

ხარისხის კონტროლის პრაქტიკა და პრობლემები მცირე და საშუალო აუდიტორულ კომპანიებში

რეზიუმე

სტატიაში განხილულია მცირე და საშუალო აუდიტორულ კომპანიებში ხარისხის კონტროლის პრაქტიკასთან დაკავშირებული პრობლემები, მათი გენეზისი და პრევენციული შესაძლებლობები.

ნაშრომში დოქტორანტი ავითარებს აზრს მასზე, რომ მომხმარებელთა ნდობის ამაღლების უზრუნველყოფა შესაძლებელია მხოლოდ გარიგების გუნდის მიერ აუდიტორული მომსახურების კვალიფიციურად ჩატარებისა და ამ პროცესზე საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი აუდიტორული მომსახურების ხარისხის კონტროლის სისტემის არსებობის შემთხვევაში. ხარისხის კონტროლის სისტემაში იგულისხმება **გარე მონიტორინგი**, რომელსაც ზედამხედველი ორგანო ახორციელებს და **ხარისხის მართვა ფირმის დონეზე** - აუდიტორული კომპანიის ფარგლებში. ისინი ერთიანი სისტემის ურთიერთგანმაპირობებელი ნაწილები არიან. თუმცა გარე მონიტორინგის ორგანიზაციულ-მეთოდოლოგიური პრაქტიკა უკვე არსებობს და ხორციელდება, ხოლო საქართველოს მცირე და საშუალო აუდიტორულ კომპანიებში ხარისხის მართვა, როგორც აუდიტორული მომსახურების მომხმარებელთა მოთხოვნების უზრუნველყოფის მთავარი საწინდარი, ჯერ კიდევ ჩამოყალიბების ეტაპს გადის. ამიტომაც შედეგები სასურველზე დაბალია. კომპანიაში ხარისხის მართვის დამკვიდრების პროცესის ხანგრძლიობას ორგანიზაციული და გამოცდილებითი რესურსების ნაკლებობა განაპირობებს.

ავტორი ეხება კომპანიის შიგნით ხარისხის კონტროლის ორგანიზების ხელშემშლელ გარემოებებს და გამოთქვამს მოსაზრებებს, რომელიც პრობლემის გადაწყვეტას ისახავს მიზნად.

საკვანძო სიტყვები: აუდიტი; აუდიტის ხარისხის კონტროლი; გარიგების ხარისხის მიმოხილვა, ხარისხის მართვა ფირმის დონეზე.



ანა ოსიყმიშვილი
სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის დოქტორანტი

QUALITY CONTROL PRACTICES AND PROBLEMS IN SMALL AND MEDIUM-SIZED AUDIT FIRMS

Ana Osikmishvili

Doctoral student of Sokhumi State University

RESUME

The article discusses the problems related to quality control practices in small and medium-sized auditing companies, their genesis and preventive capabilities.

In the paper, the doctoral student develops the idea that customer confidence can be ensured only if the transaction team conducts qualified audit services and there is an audit quality control system in line with international standards in this process. Quality control system includes external monitoring carried out by the supervisory body and quality management at the firm level - within the auditing company.

They are interdependent parts of a unified system. However, the organizational-methodological practice of external monitoring already exists and is being implemented, and quality management in small and medium-sized audit companies of Georgia, as the main prerequisite for meeting the needs of audit service users, is still in its infancy. That is why the results are lower than desired. The length of the quality management process in the company is due to the lack of organizational and experienced resources.

The author addresses the circumstances that hinder the organization of quality control within the company and expresses views aimed at solving the problem.

Keywords: audit; Audit quality control; Transaction quality review, quality management at the firm level.

შესავალი

გლობალური ეკონომიკური ინტეგრაციის პროცესების გაღრმავებასთან ერთად, საინფორმაციო რისკების შემცირების შესაძლებლობებზე მოთხოვნები იზრდება. თავის მხრივ, რისკების შემცირების შესაძლებლობების სანდობის მიმართაც მომხმარებელი უფრო მომთხოვნი გახდა. ამ კავშირურთიერთობასთან იგივე კორელაციულ დამოკიდებულებას აუდიტი, აუდიტორული მომსახურება და მისი ხარისხი.

სავსებით ლოგიკურია და გასაგები, რომ აუდიტორის დასკვნაზე დამოკიდებული ინფორმაციის მომხმარებლის მიერ მიღებული (მისაღები) გადაწყვეტილების შედეგი. შესაკუთრები, ინვესტორები, კრედიტორები თუ ინფორმაციის სხვა ნებისმიერ მომხმარებელი გულისხმობს და დარწმუნებულიც უნდა იყოს, რომ მისთვის ანაზღაურების სანაცვლოდ მიწოდებული ფინანსური ინფორმაცია არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს. ამიტომაც აუდიტორის მოსაზრება უნდა იყოს მიუკერძო-

ბელი, ობიექტური და მომხმარებელს უქმნიდეს ნდობის მაღალ დონეს.

შემსრულებელთა და მომხმარებელთა ფართო წრისათვის უკვე კარგადაა ცნობილი, რომ საინფორმაციო რისკის შემცირება შესაძლებელია მხოლოდ აუდიტორის პროფესიონალიზმისა და პროცედურული მოთხოვნების განუხრელი დაცვის პირობებში.

მომხმარებელთა ნდობის ამაღლების უზრუნველყოფა ხდება არა სხვაგან, არამედ აუდიტორულ კომპანიაში და მიღწევადია მხოლოდ გარიგების გუნდის მიერ აუდიტორული მომსახურების კვალიფიციურად ჩატარებისა და ამ პროცესზე საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი, ეფექტიანი ხარისხის კონტროლის სისტემის არსებობის შემთხვევაში.

აუდიტის ხარისხი კომპლექსური ცნებაა. ამჟამად არ არსებობს ამ ტერმინის ზუსტი განმარტება ან ანალიზი, რომელიც საყოველთაოდ იქნებოდა აღიარებული. მსოფლიო აუდიტორულ პრაქტიკაში, აუდიტორული მომსახურების ხარისხის კონტროლის უნივერსალური, ცალსახად ჩამოყალიბებული მიდგომა არ არსებობს. მარეგულირებელ აქტებსა და შესაბამის სტანდარტებში აღწერილია ზოგადი ფარგლები, თუ რა მოთხოვნებს უნდა აკმაყოფილებდეს ჩატარებული აუდიტორული მომსახურების პროცესი.

სადავო არ არის, რომ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარებაზე პასუხისმგებლობა აუდიტორებს ეკისრებათ. თუმცა მისი ხარისხი გაცილებით მაღალია ისეთ გარემოში, სადაც აუდიტორს მხარს უჭერენ ფინანსური ანგარიშგების მიწოდების ჯაჭვის ყველა მონაწილე და ისინი თვითონაც სათანადოდ ურთიერთქმედებენ და თანამშრომლობენ.

მართლაც, შეუძლებელია შეცდომებისა და არსებითი უზუსტობების არარსებობის სრული გარანტიით დამონებება. მაგრამ მცდარი დასკვნების აღბათობის შემცირება და აუდიტის ხარისხის გაუმჯობესება შესაძლებელია.

აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის ეფექტიანი კონტროლი, უზინარესად, ორდონიანია და გულისხმობს აუდიტის განმახორციელებელი პირის **გარე მონიტორინგს**, რომელსაც სახელმწიფო ზედამხედველი ორგანო ან თვითრეგულირებადი აუდიტორული გაერთიანებები ახორციელებენ და **ხარისხის მართვას ფირმის დონეზე** - აუდიტორული კომპანიის ფარგლებში. ისინი ერთმანეთს აძლიერებენ და მთლიანობაში ქმნიან გარანტიების მაღალ, მაგრამ არა აბსოლიტურ დონეს.

„ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ მოქმედმა კანონმა დაამკვიდრა და ხორციელდება აუდიტორის, აუდიტორული ფირმის და მისი გარიგების პარტნიორის მიერ გამოყენებული პროცედურების აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარნმუნებელი გარიგებებისა და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტებთან და „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილ მოთხოვნებთან შესაბამისობის შეფასება. კანონის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, შემუშავებულია გარე მონიტორინგის

ორგანიზაციულ-მეთოდოლოგიური სახელმძღვანელოები, შესაბამისი პრაქტიკაც უკვე არსებობს და მონიტორინგის შედეგებზეც რეაგირება ხორციელდება, ხოლო საქართველოს მცირე და საშუალო აუდიტორულ კომპანიებში ხარისხის მართვა, როგორც აუდიტორული მომსახურების მომხმარებელთა მოთხოვნების უზრუნველყოფის მთავარი სანინდარი, ჯერ კიდევ ჩამოყალიბების ეტაპს გადის. ამიტომაც შედეგები სასურველზე დაბალია. ხარისხის მართვის დამკვიდრების პროცესის ხანგრძლიობას ორგანიზაციული და გამოცდილებითი რესურსების ნაკლებობა განაპირობებს.

აუდიტის ხარისხის პრობლემა აქტუალურია არა მხოლოდ საქართველოს მცირე და საშუალო აუდიტორული კომპანიებისთვის, არამედ ყველა ეკონომიკურად განვითარებული ქვეყნისთვის. ამ პრობლემის გადაწყვეტას უფრო ინდივიდუალური მიდგომა და განზოგადება სჭირდება.

ძირითადი ტექსტი

ხარისხის კონტროლი აუცილებელია ნებისმიერი დარგის თუ ტიპის საწარმოსთვის, და ცხადია, ამ მხრივ, აუდიტორული საქმიანობა ვერ იქნება გამონაკლისი. ამ სფეროს თავისებურება და ეკონომიკის ყველა სხვა მიმართულებასთან მჭიდრო კავშირი კანონისმიერეადაც ავალდებულებს აუდიტორულ კომპანიებს ხარისხის დაცვას. ამასთან, მკაცრ პასუხისმგებლობასაც უნებს და მრღვევ პირებს. განსაკუთრებული აქტუალობის გამო, აუდიტორის პირადი პასუხისმგებლობა სავალდებულო დაზღვევასაც კი დაექვემდებარა.

მოქმედი რეგულაციების მოთხოვნების თანახმად, აუდიტორულ კომპანიას აკისრია პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა სახის მარნმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებისთვის ხარისხის კონტროლის სისტემის შექმნაზე, დანერგვასა და ფუნქციონირებაზე. ხარისხის კონტროლის სისტემა საჭიროა იმისთვის, რომ ხელმძღვანელობამ უზრუნველყოს კომპანიის მიერ შესრულებული გარიგებების ხარისხი ფირმის დონეზე, აგრეთვე იმისთვის, რომ კომპანიაში იყოს გარემო გარიგების გუნდის ნევრებმა მომხმარებელთა დაკვეთა მაღალი პასუხისმგებლობით შეასრულონ. ამ შემთხვევაში არ იგულისხმება, რომ მხოლოდ ჩატარებული აუდიტორული მომსახურება და გაცემული დასკვნა უნდა იყოს სტანდარტების შესაბამისი, არამედ მნიშვნელოვანია, რომ კომპანიის შიდა პროცესები და ყველა, მათ შორის, ელემენტარული მოქმედებებიც იყოს სტანდარტებისა და ეთიკის ნორმების შესაბამისი. თითოეულ თანამშრომელს უნდა ჰქონდეს მოტივირებული ხედვა, რომ მათ მიერ შესრულებული სამუშაო ნარმატებას მოუტანს კომპანიას და პირადად მასაც. სამუშაოთა ხარისხიანი შესრულება კომპანიის ავტორიტეტზე, კომპეტენციაზე და ეფექტიანობაზე პოულობს ასახვას, რაც საბოლოოდ, მის კონკურენტულ უპირატესად გადაიქცევა.

ხარისხის კონტროლის სისტემის უმთავრესი დანიშნულებაა შეინას ისეთი გარანტია, რომ ეს აუდიტორული კომპანია ატარებს აუდიტს ან ახორციელებენ

აუდიტორთან დაკავშირებულ მომსახურებას საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი სამართლებრივი აქტების მოთხოვნების შესაბამისად.

ხარისხის კონტროლის სისტემა უნდა დაეფუძნოს პოლიტიკას, რომელიც განკუთვნილია იმისათვის, რომ აუდიტორულმა კომპანიამ და მისმა პერსონალმა გარანტირებულად დაიცვას პროფესიული სტანდარტები, მარეგულირებელი და საკანონმდებლო მოთხოვნები; განახორციელოს პროცედურები, რომლებიც აუცილებელია ამ პოლიტიკის გასატარებლად, მის შესრულებაზე მონიტორინგის განსახორციელებლად; ყოველთვის და ყველა შემთხვევაში, იგულისხმება, რომ კომპანიის ან გარიგების პარტნიორის მიერ გაცემული დასკვნები კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი იქნება.

ფირმამ უნდა შექმნას და ამუშაოს ხარისხის კონტროლის ისეთი სისტემა, რომლის პოლიტიკა და პროცედურები ეხება ქვემოთ ჩამოთვლილ თითოეულ ელემენტს: ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას; ეთიკურ მოთხოვნებს; დამკვეთებთან ურთიერთობას; შრომით რესურსებს; გარიგების შესრულებას; მონიტორინგს (სქემა 1). კომპანია ვალდებულია დოკუმენტურად დააფიქსიროს თავისი პოლიტიკა და პროცედურები და გააცნოს ისინი ფირმის პერსონალს.

ხარისხის კონტროლის პრინციპები, ბუნება, ვადები, მიზნები და სპეციფიკური პროცედურები დამოკიდებულია

აუდიტორული სუბიექტის მოცულობასა და ბუნებაზე, მის გეოგრაფიულ მდებარეობაზე, ორგანიზაციულ სტრუქტურაზე, ხარჯ-სარგებლის თანაფარდობაზე. აუდიტორულ კომპანიაში მოქმედი რეგულაციებით დადგენილი აუდიტის ხარისხის კონტროლის პრინციპები და პროცედურები, სავალდებულოა ყველა აუდიტორული კომპანიისთვის და მასში განერილი უნდა იყოს:

• პროფესიული მოთხოვნები - რაც კომპანიის თანამშრომლებს დაავალდებულებს დამოუკიდებლობის, პატიოსნების, ობიექტურობისა და კონფიდენციალურობის პრინციპების, ასევე პროფესიული ქცევის ნორმების დაცვას;

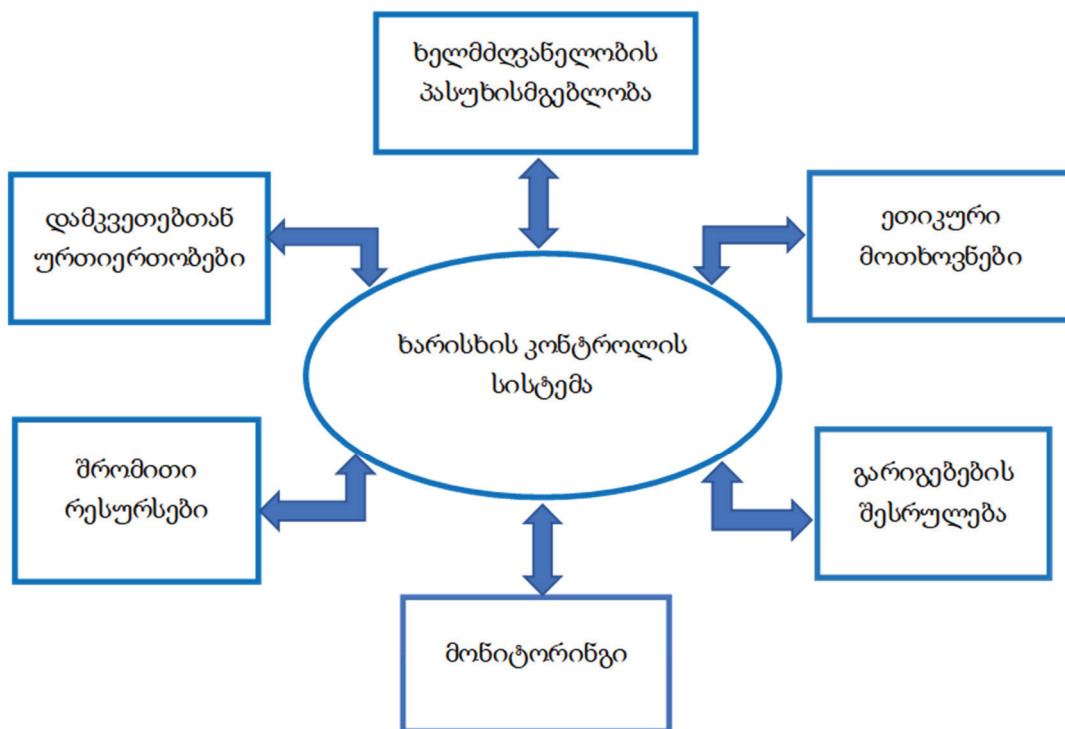
• პროფესიული კომპეტენცია - მოეთხოვებათ თანამშრომლებს სათანადო უნარ-ჩვევებისა და პროფესიონალიზმის ფლობა, რომელიც აუცილებელია მოვალეობების გულმოდგინებით შესასრულებლად;

• ამოცანების მინიჭება - აუდიტორული პასუხისმგებლობის მინიჭება სპეციალური მომზადებისა და გამოცდილების მქონე თანამშრომლებისთვის, რომლებიც აუცილებელია კონკრეტულ პირობებში;

• კონტროლის უფლებამოსილებები - აუდიტის პერსონალის ადეკვატური მუშაობის წარმართვა, მუდმივი კონტროლის განხორციელება ყველა დონეზე, რათა უზრუნველყოს გონივრული გარანტია, რომ შესრულებული სამუშაო შეესაბამება ხარისხის შესაბამის დონეს;

სქემა 1

ხარისხის კონტროლის სისტემის ელემენტები



წყარო: შედგენილია ავტორის მიერ სტანდარტის მოთხოვნებზე დაყრდნობით

• **კონსულტაცია** - საჭიროების შემთხვევაში კონსულტაციების გამართვა შესაბამისი ცოდნის მქონე სპეციალისტებთან;

• **მუშაობა აუდიტის ქვეშ მყოფ სუბიექტებთან და პირებთან**, რომლებსაც ეძლევათ აუდიტთან დაკავშირებული მომსახურება - მუდმივი მუშაობა როგორც პოტენციურ, ისე არსებულ კლიენტებთან;

• **პროცედურების ეფექტურობის მონიტორინგი** - ხარისხის კონტროლის პრინციპებისა და კონკრეტული პროცედურების ადეკვატურობისა და ეფექტურობის რეგულარული მონიტორინგი.

ხარისხის კონტროლის სიტემა მოიაზრებს ხარისხის კონტროლში ჩართულ პირთა კატეგორიებს - ხელმძღვანელს, აუდიტორს, თანამშემს და ა.შ. აუდიტორულმა კომპანიამ უნდა შეიმუშაოს მათი თანამდებობრივი უფლება-მოვალეობები, თუმცა ეს იმდენად სპეციფიურია, რომ რაიმე სახის ერთიანი ნომენკლატურა, ფაქტობრივად, არ არსებობს და ყველა კომპანია კომპეტენციათა გამიჯვნაზე ინდივიდუალურად იღებს გადაწყვეტილებებს.

ხარისხის კონტროლის პრინციპები და სპეციფიკური პროცედურები ცნობილი და ხელმისაწვდომი უნდა იყოს აუდიტორული კომპანიის თითოეული თანამშრომლისთვის ისე, რომ მიღწევადი იყოს მათი გაგებისა და პრაქტიკაში გამოყენების გონივრული გარანტია.

ხარისხის კონტროლი ტარდება ყოველ აუდიტორთან, მათ შორის, აუდიტის პროცესში. ამისათვის კომპანიის ხელმძღვანელობამ უნდა:

• გამოიყენოს ისეთი კონტროლის პროცედურები, რომლებიც შეესაბამება აუდიტის მიზნებსა და ამოცანებს;

• გააანალიზოს იმ აუდიტორებისა და მათი თანამშემსების პროფესიული კომპეტენცია, რომლებიც ასრულებენ მათთვის დაკისრებულ სამუშაოს;

• მკაფიოდ ჩამოაყალიბონ აუდიტორებისა და მათი თანამშემსების მიერ შესაბამისი აუდიტის პროცედურების შესრულების შესახებ ინსტრუქციები. უმეტესად, ამ ფუნქციებს ასრულებს: აუდიტის პროგრამა, დროის შეფასება და საერთო აუდიტის გეგმა.

პრინციპულად მნიშვნელოვანია, რომ თანამშრომლები, რომლებიც ახორციელებენ საკონტროლო ფუნქციებს, გამოირჩეოდნენ შესაბამისი გამოცდილებითა და კვალიფიკაციით. ამასთან, ისინი დამოუკიდებელი უნდა იყვნენ კონკრეტული აუდიტორული დავალები-საგან.

ნებისმიერ კომპანიაში, შესაძლოა, გაჩნდეს წინი, დეფექტი, ან დადგენილი სტანდარტიდან გადახრა. სწორედ იმისთვის, რომ დროულად გამოვლინდეს ეს ხარვეზი და ასევე დროულად მოხდეს მისი აღმოფხვრა, გარდაუვალია ხარისხის შიდა კონტროლის ფუნქციის მატარებელი წესრიგის გაჩენა. ეს ფუნქცია სულაც არ უნდა ისახავდეს მიზნად დამნაშავის ძებნას და მის სამაგალითო დასჯას, არამედ უნდა ემსახუროდეს ხარვეზის გამოვლენას და შემდგომ პრევენციული ღონისძიებების განხორციელებას.

ძირითადი დოკუმენტი, რომელიც აუდიტორულ



კომპანიაში ხარისხის კონტროლის ორგანიზებისთვის სახელმძღვანელოს წარმოადგენს, ესაა ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი 1 (ხკსს) 1. ამ დოკუმენტის საფუძველზე აუდიტორულმა კომპანიამ დანერგოს და გამოიყენოს ისეთი ხარისხის კონტროლის სისტემა, რომელიც უზრუნველყოფს მას დასაბუთებული რწმუნებით იმის შესახებ, რომ:

ა) ფირმა და მისი პერსონალი იცავენ პროფესიულ სტანდარტებსა და სათანადო საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებს;

ბ) ფირმის ან გარიგების პარტნიორების მიერ გაცემული დასკვნები კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.

თავის მხრივ, ხკსს 1 ეფუძნება წინაპირობას, რომ ხარისხის კონტროლის სისტემაზე და პოლიტიკასა და პროცედურებზე პასუხისმგებელია აუდიტორული კომპანია. აქვე უნდა შევნიშნოთ, რომ

2020 წლის დეკემბერში, აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ (IAASB) გამოუშვა ხარისხის მართვის სამი ახალი და განახლებული სტანდარტი. აუდიტორული ფირმის ხარისხის მართვის მიდგომის გაძლიერება და მოდერნიზება: ISQM 1, ISQM 2 და ISA 220 (შესწორებული), ხარისხის მართვა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის. აღნიშნული სტანდარტი ამოქმედდება მომავალი წლიდან და კომპანიებს მოუწევთ რამდენიმე მნიშვნელოვან სიახლეზე გადაეწყონ. კერძოდ, აუდიტორულ ფირმებს ევალებათ გააუმჯობესონ მათი მონიტორინგის სისტემა, ხარისხი მათ კორპორატიულ კულტურაში და „ხელმძღვანელობის ეთიკურობა“, ასევე აუდიტორული პროექტის ხარისხის მიმოხილვებში.

ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტი 2 (ხმსს 2) (ISQM 2) განსაზღვრავს:

- სამუშაოს ხარისხის მიმოხილველის დანიშვნას და უფლებამოსილებას; და
- სამუშაოს ხარისხის მიმოხილველის პასუხისმგებლობას, რომელიც დაკავშირებულია მიმოხილვის შესრულებასთან და ხარისხის მიმოხილვის დოკუმენტაციასთან.

მოთხოვნები აუდიტორული პროექტის ხარისხის მიმოხილვასთან დაკავშირებით ამჟამად მოცემულია არსებულ ISQC 1-ში და ISA 220-ში. როდესაც ახალი სტანდარტი ამოქმედდება, ISQM2 შეცვლის არსებულ დებულებებს, რომლებიც დაკავშირებულია აუდიტორული პროექტის ხარისხთან მიმოხილვები ISQC 1-ში და ISA 220-ში. არსებობს შესაბამისი ცვლილებები რიგ ISA-ებში და მათთან ISQM 2-ში განხორციელებული ცვლილებების შედეგად მიღებული მასალა, რომელთაგან არცერთი არ განიხილება არსებითად.

ახალი მოთხოვნების ამოქმედება, მისი მიზანდასახულობიდან ჩანს, რომ სარგებელს მოიტანს, მათ შორის, არსებითად გაუმჯობესდება აუდიტორული მომსახურების ხარისხი. მაგრამ ამასთან, მცირე და საშუალო აუდიტორული კომპანიები ახალი ვალდებულებების და მშასადაამე, ახალი სირთულეების წინაშე აღმოჩნდებიან.

საქართველოში აუდიტორული საქმიანობა გასული

საუკუნის 90-იანი წლების მეორე ნახევრიდან ექცევა საკანონმდებლო რეგულირების ფარგლებში. მაშინაც არსებობდა კანონში სტანდარტების დაცვის მოთხოვნაზე ჩანაწერები, თუმცა, ფაქტობრივად, მას ფორმალური დატვირთვა გააჩნდა და ხარისხის კონტროლზე პასუხისმგებელი ორგანო და არც დამრღვევთა მიმართ ზომები განერილი არ იყო. ეს გაურკვეველობა 2016 წლამდე გაგრძელდა. 90-იან წლებში აღმოცენებული ქართული აუდიტორული კომპანიები უმთავრესად მცირე აუდიტორული კომპანიების სახით ფუნქციონირებენ და შემდგომაც ასეთად დარჩენ. მხოლოდ ერთეულმა კომპანიებმა მოახერხეს გამსხვილება და კავშირურთიერთობები საერთაშორისო ქსელის კომპანიებთან.

ამჟამად, აუდიტორული ბაზრის 85 % დიდი ოთხეულისა და საერთაშორისო ქსელის აუდიტორულ კომპანიებს უჭირავთ. ამ კომპანიებში ხარისხის კონტროლის სისტემა მეტ-ნაკლებად მონესრიგებულია, რაც მიღებულია ბაზარზე ყოფნის მრავალწლიანი გამოცდილებით, სათავე ოფისებიდან მიღებული მკაცრი დირექტივებითა და ინსტრუქციებით, ხარისხის კონტროლის სტრუქტურითა და მკაცრი საშემსრულებლო დისციპლინით. სხვა ქართულ აუდიტორულ კომპანიებში კი წინსვლა, მით უფრო, პანდემიის, მცირე და საშუალო აუდიტორული კომპანიების მატერიალურ-ტექნიკური ბაზის მწირი შესაძლებლობებს, განვლილი წლების პრაქტიკის, ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკური მდგომარეობისა და მრავალწლიანაგა სხვა ფაქტორების მძვინვარების პირობებში, ნელი ტემპით მიმდინარეობს.

მოქმედი კანონმდებლობით ხარისხის მონიტორინგის შემოღებამ მცირე აუდიტორულ კომპანიებს „ახალი თავსატეხი“ გაუჩინა. პრაქტიკიდან ცნობილია, რომ კონტროლის სისტემის შემოღებას, როგორც ყოველ ახალ წამოწყებას, მცირე და საშუალო აუდიტორული კომპანიები არაერთგვაროვნად ემყარებიან შეხვდნენ, მაგრამ მოგვიანებით, ისინიც დარწმუნდნენ, რომ ეს პროცესი, უპირველესად, მათი საქმიანობის უკეთ წარმართვას, კონკურენტულ გარემოში უპირატესობის წარმოჩენას და მომხმარებლების მოზიდვას უწყობს ხელს. თუმცა მონიტორინგის შედეგები მონობენ, რომ ვითარება არსებითად არ უმჯობესდება. ძირითად პრობლემას თვითონ ამ კომპანიებში თანამშრომელთა მცირერიცხოვნება და კვალიფიციური კადრების დეფიციტი ქმნის. გარდა ამისა, ყველაზე ხელშემშლელ ფაქტორად გვევლინება სტანდარტული მოთხოვნების განზოგადებული, მხოლოდ დირექტიული სახე და, ფაქტობრივად, არ ჩანს კონკრეტული, რა ფორმით ან რა სახით უნდა უზრუნველყოს კომპანიამ ხარისხის კონტროლი. სამწუხაროდ, საქართველოს მცირე აუდიტორულ კომპანიებს ასეთი კონტროლის სანიშნო პარაქტიკის ობიექტებიც არ გააჩნია. აუდიტის პროცესისთვის, საოქმო ჩანაწერების თუ მსჯელობების დაფიქსირების სანიშნო ფორმები, ფაქტობრივად, არც არსებობს. მიუხედავად იმისა, რომ ბოლო წლებში გამოჩნდა აუდიტორული პროგრამა „ედოკი“, HAT - სახელმძღვანელო, ისინი საჭიროებენ გადამუშავებას და კომპანიის სპეციფიკაზე მორ-

გებას - კომპანიამ თვითონ უნდა შექმნას ხარისხის კონტროლის სისტემა და სტანდარტის მოთხოვნების შესაბამისად შეიმუშაოს აუდიტის სახელმძღვანელო მეთოდოლოგია, ვითარების და არსებული გარემოებების შესაბამისად, მოახდინოს ცალკეული პროცედურის დოკუმენტური დადასტურება, თუმცა ასეთი ჩანაწერების არსებობის შემთხვევაშიც კი, მათი შინაარსობრივი და ფორმალური მხარის დაწინაურების შესაძლებლობა ყოველთვის მოინახება და ასეთი „მტკიცებულება“ მომხმარებლისთვის რწმუნების ამალგების ერთადერთ, შეუძცდარ დასაბუთებად, შესაძლოა, არ ჩაითვალოს.

სავსებით გასაგებია, რომ აუდიტორულ კომპანიაში ხარისხის კონტროლის სისტემის პრაქტიკული ორგანიზება მრავალმხრივი გარემოებებით არის განპირობებული. სწორედ სიტუაციური შემთხვევების მრავალფეროვნება აჩენს კითხვებსა და მოსაზრებებს, რომლებიც მცირე აუდიტორულ კომპანიებში ხარისხის კონტროლის მოთხოვნებს უკავშირდება. მათ შორის, სავსებით ლოგიკურია იმის გარკვევა, თუ რამდენად გამოსაყენებელია კანონმდებლობისა და სტანდარტების მოთხოვნები იმ მცირე ზომის აუდიტორული კომპანიებისთვის, რომლებსაც არა ჰყავს ბევრი თანამშრომელი?; რა პერიოდულობით უნდა შესრულდეს სტანდარტით გათვალისწინებული პროცედურები?; საჭიროა თუ არა სტანდარტების ამა თუ იმ მოთხოვნის ზედმინევენით გამოყენება სტანდარტების სხვა დებულებების, საქმიანი პრაქტიკის ან კანონმდებლობისაგან დამოუკიდებლად? რა გამოსავალი არსებობს ამ ჩიხური მდგომარეობიდან გამოსასვლელად? ცხადია, ამ კითხვებს საფუძვლიან კვლევებზე დაყრდნობით, დასაბუთებული პასუხი უნდა გაეცეს.

