

მცირე აუდიტორულ კომპანიებში აუდიტის ხარისხის მდგომარეობის განმარტებითი ფაქტორები

DOI: <https://doi.org/10.52340/bal/2024.02.02>



იური პაპასკუა

ეკონომიკურ მეცნიერებათა აკადემიური დოქტორი,
სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის პროფესორი,
<https://orcid.org/0000-0002-7849-2426>
E-mail: papaskuaiuri@gmail.com



ანა ოსიყმიშვილი

სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ბიზნესის
ადმინისტრირების მიმართულების დოქტორანტი
<https://orcid.org/0000-0003-0427-0537>
Email: ana.osiqmishvili@gmail.com

ანოტაცია

ნაშრომში წარმოდგენილია მცირე აუდიტორულ კომპანიებში ხარისხის კონტროლის პრაქტიკაში არსებული პრობლემები და სისტემის ფორმირებასთან დაკავშირებული გამონეგების დაძლევის პერსპექტივა - გამოყოფილია და გაანალიზებულია ხარისხის კონტროლის სისტემის გამართვაზე მოქმედი ფაქტორები; მათი ანალიზის საფუძველზე გამოთქმულია მოსაზრებები მცირე აუდიტორული კომპანიების ბაზრიდან შესაძლო გარიყვისა და მათში დასაქმებული აუდიტორების შენარჩუნების შესახებ; მოცემულია რეკომენდაციები, რომელთა გათვალისწინება ხელს შეუწყობს აუდიტორული კომპანიის მიერ მაღალი ხარისხის მომსახურების მიწოდებას.

საკვანძო სიტყვები: აუდიტის ხარისხის კონტროლის სისტემა; ხარისხის კონტროლის სისტემის გამართვაზე მოქმედი ფაქტორები; შიდა კონტროლის პროცესები აუდიტორულ კომპანიაში; ხარისხის მართვა ფირმის დონეზე.

FACTORS DETERMINING THE STATE OF AUDIT QUALITY IN SMALL AUDIT FIRMS

Iuri Papaskua

Academic Doctor of Economic Sciences, Professor, Sukhumi State University
<https://orcid.org/0000-0002-7849-2426>
E-mail: papaskuaiuri@gmail.com

Ana Osiqmishvili

PhD student in Business Administration at Sukhumi State University
<https://orcid.org/0000-0003-0427-0537>
Email: ana.osiqmishvili@gmail.com

ABSTRACT

The paper presents the problems in the practice of quality control in small audit firms and the prospects for overcoming the challenges related to the formation of the system - the factors affecting the functioning of the quality control system are identified and analyzed; based on their analysis, opinions are expressed about the possible exclusion of small audit firms from the market and the retention of auditors employed in them; recommendations are given, the consideration of which will contribute to the provision of high-quality services by the audit firm.

Keywords: Audit quality control system; Factors affecting the quality control system; Internal control processes in an audit firm; Quality management at the firm level.

ძირითადი ტექსტი

ბუღალტრული აღრიცხვისა და კონტროლის სოციალისტური მოდელის ტრანსფორმაცია, შემდგომ კი ევროპის აღმოსავლეთის პარტნიორობის, აგრეთვე სხვა პოსტსაბჭოთა ქვეყნების კერძო საკუთრებაზე დაფუძნებულ სამენარმეო საზოგადოებებში საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგებებისა და აუდიტის დამკვიდრება, ფაქტობრივად, ერთნაირად, მეტ-ნაკლები წარმატებით წარიმართა. ამ პროცესს შემოჰყვა და ახლად შექმნილი ბაზრის ძირითადი სეგმენტი დაიპყრო „დიდი ოთხეულის“ და საერთაშორისო ქსელის აუდიტორულმა კომპანიებმა. მსხვილ, საზოგადოებრივი დაინტერესების პირებს და სავალდებულო აუდიტს დაქვემდებარებული სხვა სამენარმეო საზოგადოებებს, ცალკეული გამოწვევის გარდა, მთლიანად ისინი უნევენ მომსახურებას. მათთან უმწვავესი კონკურენციის პირისპირ აღმოჩნდნენ ამ ქვეყნების მკვიდრი მცირე და საშუალო აუდიტორული კომპანიები, რომელთათვისაც მომსახურების არეალი მესამე კატეგორიის სანარმოებს ვერ სცლდება. ასეთ მოცემულობაში, სრულიად საფუძვლიანია, რომ მომხმარებლების მოთხოვნები და დაკვეთების უმეტესობა ყოველთვის მომსახურის მაღალი ხარისხის მომწოდებლებისკენ გადაიხრება. მცირე აუდიტორული კომპანიები „დიდი ოთხეულის“ და საერთაშორისო ქსელის კომპანიებს ვერ უნევენ კონკურენციას. მომსახურების ხარისხი აღმოსავლეთის პარტნიორობისა და სხვა პოსტსაბჭოთა ქვეყნებში მცირე აუდიტორულ კომპანიებში დაბალია. ფაქტობრივად, ყველგან მცირე აუდიტორული კომპანიები მომსახურების მაღალი ხარისხით არ გამოირჩევიან. ასეთ საერთო ფორმატში გამოიკვეთა ადგილობრივი კომპანიების ბაზრიდან განდევნის საფრთხე. ამასთან, შეინიშნება მათში დასაქმებული აუდიტორების კვალიფიკაციის შეცვლის ტენდენციაც, რაც უდავოდ, ადგილობრივი აუდიტორთა კორპუსის შენარჩუნების, ახალი თაობის კადრებით ჩანაცვლების, პროფესიის განვითარების შემაფრთხილებელ გარემოებებზე მიუთითებს. გლობალური გამოწვევა, რომლის წინაშეც მცირე აუდიტორული კომპანიები დგანან, ბაზარზე მათი პოზიციის განმტკიცების, ხარისხის კონტროლის სისტემისა და მართვის არსებითი გაუმჯობესების აუცილებლობაა.

ხარისხის კონტროლის სისტემის გამართვის აუცილებლობა მოტივირებულია იმით, რომ შეიმნას აუდიტის ან აუდიტთან დაკავშირებული მომსახურების საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი სამართლებრივი აქტების მოთხოვნების შესაბამისად შესრულების გარანტია.

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

ობიექტური და მომხმარებელს დაეხმაროს გადაწყვეტილების მიღებაში. შემსრულებელთა და მომხმარებელთა ფართო წრისათვის უკვე კარგადაა ცნობილი, რომ საინფორმაციო რისკების შემცირება შესაძლებელია მხოლოდ აუდიტორის პროფესიონალიზმისა და პროცედურული მოთხოვნების განუზრელი 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. მცირე აუდიტორულ კომპანიებში კი ხარისხის სრულფასოვანი კონტროლის სისტემის გამართვა ვერ ხერხდება, ან უკეთეს შემთხვევაში, მათ მხოლოდ მისი ელემენტების ნაწილობრივი გამოყენება შეუძლიათ.

საგულისხმოა ისიც, რომ 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 იქმნება. მარეგულირებელ აქტებსა და შესაბამის სტანდარტებში ბევრია ფორმალური, გაფორმებითი პროცედურები, რომლებსაც საბოლოო შედეგებთან უშუალო კავშირი არც აქვს. მათში რეგლამენტირებულია მხოლოდ ზოგადი ფარგლები, თუ რა მოთხოვნებს უნდა აკმაყოფილებდეს ჩატარებული აუდიტორული მომსახურების პროცესი. კონკრეტულის გაზომვადი მაჩვენებელი ან ხარისხის სანიშნო შაბლონი ჯერ არ შექმნილა. ეს ცალკე პრობლემაა და მის გადაწყვეტაზე - რა უნდა ჩაითვალოს ჩატარებული აუდიტის ხარისხად, მოსაზრებების შეჯერება აუცილებელია.

აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის ეფექტიანი კონტროლი, ყველაზე გავრცელებული სახით, ორდონიანია და მოიცავს აუდიტის განმარტოვებულ პირზე გარე დაკვირვებას (რომელსაც, როგორც წესი, სახელმწიფო ზედამხედველი ორგანო ან თვითრეგულირებადი აუდიტორული გაერთიანებები ახორციელებენ) და ფირმის დონეზე ხარისხის მართვას - აუდიტორული კომპანიის ფარგლებში. ისინი ერთმანეთს ავსებენ, აძლიერებენ და მთლიანობაში ქმნიან ინფორმაციის სანდოობის გარანტიების მაღალ, მაგრამ არა აბსოლუტურ დონეს.

ხარისხის კონტროლზე გარე დაკვირვების ფორმები, შეფასების კრიტერიუმები და გადაწყვეტილებების სახეები, რომელიც კონტროლის განმარტოვებულის არსენალშია, ან უკვე საჭიროებს გადახედვას. გასათვალისწინებელია დაგროვილი გამოცდილება და ახალი რეალობები. ამ საკითხებზეც საჭიროა დისკუსიის გამართვა და მოსაზრებების შეჯერება. თუმცა მანამდე, უფრო მნიშვნელოვანია, საკუთრივ, აუდიტორულ კომპანიაში ხარისხის კონტროლის სისტემის მდგომარეობაზე აქცენტირება, მათთვის ხელშეწყობა და საერთო ცნობიერების ამაღლებისთვის საჭირო პრაქტიკული მასალების მიწოდება.

მართალია, აუდიტის ხარისხის სისტემის გამართვასა და გაუმჯობესებაზე გავლენა აქვს მომხმარებელთა მოთხოვნებს, აგრეთვე ზედამხედველობის სამსახურის დამოკიდებულებას, მის მიერ დადგენილი სანქციები იძულებულს ხდიან კომპანიებს, რომ იზრუნონ სისტემაში არსებული ხარვეზების აღმოფხვრაზე. მაგრამ, ამ ფაქტორთა და მოტივაციათა მიუხედავად, აუდიტის ხარისხი, სინამდვილეში, იქმნება აუდიტორულ კომპანიაში და ის ამ კომპანიის მომსახურების კულტურის, დამკვეთთან დამოკიდებულებისა და კომპეტენციის განუყოფელი ნაწილია. უნდა შევნიშნოთ, რომ სწორედ მცირე აუდიტორულ კომპანიებში ხარისხის კონტროლის სისტემა და ფირმის დონეზე ხარისხის მართვა გამოირჩევა ხარვეზებითა და არამესაბამისობით. სწორედ აქ კონცენტრირდება პრობლემათა კვანძი და მისი გახსნის პერსპექტივა აქვე უნდა მოინახოს. ამისთვის, უპირველესად, უნდა გავიაზროთ თუ რა წარმოშობს ამ პრობლემებს.

დარგში ხანგრძლივი მუშაობის პრაქტიკისა და კვლევითი დაკვირვების შედეგად, გაქვს დასაბუთებული ვარაუდები მასზე, რომ მცირე აუდიტორულ კომპანიებში ხარისხის კონტროლის სისტემის გაუმართაობას განაპირობებს:

- **ფინანსური შეზღუდვები.** დაკვეთების სიმცირე, შემოსავლების ნაკლებობა და აქედან გამომდინარე, მწირი ბიუჯეტი არ იძლევა შესაძლებლობას, რომ მცირე აუდიტორულმა კომპანიებმა შეიძინონ თანამედროვე ტექნოლოგიები, ხარისხის კონტროლის სისტემის გამართვაზე გამოიყოს საკმარისი სახსრები;
- **ადამიანური რესურსების ნაკლებობა.** მცირე ფინანსური რესურსების პირობებში ვერ ხერხდება მაღალკვალიფიციური და გამოცდილი პერსონალის მოზიდვა, მათი გადაამზადება, დამოუკიდებლობისა და ობიექტურობის სრულყოფილი დაცვა. მცირე კომპანიებში ერთსა და იმავე პირს აკისრია როგორც მენეჯერული, ასევე ხარისხის კონტროლზე პასუხისმგებლობა, რაც კომპეტენციასა და ობიექტურობასთან არათავსებადია;
- **ზოგადი მენეჯერული სირთულეები.** წინა ორი ფაქტორის გამო, მენეჯერისა და ლიდერის ფუნქციების გამიჯვნა ვერ ხერხდება და შედეგები ნეგატიურად აისახება ხარისხის კონტროლზე.
- **არასრულყოფილი შიდა პროცედურები და ხარისხის კონტროლის არასათანადო პოლიტიკა** – მცირე კომპანიებში, ხშირად, დოკუმენტურად არაა გაფორმებული და სტრუქტურულად განსაზღვრული შიდა პროცედურები, რაც უკვე ნიშნავს იმას, რომ მათში ხარისხის კონტროლის სისტემა არ მოქმედებს;
- **შიდა სწავლებების და პროფესიული განვითარების პროგრამების არარსებობა** – იმის მანიშნებელია, რომ ხარისხის კონტროლის სისტემის ფუნქციონირების ერთ-ერთი ელემენტი - თანამშრომლების კვალიფიკაციის ამაღლება არ ხორციელდება;
- **საქართველოშიც და სხვა იურისდიქციებშიც მცირე აუდიტორული კომპანიები, ფაქტობრივად, დაკომპლექტებულია ერთი გარიგების პარტნიორით და სხვა რამდენიმე შემსრულებელი თანამშრომელით.**

ასეთი ბაზა არ იძლევა შესაძლებლობას კომპანიაში ხარისხის კონტროლის სრულფასოვანი სისტემა გაიმართოს.

აუდიტის საბოლოო მიზანი ხომ მოსაზრების ჩამოყალიბებაა იმაზე, არის თუ არა აუდიტს დაქვემდებარებული ფინანსური ანგარიშგება შედგენილი საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად და არსებითი ასპექტების გათვალისწინებით, შეიცავს თუ არა ის უზუსტობებს. მცირე აუდიტორული კომპანიის აუდიტორები მხოლოდ რამდენიმე ტესტის ჩატარების და დოკუმენტაციის შემოწმების საფუძველზე იქმნიან წარმოდგენას კომპანიის საქმიანობასა და ფინანსური ანგარიშგების სიზუსტეზე. მაგრამ ეს არ არის საკმარისი ჩატარებული აუდიტის ხარისხის უზრუნველსაყოფად. აუდიტის ხარისხი, სტანდარტული პროცედურების დაცვას, მიღებულ გადაწყვეტილებებზე დამატებითი დოკუმენტების შედგენასაც ითვალისწინებს. მათ უფრო გაფორმებითი და აუდიტორის ინტერესების დაცვის დანიშნულება გააჩნიათ. სწორედ, ეს ფორმალური დოკუმენტაციის შედგენა და შიდა პროცედურების წერილობით გაფორმება მცირე აუდიტორული კომპანიებში არ არის პრიორიტეტული, დროის, შესაბამისი კვალიფიკაციის და შემსრულებელ პირთა დეფიციტის გამო, ისინი ვერ ახერხებენ გაფორმებითი დოკუმენტების შედგენას. მცირე ფირმები ხშირად უგულვებელყოფენ პროცედურებზე სათანადო დოკუმენტების გაფორმებას და რეგულაციებს, რაც იწვევს ჩატარებული სამუშაოების ნაკლებად კონტროლირებადობას.

აღნიშნულიდან ნათლად ჩანს, რომ მცირე და საშუალო აუდიტორულ კომპანიებში ხარისხის კონტროლის სისტემა, მასზე ნეგატიურად მოქმედი ფაქტორების და შესაბამისი რესურსების არ არსებობის გამო, ყველაზე უკეთეს შემთხვევაშიც კი, ვერ იქნება სრულად გამართული. ამ მდგომარეობის გამოსწორება მხოლოდ ნაწილობრივია შესაძლებელი.

საუკეთესო პრაქტიკასა და დაგროვილ გამოცდილებაზე დაყრდნობით, მცირე აუდიტორულ კომპანიაში, სადაც ფინანსური, ადამიანური და ტექნოლოგიური რესურსები შეზღუდულია, ხარისხის კონტროლის სისტემის ასაწყობად საჭიროა მოქნილი მიდგომა. პირველ რიგში უნდა აითვისონ ეფექტიანი, მაგრამ ადვილად განსახორციელებელი ისეთ პროცესები, რომელთა შესრულება არ გაუჭირდება მცირე გუნდს, მათ შორის, მცირე კომპანიებმა უნდა შექმნან მარტივი, მაგრამ მკაფიო სახელმძღვანელოები აუდიტორული პროცესებისთვის. ეს სახელმძღვანელოები შეიძლება იყოს მცირე მოცულობის დოკუმენტები, რომლებშიც აღინერება ძირითადი პროცესების შესრულების წესები. მცირე აუდიტორულმა ფირმამ უნდა გამოიყენონ გარე რესურსები, მიიღონ კონსულტაციები პროფესიული ორგანიზაციებისგან, ჩაერთონ მათ მიერ ორგანიზებულ სწავლებებსა თუ მიმოხილვების სერვისებში.

თუ აუდიტორულ კომპანიაში დაინერგება ხარისხის კონტროლის ელემენტარული სტანდარტული პროცესები, რომლებიც მოიცავენ სწავლებებს, შიდა მიმო-

ხილვებს და გარე აუდიტორების შეფასებებს, მაშინ აუდიტის ხარისხი მნიშვნელოვნად გაუმჯობესდება და ეს დადებითად აისახება კომპანიის რეპუტაციაზეც, შედეგებს მალე მომხმარებლებიც შენიშნავენ. მაგრამ ეს პრობლემის მხოლოდ დროებითი და ფასადური გადაწყვეტა იქნება. მდგომარეობის უფრო ღრმა და ყოვლისმომცველი გაუმჯობესება შესაძლებელია მცირე აუდიტორული კომპანიების გამსხვილებით, უპირველესად, შიდა რესურსების მობილიზების, ახალი კაპიტალური დაბანდების ხარჯზე. კომპანიების გამსხვილება შესაძლებელია შეერთების, შერწყმის ან გაერთიანებათა სხვა ფორმების გამოყენებით. მხოლოდ ასეთ პირობებში იქნება შესაძლებელი ახალი სტრუქტურების შექმნა და ჩართვა გამჭოლი კონტროლის პროცესში. ოღონდაც განსხვავებული ხედვების, რეპუტაციის, ცნობადობის კომპანიების გაერთიანება რთულია, ვერ ხერხდება შეთანხმებები ფუნქციათა და ფინანსური შედეგების განაწილებასზე, თუმცა ნაბიჯი ამ მიმართულებით უნდა გადაიდგას.

ამრიგად, გვაქვს საფუძველი შევჯერდეთ მასზე, რომ მცირე აუდიტორულ კომპანიებში ხარისხის კონტროლის სისტემაში არსებული პრობლემები გლობალური გამოწვევაა. ამ პრობლემის გადაწყვეტა გადაუდებელი და აუცილებელი საქმეა. პროცესში უნდა ჩაერთონ პროფესიაში დასაქმებული და პროფესიის განვითარებაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი თუ ინსტიტუცია.

ფაქტობრივი მდგომარეობის ანალიზი და საუკეთესო გამოცდილება ცალსახად მიანიშნებს იმაზე, რომ მცირე აუდიტორულ კომპანიებში ხარისხის კონტროლის სისტემის გაუმჯობესება მხოლოდ ნაწილობრივ არის

შესაძლებელი ცალკეული სტანდარტული მოთხოვნის შესრულების შემთხვევაში. საუკეთესო გამოსავალი კი მცირე კომპანიების გამსხვილება და გაერთიანებაა.

ბამოყენებული წყაროები:

1. **IFAC (International Federation of Accountants).** (2018). *Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements* (ISQC 1). New York: IFAC;
2. **საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია.** (2018). *ISQC 1 სტანდარტის სახელმძღვანელო: აუდიტორული ფირმებისთვის ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი (ISQC 1)*. თბილისი: GPBAF;
3. **IFAC (International Federation of Accountants).** (2020). *ISQM 1 - ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტი აუდიტორული და სხვა გარანტიების მომსახურების შესრულებისთვის*. ნიუ-იორკი: IFAC;
4. **ქარჩავა, ზ.** (2017). *აუდიტის მეთოდოლოგია და სტანდარტები*. თბილისი: საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი;
5. **ესებუა, თ.** (2019). *აუდიტის ხარისხის კონტროლის სისტემები საქართველოში*. ჟურნალში ეკონომიკა და ბიზნესი, 45(3), 101-115;
6. **IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board).** (2018). *ISQC 1 - Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements*. ნიუ-იორკი: IAASB.