადაც ამ აქტიდან გამომდინარეობს აუდიტის მოთხოვნადობა. ამიტომ აღნიშნული მუხლისგან ოდნავადაც განსხვავებული ნორმა, პირველყოვლისა, „**მენარმეთა შესახებ**“ საქართველოს კანონში ცვლილების საფუძველზე უნდა დამკვიდრდეს. ასეთი ცვლილების პროექტი კანონპროექტს არ ახლავს.

ევროდირექტივების თანახმად, მართალია, ევროკავშირის ნევრ სახელმწიფოებს შეუძლიათ საზოგადოებრივი ინტერესების სუბიექტებს მიაკუთვნონ საქმიანობის ხასიათის, მასშტაბის ან დასაქმებულთა რაოდენობის მიხედვით საზოგადოებისთვის განსაკუთრებული მნიშვნელობის სხვა საწარმოებიც, მაგრამ აქ ყველა არ იგულისხმება.

აქედან გამომდინარე, ვფიქრობთ, რომ ყველა მსხვილი საწარმოს მიკუთვნებით „**საზოგადოებრივი ინტერესების სუბიექტებისათვის**“, ფართოვდება იმ საწარმოთა წრე, რომლებშიც აუდიტის ჩატარება სავალდებულო ხდება. ერთი მხრივ, ეს დადებითად აღიქმევა - აუდიტის მოთხოვნადობა იზრდება, მაგრამ ამ გადანყვეტილებამ, გვერდითი მოვლენის სახით, შეიძლება გამოიწვიოს ბაზრის დიდი სეგმენტის ხელოვნური დამკვიდრება პრივილეგირებული („**დიდი ოთხეულის**“ და საერთაშო-

რისო ქსელის) აუდიტორული კომპანიებისათვის, რაც მიუღებელია.

3.7. სერტიფიცირების და სერტიფიცირებული პირის შესახებ განსხვავებული მოსაზრებები არსებობს პროფესიონალთა წრეში. ანგარიშგასანევია ფაქტობრივი ვითარებაც, რომელშიც მოქმედი რეგულაციის გამო აღმოვჩნდით.

კანონპროექტის მე-2 მუხლის კ) პუნქტში წარმოდგენილი განმარტების თანახმად,

„სერტიფიცირებულია პირი – ფიზიკური პირი, რომელიც სერტიფიცირებულია ბუღალტერთა ან/და აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაციის მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის, ფინანსური ანგარიშგების და აუდიტის ზედამხედველობის სააგენტოს მიერ დადგენილი სტანდარტების შესაბამისად და რომელიც სერტიფიცირების შემდგომ თავის კვალიფიკაციას ადასტურებს განგრძობითი განათლების სტანდარტის შესაბამისად“; სტილისტური დაუხვეწელობის გარდა, ასეთი განმარტება და სერტიფიცირების რეგულაცია, ჩვენი აზრით, მიუღებელია. როგორც განმარტებიდან ჩანს, **სერტიფიცირებას ახორციელებს პროფესიული ორგანიზაცია. სერტიფიცირების სტანდარტს ადგენს „აღრიცხვის, ფინანსური ანგარიშგების და აუდიტის ზედამხედველობის სააგენტო“.**

პროფესიული ორგანიზაცია საქართველოში რამდენიმეა. შესაძლებელია სხვაც შეიქმნას და ყველა მათგანმა სერტიფიკატი რომ გასცეს, განსხვავებულ და მიზეზთა გამო, სხვადასხვა სინჯის „პროფესიონალებს“ მივიღებთ. ამდენად, გამოსავალი ერთია: **სერტიფიცირებას უნდა ახდენდეს ერთი ორგანო, სერტიფიკატი ერთიანი ნიმუშის უნდა იყოს და ყველასთვის თანაბარი სტატუსი გააჩნდეს.** ამიტომ უმჯობესია მისი ფორმა შეიმუშაოს და გასცეს „სააგენტომ“ იმ სუბიექტის წარდგინებით, რომელიც სასერტიფიკაციო გამოცდას ჩაატარებს. პროფესიულმა ორგანიზაციამ კი უზრუნველყოს პირის მომზადება სასერტიფიკაციო გამოცდისთვის „სააგენტოს“ მიერ დადგენილი პროფესიული სერტიფიცირების სტანდარტის შესაბამისად, ხოლო, მიუკერძოებლობის უზრუნველსაყოფად და ყოველგვარი ქვედინებების გამორიცხვის მიზნით, გამოცდები (ტესტირება) ჩაატაროს გამოცდების ეროვნულმა ცენტრმა.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეფორმის პროცესში განათლების სამინისტროს ჩართვა ისედაც აუცილებელია ბუღალტერთა და აუდიტორთა სწავლების და ერთიანი საკვალიფიკაციო პროგრამების შემუშავების უზრუნველსაყოფად. ამისთვის, სავსებით ბუნებრივია, რომ საჭიროა ერთიანი პაკეტის ფარგლებში ცვლილებები შევიდეს საქართველოს კანონში „განათლების შესახებ“, რაც მოცემულ პროექტს არ ახლავს და ეს სერიოზული ხარვეზია (აღნიშნულზე უფრო დეტალურად შევჩერდებით შესაბამისი საკითხის განხილვისას).

