

ՀՏԴ 657.6

ՀՈՒՓՍԻՍԵ ՀՈՎՍԵՓՅԱՆ

*«Հայփոստ» ՓԲԸ կրտսեր ներքին աուդիտոր,
ՀՀ հանրային հատվածի որակավորված ներքին աուդիտոր,
Երևանի պետական համալսարանի տնտեսագիտության և
կառավարման ֆակուլտետի ասպիրանտ,
ք. Երևան, Հայաստանի Հանրապետություն
hripsime.94@mail.ru*

Հոդվածի նպատակն է վեր հանել հանրային հատվածի ներքին աուդիտի հիմնախնդիրները՝ կապված ռեսուրսավորման մոդելի հետ, ներկայացնել արտապատվիրման և ներպատվիրման առավելություններն ու թերությունները, ուսումնասիրել դրա հետ կապված աշխարհում առկա փորձը և զուգահեռներ տանելով՝ հնարավորինս օպտիմալ մոդել առաջարկել ՀՀ հանրային հատվածի ներքին աուդիտի արդյունավետ իրականացման համար:

Տեղական ու միջազգային փորձի, իրավական կարգավորումների, ինչպես նաև Հայաստանում հանրային հատվածի ներքին աուդիտի հետ կապված վերջին կարգացումների ուսումնասիրության և վերլուծությունների միջոցով աշխատանքում ներկայացվել են ոլորտի առկա իրավիճակը, նոր մարտահրավերները, ռիսկերը և հնարավորությունները: Վերլուծական, համեմատական և համադրական մեթոդների կիրառմամբ ներկայացվել են հանրային հատվածի ներքին աուդիտի ռեսուրսավորման հիմնական մոդելները, որոնց թվում են արտապատվիրումը, ներպատվիրումը և համապատվիրումը:

Հետապոտության արդյունքում հանգել ենք այն եզրահանգմանը, որ Հայաստանի Հանրապետությունում հանրային հատվածի ներքին աուդիտի կարգավորման գծով առկա են համակարգային բացեր ու խնդիրներ, որոնք լուրջ ռիսկեր ու մարտահրավերներ են պարունակում ՀՀ Կառավարության կողմից վերջերս որդեգրված ամբողջական արտապատվիրման քաղաքականության պայմաններում: Հիմնվելով Նշված խնդիրների, հայաստանյան տնտեսաիրավական համակարգի առանձնահատկությունների, տեղական և միջազգային փորձի վրա՝ ներկայացվել են առաջարկություններ համակարգային խնդիրների մեղմման և հանրային հատվածի ներքին աուդիտի արդյունավետ մոդելի կիրառման ուղղությամբ:

Հիմնաբառեր՝ ներքին աուդիտ, հանրային հատված, արտապատվիրում, աութոտրսինգ, ներպատվիրում, ինստրսինգ, համապատվիրում, ներքին աուդիտի ռեսուրսավորման մոդելներ:

Հանրային հատվածի դերն ու նշանակությունը: Հանրային հատվածը, որն առնչվում է կյանքի գրեթե բոլոր ոլորտների հետ, յուրաքանչյուր երկրի համար կարևորագույն նշանակություն ունի: Այն առաջացել է պետության ձևավորման հետ միաժամանակ և ունի ռազմավարական, սոցիալ-տնտեսական, աշխարհաքաղաքական,

* Հոդվածը ներկայացվել է 16.05.2020թ., գրախոսվել՝ 19.05.2020թ., տպագրության ընդունվել՝ 20.09.2020թ.:

գիտակրթական, իրավահասարակական, մշակութաարժեքաբանական լուրջ դեր յուրաքանչյուր պետության գոյության ու զարգացման գործում: Բոլոր երկրներում պետությունը կարգավորում է տնտեսությունը: Ներկայիս շուկայական տնտեսության պայմաններում թեպետ պետության դերակատարումը տնտեսությունում համեմատաբար ավելի փոքրամասշտաբ է, այդուհանդերձ այն էական դեր է խաղում տնտեսության զարգացման գործում, և Հայաստանի Հանրապետությունն այս առումով բացառություն չէ:

Հանրային հատվածի արդյունավետ գործունեությունն ապահովելը շատ կարևոր է, քանի որ վերջինիս ծախսողման դեպքում ամբողջ տնտեսությունը և առհասարակ պետությունն է տուժելու: Որքան երկիրն իր տնտեսությունով բաց լինի մնացյալ աշխարհի համար, նույնքան էլ այդ ծախսողումը համապատասխան հետևանքներ կունենա վերջինիս հետ տարբեր կապերով կապված երկրների ու դրանց տնտեսությունների համար: Ուստի հանրային հատվածի արդյունավետ գործունեության ապահովումը կարևոր հրամայական է, որում էլ ուրույն տեղ է զբաղեցնում հանրային հատվածի ներքին աուդիտը: «Ներքին աուդիտի մասին» ՀՀ օրենքը սահմանում է հանրային հատվածի կազմակերպությունների ներքին աուդիտի սկզբունքները, բնույթը, շրջանակը, համակարգը, դրա մասնակիցների հիմնական իրավունքներն ու պարտականությունները և կարգավորում է ներքին աուդիտի կազմակերպման ու գործունեության հետ կապված հիմնական հարաբերությունները: Օրենքը ներքին աուդիտը ներկայացնում է որպես անկախ, օբյեկտիվ հավաստիացման և խորհրդատվական գործառնություն, որն ուղղված է կազմակերպության գործունեության արդյունքի մեծացմանը և բարելավմանը, աջակցում է կազմակերպությանն իր նպատակներին հասնելու գործում՝ կազմակերպության ռիսկերի կառավարման, հսկողության ու կառավարչական գործընթացների համակարգված և կանոնակարգված գնահատման ու բարելավման միջոցով: Նույն օրենքը տալիս է նաև հանրային հատվածի կազմակերպությունների սահմանումը⁵⁹⁰, համաձայն որի՝ դրանք ՀՀ Սահմանադրությամբ և ՀՀ օրենքներով նախատեսված պետական մարմինները և տեղական ինքնակառավարման մարմիններն են, պետության կամ համայնքների հիմնարկները, պետական կամ համայնքների ոչ առևտրային կազմակերպությունները, հիսուն տոկոսից ավելի պետական կամ համայնքային մասնակցությամբ կազմակերպությունները:

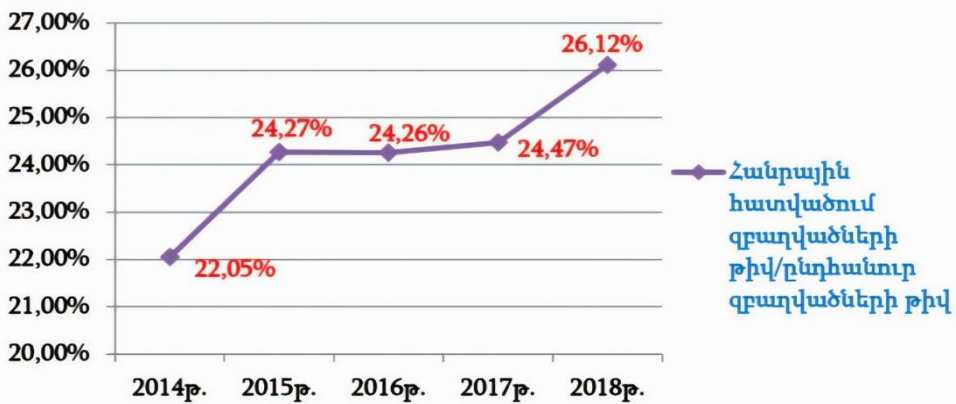
Հանրային և մասնավոր հատվածում աշխատող ներքին աուդիտորների հարաբերակցությունը: Նախքան հանրային հատվածի ներքին աուդիտի առանձնահատկություններին, առկա խնդիրներին, ռիսկերին ու մարտահրավերներին անդրադառնալով՝ ներկայացնենք 2014-2018թթ. ՀՀ հանրային հատվածում զբաղվածների կշիռն ընդհանուր զբաղվածության ցուցանիշում:

Ինչպես երևում է վերոնշյալ գծապատկերից, 2014-2018թթ. տվյալներով հանրային հատվածում աշխատում է զբաղվածների ընդհանուր թվի շուրջ 1/4-ը: Այս առումով հետաքրքիր է հասկանալ, թե ՀՀ ներքին աուդիտորների որ մասն է զբաղված հանրային հատվածում և որը՝ մասնավոր: 2020թ. մարտի 2-ին ՀՀ Ազգային ժողովի ֆինանսավարկային և բյուջետային հարցերի մշտական հանձնաժողովում կազմակերպված հանրային հատվածի ներքին աուդիտի զարգացումների վերաբերյալ աշխատանքային քննարկման ընթացքում ներկայացված վիճակագրության համաձայն՝ մինչև 2018թ. աշունն իրականացված ուսումնասիրության արդյունքներով հանրային հատվածում աշխատել են 348 ներքին աուդիտորներ, որոնցից 271-ը պետական մարմիններում, մնացածը՝ համայնքներում⁵⁹¹:

⁵⁹⁰ ՀՀ օրենքը Ներքին աուդիտի մասին, հոդված 2, 1-ին և 2-րդ կետեր:

⁵⁹¹ https://www.youtube.com/watch?v=wf2OuPIFyWA&feature=emb_title, 10-12-րդ րոպեներ

(09.06.2020):



Գծապատկեր 1. ՀՀ հանրային հատվածում զբաղվածների կշիռն ընդհանուր զբաղվածության ցուցանիշում⁵⁹²

Համաձայն Ներքին աուդիտորների ինստիտուտ-Հայաստանի «Հանրային հատվածի ներքին աուդիտի մարտահրավերները» հրապարակման՝ 2018թ. վերջի դրությամբ հանրային հատվածում աշխատող ներքին աուդիտորների թիվը կազմել է 290: Նույն ժամանակաշրջանում ներքին աուդիտի կառուցվածքային միավորներ գործել են 102 պետական ու տեղական ինքնակառավարման մարմիններում (56-ը՝ պետականում և 46-ը՝ ՏԻՄ-երում), իսկ 136 գյուղական համայնքների ներքին աուդիտը պատվիրակվել է: Նույն հրապարակման տվյալներով՝ ՀՀ-ում ներքին աուդիտորների 67%-ն աշխատում է հանրային հատվածում, իսկ 33%-ը՝ մասնավոր, միևնույն ժամանակահատվածում հանրայինում՝ 25%-ը, իսկ մասնավորում՝ 75%-ը⁵⁹³:

Ինչպես տեսնում ենք, աշխարհում և ՀՀ-ում հանրային ու մասնավոր հատվածներում աշխատող ներքին աուդիտորների հարաբերակցությունները խիստ տարբեր են: Ուշագրավ է նաև այն հանգամանքը, որ 2004-2010թթ. դրությամբ Հայաստանի ՀԱԼ-ում մասնավոր հատվածի բաժինը գնահատվել է 75%⁵⁹⁴, իսկ վերջին տարիներին՝ ավելի քան 80%⁵⁹⁵: Վերացարկվելով այն ենթադրությունից, որ գուցե հանրային հատվածում ներքին աուդիտի կադրերի ավելցուկ կա (ինչը հստակ ուսումնասիրությունների և գնահատումների կարիք ունի), նշենք, որ ՀՀ հանրային ու մասնավոր հատվածների ներքին աուդիտորների թվի հարաբերակցության այսպիսի տարբերությունը մնացյալ աշխարհի նկատմամբ կարող է պայմանավորված լինել նաև մասնավոր հատվածի կազմակերպությունների գործունեության տեսակներով, առկա հնարավորություններով, ռեսուրսների սահմանափակությամբ, ներքին աուդիտի ընկալմամբ, ինչպես նաև ներքին աուդիտ ունենալու պարտադիր նորմի բացակայությամբ (ՀՀ-ում ներքին աուդիտ ունենալու պարտադիր պահանջ է

⁵⁹² Գծապատկերը կազմվել է հեղինակի կողմից, աղբյուրը՝ Հայաստանի վիճակագրական տարեգիրք, 2019, Չբաղվածություն

⁵⁹³ Ներքին աուդիտորների ինստիտուտ-Հայաստան, «Հանրային հատվածի ներքին աուդիտի մարտահրավերները», Հունիս, 2019, <https://iia.am/wp-content/uploads/2019/08/Internal-Audit-in-Public-Sector-Final-Arm.pdf> (09.06.2020)

⁵⁹⁴ Գաբրիելյան Վ., «Պետական և մասնավոր սեփականության արդի հիմնահարցերը», Բանբեր Երևանի համալսարանի. Սոցիոլոգիա, Տնտեսագիտություն, Երևան, 2016թ., N3 (21), էջ 66:

⁵⁹⁵ Կուրդիսյան Գ., «Պետություն-մասնավոր հատվածի համագործակցության հիմնական ուղղությունները (ՀՀ օրինակով)» թեմայով ատենախոսություն, Երևան, 2018թ., էջ 3:

ներկայացվում բանկերի⁵⁹⁶, ապահովագրական ընկերությունների⁵⁹⁷, ներդրումային ընկերությունների⁵⁹⁸ և հանրային հատվածի կազմակերպությունների համար⁵⁹⁹):

Ներքին աուդիտի դերը հանրային հատվածում: Անդրադառնալով հանրային հատվածում ներքին աուդիտի դերին՝ նշենք, որ այն կարող է ներկայացվել որպես 3 գլխավոր տարրերի՝ ռիսկերի կառավարման, վերահսկողության և կառավարման գործընթացների գնահատում ու բարելավում: Ներքին աուդիտը հանրային հատվածի լավ աշխատանքի գրավական է, քանի որ կարող է տրամադրել անաչառ և օբյեկտիվ հավաստիացում առ այն՝ արդյո՞ք հանրային ռեսուրսներն արդյունավետորեն են օգտագործվել և ըստ անհրաժեշտության՝ նախանշված արդյունքներին հասնելու համար: Ներքին աուդիտը կարող է նպաստել կազմակերպությունում պատշաճ եթիկական և արժեհամակարգային նորմերի առկայությանն ու զարգացմանը, հաշվետվողականության բարելավմանը, կառավարման արդյունավետության և մատուցվող ծառայությունների որակի բարելավմանը, բարձրացնել քաղաքացիների և շահառուների վստահության աստիճանը հանրային հատվածը ներկայացնող մարմինների ու կազմակերպությունների նկատմամբ: Ներքին աուդիտը կարող է աջակցել ղեկավարողներին որոշումների կայացման հարցում՝ տրամադրելով անկախ հավաստիացում ծրագրերի, քաղաքականությունների, գործընթացների և արդյունքների վերաբերյալ: Այն կարող է աջակցել ռիսկերի (կոռուպցիա, խարդախություններ, չարաշահումներ, օրենքի խախտումներ, անհամապատասխանություններ և այլն) բացահայտման, կանխման և առհասարակ կառավարման գործում, Նոր մարտահրավերներին դիմագրավելու հարցում, մոնիթորինգի և վերահսկողության, ինչպես նաև թափանցիկ ու արդար գործունեության իրականացման, ֆինանսական արդյունավետության, իրավական համապատասխանության և կատարողականի բարձրացման գործում⁶⁰⁰:

