

Առևտրային կազմակերպությունների կառավարչական հաշվառման ընթացակարգերի և ներքին վերահսկողության համակարգի փոխկապվածությունը

Գրիգորյան Լիանա Հ.

*Տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր,
Կառավարչական հաշվառման և աուդիտի ամբիոնի վարիչ,
Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարան (Երևան, ՀՀ)*

liana.grigoryan@asue.am

ORCID iD: 0000-0002-9991-8377

Հակոբյան Արփինե Ս.

*Կառավարչական հաշվառման և աուդիտի ամբիոնի դասախոս,
Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարան (Երևան, ՀՀ)*

arpinehakobyhan111@gmail.com

ORCID iD: 0000-0002-1713-0747

ՀՏԳ՝ 657,658; EDN: YYXKNT; JEL: M14, M40, M41

DOI: 10.58587/18292437-2023.5-111

Հանգուցաբառեր՝ Կառավարչական հաշվառման համակարգ, ներքին վերահսկողության համակարգ, վերահսկողական ընթացակարգեր, ներկազմակերպական կանոնակարգեր, տեղեկատվական համակարգ

Management Accounting Procedures in the Internal Control System

Grigoryan Liana A.

*Doctor of Economics, Professor,
Head of the chair of Managerial accounting and auditing, ASUE (Yerevan, RA)*

Hakobyan Arpine S.

Lecturer at the chair of Managerial accounting and auditing, ASUE (Yerevan, RA)

Abstract. The purpose of this article is to present the possibility of applying management accounting procedures in the organization's internal control system, by identifying the commonalities of these systems, as well as formulating the principles of joint application. Based on the professional literature on management accounting and internal control and using general methods of scientific research, the authors reflected the main procedures of management accounting, elements of internal control (control environment, control measures, risk assessment, communication, monitoring), the process and the main procedures, a number of conclusions were drawn, priorities for future research are indicated.

The results of the study can be useful for managers of relevant departments of commercial organizations and the employees involved. The results can also be used in the educational process when discussing the issues of internal control and management accounting.

Keywords: Management accounting system, internal control system, control procedures, information system, internal policies

Процедуры управленческого учета в системе внутреннего контроля коммерческих организаций

Григорян Лиана А.

*доктор экономических наук, профессор,
заведующая кафедрой Управленческого учета и аудита, АГЭУ (Ереван, РА)*

Акобян Арпине С.

Преподаватель кафедры управленческого учета и аудита АГЭУ (Ереван, РА)

Аннотация. Цель статьи – представить возможность применения процедур управленческого учета в системе внутреннего контроля организации, выявив общие черты этих систем, а также сформулировать принципы совместного применения. На основе профессиональной литературы по управленческому учету и внутреннему контролю и с использованием общих методов научного исследования, авторы отразили основные процедуры управленческого учета, элементы внутреннего контроля (контрольная среда, процедуры внутреннего контроля, оценка рисков, информационная среда, оценка внутреннего контроля), процесса и основных выполненных процедур. Сделан ряд выводов, обозначены приоритеты будущих исследований.

Результаты статьи могут быть полезны руководителям и задействованным сотрудникам профильных подразделений коммерческих организаций. Результаты также могут быть использованы в учебном процессе при обсуждении вопросов внутреннего контроля и управленческого учета.

Ключевые слова: Система управленческого учета, система внутреннего контроля, процедуры контроля, информационная система, внутренние нормативно-правовые акты

Ներածություն: 44 օրյա պատերազմի հետևանքներով և այլ աշխարհաքաղաքական պատճառներով բնութագրվող արդի պայմաններում ներքին վերահսկողությունը կառավարման բոլոր մակարդակներում ձեռք է բերում հիմնարար դեր: Հատկապես նշանակալի է ներքին վերահսկողության համակարգի ներդրումը առևտրային կազմակերպություններում, քանի որ հենց դա կարող է ֆինանսական և կորպորատիվ ռիսկերից պաշտպանվածության լրացուցիչ մակարդակ ապահովել, նվազագույնի հասցնել մարդկային գործունով պայմանավորված սխալները և անձնակազմի չարաշահումները:

Վերահսկողական գործառնությունների իրականացումը ենթադրում է համապատասխան տեղեկատվական ապահովվածության առկայություն, որի կարևոր բաղադրիչը կարող է դառնալ ժամանակակից տեղեկատվական տեխնոլոգիաներով կառուցված կառավարչական հաշվառման համակարգը: Հայտնի է, որ վերջինս ի վիճակի է կուտակել ինչպես անցյալում, այնպես էլ ապագայում տեղի ունենալիք իրադարձությունների մասին ֆինանսական և ոչ ֆինանսական բնույթի տեղեկատվություն [2]: Այնուհանդերձ, այժմ միայն առանձին ստարաբաժանումներ ունեցող խոշոր կազմակերպություններն ունեն կառավարչական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի գործարկման ներկազմակերպական կանոնակարգեր: Մինևույն ժամանակ առևտրային կազմակերպություններում համապատասխան ակտերի մշակման կարիք է զգացվում, քանի որ դրանք որպես կանոն չհամակարգված ձևով են կիրառում վերը նշված համակարգերի առանձին գործիքներ: Հետևաբար խնդիրը լուծելու անհրաժեշտություն է առաջանում:

Հոդվածը հասցեագրված է կազմակերպությունների կառավարման բոլոր մակարդակների ղեկավարներին՝ և առաջին հերթին ներքին վերահսկողության և կառավարչական հաշվառման ծառայություններին և նպատակադրել է դիտարկել կառավարչական հաշվառման ընթացակարգերը կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգում կիրառելու հնարավորությունը՝ այդ համակարգերի ընդհանրությունները առանձնացնելու, ինչպես նաև համատեղ կիրառման սկզբունքները ձևակերպելու միջոցով:

Գրականության ակնարկ: Կառավարչական հաշվառման և ներքին վերահսկողության մեթոդաբանության ձևավորման և զարգացման

հիմնահարցերին են նվիրված, մի շարք հայ և արտասահմանցի հետազոտողների՝ այդ թվում Ա. Մեժլումյանի [3; 4], Ա. Հակոբյանի [3], Ա. Դալիմունտեի [21], Մ. Բորովիցկայայի [5], Յ. Կլիուսի [23], Ս. Վախրուշինայի [7], Վ. Իվաշկևիչի [9], Ս. Պրունենկոյի [15], Ե. Շարովատովայի [19], Տ. Սերեբրյակովայի [18], Վ. Կրայնովայի [12], Տ. Սադիկովայի [17] և այլ հետազոտողների աշխատանքեր: Հիշատակված հեղինակների կարծիքով կառավարչական հաշվառման բարելավման գործընթացը հանգում է հաշվապահության գործառնությունների և ներքին վերահսկողության փոխառնչություններին: Ընդ որում, մի շարք մասնագետներ ([3; 4; 8]) դիտարկում են կառավարչական հաշվառման վերահսկողական գործառնությունները, ինչպես նաև հստակեցնում են կառավարչական հաշվառման հիմնախնդիրները ներքին վերահսկողության համակարգում: Որոշ հեղինակներ էլ ([5; 6; 10; 17; 21]) քննարկում են կառավարչական հաշվառման տեղեկատվական համակարգում ներքին վերահսկողության միջոցառումների իրականացումը:

Չնայած այս ոլորտի խնդիրներ հետազոտմամբ զբաղվող հեղինակների լայն շրջանակին, մինչև այժմ առկա չէ կառավարչական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի համալիր կիրառման կազմակերպամեթոդական մոտեցումներին վերաբերող միասնական տեսակետ:

Հետազոտության մեթոդաբանություն: Կիրառվել է համեմատական ուսումնասիրությունների մեթոդը, օգտագործվել են նաև գիտահետազոտական մեթոդաբանության ընդհանուր՝ վերլուծության, ընդհանրացումների, համադրումների, որակական եզրահանգումների եղանակները: Կառավարչական հաշվառման և ներքին վերահսկողության ընթացակարգերի ընդհանրություններն առանձնացնելու և համատեղ կիրառման սկզբունքները ձևակերպելու համար անդրադարձել ենք երկու համակարգերի ընթացակարգերի բովանդակությունը, ներքին վերահսկողության համակարգի տարրերը և գործընթացը:

Աշխատանքի համար տեսական և տեղեկատվական հիմք են հանդիսացել կառավարչական հաշվառման և ներքին վերահսկողության վերաբերյալ հայրենական ու արտասահմանյան հետազոտողների աշխատություններ, գիտական հրատարակումների տեսական ու մեթոդական դրույթներ, ինչպես նաև միջազգային մի շարք

կազմակերպությունների (այդ թվում՝ ACCA, COSO, FERMA) հրապարակումներ:

Այս բաժնում հարկ ենք համարում ներկայացնել հիմնական շարադրանքում օգտագործվող գործիքակազմ և ընթացակարգ հասկացությունների ընկալումները:

Կառավարչական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի գործիքակազմ ասելով կարող ենք հասկանալ կառավարչական որոշումների կայացմամբ, ինչպես նաև դրանց իրականացման արդյունավետության գնահատմամբ ուղեկցվող՝ տեղեկատվության ստացման, մշակման և փոխանցման հնարքների և մեթոդների ամբողջություն: Կիրառվող գործիքների հավաքածուն պետք է պայմանավորված լինի նպատակադրումներով և լուծվելիք խնդիրներով: Բացի այդ ակնհայտ է, որ որքան