დავუბრუნდეთ სერტიფიცირებული პირის განმარტებას. მარტივად რომ ვთქვათ, სერტიფიცირებულია პირი, რომელმაც სერტიფიკატი მიიღო (ან რომელსაც სერტიფიკატი გააჩნია) დადგენილი სტანდარტის მიხედვით. ეს ერთჯერადად ხდება, ხოლო სულ სხვა პროცესია (სხვა მოთხოვნა/ვალდებულება), რომ ეს სერტიფიცირებული პირი **„სერტიფიცირების შემდგომ თავის კვალიფიკაციას ადასტურებს განგრძობითი განათლების სტანდარტის შესაბამისად“.** ამიტომ ეს ბოლო წინადადება აქ საჭირო არ არის და სასურველია, ის ცალკე ნორმად, პუნქტად ან ქვეპუნქტად ჩამოყალიბდეს.

საყურადღებოა ის გარემოებაც, რომ საქართველოში არიან პირები, რომლებსაც გააჩნიათ სერტიფიკატები, მაგრამ ეს სერტიფიკატები არ არის „სააგენტოს“ მიერ დადგენილი სტანდარტის შესაბამისად გაცემული. ისინი ატარებდნენ ყველა სახის აუდიტს და წარმოადგენდნენ პროფესიას. უწყვეტობის უზრუნველსაყოფად, გარდაუვალია, რომ მოქმედი სერტიფიკატების მფლობელი პირები კანონმა აღიაროს აუდიტორებად. ამ ტერმინთან (სერტიფიცირებული პირი) დაკავშირებულია აუდიტორთა რეესტრში რეგისტრაცია და აუდიტის ჩატარების უფლებაც. თუ აღნიშნული განმარტება დარჩება ძალაში, მაშინ ახალი წესით სერტიფიკატების გაცემამდე, რეგისტრაციას ვერც ერთი აუდიტორი ვერ გაივლის და ვერც ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარება. ამდენად, ყველა ფაქტორის გათვალისწინებით, აჯობებს კანონპროექტის მე-2 მუხლის კ) პუნქტი შემდეგნაირად ჩამოყალიბდეს:

კ) სერტიფიცირებული პირი – ფიზიკური პირი, რომელიც სერტიფიცირებულია ბუღალტრული აღრიცხვის, ფინანსური ანგარიშგების და აუდიტის ზედამხედველობის სააგენტოს მიერ პროფესიული სერტიფიცირების სტანდარტის შესაბამისად ან ასეთად აღიარებულია ამ კანონით.

3.8. მე-2 მუხლის ჟ) პუნქტში არაპრაქტიკოსის განმატრება ძირითადად ევროდირექტივის (2006/43/EC) შესაბამისი ტერმინის თარგმანია, თუმცა დახვეწას საჭიროებს. უფრო გამართული იქნება ამ ტერმინის შემდეგი რედაქცია:

არაპაქტიკოსი - ფიზიკური პირი, რომელიც საზოგადოებრივი ზედამხედველობის სისტემის მმართველობით პროცესში მონაწილეობისას და ბოლო სამი წლის განმავლობაში არ ატარებდა სავალდებულო აუდიტს, არ ქონდა ხმის უფლება, არ იყო თანამშრომელი, ადმინისტრაციული ან მართველობითი ორგანოს წევრი რომელიმე აუდიტორულ კომპანიაში და არც რაიმე სხვა სახით იყო დაკავშირებული ასეთთან.

3.8. მე-2 მუხლის ო) პუნქტში სააგენტო განმარტებულია, როგორც - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მმართველობის სფეროში შემავალი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი - „**ბუღალტრული აღრიცხვის, ფინანსური ანგარიშგების და აუდიტის ზედამხედველობის სააგენტო**“ (შემდგომში - სააგენტო). განსხვავებულადაა ის წარმოდგენილი კანონპროექტის 21-მუხლის 1-ლ პუნქტში. კერძოდ, „**სააგენტო არის საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების, აუდიტორული საქმიანობის ზედამხედველობის წარმოებისა და ინფორმაციის გამჭვირვალობის მიზნით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მმართველობის სფეროში შემავალი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი, რომელიც დამოუკიდებლად ახორციელებს თავის საქმიანობას საქართველოს კანონმდებლობის საფუძველზე**“.

სააგენტოს შექმნის და მისი დაქვემდებარების საკითხი ერთ-ერთი ყველაზე პრინციპული და გადამწყვეტია. ამიტომ მასზე კვალიფიციური მსჯელობაა საჭირო.

სააგენტოს უწყებრივი დაქვემდებარების მიმართ ჩვენი მკვეთრად გამოხატული პოზიცია ადრეც ცნობილი იყო და არც ახლა შეცვლილა.

სახელმწიფო ზედამხედველობის ორგანოს შექმნა გარდაუვალია. მაგრამ ამასთან, ის დამოუკიდებელი უნდა იყოს!!!

მისი დამოუკიდებლობა კანონპროექტში ფიქტიურია. ეს ამკარად ჩანს თუნდაც იქიდან, რომ 21-ე მუხლის 1-ლ პუნქტში პირდაპირაა გაცხადებული: სააგენტო არის... „**საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მმართველობის სფეროში შემავალი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი**“; ამავე მუხლის მე-5 პუნქტით განსაზღვრულია, რომ **სააგენტოს დებულებას ამტკიცებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი**; 23-ე მუხლის მე-2 პუნქტში მითითებულია, რომ **სააგენტოს აღმასრულებელი დირექტორი ინიშნება და თანამდებობიდან თავისუფლდება ფინანსთა მინისტრის წარდგინებით** და ბოლოს, 25-ე მუხლის მე-3 პუნქტი ყოველგვარ ეჭვს ფანტავს: სააგენტოს საბჭოს 7 კაციანი შემადგენლობიდან, დირექტორის გარდა (რომელიც ასევე ფინანსთა სამინისტროს კანდიდატურაა) 4 ნომენკლატურული წევრია, ხოლო დანარჩენ 2 წევრსაც პროფესიული ორგანიზაციებიდან და აკადემიური წრეებიდან საქართველოს პრემიერ-მინისტრს დასამტკიცებლად წარუდგენს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

ცხადია, სააგენტო, ასეთ და მის მიმართ პირთა წრის განსაკუთრებული ინტერესების არსებობის პირობებში, ვერ იქნება დამოუკიდებელი და ვერც მიუკერძოებელი. ასეთი სტატუსის სააგენტო ვერ იქნება დაზღვეული არასათანადო ზემოქმედებისა და არასამართლებრივი ჩარევისგანაც.

„**საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ**“ საქართველოს კანონი ითვალისწინებს საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შექმნის რამდენიმე ვარიანტს, მათ შორის ერთ-ერთია მისი შექმნა: **საქართველოს მთავრობის დადგენილებით**. სააგენტოს ფუნქციური დატვირთვის, მიზნებისა და ამოცანების გათვალისწინებით, მისი შექმნა, სულ ცოტა, ამ გზით მაინც უნდა განხორციელებულიყო.

უფრო მართებულად მიგვაჩნია სააგენტოს გააჩნდეს დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანოს სტატუსი „დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანოების შესახებ“ საქართველოს კანონის საფუძველზე.

აქედან გამომდინარე, ის უნდა ჩამოყალიბდეს არა როგორც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მმართველობის სფეროში შემავალი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი, არამედ - **დამოუკიდებელი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი** და გახდეს ანგარიშვალდებული საქართველოს მთავრობის ან პარლამენტის წინაშე.

ამდენად, ჩვენი პოზიციაა **მე-2 მუხლის ო) პუნქტი ჩამოყალიბდეს შემდეგნაირად: სააგენტო - ბუღალტრული აღრიცხვის, ფინანსური ანგარიშგების და აუდიტის ზედამხედველობის სააგენტო (შემდგომში - სააგენტო)“ დამოუკიდებელი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი** - და სხვა მუხლები მოვიდეს შესაბამისობაში ამ დეფინიციასთან.

3.9. მე-2 მუხლის პ) და ჟ) პუნქტებში „პროფესიული სერტიფიცირების სტანდარტის“ და „განგრძობითი განათლების სტანდარტის“ განმარტებისას ასეთად მიჩნეულია „დადგენილი ნორმები, რომლებიც შეესაბამება ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ დადგენილ განათ-

ლების საერთაშორისო სტანდარტებს (IES);

ყველა ნიშნის მიხედვით, ამ კანონის მიღების უპირველესი ამოცანაა საქართველოს კანონმდებლობის ევროდირექტივებთან ჰარმონიზაცია და საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკის დამკვიდრება.

შესაბამის ევროდირექტივებში (№2006/43/EC) პროფესიული სერტიფიცირების და განგრძობითი სწავლების მიმართ მოთხოვნები უფრო მაღალია, ვიდრე ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ დადგენილ სტანდარტებში. ამდენად, სწორი იქნება აქაც და კანონპროექტის სხვა მუხლებშიც, სადაც მინიშნებაა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციაზე, ყველგან მიეთითოს ევროდირექტივები და საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკა.

აღნიშნულის გათვალისწინებით, მე-2 მუხლის პ) და ჟ) პუნქტები, მიგვაჩნია, რომ უნდა ჩამოყალიბდეს შემდეგნაირად:

„პ) პროფესიული სერტიფიცირების სტანდარტი – სააგენტოს მიერ სერტიფიცირებულ პირად აღიარებისათვის დადგენილი ნორმები, რომლებიც შეესაბამება ევროდირექტივის მოთხოვნებს და საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკას.

„ჟ) განგრძობითი განათლების სტანდარტი – სააგენტოს მიერ სერტიფიცირებული პირის კვალიფიკაციის შენარჩუნებისათვის დადგენილი ნორმები, რომლებიც შეესაბამება ევროდირექტივის მოთხოვნებს და საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკას.

4. კანონპროექტის ძირითად ნაწილზე შენიშვნები წარმოდგენილია **track change** და კომენტარების სახით, რომელიც თან ერთვის ჩვენი მოსაზრებების ამ ნაწილს და იკითხება ერთად, თუმცა რამდენიმე პრინციპულად მნიშვნელოვან საკითხებზე აქაც გვინდა ყურადღება გავამახვილოთ.

4.1. კანონპროექტის თანახმად, სავალდებულო ხდება საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება (ეს ასეც იყო აქამდეც წინამორბედი ორი კანონითაც), მაგრამ საჭიროა ამ ჯერზეც ხაზი გავსვას, რომ **გამოსაყენებლად სავალდებულო უნდა იყოს საქართველოს სახელმწიფო ენაზე თარგმნილი და სააგენტოს მიერ გამოსაყენებლად აღიარებული (რეგისტრირებული) სტანდარტები**. მეტი სიცხადისათვის და რეგულაციის გამართულობის უზრუნველსაყოფად, ასეთი პირობა ჯობია ჩამოყალიბდეს ერთ პუნქტად და გავრცელდეს ყველა სახის საერთაშორისო სტანდარტზე;

4.2. ჩვენი პოზიციისთვის მიუღებელია კანონპროექტის მე-7 მუხლის რედაქცია, რომლის თანახმადაც, **„სდპ-ს უფლება აქვს დაიქირავოს მხოლოდ ის აუდიტორი, რომელიც აკმაყოფილებს სდპ-ების აუდიტის უფლებამოსილებისთვის საჭირო კანონმდებლობით დადგენილ კრიტერიუმებს, თუ სდპ-ს საქმიანობის მარეგულირებელი საკანონმდებლო თუ ნორმატიული აქტებით სხვა რამ არ არის განსაზღვრული.“** გარდა იმისა, რომ უაზროდ გადატვირთული და გასამართი მუხლია, გაურკვეველია, სხვა რომელია ეს აუდიტის უფლებამოსილებისთვის საჭირო კანონმდებლობა; სდპ-ს საქმიანობის მარეგულირებელი საკანონმდებლო თუ ნორმატიული აქტები ან რა საჭიროა მათი აქ დასახელება? მეტი რა კრიტერიუმია საჭირო. მე-10 მუხლის მე-6 პუნქტში (ამ ნუმერაციით მე-6 პუნქტი აქ ორია, მხედველობაშია ბოლო მე-6 პუნქტი) ხომ წერია, რომ **„აუდიტორთა რეესტრში შეყვანილი აუდიტორები/აუდიტორული ფირმები უფლებამოსილი იქნებიან ჩაატარონ სდპ-ების აუდიტი მხოლოდ იმ შემთხვევაში თუ გავლილი ექნებათ შესაბამისი ხარისხის კონტროლი, რაც აისახება რეესტრში სააგენტოს მიერ“**

ევროდირექტივის და საერთაშორისო პრაქტიკის თანახმად, სდპ-ებში, მსხვილ და საშუალო ზომის საწარმოებშიც, აუდიტს ატარებენ აუდიტორთა რეესტრში რეგისტრირებული აუდიტორები ან/და აუდიტორული ფირმები. არავითარი სხვა კრიტერიუმები იქ არაა მოთხოვნილი. ჩვენ რატომ უნდა დავამძიმოთ შერჩევის პროსესი? ეს კანონი ვერ განსაზღვრავს სდპ-მ ვინ დაიქირაოს და ვინ არა - სდპ-ში აუდიტორების შერჩევის კრიტერიუმი სატენდერო პირობებით შეიძლება განისაზღვროს.

4.3. წინა შენიშვნასთან კავშირშია და ამდენად, აქვე დავსძენთ: კანონპროექტის მე-9 მუხლის მე-4 პუნქტის მიხედვით მოთხოვნილია, რომ **„აუდიტორული ფირმების, რომლებიც აუდიტს უტარებენ სდპ-ებს, აუდიტის პროცესის განხორციელების ორგანიზებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები დგინდება სააგენტოს ნორმატიული აქტით“**. აქედან ისე ჩანს, თითქოს სდპ-ში აუდიტი განსხვავებულად უნდა ჩატარდეს და ამისთვის განსაკუთრებული კომპეტენცია იქნება საჭირო. უნდა ვივარაუდოთ, რომ ნორმის გაუმართაობასთან და შინაარსის არაშესაბამისად გადმოცემასთან გვაქვს საქმე. სხვა შემთხვევაში, **საზოგადოებრივი ინტერესის სუბიექტებში აუდიტის პროცესის განხორციელებისთვის განსხვავებული მოთხოვნების დადგენა დაუშვებელია**. აუდიტი ყველგან საერთაშორისო სტანდარ-

ტებით განსაზღვრული პროცედურების შესაბამისად უნდა ჩატარდეს და სააგენტო აქ ვერაფერს მოიგონებს. ამდენად, ეს პუნქტი აქ სრულიად ზედმეტია;

4.4. აუდიტორთა რეესტრის წარმოება ერთ-ერთი იმათთაგანია, რომელიც ჯერ კიდევ მოქმედი კანონის მიღებამდე იყო ცხარე დებატების საგანი და არაადექვატურად გადაწყვეტილი. სხვა აზრი არც უნდა განიხილებოდეს, აუდიტორთა რეესტრი უნდა იყოს ერთიანი და ეს რეესტრი უნდა აწარმოოს სააგენტომ, მაგრამ ამასთან, პრინციპულად მნიშვნელოვანია, რომ **რეესტრის წარმოების წესი, რეესტრის ფორმა და მასში შემავალი ინფორმაციის ნუსხა ისე უნდა შეირჩეს, რომ საქართველოს აუდიტორულ კომპანიებს სასტარტო სარეგისტრაციო პირობები ხელოვნურად არ შეეზღუდოთ.** კანონპროექტის თანახმად, რეგისტრაციისთვის მოთხოვნილია გაუმართავი და ისეთი პირობები, რომლებიც განსაკუთრებული აუცილებლობაც არა განპირობებული. მაგალითად, მე-10 მუხლში: **„იყოს პროფესიული ორგანიზაციის წევრი და გააჩნდეს მინიმუმ 3 წლიანი პრაქტიკული გამოცდილება, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში გამოცდილი პრაქტიკოსი აუდიტორის ზედამხედველობის ქვეშ“; „იცავს და არ აქვს დარღვეული ეთიკის ნორმები“.** აბა, რა არის ახლა ეს - რეგისტრაციით დაინტერესებულმა პირმა როგორ დაადასტუროს, რომ მინიმუმ სამი წელი მუშაობდა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში გამოცდილი პრაქტიკოსი აუდიტორის ზედამხედველობის ქვეშ, მით უმეტეს, **„გამოცდილი პრაქტიკოსი აუდიტორი“** ზოგადი და პირობითი სტატუსისა. ვინ არის ასეთი ან ვინ შეიძლება სააგენტომ გამოცდილ პრაქტიკოს აუდიტორად ჩათვალოს, ეს აქ არ ჩანს და მუდმივად საკამათო შეიძლება გახდეს.

თუ პირი სერთიფიცირებულია და პროფესიული ორგანიზაციის წევრიცაა, ეს უკვე ნიშნავს, რომ მან გაიარა გარკვეული ფილტრაცია და გააჩნია შესაბამისი კომპეტენცია. რეგისტრაციისთვის ეს არ კმარა?

როგორ უნდა ამტკიცოს პირმა, რომ იცავს და არ აქვს დარღვეული ეთიკის ნორმები, დედა და-იფიცოს?

ეთიკის ნორმების დარღვევის დაფიქსირების პრაქტიკა არ გვექნა. წლების განმავლობაში კანონი არ მუშაობდა. აუდიტორთა დიდი ნაწილი პროფესიულ ორგანიზაციაში არ იყო განწევრიანებული. მაშ, როგორ მოვიქცეთ?

რეგისტრაციისთვის სრულიად საკმარისი პირობაა **დაინტერესებული პირი: ა) იყოს სერთიფიცირებული და პროფესიული ორგანიზაციის წევრი; ბ) არ იყოს ნასამართლავი...**

4.5. კანონპროექტში გათვალისწინებულია ნორმა, რომლის თანახმადაც, **აუდიტორთა რეესტრში რეგისტრირებული აუდიტორი/აუდიტური ფირმა, რომელიც არ აკმაყოფილებს დადგენილ პირობებს, ექვემდებარება აუდიტორთა რეესტრიდან ამოღებას და ერთმევა აუდიტის ჩატარების უფლება, თუმცა განერილი არაა, რა ქნას მერე ასეთმა აუდიტორმა.** აუცილებელია გაიწეროს რეგისტრაციის აღდგენის შესაძლებლობა და ცალკე ნორმის სახით ჩამოყალიბდეს;

4.6. კანონპროექტში არსად არაა განსაზღვრული, რომ სააგენტო არეგისტრირებდეს პროფესიულ ორგანიზაციებს. მე-2 მუხლის რ) პუნქტის და მე-16 მუხლის პირველ პუნქტში პროფესიულ ორგანიზაციად წარმოდგენილია **„საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი ბუღალტერთა ან/და აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაცია, რომელიც რეგისტრირებულია არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიულ პირად და აკმაყოფილებს ამ კანონისა და მის საფუძველზე გამოცემული ნორმატიული აქტების მოთხოვნებს“.** ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ნამდვილი წევრები არიან ფედერაციები და არა აუდიტორული კომპანიები, ამდენად, გაურკვეველია, მე-10 მუხლის მე-10 პუნქტის მიხედვით, სააგენტომ რა უნდა დაადგინოს, ვინ დაარეგისტრიროს?;

4.7. მოწყვეტილია და მთლიანად კონტექსტიდან ამოვარდნილია მე-10 მუხლის მე-11 პუნქტი - არ ჩანს, რისთვისაა საჭირო აუდიტორთა/აუდიტური ფირმების როტაცია? თუ აქ ის იგულისხმება, რომ აუდიტურ კომპანიას 10 წლის განმავლობაში შეუძლია ჩაატაროს ერთსადაიმევა საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი და მერე უნდა შეიცვალოს, მაშინ ეს ნორმა გასაგებად უნდა დაინეროს. თუ 10 წელი მისაღებია, რატომ არ უნდა იყოს მისაღები 15 წელი ან ვთქვათ, 5 წელი. რა გათვლებს ეყრდნობა ასეთი მიდგომა? როცა აუდიტორი/აუდიტური ფირმა წლების განმავლობაში ატარებს ერთიდაიგივე კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, ეს უფრო ბუღალტრულ აღრიცხვაზე მომსახურებაა, ვიდრე შემოწმება. ამასთან, არსებობს მხარეთა შორის ინტერესთა თანხვედრის ჩამოყალიბების მაღალი რისკი, რაც დაუშვებელია. შეიძლება ვინმეს ეს აწყობს, მაგრამ ობიექტურობისთვის უნდა ითქვას, რომ როტაციისთვის 10 წლიანი პერიოდის დანესება, სხვას ყველაფერს

თავი რომ დავანებოთ, ბაზრის ხანგრძლივადიან დატაცებას და გავლენის სფეროს დაკანონებას შეუწყობს ხელს. კონკურენტული, ურთიერთკონტროლის გარემოს ჩამოყალიბებისთვის და გამჭვირვალობის უზრუნველსაყოფად, აუცილებელია აუდიტორების/აუდიტორული ფირმების ხშირი მონაცვლეობა. ამიტომ აქ უფრო რაციონალური მიდგომაა საჭირო. ჩვენი აზრით, როტაციისთვის სრულიად საკმარისია 2 საანგარიშგებო პერიოდი;

4.8. მე-11 მუხლის მე-2 პუნქტში აღნიშნულია, რომ „აუდიტორების თეორიული ცოდნის მინიმალური დონის დადასტურება ხორციელდება პროფესიული სერტიფიცირების მეშვეობით. სერტიფიცირებული პირი წარმოადგენს პროფესიონალ ბუღალტერს. პროფესიული სერტიფიცირების გავლა პირს არ ანიჭებს აუდიტის ჩატარების უფლებას, სანამ არ განხორციელდება მისი აუდიტორთა რეესტრში რეგისტრაცია“.

აქ ხელოვნურად ჩასმულივით იკითხება: **„სერტიფიცირებული პირი წარმოადგენს პროფესიონალ ბუღალტერს“**. აღნიშნულთან დაკავშირებით, არსებობს განსხვავებული მოსაზრებებიც. საკამათოა, სერტიფიცირებული პირი აუდიტორია თუ პროფესიონალი ბუღალტერი?

კანონპროექტის ტერმინთა განმარტებებში მსგავსი რამე არსად წერია. **ბუღალტერი** განმარტებულია, როგორც **ფიზიკური პირი, რომელიც უშუალოდ აწარმოებს ბუღალტრულ აღრიცხვას ან/და ამზადებს ფინანსურ ანგარიშგებას**, ხოლო **აუდიტორი - სერტიფიცირებული პირი, რომელიც არის ბუღალტერთა ან/და აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაციის წევრი და რეგისტრირებულია სახელმწიფო აუდიტორთა რეესტრში აუდიტორად**. აქედან გამომდინარე, ევროპული წარმოდგენების მიუხედავად, იქნებ ჯობდეს ეს ნაწილი - „**სერტიფიცირებული პირი წარმოადგენს პროფესიონალ ბუღალტერს**.“ - ამოვიღოთ ამ პუნქტიდან. პრაქტიკულად ეს არაფერს ცვლის. სხვაგან არსად მაინც არაა აღნიშნული და არც აუცილებლობაა.

ზოგადად კი აუცილებელია საბოლოოდ ჩამოყალიბდეთ: **ვინ არის ეს სერტიფიცირებული პირი, ბუღალტერი თუ აუდიტორი?**

ყველა ნიშნის მიხედვით, ბუღალტერი და აუდიტორი ერთი და იგივე არაა და ნურც ჩვენ გავაიგივებთ. აუდიტი და ბუღალტრული აღრიცხვა სხვადასხვა პროფესიაა.

4.9. ევროდირექტივით არ მოითხოვება ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ დადგენილი ეთიკის კოდექსის უცვლელად გადმოღება. მასში დასაშვებია შევიდეს ცვლილებები და ფაქტობრივი რეალობების გათვალისწინებაც. ამდენად, მაინცდამაინც ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ დადგენილი ეთიკის კოდექსზე მითითება საჭირო სულაც არაა. აღნიშნულის გათვალისწინებით, მე-14 მუხლის 1-ლი პუნქტი უმჯობესია ასე ჩამოყალიბდეს: **აუდიტორი/აუდიტორული ფირმა ვალდებულია პროფესიული მომსახურების განხორციელებისას დაიცვას პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი (IESBA Code);**

4.10. კანონპროექტს აქვს პრეტენზია განსაზღვროს პროფესიული ორგანიზაციის სტატუსი და სხვა მოთხოვნებიც. იქმნება შთაბეჭდილება, რომ წარმოდგენილი რეგულაციით პროფესიული ორგანიზაციების როლი დაკნინებულია და მისი ფუნქციური დატვირთვაც მინიმუმზე დაბლაა დაწეული, რაც არასწორია.

ევროპული ქვეყნების გამოცდილებიდან ცნობილია, რომ სახელმწიფო ზედამხედველობის პარალელურად, პროფესიულ ორგანიზაციებსაც უნარჩუნდებათ მნიშვნელოვანი როლი ბუღალტრულ აღრიცხვასა და აუდიტორული საქმიანობის განვითარებაზე და ერთგვარ დამაბალანსებელ ფუნქციასაც ასრულებენ.

ვიზიარებთ პოზიციას, რომ პროფესიული ორგანიზაციების მიმართ მოთხოვნები განისაზღვროს მხოლოდ კანონით - სხვა ნორმატიული აქტით პირობების დაწესება გამოიწვევს გართულებებს, ამიტომ ეს საჭირო არაა. ევროდირექტივები არ ითვალისწინებს პროფესიული ორგანიზაციების რეგულირებას და არც ზედამხედველობას;

აქედან გამომდინარე, მე-16-ე მუხლის და მე-2 პუნქტი ჩამოყალიბდეს შემდეგი რედაქციით:

1. ამ კანონის მიზნებისათვის პროფესიული ორგანიზაციად ითვლება საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი ბუღალტერთა ან/და აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაცია, რომელიც რეგისტრირებულია არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირად.

2. პროფესიულ ორგანიზაციას უნდა გააჩნდეს შიგა პოლიტიკა და პროცედურები:

ა) სერტიფიცირებულ პირთა განათლების მიმართ;

ბ) თავისი წევრი აუდიტორების ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის და პროფესიული

ეთიკის კოდექსის დაცვის უზრუნველსაყოფად;

გ) დისციპლინარული პასუხისმგებლობის დაკისრებაზე;

2.1. პროფესიულ ორგანიზაციას ევალება:

ა) გამოაქვეყნოს ყოველწლიური ფინანსური ანგარიშგება და საქმიანობის შესახებ ანგარიში;

ბ) გააჩნდეს ვებ-გვერდი, რომელშიც განათავსოს წევრი აუდიტორების რეესტრი, ფინანსური ანგარიშგება და საქმიანობის ანგარიში.

4.11. მოქმედი კანონის შეცვლის ერთ-ერთი მთავარი მოტივაცია განაპირობა ბუღალტრულ აღრიცხვასა და აუდიტორულ საქმიანობაზე სახელმწიფო ზედამხედველობის აუცილებლობამ. თვითრეგულირების პრაქტიკამ არ გაამართლა ვერც ერთ ქვეყანაში. საზედამხედველო ორგანოს დაქვემდებარება აღმასრულებელი ხელისუფლებისადმი, მის სტრუქტურულ ერთეულად წარმოდგენა, მაღალი ალბათობით, გამოიწვევს მის მოქცევას გავლენებისა და ინტერესების სფეროში, რაც ერთი უკიდურესობიდან მეორე უკიდურესობაში გადავარდნის ტოლფასია. გამოსავალი მხოლოდ ამ ორგანოს დამოუკიდებლობაშია. აღნიშნულზე იმთავითვე გამოვხატავდით საზედამხედველო ორგანოს დამოუკიდებელ ერთეულად და საქართველოს პარლამენტისადმი ანგარიშვალდებულად ჩამოყალიბებისადმი მხარდაჭერას.

აღნიშნულის გათვალისწინებით, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია 21-ე მუხლის 1-ლი პუნქტი ჩამოყალიბდეს შემდეგი რედაქციით:

1. სააგენტო არის ბუღალტრული აღრიცხვის, ფინანსური ანგარიშგების და აუდიტორული საქმიანობის ზედამხედველობის, ინფორმაციის გამჭვირვალობის მიზნით, საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი, რომელიც უწყებრივად, ფინანსურად, ფუნქციურად და ორგანიზაციულად დამოუკიდებელია.

სააგენტო ანგარიშვალდებულია საქართველოს პარლამენტის წინაშე;

იმ მოსაზრებებიდან გამომდინარე, რაც სააგენტოს დაქვემდებარების მიმართ გამოვთქვით, 23-ე მუხლის მე-2 პუნქტი მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ჩამოყალიბდეს შემდეგი რედაქციით:

აღმასრულებელ დირექტორს თანამდებობაზე 5 წლის ვადით ნიშნავს და ათავისუფლებს საქართველოს პარლამენტის თავმჯდომარე საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტის წარდგინებით. ერთი და იგივე პიროვნება შეიძლება დაინიშნოს ზედიზედ მხოლოდ 2 ვადით.

თუ ევროდირექტივას გავეყვებით (იხ. 2006/43/EC ევროდირექტივის 32-ე მუხლის მე-3 ნაწილი), საზედამხედველო ორგანოს (სააგენტოს) ხელმძღვანელობა უნდა განახორციელოს სავალდებულო აუდიტის სფეროსთან დაკავშირებული კომპეტენციის მქონე არაპრაქტიკოსებმა, რომლებიც შეირჩევიან კანდიდატთა შერჩევის მიუმხრობელი და გამჭვირვალე პროცედურებით. კონკრეტული ამოცანების გადასაჭრელად საზედამხედველო ორგანოს შეუძლია დაიქირაოს პრაქტიკოსი სპეციალისტები ან განსაკუთრებული კვალიფიკაციის საჭიროებისას მოიწვიონ შესაბამისი ექსპერტები.

მოცემულ შემთხვევაში, ამ დირექტივის თავისუფალ ინტერპრეტაციასთან გვაქვს საქმე. სააგენტოს ხელმძღვანელობს აღმასრულებელი დირექტორი, რომელიც ამავდროილად სააგენტოს საბჭოს - სააგენტოს უმაღლესი ორგანოს თავმჯდომარეცაა.

სააგენტოს დირექტორის დანიშვნასთან დაკავშირებული 23-ე მუხლის პუნქტები ტოვებს შთაბეჭდილებას, თითქოს კონკრეტულ პირს უნდა მოერგოს.

უმჯობესია ასეთი რედაქციით:

აღმასრულებელ დირექტორად ინიშნება პირი, რომელსაც:

ა) აქვს უმაღლესი ეკონომიკური განათლება;

ბ) გააჩნია სავალდებულო აუდიტის სფეროსთან დაკავშირებული კომპეტენცია;

გ) უკანასკნელი სამი წლის განმავლობაში არ ახორციელებდა აქტიურ აუდიტორულ საქმიანობას;

დ) არ ფლობს და მისი ოჯახის წევრებსაც არ გააჩნიათ აქციები, კაპიტალის წილი ან ხმის უფლება იმ აუდიტორულ ფირმაში, რომლის საქმიანობის ზედამხედველობაც სააგენტოს უფლებამოსილებას განეკუთვნება;

ე) არ არის ნასამართლევი მძიმე ან განსაკუთრებით მძიმე დანაშაულის, ტერორიზმის დაფინანსების ან/და უკანონო შემოსავლის ლეგალიზაციის ან სხვა ეკონომიკური დანაშაულისთვის.

4.12. საბჭოს შემადგენლობის და დაკომპლექტების წესის მიმართ განსხვავებული მოსაზრებები არსებობს და არც ევროდირექტივები იძლევა ერთმნიშვნელოვნად ჩამოყალიბებულ შაბლონს.

ძირითადი მოთხოვნა მაინც ისაა, რომ „სახელმწიფო ზედამხედველობის სისტემა ისე უნდა მო-

ენყოს, რომ მის მართვაში მონაწილეობდნენ არაპრაქტიკოსი სპეციალისტები, რომლებიც კომპეტენტური არიან სავალდებულო აუდიტის ჩატარებასთან დაკავშირებულ სფეროებში. ასეთი არაპრაქტიკოსები შეიძლება იყვნენ სპეციალისტები, რომლებსაც არასოდეს არ ჰქონიათ ურთიერთობა აუდიტორთა საზოგადოებასთან, ან ყოფილი აუდიტორები, რომლებმაც დატოვეს პროფესია. აგრეთვე, დასაშვებია უმცირესობის სახით საზედამხედველო ორგანოში წარმოდგენილი იყვნენ პრაქტიკოსი, მოქმედი სპეციალისტები“.

წარმოდგენილ ვარიანტში საქმესთან დაკავშირებული და შედარებით კომპეტენტური შეიძლება იყოს დირექტორი და 2 წევრი პროფესიული ორგანიზაციიდან და აკადემიური წრეებიდან. სხვა 5 წევრი პრაქტიკულად ნომენკლატურულია, ამასთან უწყებრივი დატვირთვის და უნარ-ჩვევების გათვალისწინებით, მათი ნაყოფიერი მოღვაწეობა სათუთაა. მით უმეტეს, საბჭოს წევრის საქმიანობა არ არის ანაზღაურებადი.

სააგენტოს საბჭოს მიერ მისაღებია ძალიან მნიშვნელოვანი დოკუმენტები, ამდენად, აუცილებელია ისეთი პირებით დაკომპლექტდნენ, რომლებსაც შეუძლიათ მუშაობა და ესმით საკითხი. ამ ნიშნით მიზანშეწონილად მიგვაჩნია საბჭოს შემადგენლობა განისაზღვროს 9 წევრით. მათ შორის, უმცირესობით, სამი წევრი ჩაირთონ პრაქტიკოსები პროფესიული ორგანიზაციებიდან.

საბჭოს თავმჯდომარის გარდა, საბჭოს დარჩენილი 8 წევრიდან 1 წევრის კანდიდატურას დასამტკიცებლად წარადგენს საქართველოს ეროვნული ბანკის საბჭო, 1 წევრს – ფინანსთა სამინისტრო, 1 წევრს დაზღვევის ზედამხედველობის სამსახური, 1 წევრს სახელმწიფო აუდიტის სამსახური, საბჭოს დანარჩენი 4 წევრს პროფესიული ორგანიზაციებიდან და აკადემიური წრეებიდან წარადგენს საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტი.

სააგენტოს საბჭოს წევრთა კანდიდატურები შესაბამისი უწყების ხელმძღვანელებმა და პროფესიულმა ორგანიზაციებმა წარუდგინონ პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტს, რომელიც მათ განიხილავს და დამტკიცებს 2 კვირის ვადაში.

კანონპროექტში არ ჩანს და გასაწერია ის შემთხვევა, როცა რომელიმე კანდიდატურა მიუღებელი აღმოჩნდება და არ დაამტკიცებენ.

საბჭოში ფაქტობრივად ნომენკლატურული პირები ხვდებიან. სავარაუდოდ, ისინი უწყების ხელმძღვანელის მოადგილის რანგით განისაზღვრება. არაა გამორიცხული, რომ უწყებრივი დატვირთვის და პროფესიული უნარ-ჩვევების უკმარისობის გამო, ასეთმა წევრებმა ნაყოფიერად ვერ იმუშაონ. ამიტომ არაა მიუღებელი, რომ სხვა წესი მივიღოთ, კერძოდ, საბჭოს წევრების უფლებამოსილების ვადა კი არ განისაზღვროს 5 წლით, არამედ საბჭოს შემადგენლობა განახლებას დაექვემდებაროს ერთი მესამედით 2 წლის გასვლის შემდეგ.

კანონპროექტში გასათვალისწინებელია ისეთი შემთხვევა, როცა დირექტორი, ან საბჭოს წევრი ჯეროვნად ვერ ასრულებს დაკისრებულ ფუნქციას, მაშინ რა მექანიზმი არსებობს მისი განთავისუფლებისთვის?

დირექტორის განთავისუფლების და საბჭოს წევრის გამოწვევის მექანიზმიც უნდა ჩაირთოს კანონპროექტში.

იმედს ვიტოვებთ, რომ გაიზიარებთ ამ შენიშვნებს, რაც საერთო საქმეს წაადგება.

პატივისცემით

იური პაპასქუა

აუდიტორთა, ბუღალტერთა და ფინანსურ მენეჯერთა
ფედერაციის აღმასრულებელი დირექტორი