

## Կ Ա Ր Ծ Ի Զ

Գնել Գարեգինի Խաչատրյանի Ը.00.03 - «Ֆինանսներ, հաշվապահական հաշվառում» մասնագիտությամբ տնտեսագիտության թեկնածուի գիտական աստիճանի հայցման համար ներկայացված «Հանրային նշանակալի կազմակերպությունների աուդիտի հիմնահարցերը ՀՀ-ում» թեմայով ատենախոսության վերաբերյալ

### Ատենախոսության թեմայի արդիականությունը

Գնել Խաչատրյանի ատենախոսությունը նվիրված է ՀՀ-ում ՀՆԿ-ներում արտաքին աուդիտի որոշ հիմնախնդիրների ներկայացմանը և մեթոդական դրույթների մշակմանը, որոնք, հեղինակի կարծիքով, կարող են օգտագործվել այդ բնագավառում իրավական կարգավորումների մշակումներում և հայեցակարգերի մշակման ու ներդրման փուլերում:

Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունների ապահովման, ուսումնասիրության առարկա հանդիսացող կազմակերպությունների ֆինանսական գործունեության և վիճակի թափանցիկության հիմնախնդիրների հետազոտությունը և բարելավումը արդիական և կարևոր բնագավառ է թե մեթոդական, թե կարգավորման տեսակետներից: Դրան անդրադարձել են ինչպես բազմաթիվ օտարերկրյա, այնպես էլ հայրենական հետազոտողներ: ՀՀ-ում, ըստ էության, նշված բնագավառի կարգավորումը կատարվում է նաև անընդհատ փոփոխվող և լրացվող օրենսդրական մակարդակով:

Չարգացած երկրներում պետությունն ու հանրությունը առավել կարևորում են Հանրային նշանակալի կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատությանը, քանի որ այդ կազմակերպությունները կարևոր դերակատարում ունեն տնտեսության զարգացման, կապիտալի շուկայի և ֆինանսական հատվածի զարգացման, ներդրումների խթանման և այլ հարցերում:

Այդ իմաստով գիտահետազոտական և կառավարման հետաքրքրություն կա նախ ՀՆԿ-ների շրջանակների որոշման, սահմանման, ապա նաև դրանցում պարտադիր արտաքին աուդիտի բարձր որակի ապահովման և վերահսկողության հարցում:

ՀՀ-ում հանրային հետաքրքրության ներկայացնող կազմակերպությունների գծով գիտական ուսումնասիրությունը կարևոր և արդիական է՝ տնտեսական ցուցանիշների հիման վրա նրանց դասակարգման, ինչպես նաև դրանց նկատմամբ աուդիտի որակի ապահովման համակարգի մշակման և ներդրման իմաստով:

Նշված կարևոր հիմնախնդիրների գիտական հետազոտմանն և լուծումների մշակմանն ու առաջադրմանն է ուղղված Գ. Խաչատրյանի ատենախոսությունը, ինչը ընդգծում է թեմայի արդիականությունը:

## Ատենախոսության նպատակն ու խնդիրները

Հետազոտությունում հեղինակը նպատակ է դրել ՀՀ-ում ՀՆԿ-ների աուդիտի համակարգի ներդրման հայեցակարգային և մեթոդական հիմնական դրույթների մշակումը: Ելնելով հետազոտության նպատակից, ատենախոսությունում առաջադրվել են հետևյալ խնդիրները՝

