

ԵՐԵՎԱՆԻ ՊԵՏԱԿԱՆ ՀԱՄԱԼՍԱՐԱՆ

ԳՆԵԼ ԳԱՐԵԳԻՆԻ ԽԱՉԱՏՐՅԱՆ

**ՀԱՆՐԱՅԻՆ ՆՇԱՆԱԿԱԼԻ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏԻ
ՀԻՄՆԱՀԱՐՑԵՐԸ ՀՀ-ում**

ՍԵՂՄԱԳԻՐ

**Ը.00.03. «Ֆինանսներ, հաշվապահական հաշվառում» մասնագիտությամբ
տնտեսագիտության թեկնածուի գիտական աստիճանի հայցման
ատենախոսության**

ԵՐԵՎԱՆ - 2021

Ատենախոսության թեման հաստատվել է Երևանի պետական համալսարանում

Գիտական ղեկավար՝

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր
Մնացականյան Հայկ Գերասիմի

Պաշտոնական ընդդիմախոսներ՝

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր
Հակոբյան Արմեն Աշմատի

տնտեսագիտության թեկնածու, դոցենտ
Բայադյան Աննա Աշոտի

Առաջատար կազմակերպություն՝ Հայ-Ռուսական համալսարան

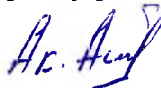
Ատենախոսության պաշտպանությունը տեղի կունենա 2021թ. հունիսի 11-ին ժամը 13:30-ին Երևանի պետական համալսարանում գործող ՀՀ ԲՈԿ-ի տնտեսագիտության թիվ 015 մասնագիտական խորհրդի նիստում:

Հասցե՝ 0025, ք. Երևան, Աբովյան փ. 52:

Ատենախոսության կարելի է ծանոթանալ Երևանի պետական համալսարանի գրադարանում:

Սեղմագիրն առաքված է 2021թ. ապրիլի 29-ին:

015 մասնագիտական խորհրդի գիտական քարտուղար,
Տնտեսագիտության թեկնածու, դոցենտ



Ա. Հ. Հակոբջանյան

ԱՏԵՆԱՆՈՍՈՒՌՈՒԹՅԱՆ ԸՆԴՀԱՆՈՒՐ ԲՆՈՒԹԱԳԻՐԸ

Ատենախոսության թեմայի արդիականությունը:

Հանրային նշանակալի կազմակերպությունների (ՀՆԿ-ներ) միջազգային չափանիշներին համապատասխան ատդիտի տնտեսական ու ներդրումային դերն ու նշանակությունը, որպես հետազոտության օբյեկտ, վերջին տասնամյակում աշխարհում դարձել է արդիական հիմնախնդիր: ՀՆԿ-ների որակյալ ատդիտն ունի նշանակալի գործառույթ տնտեսական համակարգի թափանցիկության բարձրացման, ներդրումների խթանման, կապիտալի շուկայի և ֆինանսական հատվածի զարգացման համար, ինչպես նաև հանդիսանում կարևոր գործիք պետական ու հանրային կարևորագույն դոշոունների կայացման ու տնտեսության կայունության գնահատման նպատակով:

Այս նպատակով արդիական է ՀՀ-ում ձևավորել ու ներդնել ՀՆԿ-ների ատդիտի դրակի ապահովման գիտականորեն հիմնավորված համակարգ՝ համահունչ միջազգային լավագույն փորձին ու երկրի տնտեսական զարգացմանը:

ՀՆԿ-ների ատդիտը առանձնահատուկ կարևորություն է ստացել ատդիտի ոլորտին վերաբերող միջազգային գիտական, իրավական ու գործնական զարգացումներում, հաշվի առնելով ատդիտի որակի արդյունավետ վերահսկողության համար պահանջվող ֆինանսական և մասնագիտական ռեսուրսների սղությունը, ինչպես նաև կազմակերպությունների համեմատական կարևորությունը տնտեսության և լայն հանրության համար:

Թեմայի արդիականության մասին են վկայում գիտական բազմաթիվ հետազոտությունները (Վ. Բեյջինգ, Մ. Օպինջեն, Ն. Սայման, Լ. Բրուկս, Մ. Կամերան, Գ. Հահեն, Զ. Էշլեման, Լ. Ֆանգ, այլ) տվյալ պետության տնտեսական բնութագրերի և ռազմավարական մարտահրավերների հիման վրա ՀՆԿ-ների ատդիտի որակի ապահովման համակարգի մշակման վերաբերյալ: Մասնավորապես, Եվրոպական Միության (ԵՄ) հաշվապահության, ատդիտի և ՀՆԿ-ների ատդիտի դիրեկտիվները, որոնք ընդունվել են 2013-2014թթ.-ներին, իրենց հիմնավորումներում հղումներ են կատարում համապատասխան գիտական աշխատանքներին:

ՀՀ-ում հրապարակված գիտական աշխատանքներում դեռևս առկա չեն ՀՆԿ-ների կամ նրանց ատդիտի վերաբերյալ ուսումնասիրություններ, այլ ՀՀ-ում պարտադիր ատդիտի և ատդիտի որակի ապահովմանը միտված համակարգերի հիմնախնդիրները ուսումնասիրվել են բոլոր կազմակերպությունների նկատմամբ միասնական մոտեցմամբ (Հ. Մնացականյան, Վ. Բոստանջյան, Բ. Ալեքսանյան, Լ. Շաիրբազյան):

Խնդիր է դրվել ուսումնասիրել միջազգային լավագույն փորձը, միջազգային և ՀՀ գիտնականների տվյալ թեմային վերաբերող հրապարակումները, ինչպես նաև գիտական համակորմանի ուսումնասիրության առարկա դարձնել թեմային առնչվող արդիական հարցադրումները:

ՀՆԿ-ների տնտեսական ուսումնասիրման, նրանց գծով որակյալ ատդիտի ապահովման հիմնախնդիրների հետազոտությունը և դրանց լուծումների

բացահայտման և հիմնավորման արդիականությունը և հրատապությունը էլ պայմանավորել են թեմայի ընտրությունը, որոշել նրա նպատակներն ու խնդիրները, հետազոտության օբյեկտն ու առարկան, կառուցվածքն ու տրամաբանությունը:

Ատենախոսության նպատակը և խնդիրները:

Ատենախոսության նպատակն է ՀՀ-ում ՀՆԿ-ների ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ որակյալ աուդիտորական եզրակացության հրապարակումն ապահովող համակարգի ներդրման հայեցակարգային և մեթոդական հիմնական դրույթների մշակումը:

Նշված նպատակով, ատենախոսությունում առաջադրվել, հետազոտվել և լուծվել են միմյանց հետ փոխկապակցված հետևյալ խնդիրները.

- Գիտահետազոտական եզրահանգումների հիման վրա մշակվել է ՀՀ-ում ՀՆԿ-ների աուդիտի որակի ապահովմանն ուղղված ինստիտուցիոնալ և իրավական նոր գործիքակազմ:
- Հետազոտվել է աուդիտի որակի ապահովման առկա վերահսկողական համակարգերի արդյունավետությունը, մասնավորապես՝ Աուդիտի միջազգային ստանդարտներում (ԱՄՍ-ներ) կատարված նշանակալի զարգացումների կիրառումը ՀՀ-ում:
- Ուսումնասիրվել է ՀՆԿ-ների աուդիտի որակի ապահովման բաղադրիչները:
- Ուսումնասիրվել է ՀՆԿ-ների միջազգային փորձը՝ հատկապես ԵՄ-ի և Եվրասիական տնտեսական միության (ԵԱՏՄ):
- Մշակվել է ՀՆԿ-ների տնտեսական չափորոշիչները՝ հիմնվելով ՀՀ տնտեսական չափորոշիչների, միջազգային փորձի և կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական ցուցանիշների վրա:
- Կատարելագործվել են պարտադիր արտաքին աուդիտի չափորոշիչները՝ ՀՀ տնտեսական զարգացման միտումներին համահունչ:

