
ՆԵՐՔԻՆ ԱՌԻԴԻՏԻ ԸՆԿԱԼՄԱՆԸ ՎԵՐԱԲԵՐՈՂ ՀԻՄՆԱԿԱՆ ԽՆԴԻՐՆԵՐԸ

ՀՈՒՓՄԻՄԵ ՀՈՎՍԵՓՅԱՆ

Արագ տեմպերով զարգացող և փոփոխվող շուկայական տնտեսության արդի պայմաններում ձեռնարկատիրական գործունեության շահութաբերության և ընթացիկ վերահսկողության արդյունավետության բարձրացման հարցերն ավելի են սրվում: Շատ կազմակերպություններ ռեսուրսների արդյունավետ օգտագործման խնդիրներ են ունենում՝ ճիշտ որոշումներ կայացնելու համար անհրաժեշտ օբյեկտիվ տեղեկատվության պակասի կամ բացակայության, կանխամտածված կամ ոչ կանխամտածված թերությունների ու խախտումների, խարդախությունների, աշխատակիցների և ղեկավարների թույլ տված սխալներն ու բացթողումները չբացահայտելու կամ չկանխելու պատճառով: Նման խնդիրները մեղմելուն ու լուծելուն է ծառայում ներքին աուդիտը, որը կազմակերպության տարբեր ստորաբաժանումներում և օղակներում անկախ և օբյեկտիվորեն գնահատում է դրանց գործառնություններն ու աշխատանքային գործընթացներն ինչպես առանձին վերցրած, այնպես էլ ընդհանուր առմամբ, և անում համապատասխան առաջարկություններ թերությունները շտկելու, խնդիրները վերացնելու, գործընթացները բարելավելու և արդյունավետությունը բարձրացնելու ուղղությամբ:

Ներքին աուդիտն ըստ էության անկախ, անաչառ հավաստիացման և խորհրդատվական գործառնությո՞ւ է՝ կազմակերպության գործառնությունները բարելավելու և արժեք ավելացնելու համար: Այն օգնում է կազմակերպությանն իրագործելու իր նպատակները՝ հետևողական մոտեցմամբ գնահատելով և բարելավելով ներքին հսկողության, ռիսկերի կառավարման և կորպորատիվ կառավարման գործընթացների արդյունավետությունը¹:

Ներքին աուդիտի դերի մեծանալը պայմանավորված է մի շարք հանգամանքներով: Վերջին շրջանում ԱՄՆ-ում և Եվրոպայում ծագած խնդրահարույց իրավիճակները («Էնրոնի սկանդալը»², «Մեծ քաղաքի» ձախողումներն ու դրանց հետ կապված սկանդալները³) ցույց տվեցին, որ նույնիսկ ամենահեղինակավոր աուդիտորական կազմակերպու-

¹ Տե՛ս <https://iaa.am/mandatory-guidance/> (Ներքին աուդիտորների ինստիտուտ – Հայաստան):

² Տե՛ս https://en.wikipedia.org/wiki/Enron_scandal

³ Տե՛ս <https://www.ft.com/content/dd2f4686-9961-11e8-ab77-f854c65a4465> (Financial Times), <https://www.theguardian.com/news/2018/may/29/the-financial-scandal-no-one-is-talking-about-big-four-accountancy-firms> (The Guardian)

յունները չեն կարող մշտապես կատարել իրենց աշխատանքն անհրաժեշտ պրոֆեսիոնալ մակարդակով, ինչի հետևանքով սնանկանում են խոշորագույն ընկերություններ: Հետևաբար, ներքին աուդիտն աստիճանաբար դառնում է որակյալ կորպորատիվ կառավարման և կազմակերպության վստահելի գործունեության անբաժան մասը:

Արևմտյան բաժնետիրական ընկերությունների մեծ մասն ունի ներքին աուդիտի բաժին, և այդ հանգամանքն ավելի մեծ վստահություն է ձևավորում գործընկերների շրջանում: Պատահական չէ, որ ներքին աուդիտի ստորաբաժանման առկայությունը հետզհետե դառնում է նորմատիվ պահանջ կազմակերպությունների որոշ տեսակների համար: Նման պահանջ է ներկայացնում, մասնավորապես, Նյու-Յորքի ֆոնդային բորսան⁴: Հայաստանում նման պահանջ է ներկայացվում բանկերին⁵, ապահովագրական ընկերություններին⁶, ներդրումային ընկերություններին⁷ և հանրային հատվածի կազմակերպություններին⁸:

Այդուհանդերձ, ոչ մի ոլորտ կամ ուղղություն չի կարող լիարժեքորեն գործել, եթե դրա վերաբերյալ լուրջ թյուրընկալումներ կան: Մասնավորապես, տվյալ դեպքում ներքին աուդիտն առնչվում է տարբեր կազմակերպությունների, ոլորտների, ստորաբաժանումների, տարբեր մասնագիտությունների և անհատների: Ներքին աուդիտի գործառույթների իրականացման արդյունավետությունը պայմանավորված է նաև աշխատանքի շրջանակներում անհրաժեշտ համագործակցությամբ և մոտեցմամբ, ընդ որում՝ ոչ միայն աուդիտի ենթարկվող ստորաբաժանման կամ անձանց կողմից, այլև կազմակերպության բարձրագույն ղեկավարության: Կազմակերպության ղեկավարության դերը մեծ է ներքին աուդիտի աշխատանքների արդյունավետ կատարման, ներքին աուդիտորների օբյեկտիվության ու անկախության ապահովման գործում:

Անցում կատարելով ներքին աուդիտի վերաբերյալ հիմնական թյուրընկալումներին՝ հարկ է մեջբերել Ներքին աուդիտորների ինստիտուտի (The IIA) նախագահ և գլխավոր գործադիր տնօրեն Ռիչարդ Չեմբերսի առանձնացրած 5 միջերը, որոնք աղավաղում են ներքին աուդիտի մասին պատկերացումները, և որոնք հիմնված են ներքին աուդիտի ոլորտում նրա շուրջ 40 տարվա փորձի, միջազգային համաժողովների և ներքին աուդիտի ծրագրերի շրջանակներում բարձրացրած հարցերի, ինչպես նաև տարբեր երկրների ոլորտային մասնագետների արձագանքների և մի շարք ուսումնասիրությունների վրա: Դրանք են՝

⁴ Տե՛ս <https://www.sec.gov/comments/s7-13-15/s71315-41.pdf> (էջ 2), https://www.nyse.com/publicdocs/nyse/listing/NYSE_Corporate_Governance_Guide.pdf

⁵ Տե՛ս Բանկերի և բանկային գործունեության մասին ՀՀ օրենքը, հոդված 21, 3-րդ կետ:

⁶ Տե՛ս ՀՀ օրենքը ապահովագրության և ապահովագրական գործունեության մասին, հոդված 21, 4-րդ կետ:

⁷ Տե՛ս ՀՀ օրենքը արժեթղթերի շուկայի մասին, հոդված 60, 2-րդ կետ:

⁸ Տե՛ս ՀՀ օրենքը ներքին աուդիտի մասին:

1. ներքին աուդիտորները հաշվողներ են, ինչպես հաշվապահները,
2. ներքին աուդիտորները մանրախնդիր քննադատներ են,
3. ավելի լավ է ոչինչ չասել ներքին աուդիտորներին, քանի դեռ նրանք հատուկ հարցեր չեն տվել,
4. ներքին աուդիտորները ստանդարտ ստուգաթերթ են կիրառում և առաջնորդվում նույն շղթայով, որպեսզի նույնությամբ իրականացնեն յուրաքանչյուր աուդիտ,
5. ներքին աուդիտը կորպորատիվ «ուստիկանական» գործառույթ է⁹:

Ամբողջովին ընդունելով վերը նշված միֆերի գոյությունը՝ փորձենք մեկնաբանել դրանց առաջացման պատճառները, դրսևորումներն ու հետևանքները:

Ինչ վերաբերում է մասնագիտական բնութագրին, հարկ է նշել, որ հաշվապահական գիտելիքները կարող են միայն օգնել ներքին աուդիտորներին, սակայն վերջիններիս և հաշվապահների բնութագիրն ու գործառույթներն անհրաժեշտ է հստակ տարբերակել, քանի որ ներքին աուդիտորների գործունեության ընդամենը մի մասն են ֆինանսական հաշվետվությունների հետ աշխատանքները և ֆինանսահաշվային ռիսկերը: Բիզնեսի տարբեր ուղղությունների և օղակների հետ առնչվելով՝ ներքին աուդիտորները հաճախ գործ են ունենում խարդախության, համապատասխանության, կիրառանվտանգության և գործառնական այլ ռիսկերի հետ: Ներքին աուդիտորներին մասնագիտական գիտելիքներից և հմտություններից, հաշվապահական գիտելիքներից բացի, ավելի շատ պահանջներ են ներկայացվում վերլուծական և քննադատական մտածողության, մեծածավալ տվյալների հետ աշխատելու ունակությունների և տրամաբանության, հաղորդակցային հմտությունների, SS գիտելիքների, ինչպես նաև իրավական դաշտի հիմնարար գիտելիքների տիրապետելու առումով: Չարմանալի չէ, որ ներքին աուդիտորի հաստիքին կարող են հավակնել ոչ միայն ֆինանսահաշվային գիտելիքներ ունեցող տնտեսագետներ, այլև իրավաբաններ ու SS ոլորտի ներկայացուցիչներ (շատ ընկերություններ, այդ թվում՝ ՀՀ որոշ կազմակերպություններ, ներքին աուդիտի ստորաբաժանումներում ունենում են նաև SS աուդիտոր):

Մասնագիտական գրականության մեջ սովորաբար նախ ներկայացվում են հաշվապահության և աուդիտի միջև տարբերությունները, այնուհետև տարբերակվում են ներքին աուդիտն ու արտաքին աուդիտը: Այսպես, նշվում է, որ աուդիտի և հաշվապահության կապը սերտ է, սակայն դրանց բնույթները բավականին տարբեր են: Դրանք «գործընկերներ» են և ոչ թե «ծնող և երեխա»: Հաշվապահությունը ներառում է ֆինանսական տեղեկատվություն հավաքելը, այն դասակարգելը, ամփոփելը և դրա գծով հաղորդակցություն ապահովելը: Այն ապահովում է տվյալ կամ այլ գործունեություն ներկայացնող և դրա վրա ազդող բիզնես իրադարձությունների և պայմանների չափումն ու հաղորդումը: Հաշվապահության խնդիրն է մանրամասն տեղեկատվության

⁹ Տե՛ս <https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/2018/Pages/5-Myths-That-Cloud-Awareness-About-Internal-Audit.aspx>

հսկայական զանգվածը հասցնել կառավարելի և հասկանալի համա-
մասնությունների: Աուդիտը չի իրականացնում նշված գործառնությունե-
րից և ոչ մեկը: Աուդիտը ևս պետք է հաշվի առնի բիզնես իրադարձու-
թյուններն ու պայմանները, սակայն դրանք չափելու և հաղորդելու
խնդիր չունի: Աուդիտի խնդիրն է վերանայել տվյալ գործունեության
հաշվապահության իրականացումը (չափումներն ու տեղեկատվու-
թյան հաղորդումը): Աուդիտը վերլուծական է, այլ ոչ կառուցողական,
այն քննադատական է և հետազոտական հաշվապահական չափում-
ների, և՛ պնդումների նկատմամբ: Աուդիտը շեշտը դնում է ապացույց-
ների վրա կապված ֆինանսական հաշվետվությունների և տեղեկատ-
վության հավաստիության ու արժանահավատության հետ: Այսպիսով,
աուդիտն ունի սեփական արմատները, որոնք ընկած են ոչ թե հաշվա-
պահության հիմքում, որն այն վերանայում է, այլ տրամաբանության,
որի վրա էլ հենց հիմնվում է իր գաղափարներում և մեթոդներում¹⁰:

Ինչ վերաբերում է աուդիտի ներքին և արտաքին տեսակների
տարբերակմանը, ստորև բերված աղյուսակը հնարավորություն կտա
առավել պատկերավոր ներկայացնելու այն:

Աղյուսակ 1

Արտաքին և ներքին աուդիտի հիմնական տարբերությունները¹¹

	Ներքին աուդիտ	Արտաքին աուդիտ
Նպատակը	Վերլուծել և բարելավել վերահսկողությունն ու կատարողականը	Կարծիք հայտնել ֆինանսա-կան վիճակի վերաբերյալ
Շրջանակը	Կազմակերպչական գործառնություններ	Ֆինակալ ֆինանսական գրառումներ/գրանցումներ
Հնտությունները	Միջառարկայական	Հաշվապահություն, ֆինանս-ներ, հարկեր
Ժամանակացույցը	Ներկա/ապագա, շա-րունակական	Անցյալ, ժամանակի կոնկրետ պահ
Առաջնային լսարանը	Խորհուրդ, գործադիր ղեկավարություն	Ներդրողներ, հասարակական շահեր
Ստանդարտները	Ներքին աուդիտորնե-րի ինստիտուտի մաս-նագիտական գործու-նեության միջազգային ստանդարտները	Աուդիտի միջազգային սկզբունքները (GAAP), Աուդիտի միջազգային ստանդարտները (GAAS)
Կիզակետը	Բարձրացնել և պահ-պանել կազմակերպու-թյան արժեքը	Ֆինանսական հաշվետվու-թյունների արժանահավատ ներկայացում
Գործարար հարաբերությունները	Կազմակերպության աշխատակից	Պայմանագրային 3-րդ կողմ

¹⁰ Տե՛ս U. L. Anderson, M. J. Head, S. Ramamoorti, C. Riddle, M. Salamasick, P. J. Sobel, “Internal Auditing. Assurance & Advisory services”, Published by Internal Audit Founda-tion, USA, 2017, էջ 45

¹¹ Տե՛ս IIA Global, Global Perspectives and Insights. Internal Audit and External Audit, Distinctive Roles in Organizational Governance, Issue 8, USA, 2017, (<https://na.theiia.org/periodicals/Public%20Documents/GPI-Distinctive-Roles-in-Organizational-Governance.pdf>)

Ներքին աուդիտի սահմանումից արդեն իսկ երևում է, որ այն պարունակում է նաև խորհրդատվական տարր և ուղղված է կազմակերպության բարելավմանն ու արժեքի ավելացմանը՝ համապատասխան հավաստիացմամբ: Ներքին աուդիտորներն անհրաժեշտության դեպքում յուրաքանչյուր մանրամասնի վրա ուշադրություն են դարձնում, սակայն դա չի նշանակում, որ նրանք մանրախնդրություն են ցուցաբերում կամ միտված են պարզապես քննադատելու այս կամ այն աշխատակցին: Ներքին աուդիտորներն այդպիսով փորձում են ստանալ հարցի, խնդրի, իրավիճակի լիարժեք պատկերն ու դրա հիման վրա համապատասխան առաջարկություններ անել և բարելավման ուղիներ ներկայացնել:

Քանի որ ներքին աուդիտը, ինչպես վերը նշվեց, ուղղված է կազմակերպության գործունեության բարելավմանն ու արժեքի բարձրացմանը, աուդիտի ենթարկվողների կողմից տեղեկություն թաքցնելն անհիմաստ է, քանզի դա միայն կարող է վնասել ընկերությանն ու աուդիտի ենթարկվողներին: Խնդիրների մասին հարկ է բարձրաձայնել նաև նախքան ներքին աուդիտորների կողմից կոնկրետ հարցեր բարձրացնելը: Ի վերջո, համագործակցության արդյունքում ռեսուրսներ և ժամանակ խնայելուց կարող են շահել բոլոր կողմերը:

Որքան էլ ներքին աուդիտորներն առաջնորդվեն օրենսդրությամբ և միջազգային ստանդարտներով, չի կարելի պնդել, որ նրանց աշխատանքը ստանդարտացված է, և որ նույնատիպ սցենարով է իրականացվում յուրաքանչյուր աուդիտ: Միայն այն հանգամանքը, որ բիզնեսի տարբեր ուղղություններ տարբեր տեսակի աուդիտների են ենթարկվում, և յուրաքանչյուր անգամ տարաբնույթ ռիսկեր կարող են ի հայտ գալ ներքին աուդիտի ճանապարհին, արդեն իսկ ստիպում է ներքին աուդիտորներին անհատական, որոշ դեպքերում նաև ստեղծագործական մոտեցում ցուցաբերել՝ հնարավորինս արդյունավետ ելքի հասնելու համար: Այս առումով, թերևս, թյուրընկալումների տեղիք կարող է տալ մասնավորապես ներքին աուդիտորների մասնագիտական պրոֆեսիոնալիզմի և կարողության բացակայությունը (ի վերջո, չի կարելի միանշանակ պնդել, որ բոլոր ներքին աուդիտորները լիարժեքորեն տիրապետում են իրենց մասնագիտությանը և ունեն անհրաժեշտ բոլոր գիտելիքներն ու հմտությունները բարձրորակ աշխատանք իրականացնելու համար), քանի որ միջազգային ստանդարտներով առաջնորդվելիս և ռիսկահենք մոտեցում ցուցաբերելիս հարցաթերթերի ու ստուգաթերթերի և առհասարակ աուդիտի իրականացման գործընթացների բարելավման դինամիկան անխուսափելի է:

Ներքին աուդիտորների «ոստիկանական» գործառույթների վերաբերյալ կարծրատիպերը ցավոք գոյություն ունեն նաև այժմ: Աուդիտի ենթարկվողները դեռ շարունակում են պահպանել բացասական վերաբերմունքը ներքին աուդիտորների նկատմամբ, քանի որ նրանց պատկերացմամբ ներքին աուդիտորները սխալներ ու խախտումներ փնտրող-

ներ են և հետևաբար՝ նկատողություն տվողներ, պատժողներ, աշխատանքից զրկողներ: Հարկավոր է հասկանալ, որ ներքին աուդիտը որոշումների ընդունմանը և առհասարակ կառավարման գործընթացին մասնակցություն չի ունենում: Իհարկե, խախտում կամ խարդախություն կատարած աշխատակիցները բացահայտումների դեպքում հիմնականում ստիպված են լինում կրել համապատասխան գործողությունների հետևանքները, բայց պատասխանատվության ենթարկելը բնավ ներքին աուդիտի նախաձեռնությամբ և որոշմամբ չի իրականացվում:

Վերոնշյալ թյուրընկալմանը, մեր կարծիքով, նպաստում է նաև այն հանգամանքը, որ մինչ օրս շատ մասնագետներ, ղեկավարներ և տարատեսակ այլ գործիչներ աուդիտոր և տեսուչ հասկացությունները նույնացնում են: Այդ կապակցությամբ հարկավոր է հստակ տարբերել աուդիտոր և տեսուչ եզրույթները: Այսպես