- Ուսումնասիրել ՀՆԿ-ների տնտեսական չափորոշիչների միջազգային փորձը, այդ թվում տվյալ ոլորտին վերաբերող գիտահետազոտական հրապարակումները, հատկապես ուշադրություն դարձնելով Եվրոպական Միության (ԵՄ) և Եվրասիական Տնտեսական Միության (ԵԱՏՄ) փորձին:
- Մշակել ՀՆԿ-ների դասակարգման արդի մոտեցում՝ հիմնվելով տնտեսական չափորոշիչների, միջազգային փորձի և ֆինանսական ցուցանիշների վրա:
- Հետազոտել ՀՀ-ում աուդիտի վերահսկողական համակարգի արդյունավետությունը, մասնավորապես Աուդիտի միջազգային ստանդարտներում (ԱՄՍ-ներ) կատարված արդի նշանակալի զարգացումների կիրառումը:
- Հետազոտել «աուդիտի որակ» հասկացության գիտահետազոտական հայտանիշները, որպես աուդիտի որակի ապահովման համակարգի ուղենիշներ:
- Ուսումնասիրել ՀՆԿ-ների աուդիտի որակի ապահովման հիմնական բաղադրիչների վերաբերյալ միջազգային գիտական միտքը, իրավական կարգավորումները և մասնագիտական գործելաոճը:
- Գիտահետազոտական եզրահանգումների հիման վրա մշակել ՀՀ-ում ՀՆԿ-ների աուդիտի որակի ապահովման գործիքակազմ:
- Կատարելագործել պարտադիր արտաքին աուդիտի անհրաժեշտությունը բավարարող չափորոշիչները՝ ՀՀ տնտեսական զարգացման միտումների համահունչ:

## Ատենախոսության կառուցվածքը և հիմնական բովանդակությունը

Ատենախոսությունը շարադրված է 166 էջ ծավալով, որը բաղկացած է ներածությունից, երեք գլխից, եզրակացություն բաժնից, օգտագործված գրականության ցանկից և հավելվածներից:

Ներածությունում հիմնավորվել է թեմայի արդիականությունը, սահմանվել են նպատակը և խնդիրները, ներկայացվել են հետազոտության օբյեկտը և առարկան, տեսամեթոդական և տեղեկատվական հիմքերը, գիտական նորույթի արդյունքների կիրառական նշանակությունը:

Ատենախոսության առաջին «ՀՆԿ-ների արտաքին աուդիտի տեսամեթոդական հիմքերը» գլխում ատենախոսը ներկայացնում է ՀՆԿ-ների տնտեսական չափորոշիչների միջազգային փորձը, դրան համապատասխան ՀՀ տնտեսական ցուցանիշները: Կատարված ուսումնասիրության և միջազգային փորձի վերլուծության արդյունքում հեղինակը ներկայացրել է ՀՀ-ում ՀՆԿ-ների տնտեսական չափորոշիչները,

որոնց քանակը կազմելով մոտ 100 կազմակերպություն՝ ՀՀ-ում գրանցված կազմակերպությունների ընդհանուր քանակի ընդամենը 0.1%-ը, տնտեսության վրա ունեն ըստ հեղինակի նշանակալի ազդեցություն, մասնավորապես ապահովում են հարկային մուտքերի 40%-ը, իսկ աշխատատեղերի՝ 20%-ը:

Արդյունքում ձևավորվել է գիտական նորույթի երկրորդ կետը՝ ուղղված ՀՀ-ում ՀՆԿ-ների տնտեսական չափորոշիչների ներկայացմանը:

Ատենախոսության երկրորդ՝ «Արտաքին աուդիտի արդի խնդիրները ՀՀ-ում» գլխում ՀՀ-ում պարտադիր արտաքին աուդիտի ենթակա կազմակերպությունների շրջանակը հետազոտելով, վերլուծվել են պարտադիր աուդիտի անհրաժեշտությունը տվյալ խմբի կազմակերպությունների նկատմամբ, ինչպես նաև ԱՄՍ-ների արդի զարգացումների կիրառումը ՀՀ-ում՝ 2017-2020թ.-ների ընթացքում, մասնավորապես՝ աուդիտորական եզրակացության փոփոխությունը և առանցքային աուդիտորական հարցերի ներառումը աուդիտորական եզրակացությունում: Խնդիրների հետազոտման արդյունքում ատենախոսը հանգել է այն եզրահանգման, որ պարտադիր աուդիտի առկա շրջանակը բարելավման կարիք ունի, որի նպատակով մշակել և փորձել է հիմնավորել ՀՀ տնտեսական զարգացման միտումներին համահունչ պարտադիր աուդիտի անհրաժեշտությունը բավարարող չափորոշիչների բարելավումներ:

Դրա արդյունքում ձևավորվել և որպես ատենախոսության գիտական նորույթի երրորդ կետ է ներկայացվել այդ չափորոշիչների համակարգը:

Ատենախոսության երրորդ՝ «ՀՆԿ-ների արտաքին աուդիտի որակի ապահովման համակարգի զարգացման ուղիները ՀՀ-ում» գլխում ուսումնասիրվել է ՀՀ-ում աուդիտի որակի վերահսկողության համակարգը, հիմնավորելով արդյունավետության առկա խնդիրները, մասնավորապես, որ այն հիմնականում սահմանափակվել է վարչարարական գործառնությունների պահպանման հսկողությամբ: Հիմնվելով միջազգային առաջատար փորձի, հետազոտված մոտեցումների վրա, ատենախոսը մշակել է ՀՀ-ում ՀՆԿ-ների աուդիտի որակի ապահովման մոտեցումներ, մասնավորապես փորձելով հիմնավորել, որ ՀՆԿ-ների աուդիտի որակի արտաքին վերահսկողության համակարգի իրականացման գործառնությամբ անհրաժեշտ է վերապահել Հանրային վերահսկողության խորհրդին, ներդնել աուդիտորական կազմակերպության և առաջադրանքի ղեկավարի ռոտացիայի, առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայողի, աուդիտորի անկախության առավել խիստ պահանջների և աուդիտորների կարճ-ցանկի և այլն:

Արդյունքում ձևավորվել է գիտական նորույթի առաջին կետը՝ մշակելով ՀՆԿ-ների աուդիտի որակի ապահովման հեղինակային մոտեցումները:

«Եզրակացություն» բաժնում ամփոփվել և համառոտ ներկայացվել են հետազոտության վերաբերյալ հիմնական եզրակացությունները:

### Ատենախոսության ստացված արդյունքների հավաստիությունն ու դրանց գործնական նշանակությունը

Որպես հետազոտության ուսումնասիրության օբյեկտ հեղինակի կողմից ընտրված է տնտեսական չափորոշիչների հիման վրա ՀՀ-ում դասակարգվող ՀՆԿ-ները: Հետազոտության առարկան ՀՆԿ-ների ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ որակյալ աուդիտորական եզրակացությունների հրապարակումն ապահովող համակարգի մշակման խնդիրներն են:

Ատենախոսության համար տեսական և տեղեկատվական հիմք են հանդիսացել ուսումնական աշխատությունները, հաշվապահական հաշվառման, աուդիտորական գործունեության և աուդիտի վերաբերյալ կարգավորումներ պարունակող ՀՀ-ի օրենսդրական և նորմատիվային այլ ակտերը, ինչպես նաև ՀՆԿ-ների վերաբերյալ ԵՄ-ի և ԵԱՏՄ-ի փորձը:

Ատենախոսությունում ուսումնասիրվել և կիրառվել են թեմային վերաբերող ՀՀ և արտասահմանյան գիտնականների և մասնագետների գիտական ու կիրառական աշխատություններն ու հրապարակումները, տնտեսագիտական և վերլուծական համագիտական մեթոդները, ողջամիտ եզրահանգումների համակարգը:

### Ատենախոսության գիտական արդյունքները և նորույթը

Հետազոտության գիտական նորույթը է ներկայացված ՀՀ-ում ՀՆԿ-ների աուդիտի որակի ապահովման համակարգի մշակումը: Մասնավորապես, հետազոտության արդյունքները ատենախոսի կողմից ներկայացված են գիտական նորույթի հետևյալ 3 կետերում

1. Առաջ է քաշվել ՀՀ-ում ՀՆԿ-ների աուդիտի «որակը» ապահովող ինստիտուցիոնալ ու իրավական հեղինակային գործիքակազմ:
2. Մշակվել է ՀՀ-ում ՀՆԿ-ների տնտեսական ցուցանիշների վրա հիմնված դասակարգման հեղինակային մոտեցում:
3. Ներկայացվել են պարտադիր աուդիտի անհրաժեշտությունը բավարարող առաջարկվող չափորոշիչներ:

## Դիտողություններ ատենախոսության վերաբերյալ

Ատենախոսությունը գերօ չէ նաև թերություններից, որոնցից մեր կողմից կարևորվել են հետևյալները.

