

Առևտրի ոլորտում մասնագիտական գործունեության կարգավորման համաշխարհային պրակտիկայում ընդունված մեխանիզմ է համարվում առևտրի ստանդարտների կիրառումը: Առևտրի ստանդարտները, կարգավորելով առևտրի մասնագիտական գործունեությունը, միտված են կանոնակարգել առևտրի իրականացումը, ինչի արդյունքում հնարավոր է հասնել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ առևտրի կարծիքի արժանահավատության բարձր մակարդակի: Առևտրի ստանդարտները սահմանում են հստակ պահանջներ՝ ինչպես առևտրի, այնպես էլ առևտրի իրականացման և առևտրի եզրակացության կազմման նկատմամբ: Ժամանակակից շուկայական տնտեսության անընդմեջ զարգացման արդյունքում ստանդարտները են կատարելագործվում են՝ այդպիսով բավարարելով ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության վերաբերյալ օգտագործողների աճող պահանջմունքները: Առևտրի մասնագիտական կրթության ստանդարտների հիման վրա մշակվում են առևտրի որակավորման և շարունակական վերապատրաստման ծրագրերը: Ընդհանուր առմամբ՝ ստանդարտները միտված են առևտրի որակի պատշաճ մակարդակի ապահովմանը՝ բարձրացնելով մասնագիտության նկատմամբ հանրության վստահության մակարդակը: Համաշխարհային տնտեսության գլոբալացումը, բիզնեսի միջազգայնացումը, տեղեկատվական տեխնոլոգիաների արագ զարգացումը հիմք ստեղծեցին և միաժամանակ առաջացրին տարբեր երկրների առևտրական գործունեության ստանդարտացման պահանջ:

Կարելի է տարանջատել ստանդարտների երեք հիմնական մակարդակ՝ ազգային, միջազգային և կազմակերպության ներքին ստանդարտներ: Հայաստանի Հանրապետության առևտրի ստանդարտները՝ առևտրի միջազգային ստանդարտներին համապատասխանող, առևտրի անցկացման, ինչպես նաև առևտրի հարակից ծառայությունների իրականացման մեթոդներն ու կարգը կանոնակարգող նորմատիվ իրավական ակտերն են:

Առևտրի ստանդարտները հստակ և պարզ ամփոփում են առևտրի սկզբունքները, մասնագիտական նորմերը: Դրանք կարելի է խմբավորել հետևյալ երեք հիմնական խմբերում.

- ընդհանուր բնույթի ստանդարտներ, որոնք ներկայացնում են առևտրի մասնագիտական որակավորման, նրա անկախության և գաղտնիության վերաբերյալ մասնագիտական պահանջներ,
- առևտրի ստանդարտներ, որոնք ստանդարտի աշխատանքի պլանավորման, ֆինանսական հաշվետվությունների և ներքին վերահսկողության ուսումնասիրման ու գնահատման իրականացման կանոններն են,
- առևտրի եզրակացության կազմման ստանդարտներ, որոնք սահմանում են անկախ եզրակացության կազմման ստանդարտ ձեռնարկը:

Բոլոր ստանդարտներն ունեն նույն կառուցվածքը և ներառում են հետևյալ բաժինները.

- ✓ ընդհանուր դրույթներ, որտեղ նշվում է ստանդարտի նպատակը, օբյեկտը և կիրառման ոլորտը,
- ✓ ստանդարտում օգտագործվող հիմնական հասկացություններ և սահմանումներ,
- ✓ ստանդարտի ելությունը,
- ✓ գործնական հավելվածներ:

Առևտրի միջազգային ստանդարտները հրատարակվում են Հաշվապահների միջազգային դաշնության Առևտրի միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից: Երկրներում հիմնված Հաշվապահների միջազգային դաշնությունը հաշվապահություն և առևտրի մասնագիտությունների համաշխարհային կազմակերպություն է: Այդ կառույցին անդամակցում են 155 անդամ կազմակերպություններ, որոնք գործում են 118 երկրներում: ՀՄԴ անդամ շուրջ 2.5 մլն հաշվապահներ ներկայացված են հասարակական տարբեր կառույցներում, տնտեսության, կրթության ոլորտում և կառավարական մարմիններում: ՀՄԴ կարողությունները բխում են ոչ միայն այդ կառույցի միջազգայնորեն լայնորեն ներակայացված լինելուց, այլև մասնագիտական տարբեր հայտնի անդամների աջակցությունից, որոնք իրենց հերթին հաշվապահի և առևտրի մասնագիտության զարգացման բազմամյա փորձ ունեցող մասնագիտական կառույցներ են: Նման մասնագիտական մարմիններ են ՀՄԴ անդամ երրորդ և որակավորված հաշվապահների ինստիտուտը (ACCA), Շոտլանդիայի որակավորված հաշվապահների ինստիտուտը (ICAS) և այլն: Հաշվապահների միջազգային դաշնության առաքելությունն է աջակցել հաշվապահական մասնագիտության համաշխարհային զարգացմանն ու ամրապնդմանը՝ հիմնված համընդհանուր ստանդարտների վրա, ինչը հնարավորություն կտա հետևողականորեն մատուցել հանրային շահը բավարարող բարձրորակ հաշվապահական ծառայություններ: Դաշնության նպատակն է՝ ծառայել հասարակության շահերին, որը աշխարհում զարգացնել, ամրապնդել հաշվապահական մասնագիտությունը՝ հավաքելով մասնագիտական մասնագիտական բարձր որակի ստանդարտներին և աջակցելով նման ստանդարտների միջազգային ճանաչմանը: Հաշվապահների միջազգային դաշնությունը, լինելով միջազգային կազմակերպություն, գործունեությունը նպատակաուղղում է մասնագիտության ոլորտում միջազգային հանրության շահերի պաշտպանմանը, մշակում և ներդրում է մասնագիտության զարգացման ստանդարտները՝ պրոֆեսիոնալ հաշվապահի վարքագծի կանոնները, առևտրի, արժանահավատության ստուգման, վարքագծի, կրթության, հանրային հատվածի հաշվապահական և առևտրի որակի վերահսկման միջազգային ստանդարտները: Յուրաքանչյուր երկիր ձգտում է ունենալ դաշնության անդամ հանդիսացող հաշվապահների և առևտրի միջազգային կառույց: Առանց նման անդամության փակ են բոլոր դեմերը դեպի հաշվապահների և առևտրի միջազգային հանրություն, ինչը վճռորոշ դեր ունի համաշխարհային տնտեսական շուկայում: Մասնագիտական ստանդարտների շարունակական մշակումը և թարմացման աշխատանքները իրականացնում են Դաշնության հանձնաժողովներում, որտեղ հավաքվել են տարբեր երկրների ոլորտի լավագույն մաս-

ԱՌԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՌՈՒԹՅԱՆ ԱՐԴԻ ՄԻՋԱՉԳԱՅԻՆ ՄՏԱՆԴԱՐՏՆԵՐԸ

Հայկ ՄՆԱՅԱԿԱՆՅԱՆ
ԵՊՀ
Ֆինանսահաշվապահների միջազգային տնտեսագիտության թեկնածու, դոցենտ



նագետները: Ներկայում շատ կարևոր է ստեղծել մասնագիտության պահանջները բավարարող միջազգայնորեն ընդունելի մասնագիտական ստանդարտների շրջանակ: Այս պարագայում կարևորվում է Ներդաշնակեցնել, այսինքն՝ միանմանացնել տարբեր երկրների պահանջները մասնագիտության կրթության, վարքագծի կանոնների և աուդիտի ստանդարտների կիրառման պահանջների նկատմամբ: Նման ստանդարտացման հիմքում պետք է դրվեն մասնագիտության նկատմամբ ամենաբարձր պահանջները, ինչը կարող է նպաստել երկրների տնտեսությունների զարգացմանը: Կարծում ենք, որ այդ ստանդարտների շրջանակի հիմնական բաղադրիչները պետք է լինեն պրոֆեսիոնալ հաշվապահի (աուդիտորի) վարքագծի ստանդարտները, աուդիտի միջազգային ստանդարտները, կրթության միջազգային ստանդարտները, հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտները, ինչպես նաև հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտները:

Ընդհանուր առմամբ՝ ստանդարտների կիրառման նպատակը հետևյալն է.

- ✓ աուդիտի բարձր որակի ապահովում,
- ✓ աուդիտորական գործունեության մեջ գիտական նոր նվաճումների օգտագործման աջակցություն,
- ✓ աուդիտի ընթացակարգերը հասկանալու, պարզաբանելու վերաբերյալ աջակցություն,
- ✓ աուդիտորական գործընթացի առանձին տարրերի միջև կապի ապահովում,
- ✓ աուդիտորական աշխատանքի պարզեցում:

Աուդիտի միջազգային ստանդարտները ներառում են աուդիտի հիմնական սկզբունքները և էական ընթացակարգերը, ինչպես նաև դրանց վերաբերյալ ուղեցույցներ՝ բացատրական կոյություններով: Ներկայում գործող աուդիտի 32 միջազգային ստանդարտներն են (ԱՄՍ)¹:

ԱՄՍ 200՝ Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակը և օբյեկտիվությունը, աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան աուդիտի իրականացումը,

ԱՄՍ 210՝ Աուդիտի իրականացման պայմանները,

ԱՄՍ 220՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողությունը,

ԱՄՍ 230՝ Աուդիտի փաստաթղթավորումը,

ԱՄՍ 240՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության բացահայտման աուդիտորի պարտավորությունը,

ԱՄՍ 250՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և իրավական այլ ակտերի պահանջների պահպանումը,

ԱՄՍ 260՝ Կառավարման պատասխանատուների հետ փոխհարաբերությունները,

ԱՄՍ 265՝ Ներքին վերահսկողության բացթողումների քննարկումը դեկլարության հետ,

ԱՄՍ 300՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը,

ԱՄՍ 315՝ Կազմակերպության և միջավայրի ընկալումը, հնարավոր էական սխալ մեկնաբանության ռիսկի գնահատումը,

ԱՄՍ 320՝ Եականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման ընթացքում,

ԱՄՍ 330՝ Չհաճախված ռիսկի վերաբերյալ աուդիտորի պատասխանատվությունը,

ԱՄՍ 402՝ Սպասարկող կազմակերպության ծառայություններից օգտվող կազմակերպությունների վերաբերյալ աուդիտորական ուսումնասիրությունները,

ԱՄՍ 450՝ Աուդիտի ընթացքում բացահայտված սխալի գնահատումը,

ԱՄՍ 500՝ Աուդիտորական ապացույցներ,

ԱՄՍ 501՝ Աուդիտորական ապացույցներ՝ հատուկ հոդվածների լրացուցիչ ուսումնասիրություններ,

ԱՄՍ 505՝ Արտաքին հաստատումներ,

ԱՄՍ 510՝ Սկզբնական աուդիտ - սկզբնական մնացորդներ,

ԱՄՍ 520՝ Վերլուծական ընթացակարգեր,

ԱՄՍ 530՝ Աուդիտի ընտրանքը,

ԱՄՍ 540՝ Հաշվապահական գնահատումների աուդիտ, ներառյալ՝ իրական արժեքի հաշվապահական գնահատում և կից բացահայտումներ,

ԱՄՍ 550՝ Կապակցված կողմեր,

ԱՄՍ 560՝ Հետագա դեպքեր,

ԱՄՍ 570՝ Գործունեության անընդհատությունը,

ԱՄՍ 580՝ Ներկայացված տեղեկատվությունը,

ԱՄՍ 600՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների խմբի աուդիտ, ներառյալ՝ այլ աուդիտորի աշխատանքի օգտագործումը,

ԱՄՍ 610՝ Ներքին աուդիտորի աշխատանքների օգտագործումը,

ԱՄՍ 620՝ Փորձագետի աշխատանքի օգտագործումը,

ԱՄՍ 700՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության կազմումը և ներկայացումը,

ԱՄՍ 705՝ Անկախ աուդիտորական եզրակացության ձեռնարկումները,

ԱՄՍ 706՝ Անկախ աուդիտորական եզրակացության մեջ հատուկ ուշադրության արժանի բաժին,

ԱՄՍ 710՝ Համեմատական տեղեկատվություն, համապատասխան թվային տվյալներ և համեմատական ֆինանսական հաշվետվություններ,

ԱՄՍ 720՝ Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների փաստաթղթերում առկա այլ տեղեկատվության վերաբերյալ աուդիտորի պատասխանատվությունը,

ԱՄՍ 800՝ Հատուկ նպատակներով իրականացված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ,

ԱՄՍ 805՝ Ֆինանսական հաշվետվության հաշվի, մեկ ֆինանսական հաշվետվության աուդիտ,

ԱՄՍ 810՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների համառոտագրի վերաբերյալ հաշվետվության պատրաստում:

Բացի վերը նշված աուդիտի ստանդարտներից, սահմանվել է նաև արժանահավատության ստուգման աշխատանքների շրջանակը, որտեղ բացատրվում են արժանահավատության ստուգման նպատակը և գործունեությունը, ինչպես նաև սահմանվում է աուդիտի միջազգային ստանդարտների, Վերանայման աշխատանքների միջազգային ստանդարտների, Արժանահավատության ստուգման միջազգային ստանդարտների կիրառման շրջանակը: Բացառիկ իրավիճակներում աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել աուդիտի ստանդարտից շեղումը՝ աուդիտի նպատակին ավելի արդյունավետ հասնելու նկատառումով: Նման իրավիճակներում աուդիտորը պետք է հիմնավորի այդ շեղումների անհրաժեշտությունը:

Նշված աուդիտի միջազգային ստանդարտները կարելի է ներկայացնել խմբավորված: Մասնավորապես՝ աուդիտի միջազգային ստանդարտներ 200-299 ներկայացնում են աուդիտի հիմնական սկզբունքները և աուդիտորի պատասխանատվությունը: Աուդիտի միջազգային ստանդարտներ 300-499 ներկայացնում են ռիսկի գնահատման անհրաժեշտությունը և գնահատված ռիսկի վերաբերյալ աուդիտորի պատասխանատվությունը: Աուդիտի միջազգային ստանդարտներ 500-599 վերաբերում են աուդիտորական ապացույցներին, իսկ 600-699 ստանդարտները՝ այլ աուդիտորների կատարած աշխատանքների օգտագործմանը: Աուդիտի միջազգային ստանդարտներ 700-799 ներկայացնում են աուդիտի եզրակացությունը և հաշվետվության ներկայացման ձևերը: Եվ վերջապես՝ աուդիտի միջազգային ստանդարտներ 800-899 վերաբերում են հատուկ նպատակով իրականացված կամ մասնագիտական տարբեր ոլորտների աուդիտին: Համառոտ վերլուծելով աուդիտի միջազգային ստանդարտները՝ բացահայտենք դրանց եռությունը և նշանակությունը:

1. «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենք, 26.12.2002, Հոդված 11

2. Հաշվապահների միջազգային դաշնության պաշտոնական կայք, www.ifac.org

3. IFAC constitution, amended and restated, November 2004, International Federation of Accountants, www.ifac.org

4. Handbook of international standards on auditing, assurance and ethics pronouncements, International federation of accountants, New York, 2010 edition, p. 213.

Օգտագործված գրականություն

1. «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենք, 26.12.2002

2. IFAC constitution, amended and restated, November 2004, International Federation of Accountants, www.ifac.org

3. Handbook of international standards on auditing, assurance and ethics pronouncements, International federation of accountants, New York, 2010 edition, p. 213.