

կարող է բնութագրվել որպես համեմատաբար կայուն: Սակայն, անցումը վերջնական դարձնելու համար անհրաժեշտ է մակրոտնտեսական քաղաքականությունը կրկին ուղղել տնտեսության զարգացման երկարաժամկետ ծրագրերին և գնահատել դրա արդյունավետությունը: ՀՀ-ում պետական տնտեսական քաղաքականությունը պետք է ուղղված լինի անցումային այս շրջանում երկրում առկա ռիսկային բազմաթիվ գործունեների մեղմացմանն ու ձեռնարկություններին ֆինանսական և արտաքին գործընկերների ձեռքբերման հարցում աջակցությամբ: Դա իրականացնելու համար հիմնական գործիքը, որպես միջնորդ, բանկային համակարգն է:

ՀԱՅԿ ԱՆԱՅԱԿԱՆՅԱՆ

ԵՊՀ ղոցենտ, տ.գ.թ.

ԱՌՈՒՄՆԻ ՈԼՈՐՏԻ ՕՐԵՆԱԴՐԱԿԱՆ ԲԱՐԵՓՈԽՈՒՄՆԵՐԻ ԱՆՅՐԱԺԵՇՏՈՒԹՅՈՒՆԸ ՀՀ-ՈՒՄ

Առաջնությունը գործունեությունը ֆինանսական հաշվետվությունների և ֆինանսական հաշվետվություններ ներառող փաստաթղթերում առկա այլ տեղեկատվության առաջնությունը և առաջնությունը հարակից ծառայությունների (առաջնությունը դիտարկում, համաձայնեցված ընթացակարգեր, կոմպիլյացիա՝ տեղեկատվության հավաքում) իրականացումն է: Առաջնությունը գործունեությունը իրականացվում է առաջնությունը գործունեության մասին Հայաստանի Հանրապետության նորմատիվ իրավական ակտերով սահմանված կարգով: Առաջնությունը և առաջնությունը դիտարկումն առաջնությունը իրականացնող անձին հնարավորություն են ընձեռում տեղեկատվության արժանահավատության վերաբերյալ ապահովելու իր հավաստիացումը, իսկ համաձայնեցված ընթացակարգերը և կոմպիլյացիան այդպիսի հավաստիացում չեն նախատեսում: Առաջնությունը առաջնությունը ենթարկվող անձին ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվության անկախ ստուգումն է, որի արդյունքում տրամադրվում է առաջնությունը եզրակացություն: Ֆինանսական հաշվետվությունների առաջնությունը նպատակն է հնարավորություն ընձեռել առաջնությունը՝ կարծիք արտահայտելու այն մասին, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, կազմված են Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությանը համապատասխան: Ընդհանուր առմամբ օրենքը բաղկացած է հետևյալ բաժիններից՝ ընդհանուր դրույթներ, առաջնությունը գործունեությունը և առաջնությունը, իրականացնող անձը և առաջնությունը ենթարկվող անձը, առաջնությունների որակավորման հիմնական դրույթները, առաջնությունը ծառայությունների իրականացման լիցենզավորումը, առաջնությունը գործունեությունը կարգավորող լիազորված մարմինը, պատասխանատվությունը օրենքի պահանջների խախտման վերաբերյալ և անցումային դրույթներ:

Օրենքը առաջնություններից պահանջում է լիցենզավորվել և կիրառել Հայաստանի Հանրապետության կառավարության կողմից սահմանված առաջնությունը ստանդարտները՝ հիմնվելով առաջնությունը միջազգային ստանդարտների և Հաշվապահների միջազգային դաշնության վարքագծի կանոնադրի վրա: Օրենքով սահմանվում է նաև, որ առաջնությունը ընկերությունները առաջնությունը ծառայություններից բացի չեն կարող զբաղվել ձեռնարկատիրական որևէ այլ գործունեությամբ՝ բացառությամբ հաշվապահական հաշվառմանն առնչվող որոշակի գործունեության, ինչպիսին է ֆինանսական հաշվետվությունների կազմումը, հարկային և իրավական հարցերով խորհրդատվությունը և այլն: Միևնույն ժամանակ օրենքն արգելում է առաջնությունը

Ծառայությունների մատուցումն այն դեպքում, երբ տվյալ ընկերությանը մատուցվել են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կամ գնահատման ծառայություններ: Օրենքով սահմանվում է նաև աուդիտորների անկախության պահանջը. նրանց արգելվում է աուդիտորական ծառայություններ մատուցել այն կազմակերպություններին, որոնց հետ գտնվում են «մերձավոր» կապերի մեջ: Աուդիտն անցկացվում է օրենքով սահմանված դեպքերում (պարտադիր աուդիտ) կամ աուդիտի ենթարկվող անձի նախաձեռնությամբ (կամավոր աուդիտ): Ըստ էության բոլոր բաց բաժնետիրական ընկերությունները (այդ թվում՝ բոլոր ցուցակված ընկերությունները) և բանկերը պարտավոր են ունենալ աուդիտի ենթարկված տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններ: Պարտադիր աուդիտի այս պահանջը տարբեր է Եվրամիության աուդիտի պահանջից, որով անդամ երկրներին թույլատրվում է փոքր ընկերություններին ազատել աուդիտից: Եվրամիությունը սահմանում է «փոքր» ընկերությունների մեծության առավելագույն սահմանաչափեր, սակայն անդամ պետությունները կարող են նվազեցնել այդ սահմանաչափերը (այսինքն՝ աուդիտի պահանջից ազատել ավելի փոքրաթիվ ընկերությունների): Հաշվի առնելով ներկայումս Հայաստանում աուդիտի մասնագիտության սահմանափակ կարողությունները՝ կարծում ենք, որ պարտադիր աուդիտի պահանջը պետք է սահմանափակել այն ընկերություններով, որոնց աուդիտի անցկացումը պայմանավորված է հանրային շահով: «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքով աուդիտորական եզրակացությունը սահմանվում է որպես աուդիտի ստանդարտներին համապատասխան կազմված փաստաթուղթ, որի հրապարակման անհրաժեշտությունը որոշում է աուդիտի ենթարկվող անձը, եթե օրենքով այլ բան սահմանված չէ: Այդուհանդերձ, օրենքը չի անդրադառնում մի շարք կարևոր հարցերի: Օրենքը ղեկավարությանն ուղղված մամակը հստակ տարանջատում է որպես աուդիտորի կողմից ընկերության ղեկավարությանը ներկայացվող առանձին, մասնավոր հաշվետվություն՝ հնարավոր թերությունների ու խնդիրների վերաբերյալ: Օրենքը աուդիտորների նշանակման և ազատման հատուկ ընթացակարգեր կամ պահանջներ, ինչպես նաև բաժնետերերին հաշվետվականության որևէ պահանջ չի սահմանում: Աուդիտորների պատասխանատվությունը մույնպես հստակ սահմանված չէ, սակայն նախատեսված է, որ աուդիտորի լիցենզիայի գործողությունը կարող է դադարեցվել «կեղծ աուդիտորական եզրակացություն» տրամադրելու փաստի հայտնի դառնալու դեպքում: Աուդիտորներից չի պահանջվում ներկայացնել իրենց աուդիտորական աշխատանքի արդյունքների հետ կապված հայցապահանջների դեմ ապահովագրության երաշխիք: Իրավաբանական անձանց աուդիտորները, «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն, պետք է ունենան ՀՀ ֆինանսների նախարարության կողմից տրված լիցենզիա: Աուդիտի լիցենզիա կարող են ստանալ անհատները կամ առնվազն երկու աուդիտոր ունեցող ընկերությունները, որոնց կանոնադրական կապիտալի առնվազն 50 տոկոսը պատկանում է աուդիտորներին: Լիցենզիա ձեռք բերելու համար աուդիտորը պետք է անցնի աուդիտորների որակավորման քննություն, որը ներկայումս անցկացվում է «լիազորված մարմնի», այսինքն՝ ֆինանսների նախարարության կողմից: Այդուհանդերձ, օրենքը նախատեսում է «մասնագիտացված կառույցի» առկայությունը, որը կարող է «լիազորված մարմնի» և «աուդիտորների որակավորման հանձնաժողովի» հաստատմամբ անցկացնել աուդիտորների որակավորման քննություններ:

Նշվածը միայն մի մասն էր աուդիտի ոլորտի օրենսդրական միջավայրի ներկա թերի վիճակի, որը ստեղծվել է «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի մի քանի փոփոխությունների և լրացումների արդյունքում:

«Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքում կառավարության նախաձեռնությամբ կատարվել են լրացումներ և փոփոխություններ՝ համապատասխանաբար 2004, 2005, 2008թթ.: Մասնավորապես 26.05.2008թ. ընդունված օրենքի լրացումը վերաբերում էր միայն երկու հոդվածների: Առաջինում նշվում էր, որ աուդիտորի աշխատանքային փաստաթղթերն աուդիտի անցկացման նպատակով աուդիտորի կողմից պատրաստվող կամ ձեռք բերվող և

պահպանվող փաստաթղթերն են: Աուդիտորի աշխատանքային փաստաթղթերը առևտրային գաղտնիք պարունակող փաստաթղթեր են և կարող են հրապարակվել միայն օրենքով սահմանված դեպքերում: Իսկ համաձայն երկրորդ փոփոխման՝ աուդիտ իրականացնող անձը պարտավոր է կրել «Փողերի լվացման և ահաբեկչության ֆինանսավորման դեմ պայքարի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքով և այլ օրենքներով նախատեսված պարտականությունները:

16.12.2005թ. ընդունված օրենքի փոփոխությունը վերաբերում էր օրենքի միայն մեկ հոդվածի լրացմանը, որն իր հերթին բաժանվում էր երեք դրույթների: Այս փոփոխությամբ փորձ էր արվում վերահսկելի դարձնել աուդիտորական գործունեությունը, մասնավորապես սահմանվում էր, որ օրենքի պահանջները խախտելու համար աուդիտ իրականացնող անձի նկատմամբ լիազորված մարմինը, բացի լիցենզիայի գործողության կասեցումից կամ դադարեցումից, կիրառում է նաև հետևյալ պատասխանատվության միջոցները՝ նախազգուշացում և խախտումները վերացնելու վերաբերյալ հանձնարարական, ինչպես նաև տուգանք: Լիազորված մարմինը ստուգումների կամ աուդիտ իրականացնող անձի կողմից ներկայացված եռամսյակային կամ տարեկան հաշվետվությունների ուսումնասիրության միջոցով արձանագրում է թույլ տրված խախտումը և նախազգուշացում աուդիտ իրականացնող անձին: Նախազգուշացումը նախատեսում է թույլ տրված խախտումը լիազորված մարմնի կողմից սահմանված ժամկետում վերացնելու կամ ապագայում նման խախտումը կանխելու ուղղված միջոցառումներ ձեռնարկելու և այդ մասին լիազորված մարմնին գրավոր տեղեկացնելու վերաբերյալ հանձնարարական: Նախազգուշացումը որպես պատասխանատվության միջոց կիրառվում է, եթե աուդիտ իրականացնող անձը խախտել է եռամսյակային կամ տարեկան հաշվետվությունների ներկայացման ժամկետները կամ այդ նույն տարեկան հաշվետվությունների ներկայացման վերաբերյալ Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրության պահանջները: Օրենքի պահանջները խախտելու համար աուդիտ իրականացնող անձի նկատմամբ տուգանքը կիրառվում և գանձվում է լիազորված մարմնի որոշմամբ՝ Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով: Եթե աուդիտ իրականացնող անձը համաձայն չէ տուգանքի կիրառման վերաբերյալ որոշման հետ, ապա լիազորված մարմինը տուգանքը գանձելու հայցով կարող է դիմել դատարան:

2004 թվականի հունիսի 8-ին ՀՀ կառավարության նախաձեռնությամբ Ազգային ժողովի կողմից ընդունվեց «Աուդիտորական գործունեության մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքը, որի որոշ դրույթներ, օրենքի նախորդ տարբերակի և ոլորտի զարգացման միջազգային օրինաչափությունների համեմատությամբ, կարծում ենք, նահանջ քայլ էր: Մասնավորապես փոփոխությունների ենթարկվեցին մոտ 20 հոդվածներ, որոնցից մի քանիսը ունեին էապես հակառակ ուղղվածություն, քան աուդիտի ոլորտը կարգավորող միջազգային մարմնի, այն է՝ Հաշվապահների միջազգային դաշնության¹ (ՀՄԴ) և աուդիտի ոլորտին վերաբերող Եվրամիության դիրեկտիվի պահանջները: Օրենքի փոփոխության արդյունքում հանվեցին հետևյալ պահանջները.

- աուդիտորն աուդիտորական ծառայություններ կարող է իրականացնել, եթե նա անդամակցում է ՀՄԴ վարքագծի նորմեր ընդունած մասնագիտացված կառույցին,
- աուդիտորների որակավորման քննությունները կազմակերպվում և անցկացվում են մասնագիտացված կառույցի կողմից՝ Հայաստանի Հանրապետության օրենքների, այլ նորմատիվ իրավական ակտերի պահանջների, ինչպես նաև համապատասխան կրթական ծրագրերի շրջանակներում,

¹ International Federation of Accountants, IES 1-8, www.ifac.org

- վկայականը ստանալուց հետո հաջորդող յուրաքանչյուր տարվա համար առնվազն 40 ժամ աուդիտորը պետք է մասնակցի աուդիտորների մասնագիտական վերապատրաստման դասընթացներին, սեմինարներին, որոնց ներկայացվող պահանջները սահմանում է մասնագիտացված կառույցը:

Օրենքի փոփոխության արդյունքում սահմանվեց, որ աուդիտի ստանդարտները, ինչպես նաև աուդիտորի վարքագծին ներկայացվող պահանջները սահմանում է Հայաստանի Հանրապետության կառավարությունը՝ աուդիտի միջազգային ստանդարտների և վարքագծի կանոնների հիման վրա: 2005թ. ապրիլի 21-ին հաստատվեցին աուդիտորի վարքագծի կանոնները: Աուդիտորի վարքագծի կանոնները բարոյականության համընդհանուր սկզբունքների, ինչպես նաև աուդիտորի մասնագիտական պարտականությունները կարգավորող վարքագծի սկզբունքների վրա հիմնված՝ մասնագիտական օրենքի, աուդիտի միջազգային ստանդարտների և վարքագծի կանոնների պահանջներին համապատասխան՝ աուդիտորի վարվելակերպի, վարքագծի և փոխհարաբերությունների առանձնահատկությունները կարգավորող նորմեր են: Կանոնների նպատակն աուդիտորին իր վարվելակերպում ուղղորդելն է, ինչպես նաև՝ աուդիտի ենթարկվող անձին տեղեկացնելը, թե ինչպիսի վարքագիծ պետք է ակնկալել աուդիտորից: Այն 2 էջում շարադրված մի քանի կետից բաղկացած մի փաստաթուղթ է, որով պետք է ուղղորդվեն աուդիտորներն աուդիտն իրականացնելիս: Նշված փաստաթղթի համեմատությամբ, աուդիտի ոլորտը կարգավորող Հաշվապահների միջազգային դաշնության կողմից սահմանված Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի (աուդիտորի) վարքագծի կանոնների օրինակելի ձև բավականին ծավալուն և բովանդակալից կարևորագույն փաստաթուղթ է:

Օրենքի փոփոխության արդյունքում ամբողջովին վերանայվեցին լիազորված մարմնի խնդիրները, գործառույթները և իրավասությունները: Օրենքի նախորդ տարբերակում նախատեսված էր, որ լիազորված մարմնի խնդիրներն են աուդիտորական գործունեության բնագավառի զարգացման համար անհրաժեշտ պայմանների ապահովումը, աուդիտորական գործունեությունը կարգավորող նորմատիվ իրավական ակտերի մշակումը, դրանց պահանջների կատարման նկատմամբ հսկողությունը եւ աուդիտորական ծառայությունների իրականացման լիցենզավորման իրականացումը: Նշված խնդիրներն իրագործելու նպատակով լիազորված մարմինն իրականացնում էր հիմնականում վերահսկման և կարգավորման գործառույթները: Օրենքի նոր տարբերակում լիազորված մարմնի գործառույթները բավականին ընդլայնվեցին. լիազորված մարմինն իրականացնում է աուդիտորական ծառայությունների իրականացման լիցենզավորումը, Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած կարգով իրականացնում է մասնագիտացված կառույցների հավատարմագրումը, հաստատում է որակավորման քննությունների հարցերը, հաստատում է հանձնաժողովի անհատական կազմը և կանոնադրությունը, կազմակերպում և անցկացնում է աուդիտորների որակավորման քննությունները, կազմակերպում և իրականացնում է հսկողություն աուդիտ իրականացնող անձանց կողմից աուդիտորական գործունեության մասին նորմատիվ իրավական ակտերի պահանջների, մասնագիտացված կառույցի, ինչպես նաև աուդիտորների վարքագծի նորմերի պահպանման նկատմամբ և այլն:

Ըստ էության լիազորված մարմինը, բացի վերահսկման և կարգավորման ֆունկցիաներից, սկսեց իրականացնել նաև վերահսկվող և կարգավորվող գործառույթների իրականացման բուն ֆունկցիաները: Ստեղծվեց մի այնպիսի իրավիճակ, երբ լիազորված մարմինը ինքն իրեն և՛ վերահսկող, և՛ կարգավորող է:

Ամփոփելով նշենք, որ անհրաժեշտություն է առաջացել վերանայելու «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքը՝ ընդհանուր առմամբ այն ոլորտի միջազգային ստանդարտներին համահունչ դարձնելու նպատակով: