

UDC 657.1

SCOPUS CODE 1402

<https://doi.org/10.36073/1512-0996-2025-1-119-131>

ბუღალტერთა და აუდიტორთა საკვალიფიკაციო მოთხოვნების შედარებითი ანალიზი პოსტსაბჭოთა ქვეყნებში

ლევან
გრიგალაშვილი

ბიზნესის ადმინისტრირების დეპარტამენტი, საქართველოს ტექნიკური
უნივერსიტეტი, საქართველო, 0160, თბილისი, მ. კოსტავას 77
E-mail: l.grigalashvili@gtu.ge

რეცენზენტები:

დ. ჯალაღონია, სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის პროფესორი ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი
E-mail: dato.jalagonia@gmail.com

რ. ბურდიაშვილი, სტუ-ის ბიზნესტექნოლოგიების ფაკულტეტის პროფესორი
E-mail: r.burdiashvili@gtu.ge

ანოტაცია. სერტიფიცირებული ბუღალტრის სტატუსის მოპოვებისათვის აუცილებელია სრული სასერტიფიკაციო პროგრამის დასრულება. ამასთან ერთად შესაძლებელია სასერტიფიკაციო პროგრამის შესაბამისი ერთი ან ყველა საგანის ჩათვლა. პროფესიული კომპეტენციის შეფასება სასერტიფიკაციო გამოცდის მეშვეობით ხორციელდება, რომელზედაც ფასდება პრეტენდენტის თეორიული ცოდნა და მისი პრაქტიკაში გამოყენების უნარი.

სტატიაში განხილულია ბუღალტერთა და აუდიტორთა საკვალიფიკაციო მოთხოვნებთან დაკავშირებული საკითხები საქართველოში და გაკეთებულია შედარებითი ანალიზი სხვა პოსტსაბჭოთა ქვეყნებთან. გაშუქებულია სერტიფიცირებული ბუღალტრისა და აუდიტორის სტატუსის მოპოვების სავალდებულო პროცედურები, სასერტიფიკაციო

პროგრამების აღიარება, გამოცდების ჩატარებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები, სერტიფიკატის გამცემი ორგანოები, საგამოცდო თემატიკა და სხვ.

სტატიაში გამოკვეთილია ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის ფუნქციები და როლი ზემოაღნიშნულ საკითხებთან მიმართებაში. წარმოჩენლია საერთო და ძირითადი განმასხვავებელი ნიშანები საქართველოსა და დანარჩენ პოსტსაბჭოთა ქვეყნებს შორის ბუღალტერთა და აუდიტორთა საკვალიფიკაციო მოთხოვნებში.

სხვა საკითხებთან ერთად, ნაშრომში განხილულია სერტიფიცირებული ბუღალტრებისა და აუდიტორების განგრძობითი განათლების სისტემა, და ამ სფეროში პროფესიონალი ბუღალტრებისა და პროფესიული ორგანიზაციების ვალდებულებები.

საკვანძო სიტყვები: აუდიტორი; განგრძობითი განათლება; პროფესიული ორგანიზაცია; საკვალიფიკაციო მოთხოვნები; სასერტიფიკაციო გამოცდა; სასერტიფიკაციო პროგრამა; სერტიფიცირებული ბუღალტერი.

შესავალი

პროფესიონალი ბუღალტრისა და აუდიტორის პროფესია და, მაშასადამე, შესაბამისი სტატუსის მოპოვება საქართველოში, ისევე როგორც მთელს პოსტსაბჭოთა ქვეყნებში, საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლას უკავშირდება. გეგმიანი ეკონომიკის პირობებში დამოუკიდებელი პროფესიული საბუღალტრო საქმიანობა და მით უმეტეს დამოუკიდებელი აუდიტი დაუშვებელი იყო. კვლევებმა გვიჩვენა, რომ მთავარი განმასხვავებელი ნიშანი ბუღალტერთა და აუდიტორთა საკვალიფიკაციო მოთხოვნებში საქართველოსა და დანარჩენ პოსტსაბჭოთა ქვეყნებს შორის ის არის, რომ საქართველოში აუდიტის ჩატარების უფლების მოპოვების ანუ აუდიტორად რეგისტრაციისათვის აუცილებელი პირობაა პირველ რიგში სერტიფიცირებული ბუღალტრის სტატუსის მოპოვება და ბუღალტერთა რომელიმე პროფესიული ორგანიზაციის წევრობა, რაც სხვა ქვეყნებში სავალდებულო არ არის

ძირითადი ნაწილი

სანამ უშუალოდ კონკრეტულ საკითხებზე გადავიდოდეთ, უპრიანია წარმოვაჩინოთ, თუ როგორ არის განმარტებული საქართველოში მოქმედი რეგულაციების შესაბამისად სერტიფიცირებული

ბუღალტერი, აუდიტორი და აუდიტორული ფირმა სერტიფიცირებული ბუღალტერი – ფიზიკური პირი, რომელიც სერტიფიცირებულია ბუღალტერთა ან აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაციის მიერ ან სერტიფიცირებულ ბუღალტრად აღიარებული კანონით და თავის კვალიფიკაციას ადასტურებს განგრძობითი განათლების სტანდარტის შესაბამისად;

აუდიტორი – სერტიფიცირებული ბუღალტერი, რომელიც ბუღალტერთა ან აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაციის წევრია, რეგისტრირებულია აუდიტორების ან აუდიტორული ფირმების სახელმწიფო რეესტრში და უფლებამოსილია განახორციელოს აუდიტორული საქმიანობა ინდივიდუალურად ან აუდიტორული ფირმის მეშვეობით;

აუდიტორული ფირმა – საქართველოში რეგისტრირებული იურიდიული პირი ან სხვა ქვეყანაში რეგისტრირებული იურიდიული პირის ფილიალი საქართველოში, რომელიც რეგისტრირებულია აუდიტორთა სახელმწიფო რეესტრში და აუდიტორულ საქმიანობას ახორციელებს გარიგების ერთი ან რამდენიმე პარტნიორის მეშვეობით;

როგორია სერტიფიცირებული (პროფესიონალი) ბუღალტრისა და აუდიტორის სტატუსის მოპოვების პირობები საქართველოსა და სხვა პოსტსაბჭოთა ქვეყნებში?

საქართველოში ბუღალტერთა პროფესიულ სერტიფიცირებას ახორციელებს და სერტიფიცირებული ბუღალტრის სტატუსის დამადასტურებელ სერტიფიკატს გასცემს პროფესიული ორგანიზაცია. სასერტიფიკაციო პროგრამების აღიარებას ახორციელებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშგებისა და აუდი-

ტის ზედამხედველობის სამსახური, მის მიერვე დადგენილი წესით.

სერტიფიცირებისათვის შემუშავებული სასერტიფიკაციო პროგრამა წარმოადგენს სერტიფიცირებისათვის აუცილებელი სასწავლო დისციპლინების ერთობლიობას. პროგრამაში მოცემულია მისი მიზანი, მისაღწევი სწავლის შედეგები, შინაარსი და კანდიდატთა შეფასების სისტემა, ასევე სასერტიფიკაციო გამოცდების ჩამონათვალი.

სასერტიფიკაციო პროგრამა უნდა მოიცავდეს სულ მცირე ოთხ სასწავლო კურსს და, შესაბამისად, ოთხ სასერტიფიკაციო გამოცდას ისეთ სასწავლო დისციპლინებში, როგორიცაა;

- ა) ფინანსური აღრიცხვა და ანგარიშგება;
- ბ) აუდიტი;
- გ) ბიზნესის მართვა;
- დ) ბიზნესსამართალი და საგადასახადო დაბეგვრა.

სასერტიფიკაციო პროგრამის მიზანი უნდა შესაბამებოდეს პროფესიულ მოთხოვნებს, ნათლად უნდა იყოს ჩამოყალიბებული და მიღწევადი. გონივრულად უნდა შეირჩეს აუცილებელი სასწავლო საათების რაოდენობა და მკაფიოდ განისაზღვროს სწავლის შედეგები. სასწავლო ლიტერატურა და სხვა სასწავლო მასალები უნდა იყოს განახლებული, თანამედროვე და შეიცავდეს პრაქტიკულ ელემენტებს. იგი ასევე უნდა უზრუნველყოფდეს სწავლის შედეგების მიღწევას და, რაც მთავარია, ცოდნის შეფასების პროცესი გამჭვირვალედ უნდა წარიმართოს.

მთელ ამ პროცესში მნიშვნელოვანია სასერტიფიკაციო გამოცდები. იგი უნდა ჩატარდეს წელიწადში ორ საგამოცდო სესიად მაინც. პრეტენდენტს თითოეული გამოცდის შედეგი უნარჩუნდება იმ

შემთხვევაში, თუ იგი დანარჩენ გამოცდებს ჩააბარებს პირველი გამოცდის ჩაბარებიდან ხუთი წლის განმავლობაში. გამოცდის შედეგების შეფასება ხდება 100-ქულიანი სისტემით. გამოცდა ჩაბარებულად ითვლება პრეტენდენტის მიერ 50 ქულის ან მეტის მიღების შემთხვევაში.

სერტიფიცირებული ბუღალტრის სტატუსის მოპოვებისათვის პრეტენდენტი ვალდებულია დაასრულოს სრული სასერტიფიკაციო პროგრამა. ამასთან ერთად მას უფლება აქვს ჩაითვალოს სასერტიფიკაციო პროგრამის შესაბამისი ერთი ან ყველა საგანი, რომელთა ჩათვლაც ხორციელდება დადგენილი წესით.

პროფესიული კომპეტენციის შეფასება სასერტიფიკაციო გამოცდის მეშვეობით ხორციელდება, რომელზედაც ფასდება პრეტენდენტის თეორიული ცოდნა და მისი პრაქტიკაში გამოყენების უნარი. პროფესიული კომპეტენციის შეფასების მიზანია საგამოცდო პირის მიერ გამომუშავებული პროფესიული კომპეტენციების გამოვლენა. კომპეტენციის დონის შეფასება უნდა განხორციელდეს: 1) შეფასების ვალიდობის; 2) შეფასების სანდოობის; 3) შეფასების თანასწორობის; 4) შეფასების გამჭვირვალობისა და 5) შეფასების საკმარისობის პრინციპების გამოყენებით.

პროფესიული კომპეტენციის შესაფასებლად დადგენილია სასწავლო კურსების ერთობლიობა, კერძოდ:

- ა) ფინანსური აღრიცხვა და ანგარიშგება;
- ბ) მმართველობითი აღრიცხვა;
- გ) აუდიტი და მარწმუნებელი მომსახურება;
- დ) კორპორაციული მართვა, რისკების მართვა და შიდა კონტროლი;

- ე) სამეწარმეო და ორგანიზაციული გარემო;
- ვ) ბიზნესის სტრატეგია და მართვა;
- ზ) პროფესიული სკეპტიციზმი და პროფესიული განსჯა;
- თ) ეთიკური პრინციპები;
- ი) საზოგადოებრივი ინტერესების დაცვის ვალდებულება;
- კ) ფინანსური ანალიზი.
- ლ) ბიზნესსამართალი;
- მ) საგადასახადო დაბეგვრა;
- ნ) ფინანსები და ფინანსური მართვა;
- ო) ეკონომიქის;
- პ) ინფორმაციული ტექნოლოგიები.

საგამოცდო პროცესების წარმართვის უფლება აქვს სპეციალიზებული გამოცდების განმახორციელებელ ორგანოს, რომელსაც ამ უფლებას ანიჭებს ზედამხედველობის სამსახური. საგამოცდო პროცესი დამყარებული უნდა იყოს სამართლიანობაზე, დამოუკიდებლობაზე, მიუკერძოებლობასა და გამჭვირვალობის პრინციპებზე. ის ორგანო, რომელიც გამოცდების განხორციელებას აპირებს, ვალდებულია ზედამხედველობის სამსახურს შესაფასებლად წარუდგინოს საკუთარი პოლიტიკა და პროცედურები, რომელშიც კონკრეტულად გაიწერება გამოცდებზე ზედამხედველობის, ინტერესთა კონფლიქტის დაუშვებლობისა და კონფიდენციალურობის პოლიტიკა; კითხვის ტიპები; გამოცდის ფორმატი; საგამოცდო პროცესის უსაფრთხოების უზრუნველყოფა; გასაჩივრების პროცედურები და სხვ.

პროფესიული სერტიფიცირების შედეგად კანდიდატს ენიჭება სერტიფიცირებული ბუღალტრის სტატუსი, რომლის დამადასტურებელ სერტიფიკატსაც გასცემს პროფესიული ორგანიზაცია.

ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური აწარმოებს სერტიფიცირებული ბუღალტრების ერთიან სახელმწიფო რეესტრს, რომელშიც ასახულია ინფორმაცია სერტიფიცირებული ბუღალტრების შესახებ. რეესტრი განთავსებულია სამსახურის ვებგვერდზე, რომელიც საჯარო და ხელმისაწვდომია ყველასათვის. მასში მოცემულია სერტიფიცირებული ბუღალტრების ჩამონათვალი ანბანური თანამიმდევრობით, სერტიფიკატის ნომრით, გვარის, სახელის და საქმიანობის ძირითადი ადგილის მითითებით.

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში საქმე გვაქვს მუდმივად ცვალებად და განახლებად გარემოსთან, როდესაც საჭირო ხდება უკვე შეძენილი ცოდნისა და უნარების შენარჩუნება და განვითარება. ყოველივე ეს გამოიხატება ტექნიკური კომპეტენციების, პროფესიული უნარების, პროფესიული ფასეულობების, ეთიკისა და ურთიერთდამოკიდებულებების სათანადო დონეზე სრულყოფაში.

საქართველოში პროფესიონალი (სერტიფიცირებული) ბუღალტრებისა და აუდიტორებისათვის დაწესებულია განგრძობითი განათლების აუცილებლობა, რომელიც არის სერტიფიცირებული ბუღალტრის სტატუსის მინიჭების შემდგომ უკვე შეძენილი პროფესიული უნარების შენარჩუნებისა და განვითარების პროცესი. განგრძობითი განათლება უნდა წარმართოს შესაბამისი პროგრამის მიხედვით. განათლების პროგრამაში კი მოიაზრება სასწავლო კურსების (სილაბუსების) ერთობლიობა, რომელშიც მოცემულია პროგრამის მიზნები, სწავლის შედეგები, სასწავლო საათები, სასწავლო პროცესის განხორციელების თავისებურებები და სხვ.

განგრძობითი განათლების პროცესს უზრუნველყოფენ პროფესიული ორგანიზაციები. ისინი ვალდებული არიან, მონიტორინგი გაუწიონ თავიანთ წევრ სერტიფიცირებულ ბუღალტერთა განგრძობით განათლებას და აწარმოონ შესაბამისი აღრიცხვა. პროფესიულ ორგანიზაციას უნდა ჰქონდეს შიგა პოლიტიკა, სისტემები და პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფს მისი წევრი სერტიფიცირებული ბუღალტრის განგრძობითი განათლების მიმართ მოთხოვნების დაკმაყოფილებას.

განგრძობითი განათლების პროგრამის აღიარებას, ისევე როგორც სასერთიფიკაციო პროგრამებისა და საგამოცდო პროცესებისას, უზრუნველყოფს ზედამხედველობის სამსახური. ამასთან ერთად, სერტიფიცირებულ ბუღალტერს უფლება აქვს განგრძობითი განათლების პროცედურები გაიაროს სამსახურის მიერ აღიარებულ, სხვა პროფესიულ ორგანიზაციაში.

საქართველოს კანონმდებლობით, სერტიფიცირებული ბუღალტერი, განგრძობითი განათლების მოთხოვნის შესასრულებლად, ვალდებულია ყოველი სამი უწყვეტი კალენდარული წლის განმავლობაში გაიაროს განგრძობითი განათლების სულ მცირე 120 საათი. აქედან 90 საათი უნდა იყოს შემოწმებული, ხოლო 30 საათი – არაშემოწმებადი. სამწლიანი თანამიმდევრული პერიოდის ათვლა იწყება სერტიფიცირებული ბუღალტრის სტატუსის მინიჭების მომდევნო კალენდარული წლიდან.

პროფესიული ორგანიზაცია ვალდებულია მისი წევრი სერტიფიცირებული ბუღალტრისთვის უზრუნველყოს განგრძობითი განათლებისთვის საჭირო ინფორმაციისა და სასწავლო რესურსების ხელმისაწვდომობა.

განგრძობითი განათლების ფორმები:

- ა) შემოწმებადი განგრძობითი განათლება;
- ბ) არაშემოწმებადი განგრძობითი განათლება.

შემოწმებად განგრძობით განათლებად ითვლება:

ა) პროფესიული ორგანიზაციის მიერ ორგანიზებული განგრძობითი განათლების პროგრამებში მონაწილეობა;

ბ) სწავლა სამუშაო ადგილზე (აუდიტორული ფირმის პოლიტიკის ფარგლებში);

გ) პროფესიასთან დაკავშირებულ საკითხებზე კვლევა, პროფესიული, ტექნიკური ან აკადემიური სახის სტატიის/ნაშრომის გამოქვეყნება ან წიგნის გამოცემა;

დ) პროფესიული სასერთიფიკაციო გამოცდების განმეორებით ჩაბარება;

ე) ბიზნესის ადმინისტრირების, ბუღალტრული აღრიცხვის, მენეჯმენტის, ფინანსების ან/და ეკონომიკის მიმართულებით მაგისტრის ან დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოპოვება;

ვ) განგრძობითი განათლების პროგრამის სწავლებაში მონაწილეობა (ლექტორობა, ინსტრუქტორობა);

ზ) პროფესიასთან დაკავშირებულ საკითხებზე კონფერენციებში მონაწილეობა.

არაშემოწმებად განგრძობით განათლებად ითვლება:

ა) პროფესიასთან დაკავშირებით გამართულ ბრიფინგებზე ან შესაბამის განხილვებში მონაწილეობა;

ბ) პროფესიული ლიტერატურის ან ჟურნალების გაცნობა, რაც პიროვნებას დაეხმარება პროფესიული როლის შესრულებაში;

გ) პროფესიულ განვითარებაში დახმარება სხვა სერტიფიცირებული ბუღალტრისათვის ან პირიქით.

პროფესიონალმა ბუღალტერმა შესაბამისი დოკუმენტაციის წარდგენით უნდა დაადასტუროს მის მიერ განგრძობითი განათლებით მიღწეული შედეგები. ეს დოკუმენტაცია შეიძლება იყოს:

- ა) გამოქვეყნებული ნაშრომის რეცენზენტის მიერ შეფასება;
- ბ) გამოცდის შედეგი;
- გ) პროფესიული სტატიის ან სამეცნიერო კვლევის პროექტის შედეგების გამოქვეყნება;
- დ) მაგისტრის ან დოქტორის ხარისხის მიღება.

დასწრებაზე დაფუძნებული მიდგომის შეფასება ხდება იმ დროის მიხედვით, რომელიც დაიხარჯა სასწავლო ღონისძიებებზე. ამის დასადასტურებლად გამოიყენება:

- ა) პროგრამის შინაარსი და სასწავლო მასალები;
- ბ) ჩანაწერები, რომლებიც ადასტურებს სერტიფიცირებული ბუღალტრის მიერ სწავლების ღონისძიებაზე/სასწავლო კურსზე დასწრებას;
- გ) სწავლების პროცესში მონაწილე ინსტრუქტორის, დამსაქმებლის, ლექტორის მონაწილეობის დამადასტურებელი ინფორმაცია.

კანონმდებლობით შესაძლებელია განგრძობითი განათლების გადავადება და შეჩერება. სერტიფიცირებული ბუღალტერი უფლებამოსილია, მიიღოს განგრძობითი განათლების მოთხოვნის ჩათვლა:

- ა) არაუმეტეს შემოწმებადი 30 საათის ოდენობით, სტუდენტის აქტიური სტატუსის პერიოდში ორი თანამიმდევრული წლის განმავლობაში, ბიზნესის ადმინისტრირების, ბუღალტრული აღრიცხვის, მენეჯმენტის, ფინანსების ან ეკონომიკის მაგისტრის ან დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოპოვებისათვის;
- ბ) არაუმეტეს შემოწმებადი 30 საათის ოდენო-

ბით ყოველწლიურად, პროფესიული ორგანიზაციის მიერ განგრძობითი განათლების პროგრამის სწავლების პროცესში ლექტორობით;

- გ) არაუმეტეს შემოწმებადი 40 საათის ოდენობით, თუ გამოქვეყნებული აქვს ტექნიკური, პროფესიული ან აკადემიური ხასიათის სტატიები, სამეცნიერო ნაშრომი ან გამოსცა წიგნი ან ჩაატარა პროფესიულ სფეროსთან დაკავშირებული სამეცნიერო კვლევა, რომლებიც შეფასებულია რეცენზენტის მიერ;

- დ) არაუმეტეს 30 სწავლის ეკვივალენტური ერთეულის (საათის) ოდენობით, თუ განმეორებით ჩააბარა პროფესიული სასერტიფიკაციო გამოცდა;

- ე) არაუმეტეს 10 საათის ოდენობით, თუ პირი ადასტურებს პროფესიასთან დაკავშირებულ საკითხებზე კონფერენციაში მონაწილეობას.

პროფესიონალ (სერტიფიცირებულ) ბუღალტერს უფლება აქვს აგრეთვე, ჩაითვალოს დამსაქმებელ აუდიტორულ ფირმაში შესაბამისი სასწავლო ღონისძიებების გავლა, რისთვისაც იგი წარადგენს სათანადო დამადასტურებელ დოკუმენტაციას. გარდა ამისა საპატიო მიზეზის შემთხვევაში შესაძლებელია განგრძობითი განათლების გადავადებაც.

პროფესიული ორგანიზაცია ვალდებულია ყოველწლიურად, არაუგვიანეს 5 თებერვლისა, რეესტრში შეიტანოს ინფორმაცია იმის შესახებ, თუ როგორ შეასრულეს მისმა წევრმა სერტიფიცირებულმა ბუღალტრებმა განგრძობითი განათლების მოთხოვნა. ინფორმაციის სისწორესა და სისრულეზე პასუხისმგებელია პროფესიული ორგანიზაცია.

იმისათვის, რომ პროფესიულმა ორგანიზაციამ მოიპოვოს განგრძობითი განათლების განხორციელების უფლება, საჭიროა მისი პროგრამის აღიარება,

რასაც ახორციელებს ზედამხედველობის სამსახური. პროგრამის აღიარების მიზნით, სამსახურს ყოველი კალენდარული წლის 1 სექტემბრამდე უნდა წარედგინოს განცხადება, რომელსაც დაერთვება განგრძობითი განათლების პროგრამა. პროგრამამ უნდა მოიცვას სიახლეები, შემდეგი თანამიმდევრობით:

ა) პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი (IESBA Code);

ბ) ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტები (ISQC);

გ) აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ISA) და აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო საბჭოს (IAASB) მიერ მიღებული და დამტკიცებული მიმოხილვისა და დაკავშირებული მომსახურების, აგრეთვე სხვა მარწმუნებელი გარეგნის საერთაშორისო სტანდარტები;

დ) ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტები;

ე) საგადასახადო, ბიზნესკანონმდებლობა და სფეროს მარეგულირებელი შესაბამისი სხვა სამართლებრივი აქტები.

