

Բանալի բառեր՝ աուդիտի միջազգային ստանդարտներ, աուդիտորի նոր եզրակացություն, առանցքային աուդիտորական հարցեր, կիրառումը Հայաստանում:

ՀՏԴ 657.6

ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ՀԱՐՑԵՐԻ ԿԻՐԱՌՈՒՄԸ ՀՀ-ՈՒՄ

Գնել ԽԱՉԱՏՐՅԱՆ

MBA(US), ACCA (UK),
Աուդիտի ղեկավար

Այս հոդվածում կներկայացնենք աուդիտի միջազգային ստանդարտներում (ԱՄՍ-ներ) նշանակալի զարգացումներից մեկին՝ առանցքային աուդիտորական հարցերին և կվերլուծենք Հայաստանի Հանրապետությունում (ՀՀ) այս փոփոխության կիրառման առկա վիճակը: Նաև կներկայացնենք այդ փոփոխության անհրաժեշտության պատճառները, այս հարցի գծով ՀՀ-ում առկա կարգավորման բացերը և կառաջարկենք հնարավոր լուծումներ:

Անկախ աուդիտորի եզրակացության փոփոխության անհրաժեշտություն

Վերջին տարիներին, հատկապես համաշխարհային ֆինանսական ճգնաժամի ընթացքում, շատերը հարցականի տակ դրեցին աուդիտորի եզրակացության արդյունավետությունը և արժեքը: Հատկապես, լայն դժգոհության հանգամանք էր հանդիսանում աուդիտորի եզրակացության սուղ տեղեկատվական բնույթը, որը չէր տրամադրում տեղեկություն աուդիտի ընթացքում դիտարկված առավել կարևոր հարցերի վերաբերյալ¹:

Ֆինանսական հաշվետվությունները օգտագործողները հայտնում էին, որ աուդիտորը իր աշխատանքի բնույթով քաջատեղյակ է տվյալ կազմակերպությանն առնչվող կարևոր հանգամանքներին, որոնք նաև արժեքավոր են օգտագործողների համար, սակայն այդ արժեքավոր տեղեկատվությունը որևէ կերպ ներկայացված չէ աուդիտորի եզրակացությունում:

ԱԵՄՍԻ-ի արձագանքը աուդիտին ուղղված քննադատությանը

Աուդիտին ուղղված քննադատություններին արձագանքելու նպատակով 2015թ. հունվարին Հաշվապահների միջազգային դաշնության (ՀՄԴ) ներքո գործող Աուդիտի և Երաշխավորման միջազգային ստանդարտների խորհուրդը (ԱԵՄՍԻ) հրապարակեց աուդիտի եզրակացությանը վերաբերող թվով հինգ էապես թարմացված և մեկ նոր ստանդարտ:

Աուդիտի եզրակացության այս փոփոխությունները նշանակալի էին վերջին տասնամյակների համար, ու հատկապես ամենակարևոր փոփոխությունը վերաբերում էր *առանցքային աուդիտորական հարցերի* վերաբերյալ նոր ստանդարտի հրապարակմանը:

Որպեսզի երկրները հասցնեին թարգմանել նշված փոփոխությունները, և աուդիտորները կարողանային համապատասխանեցնել իրենց որակի համակարգերը, նշված փոփոխությունների կիրառման ժամկետը ԱԵՄՍԻ-ի կողմից սահմանվել էր 15.12.2016թ. հետո տրամադրվող աուդիտորական եզրակացությունների դեպքում:

Առանցքային աուդիտորական հարցեր

Առանցքային աուդիտորական հարցերի վերաբերյալ նոր ստանդարտի հրապարակումը ԱՄՍ 701, «Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում առանցքային աուդիտորական հարցերի ներկայացում», ամենանշանակալի փոփոխությունն էր աուդիտի զարգացման մեջ վերջին տասնամյակում:

Համաձայն ԱՄՍ 701, կետ 8-ի, «Առանցքային աուդիտորական հարցերը նրանք են, որոնք, ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, առավել նշանակալի էին ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում»:

Առանցքային աուդիտորական հարցերի ներկայացման նպատակն է.

- բարձրացնել աուդիտորի եզրակացության տեղեկատվական արժեքը՝ իրականացրած աուդիտի վերաբերյալ առավել մեծ թափանցիկություն ապահովելու նպատակով,
- տրամադրել լրացուցիչ տեղեկատվություն՝ հասկանալու այն հարցերը, որոնք, ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, առավել նշանակալի էին ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում,
- օժանդակել հասկանալու աուդիտի ենթարկված կազմակերպության գործունեությունը,
- օժանդակել հասկանալու ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպության ղեկավարության կողմից կիրառված նշանակալի դատողությունները:

Հաշվի առնելով այս ստանդարտի կարևորությունը, սակայն նաև կիրառման բարդությունը, ԱՄՍ 701-ը պարտադիր կիրառելի է ցուցակված կազմակերպությունների համար, ինչպես նաև կարող է կիրառվել հետևյալ դեպքերում, երբ

¹ Մասնավորապես, կարելի է այդ մտահոգությունները տեսնել հետևյալ հոդվածներում.

- Ֆինանսական ճգնաժամը և աուդիտորների լռությունը, Financial crisis and the silence of auditors, Aug 2009¹
- Աուդիտորները քննադատվում են ֆինանսական ճգնաժամում իրենց մասնակցության համար; Auditors criticized for role in financial crisis, Financial Times, March 2011¹:

աուդիտորը ըստ իր դատողության որոշում է ներկայացնել այն, կամ երբ օրենքով կամ այլ իրավական նորմերով պահանջվում է նման ներկայացում, մասնավորապես.

- Հանրային հետաքրքրության կազմակերպությունների,
- Բանկերի, ապահովագրական ու վարկային կազմակերպությունների, կենսաթոշակային հիմնադրամների,
- Այլ հիմնադրամների, բարեգործական հաստատությունների,
- Հանրային հատվածի կազմակերպությունների, կամ երբ Նամակ-պարտավորագրով (աուդիտորական ծառայության պայմանագրով) պահանջվել է աուդիտորից:

Ստանդարտը նաև նշում է հանգամանքներ, երբ այն չի կարող ներկայացվել, հետևյալ դեպքերում.

- Արտահայտվում է Կարծիքից հրաժարում,
- Հարցը ներառվել է Վերապահումով Կարծիքի կամ Բացասական Կարծիքի հիմքում,
- Վերաբերվում է Անընդհատության անորոշությանը,
- Բացահայտումից վնասը ավելի շատ է հանրային ակնկալվող օգուտից, կամ
- Իրավական ակտով արգելվում է տվյալ հարցի ներկայացումը:

Այս ստանդարտի կիրառումը նշանակալիորեն բարելավում է աուդիտորի հաղորդակցումը: Նշված հարցերի հաղորդակցումը պետք է ներառի տեղեկատվություն, թե ինչու է տվյալ հարցը համարվել նշանակալի, ինչպես է աուդիտորը արձագանքել այդ հարցին, ինչպես նաև նշել հիմնական դիտարկումները և ստացված արդյունքները:

Հստակեցնենք, որ առանցքային աուդիտորական հարցերի ներկայացումը չի տալիս առանձին կարծիք այդ հարցերի վերաբերյալ, և աուդիտորը պետք է զգույշ լինի ընթացողներին չապակողմնորոշելու համար:

ԱՄՍ 701-ի կիրառումը ԳՅ-ում 2017թ.

Մեր ուսումնասիրությունը, որն առավել մանրամասն ներկայացված է ներքո բաժիններում, փաստում է, որ աուդիտի ոլորտում այս նշանակալի զարգացումը հիմնականում անտեսվել է ԳՅ-ում 2017թ. հրապարակված աուդիտորի եզրակացություններում:

2017թ. ԳՅ-ում ԱՄՍ 701-ը կիրառվել է հրապարակված բոլոր աուդիտորական եզրակացություններից միայն մի քանիսում՝ 2-3%-ում: Այս հանգամանքի պատճառները հասկանալու համար դիտարկենք կիրառումը՝ ըստ առանձին հնարավոր ոլորտների:

ԱՄՍ 701-ի կիրառման ոլորտներ

Ցուցակված կազմակերպություններ

ԱՄՍ 701- պահանջում է, որ առանցքային աուդիտորական հարցերը պարտադիր ներկայացվեն ցուցակված կազմակերպությունների դեպքում: Անվերին «listed» տերմինը հայերեն կիրառվում է «ցուցակված» և «գնահատված» տերմիններով, չնայած «ցուցակված» տերմինը առավել պատշաճ է և կիրառվող: Այս առումով հարց էր առաջացել հստակեցնելու «ցուցակված կազմակերպություն» տերմինը: Նշված հստակեցմանը, ԱԵՄՍ-ն անդրադարձել էր 2016թ. նոյեմբերին¹, տալով հետևյալ պարզաբանումը:

Ցուցակված կազմակերպությունը սահմանված է ԱՄՍ 220.7.գ կետում. «Ցուցակված կազմակերպությունները նրանք են, որոնց բաժնետոմսերը կամ պարտատոմսերը գնահատվում կամ գրանցվում են ճանաչված արժեթղթերի շուկայում, կամ վաճառվում են արժեթղթերի շուկայում կամ այլ համազոր մարմնի կանոնակարգի համաձայն:» Այս սահմանման առումով կարևոր է «ճանաչված արժեթղթերի շուկայի» գոյությունը, որի համար պետք է դիտարկել տվյալ կառույցի հանրային լինելը, ցուցակման համակարգի առկայությունը և արժեթղթերի գծով առևտրային գործարքների օրենսդրության առկայությունը:

Կարելի է անվերապահ նկատել, որ ԳՅ-ում գործող ֆոնդային բորսան, «ՆԱՄԴԱԶ ՕԵՄԵԶՍ Արմենիա» ԲԲԸ-ն² («ՆԱՄԴԱԶ-Արմենիա»), համապատասխանում է «ճանաչված արժեթղթերի շուկայի» սահմանմանը, և նրանում ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացությունը պետք է ներառի ԱՄՍ 701-ով պահանջվող առանցքային աուդիտորական հարցերի մասին տեղեկատվությունը:

Համաձայն ՆԱՄԴԱԶ-Արմենիա կայքի, ցուցակված են 20 կազմակերպություն³: ԱՄՍ 701-ի պահանջի կիրառման նպատակով, վերանայել ենք այդ ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացությունները, որոնք հրապարակվել են 01.01.2017թ. այս կողմ՝ այսինքն, երբ այդ պահանջները մտել են ուժի մեջ՝ համաձայն ԱՄՍ-ների:

Ցուցակված կազմակերպություններից 13-ը ֆինանսական ոլորտի էին (բանկեր, վարկային), իսկ 7-ը՝ արտադրական:

Այս կազմակերպությունների կողմից նշված կայքում հրապարակված աուդիտորական եզրակացություններից միայն 4-ում էին ներկայացվել առանցքային աուդիտորական հարցեր, որոնք բոլորը վերաբերում էին վարկային պորտֆելի արժեզրկման գնահատմանը, իսկ դրանցից մեկում նաև առկա էր երկրորդ առանցքային հարցը՝ որոշակի հոգվածի հաշվառման բարդության հետ կապված:

Հասկանալի է, որ նման առանցքային հարցը առկա էր նաև մյուս 9 բանկերում և վարկային կազմակերպություններում, սակայն 2 եզրակացություններում աուդիտորները նշել էին, որ որևէ առանցքային աուդիտորական հարց չկա, իսկ մյուսներում ոչ մի նշում չէին կատարել:

Իրավական պահանջից ելնելով՝ առանցքային աուդիտորական հարցի ներառում

Համաձայն ԱՄՍ 700 (Վերանայված), Ա40-43-ի. բացի ցուցակված կազմակերպություններից՝ օրենքով կամ իրավական նորմերով կարող է պահանջվել այլ կազմակերպությունների համար նույնպես ներկայացնել առանցքային աուդիտորական հարցեր, օրինակ՝

- հանրային հետաքրքրություն ներկայացնող բնութագրված կազմակերպություններ,
- բանկեր, ապահովագրական ընկերություններ և կենսաթոշակային հիմնադրամներ,
- հանրային հատվածի կազմակերպություններ, որոնք կարող են իրենց մեծությամբ, գործունեության բարդությամբ

կամ հանրային հետաքրքրություն պարունակող ասպեկտներով լինել նշանակալի և կարող են ունենալ շահառուների լայն շրջանակ:

Հանրային հետաքրքրության կազմակերպությունների վերաբերյալ ԳՅ-ում դեռևս առկա չէ, որևէ իրավական ակտ: Այն առկա է դեռևս քննարկման մեջ գտնվող «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ԳՅ օրենքի նախագծում, որը ընդունվելու դեպքում կհստակեցնի այդ կազմակերպությունների ցանկը, որոնք առավել հանրային հետաքրքրություն են ներկայացնում ԳՅ-ում:

Սակայն, հանրային հետաքրքրության կազմակերպությունների շրջանակի սահմանումը բավարար չէ ԱՄՍ 701-ի կիրառման առումով, քանի որ պետք է լինի իրավական նորմ, որը կպահանջի այդ ստանդարտի կիրառումը նշված կազմակերպությունների համար: Մասնավորապես, այդ իրավական ակտը առավել նպատակարար է, որ ներառվի «Աուդիտորական գործունեության մասին» ԳՅ օրենքում:

Աուդիտորի դատողությամբ առանցքային աուդիտորական հարցի ներառում

Համաձայն ԱՄՍ 701, կետ 5-ի, առանցքային աուդիտորական հարցերը կարող են ներկայացվել նաև ոչ ցուցակված այլ կազմակերպություններում, ըստ աուդիտորի դատողության:

ՀՀ-ում 2017թ. առկա էին միայն մի քանի դեպք, երբ աուդիտորը իր դատողության համաձայն ներկայացրել է առանցքային աուդիտորական հարցեր: ԱՄՍ-ը 701-ի կիրառումը ոչ ցուցակված կազմակերպություններում կազմում էր տարվա ընթացքում հրապարակված եզրակացությունների մեջ 1%, որը աննշան քանակ է:

Այլ հանգամանքներից էլնելով առանցքային աուդիտորական հարցի ներառում

Համաձայն ԱՄՍ 700 (Վերանայված), Ա42-ի, ԱՄՍ 701-ի կիրառման պահանջը կարող է առաջադրվել աուդիտի պատվիրատուի կողմից: Օրինակ՝ ԱՄՍ 210, Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը, Ա23-ի, Նշում Ե, որ աուդիտորի համար օգտակար կլինի աուդիտի առաջադրանքի պայմանների վերաբերյալ նամակ-պարտավորագրում հիշատակել առանցքային աուդիտորական հարցերի ներկայացման հնարավորությունը աուդիտորի եզրակացությունում, որի հիման վրա աուդիտի ծառայության պատվիրատուն կարող է դիտարկել այդ պահանջի ներառումը աուդիտորի եզրակացության մեջ:

Նկատենք, որ այդ պահանջը ԱՄՍ-ների կողմից չի պարտադրվում, այլ կրում է ուղղորդող բնույթ, որով նման տեղեկատվության չներառումը և չտեղեկացումը պատվիրատուին չի համարվում ԱՄՍ-ների խախտում:

Մենք տեղյակ չենք, որ այդ դրույթը ՀՀ-ում կիրառվել է որևէ աուդիտորական առաջադրանքի նամակ-պարտավորագրում: Սակայն այն կարող է կիրառվել վերահսկող կազմակերպությունների կողմից, օրինակ ՀՀ Կենտրոնական Բանկը կարող է պահանջել, որ բանկերի և ապահովագրական ընկերությունների աուդիտորական առաջադրանքում ներառվի պահանջ առանցքային աուդիտորական հարցերի ներկայացման վերաբերյալ՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի:

Իրավական բացեր

Ա. Թարգմանության հրապարակման ուշացում

Համաձայն «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի^{iv} հոդված 11-ի, ՀՀ-ում աուդիտը իրականացվում է աուդիտի միջազգային ստանդարտներով (ԱՄՍ-ներ): Աուդիտի եզրակացությանը վերաբերվող նոր և թարմացված ստանդարտների թարգմանությունները 2017թ. սեպտեմբերի դրությամբ, դեռևս ՀՀ-ում հրապարակված չէին:

Սակայն, տարվա ընթացքում ցուցակված կազմակերպությունների հրապարակված աուդիտորական եզրակացությունները ներկայացված են նոր ձևաչափով, բացառությամբ 4 հատ աուդիտորի եզրակացության, և աուդիտորական եզրակացություններում աուդիտորները կատարել են հայտարարություն ԱՄՍ-ներին համապատասխանության վերաբերյալ, բացառությամբ երկու դեպքի: Որով, ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություններում աուդիտորները, պարտավոր էին կիրառել ԱՄՍ 701 ստանդարտի պահանջները նույնպես, բացառությամբ միգուցե նշված երկու դեպքի, երբ հղումը տրված էր աուդիտի նախկին ստանդարտներին:

Բ. ԱՄՍ 701-ի կիրառում

Կատարված վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ աուդիտի ամենակարևոր փոփոխությունը՝ անկախ աուդիտորի եզրակացությունում ներառելու առանցքային աուդիտորական հարցեր բաժինը, ՀՀ-ում ըստ Եուրոյան՝ չի կիրառվում, ոչ թե թարգմանության ուշացման հետևանքով, այլ աուդիտորական կազմակերպությունների կողմից այդ պահանջի անտեսման: Նկատենք, որ ԱՄՍ 701-ի կիրառումը 2017թ. ցուցակված կազմակերպությունների համար պայմանավորված է եղել աուդիտորի ընտրությունից:

Որով, ՀՀ-ում ԱՄՍ 701-ի պատշաճ կիրառման նպատակով անհրաժեշտ է.

1. արդյունավետ վերահսկողություն իրականացնել հրապարակված աուդիտորական եզրակացությունների նկատմամբ:
2. «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքով հստակեցնել այն կազմակերպությունների շրջանակը, ի հավելումն ցուցակված կազմակերպությունների, օրինակ՝ բանկեր և այլ հանրային հետաքրքրության կազմակերպություններ, որոնց համար առանցքային աուդիտորական հարցերի ներկայացումը աուդիտորի եզրակացությունում կլինի պարտադիր:

Ամփոփում- առաջարկներ

ԱՄՍ 701-ի պահանջը անկախ աուդիտորի եզրակացությունում ներառելու առանցքային աուդիտորական հարցեր բաժին, հանդիսանում է աուդիտի ոլորտում վերջին տասնամյակների ամենակարևոր բարելավումներից մեկը: Սակայն, ՀՀ-ում 2017թ. կիրառվել է միայն 2-3% աուդիտորական եզրակացություններում:

Ստանդարտի կիրառումը բարելավելու նպատակով անհրաժեշտ է.

1. արդյունավետ վերահսկողություն իրականացնել հրապարակված աուդիտորական եզրակացությունների նկատմամբ,
2. «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքով հստակեցնել այն կազմակերպությունների շրջանակը, ի հավելումն ցուցակված կազմակերպությունների, որոնց համար առանցքային աուդիտորական հարցերի ներկայացումը աուդիտորի եզրակացությունում կլինի պարտադիր,
3. ՀՀ կենտրոնական բանկը պահանջի, որ բանկերի և ապահովագրական ընկերությունների աուդիտորական առաջադրանքում ներառվի պահանջ առանցքային աուդիտորական հարցերի ներկայացման վերաբերյալ՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի:

2. 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-resources/new-auditor-s-report-questions-and-answers>

3. «ՆԱՄՐԱԸ ՕԵՄԷԶ Արմենիա» ԲԲԸ, <http://nasdaqomx.am/am>

4. «ՆԱՄՐԱԸ ՕԵՄԷԶ Արմենիա» Ցուցակում-Թողարկողներ, <http://nasdaqomx.am/am/18/listing/23/issuers>

5. «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենք, ընդ. 26.12.2002թ., <http://www.arlis.am/>