

ბუღალტრის პროფესიის სამართლებრივი ასპექტები

SOME ASPECTS OF THE LEGAL FRAMEWORK OF THE ACCOUNTING PROFESSION

ნაზი გვარამია

ეკონომიკის დოქტორი,
სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის
ასოცირებული პროფესორი

NAZI GVARAMIA

PhD in Economics, Associate Professor of Sokhumi State University

ანოტაცია

ნაშრომში შესწავლილია ბუღალტრის პროფესიული აღიარების მსოფლიო პრაქტიკა და წარმოდგენილია საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის (ბაფ) მიერ ჩატარებული კვლევა ჩეხეთის რესპუბლიკაში 2005 წელს ევროკავშირის დაფინანსებით განხორციელებული პროექტის ფარგლებში, რომელიც მიზნად ისახავდა ბუღალტრის პროფესიის მარეგულირებელი ნორმატიული ბაზის ანალიზს მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყანაში. შესაბამისად, პროფესიონალი ბუღალტრების ეროვნული საკვალიფიკაციო მოთხოვნების გამოკვლევა ჩატარდა ხუთ განვითარებულ და შვიდ გარდამავალი ეკონომიკის მქონე ქვეყანაში. ნაშრომში ასევე მოცემულია აუდიტის სფეროში არსებული მიდგომები, მათ შორის აუდიტორულ საქმიანობაზე საჯარო ზედამხედველობის არსებული მსოფლიო სისტემები და შესაბამისად სამართლებრივი ასპექტები, რომლითაც რეგულირდება თანამედროვე ეტაპზე საქართველოში საბუღალტრო აღრიცხვა და აუდიტორული საქმიანობა.

დასკვნით ნაწილში ავტორთა მიერ მოცემულია შესაბამისი სარეკომენდაციო ხასიათის წინადადებები ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში პროფესიული აღიარების საერთაშორისო გამოცდილების გაზიარებისა და გამოყენების მიმართულებით.

საკვანძო სიტყვები: აღრიცხვა, აუდიტი, სტანდარტი, რეგულირება

Abstract

Key questions of accounting and audit regulations, exists in Georgia nowadays and correspondingly, legal changes, executed towards the above said direction is given in this scientific thesis. The task of this thesis is to present the audit role and possibility of accounting in modern management system, and it is not covered only by the registration of economical operations, but it is also the necessary instrument of financial information, linking ring among the economical activity and the entities, who make the decisions, which have the great meaning in functioning of economical subjects in order to make correct management discussions.

Practical realization of a problem, made in our country was done by the Georgian professional accountants and audit federation (BUF), which was created in April 1998 on the result of confluence of Georgian accountant club and Georgian accountant association. On the way of accounting activity's improvement, important step was taken by the mutual force of Georgian professional accountants and audit's federation and USA international development agency (USAID), which has the law "about accounting and calculation", adopted by the parliament, by which, the Joint stock companies, from January 1, 2000, Limited liability companies and cooperatives are making the accounting and calculations from January 1, 2011 in compliance with the international accounting standards.

Due to it, the aim of this research is to represent the experience, existed in the sphere of accounting and audit of Georgia, criteria of accounting professional acknowledgment and correspondingly on the base of legal bases of changes, executed on the modern stage.

World known practice of accounting activity reveals, that role of international accounting standards and the meaning, is gradually increased and it is said by increasing of world economical globalization, which means the participation of world's capital in separate countries' economy. Follow from this, interested investors, creditors and etc. need timely and hopeful information in return for the invested capital about get a possible economical profit, getting of such information is not possible without foreseeing of international standards principles of accountant in national calculation system..

For nowadays, sharing of international experience in accounting is very urgent and correspondingly its introduction in accounting and calculation sphere. Follow from this, world known concepts, settled in the modern accounting and audit sphere is discussed in this scientific research, including, the experience of European countries and USA towards the above-mentioned direction.

Key words: Accounting, Auditing, Standards, Regulation.

საადრიცხვო საქმიანობის მსოფლიო პრაქტიკა ცხადყოფს, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების როლი და მნიშვნელობა თანდათანობით იზრდება და იგი ნაკარნახევია მსოფლიო ეკონომიკური გლობალიზაციის მასშტაბების ზრდით, რაც შესაბამისად გულისხმობს მსოფლიო კაპიტალის მონაწილეობას ცალკეული ქვეყნების ეკონომიკაში. აქედან გამომდინარე, დაინტერესებულ ინვესტორებს, კრედიტორებს და ა. შ. სჭირდებათ დროული და საიმედო ინფორმაცია დაბანდებული კაპიტალის სანაცვლოდ შესაძლო ეკონომიკური სარგებლის მიღების შესახებ. ასეთი ინფორმაციის მიღება კი შეუძლებელია ეროვნულ საადრიცხვო სისტემაში ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების პრინციპების გათვალისწინების გარეშე.

თანამედროვე ეტაპზე საქართველოში აქტუალურია საერთაშორისო გამოცდილების გაზიარება და შესაბამისად მისი დანერგვა ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში. აქედან გამომდინარე, სამეცნიერო ნაშრომში განვიხილავთ ბუღალტრის პროფესიული აღიარების საერთაშორისო პრაქტიკას რამდენიმე ქვეყნის მაგალითზე.

პროფესიული აღიარების სფეროში მსოფლიოში არსებულ მიდგომებსა და ჩვენს ქვეყანაში ჩამოყალიბებულ სისტემებს შორის პარალელის გასაგებად, საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის მიერ გაკეთდა მომხილვა ჩეხეთის რესპუბლიკაში 2005 წელს, ევროკავშირის დაფინანსებით განხორციელებული პროექტის საფუძველზე. პროექტის მიზანი იყო ბუღალტრის პროფესიის მარეგულირებელი ნორმატიული ბაზის ანალიზი მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყანაში. პროექტის ფარგლებში ჩატარდა პროფესიონალი ბუღალტრების ეროვნული საკვალიფიკაციო მოთხოვნების გამოკვლევა ხუთ განვითარებულ და შეიძლება გარდამავალი ეკონომიკის მქონე ქვეყანაში. გამოკვლევისათვის შერჩეული იყო:

განვითარებული ქვეყნები:

- ❖ დანია - ფინანსური ზედამხედველობის საბჭო;
- ❖ ირლანდია - ნაფიც ბუღალტერთა ირლანდიის ინსტიტუტი;
- ❖ სამხრეთ აფრიკა - სამხრეთ აფრიკის ნაფიც ბუღალტერთა ინსტიტუტი და საზოგადოებრივ ბუღალტერთა და აუდიტორთა საბჭო;
- ❖ გაერთიანებული სამეფო - ნაფიც სერტიფიცირებულ ბუღალტერთა ასოციაცია (ACCA);
- ❖ ამერიკის შეერთებული შტატები - ნაფიც საზოგადოებრივ ბუღალტერთა ამერიკის ინსტიტუტი (AICPA).

გარდამავალი ეკონომიკის ქვეყნები:

- ❖ უნგრეთი - უნგრეთის აუდიტორთა პალატა;

- ❖ პოლონეთი - პოლონეთის აუდიტორთა პალატა;
- ❖ რუმინეთი - რუმინეთის აუდიტორთა პალატა;
- ❖ რუსეთი - რუსეთის აუდიტორთა პალატა;
- ❖ თურქეთი - თურქეთის სერტიფიცირებულ საზოგადოებრივ ბუღალტერთა კავშირი;
- ❖ ჩეხეთი - ჩეხეთის აუდიტორთა პალატა; ჩეხეთის ბუღალტერთა კავშირი;
- ❖ სლოვაკეთი - სლოვაკეთის აუდიტორთა პალატა.

ჩატარებული კვლევის შედეგად გაკეთდა ანალიზი, თუ რამდენად პასუხობს გამოკვლეული ორგანიზაციების განათლების სტანდარტები ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მოთხოვნებს პროფესიონალი ბუღალტრების განათლებისადმი.

გამოკვლევამ გამოავლინა, რომ მსოფლიოში არსებული პროფესიული ორგანიზაციები იცავენ განათლების სფეროში ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის სტანდარტების უმრავლესობას, მაგრამ ამავე დროს პროფესიულ ორგანიზაციებს უწევთ გარკვეული სამუშაოების ჩატარება ყველა მათგანის შესასრულებლად.

განვითარებულ ქვეყნებში სურათი ასეთია:

დანია - პროფესიას წარმოადგენს ორი ორგანიზაცია: სახელმწიფო სექტორის საზოგადოებრივ ბუღალტერთა ინსტიტუტი და რეგისტრირებულ საზოგადოებრივ ბუღალტერთა ინსტიტუტი. ყველა ლიცენზირებულ სახელმწიფო საზოგადოებრივ ბუღალტერსა და რეგისტრირებულ საზოგადოებრივ ბუღალტერს შეუძლია გახდეს შესაბამისი ორგანიზაციის წევრი. ფაქტობრივად, ყველა ლიცენზირებული ბუღალტერი ამ ორგანიზაციების წევრია. ფინანსური ზედამხედველობის საბჭო აკმაყოფილებს ბსფის ყველა სტანდარტს გარდა უწყვეტი პროფესიული ზრდის სტანდარტისა, რომელზეც უნდა განხორციელდეს მუშაობა.

ირლანდია - ირლანდიის ნაფიც ბუღალტერთა ინსტიტუტი აწესებს საკუთარ განათლების სტანდარტებს და ამავდროულად, უწყვეტი პროფესიული ზრდის დონე და ხასიათი განიხილება ბსფ-ის უწყვეტი პროფესიული ზრდის სტანდარტის ფონზე.

სამხრეთ აფრიკა - ქვეყანაში აუდიტისა და საზოგადოებრივი ბუღალტრის საქმიანობა კანონმდებლობით რეგულირდება. ბუღალტერთა ორგანიზაციის წევრს, რომელსაც სურს დაკავებული იყოს საზოგადოებრივი პრაქტიკით ან ჩაატაროს აუდიტი, მოეთხოვება რეგისტრაცია კანონმდებლობის საფუძველზე შექმნილ ორგანოში, საზოგადოებრივ ბუღალტერთა და აუდიტორთა საბჭოში და ამ საბჭოს მიერ გამოცემული წესებისა და მარეგულირებელი ნორმატივების დაცვა.

გაერთიანებული სამეფო - ისტორიულად,

ბუღალტრის პროფესიის რეგულირებაში განსაკუთრებით დიდი როლი უკავიათ პროფესიულ ორგანიზაციებს, რომლებიც თავად ასრულებენ ყველა ფუნქციას და ამის გამო, გაერთიანებულ სამეფოში ბუღალტრის პროფესია ტრადიციულად მიიჩნევა მაღალი დონის თვითრეგულირებად პროფესიად, სადაც რეგულირების პროცესში უმნიშვნელოდ, ან საერთოდ არ მონაწილეობს მთავრობა და სხვა გარეშე ორგანოები ან ორგანიზაციები. ბუღალტრებს პროფესიონალი ბუღალტრის კვალიფიკაცია ენიჭებათ მას შემდეგ, რაც გახდებიან რომელიმე პროფესიული ორგანიზაციის წევრები. ნაფიც სერტიფიცირებულ ბუღალტერთა ასოციაცია (ACCA) ადგენს თავის საკუთარ განათლების სტანდარტებს. (ACCA) ამჟამად ხელახლა იხილავს თავისი უწყვეტი პროფესიული ზრდის მოთხოვნებს და იგი სავალდებულო გახდება ყველა წევრისათვის.

აშშ - არ არსებობს პროფესიის ერთიანი მარეგულირებელი სტრუქტურა. აქ მარეგულირებელ პროცესში ჩართულია სხვადასხვა ორგანო და ორგანიზაცია. ამერიკის სერტიფიცირებულ საზოგადოებრივ ბუღალტერთა ინსტიტუტი წარმოადგენს აშშ-ის პროფესიონალ ბუღალტერთა გაერთიანებას. ინსტიტუტი ატარებს უნიფიცირებულ გამოცდას შტატების საბჭოების სახელით. იმისათვის, რომ გახდეს ამ ინსტიტუტის წევრი, კანდიდატი უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ პირობებს:

- ❖ მას უნდა ჰქონდეს რომელიმე რეგიონალური შტატის მიერ გაცემული სერტიფიცირებული საზოგადოებრივი ბუღალტრის მოქმედი სერტიფიკატი;

- ❖ ჩაბარებული უნდა ჰქონდეს სერტიფიცირებული საზოგადოებრივი ბუღალტრის უნიფიცირებული გამოცდა;

- ❖ საზოგადოებრივ პრაქტიკას უნდა ეწეოდეს კომპანიაში, რომელიც რეგისტრირებულია სერტიფიცირებულ საზოგადოებრივ ბუღალტერთა ინსტიტუტის მონიტორინგის პროგრამებში;

- ❖ თანხმობას უნდა აცხადებდეს, რომ დაიცავს ინსტიტუტის წესდებას, დადგენილებებს და პროფესიული ეთიკის კოდექსს.

სერტიფიცირებულ საზოგადოებრივ ბუღალტერთა ამერიკის ინსტიტუტის კვალიფიკაციის მოთხოვნები გარკვეულწილად არ შეესაბამება ბსფ-ის სტანდარტებს, კერძოდ, პროფესიაში შესვლისა და ზოგადი განათლების მოთხოვნებში.

გარდამავალი ეკონომიკის ქვეყნებში პროფესიონალი ბუღალტრების განათლებისადმი მიდგომები ასეთია:

- ❖ **უნგრეთი** - აუდიტორთა პალატაზე იურიდიულ ზედამხედველობას ახორციელებს ფინანსთა სამინისტრო, ასევე საზედამხედველო

ორგანო. უნგრეთის აუდიტორთა პალატის კანონი მოითხოვს, რომ პალატამ ორგანიზება გაუკეთოს აუდიტორთა განათლებასა და კვალიფიკაციას. ბსფ-ის სტანდარტების მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად, უწყვეტი პროფესიული ზრდის საათების რაოდენობა აუცილებლად უნდა შეესაბამებოდეს ბსფ-ის სტანდარტს.

- ❖ **პოლონეთი** - აუდიტორთა პალატა აღიარებულია მარეგულირებელ და დისციპლინარულ ორგანოდ.

- ❖ **რუმინეთი** - აუდიტორთა პალატის კვალიფიკაცია ეყრდნობა მთავრობის ბრძანებულებას, პალატა შექმნა ფინანსთა სამინისტრომ და აუდიტორთა პალატის მოთხოვნები შესაბამისობაშია ბსფ-ის სტანდარტებთან.

- ❖ **რუსეთი** - აუდიტორთა პალატის კვალიფიკაცია ეყრდნობა ფინანსთა სამინისტროს მოთხოვნებს და ბუღალტერთა სერტიფიცირებას ახორციელებს რამდენიმე პროფესიული ორგანიზაცია, თუმცა კანონმდებლობით იგი სავალდებულო არ არის. მოთხოვნები აუდიტორთა პალატისადმი ძირითადად შესაბამისობაშია ბსფ-ის სტანდარტებთან, თუმცა უწყვეტი პროფესიული ზრდის სფერო არ პასუხობს ბსფ-ის მოთხოვნებს.

თურქეთი - კანონი დამოუკიდებელი ბუღალტრისა და სერტიფიცირებული საზოგადოებრივი ბუღალტრის შესახებ (1989წ.) განსაზღვრავს, ვინ ეწევა ამ სფეროში მომსახურებას, როგორც პროფესიონალი. მოთხოვნები შესაბამისობაშია ბსფ-ის სტანდარტებთან.

- ❖ **ჩეხეთის რესპუბლიკა** - ქვეყანაში, ისევე როგორ აღმოსავლეთ ევროპის სხვა ქვეყნებში არსებობს პროფესიული ორგანიზაციები როგორც ბუღალტრებისათვის, ასევე აუდიტორებისათვის ცალ-ცალკე. ბსფ-ის მოთხოვნებს აკმაყოფილებს ჩეხეთის როგორც აუდიტორთა პალატა, ასევე ბუღალტერთა კავშირი.

- ❖ **სლოვაკეთის რესპუბლიკა** - აუდიტორთა პალატის რეგულირება ხორციელდება კანონმდებლობით. პალატა ადგენს და გამოსცემს აუდიტორთა განათლების სტანდარტებს.

ზემოთ განვიხილეთ ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში პროფესიული აღიარების საერთაშორისო გამოცდილება, ამავდროულად აღსანიშნავია რომ მსოფლიო პრაქტიკა ბუღალტრის და აუდიტორის პროფესიას ცალ-ცალკე არ იცნობს, აქედან გამომდინარე, ჩვენთვის მნიშვნელოვანია თუ როგორია საქართველოში როგორც ბუღალტრის, ასევე აუდიტორის პროფესიული აღიარების პრაქტიკა და პერსპექტივები, შესაბამისად სამართლებრივი ბაზა.

საქართველოში აუდიტის ჩატარების სამართლებრივი საფუძვლები განისაზღვრება

საქართველოს კანონით “ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ”, რომელიც აღგენს ჩვენს ქვეყანაში ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების, წარდგენის და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების სამართლებრივ საფუძვლებს. შესაბამისად ამ კანონის მიზანია ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სამართლებრივ საფუძვლების, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების პირობებისა და წესების განსაზღვრა. საქართველოში აუდიტი ტარდება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) შესაბამისად. მნიშვნელოვანია ასევე აუდიტორულ საქმიანობაზე სახედასხედველო სისტემების შესწავლა და განხილვა.

ყველა აუდიტორი უნდა დაექვემდებაროს ეფექტურ ზედამხედველობას დამოუკიდებელი ორგანოს მხრიდან, რომელიც საზოგადოებრივ ინტერესს ემსახურება. ამ ორგანოს წევრების უმრავლესობა კი დამოუკიდებელი უნდა იყოს აუდიტის პროფესიისგან. თუმცა უახლესი პროფესიული გამოცდილების მქონე აუდიტორული საქმიანობით დაკავებული პირები მონაწილეობას უნდა იღებდნენ ამ ორგანოს საქმიანობაში.

ჩვენს ქვეყანაში ბაფი აღგენს პროფესიული განათლების სტანდარტებს, ატარებს გამოცდებს. ბუღალტრებს პროფესიონალი ბუღალტრის კვალიფიკაცია ენიჭებათ მას შემდეგ, რაც გახდებიან ბაფის წევრები, დაამთავრებენ (ACCA) –ის ქართულენოვანი პროგრამის სრულ კურსს და დაგროვილი ექნებათ არანაკლებ 3 წლის პრაქტიკული გამოცდილება. ბაფის პროფესიული განათლების სტანდარტები აკმაყოფილებს ბსფ-ის ყველა სტანდარტის მოთხოვნებს. ამჟამად მიმდინარეობს ბაფის უწყვეტი პროფესიული ზრდის მოთხოვნების

გადასინჯვა და იგი სავალდებულო გახდება ყველა წევრისათვის.

აღსანიშნავია, რომ საქართველოში პროფესიული სერტიფიცირების პრაქტიკა დაიწყო ბაფმა 1998 წლიდან, სერტიფიცირების პროგრამა ძირითადად შეესაბამებოდა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) განათლების სტანდარტებს და სწორედ ეს გარემოება გახდა 2000 წელს ბსფ-ში ბაფის გაწევრიანების მნიშვნელოვანი საფუძველი, რის შემდეგაც დაიწყო მუშაობა მომხდარიყო გადასვლა ლოკალური პროგრამიდან უფრო დახვეწილ, მსოფლიოში აპრობირებულ და აღიარებულ პროგრამაზე. ბსფ-ისა და უცხოელი პარტნიორების რეკომენდაციების საფუძველზე არჩევანი გაკეთდა ბრიტანეთის ნაფიც ბუღალტერთა ინსტიტუტის (ACCA) -ის პროგრამაზე და 2001 წლიდან დაიწყო მისი ქართულ ენაზე ადაპტირება. პროგრამის დამკვიდრებას მნიშვნელოვნად შეუწყო ხელი აშშ-ის საერთაშორისო განვითარების სააგენტოსთან (USAID) თანამშრომლობამ და ადგილობრივ კანონმდებლობაზე დაყრდნობით ბაფის მიერ შემუშავებულ იქნა სახელმძღვანელოები საგადასახადო დაბეგვრაში და ბიზნესის სამართალში.

ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე, ჩვენი კვლევის ხედვა მდგომარეობს იმაში, რომ თანამედროვე ეტაპზე საქართველოში მეტად აქტუალურია ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში პროფესიული აღიარების საერთაშორისო გამოცდილების გაზიარება და გამოყენება, ამ მიზნის მისაღწევად კი ძლიერი საუნივერსიტეტო განათლების მიღება ბუღალტრული აღრიცხვის მიმართულებით, რაც თავის მხრივ იქნება ამ სფეროში პროფესიონალი კადრების მომზადების და ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სისტემის სრულყოფილი ფუნქციონირების გარანტი.

ლიტერატურა/REFERENCES

1. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია, კონფერენციის მასალები, ქ. ბუღალტრული აღრიცხვა, #10, 2008 წ.
2. ნ. გვარამია, ნ. ძიმცივიშვილი. საგადასახადო აუდიტის ზოგიერთი ასპექტი. ევროპის სასწავლო უნივერსიტეტი. საერთაშორისო სამეცნიერო-პრაქტიკული კონფერენცია - ევროპული ინტეგრაცია და საქართველო. თბ., 2016 წ. 19 ივნისი
3. ნ. გვარამია, ნ. ძიმცივიშვილი. აუდიტორულ საქმიანობაზე ზედამხედველობის ზოგიერთი ასპექტი. ევროპის სამეცნიერო ფონდის ინიციატივის ინსტიტუტი, XII საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენცია „განათლება და ეკონომიკა“, პირველი პოლონურ-უკრაინული ფორუმი. ორგანიზატორები - პოლონეთის მეცნიერებისა და უმაღლესი განათლების სამინისტრო, კუიავო-პომორსკის ვოევოდსტვოს, ევროპული ინტეგრაციის რეგიონული ცენტრი და ქ. ვლოცლავეკის მერია. 21-24 მაისი, ვლოცლავეკ-კანიევი, პოლონეთი, 2015.წ. გვ. 291-295
4. საქართველოს კანონი ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ. 2012 წ. 29 ივნისი.
5. Nazi Gvaramia. THE ISSUES OF ACTIVITY ACCOUNTING AND AUDIT REGULATION IN GEORGIA. ECONOMICS AND MANAGEMENT: 2013. 18 (4) ISSN 2029-9338 (ONLINE). Kaunas, Lithuania.