



ԶՅԿ-ների հաշվետվողականության պահանջները

Համառոտ ակնարկ տարբեր երկրների իրավական կարգավորումների վերաբերյալ¹

1. Ներածություն

Սույն ակնարկում ներկայացվում են ԶՅԿ-ների հաշվետվողականության պահանջները, որ առկա են Հայաստանին համանման երկրներում: Այն նպատակ ունի աջակցել երկրում առաջարկվող ԶՅԿ-ների հաշվետվողականության պահանջների բնարկմանը: Ակնարկը մշակվել է 2019թ. ապրիլին՝ փաստաթղթերի ուսումնասիրության և Բուլղարիայի, Խորվաթիայի, Չեխիայի, Եստոնիայի, Վրաստանի, Մոլդովայի և Ուկրաինայի փորձագետների կողմից հավաքագրված տեղեկատվության² հիման վրա: Մեր ուշադրության կենտրոնում են եղել հաշվետվողականության այն պահանջները, որոնք վերաբերում են բոլոր ԶՅԿ-ներին (և մշակված՝ ելնելով նրանց առանձնահատկություններից) և/կամ հատուկ կարգավիճակ (օրինակ, հանրագուտ կամ բարեգործական կարգավիճակ) ունեցող ԶՅԿ-ներին:

Փաստաթուղթը չի անդրադառնում վերահսկողական/մշտադիտարկման գործառույթների մի շարք առանձին տեսակներին, որոնք կախված են ԶՅԿ գործունեության ոլորտներից կամ կապված են բոլոր իրավաբանական անձանց համար գործող ընդհանուր պարտավորությունների հետ: Նման հաշվետվությունների օրինակները ներառում են՝

¹ Նյութը պատրաստվել է Եվրոպական միություն Ոչ առևտրային իրավունքի եվրոպական կենտրոնի (ECNL) ծրագրի խորհրդատու Լյուբեն Պանոպի կողմից, ECNL իրավախորհրդատու Էսթեր Հարթայի օժանդակությամբ: Բոլոր իրավունքները պաշտպանված են:

² ECNL-ն իր երախտագիտությունն է հայտնում հետևյալ փորձագետներին՝ իրենց ներդրման համար. Մարիամ Լաքաբիժե (Քաղաքացիական հասարակության ինստիտուտ, Վրաստան), Ֆլորին Գիսկա (Պրոմո-Լեքս միավորում, Մոլդովա), Դարյա Սիդորենկո (Անկախ քաղաքական հետազոտությունների ուկրաինական կենտրոն), Ալարի Ռամմո (Եստոնիայի, ոչ առևտրային կազմակերպությունների ցանց) և ECNL իրավական փորձագետներ Իվանա Ռոզենգվեյգովա (Չեխիա) և Վանյա Սկորիչ (Խորվաթիա):

Սույն փաստաթուղթը մշակվել է ECNL-ի ղեկավարմամբ իրականացվող նախագծի շրջանակում, որը հնարավոր է դարձել «Ոչ առևտրային իրավունքի միջազգային կենտրոնի» (ICNL) «Քաղաքացիական տարածք նախաձեռնության» միջոցով, ինչպես նաև Եվրոպական Միության ֆինանսական աջակցությամբ իրականացվող «Առաջընթացի դիտարկում, գործողության խրախուսում» ծրագրի շրջանակում:

Սույն հրապարակումը մասնակիորեն ֆինանսավորվում է Շվեդիայի կառավարության և ԵՄ-ի կողմից: Այստեղ ներկայացված բովանդակությունը պարտադիր չէ, որ արտացոլի Շվեդիայի կառավարության տեսակետները: Բովանդակության համար պատասխանատու է միայն հեղինակը: Սույն փաստաթղթի բովանդակությունը միմիայն ECNL-ի պատասխանատվությունն է և որևէ կերպ չի կարող համարվել Եվրոպական միության դիրքորոշման արտացոլում:

Փաստաթղթի թարգմանությունը և տպագրությունը հնարավոր է դարձել ԱՄՆ ՄՉԳ կողմից ֆինանսավորվող «Պահանջատեր հասարակություն հանուն պատասխանատու կառավարման» ծրագրի շրջանակում, որն իրականացվում է Թրանսպարենսի Ինթերնեշնլ հակակոռուպցիոն կենտրոնի կողմից:

- *Հատուկ ոլորտներում աշխատող (կամ առանձին տեսակների գործունեություն իրականացնող) կազմակերպությունների մշտադիտարկում/հաշվետվողականություն, օրինակ՝ հաշվետվողականություն կամավորների ներգրավող կամ սոցիալական ծառայություն մատուցող կազմակերպությունների համար: Նման հաշվետվողականություն չի կիրառվում այն կազմակերպությունների համար, որոնք ներգրավված չեն այս ոլորտում/գործունեության մեջ:*
- *Պարտավորությունները, որոնք կարող են կիրառելի լինել բոլոր կազմակերպությունների համար՝ հստակ սահմանված կոնկրետ թեմայի շրջանակում: լրացուցիչ հաշվետվողական պարտավորությունների օրինակ է փողերի լվացման կանխարգելման օրենսդրությունը (օրինակ, որոշ երկրներում ԶԳ-ները պարտավոր են հաշվետու լինել կասկածելի գործարքների վերաբերյալ):*
- *Պարտավորություններ, որոնք մշակված չեն հատուկ ԶԳ-ների համար, սակայն այդ պահանջը կարող է գործել բոլոր այլ իրավաբանական անձանց համար, ինչպես օրինակ մասնագիտացված պետական մարմինների նկատմամբ հաշվետվողականության կամ վերջիններիս կողմից մշտադիտարկման ենթարկվելու պարտավորությունները, օրինակ՝ աշխատանքային հարաբերությունները վերահսկող գործակալության նկատմամբ: Սա բխում է այն փաստից, որ գործատուները (անկախ իրավական ձևից) պարտավոր են կոնկրետ տվյալներ ներկայացնել, օրինակ, աշխատակիցների աշխատավարձերի կամ քանակի վերաբերյալ: Բացի այդ, ԶԳ-ները պետք է պահպանեն ընդհանուր աշխատանքային օրենսդրությունը, որը կարող է նաև նախատեսել որոշ հաշվետվողականության կամ վերահսկողության պարտավորություններ, օրինակ՝ աշխատանքային առողջ միջավայրի, սոցիալական ապահովության վճարների առումով և այլն: ԶԳ-ներից, որպես կանոն, պահանջվում է նաև հարկային հաշվետվություններ ներկայացնել, հատկապես եթե նրանք ներգրավված են տնտեսական գործունեության մեջ, որն ազատված չէ հարկերից:*

Վերջապես, հաշվետվողականությունը սովորաբար դիտվում է որպես պարտավորություն, որը բխում է այն փաստից, որ ԶԳ-ները ստանում են որոշակի տեսակի պետական աջակցություն (ուղղակի ֆինանսավորման կամ անուղղակի՝ հարկային արտոնությունների միջոցով): ԶԳ-ների նկատմամբ սովորաբար գործում են **լրացուցիչ/առանձին հաշվետվողականության պահանջներ, երբ նրանք պետական ֆինանսավորում են ստանում դրամաշնորհների կամ սուբսիդիաների տեսքով:** Նման հաշվետվությունների պահանջները սովորաբար ամրագրվում են ֆինանսավորման պայմանագրով և համապատասխան դոկոր հաստատության պահանջների միջոցով: Որպես օրինակ, Մոլդովայում 2%-ի չափով հատկացումներ ստացողները պարտավոր են հաշվետվություններ ներկայացնել ստացված գումարների ծախսման եղանակի վերաբերյալ:

2. Հաշվետվողականության վերաբերյալ միջազգային չափանիշները

ԶԳ-ների հաշվետվողականության պահանջները կարող են ազդել ԶԳ-ների գործունեության վրա, և ազդեցություն ունենալ մարդու այն երեք հիմնարար իրավունքների վրա, որոնք առնչվում են ԶԳ-ներին՝

- Միավորումների ազատությունը,
- Մասնավոր կյանքի իրավունքը (ԶԳ-ների, նրա դոնորների, աշխատակիցների և այլ կապակցված անձանց համար),
- Պաշտպանություն խտրականությունից (կամ հավասար վերաբերմունք):

Միավորումների ազատությունը

Եթե հաշվետվողականությունը պատճառ է դառնում, որպեսզի անձինք ձեռնպահ մնան ԶՅԿ-ներում ներգրավելուց, կամ ԶՅԿ-ները սկսեն սահմանափակել իրենց գործունեությունը՝ տարբեր վարչարարական խոչընդոտների պատճառով, հաշվետվողականության պահանջը կարող է միավորումների ազատության սահմանափակում հանդիսանալ: Միավորումների ազատության ցանկացած հնարավոր սահմանափակում (կամ, այլ կերպ ասած, ԶՅԿ-ների գործունեությունը ծանրաբեռնող որևէ պարտավորություն) պետք է՝

- հիմնված լինի օրենքի վրա,
- ծառայի իրավաչափ նպատակի, և
- լինի անհրաժեշտ և համաչափ:

Օրինականություն: Ինչ վերաբերում է ցանկացած սահմանափակման իրավական հիմքերին, բավարար չէ, որ հաշվետվողականության պահանջները սահմանված լինեն օրենքով, դրանք նաև պետք է լինեն հստակ և կանխատեսելի (ապահովեն բավարար հստակություն, թե ինչն է իրենից ներկայացնում խախտում, և ինչպիսին են հնարավոր պատժամիջոցները),

Իրավաչափ նպատակ: Միջազգային փաստաթղթերում հստակորեն ներկայացված են այն միակ հնարավոր նպատակները, որոնց համար այս իրավունքը կարող է սահմանափակվել: Դրանք ներառում են «ազգային անվտանգության կամ հասարակական անվտանգության շահերը, անկարգությունների կամ հանցագործությունների կանխումը, առողջության կամ բարոյականության պաշտպանությունը կամ այլ անձանց իրավունքների և ազատությունների պաշտպանությունը»³:

Պետական մարմինները տարբեր փաստարկներ են օգտագործում հաշվետվողականության առավել խիստ պահանջների առաջադրման համար: Ամենատարածված փաստարկներից մեկն է ԶՅԿ-ների կողմից ռեսուրսների ստացման և օգտագործման **թափանցիկության մեծացման** անհրաժեշտությունը (այս փաստարկն է օգտագործվել Ուկրաինայում ԶՅԿ-ների հաշվետվողականության պահանջների ընդլայնմանն ուղղված մի քանի օրինագծերի փոփոխությունների առաջադրման համար): Որպես փաստարկ է օգտագործվել նաև միջազգային, ինչպես նաև տեղական դոնորներից ներհոսող միջոցների թափանցիկությունը՝ ԶՅԿ-ների վրա **«անցանկալի ազդեցությունից» խուսափելու** նպատակով (սա արդեն օգտագործվել է որպես փաստարկ Նիդեռլանդներում՝ «Զաղաքացիական հասարակության կազմակերպությունների թափանցիկության մասին» օրենսդրական նախագծի առաջադրման ժամանակ): **Թափանցիկություն ապահովելու կամ անցանկալի ազդեցությունից խուսափելու փաստարկները միանշանակ չեն տեղավորվում սահմանափակումների կիրառման իրավաչափ նպատակների շրջանակում՝ ըստ միջազգային չափանիշների:**

Օգտագործվող մեկ այլ փաստարկով՝ հաշվետվողականությունը իշխանություններին թույլ է տալիս վերահսկել **ԶՅԿ-ների համապատասխանությունը իրավական պահանջներին կամ կանխարգելի խարդախության կամ հանցագործության դեպքերը:** Վերջին շրջանում կառավարությունները նաև օգտագործում են **ահաբեկչության, ահաբեկչության ֆինանսավորման և փողերի լվացման դեմ պայքարի** փաստարկը: Ինչպես հանցագործության կանխարգելումը, այնպես էլ փողերի լվացման և ահաբեկչության դեմ պայքարը կարող են նշվել որպես ազգային անվտանգության կամ հասարակության

³ Մարդու իրավունքների եվրոպական կոնվենցիա, հոդված 11

ապահովության, կամ անկարգությունների և հանցագործությունների կանխարգելման ուղղությամբ ձեռնարկվող միջոցներ: Հետևաբար՝ դրանք կարող են իրավաչափ պատճառներ համարվել ԶՀԿ-ների հաշվետվողականության պահանջների ներդրման համար: Այնուամենայնիվ, նույնիսկ եթե ԶՀԿ հաշվետվողականության ներդրումը հետապնդում է իրավաչափ նպատակ, **ցանկացած սահմանափակման վերջնական և կարևորագույն թեստը նախանշված նպատակի իրագործման համար դրա անհրաժեշտության ապացուցումն է, ընդ որում պետք է ապացուցվի նաև, որ այդ նպատակն անհնար է իրագործել նվազ խստությամբ պահանջների դեպքում:**

Անհրաժեշտությունը: Հաշվետվողականության խիստ պահանջների ներդրումը կարող է արդարացված լինել **այնքանով, որքանով հստակ ապացուցված է կոնկրետ սպառնալիքի առկայությունը** (օրինակ, փողերի վլացման հնարավորությունը) **և սա ոչ թե տեսական կամ ենթադրական դաշտում պետք է լինի, այլ հիմնված կոնկրետ փաստերի և ռիսկերի գնահատման արդյունքների վրա:** Պետք է տեսանելի լինի, որ առաջարկվող միջոցառումները (այսինքն՝ հաշվետվողականության պահանջը) նպատակ ունեն լուծելու բացահայտված խնդիրները: Եթե առավել խիստ հաշվետվողականության ներդրման համար պատճառ են հանդիսանում փողերի վլացման կամ ահաբեկչության ֆինանսավորման դեմ պայքարի նկատառումները, ապա դժվար կլինի փաստարկել, թե ինչու տեղեկությունների որոշակի մասը պետք է լինի հրապարակային (քանի որ այդ տեսակի հանցագործության դեմ պայքարը պետական մարմինների պարտականությունն է, այլ ոչ թե հանրության):

Համաչափություն: Կան հաշվետվողականության մի քանի տարրեր, որ պետք է հաշվի առնել: Դրանցից առաջինը վերաբերում է այն ջանքերին, որոնք ԶՀԿ-ները պետք է գործադրեն հաշվետվողականության ապահովման համար, այն է՝ **համաչափության սկզբունքը:** Համաչափության սկզբունքը կապված է այն հանգամանքի հետ, որ որոշ պահանջներ, որոնք կարող են ողջամիտ թվալ խոշոր մասնագիտացված կազմակերպության համար, կարող են ծայրահեղ ծանրաբեռնող թվալ փոքր կամավորական միավորման համար: Ըստ Վենետիկի հանձնաժողովի և ԵԱՀԿ/ԺՀՄԻԳ միավորումների ազատության միասնական ուղեցույցի, **հաշվետվողականության պահանջները չպետք է ավելորդ բեռ հանդիսանան, այլ պետք է համաչափ լինեն կազմակերպության չափին և նրա գործունեության շրջանակին՝ հաշվի առնելով ակտիվների և եկամուտի չափը⁴:**

Մասնավոր կյանքի իրավունքը

Միավորման անդամների անունների վերաբերյալ տեղեկատվության հաղորդման պահանջները կարող են հանգեցնել մասնավոր կյանքի իրավունքի խախտման, քանի որ կարող են խախտել որոշակի տեղեկատվության չբացահայտման իրավունքը (օրինակ միասնականների իրավունքները պաշտպանող կազմակերպության կամ հոգեկան առողջության խնդիրներ ունեցողների միավորման անդամների պարագայում): Նմանապես, դոնորների անունների հրապարակման պահանջը ևս կարող է հանգեցնել խախտման: «Եվրոպայում ոչ պետական կազմակերպությունների իրավական կարգավիճակի վերաբերյալ» CM/Rec (2007)14 առաջարկությունների 64-րդ կետում ընդգծում է, որ **հաշվետվողականության բոլոր պահանջներում պետք է պահպանվի դոնորների, շահառուների և աշխատակիցների իրավունքները հարգելու պարտավորությունը, ինչպես նաև գործարար գաղտնիության իրավաչափ պաշտպանության իրավունքը:**

⁴ ԵԱՀԿ/ԺՀՄԻԳ-Վենետիկի հանձնաժողովի համատեղ ուղեցույց հավաքների ազատության վերաբերյալ, para. 104

Նմանապես, Եվրոպայի խորհրդի՝ «Եվրոպայի ոչ պետական կազմակերպությունների կարգավիճակին առնչվող հիմնարար սկզբունքների բացատրական հուշագրում»⁵ նշվում է, որ հաշվետվողականության պարտականությունը բացարձակ չէ՝ այն պետք է ապահովի դոնորների մասնավոր կյանքի գաղտնիությունը և պահպանի անհրաժեշտության և համաչափության սկզբունքները:

67. Այնուամենայնիվ, հաշվետվողականության պահանջները պետք է հավասարակշռված լինեն այլ պարտավորություններով, որոնք վերաբերում են մասնավոր կյանքի և գաղտնիության սկզբունքների պահպանմանը: Մասնավորապես, պետք է հաշվի առնվի դոնորի՝ անանուն մտալու ցանկությունը: Սակայն մասնավոր կյանքի և գաղտնիության սկզբունքի պահպանումը անսահմանափակ չէ: Բացառիկ դեպքերում, ընդհանուր շահից ելնելով՝ կարող է հիմնավորվել իշխանությունների համար մասնավոր կամ գաղտնի տեղեկությունների հասանելիությունը, օրինակ, սև շուկայում դրամական փոխանցումների դեմ պայքարելու նպատակով: Բիզնեսի գաղտնիության կամ դոնորների, շահառուների և աշխատակիցների մասնավոր կյանքի և գաղտնիության սկզբունքի ցանկացած բացառություն պետք է դիտարկել ելնելով անհրաժեշտության և համաչափության սկզբունքից:

Վերը նշված չափորոշիչները կիրառելի են նաև մասնավոր կյանքի իրավունքի նկատմամբ, որի դեպքում ևս պետք է գործի անհրաժեշտության և համաչափության պահանջը

Հաշվետվողականությունը և հրապարակային բացահայտումը

Հաշվետվողականության պահանջների անհրաժեշտությունը և համաչափությունը գնահատելիս անհրաժեշտ է հաշվի առնել մի շատ կարևոր գործոն, այն է՝ արդյոք պահանջվող տեղեկատվությունը պետք է լինի հրապարակային, թե այն պետք է հավաքագրվի իշխանությունների կողմից և պահպանվի դրա գաղտնիությունը: Ինչպես նշվեց վերը, պետք է հստակ լինի, թե.

- որն է ԶԶԿ-ներին որոշակի տեղեկատվության հանրայնացման պահանջ ներկայացնելու նպատակը,
- արդյոք դա ազդում է ԶԶԿ-ի, ֆիզիկական անձանց և կամ դոնորների մասնավոր կյանքի իրավունքի վրա, և
- արդյոք տեղեկատվության հանրայնացման անհրաժեշտությունը գերակա է, օրինակ, մասնավոր կյանքի իրավունքի նկատմամբ:

Վենետիկի հանձնաժողովը «Միավորումների ֆինանսավորման մասին» իր զեկույցում⁶ հստակ տարբերակում է նախատեսում **«հաշվետվողականության պարտավորությունների»** (իշխանություններին տեղեկատվության ներկայացում) և **«հրապարակային բացահայտման պարտավորությունների»** (տեղեկատվության հրապարակում կամ հասանելիություն հանրության լայն շրջանակներին) միջև: Իր զեկույցում Վենետիկի հանձնաժողովը նշում է, որ թեև հաշվետվողականության հետ կապված որոշ պարտավորություններ կարող են դիտարկվել որպես իրավաչափ նպատակ հետապնդող պարտականություններ՝ ուղղված ազգային անվտանգության ապահովմանը և անկարգությունների և հանցագործության կանխմանը, *«Ֆինանսավորման աղբյուրի մասին տեղեկատվության հրապարակման պարտականությունը (հրապարակային բացահայտման պարտականությունը) դժվար է համարել այդ նույն նպատակի իրազորման համար անհրաժեշտ միջոց»* (կետ 95): Յետևաբար, անհրաժեշտ է տարբերակել ԶԶԿ-ների կողմից որոշակի տեղեկություններ

⁵ <https://www.osce.org/odihr/37858>

⁶ [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/?pdf=CDL-AD\(2019\)002-e](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/?pdf=CDL-AD(2019)002-e), CDL-AD(2019)002

հաղորդելու պահանջը նման տեղեկատվությունը հրապարակայնորեն բացահայտելու պահանջից:

Յավասար վերաբերմունք

Յավասար վերաբերմունքն ունի մի քանի տարրեր, որոնք պետք է հաշվի առնվեն: Նախ, ԶՅԿ-ներին ներկայացվող պահանջներում չպետք է որևէ խտրականություն լինի՝ կապված օտարերկրյա, միջազգային կամ ներքին աղբյուրներից ֆինանսավորման փաստի հետ: Երկրորդ, ԶՅԿ-ների նկատմամբ մոտեցումը չպետք է նվազ բարենպաստ լինի, քան տնտեսվարող սուբյեկտների կամ այլ իրավաբանական անձանց նկատմամբ: Միավորումների ազատության վերաբերյալ ԵԱԶԿ/ԺՅՄԻԳ-Վենետիկի հանձնաժողովի համատեղ ուղեցույցում ասվում է.

«225.Միավորումներից չպետք է պահանջվի ներկայացնել ավելի մեծ թվով հաշվետվություններ և տեղեկություններ, քան այլ իրավաբանական անձանցից, մասնավորապես՝ տնտեսվարող սուբյեկտներից, և պետք է պահպանվի հավասարությունը տարբեր հատվածների միջև: Յատուկ հաշվետվությունները թույլատրելի են միայն այն դեպքում, եթե պահանջվում են որոշակի արտոնությունների դիմաց, և պայմանով, որ միավորումն ազատ է իր հայեցողության շրջանակում որոշել՝ արդյոք հետևել այդ հաշվետվողականության պահանջներին, թե հրաժարվել դրանցից՝ գրկվելով հարակից հատուկ արտոնություններից, եթե դա կիրառելի է:

Եթե քաղաքացիական հասարակության տարբեր կազմակերպությունների նկատմամբ կամ ԶՅԿ-ների և առևտրային հատվածի նկատմամբ առկա է տարբերակված վերաբերմունք, այն «պետք է հիմնավորված լինի օբյեկտիվ և ողջամիտ հիմքերով»⁷:

3. Տարբեր երկրների համեմատական տեղեկատվություն

Այս բաժինը մշակվել է Բուլղարիայի, Խորվաթիայի, Չեխիայի, Էստոնիայի, Վրաստանի, Մոլդովայի և Ուկրաինայի աղբյուրներից ստացված տեղեկատվության հիման վրա: Այս բաժնում մենք կդիտարկենք ԶՅԿ-ների հաշվետվողականությանը վերաբերող մի քանի տարրեր: Առանձնահատուկ ուշադրություն կդարձվի հետևյալ հարցերին.

- Ո՞ր ԶՅԿ-ներից է պահանջվում ներկայացնել նկարագրական հաշվետվություններ,
- Ո՞ր ԶՅԿ-ներից է պահանջվում ներկայացնել ֆինանսական հաշվետվություններ,
- Ի՞նչ տեղեկատվության պահանջ է ներկայացվում,
- Արդյո՞ք հաշվետվողականությունը կախված է կազմակերպության չափից,
- Առկա՞ է արդյոք հաշվետվության հրապարակային բացահայտման պահանջ:

Նկարագրական հաշվետվություն

Այս փաստաթղթում ներկայացված գրեթե բոլոր երկրներում կազմակերպության գործունեության վերաբերյալ բոլոր ԶՅԿ-ների կողմից իշխանություններին նկարագրական հաշվետվություններ ներկայացնելու պարտավորություն չկա: Միայն Էստոնիայում է գործում պահանջ, որ բոլոր ԶՅԿ-ները պետք է նման հաշվետվություն ներկայացնեն (այնտեղ հանրային շահ ներկայացնող կազմակերպությունները պետք է նաև առանձին հաշվետվություն ներկայացնեն հարկային և մաքսային խորհրդին): Էստոնիայում, սակայն, քննարկում է ընթանում այն մասին, թե արդյոք պարտադիր

⁷ Նույնը

հաշվետվողականության պահանջը պետք է շարունակի գործել բոլոր ԶՅԿ-ների նկատմամբ: Եստոնիայի Սահմանադրական դատարանի մի քանի դատավորներ պնդում են, որ բոլոր ԶՅԿ-ների համար հաշվետվողականության պահանջը կարող է չափազանց ծանրաբեռնող լինել, օրինակ, «եթե շահույթ չիետապնդող կազմակերպության բոլոր գործողությունները սահմանափակված են իր անդամների համատեղ շահով, ... տարեկան զեկույցներ պատրաստելու պահանջը ողջամիտ չէ»⁸: Բացի այդ, կա ընկերությունների մասին օրենքի վերանայման հայեցակարգային փաստաթուղթ, որը ևս կասկածի տակ է դնում բոլոր ԶՅԿ-ների համար պարտադիր հաշվետվողականության անհրաժեշտությունը:

Խորվաթիայում որևէ տեսակի կազմակերպության գործունեության վերաբերյալ հաշվետվության ներկայացման պահանջ չկա, մինչդեռ Չեխիայում գործունեության վերաբերյալ հաշվետվությունը պարտադիր է միայն շահույթ չիետապնդող կազմակերպությունների իրավաբանական երկու ձևերի դեպքում (հիմնադրամներ և ինստիտուտներ), սակայն ոչ միավորումների դեպքում: Վրաստանում, Մոլդովայում և Բուլղարիայում միայն հանրօգուտ կազմակերպություններն են (Վրաստանում դրանք կոչվում են բարեգործական կարգավիճակ ունեցող կազմակերպություններ, իսկ Մոլդովայում՝ հանրօգուտ կարգավիճակ ունեցող կազմակերպություններ) պարտավոր գործունեության մասին հաշվետվություն ներկայացնել: Պետք է ի նկատի ունենալ, որ Բուլղարիայում բոլոր գրանցված կազմակերպությունների մոտ 1/3-ը հանրօգուտ կարգավիճակով կազմակերպություններ են⁹, Վրաստանում՝ մոտ 24000 կազմակերպությունից միայն 161 կազմակերպություն ունի բարեգործական կարգավիճակ, իսկ Մոլդովայում գործում է հանրօգուտ կարգավիճակ ունեցող 133 կազմակերպություն:

Ֆինանսական հաշվետվություն

Բոլոր ուսումնասիրվող երկրներում ներդրվել է ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման պահանջ ԶՅԿ-ների կոնկրետ հատվածի կամ բոլոր ԶՅԿ-ների համար: Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացումը պարտադիր է բոլոր ԶՅԿ-ների համար Բուլղարիայում, Չեխիայում, Եստոնիայում, Մոլդովայում և Ուկրաինայում: Խորվաթիայում այդ հաշվետվությունը պարտադիր է բոլոր այն ԶՅԿ-ների համար, որոնք ունեն հաշվապահական հաշվառման երկակի համակարգ (որը պետք է առկա լինի, եթե շրջանառությունը բարձր է 30 660 եվրոյից): Վրաստանում ֆինանսական հաշվետվությունը պարտադիր է միայն բարեգործական կարգավիճակ ունեցող կազմակերպությունների համար:

Բացի այդ, ցանկացած կազմակերպություն, որը ֆինանսավորվում է պետության կողմից, որպես կանոն, պարտավոր է հաշվետվություն ներկայացնել ֆինանսական միջոցների օգտագործման մասին (սովորաբար այն պետական հաստատությանը, որը տրամադրել է ֆինանսավորումը):

Հաշվետվություններ դոնորների, շահառուների և անձնակազմի աշխատավարձերի վերաբերյալ

Ուսումնասիրվող երկրներից որևէ մեկում չկա այնպիսի պահանջ, որով բոլոր կազմակերպությունները պարտավոր են մանրամասն տեղեկություններ տրամադրել իրենց դոնորների վերաբերյալ: Այն երկրները, որտեղ կարգավորվում է դոնորների վերաբերյալ տեղեկատվության տրամադրումը, հետևյալն են՝

⁸ <https://www.riigikohus.ee/et/laheid?id?asjaNr=2-17-10423/25>

⁹ Բուլղարիայում կա մոտ 50 000 գրանցված ԶՅԿ:

- Եստոնիա՝ միայն հանրային շահ ներկայացնող կազմակերպությունները կարող են հարկային հաշվետվողականության նպատակներով տեղեկատվություն տրամադրել իրենց դոնորների մասին (այսինքն, նման հաշվետվությունը պարտադիր չէ, բայց կարող է ներկայացվել, եթե դոնորները ցանկանում են օգտվել հարկային արտոնություններից):
- Չեխիա՝ միայն հիմնադրամներն են պարտավոր հաշվետվություն ներկայացնել իրենց դոնորների վերաբերյալ, եթե նրանց նվիրաբերությունները գերազանցում են 400 եվրոն: Ի լրումն, դոնորների գաղտնիությունը երաշխավորվում է, քանի որ դոնորն իրավունք ունի հիմնադրամից պահանջել հաշվետվությունում չհրապարակել իր անունը:
- Բուլղարիա՝ միայն հանրային շահ ներկայացնող կազմակերպություններն են պարտավոր իրենց հաշվետվությունում ներառել *«տեղեկություններ ստացված և տրված նվիրատվությունների տեսակի, գումարի, արժեքի և նպատակների, ինչպես նաև դոնորների մասին»*: Այս դրույթը կիրառվել է բավականին ազատական ձևով և հայտնի չեն դեպքեր, երբ կազմակերպությունից պահանջվի տեղեկություն ներկայացնել յուրաքանչյուր դոնորի մասին անհատապես: Սովորաբար կազմակերպությունները ներկայացնում են իրենց հիմնական դոնորների ցանկը: Բացի այդ, 2014թ. հատուկ փոփոխություն է կատարվել «Տեղական տուրքերի և վճարների մասին» օրենքում, որով երաշխավորվում է, որ հանրային շահ ներկայացնող կազմակերպությունները (որոնք ազատված են նվիրատվությունների գծով տեղական հարկից) պարտավոր չեն հայտարարագրել ստացված նվիրատվությունները:

Երկրներից որևէ մեկում չկա այնպիսի պահանջ, ըստ որի բոլոր կազմակերպությունները պարտավոր են մանրամասն տեղեկատվություն ներկայացնել ԶԿ-ների կողմից տրամադրվող նվիրատվությունները ստացողների վերաբերյալ: Կան միայն մի քանի բացառություններ առանձին տեսակների կազմակերպությունների համար.

- Եստոնիա՝ միայն հանրային շահ ներկայացնող կազմակերպություններն են պարտավոր հաշվետվություն ներկայացնել անհատներին տրված կրթաթոշակների վերաբերյալ, որոնք չեն հարկվել:
- Չեխիա՝ միայն հիմնադրամներն են պարտավոր հաշվետու լինել իրենց կատարած նվիրատվությունների մասին, եթե դրանք գերազանցում են 400 եվրոն: Բացի այդ, նվիրատվություն ստացողն իրավունք ունի հիմնադրամից պահանջել չհրապարակել իր անունը հաշվետվությունում, պայմանով, որ նվիրատվությունը կատարվել է մարդասիրական, այդ թվում՝ առողջապահական նպատակներով:
- Բուլղարիա՝ ինչպես արդեն նշվեց, միայն հանրային շահ ներկայացնող կազմակերպություններն են պարտավոր իրենց հաշվետվությունում ներառել *«տեղեկություններ ստացված և տրված նվիրատվությունների տեսակի, գումարի, արժեքի և նպատակների, ինչպես նաև դոնորների մասին»*: Կազմակերպություններն ազատորեն են մեկնաբանում այս դրույթը:

Ինչ վերաբերում է աշխատավարձերին, դրանք սովորաբար հանդիսանում են ֆինանսական հաշվետվության մաս և, որպես կանոն, տեղեկատվությունը տրամադրվում է ամփոփ տեսքով (հանրագումարով): Որոշ երկրներում կարող են գործել «փոխկապակցված» անձանց (օրինակ, Եստոնիայում) կամ խորհրդի անդամների (օրինակ Չեխիայում՝ ինստիտուտների մասով) վերաբերյալ տեղեկատվության տրամադրման պահանջներ: Բուլղարիայում յուրաքանչյուր իրավաբանական անձ



(այդ թվում՝ ԶՅԿ-ները) պարտավոր է տեղեկատվություն ներկայացնել բոլոր խորհրդատվական վճարումների վերաբերյալ (նպատակն է՝ համոզվել, որ այդ ծառայությունների մասով հարկերը և սոցիալական ապահովության վճարները կատարված են): Աշխատավարձերի վերաբերյալ տեղեկատվությունը ֆինանսական հաշվետվության մաս է, սակայն այն ներկայացվում է հանրագումարային ձևաչափով:

Հաշվետվության ներկայացում՝ կախված կազմակերպության չափից

Դիտարկված երկրներից միայն երեքում է, որ փոքր կազմակերպությունների նկատմամբ գործում են հաշվետվողականության ավելի նվազ պահանջներ: Այդպես է Չեխիայում, Խորվաթիայում և Բուլղարիայում:

Եստոնիայում, Մոլդովայում և Ուկրաինայում հաշվետվողականություն պահանջները նույնն են բոլոր ԶՅԿ-ների համար՝ անկախ իրենց չափերից: Ինչպես նշվեց վերևում, Վրաստանում չկա հաշվետվողականության պարտավորություն, եթե կազմակերպությունը չունի բարեգործական կարգավիճակ (անկախ կազմակերպության չափից):

ԶՅԿ-ների հաշվետվողականության համար պատասխանատու պետական մարմինը

Հետազոտված երկրների մեծամասնությունում գրանցման մարմինն է այն գերատեսչությունը, որը ստանում է առանձին տեսակի ԶՅԿ հաշվետվությունները (և կարող է պարտավորություն ունենալ հրատարակել դրանցից որոշները): Բացի այդ, հարկային մարմինները՝ լինելով հարկային արտոնությունների համար պատասխանատու մարմին, պատասխանատու են նաև ԶՅԿ հաշվետվությունների վերահսկողության համար: Որոշ երկրներում ԶՅԿ-ները պարտավոր են հաշվետվություններ ներկայացնել վիճակագրական ծառայությունը (օրինակ՝ Բուլղարիայում, Մոլդովայում և Ուկրաինայում):

Ի լրումն, յուրաքանչյուր պետական հաստատություն, որը ֆինանսավորում է տրամադրում ԶՅԿ-ներին, պատասխանատու է վերջիններիս վերահսկողության համար:

Հաշվետվությունների հրապարակման գծով պահանջները

Այն փաստը, որ ԶՅԿ-ները պետք է հաշվետվություն ներկայացնեն պետական մարմիններին, անպայմանորեն չի նշանակում, որ այդ տեղեկատվությունը պետք է լինի հրապարակայնորեն մատչելի: Ընդհանուր կանոնի համաձայն, այն դեպքում, եթե ԶՅԿ-ները պարտավոր են պատրաստել նկարագրական հաշվետվություն, ապա այն նաև հանրային է՝ այդ հաշվետվությունը հրապարակվում է այն ստացող գերատեսչության կայքում, կամ ԶՅԿ-ն պարտավոր է այն զետեղել իր սեփական կայքում (կամ երկուսը միասին):

Ընդհանուր ֆինանսական հաշվետվությունը սովորաբար նույնպես հանրային է: Օրինակ, Մոլդովայում հաշվետվությունը համարվում է հանրային տեղեկատվություն, սակայն միայն որոշ տնտեսվարող սուբյեկտների նկատմամբ է գործում այն հրապարակայնորեն հասանելի դարձնելու հստակ պահանջ: Նման պարտավորություն չի սահմանված ՅԿ-ների համար, սակայն որոշ կազմակերպություններ հրապարակում են հաշվետվություններն իրենց ինտերնետային կայքում՝ նկարագրական հաշվետվությունների հետ մեկտեղ: Ուկրաինայում հաշվետվության հրապարակման պարտավորություն չկա, թեև դրանց հրապարակումը խրախուսվում է: Չեխիայում, եթե միավորումը «փոքր հաշվապահական միավոր» է, ապա այն ներկայացնում է պարզեցված հաշվետվություն, և այդ

փաստաթուղթը ենթակա չէ ռեգիստրի կայքում հրապարակման (մինչդեռ այլ տեսակի ԶՅԿ-ներ պարտավոր են իրենց հաշվետվությունները հասանելի դարձնել հանրությանը):

Այսպես թե այնպես, հրապարակայնության պահանջը սովորաբար չի վերաբերում մանրամասն ֆինանսական տեղեկատվությանը՝ դոնորների վերաբերյալ և այլ տեղեկությունները պարզապես ներկայացվում են առանց հրապարակման պարտավորության: Ինչպես կարելի է տեսնել Չեխիայի դեպքում, նաև հաշվի են առնվում դոնորների/ստացողների մասնավոր կյանքի իրավունքի նկատառումները, և նրանց տվյալները չեն հրապարակվում, եթե վերջիններս դա չեն ցանկանում:

4. Եզրակացություններ

Դիտարկված երկրների ուսումնասիրության արդյունքների հիման վրա կարող ենք կատարել մի քանի կարևոր եզրակացություններ.

- Երկրներից շատերում ԶՅԿ-ներից պահանջվում է որոշակի հաշվետվություններ ներկայացնել պետական մարմիններին: Այդ հաշվետվությունները հիմնականում ֆինանսական բնույթի են և նպատակ ունեն ապահովել ԶՅԿ-ների համապատասխանությունը հաշվապահական հաշվառման և հարկային օրենսդրության պահանջներին:
- Երկրների մեծ մասում ԶՅԿ-ները պարտավոր են հրապարակային դարձնել իրենց ֆինանսական հաշվետվությունները (սովորաբար՝ գրանցման մարմնի տվյալների կենտրոնացված բազայում) կամ ինքնուրույնաբար՝ ԶՅԿ-ների կողմից (օրինակ՝ իրենց ինտերնետային կայքում):
- Կախված ԶՅԿ-ների ստացած հատուկ արտոնությունների տեսակից, պետական մարմինները կարող են պահանջել նաև նկարագրական հաշվետվություններ: Եթե կա նկարագրական հաշվետվությունների պահանջ, կարող է նաև լինել դրանք հրապարակայնորեն բացահայտելու պահանջ:
- Հրապարակվող տեղեկություններն ընդհանրացված են և անհատապես չեն բացահայտում դոնորներին կամ նվիրատվությունների հասցեատերերին: Նույնիսկ երբ կա նման պահանջ, դոնորը/ստացողը իրավունք ունի պահանջելու, որ իր անունը անհատապես չբացահայտվի:
- Որպես կանոն, ԶՅԿ-ների հաշվետվություններն ընդունող պետական մարմիններն են գրանցման մարմինը, հարկային մարմինները և վիճակագրական ծառայությունները:
- Չնայած չկա հստակ միտում, որ փոքր կազմակերպությունների նկատմամբ գործում են հաշվետվողականության պակաս խստության պահանջներ, ուսումնասիրվող երկրներում կան նման գործելաոճի մի շարք լավ օրինակներ: Կարևոր է նշել, որ միջազգային չափանիշներով պահանջվում է հաշվետվողականության համաչափություն և չճանրաբեռնող բնույթ: Սա նշանակում է, որ ինչպես մեծ, մասնագիտացած կազմակերպությունները, այնպես էլ փոքր, կամավոր միավորումները կարող են հաշվետվություններ պատրաստել և ներկայացնել առանց իրենց գործունեությանը խոչընդոտող ծանրաբեռնումների:
- ԶՅԿ-ները չպետք է ենթակա լինեն հաշվետվողականության ավելի խիստ պահանջների՝ կախված իրենց ֆինանսավորման աղբյուրից, ինչպես նաև առևտրային կազմակերպությունների համեմատությամբ, եթե դրա համար չկան օբյեկտիվ հիմքեր:
- Վերջապես, միջազգային ստանդարտները ցույց են տալիս, որ հստակ տարբերակում կա «հաշվետվողականության պարտավորությունների» և «հանրային բացահայտման



պարտականությունների» միջև, և հանրային բացահայտման պահանջները ճիշտ չի լինի հիմնավորել ազգային անվտանգության ապահովման և անկարգությունների և հանցագործության կանխման նկատառումներով: