

# აუდიტორული ორგანიზაციის საქმიანობის ხარისხის შიდა კონტროლის უზრუნველყოფის აქტუალური საკითხები

ლევან საბაური

ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი, პროფესორი  
თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი

სტატიამი განხილულია აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის როგორც თეორიული, ისე პრაქტიკული ასპექტების პრობლემური საკითხები. განხილულია სამეცნიერო ლიტერატურაში საკითხთან დაკავშირებული სხვადასხვა ავტორის განსხვავებული მოსაზრებები. გაანალიზებულია ხარისხის კონტროლის განხორციელების დროს წარმოქმნილი იმ ძირითადი პრობლემების შესახებ, რომლებიც მოცემულია შესაბამისი მაკონტროლებელი სამსახურის წლიურ ანგარიშზე დაყრდნობით. მოცემულია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით ხარისხის კონტროლის უზრუნველყოფის პრინციპებისა და პროცედურების შეფასება. ყურადღება გამახვილებულია მსხვილი და მცირე აუდიტორული ორგანიზაციების ხარისხის კონტროლის თავისებურებებზე და შიდა-საფირმო სტანდარტების შემუშავების აუცილებლობაზე.

საკვანძო სიტყვები: აუდიტი; აუდიტის ხარისხის კონტროლი; ხარისხის შიდა კონტროლი.

აუდიტორული მომსახურების ხარისხის კონტროლის თემა განსაკუთრებით აქტუალური გახდა 2002 წლის სკანდალის შემდეგ, რომელიც დაკავშირებული იყო კომპანია Enron-ის ფინანსური ანგარიშგების ფალსიფიკაციასა და ფინანსური მაქინაციების დაფარვის ბრალდებებით საკონსულტაციო-აუდიტორულ ფირმა Arthur Andersen-ის მიმართ, რომელიც კომპანია Enron-ის დამოუკიდებელ აუდიტორს წარმოადგენდა, რის შემდეგაც ორივე კომპანიამ შეწყვიტა არსებობა. ამ საქმის ფარგლებში მნიშვნელოვანი ყურადღება ეთმობოდა პროფესიული სტანდარტების დარღვევას, რომელიც დაუშვა აუდიტორულმა კომპანია Arthur Andersen-მა გაწეული მომსახურების ხარისხის უზრუნველყოფის ნაწილში, რამაც უშუალოდ იმოქმედა აუდიტის ჩატარების კონტროლის გამკაცრების აუცილებლობაზე.

აუდიტორული მომსახურების ხარისხის კონტროლის უზრუნველყოფის მოთხოვნები დადგენილია როგორც აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით, ასევე დამატებით, საჭიროების შემთხვევაში, კონკრეტული ქვეყნის ადგილობრივი კანონმდებლობის მიხედვით.

აუდიტორული საქმიანობა იმ მომსახურებათა რიგს მიეკუთვნება, რომლის ხარისხის გაკონტროლება და შეფასება არ შეუძლია არც ანგარიშგების მომხმარებელს და არც აუდიტორული მომსახურების უშუალო მომხმარებელს. აუდიტორული მომსახურების ასეთი ხასიათი ობიექტურად განაპირობებს კონტროლის გარკვეული ფორმების არსებობის აუცილებლობას, რაც აუდიტორული მომსახურების მისაღები ხარისხის პროფესიონალურად უზრუნველყოფის საშუალებას იძლევა.

ამჟამად კონტროლის განმახორციელებელი სუბიექტის მიხედვით შეიძლება გამოვყოთ ხარისხის კონტროლის სამი ფორმა: შიდა კონტროლი; გარე კონტროლი, რომელსაც ახორციელებს აუდიტორთა თვითრეგულირებადი ორგანიზაცია; გარე კონტროლი, რომელსაც ახორციელებს კონტროლისა და ზედამხედველობის სამსახური. საქართველოში არსებობს შიდა და გარე კონტროლი, ხოლო ამ უკანასკნელის განხორციელების ვალდებულება და პასუხისმგებლობა კანონმდებლობის შესაბამისად მინიჭებული აქვს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურს (Levan Sabauri, 2014). ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის უფროსის ბრძანებით „ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის განხორციელების წესის შესახებ“ ასევე განსაზღვრულია გარე კონტროლის დროს პროფესიული ორგანიზაციების როლი დიაგნოსტიკური ანგარიშის მომზადებით. აღნიშნული ანგარიში კონფიდენციალურია.

კონტროლის ყველაზე მნიშვნელოვან კომპონენტს წარმოადგენს აუდიტორული მომსახურების ხარისხის შიდასაფირმო კონტროლი, კერძოდ კი მომსახურების ხარისხის სისტემის შექმნა, რომელიც უზრუნველყოფს იმის გონივრულ გარანტიას, რომ აუდიტი სრულდება ქვეყანაში მოქმედი საკანონმდებლო და სხვა ნორმატიული აქტების მოთხოვნების შესაბამისად და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით, ასევე, აუდიტორული ორგანიზაციის მიერ გაცემული დასკვნები და სხვა ანგარიშები შეესაბამება კონკრეტული ამოცანების პირობებს. მუშაობის ხარისხის ეფექტური კონტროლი ხელს უწყობს აუდიტორული ფირმის რეპუტაციის ამაღლებას, უფრო მიმზიდველს ხდის მას პოტენციური კლიენტებისა და იმ ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის, რომლის საიმედოობაც დადასტურებულია ასეთი აუდიტორული ორგანიზაციის მიერ. ხარისხის შიდა კონტროლის სისტემის არსებობა და მისი ეფექტური ფუნქციონირება ხელს უწყობს მცდარი აუდიტორული მოსაზრების გამოხატვის რისკის შემცირებას (Levan Sabauri, 2016). გარდა ამისა, გარე მაკონტროლებელი ორგანოები უფრო იშვიათად აკონტროლებენ იმ აუდიტორულ კომპანიებს, რომლებშიც

მოქმედებს შიდა კონტროლის ეფექტური სისტემა, ვიდრე აუდიტორულ ორგანიზაციებს, რომლებიც იმყოფებიან რისკის ზონაში ხარისხის შიდა კონტროლის არარსებობის ან არაეფექტური დანერგვის გამო. თუმცა, საქართველოში აუდიტის ხარისხის კონტროლის სისტემის დანერგვა მიმდინარე პროცესია და ამდენად ყველა აუდიტორული ფირმისთვის სავალდებულოა.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა განიხილება, როგორც აუდიტორული პირის ქონებრივი მდგომარეობისა და საქმიანობის შედეგების შესახებ ინფორმაციის საიმედოობისა და სიზუსტის ამაღლების ფაქტორი. როგორც პრაქტიკა გვიჩვენებს, ინვესტორები უფრო ლოიალურები არიან იმ კომპანიების მიმართ, რომლებიც აქვეყნებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შედეგებს. ასევე, უმსხვილესი ბანკები ორგანიზაციებს საკრედიტო მომსახურებას უწევენ მხოლოდ აუდიტორული ანგარიშის არსებობის შემთხვევაში. გარდა ამისა, დამოუკიდებელი აუდიტორის ანგარიშის არსებობა საწარმოს მესაკუთრეებს კომპანიის საქმიანობის ობიექტური შეფასებისა და ოპერატიული და სტრატეგიული ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღების საშუალებას აძლევს. ეჭვს არ იწვევს, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების ეფექტურობა მაღლდება, თუ ასეთი ფინანსური ანგარიშგება ასახავს საწარმოს ფაქტობრივ ეკონომიკურ მდგომარეობას. ამდენად, მომხმარებლები დარწმუნებული უნდა იყვნენ იმაში, რომ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ხორციელდება ხარისხიანად.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე ჩნდება კითხვა: რას ნიშნავს ტერმინი „აუდიტის ხარისხი“? დღეისათვის აუდიტის ხარისხის განსაზღვრის მრავალი ვარიანტი არსებობს. აუდიტის მომსახურების ხარისხის კონტროლის სისტემა უნდა უზრუნველყოფდეს გონივრულ სანდოობას შემდეგ საკითხებში:

1. აუდიტორული ორგანიზაცია უწყვეტ მომსახურებას კანონმდებლობის მოთხოვნებისა და აუდიტორული საქმიანობის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ასევე, შიდასაფირმო დოკუმენტების თანახმად;
2. აუდიტორული ორგანიზაციის მიერ გაცემული დასკვნები და სხვა ანგარიშები შეესაბამება კონკრეტულ ამოცანათა პირობებს.

ბევრი მკვლევარი სამეცნიერო ნაშრომებში გვთავაზობს „აუდიტის ხარისხის“ განსაზღვრებას, რომელთა მიხედვითაც ხარისხის კრიტერიუმებს შეიძლება წარმოადგენდეს კლიენტის კმაყოფილება აუდიტორული მომსახურების ხარისხით, ფინანსური ანგარიშგებით მომხმარებელთა ინტერესებთან შესაბამისობა ან მომხმარებელთა მოსაზრება სანდოობის შესახებ. ზოგიერთი ავტორი, მაგალითად, ს. მ. ბიჩკოვა და ე. ი. იტიგილოვა გვთავაზობენ უფრო ფართო მიდგომას „აუდიტის ხარისხისადმი“, რომელიც ავსებს ზემოთ მოყვანილ განსაზღვრებას: აუდიტის ხარისხი წარმოდგენილია, როგორც ნორმატიული აქტების მოთხოვნების, მომხმარებელთა მოთხოვნილებების, ხარჯებისა და ღირებულების შესაბამისობა, წარმოადგენს აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობისა და გამოცდილების შედეგს, განისაზღვრება აუდიტორული ორგანიზაციის რეიტინგით (Bychkova S.M.; Itygilova E.Iu., 2008).

ზოგიერთ ავტორს აუდიტის ხარისხის ინტერპრეტაცია დასაბუთებულად და სრულად მიაჩნია, როგორც სხვადასხვაგვარი ასპექტების კომპლექსი, რომელთა შორისაც ძირითადია ნორმატიული დოკუმენტების მოთხოვნათა დაცვა.

„აუდიტის ხარისხის“ ცნების განსაზღვრა სამეცნიერო ლიტერატურაში მოცემული თემის შესწავლის დროს წამოჭრილი ერთადერთი პრობლემა არ არის.

ასეთია, მაგალითად, ხარისხის შიდა კონტროლის უზრუნველყოფის ძირითადი პრობლემა, რომელიც ეფუძნება აუდიტორული ჯგუფის დამოკიდებულებას ორგანიზაციის ხელმძღვანელობაზე, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს კონტროლის არაობიექტური შეფასება და შემოწმების შედეგებით მანიპულირება (Levan Sabauri, 2017).

ბევრი აუდიტორული ორგანიზაცია პრაქტიკაში შიდასაფირმო სტანდარტების შემუშავების დროს ივარგლება აუდიტორული საქმიანობის საერთაშორისო სტანდარტების პირდაპირი მიღებით ან აუდიტორთა თვითრეგულირებადი ორგანიზაციების სტანდარტების სახით, ან მათი უმნიშვნელო დამატებებით. ანუ, შიდასაფირმო სტანდარტები არ არის ბოლომდე დამუშავებული, რაც აქვეითებს გაწეული მომსახურების ხარისხს. გარდა ამისა, გამოიყოფა აუდიტის ხარისხის შიდა კონტროლის სისტემის ორგანიზების კიდევ ერთი პრობლემა - ფირმის თანამშრომელთა მხრიდან იმ მოთხოვნათა დაცვის აუცილებლობა, რომლებითაც აუდიტის მაღალი ხარისხისა და მისი თანმხლები მომსახურების მიღწევა უნდა აღემატებოდეს პროფესიული საქმიანობის კომერციულ მიზნებს (Shumilova I. V., Lugovkina O.A., 2013).

შიდა კონტროლის სტანდარტიზაციის პრობლემების განხილვას მივყავართ ლოგიკურ დასკვნამდე, რომ აუდიტორული საქმიანობის ეფექტური ორგანიზებისათვის აუდიტორული საქმიანობის საერთაშორისო სტანდარტები და აუდიტორთა თვითრეგულირებადი ორგანიზაციების სტანდარტები უფრო დაწვრილებით უნდა იქნეს დეტალიზებული აუდიტორულ ორგანიზაციებში გამოყენებული კონკრეტული ქმედებებით, მეთოდებით, საშუალებებითა და პროცედურებით, ანუ შემუშავებული უნდა იქნეს შიდა აუდიტორული სტანდარტები (Kondrashova N.G., 2015). თუმცა, ამ ტიპის სტანდარტების შემუშავება მნიშვნელოვან პრობლემას წარმოადგენს აუდიტორული ფირმებისთვის. მსხვილი აუდიტორული ორგანიზაციები იყენებენ ან მუშაობის ხარისხის შიდა კონტროლის მათ მიერვე შემუშავებულ სისტემებს, ან იყენებენ აუდიტორული

