

Բանալի բառեր՝ Ներքին վերահսկողություն, կառավարման համակարգ, ներքին վերահսկողության համակարգի տարրերը, ներքին վերահսկողության համակարգի կազմակերպման ձևերը:

**ՀՏԴ 336.14:657.6**

## ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅԱՆ ԿԱՌԱՎԱՐՄԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳՈՒՄ ՆԵՐՔԻՆ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅԱՆ ԻՐԱՎԱԿԱՆ ՈՒ ՄԵԹՈԴԱԿԱՆ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ

Ատենախոսության թեմա՝  
Կառավարչական հաշվառման տեղեկատվության  
ներքին վերահսկողության հիմնախնդիրները  
ՀՀ ագրոպարենային համակարգի  
կազմակերպություններում

Արմինե ՄԵԺԼՈՒՄՅԱՆ  
ՀԱԱՀ հայրորդ

Գիտական ղեկավար՝  
Արմեն ՀԱԿՈՐՅԱՆ  
Տնտեսագիտության դոկտոր

Ժամանակակից գործարարությունում վերջին տարիներին ավելի հաճախ է հանդիպվում մարդկային, ֆինանսական, նյութական և այլ տեսակի ռեսուրսների ոչ արդյունավետ օգտագործումը: Ճիշտ որոշումների կայացման համար անհրաժեշտ արժանահավատ տեղեկատվության բացակայությունը ակամա, իսկ որոշ դեպքերում էլ դիտմամբ խեղաթյուրում է հաշվետվությունները և հանդիսանում անձնակազմի և ղեկավարների ուղղակի խարդախության նշան: Վերոնշյալ թերությունները կարելի է բացառել արդյունավետ ներքին վերահսկողության համակարգի ստեղծման միջոցով:

Ներքին վերահսկողության համակարգը, համաձայն «Ռիսկի գնահատումը և ներքին վերահսկողությունը» 400 Առևտրական ստանդարտի, վերահսկողության իրականացման պայմանների և վերահսկողության ընթացակարգերի ամբողջությունն է: Այն ներառում է քաղաքականությունն ու ընթացակարգերը, որոնք սահմանվել են ընկերության ղեկավարության կողմից՝ գործունեության որքան հնարավոր է կանոնավոր ու արդյունավետ վարման համար, և ներառում է հետևյալ ուղղությունները՝

- ղեկավարության քաղաքականության հետազոտումը,
- ակտիվների պահպանումը,
- սխալների և խարդախությունների կանխումը,
- հաշվարկային փաստաթղթերի ճշգրտությունն ու ամբողջականությունը,
- վստահելի ֆինանսական տեղեկատվության ճիշտ ժամանակին պատրաստումը:<sup>1</sup>

Ներքին ֆինանսական վերահսկողության իրագործման կարևոր պայմանը հանդիսանում է ֆինանսական տեղեկատվությունը, որը պարունակվում է հաշվապահական, վիճակագրական և օպերատիվ հաշվետվություններում, ինչպես նաև ընդհանրացված ֆինանսական ցուցանիշները, որոնք արտացոլում են կազմակերպության ֆինանսատնտեսական գործունեության տարբեր կողմերը<sup>2</sup>:

Մեր կատարած ուսումնասիրությունների արդյունքում առանձնացրել ենք ներքին վերահսկողության համակարգի կարգավորման հետևյալ միջազգային ակտերը.

1. COSO-ի (the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) մոդելը, որը հանդիսանում է ներքին վերահսկողության կազմակերպման ամենաառաջին մեթոդաբանական մոտեցումներից մեկը:

COSO-ի տված սահմանման համաձայն, ներքին վերահսկողությունը գործընթաց է, որն իրականացվում է կազմակերպության ղեկավար մարմնի կամ այլ աշխատակիցների կողմից՝ նպատակ ունենալով ստանալու տեղեկատվություն հետևյալ խնդիրների լուծման մասին<sup>3</sup>.

