

Աուդիտորի մասնագիտական վարքագծի կանոնները ՀՀ կառավարությունն ընդունել է դեռեւս 2005թ., բայց առայսօր չկա մշակված ուղեցույց, որը հնարավորություն կտար մասնագիտական գործունեության տարբեր իրավիճակներում գնահատել մասնագիտական վարքագծի կանոնների խախտման վտանգները եւ կիրառել համապատասխան միջոցներ դրանք՝ սահմանափակելու եւ հնարավորության դեպքում նվազեցնելու համար:

Մասնագիտական վարքագծի միջազգային սկզբունքները նույնն են՝ ինչպես մասնավոր, այնպես էլ հանրային ոլորտի աուդիտորների համար: Դրանք են՝ ազնվությունը, օբյեկտիվությունը, մասնագիտական գիտելիքը եւ պատշաճ վերաբերմունքը, գաղտնիության պահպանումը, մասնագիտական վարքագիծը: Սակայն այդ սկզբունքներին սպառնացող վտանգները բազմազան են, ինչի արդյունքում Հաշվապահների միջազգային դաշնությունը մշակել է հանրությանը ծառայություններ մատուցող աուդիտորների համար կիրառելի վարքագծի դրույթներ*։ Հանրությանը ծառայություններ մատուցող աուդիտորը կարող է հայտնաբերել, որ առանձին իրավիճակներ առաջացնում են մեկ կամ ավելի հիմնարար սկզբունքների խախտման վտանգ: Եզակի պատահող վտանգները ակնհայտորեն չեն կարող ենթարկվել դասակարգման: Թե՛ մասնագիտական, թե՛ գործարար փոխհարաբերություններում հանրությանը ծառայություններ մատուցող աուդիտորը պետք է մշտապես աշխուրջ լինի նման իրավիճակների ու վտանգների նկատմամբ:

Վտանգների նվազեցման կամ վերացման համար կիրառվող նախագրուշական միջոցները լինում են երկու տեսակի՝ օրենսդրորեն սահմանված կամ էլ մշակված աշխատանքային միջավայրում: Աշխատանքային միջավայրում մշակված միջոցներից կարելի է առաջադրել որակի վերահսկողություն ու դիտարկումներ իրականացնելու համար սահմանված քաղաքականության ու ընթացակարգերի մշակումն է:

Նախքան նոր պատվիրատուի հետ հարաբերությունների հաստատումը անհրաժեշտ է, որ հանրությանը ծառայություններ մատուցող աուդիտորը քննարկի այդ հարաբերությունների հաստատման պատճառով հիմնարար սկզբունքների նկատմամբ հնարավոր վտանգների առաջացման խնդիրը: Մասնագիտական վարքի կամ ազնվության նկատմամբ հնարավոր վտանգ կարող է ծագել պատվիրատուի հետ կապված կասկածելի որոշ խնդիրների պատճառով: Վերջինների թվում կարելի է նշել պատվիրատուի ներգրավվածությունը անօրինական գործունեության մեջ (օրինակ՝ փողերի լվացումը) կամ ֆինանսական կասկածելի հաշվետվություններ ներկայացնելու պրակտիկան:

Հանրությանը ծառայություններ մատուցող աուդիտորը պետք է մատուցի միայն այնպիսի ծառայություններ, որոնք նա մասնագիտորեն իրավասու է իրագործել: Նախքան կոնկրետ պատվիրատուի նկատմամբ պարտավորությունների ստանձնումը հանրությանը ծառայություններ մատուցող աուդիտորը պետք է քննարկի այդ պարտավորության ստանձնման պատճառով հիմնարար սկզբունքների նկատմամբ հնարավոր վտանգների առաջացման խն-

դիրը: Օրինակ՝ մասնագիտական գիտելիքի եւ պատշաճ վերաբերմունքի առկայությամբ անձնական շահի վտանգ կարող է առաջանալ, եթե առաքելությունը ստանձնած խումբը չի տիրապետում կամ չի վիճակի չէ ձեռք բերել իր պարտավորությունները ինչպես հարկն է կատարելու համար անհրաժեշտ գիտելիքը: Աուդիտորը պետք է գնահատի ծագած վտանգների լրջությունը, եւ եթե պարզվի, որ բացահայտված վտանգները միանշանակ էական են, պետք է նախագրուշական միջոցներ մշակվեն ու կիրառվեն:

Անհրաժեշտ է, որ աուդիտորը օգտագործի խելամիտ միջոցներ՝ որոշելու այն հանգամանքները, որոնց դեպքում կարող էլ շահերի հակասություն առաջանալ: Նման հանգամանքների դեպքում հիմնարար սկզբունքներին համապատասխանությունը կարող է վտանգվել: Օրինակ՝ օբյեկտիվությունը կարող է վտանգվել, եթե աուդիտորը հանդիսանում է պատվիրատուի անմիջական մրցակիցը կամ համատեղ ձեռնարկություն ունի պատվիրատուի հիմնական մրցակցի հետ: Օբյեկտիվությունը կամ գաղտնիությունը կարող է վտանգվել նաեւ այն դեպքում, եթե հանրությանը ծառայություններ մատուցող աուդիտորը աշխատում է այնպիսի պատվիրատուների համար, որոնց շահերը հակասում են միմյանց, կամ պատվիրատուները վեճի մեջ են քննարկվող գործարքի առնչությամբ:

Մասնագիտական ծառայությունների վերաբերյալ բանակցությունների ընթացքում հանրությանը ծառայություններ մատուցող աուդիտորը կարող է սահմանել ցանկացած վճար, որը կհամարի համապատասխան: Այն փաստը, որ մեկ աուդիտորը կարող է սահմանել ավելի փոքր վճար, քան մյուսը, դեռեւս չի նշանակում մասնագիտական էթիկայի Նորմերի խախտում: Այնուամենայնիվ, սահմանված վճարների մակարդակի պատճառով կարող են առաջանալ վտանգներ հիմնարար սկզբունքների նկատմամբ: Օրինակ՝ առաջ է գալիս մասնագիտական գիտելիքի եւ պատշաճ վերաբերմունքի համար անձնական շահի վտանգ, եթե սահմանված վճարն այնքան փոքր է, որ այդ գնի դեպքում դժվար է առաքելությունն իրագործել տեխնիկական եւ մասնագիտական բոլոր կիրառելի ստանդարտների համաձայն:

Պայմանական վճարները լայնորեն օգտագործվում են որոշակի տիպի ոչ աուդիտորական առաքելությունների համար: Այնուամենայնիվ, դրանք կարող են, որոշ հանգամանքների դեպքում, հիմնարար սկզբունքների նկատմամբ առաջացնել վտանգներ: Նմանատիպ վտանգների նշանակալիությունը կախված է առաքելության բնույթից, հնարավոր վճարների գումարների տատանման մեծությունից եւ վճարի սահմանման բազայից:

Հանրությանը ծառայություններ մատուցող աուդիտորին կամ նրա ընտանիքի անդամին պատվիրատուն կարող է առաջարկել նվերներ եւ հյուրասիրություն: Որպես կանոն, նման առաջարկը վտանգում է հիմնարար սկզբունքները: Նմանատիպ վտանգների նշանակալիությունը կախված է նվերի բնույթից եւ արժեքից: Եթե խելամիտ եւ իրազեկ երրորդ կողմը, տիրապետելով գործին վերաբերող որոշ տեղեկատվությանը, կկարծի, որ արված նվերներն ու հյուրասիրությունը ակնհայտորեն էական չեն, ապա աուդիտորը կարող է եզրակացնել, որ առաջարկն արվել է բիզնեսի նորմալ ըն-

ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ՄԱՍՆԱԳԻՏԱԿԱՆ ՎԱՐՔԱԳԾԻ ԿԱՆՈՆՆԵՐԻ ԽԱԽՏՄԱՆ ՎՏԱՆԳՆԵՐԸ ԵՎ ՄԱՇՄԱՆԱՓՈՒԿՄԱՆ ՄԻՋՈՑՆԵՐԸ

Հայկ
ՄՆԱՅԱԿԱՆՅԱՆ
Տնտեսագիտության
թեկնածու,
դոցենտ

թացքին համապատասխան՝ առանց որոշումների կայացման վրա ազդելու կամ տեղեկատվություն ձեռք բերելու հատուկ մտադրության: Նման դեպքերում աուդիտորը կարող է ընդհանուր առմամբ եզրակացնել, որ հիմնարար սկզբունքների նկատմամբ էական որևէ վտանգ չկա:

Հանրությանը ծառայություններ մատուցող աուդիտորը մասնագիտական ցանկացած ծառայություն մատուցելիս պետք է գնահատի, թե արդյոք առկա են վտանգներ օբյեկտիվության հիմնարար սկզբունքի նկատմամբ՝ պատվիրատուի հետ շահեր ունենալու կամ նրա հետ հարաբերություններ ունենալու հետեւանքով: Նշենք ամենակարեւոր դրույթներից մեկը. հանրությանը ծառայություններ մատուցող աուդիտորը աուդիտորական ծառայություններ մատուցելիս պետք է անպայման անկախ լինի աուդիտի պատվիրատուից: Անկախությունն աուդիտորին անհրաժեշտ է՝ անկողմնակալ եզրակացություն տրամադրելու համար:

Մասնագիտական ցանկացած ծառայություն մատուցելիս օբյեկտիվության համար վտանգների գոյությունը կախված է առաքելության որոշակի հանգամանքներից եւ հանրությանը ծառայություններ մատուցող աուդիտորի կատարած աշխատանքի բնույթից:

Անկախության սկզբունքի հիմքում ընկած են.

