

პაატა კლდიაშვილი

ქუთაისის უნივერსიტეტის
ასისტენტ პროფესორი, თსუ-ს დოქტორანტი

აუდიტის სფეროს რეგულირების ცალკეული ასპექტები (საქართველოს კანონი და ეპროდირექტივის მოთხოვნები)

საქართველოს
ეკონომიკის
და მდგრადი
საზოგადოებრივი
ვითარების
მინისტრო

ნებისმიერ ქვეყანაში აუდიტის სფეროს რეგულირების (თვითრეგულირების) გამართული სისტემის არსებობა არის ერთ-ერთი მთავარი პირობა აუდიტორული მომსახურების მაღალი ხარისხის უზრუნველყოფისა. აუდიტის სფერო საქართველოში, სადაც იგი, როგორც დამოუკიდებელი ფინანსური კონტროლის უმნიშვნელოვანესი სახე, არსებობის ორ ათეულ წელსაც კი არ ითვლის, განსაკუთრებულ ყურადღებას საჭიროებს, უპირველეს ყოვლისა ეფექტური საკანონმდებლო და ნორმატიული ბაზის უზრუნველყოფით. სავარაუდოა, რომ მსგავსი მოსაზრებების გამო მოხდა 2012 წლის 29 ივნისს საქართველოს პარლამენტის მიერ საქართველოს კანონის “ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ” მიღება, რომელიც 2013 წლიდან არსებითად ცვლის ქვეყანაში აუდიტის სფეროს რეგულირების სისტემის 1995 წლის 7 თებერვალს მიღებული და 2012 წლის ბოლომდე ძალაში არსებული საქართველოს კანონით “აუდიტორული საქმიანობის შესახებ” დადგენილ პრინციპებს. დავას არ იწვევს ის ფაქტი, რომ ამ უკანასკნელი კანონით განსაზღვრული რეგულირების სისტემა იყო მოძველებული და ეფექტურად ვერ ფუნქციონირებდა განსაკუთრებით ბოლო წლებში, რის გამოც მისი ჩანაცვლება აუცილებელი იყო თანამედროვე, ქართული რეალობის შესაფერისი და ამავე დროს, საერთაშორისო მოთხოვნების შესაბამისი რეგულირების სისტემით.

ერთ-ერთი ყველაზე გავრცელებული საერთაშორისო ოფიციალური დოკუმენტი, რომელიც განსაზღვრავს აუდიტის სფეროს რეგულირების პრინციპებს არის ევროპარლამენტისა და ევროსაბჭოს დირექტივა 2006/43/EC – წლიური და კონსოლიდირებული ანგარიშგების სავალდებულო აუდიტის შესახებ (17.05.2006 წ., სტრასბურგი) და ვფიქრობთ, რომ აღნიშნული დირექტივის მოთხოვნებთან საქართველოში აუდიტის სფეროს რეგულირების სისტემის შესაბამისობის ხარისხი არის მნიშვნელოვანი ინდიკატორი მომავალში ამ უკანასკნელის ეფექტური ფუნქციონირებისა.

საქართველოს ახლადმიღებული კანონის ზემოთ აღნიშნული დირექტივის მოთხოვნებთან შესაბამისობის კონკრეტული ასპექტების გაანალიზებამდე, მიზანშეწონილია აღვნიშნოთ, რომ ამ უკანასკნელის მოქმედება ვრცელდება მხოლოდ სავალდებულო აუდიტზე, ანუ მიიჩნევა, რომ სახელმწიფო ზედამხედველობის სისტემას უნდა დაექვემდებაროს მხოლოდ სავალდებულო

ბულო აუდიტი, ვინაიდან სწორედ მის მიმართ არსებობს მაღალი საზოგადოებრივი ინტერესი. საქართველოს კანონით კი რეგულირება ხორციელდება როგორც სავალდებულო, ისე საინიციატივო (ნებაყოფილობითი) აუდიტზე. ეს ნიშნავს, რომ ჩვენი კანონმდებლობით რეგულირების სფერო უფრო ფართოა, ვიდრე ამას ევროდირექტივა მოითხოვს, თუმცა ვფიქრობთ, რომ ამასში საგანგაშო არაფერია. მეტიც, დადებით მომენტადაც შეიძლება განვიხილოთ, ვინაიდან სისტემის სწორად ორგანიზების შემთხვევაში მან უნდა უზრუნველყოს აუდიტორული მომსახურების მაღალი ხარისხი ქვეყანაში როგორც სავალდებულო, ისე საინიციატივო აუდიტის შემთხვევაში. ამასთან, დირექტივა აყენებს მხოლოდ მინიმალურ მოთხოვნებს გაერთიანების წევრი სახელმწიფოსათვის და არ ზღუდავს უფრო მაკრო ნორმების შემოღებას.

აღნიშნული დირექტივის მე-3 მუხლის თანახმად “თითოეულმა წევრმა სახელმწიფომ უნდა დანიშნოს კომპეტენტური ორგანო, რომელიც პასუხისმგებელი იქნება სავალდებულო აუდიტორებისა და აუდიტორული ფირმების დამტკიცებაზე¹. კომპეტენტური ორგანო შეიძლება იყოს პროფესიული ასოციაციაც იმ პირობით, რომ ის დაექვემდებარება მე-8 თავში განსაზღვრულ სახელმწიფო ზედამხედველობის სისტემას”. “ზუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ” საქართველოს კანონის მე-6 მუხლის შესაბამისად, საქართველოში პირს აუდიტის ჩატარების უფლება ეძლევა აუდიტორთა რეესტრში რეგისტრაციის შემდეგ. რეესტრს აწარმოებენ აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციები და მასში რეგისტრაციისათვის როგორც ფიზიკური, ისე იურიდიული პირი განცხადებით მიმართავს იმ აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციას, რომელშიც გაწევრიანებულია იგი. დასკვნის სახით შეიძლება ითქვას, რომ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ნორმა, რომლის შესაბამისადაც პირის რეესტრში რეგისტრაცია ხდება აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციების მიერ, შესაბამისობაშია ზემოთ აღნიშნულ დირექტივასთან. აუცილებლად უნდა გავანალიზოთ ის, თუ აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციებზე სახელმწიფო ზედამხედველობის სისტემა საქართველოში რამდენად შეესაბამება ევრო დირექტივის მოთხოვნებს. ამასთან დაკავშირებით დირექტივაში მოცემულია შემდეგი:

1. სახელმწიფომ უნდა განსაზღვროს ერთი ან რამდენიმე კომპეტენტური ორგანო წინამდებარე დირექტივით განსაზღვრული ამოცანების შესასრულებლად; ეს ორგანო იმგვარად უნდა იყოს ორგანიზებული, რომ თავიდან იქნეს აცილებული ინტერესთა კონფლიქტი (მუხლი 35);

2. სახელმწიფო ზედამხედველობის სისტემის მართვაში ჩართული უნდა იყვნენ არაპრაქტიკოსი პირები, რომელთაც იციან სავალდებულო აუდიტის სფერო. თუმცა წევრ სახელმწიფოს შეუძლია სახელმწიფო ზედამხედველობის სისტემაში ჩართოს პრაქტიკოსი აუდიტორებიც, უმცირესობის სახით. სახელმწიფო ზედამხედველობის სისტემის მართვაში დასაქმებული პირები უნდა შეირჩეს დამოუკიდებლობის მოთხოვნისა და კანდიდატურების წარდგენის (ნომინაციის) გამჭვირვალე პროცედურის შესაბამისად (მუხლი 32);

3. ხარისხის უზრუნველყოფის სისტემა იმგვარად უნდა იქნეს ორგანიზებული, რომ ის დამოუკიდებელი იყოს შემოწმებული სავალდებულო აუდიტორებისა და აუდიტორული ფირმების

¹ ვგულისხმობთ ორგანოს, რომელიც აუდიტორებს და აუდიტორულ ფირმებს მისცემთ სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლებას

ბისაგან და ექვემდებარებოდეს სახელმწიფო ზედამხედველობას (მუხლი 29).

საქართველოს კანონით (მუხლი 8, პუნქტი 6), აუდიტორებზე/აუდიტორულ ფირმებზე ზედამხედველობა ხორციელდება მხოლოდ იმ არედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის მიერ, რომლის წევრიც არის ეს აუდიტორი/აუდიტორული ფირმა. ამასთან, ასეთი ორგანიზაციების წევრების უმრავლესობა (შესაბამისად ხელმძღვანელებიც) არიან პრაქტიკოსი ბუღალტრები და აუდიტორები; აუდიტორის/აუდიტორული ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის შემოწმებას აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია ახდენს ხარისხის კონტროლის შემოწმების მეშვეობით. თუმცა ამ უკანასკნელთა დამოუკიდებლობის ხარისხი ვერ იქნება დამაკმაყოფილებელი, მაშინ როცა ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის დებულებას და ხარისხის კონტროლის სისტემის შემოწმებელთა სერტიფიცირების წესებს შეიმუშავებს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის ნამდვილი წევრი აკრედიტებული ორგანიზაცია, ხოლო ხარისხის კონტროლის სისტემის შემოწმებელთა სერტიფიცირებას ანუ დანიშვნას ახდენს თავად აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია. უნდა ავლნიშნოთ, რომ შემოწმების მიერ შემოწმების შედეგად შედგენილი დასკვნის საფუძველზე საბოლოო გადაწყვეტილება აუდიტორის/აუდიტორული ფირმის შესახებ იღებს არა შემოწმებელი, არამედ პროფესიული ორგანიზაცია. ყოველივე ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე შეიძლება ავლნიშნოთ, რომ აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციები ვერ იქნებიან თავისუფალი ინტერესთა კონფლიქტისაგან ისე, როგორც ამას ვერო დირექტივა მოითხოვს.

ინტერესთა კონფლიქტის თავიდან ასაცილებლად მიზანშეწონილად მიგვაჩნია, რომ აუდიტორების/აუდიტორული ფირმების საქმიანობის ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგი განხორციელდეს არა პროფესიული ორგანიზაციების მიერ, არამედ ამისათვის შეიქმნას დამოუკიდებელი სახელმწიფო ორგანო საჯარო სამართლის იურიდიული პირის (სსიპ) სახით, დაკომპლექტდება არაპრაქტიკოსი პირებით (არა უმეტეს 10 ადამიანისა). იგი მის მიერვე დამტკიცებული დებულების შესაბამისად მოახდენს ხარისხის შემოწმებელთა სერტიფიცირებას, ხოლო სერტიფიცირებულ შემოწმებელთაგან კონკრეტული შემოწმების შერჩევა იქნება თავად აუდიტორის/აუდიტორული ფირმის პრეროგატივა, რომელიც საკუთარი სახსრებით მოახდენს ასევე შემოწმების პროცედურის ხარჯების დაფინანსებას ზემოთ აღნიშნული სსიპ-ის მიერ დადგენილი ზღვრული ნორმების ფარგლებში, ისევე როგორც ეს ხდება ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმების შემთხვევაში. მიგვაჩნია, რომ ხარისხის კონტროლის ასეთი სისტემა მოგვცემს შემოწმების დამოუკიდებლობისა და ობიექტურობის უფრო მაღალ გარანტიას და ამავე დროს დაცული იქნება ინტერესთა კონფლიქტისაგან.

დირექტივაში მოცემულია (მუხლი 13), რომ სახელმწიფომ უნდა უზრუნველყოს, სავალდებულო აუდიტორებს მოეთხოვებოდეთ მონაწილეობა უწყვეტი განათლების პროგრამებში, წინააღმდეგ შემთხვევაში მათ მიმართ უნდა იქნეს გამოყენებული შესაბამისი სანქციები. იგივე მოთხოვნა აუდიტორების მიმართ ევროპის გარდა ასევე ასევე აშშ-შიც. საქართველოს კანონში ამასთან დაკავშირებით კი მოცემულია მხოლოდ ის, რომ განგრძობითი განათლების სტანდარტის შემუშავება, დადგენა და გამოყენება არის აკრედიტებული პროფესიული ორგა-

ნიზაციების ერთ-ერთი ფუნქცია (მუხლი 12), თუმცა კანონით უწყვეტი განათლების ვალდებულება აუდიტორებს ცალსახად დაკისრებული არ აქვთ. გამომდინარე იქედან, რომ უწყვეტი განათლება აუდიტორის კვალიფიკაციის შენარჩუნებისათვის დიდად მნიშვნელოვანია, მიგვაჩნია, რომ კანონში ეს ნორმა უნდა გასწორდეს და შესაბამისობაში მოვიდეს ღირეპტივის მოთხოვნებთან.

ღირეპტივის მე-15 მუხლის შესაბამისად, ყველა სახელმწიფომ უნდა უზრუნველყოს, რომ სავალდებულო აუდიტორები/აუდიტორული ფირმები შეტანილი იქნენ საჯარო რეესტრში, სადაც მათ მიენიჭებათ ინდივიდუალური ნომერი. სარეესტრაციო ინფორმაცია უნდა ინახებოდეს რეესტრში ელექტრონული ფორმით და ელექტრონულადვე უნდა იყოს ხელმისაწვდომი საზოგადოებისათვის.

აუდიტორების/აუდიტორული ფირმების რეესტრის წარმოება გათვალისწინებულია ასევე საქართველოს კანონითაც, მაგრამ აქ რეესტრის წარმოება ხდება აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციების მიერ, ამასთან, თითოეული ორგანიზაციის რეესტრში შეტანილია მხოლოდ მისი წევრი აუდიტორები/აუდიტორული ფირმები. თუ იმასაც გავითვალისწინებთ, რომ კანონის შესაბამისად ცალ-ცალკე უნდა იქნეს წარმოებული სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების მქონე პირთა რეესტრი და სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების არმქონე პირთა რეესტრი (რას ლოგიკურად მიგვაჩნია), დაინახავთ, რომ ქვეყანაში იარსებებს ორჯერ მეტი რეესტრი ვიდრე აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია იქნება, რაც შეიძლება აუდიტორული მომსახურების მომხმარებლებისათვის მოუხერხებელი და დამაბნეველი იყოს. ამიტომ მიზანშეწონილად მიგვაჩნია რომ ზემოთ აღნიშნული სსიპ-ის მიერ იქნეს წარმოებული აუდიტორების/აუდიტორული ფირმების ერთიანი რეესტრი ცალ-ცალკე სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების მქონე პირებისა და სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების არმქონე პირებისათვის.

დასკვნის სახით შეიძლება ითქვას, რომ ჩვენს მიერ გაანალიზებული იქნა ევროღირეპტივისა და საქართველოს შესაბამისი კანონის ურთიერთმიმართების რამდენიმე მნიშვნელოვანი საკითხი და ჩამოვყალიბეთ ჩვენი ხედვები მათთან დაკავშირებით, თუმცა ვფიქრობთ, რომ ეროვნულ კანონმდებლობაში შეიძლება კიდევ არსებობდეს არაერთი მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელთა ჰარმონიზაცია ევროპულ ნორმებთან დადებით გავლენას მოახდენს ჩვენს ქვეყანაში აუდიტის სფეროს განვითარებაზე.

გამოყენებული სიტყვატურა:

1. საქართველოს 1995 წლის 7 თებერვლის კანონი “აუდიტორული საქმიანობის შესახებ”;
2. საქართველოს 2012 წლის 29 ივნისის კანონი “ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ”;
3. ევროპარლამენტისა და ევროსაბჭოს ღირეპტივა 2006/43/EC – წლიური და კონსოლიდირებული ანგარიშგებების სავალდებულო აუდიტის შესახებ. 17.05.2006 , სტრასბურგი, ჟურნ. “აუდიტი, აღრიცხვა, ფინანსები”, №2 (122), 2010 წ.