

ԱՌՌԻՏՈՐԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ԵՎՐԱՄԻՈՒԹՅԱՆ ԱՌԱՆՁԻՆ ՊԱՅԱՆՋՆԵՐԻ ՀԱՐՅԻ ՇՈՒՐՋ

Կարևորելով հաշվապահական հաշվառման և աուդիտորական ոլորտի կարգավորման անհրաժեշտությունը՝ Եվրամիությունը ընդունել է մի շարք դիրեկտիվներ, որոնցից իրենց կարևորությամբ առանձնանում են հետևյալները.

- ընկերությունների տարեկան հաշվապահական հաշվետվությունների վերաբերյալ Եվրամիության 4-րդ դիրեկտիվը, որը ընդունվել է 1978թ. հուլիսի 25-ին,
- հաշվապահական հաշվետվությունների համախմբման վերաբերյալ Եվրամիության 7-րդ դիրեկտիվը, որն ընդունվել է 1983թ. հունիսի 13-ին,
- աուդիտի վերաբերյալ Եվրամիության 8-րդ դիրեկտիվը, որն ընդունվել է 1984թ. ապրիլի 10-ին:

Նշված բոլոր դիրեկտիվներն էլ ժամանակի ընթացքում ենթարկվել են փոփոխությունների և լրացումների: 2004թ. Եվրամիության 8-րդ դիրեկտիվում կատարվել են մի շարք էական փոփոխություններ և լրացումներ¹: Դա հիմնականում պայմանավորված էր աուդիտի որակի բարձրացման անհրաժեշտությամբ և ոլորտի նկատմամբ հանրային վերահսկողություն սահմանելու պահանջով: Նշենք, որ Եվրամիության դիրեկտիվները անդամ երկրների նկատմամբ կրում են պարտադիր իրականացման բնույթ: Հաշվի առնելով այն փաստը, որ Հայաստանի Հանրապետությունը որդեգրել է Եվրամիությանը ինտեգրվելու քաղաքականություն, կարծում ենք, որ աուդիտի ոլորտի հետագա կարգավորման հարցում պետք է հետևել Եվրամիության ստանդարտներին՝ մասնավորապես 8-րդ դիրեկտիվի պահանջներին: Նշված դիրեկտիվը սահմանում է բավականին բարձր պահանջներ աուդիտորական գործունեության լիցենզավորման, աուդիտորի որակավորման, շարունակական մասնագիտական զարգացման, որակի վերահսկման, աուդիտորի անկախության և աուդիտորական եզրակացության օբյեկտիվության վերաբերյալ: Նշված դիրեկտիվը ըստ էության սահմանում է տարեկան և համախմբված հաշիվների պարտադիր աուդիտի պահանջը: Նշենք, որ լիցենզավորված աուդիտոր համարվում է այն ֆիզիկական անձը, ով անդամ երկրի լիազորված մարմնի կողմից իրավասու է իրականացնելու պարտադիր աուդիտ՝ դիրեկտիվի պահանջներին համապատասխան: Լիցենզավորման, հավատարմագրման և շարունակական մասնագիտական կրթության Եվրամիության ստանդարտները պահանջում են, որ յուրաքանչյուր անդամ երկիր սահմանի լիազորված մարմին, որը պատասխանատու է աուդիտորների որակավորման և/կամ աուդիտորական կազմակերպությունների գործունեության լիցենզավորման համար: Լիազորված մարմինը կարող է լինել մասնագիտական կառույցը այն պայմանով, որ այն ենթակա է պարտադիր հանրային վերահսկողության:

Ակնհայտ է, որ այս դեպքում պարտադիր աուդիտը պետք է իրականացվի միայն Եվրամիության անդամ երկրների կողմից լիազորված աուդիտորների և աուդիտորական կազմակերպությունների կողմից:

Անդամ երկրի լիազոր մարմինը կարող է աուդիտորի որակավորում շնորհել միայն այն ֆիզիկական անձանց, ովքեր ունեն բարի համբավ և մասնագիտական պատշաճ գիտելիքներ՝ ինչպես տեսական, այնպես էլ գործնական: Լիազոր մարմինը կարող է աուդիտորական գործունեության իրավունք տրամադրել այն իրավաբանական անձանց, ովքեր բավարարում են հետևյալ պայմաններին.

¹ Directive of the European parliament and of the council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, Brussels, 2004, www.europa.org

ա) իրենց հաստիքացուցակում ներառված ֆիզիկական անձինք, ովքեր իրականացնում են պարտադիր աուդիտ աուդիտորական կազմակերպության անունից, ունեն բարի համբավ, մասնագիտական պատշաճ գիտելիքներ և որակավորում,

բ) մասնակիցների ձայնի մեծամասնության իրավունքը պատկանում է անդամ երկրի կողմից լիազորված աուդիտորներին կամ աուդիտորական կազմակերպություններին,

գ) աուդիտորական կազմակերպության ղեկավար կամ ադմինիստրատիվ կազմի անդամների մեծամասնությունը Եվրամիության անդամ ցանկացած երկրի կողմից որակավորված և լիցենզավորված աուդիտոր կամ աուդիտորական կազմակերպություն են: Եթե աուդիտորական կազմակերպությունն ունի երկու մասնակից (հիմնադիր), ապա նրանցից զոմե մեկը պետք է լինի որակավորված աուդիտոր:

Հայաստանի Հանրապետությունում աուդիտորական ծառայությունների իրականացման լիցենզիա ստանալու իրավունք ունի որպես անհատ ձեռնարկատեր պետական գրանցում ստացած աուդիտորը, ինչպես նաև առևտրային կազմակերպությունը՝ անկախ վերջինիս կազմակերպաիրավական ձևից, բացառությամբ բաց բաժնետիրական ընկերությունների, եթե կազմակերպության՝

ա) աշխատողներից առնվազն երկուսն աուդիտոր են,

բ) հիմնադիրների (մասնակիցների) առնվազն 50 տոկոսն աուդիտոր է, և կազմակերպության կանոնադրական կապիտալի առնվազն 50 տոկոսը պատկանում է նրանց¹:

Կարևորում ենք հստակեցնել վերը նշված «բարի համբավի» իմաստը: Այս պարագայում այն ենթադրում է ֆիզիկական կամ իրավաբանական անձանց այնպիսի գործունեություն, որը համատեղելի է պարտադիր աուդիտի գործառույթի հետ: Այս պահանջը հավասարապես կարևոր է մասնագիտական գիտելիքների հետ միասին: Բարի համբավի գնահատման մոտեցումները դիտարկվում են պրոֆեսիոնալ հաշվապահի (աուդիտորի) բարոյական նորմերի պահպանման համատեքստում: Իսկ այդ բարոյական նորմերը սահմանված են պրոֆեսիոնալ հաշվապահի վարքագրերում: Միմիայն այդ կանոնների պահպանման դեպքում աուդիտորը իրավունք ունի իրականացնել գործունեություն Եվրամիության երկրներում:

Աուդիտորի կամ աուդիտորական կազմակերպության լիազորությունը կարող է դադարեցվել այն դեպքում, եթե նրա բարի համբավը լրջորեն վտանգվել է: Աուդիտորական կազմակերպության լիազորությունները կարող են դադարեցվել նաև, եթե չեն բավարարվում վերը նշված պայմանները: Ինչևիցե, Եվրամիության անդամ երկրները կարող են սահմանել վեցամսյա ժամկետ այդ չափանիշերին բավարարելու համար:

Կարևորում ենք նշել նաև մասնագիտական գիտելիքի վերաբերյալ պահանջը, որը անհրաժեշտ է Եվրամիության անդամ երկրի կողմից աուդիտորի որակավորում ստանալու համար: Ֆիզիկական անձը կարող է լիազորվել աուդիտ իրականացնելու միայն այն դեպքում, երբ բավարարում է հետևյալ պահանջները. նախ՝ նրա գիտելիքները բավարարում են բարձրագույն ուսումնական հաստատության ավարտական մակարդակի պահանջները, այնուհետև այդ անձը ստացել է մասնագիտական գիտելիքներ, ունի գործունեության համապատասխան պրակտիկա և հանձնել է պետության կողմից ճանաչված մասնագիտական որակավորման քննությունը: Նշված մասնագիտական որակավորումը պետք է ապահովի աուդիտ իրականացնելու համար անհրաժեշտ առարկաների տեսական գիտելիքների բարձր մակարդակ և ընձեռնի դրանք գործնականում կիրառելու հմարավորություն:

Քննության մեջ ներառված տեսական գիտելիքի թեստավորումը ներառում է հարցեր հետևյալ առարկաներից.

ա) հաշվապահական հաշվառման ընդհանուր տեսություն և սկզբունքներ,

բ) տարեկան և համախմբված հաշիվների վերաբերյալ ստանդարտներ և օրենսդրական պահանջներ,

գ) միջազգային հաշվապահական ստանդարտներ,

¹ «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենք:

- դ) ֆինանսական վերլուծություն,
- ե) ծախսերի և կառավարչական հաշվառում,
- զ) ռիսկերի կառավարում և ներքին վերահսկողություն,
- է) աուդիտ,
- ը) պարտադիր աուդիտի և որակավորման վերաբերյալ օրենսդրական պահանջներ և մասնագիտական ստանդարտներ,
- թ) մասնագիտական հմտություններ,
- ժ) մասնագիտական էթիկա և անկախություն,
- ի) աուդիտի միջազգային ստանդարտներ

Թեստավորումը ներառում է մաև հարցեր այն օրենքներից և առարկաներից, որոնք թեև հարակից են բուն աուդիտին, բայց այդ առարկաների վերաբերյալ գիտելիքները խիստ անհրաժեշտ են պատշաճ մակարդակի աուդիտ իրականացնելու համար: Դրանք են՝

- (ա) ընկերությունների մասին օրենք և կորպորատիվ կառավարում,
- (բ) սնանկության մասին օրենք և ընթացակարգեր,
- (գ) հարկային օրենսդրություն,
- (դ) քաղաքացիական օրենսդրություն,
- (ե) սոցիալական ապահովության մասին օրենք,
- (զ) տեղեկատվական տեխնոլոգիաներ և համակարգչային համակարգեր,
- (է) բիզնես, ընդհանուր և ֆինանսական տնտեսագիտություն,
- (ը) մաթեմատիկա և վիճակագրություն,
- (թ) ֆինանսական կառավարման հիմունքներ:

Համեմատության համար նշենք, որ ՀՀ կառավարության կողմից 2005թ. ընդունված աուդիտորների որակավորման քննությունների անցկացման կարգը և քննությունների ծրագիրը կազմված է հետևյալ բաժիններից.

1. հաշվապահական հաշվառում, որ ներառվում է ՀՀ օրենքը հաշվապահական հաշվառման մասին, ՀՀ հաշվապահական հաշվառման ստանդարտները, կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանը,
2. հարկեր, տուրքեր և այլ պարտադիր վճարներ, որտեղ ներառված են ՀՀ օրենքները տարբեր հարկատեսակների, տուրքերի և վճարների վերաբերյալ,
3. աուդիտ, որտեղ ներառված են աուդիտորական գործունեության մասին օրենքը, ՀՀ աուդիտի ստանդարտները և աուդիտորի վարքագծին ներկայացվող պահանջները,
4. Տնտեսական իրավունք, որտեղ ներառված են թվով 30 օրենքներ՝ քաղաքացիական օրենսգրքից մինչև քրեական օրենսգիրք:

Աուդիտորի որակավորման Եվրամիության պահանջների և ՀՀ պահանջների տարբերությունն ակնհայտ է: Եվրամիության պահանջներն ուղղված են ոչ միայն օրենքների բացարձակ իմացությանը, այլև պահանջում են համապատասխան գիտելիքներ ռիսկերի կառավարումից, մաթեմատիկայից և վիճակագրությունից, ֆինանսական կառավարումից և այլն:

Ինչպես նշեցինք, ակադեմիական կրթությունը մախապայման է աուդիտորների որակավորման համար: Եվրամիության երկրները սահմանում են մաև ազատումներ մասնագիտական համապատասխանության որոշ առարկաների քննություններից: Այն անձը, ով նշված առարկաներից մեկից կամ մի քանիսից հանձնել է համապատասխան քննություն, ակադեմիական կրթության ընթացքում կարող է ազատվել այդ առարկաների գծով գիտելիքների թեստավորումից: Կարծում ենք, որ այս մոտեցումը շատ ճիշտ և կարևոր է, քանի որ այն ապահովում է կրթության շարունակականությունը բարձրագույն ուսումնական հաստատության և մասնագիտական կառույցի միջև: