

**ՀԱՅԿ ԳԵՐԱՍԻՍԻ ՄԱՅՁԱԿԱՆՅԱՆ**, տ.գ.դ., պրոֆեսոր

ԵՊՀ ֆինանսահաշվային ամբիոնի վարիչ

**ԳՆԵԼ ԳԱՐԵԳԻՆԻ ԽԱՉԱՏՐՅԱՆ**

MBA(US), ACCA (UK), Աուդիտի ղեկավար,

ԵՊՀ ֆինանսահաշվային ամբիոնի հայցորդ

## **ՀԱՆՐԱՅԻՆ ՆՇԱՆԱԿԱԼԻ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՌԴԻՏԻ ԿԱՐԳԱՎՈՐՈՒՄԸ ՀՀ-ՈՒՄ**

### ***Public-Interest Entities***

Public-Interest Entities (PIEs) հասկացությունը մինչ այժմ ՀՀ իրավական համակարգում չի սահմանվել կամ թարգմանվել: PIEs հասկացությունն առաջին անգամ սահմանվել է 2006թ. Եվրամիության աուդիտի դիրեկտիվում<sup>1</sup>, որպեսզի հստակեցվի այն կազմակերպությունների ցանկը, որոնց հանրային կարևորությունից ելնելով՝ ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է ենթարկվեն պարտադիր աուդիտի: Այդ կազմակերպությունները սահմանվել են.

- արժեթղթերի շուկայում ցուցակված կազմակերպությունները,
- ֆինանսավարկային և ապահովագրական կազմակերպությունները,
- անդամ-պետության կողմից հանրային շահից ելնելով PIEs դասակարգված այլ կազմակերպությունները՝ կախված նրանց գործունեության բնույթից, ծավալից կամ աշխատակիցների քանակից:

Հետագայում ԵՄ-ը էլ ավելի է կարևորում PIEs-ի հանրային նշանակալի լինելը և ԵՄ-ում աուդիտի որակի բարեփոխման հիմնական շեշտադրումը կատարում է հենց PIEs-ի աուդիտի մասով՝ 2014թ. ընդունելով PIEs-ի աուդիտի խստացված առանձնահատուկ պահանջներ<sup>2</sup>:

### ***PIEs տարբերակումը «Հանրային հաշվետվողականություն ունեցող կազմակերպություններից»***

2010թ. Փոքր և միջին կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտի (ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ) հրապար-

---

<sup>1</sup> “On statutory audits of annual accounts and consolidated accounts”, Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council, 17.05.2006

<sup>2</sup> Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities <<https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/567809be-e656-11e3-8cd4-01aa75ed71a1/language-en>>

րակված թարգմանությունում<sup>1</sup> կիրառվում է «հանրորեն հաշվետու կազմակերպություններ», «հանրային հաշվետվողականություն ունեցող կազմակերպություններ» եզրույթները՝ թարգմանելով «publicly accountable entities» եզրույթը<sup>2</sup>, նշելով, որ այդ կազմակերպությունները չեն կարող կիրառել ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ն, այսինքն՝ դուրս են այս ստանդարտի կիրառման շրջանակից:

Համաձայն ՓՄԿ-ների՝ ՖՀՄՍ-ի կազմակերպություններն ունեն հանրային հաշվետվողականություն, եթե.

- ցուցակված են կամ գտնվում են ցուցակման գործընթացում՝ «Ցուցակված»
- ֆինանսաբանկային, ապահովագրական, ներդրումային են՝ «Ֆինանսական»:

Ըստ էության, PIEs-ները բաղկացած են.

- Հանրային հաշվետվողականություն ունեցող կազմակերպություններից (publicly accountable entities) և
- հանրային շահից ելնելով PIEs դասակարգված այլ կազմակերպություններից՝ կախված նրանց գործունեության բնույթից, ծավալից կամ աշխատակիցների քանակից:

Ուստի, PIEs-ները ավելին են, քան «հանրային հաշվետվողականություն ունեցող կազմակերպությունները», և երկրորդ կետով սահմանված PIEs-ներին թույլատրվում է ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ի կիրառումը:

### ***Խոշոր և միջին կազմակերպություններ***

PIEs հասկացության մոտ սահմանումները տրված են ՀՀ կառավարության կողմից 2017թ. դեկտեմբերին ընդունված «Հաշվապահական հաշվառման և աուդիտորական գործունեության ոլորտների բարեփոխումների» հայեցակարգում<sup>3</sup>, որը պատրաստվել է ՀՀ ֆինանսների նախարարության կողմից՝ միջազգային փորձագետների առաջարկների հիման վրա (ՖՆ Հայեցակարգ):

---

<sup>1</sup> «Փոքր և միջին կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտը հրապարակելու մասին», ՀՀ կառավարության 16.09.2010թ.-ի N1209 որոշում:

<sup>2</sup> “International financial reporting standards for small and medium entities (IFRS for SMEs)”, International Accounting Standards Board, [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

<sup>3</sup> ՀՀ կառավարության 28.12.2017թ. նիստի N54 արձանագրություն՝ «Հաշվապահական հաշվառման և աուդիտորական գործունեության ոլորտների բարեփոխումների հայեցակարգին հավանություն տալու մասին»:

ՖՆ հայեցակարգում սահմանվում է «հանրային հաշվետվողականությունն ունեցող կազմակերպություններ» եզրույթը (ՀՀՈւԿ)՝ ներառելով ցուցակված և ֆինանսական ոլորտի կազմակերպությունները, ինչպես սահմանված է ՓՄԿ-ների ՖՀՄՄ-ում:

ՖՆ հայեցակարգով հաջորդիվ սահմանվում են «Խոշոր», «Միջին», «Փոքր» և «Միկրո» կազմակերպությունները՝ հիմնվելով նրանց տարեվերջի ընդհանուր ակտիվի, հասույթի և աշխատակիցների միջին թվաքանակի սահմանաչափերի վրա՝ բավարարելով նշված երեք չափանիշներից առնվազն երկուսին.

Ցուցանիշ	Միկրո	Փոքր	Միջին	Խոշոր
Տարեկան հասույթ, միլիարդ դրամ	≤ 0.3	> 0.3	> 4.0	> 20.0
Տարեվերջի դրությամբ ընդամենը ակտիվ, միլիարդ դրամ	≤ 0.175	> 0.175	> 2.0	> 10.0
Աշխատակիցների միջին թվաքանակ	≤ 10	> 10	> 100	> 250

Սահմանվում է, որ ՀՀՈՒԿ-ները, խոշոր և միջին կազմակերպությունները պարտավոր են հրապարակել տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններ՝ անկախ աուդիտորի եզրակացությամբ: Նկատենք, որ եթե այս սահմանման մեջ ներառված ՀՀՈՒԿ-ները այժմ էլ անցնում են պարտադիր աուդիտ, ապա խոշոր և միջին կազմակերպությունների պարտադիր աուդիտի պահանջը շատ ավելի ցածր սահմանված շեմով ներդրվել էր 2009թ.-ին և հանվել 2014թ.-ին<sup>1</sup>:

ՖՆ հայեցակարգով սահմանվող «Խոշոր» և «Միջին» կազմակերպությունները ըստ էության նույնպես դիտարկվում են որպես PIES, չնայած այդ եզրույթը չի սահմանվում կամ կիրառվում: Նաև նկատենք, որ ՖՆ հայեցակարգով «Խոշոր» կազմակերպությունից պահանջվում է ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստել ՖՀՄՄ-ներով, իսկ «Միջին» կազմակերպություններին՝ ՓՄԿ-ների ՖՀՄՄ-ով:

Կարևոր է հաշվի առնել, որ «Հաշվապահական հաշվառման մասին» օրենքով<sup>2</sup> 2009թ.-ից մինչ այժմ պահանջվում է, որ մեկ միլիարդ ընդհանուր ակտիվ կամ շրջանառություն ունեցող կազմակերպությունները (որոնց անվանում են խոշոր) հրապարակեն ֆինանսական հաշվետվու-

<sup>1</sup> «ՀՀ-ում պարտադիր աուդիտի տեղին լինելը կազմակերպության բնույթից կախված», Գնել Խաչատրյան, Այլընտրանք եռամսյա գիտական հանդես, հոկտեմբեր-դեկտեմբեր 2017թ., էջ 461-469; <[www.alternative.am](http://www.alternative.am)>:

<sup>2</sup> «Հաշվապահական հաշվառման մասին ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, ընդունվել է 10.12.2009թ.-ին (հոդված 1):

թյուններ՝ առանց աուդիտորական եզրակացության: Ուշադրություն հրավիրենք, որ այս օրենքով «խոշոր» կազմակերպության սահմանաչափը նշանակալի փոքր է ՖՆ Հայեցակարգով «Միջին» կազմակերպության սահմանաչափից: Այժմ գործող օրենքով որպես «Խոշոր կազմակերպություն» սահմանվում է տարեկան շրջանառության կամ տարեվերջի դրությամբ ընդհանուր ակտիվի մեկ միլիարդ դրամի գերազանցում: Նման ցածր շեմի պայմաններում, 2016թ.-ին այդպիսի չափանիշներին բավարարող կազմակերպությունների քանակը կազմել է հազարի մոտ, մինչդեռ ՖՆ հայեցակարգով «Խոշոր» և «Միջին» կազմակերպությունների ընդհանուր քանակը կկազմի 500-ի մոտ՝ նրանց կեսի չափ:

Որով, ըստ էության, կառավարությունը համարում է, որ Հայեցակարգով «Միջին» և «Խոշոր» կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավաստությունը երկրի համար ունի հանրային նշանակություն:

### ***ՀՀ-ում պարտադիր աուդիտի ենթակա այլ կազմակերպություններ***

Բացի ՀՀՈՒԿ-ներից, ՀՀ տարբեր օրենքներով սահմանված են պարտադիր աուդիտի ենթակա այլ կազմակերպություններ՝ ելնելով նրանց բնույթից և/կամ ծավալից, մասնավորապես հիմնադրամներ, բաց բաժնետիրական ընկերություններ, հասարակական կազմակերպություններ, խաղատներ, շահումով կամ ինտերնետ խաղերի կազմակերպիչներ, հեռուստառադիոընկերություններ<sup>1</sup>:

Ըստ ՖՆ հայեցակարգի՝ 2016թ.-ին ՀՀ-ում պարտադիր աուդիտի ենթակա են եղել 1,174 կազմակերպություն, որոնցից միայն 391-ն (33%) է անցել աուդիտ:

Համեմատության համար նշենք, որ Գերմանիայում 2017թ.-ին PIES քանակը կազմել է ընդամենը 1,150 կազմակերպություն, այսինքն, որոնք պարտավոր էին հրապարակել աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններ (տե՛ս հաջորդող բաժինը):

### ***PIEs-ների ընդգրկումը Եվրոպական միությունում***

Եվրոպական միության («ԵՄ») անդամ-պետությունների կողմից PIES սահմանված կազմակերպությունների բնույթի վերաբերյալ համապարփակ վերլուծություն 2017թ. նոյեմբերին ներկայացված է Accountancy Europe

---

<sup>1</sup> «ՀՀ-ում պարտադիր աուդիտի տեղին լինելը կազմակերպության բնույթից կախված», Գնել Խաչատրյան, «Այլընտրանք» եռամսյա գիտական հանդես, հոկտեմբեր-դեկտեմբեր 2017թ., էջ 461-469; <[www.alternative.am](http://www.alternative.am)>:

կազմակերպության կողմից<sup>1</sup>: Համաձայն այդ ուսումնասիրության՝ PIE-ները ԵՄ տարբեր երկրներում ներառել են.

- հասույթի, ընդամենը ակտիվի և աշխատակիցների թվաքանակի սահմանաչափերով սահմանված կազմակերպություններ,
- կենսաթոշակային հիմնադրամներ,
- պետական բաժնետիրական կազմակերպություններ,
- կառավարչական հաստատություններ,
- հանրային ծառայություններ մատուցող կազմակերպություններ:

Որպես վիճակագրություն՝ նշենք, որ 2017թ. դրությամբ ԵՄ-ում ամենաշատ PIE-ները ունեցել է Ֆրանսիան՝ 1,796, իսկ ամենաքիչը ունեցել է Էստոնիան՝ 30: Ընդհանրապես ԵՄ ուր չեկրներում PIE քանակը չի գերազանցել 200-ը, իսկ ուր չեկրներինը գտնվում էր 400-500-ի մոտակայքում:

### ***PIEs սահմանումը ԵՄ-ում***

Եվրասիական տնտեսական միության (ԵՄՄ) կողմից շրջանառվող ԵՄՄ տարածքում աուդիտորական գործունեության կանոնակարգման մասին համաձայնագրում<sup>2</sup> պարտադիր աուդիտի ենթակա կազմակերպությունները սահմանվում են հետևյալ,

- ցուցակված և ֆինանսական
- համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ ներկայացնող,
- անդամ-երկրների կողմից սահմանվող այլ չափանիշներով սահմանված կազմակերպություններ:

Ըստ էության, ԵՄՄ աուդիտի համաձայնագրի նախագծով, բացի ՀՀՈԻԿ-ներից, այլ PIEs չեն սահմանվում, բացառությամբ մայր կազմակերպությունների, որոնք պատրաստում են խմբային հաշվետվություններ: Այս պահանջը տարօրինակ է, քանի որ դուստր կազմակերպություն ունենալը ողջամտորեն չի մատնանշում տվյալ կազմակերպության նկատմամբ հանրային նշանակալի լինելու վերաբերյալ:

ԵՄՄ անդամ-երկրներից Ղազախստանում, սահմանում է PIEs-ը (“организации публичного интереса”<sup>3</sup>) ներառելով բաժնետիրական, ֆինանսավարկային, հանքարդյունաբերության, հացահատիկ մշակող և

<sup>1</sup> “Definition of Public Interest Entities in Europe; State of play after the implementation of the 2014 Audit Reform”, Accountancy Europe, Audit & Assurance, November 2017

<sup>2</sup> “Соглашение об аудиторской деятельности на территории Евразийского экономического союза” Проект, 2017, <[https://docs.eaeunion.org/ria/ru-ru/0121856/ria\\_02022017\\_doc.pdf](https://docs.eaeunion.org/ria/ru-ru/0121856/ria_02022017_doc.pdf)>

<sup>3</sup> Закон Республики Казакстан “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности”, 28.02.2007; <[http://online.zakon.kz/document/?doc\\_id=30092011#pos=58;-103](http://online.zakon.kz/document/?doc_id=30092011#pos=58;-103)>

պետական մասնակցությամբ կազմակերպությունները: Սա անշուշտ շատ լայն ընդգրկում է:

Ռուսաստանը PIES չի սահմանում, սակայն պահանջում է որոշակի նմանատիպ բնույթի կազմակերպությունների համար պարտադիր աուդիտի նորմ, ցուցակվածից ու ֆինանսավարկային կազմակերպություններից բացի ներառելով այն կազմակերպությունները<sup>1</sup>, որոնց եթե տարեկան եկամուտը գերազանցել է 60 միլիոն ռուբլին (մոտ 500 միլիոն դրամ)՝ կամ հրապարակում է համախմբված հաշվետվություն:

### ***Ամփոփում – առաջարկներ***

Պետության կողմից պարտադիր աուդիտի նորմ պետք է սահմանվի միայն այն կազմակերպությունների նկատմամբ, որոնք ունեն հանրային մեծ հետաքրքրություն և նշանակալիություն: Մյուս կազմակերպությունների նկատմամբ աուդիտի պահանջը պետք է սահմանվի նրանց բաժնետերի կամ կառավարման լիազոր անձանց, օրինակ՝ հիմնադրամների դեպքում, հոգաբարձուների խորհրդի կողմից:

Կարծում ենք՝ ՀՀ-ում պետք է իրավականորեն սահմանել PIES-ը և պարտադիր աուդիտի անհրաժեշտությունը: Այդ կազմակերպությունները պարտավոր են հրապարակել տարեկան ամբողջական ֆինանսական հաշվետվություններ՝ անկախ աուդիտորի եզրակացության հետ միասին: Մասնավորապես առաջարկում ենք նաև հետևյալը.