1. տեսուչները կենտրոնանում են «ինչ» հարցի վրա, իսկ աուդիտորները՝ «ինչու»,

2. տեսչական ստուգումները գործողություններ են, իսկ աուդիտը՝ գործընթաց,

3. տեսչական ստուգումները քանակական բնույթի են, իսկ աուդիտը՝ որակական,

4. տեսչական ստուգումներն էությամբ պարզ են, իսկ աուդիտները՝ բարդ և համալիր,

5. տեսչական ստուգումները հանգեցնում են գործողությունների, իսկ աուդիտը՝ առաջարկությունների¹²:

Վերը նշված կետերն առավել առարկայական պատկերացնելու համար ներկայացնենք պարզագույն գործնական օրինակներ՝ տեսչական գործունեության և ներքին աուդիտի վերաբերյալ:

1) Տեսչական ստուգումները շատ հաճախ պատասխանում են բինարային հարցերի, օրինակ՝ այո՝ կամ ոչ, ճիշտ կամ սխալ: Օրինակ՝ կազմակերպությունում անվտանգության համակարգերի տեսչական ստուգման պարագայում տեսուչները փորձում են պարզել՝ արդյո՞ք դրանք անվտանգության կանոններին և պայմաններին համապատասխան են, թե՞ ոչ, կամ արդյո՞ք դրանք ճիշտ են տեղադրված և գործում, թե՞ ոչ: Իսկ անհամապատասխանությունների առկայության պարագայում անհրաժեշտություն է ծագում ճշտելու, թե ովքեր են պատասխանատու դրանց համար, ինչպիսի պահանջների պիտի այդ համակարգերը համապատասխանեն, և թե ինչու այս կամ այն մասով չեն համապատասխանում: Այս և նմանատիպ այլ հարցերի շղթան արդեն վերաբերում է ներքին աուդիտի գործառույթներին: Մեկ այլ՝ առավել կիրառական օրինակ մերօրյա հայաստանյան իրականությունում. հարկային տեսուչը, այցելելով խանութներ, ստուգում է՝ արդյո՞ք հաճախորդներին պատշաճ կերպով տրամադրվում են ՀԴՄ կտրոնները,

¹² Տե՛ս <https://quality.eqms.co.uk/blog/what-is-the-difference-between-an-audit-and-an-inspection>

թե՞ ոչ, իսկ ՊԵԿ ներքին աուդիտի բաժինն աջակցում է իր ղեկավարությանը կոմիտեում առկա ռիսկերը բացահայտելու և գնահատելու գործում, գնահատում է կոմիտեի ֆինանսական կառավարման, հսկողության և կառավարչական գործընթացների արդյունավետությունը և համապատասխանությունը, զբաղվում է կոմիտեի տարբեր ստորաբաժանումներում իրականացված խարդախությունների ու չարաշահումների բացահայտմամբ և ուսումնասիրությամբ:

2) Տեսչական ստուգումները առանձին գործողություններ են, քանի որ ժամանակի որոշակի պահի դրանք ստուգում են կոնկրետ երևույթ: Նախորդ կետում նշված օրինակից ևս երևում է, որ տեսչական ստուգումը կենտրոնանում է որոշակի հարցի, խնդրի կամ երևույթի վրա, մինչդեռ ներքին աուդիտը գործընթաց է, քանի որ այն ենթադրում է ամբողջական շրջայի ուսումնասիրություն, այն աուդիտի է ենթարկում ողջ գործընթացը՝ սկզբից մինչև վերջ՝ հաշվի առնելով բոլոր հիմքերը, փաստերն ու հանգամանքները, և դա իրականացվում է որոշակի ժամանակահատվածում, որի տևողությունն էլ կախված է աուդիտի շրջանակից, բարդությունից և ուղեկցող այլ պայմաններից ու հանգամանքներից:

3) Կազմակերպություններում, կախված դրանց մեծությունից, գործունեության տեսակից, նպատակահարմարությունից, անհրաժեշտությունից և այլ հանգամանքներից, տեսչական ստուգումների քանակը կարող է տարբեր լինել, և քանակական ցուցանիշները կարող են վերջիններիս համար նաև գնահատման հիմք դառնալ, մինչդեռ ներքին աուդիտը, ի տարբերություն տեսչական ստուգումների, չի կարող քանակապես չափվել, քանի որ այստեղ շատ հարցեր պարզապես այո կամ ոչ, ճիշտ կամ սխալ պատասխաններ չեն ունենում, դրանք պահանջում են մանրակրկիտ և համալիր ուսումնասիրություն, և ներքին աուդիտի դեպքում քանակը չի կարող չափորոշիչ կամ ուղենիշ լինել, այստեղ շատ ավելի կարևոր է որակը:

4) Տեսչական ստուգումները, լինելով գործողություններ և կենտրոնանալով կոնկրետ հարցի, խնդրի, երևույթի կամ կետի վրա, բնույթով շատ ավելի պարզ են, այնինչ ներքին աուդիտը, լինելով գործընթաց և իր շրջանակներում ներառելով բոլոր էական մանրամասնությունները, հիմքերն ու հանգամանքները, բնույթով բարդ է և համալիր:

5) Կենտրոնանալով կոնկրետ հարցի կամ խնդրի վրա՝ տեսչական ստուգումները հիմնականում հանգեցնում են ուղղակի և անմիջական գործողությունների (օր.՝ հարկային տեսուչը խանութ այցելելիս և ստուգելիս խախտում հայտնաբերելու դեպքում կազմում է համապատասխան ակտ, տալիս է նկատողություն կամ զգուշացում, և տվյալ խանութը կրում է ակտով նախատեսվող պատասխանատվությունն ու դրանից բխող հետևանքները), իսկ ներքին աուդիտը հանգեցնում է առաջարկությունների, քանի որ վերջինիս ուսումնասիրության շրջա-

նակն ընդգրկում է ողջ գործընթացն ու տարատեսակ հարցերի շղթա, ուստի այն էական հարցերի վերաբերյալ առաջարկություններ է անում, որոնք էլ բարձրագույն ղեկավարության քննարկումների և համապատասխան որոշումների արդյունքում իրականացվում են ըստ առաջնահերթության, նպատակահարմարության կամ տվյալ պահին առկա հնարավորությունների:

Ներքին աուդիտի ընկալման հետ կապված թյուր պատկերացումների համար հիմք են ծառայում նաև ներքին աուդիտի և ներքին վերահսկողության նույնականացումն ու տարբերակիչ հատկանիշների չիմացությունը կամ անտեսումը: Այս համատեքստում մասնագիտական գրականությունում և հետազոտական-վերլուծական պորտալներում առկա մոտեցումների վերլուծության հիման վրա համակարգված ներկայացնենք ներքին աուդիտի և ներքին վերահսկողության հիմնական տարբերությունները (տե՛ս աղյուսակ 2):

Աղյուսակ 2

Ներքին աուդիտի և ներքին վերահսկողության տարբերությունները¹³

ՆԵՐՔԻՆ ԱՈՒԴԻՏ	ՆԵՐՔԻՆ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅՈՒՆ
կանխարգելիչ միջոց գործընթաց	դետեկտիվ միջոց համակարգ
ընդունված աուդիտորական ծրագրով մասնագետների կողմից ընկերության ֆինանսական և գործառնական գործունեության ստուգում	բիզնես նպատակներին հասնելու համար կազմակերպության ղեկավարության կողմից կիրառվող մեթոդներ և գործընթացներ
ստուգվում է աշխատանքի յուրաքանչյուր բաղադրիչը	մի անձի աշխատանքը ստուգում է մեկ ուրիշը
ստուգումը կատարվում է աշխատանքն իրականացնելուց հետո	գործարքը գրանցվելուն պես կատարվում է ստուգում
իրականացվում է խարդախությունների, սխալների հայտնաբերման և դրանց վերաբերյալ առաջարկությունների համար	իրականացվում է կառավարման քաղաքականությանը համապատասխանությունն ապահովելու համար
պաշտպանական 3-րդ գիծն է ներկայացնում	պաշտպանական 2-րդ գիծն է ներկայացնում (տե՛ս գծապատկեր 1)

Աղյուսակում ներկայացված համակարգված մոտեցման համաձայն՝ ներքին աուդիտը ներկայացնում է ռիսկերի արդյունավետ կառա-