1. Ատենախոսության թեմայի անվանումը, մեր կարծիքով, հետազոտության ավելի լայն առարկա է ենթադրում, քան ներկայացված է: Ըստ հեղինակի կողմից նշված առարկայի և դրված նպատակի թեման կարող էր լինել օրինակ՝ «ՀՀ-երի աուդիտի որակի ապահովման և վերահսկողության հիմնահարցերը ՀՀ-ում», կամ առարկան սահմանելիս անհրաժեշտ էր հիմնավորել աուդիտի հիմնահարցերի ամբողջությունից որակի հարցերի շեշտադրումը:

2. Ատենախոսությունը զգալիորեն կշահեր, եթե դիտակրված լինեին ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի և արժանահավատության հիմնավորման հիմնախնդիրներ կամ ստանդարտների ու ընթացակարգերի հետ կապված մեթոդական հարցեր, մինչդեռ դրված խնդիրների մի մասում և ստացված գիտական արդյունքներում շեշտը հիմնականում դրված է, ինչպես հեղինակն է նշում՝ իրավական և ինստիտուցիոնալ խնդիրների վրա: Մասնավորապես, խոսելով աուդիտի ենթակա կազմակերպությունների շրջանակների ընդլայնման մասին ցանկալի էր աուդիտի անհրաժեշտությունը գնահատել տնտեսական լծակներով, ինչպես են դրանք անդրադառնալու կոնկրետ օգտագործողների, շահառուների կառավարչական որոշումների վրա կառավարման համար անհրաժեշտության, ներդրողների, շահութաբերության, կառավարչական որոշումների կայացման տեսակետներից:

3. Հեղինակը մի կողմից առաջարկում է ընդլայնել այն ՀՀ-երի շրջանակը, որոնք ենթակա կլինեն պատրադիր աուդիտի, իսկ մյուս կողմից առաջարկվում է կիրառել աուդիտորների կարճ-ցանկ: Կարճ-ցանկում ընդգրկված են Մեծ Քաղյակի միջազգային աուդիտորական կազմակերպությունները: Այդ ցանկը կայուն է աշխարհի մասշտաբով և տեսանելի ապագայում փոփոխություն չի կանխատեսվում: Դրա կիրառության մասին խոսելիս, մեր կարծիքով, հեղինակը բացի աուդիտի ենթակա կազմակերպությունների բիզնես նպատակահարմարությունից, չի անդրադարձել նաև խնդրի ֆինանսական կողմին, մասնավորապես՝ գնագոյացմանը, կազմակերպությունների ֆինանսական վիճակի վրա ազդեցությանը և աուդիտի արժեք/օգտակարություն գնահատմանը, մինչդեռ իր իսկ նշմամբ /էջ 102/ աուդիտը համարում է բարձր ծախսատար ծառայություն: Դա, ըստ էության, կարող է լուրջ խնդիր լինել ՀՀ-երի համար ֆինանսական տեսակետից:

Մյուս կողմից, մեր կարծիքով, կարճ-ցանկերի կիրառումը սահմանափակում է նաև տնտեսական մրցակցության ազատությունը հենց աուդիտորական կազմակերպությունների շուկայում:

Մեր կարծիքով, նշված առաջարկը լրացուցիչ հիմնավորման և գնահատման կարիք ունի, այդ թվում՝ առաջարկությունների և ատենախոսության արդյունքների կիրառելիության տեսակետից:

4. Անդրադառնալով աուդիտի որակի հարցերին և տարբեր տեսակետներ վերլուծելիս ցանկալի կլինեի, որ հեղինակը ներկայացներ «որակի» իմ սեփական ընկալումը, դրանով շեշտադրեր և կոնկրետացներ շարադրանքում օգտագործվող «աուդիտի

որակ», «աուդիտորական ծառայությունների որակ», «որակալ աուդիտ», «աուդիտորական եզրակացության որակ», նաև «որակի վերահսկողություն» հասկացությունների օգտագործումը: Ցանկալի կլիներ նաև հստակեցնել, թե աուդիտորական գործունեության նկատմամբ վերահսկողությունը արդյոք որակի վերահսկողություն է:

5. Երրորդ գլխում խոսվում է ՀՆԿ-ում աուդիտի որակի ապահովման մոտեցումների մասին /աղյուսակ 3.2-7, 3,2-9, 3.2-2/, քննարկվում են ոչ աուդիտորական ծառայությունների սահմանափակումները, աուդիտի և աուդիտի ղեկավարների ռոտացիաները, և այլն, որը հեղինակը անվանում է որակի ապահովման «հիմնասյուներ»: Մեր կարծիքով այստեղ հստակեցման կարիք կա, թե ըստ ԱՄՍ-երի սահմանումների, խոսքը աուդիտի որակի, թե աուդիտի անկախության մասին:

6. 1.2 ենթագլխում ներկայացված 1.2-1 գծապատկերը հեղինակն անվանել է «Աուդիտի որակի ապահովման համակարգի գնահատում», սակայն այդ գործընթացում չկա ոչ որակական, ոչ էլ քանակական գնահատումը, և այն ավելի նման է մոնիտորինգի համակարգի: Նույնը 100 և 106 էջերում մեջբերված են ամերիկյան հեղինակ Սայմանի 2011թ. հրատարակված աշխատությունից աղյուսակներ, որտեղ տրված են որակի վրա ազդող տարբեր գործոնների միջին բալերի և դրանց շեղումների թվային արժեքներ, սակայն դրանք որևէ կերպ օգտագործված չեն: Միաժամանակ, ատենախոսության մեջ հեղինակի կողմից աուդիտի որակի գնահատման, չափման կոնկրետ մոտեցում, մոդել չի ներկայացված, որով հնարավոր լիներ որոշել, օբյեկտիվ գնահատել /հատկապես քանակական/ թե աուդիտը, այսպես կոչված, որակյալ է, թե ոչ, կամ որքանով է որակյալ: Երրորդ գլխում խոսվում է գնահատման հայտանիշերի մասին, սակայն դարձյալ բաց է մնում այն հարցը, թե ինչպես գնահատել որակը, կամ օրինակ որոշել այն բարելավվեց, մնաց անփոփոխ, թե վատթարացավ:

7. Տեղեկատվական բազայի և բերված վիճակագրական ցուցանիշների գծով նշենք

- դրանց մեծ մասը ներկայացված է 2016թ. տվյալներով և դրանով իսկ նվազում է ատենախոսության արդյունքների արդիականությունը,
- բերված ցուցանիշները հիմնականում ստատիկ են, մեկ ժամանակաշրջանի համար են ներկայացված և եզրակացության հանգելու համար հնարավոր չէ դրանց դինամիկան ու միտումները գնահատել,
- ներկայացվող տարբեր ցուցանիշներ բերված են իրարից տարբերվող տարիների կտրվածքով և համեմատական վերլուծություն ու քանակական ուսումնասիրությունը լիարժեք լինել չի կարող: Մասնավորապես կազմակերպությունների քանակը և այլ ցուցանիշներ ներկայացված են 2016թ.-ով, իսկ հարկ/քանակ համադրումը 2019թ. /էջ 23/, միաժամանակ ԵՄ կազմակերպությունների ցուցանիշները 2017թ. /էջ 38, 48/: Նույնը կարելի է ասել նաև 2.2 ենթագլխում բերված ցուցանիշների մասին:
- Ատենախոսություն 1.1 ենթագլխում հանդիպում ենք վիճակագրական ցուցանիշներ /էջ 19, 24, 25/ որոնց հղումներում նշված են իրավական ակտեր կամ դրանց նախագծեր, որոնք ներկայումս հասանելի չեն /հղում 41/:

8. Առկա են խմբագրական բնույթի մի շարք թերություններ, այդ թվում

- ենթագլուխները համամասնական չեն, օրինակ 1.3 ենթագլուխը 7 էջ է, իսկ 3.2-ը՝ 26: Մեր կարծիքով 3.2 ենթագլուխը ըստ բովանդակության նպատակահարմար կլիներ

բաժանել երկու առանձին ենթազուխների մեկում ներկայացնել աուդիտի որակի վերլուծությունը, իսկ մյուսում բարելավման առաջարկվող մոտեցումները,

- ատենախոսության առաջին գլխում աուդիտի որակի վերաբերյալ եզրահանգումներ են կատարվում, մինչդեռ որակի հասկացության վերլուծությունը ներկայացված է երրորդ գլխում,

- էջ 17-19-ում ցանկալի կլիներ հստակեցնել, թե բերված ցուցանիշները մակրոտնտեսական անվանելով կոնկրետ ինչ է ենթադրվում,

- ԲՈԿ-ի կողմից սահմանված են ատենախոսության ձևավորման պահանջներ, ըստ որի՝

- ատենախոսություն էջում պետք է լինի 28-30 տող, սակայն հանդիպում ենք սակավ տողերով էջեր,

- ատենախոսությունում հավելվածները ներկայացվում են վերջում՝ գրականության ցանկից հետո, սակայն ատենախոսությունում հակառակն է,

- աղյուսակներում ազատ տողեր չպետք է մնան..., սակայն էջ 63-64 բերված 2.1-3 աղյուսակում բազմաթիվ դատարկ վանդակներ կան, իսկ հիմնական մասում բերված են մի շարք հարցական նշաններ /?/ և կարելի է միայն ենթադրել, թե դրանք դնելով հեղինակը ինչ նկատի ունի:

## ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

Վերը նշված դիտողություններով, ինչպես նաև ատենախոսության դրական արժանիքներով հանդերձ Գնել Խաչատրյանի «Հանրային նշանակալի կազմակերպությունների աուդիտի հիմնահարցերը ՀՀ-ում» թեմայով ատենախոսությունը կարելի է գնահատել որպես ՀՆԿ-երի պարտադիր աուդիտի բնագավառի կարևոր խնդիրների առաջադրում և հետազոտության արդյունքում հեղինակային լուծումների մշակում: Միաժամանակ, ՀՆԿ-ների տնտեսական չափանիշների ու աուդիտի վերահսկողության որոշ մոտեցումներ հեղինակի կողմից նորովի են ներկայացված:

Հետազոտության արդյունքները քննարկված են Երևանի պետական համալսարանում: Ատենախոսության հիմնական արդյունքներն ու բովանդակությունն արտացոլված են հեղինակի կողմից հրատարակած թվով 6 (վեց) գիտական հոդվածներում՝ ՀՀ ԲՈԿ-ի պահանջներին համապատասխան և հրատարակման պահին ընդունելի գիտական հանդեսներում:

Ներկայացված սեղմագիրը կազմված է ԲՈԿ-ի պահանջներին համապատասխան և համապատասխանում է ատենախոսության բովանդակությանը և արտացոլում դրա հիմնական դրույթներն ու արդյունքները:

Եզրակացնելով նշենք, որ համաձայն «Հայաստանի Հանրապետությունում գիտական աստիճանաշնորհման կանոնակարգի» 3-րդ կետի գիտական աստիճան

շնորհում է մասնագիտական խորհուրդը հիմք ընդունելով ատենախոսության պաշտպանությունը, իսկ մեր կարծիքով, Գնել Գարեգինի Խաչատրյանի «Հանրային նշանակալի կազմակերպությունների աուդիտի հիմնահարցերը ՀՀ-ում» թեմայով ատենախոսությունը համապատասխանում է ՀՀ ԲՈԿ-ի «ՀՀ-ում գիտական աստիճանաշնորհման կանոնակարգի» 6-րդ և 7-րդ կետերի պահանջներին և հեղինակին կարող է շնորհվել տնտեսագիտության թեկնածուի հայցվող գիտական աստիճան Ը.00.03- «Ֆինանսներ, հաշվապահական հաշվառում» մասնագիտության գծով:

Պաշտոնական ընդդիմախոս՝  
տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

Ա. Ա. Հակոբյան

31 մայիսի 2021թ.

Ա.Ա.Հակոբյանի ստորագրության  
իսկությունը հաստատում եմ  
«ԱԿԲԱ ԲԱՆԿ» ԲԲԸ ՄՈԿ վարչության պետ



Ա. Մ. Աբրահամյան

31 մայիսի 2021թ.