

Հրատարակվում է **ԱՅԼԸՆՏՐԱՆՔ** Հետազոտական Կենտրոնի
գիտական խորհրդի որոշմամբ:
ՀՀ ԿԳՆ ՀՀ ԲՈՅ-ի կողմից ընդունելի է ատենախոսությունների հիմնական
արդյունքների և դրույթների հրատարակման համար:

ԱՅԼԸՆՏՐԱՆՔ

Եռամսյա գիտական հանդես
տնտեսագիտություն, գործարարություն, կառավարում

Հուլիս – Սեպտեմբեր, 2017թ.

Խմբագրական խորհուրդ

ԹԱԹՈՒԼ ՄԱՆԱՍԵՐՅԱՆ

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

խորհրդի նախագահ և

գլխավոր խմբագիր

ԳՐԻՇԱ ՂԱՐԻՔՅԱՆ

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

ՀՀ ԳԱԱ թղթակից անդամ

ԿՈՐՅՈՒՆ ԱԹՈՅԱՆ

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

ՍԱՄՎԵԼ ԱՎԵՏԻՍՅԱՆ

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

ՎԱՐԴԱՆ ԲՈՍՏԱՆՋՅԱՆ

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

ԱՐԱՐԱՏ ԳՈՍՑՅԱՆ

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

ՍԵՐՊԵՅ ԿԱԼԵՆՉՅԱՆ

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

ՍԱՄԻԿՈՆ ՀԱՅՐԱՊԵՏՅԱՆ

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

ԷՂՈՒԱՐԴ ՂԱԶԱՐՅԱՆ

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

ՀԱՅԿ ՍԱՐԳՍՅԱՆ

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

ԱՐՄԵՆ ՍԱՖԱՐՅԱՆ

տնտեսագիտության դոկտոր

ԱՐՄԱՆ ՄԱՐՏԻՐՈՍՅԱՆ

տնտեսագիտության թեկնածու, դոցենտ

Research Center **ALTERNATIVE**

ALTERNATIVE Quarterly Journal

Editorial Board:

Tatoul Manasserian – Doctor of Sciences (Economics), Professor (Editor in chief)

Koryun Atoyan – Doctor of Sciences (Economics), Professor

Grisha Gharibyan – Doctor of Sciences (Economics), Professor

Samvel Avetisyan – Doctor of Sciences (Economics), Professor

Vardan Bostanjyan – Doctor of Sciences (Economics), Professor

Eduard Ghazaryan – Doctor of Sciences (Economics), Professor

Ararat Gomtsyan – Doctor of Sciences (Economics), Professor

Mamikon Hayrapetyan – Doctor of Sciences (Economics), Professor

Sergey Kalenchyan – Doctor of Sciences (Economics), Professor

Hayk Sargsyan – Doctor of Sciences (Economics), Professor

Armen Safaryan – Doctor of Sciences (Economics)

Arman Martirosyan – Ph.D. in Economics

Исследовательский Центр **АЛЬТЕРНАТИВА**

АЛЬТЕРНАТИВА Квартальный Журнал

Редакционный Совет:

Татул Манасерян – доктор экономических наук, профессор (Главный редактор
председатель совета)

Гриша Гарибян – доктор экономических наук, профессор

Корюн Атоян – доктор экономических наук, профессор

Самвел Аветисян – доктор экономических наук, профессор

Мамикон Айрапетян – доктор экономических наук, профессор

Вардан Бостанджян – доктор экономических наук, профессор

Арарат Гомцян – доктор экономических наук, профессор

Эдуард Казарян – доктор экономических наук, профессор

Сергей Каленчан – доктор экономических наук, профессор

Айк Саргсян – доктор экономических наук, профессор

Армен Сафарян – доктор экономических наук

Арман Мартиросян – доктор экономических наук

ԱՌԻԴՏԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅԱՆ ՆՇԱՆԱԿԱԼԻ ՓՈՓՈԽՈՒԹՅՈՒՆԸ և ՀՀ-ՈՒՄ ԿԻՐԱՌՈՒՄԸ

Գնել Խաչատրյան

MBA(US), ACCA (UK), Աուդիտի ղեկավար

Բանալի բառեր. Աուդիտի միջազգային ստանդարտներ, աուդիտորի նոր եզրակացություն, աուդիտորի եզրակացության կիրառումը Հայաստանում

Այս հոդվածում կներկայացնենք աուդիտի միջազգային ոլորտում նշանակալի զարգացման՝ անկախ աուդիտորի եզրակացության էական փոփոխության, և Հայաստանում կիրառման վերաբերյալ: Նաև կներկայացնենք, այդ փոփոխության անհրաժեշտության պատճառները, այս հարցի գծով ՀՀ-ում առկա բացերը, և կառաջարկենք հնարավոր լուծումներ:

Անկախ աուդիտորի եզրակացության փոփոխության անհրաժեշտություն

Բազմաթիվ տասնամյակներ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ անկախ աուդիտորի եզրակացությունը ուներ խիստ ստանդարտ ձևաչափ և բովանդակություն, կազմելով մոտ երկու էջ, հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողների համար այն լինի համադրելի և որքան հնարավոր է պարզ: Սակայն վերջին տարիներին, հատկապես համաշխարհային ֆինանսական ճգնաժամի ընթացքում, շատերը հարցականի տակ դրեցին աուդիտորի եզրակացության արդյունավետությունը և արժեքը: Մասնավորապես այդ դժգոհության մասին են վկայում հետևյալ հրապարակումները.

- “Աուդիտը կրակի տակ՝ ֆինանսական ճգնաժամի մտահոգության դիտարկում”, “Audit under fire: review of post-financial crisis inquires”, May 2011¹⁹⁷

- “Աուդիտորները պետք է պատասխան տան համաշխարհային ֆինանսական ճգնաժամում իրենց դերի համար”; “Auditors face being called to account for their role in the global financial crisis”, Oct 2009¹⁹⁸:

Աուդիտի արժեքի և գործառնությանն քննադատություններին արձագանքելու նպատակով վերջին տասնամյակում ձեռնարկվեցին բազմաթիվ միջոցառումներ ինչպես ստանդարտների և աուդիտի որակի բարելավման ուղղությամբ, այնպես էլ իրավական կարգավորման առումով: Վերջինիս մա-

¹⁹⁷ “Audit under fire: a review of post-financial crisis enquires”, Association of Certified Chartered Accountants (ACCA), May 2011; <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global>

¹⁹⁸ “Auditors face being called to account for their role in global financial crisis”, Oct 2009, by Nick Mathiason, The Guardian, USA, <https://www.theguardian.com/business/2009/oct/25/audit>

սով առավել նշանակալի է ԵՄ աուդիտի դիրեկտիվը 2014թ.-ին¹⁹⁹: Քննադատությունների մեծ մասը աուդիտորի եզրակացության ձևաչափի մասին է²⁰⁰.

- Աուդիտի եզրակացությունը քիչ տեղեկատվական է;
- Աուդիտի կարծիքը գտնվում է ստորոտում՝ մասնագիտական բարդ բառապաշարով պարագրաֆներից հետո,
- Աուդիտի գործառույթը և անկախությունը հստակ հասկանալի չէ օգտագործողների կողմից,
- Անընդհատության կարևորության մասին որևէ նշում չկա, որը շատ օգտագործողների համար ամենակարևոր մտահոգությունն է,
- Ողջամիտ հավաստիացումը, որը աուդիտորները արտահայտում են, օգտագործողների կողմից ընկալվում և ակնկալվում է որպես բացարձակ հավաստիացում,
- Առկա է զգալի տարբերություն ներքին վերահսկողության գնահատման ու խարդախության ու սխալների բացահայտման մասով աուդիտորի պատասխանատվության օգտագործողների և աուդիտորի ընկալման միջև:

ԱԵՄՍԽ-ի արձագանքը աուդիտին ուղղված քննադատությանը

Աուդիտորի եզրակացությանն ուղղված քննադատություններին արձագանքելու նպատակով 2015թ. հունվարին Հաշվապահների Միջազգային Դաշնության (ՀՄԴ) ներքո գործող Աուդիտի և Երաշխավորման Միջազգային Ստանդարտների Խորհուրդը (ԱԵՄՍԽ) հրապարակեց աուդիտի եզրակացությանը վերաբերող թարմացված և նոր ստանդարտները՝ թվով հինգ էապես թարմացված և մեկ նոր ստանդարտ²⁰¹:

Որպեսզի երկրները հասցնեին թարգմանել նշված փոփոխությունները և աուդիտորները կարողանային համապատասխանեցնել իրենց աուդիտի որակի ներքին հսկողության համակարգերը, նշված փոփոխությունների կիրառման ժամկետը ԱԵՄՍԽ-ի կողմից սահմանվել էր 15.12.2016թ. կամ դրանից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի դեպքում: Որով տրամադրվող աուդիտորական եզրակացությունների դեպքում ՀՀ-ում այն պետք է կիրառվեր 01.01.2017թ. հետո:

Նոր ստանդարտի կիրառումը ՀՀ-ում 2017թ.

Մեր կողմից վերանայվել է 2017թ. ՀՀ-ում գործող 50 կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ տրամադր-

¹⁹⁹ “Amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts” <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L0056>,

²⁰⁰ “New and revised auditor reporting standards and related conforming amendments”, January 2015 <https://www.iaasb.org/system/files/uploads/IAASB/Audit%20Reporting-At%20a%20Glan>

²⁰¹ “Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services”, Jan 2015, International Auditing and Assurance Standards Board, www.iaasb.org

ված աուդիտորական եզրակացությունները, դիտարկելով, թե որքանով են դրանք համապատասխանում աուդիտի միջազգային ստանդարտների (ԱՄՍ-ների) նորացված եզրակացությանը: Աուդիտորի եզրակացությունները հիմնականում ներբեռնել ենք հետևյալ կայքերում հրապարակումներից.

- ՀՀ պաշտոնական հայտարարությունների կայքում, www.azdarar.am, հրապարակված ֆինանսական հաշվետվություններից,

- Արժեթղթերի շուկայում ցուցակված կազմակերպությունների հրապարակված ֆինանսական հաշվետվություններից²⁰²:

Այդ կայքերից ընտրված կազմակերպությունները հետևյալ ոլորտներից էին. բանկեր -14, վարկային կազմակերպություններ -6, ապահովագրական կազմակերպություններ -3, արտադրական կազմակերպություններ - 25, հիմնադրամներ -2: Նշված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների մասին աուդիտորի եզրակացությունը տրվել էր 21 աուդիտորական կազմակերպությունների կողմից, որոնցից 6-ը միջազգային ցանցի աուդիտորական կազմակերպություններ են: Հիմնական արդյունքներն էին.

- Նոր ձևաչափով եզրակացությունը կիրառվել է 31 դեպքում - 62%;

- Կիրառվել է հին ձևաչափով եզրակացությունը, սակայն նշվել է համապատասխանություն ԱՄՍ-ներին 10 դեպքում – 20%;

- Կիրառվել է հին ձևաչափով եզրակացությունը, սակայն նշվել է համապատասխանություն ՀՀ Կառավարության կողմից 2011թ.-ին հրապարակված աուդիտի ստանդարտներին 9 դեպքում – 18%:

Որով, աուդիտի եզրակացության նշանակալի փոփոխությունները անտեսվել են 38% աուդիտորի եզրակացություններում, որի զգալի մասը պատրաստված է նոր ձևաչափով, առկա է թարգմանչական տարբերակներ, որը էապես նվազեցնում է նրանց արժեքը և բարդացնում է ֆինանսական հաշվետվությունները օգտագործողների կողմից աուդիտորի եզրակացության համադրելիությունը: Եզրակացություններում բազմաթիվ թերություններ և բացեր կան, որը կքննարկենք այլ հոդվածում:

Իրավական բացեր. Ա. Թարգմանության հրապարակման ուշացում

Համաձայն “Աուդիտորական գործունեության մասին” ՀՀ օրենքի²⁰³ հոդված 11-ի, ՀՀ-ում աուդիտը իրականացվում է ԱՄՍ-ներով: Չնայած ԱԵՄՍԽ-ի կողմից 2015թ.-ին հրապարակված նոր եզրակացությանը վերաբերող ստանդարտների կիրառման ամսաթիվը ՀՀ-ում պետք է լիներ 01.01.2017թ., սակայն 2017թ. սեպտեմբերին դրանց հայերեն թարգմանությունը դեռևս հրապարակված չէր: Նշենք, որ ԱՄՍ-ների հայերեն թարգմանությունը, հրապարակվել է 2011թ. ՀՀ Կառավարության որոշումով: Այդ

²⁰² ՆԱՄԴԱՔ ՕԷՄԷՔՍ Արմենիա-Ցուցակում-Թողարկողներ, <http://nasdaqomx.am/am/18/>

²⁰³ “Աուդիտորական գործունեության մասին” ՀՀ օրենք, 26.12.2002թ. <http://www.arlis.am/>

փոփոխությունների մասնագիտական հայերեն թարգմանությունը այժմ առկա է և անկալվում է որ ֆինանսների նախարարության կողմից կիրառարակվի մինչև տարվա վերջ²⁰⁴, սակայն հաշվի առնելով, որ աուդիտորական եզրակացությունների գերակշիռ մասը հրապարակվում է մինչև տվյալ տարվա հուլիս ամիսը, ապա կարելի է փաստել, որ ԱՄՍ-ներում այս կարևոր փոփոխության ներդրումը ՀՀ-ում 2017թ. ձախողվել է: Այս առումով, առաջանում է նաև իրավական անորոշություն, որ եթե պաշտոնական թարգմանության ուղացումով կամ այլ պատճառով աուդիտի եզրակացությանը վերաբերող նոր ստանդարտները ՀՀ-ում պաշտոնապես հրապարակված չեն, կարող է աուդիտորը իր եզրակացությունում նշել, որ աուդիտն իրականացրել է ԱՄՍ-ներին համաձայն: Մեր ընտրանքում եզրակացությունների 20%-ը հենց այդպիսին էին: Այս հարցադրումը, նաև առաջադրվել է ԱԵՄՍԽ-ին, որը 2016թ. նոյեմբերի հրապարակել է իր արձագանքը²⁰⁵: ԱԵՄՍԽ-ն մեկնաբանել է, որ եթե նշված փոփոխությունները չեն կիրառված, ապա աուդիտորի եզրակացությունում տեղին չէ նշել ԱՄՍ-ներին համապատասխանությունը, քանի որ ըստ ԱՄՍ 200.20-ի, «Աուդիտորը կարող է նշել համապատասխանություն ԱՄՍ-ներին, եթե համապատասխանում է տվյալ աուդիտին վերաբերող բոլոր ԱՄՍ-ների պահանջներին»: Որով, աուդիտորը չի կարող նշել համապատասխանություն ԱՄՍ-ներին, եթե նրա եզրակացությունը չի պատրաստված ԱԵՄՍԽ-ի կողմից ուժի մեջ գտնվող ԱՄՍ 700 (վերանայված) և մյուս նոր ու վերանայված ստանդարտների պահանջներին համապատասխան: ԱԵՄՍԽ-ն նաև առաջարկում է, որ «հին» ձևով ներկայացվող եզրակացություններում, առավել նպատակահարմար է հղում կատարել տվյալ երկրում ընդունված/հրապարակված աուդիտի ստանդարտներին համապատասխանությամբ: 2017թ. ՀՀ-ում հրապարակված աուդիտորական եզրակացությունների մի մասը (18%) պատրաստված է և ներկայացված է համապատասխանությունը ՀՀ Կառավարության կողմից 2011թ. հրապարակված ստանդարտներին: Այս մոտեցում չնայած իրավականորեն ընդունելի է, սակայն չի բավարարում ժամանակակից պահանջներին; Հատկապես, եթե աուդիտորից պահանջվել է իրականացնել աուդիտ և տրամադրել աուդիտորի եզրակացություն համաձայն ԱՄՍ-ների: Որով, առկա իրավիճակը շտկելու և նմանատիպ կապված խնդիրներից խուսափելու համար, պետք է դիտարկել թարգմանության երկու հարցադրում:

²⁰⁴ «Աուդիտի և որակի վերահսկողության միջազգային ստանդարտները ... մասին»,

ՀՀ Կառավարության որոշում N 1931-Ն, 29.12.2011թ., <http://www.arlis.am/>,

²⁰⁵ «The new auditor's report: questions and answers», 30.06.2016, by Auditors Reporting Implementation Working Group (ARIWG) of IAASB, <https://www.ifac.org/publications>

• ԱՄՍ-ների համապատասխանություն ասելով, ՀՀ-ում նկատի ունենք ԱԵՄՍԽ-ի կողմից հրապարակված ԱՄՍ-ները, թե՞ որոնք որ թարգմանված / հրապարակված են ՀՀ լիազոր կառույցի՝ ՀՀ ֆինանսների նախարարության կողմից և

• Ինչպես ապահովել ԱՄՍ-ների թարգմանության ողջամիտ ժամկետում իրականացումը:

Առաջին հարցադրման հետ կապված, արդեն նշեցինք ԱԵՄՍԽ-ի դիրքորոշումը, որով հստակ է, որ պետք է ՀՀ-ում գործող աուդիտին վերաբերող իրավական ակտերում հստակեցնել, որ ԱՄՍ-ին համապատասխանություն կարելի է աուդիտորի եզրակացությունում նշել, եթե այն համապատասխանում է ԱԵՄՍԽ-ի կողմից հրապարակված այդ պահին գործող ԱՄՍ-ներին, անկախ հայերեն պաշտոնական թարգմանության առկայության:

Երկրորդ հարցադրման հետ կապված, այժմ քննարկման է դրված “Հաշվապահական հաշվառման և աուդիտորական գործունեության կարգավորման և հանրային վերահսկողության մասին” ՀՀ օրենքը, որը նախատեսում է թարգմանությունների ժամանակին իրականացման պատասխանատվությունը փոխանցել ստեղծվելիք ՀՀ հաշվապահների և աուդիտորների պալատին: Այս հնարավոր փոփոխությունը էապես կբարելավի թարգմանությունների հետ կապված խնդիրները:

Անփոփում – առաջարկներ

Արձագանքելով ֆինանսական ճգնաժամից հետո աուդիտի նկատմամբ քննադատությունը, ԱԵՄՍԽ-ն 2015թ.-ին հրապարակված նոր եզրակացությանը վերաբերող ստանդարտները, որոնք վերջին տասնամյակներում ամենախոշոր զարգացումներ են աուդիտի ոլորտում:

Այս թարգմանելու և կիրառելու համար, սահմանվեց որ նոր ստանդարտները ուժի մեջ են լինելու 15.12.2016թ.-ին կամ դրանից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի դեպքում: Որով ըստ էության ՀՀ-ում այն պետք է կիրառվեր 01.01.2017թ.-ից հետո տրամադրվող աուդիտորական եզրակացությունների համար: Սակայն, ՀՀ-ում 2017թ.-ի սեպտեմբերի դրությամբ դրանք դեռևս հրապարակված չէին: Արդյունքում, աուդիտի եզրակացության նշանակալի փոփոխությունները անտեսվել են 2017թ.-ին ՀՀ-ում տրամադրված աուդիտորի եզրակացությունների զգալի քանակում: Այս ուղղությամբ ՀՀ-ում վիճակի բարելավման համար անհրաժեշտ է.

1. ժամանակին հրապարակել և ուժի մեջ դնել ԱՄՍ-ների նոր և փոփոխված ստանդարտները;

2. Արդյունավետ վերահսկողություն սահմանել աուդիտորների կողմից տրամադրվող եզրակացությունների նկատմամբ:

ԳՆԵԼ ԽԱՉԱՏՐՅԱՆ

Աուդիտի եզրակացության նշանակալի փոփոխությունը և ՀՀ-ում կիրառումը

Բանալի բառեր. Աուդիտի միջազգային ստանդարտներ, աուդիտորի նոր եզրակացություն, աուդիտորի եզրակացության կիրառումը Հայաստանում

Այս հոդվածում ներկայացվել է աուդիտի միջազգային ոլորտում նշանակալի զարգացման անկախ աուդիտորի եզրակացության փոփոխությունը, և Հայաստանի Հանրապետությունում կիրառումը: Նաև ներկայացվել է, այդ փոփոխության անհրաժեշտության պատճառները, այս հարցի գծով ՀՀ-ում առկա բացերը, և առաջարկվել է հնարավոր լուծումներ:

Гнел ХАЧАТРЯН

Значительные изменения в отчетности аудитора и его внедрении в Республике Армения

Ключевые слова: Международные стандарты аудита, новый аудиторский отчет, внедрение аудиторского отчета в Армении

В этой статье представлено значительное развитие международных стандартов аудита, изменение аудиторского отчета и его внедрение в Республике Армения. Также представлены причины этих изменений, а также его проблемы в Республике Армения и возможные решения.

Gnel KHACHATRYAN

Significant developments in auditor's reporting and its implementation in the Republic of Armenia

Key words: International audit standards, new auditor's report, auditor's report implementation in Armenia

This article presents the significant development in international audit standards, change in auditor's report, and its implementation in the Republic of Armenia. Also, the reason of these change is presented, as well as, its challenges in the Republic of Armenia and possible solutions.