Հավանաբար հենց այս գիտակցումով էլ 21-րդ դարի սկզբներից ՀՀ-ում փորձեր կատարվեցին հանրային հատվածում ներքին աուդիտի ներդրման համար, ինչն ի վերջո հանգեցրեց 2010թ.-ին «Ներքին աուդիտի մասին» ՀՀ օրենքի ընդունմանը և այնուհետև հանրային հատվածում ներքին աուդիտի ներդրմանը: Նշված օրենքին զուգահեռ՝ ոլորտի կարգավորման համար օգտագործվում են նաև Ֆինանսների նախարարի մի շարք որոշումներ՝ կապված աուդիտի մասնագիտական գործունեության ստանդարտների կիրառման մեթոդական ցուցումների, հանրային հատվածի ներքին աուդիտի ձեռնարկների և ներքին աուդիտի կանոնակարգի մշակման ուղեցույցների, ներքին աուդիտի ստորաբաժանմանը և ներքին աուդիտի կոմիտեին ներկայացվող հիմնական պահանջների, հանրային կազմակերպությունների ներքին աուդիտի միջավայրի սահմանման և գործառնությունների նկարագրման, ներքին աուդիտի որակավորման կարգի և հանրային հատվածում ներքին աուդիտ իրականացնելու համար կազմակերպություններին ներկայացվող հիմնական պահանջների, ինչպես նաև ներքին աուդիտորների շարունակական մասնագիտական վերապատրաստման կարգի հետ:

⁵⁹⁶ ՀՀ օրենքը բանկերի և բանկային գործունեության մասին, հոդված 21, 3-րդ կետ

⁵⁹⁷ ՀՀ օրենքը ապահովագրության և ապահովագրական գործունեության մասին, հոդված 21, 4-րդ կետ

⁵⁹⁸ ՀՀ օրենքը արժեթղթերի շուկայի մասին, հոդված 60, 2-րդ կետ

⁵⁹⁹ ՀՀ օրենքը Ներքին աուդիտի մասին

⁶⁰⁰ "Internal Audit in the Public Sector", Middle East Point of View Magazine, Deloitte, Winter 2011 Issue, p. 40-45 (<https://www2.deloitte.com/iq/en/pages/about-deloitte/articles/deloittemepov4/mepov4-internal-audit-in-the-public-sector.html>) (09.06.2020)

ՀՀ Կառավարության որոշման⁶⁰¹ համաձայն՝ «Ներքին աուդիտի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված լիազոր մարմինը ՀՀ Ֆինանսների նախարարությունն է, որն էլ հենց որակավորում է հանրային հատվածի ներքին աուդիտորներին և հանրային հատվածում ներքին աուդիտ իրականացնող կազմակերպություններին: Հավելենք նաև, որ նույն նախարարությունն էլ կանոնակարգում, կազմակերպում և համակարգում է ներքին աուդիտորների վերապատրաստման գործընթացը:

Ի լրումն վերը նշվածի՝ ավելացնենք, որ 2012թ.-ին Հայաստանում հիմնադրվել է Ներքին աուդիտորների ինստիտուտ-Հայաստանը (ՆԱԻ-Հայաստան)՝ որպես հասարակական կազմակերպություն⁶⁰²: Հիմնադրման օրվանից ՆԱԻ-Հայաստանը հանդիսանում է Ներքին աուդիտորների ինստիտուտ-Գլոբալի⁶⁰³ ներկայացուցիչը Հայաստանում: 2015թ.-ից այն հանդիսանում է նաև Ներքին աուդիտորների ինստիտուտների եվրոպական կոնֆեդերացիայի (ECIA) լիիրավ անդամ: ՆԱԻ-Հայաստանի անդամների թիվը 2018թ.-ի վերջի դրությամբ եղել է 180 (ոչ բոլորն ունեն միջազգային որակավորում), որից ոչ բոլորն են աշխատելիս եղել հանրային հատվածում⁶⁰⁴: Առկա և հասանելի տեղեկատվության ուսումնասիրության արդյունքում հանգում ենք այն եզրակացության, որ հանրային հատվածի ներքին աուդիտորների վերապատրաստման գործընթացում չկա լիազոր մարմնի ակներև համագործակցություն ՆԱԻ-Հայաստանի կամ ՆԱԻ-Գլոբալի հետ:

Հարկ է նշել, որ ի սկզբանե ներքին աուդիտը հանրային հատվածում ներդրվել է ներպատվիրման (ինսուրսինգ, in-house կամ այլ կերպ ասած insourcing) տարբերակով, այսինքն՝ կառույցներում գործել են ներքին աուդիտի կառուցվածքային միավորներ: Հաջորդիվ զուգահեռ կիրառվել է նաև արտապատվիրման (աութսուրսինգ, outsourcing) տարբերակը, բայց մեծամասամբ՝ գյուղական համայնքների դեպքում: Նշենք, որ «Ներքին աուդիտի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն՝ ներքին աուդիտն իրականացնում են կազմակերպության կառուցվածքում գործող ներքին աուդիտի ստորաբաժանման կամ հրավիրված անձինք (որոնք ընդգրկված են սույն օրենքի համապատասխան հոդվածով սահմանված ցանկում): Այս կարգավորումը չի հակասում ներքին աուդիտի մասնագիտական գործունեության միջազգային ստանդարտներին (ՄԳՄՍ):

2019թ.-ի նոյեմբերին մամուլում տեղեկություններ տարածվեցին առ այն, որ ՀՀ Կառավարությունը համընդհանուր օպտիմալացումների շրջանակներում որոշել է լուծարել պետական կառավարական գերատեսչությունների ներքին աուդիտի վարչությունները: Ընդ որում, որոշումը կայացվել էր առանց մասնագիտական հանրության հետ համակողմանի քննարկումների: ՀՀ բոլոր պետական ու տարածքային ինքնակառավարման մարմիններին, ՀՀ նախագահի, ՀՀ ԱԺ, ինչպես նաև մարզպետարանների աշխատակազմերին ուղարկվել էր այդ մասին իրազեկող համապատասխան հանձնարարական-գրություն: Նախարարություններին մասնավորապես մինչև նոյեմբերի 15-ը ժամանակ էր տրվել դադարեցնել ներքին աուդիտի վարչությունների գործունեությունը, քանի որ որոշվել էր ներքին աուդիտի

⁶⁰¹ ՀՀ կառավարության 2011թ. օգոստոսի 11-ի N 1233-Ն որոշում «Ներքին աուդիտի գործընթացի կազմակերպման, «Ներքին աուդիտի մասին» ՀՀ օրենքով նախատեսված լիազոր մարմնի սահմանման և ՀՀ Կառավարության 2008թ. մայիսի 15-ի N 503-Ն որոշման մեջ փոփոխություններ ու լրացումներ կատարելու մասին

⁶⁰² Ներքին աուդիտորների ինստիտուտ-Հայաստանի պաշտոնական կայքէջ՝ <https://iaa.am/>
⁶⁰³ Ներքին աուդիտորների ինստիտուտ-Գլոբալի պաշտոնական կայքէջ՝ <https://global.theiaa.org/Pages/globaliaaHome.aspx>

⁶⁰⁴ Ներքին աուդիտորների ինստիտուտ-Հայաստան, «Հանրային հատվածի ներքին աուդիտի մարտահրավերները», Հունիս, 2019, <https://iaa.am/wp-content/uploads/2019/08/Internal-Audit-in-Public-Sector-Final-Arm.pdf> (09.06.2020)

գործառնությունը պետական ողջ համակարգում այդուհետ պատվիրակել մասնավոր ընկերություններին՝ գնումների մասին օրենսդրության պահանջների համաձայն⁶⁰⁵։ 2020թ.-ի սկզբներին նշված գործընթացը գտնվում էր դեռևս ընթացքի մեջ։ համապատասխան որոշումներով դադարեցվում էին հանրային հատվածի տարբեր կառույցների ներքին աուդիտի վարչությունների գործունեությունները և ընթանում էին պետական գնումների գործընթացներ, որոշ կառույցների մասով առկա էին հաղթողներ։ Գործընթացին որոշակիորեն խոչընդոտեց համաշխարհային համավարակը։ Նշված նախաձեռնությունը հանգեցրեց մասնագիտական հանրության դժգոհություններին և անհանգստություններին։

Հասկանալու համար, թե ինչպես է մեկնաբանվում վերոնշյալ նախաձեռնությունը, ինչ հնարավորություններ ու ռիսկեր կարող է իր հետ բերել և որքանով է արդարացված, նախևառաջ դիտարկենք, թե առհասարակ ներքին աուդիտի ռեսուրսավորման ինչ մոդելներ (resourcing models) գոյություն ունեն, որոնք են դրանց առավելություններն ու թերությունները։

Ներքին աուդիտի ռեսուրսավորման մոդելները։ Ընդհանուր առմամբ կարելի է առանձնացնել ներքին աուդիտի ռեսուրսավորման 3 հիմնական մոդելներ՝ ներպատվիրում (ինսուրսինգ, in-house, insourcing), արտապատվիրում՝ ամբողջական կամ մասնակի (աութսուրսինգ, outsourcing) և համապատվիրում (co-sourcing), այդ թվում՝ ենթապայմանագրային ծառայության տարբերակով (subcontracting)^{606,*}։ Փորձենք հասկանալ՝ նշված մոդելներից յուրաքանչյուրն ինչ է իրենից ներկայացնում։

Ներպատվիրման կամ, այլ կերպ ասած, ինսուրսինգի դեպքում ներքին աուդիտի գործառնություն իրականացվում է բացառապես կամ գերազանցապես ներքին ռեսուրսների՝ ներքին աշխատակազմի միջոցով և ղեկավարվում է կազմակերպության ներքին աշխատողների կողմից։

Արտապատվիրման կամ որ նույնն է՝ աութսուրսինգի դեպքում ներքին աուդիտի գործառնության պատվիրակումը կարող է լինել ամբողջական կամ մասնակի։ Ամբողջական արտապատվիրման դեպքում ներքին աուդիտի գործառնություն ամբողջությամբ, այդ թվում՝ գործառնության կառավարումը պայմանագրային հիմունքներով իրականացվում է արտաքին մատակարարի կողմից, միայն նշված պայմանագրի կառավարումն է իրականացվում կազմակերպության ներկայացուցչի կողմից, ընդ որում, շատ քիչ հավանական է, որ նշված անձը ներքին աուդիտի ոլորտի համապատասխան գիտելիքներ և փորձ ունենա։ Մասնակի արտապատվիրման, մասնավորապես ներքին կառավարմամբ արտապատվիրման պարագայում ներքին աուդիտի գործառնության մի մասը պատվիրակվում է արտաքին մատակարարին, բայց ներքին աուդիտի գործառնության կառավարումն իրականացվում է համապատասխան գիտելիքներ ու փորձ ունեցող ներքին աշխատակցի կողմից։ Նշենք, որ որպես կանոն, պատվիրակված կազմակերպությունը չպետք է համընկնի տվյալ կազմակերպության արտաքին աուդիտն իրականացնող կազմակերպության հետ։

Համապատվիրման (co-sourcing) պարագայում ներքին աուդիտի գործառնություն համատեղ իրականացվում է մեկ կամ մի քանի մատակարարների ու ներքին

⁶⁰⁵ <http://www.slaq.am/arm/news/1348232/> (09.06.2020).

⁶⁰⁶ Աղբյուրներ՝ “Factsheet: Internal Audit Resourcing Models”, The Institute of Internal Auditors- Australia, 2020 և <https://www.icas.com/professional-resources/audit-and-assurance/internal-audit/internal-audit-to-outsource-or-not> (09.06.2020)

* Մոդելների դասակարգումն ու բնութագրումը կատարվել են վերոնշյալ աղբյուրներում, ինչպես նաև մասնագիտական այլ հրապարակումներում և նյութերում առկա դասակարգումների վերլուծության, համադրման և համակցման արդյունքում։ Նշենք, որ օգտագործված որոշ տերմինների, մասնավորապես՝ insourcing և co-sourcing հասկացությունների թարգմանությունը հեղինակային է, քանի որ դրանց մասով հաստատված թարգմանություն դեռևս առկա չէ։

ռեսուրսների կողմից, և գործառնությամբ կառավարվում է կազմակերպության ներքին աշխատակցի կողմից: Ենթաալայմանագրային ծառայությունը կարելի է դիտարկել որպես համապատվիրման ենթատեսակ, քանի որ այդ ծառայության դեպքում սովորաբար սահմանափակ ժամկետներում կոնկրետ հանձնառության (engagement) կամ հանձնառության մասի իրականացումը ստանձնում է երրորդ կողմը:

Յուրաքանչյուր մոդել ունի իր առավելություններն ու թերությունները: Ներկայացնենք ՆԱԻ-Ավստրալիայի կողմից առանձնացված վերոնշյալ մոդելների հիմնական առավելություններն ու թերությունները:

Աղյուսակ 1

Ներքին աուդիտի ռեսուրսավորման մոդելների հիմնական առավելություններն ու թերությունները⁶⁰⁷

