

ՀԱՇՎԱԴԱՅԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ ԵՎ ԱՌԻԳԻՏ

ԳՅՈՒԼԼՈ ԱՐԱԲՅԱՆ

*ՀՊՏՀ կառավարչական հաշվառման և
առույծի ամբիոնի հայցորդ*

ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՎԵՐԱՀՄԵՂՈՒԹՅԱՆ ԳՈՐԾԱՌՈՒՅԹՆԵՐԻ ԲԱՐԵԼԱՎՄԱՆ ՈՒՐԻՆԵՐԸ ՀԱՆՐԱՅԻՆ ՀԱՏՎԱԾՈՒՄ

Հանրային հատվածում ֆինանսական կառավարման որակի բարելավման հիմնական նախադրյալներն են բյուջետային ծախսերի արդյունքների և պետական ծառայությունների որակի բարձրացման նպատակով գործադիր իշխանության մարմինների պատասխանատվության մեծացումը, իրավասությունների ընդլայնումը, բյուջետային միջոցների օգտագործման թափանցիկության և արդյունավետության խթանների ստեղծումը: Ներկայումս պետական կառավարման ոլորտում առանձնահատուկ նշանակություն ունի ֆինանսական վերահսկողությունը, որը ռիսկերի աճի (քաղաքական, տնտեսական, ֆինանսական, բնապահպանական) պայմաններում ձեռք է բերում սկզբունքային նոր ձևեր ու որակներ: Ուստի կարևոր է իրականացնել ինքնահսկման ընդլայնում արտաքին վերահսկողության կրճատման հաշվին, ապահովել կանխարգելիչ ուղղվածության միջոցառումներ՝ սահմանափակելով «պատժիչ կողմնորոշումը», ամրապնդել վերահսկողական գործունեությունը սուբյեկտների և օբյեկտների միջև:

Հատկանշական է, որ մասնագիտական գրականության մեջ ֆինանսական վերահսկողությունը, որպես կանոն, ներկայացվում է երկու տեսանկյունից. խիստ կանոնակարգված գործունեություն, մի կողմից՝ ուղղված ֆինանսական օրենսդրության պահանջների բավարարմանը, կարգապահության ապահովմանը, մյուս կողմից՝ հանրային ոլորտի տարբեր հարթության տնտեսական միավորներում դրամական հոսքերի կառավարմանը: Վերահսկողության նշված երկու տեսանկյուններն էլ փոխկապված են ու լրացնում են միմյանց, սակայն, միաժամանակ, տարբերվում են իրենց նպատակներով, մեթոդներով և վերահսկողության սուբյեկտներով: Բացի այդ, վերահսկողության առաջին դեպքում գերակշռում են իրավական նորմերի հետևողականության մոտեցումները, իսկ երկրորդ պարագայում վերահսկողության գործառնությունների ծանրության կենտրոնը տեղափոխվում է վերլուծական դաշտ:

Այսօր հանրային ոլորտում գործող ավանդական վերահսկողության մեթոդաբանական և կազմակերպչական հիմունքներով վերահսկողության նոր մոդելի ձևավորումը դառնում է դժվարիքագործելի խնդիր, ուստի գործնականում առաջանում է պետական վերահսկողության նոր հայեցակարգի

մշակման անհրաժեշտություն: Վերահսկողությունը կազմակերպություններում ներկայացնում է համալիր և ճկուն համակարգ, որն ուղեկցվում է կառավարչական գործունեության մեթոդական ու տեղեկատվական-վերլուծական ապահովմամբ: Դրա նպատակն է արձանագրել, միասնացնել և վերլուծել տեղեկատվության տարբեր խոշոր հոսքերը և դրանց հիման վրա նախագծել տնտեսական, ֆինանսական ու տեղեկատվական հիմնախնդիրների լուծման հնարավոր տարբերակներ:

Հիմնավոր կազմակերպված վերահսկողական համակարգը թույլ է տալիս արմատապես բարելավել ընդունվող կառավարչական որոշումների որակը և ապահովել տնտեսավարման արդյունավետությունը: Հետևաբար՝ վերահսկողության հիմնական գործառույթը տնտեսագիտական վերլուծության, մշտադիտարկման, տեղեկատվական ապահովման, կանխատեսման գործառնությունները միասնական համակարգում համադրելն է: Այդ գործառնություններն ապահովում են տեղեկատվության ստացումը, մշակումը և ընդհանրացումը, որ անհրաժեշտ են կառավարչական որոշումների ընդունման, կիրառման և կատարման համար:

Հանրային ոլորտում պետական կարգավորման համակարգի անհրաժեշտ վերահսկողության նոր սկզբունքների ներդրումը պայմանավորված է.