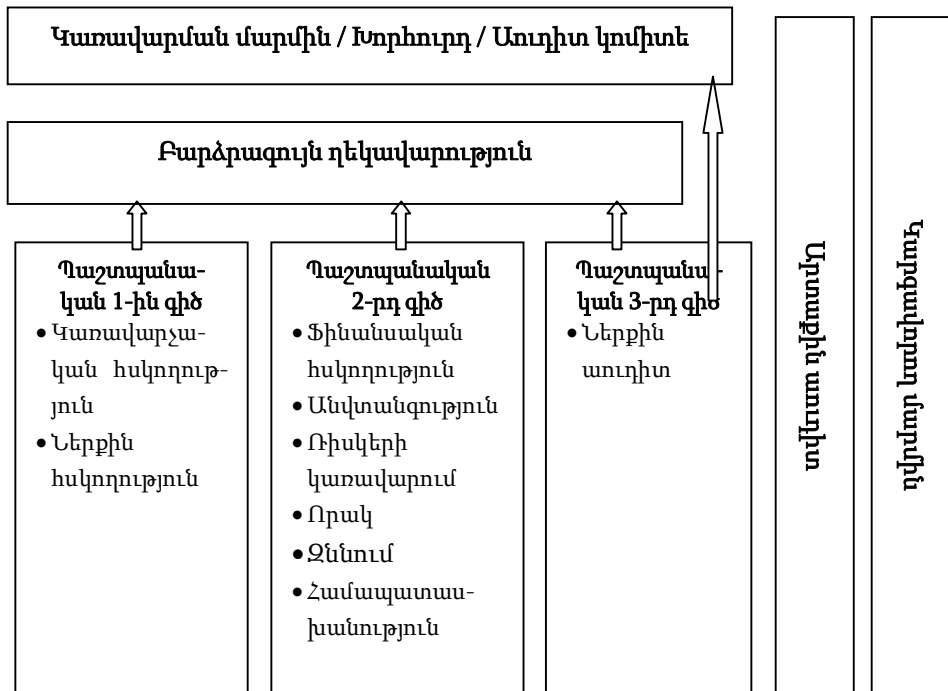
¹³ Տե՛ս <https://www.differencebetween.com/difference-between-internal-audit-and-vs-internal-control/>, <https://keydifferences.com/difference-between-internal-control-and-internal-audit.html>, IIA Position paper. The three lines of defense in effective risk management and control, 2013 (<https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control.pdf>), K. H. Spencer Pickett, The Internal Auditing Handbook, 3rd edition, A John Wiley and Sons, Ltd., Publication, 2010, Chapters 4 and 5.

վարման և հսկողության «Պաշտպանական 3 գիծ» մոդելի 3-րդ գիծը, իսկ ներքին վերահսկողությունը՝ 2-րդ: Այս մոդելը պարզ և արդյունավետ միջոց է ռիսկերի կառավարման և վերահսկողության մասով հաղորդակցությունը բարելավելու համար, քանի որ հստակեցնում է հիմնական դերերն ու պարտականությունները: Այն թարմ հայացք է նետում գործառնություններին՝ շարունակական հաջողություն ապահովելով ռիսկերի կառավարման նախաձեռնությունների համար, և կիրառելի է ցանկացած կազմակերպության դեպքում՝ անկախ մեծությունից, կառուցվածքից և տեսակից: Նույնիսկ այն կազմակերպություններում, որտեղ գոյություն չունի ռիսկերի կառավարման ֆորմալ հայեցակարգ կամ համակարգ, «Պաշտպանական 3 գիծ» մոդելը կարող է բարձրացնել ռիսկերի և վերահսկողության հետ կապված հստակության աստիճանը, ինչպես նաև ռիսկերի կառավարման արդյունավետությունը¹⁴:

Ստորև բերված գծապատկերում ներկայացված է ռիսկերի արդյունավետ կառավարման և հսկողության «Պաշտպանական 3 գիծ» մոդելի կառուցվածքը:

Գծապատկեր 1

Ռիսկերի արդյունավետ կառավարման և հսկողության «Պաշտպանական 3 գիծ» մոդելը¹⁵



¹⁴ St u IIA Position paper. The three lines of defense in effective risk management and control, 2013 (<https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control.pdf>)

¹⁵ St u https://iia.am/wp-content/uploads/2015/11/3_lins_of_defence.pdf

Հարկ է նշել, որ վերոնշյալ թյուրընկալումները հանգեցնում են այն բանին, որ կազմակերպության բարձրագույն ղեկավարությունը ներքին աուդիտը դիտում է իբրև ավելորդ ծախս: Ուստի շատ կարևոր է, որ ներքին աուդիտը լավագույնս իրականացնի իր գործառույթը՝ կազմակերպության գործառնությունները բարելավելու և արժեք ավելացնելու առումով, և որ կարողանա այդ գաղափարն իր մոտեցումներով ու գործողություններով հստակ և համոզիչ ներկայացնել բարձրագույն ղեկավարությանը:

Ամփոփելով վերը նշված դիտարկումները՝ կարելի է կատարել հետևյալ եզրահանգումները.

1. Ներքին աուդիտի արդյունավետ իրականացումը խոչընդոտում են մի շարք թյուրընկալումներ, որոնց հիմնական պատճառներից են իրազեկվածության բացակայությունը կամ պակասը թե՛ մասնագիտական հանրության, թե՛ գիտակրթական շրջանակներում և թե՛ առհասարակ հասարակության շրջանում:

2. Ներքին աուդիտ մասնագիտության, վերջինիս գործառույթների և բնույթի վերաբերյալ թյուր պատկերացումները բխում են մասնագիտության հստակ սահմանման բացակայությունից, որը գալիս է դեռևս բուհական կրթությունից: Ուստի, մեր կարծիքով, հարկավոր է՝

- մասնագիտական գրականությունում, ուսուցողական նյութերում, ներքին աուդիտի բնագավառում մասնագիտացած, ինչպես նաև հարակից կառույցներից տրամադրվող տեղեկատվական նյութերում հստակ, հակիրճ, պարզ և մատչելի սահմանել ներքին աուդիտ մասնագիտությունը, դրա գործառույթներն ու հիմնական բնութագիրը, որպեսզի օգտվողների (ուսանողներ, գիտնականներ, կազմակերպությունների ներկայացուցիչներ, պետական-հասարակական գործիչներ և այլն) համար հնարավորինս ընկալելի դառնա մասնագիտության իրական էությունը,

- թարմացնել բուհական և ուսուցողական-տեղեկատվական այլ շրջանակներում շրջանառվող հին գրականությունն ու նյութերը, որտեղ աուդիտին վերաբերող հատվածներում սահմանված չէ կամ թերի է ներկայացված ներքին աուդիտը, և համապատասխանեցնել դրանք միջազգային ստանդարտներին,

- ՀՀ բարձրագույն ուսումնական հաստատություններում, հատկապես մասնագիտական ուղղությունների կրթական ծրագրերում ներառել ներքին աուդիտի վերաբերյալ դասընթացներ, իսկ նման հնարավորության բացակայության դեպքում գոնե կազմակերպել համապատասխան սեմինարներ ու թրեյնինգներ, ինչպես նաև տարատեսակ ծրագրերի և դասընթացների միջոցով ներքին աուդիտի վերաբերյալ իրազեկվածություն ապահովել նաև ոչ մասնագիտական ուղղություններում, քանի որ ներքին աուդիտն այն մասնագիտություններից է, որն առնչվում է տարբեր մասնագիտությունների և ուղղությունների. այդ-

պիսի դասընթացներ և ծրագրեր պարբերաբար կարող են կազմակերպվել Ներքին աուդիտորների հայաստանյան ինստիտուտի, ինչպես նաև միջազգային որակավորում և համապատասխան մասնագիտական փորձ ունեցող մասնագետների կողմից,

- բավականին արդյունավետ կլինի նաև ներքին աուդիտի բաժին կամ աշխատակից ունեցող կազմակերպություններում ներքին աուդիտի մասին տեղեկատվական թրեյնինգներ և սեմինարներ անցկացնելը, ինչը կնպաստի տարբեր բաժինների աշխատակիցների իրազեկվածությունը բարձրացնելուն և, հետևաբար, ներքին աուդիտի հետ հնարավորինս արդյունավետ համագործակցություն ապահովելուն. այն կօժանդակի նաև տվյալ կազմակերպությունում բարձրագույն ղեկավարության, մասնակիցների, ինչպես նաև խորհուրդների կողմից ներքին աուդիտի վերաբերյալ իրազեկվածությունը բարձրացնելուն և հետևաբար՝ ներքին աուդիտի նկատմամբ ճիշտ պահանջներ սահմանելուն ու ակնկալիքներ ձևավորելուն և կազմակերպություններում ներքին աուդիտի զարգացմանն աջակցելուն:

Բանալի բառեր - ներքին աուդիտ, ներքին վերահսկողություն, հաշվապահ, տեսուչ, բարձրագույն ղեկավարություն, թյուրքնկալումներ, ստուգում, խարդախություն, վերլուծական և քննադատական մտածողություն

РИПСИМЕ ОБСЕПЯН – Основные вопросы касательно восприятия внутреннего аудита. – В наше время роль внутреннего аудита в экономической деятельности возрастает как в мире, так и в Армении, соответственно растёт интерес к этой профессии. Однако до сих пор имеют место неверные представления, мешающие эффективной работе внутреннего аудита и искажающие его восприятие. В статье раскрыты основные заблуждения, их причины и возможные способы устранения, а также главные отличия внутреннего аудита от инспекции и внутреннего контроля.

Ключевые слова: *внутренний аудит, внутренний контроль, бухгалтер, инспектор, высшее руководство, неверные представления и заблуждения, проверка, мошенничество, аналитическое и критическое мышление*

HRIPSIME HOVSEPYAN – Main Issues Relating to Internal Audit Perception. – In the third millennium, the role of internal audit in the economic activity both in the world and in Armenia is growing, and the interest in this profession is growing accordingly. However, there are still some misconceptions that interfere with the effectiveness of internal audit and distort the perceptions of this discipline. This article presents the main misconceptions about internal audit, their causes, and possible solutions, as well as the main differences between internal audit, inspection, and internal control.

Key words: *internal audit, internal control, accountant, inspector, top management, misconceptions, review, fraud, analytical and critical thinking*

Ներկայացվել է՝ 09.03.2020

Գրախոսվել է՝ 25.05.2020

Ընդունվել է տպագրության՝ 25.09.2020