

????????????????

ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირება საქართველოში, საერთაშორისო გამოცდილებისა და ევროდირიქტივების საფუძველზე



ლევანტი ჭიჭნაძე
სსუ ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის ბიზნესის ადმინისტრირების პროგრამის დოქტორანტი, საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის აღმასრულებელი დირექტორი, ყურნალ "ბუღალტრული აღრიცხვის" მთავარი რედაქტორი

თანამედროვე ეპოქაში გლობალური ბიზნესის ძირითადი აქცენტი მიმართულია ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირების ჰარმონიზაციაზე. ამჟამად, მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყანა აღრიცხვისა და აუდიტის სისტემის რეგულირების თავისებურებისა და რეგლამენტაციის ხარისხის მიუხედავად, ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში ეყრდნობა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს (ფასს), ხოლო აუდიტის სფეროში - აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს (ასს) და თითოეული ქვეყნის რეგულირების სისტემა, მეტ-ნაკლებად, ამ სტანდარტებთან არის კოორდინირებული.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირების საერთაშორისო მიმართულებები და ევროდირიქტივების მოთხოვნები

ყველა ქვეყანაში კომპანიების ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეგულირება ხორციელდება: 1. კანონმდებლობის, მათ შორის საგადასახადო კანონმდებლობის, მეშვეობით და 2. ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სტანდარტებით, ამ სტანდარტების ინტერპრეტაციებითა და კომენტარებით, რომლებიც დადგენილია სათანადო პროფესიული ორგანიზაციების მიერ.

კვლევები გვიჩვენებს, რომ პრეცედენტული სამართლის ტრადიციების მქონე ინგლისურენოვან ქვეყნებში, მაგალითად, აშშ-ში, გაერთიანებულ სამეფოსა და ავსტრალიაში, უფრო მეტი მნიშვნელობა ენიჭება პროფესიული ორგანიზაციების (მაგ., აშშ-ში ფინანსური აღრიცხვის სტანდარტების საბჭო) მიერ დადგენილ სტანდარტებს, ვიდრე კანონმდებლობას. კონტინენტური ევროპის ქვეყნებში (და იმ ქვეყნებში, რომლებიც იყენებენ ბუღალტრული აღრიცხვის ევროპულ პრინციპებს, როგორიცაა იაპონია და აფრიკის ფრანგულენოვანი ქვეყნები), რომელთაც პოზიტიური სამართლის ტრადიციები გააჩნიათ, გაცილებით მეტ მნიშვნელობას ანიჭებენ კანონმდებლობასა და ფისკალურ მოთხოვნებს.

თითოეულ ქვეყანაში სხვადასხვა დონის სიმკაცრის ადგილობრივი მარეგულირებელი სისტემა მოქმედებს, რომელიც არეგულირებს კომპანიების ფინანსური ანგარიშგების წარმოებისა და აუდიტის ჩატარების საკითხებს. ამგვარი რეგულირება შეიძლება სავალდებულო ხასიათის იყოს, ან მოცემული ქვეყნის მარეგულირებელი ან პროფესიული ორგანიზაციების მიერ გამოშვებული

ოფიციალური დოკუმენტების საფუძველზე ხორციელდება.

განვიხილოთ ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების საერთაშორისო მიმართულებები.

1. კანონმდებლობით რეგულირება

ა) თვითრეგულირება. კანონმდებლობით რეგულირების სფეროში მნიშვნელოვანია თვითრეგულირებადი აღიარებული პროფესიული ორგანიზაციების როლი. პროფესიული თვითრეგულირების პირობებში სახელმწიფო ახორციელებს რეგულირების ზედამხედველობას (რეგულირებაში სახელმწიფოს მონაწილეობა პროფესიულ თვითრეგულირებაზე მონიტორინგის მეშვეობით).

თვითრეგულირებას (ანუ ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეგულირებას ბუღალტერთა ან/და აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაციების მიერ), ისევე როგორც სახელმწიფოს მხრიდან რეგულირებას, გარკვეული უპირატესობები და ნაკლოვანებები ახასიათებს. „ერთი მხრივ, არსებობს მოსაზრება, რომ პროფესიონალ ბუღალტრებს და აუდიტორებს არ შეუძლიათ, ან არ უნდა არეგულირებდნენ თავიანთ საქმიანობას. მეორე მხრივ, მთავრობებს არა აქვთ ტექნიკური კომპეტენცია ან რესურსები ამგვარი საკითხების მოსაგვარებლად და არც ერთ შემთხვევაში, არ უნდა იღებდნენ მონაწილეობას ამგვარი კომერციული საკითხების განხილვაში“.¹

ამერიკის სერტიფიცირებულ საზოგადოებრივ ბუ-

1 ბუღალტრის (აუდიტორის) პროფესიის მარეგულირებელი ნორმატიული ბაზის ანალიზი - მსოფლიოს პრაქტიკა, ჩეხეთის რესპუბლიკა 2004 წელი, ევროკავშირის დაფინანსებით განხორციელებული პროექტი. გვ. 4

ბუღალტრთა ინსტიტუტი, რომელიც ბუღალტრთა ყველაზე მსხვილი პროფესიული ორგანიზაციაა მსოფლიოში¹, დამოუკიდებელია აშშ-ის ფინანსური აღრიცხვის სტანდარტების საბჭოსაგან (FASB), რომელიც შეიმუშავებს ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებს. ანალოგიურად, გაერთიანებულ სამეფოში მოქმედი პროფესიული ორგანიზაციები – ნაფიც სერტიფიცირებულ ბუღალტრთა ასოციაცია (ACCA) და ინგლისისა და უელსის ნაფიც ბუღალტრთა ინსტიტუტი (ICAEW) ასევე არ არიან დამოკიდებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების საბჭოსა (ASB) და აუდიტის პრაქტიკის საბჭოზე (APB).

ბ) სახელმწიფო (საჯარო) ზედამხედველობა. ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირების სფეროში საჯარო ზედამხედველობის მიზანია საზოგადოებრივი ნდობისა და ხარისხიანი ფინანსური ანგარიშგების სანდოობის მიღწევა. დღესდღეობით მსოფლიოში აუდიტორულ საქმიანობაზე ზედამხედველობის ბევრნაირი სისტემა არსებობს. ხშირ შემთხვევაში, ეს სისტემები გადახედვას საჭიროებს ხოლმე, ისეთი მიზეზების გამო, როგორცაა წარუმატებელი ფინანსური ანგარიშგებები, თვითრეგულირებად სისტემებში აღმოჩენილი სისუსტეები, საზოგადოებრივი მოლოდინების ცვლილებები, ახალი კანონმდებლობის მოთხოვნები და სხვა.