- պետական կառավարման ավելի արդյունավետ և կատարյալ մեթոդների որոնման անհրաժեշտությամբ,
- կառավարման մարմինների կազմակերպման և տեղեկատվական ապահովման կատարելագործման ու որակական փոփոխության կարևորությամբ,
- պետական տարբեր մարմինների, գերատեսչությունների և ծառայությունների գործունեության մեջ համագործակցության, համաձայնեցվածության և համակարգման անբավարար մակարդակով:

Վերահսկողության հայեցակարգը կոչված է ապահովելու կիրառվող կառավարչական որոշումների արդյունավետությունը՝ նպաստելով կառավարման համակարգի գործարար ռազմավարության ու քաղաքականության օպտիմալացմանը: Ուստի վերահսկողության էության առավել հասուն և ավարտուն մեկնաբանությունն արտահայտվում է այն հայեցակարգում, որտեղ, առաջադրված ռազմավարական նպատակներին համապատասխան, ապագային կողմնորոշված հսկողությունն օգտագործվում է որպես տնտեսության մեջ «նեղ տեղերի» վերացման գործիք:

Վերահսկողության համակարգի բարեփոխման առանցքային մոտեցումը կողմնորոշվածությունն է ոչ թե անցյալին, այլ ապագային: Ապագային կողմնորոշումը սահմանում է վերահսկողության համակարգի ծրագրավորում և կանխատեսում: Անցած ժամանակաշրջանում շարժընթացի բնութագրերն արժեքավոր են ամենից առաջ որպես բազային տեղեկատվություն՝ կանխատեսման և ծրագրի կազմման համար: Վերահսկողության համակարգ կազմավորող հատկություն է նաև ռազմավարական և օպերատիվ հսկողության համադրությունը, ինչը պայմանավորված է տնտեսական համակարգի կառավարման խնդիրների կառուցվածքով:

Ֆինանսական վերահսկողության համակարգ կազմավորող պարտադիր հատկություն է արդյունավետությունը, քանի որ միայն այդ պայմանի

դեպքում է տնտեսապես արդարացված դրա գոյությունը: Դա է վերահսկողության և կառավարող համակարգի կառուցվածքային բազմաթիվ այլ տարրերի սկզբունքային տարբերություններից մեկը: Անհրաժեշտ է ապահովել այնպիսի հսկողություն, որը լինի արդյունավետ՝ երբ օգտակար արդյունքը գերազանցում է դրա կազմակերպման նպատակով կատարված ծախսերը:

Վերահսկողության համակարգային հատկությունները ապահովում են համապատասխան գործառնությունների իրականացումը, որոնցից հանրային կառավարման ոլորտին առավել բնորոշ են համարվում.

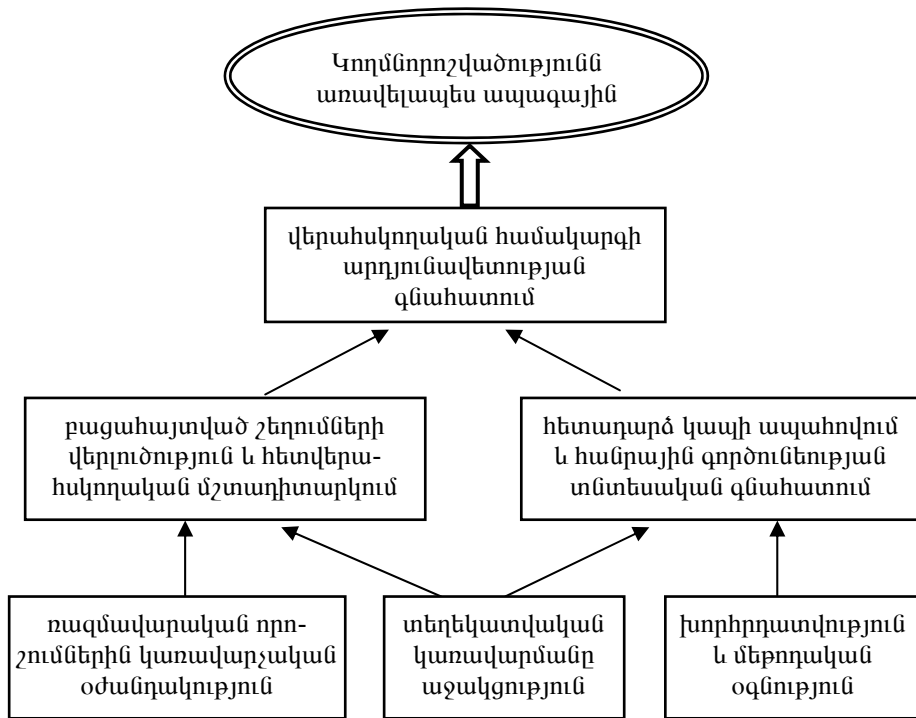
- խորհրդատվական գործունեությունը՝ փորձագիտական գնահատման բնագավառում,
- ցուցանիշների համակարգի նախագծումը, որոնք գնահատում են տնտեսական գործունեության արդյունավետությունը և որոշում գործունեության արդյունքի վրա ներքին ու արտաքին գործոնների ազդեցությունը,
- հանրային կառավարման սուբյեկտների տեղեկատվական ապահովումը,
- հաշվառման-վերահսկման գործունեությունը,
- ռազմավարական և սոցիալ-տնտեսական զարգացման նպատակային ծրագրերի փոխհամաձայնեցումը,
- ծրագրային ու փաստացի ցուցանիշների համադրումը, տրված պարամետրերից շեղումների թույլատրելի սահմանների որոշումն ու դրանց պատճառների վերլուծությունը, ծրագրային ցուցանիշներից փաստացի արդյունքների շեղման վերացման և կանխարգելման առաջարկների մշակումը¹ :

Այս առումով, ֆինանսական վերահսկողությունը հանրային ոլորտում պետք է կառավարման հիմնական գործառնությունների մեթոդական և տեղեկատվական աջակցություն ապահովի, ներառյալ՝ նպատակների սահմանումն ու հիմնավորումը, ընթացիկ և ռազմավարական ծրագրերի ձևավորումը, ծրագրերի կատարման վերահսկումն ու դրանց ճշգրտումը: Նշված գործառնությունների ամբողջությունը հատուկ է նաև բյուջետային ռազմավարությանը:

Պետական կառավարման ռազմավարական և օպերատիվ նպատակների ձևավորման մեջ վերահսկողության դերը մասնագիտական գրականությունում ներկայացվում է երկու տեսանկյունից²: Առաջինը տեսական-մեթոդաբանականն է, ըստ որի՝ կառավարման նպատակներն են որոշում վերահսկողության համակարգի ստեղծման անհրաժեշտությունը: Դրա ամբողջ իմաստը կառավարման նպատակներին հասնելու համընդհանուր մեթոդների ապահովումն է: Երկրորդը գործառնականն է, որի էությունը վերահսկողությունը որպես կառավարման յուրաքանչյուր գործառնության իրականացման գործիք օգտագործելն է:

¹ Տե՛ս Ա. Միրզոյան, Վերահսկողությունը որպես պետական ֆինանսների կառավարման գործիք, «Հայաստան. ֆինանսներ և էկոնոմիկա», N8-9, 2009, էջ 10:

² Տե՛ս «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենք, Եր., 26/12/2002, Աուդիտի ստանդարտներ, Եր., ՀՀԱԱ, 2001:



Գծապատկեր 1. Հանրային ֆինանսների վերահսկողության առաջարկվող հայեցակարգի բաղադրիչները³

Այսպիսով՝ հանրային ոլորտում ֆինանսական վերահսկողության նոր հայեցակարգի համար սկզբունքային են համարվելու ռազմավարական որոշումներին կառավարչական օժանդակությունը, տեղեկատվական կառավարմանը աջակցությունը, «պատժիչ» գործողություններից անցումը խորհրդատվական և մեթոդական օգնության միջոցներին՝ նպատակ ունենալով վերահսկողությունն ուղղորդելու դեպի տեսանելի ապագան, այլ ոչ թե դեպի անցյալը (գծապատկեր 1):

Հանրային հատվածում ֆինանսական վերահսկողության զգալի մասն իրականացվում է ներքին աուդիտի միջոցով: Ուսումնասիրությունները ցույց են տալիս, որ գործնականում դրա գործառույթները նպատակահարմար է ընդլայնել խորհրդատվության, ինքնավերլուծության, կառավարչական որոշումներին ակտիվ մասնակցության առումներով:

Ներքին աուդիտը անկախ, օբյեկտիվ հավաստիացման և խորհրդատվական գործընթաց է՝ ուղղված կազմակերպության գործունեության, ֆինանսական հսկողության և կառավարչական գործընթացների համակարգված և կանոնակարգված գնահատման բարելավմանը⁴: Սակայն եթե ներկայումս հանրապետությունում որոշակիորեն կանոնակարգված է մասնավոր հատվածը սպասարկող արտաքին աուդիտի գործունեության ինչպես

³ Կազմել է հեղինակը:

⁴ «Ներքին աուդիտի մասին» ՀՀ օրենք, Եր., 2011, հոդվ. 2:

օրենսդրական⁵, այնպես էլ գործնական ոլորտը, ապա տնտեսության հանրային հատվածը սպասարկող ներքին աուդիտի ոլորտում դեռևս կան բազում չլուծված խնդիրներ:

Միջազգային փորձը ցույց է տալիս, որ հանրային հատվածում ներքին աուդիտի կազմակերպման դեպքում կիրառվում են հետևյալ հիմնարար սկզբունքները.

- ա) անկախություն և ներքին աուդիտի լիարժեքություն,
- բ) միասնական մեթոդաբանություն,
- գ) թափանցիկություն, հաշվետվողականություն և հետևողականություն:

Ներքին աուդիտի օբյեկտից և հաշվետու միավորից անկախության սկզբունքը ենթադրում է գլխավոր աուդիտորի անմիջական ենթակայություն կազմակերպության ղեկավարին և ներքին աուդիտի իրականացում՝ անկախ կազմակերպության գործառույթներն ապահովող ստորաբաժանումներից և պաշտոնատար անձանցից⁶: Ըստ լիարժեքության սկզբունքի՝ կազմակերպության բոլոր գործառույթները և ֆինանսատնտեսական գործունեության ընթացիկ ու վերջնական արդյունքները պետք է աուդիտի ենթարկել: Միասնական մեթոդաբանության սկզբունքի համաձայն՝ անհրաժեշտ է ներքին աուդիտի միասնական կանոնների առկայություն և տարբեր օբյեկտների նկատմամբ միանման մոտեցում:

Թափանցիկության, հաշվետվողականության և հրապարակայնության սկզբունքների կիրառմամբ ապահովվում են՝ ներքին աուդիտ և արդյունքների գնահատում, աուդիտորական աշխատանքների նկատմամբ հսկողություն և պատասխանատվության առկայություն, դրանց վերաբերյալ տեղեկությունների մատչելիություն:

Դեռևս 2004 թ. սեպտեմբերի 17-ին ՀՀ Կառավարությունն ընդունել է «ՀՀ պետական և տեղական ինքնակառավարման մարմինների, դրանց ենթակա հիմնարկների և պետական ու համայնքային ոչ առևտրային կազմակերպությունների ներքին աուդիտի համակարգի զարգացման ռազմավարությունը հաստատելու մասին որոշում», որի նպատակն էր 3 տարվա ընթացքում (2005-2008 թթ.) լուծել ոլորտում առկա հիմնախնդիրները՝ հիմք ընդունելով միջազգային չափանիշները:

Թեև 2001 թվականից ՀՀ պետական և տեղական ինքնակառավարման մարմիններում և վերջիններիս ենթակա հիմնարկներում սկսել են ձևավորվել ներքին աուդիտի համակարգի ներդրման օրենսդրական հիմքերը, սակայն, մեր կարծիքով, գործնականում այդ համակարգը դեռևս ամբողջությամբ չի կայացել: Մասնավորապես՝

- հստակ չէ կապը ներքին աուդիտորական ստուգումների (հաշվետվությունների) և վերահսկողական գործառույթներ իրականացնող այլ կառույցների ստուգումների միջև, ինչպես նաև պարզ չեն վերջիններիս փոխհարաբերությունները.

⁵ «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենք, Եր., 26/12/2002, Աուդիտի ստանդարտներ, Եր., ՀՀԱԱ, 2001:

⁶ Տե՛ս **Խ. Մուրաֆյան**, Աուդիտ, Եր., «Տնտեսագետ», 2003, էջ 65:

- ներկայումս ներքին աուդիտի համակարգը հիմնականում կենտրոնացնում է ֆինանսական աուդիտի վրա, սակայն միջազգային փորձը ցույց է տալիս, որ ներքին աուդիտի շրջանակներն ավելի լայն են. ներառում են նաև կատարողական աուդիտը և ներքին հսկողության համակարգի արդյունավետության գնահատման հարցերը,
- հարկ է ապահովել այս ոլորտում ներգրավված անձանց անհրաժեշտ որակավորումը, վերապատրաստումը և ստորաբաժանումների տեխնիկական հագեցվածությունը,
- ներքին աուդիտի գործող համակարգը չի համապատասխանում համեմատաբար փոքր ֆինանսական միջոցներ շրջանառող պետական մարմինների և համայնքների ֆինանսատնտեսական գործունեության առանձնահատկություններին:

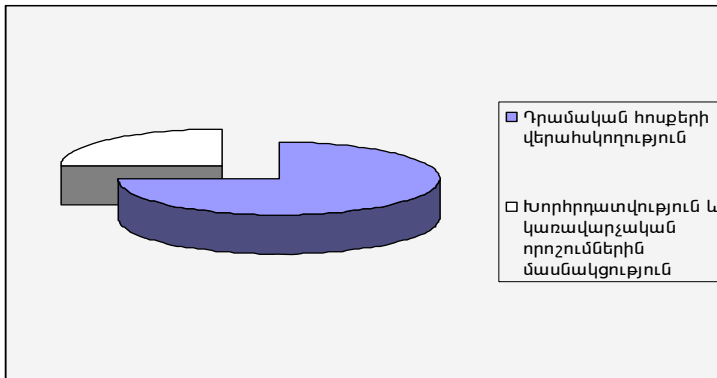
ՀՀ հանրային հատվածում ներքին աուդիտը դեռևս դանդաղ է ներդրում, որն ունի իր պատճառները:

Նախ՝ պարզաբանման կարիք ունեն ներքին աուդիտի կազմակերպման առանձնահատկությունները հանրապետության հանրային հատվածի տնտեսավարման տարբեր հարթություններում՝ պետական ոչ առևտրային կազմակերպություններից մինչև նախարարություններ և Կառավարություն: Բացի այդ, մեզանում դեռևս առկա են չափորոշիչների կիրառման դժվարություններ: Արտաքին աուդիտի չափորոշիչները ծառայում են շահույթ հետապնդող կազմակերպությունների գործընկերների շահերին: Հանրային հատվածի ներքին աուդիտի նպատակները հիմնականում առնչվում են պետության և հասարակության լայն զանգվածների շահերին: Այս առումով, առանցքային են դառնում պետական միջոցների ճիշտ բաշխման և վերաբաշխման գործընթացների վերահսկողությունը, որոնք այնքան էլ էական տեղ չեն գրավում արտաքին աուդիտում:

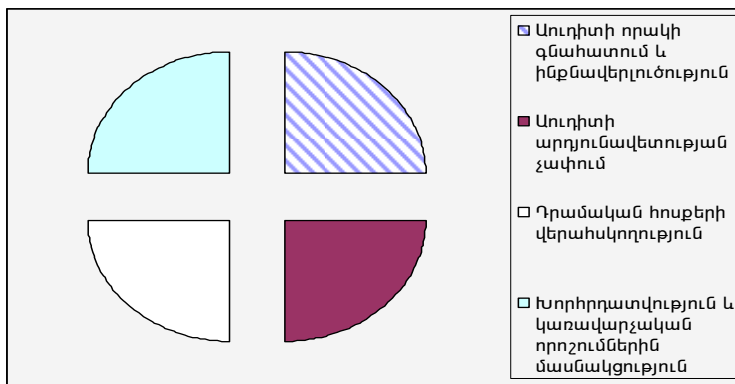
Մինչ այսօր հանրապետությունում առկա է այն թյուր կարծիքը, թե ներքին աուդիտի գործառնությունները միայն վերահսկողական են: Դա ժառանգություն է ոչ վաղ անցյալից, երբ Խորհրդային Միության նախարարություններում գործում էին վերահսկիչ-վերստուգիչ վարչություններ (ՎՎՎ): Ներքին աուդիտը համարելով ՎՎՎ հետևորդ՝ կազմակերպությունները դա դիտում են սոսկ որպես վերահսկիչ և անգամ «պատժիչ» օղակ, ուստի շահագրգիռ չեն այդպիսի ծառայությունների զարգացման հարցում:

Վերջին տարիներին ՀՀ-ում գործող ներքին աուդիտի օղակները, որպես կանոն, իրենց գործունեությունը սահմանափակում են միայն վերահսկողական գործառնությամբ, այնինչ, ինչպես արդեն նշել ենք, այն ունի նաև ոչ պակաս կարևոր՝ խորհրդատվական և վերլուծական նշանակություն: Եթե ֆինանսական աուդիտը եզրակացություն է ներկայացնում հաշվետվությունների արժանահավատության վերաբերյալ, ապա ներքին աուդիտի նպատակն է պարզել կազմակերպության ֆինանսատնտեսական գործունեության «թույլ» կողմերը, առաջարկություններ անել հանրային հատվածում եկամուտների ավելացման, ծախսերի կրճատման առնչությամբ, գնահատել շահույթ չհետապնդող կազմակերպությունների գործունեության արդյունավետությունը և որակական բարելավման հնարավորությունները⁷:

⁷ Տե՛ս Ա. Ճուղոյան, Ա. Պողոսյան, Աուդիտ և ներքին վերահսկողություն, ԱՏԿՀ, Եր., 2011, էջ 74:



Կիրառվող գործառույթներ



Առաջարկվող գործառույթներ

Գծապատկեր 2: Ներքին աուդիտի առկա և առաջարկվող առաջնահերթությունները ՀՀ հանրային կառավարման համակարգում

Մասնագիտական գրականության մեջ կարելի է հանդիպել ներքին աուդիտի գործառույթների շրջանակի ընդլայնմանը վերաբերող առաջարկությունների⁸, որոնք պետք է կանոնակարգվեն օրենսդրական դաշտում: Այդ իմաստով, հարկ կլինի վերաբաշխել ներքին աուդիտի ռեսուրսները՝ դրանով իսկ վերանայելով վերջինիս առաջնահերթությունները (գծապատկեր 2): Ներքին աուդիտի ներդրման գործընթացը էապես կաշխուժանա ոչ միայն օրենսդրական արտաքին լծակների ազդեցությամբ, այլև կազմակերպություններին հատուկ սեփական շարժառիթների ուժով, երբ հասկանալի կդառնա, որ մեծ ծառայությունները կարող են նպաստել ֆինանսատնտեսական գործունեության արդյունավետությանը:

Կարող է հարց առաջանալ՝ դրամական հոսքերի վերահսկողական գործառույթը չի՞ թուլանում ներքին աուդիտին լրացուցիչ գործառույթներ վերագրելով և վերահսկողական ռեսուրսները վերաբաշխելով: Մեր կարծիքով՝ ճիշտ հակառակը, քանի որ հանրային կառավարման ոլորտում ներ-

⁸ Տե՛ս Ա. Պողոսյան, Հանրային ոլորտի ֆինանսատնտեսական վերահսկողության առանձնահատկությունները, «Հայաստան. ֆինանսներ և էկոնոմիկա», Եր., 2008, N6-7, էջ 108-110:

քին աուդիտի արդյունքների ինքնավերլուծությունը, վարչարարության արդյունավետության գնահատումը, հետաուդիտորական գործընթացում կառավարող մարմինների հետ հետադարձ կապի ապահովումը էապես կբարելավեն դրա վերահսկողական գործառույթները: Այդ նպատակով առաջարկում ենք վերանայել ներքին աուդիտորների անկախությանը վերաբերող սկզբունքները, մշակել վարչարարության արդյունավետության չափանիշներ և, վերջապես, ներդնել վարկանիշային համակարգ հանրային ոլորտում:

ГЮЛЛО АРАБЯН

*Соискатель кафедры управленческого
учета и аудита АГУЭ*

Пути улучшения функций финансового контроля в общественном секторе.- Существенная часть финансового контроля в публичном секторе осуществляется с помощью внутреннего аудита. Однако, опыт показывает, что с целью повышения эффективности контроля функции внутреннего аудита нуждаются в расширении. В статье обосновывается необходимость участия аудита в применении управленческих решений, а также в само-анализе в системе оценки эффективности контроля в публичном секторе.

GYULLO ARABYAN

*Researcher at the Chair of „Managerial
Accounting and Audit” at ASUE*

Development of Financial Control Functions in Public Sector.- The most important part of financial control in public sector is performed by internal audit. However, according to experience, it is necessary to expand the scope of audit functions in order to increase efficiency of financial control. In the given article it is suggested to include within the scope of internal audit functions additional tools, such as participation in the decision – making process in the public sector, self - analyzing in the control efficiency assessments process.