ա) Public-Interest Entities (PIEs) հայերեն թարգմանել հետևյալ կերպ՝ Հանրային նշանակալի կազմակերպություններ (ՀՆԿ-ներ), քանի որ «հանրային հաշվետվողականություն ունեցող կազմակերպություններ» եզրույթը, որը կիրառվում է ՖՆ հայեցակարգում, վերաբերում է միայն նրա մի մասին:

բ) ՀՆԿ-ների ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատությունը չափազանց կարևոր է պետության և հանրության համար ու նրանց աուդիտի նկատմամբ պետք է սահմանել առավել խստացված պահանջներ, ինչպես դա արվել է ԵՄ-ի կողմից:

գ) Պետք է հստակեցնել ՀՆԿ-ների շրջանակը և ընդհանրապես պարտադիր աուդիտի ենթակա կազմակերպությունների շրջանակը, քանի որ այժմ ՀՀ-ում պարտադիր աուդիտի շրջանակը նշանակալիորեն չի համապատասխանում պետական և հանրային անհրաժեշտությանը:

---

<sup>1</sup> Федеральный закон, Российская Федерация, «Об аудиторской деятельности», 24.12.2008.

# ՀԱՆՐԱՅԻՆ ՆՇԱՆԱԿԱԼԻ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏԻ ԿԱՐԳԱՎՈՐՈՒՄԸ ՀՀ-ՈՒՄ

**ՀԱՅԿ ԳԵՐԱՍԻՄԻ ՄՆԱՑԱԿԱՆՅԱՆ**, *տ.գ.դ., պրոֆեսոր*

*ԵՊՀ ֆինանսահաշվային ամբիոնի վարիչ*

**ԳՆԵԼ ԳԱՐԵԳԻՆԻ ԽԱԶԱՏՐՅԱՆ**

*MBA(US), ACCA (UK), Առևտրի ղեկավար,*

*ԵՊՀ ֆինանսահաշվային ամբիոնի հայցորդ*

**Համառոտագիր:** Հռովածում ներկայացվել են հանրային նշանակալի կազմակերպությունների կարևորությունը, միջազգային փորձը այդ կազմակերպությունների նկատմամբ առևտրի առանձնահատուկ պահանջների վերաբերյալ և նրանց վերաբերյալ Հայաստանի Հանրապետությունում (ՀՀ) առկա իրավական պահանջները: Նաև վերլուծության արդյունքում ներկայացվել են ՀՀ-ում այդ կազմակերպությունների նկատմամբ առևտրի պահանջների վերաբերյալ իրավական անհրաժեշտ կարգավորումները:

**Բանալի բառեր.** *PIEs, հանրային հաշվետվողականություն, հանրային կարևորություն, առևտրի, ԵՄ առևտրի դիրեկտիվ:*

## РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТА ОБЩЕСТВЕННО-ЗНАЧИМЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ В РЕСПУБЛИКЕ АРМЕНИЯ

**АЙК ГЕРАСИМОВИЧ МНАЦАКАНЯН**, *д.э.н., профессор*

*Заведующий кафедрой финансов и бухгалтерского учета ЕГУ*

**ГНЕЛ ГАРЕГИНОВИЧ ХАЧАТРЯН**

*MBA(US), ACCA(UK), Руководитель аудита, соискатель*

**Аннотация:** В данной статье рассматривается важность общественно-значимых организаций, международный опыт специфических требований к подобным организациям, а также правовые требования РА. Также представлены рекомендации по эффективному регулированию аудита данных организаций в Республике Армения.

**Ключевые слова:** *общественно-значимые организации, общественная отчетность, общественные интересы, аудит, Директива ЕС по аудиту.*

## AUDIT REGULATION OF PUBLIC-INTEREST ENTITIES IN THE REPUBLIC OF ARMENIA

**HAYK GERASIM MNATSAKANYAN**, *Doctor of Sciences (Economics), Professor  
Head, Chair of Finances and Accounting, Yerevan State University*

**GNEL GAREGIN KHACHATRYAN**

*Ph.D. Student, Chair of Finances and Accounting, Yerevan State University  
MBA (US), ACCA (UK), Audit Partner, “Sos-Audit” LLC*

**Abstract:** This article presents the importance of Public-Interest Entities, international practice on audit regulations regarding these entities, and current regulations related to such entities in the Republic of Armenia. Also, recommendations are presented to effectively regulate the audit of those entities in the Republic of Armenia.

**Keywords:** *PIEs, public accountability, public interest, audit, EU Audit Directive.*