1. գործունեության արդյունավետությունը և ռազմավարությունը,
2. ֆինանսական հաշվետվության արժանահավատությունը,
3. օրենքների և նորմատիվ ակտերի հետևումը:

2. Բանկային վերահսկողության բազելյան կոմիտե

Բազելյան կոմիտեի սկզբունքները պահանջում են, որպեսզի վարկային կազմակերպությունները ինքնուրույն ձևավորեն ներքին վերահսկողության համակարգ՝ հաշվի առնելով իրենց կազմակերպչական կառուցվածքի բարդությունը, ռիսկերը, բանկային գործառնությունների բնույթն ու ծավալները, արտաքին միջավայրի առանձնահատկությունները և այլ գործոններ:

3. Սարբեյնս-Օքսլիի օրենք, 2002թ. (ԱՄՆ)

Սարբեյնս-Օքսլիի օրենքն ընդունվել է 2002թ. հուլիսի 30-ին ԱՄՆ-ում, որն էականորեն խստացրել է ֆինանսական հաշվետվությունների և դրանց պատրաստման նկատմամբ պահանջները: Մասնավորապես, օրենքի 302-րդ բաժնում, որը

<sup>1</sup> ՀՀ Կառավարության 21.04.2005թ. թիվ 509-Ն որոշում «Սուղիտի ստանդարտները հաստատելու մասին», ԱՍ 400 ՖՌիսկի -Գնահատումը” ներքին վերահսկողությունը, կ»տ 7

<sup>2</sup> Резниченко С.М. “Современные системы внутреннего контроля”: учеб. пособие, 2016г., с. 15

<sup>3</sup> COSO [Электронный ресурс], Режим доступа: <http://www.coso.org/> – Загл. с экрана

կոչվում է «Կորպորատիվ պատասխանատվությունն ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ», նշվում է, որ կազմակերպության ղեկավարող անձը պատասխանատվություն է կրում ներքին վերահսկողության կազմակերպման և իրականացման համար: Սարբեյնս-Օքսլիի օրենքի 404 բաժինը, որը վերագրված է «Ներքին վերահսկողության գնահատումը ղեկավարության կողմից», պահանջում է, որ յուրաքանչյուր տարեկան հաշվետվություն պարունակի ներքին վերահսկողության մասին հաշվետվություն:<sup>4</sup>

4. Տնտեսական համագործակցության և զարգացման կազմակերպության (ՕԵՄ) սկզբունքները, 2004թ.<sup>5</sup>, որոնք դարձել են կորպորատիվ կառավարման ոլորտում բոլոր նախաձեռնությունների կարգավորման հիմքը:

5. Մեծ Բրիտանիայի Օրենսգրքը, 2003թ., ներքին վերահսկողության համակարգի ստեղծման Turnbull-ի ուղեցույցը: Հայաստանի Հանրապետությունում ներքին վերահսկողության համակարգն առավել կանոնակարգված է ֆինանսաբանկային ոլորտում՝ շնորհիվ ՀՀ ԿԲ-ի կողմից ընդունված «Բանկերի ներքին հսկողության իրականացման նվազագույն պայմանները» կանոնակարգ 4-ի: Դրա համաձայն՝ ներքին հսկողության համակարգը բանկի ներքին կազմակերպական կառուցվածքի, գործարար գործընթացների, ռիսկերի կառավարման համակարգի, հաշվետվողականության, ինչպես նաև դրանց նկատմամբ հսկողության իրականացման միջոցառումների համալիր է, որն ուղղված է բանկի ակտիվների պահպանմանը, գործունեության անընդհատության ապահովմանը, ռիսկերի ժամանակին բացահայտմանը, գնահատմանն ու շարունակական կառավարմանը, հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունների՝ գործող ստանդարտներին համապատասխանության ապահովմանը և այլն:<sup>6</sup>

Հայաստանի Հանրապետությունում դեռևս ընդունված չէ ներքին վերահսկողության մասին օրենք, որը կկարգավորի վերահսկողության ամբողջ գործընթացը ինչպես ագրոպարենային համակարգի, այնպես էլ այլ առևտրային կազմակերպություններում, բայց մի քանի օրենսդրական ակտեր կարգավորում են դրա առանձին ուղղությունները: Դրանք են.

- 1) «Ներքին աուդիտի մասին» ՀՀ օրենք,
- 2) Աուդիտորական ստանդարտ 400 «Ռիսկի գնահատումը և ներքին վերահսկողությունը»,
- 3) «Բաժնետիրական ընկերությունների մասին» ՀՀ օրենք,
- 4) «Սահմանափակ պատասխանատվությամբ ընկերությունների մասին» ՀՀ օրենք,
- 5) «Գյուղատնտեսական կոոպերատիվների մասին» ՀՀ օրենք,

«Ներքին աուդիտի մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն ֆինանսական կառավարման, հսկողության համակարգերը կազմակերպության ղեկավարության կողմից սահմանված կանոնների, ընթացակարգերի և գործողությունների ամբողջությունն է, որով երաշխավորվում է կազմակերպության նպատակների իրականացումը՝ հետևյալ պայմաններին համապատասխան

ա. ՀՀ օրենսդրությանը և կազմակերպության գործունեությանն առնչվող այլ պայմաններին (պայմանագրերին և այլնին) համապատասխանություն,

բ. տնտեսող, արդյունավետ և օգտավետ գործառնություններ,

գ. տեղեկությունների ամբողջականություն և վստահելիություն,

դ. կորուստներից, չարաշահումներից և վնասներից ակտիվների ու ռեսուրսների պահպանման հուսալիություն:<sup>7</sup>

«Բաժնետիրական ընկերությունների», «Սահմանափակ պատասխանատվությամբ ընկերությունների», «Գյուղատնտեսական կոոպերատիվների» մասին ՀՀ օրենքներով սահմանվում են այդ ընկերությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության վերահսկումն իրականացնող մարմնի վերստուգողի կամ վերստուգող հանձնաժողովի, իրավասություններն ու ստուգումների անցկացման կարգը:<sup>8</sup>

Հետազոտությունը ցույց է տվել, որ ՀՀ ագրոպարենային համակարգի կազմակերպություններում ներքին վերահսկողությունը հանդես է գալիս որպես ֆինանսահաշվային վերահսկողություն, որն իրականացվում է կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման ստորաբաժանման կողմից: Առավել հաճախ վերահսկողական գործառնություններն ու ընթացակարգերը իրականացվում են առանձին աշխատակիցների ու պաշտոնատար անձանց կողմից: Օրինակ, «Դրամարկղային գործառնությունների իրականացման կարգը հաստատելու մասին» ՀՀ Կառավարության N1408-Ն որոշման համաձայն՝ աշխատանքային օրվա վերջում զանձապահը համեմատում է դրամարկղային գրքի տվյալները դրամարկղային փաստաթղթերի տվյալների հետ, հաշվում է կանխիկ դրամի մնացորդի քիվը դրամարկղային գրքում և դնում իր ստորագրությունը: Կազմակերպության գանձապահը դրամարկղային գրքի եզրափակված թերթի կտրվող մասը՝ մուտքի ու ելքի օրդերների և դրանց կից փաստաթղթերի հետ միասին, որպես գանձապահի հաշվետվություն, հանձնում է հաշվապահությանը: Դրամարկղային գրքի տվյալները համեմատվում են դրամարկղային փաստաթղթերի տվյալների հետ գլխավոր հաշվապահի կողմից և ստորագրվում: Սա պաշտոնատար անձի կողմից իրականացվող վերահսկողության գործընթաց է:

Պարտադիր վերահսկողության և մի օրինակ է «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի 17-րդ հոդվածով նախատեսված ակտիվների և պարտավորությունների պարտադիր գույքագրման անցկացումը, երբ ստուգվում է ակտիվների և պարտավորությունների փաստացի առկայության համապատասխանությունը դրանց հաշվապահական մնացորդների հետ:

Ներքին վերահսկողության իրականացման մեթոդներից են՝

- գույքագրումը,
- օրենսդրությանը համապատասխանության նորմատիվ-իրավական ստուգումը,
- փաստաթղթերի թվաբանական ստուգումը,
- տվյալների ու փաստաթղթերի փոխադարձ, խաչաձև ստուգումը,
- փաստաթղթերի ձևի ու բովանդակության ուսումնասիրությունը,
- անալիտիկ և տրամաբանական ստուգումը:<sup>9</sup>

<sup>4</sup> Закон Сарбейнса–Оксли 2002 года, раздел 302, раздел 404

<sup>5</sup> <https://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/32159669.pdf> OECD Principles of Corporate Governance

<sup>6</sup> Կենտրոնական բանկի խորհրդի 2013թ. ապրիլի 16-ի թիվ 102-Ն որոշում, Բանկերի ներքին հսկողության իրականացման նվազագույն պայմանները, Կանոնակարգ 4, [www.cba.am](http://www.cba.am)

<sup>7</sup> Ներքին աուդիտի մասին, ՀՀ օրենք, ընդունված 22.12.2010թ., հոդված 2-ի 4-րդ կետ

<sup>8</sup> Բաժնետիրական ընկերությունների մասին, ՀՀ օրենք, ընդունված 25.09.2001թ., հոդված 91, «Սահմանափակ պատասխանատվությամբ ընկերությունների մասին» ՀՀ օրենք, ընդունված 24.10.2001թ., հոդված 49, «Գյուղատնտեսական կոոպերատիվների մասին» ՀՀ օրենք, ընդունված 21.12.2015թ., հոդված 19

<sup>9</sup> Дементьева С.Я., ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ, статья 2013г.

Հաշվառման փուլում իրականացվում են հետևյալ վերահսկողական ընթացակարգերը.

- սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերի ստուգումը,
- ունեցվածքի առկայության և շարժի նկատմամբ վերահսկողությունը,
- արտադրական ռեսուրսների արդյունավետ օգտագործման նկատմամբ վերահսկողություն՝ հաստատված նորմերին, նորմատիվներին և նախահաշիվներին համապատասխան,
- փոխադարձ հաշվարկների ստուգում դեբիտորների ու կրեդիտորների հետ,
- հաշվառման տվյալների համեմատում դրամարկային գրքի ու բանկային հաշվի մնացորդների հետ,
- ծախսերի ու ծախսումների նախահաշիվների նկատմամբ վերահսկողությունը,
- կազմակերպության տնտեսական գործընթացների նպատակայնության և օրինականության ստուգում, փաստաթղթավորումը,

• կազմակերպության վերաբերյալ տեղեկատվության պահպանումն ու զաղտնիության ապահովումը<sup>10</sup>:

Վերջին ժամանակներում ինչպես տեսությունում, այնպես էլ գործնականում նկատելի է ներքին վերահսկողության ինտեգրված լինելը կառավարչական հաշվառման համակարգին: Այդ ինտեգրումը թույլ է տալիս կառավարչական հաշվառման համակարգին ստանալ լրացուցիչ տեղեկատվություն, իսկ ներքին վերահսկողության համակարգին՝ օգտագործել վերահսկողության նոր մեթոդներ:

Ներքին կառավարչական վերահսկողությունը, որպես կանոն, ենթադրում է.

- ներքին հաշվետվությունների արդյունավետ համակարգի ստեղծում,
- ներքին հաշվետվությունների ներկայացման պարբերականության և ժամկետների որոշում:

Կազմակերպության ֆինանսատնտեսական գործունեության հսկողության կազմակերպման եղանակներ են հանդիսանում ոչ միայն ներքին վերահսկողությունը, այլ նաև ներքին աուդիտը և ստուգումը, որոնք ունեն ինչպես ընդհանրություններ, այնպես էլ տարբերություններ: Ստուգման նպատակը տնտեսական գործառնությունների ուսումնասիրությունն է, թերությունների բացահայտումը՝ դրանց վերացման և մեղավորների պատժման համար: Այն իրականացվում է պետական մարմինների հրամանների, հրահանգների ու օրենքների հիման վրա (օրինակ՝ հարկային ստուգումը): Ներքին աուդիտի նպատակը հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի արդյունավետության գնահատումն է: ՀՀ-ում ներքին աուդիտի իրավական հիմքն են «Ներքին աուդիտի մասին» ՀՀ օրենքը, «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքը, Աուդիտորական ստանդարտները և այլն:

Բացի նշված տեսակներից, վերջին ժամանակներում սկսել են ավելի տարածվել ներքին վերահսկողության նոր տեսակները, ինչպիսիք են «աուտսորսինգը», երբ ներքին վերահսկողության գործառնությունները տրամադրվում են կողմնակի ընկերության, և «կոնսորսինգը», երբ գործառնությունները բաժանվում են կազմակերպության պատասխանատու ծառայությունների և արտաքին մասնագիտացված ընկերության միջև:<sup>11</sup>

Աղյուսակ 1<sup>12</sup>

«Պռոշյանի կոնյակի գործարան» ՍՊԸ-ի ֆինանսատնտեսական գործունեության ցուցանիշները՝ 2015-2016թթ.

Ցուցանիշների անվանումը	31.12.2015	31.12.2016	փոփոխությունը
	բազիսային	հաշվետու	
1. Իրացումից հասույթ (հազ. դր.)	7781699	8504468	722769
2. Ջուտ շահույթ (հազ. դր.)	346405	914793	568388
3. Ընթացիկ ակտիվներ, այդ թվում՝ (հազ. դր.)	14684998	15547511	862513
3.1. Հունքի և պատրաստի արտադրանքի պաշարները (հազ.դր.)	9228926	9931056	702130
3.2. Դեբիտորական պարտքերը (հազ.դր.)	4678058	4973439	295381
3.3. Դրամական միջոցներ (հազ. դր.)	239574	10166	-229408
4. Ոչ ընթացիկ ակտիվներ (հազ. դր.)	2022550	1732683	-289867
5. Ակտիվների ընդհանուր գումարը(հազ. դր.)	16707548	17280194	572646
6. Սեփական կապիտալ (հազ. դր.)	9896660	9011456	-885204
7. Ընթացիկ ակտիվների բաժինը ակտիվների ընդհանուր գումարի մեջ, %	87.9	89.9	2
8. Ակտիվների տնտեսական շահութաբերությունը, %	2.07	5.3	3.23

<sup>10</sup> Резниченко С.М. "Современные системы внутреннего контроля": учеб. пособие, 2016г., с. 31

<sup>11</sup> Парамонова Л. Типология и модели организации внутреннего контроля экономического субъекта // Ресурсы. Информация. Снабжение. Конкуренция 2012. № 2. С. 362-365.

<sup>12</sup> Աղյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից, որի համար հիմք են հանդիսացել «Պռոշյանի կոնյակի գործարան» ՍՊԸ-ի 2015-2016թթ. տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունները

Քանի որ, ինչպես արդեն նշել ենք, ներքին վերահսկողության օբյեկտ են համդիսանում նաև կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների տվյալները, հողվածի շրջանակներում մեր կողմից ուսումնասիրվել են «Պռոշյանի կոնյակի գործարան» ՍՊԸ-ի 2015 և 2016թթ. հաշվապահական հաշվեկշիռների և համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունները, որի արդյունքում ցույց ենք տվել թե որ ցուցանիշները պետք է ենթարկվեն վերահսկողական միջոցառումների:

Ըստ աղյուսակ 1-ի տվյալների՝ ընկերության միջոցների մեծ մասը առեցված է պաշարներում և դեբիտորական պարտքերում: Ընկերությունը չի սահմանափակում ընթացիկ ակտիվների աճը, ունի հումքի, անավարտ արտադրության, պատրաստի արտադրանքի զգալի պաշարներ, խրախուսելով գնորդներին՝ անընդհատ ավելացնում է դեբիտորական պարտքը: Սակայն պետք է նշենք, որ այս ոլորտի կազմակերպություններին, արտադրության տեխնոլոգիական առանձնահատկություններից ելնելով, հատուկ է պաշարների մեծ քանակը, հատկապես անավարտ արտադրության տեսքով: Դրանական միջոցների ոչ ճիշտ վերահսկողության հետևանքով կազմակերպությունում առաջանում է վճարունակության ռիսկ, այսինքն՝ կազմակերպությունում վճարունակության վերահսկողությունն արդյունավետ չի իրականացվում և չի գտնվում պահանջվող մակարդակի վրա: Բացահայտված խնդիրը արդյունք է նաև դրանական հոսքերի ոչ ռացիոնալ կառավարման և վերահսկողության: Ներքին վերահսկողության նպատակը պետք է լինի ֆինանսական ռեսուրսների այնպիսի միմիմալ քանակության որոշումը, որն անհրաժեշտ է կազմակերպությանը ժամանակի որոշակի պահին ընթացիկ գործունեության անընդհատության ապահովման համար:

Այսպիսով, ՀՀ ագրոպարենային համակարգի կազմակերպությունների գործունեության արդյունավետության բարձրացման համար կարևոր և էական է դրանցում ներդնել ու ճիշտ կազմակերպել ներքին վերահսկողություն: Այդ նպատակով առաջարկենք ներքին վերահսկողության համակարգի ներդրման հիմնական փուլերը ոչ մեծ ընկերությունների համար.

- Ներքին վերահսկողության համակարգի կազմակերպման ձևի որոշումը:
  - Պաշտոնատար անձանց շրջանակի որոշումը, որոնց վրա կդրվի ներքին վերահսկողության գործառնությունների իրականացումը, ինչպես նաև մասնագիտացված կազմակերպություններից փորձագետների ներգրավումը:
  - Կանոնակարգի (հրամանի, հրահանգի) մշակումը:
  - Ներքին վերահսկողության փաստաթղթավորման ձևերի մշակումը:
  - Վերահսկողության իրականացման արդյունքների քննարկումը կազմակերպության ղեկավարների և սեփականատերերի հետ:
    - Կառավարչական որոշումների ընդունում՝ համաձայն ներքին վերահսկողության իրականացման արդյունքների:
- Հողվածի շրջանակներում, ուսումնասիրելով ներքին վերահսկողության դերը կազմակերպության կառավարման համակարգում, հանգել ենք հետևյալ եզրակացությունների.
- Ներքին վերահսկողության նպատակն է՝ ապահովել ֆինանսատնտեսական գործունեության արդյունավետ իրականացումը, կազմակերպության վիճակի մասին տեղեկատվության բացահայտումը, սխալների ու խեղաթյուրումների ուղղումը և կանխումը, օրենսդրությանը հետևելու և ակտիվների պահպանման ապահովումը:
  - Ֆինանսական վերահսկողության իրագործման կարևոր պայմանը ֆինանսական տեղեկատվությունն է և ֆինանսական ցուցանիշները: Կառավարչական վերահսկողությունը ենթադրում է ներքին հաշվետվությունների արդյունավետ համակարգի ստեղծում և դրանց ներկայացման պարբերականության ու ժամկետների որոշում:
  - ՀՀ ագրոպարենային համակարգի կազմակերպությունների գործունեության արդյունավետության բարձրացման համար կարևոր և էական է դրանցում ներդնել ու ճիշտ կազմակերպել ներքին վերահսկողություն:
- Վերոնշյալ եզրակացություններից ելնելով՝ մեր կողմից կատարվում են հետևյալ առաջարկությունները՝
1. Ընդունել «Ներքին վերահսկողության մասին» ՀՀ օրենք կամ «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքում ավելացնել կետ, ըստ որի, տնտեսվարող սուբյեկտը պարտավոր է կազմակերպել և իրականացնել կատարվող տնտեսական գործառնությունների ներքին վերահսկողություն:
  2. ՀՀ ագրոպարենային համակարգի կազմակերպություններում ներքին վերահսկողության համակարգի ներդրման և կազմակերպման գործընթացի համար կիրառել վերոնշյալ յոթ հիմնական փուլերը:

*Ներկայացվել է 11.02.2018թ.  
Ընդունվել է տպագրության 28.02.2018թ.*