- մտքի անկախություն, որը հնարավորություն է ընձեռում կարծիք ձեռնվորել մասնագիտական գործունեությունը վարկաբեկող հանգամանքների բացակայության պարագայում,
- արտաքին տեսքով դրսեւորվող անկախություն, որը նշանակում է խուսափել կարեւոր այնպիսի փաստերից կամ հանգամանքներից, որոնց պարագայում գործին վերաբերող ամբողջ տեղեկատվությանը տիրապետող երրորդ կողմը կարող է եզրակացնել, որ ընկերության կամ աուդիտորական խմբի անդամի ազնվությունը, անաչառությունը կամ մասնագիտական ունակությունները վարկաբեկված են:

«Անկախություն» բառի կիրառումը կարող է ինքնին թյուրիմացություն առաջացնել: Բառի օգտագործումից հնարավոր է ենթադրել, որ մասնագիտական դատողություն դրսեւորող անձը պետք է գերծ լինի բոլոր տեսակի՝ տնտեսական, ֆինանսական եւ այլ փոխհարաբերություններից: Դա անհնար է, քանզի յուրաքանչյուր ոք հասարակության մնացած անդամների հետ փոխհարաբերությունների մեջ է: Այդ իսկ պատճառով տնտեսական, ֆինանսական եւ այլ փոխհարաբերությունների կարեւորությունը հարկավոր է գնահատել գործին վերաբերող ամբողջ տեղեկատվությանը տիրապետող իրազեկ երրորդ կողմի տեսանկյունից:

Բազում տարբեր հանգամանքներ կարող են առնչվել անկախության խնդրին, եւ հետեւաբար՝ հնարավոր չէ սահմանել անկախության վտանգ առաջացնող յուրաքանչյուր կոնկրետ իրավիճակ ու մատնանշել վտանգի վերացման համապատասխան գործողություն: Ցանկալի է, որ աուդիտորները, աուդիտորական ընկերությունները բացահայտեն ու գնահատեն անկախության վտանգները եւ հանրային շահերից ելնելով՝ ձեռնարկեն դրանց սահմանափակման միջոցառումներ: Ընդհանուր առմամբ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության ստուգումների հիմնական նպատակն է մեծացնել դրանից օգտվողների վստահությունը ստուգման առարկայի վերջնական գնահատականի նկատմամբ: Արժանահավատության ստուգման միջազգային չափանիշները, որոնք սահմանել է Աուդիտի եւ արժանահավատության ստուգման միջազգային ստանդարտների խորհուրդը, սահմանում են աուդիտորական առաքելությունների իրականացման մանրամասներն ու նպատակները, ինչպես նաեւ այն ստուգումները, որոնք կարող են իրականացվել Աուդիտի միջազգային ստանդարտների, Վերանայման միջազգային ստանդարտների եւ Արժանահավատության ստուգման միջազգային ստանդարտների համաձայն:

Արժանահավատության ստուգումները կարող են հիմնվել հայտարարությունների կամ ուղղակի զեկույցների վրա: Երկու դեպքում էլ դրանք երեք կողմ են ներառում՝ հանրությանը ծառայություններ մատուցող աուդիտորներ, պատասխանատու կողմ եւ օգտագործողներ:

Հայտարարությունների վրա հիմնված արժանահավատության ստուգումների դեպքում, որոնցից է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի առաքելությունը, ստուգման առարկայի գնահատականը տրվում է պատասխանատու անձի կողմից, իսկ առարկայի մասին տեղեկատվությունը կրում է հայտարարության ձեւ, որը մատչելի է նաեւ օգտագործողներին:

Ուղղակի զեկույցի վրա հիմնված արժանահավատության ստու-

գումների դեպքում հանրությանը ծառայություններ մատուցող աուդիտորը հաշվետվություն է ստանում պատասխանատու անձի կողմից: Ստուգման առարկայի մասին տեղեկատվությունը օգտագործողներին տրվում է արժանահավատության ստուգումների մասին հաշվետվության միջոցով:

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական ստուգումների արդյունքներն ունեն մեծաթիվ օգտագործողներ: Եթե ոչ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պատվիրատուի արժանահավատության ստուգումների հաշվետվությունը մատչելի չէ օգտագործողներին, ապա հաշվետվությունն օգտագործողները պետք է տեղյակ լինեն հաշվետվության նպատակի, առարկայի տեղեկատվության սահմանափակումների մասին: Այսպիսի տեղեկացվածությունը, ինչպես նաեւ կազմակերպության հաշվետվության բոլոր օգտագործողների հետ նախազգուշակալական միջոցների մասին տեղեկացնելու լայն հնարավորությունները մեծացնում են անկախության պայմանի խախտմանն ուղղված նախազգուշակալական միջոցների կիրառման արդյունավետությունը: Կազմակերպությունը կարող է հաշվի առնել այս հանգամանքները՝ անկախությանն ուղղված վտանգները գնահատելիս, ինչպես նաեւ նախազգուշակալական կիրառելի միջոցները սահմանելիս, որոնք անհրաժեշտ են վերացնելու կամ նվազեցնելու վտանգները՝ դրանք հասցնելով ընդունելի մակարդակի:

* COE for professional accountants in Public Practice, International Federation of Accountants, New York 2008.

Օգտագործված գրականություն

1. Աուդիտորի վարքագծի կանոններ, ՀՀ կառավարության թիվ Լ 499 որոշում, 2005
2. COE for professional accountants in Public Practice, International Federation of Accountants, New York 2008.