

აუდიტის ხარისხის კონტროლის აქტუალური საკითხები

ნანა სრეხელი

ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი
ასოცირებული პროფესორი
ივ.ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახ. უნივერსიტეტი

პრაქტიკაში გამოყენებული აუდიტის ხარისხის მაჩვენებლების კონცეფცია არასაკმარისად ეფექტურია, რადგან მკაფიოდ ჩამოყალიბებული არ არის აუდიტის ხარისხის კონტროლის საერთო შემცენებითი მიდგომები, რომელმაც უნდა უზრუნველყოს აუდიტის ხარისხის მიმართ მომხმარებელთა მოლოდინების, მარეგულირებელი ორგანიზაციების მოთხოვნებისა და აუდიტის საზოგადოებრივი ფუნქციის შეთავსების შესაძლებლობები. აუდიტორული საქმიანობის განვითარების აქტუალურ საკითხს წარმოადგენს აუდიტის ხარისხის ერთიანი კონცეფციის შექმნა არსებული სპეციფიკების გათვალისწინებით.

საკვანძო სიტყვები: აუდიტი, აუდიტის ხარისხი, ხარისხის შეფასება, ხარისხის კონტროლი, ეფექტიანობა, აუდიტის სტანდარტები.

აუდიტის განვითარების თვალსაზრისით, თანამედროვე ეტაპის მნიშვნელოვან და აქტუალურ საკითხს აუდიტის ხარისხის ერთიანი კონცეფციის შექმნა წარმოადგენს. აუდიტორი გამოავლენს არამხოლოდ ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების ხარვეზების ან კომპანიის მართვისა და ორგანიზაციული სისტემის ნაკლოვანებებს. მას აქვს კვალიფიციური კონსულტაციის გაწევის უნარი კონკრეტული პრობლემების გადაჭრის კუთხით. შესაბამისად, აუდიტი როგორც საქმიანობის დამოუკიდებელი სფერო, განაპირობებს ეკონომიკური სუბიექტების ფუნქციონირების გაუმჯობესებას, უზრუნველყოფს ორგანიზაციის მიერ საკანონმდებლო-ნორმატიული აქტებით დადგენილი პირობებისა და მესაკუთრეთა ინტერესების დაცვას. აუდიტის ხარისხის კონტროლს კიდევ უფრო მნიშვნელოვანს ხდის ის გარემოება, რომ საზოგადოების დიდი ნაწილი, ეკონომიკური გადაწყვეტილების მიღებისას, დამოკიდებულია ინფორმაციაზე, რომელზეც მას კონტროლი არ გააჩნია, ენდობა და ეყრდნობა დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ გამოთქმულ მოსაზრებას.

აუდიტის როლი ეკონომიკაში მნიშვნელოვანია იმითაც, რომ მისი არარსებობის შემთხვევაში პრაქტიკულად შეუძლებელი იქნებოდა სამეწარმეო საქმიანობის ხელშემწყობი გადაწყვეტილებების მიღება, რადგან იგი კომპანიის მუშაობის ობიექტურად შეფასებისა და მისი ეფექტიანი განვითარების პროგნოზის საშუალებას იძლევა. აუდიტი ერთდროულად ასრულებს რიგ მნიშვნელოვან ფუნქციას- საექსპერტოს, ანალიტიკურს, საკონსულტაციოს, საინფორმაციოს, რითაც ხელს უწყობს კომპანიის ფინანსური მდგომარეობის შემდგომ გაუმჯობესებას და ბუღალტრული დოკუმენტაციის ხარვეზების მიზეზით წარმოქმნილი რისკების თავიდან აცილებას. დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა საიმედო წყაროა იმ საფრთხეების შესახებ, რამაც შეიძლება შეაფერხოს ორგანიზაციების სტაბილური განვითარება და/ან გააუარესონ მათი ფინანსური მდგომარეობა (Sreseli, 2018).

აუდიტის ხარისხის საკითხების განხილვისას მნიშვნელოვანია აუდიტის, როგორც საქმიანობის განსაკუთრებული სახის თავისებურებებისა და სპეციფიკის გათვალისწინება, კერძოდ იმისა, რომ აუდიტი ორიენტირებულია ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ პროფესიონალის მოსაზრების ფორმირებაზე.

ტერმინი - „აუდიტის ხარისხი“, აქტიური განხილვის ობიექტია მარეგულირებელი ორგანოებისა და აუდიტორული ფირმებისათვის, რადგან ის კომპლექსური ცნებაა და ისეთ განმარტებას, რომელიც საყოველთაოდ იქნება მისაღები და გავრცელებული, ვერ ირგებს. ზოგადად, აუდიტის ხარისხი შეიძლება განისაზღვროს, როგორც ფინანსური ანგარიშგების სანდოობის შესახებ აუდიტორის მოსაზრებისადმი მომხმარებლების ნდობის აუცილებელი და საკმარისი დონე.

საერთაშორისო პრაქტიკაში მიღებულია აუდიტის ხარისხის კონტროლის სისტემის შემდეგი კომპონენტები :

- სტანდარტები,
- პროფესიული ეთიკის პრინციპები,
- აუდიტის ხარისხის კონტროლი სისტემის შიდა და გარე შემოწმება.

სტანდარტის თანახმად, აუდიტორულ ფირმას სავალდებულოა ჰქონდეს აუდიტის ხარისხის კონტროლის სისტემის შესაბამისი პოლიტიკა, რათა მოიპოვოს იმის დასაბუთებული რწმუნება რომ:

- აუდიტორული ფირმა და მისი პერსონალი იცავენ პროფესიული სტანდარტებისა და ქვეყანაში მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი აქტების შესაბამის მოთხოვნებს და, რომ
- აუდიტორული ფირმის ან გარიგების პარტნიორის მიერ გაცემული დასკვნები არის კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი.

ხარისხის კონტროლის სისტემის პროცედურები (მაგ. დათვალიერება) აუდიტორულმა ფირმამ უნდა შემუშავოს დამოუკიდებლად, ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტების (ISQC) შესაბამისად, რადგან ეს უკანასკნელი მოიცავს სტანდარტებს და მითითებებს იმ პირთა ხარისხის კონტროლის სისტემის შესახებ, რომლებიც ატარებენ აუდიტს, ახორციელებენ ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვას, ასევე სხვა მარწმუნებელ გარიგებას და დაკავშირებულ მომსახურებას.

ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგი მოიცავს ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის უწყვეტ განხილვასა და შეფასებას. მონიტორინგი ხორციელდება შესრულებული გარიგებების შერჩევითი და მათი პერიოდული დათვალიერებით. მონიტორინგმა უნდა უზრუნველყოს დასაბუთებული რწმუნება, რომ ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემა ეფექტიანია.

საერთაშორისო პრაქტიკამ დადასტურა, რომ აუდიტის ხარისხის კონტროლი მხოლოდ ეფექტიანი მონიტორინგის პირობებშია შესაძლებელი. შესაბამისად, აუდიტის ხარისხის კონტროლი მარეგულირებელი ორგანოების მონიტორინგის სფეროა და ხორციელდება ერთმანეთთან უშუალოდ დაკავშირებულ სამ საკვანძო - სახელმწიფო, აუდიტორთა თვითმარეგულირებელ პროფესიული გაერთიანებებისა და შიდასაფირმო - დონეზე. აქედან გამომდინარე, გამოიყოფს აუდიტის ხარისხის კონტროლის სამი ძირითადი სუბიექტი (სქემა 1):



სქემა 1. აუდიტის ხარისხის კონტროლის სუბიექტები

ხარისხის კონტროლის ობიექტად კი გვევლინება აუდიტორული ფირმის მიერ შემუშავებული აუდიტის ხარისხის კონტროლის სისტემა.

აუდიტის ხარისხის კონტროლი რეგულირდება შესაბამისი კანონებით, საკანონმდებლო-ნორმატიული აქტებით, სტანდარტებითა და მითითებებით.

აუდიტის ხარისხის კონტროლის ორგანიზების დოკუმენტები წარმოდგენილია სქემა 2-ში:

1. საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ (თავი 5 - „აუდიტორული მომსახურება და მისი ხარისხის უზრუნველყოფა“: მუხლი 19 - „ხარისხის უზრუნველყოფა“ „აკრედიტებული პროფესიული აუდიტორული გაერთიანებები“); მუხლი 20 - „სამსახურის ორგანიზება და ხელმძღვანელობა“
2. ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი (ზკს) ISQC 1 - „ხარისხის კონტროლი ფირმებისათვის, რომლებიც ასრულებენ გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“.
3. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 220- „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის კონტროლი“.

სქემა 2. აუდიტის ხარისხის კონტროლის ორგანიზების მარეგულირებელი ნორმატიული დოკუმენტები

გარკვეული პერიოდის განმავლობაში, საქართველოს სინამდვილეში სუსტი იყო აუდიტის ხარისხის კონტროლის სისტემის შემუშავების და შესაბამისად, მისი მონიტორინგის პრაქტიკა, რადგან აუდიტის ხარისხის კონტროლის სისტემის ორგანიზაციისა და ფუნქციონირების სფერო არასტაბილურად ვითარდებოდა. საწყის ეტაპზე აუდიტორული საქმიანობის კონტროლის ფუნქცია უნდა შეესრულებინა საქართველოს პარლამენტთან არსებულმა აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს (1995 -2005წწ), რომელის განახორციელებაც მოცემულმა სტრუქტურამ ვერ შეძლო. ძირითადი მიზეზად აღინიშნა, რომ მოცემულ სფეროში იყო მაღალკვალიფიციური და კომპეტენტური სპეციალისტების დეფიციტი. (ლ. ჭუმბურიძე, 2014). 2013 წლიდან აუდიტის სფეროში დაიწყო ახალი ეტაპი, 2012 წელს მიღებული კანონით „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“, რასაც მნიშვნელოვნად არ შეუცვლია აუდიტის ხარისხის კონტროლის მექანიზმი.

მდგომარეობა კარდინალურად შეცვალა საქართველოსა და ევროკავშირის შორის ასოცირების შესახებ შეთანხმებამ (2014 წ). კერძოდ, განხორციელდა საკანონმდებლო ცვლილებები და მიღებულმა კანონმა „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ (2016) უზრუნველყო გარკვეული მიღწევები ამ სფეროში: დაუშვა აუდიტის საჯარო ზედამხედველობა; გააძლიერა ფინანსური ანგარიშგების გამჭვირვალობა, ასევე აუდიტორების დამოუკიდებლობა და აუდიტის ხარისხის კონტროლი; დაისახა ბუღალტრული განათლების გაუმჯობესებისა და განვითარების ხელეწყობის პოლიტიკა.

კანონი, საერთაშორისოდ აღიარებული სტანდარტების შესაბამისად, ადგენს საქართველოში ფინანსური, მმართველობითი და სახელმწიფოს მიმართ გადახდების ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის, ასევე აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების, მისი ხარისხის უზრუნველყოფის და აღნიშნულ სფეროებზე სახელმწიფო ზედამხედველობის განხორციელების სამართლებრივ საფუძვლებს.

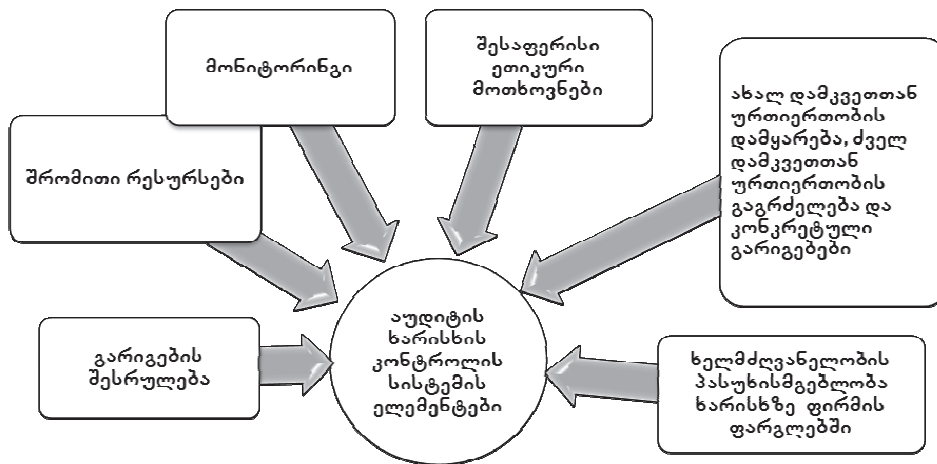
კანონის თანახმად, აუდიტორული ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგს განახორციელებს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგების და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური (სამსახური), რომელიც დაარსდა 2016 წელს, არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში შემავალი სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულება და პასუხისმგებელია საქართველოს მთავრობისა და ფინანსთა სამინისტროს წინაშე. სამსახური განსაზღვრავს ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის განხორციელების წესს, ადგენს წინასწარი შედეგების განხილვის, ხარვეზების აღმოფხვრის და ხარისხის კონტროლის მონიტორინგის ანგარიშის გასაჩივრების პროცედურებს. ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგი აუდიტორული ფირმის საქმიანობის მოცულობისა და სირთულის ადექვატური უნდა იყოს და განხორციელდეს არა უმეტეს 6 წელიწადში ერთხელ. იმ ფირმებში, კი რომლებიც სდპ და პირველი კატეგორიის საწარმოების აუდიტს ახორციელებენ, ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგი ხორციელდება 3 წელიწადში ერთხელ. ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგით გამოვლენილ დარღვევებზე პასუხისმგებელი არის აუდიტორი, აუდიტორული ფირმა ან/და კონკრეტულ აუდიტორულ დასკვნაზე შესაბამის გარიგების პარტნიორი. ეს პირები მონაწილეობენ ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის ანგარიშის განხილვაში და იძლევიან ახსნა-განმარტებებს. აუდიტორული ფინანსური ანგარიშგების სანდოობის ხარისხის ამადლების მიზნით, სავალდებულოა მარეგულირებელი ორგანოების სამსახურთან თანამშრომლობა.

აუდიტის ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის შედეგები არის საჯარო ინფორმაცია და ის რეესტრში აისახება. ასევე ყოველწლიურად უნდა გამოქვეყნდეს საერთო ანგარიში აუდიტის ხარისხის მდგომარეობის შესახებ.

აუდიტის ხარისხის სისტემის კონტროლის მეორე სუბიექტია ბუღალტერთა და აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაციები. პროფესიული ორგანიზაცია არაკომერციული იურიდიული პირია და შიდა პოლიტიკის, სისტემებისა და პროცედურების მეშვეობით ახორციელებს მისი წევრი სუბიექტების (აუდიტორების/აუდიტორული ფირმების) მიერ აუდიტთან დაკავშირებით საქართველოს კანონმდებლობის, პროფესიული ეთიკის კოდექსის ნორმების, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს) და აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტების დაცვაზე კონტროლს.

აუდიტორული ფირმა პასუხისმგებელია შეიმუშავოს აუდიტის ხარისხის კონტროლის სისტემა, პოლიტიკა და პროცედურები, რათა უზრუნველყოს იმის დასაბუთებული რწმუნება, რომ ფირმის პერსონალი აუდიტს ახორციელებს საქართველოს კანონმდებლობის, სხვა ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების, აუდიტის შიდა სტანდარტების, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს) მოთხოვნების შესაბამისად. ასევე უზრუნველყოს გონივრული რწმენა იმისა, რომ აუდიტორული ფირმის მიერ გაცემული აუდიტორის დასკვნა და სხვა ანგარიშები შესაბამისობაშია კონკრეტული გარემოებების პირობებთან. აუდიტორული ფირმის მიერ ჩატარებული ხარისხის შიდა კვლევები ხშირ შემთხვევაში არის მიმოხილვის ობიექტი და დროთა განმავლობაში, შესაძლებელია შეფასდეს ფირმის მიერ აუდიტის ხარისხის გაუმჯობესების მიზნით განხორციელებული მიმართულებები. შიდა კვლევების მასშტაბი, სიღრმე და სიხშირე და ზოგადად მათი არსებობა მიუთითებს ფირმის მცდელობაზე შეიმუშაოს მოქნილი და ეფექტიანი აუდიტის ხარისხის სისტემა.

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ (IAASB) აუდიტის ხარისხის გაუმჯობესების მიზნით, განიხილა აუდიტის ხარისხის ელემენტები (სქემა 3), რომელიც წარმოდგენილია სისტემის სახით და აუდიტის ხარისხის გაუმჯობესებასთან ერთად, მიზნად ისახავს საზოგადოების ნდობისა და ცნობიერების გაძლიერებას აუდიტორის პროფესიისადმი.



სქემა 3. აუდიტის ხარისხის კონტროლის სისტემის ელემენტები (3. მუხლი 16).

აუდიტის ხარისხის კონტროლის სისტემის ელემენტების შერჩევა საკმაოდ სპეციფიკურია და მათი ჩამოყალიბების პროცესში გათვალისწინებული უნდა იქნეს კონკრეტული აუდიტორული ფირმის მასშტაბი, პრაქტიკული საქმიანობის სპეციფიკა, დასაქმებული აუდიტორების რიცხოვნება, ორგანიზაციული სტრუქტურა და სხვა.

აუდიტის ხარისხის შეფასების ძირითადი საკითხები განიხილება და აქტიურად შეისწავლება სამეცნიერო-კვლევით სფეროში. ექსპერტები მუდმივად მუშაობენ აუდიტის ხარისხის ინდიკატორების განსაზღვრავისათვის, რაც აერთიანებს სხვადასხვა მაჩვენებელს, კერძოდ, ჩატარებული აუდიტის მოცულობას, შეცდომების იდენტიფიცირების სისწრაფეს, საქმიანობის უწყვეტობის შემფასებელი პარამეტრების სიზუსტეს და ა.შ. ეს მცდელობები ცხადყოფს, რომ რიგი ფაქტორი კომპლექსურად ხელს უწყობს აუდიტორის დაინტერესებას ხარისხიანი აუდიტის ჩატარებაში.

ლიტერატურა:

1. საქართველოს კანონი "ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგების და აუდიტის შესახებ" N 5386-III 8. 06. 2016.
2. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 220 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“.
3. ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი (ხკსს) ISQC 1 – „ხარისხის კონტროლის ფირმებისათვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და მიმოხილვის და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“.
4. ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის დებულება. დამტკიცებულია ბაფის
5. აუდიტის რეგულირების კომიტეტის მიერ 01.05.2014 # 3/2014 ოქმი.
6. Sreseli, N. (2018). ISA 700: Theoretical Aspects and Main Concepts of Updated Structure of Auditor’s Report. *Ecoforum Journal* 7 (3).
7. 6. ლ.ჭუმბურიძე, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირება, თბილისი 2014 წ.

Topical Issues of Audit Quality Control

Nana Sreseli

Associated Professor, Iv. Javakhishvili Tbilisi State University

The problems of the domestic audit industry are related to the dissatisfaction of users with the quality of the audit. The concept of audit quality indicators used in domestic practice is not effective enough because there is no general conceptual apparatus in the audit quality sphere that allows to combine users' expectations, requirements of regulatory organizations and the public audit function. An urgent issue of today's period of development of audit activity is the creation of a holistic, quality-specific audit quality concept.

Key words: audit, audit quality; quality assessment, quality control; financial reporting; efficiency; audit standards.