Առավելություններ	Թերություններ
1. Ներպատվիրում (in-house, insourcing)	
- Ռիսկերը վերաբերում են ներքին կառավարմանը - Կազմակերպության գործունեության, նպատակների, ռիսկերի, համակարգի և մշակույթի իմացություն - Խնդիրներին արագ արձագանքելու ունակություն - Շահերի բախման բացակայություն - Աուդիտորական գործունեության որակի նկատմամբ առավել անմիջական վերահսկողություն - Կորպորատիվ գիտելիքների պահպանում - Առավել կայուն է և կենսունակ - Ընդհանրապես համարվում է ծախսարդյունավետ (cost-effective)	- Կարող են դժվարություններ առաջանալ աշխատակազմի ներգրավման և պահպանման հետ կապված - Կարող է զգացվել մասնագիտական հմտությունների պակաս - Սահմանափակ ճկունություն - Կադրային խնդիրներ կարող են առաջանալ անձնակազմի հետ
2.2. Մասնակի արտապատվիրում՝ ներքին կառավարմամբ (Partial outsourcing with in-house management)	
- Ռիսկերը վերաբերում են ներքին կառավարմանը - Մասնագիտական հմտությունները կարող են ապահովվել - Ճկունություն - Հմտությունների փոխանցում ներքին մենեջերին (կառավարչին, ղեկավարին) արտաքին մատակարարից - Կարող է ապահովվել այնպիսի մասնագիտական հնարավորություններ, որոնք հասանելի չեն ներպատվիրման պայմաններում	- Կարող է առաջանալ շահերի բախում - Կարող է ավելի թանկ արժենալ, քան ներպատվիրման կամ համապատվիրման դեպքում - Ծառայություններ մատուցող անձնակազմի փոփոխություններ - Նշանակալիորեն նվազում են կազմակերպության վերաբերյալ գիտելիքներն ու իրազեկվածությունը - Կարող է խոչընդոտել մենեջմենթի (ղեկավարության) հետ մասնագիտական հարաբերությունների ձևավորմանը - Կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ ներքին անձնակազմի կողմից որակի հետ կապված խնդիրների շտկման այն դեպքում, երբ արտաքին մատակարարի կողմից կիրառվող միջոցները մշտապես չկարողանան ապահովել որակը, ինչն էլ իր հերթին կհանգեցնի աուդիտների արժեքի և տևողության բարձրացմանը - Լրացուցիչ ժամանակի և ռեսուրսների անհրաժեշտություն՝ գնումների գործընթացի կազմակերպման, ծառայության մատակարարման և պայմանագրերի կառավարման համար - Արտաքին մատակարարի հետ աուդիտի ժամկետների հետ կապված խնդիրներն ավելի դժվար հաղթահարելի կարող են լինել

⁶⁰⁷ “Factsheet: Internal Audit Resourcing Models”, The Institute of Internal Auditors-Australia, 2020.

2.1.Ամբողջական արտապատվիրում (full outsourcing)	
• Եկուևություն • Կարող է ապահովել այնպիսի մասնագիտական հնարավորություններ, որոնք հասանելի չեն ներպատվիրման պայմաններում	Նույնը, ինչ մասնակի արտապատվիրման դեպքում, հավելած՝ • Ռիսկերը վերաբերում են կազմակերպությանը, բայց միևնույն ժամանակ առնչվում են նրանց, ովքեր տվյալ կազմակերպության աշխատակից չեն • Մենեջմենթը կարող է ավելի քիչ վերահսկողություն ունենալ • Զիչ հավանական է, որ ներքին մենեջերը (ղեկավարը) ունենա բավարար գիտելիքներ և փորձ աուդիտի որակն ապահովելու համար
3.Համապատվիրում (co-sourcing)	
• Ռիսկերը վերաբերում են ներքին կառավարմանը • Կազմակերպության գործունեության, նպատակների, ռիսկերի, համակարգի և մշակույթի իմացություն • Մասնագիտական հմտությունները կարող են ապահովվել • Եկուևություն • Ավելի քիչ շահերի բախում • Աուդիտորական գործունեության որակի նկատմամբ առավել անմիջական վերահսկողություն • Կորպորատիվ գիտելիքների պահպանում • Համարվում է առավել կայուն և կենսունակ • Հմտությունների փոխանցում ներքին մենեջերին (ղեկավարին) արտաքին մատակարարից • Ընդհանրապես համարվում է ծախսարդյունավետ	• Կադրային խնդիրներ կարող են առաջանալ անձնակազմի հետ • Ծառայություններ մատուցող անձնակազմի փոփոխություններ • Նշանակալիորեն նվազում են կազմակերպության վերաբերյալ գիտելիքներն ու իրազեկվածությունը • Կարող է խոչընդոտել մենեջմենթի (ղեկավարության) հետ մասնագիտական հարաբերությունների ձևավորմանը • Կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ ներքին անձնակազմի կողմից որակի հետ կապված խնդիրների շտկման այն դեպքում, երբ արտաքին մատակարարի կողմից կիրառվող միջոցները մշտապես չկարողանան ապահովել որակը, ինչն էլ իր հերթին կհանգեցնի աուդիտների արժեքի և տևողության բարձրացմանը • Լրացուցիչ ժամանակի և ռեսուրսների անհրաժեշտություն՝ զնումների գործընթացի կազմակերպման, ծառայության մատակարարման և պայմանագրերի կառավարման համար

Ինչպես երևում է վերը նշված աղյուսակից, արտապատվիրման պարագայում, չնայած հնարավորություններին, թերություններն ավելի շատ են և ավելի լուրջ։ Դատելով ՀՀ հանրային հատվածում մեկնարկած գործընթացի բնույթից՝ կարելի է եզրակացնել, որ հանրային հատվածում նախաձեռնվել է անցում ներքին աուդիտի ամբողջական արտապատվիրման։

ՀՀ հանրային հատվածի ներքին աուդիտի վերաբերող վիճակագրությունն ու առկա խնդիրները։ Լիազոր մարմնի պնդմամբ՝ ներպատվիրման մոդելի կիրառումն ըստ եույան չի արդարացրել ներքին աուդիտի համակարգը ներդնելու հետ կապված ակնկալիքները։ 2020թ.-ի մարտի 2-ին ՀՀ Ազգային ժողովի ֆինանսավարկային և բյուջետային հարցերի մշտական հանձնաժողովում կազմակերպված հանրային հատվածի ներքին աուդիտի զարգացումների վերաբերյալ աշխատանքային քննարկման ընթացքում ներկայացվեցին վերջին տարիներին հանրային հատվածում իրականացված աուդիտների վերաբերյալ ուսումնասիրությունների արդյունքում ստացված որոշակի քանակական ցուցանիշներ։ Ըստ ներկայացված տվյալների՝ 2015-2017թթ. հանրային հատվածում իրականացվել է տարեկան 1,927 աուդիտորական առաջադրանք, որից 1,794-ը պետական բյուջեի մասով, իսկ 133-ը՝ որպես խորհրդատվություն։ Նշված ժամանակաշրջանի համար ներքին աուդիտի տարեկան բյուջեն կազմել է մոտ 1,4 մլրդ դրամ, միավոր առաջադրանքի մոտավոր արժեքը՝ 726,000 դրամ։ Ստորև ներկայացնենք աուդիտի առանձին տեսակների հետ կապված մոտավոր ցուցանիշները 2015-2017թթ.-ին։

**ՀՀ հանրային հատվածում 2015-2017թթ. իրականացված աուդիտների
քանակական ցուցանիշները⁶⁰⁸**

Աուդիտի տեսակը	2015թ.	2016թ.	2017թ.	Միջին ցուցանիշ
Համակարգի գնահատման աուդիտ	714	620	655	663
Կատարողականի աուդիտ	26	66	52	48
Ֆինանսական աուդիտ	447	550	436	478
SS աուդիտ	2	3	5	3
Համապատասխանության կամ իրավական աուդիտ (ըստ տարիների ունեցել է նվազման միտում) [*]	-	-	265	397
Գնումների աուդիտ	-	-	-	2,043
Իրավապահ մարմիններին ներկայացված նյութեր	3	7	13	8
Ինքնուրույն կարգավորված դեպքեր	37,280	12,000	11,000	20,093

Ինչպես երևում է վերը նշված ցուցանիշներից, կատարողականի աուդիտին և հատկապես SS աուդիտին առաջադրանքների առավել փոքր հատվածն է բաժին ընկել, մինչդեռ SS աուդիտը բավականին կարևոր է, հատկապես 21-րդ տեղեկատվական դարաշրջանում: SS աուդիտի նման ցածր ցուցանիշը կարող է վկայել ինչպես մասնագետների պակասի, համակարգի ոչ լիարժեք ընկալման, այնպես էլ հանրային հատվածի գործունեության տեխնիկապես ցածր զինվածության մակարդակի մասին: Ընդգծենք ևս մեկ անգամ, որ վերը նշվածներն ընդամենը քանակական ցուցանիշներ են ներքին աուդիտի տարեկան առաջադրանքների մասով:

Ներքին աուդիտի մասին ՀՀ օրենքի համաձայն՝ կազմակերպությունների ներքին աուդիտի որակի երաշխավորման նպատակով կազմակերպության գործունեության հետ չառնչվող անձանց կողմից ՀՀ կառավարության սահմանված կարգով իրականացվում են կազմակերպության ներքին աուդիտի գնահատումներ⁶⁰⁹: Միևնույն ժամանակ Ներքին աուդիտի ՄԳՄՍ 1312-ի համաձայն՝ ներքին աուդիտի արտաքին գնահատումները պետք է իրականացվեն կազմակերպությունից դուրս գտնվող որակավորված, անկախ գնահատողի կամ գնահատող թիմի կողմից առնվազն հինգ տարին մեկ⁶¹⁰: Նշենք, որ հանրային հատվածում ներքին աուդիտի արտաքին գնահատման մասով թե՛ արտապատվիրման գործընթացի մեկնարկից առաջ և թե՛ հետո որևէ տեղեկատվություն առկա չէ, հայտնի չէ Նույնիսկ՝ արդյո՞ք նման գնահատում եղել է առհասարակ, և եթե եղել է, ապա ինչպիսին են եղել արդյունքները (ավելին, ինչպես փաստում են հանրային հատվածի ներքին աուդիտորները, նման ուսումնասիրություններ ու գնահատումներ չեն եղել⁶¹¹):

Ինչպես արդեն նշել ենք, լիազոր մարմինը որակավորում է նաև հանրային հատվածում ներքին աուդիտ իրականացնող կազմակերպություններին: Ուշագրավ է այն փաստը, որ մինչև 2019թ.-ը ընդամենը 3 աուդիտորական կազմակերպություն է որակավորված եղել հանրային հատվածում ներքին աուդիտ իրականացնելու համար, 2019թ.-ի հունիսին ավելացել է 4-րդը, իսկ ներքին աուդիտի ստորաբաժանումների

⁶⁰⁸ https://www.youtube.com/watch?v=wf2OuPIFyWA&feature=emb_title, 10-14-րդ րոպեներ (09.06.2020) (Նշենք, որ բերված տվյալներն արտացոլում են պաշտոնապես ներկայացված ամենաթափարմ տեղեկատվությունը):

^{*} Դատարկ վանդակները նշանակում են ոչ թե քանակի բացակայություն, այլ պարզապես տվյալ տարիների ցուցանիշները չեն նշվել վերոնշյալ քննարկման ընթացքում:

⁶⁰⁹ ՀՀ օրենքը Ներքին աուդիտի մասին, հոդված 13, կետ 6:

⁶¹⁰ Ներքին աուդիտի մասնագիտական գործունեության միջազգային ստանդարտներ, Ստանդարտ 1312 - «Արտաքին գնահատում»:

⁶¹¹ <https://m.mamul.am/am/post/89411> (09.06.2020):

լուծարման և արտապատվիրման գործընթացի մեկնարկից անմիջապես հետո որակավորվել են ևս 13 կազմակերպություններ⁶¹²:

Հարկ է նշել, որ բոլոր այն կազմակերպությունները, որոնք արտաքին աուդիտ իրականացնելու որակավորում ունեն, ըստ էության, հեշտորեն որակավորվում են նաև հանրային հատվածում ներքին աուդիտ իրականացնելու համար, կարգավորվում է միայն թղթաբանությունը: Նկատենք, որ ներքին աուդիտն ու արտաքին աուդիտը բավականին լուրջ տարբերություններ ունեն թե՛ ստանդարտների, թե՛ գիտելիքների ու հմտությունների, թե՛ պրակտիկայի տեսանկյունից և թե՛ առհասարակ որպես մասնագիտություն: Տարբերվում են նաև ներքին ու արտաքին աուդիտորների մտածողությունն ու հոգեբանությունը: Կարճ ժամանակահատվածում հնարավոր չէ արտաքին աուդիտորից փոխակերպվել որակյալ ներքին աուդիտորի՝ գիտելիքների, հմտությունների, փորձի և, իհարկե, մտածողության առումով: Հետևաբար կարելի է ենթադրել, որ արտաքին աուդիտորական կազմակերպությունները ՀՀ հանրային հատվածում ներքին աուդիտ իրականացնելու համար կունենան կադրերի լուրջ պակաս և շատ հավանական է, որ նրանց կադրերի շարքերը համալրեն փոփոխությունների արդյունքում հանրային հատվածից դուրս մնացած ներքին աուդիտորները, ուստի եթե մոդելի փոփոխության հարցում խնդիրը մասնագետներն են եղել, ստացվում է, որ այդուհանդերձ նրանց մի մասը կրկին կիրականացնի հանրային հատվածի ներքին աուդիտ, բայց արդեն որպես այլ կազմակերպության աշխատակից: Գաղտնիք չէ, որ մասնավոր հատվածում, որպես կանոն և ըստ վիճակագրության, վարձատրությունը շատ ավելի բարձր է, քան հանրային հատվածում, ուստի մասնագիտական, մարդկային ռեսուրսներին առնչվող, ինչպես նաև վերահսկողական խնդիրներից, շահերի բախումներից զատ խիստ հավանական է, որ արտապատվիրման պարագայում ներքին աուդիտի ծառայության իրականացումը շատ ավելի թանկ արժենա: Դրա մասին փաստում է նաև Աղյուսակ 1-ը, ըստ որի՝ արտապատվիրումը ծախսարդյունավետության տեսանկյունից լավագույն մոդելը չէ:

Նշենք նաև, որ հանրային հատվածի ներքին աուդիտի արտապատվիրման համար ներկայումս իրականացվող գնումների գործընթացի շրջանակներում հայտարարվող մրցույթները հիմնականում 1 տարվա համար են նախատեսված, այսինքն՝ հաղթողի հետ կնքվում է 1 տարվա պայմանագիր⁶¹³, մինչդեռ ներքին աուդիտն իրականացվում է ոչ միայն տարեկան ծրագրով, այլև եռամյա ռազմավարական ծրագրի հիման վրա⁶¹⁴: Ներքին աուդիտի ՄԳՄՍ 2500 Հ1-ի համաձայն՝ ներքին աուդիտի ղեկավարը պետք է ներդնի հետստուգման գործընթաց (follow-up process)՝ հետևելու և համոզվելու համար, որ ղեկավարության գործողություններն արդյունավետորեն իրականացվել են կամ գործադիր ղեկավարությունն ընդունել է գործողություններ չձեռնարկելու ռիսկը⁶¹⁵: Այս մասով կարծում ենք, որ 1 տարվա պայմանագիրը բավականին խնդրահարույց է, քանի որ շատ հնարավոր է, որ հաջորդ տարի մեկ այլ կազմակերպություն հաղթի, և այստեղ ռազմավարական պլանավորման, ինչպես նաև հետստուգման աուդիտների հետ կապված լուրջ խնդիրներ կարող են առաջանալ, ինչն էլ ըստ էության կնվազեցնի ծառայության արդյունավետությունն ու որակը:

⁶¹² Աղբյուրը՝ Հանրային հատվածում ներքին աուդիտ իրականացնելու որակավորում ունեցող կազմակերպությունների ցանկը 09.06.2020 դրությամբ՝ http://www.minfin.am/hy/page/orakavorvatsneri_cank_nerqin_audit/:

⁶¹³ Ուսումնասիրության աղբյուր՝ <https://www.tender-monitoring.am/>:

⁶¹⁴ ՀՀ օրենքը ներքին աուդիտի մասին, հոդված 10, կետ 1:

⁶¹⁵ Ներքին աուդիտի մասնագիտական գործունեության միջազգային ստանդարտներ, Ստանդարտ 2500-«Առաջընթացի մոնիթորինգ»:

Կարևոր է նաև այն հանգամանքը, որ արտաքին մատակարարների ցանկում ընդգրկված են ինչպես հայկական ընկերություններ, այնպես էլ միջազգային կազմակերպությունների հայաստանյան մասնաճյուղեր: Այստեղ հարկ է ընդգծել, որ Հայաստանի Հանրապետությունը կիսապատերազմական իրավիճակում գտնվող երկիր է և, եթե նույնիսկ այդ վիճակում էլ չգտնվեր, բավականին ռիսկային է այլ կազմակերպության ներկայացուցիչներին պետական կառույցների (հատկապես՝ խիստ ռազմավարական, կենսական և անվտանգային նշանակության ոլորտների) հետ կապված ներքին համակարգերին, տեղեկատվությանն ու պետական գաղտնիքներին հասանելիություն տրամադրելը, այն էլ ներկայիս տեղեկատվական դարաշրջանում:

Մեկ այլ կարևոր ասպեկտ կապված է միջազգային փորձի հետ: Նշենք, որ առկա տեղեկատվության համաձայն՝ չկա աշխարհում որևէ երկիր, որն իր հանրային հատվածի ներքին աուդիտն ամբողջությամբ արտապատվիրում է: Կան և եղել են հանրային հատվածի որոշակի մասի արտապատվիրման կամ ներքին աուդիտի գործառույթի մասնակի արտապատվիրման դեպքեր: Ընդ որում, արտապատվիրումը նշված դեպքերում հիմնականում բացատրվում է ոչ բավարար աշխատակազմ և համապատասխան մասնագետներ ունենալու հանգամանքով: 2010թ.-ին իրականացված Ներքին աուդիտի գլոբալ հարցման տվյալներով՝ Արևմտյան Եվրոպայում և Կենտրոնական Ասիայում հարցմանը մասնակցածների (հանրային և մասնավոր հատվածը միասին վերցրած) 76%-ի պարագայում առհասարակ չեն կիրառվում ներքին աուդիտի արտապատվիրման և/կամ համապատվիրման մոդելները⁶¹⁶: Ավելի վաղ իրականացված ուսումնասիրությունների արդյունքում պարզ է դարձել, որ մասնավորապես Միացյալ Թագավորության դեպքում ուսումնասիրված տարբեր տիպի 125 պետական հիմնարկների և գործակալությունների պարագայում, որտեղ ժամանակին ներքին աուդիտի գործառույթը արտապատվիրվել է, գերակշռող մասը որոշ ժամանակ անց անցում է կատարել ներպատվիրման: Որպես մոդելի թերություններ արձանագրվել են որակի աստիճանաբար նվազումը, կադրային խնդիրները, կազմակերպության վերաբերյալ գիտելիքների պակասը: Նմանատիպ հետազոտությունները Նոր Զելանդիայի, Ավստրալիայի, ինչպես նաև Հարավաֆրիկյան Հանրապետության հանրային հատվածներում բացահայտել են, որ ներպատվիրման պարագայում կազմակերպության աշխատանքի հետ կապված խարդախություններն ավելի հեշտ են հայտնաբերվում, վերահսկողությունն ու մոնիթորինգը որակական առումով ավելի բարձր են, ծառայությունն ավելի արդյունավետ է, ավելի շատ հավելյալ արժեք է ստեղծվում և կազմակերպության պահանջներին առավել արագ արձագանքելու հնարավորություն է ստեղծվում⁶¹⁷: Հավելենք նաև, որ ներկայումս Եվրոպական երկրների մեծ մասի պարագայում իրավական ակտերով սահմանվում են ներքին աուդիտի ստորաբաժանում (Internal Audit Unit) ունենալու պահանջները, մասնավորապես նախարարությունների և պետական կարևորագույն հիմնարկների դեպքում, և հատկապես խորհրդարանական կառավարմամբ երկրների հիմնական մասի դեպքում այդ ստորաբաժանումները գտնվում են վարչապետի ինստիտուտի ենթակայության ներքո (կենտրոնացված համակարգ)⁶¹⁸:

⁶¹⁶ “Internal Audit Around the World: A Perspective on Global Regions” (CBOK), The IIA Research Foundation, Florida, 2014.

⁶¹⁷ <https://arhmiutyun.org/2019/10/29/%d5%bf%d5%a5%d5%b2%d5%a5%d5%af%d5%a1%d5%b6%d6%84-%d5%ba%d5%a5%d5%bf%d5%a1%d5%af%d5%a1%d5%b6-%d5%af%d5%a1%d5%bc%d5%a1%d5%be%d5%a1%d6%80%d5%b4%d5%a1%d5%b6-%d5%b4%d5%a1%d6%80%d5%b4%d5%ab%d5%b6%d5%b6/> (09.06.2020)

⁶¹⁸ “Compendium of the Public Internal Control Systems in the EU Member States, 2012”, European Commission, Luxembourg, 2011 և ԵՄ մի շարք երկրների ներքին աուդիտին առնչվող իրավական ակտեր:

Եզրակացություններ և առաջարկություններ: Ամփոփելով ընդհանուր ուսումնասիրությունները՝ հանգել ենք հետևյալ եզրակացություններին, որոնք նաև առաջարկությունների հիմք են.

- ՀՀ հանրային հատվածի ներքին աուդիտորների շարունակական մասնագիտական վերապատրաստման գործընթացներում գրեթե չկա համագործակցություն տեղական ու միջազգային մասնագիտական կառույցների հետ: Վերջիններիս հետ սերտ համագործակցությունը կարող է բարձրացնել ոլորտային մասնագետների գիտելիքների ու հմտությունների մակարդակը՝ ծանոթացնելով առաջատար և լավագույն փորձերին, ինչպես նաև ոլորտի հետ կապված նոր մարտահրավերներին ու հնարավորություններին:

- ՀՀ հանրային հատվածի ներքին աուդիտ իրականացնելու համար աուդիտորների և աուդիտորական կազմակերպությունների որակավորման գործընթացը բավականին դյուրին է, մինչդեռ պրոֆեսիոնալիզմի բարձրացման տեսանկյունից նախընտրելի կլիներ առավել շատ մասնագիտական պահանջներ ներկայացնել (օրինակ՝ կազմակերպությունների դեպքում ներքին աուդիտի իրականացման փորձի և ներքին աուդիտորի միջազգային որակավորում ունեցող առնվազն 2 մասնագետի առկայության պարտադիր պահանջների ավելացում, իսկ աուդիտորների դեպքում որակավորման թեստերի անընդհատ թարմացում և համապատասխանեցում ներքին աուդիտի գլոբալ զարգացումներին ու մարտահրավերներին):

- ՀՀ հանրային հատվածի ներքին աուդիտի արտապատվիրման գործընթացը նախաձեռնվել է առանց մասնագիտական հանրության հետ համակողմանի քննարկման, առանց անկախ գնահատումների իրականացման, լուրջ ուսումնասիրությունների կատարման ու արդյունքների ներկայացման: Այս համատեքստում առաջարկում ենք բազմակողմանի քննարկումներ անցկացնել տեղական ու միջազգային մասնագիտական կառույցների, ինչպես նաև ոլորտի առաջատար փորձագետների հետ, լրջորեն և համակողմանիորեն ուսումնասիրել ու վերլուծել ՀՀ հանրային հատվածում ներքին աուդիտի համակարգի ներդրման օրվանից ի վեր իրականացված աշխատանքները, փորձել մասնագետների հետ համատեղ ջանքերով վեր հանել հիմնական խնդիրները, այդ թվում՝ ընկալման հետ կապված, դրանց լուծման ուղիներ մշակել, ինչպես նաև ուսումնասիրել համանման միջազգային փորձը (և՛ լավագույն, և՛ վատագույն), հետևել մասնագիտական կառույցների ուղեցույցներին և առաջարկություններին, ուսումնասիրել հանրային հատվածի ներքին աուդիտի մասով հաշվետվողականության և ներքին աուդիտորների անկախության հարցերը, և եթե նշված հարցերի ու համակարգի անարդյունավետության միջև կապեր ի հայտ գան, աշխատանքներ կատարել համակարգային փոփոխությունների ուղղությամբ և մշակել խորհրդարանական կառավարմամբ երկրների համար առավել արդյունավետ մոդել:

- Հանրային հատվածի ներքին աուդիտի արտապատվիրման համար գնումների միջոցով առաջարկվող պայմանագրային ժամկետները լիարժեք արդյունավետ չեն ներքին աուդիտի ռազմավարական ծրագրերի և հետստուգման գործընթացների իրականացման տեսանկյունից, ըստ այդմ առաջարկում ենք վերանայել նշված ժամկետները:

- Հանրային հատվածի ներքին աուդիտի ռեսուրսավորման մոդելների ուսումնասիրության արդյունքում կարելի է եզրակացնել, որ մասնագիտական ռեսուրսների անբավարարության դեպքում ավելի արդյունավետ կարող է լինել ներապատվիրմանը զուգահեռ համապատվիրման և/կամ մասնակի արտապատվիրման մոդելների կիրառությունը, այդ թվում՝ սահմանափակ ժամկետների պայմանով, սակայն պետք է ուշադրություն դարձնել կառույցի ռազմավարական և անվտանգային

PUBLIC SECTOR INTERNAL AUDIT ISSUES IN ARMENIA

HRIPSIME HOVSEPYAN

*Haypost CJSC, Junior Internal Auditor;
Qualified Public Sector Internal Auditor of the RA;
Yerevan State University, Faculty of Economics and Management,
Ph.D. Student,
Yerevan, Republic of Armenia*

The purpose of the article is to highlight the public sector internal audit issues related to the resourcing model, to present the advantages and disadvantages of insourcing and outsourcing, to study the world practices and by drawing parallels to offer the best possible model for the effective implementation of the internal audit function in the public sector of the Republic of Armenia.

Through the study and analysis of local and international experience, legal regulations, as well as the latest developments related to the public sector internal audit in Armenia, the current situation, new challenges, risks and the opportunities of the sphere are presented in the article. Using analytical, comparative and combining methods, the main models, including insourcing, outsourcing and co-sourcing of the internal audit function in the public sector are stated.

As a result of the research, the conclusion was drawn that there are systemic gaps and problems in the regulation of the public sector internal audit in the Republic of Armenia, which contain serious risks and challenges in the case of the full outsourcing policy recently adopted by the Government of the RA. Based on the problems mentioned as well as taking into account the peculiarities of the Armenian economic and legal system, local and international experience, suggestions are made for the mitigation of systemic problems and applying an effective model for public sector internal audit.

Keywords: *Internal audit, public sector, outsourcing, insourcing, co-sourcing, internal audit resourcing models.*

ВОПРОСЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА РЕСПУБЛИКИ АРМЕНИЯ

РИПСИМЕ ОВСЕПЯН

*младший внутренний аудитор в ЗАО «Айпост»,
квалифицированный внутренний аудитор госсектора РА,
аспирант факультета экономики и менеджмента
Ереванского государственного университета,
г. Ереван, Республика Армения*

Цель данной статьи – выявить проблемы внутреннего аудита в общественном секторе, связанные с моделью ресурсирования, представить преимущества и недостатки инсорсинга и аутсорсинга, изучить мировую практику и, проводя параллели, предложить наилучшую возможную модель для эффективного применения функции внутреннего аудита в общественном секторе Республики Армения.

Благодаря изучению и анализу местного и международного опыта, правовых урегулирований, а также последних событий в сфере внутреннего аудита общественного сектора РА, в статье представлены текущая ситуация, новые вызовы, риски и возможности данной сферы. Используя аналитические, сравнительные и комбинированные методы, были представлены основные модели ресурсирования функции внутреннего аудита в общественном секторе, в том числе инсорсинг, аутсорсинг и косорсинг.

В результате исследования мы пришли к выводу о наличии системных пробелов и проблем в регулировании внутреннего аудита общественного сектора РА, которые содержат серьезные риски и проблемы в связи с недавним принятием политики правительством полного аутсорсинга. На основании упомянутых проблем, особенностей экономической и правовой системы Армении, местного и международного опыта, были сделаны предложения по смягчению системных проблем и применению эффективной модели внутреннего аудита общественного сектора.

Ключевые слова: *внутренний аудит, общественный сектор, аутсорсинг, инсорсинг, косорсинг, модели ресурсирования внутреннего аудита.*