

ԵՐԵՎԱՆԻ ՊԵՏԱԿԱՆ ՀԱՄԱԼՍԱՐԱՆ

ԱԼԵՔՍԱՆՅԱՆ ՐԱՖֆԻ ԱՐԱՅԻ

ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐՈՒՄ ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՌԻԴԻՏԻ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ԱՐԴԻ
ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ (ՀՀ ՆՅՈՒԹԵՐՈՎ)

ԱՏԵՆԱԽՈՍՈՒԹՅՈՒՆ

Ը.00.03-«Ֆինանսներ, հաշվապահական հաշվառում» մասնագիտությամբ
տնտեսագիտության թեկնածուի գիտական աստիճանի հայցման
համար

Գիտական ղեկավար՝

տ.գ.դ., ՀԱՅԿ ԳԵՐԱՍԻՄԻ ՄՆԱՑԱԿԱՆՅԱՆ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ.....	3
ԳԼՈՒԽ 1. ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՌԻԴԻՏԻ ՏԵՍԱԿԱՆ ՀԻՄՔԵՐՆ ՈՒ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ԱՌԱՆՁՆԱՀԱՏԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ.....	8
1.1 ԱՌԻԴԻՏԻ ՏՆՏԵՍԱԳԻՏԱԿԱՆ ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆՆ ՈՒ ԿԻՐԱՌՄԱՆ ԱՆՀՐԱԺԵՇՏՈՒԹՅՈՒՆԸ	8
1.2 ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՌԻԴԻՏԻ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ԷՌԻԹՅՈՒՆՆ ՈՒ ՄԵԹՈԴԱԿԱՆ ՀԻՄՔԵՐԸ ...	21
1.3 ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՌԻԴԻՏԸ ԵՎ ՆՐԱ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ԳՈՐԾՈՂ ՀԱՄԱԿԱՐԳԸ ՀՀ-ՈՒՄ	30
ԳԼՈՒԽ 2. ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՌԻԴԻՏԻ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ՏԱՐՐԵՐՆ ՈՒ ԳՈՐԾԻՔՆԵՐԸ	49
2.1 ՀԱՆՐԱՅԻՆ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅԱՆ ԴԵՐՆ ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՌԻԴԻՏԻ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ՀԱՐՑՈՒՄ	49
2.2 ՀԱՎԱՍԱՐԱԿՇՈՎԱԾ ՑՈՒՑԱՆԻՇՆԵՐԻ ՀԱՄԱԿԱՐԳԸ ՈՐՊԵՍ ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՌԻԴԻՏԻ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ԳՈՐԾԻՔ	67
2.3 ԻՆՏԵԳՐԱՑՎԱԾ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԳՆԱՀԱՏՄԱՆ ՀԵՌԱՆԿԱՐՆԵՐԸ	79
ԳԼՈՒԽ 3. ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՌԻԴԻՏԻ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ ՈՒՂԻՆԵՐԸ ՀՀ-ՈՒՄ	97
3.1 ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՌԻԴԻՏԻ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ԳՈՐԾՈՂ ՄԵԽԱՆԻԶՄՆԵՐԻ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ ԱՆՀՐԱԺԵՇՏՈՒԹՅՈՒՆԸ.....	97
3.2 ՀԱՎԱՍԱՐԱԿՇՈՎԱԾ ՑՈՒՑԱՆԻՇՆԵՐԻ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ԿԻՐԱՌՄԱՆ ՀԵՌԱՆԿԱՐՆԵՐՆ ԱՌԻԴԻՏԻ ՈԼՈՐՏՈՒՄ.....	110
3.3 ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՌԻԴԻՏԻ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ԱՌԱՋԱՐԿՎՈՂ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ՆԵՐԴՐՄԱՆ ԳԵՐԱԿԱՅՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ	122
ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ	133
ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ.....	138
ՀԱՎԵԼՎԱԾ 1.....	147

ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ

Հետազոտության թեմայի արդիականությունը: Տնտեսական գործունեության տարբեր փուլերում որոշումներ կայացնելու համար անհրաժեշտություն է առաջանում տիրապետել համապատասխան տեղեկատվության: Այնուամենայնիվ, որպեսզի այդ որոշումները լինեն հիմնավորված, տեղեկատվությունը պետք է լինի հնարավորինս արժանահավատ, իսկ այդ արժանահավատությունը կարող է ապահովվել հավաստիացման ծառայությունների միջոցով:

Հետևաբար, հիմնավորված ներդրումային որոշումներ կայացնելու համար անհրաժեշտ է հավաստիանալ, որ կազմակերպության ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը, որոնք ներկայացված են ֆինանսական հաշվետվություններում տալիս են կազմակերպության գործունեության իրական պատկերը:

Այստեղ օգնության է հասնում աուդիտը՝ որպես ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող տեղեկատվության արժանահավատության ստուգման հիմնական գործիք և պոտենցիալ ներդրողների ներգրավման արդյունավետ միջոց:

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի նպատակն է բարձրացնել օգտագործողների վստահության աստիճանը կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող տեղեկատվության նկատմամբ: Աուդիտորները կարծիք են արտահայտում, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները կազմված են օրենսդրությամբ սահմանված պահանջներին համապատասխան: Ուստի աուդիտորական գործունեությունը հանդիսանում է շուկայական տնտեսության կարևորագույն սոցիալ-տնտեսական ինստիտուտներից մեկը, որը տնտեսական սուբյեկտների տարբեր խմբերի թույլ է տալիս կայացնել խելամիտ տնտեսական որոշումներ:

Աուդիտորական գործունեության կարգավորման գործուն համակարգի առկայությունը մեծապես երաշխավորում է աուդիտորական կազմակերպությունների կողմից որակյալ ծառայությունների մատուցումը, ինչն իր հերթին հնարավորություն է ընձեռում ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին (ներդրողներ, վարկատուներ, հասարակություն, պետական մարմիններ և այլն) կայացնել հիմնավորված տնտեսական որոշումներ: Ուստի աուդիտորական գործունեության

կարգավորման գործուն համակարգի առկայությունը տնտեսական խելամիտ որոշումների կայացման գլխավոր գրավականներից մեկն է:

Միջազգային պրակտիկայում գոյություն ունեն արտաքին աուդիտի կարգավորման 3 մոդելներ՝ պետական, հանրային և խառը: ՀՀ-ում գործում է արտաքին աուդիտի պետական կարգավորման մոդելը, որի պարագայում ոլորտի կարգավորման բոլոր գործառույթները դրված են պետական լիազոր մարմնի վրա, իսկ մասնագիտական հանրությունն ընդամենը կատարում է խորհրդատվական գործառույթներ:

Շուկայական տնտեսության զարգացման ճանապարհին նոր պահանջներ են ծառանում պետության կողմից մասնագիտական և ձեռնարկատիրական գործունեության կարգավորման նկատմամբ: Առանցքային գաղափարը կայանում է նրանում, որ պետությունը պետք է հնարավորինս քիչ սահմանափակի շուկայական հարաբերությունները, սակայն միաժամանակ պետք է ապահովի մատուցվող ծառայությունների որակի նկատմամբ պատշաճ վերահսկողության համակարգ և պատասխանատվության ենթարկի անբարեխիղճ վարքագիծ ցուցաբերող տնտեսվարող սուբյեկտներին:

Շուկայական տնտեսության պարագայում վերոնշյալ նպատակների իրականացման հիմնական գործիքներից մեկն է հանդիսանում ձեռնարկատիրական և մասնագիտական գործունեության ինքնակարգավորումը: Ինքնակարգավորվող կազմակերպությունները թույլ են տալիս սահմանափակել պետության միջամտությունը ձեռնարկատիրական և մասնագիտական գործունեության մեջ և մշակել մասնագիտական և հանրային շահերից բխող ստանդարտներ և կանոններ:

Վերոնշյալ փաստարկներից հետևում է, որ արտաքին աուդիտն առանցքային դեր է խաղում շուկայական տնտեսության պարագայում կազմակերպությունների և ներդրողների միջև առկա տեղեկատվական անհամաչափությունը մեղմելու և արդյունավետ ներդրումային որոշումներ կայացնելու համար, սակայն ՀՀ-ում աուդիտի կարգավորումը գտնվում է ոչ պատշաճ մակարդակի վրա, ընդ որում, մասնագիտական հանրությունն ունի պասիվ մասնակցություն ոլորտի կարգավորմանը:

Հետազոտության նպատակը և խնդիրները: Գիտական աշխատանքի նպատակը ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի կարգավորման համակարգում առկա հիմնախնդիրների լուծմանն ուղղված մեթոդական մոտեցումների և առաջարկների մշակումն է, որին հասնելու համար աշխատանքում վեր են հանվել և լուծվել հետևյալ խնդիրները՝

- ուսումնասիրել աուդիտի տնտեսագիտական բովանդակությունն ու բացահայտել նրա անհրաժեշտությունը,

- հետազոտել միջազգային պրակտիկայում կիրառվող արտաքին աուդիտի կարգավորման հիմնական մոդելները՝ բացահայտելով յուրաքանչյուրի առանձնահատկությունները,

- առկա խնդիրները վեր հանելու նպատակով՝ ուսումնասիրել ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի կարգավորման իրավական համակարգը,

- գնահատել այլ երկրներում արտաքին աուդիտի կարգավորման համակարգերի կիրառման արդյունքները,

- հետազոտել հավասարակշռված ցուցանիշների համակարգը և ինտեգրացված հաշվետվությունները՝ արտաքին աուդիտի կարգավորման առաջարկվող համակարգի մեթոդական հիմքերի մշակման ժամանակ օգտագործելու նպատակով,

- հիմնավորել ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի կարգավորման գործող մեխանիզմների կատարելագործման անհրաժեշտությունը, վեր հանել առկա խնդիրները և կատարել առաջարկություններ դրանց վերացման ուղղությամբ,

- հաշվի առնելով առկա թերությունները՝ մշակել աուդիտորական ընկերությունների ռիսկայնության գնահատման նոր մեթոդաբանություն,

- կառուցել ՀՀ արտաքին աուդիտի շուկայի հավասարակշռված ցուցանիշների համակարգը,

- մշակել ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի կարգավորման առաջարկվող համակարգի ներդրման ճանապարհային քարտեզը:

Հետազոտության օբյեկտը և առարկան: Հետազոտության օբյեկտը ՀՀ-ում կազմակերպությունների արտաքին աուդիտի կարգավորման գործող մեխանիզմներն են և աուդիտորական ընկերությունների նկատմամբ ներկայումս իրականացվող

վերահսկողությունը, իսկ առարկան՝ ՀՀ-ում արտաքին աուդիտը կարգավորող մեխանիզմներում առկա թերությունների բացահայտումն է, ինչպես նաև դրանց բարելավմանն ու կատարելագործմանն ուղղված մոտեցումների մշակումը:

Հետազոտության տեսամեթոդական և տեղեկատվական հիմքերը:

Հետազոտության համար տեսամեթոդական հիմք են հանդիսացել արտաքին աուդիտի կարգավորման տարբեր համակարգեր ունեցող երկրների միջազգային փորձը, արտաքին աուդիտի կարգավորման ոլորտում խորը ուսումնասիրություններ կատարած և միջազգային հեղինակություն ունեցող տնտեսագետների աշխատությունները և գործնական վերլուծությունները, արտաքին աուդիտի ոլորտը կարգավորող օրենքները և ենթաօրենսդրական ակտերը, աուդիտի միջազգային ստանդարտները:

Հետազոտության համար տեղեկատվական հիմք են հանդիսացել ՀՀ օրենքները, ենթաօրենսդրական ակտերը, Ռուսաստանի Դաշնության, Ամերիկայի Միացյալ Նահանգների և Վրաստանի Հանրապետության իրավական ակտերը, Եվրամիության դիրեկտիվները, ՀՀ ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայքը, ՌԴ ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայքը, ՀՀ այլ պետական մարմինների կողմից հրապարակված տվյալները:

Հետազոտության ընթացքում կիրառվել են համակարգային, վիճակագրական և համեմատական վերլուծության մեթոդները:

Հետազոտության գիտական նորույթը: Հիմք ընդունելով հետազոտական աշխատանքի նպատակը և վերջինիս կատարման ուղղությամբ առաջադրված խնդիրները՝ ստացվել են մի շարք արդյունքներ, որոնցից հետևյալներն առանձնանում են իրենց գիտական նորույթներով՝

- ուսումնասիրելով ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի կարգավորման գործող մեխանիզմները՝ հիմնավորվել է նշված մեխանիզմների կատարելագործման անհրաժեշտությունը և մշակվել է աուդիտորական կազմակերպությունների գործունեության ռիսկայնության գնահատման մեթոդաբանություն՝ ոլորտը կարգավորող իրավական ակտերի և Աուդիտի միջազգային ստանդարտների պահանջներին աուդիտորական կազմակերպությունների գործունեության համապատասխանության նկատմամբ վերահսկողություն իրականացնելու նպատակով,

- վեր են հանվել ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի կարգավորման համակարգում առկա առանցքային հիմնախնդիրները, և հավասարակշռված ցուցանիշների համակարգը կիրառվել է որպես գործիք այդ հիմնախնդիրների լուծմանն ուղղված միջոցառումներ իրականացնելու նպատակով՝ օգտագործելով նաև արտաքին աուդիտի կարգավորման ոլորտում առկա միջազգային փորձը,

- ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի կարգավորման առաջարկվող համակարգի ներդրման նպատակով մշակվել է անհրաժեշտ գործողությունների ճանապարհային քարտեզ՝ հստակեցնելով ոլորտում աուդիտորական ծառայությունների նկատմամբ պահանջարկի, ոլորտը կարգավորող իրավական համակարգի և անհրաժեշտ մարդկային ռեսուրսների հետ կապված հիմնախնդիրները և դրանց լուծմանն ուղղությամբ առաջարկվող միջոցառումները:

Հետազոտության գործնական նշանակությունը: Հետազոտական աշխատանքում ներառված վերլուծությունները կարող են տեսական և գործնական հիմք հանդիսանալ ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի կարգավորման ոլորտում բարեփոխումներ կատարելու և ոլորտը կարգավորող օրենսդրական դաշտում փոփոխություններ կատարելու համար:

Հետազոտության արդյունքների փորձաքննությունը և հրապարակումները: Հետազոտության արդյունքները քննարկվել են աուդիտորական ընկերությունների ներկայացուցիչների, ոլորտի մասնագետների, ՀՀ ֆինանսների նախարարության և Հայաստանի Հաշվապահների և Աուդիտորների Ասոցիացիայի ներկայացուցիչների հետ, ինչպես նաև ԵՊՀ Տնտեսագիտության և Կառավարման ֆակուլտետի Ֆինանսահաշվային ամբիոնի նիստում: Հետազոտության թեման ամփոփվել և ներկայացվել է չորս գիտական հոդվածներում:

Հետազոտության ծավալը և կառուցվածքը: Ատենախոսությունը բաղկացած է ներածությունից, երեք գլուխներից, եզրակացությունից, օգտագործված գրականության ցանկից և հավելվածից: Ատենախոսությունը շարադրված է 146 մեքենագիր էջի վրա:

**ԳԼՈՒԽ 1. ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՌԻԴԻՏԻ ՏԵՍԱԿԱՆ ՀԻՄՔԵՐՆ ՈՒ
ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ԱՌԱՆՁՆԱՀԱՏԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ
1.1 ԱՌԻԴԻՏԻ ՏՆՏԵՍԱԳԻՏԱԿԱՆ ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆՆ ՈՒ
ԿԻՐԱՌՄԱՆ ԱՆՀՐԱԺԵՇՏՈՒԹՅՈՒՆԸ**

Տնտեսական տարաբնույթ որոշումներ կայացնելու համար անհրաժեշտ է տիրապետել համապատասխան տեղեկատվության, որի արժանահավատությունը կարող է ապահովվել հավաստիացման ծառայությունների միջոցով: Հավաստիացման ծառայությունների էությունը կայանում է նրանում, որ նման ծառայությունների արդյունքում տրամադրվում է անկախ մասնագիտական եզրակացություն այն մասին՝ արդյո՞ք ուսումնասիրության օբյեկտը համապատասխանում է ի սկզբանե նախանշված չափանիշներին, թե ոչ: Նման եզրակացության միջոցով տեղեկատվության պոտենցիալ օգտագործողները որոշում են, թե ինչ արժանահավատություն ունի ուսումնասիրության օբյեկտը և կայացնում են տնտեսական որոշումներ:

Նմանապես կազմակերպությունների տնտեսական գործունեության արդյունքների հիման վրա որոշումներ կայացնողները կարիք ունեն հավաստիանալու, որ այդ արդյունքները վստահելի են և արժանահավատ: Մասնավորապես, ներդրումային որոշումներն առնչվում են բաժնետոմսերի առքուվաճառքին, ինչը շատ հաճախ տեղի չի ունենա, եթե ներդրողները չունենան գործարքի հետ կապված բոլոր պայմանների վերաբերյալ արժանահավատ տեղեկատվություն: Սակայն նման տեղեկատվություն օգտագործվում է ոչ միայն գործող և պոտենցիալ ներդրողների, այլ նաև օգտագործողների մի շարք այլ խմբերի կողմից: Օրինակ՝ առևտրային բանկերը երբեմն պահանջում են աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններ և անկախ գնահատողի կողմից կազմված կանխատեսումներ մինչև վարկավորման վերաբերյալ որոշման կայացումը:

Ուստի օբյեկտիվ անհրաժեշտություն է առաջանում հավաստիանալու, որ ֆինանսական հաշվետվություններում ներակայացված են կազմակերպության իրական ֆինանսական արդյունքներն ու վիճակը, ինչի հավաստիացումն ապահովվում է աուդիտի միջոցով:

Ուսումնասիրելով բազմաթիվ հեղինակների աշխատությունները, ինչպես նաև աուդիտորական գործունեությունը կարգավորող մի շարք իրավական ակտեր՝ կարող ենք առանձնացնել աուդիտի տարբեր սահմանումներ:

«Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն՝ աուդիտորական գործունեությունը ֆինանսական հաշվետվությունների և (կամ) ֆինանսական հաշվետվություններ ներառող փաստաթղթերում առկա այլ տեղեկատվության աուդիտի և (կամ) աուդիտին հարակից ծառայությունների (աուդիտորական դիտարկում, համաձայնեցված ընթացակարգեր, կոմպիլացիա) իրականացումն է: Իսկ աուդիտը աուդիտի ենթարկվող անձի ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվության անկախ ստուգումն է, որի արդյունքում տրամադրվում է աուդիտորական եզրակացություն: Օրենքով սահմանված է նաև, որ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի նպատակն է հնարավորություն ընձեռել աուդիտորին՝ կարծիք արտահայտելու այն մասին, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, կազմված են Հայաստանի Հանրապետության (այսուհետ՝ ՀՀ) օրենսդրությանը համապատասխան¹:

«Աուդիտորական գործունեության մասին» Ռուսաստանի Դաշնության (այսուհետ՝ ՌԴ) օրենքի համաձայն՝ աուդիտը աուդիտի ենթարկվող անձի ֆինանսական հաշվետվողականության անկախ ստուգումն է՝ այդ հաշվետվողականության արժանահավատության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու նպատակով²:

«Հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվողականության աուդիտի մասին» Վրաստանի Հանրապետության (այսուհետ՝ ՎՀ) օրենքի համաձայն՝ աուդիտը աուդիտորների և աուդիտորական կազմակերպությունների կողմից մատուցվող ծառայություն է, որն ուղղված է ֆինանսական հաշվետվողականության արժանահավատության և ամբողջականության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելուն³:

Աուդիտը սահմանվում է նաև որպես հաշվապահական և ֆինանսական հաշվետվողականության, վճարահաշվարկային փաստաթղթերի, հարկային հայտարարագրերի, և տնտեսվարող սուբյեկտների այլ ֆինանսական պարտավորությունների

¹ «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենք՝ ընդունված 2002թ. դեկտեմբերի 26-ին

² Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" от 30.12.2008 N 307-ФЗ

³ «Հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվողականության աուդիտի մասին» ՎՀ N 6598-вс օրենք՝ ընդունված 2012թ. հունիսի 29-ին

անկախ, ոչ գերատեսչական ստուգումների իրականացմանն ուղղված ձեռնարկատիրական գործունեություն, որն անցկացվում է որակավորված մասնագետների (աուդիտորների) կողմից⁴:

Համաձայն ԱՄՆ Հաշվապահական Ասոցիացիայի կողմից 1973թ. հրապարակված «Աուդիտի հիմնարար սկզբունքների հաշվետվություն» աշխատության՝ աուդիտ է կոչվում տնտեսական գործառնությունների և դեպքերի վերաբերյալ ապացույցների օբյեկտիվ հավաքագրումը և գնահատման համակարգված գործընթացի միջոցով նախապես սահմանված չափանիշներին համապատասխանության աստիճանի որոշումը, ինչպես նաև հետաքրքրված անձանց ստացված արդյունքների ներկայացումը⁵:

Ամփոփելով վերոնշյալ սահմանումները՝ կարող ենք տալ աուդիտի մեր սահմանումը. աուդիտը որակավորված մասնագետների կողմից մատուցվող մասնագիտական ծառայություն է, որի նպատակն է տրամադրել եզրակացություն, թե արդյո՞ք կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները տալիս են նրա ֆինանսական արդյունքների և ֆինանսական վիճակի վերաբերյալ ճշմարիտ տեղեկատվություն:

Տնտեսական գործընթացների կառավարումն անհնար կլիներ առանց վերահսկողության գործառույթի: Կառավարման ցանկացած ձև պարբերաբար անհրաժեշտ է ենթարկել քննության՝ պարզելու դրա արդյունավետությունը, հնարավոր ռիսկային գործոնների առկայությունը, արդիականությունը⁶: Մեկ այլ սահմանման համաձայն՝ վերահսկողությունը կառավարման մարմնի կողմից իրականացվող համակարգային գործընթաց է, որի ընթացքում կազմակերպության գործունեության ցուցանիշները համեմատվում են նախապես պլանավորված ցուցանիշների և գործող ստանդարտների հետ, իսկ շեղումների հայտնաբերման դեպքում՝ իրականացվում են դրանց վերացմանն ուղղված քայլեր⁷: Վերահսկողությունն ունի տարբեր ենթատեսակներ, որոնցից մեկն է ֆինանսական վերահսկողությունը:

⁴ “Большой экономический словарь”, Борисов А.Б., Москва, 1999, стр. 42

⁵ A statement of basic auditing concepts, American Accounting Association, 1973, p. 3

⁶ Ավետիսյան Հ., Աուդիտի համակարգի էվոլյուցիոն ուրվագծեր, «Ֆինանսներ և էկոնոմիկա» գիտական հանդես, համար 12, 2007թ., էջ 10

⁷ Readings in Management Control, Mockler, Robert J., New York, 1970, p. 14

Աուդիտը դիտարկվում է որպես ֆինանսական վերահսկողության բաղադրիչներից մեկը: Ֆինանսական վերահսկողությունը, հանդիսանալով տնտեսվարող սուբյեկտի գործունեության վերահսկողության բաղկացուցիչ մասը, հանդիսանում է կառավարման ֆունկցիաներից մեկը և իրենից ներկայացնում է գործողությունների համակարգ, որոնք իրականացվում են լիազոր անձանց կողմից՝ ստուգելու տնտեսվարող սուբյեկտի կողմից ֆինանսական իրավունքի նորմերի պահպանումը: Ըստ վերահսկողության սուբյեկտների տարբերում են ֆինանսական վերահսկողության հետևյալ տեսակները՝ պետական վերահսկողություն, վերադաս մարմնի կողմից իրականացվող վերահսկողություն, ներֆիրմային վերահսկողություն, անկախ վերահսկողություն կամ աուդիտ և հանրային վերահսկողություն⁸:

Արդյունքում աուդիտն իրենից ներկայացնում է անկախ ֆինանսական վերահսկողություն, որի պարագայում նշված գործառույթն իրականացվում է ոչ թե անմիջապես վերահսկողության օբյեկտի կամ գործունեության տվյալ ոլորտը կարգավորող պետական գերատեսչության կողմից, այլ երրորդ անձի կողմից, ինչն ավելի արժեքավոր է դարձնում տվյալ մասնագիտական ծառայության արդյունքը՝ անկախության ապահովման միջոցով:

Որոշակի անդրադարձ կատարելով աուդիտի ստեղծման պատմությանը՝ նշենք, որ «աուդիտ» բառի հիմքում ընկած է լատիներեն «audio» բառը, որը նշանակում է «լսում եմ», իսկ աուդիտոր բառը նույն լատիներենով նշանակում է «լսող»: Առաջին անգամ աուդիտորները՝ որպես կազմակերպության տնտեսական և ֆինանսական գործունեության անկախ ստուգողներ, հայտնվեցին 19-րդ դարում Անգլիայում: Ընդունված է աուդիտի ստեղծման տարեթիվ համարել 1844թ., երբ Անգլիայում ընդունվեց բաժնետիրական ընկերությունների մասին օրենքը, որի համաձայն ընկերության կառավարումն իրականացնողները պետք է հաշվետու լինեին բաժնետերերի առջև, ընդ որում՝ հաշվետվությունը պետք է ստուգվեր և հաստատվեր հատուկ մարդու՝ անկախ աուդիտորի կողմից⁹:

Այդ ժամանակից մինչ այժմ աուդիտն անցել է զարգացման մի շարք փուլեր, որոնց արդյունքում այն ֆինանսական հաշվետվությունների սովորական ստուգումից

⁸ https://ru.wikipedia.org/wiki/Финансовый_контроль

⁹ Аудит: теория и практика, Кочинев Ю.Ю, Питер, 2010, стр. 9

վերաճել է մինչև վերլուծական և խորհրդատվական ծառայության, այսինքն՝ դարձել է քիզնեսն օժանդակող ծառայությունների մի ամբողջ կոմպլեքս:

Աուդիտը չէր զարգանա, եթե չլիներ այդ ծառայության նկատմամբ պահանջարկը: Աուդիտորական եզրակացությունը կիրառվում է հասարակության տարբեր շահագրգիռ խմբերի և տնտեսական գործունեության տարբեր մասնակիցների կողմից, որոնք ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործում են տարաբնույթ նպատակներով:

Գոյություն ունեն ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների տարբեր խմբեր: Նրանք տարբեր որոշումներ են կայացնում կապված կազմակերպության գործունեության հետ, սակայն շատ դեպքերում չունեն համապատասխան փորձ, գիտելիքներ, ինչպես նաև հասանելիություն անհրաժեշտ փաստաթղթերին՝ ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվության արժանահավատությունը ստուգելու համար:

Տարբերում են օգտագործողների հետևյալ խմբերը՝

- պոտենցիալ ներդրողներ,
- առկա ներդրողներ,
- աշխատակիցներ,
- վարկատուներ,
- մատակարարներ,
- գնորդներ,
- պետական մարմիններ,
- հասարակություն¹⁰:

Օգտագործողների նշված խմբերը ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործում են տարբեր նպատակներով, որոնք ներկայացված են աղյուսակ 1.1-1-ում:

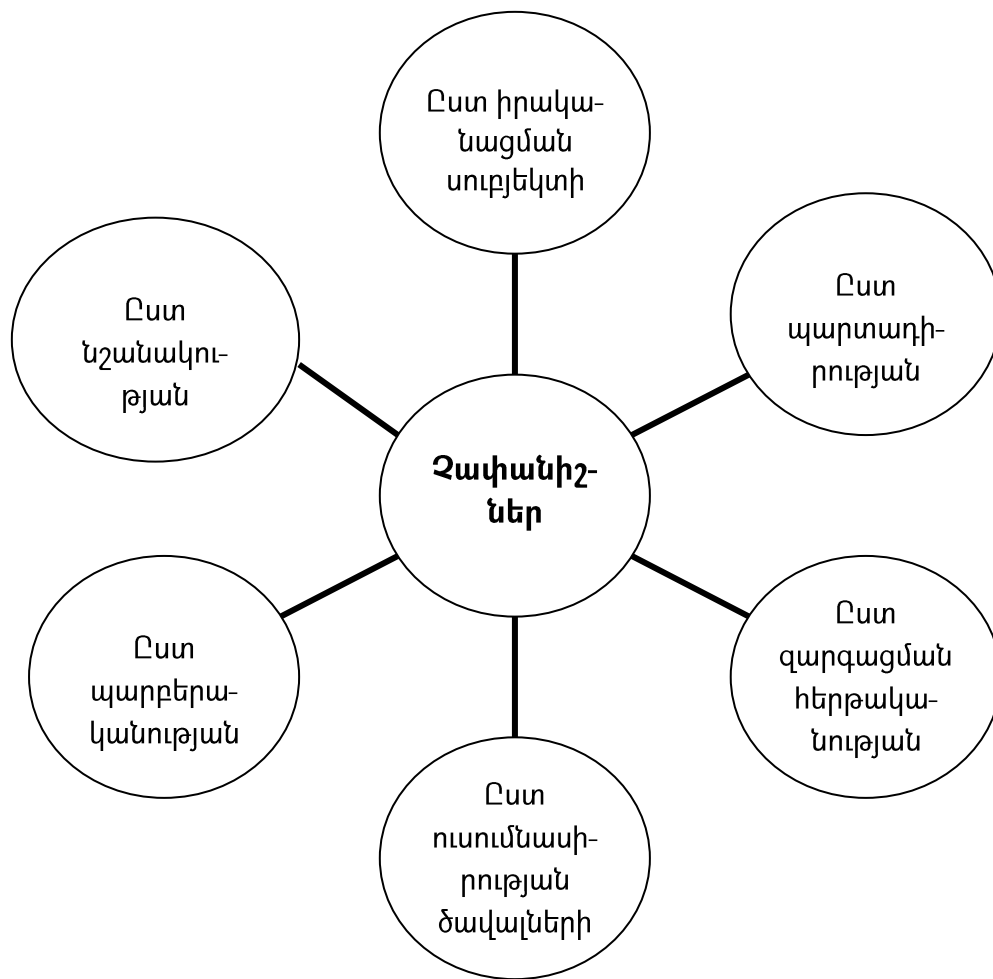
¹⁰ Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հայեցակարգային հիմունքներ՝ հաստատված ՀՀ կառավարության 2010թ.-ի մարտի 11-ի N 235-Ն որոշմամբ

Ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներն ու օգտագործման նպատակները

Օգտագործողներ	Նպատակներ
Պոտենցիալ ներդրողներ	Գնահատել իրականացվող կամ նախատեսվող ներդրումների ռիսկայնությունն ու եկամտաբերությունը
Առկա ներդրողներ	Տեղեկանալ կազմակերպության շահութաբերության և շահաբաժիններ վճարելու հնարավորության մասին
Աշխատակիցներ	Տեղեկանալ աշխատավարձի և այլ հատուցումների վճարման հնարավորության, կազմակերպության ապագա գործունեության մասին
Վարկատուներ	Գնահատել կազմակերպության շահութաբերությունը, ռիսկայնությունը, ֆինանսական լծակը և տոկոսները վճարելու ունակությունը
Մատակարարներ	Գնահատել տեսանելի ապագայում կազմակերպության կողմից գործունեությունը շարունակելու և վճարումները ժամանակին կատարելու հնարավորությունը
Գնորդներ	Գնահատել տեսանելի ապագայում կազմակերպության գործունեությունը շարունակելու հնարավորությունը
Պետական մարմիններ	Վերահսկել օրենքով և այլ իրավական ակտերով սահմանված պահանջների իրականացումը
Հասարակություն	Գնահատել, թե արդյոք կազմակերպությունն իրականացնում է թափանցիկ գործունեություն՝ առանց բացասաբար ազդելու շրջակա միջավայրի վրա

Տարբեր երկրներում աուդիտի նպատակներն ու խնդիրները տարբեր են, ինչն էլ պայմանավորել է աուդիտի տարբեր տեսակների առաջացումը: Գոյություն ունեն աուդիտի տեսակների առանձնացման տարբեր չափանիշներ, որոնք ներկայացված են գծապատկեր 1.1-1-ում:

Աուդիտի տեսակների առանձնացման չափանիշները



Ըստ պարբերականության տարբերում են առաջնային և պարբերական աուդիտ: Առաջնային աուդիտը տվյալ կազմակերպությունում առաջին անգամ անցկացվող աուդիտն է, իսկ պարբերական աուդիտը յուրաքանչյուր տարի իրականացվող աուդիտն է¹¹:

Ըստ աուդիտի իրականացման սուբյեկտի տարբերում են ներքին աուդիտ և արտաքին աուդիտ: Արտաքին աուդիտն իրանակացվում է աուդիտորական կազմակերպությունների կամ անհատ աուդիտորների կողմից՝ պայմանագրային հիմունքով: Ի տարբերություն արտաքին աուդիտի՝ ներքին աուդիտը հիմնականում իրականացվում է տվյալ կազմակերպության կազմակերպչական կառուցվածքում ներառված առանձին բաժնի կողմից, ընդ որում՝ աուդիտորները տվյալ կազմակերպության աշխատակիցներ են և ունեն աշխատանքային պայմանագրեր:

¹¹ Основы аудита, Мироненко, О. В., Кострома, 2011. стр. 13

Եթե արտաքին աուդիտորների աշխատանքը սահմանափակված է ծառայությունների մատուցման պայմանագրով սահմանված պարտականությունների իրականացմամբ, ապա ներքին աուդիտորների կողմից իրականացվող գործառույթներն ավելի լայն են, մասնավորապես՝

- ուսումնասիրել և գնահատել ֆինանսական և գործառնական տեղեկատվությունը,

- վերանայել կազմակերպության ներքին ռազմավարությունները,

- ուսումնասիրել, վերահսկել կազմակերպությունում գործող համակարգերը և կատարել առաջարկություններ դրանց արդյունավետության բարձրացման ուղղությամբ,

- բացահայտել և գնահատել կազմակերպության գործունեության հետ կապված ռիսկերը,

- ուսումնասիրել կազմակերպության գործունեության համապատասխանությունն օրենքներին և կարգավորող այլ ակտերին,

- ղեկավարության հանձնարարությամբ կատարել հատուկ վերլուծություններ:

Ըստ պարտադիրության չափանիշի աուդիտը լինում է կամավոր և պարտադիր:

Կամավոր աուդիտն իրականացվում է ընկերության սեփականատերերի նախաձեռնությամբ: Օրինակ՝ «Բաժնետիրական ընկերությունների մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն՝ ընկերության ֆինանսատնտեսական գործունեության ստուգումն աուդիտորի կողմից կարող է իրականացվել ընկերության՝ քվեարկող բաժնետերերի առնվազն հինգ տոկոսի պահանջով: Այդ դեպքում աուդիտորի ծառայությունները վճարում են ստուգում պահանջող բաժնետերերը¹²: Ցանկացած կազմակերպություն կարող է սեփական նախաձեռնությամբ անցկացնել իր ֆինանսական հաշվետվությունների կամավոր աուդիտ՝ տարբեր դրդապատճառներից ելնելով: Կամավոր աուդիտ իրականացնելու շարժառիթ են հանդիսանում պոտենցիալ ներդրողների ներգրավումը, հասարակության մոտ կազմակերպության հանդեպ դրական վերաբերմունքի ձևավորումը և այլն: Վերջինս կարևոր դեր ունի կազմակերպության

¹² «Բաժնետիրական ընկերությունների մասին» ՀՀ օրենք՝ ընդունված 2001թ. սեպտեմբերի 25-ին

սոցիալական պատասխանատվության ռազմավարության իրականացման շրջանակներում:

Պարտադիր աուդիտի ենթարկվում են միայն այն կազմակերպությունները, որոնք բավարարում են որոշակի չափանիշների: Տարբեր երկրներում գոյություն ունեն տարբեր չափանիշներ, որոնց հիման վրա որոշվում է տվյալ կազմակերպության ենթակա լինելը պարտադիր աուդիտի: Դրանք են կազմակերպության՝

- գործունեության ոլորտը,
- կազմակերպատիրավական ձևը,
- ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը հաշվետու տարվա վերջի դրությամբ,
- հասույթը հաշվետու տարվա արդյունքներով,
- աշխատակիցների թվաքանակը և այլն:

Մինչև 2014թ. հուլիսի 1-ը «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն՝ պարտադիր աուդիտի էին ենթակա բոլոր խոշոր կազմակերպությունները: Ընդ որում խոշոր կազմակերպություն էին համարվում այն կազմակերպությունները, որոնք բավարարում էին հետևյալ չափանիշներից որևէ մեկին՝

ա) հաշվետու տարվա գործունեությունից հասույթը գերազանցում էր մեկ միլիարդ դրամը,

բ) հաշվետու տարվա վերջի դրությամբ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում էր մեկ միլիարդ դրամը¹³:

Պարտադիր և կամավոր աուդիտների դեպքում կիրառվում է աշխատանքների իրականացման միևնույն սկզբունքները: Սակայն, եթե պարտադիր աուդիտի ժամանակ աուդիտի են ենթարկվում Ֆինանսական Հաշվետվությունների Միջազգային Ստանդարտներով (այսուհետ՝ ՖՀՄՍ) սահմանված բոլոր ֆինանսական հաշվետվությունները, ապա կամավոր աուդիտի դեպքում աուդիտի կարող է ենթարկվել դրանց միայն մի մասը:

Ըստ աուդիտի զարգացման հերթականության՝ տարբերում են հավաստող աուդիտ, դեպի համակարգը կողմնորոշված աուդիտ և ռիսկի վրա հիմնված աուդիտ¹⁴:

¹³«Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենք՝ մինչև 2014թ. մայիսի 20-ին կատարված փոփոխությունը

¹⁴ Основы аудита, Мироненко, О. В., Кострома, 2011, стр. 12

Հավաստող աուդիտի պարագայում աուդիտորը ուսումնասիրում է կազմակերպության գործունեության բոլոր կողմերը և կարծիք է արտահայտում ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության վերաբերյալ:

Դեպի համակարգը կողմնորոշված աուդիտի դեպքում աուդիտի ենթարկվող կազմակերպությունում ստեղծվում է ներքին վերահսկողության համակարգ, որը պարբերաբար գնահատում է կազմակերպության գործունեության արդյունավետությունը և նվազեցնում է առկա ռիսկերը: Սա հեշտացնում է արտաքին աուդիտորի աշխատանքը, քանի որ, եթե ներքին վերահսկողության համակարգը արդյունավետ է գործում, ապա աուդիտորը ավելի քիչ ընթացակարգեր իրականացնելու արդյունքում է կարող եզրակացություն տրամադրել կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության վերաբերյալ:

Ներկայումս մեծ զարգացում է ստացել ռիսկի վրա հիմնված աուդիտը, ինչն էականորեն հեշտացրել է աուդիտորների աշխատանքը և հնարավորություն ընձեռել սեղմ ժամկետներում իրականացնել աուդիտորական բոլոր ընթացակարգերը և տրամադրել եզրակացություն: Աուդիտի այս տեսակի պարագայում աուդիտորական եզրակացությունը ներկայացվում է՝ ընտրանքային ստուգումներ կատարելով և ուսումնասիրելով կազմակերպության գործունեության այն ոլորտները, որոնք ավելի ռիսկային են:

Ըստ ուսումնասիրության ծավալների տարբերում են՝

- ֆինանսական աուդիտ. կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության ստուգում և եզրակացության տրամադրում,
- սահմանված պահանջներին համապատասխանության աուդիտ. այս պարագայում աուդիտորները ստուգում են կազմակերպության գործունեության համապատասխանությունը տվյալ գործունեությունը կարգավորող օրենքների, իրավական այլ ակտերի, ինչպես նաև կազմակերպության կանոնադրության պահանջներին,

➤ գործառնական աուդիտ. այս դեպքում աուդիտորը գնահատում է կազմակերպության գործունեության արդյունավետությունը, մասնավորապես՝ նվազագույն ծախսերով թողարկման անհրաժեշտ ծավալների ապահովման հնարավորությունը¹⁵:

Ըստ նշանակության տարբերում են աուդիտի հետևյալ տեսակները՝

- սոցիալական հաշվետվությունների աուդիտ,
- բնապահպանական հաշվետվությունների աուդիտ,
- ինտեգրացված հաշվետվությունների աուդիտ,
- դատական աուդիտ,
- կանխատեսումային տեղեկատվության աուդիտ և այլն¹⁶:

Սոցիալական հաշվետվության միջոցով կազմակերպությունը ներկայացնում է իր տնտեսական գործունեության ազդեցությունն իրեն շրջապատող սոցիալական միջավայրի վրա: Կազմակերպությունները գործում են և գործունեություն են ծավալում հասարակության մեջ, ուստի իրենց անմիջական ազդեցությունն են ունենում շրջապատող սոցիալական միջավայրի վրա: Օրինակ՝ կազմակերպությունն աշխատանքի է ընդունում տարբեր մարդկանց, նրանց ապահովում է աշխատանքային պայմաններով, թողարկում է արտադրանք, որը կարող է օգտակար կամ վնասակար լինել հասարակության համար և այլն: Եթե կազմակերպությունը գիտակցում է իր պատասխանատվությունը շրջապատող սոցիալական միջավայրի հանդեպ, ապա նրա ղեկավարությունը պետք է հաշվի նստի մի շարք շահագրգիռ խմբերի պահանջների հետ և ապահովի հետևյալը՝

➤ արդար վարձատրություն և բարենպաստ աշխատանքային պայմաններ աշխատակիցների համար,

- ժամանակին վճարումների կատարում մատակարարներին,
- նվազագույն վնաս շրջակա միջավայրին,
- աջակցություն այն համայնքին, որտեղ գործում է կազմակերպությունը և այլն¹⁷:

¹⁵ Основы аудита, Мироненко, О. В., Кострома, 2011, стр. 13

¹⁶ Advanced Audit and Assurance, Complete Text Paper P7, Kaplan Financial Limited, 2015, p. 474-475

¹⁷ Advanced Audit and Assurance, Complete Text Paper P7, Kaplan Financial Limited, 2015, p. 474-475

Բնապահպանական հաշվետվությունն իրենից ներկայացնում է կազմակերպության տարեկան հաշվետվությունում ընդգրկված հաշվետվություն, որի հիմնական նպատակն է բացահայտել շրջակա միջավայրի վրա կազմակերպության գործունեության ազդեցության վերաբերյալ տեղեկատվությունը:

Բնապահպանական հաշվետվության հիմնական բաղադրիչներն են՝

- կազմակերպության քաղաքականությունը շրջակա միջավայրի պահպանության կապակցությամբ և վերջինիս հնարավոր կատարելագործումները,
- կազմակերպությունում շրջակա միջավայրի վրա ազդեցության հետ կապված ռիսկերի կառավարման համակարգի առկայությունը,
- տնօրեններն, ովքեր պատասխանատու են շրջակա միջավայրի հետ կապված հարցերի համար,
- բնապահպանական օրենսդրության պահանջները և կազմակերպության կողմից կատարված քայլերն այդ պահանջներին համապատասխանելու ուղղությամբ,
- բնապահպանական օրենսդրության պահանջների խախտումների մանրամասները և այլն¹⁸:

Ինտեգրացված հաշվետվությունը ցույց է տալիս, թե ինչպես են կազմակերպության ռազմավարությունը, կառավարումը, գործունեության արդյունքները և հեռանկարները կարճաժամկետ, միջնաժամկետ և երկարաժամկետ հատվածներում հանգեցնում կազմակերպության կողմից լրացուցիչ արժեքի ստեղծմանը¹⁹: Նշված համատեքստում լրացուցիչ արժեք համարվում է ստեղծված այն ժամանակ, երբ օգուտը (նյութական և ոչ նյութական), որը ստացվում է կազմակերպության գործունեության արդյունքում, գերազանցում է ծախսված ռեսուրսների և շրջակա միջավայրին պատճառված վնասների արժեքը:

Ինտեգրացված հաշվետվության միջոցով լրացուցիչ արժեք ստեղծելու կազմակերպության ունակության նկատմամբ հետաքրքրություն կարող են ցուցաբերել շահագրգիռ այնպիսի խմբեր, ինչպիսիք են՝ աշխատակիցները, սպառողները,

¹⁸ Advanced Audit and Assurance, Complete Text Paper P7, Kaplan Financial Limited, 2015, p. 476

¹⁹ Ինտեգրացված Հաշվետվությունների Միջազգային Խորհրդի պաշտոնական կայք՝ <http://integratedreporting.org/the-iirc-2/>

մատակարարները, բիզնես գործընկերները, համայնքները, օրենսդրական մարմինները, կարգավորիչ մարմինները և այլն:

Դատական աուդիտորը, կիրառելով հաշվապահական, աուդիտորական և վերլուծական հատկանիշներ, իրականացնում է կազմակերպության դատական գործերի ուսումնասիրությունը, բացահայտում է արձանագրված խախտումների բնույթը, պատճառները, դատական գործընթացի արդյունքում նախատեսվող ֆինանսական կորուստները, աջակցում է դատական գործընթացին և կատարում է առաջարկություններ նմանատիպ իրավիճակներից հետագայում խուսափելու նպատակով:

Կանխատեսումային տեղեկատվության աուդիտի ժամանակ աուդիտորը ստուգում է, թե արդյո՞ք կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստված կանխատեսումային տեղեկատվությունը հիմնավորված է, առկա՞ են արդյոք համապատասխան հիմնավորող փաստաթղթեր, գնահատում է կատարված կանխատեսումների իրատեսությունը և կատարում է համապատասխան առաջարկություններ կանխատեսումներն ավելի իրական դարձնելու կապակցությամբ:

«Հատուկ նպատակներով իրականացված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ» Աուդիտի Միջազգային Ստանդարտ (այսուհետ՝ ԱՄՍ) 800-ը վերաբերում է այլ հաշվետվությունների կամ հաշիվների աուդիտին, ընդ որում՝ նման աուդիտի առարկա կարող են լինել հարկային հաշվետվությունները, վարկառուների համար պատրաստվող դրամական հոսքերի վերաբերյալ տեղեկատվությունը, կարգավորող մարմնի կողմից սահմանված ֆինանսական այլ տեղեկատվություն պարունակող հաշվետվությունները և այլն²⁰:

Այսպիսով, այս ենթագլխի շրջանակներում ներկայացվեց աուդիտի հիմնական նպատակն ու առաքելությունը, այն է ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների տարբեր խմբերին տրամադրել հավաստիացում, որ այդ հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունն արժանահավատ է և դրանց հիման վրա կարելի է կայացնել տնտեսական որոշումներ: Մասնավորապես, սույն ենթագլխի շրջանակներում ներկայացվեցին ֆինանսական հաշվետվություններն

²⁰ Մնացականյան Հ., Աուդիտորական եզրակացության էությունը և հատուկ նպատակներով աուդիտը, «Ֆինանսներ և էկոնոմիկա» գիտական հանդես, համար 4, 2011թ., էջ 22