ისტორიულად, აუდიტორულ საქმიანობაზე ზედამხედველობა თვითრეგულირების ფორმას იღებდა. ასეთ მიდგომაში ხშირად გამოუყენებიათ ექსპერტული მიმოხილვა ფირმის საქმიანობის გარე შეფასების პარალელურად, რომელსაც სხვა პრაქტიკოსი პროფესიონალები ასრულებდნენ და შესაბამის ანგარიშს წარუდგენდნენ თვითრეგულირებადი ორგანიზაციის საბჭოს. თუმცა, ბოლო წლებში რეგულირების სისტემები განვითარდა დამოუკიდებელ ზედამხედველობაზე გაზრდილი მოთხოვნის შესაბამისად. შედეგად წარმოიშვა **ეროვნული რეგულატორების** ჩამოყალიბების ტენდენცია, უფრო თანმიმდევრული და გლობალური მასშტაბებით.

Enron-ის და WorldCom-ის კომპანიების გახმაურებული სკანდალის შემდეგ ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში, რომელმაც შეძრა კაპიტალის ბაზრები, საბოლოოდ იქნა აღიარებული გაუმჯობესებული და დამოუკიდებელი ზედამხედველობის აუცილებლობა. შესაბამისად, აშშ და ევროპა დამოუკიდებელი ზედამხედველობის მიმართულებით წავიდნენ. ეს ტენდენცია გაძლიერდა **ევროკავშირის მე-8 დირექტივის** მიღების შემდეგ 2006 წლის ივნისში. ევროკავშირის მე-8 დირექტივა შეეხება **სავალდებულო აუდიტის ჩატარების** საკითხებს და საჯარო ზედამხედველობისა და ხარისხის უზრუნველყოფას. მე-8 დირექტივას შესაბამისობაში მოჰყავს სავალდებულო აუდიტის საკითხები ევროკავშირის მასშტაბით და ადგენს აუდიტორულ საქმიანობაზე **საჯარო ზედამხედველობისა** და ხარისხის უზრუნველყოფის პრინციპებს.

საზედამხედველო ორგანოების სტრუქტურა და ორგანიზაცია სხვადასხვა ქვეყანაში სხვადასხვაგვარია, მაგრამ, ზოგადად, ასეთ ორგანოს აქვს შემდეგი სტრუქტურა (იხ. სქემა 1):

სქემა 1
რეგულირება ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის სტანდარტებით

1.	საბჭო , დანიშნული უფლებამოსილი სახელმწიფო საზედამხედველო ორგანოს მიერ, რომელსაც რეგულირების პროცესის მთლიანი აღმასრულებლის მოვალეობა აკისრია.
2.	რეგისტრაციისა და ანგარიშგების ფუნქცია , რომელიც მოითხოვს თითოეული აუდიტური ფირმის მიერ სპეციფიკური ინფორმაციის მიწოდებას პირველადი რეგისტრაციისთვის და ასევე მოითხოვს პერიოდულ ანგარიშგებას, საკუთარი საქმიანობის შესახებ (ზოგჯერ მოიხსენიება როგორც გამჭვირვალობის ანგარიში);
3.	მონიტორინგის (ინსპექტირების) ფუნქცია , რომლის ფარგლებშიც ტარდება რეგისტრირებული ფირმების საქმიანობისა და ოპერაციების პერიოდული შემოწმებები და შედეგად თავად ფირმას და დაინტერესებულ საზოგადოებას წარედგინება ანგარიში შედეგების შესახებ;
4.	დისციპლინარული მოკვლევისა და სანქციების გატარების ფუნქცია, რომლის ფარგლებშიც ხდება პროფესიონალურ სტანდარტებთან და სხვა მოთხოვნებთან შეუსაბამობის შემთხვევების მოკვლევა და სანქციებზე რეკომენდაციის გაცემა

2. რეგულირება ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის სტანდარტებით

ცალკეულ ქვეყანაში, ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის სტანდარტებით რეგულირების საქმეში გადამწყვეტ როლს ასრულებს ბუღალტრთა საერთაშორისო ფედერაცია (ბსფ). თითქმის ყველა ქვეყნის სტანდარტებით რეგულირებაში, სხვადასხვა ფორმით, გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს) და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს).

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები გამოცემულია აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტის (IAPC) მიერ, რომელიც არის ბუღალტრთა საერთაშორისო ფედერაციის საბჭოს მუდმივმოქმედი კომიტეტი. იგი ჩამოყალიბდა 1977 წელს ნიუ-იორკში. 2012 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, ბუღალტრთა საერთაშორისო ფედერაციაში გაერთიანებულია 173 წევრი ორგანიზაცია 129 ქვეყნიდან.² ბსფ-ს წევრობა ავტომატურად ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IASS) წევრობასაც გულისხმობს, რომელიც დაფუძნებულია ლონდონში. ეს ორი ორგანიზაცია ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელია. პირველი (IAPC) დაკავშირებულია აუდიტთან, მეორე – (IASS) ბუღალტრულ აღრიცხვასთან.

ბუღალტრთა საერთაშორისო ფედერაციის სხვა მუდმივმოქმედი კომიტეტები განიხილავენ ეთიკის, განათლების, ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის, სახელმწიფო სექტორის, საინფორმაციო ტექნოლოგიისა და წევრობის საკითხებს.

2 Transparency and Accountability: Past, Present, Future; Ifac 2012 Annual Report, 34 p.

1 ბუღალტრის (აუდიტორის) პროფესიის მარეგულირებელი ნორმატიული ბაზის ანალიზი – მსოფლიოს პრაქტიკა, ჩეხეთის რესპუბლიკა 2004წ, ევროკავშირის დაფინანსებით განხორციელებული პროექტი. გვ. 4

????????????????

ცხადია, აუდიტისა და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები არ უარყოფს ადგილობრივ მარეგულირებელ ნორმებს. ვერც ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია და ვერც ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო ვერ აიძულებს რომელიმე ორგანიზაციას საერთაშორისო სტანდარტების სრულად გამოყენებას. არც რაიმე სანქციები არსებობს იმ ორგანიზაციების მიმართ, რომლებიც აცხადებენ, რომ იცავენ საერთაშორისო სტანდარტებს, მაგრამ სინამდვილეში ასე არ არის.

კვლევებით გამოიკვეთა, რომ განვითარებადი რეგიონების (მაგ., ცენტრალური და აღმოსავლეთ ევროპა, ყოფილი სოციალისტური ქვეყნები, აფრიკა და წყნარი ოკეანის აუზის ქვეყნები) ქვეყნებმა, უკანასკნელი ათი წლის განმავლობაში, სტანდარტებით რეგულირების მიმართულებით ისეთი ორიენტაცია აირჩიეს, რომ შესაბამისობაში მოდიან საერთაშორისო სტანდარტებთან, რათა ხელი შეეწყოს ინვესტიციების მოზიდვას.

**ევროკავშირის დირექტივების მოთხოვნები
ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის
რეგულირების სფეროში**

ევროპის კომპანიების შესახებ კანონმდებლობის (მე-4, მე-7, მე-8, მე-11) დირექტივებმა, მნიშვნელოვანწილად, ჰარმონიაში მოიყვანა აუდიტისა და ბუღალტრული აღრიცხვის რეგულირების საერთაშორისო მიმართულებები, ევროკავშირის წევრი ქვეყნების მასშტაბით. მე-4 დირექტივა¹ ეხება ფინანსური ანგარიშგების ფორმატებს, მე-7- ფინანსური ანგარიშგების კონსოლიდაციის საკითხებს², მე-8 - აუდიტორთა კვალიფიკაციის მოთხოვნებს და სავალდებულო აუდიტის ჩატარების წესებს³, მე-11- ფინანსური ინფორმაციის გამჟღავნების⁴ მოთხოვნებს. ამ დირექტივებში მოცემულია ის მინიმალური მოთხოვნები, რომლებიც გათვალისწინებული უნდა იყოს წევრი ქვეყნების ეროვნულ კანონმდებლობაში. თითოეულ წევრ სახელმწიფოს უფლება აქვს, ჰქონდეს დამატებითი მოთხოვნები, რომლებიც შესაძლოა გასცილდეს ამ მოთხოვნების ფარგლებს, მაგრამ არ შეიძლება შესაბამისი დირექტივის მოთხოვნების შერბილება.

ამრიგად, ჩატარებული კვლევის საფუძველზე შეიძლება დავასკვნათ, რომ კომპანიების ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეგულირება ყველა ქვეყანაში შერეულად ხორციელდება კანონმდებ-

ლობით, პროფესიული ორგანიზაციების მიერ დადგენილი სტანდარტებითა და სახელმწიფო ზედამხედველობის მეშვეობით. ზოგადად, საერთაშორისო დონეზე, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის ძირითადი მარეგულირებელი საფუძვლები და რეგულირების პროცესისათვის დამახასიათებელი ელემენტები საერთოა. უფრო მეტიც, ევროპის კომპანიის შესახებ კანონმდებლობის დირექტივებმა (მე-4, მე-7, მე-8, მე-11 დირექტივები) ჰარმონიაში მოიყვანა აუდიტისა და ბუღალტრული აღრიცხვის რეგულირება ევროკავშირის წევრი ქვეყნების მასშტაბით. კერძოდ, ევროკავშირის წევრი ქვეყნების საფონდო ბირჟებზე კოტირებული კომპანიებისათვის მკაცრად განსაზღვრულია: ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის ერთიანი სტანდარტების გამოყენება; ძლიერი სახელმწიფო საზედამხებლო სტრუქტურის არსებობა; აუდიტორთა კვალიფიკაციისა და მათი საქმიანობის ხარისხის კონტროლის შემოწმების წესები და სხვ.

**ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის
მარეგულირებელი საკანონმდებლო
ბაზის სრულყოფის ძირითადი საკითხები
საქართველოში**

საქართველოში ეკონომიკის განვითარებისათვის აუცილებელი პირობაა ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შესაბამისად რეგულირება. რეგულირების საერთაშორისო პრაქტიკა მოიცავს ღონისძიებათა იმ სპექტრს, რომელმაც ხელი უნდა შეუწყოს ბიზნესის კორპორაციული მართვის გაუმჯობესებას და საინვესტიციო გარემოს განვითარებას, ნორმატიული რეგულირების სრულყოფითა და ფინანსური ინფორმაციის გამჭვირვალობის უზრუნველყოფით.

ზემოაღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით, გასული საუკუნის 90-იანი წლებიდან ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში ჩვენს ქვეყანაში ეტაპობრივად განხორციელებული რეფორმები საერთაშორისო პრაქტიკას ეფუძნებოდა. რეფორმის ყველა ეტაპზე, ძირითადი ძალისხმევა მიმართული იყო ინსტიტუციონალური ცვლილებების განხორციელებლად – ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა და პროფესიული სერტიფიცირების პრაქტიკის დასამკვიდრებლად.

განხორციელებული საკანონმდებლო რეფორმების შედეგად, ბოლო პერიოდამდე (2013 წლამდე) არსებული საკანონმდებლო ბაზით, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროების რეგულირება მკაფიოდ იყო გამიჯნული. ბუღალტრული აღრიცხვის რეგულირებაში დომინირებდა პროფესიული ორგანიზაციები – პროფესიული თვითრეგულირების პრინციპი, ხოლო აუდიტორული საქმიანობა სრულად ექვემდებარებოდა სახელმწიფო რეგულირებას.

რეგულირების არსებულ წესებში მნიშვნელოვანი ცვლილებები განხორციელდა „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონით, რომელიც საქართველოს პარლამენტის მიერ მიღებულ იქნა 2012 წლის 29 ივნისს და ძალაში შევიდა 2013 წლის პირველი იანვრიდან. აღნიშნული კანონი აუქმებს საქართველოს პარლამენტთან

1 Fourth Council Directive 78/660/EEC of 25 July 1978 based on Article 54(3)(g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies.

2 Seventh Council Directive of 13 June 1983 based on the Article 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts (83/349/EEC)

3 Eighth Council Directive of 10 April 1984 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents (84/253/EEC)

4 LEVENTH COUNCIL DIRECTIVE of 21 December 1989 concerning disclosure requirements in respect of branches opened in a Member State by certain types of company governed by the law of another State (89/666/EEC)

არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიას და პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს და მათ ფუნქციებს, ძირითადად, გადასცემს აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციებს, რაც ნიშნავს პროფესიაში თვითრეგულირების პრინციპების მნიშვნელოვან გაზრდას.

კვლევის პერიოდში, მართებული დასკვნების გასაკეთებლად და ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირების სრულყოფის პრიორიტეტების სწორად განსაზღვრისათვის, მიზანშეწონილად მივიჩნიეთ, ყურადღება გაგვემახვილებინა „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის სუსტ და ძლიერ მხარეებზე, ზემოთ განხილული რეგულირების საერთაშორისო პრაქტიკისა და ევროდირექტივების მოთხოვნების ფონზე.

კვლევამ გვიჩვენა, რომ განახლებულ საკანონმდებლო ბაზაში, ძირითადად, ასახულია ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირების საერთაშორისო მიმართულებები და მისი სულისკვეთება ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების, პროფესიული თვითრეგულირების, პროფესიული სერტიფიცირების საყოველთაოდ აღიარებული საქართველოში მოქმედი ნორმების გაუმჯობესებაა. აღნიშნულის მიუხედავად, ჩვენი აზრით, „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ კანონით განსაზღვრული რეგულირების დებულებები სრულყოფას საჭიროებს.

ჩვენს მიერ ჩატარებული ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საქართველოს კანონმდებლობით რეგულირების შეფასება-ანალიზის საფუძველზე, ევროდირექტივების მოთხოვნებისა და საერთაშორისო ტენდენციების გათვალისწინებით, გამოიკვეთა საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის კანონმდებლობით რეგულირების სრულყოფის პრიორიტეტები, რომელიც სქემატურად შემდეგნაირად შეიძლება ჩამოყალიბდეს (იხილეთ სქემა 2):

სქემა 2.

1.	შესაცვლეია პროფესიული ორგანიზაციების აკრედიტაციის მოთხოვნები;
2.	გასამოიერებელია სახელმწიფო ზედამხედველობის ორგანოს როლი და ფუნქციები პროფესიის რეგულირებაში;
3.	არ არსებობს და ჩამოსაყალიბებელია სტანდარტების სისტემური თარგმნის უზრუნველყოფისა და მის გამოყენებაზე მონიტორინგის განხორციელების წესები;
4.	სრულყოფას საჭიროებს აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის შემოწმებისა და მონიტორინგის განხორციელების წესები;
5.	კანონით არ არის განსაზღვრული და შესაქმნელია პროფესიული საქმიანობის დისციპლინარული მოვლევისა და საწესიების მექანიზმები.

სქემა 2-ში წარმოდგენილი ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის კანონმდებლობით რეგულირების სრულყოფის საკითხები განვიხილოთ უფრო დეტალურად:

1. პროფესიული ორგანიზაციების აკრედიტაციის მოთხოვნები

„ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონით, პროფესიის რეგულირებაში წამყვანი როლი აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციებს დაეკისრათ. მათ კომპეტენციაში გადავიდა ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში: საერთაშორისო სტანდარტების თარგმნა-გამოცემა; ადგილობრივი სტანდარტების შემუშავება; პროფესიული სერტიფიცირების საკვალიფიკაციო მოთხოვნების განსაზღვრა; კადრების გადამზადება და პროფესიული სერტიფიცირება; მომსახურების ხარისხის კონტროლის შემოწმებელთა სერტიფიცირება; განგრძობითი განათლების სტანდარტის შემუშავება, დადგენა და გამოყენება და სხვ.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, პროფესიული ორგანიზაციებისათვის გადაცემული რეგულირების ფართო სპექტრის წარმატებით განხორციელება მნიშვნელოვნად იქნება დამოკიდებული, თუ რამდენად სწორად განისაზღვრება აკრედიტაციის პირობები და ვის მიენიჭება აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცი(ებ)ის სტატუსი.

„ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონით, აკრედიტაციის პირობები შემდეგნაირადაა განსაზღვრული:

„აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია – ბუღალტერთა ან/და აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაცია, რომელიც საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად რეგისტრირებულია არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირად და არის ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ნამდვილი წევრი ან ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ აღიარებული რეგიონალური ორგანიზაციის ნამდვილი წევრი ან ამ კანონის მოთხოვნების შესაბამისად აკრედიტებული პირი (მუხლი 1, პუნქტი „ს“).

„ბუღალტერთა ან/და აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაცია, რომელიც არ არის ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ნამდვილი წევრი ან ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ აღიარებული რეგიონალური ორგანიზაციის ნამდვილი წევრი, აკრედიტაციას იღებს იმ შემთხვევაში, თუ მას აქვს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მოთხოვნების შესაბამისი შიგა პოლიტიკა და პროცედურები, ქვემოთ ჩამოთვლილ საკითხებთან მიმართებით:

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 დაცვების სისტემა“ (მუხლი 11, პუნქტი „ვ“).

აკრედიტაციასთან მიმართებაში, კანონის ზემოთ მოყვანილი მუხლების მოთხოვნები ცხადყოფს, რომ კანონით განსაზღვრული აკრედიტაციის პირობები არათანაბარ პირობებში აყენებს პროფესიულ ორგანიზაციებს, რადგან ჩვენს ქვეყანაში ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერა-

????????????????

ციის (IFAC) ნამდვილი წევრი დღეს მხოლოდ ერთი პროფესიული ორგანიზაციაა (საქართველოს ბაფი) და იგი, კანონის (მუხლი 1, პუნქტი „ს“) თანახმად, ავტომატურად არის აკრედიტებული, ხოლო სხვა პროფესიულ ორგანიზაციებს აკრედიტაციის მისაღებად მოეთხოვებათ შესაბამისი (მუხლი 11, პუნქტი „ვ“) პროცედურების გავლა.

ვინაიდან ბსფ-ის წევრობა არ არის დამოკიდებული ბსფ-ის მოთხოვნების მკაცრ შესრულებაზე და საქართველოში მიმდინარე ეტაპზე ასეთი მხოლოდ ერთი ორგანიზაციაა, ჩვენი აზრით, აუცილებელია სათანადო საკანონმდებლო ცვლილებების განხორციელების შედეგად დადგინდეს აკრედიტაციის ერთიანი პირობები ყველა პროფესიული ორგანიზაციისათვის. კერძოდ, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ზემოთ მოყვანილი კანონის ნორმების გაერთიანება ისეთი სახით, რომ აკრედიტაციის ერთიანი მოთხოვნები განისაზღვროს ყველასათვის.

2. სახელმწიფო ზედამხედველობის ორგანოს შექმნის აუცილებლობა, მისი როლი და ფუნქციები პროფესიის რეგულირებაში

აკრედიტებულმა პროფესიულმა ორგანიზაციებმა, ზემოთ აღნიშნული ფუნქციების გარდა, „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-6 მუხლის მოთხოვნების საფუძველზე, უნდა განახორციელონ აუდიტორებისა და აუდიტური კომპანიების რეგისტრაცია (აუდიტის ჩატარების უფლებამოსილების მინიჭება).

„საქართველოში რეგისტრირებული იურიდიული პირი, უცხოეთში რეგისტრირებული პირის საქართველოში არსებული ფილიალი და ფიზიკური პირი საქართველოში აუდიტის ჩატარების უფლებამოსილებას იძენენ აუდიტორთა რეესტრში (შემდგომ – რეესტრი) რეგისტრაციის შემდეგ. რეესტრს აწარმოებს (აწარმოებენ) აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია (ორგანიზაციები). საქართველოში რეგისტრირებული იურიდიული პირი, უცხოეთში რეგისტრირებული პირის საქართველოში არსებული ფილიალი ან ფიზიკური პირი რეესტრში რეგისტრაციისათვის განცხადებით მიმართავს იმ აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციას, რომელშიც გაწევრებულია იგი“ (მუხლი 6. პუნქტი 1–3).

მიუხედავად იმისა, რომ ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის ასეთი, შეიძლება ითქვას, სრული თვითრეგულირება გავრცელებულია ბევრ ქვეყანაში, ნებისმიერი პროფესიული ორგანიზაციისათვის, რომელსაც დაკისრებული აქვს ასეთი მნიშვნელოვანი პასუხისმგებლობა, საუკეთესო პრაქტიკად მიჩნეულია, იმყოფებოდეს გარკვეული დამოუკიდებელი მონიტორინგის (სახელმწიფო ზედამხედველობის) ქვეშ. დამოუკიდებელი მონიტორინგის არსებობა აუცილებელია, რათა თავიდან იქნეს აცილებული ინტერესთა შესაძლო კონფლიქტი, რასაც შეიძლება ადგილი ჰქონდეს აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციაში, რომელიც წარმოადგენს საკუთარ წევრებს და არეგულირებს მათ საქმიანობას. ბსფ-ის წევრობა არ არის პროფესიული ორგანიზაციების საქმიანობაზე სრულყოფილი კონტროლის განხორციელების საკმარისი პირობა, რადგან ბსფ არ იყენებს ხარისხის კონტროლის პირდაპირი მონიტორინგის სისტემას საკუთარი წევრებისათვის.

პროფესიის რეგულირებაში სახელმწიფო ზედამ-

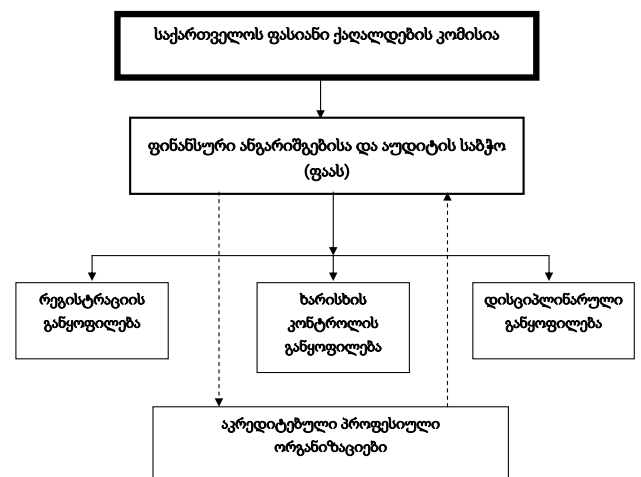
ხედველობის აუცილებლობა, აგრეთვე, ხაზგასმულია ევროკავშირის მერვე დირექტივის 29–ე „სახელმწიფო ზედამხედველობის პრინციპები“ და 32–ე „სახელმწიფო ზედამხედველობის სისტემა“ მუხლებში. დირექტივა მოითხოვს, რომ ხელისუფლება აუდიტორული საქმიანობის სფეროს რეგულირებაში მონაწილეობდეს **აღიარებული საზედამხედველო ორგანოებისა** და ამ ორგანოების მიერ დადგენილი მარეგულირებელი წესების მეშვეობით.

პროფესიის რეგულირებაში სახელმწიფო ზედამხედველობის ზემოაღნიშნული მოთხოვნებისა და პრაქტიკის ფონზე, „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონში განსაზღვრული ნორმით, ჩვენს ქვეყანაში პროფესიის რეგულირებაში სახელმწიფოს მონაწილეობა შეეძლოა გლუვად მხოლოდ პროფესიული ორგანიზაციებისათვის აკრედიტაციის მინიჭებით – „ბუღალტერთა ან/და აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაციის აკრედიტაციას ახორციელებს საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – აკრედიტაციის ერთიანი ეროვნული ორგანო – აკრედიტაციის ცენტრი (მუხლი 11, პუნქტი 2).

ჩვენი აზრით, საკანონმდებლო რეგულირების არსებული სისტემა აუცილებლად საჭიროებს შესაბამის ცვლილებებს, სახელმწიფო ზედამხედველობის (მონიტორინგის) გაძლიერების თვალსაზრისით. სრულყოფილი მონიტორინგის სისტემის შექმნა და განხორციელება შეუძლებლად მიგვაჩნია, დამოუკიდებელი საზედამხედველო ორგანოს შექმნის გარეშე. ვინაიდან ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მომხმარებლები საზოგადოებრივი ინტერესების მქონე (მსხვილი) კომპანიებია და ეს კომპანიები ანგარიშვალდებული არიან ფასიანი ქაღალდების კომისიასთან, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია დამოუკიდებელი სახელმწიფო ზედამხედველობის სტრუქტურა, საჯარო სამართლის იურიდიული პირის (სსიპ) სახით, შეიქმნას **ფასიანი ქაღალდების კომისიასთან**. საკანონმდებლო ცვლილებების შედეგად დაფუძნებული სახელმწიფო ზედამხედველობის ორგანოს, პირობითად, სსიპ **ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის საბჭოს** (ფაას) სტრუქტურა და ფუნქციები სქემატურად (იხ. სქემა 3) შეიძლება შემდეგნაირად ჩამოყალიბდეს:

სქემა 3.

ა) ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის საზედამხედველო ორგანოს სტრუქტურა



ბ) ფუნქციების განაწილება ფასიანი ქაღალდების კომისიასა და ფას-ს შორის: ფასიანი ქაღალდების კომისიის ფუნქციები

1.	ფას-ის წევრებისა და თავმჯდომარის დანიშვნა
2.	ფას-ის ანგარიშის ჩაბარება (მიღება) და განხილვა
3.	ფას-ის წლიური ბიუჯეტის დამტკიცება
4.	ფას-ის დებულების დამტკიცება

გ) ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის საბჭოს ფუნქციების განაწილება განყოფილებების მიხედვით :

რეგისტრაციის განყოფილება

1.	პროფესიული ორგანიზაციების აკრედიტაცია
2.	აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციების მიერ ქართულ ენაზე თარგმნილი და გამოცემული ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს, ასს, მსფასს) რეგისტრაცია
3.	აუდიტის ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტებისა და პროფესიასთან დაკავშირებული სხვა სტანდარტების რეგისტრაცია
4.	ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების უფლების მქონე აუდიტორი კომპანიებისა და ინდივიდუალური აუდიტორების რეგისტრაცია
5.	რეესტრის ინფორმაციის საჯაროობის უზრუნველყოფა

ხარისხის კონტროლის განყოფილება

1.	აკრედიტებულ პროფესიულ (თვითრეგულირებად) ორგანიზაციებზე დელეგირებული ფუნქციების შესრულების მონიტორინგი
2.	მონიტორინგის შედეგების გადაცემა დისციპლინარული განყოფილებისათვის, აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის მიერ დელეგირებული ფუნქციების სათანადოდ შეუსრულებლობის შემთხვევაში
3.	პროფესიული მომსახურების ხარისხის კონტროლის შემოწმების განმახორციელებელ პირთა (ვიზიტორების) რეესტრის წარმოება
4.	მომსახურების ხარისხის კონტროლის შემოწმების გრაფიკის შედგენა და შეთანხმება აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციებთან
5.	ხარისხის კონტროლის შემოწმებელთა ჯგუფის შექმნა
6.	ხარისხის კონტროლის შემოწმების ანგარიშის მიღება და განხილვა
7.	ხარისხის კონტროლის შემოწმების შედეგების საფუძველზე, სავალდებულო და არასავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების მქონე აუდიტორების/აუდიტორი კომპანიების განსაზღვრა და მათი შესაბამის რეესტრში რეგისტრაცია

დისციპლინარული განყოფილება

1.	დისციპლინარული ზომების განსაზღვრა
2.	დისციპლინარული გადაწყვეტილებების მიღება
3.	დისციპლინარული გადაწყვეტილებების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციებისათვის
4.	დისციპლინარული გადაწყვეტილებების საჯაროობის უზრუნველყოფა

სახელმწიფო ზედამხედველობის ორგანოს ფუნქციონირება უზრუნველყოფს, რომ აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციები დაექვემდებარონ ეფექტურ ზედამხედველობას, დამოუკიდებელი ორგანოს მხრიდან, რომელიც საზოგადოებრივ ინტერესებს ემსახურება. საზედამხედველო ორგანოს (ფასს) წევრების დანიშვნა გამჭვირვალე პროცესი უნდა იყოს, რათა უზრუნველყოს კვალიფიცირებული პირების შერჩევა, რომლებიც საზოგადოებრივ ინტერესებს მოემსახურებიან. საერთაშორისო პრაქტიკის გათვალისწინებით, საზედამხედველო ორგანოს წევრების უმრავლესობას უნდა წარმოადგენდეს ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის ინფორმაციის ძირითადი მომხმარებელი სტრუქტურები, როგორიცაა: საქართველოს ფასიანი ქაღალდების კომისია, ეროვნული ბანკი, ფინანსთა სამინისტრო, ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტრო, პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტი. საზედამხედველო ორგანო დამოუკიდებელი უნდა იყოს პროფესიისაგან, თუმცა მასში წარმომადგენელი უნდა ჰყავდეს აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციებს და ამ ორგანოს საქმიანობაში მონაწილეობას უნდა იღებდნენ (მოწვეული სპეციალისტების სახით) პროფესიული გამოცდილების მქონე აუდიტორული საქმიანობით დაკავებული პირები.

საზედამხედველო ორგანოს უნდა გააჩნდეს დაფინანსების სტაბილური წყარო, თავისი საქმიანობის განსახორციელებლად. დაფინანსებამ, საჯარო ზედამხედველობის ორგანო, დაინტერესებული ჯგუფების მხრიდან, ზეგავლენის საფრთხის წინაშე არ უნდა დააყენოს.

საზედამხედველო ორგანოს საქმიანობის გამჭვირვალობა მიღწეულ უნდა იქნეს წლიური სამუშაო პროგრამის, მუშაობის მიმდინარეობისა და შედეგების შესახებ ანგარიშების გამოქვეყნებით.

ამრიგად, მიგვაჩნია, რომ დამოუკიდებელი ზედამხედველობის ორგანოს შექმნა, საწყის ეტაპზე, გარკვეულ პრობლემებთან (მაგალითად დაფინანსება, კომპეტენტური წევრების დანიშვნა და სხვ.) იქნება დაკავშირებული, მაგრამ, ჩვენი აზრით, იგი მაინც ყველაზე ეფექტური მოდელია ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის სათანადო რეგულირებისა და აუდიტორული ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების ინტერესების დაცვისათვის.

3. სტანდარტების სისტემურ თარგმნასა და გამოყენებაზე მონიტორინგი

„ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგა-

????????????????

რიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი არ ითვალისწინებს ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სისტემური (ყოველწლიური) თარგმნის უზრუნველყოფისა და მათი პრაქტიკაში გამოყენების მონიტორინგის საკითხებს. ქართული კანონმდებლობა 2000 წლის 1 იანვრიდან მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგებისა (ფასს) და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს) გამოყენებას, თუმცა, სამართლებრივი მოთხოვნის მიუხედავად, 13 წელზე მეტია ვერ მოხერხდა სტანდარტების სრულად დანერგვა და **შესაბამისობის მიღწევა** ორიგინალი (ინგლისურენოვანი) სტანდარტების დებულებებთან. აღნიშნულ გარემოებას განაპირობებდა ის ფაქტორი, რომ მკაფიოდ განსაზღვრული არ იყო სტანდარტების სისტემური თარგმნისა და მის გამოყენებაზე **მონიტორინგის საკანონმდებლო** მექანიზმები.

არასრულყოფილი საკანონმდებლო ნორმები განაპირობებს **შეუსაბამობას** (განსხვავებას) საქართველოში მოქმედ (ქართულ ენაზე თარგმნილ) სტანდარტებსა და მათ **ორიგინალებს შორის**, რაც არსებით გავლენას ახდენს საქართველოში ფინანსური ანგარიშგებების ხარისხსა და მნიშვნელობაზე. ზოგიერთ შემთხვევაში, შეუსაბამობა განაპირობებს ფინანსური ანგარიშგებების **უსარგებლობას** და მცდარობას. საქართველოში მოქმედ სტანდარტებსა და მათ ორიგინალებს შორის განსხვავებულობის თვალსაჩინოებისათვის **მოვიყვანთ კვლევის შედეგებს**, რომლის მიხედვითაც დგინდება, რომ ფასს-სა და ასს-ს ინგლისურენოვანი რედაქციების განახლება მიმდინარეობს ყოველწლიურად, ხოლო მათი ქართულ ენაზე თარგმნა და გამოცემა **ხდება 3-4 წელიწადში** ერთხელ. ამჟამად ქართულ ენაზე თარგმნილია **ფასს-ის 2010 წლის**, ხოლო **ასს-ს 2009 წლის** სტანდარტების ორიგინალები.

ჩვენი აზრით, სტანდარტების შესაბამისობის პრობლემას ვერ გადაჭრის 2012 წლის 29 ივნისს მიღებული „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონში აღნიშნულ საკითხთან მიმართებით განსაზღვრული ნორმები, რომლებიც შემოიფარგლება **სტანდარტების თარგმნის უფლების** მქონე ორგანიზაცი(ებ)ის განსაზღვრით: „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS), მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS for SMEs), აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) საქართველოს სახელმწიფო ენაზე ხელმისაწვდომობის მიზნით, ისინი ქართულ ენაზე უნდა თარგმნოს და გამოსცეს იმ აკრედიტებულმა პროფესიულმა ორგანიზაციამ, რომელიც ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ნამდვილი წევრია (**მუხლი 3, პუნქტი 10; მუხლი 5, პუნქტი 5**)

რაც შეეხება სტანდარტების პრაქტიკაში გამოყენებაზე მონიტორინგის განხორციელების მექანიზმებს, ზემოაღნიშნული კანონით ასეთი ნორმები განსაზღვრული არ არის. კვლევები გვიჩვენებს, რომ, მართალია, სხვადასხვა მარეგულირებლებს, მაგალითად საქართველოს ეროვნულ ბანკს, საქართველოს ფასიანი ქაღალდების კომისიას, საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახურს, თავიანთი სფეროს მარეგულირებელი საკანონმდებლო ნორმებით, მინიჭებული აქვთ ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებისა და აუდიტის მონიტო-

რინგის უფლებამოსილება, მაგრამ არც ერთ მათგანს არა აქვს ადეკვატური მექანიზმი აღნიშნულის ეფექტურად განსახორციელებლად. აღნიშნული სტრუქტურების მონიტორინგის პროცესი შემოიფარგლება მარეგულირებელი ორგანოების მიერ ფინანსური ანგარიშგებების და აუდიტორული დასკვნების განხილვით და არ გააჩნიათ **იძულების ადეკვატური** შესაძლებლობები შესაბამისობის მისაღწევად.

ამრიგად, მიგვაჩნია, რომ „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამის (**მე-3 და მე-5**) მუხლებში უნდა შევიდეს ცვლილებები, რათა ჩამოყალიბდეს ქართულ ენაზე სტანდარტების სისტემური (ყოველწლიური) თარგმნის, მათ გამოყენებაზე მონიტორინგისა და იძულების უზრუნველყოფის საკანონმდებლო მექანიზმები. ცვლილებების განხორციელება ხელს შეუწყობს ქართულ ენაზე სტანდარტების თარგმნის მდგრადი პროცესის მიღწევას და საქართველოში გაზრდის გამოყენებული სტანდარტების შესაბამისობას, მოქმედ საერთაშორისო სტანდარტებთან.

4. პროფესიული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის შემოწმება და მონიტორინგი

საერთაშორისო პრაქტიკა (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, აუდიტის ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი, ევროსაბჭოს მე-8 დირექტივა) მოითხოვს, რომ აუდიტორები და აუდიტური ფირმები რეგისტრირებული იყვნენ ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) სრულუფლებიან წევრ პროფესიულ ორგანიზაციაში, ექვემდებარებოდნენ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მარეგულირებელ მოთხოვნებს, საკვალიფიკაციო კრიტერიუმებს და ხარისხის კონტროლის **მონიტორინგს, სახელმწიფო ზედამხედველობის ორგანოს მხრიდან**. რეგისტრაციისა და მონიტორინგის ასეთი მოთხოვნა გადაწყვეტიდა აუდიტის ხარისხის მიღწევისა და შენარჩუნებისათვის (ხარისხის კონტროლის მონიტორინგის ანალოგიური წესები არ მოითხოვება ბუღალტრული საქმიანობის სფეროში).

კვლევებით დადგინდა, რომ საერთაშორისო პრაქტიკას შეესაბამება „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონით (**მუხლი 6. აუდიტის ჩატარების უფლებამოსილების მინიჭება**) განსაზღვრული მოთხოვნები, თუმცა, საერთაშორისო პრაქტიკას არ **პასუხობს** ზემოაღნიშნული კანონის მოთხოვნები, ხარისხის კონტროლის შემოწმების განმახორციელებელ ორგანოსთან დაკავშირებით. კერძოდ, კანონის მე-8 მუხლით (აუდიტის ხარისხის უზრუნველყოფა) ხარისხის კონტროლის მონიტორინგის განხორციელების უფლებამოსილება, **სახელმწიფო ზედამხედველობის ორგანოს ნაცვლად**, მინიჭებული აქვს აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციას: „აუდიტორის/აუდიტური ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგს ახორციელებს ის აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია, რომელშიც გაწევრებულია ეს აუდიტორი/აუდიტური ფირმა. მონიტორინგი უნდა განხორციელდეს 3 წელიწადში ერთხელ მაინც“ (**მუხლი 8, პუნქტი 6**).

ხარისხის კონტროლის სისტემის სახელმწიფო მონიტორინგის აუდიტულობას, საერთაშორისო პრაქტიკის გარდა, განაპირობებს ის ფაქტორიც, რომ „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი სრული პროფესიული თვითრეგულირების პრინციპზეა აგებული და მიზანშეწონილია აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციების საქმიანობაზე ზედამხედველობა გასწიოს დამოუკიდებელმა სახელმწიფო ორგანომ.

ამრიგად, ჩვენი აზრით, კანონის მე-8 მუხლი (აუდიტის ხარისხის უზრუნველყოფა), მონიტორინგის უფლებამოსილების ნაწილში, საჭიროებს ცვლილებებს. მიგვაჩნია, რომ ცვლილებები უნდა დაეფუძნოს ევროსაბჭოს დირექტივის 32-ე მუხლის მე-2 და მე-5 პუნქტებს:

„2. ყველა სავალდებულო აუდიტორი და აუდიტური ფირმა უნდა დაექვემდებაროს სახელმწიფო ზედამხედველობას“;

„5. სახელმწიფო ზედამხედველობის ორგანოს უნდა ჰქონდეს უფლება, რომ, საჭიროების შემთხვევაში, ჩაატაროს გამოკვლევა სავალდებულო აუდიტორებთან და აუდიტურ ფირმებთან დაკავშირებით და გაატაროს სათანადო ღონისძიება.“

შესაბამისად, აღნიშნული ფორმულირებით საკანონმდებლო ცვლილების განხორციელება ხელს შეუწყობს აუდიტის სანდოობის ფუნდამენტური საფუძვლის – ხარისხიანი მომსახურების უზრუნველყოფას, რაც მნიშვნელობას მატებს გამოქვეყნებულ ფინანსურ ინფორმაციას და, თავის მხრივ, ხელს უწყობს ინვესტიციების შემოღწევის, რადგან აძლიერებს აქციონერების, ინვესტორების, კრედიტორებისა და სხვა დაინტერესებული მხარეების დაცვას.

5. დისციპლინარული მოკვლევა და სანქციები

რეგულირების საერთაშორისო პრაქტიკის კვლევები გვიჩვენებს, რომ დისციპლინარული გამოკვლევისა და სანქციების ეფექტური სისტემის შექმნა სავალდებულოა აუდიტთან დაკავშირებული პოტენციურად სერიოზული გადაცდომისათვის. „აუდიტორული საქმიანობის რეგისტრაციის გაუქმებასთან ერთად, სანქციების სისტემამ შეიძლება გაითვალისწინოს სამოქალაქო, ადმინისტრაცი-

ციული ან სისხლის სამართლის ღონისძიებები სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორების და აუდიტური კომპანიების მიმართ, რომლებიც არ ახორციელებენ სავალდებულო აუდიტორულ შემოწმებას აუდიტორული საქმიანობის შესახებ კანონმდებლობის, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს) და/ან პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის შესაბამისად. აუდიტორებისა და აუდიტური ფირმებისთვის დაკისრებული სერიოზული დისციპლინარული ღონისძიებები ან სანქციები ცნობილი უნდა გახდეს საზოგადოებისათვის. აღნიშნულმა სისტემამ შესაძლებელია გამოიყენოს ევროკავშირის წევრი ქვეყნების არსებული პრაქტიკა და ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) საწევრო ვალდებულების (SMO) მე-6 პრინციპი, გამოკვლევა და დისციპლინა“¹.

„ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი არ მოიცავს დისციპლინარული მოკვლევისა და სანქციების განსაზღვრის საკითხებს. მიგვაჩნია, რომ აუცილებელია კანონში ცალკე მუხლის „დისციპლინარული მოკვლევა და სანქციები“ დამატება, ქვეპუნქტებში შესაბამისი დებულებების გაწერით. საკანონმდებლო ცვლილების განხორციელება შესაძლებელს გახდის, რომ შეიქმნას დისციპლინარული გამოკვლევისა და სანქციების გატარების ეფექტური სისტემა აუდიტორებისათვის, რათა მოხდეს ხარისხიანი აუდიტორული მომსახურების განხორციელების უნარის არმქონე პირების გამოვლენა და აუდიტორული საქმიანობისგან ჩამოცილება.

დასკვნის სახით, შეიძლება ითქვას, რომ რეგულირების საერთაშორისო მიმართულებებისა და ევროდირექტივების მოთხოვნების გათვალისწინებით, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ცვლილებების განხორციელება „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონში.

საკანონმდებლო ცვლილებების განხორციელების სამოქმედო გეგმის პროექტი სქემატურად (იხ. სქემა 4) შეიძლება შემდეგნაირად ჩამოყალიბდეს:

1 ანგარიში სტანდარტების და კოდექსების შესრულების შესახებ (ROSC) საქართველო, ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი, 2007 წლის იანვარი. გვ. 46.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“, თბილისი 29.06.2012;
2. საქართველოს კანონი აუდიტორული საქმიანობის შესახებ, 1995 წლის 7 თებერვალი.
3. „ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირება – გამოცდილება, რეალობა, პერსპექტივები“ საერთაშორისო სამეცნიერო-პრაქტიკული კონფერენცია, თბილისი, 5-6 ნოემბერი 2009.
4. ანგარიში სტანდარტების და კოდექსების შესრულების შესახებ (ROSC) საქართველო, ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი, 2007 წლის იანვარი.
5. ბუღალტრის (აუდიტორის) პროფესიის მარეგულირებელი ნორმატიული ბაზის ანალიზი - მსოფლიოს პრაქტიკა, ჩეხეთის რესპუბლიკა 2004 წელი, ევროკავშირის დაფინანსებით განხორციელებული პროექტი.
6. ეთიკის კოდექსი პროფესიონალი ბუღალტრებისთვის, საქართველოს ბაფი, თბილისი 2007;
7. ლიპარტია ზ. ჟუმბურიძე ლ. საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირების ასპექტები საერთაშორისო პრაქტიკის ჭრილში, საერთაშორისო სამეცნიერო-პრაქტიკული კონფერენცია, საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი, 2011;

სქემა 4
საკანონმდებლო ცვლილებების განხორციელების სამოქმედო გეგმის პროექტი

	საკითხები	დონისძიება	რესურსები	მიღებული შედეგი
1	პროფესიული ორგანიზაციების აკრედიტაციის წესებში ცვლილება	საკანონმდებლო ცვლილების პროექტის მომზადება	პროფესიონალთა მუშა ჯგუფი, ლობირების ჯგუფი, პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტი	პარლამენტის მიერ მიღებული შესწორებული კანონი და აკრედიტაციის თანაბარი პირობები
2	ფინანსური ანგარიშგების და აუდიტის ახელმწიფო ზედამხედველობის ორგანოს შექმნა	საზედამხედველო ორგანოს ფუნქციისა და კომპეტენციის განსაზღვრა (პროექტის მომზადება)	ფასიანი ქაღალდების კომისია, პროფესიონალთა მუშა ჯგუფი, ლობირების ჯგუფი, საქართველოს პარლამენტი	საერთაშორისო პრაქტიკის შესაბამისი სახელმწიფო ზედამხედველობის სისტემა
3	ა). საერთაშორისო სტანდარტების სისტემური თარგმანი; ბ) საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენებაზე მონიტორინგი	სტანდარტების სისტემური თარგმნისა და მათ გამოყენებაზე მონიტორინგის მექანიზმების პროექტის შექმნა	ფასიანი ქაღალდების კომისია, პროფესიონალთა მუშა ჯგუფი, ლობირების ჯგუფი, საქართველოს პარლამენტი	სტანდარტების სისტემური თარგმნის და მათ გამოყენებაზე მონიტორინგის საკანონმდებლო უზრუნველყოფა
4	აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის მონიტორინგი	საკანონმდებლო ცვლილების პროექტის მომზადება	ფასიანი ქაღალდების კომისია, ლობირების ჯგუფი, საქართველოს პარლამენტი	მომსახურების ხარისხის კონტროლის მონიტორინგის გაუმჯობესება
5	დისციპლინარული მოკვლევა და სანქციები	დისციპლინარული მოკვლევისა და სანქციების მექანიზმების პროექტი	ფასიანი ქაღალდების კომისია, ლობირების ჯგუფი, საქართველოს პარლამენტი	მიღებული საკანონმდებლო ცვლილება და გაუმჯობესებული მომსახურების ხარისხი

8. ჭუმბურიძე ლ. ბუღალტრის პროფესიული სერტიფიცირებისა და კვალიფიკაციის აღიარების საერთაშორისო გამოცდილება და საქართველოს პრაქტიკა სამეცნიერო-პრაქტიკული კონფერენცია, თბილისი 2013,

9. ჭუმბურიძე ლ. მოსაზრებები ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ საქართველოს კანონთან დაკავშირებით, ჟურნალი ბუღალტრული აღრიცხვა # 11, 2012.

10. Fourth Council Directive 78/660/EEC of 25 July 1978 based on Article 54(3)(g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies.

11. Seventh Council Directive of 13 June 1983 based on the Article 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts (83/349/EEC).

12. Eighth Council Directive of 10 April 1984 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents (84/253/EEC).

13. LEVENTH COUNCIL DIRECTIVE of 21 December 1989 concerning disclosure requirements in respect of branches opened in a Member State by certain types of company governed by the law of another State (89/666/EEC).

14. Handbook of International Education Pronouncements 2010 Edition Current Edition.

15. REPORT ON THE OBSERVANCE OF STANDARDS AND CODES (ROSC), Georgia Country Strategy and Action Plan for Accounting and Auditing Reform; CSIInternational, March 2008.

**ACCOUNTING AND AUDIT REGULATION IN GEORGIA ON THE BASIS
OF INTERNATIONAL EXPERIENCE AND EURO DIRECTIVES**

Summary

Lavrenti Chumburidze

Doctorate of Sukhumi State University

The article consists of two main parts. The first part covers the key issues of the requirements of international experience and Euro directives in regulation of accounting and audit sphere. The second part covers revealing of challenges and highlighting of the priorities of regulation improvement in the accounting and audit sphere in Georgia.

At the end of the article is presented the conceptual action project of improvement of the accounting and audit regulatory legislation base.