სასწავლო კურსის სილაბუსი უნდა მოიცავდეს შემდეგ ინფორმაციას:

ა) სასწავლო პროგრამის დასახელება და ნომერი;

ბ) სასწავლო კურსის მიზანი;

გ) სასწავლო კურსის დეტალური თემატიკა;

დ) პროგრამის სწავლების ფორმატი;

ე) სწავლის შედეგები;

ვ) სწავლის ერთეულის ოდენობა (საათები);

ზ) სასწავლო ლიტერატურა და სხვა რესურსები;

თ) სწავლების ენა;

ი) პროგრამის ავტორი.

პროფესიულმა ორგანიზაციამ უნდა უზრუნველყოს განგრძობითი განათლების ფარგლებში სასწავლო პროცესის ორგანიზება. სწავლება უნდა ტარდებოდეს ლექციებისა და პრაქტიკული მაგალითების განხილვით. ლექციის ხანგრძლივობა არ უნდა იყოს ერთ საათზე ნაკლები. აუცილებელია, რომ სასწავლო პროგრამის შემდგენლები და ლექციების წამკითხველები იყვნენ მაღალი კვალიფიკაციისა და პროფესიული რეპუტაციის მქონე ადამიანები, რომელთაც აქვთ შესაბამისი საგნის სიღრმისეული ცოდნა და საკმარისი პრაქტიკული გამოცდილება.

სასწავლო გარემო უნდა იყოს სწავლისათვის შესაფერისი და პასუხობდეს თანამედროვე მოთხოვნებს. აუდიტორიები უნდა იყოს აღჭურვილი როგორც საპრეზენტაციო ტექნიკით, ისე სხვა საჭირო ინვენტარით. სავალდებულოა ლექციაზე დასწრების ჩანაწერების წარმოება, რომელიც მათი დადასტურების მიზნით ექვსი წლის ვადით უნდა იყოს შენახული.

საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის განსახორციელებლად საჭიროა აუდიტორთა რეესტრში რეგისტრაცია. მაშასადამე, აუდიტორის კვალიფიკაცია ფიზიკურ პირს ენიჭება რეგისტრაციის შემდეგ. რეესტრში დარეგისტრირებისათვის საჭიროა დაინტერესებული პირის განცხადება და კანონით და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებით დადგენილი მოთხოვნების შესრულება. სამსახურისათვის წარდგენილ განცხადებას უნდა დაერთოს შესაბამისი დოკუმენტაცია და ინფორმაცია. სამსახურს უფლება აქვს მოითხოვოს სარეგისტრაციო წარმომავლთან დაკავშირებული დამატებითი დოკუმენტაცია ან ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია გადაწყვეტილების მისაღებად.

აუდიტორად რეგისტრაციისათვის დაინტერესებული ფიზიკური პირი უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ პირობებს:

ა) იყოს სერტიფიცირებული ბუღალტერი;

ბ) ჰქონდეს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის აუდიტორის ზედამხედველობით ჩატარების არანაკლებ 3-წლიანი პრაქტიკული გამოცდილება, რომელიც წერილობით უნდა დასტურდებოდეს ზედამხედველი აუდიტორის მიერ;

გ) არ უნდა იყოს მსჯავრდებული ან ნასამართლეები განზრახი ეკონომიკური დანაშაულის ჩადენისთვის ან განზრახ მძიმე ან განსაკუთრებით მძიმე დანაშაულის ჩადენისთვის და მას ნასამართლობა მოხსნილი ან გაქარწყლებული უნდა ჰქონდეს.

დ) იყოს პროფესიული ორგანიზაციის წევრი;

ე) არ ჰქონდეს დარღვეული პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი (IESBA Code), რასაც ადასტურებს პროფესიული ორგანიზაცია ან ზედამხედველი აუდიტორი.

სხვა ქვემოთ განხილული ქვეყნებისაგან განსხვავებით, საქართველოში აუდიტორად რეგისტრაციის მთავარი განმასხვავებელი ნიშანი ის არის, რომ დაინტერესებული პირი აუცილებლად უნდა იყოს სერტიფიცირებული ბუღალტერი და იმავდროულად რომელიმე პროფესიული ორგანიზაციის წევრი. სერტიფიცირებელი ბუღალტრის სტატუსის მოპოვება კი ცალკე წესებით რეგულირდება, რომელიც ზემოთ იყო განხილული.

პოსტაბჭოთა ქვეყნების ბუღალტერთა და აუდიტორთა საკვალიფიკაციო მოთხოვნების შედარებითი ანალიზის საფუძველზე გამოვლინდა მსგავსება და განსხვავებული მიდგომებიც. ქვემოთ განხილულ ქვეყნებში აუდიტორის ატესტატის მი-

საღებად (ანუ აუდიტის ჩატარების უფლების მოსაპოვებლად) პრეტენდენტს უნდა ჰქონდეს უმაღლესი ეკონომიკური ან იურიდიული განათლება და მუშაობის შესაბამისი სტაჟი, მაგალითად:

რუსეთის ფედერაციაში ზემოაღნიშნული სპეციალობების ფლობის პირობებში, პრეტენდენტს უნდა ჰქონდეს მინიმუმ 3-წლიანი მუშაობის სტაჟი, რომელიც დაკავშირებული იქნება აუდიტორულ საქმიანობასთან ან ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებასთან და ფინანსური ანგარიშგების შედგენასთან. ამასთან ერთად ამ სტაჟის ბოლო 2 წელი უნდა მოდიოდეს აუდიტორულ ორგანიზაციაში მუშაობაზე.

ბელორუსში მოითხოვება განათლების აღნიშნული ორი სფეროდან ერთ-ერთი და ამ განათლების შესაბამისი სპეციალობით მუშაობის 3-წლიანი სტაჟი.

ყირგიზეთსა და უზბეკეთში პრედენდენტებს უმაღლესი ეკონომიკური განათლებით უნდა ჰქონდეს სპეციალობით მუშაობის არანაკლებ 3 წელი; სხვა უმაღლესი განათლებით – ყირგიზეთში არანაკლებ 7 წელი, ხოლო უზბეკეთში – არანაკლებ 5 წელი.

მოლდოვაში პრეტენდენტს უნდა ჰქონდეს 3-წლიანი მუშაობის სტაჟი ეკონომიკურ ან იურიდიულ სფეროებში, საიდანაც 6 თვიდან 2 წლამდე ნამუშევარი უნდა ჰქონდეს სტაჟორად აუდიტორულ კომპანიაში.

სომხეთში პრეტენდენტს მოეთხოვება კვალიფიციური სპეციალისტის ატესტატი, რომელიც მიღებული აქვს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის საგანმანათლებლო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული გამოცდების საფუძველზე ან აუდიტორის ატესტატი, რომელიც მიღებული აქვს სომხეთში მოქმედი საზოგადოებრივი ორგანიზაციის მიერ ჩატარებული გამოცდების საფუძველზე.

ზე. ამასთან ერთად გამოცდები უნდა ტარდებოდეს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის საგანმანათლებლო სტანდარტების შესაბამისად.

აღსანიშნავია, რომ აზერბაიჯანში, ბელორუსში, ყირგიზეთსა და მოლდოვაში ისევე, როგორც საქართველოში **პრეტენდენტს უნდა ჰქონდეს კარგი რეპუტაცია**. მოხსნილი უნდა ჰქონდეს ნასამართლობა ისეთ დანაშაულებში, როგორიცაა ქონების უკანონოდ მითვისება ან ეკონომიკური საქმიანობის წესების დარღვევა. გარდა ამისა, აზერბაიჯანსა და ყირგიზეთში არ უნდა გააჩნდეს ნასამართლობა ამა თუ იმ თანამდებობის აკრძალვაზე ან საქმიანობის განხორციელებაზე.

ტაჯიკეთში შდარებით ნაკლები მოთხოვნებია, კერძოდ, პრეტენდენტს მოეთხოვება ჰქონდეს საშუალო სპეციალური განათლება მაინც და 5-წლიანი მუშაობის სტაჟი ეკონომიკურ ან იურიდიულ სფეროებში.

ცოდნის შესამოწმებლად ყველა ქვეყანაში გამოიყენება საკვალიფიკაციო გამოცდების სისტემა. ამასთან ერთად ისინი განსხვავდებიან ჩატარების ფორმით და საგამოცდო პროგრამების შინაარსით. (მაგალითად წერითი, ზეპირი, ტესტირება და სხვ.) საქართველოში საკვალიფიკაციო გამოცდები ტარდება მხოლოდ ტესტირების ფორმით. რუსეთსა და აზერბაიჯანში – ტესტირებით და წერილობითი სამუშაოს შესრულებით; ბელორუსში ტესტირებით და ზეპირი გამოკითხვით; ყირგიზეთსა და ტაჯიკეთში – მხოლოდ ტესტირებით; სომხეთში – წერითი გამოცდით, უზბეკეთში – ტესტირებით და წერითი/ზეპირი გამოცდით. ყაზახეთში პრეტენდენტები ასრულებენ მოდულის დავალებებს.

როგორც აღვნიშნეთ განსხვავებები არსებობს საგამოცდო საგნებშიც, მაგალითად:

მოლდოვაში გამოცდები ტარდება ექვს საგანში – აუდიტი, ფინანსური აღრიცხვა, მმართველობითი აღრიცხვა, ფინანსური მენეჯმენტი, სამართალი, ინფორმაციული ტექნოლოგიებისა და კომპიუტერული სისტემების მართვა;

ბელორუსში პრეტენდენტებს ეძლევათ 100-კითხვიანი ტესტი შემდეგ საგნებში – აუდიტორული საქმიანობა, ბუღალტრული აღრიცხვა და ბუღალტრული ანგარიშგება, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები, გადასახადები და საგადასახადო დაბეგვრა, სამეწარმეო საქმიანობის სამართლებრივი რეგულირება. ამასთან ერთად სავალდებულოა სამი ზეპირი გამოცდის ჩაბარება საგნებში – აუდიტორული საქმიანობა, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, სამეურნეო საქმიანობის ანალიზი. გამოცდა ჩაბარებულად ითვლება თუ პრეტენდენტი ტესტირებაში დააგროვებს 75 ქულას და ზეპირ გამოცდაში – 2 ქულას.

რუსეთის ფედერაციაში პრეტენდენტები აბარებენ გამოცდებს შემდეგ საგნებში – ბუღალტრული აღრიცხვა და ბუღალტრული ანგარიშგება, რომელიც მოიცავს აგრეთვე ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს; აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები; ინფორმაციული ტექნოლოგიები და კომპიუტერული სისტემები; სამართალი; საგადასახადო კანონმდებლობა; ფინანსები; ფინანსური ანალიზი; ფინანსური მენეჯმენტის საფუძვლები; რისკების მართვა, შიგა კონტროლი. გამოცდა ჩაბარებულად ითვლება, თუ კითხვების 80%-ზე გაცემულია სწორი პასუხი.

აზერბაიჯანში საკვალიფიკაციო ტესტები შედგება 100 კითხვისაგან ოთხი დისციპლინის მიხედვით – სამოქალაქო სამართალი, სამეწარმეო საქმიანობის სამართლებრივი რეგულირება, საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ანალიზი, აუდიტი. წერთი გამოცდა ტარდება ორ საგანში, ბუღალტრული აღრიცხვა, საგადასახადო კანონმდებლობა.

ტაჯიკეთში საკვალიფიკაციო გამოცდები შედარებით გაიოლებულია. საგამოცდო ბილეთი შედგება 70 კითხვისაგან სამი დისციპლინის მიხედვით – ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, გადასახადები და საგადასახადო დაბეგვრა. გამოცდა ჩაბარებულად ითვლება, თუ კითხვებზე გაცემულია 50 სწორი პასუხი მაინც.

ყაზახეთში განმასხვავებელ თავისებურებას წარმოადგენს ის, რომ ზოგიერთი დისციპლინის მიხედვით, პრეტენდენტები გათავისუფლებული არიან გამოცდებისაგან. კერძოდ, თუ აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების უფლების მოპოვებულად, პრეტენდენტს აქვს სერტიფიკატი, მაგალითად, „ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის“, „ინგლისისა და უელსის ნაფიც სერტიფიცირებულ ბუღალტერთა ასოციაციის“ ან მსოფლიოში აღიარებული სხვა საერთაშორისო ორგანიზაციის ბუღალტრულ აღრიცხვასა და აუდიტში, მაშინ ისინი თავისუფლდებიან გამოცდებისაგან ბუღალტრულ აღრიცხვაში, ფინანსებში, ფინანსურ მენეჯმენტსა და აუდიტში. გარდა ამისა, თუ საკვალიფიკაციო გამოცდების საფუძველზე მოპოვებული აქვს ადვოკატობის, ნოტარიუსის ან მოსამართლის უფლება, მაშინ ის თავისუფლდება გამოცდისაგან სამოქალაქო

სამართალში. აკრედიტებული ორგანიზაციის მიერ გაცემული პროფესიონალი ბუღალტრის სერტიფიკატის საფუძველზე გამოცდისაგან თავისუფლდებიან ბუღალტრულ აღრიცხვაში, საგადასახადო და ბეგვრასა და სამოქალაქო სამართალში.

აქ შეიძლება ანალოგია გავაკეთოთ საქართველოსთან, ვინაიდან ჩვენთანაც მოქმედებს საკვალიფიკაციო გამოცდების ჩათვლის სისტემა იმ შემთხვევაში, თუ საგანმანათლებლო დაწესებულების სასწავლო დისციპლინები შესაბამისობაშია პროფესიული ორგანიზაციის პროგრამებთან.

საკვალიფიკაციო გამოცდების ჩატარება და აუდიტორის ატესტატის გაცემა სხვადასხვა ქვეყანაში შემდეგნაირად ხორციელდება:

ბელორუსში, ყირგიზეთში, მოლდოვაში, ტაჯიკეთსა და უზბეკეთში საკვალიფიკაციო გამოცდებს ატარებენ და ატესტატებს გასცემენ **სახელმწიფო ორგანოები**, კერძოდ, ყირგიზეთში – ფინანსური ბაზრების რეგულირებისა და ზედამხედველობის სახელმწიფო სამსახური, სხვა ქვეყნებში – ფინანსთა სამინისტრო.

აზერბაიჯანში, ყაზახეთსა და რუსეთში – არასამთავრობო ინსტიტუტები (ორგანოები), რომლებიც მონაწილეობენ ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის რეგულირებაში.

სომხეთში საკვალიფიკაციო გამოცდებს ატარებს თვითრეგულირებადი საზოგადოებრივი ორგანიზაცია, ხოლო აუდიტორის ატესტატს გასცემს ფინანსთა სამინისტრო.

აუდიტორის ატესტატის მოქმედების ვადა ასევე განსხვავებულია ქვეყნების მიხედვით. მაგალითად, სომხეთსა და უზბეკეთში აუდიტორის ატესტატის

მოქმედების ვადა განისაზღვრება 5 წლით, ტაჯიკეთში ლიცენზიის მოქმედების ვადით; აზერბაიჯანში, ბელორუსში ყაზახეთში, ყირგიზეთში, მოლდოვასა და რუსეთში მოქმედების ვადა შეზღუდული არ არის.

საქართველოში აუდიტორთა რეესტრში რეგისტრაცია უვადოა, თუ დაცული იქნება დადგენილი მოთხოვნები. თუ აუდიტორი ან აუდიტორული ფირმა არ აკმაყოფილებს კანონმდებლობით დადგენილ მოთხოვნებს, ექვემდებარება რეგისტრაციის გაუქმებას და კარგავს აუდიტის ჩატარების უფლებამოსილებას. რეგისტრაციის გაუქმებას ახორციელებს და მასზე პასუხისმგებელია ზედამხედველობის სამსახური.

რეგისტრაციის გაუქმების შემთხვევაში აუდიტორს ან აუდიტორულ ფირმას უფლება არა აქვს, თავის სახელწოდებაში გამოიყენოს სიტყვა „აუდიტორი“ ან სიტყვები „აუდიტორული ფირმა“. აუდიტორისათვის ან აუდიტორული ფირმისათვის რეგისტრაციის გაუქმების შესახებ ზედამხედველობის სამსახურის გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

ზემოაღნიშნულთან ერთად აღსანიშნავია, რომ ყველა ქვეყანაში მოქმედებს კვალიფიკაციის ამდლების ანუ განგრძობითი სწავლებისადმი მოთხოვნები. ეს მოთხოვნები სხვადასხვაგვარად რეგულირდება, თუმცა პრინციპული მიდგომები ანალოგიურია. მაგალითად:

რუსეთის ფედერაციაში პროფესიონალი ბუღალტერი ვალდებულია ყოველწლიურად გაიაროს 40-საათიანი სასწავლო კურსი.

უკრაინაში განგრძობითი განათლება სავალდებულოა მხოლოდ აუდიტორებისათვის და შეად-

გენს 120 საათს უწყვეტი 3 წლის განმავლობაში დაგროვებადი სისტემით, მაგრამ არანაკლებ 20 საათისა ყოველწლიურად.

ყაზახეთის რესპუბლიკაში აუდიტორებმა უნდა გაიარონ კვალიფიკაციის ასამაღლებელი კურსები უწყვეტი 3 წლის განმავლობაში დაგროვებადი სისტემით, 120 საათის მოცულობით, მაგრამ არანაკლებ 20 საათისა ყოველწლიურად. ამასთან ერთად ამ მოცულობიდან არანაკლები 60 საათი უნდა ეძღვნებოდეს ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს, მენეჯმენტს, გადასახადებს, სამართალს, ფინანსურ მენეჯმენტს, ეთიკას და სხვ.

ესტონეთის კანონმდებლობის მიხედვით ნაფიცი აუდიტორი ვალდებულია გაიაროს კვალიფიკაციის ამდლების კურსები, რომელიც აღიარებულია აუდიტორთა კოლეგიის მიერ და მოიცავს ისეთ სფეროებს, როგორიცაა: აღრიცხვა და აუდიტორული საქმიანობა, საწარმოს ფინანსები, სამართალი, მენეჯმენტი, საინფორმაციო ტექნოლოგიები, მათემატიკა და სტატისტიკა. აკადემიური საათების მოცულობა უნდა შეადგენდეს არანაკლებ 120 საათს 3 წლის განმავლობაში. აქედან არანაკლებ 48 საათი ჩატარებული უნდა იყოს აუდიტორთა კოლეგიის მიერ. ზემოაღნიშნული 120 საათიდან არანაკლებ 60 საათი უნდა გაიაროს 2 წლის განმავლობაში.

დასკვნა

ბუღალტერთა და აუდიტორთა საკვალიფიკაციო მოთხოვნების შედარებითი ანალიზის საფუძველზე გამოვლინდა, რომ საქართველოსა და დანარჩენ პოსტსაბჭოთა ქვეყნებს შორის მთავარი განმასხვავებელი ნიშანი აუდიტორად რეგისტრაცი-

სათვის არის სერტიფიცირებული ბუღალტრის სტატუსის მოპოვება და ბუღალტერთა რომელიმე პროფესიული ორგანიზაციის წევრობა, რაც სხვა ქვეყნებში სავალდებულო არ არის. აქედან გამომდინარე შეიძლება ითქვას, რომ აუდიტორის სტატუსის მოპოვება სხვა განხილულ ქვეყნებში უფრო გამარტივებულია, ვიდრე საქართველოში, თუმცა საქართველოში აუდიტის სტატუსი გამყარებულია სერტიფიცირებული ბუღალტრის სტატუსით, რომელიც მართებულად მიგვაჩნია. ამ მოსაზრებას ამყარებს ის

გარემოებაც, რომ აუდიტორი პირველ რიგში საბუღალტრო აღრიცხვის ცოდნით აღჭურვილი პირი უნდა იყოს. რაც შეეხება პროფესიული ორგანიზაციის წევრობას საქართველოს კანონმდებლობის მიხედვით, მიგვაჩნია, რომ ის აუცილებლობას არ უნდა წარმოადგენდეს. ამ შემთხვევაში აუდიტორისთვის განგრძობითი განათლების მოთხოვნა შეიძლება დადასტურებული იყოს ზედამხედველობის სამსახურში შესაბამისი დოკუმენტაციის წარდგენით.

ლიტერატურა

1. Law of Georgia on Accounting and Reporting Regulation, (Februari 5, 1999).
2. On the approval of the continuing education standard (2017). Accounting, reporting and audit supervision service of the head Order, No.13, Tbilisi.
3. On the approval of the professional certification standard and the procedure for the recognition of certification programs and examination process. (2017). Accounting, reporting and audit supervision service of the head Order, No.16, Tbilisi.
4. Grigalashvili, L., Grigalashvili, B. & *Khoperia, L.* (2024). Internal Auditing in Georgia: History, Evolution and Perspectives. Romania: Journal Ecoforum, Volume 13, Issue 2(34), (in English).
5. Lipartia, Z., Jalaghonia D. & Papaskua, I. (2023). Priorities of perfecting the regulation of accounting, reporting and auditing in Georgia. Journal Business and Legislation, N 1, 7-12. (In Georgian).
6. Grigalashvili, L. Grigalashvili, B. (2021). Problems of Reforming Accounting and Financial Reporting in post-Soviet Countries. Journal Ecoforum, Volume 10, Issue 3(26), (In English).
7. Grigalashvili, L. Grigalashvili, B. (2021). Accountings and financial reportings reform in the Georgian public sector. I international Scientific and practical Conference: Scientific trends and trends in the context of globalization. Umea, Sweden. (In English).
8. Grigalashvili, L. (2015). Sistem analysis of accounting and audit. Tbilisi: Georgika. (In Georgian).
9. Grigalashvili, L. (2014). Ways to improve the professional certification of accountants and auditors. International refereed and reviewed scientific. Journal "Social Economy", N3, 162-164. (In Georgian).

UDC 657.1

SCOPUS CODE 1402

<https://doi.org/10.36073/1512-0996-2025-1-119-131>

Comparative Analysis of Qualification Requirements of Accountants and Auditors in Post-Soviet Countries

Levan grigalashvili

Department of business administration, Georgian Technical University, Georgia, 0160, Tbilisi, 77, M. Kostava str.

E-mail: l.grigalashvili@gtu.ge

Reviewers:

D. Jalaghonia, professor, Administration of Sukhumi State University Head, Academic Doctor of Economics

E-mail: dato.jalaghonia@gmail.com

R. Burdiashvili, Professor, faculty of business technology, GTU

E-mail: r.burdiashvili@gtu.ge

Abstract. The article discusses the issues related to qualification requirements of accountants and auditors in Georgia and makes a comparative analysis with other post-Soviet countries. Obligatory procedures for obtaining the status of a certified accountant and auditor, recognition of certification programs, requirements related to conducting exams, certification bodies, exam topics, etc. are covered. Completion of the full certification program is required to obtain the status of certified public accountant. In addition, it is possible to count one or all subjects relevant to the certification program. Assessment of professional competence is carried out through a certification exam, which assesses the candidate's theoretical knowledge and ability to apply it in practice.

The article highlights the functions and role of the three departments of accounting, reporting and audit supervision in relation to the above-mentioned issues. There are common and main distinguishing features between Georgia and other post-Soviet countries in the qualification requirements of accountants and auditors.

Among other issues, the paper discusses the continuing education system of certified accountants and auditors, and the obligations of professional accountants and professional organizations in this field.

Keywords: certified accountant; certification exam; continuing education; professional organization; qualification requirement.

განხილვის თარიღი 10.11.2024

შემოსვლის თარიღი 04.12.2024

ხელმოწერილია დასაბეჭდად 25.03.2025