օգտագործողների հիմնական խմբերը՝ նշելով նրանցից յուրաքանչյուրի կողմից ֆինանսական հաշվետվություններում ամփոփված տեղեկատվության օգտագործման նպատակները: Միաժամանակ անդրադարձ կատարվեց նաև աուդիտի տեսակներին ըստ դասակարգման տարբեր չափանիշների՝ նկարագրելով նրանցից յուրաքանչյուրի առանձնահատկությունները:

Վերոնշյալ տեղեկատվությունը օգտագործվելու է աշխատանքի հետագա ենթազլուխներում՝ բացահայտելու այն գործոնները, որոնք խոչընդոտում են ՀՀ-ում աուդիտի՝ իր հիմնական նպատակին ծառայեցմանը, ինչպես նաև մշակելու համապատասխան միջոցառումներ այդ նպատակի իրականացման ապահովման կապակցությամբ:

1.2 ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՈՒԴԻՏԻ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ԷՈՒԹՅՈՒՆՆ ՈՒ ՄԵԹՈԴԱԿԱՆ ՀԻՄՔԵՐԸ

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի արդյունքում աուդիտորը տրամադրում է կարծիք, որի հիման վրա ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողները տեղեկանում են, թե այդ հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը որքանով է արժանահավատ:

Աուդիտորական գործունեության կարգավորման հարցը մասնագիտական տարբեր շերտերում առավել ակտիվ քննարկման առարկա դարձավ 2001թ.-ին ԱՄՆ-ում կատարված բացահայտումներից հետո: Ամերիկյան Enron ընկերությունը, որն իր հասույթով ԱՄՆ ամենախոշոր ընկերությունների տասնյակում էր, սնանկ ճանաչվեց, քանի որ իր շահույթը գերազնահատել էր 580 մլն ԱՄՆ դոլարով, իսկ այդ ժամանակ աուդիտորական ընկերությունների «խոշոր հնգյակում» գտնվող Arthur Andersen ընկերությունը դրական կարծիք էր տրամադրել Enron ընկերության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի արդյունքներով²¹: Ուստի անհրաժեշտ էր մշակել աուդիտորական գործունեության կարգավորման այնպիսի համակարգ, որը թույլ

²¹ http://money.cnn.com/2002/11/26/news/companies/enron_anniversary/

կտար վերականգնել հասարակության՝ վերոնշյալ դեպքերից հետո նվազած վստահությունը աուդիտորական կարծիքների նկատմամբ:

Աուդիտորական գործունեության կարգավորման համակարգ ասելով հասկանում ենք իրավական նորմերի, ստանդարտների և ընթացակարգերի ամբողջություն, որոնք կարգավորում են աուդիտորական կազմակերպության կողմից աուդիտորական ծառայություններ մատուցելիս առաջացող հարաբերությունները²²:

Աուդիտորական գործունեության կարգավորում նշանակում է կանոնների սահմանում աուդիտորական ծառայություններ մատուցելիս առաջացող հարաբերությունների կապակցությամբ: Կարգավորման համակարգի արդյունավետությունից է կախված աուդիտորական ծառայությունների որակը և աուդիտորական եզրակացությունների նկատմամբ վստահության աստիճանը:

Աուդիտի սկզբունքներն ու ստանդարտներն էական նշանակություն ունեն աուդիտորական գործունեության կարգավորման և զարգացման գործում: Ընդհանուր առմամբ՝ սկզբունքներն ու ստանդարտները միտված են աուդիտի որակի պատշաճ մակարդակի ապահովմանը, մասնագիտության նկատմամբ հանրության վստահության մեծացմանը²³:

Աուդիտորական գործունեության կարգավորման ոլորտում կարող ենք առանձնացնել սուբյեկտների 3 խմբեր (տես գծապատկեր 1.2-1)՝

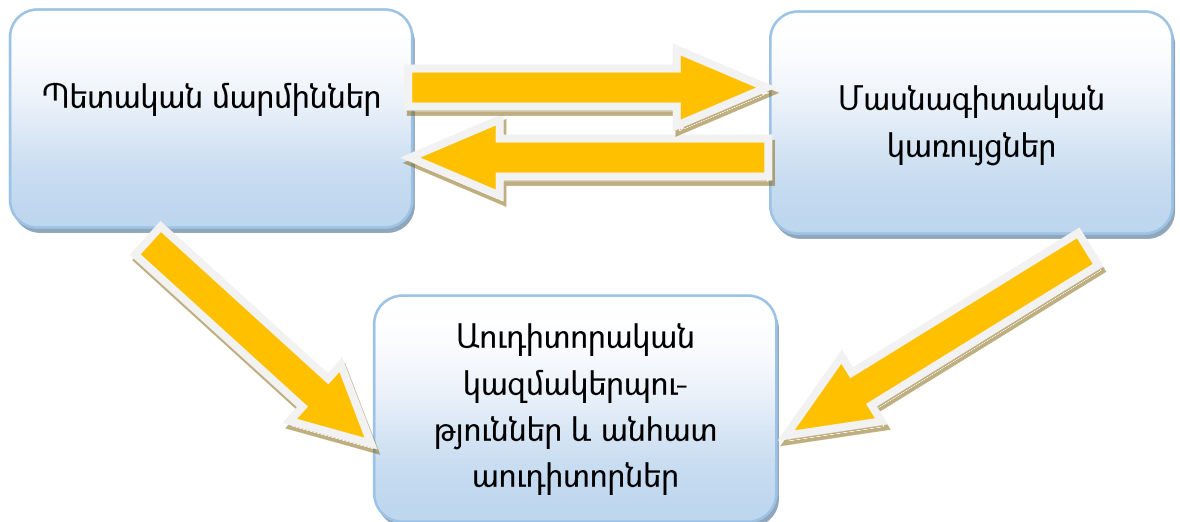
- պետական վերահսկողություն իրականացնող մարմիններ,
- մասնագիտական կառույցներ,
- աուդիտորական ծառայություններ մատուցող կազմակերպություններ և

անհատ աուդիտորներ:

²² Ալեքսանյան Ռ., Աուդիտորական գործունեության կարգավորման մոդելները, «Ֆինանսներ և էկոնոմիկա» գիտական հանդես, համար 7-8, 2015թ., էջ 24

²³ Դանիելյան Ն., Աուդիտորական գործունեության կարգավորման օրենսդրական հիմքերը Հայաստանի Հանրապետությունում, «Ֆինանսներ և էկոնոմիկա» գիտական հանդես, համար 11-12, 2013թ., էջ 53

Աուդիտորական գործունեության կարգավորման սուբյեկտները



Պետական վերահսկողությունն իրականացվում է պետական լիազոր մարմնի կողմից: Կախված աուդիտորական գործունեության կարգավորման կիրառվող մոդելից՝ պետական լիազոր մարմնի կողմից կարող են իրականացվել կարգավորման տարբեր գործառույթներ, որոնք կարող են ընդգրկել հետևյալը՝

- աուդիտորական ընկերությունների և անհատ աուդիտորների լիցենզավորում,
- աուդիտորական ծառայություններ մատուցող սուբյեկտների գործունեության վերահսկողություն՝ պարբերաբար ներկայացվող հաշվետվությունների և տեղում անցկացվող ստուգումների միջոցով՝ օրենքով սահմանված պահանջներին համապատասխանությունը ստուգելու նպատակով,
- մասնագիտական կառույցների հավատարմագրում,
- աուդիտորների որակավորման գործընթացի կազմակերպում,
- աուդիտորական ծառայությունների որակի վերահսկողության իրականացում:

Մասնագիտական կառույցներն իրենցից ներկայացնում են աուդիտի ոլորտի մասնագետների միավորումներ, որոնց հիմնական նպատակն է բարձրացնել աուդիտորական կազմակերպությունների կողմից մատուցվող ծառայությունների

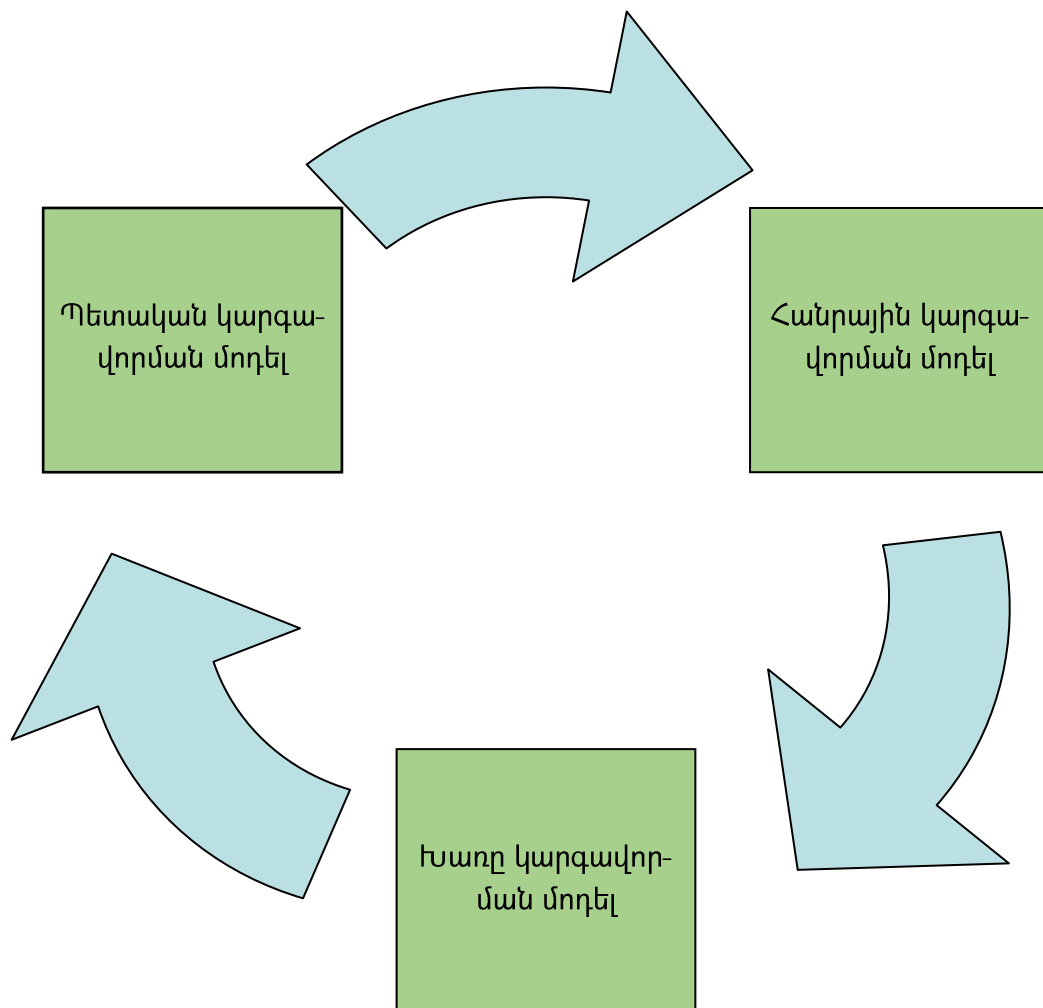
որակը: Տարբեր երկրներում նման կառույցներին պատվիրակվող լիազորությունների շրջանակը տարբերվում է:

Աուդիտորական ընկերությունները և անհատ աուդիտորներն անմիջապես աուդիտորական ծառայություններ մատուցող սուբյեկտներն են, որոնք պարտավոր են ապահովել օրենքով, նորմատիվ այլ ակտերով սահմանված պահանջներին և մասնագիտական կառույցի կողմից սահմանված կանոններին համապատասխան գործունեության իրականացում:

Աուդիտորական գործունեության կարգավորման միջազգային պրակտիկայում տարբերում են կարգավորման 3 հիմնական մոդելներ²⁴, որոնք ներկայացված են գծապատկեր 1.2-2-ում:

Գծապատկեր 1.2-2

Աուդիտորական գործունեության կարգավորման մոդելները



²⁴ Лабынцев Н.Т., Моложавенко И.С., Современные тенденции регулирования аудиторской практики, “Финансы и Бизнес” научно-практический журнал, номер 4, 2009, стр. 126

Աուդիտորական գործունեության կարգավորման նշված մոդելների տարբերությունները պայմանավորված են 2 հանգամանքներով:

Առաջին հանգամանքը աուդիտի իրականացման նպատակն է, այսինքն թե աուդիտը ու՞մ շահերի բավարարմանն է առաջին հերթին ուղղված: Աուդիտի իրականացումը կարող է ուղղված լինել առավելապես պետության կամ առավելապես մասնագիտական հանրության շահերի բավարարմանը:

Երկրորդ հանգամանքն այն է, թե ինչպիսի՞ միջամտություն ունի պետությունը աուդիտորական գործունեության կարգավորման և կանոնակարգման մեջ: Որքան ակտիվ մասնակցություն ունի պետությունը, այնքան ավելի փոքր է մասնագիտական հասարակության և համապատասխան կառույցների դերը:

Պետական կարգավորման մոդելը երբեմն անվանում են նաև կոնտինենտալ կամ մայրցամաքային մոդել, քանի որ այն մեծամասամբ կիրառվում է մայրցամաքային Եվրոպայի երկրներում (Գերմանիա, Ֆրանսիա, Ավստրիա և այլն), որտեղ աուդիտի իրականացման գլխավոր նպատակը պետության և բանկերի շահերի պաշտպանությունն է²⁵: Այն ենթադրում է աուդիտորական գործունեության խիստ կարգավորում պետության կողմից, իսկ պետական վերահսկողության գործառույթները դրված են կենտրոնացված մարմինների վրա: Այս մոդելին բնորոշ է աուդիտորական գործունեության կարգավորումն օրենքների և ենթաօրենսդրական ակտերի միջոցով, որոնք կարգավորում են աուդիտորական գործունեության բոլոր մասնակիցների գործունեությունը և նրանց փոխհարաբերությունները:

Կենտրոնացված մարմիններին են վերապահված այնպիսի գործառույթներ, ինչպիսիք են աուդիտորների որակավորումը, աուդիտորական ընկերությունների լիցենզավորումը, ինչպես նաև աուդիտի որակի նկատմամբ վերահսկողության իրականացումը: Պետական կարգավորման մոդելի պարագայում սահմանվում են աուդիտորական ստանդարտներ, որոնք օրենսդրական ակտերի հետ միասին թույլ են տալիս ապահովել աուդիտորական գործունեության կանոնակարգումը:

Աուդիտորական գործունեության պետական կարգավորումը չի նշանակում, որ մասնագիտական հանրությունը չի մասնակցում սեփական գործունեության

²⁵ Лабынцев Н.Т., Моложавенко И.С., Современные тенденции регулирования аудиторской практики, “Финансы и Бизнес” научно-практический журнал, номер 4, 2009, стр. 126

կարգավորմանը: Այնուամենայնիվ, այս մոդելի շրջանակներում աուդիտորական գործունեության ինքնակարգավորման դերը փոքր է: Այն, որպես կանոն, արտահայտվում է պետական լիազոր մարմինների հետ համատեղ աշխատանքով՝ աուդիտորական գործունեությանն առնչվող օրենսդրական ակտերի մշակման և քննարկման, ինչպես նաև մասնագիտական կառույցների անդամների շահերի ներկայացման ձևաչափով:

Երկրորդ մոդելն անվանում են հանրային կարգավորման կամ անգլոսաքսոնական մոդել, որը մեծապես տարածված է անգլախոս երկրներում (ԱՄՆ, Մեծ Բրիտանիա, Կանադա, Ավստրալիա և այլն)²⁶: Այս մոդելը հիմնվում է մասնագիտական կառույցների կողմից աուդիտորական գործունեության կարգավորման վրա, ինչն անվանում են նաև աուդիտորական գործունեության ինքնակարգավորում:

Մոդելի շրջանակներում ինքնակարգավորվող մասնագիտական կազմակերպություններին տրամադրվում են կարգավորման բոլոր հիմնական գործառույթները, ինչպիսիք են՝ աուդիտորների որակավորումը, աուդիտի որակի նկատմամբ վերահսկողության իրականացումը, ինչպես նաև աուդիտորական ստանդարտների և նորմերի մշակումը: Նման պարագայում աուդիտի արդյունքներն առաջին հերթին ուղղված են բաժնետերերի, ներդրողների և կրեդիտորների շահերի բավարարմանը: Աուդիտորական գործունեության իրականացման գործընթացում ներառված բոլոր սուբյեկտների միջև փոխհարաբերությունների կարգավորման հիմնական գործիքներ են հանդիսանում աուդիտորական գործունեության սկզբունքները, նորմերն ու ստանդարտները: Աուդիտորական գործունեության վրա պետության ազդեցությունը սահմանափակված է անուղղակի կարգավորման գործիքներով, այսինքն՝ տնտեսության և գործունեության այլ ոլորտների ընդհանուր կարգավորման միջոցով:

Վերջին տարիներին աուդիտորական գործունեության կարգավորման ոլորտում առկա է պետական և հանրային կարգավորման մոդելների սկզբունքների միավորման միտում, որի արդյունքում ձևավորվում է այսպես կոչված կարգավորման խառը մոդելը, որտեղ աուդիտորական գործունեության ինքնակարգավորման սկզբունքն իր տեղը

²⁶ Лабынцев Н.Т., Моложавенко И.С., Современные тенденции регулирования аудиторской практики, “Финансы и Бизнес” научно-практический журнал, номер 4, 2009, стр. 126

զիջում է աուդիտորական գործունեության կարգավորման մեջ պետության և մասնագիտական հանրության միաժամանակյա մասնակցության սկզբունքին:

Խառը մոդելի հիմնական բնորոշ գծերն են՝

1. աուդիտորական գործունեության կարգավորման առումով պետության և մասնագիտական հանրության միջև լիազորությունների հստակ բաշխումը,

2. կարգավորման խառը մարմինների առկայությունը,

3. նորմատիվային խառը համակարգի առկայությունը:

Մոդելի կիրառության օրինակներից է ՌԴ-ն, որտեղ 2008թ. դեկտեմբերի 30-ին ընդունվեց «Աուդիտորական գործունեության մասին» դաշնային օրենքը: Արդյունքում ձևավորվեց մի մոդել, որը մի կողմից հիմնվում է պետական կարգավորման վրա, մյուս կողմից էլ լայն լիազորություններ է տրամադրում աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպություններին: Վերջիններիս վերապահված լիազորությունները, մի կողմից, վկայում են աուդիտորական գործունեության կարգավորման մեջ ինքնակարգավորման ինստիտուտի ճանաչման մասին, մյուս կողմից հանգեցնում են պետական միջոցների խնայողությանը: Վերոնշյալ օրենքի համաձայն՝ ՌԴ-ում պետական լիազոր մարմնի հիմնական գործառույթներն են՝

1. ղլրտում պետական քաղաքականության մշակումը,

2. ղլրտի նորմատիվային կարգավորումը,

3. աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների պետական գրանցամատյանի վարումը,

4. աուդիտորների և աուդիտորական կազմակերպությունների գրանցամատյանի վարումը,

5. ՌԴ-ում աուդիտորական ծառայությունների շուկայի վիճակի վերլուծությունը²⁷:

Ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների գործառույթներն առավել ընդգրկուն են և ներառում են հետևյալը՝

1. մասնագիտական հանրության շահերի ներկայացումը,

²⁷ Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" от 30.12.2008 N 307-ФЗ

2. հաշվապահական հաշվառման, հաշվետվողականության և աուդիտորական գործունեության իրավական հիմքի կատարելագործման գծով առաջարկների պատրաստումը,

3. ՖՀՄՍ-ների մասնագիտական փորձաքննության անցկացումը,

4. կազմակերպության անդամների կողմից հաշվապահական հաշվառման և աուդիտի գործող ստանդարտների պահպանման նկատմամբ վերահսկողության իրականացումը և այլն:

ՀՀ-ում գործում է աուդիտորական գործունեության պետական կարգավորման մոդելը: Այսինքն՝ ՀՀ-ում աուդիտորական գործունեության կարգավորման համակարգում պետությունն ունի առանցքային դեր: Կարգավորումն իրականացնում է ՀՀ ֆինանսների նախարարությունը:

Ֆինանսների նախարարությունը՝ որպես աուդիտորական գործունեությունը կարգավորող պետական լիազոր մարմին²⁸, իրականացնում է հետևյալ գործառույթները՝

- աուդիտորական կազմակերպությունների լիցենզավորման գործընթացի կազմակերպում և իրագործում,

- մասնագիտացված կառույցների հավատարմագրման գործընթացի կազմակերպում և իրագործում,

- աուդիտորների որակավորման վկայականների տրամադրում և վերջիններիս վերաձևակերպման և գործողության դադարեցման մասին որոշման կայացում,

- աուդիտորական կազմակերպությունների, որակավորված աուդիտորների և հավատարմագրված մասնագիտական կառույցների գործունեության նկատմամբ վերահսկողության իրականացում՝ իրավական ակտերով սահմանված պահանջների առնչությամբ համապատասխանությունը ստուգելու նպատակով,

- աուդիտ իրականացնող անձանց նկատմամբ կիրառված պատժամիջոցների վերաբերյալ համապատասխան տեղեկատվության հրապարակում և այլն²⁹:

²⁸ ՀՀ ֆինանսների նախարարությունը հանդիսանում է ոլորտը կարգավորող պետական լիազոր մարմին՝ ՀՀ կառավարության 2011թ. մարտի 31-ի N 318-Ն որոշման համաձայն

²⁹ «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենք՝ ընդունված 2002թ. դեկտեմբերի 26-ին

ՀՀ-ում մասնագիտական կառույցն ունի որոշակի լիազորություններ: Այսպես, ՀՀ կառավարության 2005թ. փետրվարի 3-ի N 123-Ն որոշմամբ կանոնակարգվում են աուդիտորների որակավորման հետ կապված հարցերը: Այդ որոշմամբ սահմանված է, որ աուդիտորի որակավորումը շնորհվում է ՀՀ ֆինանսների նախարարության աուդիտորների որակավորման հանձնաժողովի կողմից:

Աուդիտորի որակավորում կարող են ստանալ միայն այն անձինք, ովքեր ունեն բարձրագույն կրթություն և համապատասխան մարմնի կողմից տրված մասնագետի որակավորման վկայական³⁰: Ընդ որում՝ այդ որակավորումները կարող են տրամադրված լինել ինչպես ՀՀ-ում գործող, այնպես էլ օտարերկրյա պետություններում գործող մասնագիտական կառույցների կողմից, որոնց կրթական ծրագրերը համապատասխանում են Հաշվապահների Միջազգային Դաշնության (այսուհետ՝ ՀՄԴ) կողմից սահմանված ստանդարտներին:

Օտարերկրյա ամենահայտնի կառույցը, որի կողմից տրամադրված վկայականը համապատասխանում է աուդիտորի որակավորում ստանալու պայմաններին՝ Երդվյալ Որակավորված Հաշվապահների Ասոցիացիան է (անգլ.՝ ACCA), որի կրթական ծրագիրը կազմված է 14 քննությունից:

Իսկ ՀՀ-ում միակ կառույցը, որն անցկացնում է քննություններ՝ ՀՄԴ կրթական ստանդարտներին համապատասխան, Հայաստանի Հաշվապահների և Աուդիտորների Ասոցիացիան է (այսուհետ՝ ՀՀԱԱ), որի կրթական ծրագիրը կազմված է 7 քննություններից³¹:

ՀՀ-ում մասնագիտական կառույցների հավատարմագրումն իրականացվում է ՀՀ կառավարության 2008թ. օգոստոսի 14-ի N 1007-Ն որոշմամբ սահմանված կարգով: Համաձայն այդ կարգի՝ աուդիտորների որակավորման նպատակով մասնագիտացված կառույցի հավատարմագրումն աուդիտորի վարքագծին ներկայացվող միջազգային չափանիշներին համապատասխանող վարքագծի նորմեր ընդունած աուդիտորների և (կամ) հաշվապահների ու աուդիտորների անդամակցությամբ ստեղծված հասարակական կազմակերպությանը «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքով և կառավարության այս որոշմամբ սահմանված կարգով ներկայացվող

³⁰ ՀՀ կառավարության 2005թ. փետրվարի 3-ի N 123-Ն որոշում

³¹ ՀՀԱԱ պաշտոնական կայք՝ www.aaaa.am

պահանջներին համապատասխանության ճանաչումն է պետության կողմից, որի արդյունքում տրվում է պետական հավատարմագրման վկայական³²:

Վերոնշյալ կարգով սահմանված են նաև մասնագիտական կառույցների հավատարմագրման հիմնական նպատակները և սկզբունքները:

Միակ հավատարմագրված մասնագիտական կառույցը ՀՀ-ում ՀՀԱԱ-ն է, որն անցկացնում է աուդիտորների որակավորման քննությունները, սակայն աուդիտորի որակավորման վկայականը տրամադրելու որոշումը կայացնում է ՀՀ ֆինանսների նախարարության համապատասխան հանձնաժողովը: Նշված մասնագիտական կառույցը կարող է նաև պետական լիազոր մարմինն ներկայացնել մասնագիտական առաջարկներ ոլորտը կարգավորող իրավական ակտերի շուրջ:

Այսպիսով, ներկայացվեցին միջազգային պրակտիկայում կիրառվող աուդիտորական գործունեության կարգավորման հիմնական մոդելները՝ պետական, հանրային և խառը: Վեր հանվեցին յուրաքանչյուր մոդելի առանձնահատկությունները և պետության ու հանրության դերն ու նշանակությունը յուրաքանչյուր մոդելի շրջանակներում: Միաժամանակ՝ ընդհանուր միտումներով անդրադարձ կատարվեց ՌԴ-ում և ՀՀ-ում կիրառվող աուդիտի կարգավորման մոդելներին:

Վերոնշյալ տեղեկատվությունն իր կիրառությունը կստանա աշխատանքի հետագա ենթագլուխներում ՀՀ-ում աուդիտի կարգավորման նոր մեխանիզմների մշակման շրջանակներում:

1.3 ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՈՒԴԻՏԸ ԵՎ ՆՐԱ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ԳՈՐԾՈՂ

ՀԱՄԱԿԱՐԳԸ ՀՀ-ՈՒՄ

ՀՀ-ում աուդիտի ձևավորման և զարգացման կարևորագույն քայլը կատարվեց 2002թ.-ին, երբ ընդունվեց «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքը: Այդ ժամանակից ի վեր ՀՀ-ում աուդիտի ոլորտը կարգավորող օրենսդրությունը ենթարկվել է մի շարք փոփոխությունների, որոնք իրենց անմիջական ազդեցությունն են ունեցել ոլորտի զարգացման վրա: Դիտարկենք ՀՀ-ում աուդիտի ոլորտը ներկայումս բնորոշող որոշ տվյալներ:

³² ՀՀ կառավարության 2008թ. օգոստոսի 14-ի N 1007-Ն որոշում

ՀՀ-ում աուդիտորական ծառայություններ մատուցող սուբյեկտների թվաքանակն ըստ տարիների ներկայացված են աղյուսակ 1.3-1-ում և գծապատկեր 1.3-1-ում:

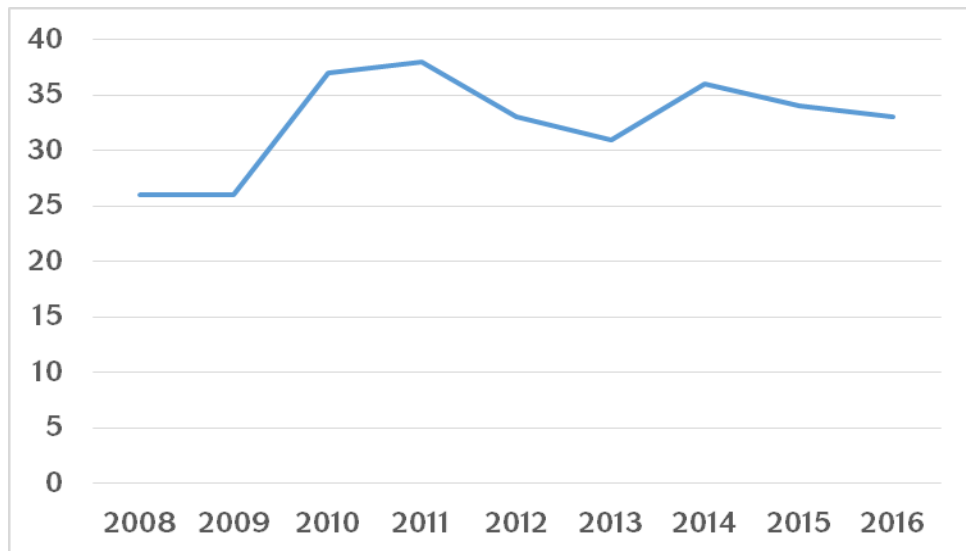
Ինչպես տեսնում ենք, 2010թ.-ին աուդիտորական ընկերությունների թվաքանակը կտրուկ աճել է՝ մոտ 40%-ով, ինչը պայմանավորված է այն հանգամանքով, որ 2008թ. դեկտեմբերի 26-ին «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքում կատարվեց փոփոխություն³³, ըստ որի խոշոր կազմակերպությունների կողմից տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է հրապարակվեն՝ աուդիտի ենթարկվելուց հետո: Խոշոր էին համարվում այն կազմակերպությունները, որոնց նախորդ տարվա գործունեությունից հասույթը գերազանցում էր հինգ հարյուր միլիոն դրամը կամ նախորդ տարվա վերջի դրությամբ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում էր հինգ հարյուր միլիոն դրամը:

Իսկ 2009թ. դեկտեմբերի 10-ի փոփոխությամբ, ինչպես արդեն նշվել է, վերոնշյալ ցուցանիշների նվազագույն սահմանաչափերն ավելացվեցին մինչև մեկ միլիարդ դրամը³⁴:

Գծապատկեր 1.3-1

Լիցենզավորված աուդիտորական ընկերությունների թվաքանակը ՀՀ-ում

2008-2016թթ.³⁵



³³ «Հաշվապահական հաշվառման մասին ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք՝ ընդունված 2008թ. դեկտեմբերի 26-ին

³⁴ «Հաշվապահական հաշվառման մասին ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք՝ ընդունված 2009թ. դեկտեմբերի 10-ին

³⁵ Գծապատկերը կազմվել է մեր կողմից՝ օգտագործելով ՀՀ Ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայքում ներկայացված տեղեկությունները՝ www.minfin.am

Աուդիտորական ծառայություններ մատուցող սուբյեկտների թվաքանակը ՀՀ-ում 2008-2016թթ.³⁶

Տարի	Լիցենզավորված աուդիտորական ընկ. թվաքանակ	Լիցենզավորված անհատ աուդիտորների թվաքանակ
2008	26	5
2009	26	8
2010	37	5
2011	38	4
2012	33	0
2013	31	0
2014	36	0
2015	34	0
2016	33	0

Հետևաբար, ելնելով աուդիտորական ծառայությունների նկատմամբ պահանջարկի աճից՝ աճեց նաև աուդիտորական ընկերությունների թվաքանակը:

Իսկ 2012-2013թթ. աուդիտորական ընկերությունների թվաքանակի նվազման հիմնական պատճառ հանդիսացավ 2011թ. մայիսի 26-ին «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքում կատարված փոփոխությունը³⁷: Այդ փոփոխությամբ խստացվեցին աուդիտորական ընկերությունների լիցենզավորման պահանջները, մասնավորապես սահմանվեց, որ աուդիտորական ընկերությունները պետք է ունենան առնվազն 5 աշխատող աուդիտորներ, որոնցից առնվազն 3-ը այլ գործատուի մոտ չպետք է աշխատեն՝ բացառությամբ գիտական, մանկավարժական և ստեղծագործական բնույթի աշխատանքների:

³⁶ Աղյուսակը կազմվել է մեր կողմից՝ օգտագործելով ՀՀ Ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայքում ներկայացված տեղեկությունները՝ www.minfin.am: 2016թ. վերջի դրությամբ ՀՀ-ում աուդիտորական ծառայություններ մատուցելու լիցենզիա ունեցող ընկերությունների ցանկը ներկայացված է Հավելված 1-ում

³⁷ «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք՝ ընդունված 2011թ. մայիսի 26-ին

Վերոնշյալ փոփոխությամբ օրենքից հանվեց նաև «անհատ աուդիտոր»-ի հասկացությունը, որով էլ պայմանավորված 2012թ.-ից սկսած անհատ աուդիտորներ արդեն չկային:

ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի պատմության մեջ իր առանցքային դերն ունեցավ նաև 2014թ. մայիսի 20-ին «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքում կատարված փոփոխությունը, որով վերոնշյալ օրենքի իմաստով խոշոր համարվող ընկերությունների համար հանվեց պարտադիր աուդիտ անցնելու պահանջը: Որպես այլընտրանք ՀՀ կառավարության կողմից հավանություն տրվեց «Այլընտրանքային հարկային ստուգումների» մասին օրինագծին, որի շրջանակներում հարկատուի խնդրանքով հարկային մարմիններն էին իրականացնելու վճարովի աուդիտ:

Արդյունքում նշված օրինագիծն այդպես էլ չընդունվեց, սակայն խոշոր ընկերությունների կողմից պարտադիր տարեկան աուդիտ անցնելու պահանջը հանվեց: Սա չնայած էական ազդեցություն չունեցավ ՀՀ-ում աուդիտորական ծառայություններ մատուցող սուբյեկտների թվաքանակի վրա, սակայն կրճատեց նրանց հասույթի մեծությունը և արտաքին աուդիտի իրականացումից ստացվող հասույթի տեսակարար կշիռն ընդհանուրի մեջ:

Համաձայն ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի կողմից հրապարակված 2016թ. 1000 խոշոր հարկատուների ցանկի³⁸ ընդամենը 5 աուդիտորական ընկերություններ են ընդգրկվել այդ ցանկում (տես աղյուսակ 1.3-2):

Եթե համեմատենք օրինակ Գրանթ Թորնթոն ընկերության կողմից 2016թ. վճարված հարկերի մեծությունը 2013թ. վճարածների հետ, ապա կարող ենք արձանագրել, որ ուղղակի հարկերի մեծությունը նվազել է 15%-ով (2013թ. ուղղակի հարկերի մեծությունը կազմել է 194,460.0 հազ. դրամ), իսկ անուղղակի հարկերի մեծությունը՝ 41%-ով (2013թ. անուղղակի հարկերի մեծությունը կազմել է 105,697.7 հազ. դրամ):

³⁸ ՀՀ կառավարությանն առընթեր Պետական եկամուտների կոմիտեի պաշտոնական կայք՝ <http://www.taxservice.am/Content.aspx?itn=TILists>

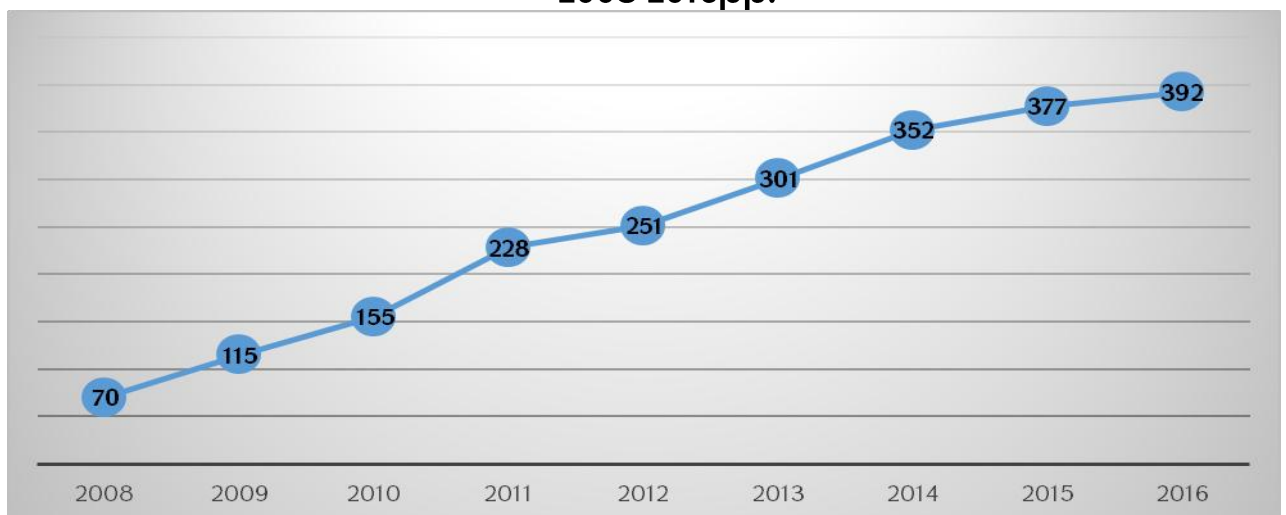
2016թ. արդյունքներով ՀՀ 1000 խոշոր հարկատուների ցանկում ներառված աուդիտորական ընկերությունները և նրանց կողմից վճարված հարկերը³⁹

Աուդիտորական ընկերություն	Ուղղակի հարկեր (հազ. դրամ)	Անուղղակի հարկեր (հազ. դրամ)	Ընդամենը (հազ. դրամ)
ՔԵՅ ՓԻ ԷՄ ԶԻ ԱՐՄԵՆԻԱ	201,600.0	120,109.5	321,709.5
ԳՐԱՆԹ ԹՈՐՆԹՈՆ	164,655.0	62,250.0	226,905.0
ԷՐՆՍԹ ԸՆԴ ՅԱՆԳ	101,968.9	106,032.0	208,000.9
ՓՐԱՅՍՈՒՈԹԵՐՀԱՌԻՍԿՈՒՊԵՐՍ ԱՐՄԵՆԻԱ	106,415.1	76,034.5	182,449.6
ՔԻ ԴԻ Օ ԱՐՄԵՆԻԱ	63,243.1	52,125.6	115,368.7

Գծապատկեր 1.3-2-ում ներկայացված է ՀՀ-ում որակավորված աուդիտորների թվաքանակի վերաբերյալ տեղեկատվություն: Գծապատկերից երևում է, որ աուդիտորների թվաքանակը կայուն աճում է, սակայն աճի տեմպը յուրաքանչյուր տարի նվազում է: Եթե 2009թ. վերջին որակավորված աուդիտորների թվաքանակը նախորդ տարվա վերջի համեմատ աճել է 64%-ով, ապա 2016թ. վերջին թվաքանակն աճել է ընդամենը 4%-ով 2015թ. համեմատ: Միաժամանակ 2016թ. վերջին որակավորված աուդիտորների թվաքանակը 2008թ. համեմատ աճել է ավելի քան 5.6 անգամ:

Գծապատկեր 1.3-2

Որակավորված աուդիտորների թվաքանակը ՀՀ-ում
2008-2016թթ.⁴⁰



³⁹ Աղյուսակը կազմվել է մեր կողմից՝ օգտագործելով ՀՀ կառավարությանն առընթեր Պետական անկամուտների կոմիտեի պաշտոնական կայքում ներկայացված տեղեկությունները՝ www.taxservice.am

⁴⁰ Գծապատկերը կազմվել է մեր կողմից՝ օգտագործելով ՀՀ Ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայքում ներկայացված տեղեկությունները՝ www.minfin.am

Աղյուսակ 1.3-3-ում ներկայացված են այն աուդիտորական ընկերությունների ֆինանսական ցուցանիշները, որոնք գործել են ինչպես 2016թ.-ին, այնպես էլ 2011թ.-ին:

Աղյուսակ 1.3-3

ՀՀ աուդիտորական ընկերությունների ֆինանսական ցուցանիշները 2011թ.-ին և 2016թ.-ին⁴¹

Ընկերությունը	Հասույթ 2016թ. (հազ. դրամ)	Հասույթ 2011թ. (հազ. դրամ)	Շահույթ 2016թ. (հազ. դրամ)	Շահույթ 2011թ. (հազ. դրամ)
«ՍՕՍ-աուդիտ» ՍՊԸ	213,447	217,414	52,603	42,989
«Հայաուդիտ» ՍՊԸ	43,945	64,773	588	22,977
«Աուդիտ սերվիս» ՍՊԸ	50,313	192,333	21,708	46,278
«Էն-աուդիտ» ՍՊԸ	14,725	62,279	3,830	38,151
«Աուդիտ Սթար» ՍՊԸ	24,250	12,462	13,643	3,586
«Բի-Դի-Օ Արմենիա» ՓԲԸ	313,162	42,096	40,546	-12,659
«Գրանթ Թորնթոն» ՓԲԸ	1,185,517	1,329,407	36,378	51,781
«Երևան-աուդիտ կոնսալտ» ՓԲԸ	42,508	33,582	10,435	15,679
«Էկոնոմիկա աուդիտ» ՍՊԸ	32,984	28,820	1,116	1,218
«Էյ.Էֆ.Ջի. աուդիտ» ՍՊԸ	3,978	10,708	-1,170	2,226
«Էյ-Էմ-Էյ աուդիտ» ՓԲԸ	16,338	16,677	-131	1,594
«Էյ-Էն աուդիտ» ՓԲԸ	140,304	84,830	32,498	15,836
«Էյվիսի Քոնսալթինգ Ընդ. Աուդիտ» ՍՊԸ	33,705	75,625	3,836	13,154
«ԹՄ աուդիտ» ՓԲԸ	96,591	181,582	864	27,157
«Թրասթ աուդիտ» ՓԲԸ	22,597	13,903	-4,826	-390
«Լոնդոն Բիզնես Գրուպ» ՀԶ ՍՊԸ	37,036	37,897	4,372	6,078

⁴¹ Աղյուսակը կառուցվել է հեղինակի կողմից՝ օգտագործելով աուդիտորական ընկերությունների կայքերում առկա ֆինանսական հաշվետվությունները: Աուդիտորական ընկերությունների կայքերը ներկայացված են Օգտագործված գրականության ցանկի այլ աղբյուրներ բաժնում

Աղյուսակ 1.3-3-ի շարունակությունը

Ընկերությունը	Հասույթ 2016թ. (հազ. դրամ)	Հասույթ 2011թ. (հազ. դրամ)	Շահույթ 2016թ. (հազ. դրամ)	Շահույթ 2011թ. (հազ. դրամ)
«Պրոգրես-առիդիտ» ՓԲԸ	65,992	62,786	10,213	9,009
«Ջեներալ Ստանդարդ Քրեդիտ» ՍՊԸ	18,050	8,633	1,285	-99
«Ջի Ընդ Քո. առիդիտ գրուպ» ՍՊԸ	5,942	3,975	338	1,278
«Փըրֆեքթ առիդիտ» ՍՊԸ	15,141	26,733	976	6,667
«Փի-Էյչ-Փի առիդիտ» ՓԲԸ	38,081	45,296	221	12,398
«ՓրայստրեքիաուսԿուպերս Արմենիա» ՍՊԸ	614,088	732,552	-1,489	267,570
«Քեյ-Փի-Էմ-Ջի Արմենիա» ՓԲԸ	855,409	730,164	10,533	633
Ընդամենը	3,884,103	4,014,527	238,367	573,111

Ինչպես տեսնում ենք նշված ընկերությունների մասով ընդհանուր հասույթը 2016թ.-ին նվազել է 3.2%-ով 2011թ.-ի համեմատ, իսկ շահույթը նվազել է 58.4%-ով: Միաժամանակ, եթե հաշվարկենք առիդիտի շուկայի միջին շահութաբերությունը՝ առիդիտորական ընկերությունների շահութաբերությունները բազմապատկելով ընդհանուր շուկայում ընկերությունների մասնաբաժիններով և գումարելով արդյունքները, կտեսնենք, որ 2016թ.-ին շուկայի միջին շահութաբերությունը կազմել է 6.1%, այն դեպքում երբ 2011թ.-ին միջին շահութաբերությունը կազմում էր 14.3%:

ՀՀ-ում առիդիտի ոլորտը բնութագրող վերոնշյալ ցուցանիշները ցույց են տալիս, որ ՀՀ-ում առիդիտը կարգավորող օրենսդրությունը պարբերաբար փոփոխվել է՝ հանգեցնելով առիդիտորական ծառայությունների նկատմամբ պահանջարկի փոփոխմանը: Վերջինիս արդյունքում առիդիտորական ընկերությունների թվաքանակը և նրանց կողմից ստացվող հասույթի մեծությունն անընդհատ փոփոխվել է: Միաժամանակ դիտարկվող ժամանակահատվածում մեծ չափով աճել է որակավորված

աուդիտորների թվաքանակը, ինչը վկայում է այն մասին, որ աուդիտորի մասնագիտությունն ավելի գրավիչ է դարձել:

Այժմ անդրադառնանք ՀՀ-ում արտաքին աուդիտը կարգավորող իրավական համակարգի նկարագրությանը:

ՀՀ-ում աուդիտը կարգավորող իրավական համակարգը կարելի է բաժանել չորս մակարդակների, որոնք ներկայացված են աղյուսակ 1.3-4-ում:

Աղյուսակ 1.3-4

Աուդիտը կարգավորող իրավական համակարգի մակարդակները ՀՀ-ում⁴²

Մակարդակ	Նկարագիր	Ընդունող մարմին
1-ին	«Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենք	ՀՀ Ազգային ժողով
2-րդ	Ենթաօրենսդրական ակտեր	ՀՀ կառավարություն և ՀՀ ֆինանսների նախարարություն
3-րդ	Այլ առնչվող իրավական ակտեր	Այլ գերատեսչական մարմիններ
4-րդ	Ներֆիրմային ստանդարտներ	Աուդիտորական գործունեություն իրականացնող սուբյեկտներ

ՀՀ-ում աուդիտը կարգավորող իրավական համակարգի առաջին մակարդակում է գտնվում «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքը, որն ընդունվել է 2002թ. դեկտեմբերի 26-ին՝ հանդիսանալով ՀՀ-ում աուդիտորական գործունեության ձևավորման, զարգացման և կարգավորման գծով կատարված կարևորագույն քայլը: Օրենքով կանոնակարգված են աուդիտորական գործունեության հետ կապված հարաբերությունները:

Սահմանված են նաև աուդիտին հարակից ծառայությունները՝ աուդիտորական դիտարկումը, համաձայնեցված ընթացակարգերը և կոմպիլյացիան:

Օրենքում առկա են դրույթներ, որոնցով սահմանված են՝

- աուդիտորական ծառայությունների մատուցման լիցենզիայի ստացման համար անհրաժեշտ պահանջները,
- աուդիտորի և աուդիտ իրականացնող ընկերությունների իրավունքները, պարտականությունները և գործունեության սահմանափակումները,

⁴² Ալեքսանյան Բ., Աուդիտորական գործունեության կարգավորման մոդելները, «Ֆինանսներ և էկոնոմիկա» գիտական հանդես, համար 7-8, 2015թ., էջ 25

- աուդիտի ենթարկվող անձի իրավունքներն ու պարտականությունները,
- աուդիտորական գործունեությունը վերահսկող պետական լիազոր մարմնի գործառույթները,
- սահմանված պահանջների խախտման համար նախատեսված պատասխանատվության միջոցները և այլն:

ՀՀ-ում ներկայումս աուդիտորական ծառայություններ կարող են մատուցել միայն իրավաբանական անձինք, որոնք գրանցված են որպես փակ բաժնետիրական ընկերություն կամ սահմանափակ պատասխանատվությամբ ընկերություն և որոնք ունեն որակավորված աուդիտորի վկայական ունեցող նվազագույնը հինգ աշխատակից, որոնցից նվազագույնը երեքը չպետք է համատեղությամբ աշխատեն աուդիտորական ընկերությունում: Ինչպես նաև անհրաժեշտ է, որ աուդիտորական ընկերության հիմնադիրների նվազագույնը կեսը լինեն որակավորված աուդիտորներ և նրանց պատկանի ընկերության կանոնադրական կապիտալի գոնե կեսը, ինչպես նաև ընկերության ղեկավարը պետք է ունենա բարձրագույն կրթություն և համապատասխան աշխատանքային ստաժ⁴³:

Օրենքով սահմանված են նաև այն ծառայությունների ցանկը, որոնք աուդիտորական ընկերությունները կարող են մատուցել՝ ի լրումն աուդիտորական գործունեության, իսկ գործունեության մյուս տեսակներով զբաղվելն արգելված է:

Օրենքի պահանջների խախտման համար պետական լիազոր մարմինը կարող է կիրառել պատասխանատվության հետևյալ միջոցները՝

- նախազգուշացում և խախտումները վերացնելու հանձնարարական,
- տուգանք,
- լիցենզիայի կասեցում,
- լիցենզիայի դադարեցում:

2013-2016թթ. լիազոր մարմնի կողմից կիրառված պատժամիջոցների ընդհանուր նկարագիրը ներկայացված է աղյուսակ 1.3-5-ում:

Պետական լիազոր մարմնի կողմից 2013-2016թթ. ժամանակահատվածում կիրառվել է 62 պատժամիջոց, որոնցից 30-ը կամ 48%-ը եղել է տուգանք, 35%-ը

⁴³ «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենք՝ ընդունված 2002թ. դեկտեմբերի 26-ին

նախազգուշացում, 13%-ը կասեցում և 4%-ը դադարեցում: Միաժամանակ նշված ժամանակահատվածում առավելագույն թվով պատժամիջոցներ կիրառվել են 3 աուդիտորական կազմակերպությունների նկատմամբ, որոնք են Բեյքեր Թիլի Արմենիան, Էն-աուդիտը և Փրայստոթերսհաուսկուպերս Արմենիան:

Կիրառված պատժամիջոցների համապարփակ քանակական և որակական վերլուծություն կիրականացվի աշխատանքի երրորդ գլխում աուդիտի կարգավորման գործող մեխանիզմների կատարելագործման անհրաժեշտությունը հիմնավորելիս:

Աղյուսակ 1.3-5

2013-2016թթ. ՀՀ ֆինանսների նախարարության կողմից կիրառված պատժամիջոցները⁴⁴

Հ/հ	Աուդիտորական կազմակերպությունը	Նախազգուշացում	Տուգանք	Կասեցում	Դադարեցում
1	ԱԼԻԱՍ	-	1	-	-
2	ԱՅ ԷՖ ՓԻ	1	-	1	-
3	ԱՌԻԴԻՏ ԷՄ	-	-	1	-
4	ԱՌԻԴԻՏ ՍԵՐՎԻՍ	-	1	-	-
5	ԱՌԻԴԻՏ ՍԸՓՈՐԹ ԱՐՄԵՆԻԱ	-	1	1	-
6	ԱՌԻԴԻՏ-ՍԹԱՐ	-	1	-	-
7	ԲԵՅՔԵՐ ԹԻԼԼԻ ԱՐՄԵՆԻԱ	1	3	1	-
8	ԲԻ-ԴԻ-Օ ԱՐՄԵՆԻԱ	1	-	-	-
9	ԳԱՐԱՆՏ ԱՌԻԴԻՏ	1	1	-	-
10	ԴԵԼՈՅԹ ԱՐՄԵՆԻԱ	1	-	-	-
11	ԵՐԵՎԱՆ-ԱՌԻԴԻՏ ԿՈՆՍԱԼՏ	-	2	1	-
12	ԷԼ ԱՌԻԴԻՏ	-	1	-	-
13	ԷԿՈՆՈՄԻԿԱ ԱՌԻԴԻՏ	-	1	-	1
14	ԷՅ. ԷՖ. ՋԻ. ԱՌԻԴԻՏ	-	2	-	-
15	ԷՅ-ԷՄ-ԷՅՉ ԱՌԻԴԻՏ	1	-	1	-
16	ԷՅ-ԷՆ ԱՌԻԴԻՏ	1	1	-	-
17	ԷՅՎԻՍԻ ՔՈՆՍԱԼԹԻՆԳ ԸՆԴ ԱՌԻԴԻՏ	1	1	-	-
18	ԷՆ-ԱՌԻԴԻՏ	1	2	-	1
19	ԷՐՆՍԹ ԸՆԴ ՅԱՆԳ	1	-	-	-

⁴⁴ Աղյուսակը կազմվել է մեր կողմից՝ օգտագործելով ՀՀ ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայքում ներկայացված տեղեկությունները՝ www.minfin.am

Աղյուսակ 1.3-5-ի շարունակությունը

Հ/հ	Աուդիտորական կազմակերպությունը	Նախագգու- շացում	Տուգանք	Կասեցում	Դադարեցում
20	ԹՄ ԱՌԻԴԻՏ	1	1	-	-
21	ԼԵԳԱԼ ԱՌԻԴԻՏ	1	1	1	-
22	ԼՈՆԴՈՆ ԲԻԶՆԵՍ ԳՐՈՒՊ ՀԶ	-	1	-	-
23	ՊՐՈԳՐԵՍ ԱՌԻԴԻՏ	1	1	-	-
24	ՊՐՈՖԻԿՈՆ ԱՌԻԴԻՏ	1	2	-	-
25	ԶԵՆԵՐԱԼ ՍՏԱՆԴԱՐԴ ՔԸՆՍԱԼԹԻՆԳ	2	1	-	-
26	ԶԻ ԸՆԴ ՔՈ ԱՌԻԴԻՏ ԳՐՈՒՊ	-	1	-	-
27	ՍԱԱՄ-ԱՌԻԴԻՏ	-	-	1	-
28	ՓԸՐՖԵՔԹ ԱՌԻԴԻՏ	1	1	-	-
29	ՓԻ-ԷՅԶ-ՓԻ ԱՌԻԴԻՏ	1	-	-	-
30	ՓՐԱՅՍՈՒՈԹԵՐՀԱՌԻՍ- ԿՈՒՊԵՐՍ ԱՐՄԵՆԻԱ	2	2	-	-
31	ՖԻՆՏԵՆ ԱՌԻԴԻՏ	2	1	-	-
	ԸՆդամենը	22	30	8	2

Նորմատիվային համակարգի երկրորդ մակարդակում ներառված են ՀՀ կառավարության որոշումները և ՀՀ ֆինանսների նախարարի հրամանները:

ՀՀ կառավարության 2005թ. փետրվարի 3-ի N 123-Ն որոշմամբ կանոնակարգվում են աուդիտորների որակավորման հետ կապված հարցերը: Որոշմամբ սահմանված է, որ աուդիտորի որակավորումը շնորհվում է ՀՀ ֆինանսների նախարարության աուդիտորների որակավորման հանձնաժողովի կողմից⁴⁵:

ՀՀ կառավարության 2005թ. փետրվարի 3-ի N 122-Ն որոշմամբ հաստատվել է աուդիտ իրականացնող անձանց կողմից կնքված պայմանագրերի գրանցամատյանի ձևը և սահմանվել է վերջինիս վարման կարգը: Աուդիտորական գործունեության մասին ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածով սահմանված է, որ աուդիտ իրականացնող անձինք պարտավոր են վարել իրենց կողմից կնքված պայմանագրերի գրանցամատյան:

Մասնավորապես գրանցամատյանում ներառվում է հետևյալ տեղեկատվությունը՝

- պայմանագրի կնքման ամսաթիվը, համարը,
- պատվիրատուի անունը,

⁴⁵ ՀՀ կառավարության 2005թ. փետրվարի 3-ի N 123-Ն որոշում

- այն անձի անվանումը, գտնվելու վայրը և գործունեության տեսակը, ում մատուցվել է ծառայությունը,
- մատուցված ծառայության տեսակը,
- ծառայության մատուցման փաստացի և պայմանագրով սահմանված ժամկետները,
- ծառայության մատուցմանը մասնակցած աուդիտորների և այլ մասնագետների թիվը⁴⁶:

ՀՀ կառավարության 2005թ. ապրիլի 21-ի N 499-Ն որոշմամբ հաստատվել են աուդիտորի վարքագծի կանոնները: Աուդիտորի վարքագծի կանոնները սահմանվում են որպես բարոյականության համընդհանուր սկզբունքների, ինչպես նաև աուդիտորի մասնագիտական պարտականությունները կարգավորող վարքագծի սկզբունքների վրա հիմնված՝ «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի, աուդիտի միջազգային ստանդարտների և վարքագծի կանոնների պահանջներին համապատասխան՝ աուդիտորի վարվելակերպի, վարքագծի և փոխհարաբերությունների առանձնահատկությունները կարգավորող նորմեր: Այս կանոնները տարածվում են աուդիտորի որակավորում ստացած անձանց վրա⁴⁷:

ՀՀ կառավարության 2010թ. մարտի 4-ի N 268-Ն որոշմամբ ստեղծվեց ՀՀ ֆինանսների նախարարության աշխատակազմի աուդիտորական գործունեության հսկողության տեսչությունը (այսուհետ՝ Տեսչություն) և հաստատվեց վերջինիս կառուցվածքն ու կանոնադրությունը:

Տեսչությունն իրականացնում է վերահսկողական գործառույթներ աուդիտորական գործունեության իրականացման բնագավառում և պատասխանատվության միջոցների կիրառման վերաբերյալ առաջարկություններ է ներկայացնում ՀՀ ֆինանսների նախարարին՝ հանդես գալով ՀՀ անունից⁴⁸:

Տեսչությունն իր նպատակի և խնդրի իրականացման համար ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով իրականացնում է հետևյալ գործառույթները՝

⁴⁶ ՀՀ կառավարության 2005թ. փետրվարի 3-ի N 122-Ն որոշում

⁴⁷ ՀՀ կառավարության 2005թ. ապրիլի 21-ի N 499-Ն որոշում

⁴⁸ ՀՀ կառավարության 2010թ. մարտի 4-ի N 268-Ն որոշում

1) աուդիտորական ծառայություններ իրականացնող լիցենզավորված անձանց նկատմամբ ստուգումների և ուսումնասիրությունների միջոցով հսկողության իրականացում,

2) աուդիտորական կազմակերպությունների կողմից թույլ տրված խախտումների հաշվառում,

3) աուդիտորական կազմակերպություններին տրված հանձնարարականների կատարման հսկում և դրանցից բխող գործառույթների իրականացում,

4) շահագրգիռ տարբեր մարմինների կողմից և քաղաքացիներից ստացված տեսչության գործառույթներին վերաբերող դիմումների ուսումնասիրություն,

5) աուդիտորական ծառայություններ իրականացնող լիցենզավորված անձանցից համապատասխան հաշվետվությունների, տեղեկությունների ընդունում և ամփոփում⁴⁹:

ՀՀ կառավարության 2011թ. դեկտեմբերի 29-ի N 1931-Ն որոշմամբ հրապարակվեցին աուդիտի և որակի վերահսկողության միջազգային ստանդարտները հայերեն թարգմանությամբ⁵⁰:

ՀՀ կառավարության 2012թ. հունվարի 26-ի N 82-Ն որոշմամբ հաստատվեցին աուդիտ իրականացնող անձանց կողմից ներկայացվող եռամսյակային հաշվետվության ձևը և այն լրացնելու կարգը:

«Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի համաձայն՝ աուդիտորական ծառայություններ մատուցող անձինք պարտավոր են ՀՀ ֆինանսների նախարարություն ներկայացնել աուդիտորական գործունեության մասին նորմատիվ իրավական ակտերի պահանջների կատարման նկատմամբ հսկողություն իրականացնելու համար անհրաժեշտ եռամսյակային հաշվետվություններ՝ տվյալ եռամսյակին հաջորդող 30 օրվա ընթացքում, ինչպես նաև գործունեության արդյունքների վերաբերյալ տարեկան հաշվետվություններ՝ մինչև տվյալ տարվան հաջորդող տարվա ապրիլի 15-ը:

Եռամսյակային հաշվետվությամբ աուդիտորական կազմակերպությունները պետական լիազոր մարմնին են ներկայացնում հետևյալ տեղեկատվությունը՝

⁴⁹ ՀՀ կառավարության 2010թ. մարտի 4-ի N 268-Ն որոշում

⁵⁰ ՀՀ կառավարության 2011թ. դեկտեմբերի 29-ի N 1931-Ն որոշում

- կազմակերպության մասնակիցների վերաբերյալ տեղեկատվություն՝ աուդիտոր հանդիսացող մասնակիցների և այլ մասնակիցների անունները և բաժնեմասնակցությունը գումարով և տոկոսով,

- հաշվետու ժամանակաշրջանում կազմակերպության կանոնադրության մեջ կատարված փոփոխությունները,

- հաշվետու ժամանակաշրջանում կազմակերպության ղեկավարի փոփոխությունը,

- կազմակերպության աշխատողների թվաքանակը՝ ըստ տվյալ եռամսյակի ամիսների՝ որակավորված աուդիտորների թիվը, փորձագետների թիվը, այլ մասնագետների թիվը, ովքեր մասնակցում են ծառայությունների մատուցմանը՝ հիմնական և համատեղությամբ աշխատողների տարանջատմամբ,

- հաշվետու ժամանակաշրջանում կազմակերպությունում աշխատող որակավորված աուդիտորների ցանկը,

- հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացված աուդիտորական ծառայությունները (աուդիտի ենթարկվածի անունը, գործունեության ոլորտը, մատուցված ծառայությունը, ծառայության ժամկետը փաստացի և ըստ պայմանագրի, աուդիտորների, փորձագետների և այլ մասնագետների թիվը, կարծիքի տեսակը, վճարի չափը առանց ԱԱՀ, կամավոր է թե պարտադիր), դրանց մասնակցած աուդիտորների թիվը և արտահայտված կարծիքները,

- հաշվետու ժամանակաշրջանում աուդիտորական կազմակերպության կողմից մատուցված հարակից և այլ ծառայություններ⁵¹:

ՀՀ կառավարության 2012թ. մարտի 22-ի N 346-Ն որոշմամբ հաստատվել են աուդիտորական ծառայությունների իրականացման լիցենզավորման կարգը, աուդիտորական ծառայությունների իրականացման լիցենզիայի հայտի ձևը, աուդիտորական ծառայությունների իրականացման լիցենզիայի ձևը և աուդիտ իրականացնող անձի կանոնադրական կապիտալում մասնակցություն ձեռք բերած անձի, կառավարման մարմնի ղեկավարի, աուդիտորի հետ փոխկապակցված իրավաբանական անձանց և ֆիզիկական անձանց մասին, ինչպես նաև աուդիտ

⁵¹ ՀՀ կառավարության 2012թ. հունվարի 26-ի N 82-Ն որոշում

իրականացնող անձի կանոնադրական կապիտալում մասնակցություն ձեռք բերած ֆիզիկական և իրավաբանական անձի մասին տեղեկանքների ձևերը⁵²:

ՀՀ կառավարության 2013թ. փետրվարի 7-ի N 99-Ն որոշմամբ հաստատվել է Տեսչության կողմից իրականացվող աուդիտորական գործունեության մասին նորմատիվ իրավական ակտերի պահանջների կատարման հսկողության ստուգաթերթը⁵³: Վերջինս ներառում է հարցաշար, որի յուրաքանչյուր հարց ունի իր կշիռն ընդհանուր գնահատականում: Հարցերը վերաբերում են օրենքով, այլ իրավական ակտերով և մասնագիտական կառույցի կողմից աուդիտորների որակավորման մասին նորմատիվ իրավական ակտերի պահանջների կատարմանը: Ստացված գնահատականը հետագայում մասնակցում է տվյալ աուդիտորական ընկերության ռիսկայնության գնահատման հաշվարկին:

ՀՀ կառավարության 2013թ. փետրվարի 7-ի N 89-Ն որոշմամբ հաստատվել է տեսչության կողմից իրականացվող ռիսկի վրա հիմնված ստուգումների մեթոդաբանությունը և ռիսկայնությունը որոշող 16 չափանիշների ընդհանուր նկարագիրը:

Սահմանվել է, որ աուդիտ իրականացնող անձանց ռիսկը նրանց գործունեության արդյունքում պետության և ֆիզիկական ու իրավաբանական անձանց գույքային շահերին վնաս հասցնելու հավանականությունն է՝ հաշվի առնելով այդ վնասի ծանրության աստիճանը⁵⁴:

ՀՀ ֆինանսների նախարարի 2013թ. մարտի 1-ի N 183-Ն հրամանով հաստատվել է Տեսչության կողմից ստուգման ենթակա աուդիտ իրականացնող անձանց գործունեության ռիսկայնության հաշվարկման և գնահատման կարգը⁵⁵:

Միաժամանակ ՀՀ կառավարության 2017թ.-ի մարտի 16-ի N 257-Ն որոշմամբ ուժը կորցրած ճանաչվեց վերոնշյալ ՀՀ կառավարության 2010թ.-ի մարտի 4-ի N 268-Ն որոշումը, որով վերացվեց Տեսչությունը և նրա գործառույթները դրվեցին ՀՀ ֆինանսների նախարարության լիցենզավորման պայմանների և պահանջների հսկողության տեսչության վրա:

⁵² ՀՀ կառավարության 2012թ. մարտի 22-ի N 346-Ն որոշում

⁵³ ՀՀ կառավարության 2013թ. փետրվարի 7-ի N 99-Ն որոշում

⁵⁴ ՀՀ կառավարության 2013թ. փետրվարի 7-ի N 89-Ն որոշում

⁵⁵ ՀՀ ֆինանսների նախարարի 2013թ. մարտի 1-ի N 183-Ն հրաման

Աուդիտը կարգավորող իրավական համակարգի 3-րդ մակարդակում են գտնվում այլ գերատեսչական մարմինների կողմից ընդունված ակտերը, որոնք այս կամ այն կերպ առնչվում են աուդիտորական գործունեության կարգավորմանը: Այս մակարդակում ներառված են այլ գերատեսչական մարմինների կողմից ընդունված իրավական ակտերը, որոնք սահմանում են համապատասխան ոլորտում աուդիտորական ծառայությունների մատուցման հետ կապված հարաբերությունների որոշ առանձնահատկություններ: Նշենք այդ ակտերից մի քանիսը:

«Բանկերի և բանկային գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածով սահմանված է, որ բանկերը պարտավոր են ինտերնետում՝ բանկի տնային էջում, մշտապես հրապարակել՝ բանկի ֆինանսական հաշվետվությունները (առնվազն վերջին տարեկան և վերջին եռամսյակային) և հաշվետվությունների վերաբերյալ արտաքին աուդիտի եզրակացության պատճենը⁵⁶: Այսինքն՝ ՀՀ-ում բոլոր առևտրային բանկերի հաշվետվությունները ենթակա են պարտադիր աուդիտի:

ՀՀ ԿԲ խորհրդի 2011թ. մարտի 1-ի թիվ 39-ն որոշմամբ հաստատվել է ՀՀ տարածքում գործող առևտրային բանկերի կողմից անկախ աուդիտորական կազմակերպության ընտրության կարգը, որտեղ հստակ սահմանված են աուդիտորական ընկերության ընտրության ընթացակարգը և այն պահանջները, որոնց ընկերությունները պետք է բավարարեն⁵⁷:

«Հիմնադրամների մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված է, եթե հիմնադրամի ակտիվների արժեքը գերազանցում է 10 միլիոն դրամը, ապա յուրաքանչյուր տարի հիմնադրամը մինչև մարտի 25-ը օրենսդրությամբ սահմանված կայքում պարտավոր է հրապարակել իր ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտորական եզրակացության հետ միասին⁵⁸:

ՀՀ կառավարության 2011թ. սեպտեմբերի 22-ի N 1356-Ն որոշմամբ որոշակի առանձնահատուկ պահանջներ են սահմանված օտարերկրյա պետությունների և

⁵⁶ «Բանկերի և բանկային գործունեության մասին» ՀՀ օրենք՝ ընդունված 1996թ. հունիսի 30-ին

⁵⁷ ՀՀ ԿԲ խորհրդի 2011թ. մարտի 1-ի թիվ 39-ն որոշում

⁵⁸ «Հիմնադրամների մասին» ՀՀ օրենք՝ ընդունված 2002թ. դեկտեմբերի 26-ին

միջազգային կազմակերպությունների կողմից ՀՀ-ին տրամադրվող վարկային ու դրամաշնորհային ծրագրերի աուդիտի համար⁵⁹:

Այս մակարդակում են ներառված նաև հավատարմագրված մասնագիտական կառույցի՝ ՀՀԱԱ-ի կողմից իրեն անդամակցող որակավորված աուդիտորների համար սահմանված նորմերը, որոնք պարտադիր են միայն ՀՀԱԱ անդամ հանդիսացող աուդիտորների համար:

Նորմատիվային համակարգի չորրորդ մակարդակում են գտնվում ներֆիրմային ստանդարտները, որոնք մշակվում են աուդիտորական կազմակերպությունների և աուդիտորների կողմից և կիրառվում են ինչպես աուդիտի անցկացման, այնպես էլ հարակից ծառայությունների մատուցման ժամանակ: Ներֆիրմային ստանդարտների գլխավոր նպատակն է աուդիտորական կազմակերպության կողմից մատուցվող աուդիտորական ծառայությունների որակի բարելավումը և աուդիտորական ծառայությունների շուկայում կայուն տեղի գրավումը: Այս ստանդարտները պարտադիր են կազմակերպության յուրաքանչյուր աշխատակցի համար և կիրառվում են կազմակերպության կողմից ցանկացած տեսակի աուդիտորական ծառայություններ մատուցելիս:

Այսպիսով, առաջին գլխում ներկայացվեցին աուդիտի տեսական հիմքերն ու կարգավորման առանձնահատկությունները: Մասնավորապես, առաջին ենթագլխում անդրադարձ կատարվեց աուդիտի հիմնական նպատակին և էությանը, ուսումնասիրելով տարբեր հեղինակների կողմից մշակված և իրավական ակտերում ներկայացված մոտեցումներ՝ տրվեց աուդիտի միասնական սահմանում. աուդիտը որակավորված մասնագետների կողմից մատուցվող մասնագիտական ծառայություն է, որի նպատակն է տրամադրել եզրակացություն, թե արդյո՞ք կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները տալիս են նրա ֆինանսական արդյունքների և ֆինանսական վիճակի վերաբերյալ ճշմարիտ տեղեկատվություն: Նկարագրվեցին ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների հիմնական խմբերը, և այն նպատակները, որոնց իրականացման համար նրանք օգտագործում են ֆինանսական հաշվետվություններ: Միաժամանակ, ներկայացվեցին աուդիտի հիմնական

⁵⁹ ՀՀ կառավարության 2011թ. սեպտեմբերի 22-ի N 1356-Ն որոշում

տեսակներն ըստ դասակարգման տարբեր չափանիշների՝ առանձնացնելով դրանցից յուրաքանչյուրի բնորոշ գծերը:

Երկրորդ ենթագլխում ներկայացվեցին միջազգային պրակտիկայում կիրառվող արտաքին աուդիտի կարգավորման հիմնական մոդելները՝ հանրային կարգավորման, պետական կարգավորման և խառը կարգավորման: Վեր հանվեցին նշված մոդելների հիմնական առանձնահատկությունները և յուրաքանչյուր մոդելում պետության և մասնագիտական հանրության դերն ու գործառույթները արտաքին աուդիտի կարգավորման համատեքստում: Ընդհանուր դրույթներով անդրադարձ կատարվեց ՀՀ-ում գործող արտաքին աուդիտի կարգավորման մոդելին: Մասնավորապես ներկայացվեցին ՀՀ-ում պետության հիմնական գործառույթները ոլորտի կարգավորման համատեքստում, ինչպես նաև մասնագիտական կառույցների դերը:

Երրորդ ենթագլխում ներկայացվեցին ՀՀ-ում աուդիտի ոլորտը բնութագրող մի շարք ցուցանիշներ, որոնց միջոցով արձանագրվեց, որ ՀՀ-ում աուդիտը կարգավորող օրենսդրությունը պարբերաբար ենթարկվել է փոփոխությունների, ինչն անմիջական ազդեցություն է ունեցել ոլորտի զարգացման վրա: Դա արտահայտվել է աուդիտորական ընկերությունների և անհատ աուդիտորների թվաքանակի փոփոխության, նրանց հասույթի, ոլորտի միջին շահութաբերության նվազման, որակավորված աուդիտորների թվաքանակի աճի տեմպի նվազման և այլ միջոցներով: Միաժամանակ ներկայացվեցին ՀՀ-ում արտաքին աուդիտը կարգավորող նորմատիվ ակտերի համակարգի չորս մակարդակները՝ «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքը, ոլորտը կարգավորող ՀՀ կառավարության որոշումները և ՀՀ ֆինանսների նախարարի հրամանները, այլ գերատեսչական մարմինների կողմից ընդունված իրավական ակտերը, որոնք այս կամ այն կերպ անդրադառնում են նշված ոլորտում արտաքին աուդիտի կարգավորմանը, ինչպես նաև աուդիտորական ընկերությունների կողմից ընդունված ներֆիրմային ստանդարտները: Անդրադարձ կատարվեց նաև վերոնշյալ ակտերով սահմանված հիմնական օրենսդրական և այլ պահանջներին, որոնք պարտադիր են աուդիտորական ընկերությունների համար:

Վերոնշյալ տեղեկատվությունը կօգտագործվի աշխատանքի հետագա գլուխներում՝ ՀՀ արտաքին աուդիտի կարգավորման գործուն մեխանիզմների մշակման ժամանակ՝ հիմնավոր առաջարկություններ կատարելու նպատակով:

ԳԼՈՒԽ 2. ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՌԻԴԻՏԻ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ՏԱՐԲԵՐՆ ՈՒ ԳՈՐԾԻՔՆԵՐԸ

2.1 ՀԱՆՐԱՅԻՆ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅԱՆ ԴԵՐՆ ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՌԻԴԻՏԻ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ՀԱՐՑՈՒՄ

Հանրային վերահսկողության հիմքում ընկած է այն գաղափարը, որ մասնագիտական գործունեության կարգավորումն իրականացվի տվյալ մասնագիտության ներկայացուցիչների կողմից, այսինքն՝ իրականացվի գործունեության ինքնակարգավորում, որի պարագայում մասնագիտական հանրության շահերը պաշտպանված կլինեն:

Ինքնակարգավորում ասելով հասկանում ենք ձեռնարակատիրական կամ մասնագիտական գործունեության սուբյեկտների կողմից իրականացվող ինքնուրույն և նախաձեռնողական գործունեություն, որի բովանդակությունն է հանդիսանում համապատասխան գործունեության իրականացման ստանդարտների և կանոնների մշակումը և հաստատումը, ինչպես նաև վերահսկողությունը այդ կանոնների պահպանման նկատմամբ⁶⁰:

Ինչպես արդեն նշվել է, աուդիտորական գործունեության կարգավորման լիազորությունները հիմնականում բաշխված են երկու մարմինների միջև՝ պետության և մասնագիտական կառույցների: Կախված նրանից, թե տվյալ երկրում աուդիտորական գործունեության կարգավորման ինչ մոդել է կիրառվում՝ նշված մարմինների կողմից իրականացվող լիազորությունների շրջանակը տարբեր է:

Անկախ աուդիտորական գործունեության կարգավորման ընտրված հայեցակարգից՝ մասնագիտական հանրությունը նշանակալի դեր է խաղում մասնագիտական ծառայությունների մատուցման որակի ապահովման մեջ: Մեխանիզմներից մեկը, որով ապահովվում է մասնագիտական հանրության ակտիվ մասնակցությունը տնտեսության առանձին մասնակիցների գործունեության մեջ հանդիսանում է ոչ առևտրային կազմակերպությունների ստեղծումը (միություն, միավորում, ասոցիացիա), որոնք

⁶⁰ Федеральный закон " О саморегулируемых организациях" от 01.12.2007 N 315-ФЗ

միավորում են տվյալ գործունեությունն իրականացնող սուբյեկտներին և մասնագետներին:

Աուդիտորական գործունեության կարգավորման ամերիկյան մոդելի շրջանակներում մասնագիտական միավորումները վաղուց և շատ արդյունավետորեն աշխատում են, և նրանցից նշանակալի մասն արդեն միջազգային կարգավիճակ է ստացել:

Աուդիտորների ամենահայտնի հասարակական կազմակերպությունը ՀՄԴ-ն է: Այն սահմանում է մի քանի ոլորտների միջազգային նորմեր, որոնք ընդգրկում են աուդիտի միջազգային նորմերը, կառավարչական հաշվառման միջազգային գործնական կանոնները, հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման գծով միջազգային նորմերը⁶¹:

Հաշվապահական հաշվառման և աուդիտի մասով իր գործունեությունը ՀՄԴ-ն կազմակերպում է կոմիտեների միջոցով՝ աուդիտի կոմիտե, ուսուցման կոմիտե, էթիկայի կոմիտե, ֆինանսական և կառավարչական հաշվառման կոմիտե, պլանավորման կոմիտե, հանրային հատվածի կոմիտե և այլն:

Չնայած բոլոր երկրներում աուդիտորները իրականացնում են գրեթե նույն գործառույթները, յուրաքանչյուր երկրում աուդիտն ունի ազգային առանձնահատկություններ, և միջազգային ստանդարտների գոյությունը չի սահմանափակում ազգային ստանդարտների գոյության հնարավորությունը:

ԱՄՆ-ում աուդիտի զարգացման վրա իր մեծ ազդեցությունն է ունեցել Հանրային Հատվածի Որակավորված Հաշվապահների Ամերիկյան Ինստիտուտը, որն իրականացնում է հետևյալ գործառույթները՝

- մասնագիտական պահանջների սահմանում հաշվապահների նկատմամբ,
- հաշվապահական հաշվառման և աուդիտի հետ կապված ուսումնասիրությունների կատարում և նյութերի հրապարակում,
- խորհրդատվական ծառայությունների մատուցում⁶²:

⁶¹ ՀՄԴ պաշտոնական կայք՝ www.ifac.org

⁶² Հանրային Հատվածի Որակավորված Հաշվապահների Ամերիկյան Ինստիտուտի պաշտոնական կայք՝ www.aicpa.org

ԱՄՆ-ում գործում է ԱՄՆ վերահսկիչ պալատը⁶³, մարմին որը հաշվետու է միայն ԱՄՆ Կոնգրեսին: ԱՄՆ վերահսկիչ պալատը ղեկավարում է գլխավոր վերահսկիչը, ով և հաշվետու է Կոնգրեսին: Տարբեր կառավարչական հիմնարկներ պարբերաբար ԱՄՆ Կոնգրեսին են ներկայացնում ֆինանսական տարաբնույթ տեղեկատվություն: Այդ տեղեկատվության մեծ մասը մինչև Կոնգրես ներկայացնելը ենթարկվում է աուդիտորական ստուգման ԱՄՆ վերահսկիչ պալատի մասնագետների կողմից: Քանի որ պետական մարմինների եկամուտները և ծախսերը սահմանվում են օրենսդրական ակտերով, ապա աշխատանքի հիմնական բովանդակությունը ոչ թե հաշվապահական հաշվառման աուդիտն է, այլ համապատասխանության աուդիտը:

ԱՄՆ-ում աուդիտորներին միավորում են նաև հետևյալ միավորումները՝

➤ Ամերիկյան Հաշվապահական Ասոցիացիան⁶⁴, որը միավորում է հաշվապահական հաշվառման, աուդիտի և ֆինանսական վերլուծության բնագավառների առարկաներ դասավանդողներին,

➤ ԱՄՆ Հաշվապահների Ազգային Ասոցիացիան⁶⁵,

➤ Հանրային Հատվածի Հաշվապահների Ասոցիացիան⁶⁶:

Մի շարք երկրներում ներկայումս ընթանում է նոր գործընթաց, որի շրջանակներում աուդիտի պետական կարգավորման որոշ գործառույթներ պատվիրակվում են ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների: Կախված նրանից, թե ինչ չափով են գործառույթները փոխանցվում՝ տվյալ երկրում ձևավորվում է աուդիտի խառը կամ հանրային կարգավորման համակարգ: Գործառույթների փոխանցման գործընթացն ունի մի շարք նպատակներ՝

- սահմանափակել պետության միջամտությունը տնտեսվարող սուբյեկտների գործունեության մեջ,

- բացառել պետական տարբեր մարմինների կողմից կարգավորման միևնույն գործառույթի իրականացումը,

- խթանել տնտեսությունում ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների ինստիտուտի ներդրումն ու զարգացումը:

⁶³ ԱՄՆ վերահսկիչ պալատի պաշտոնական կայք՝ www.gao.gov

⁶⁴ Ամերիկյան Հաշվապահական Ասոցիացիայի պաշտոնական կայք՝ www.aaahq.org

⁶⁵ ԱՄՆ Հաշվապահների Ազգային Ասոցիացիայի պաշտոնական կայք՝ www.nsacct.org

⁶⁶ Հանրային Հատվածի Հաշվապահների Ասոցիացիայի պաշտոնական կայք՝ www.agacgfm.org

Ինչպես նշվեց, աուդիտորական գործունեության կարգավորման ոլորտում առկա է պետական և հանրային կարգավորման մոդելների սկզբունքների միավորման միտում, որի արդյունքում ձևավորվում է այսպես կոչված կարգավորման խառը մոդելը, որտեղ աուդիտորական գործունեության ինքնակարգավորման սկզբունքն իր տեղը զիջում է աուդիտորական գործունեության կարգավորման մեջ պետության և մասնագիտական հանրության միաժամանակյա մասնակցության սկզբունքին: Այս կարգավորման խառը մոդելը կարող է հանդես գալ որպես անցումային փուլ ամբողջապես հանրային կարգավորման մոդելին անցում կատարելու համար:

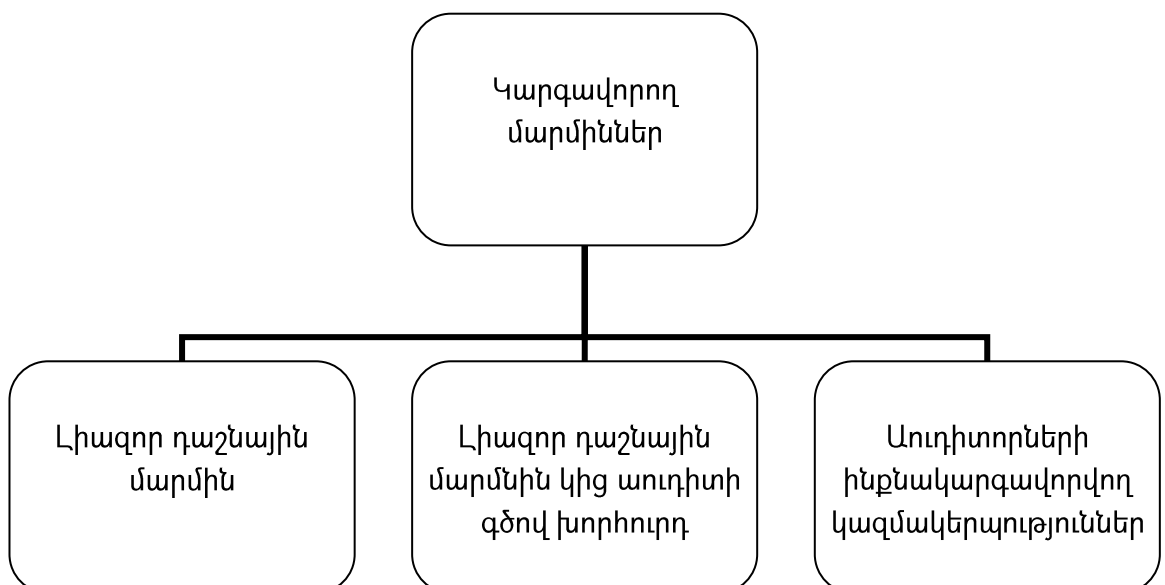
Մեր տարածաշրջանում արտաքին աուդիտի խառը կարգավորման մոդելի կիրառման լավագույն օրինակներից է ՌԴ-ն: ՌԴ-ում այս մոդելը կիրառության մեջ դրվեց 2008թ. դեկտեմբերի 30-ին, երբ ընդունվեց «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՌԴ օրենքը: Արդյունքում ձևավորվեց մի մոդել, որը մի կողմից հիմնվում է պետական, մյուս կողմից էլ հանրային կարգավորման վրա:

ՌԴ-ում ներդրված մոդելի մի շարք բնութագրիչների վերլուծության հիման վրա փորձենք հիմնավոր եզրակացությունների հանգել ՀՀ-ում ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների ինստիտուտի կիրառելիության վերաբերյալ:

ՌԴ-ում աուդիտի կարգավորումն իրականացնող մարմինները ներկայացված են գծապատկեր 2.1-1-ում:

Գծապատկեր 2.1-1

ՌԴ-ում աուդիտը կարգավորող մարմինները



Լիազոր դաշնային մարմինն իրականացնում է աուդիտի պետական կարգավորում, լիազոր դաշնային մարմինն կից աուդիտորական գործունեության գծով խորհուրդը իրականացնում է աուդիտի խառը կարգավորում, իսկ աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունները՝ աուդիտի ինքնակարգավորում:

Ներկայումս ՌԴ-ում լիազոր դաշնային մարմնի գործառույթները դրված են ՌԴ ֆինանսների նախարարության վրա, որի կազմում ստեղծվել է պետական ֆինանսական վերահսկողության, աուդիտորական գործունեության, հաշվապահական հաշվառման և հաշվետվողականության կարգավորման հատուկ ստորաբաժանում⁶⁷:

«Աուդիտորական գործունեության մասին» ՌԴ օրենքի համաձայն՝ լիազոր դաշնային մարմինն իրականացնում է աուդիտորական գործունեության պետական կարգավորման հետևյալ գործառույթները՝

1. աուդիտորական գործունեության ոլորտում պետական քաղաքականության մշակում,

2. աուդիտորական գործունեության ոլորտում նորմատիվ-իրավական կարգավորման իրականացում, այդ թվում՝ աուդիտորական գործունեության դաշնային ստանդարտների, աուդիտորների և աուդիտորական կազմակերպությունների անկախության կանոնների հաստատում, ինչպես նաև իր լիազորությունների սահմաններում աուդիտորական գործունեությունը կարգավորող այլ նորմատիվ իրավական ակտերի ընդունում,

3. աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների պետական գրանցամատյանի վարում,

4. ՌԴ-ում աուդիտորական ծառայությունների շուկայի իրավիճակի վերլուծություն,

5. աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների գործունեության նկատմամբ պետական վերահսկողության իրականացում⁶⁸:

ՌԴ ֆինանսների նախարարության շրջանակներում ստեղծված ստորաբաժանումը մշակում է աուդիտորական ծառայությունների շուկայում պետական կարգավորման պատժամիջոցների համակարգը, իրականացնում է այդ գործունեության նկատմամբ վերահսկողությունը, պաշտպանում է պետության,

⁶⁷ ՌԴ ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայք՝ www.minfin.ru

⁶⁸ Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" от 30.12.2008 N 307-ФЗ

տնտեսվարող սուբյեկտների, աուդիտորների և աուդիտորական կազմակերպությունների շահերը: Ստորաբաժանման աշխատակիցները պարբերաբար հրապարակում են խորհուրդներ անհատ աուդիտորներին և աուդիտորական ընկերություններին կազմակերպությունների տարեկան հաշվետվությունների աուդիտի անցկացման և հաշվապահական հաշվառման և աուդիտի ոլորտում օրենսդրության կիրառման վերաբերյալ: Նման հրապարակումներն օգնում են աուդիտորներին և աուդիտորական ընկերություններին ճիշտ կիրարկել աուդիտորական գործունեությունը կարգավորող նորմատիվ իրավական ակտերի և դաշնային ստանդարտների պահանջները, ինչպես նաև պաշտպանում են հասարակության շահերը՝ անկախ վերահսկողություն իրականացնելու միջոցով⁶⁹:

Լիազոր դաշնային մարմինն կից աուդիտորական գործունեության գծով խորհուրդը գործում է «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՌԴ օրենքի և ՌԴ ֆինանսների նախարարության 2009թ. դեկտեմբերի 29-ի N 146-Н հրամանի հիման վրա և պահանջներին համապատասխան: Խորհրդի կազմում ընդգրկվում են՝

- հաշվապահական հաշվետվողականությունն օգտագործողների 10 ներկայացուցիչներ,

- ՌԴ ֆինանսների նախարարության 2 ներկայացուցիչ,

- 1 ներկայացուցիչ ձեռնարկատիրական գործունեության զարգացման ոլորտում պետական քաղաքականության մշակման և նորմատիվ-իրավական կարգավորման գործառույթներ իրականացնող գործադիր իշխանության դաշնային մարմնի կողմից, 1 ներկայացուցիչ ՌԴ կենտրոնական բանկից, 1 ներկայացուցիչ գործադիր իշխանության դաշնային մարմնի կողմից,

- 2 ներկայացուցիչ աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպություններից⁷⁰:

Ընդ որում՝ հաշվապահական հաշվետվողականության օգտագործողների ներկայացուցիչների նվազագույնը 25%-ը ենթակա է ռոտացիայի 3 տարին մեկ անգամ: Ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների ներկայացուցիչները ենթակա են փոփոխման տարին մեկ անգամ:

⁶⁹ ՌԴ ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայք՝ www.minfin.ru

⁷⁰ Приказ Минфина России от 29.12.2009 N 146н

Խորհրդի գործունեությունը պետք է լինի բաց և հրապարակային: Խորհուրդը կատարում է հետևյալ հիմնական գործառույթները՝

- դիտարկում է աուդիտորական գործունեության ոլորտում պետական քաղաքականության հարցերը,

- դիտարկում է աուդիտորական գործունեության դաշնային ստանդարտների նախագծերը և այլ նորմատիվ իրավական ակտերի նախագծերը, որոնք կարգավորում են աուդիտորական գործունեությունը, և դրանք ներկայացնում է հաստատման ֆինանսների նախարարություն,

- հաստատում է աուդիտորական գործունեության դաշնային ստանդարտների նախագծերի մշակման կարգը, աուդիտորների և աուդիտորական ընկերությունների անկախության կանոնները, աուդիտորների մասնագիտական էթիկայի կանոնագիրքը, սահմանում է այն ոլորտները, որոնցից կազմվում են աուդիտորների որակավորման քննությունների հարցերը,

- գնահատում է աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների գործունեությունը աուդիտորական ընկերությունների և աուդիտորների գործունեության որակի արտաքին վերահսկողության իրականացման առումով և անհրաժեշտության դեպքում տրամադրում է առաջարկներ այն կատարելագործելու ուղղությամբ,

- առաջարկներ է ներկայացնում ֆինանսների նախարարություն ֆինանսաբյուջետային վերահսկողության դաշնային ծառայության կողմից աուդիտորական կազմակերպությունների գործունեության որակի արտաքին վերահսկողության համար,

- ուսումնասիրում է աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների դիմումները և համապատասխան առաջարկներ է ներկայացնում ֆինանսների նախարարություն,

- ֆինանսների նախարարության հրահանգով անցկացնում է աուդիտորական գործունեության կարգավորման հետ կապված իրավական ակտերի նախագծերի փորձաքննություն,

- գնահատում է աուդիտորական կազմակերպությունների, անհատ աուդիտորների գործունեության որակի ներքին վերահսկողության վիճակը, և անհրաժեշտության դեպքում տրամադրում է առաջարկություններ,

➤ վերլուծում է աուդիտորների կողմից որակավորման բարձրացման ծրագրերով ուսուցման պահանջի իրականացումը, ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների գործունեությունը այդ ուսուցման ապահովման գործում և տրամադրում է առաջարկություններ,

➤ գնահատում է աուդիտորական ընկերությունների և աուդիտորների նկատմամբ կիրառվող վարքագծային պատժամիջոցների արդյունավետությունը և առաջարկություններ է ներկայացնում լիազոր մարմին,

➤ անհրաժեշտության դեպքում որակի արտաքին վերահսկողություն իրականացնող դաշնային մարմին է ուղարկում առաջարկություններ, ուսումնասիրում է ստուգումների արդյունքները⁷¹:

ՌԴ-ում աուդիտորական գործունեության կայացման և զարգացման ողջ գործընթացում մասնագիտական միավորումների դերը գնալով աճել է:

Մինչև «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՌԴ օրենքի ընդունումը աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների պետական գրանցման համարժեքն էր աուդիտորների մասնագիտական միավորումների հավատարմագրման գործընթացը: Հավատարմագրումը ենթադրում էր կառույցների պաշտոնական ճանաչում և գրանցում աուդիտորական գործունեության կարգավորումն իրականացնող պետական լիազոր մարմնի կողմից: 2009թ. սեպտեմբերի 1-ի դրությամբ ՌԴ-ում գործում էին 5 աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպություններ՝ հավատարմագրված ՌԴ ֆինանսների նախարարության կողմից՝

1. ՌԴ աուդիտորական պալատը (այսուհետ՝ АПР),
2. Պրոֆեսիոնալ աուդիտորների ինստիտուտը (այսուհետ՝ ИПАР),
3. Մոսկվայի աուդիտորական պալատը (այսուհետ՝ МоАП),
4. ՌԴ պրոֆեսիոնալ հաշվապահների և աուդիտորների ինստիտուտը (այսուհետ՝ ИПБР),
5. Աուդիտորների ռուսական կոլեգիան (այսուհետ՝ РКА):

⁷¹ Приказ Минфина России от 29.12.2009 N 146н

Մասնագիտական միավորումները զարգացման նոր փուլ մտան 2007թ. դեկտեմբերի 1-ից հետո, երբ ուժի մեջ մտավ «Ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների մասին» ՌԴ օրենքը, որով հստակ պահանջներ սահմանվեցին ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների նկատմամբ: Խոսքը չի գնում միայն աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների մասին. ՌԴ-ում ինքնակարգավորվող կազմակերպություններ են գործում անշարժ գույքի շուկայում (միավորում են գործակալներին, շինարարներին և այլն), գնահատողների, ֆինանսավարկային շուկայում (բրոքեր, դիլեր և այլն): Օրենքի համաձայն՝ աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունը ոչ առևտրային կազմակերպություն է, որն ստեղծված է անդամության պայմանով և աուդիտորական գործունեության իրականացման պայմանների ապահովման նպատակով⁷²:

Ոչ առևտրային կազմակերպությունը ներառվում է աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների պետական գրանցամատյանում, եթե բավարարված են հետևյալ պայմանները՝

- կազմակերպությանը անդամագրվել են նվազագույնը 700 ֆիզիկական անձինք կամ 500 առևտրային կազմակերպություններ,

- կազմակերպությունն ունի ինքնակարգավորվող կազմակերպության անդամների աշխատանքի որակի արտաքին վերահսկողության իրականացման և պրոֆեսիոնալ աուդիտորների վարքագիրք,

- կազմակերպության կողմից ձևավորվել է փոխհատուցման հիմնադրամ՝ աուդիտորական ծառայության սպառողների և այլ անձանց նկատմամբ կազմակերպության անդամների լրացուցիչ պատասխանատվություն ապահովելու համար⁷³:

Օրենքի համաձայն՝ ինքնակարգավորվող կազմակերպություններն իրականացնում են հետևյալ հիմնական գործառույթները՝

- անդամության կանոնների մշակում և սահմանում,
- անդամների նկատմամբ պատժամիջոցների կիրառում,
- հաշվետվությունների միջոցով տրամադրվող տեղեկատվությամբ անդամների գործունեության վիճակի գնահատում և վերլուծություն,

⁷² Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" от 30.12.2008 N 307-ФЗ

⁷³ Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" от 30.12.2008 N 307-ФЗ

- պետական մարմինների առջև իր անդամների շահերի պաշտպանություն,
- իր անդամների շարունակական մասնագիտական զարգացման դասընթացների կազմակերպում,
- իր անդամների գործունեության վերաբերյալ տեղեկատվության թափանցիկության ապահովում,
- իր անդամների մասնագիտական գործունեությանն առնչվող ստանդարտների և ընդունված կանոններին համապատասխան վերահսկողության իրականացում,
- աուդիտորական գործունեության դաշնային ստանդարտների մշակում⁷⁴:

ՌԴ-ում ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների գործունեության արդյունքները գնահատելու համար կատարենք նրանց գործունեության արդյունքների համեմատական վերլուծություն:

Նախ նշենք, որ ներկայումս ՌԴ-ում գործում են 5 աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպություններ, որոնք ներկայացված են աղյուսակ 2.1-1-ում:

Աղյուսակ 2.1-1

Աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունները ՌԴ-ում

Ինքնակարգավորվող կազմակերպություն	Անվանման ռուսերեն հապավումը	ՀՄԴ-ին անդամակցության տարեթիվը
Աուդիտորների ռուսական կոլեգիա	РКА	2008թ.
ՌԴ աուդիտորական պալատ	АПР	2010թ.
Պրոֆեսիոնալ աուդիտորների ինստիտուտ	ИПАР	2012թ.
Մոսկվայի աուդիտորական պալատ	МоАП	2013թ.
ԱՊՀ աուդիտորական ասոցիացիա	AAC	2014թ.

⁷⁴ Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" от 30.12.2008 N 307-ФЗ

Ներկայացնենք որոշ տվյալներ և ցուցանիշներ, որոնք արտահայտում են ՌԴ-ում աուդիտի կարգավորման խառը համակարգի ներդրման ազդեցությունը ոլորտի զարգացման վրա:

Աղյուսակ 2.1-2-ում ներկայացված է աուդիտորական կազմակերպությունների թվաքանակը 2009-2015թթ. ընկած ժամանակահատվածում ըստ ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների: 2010թ.-ին աուդիտորական կազմակերպությունների թվաքանակը 2009թ. համեմատ աճել է 42%-ով, ինչը վկայում է այն մասին, որ աուդիտորական գործունեության կարգավորման խառը համակարգի ներդրումից հետո ՌԴ աուդիտի շուկան մեծապես աշխուժացել է: Իսկ 2015թ.-ին 2009թ. համեմատ աուդիտորական կազմակերպությունների թվաքանակն աճել է ավելի քան 20%-ով՝ հասնելով 4,441 սուբյեկտի:

Աղյուսակ 2.1-2

ՌԴ-ում աուդիտորական կազմակերպությունների թվաքանակը 2009-2015թթ. ժամանակահատվածում⁷⁵

Տարի	АПР	ИПАР	МоАП	РКА	ААС	Гильдия аудиторов	Ընդամենը
2015	862	241	1 183	834	1 321	–	4 441
2014	921	295	1 108	847	1 334	–	4 505
2013	992	317	1 196	878	1 343	–	4 726
2012	1 056	346	1 236	885	1 310	–	4 833
2011	1 107	298	1 069	777	752	1 193	5 196
2010	1 161	298	1 087	769	722	1 154	5 191
2009	1 046	255	818	534	397	598	3 648

Գծապատկեր 2.1-2-ում ներկայացված է աուդիտորական կազմակերպությունների բաշխումն ըստ աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների: Մասնավորապես ՌԴ-ում գործող աուդիտորական կազմակերպությունների 30%-ը հանդիսանում է ААС ինքնակարգավորվող կազմակերպության անդամ, այն դեպքում երբ 2009թ.-ին այս ինքնակարգավորվող կազմակերպության անդամ էին հանդիսանում աուդիտորական կազմակերպությունների ընդամենը 11%-ը:

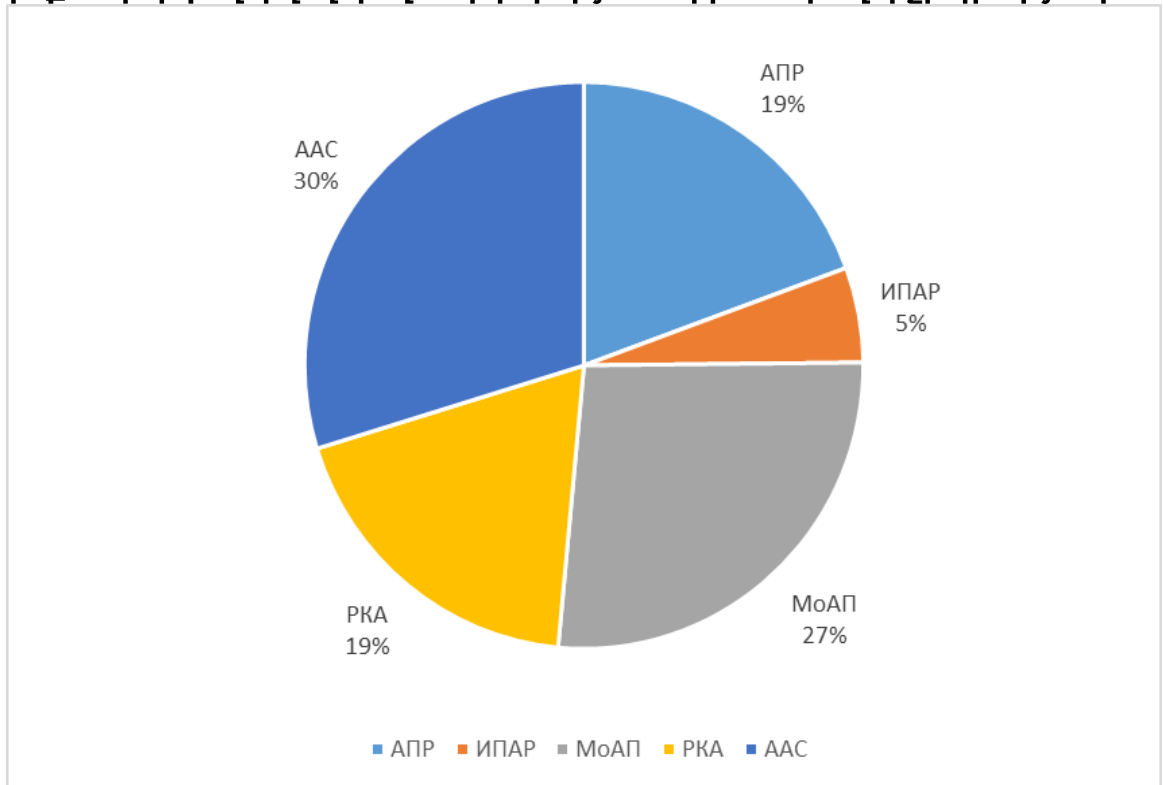
Տարիների ընթացքում նվազել է АПР ինքնակարգավորվող կազմակերպության անդամների թվաքանակը 2009թ. 29%-ի դիմաց 2015թ.-ին կազմելով ընդամենը 19%:

⁷⁵ Աղյուսակը կազմվել է մեր կողմից՝ օգտագործելով ՌԴ ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայքում ներկայացված տեղեկատվությունը՝ www.minfin.ru

Մյուս ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների անդամների տեսակարար կշիռը համեմատաբար հաստատուն է մնացել 2009-2015թթ. ժամանակահատվածում կազմելով միջինում 6%՝ ИПАР-ի դեպքում, 24%՝ МоАП-ի դեպքում և 17%՝ РКА-ի դեպքում:

Գծապատկեր 2.1-2

ՌԴ-ում աուդիտորական կազմակերպությունների բաշխումն ըստ ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների 2015թ. վերջի դրությամբ⁷⁶



Աղյուսակ 2.1-3-ում ներկայացված է անհատ աուդիտորների թվաքանակը 2009-2015թթ. ընկած ժամանակահատվածում ըստ ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների: 2010թ.-ին անհատ աուդիտորների թվաքանակը 2009թ. համեմատ աճել է 141%-ով: Իսկ 2015թ.-ին 2009թ. համեմատ անհատ աուդիտորների թվաքանակն աճել է ավելի քան 81%-ով հասնելով 713 սուբյեկտի:

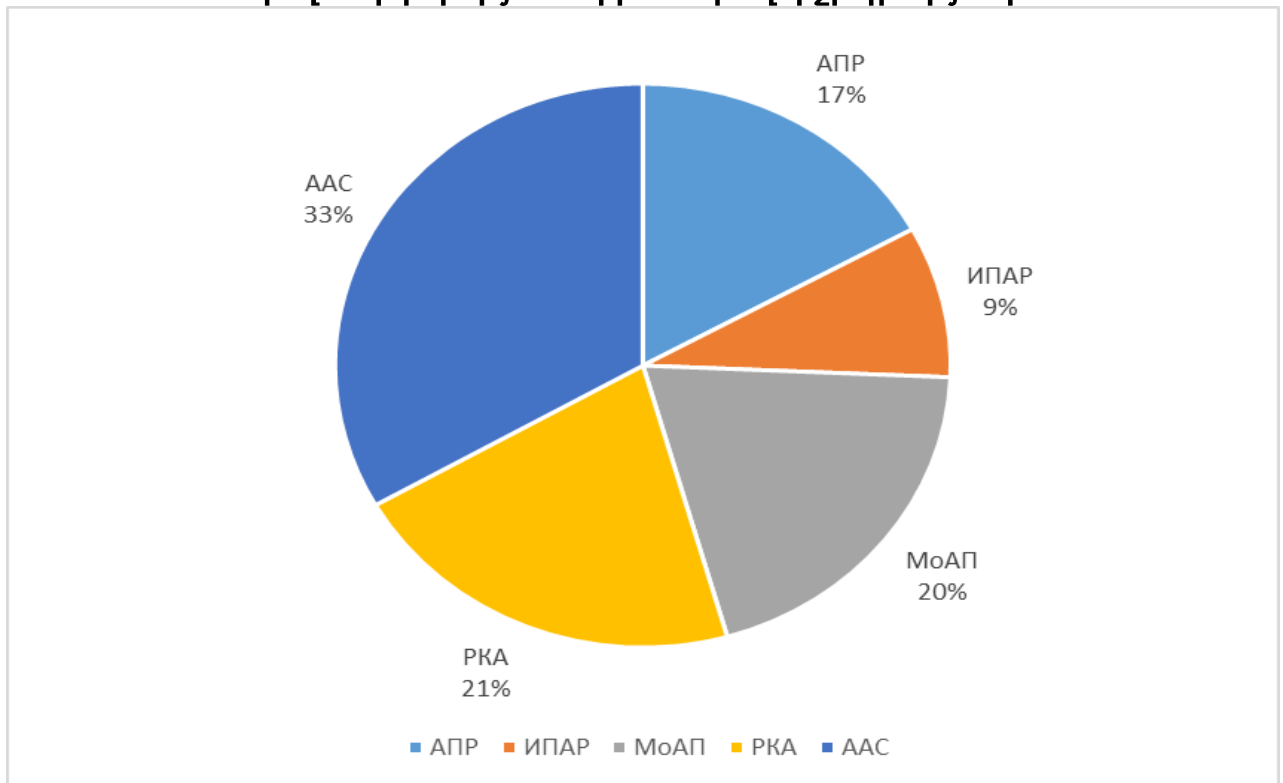
Գծապատկեր 2.1-3-ում ներկայացված է աուդիտորական կազմակերպությունների բաշխումն ըստ աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների: Մասնավորապես ՌԴ-ում գործող աուդիտորական կազմակերպությունների 33%-ը

⁷⁶ Գծապատկերը կազմվել է մեր կողմից՝ օգտագործելով ՌԴ ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայքում ներկայացված տեղեկատվությունը՝ www.minfin.ru

հանդիսանում է AAC ինքնակարգավորվող կազմակերպության անդամ, այն դեպքում երբ 2009թ.-ին այս ինքնակարգավորվող կազմակերպության անդամ էին հանդիսանում աուդիտորական կազմակերպությունների ընդամենը 17%-ը:

Գծապատկեր 2.1-3

ՌԴ-ում անհատ աուդիտորների բաշխումն ըստ ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների 2015թ. վերջի դրությամբ⁷⁷



Աղյուսակ 2.1-3

ՌԴ-ում անհատ աուդիտորների թվաքանակը 2009-2015թթ. ժամանակահատվածում⁷⁸

Տարի	АПР	ИПАР	МоАП	РКА	ААС	Гильдия аудиторов	Ընդամենը
2015	121	62	142	151	237	-	713
2014	122	124	134	162	235	-	777
2013	129	126	142	167	257	-	821
2012	145	134	156	188	274	-	897
2011	147	96	138	184	162	236	963
2010	141	124	126	208	147	203	949
2009	26	49	20	149	67	82	393

⁷⁷ Գծապատկերը կազմվել է մեր կողմից՝ օգտագործելով ՌԴ ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայքում ներկայացված տեղեկատվությունը՝ www.minfin.ru

⁷⁸ Աղյուսակը կազմվել է մեր կողմից՝ օգտագործելով ՌԴ ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայքում ներկայացված տեղեկատվությունը՝ www.minfin.ru

Տարիների ընթացքում նվազել է PKA ինքնակարգավորվող կազմակերպության անդամների թվաքանակը 2009թ. 38%-ի դիմաց 2015թ.-ին կազմելով ընդամենը 21%: Մյուս ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների անդամների տեսակարար կշիռը համեմատաբար հաստատուն է մնացել 2009-2015թթ. ժամանակահատվածում կազմելով միջինում 6%՝ ИПАР-ի դեպքում, 15%՝ МоАП-ի դեպքում և 14%՝ АПР-ի դեպքում:

Աղյուսակ 2.1-4-ում ներկայացված է որակավորված աուդիտորների թվաքանակը 2009-2015թթ. ընկած ժամանակահատվածում՝ ըստ ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների: 2010թ.-ին որակավորված աուդիտորների թվաքանակը 2009թ. համեմատ աճել է 42%-ով: Իսկ 2015թ.-ին 2009թ. համեմատ անհատ աուդիտորների թվաքանակը աճել է ավելի քան 17%-ով հասնելով 20,815 աուդիտորի:

Գծապատկեր 2.1-4-ում ներկայացված է աուդիտորական կազմակերպությունների բաշխումն ըստ աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների: Մասնավորապես ՌԴ-ում գործող աուդիտորական կազմակերպությունների 20%-ը հանդիսանում է AAC ինքնակարգավորվող կազմակերպության անդամ, այն դեպքում երբ 2009թ.-ին այս ինքնակարգավորվող կազմակերպության անդամ էին հանդիսանում աուդիտորական կազմակերպությունների ընդամենը 9%-ը:

Մյուս ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների անդամների տեսակարար կշիռը համեմատաբար հաստատուն է մնացել 2009-2015թթ. ժամանակահատվածում կազմելով միջինում 11%՝ ИПАР-ի դեպքում, 24%՝ МоАП-ի դեպքում, 14%՝ PKA -ի դեպքում և 27%՝ АПР-ի դեպքում:

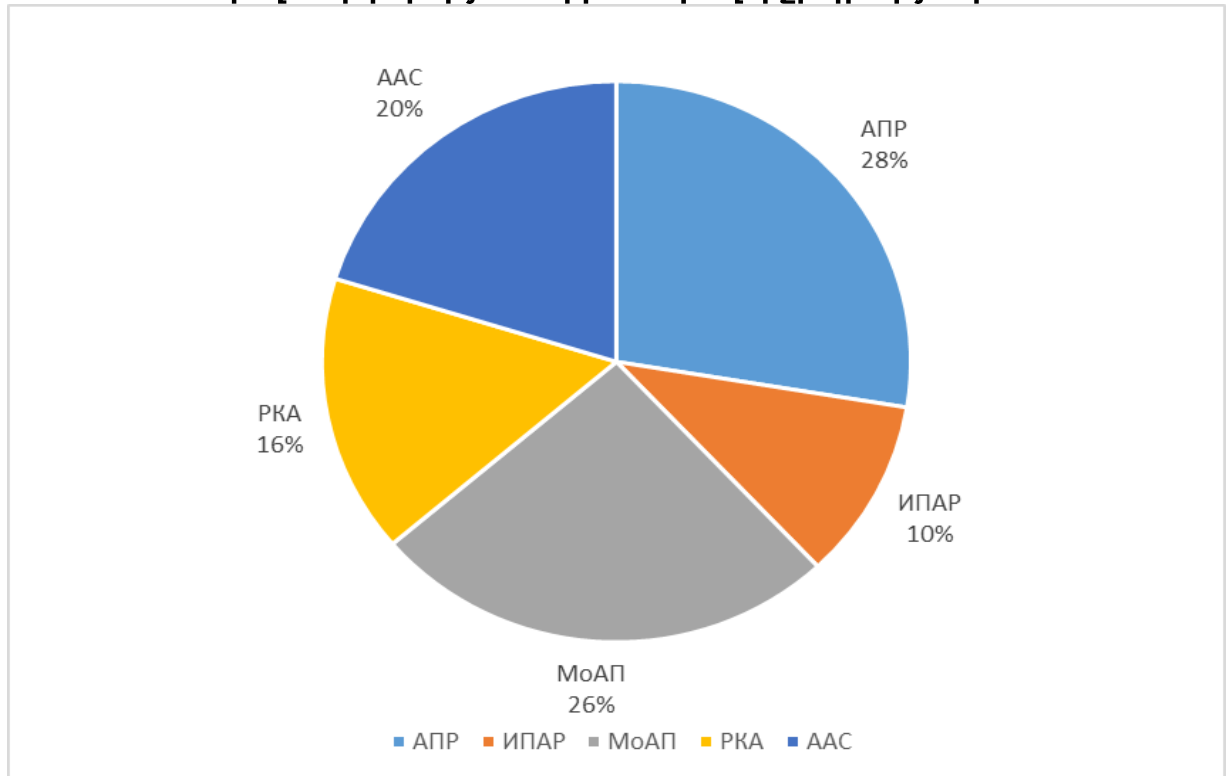
Աղյուսակ 2.1-4

ՌԴ-ում որակավորված աուդիտորների թվաքանակը 2009-2015թթ. ժամանակահատվածում⁷⁹

Տարի	АПР	ИПАР	МоАП	PKA	AAC	Гильдия аудиторов	Ընդամենը
2015	5 746	2 168	5 356	3 338	4 207	-	20 815
2014	5 906	2 311	5 421	3 433	4 353	-	21 424
2013	6 151	2 395	5 634	3 456	4 509	-	22 145
2012	6 581	2 515	5 899	3 634	4 620	-	23 249
2011	6 880	2 464	5 198	3 176	2 786	5 333	25 837
2010	6 739	2 413	5 239	3 078	2 739	5 168	25 376
2009	4 998	2 354	4 022	2 260	1 669	2 561	17 864

⁷⁹ Աղյուսակը կազմվել է մեր կողմից՝ օգտագործելով ՌԴ ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայքում ներկայացված տեղեկատվությունը՝ www.minfin.ru

ՌԴ-ում որակավորված աուդիտորների բաշխումն ըստ ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների 2015թ. վերջի դրությամբ⁸⁰



Հիմնվելով վերոնշյալ տվյալների վրա կարող ենք եզրակացնել, որ աուդիտի կարգավորման խառը համակարգի ներդրումից հետո ՌԴ-ում աուդիտորական ծառայություններ մատուցող սուբյեկտների և որակավորված աուդիտորների թվաքանակն աճել է: Այսինքն՝ մեծացել է հետաքրքրությունն աուդիտորական ծառայությունների հանդեպ, ստեղծվել են հավասար պայմաններ աուդիտորական ծառայություններ մատուցող բոլոր սուբյեկտների համար, ինչն էլ, իր հերթին, լրացուցիչ պահանջարկ է ձևավորել աուդիտորի մասնագիտության նկատմամբ՝ պայմանավորելով որակավորված աուդիտորների թվաքանակի աճ:

Այժմ անդրադարձ կատարենք ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների կողմից կատարված մեթոդական աշխատանքներին (տես աղյուսակ 2.1-5):

⁸⁰ Գծապատկերը կառուցվել է մեր կողմից: Տվյալները ներկայացված են յուրաքանչյուր տարվա վերջի դրությամբ: Որպես աղբյուր հիմք է ընդունվել ՌԴ ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայքում ներկայացված տեղեկատվությունը՝ www.minfin.ru

ՌԴ-ում աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների մեթոդական աշխատանքների ամփոփ նկարագիրը 2010-2015թթ. ժամանակահատվածում⁸¹

Գործառույթ	Տարի	АПР	ИПАР	МоАП	РКА	AAC	Гильдия аудиторов	Ընդամենը
Աուդիտորական գործունեության հարցերով ընդունված մեթոդական նյութերի քանակը	2015	5	1	20	10	56	-	92
	2014	5	19	19	4	49	-	96
	2013	10	0	22	2	3	-	37
	2012	15	0	22	0	2	-	39
	2011	3	2	23	4	1	-	33
	2010	9	4	3	1	3	42	62

Ինչպես երևում է վերոնշյալ աղյուսակից, 2010 թվականի համեմատ 2015 թվականի ընթացքում աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների կողմից ընդունված աուդիտին վերաբերող մեթոդական նյութերի քանակն աճել է 48%-ով: Անդրադառնանք նաև ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների ֆինանսական ցուցանիշներին (տես աղյուսակ 2.1-6):

Այսպես, 2010թ. համեմատ 2015թ. աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների կողմից ստացված ընդհանուր եկամուտն աճել է մոտ 20%-ով, ընդ որում՝ ընդունելության և անդամության վճարներից եկամուտներն աճել են մոտ 10%-ով, իսկ աուդիտի որակի արտաքին վերահսկողությունից եկամուտները՝ ավելի քան 50%-ով:

2015թ.-ին 2010թ. համեմատ նվազել է ընդունելության և անդամության վճարներից ստացվող եկամուտների տեսակարար կշիռն ընդհանուր եկամուտների մեջ՝ 76%-ից հասնելով 70%-ի, իսկ արտաքին վերահսկողությունից վճարների տեսակարար կշիռն աճել է 2015թ. կազմելով ընդհանուր եկամուտների 20%-ը 2010թ.-ի 15%-ի դիմաց:

⁸¹ Աղյուսակը կազմվել է մեր կողմից՝ օգտագործելով ՌԴ ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայքում ներկայացված տեղեկատվությունը՝ www.minfin.ru

**ՌԴ-ում աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների
ֆինանսական ցուցանիշները 2010-2015թթ. ժամանակահատվածում⁸²**

մլն ռուբլի

Ցուցանիշ	Տարի	АПР	ИПАР	МоАП	РКА	AAC	Гильдия аудиторов	Ընդամենը
Տարվա ընթացքում ստացված եկամուտները, այդ թվում՝	2015	82.2	26.4	68.3	37.7	51.8	-	266.4
	2014	79.6	27.1	68.3	37.7	42.8	-	255.5
	2013	77.9	28.2	59.1	39.5	41.4	-	246.1
	2012	80.1	24.2	55.6	40.8	38.0	-	238.7
	2011	62.0	28.2	44.9	31.3	24.9	-	191.3
	2010	72.0	29.9	33.4	31.6	22.4	35.8	225.1
ա) աուդիտորների և աուդիտորական կազմ. կողմից ընդունելության և անդամության վճարներ	2015	71.7	19.8	42.1	24.6	27.5	-	185.7
	2014	63.2	20.4	47.1	29.1	27.7	-	187.5
	2013	64.6	19.0	44.1	27.6	29.5	-	184.8
	2012	67.8	19.7	33.5	29.2	25.0	-	175.2
	2011	48.8	19.8	30.8	18.7	14.5	-	132.6
	2010	56.9	22.6	28.7	21.8	14.0	27.0	171.0
բ) որակի արտաքին վերահսկողության իրականացման վճարներ	2015	9.5	4.3	7.4	12.8	19.6	-	53.6
	2014	12.8	4.3	8.0	7.6	10.7	-	43.4
	2013	12.4	5.7	9.8	10.3	7.3	-	45.5
	2012	12.0	4.5	6.2	8.3	8.5	-	39.5
	2011	12.3	5.1	13.0	7.7	6.4	-	44.5
	2010	12.5	4.0	0.0	7.5	2.9	8.6	35.5
Տարվա ընթացքում կատարված ծախսերը, այդ թվում՝	2015	88.6	25.1	57.1	37.8	48.0	-	256.6
	2014	82.1	27.0	50.0	38.2	40.3	-	237.6
	2013	83.5	29.0	45.9	39.8	40.9	-	239.1
	2012	75.5	22.7	50.7	39.6	34.3	-	222.8
	2011	73.8	25.3	38.4	32.3	24.7	-	194.5
	2010	63.5	25.1	26.7	27.7	21.1	17.2	181.3
ա) ինքնակարգավորվող կազմակերպության աշխատակազմի պահպանման ծախսեր	2015	53.8	20.7	44.3	28.2	37.0	-	184.0
	2014	45.9	22.3	34.2	31.0	31.1	-	164.5
	2013	46.1	25.0	32.3	28.0	36.5	-	167.9
	2012	45.3	21.2	39.8	33.0	29.1	-	168.4
	2011	43.0	22.4	15.4	25.9	21.3	-	128.0
	2010	40.2	23.0	13.2	23.9	19.2	14.1	133.6
բ) որակի արտաքին վերահսկողության իրականացման համար կատարված ծախսերը	2015	19.3	3.7	12.4	8.5	10.7	-	54.6
	2014	18.9	4.2	15.2	6.4	8.8	-	53.5
	2013	18.6	3.6	13.2	4.2	4.0	-	43.6
	2012	19.1	1.4	10.3	6.6	4.9	-	42.3
	2011	19.7	2.1	10.2	5.1	3.1	-	40.2
	2010	15.5	1.4	3.1	2.6	1.6	3.1	27.3

⁸² Աղյուսակը կազմվել է մեր կողմից՝ օգտագործելով ՌԴ ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայքում ներկայացված տեղեկատվությունը՝ www.minfin.ru

Ինչ վերաբերում է ծախսերին, ապա 2010թ.-ի համեմատ 2015թ.-ին ընդհանուր ծախսերն աճել են ավելի քան 40%-ով, ընդ որում՝ պահպանման ծախսերը մոտ 40 %-ով, իսկ որակի արտաքին վերահսկողության համար կատարվող ծախսերը՝ 100%-ով: Ընդ որում որակի արտաքին վերահսկողության իրականացման համար կատարվող ծախսերի տեսակարար կշիռը նվազել է 2015թ.-ին կազմելով 15%, 2010թ.-ի 21%-ի դիմաց:

2015թ.-ին 2010թ. համեմատ 30%-ով աճել է նաև աուդիտորների մասնագիտական պատասխանատվության ապահովագրության համար ստեղծված հիմնադրամի մեծությունը (տես աղյուսակ 2.1-7):

Աղյուսակ 2.1-7

**ՌԴ-ում աուդիտորների մասնագիտական պատասխանատվությունը
ապահովագրող փոխհատուցման հիմնադրամի մեծությունը 2010-2015թթ.
ժամանակահատվածում⁸³**

մլն ռուբլի

	Տարի	АПР	ИПАР	МоАП	РКА	ААС	Гильдия аудиторов	Ընդամենը
Փոխհատուցման հիմնադրամի մեծությունը տարվա վերջին	2015	38.5	14	34.7	23.6	29.4	-	140.2
	2014	35.3	12.6	31.6	20.4	25.1	-	125.0
	2013	33.3	12.6	30.6	20	23.6	-	120.1
	2012	31.9	11.8	29.2	19.4	21.9	-	114.2
	2011	29.9	10.1	23.7	18.1	12.4	-	94.2
	2010	28	9.6	21.8	17.2	11.2	21.6	109.4

Ստացվում է, որ կարգավորման խառը մոդելի ներդրումից հետո աճել են ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների եկամուտները, մասնավորապես աուդիտորական ծառայություններ մատուցող սուբյեկտների նկատմամբ առավել ակտիվ արտաքին վերահսկողություն իրականացնելու միջոցով: Միաժամանակ աճել են նաև ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների ծախսերը կապված աշխատակազմի և աուդիտորական ծառայությունների նկատմամբ իրականացվող արտաքին վերահսկողության ծավալի ընդլայնման հետ:

Ինքնակարգավորվող կազմակերպությունները ավելի ակտիվորեն են զբաղվում մեթոդական աշխատանքներով, ինչի մասին վկայում է մասնագիտական հարցերով

⁸³ Աղյուսակը կազմվել է մեր կողմից՝ օգտագործելով ՌԴ ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայքում ներկայացված տեղեկատվությունը՝ www.minfin.ru

տպագրված մեթոդական նյութերի քանակի աճը: Կարգավորման նոր մոդելի ներդրման հետ մեկտեղ ստեղծված աուդիտորների մասնագիտական պատասխանատվությունը ապահովագրող փոխհատուցման հիմնադրամի ծավալները նույնպես էապես աճել են՝ ապահովելով նշված ծառայություններից օգտվողների շահերի երաշխավորման անրաժեշտ մակարդակ:

Այսպիսով, ամփոփելով վերոնշյալ տեղեկատվությունը կարող ենք եզրակացնել, որ ՌԴ-ում աուդիտի կարգավորման խառը համակարգի ներդրումն ունեցել է դրական ազդեցություն շուկայի կայացման և զարգացման վրա՝ հանգեցնելով աուդիտորական ծառայություններ մատուցող սուբյեկտների ավելացմանը, աուդիտորական ծառայությունների նկատմամբ պահանջարկի աճին, որակավորված աուդիտորների թվաքանակի աճին, աուդիտի մեթոդաբանության գծով կատարվող աշխատանքների ակտիվացմանը, աուդիտորական ծառայությունների մասով եկամուտների աճին, աուդիտի որակի նկատմամբ արտաքին անկախ վերահսկողության իրականացմանը և աուդիտորի մասնագիտական պատասխանատվության ապահովագրության մասով երաշխիքների ապահովմանը:

2.2 ՀԱՎԱՍԱՐԱԿՇՈՎԱԾ ՑՈՒՑԱՆԻՇՆԵՐԻ ՀԱՄԱԿԱՐԳԸ ՈՐՊԵՍ ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՌԻԴԻՏԻ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ԳՈՐԾԻՔ

Ներկայումս մենք ապրում ենք տեղեկատվական դարաշրջանում, երբ կազմակերպությունները ձգտում են բարձրացնել իրենց գործունեության արդյունավետությունը՝ խիստ մրցակցային պայմաններում գործունեությունը շարունակելու նպատակով: Ժամանակակից պայմաններում կազմակերպության ղեկավարի տեղեկացվածությունը կազմակերպության գործունեության վերաբերյալ դարձել է մրցակցային առավելություն:

Ավանդապես կազմակերպության գործունեության արդյունավետությունը գնահատվել է ֆինանսական այնպիսի ցուցանիշների միջոցով ինչպիսիք են՝ շահութաբերությունը, կանխիկի գործառնական ցիկլը և այլն: Այսինքն՝ արդյունավետ են համարվել շահութաբեր ընկերությունները և սովորաբար հաշվի չի առնվել, թե ինչպես է ձեռք բերվել շահութաբերության տվյալ մակարդակը և արդյոք ի՞նչ

ժամանակահատվածի ընթացքում հնարավոր կլինի պահպանել շահութաբերության այդ մակարդակը: Ուստի օբյեկտիվ անհրաժեշտություն է ձևավորվել տնտեսական որոշումներ կայացնելիս և կազմակերպությունների արդյունավետությունը գնահատելիս հիմնվել ոչ միայն ավանդական ֆինանսական ցուցանիշների և գործակիցների վրա, այլ որպես կազմակերպության զարգացման կողմնորոշիչ ընտրել այնպիսի բաղկացուցիչ տարրեր, ինչպիսիք են՝ մարդկային ռեսուրսները, բիզնես գործընթացները և հարաբերությունները հաճախորդների հետ: Այս կերպով յուրաքանչյուր կազմակերպության ռազմավարություն վերածվում է քայլերի համակարգված և բոլորին հասկանալի հաջորդականության, ինչը թույլ է տալիս վերահսկել այն կառավարման համակարգի տարբեր մակարդակներում: Այսինքն՝ հավասարակշռված ցուցանիշների համակարգն (այսուհետ՝ ՀՑՀ) իր մեջ ներառում է մի շարք ցուցանիշներ, որոնք ընկերության ղեկավարության և այլ օգտագործողների կողմից օգտագործվում են կառավարչական և այլ բնույթի տնտեսական որոշումներ կայացնելու համար:

Վերոնշյալի հիման վրա Ռոբերտ Կապլանի և Դեյվիդ Նորտոնի կողմից մշակվեց ցուցանիշների հավասարակշռված համակարգի գաղափարը, որն իր ներդրումից հետո մեծ տարածում ստացավ: Գաղափարի տարածվածության մասին են վկայում մասնագիտացված ընկերությունների առաջացումը, որոնք ավտոմատացնում են համակարգի կամ նրա առանձին բաղադրիչների ընթացակարգերը:

Նման մոտեցման հաջողությունը կայանում է նրանում, որ ներկայումս բիզնեսը դիտարկվում է որպես փոխհարաբերությունների ամբողջություն բաժնետերերի, աշխատակիցների, սպառողների, պետության և այլ շահագրգիռ կողմերի միջև: Այսինքն՝ դասական համակարգը, որի պարագայում ընկերության ղեկավարության և օգտագործողների այլ շահագրգիռ խմբերի կողմից կայացվող տնտեսական որոշումները հիմնված են միայն ֆինանսական ցուցանիշների վրա արդեն չի բավարարում նշված փոխհարաբերությունների պահանջները, որոնք առավելապես ուղղված են երկարաժամկետ հատվածում ընկերության գործունեության արդյունավետության բարձրացմանը⁸⁴:

⁸⁴ Сбалансированная система показателей, Каплан Р., Нортон Д., Москва, 2003, стр. 8

Բիզնեսի հետ կապված պատկերացումներում նման փոփոխությունները պայմանավորված են մի շարք հանգամանքներով՝

➤ տեղեկատվական դարաշրջանը պահանջում է բիզնես գործընթացների ինտեգրում և օպերատիվություն. արդյունաբերության զարգացմանը զուգընթաց տեղի ունեցավ կազմակերպությունների գործունեության տարբեր գործառույթների (մատակարարում, արտադրություն, իրացում, մարքեթինգ և այլն) տարանջատում և որոշումների կայացման գործընթացը երկարեց,

➤ առաջարկի և պահանջարկի միջև առկա խզումը. արդյունաբերական դարաշրջանում գոյություն ունեւ խզում առաջարկի և պահանջարկի միջև, իրացվում էր այն, ինչ արտադրվում էր՝ հաշվի չառնելով պահանջարկը: Մինչդեռ տեղեկատվական դարաշրջանում առաջնայինը պահանջարկն է,

➤ եթե նախկինում ընկերությունները շուկա էին հանում ստանդարտ ապրանքատեսակներ և ծառայություններ, ապա տեղեկատվական դարաշրջանում գնորդներին կարող են առաջարկվել ոչ ստանդարտ՝ տարատեսակ ապրանքներ և ծառայություններ,

➤ ներկա պայմաններում տեղի է ունենում գլոբալացման ակտիվ գործընթաց, ինչի արդյունքում ձևավորվում են վերազգային կորպորացիաներ, որոնց գործունեությունը չի սահմանափակվում մեկ պետության ներսում,

➤ փոխվել են նաև պահանջները հաշվապահական հաշվառման նկատմամբ: Մասնավորապես, եթե նախկինում հաշվապահական հաշվառման միջոցով պատրաստվում էին ֆինանսական բնույթի տեղեկատվություն պարունակող ֆինանսական հաշվետվություններ, ապա այսօր ներդրողները պահանջում են նաև ոչ ֆինանսական տարաբնույթ հաշվետվություններ՝ կազմակերպությունների աճի հեռանկարը գնահատելու և ներդրումային որոշումներ կայացնելու համար⁸⁵:

Համաձայն Bain and Company միջազգային խորհրդատվական ընկերության կողմից 2009թ. կատարված հարցումների արդյունքների՝ կազմակերպությունների գործունեության արդյունավետության գնահատման համար առկա գործիքների

⁸⁵ Բաբայան Ալ., Հավասարակշռված ցուցանիշների համակարգի նշանակությունը ձեռնարկության առաջընթացի ապահովման գործում, «Ֆինանսներ և էկոնոմիկա» գիտական հանդես, համար 5, 2012թ., էջ 21

կազմում ՀՅՀ-ն ամենահաճախ կիրառվող գործիքների տասնյակում է և կիրառվում է ընկերությունների մոտ 53%-ի կողմից, ընդ որում՝ խոշոր ընկերությունների մոտ 61%-ը կիրառում է ՀՅՀ-ն: Տարբեր տարածաշրջաններում համակարգի օգտագործման ցուցանիշները ներկայացված են աղյուսակ 2.2-1-ում:

Աղյուսակ 2.2-1

Տարբեր տարածաշրջաններում ՀՅՀ-ի կիրառման աստիճանը 2009թ. անցկացված հարցման արդյունքներով⁸⁶

Տարածաշրջան	Հյուսիսային Ամերիկա	Եվրոպա	Ասիա	Լատինական Ամերիկա
Օգտագործման ցուցանիշը	49%	54%	52%	56%

Կատարված հարցումների արդյունքում պարզվեց, որ ՀՅՀ-ն ամենամեծ կիրառությունն է ստացել Լատինական Ամերիկայի երկրներում գործող ընկերությունների կողմից, մասնավորապես համակարգը կիրառվում է ընկերությունների մոտ 56%-ի կողմից: Եվրոպայում և Ասիայում ՀՅՀ-ն կիրառվում է ընկերությունների համապատասխանաբար 54%-ի և 52%-ի կողմից: Նշված տարածաշրջանների կազմում ամենափոքր կիրառության աստիճանը Հյուսային Ամերիկայում է գրանցվել՝ ընկերությունների 49%-ի կողմից:

ՀՅՀ-ն մատնանշում է այն գիտելիքները, հմտություններն ու համակարգերը, որոնք անհրաժեշտ են ընկերության աշխատակիցներին, որպեսզի ընկերությունը լինի նորարար, կարողանա ձևավորել ռազմավարական հմտություններ և արդյունավետ ներքին գործընթացներ, որոնք իրենց հերթին յուրահատուկ արժեք կհանեն շուկա, որն էլ, ի վերջո, կհանգեցնի ընկերության արժեքի մեծացմանը⁸⁷:

Ինչպես նշել են համակարգի հեղինակները, ընկերության գործունեության արդյունավետության գնահատումը բացառապես ֆինանսական ցուցանիշների վրա նույնն է, ինչ ինքնաթիռը կառավարվի միայն մեկ ցուցանիշի միջոցով՝ առանց հաշվի առնելու մյուս ցուցանիշները⁸⁸: Այսինքն, եթե կառավարչական որոշումները կայացվում են միայն ֆինանսական ցուցանիշների վրա և հաշվի չեն առնվում ընկերության

⁸⁶ http://www.bain.com/management_tools/Management_Tools_and_Trends_2009_Global_Results.pdf

⁸⁷ <http://ev.am/sites/default/files/BSC%20Arm.pdf>

⁸⁸ The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action, Kaplan R., Norton D., 1996, p. 1

գործունեության տարբեր ոլորտների արդյունավետությունը բնութագրող այլ ցուցանիշներ, ապա այդ որոշումները կարող են անգամ հանգեցնել բացասական հետևանքների, քանի որ խնդիրները չեն ենթարկվում բազմակողմանի հետազոտության:

Կազմակերպության ղեկավարությունը ՀՅՀ-ի միջոցով հնարավորություն է ստանում կատարել վերլուծություններ և կայացնել մի շարք կառավարչական որոշումներ, գտնելով ներքոնշյալ հարցերի պատասխանները և օգտագործելով դրանք բացահայտելու համար, թե որոնք են կազմակերպության գործունեության բարելավման պոտենցիալ աղբյուրները.

- արդյոք նոր արտադրանքի մշակմանը հատկացվում են բավարար ֆինանսական միջոցներ,
- որո՞նք են ընկերության ոչ շահութաբեր արտադրատեսակները, որոնց արտադրությունն անհրաժեշտ է դադարեցնել,
- որքա՞ն է ընկերության կախվածությունը խոշոր պատվիրատուներից,
- արդյո՞ք ֆինանսական միջոցներ է պետք ծախսել գոյություն ունեցող արտադրատեսակի համար շուկայում առաջխաղացում ապահովելու նպատակով, թե անհրաժեշտ է նոր արտադրատեսակներ մշակել,
- որո՞նք են գործունեության այն ոլորտները, որոնցում ընկերությունը կարող է ծախսերի խնայողություն ունենալ,
- ո՞ր գործընթացներն են կրիտիկական հանդիսանում արտադրական ցիկլի կազմում և հնարավո՞ր է արդյոք դրանք կատարելագործել,
- ի՞նչ մասնաբաժին ունի ընկերությունը տվյալ արտադրանքի շուկայում և ինչպիսի՞ն է միտումը,
- արդյոք արդյունավե՞տ է նոր հաճախորդների գրավման գործընթացը,
- արդյոք արդյունավե՞տ է հաճախորդների պահպանման գործընթացը,
- որքա՞ն է հաճախորդների բավարարվածության մակարդակը,
- որքա՞ն է աշխատակիցների բավարարվածության մակարդակը,
- որքա՞ն է ժամանակին կատարվող պատվերների տեսակարար կշիռը և այլն:

Համակարգն առաջին անգամ ներդրվել է ամերիկյան Analog Devices ընկերությունում, որը զբաղվում է ինտեգրալային միկրոսխեմաների արտադրությամբ: Ընկերությունում համակարգը ներդրվեց 1986թ.-ին և սահմանվեց համակարգի իրագործման հնգամյա պլան: Եթե փորձենք համեմատել ընկերության գործունեության որոշ ցուցանիշներ մինչև համակարգի ներդրումն ու համակարգի ներդրումից հետո, կտեսնենք գործունեության արդյունավետության բարձրացումը վկայող պատկեր (տես աղյուսակ 2.2-2):

Աղյուսակ 2.2-2

Analog Devices ընկերության գործունեության որոշ ցուցանիշներ մինչև ՀՅՀ-ի ներդրումը և ներդրումից հետո⁸⁹

Ցուցանիշներ	1987թ.	1990թ.	1992թ.
Ժամանակին կատարվող պատվերների տեսակարար կշիռն ընդհանուր պատվերների մեջ	85%	96%	>99.8%
Արտադրական ցիկլի տևողությունը	15 շաբաթ	8 շաբաթ	4-5 շաբաթ
Շուկա մուտք գործելու ժամանակահատվածը	36 ամիս	-	6 ամիս

Ինչպես երևում է վերոնշյալ աղյուսակից ՀՅՀ-ի ներդրումից հետո Analog Devices ընկերությունում ժամանակին կատարվող պատվերների տեսակարար կշիռը 3 տարում աճել է ավելի քան 10%-ով, իսկ 5 տարում հասել է գրեթե 100% մակարդակի, այսինքն՝ գրեթե բոլոր պատվերները ժամանակին են կատարվում: Միաժամանակ մոտ 70%-ով նվազել է միկրոսխեմաների արտադրության ցիկլի տևողությունը՝ 15 շաբաթից հասնելով 4-5 շաբաթի: Իսկ նոր արտադրանքը սկսել է շուկա մուտք գործել 6 անգամ ավելի կարճ ժամանակահատվածում՝ 6 ամսում նախկին 3 տարվա փոխարեն:

ՀՅՀ-ն հիմնական շեշտը դնում է ֆինանսական ցուցանիշներին հասնելու վրա՝ լրացնելով դրանք ևս երեք բաղադրիչներով: Համակարգը ընկերության գործունեությունը գնահատում է չորս հավասարակշռված պարամետրերի հիման վրա՝ ֆինանսներ, հաճախորդների հետ հարաբերություններ, ներքին բիզնես

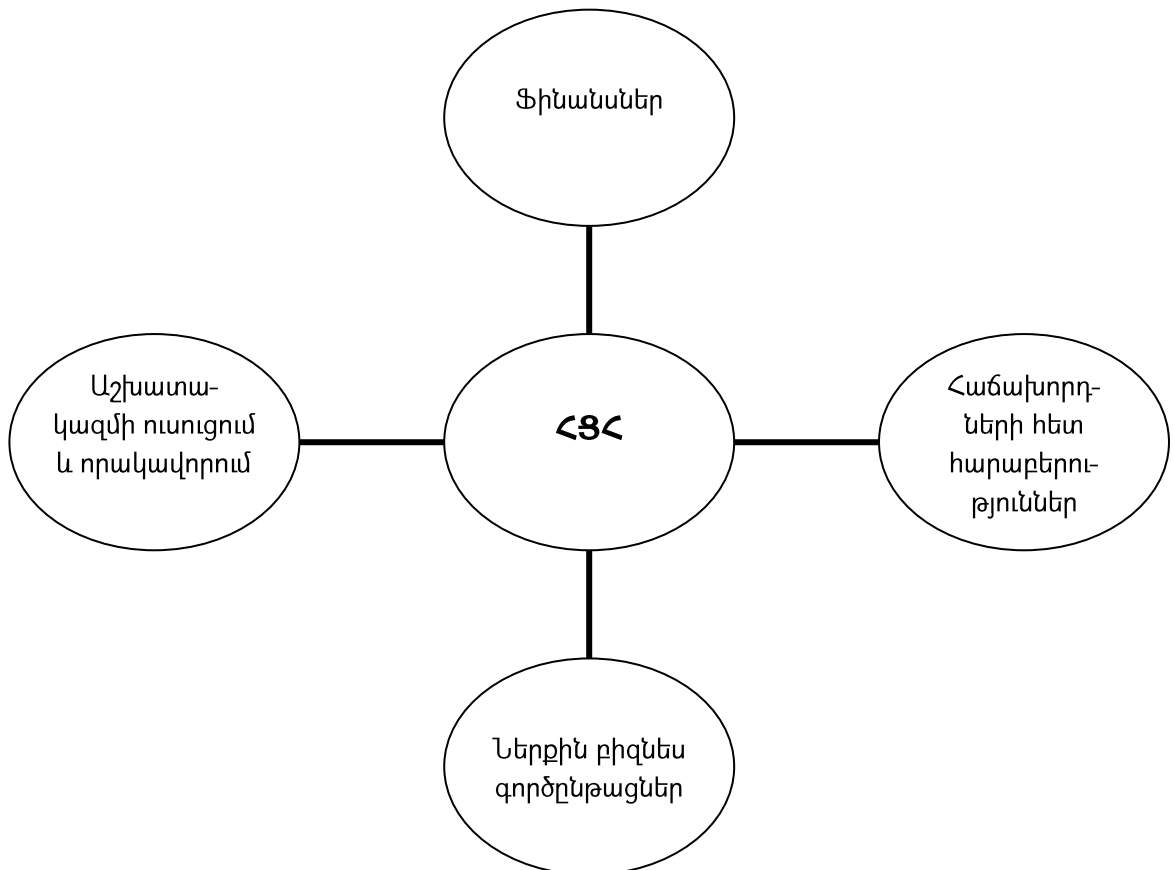
⁸⁹ http://www.schneiderman.com/Concepts/The_First_Balanced_Scorecard/ADI_Results.htm

գործընթացներ, աշխատակազմի ուսուցում և որակավորման բարձրացում (տես գծապատկեր 2.2-1)⁹⁰: Համակարգը թույլ է տալիս ոչ միայն վերլուծել ֆինանսական արդյունքները, այլ նաև ստեղծել նոր հնարավորություններ և կարգավորել դրանք հետագա աճի ապահովման համար:

Համակարգի առաջին բաղադրիչը ֆինանսներն են: ՀՑՀ-ն ենթադրում է ընկերության ռազմավարության և ֆինանսական նպատակների համապատասխանության ապահովում: Ընկերության գործունեության ֆինանսական ցուցանիշները կարևոր են, սակայն դրանք պետք է ապահովվեն՝ հաշվի առնելով համակարգի մյուս բաղադրիչների հետ եղած պատճառահետևանքային կապերը:

Գծապատկեր 2.2-1

Հավասարակշռված ցուցանիշների համակարգի բաղադրիչները



Բիզնես ռազմավարությունների գոյություն ունեցող տեսակները կարելի է դասակարգել հետևյալ երեք փուլերի միջև՝

- աճ,
- կայուն աճ,

⁹⁰ Сбалансированная система показателей, Каплан Р., Нортон Д., Москва, 2003, стр. 30

➤ հասունություն⁹¹:

Աճի փուլն ընկերությունն անցնում է իր գոյության սկզբում: Այս փուլում ընկերության գլխավոր խնդիրն է ներգրավել ռեսուրսներ ընկերության կողմից առաջարկվող ապրանքները և ծառայությունները իրացնելու, հաճախորդների շրջանակն ընդլայնելու, պոտենցիալ արտադրական հզորություններն օգտագործելու և, ի վերջո, շահույթ ստանալու համար: Նշված փուլին բնորոշ է շահույթի ոչ բարձր մակարդակը:

Կայուն աճի փուլում ընկերությունում դեռ կատարվում են ներդրումներ և հիմնական նպատակ է հանդիսանում ընկերության համար շահութաբերության կայուն մակարդակի ապահովումը: Այս փուլում ընկերությունը ոչ միայն պահպանում է շուկայում իր մասնաբաժինը, այլև ընդլայնում է այն:

Հասունության փուլում ներդրողները ցանկանում են ետ ստանալ նախորդ երկու փուլերում իրենց կողմից կատարված ներդրումների գումարը, ուստի շահութաբերության բարձր մակարդակը շատ կարևոր է նշված փուլի համար:

Նշված երեք փուլերի համար գոյություն ունեն ռազմավարական երեք ուղղություններ՝

- հասույթի աճ և գործունեության ընդլայնում,
- ծախսերի կրճատում և արտադրողականության աճ,
- ակտիվների օգտագործում⁹²:

Հասույթի աճը և գործունեության ընդլայնումը կարող են ապահովվել նոր արտադրանքի թողարկմամբ, նոր հաճախորդների և շուկաների գրավմամբ, գործող արտադրանքի կիրառման նպատակների փոփոխությամբ և այլն:

Ծախսերի նվազումն ու արտադրողականության աճը կարող են ապահովվել ընթացիկ ծախսերի կրճատմամբ, գործող ռեսուրսների առավել արդյունավետ օգտագործմամբ, գործող համակարգերի և հաղորդակցության միջոցների կատարելագործմամբ:

⁹¹ Ernest Drew, Scaling the productivity of Investment, Chief Executive July/August, 1993, p. 1

⁹² Сбалансированная система показателей, Каплан Р., Нортон Д., Москва, 2003, стр. 45

Ակտիվների օգտագործումը ենթադրում է շրջանառու կապիտալի կրճատում, ընդլայնման և նոր ուղղությունների յուրացման գծով գործողությունների իրականացում, ոչ շահութաբեր ակտիվների իրացում և այլն:

Աղյուսակ 2.2-3-ում ներկայացված են այն ցուցանիշները, որոնց միջոցով ընկերության կենսացիկլի տարբեր փուլերում կարելի է գնահատել ռազմավարական տարբեր ուղղությունների գծով արձանագրվող արդյունավետությունը:

Աղյուսակ 2.2-3

Ռազմավարական ուղղությունների ցուցանիշները⁹³

Փուլեր	Ռազմավարական ուղղություններ		
	Հասույթի աճ և գործունեության ընդլայնում	Ծախսերի կրճատում և արտադրողականության աճ	Ակտիվների օգտագործում
Հասունություն	Տարբեր սեգմենտներում վաճառքի աճի ցուցանիշ	Հասույթ/աշխատակազմ	Ներդրումներ/հասույթ, հետազոտության և զարգացման ծախսեր/հասույթ
Կայուն աճ	Նպատակային հաճախորդների գծով հասույթի տեսակարար կշիռը, գոյություն ունեցող արտադրանքի նոր օգտագործումից շահույթի տեսակարար կշիռ, ըստ արտադրանքի և հաճախորդի շահութաբերություն	Ծախսերի համեմատությունը մրցակիցների ծախսերի հետ, անուղղակի ծախսեր/հասույթ	Շրջանառու կապիտալի իրացվելիության գործակից, Ներդրված կապիտալի շահութաբերություն
Աճ	Ըստ արտադրանքի և հաճախորդի շահութաբերություն, ոչ շահութաբեր հաճախորդների գծով հասույթի տեսակարար կշիռը	Միավոր արտադրանքի ինքնարժեք	Հետզնում, արտադրողականություն

Համակարգի մյուս բաղադրիչն են հաճախորդները և նրանց հետ հարաբերությունները: Ինչպես արդեն նշվել է, արդյունաբերության ակտիվ զարգացման փուլում վաճառվում էր այն, ինչ արտադրվում էր՝ առանց հաշվի առնելու

⁹³ Сбалансированная система показателей, Каплан Р., Нортон Д., Москва, 2003, стр. 46

սպառողների պահանջարկը: Սակայն ներկայիս պայմաններում ընկերությունները պարտավոր են հաշվի նստել սպառողական պահանջարկի հետ և առաջարկել այնպիսի ապրանքներ և ծառայություններ, որոնք բավարարում են սպառողական որոշակի խմբի պահանջարկ:

Հաճախորդների պահանջարկի բացահայտման և նրանց հետ հարաբերությունների կառուցման և կառավարման միջոցով է հնարավոր միայն ապահովել ֆինանսական անհրաժեշտ ցուցանիշներ: Այսինքն՝ հաճախորդները հանդիսանում են համակարգի ֆինանսական բաղադրիչի ցանկալի արդյունքների ապահովման աղբյուրը:

Գոյություն ունեն համակարգի այս բաղադրիչի գնահատման տարբեր ցուցանիշներ, որոնցից հիմնականները ներկայացված են աղյուսակ 2.2-4-ում

Աղյուսակ 2.2-4

Հաճախորդների հետ հարաբերությունների գնահատման ցուցանիշները⁹⁴

Ցուցանիշ	Նկարագրություն
Շուկայի մասնաբաժինը	Արտահայտում է տվյալ շուկայում ընկերության տեսակարար կշիռն ըստ հաճախորդների թվաքանակի կամ վաճառքի ծավալի
Հաճախորդների բազայի ընդլայնում	Բացարձակ կամ հարաբերական ցուցանիշների միջոցով գնահատում է ընկերության կողմից նոր հաճախորդների գրավման արդյունավետությունը
Հաճախորդների բազայի պահպանում	Բացարձակ կամ հարաբերական ցուցանիշների միջոցով գնահատում է ընկերության կողմից հաճախորդների պահպանման արդյունավետությունը
Հաճախորդների բավարարվածություն	Գնահատում է հաճախորդների բավարարվածության մակարդակը ընկերության կողմից արտադրվող ապրանքների կամ մատուցվող ծառայությունների մասով
Հաճախորդի գծով շահութաբերություն	Գնահատում է հաճախորդի գծով ստացված զուտ շահույթը

Համակարգի հաջորդ բաղադրիչը ներքին բիզնես գործընթացներն են: Ֆինանսական բաղադրիչը և հաճախորդների հետ հարաբերությունները բնութագրող

⁹⁴ Сбалансированная система показателей, Каплан Р., Нортон Д., Москва, 2003, стр. 56

ցուցանիշների համակարգը նախագծելուց հետո անդրադարձ է կատարվում ներքին բիզնես գործընթացներին, որոնք պետք է ապահովեն ընկերության բաժնետերերի և հաճախորդների պահանջների բավարարումը⁹⁵:

Գոյություն ունեն տարբեր ցուցանիշներ, որոնց միջոցով գնահատվում է կազմակերպության ներքին բիզնես գործընթացների արդյունավետությունը:

Այդ ցուցանիշների կազմում առանցքային են համարվում հետևյալ հիմնական ցուցանիշները՝

- նոր արտադրանքի արտադրական ցիկլի տևողությունը,
- հաճախորդների պատվերների կատարման ժամանակի տևողությունը,
- շուկայում ապրանքի առաջխաղացման ժամանակի տևողությունը:

Արդեն նշված 3 բաղադրիչների միջոցով անհնար կլինեի կազմակերպել կազմակերպության արդյունավետ գործունեությունը: Դրա համար էլ առանձնացնում են ևս մեկ բաղադրիչ՝ մարդկային ռեսուրսները, նրանց ուսուցումն ու որակավորման բարձրացումը:

Եթե ընկերությունը չունենա բարձր որակավորում ունեցող և հմուտ աշխատակիցներ, ապա չի կարողանա նախագծել այնպիսի արդյունավետ ներքին բիզնես գործընթացներ, որոնց միջոցով էլ հնարավոր կլինի բավարարել հաճախորդների և բաժնետերերի պահանջները:

Այս բաղադրիչի արդյունավետությունը կարող է գնահատվել հետևյալ ցուցանիշներով՝

- աշխատողի բավարարվածությունը,
- աշխատակիցների կադրային բազայի պահպանումը,
- աշխատակիցների արտադրողականության բարձրացումը⁹⁶:

Հիմք ընդունելով վերոնշյալը՝ կարող ենք եզրակացնել, որ հավասարակշռված ցուցանիշների համակարգն իրենից ներկայացնում է ընկերության գործունեության համար ամենամեծ կարևորությունն ունեցող չորս բաղադրիչների՝ ֆինանսների, հաճախորդների, ներքին բիզնես գործընթացների և մարդկային ռեսուրսների

⁹⁵ D. Collis, C. Montgomery, Competing on Resources: Strategy in the 1990s, Harvard Business Review July/August, 1995, p. 118

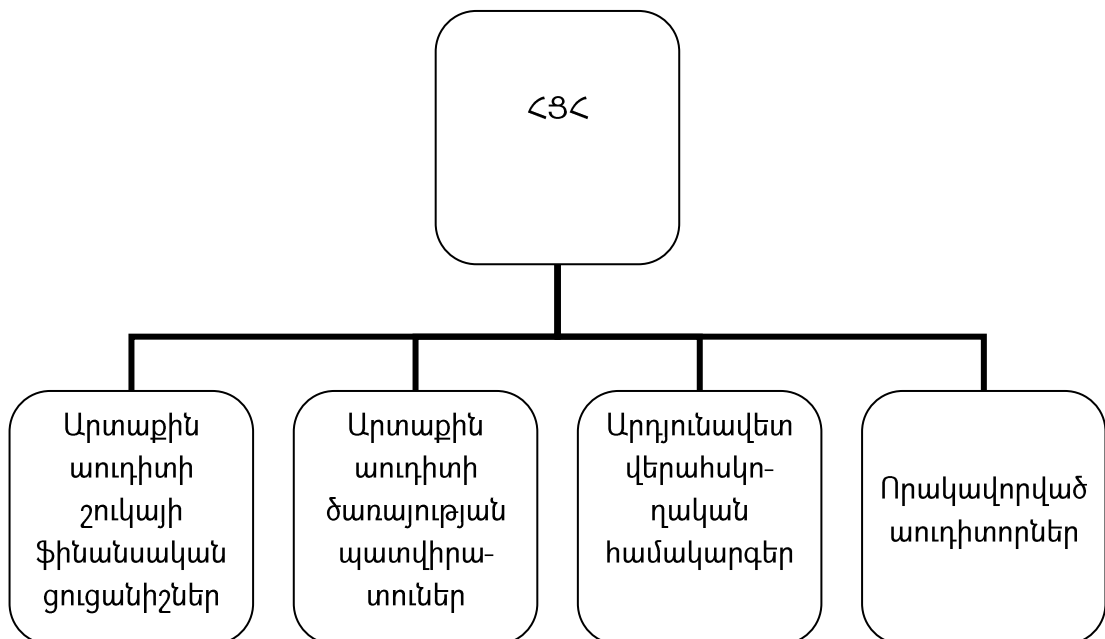
⁹⁶ Сбалансированная система показателей, Каплан Р., Хортон Д., Москва, 2003, стр. 92

արդյունավետությունը և ընկերության ռազմավարությանը համապատասխանությունը գնահատելու գործիք:

Հիմք ընդունելով վերոնշյալ տեղեկատվությունը ՀՅՀ-ն կիրառվել է որպես ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի կարգավորման գործիք: Մասնավորապես կազմվել է ՀՀ արտաքին աուդիտի շուկայի հավասարակշռված ցուցանիշների համակարգը, որի բաղադրիչները ներկայացված են գծապատկեր 2.2-2-ում: Մշակված ՀՅՀ-ն համապարփակ ձևով ներկայացված է աշխատանքի հաջորդ գլխում:

Գծապատկեր 2.2-2

ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի ՀՅՀ-ի հիմնական բաղադրիչները



Այսպիսով, սույն ենթագլխում համապարփակ ուսումնասիրության ենթարկվեց Կապլանի և Նորտոնի կողմից մշակված հավասարակշռված ցուցանիշների համակարգը՝ ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի կարգավորման մեխանիզմներ մշակելու նպատակով: ՀՅՀ-ն նախատեսված է կազմակերպությունների կողմից օգտագործման համար և ենթադրում է չորս հիմնական բաղադրիչների արդյունավետության բարձրացում՝ ֆինանսներ, հաճախորդների հետ հարաբերություններ, ներքին բիզնես գործընթացներ և մարդկային ռեսուրսներ: Համակարգի շրջանակում մշակվում են այնպիսի ցուցանիշներ, որոնք կարտահայտեն վերոնշյալ բոլոր բաղադրիչների արդյունավետության մակարդակը՝ հիմք հանդիսանալով խնդիրները բացահայտելու և դրանց լուծման ուղղությամբ հետագա միջոցառումներ մշակելու համար: Չնայած ՀՀ

արտաքին աուդիտի ոլորտն իրենից չի ներակայացնում առանձին կազմակերպություն, սակայն այն ունի վերը նշված բոլոր բաղադրիչները. ֆինանսներն իրենցից ներկայացնում են աուդիտորական ծառայությունների նկատմամբ պահանջարկը, մարդկային ռեսուրսներն իրենցից ներկայացնում են որակավորված աուդիտորները և նրանց շարունակական մասնագիտական զարգացման հնարավորությունը, իսկ ներքին բիզնես գործընթացները՝ արտաքին աուդիտի առնչությամբ առաջացող հարաբերությունների կարգավորման մեխանիզմները: ՀՀ աուդիտի շուկայի համար ՀՅՀ-ի կիրառման հիմնական գաղափարը կայանում է այնպիսի ցուցանիշների համակարգի մշակման մեջ, որոնք թույլ կտան պետական լիազոր մարմնին կատարել ոլորտի պատշաճ վերլուծություն և կատարելագործել համակարգի առանձին բաղադրիչների նկատմամբ իրականացվող վերահսկողությունը:

2.3 ԻՆՏԵԳՐԱՑՎԱԾ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԳՆԱՀԱՏՄԱՆ ՀԵՌԱՆԿԱՐՆԵՐԸ

Ժամանակակից պայմաններում աուդիտի շրջանակներն ակտիվորեն ընդլայնվում են՝ հասարակության և տնտեսվարող սուբյեկտների պահանջներին համապատասխան: Ուստի օբյեկտիվ անհրաժեշտություն է առաջանում ձևավորելու արտաքին աուդիտի կարգավորման ճկուն համակարգ, որը կադապտացվի արտաքին աուդիտի նկատմամբ պահանջների փոփոխությանը:

Ներկայումս լայն տարածում է ստացել այն գաղափարը, որ կազմակերպությունների գործունեության արդյունքները գնահատելիս անհրաժեշտ է հիմնվել ոչ միայն ֆինանսական, այլև ոչ ֆինանսական բնութագրիչների վրա:

Որպես կանոն, կազմակերպություններն իրենց տարեկան հաշվետվություններում ներառում են միայն ՖՀՄՍ-ներով պահանջվող ֆինանսական հաշվետվությունները: Սակայն վերջին տարիներին ավելի մեծ տարածում է ստանում ոչ ֆինանսական բնույթի տեղեկատվության ներկայացումը տարեկան հաշվետվություններում՝

Ֆինանսական տեղեկատվության հետ միասին⁹⁷: Այդ տեղեկատվությունը մեծապես կիրառվում է հատկապես ընկերության ղեկավարության կողմից կառավարչական որոշումներ կայացնելու համար: Միաժամանակ տեղեկատվությունը կարող է օգտագործվել շահագրգիռ այլ խմբերի կողմից տնտեսական տարաբնույթ որոշումներ կայացնելու համար:

Ոչ ֆինանսական բնույթի տեղեկատվության արտացոլման նպատակով մշակվել են ոչ ֆինանսական հաշվետվությունների տարբեր տեսակներ, որոնց կազմում իր առանցքային դերն ունեն ինտեգրացված հաշվետվությունները:

Միջազգային ասպարեզում գործող մի շարք հայտնի ընկերությունների գործունեությամբ հետաքրքրված շահագրգիռ խմբերի պահանջով ընկերություններն իրենց տարեկան հաշվետվություններում ներկայացնում են ոչ միայն ավանդական ֆինանսական հաշվետվություններ, այլև հաշվետվություններ, որոնք պարունակում են տեղեկատվություն սոցիալական և շրջակա միջավայրի վրա ընկերության գործունեության ազդեցության, ինչպես նաև ընկերության գործունեության արդյունքում ստեղծված հավելյալ արժեքների վերաբերյալ:

Ինտեգրացված հաշվետվություններն արդեն ավանդական են դարձել այն ընկերությունների համար, որոնցում ֆինանսական տեղեկատվությունը լրացվում է նաև գործունեության չափման այլ ցուցիչներով, որոնք կարտահայտեն ընկերության գործունեության արդյունավետությունը կորպորատիվ և սոցիալական պատասխանատվությանն առնչվող տարաբնույթ նպատակներին հասնելու կապակցությամբ:

Գործունեության արդյունքների առանցքային ցուցիչներն (այսուհետ՝ ԳԱՑ) իրենցից ներկայացնում են ֆինանսական և ոչ ֆինանսական ցուցիչներ, որոնք ընտրվում են վերահսկելու ընկերության գործունեության արդյունավետությունը բիզնեսի համար կրիտիկական կամ առաջնային համարվող ոլորտներում⁹⁸:

ԳԱՑ-երի առանձնացումը շատ բարդ գործընթաց է և ներառում է մի քանի փուլ: Առաջին հերթին ընկերության տնօրենները պետք է որոշեն, թե որոնք են ընկերության հիմնական նպատակները՝ սոցիալական և բնապահպանական հարցերի համատեքս-

⁹⁷ Զուրաբյան Կ., Ալեքսանյան Ռ., Ոչ ֆինանսական հաշվետվողականությունը որպես կորպորատիվ հաշվետվողականության տեսակ, Հաշվային տեղեկատվական համակարգի բարելավման հիմնախնդիրները ՀՀ-ում, ՀՈՒՄԿ, Երևան, 2016թ., էջ 25

⁹⁸ Advanced Audit and Assurance, Kaplan Financial Limited, 2015, p. 474

տում: Գլխավոր նպատակները սահմանելուց հետո պետք է սահմանվեն այն խնդիրները, որոնց լուծման արդյունքում միայն կապահովվի վերոնշյալ նպատակների իրականացումը: Հենց այդ խնդիրների լուծումը չափելու համար առանձնացնում են ԳԱՑ-եր: Եթե ընկերության գլխավոր նպատակն է շրջակա միջավայրի աղտոտման չափերի նվազեցումը, ապա որպես խնդիր այստեղ կարող է հանդես գալ, օրինակ, էլեկտրաէներգիայի և ջրի ծախսի նվազեցումը: Այս խնդրի լուծումը չափելու համար կարող է սահմանվել հետևյալ ցուցիչը՝ նախորդ տարվա համեմատությամբ նվազեցնել ծախսվող էլեկտրաէներգիայի և ջրի ծավալը 30%-ով: Որպեսզի վստահ լինենք նշված խնդրի լուծման մեջ, պարզապես անհրաժեշտ կլինի համեմատել հաշվետու և նախորդ տարիների ցուցմունքները:

Ոչ ֆինանսական հաշվետվությունների շարքում կարևորագույն հաշվետվություն է համարվում ինտեգրացված հաշվետվությունը: Ինտեգրացված հաշվետվությունը ցույց է տալիս, թե ինչպես են ընկերության ռազմավարությունը, կառավարումը, գործունեության արդյունքները և հեռանկարները կարճաժամկետ, միջնաժամկետ և երկարաժամկետ հատվածներում հանգեցնում հավելյալ արժեքի ստեղծմանը⁹⁹:

Ինտեգրացված հաշվետվողականության միջազգային խորհուրդը բազմիցս նշել է, որ ինտեգրացված հաշվետվողականության զարգացումը կհանգեցնի ավելի կայուն տնտեսական միջավայրի ձևավորմանը աշխարհում:

Ներկայիս փուլում մի շարք մարմիններ պատասխանատու են հաշվետվության առանձին բաղադրիչների վերաբերյալ պահանջներ սահմանելու համար: Դեռևս չի ձևավորվել այն միակ մարմինը, որը պատասխանատու կլինի այս առանձին բաղադրիչները միմյանց միավորելու համար: Միաժամանակ գլոբալացումը նշանակում է, որ հաշվապահական և հաշվետվողական հիմունքները պետք է ձևավորվեն միջազգային հիմքի վրա:

Ինտեգրացված հաշվետվողականության միջազգային խորհրդի հիմնական գործառույթներն են՝

⁹⁹ <http://integratedreporting.org/the-iirc-2/>

- ձևավորել փոխադարձ համաձայնություն կառավարությունների, ընկերությունների, ներդրողների, կարգավորող մարմինների միջև այս ոլորտում առկա ռիսկերի կառավարման առնչությամբ,

- ձևավորել ինտեգրացված հաշվետվության պատրաստման և ներկայացման հիմունքներ, որով կսահմանվեն վերջինիս հիմնական բաղադրիչները և կազմը,

- որոշել, թե արդյոք այս հաշվետվությունը պետք է լինի պարտադիր հրապարակման ենթակա հաշվետվությունների ցանկում, թե ոչ,

- անցկացնել քննարկումներ տարբեր երկրների մասնագիտական կառույցների ներկայացուցիչների հետ ինտեգրացված հաշվետվողականության վերաբերյալ միջազգային ստանդարտներ սահմանելու շուրջ¹⁰⁰:

2013թ. ինտեգրացված հաշվետվողականության միջազգային խորհուրդը հրապարակեց ինտեգրացված հաշվետվողականության հիմունքները, որոնք սահմանում են ինտեգրացված հաշվետվության ընդհանուր բովանդակությունը կառավարող սկզբունքները և հայեցակարգերը¹⁰¹:

Հաշվետվությունը գլխավորապես ուղղված է մասնավոր հատվածում կիրառմանը, սակայն այն կիրառելի է նաև հանրային հատվածում և ոչ առևտրային կազմակերպությունների կողմից¹⁰²:

Ֆինանսական հաշվետվությունները շատ կարևոր դեր ունեն կորպորատիվ հաշվետվողականության համատեքստում, սակայն չեն պարունակում տեղեկատվություն բիզնեսի հեռանկարների վերաբերյալ: Օգտագործողներին անհրաժեշտ է նման տեղեկատվություն ապագային ուղղված տնտեսական որոշումներ կայացնելու համար: Այսինքն՝ միայն ֆինանսական հաշվետվությունները չեն կարող բավարար լինել հիմնավորված կառավարչական որոշումներ կայացնելու համար:

Ինտեգրացված հաշվետվությունը ձևավորում է տարեկան հաշվետվությունների նոր սերունդ, քանի որ հնարավորություն է տալիս և դրդում է շահագրգիռ խմբերին

¹⁰⁰<http://integratedreporting.org/the-iirc-2/>

¹⁰¹The Integrated Report Framework, ACCA, 2015: Հղումը՝ <http://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p2/technical-articles/iirc-framework.html>

¹⁰²ACCA Embeds Integrated Reporting, ACCA, 2015:

Հղումը՝ <http://www.accaglobal.com/gb/en/student/sa/features/acca-embeds-integrated-reporting.html>

կազմակերպության և նրա հեռանկարների վերաբերյալ կատարել առավել ընդգրկուն գնահատում:

Հիմունքներն իրենցից ներկայացնում են հաշվետվության պատրաստման սկզբունքներ, ինչը հնարավորություն է ընձեռում յուրաքանչյուր կազմակերպության ձևավորելու իր ուրույն հաշվետվությունը: Հաշվետվությունը ձևավորում է մի հիմնաքար, որը ցույց կտա, թե ինչպես է ընկերությունը ստեղծում հավելյալ արժեք և ինչպես է ղեկավարությունը պահպանում այն: Հենց այս հանգամանքն է հաշվետվությունը արժեքավոր դարձնում բիզնեսի համար:

Ինտեգրացված հաշվետվությունը չի եկել փոխարինելու հաշվետվությունների մյուս տեսակներին, սակայն հեռանկարն այնպիսին է, որ հենց այս հաշվետվություններն ունեն պոտենցիալ դառնալու այն գլխավոր աղբյուրը, որը կօգնի շահագրգիռ տարբեր խմբերի բացահայտել ընկերությունում հավելյալ արժեքի ստեղծման գործընթացի հիմնական մղիչ ուժերը: Այս հաշվետվությունն ունի պոտենցիալ դառնալու կառավարչական և այլ բնույթի տնտեսական որոշումներ կայացնելու հիմնական աղբյուրը, ինչով էլ պայմանավորված խիստ կարևորություն ունի նշված հաշվետվությունների աուդիտի պատշաճ կարգավորումը:

Ինտեգրացված հաշվետվությունը նպատակաուղղված է տրամադրելու տեղեկատվություն ընկերությունում տարբեր ռեսուրսների օգտագործման արդյունավետության վերաբերյալ, ինչպես նաև այն մասին, թե ինչպես են այդ ռեսուրսները փոխհարաբերվում արտաքին միջավայրի հետ հավելյալ արժեք ստեղծելու գործընթացում:

Ինտեգրացված հաշվետվության պատրաստման հիմքում ընկած հիմնական տարրերն են՝

- կապիտալները,
- ընկերության բիզնես մոդելը,
- ժամանակի ընթացքում հավելյալ արժեքի ստեղծումը¹⁰³:

Կապիտալներն իրենցից ներկայացնում են արժեքներ, որոնք ներդրվել են ընկերության բիզնես մոդելում: Ինտեգրացված հաշվետվությամբ սահմանված

¹⁰³ The Integrated Report Framework, ACCA, 2015: Հղումը՝ <http://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p2/technical-articles/iirc-framework.html>

կապիտալներն են՝ ֆինանսական, արտադրական, մտավոր, մարդկային, սոցիալական և բնական կապիտալները:

Ընկերության գործունեության արդյունքում կապիտալներն աճում են, նվազում կամ վերափոխվում մեկը մյուսի: Օրինակ՝ բնական ռեսուրսների օգտագործման արդյունքում բնական կապիտալը նվազում է, իսկ շահույթի ստացման պարագայում՝ ֆինանսական կապիտալն աճում է:

Ինտեգրացված հաշվետվողականության համատեքստում ամենակարևոր գաղափարն այն է, թե ինչպիսին է բոլոր կապիտալների հանրագումարային ազդեցությունը հասարակության համար:

Բիզնես մոդելը ընկերության կողմից ընտրված համակարգ է, որն ընդգրկում է ներդրումները, ընկերության գործունեությունը, արդյունքները և հետևանքները: Բիզնես մոդելի նպատակն է ստեղծել արժեք կարճաժամկետ, միջնաժամկետ և երկարաժամկետ հատվածներում: Առանձնացնենք ինտեգրացված հաշվետվությունների ևս մի քանի առանձնահատկություններ.

- ինտեգրացված հաշվետվությունը պետք է նկարագրի այնպիսի կարևոր բաղադրիչներ, ինչպիսիք են աշխատակիցները կամ բնական ռեսուրսները: Շատ կարևոր է բացատրել, թե ինչպես է ապահովված բնական ռեսուրսների հասանելիությունը և որակը,

- բիզնես մոդելի հիմքում ընկերության գործունեության արդյունքում ներդրումների փոխարկումն է ապրանքների և ծառայությունների, որը ներառում է պլանավորումը, նախագծումը, արտադրությունը և ծառայությունների մատուցումը,

- ինտեգրացված հաշվետվությունը պետք է պարունակի նաև ընկերության գործունեության առանցքային արդյունքների վերաբերյալ նկարագրություն,

- հետևանքներն ընկերության գործունեության արդյունքում առաջացող դրական կամ բացասական արդյունքներն են: Հետևանքները կարող են լինել ներքին կամ արտաքին¹⁰⁴:

¹⁰⁴ <http://integratedreporting.org/the-iirc-2/>

Ինտեգրացված հաշվետվության հիմքում ընկած է այն սկզբունքը, որ պարզապես ֆինանսական կապիտալի աճը մարդկային կապիտալի հաշվին չի հանգեցնի ընկերության գործունեության կայուն աճի երկարաժամկետ հատվածում:

Ինտեգրացված հաշվետվությունը պատրաստվում է հետևյալ առանցքային բաղադրիչների շուրջ՝

- կազմակերպության ընդհանուր բնութագիրը և արտաքին միջավայրը, որտեղ գործում է կազմակերպությունը,
- կառավարման կառուցվածքը, և ինչպես է այն աջակցում ընկերության՝ հավելյալ արժեք ստեղծելու ունակությանը,
- բիզնես մոդելը,
- ռիսկերն ու հնարավորությունները,
- ռազմավարությունը և ռեսուրսների բաշխումը,
- ժամանակաշրջանի համար ռազմավարական նպատակների իրականացման ուղղությամբ գրանցված արդյունքները,
- հեռանկարները և մարտահրավերները, որոնց դիմերեսվում է ընկերությունը և դրանց ազդեցությունը¹⁰⁵:

Ներկայումս շատ ընկերություններ են հրապարակում սոցիալական, բնապահպանական և ինտեգրացված հաշվետվություններ: Այս հաշվետվություններում ներառված տեղեկատվության հավաստիության ստուգման նպատակով օգտվում են աուդիտորական ծառայություններից: Նրանք արտահայտում են անկախ կարծիք տնօրենների կողմից ընտրված ԳԱՑ-երի կիրառելիության, չափելիության, տեղիիության և հաշվարկման ճշգրտության վերաբերյալ: Այսինքն՝ կարծիք է արտահայտվում, թե արդյոք ընտրված և հաշվարկված ԳԱՑ-երը արտահայտում են ընկերության գործունեության ճշմարիտ և իրական պատկերը: Այս անկախ վերանայումը բարձրացնում է հրապարակված ոչ ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ օգտագործողների տարբեր խմբերի վստահությունը և թույլ տալիս կայացնել առավել հիմնավորված որոշումներ:

¹⁰⁵ Corporate Reporting, Kaplan Financial Limited, 2015, p. 460

Ոչ ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտը կապված է որոշ բարդությունների հետ, քանի որ

➤ ինտեգրացված, սոցիալական և բնապահպանական հաշվետվությունները չեն համարվում պարտադիր հրապարակման ենթակա հաշվետվություններ. տարբեր ընկերություններ կիրառում են ցուցիչների սահմանման, գնահատման և հրապարակման տարբեր սկզբունքներ, ինչն էլ նվազեցնում է նույն ոլորտի տարբեր կազմակերպությունների տվյալների միջև համադրելիությունը,

➤ ոչ ֆինանսական տեղեկատվության հրապարակումը նոր երևույթ է. այդ տեղեկատվության կազմողները հնարավոր է չունենան համապատասխան որակավորում և գիտելիքներ հնարավորինս արժանահավատ տեղեկատվություն հրապարակելու համար:

Ինչպես գիտենք, աուդիտի անցկացման առաջին փուլը ընդգրկում է աուդիտի պլանավորումը, որը կարգավորվում է «Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը» ԱՄՄ 300-ով: Վերջինիս համաձայն՝ աուդիտի պլանավորումն ընդգրկում է աուդիտի ընդհանուր ռազմավարության սահմանումը և աուդիտի ծրագրի մշակումը: Ճշգրիտ պլանավորումը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ժամանակ աուդիտորին օգնում է մի քանի ուղղություններով, ինչպես օրինակ՝

➤ ուշադրություն դարձնել աուդիտի կարևոր բնագավառներին,

➤ ժամանակին հայտնաբերել և լուծել խնդիրները,

➤ ճիշտ կազմակերպել և ղեկավարել աուդիտը, այնպես որ դա կատարվի արդյունավետ կերպով,

➤ աջակցել աուդիտի թիմի համապատասխան ունակություններ և հնարավորություններ ունեցող անդամների ընտրությանը, որոնք կարող են պատասխանել ակնկալվող ռիսկերին և կատարել իրենց տրված հանձնարարականները,

➤ հեշտացնել թիմի անդամների ուղղորդումն ու ղեկավարումը, նրանց աշխատանքների վերանայումը և այլն¹⁰⁶:

¹⁰⁶ ԱՄՄ 300 «Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը»

Այուամենայնիվ, ինտեգրացված հաշվետվողականության աուդիտն ունի մի շարք առանձնահատկություններ՝

➤ անհրաժեշտ է համաձայնեցնել առաջադրանքի բովանդակությունը: Այն կարող է ընդգրկել պարզապես ցուցիչների արժեքների ճշմարտացիության ստուգում, կամ էլ ցուցիչների տեղիիության և արժանահավատության ստուգում,

➤ անհրաժեշտ է ուսումնասիրել ընկերության գործունեությունը՝ նրա առանձնահատկությունների վերաբերյալ գիտելիքներ ձեռք բերելու համար,

➤ անհրաժեշտ է ձեռքբերված գիտելիքների հիման վրա քննարկել ցուցիչների տեղիիությունը ընկերության առջև դրված գլխավոր նպատակների համատեքստում,

➤ անհրաժեշտ է գնահատել ցուցիչները ստուգելու համար, թե արդյոք դրանք քանակապես չափելի են և փաստաթղթերով հիմնավորված,

➤ անհրաժեշտ է իդենտիֆիկացնել այն ցուցիչները, որոնք առավել ենթակա են խեղաթյուրման ռիսկի:

Ցուցիչների առանձնահատկությունը հասկանալու համար դիտարկենք ՄակԴոնալդս ընկերության օրինակը: ՄակԴոնալդսը 1990թ. հիմնադրեց Բնապահպանական Գլոբալ Կոմիտե, որը սահմանեց ընկերության 3 գլխավոր նպատակները բնապահպանական հարցերի կապակցությամբ՝

1. Էներգախնայողություն՝ բարելավել էլեկտրաէներգիայի օգտագործման արդյունավետությունը նվազեցնելու համար ծախսերը և ազդեցությունը շրջակա միջավայրի վրա,

2. Թափոնների կառավարում և փաթեթավորում առանց շրջակա միջավայրի վրա որևէ ազդեցության,

3. «Կանաչ» ռեստորանների կառուցում. ավելացնել շրջակա միջավայրի վրա բացասական ազդեցություն չունեցող նյութերի օգտագործումը նոր ռեստորանների նախագծման և կառուցման փուլերում¹⁰⁷:

Ընկերությունը սահմանել է խնդիրներ գլխավոր նպատակներից յուրաքանչյուրի իրագործման համար: Օրինակ 2-րդ. նպատակի համար սահմանված խնդիրն է՝ առավելարկել վերամշակված նյութերից ստացվող փաթեթավորման օգտագործումը:

¹⁰⁷ <http://www.aboutmcdonalds.com/mcd/sustainability.html>

Նշված խնդրի լուծման վերահսկողության համար սահմանված ցուցիչն է՝ ընդհանուր փաթեթավորման մեջ վերամշակված նյութերից ստացված փաթեթավորման տեսակարար կշիռը:

Աուդիտորի նպատակն է աուդիտորական ընթացակարգերը այնպես նախագծել և իրականացնել, որպեսզի աուդիտորը կարողանա ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ հիմնավորված եզրահանգումների գալու և դրանց վրա աուդիտորի կարծիքը հիմնելու համար: Ապացույցներ ձեռք բերելու համար իրականացվում են հետևյալ հիմնական ընթացակարգերը՝

- հարցումներ ընկերության ղեկավարությանը,
- հարցումներ ոլորտի փորձագետներին,
- բանաձևերի վերահաշվարկ մաթեմատիկական անճշտություններ բացահայտելու համար,
- հիմնավորող փաստաթղթերի ուսումնասիրություն,
- հավաստումների ստացում 3-րդ անձանցից¹⁰⁸:

Որպեսզի համոզվենք, որ, օրինակ, ՄակԴոնալդսի փաթեթավորման 30%-ը ստացվում է վերամշակված նյութից, աուդիտորը պետք է կատարի հետևյալ ընթացակարգերը՝

- ուսումնասիրի ընկերության կողմից հիմնադրված Բնապահպանության Գլոբալ Կոմիտեի կողմից ընդունված ռազմավարության օրինակը, հավաստիանալու, որ այն ընդգրկում է վերոնշյալ գլխավոր նպատակը,
- ղեկավարությանը հարցումներ կատարելու միջոցով հասկանա, թե ինչպես է ստացվել այդ 30%-ը,
- կատարի վերահաշվարկ ստուգելու համար տեսակարար կշռի ստացման ճշտությունը,
- հասկանա, թե ինչ աղբյուրներից է ձեռք բերվել հաշվարկների համար հիմք հանդիսացած տեղեկատվությունը,
- տեղեկատվության ճշգրտությունը ստուգելու համար ընտրանքային եղանակով ճշտի տեղեկատվության համապատասխանությունը սկզբնաղբյուրի հետ,

¹⁰⁸ ԱՄՄ 500 «Աուդիտորական ապացույցներ»

➤ հասկանա, թե ինչ բնութագրիչներից ելնելով է փաթեթավորումը դասակարգվում որպես վերամշակված նյութերից ստացված,

➤ ընտրանքային եղանակով ստուգի, որ փաթեթավորման դասակարգումը տեղի է ունեցել ընդունված սկզբունքներին համապատասխան:

Աուդիտորը, իր ստուգումն անցկացնելիս, հանգում է որոշակի դժվարությունների՝ պրոֆեսիոնալ կարծիք արտահայտելու համար անհրաժեշտ ապացույցների ձեռքբերման գործընթացում: Այդ բարդությունները ներառում են հետևյալ հանգամանքները՝

- շատ հաճախ ցուցիչներին հնարավոր չէ տալ քանակական գնահատական,
- որոշ ցուցիչներում օգտագործված սահմանումները կարող են անհասկանալի լինել,
- աուդիտորները կարող է չունենան որակավորում և փորձ բնապահպանական և սոցիալական հարցերի բնագավառում գնահատականներ տալու համար,
- որոշ նպատակներ չափազանց սուբյեկտիվ են որևէ կերպ չափելու համար,
- քանի որ, որպես կանոն, չկան նպատակների, խնդիրների և ցուցիչների սահմանման միջազգայնորեն ընդունված ստանդարտ մոտեցումներ, ղեկավարությունը կարող է իր ցանկությամբ ընտրել չափիչներ, ինչը առաջացնում է խեղաթյուրման ռիսկի հավանականություն,
- որոշ դեպքերում հնարավոր չէ ստանալ բավականաչափ և համապատասխան ապացույցներ տեղեկատվության գրանցման համակարգի բացակայության պատճառով¹⁰⁹:

Երդվյալ Որակավորված Հաշվապահների Ասոցիացիան (այսուհետ՝ Ասոցիացիա) 2015թ. հրապարակեց 2015թ. մարտի 31-ին ավարտվող հաշվետու տարվա ինտեգրացված հաշվետվությունը: Հաշվետվության հենց սկզբում նշվում է, որ Ասոցիացիայի առաքելությունն է լինել գլոբալ առաջատար հաշվապահություն մասնագիտության մեջ՝

¹⁰⁹ Մնացականյան Հ., Ալեքսանյան Ռ., Ինտեգրացված հաշվետվողականության դերը աուդիտորական գործունեության կարգավորման համատեքստում, «Ֆինանսներ և էկոնոմիկա» գիտական հանդես, համար 1-2, 2017թ., էջ 99

- ապահովելով համապատասխան մասնագետների հասանելիությունը աշխարհի ցանկացած վայրում,
- աջակցելով Ասոցիացիայի անդամներին իրենց մասնագիտական ուղու ընթացքում,
- հասնելով և պահպանելով ամենաբարձր էթիկական և պրոֆեսիոնալ ստանդարտները,
- պաշտպանելով հասարակական շահը¹¹⁰:

Ինչպես յուրաքանչյուր ինտեգրացված հաշվետվության պարագայում, այնպես էլ այս հաշվետվությամբ սահմանված են ռազմավարական նպատակներ, որոնց միջոցով գնահատվում են կազմակերպության գործունեության հիմնական արդյունքները: Ռազմավարական նպատակին հասնելու ուղղությամբ հաջողությունը որոշելու համար օգտագործվում են առնչվող, չափելի և համապատասխան ԳԱՑ-եր, որոնց համար սահմանվում են թիրախային ցուցանիշներ:

Ասոցիացիայի գործունեության գնահատման համար սահմանված հիմնական ռազմավարական նպատակները, ԳԱՑ-երը և թիրախային ցուցանիշները ներկայացված են աղյուսակ 2.3-1-ում:

Նշված ռազմավարական նպատակների համար սահմանված ԳԱՑ-երի փաստացի արժեքները, վերջիններիս թիրախային ցուցանիշները և դրանց ուղղությամբ իրականացվելիք ծրագրերը՝ 2016թ. մարտի 31-ին ավարտվող տարվա համար, ներկայացված են աղյուսակ 2.3-2-ում:

¹¹⁰ ACCA integrated report for the year ended 31 March 2015, 2015, p. 3

**2015թ. մարտի 31-ն ավարտվող հաշվետու տարվա համար սահմանված
Ասոցիացիայի ռազմավարական նպատակները, ԳԱՑ-երը և թիրախային
ցուցանիշները¹¹¹**

Ռազմավարական նպատակ	ԳԱՑ	Թիրախային ցուցանիշ
Աշխարհին անհրաժեշտ պրոֆեսիոնալ հաշվապահների զարգացման ոլորտում լինել առաջատար	Ասոցիացիայի անդամների և ուսանողների թվաքանակ	635,000
Ոգեշնչել աշխարհի ցանկացած վայրում գտնվող մարդկանց ստանալու Ասոցիացիայի որակավորումը	Ուսանողների թվաքանակի աճի տեմպ	4.9%
Ընդլայնել Ասոցիացիայի աշխարհագրությունը՝ աջակցելու համար շահագրգիռ բոլոր խմբերին	Նոր անդամների թվաքանակը	11,100
Ապահովել երկարատև հարաբերություններ անդամների և ուսանողների հետ	Անդամների և ուսանողների բավարարվածության մակարդակ	75%
Ապահովել հաճախորդակենտրոն լուծումներ	Գործատուների տեսակարար կշիռ, որոնք բարձր են գնահատում Ասոցիացիայի որակավորումը	88%
Գործառնական արդյունավետություն	Մեկ ուսանողի կամ անդամի հաշվով ընդհանուր ծախսեր	260 GBP

¹¹¹ ACCA integrated report for the year ended 31 March 2015, 2015, p. 18

Ասոցիացիայի 2015թ. մարտի 31-ն ավարտվող հաշվետու տարվա ընթացքում ԳԱՑ-երի փաստացի արդյունքները և 2016թ. մարտի 31-ին ավարտվող հաշվետու տարվա համար սահմանված թիրախային ցուցանիշներն ու ծրագրերը¹¹²

Ռազմավարական նպատակ	2014-15թթ. փաստացի արդյունքներ	Թիրախային ցուցանիշ 2015-16թթ. համար	Ծրագրեր 2015-16թթ. Համար
Աշխարհին անհրաժեշտ պրոֆեսիոնալ հաշվապահների զարգացման ոլորտում լինել առաջատար	633,947	Ասոցիացիայի անդամների թվի աճ 187,500-ով	Կատարել լրացուցիչ գլոբալ վերլուծություն՝ բացահայտելու համար հաշվապահի որակավորման նկատմամբ աճող պահանջարկը
Ոգեշնչել աշխարհի ցանկացած վայրում գտնվող մարդկանց ստանալու Ասոցիացիայի որակավորումը	4.6%	Ուսանողների թվաքանակը հասցնել 483,000-ի	Կատարել ներդրումներ Ասոցիացիայի աշխատակիցների կարողությունների զարգացման համար՝ որակավորման նկատմամբ աճող պահանջարկը բավարարելու նպատակով
Ընդլայնել Ասոցիացիայի աշխարհագրությունը՝ աջակցելու համար շահագրգիռ բոլոր խմբերին	11,530	Ուսանողների 68.5%-ը դառնա անդամ 4 տարվա ընթացքում, 12,000 նոր անդամ, ուսանողների 38% հաջողությամբ քննություն հանձնի	Օգտագործել ժամանակակից տեխնոլոգիաները և տարբեր հարցումների արդյունքները նշված ցուցանիշներին հասնելու համար
Ապահովել երկարատև հարաբերություններ անդամների և ուսանողների հետ	70%	75%	Լրացուցիչ ծառայություններ մատուցել ուսանողներին և անդամներին
Գործառնական արդյունավետություն	260 GBP	272 GBP	Առավել արդյունավետ համակարգերի կիրառում

¹¹² ACCA integrated report for the year ended 31 March 2015, 2015, p. 19

Ասոցիացիայի ռազմավարական նպատակներից մեկն է աշխարհում լինել առաջատար պրոֆեսիոնալ հաշվապահների զարգացման ոլորտում, որը կարող է չափվել Ասոցիացիայի անդամների և ուսանողների թվաքանակով: Նշված ցուցանիշի համար 2015թ. մարտի 31-ին ավարտվող տարվա համար թիրախային ցուցանիշ է սահմանվել 635,000 անդամ և ուսանող ունենալը, իսկ փաստացի գրանցված արդյունքը կազմել է 633,947 անդամ և ուսանող:

Հաջորդ ռազմավարական նպատակը նոր մարդկանց ոգեշնչելն է Ասոցիացիայի որակավորումը ձեռքբերելու համար, ինչը չափվում է հաշվետու տարում նոր ներգրավված ուսանողների թվաքանակով: 2015թ. մարտի 31-ին նախատեսվել էր ուսանողների թվաքանակի 4.9 % աճ, սակայն փաստացի գրանցվել է 4.6 % աճ:

Ասոցիացիայի ռազմավարական նպատակներից է իր անդամների և ուսանողների հետ երկարատև հարաբերությունների ձևավորումը, ինչը կարող է չափվել նրանց բավարարվածության մակարդակով: Բավարարվածության մակարդակը գնահատելու համար կարող են իրականացվել հարցումներ անդամների և ուսանողների միջև: 2015թ. մարտի 31-ին ավարտվող տարվա համար որպես թիրախային ցուցանիշ էր ընտրված 75 % բավարարվածության մակարդակը, սակայն փաստացի գրանցվել է 70 % բավարարվածության մակարդակ: Ասոցիացիայի ռազմավարական նպատակներից են նաև հաճախորդակենտրոն լուծումների և գործառնական արդյունավետության ապահովումը:

Իհարկե, ինտեգրացված հաշվետվությունների կիրառումը կապված է մեթոդական և պրակտիկ մի շարք հիմնահարցերի հետ: Միաժամանակ դեռևս չի ձևավորվել այն միասնական մարմինը, որը պատասխանատու կլինի հաշվետվության բովանդակության, կառուցվածքի և այլ պահանջների սահմանման և վերահսկողության համար: Իսկ այդ միասնականության բացակայության պայմաններում էապես նվազում է այն արժեքը, որն ապահովում են ինտեգրացված հաշվետվությունները: Ուստի խիստ կարևոր է, առաջին հերթին, ձևավորել մի մարմին, որի հիմնական գործառույթը կլինի համախմբել տարբեր երկրների մասնագիտական կառույցները ինտեգրացված հաշվետվողականության ներդրման գործընթացի շուրջ:

Հետագայում միայն հնարավոր կլինի մշակել և ընդունել միջազգային ստանդարտներ, որոնք կկարգավորեն ինտեգրացված հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հետ կապված հարցերը, ինչը թույլ կտա ձևավորել հիմք՝ տարբեր երկրներում միասնական սկզբունքների հիման վրա հաշվետվություններ պատրաստելու և միևնույն ոլորտի ընկերությունների հաշվետվությունների միջև համադրելիություն ապահովելու համար:

Այդ հաշվետվողականությունը չափազանց կարևոր է հատկապես փոքր երկրների համար, քանի որ ներկայումս խոշոր ներդրողների մեծամասնությունը ներդրումային որոշումներ կայացնելիս առաջին հերթին հիմնվում է ոչ ֆինանսական բնույթ պարունակող հաշվետվությունների վրա, մասնավորապես ինտեգրացված հաշվետվությունների, քանի որ դրանում պարունակվող տեղեկատվությամբ է մեծապես հնարավոր գնահատել ընկերության պոտենցիալը և աճի հեռանկարները:

Ուստի զարգացող երկրների համար սա շատ մեծ հնարավորություն է ներգրավելու օտարերկրյա ներդրումներ և զարգացնելու ազգային տնտեսությունը: Իսկ դրա համար առաջին հերթին անհրաժեշտ է իրազեկել գործարարներին նման հաշվետվողականության գոյության վերաբերյալ և ձեռնամուխ լինել միասնական միջազգային մարմնի ձևավորման գործընթացին՝ հաշվետվողականության ներդրման անհրաժեշտ մասնագիտական ընդհանուր հիմք ունենալու նպատակով:

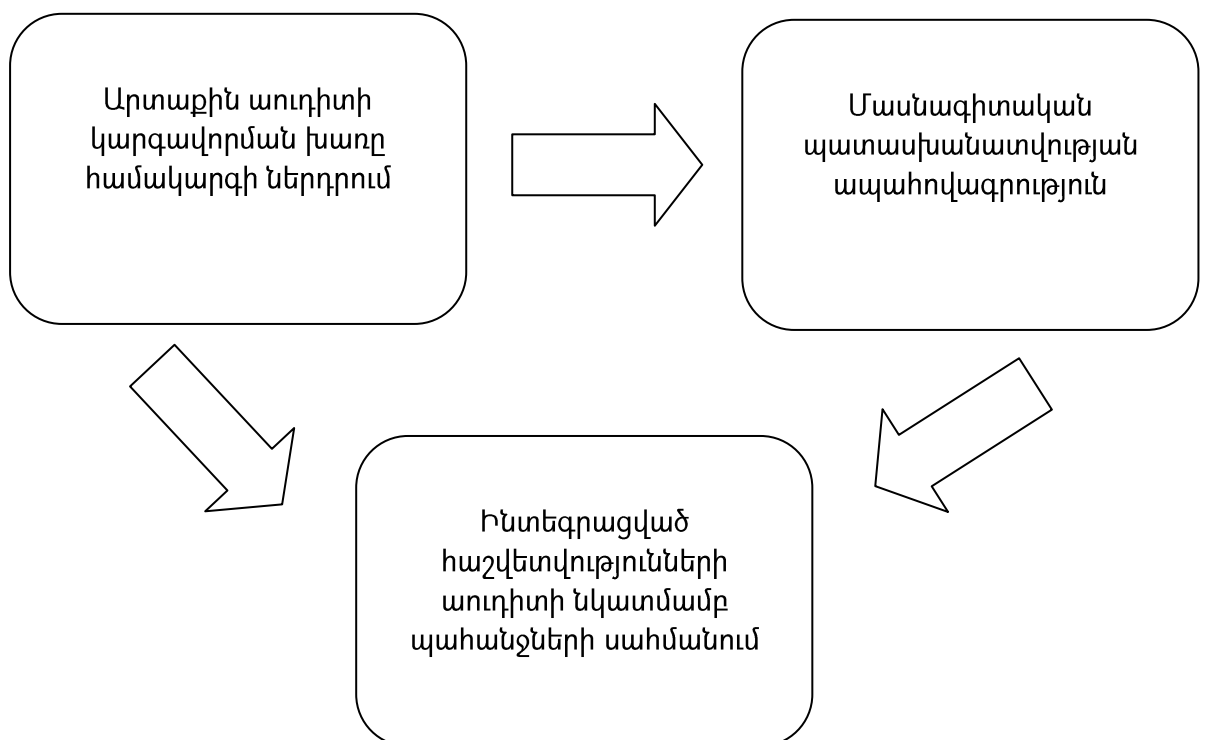
Այսպիսով, աշխատանքի երկրորդ գլխում ներկայացվեցին արտաքին աուդիտի կարգավորման առանցքային տարրերն ու ուղղությունները: Մասնավորապես համապարփակ վերլուծության ենթարկվեց արտաքին աուդիտի կարգավորման մեջ հանրային վերահսկողության դերը, որը կարող է արտահայտվել ինչպես արտաքին աուդիտի հանրային, այնպես էլ խառը կարգավորման մոդելներում: Ներկայացվեցին միջազգային պրակտիկայում հանրային վերահսկողություն իրականացնող մարմինների հիմնական գործառույթները, ինչպես նաև խորը ուսումնասիրության ենթարկվեց ՌԴ-ում ձևավորված արտաքին աուդիտի կարգավորման խառը մոդելը: Մասնավորապես դիտարկվեց աուդիտի շուկայի գրանցած արդյունքները համակարգի ներդրումից հետո: Արձանագրվեց, որ ՌԴ-ում աուդիտի կարգավորման խառը համակարգի ներդրումն ունեցել է դրական ազդեցություն շուկայի կայացման և

զարգացման վրա՝ հանգեցնելով աուդիտորական ծառայություններ մատուցող սուբյեկտների ավելացմանը, աուդիտորական ծառայությունների նկատմամբ պահանջարկի աճին, որակավորված աուդիտորների թվաքանակի աճին, աուդիտի մեթոդաբանության գծով կատարվող աշխատանքների ակտիվացմանը, աուդիտորական ծառայությունների մասով եկամուտների աճին, աուդիտի որակի նկատմամբ արտաքին անկախ վերահսկողության իրականացմանը և աուդիտորի մասնագիտական պատասխանատվության ապահովագրության մասով երաշխիքների ապահովմանը:

Այս գլխում ներկայացված տեղեկատվությունն օգտագործվել է ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի կարգավորման նոր համակարգի ներդրման ճանապարհային քարտեզի գործողությունները մշակելիս. առանձնացվել են ՀՀ-ում աուդիտորական ընկերությունների նկատմամբ վերահսկողության կատարելագործման համար անհրաժեշտ գործողությունները, որոնք ներկայացված են ստորև:

Գծապատկեր 2.3-1

ՀՀ-ում աուդիտորական ընկերությունների նկատմամբ վերահսկողության կատարելագործման համար անհրաժեշտ գործողությունները



Այս գլխում ուսումնասիրության ենթարկվեց Կապլանի և Նորտոնի կողմից առաջարկված ցուցանիշների հավասարակշռված համակարգը, որը ցանկացած կազմակերպության հաջողություն կապում է չորս հիմնական բաղադրիչների և այդ բաղադրիչները բնութագրող ցուցանիշների հետ: Այդ բաղադրիչներն են՝ ներքին բիզնես գործընթացները, մարդկային ռեսուրսները, ֆինանսները և հաճախորդների հետ հարաբերությունները: Համակարգի հիմնական էությունը կայանում է նրանում, որ այն տրամադրում է ցուցանիշների մի փաթեթ, որոնց օգնությամբ ընկերության ղեկավարությունը և այլ շահագրգիռ խմբեր կարող են կայացնել հիմնավորված կառավարչական և այլ բնույթ ունեցող տնտեսական որոշումներ: Նշված համակարգը նախատեսվում է կիրառել ՀՀ արտաքին աուդիտի շուկայի նկատմամբ՝ պետության համար մշակելով համապատասխան գործիք ոլորտում առկա հիմնախնդիրները ժամանակին բացահայտելու և դրանց լուծմանն ուղղված քայլեր ձեռնարկելու համար:

Այս գլխում անդրադարձ կատարվեց նաև ոչ ֆինանսական հաշվետվողականությանը, մասնավորապես՝ ինտեգրացված հաշվետվություններին, որպես արտաքին աուդիտի կարգավորման ուղղություն: Ներկայացվեցին հաշվետվության հիմնական առանձնահատկությունները, որոնք պետք է հաշվի առնվեն աուդիտորական ընթացակարգեր մշակելիս, միաժամանակ անդրադարձ կատարելով հաշվետվության օգտակարությանը կառավարչական որոշումներ կայացնելիս: Ինտեգրացված հաշվետվությունների աուդիտը դիտարկվեց որպես արտաքին աուդիտի շրջանակների ընդլայնման կարևորագույն ուղղություն, քանի որ ավելի լայն տարածում է ստանում նշված ոչ ֆինանսական հաշվետվությունը և կարիք է առաջանում հավաստիանալու, որ դրանք պարունակում են արժանահավատ տեղեկատվություն, և դրանց վրա կայացված որոշումները հիմնավորված են:

ԳԼՈՒԽ 3. ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՌԻԴԻՏԻ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ

ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ ՈՒՂԻՆԵՐԸ ՀՀ-ՈՒՄ

3.1 ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՌԻԴԻՏԻ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ԳՈՐԾՈՂ ՄԵԽԱՆԻԶՄՆԵՐԻ

ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ ԱՆՀՐԱԺԵՇՏՈՒԹՅՈՒՆԸ

Ինչպես արդեն նշել ենք, ՀՀ-ում գործում է արտաքին աուդիտի պետական կարգավորման մոդելը, որի շրջանակներում ոլորտի կարգավորման բոլոր գործառույթները հիմնականում դրված են պետական լիազոր մարմնի վրա: Օգտագործելով ոլորտին առնչվող հասանելի տեղեկատվությունը՝ գնահատենք ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի կարգավորման գործող համակարգը:

Մինչ այժմ ոլորտի կարգավորումն իրականացրել է ՀՀ ֆինանսների նախարարությունը Տեսչության միջոցով, որը ՀՀ կառավարության 2017թ. մարտի 16-ի N 257-Ն որոշմամբ լուծարվեց, և գործառույթները դրվեցին ՀՀ ֆինանսների նախարարության լիցենզավորման պայմանների և պահանջների հսկողության տեսչության վրա: Միաժամանակ 2017թ. փետրվարի 14-ին ՀՀ ֆինանսների նախարարության ներկայացուցիչների կողմից ներկայացվեց ոլորտի կարգավորման նոր հայեցակարգը¹¹³, որով նախատեսված օրենսդրական փոփոխությունները նախատեսվում է, որ ուժի մեջ կմտնեն 2019թ. հունվարի 1-ից:

Առաջարկվում է պահպանել Տեսչությունը ՀՀ ֆինանսների նախարարության կազմում, սակայն անհրաժեշտ փոփոխություններ մտցնել Տեսչության կողմից իրականացվող աուդիտորական կազմակերպությունների ռիսկայնության գնահատման մեթոդաբանության մեջ: Համապատասխան առաջարկություններ կատարելու նպատակով առաջին հերթին անդրադառնանք Տեսչության գործառույթների իրականացման արդյունքում մինչ այժմ նշանակված պատժամիջոցների վերլուծությանը:

«Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի 30-րդ հոդվածի համաձայն՝ ՀՀ ֆինանսների նախարարությունը՝ որպես ոլորտը կարգավորող պետական լիազոր մարմին, հրապարակում է աուդիտ իրականացնող անձանց նկատմամբ կիրառված

¹¹³ ՀՀ ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայք՝
<http://minfin.am/minfin.am/index.php?art=2163&lang=1>

պատժամիջոցների վերաբերյալ տեղեկատվությունն իր ինտերնետային կայքում: Օգտագործելով վերոնշյալ տեղեկատվությունը՝ կատարենք 2013-2016թթ. ընթացքում նշանակված պատժամիջոցների համապարփակ վերլուծություն:

Հիշեցնենք, որ լիազոր մարմինը կարող է կիրառել հետևյալ պատժամիջոցներից որևէ մեկը՝

- նախազգուշացում և խախտումները վերացնելու հանձնարարական (այսուհետ՝ նախազգուշացում),
- տուգանք,
- աուդիտորական ծառայությունների մատուցման լիցենզիայի կասեցում (այսուհետ՝ կասեցում),
- աուդիտորական ծառայությունների մատուցման լիցենզիայի դադարեցում (այսուհետ՝ դադարեցում)¹¹⁴:

2013-2016թթ. ժամանակահատվածում Տեսչության կողմից կիրառվել է 77 պատժամիջոց, որոնց բաշխումն ըստ տարիների կարող ենք տեսնել աղյուսակ 3.1-1-ում:

Աղյուսակ 3.1-1

ՀՀ-ում 2013-2016թթ. Տեսչության կողմից կիրառված պատժամիջոցները¹¹⁵

Պատժամիջոց	2013	2014	2015	2016
Նախազգուշացում	3	13	1	5
Տուգանք	16	13	10	6
Կասեցում	3	4	0	1
Դադարեցում	2	0	0	0
Ընդամենը	24	30	11	12

Վերոնշյալ աղյուսակից երևում է, որ նշված ժամանակահատվածում կիրառված պատժամիջոցների 70%-ը նշանակվել են 2013-2014թթ. ընթացքում, իսկ 30%-ը՝ 2015-2016թթ. ընթացքում: Միաժամանակ հարկ է ուշադրություն դարձնել այն հանգամանքի վրա, որ նշված ժամանակահատվածում աուդիտորական ընկերությունների քանակը գրեթե նույնն է մնացել:

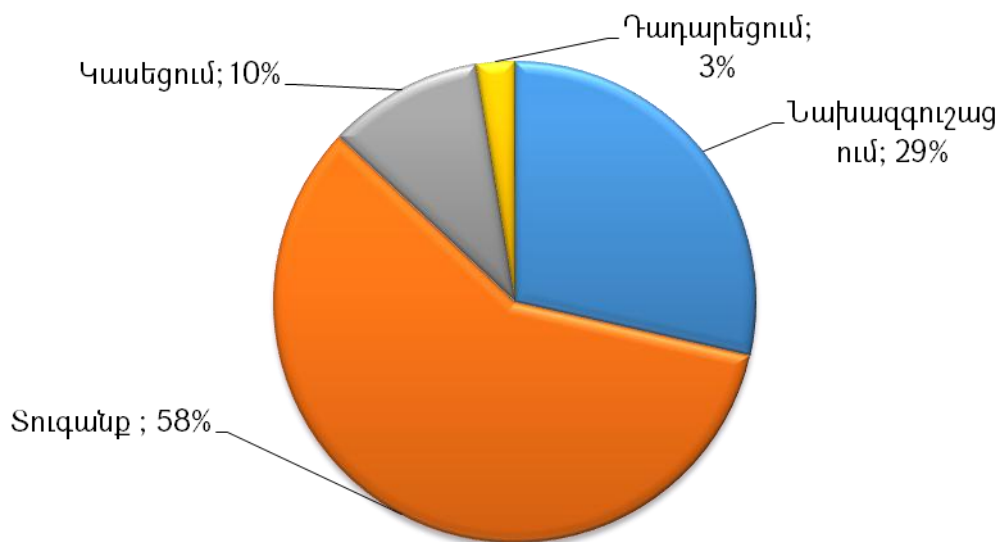
¹¹⁴ «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենք՝ ընդունված 2002թ. դեկտեմբերի 26-ին

¹¹⁵ Աղյուսակը կազմվել է մեր կողմից՝ օգտագործելով ՀՀ ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայքում ներկայացված տեղեկությունները՝ www.minfin.am

Անդրադառնալով կիրառված պատժամիջոցների բովանդակությանը նշենք, որ կիրառված պատժամիջոցների մոտ 90%-ը կազմում են տուգանքներն ու նախազգուշացումները (տես գծապատկեր 3.1-1): Ընդ որում՝ նախազգուշացումների կեսը տրամադրվել է եռամսյակային և տարեկան հաշվետվությունների ներկայացման ժամկետների ուշացման համար, իսկ մյուս կեսը՝ փողերի լվացման ու ահաբեկչության ֆինանսավորման դեմ պայքարին ուղղված ներքին իրավական ակտերի հաստատման, լրացման կամ փոփոխության դեպքում 1 շաբաթում լիազոր մարմնին հայտնելու պահանջը խախտելու համար:

Գծապատկեր 3.1-1

ՀՀ-ում 2013-2016թթ. ընթացքում Տեսչության կողմից կիրառված պատժամիջոցների տեսակարար կշիռները¹¹⁶



Լիցենզիայի կասեցումները նշանակվել են առնվազն 5 աշխատող աուդիտորներ (որոնցից առնվազն 3-ը այլ գործատուի մոտ չաշխատող) ունենալու պահանջը խախտելու համար, իսկ լիցենզիայի դադարեցումները՝ ոչ հավաստի աուդիտորական եզրակացություն տրամադրելու համար¹¹⁷:

¹¹⁶ Գծապատկերը կազմվել է մեր կողմից՝ օգտագործելով ՀՀ ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայքում ներկայացված տեղեկությունները՝ www.minfin.am

¹¹⁷ «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենք՝ ընդունված 2002թ. դեկտեմբերի 26-ին

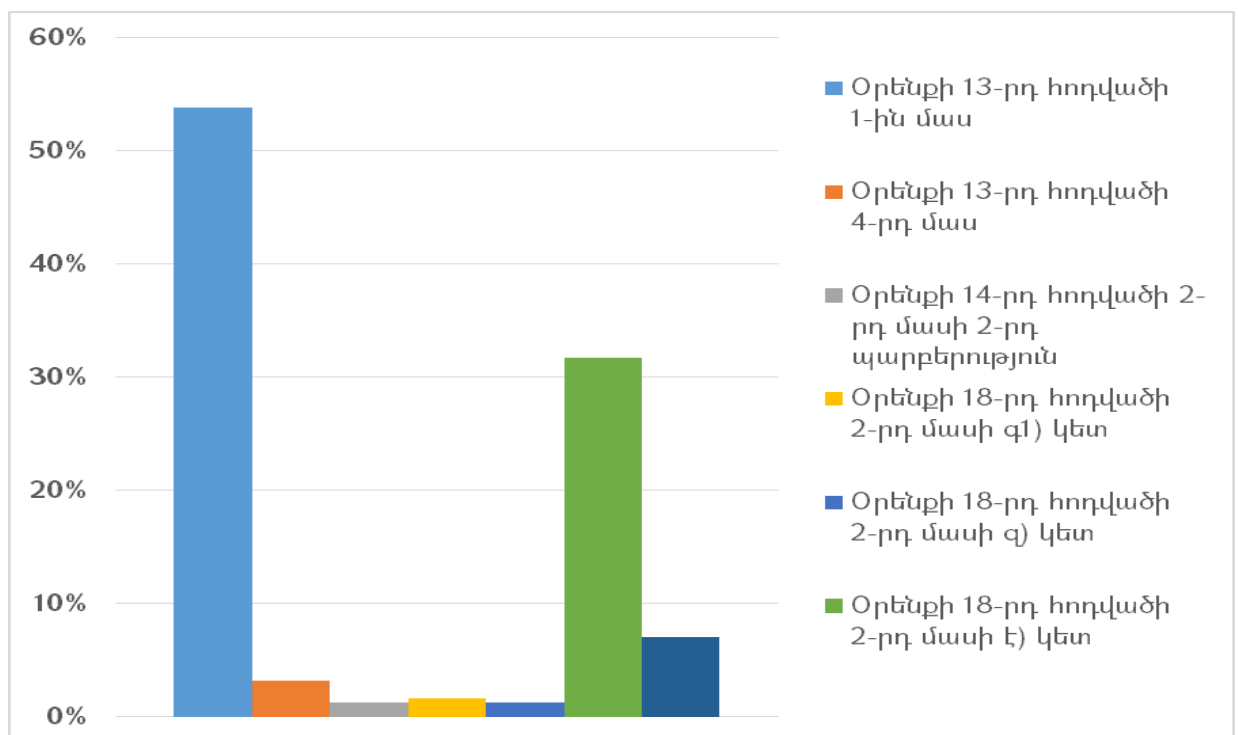
Տուգանքները նշանակվել են «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի միայն 7 պահանջների խախտման համար, որոնք ներկայացված են աղյուսակ 3.1-2-ում:

Ընդ որում՝ տուգանքների քանակի մոտ 90%-ը բաժին է ընկնում օրենքի հետևյալ պահանջների խախտման համար նշանակված տուգանքներին՝

- աուդիտի պարտադիր փաստաթղթավորման պահանջ,
- կնքված պայմանագրերի գրանցամատյանի վարման պահանջ,
- ինտերնետային կայք ունենալու և տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունները և աուդիտի ենթարկված անձանց ցանկը հրապարակելու պահանջ:

Գծապատկեր 3.1-2

2013-2016թթ. Տեսչության կողմից նշանակված տուգանքների տեսակների տեսակարար կշիռները¹¹⁸



¹¹⁸ Գծապատկերը կազմվել է մեր կողմից՝ օգտագործելով ՀՀ ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայքում ներկայացված տեղեկությունները՝ www.minfin.am

**2013-2016թթ. Տեսչության կողմից նշանակված տուգանքների ամփոփ
նկարագիրը¹¹⁹**

Խախտված պահանջ	Օրենսդրական հիմք	Տուգանքների քանակ	Տուգանքների գումար (դրամ)
Աուդիտի պարտադիր փաստաթղթավորման պահանջ	Օրենքի 13-րդ հոդվածի 1-ին մաս	13	16 800 000
Աուդիտի անցկացման հետ կապված փաստաթղթերի պահպանման պահանջ (5 տարի)	Օրենքի 13-րդ հոդվածի 4-րդ մաս	1	1 000 000
Աուդիտորական եզրակացությունը աուդիտի անցկացման համար պատասխանատու աուդիտորի կողմից ստորագրելու և աուդիտորական ընկեր. ղեկավարի կողմից հաստատելու պահանջ	Օրենքի 14-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 2-րդ պարբերություն	2	400 000
Աուդիտորական ծառայությունների իրականացումից հրաժարվելու և պայմանագիրը վաղաժամկետ լուծելու դեպքում լիազոր մարմնին տեղեկացնելու պահանջ	Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասի գ1) կետ	1	500 000
Եռամսյակային և տարեկան հաշվետվություններ ներկայացնելու պահանջ	Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասի գ) կետ	2	400 000
Կնքված պայմանագրերի գրանցամատյանի վարման պահանջ	Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասի է) կետ	15	9 900 000
Ինտերնետային կայք ունենալու և տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունները և աուդիտի ենթարկված անձանց ցանկը հրապարակելու պահանջ	Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասի ժ) կետ	11	2 200 000
Ընդամենը		45	31 200 000

¹¹⁹ Աղյուսակը կազմվել է մեր կողմից՝ օգտագործելով ՀՀ ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայքում ներկայացված տեղեկությունները՝ www.minfin.am

Գծապատկեր 3.1-2-ից կարող ենք եզրակացնել, որ տուգանքների մոտ 90%-ը նշանակվել է հետևյալ պահանջների խախտման համար՝

- աուդիտի պարտադիր փաստաթղթավորման պահանջ,
- կնքված պայմանագրերի գրանցամատյանի վարման պահանջ:

Հաշվի առնելով վերոնշյալ տեղեկությունները, ինչպես նաև այն հանգամանքները, որ նշված ժամանակահատվածում աուդիտորական ընկերությունների թվաքանակի էական փոփոխություն տեղի չի ունեցել և սույն աշխատանքի պատրաստման ընթացքում մեր կողմից տարբեր աուդիտորական ընկերությունների առումով հայտնաբերվել են օրենսդրական մի շարք խախտումներ (ինտերնետային կայքի բացակայություն, կայքերում ֆինանսական հաշվետվությունների և աուդիտ անցած անձանց վերաբերյալ տեղեկատվության բացակայություն և այլն), որոնց համար պատժամիջոց չի կիրառվել, կարող ենք եզրահանգել, որ Տեսչության կողմից մինչ այժմ ոլորտի պատշաճ կարգավորում չի իրականացվել:

Մեր կարծիքով մինչև ՀՀ ֆինանսների նախարարության կողմից շրջանառության մեջ դրված ոլորտի կարգավորման նոր հայեցակարգի հիման վրա նախատեսվող օրենսդրական փոփոխությունների ուժի մեջ մտնելը անհրաժեշտ է պահպանել Տեսչությունը, սակայն աուդիտորական ընկերությունների կողմից նորմատիվ ակտերի պահանջների պահպանման նկատմամբ վերահսկողություն իրականացնելու համար մշակված ռիսկայնության գնահատման մեթոդաբանության մեջ անհրաժեշտ է կատարել փոփոխություններ: Նախ կարևոր ենք համարում օրենսդրական մակարդակով պահանջի սահմանումը, որի համաձայն Տեսչության աշխատակիցները պետք է լինեն որակավորված աուդիտորներ, քանի որ միայն այդ դեպքում օբյեկտիվորեն կապահովվի աշխատակիցների մասնագիտական գիտելիքների այնպիսի մակարդակ, որը թույլ կտա իրականացնել աուդիտորական ընկերությունների գործունեության պատշաճ վերահսկողություն:

Անդրադառնալով Տեսչության կողմից աուդիտորական ընկերությունների ռիսկայնության հաշվարկման մեթոդաբանությանը՝ նշենք, որ այն հաստատվել է ՀՀ կառավարության 2013թ. մարտի 1-ի N 183-Ն որոշմամբ և մինչ այժմ չի ենթարկվել որևէ փոփոխության՝ ի պատասխան աուդիտը կարգավորող օրենսդրական դաշտում

կատարված մի շարք էական փոփոխությունների: Մասնավորապես սահմանվել է, որ աուդիտ իրականացնող անձի ռիսկայնությունը (այսուհետ՝ Ռ) որոշվում է հետևյալ բանաձևով՝

$$\text{Ռ} = \text{Բ}/8 + 4/2$$

որտեղ,

Բ-ն ռիսկայնությունը որոշող չափանիշների համար սահմանված բալերի և համապատասխան տեսակարար կշիռների հանրագումարն է,

Կ-ն ՀՀ կառավարության 2013թ. փետրվարի 7-ի N 99-Ն որոշմամբ հաստատված ստուգաթերթի միջոցով հաշվարկված կշիռների հանրագումարն է¹²⁰:

Կարգով սահմանված է նաև, որ մինչև 30 միավոր հավաքելու պարագայում, աուդիտ իրականացնող անձը ներառվում է ցածր ռիսկայնության գոտում, եթե 30-ից 70 է՝ միջին ռիսկայնության գոտում, իսկ եթե 70-ից բարձր՝ բարձր ռիսկայնության գոտում:

Սակայն այս կամ աուդիտորական գործունեությունը կարգավորող որևէ այլ ակտում չկա նշված, թե ինչ է նշանակում գտնվել այս կամ այն ռիսկայնության գոտում և ինչ գործողություններ են նախատեսվում իրականացնել տվյալ աուդիտորական ընկերության նկատմամբ: Իհարկե, տրամաբանական է, որ բարձր ռիսկայնության գոտում հայտնված ընկերությունն ավելի մեծ հավանականությամբ կենթարկվի ստուգման, քան ցածր ռիսկայնության գոտում հայտնված ընկերությունը: Սակայն աուդիտորական ընկերությունների գործունեության կարգավորումը կատարելագործելու համար առաջարկվում է սահմանել այն գործողությունների ցանկը, որը ենթադրվում է, որ Տեսչությունը պետք է իրականացնի համապատասխան ռիսկայնության գոտում հայտնված ընկերությունների հանդեպ (տես աղյուսակ 3.1-3):

Վերը նշված ռիսկայնության բանաձևի Կ բաղադրիչը ստացվում է Տեսչության կողմից տեղում իրականացված ստուգման ժամանակ պարզված տվյալների ու տեղեկությունների հիման վրա¹²¹, ինչը, մեր կարծիքով, խաթարում է ստուգումների անցկացման արդարության սկզբունքը:

¹²⁰ ՀՀ կառավարության 2013թ. մարտի 1-ի N 183-Ն որոշում

¹²¹ ՀՀ կառավարության 2013թ. մարտի 1-ի N 183-Ն որոշում

Տեսչության կողմից իրականացվելիք գործողություններն ըստ ռիսկայնության գոտիների

Ռիսկայնության գոտի	Գործողություն
Բարձր (70 միավոր և ավելի)	փաստաթղթային և տեղում ստուգումների իրականացում
Միջին (30-ից 70 միավոր)	փաստաթղթային ստուգումների իրականացում, իսկ հիմնավորված կասկածների առկայության պարագայում նաև տեղում ստուգումների իրականացում
Ցածր (մինչև 30 միավոր)	միայն փաստաթղթային ստուգումների իրականացում

Մասնավորապես, ձևավորվել է մի իրավիճակ, որ աուդիտորական ընկերության գործունեության ռիսկայնությունը գնահատելու համար պարտադիր է իրականացնել տեղում ստուգումներ: Այսինքն՝ յուրաքանչյուր տարի աուդիտորական ընկերությունների բաշխումն ըստ ռիսկայնության գոտիների ունենալու համար պետք է բոլոր աուդիտորական ընկերություններում անցկացնել ստուգումներ: Աուդիտորական ընկերությունները պետք է դասակարգվեն ըստ վերոնշյալ ռիսկայնության գոտիների միայն փաստաթղթային ստուգումների անցկացման միջոցով՝ օգտագործելով Տեսչություն պարբերաբար ներկայացվող եռամսյակային և տարեկան ցուցանիշների հիման վրա հաշվարկված գործունեության առանցքային ցուցանիշները:

Այսպիսով, առաջարկվում է Տեսչության կողմից աուդիտորական ընկերությունների ռիսկայնության հաշվարկման մեթոդաբանությունը փոփոխել հետևյալ կերպ. Տեսչությունը աուդիտորական ընկերությունների կողմից եռամսյակային և տարեկան հաշվետվությունների տեսքով ներկայացվող տեղեկատվության հիման վրա որոշում է սահմանված չափանիշների արժեքները, հաշվարկում է ընկերության ստացած ռիսկայնության միավորը 100 բալանի սանդղակում և իրականացնում աղյուսակ 3.1-3-ում առաջարկվող գործողությունները:

Այժմ անդրադարձ կատարենք ռիսկայնությունը որոշող չափանիշներին: Ինչպես արդեն նշվել է, դրանք ներկայումս 16-ն են: Յուրաքանչյուր չափանիշի համար սահմանված է 1-4 բալային համակարգ՝ ըստ չափանիշների սահմանների: Ինչքան մեծ է տվյալ չափանիշի մասով ընկերության կողմից ստացած գնահատականը, այնքան

ավելի ռիսկային է համարվում նրա գործունեությունը: Նշված բալային համակարգում չկա 0 բալլ, ինչից հետևում է, որ անկախ չափանիշների արժեքներից ընկերությունը գործող ռիսկայնության գնահատման համակարգի շրջանակներում ունենալու է $100/8=12.5$ միավոր, ինչը, մեր կարծիքով, կարող է բացասական ազդեցություն ունենալ ռիսկայնության պատշաճ կերպով գնահատման վրա: Ուստի բալային համակարգում առաջարկվում է ավելացնել նաև 0 բալլ:

«Սուբյեկտների թվաքանակը, որոնք հաշվետու տարվա արդյունքներով աուդիտի են ենթարկվել» չափանիշի պարագայում ընկերությունը ստանում է ռիսկի առավելագույն գնահատական, եթե նախորդ տարում աուդիտի է ենթարկել 75-ից ավել սուբյեկտների, և ստանում է նվազագույն գնահատական՝ մինչև 25 սուբյեկտների աուդիտ անցկացրած լինելու դեպքում: Չափանիշի նշված սահմանները չեն փոխվել ռիսկայնության գնահատման համակարգի ներդրումից ի վեր և, հետևաբար, հաշվի չեն առնում այն հանգամանքը, որ «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքում 2014թ. մայիսի 20-ին կատարված փոփոխությամբ հանվեց խոշոր կազմակերպությունների կողմից պարտադիր աուդիտ անցկացնելու պահանջը: Քանի որ նշված փոփոխությունից հետո նվազել է պարտադիր աուդիտի ենթակա սուբյեկտների թիվը, ուստի վերոնշյալ չափանիշի անփոփոխ լինելու պարագայում գնահատվող ռիսկը կլինի թերագնահատված: Այս ցուցանիշը կարևոր է ռիսկայնության գնահատման համար, սակայն, մեր կարծիքով, չափանիշի սահմանները պետք է նվազեցնել՝ ելնելով 2015-2016թթ. աուդիտորական ընկերությունների կողմից անցկացված աուդիտների քանակի նվազման ցուցանիշից 2014թ. համեմատ:

Նույն հանգամանքները կարելի է առաջ բերել «հաշվետու տարվա արդյունքներով աուդիտորական ծառայությունների մատուցման գծով հասույթի տեսակարար կշիռն աուդիտորական ընկերությունների ընդհանուր հասույթի մեջ» չափանիշի առնչությամբ:

«Աուդիտորական ընկերությունների հիմնադիրների կազմում որակավորված աուդիտորների թվաքանակը» չափանիշը, մեր կարծիքով, չի հանդիսանում գործունեության ռիսկայնության ցուցիչ, քանի որ ՀՀ-ում կան ընկերություններ, որոնց 50%-ը պատկանում է 1 որակավորված աուդիտորի, իսկ մյուս 50%-ը՝ ֆինանսական խորհրդատվություն կամ հաշվապահական հաշվառման ծառայություն մատուցող

կայացած ընկերությունների, ինչը չունի որևէ կոռեկցիա գործունեության ռիսկայնության հետ: Ուստի առաջարկում ենք այս չափանիշը հանել ռիսկայնության գնահատման մեթոդաբանությունից:

«Հաշվետու տարվա ընթացքում իրականացված աուդիտի դիմաց վճարի միջին չափը (հազ. դրամ՝ առանց ԱԱՀ-ի)» չափանիշի մասով ընկերությունը ստանում է ռիսկայնության առավելագույն գնահատականը, եթե աուդիտի դիմաց վճարի միջին չափը չի գերազանցում 1 մլրդ դրամը, իսկ ստանում է նվազագույն գնահատականը, եթե վճարի միջին չափը գերազանցում է 3 մլրդ դրամը: Հիմք ընդունելով ՀՀ շուկայում նման ծառայությունների միջին շուկայական արժեքները՝ կարող ենք եզրակացնել, որ նշված չափանիշի մասով հաշվարկվող ռիսկը միշտ եղել է գերազնահատված: Մեր կարծիքով, այս ցուցանիշն ունի կարևորություն ռիսկայնության գնահատման գործընթացում, սակայն չափանիշի սահմանները ենթակա են վերանայման:

«Հաշվետու տարվա արդյունքներով ռիսկային համարվող ոլորտներում անցկացված աուդիտների տեսակարար կշիռը հաշվետու տարվա ընթացքում աուդիտորական ընկերությունների կողմից անցկացված աուդիտների ընդհանուր թվաքանակի մեջ» չափանիշը, մեր կարծիքով, հանդիսանում է կարևոր ցուցանիշ ռիսկայնության գնահատման համար, սակայն ռիսկային չափեր է համարվեն միայն շահումով խաղերի, վիճակախաղերի կազմակերպիչները, խաղատները և շինարարության ոլորտի ներկայացուցիչները: Ռիսկային ոլորտները պետք է որոշվեն ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի կողմից իրականացված գնահատումների արդյունքում:

Հիմք ընդունելով վերոնշյալը և աուդիտորական ընկերությունների ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը՝ առաջարկում ենք աուդիտորական ընկերությունների ռիսկայնության գնահատումն իրականացնել ներքոնշյալ աղյուսակում ներկայացված չափանիշներով, որոնք ներառում են հեղինակի կողմից ներդրված ռիսկայնությունը գնահատող առանցքային նոր ցուցիչներ (տես աղյուսակ 3.1-4), ինչպիսիք են՝

- աուդիտորական ընկերության գործունեության ժամանակահատվածը. որքան երկար է այս ժամանակահատվածը, այնքան ավելի փոքր ռիսկի արժեք կստանա ընկերությունը նշված չափանիշի մասով,

- հաշվետու տարվա ընթացքում աուդիտորական ընկերության կողմից տրամադրված դրական եզրակացությունների տեսակարար կշիռն ընդհանուրի մեջ. որքան մեծ է տեսակարար կշիռն այնքան ավելի ռիսկային կհամարվի ընկերությունը,

- հաշվետու տարվա վերջին որակավորված աուդիտորների տեսակարար կշիռն ընկերության աշխատողների ընդհանուր թվաքանակի մեջ. որքան մեծ է տեսակարար կշիռը, այնքան ավելի քիչ ռիսկային կհամարվի ընկերությունը,

- հաշվետու տարվա արդյունքներով աուդիտորական ծառայությունների գծով հասույթի աճը նախորդ տարվա համեմատ. որքան մեծ է աճը նախորդ տարվա համեմատ, այնքան ավելի ռիսկային կհամարվի ընկերությունը:

Աղյուսակ 3.1-4

Աուդիտորական ընկերությունների ռիսկայնության գնահատման չափանիշները և դրանց սահմանաչափերը¹²²

Չափանիշ	Տես. կշիռ (%)	0 բալ	1 բալ	2 բալ	3 բալ	4 բալ
Սուբյեկտների թվաքանակը, որոնք հաշվետու տարվա արդյունքներով աուդիտի են ենթարկվել	10	մինչև 5	5-ից ավելի մինչև 12	12-ից ավելի մինչև 25	25-ից ավելի մինչև 40	40-ից ավելի
Հաշվետու տարվա արդյունքներով աուդիտորական ծառայությունների մատուցման գծով հասույթի տեսակարար կշիռն ընդհանուր հասույթի մեջ (%)	10	65-ից ավելի	50-ից ավելի մինչև 65	40-ից ավելի մինչև 50	20-ից ավելի մինչև 40	մինչև 20

¹²² Ալեքսանյան Ռ., ՀՀ-ում աուդիտի կարգավորման համակարգի արդյունավետության գնահատման մեթոդաբանությունը, «Ֆինանսներ և էկոնոմիկա» գիտական հանդես, համար 1-2, 2017թ., էջ 98

Աղյուսակ 3.1-4-ի շարունակությունը

Չափանիշ	Տես. կշիռ (%)	0 բալ	1 բալ	2 բալ	3 բալ	4 բալ
Հաշվետու տարվա արդյունքներով աուդիտորական ծառայությունների մատուցումից ստացված հասույթի աճը նախորդող տարվա հասույթի համեմատ (%)	5	մինչև 20	20-ից ավելի մինչև 30	30-ից ավելի մինչև 40	40-ից ավելի մինչև 50	50-ից ավելի
Հաշվետու տարվա ընթացքում իրականացված աուդիտի դիմաց վճարի միջին չափն ըստ պայմանագրի (հազ. դրամ՝ առանց ԱԱՀ-ի)	10	4,000-ից ավելի	3,000-ից ավելի մինչև 4,000	2,000-ից ավելի մինչև 3,000	1,000-ից ավելի մինչև 2,000	մինչև 1,000
Աուդիտորական ընկերության գործունեության ժամանակահատվածը (տարի)	5	5-ից ավելի	4-ից ավելի մինչև 5	2-ից ավելի մինչև 4	1-ից ավելի մինչև 2	մինչև 1
Հաշվետու տարվա ընթացքում աուդիտորական ընկերություններում որակավորված աուդիտորների թվաքանակը, որոնք հիմնական աշխատող են համարվում	5	6-ից ավելի	6	5	4	3
Հաշվետու տարվա վերջին որակավորված աուդիտոր հանդիսացող աշխատակիցների տեսակարար կշիռն ընդհանուր աշխատակիցների մեջ (%)	10	80-ից ավելի	70-ից ավելի մինչև 80	50-ից ավելի մինչև 70	30-ից ավելի մինչև 50	մինչև 30
Հաշվետու տարվա ընթացքում աուդիտորական ընկերություններում որակավորված աուդիտորների թվաքանակը, որոնք համատեղությամբ են աշխատում	5	5-ից ավելի	5	4	3	2

Աղյուսակ 3.1-4-ի շարունակությունը

Չափանիշ	Տես. կշիռ (%)	0 բալ	1 բալ	2 բալ	3 բալ	4 բալ
Հաշվետու տարվա արդյունքներով աուդիտորական կազմակերպության մեկ աուդիտորին բաժին ընկնող աուդիտների թիվը	10	մինչև 2	2-ից ավելի մինչև 4	4-ից ավելի մինչև 7	7-ից ավելի մինչև 10	10-ից ավելի
Հաշվետու տարում աուդիտորական կազմակերպության կողմից պարտադիր աուդիտի ենթակա կազմակերպություններում անցկացված աուդիտների տեսակարար կշիռն ընդհանուրի մեջ (%)	5	մինչև 50	50-ից ավելի մինչև 60	60-ից ավելի մինչև 70	70-ից ավելի մինչև 90	90-ից ավելի
Հաշվետու տարվա արդյունքներով աուդիտորական կազմակերպության կողմից տրված դրական եզրակացությունների տեսակարար կշիռն ընդհանուրի մեջ (%)	5	մինչև 50	50-ից ավելի մինչև 60	60-ից ավելի մինչև 70	70-ից ավելի մինչև 90	90-ից ավելի
Հաշվետու տարվա արդյունքներով աուդիտորական կազմակերպության կողմից ռիսկային համարվող ոլորտներում ¹²³ իրականացված աուդիտների տեսակարար կշիռն ընդհանուրի մեջ (%)	10	մինչև 5	5-ից ավելի մինչև 10	10-ից ավելի մինչև 15	15-ից ավելի մինչև 20	20-ից ավելի
Նախորդ երեք տարիների արդյունքներով աուդիտորական գործունեության մասին նորմատիվ իրավական ակտերի պահանջների խախտումների քանակը	10	0	1	2	3	3-ից ավելի

¹²³ Ռիսկային ոլորտները հանդիսանում են ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի ուսումնասիրության արդյունքում ռիսկային համարված ոլորտները

Այսպիսով, սույն ենթագլխում իրականացվեց ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի կարգավորման գործող համակարգի կատարելագործման անհրաժեշտության գնահատում: Մինչ այժմ կարգավորումն իրականացվել է ՀՀ ֆինանսների նախարարությունում գործող Տեսչության կողմից, որը լուծարվել է 2017թ. ապրիլի 1-ից: Համապարփակ վերլուծության ենթարկվեցին Տեսչության կողմից վերջին 4 տարիներին կիրառված պատժամիջոցները՝ ըստ դրանց բնույթի և քանակի: Բացահայտվեց, որ կիրառված պատժամիջոցների զգալի մասը վերաբերում է օրենքով սահմանված հաշվետվությունների ժամկետների ներկայացման և այլ ոչ բովանդակային պահանջների խախտմանը: Քանի որ, մեր կարծիքով, անհրաժեշտ է դեռևս պահպանել Տեսչությունը, ուսումնասիրվեց աուդիտորական ընկերությունների ռիսկայնության գնահատման գործող մեթոդաբանությունը, ինչի արդյունքում բացահայտվեցին գործող մեթոդաբանության մի շարք թերություններ և, հիմնվելով այդ թերությունների վրա, մշակվեց աուդիտորական ընկերությունների կողմից նորմատիվ ակտերի պահանջների խախտման ռիսկայնության գնահատման նոր մեթոդաբանություն՝ օգտագործելով ընկերությունների գործունեությունը բնութագրող մի շարք նոր ցուցանիշներ, որոնք վերաբերում են աուդիտորական ընկերությունների գործունեության ծավալման ժամկետին, աշխատակիցների մասնագիտական մակարդակին, տրամադրված դրական եզրակացությունների տեսակարար կշռին, ինչպես նաև հասույթի աճի տեմպերին:

3.2 ՀԱՎԱՍԱՐԱԿՇՌՎԱԾ ՑՈՒՑԱՆԻՇՆԵՐԻ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ԿԻՐԱՌՄԱՆ ՀԵՌԱՆԿԱՐՆԵՐՆ ԱՌԻԴԻՏԻ ՈԼՈՐՏՈՒՄ

Այս ենթագլխում կօգտագործենք Կապլանի և Նորտոնի ՀՑՀ-ն որպես գործիք պետության համար ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի կարգավորման համակարգում առկա հիմնախնդիրները ժամանակին վեր հանելու և դրանց լուծմանն ուղղված քայլեր ձեռնարկելու նպատակով:

Ինչպես արդեն նշվել է, ՀՑՀ-ն մատնանշում է այն գիտելիքները, հմտություններն ու համակարգերը, որ անհրաժեշտ են ընկերության աշխատակիցներին, որպեսզի ընկերությունը լինի նորարար, կարողանա ձևավորել ռազմավարական հմտություններ

և արդյունավետ ներքին գործընթացներ, որոնք իրենց հերթին յուրահատուկ արժեք կհանեն շուկա, որն էլ, ի վերջո, կհանգեցնի ընկերության արժեքի մեծացմանը¹²⁴:

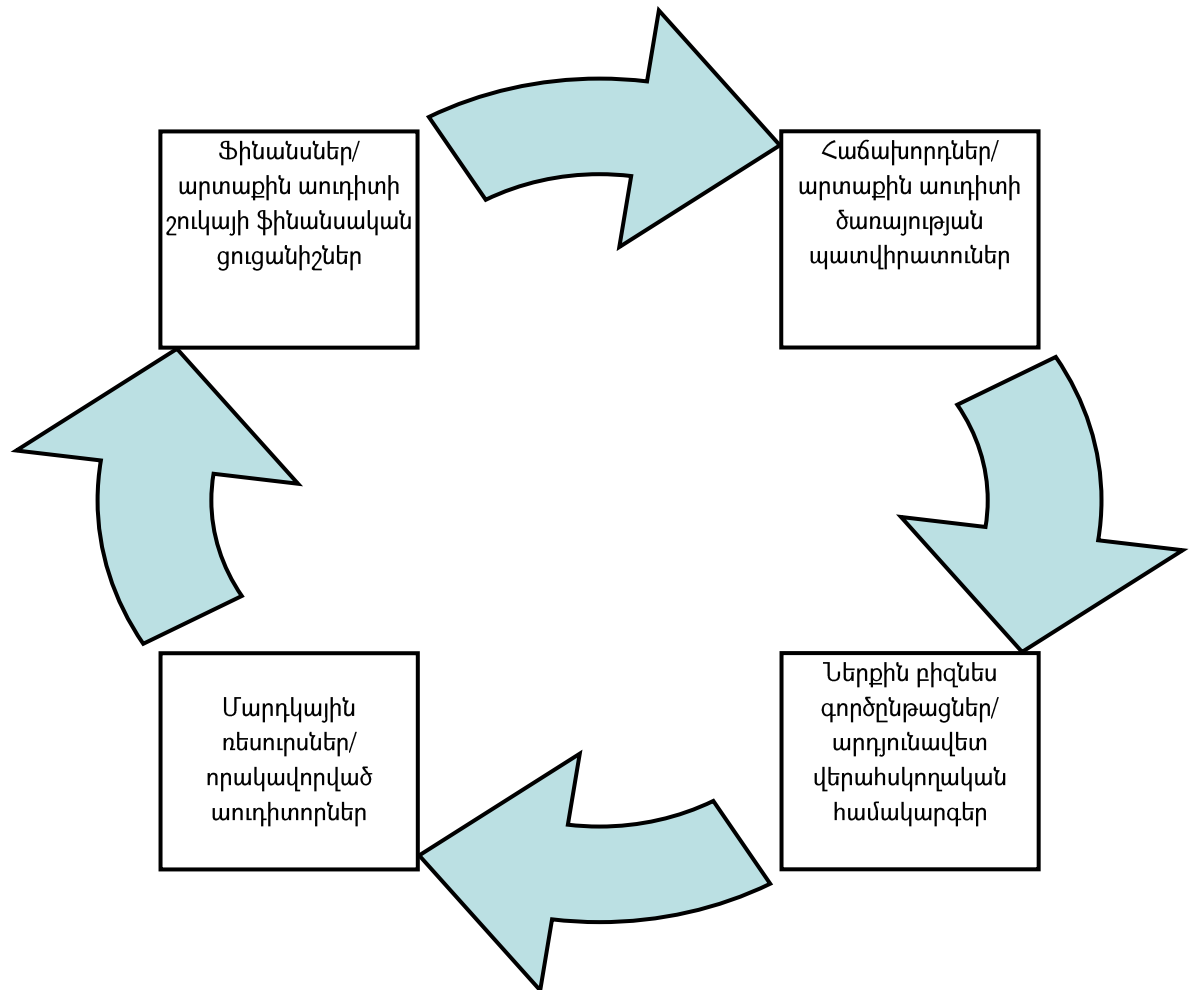
Համակարգի գլխավոր նպատակն է նախագծել այն ցուցանիշների համակարգը, որի միջոցով հնարավոր կլինի գնահատել համակարգի առանձին բաղադրիչների՝ ֆինանսների, հաճախորդների, ներքին բիզնես գործընթացների և մարդկային ռեսուրսների արդյունավետ փոխգործակցությունը և ճիշտ որոշումներ կայացնել համակարգի տարբեր բաղադրիչների հետ կապված խնդիրները լուծելու ուղղությամբ:

Արտաքին աուդիտի շուկան կարելի է դիտարկել որպես մի կազմակերպություն, որի նպատակն է հասնել ֆինանսական բարձր ցուցանիշների՝ ապահովելով պատվիրատուների պահանջների իրականացումը, ունենալով կարգավորման գործուն մեխանիզմներ և համապատասխան մարդկային ռեսուրսներ: Ուստի կարելի է Կապլանի և Նորտոնի ՀՅՀ-ն կառուցել ՀՀ արտաքին աուդիտի շուկայի համար, որի միջոցով հնարավոր կլինի վեր հանել շուկայում առկա հիմնական խնդիրները, քայլեր ձեռնարկել այդ խնդիրների լուծման նպատակով և կառուցել ցուցանիշների համակարգը, որի միջոցով հնարավոր կլինի գնահատել այդ խնդիրների լուծման ուղղությամբ կատարված աշխատանքների արդյունքները:

Գծապատկեր 3.2-1-ում ներակայացված են ՀՀ արտաքին աուդիտի շուկայի ՀՅՀ-ի հիմնական բաղադրիչները:

¹²⁴ <http://ev.am/sites/default/files/BSC%20Arm.pdf>

ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի ՀՅՀ-ի հիմնական բաղադրիչները



Միաժամանակ աղյուսակ 3.2-1-ում ներկայացված են տվյալներ, որոնք կօգտագործվեն 2016թ. արդյունքներով ՀՀ աուդիտի շուկայի ՀՅՀ-ի որոշ ցուցանիշների արժեքային գնահատականները ստանալու և մեկնաբանելու համար:

ՀՅՀ-ի առաջին բաղադրիչը ֆինանսներն են, որոնք արտահայտում են ՀՀ-ում աուդիտի շուկայի գրանցած ֆինանսական արդյունքները: Եթե արտաքին աուդիտի ծառայությունների նկատմամբ ձևավորված է անհրաժեշտ մակարդակի պահանջարկ, այդ ծառայությունների նկատմամբ մշակված է վերահսկողական պատշաճ համակարգ և կան անհրաժեշտ որակավորում ունեցող աուդիտորներ այդ ծառայությունները որակյալ մատուցելու համար, ապա ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի շուկայի ֆինանսական ցուցանիշները կլինեն բարձր:

ՀՀ-ում աուդիտորական ընկերությունների գրանցած արդյունքները 2016թ.-ին¹²⁵

Ընկերությունը	Հասույթ 2016թ. (հազ. դրամ)	Հասույթ 2015թ. (հազ. դրամ)	Աշխատա- կիցների թվաքանակը 2016թ. վերջին	Շահույթ 2016թ. (հազ. դրամ)	Արտաքին աուդիտ անցած սուբյեկտների թիվը 2016թ.
«Գրանթ Թորնթոն» ՓԲԸ	1,185,517	929,853	84	36,378	130
«Քեյ-Փի-Էմ-Ջի Արմենիա» ՓԲԸ	855,409	917,645	48	10,533	46
«Էրնսթ Ընդ Յանգ» ՓԲԸ	620,384	938,852	54	32,553	16
«Փրայսուոթերհաուս Կուպերս Արմենիա» ՍՊԸ	614,088	471,742	27	-1,489	22
«Բեյքեր Թիլի Արմենիա» ՓԲԸ	365,597	327,826	28	53,106	50
«Դելոյթ Արմենիա» ՓԲԸ	329,735	336,546	19	20,969	15
«Բի-Դի-Օ Արմենիա» ՓԲԸ	313,162	325,407	10	40,546	30
«ՍՕՍ-աուդիտ» ՍՊԸ	213,447	326,610	15	52,603	62
«Էյ-Էն աուդիտ» ՓԲԸ	140,304	132,891	9	32,498	22
«ԹՄ աուդիտ» ՓԲԸ	96,591	141,488	9	864	18
«Գարանտ աուդիտ» ՍՊԸ	75,397	16,342	6	2,497	9
«Պրոգրես-աուդիտ» ՓԲԸ	65,992	65,507	10	10,213	35
«Աուդիտ սերվիս» ՍՊԸ	50,313	53,028	7	21,708	36
«Հայաուդիտ» ՍՊԸ	43,945	46,425	10	588	11
«Երևան-աուդիտ կոնսալտ» ՓԲԸ	42,508	32,363	27	10,435	15

¹²⁵ Աղյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ օգտագործելով աուդիտորական ընկերությունների կայքերում առկա ֆինանսական հաշվետվությունները: Աուդիտորական ընկերությունների կայքերը ներկայացված են Օգտագործված գրականության ցանկի այլ աղբյուրներ բաժնում

Աղյուսակ 3.2-1-ի շարունակությունը

Ընկերությունը	Հասույթ 2016թ. (հազ. դրամ)	Հասույթ 2015թ. (հազ. դրամ)	Աշխատա- կիցների թվաքանակը 2016թ. վերջին	Շահույթ 2016թ. (հազ. դրամ)	Արտաքին աուդիտ անցած սուբյեկտների թիվը 2016թ.
«Ասատրյանս» ՍՊԸ	39,622	25,089	9	-6,289	34
«Փի-Էյչ-Փի աուդիտ» ՓԲԸ	38,081	68,992	9	221	8
«Լոնդոն Բիզնես Գրուպ» ՀԶ ՍՊԸ	37,036	26,541	7	4,372	32
«Էյվիսի Քոնսալթինգ Ընդ Աուդիտ» ՍՊԸ	33,705	45,666	23	3,836	19
«Էկոնոմիկս աուդիտ» ՍՊԸ	32,984	1,250	9	1,116	41
«Աուդիտ Սթար» ՍՊԸ	24,250	26,792	6	13,643	9
«Ֆոր Էյ Քոնսալթինգ» ՓԲԸ	22,625	0	9	5,012	13
«Թրասթ աուդիտ» ՓԲԸ	22,597	27,317	9	-4,826	11
«Ջեներալ Ստանդարդ Քոնսալթինգ» ՍՊԸ	18,050	25,681	11	1,285	9
«Էյ-Էմ-Էյչ աուդիտ» ՓԲԸ	16,338	32,569	8	-131	10
«Փըրֆեքթ աուդիտ» ՍՊԸ	15,141	13,534	7	976	16
«Էն-աուդիտ» ՍՊԸ	14,725	14,183	5	3,830	30
«Այ Էֆ Փի» ՍՊԸ	11,586	7,958	8	2,613	5
«Գլոբ աուդիտ» ՍՊԸ	8,877	4,070	5	2,919	2
«Ջի Ընդ Քո. աուդիտ գրուպ» ՍՊԸ	5,942	8,817	7	338	8
«Էյ.Էֆ.Ջի. աուդիտ» ՍՊԸ	3,978	6,489	7	-1,170	8
Ընդամենը	5,357,926	5,397,473	502	351,747	772

Մեր կողմից մշակվել է ֆինանսների բաղադրիչն արտահայտող ցուցանիշների համակարգը, որը ներկայացված են աղյուսակ 3.2-2-ում:

Աղյուսակ 3.2-2

ՀՀ աուդիտի շուկայի ՀՅՀ-ի ֆինանսների բաղադրիչը բնութագրող ցուցանիշները¹²⁶

Ցուցանիշ	Նկարագրություն
Աուդիտի շուկայի ծավալների աճ	Արտահայտում է արտաքին աուդիտի իրականացումից ստացվող ընդհանուր հասույթի մեծության աճը նախորդ տարվա նկատմամբ
Աուդիտի շուկայի ծավալների ինտենսիվ աճ	Արտահայտում է արտաքին աուդիտի գծով հասույթի մեծության աճը նախորդ տարվա նկատմամբ, որն ապահովվել է նախորդ տարում արդեն գործող աուդիտորական ընկերությունների կողմից
Մինչև 3 տարվա գործունեության ժամկետ ունեցող աուդիտորական ծառայություններ մատուցող սուբյեկտների հասույթի տեսակարար կշիռը	Արտահայտում է շուկայի նոր սուբյեկտների կողմից ապահովվող հասույթի տեսակարար կշիռն ընդհանուրի մեջ
Արտաքին աուդիտի գծով հասույթի տեսակարար կշիռը	Արտահայտում է արտաքին աուդիտի գծով ստացված հասույթի տեսակարար կշիռն ընդհանուր հասույթի մեջ
Մեկ աշխատակցին բաժին ընկնող հասույթի մեծությունը	Արտահայտում է, թե արտաքին աուդիտի գծով ինչ հասույթի մեծություն է ապահովվում այդ ծառայությունները մատուցող սուբյեկտների մեկ աշխատակցի հաշվով
Շուկայի միջին կշռված շահութաբերությունը	Արտահայտում է արտաքին աուդիտի ծառայություններ մատուցող սուբյեկտների միջին շահութաբերությունը՝ կշռված արտաքին աուդիտի շուկայում այդ սուբյեկտների ունեցած տեսակարար կշռով

ՀՀ աուդիտի շուկայի ծավալը 2016թ.-ին 2015թ. համեմատ նվազել է 0.73%-ով, ինչը նշանակում է, որ աուդիտորական ծառայությունների նկատմամբ պահանջարկը նվազել է:

Քանի որ 2016թ.-ին ստեղծվել է միայն մեկ նոր աուդիտորական ընկերություն¹²⁷ «Ֆոր էյ Քնսալթինգ» ՓԲԸ-ն, ստացվում է, որ 2015թ.-ին արդեն գործող աուդիտորա-

¹²⁶ Ալեքսանյան Ր., ՀՀ արտաքին աուդիտի շուկայի հավասարակշռված ցուցանիշների համակարգը, «Հայաստանի Հանրապետության սոցիալ-տնտեսական կայուն զարգացման հիմնախնդիրները» գիտական հոդվածների ժողովածու, Երևանի «Անանիա Շիրակացի» միջազգային հարաբերությունների համալսարան, 1(24), Երևան, 2017թ., էջ 254

¹²⁷ ՀՀ-ում աուդիտորական ընկերությունների լիցենզիայի տրման ամսաթվերը ներկայացված են Հավելված 1-ում

կան ընկերությունների հասույթը 2016թ.-ին նախորդ տարվա համեմատ նվազել է ավելի քանի 1 %-ով կամ 62 մլն դրամով:

Մինչև 3 տարվա գործունեության ժամկետ ունեցող աուդիտորական ընկերությունները հինգն են՝ «Այ Էֆ Փի» ՍՊԸ, «Ասատրյանս» ՍՊԸ, «Գլոբ Աուդիտ» ՍՊԸ, «Ջի Ընդ Քո Աուդիտ Գրուպ» ՍՊԸ և «Ֆոր Էյ Քնսալթինգ» ՓԲԸ: Իսկ ընդհանուր հասույթի մեջ այս ընկերությունների հասույթի տեսակարար կշիռը կազմել է ընդամենը 1.7%, ինչը վկայում է այն մասին, որ նոր մասնակիցների համար շուկան գրավիչ չէ, ինչպես նաև նոր մասնակիցների համար շատ դժվար է գտնել հաճախորդներ, քանի որ աուդիտորական ծառայությունների նկատմամբ պահանջարկը ցածր է:

2016թ.-ին մեկ աշխատակցին ընկնող հասույթի մեծությունը կազմել է 10.7 մլն դրամ, իսկ շուկայի միջին կշռված շահութաբերությունը՝ 6.56%: Մեկ աշխատակցին ընկնող հասույթի մեծությունը մի կողմից ցույց է տալիս աուդիտորական ծառայությունների նկատմամբ պահանջարկի մակարդակը, իսկ մյուս կողմից՝ աուդիտորական ընկերություններում աշխատակիցների ծանրաբեռնվածությունը: Միաժամանակ միջին կշռված շահութաբերությունն արտահայտում է, թե ինչ միջին շահութաբերություն է առկա աուդիտի շուկայում՝ դրանով իսկ ցույց տալով, թե արդյո՞ք շուկան գրավիչ է նոր մասնակիցների համար:

Հիմք ընդունելով վերը նշվածը՝ կարող ենք եզրակացնել, որ ՀՀ աուդիտի շուկայում պահանջարկը ցածր է, շուկան գրավիչ չէ նոր մասնակիցների համար, ինչպես նաև նոր մասնակիցների ազդեցությունը շուկայում շատ փոքր է:

ՀՅՀ-ի երկրորդ բաղադրիչը հաճախորդներն են կամ աուդիտորական ծառայության պատվիրատուները: Արտաքին աուդիտի շուկայի զարգացման կարևորագույն գրավականներից մեկն է նշված ծառայությունների հանդեպ պահանջարկի անհրաժեշտ մակարդակի առկայությունը: Եթե չկա բավարար պահանջարկ, ապա շուկայի զարգացվածությունը կլինի շատ ցածր մակարդակի վրա, ինչպես նաև անհնար կլինի հասնել ֆինանսական բաղադրիչի ցուցանիշների նպատակային արժեքներին: ՀՀ-ում դեռևս չի ձևավորվել կորպորատիվ կառավարման մշակույթը, որի առանցքային տարրերից է հանդիսանում յուրաքանչյուր տարի ընկերության ֆինանսական հաշվետվությունների արտաքին աուդիտի իրականացումը՝

անկախ օրենսդրորեն նման պահանջ սահմանված լինելու հանգամանքից: Արտաքին աուդիտի իրականացումը նպատակ ունի բարձրացնելու ընկերության ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ վստահությունը և գրավելու նոր ներդրողների:

Մինչև 2014թ. հուլիսի 1-ը «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն՝ պարտադիր աուդիտի էին ենթակա բոլոր խոշոր կազմակերպությունները: Օրենքի իմաստով խոշոր էին համարվում այն կազմակերպությունները, որոնք բավարարում էին հետևյալ չափանիշներից որևէ մեկին՝

ա) հաշվետու տարվա գործունեությունից հասույթը գերազանցում է մեկ միլիարդ դրամը,

բ) հաշվետու տարվա վերջի դրությամբ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է մեկ միլիարդ դրամը¹²⁸:

Սակայն այս պահանջը, ինչպես նշվել է, վերացվեց 2014թ. մայիսի 20-ին օրենքում կատարված փոփոխությամբ, ինչի արդյունքում էապես կրճատվեց այն ընկերությունների թվաքանակը, որոնք պետք է պարտադիր աուդիտի ենթարկվեին: Ըստ էության՝ ներկայումս ՀՀ-ում արտաքին աուդիտ իրականացնում են ֆինանսական կազմակերպությունները, 10 մլն դրամը գերազանցող ակտիվների հաշվեկշռային արժեք ունեցող հիմնադրամները¹²⁹ և որոշ ոլորտներ ներկայացնող կազմակերպություններ, որոնց համար արտաքին աուդիտ իրականացնելու պահանջը սահմանված է համապատասխան ոլորտները կարգավորող օրենքներով: Իսկ կամավոր աուդիտ անցկացնում են գլխավորապես միջազգային խոշոր ընկերությունների հայաստանյան ներկայացուցչությունները: Ուստի ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի նկատմամբ պահանջարկը ներկայումս խիստ ցածր մակարդակի վրա է, ինչը կհանգեցնի ոլորտի թերզարգացվածությանը՝ պետության կողմից այդ ծառայության նկատմամբ պահանջարկը որևէ կերպ չխթանելու պարագայում: Ստորև ներկայացված են մեր կողմից մշակված ՀՀ արտաքին աուդիտի շուկայի ՀՅՀ-ի հաճախորդների բաղադրիչը բնութագրող ցուցանիշները (տես աղյուսակ 3.2-3):

¹²⁸ «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենք՝ մինչև 2014թ. մայիսի 20-ին կատարված փոփոխությունը

¹²⁹ «Հիմնադրամների մասին» ՀՀ օրենքը՝ ընդունված 2002թ. դեկտեմբերի 26-ին

**ՀՀ արտաքին աուդիտի շուկայի ՀՏՀ-ի հաճախորդների բաղադրիչը
բնութագրող ցուցանիշները**

Ցուցանիշ	Նկարագրություն
Հաճախորդների թվաքանակի աճը նախորդ տարվա նկատմամբ	Արտահայտում է, թե հաշվետու տարում արտաքին աուդիտի ծառայության պատվիրատուների քանակը ինչ չափով է աճել նախորդ տարվա համեմատ
Մեկ հաճախորդին բաժին ընկնող հասույթ	Արտահայտում է հաշվետու տարվա ընթացքում արտաքին աուդիտ անցկացրած մեկ ընկերությանը բաժին ընկնող արտաքին աուդիտի ծառայության միջին արժեքը
Հաճախորդների կենտրոնացվածությունը	Արտահայտում է, թե որ ոլորտները ներկայացնող ընկերություններին է բաժին ընկնում արտաքին աուդիտի գծով ստացվող ընդհանուր հասույթի հիմնական մասը
Օտարերկրյա կապիտալով հաճախորդների մասով հասույթի տեսակարար կշիռը	Արտահայտում է, թե արտաքին աուդիտի գծով հասույթի որ մասն է ապահովվում այն հաճախորդների հաշվին, որոնք օտարերկրյա կապիտալով են աշխատում
Կամավոր աուդիտի տեսակարար կշիռը հասույթում	Արտահայտում է, թե ինչ տեսակարար կշիռ ունի կամավոր հիմունքով անցկացվող աուդիտի գծով հասույթը

Հաճախորդների թվաքանակի աճը նախորդ տարվա համեմատ կարտահայտի ոլորտում պահանջարկի մակարդակի դինամիկան և պետության համար կարող է հանդիսանալ որպես ինդիկատոր պահանջարկի խթանման առավել ակտիվ միջոցառումներ մշակելու համար: Մեկ հաճախորդին բաժին ընկնող հասույթի մեծությունը կարտահայտի, թե շուկայում մեկ պատվիրատուին մատուցվող ծառայության միջին արժեքն ինչքան է կազմում. որքան ավելի մրցակցային դառնա շուկան նշված ցուցանիշի արժեքը կնվազի:

Մեծ կարևորություն ունի հաճախորդների կենտրոնացվածության ցուցանիշը, քանի որ այն ցույց է տալիս ոլորտում հասույթի դիվերսիֆիկացման մակարդակը: Չպետք է որևէ ոլորտից աուդիտի շուկայի կախվածությունը լինի շատ մեծ, քանի որ տվյալ ոլորտում տեղի ունեցող բացասական ազդեցությունները իրենց արտացոլումը կստանան նաև աուդիտի շուկայում:

Եթե օտարերկրյա կապիտալով աշխատող ընկերություններից ստացվող հասույթի տեսակարար կշիռն ընդհանուրի մեջ փոքր է, ապա դա նշանակում է, որ

տվյալ երկրում տնտեսվարող սուբյեկտները և ներդրողները կարևորում են արտաքին աուդիտից ստացվող օգուտները: Գրեթե նույն նպատակին է ծառայում ընդհանուր հասույթում կամավոր աուդիտի արդյունքում ստացվող հասույթի տեսակարար կշռի ցուցանիշը:

ՀՅՀ-ի հաջորդ բաղադրիչ են հանդիսանում ներքին բիզնես գործընթացները: Արտաքին աուդիտի պարագայում այս բաղադրիչը ներառում է բոլոր գործընթացները, որոնք կապված են արտաքին աուդիտի կարգավորման հետ: Եթե ոլորտի կարգավորման համակարգը լինի անարդյունավետ, ապա չի ապահովվի որակյալ ծառայությունների մատուցում, ինչն իր հերթին կնվազեցնի պահանջարկը ծառայությունների նկատմամբ և կհանգեցնի ֆինանսական բաղադրիչի ցուցանիշների շատ ցածր մակարդակի:

Առաջարկվում է ՀՀ-ում ներդնել աուդիտի կարգավորման խառը համակարգ, որի պարագայում ոլորտի կարգավորման գործառույթները բաշխված կլինեն պետական կարգավորող մարմնի և աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների միջև: ՀՀ ֆինանսների նախարարությունը կարող է ընդհանուր վերահսկողություն իրականացնել շուկայում, սակայն աուդիտորական ծառայությունների մատուցող սուբյեկտների լիցենզավորման, արտաքին վերահսկողության և մեթոդական հիմքերի մշակման գործառույթները կիրականացվեն աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների կողմից:

Ներկայումս ՀՀ ֆինանսների նախարարության և ՀՀԱԱ-ի գործառույթները մի շարք առումներով կրկնում են միմյանց և նման պատվիրակումը թույլ կտա ապահովել ռեսուրսների ավելի արդյունավետ տեղաբաշխում: Բացի այդ ՀՀ ֆինանսների նախարարության կողմից առավել հսկողամետ դերի ստանձնումն ավելի է համապատասխանում Եվրամիության աուդիտի վերաբերյալ նոր դիրեկտիվին¹³⁰, որի առանձին դրույթներով նախատեսում է հանրային վերահսկողության անհրաժեշտությունը աուդիտի արդյունավետ համակարգ ունենալու համար¹³¹: Աղյուսակ 3.2-4-ում

¹³⁰ Directive 2013/34/EC of the European Parliament and of the Council, 26 June 2013, on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings

¹³¹ Ավստրիայի Կ., Հաշվապահական հաշվառման և աուդիտորական գործունեության ոլորտների կարգավորման և վերահսկողության հիմնախնդիրները ՀՀ-ում, «Ֆինանսներ և էկոնոմիկա» գիտական հանդես, համար 1-2, 2016թ., էջ 48

ներկայացված են մեր կողմից մշակված ՀՅՀ-ի ներքին բիզնես գործընթացների բաղադրիչը բնութագրող հիմնական ցուցանիշները:

Աղյուսակ 3.2-4

ՀՀ արտաքին աուդիտի շուկայի ՀՅՀ-ի ներքին բիզնես գործընթացների բաղադրիչը բնութագրող ցուցանիշները

Ցուցանիշ	Նկարագրություն
Աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների անդամ հանդիսացող աուդիտորական ընկերությունների և անհատ աուդիտորների թվաքանակի աճը	Արտահայտում է, թե հաշվետու տարում որքանով են ավելացել աուդիտորական ծառայությունների մատուցող սուբյեկտները նախորդ տարվա համեմատ
Աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների անդամ հանդիսացող որակավորված աուդիտորների թվաքանակի աճը	Արտահայտում է, թե հաշվետու տարում որքանով են ավելացել որակավորված աուդիտորները նախորդ տարվա համեմատ
Աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների կողմից հրապարակված մեթոդական աշխատանքների քանակը	Արտահայտում է, թե հաշվետու տարվա ընթացքում կազմակերպությունները ինչքանով ակտիվ մեթոդական աշխատանք են տարել
Աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների կողմից անցկացրած մասնագիտական դասընթացների քանակը	Արտահայտում է, թե հաշվետու տարվա ընթացքում կազմակերպությունները քանի մասնագիտական դասընթաց են կազմակերպել
Արտաքին վերահսկողության ենթարկված սուբյեկտների թվաքանակի աճը	Արտահայտում է, թե աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների կողմից աուդիտորական ծառայություններ մատուցող քանի սուբյեկտ է ենթարկվել արտաքին վերահսկողության
Փոխհատուցման հիմնադրամի կողմից կատարված վճարումների աճը նախորդ տարվա համեմատ	Արտահայտում է, թե մասնագիտական պատասխանատվության ապահովագրության համար ստեղծված հիմնադրամից հաշվետու տարում կատարված վճարումները ինչքանով են գերազանցում նախորդ տարվա ցուցանիշը

Վերը նշված ցուցանիշներն արտահայտում են մեր կողմից առաջարկվող աուդիտի կարգավորման խառը համակարգի ներդրումից հետո ստացվելիք արդյունքները: Մասնավորապես՝ արտահայտվում է այն աշխատանքը, որը կատարվել է ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների կողմից մեթոդական առումով, աուդիտորական ծառայություններ մատուցող կազմակերպությունների նկատմամբ արտաքին վերահսկողություն իրականացնելու առումով և այլն:

Համակարգի վերջին բաղադրիչն են մարդկային ռեսուրսները: Եթե չլինեն որակավորման պատշաճ մակարդակ ունեցող աուդիտորներ, ապա համակարգի մյուս բաղադրիչների պատշաճ կարգավորման պարագայում՝ անհնար կլինի ոլորտի արդյունավետ գործունեությունը:

Ներկայումս ՀՀ-ում աուդիտորի որակավորում տրամադրում է ՀՀ ֆինանսների նախարարությունը կամ միջազգային որակավորման առկայության պարագայում, կամ էլ ՀՀԱԱ կողմից անցկացված քննությունների դրական արդյունքների հիման վրա: Սակայն օրենսդրական մակարդակով չկա որևէ պահանջ, որի հիման վրա աուդիտորները ստիպված լինեին անցնել շարունակական մասնագիտական դասընթացներ իրենց որակավորման մակարդակը պահպանելու և բարելավելու նպատակով: Նման պահանջ ունի ՀՀԱԱ-ն, որը տարածվում է միայն իր անդամների վրա: Ուստի առաջարկում ենք օրենսդրորեն սահմանել պահանջ, ըստ որի որոշակի պարբերականությամբ աուդիտորները պետք է անցնեն շարունակական մասնագիտական զարգացում, այլապես կգրկվեն որակավորումից:

Աղյուսակ 3.2-5

ՀՀ արտաքին աուդիտի շուկայի ՀՑՀ-ի մարդկային ռեսուրսների բաղադրիչը բնութագրող ցուցանիշները

Ցուցանիշ	Նկարագրություն
Որակավորված աուդիտորների թվաքանակի աճը	Արտահայտում է, թե հաշվետու տարում որքանով են ավելացել որակավորված աուդիտորները նախորդ տարվա համեմատ
Լիցենզիայի պայման ապահովող աուդիտորների տեսակարար կշիռը	Արտահայտում է, թե ինչ տեսակարար կշիռ ունեն լիցենզիայի պայման ապահովող աուդիտորները ընդհանուր աուդիտորների կազմում
ՇՄՁ դասընթացներ չանցած աուդիտորների տեսակարար կշիռը	Արտահայտում է, թե որակավորված աուդիտորների որ մասը չի անցել ՇՄՁ դասընթացներ
Անհատ աուդիտորների տեսակարար կշիռը	Արտահայտում է, թե որակավորված աուդիտորների որ մասն է հանդես գալիս որպես անհատ աուդիտոր և մատուցում աուդիտորական ծառայություններ

Աղյուսակ 3.2-5-ում ներկայացված է ՀՀ աուդիտի շուկայի մարդկային ռեսուրսների բաղադրիչը բնութագրող մեր կողմից մշակված ցուցանիշների համակարգը:

Վերոնշյալ ցուցանիշներն արտահայտում են աուդիտորի մասնագիտության գրավչությունը, ինչպես նաև այն, թե արդյոք շուկայում կան բավարար քանակի որակավորված աուդիտորներ պատշաճ մակարդակի աուդիտորական ծառայություններ մատուցելու համար:

Այսպիսով, այս ենթագլխում կառուցվեց Կապլանի և Նորտոնի հավասարակշռված ցուցանիշների համակարգը ՀՀ արտաքին աուդիտի շուկայի համար: Ներկայացվեցին այն ցուցանիշները, որոնք պետության կողմից կարող են կիրառվել ժամանակին վեր հանելու համար համակարգի չորս բաղադրիչներից որևէ մեկում առկա խնդիրները և մշակելու այդ խնդիրների լուծմանն ուղղված միջոցառումներ: Մասնավորապես այս ցուցանիշները մյուս տարիների համադրելի ցուցանիշների հետ համեմատելու դեպքում արտահայտում են շուկայում առկա պահանջարկի մակարդակը, գրանցված ֆինանսական արդյունքները, նոր սուբյեկտների դերը շուկայում, աուդիտի շուկայի գրավչությունը նոր մասնակիցների համար, աուդիտորական ծառայություններ մատուցելու ժամանակ առաջացող հարաբերությունների կարգավորման մակարդակը, ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների ազդեցությունը ոլորտի զարգացման վրա, անհատ աուդիտորների դերը շուկայում, որակավորված աուդիտորների թվաքանակը և պրոֆեսիոնալիզմի մակարդակը:

3.3 ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՈՒԴԻՏԻ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ԱՌԱՋԱՐԿՎՈՂ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ՆԵՐԴՐՄԱՆ ԳԵՐԱԿԱՅՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ

Սույն աշխատանքի նախորդ ենթագլուխներում մենք ներկայացրել ենք այն բոլոր գործիքները և մեթոդական մոտեցումները, որոնք կարելի է կիրառել ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի կարգավորման համակարգի կատարելագործման համար: Այս ենթագլխում կմշակվի այն գործողությունների ճանապարհային քարտեզը, որը կարող է որպես ուղեցույց ծառայել պետական մարմինների համար օրենսդրական անհրաժեշտ փոփոխություններ կատարելու համար:

Արտաքին աուդիտի կարգավորման գործուն համակարգ ձևավորելու առաջին գրավականներից է աուդիտորական ծառայությունների նկատմամբ պահանջարկի

բավարար մակարդակի ապահովումը: Անհրաժեշտ է, որպեսզի աուդիտորական ծառայությունների նկատմամբ ձևավորվի պահանջարկի որոշակի նվազագույն մակարդակ, որի վրա հիմնված կգարգանան ՀՅՀ-ի մյուս բաղադրիչները:

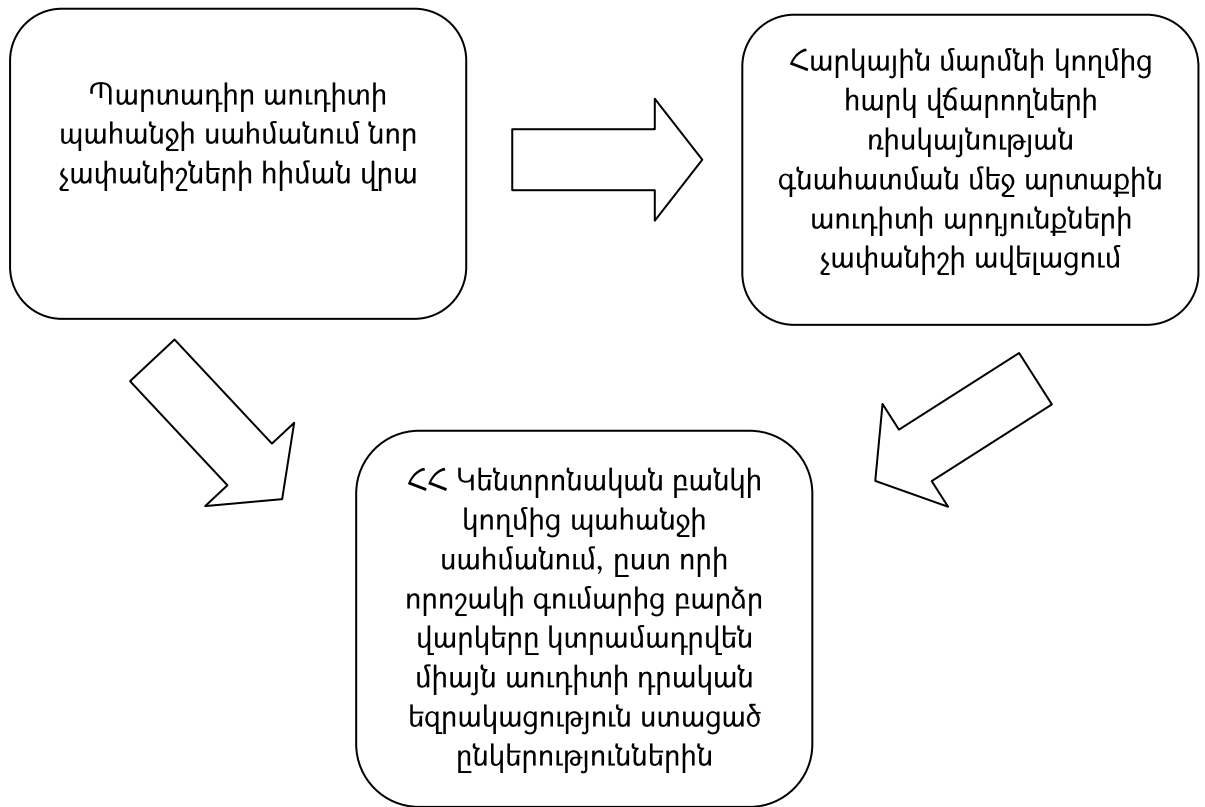
Գործունեության որոշակի ոլորտներ կարգավորող օրենսդրական ակտերով սահմանված է պարտադիր աուդիտ անցկացնելու պահանջ, սակայն պարտադիր աուդիտի ենթակա կազմակերպությունների թվաքանակը խիստ սակավ է: 2014թ. մայիսի 20-ին «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքում կատարված փոփոխությամբ հանվեց պարտադիր աուդիտ անցկացնելու պահանջն այն կազմակերպությունների համար, որոնց ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը նախորդ տարվա վերջի դրությամբ գերազանցում էր մեկ միլիարդ դրամը կամ հասույթը նախորդ տարվա արդյունքներով գերազանցում էր մեկ միլիարդ դրամը:

Մեր կարծիքով ներկայումս ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի ծառայությունների նկատմամբ պահանջարկը գտնվում է խիստ ցածր մակարդակի վրա: Ուստի ոլորտի զարգացման համար անհրաժեշտ է իրականացնել միջոցառումների համալիր, որոնք ներկայացված են գծապատկեր 3.3-1-ում:

Առաջին հերթին մեր կարծիքով անհրաժեշտ է վերականգնել պարտադիր աուդիտ անցկացնելու պահանջը, սակայն նախկին չափանիշներում պետք է կատարել փոփոխություններ: Նախկին չափանիշների կիրառման դեպքում առաջանում էր օրինակ իրավիճակ, երբ պարտադիր աուդիտի ենթակա էին լինում ընկերություններ, որոնք ակտիվ գործունեություն չեն իրականացնում, սակայն ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է մեկ միլիարդ դրամը: Առաջարկվում է հիմք ընդունել Եվրամիության 2013թ. հունիսի 26-ին ընդունված 2013/34/EU դիրեկտիվով սահմանված երեք չափանիշները՝

- հաշվետու տարվա հասույթի մեծությունը,
- հաշվետու տարվա վերջին ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը,
- հաշվետու տարվա ընթացքում աշխատակիցների միջին ցուցակային թվաքանակը:

Արտաքին աուդիտի ծառայության նկատմամբ պահանջարկի խթանման համար անհրաժեշտ գործողությունները



Դիրեկտիվով վերոնշյալ չափանիշների համար սահմանված են հետևյալ սահմանային արժեքները, որոնք գերազանցելու դեպքում համարվում է, որ կազմակերպությունը բավարարել է տվյալ չափանիշը, ընդ որում՝ ընկերությունը համարվում է ենթակա պարտադիր աուդիտի, եթե բավարարված են գոնե 2 չափանիշները՝

- հաշվետու տարվա հասույթի մեծություն՝ 2 մլրդ դրամ,
- ակտիվների հաշվեկշռային արժեք՝ 2 մլրդ դրամ,
- աշխատողների միջին ցուցակային թվաքանակ՝ 100 աշխատակից:

Պարտադիր աուդիտի ենթարկվածության նոր մեթոդի տարբերությունը նախկինում գործող մեթոդից դիտարկենք ՀՀ-ում գործող որոշ հիմնադրամների համապատասխան ցուցանիշների վերլուծությամբ (աղյուսակ 3.3-1):

ՀՀ-ում գործող որոշ հիմնադրամների հասույթը, ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը և աշխատողների միջին ցուցակային թվաքանակը 2015թ. արդյունքներով¹³²

Հ/հ	Կազմակերպություն	Հասույթ (հազ. դրամ)	Ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը (հազ. դրամ)	Աշխատողների միջին ցուցակային թվաքանակ
1	«ԵՐԵՎԱՆԻ ՄԽԻԹԱՐ ՀԵՐԱՅՈՒ ԱՆՎԱՆ ՊԵՏԱԿԱՆ ԲԺՇԿԱԿԱՆ ՀԱՄԱԼՍԱՐԱՆ»	11,839,578.7	7,766,200.0	3,306
2	«ԵՐԵՎԱՆԻ ՊԵՏԱԿԱՆ ՀԱՄԱԼՍԱՐԱՆ»	8,291,403.6	49,639,247.0	2,891
3	«ԽԱՉԱՏՈՒՐ ԱՐՈՎՅԱՆԻ ԱՆՎԱՆ ՀԱՅԿԱԿԱՆ ՊԵՏԱԿԱՆ ՄԱՆԿԱՎԱՐԺԱԿԱՆ ՀԱՄԱԼՍԱՐԱՆ» ՀԻՄՆԱԴՐԱՄ	4,056,023.3	3,835,308.8	1,423
4	«ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ԱԶԳԱՅԻՆ ՊՈԼԻՏԵԽՆԻԿԱԿԱՆ ՀԱՄԱԼՍԱՐԱՆ» ՀԻՄՆԱԴՐԱՄ	3,693,280.6	3,274,218.0	1,731
5	«ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ԱԶԳԱՅԻՆ ԱԳՐԱՐԱՅԻՆ ՀԱՄԱԼՍԱՐԱՆ»	2,967,772.1	2,781,484.9	1,705
6	ԴԻԼԻՋԱՆ ԻՆՏԵՐՆԵՅՇՆԼ ՍՔՈՒԼ ՕՖ ԱՐՄԵՆԻԱ	2,093,831.3	3,019,891.2	62
7	«ԱՅԲ» ԿՐԹԱԿԱՆ ՀԻՄՆԱԴՐԱՄ	503,847.6	2,803,330.1	68
8	«ԱԳՐՈՐԻՋՆԵՍԻ ԵՎ ԳՅՈՒՂԻ ԶԱՐԳԱՑՄԱՆ ԿԵՆՏՐՈՆ» ՀԻՄՆԱԴՐԱՄ	448,775.4	3,003,804.1	79
9	«ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՓՈՔՐ ԵՎ ՄԻՋԻՆ ԶԵՌՆԱՐԿԱՏԻՐՈՒԹՅԱՆ ԶԱՐԳԱՑՄԱՆ ԱԶԳԱՅԻՆ ԿԵՆՏՐՈՆ» ՀԻՄՆԱԴՐԱՄ	295,681.7	17,932,909.0	95
10	«ԳԱՖԷՍՃԵԱՆ ԹԱՆԳԱՐԱՆ» ՀԻՄՆԱԴՐԱՄ	61,824.6	8,536,193.4	83
11	ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՎԵՐԱԿԱՆԳՆՎՈՂ ԷՆԵՐԳԵՏԻԿԱՅԻ ԵՎ ԷՆԵՐԳԱԽՆԱՅՈՂՈՒԹՅԱՆ ՀԻՄՆԱԴՐԱՄ	18,045.0	4,990,858.0	30

¹³² Աղյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ օգտագործելով www.azdarar.am կայքում ընկերությունների կողմից հրապարակված ֆինանսական հաշվետվությունները

Աղյուսակ 3.3-1-ի շարունակությունը

Հ/հ	Կազմակերպություն	Գործունեությանից հասույթ	Ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը	Աշխատողների միջին ցուցակային թվաքանակ
12	ԴԱՍԱԳՐՔԵՐԻ ԵՎ ՏԵՂԵԿԱՏՎԱԿԱՆ ՀԱՂՈՐԴԱԿՑՄԱՆ ՏԵԽՆՈԼՈԳԻԱՆԵՐԻ ՇՐՋԱՆԱՌՈՒ ՀԻՄՆԱԴՐԱՄ	13,532.0	6,628,282.0	40
13	«ԴԻՍ ՓՐՈՓԵՐԹԻՍ» ԲԱՐԵԳՈՐԾԱԿԱՆ	-	39,567,947.3	25
14	ՀԱՅԱՍՏԱՆՈՒՄ ԳՅՈՒՂԱԿԱՆ ՏԱՐԱԾՔՆԵՐԻ ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ԶԱՐԳԱՑՄԱՆ ՀԻՄՆԱԴՐԱՄ	-	2,756,075.2	19
15	«ՄԻԿՐՈ ԶԵՌՆԵՐԵՑՈՒԹՅԱՆ ԶԱՐԳԱՑՄԱՆ ԲԱՐԵԳՈՐԾԱԿԱՆ ՀԻՄՆԱԴՐԱՄ»	-	3,610,222.2	3
16	«ԱՄՔՈՐ ՀԱՅԱՍՏԱՆ» ԲԱՐԵԳՈՐԾԱԿԱՆ	-	3,628,394.2	2
17	«ՏՆՏԵՍԱԳԻՏԱԿԱՆ ԿՐԹՈՒԹՅԱՆ ԵՎ ՀԵՏԱԶՈՏՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՋԱԿՑՄԱՆ ԿԵՆՏՐՈՆ» ՀԻՄՆԱԴՐԱՄ	-	2,787,437.5	2
18	«ՀԱՅԱՍՏԱՆ» ՀԱՄԱՀԱՅՎԱԿԱՆ ՀԻՄՆԱԴՐԱՄ	-	3,653,726.3	69
19	«ՍԵՎԱՆԻ ԻՇԽԱՆԻ ՊԱՇԱՐՆԵՐԻ ՎԵՐԱԿԱՆԳՆՄԱՆ ԵՎ ԶԿՆԱԲՈՒԾՈՒԹՅԱՆ ԶԱՐԳԱՑՄԱՆ»	-	4,051,932.4	9

Եթե պարտադիր աուդիտի ենթարկվածությունը որոշվեր հիմնվելով նախկինում գործող չափանիշների հիման վրա, այն է՝ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը կամ հասույթը մեծ է 1 մլրդ դրամից, ապա նշված բոլոր հիմնադրամները ենթակա կլինեին պարտադիր աուդիտի: Սակայն համաձայն առաջարկվող նոր չափանիշների նշված 19 հիմնադրամներից պարտադիր աուդիտի ենթակա կլինեն միայն 6-ը, որոնք ակտիվ գործունեություն են իրականացնում, ունեն հասույթի և ակտիվների մեծ ծավալ, ինչպես

նաև շատ աշխատակիցներ: Իսկ օրինակ 2015թ.-ին գործունեության չձաժամակա 7 ընկերությունները, որոնց հասույթը զրո է, ենթակա չեն լինի աուդիտի: Ինչպես տեսանք, աուդիտի ենթարկվածությունը նոր մոտեցմամբ դարձավ ավելի հասցեական:

Բացի պարտադիր աուդիտ անցկացնելու պահանջ սահմանելուց անհրաժեշտ է նաև մշակել որոշակի մեխանիզմներ, որպեսզի կազմակերպություններն ունենան շարժառիթ կամավոր նման ծառայություններից օգտվելու համար:

ՀՀ կառավարության 2011թ. նոյեմբերի 10-ի N 1636-Ն որոշմամբ հաստատվել են հարկային մարմնի գործունեության շրջանակներում ռիսկի վրա հիմնված ստուգումների մեթոդաբանությունը և ռիսկայնությունը որոշող չափանիշները: Որոշմամբ սահմանված են 21 չափանիշներ, որոնց հիման վրա կազմակերպությունը ներառվում է բարձր, միջին կամ ցածր ռիսկայնության խմբում: Առաջարկվում է ավելացնել նաև 22-րդ չափանիշը՝ արտաքին աուդիտի արդյունքները, որը կգործի միայն այն կազմակերպությունների համար, որոնք հաշվետու տարվա ընթացքում ունեցել են որոշակի գումարից բարձր հասույթի մեծություն, որը կարող է որոշվել ոլորտի մասնագետների կողմից:

Եթե կազմակերպությունը չի անցկացրել աուդիտ կամ աուդիտի արդյունքում տրամադրվել է բացասական կարծիք, ապա կազմակերպությունը տվյալ չափանիշի մասով կստանա ռիսկայնության առավելագույն կշիռը: Եթե կազմակերպությունն անցկացրել է աուդիտ, սակայն աուդիտորական ծառայություն մատուցող անձը հրաժարվել է կարծիք արտահայտելուց, ապա կազմակերպությունը տվյալ չափանիշի մասով կստանա միջին ռիսկայնության կշիռը: Եթե կազմակերպությունն անցկացրել է աուդիտ և աուդիտորական ծառայություն մատուցող անձը տրամադրվել է դրական կարծիք, ապա կազմակերպությունը տվյալ չափանիշի մասով կստանա ռիսկայնության նվազագույն կշիռը:

Աուդիտորական ծառայությունների նկատմամբ պահանջարկը կարող է խթանվել նաև, եթե ՀՀ Կենտրոնական բանկի կողմից իր կանոնակարգերում սահմանվի պահանջ, համաձայն որի որոշակի գումարից բարձր գումարի վարկերը, որը կարող է որոշվել ոլորտի մասնագետների կողմից, առևտրային բանկերի և վարկային կազմակերպությունների կողմից տրամադրվեն նախորդ տարվա արդյունքներով միայն

դրական աուդիտորական եզրակացություն ստացած կազմակերպություններին: Այս պահանջի սահմանումը մի կողմից կխթանի արտաքին աուդիտի նկատմամբ պահանջարկը, մյուս կողմից՝ կնվազեցնի վարկի անվերադարձելիության ռիսկը:

Այժմ անդրադառնանք ՀՅՀ-ի ներքին բիզնես գործընթացների բաղադրիչին, որն առնչվում է աուդիտորական ծառայությունների մատուցող սուբյեկտների նկատմամբ պատշաճ վերահսկողության սահմանմանը: Նշված բաղադրիչի առնչությամբ առաջարկվող գործողությունները ներկայացված են գծապատկեր 2.3-1-ում:

Առաջարկվում է ՀՀ-ում ներդնել արտաքին աուդիտի կարգավորման խառը համակարգը, որի պարագայում կստեղծվեն աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպություններ, որոնց կապավորակվեն ներկայումս միայն պետական լիազոր մարմնի կողմից իրականացվող մի շարք գործառույթներ՝

- ինքնակարգավորվող կազմակերպություններին անդամության կանոնների մշակում և սահմանում,
- աուդիտորական ծառայություններ մատուցող սուբյեկտների լիցենզավորում,
- անդամների գործունեության նկատմամբ արտաքին վերահսկողության իրականացում,
- անդամների նկատմամբ պատժամիջոցների կիրառում,
- հաշվետվությունների միջոցով տրամադրվող տեղեկատվությամբ անդամների գործունեության վիճակի գնահատում և վերլուծություն,
- պետական մարմինների առջև իր անդամների շահերի պաշտպանություն,
- անդամների շարունակական մասնագիտական զարգացման դասընթացների կազմակերպում,
- անդամների գործունեության վերաբերյալ տեղեկատվության թափանցիկության ապահովում,
- իր անդամների մասնագիտական գործունեության նկատմամբ ստանդարտների և ընդունված կանոններին համապատասխան վերահսկողության իրականացում:

Վերոնշյալ պահանջները պետք է սահմանվեն նոր մշակվելիք «Աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների մասին» ՀՀ օրենքով, որով պետք է սահմանվի նաև, որ աուդիտորական ծառայություններ կարող են մատուցել այն

առևտրային կազմակերպությունները, որոնք հանդիսանում են աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպություններից որևէ մեկի անդամ: Նոր օրենքով աուդիտորական ծառայություններ կկարողանան մատուցել նաև անհատ աուդիտորները, որոնք հանդիսանում են ֆիզիկական անձինք և աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպություններից որևէ մեկի անդամ:

Պետք է սահմանվի նաև, թե որ կազմակերպությունների աուդիտը չեն կարող իրականացնել անհատ աուդիտորները՝ որոշակի շրջանառության ծավալից բարձր ընկերություններ, ֆինանսական կազմակերպություններ, ցուցակված ընկերություններ և այլն:

Ներկայումս միտումն այնպիսին է, որ ներդրողները խոշոր ներդրումներ կատարելու համար կազմակերպություններից պահանջում են ինտեգրացված հաշվետվություններ: Իսկ աշխատանքում արդեն նշվել է, որ ինտեգրացված հաշվետվությունների աուդիտը կապված է որոշ բարդությունների հետ, քանի որ

- այս հաշվետվությունները չեն համարվում պարտադիր հրապարակման ենթակա հաշվետվություններ. տարբեր ընկերություններ կիրառում են ցուցիչների սահմանման, գնահատման և հրապարակման տարբեր սկզբունքներ, ինչն էլ նվազեցնում է նույն ոլորտի տարբեր կազմակերպությունների տվյալների միջև համադրելիությունը,

- ոչ ֆինանսական տեղեկատվության հրապարակումը նոր երևույթ է. Այդ տեղեկատվության կազմողները հնարավոր է չունենան համապատասխան որակավորում և գիտելիքներ հնարավորինս արժանահավատ տեղեկատվություն հրապարակելու համար:

Ուստի անհրաժեշտ է «Հաշվապահական հաշվառման մասին» և «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքներում սահմանել ինտեգրացված հաշվետվությունների կազմման և դրանց աուդիտի նկատմամբ հստակ պահանջներ, իսկ «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքում՝ այդ հաշվետվությունների աուդիտի իրականացման նկատմամբ առանձնահատուկ պահանջներ:

Հաջորդ գործընթացը, որը ենթակա է կարգավորման, աուդիտորների մասնագիտական պատասխանատվության ապահովագրությունն է:

«Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի 15-րդ հոդվածով սահմանված է, որ ոչ հավաստի աուդիտորական եզրակացություն է համարվում այն եզրակացությունը, որը կազմվել է առանց աուդիտի ստանդարտներին համապատասխան աուդիտ անցկացնելու, կամ հակասում է աուդիտի ենթարկվող անձի կողմից ներկայացված և աուդիտ իրականացնող անձի կողմից աուդիտի ընթացքում ուսումնասիրված փաստաթղթերի բովանդակությանը: Միաժամանակ պետական լիազոր մարմինն է եզրակացությունը ճանաչում որպես ոչ հավաստի:

Ուսումնասիրելով միջազգային փորձը՝ առաջարկվում է «Աուդիտորական ընկերությունների մասին» ՀՀ օրենքում կատարել փոփոխություններ, որի արդյունքում աուդիտորական եզրակացությունը ոչ հավաստի կճանաչվի միայն դատարանի որոշմամբ: Նման հայց կարող են ներկայացնել ինչպես աուդիտի ենթարկված ընկերությունները, այլև պետական լիազոր մարմինը և աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունները:

Միաժամանակ աուդիտորների մասնագիտական պատասխանատվությունը ապահովագրելու համար «Աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների մասին» նոր օրենքով անհրաժեշտ է ստեղծել փոխհատուցման հիմնադրամ, որին աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունները պարբերաբար կկատարեն վճարումներ, և եթե դատարանը աուդիտորական եզրակացությունը ոչ հավաստի ճանաչի, ապա համապատասխան փոխհատուցումը կտրվի վերոնշյալ հիմնադրամից:

Վերջին բաղադրիչը մարդկային ռեսուրսներն են: ՀՀ կառավարության 2005թ. փետրվարի 3-ի N 123-Ն որոշմամբ կանոնակարգվում են աուդիտորների որակավորման հետ կապված հարցերը: Այդ որոշմամբ սահմանված է, որ աուդիտորի որակավորումը շնորհվում է ՀՀ ֆինանսների նախարարության աուդիտորների որակավորման հանձնաժողովի կողմից:

Աուդիտորի որակավորում կարող են ստանալ միայն այն անձինք, ովքեր ունեն բարձրագույն կրթություն և համապատասխան մարմնի կողմից տրված մասնագետի որակավորման վկայական¹³³: Ընդ որում՝ այդ որակավորումները կարող են

¹³³ ՀՀ կառավարության 2005թ. փետրվարի 3-ի N 123-Ն որոշում

տրամադրված լինել ինչպես ՀՀ-ում գործող, այնպես էլ օտարերկրյա պետություններում գործող մասնագիտական կառույցների կողմից, որոնց կրթական ծրագրերը համապատասխանում են ՀՄԴ կողմից սահմանված ստանդարտներին:

ՀՀ-ում միակ կառույցը, որն անցկացնում է քննություններ՝ ՀՄԴ կրթական ստանդարտներին համապատասխան, Հայաստանի Հաշվապահների և Աուդիտորների Ասոցիացիան է (այսուհետ՝ ՀՀԱԱ), որի կրթական ծրագիրը կազմված է 7 քննություններից:

ՀՀԱԱ կողմից որակավորման վկայականներ շնորհվում են այն դեպքում, երբ բավարարված են ներքոնշյալ բոլոր պայմանները՝

- բոլոր 7 քննությունները հանձնված են,
- դիմորդն ունի բարձրագույն կրթություն,

• դիմորդն ունի երեք տարվա որոշակի կառուցվածքով մասնագիտական աշխատանքային փորձառություն, որը ենթադրում է աուդիտորի աշխատանքային ստաժի պարտադիր առկայություն ¹³⁴:

Առաջարկվում է «Աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների» մասին օրենքով սահմանել պահանջ, ըստ որի աուդիտորի որակավորման վկայականը կշնորհվի անմիջապես աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունների կողմից, ինչպես նաև անհրաժեշտ է պահանջ սահմանել, որով աուդիտորները պարտավոր կլինեն որակավորման վկայականը պահպանելու համար որոշակի պարբերականությամբ մասնակցել շարունակական մասնագիտական զարգացման դասընթացներին:

Այսպիսով, աշխատանքի երրորդ գլխում իրականացվեց ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի կարգավորման գործող համակարգի կատարելագործման անհրաժեշտության գնահատումը: Մասնավորապես, ուսումնասիրության ենթարկվեց Տեսչության կողմից 2013-2016թթ. իրականացված գործունեության արդյունքները՝ ստուգումների և կիրառված պատժամիջոցների համատեքստում: Պարզվեց, որ նշված ժամանակահատվածում Տեսչության կողմից իրականացված ստուգումների մեծ մասը

¹³⁴ «Հայաստանի Հաշվապահների եվ Աուդիտորների Ասոցիացիա» հասարակական կազմակերպության որակավորման նպատակով մասնագիտական աշխատանքային փորձառության (ստաժի) պահանջներ եվ գնահատման կարգ՝ հաստատված ՀՀԱԱ 2013թ. մայիսի 21-ի խորհրդի նիստում

կապված չեն եղել արտաքին աուդիտի անցկացման գործընթացի հետ, այլ հիմնականում օրենքով սահմանված որոշ ժամկետների և այլ ոչ բովանդակային պահանջների խախտման հետ: Վեր հանելով գործող համակարգում առկա խնդիրները՝ մշակվել է աուդիտորական ընկերությունների ռիսկայնության գնահատման նոր մեթոդաբանություն՝ ներառելով մեր կողմից սահմանված և ընկերությունների գործունեության առանցքային բաղադրիչները բնութագրող նոր ցուցանիշներ:

Միաժամանակ Կապլանի և Նորտոնի ՀՅՀ-ի հիման վրա մշակվել է ՀՀ աուդիտի շուկայի հավասարակշռված ցուցանիշների համակարգը: Բացահայտվել են համակարգի հիմնական բաղադրիչները և յուրաքանչյուրի համար մշակվել է ոլորտը բնութագրող հիմնական բաղադրիչների գնահատման ցուցանիշների համակարգ:

Գլխի վերջում, հիմք ընդունելով աշխատանքի ընթացքում կատարված բոլոր վերլուծությունները, ուսումնասիրությունները, կատարված բոլոր նկարագրությունները, վերհանված հիմնախնդիրներն ու մեթոդական մոտեցումները, մշակվել է ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի կարգավորման գործուն մեխանիզմների ներդրման համար անհրաժեշտ գործողությունների ճանապարհային քարտեզը՝ պետական մարմինների կողմից կարգավորման առաջարկվող մեխանիզմների ներդրման աշխատանքներին օժանդակելու նպատակով:

ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

Շուկայական տնտեսության պայմաններում տնտեսական տարաբնույթ որոշումներ կայացնելու համար պետք է տիրապետել անհրաժեշտ տեղեկատվության: Սակայն այդ տեղեկատվությունը պետք է լինի արժանահավատ, որպեսզի դրա հիման վրա կայացրած տնտեսական որոշումները լինեն հիմնավորված: Տեղեկատվության արժանահավատության ապահովման ամենահայտնի գործիքներից է աուդիտը: Աուդիտի միջոցով արտահայտվում է կարծիք, թե արդյոք կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունն արժանահավատ է:

Հետևաբար, աուդիտի կարգավորումը առանցքային դեր է խաղում տնտեսության համար, քանի որ կարգավորման արդյունավետությունից է կախված մատուցվող աուդիտորական ծառայությունների որակը և, հետևաբար, տնտեսվարող սուբյեկտների տարբեր խմբերի կողմից հիմնավորված որոշումներ կայացնելու հնարավորությունը:

Միջազգային պրակտիկայում կիրառվում են արտաքին աուդիտի կարգավորման 3 մոդելներ՝ պետական, հանրային և խառը կարգավորման, որոնցից յուրաքանչյուրն ունի իր առանձնահատկությունները: Մոդելների տարանջատման հիմքում ընկած է պետության և մասնագիտական հանրության միջև ոլորտի կարգավորման հետ կապված գործառույթների բաշխումը: Պետական կարգավորման մոդելի պարագայում գրեթե բոլոր գործառույթներն իրականացվում են պետության կողմից, հանրային կարգավորման դեպքում՝ մասնագիտական միավորումների կողմից, իսկ խառը կարգավորման դեպքում առկա է պետության և մասնագիտական հանրության միաժամանակյա մասնակցություն ոլորտի կարգավորմանը:

ՀՀ-ում ներկայումս գործում է ոլորտի պետական կարգավորման մոդելը, որն ունի մի շարք թերություններ, որոնք վեր են հանվել աշխատանքում կատարված տարաբնույթ վերլուծությունների արդյունքում և կատարվել են առաջարկներ ոլորտի կարգավորման կատարելագործման և բարելավման նպատակով:

Սույն աշխատանքում իրականացված վերլուծությունները, ուսումնասիրությունները, մշակումներն ու առաջարկությունները ունեն գործնական նշանակություն

ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի կարգավորման համակարգի կատարելագործման նպատակով:

Հետազոտական աշխատանքի իրականացման արդյունքում կատարվել են հետևյալ հիմնական եզրակացությունները՝

1. ՀՀ-ում գործում է արտաքին աուդիտի պետական կարգավորման մոդելը, որը ենթադրում է աուդիտորական գործունեության խիստ կարգավորում պետության կողմից: Այս մոդելին բնորոշ է աուդիտորական գործունեության կարգավորումը օրենքների և ենթաօրենսդրական ակտերի միջոցով, որոնք կարգավորում են աուդիտորական գործունեության բոլոր մասնակիցների գործունեությունը և նրանց փոխհարաբերությունները: Աուդիտորական գործունեության պետական կարգավորումը չի նշանակում, որ մասնագիտական հանրությունը չի մասնակցում սեփական գործունեության կարգավորմանը: Այնուամենայնիվ, այս մոդելի շրջանակներում աուդիտորական գործունեության ինքնակարգավորումն աննշան է: Այն, որպես կանոն, արտահայտվում է պետական լիազոր մարմինների հետ համատեղ աշխատանքով՝ աուդիտորական գործունեությանն առնչվող օրենսդրական ակտերի մշակման և քննարկման, ինչպես նաև մասնագիտական կառույցների անդամների շահերի ներկայացման և պաշտպանության ձևաչափով: Մասնագիտական կառույցների պասիվ մասնակցությունը պետական կարգավորմանը չի կարող դրական ազդեցություն ունենալ ոլորտի կարգավորման վրա, և այդ հանգամանքը զսպող գործոն է հանդիսանում ՀՀ-ում աուդիտի ոլորտի զարգացման համար,

2. ՀՀ-ում աուդիտի ոլորտը բնութագրող մի շարք ցուցանիշների վերլուծության միջոցով արձանագրվեց, որ ՀՀ-ում աուդիտը կարգավորող օրենսդրությունը պարբերաբար ենթարկվել է փոփոխությունների, ինչն անմիջական ազդեցություն է ունեցել ոլորտի զարգացման վրա: Դա արտահայտվել է աուդիտորական ընկերությունների և անհատ աուդիտորների թվաքանակի փոփոխության, նրանց հասույթի, ոլորտի միջին շահութաբերության նվազման, որակավորված աուդիտորների թվաքանակի աճի տեմպի նվազման և այլ ձևերով,

3. ՌԴ-ում աուդիտի կարգավորման խառը համակարգի ներդրումն ունեցել է դրական ազդեցություն շուկայի կայացման և զարգացման վրա՝ հանգեցնելով

աուդիտորական ծառայություններ մատուցող սուբյեկտների ավելացմանը, աուդիտորական ծառայությունների նկատմամբ պահանջարկի աճին, որակավորված աուդիտորների թվաքանակի աճին, աուդիտի մեթոդաբանության գծով կատարվող աշխատանքների ակտիվացմանը, աուդիտորական ծառայությունների մասով եկամուտների աճին, աուդիտի որակի նկատմամբ արտաքին անկախ վերահսկողության իրականացմանը և աուդիտորի մասնագիտական պատասխանատվության ապահովագրության մասով երաշխիքների ապահովմանը,

4. ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի կարգավորման համակարգն ունի բարելավման և կատարելագործման անհրաժեշտություն: Մինչ այժմ արտաքին աուդիտի ոլորտը կարգավորվել է Տեսչության միջոցով: Կատարվել է պետական լիազոր մարմնի կողմից մինչ այժմ իրականացված կարգավորիչ և վերահսկողական գործառույթների արդյունքների համապարփակ ուսումնասիրություն: Մասնավորապես արձանագրվել է, որ Տեսչության կողմից չի իրականացվել աուդիտորական կազմակերպությունների կողմից ստացվող եռամսյակային և տարեկան հաշվետվությունների պատշաճ վերլուծություն՝ ոլորտում առկա հիմնախնդիրները վեր հանելու նպատակով: Միաժամանակ Տեսչության կողմից մինչ այժմ կիրառված պատժամիջոցները վերաբերում են օրենքով պահանջվող որոշակի տեխնիկական պահանջների խախտմանը, և 2013-2016թթ. Տեսչության կողմից ընդամենը մի քանի դեպքում է աուդիտի անցկացման բովանդակության հիմքի վրա պատժամիջոց նշանակվել,

5. Տեսչության կողմից աուդիտորական կազմակերպությունների ռիսկայնության գնահատումն իրականացվել է համապատասխան կառավարության որոշմամբ սահմանված կարգի համաձայն, որն ընդունումից ի վեր փոփոխության չի ենթարկվել՝ արձագանքելու շուկայում տեղի ունեցած փոփոխություններին: Միաժամանակ գնահատման մեթոդաբանությունն ունի մի շարք թերություններ կապված ռիսկայնության հաշվարկի, ռիսկայնության գնահատման չափանիշների և տարբեր ռիսկայնության գոտիներում դասակարգված աուդիտորական կազմակերպությունների նկատմամբ կիրառվող գործողությունների հետ: Ելնելով վերոնշյալից՝ մշակվել է ոլորտը կարգավորող իրավական ակտերի և Աուդիտի միջազգային ստանդարտների պահանջներին աուդիտորական կազմակերպությունների գործունեության համապա-

տասխանության նկատմամբ վերահսկողություն իրականացնելու նպատակով աուդիտորական կազմակերպությունների գործունեության ռիսկայնության գնահատման նոր մեթոդաբանություն,

6. ՀՀ-ում պետական լիազոր մարմնի կողմից չի իրականացվում արտաքին աուդիտի շուկայի պատշաճ վերլուծություն, քանի որ բացակայում են այն ցուցանիշները, որոնք հնարավոր կլիներ օգտագործել ոլորտում առկա խնդիրները բացահայտելու նպատակով: Հետևաբար, մեր կողմից կիրառվել է հավասարակշռված ցուցանիշների համակարգը ՀՀ արտաքին աուդիտի շուկայի առանձին բաղադրիչների՝ ֆինանսական բաղադրիչի, արտաքին աուդիտի նկատմամբ պահանջարկի, կարգավորման մեխանիզմների և մարդկային ռեսուրսների, հետ կապված հիմնախնդիրները վեր հանելու, ինչպես նաև դրանց լուծմանն ուղղված միջոցառումների ծրագիր մշակելու և հետագայում այդ միջոցառումների ազդեցությունը գնահատելու համար,

7. ՀՀ-ում արտաքին աուդիտի ծառայությունների նկատմամբ պահանջարկը գտնվում է ցածր մակարդակի վրա: Ուստի ոլորտի զարգացման համար անհրաժեշտ է իրականացնել համապատասխան միջոցառումների համալիր: Մասնավորապես, ուսումնասիրության արդյունքում առաջարկվում է վերականգնել պարտադիր աուդիտի պահանջը՝ սահմանելով պարտադիր աուդիտի ենթարկվածության որոշման նոր չափանիշներ և մեթոդաբանություն: Միաժամանակ առաջարկվել է, որ հարկային մարմնի կողմից հարկ վճարողների ռիսկայնության գնահատման մեջ ավելացվի արտաքին աուդիտի արդյունքների վրա հիմնված չափանիշը, ինչպես նաև ՀՀ կենտրոնական բանկի կողմից սահմանվի պահանջ, ըստ որի որոշակի գումարից բարձր վարկերը տրամադրվեն միայն աուդիտի դրական եզրակացություն ստացած կազմակերպություններին,

8. Միջազգային պրակտիկայի ուսումնասիրության արդյունքում եզրահանգել ենք, որ ներկա պայմաններում ՀՀ-ում անհրաժեշտ է ներդնել արտաքին աուդիտի կարգավորման խառը համակարգը, որի պարագայում կստեղծվեն աուդիտորների ինքնակարգավորվող կազմակերպություններ, որոնց կպատվիրակվեն ներկայումս միայն պետական լիազոր մարմնի կողմից իրականացվող մի շարք գործառույթներ,

ինչը թույլ կտա մասնագիտական հանրությանն իրականացնել ոլորտի ինքնակարգավորում,

9. Ներկայումս միտումն այնպիսին է, որ ներդրողները խոշոր ներդրումներ կատարելու համար կազմակերպություններից պահանջում են ինտեգրացված հաշվետվություններ: Իսկ աշխատանքում արդեն նշվել է, որ ինտեգրացված հաշվետվությունների աուդիտը կապված է որոշ բարդությունների հետ: Ուստի առաջարկվել է մշակել օրենսդրական նախաձեռնություններ ինտեգրացված հաշվետվությունների կազմման և դրանց աուդիտի նկատմամբ հստակ պահանջներ սահմանելու և գործընթացը լիովին կարգավորելու համար,

10. ՀՀ-ում աուդիտորական եզրակացությունը ոչ հավաստի է համարվում լիազոր մարմնի որոշմամբ, ինչն անթույլատրելի է համարվում միջազգային պրակտիկայում: Ուստի առաջարկվել է փոփոխել նշված պահանջն այնպես, որ եզրակացությունը ոչ հավաստի համարվի միայն դատարանի որոշմամբ: Միաժամանակ ՀՀ-ում բացակայում է աուդիտորների մասնագիտական պատասխանատվության ապահովագրության ինստիտուտը, որի ներդրման նպատակով առաջարկվել է ստեղծել համապատասխան փոխհատուցման հիմնադրամ,

11. ՀՀ-ում աուդիտորի որակավորում ունեցողների նկատմամբ չկա սահմանված շարունակական զարգացման հետ կապված որևէ պահանջ: Ուստի առաջարկվել է սահմանել նման պահանջ և պարբերաբար իրականացնել աուդիտորի որակավորում ունեցող անձանց մասնագիտական կարողությունների գնահատում: Շարունակական մասնագիտական զարգացման պահանջը չկատարելու դեպքում աուդիտորները կզրկվեն իրենց որակավորումից և միայն որոշ ժամանակ անց կարող են նորից դիմել որակավորում ստանալու համար:

Սույն աշխատանքի արդյունքների գործնական կիրառությունը թույլ կտա ՀՀ-ում ձևավորել արտաքին աուդիտի կարգավորման գործուն համակարգ, որի հիմքի վրա ապագայում հնարավոր կլինի ապահովել աուդիտորական ծառայությունների զարգացած և մրցունակ շուկա:

ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ

Օրենքներ, կառավարության որոշումներ և այլ իրավական ակտեր՝

1. «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենք, 26.12.2002թ.,
2. «Բաժնետիրական ընկերությունների մասին» ՀՀ օրենք, 25.09.2001թ.,
3. «Բանկերի և բանկային գործունեության մասին» ՀՀ օրենք, 30.06.1996թ.,
4. «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենք, 26.12.2002թ.,
5. «Հիմնադրամների մասին» ՀՀ օրենք, 26.12.2002թ.,
6. «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենք, 17.05.2000թ.,
7. «Աուդիտորների որակավորման հետ կապված հարցերը կանոնակարգելու մասին» ՀՀ կառավարության որոշում, 03.02.2005թ., N 123-Ն,
8. «Աուդիտ իրականացնող անձանց կողմից կնքված պայմանագրերի գրանցամատյանի ձևը հաստատելու և վարման կարգը սահմանելու մասին» ՀՀ կառավարության որոշում, 03.02.2005թ., N 122-Ն,
9. «Աուդիտորի վարքագծի կանոնները հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարության որոշում, 21.04.2005թ. N 499-Ն,
10. «Աուդիտի ստանդարտները հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարության որոշում, 21.04.2005թ., N 509-Ն,
11. «Աուդիտորների որակավորման նպատակով մասնագիտացված կառույցի հավատարմագրման կարգը հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարության որոշում, 14.08.2008թ., N 1007-Ն,
12. «Հայաստանի Հանրապետության Ֆինանսների նախարարության աշխատակազմի աուդիտորական գործունեության հսկողության տեսչություն ստեղծելու, տեսչության կանոնադրությունն ու կառուցվածքը հաստատելու և Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 2008թ. մայիսի 15-ի N 503-Ն որոշման մեջ լրացում կատարելու մասին» ՀՀ կառավարության որոշում, 04.03.2010թ., N 268-Ն,

13. «Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները և միջազգային ստանդարտների ուղեցույցները հրապարակելու մասին» ՀՀ կառավարության որոշում, 11.03.2010թ., N 235-Ն,

14. «Աուդիտորական գործունեության մասին ՀՀ օրենքով նախատեսված ՀՀ Կառավարության լիազորված պետական մարմնի մասին» ՀՀ կառավարության որոշում, 31.03.2011թ., N 318-Ն,

15. «Օտարերկրյա պետությունների և միջազգային կազմակերպությունների կողմից ՀՀ-ին տրամադրվող վարկային ու դրամաշնորհային միջոցների հաշվին իրականացվող գնումների ընթացքում ներկայացված հայտերը և (կամ) գնային առաջարկները գնահատող հանձնաժողովների կազմավորման ու գործունեության կարգը հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարության որոշում, 22.09.2011թ., N 1356-Ն,

16. «Աուդիտի և որակի վերահսկողության միջազգային ստանդարտները հրապարակելու և ՀՀ կառավարության 21.04.2005թ.-ի N 509-Ն որոշման մեջ փոփոխություններ կատարելու մասին» ՀՀ կառավարության որոշում, 29.12.2011թ., N 1931-Ն,

17. «Աուդիտ իրականացնող անձանց կողմից ներկայացվող եռամսյակային հաշվետվության ձևը, այն լրացնելու և ներկայացնելու կարգը հաստատելու և ՀՀ կառավարության 2005 թվականի փետրվարի 24-ի N 201-Ն որոշումն ուժը կորցրած ճանաչելու մասին» ՀՀ կառավարության որոշում, 26.01.2012թ., N 82-Ն,

18. «ՀՀ-ում աուդիտորական ծառայությունների իրականացման լիցենզավորման կարգը, աուդիտորական ծառայությունների իրականացման լիցենզիայի հայտի ձևը, լիցենզիայի ձևը, հայտարարության ձևը, աուդիտ իրականացնող անձի կանոնադրական կապիտալում մասնակցություն ձեռք բերած անձի, կառավարման մարմնի ղեկավարի, աուդիտորի հետ փոխկապակցված իրավաբանական և ֆիզիկական անձանց մասին տեղեկանքների ձևերը, աուդիտ իրականացնող անձի կանոնադրական կապիտալում մասնակցություն ձեռք բերած ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց վերաբերյալ տեղեկանքների ձևերը հաստատելու և ՀՀ կառավարության 2002 թվականի մարտի 19-ի N 262 որոշումն ուժը կորցրած ճանաչելու մասին» ՀՀ կառավարության որոշում, 22.03.2012թ., N 346-Ն,

19. «ՀՀ ֆինանսների նախարարության աշխատակազմի աուդիտորական գործունեության հսկողության տեսչության կողմից իրականացվող աուդիտորական գործունեության մասին նորմատիվ իրավական ակտերի պահանջների կատարման հսկողության ստուգաթերթը հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարության որոշում, 07.02.2013թ., N 99-Ն,

20. «ՀՀ ֆինանսների նախարարության աշխատակազմի աուդիտորական գործունեության հսկողության տեսչության կողմից իրականացվող ռիսկի վրա հիմնված ստուգումների մեթոդաբանությունը և ռիսկայնությունը որոշող չափանիշների ընդհանուր նկարագիրը հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարության որոշում, 07.02.2013թ., N 89-Ն,

21. «ՀՀ կառավարության 2010 թվականի օգոստոսի 19-ի N 1146-Ն որոշման մեջ փոփոխություն ու լրացումներ կատարելու, ՀՀ կառավարության 2010 թվականի մարտի 4-ի N 268-Ն որոշումն ուժը կորցրած ճանաչելու և ՀՀ կառավարության 2008 թվականի մայիսի 15-ի N 503-Ն որոշման մեջ փոփոխություններ ու լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ կառավարության որոշում, 16.03.2017թ., N 257-Ն,

22. «ՀՀ ֆինանսների նախարարության աշխատակազմի աուդիտորական գործունեության հսկողության տեսչության կողմից ստուգման ենթակա աուդիտ իրականացնող անձանց գործունեության ռիսկայնության հաշվարկման և գնահատման կարգը հաստատելու մասին» ՀՀ ֆինանսների նախարարի հրաման, 01.03.2013թ., N 183-Ն,

23. «ՀՀ տարածքում գործող առևտրային բանկերի կողմից անկախ աուդիտորական կազմակերպության ընտրության կարգը հաստատելու մասին» ՀՀ ԿԲ խորհրդի որոշում, 01.03.2011թ., N 39-Ն,

24. «Հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվողականության աուդիտի մասին» N 6598-BC ՎՀ օրենք, 29.06.2012թ., հղումը՝ <https://www.loc.gov/law/help/guide/nations/georgia.php>,

25. Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" от 30.12.2008 N 307-ФЗ,

26. Федеральный закон "О саморегулируемых организациях" от 01.12.2007 N 315-ФЗ,

27. Приказ Минфина России "О создании совета по аудиторской деятельности и его рабочего органа" от 29.12.2009 N 146н,

28. Directive 2013/34/EC of the European Parliament and of the Council, 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings

Մասնագիտական գրականություն, հոդվածներ և այլ տեղեկատվական նյութեր՝

1. Ալավերդյան Կ., Հաշվապահական հաշվառման և աուդիտորական գործունեության ոլորտների կարգավորման և վերահսկողության հիմնախնդիրները ՀՀ-ում, «Ֆինանսներ և էկոնոմիկա» գիտական հանդես, Երևան, համար 1-2, 2016թ., էջեր 47-48,

2. Ալեքսանյան Ռ., Աուդիտորական գործունեության կարգավորման մոդելները, «Ֆինանսներ և էկոնոմիկա» գիտական հանդես, Երևան, համար 7-8, 2015թ., էջեր 24-26,

3. Ալեքսանյան Ռ., ՀՀ-ում աուդիտի կարգավորման համակարգի արդյունավետության գնահատման մեթոդաբանությունը, «Ֆինանսներ և էկոնոմիկա» գիտական հանդես, Երևան, համար 1-2, 2017թ., էջեր 96-98,

4. Ալեքսանյան Ռ., ՀՀ արտաքին աուդիտի շուկայի հավասարակշռված ցուցանիշների համակարգը, «Հայաստանի Հանրապետության սոցիալ-տնտեսական կայուն զարգացման հիմնախնդիրները» գիտական հոդվածների ժողովածու, Երևանի «Անանիա Շիրակացի» միջազգային հարաբերությունների համալսարան, 1(24), Երևան, 2017թ., էջեր 253-257,

5. Ավետիսյան Հ., Աուդիտի համակարգի էվոլյուցիոն ուրվագծեր, «Ֆինանսներ և էկոնոմիկա» գիտական հանդես, Երևան, համար 12, 2007թ., էջեր 10-13,

6. Բաբայան Ա., Հավասարակշռված ցուցանիշների համակարգի նշանակությունը ձեռնարկության առաջընթացի ապահովման գործում, «Ֆինանսներ և էկոնոմիկա» գիտական հանդես, Երևան, համար 5, 2012թ., էջեր 21-23,

7. Դանիելյան Ն., Աուդիտորական գործունեության կարգավորման օրենսդրական հիմքերը Հայաստանի Հանրապետությունում, «Ֆինանսներ և էկոնոմիկա» գիտական հանդես, Երևան, համար 11-12, 2013թ., էջեր 52-54,

8. Զուրաբյան Կ., Ալեքսանյան Ր., Ոչ ֆինանսական հաշվետվողականությունը որպես կորպորատիվ հաշվետվողականության տեսակ, Հաշվային տեղեկատվական համակարգի բարելավման հիմնախնդիրները ՀՀ-ում, ՀՈՒՄԿ, Երևան, 2016թ., 25-37 էջեր,

9. «Հայաստանի Հաշվապահների և Աուդիտորների Ասոցիացիա» հասարակական կազմակերպության որակավորման նպատակով մասնագիտական աշխատանքային փորձառության (ստաժի) պահանջներ եվ գնահատման կարգ՝ հաստատված ՀՀԱԱ 2013թ. մայիսի 21-ի խորհրդի նիստում,

10. Մնացականյան Հ., Ալեքսանյան Ր., Ինտեգրացված հաշվետվողականության դերը աուդիտորական գործունեության կարգավորման համատեքստում, «Ֆինանսներ և էկոնոմիկա» գիտական հանդես, Երևան, համար 1-2, 2017թ., էջեր 99-101,

11. Մնացականյան Հ., Աուդիտորական եզրակացության էությունը և հատուկ նպատակներով աուդիտը, «Հայաստան. ֆինանսներ և էկոնոմիկա», Երևան, համար 4, 2011թ. էջեր 20-22,

12. Борисов А.Б., “Большой экономический словарь”, Москва, 1999, 895 с.,

13. Каплан Р., Нортон Д., Сбалансированная система показателей, Москва, 2003, 214 с.,

14. Кочинев Ю.Ю, Аудит: теория и практика, Питер, 2010, 448с.,

15. Лабынцев Н.Т., Моложавенко И.С., Современные тенденции регулирования аудиторской практики, “Финансы и Бизнес” научно-практический журнал, номер 4, 2009, 126-137с.,

16. Мироненко, О. В., Кострома, Основы аудита, 2011, 193с.,

17. American Accounting Association, A statement of basic auditing concepts, 1973, 58p.,

18. ACCA integrated report for the year ended 31 March 2015, 2015, http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/disc/agm-annual-review/2015/acca-annual-report-2014-2015.pdf,
19. Advanced Audit and Assurance, Complete Text Paper P7, Kaplan Financial Limited, 2015, 660 p.,
20. Corporate Reporting, Complete Text Paper P2, Kaplan Financial Limited, 2015, 730p.,
21. D. Collis, C. Montgomery, Competing on Resources: Strategy in the 1990s, Harvard Business Review July/August, 1995,
22. Ernest Drew, Scaling the productivity of Investment, Chief Executive July/August, 1993,
23. Kaplan R., Norton D., The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action, 1996, 321p.,
24. Mockler, Robert J., Readings in Management Control, New York, 1970, 532p.

Այլ աղբյուրներ՝

1. ՀՀ ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայք՝ www.minfin.am,
2. Հայաստանի ինտերնետային ծանուցումների պաշտոնական կայք՝ www.azdarar.am,
3. ՌԴ ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայք՝ www.minfin.ru,
4. ՀՀ կառավարությանն առընթեր Պետական եկամուտների կոմիտեի պաշտոնական կայք՝ www.taxservice.am,
5. ՀՀԱԱ պաշտոնական կայք՝ www.aaaa.am,
6. ՀՄԴ պաշտոնական կայք՝ www.ifac.org,
7. Հանրային Հատվածի Որակավորված Հաշվապահների Ամերիկյան Ինստիտուտի պաշտոնական կայք՝ www.aicpa.org,
8. ԱՄՆ վերահսկիչ պալատի պաշտոնական կայք՝ www.gao.gov,
9. Ամերիկյան Հաշվապահական Ասոցիացիայի պաշտոնական կայք՝ www.aaahq.org,
10. ԱՄՆ Հաշվապահների Ազգային Ասոցիացիայի պաշտոնական կայք՝ www.nsacct.org,
11. Հանրային Հատվածի Հաշվապահների Ասոցիացիայի պաշտոնական կայք՝ www.agacgfm.org,
12. Ինտեգրացված Հաշվետվությունների Միջազգային Խորհրդի պաշտոնական կայք՝ <http://integratedreporting.org/the-iirc-2/>,
13. Հղումներ՝
 - http://money.cnn.com/2002/11/26/news/companies/enron_anniversary/,
 - https://ru.wikipedia.org/wiki/Финансовый_контроль,
 - http://www.bain.com/management_tools/Management_Tools_and_Trends_2009_Global_Results.pdf,
 - <http://ev.am/sites/default/files/BSC%20Arm.pdf>,
 - http://www.schneiderman.com/Concepts/The_First_Balanced_Scorecard/ADI_Results.htm,

- <http://www.accaglobal.com/gb/en/student/sa/features/acca-embeds-integrated-reporting.html>,
- <http://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p2/technical-articles/iirc-framework.html>,
- <http://www.aboutmcdonalds.com/mcd/sustainability.html>,
- <http://www.auditarmenia.am/>,
- <http://ifp.am/>,
- <http://www.auditservice.am/hy/>,
- <http://auditstar.am/>,
- <http://asatryans.com/am/>,
- <http://bakertillyarmenia.com/am/>,
- <http://www.bdoarmenia.am/en-gb/welcome-to-bdo-armenia>,
- <http://garantaudit.am/hy/>,
- <https://globaudit.am/>,
- <http://www.grantthornton.am/>,
- <http://www.deloitte.am/>,
- <http://www.yerevanaudit.am/>,
- <http://www.economicsaudit.am/>,
- <http://www.afgaudit.am/arm/about.html>,
- http://www.amhaudit.am/key_staff_arm.html,
- <http://www.anaudit.am/>,
- <http://www.ey.com/am/en/home/ey-armenia>,
- <http://tmaudit.am/>,
- <http://www.trustaudit.am/index.php?lang=hy>,
- <http://www.hayaudit.com/>,
- <http://progress-audit.am/am/>,
- <http://www.gsc.am/index.php>,
- <http://www.gaudit.am/>,
- <http://sosaudit.am/index.php/en/>,

- <http://www.perfectaudit.am/>,
- <http://www.php.am/index.php?lang=en>,
- <http://www.pwc.com/am>,
- <http://www.kpmg.am/>,
- <https://www.4aconsulting.am/>

ՀԱՎԵԼՎԱԾ 1.

ՀՀ-ում աուդիտորական ծառայություններ մատուցելու լիցենզիա ունեցող ընկերությունների ցանկը 2016թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ

Հ/հ	Լիցենզավորված անձի անվանումը	Լիցենզիայի տրման ամսաթիվը
1	«ԱՈՒԴԻՏ ՍԸՓՈՐԹ ԱՐՄԵՆԻԱ» ՓԲԸ	11.03.2010 թ.
2	«ՖԻՆՏԵԽ ԱՈՒԴԻՏ» ՓԲԸ	22.01.2010 թ.
3	«ԱՅ ԷՖ ՓԻ» ՍՊԸ	27.03.2014թ.
4	«ԱՈՒԴԻՏ ՍԵՐՎԻՍ» ՍՊԸ	16.05.2002 թ.
5	«ԱՈՒԴԻՏ-ՍԹԱՐ» ՍՊԸ	27.12.2002 թ.
6	«ԱՍԱՏՐՅԱՆՍ» ՍՊԸ	10.01.2014թ.
7	«ԲԵՅՔԵՐ ԹԻԼԼԻ ԱՐՄԵՆԻԱ» ՓԲԸ	30.11.2007 թ.
8	«ԲԻ-ԴԻ-Օ ԱՐՄԵՆԻԱ» ՓԲԸ	04.06.2010 թ.
9	«ԳԱՐԱՆՏ ԱՈՒԴԻՏ» ՍՊԸ	27.03.2012թ.
10	«ԳԼՈՐ ԱՈՒԴԻՏ» ՍՊԸ	09.10.2014թ.
11	«ԳՐԱՆԹ ԹՈՐՆԹՈՆ» ՓԲԸ	10.07.2002 թ.
12	«ԴԵԼՈՅԹ ԱՐՄԵՆԻԱ» ՓԲԸ	01.02.2013թ.
13	«ԵՐԵՎԱՆ-ԱՈՒԴԻՏ ԿՈՆՍԱԼՏ» ՓԲԸ	24.09.2007 թ.
14	«ԷԿՈՆՈՄԻԿՍ ԱՈՒԴԻՏ» ՍՊԸ	15.12.2010 թ.
15	«ԷՅ. ԷՖ. ԶԻ. ԱՈՒԴԻՏ» ՍՊԸ	11.03.2010 թ.
16	«ԷՅ-ԷՄ-ԷՅՉ ԱՈՒԴԻՏ» ՓԲԸ	05.10.2009 թ.
17	«ԷՅ-ԷՆ ԱՈՒԴԻՏ» ՓԲԸ	19.04.2010 թ.
18	«ԷՅՎԻՍԻ ՔՈՆՍԱԼԹԻՆԳ ԸՆԴ ԱՈՒԴԻՏ» ՍՊԸ	02.08.2006թ.
19	«ԷՆ-ԱՈՒԴԻՏ» ՍՊԸ	06.06.2002թ.
20	«ԷՐՆՍԹ ԸՆԴ ՅԱՆԳ» ՓԲԸ	25.01.2006 թ.
21	«ԹՄ ԱՈՒԴԻՏ» ՓԲԸ	24.05.2005 թ.
22	«ԹՐԱՍԹ ԱՈՒԴԻՏ» ՓԲԸ	16.02.2010 թ.
23	«ԼՈՆԴՈՆ ԲԻԶՆԵՍ ԳՐՈՒՊ» ՀՁ ՍՊԸ	13.06.2005 թ.
24	«ՀԱՅԱՈՒԴԻՏ» ՍՊԸ	26.04.2002 թ.
25	«ՊՐՈԳՐԵՍ ԱՈՒԴԻՏ» ՓԲԸ	04.05.2010 թ.
26	«ՋԵՆԵՐԱԼ ՍՏԱՆԴԱՐԴ ՔՈՆՍԱԼԹԻՆԳ» ՍՊԸ	09.03.2011 թ.
27	«ՋԻ ԸՆԴ ՔՈ ԱՈՒԴԻՏ ԳՐՈՒՊ» ՍՊԸ	07.02.2014թ.
28	«ՍՕՍ-ԱՈՒԴԻՏ» ՍՊԸ	30.07.2003 թ.
29	«ՓԸՐՖԵՔԹ ԱՈՒԴԻՏ» ՍՊԸ	05.11.2009 թ.
30	«ՓԻ-ԷՅՉ-ՓԻ ԱՈՒԴԻՏ» ՓԲԸ	20.11.2009 թ.

Հ/հ	Լիցենզավորված անձի անվանումը	Լիցենզիայի տրման ամսաթիվը
31	«ՓՐԱՅՍՈՒՈԹԵՐՀԱՌԻՍԿՈՒՊԵՐՍ ԱՐՄԵՆԻԱ» ՍՊԸ	12.03.2008 թ.
32	«ՔԵՅ-ՓԻ-ԷՄ ԶԻ ԱՐՄԵՆԻԱ» ՓԲԸ	10.04.2002 թ.
33	«ՖՈՐ ԷՅ ՔՆՍԱԼԹԻՆԳ» ՓԲԸ	22.04.2016թ.