

ՏՆՏԵՍԱԳԻՏՈՒԹՅՈՒՆ

**ԱՌԵՎՏՐԱՅԻՆ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐՈՒՄ ՆԵՐՔԻՆ
ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅԱՆ ՆԵՐԴՐՄԱՆ ԱՆՀՐԱԺԵՇՏՈՒԹՅՈՒՆԸ***

Տիգրան Հակոբյան

Քանալի բառեր` առևտրային կազմակերպություն, ներքին վերահսկողություն, գիտական հիմք, ներքին աուդիտ, վերահսկողության արդյունավետություն:

Առևտրային կազմակերպություններում գիտական հիմքի վրա է հնարավոր ապահովել ներքին վերահսկողության զարգացում, սակայն այդ գործընթացը բավարար չափով մշակված չէ ժամանակակից տնտեսագիտության մեջ: Մասնավորապես, անգամ «ներքին վերահսկողություն» հասկացությունը բնութագրվում է ոչ միանշանակ և հակասական ձևով: Կատարված եզրակացությունները և հայեցակարգային վերլուծությունները կարևորագույն նախադրյալ են ներքին վերահսկողության համակարգի հետագա գործնական վերակառուցման համար: Մոտեցումների կիրառական արժեքը նաև այն է, որ համակարգի արդյունավետությանը կարելի է հասնել միայն տնտեսական պրակտիկայում (իրականության մեջ) վերահսկողության թվարկված ուղղությունների հաշվառման դեպքում:

Հայաստանի և Արցախի Հանրապետություններում, չնայած առկայությանը, դեռևս բավարար չափով մշակված չէ ներքին վերահսկողության մեթոդաբանական և կազմակերպչական բազա: Հետևաբար, անհրաժեշտություն է առաջանում ընդհանրացնելու ներքին վերահսկողության հայրենական և արտասահմանյան փորձը և մշակելու վերահսկողական ստուգումների անցկացման ժամանակակից տեխնոլոգիաներ: Սակայն հաշվի առնելով իրականացվող տնտեսական բարեփոխումները` հայրենական գիտության առջև բարձրանում է ներքին վերահսկողության համակարգերի նոր հայեցակարգերի մշակման հիմնախնդիր, որոնք միտված կլինեն տնտեսավարման շուկայական համակարգի առանձնահատկությունների, և հատկապես` մեր տնտեսություններին բնորոշ առանձնահատկությունների հաշվառմանը:

Կատարելով դիտարկում Արցախի տնտեսության իրական հատվածի շինարարական ոլորտում (ցայտուն ձևով ի ցույց դնելու նպատակով) հանգում ենք այն եզրակացության, որ չնայած վերահսկողական գործողությունների առկայությանը, գրեթե բոլոր շինարարական կազմակերպություններում (նույնիսկ այնպիսի խոշոր կազմակերպություններ, ինչպիսիք են «Կապավոր» ՍՊԸ, «Հայկ-շին» ՍՊԸ, «Քարավան» ՍՊԸ, «Վիրաժ» ԱԿ, «Ճանշին» ՓԲԸ, «Պանտ» ՍՊԸ, «Արցախուդի» ՓԲԸ, «Պրոգրես» ՍՊԸ և այլն) չկա վերահսկողական միջոցառումների համալիրի բաղադրիչ հանդիսացող ստորաբաժանում, օրինակ` ներքին վերահսկողության ծառայություն և այլն: Ըստ հետազոտության` 2010-2019թթ ընթացքում հանրապետության ՀՆԱ կայուն ձևով վերելք է արձանագրել և 118187.2 մլն դրամից հասել 342463.6 մլն դրամի` աճելով մոտ 2.9 անգամ, իսկ շինարարության ծավալը` 42769.2 մլն դրամից հասել է 64631.2 մլն դրամի` աճելով ընդամենը 21862.0 մլն դրամով կամ 1.5 անգամ, որն էլ հանգեցրել է ՀՆԱ մեջ շինարարության ծավալի մասնաբաժնի գրեթե կրկնակի նվազմանը: Այդ ժամանակահատվածում կրճատվել է շինարարական կազմակերպությունների քանակը` 217-ից

* Հոդվածն ընդունվել է 28.02.20:
Հոդվածը տպագրության է երաշխավորել խմբագրական խորհրդի անդամ տ.գ.դ., պրոֆեսոր Լ. Մնացականյանը: 06.03.20:

ՄԵՏՐՈՊ ՄԱՇՏՈՑ ՀԱՄԱՍԱՐԱՆԻ ԼՐԱՏՈՒ 2020

174 կազմակերպություն, առավելագույն շինարարական կազմակերպություններում աշխատողների միջին ցուցակային թվաքանակը՝ 4149-ից 2740 մարդ (Աղյուսակ 1):

Աղյուսակ 1. 2010-2019թթ ԱՀ ՀՆԱ և շինարարության ծավալները, շինարարական կազմակերպությունների քանակն ու աշխատողների միջին ցուցակային թվաքանակը*

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
ՀՆԱ, մլն դրամ	11818 7.2	135498.5	150015.7	168563.6	188840.3	209345.7	229651.6	272070.8	310252.7	342463.6
Շինարար., մլն դրամ	42769.2	43359.5	38291.9	45219.9	49670.2	50145.3	45655.8	47100.1	52504.8	64631.2
Սասնաքաժինը, %	36.2	32.0	25.5	26.8	26.3	24.0	19.9	17.3	16.9	18.9
Շինկազմ. քանակը, միավոր	217	232	217	193	173	196	158	157	213	174
Աշխատող. միջին ցուցակ. թվաքանակը, մարդ	4149	4242	3569	3220	3145	2730	2397	2175	2910	2740

*Աղբյուրը՝ սեփական հետազոտություն

Տնտեսաքաղաքական նոր պայմաններում ներքին վերահսկողության ոլորտում հայրենական տեսությունների վերակողմնորոշման դեպքում անհրաժեշտ է հիմք ընդունել տնտեսավարման տարբեր համակարգերին բնորոշ ներքին վերահսկողության համակարգերի սկզբունքային տարբերությունները, որոնք էականորեն զանազանվում են վարչահրամայական-ալանային և շուկայական համակարգերում: Պլանային (վարչա-հրամայական) տնտեսության պայմաններում ներքին վերահսկողությունը կողմնորոշված էր կառավարման վերադաս մարմինների հրամանների, հրահանգների և կարգադրությունների անվերապահ կատարման ողջությամբ: Սակայն փաստացի գործում էր սոցիալիստական հասարակական արտադրության սոցիալ-տնտեսական զարգացման արգելակման մեխանիզմը, ուստի ներքին վերահսկողությունը կրում էր առավելագույն ձևական բնույթ և ամենևին ուղղված չէր ձեռնարկության զարգացմանը: Տնտեսավարման շուկայական համակարգի դեպքում առևտրային կազմակերպությունն ինքնակազմակերպվող, սոցիալագույն կողմնորոշված բաց համակարգ է, որը գործում է սուր մրցակցային միջավայրի պայմաններում և օժտված է լիակատար տնտեսական ինքնուրույնությամբ: Այդ պայմաններում առևտրային կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգը պետք է ուղղված լինի շուկաներում կազմակերպության կաշուն դիրքի և հարաբերական մասնաբաժնի ապահովմանը, կազմակերպության արտադրակազմակերպական և ֆինանսատնտեսական վիճակի բարելավմանը, արտաքին միջավայրի և շուկայական կոնյունկտուրայի փոփոխություններին արագ արձագանքմանը, կազմակերպությունում տեղեկատվության պաշտպանության համակարգի արդյունավետության բարձրացմանը, կազմակերպությունում ներքին վերահսկողության համակարգի որակի բարձրացմանն ու ներքին վերահսկողության անհրաժեշտության գիտակցմանը [1]:

Ներքին վերահսկողության պահանջներն ամրագրված են աուդիտի միջազգային չափանիշի **MCA (ISA)-220** «Աուդիտորական աշխատանքի որակի վերահսկողություն» հավելվածում, որի հիմնական պահանջների համաձայն՝ քաղաքականությունը և միջոցառումները պետք է ընկերության աշխատակազմի կողմից ընկալվեն որպես կենսական անհրաժեշտություն, քանի որ հակառակ դեպքում կասկածի տակ է դրվում նույն քաղաքականության և համապատասխան միջոցառումների անհրաժեշտությունը:

ՄԵՍՐՈՊ ՄԱՇՏՈՑ ՀԱՄԱԼՍԱՐԱՆԻ ԼՐԱՏՈՒ 2020

Հավաքագրված FEE նյութերի վերլուծությունը վկայում է, որ Եվրոպայի տարբեր երկրների պրոֆեսիոնալ (արհեստավարժ) մասնագիտացված հաստատությունները հրապարակել են աուդիտի ազգային չափանիշներ և դրանք համաձայնեցրել MCA (ISA)-220 սկզբունքների հետ: Բացառություն է կազմում միայն Իտալիայի Collegio Sindacale-ն, որի դիրքորոշումները չեն համընկնում MCA (ISA)-220-ի հետ:

Փորձագետների եվրոպական ֆեդերացիայի ներկայացուցիչների կարծիքով այսօր գործարար շրջանակներում հաճախ ընդգծում են ներքին աուդիտի կարևորությունը ընկերության որակյալ ղեկավարման գործում: Այսպես, Եվրոպական հանձնաժողովը 1996 թվականի հուլիսին հրապարակել է Կանաչ թերթիկ (Green Paper) «Եվրամիության երկրներում աուդիտորի դերի, դիրքորոշման և պարտականությունների մասին» փաստաթուղթը, ուր մասնավորապես նշված է, որ այն ընկերությունները, որոնցում գործում է ներքին թույլ աուդիտ, չեն կարողանում լուծել աուդիտորական կոմիտեին բավականաչափ կարևոր տեղեկատվության ներկայացման խնդիրը: Նշենք, որ աուդիտի գիտությունը ձևավորվել է այն ժամանակ, երբ Ռ.Կ.Մաուցը և Գ.Ա.Շարաֆը 1961 թվականին ձևակերպել են աուդիտի 8 հիմնական կանխադրույթները.

➤ ֆինանսական հաշվետվությունները և ֆինանսական ցուցանիշները պետք է ենթարկվեն պարտադիր ստուգման:

➤ Աուդիտորի և ընկերության ղեկավարության շահերի բախումներն անխուսափելի են:

➤ Ֆինանսական հաշվետվությունները և ստուգման ենթակա այլ տեղեկատվությունը չեն պարունակում գաղտնի համաձայնության արդյունքում քողարկվող աղձատումներ:

➤ Ներքին վերահսկողության բավարար համակարգը կանխարգելում է անհամապատասխանությունների (աշխատանքի կանոնների խախտումների) հնարավորությունը: Կասկած է հարուցում կանխադրույթում «կանխարգելել» բառի օգտագործումը: Ռոբերթսոնը 1984 թվականին դրա փոխարեն առաջարկել է «նվազեցնում է» արտահայտությունը: Հետևաբար, որքան ավելի արդյունավետ է ընկերությունում կազմակերպված ներքին վերահսկողությունը, այնքան օբյեկտիվ է դրա հաշվառումը: Համակարգային մոտեցման դեպքում այդ կանխադրույթն ընդգծում է ներքին վերահսկողության համակարգի նշանակությունը և վկայում աուդիտորի աշխատանքի կրճատման հնարավորության մասին:

➤ Հաշվառման համընդհանուր ճանաչում ունեցող սկզբունքների պահպանումը հնարավորություն է տալիս օբյեկտիվ պատկերացում ձևավորելու ընկերության ֆինանսական վիճակի և տնտեսական գործունեության արդյունքների վերաբերյալ:

➤ Այն, ինչ արդարացի էր ձեռնարկության համար նախկինում, արդարացի կլինի նաև ապագայում, եթե բացակայում են այն հերքող ապացույցները:

➤ Երբ ֆինանսական տեղեկատվության ստուգումն օգտագործվում է անկախ կարծիք հայտնելու նպատակով, աուդիտորի գործունեությունը կարգավորվում է միայն լիազորություններով:

➤ անկախ աուդիտորի արհեստավարժ կարգավիճակը համարժեք է նրա պրոֆեսիոնալ պարտականություններին [2]:

1985 թվականին Ռոբերթսոնը, մատնանշելով աուդիտի տեսության հետագա հետազոտություններում Մաուցի և Շարաֆի կանխադրույթների կարևորությունը, առաջարկել է նոր կանխադրույթ, ըստ որի այն տեղեկատվությունը, որը ենթարկվել է ստուգման, առավել օգտակար է, քան առհասարակ ստուգման չենթարկված տեղեկատվությունը: Այդ կանխադրույթը հաստատում է այն անմիջական կապը, որն առկա է գործակալների տեսության և աուդիտի տեսության միջև և կարող է օգտագործվել ներքին վերահսկողության տեսության մեջ [3]: Բարոյական նկատառումներով ղեկավարվելով՝ ընկերության խնդիրները լուծելու փորձերը Է.Ս.Հենդրիքսենի, Մ.Ֆ.Վան Բ-

ՄԵՍՐՈՊ ՄԱՇՏՈՑ ՀԱՄԱԼՍԱՐԱՆԻ ԼՐԱՏՈՒ 2020

րեզի կարծիքով հանգեցնում են այնպիսի հարցերի պատասխանների որոնմանը, ինչպիսիք են գոյություն ունի արդյոք ինչ-որ բան, որը տնօրինությունը պարտավոր է անել, կա՞րդյոք սահմանված ընթացակարգերին հետևելուց առավել կարևոր գործ [4]: Առևտրային կազմակերպություններում ներքին վերահսկողության ներդրման անհրաժեշտության հիմնավորումը ներկայացված է աղյուսակ 2-ում:

Աղյուսակ 2. Ներքին վերահսկողության ներդրման անհրաժեշտության հիմնավորումը

Ներքին վերահսկողության կազմակերպման նախադրյալները	Ներքին վերահսկողության ուղղվածությունը	Ներքին վերահսկողության ներդրման առավելությունները
1. Կարչահրամայական տնտեսությունից անցում շուկայական տնտեսության	Կազմակերպության կողմից ընդունված գործողությունների ծրագիր, դրա կողմնորոշիչներ, ռազմավարական նպատակներ	Կազմակերպության կանոնակարգված և արդյունավետ գործունեություն
2. Շուկայական մրցակցության ուժեղացում	Կազմակերպության գործունեության տեսակը և մասշտաբներ	Կազմակերպության բոլոր աշխատողների կողմից ղեկավարության քաղաքականության պահպանման ապահովում
3. Ներքին և արտաքին օգտագործողների համար «գուտ» տեղեկատվության անհրաժեշտություն	Անորոշությունը և գործունեության ռիսկայնություն	Կազմակերպության գործունեության թերությունների ժամանակահատվածում հայտնաբերում և դրանց վերացման միջոցների ձեռնարկում
4. Ներքին և արտաքին վերահսկողության փոխկախվածություն և փոխպայմանավորվածություն	Պայմանագրային հարաբերություններ	Արտադրության առկա պահուստների և գերնորմատիվային պաշարների բացահայտում և կենտրոնացում
5. Պետության կողմից վերահսկողության հիմնական ուղղությունների կանոնակարգում	Կադրային քաղաքականություն	Սեփականության անվտանգության ապահովում
6. Առևտրային կազմակերպությունների վերակառուցում	Կոնֆլիկտները կոլեկտիվներում	Աշխատանքի արդյունավետության և որակի բարձրացում, տնտեսման ռեժիմի ուժեղացում
7. Կազմակերպություններում համակարգային տնտեսական աշխատանքի բացակայություն կամ դրա անբավարար մակարդակ	Հաղորդակցության և կառավարման տեղեկատվական համակարգի աշխատանքի ապահովումը	Ընկերության ղեկավարության կողմից «մաքուր» տեղեկատվության հավաքագրում
8. Ցանկացած ձեռնարկության համար ներքին վերահսկողության համապարտադիր բնույթ	Աշխատանքային գործունեության շահադրդում	Կորուստների ձևավորմանը նպաստող պատճառներ և պայմանների բացահայտում
9. Կազմակերպության և կապիտալի շուկայի զարգացման միտումներ	Կադրերի արհեստավարժ պատրաստում	Տնտեսական գործընթացների մշտական կատարելագործում
10. Շահերի բախում	Աշխատակիցների պարտականությունների և պատասխանատվության փաստաթղթային ամրագրում	Կազմակերպության տնտեսական և այլ ծառայությունների աշխատանքի օրյեկտիվ գնահատում

ՄԵՏՐՈՊ ՄԱՇՏՈՑ ՀԱՄԱԼՍԱՐԱՆԻ ԼՐԱՏՈՒ 2020

11. Առևտրային կազմակերպությունների շահույթի ծավալների մեծացում	Կազմակերպության զանազան ֆունկցիոնալ օղակների միջև փոխհարաբերությունների կանոնակարգում	Ներքին վերահսկողության և պատասխանատվության կենտրոններ
12. Ձեռնարկության ֆինանսական ինքնուրույնություն	Գույքագրման անցկացման կարգ	Ներքին վերահսկողության իրականացման անընդհատություն
13. Ժամանակակից տեխնիկայի և տեխնոլոգիական միջոցների անարդյունավետ օգտագործում	Փաստաթղթաշրջանառության կազմակերպման կանոններ	Ստուգողների իրավասության առնչությամբ աշխատակիցներին խորհրդատվության տրամադրում
14. Սնանկության ռիսկ	Արտաքին ազդեցություններ	Կազմակերպության հիմնական ռազմավարության պահպանում
15. Կազմակերպությունում տնտեսման ռեժիմի խախտում	Հաշվապահական հաշվառման, տեղեկատվության պաշտպանության համակարգ	Կազմակերպությունում արտակարգ պատահարների ծառայողական հետաքննություններ
16. Չհիմնավորված հաշվապահական դուրսգումներ	Ֆինանսական պարտավորություններ	Ակտիվների պահպանվածություն

Ամփոփելով ներքին վերահսկողության ներդրման հրատապության անհրաժեշտությունը՝ կարող ենք փաստել, որ այն կայանում է առևտրային կազմակերպության ու կապիտալի շուկայի զարգացման և առևտրային կազմակերպությունների ինքնակառավարման մղման հիմնավորման մեջ: Յուրաքանչյուր կազմակերպությունում թողարկվող արտադրանքի ինքնարժեքի կրճատման աշխատանքի բացակայությունը կամ դրա անբավարար մակարդակը հանգեցնում են հասարակական արտադրության կամ վերտրոնային անկմանն ու գործազրկության մակարդակի բարձրացմանը: Վերահսկողության արդյունավետության բարձրացման նպատակով առևտրային կազմակերպություններում անհրաժեշտ է մշակել ներքին վերահսկողության հաջորդական փուլերից կազմված միջոցառումների համալիր, որի արդյունավետ կազմակերպումը թույլ կտա ճշգրիտ ձևով կյանքի կոչել ներքին վերահսկողության համակարգի կազմակերպման ողջ գործընթացը:

ԾԱՆՈԹԱԳՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

1. Fromm G. and P. Taubman “Public Economic Theory and Policy”, Macmillan, New York-1973, p.160-164,320
2. P.К, Мауц, Г.А. Шараф, „Аудит, М., Предпринимательство: 2011, 7-е изд., доп. стр. 31-38
3. www.deloitte.com/view/en_NZ/nz/about/our-people/6bd39b58992fb110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm
4. Соколов Б.Н. „Внутренний аудит и контроль: организация, методика, практика“. М. 2010, стр. 87-88

ԱՄՓՈՓԱԳԻՐ
Առևտրային կազմակերպություններում ներքին վերահսկողության ներդրման
անհրաժեշտությունը
Տիգրան Հակոբյան

Առևտրային կազմակերպություններում գիտական հիմքի վրա է հնարավոր ապահովել ներքին վերահսկողության զարգացում: Առևտրային կազմակերպություններում հրատապ է ներքին վերահսկողության ներդրումն ու այդ գործընթացի հետագա կատարելագործումը: Ներքին վերահսկողության ներդրման անհրաժեշտության առաջին պատճառն առևտրային կազմակերպության և կապիտալի շուկայի զարգացումն է, իսկ երկրորդը՝ կազմակերպությունների ինքնակառավարման մղումը: Ներքին վերահսկողության արդյունավետությունը հանդիսանում է առևտրային կազմակերպության բարելավման և առաջխաղացման միջոցներից մեկը: Վերահսկողության արդյունավետության բարձրացման նպատակով առևտրային կազմակերպություններում անհրաժեշտ է մշակել ներքին վերահսկողության հաջորդական փուլերից կազմված միջոցառումների համալիր:

РЕЗЮМЕ
Необходимость введения внутреннего контроля в коммерческих организациях
Тигран Акопян

Ключевые слова: коммерческая организация, внутренний контроль, научная основа, внутренний аудит, эффективность контроля.

В коммерческих организациях на научной основе возможно обеспечение развития внутреннего контроля. В коммерческих организациях актуальна организация внутреннего контроля и совершенствование этого процесса. Первой причиной необходимости введения внутреннего контроля является развитие коммерческой организации и рынка капитала, а второй - стремление организаций к самоуправлению. Эффективность внутреннего контроля является одним из способов улучшения и продвижения коммерческой организации. Для повышения эффективности контроля в коммерческих организациях необходимо разработать комплекс мер, состоящий из последовательных этапов внутреннего контроля.

SUMMARY
The Need for Internal Controls in Commercial Organizations
Tigran Hakobyan

Keywords: commercial organization, internal control, scientific basis, internal audit, effectiveness of control.

In commercial organizations it is possible to ensure the development of internal control on a scientific basis. In commercial organizations, the organization of internal control and the improvement of this process are relevant. The first reason for the need in internal control is the development of a commercial organization and the capital market, and the second is the desire of organizations to self-government. One way to improve and promote a commercial organization is the effectiveness of internal control. To increase the effectiveness of control in commercial organizations, it is necessary to develop a set of measures consisting of successive stages of internal control.