մեծ է կազմակերպությունը, այնքան գործիքների ավելի մեծ հավաքածուի պետք է այն տիրապետի, իսկ ներքին վերահսկողության և կառավարչական հաշվառման ընթացակարգերն էլ առավել մանրամասն պետք է լինեն [24]: Ընթացակարգեր ասելով հասկացվում է առևտրային կազմակերպություններում ռազմավարական, մարտավարական և գործառնական մակարդակներում տեղեկատվության դիտարկման, գրանցման, քանակական և որակական մշակման գործողությունների մեթոդաբանական հաջորդականություն:

Վերլուծություն: Անկախ կազմակերպության ճյուղային պատկանելիությունից և չափերից, կառավարչական հաշվառման հիմնական ընթացակարգերը ներկայացրել ենք աղյուսակ 1-ում:

Աղյուսակ 1. Կառավարչական հաշվառման հիմնական ընթացակարգերը

Տեսակը	Կառավարչական հաշվառման ընթացակարգը	Ընթացակարգի նկարագրությունը
Հաշվային-կալկուլյացիոն	Ծախսերի դասակարգում	Ընդհանուր բնութագրիչներով ծախսերի և ծախսումների խմբերի ձևավորում
	Ծախսումների բաշխում	Ծախսումների բաշխումը իրացված և չիրացված արտադրանքների, պատրաստի և անավարտ արտադրության, ինչպես նաև պատասխանատվության կենտրոնների միջև:
	Ինքնարժեքի հաշվարկ	Ինքնարժեքի հաշվարկման և ծախսումների դասակարգման արդյունավետ համակարգի ընտրության տեղեկատվական ապահովվածության նպատակով ծախսումների մասին տեղեկատվության ձևավորումը:
Վերլուծական	Ծախսերի (այդ թվում, գալիք ժամանակաշրջանների) գնահատում	Գործունեության իրականացման համար անհրաժեշտ ծախսերի մասին տեղեկատվության ձևավորումը:
	Արդյունավետ կառավարչական որոշումների կայացումը	Կազմակերպության գործառնական և ռազմավարական նպատակների իրականացմանն աջակցություն: Գործառնական խնդիրները լուծվում են արտադրության ծավալի, ինքնարժեքի մեծության, իրացման գնի, ներդրումների գնահատման մասին տեղեկատվության հիման վրա: Ռազմավարական խնդիրները լուծվում են մրցակիցների, գնորդների և մատակարարների, արտադրանքի կյանքի ցիկլի գնահատման, SWOT վերլուծության իրականացման միջոցով ստացված տեղեկատվությամբ:
	Գործունեությունը գնահատող ցուցանիշների ձևավորում	Գործունեության ցուցանիշների չափման ինտեգրված հիմքի ստեղծումը, որոնք նաև կարող են օգտագործվել կազմակերպության ռազմավարական ծրագրի բարելավման նպատակով:
	Ֆինանսական հաշվետվությունների	Ներքին և արտաքին հաշվետվությունների պատրաստման համար օգտակար տեղեկատվության

	ձևավորում	հավաքագրումը:
Վերահսկողական	Բյուջետավորում	Ռազմավարական, մարտավարական և գործառնական նպատակներով նախահաշիվների ձևավորումը
	Վերահսողություն	Փաստացի և բյուջեներով նախատեսված ցուցանիշների համեմատություն և պատասխանատվության կենտրոնների արդյունավետության գնահատում, ծախսերի նվազեցման հնարավոր ուղիների բացահայտում
	Շեղումների վերլուծություն	Գործառնական մակարդակում կառավարչական հաշվետվության պատրաստման, շեղումների կառուցվածքի վերլուծության նպատակով փաստացի և նորմատիվային մեծությունների տարբերությունների բացահայտում:
Կազմակերպական	Կառավարչական հաշվառման կազմակերպման ձևի ընտրությունը	Կառավարչական հաշվառման սուբյեկտների գործառնությունների որոշումը, առանձին ստորաբաժանումների փոխադարձ կապերի, առանձին հաստիքների աշխատանքային պարտականությունների նկարագրությունը, կառավարչական հաշվառման կազմակերպման ձևի մշակումը:

Աղբյուր: Կազմվել է հեղինակների կողմից մասնագիտական գրականության ուսումնասիրման հիման վրա:

Կառավարչական հաշվառման և ներքին վերահսկողության ընթացակարգերի ընդհանրություններն առանձնացնելու համար առավել մասնրամասն դիտարկել ենք առևտրային կազմակերպություններում ներքին վերահսկողության համակարգի տարրերը և ընթացակարգերի բովանդակությունը:

Կազմակերպությունների ներքին վերահսկողությունը մշտապես գործող համալիր, ակտիվ և ստեղծագործական գործընթաց է և ուղղված է կազմակերպության հիմնական նպատակադրումների ձեռքբերմանը, ինչպես նաև որակյալ տեղեկատվության կիրառմամբ գործունեության կառավարման համակարգի արդյունավետության բարձրացմանը: Տրամաբանական է, որ անկայուն արտաքին միջավայրում տնտեսական ճգնաժամի կամ նույնիսկ սնանկացման հավանականության մեծացման պայմաններում սեփականատերերին հետաքրքրում է կազմակերպության ներուժը, որի բացահայտման էլ ներքին վերահսկողության համակարգի գլխավոր խնդիրներից մեկն է համարվում (այն բնութագրվում է որպես տնտեսական գործունեության հաջող իրականացման նպատակով տնտեսվարող սուբյեկտի կառավարիչների և աշխատակիցների կողմից կիրառվող կազմակերպական միջոցառումների, մեթոդների և գործողությունների ամբողջություն [14]): Քանի որ այդ համակարգի նպատակը ֆինանսական կայունության ապահովումը և գործունեության արդյունավետության բարձրացումն է, դրա գոր-

ծարկումը ենթադրում է՝ մասնագիտացված կառուցվածքային ստորաբաժանման միջոցով հիմնական արտադրական և տնտեսական գործընթացների մշտադիտարկումը:

COSO ERM [27] (Կազմակերպության ռիսկերի կառավարում) ստանդարտի համաձայն, ներքին վերահսկողությունը կազմակերպության սեփականատերերի, կառավարիչների և այլ աշխատակիցների կողմից իրականացվող և արժանահավատ ֆինանսական հաշվետվությունների ձևավորումը, գործող օրենքներին համապատասխանությունը և ներկազմակերպական արդյունավետ կառավարչական որոշումների կայացումն ապահովող գործընթաց է: COSO Internal Control integrated Framework [28] փաստաթղթում սահմանվում են ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետ գործարկման պահանջները: Վերահսկողության այդպիսի համակարգի ստեղծումը, որպես կանոն պետք է սկսել այն ստորաբաժանումների գործունեության հիմնական ուղղությունների վերլուծությամբ, որոնց համար մշակվելու են վերահսկողական գործառնությունները [13], իսկ այն դիտարկվում է որպես վերահսկողության սուբյեկտի և օբյեկտի միջև փոխհարաբերություն: Ներքին վերահսկողության սուբյեկտը այն անձն է, ով ունի ուղղակի հետաքրքրություն վերահսկվող բիզնես կառուցվածքի զարգացման նկատմամբ և ով գործում է կազմակերպության բիզնես գործընթացների միջավայրում, և իրեն վերապահված լիազորությունների շրջանակնե-

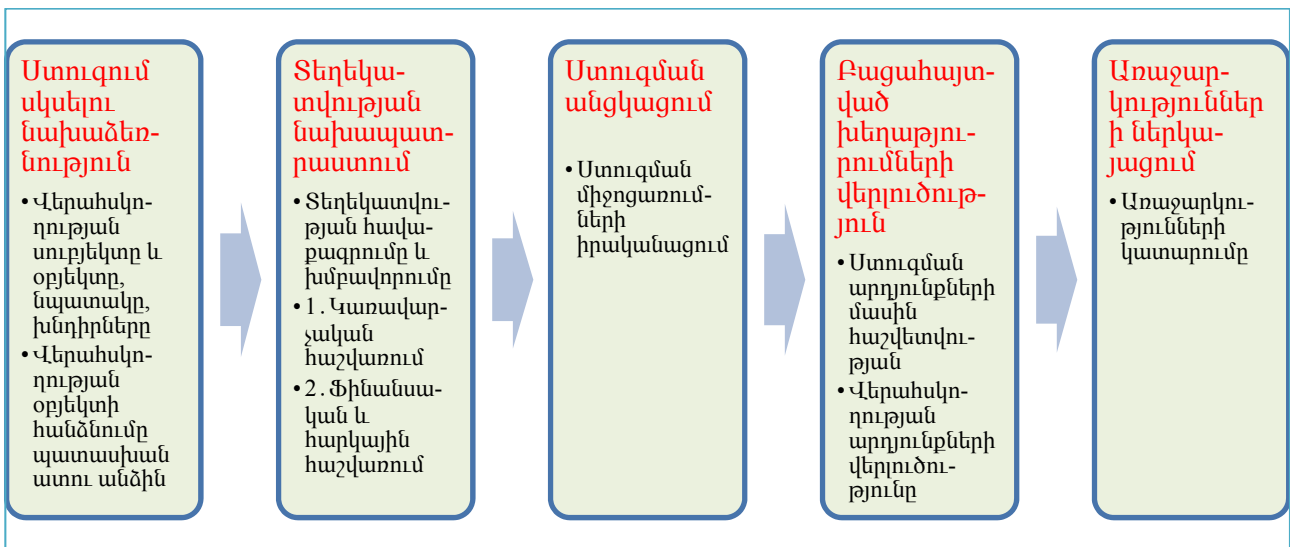
րում իրականացնում է վերահսկողական գործառնություններ: Որպես ստորաբաժանման ներքին վերահսկողության օբյեկտ հանդես է գալիս վերջինիս արտադրատնտեսական գործունեությունը և ներառում է աշխատանքային, նյութական, ֆինանսական, տեխնոլոգիական և տեղեկատվական ռեսուրսների օգտագործումը [11]:

Ներքին վերահսկողության համակարգի գործարկումը ենթադրում է համապատասխան տեղեկատվական ապահովվածություն, որի հիմքն են կազմում կազմակերպության հաշվային ենթահամակարգերը: Գծապատկեր 1-ում ներկայացրել ենք համակարգի բովանդակությունը, դրան բնորոշ փոխադարձ կապերը և այդ համակարգում հաշվային տեղեկատվության դերը, որտեղ երևում է, որ վերահսկողական համակարգն ավելի լայն է, քան հաշվառումն է: Այն ներառում է ակտիվների կորուստների կանխարգելման, խեղաթյուրումների բացահայտման և ուղղման գործողությունները, ինչպես նաև վերահսկողական միջավայրը և վերահսկողական միջոցառումները:

Սովորաբար առանձնացնում են ներքին վերահսկողության համակարգի հինգ հիմնական

տարրեր [20] (վերահսկողական միջավայր, վերահսկողական միջոցառումներ, ռիսկերի գնահատում, տեղեկատվական համակարգ և հաղորդակցում, մշտադիտարկում), որոնցից յուրաքանչյուրն ունի իր դերն ու իրեն բնորոշ խնդիրներ է լուծում:

Կազմակերպության կառավարիչները ձևավորում են յուրահատուկ վերահսկողության (վերահսկողական) միջավայր, որն արտահայտում է վերահսկողության նկատմամբ կառավարիչների և սեփականատերերի ընդհանուր վերաբերմունքը, դրա կարևորությունը: Վերահսկողական միջավայրը նաև ներառում է վերահսկողության իրականացման անհրաժեշտության նկատմամբ կառավարիչների ընդհանուր վերաբերմունքը, և ներքին վերահսկողության գլխավոր նպատակներին հասնելու համար անհրաժեշտ կառուցվածքներն և միջավայրային ստեղծելու հետ կապված գործողությունները, ողջ կազմակերպության և առանձին ստորաբաժանումների կառավարիչների կողմից սահմանված մեթոդների ծավալը, բնույթը և գնահատման եղանակները:



Գծ. Ներքին վերահսկողության գործընթացը
Աղբյուր: Կազմվել է հեղինակների կողմից

Կառավարչական որոշումների կայացման և ներքին վերահսկողության իրականացման համար անհրաժեշտ տեղեկատվության տարածման նպատակով կիրառվում է համակարգի տարրերից հաղորդակցումը [25]: Տնտեսվարող սուբյեկտի անձնակազմը պետք է իմանա իրեն վերապահված դերը և ներքին վերահսկողության առաջադրանքները իրականացնելու նպատակով տեղեկացնի ղեկավարությանը՝ մասանվորապես շուկայում գների կամ էլ օրինակ օրենսդրական նախատեսվող փոփոխությունների մասին: Այնուհանդերձ, ՀՀ և տարածաշրջանային ան-

կայանության տարրեր գործոններով պայմանավորված ներկա պայմաններում, մենք համակարծիք են Վախրուշինայի և Պրունենկոյի հետ [15], որ ներքին վերահսկողության առանձնացված տարրերի շարքում, առաջին պլանում պետք է լինի գործունեության ռիսկերի գնահատումը: Ռիսկերի կառավարման քաղաքականությունը պետք է դառնա ոչ այնքան ռազմավարական նպատակներին հասնելու, որքան գործունեության անընդհատությունն ապահովող հիմնաքարը: Ռիսկերի գնահատում ասելով ընդունված է հասկանալ տնտեսվարող

սուբյեկտի կողմից իր նպատակներին չհասնելու հավանականության և հետևանքների որոշումը: Այստեղ է, որ կարող են բացահայտվել ինչպես բարեհաջող տնտեսական գործունեության, այնպես էլ ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության վրա ազդող ռիսկեր, որոնց գնահատումից հետո ղեկավարությունը պետք է որոշում կայացնի դրանց նվազագույնի հասցնելու ուղղությամբ:

Ռիսկերի կառավարիչների եվրոպական ֆեդերացիայի (FERMA) [26] կողմից մշակված «Ռիսկերի կառավարման» ստանդարտին համապատասխան, կազմակերպությունները պետք է վերլուծեն բոլոր գործունեությունների ռիսկերը, որը հնարավորություն կտա աստիճանաբար առավելագույնի հասցնել գործունեության արդյունավետությունն ինչպես առանձին ստորաբաժանումների, այնպես էլ ողջ կազմակերպության մակարդակով: Ռիսկերի վրա հիմնված ներքին վերահսկողության համակարգը կարելի է արդյունավետ համարել, եթե դրա միջոցառումները բազմազան են, ներառում են բոլոր բիզնես գործընթացները, իրականացվում են մշտապես, և ավտոմատացված համակարգերի կիրառմամբ: Բացի դա, հատկապես կարևոր է, որ բացահայտված խախտումների վերացման գործողություններն իրականացվեն օպերատիվ կերպով [22]:

Ընդհանրացնելով, կարող ենք ասել, որ կազմակերպության ներքին վերահսկողությունը մշտապես գործող, ակտիվ, համալիր և ստեղծագործական գործընթաց է, ուղղված է կազմակերպության հիմնական նպատակի կյանքի կոչմանը, ինչպես նաև որակյալ տեղեկատվության կիրառմամբ կառավարման համակարգի արդյունավետության բարձրացմանը:

Անդրադառնալով դիտարկվող համակարգի ինքնուրույն տարր ներքին վերահսկողության գնահատմանը (մշտադիտարկում), նշենք, որ դրա ժամանակ առաջադրվում է երկու հիմնական հարցադրում.

1. արդյոք կազմակերպությունը, և առանձին ստորաբաժանումները հասել են իրենց առաջադրված խնդիրների լուծմանը,

2. արդյոք ներքին վերահսկողության համար կատարված ծախսերը գերազանցում են հնարավոր կորուստները, որոնք կարող էին առաջանալ ներքին վերահսկողության համակարգի բացակայության պայմաններում:

Եթե կառավարիչները կարող են դրական պատասխանել առաջին հարցին և բացասական՝ երկրորդին, ապա ռիսկերի վրա հիմնված ներքին վերահսկողությունը կազմակերպությունում բավականին բարձր արդյունատեսությամբ է գործում [8]: Երբ ղեկավարության կամ անձնակազմի որևէ անդամի լիազորությունների շրջանակի մեծացմամբ ներքին վերահսկողության արդյունավետությունը նվազում է, ապա կարևոր է միաժամանակ գնահատել չարաշահումների և խարդախությունների ռիսկը: Դրա կազմակերպմամբ, տնտեսվարող սուբյեկտը պետք է ձգտի նվազագույնի հասցնել բնորոշ ռիսկերը (*Միսսյր տեղի ունենալու ներհատուկ ռիսկն է*), որը հաշվի առնելով էլ դրան ուղղված և հիմնական նպատակին հասնելու վրա ազդեցություն ունեցող ցանկացած գործողություն հնարավոր կլինի համարել ներքին վերահսկողության ընթացակարգ:

Աղյուսակ 2-ում ներկայացրել ենք առավել արդյունավետ համարվող վերահսկողական ընթացակարգերը և դրանց էությունը:

Աղյուսակ 2. Ներքին վերահսկողության ընթացակարգերը

Ներքին վերահսկողության ընթացակարգը	Ներքին վերահսկողության ընթացակարգի բավանդակությունը
Հաստատումներ և լիազորումներ սխեման	Պատասխանատու անձանց լիազորությունների սահմանափակումը, ինչը նշանակում է, որ գործառնությունները կամ գործարքները կատարվում են մեկ անձի, իսկ հաստատումը (օրինակ կնիքի և ստորագրության միջոցով)՝ մեկ այլ անձի կողմից: Լիազորումները՝ ֆինանսական հաշվետվությունների դեպքում, (օրինակ կազմակերպության ղեկավարության կողմից դրանց ստորագրումը, հաստատում է որ արտացոլված ցուցանիշների հետ կապված ղեկավարը որևէ առարկություն չունի:
Պարտականությունների տարանջատումը	Յուրաքանչյուր պատասխանատու անձին որոշակի իրավունքների, պարտականությունների և պատասխանատվության վերագրումը, որն իր արտացոլումն է ստանում պաշտոնի անձնագրերում, աշխատանքային համաձայնագրերում (օրինակ ղեկավարը կարող է հաստատել վճարման հանձնարարականը՝ հաշվային ռեգիստրների հասանելիություն և հաշվապահական գրանցամատյաններում

	<p>վճարման տվյալները մուտքագրելու հնարավորություն չունենալով): Այս ընթացակարգը արդյունավետորեն կարող է հակազդել չարաշահումներին և խարդախություններին:</p>
<p>Յուրաքանչյուր բիզնես գործընթացի համար պատասխանատու անձի նշանակումը</p>	<p>Բիզնես գործընթացների յուրանանչյուր փուլում պատասխանատու անձի առկայության ստուգումը և կայացվող որոշումների արդյունքների համար պատասխանատվության շրջանակների որոշումը առանձին պատասխանատու անձանց համար:</p>
<p>Մահմանված նպատակներին կամ ցուցանիշների հասնելու գնահատականն ապահովող վերահսկողությունը</p>	<p>Փաստացի-պլանային վերլուծության իրականացումը՝ բարենպաստ կամ ոչ բարենպաստ շեղումների բացահայտման, ինչպես նաև դրանց պատճառների վերհանման նպատակով, մի քանի հաշվետու ժամանակաշրջանների կտրվածով ֆինանսատնտեսական գործունեության արդյունքների վերլուծությունը, ըստ գների, տեսականու և այլ ցուցանիշներով համադրելի լինելու որոշումը, հաշվետվությունների պատրաստման և հաստատման ժամկետներին համապատասխանության նկատմամբ հսկողությունը:</p>
<p>Գործառնությունների փաստաթղթային ձևակերպման ստուգումը</p>	<p>Տնտեսական տեղեկատվության հիմնական կրիչների(հաշվային և վերլուծական ռեզիստներ, վիճակագրական, ֆինանսական, օպերատիվ հաշվետվություններ և այլ) ստուգում, որի միջոցով հաստատվում է կատարված տնտեսական գործառնությունների ճշգրտությունը, օրենքներին համապատասխանությունը և արժանահավատությունը: Փաստաթղթերի՝ որակական բնութագրիչներին համապատասխանության ստուգումը, որը վերաբերում է ձևայնացմանը, օրինական և իրական լինելուն:</p>
<p>Տվյալների փոխստուգումը</p>	<p>1. Դերիտորական և կրեդիտորական պարտքերի մնացորդները հաստատելու նպատակով գնորդների և մատակարարների հետ տեղեկատվության փոխստուգումը: 2. Ըստ հաշվապահական հաշվառման հաշիվների կանխիկ դրամական միջոցների մնացորդների փոխստուգումը:</p>
<p>Կազմակերպության տրամադրության տակ գտնվող ակտիվների փաստացի առկայության ստուգումը (գույքագրում)</p>	<p>Կազմակերպության տրամադրության տակ գտնվող ակտիվների (ապրանքանյութական պաշարներ, դրամական միջոցներ և համարժեքներ, պատրաստի արտադրանք, ապրանքներ և այլն) առկայության, վիճակի և օգտագործման փաստացի ստուգում՝ հաշվառման մեջ արտացոլված տվյալների արժանահավատության հաստատման նպատակով:</p>
<p>Տեղեկատվության համակարգչային մշակման և տեղեկատվական համակարգերի հետ կապված ընթացակարգեր, այդ թվում. 1. ընդհանուր համակարգչային հսկողության ընթացակարգեր, 2. համակարգի առանձին ֆունկցիոնալ տարրերի (մոդուլներ, հավելվածներ) նկատմամբ հսկողության ընթացակարգեր</p>	<p>Առաջին խմբի ընթացակարգերը կարգավորում են տեղեկատվական համակարգերին, տվյալներին և տեղեկատուներին հասանելիությունը, որոշում են տեղեկատվական համակարգերի ներդրման և պահպանման կանոնները, այդ համակարգերի անընդհատ գործարկումն ապահովելու նպատակով տվյալների վերականգնումը:</p> <p>Երկրորդ խմբի ընթացակարգերը կարող են ներառել տնտեսական փաստերի մասին տեղեկատվության մշակման նպատակով տվյալների թվաքանակային և տրամաքանակային ստուգումները (փաստաթղթերի վավերապայմանների ձևակերպման ճշտության ստուգումը, մուտքագրվող արժեքների հսկողությունը, տվյալների ավտոմատ փոխստուգումները, գործառնությունների և սխալների մասին հաշվետվությունները և այլ):</p>

<p>Գործառնական բյուջեների քանակական և որակական ցուցանիշների միջև հավասարակշռության ստուգումը</p>	<p>Ֆինանսական պլանների հավասարակշռված լինելու հաստատումը, որը կայանում է ֆինանսական տարբեր ցուցանիշների միջև խելամիտ փոխկապակցվածության առկայության մեջ (սա կարող է արտացոլվել, օրինակ այն բանում, որ եթե կառավարիչները իրենց ուշադրությունը կենտրոնացնեն բացառապես շահութաբերության ցուցանիշների վրա, կարող են առաջանալ դրամական միջոցների ստացման և վճարման որոշակի շեղումներ, դրամական միջոցների մշտական դեֆիցիտներ, և հակառակը, դրամական հոսքերի մեծացմանը մեծ հակվածություն ունենալու դեպքում, կազմակերպությունը կարող է բախվել շահույթի բացակայությանը, չնայած ակնառու ազատ դրամական միջոցների առկայությանը):</p>
--	---

Աղբյուր: *Կազմվել է հեղինակների կողմից:*

Կառավարչական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի ընթացակարգերի վերլուծությունը հնարավորություն է տալիս դրանցում մի շարք ընդհանուրություններ նկատել: Այդուսակ 2-ում արտացոլված ընթացակարգերից առաջին հերթին դա վերաբերում է լիազորությունների և պարտականությունների սահմանափակմանը, գործառնական բյուջեների քանակական և որակական ցուցանիշների հավասարակշռվածության ստուգմանը, շեղումների վերլուծությանը, ինչպես նաև տեղեկատվության համակարգչային մշակմանը և տեղեկատվական համակարգերին:

Եզրակացություններ: Այսպիսով, կատարված հետազոտությունը թույլ է տալիս ձևակերպել այն հիմնական սկզբունքները, որոնք հնարավորություն կտան կիրառել կառավարչական հաշվառման համակարգի ընթացակարգերը կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգում:

- Կառավարչական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերը նախագծելիս ուշադրությունը կենտրոնացնել կազմակերպության բիզնես-մոդելի առանձնահատկություններին: Դրանց կողմից լուծվող խնդիրների շրջանակը որոշվում է կառավարիչների՝ կազմակերպության զարգացման առաջնահերթությունների տեսլականով, ինչպես նաև նրանց ունեցած կառավարման փորձով,

- Բոլոր հիմնական բիզնես գործընթացների ներառումը, քանի որ կառավարչական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի կառուցումը պետք է սկսել կազմակերպության տնտեսական գործունեության խորը վերլուծությամբ,

- Ֆինանսական հաշվետվությունների թափանցիկության վրա ազդող առանձին ռիսկերի տեսակների և տնտեսական գործառնությունների հնարավոր ազդեցությունն արտացոլող ռիսկերի մատրիցի ամբողջ ծավալով օգտագործումը,

- Հաշվառման և վերահսկողության ձևի կանխարգելիչ դերի առաջնահերթության ընդունումը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների խեղաթյուրումներից խուսափելու նպատակով,

- Կազմակերպության ներքին իրավական ակտերում կառավարչական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի մեթոդաբանության և կազմակերպման ձևի որոշումը: Վերջիններս պետք է ներառեն ներգրավված անձանց լիազորությունների և պատականությունների մանրամասն նկարագրությունը, կիրառվող ներքին փաստաթղթերի ձևերը,

- Երկու համակարգերի կառուցվածքների պարբերական մոնիթորինգ՝ դիտարկելու համար կազմակերպության գործընթացների համապատասխանությունը և արդիականությունը:

Անհրաժեշտ է հավելել, որ ներքին վերահսկողության համակարգի ներդրումը և գործարկումը ցանկացած կազմակերպությունում աշխատատար և աստիճանական գործընթաց է: Այդ առաջադրանքի բարեհաջող կատարումը մեծապես կապված է կառավարչական հաշվառման արդյունավետ կիրառման հետ, որը կարել է ընդունել որպես ներքին վերահսկողության համակարգի տեղեկատվական հիմք: Իրենց հերթին, ներքին վերահսկողության խնդիրները որոշում են կառավարչական հաշվառման համակարգի կառուցվածքը:

Հաշվի առնելով փաստը, որ գոյություն ունեցող մեթոդական մշակումները դեռևս ոչ ամբողջությամբ են բավարարում կազմակերպությունների գործնական խնդիրների լուծումը, հետագա հետազոտությունների առաջնահերթություն կարող է լինել ներքին վերահսկողության համակարգում կառավարչական հաշվառման գործիքակազմի և գործընթացների կիրառման մեթոդաբանության մշակումը: Նշված խնդրի լուծումը առաջին հերթին կարևոր կլինի առևտրային կազմակերպությունների համար:

