

რეკომენდაცია

2016 წლის 25 ივნისს ძალაში შევიდა „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონი (შემდეგში კანონი), რომლითაც დადგინდა საერთაშორისოდ აღიარებული სტანდარტების შესაბამისად საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, ფინანსური ანგარიშგების, აუდიტორული საქმიანობის (მომსახურების) განხორციელებისა და მისი ხარისხის უზრუნველყოფის, აღნიშნულ სფეროებზე სახელმწიფო ზედამხედველობის განხორციელების საფუძვლები. ამავე კანონის მე-20 მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური (შემდეგში სამსახური) აწარმოებს აუდიტორების, აუდიტორული ფირმების სახელმწიფო რეესტრს, უზრუნველყოფს აუდიტორული საქმიანობის განსახორციელებლად შესაბამისი წესებისა და მოთხოვნების განსაზღვრას. კანონის მიზანია ეკონომიკური ზრდის ხელშეწყობა აუდიტის მარეგულირებელი შესაბამისი ევროკავშირის დირექტივების მოთხოვნებთან მიახლოებით.

კანონის შესაბამისად, საქართველოში აუდიტორული მომსახურების განხორციელების უფლება აქვთ მხოლოდ აუდიტორების/აუდიტორული ფირმების სახელმწიფო რეესტრში რეგისტრირებულ პირებს. რეესტრი შეგიძლიათ იხილოთ შემდეგ მისამართზე <https://www.saras.gov.ge/>.

კანონის 1-ლი მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, ამ კანონის მოქმედება არ ვრცელდება [საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსით](#) განსაზღვრულ საბიუჯეტო ორგანიზაციაზე, გარდა საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

კანონით გათვალისწინებულ აუდიტორულ მომსახურებასთან დაკავშირებით, შესყიდვებში მონაწილეთა მიერ მხედველობაში უნდა იყოს მიღებული კანონით დადგენილი მოთხოვნები, მათ შორის საგულისხმოა, კანონის მე-2 მუხლის „ვ“ ქვეპუნქტი, რომლის თანახმად, აუდიტორული საქმიანობა გულისხმობს აუდიტორის/აუდიტორული ფირმის მიერ შესაბამისი საერთაშორისო სტანდარტების საფუძველზე ჩატარებულ სამუშაოს, რომელიც მიმართულია:

ვ.ა) აუდიტის საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების (მათ შორის, სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების) უტყუარობის, სამართლიანობისა და სისრულის, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით მისი წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად მომზადების შესახებ აუდიტორის/აუდიტორული ფირმის მოსაზრების გამოთქმისკენ;

ვ.ბ) ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვით აუდიტორის/აუდიტორული ფირმის დასკვნის გამოტანისკენ;

ვ.გ) სხვა დასაბუთებული ან/და შეზღუდული მარწმუნებელი გარიგების საფუძველზე შესაბამისი მოსაზრების გამოთქმისკენ ან დასკვნის გამოტანისკენ; ვ.დ) ამ კანონის მე-14 მუხლის მე-2 პუნქტით გათვალისწინებული სხვა მიზნების განხორციელებისკენ. ამავე

კანონის მე-14 მუხლის 1-ლი და მე-2 პუნქტების თანახმად საქართველოში აუდიტი ტარდება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) შესაბამისად. აუდიტის გარდა, სხვა აუდიტორული მომსახურების (მიმოხილვა, სხვა მარწმუნებელი გარიგება და დაკავშირებული მომსახურება) განხორციელებისას აუდიტორი/აუდიტორული ფირმა იყენებს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო საბჭოს (IAASB) მიერ ან მისი უფლებამონაცვლე ორგანოს მიერ მიღებული და დამტკიცებული მიმოხილვისა და დაკავშირებული მომსახურების, აგრეთვე სხვა მარწმუნებელი გარიგების საერთაშორისო სტანდარტებს.

კანონის მე-16 მუხლის 1-ლი პუნქტის თანახმად, სერტიფიცირებული ბუღალტერი/აუდიტორი/აუდიტორული ფირმა ვალდებულია პროფესიული მომსახურების განხორციელებისას დაიცვას ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ დადგენილი პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი (IESBA Code).

კანონის 28-ე მუხლის მე-8 პუნქტის თანახმად, აუდიტორული და საშემფასებლო პროფესიების გამიჯვნის მიზნით საქართველოს მთავრობამ 2018 წლის 31 დეკემბრამდე შეიმუშაოს საშემფასებლო საქმიანობის შესახებ საკანონმდებლო აქტი. მის ამოქმედებამდე:

ა) საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს სისტემაში შემავალმა საჯარო სამართლის იურიდიულმა პირმა – აკრედიტაციის ერთიანმა ეროვნულმა ორგანომ – აკრედიტაციის ცენტრმა შემფასებელთა სერტიფიკაციის ორგანოს აკრედიტაცია და მონიტორინგი განახორციელოს აკრედიტაციის ცენტრის მიერ მიღებული წესებისა და პროცედურების შესაბამისად;

ბ) შეფასების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IVSC) წევრმა აკრედიტებულმა შემფასებელთა სერტიფიკაციის ორგანოებმა უზრუნველყონ შეფასების საერთაშორისო სტანდარტების ქართულენოვანი ვერსიის ხელმისაწვდომობა;

გ) საშემფასებლო მომსახურების გაწევის უფლება მიეცეს მხოლოდ იმ პირს, რომელშიც დასაქმებულია აკრედიტებული შემფასებელთა სერტიფიკაციის ორგანოს მიერ სერტიფიცირებული შემფასებელი. შეფასების განხორციელების და შეფასების ანგარიშზე/დასკვნაზე ხელის მოწერის უფლება ენიჭება აკრედიტებული შემფასებელთა სერტიფიკაციის ორგანოს მიერ სერტიფიცირებულ შემფასებელს;

დ) აკრედიტაციის ცენტრის მიერ აკრედიტებულმა შემფასებელთა სერტიფიკაციის ორგანომ უზრუნველყოს სერტიფიცირებულ შემფასებელთა განათლების, მათ მიერ ეთიკური ნორმების დაცვისა და მათი საქმიანობის ხარისხის მონიტორინგი სერტიფიკაციის სქემის თანახმად.

ამასთან, ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის სფეროში არსებულ სიახლეებსა და სამსახურის საქმიანობასთან დაკავშირებულ ინფორმაციას შეგიძლიათ გაეცნოთ სამსახურის ოფიციალურ ვებგვერდზე <http://www.saras.gov.ge>.

სამსახურისათვის პროფესიული ორგანიზაციების, აუდიტორების, აუდიტორული ფირმების მიერ მოწოდებული ინფორმაციების, ასევე სამსახურის მიერ განხორციელებული

მოკვლევის საფუძველზე გამოიკვეთა ფაქტობრივი გარემოებები, რომლებიც შესაძლებელია იწვევდეს აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი კანონმდებლობის დარღვევას შესყიდვების განხორციელებისას.

მოკვლევისა და ანალიზის შედეგებმა გვაჩვენა, რომ შესყიდვების განხორციელებისას ძირითადად ფიქსირდება შემდეგი სახის პრობლემები:

1. აუდიტორული მომსახურების ღირებულების შეუსაბამობა მომსახურების ხარისხთან

შემსყიდველი ორგანიზაციების მიერ სატენდერო დოკუმენტაციაში გათვალისწინებული მომსახურების ღირებულება, ისევე, როგორც აუდიტორული მომსახურების განმახორციელებელი პირების მიერ განხორციელებული შეთავაზებული ფასი უნდა უზრუნველყოფდეს აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებისთვის აუცილებელ ხარისხს. აღნიშნულ გარემოებასთან დაკავშირებით, საგულისხმოა „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-19 მუხლის 1-ლი პუნქტი, რომლის თანახმადაც აუდიტორი/აუდიტორული ფირმა ვალდებულია ჰქონდეს საკუთარი ხარისხის კონტროლის სისტემის სათანადო პოლიტიკა და პროცედურები ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტების (ISQC) შესაბამისად. თავისმხრივ, ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტის (ISQC 1) შესაბამისად, ფირმამ უნდა დააწესოს ისეთი პოლიტიკა და პროცედურები დამკვეთთან ურთიერთობისას კონკრეტული გარიგების შესრულებისთვის, რაც უზრუნველყოფს იმის რწმენას, რომ ფირმა დაამყარებს ან გააგრძელებს მხოლოდ ისეთ ურთიერთობებს და ისეთ გარიგებებს შეასრულებს, რისი კომპეტენცია და შესაძლებლობებიც მას გააჩნია, მათ შორის, ამისთვის აუცილებელი დრო და რესურსები. ამასთან, პროფესიონალი ბუღალტრის ეთიკის კოდექსის (240.1) თანახმად, როდესაც საზოგადოებრივი პრაქტიკით (კანონის მიზნებისთვის - აუდიტორული მომსახურება) დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტერი (კანონის მიზნებისთვის - სერტიფიცირებული ბუღალტერი, აუდიტორი) მოლაპარაკებებს აწარმოებს პროფესიულ მომსახურებასთან დაკავშირებით, მას ნებისმიერი ფასის დაწესების უფლება აქვს, რასაც შესაფერისად მიიჩნევს. ის ფაქტი, რომ ერთმა საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებულმა პროფესიონალმა ბუღალტერმა შეიძლება უფრო დაბალი საზღაური დააწესოს სხვასთან შედარებით, თავისთავად არ არის არაეთიკური საქციელი. მიუხედავად ამისა, დაწესებული საზღაურის დონემაც შეიძლება საფრთხე შეუქმნას ეთიკის ძირითადი პრინციპების დაცვას. მაგალითად, პროფესიული კომპეტენციისა და სათანადო გულისხმიერების პრინციპებს პირადი ანგარების საფრთხე შეექმნება, თუ დაწესებული საზღაური იმდენად დაბალია, რომ ამ ფასად რთული იქნება მოცემული დავალების შესრულება სათანადო ტექნიკური და პროფესიული სტანდარტების დაცვით.

მომსახურების შეუსაბამოდ დაბალი ღირებულების დაწესების შემთხვევაში შესაძლებელია არსებობდეს იმის რისკი, რომ აუდიტორული ფირმის/აუდიტორის მიერ არ იქნება გათვალისწინებული შესყიდვის ობიექტის სპეციფიკა, მოცულობა, სირთულე და შესასყიდი მომსახურების სხვა თავისებურებები, რაც უარყოფითად აისახება აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებისთვის აუცილებელ ხარისხზე.

2. პირობები, რომელთა არსებობამ შესაძლებელია გამოიწვიოს კანონის დარღვევა

როგორც, საჯაროდ ხელმისაწვდომ წყაროებზე დაყრდნობით ირკვევა, შემსყიდველი ორგანიზაციების მიერ სატენდერო დოკუმენტაციაში გათვალისწინებული პირობები შესაძლებელია არ შეესაბამებოდეს კანონმდებლობის მოთხოვნებს.

დაფიქსირდა შემთხვევები, როდესაც შემსყიდველი ორგანიზაციები აუდიტორული მომსახურების შესყიდვისას განაცხადს აკეთებენ ერთიანი პაკეტით ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე. აღნიშნულმა პირობებმა შესაძლებელია გამოიწვიოს აუდიტორის/აუდიტორული ფირმის ვალდებულება აუდიტორული შემოწმება განხორციელოს მის მიერ გაწეულ მომსახურებაზე. მსგავსი პირობების არსებობამ შესაძლებელია გამოიწვიოს აუდიტორული საქმიანობის ძირითადი პრინციპის, დამოუკიდებლობის დარღვევა. კანონის მე-16 მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, აუდიტორი/აუდიტორული ფირმა, აგრეთვე ფიზიკური პირი, რომელმაც შეიძლება პირდაპირი ან არაპირდაპირი გავლენა მოახდინოს აუდიტორული მომსახურების შედეგებზე, იმ სუბიექტისაგან დამოუკიდებელი უნდა იყოს, რომელსაც იგი აუდიტორულ მომსახურებას უწევს. შესაბამისად მხარეებმა ხელშეკრულების გაფორმების დროს უნდა გაითვალისწინონ კანონმდებლობით გათვალისწინებული დამოუკიდებლობის მოთხოვნა და აუდიტორული მომსახურება უნდა განხორციელდეს ამ მოთხოვნის დაცვით.

ამასთან, დაუშვებელია შემსყიდველი ორგანიზაციის მიერ ისეთი პირობები დადგინდეს, რომლის თანახმად კანონით გათვალისწინებული აუდიტორული მომსახურების განხორციელების უფლება ექნება აუდიტორთა/აუდიტორულ ფირმათა რეესტრში არარეგისტრირებულ პირს.

ზემოაღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით, აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი კანონმდებლობის დაცვისთვის მნიშვნელოვანია შესყიდვის პროცესში უზრუნველყოფილი იყოს აუდიტორული მომსახურების ხარისხისა და ფასის შესაბამისობა. ამასთან, პირობები იმგვარად იყოს ჩამოყალიბებული, რომ არ იწვევდეს აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი კანონმდებლობის დარღვევას.

მოცემული რეკომენდაციების გათვალისწინება მნიშვნელოვანი იქნება კანონით გათვალისწინებულ აუდიტორულ საქმიანობაზე სახელმწიფო ზედამხედველობის განხორციელებისთვის, როგორც შემსყიდველი ორგანიზაციების, ასევე აუდიტორების/აუდიტორული ფირმების მიერ დადებული ხელშეკრულებების კანონმდებლობასთან შესაბამისობაში მოყვანის კუთხით. აღნიშნული უზრუნველყოფს შემსყიდველების მიერ შესაძლო კანონდარღვევათა პრევენციას. შედეგად თავიდან ავიცილებთ აღნიშნულ სფეროში მცდარი სამართლებრივი პრაქტიკისა და პრეცედენტების დამკვიდრებას.

იმედს გამოვთქვამთ, რომ აღნიშნული რეკომენდაცია გახდება შესყიდვებში მონაწილეთა სახელმძღვანელო დოკუმენტი.