

Աուդիտորական գործունեության մասնագիտական միջազգային ստանդարտների մշակման եւ շարունակական թարմացման աշխատանքներն իրականացվում են Հաշվապահների միջազգային դաշնության (ՀՄԴ) հատուկ հանձնաժողովներում, որտեղ աշխատում են տարբեր երկրների աուդիտի ոլորտի լավագույն մասնագետները: Ներկայում ՀՄԴ-ն կարելու է ստեղծել մասնագիտության պահանջները բավարարող եւ բոլորին ընդունելի մասնագիտական ստանդարտների շրջանակ: Այս պարագայում կարելու է ներդաշնակեցնել տարբեր երկրների պահանջները՝ մասնագիտական կրթության, վարքագծի կանոնների եւ աուդիտի ստանդարտների կիրառման նկատմամբ: Դրա հիմքում պետք է դրվեն մասնագիտության նկատմամբ ամենաբարձր պահանջները, ինչը կարող է նպաստել տարբեր երկրների տնտեսությունների զարգացմանը: Ակնհայտ է, որ այդ ստանդարտների շրջանակի հիմնական բաղադրիչները պետք է լինեն մասնագետ հաշվապահի (աուդիտորի) վարքագծի ստանդարտները, աուդիտի միջազգային ստանդարտները, կրթության միջազգային ստանդարտները, հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտները, ինչպես նաեւ հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտները:

Աուդիտորի մասնագիտական վարքագծի կանոնները ՀՀ կառավարությունն ընդունել է 2005թ.: Որոշման մեջ սահմանված են միայն սկզբունքները եւ կանոնները: Բայց կարծում ենք, որ կարելու է ոչ միայն ստանդարտների մշակումն ու սահմանումը, այլեւ դրանց կիրառման վերաբերյալ տարբեր ուղեցույցների մշակումը, որոնց նկատմամբ պահանջարկը ՀՀ-ում այսօր խիստ արդիական է:

Աուդիտորի մասնագիտության յուրահատուկ հատկանիշներից մեկը հանրության հանդեպ որոշակի պարտականությունների ստանձնումն է: Այսինքն՝ աուդիտորի պատասխանատվությունը չի սահմանափակվում բացառապես մեկ պատվիրատուի կամ գործատուի մասնագիտական պահանջների բավարարմամբ: Աուդիտորի եզրակացությունից օգտվում են հանրության լայն շերտեր: Ուստի՝ հանրային շահը պաշտպանելիս աուդիտորը միաժամանակ պետք է ենթարկվի նաեւ մասնագիտական վարքագծի կանոնների պահանջներին:

Աուդիտորի վարքագծի միջազգային կանոնները սահմանում են աուդիտորի նկատմամբ մասնագիտական էթիկայի պահանջները եւ մասնագիտական էթիկայի հինգ հիմնարար սկզբունքներին համապատասխանության համար անհրաժեշտ հասկացությունների շրջանակը: Այդ սկզբունքներն են ազնվությունը, օբյեկտիվությունը, մասնագիտական գիտելիքը եւ պատշաճ վերաբերմունքը, գաղտնիության պահպանումը, մասնագիտական վարքագիծը: Անհրաժեշտ է, որ աուդիտորական ծառայություն մատուցելիս աուդիտորները նախանշեն սկզբունքները վտանգելու հնարավոր բոլոր սպառնալիքները եւ իրականացնեն վտանգները սահմանափակող քայլեր, որոնց արդյունքում կշված սկզբունքները չեն վտանգվի:

Կարելու է, որ աուդիտորը մասնագիտական գործունեություն իրականացնելիս պահպանի վարքագծի հիմնարար սկզբունքները: Աուդիտորը պետք է ազնիվ լինի մասնագիտական եւ գործնական բոլոր հարաբերություններում: Ազնվության սկզբունքը բոլոր

աուդիտորներին պարտավորեցնում է ազնիվ եւ պարզ լինել գործնական հարաբերություններում: Անհրաժեշտ է, որ աուդիտորը անաչառությամբ չունենա հաշվետվություններին, զեկույցներին կամ այլ տեղեկատվությանը, եթե նա համոզված է, որ այնտեղ առկա է էականորեն կեղծ կամ սխալ տվյալ, չճշգրտված կամ թաքցված տեղեկատվություն:

Աուդիտորը չպետք է լինի կողմակալ, թույլ տա շահերի բախում կամ այլ անձանց ազդեցություն, ովքեր կոտակարեն մասնագիտական եւ գործարարության սկզբունքները: Օբյեկտիվության սկզբունքը բոլոր աուդիտորներին պարտավորեցնում է կասկածի տակ չդնել եւ չվարկաբեկել իրենց մասնագիտական, գործնական որոշումները՝ կողմակալության, շահերի բախման կամ այլոց անհարկի ազդեցության պատճառով: Անհրաժեշտ է ունենալ մասնագիտական այնպիսի գիտելիք եւ հմտություններ, որոնք պատվիրատուին կամ գործատուին կապահովեն մասնագիտական պատշաճ ծառայություն: Մասնագիտական գրագետ ծառայություն մատուցելիս պահանջվում է օգտագործել մասնագիտական գիտելիքն ու հմտությունները՝ հիմնավորված որոշումներ կայացնելու նպատակով:

Մասնագիտական շարունակական զարգացման շնորհիվ մշակվում եւ պահպանվում են աուդիտորների այն ունակությունները, որոնք անհրաժեշտ են մասնագիտական պատշաճ աշխատանք կատարելու համար: Պետք է շարունակաբար խորացնել մասնագիտական գիտելիքն ու հմտությունները, որոնց միջոցով պատվիրատուին կամ գործատուին հնարավոր կլինի ապահովել մասնագիտական ծառայություններ՝ հիմնված մասնագիտական գործունեության, օրենսդրության ոլորտում ներկայում ընթացող զարգացումների վրա:

Աուդիտորը պետք է ապահովի մասնագիտական ծառայությունների մատուցման արդյունքում ձեռք բերված տեղեկատվության գաղտնիությունը եւ չպետք է այն բացահայտի այլ անձանց: Գաղտնիության սկզբունքի համաձայն՝ աուդիտորները պարտավոր են խուսափել հետեւյալից.

- բացահայտել մասնագիտական հարաբերությունների արդյունքում ստացված գաղտնի տեղեկատվությունը երրորդ անձանց՝ առանց համապատասխան եւ որոշակի թույլտվության, եթե հակառակն անելու համար չկան օրենսդրական պարտականություններ,
- օգտագործել մասնագիտական կամ գործնական հարաբերությունների արդյունքում ստացված գաղտնի տեղեկատվությունը՝ հոգուտ իրենց կամ երրորդ կողմի:

Ցանկալի է, որ աուդիտորը նույնիսկ ընտանեկան միջավայրում պահպանի մասնագիտական գործունեության ընթացքում ստացած տեղեկատվության գաղտնիությունը:

Գաղտնիության սկզբունքը անհրաժեշտ է կիրառել նույնիսկ այն ժամանակ, երբ ավարտվել են գործնական հարաբերությունները աուդիտորի եւ պատվիրատուի միջեւ: Եթե աուդիտորը հետագայում փոխում է իր աշխատանքի վայրը կամ նոր պատվիրատուի հետ է սկսում աշխատել, նա իրավասու է օգտագործել նախորդ տարիների փորձը: Սակայն չի կարող օգտագործել կամ բացահայտել մասնագիտական եւ գործնական հարաբերությունների արդյունքում ձեռք բերված գաղտնի տեղեկատվությունը: Իհարկե,

ԱՌԴԻՏՈՐԻ ՄԱՍՆԱԳԻՏԱԿԱՆ ՎԱՐՔԱԳԾԻ ՀԻՄՆԱՐԱՐ ՍԿԶԲՈՒՆՔՆԵՐԸ

**Հայկ
ՄԱՅԱԿԱՆՅԱՆ**
Տնտեսագիտության
թեկնածու,
դոցենտ



օրենսդրական պահանջի առկայության դեպքում, օրինակ՝ ՀՀ-ում փողերի վճարման հետ կապված օրենսդրության պահանջների համապատասխան, աուդիտորը պարտավոր է տրամադրել պահանջվող տեղեկատվությունը:

Եթե պատվիրատուն համաձայն է, որ աուդիտորը բացահայտի գաղտնի տեղեկատվությունը, անհրաժեշտ է հաշվի առնել այն փաստը, որ այդ բացահայտման արդյունքում կարող են ոտնահարվել բոլոր կողմերի շահերը: Եթե կան ոչ հիմնավոր փաստեր, ոչ ամբողջական տեղեկություն կամ անհիմն եզրակացություն, պետք է կայացնել մասնագիտական որոշում, թե ինչ տիպի բացահայտում պետք է անել: Մասնավորապես՝ աուդիտորը պետք է վստահ լինի, որ անձինք, որոնց տրամադրվելու է տեղեկատվությունը, հանդիսանում են դրա համապատասխան հասցեատերերը:

Եվ վերջապես՝ աուդիտորը պետք է գործի համաձայն համապատասխան օրենքների ու կանոնակարգերի եւ զեքո մտա այնպիսի գործողություններից, որոնք կարող են վարկաբեկել տվյալ մասնագիտությունը:

Ընդհանուր առմամբ՝ աուդիտորը պետք է լինի վստահելի ու չպետք է չափազանցված ներկայացնի բոլոր այն ծառայությունները, որոնք նա կարող է մատուցել, եւ այն որակավորումն ու փորձը, որն ունի: Պետք է երբեք անհիմն համեմատություններ կատարել այլ մասնագետների աշխատանքների հետ:

Աուդիտորների աշխատանքային գործունեության ընթացքում հանդիպող տարբեր իրավիճակներում հաճախ նշված է հիմնարար սկզբունքների պահպանումը կարող է վտանգվել: Անհնար է կանխատեսել բոլոր այն իրավիճակները, որոնց դեպքում կարող են այդպիսի վտանգներ առաջանալ եւ սահմանել հակազդեցության համապատասխան միջոցները: Հետեւաբար՝ սկզբունքների պահպանման միջազգային հայեցակարգի շրջանակի հիմքում դրված է հանրային շահի պահպանման գաղափարը, որը պահանջում է, որ աուդիտորը որոշի, գնահատի եւ վերացնի բոլոր այն վտանգները, որոնք առաջանում են հիմնարար սկզբունքների կիրառման ընթացքում: Եթե բացահայտված վտանգները էական են, ապա աուդիտորը անհրաժեշտության դեպքում կարող է կիրառել նախագուշակական միջոցներ՝ վտանգները վերացնելու կամ նվազեցնելու մինչեւ ընդունելի մակարդակ:

Վտանգների կարեւորությունը գնահատելիս աուդիտորը պետք է հաշվի առնի ինչպես որակական, այնպես էլ քանակական մի շարք գործոնները: Եթե նա ի վիճակի է իրականացնել նախագուշակական համապատասխան միջոցներ, ապա անհրաժեշտ է հրաժարվել տվյալ մասնագիտական ծառայությունը մատուցելուց:

Իհարկե, հնարավոր են դեպքեր, երբ աուդիտորը կարող է չկանխամտածված խախտել վարքագծի վերաբերյալ դրույթներից որեւէ մեկը: Այսպիսի չկանխամտածված խախտումը, կախված խնդրի բնույթից եւ կարեւորությունից, կարող է չհամարվել հիմնարար սկզբունքների խախտում, սակայն պայմանով, որ այն հայտնաբերվելու դեպքում անմիջապես ուղղվի, եւ ձեռնարկվեն նախագուշակական անհրաժեշտ միջոցներ:

Գոյություն ունեն մեծ թվով հանգամանքներ, որոնք կարող են վտանգել հիմնարար սկզբունքների կիրառումը: Վտանգների մեծամասնությունը կարելի է դասակարգել հետեւյալ խմբերում.

- անձնական շահի վտանգ, որը կարող է ծագել մասնագիտական գործունեության ընթացքում աուդիտորի կամ նրա ընտանիքի անդամի ֆինանսական շահի առկայության դեպքում,
- ինքնաստուգման վտանգ, որը կարող է ծագել, եթե աուդիտորը պետք է վերանայի նախկինում իր կայացրած որոշումները,
- ինքնապաշտպանության վտանգ, որը կարող է ծագել, երբ աուդիտորը որեւէ դիրքորոշում կամ կարծիք պաշտպանում է այն աստիճան, որ կասկածի տակ է առնվում նրա հետագա օբյեկտիվությունը,
- մտերմության վտանգ, որը կարող է առաջանալ, երբ աուդիտորը մտերիմ հարաբերությունների պատճառով սկսում է չափից դուրս համակրանք տածել պատվիրատուի շահերի նկատմամբ,
- ահաբեկման վտանգ, երբ աուդիտորը չի կարողանում օբյեկտիվորեն գործել՝ իր նկատմամբ գոյություն ունեցող իրական կամ ակնկալվող վտանգների (ճնշումների) պատճառով:

Նախագուշակական միջոցները, որոնք ի վիճակի են վերացնել ծագած վտանգները կամ նվազեցնել դրանք մինչեւ ընդունելի մակարդակ, բաժանվում են երկու ընդարձակ խմբի.

- ✓ նախագուշակական միջոցներ, որոնք սահմանված են մասնագիտական ոլորտի օրենսդրությամբ,
- ✓ նախագուշակական միջոցներ, որոնք մշակվել են աշխատանքային միջավայրում:

Կարելի է համարվում է, որ այն նախագուշակական միջոցները, որոնք սահմանված են օրենսդրությամբ, ներառեն հետեւյալ պահանջները.

- ✓ մասնագիտական աշխատանքի անցնելու համար անհրաժեշտ կրթություն, վերապատրաստում եւ փորձ,
- ✓ մասնագիտական շարունակական զարգացման պահանջներ,
- ✓ մասնագիտական ստանդարտների պարտադիր կիրառում,
- ✓ մասնագիտական կամ իրավական մոնիտորինգ եւ կարգապահական ընթացակարգեր:

Հայաստանի Հանրապետությունում բացակայում է օրենսդրական նշված պահանջներից մի քանիսը, որոնք էական ազդեցություն կարող են թողնել ոլորտի հետագա զարգացման վրա: Մասնավորապես՝ բացակայում են մասնագիտական շարունակական զարգացման պահանջը, մասնագիտական եւ իրավական մոնիտորինգը, կարգապահական ընթացակարգերը: Ներկայում ՀՀ-ում գործող աուդիտորի մասնագիտական ստանդարտները մասամբ են համապատասխանում միջազգային համապատասխան ստանդարտների պահանջներին եւ խիստ արդիական է դրանց համապատասխանության հարցի քննարկումը՝ ներառյալ մասնագիտական գործունեության վարքագծի սկզբունքների պարտադիր կիրառումը:

1. Աուդիտորի վարքագծի կանոններ, ՀՀ կառավարության թիվ Ն 499 որոշում, 2005

2. Code of Ethics for professional accountants, International Federation of Accountants, New York 2008.