

**ფინანსური ანგარიშგებისა და მარწმუნებელი
მომსახურების ხარისხის კონტროლის
მონიტორინგი საქართველოში**

მარიამ ფიცხელაური
სტუ დოქტორანტი

მეცნიერ-ხელმძღვანელი,
ეკონომიკის მეცნიერებათა დოქტორი,
პროფესორი **ზურაბ ლიპარტია**

რეზიუმე

აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების სრულყოფისათვის ხარისხის კონტროლს განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება. აღსანიშნავია ის ფაქტი, რომ მსოფლიოში ამჟამად არსებული ფორმით აუდიტორული საქმიანობა საუკუნენახევარს ითვლის, ხოლო აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის კონტროლის განხორციელების აუცილებლობა აქტუალური გახდა გასული საუკუნის 80-ანი წლებიდან. ამის მიზეზი კი აუდიტორულ ბაზარზე ე.წ. “შავი აუდიტორების” მომრავლება გახდა. ეს იმ დროს, როდესაც თანამედროვე პირობებში საზოგადოების დიდი ნაწილი გადანყვეტილების მიღების დროს სულ უფრო მეტად ხდებოდა დამოკიდებული ისეთ ინფორმაციაზე, რომელზედაც მას არ გააჩნია არავითარი კონტროლი და ძირითადად უნდა დაეყრდნოს პროფესიონალი აუდიტორების მიერ ჩატარებული აუდიტის შედეგებს. კანონმა „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ შემოიტანა ხარისხის უზრუნველყოფის სისტემა, რომელიც ფოკუსირებულია აუდიტორული ფირმების ხარისხის კონტროლის შიდა სისტემებზე.

საკვანძო სიტყვები: აუდიტი, აუდიტის ხარისხის კონტროლი, აუდიტის სტანდარტი, ზედამხედველობის სამსახური.

ძირითადი ტექსტი

2017 წლამდე საქართველოში აუდიტის ხარისხის კონტროლის სისტემა და მონიტორინგი სუსტი იყო, 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), რომლის 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 ხელწყობის პოლიტიკა.

კანონის თანახმად, აუდიტორული ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგს ახორციელებს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგების და აუდიტის სამსახური (სამსახური), რომელიც დაარსდა 2016 წელს, არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში შემავალი სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულება და პასუხისმგებელია საქართველოს მთავრობისა და ფინანსთა სამინისტროს წინაშე.

სამსახურის უფროსის მიერ 2017 წლის ივლისში გამოცე-

მული იქნა ბრძანება „ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის განხორციელების წესის შესახებ“, რომლითაც განისაზღვრა აუდიტორული ფირმების/აუდიტორების ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგი, სრულად ან თემატურად. ხარისხის კონტროლის სისტემის სრული მონიტორინგი მოიცავს სავალდებულო და რისკზე დაფუძნებულ მონიტორინგს. სავალდებულო მონიტორინგს ექვემდებარება საზოგადოებრივი დაინტერესების პირებისა (სდპ) და I კატეგორიის საწარმოების აუდიტორული ფირმები და I კატეგორიის საწარმოების ინდივიდუალური აუდიტორები არაუმეტეს 3 წელიწადში ერთხელ. ხოლო ყველა აუდიტორული ფირმა და ინდივიდუალური აუდიტორი, გარდა სდპ-ების და I კატეგორიის აუდიტორული ფირმებისა და I კატეგორიის ინდივიდუალური აუდიტორებისა - არაუმეტეს 6 წელიწადში ერთხელ.

მონიტორინგის დაწყება სამსახურის ინიციატივით შეიძლება მოხდეს მოულოდნელად, ნებისმიერ დროს, რისკის შეფასებიდან გამომდინარე. მონიტორინგის დაწყება აუდიტორის/აუდიტორული ფირმის ინიციატივით შეიძლება განხორციელდეს განცხადების დაკმაყოფილების ან განცხადებაზე უარის თქმის თაობაზე გადაწყვეტილებით. სამსახურის მიერ მონიტორინგის დაწყებისთანავე, როგორც წესი, მონიტორინგს დაქვემდებარებული აუდიტორულ ფირმას, აუდიტორის ეგზავნება წერილობითი მოთხოვნა, განხორციელებული/მიმდინარე გარიგებების სრული სიის წარმოდგენასთან დაკავშირებით. საქართველოში მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, აუდიტორი/აუდიტორული ფორმა ვალდებულია წარადგინოს სამსახურის მიერ მონიტორინგისთვის მოთხოვნილი საჭირო ინფორმაცია და დოკუმენტაცია.

რისკზე დაფუძნებული მონიტორინგი შეიძლება ასევე განხორციელდეს ისეთ აუდიტორულ ფირმებში/აუდიტორებთან, რომლებმაც უკვე გაიარეს სრული მონიტორინგი, მაგრამ შემდგომ გამოიკვეთა ისეთი გარემოებები, რომლებიც მიაწინებდა, რომ აუდიტორული ფირმის/ აუდიტორის მიერ გაწეული აუდიტორული მომსახურების ხარისხი შეიძლება აღარ შეესაბამებო-

დეს მისთვის მინიჭებულ ხარისხობრივ კატეგორიას.

თემატური მონიტორინგი შეიძლება განხორციელდეს ნებისმიერ დროს და იგი მოიცავს: ხარისხი კონტროლი სისტემის იმ ცალკეულ ელემენტებს, შერჩეულ გარიგებებს და საქმიანობის წარმართვის სხვა სფეროებს, რაც სამსახურის მიერ განსაზღვრულია რისკის მატარებლად.

რისკის ინდიკატორები სავალდებულო, რისკზე დაფუძნებული თუ თემატური მონიტორინგის დროს შემდეგია:

- ✓ წინა, სრული ან/და თემატური მონიტორინგის შედეგები;
- ✓ გარიგების პარტნიორის მიერ შესრულებული გარიგებების რაოდენობა;

- ✓ აუდიტორული გარიგებების არამართლზომიერი საზღაური;

- ✓ მარეგულირებელ ორგანოებთან ურთიერთობის არასახარბიელო ისტორია;

- ✓ რეპორტალზე¹ დადასტურებული ანგარიშგებების ხარისხი;

- ✓ აუდიტორული მომსახურებიდან შემოსავლების მკვეთრი ზრდა;

- ✓ ეთიკის კოდექსთან შესაძლო შეუსაბამობა;

- ✓ „უარი მოსაზრების გამოთქმაზე“ - რაოდენობა;

- ✓ მიღებული ინფორმაცია ფირმის/აუდიტორის შესახებ;

- ✓ სხვა მსგავსი ინდიკატორები.

2018 წელს ჩატარებული მონიტორინგებისას გამოვლენილი ფაქტები იყოფა ორ ჯგუფად:

1. მონიტორინგისას გამოვლენილი ფაქტები, რომლიც დაკავშირებულია აუდიტორული ფირმის მიერ მონიტორინგის საწყის ეტაპზე წარმოდგენილი ინფორმაციის სისრულის შემოწმებასთან, რის ქვეშაც იგულისხმება, წინასამონიტორინგო ანალიზისათვის სამსახურის მიერ მოთხოვნილი და აუდიტორული ფირმის მიერ წარდგენილი ინფორმაციის სისრულის შემოწმება. წინასამონიტორინგო ანალიზისას აუდიტორული ფირმის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაცია შედგება აუდიტორული მომსახურების გარიგებების სიისგან, აუდიტის სუბიექტათვის

1 საუბარია ანგარიშგების პორტალზე - <https://reportal.ge/>

განხორციელებული არააუდიტორული გარიგების სიისგან, აუდიტორული ფირმის სტრუქტურისგან, აუდიტორულ მომსახურებაში ჩართული პერსონალის შესახებ ინფორმაციისგან და საერთაშორისო ქსელის წევრობის შესახებ ინფორმაციისგან. მონიტორინგის სამუშაო ჯგუფის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის შემოწმებისას გამოვლინდა, რომ აუდიტორული ფირმების მიერ წარმოდგენილის ინფორმაცია, კონკრეტულად კი აუდიტორული მომსახურების გარიგებების სია არ იყო სრული და ზოგიერთ შემთხვევებში წარმოდგენდა აუდიტორული ფირმის მიერ შესრულებული აუდიტორული მომსახურების გარიგებების 10%. აღნიშნული ტიპის ფაქტები პირველად 2018 წლის მონიტორინგების დროს გამოვლინდა. გამოვლენილ ფაქტები მონიტორინგის სამუშაო ჯგუფის მხრიდან შეფასდა, როგორც მონიტორინგის მასშტაბის შეზღუდვა დაკვალიფიცირდა კანონის მოთხოვნების შეუსრულებლობად, რასთან მიმართებაშიც გამოყენებული იქნა კანონის დადგენილი შესაბამისი სანქციები.

2. მონიტორინგისას გამოვლენილი ფაქტები, რომელიც დაკავშირებულია აუდიტორული ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტთან და შესრულებული აუდიტორული გარიგებების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებთან შესაბამისობის შემოწმებასთან. აუდიტის გარიგებების დოკუმენტაციის შესწავლისას, ასევე ფირმის დონეზე ხარისხის კონტროლის სისტემების შესწავლისას გამოვლენილია ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტთან და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებთან შეუსაბამობის 177 ფაქტი. გამოვლენილი შეუსაბამობის ფაქტების დიდი ნაწილი დაკავშირებული იყო გარიგების დაგეგმვისა და აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების ეტაპზე ჩასატარებელ პროცედურებთან.

გამოვლენილი ფაქტებიდან გამომდინარე 2019 წლის მონიტორინგების შედეგების მიხედვით 44 აუდიტორულმა ფირმამ გაიარა მონიტორინგი, საიდანაც 13 აუდიტორულ ფირმას მინიჭებული აქვს სდპ აუდიტის უფლებამოსილება, 10 აუდიტორულ ფირმას მინიჭებული აქვს მე-3 კატეგორია და 7 აუდიტორულ

ფირმას მინიჭებული აქვს მე-4 კატეგორია (გულისხმობს სუბიექტთა (გარდა საზოგადოებრივი დაინტერესების პირების (სდპ)) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის განხორციელების უფლებამოსილებას), 14 აუდიტორულ ფირმას მინიჭებული აქვს მე-5 კატეგორია (გულისხმობს სუბიექტთა (გარდა საზოგადოებრივი დაინტერესების პირებისა (სდპ), პირველი და მეორე ზომითი კატეგორიის სანარმოებისა და პირველი და მეორე ზომითი კატეგორიის ჯგუფებისა) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის განხორციელების უფლებამოსილებას).

დასკვნა

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 შიდა საფირმო დონეზე. საქართველოში მიღებულმა ახალმა კანონმა „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ (2016) გაზარდა მოთხოვნა აუდიტორული საქმიანობის ხარისხზე, რაც, თავის მხრივ, წინადადგმული ნაბიჯია სავალდებულო აუდიტის ფუნქციის მიმართ საზოგადოებრივი ნდობის მხარდასაჭერად.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. ლიპარტია ზ. „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური აუდიტის ადმინისტრირება საქართველოში, თბილისი - 2017 წელი, მონოგრაფია, საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი;
2. საქართველოს კანონი “ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ”;
3. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 220 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“;
4. ლ. ჭუმბურიძე, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის

რეგულირება, (პროფესორ ზ. ლიპარტიას რედაქციით), თბ. 2014 წ.-274 გვ.

5. ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის უფროსის ბრძანება №6-9, 12.07.2017 - „ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის განხორციელების წესის შესახებ“.

6. <https://saras.gov.ge>;

7. <https://reportal.ge/>;

8. www.matsne.gov.ge

REFERENCES:

1. Lipartia Z. “Administration of Accounting and Financial Audit in Georgia, Tbilisi - 2017, Monograph, Georgian Technical University;

2. The Law of Georgia on Accounting, Reporting and Auditing;

3. International Audit Standard 220 - “Financial Reporting Audit Quality Control”;

4. L. Chumburidze, Regulation of Accounting and Auditing (By Edition of Professor Z. Lipartia), Tb. 2014-274 p.

5. The Order of the Head of the Accounting, Reporting and Auditing Supervision Service(SARAS) N-9, 12.07.2017 - “On the Rules for Monitoring the Quality Control System Monitoring”.

6. <https://saras.gov.ge>;

7. <https://reportal.ge/>;

8. www.matsne.gov.ge.

MONITORING THE QUALITY CONTROL OF FINANCIAL REPORTING AND ASSURANCE SERVICES IN GEORGIA

Mariam Pitskhelauri

Doctoral Student of GTU

Zurab Lipartia,

Doctor of Economics,

Professor, Scientific Supervisor

RESUME

The quality control is of particular importance for the improvement of auditing and related services. It is noteworthy that the current form of auditing in the world has been around for a century and a half, and the need to audit and control the quality of services related to it has become relevant since the 80s of last century. In modern conditions, the large part of the society in decision-making is increasingly dependent on information on which it has no control and should mainly rely on the results of audits conducted by professional auditors. The new law „on Accounting, Reporting and Auditing“ introduced the quality assurance system focused on internal quality control systems for audit firms.

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