ზედაპირული შეხედულებით, აუდიტორულ მომსახურებათა შორის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ყველაზე საპასუხისმგებლოა და სხვაზე მეტად კვალიფიციურ მიდგომებს მოითხოვს. სხვა აუდიტორული საქმიანობა, დაკავშირებული მომსახურების ან შეთანხმებული პროცედურების ფარგლებში ხორციელდება, უდრო დამკვეთსა და აუდიტორის ურთიერთობით წესრიგდება. დამკვეთი გადასაწყვეტია ენდობა თუ არა აუდიტორის მოსახრებას. ნებისმიერ შემთხვევაში, აუდიტის მიმართ მცირე აუდიტორული კომპანიების პასუხისმგებლობის შერბილება გამოსავალი ვერ იქნება და არცაა დასაშვები. მაგრამ მცირე კომპანიებზე ხარისხის კონტროლის მოთხოვნების ისეთივე დონით გავრცელება, როგორც ეს მსხვილ კომპანიებს მოეთხოვება, არაა გამართლებული. მცირე და საშუალო ზომის აუდიტორული კომპანიებისათვის ხარისხის კონტროლის შემოწმებაზე უნდა იყოს პროპორციული მოთხოვნა და მათთვის უნდა შემუშავდეს ხარისხის კონტროლის შემოწმების სპეციალური მეთოდოლოგია.

დასკვნა

ამრიგად, თანამედროვე ინტენსიური ეკონომიკური ინტეგრაციის დინამიურ პროცესსა და მზარდი კონკურენციის გარემოცვაში აუდიტორული მომსახურების მიწოდებისას ხარისხის დაცვა გარდაუვალია. მაგრამ

გარემოებების შეფასების დროს გასათვალისწინებელია, რომ მცირე აუდიტორულ კომპანიებში, მათი მატერიალურ-ტექნიკური ბაზის მწირი შესაძლებლობების, რეფორმამდელ პერიოდში კონტროლის სისტემის არარსებობის შედეგების ინერციის, აგრეთვე საქართველოში მძიმე სოციალურ-ეკონომიკური მდგომარეობის განმაპირობებელი მრავალნახნაგა ფაქტორების აქტიურობის პირობებში, ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებთან შესაბამისობის განუხრელი უზრუნველყოფა, ფაქტობრივად, სრულფასოვანი მოცულობით ვერ ხერხდება, მით უფრო, როცა განუვლი მომსახურების საბაზრო ღირებულება ხარისხის მინიმალური ნიშნულის მიღწევისთვის აუცილებელთანაც კი შეუდარებლად დაბალია. ამასთან, საგულისხმოა, რომ ახალი რეგულაციების შემოღებიდან რეფორმის მაღალი შედეგების მისაღწევად გასული დროც ძლიერ ცოტაა - ხარისხის დაცვის პირობების უზრუნველსაყოფად ხკსს-1-ის, HAT აუდიტის სახელმძღვანელოს და „ედოკის“ პროგრამის ხელმისაწვდომობის შესაძლებლობის გაჩენის შემდეგაც კი მათ ათვისებას, აუდიტორული კომპანიებისათვის მორგებას, გამოყენების უნარების გამომუშავებას, საუკეთესო პრაქტიკის დამკვიდრებას მარეგულირებელი და პროფესიული საზოგადოების მხრიდან ჯერ კიდევ ხანგრძლივი ძალისხმევა დასჭირდება.

გამოსავალი ამ ჩიხური მდგომარეობიდან მცირე კომპანიების გამსხვილებაა, მათ შორის, გაერთიანებათა გზით.

გამოყენებული ლიტერატურა:

აუდიტის ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტები: ხკსს 1, ასს 220;

აუდიტის ხარისხი, დირექტორის სახელმძღვანელო, ა(ა)იპ „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის რეფორმების მხარდაჭერის ეროვნული ფონდი“, თბილისი 2019;

აუდიტის ხარისხის სტრუქტურული საფუძვლები: ძირითადი ელემენტები, რომლებიც ქმნის გარემოს აუდიტის ხარისხის უზრუნველყოფისთვის.

ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის უფროსის 2017 წლის 12 ივლისის №9 ბრძანება ხარისხის კონტროლის მონიტორინგის განხორციელების წესის შესახებ;

კენჭაძე დავით, ხარისხის კონტროლი, <https://davidkenchadze.ge/ka/blog/105>;

საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“, ქუთაისი. 2016 წ;

საბაური ლევან, აუდიტორული ორგანიზაციის საქმიანობის საქმიანობის ხარისხის შიდა კონტროლის უზრუნველყოფის აქტუალური საკითხები, <http://eprints.tsu.ge/1597>;

ხარისხის კონტროლის მონიტორინგის ძირითადი მიმართულებები 2021 წლისთვის, ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური.