

ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ԱՌԴԻՏԻ ՏԵՍԱԿՆԵՐԸ, ՄԵԹՈԴԸ: ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՌԴԻՏԻ ԵՎ ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ԱՌԴԻՏԻ ՏԱՐԲԵՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ

Ներքին աուդիտի առանձին ուղղությունների մեկնաբանման համար օտարերկրյա տնտեսագետներն օգտագործում են տարբեր տեսակի հասկացություններ: Համընդհանուր ընդունված է ներքին աուդիտը տարանջատել երեք հիմնական տեսակների՝

1. կառավարչական աուդիտ,
2. համապատասխանության աուդիտ,
3. ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ:

Ներտնտեսական վերահսկողության արդյունավետության և կազմակերպության արտադրողականության տեսանկյունից տարբերվում են կառավարչական աուդիտի երեք հիմնական չափանիշներ.¹

1. գործառույթային,
2. կազմակերպչական,
3. հատուկ:

Գործառույթային կառավարչական աուդիտը դա տնտեսական համակարգերի կամ ենթահամակարգերի մեկ կամ մի քանի գործառույթների աուդիտն է, որի օգնությամբ կարելի է ստուգել կազմակերպության առանձին ստորաբաժանումների դրամական հաշվարկների հետ կապված գործառույթները:

Կազմակերպչական կառավարչական աուդիտի դեպքում հիմնական ուղղվածությունը միտվում է կազմակերպության ներսում իրականացվող գործառույթների արդյունավետ փոխհամագործակցելու փաստի բացահայտմանը:

Հատուկ կառավարչական աուդիտի նշանակությունը որոշվում է կազմակերպության վարչական ապարատի պահանջմունքներով, որն իրենից ներկայացնում է կազմակերպության կառավարման համակարգի և իրականացվող գործառույթների արդյունավետության գնահատման մակարդակի հետազոտություն:

Կառավարչական աուդիտը իրականացվում է ինչպես արտաքին, այնպես էլ ներքին աուդիտորների կողմից:

Արտաքին աուդիտորների կողմից կառավարչական աուդիտ անցկացնելու համար պատվիրատու կազմակերպությունը պետք է աուդիտորական ընկերության հետ համապատասխան աուդիտորական պայմանագիր կնքի: Սովորաբար դա լինում է այն դեպքում, երբ կազմակերպությունում բացակայում է ներքին աուդիտի ստորաբաժանումը, կամ ներքին աուդիտորները չեն տիրապետում տվյալ ոլորտին հատուկ անհրաժեշտ փորձի:

Կառավարչական աուդիտի արդյունավետության գլխավոր սկզբունքն է արտաքին և ներքին աուդիտորների անկախությունը²:

Ներքին կառավարչական աուդիտի իրականացման անհրաժեշտությունը պայմանավորված է մի քանի հանգամանքներով, այդ թվում՝

- բաժնետիրական և սահմանափակ պատասխանատվությամբ ընկերությունների բարդ կազմակերպչական կառուցվածքով,
- թողարկվող արտադրանքի տեսականու զանազանությամբ,

¹ Бурцев В.В. Классификация внутреннего аудита // Бухгалтерский учет. - 2008 г. - № 47. - с.84-85.

² Правила (стандарты) аудиторской деятельности // Составление и комментарии д. э. н. Данилевского Ю.А. - М.: Библиотечка журнала "Бухучет", 2007. - 346 с.

- հիմնական և օժանդակ արտադրությունների ուղղվածություններից ու բարդության աստիճանով,
- հիմնական կազմակերպությունից կառուցվածքային ստորաբաժանումների հեռավորությունից,
- կազմակերպության աշխատակիցների կատարած աշխատանքների և գործողությունների վերաբերյալ բավարար չափով օբյեկտիվ ու անկախ գնահատական ստանալու բաժնետերերի ձգտումով,
- արտադրական կազմակերպություններում կառավարչական հաշվառման համակարգի ներդրումով,
- աշխատանքային գործընկերների կողմից կազմակերպության նկատմամբ վստահության մակարդակի բարձրացման անհրաժեշտությամբ և այլն:

Բարձր որակի ներքին կառավարչական աուդիտ իրականացնելու համար անհրաժեշտ է հաշվի առնել հետևյալները՝¹

- կազմակերպությունում ծագած խնդիրների լուծման գործընթացում դրական արդյունքի հասնելուն նպաստակառողղվածության մակարդակը,
 - կազմակերպության գործունեության ուղղությունների ուսումնասիրումը և առաջադրված խնդիրների հստակեցումն ու ճիշտ պատկերացումը,
 - կատարվելիք աշխատանքների մանրակրկիտ պլանավորումը,
 - աուդիտորական ստանդարտների, թեստավորումների և գործընթացների առկայությունը,
 - խմբի ղեկավարի կողմից անընդհատ հսկողությունն աուդիտորների կատարած աշխատանքների նկատմամբ,
 - բարձր որակավորված անձնակազմի առկայությունը,
 - կառավարչական աուդիտի անցկացման պլան-ժամանակացույցի առկայությունը:
- Ներքին կառավարչական աուդիտի ստուգման ուղղություններն են՝
- կառավարչական հաշվառման վարման ճշտության ստուգում,
 - կարճաժամկետ ֆինանսական ներդրումների հաշվառման ստուգում,
 - դրամարկղային գործառնությունների ստուգում,
 - ծախսերի և ծախսումների հաշվառման ստուգում,
 - ֆինանսական արդյունքների հաշվառման ստուգում:

Կառավարչական աուդիտը հանդիսանալով օբյեկտիվ տեղեկատվության ստուգմանը նպաստակառողղված ստուգման ձև՝ ուսումնասիրությունների ընթացքում պետք է կիրառի գիտականորեն հիմնավորված մեթոդներ:

Կառավարչական աուդիտը կառուցվում է կազմակերպության կառավարման համակարգի իրավիճակային մոտեցման մեթոդաբանության հիման վրա: Տվյալ ուղղվածության առանձնահատկությունը և կառավարչական վերլուծության մեթոդը հիմնականում որոշվում է աուդիտի առարկայի բնույթից:

Կառավարչական աուդիտի իրականացման ժամանակ տվյալների հավաքագրումը կատարվում է հետևյալ հիմնական ուղղություններով՝

- փաստացի վերահսկողություն,
- հաստատում,
- փաստաթղթավորում,
- դիտարկում,
- հարցում,
- թվաբանական ճշտություն,
- վերլուծական ընթացակարգեր:

Վերոնշյալ մեթոդները հիմք են հանդիսանում կազմակերպության գործունեության կառուցվածքային վերլուծության կատարման համար և հնարավորություն տալիս կանոնակարգել առևտրային ու արտադրական կազմակերպությունների արդյունավետ գործունեությունը:

¹ Панкова С.В. Об организации внешнего контроля качества аудита // Аудиторские ведомости. - 2000 г. - № 2. - с.71 - 74.

Կառավարչական աուդիտի պրակտիկայում լայնորեն օգտագործվում են փաստաթղթավորման, հարցման և դիտարկման մեթոդները: Կառավարչական աուդիտի ընթացքում հատկապես կարևոր նշանակություն ունի ներդրումային գործունեության արդյունավետության բարձրացման գծով երաշխավորությունների մշակման և պահուստների բացահայտման համար վերլուծական ընթացակարգերի կիրառումը:

Կառավարչական աուդիտում փաստաթղթերի ստուգման հիմնական ձևերից են՝

- օրինականության ստուգումը,
- թվաբանական ճշտության ստուգումը,
- ժամանակագրական ստուգումը,
- հանդիպակաց ստուգումը,
- ետհաշվարկի կատարման մեթոդը,
- արտացոլված տնտեսական գործառնությունների օրինականության և հիմնավորվածության ստուգումը:

Իր հերթին փաստաթղթային հսկողության մեթոդները կարելի է բաժանել երկու խմբի՝

1. փաստաթղթերի ձևի նկատմամբ գերակայունության ստուգում,
2. փաստաթղթերում արտացոլված տվյալների իրականության ստուգում:

Փաստաթղթերի ձևի նկատմամբ գերակայունության ստուգումը ներառում է՝

- փաստաթղթերի կազմման ձևակերպման ճշտության և ամբողջականության ստուգում,
- հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունների ցուցանիշների համադրում՝ առաջադրված նորմատիվների հետ,
- փաստաթղթերում արտացոլված գործառնությունների օրինականության համապատասխանության ստուգում:

Փաստաթղթերում արտացոլված տվյալների իրականության ստուգման մեթոդներին են պատկանում՝

- հանդիպակաց ստուգումը,
- փոխադարձ ստուգումը,
- համեմատական ստուգումը:

Փաստաթղթային ստուգումը կարելի է լրացնել փաստացի հսկողությամբ, քանի որ անհրաժեշտության դեպքում դրանց ամբողջականությունն ու անժխտելիության օրինականությունը հաստատվում է հենց փաստացի հսկողության օգնությամբ:

Հարցման գործընթացում հաճախորդը տալիս է գրավոր կամ բանավոր տեղեկատվություն աուդիտորի կողմից առաջադրված հարցերին: Չնայած հարցման արդյունքում հաճախորդից հնարավոր է ստանալ արժեքավոր տեղեկատվություն, սակայն վերջինս աուդիտորը չի համարում վերջնական, քանի որ այն չի ստացվում անկախ աղբյուրից և կարող է աղավաղված լինել ի օգուտ հաճախորդի: Ուստի տվյալ տեղեկատվությունն անհրաժեշտ է ամրապնդել այլ ապացույցներով:

Դիտարկման տակ հասկացվում է աուդիտորի կողմից արված ենթադրությունները կոնկրետ գործողությունների գնահատման ժամանակ: Տվյալ մեթոդի կիրառման ժամանակ շատ քիչ դեպքերում է հնարավոր լինում բավարար քանակությամբ ապացույցներ հավաքագրել: Հիմնականում անհրաժեշտություն է լինում ապացուցել նախնական կազմած պատկերը մեկ այլ տեսակի ապացույցներով¹:

Անհրաժեշտ է հստակ սահմանազատել կառավարչական աուդիտը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտից, որոնց գծով գոյություն ունեն երեք հիմնական տարբերություններ՝

1. աուդիտի նշանակման կարգը,
2. եզրակացության տրամադրման կարգը,
3. ոչ ֆինանսական հատվածների ներառումն աուդիտորական ստուգումներում:

Ըստ աուդիտի նշանակման կարգի՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի նպատակն է որոշել տնտեսական գործառնությունների ճիշտ արտացոլումը հաշվառման մեջ և

¹ Бархатов А.П., Епинин Г.А. Программа внутреннего аудита в организации // Аудиторские ведомости. 2003 г. - № 3. - с.52-60.

հաշվետվություններում: Կառավարչական աուդիտի ժամանակ գլխավոր նպատակը կազմակերպության արդյունավետության և արտադրողականության որոշումն է: Միաժամանակ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը ստուգում է արդեն կատարված գործառնությունների արդյունքները, իսկ կառավարչական աուդիտը նպատակաուղղված է կազմակերպության տնտեսական գործունեության զարգացման հեռանկարներին:

Ըստ եզրակացության տրամադրման կարգի՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ժամանակ աուդիտորի կողմից տրված եզրակացությունը հասանելի է բոլորին, իսկ կառավարչական աուդիտորական եզրակացության օգտագործողներ հանդես են գալիս հենց ստուգվող կազմակերպության վարչական ապարատի աշխատակիցները:

Ըստ ոչ ֆինանսական հատվածների ներառումն աուդիտորական ստուգումների, որի համաձայն կառավարչական աուդիտը վերլուծում է կազմակերպության տնտեսական գործունեության և կառավարման համակարգի արդյունավետության ու արտադրողականության մակարդակը և, արդյունքում, այն իրականացվում է բավականին մեծ մասշտաբով: Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը սահմանափակվում է անմիջականորեն ֆինանսական հաշվետվությունների օբյեկտիվության վրա ազդող խնդիրների որոշմամբ:

Ֆինանսական հաշվետվությունների և կառավարչական աուդիտների միջև եղած տարբերությունները կարելի է ցույց տալ հետևյալ աղյուսակի տեսքով:

Աղյուսակ

Կառավարչական և ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի տարբերությունները

<i>Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ</i>	<i>Կառավարչական աուդիտ</i>
1. Արդեն ստացված արդյունքների ստուգում և վերլուծություն	1. Ստուգում և վերլուծություն՝ ուղղված ապագա արդյունքների բարելավմանը
2. Ֆինանսական արդյունքների ստուգում	2. Ֆինանսական արդյունքների մեծացում և կազմակերպության առջև դրված այլ խնդիրների լուծում
3. Նախագգուշական բնույթի ստուգում	3. Կատարողական բնույթի ստուգում
4. Ըստ նպատակայնության՝ համապատասխան գործընթացների և վերլուծության մեթոդների կիրառում	4. Ըստ նպատակայնության՝ դրված առաջադրանքների կատարում և ռեսուրսների արդյունավետ օգտագործում
5. Տեղեկատվության հիմնական աղբյուր են հանդիսանում ֆինանսական տվյալները	5. Օգտագործվում են ինչպես ֆինանսական, այնպես էլ կառավարման համակարգի, ռազմավարական ծրագրերի, բիզնես-ծրագրերի, աշխատակիցների վերաբերյալ տեղեկատվությունը

Ինչպես ֆինանսական հաշվետվությունների և համապատասխանության աուդիտը, այնպես էլ կառավարչական աուդիտն այժմյան պայմաններում լայնորեն կիրառվում է տնտեսավարող սուբյեկտներում, քանի որ վերջինս մեծացնում է հաճախորդների վստահությունը կազմակերպությունում գործող ներքին համակարգերի և գործընթացների նկատմամբ:

Ի տարբերություն աուդիտի մնացած ձևերի, կառավարչական աուդիտի գործընթացը սովորաբար բավականին ժամանակահատված է զբաղեցնում (մոտ մեկ ամիս): Այստեղ նաև պետք է ուշադրություն դարձնել այն հանգամանքին, որ էական մեծ ժամանակ է զբաղեցնում կատարված վերլուծությունների հիման վրա աուդիտորների կողմից կազմակերպության կառավարման համակարգի արդյունավետ գործունեության ապահովմանն ուղղված համապատասխան ծրագրերի և միջոցառումների մշակման ու իրականացման գործընթացը: Այն կարող է տևել 3-6 ամիս:

Ընդհանրական առումով նշենք, որ կառավարչական աուդիտի փորձը վկայում է այն մասին, որ վերջինս, որպես նորարարություն և բավականին արդյունավետ գործիք, արդի շուկայական հարաբերություններում էապես նպաստում է տնտեսավարող սուբյեկտի ներքին վերահսկողական համակարգի ու բիզնես-գործընթացների արդյունավետության բարձրացմանը:

ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ԱՌԴԴՏԻ ՏԵՍԱԿՆԵՐԸ, ՄԵԹՈԴԸ: ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՌԴԴՏԻ ԵՎ ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ԱՌԴԴՏԻ ՏԱՐԲԵՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ

ԱՆՆԱ ԱՇՈՏԻ ԲԱՅԱԴՅԱՆ, տ.գ.թ., դոցենտ

ՀՊՏՀ կառավարչական հաշվառման և աուդիտ ամբիոն

Համառոտագիր

Կառավարչական աուդիտի էությունը հիմնականում համընկնում է ֆինանսական աուդիտի էությանը, տարբերությունը միայն կայանում է ստուգվող օբյեկտի մեջ: Դրա համար էլ կառավարչական աուդիտն իրականացվում է հենց այն սկզբունքների, ստանդարտների և ստուգումների անցկացման ձևերի հիման վրա, որոնք կիրառվում են ֆինանսական աուդիտի ժամանակ:

Կառավարչական աուդիտը կառուցվում է կազմակերպության կառավարման համակարգի իրավիճակային մոտեցման մեթոդաբանության հիման վրա: Տվյալ ուղղվածության առանձնահատկությունը և կառավարչական վերլուծության մեթոդը հիմնականում որոշվում է աուդիտի առարկայի բնույթից:

***Բանալի բաներ.** կառավարչական աուդիտ, համապատասխանության աուդիտ, ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, ղիտարկում, հարցում, ժամանակագրական ստուգում:*

ТИПЫ И МЕТОДЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АУДИТА. РАЗЛИЧИЯ МЕЖДУ АУДИТОМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И УПРАВЛЕНЧЕСКИМ АУДИТОМ

АННА АШОТОВНА БАЯДЯН, к.э.н., доцент

кафедры управленческого учета и аудита

Армянского государственного экономического университета

Аннотация

Сущность управленческого аудита в основном совпадает с финансовым аудитом и отличие лишь в объекте проверки. Поэтому управленческий аудит осуществляется именно на основе тех принципов, стандартов и форм проверок, которые используются при финансовом аудите.

Управленческий аудит строится на методологии ситуационного подхода к системе управления организацией. Специфика конкретного направления и метод операционного анализа в основном определяются природой и характером предмета аудита.

***Ключевые слова:** управленческий аудит, аудит соответствия, аудит финансовой отчетности, наблюдение, опрос, хронологическая проверка.*

TYPES AND METHODS OF MANAGEMENT AUDIT. DIFFERENCES BETWEEN FINANCIAL AUDIT AND MANAGEMENT AUDIT

ANNA ASHOT BAYADYAN, Ph.D. in Economics, Associate Professor

Chair of Managerial Accounting and Auditing

Armenian State University of Economics

Abstract

The essence and the meaning of the management audit is basically the same as in case of financial audit and the only difference is in the object of inspection. Therefore, management audit is carried out on the basis of those principles, standards, and forms of control, which are used in the financial audit. Management audit is based on the methodology of the situational approach to the system of the management of the organization. The specifics of a particular direction and the method of operational analysis are mainly determined by the nature and character of the subject of the audit.

***Keywords:** Management audit, compliance audit, financial statements audit, observation, survey, audit trial*