

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, Sreet 1/43
buil."S", II Floor

„ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის პროექტზე შენიშვნებისა და წინადადებების შესახებ

„საქართველოს აუდიტორთა კავშირმა“ განიხილა, „ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეფორმირებასთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი დროებითი უწყებათაშორისი სამუშაო ჯგუფის შექმნის შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2015 წლის 17 ივლისის N225 ბრძანებით შექმნილი სამუშაო ჯგუფის მიერ შემუშავებული ზემოთ აღნიშნული კანონის პროექტი და გიგზავნით ჩვენს შენიშვნებსა და წინადადებებს:

1. კანონპროექტის მე-2 მუხლის (ტერმინთა განმარტება) „ა“ ქვეპუნქტის (ბუღალტრული აღრიცხვა) არსებული რედაქცია, არასრულყოფილად და არასწორად განმარტავს „ბუღალტრული აღრიცხვა“-ს ტერმინს. „ა“ ქვეპუნქტი სასურველია გამოიცეს შემდეგი რედაქციით:

„ა) ბუღალტრული აღრიცხვა - სამეურნეო საქმიანობის ფაქტებზე დაკვირვების, გაზომვის, რეგისტრაციის, დაჯგუფების, შეჯამების, ანალიზისა და ინფორმაციის გადაცემის უწყვეტი სისტემა, რომელიც სამეურნეო სუბიექტის მართვის პროცესების უზრუნველსაყოფად მის ქონებას, ვალდებულებებს, კაპიტალს და სამეურნეო ოპერაციებს ასახავს ღირებულებით გამოსახულებაში.“

2. მე-2 მუხლის (ტერმინთა განმარტება) „გ“ ქვეპუნქტი „ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტები“ ტერმინის განმარტება ნაწილობრივ შესაცვლელია. კერძოდ ამოსაღებია ფრაზა „და მათი გაგებისათვის აუცილებელი შიგა ინსტრუქციები“. შიგა ინსტრუქციები ვერ იქნება ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტები, რადგან დოკუმენტი არის სამეურნეო მოვლენის დამადასტურებელი საბუთი. ინსტრუქცია კი სამეურნეო მოვლენას ვერ დაადასტურებს. აღნიშნულის გათვალისწინებით „გ“ ქვეპუნქტი უნდა ჩამოყალიბდეს შემდეგი რედაქციით: გ) „ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტები - სამეურნეო მოვლენის დამადასტურებელი პირველადი დოკუმენტები და ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრები.“

3. მე-2 მუხლის (ტერმინთა განმარტება) „კ“ ქვეპუნქტიდან (სერტიფიცირებული პირი) ამოსაღებია ფრაზა „პროფესიული ორგანიზაციის მიერ.“ დაწესებული სტანდარტების შესაბამისად, სერტიფიცირებას უნდა ახდენდეს ერთი ორგანო (და არა რამოდენიმე პროფესიული ორგანიზაცია) კონკრეტულ შემთხვევაში კი ზედამხედველობის სააგენტო. შემოთავაზებული რედაქცია შესაცვლელია შემდეგი რედაქციით: „კ) სერტიფიცირებული პირი - ფიზიკური პირი, რომელიც სერტიფიცირებული ბუღალტრული აღრიცხვის, ფინანსური ანგარიშგების და აუდიტის ზედამხედველობის სააგენტოს მიერ, სააგენტოს მიერვე დადგენილი სტანდარტების შესაბამისად და რომელიც სერტიფიცირების შემდგომ თავის კვალიფიკაციას ადასტურებს განგრძობითი განათლების სტანდარტის შესაბამისად.“

4. მე-2 მუხლის (ტერმინთა განმარტება) „ბ“ (პროფესიული სერტიფიცირების სტანდარტი) და „ჟ“ (განგრძობითი განათლების სტანდარტი) ქვეპუნქტებში ჩანანერის „ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAK) მიერ დადგენილ განათლების საერთაშორისო სტანდარტებს (IES)“ ნაცვლად, შეიცვალოს შესაბამისად ჩანანერით „ევროდირექტივის მოთხოვნებს და საუკეთესო საერთაშორისო

სო პრაქტიკას“.

5. მე-2 მუხლის (ტერმინთა განმარტება) „ქ“ (საზოგადოებრივი დაინტერესების პირი შემდეგში -სდპ) ქვეპუნქტიდან, სადაც განსაზღვრულია ჩამონათვალი იურიდიული პირებისა თუ ვინ მიეკუთვნებიან საზოგადოებრივი დაინტერესების პირებს (შემდეგში-სდპ), ამოსაღებია „ქ-ე“ ქვეპუნქტი მსხვილი საწარმოები. ევროდირექტივის მიერ დადგენილი სტრუქტურის მიხედვით, „სდპ“-ების ჩამონათვალში მსხვილი საწარმოები არ შედის, ამასთან ევროდირექტივით სავალდებულო აუდიტი მოითხოვება „სდპ“-სათვის ცალკე, მსხვილი და საშუალო საწარმოებისათვის ცალკე, რაც კიდევ ერთხელ უსვავს ხაზს მსხვილი საწარმოების დამოუკიდებელ სტატუსს და არსებობას.

6. მე-3 მუხლის (ბუღალტრული აღრიცხვისა დაფინანსური ანგარიშგების სამართლებრივი საფუძვლები) მე-6 ნაწილთან დაკავშირებით. საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად საერთაშორისო ორგანიზაციების მიერ შემოღებული სტანდარტები, საქართველოში სავალდებულო შესასრულებლად ითვლება მას შემდეგ, რაც იგი დარეგისტრირებული იქნება ეროვნული სააგენტოს მიერ. აღნიშნულის გათვალისწინებით, მე-6 ნაწილის არსებულ რედაქციას თავში უნდა დაემატოს, „ საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად სააგენტოს მიერ რეგისტრირებული“ დანარჩენი როგორც ტექსტშია.

7. კანონპროექტის მე-7 მუხლის (აუდიტის მოთხოვნა) თანახმად, სდპ-ს უფლება აქვს დაიქირაოს მხოლოდ ის აუდიტორი, რომელიც აკმაყოფილებს სდპ-ების აუდიტის უფლებამოსილებისათვის საჭირო კანონმდებლობით დადგენილ კრიტერიუმებს. აღნიშნულ ჩანაწერს არ ვეთანხმებით, სდპ-ებში, ისე როგორც მსხვილ და საშუალო ზომის საწარმოებში, ევროდირექტივის და საერთაშორისო პრაქტიკის გათვალისწინებით, აუდიტს ატარებენ აუდიტორთა რეესტრში რეგისტრირებული აუდიტორები ან/და აუდიტორული ფირმები. აქედან გამომდინარე იმ აუდიტორების შერჩევისათვის, რომლებმაც უნდა ჩაატარონ აუდიტი სდპ-ებში ცალკე კრიტერიუმების დადგენა კანონმდებლობით არასწორია. მართებული იქნება მე-7 მუხლი გამოიცეს შემდეგი რედაქციით: „სდპ - ები, მსხვილი და საშუალო ზომის საწარმოები ვალდებულნი არიან წარმოადგინონ აუდიტორული ფინანსური ანგარიშგება. ამასთან, სდპ - ს უფლება აქვს დაიქირაოს მხოლოდ ის აუდიტორი/აუდიტორული ფირმა, რომელსაც გავლილი აქვს ხარისხის კონტროლი გარდა ამ კანონით დადგენილი შემთხვევისა (მუხლი 29, ნაწილი 9). მიკრო და მცირე საწარმოები გათავისუფლებული არიან აუდიტორული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ვალდებულებისაგან, თუ კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის დადგენილი.“

8. მე-9 მუხლის (აუდიტის ჩატარების სამართლებრივი საფუძვლები) მე-3 ნაწილს დაემატოს თავში სიტყვები „სააგენტოს მიერ რეგისტრირებული“ დანარჩენი როგორც ტექსტშია.

9. მე-9 მუხლის (აუდიტის ჩატარების სამართლებრივი საფუძვლები) მე-4 ნაწილი შეიცვალოს შემდეგი რედაქციით, „სდპ-ის აუდიტის განხორციელების ორგანიზებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები დგინდება სააგენტოს ნორმატიული აქტით.“

10. იმის გათვალისწინებით, რომ სერტიფიცირების დამადასტურებელი დოკუმენტის გამცემი უნდა იყოს ერთი ორგანო, კერძოდ კი სააგენტო, აუცილებელია შეიცვალოს მე-10 მუხლის (აუდიტის ჩატარების უფლებამოსილება და აუდიტორთა ერთიანი რეესტრი) მე-6 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი შემდეგი რედაქციით: „ ა) გააჩნდეს სააგენტოს გაცემული და/ან აღიარებული სერტიფიცირების დამადასტურებელი დოკუმენტი;“ ხოლო „ბ“ ქვეპუნქტს დაემატოს ბოლოში „(გარდა, ამ კანონის 29-ე მუხლის მე-2 ნაწილით კანონიერი წესით აუდიტორად აღიარებული ფიზიკური პირებისა)“.

11. მე-10 (აუდიტის ჩატარების უფლებამოსილება და აუდიტორთა ერთიანი რეესტრი) მუხლის მე-6 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, აუდიტორთა რეესტრში რეგისტრაციით დაინტერესებული აუდიტორული ფირმისთვის ერთერთი მთავარი პირობაა, ფირმაში ყავდეს 50%-ზე მეტი ხმის უფლების მქონე, რეესტრში ასახული აუდიტორი, აუდიტორული ფირმა და ეკონომიკური განვითარებისა და თანამშრომლობის ორგანიზაციის (OECD) წევრ ქვეყნებსა და ევროკავშირის წევრი ქვეყნების აუდიტორულ რეესტრში რეგისტრირებული ფირმა. ევროდირექტივის მიხედვით, თუ სერტიფიცირებული პირები აუდიტორულ ფირმებში ფლობენ 50%-ზე მეტ წილს, მაშინ ის შეიძლება შეყვანილი იქნას აუდიტორთა რეესტრში. ამ მიზეზების გარდა, ეს ჩანაწერი ვფიქრობთ გამოიწვევს ცალკეულ პირთა საკუთრების უფლების შეზღუდვას და გაუგებრობებს, რადგან აუდიტორული ფირმების დიდ ნაწილში დამფუძნებლები არ წარმოადგენენ აუდიტორებს და ძველი კანონმდებლობაც ამ ნორმას არც ითვალისწინებს. სწორი იქნება მე-6 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი ჩამოყალიბდეს შემდეგი რედაქციით: „ ბ) ფირმაში 50%-ზე მეტი ხმის უფლებას ფლობენ სერტიფიცირებული პირი, აუდიტორული ფირმა“

და ეკონომიკური განვითარებისა და თანამშრომლობის ორგანიზაციის (OECD) წევრ ქვეყნებსა და ევროკავშირის წევრი ქვეყნების აუდიტორულ რეესტრში რეგისტრირებული ფირმა.

13. მე-10 მუხლის (აუდიტის ჩატარების უფლებამოსილება და აუდიტორთა ერთიანი რეესტრი) მე-7 ნაწილის (კანონპროექტში შეცდომითა აქვს მინიჭებული მე-6 ნომერი) თანახმად, „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“.

ხარისხის კონტროლის ჩატარების უფლება უნდა ქონდეს მხოლოდ სააგენტოს, ამასთან თავდაპირველად ხარისხის კონტროლის ჩატარებამდე, სდპ-ების აუდიტის ჩატარების უფლება უნდა ქონდეს აუდიტორთა რეესტრში რეგისტრირებულ ყველა აუდიტორს/აუდიტორულ ფირმას. განმეორებით, პირველი აუდიტორული დასკვნის ხარისხის კონტროლის გავლის შემდეგ, მხოლოდ მათ ვინც წარმატებით გადალახავს ამ ბარიერს. ზემოთ აღნიშნულის გათვალისწინებით უპრიანი იქნება მე-7 ნაწილი ჩამოყალიბდეს შემდეგი სახით: „7). აუდიტორთა რეესტრში შეყვანილი აუდიტორები/აუდიტორული ფირმები უფლებამოსილი იქნებიან ჩაატარონ სდპ-ების აუდიტი მხოლოდ იმ შემთხვევაში თუ გავლილი ექნებათ სააგენტოს ხარისხის კონტროლი, გარდა 29-ე მუხლის მე-9 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა, რაც აისახება აუდიტორთა რეესტრში.“

14. მე-10 მუხლის (აუდიტის ჩატარების უფლებამოსილება და აუდიტორთა ერთიანი რეესტრი) მე-9 ნაწილის მიხედვით სააგენტო ვალდებულია, საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული პროცედურების გავლის შემდეგ, აუდიტორთა რეესტრში შეიყვანოს ეკონომიკური განვითარებისა და თანამშრომლობის ორგანიზაციის (OECD) წევრ ქვეყნებსა და ევროკავშირის წევრ ქვეყნებში არსებული ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAK) ნამდვილი წევრი, რომელსაც სურს აუდიტის ჩატარება საქართველოში, თუმცა როგორც ამ მუხლში, ისე კანონპროექტის სხვა მუხლებშიც არსადაა ჩანანერი იმის თაობაზე, რომ არარეზიდენტი პირებისათვის ქართული ენის ცოდნა სავალდებულოა.

15. მე-12 მუხლის (აუდიტის ჩატარების წესი) მე-5 ნაწილიდან გამომდინარე, სდპ-ს აუდიტის ჩატარების უფლება აქვს მხოლოდ აუდიტორთა რეესტრში რეგისტრირებულ აუდიტორს/აუდიტორულ ფირმას, რომლებიც აკმაყოფილებენ სდპ-ს აუდიტის ჩატარებისათვის სააგენტოს მიერ დაწესებულ მოთხოვნებს. როგორც ზემოთ ავღნიშნეთ, იმ აუდიტორებისთვის/აუდიტორული ფირმებისთვის, რომლებიც ატარებენ სდპ-ების აუდიტს, დამატებითი მოთხოვნების დაწესება არასწორია. ევროდირექტივის მოთხოვნებისა და საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკის გათვალისწინებით ევროპარლამენტის რეგულაციები აწესებს დამატებით მოთხოვნებს, მხოლოდ სდპ-სათვის აუდიტის ჩატარების პროცესისადმი და არა ასეთი აუდიტის ჩამტარებელი აუდიტორების/აუდიტორული ფირმების მიმართ.

16. მე-13 მუხლის (აუდიტის ხარისხის უზრუნველყოფა) 1-ლი ნაწილით შემოსაღები ვალდებულებები, აუდიტორებისა/აუდიტორული ფირმებისათვის საკუთარი ხარისხის კონტროლის სისტემის შემოღების თაობაზე, კანონმდებლობით ყოველგვარი მოსამზადებელი პერიოდის განსაზღვრის გარეშე, არასწორია და შეუსრულებადია. კანონმდებლობამ უნდა განსაზღვროს მოსამზადებელი, გარდამავალი პერიოდი ამ ვალდებულებების შესრულების უზრუნველსაყოფად. აღნიშნულის გათვალისწინებით, ხსენებული მუხლის 1 ნაწილი სასურველია გამოიცეს შემდეგი რედაქციით: „1. ყველა აუდიტორი/აუდიტორული ფირმა ვალდებულია 2017 წლის 1 იანვრამდე შეიმუშაოს საკუთარი ხარისხის კონტროლის სისტემის სათანადო პოლიტიკა და პროცედურები საერთაშორისო ხარისხის კონტროლის 1-ის (ISQCI) შესაბამისად, რომელიც გამოცემული აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო საბჭოს (IAASB) მიერ.“

17. მე-13 მუხლის (აუდიტის ხარისხის უზრუნველყოფა) მე-6 ნაწილის თანახმად, სააგენტო უფლებამოსილია დადგენილი წესების შესაბამისად იმ აუდიტორებთან მიმართებაში, რომლებიც ახორციელებენ სდპ-ების აუდიტს, ხარისხის კონტროლის განხორციელების უფლებამოსილების დელეგირება განახორციელოს პროფესიონალ ორგანიზაციებზე. ევროდირექტივის მოთხოვნათა შესაბამისად, ხარისხის კონტროლს უნდა ახორციელებდეს ერთი ორგანო, ჩვენს შემთხვევაში კი სააგენტო. აღნიშნულიდან გამომდინარე, პროფესიულ ორგანიზაციებზე ამ ფუნქციების დელეგირება არასწორად მიგვაჩნია.

18. მე-13 მუხლის (აუდიტის ხარისხის უზრუნველყოფა) მე-8 ნაწილით განსაზღვრულია აუდიტორის/აუდიტორული ფირმის, ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის ჩამტარებელი პირების შერჩევისას, მათ მიერ დასაკმყოფილებელი მოთხოვნების ჩამონათვალი. წარმოდგენილ რედაქციაში კერძოდ კი „ბ“ და „გ“ ქვეპუნქტებში გაუგებარია რა იგულისხმება „აუდიტის პროექტების მართვის გამოცდილება“ ჩანაწერში (მის ნაცვლად შეიძლება ჩაინეროს „გამოცდილება აუდიტში“). აღნიშნულის გათვალისწინებით „ბ“ ქვეპუნქტი შესაცვლელია, ხოლო „გ“ ქვეპუნქტი მთლიანადაა ამოსაღები.

19. 23-ე მუხლის (სააგენტოს აღმასრულებელი დირექტორი) მე-6 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი ამოსაღებია შემოთავაზებული რედაქციიდან, იმ მარტივი მიზეზის გამო, რომ მოქმედი კანონმდებლობა სდპ-ის აუდიტს არ განმარტავს.

20. 25-ე მუხლის (სააგენტოს საბჭო) მე-2 ნაწილი განსაზღვრავს სააგენტოს საბჭოს რიცხოვნობას და კრიტერიუმებს თუ რა მოთხოვნებს უნდა აკმაყოფილებდეს მისი წევრები. აღნიშნულთან დაკავშირებით, ასევე ევროდირექტივის მითითებების და საერთაშორისო პრაქტიკის გათვალისწინებით გათვალისწინებულია მე-2 ნაწილის ჩვენებურ ვერსიას: „2. საბჭო შედგება 9 წევრისაგან. საბჭოს 6 წევრი უნდა იყოს არაპრაქტიკოსი, კომპენტენტური ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების, აუდიტის, ეკონომიკის ან ფინანსების დარგში. საბჭოს 3 წევრი უნდა იყოს პრაქტიკოსი, პროფესიის წარმომადგენელი. საბჭოს წევრობის კანდიდატი არ უნდა იყოს ნასამართლავი მძიმე ან განსაკუთრებით მძიმე დანაშაულისათვის, ტერორიზმის დაფინანსებისათვის ან/და უკანონო შემოსავლის ლეგალიზაციისათვის ან სხვა ეკონომიკური დანაშაულისათვის“.

21. 25-ე მუხლის (სააგენტოს საბჭო) მე-3 ნაწილი, ამავე მუხლის მე-2 ნაწილზე ჩვენი შენიშვნების გათვალისწინების შემთხვევაში, შესაცვლელი იქნება შემდეგი რედაქციით: „3. საბჭოს თავმჯდომარის გარდა, საბჭოს დარჩენილი 8 წევრიდან 1 წევრის კანდიდატურას წარადგენს საქართველოს ეროვნული ბანკის საბჭო, 1 წევრს - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, 1 წევრს - დაზღვევის ზედამხედველობის სამსახური და 1 წევრს - სახელმწიფო აუდიტის სამსახური. დანარჩენი 4 წევრიდან, 3 წევრს პროფესიიდან პროფესიული ორგანიზაციების წარდგინებით და 1 წევრს აკადემიური წრეების წარდგინებით, ფინანსთა სამინისტროს სათათბირო ორგანო.“

22. 29-ე მუხლის (გარდამავალი დებულებანი) მე-9 ნაწილით დაწესებული ნორმის შესაბამისად, ყველა აუდიტორი, რომელიც მონაწილეობას მიიღებს სდპ-ს მიერ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით გამოცხადებულ ტენდერში და რომელსაც ამ მომენტამდე ბოლო 3 წლის განმავლობაში სააგენტოს მხრიდან არა აქვს გავლილი ხარისხის კონტროლი, ვალდებულია დაუყოვნებლივ აცნობოს სააგენტოს ამის თაობაზე, ამასთან სააგენტო ვალდებულია ასეთ აუდიტორს/აუდიტორულ ფირმას ჩაუტაროს ხარისხის კონტროლი პირველი შეტყობინებიდან 2 თვის ვადაში. საქართველოში ამ სფეროში შექმნილი სიტუაციისა და საერთაშორისო პრაქტიკის გათვალისწინებით უფრო მართებული იქნება მე-9 ნაწილი ჩამოყალიბდეს შემდეგი რედაქციით: „9. დაწყებით ეტაპზე აუდიტორთა რეესტრში შეყვანილი აუდიტორები/აუდიტორული ფირმები-სააგენტოს მიერ ხარისხის კონტროლი ჩატარებამდე უფლებამოსილი იქნებიან განახორციელონ სდპ-ს აუდიტი, რის შესახებაც დაუყოვნებლივ უნდა აცნობონ სააგენტოს სდპ-ის აუდიტის ჩატარებაზე ხელშეკრულების გაფორმებისთანავე. სააგენტო უფლებამოსილია აუდიტორს/აუდიტორულ ფირმას ჩაუტაროს ხარისხის კონტროლი ასეთი აუდიტის დასრულებისთანავე ნებისმიერ დროს.“

23. იმის გათვალისწინებით, რომ ევროდირექტივის მოთხოვნებით და საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკით მსხვილი სანარმოების შეყვანა სდპ-ების შემსდგენლობაში არ მოითხოვება, 29-ე მუხლის (გარდამავალი დებულებანი) მე-19 ნაწილი გასაუქმებელია.

პატივისცემით,

ივანე ჯონსაძე
საქართველოს აუდიტორთა კავშირის
აღმასრულებელი დირექტორი