Հետազոտության օբյեկտը և առարկան:

Հետազոտության օբյեկտը մշակված տնտեսական չափորոշիչների հիման վրա ՀՀ-ում դասակարգվող ՀՆԿ-ներն են: Հետազոտության առարկան ՀՆԿ-ների ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ որակյալ աուդիտորական եզրակացությունների հրապարակումն ապահովող համակարգի մշակման խնդիրներն են:

Ատենախոսության տեսամեթոդաբանական և տեղեկատվական հիմքերը:

Ատենախոսության համար տեսական ու մեթոդական հիմք են հանդիսացել ֆինանսական հաշվետվողականության, հաշվապահության և աուդիտի վերաբերյալ դասական աշխատությունները, հաշվապահական հաշվառման, աուդիտորական գործունեության և աուդիտի վերաբերյալ կարգավորումներ պարունակող ՀՀ-ի օրենսդրական դաշտը և նորմատիվային-իրավական այլ ակտերը, ինչպես նաև ՀՆԿ-ների վերաբերյալ ԵՄ-ի և ԵԱՏՄ-ի օրենսդրական դաշտը և նորմատիվային-իրավական այլ ակտերը:

Ատենախոսության տեղեկատվական հիմք են ծառայել ՀՀ ազգային-վիճակագրական կոմիտեի, ՀՀ ֆինանսների նախարարության, ՀՀ հարկային

պետական ծառայության, ՀՀ պետական ռեգիստրի, ՀՀ արժեթղթերի բորսայի, ինչպես նաև մասնագիտական և տեղեկատվական այլ աղբյուրների կողմից հրապարակված տվյալները ու հավաքագրված այլ տեղեկատվական նյութերը:

Հիմնավորված գիտական արդյունքներ ստանալու նպատակով, հետազոտության մեջ կիրառվել են տնտեսագիտական և վերլուծական համագիտական մեթոդները, ողջամիտ եզրահանգումների համակարգը:

Ատենախոսության հիմնական գիտական արդյունքները և նորույթը:

Ատենախոսության ընթացքում ստացված հիմնական արդյունքներից որպես գիտական նորույթ են հետևյալները.

1. ՀՆԿ-ների աուդիտի որակի բարելավման նպատակով մշակվել է ՀՀ-ում ՀՆԿ-ների աուդիտի որակը ապահովող ինստիտուցիոնալ ու իրավական նոր գործիքակազմ:
2. ՀՀ տնտեսության ժամանակակից մարտահրավերներին արդյունավետ արձագանքող ՀՆԿ-ների շրջանակի ապահովման նպատակով տնտեսական չափորոշիչների հիման վրա մշակվել է ՀՆԿ-ների դասակարգման արդի մոտեցում:
3. ՀՀ տնտեսական զարգացման միտումներին համահունչ կատարելագործվել են պարտադիր աուդիտի անհրաժեշտությունը բավարարող չափորոշիչները:

Ատենախոսության կիրառական նշանակությունը:

Ատենախոսության կիրառական հիմնական արդյունքներից է ՀՀ-ում ՀՆԿ-ների աուդիտի որակի ապահովման արդի համակարգի մշակումը, որի ներդրումը էականորեն կբարելավի երկրում ՀՆԿ-ների աուդիտի որակը: ՀՆԿ-ների դասակարգման մեթոդի կիրառումը թույլ կտա ՀՀ իրավական համակարգում սահմանել ՀՆԿ-ներ դասակարգվող կազմակերպություններին:

Ներկայացված գիտականորեն մշակված մեթոդի հիման վրա ՀՆԿ-ների իրավական սահմանումը և ՀՆԿ-ների աուդիտի որակի ապահովման մշակված համակարգի ներդրումը պետությանը և հանրությանը հասանելի կդարձնեն ՀՀ-ում ռազմավարական նշանակության կազմակերպությունների բարձր որակի ֆինանսական հաշվետվություններ ու աուդիտորական եզրակացություններ:

Ատենախոսության արդյունքները կարող են կիրառվել ՀՆԿ-ների հաշվապահական հաշվառման և աուդիտի ոլորտում իրականացվող գիտական հետազոտություններում, իրավական կարգավորումների մշակումներում և համապատասխան մասնագիտական համակարգային փոփոխությունների հայեցակարգերի մշակման և ներդրման փուլերում:

Ատենախոսության արդյունքների փորձարկումը և հրապարակումները:

Ատենախոսության հիմնական դրույթները քննարկվել են Երևանի պետական համալսարանի Տնտեսագիտության ֆակուլտետի «Ֆինանսահաշվապահ» ամբիոնի նիստում, ներկայացվել են 27.12.2018թ.-ին Հաշվապահական Ուսուցման Միջազգային Կենտրոնում կայացած «Հաշվապահական հաշվառումը քիզնեսի կառավարման համատեքստում» միջբուհական չորրորդ գիտաժողովում:

Ատենախոսության հիմնական արդյունքներն ու բովանդակությունը արտացոլված են հեղինակի կողմից հրապարակված 6 (վեց) գիտական հոդվածներում:

Ատենախոսության կառուցվածքը և ծավալը:

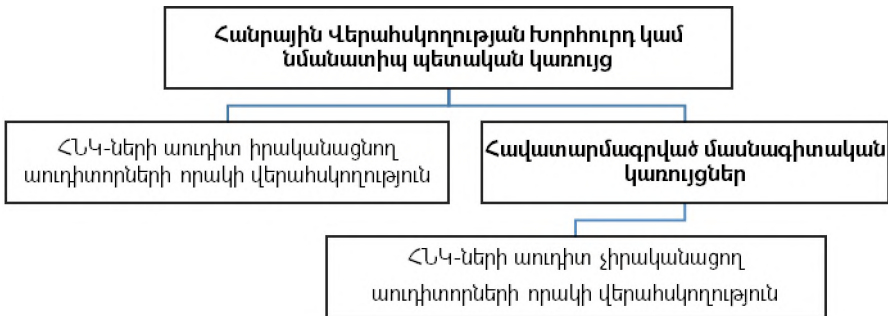
Ատենախոսությունը բաղկացած է ներածությունից, երեք գլուխներից, եզրակացություններից, օգտագործված գրականության ցանկից և հավելվածներից: Ատենախոսությունը շարադրված է (առանց հավելվածների ու գրականության ցանկի) 135 էջի վրա, ներառում է 15 գծապատկեր և 51 աղյուսակ:

ԱՏԵՆԱԽՈՍՈՒԹՅԱՆ ՀԻՄՆԱԿԱՆ ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆԸ

Ներածությունում հիմնավորվել է ատենախոսության թեմայի արդիականությունը և ուսումնասիրության աստիճանը, ներկայացվել է հետազոտական նպատակն ու խնդիրները, առարկան և օբյեկտը, տեսական, մեթոդական և տեղեկատվական հիմքերը, ձևակերպվել են հետազոտության հիմնական արդյունքներն ու գիտական դրույթը, դրանց գործնական նշանակությունը:

Ատենախոսության առաջին՝ «**ՀՆԿ-ների արտաքին աուդիտի տեսամեթոդական հիմքերը**» գլխում ներկայացված է ՀՆԿ-ների տնտեսական չափանիշների մեթոդաբանություն և նրանց կարևորությունը: ՀՆԿ-ները, պետության և հանրության համար առավել կարևոր նշանակություն ունեցող կազմակերպություններ են, սակայն ՀՀ-ում նրանք դեռևս գիտականորեն հետազոտված չեն և իրավական համակարգում սահմանված չեն:

Հաշվի առնելով աուդիտի կարևորությունը և նրա որակի նկատմամբ պետական վերահսկողության ռեսուրսների սղությունը և ծախսատարությունը, աուդիտի որակի վերաբերյալ արդի գիտական միջազգային հետազոտություններում ՀՆԿ-ների աուդիտի առանձնահատուկ կարևորությունը քննարկվում է հիմնվելով աուդիտի որակի «երկշերտ» վերահսկողության համակարգի վրա:



Գծապատկեր 1. Աուդիտի որակի վերահսկողության երկշերտ համակարգ¹

¹ Գծապատկերը կազմված է հեղինակի կողմից

ՀՆԿ-ների աուդիտի որակի ապահովման վերաբերյալ տարբեր հարցեր հանդիսացել են արտասահմանյան գիտնականների հետազոտությունների օբյեկտ, այդ թվում՝ ՀՆԿ-ների պարտադիր աուդիտի դերի², ՀՆԿ-ների աուդիտի որակի հայտանիշների³, ՀՆԿ-ների աուդիտ իրականացնող կազմակերպության կամ աուդիտի առաջադրանքի ղեկավարի ռոտացիայի⁴, ՀՆԿ-ների աուդիտ իրականացնող կազմակերպությունների որակի արտաքին վերահսկողության կարևորության և արտաքին վերահսկողության համակարգի բաղադրիչների⁵, ՀՆԿ-ների աուդիտ իրականացնող կազմակերպությունների խոշորագույն միջազգային ցանցի անդամ հանդիսանալու պահանջի⁶:

ՀՆԿ-ների աուդիտի վերաբերյալ գիտական հետազոտություններն ունեցել են էական ազդեցություն տարբեր երկրներում ՀՆԿ-ների դասակարգման մեթոդի մշակման և նրանց գծով աուդիտի որակի ապահովման կարգավորումների մշակման և ներդրման նպատակով, որի լավագույն օրինակներից են 2013-2014թթ.-ներին ընդունված ԵՄ հաշվապահության⁷, աուդիտի⁸ և ՀՆԿ-ների աուդիտի⁹ դիրեկտիվները:

ՀՀ-ում ՀՆԿ-ների առավել արդյունավետ տնտեսական չափորոշիչների մշակման նպատակով հետազոտվել է միջազգային առաջատար փորձը, ՀՀ տնտեսության մակրո ցուցանիշները և ոլորտին վերաբերող իրավական ակտերում կամ մասնագիտական հրապարակումներում կազմակերպությունների դասակարգումների նպատակով տնտեսական չափորոշիչների կիրառումը: Այս նպատակով տնտեսական ցուցանիշները, որոնք ներառել են համախառն հասույթը, ընդամենը ակտիվները, վճարված հարկերն ու այլ պարտադիր վճարները, աշխատակազմի թվաքանակը, համադրվել են «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքում կիրառվող կազմակերպությունների խմբերին:¹⁰

Հետազոտությունը ցույց է տվել, որ նշված օրենքով «խոշոր կազմակերպություն» սահմանված կազմակերպությունները, որոնց քանակը կազմում է մոտ 100 կազմակերպություն՝ ՀՀ-ում զրանցված կազմակերպությունների ընդհանուր քանակի ընդամենը 0.1%-ը, տնտեսության վրա ունեն նշանակալի ազդեցություն, մասնավորապես ապահովում են հարկային մուտքերի 40%-ը, իսկ

² Beijing W., Majoor S., Meuwissen R., Van Wittelooshuijn A., "The role the position and the liability of the statutory auditor within the European Union", March 1996, Maastricht

³ Opijnen M., "Audit quality in a regulatory context: Empirical Studies on Public Oversight, Auditor Independence, and Audit Quality Indicators", 2016, Utrecht, The Netherlands

⁴ Kwon S., Liam Y., Simmett R., "The Effect of Mandatory Audit firm rotation on audit quality and audit fees: Empirical evidence from the Korean audit market", 2016, Auditing: Journal of Practice & Theory, 33 (4), 167-195

⁵ Hahne G., "The effects of external quality control on quality in auditing companies", 2015, University of Latvia, Riga

⁶ Jeong S., Rho W., "Big Six auditors and audit quality: the Korean evidence", 2004, International Journal of Accounting, 39(2): 175-196

⁷ The European Parliament and the Council, "On the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of the certain types of undertakings", Directive 2013/34/EU at 26 June 2013.

⁸ The European Parliament and the Council, "Amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts", Directive 2014/56/EU at 16 April 2014.

⁹ The European Parliament and the Council, "On specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities", Regulation (EU) No 537/2014 at 16 April 2014.

¹⁰ ՀՀ Ազգային ժողով, «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենք, ընդունվել է 04.12.2019թ.

աշխատատեղերի՝ 20%-ը, մինչդեռ «Միջին կազմակերպություններ» սահմանված կազմակերպությունների քանակը կազմում է մոտ 400, որոնք միասին ապահովում են հարկային մուտքերի 20%-ը, իսկ աշխատակցիների թվաքանակի՝ 16%-ը:

Կազմակերպությունների խմբերի հարաբերական կարևորության գնահատման նպատակով կիրառվել է «Հարկ/քանակ կշիռ» գործակիցը, որ ցույց է տալիս, որ ՀՀ-ում խոշոր կազմակերպությունների հարկերի վճարումը մեկ կազմակերպության միջին կշիռը կազմում է 0.43%, որը 8.1 անգամ (0.4327/0.0533) գերազանցում է հնարավոր հաջորդ դասակարգման շերտի՝ Միջին կազմակերպությունների համապատասխան ցուցանիշին:

Հարկատուների ենթախմբերը ըստ հարկի մեծության	Ենթախմբի քանակը	Ընդամենը վճարված հարկ	Կշիռ	Միջին կշիռ
		Միլիարդ դրամ	%	%
Առաջին 100-յակ	100	643	43	0.4327
101-500-յակ	400	317	21	0.0533
501-1000-յակ	500	101	7	0.0136
Մնացած հարկատուները միասին	204,540	425	29	0.0001
Ընդամենը	205,540	1,486	100	0.0005

Աղյուսակ 1. Հարկատուների հարկ/քանակ համադրում, 2019թ. ցուցանիշներ¹¹

Ատենախոսությունում ներկայացված վերոնշյալ և այլ տնտեսական վերլուծությունները հիմնավորում են, որ խոշոր կազմակերպությունների դասակարգման նպատակով կիրառվող չափանիշներն առավել են համապատասխանում ՀՆԿ-ների դասակարգման նպատակով դիտարկվող արդյունավետ չափանիշներին՝ հաշվի առնելով աուդիտի վերահսկողության համար անհրաժեշտ սահմանափակ ռեսուրսների առավել արդյունավետ օգտագործումը: Չնայած միջին կազմակերպությունները նույնպես ունեն զգալի կշիռ ՀՀ տնտեսությունում՝ իրենց քանակի համեմատ, սակայն նրանց հարկ/քանակ հարաբերակցությունը նշանակալի զիջում է խոշոր կազմակերպությունների ցուցանիշին: Հետևաբար, միջին կազմակերպությունների խումբը դասակարգող չափանիշները արդյունավետ չեն արտացոլում ՀՆԿ-ների դասակարգման նպատակով դիտարկվող պահանջները:

ՀՀ-ի տնտեսական առանձնահատկություններից և միջազգային լավագույն փորձից ելնելով մշակվել են ՀՆԿ-ների տնտեսական չափանիշները, ըստ որի ՀՆԿ-ներ են համարվում այն կազմակերպությունները, որոնք.

