



ԱՆՆԱ ԲԱՅԱԴՅԱՆ

ՀՊՏՀ կառավարչական հաշվառման և աուդիտի
ամբիոնի դոցենտ, տնտեսագիտության թեկնածու

ՆԵՐՔԻՆ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂԱԿԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ԿԱՌՈՒՑՎԱԾՔՆ ՈՒ ԻՐԱԿԱՆԱՅՄԱՆ ԸՆԹԱՑԱԿԱՐԳԵՐԻ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՈՒՄԸ

Յուրաքանչյուր կազմակերպություն ներքին վերահսկողության գործընթացը կազմակերպելիս հիմք է ընդունում իր կազմակերպատիրական ձևի առանձնահատկությունները, կազմակերպության ծավալները, գործունեության ուղղվածությունը, ներքին վերահսկողության նպատակներին համահունչ գործառույթների պլանավորումը և այլն: Ներքին վերահսկողություն իրականացվում է կազմակերպության կառավարման յուրաքանչյուր մակարդակում և սերտորեն կապված է այսպեղ տեղի ունեցող բոլոր գործընթացների հետ՝ սկսած պլանավորման փուլից մինչև կազմակերպության գործունեության վերաբերյալ մանրակրկիտ վերահսկողություն:

Ներքին վերահսկողության հիմնական գործառույթներից է հաշվապահական ներքին վերահսկողությունը, որն իրականացվում է հաշվառման վարման, հաշվապահական ներքին գործառույթների նկատմամբ անընդմեջ հսկողություն սահմանելու նպատակով:

Հոդվածում ներկայացվել են ներքին վերահսկողական համակարգում առավել արդյունավետ գործող կառուցվածքային ենթահամակարգերը, մեկնաբանվել է ներքին վերահսկողության ընթացակարգերի ճիշտ հաջորդականությամբ կիրառման անհրաժեշտությունը, դիտարկվել են վերահսկողական միջավայրի բաղկացուցիչ տարրերը, ուսումնասիրվել են տնտեսավարող սուբյեկտի հնարավոր բիզնես ռիսկերի տեսակները և առաջադրվել դրանց վերացման կամ նվազեցման հնարավոր տարրերակներ:

Հիմնաբառեր. ներքին վերահսկողության գործառույթներ, ներքին վերահսկողության ընթացակարգեր, հաշվապահական ներքին վերահսկողական համակարգ, դասակարգում, տեսակներ

JEL: L00, D81

DOI: 10.52174/1829-0280_2021_3_58

Աերածություն: Շուկայական հարաբերությունների զարգացման ներկայիս համակարգում, ինչպես նաև ընկերությունների կազմակերպարարական ձևերի կառուցվածքի և բազմազանության աստիճանական բարդացման պայմաններում ավելի ու ավելի հրատապ և անհրաժեշտ է դառնում այնպիսի ծառայության ներդրումը, որը թույլ կտա նախագուշացնել, բացահայտել և վերահսկել պատասխանատու անձանց գործողություններում, ինչպես նաև նրանց կողմից իրականացվող գործառնություններում հնարավոր թերացումներն ու շեղումները:

Ժամանակակից ներքին հսկողության համակարգը կազմակերպության ներքին կազմակերպական կառուցվածքի, գործարար գործընթացների, ռիսկերի կառավարման համակարգի, հաշվետվողականության, ինչպես նաև դրանց նկատմամբ հսկողության իրականացման միջոցառումների համալիր է¹:

Ներքին հսկողության համակարգն ուղղված է կազմակերպության ակտիվների պահպանմանը, գործունեության անընդհատության ապահովմանը, գործունեությանը ներհատուկ ռիսկերի ժամանակին բացահայտմանը, գնահատմանն ու շարունակական կառավարմանը, հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունների՝ գործող ստանդարտներին համապատասխանության ապահովմանը, իրականացվող գործառնությունների արդյունավետության մակարդակի բարձրացմանը, գործող օրենսդրությանը և կազմակերպության ներքին իրավական ակտերին գործունեության համապատասխանության ապահովմանը:

Հենց այս ուղղություններն են ներքին վերահսկողության հիմնական խնդիրները, որոնց լուծումը պետք է լինի շուկայում արդյունավետ գործել ցանկացող յուրաքանչյուր կազմակերպության առաջնային առաքելությունը:

Հիմք ընդունելով վերոնշյալ գործառույթների կարևորությունը՝ նպատակ ենք ունեցել առաջադրելու այնպիսի ընթացակարգերի հաջորդական կիրառում, որոնք թույլ կտան էլ ավելի հստակ և կանոնակարգված իրականացնել հաշվապահական հաշվառման գործառույթի նկատմամբ ներքին վերահսկողություն:

Գրականության ակնարկ: Յուրաքանչյուր կազմակերպության արդյունավետ գործունեության մեջ մեծ դերակատարում ունի ճիշտ ներդրված ներքին վերահսկողական համակարգը: Ուստի տվյալ խնդրի հետազոտումը մշտապես գտնվում է թե՛ հայ, թե՛ արտերկրի հետազոտողների ուսումնասիրության կենտրոնում:

¹ Տե՛ս Сотникова Л.В., Внутренний контроль и аудит, 2000, էջ 10:

Լ.Վ. Պոպովան, Ի.Ա. Մասլովան և Բ.Գ. Մասլովը² որպես հաշվապահական և վերլուծական համակարգի տարրեր առանձնացրել են հաշվապահության, տնտեսական գործունեության վերլուծության և աուդիտի համակարգերը:

Է.Ն. Դոմբրովսկայան³ առանձնացնում է հաշվապահական-վերլուծական համակարգի հաշվապահական, վերլուծական և հսկողական ենթահամակարգերը, ընդգծում է դրանց փոխկապվածությունը, սակայն չի սահմանում դրա բնույթը:

Ի.Վ. Տարասովան⁴ ներկայացնում է հաշվապահական ներքին վերահսկողական համակարգը որպես հաշվապահավերլուծական համակարգի մաս, այլ ոչ թե որպես ինքնուրույն համակարգ: Ի.Վ. Տարասովայի հաշվապահավերլուծական համակարգի հիմնական բաղադրիչներ են հաշվապահական, հաշվետվողական, վերլուծական և հսկողական ենթահամակարգերը: Հաշվապահական հատվածը հիմք է հանդիսանում վերլուծական և վերահսկողական բլոկների համար: Համակարգի հիմնական բաղադրիչներից մեկը աուդիտի ստորաբաժանումն է, որն օգտագործում է ինչպես հաշվապահական հաշվառման, այնպես էլ վերլուծության տվյալներ: Ի.Վ. Տարասովայի կողմից առաջարկված հաշվապահական-վերահսկողական համակարգի տարրերի միջև փոխկապվածության հիմքում ընկած են ռազմավարական և մարտավարական որոշումների ընդունման համար անհրաժեշտ տեղեկատվության բոլոր տեսակները:

Ա.Կ. Մակալսկայան⁵ ներքին վերահսկողական համակարգին է վերագրում հաշվապահական հաշվառման, հսկողական միջավայրի և հսկողության առանձին տարրերի համակարգերը: Այդպես, ըստ նրա, ներքին վերահսկողությունը ներառում է կազմակերպության և դրա կառուցվածքային ստորաբաժանումների ողջ ֆինանսատնտեսական գործունեությունն ընդհանուր առմամբ, իսկ հաշվապահությունը դրանում ինտեգրված տարր է: Այս մոտեցումը հանգեցնում է կառավարման գործառույթի կենտրոնացման, իսկ հաշվապահական հաշվառումը դառնում է ներքին հսկողության համակարգի ենթակա տարր:

Այս փոխադրեցության թերությունն է հաշվապահական հաշվառման ենթահամակարգում վերահսկողական գործառույթի հնարավոր թուլացումը, քանի որ այս համատեքստում տնտեսավարող սուբյեկտի ռիսկերի վերլուծությունն ու վերահսկողական ընթացակարգերն իրականացվում են կենտրոնացված ներքին վերահսկողության վարչության կողմից, որի խնդիրներից է կազմակերպության գործունեությանը սպառնացող բոլոր էական ռիսկերի կառավարումը:

² Ст'у Попова Л.В., Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы / Л.В. Попова, Б.Г. Маслов, И.А. Маслова. Финансовый менеджмент, №5, 2003, էջ 34–67:

³ Ст'у Домбровская Е.Н., Особенности формирования учетно-аналитической системы на государственных предприятиях. Вектор науки ТГУ, №3, 2010, էջ 222–224:

⁴ Ст'у Тарасова И.В., Формирование системы отчетности центров ответственности на энергопредприятиях. Экономические и гуманитарные науки, №2, 2010, էջ 34–43:

⁵ Ст'у Макальская А. К., Внутренний аудит: учебно-практическое пособие. М., «Дело и сервис», 2000, էջ 23:

Լ.Վ. Սոտնիկովայի առաջարկած մոդելում ներքին վերահսկողական համակարգի և հաշվապահական հաշվառման փոխազդեցությունն արտահայտվում է կազմակերպության ֆինանսատնտեսական գործունեության նկատմամբ ներքին վերահսկողության համակարգի անմիջական ազդեցության միջոցով, որի վերջնարդյունքներն արտացոլվում են հաշվապահական հաշվառման մեջ և հաշվետվություններում:

Այսպիսի մոտեցման դեպքում հաշվապահական հաշվառման համակարգի նկատմամբ վերահսկողության ուժեղացումն ապահովվում է ներքին կառավարման համակարգի նպատակի միջոցով, որը, ըստ Լ.Վ. Սոտնիկովայի առաջարկած սահմանման, կազմակերպության աշխատակիցների կողմից տնտեսական գործառնությունների գրանցման ժամանակ իրենց պարտականությունների արդյունավետ կատարման մեջ է՝ ապահովելով դրանց օրինականությունն ու տնտեսական նպատակահարմարությունը, որն էլ հիմք է այն ողջամիտ հավաստիացման, որ հաշվապահական հաշվետվությունները հուսալի են:

Հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողական համակարգի շուրջ կատարված տարբեր հեղինակների մոտեցումների վերլուծությունը թույլ է տվել ձևավորել նշված հարաբերությունների սեփական տեսլականը:

Սույն հետազոտության համար տեղեկատվական հիմք են հանդիսացել մասնագիտական գրականության արտերկրի աղբյուրները, հայ հետազոտողների ուսումնասիրությունները, Հայաստանում ներքին վերահսկողական համակարգը կարգավորող ստանդարտը (ԱՍ «Ռիսկի գնահատումը և ներքին վերահսկողությունը») ՀՀ Կառավարության 26.12.2019 N 509-Ն որոշումը, ինչպես նաև ՀՀ ֆինանսների նախարարության կողմից մշակված տարբեր վիճակագրական և վերլուծական նյութեր:

Հետազոտության մեթոդաբանություն: Ներքին վերահսկողության կազմակերպման ուսումնասիրության և արտաքին հսկողության գործընթացում դրա հուսալիության գնահատման մեթոդաբանության մշակումը հատուկ կարևորություն է ստանում Հայաստանում հաշվապահական հաշվառման բարեփոխման համատեքստում:

Ներքին վերահսկողության համակարգը ստեղծելիս գործում են աշխարհում ընդունված մի քանի սկզբունքներ, որոնցից առավել հայտնի է COSO (The committee of sponsoring organizations of the treadway commission) մոդելը: Դա առաջին անգամ մշակվել է 1985 թվականին՝ ֆինանսական հաշվետվություններում խարդախությունների հայտնաբերման գծով հանձնաժողովին սատարելու նպատակով:

COSO մոդելը սահմանում է կազմակերպության ներքին վերահսկողությունը որպես տնօրենների խորհրդի, կառավարիչների և կազմակերպության մնացած աշխատակազմի կողմից իրականացվող գործընթաց, որը նախատեսված է հետևյալ կատեգորիաներում նպատակների իրագործման «խելամիտ հավաստիացում» ապահովելու համար՝

- գործառնությունների արդյունավետություն ու արտադրողականություն,
- ֆինանսական հաշվետվությունների հուսալիություն,
- օրենքների և կանոնակարգերի համապատասխանություն:

2004 թ. հոկտեմբերին հրապարակվեց COSO-ի նոր՝ COSO ERM - Integrated Framework (ERM - ձեռնարկությունների ռիսկի մոդել) մոդելը, որը

համատեղում էր ինչպես ներքին հսկողության համակարգի (ICS - Internal Control System), այնպես էլ ձեռնարկությունների ռիսկերի կառավարման համակարգի բաղադրիչները:

Հոդվածում քննարկվել են ներքին կառավարման արդյունավետ համակարգի կառուցման նպատակները, տարրերը, մանրամասն ներկայացվել է դրա գործունեության համար տեղեկատվական բազայի ձևավորման աղբյուրների ցանկը, ընդգծվել են որակի գնահատման մեթոդները: Արժարժվող հիմնահարցերը ավելի տեսանելի դարձնելու նպատակով.

- կատարվել է ներքին վերահսկողական համակարգի ենթատարրերի վերլուծություն,
- հանգամանալից ներկայացվել և մեկնաբանվել է ներքին վերահսկողության իրականացման ընթացակարգերի՝ ճիշտ հաջորդականությամբ կիրառման անհրաժեշտությունը,
- կարևորվել է ներքին վերահսկողական տարրերի ճիշտ մեկնաբանումը:

Կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգը գնահատելու մեթոդաբանությունը նախատեսում է որոշակի գործիքակազմի օգտագործում⁶: Համակարգի որակը գնահատվում է՝

- փորձագիտական մեթոդների կիրառմամբ՝ հիմնված բալային գնահատումների վրա,
- որոշակի ստանդարտների և հսկողական պահանջների կիրառմամբ, որոնց պահպանումը հանգեցնում է ներքին կառավարման համակարգի գործունեության որակի բարձրացմանը,
- թեստերի և հսկիչ հարցերի օգտագործմամբ՝ հիմնված այն պատասխանների արդյունքների վրա, որոնց վերաբերյալ կարծիք է ձևավորվում ըստ տնտեսավարող սուբյեկտի ներքին կառավարման համակարգի գործունեության արդյունավետության մակարդակի:

Ներքին վերահսկողության վիճակը գնահատելու մեթոդաբանությունը հիմնված է մի շարք մեթոդների վրա, որոնք ներկայացնում են աուդիտորական կազմակերպությունների, անհատ աուդիտորների և նրանց մասնագիտական ասոցիացիաների ներքին ստանդարտները:

Առաջատար կազմակերպությունները արդյունավետ ներքին հսկողության համակարգերի գործադրումն ապահովելու համար կիրառում են հետևյալ հիմնական սկզբունքները. պատասխանատվություն, անընդհատություն, հավասարակշռվածություն, առաջացած շեղումներին ժամանակին արձագանք, պարտականությունների ճիշտ բաշխում և այլն: Ներքին հսկողության համակարգի կազմակերպման բոլոր սկզբունքները սերտորեն փոխկապված են, իսկ դրանց համադրությունը մեծապես կախված է լինում առաջացած որոշակի հանգամանքներից:

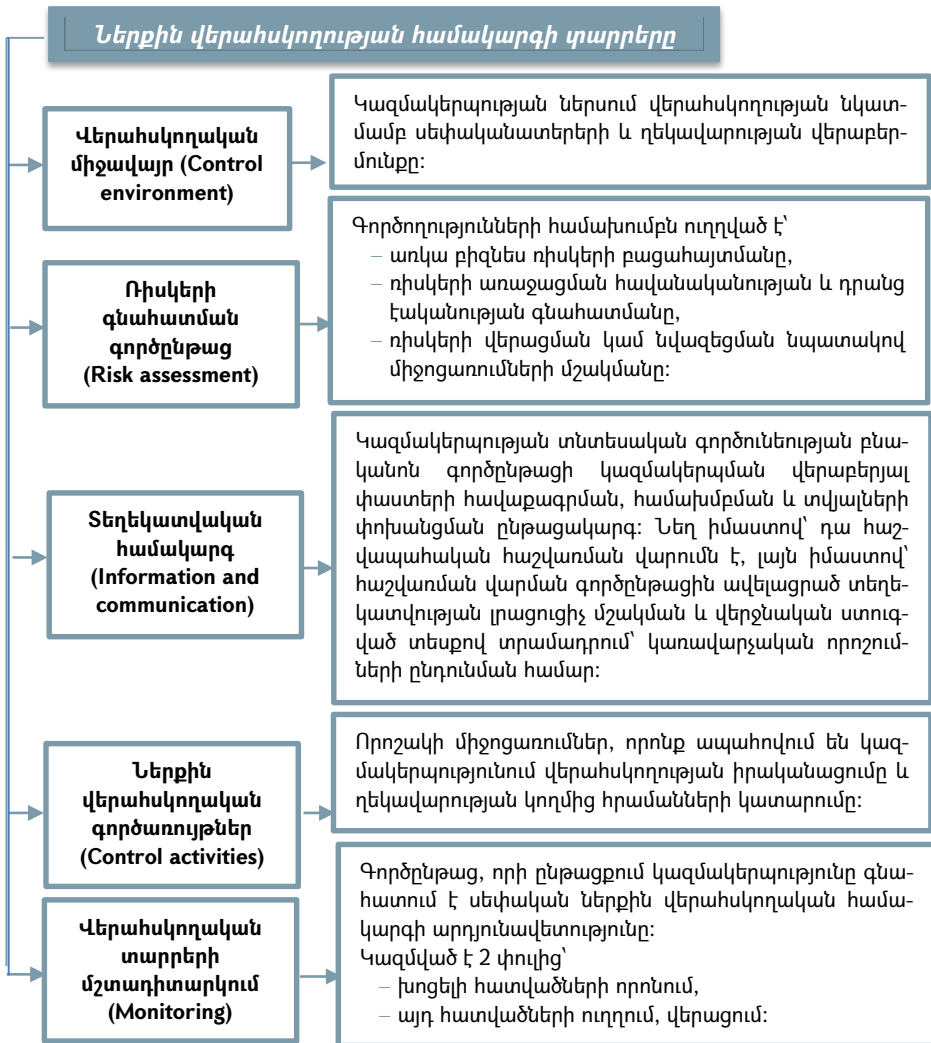
Նշված սկզբունքների հիման վրա առաջարկվել են ներքին վերահսկողության իրականացման ընթացակարգեր, որոնք հնարավորություն են տալիս էլ ավելի արդյունավետ դարձնելու տվյալ համակարգի գործունեությունը:

Վերլուծություն: Ներքին վերահսկողության բոլոր գործառույթները կարևոր են և ընդունելի յուրաքանչյուր կազմակերպության համար՝ անկախ դրա գործունեության ոլորտից և կազմակերպաիրավական ձևից⁷:

⁶ Տե՛ս **Соколов Б.В.**, Внутренний контроль в коммерческой организации, РОФЭР, 2006, էջ 18:

Ներկայումս շատ խոշոր ընկերություններ արդեն իսկ աշխատում են ներքին վերահսկողության համակարգի միասնական մոտեցման ձևավորման և բարձրագույն կառավարման օղակի կողմից դրա գործունեության գնահատման վրա (management assessment of controls): Ներքին հսկողության արդյունավետ համակարգի ձևավորման մեջ, ներառյալ ռիսկերի կառավարման գործընթացը, կարևոր դեր է խաղում ներքին աուդիտն իր մեթոդաբանությամբ:

Համաձայն միջազգային իրավական ակտերի (Internal Control Integrated Framework (COSO))՝ ներքին հսկողության համակարգը բաղկացած է 5 բաղադրիչներից (գծապատկեր 1):



Գծապատկեր 1. Ներքին վերահսկողության համակարգի փարբերը*

*Կազմել է հեղինակը:

⁷ Տե՛ս ԱՄ «Ռիսկի գնահատումը և ներքին վերահսկողությունը», ՀՀ Կառավարության 26.12.2019 N 509-Ն որոշում:

Վերահսկողական միջավայրը կազմակերպության ներսում վերահսկողության նկատմամբ սեփականատերերի և ղեկավարության վերաբերմունքն է: Այդ պատճառով վերահսկողական միջավայրը ներքին վերահսկողության ամենակարևոր մասն է կազմում:

Պարզ է, եթե ղեկավարությունը հետաքրքրված չէ կազմակերպության բիզնես գործընթացների թափանցիկությամբ, հակված է խաբեությունների, խարդախությունների և այլն, ապա այդպիսի կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետությունը ցածր կլինի⁸:

Թե ինչպես և որ հատվածի վրա են ազդում վերահսկողական միջավայրի բաղկացուցիչ մասերը՝ ներկայացված է աղյուսակ 1-ում:

Աղյուսակ 1

Վերահսկողական միջավայրի բաղկացուցիչ մասերը*

h/h	Վերահսկողական միջավայրի բաղկացուցիչ մասերը	Որտեղ է արտացոլվում և/կամ ինչի վրա է ազդում
1	2	3
1.	Կազմակերպության ղեկավարման գործընթացում սեփականատերերի դերակատարում	Երբ սեփականատերերը շահագրգռված են իրենց ներդրած միջոցների օգտագործման նկատմամբ պատշաճ վերահսկողության ապահովմամբ: Դա կորոշի աշխատանքի բնույթն ու ղեկավարության պատասխանատվության աստիճանը: Իրականացվում է վերահսկողական միջոցառումների, հայտնաբերված թերությունների և բացթողումների մասին տեղեկատվության ստացման միջոցով:
2.	Կառավարման ոճ	Անմիջական ազդեցություն է ունենում կազմակերպության ֆինանսական և հարկային հաշվետվությունների վրա: Կառավարման ավտորիտար ռեժիմի առկայությունը ուղիղ ճանապարհ է դեպի կեղծիք և խախտումներ:
3.	Պատասխանատու պաշտոնների նշանակման քաղաքականություն	Ազնվության և օբյեկտիվության սկզբունքների լիիրավ կիրառումը կբացառի այնպիսի դեպքերը, երբ կազմակերպության առանցքային պաշտոնները կգբաղեցնեն բարձր մասնագիտական գիտելիքներ և աշխատանքային փորձ չունեցող հարազատներ և ընկերներ:
4.	Կազմակերպական կառուցվածք: Իրավասությունների և պատասխանատվության սահմանում	Եթե կազմակերպության ընդհանուր կազմակերպական կառուցվածքը չափազանց ճյուղավորված է կամ, հակառակը, կառուցված է խիստ սահմանափակումների հիման վրա, ապա երկու դեպքում էլ ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետությունը նվազում է: Առաջինի դեպքում մի գործընթացի նկատմամբ վերահսկողության իրականացման պատասխանատվությունը վերագրվում է մի քանի անձանց: Հայտնի է՝ երբ վերահսկվում է մի քանի անձանց կողմից, արդյունքում՝ չի վերահսկվում ոչինչ: Երկրորդ տարբերակը վատ է այն առումով, որ վերահսկվող և վերահսկող սուբյեկտների գործառույթները կարող են լինել նույն սուբյեկտների իրավասությունների ներքո: Օրինակ՝ եթե գնումների կառավարիչը և պահեստապետը միևնույն անձն է, ապա նյութական ակտիվների գծով չարաշահման դեպքերը կարող են աճել: Երբ գլխավոր հաշվապահի և գանձապահի պարտականությունները կատարում է միևնույն աշխատակիցը, ապա մեծանում է դրամարկղային կարգապահության խախտման ռիսկը և այլն:

⁸ Տե՛ս **Trenery Alan**, Principles of Internal Control, 2008, էջ 154:

5.	Ղեկավարության կողմից մշակված էթիկայի սկզբունքներ	Հաճախորդների և ենթակայաների նկատմամբ ուշադիր վերաբերմունքը, ազնվությունը, անկողմնակալությունը պետք է սկսվեն կառավարման բարձր օղակներից: Դա արտացոլվում է սեփական օրինակելի վարքագծի և կազմակերպության ներքին կանոնակարգով սահմանված էթիկայի նորմերի հիման վրա: Իհարկե, նշված նորմերը ընդունելի չեն լինի կազմակերպության բոլոր աշխատակիցների համար, սակայն արդյունավետ գործող ներքին վերահսկողության համակարգը ապահովված է այդպիսի խնդիրների լուծման համապատասխան գործիքակազմով:
6.	Կադրային քաղաքականություն	Արտահայտվում է նրանում, թե ինչպես են նրանք վերաբերվում՝ – բարձր որակավորում ունեցող կադրերի ներգրավմանը (մասնագիտական կրթություն, աշխատանքային փորձ, մասնագիտական նվաճումներ), – աշխատակիցների մասնագիտական վերապատրաստումներին (վերապատրաստման ծախսերի մեծություն, շարունակական կրթական ծրագրեր):

*Կազմել է հեղինակը:

Ռիսկերի գնահատման գործընթացը գործողությունների համախումբ է, ուղղված՝

- առկա բիզնես ռիսկերի բացահայտմանը,
- ռիսկերի առաջացման հավանականության և դրանց էականության գնահատմանը,
- ռիսկերի վերացման կամ նվազեցման նպատակով միջոցառումների մշակմանը:

Գործող առևտրային կազմակերպությունների մեծ մասը բախվում է այնպիսի բնույթի խնդիրների, ինչպիսիք են.

1. Օրենսդրության փոփոխությունը: Սա նշանակում է՝ մեծանում է գործունեության ճշգրիտ իրականացման բնականոն գործընթացի խափանման, խախտման ռիսկի հավանականությունը:
2. Աշխատանքի են ընդունվում նոր մարդիկ: Նրանք դեռ տեղյակ չեն կատարվելիք աշխատանքների նրբություններին, ծանոթ չեն հաճախորդների հետ համագործակցության սկզբունքներին: Հետևաբար՝ մեծանում է նրանց կողմից սխալների կատարման հավանականությունը:
3. Հնարավոր բիզնես ռիսկերի տեսակները և դրանց վերացումը կամ նվազեցումը:

Աուդիտորական ռիսկի ստանդարտ թիվ 400⁹ «Ռիսկի գնահատում և ներքին վերահսկողությունը» սահմանում է, որ ներքին վերահսկողության համակարգը վերահսկողության պայմանների, ինչպես նաև ընթացակարգերի ամբողջությունն է:

Տնտեսական ռիսկերի ուղղվածություններն ավելի հստակ ներկայացված են աղյուսակ 2-ում:

Խոշոր կազմակերպություններում ռիսկերի գնահատման գործընթացն արտացոլվում է համապատասխան ծրագրերի մշակմամբ, որոնց արդյունա-

⁹ Տե՛ս ԱՄ «Ռիսկի գնահատումը և ներքին վերահսկողությունը», ՀՀ Կառավարության 26.12.2019 N 509-Ն որոշում:

վետ կիրառման միջոցով հնարավոր է լինում նվազեցնել ռիսկի մակարդակը¹⁰:

Աղյուսակ 2

Հնարավոր բիզնես ռիսկերի տեսակները, դրանց վերացման կամ նվազեցման նպատակով միջոցառումների ներկայացում*

h/h	Տնտեսական ռիսկեր	Ռիսկի նվազեցման կամ վերացման տարբերակներ
1	2	3
1.	Օրենսդրության թարմացում, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման և հաշվետվության պահանջների փոփոխություն	Բաժանորդագրվել իրավաբանական տեղեկատվական համակարգերին և մասնագիտական պարբերականներին: Պարբերաբար կազմակերպվող սեմինարների և վերապատրաստումների միջոցով աշխատակազմի մասնագիտական աճ:
2.	Նոր աշխատակիցներ	Ակնունների համար մենթորական և վերապատրաստման համակարգի ստեղծում: Պաշտոնական պարտականությունների կարգավորում: Պարգևատրումների և տույժերի սահմանման համակարգի թափանցիկություն:
3.	Վաճառքի նոր շուկաներ, գործունեության նոր տեսակներ, նոր արտադրատեսակներ	Մարքեթինգային հետազոտությունների իրականացում: Տեխնոլոգիական ընթացակարգերի նրբությունների ուսումնասիրում: Խորհրդատվական ծառայությունների մատուցում այլ մասնագետների կողմից:
4.	Նոր տեխնոլոգիաների, տեղեկատվական համակարգերի կիրառում	Աշխատակազմի վերապատրաստման ծրագրեր: Տեխնոլոգիական, տեղեկատվական նորարարությունների արագ յուրացման համար համապատասխան խթանող պայմանների ապահովում:
5.	Օտարերկրյա գործառնությունների առաջացում	Օտարերկրյա շուկաներ ելքի դեպքում արտաբերության ռիսկերի կանխատեսում և հնարավոր օգուտների նախահաշվարկ: Արտաքին տնտեսական գործունեության վարման գծով մասնագետների վերապատրաստում կամ վարձում, այդ թվում՝ հաշվապահության և հարկման ոլորտներում:

*Կազմել է հեղինակը:

Տեղեկատվական հաղորդակցման համակարգը կազմակերպության տնտեսական գործունեության փաստերի վերաբերյալ տվյալների հավաքագրման, ընդհանրացման և փոխանցման գործընթաց է: Նեղ իմաստով՝ դա հաշվապահական հաշվառումն է: Լայն իմաստով՝ կառավարչական որոշումների ընդունման համար հաշվապահական հաշվառման գործընթացին ավելացրած տեղեկատվության լրացուցիչ մշակումն ու փոխանցումն է:

Տեղեկատվական համակարգի արդյունավետության գնահատման համար անհրաժեշտ է ուշադրություն դարձնել հետևյալ հարցերին.

1. Կա՞րողյոք հստակ ձևակերպված և գրանցված հաշվային քաղաքականություն, որքանով են իմաստալից ձևակերպված սկզբունքները, քանի որ վերջիններիս ընտրության ժամանակ միգուցե ավելի շուտ առաջնահերթությունը տրվել է «հեշտ» և «ծանոթ», այլ ոչ թե «տրամաբանական» և «արդյունավետ» գաղափարներին:
2. Արդյոք համապատասխանո՞ւմ են հաշվապահական ծրագրերը կազմակերպության մասշտաբներին ու գործունեության ուղղվածությանը:
3. Ֆինանսատնտեսական բաժնի անձնակազմն ունի՞ մասնագիտական բարձր պատրաստվածություն: Աշխատանքային պարտականությունների բաշխումը աշխատակիցների միջև համամասնորեն է կատարված, թե՞ ոչ:

¹⁰ Տե՛ս **Семенова М.В.**, Налог и прибыль. Управление рисками и внутренний контроль, 2007, էջ 37:

4. Հաշվառման մեջ անօրինական կամ ոչ իրական գործարքների կատարման փաստը բացառող, ինչպես նաև սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերից տվյալների անհետացման հնարավոր դեպքերում ինչպիսի՞ մեխանիզմներ են կիրառվում:

5. Արդյոք բավարար չափով է վերլուծություն իրականացվում, որի հիման վրա հնարավոր կլինի առանց լրացուցիչ ջանքերի ընտրել անհրաժեշտ տեղեկատվությունը:

6. Հաշվառման համակարգի գործառնությունները ժամանակի՞ն են գրանցվում, թե՞ ոչ: Հետին թվով գրանցումներ կամ փաստաթղթերում ուղղումներ կատարելը կազմակերպությունում մասնավոր՞ դեպքեր են, թե՞ կրում են սովորական բնույթ:

Ինչպես տեղեկատվական համակարգի, այնպես էլ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման հիմքում հաշվառման հիմնական սկզբունքներն են:

Ներքին վերահսկողության հինգ բաղադրիչներից այս մեկն ըստ աշխատատարության և փաստաթղթաշրջանառության համարվում է ամենածախսատարը: Տեղեկատվական համակարգը յուրաքանչյուր տնտեսավարող սուբյեկտի ներքին վերահսկողական համակարգի անբաժանելի մասն է կազմում:

Ներքին վերահսկողական գործառնությունները որոշակի միջոցառումներ են, որոնք ապահովում են կազմակերպությունում վերահսկողության անցկացումը և ղեկավարության ներքին հրահանգների, հրամանների կատարումը:

Ներքին վերահսկողական համակարգի չորրորդ բաղադրիչն ուղղված է հենց վերահսկողական ընթացակարգերի գործնական իրականացմանը: Դրա բաղկացուցիչ մասեր կազմող տարրերը ներկայացված են աղյուսակ 3-ում:

Աղյուսակ 3

Ներքին վերահսկողական ընթացակարգեր*

h/h	Վերահսկողական գործողությունների ամբողջություն	Ինչպես է արտահայտվում
1	2	3
1.	Կազմակերպության գործունեության արդյունքների վերլուծություն	- փաստացի տվյալների համեմատում նախորդ ժամանակաշրջանի հետ - ֆինանսական և կառավարչական վերլուծություն - ցուցանիշների և դրանց վերլուծության միջև փոխկախվածության սահմանում
2.	Տեղեկատվության մշակման համակարգում վերահսկողության սահմանում և իրականացում	- փաստաթղթերում թվային տվյալների, հաշվարկների, փաստաթղթերի ճիշտ համարակալման, ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ժամանակահատվածների պահպանման ստուգում - ծրագրային ապահովվածության, մուտքի ծածկագրերի փոփոխման ստուգում - ծրագրային նոր տարբերակների ներդրման, հակավիրուսային ծրագրերի կիրառման ստուգում
3.	Ակտիվների և գործընթացների նկատմամբ ֆիզիկական վերահսկողություն	- միջոցներ, որոնք ապահովում են ակտիվների ֆիզիկական անվտանգությունը (տեսանկարահանման, անվտանգության և հրդեհապաշտպան ազդանշանների, հակահրդեհային համակարգեր) - կազմակերպության էլեկտրոնային կայք, համակարգչային ծրագրեր, ֆայլեր մուտք գործելու գաղտնաբառեր - գույքի և պարտավորությունների գույքագրում

*Կազմել է հեղինակը:

Կարելի է կազմել լավագույն կանոնակարգերը, մշակել ամենաիմաստավորված հաշվային քաղաքականությունը, ընդունել ճիշտ ու արդյունավետ հրամաններ, հրահանգներ, սակայն դրանց չհետևելու դեպքում վերոնշյալ քայլերն ուղղակի իմաստագրկվում են:

Փոքր կազմակերպությունները վերահսկողական գործողություններ իրականացնում են ավելի փոքր ծավալով, քան միջին և խոշոր ընկերությունները: Փոքր բիզնեսում հաճախ շատ ընթացակարգեր իրականացնում է բացառապես կազմակերպության ղեկավարը:

Վերահսկողական տարրերի մշտադիտարկումը գործընթաց է, որի ժամանակ կազմակերպությունը գնահատում է սեփական ներքին վերահսկողական համակարգի արդյունավետությունը: Բաղկացած է հետևյալ երկու փուլից՝ խոցելի հատվածների որոնում և ուղղիչ, կանխարգելիչ միջոցառումների իրականացում:

Ի տարբերություն տեղեկատվական համակարգի և վերահսկողական գործառույթների՝ մշտադիտարկում ոչ միշտ է իրականացվում յուրաքանչյուր կազմակերպությունում: Պատճառն այն չէ, որ դա անհրաժեշտ չէ, այլ ստեղծվում է այնպիսի «խաբուսիկ» պատրանք, թե կարելի է գործել առանց մշտադիտարկման գործառույթ իրականացնելու:

Դիտարկենք այն դեպքը, երբ անտեսում ենք վերահսկողության այս հատվածը: Միաժամանակ, կտեսնենք ներքին վերահսկողական համակարգի տարբեր տարրերի փոխկապված աշխատանքը.

- Վերահսկողական միջավայրից ազդակ է գալիս, որ անհրաժեշտ է իրականացնել գույքագրում: Կազմված է ղեկավարի հրամանը, որտեղ նշված է՝ ով, երբ, որտեղ և որոշակիորեն ինչ պետք է փաստացի վերահաշվարկի և համեմատի հաշվառման տվյալների հետ:
- Վերահսկողական գործողությունների էությունն այն է, որ գույքագրող հանձնաժողովը նշանակված ամսաթվին գնում է պահեստ՝ ստուգելու արժեքների առկայությունը:
- Միջոցների հսկման մշտադիտարկումը չի աշխատում, ուստի խիստ մեծանում է «ծնական» գույքագրում իրականացնելու հավանականությունը:

Աղյուսակ 4-ում ներկայացված են ևս մի քանի իրավիճակներ, որոնք թույլ կտան ավելի հստակ պատկերացնել ներքին վերահսկողական համակարգի 4-րդ և 5-րդ բաղադրիչների էությունը:

Նմանատիպ իրավիճակից խուսափելու համար որոշ կազմակերպություններ գույքագրման ողջ ընթացքին հետևում են տեսաձայնագրող սարքերի միջոցով (կատարում են մշտադիտարկում)¹¹: Արդյունքում՝ գույքագրող հանձնաժողովի անդամները ստուգում են պահեստում նյութական արժեքների առկայությունը (վերահսկողական գործառույթներ), իսկ մյուսները հսկում են տվյալ աշխատակիցների կողմից կատարվող աշխատանքի ընթացքը (վերահսկողական տարրերի մշտադիտարկում):

¹¹ Տե՛ս **Leitch Matthew**, Intelligent Internal Control and Risk Management, 2008, էջ 58:

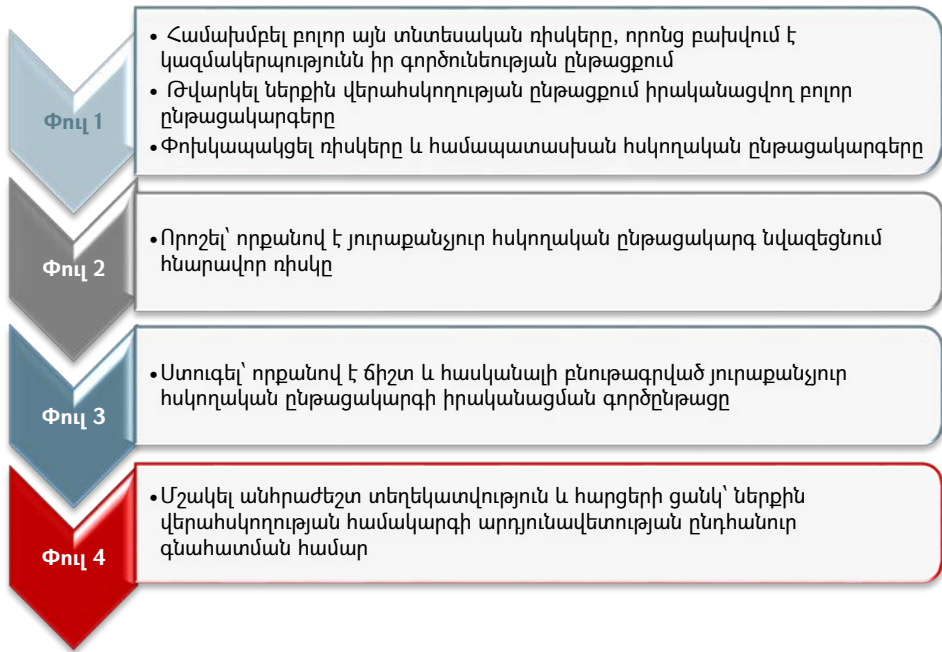
Աղյուսակ 4

Ներքին վերահսկողական գործառնությունների և վերահսկողական փարրերի մշտադիտարկման փոխադարձ կապի օրինակ*

Ներքին վերահսկողական գործառնություններ	Ներքին վերահսկողական փարրերի մշտադիտարկում
Տեղադրել տեսախցիկներ Տեղադրել հակավիրուսային ծրագրեր	Ստուգել դրանց աշխատունակությունը Հետևել, որ դրանք չանջատվեն, ժամկետը ժամանակին թարմացվի և երկարացվի
Դեբիտորների և կրեդիտորների հետ հաշվարկների ստուգման ակտեր կազմել	Վերահսկել դրանց ժամանակին կազմման և համապատասխան կողմերին ուղարկման գործընթացները

*Կազմել է հեղինակը:

Կարևորվում է նաև միաժամանակ ներքին վերահսկողական համակարգի գործունեության արդյունավետության ամբողջական ստուգումն ու գնահատումը, որը կատարվում է չորս հիմնական հաջորդական փուլերի միջոցով (գծապատկեր 2):



Գծապատկեր 2. Ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության գնահատման փուլերը*

*Կազմել է հեղինակը:

Վերջնական վերահսկումը սովորաբար իրականացվում է այն ժամանակ, երբ աշխատանքներն արդեն ավարտված են, և արդյունքները կարելի է համադրել առաջադրված խնդիրների հետ: Իհարկե, վերջնական վերահսկողությունն իրականացվում է շատ ուշ, որպեսզի արձագանքի աշխատանքի ընթացքում առաջացած խնդիրներին: Այնուամենայնիվ, դա թույլ է տալիս, նախևառաջ՝ այդ խնդիրները հաշվի առնել հետագայում՝ նմանատիպ աշխատանքներ իրականացնելիս (կամ պլանավորելիս), երկրորդ՝ աշխատողներին վարձատրել ստացված արդյունքների համար:

Եզրակացություն: Ներքին վերահսկողության հիմնական գործառնություններից է ժամանակին տեղեկատվություն ստանալն այն մասին, թե արդյոք իրագործվել են սահմանված նպատակները, լուծվել՝ առաջադրված խնդիրները: Միևնույն ժամանակ, կարևոր է, որ հսկողական բոլոր համակարգերն արագորեն և ժամանակին արձագանքեն փաստացի ցուցանիշների՝ պլանայինից ցանկացած շեղումների հայտնաբերման դեպքերին: Սա թույլ կտա ժամանակին համապատասխան շտկումներ, ճշգրտումներ կատարել կազմակերպության գործունեության մեջ:

Հաշվապահական հաշվառման գործառնության նկատմամբ հսկողություն իրականացվում է հաշվառման հսկողության, կառավարչական հսկողության, գույքագրմամբ հսկողության, ներքին աուդիտի միջոցով:

Ներքին վերահսկողության մեր առաջարկած ընթացակարգերը, վերահսկողական միջավայրի բաղկացուցիչ մասերի ազդեցությունը կազմակերպության տարբեր հատվածների նկատմամբ (կազմակերպության ղեկավարման գործընթացում սեփականատերերի դերակատարում, ղեկավարության մշակած էթիկայի սկզբունքներ, կառավարման ոճ, կազմակերպական կառուցվածք, իրավասությունների և պատասխանատվության սահմանում, կադրային քաղաքականություն), հնարավոր բիզնես ռիսկերի տեսակները, դրանց վերացման կամ նվազեցման նպատակով միջոցառումների ներկայացումը թույլ կտան էլ ավելի հստակ և կանոնակարգված իրականացնել վերահսկվող սուբյեկտների գործունեության փաստացի արդյունքների, այդ արդյունքներին հասնելու ուղիների ու միջոցների ստուգման, ինչպես նաև վերահսկողության արդյունքների հիման վրա համապատասխան միջոցառումների իրականացման որոշման ընդունման գործընթացը:

Այսպիսով՝ ներքին վերահսկողության համակարգը կազմակերպության հաջող աշխատանքով հետաքրքրված ղեկավարների կողմից կիրառվող ընթացակարգերի մի համախումբ է՝ ֆինանսատնտեսական գործունեությունը պատշաճ կերպով և կանոնակարգված իրականացնելու համար:

Օգտագործված գրականություն

1. ԱՍ «Ռիսկի գնահատումը և ներքին վերահսկողությունը», ՀՀ Կառավարության 26.12.2019 N 509-Ն որոշում:
2. Сотникова Л.В., Внутренний контроль и аудит, 2000.
3. Соколов Б.В., Внутренний контроль в коммерческой организации, РОФЭР, 2006.
4. Домбровская Е.Н., Особенности формирования учетно–аналитической системы на государственных предприятиях / Вектор науки ТГУ, №3, 2010.
5. Макальская А.К., Внутренний аудит: учебно–практическое пособие. М., «Дело и сервис», 2000.
6. Семенова М.В., Налог и прибыль. Управление рисками и внутренний контроль, 2007.
7. Попова Л.В., Основные теоретические принципы построения учетно–аналитической системы / Л.В. Попова, Б.Г. Маслов, И.А. Маслова. Финансовый менеджмент, №5, 2003.

8. Тарасова И.В., Формирование системы отчетности центров ответственности на энергопредприятиях. Экономические и гуманитарные науки, №2, 2010.
9. Matthew Leitch, Intelligent Internal Control and Risk Management, 2008.
10. Trener Alan, Principles of Internal Control, 2008.

АННА БАЯДЯН

Доцент кафедры управленческого учета
и аудита АГЭУ, кандидат экономических наук

Структура системы внутреннего контроля и усовершенствование процедур его реализации.– При организации процесса внутреннего контроля каждая организация берет за основу особенности своей организационно-правовой формы, масштаб организации, направление деятельности, планирование функций в соответствии с целями внутреннего контроля и т.д. Внутренний контроль осуществляется на каждом уровне организации и тесно связан со всеми процессами, происходящими в организации, от стадии планирования до получения тщательного контроля над деятельностью организации.

Одной из основных функций внутреннего контроля является внутренний контроль бухгалтерского учета, который осуществляется с целью поддержания постоянного контроля над бухгалтерскими функциями внутреннего учета.

В статье представлены структурные подсистемы, наиболее эффективно функционирующие в системе внутреннего контроля, обоснована необходимость применения внутренней последовательности процедур внутреннего контроля, интерпретированы составляющие контрольной среды, исследованы возможные бизнес-риски хозяйствующего субъекта, и предложены возможные пути их устранения или сокращения.

Ключевые слова: функции внутреннего контроля, процедуры внутреннего контроля, система, классификация, виды внутреннего контроля бухгалтерского учета.

JEL: L00, D81

DOI: 10.52174/1829-0280_2021_3_58

ANNA BAYADYAN

Associate Professor of the Chair of
Managerial Accounting of ASUE,
PhD in Economics

Structure of the Internal Control System and Improvement of Implementation Procedures.– When organizing the process of internal control, each organization takes as a basis the features of its organizational and legal form, the scale of the organization, the direction of activity, planning functions in accordance with the goals of internal control, etc. Internal control is exercised at every level of the organization. And it is closely connected with all processes taking place in the organization, from the planning stage to obtaining detailed control over the organization's activities.

One of the main functions of internal control is the internal control of accounting, which is carried out with the aim of maintaining constant control over the accounting functions of internal accounting.

The paper presents the structural subsystems that function most effectively in the internal control system, describes the need to apply the internal sequence of internal control procedures, interprets the components of the control environment, investigates possible business risks of an economic entity, and suggests possible options for their elimination or reduction.

Key words: *internal control functions, internal control procedures, accounting internal control system, classification, types.*

JEL: L00, D81

DOI: 10.52174/1829-0280_2021_3_58