

CFRR

Centre for Financial
Reporting Reform



WORLD BANK GROUP
Governance



THE WORLD BANK
IBRD • IDA | WORLD BANK GROUP



ანგარიში სტანდარტების და კოდექსების
შესრულების შესახებ ბუღალტრული
აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში

განახლებული
ვერსია



საქართველო

მარტი 2015

ანგარიში No:

პასუხისმგებლობის სტანდარტული შეზღუდვა:

ეს ნაშრომი მომზადებულია რეკონსტრუქციის და განვითარების საერთაშორისო ბანკის (მსოფლიო ბანკის) თანამშრომლების მიერ. ამ დოკუმენტში მოცემული ფაქტები, ინტერპრეტაციები და დასკვნები შეიძლება არ ასახავდეს მსოფლიო ბანკის აღმასრულებელი დირექტორების ან იმ ქვეყნების მთავრობების მოსაზრებებს, რომლებსაც ისინი წარმოადგენენ. მსოფლიო ბანკი არ იძლევა ამ ნაშრომში წარმოდგენილი ინფორმაციის სიზუსტის გარანტიას. ამ დოკუმენტში მითითებულ ნებისმიერ რუკაზე ნაჩვენები საზღვრები, ფერები, აღნიშვნები და სხვა ინფორმაცია არ გულისხმობს მსოფლიო ბანკის რაიმე გადაწყვეტილებას რომელიმე ტერიტორიის სამართლებრივ სტატუსთან ან ასეთი საზღვრების დადასტურებასთან ან მიღებასთან დაკავშირებით.

საავტორო უფლების შესახებ:

ამ გამოცემაში წარმოდგენილი მასალა დაცულია საავტორო უფლებით. ნაშრომის სრული ვერსიის ან მისი ნაწილის ასლის გადაღება და/ან გადაცემა შეიძლება წარმოადგენდეს მოქმედი კანონმდებლობის დარღვევას. რეკონსტრუქციის და განვითარების საერთაშორისო ბანკი/მსოფლიო ბანკი ხელს უწყობს თავისი ნაშრომის გავრცელებას და ჩვეულებრივ დროულად გასცემს ნებართვას მისი პუბლიკაციის ნაწილების გამრავლებასთან დაკავშირებით.

ამ დოკუმენტის ნებისმიერი ნაწილის ფოტოასლის გადაღების ან გადაბეჭდვის მოთხოვნით გთხოვთ გააგზავნოთ მოთხოვნის ფორმა საავტორო უფლებების გაფორმების ცენტრში – Copyright Clearance Center, Inc., 222 Rosewood Drive, Danvers, MA 01923, USA, telephone 978-750-8400, fax 978-750-4470, <http://www.copyright.com/>.

ნებისმიერი სხვა თხოვნით უფლებების და ლიცენზიების, მათ შორის, მეორადი საავტორო უფლებების შესახებ უნდა მიმართოთ გამომცემლის ოფისს, მსოფლიო ბანკი, 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, USA, fax 202-522-2422, e-mail pubrights@worldbank.org.

ძირითადი აბრევიატურები და აკრონიმები.....	ii
მადლობა.....	iii
მოკლე შინაარსი.....	iv
I. შესავალი	1
ა. ქვეყნის კონტექსტი	3
ბ. ეკონომიკური კონტექსტი	3
გ. საფინანსო სექტორი	5
დ. სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოები	6
ე. ჯანსაღი კორპორაციული ფინანსური ანგარიშგების ინფრასტრუქტურის მნიშვნელობა.....	7
II. ინსტიტუციური ჩარჩო.....	9
ა. საკანონმდებლო ბაზა.....	9
ბ. პროფესია.....	22
გ. პროფესიული განათლება და ტრენინგი	25
დ. ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტების დადგენა.....	29
ე. ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტებთან შესაბამისობის მონიტორინგი ...	31
III. ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შემუშავება და გამოყენება	34
ა. ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შემუშავება.....	34
ბ. დაკვირვება ანგარიშგების პრაქტიკაზე	35
IV. აუდიტის სტანდარტების შემუშავება და მათი პრაქტიკული გამოყენება.....	40
V. წარმოდგენა ფინანსური ანგარიშგების ხარისხის შესახებ.....	46
VI. ძირითადი ფაქტები და გასაუმჯობესებელი სფეროები	47
ა. ძირითადი ფაქტები	47
ბ. გასაუმჯობესებელი სფეროები.....	51
დანართები	55

ძირითადი აბრევიატურები და აკრონიმები

A&A	ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი
ACCA	სერტიფიცირებულ ნაფიც ბუღალტერთა ასოციაცია
CPD	უწყვეტი პროფესიული განვითარება
EU	ევროკავშირი
DCFTA	ღრმა და ყოვლისმომცველი თავისუფალი ვაჭრობის ხელშეკრულება
ECA	ევროპა და ცენტრალური აზია
GDP	მთლიანი შიდა პროდუქტი
GEL	ქართული ლარი
GFPA	საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია
GoG	საქართველოს მთავრობა
IASB	ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების საერთაშორისო საბჭო
IAASB	აუდიტის და მარწმუნებელი მომსახურების სტანდარტების საერთაშორისო საბჭო
IAS	ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები
IDA	განვითარების საერთაშორისო ასოციაცია
IES	განათლების საერთაშორისო სტანდარტი
IESBA	ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო
IFAC	ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია
IFRS	ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები
IMF	საერთაშორისო სავალუტო ფონდი
ISA	აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები
ISQC 1	ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი 1
JSC	სააქციო საზოგადოება
LLC	შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება
NBG	საქართველოს ეროვნული ბანკი
NSC	საქართველოს ფასიანი ქაღალდების ეროვნული კომისია
PAO	პროფესიონალ ბუღალტერთა ორგანიზაცია
PIE	საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე კომპანია
ROSC	ანგარიში სტანდარტების და კოდექსების შესრულების შესახებ
ISSSG	საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახური
SME	მცირე და საშუალო საწარმოები
SMO	წევრობის ვალდებულების პრინციპები
SMP	მცირე და საშუალო მასშტაბის პრაქტიკის მქონე ფირმები
SOE	სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმო

მადლობა

ეს ანგარიში მომზადდა მსოფლიო ბანკის გუნდის მიერ 2014 წლის თებერვლიდან მაისამდე პერიოდში საქართველოში განხორციელებული სადიაგნოსტიკო კვლევის შედეგების საფუძველზე. მსოფლიო ბანკის სამუშაო ჯგუფს ხელმძღვანელობდა ფინანსური მართვის სპეციალისტი (ECISO3) გალინა ალაგარდოვა; ჯგუფის შემადგენლობაში შედიოდნენ: ფინანსური მართვის უფროსი სპეციალისტი (ECCAT) ნატალია მანუილოვა, ოპერაციების უფროსი ოფიცერი (ECCAT) პასკალ ფრერეჟაკი, კონსულტანტები ჯამილ სოფერი და ჯეორჯინ ნიუმენ-ალავოდე. სამუშაო ჯგუფს მითითებებს აწვდიდნენ რეგიონული დირექტორი ჰენრი კერალი (ECCU3) და ფინანსური ანგარიშგების რეფორმის ცენტრის უფროსი ანრი ფორტინი (ECCAT).

სამუშაო ჯგუფი მადლობას უხდის უფროს ეკონომისტ (GMFDR) მარიამ დოლიძეს, კონსულტანტ გაბრიელა კუსუს (GGODR), ფინანსური მართვის სპეციალისტს ფაბიენ მროჟკას (GGODR) და ფინანსური მართვის უფროს სპეციალისტს პატრიკ კაბუიას (GGODR) ანგარიშთან დაკავშირებით გამოთქმული კომენტარებისთვის.

სამუშაო ჯგუფი აფასებს ფინანსთა სამინისტროსთან, საქართველოს პარლამენტის საფინანსო – საბიუჯეტო კომიტეტთან, საქართველოს ეროვნულ ბანკთან, საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციასთან, დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახურთან, პროფესიონალ აუდიტორთა, ბუღალტერთა და ფინანსურ მენეჯერთა ფედერაციასთან აქტიურ თანამშრომლობას და მათი პერსონალისგან მიღებულ დახმარებას, ასევე, სხვა სახელმწიფო ორგანიზაციების მნიშვნელოვან მონაწილეობას სტანდარტების და კოდექსების შესრულების შესახებ ანგარიშის (ROSC) განხილვაში.

რეგიონული ვიცე-პრეზიდენტი: ლორა თაკი

რეგიონული დირექტორი: ჰენრი გ.რ. კერალი

პრაქტიკოსი დირექტორი: სამია მსადეკი

პრაქტიკოსი მენეჯერი/CFRR-ის უფროსი: სუკენია კეინი/ ანრი ფორტინი

სამუშაო ჯგუფის
ხელმძღვანელები: გალინა ალაგარდოვა/ ნატალია მანუილოვა

ა. კონტექსტი

1. საქართველოში არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის პრაქტიკის ეს შეფასება არის ერთობლივი ინიციატივის ნაწილი, რომელიც ხორციელდება მსოფლიო ბანკის და საერთაშორისო სავალუტო ფონდის (IMF) მიერ სტანდარტების და კოდექსების შესრულების შესახებ ანგარიშის (ROSC) მოსამზადებლად. ეს დოკუმენტი წარმოგვიდგენს ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნების და პრაქტიკის განახლებულ შეფასებას აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში 2007 წელს მომზადებული სტანდარტების და კოდექსების შესრულების შესახებ წინა ანგარიშის (ROSC A&A) შემდეგ. ის ფოკუსირებულია ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის გარემოს ძლიერ და სუსტ მხარეებზე, რომლებიც გავლენას ახდენს კორპორაციული ფინანსური ანგარიშგების ხარისხზე და მოიცავს როგორც საკანონმდებლო მოთხოვნების, ისე რეალური პრაქტიკის შეფასებას. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS) და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ISA) გამოყენებულია შესადარებელ ნიშნულებად.
2. საქართველო ახორციელებს ადგილობრივი სამეწარმეო გარემოს გაუმჯობესების და მისი კერძო სექტორის კონკურენტუნარიანობის ამაღლების სტრატეგიულ გეგმას. კორპორაციული ფინანსური ანგარიშგების და აუდიტის სტანდარტების და პრაქტიკის გაუმჯობესება „სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების სტრატეგია 2020-ის“ ერთ-ერთი ელემენტია ფინანსური ინფორმაციის ღიაობის ამაღლებასთან ერთად. კიდევ ერთი მნიშვნელოვანი ელემენტია ბუღალტრულ აღრიცხვაში არსებული ხარვეზების აღმოფხვრის ხელშეწყობა დიდი, საშუალო და მცირე საწარმოებისთვის და ამით მათთვის დაფინანსებასთან წვდომის გაადვილება. ROSC-ის ეს ანგარიში ასახავს საქართველოს მთავრობის მიერ 2007 წლის შემდეგ გატარებულ რეფორმებს და მიზნად ისახავს: (i) ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში წინა ROSC-ის ანგარიშის რეკომენდაციების შესრულების თვალსაზრისით მიღწეული პროგრესის შეფასებას; (ii) საქართველოს მთავრობის დახმარებას მისი სტრატეგიული ამოცანების პრიორიტეტულობის განსაზღვრაში, ქვეყანაში კორპორაციული მართვის გასაძლიერებლად და ბიზნესგარემოს მდგრადი გაუმჯობესების უზრუნველსაყოფად; (iii) სამოქმედო ღონისძიებების შეთავაზებას სავალდებულო აუდიტის ხარისხის გასაუმჯობესებლად და ამგვარად ფინანსური ანგარიშგების მიმართ ნდობის ასამაღლებლად და (iv) სავალდებულო აუდიტის და ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნების ადმინისტრაციული ტვირთის დაბალანსებას კომპანიების სიდიდის და საქართველოს ეკონომიკისთვის მათი მნიშვნელობის გათვალისწინებით.
3. 2014 წლის ივნისში ევროკავშირთან ხელმოწერილმა ასოცირების ხელშეკრულებამ აჩვენა საქართველოს მისწრაფება რეფორმების მიმართ. ახლა კანონმდებლობა უნდა ადაპტირდეს და შესაბამისობაში იქნეს მოყვანილი ევროკავშირის ნორმებთან. საქართველოში მოქმედი საკანონმდებლო ბაზა ფინანსურ ანგარიშგებასთან და აუდიტთან დაკავშირებით გაცილებით ნაკლებად განვითარებულია, ვიდრე ევროკავშირის კანონების და ნორმატიული აქტების კრებული (*EU acquis communautaire*).¹ რეფორმები ფინანსური ანგარიშგების და აუდიტის სფეროში კომპლექსურია და მოითხოვს მნიშვნელოვან ძალისხმევას და რესურსებს ქვეყანაში მათ განსახორციელებლად. ისინი შეიძლება ქმნიდეს მნიშვნელოვან გამოწვევებს, განსაკუთრებით, სტანდარტების უზრუნველყოფის, ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნების, აუდიტის ხარისხის უზრუნველყოფის და, ასევე, პროფესიონალი ბუღალტრების განათლებისა და ტრენინგების სფეროებში. საქართველოსთვის განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი იქნება ადამიანური და ფინანსური რესურსების მობილიზება აუცილებელი სტრუქტურული ჩარჩოს

¹ ევროკავშირის კანონების და საკანონმდებლო აქტების კრებული (*EU acquis communautaire*) წარმოადგენს ევროკავშირის სამართლის და ვალდებულებების სისტემას 1958 წლიდან დღემდე, რომელიც შესასრულებლად სავალდებულოა ევროკავშირის ყოველი წევრი ქვეყნისთვის.

შესამუშავებლად და კომპანიების და მარეგულირებლების მიერ მისი სათანადოდ შესრულების უზრუნველსაყოფად. ასოცირების ხელშეკრულება განსაზღვრავს სამ წელს რეფორმების განსახორციელებლად. ეს დრო საქართველომ უნდა გამოიყენოს შესაძლო ვარიანტების განსახილველად და მსგავსი ეკონომიკის მქონე ქვეყნების გამოცდილების შესაფასებლად.

ბ. ძირითადი ფაქტები

4. **მთლიანობაში 2007 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში ROSC-ის ანგარიშის რეკომენდაციების შესრულების პროგრესი შედარებით დაბალი იყო.** ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში 2007 წლის ROSC-ის ანგარიშის რეკომენდაციები ითვალისწინებდა: (ა) საკანონმდებლო ჩარჩოს განახლებას და მოდერნიზაციას; (ბ) ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიღებას, დანერგვას და მათი გამოყენების მონიტორინგს და (გ) ბუღალტრების და აუდიტორებისთვის განათლების და ტრენინგის გაუმჯობესებას.
5. **2008 წელს საქართველოს მთავრობას მოუწია საკუთარი პრიორიტეტების კორექტირება „ორმაგი შოკის“ განცდის დამაბულ პერიოდში ყველაზე პრობლემურ საკითხებზე რეაგირების მოსახდენად.** 2008 წლის განმავლობაში და მომდევნო წლებში ქვეყნის ძალისხმევა მიმართული იყო გლობალური ეკონომიკური კრიზისის და რუსეთთან კონფლიქტის შედეგების აღმოფხვრაზე. ამდენად, უფრო მეტი დრო იყო საჭირო დაინტერესებული მხარეებისთვის საერთო ხედვის შესამუშავებლად საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის პრაქტიკასთან დაკავშირებით ქვეყანაში მიმდინარე კომპლექსური რეფორმების უფრო ფართო პროცესის ფარგლებში.
6. **ახლახან საქართველომ გარკვეული პროგრესი აჩვენა თავისი საკანონმდებლო ბაზის რეფორმირების მიმართულებით კორპორაციულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით.** მნიშვნელოვანი საკანონმდებლო ცვლილებები იქნა შემოღებული ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის ახალი კანონით, რამაც აჩვენა საქართველოს მთავრობის ერთგულება საქართველოში მტკიცე კორპორაციული ფინანსური ანგარიშგების ჩარჩოს მშენებლობის მიმართ.

საკანონმდებლო ბაზა

7. **2012 წელს მიღებული ახალი კანონი ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის შესახებ ითვალისწინებს ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში 2007 წლის ROSC-ის ანგარიშის მრავალ რეკომენდაციას ფინანსური ანგარიშგების საკანონმდებლო ბაზის გაძლიერების თვალსაზრისით.** კერძოდ, დოკუმენტი განმარტავს აღრიცხვის, აუდიტის და ეთიკის გამოსაყენებელ სტანდარტებს სხვადასხვა ტიპის კომპანიებისთვის. ის განსაზღვრავს სავალდებულო მოთხოვნებს: (i) ბანკებისა და სხვა საკრედიტო ინსტიტუტებისთვის, რომლებიც ექვემდებარებიან საქართველოს ეროვნული ბანკის ზედამხედველობას; (ii) სადაზღვევო კომპანიებისთვის; (iii) საფონდო ბირჟაზე რეგისტრირებული კომპანიებისა და სხვა სუბიექტებისთვის, რომელთა რეგულირება წარმოებს საქართველოს ეროვნული ბანკის არასაბანკო ზედამხედველობის სამმართველოს მიერ და (iv) სახელმწიფოს საკუთრებაში არსებული გარკვეული კომპანიებისთვის საქართველოს მთავრობის მიერ საგანგებოდ განსაზღვრულ შემთხვევაში.
8. **მრავალშრიანი მიდგომა აღრიცხვის მოთხოვნების მიმართ გადრმავდა 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონით.** აღრიცხვის შესაბამისი სტანდარტები და ანგარიშგების მოთხოვნები მკაფიოდაა განსაზღვრული საწარმოების სხვადასხვა კლასებისთვის მცირე კომპანიებისთვის აღრიცხვის გამარტივებული მოთხოვნის შემოღებით ². ეს მთავარი

² 2012 წლის აღრიცხვის და აუდიტის კანონის ამ დებულებების ამოქმედება გადავადებულია 2015 წლის 1-ლ ივნისამდე.

გაუმჯობესებაა, რომელიც 2007 წლის შემდეგ აღინიშნა, თუმცა, შესაძლებელია შემდგომი გამარტივება.

9. ამ ანგარიშის მომზადების თარიღისთვის 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის რამდენიმე პუნქტის ამოქმედება გადავადებული იყო 2015 წლის პირველ ივნისამდე, მათ შორის: (i) მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS) მიღება; (ii) სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორების რეგისტრაციის მოთხოვნები; (iii) აუდიტორებისთვის ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ეთიკის კოდექსის შესრულების მოთხოვნა; (iv) სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორებისთვის ხარისხის კონტროლის მონიტორინგის ინიცირება და (v) აუდიტორების მიმართ მოკვლევის და დისციპლინური საქმის წარმოება. მნიშვნელოვანია, რომ 2012 წელს მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის კრიტიკული მნიშვნელობის მქონე ეს პუნქტები შემდგომი დაგვიანების გარეშე ამოქმედდეს.

ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტების დადგენა

10. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის ახალი კანონი მოითხოვს ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენებას. 2015 წლის 1-ლი ივნისიდან ყველა ქართული კომპანია, რომელიც ექვემდებარება სავალდებულო აუდიტს, ვალდებულია, მოამზადოს საკუთარი ფინანსური ანგარიშგებები ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ფასს/IFRS); ამასთანავე, ყველა სხვა კომპანიამ ფინანსური ანგარიშგებები უნდა მოამზადოს მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის (SMEs) განკუთვნილი ფასს-ის შესაბამისად, ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების საერთაშორისო საბჭოს (IASB) ³ მიერ დამტკიცებული ფორმით. მიკროსაწარმოებისთვის არ ყოფილა შემუშავებული ან მიღებული რაიმე კონკრეტული სტანდარტი.
11. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონი მოითხოვს ყველა სავალდებულო აუდიტის განხორციელებას აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ISA) და სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორების მიერ ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IESBA) ⁴ მიერ გამოცემული ეთიკის კოდექსის შესრულებას. სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორების დანიშვნასთან და აუდიტის ჩატარებასთან დაკავშირებული ინსტიტუციური მექანიზმები მნიშვნელოვნად გაუმჯობესდა და შეესაბამება სანიმუშო საერთაშორისო პრაქტიკას, ასევე, აუდიტის შესახებ ევროკავშირის დირექტივის მოთხოვნებს.⁵
12. საერთაშორისო სტანდარტების თარგმნის პროცესი ნელა მიმდინარეობს და თარგმნის ხარისხი საჭიროებს გაუმჯობესებას. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის მიხედვით განსაზღვრულია სტანდარტების თარგმნაზე პასუხისმგებელი ორგანო, რომელიც უნდა იყოს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია. ამ ანგარიშის მომზადების თარიღის მდომარეობით საქართველოში არსებობს მხოლოდ ერთი ასეთი ორგანიზაცია და 2008 წლიდან მოყოლებული მხოლოდ ის არის პასუხისმგებელი ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS), მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS) და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) უახლესი გამოცემების

³ 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონით ამ დებულების ამოქმედება გადავადებულია 2015 წლის 1-ლი ივნისამდე.

⁴ ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (IESBA) სტანდარტების განმსაზღვრელი დამოუკიდებელი ორგანოა, რომელიც ფუნქციონირებს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ეგიდით 2013 წლის იანვრიდან.

⁵ ევროსაბჭოს 2006/43/EC დირექტივა „წლიური და კონსოლიდირებული ანგარიშგების სავალდებულო აუდიტის შესახებ“, რომელიც შეიცვალა ევროპის პარლამენტის და საბჭოს No 2014/56/EU დირექტივით 2014 წლის 16 აპრილს.

თარგმნაზე და გამოქვეყნებაზე. ეს პროცესი არსებული ფორმით არ არის მდგრადი არასაკმარისი დაფინანსების და ტექნიკური რესურსების ნაკლებობის გამო.

შესაბამისობა ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტებთან

13. **მოთხოვნა მაღალი ხარისხის ფინანსურ ანგარიშგებებზე ზოგადად კვლავაც დაბალია.** საქართველოს კაპიტალის ბაზარი საკმაოდ ზედაპირულია საფინანსო სფეროში საბანკო სექტორის დომინირების პირობებში. ქართული ბანკები ნაკლებ მნიშვნელობას ანიჭებენ პოტენციური და არსებული მსესხებლების მიერ წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგებების ადეკვატურობას და ძირითადად სესხის უზრუნველყოფას ეყრდნობიან. გიროსთან დაკავშირებული მოთხოვნები საქართველოში საშუალოდ მოთხოვნილი სესხის მოცულობის 223%-ია⁶ და ნაწილობრივ გამოწვეულია მსესხებლების მიერ წარმოდგენილი ფინანსური ინფორმაციის არასაიმედოობით და გაუმჭვირვალობით.
14. **ფინანსური ანგარიშგებების ხარისხი არაერთგვაროვანია სხვადასხვა დარგის და საწარმოთა ტიპების მიხედვით.** აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებებს აკლია მაღალი ხარისხის ფინანსური ანგარიშგებებისთვის დამახასიათებელი ბევრი მნიშვნელოვანი საბაზისო ატრიბუტი, მაგალითად, განმარტებითი შენიშვნები. ფინანსური ანგარიშგებების ნიმუშების დეტალურმა შესწავლამ ვერ გამოავლინა ან მეტად უმნიშვნელო გაუმჯობესება დააფიქსირა ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში ROSC-ის 2007 წელს განხორციელებულ შეფასებასთან შედარებით.
15. **მარეგულირებელი ორგანოების უმრავლესობას არ გააჩნია ტექნიკური გამოცდილება და ადამიანური რესურსები მათი საზედამხებდევლო და აღმასრულებელი ფუნქციების სათანადოდ შესასრულებლად.** ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების მონიტორინგი და შესრულების უზრუნველყოფა საქართველოში დეცენტრალიზებულია და სრულდება ბევრი ინსტიტუტის მიერ, რომლებიც პასუხისმგებლები არიან კონკრეტულ დარგზე რეგულირების თვალსაზრისით. სხვადასხვა მარეგულირებელს სხვადასხვა მიდგომა აქვს სტანდარტების შესრულების უზრუნველყოფის და მოთხოვნების შესრულების საჭირო დონის მიმართ, რის გამოც კვლავაც არსებობს ხარვეზები ზედამხედველობაში, სტანდარტების შესრულების უზრუნველყოფასა და მონიტორინგში. კვლავ გამოწვევად რჩება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS) სავალდებულო შესრულება რეგულირებადი სუბიექტების მიერ.
16. **საჯარო წვდომა ფინანსურ ანგარიშგებებთან საქართველოში კვლავაც შეზღუდულია.** კომერციული ბანკების ფინანსური ანგარიშგებები საჯაროდაა ხელმისაწვდომი და მათი ნახვა შესაძლებელია ინტერნეტით. აღნიშნულის საპირისპიროდ, რეგულირებას დაქვემდებარებული სხვა პირების ფინანსურ ანგარიშგებებთან წვდომა შეზღუდულია, მიუხედავად იმისა, რომ მათ მოეთხოვებათ აღნიშნული ფინანსური დოკუმენტების საჯარო ხელმისაწვდომობის უზრუნველყოფა. საქართველოს ეროვნული ბანკის არასაბანკო ზედამხედველობის დეპარტამენტის წინაშე ანგარიშვალდებული კომპანიების გარდა, სხვა საწარმოებს არ მოეთხოვებათ მათი ფინანსური ანგარიშგებების წარდგენა ან გამოქვეყნება სიდიდის და ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის მიუხედავად.

ბუღალტრული პროფესია

17. **ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის პროფესიამ საქართველოში გარკვეული პროგრესი განიცადა 2007 წელს ამ სფეროში განხორციელებული ROSC-ის შეფასების შემდეგ.** ადრე არსებული დაწესებულებების რეორგანიზაციის და ახალი ფუნქციების შექმნის საშუალებით პროფესია ძირითადად თვითრეგულირებადი და დამოუკიდებელი გახდა. 2012 წლის

⁶ 2013 წლის საწარმოთა კვლევის თანახმად: <http://www.enterprisesurveys.org/data/exploreeconomies/2013/georgia>

ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონმა შემოიღო სერტიფიცირებული პროფესიონალი ბუღალტრის, აუდიტორის და აუდიტორული ფირმის ზუსტი განმარტებები.

18. **მთავრობის მხარდაჭერა კრიტიკული მნიშვნელობისაა ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის პრაქტიკის გასაძლიერებლად საქართველოში.** 2014 წელს ევროკავშირთან ხელმოწერილი ასოცირების ხელშეკრულება ითვალისწინებს ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების, აუდიტის, რეგულირების და კომპანიების ანგარიშვალდებულების ამაღლებას. ეს ღონისძიებები მოითხოვს მჭიდრო და ფორმალიზებულ თანამშრომლობას შესაბამის სამთავრობო ინსტიტუტებს (როგორებიცაა: ფინანსთა სამინისტრო, ცენტრალური ბანკი, სხვადასხვა მარეგულირებლები და ა.შ.) და პროფესიულ ორგანიზაციებს შორის. თანამშრომლობის გაძლიერება ხელს შეუწყობს ეფექტიან მონიტორინგს და ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტების დაცვას. ის, ასევე, გავლენას იქონიებს აუდიტორული მომსახურების ხარისხზე და ბუღალტრულ პროფესიაში არსებული განათლების საჭიროებებზე.
19. **აუდიტის რეგულირების ფუნქციების უმრავლესობა დელეგირებულია აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციებზე, რომლებიც საერთაშორისო აღიარების მქონე პროფესიული ორგანოს წევრების არიან⁷.** 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის თანახმად, აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციებზე დელეგირებულია შემდეგი ფუნქციები და მარეგულირებელი მოთხოვნების უზრუნველყოფის ვალდებულებები: (i) სტანდარტების თარგმნა და დროული განახლება; (ii) აუდიტორების თავდაპირველი რეგისტრაცია და ასეთი რეესტრის წარმოება⁸; (iii) აუდიტის ხარისხის შეფასების განხორციელება⁹. საჭიროა მდგრადი დაფინანსების არსებობა სტანდარტების თარგმნის უზრუნველსაყოფად, დროულად განსახლებლად და სხვა დაკავშირებული ფუნქციების არასათანადო ზეგავლენის და მიკერძოების გარეშე განსახორციელებლად.
20. **საქართველოში ბუღალტრული პროფესია წარმოდგენილია სამი პროფესიული ორგანოთი.** უდიდესი პროფესიული ორგანიზაცია, საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია, პასუხისმგებელია ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტების თარგმნაზე და მათი შესრულების უზრუნველყოფაზე. დანარჩენი ორი პროფესიული ორგანიზაცია ცდილობს საერთაშორისო აკრედიტაციის მოპოვებას, საკუთარი წევრებისთვის სერვისების უფრო ფართო სპექტრის მისაწოდებლად და სრული მარეგულირებელი მხარდაჭერის უზრუნველსაყოფად. საქართველოში ბუღალტრული პროფესია სარგებელს მიიღებს პროფესიულ ორგანიზაციებს შორის თანამშრომლობის გაძლიერებით, რათა უკეთესად იქნეს წარმოდგენილი მათი ინტერესები, თანაბრად გადანაწილდეს ქვეყანაში არსებული შეზღუდული რესურსები და შესაძლებლობები.
21. **გაძლიერებას და მოდერნიზაციას მოითხოვს უწყვეტი პროფესიული განათლება და უმაღლესი განათლება ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში.** ბუღალტრების თეორიული ცოდნის ამჟამინდელი დონე და პრაქტიკული უნარ-ჩვევები დაბალია და მოითხოვს მნიშვნელოვან ინვესტიციას პროფესიული განათლების სტანდარტის და უწყვეტი პროფესიული განვითარების პროგრამების გასაუმჯობესებლად. უმაღლესი ხარისხის თანამედროვე განათლება ბუღალტრულ აღრიცხვასა და აუდიტში გადამწყვეტი მნიშვნელობისაა საქართველოში ამ პროფესიის შემდგომი განვითარებისთვის. უკეთესი განათლება ბუღალტრების და

⁷აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია – ბუღალტერთა და/ან აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაცია, რომელიც საქართველოს კანონმდებლობის თანახმად რეგისტრირებულია როგორც არამეწარმე (არაკომერციული) იურიდიული პირი და წარმოადგენს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) სრულუფლებიან წევრს ან ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ აღიარებული რეგიონული ორგანიზაციის სრულუფლებიან წევრს ან აკრედიტებულ პირს 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის შესაბამისად.

⁸ 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის ამ დებულების ამოქმედება გადავადებულია 2015 წლის 1-ლი ივნისამდე.

⁹ 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონით ამ დებულების ამოქმედება გადავადებულია 2015 წლის 1-ლი ივნისამდე.

აუდიტორების ახლანდელი და მომავალი თაობებისთვის გააძლიერებს ანგარიშგების პრაქტიკას და გააუმჯობესებს ფინანსური ინფორმაციის ხარისხს საქართველოში.

გ. გასაუმჯობესებელი სფეროები

22. კორპორაციული ფინანსური ანგარიშგების და აუდიტის თვალსაზრისით საქართველოს აღჭურვა თანამედროვე და ეფექტიანი ინსტიტუციური ჩარჩოთი საჭიროებს გაუმჯობესებას შემდეგ სფეროებში:

- i) საქართველოს კანონმდებლობაში უნდა განისაზღვროს საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე კომპანიები (PIEs). ევროკავშირის ბუღალტრული აღრიცხვის დირექტივასთან¹⁰ შესაბამისობის მიზნით საჭიროა, რომ აღნიშნული განსაზღვრება მოიცავდეს: (i) რეგულირებად ბაზარზე ვაჭრობაში მონაწილე კომპანიებს; (ii) საკრედიტო დაწესებულებებს; (iii) სადაზღვევო კომპანიებს და (iv) კომპანიებს, რომლებიც მნიშვნელოვანია საზოგადოებისთვის მათი ბიზნესის ტიპის, სიდიდის ან დასაქმებული ადამიანების რიცხოვნობის გამო.
- ii) ნებისმიერი ბუნდოვანების გამორიცხვის და სტანდარტების შესრულების უზრუნველყოფის მიზნით სხვადასხვა კანონებში (2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის ჩათვლით) შემოღებულ უნდა იქნეს საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე კომპანიების, დიდი, საშუალო, მცირე და მიკროსაწარმოების განსაზღვრებები მათი ბიზნესის სიდიდის და მფლობელობის ტიპის მიხედვით.
- iii) უნდა დაწესდეს მოთხოვნა, რომ საქართველოს ეკონომიკისთვის მნიშვნელოვანი ყველა კომპანია, ე.ი საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე კომპანიები (PIE) და დიდი საწარმოები ბუღალტრული აღრიცხვის დირექტივის შესაბამისად, ინტერნეტის მეშვეობით ან ასლების უფასოდ გავრცელებით, სრულად აქვეყნებდნენ აუდიტორის მიერ შემოწმებულ საკუთარ ფინანსურ ანგარიშგებებს აქციონერთა საერთო კრებამდე გონივრული პერიოდის განმავლობაში, რომელიც არ უნდა აღემატებოდეს 12 თვეს ბალანსის თარიღიდან, რათა აქციონერები უკეთ იყვნენ მომზადებულნი გადაწყვეტილების მისაღებად აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგებების დამტკიცებასთან დაკავშირებით.
- iv) არსებული მარეგულირებელი ორგანოს (ორგანოების) ან არსებული მარეგულირებლების შიგნით დეპარტამენტების იდენტიფიკაცია და განსაზღვრა ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესრულების და ანგარიშგების შესაბამისობის უზრუნველსაყოფად საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე კომპანიების და დიდი საწარმოებისთვის. ეს ორგანო (ორგანოები) აღჭურვილი უნდა იყოს სტანდარტების შესრულების უზრუნველყოფის მექანიზმებით და იძულებითი უზრუნველყოფის შესაბამისი უფლებამოსილებით.
- v) სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოების ფინანსური ანგარიშგებების ცენტრალიზაცია. სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოების სახელმწიფო ქონების მართვის ეროვნული სააგენტოს ან შესაბამისი დარგობრივი სამინისტროს წინაშე ანგარიშგების არსებული სისტემა განაპირობებს დუბლირებას და არ აძლევს საშუალებას მთავრობას, ჰქონდეს აქტივების და იმ კომპანიების კონსოლიდირებული სურათი, რომლებშიც სახელმწიფო ფლობს კაპიტალს.
- vi) ახალი ორგანოს შექმნა, ან არსებული ორგანოს განსაზღვრა, რომელიც იქნება სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორების ან აუდიტორული

¹⁰ ევროპის პარლამენტის და საბჭოს დირექტივა 2013/34/EU (26 ივნისი, 2013) „წლიური ფინანსური ანგარიშგებების, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებების და გარკვეული ტიპის კომპანიების დაკავშირებული ანგარიშგების შესახებ“.

ფირმების რეგულირებაზე და/ან ზედამხედველობაზე პასუხისმგებელი კომპეტენტური ორგანო, აუდიტის დირექტივის მოთხოვნის შესაბამისად. დირექტივა ითვალისწინებს მნიშვნელოვან მოქნილობას აუდიტის რეგულირებაში. საქართველომ უნდა გამოიყენოს ასოცირების ხელშეკრულებით გამოყოფილი დრო, რათა უფრო მეტი შეიტყოს ამ სფეროს დარგობრივი პოლიტიკის შესახებ საერთაშორისო გამოცდილებიდან, შეისწავლოს აუდიტის დირექტივის სავალდებულო მოთხოვნები და განიხილოს არჩევითი დებულებების განხორციელება შედარებით უფრო გვიანი პერიოდისთვის.

- vii) მარეგულირებლების ინსტიტუციური შესაძლებლობების უწყვეტი ზრდა ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნებთან შესაბამისობის მონიტორინგის და უზრუნველყოფის მიზნით. აღნიშნულ ინსტიტუტებს უნდა ჰქონდეთ ადეკვატური რესურსები კორპორაციული ფინანსური ანგარიშგების და შესაბამისი აუდიტის ანგარიშების სიღრმისეული შესწავლის განსახორციელებლად.
- viii) თანამშრომლობის გაძლიერება მთავრობასა და ბუღალტრული აღრიცხვის პროფესიულ ასოციაციებს შორის ფასს-თან შესაბამისობის ასამაღლებლად, აუდიტზე ხარისხის კონტროლის დასაწესებლად, სტანდარტების დროული თარგმნის უზრუნველსაყოფად და უწყვეტი პროფესიული განათლების ხარისხის გასაუმჯობესებლად.
- ix) ბუღალტრული აღრიცხვის აკადემიური პროგრამის გაუმჯობესება და საუნივერსიტეტო პროგრამების აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციების პროფესიული ტრენინგის და საგამოცდო მოთხოვნებთან შესაბამისობაში მოყვანა ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში, ისევე როგორც უწყვეტი პროფესიული განათლების და ტრენინგის გაუმჯობესება ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) განათლების სტანდარტების შესაბამისად.
- x) განათლების საერთაშორისო სტანდარტების საფუძველზე მინიმალური მოთხოვნების დაწესება საუნივერსიტეტო დონის განათლებისთვის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში პროფესიონალი ბუღალტრებისთვის, რომლებსაც ადგენს და კოორდინაციას უწევს განათლების სამინისტრო საქართველოს უნივერსიტეტებში მათი თანმიმდევრული გამოყენების უზრუნველყოფის მიზნით.
- xi) მოთხოვნის შემოღება პროფესიონალი ბუღალტრებისთვის, რათა მათ მონაწილეობა მიიღონ ტრენინგის პროგრამებში ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში სტანდარტების და სანიმუშო პრაქტიკის შესახებ თავიანთი ცოდნის ასამაღლებლად. პროფესიულმა ორგანიზაციებმა და წამყვანმა აუდიტორულმა და ბუღალტრული აღრიცხვის კომპანიებმა უნდა განიხილონ ყოვლისმომცველი ტრენინგების შეთავაზება მოანგარიშეებისა და ბუღალტრებისთვის, რომლებიც მუშაობენ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებით (IFRS) ან მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებით (IFRS for SMEs).

დ. შემდგომი ღონისძიებები

- 23. ანგარიში სტანდარტების და კოდექსების შესრულების შესახებ (ROSC) წარმოგვიდგენს იდენტიფიცირებული პრობლემების ერთობლიობას ფინანსთა სამინისტროსთან, საქართველოს პარლამენტთან და სხვა დაინტერესებულ მხარეებთან განხილული საკითხების გათვალისწინებით. ამ ანგარიშში გადმოცემული ფაქტები და შემოთავაზებული გასაუმჯობესებელი სფეროები განხილულ იქნა თბილისში ქვეყნის ძირითად დაინტერესებულ მხარეებთან ერთად და ერთობლივად შემუშავდა დასკვნითი რეკომენდაციები.
- 24. ამ ანგარიშის რეკომენდაციები ემყარება შემდეგ სახელმძღვანელო პრინციპებს:

- კორპორაციული ფინანსური ანგარიშგების და აუდიტის რეფორმაში და რეგულირებაში ჩართულ სამთავრობო დაწესებულებებს შორის სამუშაო დონეზე თანამშრომლობის ჩამოყალიბება და განვითარება;
- ინფორმაციის გაცვლის მექანიზმების შემუშავება და არსებულის გაუმჯობესება;
- მარეგულირებლების და ფინანსური ანგარიშგებების შემდგენლების შესაძლებლობების განვითარება სტანდარტების პრაქტიკაში დასაწერად, გამოსაყენებლად და სტანდარტების შესრულების უზრუნველსაყოფად;
- პრინციპებზე დამყარებული წესების გამოყენების ხელშეწყობა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS) და კონცეფციური ჩარჩოს შესაბამისად;
- მოკლევადიანი საჭიროებების დაბალანსება (როგორებიცაა: მარეგულირებლების, აუდიტორების და ფინანსური ანგარიშგებების შემდგენელთა ტრენინგი და ფინანსური ანგარიშგებების ხელმისაწვდომობის ზრდა) გრძელვადიანი პრიორიტეტებით (როგორებიცაა: ფინანსური ინფორმაციის ხარისხის და აუდიტის სერვისების გაუმჯობესება საქართველოში).

25. **ანგარიშის რეკომენდაციების განხორციელება საქართველოს მთავრობისგან მოითხოვს:**
- გრძელვადიანი სტრატეგიის და მოკლევადიანი ღონისძიებების იდენტიფიკაციას;
 - დაწესებულებების და ფიზიკური პირების განსაზღვრას, რომლებიც პასუხისმგებლები იქნებიან ქვეყნის სამოქმედო გეგმის განხორციელებაზე და
 - განხორციელების მხარდასაჭერად საჭირო რესურსების შეფასებას.
26. **მთავრობამ აირჩია ტრანსპარენტობის ცხრილების მომზადება არსებული კანონმდებლობის ევროკავშირის კანონთა და ნორმატიული აქტების კრებულის (*EU acquis communautaire*) შესაბამის ასპექტებთან ჰარმონიზაციის ხელშესაწყობად.** ეს ცხრილები ემყარება ევროკავშირის მიერ შემუშავებულ და გამოყენებულ შაბლონს ევროკავშირის წევრი ქვეყნების მიერ ევროკავშირის დირექტივების ეროვნულ კანონმდებლობაში ტრანსპარენტობის პროგრესის დასაფიქსირებლად.
27. **რეფორმები ფინანსური ანგარიშგების და აუდიტის სფეროში ბევრზე იქონიებს გავლენას: ბიზნესსაზოგადოებაზე, აუდიტორებზე, ინვესტორებზე, მარეგულირებლებზე.** მნიშვნელოვანი იქნება დიალოგის და კონსულტაციების წარმოება აღნიშნულ რეფორმებში მონაწილე ძირითად ინსტიტუტებთან, მათ შორის, საქართველოს პარლამენტთან (საკანონმდებლო თვალსაზრისით), ფინანსთა სამინისტროსთან (პოლიტიკის შემუშავების თვალსაზრისით), საქართველოს ეროვნულ ბანკთან და დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახურთან (რეგულირების თვალსაზრისით), კერძო სექტორის და ბუღალტრული პროფესიის წარმომადგენლებთან პროფესიული ასოციაციების და აუდიტორული ფირმების მეშვეობით.
28. **ფინანსთა სამინისტრომ უნდა იკისროს ლიდერის როლი საკანონმდებლო ინიციატივების შემუშავების პროცესში და განახორციელოს რეფორმის პროცესის კოორდინაცია მოქმედი კანონმდებლობის ევროკავშირის კანონთა და ნორმატიული აქტების კრებულის (*EU acquis communautaire*) შესაბამის ასპექტებთან ჰარმონიზაციის კუთხით ფინანსური ანგარიშგების და აუდიტის სფეროში.** მჭიდრო კოორდინაციას ფინანსთა სამინისტროს, ბუღალტრული აღრიცხვის პროფესიულ ორგანიზაციებს, გარე აუდიტის სფეროში მოქმედ ძირითად დაწესებულებებს და ქვეყნის შიგნით სხვა დაინტერესებულ მხარეებს შორის გადამწყვეტი მნიშვნელობა ექნება რეფორმის განხორციელებაში. ფინანსთა სამინისტრომ შეიძლება განიხილოს სამუშაო ჯგუფის შექმნა ტრანსპარენტობის ცხრილების კოორდინაციის და იმ კანონპროექტების შესამუშავებლად, რომლებიც საჭიროა მოქმედი კანონმდებლობის დასახლოვებლად ევროკავშირის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის დირექტივებთან.

29. მსოფლიო ბანკი მხარს უჭერს საქართველოს ძალისხმევას რეფორმების განხორციელების მიმართულებით და დახმარებას უწევს მას მიმდინარე რეგიონული პროგრამის ფარგლებში. რეგიონული პროგრამა აღმოსავლეთის პარტნიორობის ქვეყნებში აუდიტის და ანგარიშგების გაუმჯობესებასთან (STAREP) დაკავშირებით, რომელიც საქართველოსაც მოიცავს, ახორციელებს მრავალ ღონისძიებას, რომლებიც ფოკუსირებულია ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში განათლების სისტემების გაძლიერებაზე, კორპორაციული ფინანსური ანგარიშგებისთვის ინსტიტუციური ჩარჩოს გაუმჯობესებაზე, ევროკავშირის მოთხოვნების შესაბამისი სტანდარტების დანერგვის სტიმულირებაზე, მჭიდრო საერთაშორისო კავშირების დამყარებაზე და სანიმუშო პრაქტიკის გაზიარებაზე ძირითად ინსტიტუტებს შორის. პროგრამა დაიწყო 2013 წლის ოქტომბერში და გაგრძელდება 2018 წლამდე. აღნიშნული პერიოდის განმავლობაში საქართველო სარგებელს მიიღებს რეგიონული და მიზანმიმართული ქვეყნის შიდა ღონისძიებებიდან, რომლებიც ფოკუსირებული იქნება ამ ანგარიშის რეკომენდაციების შესრულებაზე.
30. რეგიონული პროგრამა აღმოსავლეთის პარტნიორობის ქვეყნებში აუდიტის და ანგარიშგების გაუმჯობესებასთან (STAREP) დაკავშირებით უზრუნველყოფს საქართველოზე მორგებულ დახმარებას კორპორაციული ფინანსური ანგარიშგების წარმატებით განხორციელების მიმართულებით. პროგრამა კონკრეტულად ხელს შეუწყობს ღონისძიებების პრიორიტეტულობის განსაზღვრას, რომელთა მიზანია სამართლებრივი ჩარჩოს ჰარმონიზაცია ევროკავშირის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის დირექტივებთან, მაგრამ ასევე გულისხმობს შესაძლებლობების გაძლიერების და ცოდნის გაზიარების ღონისძიებებს, რაც ქართველ პარტნიორებს მისცემს უნიკალურ შესაძლებლობას, გამოიყენონ ევროკავშირის გამოცდილება ამ სფეროში.

I. შესავალი

1. ანგარიშები სტანდარტების და კოდექსების შესრულების შესახებ (ROSC) ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის (A&A) სფეროებში აფასებს მონაწილე ქვეყნებში არსებულ ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის პრაქტიკას. ეს ანგარიშები წარმოადგენს მსოფლიო ბანკის და საერთაშორისო სავალუტო ფონდის ერთობლივი ინიციატივის ნაწილს, რომელიც გულისხმობს ეკონომიკური სტაბილურობის და კერძო და საფინანსო სექტორების განვითარებისთვის მნიშვნელოვანი, საერთაშორისო მასშტაბით აღიარებული თორმეტი ძირითადი სტანდარტის დანერგვის ხარისხის შეფასებას (ROSC-ის პროგრამა). ეს პროგრამა 2000 წელს დაიწყო და მას შემდეგ სტანდარტების და კოდექსების შესრულების შეფასება აღრიცხვის და აუდიტის სფეროებში მსოფლიოს ასზე მეტ ქვეყანაში განხორციელდა. ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში ROSC -ის ანგარიშები მომზადდა ევროპის და ცენტრალური აზიის ყველა ქვეყნისთვის რუსეთის გარდა.
2. ეს შეფასება განხორციელდა საქართველოს მთავრობის მოთხოვნით და ემყარება წინა ანგარიშს სტანდარტების და კოდექსების შესრულების შესახებ (ROSC) ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის (A&A) სფეროში, რომელიც მომზადდა 2007 წელს. 2007 წლის ROSC-ის ანგარიშის ამოცანები იყო: (i) სამეწარმეო გარემოს გაუმჯობესება და ადგილობრივი და უცხოური პირდაპირი და პორტფელური ინვესტიციების გაზრდა კერძო სექტორში; (ii) მცირე და საშუალო საწარმოების სექტორის ზრდის სტიმულირება ოფიციალური საფინანსო სექტორის კრედიტებთან წვდომის ხელშეწყობით, ეტაპობრივი გადასვლით გირაოზე დამყარებული საკრედიტო გადაწყვეტილებებიდან ფინანსურ ეფექტიანობაზე დამყარებულ გადაწყვეტილებებზე; (iii) საბანკო სექტორის სტაბილურობის მხარდაჭერა, სესხების ამოღებასთან დაკავშირებული პრობლემებით გამოწვეული კრიზისის რისკის შერბილება და ადგილობრივი დანაზოგების მობილიზაციის ხელშეწყობა; და (iv) უფრო მეტად მაღალი ფინანსური გამჭვირვალობის მიღწევა როგორც სახელმწიფო ისე კერძო კორპორაციულ სექტორში, რაც აკციონერებს და საზოგადოებას მისცემს მენეჯმენტის საქმიანობის შეფასების და მის ქცევაზე ზეგავლენის მოხდენის შესაძლებლობას. ROSC -ის შეფასებამ გამოავლინა ნაკლოვანებები და წარმოადგინა რეკომენდაციების ფართო სპექტრი არსებული საკანონმდებლო ბაზის მიმართ, ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტების დანერგვასთან, მათ მონიტორინგსა და შესრულების უზრუნველყოფასთან და თანამედროვე რელევანტური განათლების და უწყვეტი პროფესიული განვითარების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებით (დამატებითი დეტალები ხელმისაწვდომია 1- ლ დანართში).
3. ეს ანგარიში სტანდარტების და კოდექსების შესრულების შესახებ (ROSC) ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის (A&A) სფეროში მიზნად ისახავს: (i) მთავრობის სტრატეგიული ამოცანების ხელშეწყობას ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის პროფესიის და მისი რეგულირების ეფექტიანობის ამაღლებასთან დაკავშირებით, (ii) კორპორაციული მართვის გაუმჯობესებას განსაკუთრებით ფინანსური ანგარიშგების და ანგარიშვალდებულების კუთხით; (iii) სავალდებულო აუდიტის ხარისხის ამაღლებას და ამგვარად კორპორაციული ფინანსური ანგარიშების სანდოობის ამაღლებას; (iv) მთავრობის დახმარებას მცირე და საშუალო საწარმოებზე დაკისრებული ადმინისტრაციული ტვირთის შემსუბუქების თვალსაზრისით, რომელთაც უწევთ ანგარიშების მომზადება დახვეწილი მოთხოვნების შესაბამისად; და (v) საქართველოს ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის პროფესიული, ისევე როგორც საქართველოს მარეგულირებელი ორგანოების მიერ მიღწეული პროგრესის შეფასებას მთავრობასთან 2007 წელს შეთანხმებული სტანდარტების და კოდექსების შესრულების შესახებ (ROSC) ანგარიშის რეკომენდაციების შესრულებასთან დაკავშირებით. ყველა აღნიშნული ამოცანა სრულად შეესაბამება საქართველოსა და ევროკავშირის შორის ახლახან ხელმოწერილ ასოცირების ხელშეკრულებას.

4. ეს ანგარიში ფარავს ბუღალტრული აღრიცხვის, აუდიტის და ფინანსური ანგარიშგების სისტემას როგორც მთლიანს, განსაკუთრებული ყურადღების გამახვილებით საფინანსო სექტორზე, სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებულ საწარმოებზე, მცირე და საშუალო საწარმოებზე და აუდიტის რეგულირებაზე. ეს ის სფეროებია, რომლებიც მნიშვნელოვანია საქართველოს მიმდინარე ეკონომიკურ კონტექსტში. სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებულ საწარმოებთან დაკავშირებით ეს ანგარიში ფოკუსირებულია არსებულ მოთხოვნებზე, სტანდარტების შესრულების უზრუნველყოფაზე და ფინანსური ანგარიშების და სავალდებულო აუდიტის შედეგების გამოყენებაზე მთავრობის მიერ სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოების მონიტორინგის და გადაწყვეტილების მიღების პროცესში. ეს ანგარიში ასევე მიმოიხილავს მცირე და საშუალო საწარმოებთან დაკავშირებულ ფინანსური ანგარიშგების არსებულ მოთხოვნებს და მცირე და მიკრო ბიზნესებისთვის ანგარიშგების გამარტივების საჭიროებას. დაბოლოს, ანგარიში აფასებს აუდიტის ზედამხედველობის ფუნქციას და ხარისხის უზრუნველყოფის სისტემას, რომელიც მალე ამოქმედდება საქართველოში და იძლევა რეკომენდაციებს აუდიტის ზედამხედველობის გაძლიერებით აუდიტორული მომსახურების ხარისხის ამაღლების თაობაზე.

ჩანართი 1: საქართველოს თანამშრომლობა მსოფლიო ბანკთან

საქართველო მსოფლიო ბანკს შეუერთდა 1992 წელს, ხოლო განვითარების საერთაშორისო ასოციაციას (IDA) 1993 წელს. მსოფლიო ბანკმა დააფინანსა 57 პროექტი სხვადასხვა დარგებში, რისთვისაც მთლიანობაში გამოყოფილ იქნა 1.95 მლრდ. აშშ დოლარი განვითარების საერთაშორისო ასოციაციის (IDA) კრედიტების და გრანტების და რეკონსტრუქციის და განვითარების საერთაშორისო ბანკის (IBRD) სესხების სახით, რომელთაგანაც 92% უკვე ათვისებულია. მსოფლიო ბანკის დაფინანსების დაახლოებით 63% განკუთვნილია საინვესტიციო პროექტებისთვის, ხოლო 37% მიმართულია ბიუჯეტის მხარდასაჭერად განვითარების პოლიტიკის ღონისძიებების (DPO) მეშვეობით.

ქვეყანასთან თანამშრომლობის ახალი სტრატეგია 2014 – 2017 ფისკალური წლებისთვის ითვალისწინებს დაკრედიტების ახალ პაკეტს დაახლოებით 1.18 მლრდ. აშშ დოლარის სახით, რაც დაახლოებით 30%-ით მეტია ქვეყანასთან თანამშრომლობის წინა სტრატეგიით (CPS) გათვალისწინებულ პროგრამაზე (823 მლნ. აშშ დოლარი 2010–13 ფისკალურ წლებში). საქართველომ დაასრულა განვითარების საერთაშორისო ასოციაციის (IDA) პროგრამა 2014 წლის 1 –ლ ივლისს. მთავრობამ დაადასტურა საკუთარი ინტერესი რეკონსტრუქციის და განვითარების საერთაშორისო ბანკისგან (IBRD) სესხების ზრდის მიმართ.

მსოფლიო ბანკის ანალიტიკური და საკონსულტაციო ღონისძიებები (AAA) კვლავაც მნიშვნელოვანია საქართველოსთან თანამშრომლობის პროგრამის განსახორციელებლად, რაც უზრუნველყოფს განვითარების პოლიტიკის ღონისძიებით მხარდაჭერილი რეფორმების და სესხების ხელშეწყობას. მსოფლიო ბანკის ანალიტიკურმა და საკონსულტაციო ღონისძიებებმა (AAA) ხელი შეუწყო ეკონომიკური ზრდის დინამიკის, სიღარიბის და სახელმწიფო სექტორის ეფექტიანობის შესწავლას და ძირითადი როლი შეასრულა განვითარებასთან დაკავშირებული გადაწყვეტილების შეთავაზებაში. მსოფლიო ბანკის ანალიტიკური და საკონსულტაციო ღონისძიებების (AAA) პროგრამა შესაბამისობაშია დაკრედიტების პროგრამასთან, სადაც ძირითადი ანალიზი ხელს უწყობს ოპერაციების დაგეგმვას და რეფორმების და ღონისძიებების პრიორიტეტულობის განსაზღვრას.

ა. ქვეყნის კონტექსტი

5. საქართველო ევროპის და აზიის დამაკავშირებელ სტრატეგიულ დერეფანში მდებარეობს. ჩრდილოეთით კავკასიონის ქედი მას რუსეთისგან გამოყოფს, სამხრეთით კი სომხეთს და თურქეთს, ხოლო აღმოსავლეთით აზერბაიჯანს ესაზღვრება. საქართველომ დამოუკიდებლობა 1991 წელს მოიპოვა ყოფილი საბჭოთა კავშირის დაშლის შემდეგ. ქვეყნის მოსახლეობა 4.5 მილიონს შეადგენს და მისი მთლიანი ფართობი 69,700 კვადრატული კილომეტრია. საქართველოს დედაქალაქია თბილისი, რომლის მოსახლეობა 1.5 მილიონი ადამიანია. ქვეყნის დაახლოებით 85% მთიანია. უმაღლესი მწვერვალია 5,068 მეტრი (16,627 ფუტი) სიმაღლის შხარა. სახელმწიფო ხელისუფლება საკანონმდებლო, აღმასრულებელი და სასამართლო ხელისუფლების შტოებისგან შედგება. ქვეყანაში 2013 წლიდან მართვის საპარლამენტო სისტემაა. ახალი კონსტიტუციის თანახმად, პრემიერმინისტრს გააჩნია სრული აღმასრულებელი ძალაუფლება სამინაო და საგარეო პოლიტიკაზე. უმაღლესი საკანონმდებლო ორგანოა პარლამენტი (რომელიც 150 დეპუტატისგან შედგება).
6. საქართველომ გადადგა ნაბიჯები ბაზართან წვდომის მნიშვნელოვნად გასაუმჯობესებლად და ევროკავშირთან მჭიდრო ეკონომიკური კავშირების დასამყარებლად. ქვეყანამ მოახდინა ევროკავშირთან ხელმოწერილი ასოცირების ხელშეკრულების პრაფირება ვილინიუსის სამიტზე 2013 წლის ნოემბერში; ასოცირების ხელშეკრულების და ღრმა და ყოვლისმომცველი თავისუფალი ვაჭრობის ხელშეკრულების (DCFTA) სრული ხელმოწერა შედგა 2014 წლის 27 ივნისს. ხელშეკრულების საბოლოო სახით მომზადების შემდეგ საქართველომ აიღო ბუღალტრული აღრიცხვის, აუდიტის და კორპორაციული მართვის სფეროებში ევროკავშირის კანონების და ნორმატიული აქტების კრებულის (*EU acquis communautaire*) დადგენილი უმაღლესი სტანდარტების დანერგვის ვალდებულება. ეს ისტორიული ნაბიჯი წარმოადგენს მნიშვნელოვან შესაძლებლობას საქართველოსთვის გააძლიეროს საკუთარი თანამშრომლობა ევროპასთან პოლიტიკურ, ეკონომიკურ, სოციალურ და უსაფრთხოების საკითხებში და სარგებელი მიიღოს ორმხრივი თავისუფალი ვაჭრობიდან.

ბ. ეკონომიკური კონტექსტი

7. მდგრადი ეკონომიკური ზრდის პერიოდი დასრულდა 2008 წელს, როცა საქართველომ გადაიტანა „ორმაგი შოკი“ გლობალური ეკონომიკური კრიზისის და რუსეთთან კონფლიქტის სახით. ეკონომიკური ზრდა შედეგად შენედა 2.3% –მდე 2008 წელს და 2009 წელს ადგილი ჰქონდა ეკონომიკის ვარდნას 3.8 პროცენტით. მას შემდეგ ნაწილობრივ 2009 წლის ფისკალური სტიმულირების გამო ქვეყანამ შეძლო მდგომარეობის გამოსწორება და აღინიშნა მდგრადი 6 პროცენტზე მაღალი ეკონომიკური ზრდა 2010 – 2012 წლებში. 2010 წლიდან მთავრობამ განახორციელა ფისკალური სისტემის კონსოლიდაცია, საერთო დეფიციტის შემცირებით 2.8 პროცენტამდე 2012 წლისთვის. პროგნოზირებული ეკონომიკური ზრდა საშუალოდ 5.5 %-ია წელიწადში საშუალოვადიან პერიოდში ფაქტორების მთელი რიგიდან გამომდინარე, მათ შორისაა გაუმჯობესებული ეკონომიკური კავშირები ევროკავშირთან, რუსეთთან ურთიერთობის დათბობა (რაც სარგებელს მოუტანს ვაჭრობას და ტურიზმს) და რეფორმების მტკიცე პროგრამა, რომელიც განსაზღვრულია მდგრადი განვითარების სტრატეგიით. ეს ხელს შეუწყობს კერძო ინვესტიციების ზრდას და შეამცირებს დამოკიდებულებას სახელმწიფო კაპიტალის ხარჯვაზე. ეკონომიკური ზრდის პერსპექტივები დამოკიდებულია საქართველოს უნარზე გამოიყენოს ევროკავშირთან ხელმოწერილი ასოცირების და ღრმა და ყოვლისმომცველი თავისუფალი ვაჭრობის ხელშეკრულებები (DCFTA), რაც გააუმჯობესებს ბაზართან წვდომას და წახალისებს უცხოურ პირდაპირ ინვესტიციებს (FDI). ევროკავშირის დაკვეთით განხორციელებული ვაჭრობის მდგრადობის გავლენის ანალიზი მიუთითებს მშპ –ს ზრდაზე 4.3 %-ით გრძელვადიან პერიოდში. ეს საჭიროებს შრომითი რესურსების და კაპიტალის გადანაწილებას შედარებით უფრო მეტად პროდუქტიულ სექტორებში, რაც გულისხმობს შესაძლებლობების განვითარებას ნორმატიულ დაახლოებასთან დაკავშირებით განსაკუთრებით

ვაჭრობის ხელშეწყობის, ვაჭრობის წინაშე არსებული ტექნიკური ბარიერების და ინტელექტუალური საკუთრების უფლების და ადამიანური კაპიტალის დონის ამაღლების და მასში ინვესტიციების განხორციელების მიმართულებით.

8. **საქართველო საშუალოზე დაბალი შემოსავლის მქონე ქვეყანაა, სადაც მშპ ერთ სულ მოსახლეზე 2013 წლის მდგომარეობით \$3,597 აშშ დოლარს შეადგენდა.**¹¹ მშპ –ს დარგობრივ სტრუქტურაში უდიდესი წილი უკავია სავაჭრო მომსახურებას (17.3%) და მრეწველობას (17.2%), რომლებსაც მოსდევს სატრანსპორტო და საკომუნიკაციო სერვისები (10.7%), საჯარო ადმინისტრაცია (10.1%), სოფლის მეურნეობა, მეტყევეობა და თევზჭერა (9.3%), მშენებლობა (6.7%) და ჯანდაცვის და სოციალური სფეროები (5.8%). ყველაზე მნიშვნელოვანი დარგებია სურსათის გადამამუშავება და მინერალური წყლების, უალკოჰოლო და ალკოჰოლური სასმელების წარმოება. ლითონის, ქიმიური პროდუქტების და ელექტრომოწყობილობების წარმოება კვლავაც მნიშვნელოვან დარგებად რჩება ქვეყნისთვის. ეკონომიკა ძირითადად იმპორტზეა დამოკიდებული.
9. **საქართველოს ეკონომიკაში დომინირებენ დიდი საწარმოები, რომლებიც აწარმოებენ ქვეყნის მშპ –ს დაახლოებით 80 %-ს და მათში დასაქმებულია ოფიციალური მუშახელის 61%**¹². მიკრო –, მცირე და საშუალო საწარმოების წვლილი საქართველოს ეკონომიკაში გლობალურ ნორმებზე დაბალია: მათზე მოდის ოფიციალური დასაქმების 39% და მშპ – ს 19%; და მათი მონაწილეობა დამატებით ღირებულებაში ასევე დაბალია, დაახლოებით 20%. 58,000 –ზე მეტი კომპანიაა რეგისტრირებული საქართველოში, მაგრამ 2013 წელს 48,000 –ზე ნაკლები ფუნქციონირებდა. აღნიშნული მოქმედი საწარმოებიდან 94 %-ია მიკრო, მცირე და საშუალო საწარმო და მხოლოდ 6% (ან 3,500 კომპანია) არის კლასიფიცირებული როგორც დიდი. ეს განაწილება თითქმის უცვლელი რჩება უკანასკნელი 6 წლის მანძილზე.
10. **საქართველოს სამეწარმეო გარემო მნიშვნელოვნად გაუმჯობესდა 2006 წლის შემდეგ.** 2013 წელს საქართველომ მსოფლიოს მასშტაბით მე –8 ადგილი დაიკავა ბიზნესის წარმოების სიმარტივის კუთხით („ბიზნესის წარმოების ინდექსი“ 2014), რაც უმაღლესი მაჩვენებელი იყო რეგიონში¹³. იმავე ანგარიშის მიხედვით, ქვეყანას 2006 წელს 112–ე ადგილი ეკავა. გადასახადის გადახდის (29 –ე ადგილი) და საერთაშორისო ვაჭრობის (43 –ე ადგილი) პროცედურები გამარტივდა. კრედიტის აღება შედარებით უფრო იოლია (მე–3 ადგილი) ვიდრე მსოფლიოს ზოგიერთ ქვეყანაში. კრედიტებთან წვდომის გაუმჯობესებამ „ონლაინ“ რეჟიმში ხელმისაწვდომი ელექტრონული მონაცემთა ბაზის მქონე გირავნობის ცენტრალური რეესტრით, სამოქალაქო კოდექსში შეტანილმა ცვლილებამ, რომელიც შესაძლებელს ხდის გირაოს ჩანაცვლებას, და ახალმა კანონმა პერსონალური მონაცემების დაცვის შესახებ განაპირობა ბიზნესის წარმოების ანგარიშში რეიტინგის გაუმჯობესება გადახდის უუნარობის სამართალწარმოების თვალსაზრისით (2013 წელს მიღებული 92 –ე ადგილიდან 2014 წელს მიღებულ 88– ე ადგილამდე).
11. **უმუშევრობა კვლავაც მაღალია საქართველოს მტკიცე ეკონომიკური ზრდის მიუხედავად და ქვეყნისთვის მთავარ გამოწვევად რჩება.** საქართველოში ეკონომიკის გარდაქმნით მრეწველობის ზოგიერთმა შედარებით ძველმა დარგმა შეწყვიტა არსებობა, რითაც უმუშევარი დარჩა იქ მომუშავე პერსონალი. ახალი დარგები განვითარდა იმავე პერიოდში, მაგრამ შეუძლებელი გახდა გამოთავისუფლებული მუშახელის დასაქმება ეფექტიანად, რადგან სამუშაო ადგილების ნეტო რაოდენობა დაბალი იყო. უმუშევრობამ პიკურ მნიშვნელობას – 17%–ს მიაღწია 2010 წელს და შემდეგ 2012 წელს 15 %-მდე დაეცა. საქართველოს აქვს მდგრადი და ინკლუზიური ეკონომიკური ზრდის პოტენციალი კერძო სექტორით განპირობებულ სამუშაო ადგილების შექმნაზე და ეფექტიან სახელმწიფო ხარჯვაზე გაძლიერებული ფოკუსირების მეშვეობით, მაგრამ მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის დაფინანსებასთან წვდომის არარსებობა (სადაც

¹¹ საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის ვებგვერდი www.geostat.ge

¹² საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის ვებგვერდი www.geostat.ge

¹³ ბიზნესის წარმოების ანგარიში 2014: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/georgia>

დასაქმებულია შრომითი რესურსების 39%) ხელს უშლის მათ პოტენციალს გაზარდონ დასაქმება ქვეყანაში.

12. მიუხედავად იმისა, რომ ბიზნესგარემოსთან დაკავშირებით მოწინავე პოლიტიკის გატარებამ საქართველოს მოუტანა გლობალური აღიარება როგორც წარმატებულ ქვეყანას ბიზნესის წარმოების ანგარიშის ინდიკატორების მიხედვით და ის უფრო მიმზიდველად აქცია პირდაპირი უცხოური ინვესტიციებისთვის, ეს საკმარისი ვერ აღმოჩნდა მრეწველობაში სასურველი შედეგების მისაღწევად, აგრობიზნესის გარდასაქმნელად და ექსპორტზე ორიენტირებული დარგების განსავითარებლად. ახალი განვითარებადი დარგები განსაკუთრებით ტურიზმის და მომსახურების სხვა სექტორებში ვერ ახდენდნენ ოფიციალური დასაქმების უზრუნველყოფას ისევე ეფექტურად როგორც ამას შეძლებდა აგრობიზნესის ან მრეწველობის დარგები. მუშახელის უმეტესობა, 55 პროცენტზე მეტი, დასაქმებულია სოფლის მეურნეობაში (უმეტესად თვითდასაქმებულია ოჯახის ნატურალურ - ფერმერულ მეურნეობაში) მაგრამ ამ დარგზე მშპ –ს მხოლოდ 8.2 პროცენტი მოდის. პროდუქტიულობის დაბალი მაჩვენებელი სოფლის მეურნეობაში მნიშვნელოვნად განაპირობებს სოფლად სიდარბის მაღალ დონეს. სოფლის მეურნეობის პროდუქტიულობის ზრდა და შრომითი რესურსების გადანაცვლება სოფლის მეურნეობიდან მაღალი პროდუქტიულობის მქონე საქმიანობებში აუცილებელია სოფლად ეკონომიკური შესაძლებლობების გასაძლიერებლად.

გ. საფინანსო სექტორი

13. საფინანსო სექტორი ძირითადად წარმოდგენილია ბანკებით, სადაზღვევო კომპანიებით და მიკროსაფინანსო ორგანიზაციებით. საქართველოს საბანკო სექტორი დომინირებს საფინანსო სფეროში ბაზრის მაღალი კონცენტრაციით, დაბალი შეღწევადობით და მგლობელობის შერეული სტრუქტურით. ბანკები კვლავაც რჩებიან ყველაზე მნიშვნელოვან საფინანსო ინსტიტუტებად საქართველოში, რომლებზეც მოდის საფინანსო სისტემის აქტივების 75%. 2013 წლის ბოლოს, საქართველოში ფუნქციონირებდა 21 კომერციული ბანკი, მათ შორის ორი უცხოური ბანკის ფილიალი.
14. საბანკო სისტემა დაუბრუნდა კრიზისამდელი ფუნქციონირების დონეს, აჩვენა მდგრადი მომგებიანობა, ძლიერი ლიკვიდურობა და კაპიტალის ბაზის სიმტკიცე. კერძო სექტორზე და შინამეურნეობებზე გაცემული კრედიტები გაიზარდა 20% –ით 2013 წელს (2012 წლის 12.8 % – თან შედარებით) და მიაღწია მშპ –ს 37% –ს 2013 წელს. 2013 წლის განმავლობაში საბანკო სექტორის აქტივები გაიზარდა მშპ –ს 66.1 პროცენტამდე მაშინ როცა 2012 წლის ბოლოს ეს მაჩვენებელი მშპ–ს 59.2 პროცენტს შეადგენდა.
15. საბანკო სექტორის საკრედიტო პორტფელის ხარისხი საქართველოს ეროვნული ბანკის თანახმად სტაბილურობას ინარჩუნებს და ბანკების მომგებიანობა ევროპის და ცენტრალური აზიის უმაღლეს მაჩვენებლებს შორისაა. პრობლემური სესხების წილი თანდათან მცირდებოდა 17.9 %-დან (2009) 7.5% –მდე (2013 წლის დეკემბერი). უკუგება აქტივებზე და უკუგება კაპიტალზე შესაბამისად 2.5% და 14.6% იყო 2013 წლის ბოლოს 2012 წლის იმავე პერიოდთან შედარებით, როცა ეს მაჩვენებლები 1.0% –ს და 5.8%–ს შეადგენდა.
16. საბანკო სექტორს საკმარისი ლიკვიდურობა გააჩნია, რაც გამყარებულია კლიენტთა დეპოზიტების მატებით და საქართველოს ეროვნულმა ბანკმა გაზარდა ბანკების რეფინანსირება. ლიკვიდური აქტივების ფარდობა მთლიან აქტივებთან 2013 წლის ბოლოს 27.5% დარჩა (რაც უმნიშვნელო ზრდაზე მიუთითებს 2012 წლის 27.3%-თან შედარებით). სესხების დეპოზიტთან ფარდობის კოეფიციენტი გაუმჯობესდა 106.7 %-დან (2012 წლის ბოლოს) 102.9 % –მდე (2013 წლის დეკემბერში). კლიენტთა დეპოზიტები მდგრადად გაიზარდა 2013 წელს და 2013 წელს 26% –იანი ზრდა აღინიშნა 2012 წლის 11 %-იან მატებასთან შედარებით. მიუხედავად ამისა, დანაზოგები ეკონომიკაში კვლავ დაბალ დონეზეა და ერთ–ერთი უმდაბლესია ევროპის და

ცენტრალური აზიის რეგიონში, იმის მიუხედავად რომ დეპოზიტების წილი მშპ – ს 31 %-დან (2012) 38 %-მდე გაიზარდა (2013).

17. **სადაზღვევო სექტორის როლი იზრდება როგორც მთლიანი მოზიდული პრემიის ისე აქტივების თვალსაზრისით.** 2013 წლის მონაცემების თანახმად, საქართველოს სადაზღვევო ბაზარზე ფუნქციონირებდა 14 სადაზღვევო კომპანია (ამჟამად მოქმედებს 13, რადგან ერთ-ერთი მათგანი გადახდისუნარობის წინაშე დგას). ბაზარზე ხუთი ლიდერია, რომლებზეც მოდის მთლიანი მოზიდული პრემიის 82 % და მთლიანი საბაზრო აქტივების 81 %. აღნიშნული ხუთი კომპანიიდან მხოლოდ ერთია მთლიანად ბანკის მფლობელობაში.
18. **საქართველოში კაპიტალის ბაზარი ზედაპირულია. ადგილობრივი კაპიტალის ბაზრის განვითარება შეამცირებს შეზღუდვებს ფირმებისთვის დაფინანსების ალტერნატიული წყაროების მიწოდებით.** 2009 წლის შემდეგ კორპორაციული ემიტენტების უმრავლესობა და სახელმწიფო აწარმოებდნენ ფასიანი ქაღალდების განთავსებას საერთაშორისო ბაზრებზე. 2013 წლიდან მთავრობა ადგილობრივ ბაზარზე აქტიური მოთამაშე გახდა. მის მიერ გამოშვებული ფასიანი ქაღალდების 90% შესყიდულ იქნა კომერციული ბანკების მიერ. სამთავრობო ფასიანი ქაღალდები გაცილებით უფრო მიმზიდველია ვიდრე ბევრი სხვა საინვესტიციო საქმიანობა, მათ შორის მიკრო, მცირე და საშუალო საწარმოების (MSME) დაკრედიტება. საქართველოში არ არის რეგისტრირებული კერძო საინვესტიციო ¹⁴ ან კაპიტალის ფონდები, ხოლო კორპორაციული ერთობლივი საინვესტიციო სქემები და ვენჩურული კაპიტალით დაფინანსება ჯერ არ არის განვითარებული ¹⁵.
19. **არააქტიური საფონდო ბაზარი მცირე ზომისა და ტრანზაქციის მაღალი ხარჯის გამო არ არის მიმზიდველი კაპიტალის და სავალო ინვესტირებისთვის.** ბაზარზე წარმოდგენილია ათი საბროკერო ფირმა, კორპორაციული ფასიანი ქაღალდების ერთი დეპოზიტარი, ერთი საფონდო ბირჟა და სამი დამოუკიდებელი რეგისტრატორი. ადგილობრივი ყველაზე პოპულარული აქტივების ემიტენტები და კომპანიები, რომლებიც ცდილობენ ინვესტიციების მოზიდვას, ამჯობინებენ საერთაშორისო ბაზრებზე გასვლას, რითაც კიდევ უფრო მეტ საფრთხეს უქმნიან ადგილობრივი ბაზრის ფუნქციონირებას და მიზანს.

დ. სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოები

20. **ბიზნესკვლევის სტატისტიკის თანახმად სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოების სექტორი საქართველოში შედარებით პატარაა, მასზე 2012 წელს მოდიოდა მშპ –ს 7% და ასევე მთლიანი ოფიციალური დასაქმების დაახლოებით 10%. ¹⁶ 2004-10 წლების პრივატიზაციის პროგრამას სახელმწიფო საწარმოებში დასაქმების მაჩვენებლის მნიშვნელოვანი კლება მოჰყვა, რომელიც 144,000 თანამშრომლიდან (2004 წელს) 60,000 –მდე შემცირდა (2012 წელს).** მიუხედავად იმისა, რომ სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოების წილი დაბალია პროდუქტიულობის თვალსაზრისით, მათი მონაწილეობა ფიქსირებულ კაპიტალში ინვესტიციებში საკმაოდ დიდია და 2012 წელს შეადგენდა მთლიანი კორპორაციული ინვესტიციების 24% –ს. ეს ძირითადად განპირობებული იყო ინტენსიური ინვესტიციებით და დარგების მაღალხარჯიანი ბუნებით, რომლებშიც სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული დიდი საწარმოები ფუნქციონირებენ: ენერგეტიკა, ტრანსპორტი და დიდი ინფრასტრუქტურული პროექტები. სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული სხვა საწარმოები ფუნქციონირებენ

¹⁴ საქართველოში მოქმედი საინვესტიციო ფონდები მოიცავს „თანაინვესტირების ფონდს“, მცირე საწარმოთა დახმარების ფონდის (SEAF) ზრდის და რეგიონული განვითარების მიმართულებებს (უკვე დახურულია), რომლებიც ოფშორშია რეგისტრირებული.

¹⁵ როგორც გამოქვეყნებულია 2013 წლის ქვეყნის ეკონომიკურ მემორანდუმში.

¹⁶ საქართველოს სახელმწიფო ხარჯების შეფასება (PER) 2014:

<http://documents.worldbank.org/curated/en/docsearch/projects/P143721>

ჯანდაცვის, მუნიციპალური სერვისების, სოფლის მეურნეობის, ტურიზმის და სამრეწველო სექტორებში.

21. სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებულ ხუთ უდიდეს და სტრატეგიულად ყველაზე მნიშვნელოვან საწარმოზე მოდის სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოების მთლიანი აქტივების 90% და დაჯგუფებულია ბიუჯეტს გარე „საპარტნიორო ფონდის“ ქვეშ¹⁷. სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული აღნიშნული ხუთი საწარმოს კომბინირებულმა მოგებამ 2012 წელს 63.5 მლნ. ლარი ან დაახლოებით მშპ –ს 0.2% შეადგინა. სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული აღნიშნული ხუთი საწარმოდან – ოთხი მომგებიანია. მთავრობასთან წარმოებული მოლაპარაკებების საფუძველზე ამ კომპანიებმა დივიდენდების სახით 2012 წელს ფონდში 6.7 მლნ. ლარი გადაიხადეს. მათი კონსოლიდირებული ფინანსური მონაცემები ასევე მიუთითებს დადებით უკუგებაზე აქტივებზე და კაპიტალზე 2012 წელს. ერთადერთი გამონაკლისი იყო საქართველოს სახელმწიფო ელექტროსისტემა (GSE), რომელიც არ იყო მომგებიანი. სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოების საოპერაციო მოგების და სხვა ხარჯების და შემოსავლების სენსიტიურობის ანალიზი კიდევ ერთხელ ადასტურებს მათი ფუნქციონირების მდგრადობას.
22. მთავრობა აწარმოებს მნიშვნელოვან კვაზი-ფისკალურ ოპერაციებს სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული დიდი საწარმოების საშუალებით, რაც პოტენციურად მცირე მოცულობით წარმოაჩენს ფისკალურ დეფიციტს და მთლიან ვალს. ზუსტი ხარჯები არ არის ხელმისაწვდომი, მაგრამ მთავრობა აწარმოებს მოსახლეობისთვის მიწოდებული კომუნალური მომსახურების (გაზი, ელექტროენერგია, ტრანსპორტი) სუბსიდირებას სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული ხუთი უდიდესი საწარმოს საშუალებით, რისთვისაც ისინი არ იღებენ კომპენსაციას. ამასთან ერთად, სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული აღნიშნული საწარმოები ახორციელებენ საინვესტიციო პროექტებს მთავრობის სახელით ამ უკანასკნელისგან რაიმე დამატებითი მხარდაჭერის მიღების გარეშე. აღნიშნული სამთავრობო დავალებების შესრულებასთან დაკავშირებული შემოსავლები და ხარჯები მიმართული უნდა იყოს ბიუჯეტში, რაც პოტენციურად გაზრდის ფისკალურ დეფიციტს. სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოების , განსაკუთრებით ეკონომიკის და მდგრადი განვითარების სამინისტროს დაქვემდებარებაში მყოფი საწარმოების დამატებითი ხარჯების შესახებ ინფორმაცია არ არის ხელმისაწვდომი, რომელთაგან რამდენიმე გაკოტრებულია. სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებულ ზოგიერთ უდიდეს საწარმოს დიდი დავალიანება აქვს და მათი აღიარება ასევე გაზრდის სახელმწიფოს ვალს.

ე. ჯანსაღი კორპორაციული ფინანსური ანგარიშგების ინფრასტრუქტურის მნიშვნელობა

23. კორპორაციული ფინანსური ანგარიშგებების და აუდიტის გაუმჯობესებას ფინანსური ინფორმაციის შესაბამის გამჟღავნებასთან ერთად შეუძლია ეკონომიკის შემდგომი განვითარების და დაფინანსებასთან წვდომის ხელშეწყობა. დროული და საიმედო ფინანსური ინფორმაცია საშუალებას აძლევს საწარმოებს გააუმჯობესონ მენეჯერული და სამთავრობო გადაწყვეტილებები, ამაღლებს საწარმოების, როგორც სავაჭრო და საინვესტიციო პარტნიორების, მსესხებლების სანდოობას და ხელს უწყობს დიალოგს დაინტერესებულ მხარეებთან და პოტენციურ ინვესტორებთან როგორც ქვეყნის შიგნით, ისე მის ფარგლებს გარეთ.
24. მაღალი ხარისხის ფინანსური ინფორმაცია აუმჯობესებს საინვესტიციო კლიმატს, სამეწარმეო გარემოს და საწარმოებისთვის კრედიტების ხელმისაწვდომობას. სანდო ფინანსური ინფორმაცია ბანკებს საშუალებას აძლევს მიიღონ უკეთესად ინფორმირებული საკრედიტო გადაწყვეტილებები, და ამით შეამსუბუქონ უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული მოთხოვნები

¹⁷ სს „საპარტნიორო ფონდი“: http://www.fund.ge/eng/who_we_are/4

და გაუმჯობესონ წვდომა ფინანსებთან. მხოლოდ ბუღალტრული აღრიცხვის, აუდიტის და ფინანსური ანგარიშგების პრაქტიკის გაუმჯობესება არ არის საკმარისი ქვეყნის წინაშე არსებული პრობლემების გადასაწყვეტად, მაგრამ მნიშვნელოვანი როლის შესრულება შეუძლია ეკონომიკის სტიმულირებაში და საზოგადოების ნდობის ამაღლებაში ფინანსური ანგარიშგების და საზოგადოებრივი ინტერესების დაცვის მექანიზმების მიმართ.

25. **სანდო და საიმედო ფინანსური ინფორმაციის არარსებობა არის ძირითადი ფაქტორი, რის გამოც კრედიტორები ითხოვენ დიდ უზრუნველყოფას (გირაოს)** (საშუალოდ სესხის ოდენობის 223% - ს, 2013 წლის საწარმოთა კვლევის თანახმად¹⁸), და ეს ზღუდავს დაფინანსებასთან წვდომას მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის სოფლის მეურნეობის და სამრეწველო სექტორებში. უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული მაღალი მოთხოვნები განაპირობებს იმას, რომ საქართველოში კრედიტების გაცემა ხდება ძირითადად სავაჭრო კომპანიებზე, შინამეურნეობებზე და უძრავ ქონებასთან დაკავშირებულ ოპერაციებზე.
26. **ფირმების გამჭვირვალობის არარსებობა, ფინანსური ინფორმაციის და მფლობელობის შესახებ ინფორმაციის ჩათვლით, ფინანსური ანგარიშგებების აუდიტის განხორციელების იშვიათ პრაქტიკასთან ერთად მნიშვნელოვან სირთულეებს უქმნის კრედიტორებს.** საწარმოთა კვლევის მონაცემების თანახმად ¹⁹ , ქართული კომპანიების მხოლოდ 28% ამზადებს ფინანსურ ანგარიშგებებს და ახდენს მათ აუდიტორულ შემოწმებას (მაშინაც კი აღნიშნული ანგარიშგებები შერეული ხარისხისაა და ყოველთვის არ ემყარება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს). ქონებრივი უფლებების დაცვის არსებული ჩარჩო აფერხებს საქართველოში დაკრედიტებასთან და ინვესტიციებთან დაკავშირებით დამატებითი რისკის გაწევას. საწარმოთა მონაცემებთან წვდომა და ამ ინფორმაციის ხარისხი, განსაკუთრებით სააქციო საზოგადოებების შემთხვევაში, უმთავრეს პრობლემად რჩება ქვეყანაში.

¹⁸ <http://www.enterprisesurveys.org/data/exploreeconomies/2013/georgia>

¹⁹ <http://www.enterprisesurveys.org/data/exploreeconomies/2013/georgia>

II. ინსტიტუციური ჩარჩო

ა. საკანონმდებლო ბაზა

ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების საკანონმდებლო ბაზა

27. საქართველოში კორპორაციული ფინანსური ანგარიშგების საკანონმდებლო და ინსტიტუციური ჩარჩო ნელა ვითარდება ძირითად კანონებში ბოლო დროს შეტანილი ცვლილებების სახით. ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში 2007 წლის ROSC –ის ანგარიშის გამოქვეყნების შემდეგ მიღებულ იქნა ახალი კანონი ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის შესახებ და სხვადასხვა ცვლილებები იქნა შეტანილი საბანკო, სადაზღვევო და ფასიანი ქაღალდების ბაზრის მარეგულირებელ კანონმდებლობაში. კანონებში შეტანილი დადებითი ცვლილება იყო ბუღალტრული აღრიცხვის, აუდიტის და ეთიკის სტანდარტების განმარტება სხვადასხვა ტიპის საწარმოებისთვის, სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორების რეესტრის შექმნის მოთხოვნა და საჯარო წვდომის გაუმჯობესება ბანკების აუდიტებულ ფინანსურ ანგარიშგებებთან. ეს ცვლილებები მნიშვნელოვანი წინგადადგმული ნაბიჯები იყო მტკიცე კორპორაციული ფინანსური ანგარიშგების სისტემის შექმნის გზაზე.
28. საქართველოს კანონი „მეწარმეთა შესახებ“ განსაზღვრავს საქართველოში მოქმედი ყველა მეწარმე სუბიექტის ტიპს და ორგანიზაციული მოწყობის მოთხოვნებს, კორპორაციული მართვის ძირითადი მექანიზმების ჩათვლით. კანონი განსაზღვრავს მეწარმე სუბიექტების ექვს ტიპს²⁰. ეს ანგარიში ფოკუსირებულია მეწარმე სუბიექტების ორ ტიპზე, რომლებშიც აქციონერებს შეზღუდული პასუხისმგებლობა აქვთ და რომლებიც სთავაზობენ შეზღუდულ დაცვას ინვესტორებს, კრედიტორებს და სხვა დაინტერესებულ მხარეებს:
- შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (შპს) (დაახლოებით. 137,900²¹) – შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების შემთხვევაში კანონი არ განსაზღვრავს კაპიტალის მინიმალურ მოთხოვნას და აქციონერების მაქსიმალური რაოდენობა 50 -ია. აქციებით საჯარო ვაჭრობა არ წარმოებს და კომპანიის პასუხისმგებლობა შემოიფარგლება ნომინალური საწესდებო კაპიტალით.
 - სააქციო საზოგადოება (სს) (დაახლოებით 2,240) – სააქციო საზოგადოებისთვისაც ასევე არ არის განსაზღვრული მინიმალური კაპიტალის მოთხოვნა და კომპანიის პასუხისმგებლობა შემოიფარგლება მისი ნომინალური საწესდებო კაპიტალით. თუმცა, სააქციო საზოგადოების შემთხვევაში აქციონერების რაოდენობა შეზღუდული არ არის, შესაძლებელია აქციონერების რამდენიმე კლასის არსებობა და კომპანიის აქციებით საჯარო ვაჭრობა.
29. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონი ავრცელებს დიფერენცირებულ მიდგომას ბუღალტრული აღრიცხვის მოთხოვნებზე და მკაფიოდ განსაზღვრავს ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამის სტანდარტებს მეწარმე სუბიექტების სხვადასხვა კლასების მიმართ. ახალი კანონის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი გაუმჯობესებაა ის, რომ საგადასახადო კოდექსის თანახმად მიკრო და მცირე მეწარმეებად განსაზღვრული ფიზიკური პირები თავისუფლდებიან ფინანსური ანგარიშგების ნებისმიერი მოთხოვნისგან. ბუღალტრული აღრიცხვის ახალი

²⁰ საქართველოში მოქმედი მეწარმე სუბიექტების ექვსი ტიპია: 1) ინდივიდუალური მეწარმე, 2) სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (შპს), 3) კომანდიტური საზოგადოება (კს), 4) შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (შპს), 5) სააქციო საზოგადოება (სს, კორპორაცია) და 6) კოოპერატივი.

²¹ შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებების და სააქციო საზოგადოებების რაოდენობის ამსახველი ინფორმაცია წარმოდგენილია 2014 წლის 1 -ლი მარტის მდგომარეობით და აღებულია საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის ვებგვერდიდან (www.geostat.ge).

სტანდარტების მოთხოვნები ძალაში შედის 2015 წლის 1- ლ ივნისს. მანამდე ბუღალტრული აღრიცხვის დროებითი სტანდარტები და მარეგულირებელი ორგანოების მიერ დადგენილი სხვა მოთხოვნები განაგრძობს ფინანსური ანგარიშგების რეგულირებას საქართველოში. შეჯამებული სახით ბუღალტრული აღრიცხვის მიმდინარე და სამომავლო სტანდარტები წარმოდგენილია მე - 2 დანართში.

30. **შემდგომი ძალისხმევაა საჭირო სამართლებრივი და ინსტიტუციური ჩარჩოს შესაბამისობაში მოსაყვანად საერთაშორისო სანიმუშო პრაქტიკასთან და ევროკავშირის ბუღალტრული აღრიცხვის დირექტივასთან.** დარჩენილი ნაკლოვანებების და შესაბამისობის აღმოფხვრა აამაღლებს კრედიტორებისთვის მიწოდებული ფინანსური ინფორმაციის ხარისხს, გააუმჯობესებს კომპანიების ანგარიშვალდებულებას ძირითადი დაინტერესებული მხარეების მიმართ და დაიცავს აქციონერების და სხვა დაინტერესებული მესამე მხარეების ინტერესებს, რომელთაც არ აქვთ წვდომა გაუმჯობესებელ ინფორმაციასთან. მოთხოვნები მოიცავს: (i) ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის პროფესიის დამოუკიდებელ მონიტორინგს; (ii) ინფორმაციის წარდგენის და გამოქვეყნების მოთხოვნებს, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს ხარისხიანი ფინანსური ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა; (iii) ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების სათანადო შესრულების უზრუნველყოფას; და (iv) ანგარიშგების მოთხოვნების დახვეწას საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე კომპანიების, მათ შორის, სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოებისთვის, სხვა დიდი კომპანიებისთვის, ისევე როგორც მცირე, საშუალო და მიკრო საწარმოებისთვის.
31. **ევროკავშირთან ხელმოწერილი ასოცირების ხელშეკრულებიდან გამომდინარე საქართველომ აიღო ევროკავშირის შემდეგი დირექტივების მოთხოვნების შესრულების ვალდებულება, შეზღუდული პასუხისმგებლობის მქონე საჯარო კომპანიებთან დაკავშირებით, ხელშეკრულების ძალაში შესვლის თარიღიდან სამი წლის ვადაში:**
 - ა. ევროპის პარლამენტის და საბჭოს დირექტივა No 2013/34/EU (26 ივნისი, 2013) გარკვეული ტიპის მეწარმე სუბიექტების წლიური ფინანსური ანგარიშგებების, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებების და დაკავშირებული ანგარიშგების შესახებ ²²;
 - ბ. რეგულაცია (EC) No 1606/2002 (19 ივლისი, 2002) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენების შესახებ;
 - გ. ევროპის პარლამენტის და საბჭოს დირექტივა No 2006/43/EC (17 მაისი, 2006) წლიური ანგარიშგების და კონსოლიდირებული ანგარიშგების სავალდებულო აუდიტის შესახებ, რომელიც შეიცვალა ევროპის პარლამენტის და საბჭოს No 2014/56/EU დირექტივით (16 აპრილი, 2014).
32. **აღნიშნული დირექტივების დაგეგმილი გამოყენება უნდა განხორციელდეს საქართველოს მიერ სამი წლის განმავლობაში შეზღუდული პასუხისმგებლობის საჯარო კომპანიებისთვის.** ქვეყანას ექნება ერთი წელი რომ დაადგინოს და განმარტოს ასეთი მოთხოვნები, რომლებიც გამოსაყენებელი იქნება კომპანიების სხვა ტიპებისთვის და შეათანხმოს ისინი ასოცირების საბჭოსთან.
33. **არსებითი რეფორმების გატარებაა საჭირო მთელ რიგ სფეროებში საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისობაში მოსაყვანად ევროკავშირის კანონების და ნორმატიული აქტების კრებულთან (*EU acquis communautaire*) კორპორაციული ფინანსური ანგარიშგების და აუდიტის სფეროში, მათ შორისაა:**

²² ევროპის პარლამენტის და საბჭოს დირექტივა No 2013/34/EU (26 ივნისი, 2013) წლიური ფინანსური ანგარიშგებების, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებების და გარკვეული ტიპის მეწარმე სუბიექტების დაკავშირებული ანგარიშგების შესახებ No 2013/34/EU აუქმებს და ცვლის ევროპის საბჭოს მეოთხე დირექტივას No 78/660/EEC (25 ივლისი, 1978) გარკვეული ტიპის კომპანიების წლიური ანგარიშგების შესახებ და საბჭოს მეშვიდე დირექტივას No 83/349/EEC (13 ივნისი, 1983) კონსოლიდირებული ანგარიშგების შესახებ ასოცირების ხელშეკრულების XXVIII დანართის თანახმად.

- (i) მეწარმე სუბიექტების, მათ შორის საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე კომპანიების განსაზღვრა ტიპის მიხედვით²³,
- (ii) ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგების, აუდიტის სათანადო მოთხოვნების და გამოქვეყნების შესაბამისი წესების განსაზღვრა სუბიექტის ტიპის მიხედვით, რაც შესაძლებელს გახდის მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის ანგარიშგების ტვირთის შემცირებას;
- (iii) ანგარიშვალდებული საწარმოების განსხვავებული განმარტებების ჰარმონიზაცია სხვადასხვა კანონებში;
- (iv) მონიტორინგის და აღსრულების მექანიზმების მნიშვნელოვანი გაძლიერება სტანდარტებთან და მოთხოვნებთან შესაბამისობის უზრუნველსაყოფად;
- (v) აუდიტის საზოგადოებრივი ზედამხედველობის და ხარისხის კონტროლის მექანიზმის შემოღება სავალდებულო აუდიტის ფუნქციის მიმართ საზოგადოებრივი ნდობის მხარდასაჭერად;
- (vi) სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორების და აუდიტორული ფირმების დასამტკიცებლად და რეგისტრაციისთვის სისტემის დანერგვა; და
- (vii) პროფესიული განათლების და ტრენინგის მკაფიო მოთხოვნების დაწესება და უზრუნველყოფა ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის პროფესიისთვის.

34. **საჭიროა შედარებით უფრო მეტად თანმიმდევრული მიდგომა რეფორმის პროცესის მიმართ.** შეუსაბამოების და ნაკლოვანებების არსებობა საკანონმდებლო ბაზაში განპირობებულია იმით, რომ ახალი კანონები, ცვლილებები, ბრძანებები და სხვა რეგულაციები დამატებულია უკვე არსებულ კანონებთან სათანადო შედარების გარეშე (ზოგიერთი სამართლებრივი მოთხოვნის ან დაწესებულების ამოღების ჩათვლით). ერთ-ერთი მაგალითია საქართველოს ეროვნული ბანკის ბრძანება ბანკების გარე აუდიტის რეგულირების შესახებ, რომელიც მოიხსენიებს აუდიტორს როგორც პირს, რომელიც ფლობს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაცემულ აუდიტორის სერტიფიკატს, მაშინ როცა აუდიტორული საქმიანობის საბჭო აღარ არსებობს²⁴. ეს და სხვა შეუსაბამოები დაინტერესებული მხარეების მიერ აღნიშნულ ხშირ ცვლილებებთან ერთად ზრდის რისკს, რომ ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნები არ იქნება სათანადოდ ან თანმიმდევრულად გამოყენებული სიცხადის ნაკლებობის გამო.

35. **სანიმუშო კორპორაციული მართვის ჩარჩოს ზოგიერთი ასპექტი, რომელიც ზრდის სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების ვალდებულებას და გამჭვირვალობას სახეზეა, მაგრამ შესაძლებელია მისი გაძლიერება.**

- კანონი „მეწარმეთა შესახებ“ აქციონერებისგან მოითხოვს სააქციო საზოგადოებების აუდიტორის მიერ შემოწმებული ფინანსური ანგარიშგებების აქციონერების მიერ დამტკიცებას და აუდიტორის არჩევას აქციონერთა წლიურ საერთო კრებაზე. სააქციო საზოგადოებას უნდა ჰყავდეს სამეთვალყურეო საბჭო, რომელიც კონტროლს გაუწევს მენეჯმენტს (დირექტორებს); განახორციელებს კომპანიის ბუღალტრული აღრიცხვის ჩანაწერების ზედამხედველობას, წლიური ანგარიშგების შემოწმებას და მოიწვევს აქციონერთა საერთო კრებას. ფინანსური ანგარიშგების ხარისხის გაუმჯობესების მიზნით და შესაბამისი ურთიერთობების საწარმოებლად აუდიტორებთან, უნდა გამკაცრდეს საკანონმდებლო მოთხოვნები რომლებიც განსაზღვრავს პასუხისმგებლობას და ვალდებულებებს ფინანსური ანგარიშგებების სანდოობასთან დაკავშირებით.
- მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოს მოქმედი კანონმდებლობა „მეწარმეთა შესახებ“ განსაზღვრავს შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებების (შპს) და

²³ ევროკავშირის ბუღალტრული აღრიცხვის დირექტივის და ევროკავშირის No. 537/2014 რეგულაციის თანახმად საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე კომპანიების აუდიტთან დაკავშირებით.

²⁴ 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის თანახმად საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაცემული საკვალიფიკაციო სერტიფიკატები ძალაშია 2018 წლის 1-ლ იანვრამდე.

სააქციო საზოგადოებების (სს) დირექტორების და სააქციო საზოგადოების სამეთვალყურეო საბჭოს წევრების პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგებების სიზუსტეზე, ერთობლივი და ინდივიდუალური პასუხისმგებლობის საკითხი განსაზღვრულია მხოლოდ მენეჯმენტისთვის. სამეთვალყურეო საბჭოს თავმჯდომარე და კომპანიის მიერ დანიშნული პირი, რომელიც ხელს აწერს ფინანსურ ანგარიშგებებს პასუხისმგებლები არიან ინდივიდუალურად. ეს არ შეესაბამება სანიმუშო საერთაშორისო პრაქტიკას, მათ შორის, ევროკავშირის კანონმდებლობას სადაც საბჭოს წევრები კოლექტიურად არიან პასუხისმგებელი ფინანსური ანგარიშგებების უტყუარობაზე.

- ამასთან ერთად, ბანკების გარდა სხვა სააქციო საზოგადოებებისთვის არ არსებობს მოთხოვნა დამოუკიდებელი აუდიტის კომიტეტის შექმნასთან დაკავშირებით, რომელიც განახორციელებს ფინანსური ანგარიშგებების სისწორის მონიტორინგს. მიუხედავად იმისა, რომ ზოგიერთი ქვეყანა მოითხოვს აუდიტის კომიტეტის არსებობას საბირჟო რეგისტრაციის მქონე კომპანიებისთვის, სხვა ქვეყნებში მაგალითად ევროკავშირში სავალდებულოა, რომ საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე ყველა კომპანიაში არსებობდეს აუდიტის კომიტეტი, რომლის ვალდებულება იქნება ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელოვანი მოთხოვნების და შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემების შეფასება; რეკომენდაციების მომზადება აუდიტორების დანიშვნასთან და გათავისუფლებასთან დაკავშირებით; აუდიტორების დამოუკიდებლობის და ობიექტურობის მონიტორინგი; და მითითებების განსაზღვრა აუდიტორის მიერ არა-აუდიტორული მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებით.

36. **ზოგიერთ სუბიექტს, რომელიც კლასიფიცირებული იქნებოდა როგორც საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე კომპანია²⁵ სხვა ქვეყანაში, მათ შორის, ევროკავშირში და დაექვემდებარებოდა ფინანსური ანგარიშგების უფრო მკაცრ მოთხოვნებს, უწევს ანგარიშგების გამარტივებული მოთხოვნების შესრულება საქართველოში.** შეზღუდული პასუხისმგებლობის ყველა საზოგადოებას მოეთხოვება მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს -ის (თუმცა მათ შეუძლიათ სრული ფასს-ის გამოყენება) შესრულება, და არ მოეთხოვება წლიური აუდიტის ჩატარება ან ფინანსური ანგარიშგებების წარდგენა ან გამოქვეყნება. ზოგიერთი აღნიშნული კომპანია შეიძლება ითვლებოდეს მნიშვნელოვნად საქართველოს ეკონომიკისთვის მისი წილიდან გამომდინარე გარკვეულ სექტორში ან დარგში, სიდიდის, დასაქმებულთა რაოდენობის, სამართლებრივი სტატუსის ან თავისი კომერციული საქმიანობის ტიპის საფუძველზე.
37. **საქართველოს დასჭირდება საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე კომპანიების და დიდი საწარმოების განსაზღვრა, რომლებიც დაექვემდებარებიან ფინანსური ანგარიშგების და ინფორმაციის გამჟღავნების უფრო მკაცრ სტანდარტებს და სავალდებულო აუდიტის უფრო მკაცრ მოთხოვნებს.** შეზღუდული პასუხისმგებლობის დიდი საზოგადოებებისთვის, მათი შეზღუდული პასუხისმგებლობის სამართლებრივი სტატუსის და საქართველოს ეკონომიკისთვის მათი მნიშვნელობის გათვალისწინებით, გამჭვირვალობის და ანგარიშვალდებულების დონის ამაღლება შესაბამისობაში იქნება წინა რეკომენდაციებთან და საქართველოში არსებულ ფინანსური ანგარიშგების ჩარჩოს კიდევ უფრო დაახლოებს ევროკავშირთან ასოცირების ხელშეკრულების და საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკის მოთხოვნებთან.
38. **რეგულირებადი საწარმოების ფინანსური ანგარიშგებები სხვადასხვა ხარისხით არის საჯაროდ ხელმისაწვდომი.** ბანკები, სადაზღვევო კომპანიები და საქართველოს ეროვნული ბანკის არასაბანკო ზედამხედველობის დეპარტამენტის წინაშე ანგარიშვალდებული სააქციო

²⁵ ევროკავშირის ბუღალტრული აღრიცხვის დირექტივის თანახმად საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე კომპანიები არიან საკრედიტო დაწესებულებები, სადაზღვევო კომპანიები, საფონდო ბირჟაზე ვაჭრობაში მონაწილე კომპანიები, და სხვა სუბიექტები, რომელთაც მათი საქმიანობის ტიპიდან, სიდიდიდან, დასაქმებულთა რაოდენობიდან ან მათი სამართლებრივი სტატუსიდან გამომდინარე ჰყავთ აქციონერთა დიდი რაოდენობა.

საზოგადოებები ვალდებულნი არიან აუდიტორის მიერ შემოწმებული ფინანსური ანგარიშგებები წარუდგინონ შესაბამის მარეგულირებელს. თუმცა, ფინანსური ანგარიშგებების გამოქვეყნების ვალდებულებები განსხვავებულია (მე- 3 დანართში წარმოდგენილია ინფორმაციის წარდგენის და გამოქვეყნების დეტალები). დაინტერესებულ მხარეებს ყველაზე მეტად ხელი მიუწვდებათ ბანკების ფინანსურ ანგარიშგებებზე, მაგრამ არ არსებობს ზოგადი მოთხოვნა არარეგულირებადი საწარმოებისთვის, რომ წარადგინონ ან გამოაქვეყნონ საკუთარი ფინანსური ანგარიშგებები. შედეგად, საქართველოს საზოგადოებას მარტივად არ მიუწვდება ხელი ფინანსურ ანგარიშგებებზე. ასეთი მარტივად ხელმისაწვდომი ფინანსური ინფორმაციის არარსებობა აფერხებს გადაწყვეტილებების მიღებას, ამცირებს თავსების ხარისხს და გავლენას ახდენს სხვა დაინტერესებული მხარეების რისკის მართვის პროცესზე, როგორებიც არიან ინვესტორები ან კრედიტორები. ასეთი შეუსაბამოების არსებობა ეწინააღმდეგება ევროკავშირის დირექტივას ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებ და ევროკავშირის დირექტივას²⁶ გამჭვირვალობის შესახებ, რის გამოც წონასწორობა გადახრილია კონფიდენციალურობის სასარგებლოდ გამჭვირვალობასთან შედარებით.

39. **არსებობს ძლიერი კავშირები საგადასახადო და ბუღალტრული აღრიცხვის მოთხოვნებს შორის, რასაც შეუძლია უარყოფითი გავლენის მოხდენა ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნებზე.** 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონი იყენებს საგადასახადო კოდექსის განსაზღვრებებს მიკრო და მცირე საწარმოებისთვის, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგებისგან განთავისუფლებული ინდივიდუალური მეწარმეები არიან, და ასევე, იყენებს დაკავშირებული მხარის განმარტებას სავალდებულო აუდიტისთვის აუდიტორთა დამოუკიდებლობის განსაზღვრად. საგადასახადო კოდექსის თანახმად, როცა გადასახადის გადამხდელს აქვთ არჩევანი ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო ან დარიცხვის მეთოდის გამოყენებასთან დაკავშირებით, უნდა გამოიყენონ ერთ-ერთი მათგანი თანმიმდევრულად და იგივე მეთოდი უნდა იქნეს გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების და საგადასახადო მიზნებისათვის. ამას შედეგად მოჰყვება საგადასახადო ანგარიშგების უპირატესობა ფინანსურ ანგარიშგებასთან შედარებით განსაკუთრებით მცირე საწარმოებში. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონში მინიშნება საგადასახადო კოდექსზე უნებურად ხელს უწყობს საგადასახადო ანგარიშგების მოთხოვნების გამოყენებას ზოგადი დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებებში.
40. **მთავრობის მხრიდან ხელმძღვანელობა და დაინტერესებულ მხარეთა უფრო ფართო თანამშრომლობა საჭირო რეფორმის სათანადო ტემპის მიღწევის თვალსაზრისით, კორპორაციული ფინანსური ანგარიშგების სამართლებრივი და ინსტიტუციური ჩარჩოების შესაბამისობაში მოსაყვანად ევროკავშირის დირექტივებთან და ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის შესახებ საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკასთან.** რეფორმის ამჟამინდელი პროცესი ჩამორჩება და მას სჭირდება ლიდერი. საქართველოს მთავრობამ და კერძოდ კი ფინანსთა სამინისტრომ უნდა იკისროს წამყვანი როლი საკანონმდებლო წინადადებების შემუშავების კუთხით, არსებული კანონმდებლობის შესაბამისობაში მოსაყვანად ევროკავშირის კანონების და ნორმატიული აქტების კრებულთან (*EU acquis communautaire*) ფინანსური ანგარიშგების და აუდიტის შესახებ.
41. **რეფორმებს ფინანსური ანგარიშგების და აუდიტის სფეროში ფართომასშტაბიანი ზემოქმედება ექნება.** შესაბამისად, არსებობს ყველა დაინტერესებული მხარის ჩართულობის და რეფორმის კოორდინაციის აუცილებლობა მთავრობას, მარეგულირებლებს, სასამართლო ხელისუფლებას, პროფესიის წარმომადგენლებს, აკადემიურ წრეებს და ბიზნესის წარმომადგენლებს შორის. ფინანსთა სამინისტრომ შეიძლება განიხილოს სამუშაო ჯგუფის შექმნის შესაძლებლობა ტრანსპარენტურობის ცხრილების კოორდინაციის მიზნით და კანონპროექტის შესამუშავებლად,

²⁶ ევროპის პარლამენტის და საბჭოს დირექტივა 2013/50/EU (22 ოქტომბერი, 2013) ცვლის ევროპის პარლამენტის და საბჭოს 2004/109/EC დირექტივას გამჭვირვალობის მოთხოვნების ჰარმონიზაციის შესახებ იმ ემიტენტებთან დაკავშირებულ ინფორმაციასთან მიმართებაში რომელთა ფასიანი ქაღალდებიც დაშვებულია სავაჭროდ რეგულირებად ბაზარზე.

რომელიც აუცილებელია შესაბამისობის მისაღწევად ევროკავშირის დირექტივებთან ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის შესახებ.

42. ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს/ IFRS) და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) ქართული თარგმანის გამოყენების ვალდებულება გადავადებულ იქნა სტანდარტების და შესაბამისი კომენტარების რეგულარული განახლების თარგმნაში დროითი ჩამორჩენის არსებობის გამო. საერთაშორისო სტანდარტების თარგმნა დელეგირებულია საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციაზე, რომელიც ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) წევრობის მქონე პროფესიონალ ბუღალტერთა ერთადერთი ორგანიზაციაა ქვეყანაში. სტანდარტების თარგმნაში ჩამორჩენა გამოწვეულია იმით, რომ საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციას არ აქვს საკმარისი დაფინანსება და ტექნიკური შესაძლებლობები. ბაზარზე აღინიშნება მნიშვნელოვანი დაგვიანება²⁷ და გარკვეული პრობლემები თარგმანის ხარისხთან დაკავშირებით, რაც გავლენას ახდენს განახლებული ნათარგმნი სტანდარტების ფართო გამოყენებაზე პროფესიის წევრების უმრავლესობის მიერ.
43. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონი საშუალებას იძლევა გამოყენებულ იქნეს სტანდარტების ორიგინალი ინგლისური ვერსია, როცა ცვლილებები და კომენტარები არ არის ნათარგმნი ქართულ ენაზე.
44. საქართველომ შეიძლება სარგებელი მიიღოს სრული ფასს -ის ორიგინალი ინგლისური ვერსიის გამოყენების დაშვებით და რესურსები მიმართოს მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს -ის თარგმნაზე. ეს ნაბიჯი უზრუნველყოფს მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს -ის, დროულ და მაღალი ხარისხის თარგმანს და მის გამოყენებას საქართველოს საწარმოების უმრავლესობის მიერ²⁸, და შესაძლებელს გახდის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS) ხანგრძლივი და ტექნიკურად რთული პროცესის თავიდან აცილებას.

მცირე და საშუალო საწარმოები (SMEs)

45. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონი განსაზღვრავს ფინანსური ანგარიშგების დიფერენცირებულ მოთხოვნებს, მათ შორის მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს -ის მიღებას. 2015 წლის 1-ლი ივნისიდან მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს -ი შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ნებისმიერი საწარმოს მიერ, რომელიც არ არის კლასიფიცირებული როგორც: (i) მიკრობიზნესი (საგადასახადო კოდექსის განსაზღვრების შესაბამისად); (ii) საწარმო, რომელიც ექვემდებარება საქართველოს ეროვნული ბანკის ზედამხედველობას; ან (iii) საქართველოს მთავრობის მიერ სპეციალურად განსაზღვრული სხვა სუბიექტი. ეს არის უმთავრესი წინ გადადგმული ნაბიჯი და ასევე პროცესის გამარტივება მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის, რამდენადაც ბუღალტრული აღრიცხვის წინა კანონიდან გამომდინარე ნებისმიერ საწარმოს რომელიც არ იყო კლასიფიცირებული მიკრობიზნესად უნდა გამოეყენებინა სრული ფასს -ი ზოგადი ტიპის ფინანსური ანგარიშგებისთვის, რისი მიღწევაც რთული იყო პრაქტიკაში.

²⁷ ხელმისაწვდომია შემდეგი უახლესი ნათარგმნი ვერსიები: 2004 წლის ფასს -ი, რომელიც მიღებული და ნათარგმნი იქნა 2010 წელს მაგრამ არ არის რეგისტრირებული; და 2004 წლის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, რომლებიც მიღებულია, ნათარგმნი იქნა 2009 წელს და არ არის რეგისტრირებული. შემდეგი სტანდარტები, რომლებიც ახლა გამოიყენება საქართველოში თარგმნის სხვადასხვა ეტაპზე იმყოფება: ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის ეთიკის კოდექსი, მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს -ი და ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის ხარისხის კონტროლის პირველი საერთაშორისო სტანდარტი (ISQC1).

²⁸ 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის შესაბამისად 2015 წლის 1-ლი ივნისიდან.

46. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონი ინდივიდუალურ მეწარმეებს, რომლებიც განსაზღვრული არიან როგორც მიკრო ან მცირე ბიზნესები საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად, ათავისუფლებს ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნებისგან. თუმცა, ის ზრდის ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნებს სხვა ინდივიდუალური მეწარმეებისა და მცირე ბიზნესებისთვის (იხ. დანართი 4 განმარტებებისთვის). მიკრობიზნესისა და მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის ფინანსური ანგარიშგების ზედმეტი ადმინისტრაციული ტვირთის შესამსუბუქებლად საჭიროა დაიხვეწოს ზღვარი მეწარმე სუბიექტებისთვის. 2013 წლის ევროკავშირის დირექტივა ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებ იძლევა სრულყოფილ მითითებებს აღნიშნულის განხორციელებასთან დაკავშირებით.
47. მიუხედავად იმისა, რომ მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს –ი ნაკლებად კომპლექსურია სრულ ფასს –თან შედარებით, ის შესაძლოა არ იყოს გამოსადეგი მიკრო და მცირე კომპანიებისთვის სადაც რამდენიმე თანამშრომელია დასაქმებული. მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს -ის გამოყენება მოითხოვს პროფესიულ უნარ-ჩვევებს და გადაწყვეტილების მიღების უნარს, რაც შესაძლოა არ გააჩნდეთ მიკრო, მცირე და საშუალო საწარმოების თანამშრომლებს. არ არსებობს მონაცემები მეწარმე სუბიექტების რაოდენობის შესახებ, რომლებზეც გავლენას ახდენს 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის ეს ცვლილება, მაგრამ ბევრი მცირე მეწარმე სუბიექტი, რომელსაც ახლა მოეთხოვება მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს -ის გამოყენება სავარაუდოდ ვერ შეძლებს აღნიშნულის განხორციელებას. ამ მოთხოვნას შეიძლება მოჰყვეს გასაწევი ხარჯების შემდგომი ზრდა მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის, რადგან მათ მოუწევთ პროფესიონალის დაქირავება კანონით განსაზღვრული ვალდებულებების შესრულების უზრუნველსაყოფად. ასევე, შეიძლება გაჩნდეს კანონის შეუსრულებლობის რისკი სტანდარტების არასათანადო გამოყენების და ფინანსური ანგარიშგებების მომზადების თვალსაზრისით.

ბანკები

48. კომერციული ბანკების რეგულირება ხორციელდება საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ. საქართველოს ეროვნული ბანკი ასევე პასუხისმგებელია ფასიანი ქაღალდების ბაზრის, მიკროსაფინანსო ორგანიზაციების და საკრედიტო კავშირების ზედამხედველობაზე. პასუხისმგებლობა დაზღვევის რეგულირებაზე 2013 წლის აპრილში გადაეცა ცალკე ორგანიზაციას. საქართველოს ორგანული კანონი „საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ“ და საქართველოს კანონი „კომერციული ბანკების საქმიანობის შესახებ“ უზრუნველყოფს სამართლებრივ ბაზას საზედამხედველო რეჟიმისთვის.
49. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონი მოითხოვს, რომ ყველა მეწარმე სუბიექტი, რომელიც ექვემდებარება საქართველოს ეროვნული ბანკის ზედამხედველობას იყენებდეს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს (ფასს /IFRS). ამგვარად, საქართველოში მოქმედი ყველა კომერციული ბანკი იყენებს ფასს -ს ზოგადი დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგებების მოსამზადებლად.
50. ბანკები დამატებით ექვემდებარებიან საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილ მარეგულირებელ მოთხოვნებს, რომელთაგან ბევრი საფუძველს ქმნის უფრო მკაცრი ფინანსური ანგარიშგების ჩარჩოსთვის. ესენია:
- *მართვა.* ბანკებს მოეთხოვებათ აუდიტის კომიტეტის შექმნა, რომელიც პასუხისმგებელი იქნება შიდა და გარე აუდიტის ფუნქციებზე. სათანადოდ განხორციელების შემთხვევაში (როგორც ამას ადგილი აქვს საქართველოს შედარებით დიდი ბანკებისთვის) აღნიშნულს აქვს აუდიტორის მიერ შემოწმებული ბანკის ფინანსური ანგარიშგებების როგორც ხარისხის, ისე სანდოობის ამაღლების პოტენციალი.

- **ფინანსური ანგარიშგება.** ბანკებს მოეთხოვებათ ყოველკვარტალური ბალანსის და მოგება - ზარალის ანგარიშგების გამოქვეყნება და გამოქვეყნებულ ფინანსურ ანგარიშგებებში არსებული უზუსტობების გასწორება საქართველოს ეროვნული ბანკიდან შეტყობინების მიღებიდან 10 დღის ვადაში (თუმცა ამ წესის გამოყენების არცერთი შემთხვევა არ ყოფილა დაფიქსირებული). აღნიშნული ზრდის კომერციული ბანკების ფინანსურ გამჭვირვალობას, ხელს უწყობს საბაზრო დისციპლინის გაძლიერებას და საზოგადოებრივი ნდობის ამაღლებას.
- **პრუდენციული და ფინანსური ანგარიშგების დაახლოება.** ფასს -თან ერთად კომერციული ბანკები ასევე ექვემდებარებიან ცალკე მოთხოვნებს პრუდენციული ზედამხედველობის თვალსაზრისით. ეს მოთხოვნები ფასს -ისგან განსხვავებულია მთელი რიგი ასპექტებით, მათ შორის, სესხების შესაძლო დანაკარგების რეზერვის შექმნის, ძირითადი საშუალებების შეფასების, შვილობილი საწარმოების კონსოლიდაციის მასშტაბის და ა.შ. მოთხოვნებით (განხილული იქნება ქვევით ამ ანგარიშის III თავში). საქართველოს ეროვნული ბანკი მუშაობს ფასს-ის და პრუდენციული ანგარიშგების დაახლოებაზე, რასაც დაახლოებით სამი წელი დასჭირდება.

სადაზღვევო კომპანიები

51. **სადაზღვევო კომპანიებს საქართველოში მოეთხოვებათ ფინანსური ანგარიშგებების მომზადება ფასს -ის შესაბამისად 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონიდან გამომდინარე.** სადაზღვევო კომპანიები ასევე ექვემდებარებიან პრუდენციული ანგარიშგების მოთხოვნებს. პრუდენციული ანგარიშგების მოთხოვნები და ფასს -ი მნიშვნელოვნად განსხვავდება რამდენიმე ასპექტით, მათ შორის, რეზერვების გამოთვლის, უიმედო ვალის დარეზერვების, შვილობილი საწარმოების კონსოლიდაციის კუთხით.
52. **საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახური, ახალი მარეგულირებელია, რომელიც შეიქმნა სადაზღვევო სფეროს ზედამხედველობის მიზნით.** საქართველოს ეროვნული ბანკის შემდეგ ის ახორციელებს დაზღვევის რეგულირებას. სადაზღვევო კომპანიებისთვის მარეგულირებელი ჩარჩო საჭიროებს შემდგომ გაძლიერებას ფინანსური ინფორმაციის ხარისხის ასამაღლებლად და სადაზღვევო სექტორში გამჭვირვალობის დონის გასაუმჯობესებლად.
53. **სადაზღვევო კომპანიების ფინანსური ანგარიშგებები საქართველოში არ არის მარტივად ხელმისაწვდომი საზოგადოებისთვის.** სადაზღვევო კომპანიებს მოეთხოვებათ საკუთარი წლიური ფინანსური ანგარიშგებების აუდიტის განხორციელება და მარეგულირებლისთვის წარდგენა. სადაზღვევო კომპანიებს ასევე მოეთხოვებათ მათი ფინანსური ანგარიშგებების გამოქვეყნება, მაგრამ ამისთვის არ არის ვადა განსაზღვრული. ცამეტი სადაზღვევო კომპანიიდან, რომლებიც საქართველოში ფუნქციონირებენ, აუდიტორის მიერ შემოწმებული ფინანსური ანგარიშგებები მხოლოდ ოთხი კომპანიის ვებგვერდზე იყო ხელმისაწვდომი.
54. **საჭიროა ცვლილებების განხორციელება გამჭვირვალობის გასაუმჯობესებლად და მაღალი ხარისხის ფინანსური ანგარიშგების წასახალისებლად, რაც ხელს შეუწყობს სადაზღვევო კომპანიების ფინანსური ანგარიშგებების ხარისხის ამაღლებას და დარგში მესამე მხარეების დაცულობის გაძლიერებას.** საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახურმა უნდა დახვეწოს ან გააფართოვოს მარეგულირებელი მოთხოვნები, რომლებიც უკავშირდება: i) ფინანსური ანგარიშგებების გამოქვეყნებას; ii) სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორების დანიშვნის და გათავისუფლების პირობებს, მათ შორის, ანგარიშის ჩაბარებას საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახურის წინაშე აუდიტორის გადადგომის ან გათავისუფლების შემთხვევაში (გათავისუფლების საფუძვლების მითითებით); და iii) კორპორაციული მართვის მექანიზმებს სადაზღვევო

კომპანიებში. საქართველოს ეროვნული ბანკის ბრძანება მოქმედი სტანდარტების და ანგარიშგების ვადების შეუსრულებლობისთვის დადგენილი სანქციების შესახებ საჭიროებს შეცვლას, რათა მასში აისახოს დაზღვევის ზედამხედველობის ფუნქციის გადაცემა საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახურზე.

სააქციო საზოგადოებები და საქართველოს ეროვნული ბანკის არასაბანკო ზედამხედველობის დეპარტამენტის მიერ რეგულირებული სხვა სუბიექტები

55. საქართველოს ეროვნული ბანკის არასაბანკო ზედამხედველობის დეპარტამენტი ზედამხედველობას უწევს 257 სააქციო საზოგადოებას, რომელთაც მოეთხოვებათ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა. არსებობს დაახლოებით 2,200 სააქციო საზოგადოება (სს) საქართველოში, რომელთაგან 257 –ს მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა საქართველოს ეროვნული ბანკის არასაბანკო ზედამხედველობის დეპარტამენტისთვის („ანგარიშვალდებული“ საწარმოები). აღნიშნული „ანგარიშვალდებული“ საწარმოებიდან 126 დაშვებულია სავაჭროდ საქართველოს საფონდო ბირჟაზე. გასული სამი წლის განმავლობაში „ანგარიშვალდებული“ საწარმოების დაახლოებით მხოლოდ 25% წარადგენდა ფინანსური ანგარიშგებებს და ბევრი მათგანი არ ასრულებდა ფასს –ის მოთხოვნებს. მეწარმე სუბიექტი განთავისუფლებულია ანგარიშგების მოთხოვნისგან თუ: i) მას ჰყავს 50 –ზე ნაკლები აქციონერი; ii) საწარმო არ ფუნქციონირებს 2 ან მეტი წლის განმავლობაში, ან iii) იმყოფება გაკოტრების რეჟიმში.
56. მეწარმე სუბიექტების რაოდენობა, რომელთაც მოეთხოვებათ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა ჭარბია. საქართველოს ეროვნული ბანკის არასაბანკო ზედამხედველობის დეპარტამენტს საკმაოდ ბევრი ფუნქცია აკისრია იმისათვის, რომ განახორციელოს „ანგარიშვალდებული“ სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების და აუდიტის მოთხოვნების შესრულების ხარისხის მონიტორინგი. შესაძლებელია შემცირდეს იმ სუბიექტების რაოდენობა, რომელთაც მოეთხოვებათ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა, რაც საშუალებას მისცემს საქართველოს ეროვნული ბანკის არასაბანკო ზედამხედველობის დეპარტამენტს ფოკუსირება მოახდინოს დიდი და მნიშვნელოვანი კომპანიების, ე.ი. საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე კომპანიების (PIEs) მიერ წარდგენილი ფინანსური ინფორმაციის და გამჟღავნების ხარისხის კონტროლზე.
57. საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე კომპანიების (PIE) გამჭვირვალობის და ანგარიშვალდებულების ამაღლება უკეთესად დაიცავს ინვესტორების და სხვა დაინტერესებული მხარეების ინტერესებს. გამჭვირვალობის არარსებობა გავლენას ახდენს კაპიტალის ბაზრის განვითარებაზე და აფერხებს ფირმის უნარს ხელი მიუწვდებოდეს კაპიტალზე და დაფინანსებაზე როგორც ქვეყნის შიგნით ისე მის ფარგლებს გარეთ. საქართველოს ეროვნული ბანკის არასაბანკო ზედამხედველობის დეპარტამენტს შეუძლია შეასრულოს ძირითადი როლი გამჭვირვალობის და ქართულ ბაზართან წვდომის ამაღლებაში და უზრუნველყოფდეს, რომ სტანდარტების გამოყენება წარმოებდეს თანმიმდევრულად, დარგების და სახელმწიფო ინტერესის მქონე კომპანიების მიერ.
58. კონკრეტული სფეროები, რომლებიც მოითხოვს ყურადღებას ახალ ან შეცვლილ კანონმდებლობაში მოიცავს: i) საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე კომპანიების (PIE) განსაზღვრებას ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებ ევროკავშირის დირექტივის შესაბამისად; (ii) გამოქვეყნების მოთხოვნებს, რომლებიც უზრუნველყოფს საჯარო წვდომას დროულ ფინანსურ ინფორმაციასთან; (iii) სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორების დანიშვნის და გათავისუფლების მოთხოვნებს; (iv) კორპორაციული მართვის ჩარჩოს; და (v) მკაფიო ადმინისტრაციულ და ფულად სანქციებს ინფორმაციის წარდგენის და გამოქვეყნების მოთხოვნების შეუსრულებლობისთვის. აუცილებელი რეგულაციების განსაზღვრისას ფასიანი ქაღალდების ბაზრის მარეგულირებელმა აღნიშნული მოთხოვნები უნდა შეიმუშაოს

საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე კომპანიებისთვის და დიდი კომპანიებისთვის ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებ ევროკავშირის დირექტივის თანახმად და გაითვალისწინოს რომ არ მოხდეს მცირე და საშუალო საწარმოებზე ზედმეტი ადმინისტრაციული მოთხოვნების ტვირთის დაკისრება.

სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოები

59. სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოებისთვის დადგენილი ანგარიშგების მოთხოვნები ბუნდოვანია და არასათანადოდ სრულდება, არ იძლევა სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული აქტივების ზუსტ სურათს, რაც ართულებს სახელმწიფო აქტივების შეფასებას და მართვას. საქართველოში ფინანსური ანგარიშგების ჩარჩო სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოებისთვის ფრაგმენტირებულია და ფაქტიურად ბუნდოვანია. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის თანახმად სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული მეწარმე სუბიექტები ექვემდებარებიან სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებს გარდა იმ შემთხვევებისა, როცა საქართველოს მთავრობის მიერ მოთხოვნილია კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების გამოყენება. საჯარო სამართლის დაახლოებით 6,000²⁹ იურიდიული პირიდან შეუძლებელია განისაზღვროს სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული რამდენი საწარმო ახორციელებს კომერციულ საქმიანობას და ამდენად უნდა იყენებდეს კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებს (IFRS) და ექვემდებარებოდეს სავალდებულო აუდიტს. არ არის ნათელი სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული რომელი საწარმო ამზადებს ფინანსურ ანგარიშგებებს ფასს –ის შესაბამისად და ატარებს თუ არა ყოველწლიურ აუდიტს. საქართველოს ეკონომიკის და მდგრადი განვითარების სამინისტროსთან არსებული სახელმწიფო ქონების ეროვნული სააგენტო ზედამხედველობას უწევს სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული 381 საწარმოს გამარტივებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელთაგან უმრავლესობა კლასიფიცირებულია როგორც უმოქმედო. სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული სხვა საწარმოები ანგარიშგებას ახორციელებენ შესაბამისი დარგობრივი სამინისტროების წინაშე, სამინისტროებსა და სახელმწიფო ქონების ეროვნულ სააგენტოს შორის ინფორმაციის გაცვლის ჩამოყალიბებული სისტემის გარეშე.
60. სს „საპარტნიორო ფონდის“ (სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საინვესტიციო ფონდი) დაქვემდებარებაში მყოფ სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებულ რამდენიმე საწარმოს აქვს სანიმუშო კორპორაციული მართვის გამჭვირვალე და ფუნქციონირებადი მოდელი. ფონდი ფუნქციონირებს როგორც კერძო ჰოლდინგური კომპანია, რომელიც საკუთარი შვილობილი საწარმოებისგან მოითხოვს ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) გამოყენებას, აუდიტის ჩატარებას და საკუთარი წლიური ანგარიშგების გასაჯაროებას. ამ შეფასების ფარგლებში განხილული ფასს ფინანსური ანგარიშგებების ნიმუშები განხილულ იქნა „საპარტნიორო ფონდის“ სამი (3) შვილობილი კომპანიისთვის და შესაბამისი შედეგები წარმოდგენილია III თავში.
61. სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოების გამჭვირვალობის ზრდა განსაკუთრებით კომერციული საქმიანობის განმახორციელებელი საწარმოებისთვის შეიძლება მნიშვნელოვნად ამაღლდეს ფინანსური ანგარიშგებების მომზადების, აუდიტის, ინფორმაციის წარდგენის, გამოქვეყნების და კორპორაციული მართვის მოთხოვნების კრიტერიუმების და მასშტაბის მკაფიო განსაზღვრით. აღნიშნულმა შესაძლოა დადებითი გავლენა იქონიოს სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოების კონკურენტუნარიანობაზე, რესურსების ეფექტიან განაწილებაზე და საერთაშორისო საფინანსო ბაზრებთან წვდომის გაუმჯობესებაზე, რაც გაზრდიდა მათ მონაწილეობას საქართველოს ეკონომიკაში და შესაძლებელს გახდიდა მათ მიერ სახელმწიფო ინტერესების უკეთესად შესრულებას.

²⁹საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახურისგან მიღებული ინფორმაცია 2014 წლის 1 –ლი მარტის მდგომარეობით (www.geostat.ge).

სხვა არარეგულირებადი სუბიექტები

62. სააქციო საზოგადოების (სს) გარდა სხვა კომპანიებს, რომლებიც ანგარიშვალდებული არიან საქართველოს ეროვნული ბანკის არასაბანკო ზედამხედველობის დეპარტამენტის წინაშე არ მოეთხოვებათ ფინანსური ანგარიშგებების წარდგენა ან გამოქვეყნება მათი სიდიდის და სამართლებრივი სტატუსის მიუხედავად. ფინანსური ანგარიშგებების წარდგენის და გამოქვეყნების მოთხოვნის არარსებობა ეწინააღმდეგება ევროკავშირის 2009/101/EC დირექტივას “წევრების და მესამე მხარეების ინტერესების დაცვის მექანიზმების კოორდინაციის შესახებ”. ეს დირექტივა, ისევე როგორც ევროკავშირის დირექტივა ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის შესახებ, კომპანიებისგან მოითხოვს მათი ფინანსური ანგარიშგებების წარდგენას და გამოქვეყნებას გონივრულ ვადაში, რაც არ უნდა აღემატებოდეს 12 თვეს ბალანსის მომზადების თარიღიდან³⁰.
63. დროული წვდომა კორპორაციული სექტორის ზუსტ, ყოვლისმომცველ ფინანსურ ინფორმაციასთან სირთულეს წარმოადგენს ინვესტორებისთვის, რაც აისახება რესურსების ეფექტიან განაწილებაზე. გამჭვირვალობის ზრდა დადებით გავლენას მოახდენს კაპიტალის ბაზრის განვითარებაზე და გააუმჯობესებს ადგილობრივ და საერთაშორისო დაფინანსებაზე ფირმების წვდომას.

აუდიტის სამართლებრივი ბაზა

64. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონი განსაზღვრავს სავალდებულო აუდიტის მოთხოვნას სხვადასხვა სუბიექტისთვის და აყალიბებს სამართლებრივ და ინსტიტუციურ ჩარჩოს აუდიტის განსახორციელებლად საქართველოში. ახალი კანონის თანახმად, ქვემოთ ჩამოთვლილ სუბიექტებს მოეთხოვებათ წლიური აუდიტის ჩატარება მომდევნო კალენდარული წლის 31 ოქტომბრისთვის, ხოლო დანარჩენებს შეუძლიათ აუდიტი ნებაყოფლობით ჩატარონ:
- ბანკები და სხვა საკრედიტო დაწესებულებები, რომელთა ზედამხედველობასაც ახორციელებს საქართველოს ეროვნული ბანკი;
 - სადაზღვევო კომპანიები;
 - საფონდო ბირჟაზე ვაჭრობაში მონაწილე და სხვა „ანგარიშვალდებული“ საწარმოები, რომელთა რეგულირებას აწარმოებს საქართველოს ეროვნული ბანკის არასაბანკო ზედამხედველობის დეპარტამენტი;
 - სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული ზოგიერთი საწარმო მთავრობის მიერ განსაზღვრული კრიტერიუმების საფუძველზე.
65. მთავრობა ასევე მოითხოვს სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული ზოგიერთი საწარმოს აუდიტს, მაგრამ სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული ყველა ასეთი საწარმოს რაოდენობის განსაზღვრა და იდენტიფიკაცია შეუძლებელი იყო ამ ანგარიშისთვის. საბანკო, სადაზღვევო და ფასიანი ქაღალდების მარეგულირებლები ითხოვენ ყოველწლიურ აუდიტს და კანონი „მეწარმეთა შესახებ“ ასევე ითხოვს სააქციო საზოგადოებების აუდიტს. მთავრობას უფლება აქვს მოითხოვოს სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოების აუდიტი სხვა კრიტერიუმების საფუძველზე, რომლებიც არ არის განსაზღვრული კანონმდებლობით.
66. ახალი მარეგულირებელი და ინსტიტუციური მექანიზმების წყალობით საქართველოში გაიზარდა შესაბამისობა ზოგიერთ სფეროებში აუდიტის რეგულირების საუკეთესო პრაქტიკასთან (ევროკავშირის დირექტივის თანახმად აუდიტის შესახებ), მაგრამ კვლავაც

³⁰ ევროკავშირის დირექტივა ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებ ითვალისწინებს გარკვეულ გამარტივებებს მცირე და საშუალო კომპანიებისთვის (მუხლი 31).

აღნიშვნა ჩამორჩენა სხვა ძირითად სფეროებში. 2016 წლის იანვრიდან სავალდებულო აუდიტი უნდა ჩატარდეს სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი რეგისტრირებული აუდიტორების მიერ, რომლებიც წარმოადგენენ პროფესიონალ ბუღალტერთა აკრედიტებული ორგანიზაციის წევრებს და აუდიტი უნდა ჩატარდეს აუდიტის შესახებ საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ISA) ³¹. სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორები უნდა აკმაყოფილებდნენ ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IESBA) მიერ ბუღალტრებისთვის შემუშავებულ სტანდარტებს. საბჭო წარმოადგენს სტანდარტების განმსაზღვრელ დამოუკიდებელ ორგანოს, რომელიც ფუნქციონირებს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ეგიდით. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონი, ასევე, შეიცავს დებულებებს ქვემოთ ჩამოთვლილი სფეროებისთვის, თუმცა მათი განხორციელება ისევ გარდამავალ ფაზაშია ³². მნიშვნელოვანია, რომ 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის ეს კრიტიკული დებულებები ამოქმედდეს შემდგომი გადავადების გარეშე.

- **აუდიტორების რეგისტრაცია** – კანონი გულისხმობს ორდონიანი რეესტრის არსებობას ყველა აუდიტორის რეგისტრაციისთვის (ერთი რეესტრი მათთვის, ვისაც შეუძლია სავალდებულო აუდიტის ჩატარება და მეორე მათთვის, ვისაც ეკრძალება სავალდებულო აუდიტის განხორციელება). საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია პასუხისმგებელია რეესტრების წარმოებაზე და ფუნქციონირებაზე კანონში მითითებული კრიტერიუმების შესაბამისად. მიუხედავად იმისა, რომ ეს მნიშვნელოვანი ნაბიჯია მესამე მხარეების დაცვის მიმართულებით, რომლებიც ეყრდნობიან აუდიტორის მიერ შემოწმებულ ფინანსურ ანგარიშგებებს, ის ჩამორჩება საერთაშორისო საუკეთესო პრაქტიკას ამ ძირითადი ფუნქციის დამოუკიდებელი მონიტორინგის დებულებების გარეშე დელეგირების გამო, და ასევე იმიტომ, რომ არაფერია კანონში ნათქვამი რეესტრში არსებული ინფორმაციის საჯარო ხელმისაწვდომობაზე.
- **ეთიკის კოდექსი** – ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ეთიკის კოდექსის კონფიდენციალურობის წესებთან ერთად შესრულების მოთხოვნა დადებითი მოვლენაა. თუმცა, ახალი კანონი არ ეხება აუდიტორის დამოუკიდებლობის წინაშე მდგარ საფრთხეს და სხვა პოტენციურ ინტერესთა კონფლიქტს, მაგალითად, მექანიზმებს, რომლებიც არეგულირებს არააუდიტორული მომსახურების გაწევას, რაც საქართველოს კონტექსტში ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი საკითხია.
- **ხარისხის უზრუნველყოფის სისტემა** – კანონს შემოაქვს ხარისხის უზრუნველყოფის სისტემა, რომელიც ძლიერ არის ფოკუსირებული აუდიტორული ფირმების ხარისხის კონტროლის შიდა სისტემებზე იმ აუდიტორებისთვის, რომლებიც არ ახორციელებენ სავალდებულო აუდიტს, და ხარისხის კონტროლის სისტემაზე და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებთან შესაბამისობის მოთხოვნებზე სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორებისთვის, რომლის შედეგიც წარმოადგენს აუდიტის რეესტრებში განაწილების საფუძველს. ამ კრიტიკული მნიშვნელობის მქონე ფუნქციის შესრულება და გამოყენება დელეგირებულია ასევე საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციაზე, რომელმაც უნდა განახორციელოს ხარისხის კონტროლის დამოუკიდებელი ზედამხედველობა შემმოწმებლების მეშვეობით. ეს ეწინააღმდეგება საერთაშორისო საუკეთესო პრაქტიკაში არსებულ ტენდენციას, რომ გაუქმდეს პროფესიის სრული თვითრეგულირება. ქვეყნები გლობალურად იყენებენ განსხვავებულ მიდგომებს აუდიტის რეგულირების ზედამხედველობის მიმართ სხვადასხვა ფუნქციების დელეგირებით პროფესიაზე, მაგრამ ყოველთვის არსებობს მონიტორინგის გარკვეული მექანიზმი. ხარისხის უზრუნველყოფის სისტემის შედეგების

³¹ გამოშვებულია ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) აუდიტის და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IAASB) მიერ.

³² ამ ანგარიშის მომზადების თარიღისთვის, 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის აღნიშნული დებულებების ამოქმედება გადადებული იყო 2015 წლის 1 –ლ ივნისამდე.

მოკლე აღწერა უნდა გამოქვეყნდეს ყოველწლიურად აუდიტის გამჭვირვალობის ამაღლების და მის მიმართ საზოგადოების ნდობის განმტკიცების მიზნით. საქართველომ უნდა განიხილოს სათანადო მიდგომების დანერგვა ხელმისაწვდომი ტექნიკური და ფინანსური რესურსების გათვალისწინებით.

- **მოკვლევა და დისციპლინა** – აუდიტორების და აუდიტორული ფირმების მიმართ პრეტენზიებზე რეაგირების პროცესი და პროცედურები ბუნდოვანი და შეუმოწმებელია. საკანონმდებლო ბაზა აუდიტის რეგულირებისთვის მკაფიოდ უნდა განსაზღვრავდეს ავტორიტეტულ ორგანოს (ან ორგანოებს) რომელთაც შეეძლებათ სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორების ან აუდიტორული ფირმების მიერ აუდიტის პროცესში დაშვებული გადაცდომის მოკვლევა და კონკრეტული დისციპლინარული ქმედების (ჯარიმების ჩათვლით) გამოყენება, რომელიც დადგინდება გადაცდომის ტიპიდან და სიმწვავიდან გამომდინარე. განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია აღნიშნულის მოგვარება ქართულ გარემოში, რომელიც გამოირჩევა აუდიტის მოქმედ სტანდარტებთან მაღალი შეუსაბამობით და აუდიტის ხარისხის საგრძნობი ცვალებადობით. დისციპლინარული ღონისძიებების შესახებ ინფორმაციის ყოველწლიურ გამოქვეყნებას შეუძლია შეასრულოს პრევენციული როლი გადაცდომების დაშვების თვალსაზრისით და ხელი შეუწყოს აუდიტის ხარისხის გაუმჯობესებას, ისევე როგორც ნდობის ამაღლებას სავალდებულო აუდიტის საზედამხედველო მექანიზმების მიმართ.

67. **მოქმედი კანონმდებლობა არ ეხება აუდიტორის დამოუკიდებლობის ამაღლების ღონისძიებებს და აუდიტის ხარისხის გაუმჯობესებას.** მაგალითად, მიმდინარე და ახლახან ამოქმედებული კანონები არ ითვალისწინებს აუდიტორული ფირმის ან პარტნიორის როტაციას, რაც მეტად სადავო მექანიზმია აუდიტორის დამოუკიდებლობის კუთხით. მაშინ როცა არ არის ცხადი შესაძლებელი იქნება თუ არა ევროკავშირის ახალი მოთხოვნების ეფექტური განხორციელება აუდიტორული ფირმის როტაციასთან დაკავშირებით, გარკვეული ყურადღება უნდა მიექცეს აუდიტის პარტნიორის როტაციის შესაძლებლობას. საკანონმდებლო ბაზა ასევე არაფერს ამბობს ისეთ საკითხებზე, როგორებიცაა: (i) სუბიექტების აუდიტორულ ფინანსურ ანგარიშგებებში აუდიტორული და არააუდიტორული მომსახურებისთვის გადახდილი საფასურის გამჟღავნება, (ii) აუდიტორების გათავისუფლებისთვის საჭირო საფუძვლები, (iii) აუდიტორის გადადგომის ან გათავისუფლების კომუნიკაციის მოთხოვნა, და (iv) აუდიტორის გათავისუფლების მიზეზების შეტყობინება მარეგულირებელი ან მაკონტროლებელი ორგანოსთვის,³³ რომლის წინაშეც ანგარიშვალდებულია მეწარმე სუბიექტი. აუდიტორული და არააუდიტორული სერვისისთვის დადგენილი საფასურის დონემ და აუდიტორების დაუსაბუთებელმა გათავისუფლებამ შეიძლება არასასურველი გავლენა იქონიოს აუდიტორების დამოუკიდებლობაზე და აუდიტის ხარისხზე. ამასთან ერთად, ძირითადი ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნას ამ სფეროებში შეუძლია ხელი შეუწყოს აუდიტორთა დამოუკიდებლობას და დადებითად იმოქმედოს აუდიტის ხარისხზე და საზოგადოების ნდობაზე აუდიტორული ფინანსური ანგარიშგებების მიმართ.

68. **აუდიტის რეგულირების მიმართულებით ერთ-ერთი ყველაზე მნიშვნელოვანი რეფორმაა ის რომ საქართველოს სჭირდება აუდიტის საზოგადოებრივი ზედამხედველობის შემოღება.** აუდიტის საზოგადოებრივი ზედამხედველობა შეადგენს ევროკავშირის დარგობრივი პოლიტიკის მნიშვნელოვან ნაწილს და რეგულირდება ახლად შეცვლილი ევროკავშირის დირექტივით აუდიტის შესახებ და შესაბამისი რეგულაციებით, რომლებიც მითითებულია საქართველოსა და ევროკავშირის შორის გაფორმებულ ასოცირების ხელშეკრულებაში.

69. **დირექტივა აუდიტის შესახებ მოითხოვს კომპეტენტური ორგანოს განსაზღვრას, რომელიც პასუხისმგებელი იქნება სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორების და**

³³ საქართველოს ეროვნული ბანკი არის ერთადერთი მარეგულირებელი, რომელიც მოითხოვს რომ მას ეცნობს აუდიტორების გადადგომის ან აუდიტორის მომსახურების შეწყვეტის შესახებ.

აუდიტორული ფირმების რეგულირებაზე და/ ან ზედამხედველობაზე. ასეთი კომპეტენტური ორგანოს შექმნა მოითხოვს მის სათანადო ორგანიზებას და ინსტიტუციურ მოწყობას; კვალიფიციურ და გამოცდილ მენეჯმენტს და ექსპერტთა გუნდს მაღალ-სპეციალიზებული ხარისხის უზრუნველყოფის პროცედურების შესასრულებლად; ასევე მოითხოვს სათანადო დაფინანსებას, რაც კომპეტენტურ ორგანოს მისცემს მისი ფუნქციების განხორციელების და მაღალკვალიფიციური ექსპერტების გამოყენების შესაძლებლობას.

70. **აუდიტის ზედამხედველობის ეფექტური ორგანოს შექმნა სასიცოცხლო მნიშვნელობისაა აუდიტორული პროფესიის სამომავლო განვითარებისთვის და აუდიტორული მომსახურების ხარისხის ამაღლებისთვის:** ის უნდა შეიქმნას ადეკვატური და სტაბილური დაფინანსებით, დაკომპლექტებულ იქნეს აუდიტის სფეროში საკმარისი გამოცდილების მქონე პერსონალით და მოწყობილ იქნეს ისეთი მმართველობის სტრუქტურით, რომელიც უზრუნველყოფს საკმარის დამოუკიდებლობას და კომპეტენციას.

ბ. პროფესია

71. **2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონი აღიარებს ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის პროფესიას ძირითადად როგორც თვითრეგულირებად და დამოუკიდებელ პროფესიას.** უფლებამოსილებები დელეგირებულია აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციებზე, რომლებიც უნდა იყვნენ ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) სრულუფლებიანი წევრები ან ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ აღიარებული რეგიონული ორგანიზაციის სრულუფლებიანი წევრები. ეს უფლებამოსილებები გულისხმობს: (i) აუდიტორთა რეესტრის წარმოებას ფირმებისა და ინდივიდუალური პრაქტიკოსებისთვის; (ii) პროფესიული ეთიკის კოდექსის თარგმნას და გამოქვეყნებას წევრებისთვის; (iii) ხარისხის უზრუნველყოფას და წევრების პროფესიულ ქცევას; (iv) ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შემუშავებას არაკომერციული სუბიექტებისთვის; (v) დისციპლინარული ღონისძიებების განხორციელებას აუდიტორების მიმართ; და (vi) უწყვეტი პროფესიული განათლების უზრუნველყოფას.
72. **2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონი წარმოგვიდგენს სერტიფიცირებული პროფესიონალი ბუღალტრის, აუდიტორის და აუდიტორული ფირმის მკაფიო ცნებებს.** სერტიფიცირებული პროფესიონალი ბუღალტერი განისაზღვრება როგორც ფიზიკური პირი, რომელიც სერტიფიცირებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებში (IFRS) პროფესიული სერტიფიცირების სტანდარტების შესაბამისად. აუდიტორი არის სერტიფიცირებული პირი, რომელიც წარმოადგენს აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის წევრს, რეგისტრირებულია აუდიტორთა რეესტრში და ეწევა პროფესიულ მომსახურებას. აუდიტორული ფირმა განისაზღვრება როგორც საქართველოში რეგისტრირებული იურიდიული პირი, ან უცხოური იურიდიული პირის ფილიალი, რომელიც საქართველოში ფუნქციონირებს, რეგისტრირებულია აუდიტორთა რეესტრში და ეწევა პროფესიულ მომსახურებას საქართველოში.
73. **აუდიტორები უნდა იყვნენ რეგისტრირებული აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციაში.** ეს დებულება სავალდებულო რეგისტრაციის შესახებ შემოღებულ იქნა 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონით მაგრამ მისი ამოქმედება გადაიდო იმავე კანონით 2015 წლის 1-ლ ივნისამდე. სავალდებულო ლიცენზირების მოთხოვნები გაუქმდა 2005 წელს და არ არის გათვალისწინებული ახალ კანონში. შუალედურ პერიოდში მოქმედებს აუდიტორების პარალელური სია. საინვესტიციო პროექტების მონაცემთა ბაზაში ჩამოთვლილია 13 აუდიტორული ფირმა, რომელიც უფლებამოსილია განახორციელოს სავალდებულო აუდიტი საქართველოში. მაგრამ 2015 წლის 1-ლი ივნისიდან ნებისმიერი აუდიტორული ფირმა ან ინდივიდუალური პრაქტიკოსი, რომელიც ცდილობს რეგისტრირებას უნდა აკმაყოფილებდეს ახალი კანონით განსაზღვრულ, მათ შორის, პროფესიული სერტიფიცირების, აკრედიტებულ

პროფესიულ ორგანიზაციაში წევრობის, ხარისხის კონტროლის სისტემის გამოყენების და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებთან (ISAs) შესაბამისობის მოთხოვნებს.

74. საქართველოში ბუღალტრების და აუდიტორების საერთო რაოდენობის ზუსტი განსაზღვრა რთულია. მიახლოებითი შეფასებით თითქმის 20,000 პროფესიონალი მუშაობს ბუღალტრად, მთავარ ბუღალტრად, საგადასახადო სპეციალისტად, აუდიტორად და ფინანსურ მენეჯერად. პროფესიონალებს არ მოეთხოვებათ რომელიმე პროფესიული ასოციაციის წევრობა, თუ მათ არ სურთ გახდნენ პრაქტიკოსი აუდიტორები.
75. პროფესია წარმოდგენილია ბუღალტრული აღრიცხვის სამი პროფესიული ორგანიზაციით: საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია, საქართველოს დამოუკიდებელ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ასოციაცია და აუდიტორთა, ბუღალტერთა და ფინანსურ მენეჯერთა ფედერაცია. საქართველოში არსებულ ბუღალტრული აღრიცხვის პროფესიას, რომელსაც შეზღუდული შესაძლებლობები აქვს და ჰყავს აღრიცხვის სფეროში პროფესიონალთა შეზღუდული რაოდენობა, შეუძლია სარგებლის მიღება პროფესიულ ორგანიზაციებს შორის თანამშრომლობით, მათი ინტერესების უკეთესად წარმოდგენის მიზნით.
76. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია არის ყველაზე დიდი პროფესიული ორგანიზაცია წევრების მიხედვით საქართველოში. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ გაიმდიერა საკუთარი პოზიცია ადგილობრივ პროფესიაში 2007 წლის ROSC –ის შემდეგ, როცა წევრთა რაოდენობა დაახლოებით 2,000 –დან 7,000 –მდე გაიზარდა, მათ შორისაა 65 აუდიტორული ფირმა (როგორც ადგილობრივი, ისე საერთაშორისო აუდიტორული ქსელის წევრი). საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის წევრები ძირითადად წარმოდგენილი არიან აუდიტორული ფირმებით, აუდიტორული ფირმების მიერ დაქირავებული აუდიტორებით, ინდივიდუალური პრაქტიკოსებით და კონსულტანტებით. ბაფი ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) სრულუფლებიანი წევრია 2000 წლიდან და მჭიდროდ თანამშრომლობს მასთან წევრობის ვალდებულებების (SMO) პრინციპებთან შესაბამისობის თვალსაზრისით. ამ მიმართულებით მნიშვნელოვანი პროგრესი იქნა მიღწეული 2007 წლის ROSC –ის ანგარიშის მომზადების შემდეგ (შეჯამებულია მე – 5 დანართში).
77. დაფინანსების ამჟამად არსებული მოდელი საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციას არ ამლევს საშუალებას სრულად შეასრულოს საკუთარი ვალდებულებები, მათ შორის ვალდებულება სტანდარტების თარგმნასთან და აუდიტის ხარისხის უზრუნველყოფასთან დაკავშირებით. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია ფინანსდება საწევრო შენატანებით და ავტორიზებული ბეჭდური მასალის, მათ შორის, ქართულ ენაზე თარგმნილი ფასს –ის, გაყიდვიდან მიღებული შემოსავლებით. ეს მექანიზმი ვერ უნაზღაურებს ფედერაციას ფასს –ის თარგმნის ხარჯებს და არ არის მდგრადი პროცესი 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონიდან გამომდინარე საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციისთვის დაკისრებული ფართო პასუხისმგებლობების გათვალისწინებით. დამატებითი პასუხისმგებლობა, როგორიცაა მაგალითად ხარისხის უზრუნველყოფის შეფასება, რომელიც უნდა განხორციელდეს რეგისტრირებული აუდიტორებისთვის ფედერაციის მიერ ყოველ სამ წელიწადში ერთხელ, აუცილებელი მოკვლევები და შესაბამისი სამოქმედო გეგმების შესრულების შესამოწმებელი ღონისძიებები, ისევე როგორც აუდიტის რეესტრის შექმნა და წარმოება,³⁴ მოითხოვს მნიშვნელოვან დაფინანსებას, მაგრამ ეს არ არის შესაბამისად გათვალისწინებული 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონით.

³⁴ 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის ამ დებულებების ამოქმედება გადავადებულია 2015 წლის 1 -ლ ივნისამდე.

78. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია მსურველებს სთავაზობს ბუღალტრული აღრიცხვის კვალიფიკაციის ფარგლებში სერტიფიცირების პროგრამას გაერთიანებული სამეფოს სერტიფიცირებულ ნაფიც ბუღალტერთა ასოციაციის (ACCA) ქართულ ენაზე თარგმნილი საკვალიფიკაციო პროგრამის საფუძველზე. 2000 წლიდან დღემდე 107 –მა პრაქტიკოსმა ჩააბარა 13 გამოცდა და მოიპოვა სერტიფიცირებული პროფესიონალი ბუღალტრის კვალიფიკაცია საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციისგან . დაახლოებით 450 სტუდენტი გამოცდების დასრულების პროცესში იმყოფება. ორგანიზაცია მსურველებს ასევე სთავაზობს მთავარი ბუღალტრის კვალიფიკაციას, ფასს –ში სერტიფიცირებას გაერთიანებული სამეფოს ACCA პროგრამის 9 გამოცდის საფუძველზე, გარდა აუდიტთან დაკავშირებული დისციპლინებისა. მთავარი ბუღალტრის სერტიფიცირების პროგრამაში ირიცხება დაახლოებით 100 პრაქტიკოსი ყოველწლიურად. დაახლოებით 850 –მა ბუღალტერმა მოიპოვა შესაბამისი კვალიფიკაცია გასული სამი წლის განმავლობაში. პროფესიული კვალიფიკაციის პროგრამის დასრულების მაჩვენებლები დაბალია. სერტიფიცირების ორივე პროგრამა ამჟამად აერთიანებს სხვადასხვა ეტაპზე მყოფ 6,000 სტუდენტს. ბევრი პროგრამაში ირიცხება უნივერსიტეტის დასრულების შემდეგ, მაგრამ აღარ ასრულებს პროგრამას სხვადასხვა მიზეზების გამო, მათ შორისაა სრული განაკვეთით დასაქმება, სხვა საქმიანობის დროის დათმობა, წელიწადში ერთი გამოცდის ჩაბარება და ა.შ. ,
79. ზოგიერთი ქართველი პროფესიონალი ირჩევს ჩარიცხვას უშუალოდ ACCA –ს მიერ შემოთავაზებულ ინგლისურენოვან პროგრამაში. ეს შესაძლებელია საქართველოში ტრენინგის სხვადასხვა პროვაიდერის და გამოცდების ადმინისტრატორის მეშვეობით. რთულია იმ პროფესიონალების რაოდენობის შეფასება, რომლებიც სერტიფიცირებულნი არიან ACCA –ს ან საქართველოში არსებული ნებისმიერი სხვა უცხოური საკვალიფიკაციო პროგრამის მიერ. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია აერთიანებს ACCA კვალიფიკაციის მქონე 37 პროფესიონალ წევრს. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია სრულად აღიარებს ნებისმიერ სხვა სასერტიფიკაციო პროგრამას, რომელიც მოწოდებულია ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) წევრის მიერ და აღიარებს ასეთ სერტიფიკატს პროფესიონალი ბუღალტრის კვალიფიკაციად.
80. აუდიტორთა, ბუღალტერთა და ფინანსურ მენეჯერთა ფედერაციაც ასევე აქტიური პროფესიული ასოციაციაა საქართველოში. ის საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს სამართალმემკვიდრეა. მასში 250 წევრია მათ შორის 40 ფირმა. აუდიტორთა, ბუღალტერთა და ფინანსურ მენეჯერთა ფედერაციის წევრებს შორის არიან ძირითადად მცირე და საშუალო აუდიტორული პრაქტიკის აუდიტორები, მონაგარიშეები, ბუღალტრები და საგადასახადო კონსულტანტები. ფედერაცია მცირე და საშუალო საწარმოების ბუღალტერთა და აუდიტორთა ევროპის ფედერაციის სრულუფლებიანი წევრია. ის საკუთარ წევრებს სთავაზობს ტრენინგების რამდენიმე ტიპს, მათ შორის საგადასახადო სიახლეების და შიდა აუდიტის შესახებ და ფინანსური მენეჯერების კურსებს. აუდიტორთა, ბუღალტერთა და ფინანსურ მენეჯერთა ფედერაციამ მიიღო IESBA –ს ეთიკის კოდექსი 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის მოთხოვნის თანახმად და მიზნად ისახავს გახდეს აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია, ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ აღიარებული რეგიონული პროფესიული ორგანიზაციის წევრობის მოპოვებით.
81. დაახლოებით 580 აუდიტორი, რომელიც უფლებამოსილი იყო აუდიტორთა საბჭოს მიერ ეწარმოებინა სავალდებულო აუდიტის ლიცენზირებული პრაქტიკა 2005 წლამდე, დაკარგავენ საკუთარ ლიცენზიებს 2018 წლის 1- ლი იანვრიდან. როგორც აღნიშნულია 2007 წლის ROSC-ის ანგარიშში, აუდიტორთა ლიცენზირების მოთხოვნა გაუქმდა 2005 წელს. გარდამავალი დებულებების თანახმად 2005 წლამდე ლიცენზირებული პრაქტიკოსები ინარჩუნებენ ლიცენზიებს და შეუძლიათ განახორციელონ აუდიტორული საქმიანობა. თუმცა, როდესაც 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის გადავადებული დებულებები

ამოქმედდება, აღნიშნულ პრაქტიკოსებს მოუწევთ კვალიფიკაციის და რეგისტრაციის მოთხოვნების შესრულება. ისინი უნდა გახდნენ აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის წევრები იმისათვის, რომ განახორციელონ სავალდებულო აუდიტი. შესაბამისმა აკრედიტებულმა პროფესიულმა ორგანიზაციამ მნიშვნელოვანი ძალისხმევა და რესურსები უნდა მიმართოს აღნიშნული პრაქტიკოსების ტრენინგზე და სერტიფიცირებაზე. აღსანიშნავია, რომ ეს პრაქტიკოსები ძირითადად ჩართულნი არიან საგადასახადო კონსულტაციებში და ბუღალტრული აღრიცხვის მომსახურებაში, რაც მათგან არ მოითხოვს სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელ აუდიტორებად რეგისტრაციას და ისინი შეძლებენ აღნიშნული სერვისების გაწევას ლიცენზიის გარეშე.

82. **სტანდარტებში გარკვევა და მათი სათანადო გამოყენება დიდ გამოწვევად რჩება საქართველოს ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის პროფესიის წინაშე.** საქართველომ მიიღო ფასს-ზე დამყარებული მოთხოვნები ფინანსური ანგარიშგებისთვის 2000 წელს, მაგრამ ბევრ პრაქტიკოსს აკლია თეორიული ცოდნა და გამოცდილება აღნიშნული მოთხოვნების პრაქტიკაში განხორციელებაში. აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება ხშირად წარმოებს საგადასახადო წესების თანახმად, მინიმალური კორექტირებებით დარიცხვის პრინციპების ასახვის მიზნით, რაც ფასს –ის მოთხოვნაა. ბუღალტრული აღრიცხვის პროფესიის დონე და მასთან ერთად ფინანსური ანგარიშგების ხარისხი ძალზე დამოკიდებულია ქართველი ბუღალტრების უნარზე გაერკვნენ და გამოიყენონ პრაქტიკაში ფასს –ით დადგენილი ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები. ამგვარად მნიშვნელოვანია ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში განათლების გაძლიერება ყველა დონეზე, რაც უნდა დაიწყოს საუნივერსიტეტო პროგრამიდან და გაგრძელდეს ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სპეციალური კურსების უზრუნველყოფით 2005 წლამდე ლიცენზირებული პრაქტიკოსებისთვის.
83. **აუდიტორის პასუხისმგებლობა არ არის მკაფიოდ დარეგულირებული.** 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონი შეიძლება იყოს ყოფილიყო უფრო კონკრეტული. პრაქტიკაში არსებობს მცდელობის მაგალითები ხელშეკრულებით შემოიფარგლოს აუდიტორის პასუხისმგებლობა სავალდებულო აუდიტის შედეგად მიღებული ჰონორარით (ან მისი ჯერადით). არ არის ნათელი, იქნება თუ არა მხარდაჭერილი ასეთი პრაქტიკა ქართული სასამართლოს მიერ, რადგან, როგორც ჩანს, არ ჰქონია ადგილი სამართლებრივ დავას აუდიტორსა და აუდიტორულ ფირმას შორის.

გ. პროფესიული განათლება და ტრენინგი

საბაზისო განათლება

84. **საბაზისო განათლება ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში შემოთავაზებულია უნივერსიტეტების, კოლეჯების და ბიზნესსკოლების მიერ საქართველოში როგორც ეკონომიკური ან ბიზნესის ადმინისტრირების პროგრამების, ისე სპეციალური საბუღალტრო პროგრამების ფარგლებში.** უნივერსიტეტებში აღინიშნება დაბალი მოთხოვნა ბუღალტრულ და აუდიტორულ სპეციალობებზე და უფრო მაღალია ჩარიცხვების მაჩვენებელი ბიზნესის და ეკონომიკის ფაკულტეტებზე, რაც ნაწილობრივ განპირობებულია სამთავრობო დაფინანსების პროგრამებით, რომლებიც ხელმისაწვდომია ეკონომიკის შემსწავლელი სტუდენტებისთვის. უნივერსიტეტები მსურველებს ასევე სთავაზობენ ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სპეციალობებს სამაგისტრო პროგრამების სახით.
85. **სასწავლო პროგრამებთან დაკავშირებული მითითებების დადგენა გააძლიერებს სასწავლო პროგრამას და აამაღლებს ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში განათლების სტანდარტს.** ამჟამად არ არსებობს განათლების სამინისტროს მიერ დადგენილი მინიმალური მოთხოვნები საბუღალტრო და აუდიტის პროგრამებისთვის საჭირო დისციპლინების

შინაარსთან ან მათთვის გამოყოფილი საათების რაოდენობასთან დაკავშირებით. თითოეული უნივერსიტეტი თვითონ ადგენს ფასს –ის, აშშ აღრიცხვის საყოველთაოდ აღიარებული პრინციპების (GAAP) და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისთვის (ISA) საათების რაოდენობას. სასწავლო მასალების არათანმიმდევრული გამოყენება, მინიმალური საათების რაოდენობის არარსებობა ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის დისციპლინებში და პროგრამაში სტანდარტების დაფარვის ცვალებადი ხარისხი იწვევს მნიშვნელოვან სხვაობას ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში საბაზისო განათლებასა და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილ ფასს –ის და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) გამოყენებას შორის. არსებობს მჭიდრო კოორდინაციის უდიდესი პოტენციალი უნივერსიტეტებსა და პროფესიულ ასოციაციებს შორის განათლების სამინისტროსთან ერთად, რათა გაუმჯობესდეს და სისტემაში იქნეს მოყვანილი სასწავლო პროგრამები, ტრენინგის და სხვა სახელმძღვანელო მასალები (როგორებიცაა მაგალითად ფასს –ის და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) და მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს –ის ქართულენოვანი ვერსიები) და კიდევ უფრო ამაღლდეს პროფესიული განათლება იმ სტუდენტებისთვის, რომელთაც სურთ სპეციალიზაცია ბუღალტრულ აღრიცხვაში. უნივერსიტეტებმა ასევე მჭიდროდ უნდა ითანამშრომლონ პროფესიულ ორგანიზაციებთან და ბუღალტრული აღრიცხვის პროფესიასთან ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სხვადასხვა პროგრამების შესამუშავებლად, რომლებიც მორგებული იქნება ბიზნესსაზოგადოების საჭიროებებზე.

86. **უნივერსიტეტები ზოგადად განიცდის კვალიფიკაციური მასწავლებლების, ასევე ქართულ ენაზე სასწავლო და სახელმძღვანელო მასალების ნაკლებობას ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროებში.** ფასს–ის, მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს –ის და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISAs) აღიარება ეროვნულ სტანდარტებად ქმნის მთავარ გამოწვევას უნივერსიტეტებისთვის მათი უნარის თვალსაზრისით უზრუნველყონ შესაბამისი სასწავლო პროგრამის მომზადება. უნივერსიტეტები აღნიშნავენ, რომ რთულია ისეთი მასწავლებლების და პროფესორების დაქირავება, ვისაც შეუძლია ფასს –ის და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) სწავლება, და ცდილობენ დაკავშირებას გაერთიანებული სამეფოს ACCA პროგრამის კურსდამთავრებულებთან და აუდიტორული ფირმების ქსელებთან პრაქტიკოსი აუდიტორების მოსაწვევად აუდიტის და აღრიცხვის დისციპლინებში ლექციების წაკითხვის მიზნით. უნივერსიტეტებში გამოყენებული სასწავლო მასალები ძირითადად ფოკუსირებულია აშშ GAAP –ზე, გარკვეული აქცენტით ფასს–ზე და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებზე. უნივერსიტეტები ძირითადად იყენებენ აშშ–ში გამოქვეყნებულ ბუღალტრულ და აუდიტორულ სახელმძღვანელოებს მათი იოლად ხელმისაწვდომობის გამო და ამერიკელი გამომცემლების მხრიდან სპეციალური შეთავაზებების გამო. ბევრი წიგნი და ტექსტური მასალა ბუღალტერიის და აუდიტის სწავლებისას მხოლოდ ინგლისურ ენაზეა ხელმისაწვდომი. ეს აფერხებს ბუღალტრული და აუდიტორული ცოდნის გადაცემას იმ სტუდენტებზე ვინც ინგლისური არ იცის. სასწავლო მასალების რეგულარული განახლება და თარგმნა მოითხოვს მნიშვნელოვან ფინანსურ და ადამიანურ რესურსებს, რისი საშუალებაც ადგილობრივ უნივერსიტეტებს არ აქვთ.

პროფესიული კვალიფიკაცია

87. **ROSC –ის პირველი ანგარიშის შემდეგ პროფესიული განათლება და ტრენინგი ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროებში საქართველოში გაუმჯობესდა, მაგრამ შემდგომი ყურადღება უნდა დაეთმოს უწყვეტ სწავლებას, მოკლევადიან ტრენინგს და სერტიფიცირებას ეკონომიკის და ბიზნესის მუდმივად ცვალებადი საჭიროებების დასაკმაყოფილებლად.** კერძო და სახელმწიფო სექტორის კომპანიებთან, აუდიტორულ ფირმებთან და კომერციულ ბანკებთან საუბრებმა აჩვენა, რომ საუნივერსიტეტო განათლების არსებული დონე და შემდგომი პროფესიული კვალიფიკაციები ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში არ არის დამაკმაყოფილებელი ბაზრისთვის. საქართველოში მოქმედი პრაქტიკოსების მხოლოდ

გარკვეულმა ნაწილმა მოიპოვა აღიარებული კვალიფიკაცია, როგორებიცაა გაერთიანებული სამეფოს ინგლისურენოვანი ACCA, აშშ –ს CPA, ან ქართულენოვანი ACCA. პროფესიონალების უმრავლესობა დასაქმებულია მთავარი საერთაშორისო ქსელების ადგილობრივი წევრი ფორმების, წამყვანი ბანკების და დიდი კომპანიების მიერ. განათლების დონე ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში უნდა იზრდებოდეს და პროფესიონალები უნდა ცდილობდნენ მათი ხარისხის, პროფესიული კვალიფიკაციის და პრაქტიკული უნარ-ჩვევების მოპოვებას და შენარჩუნებას უნივერსიტეტების და უწყვეტი პროფესიული განათლების პროგრამების მეშვეობით.

88. **ქართულენოვანი ბუღალტრული კვალიფიკაცია შეთავაზებულია საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის მიერ 2000 წლიდან და ის ემყარება ACCA-ს უკანასკნელი პროგრამის 13 სახელმძღვანელოს.** საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია მსურველებს სთავაზობს ქართულენოვან ბუღალტრულ კვალიფიკაციას და მან გააძლიერა ACCA –ს ქართულენოვანი კურსი (ერთადერთი პროფესიული ბუღალტრული პროგრამა ქვეყანაში, რომელიც საკმაოდ ფართოდ მოიცავს ფასს–ს და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს (ISA)), რითაც აამაღლა ეკვივალენტურობა კვალიფიკაციის საკუთარ პროგრამასა და გაერთიანებული სამეფოს ACCA –ს შორის. 2009 წლიდან ამ კურსის წარმატებით დასრულების შედეგად მონაწილე თავისუფლდება გაერთიანებული სამეფოს ACCA სერტიფიცირების პროგრამის 14 საგნიდან 9 საგანში. თანამშრომლობა საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციასა და საგანმანათლებლო დაწესებულებებს შორის გაუმჯობესდა და პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ გარკვეული საგნებისგან გათავისუფლების პრაქტიკა შემოიღო სამი უნივერსიტეტის კურსდამთავრებულებისთვის. ეს კურსი პოპულარულია საქართველოში, მასში ყოველწლიურად ასობით პირი ირიცხება; თუმცა დასრულების ფაქტიური მაჩვენებელი დაბალია, რაზეც მიუთითებს ის ფაქტი, რომ პროგრამის დანერგვიდან დღემდე მხოლოდ 107 –მა პირმა დაასრულა ის. საჭიროა აღმოიფხვრას თარგმანთან დაკავშირებული ხარვეზები, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს ACCA სახელმძღვანელოების (რომელთა განახლებაც წარმოებს 3–4 წელიწადში ერთხელ), ახალი ფასს–ის და გაერთიანებული სამეფოს ACCA პროგრამის დროული ხელმისაწვდომობა ქართულ ენაზე (2012 წლის ინგლისური ვერსია არ გამოქვეყნებულა ქართული თარგმანის სახით 2014 წლის თებერვლამდე).

89. **ზოგიერთი სტუდენტი დამოუკიდებლად სწავლობს ინგლისურენოვანი ACCA კვალიფიკაციის მისაღებად.** გაერთიანებული სამეფოს ACCA –ს კვალიფიკაცია კარგადაა ცნობილი საქართველოში. სტუდენტები დამოუკიდებლად რეგისტრირდებიან ACCA –ს ადმინისტრაციულ ოფისში, რომელიც გაერთიანებულ სამეფოში, ქალაქ გლაზგოში მდებარეობს. გაერთიანებული სამეფოს ACCA –ს კვალიფიკაციის მქონე პირთა რიცხვი საქართველოში უცნობია, მაგრამ საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციას ჰყავს გაერთიანებული სამეფოს ACCA პროგრამის 37 კურსდამთავრებული წევრებს შორის (წინა ROSC –ის ანგარიშის მომზადებისას ეს რიცხვი 27–ს შეადგენდა). საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ შეწყვიტა ტრენინგი ACCA პროგრამის პირველ ოთხ საგანში, მაგრამ ტრენინგები კვლავ ხელმისაწვდომია ფედერაციასთან დაკავშირებულ ტრენინგების ცენტრში და სხვა პროვაიდერებთან (მესამე მხარეები). გამოცდების ადმინისტრირებას თბილისში ახორციელებენ ბრიტანეთის საბჭო და საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია. სტუდენტებმა უნდა ჩააბარონ გამოცდა და დაასრულონ სამწლიანი შესაბამისი ტრენინგი იმისათვის, რომ გახდნენ გაერთიანებული სამეფოს ACCA –ს წევრები. პროფესიული კვალიფიკაციის მოპოვების ეს მეთოდი სავარაუდოდ მნიშვნელოვან რიცხოვნობას არ შესძენს საქართველოს ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის პროფესიას ენობრივი ბარიერის და ხარჯების გამო.

უწყვეტი პროფესიული განათლება

90. უნდა დაწესდეს/ შესრულდეს უწყვეტი პროფესიული განათლების (CPD) მოთხოვნები და ხელმისაწვდომი უნდა იყოს ტრენინგის უფრო მეტი შესაძლებლობები. უწყვეტი პროფესიული განათლება (CPD) გამოყენებულ უნდა იქნეს როგორც პროფესიონალების ხელახალი ტრენინგის ინსტრუმენტი განსაკუთრებით 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის შესრულების კონტექსტში. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია წევრებს და არაწევრებს სთავაზობს სხვა ბუღალტრულ და თემატურ კურსებს, როგორებიცაა ბუღალტრების ტრენინგი (დამწყებთათვის), მთავარი ბუღალტრების პროგრამები და სხვადასხვა ფასს ტრენინგების კურსები თბილისში და საქართველოს მასშტაბით (ექვსი რეგიონული და ოთხი რაიონული ფილიალის მეშვეობით). 2015 წლის 1 –ლი იანვრიდან საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია წევრებისგან მოითხოვს კომპეტენციის შენარჩუნებას ყოველწლიურად უწყვეტ პროფესიულ განათლებაზე (CPD) 40 საათის გამოყოფით, ან სამ წელიწადში 120 საათის გამოყოფით, ფედერაციის მიერ ორგანიზებულ ტრენინგებზე დასწრებით ან სხვა პროფესიული ორგანიზაციების მიერ შემოთავაზებული ტრენინგების გავლით. ამ მოთხოვნის შესრულება ამჟამად დაბალია, რადგან პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციას შეუძლია წელიწადში ტრენინგების კურსის მხოლოდ 20-25 საათის შეთავაზება შეზღუდული შესაძლებლობების გამო. პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის წევრების დაახლოებით 20% არ გადის სავალდებულო ტრენინგს უწყვეტი პროფესიული განათლების (CPD) კუთხით და არ არსებობს მექანიზმი შესაბამისობის მონიტორინგის ან შესრულების იძულებით უზრუნველსაყოფად. დანარჩენმა ორმა ქართულმა პროფესიულმა ორგანიზაციამ, რომელთაც ჯერ არ დაუკისრებიათ სავალდებულო უწყვეტი პროფესიული განათლება (CPD) საკუთარი წევრებისთვის, უნდა შემოიღონ ასეთი მოთხოვნა და უზრუნველყონ მისი შესრულება. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია და დანარჩენი ორი პროფესიული ორგანიზაცია უნდა უზრუნველყოფდნენ სათანადო უწყვეტი პროფესიული განათლებისთვის (CPD) საკმარისი კურსების და მასალების ხელმისაწვდომობას, რათა წევრებმა შესძლონ საკუთარი ვალდებულებების შესრულება უწყვეტ პროფესიულ განათლებასთან (CPD) დაკავშირებით. უნდა შეიქმნას, გაფართოვდეს და ჩატარდეს ტრენინგის პროგრამები პრაქტიკოსი ბუღალტრების უნარ-ჩვევების ასამაღლებლად და ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციების და პროფესიონალების სხვა ჯგუფების, მათ შორის მოანგარიშეების, ფინანსური მენეჯერების და საგადასახადო კონსულტანტების ტრენინგის საჭიროებების დასაკმაყოფილებლად.
91. საქართველოში არსებული პრაქტიკული გამოცდილების მოთხოვნები ჯერჯერობით არ არის შესაბამისობაში პროფესიული სერტიფიცირების საერთაშორისო სტანდარტებთან. საერთაშორისო განათლების მე -5 სტანდარტი (IES 5) მოითხოვს მინიმუმ სამწლიან პრაქტიკულ გამოცდილებას. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (IFAC) და ევროკავშირი მოითხოვენ, რომ პრაქტიკული გამოცდილება მოპოვებულ იქნეს შესაბამის პროფესიულ გარემოში, იყოს რელევანტური და წარმოებდეს მისი მონიტორინგი და ზედამხედველობა. არც საქართველოს დამოუკიდებელ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ასოციაციას და არც აუდიტორთა, ბუღალტერთა და ფინანსურ მენეჯერთა ფედერაციას ამჟამად არ აქვს პრაქტიკულ გამოცდილებასთან დაკავშირებული მოთხოვნა საკუთარი წევრებისთვის. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის წევრობის კანდიდატებს მიღებული უნდა ჰქონდეთ ქართულენოვანი კვალიფიკაცია ბრიტანული ACCA -ს ნათარგმნი პროგრამის საფუძველზე, აკმაყოფილებდნენ სამწლიანი პრაქტიკული გამოცდილების მოთხოვნას და ჩაბარებული ჰქონდეთ დასკვნითი გამოცდა. მაგრამ საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია არ განსაზღვრავს პრაქტიკული გამოცდილების საჭირო მახასიათებლებს და არ არსებობს რაიმე დამცავი მექანიზმი, რომელიც უზრუნველყოფდა მიღებული გამოცდილების შესაბამისობას საჭირო უნარებთან. მონიტორინგის პროცედურები და შემოწმება უნდა განხორციელდეს იმის უზრუნველსაყოფად, რომ კანდიდატების მიერ მიღებული პრაქტიკული გამოცდილება მისაღები იყოს. კანდიდატებს უნდა მიემადგროს

სათანადოდ კვალიფიცირებული პირი როგორც „მენტორი“ და ფედერაცია შესამოწმებლად უნდა ინახავდეს შემენილი გამოცდილების შესახებ ჩანაწერებს პირის სერტიფიცირებულ პროფესიონალ ბუღალტრად აღიარებამდე. ასევე, საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ უნდა განსაზღვროს მოთხოვნები ტრენინგის რეგისტრირებული თანამშრომლების აკრედიტაციისთვის და მონიტორინგის მოთხოვნების დასადგენად.

92. თანამედროვე მაღალი ხარისხის განათლება ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში აუცილებელია ბუღალტრული და აუდიტორული პროფესიის განვითარებისთვის და საქართველოში ანგარიშგების პრაქტიკის გასაძლიერებლად. უფრო მეტი ყურადღება უნდა მიექცეს უწყვეტ განათლებას, მოკლევადიან ტრენინგს და სერტიფიცირებას. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ და ორმა დანარჩენმა პროფესიულმა ორგანიზაციამ უნდა უზრუნველყონ საკმარისი და სათანადო უწყვეტი პროფესიული განათლების (CPD) კურსების და მასალების ხელმისაწვდომობა, რათა წევრებმა შეძლონ უწყვეტ განათლებასთან დაკავშირებით საკუთარი ვალდებულებების შესრულება. მათ, ასევე, უნდა დაამკვიდრონ მონიტორინგის პროცედურები წევრების მიერ უწყვეტი განათლების მოთხოვნის შესრულების შესამოწმებლად.

დ. ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტების დადგენა

93. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონი მოითხოვს რომ საქართველოში ყველა მეწარმე სუბიექტი, რომელიც ექვემდებარება სავალდებულო აუდიტის მოთხოვნას ამზადებდეს ფინანსურ ანგარიშგებებს ფასს -ის შესაბამისად. მცირე და საშუალო საწარმოები უნდა ამზადებდნენ თავიანთ ფინანსურ ანგარიშგებებს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IASB) მიერ დამტკიცებული მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს-ის³⁵ შესაბამისად. მიკროსაწარმოებს არ მოეთხოვებათ ბუღალტერიის წარმოება. სავალდებულო აუდიტი მოთხოვნილია სუბიექტებისთვის, რომლებიც ექვემდებარებიან ეროვნული ბანკის და დაზღვევის მარეგულირებლის ზედამხედველობას ე.ი. კომერციული ბანკები, სადაზღვევო კომპანიები, საბირჟო რეგისტრაციის მქონე სააქციო საზოგადოებები, საჯარო მფლობელობაში არსებული ფასიანი ქაღალდების მქონე კომპანიები და ა.შ.
94. ბანკებისთვის განკუთვნილ ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებს ემატება საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ გამოცემული პრუდენციული რეგულაციები და ინსტრუქციები რომლებიც განსხვავდება „სრული“ ფასს -ისგან (იხ. III თავი).
95. კანონი „დაზღვევის შესახებ“ მოითხოვს, რომ ყველა სადაზღვევო კომპანია წარუდგენდეს აუდიტორის მიერ შემოწმებულ წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებებს საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახურს. ფინანსური ანგარიშგებები უნდა მომზადდეს ფასს -ის შესაბამისად და მისი აუდიტი განხორციელდეს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) საფუძველზე. საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახური არ მონაწილეობს ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტების განსაზღვრის პროცესში, მაგრამ მას აქვს უფლებამოსილება დადებითი ზეგავლენა იქონიოს ფინანსური ანგარიშგებების

³⁵მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს –ი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IASB) მიერ შემუშავებული გამარტივებული სტანდარტების ნაკრები და შემუშავებულია საზოგადოებრივი ანგარიშვალდებულების არმქონე სუბიექტებისთვის. ის ემყარება სრულ ფასს –ს, მაგრამ გამარტივებულია ორი ასპექტის მიხედვით: (i) შეფასების მხრივ – სტანდარტი იყენებს გამარტივებულ მიდგომებს და იმ მიდგომებს, რომლებიც ნაკლებად ხარჯიანია; და (ii) ინფორმაციის გამჟღავნების შემცირებული მოთხოვნების მხრივ. სტანდარტებს ასევე თან ახლავს საილუსტრაციო ფინანსური ანგარიშგებები და განმარტებითი შენიშვნების ჩამონათვალი. ამასთან ერთად, ფასს –ის ფონდი მნიშვნელოვან რესურსებს გამოყოფს სტანდარტის გასავრცელებლად და დასანერგად; მაგალითად, შემუშავებულია ტრენინგის დეტალური მასალის ნაკრები და ხელმისაწვდომია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IASB) ვებგვერდზე მრავალ ენაზე. სტანდარტი ასევე მიზნად ისახავს სტატიკურობას, რაც გულისხმობს რომ მისი ცვლილება მოხდება მხოლოდ სამ წელიწადში ერთხელ.

ხარისხზე, რომლებიც მოწოდებულია სადაზღვევო კომპანიების მიერ, და (არაპირდაპირ) აუდიტორების მიერ წარდგენილ ანგარიშებზე. მიუხედავად იმისა, რომ სტანდარტების განსაზღვრის პროცესი ძირითადად თარგმნით შემოიფარგლება, სხვადასხვა დაინტერესებულმა მხარეებმა უნდა ითამაშონ წამყვანი როლი, რომლის ნაკლებობაცაა ქვეყანაში.

96. **არაკომერციული იურიდიული პირები უნდა ამზადებდნენ ფინანსურ ანგარიშგებებს** აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის (ე.ი. ბაფ –ის) მიერ არამეწარმე იურიდიული პირებისთვის 2004 წელს შემუშავებული ფინანსური ანგარიშგების ეროვნული სტანდარტების შესაბამისად.
97. **ფაქტიური შესაბამისობა ფასს -თან და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებთან შედარებით დაბალია ქვეყანაში. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონი განსაზღვრავს, რომ ყველა აუდიტორი უნდა იყენებდეს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს (ISA), ეთიკის კოდექსს და ISQC1-ს**, ისე როგორც მითითებულია ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) აუდიტის და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IAASB) მიერ გამოშვებული სტანდარტებით. ამ ანგარიშის მომზადების თარიღისთვის ხელმისაწვდომი იყო 2010 წლის ფასს -ის ოფიციალური ქართული თარგმანი³⁶. მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს-ი ითარგმნა, მაგრამ ჯერ არ არის დარეგისტრირებული და გამოქვეყნებული. შედეგად, წვდომა სტანდარტებთან შეზღუდულია და ისინი ხელმისაწვდომია ინგლისური ენის მცოდნე პროფესიონალებისთვის, მათთვის ვინც ძირითადად დასაქმებულია საერთაშორისო აუდიტორული ქსელის წევრ ფირმებში და დიდ კომპანიებში, ხოლო ინდივიდუალურ ბუღალტრებს, აუდიტორებს და აუდიტორულ ფირმებს რომლებმაც ინგლისური არ იციან არ შეუძლიათ IASB –ის (ფასს –ი) და IAASB –ის (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ISA)) მიერ გამოქვეყნებული სტანდარტების უკანასკნელი ვერსიის, ან მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს -ის გამოყენება 2015 წლის 1 -ლ ივნისის ძალაში შესვლის შემდეგ.
98. **ფასს -ის, მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს-ის და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) ეფექტური დანერგვა დიდად არის დამოკიდებული ქართულ ენაზე სტანდარტების დროულ თარგმნაზე.** 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის თანახმად, მხოლოდ ის აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია არის უფლებამოსილი ქართულ ენაზე თარგმნოს და გამოაქვეყნოს ფასს-ის, მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს -ის და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) უახლესი ვერსიები, რომელიც არის ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) სრულუფლებიანი წევრი (de-facto საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია არის აღნიშნული ორგანიზაციის ერთადერთი წევრი საქართველოში). ნათარგმნი სტანდარტები ძალში შედის მხოლოდ საქართველოს სტანდარტების და მეტროლოგიის ეროვნული სააგენტოს მიერ მათი რეგისტრაციის შემდეგ. ამავე დროს, საქართველოს კანონმდებლობა უშვებს ფასს-ის, მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს -ის და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) ორიგინალი ვერსიის გამოყენებას შესაბამისი ქართული თარგმანის არარსებობის პირობებში. თარგმნა ხორციელდება ინდივიდუალური თარგმნების მიერ, რომლებსაც ხელშეკრულებას უფორმებს საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია. თითოეული სტანდარტი განიხილება საერთაშორისო აუდიტორული ქსელის წევრი ადგილობრივი ფირმის ექსპერტებისგან შემდგარი ჯგუფის მიერ. თუმცა, რთულია ინგლისურიდან ქართულ ენაზე ისეთი მთარგმნელების მონახვა და დაქირავება, რომლებიც კომპეტენტურები და გარკვეულები იქნებიან ბუღალტრულ აღრიცხვასა და აუდიტში. თარგმნის პროცესში ზოგჯერ წარმოიქმნება შეუსაბამოები და უზუსტობები სტანდარტის ტექსტში, განსაკუთრებით როცა მისი თარგმნა წარმოებს განსხვავებული კომპეტენციის მქონე მთარგმნელთა ჯგუფის მიერ. ადგილი აქვს შემთხვევებს, როცა რთულია ტექსტიდან აზრის გამოტანა და ზოგ შემთხვევაში ცალკეული განსაზღვრების ან

³⁶ფასს 2014 გამოიცა ამ ანგარიშის თარიღისათვის.

ფრაზის არასწორი თარგმანი ართულებს სტანდარტის მნიშვნელობის გარკვევას ორიგინალი ტექსტის წაკითხვის გარეშე. საერთაშორისო ქსელების წევრი ფირმების უმრავლესობა და დიდი ფირმები არ არიან დამოკიდებული ადგილობრივ ენაზე თარგმნილ სტანდარტებზე და იყენებენ ორიგინალს. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ მნიშვნელოვნად უნდა გააუმჯობესოს თარგმნის პროცესის ხარისხი, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს ფასს -ის, მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს-ის და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) ეფექტური დანერგვა საქართველოში.

99. საჭიროა ფასს -ის, მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს-ის, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ISA) თარგმნის, განახლების და გამოქვეყნების პროცესის დაფინანსების მექანიზმის გადასინჯვა, რათა ყველა ცვლილება და განახლება დროულად ითარგმნოს და გამოქვეყნდეს. ფასს -ის და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) თარგმნის პროცესი არ არის მდგრადი. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია გეგმავს ფასს 2014 -ის და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) 2014 -ის რედაქციების თარგმნას; თუმცა ეს პროცესი შესაძლოა ხანგრძლივი აღმოჩნდეს. მთავრობამ სტანდარტების თარგმნის პროცესის დელეგირება მოახდინა საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციაზე დაფინანსების გათვალისწინების გარეშე. თარგმნის ხარჯები ფინანსდება ფედერაციის საკუთარი სახსრებიდან და ეს ორგანიზაციისთვის მნიშვნელოვანი ფინანსური ტვირთია.
100. საქართველოსთვის შესაძლოა უფრო სარგებლის მომტანი იყოს სრული ფასს -ის ორიგინალი ინგლისური ვერსიის გამოყენების დაშვება და რესურსების მიმართვა მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს -ის თარგმნაზე. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონი უშვებს სტანდარტების ორიგინალი, ინგლისური ვერსიის გამოყენებას. კონცენტრირება მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს -ის დროულ და მაღალი ხარისხის თარგმანზე წაადგება საქართველოს საწარმოების უმრავლესობას და შესაძლებელს გახდის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS) თარგმნის ხანგრძლივი და ტექნიკურად რთული პროცესის თავიდან აცილებას.

ე. ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტებთან შესაბამისობის მონიტორინგი

101. მონიტორინგი ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესრულებაზე ხორციელდება რამდენიმე სახელმწიფო ორგანოს მიერ. შესაძლებლობების ნაკლებობა გავლენას ახდენს ეფექტიან ალსრულებაზე. სხვადასხვა მარეგულირებლებს განსხვავებული მიდგომები აქვთ სტანდარტების შესრულების და შესაბამისობის საჭირო დონის მიმართ, რითაც განპირობებულია ნაკლოვანებები ალსრულებასა და მონიტორინგში. სტანდარტების შესრულების უზრუნველყოფა რეგულირებადი კომპანიებისთვის ხორციელდება: (i) საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ ყველა კომერციული ბანკისთვის; და საჯარო კომპანიებისთვის (საქართველოს ეროვნული ბანკის არასაბანკო ზედამხედველობის დეპარტამენტის მიერ); (ii) დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახურის მიერ ყველა სადაზღვევო კომპანიისთვის; და (iii) სახელმწიფო ქონების ეროვნული სააგენტოს და შესაბამისი დარგობრივი სამინისტროების მიერ სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოებისთვის. ამ ორგანიზაციებს გააჩნიათ საზედამხედველო კონტროლის სხვადასხვა ხარისხი და განსხვავებული ინსტიტუციური შესაძლებლობები სტანდარტების შესრულების უზრუნველყოფისთვის. მარეგულირებლების მიერ ალსრულების შეუძლებლობას შედეგად მოჰყვება სტანდარტების მცირე ან არაეფექტური შესრულება.
102. მარეგულირებლებს შორის კოორდინაციის დაბალ დონეს და სტანდარტების შესრულების მონიტორინგის არასაკმარის შესაძლებლობას შედეგად მოსდევს საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტების სუსტი დაცვა. ხარისხის უზრუნველყოფის სისტემები

აღსრულების უზრუნველყოფის მკაცრი მექანიზმებით უნდა იქნეს დანერგილი, რაც გულისხმობს აღმასრულებელი ორგანოების საზედამხედველო პერსონალის ფართომასშტაბიანი ტრენინგის ორგანიზებას.

103. ფასს-ში საქართველოს ეროვნული ბანკის საბანკო ზედამხედველობის დეპარტამენტის გამოცდილება საკმარისია საბანკო სექტორში სტანდარტების შესრულების სათანადო კონტროლის განსახორციელებლად. 2014 წელს საქართველოს ეროვნულმა ბანკმა შექმნა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების სპეციალიზებული სტრუქტურული ერთეული, რომელიც კოორდინაციას უწევს საბანკო სისტემის გადასვლას ფასს -ზე და მარეგულირებელი ანგარიშგების შესაბამისობაში მოყვანას ფასს -თან.
104. 2014 წლის განმავლობაში საქართველოს ეროვნულმა ბანკმა განახორციელა განსხვავებების შეფასება ადგილობრივი აღრიცხვის პრინციპებსა და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს შორის (ფასს), რითაც გამოავლინა ძირითადი შეუსაბამოებები ანგარიშგების ამ ორ სისტემას შორის. ყველაზე მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც მოიცვა შეფასებამ იყო:
- სესხების შესაძლო დანაკარგების რეზერვის შექმნის პრაქტიკა ბასს 39 -ის შესაბამისად;
 - ძირითადი საშუალებების შეფასება;
 - ფასს -ის ფინანსური ანგარიშგებების, მათ შორის, განმარტებითი შენიშვნების ხარისხი.
105. ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში 2007 წლის ROSC -ის ანგარიშის მომზადების შემდეგ საქართველოს ეროვნულმა ბანკმა მნიშვნელოვან პროგრესს მიაღწია გარე აუდიტორებთან თანამშრომლობის სფეროში, კერძოდ, მან რწმუნების ვალდებულება აუდიტორებს გადასცა ზედამხედველობის ეფექტიანობის ამაღლების და ბანკების მიერ გამოქვეყნებული ფინანსური ანგარიშგებების ხარისხის გაუმჯობესების მიზნით. აუდიტორებთან შემდგომი კომუნიკაციის გასაუმჯობესებლად საქართველოს ეროვნულმა ბანკმა დაწერა აუდიტორებთან საწყისი და დასკვნითი შეხვედრების პრაქტიკა, სადაც ზედამხედველები და გარე აუდიტორები ცვლიან ინფორმაციას.
106. საქართველოს ეროვნული ბანკის არასაბანკო ზედამხედველობის დეპარტამენტის შესაძლებლობები ფასს -ის მიმართულებით საჭიროებს გაუმჯობესებას. ამჟამად წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგებების შემოწმება ხდება ძირითადი ინფორმაციის არსებობის თვალსაზრისით, ხოლო შინაარსის შემოწმება ან შესაბამისობა სტანდარტებთან არ წარმოებს. მარეგულირებელი წარდგენილ ანგარიშგებებს ასკანერებს და ინახავს მათ. საბირჟო რეგისტრაციის მქონე კომპანიებს არ მოეთხოვებათ საკუთარი ფინანსური ანგარიშგებების გამოქვეყნება და ისინი არ არის საჯაროდ ხელმისაწვდომი. იმისათვის რომ არასაბანკო ზედამხედველობის დეპარტამენტმა ეფექტურად უზრუნველყოს ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესრულება და საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე კომპანიების (PIE) მონიტორინგი, მისი ინსტიტუციური ფუნქციები და საექსპერტო პოტენციალი უნდა იქნეს ერთმანეთთან შესაბამისობაში მოყვანილი.
107. საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახურს აქვს საკმარისი ცოდნა ფასს-თან დაკავშირებით, მაგრამ მას არ ჰყავს საკმარისი რაოდენობის პერსონალი. საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახური პასუხისმგებელია სადაზღვევო ბაზრის ზედამხედველობაზე, ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესრულების უზრუნველყოფის ჩათვლით, მაგრამ მას არ ჰყავს საკმარისი რაოდენობის პერსონალი როგორც მარეგულირებელი ზედამხედველობის, ისე ფასს -ის სტანდარტების შესრულების უზრუნველსაყოფად. ფინანსური დეპარტამენტი იღებს ფასს -ის მიხედვით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებებს და ამოწმებს არის თუ არა აღნიშნული ანგარიშგებების აუდიტი განხორციელებული რეგისტრირებული აუდიტორული ფირმის მიერ. საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახური ამყარებს აუდიტორებთან კომუნიკაციის

ფორმალურ პროცესს, რათა შეძლოს აუდიტორების მიერ მათ ანგარიშში წამოჭრილი საკითხების მოკვლევა და მათთან დაკავშირებით კითხვების დასმა. ფინანსური დეპარტამენტის ამჟამინდელი შესაძლებლობები საკმარისია მიმდინარე საზედამხედველო ღონისძიებების განსახორციელებლად, მაგრამ დასჭირდება ინსტიტუციური გაძლიერება, როცა მოხდება პრუდენციული მოთხოვნების სრულად ამოქმედება და სამსახური სრულად დაიწყებს რეგულარულ საზედამხედველო შემოწმებას. სადაზღვევო კომპანიები ზოგადად ასრულებენ მარეგულირებლის მიერ დაწესებულ ინფორმაციის წარდგენის მოთხოვნებს. თუმცა, რამდენადაც მზღვეველები 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის თანახმად არ არიან ვალდებულნი გამოაქვეყნონ ფინანსური ანგარიშგებები, კომპანიების მცირე რაოდენობა თუ ირჩევს საკუთარი ფინანსური ანგარიშგებების გასაჯაროებას საკუთარ ვებგვერდზე.

108. ანგარიშვალდებული საწარმოების ფინანსური ანგარიშგება არ არის ეფექტურად უზრუნველყოფილი (საქართველოს ეროვნული ბანკის, სახელმწიფო ქონების ეროვნული სააგენტოს და დარგობრივი სამინისტროების წინაშე ანგარიშვალდებული საწარმოების ჩათვლით). ანგარიშვალდებული საწარმოების მიერ წარდგენილი ინფორმაციის ხარისხი ხშირად დაბალია. ბევრ შემთხვევაში ფინანსური ანგარიშგებების წარდგენა არ ხდება და შესაბამისი უწყებები ხარჯავენ დროს და რესურსებს ანგარიშვალდებული საწარმოების არსებობის დადგენაზე და საბაზისო ფინანსური ინფორმაციის მოპოვებაზე. აღნიშნული მარეგულირებლებისთვის წარდგენილი ზოგიერთი ფინანსური ანგარიშგების განხილვამ დაადასტურა, რომ ხშირად წარდგენილი ფინანსური ინფორმაციის ხარისხი დაბალია.
109. არ არსებობს ზემოქმედების რაიმე მექანიზმი ან ინსტრუმენტი იმის უზრუნველსაყოფად, რომ კომპანიებმა, რომლებიც არ ექვემდებარებიან ანგარიშგებას აღნიშნული მარეგულირებლების წინაშე შესრულონ 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის მოთხოვნები. როგორც გამოვლინდა, ფასს-ის შესაბამისად ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებას და წარდგენას ახორციელებენ კომერციული ბანკები, უცხოური კომპანიების შვილობილი საწარმოები და კომპანიები, რომლებიც თანამშრომლობენ საერთაშორისო პარტნიორებთან, ინვესტორებთან და კრედიტორებთან. ის სუბიექტები, რომელთა რეგულირებაც არ წარმოებს და/ან არ მიიჩნევიან საბირჟო რეგისტრაციის მქონე კომპანიებად საქართველოს კანონმდებლობის თანახმად არ არიან ვალდებულნი წარადგინონ ან გამოაქვეყნონ საკუთარი ფინანსური ანგარიშგებები.
110. აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციებს დაეკისრებათ პასუხისმგებლობა უზრუნველყონ აუდიტის სტანდარტების შესრულება შესაბამისი ხარისხის კონტროლის და მოკვლევის პროცედურების მეშვეობით. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის თანახმად, აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციებს 2015 წლის 1 –ლი ივნისიდან მოეთხოვებათ აუდიტორების მიერ გაწეული მომსახურების და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებთან (ISA) მათი შესაბამისობის მონიტორინგი.
111. სტანდარტების შესაბამისობა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებში (ISA) გარკვევა საქართველოში კვლავ დიდ პრობლემად რჩება მცირე ფირმებისთვის და ინდივიდუალური პრაქტიკოსებისთვის. აუდიტის სტანდარტების შესრულება და პროფესიული ეთიკის ვალდებულებების გაცნობიერება განსხვავდება ფირმების მიხედვით. საერთაშორისო აუდიტორული ფირმების ქსელებთან დაკავშირებული შედარებით დიდი ფირმები სარგებელს იღებენ ქსელის მხარდაჭერით, ტრენინგით და გამოცდილებით. მაშინ როცა მცირე აუდიტორული ფირმები არ გადიან ადეკვატურ ტრენინგს ან არ სარგებლობენ ხელშეწყობით აუდიტის სტანდარტებთან დაკავშირებით, რომელთა შესრულებაც შესაბამისად უჭირთ.

III. ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შემუშავება და გამოყენება

ა. ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შემუშავება

112. როგორც აღინიშნა სტანდარტების და კოდექსების შესრულების შესახებ მომზადებულ წინა ანგარიშში (ROSC), საერთაშორისო სტანდარტების თარგმნის პროცესი დროში ჩამორჩენილია და თარგმანის ხარისხიც საჭიროებს გაუმჯობესებას. მიუხედავად იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS) სრული ვერსია წარმოადგენს ანგარიშგების სავალდებულო სტანდარტს ყველა სუბიექტისთვის მცირე ბიზნესის გარდა, ფასს-ის უკანასკნელი ქართული ვერსია 2010 წლით თარიღდება. ამგვარად სუბიექტები, რომლებიც ეყრდნობიან ქართულ ენაზე თარგმნილ სტანდარტებს (და უმრავლესობა ასეთია) იყენებენ ფასს-ის ვერსიას, რომელიც არ შეიცავს 2010 წლის შემდეგ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ (IASB) შეტანილ ცვლილებებს. უფრო მეტიც, თარგმნილი სტანდარტების მომხმარებლებმა მიუთითეს, რომ სტანდარტების ხარისხი დაბალია, რადგან ტექნიკური ტერმინები ინგლისური ვერსიიდან დაკარგულია თარგმანში და შედეგად ქართულად ნათარგმნი სტანდარტების გაგება და გამოყენება რთულია.
113. თარგმანში იდენტიფიცირებული ხარვეზები დარჩება, თუ არ მოხდება თარგმნის ხარისხის გაუმჯობესება, განსაკუთრებით ტექნიკური კონცეფციების და ტერმინების ზუსტ თარგმნასთან დაკავშირებით და არ მოხდება რეაგირება თარგმნის მნიშვნელოვან დაგვიანებასთან დაკავშირებით. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის თანახმად, ქართული კომპანიებისთვის სავალდებულოა საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის მიერ თარგმნილი და სტანდარტების და მეტროლოგიის ეროვნული სააგენტოს მიერ რეგისტრირებული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) გამოყენება. მიუხედავად იმისა, რომ კანონის თანახმად ფასს-ის ინგლისური ვერსიის გამოყენება ნებადართულია, ქართულ თარგმანზე სუბიექტების უმრავლესობის დამოკიდებულება ნიშნავს, რომ ფასს-ის გამოყენების ხარისხი სავარაუდოდ იქნება კორპორაციული ფინანსური ანგარიშგების გარემოს მუდმივი მახასიათებელი. არ ხდება უახლეს ფასს-თან წვდომის მქონე სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგებების შედარება იმ საწარმოების ანგარიშგებებთან, რომელთაც ასეთი წვდომა არ გააჩნიათ. შედარების ეს არარსებობა აფერხებს მომხმარებლების და მარეგულირებლების გადაწყვეტილების მიღების უნარს სხვადასხვა სუბიექტების შეფასებისას ერთსა და იმავე სექტორშიც კი.
114. ბანკებისთვის პრუდენციულ და ზოგადი დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნებს შორის ტიპური განსხვავება ჩვეულებრივ წარმოიქმნება ასეთი ანგარიშგებების მიზნებში სხვაობის გამო. ფინანსური ანგარიშგებების მომხმარებლები გათვითცნობიერებულები უნდა იყვნენ შემდეგი ძირითადი განსხვავებების შესახებ:
- **კონსოლიდაციის მასშტაბი.** პრუდენციული რეგულაციების თანახმად ბანკებს შეუძლიათ მხოლოდ დაკავშირებული სუბიექტების კონსოლიდაცია, რომლებიც აწარმოებენ საბანკო ტიპის საქმიანობას. თუმცა, ფასს 10 „კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებები“ მოითხოვს, რომ მშობელი კომპანია ახდენდეს ყველა იმ სუბიექტის კონსოლიდაციას, რომლებსაც აკონტროლებს. ზოგიერთ ბანკს საქართველოში ბევრი შვილობილი კომპანია ჰყავს, რომლებიც საქმიანობენ დაზღვევის და კორპორაციულ სექტორებში. პრუდენციული მოთხოვნების გამოყენებას ზოგადი დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგებების მიმართ მოჰყვება შვილობილი საწარმოების გამოტოვება ბანკის ფინანსური მდგომარეობის ამსახველი უწყისიდან და ამასთან დაკავშირებული შემოსავლების და ხარჯების გამოტოვება მოგება-ზარალის ანგარიშგებიდან და სხვა უწყისებიდან. ფინანსური ანგარიშგებების მომხმარებლები ვერ შეძლებენ გაარკვიონ

ეკონომიკური ურთიერთობები ბანკებს და მათ არასაბანკო შვილობილ საწარმოებს შორის და ჯგუფის საერთო ეფექტიანობა. ეს დადასტურდა ამ შეფასებისთვის განხილული ფასს ფინანსური ანგარიშგების ნიმუშის შესწავლის შედეგად. ბანკმა არ შეიტანა მის სრულ მფლობელობაში არსებული სადაზღვევო კომპანია ზოგადი დანიშნულების კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში.

- **სესხების შესაძლო დანაკარგების რეზერვის შექმნა.** განსხვავებები სესხების შესაძლო დანაკარგების რეზერვის ანგარიშგების ორ ჩარჩოს შორის წარმოიქმნება პრუდენციული და ზოგადი დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგებების განსხვავებული ამოცანების გამო. საქართველოს ეროვნული ბანკი სესხების შესაძლო დანაკარგების რეზერვის შექმნის შეფასებისას იყენებს კრედიტუნარიანობაზე დამყარებულ მეთოდოლოგიას (აქტივების კლასიფიკაციის სისტემას) და ვადაგადაცდილებულ დღეებს. ეს მიდგომა ეწინააღმდეგება გაწეული ზარალის მოდელს, რომელიც განსაზღვრულია ბასს 39 -ით „*ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება*.“ ბასს 39 -ის თანახმად, სესხების შესაძლო დანაკარგების რეზერვი გამოითვლება როგორც აქტივების საბალანსო ღირებულებას და მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების აწმყო ღირებულებას შორის (არ გაითვალისწინება სამომავლო საკრედიტო ზარალი, რომელიც არ არის გაწეული) ფინანსური აქტივის თავდაპირველი ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით დისკონტირებული სხვაობა. სისტემის მასშტაბით ფასს სტანდარტის და განსაკუთრებით ბასს 39 -ის ფართო თანმიმდევრული გამოყენების უზრუნველსაყოფად, საქართველოს ეროვნული ბანკი იმყოფება გაუფასურების სპეციფიკური მითითებების შემუშავების პროცესში ბასს -39-დან გამომდინარე.

115. **ფინანსური ანგარიშგების სპეციფიკური რეგულაციები სადაზღვევო კომპანიებისთვის განსხვავებულია ფასს-ისგან, ვინაიდან ფინანსური და მარეგულირებელი ანგარიშგება ტიპურად განსხვავებულია.** ჩვეულებრივ, ასეთი განსხვავებები უკავშირდება: რეზერვის გამოთვლას მოთხოვნებისთვის, რომლებიც გაწეულია მაგრამ მათზე ანგარიშგება ჯერ არ განხორციელებულა (IBNR); გაუფასურების რეზერვის გაანგარიშებას სადაზღვევო დებიტორული დავალიანებისთვის (გამოწერილი პრემია გამომუშავებულის მიმართ); და შვილობილ საწარმოებში ინვესტიციების კაპიტალიზაციას.

ბ. დაკვირვება ანგარიშგების პრაქტიკაზე

116. **აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში სტანდარტების და კოდექსების შესრულების შესახებ ამ ანგარიშმა (A&A ROSC) შეაფასა ფინანსური ანგარიშგებების ნიმუში, რომელიც 24 ნაკრებისგან შედგებოდა მათ შორის იყო:**
- აუდიტორის მიერ შემოწმებული ფინანსური ანგარიშგებების 14 ნაკრები, რომლებიც აღნიშნულია რომ მომზადდა ფასს -ის შესაბამისად; და
 - აუდიტორის მიერ შემოწმებული ფინანსური ანგარიშგებების 10 ნაკრები რომლებიც აღნიშნულია რომ მომზადდა ბუღალტრული აღრიცხვის ქართული მოთხოვნების შესაბამისად.
117. **ფასს -ის შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებების შეფასებამ გამოავლინა მკაფიო ურთიერთდამოკიდებულება ფასს-ის მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებების ხარისხსა და ისეთ ფაქტორებს შორის, როგორიცაა საწარმოს დარგი, სიდიდე და საერთაშორისო დაფინანსებასთან ან კაპიტალთან წვდომა.** ROSC -ის გუნდმა განიხილა ფასს-ის შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებების 14 ნაკრები შვიდი (7) ბანკისგან, სამი (3) სადაზღვევო კომპანიისგან, და ოთხი (4) კორპორაციისგან (აქედან 3 სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოა). შესაბამისობა საბანკო და სადაზღვევო სექტორებში მნიშვნელოვნად შემცირდა

სიდიდესთან ერთად³⁷, ხოლო შესაბამისობა ფასს-თან კორპორაციული სექტორის ფინანსურ ანგარიშგებებში უფრო თანმიმდევრული იყო სიდიდის მიუხედავად. ნიმუშში შემავალი ორი სუბიექტი, რომელიც გამოირჩეოდა ინფორმაციის გამჟღავნების ყველაზე მაღალი დონით და ფასს -თან შესაბამისობის უმაღლესი სტანდარტებით წარმოადგენდა საერთაშორისო ფინანსებთან ან კაპიტალთან წვდომის მქონე ბანკს.

118. **ფასს -ის მცოდნე და მის გამოყენებაში კომპეტენტური ბუღალტრების რაოდენობა შეზღუდულია.** საუბრებში თითქმის ყველა დაინტერესებულმა მხარემ აღნიშნა, რომ არსებობს მაღალი მოთხოვნა გამოცდილ ბუღალტრებზე, რომელთაც შეუძლიათ ფასს -ის გამოყენება, თუმცა კადრები შეზღუდულია. იმ სუბიექტების დიდი რაოდენობის გათვალისწინებით, რომლებიც ვალდებული არიან მოამზადონ ანგარიშგებები ფასს -ის ან მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს -ის შესაბამისად და ასევე საქართველოში ხელმისაწვდომი გამოცდილი ბუღალტრების სიმცირის გამო, ნაკლებად სავარაუდოა რომ ჩამორჩენა სტანდარტების შესრულების მხრივ შემცირდება მოკლევადიან პერიოდში ზომების მიღების გარეშე. ასეთი ღონისძიებები უნდა მოიცავდეს როგორც მოთხოვნის, ისე მიწოდების მხარეს და გათვალისწინებულ უნდა იქნეს იმ სუბიექტების სპექტრიც, რომელთაც უწევთ საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება დამატებითი დახმარების გარეშე. ასევე, საჭიროა ბუღალტრული აღრიცხვის სასწავლო პროგრამების და პროფესიული ტრენინგის კოორდინირება, რათა უკეთესად მოხდეს პროფესიონალი ბუღალტრების მომზადება პრინციპებზე დამყარებული ანგარიშგების სისტემის გამოყენებისთვის.
119. **სუბიექტების უმრავლესობა თანმიმდევრულად არღვევდა ფასს -ს ზოგიერთ ძირითად სფეროში, თუმცა ეს დარღვევები სხვადასხვა სახის იყო.** განმეორებადი შეუსაბამოებები მოიცავდა ბუღალტრული აღრიცხვის მნიშვნელოვან პოლიტიკას; ინფორმაციის გამჟღავნებას დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში; ძირითად საშუალებებს; გაუფასურებას; რეალურ ღირებულებას და ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული რისკის გამჟღავნებას. დამატებითი ინფორმაცია იმ სფეროების შესახებ, სადაც განსაკუთრებით ხშირად აღინიშნება შეუსაბამოებები მოცემულია მე -6 დანართში.

ბანკები

120. **ბანკების ფინანსური ანგარიშგებების საერთო ხარისხი საკმაოდ მაღალია დიდი ბანკების შემთხვევაში და დაბალია შედარებით მცირე სიდიდის ბანკების შემთხვევაში.** ფასს -ის მიხედვით ფინანსური ანგარიშგებების მომზადების გამოცდილების არსებობა ბანკის შიგნით დამახასიათებელია უფრო დიდი ბანკებისთვის, ხოლო მცირე სიდიდის ბანკებს შედარებით ნაკლები გამოცდილება აქვთ ან საერთოდ არ აქვთ და მთლიანად დამოკიდებული არიან აუდიტორების დახმარებაზე. შესწავლილ იქნა ფინანსური ანგარიშგებები ოთხი მცირე ბანკისთვის და მათგან მხოლოდ ერთს³⁸ ჰქონდა მიღებული არაკვალიფიცირებული აუდიტორული დასკვნა, ხოლო დანარჩენებს მიღებული ჰქონდათ კვალიფიცირებული დასკვნები ან „განმარტებითი პუნქტი“ (emphasis of matter) დაკავშირებული მხარის ოპერაციებთან მიმართებაში, ნეგატიურად კლასიფიცირებულ საკრედიტო პორტფელთან დაკავშირებით არსებითი გაურკვევლობის გამო ან დაუდასტურებელ საკომისიო შემოსავლებთან მიმართებაში.
121. **ფასს -ის შესაბამისად მომზადებული ბანკების ფინანსური ანგარიშგებების ნიმუშში გამოვლენილ იქნა ერთნაირი შეუსაბამოებები სტანდარტებთან.** ზოგიერთ კონკრეტულ

³⁷ სიდიდე საბანკო სექტორში დამოკიდებული იყო მთლიან აქტივებზე და მთლიან ვალდებულებებზე, ხოლო სადაზღვევო კომპანიებისთვის მთლიანი გამოწერილი პრემია იყო სიდიდის განმსაზღვრელი.

³⁸ შეფასებულ იქნა ფინანსური ანგარიშგებები შვიდი ბანკისთვის, რომელთაგან ოთხი მცირე ბანკი იყო (საქართველოში მოქმედი ოცდართი ბანკიდან). ამ შეფასების მიზნებისთვის განისაზღვრა, რომ ნიმუშში შემავალი მცირე ბანკების მთლიანი აქტივები 100,000,000 ლარზე ნაკლები იყო.

სტანდარტთან ხშირი შეუსაბამობა მიუთითებს, რომ ფინანსური ანგარიშგებების შემდგენელ პირებს ჰქონდათ პრობლემა ამ სტანდარტის აღქმაში და გამოყენებაში. აღნიშნული განხილული იქნება მე -6 დანართში.

დაზღვევა

122. სამი სადაზღვევო კომპანიის ფინანსური ანგარიშგებების შესაბამისობის დონე, რომლებიც იგულისხმებოდა რომ მომზადებული იყო ფასს -ის შესაბამისად გამოირჩეოდა დაბალი ხარისხით. აღსანიშნავია, რომ ხარისხი მცირდებოდა³⁹ კომპანიის სიდიდის კლებასთან ერთად. ხშირად ფინანსურ ანგარიშგებებში წარმოდგენილი ინფორმაციის გამჟღავნების ტიპი და მასშტაბი შეზღუდული იყო და ზოგადად მომხმარებლისთვის რთული იქნება დაეყრდნოს მხოლოდ ფინანსურ ანგარიშგებებში წარმოდგენილ ინფორმაციას იმისათვის, რომ მკაფიო წარმოდგენა შეეძინას კომპანიების ფინანსური მდგომარეობის, ეფექტიანობის და ფულადი ნაკადების შესახებ. სამივე კომპანია პირველად იყენებდა ფასს -ს და აუდიტორებმა ფინანსურ ანგარიშგებებთან დაკავშირებით გასცეს არაკვალიფიცირებული დასკვნა „სხვა გარემოებების პუნქტით“ (unqualified with other matters) ან კვალიფიცირებული დასკვნა. ფინანსური ანგარიშგებების დაბალი ხარისხი შეიძლება მიეწეროს ფასს -ის შესახებ დაბალ გათვითცნობიერებულობას. შეუსაბამობის სფეროები ცვალებადობდა სტანდარტის საბაზისო მოთხოვნებთან შეუსაბამობიდან უფრო კომპლექსურ მოთხოვნებთან შეუსაბამობამდე. შეუსაბამობის ზოგიერთი შერჩეული მაგალითი წარმოდგენილია მე -6 დანართში.
123. ზოგადად შეიძლება ითქვას, რომ სადაზღვევო კომპანიებში ადგილი აქვს უნარების ნაკლებობას და იმ სტანდარტების არასაკმარის ცოდნას, რომლებიც საჭიროა ფასს -ზე დამყარებული ფინანსური ანგარიშგებების მოსამზადებლად. გასაუბრების დროს ზოგიერთი კომპანიის მენეჯმენტმა მიუთითა, რომ კომპანიამ მიიღო მნიშვნელოვანი დახმარება ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებასთან დაკავშირებით და მინიმუმ ერთმა რესპონდენტმა აღნიშნა, რომ აუდიტორებმა მოამზადეს და განახორციელეს ფინანსური ანგარიშგებების შემოწმება ერთი გარიგების ფარგლებში. დაზღვევის მარეგულირებელი სწავლობს ვარიანტებს თუ როგორ გააფართოვოს პერსონალის ტექნიკური გამოცდილება ფასს -თან დაკავშირებით, რათა აამაღლოს საკუთარი საზედამხედველო შესაძლებლობები ფასს -თან სადაზღვევო კომპანიების შესაბამისობის მონიტორინგის მიმართულებით. შესაძლებლობების განვითარება სადაზღვევო სექტორში უმაღლესი პრიორიტეტია განსაკუთრებით მაშინ, როცა „ფასს 4 სადაზღვევო კონტრაქტების“ შესწორების მეორე ეტაპი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ (IASB) თითქმის დასრულებულია. გადამუშავებული ფასს 4 მოითხოვს ტექნიკური და საინფორმაციო სისტემების მნიშვნელოვანი მოთხოვნების შესრულებას.

სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული კომპანიები და სხვა (არასაფინანსო) საწარმოები

124. სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული სამი საწარმოს და ერთი კერძო კომპანიის ფინანსური ანგარიშგებები დამაკმაყოფილებელი ხარისხის იყო. აუდიტორებმა გასცეს არაკვალიფიცირებული დასკვნა ფინანსური ანგარიშგებების სამ ნაკრებზე აქედან ერთისთვის არაკვალიფიცირებულ დასკვნას თან ახლდა „განმარტებითი პუნქტი“, რაც უკავშირდებოდა ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკის ცვლილებას და სხვა აუდიტორის მიერ შემოწმებული წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებების ხელახალ წარდგენას. სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოები ერთგვარად შეჯამებული სახით წარადგენენ სტანდარტის ტექსტს და არ განმარტავენ თუ როგორ იქნა კონკრეტული აღრიცხვის პოლიტიკა დანერგილი მათი

³⁹გამოწერილი მთლიანი პრემიის საფუძველზე.

ორგანიზაციის მიერ. ისევე როგორც ბანკების შემთხვევაში, შეუსაბამობები გამოვლინდა სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოების და კერძო სექტორის კომპანიის ფინანსურ ანგარიშგებებში. კერძოდ დაფიქსირდა შეუსაბამობა *ბასს 16 -თან „ძირითადი საშუალებები“*. ბასს 16 -თან შეუსაბამობა მოიცავდა შემდეგ საკითხებს: მოგებისა და ზარალის აღიარება ქონების გასხვისებისას; აქტივების ცვეთა მშენებლობის შემთხვევაში; და არასწორი ბრუნვა გადაფასების ზედმეტობას და კაპიტალს შორის. შეუსაბამობის სხვა გავრცელებული სფეროები შეტანილია მე -6 დანართში.

125. სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოების შემთხვევაში ადგილი ჰქონდა არაფულად შენატანებს და განაწილებას მათი ერთადერთი აქციონერის (სახელმწიფო) მიმართ, რაც არ არის გათვალისწინებული რომელიმე კონკრეტული ფასს -ით. ამ ოპერაციების უმრავლესობამ მნიშვნელოვანი გავლენა იქონია „კაპიტალში ცვლილებების ანგარიშგებაზე“ და ძირითად საშუალებებზე. ამ ოპერაციებთან დაკავშირებული ინფორმაციის გამჟღავნება ხშირად ბუნდოვანი იყო და ართულებდა ოპერაციების სრული ხასიათის, აღიარების და შეფასების მომხმარებლის მიერ სრულად აღქმას და ამდენად სუბიექტის საერთო ფინანსური მდგომარეობის დადგენას.

ბუღალტრული აღრიცხვის ქართული სტანდარტების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებების შეფასება⁴⁰

126. ფინანსური ანგარიშგებები, რომლებიც იგულისხმებოდა რომ მომზადებული იყო ბუღალტრული აღრიცხვის ქართული სტანდარტების შესაბამისად ხარისხით ჰგავდა 2007 წლის ROSC-ის ანგარიშის მომზადების დროს განხილულ ანგარიშგებებს. სტანდარტებთან შესაბამისობაში არსებული ნაკლოვანება სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგებების 10 ნიმუშში, რომლებიც ბუღალტრული აღრიცხვის ქართულ სტანდარტებს იყენებენ კვლავაც დიდია. ნიმუშის შესასწავლად შეირჩა საწარმოო სექტორის 10 კომპანია. ფინანსური ანგარიშგებების უმრავლესობა მოპოვებულ იქნა საქართველოს ეროვნული ბანკისგან და იყო არასრული, განმარტებითი შენიშვნების და აუდიტორული დასკვნის გარეშე. ზოგადად ფინანსური ანგარიშგებების ხარისხი კვლავაც სუსტია და არ შეესაბამება საკანონმდებლო მოთხოვნებს. უმეტეს შემთხვევაში, რთული იქნება ამ ფინანსური ანგარიშგებების მომხმარებლებისთვის რაიმე გადაწყვეტილების მიღება მოწოდებული ფინანსური ინფორმაციის ხარისხის საფუძველზე. ფინანსური ანგარიშგებების შეფასების დეტალები წარმოდგენილია მე -6 დანართში. კონკრეტული სფეროები, რომლებზეც საჭიროა გამახვილდეს ყურადღება მოცემულია ქვემოთ:

- **ფინანსური ანგარიშგებების თანმხლები შენიშვნები:** ფინანსური ანგარიშგებების ორ პაკეტს აკლდა ფინანსური ანგარიშგებების განმარტებითი შენიშვნები, რომლებიც უნდა შეიცავდეს ინფორმაციას ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საფუძვლის და გამოყენებული აღრიცხვის პოლიტიკის შესახებ. ყველა განხილულ ფინანსურ ანგარიშგებას გარკვეულ წილად აკლდა კონკრეტული ფინანსური ანგარიშგებების განმარტებითი შენიშვნები, კერძოდ შენიშვნები მარაგების, დებიტორული დავალიანების, საწესდებო კაპიტალის, შემოსავლების, გაყიდვების, ფინანსური რისკის მართვის, ფინანსური ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების, საგადასახადო ვალდებულებების, დაკავშირებულ მხარეებთან გარიგებების, ბიზნესსეგმენტების და ა.შ. შესახებ. განმარტებითი შენიშვნების არარსებობა მნიშვნელოვნად ამცირებს ფინანსური ანგარიშგების სარგებელს.
- **ბუღალტრული აღრიცხვის მნიშვნელოვანი პოლიტიკა:** მცირე გამოჩვენების გარდა არ ყოფილა წარმოდგენილი ბუღალტრული აღრიცხვის მნიშვნელოვანი პოლიტიკის აღწერა

⁴⁰ ბუღალტრული აღრიცხვის ქართული სტანდარტები წარმოადგენს 2009 წლის ფასს -ის ქართულ თარგმანს 1999 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის კანონის შესაბამისად (დეტალებისთვის იხ. 1-ლი ცხრილი, II თავი. ა. საკანონმდებლო ბაზა).

შემოსავლების აღიარებასთან, სავაჭრო და სხვა დებიტორულ დავალიანებასთან, ვალდებულებების და გადასახდელების დარეზერვებასთან, უცხოური ვალუტის კონვერტაციასთან, თანამშრომელთა სარგებელთან, დებიტორული დავალიანების გაუფასურებასთან, წინასწარ გადახდილ თანხებთან, ქონების ექსპლუატაციის სასარგებლო ვადასთან და ძირითად საშუალებებთან დაკავშირებით. ორ სუბიექტს საერთოდ არ გაუმჟღავნებია ბუღალტრული აღრიცხვის მნიშვნელოვანი პოლიტიკა.

- **ფინანსური ანგარიშგებების ფორმატი:** ოთხმა სუბიექტმა მოამზადა ფინანსური ანგარიშგებები საილუსტრაციო ფინანსური ანგარიშგებების ფორმატის საფუძველზე, რომელიც შემუშავებულ იქნა ყოფილი ეროვნული საზედამხედველო კომიტეტის მიერ 2004 წელს და ამ ფორმატიდან ამოღებული არ ყოფილა ისეთი მუხლები, რომლებიც არ იყო მნიშვნელოვანი კომპანიების ოპერაციებთან დაკავშირებით და წარმოდგენილი იყო სრული ფორმატით, რომელიც შეიცავდა ნულოვან გრაფებს ზედმეტ სტრიქონებში. ეს მიუთითებს მნიშვნელოვანი გაუგებრობის შესახებ ასეთი ფორმატების გამოყენებასთან დაკავშირებით და აჩვენებს, რომ შემდგენლებს აკლიათ ფინანსური ანგარიშგებების და სტანდარტების ცოდნა. ფინანსური ანგარიშგებების ორ ნაკრებში არ იყო მითითებული ფინანსური მდგომარეობის ამსახველი ანგარიშგების თარიღი და ფინანსური ანგარიშგებების მიერ მოცული პერიოდი. მხოლოდ ორი ფინანსური ანგარიშგება იყო აუდიტორის მიერ შემოწმებული, საიდანაც ერთი ანგარიში არ იყო მომზადებული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) შესაბამისად. აუდიტის დასკვნა, ასევე, არ მიუთითებდა ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებს, რომლებიც გამოყენებული იყო ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებისას.

127. ქართული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებების ხარისხი დაბალია საერთაშორისო სტანდარტებთან შედარებით. კომპანიის ფინანსური მდგომარეობის ეფექტიანობის და ფულადი ნაკადების შესახებ სრული ინფორმაციის და სათანადო ანალიზის განსახორციელებლად საჭირო საკმარისი დეტალების არარსებობის პირობებში ფინანსური ანგარიშგებები არ იძლევა აქციონერებისთვის, ინვესტორებისა და კრედიტორებისთვის სასარგებლო ინფორმაციას, რომელიც საჭიროა ინფორმირებული კორპორაციული, საინვესტიციო ან საკრედიტო გადაწყვეტილებების მისაღებად.

IV. აუდიტის სტანდარტების შემუშავება და მათი პრაქტიკული გამოყენება

128. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის თანახმად ყველა აუდიტორისა და აუდიტორული ფირმისთვის სავალდებულოა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) სხვადასხვა საბჭოების მიერ გამოცემული სტანდარტების გამოყენება სავალდებულო აუდიტის განხორციელებისას. კერძოდ, მათ მოეთხოვებათ საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის მიერ ქართულ ენაზე ნათარგმნი და სტანდარტების და მეტროლოგიის ეროვნული სააგენტოს მიერ რეგისტრირებული შემდეგი სტანდარტების გამოყენება:
- აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები;
 - პროფესიონალ ბუღალტერთა ეთიკის კოდექსი;
 - ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი (ISQC 1) იმ ფირმებისთვის, რომლებიც ახორციელებენ აუდიტს, ფინანსური ანგარიშგებების შეფასებას და სხვა მარწმუნებელ და დაკავშირებულ მომსახურებებს.
129. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის თანახმად სტანდარტების ინგლისურენოვანი ვერსია შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მაგრამ არ არის განმარტებული თუ რა შემთხვევებში. მაშინ როცა განსაზღვრულია რომ სტანდარტების შესრულება სავალდებულოა სტანდარტების შესაბამისი საბჭოების მიერ მათი გამოცემისთანავე, მოთხოვნა ნათარგმნი და რეგისტრირებული ვერსიების გამოყენებასთან დაკავშირებით წინააღმდეგობრივია თარგმნის პროცესში არსებული ხანგრძლივი დაგვიანების გათვალისწინებით.
130. საერთაშორისო სტანდარტების თარგმნაში არსებულ დაგვიანებას შედეგად მოჰყვება „განსხვავება სტანდარტებს შორის“. 2009 წლის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ISA) უახლესი ხელმისაწვდომი ქართული თარგმანია და ამდენად ეს სტანდარტები მოძველებულია. თარგმნის პროცესი წელიწადი და თარგმნის ხარისხიც არასათანადოდ მიიჩნევა, რაც ართულებს მათ სწორად გამოყენებას.
131. ზოგადად, საქართველოში მოთხოვნა ხარისხიან ფინანსურ ანგარიშგებებზე დაბალია და ამას ემატება შესაბამისად დაბალი მოთხოვნა მაღალი ხარისხის აუდიტის ჩატარებასთან დაკავშირებით. ეს ძირითადად იმით არის განპირობებული, რომ ქართული კომპანიების უმრავლესობა კერძო მფლობელობაშია, საბანკო დაკრედიტება კი უმეტესწილად უზრუნველყოფას ემყარება და საკრედიტო გადაწყვეტილებების მისაღებად ნაკლებად ექცევა ყურადღება აუდიტორის მიერ შემოწმებულ ფინანსურ ანგარიშგებებს. ფასს -ის შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებების მომხმარებლების ნაწილი ადგილობრივი საწარმოების უცხოური ინვესტორი და დამფინანსებელია ან ქართული შვილობილი საწარმოების მშობლიური კომპანია. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონით განსაზღვრულ სავალდებულო აუდიტის მოთხოვნას შედეგად მოჰყვება დაახლოებით 300⁴¹ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგებების წლიური აუდიტის ჩატარება. მარეგულირებლები და ფინანსური ანგარიშგებების ზოგიერთი მომხმარებლები მიიჩნევენ, რომ აღნიშნული სუბიექტებიდან ბევრის ფინანსური ანგარიშგებების ხარისხი არ იყო ძალიან მაღალი.
132. არსებული გარემოს გარკვეული მახასიათებლები განაპირობებს ფართოდ გაგრცელებულ წარმოდგენას აუდიტის დაბალი ხარისხის შესახებ საქართველოში. აღნიშნული მოიცავს შემდეგს:

⁴¹ საქართველოს მთავრობას არ მიუთითებია თუ სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული რომელი კომპანია დაექვემდებარება სავალდებულო აუდიტს, ამიტომ ისინი არ არიან გათვალისწინებულნი ამ შეფასებაში. შეფასება მოიცავს 21 ბანკს, 14 სადაზღვევო კომპანიას და ფასიანი ქაღალდების ბაზრის მარეგულირებლის 257 „ანგარიშვალდებულ“ სუბიექტს.

- **აუდიტორების ლიცენზირების მექანიზმები**, რომლებიც არ შეესაბამება ევროკავშირის განახლებულ დირექტივას აუდიტის შესახებ და არ არის საკმარისად მყარი ამ ანგარიშის II თავში აღწერილი თვითრეგულირებადი სისტემის გამო, რომლის ზედამხედველობა არ წარმოებს.
- **პროფესიის ცოდნა, კომპეტენცია და გამოცდილება**. პროფესიონალი ბუღალტრების განათლება და ტრენინგი საუნივერსიტეტო და შემდგომ ეტაპებზე არასაკმარისია იმის უზრუნველსაყოფად, რომ ყველა აუდიტორს ჰქონდეს აუცილებელი თეორიული ცოდნა მაღალი ხარისხის რისკზე დამყარებული აუდიტის ჩასატარებლად. როგორც აღნიშნულია II თავის „გ“ ქვეთავში, სავალდებულო უწყვეტი პროფესიული განათლების (CPD) მოთხოვნის შესრულების უზრუნველყოფა არ ხდება და ბევრი აუდიტორი არ აწარმოებს საკუთარი ცოდნის და უნარ-ჩვევების რეგულარულ განახლებას. ეს განსაკუთრებით რელევანტურია საქართველოში მარეგულირებელი გარემოს ხშირი ცვლილებების გათვალისწინებით.
- **ხარისხის უზრუნველყოფის და ხარისხის კონტროლის** სისტემები არ არსებობს. შიდა კონტროლის სათანადო მექანიზმები აუცილებელია მაღალი ხარისხის აუდიტის ჩასატარებლად. ამჟამად არ წარმოებს აუდიტორული ფირმების ხარისხის კონტროლის მექანიზმების სისტემატური შემოწმება და შედეგად ადეკვატური ხარისხის კონტროლის უზრუნველყოფაც დაბალია. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია 2015 წელს იწყებს ხარისხის კონტროლს 20 აუდიტორული ფირმისთვის. ხარისხის ასეთი უზრუნველყოფის შეფასება სავალდებულო გახდება 2015 წლის 1-ლი ივნისიდან, როცა 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის დებულებები ძალაში შევა.
- **ტექნიკური რესურსები** მეტად პრობლემური სფეროა მცირე და საშუალო პრაქტიკის მქონე ფირმებისთვის, რადგან მათ ძირითადად არ მიუწვდებათ ხელი აუდიტის მეთოდოლოგიებზე და ანალიტიკურ პროგრამულ უზრუნველყოფაზე ქართულ ენაზე.
- **აუდიტორების გათავისუფლება** საკანონმდებლო ბაზაში არსებული ხარვეზია (განხილულია II თავში) რასაც შედეგად მოჰყვება აუდიტორის მხრიდან აუდიტის ხარისხთან დაკავშირებით კომპრომისზე წასვლა გათავისუფლების შიშით.
- **არამარწმუნებელი მომსახურების გაწევა აუდიტორების მიერ კლიენტებისთვის** სერიოზული პრობლემაა არსებულ გარემოში, სადაც აუდიტორებზე დამოკიდებულება ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებაში დახმარების გაწევის თვალსაზრისით ძალზე მაღალია. მართალია აუდიტორებს შეუძლიათ არააუდიტორული მომსახურების გაწევა კლიენტებისთვის, მაგრამ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) და ეთიკის კოდექსის დეტალური მითითებები არეგულირებს ასეთ შემთხვევებს აუდიტორის დამოუკიდებლობის და ობიექტურობის წინაშე არსებული შესაძლო საფრთხის გამო, როცა აუდიტორები ზედმეტად არიან დამოკიდებული არააუდიტორული ჰონორარის მიღებაზე საკუთარი კლიენტებისგან. მაგალითად, მთავარმა ბუღალტერმა აღნიშნა, რომ კომპანიამ აუდიტორს გადაუხადა ერთიანი თანხა სრული მომსახურების გასაწევად, რაც გულისხმობდა ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებას და აუდიტს. პროფესიის წარმომადგენლების მიერ მოწოდებული მონაცემები მიუთითებს, რომ რეგისტრირებული აუდიტორების 75% გამოიმუშავებს უფრო მეტს არააუდიტორული მომსახურებიდან ვიდრე აუდიტორული სერვისის გაწვიდან. მიუხედავად იმისა, რომ მონაცემები არ მიუთითებს აუდიტორული და არააუდიტორული მომსახურების თანაფარდობის დეტალებს თითოეული კლიენტის შემთხვევაში, საერთო სურათი აუდიტორის დამოუკიდებლობის წინაშე მდგარ პოტენციურ რისკებთან დაკავშირებით ნათელია.

- **აუდიტორული ჰონორარის დონეს** შეუძლია გავლენის მოხდენა აუდიტზე როცა ჰონორარი არასაკმარისია საჭირო სამუშაოს მასშტაბის ასანაზღაურებლად. აღნიშნა ჰონორარის კლების ტენდენცია, რომლის გადახდაც სურთ სუბიექტებს აუდიტში და ბევრ შემთხვევაში ჰონორარი და არა აუდიტის ხარისხი იყო გადაწყვეტი ფაქტორი აუდიტორების დანიშვნისას ან გათავისუფლებისას. ეს საქართველოსთვის მნიშვნელოვანი პრობლემაა, რადგან აღნიშნული საფრთხეების შესარბილებლად საჭირო დამცავი მექანიზმები ამჟამად არაეფექტურია ან არ არსებობს. კლებადი ჰონორარით გამოწვეული აუდიტის ხარისხის წინაშე არსებული რისკის დასაბალანსებლად საჭიროა სულ ცოტა (i) სუბიექტებში კორპორაციული მართვის ეფექტური მექანიზმების არსებობა (როგორიცაა აუდიტის კომიტეტის შექმნა), (ii) აუდიტორულ ფირმებში ხარისხის კონტროლის ადეკვატური მექანიზმების არსებობა (iii) ზედამხედველობის ეფექტური მექანიზმების არსებობა აუდიტორებისთვის (დისციპლინარული მექანიზმების ჩათვლით), (iv) აუდიტორული ფირმების ხარისხის უზრუნველყოფის დამოუკიდებელი შეფასება და (v) საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენებაში გამოცდილი ბუღალტრების საკმარისი რაოდენობის არსებობა.

133. მოქმედ სტანდარტებთან შესაბამისობის დონე ძალზე ცვალებადია და დაკავშირებულია აუდიტორული ფირმის სიდიდესთან და აუდიტის კლიენტთან, ისევე როგორც ადგილობრივი აუდიტორული ფირმის წევრობასთან საერთაშორისო აუდიტორული ფირმების ქსელის წევრობასთან. სათანადო სტანდარტებთან შესაბამისობის ხარისხი უფრო მაღალია შედარებით უფრო დიდ აუდიტორულ ფირმებში, რომლებიც დაკავშირებული არიან საერთაშორისო აუდიტორული ფირმების ქსელებთან. ასევე, შესწავლილი ფინანსური ანგარიშგებების ნიმუშის საფუძველზე, აუდიტის ხარისხი შედარებით უფრო მაღალია დიდი სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგებების შემთხვევაში, რომელთა აუდიტი ჩვეულებრივ ტარდება დიდი აუდიტორული ფირმების მიერ ⁴².
134. სუბიექტებმა აღნიშნეს, რომ ისინი დამოკიდებული იყვნენ აუდიტორებზე მათი ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებაში, ფასს -ის შესაბამისად ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებასთან დაკავშირებული სირთულეების და ორგანიზაციის შიგნით სათანადო გამოცდილების და უნარ-ჩვევების არარსებობის გამო. აღნიშნული არ შეესაბამება აუდიტის მე - 200 საერთაშორისო სტანდარტს (ISA) „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო ამოცანა და აუდიტის განხორციელება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ (ISA 200), აუდიტის 210 -ე საერთაშორისო სტანდარტს (ISA 210) „შეთანხმება აუდიტის ჩატარების პირობების შესახებ“ და ეთიკის კოდექსს. აუდიტის 210 -ე საერთაშორისო სტანდარტი (ISA 210) აუდიტორებისგან მოითხოვს იმ სუბიექტებისგან დამოუკიდებლობას, რომლის აუდიტსაც ისინი ახორციელებენ. ამასთან ერთად, აუდიტის 210 -ე საერთაშორისო სტანდარტი (ISA 210) განსაზღვრავს, რომ აუდიტის გაგრძელების და აღიარების წინაპირობა არის მენეჯმენტის დასტური, რომ ფინანსური ანგარიშგებების მომზადება ფინანსური ანგარიშგების მოქმედი სტანდარტების შესაბამისად არის მენეჯმენტის პასუხისმგებლობა. უფრო მეტიც, მოქმედი პრაქტიკა არ შეესაბამება ეთიკის კოდექსის ობიექტურობის მოთხოვნას ფინანსური ანგარიშგებებისთვის ჩვეული ინტერესთა კონფლიქტის გამო, როდესაც ისინი მომზადებულია და მათი აუდიტი ჩატარებულია ერთი და იმავე აუდიტორების მიერ. მსგავსი შეუსაბამოები იარსებებს სანამ არ მოხდება კომპეტენტური ბუღალტრების ნაკლებობის აღმოფხვრა.
135. შესაბამისობა აუდიტის 315 -ე⁴³ და 330 -ე⁴⁴ საერთაშორისო სტანდარტებთან (ISA) მოითხოვს რესურსებს, რომლებიც მიუწვდომელია ბევრი ფირმისთვის, რაც განაპირობებს დაბალ

⁴²ეს შედეგები ემყარებოდა აუდიტორული ფირმების და აუდიტებული სუბიექტების ჯგუფთან ცალკე ჩატარებულ ინტერვიუებს და ფინანსური ანგარიშგებების შეფასებას, რომლებიც სავარაუდოდ მომზადებული იყო ფასს -ის შესაბამისად.

⁴³ აუდიტის 315 -ე საერთაშორისო სტანდარტი (ISA 315) „არსებითი უზუსტობის რისკის იდენტიფიკაცია და შეფასება სუბიექტის და მისი გარემოს შესწავლის საშუალებით“

⁴⁴ აუდიტის 330 -ე საერთაშორისო სტანდარტი (ISA 330) „აუდიტორის პასუხები შეფასებულ რისკებზე“

შესაბამისობას აღნიშნულ სტანდარტებთან განსაკუთრებით მცირე და საშუალო მასშტაბის პრაქტიკის მქონე ფირმებს შორის (SMP))⁴⁵. მცირე და საშუალო მასშტაბის პრაქტიკის მქონე ფირმები (SMP) საქართველოში წარმოადგენენ აუდიტორული მომსახურების პროვაიდერების უდიდეს სეგმენტს. თუმცა მათი ზუსტი რაოდენობის დადგენა შეუძლებელი იყო არასრული მონაცემების გამო, ისინი წარმოადგენდნენ იმ ფირმების 80 %-ს, რომლებიც 2013 წლის დეკემბრის ბოლოსთვის იყვნენ საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის რეგისტრირებული წევრები. მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტორების და აუდიტორული ფირმების მიერ გამოყენებული აუდიტის მეთოდოლოგიების შეფასება სცდება ამ ანგარიშის ამოცანას, აუდიტორები საუბრებში ერთიანად გამოხატავდნენ შემოთქმას მცირე და საშუალო მასშტაბის პრაქტიკის მქონე ფირმების (SMP) აღნიშნულ სტანდარტებთან შესაბამისობის გამო. მცირე და საშუალო მასშტაბის პრაქტიკის მქონე ფირმების (SMP) შეზღუდული ტექნიკური რესურსების და არასაკმარისი პროფესიონალი თანამშრომლების გათვალისწინებით რისკზე დამყარებული აუდიტის ჩატარების უუნარობა აუდიტის პროვაიდერების დიდი წილის მიერ გასაგებია. აღნიშნული ასევე ხაზს უსვამს საჭიროებას, რომ აუდიტის მეთოდოლოგიები და ანალიტიკური პროგრამული უზრუნველყოფა ხელმისაწვდომი იყოს ქართულ ენაზე. აუდიტის 315 -ე და 330 -ე საერთაშორისო სტანდარტებთან შესაბამისობა ნიშნავს, რომ მომხმარებლები რომლებიც ეყრდნობიან აუდიტორების დასკვნას ვერ იქნებიან დარწმუნებული რომ აუდიტორმა გამოიყენა და საკმარისად შეაფასა ფინანსურ ანგარიშგებებში არსებითი უზუსტობების რისკი.

136. **ბევრმა აუდიტორმა აღნიშნა შესაბამისობა აუდიტის 230 -ე საერთაშორისო სტანდარტთან (ISA 230) „აუდიტის დოკუმენტაცია“.** ახალი კლიენტების შემთხვევაში აუდიტორებმა უნდა შეაფასონ მუდმივი მნიშვნელობის მქონე საკითხები და ამ მიზნით დაეყრდნონ აუდიტის დოკუმენტაციას. ვინაიდან აუდიტის დოკუმენტაცია იმ მტკიცებულების ერთი წყაროა, რომ აუდიტი შეესაბამებოდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს (ISA), აუდიტის დოკუმენტაციის არარსებობა (i) სვამს სერიოზულ კითხვებს იმასთან დაკავშირებით, თუ როგორ დაგეგმა და წარმართა აუდიტის პროცესი აუდიტორთა გუნდმა, (ii) ართულებს ზედამხედველების შესაძლებლობას განხორციელონ აუდიტორული სამუშაოს ზედამხედველობა, (iii) აფერხებს მომავალში აუდიტის განხორციელებას უწყვეტი მნიშვნელობის საკითხების შესახებ ჩანაწერების არქონის გამო და (iv) ხელს უშლის ხარისხის კონტროლის შეფასებას და შემოწმებას. აუდიტის დოკუმენტაცია აუდიტის განხორციელების ერთ-ერთი მთავარი კომპონენტია. ამდენად, შესაბამისობა შეიძლება განხილულ იქნეს აუდიტის განმახორციელებელი პროფესიონალების კომპეტენციის და ზოგადად აუდიტის ხარისხის მაჩვენებლად.
137. **განხილულ ფინანსურ ანგარიშგებებში იდენტიფიცირებული უზუსტობების ტიპი და მასშტაბი მიუთითებს აუდიტის 450 -ე საერთაშორისო სტანდარტთან შესაბამისობაზე (ISA 450) „აუდიტის პროცესში იდენტიფიცირებული უზუსტობების შეფასება“.** სტანდარტი მოითხოვს, რომ აუდიტორებმა მიაწოდონ ინფორმაცია ყველა გამოვლენილი უზუსტობის შესახებ მენეჯმენტს თუ ეს სხვაგვარად არ არის აკრძალული და მოსთხოვონ მას აღნიშნული უზუსტობების გამოსწორება შემდგომი შესაბამისი ღონისძიებებით, მენეჯმენტთან შეთანხმებით. უზუსტობები, რომლებიც გამოვლინდა ზოგიერთ აუდიტორულ ფინანსურ ანგარიშგებებში მოიცავს შემდეგს, მაგრამ არა მხოლოდ: სრულ მფლობელობაში არსებული შვილობილი საწარმოს გამოტოვება ჯგუფის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებიდან; აკრძალული თანხების არასწორი ჩართვა ფულის და ფულის ეკვივალენტების მუხლში; იდენტიფიცირებული ფულადი ნაკადების გამოტოვება ფულადი ნაკადების ანგარიშგებიდან; და გადავადებული საგადასახადო აქტივების დარეზერვება გაწეული ზარალის თანხით და განმარტებითი შენიშვნების

⁴⁵ ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) საინფორმაციო დოკუმენტის თანახმად (2010 *The Role of Small and Medium Practices in Providing Business Support to SMEs*), “მცირე და საშუალო მასშტაბის პრაქტიკის მქონე ფირმები (SMP) რომლებიც გამოირჩევიან მეორე დონის და დიდი ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციებისგან (დიდი ოთხეულის ჩათვლით) განისაზღვრებიან როგორც ბუღალტრული პრაქტიკის მქონე ფირმები, რომელთა კლიენტებიც უმეტესად არიან მცირე და საშუალო საწარმოები (SME). გარე წყაროები გამოიყენება შეზღუდული ორგანიზაციის შიდა რესურსების შესავსებად და მოიცავს პროფესიონალი პერსონალის შეზღუდულ რაოდენობას.”

არარსებობა. შეუსაბამობა აუდიტის 450 -ე საერთაშორისო სტანდარტთან (ISA 450) ამცირებს მომხმარებლების ნდობას აუდიტის დასკვნის მიმართ იმ თვალსაზრისით, რომ ფინანსური ანგარიშგებები ასახავს სუბიექტის რეალურ ფინანსურ მდგომარეობას განსაკუთრებით კვალიფიცირებული აუდიტორული დასკვნის არარსებობის პირობებში.

ანგარიშვალდებული სუბიექტები

138. რეგულირების მექანიზმები საჭიროებს გაძლიერებას ანგარიშვალდებული სუბიექტების აუდიტის ხარისხის გაუმჯობესების მიზნით. საქართველოს ეროვნული ბანკი, საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახური და ფასიანი ქაღალდების ბაზრის მარეგულირებელი ეყრდნობიან აუდიტორის დასკვნას სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების ხარისხის და ამგვარად იმ ნდობის ხარისხის განსასაზღვრად, რომელიც მარეგულირებლებს და მომხმარებლებს შეიძლება ჰქონდეთ ზოგადი დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მიმართ. საქართველოს ეროვნულმა ბანკმა მიიღო დამატებითი რეგულაციები აუდიტის ხარისხის წინაშე არსებული საფრთხეების შესარბილებლად. შედეგად, ბანკების მმართველობის მექანიზმები უნდა მოიცავდეს აუდიტის კომიტეტის შექმნას. ბანკის აუდიტორებს ეკისრებათ არსებითი მნიშვნელობის საკითხების (ისევე როგორც აუდიტორის გადადგომის ან მასთან ხელშეკრულების შეწყვეტის) შესახებ საქართველოს ეროვნული ბანკის ინფორმირების პასუხისმგებლობა. თუმცა, აუდიტორის დამოუკიდებლობის და აუდიტის ხარისხის პრობლემის მოსაგვარებლად ყველა მარეგულირებელი უნდა იყოს ფოკუსირებული ისეთ მნიშვნელოვან საკითხებზე, როგორებიცაა:

- **აუდიტორების დანიშვნა.** უპირველეს ყოვლისა, მარეგულირებლებმა უნდა შეადგინონ აუდიტორების ჩამონათვალი, საიდანაც მათი ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი სუბიექტები შეძლებენ სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორის შერჩევას. აუდიტორების დანიშვნის კრიტერიუმების განსაზღვრისას მარეგულირებლებმა უნდა განიხილონ აუდიტორული ფირმის შიდა კონტროლის მექანიზმები, აუდიტის მეთოდოლოგია და ხელმისაწვდომი რესურსები. მეორე, ვადა, რომლის განმავლობაშიც აუდიტორი უნდა დაინიშნოს, ასევე უნდა ექვემდებარებოდეს რეგულირებას, რათა აუდიტორებს მიეცეთ საკმარისი დრო აუდიტის განსახორციელებლად და იმისათვის, რომ ფირმამ დააკმაყოფილოს ანგარიშის წარდგენის და გამოქვეყნების მოთხოვნები.
- **აუდიტორების გათავისუფლება.** რეგულირებად სუბიექტებს უნდა მოეთხოვებოდეთ აუდიტორის გათავისუფლების მიზეზების შესახებ ანგარიშგება აუდიტორის გადადგომის ან მასთან ხელშეკრულების შეწყვეტის მიზეზებთან ერთად.
- **აუდიტორებთან მჭიდრო თანამშრომლობა.** თუ ეს უკვე დამკვიდრებული არაა, მარეგულირებლებმა შეიძლება განიხილონ აუდიტორებისგან შეტყობინების მოთხოვნა ზოგადი დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებებში არსებითი მნიშვნელობის მქონე საკითხებზე (მაგალითად, ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკის ცვლილებების ან ოპერაციების შესახებ, რომელთაც არსებითი გავლენა აქვთ სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობაზე, ან ზრდიან კომპანიისთვის რისკის საშიშროებას). ეს მოთხოვნა ფრთხილად უნდა იქნეს დაბალანსებული აუდიტორის მიერ კლიენტების წინაშე კონფიდენციალურობის ეთიკური სტანდარტის დაცვით. სარგებელს მოიტანს მარეგულირებლების უფრო მჭიდრო თანამშრომლობა აუდიტორებთან განსაკუთრებით ტექნიკური შესაძლებლობების და გამოცდილების გაძლიერების კუთხით ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვაში.
- **უზრუნველყოფის მექანიზმები.** იმისათვის რომ დამკვიდრდეს ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტებთან შესაბამისობის კულტურა, მნიშვნელოვანია მარეგულირებლებმა შექმნან და გაატარონ სანქციები, რომლებიც უზრუნველყოფს

აუდიტორების და რეგულირებადი სუბიექტების ანგარიშვალდებულებას. ეს აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების და აუდიტის ხარისხის გასაუმჯობესებლად და შესაძლებლობების გასაზრდელად მოქმედი სტანდარტების გამოყენების თვალსაზრისით.

V. წარმოდგენა ფინანსური ანგარიშგების ხარისხის შესახებ

139. საქართველოში მოთხოვნა მაღალი ხარისხის ფინანსურ ინფორმაციაზე დაბალია, რაც ზოგადად განაპირობებს ფინანსური ანგარიშგებების ხარისხის სისუსტეს და საგადასახადო ანგარიშგების დომინირებას. ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში 2007 წლის ROSC -ის ანგარიშის მომზადების შემდეგ სიტუაცია უმნიშვნელოდ შეიცვალა საქართველოს ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შეზღუდული მასშტაბის, დაბალი აქტივობის და ქვეყანაში უცხოური ინვესტიციების მოკრძალებული მოცულობის გამო. ამკარაა, რომ მაღალი ხარისხის ფინანსური ანგარიშგებების მნიშვნელობის შესახებ ინფორმირებულობა იზრდება, რადგანაც ზოგიერთ კომპანიას აქვს წვდომა ფასიანი ქაღალდების უცხოურ ბაზრებზე და შეუძლია დაფინანსების მოზიდვა საქართველოს ფარგლებს გარედან.
140. გავრცელებულია ზოგადი წარმოდგენა რომ ფინანსური სექტორის რეგულირებადი სუბიექტები, მათ შორის, კომერციული ბანკები და სადაზღვევო კომპანიები წარადგენენ მაღალი ხარისხის ფინანსურ ინფორმაციას. ეს მოსაზრება ნაწილობრივ გამყარებულია ისტორიულად ძლიერი პრუდენციული ზედამხედველობით, რომელსაც ახორციელებს საქართველოს ეროვნული ბანკი. კორპორაციული ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლები იზიარებენ აზრს, რომ არარეგულირებადი სუბიექტების მიერ მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებები დაბალი ხარისხისაა და მათში გამოტოვებულია სტანდარტებით მოთხოვნილი განმარტებითი შენიშვნები.
141. საჯაროდ ხელმისაწვდომი ფინანსური ინფორმაციის არარსებობა პოტენციურ ინვესტორებში და ფართო საზოგადოებაში ქმნის იმიჯს ისეთი კომპანიებისა, რომლებიც წარადგენენ დაბალი ხარისხის და გაუმჭვირვალე ინფორმაციას. მხოლოდ კომერციულ ბანკებს მოეთხოვებათ საკუთარი ფინანსური ანგარიშგებების გამოქვეყნება. სხვა სუბიექტები არ არიან რომელიმე რეგულაციით ვალდებული გაასაჯაროონ საკუთარი ფინანსური ანგარიშგებები და საკმაოდ პრობლემურია ხელმისაწვდომი ფინანსური ინფორმაციის მოძიება ბანკების გარდა სხვა საწარმოებიდან.
142. კრედიტორები არ ცდილობენ პოტენციური მსესხებლების მიერ მოწოდებული ზოგადი დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგებების უკეთ გამოყენებას. ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში 2007 წლის ROSC -ის ანგარიშის რეკომენდაციების მიუხედავად, ბანკების მიერ მოთხოვნილი ფინანსური ინფორმაციის უმეტესობა სასესხო განაცხადების დასამუშავებლად კვლავაც საგადასახადო დანიშნულების ანგარიშგებებიდანაა აღებული. ხოლო, საკრედიტო გადაწყვეტილებები ძირითადად განპირობებულია გირაოს ხელმისაწვდომობით და ღირებულებით, ბიზნესპროგნოზებით და ადგილზე ვიზიტებით.
143. ზოგადად, სხვადასხვა დაინტერესებული მხარის წარმოდგენა საქართველოში აუდიტორული სერვისების ხარისხის შესახებ ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში 2007 წლის ROSC -ის ანგარიშთან შედარებით კიდევ უფრო გაიყო. სხვადასხვა მარეგულირებლების, კომერციული ბანკების, საგანმანათლებლო დაწესებულებების, ბუღალტრების და ფინანსური ანგარიშგებების სხვა მომხმარებლების წარმომადგენლების მოსაზრებები მიუთითებს, რომ საერთაშორისო აუდიტორული ქსელის მიერ გაწეული მომსახურების ხარისხი დიდი ნდობით სარგებლობს ხოლო ადგილობრივი ფირმების და ინდივიდუალური პრაქტიკოსების მიერ გაწეული მომსახურება მიიჩნევა რომ არ აკმაყოფილებს სტანდარტებს და ზოგადად იწვევს ეჭვს მიუკერძოებლობის თვალსაზრისით. ეს წარმოდგენა და ხარისხის უზრუნველყოფის სისტემის არარსებობა ნაკლებ სტიმულს აძლევს აუდიტორებს რომ გააუმჯობესონ შესრულებული სამუშაოს ხარისხი.

VI. ძირითადი ფაქტები და გასაუმჯობესებელი სფეროები

ა. ძირითადი ფაქტები

144. ზოგადად ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში 2007 წლის ROSC ანგარიშის რეკომენდაციების შესრულების პროგრესი შედარებით დაბალი იყო, თუმცა აღინიშნა გარკვეული პოზიტიური ცვლილებები. ძირითადი რეფორმები მოიცავდა: (i) ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის ახალი კანონის მიღებას; (ii) ფასს –ის და მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს –ის შემოღებას რეგულირებადი სუბიექტებისთვის; (iii) სავალდებულო აუდიტის განხორციელებას აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) შესაბამისად; (iv) სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორებისთვის IESBA–ს მიერ შემუშავებული ეთიკის კოდექსის შესრულების მოთხოვნას და (v) ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის, როგორც თვითრეგულირებადი და დამოუკიდებელი პროფესიის აღიარებას. ეს ცვლილებები მნიშვნელოვანი ნაბიჯებია მტკიცე კორპორაციული ფინანსური ანგარიშგების სისტემის მშენებლობისკენ.
145. ამ ანგარიშის მომზადების თარიღისთვის 2012 წლის აღრიცხვის და აუდიტის კანონის რამდენიმე პუნქტის ამოქმედება გადავადებული იყო 2015 წლის პირველ ივნისამდე, მათ შორის: (i) მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS) მიღება; (ii) სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორების რეგისტრაციის მოთხოვნები; (iii) აუდიტორებისთვის ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ეთიკის კოდექსის შესრულების მოთხოვნა; (iv) სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორებისთვის ხარისხის უზრუნველყოფის სავალდებულო შემოღება; და (v) აუდიტორების მიმართ მოკვლევის და დისციპლინარული ზომების მიღება. მნიშვნელოვანია, რომ 2012 წელს მიღებული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის კრიტიკული მნიშვნელობის მქონე ეს დებულებები განხორციელდეს შემდგომი დაგვიანების გარეშე.
146. საქართველოს მთავრობამ გარკვეული პროგრესი აჩვენა მისი საკანონმდებლო ბაზის რეფორმირების მიმართულებით კორპორაციულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით. აღნიშნული მნიშვნელოვანი საკანონმდებლო ცვლილებები მიუთითებს საქართველოს მთავრობის მისწრაფებაზე საქართველოში მტკიცე კორპორაციული ფინანსური ანგარიშგების ჩარჩოს მშენებლობის მიმართულებით.
147. საქართველოს მთავრობის მხრიდან უწყვეტი მხარდაჭერა გადამწყვეტი მნიშვნელობისაა რეფორმების წარმატებით განხორციელებისთვის. გარკვეულ სირთულეებს ჰქონდა ადგილი ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის ახალი სტანდარტების შემოღებასა და დანერგვაში ასევე მათი შესრულების უზრუნველყოფაში. უმნიშვნელო პროგრესი იქნა მიღწეული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS) პრაქტიკულ გამოყენებაში. შედარებით დაბალია მოთხოვნა მაღალი ხარისხის ზოგადი დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებებზე, რაც შემდგომ აფერხებს ასეთი ინფორმაციის მიწოდებას, მონიტორინგის და უზრუნველყოფის შეზღუდულ შესაძლებლობებს და ა.შ.
148. საკანონმდებლო ბაზის შესაბამისობაში მოსაყვანად ევროკავშირის კანონების და ნორმატიული აქტების კრებულთან (*EU acquis communautaire*), ასოცირების ხელშეკრულების შესაბამისად, საქართველომ უნდა განაგრძოს აუდიტთან დაკავშირებული კანონმდებლობის რეფორმირება. აუდიტის ხარისხი უნდა რჩებოდეს რეფორმის დღის წესრიგის პრიორიტეტად, სავალდებულო აუდიტის ფუნქციის მიმართ საზოგადოების ნდობის განმტკიცების მიზნით. კანონმდებლობის ცვლილება უნდა განსაზღვრავდეს მკაფიო მოთხოვნებს და უზრუნველყოფის მექანიზმებს შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით: (ა) განათლება და ტრენინგი, (ბ) სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორების დამტკიცება და რეგისტრაცია, (გ) ეთიკური პრინციპები და

აუდიტორების დამოუკიდებლობა, (დ) აუდიტის სტანდარტები, (ე) ხარისხის უზრუნველყოფა, (ვ) საზოგადოებრივი ზედამხედველობა, (ზ) აუდიტორების დანიშვნა და გათავისუფლება და (თ) აუდიტის კომიტეტები საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე სუბიექტებისთვის.

149. აუდიტის რეგულირებაში ერთ–ერთი უმნიშვნელოვანესი რეფორმა იქნება ის, რომ საქართველოს დასჭირდება აუდიტის საზოგადოებრივი ზედამხედველობის შემოღება. დირექტივა ითვალისწინებს გარკვეულ მოქნილობას აუდიტის რეგულირებაში. საქართველომ უნდა გამოიყენოს ასოცირების ხელშეკრულებით გამოყოფილი დრო, რათა უფრო მეტი შეიტყოს დარგობრივი პოლიტიკის ამ სფეროს შესახებ საერთაშორისო გამოცდილებიდან, შეისწავლოს აუდიტის დირექტივის სავალდებულო მოთხოვნები და გაითვალისწინოს არჩევითი დებულებების განხორციელება შედარებით უფრო გვიანი პერიოდისთვის.

150. სტანდარტების და კოდექსების შესრულების შესახებ ამ ანგარიშის (ROSC) ფარგლებში განხორციელებულმა შეფასებამ გამოავლინა შემდეგი ძირითადი ფაქტები:

- საქართველოში ამჟამად მოქმედი საკანონმდებლო ბაზა გაცილებით ნაკლებად განვითარებულია ვიდრე ევროკავშირის კანონების და ნორმატიული აქტების კრებული (*EU acquis communautaire*). მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოში ახალმა მარეგულირებელმა და ინსტიტუციურმა მექანიზმებმა ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტისთვის გაზარდა საერთაშორისო საუკეთესო პრაქტიკასთან შესაბამისობა ზოგიერთ სფეროში, კვლავ ბევრი რამ არის გამოსასწორებელი.
- საქართველომ უნდა განახორციელოს ძირითადი ცვლილებები საკუთარი სამართლებრივი და ინსტიტუციური ჩარჩოს ევროკავშირში მოქმედ დირექტივებთან შესაბამისობაში მოსაყვანად, ასოცირების ხელშეკრულების საფუძველზე. კერძოდ: პროფესია კვლავ თვითრეგულირებადია და მნიშვნელოვანი საზედამხედველო პასუხისმგებლობები აქვს, მაგრამ თვითონ არ ექვემდებარება დამოუკიდებელ ზედამხედველობას; ინფორმაციის წარდგენის და გამოქვეყნების მოთხოვნები არაადეკვატურია იმისათვის, რომ უზრუნველყოს ხარისხიანი ფინანსური ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა; მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის ანგარიშგების მოთხოვნები საჭიროებს დახვეწას, რათა თავიდან იქნეს აცილებული მათთვის ზედმეტი ტვირთის დაკისრება; ანგარიშგების და გამოქვეყნების მოთხოვნები სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოებისთვის საჭიროებს გაუმჯობესებას, იმისათვის რომ შესაძლებელი გახდეს ინფორმაციის სათანადო გამჟღავნება, გამოქვეყნება და ანგარიშგების აუდიტის განხორციელება. დარჩენილი ნაკლოვანებები და შეუსაბამობები საჭიროებს რეაგირებას იმისათვის, რომ: i) ამაღლდეს კრედიტორებისთვის მიწოდებული ფინანსური ინფორმაციის ხარისხი, ii) გაუმჯობესდეს კომპანიების ანგარიშვალდებულება ძირითადი დაინტერესებული მხარეების წინაშე, და iii) დაცულ იქნეს დაინტერესებულ მხარეთა ინტერესები, რომელთაც არ გააჩნიათ წვდომა გაუმჟღავნებელ ინფორმაციასთან.
- 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის ახალი კანონი მოითხოვს ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენებას. მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიღება წარმოადგენს მნიშვნელოვან წინსვლას ფინანსური ანგარიშგების უკეთესი სისტემის შექმნის მიმართულებით. კანონი ავალდებულებს ყველა ქართულ კომპანიას, რომელიც ექვემდებარება სავალდებულო აუდიტს, საკუთარი ფინანსური ანგარიშგებები მოამზადოს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ფასს/ IFRS); 2015 წლის 1-ლი ივნისიდან ყველა მცირე და საშუალო სიდიდის კომპანიამ უნდა მოამზადოს საკუთარი ფინანსური ანგარიშგებები მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის (SMEs) განკუთვნილი ფასს –ის შესაბამისად, როგორც ეს განსაზღვრულია ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების საერთაშორისო საბჭოს (IASB) მიერ. რაიმე კონკრეტული სტანდარტი არ ყოფილა შემუშავებული ან მიღებული მიკროსაწარმოებისთვის.

- 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონი მოითხოვს, რომ ყველა სავალდებულო აუდიტი განხორციელდეს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ISA) და რომ სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორები ასრულებდნენ ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IESBA) მიერ გამოცემულ ეთიკის კოდექსს. ინსტიტუციური მექანიზმები სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორების დანიშვნასთან და აუდიტის განხორციელებასთან დაკავშირებით მნიშვნელოვნად გაუმჯობესდა და შედარებით უფრო მეტად შეესაბამება სანიმუშო საერთაშორისო პრაქტიკის და, ასევე, ევროკავშირის აუდიტის დირექტივის მოთხოვნებს აუდიტის რეგულირების მიმართ.
- 2012 წლის აღრიცხვის და აუდიტის კანონის რამდენიმე პუნქტის ამოქმედება გადავადებულია 2015 წლის პირველ ივნისამდე, მათ შორის: (i) მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS) მიღება; (ii) სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორების რეგისტრაციის მოთხოვნები; (iii) აუდიტორებისთვის ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ეთიკის კოდექსის შესრულების მოთხოვნა; (iv) ხარისხის უზრუნველყოფის სავალდებულო შეფასების დაწყება სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორებისთვის; და (v) აუდიტორების მიმართ მოკვლევის და დისციპლინარული ღონისძიებების განხორციელება. მნიშვნელოვანია, რომ 2012 წელს მიღებული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის კრიტიკული მნიშვნელობის მქონე ეს დებულებები განხორციელდეს შემდგომი დაგვიანების გარეშე.
- საერთაშორისო სტანდარტების თარგმნის პროცესი ნელა მიმდინარეობს და თარგმანის ხარისხი გაუმჯობესებას საჭიროებს. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის მიხედვით განსაზღვრულია სტანდარტების თარგმნაზე პასუხისმგებელი ორგანო, რომელიც უნდა იყოს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია. ამ ანგარიშის მომზადების თარიღის მდომარეობით, საქართველოში არსებობს მხოლოდ ერთი ასეთი ორგანიზაცია და 2008 წლიდან მოყოლებული მხოლოდ ის არის პასუხისმგებელი ფასს –ის, მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს–ის და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) უახლესი გამოცემების თარგმნაზე და გამოქვეყნებაზე. ეს პროცესი არსებული ფორმით არ არის მდგრადი არასაკმარისი დაფინანსების და ტექნიკური რესურსების ნაკლებობის გამო.
- მოთხოვნა მაღალი ხარისხის ფინანსურ ანგარიშგებებზე კვლავაც ზოგადად დაბალია. საქართველოს კაპიტალის ბაზარი საკმაოდ ზედაპირულია საფინანსო სფეროში საბანკო სექტორის დომინირების პირობებში. ქართული ბანკები ნაკლებ მნიშვნელობას ანიჭებენ პოტენციური და არსებული მსესხებლების მიერ წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგებების ადეკვატურობას და ძირითადად ეყრდნობიან სესხის უზრუნველყოფას.
- ფინანსური ანგარიშგებების ხარისხი არაერთგვაროვანია სხვადასხვა დარგების და საწარმოთა ტიპების მიხედვით. აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებებს აკლია კარგი ხარისხის ფინანსური ანგარიშგებების ბევრი მნიშვნელოვანი საბაზისო ატრიბუტი, მაგალითად როგორიცაა განმარტებითი შენიშვნები. ფინანსური ანგარიშგებების ნიმუშების დეტალურმა შესწავლამ ვერ ან თითქმის ვერ გამოავლინა გაუმჯობესება დააფიქსირა ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში 2007 წელს განხორციელებულ ROSC –თან შედარებით .
- მარეგულირებელი ორგანოების უმრავლესობას არ გააჩნია ტექნიკური გამოცდილება და ადამიანური რესურსები მათი საზედამხებდევლო და აღმასრულებელი ფუნქციების სათანადოდ შესასრულებლად. ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების მონიტორინგი და შესრულების უზრუნველყოფა საქართველოში დეცენტრალიზებულია და სრულდება ბევრი ინსტიტუტის მიერ, რომლებიც პასუხისმგებლები არიან კონკრეტული დარგის

რეგულირებაზე. სხვადასხვა მარეგულირებელს განსხვავებული მიდგომა აქვს სტანდარტების შესრულების უზრუნველყოფის და მოთხოვნების შესრულების საჭირო დონის მიმართ, რის გამოც კვლავაც არსებობს ხარვეზები ზედამხედველობაში, სტანდარტების შესრულების უზრუნველყოფაში და მონიტორინგში. რეგულირებადი სუბიექტების მიერ ფასს-ის სავალდებულო შესრულება კვლავაც გამოწვევად რჩება.

- **2007 წელს განხორციელებულ ROSC –თან შედარებით ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში არ ჰქონია ადგილი პროგრესს ფინანსური ანგარიშგებების გასაჯაროებასთან დაკავშირებით. კომერციული ბანკების ფინანსური ანგარიშგებები ხელმისაწვდომია მათი ვებ-გვერდების საშუალებით. სხვა რეგულირებადი სუბიექტების ფინანსურ ანგარიშგებებთან წვდომა რთულია მიუხედავად იმისა, რომ მათ მოეთხოვებათ აღნიშნული ინფორმაციის გასაჯაროება. არ არსებობს მოთხოვნა არარეგულირებადი სუბიექტებისთვის წარადგინონ და გამოაქვეყნონ ფინანსური ანგარიშგებები მათი სიდიდის ან სამართლებრივი მოწყობის მიუხედავად. შედეგად, საქართველოში წვდომა ფინანსურ ანგარიშგებებთან კვლავაც შეზღუდულია.**
- **ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის პროფესიამ საქართველოში გარკვეული პროგრესი განიცადა ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში 2007 წელს განხორციელებულ ROSC –თან შედარებით. ადრე არსებული დაწესებულებების რეორგანიზაციის და ახალი ფუნქციების შექმნის საშუალებით პროფესია ძირითადად თვითრეგულირებადი და დამოუკიდებელი გახდა. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონმა შემოიღო სერტიფიცირებული პროფესიონალი ბუღალტრის, აუდიტორის და აუდიტორული ფირმის ზუსტი განმარტებები.**
- **მთავრობის მხარდაჭერა კრიტიკული მნიშვნელობისაა ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის პრაქტიკის გასაძლიერებლად საქართველოში. 2014 წელს ევროკავშირთან ხელმოწერილი ასოცირების ხელშეკრულება ითვალისწინებს ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების, აუდიტის, რეგულირების და კომპანიების ანგარიშვალდებულებების ამალვებას. ეს ღონისძიებები მოითხოვს მჭიდრო და ფორმალიზებულ თანამშრომლობას შესაბამის სამთავრობო ინსტიტუტებსა (როგორებიცაა: ფინანსთა სამინისტრო, ეროვნული ბანკი, სხვადასხვა მარეგულირებლები და ა.შ.) და პროფესიულ ორგანიზაციებს შორის. თანამშრომლობის გაძლიერება ხელს შეუწყობს ეფექტიან მონიტორინგს და ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტების დაცვას. ის, ასევე, გავლენას იქონიებს აუდიტორული მომსახურების ხარისხზე და ბუღალტრულ პროფესიაში არსებული განათლების საჭიროებებზე.**
- **აუდიტის რეგულირების ფუნქციების უმრავლესობა დელეგირებულია აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციებზე, რომლებიც საერთაშორისო აღიარების მქონე პროფესიული ორგანოს წევრების არიან. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის თანახმად, აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციებზე დელეგირებულია შემდეგი ფუნქციები და მარეგულირებელი მოთხოვნების უზრუნველყოფის ვალდებულებები: (i) სტანდარტების თარგმნა და დროული განახლება; (ii) მიკროსაწარმოებისთვის ბუღალტრული აღრიცხვის გამარტივებული სტანდარტების შემუშავება; (iii) აუდიტორების თავდაპირველი რეგისტრაცია და რეესტრის წარმოება⁴⁶; (iv) აუდიტის ხარისხის შეფასების განხორციელება⁴⁷. საჭიროა მდგრადი დაფინანსების წყაროების არსებობა სტანდარტების თარგმნის უზრუნველსაყოფად, დროულად განსახლებლად და სხვა დაკავშირებული ფუნქციების არასათანადო ზეგავლენის და მიკერძოების გარეშე განსახორციელებლად.**

⁴⁶ 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის ამ დებულების ამოქმედება გადავადებულია 2015 წლის 1-ლი ივნისამდე.

⁴⁷ 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონით ამ დებულების ამოქმედება გადავადებულია 2015 წლის 1-ლი ივნისამდე.

- საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია რჩება ერთადერთ ორგანიზაციად, რომელიც აკმაყოფილებს 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონით განსაზღვრულ დელეგირების მოთხოვნებს და ასრულებს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ დადგენილ წევრობის მოთხოვნებს (SMO). საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ უნდა გააუმჯობესოს თავისი ამჟამინდელი ორგანიზაციული სტრუქტურა და უზრუნველყოს მდგრადი დაფინანსების მექანიზმები მთავრობის მიერ დელეგირებული ფუნქციების შესასრულებლად, ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ განსაზღვრული წევრობის ვალდებულების პრინციპების (SMO) შესაბამისად.
- საქართველოში ბუღალტრული პროფესია წარმოდგენილია სამი პროფესიული ორგანიზაციით. აღნიშნულ ორგანიზაციებს შორის უფრო ფართო თანამშრომლობის შედეგად შესაძლებელია მათი ინტერესების უკეთ დაცვა და ქვეყანაში შეზღუდული რესურსების და შესაძლებლობების თანაბარი განაწილების ხელშეწყობა. უდიდესი პროფესიული ორგანიზაცია საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია პასუხისმგებელია ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტების თარგმნაზე და მათი შესრულების უზრუნველყოფაზე. დანარჩენი ორი პროფესიული ორგანიზაცია ცდილობს საერთაშორისო აკრედიტაციის მოპოვებას, საკუთარი წევრებისთვის სერვისების უფრო ფართო სპექტრის მისაწოდებლად და სრული მარეგულირებელი მხარდაჭერის უზრუნველსაყოფად. საქართველოში ბუღალტრული პროფესია სარგებელს მიიღებს პროფესიულ ორგანიზაციებს შორის თანამშრომლობის გაძლიერებით, რათა მათი ინტერესები უკეთესად იქნეს წარმოდგენილი და თანაბრად გადანაწილდეს ქვეყანაში არსებული შეზღუდული რესურსები და შესაძლებლობები.
- განათლება ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში ყველა დონეზე საჭიროებს გაძლიერებას და მოდერნიზაციას. თეორიული ცოდნის ამჟამინდელი დონე და პრაქტიკული უნარ-ჩვევები ბუღალტრებს შორის დაბალია და მოითხოვს მნიშვნელოვან ინვესტიციას პროფესიული განათლების სტანდარტის და უწყვეტი პროფესიული განვითარების პროგრამების გასაუმჯობესებლად. უმაღლესი ხარისხის თანამედროვე განათლება ბუღალტრულ აღრიცხვასა და აუდიტში გადამწყვეტი მნიშვნელობისაა საქართველოში ამ პროფესიის შემდგომი განვითარებისთვის. უკეთესი განათლება ბუღალტრების და აუდიტორების ახლანდელი და მომავალი თაობებისთვის გააძლიერებს ანგარიშგების პრაქტიკას და გააუმჯობესებს ფინანსური ინფორმაციის ხარისხს საქართველოში.

ბ. გასაუმჯობესებელი სფეროები

151. პოლიტიკაზე დამყარებული ამ წინადადებების მიზანია საქართველოს დახმარება მისი კორპორაციული ფინანსური ანგარიშგების ჩარჩოს შემდგომი გაძლიერების და ამგვარად საერთო ეკონომიკური ზრდის მხარდაჭერის და ქვეყნის განვითარების კუთხით. ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში ROSC –ის თავდაპირველი ანგარიშის მომზადების შემდეგ ზოგიერთმა ქართულმა კომპანიამ გააუმჯობესა საკუთარი ფინანსური ანგარიშგების გამჭვირვალობა და შესძლო საერთაშორისო კაპიტალის და ფინანსურ ბაზრებზე გასვლა. თუმცა ზოგადად საქართველოში ფინანსური ანგარიშგების ხარისხი კვლავ დაბალია. კავშირი ფინანსური ანგარიშგების ხარისხს და ეკონომიკურ ზრდას შორის ხშირად არასათანადოდ არის შეფასებული, მაგრამ „უკეთეს ანგარიშგებას შეუძლია პროექტის იდენტიფიკაციის და შერჩევის ხელშეწყობა, კაპიტალის ხარჯების შემცირება, რაც უზრუნველყოფს ეკონომიკურ ზრდას.“⁴⁸ სამართლებრივი და ბუღალტრული რეფორმები, რომლებიც აძლიერებენ ბუღალტრულ

⁴⁸ Li, Feng., and Shroff, Nemit. 2010. *Financial Reporting and Economic Growth*. SSRN:<http://ssrn.com/abstract=1265331> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1265331>

პრაქტიკას ასევე აღმოჩნდა რომ ხელს უწყობენ ფინანსური შუამავლობის განვითარებას და ამგვარად ეკონომიკური ზრდის დაჩქარებას.⁴⁹ ფინანსური ანგარიშგების სისტემებს, რომელთა გამოყენება, მონიტორინგი და აღსრულება ეფექტურად წარმოებს, შეუძლიათ ეკონომიკური ზრდის მხარდაჭერა ყველა ქვეყანაში საქართველოს ჩათვლით.

152. საქართველოს მთავრობამ გამოხატა ნება კორპორაციული ფინანსური არქიტექტურის გაუმჯობესების მიმართ, რისი დასტურიცაა 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის მიღება და ევროკავშირთან ახლახან ასოცირების ხელშეკრულების ხელმოწერა. ახლა, ფოკუსი გადატანილ უნდა იქნეს შესაძლებლობების განვითარებაზე, რათა სრულად დაინერგოს და ამოქმედდეს შეცვლილი სტრუქტურული ჩარჩო და ამდლდეს საქართველოში ბუღალტერთა, აუდიტორთა და მარეგულირებელთა პროფესიული დონე და შესაძლებლობები. ფინანსურ ანგარიშგებაში მონაწილე ყველა პირი, ბუღალტერი, აუდიტორი, მარეგულირებელი, კრედიტორი, ინვესტორი და ფინანსური ანგარიშგებების სხვა მომხმარებლები, მათ შორის, ფართო საზოგადოება სარგებელს მიიღებს რეკომენდაციების წარმატებული განხორციელებიდან.
153. ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში ROSC -ის შეფასების საფუძველზე, შემდეგი ღონისძიებების განხორციელებაა საჭირო, რათა აღმოიფხვრას ნაკლოვანებები და შეუსაბამოები, რომლებიც საფრთხეს უქმნის მიღწეულ პროგრესს, და საქართველო აღიჭურვოს თანამედროვე და ეფექტური ინსტიტუციური ჩარჩოთი კორპორაციული ფინანსური ანგარიშგებისთვის:

- საჭიროა საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე კომპანიების (PIEs) განსაზღვრა საქართველოს კანონმდებლობაში. ევროკავშირის ბუღალტრული აღრიცხვის დირექტივასთან შესაბამისობის მიზნით აუცილებელია, რომ აღნიშნული განსაზღვრება მოიცავდეს: (i) რეგულირებად ბაზარზე ვაჭრობაში მონაწილე კომპანიებს; (ii) საკრედიტო დაწესებულებებს; (iii) სადაზღვევო კომპანიებს და (iv) კომპანიებს, რომლებიც მნიშვნელოვანი არიან საზოგადოებისთვის მათი ბიზნესის ტიპის, სიდიდის ან დასაქმებული ადამიანების რიცხოვნობის გამო.
- შემოღებულ უნდა იქნეს საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე კომპანიების, დიდი, საშუალო, მცირე და მიკროსაწარმოების განსაზღვრებები მათი ბიზნესის სიდიდის და მფლობელობის ტიპის გათვალისწინებით სხვადასხვა კანონებში, 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის ჩათვლით, ნებისმიერი ბუნდოვანების გამორიცხვის მიზნით და სტანდარტების შესრულების უზრუნველსაყოფად.
- უნდა დაწესდეს მოთხოვნა, რომ საქართველოს ეკონომიკისთვის მნიშვნელოვანი ყველა კომპანია, ე.ი საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე კომპანიები (PIE) და დიდი საწარმოები, ბუღალტრული აღრიცხვის დირექტივის შესაბამისად, ინტერნეტის მეშვეობით ან ასლების უფასოდ გავრცელებით, სრულად აქვეყნებდნენ აუდიტორის მიერ შემოწმებულ საკუთარ ფინანსურ ანგარიშგებებს აქციონერთა საერთო კრებამდე გონივრული პერიოდის განმავლობაში, რომელიც არ უნდა აღემატებოდეს 12 თვეს ბალანსის თარიღიდან, რათა აქციონერები უკეთ იყვნენ მომზადებულნი გადაწყვეტილების მისაღებად აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგებების დამტკიცებასთან დაკავშირებით.
- უნდა შეიქმნას მდგრადი დაფინანსების უზრუნველყოფის მექანიზმი, რომელიც საშუალებას მისცემს აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციებს დროულად და ეფექტურად შეასრულონ მთავრობის მიერ დელეგირებული შემდეგი ფუნქციები ყოველგვარი არასათანადო ზეგავლენის და მიკერძოების გარეშე: (i) სტანდარტების თარგმნა და დროული განახლება; (ii) მიკროსაწარმოებისთვის ბუღალტრული აღრიცხვის გამარტივებული სტანდარტების შემუშავება; და (iii) აუდიტორების საწყისი რეგისტრირება და ასეთი რეესტრის წარმოება.

⁴⁹ Levine, R., Loayza, N., Beck, T. 2000. *Financial Intermediation and Growth: Casuality and Causes*. Journal of Monetary Economics 46, 31-77.

154. **ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტებთან დაკავშირებით,** შემდეგი ღონისძიებები ხელს შეუწყობს და გააძლიერებს ROSC -ის წინა ანგარიშის შემდეგ მიღწეულ პროგრესს:

- სტანდარტების თარგმნის პროცესის გაუმჯობესება ფასს -ის, მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს -ის და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისთვის (ISA), რათა უზრუნველყოფილ იქნეს დროული და ხარისხიანი თარგმანის სტაბილური მომზადება. განხილულ უნდა იქნეს მთავრობის და დაფინანსების სხვა მდგრადი წყაროების მხრიდან პოტენციური ფინანსური მხარდაჭერა.
- შემდგომი სტანდარტების შემუშავება და მიღება, მაგალითად, ბუღალტრული აღრიცხვის გამარტივებული სტანდარტები მიკროსაწარმოებისთვის.
- აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) შესაბამისი აუდიტის სტანდარტული მეთოდოლოგიის და აუდიტის სახელმძღვანელოს შემუშავება მცირე და საშუალო აუდიტორული პრაქტიკის მქონე ფირმებისთვის, რაც გააუმჯობესებს აუდიტორული პროფესიის ხარისხს საქართველოში მთლიანად და უზრუნველყოფს საზოგადოების ნდობის ამაღლებას ფინანსურ ანგარიშგებებში წარმოდგენილი ინფორმაციის მიმართ.

155. **ხარისხის კონტროლის და უზრუნველყოფის მექანიზმებთან დაკავშირებით,** ანგარიში წარმოადგენს შემდეგ რეკომენდაციებს მდგომარეობის გასაუმჯობესებლად:

- არსებული მარეგულირებელი ორგანოს (ორგანოების) ან არსებული მარეგულირებლების შიგნით დეპარტამენტების იდენტიფიკაცია და განსაზღვრა ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესრულების და ანგარიშგების შესაბამისობის უზრუნველსაყოფად საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე კომპანიების და დიდი საწარმოებისთვის. ეს ორგანო (ორგანოები) აღჭურვილი უნდა იყოს სტანდარტების შესრულების უზრუნველყოფის მექანიზმებით და იძულებითი უზრუნველყოფის შესაბამისი უფლებამოსილებით.
- სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოების ფინანსური ანგარიშგებების ცენტრალიზაცია უფლებამოსილების მქონე ერთ არსებულ ორგანოში. სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოების სახელმწიფო ქონების მართვის ეროვნული სააგენტოს ან შესაბამისი დარგობრივი სამინისტროს წინაშე ანგარიშგების არსებული სისტემა განაპირობებს დუბლირებას და არ აძლევს საშუალებას მთავრობას, ჰქონდეს აქტივების და იმ კომპანიების კონსოლიდირებული სურათი, რომლებშიც სახელმწიფო ფლობს კაპიტალს.
- ახალი ორგანოს შექმნა, ან არსებული ორგანოს განსაზღვრა, რომელიც იქნება სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორების ან აუდიტორული ფირმების რეგულირებაზე და/ან ზედამხედველობაზე პასუხისმგებელი კომპეტენტური ორგანო აუდიტის დირექტივის მოთხოვნის შესაბამისად. დირექტივა ითვალისწინებს მნიშვნელოვან მოქნილობას აუდიტის რეგულირებაში და მოითხოვს დასაწერად სავალდებულო დებულებების შეზღუდულ რაოდენობას. საქართველომ უნდა გამოიყენოს ასოცირების ხელშეკრულებით გამოყოფილი დრო, რათა უფრო მეტი შეიტყოს დარგობრივი პოლიტიკის ამ სფეროს შესახებ საერთაშორისო გამოცდილებიდან, შეისწავლოს აუდიტის დირექტივის სავალდებულო მოთხოვნები და განიხილოს არჩევითი დებულებების დანერგვა შედარებით უფრო გვიანი პერიოდისთვის.
- მარეგულირებლების ინსტიტუციური შესაძლებლობების უწყვეტი ზრდა ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნებთან შესაბამისობის მონიტორინგის და უზრუნველყოფის მიზნით. აღნიშნულ ინსტიტუტებს უნდა ჰქონდეთ ადეკვატური რესურსები

კორპორაციული ფინანსური ანგარიშგებების და დაკავშირებული აუდიტის ანგარიშების სიღრმისეული შესწავლის განსახორციელებლად.

- თანამშრომლობის გაძლიერება მთავრობასა და ბუღალტრული აღრიცხვის პროფესიულ ასოციაციებს შორის ფასს –თან შესაბამისობის ასამაღლებლად, აუდიტზე ხარისხის კონტროლის დასაწესებლად, სტანდარტების დროული თარგმნის უზრუნველსაყოფად და უწყვეტი პროფესიული განათლების ხარისხის გასაუმჯობესებლად.
- შესაბამის მარეგულირებელ ორგანოებში მექანიზმების მნიშვნელოვანი გაძლიერება სტანდარტებთან შესაბამისობაზე მონიტორინგის განსახორციელებლად და შეუსაბამობისათვის შესაბამისი სანქციების დასაწესებლად: ბუღალტრული აღრიცხვისთვის - საქართველოს ეროვნული ბანკი, საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახური, სახელმწიფო ქონების ეროვნული სააგენტო და ა.შ., და აუდიტისთვის - საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია. ეს გააუმჯობესებს გამჭვირვალობას და ანგარიშვალდებულებას დაინტერესებული მხარეების წინაშე. იძულებითი უზრუნველყოფის მექანიზმების არარსებობა აკნინებს სტანდარტების შესრულების მოთხოვნას და ქმნის წარმოდგენას ქართულ კომპანიებს შორის რომ ის სავალდებულო არ არის.

156. **დაბოლოს, პროფესიულ განათლებასთან და უწყვეტ განვითარებასთან დაკავშირებით შემდეგი ღონისძიებები ხელს შეუწყობს ბუღალტრების და აუდიტორების პროფესიული კვალიფიკაციის ამაღლებას საქართველოში და აამაღლებს საზოგადოების ნდობას პროფესიის მიმართ:**

- ბუღალტრული აღრიცხვის აკადემიური პროგრამის გაუმჯობესება და საუნივერსიტეტო პროგრამების შესაბამისობაში მოყვანა აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციების პროფესიული ტრენინგის და საგამოცდო მოთხოვნებთან ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში. ასევე, უწყვეტი პროფესიული განათლების და ტრენინგის გაუმჯობესება ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) განათლების სტანდარტების შესაბამისად.
- მინიმალური მოთხოვნების დაწესება და კოორდინაცია საუნივერსიტეტო დონის განათლებისთვის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში პროფესიონალი ბუღალტრებისთვის განათლების საერთაშორისო სტანდარტების საფუძველზე, რომლებსაც დაადგენს და კოორდინაციას გაუწევს განათლების სამინისტრო და უზრუნველყოფს მათ თანმიმდევრულ გამოყენებას საქართველოს უნივერსიტეტებში.
- მოთხოვნის შემოღება პროფესიონალი ბუღალტრებისთვის, რათა მათ მონაწილეობა მიიღონ ტრენინგის პროგრამებში ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში სტანდარტების და სანიმუშო პრაქტიკის შესახებ საკუთარი ცოდნის ასამაღლებლად. პროფესიულმა ორგანიზაციებმა და წამყვანმა აუდიტორულმა და ბუღალტრული აღრიცხვის კომპანიებმა უნდა განიხილონ ყოვლისმომცველი ტრენინგების შეთავაზება მონაგარიშეებისა და ბუღალტრებისთვის, რომლებიც მუშაობენ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებით (IFRS) ან მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებით (IFRS for SMEs).
- პროფესიონალი აუდიტორებისთვის პროფესიული განვითარების ტრენინგის გაუმჯობესება. აუდიტის სერვისის ხარისხის ასამაღლებლად არსებულ პრაქტიკოსებს შორის საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ უნდა განიხილოს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) შესაბამისი აუდიტის მეთოდოლოგიის და აუდიტის სახელმძღვანელოს შემუშავება და წევრებს შესთავაზოს ყოვლისმომცველი ტრენინგის კურსები.

დანართები

დანართი 1: ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში სტანდარტების და კოდექსების შესრულების შესახებ 2007 წლის ანგარიშის (ROSC) რეკომენდაციების შესრულება

	რეკომენდაციები	კატეგორია	კომენტარები
1	იურიდიული პირის და/ ან კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებების აუდიტორული შემოწმება მხოლოდ იმ შემთხვევაში როცა არსებობს საზოგადოებრივი ინტერესი ასეთ აუდიტთან დაკავშირებით	საკანონმდებლო ბაზა	შესასრულებელია
2	ყველა სავალდებულო აუდიტის განხორციელება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) შესაბამისად.	საკანონმდებლო ბაზა	გათვალისწინებულია ახალი 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონით, რომლის მოთხოვნაა ფინანსური ანგარიშგებების სავალდებულო აუდიტის განხორციელება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) შესაბამისად.
3	ყველა აუდიტორის და/ ან აუდიტორული ფირმის რეგისტრაცია პროფესიულ ორგანიზაციაში აუდიტის განსახორციელებლად.	საკანონმდებლო ბაზა	გათვალისწინებულია ახალი 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონით, რომლის მოთხოვნაა რომ ყველა აუდიტორული ფირმა რეგისტრირებული იყოს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) სრულუფლებიან წევრ პროფესიულ ორგანიზაციაში. თუმცა სავალდებულო რეგისტრაციასთან დაკავშირებული პუნქტის

	რეკომენდაციები	კატეგორია	კომენტარები
			ამოქმედება გადავადებულ იქნა 2015 წლის 1- ლ ივნისამდე.
4	მექანიზმის დახვეწა, რათა პროფესიულმა ორგანიზაციებმა შეასრულონ შემდეგი ფუნქციები ეფექტურად და დროულად არასათანადო ზეგავლენის და მიკერძოების გარეშე: • ფასს -ის თარგმნა; „ბუღალტრული აღრიცხვის შეკვეცილი დროებითი სტანდარტების“ შემუშავება ; • აუდიტის სტანდარტების თარგმნა; • ეთიკის კოდექსის ან სტანდარტების მიღება აუდიტორებისთვის და/ ან ბუღალტრებისთვის; • აუდიტორების რეგისტრაცია; • აუდიტორების სამუშაოს ხარისხის მონიტორინგი; • აუდიტის კვალიფიკაციების აღიარება; და • სერტიფიცირებულ აუდიტორებთან დაკავშირებული პრეტენზიების მოკვლევა.	საკანონმდებლო ბაზა	გათვალისწინებულია ახალი 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონით, რომელიც მოიცავს ყველა ამ დებულებას. თუმცა განხორციელება გარდამავალ ეტაპზეა.
5	ფინანსური ანგარიშგებების შემდგენელი პირების პასუხისმგებლობის ამაღლება. დირექტორების პასუხისმგებლობის ამაღლების მიზნით შემოღებულ უნდა იქნეს დირექტორების კოლექტიური პასუხისმგებლობა, როგორც კანონით ისე პრაქტიკულად, იურიდიული პირის და მისი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მიმართ ნდობის შესანარჩუნებლად. აღნიშნულმა უნდა აღმოფხვრას ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში ზედმეტი დამოკიდებულება აუდიტორებზე.	საკანონმდებლო ბაზა	არ არის გათვალისწინებული შესაბამისი რეგულაციები და კანონები არ შეცვლილა.
6	მოთხოვნა საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე კომპანიების მიმართ უზრუნველყონ თავისი აუდიტებული და კონსოლიდირებული (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) ფინანსური ანგარიშგებების იოლი საჯარო ხელმისაწვდომობა ბალანსის მომზადების თარიღიდან გონივრულ ვადაში.	საკანონმდებლო ბაზა	შესასრულებელია. შესაბამისი რეგულაციები და კანონები არ შეცვლილა.
7	თარგმნის არსებული პროცესის გაუმჯობესება იმგვარად, რომ ის გარდაიქმნას	ბუღალტრული	შესრულების პროცესშია.

	რეკომენდაციები	კატეგორია	კომენტარები
	ქართულ ენაზე სტანდარტების თარგმნის მდგრად პროცესად, რის შედეგადაც ფასს -ის ოფიციალური ქართული თარგმანი იქნება ადვილად ხელმისაწვდომი ქვეყნის მასშტაბით. თარგმნის პროცესი ასევე საჭიროებს ოპტიმიზაციას აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) თარგმნის კონტექსტში.	აღრიცხვის სტანდარტები	
8	პოლიტიკის შემმუშავებლებმა და მარეგულირებლებმა ხელახლა უნდა განიხილონ კავშირი პრუდენციულ და ზოგადი დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებას შორის საფინანსო სექტორში.	ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები	შესასრულებელია. შესაბამისი რეგულაციები და კანონები არ შეცვლილა.
9	საქართველოს ეროვნული ბანკმა და საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახურმა უნდა შეიმუშაონ პრუდენციული ფილტრები საზედამხედველო კაპიტალისთვის, რათა მოახდინონ საკუთარი საზედამხედველო ფონდების კორექტირება ცვლილებების შესაბამისად, რომლებიც ხდება იმ საფინანსო დაწესებულებების კაპიტალში, რომლებიც ფასს -ს იყენებენ.	ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები	შესრულების პროცესშია. შესაბამისი რეგულაციები და კანონები არ შეცვლილა
10	თარგმნის მიმდინარე პროცესის დაჩქარება, რათა ჩამოყალიბდეს ქართულ ენაზე თარგმნის მდგრადი პროცესი, სადაც აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) ოფიციალური თარგმანი იქნება დროულად ხელმისაწვდომი საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე. თარგმნის პროცესი ასევე ოპტიმიზირებულ უნდა იქნეს ფასს -ის თარგმნის კონტექსტში.	აუდიტის სტანდარტები	შესრულების პროცესშია
11	შუალედურ პერიოდში აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) შესაბამისი სტანდარტული აუდიტის მეთოდოლოგიის და აუდიტის სახელმძღვანელოს შემუშავება მცირე აუდიტორული პრაქტიკის მქონე ფირმებისთვის, რაც საქართველოში აუდიტორულ პროფესიას მისცემს აუდიტის ფუნქციის ხარისხის მთლიანობაში გაუმჯობესების საშუალებას.	აუდიტის სტანდარტები	შესასრულებელია.
12	ყველა აუდიტორი და აუდიტორული ფირმა უნდა დაექვემდებაროს ხარისხის უზრუნველყოფის სისტემას. ხარისხის გარე უზრუნველყოფის სისტემის შედეგები უნდა იყოს ხელის შემწყობი მარეგისტრირებელი ორგანიზაციის გადაწყვეტილების მიღების პროცესში განაგრძოს რეგისტრაცია თუ განახორციელოს ის გარკვეული შეზღუდვებით და/ ან პირობებით.	ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტების შესრულების	გათვალისწინებულია ახალი 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონით, რომელიც მოიცავს ყველა ამ დებულებას. თუმცა განხორციელება არ

	რეკომენდაციები	კატეგორია	კომენტარები
		მონიტორინგი და უზრუნველყოფა	დასრულებულა.
13	ხარისხის უზრუნველყოფის სისტემის დაგეგმვა აუდიტორებისთვის ისე, რომ მონიტორინგის ციკლი დაკავშირებული იყოს ფირმის კლიენტების საზოგადოებრივი ინტერესის დონესთან.	ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტების შესრულების მონიტორინგი და უზრუნველყოფა	შესასრულებელია
14	მოკვლევის და სანქციების ეფექტური სისტემის შექმნა აუდიტთან დაკავშირებული პოტენციურად სერიოზული გადაცდომისთვის.	ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტების შესრულების მონიტორინგი და უზრუნველყოფა	შესასრულებელია
15	საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახურის , საქართველოს ეროვნული ბანკის ან ფასიანი ქაღალდების ეროვნული კომისიის მიერ ყურადღების სისტემატური გამახვილება აუდიტორის კვალიფიცირებულ დასკვნაზე მათ დაქვემდებარებულ რეგულირებად სუბიექტების ფინანსურ აგარიშგებებთან დაკავშირებით. საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახურის , საქართველოს ეროვნული ბანკის და ფასიანი ქაღალდების ეროვნული კომისიის მიერ რეგულირებადი სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგებების შეფასების შედეგები უნდა ეცნობოს საჭიროების შემთხვევაში აუდიტის მარეგისტრირებელ ორგანოს.	ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტების შესრულების მონიტორინგი და უზრუნველყოფა	შესრულების პროცესშია
16	მოთხოვნების საიმედო მონაცემთა ბაზის შექმნა, რომელიც დაეხმარება მზღვეველებს და ზედამხედველებს სხვადასხვა პროდუქტების კატეგორიებისთვის სწორი ფასის გარკვევაში დაზღვევის ზედამხედველთა	ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის	შესასრულებელია

	რეკომენდაციები	კატეგორია	კომენტარები
	საერთაშორისო ასოციაციის No. 1 სახელმძღვანელო მითითების შესაბამისად, „დაზღვევის რეგულირება და ზედამხედველობა განვითარებადი ქვეყნებისათვის.“	სტანდარტების შესრულების მონიტორინგი და უზრუნველყოფა	
17	საქართველოს ეროვნული ბანკის, ფასიანი ქაღალდების ეროვნული კომისიის და საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახურის თანამშრომლობის გაძლიერება სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელ აუდიტორებთან ორმხრივი სარგებლის მიღების მიზნით. ზედამხედველებმა შეიძლება, ასევე, განიხილონ აუდიტორის მიერ სპეციფიკური დავალებების ან გარკვეული ანგარიშების მომზადება, რაც ზედამხედველებს დაეხმარება საზედამხედველო ფუნქციების შესრულებაში.	ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტების შესრულების მონიტორინგი და უზრუნველყოფა	შესასრულებელია
18	ტექნიკური რეზერვების აუდიტის მიმართ ორმხრივად მისაღები მიდგომის შემუშავება. სიცოცხლის დაზღვევის დარგის ფუნქციონირების გარეშე საქართველოში შეიძლება არ არსებობდეს აქტუარული რესურსები ან საკმარისად მაღალი დონის ტექნიკური დაზღვევის აუცილებლობა, რომ გაამართლოს აქტუარის მეტად რთული სერტიფიკაციის მოთხოვნა. საქართველოს აქტუარების და ფინანსური ანალიტიკოსების ასოციაციამ უნდა ჩართოს ეს მიდგომა მათ აქტუარულ კვალიფიკაციაში.	ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტების შესრულების მონიტორინგი და უზრუნველყოფა	შესასრულებელია
19	საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახურის მიერ პასუხისმგებლობის აღება სადაზღვევო კომპანიების მარკეტინგული ინფორმაციის ზედამხედველობაზე და სადაზღვევო პოლისის ტექსტზე, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს მაღალ სტანდარტებთან შესაბამისობა საზოგადოებისთვის ღია და გამჭვირვალე ინფორმაციის მისაწოდებლად. ამ ინფორმაციის წარდგენა საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახურისთვის მოთხოვნილი იყო სალიცენზიო მოთხოვნების ბოლოდროინდელ გამარტივებამდე.	ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტების შესრულების მონიტორინგი და უზრუნველყოფა	შესასრულებელია
20	მოკლე ან საშუალო პერიოდის განმავლობაში საქართველოს ეროვნული ბანკის,	ბუღალტრული	შესასრულებელია

	რეკომენდაციები	კატეგორია	კომენტარები
	საქართველოს ფასიანი ქაღალდების ეროვნული კომისიის და საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახურის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების მცოდნე უფრო მეტი თანამშრომლის მიღება და ამ თანამშრომლების წახალისება, რათა მუდამ იყვნენ ფასს –ის უახლესი ცვლილებების კურსში. ზედამხედველებმა ასევე უნდა განიხილონ თანამშრომლებისთვის უცხოეთში მსგავს დაწესებულებებში სტაჟირებაზე გაგზავნის შესაძლებლობები. ყველა მარეგულირებელი ორგანოსთვის მიზანს უნდა წარმოადგენდეს ისეთი რეჟიმის შექმნა, სადაც შესაბამისობისთვის დაწესებული სტიმული უფრო მაღალი იქნება ვიდრე შეუსაბამობის ხარჯები.	აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტების შესრულების მონიტორინგი და უზრუნველყოფა	
21	რეგისტრაციის მოთხოვნის დაწესება ყველა ფიზიკური პირისთვის, ვისაც სურს საქართველოში სავალდებულო აუდიტის განხორციელების უფლების მოპოვება. თუ ასეთი რეგისტრაციის ადმინისტრირებას ახორციელებენ პროფესიული ორგანიზაციები, როგორც ეს შემოთავაზებულია კანონპროექტით, მაშინ პროფესიონალი აუდიტორის კვალიფიკაცია თითოეული ორგანიზაციისთვის მოთხოვნილ უნდა იქნეს კანონის მიერ ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) განათლების სტანდარტების შესაბამისად ე.ი. ის უნდა მოიცავდეს პროფესიული კომპეტენციის შემოწმებას და შესაბამისი და ადეკვატური პროფესიული გამოცდილების ფლობას და უნდა: • ემყარებოდეს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ბუღალტრული აღრიცხვის განათლების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ დადგენილ განათლების საერთაშორისო სტანდარტებს, კერძოდ IES 8 –ს, „კომპეტენციის მოთხოვნები პროფესიონალი აუდიტორებისთვის“, IES 6–ს, „პროფესიული უნარის და კომპეტენციის შეფასება“ და IES 5–ს, „პრაქტიკული გამოცდილების მოთხოვნები“. • მოიცავდეს დამტკიცების პროცედურებს იმ პირებისთვის, რომელთაც გააჩნიათ ადეკვატური უცხოური ბუღალტრული კვალიფიკაცია და რომლებმაც აუდიტის მიზნებისათვის უნდა დაადასტურონ საქართველოში მოქმედი შესაბამისი კანონების და წესების ცოდნა ტესტირების	ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტორული პროფესიის განვითარება	შესრულების პროცესშია

	რეკომენდაციები	კატეგორია	კომენტარები
	საშუალებით. მოიცავდეს პროცედურებს აუდიტორთა საბჭოს მიერ გაცემული აუდიტორული სერტიფიკატის მფლობელებისთვის და საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის არსებული წევრებისთვის, რათა მათ შეასრულონ ყველა ან არსებითად ყველა მოთხოვნა კვალიფიკაციის მისაღებად. კვალიფიკაციის მიღების ასეთი პროცედურა შეესაბამება ევროკავშირის წევრ ქვეყნებში არსებულ პრაქტიკას სამეწარმეო კანონის მე-8 დირექტივიდან გამომდინარე.		
22	აუდიტორების და აუდიტორული ფირმების საჯარო ელექტრონული რეესტრის შექმნა, რათა დაინტერესებულმა მხარეებმა შესძლონ განსაზღვრა, არის თუ არა კონკრეტული აუდიტორი ან აუდიტორული ფირმა რეგისტრირებული აუდიტის განსახორციელებლად.	ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტორული პროფესიის განვითარება	შესასრულებელია
23	საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ უნდა განაგრძოს წამყვანი როლის შესრულება საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტორულ პროფესიებში. ამ კონტექსტში მან უნდა: - სცადოს ბუღალტრად მომუშავე ყველა პირის და კერძოდ ყველა „მთავარი ბუღალტრის“ ასოცირებულ წევრად მიღება; - ხელმისაწვდომი გახადოს სწავლა კვალიფიკაციის მისაღებად განსაკუთრებით მათთვის, ვინც განათლება წინა რეჟიმების დროს მიიღო, იმის ხაზგასმით, რომ ასეთი განათლება წარმოადგენს უკვე მიღებული ცოდნის განახლებას და არა სწავლას საფუძვლის არსებობის გარეშე; - შეუწყოს ხელი ყველა წევრს პროფესიული კომპეტენციის გაფართოებაში უწყვეტი პროფესიული განათლების საშუალებით. - დაარეგულიროს აუდიტორული პროფესია კანონით დელეგირებული უფლებამოსილების ფარგლებში.	ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტორული პროფესიის განვითარება	შესრულების პროცესშია. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია აგრძელებს წამყვანი როლის შესრულებას ბუღალტრული და აუდიტორული პროფესიების ხელმძღვანელობის თვალსაზრისით საქართველოში. თუმცა, მას აკლია იძულების მექანიზმები აუდიტორული პროფესიის სათანადო რეგულირებასთან და უწყვეტი პროფესიული განათლების ეფექტურ უზრუნველყოფასთან (CPD) დაკავშირებით.

	რეკომენდაციები	კატეგორია	კომენტარები
24	ქართულ კომპანიებში მომუშავე „მთავარი ბუღალტრების“ და ფინანსური ანგარიშგებების სხვა მომზადებლების დაინტერესება ფასს –ის, დარიცხვის მეთოდის და მათი გამოყენების ცოდნის ამაღლების თვალსაზრისით, საქართველოში მოქმედი ფინანსური ანგარიშგების სისტემის ფარგლებში. მოთხოვნის მხარეს, პოლიტიკის შემუშავებლებმა შეიძლება წახალისონ კომპანიის მენეჯმენტი ასეთ „გადაიარაღებაში“ საინვესტიციოდ პოზიტიური და გამაფრთხილებელი ღონისძიებების საშუალებით (მაგ. ფინანსური ანგარიშგებების სიზუსტის ვალდებულება). სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოების კონტექსტში, სახელმწიფო როგორც აქციონერის როლის შემსრულებელი, შეიძლება უზრუნველყოფდეს ამ საწარმოს ბუღალტრების მონაწილეობას „გადაიარაღების“ პროგრამებში. კომპანიები ასევე უნდა დააინტერესონ საკუთარი თანამშრომლების ტრენინგის პროგრამების მხარდაჭერით და მათი ცოდნის გაღრმავებით ბუღალტრული კვალიფიკაციის მისაღებად. მიწოდების მხარეს, შესაძლებელია კერძო სექტორის ბუღალტრული განათლების ცენტრების გახსნის წახალისება საქართველოში სპეციფიკური ღონისძიებების საშუალებით. მათი შეთავაზება მორგებული უნდა იყოს ქართული კომპანიების საჭიროებებზე. ძირითადი ცნებები, როგორებიცაა, მაგალითად, დარიცხვის მეთოდი, საგადასახადო და ფინანსური ანგარიშგებების გაყოფა და ფინანსური ანგარიშგებების ურთიერთქმედება, მენეჯერული აღრიცხვა და ფულადი ნაკადების აღრიცხვა უნდა წარმოადგენდეს ძირითად საფუძვლებს პროფესიის მიღების პროცესში.	განათლება და ტრენინგი	შესასრულებელია
25	საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია უნდა იძლეოდეს აღიარებულ კვალიფიკაციას, რომელიც სასურველი და ხელმისაწვდომი იქნება „მთავარი ბუღალტრებისა“ და სხვა ბუღალტრებისთვის. ასეთი შუალედური კვალიფიკაციის არარსებობა საქართველოში ბუღალტრული პროფესიის წარმომადგენლების უმრავლესობას პროფესიული საქმიანობის უფლების დაკარგვის რისკის ქვეშ აყენებს.	განათლება და ტრენინგი	შესასრულებელია

	რეკომენდაციები	კატეგორია	კომენტარები
26	ბუღალტრული განათლების და ტრენინგის უკეთესი ინტეგრაცია. ამ თვალსაზრისით საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ უნდა: - იმუშაოს ACCA –თან რათა მისი „ქართულენოვანი ACCA–ს“ კვალიფიკაცია რაც შეიძლება დაუახლოვოს ინგლისურენოვან სტანდარტულ ACCA –ს გამოცდების პროცესის გაუმჯობესების გზით, რომელიც ისევე უნდა იყოს ორგანიზებული როგორც ინგლისურენოვანი ACCA პროგრამა. ამასთან ერთად, საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ ხელი უნდა შეუწყოს საკუთარ წევრებს (და სხვებს), ვისაც სურთ ინგლისურენოვანი კვალიფიკაციების მიღება. - მჭიდროდ ითანამშრომლოს უნივერსიტეტებთან და უმაღლესი განათლების სხვა დაწესებულებებთან სასწავლო პროგრამების კოორდინაციის მიზნით, რათა, სადაც საჭიროა, გამოცდების პირველ სტადიაზე (და პოტენციურად მეორე სტადიაზეც) მოხდეს საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის საკვალიფიკაციო გამოცდებიდან გათავისუფლება უკვე ჩაბარებულ საგნებში. მჭიდრო თანამშრომლობა მეტად მნიშვნელოვანია – სტუდენტები სარგებელს მიიღებენ შემცირებული დროითა და ღირებულებით, ხოლო უნივერსიტეტები სარგებელს მიიღებენ სასწავლო კურსის ხარისხის გაუმჯობესებით და საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია სარგებელს მიიღებს უფრო მეტი უნარიანი სტუდენტის მოზიდვით, ვინც დროულად დაასრულებს სწავლას და გახდება სრულუფლებიანი წევრი.	განათლება და ტრენინგი	ნაწილობრივ გათვალისწინებულია. თანამშრომლობა საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციას და საგანმანათლებლო დაწესებულებებს შორის გაუმჯობესდა ROSC –ის წინა შეფასებასთან შედარებით, რამდენადაც ფედერაციამ შემოიღო საკვალიფიკაციო გამოცდებისგან გათავისუფლება ქართულენოვან ACCA პროგრამასთან დაკავშირებით სამი ქართული უნივერსიტეტის კურსდამთავრებულებისთვის. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ გააძლიერა ქართულენოვანი ACCA კურსი მის საკვალიფიკაციო სისტემასა და გაერთიანებული სამეფოს სერტიფიცირებულ ნაფიც ბუღალტერთა ასოციაციის (ACCA) სისტემას შორის ეკვივალენტურობის ამაღლებით.
27	საზედამხედველო ორგანოების წამყვანი მოქმედი თანამშრომლები მივიღებთ გაიგზავნონ მსგავს ორგანიზაციებში საზღვარგარეთ, ადგილზე ტრენინგის გასავლელად და საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკის ასათვისებლად მონიტორინგთან, ზედამხედველობასთან და ასევე ფასს –თან დაკავშირებით.	განათლება და ტრენინგი	შესასრულებელია

	რეკომენდაციები	კატეგორია	კომენტარები
28	აქტუარების და ფინანსური ანალიტიკოსების ასოციაციის მიერ შეთავაზებულმა ქართულმა აქტუარულმა კვალიფიკაციამ უნდა მიიღოს აკრედიტაცია საერთაშორისო ასოციაციისგან. ეს განაპირობებს კვალიფიკაციის სტანდარტის უკეთეს საბაზრო აღქმას.	განათლება და ტრენინგი	შესასრულებელია

დანართი 2: ბუღალტრული აღრიცხვის და ფინანსური ანგარიშგების სისტემა

ქართულ კომპანიებში მომუშავე „მთავარი ბუღალტრების“ და ფინანსური ანგარიშგებების სხვა შემდგენლების დაინტერესება ფასს –ით, დარიცხვის მეთოდით და მათი გამოყენების ცოდნის ამაღლებით, საქართველოში მოქმედი ფინანსური ანგარიშგების სისტემის ფარგლებში.

ბუღალტრული აღრიცხვის მიმდინარე სტანდარტები

სუბიექტები	იურიდიული პირის ფინანსური ანგარიშგებები
მცირე საწარმოები	ფასს –ზე დამყარებული და პროფესიის მიერ მომზადებული ბუღალტრული აღრიცხვის გამარტივებული დროებითი სტანდარტები
ყველა საწარმო მცირე სუბიექტების გარდა	2010 წლის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს)
ბანკები	ფასს–ი საბანკო კანონმდებლობის შესაბამისად
სადაზღვევო კომპანიები	ფასს –ი სადაზღვევო კანონის შესაბამისად
საფონდო ბირჟაზე რეგისტრირებული კომპანიები	ფასს –ი ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ კანონის შესაბამისად
სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოები	ფასს –ი ან ბუღალტრული აღრიცხვის მოთხოვნები ეკონომიკის და მდგრადი განვითარების სამინისტროს (MOESD) სახელმწიფო ქონების ეროვნული სააგენტოს მიერ განსაზღვრული ბუღალტრული აღრიცხვის მოთხოვნების შესაბამისად.

ბუღალტრული აღრიცხვის სამომავლო სტანდარტები

სუბიექტები	იურიდიული პირის ფინანსური ანგარიშგებები
მიკრო და მცირე ბიზნესების სახით ფუნქციონირებადი ფიზიკური პირები საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად	ანგარიშგების მოთხოვნების გარეშე
ყველა სუბიექტი, რომელიც არ არის კლასიფიცირებული როგორც მიკრო ან სხვა რეგულირებადი საწარმო	მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს –ი
ბანკები და სხვა არასაბანკო დაწესებულებები რომელთა რეგულირებასაც ახორციელებს საქართველოს ეროვნული ბანკი	ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს)
სადაზღვევო კომპანიები	ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს)
საფონდო ბირჟაზე რეგისტრირებული კომპანიები	ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს)
არაკომერციული	ბუღალტრული აღრიცხვის ადგილობრივი სტანდარტები
სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოები s	ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს) ან სახელმწიფო ქონების ეროვნული სააგენტოს მიერ განსაზღვრული ბუღალტრული აღრიცხვის მოთხოვნები

დანართი 3: სუბიექტებისთვის დაწესებული წარდგენის და გამოქვეყნების მოთხოვნები

სუბიექტი	ანგარიში	წარდგენის მოთხოვნები		გამოქვეყნების მოთხოვნები	
		სად	როდის	სად	როდის
რეგულირებას დაქვემდებარებული სუბიექტები					
ბანკები	აუდიტორის მიერ შემოწმებული ფინანსური ანგარიშგებები (FS) და აუდიტის დასკვნა	საქართველოს ეროვნული ბანკი	საქართველოს ეროვნულ ბანკში აუდიტის ანგარიშის წარდგენიდან 10 დღის განმავლობაში და არაუგვიანეს საანგარიშო პერიოდის მომდევნო წლის 15 მაისისა .	ბეჭდური მედია, ბანკის ვებ–გვერდი და საქართველოს ეროვნული ბანკის ვებგვერდი	აუდიტის დასკვნის მიღებიდან 30 დღეში
	არააუდიტირებული კვარტალური ბალანსი და მოგება – ზარალის ანგარიშგება	საქართველოს ეროვნული ბანკი	კვარტლის დასრულებიდან 30 დღეში	ვებგვერდი	კვარტლის დასრულებიდან 30 დღეში
სააქციო საზოგადოება (საჯარო მფლობელობაში არსებული)	აუდიტორის მიერ შემოწმებული ფინანსური ანგარიშგებები (FS) და აუდიტის დასკვნა	საქართველოს ეროვნული ბანკი და საქართველოს საფონდო ბირჟა	საანგარიშო პერიოდის დასრულებიდან 90 დღეში	არჩევითი	მოთხოვნა არ არის განსაზღვრული
	ნახევარწლიური არააუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებები	საქართველოს ეროვნული ბანკი და საქართველოს საფონდო ბირჟა	საანგარიშო პერიოდის დასრულებიდან 45 დღეში	არ არის მოთხოვნილი	მოთხოვნა არ არის განსაზღვრული
საბროკერო კომპანიები, საფონდო ბირჟა, ცენტრალური დეპოზიტარი	აუდიტორის მიერ შემოწმებული ფინანსური ანგარიშგებები (FS) და აუდიტის დასკვნა	საქართველოს ეროვნული ბანკი	საანგარიშო პერიოდის დასრულებიდან 90 დღეში	არ არის მოთხოვნილი	მოთხოვნა არ არის განსაზღვრული
	კვარტალური არააუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებები საბროკერო კომპანიებისთვის	საქართველოს ეროვნული ბანკი	საანგარიშო პერიოდის დასრულებიდან 45 დღეში	არ არის მოთხოვნილი	არ არის მოთხოვნილი
სადაზღვევო კომპანიები	აუდიტორის მიერ შემოწმებული ფინანსური ანგარიშგებები (FS) და აუდიტის დასკვნა	სსიპ საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახური	20 თებერვლისთვის	არ არის მითითებული	მოთხოვნა არ არის განსაზღვრული
ყველა სხვა სუბიექტი, მათ შორის შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებები					
-	-	მოთხოვნა არ არის განსაზღვრული		მოთხოვნა არ არის განსაზღვრული	

დანართი 4: ანგარიშგების მოთხოვნები საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის

მიკროსაწარმოების განმარტება საგადასახადო კოდექსის თანახმად:

სუბიექტის ტიპი	ბრუნვა	სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები
მიკროსაწარმო	< 30,000 ლარი (17, 161 აშშ დოლარი; 12, 504 ევრო)	< 45,000 ლარი (25,724 აშშ დოლარი; 18, 755 ევრო)
მცირე ბიზნესი	< 100,000 ლარი (57,205 დოლარი; 41, 679 ევრო)	< 150,000 ლარი (85, 807 აშშ დოლარი; 62, 518 ევრო)

ანგარიშგების მოთხოვნების ცვლილება მცირე საწარმოებისთვის ახალ კანონში:

შესაბამისი კანონები	თანამშრომლების რაოდენობა	ბრუნვა	მატერიალური ფასეულობები	კლასიფიკაცია	აღრიცხვის სტანდარტი
კანონი მეწარმეთა შესახებ და კანონი ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებ (1999)	< 20	500,000 ლარი (დაახ. 286,025 აშშ დოლარი; 208, 394 ევრო)		მცირე ბიზნესი	ბუღალტრული აღრიცხვის გამარტივებული სტანდარტები
2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონი	1	< 100,000 ლარი (57,205 აშშ დოლარი; 41, 679 ევრო)	< 150,000 ლარი (85, 807 აშშ დოლარი; 62, 518 ევრო)	მიკროსაწარმო	არ არის მოთხოვნილი
2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონი	≥ 2	> 100,000 ლარი (57,205 აშშ დოლარი; 41, 679 ევრო)	> 150,000 ლარი (85, 807 აშშ დოლარი; 62, 518 ევრო)	მცირე და საშუალო საწარმო	მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს

დანართი 5: საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის მიერ ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) საწევრო ვალდებულებების პრინციპების (SMO) შესრულების მიმოხილვა

SMO 1 – ხარისხის უზრუნველყოფა (QA): საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ დაადგინა პროცედურები თავისი წევრი აუდიტორული ფირმების ხარისხის უზრუნველყოფის შესაფასებლად, რაც ამჟამად მიმდინარეობს მათი საკუთარი ინიციატივით დამოუკიდებელი გარე შემოწმების საშუალებით. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონით ბოლო დროს დანერგული ცვლილებები მოითხოვს ხარისხის კონტროლს აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციების მიერ, რომლებიც აკმაყოფილებენ დადგენილ მოთხოვნებს, მათ შორის, ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) წევრობის მოთხოვნას. ამჟამად, საქართველოში მხოლოდ პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია არის ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის წევრი. აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციებს მიენიჭათ უფლებამოსილება, დაადგინონ და განახორციელონ ხარისხის შეფასების პროცედურები, აწარმოონ აუდიტორთა რეესტრი. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ შეიმუშავა და დაამტკიცა შესაბამისი დებულება ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის შესახებ, რომელიც განსახორციელებლად მზადაა 2015 წლის ივნისიდან, როდესაც ამოქმედდება 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის გადავადებული პუნქტები. მას შემდეგ, რაც პროცედურა სავალდებულო გახდება, საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციას დასჭირდება მნიშვნელოვანი ფინანსური და ადამიანური რესურსები ხარისხის უზრუნველყოფის შესაფასებლად. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია ამჟამად იმყოფება იმ შესაბამისი სპეციალისტების იდენტიფიკაციის პროცესში, რომლებმაც უნდა შეაფასონ ხარისხი. მათი მზადყოფნის შესამოწმებლად საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ განახორციელა ხარისხის სამი ნებაყოფლობითი შეფასება 2012-2013 წლებში. ამ ღონისძიებას არ გამოუვლენია რაიმე მნიშვნელოვანი გადახვევა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებიდან (ISA) და დაეხმარა საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციას მისი დებულების დახვეწაში ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის შესახებ. ასევე, საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია და საქართველოს მთავრობა თანხმდებიან, რომ უნდა შეიქმნას აუდიტორულ საქმიანობაზე საზოგადოებრივი ზედამხედველობის ორგანო აუდიტის შესახებ ევროკავშირის დირექტივის შესაბამისად, თუმცა, საქართველოში ამ კონცეფციის დასამკვიდრებლად საჭიროა ადგილობრივ კანონმდებლობაში შესაბამისი ცვლილებების შეტანა.

SMO 2 – განათლების საერთაშორისო სტანდარტები (IESs): საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია თანამშრომლობს შერჩეულ ადგილობრივ უნივერსიტეტებთან დაწყებითი პროფესიული განათლების მიწოდების თვალსაზრისით. პროფესიული სერტიფიცირებისთვის საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის წევრობის კანდიდატებმა უნდა დაასრულონ ქართულენოვანი კვალიფიკაცია გაერთიანებული სამეფოს ACCA-ს ნათარგმნი პროგრამის საფუძველზე, შეასრულონ სამწლიანი პრაქტიკული გამოცდილების მოთხოვნა და ჩააბარონ საბოლოო გამოცდა. უწყვეტი პროფესიული განათლების (CPD) მოთხოვნა, რაც გულისხმობს ყოველ წელს 40-საათიან პროგრამას მაინც/ან სამ წელიწადში 120-საათიან პროგრამას მაინც, გახდება სავალდებულო ყველა წევრისთვის 2015 წლის 1-ლი ივნისიდან, როცა ძალაში შევა 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის გადავადებული პუნქტები. ამავ დროს, საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციას აქვს იძულებითი უზრუნველყოფის მეტად შეზღუდული ინსტრუმენტები შესაბამისობის მონიტორინგის განსახორციელებლად.

SMO 3 – აუდიტის და მარწმუნებელი მომსახურების სტანდარტების საბჭოს (IAASB) მოთხოვნები: 2013 წლის იანვრიდან ყველა სავალდებულო აუდიტი უნდა განხორციელდეს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) შესაბამისად. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია ამჟამად პასუხისმგებელია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) და აუდიტის და მარწმუნებელი მომსახურების სტანდარტების საბჭოს (IAASB) მიერ დადგენილი სხვა შესაბამისი მოთხოვნების თარგმნაზე, განახლებასა და გამოქვეყნებაზე. თარგმნის შესაბამისი პროცესი კარგადაა ორგანიზებული, მაგრამ დროულად არ ხორციელდება. მაგალითად, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) უახლესი ქართულად ნათარგმნი და გამოქვეყნებული ვერსია 2009 წლით თარიღდება. უფრო მეტიც, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) გავრცელება და შესაბამისი ტრენინგი საჭიროებს მნიშვნელოვან გაუმჯობესებას, რათა ეფექტიანად მოხდეს სტანდარტების შესახებ ცოდნის გადაცემა და გაღრმავება ადგილობრივ პროფესიონალებს, საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის წევრებს და სხვებს შორის. ფედერაციას არ გააჩნია უფლებამოსილება და რესურსები, რათა საწევრო ვალდებულების პირველი პრინციპის შესაბამისად (SMO 1) უზრუნველყოს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) შესრულება.

SMO 4 – ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IESBA) ეთიკის კოდექსი: 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის თანახმად, ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IESBA) ეთიკის კოდექსი სრულად არის მიღებული საქართველოში და ძალაშია 2013 წლიდან. ამავე დროს, პროფესიულ აკრედიტებულ ორგანიზაციაში ყველა აუდიტორული ფირმის სავალდებულო გაწევრიანების დაგვიანების გამო, საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციას არ გააჩნია აუდიტორული ფირმების კოდექსთან შესაბამისობის კონტროლის მექანიზმი. უფრო მეტიც, აუდიტორული პროფესია საჭიროებს მნიშვნელოვან მხარდაჭერას კოდექსის შესრულების თვალსაზრისით პუბლიკაციების და ქართულ ენაზე ჩატარებული ტრენინგების საშუალებით.

SMO 5 – ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები სახელმწიფო სექტორისთვის (IPSAS): ეს სტანდარტები არ არის მიღებული საქართველოში. ფინანსთა სამინისტროს თანახმად, საქართველო 2020 წლისთვის გეგმავს სახელმწიფო სექტორისთვის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (IPSAS) დანერგვას. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია თანამშრომლობს ფინანსთა სამინისტროსთან საქართველოში სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვის საჭიროების შეფასებასთან და თარგმნასთან დაკავშირებით.

SMO 6 – მოკვლევა და დისციპლინა: საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ 2013 წელს დაიწყო მოკვლევის და დისციპლინის სისტემის შემუშავება საწევრო ვალდებულების მეექვსე პრინციპის მოთხოვნების შესაბამისად (SMO 6). საკანონმდებლო დონეზე ეს ფუნქცია არც მკაფიოდ არის განსაზღვრული და არც დარეგულირებული. ზოგიერთი დისციპლინური ღონისძიება და ჯარიმა გათვალისწინებულია 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონით გარკვეული დარღვევებისთვის, როგორებიცაა, მაგალითად: სარეგისტრაციო მოთხოვნების შეუსრულებლობა, აუდიტის პარტნიორის დანიშვნასთან დაკავშირებული დარღვევა, დამოუკიდებლობის ან კონფიდენციალურობის მოთხოვნების დარღვევა. თუმცა, მოთხოვნების შესრულების იძულებითი მექანიზმი მკაფიო არ არის და საჭიროებს გაძლიერებას სათანადოდ ამუშავებისთვის. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ ასევე უნდა გააუმჯობესოს მოკვლევის და დისციპლინის სისტემა და პროცედურები, ისევე, როგორც უნდა უზრუნველყოს საკუთარი წევრების ცოდნის ამაღლება მოკვლევის და დისციპლინური მექანიზმების მიზნის შესახებ, რათა ხელი შეუწყოს საქართველოში აუდიტორული პროფესიის მიმართ ნდობის ამაღლებას.

SMO 7 – ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები: საქართველომ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები 2000 წელს მიიღო. სუბიექტები, რომლებიც

ექვემდებარებიან სავალდებულო აუდიტს (მათ შორის: კომერციული ბანკები, სადაზღვევო კომპანიები და ადგილობრივ ბაზარზე საბირჟო რეგისტრაციის მქონე კომპანიები), ვალდებულნი არიან მოამზადონ საკუთარი ფინანსური ანგარიშგებები ფასს-ის შესაბამისად. მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს-ი ამოქმედდება 2015 წლის 1-ლი ივნისიდან და გამოყენებულ იქნება ყველა სუბიექტის მიმართ, რომლებიც არ არიან ვალდებულნი, შეასრულონ სრული ფასს-ის მოთხოვნები და სცდებიან მიკროსაწარმოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ განმარტებას. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონი ახდენს თარგმნის და გამოქვეყნების პროცესის დელეგირებას აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციაზე. ამჟამად, საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციაზე . ფედერაციამ განაახლა ფასს-ის თარგმანი ქართულ ენაზე და გამოსცა 2010 წელს. მას შემდეგ ჯერჯერობით არ არის ხელმისაწვდომი განახლებული თარგმანი. 2009 წელს გამოცემული მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს-ი ასევე ნათარგმნია ქართულ ენაზე, მაგრამ ჯერ არ არის გამოქვეყნებული. 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონის მე-3 მუხლით შესაძლებელია სრული ფასს-ის და მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს-ის ინგლისურენოვანი ვერსიის გამოყენებაც.

დანართი 6: ფასს-ის შესაბამისად მომზადებული შერჩეული აუდირებული ფინანსური ანგარიშგებები

ქვემოთ წარმოდგენილია შეუსაბამოების შერჩეული მაგალითები, რომლებიც გამოვლინდა ამ ანგარიშის მომზადების პროცესში განხორციელებული ფინანსური ანგარიშგების ნიმუშების შეფასებისას.

- **ბუღალტრული აღრიცხვის მნიშვნელოვანი პოლიტიკა.** მცირე გამონაკლისის გარდა, ბუღალტრული აღრიცხვის მნიშვნელოვანი პოლიტიკა აქტივების და ვალდებულებების შეფასებასთან დაკავშირებით, ხშირად არ შეიცავს ფასდათმობის მოქმედ განაკვეთებს ან არ უსვამს ხაზს ამგვარ გამოთვლებში შეტანილ ან ამოღებულ მუხლებს. აღნიშნულმა შეიძლება წარმოშვას გარკვეული ეჭვები, ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშში მითითებული აქტივების და ვალდებულების მიმდინარე საბალანსო ღირებულების სისწორეზე.
- **ინფორმაციის გამჟღავნება დაკავშირებული მხარის შესახებ.** სუბიექტების უმრავლესობას არ ჰქონდა ბასს 24-ით („დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნები“) მოთხოვნილი კატეგორიები ან შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები. ასევე, სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული სამი საწარმოდან ორი იყენებდა გამონაკლისს სამთავრობო სუბიექტებისთვის დადგენილი სტანდარტიდან, რაც მათ საშუალებას აძლევდა, წარმოედგინათ განმარტებითი შენიშვნები არასრული ფორმით. დაკავშირებული მხარის შესახებ განმარტებითი შენიშვნების არარსებობა აფერხებს ფინანსური ანგარიშგებების მომხმარებლების უნარს, გაერკვნენ სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობაში და შეაფასონ, თუ რა გავლენას შეიძლება ახდენდეს დაკავშირებულ მხარეებთან წარმოებული ოპერაციები სუბიექტის ფინანსურ საქმიანობაზე, ფინანსურ მდგომარეობაზე ან ფულად ნაკადებზე.
- **ძირითადი საშუალებები.** ნიმუშში წარმოდგენილ თითქმის ყველა სუბიექტს ჰქონდა პრობლემა ძირითადი საშუალებების შეფასებასთან დაკავშირებით, რომელიც მოთხოვნილია ბასს 16-ით „ძირითადი საშუალებები“. იმის გათვალისწინებით, რომ ძირითადი საშუალებები წარმოადგენს ბალანსის მნიშვნელოვან აქტივს, არსებობს რისკი იმისა, რომ ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგებაში მოცემული მთლიანი აქტივების ღირებულება წარმოდგენილი იყოს ზედმეტი ან ნაკლები ოდენობით.
- **გაუფასურება.** არაწარმოებულ ფინანსურ აქტივებთან დაკავშირებით, კომპანიების უმრავლესობა არ ითვალისწინებს მოთხოვნას, რომ სამომავლო საკრედიტო ზარალი, რომელიც ჯერ არ დამდგარა, ამოიღოს გაუფასურების ზარალისთვის სავარაუდო სამომავლო ფულადი ნაკადების მიმდინარე ღირებულების გამოთვლებიდან ბასს 39-ის („ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება“) და ფასს 7-ის („ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები“) შესაბამისად. აღნიშნულს შედეგად შეიძლება მოჰყვეს ფინანსურ ანგარიშგებებში ფინანსური აქტივების არასწორი ღირებულების მითითება. არასაფინანსო აქტივებისთვის ხშირად გამოტოვებული იყო გაუფასურების რეზერვის ანგარიშის შედარება, რომელიც მოთხოვნილია ბასს 36-ით – „აქტივების გაუფასურება“ და ამდენად, გაურკვეველი იყო შემოსავლიდან გასაწევი შესაბამისი ხარჯების სანდოობა.
- **რეალური ღირებულება.** წარმოდგენილი იყო რეალური ღირებულების შესახებ განმარტებები, თუმცა, ისინი იყო შეზღუდული და ძალზე ზოგადი.
- **ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული რისკების გამჟღავნება.** სუბიექტების უმრავლესობა შეეცადა წარმოედგინა ინფორმაცია, რომელიც მოთხოვნილია ფასს 7-ით – „ფინანსური ინსტრუმენტები-განმარტებითი შენიშვნები“. თუმცა, აღნიშნული იშვიათად

იყო სრული და ბევრ შემთხვევაში მოწოდებული ინფორმაცია იყო არაადეკვატური, ფინანსური ინსტრუმენტებიდან გამომდინარე რისკების ტიპთან და მასშტაბთან დაკავშირებით.

ფასს-თან ბანკების შეუსაბამობის მაგალითები განხილული ფინანსური ანგარიშგების ნიმუშებში:

- **ბასს 1 ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა.** ზოგ შემთხვევაში ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკა უშუალოდ იყო ამოღებული სტანდარტებიდან საბანკო ტრანზაქციებთან თვალსაჩინო კავშირის გარეშე. სხვა შემთხვევებში კი ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკა ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი მუხლებისთვის მთლიანად იყო ამოღებული. ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკის სრული გამჟღავნება მნიშვნელოვანია იმისთვის, რომ მომხმარებლებს მისცეს საშუალება სრულად გაერკვნენ ფინანსურ ანგარიშგებებში მოცემული მუხლების ტიპში, აღიარებაში და შევსებაში და ანგარიშგების პერიოდში განხორციელებულ ოპერაციებში. ამასთან ერთად, ყოველმომცველი განმარტებითი შენიშვნები ინვესტორებს და სხვა მომხმარებლებს აძლევს საშუალებას, შეადარონ ბანკების ფინანსური საქმიანობა საბანკო სექტორის შიგნით.
- **ბასს 7 ფულადი ნაკადების ანგარიშგება.** შეუსაბამობა ბასს 7-თან მოიცავს მრავალ სფეროს, მაგალითად: ცენტრალურ ბანკებში არსებული შეზღუდული ნაშთების შეტანას ფულის და ფულადი ეკვივალენტების მუხლში; ფულის და ფულის ეკვივალენტებში შეტანილი მუხლების ვადიანობის მიუთითებლობას; ფინანსურ ანგარიშგებებში იდენტიფიცირებული ფულადი ნაკადების სადმე გამოტოვებას და ფულისა და ფულის ეკვივალენტების განსხვავებული თანხების მითითებას ფულადი ნაკადების და ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგებაში. ბასს-თან შეუსაბამობა წარმოშობს კითხვებს ბანკის ფულადი ნაკადების რეალურად წარმოდგენის შესახებ და საფრთხეს უქმნის მომხმარებლების ნდობას ფინანსური ანგარიშგებების სიზუსტის მიმართ.
- **ბასს 24 დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნები.** განმარტებითი შენიშვნები ხშირად იყო არასრული და არასათანადოდ მინიშნებული მთელს ფინანსურ ანგარიშგებებში.
- **ბასს 38 არამატერიალური აქტივები.** ზოგადად, ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკა არამატერიალური აქტივებისთვის შეზღუდულია და ხშირად ერთმანეთისგან არ ასხვავებს საწარმოს შიგნით შექმნილ და სხვა არამატერიალურ აქტივებს; არ უთითებს, სასრული იყო თუ უსასრულო აქტივის სარგებლობის ვადა; არ უჩვენებს ამორტიზაციის განაკვეთს ან გამოყენებულ მეთოდებს; არ ადარებს საბალანსო ღირებულებებს პერიოდის დასაწყისში და ბოლოს. შედეგად, მომხმარებლისთვის რთული იქნება, შეაფასოს ფინანსურ ანგარიშგებებში წარმოდგენილი მონაცემების საიმედოობა.
- **ბასს 39 ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება.** III თავში წარმოდგენილ შეუსაბამობებთან ერთად, ბევრმა ბანკმა წარმოადგინა არაადეკვატური ინფორმაცია სესხების გაუფასურების შეფასების მიდგომასთან დაკავშირებით. მიუხედავად იმისა, რომ სესხების შესაძლო დანაკარგების კოლექტიურ შეფასებამდე ჩვეულებრივ წარმოდგენილი იყო სტანდარტული ტექსტი ბანკის მიერ სესხების ინდივიდუალური შეფასების შესახებ, თითქმის არ იყო ან მწირი ინფორმაცია იყო წარმოდგენილი კოლექტიურ შეფასებამდე ინდივიდუალური სესხების დანაკარგების ზღვრის შესახებ. მარეგულირებელი და ზოგადი დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების განსხვავების გათვალისწინებით და სესხების შესაძლო დანაკარგების დარეზერვებასთან დაკავშირებით, ფინანსური ანგარიშგებების მომხმარებლები საჭიროებენ მაქსიმალურად ხელმისაწვდომ ინფორმაციას ფინანსურ ანგარიშგებებში სესხების დანაკარგების გაუფასურების შეფასებაში გასარკვევად.
- **ფასს 7 ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები.** სხვადასხვა კატეგორიის რისკების შესახებ განმარტებითი შენიშვნების მასშტაბი განსხვავებული იყო ბანკების

ფინანსური ანგარიშგების ნიმუშებში. ზოგიერთ ბანკს წარმოდგენილი ჰქონდა ინფორმაციული განმარტებითი შენიშვნები. ზოგადად, მოთხოვნილი განმარტებითი შენიშვნები გირაოს და სესხის კონცენტრაციის შესახებ ჩამორჩებოდა მოთხოვნებს. ბევრი ბანკი რაოდენობრივად არ აფასებს გირაოს ეფექტს საკრედიტო რისკის შერბილების მიზნით. გარემოში, სადაც ბანკები ძლიერ არიან დამოკიდებულნი გირაოზე საკრედიტო რისკის შესარბილებლად, უზრუნველყოფად გამოყენებული გირაოს ტიპებთან დაკავშირებული მოთხოვნების შესრულება და მისი ფინანსური ეფექტის რაოდენობრივი შეფასება ფინანსური ანგარიშგებების მომხმარებლებს მისცემს ბანკის საკრედიტო რისკის უკეთ შეფასების შესაძლებლობას.

სადაზღვევო კომპანიების ფასს-თან შეუსაბამობის მაგალითები ფინანსური ანგარიშგების განხილულ ნიმუშებში:

- აქტივები და ვალდებულებები არ იყო თვალსაჩინოდ ჩამოთვლილი ლიკვიდურობის მიხედვით.
- ბუღალტრული აღრიცხვის მნიშვნელოვანი პოლიტიკა იყო ზოგადი, არასრული ან გამოტოვებული.
- შენიშვნები შეიცავდა არაადეკვატურ მითითებებს ფინანსურ ანგარიშგებებთან დაკავშირებით. მაგალითად, ერთ-ერთმა სადაზღვევო კომპანიამ შენიშვნებში არ განმარტა მისაღები სესხების შესახებ, კერძოდ, რომ სესხების 97% პროცენტი გაცემული იყო დაკავშირებულ მხარეებზე, რომელთაგან ერთ დაკავშირებულ მხარეზე მოდიოდა მთელი სესხების 87% ან რომ სესხი დაუფარავი იყო ერთი წლის განმავლობაში.
- არ იყო შექმნილი რეზერვი სესხების გაუფასურებისთვის ან სხვა ფინანსური აქტივებისთვის.
- არ წარმოებდა გადავადებული შესყიდვის ღირებულების ამორტიზაცია.
- შეზღუდული იყო ფასს 7-ით განსაზღვრული განმარტებითი შენიშვნები რისკის ყველა კატეგორიის მიხედვით.
- არასრული იყო განმარტებითი შენიშვნები დაკავშირებული მხარის ტრანზაქციების შესახებ.

სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოები და კერძო სექტორის სუბიექტების შეუსაბამობა ფასს-თან ფინანსური ანგარიშგების განხილულ ნიმუშებში:

- **IAS 1 ფინანსური ანგარიშგებების წარდგენა..** ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამისი პოლიტიკა ყოველთვის არ იყო წარმოდგენილი.
- **IAS 7 ფულადი ნაკადების ანგარიშგება..** იყო ფულის და ფულის ეკვივალენტების მუხლების არასწორი კლასიფიკაციის შემთხვევები.
- **IAS 17 იჯარა.** კლასიფიკაცია და შეფასება ზოგჯერ არასწორი იყო ან განმარტებითი შენიშვნები არ იყო ადეკვატური.
- **IAS 38 არამატერიალური აქტივები.** მიმდინარე ღირებულების და დაკავშირებული ამორტიზაციის შედარება ზოგჯერ იყო გამოტოვებული.
- **IAS 24 დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნები.** განმარტებითი შენიშვნები ხშირად იყო არასრული და მასში არასწორად იყო წარმოდგენილი მითითებები სხვა ფინანსურ ანგარიშგებებში.
- **IFRS 3 საწარმოთა გაერთიანება.** ზოგადად, ეს სუბიექტები არ ასრულებდნენ ფასს 3-ის მოთხოვნას ინფორმაციის წარმოდგენასთან დაკავშირებით გადაცემული ანაზღაურების რეალური ღირებულების შესახებ, ან არ ჰქონდათ წარმოდგენილი განმარტებითი შენიშვნები საწარმოთა გაერთიანების უმთავრესი მიზეზების შესახებ და სტანდარტით გათვალისწინებული სხვა განმარტებები.

დანართი 7: შემოთავაზებული გასაუმჯობესებელი სფეროების პრიორიტეტულობის განსაზღვრა

ლონისძიება		ვადა		
		მოკლევადიანი (1 წელზე ნაკლები)	საშუალოვადიანი (1-დან 3 წლამდე)	გრძელვადიანი (3-დან 5 წლამდე)
საკანონმდებლო ბაზა				
1	საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე კომპანიების ცნების შემოღება ქართულ კანონმდებლობაში, რომელიც მოიცავს: (i) რეგულირებად ბაზარზე ვაჭრობაში მონაწილე სუბიექტებს; (ii) საკრედიტო დაწესებულებებს; (iii) სადაზღვევო კომპანიებს და (iv) კომპანიებს, რომელთაც არსებითი საზოგადოებრივი მნიშვნელობა აქვთ მათი საქმიანობის ტიპის, სიდიდის ან დასაქმებულ პირთა რაოდენობის გამო, ევროკავშირის 2013/34/EU დირექტივის „წლიური ფინანსური ანგარიშგებების, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებების და გარკვეული ტიპის საწარმოების დაკავშირებული ანგარიშების შესახებ“ განსაზღვრების შესაბამისად (ბუღალტრული აღრიცხვის დირექტივა).	X		
2	საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე კომპანიების, დიდი, საშუალო, მცირე და მიკროსაწარმოების განსაზღვრებების შემოღება და სხვა კანონებთან ჰარმონიზაცია მათი საქმიანობის მასშტაბის და მფლობელობის ტიპის მიხედვით (მათ შორის, მაგრამ არა მხოლოდ 2012 წლის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონი, კანონი მეწარმეთა შესახებ, საგადასახადო კოდექსი და სხვა სახელმწიფო და მარეგულირებელი ორგანოების ნორმატიული აქტები) ნებისმიერი ბუნდოვანების აღმოსაფხვრელად და სტანდარტების შესრულების და განხორციელების ხელშესაწყობად. აღნიშნული ზღვრები დაადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის, აუდიტის და ანგარიშგების მოთხოვნებს სუბიექტების სხვადასხვა ტიპებისთვის. კერძოდ, გასათვალისწინებელია ანგარიშგების მოთხოვნები მცირე და მიკროსაწარმოებისთვის, რადგან ბევრ მათგანს შესაძლოა ზედმეტ ტვირთად დააწევს ანგარიშგების ახალი მოთხოვნები მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს-ის გამოყენებასთან დაკავშირებით, რომელიც ძალაში შევა 2015 წლის 1-ლი ივნისიდან.	X		

ლონისძიება		ვადა		
		მოკლევადიანი (1 წელზე ნაკლები)	საშუალოვადიანი (1-დან 3 წლამდე)	გრძელვადიანი (3-დან 5 წლამდე)
3	საქართველოს ეკონომიკისთვის მნიშვნელოვანი კომპანიებისთვის გამოქვეყნების მოთხოვნების დადგენა. მაგალითად, საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე კომპანიებმა და დიდმა საწარმოებმა ევროკავშირის 2013/34/EU დირექტივის განსაზღვრების შესაბამისად უნდა გამოაქვეყნონ აუდიტორის მიერ შემოწმებული, სრული ფინანსური ანგარიშგებები აქციონერთა საერთო კრებამდე გონივრული პერიოდის განმავლობაში (რომელიც არ უნდა აღემატებოდეს 12 თვეს ბალანსის მომზადების თარიღიდან), ინტერნეტის საშუალებით ან უფასო ასლების გავრცელებით, იმისათვის, რომ აქციონერები უკეთ იყვნენ მომზადებულნი ფინანსური ანგარიშგებების დამტკიცებასთან დაკავშირებით გადაწყვეტილების მისაღებად.	X		
4	ფინანსური მხარდაჭერის მდგრადი მექანიზმის დადგენა, რომელიც საშუალებას მისცემს აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციებს, შეასრულონ მთავრობის მიერ დელეგირებული ფუნქციები ეფექტიანად და დროულად, არასათანადო გავლენის და მიკერძოების გარეშე: (i) სტანდარტების თარგმნა და დროული განახლება; (ii) გამარტივებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შემუშავება მიკროსაწარმოებისთვის და (iii) აუდიტორების თავდაპირველი რეგისტრაცია და ამ რეესტრის წარმოება.		X	
ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტები				
5	სტანდარტების თარგმნის პროცესის გაუმჯობესება დროული და ხარისხიანი თარგმანის სტაბილური მომზადების უზრუნველსაყოფად, მთავრობის მხრიდან ფინანსური მხარდაჭერის და დაფინანსების სხვა მდგრადი წყაროების განხილვით.		X	
6	შემდგომი სტანდარტების შემუშავება და მიღება, მაგალითად, ბუღალტრული აღრიცხვის გამარტივებული სტანდარტები მიკროსაწარმოებისთვის.		X	
7	აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) შესაბამისი აუდიტის სტანდარტული მეთოდოლოგიის და აუდიტის სახელმძღვანელოს შემუშავება მცირე და საშუალო აუდიტორული პრაქტიკის მქონე ფირმებისთვის, რაც გააუმჯობესებს აუდიტორული პროფესიის ხარისხს საქართველოში მთლიანად და უზრუნველყოფს საზოგადოების		X	

დონისძიება		ვადა		
		მოკლევადიანი (1 წელზე ნაკლები)	საშუალოვადიანი (1-დან 3 წლამდე)	გრძელვადიანი (3-დან 5 წლამდე)
	ნდობის ამაღლებას ფინანსური ანგარიშგებებში წარმოდგენილი ინფორმაციის მიმართ.			
ხარისხის კონტროლი და მისი უზრუნველყოფის მექანიზმები				
8	არსებული მარეგულირებელი ორგანოს ან არსებულ მარეგულირებელ ორგანოში დეპარტამენტის იდენტიფიკაცია და განსაზღვრა ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესრულების და ანგარიშგების შესაბამისობის უზრუნველსაყოფად საზოგადოებრივი ინტერესის მქონე და დიდი საწარმოებისთვის. ეს ორგანო უნდა აღიჭურვოს აღსრულების სტანდარტული მექანიზმებით და შესაბამისი აღმასრულებელი უფლებამოსილებით.		X	
9	სახელმწიფოს მფლობელობაში არსებული საწარმოების ფინანსური ანგარიშგებების ცენტრალიზაცია ერთ ორგანოში ან არსებული მარეგულირებლის რომელიმე განყოფილებაში. ეს ნაბიჯი შესაძლებელს გახდის ფუნქციების დუბლირების თავიდან აცილებას და მთავრობას საშუალებას მისცემს, შეიმუშაოს კონსოლიდირებული ხედვა იმ კომპანიების შესახებ, რომლებშიც სახელმწიფო ფლობს გარკვეულ კაპიტალს.	X		
10	კომპეტენტური უფლებამოსილების მქონე ახალი ორგანოს ან არსებულ ორგანოში სტრუქტურული ერთეულის განსაზღვრა, რომელიც პასუხისმგებელი იქნება სავალდებულო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორების და აუდიტორული ფირმების რეგულირებაზე და/ან ზედამხედველობაზე 2014/56/EU აუდიტის დირექტივის – „წლიური ანგარიშების და კონსოლიდირებული ანგარიშების სავალდებულო აუდიტის შესახებ“ შესაბამისად (აუდიტის დირექტივა). დირექტივა უზრუნველყოფს მნიშვნელოვან მოქნილობას აუდიტის რეგულირებაში, რაც მოითხოვს სავალდებულო დებულებების მხოლოდ შეზღუდული რაოდენობის დანერგვას. საქართველომ უნდა გამოიყენოს მისთვის ასოცირების ხელშეკრულებით განსაზღვრული დრო, რათა უფრო მეტი ისწავლოს პოლიტიკის ამ სფეროში, გამოიყენოს სხვა ქვეყნების გამოცდილება, გაარკვიოს აუდიტის დირექტივით განსაზღვრული სავალდებულო მოთხოვნები და განიხილოს არჩევითი დებულებების დანერგვა შედარებით უფრო გვიანი ეტაპისთვის.		X	

ღონისძიება		ვადა		
		მოკლევადიანი (1 წელზე ნაკლები)	საშუალოვადიანი (1-დან 3 წლამდე)	გრძელვადიანი (3-დან 5 წლამდე)
11	მარეგულირებლების ინსტიტუციური შესაძლებლობების ზრდის გაგრძელება ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნებთან შესაბამისობის უზრუნველყოფის უნარის გასაუმჯობესებლად. ამ დაწესებულებებს უნდა ჰქონდეთ ადეკვატური რესურსები კორპორაციული ფინანსური ანგარიშგების და დაკავშირებული აუდიტორული ანგარიშების სიღრმისეულად შესასწავლად. მარეგულირებელი ორგანიზაციების პერსონალს დასჭირდება ტრენინგი, რათა შეძლოს ფასს-თან შესაბამისობის ეფექტიანი უზრუნველყოფა.		X	
12	თანამშრომლობის გაძლიერება მთავრობასა და ბუღალტრული აღრიცხვის პროფესიულ ორგანიზაციებს შორის შესაბამისობის ასამაღლებლად და ფასს -ის გამოყენების უზრუნველსაყოფად, აუდიტის ხარისხის კონტროლის დასაწესებლად, სტანდარტების დროული თარგმნის უზრუნველსაყოფად და უწყვეტი პროფესიული განათლების ხარისხის ასამაღლებლად.		X	
13	შესაბამის მარეგულირებელ ორგანოებში მექანიზმების მნიშვნელოვანი გაძლიერება სტანდარტებთან შესაბამისობაზე მონიტორინგის განსახორციელებლად: ბუღალტრული აღრიცხვისთვის _ საქართველოს ეროვნული ბანკი, საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახური , სახელმწიფო ქონების ეროვნული სააგენტო და ა.შ., აუდიტისთვის _ საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია , შეუსაბამობისთვის შესაბამისი სანქციების დაწესების ჩათვლით. ეს გააუმჯობესებს გამჭვირვალობას და ანგარიშვალდებულებას დაინტერესებული მხარეების წინაშე. უზრუნველყოფის მექანიზმების არარსებობა აკნინებს სტანდარტების შესრულების მოთხოვნას და ქმნის წარმოდგენას ქართულ კომპანიებს შორის, რომ ის არ არის სავალდებულო.		X	
პროფესიული განათლება და უწყვეტი განვითარება				
14	აკადემიური პროგრამების გაძლიერება და საუნივერსიტეტო პროგრამების შესაბამისობაში მოყვანა პროფესიული ტრენინგის და საგამოცდო მოთხოვნებთან აკრედიტებულ		X	

დონისძიება		ვადა		
		მოკლევადიანი (1 წელზე ნაკლები)	საშუალოვადიანი (1-დან 3 წლამდე)	გრძელვადიანი (3-დან 5 წლამდე)
	პროფესიულ ორგანიზაციებში ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში. ისევე, როგორც უწყვეტი პროფესიული განათლება და ტრენინგი ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) განათლების სტანდარტების შესაბამისად. გაუმჯობესებული სასწავლო პროგრამა უნდა დაამტკიცოს განათლების სამინისტრომ ქვეყნის მასშტაბით მის ერთნაირად გამოსაყენებლად.			
15	მინიმალური დასაშვები მოთხოვნების დადგენა და კოორდინაცია საუნივერსიტეტო დონის განათლებისთვის ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში, სანიმუშო საერთაშორისო პრაქტიკის გათვალისწინებით და განათლების სამინისტროსთან შეთანხმებით. საქართველოს უნივერსიტეტებს შორის მათი თანმიმდევრული გამოყენების უზრუნველყოფა.		X	
16	პროფესიონალი ბუღალტრებისთვის ტრენინგის პროგრამების გავლის მოთხოვნის დაწესება ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სფეროში სტანდარტების და საუკეთესო პრაქტიკის ცოდნის გასაუმჯობესებლად და გასაახლებლად. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ, სხვა პროფესიულმა ორგანიზაციებმა და წამყვანმა აუდიტორულმა და ბუღალტრული აღრიცხვის კომპანიებმა უნდა განიხილონ ამომწურავი ტრენინგის პროგრამების შეთავაზება მოანგარიშებისა და ბუღალტრებისთვის, რომლებიც მუშაობენ ფასს-ით და მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის განკუთვნილი ფასს-ით.		X	
17	პროფესიონალი აუდიტორებისთვის პროფესიული განვითარების ტრენინგის გაუმჯობესება. აუდიტის სერვისის ხარისხის ასამაღლებლად არსებულ პრაქტიკოსებს შორის საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ უნდა განიხილოს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) შესაბამისი აუდიტის მეთოდოლოგიის და აუდიტის სახელმძღვანელოს შემუშავება და წევრებს შესთავაზოს ყოვლისმომცველი ტრენინგის კურსები.		X	

CFRR»

**Centre for Financial
Reporting Reform**



WORLD BANK GROUP
Governance

Centre for Financial Reporting Reform (CFRR)
Governance Global Practice, The World Bank
Praterstrasse 31
1020 Vienna, Austria

Web: www.worldbank.org/cfr
Email: cfr@worldbank.org
Phone: +43-1-217-0700