საქმიანობის რეალიზებთან ადაპტირებულ ხარისხის შიდა კონტროლის სისტემებს, რომლებიც დადგენილია აუდიტორული ფირმების ქსელების მიერ, რომელთა წევრებსაც წარმოადგენენ თავად ეს აუდიტორული ორგანიზაციები. მაგრამ, მსხვილი აუდიტორული ფირმებისაგან განსხვავებით, საშუალო და, განსაკუთრებით, მცირე აუდიტორული ორგანიზაციებისათვის მუშაობის ხარისხის შიდა კონტროლის საკუთარი სისტემების შემუშავება შრომატევადი და საკმაოდ ძვირადღირებული ამოცანაა, მაშინ, როდესაც აუდიტორული საქმიანობის საერთაშორისო სტანდარტებით არ არის გათვალისწინებული რაიმე გამარტივებული მოთხოვნები საშუალო და მცირე აუდიტორული ფირმების მიერ აუდიტის განხორციელების კუთხით (Connie L Becker, Mark L DeFond, James Jiambalvo, KR Subramanyam, 1998).

ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურმა 2017 წელს პირველად განხორციელა აუდიტის ხარისხის კონტროლის მონიტორინგი. აღნიშნული მონიტორინგის ფარგლებში გამოვლენილი შედეგების მიხედვით თუ ვიმსჯელებთ, რომელიც მოცემულია სამსახურის 2017 წლის წლიურ ანგარიშში, შესაძლებელია ძირითადი დარღვევებისა და ნაკლოვანებების გამოყოფა:

1. ფორმალური მიდგომა მუშაობის ხარისხის შიდა კონტროლის განხორციელებისადმი;
2. მუშაობის ხარისხის შიდა კონტროლის განხორციელების ფაქტის ან დოკუმენტური მტკიცებულების არარსებობა;
3. აუდიტორულ ორგანიზაციაში მომსახურების ხარისხის კონტროლის სისტემის მოთხოვნათა დარღვევა, მათ შორის, აუდიტორული ორგანიზაციის თანამშრომელთა არასაკმარისი ინფორმირებულობა მუშაობის ხარისხის შიდა კონტროლის დადგენილი პროცედურების შესახებ და ახალი კლიენტის აყვანის ან უკვე არსებულ კლიენტთან თანამშრომლობის გაგრძელების საკითხის გადაჭრის მარეგულირებელი წესების პროცედურების შესრულების ფაქტის ან დოკუმენტური მტკიცებულების არარსებობა;
4. ფირმის დონეზე გამოვლენილ ძირითად ნაკლოვანებებს წარმოადგენდა ასევე გარიგების შესრულების პოლიტიკისა და პროცედურების შეუსაბამობა სტანდარტებთან, რომელიც ძირითადად ეხებოდა გარიგების მიმოხილვის ნაკლოვანებას, კონსულტაციების გავლის პოლიტიკის არაეფექტურობასა და სხვა მეთოდოლოგიურ ხარვეზებს.

ყოველივე აღნიშნულის შემდეგ, მიზანშეწონილია გადავიდეთ პრინციპებისა და პროცედურების განხილვაზე, დავალებათა ხარისხის შიდა კონტროლის სისტემის ფარგლებში ელემენტების ჭრილით, რაც ქვემოთაა გაანალიზებული:

1. აუდიტორული ორგანიზაციის ხელმძღვანელთა მოვალეობები აუდიტორული ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხარისხის უზრუნველყოფის საკითხში. აუდიტორული ორგანიზაცია ქმნის მარეგულირებელ დოკუმენტს, რომელშიც დაცულია პრინციპები და პროცედურები, რაც მხარს უჭერს შინაგან კულტურას, დაფუძნებულს იმის აღიარებაზე, რომ მომსახურების ხარისხის უზრუნველყოფა პირველი რიგის ამოცანაა. აუდიტორული ფირმის ყველა თანამშრომელი უნდა გაეცნოს აღნიშნული დოკუმენტის დებულებებს ქაღალდის ან ელექტრონულ ვერსიაში, ხელი უნდა მოაწეროს ხარისხის კონტროლის პრინციპებისა და პროცედურების შესწავლას. გარდა ამისა, პრაქტიკაში ინფორმაცია მუშაობის ხარისხის უზრუნველყოფის სისტემის აქტუალური ან ძირითადი ასპექტების შესახებ თანამშრომლებისათვის განთავსებული უნდა იყოს კორპორაციულ პორტალზე, ასევე, უნდა გამოქვეყნდეს კომპანიის საინფორმაციო ფურცლებსა და შიდა ანგარიშებში.

დამატებით უნდა აღინიშნოს, რომ აუდიტორული საქმიანობა წარმოადგენს კომერციულს, მაგრამ კომპანიის კომერციული ინტერესი არ უნდა აჭარბებდეს შესასრულებელი სამუშაოს ხარისხს. აუდიტორულმა ორგანიზაციამ ყურადღებით უნდა შეაფასოს აუდიტის ჩატარების შემოთავაზებული დავალების შესრულების შესაძლებლობა სათანადო ხარისხის უზრუნველყოფის კუთხით, ანუ უნდა შეუდაროს ერთმანეთს მის ხელთ არსებული რესურსები და პოტენციური კლიენტის მოთხოვნები.

2. ეთიკური მოთხოვნები. აუდიტორულ ორგანიზაციაში დადგენილი უნდა იყოს პრინციპები და პროცედურები, რაც უზრუნველყოფს იმის გონივრულ გარანტიას, რომ მისი თანამშრომლები იცავენ პროფესიული ეთიკის კოდექსით დეკლარირებულ აუცილებელ ეთიკურ ნორმებს, კერძოდ კი - პატიოსნების, ობიექტურობის, პროფესიული სკეპტიციზმის, კონფიდენციალურობისა და პროფესიული ქცევის პრინციპებს.

თუმცა ფუნდამენტურია დამოუკიდებლობის პრინციპი, ვინაიდან, პირველ რიგში, როგორც აუდიტის განსაზღვრებიდან გამომდინარეობს, ფინანსური ანგარიშგების საიმედოობის შესახებ აზრის გამოხატვის დროს დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა უმთავრესია. აუდიტორული ორგანიზაციის ყველა თანამშრომელი უნდა იცნობდეს მოცემულ მოთხოვნას და ვალდებული არიან დროულად შეატყობინონ აუდიტორული შემოწმების ხელმძღვანელს დამოუკიდებლობის პრინციპის შესაძლო დარღვევის შესახებ, ხელმძღვანელი კი, თავის მხრივ, ვალდებულია დაუყოვნებლივ მოახდინოს რეაგირება დამოუკიდებლობის პრინციპის დარღვევის პოტენციურ საფრთხეზე.

პრაქტიკაში, დამოუკიდებლობის პრინციპის დაცვისათვის აუდიტორული გუნდის ყველა წევრი, აუდიტის კონკრეტული დავალების შესრულების დაწყებამდე, ხელს აწერს დამოუკიდებლობის დეკლარაციას აუდიტორული ფირმის მიერ შემუშავებული ფორმით (Peter Carey, Roger Simnett, 2006).

აღსანიშნავია, აგრეთვე, რომ დამოუკიდებლობის პრინციპის დარღვევად შეიძლება იქცეს მიჩვევის საფრთხე, ანუ დროის ხანგრძლივი პერიოდის მანძილზე ერთი და იმავე თანამშრომელთა დანიშვნა ერთი დავალების შესასრულებლად. როგორც წესი, ეს ეხება გარიგების ხელმძღვანელებს, ვინაიდან ჩვენს რეალობაში აუდიტორულ ფირმებში რიგითი თანამშრომლების დენადობა დიდია. ამასთან დაკავშირებით, 7 წელიწადში ერთხელ მაინც უნდა მოხდეს აუდიტორული გარიგების ხელმძღვანელის როტაცია.

**3. მომსახურებისათვის ახალი კლიენტის აყვანა და თანამშრომლობის გაგრძელება.** აუდიტორულ ორგანიზაციას შემუშავებული უნდა ჰქონდეს პროცედურები და იმ დოკუმენტების ფორმები, რომელთა საფუძველზეც ხდება გადაწყვეტილების მიღება გარიგების გაფორმების შესახებ. ამ მხრივ ძირითადი, რასაც ყურადღება უნდა მიექცეს არის:

- კლიენტის საქმიანობის შეფასება (ხელმძღვანელთა წესიერება, ბიზნესის გამჭვირვალობა, მესაკუთრეთა შემადგენლობა, საქმიანი რეპუტაცია და ა.შ.), რაც აუდიტორული ორგანიზაციისთვის რეპუტაციასთან დაკავშირებულ რისკებს წარმოადგენს;
- აუდიტორულ ფირმაში რესურსების არსებობა გარიგების შესასრულებლად, რაც განპირობებულია სამუშაოს შესრულების ხარისხის უზრუნველყოფით;
- აუდიტორის პროფესიასთან დაკავშირებული ეთიკური მოთხოვნების დაცვის შემოწმება.

აღნიშნული ასპექტების განხილვის დროს როგორც პოტენციური კლიენტი, ასევე აუდიტორული ფირმის წარმომადგენელი, ავსებს ანკეტებს ან კითხვარებსა და სხვა დოკუმენტებს, რომლის საფუძველზეც აუდიტორული ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა იღებს გადაწყვეტილებას გარიგების შესრულების ან მასზე უარის თქმის შესახებ.

**4. საკადრო რესურსები.** აუდიტორული ორგანიზაციის ძირითადი რესურსი მისი თანამშრომლებია, ამიტომ აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებაში მნიშვნელოვანი როლი აკისრია პერსონალის აყვანის, სწავლებისა და მუშაკთა განვითარების პროცესს, მათი მუშაობის შეფასების სისტემას და წახალისებისა და პრემირების საშუალებებს. უნდა აღინიშნოს, რომ დღეისათვის საქართველოში არსებული ჯგეროვნად არ ისწავლება უმაღლეს სასწავლებლებში, რომლებიც მოამზადებენ მაღალკვალიფიციურ სპეციალისტებს აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში. ამის გამო აუდიტორული ორგანიზაციების წინაშე ხშირად დგას ახალგაზრდა სპეციალისტების მოძიების პრობლემა. იზრდება აუდიტორული დავალების შესრულების დროს სწავლებისა და ახალი თანამშრომლებისათვის ტრენინგების ჩატარების, ასევე, ახალბედებისათვის უფრო გამოცდილი კოლეგების მხრიდან დახმარების როლი. გარდა ამისა, პრაქტიკაში აუდიტორული კომპანიები ხშირად უხდიან თანამშრომლებს შესაბამისი პროფესიული სერტიფიკატების, ACCA (the Association of Chartered Certified Accountants) აღების თანხას. მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ აუდიტორული მომსახურების ხარისხს უზრუნველყოფს თანამშრომელთა კეთილსინდისიერი მუშაობა.

თანამშრომელთა მაღალხარისხიანი მუშაობის წასახალისებლად მიზანშეწონილია პერსონალის მუშაობისა და საქმიანობის შედეგების შეფასება, რაც მოიცავს აუდიტორული ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხარისხის უზრუნველყოფის მოთხოვნების შესრულების კრიტერიუმებს. თანამშრომელთა მუშაობის ასეთი ინდივიდუალური შეფასება შეიძლება ხელფასის მომატების ან პრემიის გაცემის საფუძველი გახდეს, რაც თანამშრომლის წინაშე დასმული ამოცანების ხარისხიანი შესრულების პირდაპირი მატერიალური სტიმული იქნება.

**5. გარიგების შესრულება.** აუდიტორული ორგანიზაცია ადგენს დავალებათა ხარისხიანად შესრულების უზრუნველყოფის პრინციპებსა და პროცედურებს უწყვეტობის საფუძველზე. როგორც წესი, ეს მიიღწევა შესაბამისი დოკუმენტების გამოყენებით მატერიალური ან ელექტრონული ფორმით პროგრამული უზრუნველყოფისა და დოკუმენტების სტანდარტიზებული ფორმების გამოყენებით. გარდა ამისა, ასევე ხდება დარგობრივი და პრობლემურად ორიენტირებული რეკომენდაციებისა და აუდიტორული ფირმის მუშაობის დაგროვილი გამოცდილების გათვალისწინება. აუდიტის დაგეგმვის დროს, აუდიტორულმა ორგანიზაციამ განსაკუთრებული ყურადღება უნდა დაუთმოს კლიენტის რისკების შეფასების საკითხებს აუდიტორული პროცედურების ოპტიმალური ერთობლიობის შესარჩევად, რომელიც უზრუნველყოფს მუშაობის საჭირო ხარისხს და არ დააქვეითებს აუდიტის ეფექტურობას (LEVAN SABAURI, 2018).

დოკუმენტირების პროცესი წარმოადგენს ფუნდამენტურ როლს აუდიტორული მტკიცებულებების შეგროვებისას, ანუ მოქმედებს პრინციპი: თუ ეს დოკუმენტურად არ არის გაფორმებული, ე.ი. არ არის შესრულებული. აუდიტორული მუშაობის დოკუმენტირება აუცილებელია როგორც მუშაობის ეფექტურობის ამაღლებისა და ოპტიმიზაციისათვის ფირმის შიგნით, ასევე გარე კონტროლის სუბიექტებისათვის მზა დოკუმენტების წარდგენისათვის.

**6. მონიტორინგი.** მონიტორინგი წარმოადგენს აუდიტორული ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხარისხის უზრუნველყოფის მნიშვნელოვან ასპექტს. მონიტორინგი შეიძლება განხორციელდეს როგორც მიმდინარე აუდიტორული დავალების შესრულების დროს, ასევე შესრულებული დავალებების ანალიზისა და შეფასებისათვის.

როგორც წესი, შესრულებული დავალებების მონიტორინგს ახორციელებს აუდიტის ჯგუფის ხელმძღვა-

ნელი, განსხვავებით იმისაგან, ვინც ხელმძღვანელობდა შერჩევით შემოწმებაში მოხვედრილ აუდიტორულ კომპანიას. ეს დაკავშირებულია იმასთან, რომ მონიტორინგი უნდა განახორციელოს შესაბამისი გამოცდილებისა და კვალიფიკაციის მქონე სპეციალისტმა, ამასთან, იგი დამოუკიდებელი უნდა იყოს კონკრეტული აუდიტორული დავალებისაგან.

უმსხვილესი აუდიტორული კომპანიების პრაქტიკიდან გამომდინარე, დღეისათვის გაწეული მომსახურების ხარისხის უზრუნველყოფის შედარებით აქტუალურ საკითხებს წარმოადგენს ახალი კლიენტის მიღების ან თანამშრომლობის გაგრძელების საკითხები, ასევე, ეთიკური მოთხოვნების დაცვა და კადრების დენადობის შემცირება.

ბევრი კომპანიის სტრუქტურა ჯერაც არ არის გამჭვირვალე, ბიზნესის საბოლოო მფლობელთა შემადგენლობის საიმედოდ განსაზღვრა ყოველთვის როდია შესაძლებელი. თუმცა, განვითარების, აქციების პირველი საჯარო გამოქვეყნების მიზნებისათვის (IPO) კომპანიებმა უნდა განახორციელონ ფინანსური ანგარიშგების დამოუკიდებელი შემოწმება, ამიტომაც აუდიტორულმა ფირმებმა სათანადო ყურადღება უნდა დაუთმონ კლიენტის ბიზნესის შეფასებას ახალი გარიგების მიღების დროს.

ეთიკური მოთხოვნების დაცვა და საკადრო მუშაობა დღითიდღე აქტუალური ხდება აუდიტორულ ორგანიზაციებში კადრების დენადობის ზრდის პროპორციულად. აუდიტორის მუშაობა დაკავშირებულია დიდ დატვირთვასთან, სტრესებთან, სამუშაოს შესრულების შემჭიდროებულ ვადებთან, ამიტომაც, აუდიტორული ფირმები იძულებული არიან გაიღონ სახსრები ახალი თანამშრომლების სწავლებისა და განვითარებისათვის და მათთვის მუშაობის წესებისა და პრინციპების გასაცნობად. ექვგარეშეა, მწვავედ დგება ფირმის შიგნით ასეთი ინფორმაციების წყაროების გამოყენების საკითხი, რაც თითოეულ თანამშრომელს ეთიკური მოთხოვნების გაცნობის გარანტიას მისცემდა, შესაბამისად, საჭიროა მოცემული პრინციპების დაცვის კონტროლის მეტოდების შემუშავება.

მუშაობის ხარისხის შიდა კონტროლი აუცილებელია ნებისმიერი ტიპის საწარმოსთვის, და აუდიტორული საქმიანობა ამ მხრივ ვერ იქნება გამონაკლისი. მაგრამ, აუდიტორული ორგანიზაციების მუშაობის ხარისხის შიდა კონტროლის პრაქტიკული ორგანიზება, ცხოვრებისეული სიტუაციების მრავალფეროვნებიდან გამომდინარე, გარკვეულ საკითხებს წამოჭრის:

- რამდენად გამოსაყენებელია კანონმდებლობისა და სტანდარტების მოთხოვნები მცირე ზომის აუდიტებისათვის, მაგალითად, ჩატარებული აუდიტორული კომპანიის ერთი აუდიტორის ან ინდივიდუალური აუდიტორის მიერ, რომლებსაც არა ჰყავთ თანამშრომლები;
- რა პერიოდულობით უნდა შესრულდეს სტანდარტით გათვალისწინებული პროცედურები;
- საჭიროა თუ არა ზედმიწევნით გამოყენება სტანდარტების ამა თუ იმ მოთხოვნისა, სტანდარტების სხვა დებულებების, საქმიანი პრაქტიკის ან კანონმდებლობისაგან დამოუკიდებლად.

აუდიტორულმა ორგანიზაციამ უნდა შეიმუშაოს შიდა სტანდარტები მათი აქტუალურობისა და პრიორიტეტულობის გათვალისწინებით, ისინი უნდა აკმაყოფილებდნენ მიზანშეწონილობის, უწყვეტობისა და თანმიმდევრულობის, ლოგიკური წყობის, სისრულისა და დეტალიზაციის, ტერმინოლოგიური ბაზის ერთიანობის მოთხოვნებს.

## ლიტერატურა:

1. Bychkova S.M; Itygilova E.Iu. (2008). Auditing QualityControl. *Ekso-Eksmo*, 208.
2. Connie L Becker, Mark L DeFond, James Jiambalvo, KR Subramanyam. (1998). The Effect of Audit Quality on Earnings Management\*. *Contemporary accounting research*, 1-24.
3. Kondrashova N.G. (2015). Standartization as the basis for the organization of internal quality control in auditing activity. *New Science*, 96-101.
4. Levan Sabauri. (2014). A QUALITY CONTROL OF AN AUDIT ACTIVITIES. *Наукове забезпечення праксеології аудиту*, (pp. 4-10). Kiev.
5. Levan Sabauri. (2016). *International standards on auditing*. Tbilisi: Forma Ltd.
6. Levan Sabauri. (2017). Problems Occurring in the Process of Audit by Taking into Consideration their Theoretic Aspects against the Background of Reforms Conducted in a Country: The Example of Georgia. *World Academy of Science, Engineering and Technology, International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic, Business and Industrial Engineering*, 1179-1186.
7. LEVAN SABAURI. (2018). AUDIT RISK MANAGEMENT AND ITS AFFECT ON THE AUDIT OF THE FINANCIAL STATEMENT. *GLOBALIZATION AND BUSINESS*, 215-220.
8. Peter Carey, Roger Simnett. (2006). Audit partner tenure and audit quality. *The accounting review*, 653-676.
9. Shumilova I. V., Lugovkina O.A. (2013). The Organization of Quality Control of Auditing Activity. *Economics and Management*, 35-38.

## Topical Issues of Ensuring the Internal Quality Control of an Auditing Organizations

**Levan Sabauri**  
Professor  
Tbilisi State University

### S u m m a r y

The article discusses theoretical and practical challenges of quality control in audit organizations. Different school of thoughts are explored in the related scientific literature. Therefore we focus on the characteristics of quality control in large and small audit organizations and the importance to develop internal corporate standards. We analyzed main challenges arising during the quality control based on the annual report of the respective control services. We present the assessment principles and procedures for ensuring quality control according to the International Audit Standards. The focus is on the quality control features in the large and small audit organizations and the need to develop internal corporate standards.

**Key words:** *audit; Control of audit quality; Internal control of quality.*