- ցուցակված են կամ գտնվում են ցուցակման գործընթացում՝ ցուցակված,

¹¹ ՀՀ Պետական եկամուտների կոմիտե, «Ցանկ՝ առաջին 1000 խոշոր հարկ վճարողների և նրանց կողմից 2019թ. հունվար-դեկտեմբեր ամիսների ընթացքում վճարված հարկերի մեծությունների», 2020թ.,

- ֆինանսաբանկային, ապահովագրական, ներդրումային են՝ ֆինանսական,
 - բավարարում են խոշոր կազմակերպության չափանիշին՝ խոշոր: խոշոր են այն կազմակերպությունները, որոնք նախորդ երկու տարիների ընթացքում ապահովել են հետևյալ երեք չափանիշներից գոնե երկուսին.
 - Ընդամենը ակտիվ՝ գերազանցել է 10 միլիարդ դրամը,
 - Ընդամենը հասույթ՝ գերազանցել է 20 միլիարդ դրամը,
 - Ընդամենը աշխատակիցների թվաքանակ՝ գերազանցել է 250-ը:
- ՀՆԿ-ների աուդիտի բարձր որակը օժանդակում է և կարևոր գործոն է տնտեսության զարգացման համար, քանի որ այն էապես բարելավում է ֆինանսական հաշվետվողականության արժանահավատությունը, խթանում է արտասահմանյան ներդրումները և ֆինանսական հոսքերը: Հետևաբար՝ պետությունը և ֆինանսական հաշվետվողականությունը կարգավորող և վերահսկող մարմինները ակնկալվում է, որ առավել բարձր պահանջներ պետք է ներկայացնեն ՀՆԿ-ների ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի ենթարկող աուդիտորական կազմակերպությունների նկատմամբ, քան սովորաբար պահանջվում է ոչ-ՀՆԿ-ների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ իրականացնող կազմակերպություններից:

Ատենախոսությունում ներկայացված հետազոտությունները փաստում են, որ ՀՆԿ-ների ղեկավարության կողմից պատասխանատվության առավել բարձր աստիճանի գիտակցումը, նրանց խթանում է պատրաստելու և ներկայացնելու շատ ավելի որակյալ ֆինանսական հաշվետվություններ:¹² ԱՄՆ-ում Արժեթղթերի շուկայի հանձնախմբի կողմից կատարված ստուգումների արդյունքում բացահայտված սխալների քանակի և բնույթի ուսումնասիրությունը փաստում է, որ որքան նվազում է կազմակերպության կարևորությունը, այնքան ավելանում են նրանց ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված սխալները՝ ամենախոշոր կազմակերպություններում բացահայտված սխալների ընդհանուր քանակը 1.5 անգամ քիչ է միջին դասակարգվածների ընդհանուր սխալների քանակից:¹³

Այս առումով, առավել ուսանելի է ԵՄ փորձը, որը 2014թ.-ին ընդունել է ՀՆԿ-ների աուդիտի վերաբերյալ առանձին կարգավորում:¹⁴ ԵԱՏՄ-ում ՀՆԿ-ների աուդիտի վերաբերյալ առանձին կարգավորումները դեռևս բացակայում են, սակայն աուդիտորական գործունեության վերաբերյալ այժմ շրջանառվող ԵԱՏՄ փաստաթղթերում առկա է բանկերի և ցուցակված կազմակերպությունների պարտադիր աուդիտի վերաբերյալ, ինչպես նաև որոշ պահանջներ տվյալ աուդիտը իրականացնող աուդիտորական կազմակերպությունների նկատմամբ:¹⁵

¹² Cao Y., Myers L., Omer T., “Does Company Reputation matter for financial reporting quality? Evidence from restatements”, Aug 2011, Contemporary Accounting Research.

¹³ DeFond M., “How should the auditors be audited” Comparing the PCAOB inspections with the AICPA peer reviews”, 2010, Journal of Accounting & Economics, 49(1/2), 104-108

¹⁴ The European Parliament and of the Council, “On statutory audits of annual accounts and consolidated accounts”, Directive 2006/43/EC at 17.05.2006; <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32006L0043>>

¹⁵ Евразийская энеменическая комиссия, “О проекте соглашение об осуществлении аудиторской деятельности в рамках Евразийского энеменического союза”, 20.01.2019, Москва.

ՀՀ-ում ՀՆԿ-ների աուդիտի վերաբերյալ առանձին կարգավորումներ չկան, հատկապես, որ դեռևս առկա չէ ՀՆԿ-ների իրավական սահմանում: Ուսումնասիրությունը ցույց են տալիս, որ աուդիտորի ու աուդիտի ղեկավարի ռոտացիայի, Առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայողի (ԱՌՀԿ) ներգրավման, կարգավորող մարմնին հաղորդակցման և ՀՆԿ-ների որակի ապահովմանը միտված այլ կարևոր պահանջների մասով ՀՀ-ում կարգավորումների պակաս կա:

ԵՄ կարգավորում	ՀՀ կարգավորման առկայություն
Աուդիտի հանձնախմբի առկայություն	Բանկային համակարգում, և որոշ այլ սակավաթիվ կառույցներում
Աուդիտորական կազմակերպության ռոտացիա	Ֆինանսաբանկային համակարգում
Առաջադրանքի ղեկավարի ռոտացիա	Ոչ
Առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայողի պարտադիր ներգրավում	Ոչ
Աուդիտորի կողմից կարգավորող մարմնին լրացուցիչ հաշվետվություն	Եռամսյակային հաշվետվությունների ներկայացման պահանջ, որի բովանդակությունը էապես տարբեր է
Տարեկան հաշվետվության հրապարակում կառուցվածքի և որակի հսկողության համակարգի մասին	Ոչ

Աղյուսակ 2. ԵՄ և ՀՀ ՀՆԿ-ների վերաբերյալ կարգավորումների համադրում¹⁶

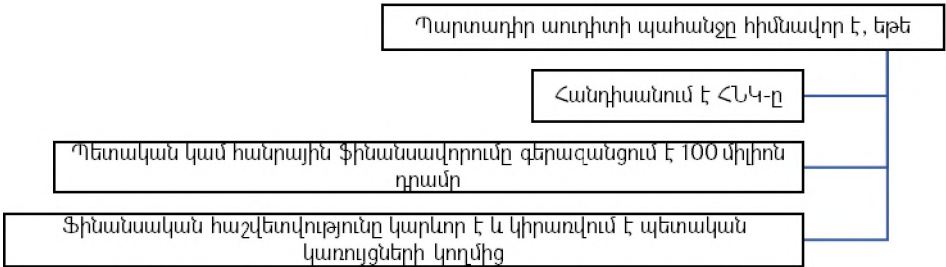
Ատենախոսության երկրորդ՝ «Արտաքին աուդիտի արդի խնդիրները ՀՀ-ում» գլխում ուսումնասիրվել է ՀՀ-ում այժմ պարտադիր արտաքին աուդիտի ենթակա կազմակերպությունների շրջանակը, կատարելագործվել են պարտադիր աուդիտի անհրաժեշտությունը բավարարող չափորոշիչները, որի կիրառումը թույլ կտա գնահատել պարտադիր աուդիտի անհրաժեշտությունը տվյալ խմբի կազմակերպությունների նկատմամբ:

Պարտադիր արտաքին աուդիտը՝ օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով պահանջվող աուդիտն է, որը նպատակ ունի պաշտպանել պետական և հանրային շահը: Հետազոտությունը փաստում է, որ ՀՀ-ում պարտադիր աուդիտի շրջանակի անհարկի ծավալումը առաջացնում է բացասական հետևանքներ, մասնավորապես՝ աուդիտի որակի ու վարկի վատթարացում, բիզնես հասարակության դժգոհություն, ֆինանսական լրացուցիչ բեռ, աուդիտի նկատմամբ պետական վերահսկողության լուրջ բարդություններ: 2016թ.-ի վերաբերյալ վիճակագրությունը փաստում է, որ պարտադիր աուդիտի ենթակա կազմակերպությունների 2/3-ը, չի հրապարակել

¹⁶ Աղյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից:

աուդիտի եզրակացություններ, չնայած որ չիրապարակման համար սահմանված է տուգանք:¹⁷

Ատենախոսությունում պարտադիր աուդիտի ենթակա լինելու մշակված չափորոշիչը ներառում է երեք հանգամանք՝ ՀՆԿ-ը լինելը, պետական 100 միլիոն դրամը ֆինանսավորում կամ աուդիտի կիրառում պետական կառույցների կողմից, օրինակ՝ հարկային ծառայության կամ ՀՀ կենտրոնական բանկի կողմից: Այլ դեպքերում, կազմակերպությունները կարող են անցնել կամավոր աուդիտ:



Գծապատկեր 2. Արտաքին աուդիտի անհրաժեշտության չափորոշիչներ¹⁸

Հետազոտվել է ԱՄՄ-ներում աուդիտորական եզրակացության արդի փոփոխության կարևորությունը և վերլուծվել է նորացված եզրակացության կիրառումը ՀՀ-ում 2017 և 2018 թվականների ընթացքում:¹⁹ Հրապարակված աուդիտորական եզրակացությունների ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ ԱՄՄ-ների այս նշանակալի զարգացումը 2017թ.-ին ՀՀ-ում չէր կիրառվել 40% եզրակացություններում, իսկ 2018թ.-ին՝ 10%-ում:

Եզրակացության ձևաչափը	2017թ.	2018թ.
Փոփոխված	31	45
Նախկին կիրառվող	10	5
Նախկին կիրառվող՝ նշելով, որ այն պատրաստվել է 2011թ.-ին հրապարակված աուդիտի ստանդարտներին համապատասխան	9	-
Ընդամենը	50	50

Աղյուսակ 3. Փոփոխված աուդիտորական եզրակացության կիրառումը ՀՀ-ում²⁰

¹⁷ ՀՀ Ֆինանսների նախարարություն, «Հայեցակարգ. Հաշվապահական հաշվառման և աուդիտորական գործունեության ոլորտների բարեփոխումների», 2017թ.,

¹⁸ Աղյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից:

¹⁹ International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) of International Federation of Accountants (IFAC), "Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements", 2016-2017 Edition, Dec 2016, New York, USA

²⁰ Աղյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից:

Եթե 2017թ.-ին նման քանակով չկիրառումը հիմնականում պայմանավորված էր ԱՄՍ-ների այդ փոփոխությունների ժամանակին չիրապարկումով ու աուդիտորական կազմակերպությունների տեղեկացվածության պակասով, ապա 2018թ.-ին չկիրառումը առկա էր միայն մի քանի տեղական աուդիտորական կազմակերպությունների մոտ:

Շտազոտվել է ԱՄՍ-ներում վերջին տասնամյակում կատարված ամենակարևոր փոփոխության՝ առանցքային աուդիտորական հարցերի (ԱԱՀ) կիրառումը ՀՀ-ում 2017 -2020 թվականների ընթացքում:²¹ Այս փոփոխությունը հատկապես կարևոր է ատենախոսության շրջանակներում, քանի որ ԱՄՍ 701-ը հիմնականում կիրառվում է հենց ՀՆԿ-ների աուդիտի դեպքում: Ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ ՀՀ-ում 2017թ.-ին ԱՄՍ 701-ը կիրառվել է միայն սակավաթիվ աուդիտորական եզրակացություններում՝ ցուցակված կազմակերպությունների 23%-ի, իսկ ոչ ցուցակվածների՝ 2%-ի դեպքում՝ մեկական առանցքային հարցի միջոցով:

Կազմակերպությունների ցանկ	2017թ.	2018թ.
Ցուցակված կազմակերպությունների աուդիտորական եզրակացությունում ԱԱՀ-պարագրաֆի առկայություն	4	15
50 ոչ-ցուցակված կազմակերպություններում ԱԱՀ-պարագրաֆի առկայություն	1	2

Աղյուսակ 4. Առանցքային աուդիտորական հարցերի (ԱԱՀ) ուսումնասիրություն²²

Չնայած, 2018թ.-ին այդ ցուցանիշները նշանակալի բարելավվել են, սակայն նման հարցի ներառումը աուդիտորական եզրակացություններում հեռու է բավարար լինելուց, երբ այն հատկապես համադրում ենք միջազգային լավագույն փորձի՝ Միացյալ Թագավորության 2014թ.-ի համապատասխան ցուցանիշների հետ:²³

Նույն եզրահանգման էր հանգեցրել նաև Հայաստանի ֆոնդային բորսայում (ՀՖԲ) ցուցակված կազմակերպությունների 2020թ.-ին հրապարակված աուդիտորական եզրակացությունների ուսումնասիրությունը: Առանցքային աուդիտորական հարցերը հիմնականում վերաբերվել են վարկային պորտֆելի վարկունակության կորստի (ՎՊՎ) նկարագրությանը: Կատարված ուսումնասիրությունում ԱՄՍ 701-ի կիրառումը 2017-2020թթ.-ներին առկա էր միայն միջազգային խոշոր ցանցի անդամ հանդիսացող աուդիտորական կազմակերպությունների եզրակացություններում, չնայած ցուցակված կազմակերպությունների համար նրա կիրառումը պարտադիր է: Շտազոտությունը փաստում, որ ԱՄՍ 701-ի կիրառումը պահանջում է բարձր ունակություններով աուդիտի թիմի և որակի համակարգի առկայություն:

²¹ Association of Accountants and Auditors (ACCA), “Key audit matters: unlocking the secrets of the audit”, March 2018.

²² Աղյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից:

²³ UK Financial Reporting Council, “Extended Auditor’s Reports, a review of experience in the first year”, March 2015, <<https://www.cafrr.ro/uploads/3.%20Extended-auditors-reports-0773.pdf>>

Աուդիտորական կազմակերպություն	#	Ֆինանսական ոլորտ	ԱԱՀ-ներ		Ոչ ֆինանսական ոլորտ	ԱԱՀ-ներ
			ՎԱԿ	Այլ		
Ամենախոշոր 7 միջազգային աուդիտորական ցանցի անդամ (5 աուդիտորական կազմակերպություն)	17	15	15	1	2	6
Այլ (5 աուդիտորական կազմակերպություն)	6	-	-	-	6	-
Ընդամենը	23	15	15	1	8	6

Աղյուսակ 5. Առանցքային աուդիտորական հարցերի կիրառումը ՀՖԲ-ում թողարկողների 2020թ.-ին հրապարակված աուդիտորական եզրակացություններում²⁴

Առենախոսության երրորդ՝ «ՀՆԿ-ների արտաքին աուդիտի որակի ապահովման համակարգի զարգացման ուղիները ՀՀ-ում» գլխում ուսումնասիրվել է աուդիտի որակի վերահսկողության համակարգը, քանի որ աուդիտի որակի նկատմամբ արտաքին լիազոր մարմնի կողմից արդյունավետ վերահսկողությունը պարտադիր է՝ ապահովելու, որ աուդիտն իրականացվի համաձայն ԱՄՍ-ների և աուդիտորի եզրակացությունը համապատասխանի աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների հանգամանքներին:²⁵ Փաստվել է, որ ՀՀ-ում այն հիմնականում սահմանափակվել է վարչարարական գործառույթների պահպանման հսկողությամբ, մասնավորապես գրանցամատյանների կամ եռամսյա հաշվետվությունները լրացման ճշտության ստուգմամբ, որը չունի էական ազդեցություն աուդիտի որակի վրա:²⁶

Հիմնվելով միջազգային լավագույն փորձի և Աուդիտի անկախ կարգավորողների միջազգային ֆորումի (ԱԱԿՄՖ) աուդիտի որակի վերահսկողության հիմնարար սկզբունքների վրա, հիմնավորվել է, որ ՀՀ-ում ՀՆԿ-ների աուդիտի որակի արտաքին վերահսկողության համակարգի իրականացման գործառույթը անհրաժեշտ է վերապահել ձևավորվելիք Հանրային վերահսկողության խորհրդին (ՀՎԽ), որի կազմում չեն կարող ներգրավված լինել աուդիտորական կազմակերպություններից որևէ ներկայացուցիչ:²⁷

²⁴ Աղյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից:

²⁵ Hahne G., "The effects of external quality control on quality in auditing companies", 2015, University of Latvia, Riga

²⁶ Կլեյբանյան Ռ., «Կազմակերպություններում արտաքին աուդիտի կարգավորման արդի հիմնախնդիրները», 2017, Հայաստանի Պետական Տնտեսագիտական Համալսարան, Երևան

²⁷ International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), "IFIAR Reference Guide: Establishing independent public oversight systems of auditors/ audit firms", March 2016, <<https://www.ifiar.org/?wpdm=2110>>

Կարգավիճակ	Երկիր և ՀՎԽ-ի անվանումը		
Անկախ կառույց	Միացյալ Թագավորություն – Ֆինանսական Հաշվետվողականության Խորհուրդ (FRC)	ԱՄՆ – Հանրային Կազմակերպությունների Աուդիտի Հաշվապահության Վերահսկողության Խորհուրդ (PSAOB)	Ֆրանսիա – Աուդիտորների Բարձրագույն Խորհուրդ (H3C)
Արժեթղթերի շուկային կից կառույց	Հունդիա – Ֆինանսական Շուկայի Կարգավորող (AFM)	Ավստրալիա – Ավստրալիայի Արժեթղթերի և Ներդրումների Հանձնախումբ (ASIC)	Մալազիա – Աուդիտի Վերահսկողության Խորհուրդ (AOB)
Պետական կառույց	Ավստրիա – Աուդիտի Վերահսկողության Մարմին (ASA)	Ճապոնիա – Ֆինանսական Ծառայությունների Գործակալություն (JFSA)	Հունգարիա – Ազգային Էկոնոմիկայի Նախարարություն (APOA)

Աղյուսակ 6. ՀՎԽ-ների կարգավիճակը զարգացած երկրներում²⁸

Աուդիտի որակի ապահովման համակարգի մշակման նպատակով, հետազոտվել է «աուդիտ որակ» տերմինի հայտանիշները տարբեր շահառուների տեսանկյունից: Կատարված հետազոտությունների արդյունքում մշակվել է ՀՀ-ում ՀՆԿ-ների աուդիտի որակի ապահովման համակարգ:

Անկախության ապահովում	Աուդիտի որակի բարձրացում	Արտաքին վերահսկողություն
Ոչ-աուդիտորական ծառայությունների մատուցման սահմանափակում աուդիտի ենթարկվող կազմակերպությանը	Աուդիտորական կազմակերպության ռոտացիա	ՀՆԿ-ների աուդիտ իրականացնող կազմակերպությունների որակի արտաքին պարբերական վերանայում
	Աուդիտի առաջադրանքի ղեկավարի ռոտացիա	ՀՆԿ-ների աուդիտորների կողմից լրացուցիչ հաշվետվության տրամադրում
	Առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայողի պարտադիր ներգրավում	ՀՆԿ-ների աուդիտորների կողմից լրացուցիչ տեղեկատվության հրապարակում
	Աուդիտորական կազմակերպությունների կարճ-ցանկի կիրառում	

Աղյուսակ 7. ՀՆԿ-ների որակի ապահովման մշակված համակարգ²⁹

²⁸ Աղյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից:

Հետագուտվել է ՀՆԿ-ների աուդիտի որակի բարելավման համար կարևոր այլ հանգամանքներ, մասնավորապես՝ աուդիտորների կողմից ոլորտային գիտելիքների զարգացման խթանումը, ՀՆԿ-ների աուդիտորների իրավական պատասխանատվության բարձրացումը, հաշվապահական և աուդիտի կրթական և որակավորման համակարգի զարգացումը, մասնագիտական կառույցի արդյունավետ գործունեությունը:

ՀՆԿ-ների աուդիտ իրականացնող աուդիտորական կազմակերպությունների միջազգային և ՀՀ փորձի ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ ՀՆԿ-ների աուդիտը իրականացվում է հիմնականում միջազգային խոշոր աուդիտորական ցանցերի կողմից:

Աուդիտորական կազմակերպություն	#	%
ՓրայվոթերհաուզԿուպերս	152	30.4
Էրնսթ ընդ Յանգ	150	30.0
Դելոյթ	101	20.2
Քեյ-Փի-Էմ-Ջի	94	18.8
Գրանթ Թորրնթոն	2	0.4
Բի-Դի-Օ	1	0.2
Ընդամենը	500	100.0

Աղյուսակ 8. S&P 500-ի աուդիտի բաշխումը, 2017թ. ցուցանիշ³⁰

ՀՀ-ում նույնպես աուդիտի հասույթի հիմնական բաժինը բաշխված է միջազգային աուդիտորական խոշոր կազմակերպությունների միջև.

Աուդիտորական կազմակերպություն	Միլիոն դրամ	%
Գրանթ Թորրնթոն	1,145	21
Քեյ-Փի-Էմ-Ջի	1,056	19
Էրնսթ ընդ Յանգ	746	13
ՓրայվոթերհաուզԿուպերս	616	11
Դելոյթ	430	8
Բի-Դի-Օ	423	8
Մնացյալ 25 աուդիտորական կազմակերպությունները միասին	1,120	20
Ընդամենը	5,536	100

Աղյուսակ 9. ՀՀ աուդիտորական կազմակերպությունների հասույթ, 2017թ.³¹

²⁹ Աղյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից:

³⁰ Pakaluk J., "Auditor Market Share of the S&P 500", 27.02.2017; Audit Analytics; <<http://www.auditanalytics.com/blog/auditor-market-share-of-the-sp-500/>>

Հաշվի առնելով, ՀՆԿ-ների կարևորությունը և ատենախոսությունում ներկայացված արդյունքները, հիմնավորվել է ՀՀ-ում աուդիտորների կարճ-ցանկի կիրառումը՝ ՀՆԿ-ների աուդիտի որակի ապահովման նպատակով:

Ատենախոսության «**Եզրակացություններ**» բաժնում ամփոփվել են հետազոտության արդյունքում բացահայտված հիմնախնդիրները և դրանց լուծման ուղղությամբ մշակված առաջարկությունները:

1. Կատարված հետազոտությունների հիման վրա, մշակվել է ՀՀ-ում ՀՆԿ-ների սահմանման մեթոդը հետևյալ չափանիշներով.
 - ցուցակված են կամ գտնվում են ցուցակման գործընթացում՝ Ցուցակված,
 - ֆինանսաբանկային, ապահովագրական, ներդրումային՝ Ֆինանսական,
 - Խոշոր կազմակերպություններ՝ Խոշոր:
Խոշոր են հանդիսանում այն կազմակերպությունները, որոնք նախորդ երկու տարիների ընթացքում ապահովել են հետևյալ երեք չափանիշներից գոնե երկուսին.
 - Ընդամենը ակտիվ՝ գերազանցել է 10 միլիարդ դրամը,
 - Ընդամենը հասույթ՝ գերազանցել է 20 միլիարդ դրամը,
 - Ընդամենը աշխատակիցների քանակ՝ գերազանցել է 250-ը:
2. Մշակված մեթոդով դասակարգված ՀՆԿ-ների քանակը ՀՀ-ում կազմում է մոտ 100 կազմակերպություն՝ ՀՀ-ում գրանցված կազմակերպությունների 0.1%-ից պակաս, մինչդեռ ՀՀ տնտեսության մեջ նրանք ունեն նշանակալի կշիռ, մասնավորապես՝ հարկերի նրանց մասնաբաժինը կազմում է 40%-ը, իսկ աշխատակազմի՝ 20%-ը:
3. Աուդիտը կարևոր գործիք է ապահովելու ՀՆԿ-ների ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության վերաբերյալ ողջամիտ մակարդակ: Հիմնավորվել է ՀՆԿ-ների աուդիտի կարևորությունը և անհրաժեշտությունը պետության և հանրության համար, միտված բարձրացնելու նրանց ֆինանսական թափանցիկությունը և խթանելու արտաքին և ներքին ֆինանսական ներդրումները:
4. Հիմք ընդունելով տնտեսական զարգացման միտումները, կատարելագործվել է պարտադիր աուդիտի անհրաժեշտությունը բավարարող չափորոշիչները: Համաձայն այդ չափորոշիչների, կազմակերպությունը ենթակա կլինի պարտադիր աուդիտի, եթե ՀՆԿ-ը է, ունի պետական 100 միլիոն դրամից ավելի ֆինանսավորում կամ նրա գծով աուդիտը կարևորվում ու կիրառվում է պետական կառույցների կողմից, օրինակ՝ հարկային ծառայության կամ ՀՀ կենտրոնական բանկի կողմից:

³¹ «Ասատրյան» ՍՊԸ, «Հայաստանի Աուդիտի շուկայի վերլուծություն», Հունիս 2018

5. Հետազոտությունները փաստում են, որ ՀՀ-ում դեռևս առկա չէ աուդիտի որակի վերահսկողության արդյունավետ համակարգ: Մասնավորապես, ԱՄՄ-ներում աուդիտորական եզրակացության փոփոխությունը ՀՀ-ում 2017թ.-ին չէր կիրառվել 40% դեպքերում, իսկ 2018թ.-ին՝ 10%-ում, սակայն որևէ պատասխանատվություն այս թերությունների վերաբերյալ վերահսկողության լիազոր կառույցի կողմից չէր կիրառվել:
6. ԱՄՄ-ներում վերջին տասնամյակում կատարված ամենակարևոր փոփոխության՝ առանցքային աուդիտորական հարցերի կիրառման վերաբերյալ ՀՀ-ում 2017 -2020 թվականների ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ այն շատ դեպքերում չի կիրառվել կամ անբավարար է կիրառվել: Եթե միջազգային ցանցի անդամ աուդիտորական կազմակերպությունները այն սկսել են կիրառել հիմնականում 2018թ.-ից, ապա միջազգային ցանցի անդամ չհանդիսացող աուդիտորական կազմակերպությունների կողմից այդ ընթացքում կիրառման որևէ դեպք չի բացահայտվել, որը, հավանաբար, պայմանավորված է անհրաժեշտ ռեսուրսների պակասով:
7. ՀՆԿ-ների աուդիտ իրականացնող աուդիտորական կազմակերպությունների միջազգային և ՀՀ փորձի ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ ՀՆԿ-ների աուդիտը հիմնականում իրականացվում է միջազգային խոշոր աուդիտորական ցանցերի կողմից: Հաշվի առնելով, ՀՆԿ-ների կարևորությունը և ատենախոսությունում ներկայացված արդյունքները, հիմնավորվել է ՀՀ-ում ՀՆԿ-ների աուդիտորների կարճ-ցանկի կիրառումը՝ ՀՆԿ-ների աուդիտի որակի ապահովման նպատակով:
8. Ատենախոսությունում միջազգային լավագույն փորձի, ԱԱԿՄՖ-ի աուդիտի որակի վերահսկողության հիմնարար սկզբունքների և այլ ուսումնասիրությունները հիմնավորում են, որ ՀՀ-ում ՀՆԿ-ների աուդիտի որակի արտաքին վերահսկողության համակարգի իրականացման գործառույթը անհրաժեշտ է վերապահել ձևավորվելիք Հանրային վերահսկողության խորհրդին, որն այդ նպատակով, ըստ անհրաժեշտության, կարող է ներգրավել փորձագետի:
9. Մշակվել է ՀՀ-ում ՀՆԿ-ների աուդիտի որակի ապահովման համակարգ: Այդ համակարգի ամենակարևոր բաղադրիչները են.
 - ✓ ՀՎԽ-ի կողմից ՀՆԿ-ների աուդիտ իրականացնող աուդիտորական կազմակերպությունների որակի արտաքին վերանայում՝ նվազագույնը երեք տարին մեկ անգամ,
 - ✓ աուդիտորական կազմակերպության ռոտացիա՝ տվյալ ՀՆԿ-ի աուդիտորի կողմից շարունակական աուդիտի առավելագույնը 10 տարի,
 - ✓ աուդիտի առաջադրանքի ղեկավարի ռոտացիա՝ տվյալ ՀՆԿ-ի աուդիտի առավելագույնը 7 շարունակական տարի,
 - ✓ ՀՆԿ-ների աուդիտում առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայողի պարտադիր ներգրավում,

- ✓ ՀՆԿ-ների աուդիտորի կողմից ՀՆԿ-ին հարկային, իրավաբանական կամ ֆինանսական ծառայությունների մատուցման արգելում, եթե այդ ծառայությունները մատուցվել են հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբից մինչև եզրակացության տրամադրման ամսաթիվը և եթե դրանք ունեն էական ազդեցություն աուդիտի ենթարկվող ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,
 - ✓ ՀՆԿ-ների աուդիտորի կողմից լրացուցիչ տեղեկատվության հրապարակում և ներկայացում ՀՎԽ-ին, որը պարունակում է կարևոր տեղեկատվություն աուդիտորական կազմակերպության և աուդիտի ենթարկված ՀՆԿ-ների վերաբերյալ:
10. ԵԱՏՄ-ի անդամ երկրների կողմից ԵԱՏՄ աուդիտորական գործունեության կարգավորման համաձայնագրի ընդունմամբ, ԵԱՏՄ-ում գործող հազարավոր աուդիտորական կազմակերպություններ շուտով կստանան ՀՀ-ում աուդիտ իրականացնելու իրավունք: Հետևաբար, ՀՀ-ում ՀՆԿ-ների աուդիտի որակի ապահովման մշակված համակարգը անհրաժեշտ է ներդնել, որքան հնարավոր է շուտ:

Ատենախոսության հիմնական արդյունքները և դրույթները արտացոլված են հեղինակի հետևյալ գիտական 6 հոդվածներում.

1. Գնել Խաչատրյան, «Աուդիտի շուկայի կենտրոնացվածության հիմնախնդիրները», «Բանբեր Երևանի համալսարանի. Սոցիոլոգիա, Տնտեսագիտություն», 2019 № 1 (28), էջ 63-70, <http://www.y.su.am/files/07G_Khachatryan-1558947778-.pdf>
2. Գնել Խաչատրյան, «ՀՀ-ում պարտադիր աուդիտի տեղին լինելը կազմակերպության բնույթից կախված», Գնել Խաչատրյան, «Այլընտրանք» եռամսյա գիտական հանդես, հոկտեմբեր-դեկտեմբեր 2017թ., էջեր 461-469; <www.alternative.am>
3. Գնել Խաչատրյան, «Աուդիտի եզրակացության նշանակալի փոփոխությունը և ՀՀ-ում կիրառումը», Գնել Խաչատրյան, «Այլընտրանք» եռամսյա գիտական հանդես, 2017 #3, էջեր 261-266, <<http://alternativen.am>>
4. Գնել Խաչատրյան, «Առանցքային աուդիտորական հարցերի կիրառումը ՀՀ-ում», Ֆինանսներ և էկոնոմիկա, #9-10 (205-206), 2017, էջեր 35-37, <https://www.fineco.am/pdfs/Gnel_Khachatryan.pdf>
5. Գնել Խաչատրյան, «Աուդիտի որակի վերահսկողության հիմնահարցերը ՀՀ-ում», Այլընտրանք եռամսյա գիտական հանդես, հունվար-մարտ 2020թ., Երևան, էջ 331-340, <www.alternativen.am>
6. Գնել Խաչատրյան, «Economic Criteria for Public-Interest Entities in the RA» (eng.), «Ֆինանսներ և հաշվապահական հաշվառում» գիտական հանդես, նոյեմբեր 2020թ., էջ 176-185, <www.iatc.am>

ГНЕЛ ГАРЕГИНИЧ ХАЧАТРЯН

ПРОБЛЕМЫ АУДИТА ОБЩЕСТВЕННЫХ ИНТЕРЕСОВ В РЕСПУБЛИКЕ АРМЕНИЯ

Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.03 - «Финансы, бухгалтерский учет».

Защита диссертации состоится в 11-ого июня 2021г. в 13:30 часов на заседании Специализированного совета по экономике 015 ВАК РА, действующего в Ереванском государственном университете.
Адрес: 0025, г. Ереван, ул. Абовяна 52.

РЕЗЮМЕ

Общественно значимые организации (ОЗОи) являются наиболее важными организациями для государства и общества. ОЗОи еще не определены в системе регулирования Республики Армения, в то время как за последнее десятилетие требования к аудиту ОЗОи и качеству их аудита в большинстве стран Европейского союза (ЕС) и других развитых стран были выделены для научных исследований, разработка профессиональных стандартов и правовое регулирование.

Аудит является важным инструментом обеспечения разумного уровня достоверности финансовой отчетности ОЗОи. Исследования показывают, что в Армении пока нет эффективной системы контроля качества аудита. В частности, в опубликованных аудиторских отчетах организаций, перечисленных в Армении в 2017-2020 гг., имеются значительные недостатки и несоответствия Международным стандартам аудита (МСА), особенно те, которые связаны с недавними значительными изменениями МСА в пересмотренном аудиторском отчете и включением ключевых вопросов аудита параграфы в аудиторском отчете.

Цель диссертации и проблемы: Основной целью диссертации является разработка основных положений методической и концептуальной системы, обеспечивающей выдачу качественных аудиторских отчетов о финансовой отчетности ОЗОи. Для этой цели поставлены следующие цели.

- ✓ Исследовать современные подходы к определению правовых и экономических стандартов в рамках ОЗОи, в том числе исследовательские публикации, относящиеся к данной области, в частности, с учетом опыта региональных ассоциаций ЕС и Евразийского экономического союза (ЕАЭС).
- ✓ Разработать научную методологию для установления критериев для ОЗОи в Армении, основываясь на экономических данных организаций в Армении и лучших международных практиках в этом отношении.
- ✓ Обосновать экономическую необходимость введения юридического требования о проведении обязательного аудита финансовой отчетности ОЗОи в Армении.

- ✓ Разработать и предложить систему правовых и институциональных нормативных рамок для обеспечения качества аудита ОЗОИ в Армении на основе результатов научных исследований.

Объект и предмет диссертации: Объектом исследования является определение сферы применения ОЗОИ на основе экономических особенностей Республики Армения. Предметом исследования является разработка основы нормативно-правовой и институциональной системы, которая могла бы обеспечить аудит качества финансовой отчетности ОЗОИ.

Основные результаты диссертации и ее научная новизна заключаются в следующем:

- ОЗОИ включать объекты которые зарегистрированных на бирже; финансовые, страховые и инвестиционные организации; а также так называемые крупные организации. «Крупный организации» предлагается определить как те, которые в течение последних двух лет соответствовали как минимум двум из этих показателей.
 - Суммарные активы более 10 млрд драмов,
 - Общий доход более 20 млрд драмов,
 - Общее количество сотрудников более 250.
- Анализ экономических показателей организаций, функционирующих в Армении, показывает, что число созданных ОЗОИ, примененных по предложенной модели, составляет около 100 организаций, на которые приходится менее 0,1% зарегистрированных организаций в Армении, хотя они имеют значительный вес в экономике Армении, в частности, их доля в налогах и других обязательных платежах составляет около 40%, и 20% персонала.
- Аудит является важным инструментом для обеспечения разумного уровня уверенности в финансовой отчетности ОЗОИ. Обоснована необходимость и важность проведения аудита ОЗОИ для государства и общества, для повышении их финансовой прозрачности, и для стимулирования иностранных и внутренних финансовых вложений.
- Система правового и институционального регулирования была разработана для обеспечения качества аудита ОЗОИ в Армении. В частности, предполагается, что следующие положения окажут положительное влияние на качество аудита ОЗОИ: (a) учреждение Совета по общественному надзору (СОН), которое будет отвечать за контроль качества аудиторов ОЗОИ; (b) контроль качества должен проводиться не реже одного раза в 3 года; (c) ротация аудиторской фирмы не менее 10 лет; (d) ротация партнеров по аудиту не менее 7 лет; (e) обязательное включение партнера по проверке качества в аудит ОЗОИ; (f) специальный соответствующий годовой отчет СОН аудиторами ОЗОИ.

GNEL GAREGIN KHACHATRYAN

THE PUBLIC INTEREST ENTITIES' AUDIT ISSUES IN THE REPUBLIC OF ARMENIA

Abstract of the Dissertation for pursuing the degree of PhD in Economics in the field
08.00.03 – “Finance, Accounting”.

The defense of the Dissertation will be held on June 11, 2021, at 13:30 at the meeting of
the Specialized Council of Economics of the Republic of Armenia Supreme Certifying
Committee acting at the Yerevan State University
Address: 52 Abovyan St., Yerevan, 0025

ABSTRACT

Public Interest Entities (PIEs) are the most important organizations for the state and society. PIEs are not yet defined in the regulatory system of the Republic of Armenia, whereas over the past decade, the requirement for the audit of PIEs and the quality of their audit in most European Union (EU) and other developed countries have been highlighted for scientific research, professional standards development and legal regulation.

Audit is an essential tool to provide a reasonable level of reliability of the financial statements of the PIEs. Research shows that there is no effective audit quality control system in Armenia, yet. In particular, in the issued audit reports of the organizations listed in Armenia in 2017-2020 there are significant deficiencies and inconsistencies with International Audit Standards (ISAs), particularly those related recent ISA significant developments on revised auditor's report and the inclusion of key audit matters (KAM) paragraphs in audit reports.

Purpose and objectives of the dissertation: The main objective of the thesis is to development methodological and conceptual system to ensure issue of high quality audit reports of the PIES' financial statements.

In this respect, the following objectives are set and solved:

- ✓ To research the modern approaches to the definition of legal and economic standards of the PIEs framework, including research publications related to the field, particularly focusing on the experience of the EU and the Eurasian Economic Union (EAEU) regional associations.
- ✓ To develop scientific methodology for setting criteria for PIEs in Armenia, based on the economic data of the organizations in Armenia and international best practices in this regard.
- ✓ To justify the economic necessity of introducing the legal requirement of the statutory audit of the financial statements of the PIEs in Armenia.

- ✓ To develop and suggest a system of legal and institutional regulatory frameworks for quality assurance of PIEs audits in Armenia based on scientific research findings.

The object and subject of the dissertation: The object of research is the determination of PIE's scope based on economic peculiarities of the Republic of Armenia. The subject of the research is development of the framework of regulatory and institutional system that could ensure the quality audit of PIE's financial statements.

The main scientific results and innovation of the dissertation: The following are the main scientific novelty and main results and recommendations:

- The PIEs shall include listed entities, or those in listing process; financial, insurance and investment organizations; as well as so called large entities. The "large entity" is recommended to be defined as those that during the last two years had met at least two of those indicators:
 - Total assets over 10 billion AMD,
 - Total revenue over 20 billion AMD,
 - Total staff number over 250.
- Number of PIEs classified through applying the development model is about 100 organizations, which account for less than 0.1% of the registered organizations in Armenia, while they have a significant weight in the Armenian economy, in particular, their share of taxes is over 40%, and share of staff is over 20%.
- Audit is an essential tool to provide a reasonable level of assurance on the financial statements of the PIEs. The requirement and importance for PIEs' statutory audit for the state u society is justified to enhance their financial transparency and to stimulate foreign and domestic financial investments.
- A system of legal and institutional regulatory frameworks has been developed to ensure the quality of the audit of PIEs in Armenia. Particularly, following regulations are suggested to have positive impact in PIEs audit quality: (a) Public Oversight Board (POB) establishment that would be responsible for quality control of the PIEs auditors; (b) The quality control should be performed at least per each 3 years; (c) audit firm rotation at least 10 years; (d) audit partner rotation at least 7 years; (e) quality review partner mandatory inclusion for PIE audits; (f) special relevant annual report to POB by the PIEs auditors.

