

**ՀՀ ԿՐԹՈՒԹՅԱՆ, ԳԻՏՈՒԹՅԱՆ, ՄՇԱԿՈՒՅԹԻ ԵՎ ՍՊՈՐՏԻ
ՆԱԽԱՐԱՐՈՒԹՅՈՒՆ**

ԵՐԵՎԱՆԻ ՊԵՏԱԿԱՆ ՀԱՄԱԼՍԱՐԱՆ

ԳԱՐԱՔՅԱՆ ՎԱՀԱՆ ՍԱՄՎԵԼԻ

**ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱՌԻԴԻՏԻ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՄԱՆ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ
ԱՐՏԱԴՐԱԿԱՆ ՁԵՌՆԱՐԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐՈՒՄ (ԼՂՀ ՕՐԻՆԱԿՈՎ)**

**Ը.00.03- «Ֆինանսներ, հաշվապահական հաշվառում»
մասնագիտությամբ տնտեսագիտության թեկնածուի գիտական
աստիճանի հայցման ատենախոսության սեղմագիր**

ԵՐԵՎԱՆ 2020

Ատենախոսության թեման հաստատվել է ԵՊՀ տնտեսագիտության և կառավարման
ֆակուլտետում

Գիտական ղեկավար՝

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր
Վարդան Բաբկենի Բոստանջյան

Պաշտոնական ընդհմախոսներ՝

տնտեսագիտության դոկտոր
Դավիթ Լիպարիտի Հարությունյան
տնտեսագիտության թեկնածու
Գրիգոր Մանվելի Մնացականյան

Առաջատար կազմակերպություն՝

Հայաստանի պետական տնտեսագիտական
համալսարան

Ատենախոսության պաշտպանությունը կայանալու է 2020 թվականի մայիսի 7-ին ժամը
13.30-ին Երևանի պետական համալսարանում գործող ՀՀ ԲՈԿ-ի տնտեսագիտության
թիվ 015 մասնագիտական խորհրդի նիստում:

Հասցե՝ ՀՀ, 0009, ք. Երևան, Աբովյան 52

Ատենախոսությանը կարելի է ծանոթանալ Երևանի պետական համալսարանի
գրադարանում:

Սեղմագիրն առաքված է 2020 թվականի մարտի 26-ին

0015 մասնագիտական խորհրդի
գիտական քարտուղար,

տեխնիկական գիտությունների դոկտոր, պրոֆեսոր



Ա.Հ.Առաքելյան

ԱՏԵՆԱԽՈՍՈՒԹՅԱՆ ԸՆԴՀԱՆՈՒՐ ԲՆՈՒԹԱԳԻՐԸ

Հետազոտության թեմայի արդիականությունը: Արցախի Հանրապետությունում սկսած 2012 թվականից ներդրվեց աուդիտի ինստիտուտը և ներկայումս շարունակվում են բարեփոխումները աուդիտորական գործունեության կազմակերպման և կարգավորման ոլորտում, որոնք ուղղված էին հանրապետությունում անկախ աուդիտորական դաշտի ձևավորմանը ու հետագա կայացմանը, աուդիտորների մասնագիտական պատրաստվածության ապահովմանը և համապատասխան օրենսդրական հիմքերի ստեղծմանը:

Հանրապետությունում իրականացվող բարեփոխումները որոշակի դրական ազդեցություն ունեցան միջազգային չափանիշներին և պահանջներին համապատասխան աուդիտի իրականացման համար, սակայն ոլորտում դեռևս առկա են խնդիրներ, որոնց լուծումը պահանջում է աուդիտի որակի ապահովման համապատասխան մեխանիզմների ներդրում և աուդիտի հետագա բարելավման ուղղությունների մշակում ու գործնականում կիրառում:

Ատենախոսությունում աուդիտորական գործունեության աստիճանական բարելավման և որակի ապահովման հիմնահարցերը քննարկվել են Արցախում հաշվապահական հաշվառման և աուդիտորական գործունեության ձևավորված մակարդակի վերլուծության և գնահատման ու առկա խնդիրների բացահայտման մոտեցումներով՝ հաշվի առնելով ՀՀ-ի հետ ընդհանուր տնտեսական դաշտի և հաշվառման համակարգերի ներդաշնակության ու փոխգործակցության ապահովման անհրաժեշտությունը:

Աշխատանքում մշակված մոտեցումների գործնական կիրառումը, մեր կարծիքով, կընձեռնի լայն հնարավորություններ երկու հայկական հանրապետություններում աուդիտորական գործունեության արդյունավետության հետագա բարելավման համար:

Առաջարկված մոտեցումները հիմնված են հանրապետության տնտեսության մեջ վերջին տարիներին ձևավորված իրավիճակի բազմակողմանի վերլուծության արդյունքում բացահայտված միտումների գնահատման վրա, որոնց գործնական կիրառումը, կարծում ենք, թույլ կտա հանրապետությունում ձևավորել այնպիսի միջավայր, որն առավելագույնս կնպաստի գործարար միջավայրի բարելավման հիմնախնդիրների լուծմանը:

Աուդիտորական ծառայությունների շուկան, ինչպես նաև աուդիտի որակի ապահովման համակարգը, Արցախի Հանրապետությունում գտնվում են ձևավորման ու կայացման փուլում և օբյեկտիվորեն պահանջում են գիտականորեն հիմնավորված համապատասխան մեթոդական մոտեցումների առաջադրում և դրանց շարունակական կատարելագործում:

Ատենախոսությունը նվիրված է նշված հիմնահարցերի ուսումնասիրությանը, ինչով էլ պայմանավորված է դրա **հրատապությունն ու արդիականությունը:**

Հետազոտության նպատակը և խնդիրները: Աշխատանքի հիմնական նպատակը տնտեսական բարեփոխումների արդի պայմաններում աուդիտորական գործունեության որակի ապահովմանն ուղղված մոտեցումների և առաջարկությունների մշակումն է, որին հասնելու համար աշխատանքում առաջադրվել են հետևյալ խնդիրները.

- գնահատել աուդիտի դերը տնտեսական համակարգում և բացահայտել դրա իրականացման խնդիրները,
- վերլուծել ԱՀ արտադրական կազմակերպությունների հաշվետվողականության սկզբունքները,
- վերլուծել ԱՀ-ում աուդիտը կարգավորող իրավական բազան, բացահայտել առկա բացթողումները և մշակել դրանց վերացմանն ուղղված մոտեցումներ,
- ուսումնասիրել աուդիտորական գործունեության միջազգային փորձը,
- ներկայացնել ԱՀ արտադրական կազմակերպություններում աուդիտի իրականացման գործընթացը և բացահայտել հանրապետության արտադրական կազմակեր-

պություններում աուդիտի կազմակերպման առանձնահատկությունները,

- հետազոտել արտադրական կազմակերպություններում պաշարների աուդիտի մոտեցումները և մշակել աուդիտի իրականացման ընթացակարգ,
- դիտարկել պատրաստի արտադրանքի ինքնարժեքի որոշման մեթոդները և վերլուծել արժևորման հիմքերի ամբողջական կիրառության գործընթացը, մշակել աուդիտի իրականացման համար մեթոդական մոտեցումներ,
- բացահայտել աուդիտորական գործունեության զարգացման առանձնահատկությունները,
- ներկայացնել առաջարկություններ ԱՀ կազմակերպություններում աուդիտի իրականացման արդյունավետության բարձրացման վերաբերյալ:

Հետազոտության օբյեկտը և առարկան: Հետազոտության օբյեկտը Արցախի Հանրապետության արտադրական կազմակերպություններում ֆինանսական աուդիտի իրականացման գործընթացն է, իսկ առարկան՝ աուդիտորական գործունեության, աուդիտի արդյունավետության բարձրացման հիմնախնդիրների ամբողջությունը:

Հետազոտության տեսամեթոդական և տեղեկատվական հիմքերը: Ատենախոսության համար տեսամեթոդական հիմք են հանդիսացել հաշվապահական հաշվառման, աուդիտի դասական և ժամանակակից տեսությունների հիմնական դրույթները, հայեցակարգերը, մոդելներն ու մեթոդները, հաշվապահական հաշվառման և աուդիտի բնագավառներում կատարված ուսումնասիրությունները, հայրենական և օտարերկրյա մասնագետների գիտական հրապարակումներն ու աշխատությունները, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման և աուդիտի ոլորտներում գործունեությունը կարգավորող ԱՀ օրենքներն և այլ իրավական ակտերը, Հայաստանի հաշվապահների և աուդիտորների ասոցիացիայի և ԱՀ ֆինանսների նախարարության և առանձին աուդիտորական ընկերությունների պաշտոնական հրապարակումներն ու տեղեկագրերը, ինչպես նաև հանրապետության արտադրական կազմակերպությունների ֆինանսական կառավարման և աուդիտի վերաբերյալ տեղեկություններն ու նյութերը:

Հետազոտության ընթացքում կիրառվել են վիճակագրական, համեմատական, տրամաբանական և համակարգային վերլուծության մոդելներն ու մեթոդները:

Հետազոտության հիմնական գիտական արդյունքները և նորույթը: Աշխատանքում իրականացված ուսումնասիրությունների և վերլուծությունների հիման վրա ստացվել են տեսական և գործնական նշանակության մի շարք արդյունքներ, որոնցից որպես գիտական նորույթ կարևորվում են հետևյալները.

- արտադրական կազմակերպություններում պաշարների աուդիտի իրականացման գործընթացում ամբողջական և արժանահավատ աուդիտորական ապացույցներ հավաքագրելու նպատակով առաջարկվել է պաշարների աուդիտի ընթացակարգերի հաջորդականություն և կիրառելի փաստաթղթերի շրջանակներ, որով առաջնորդվելու դեպքում, ապրանքանյութական արժեքների աուդիտ իրականացնելիս, կհավաքագրվի անհրաժեշտ և ամբողջական տեղեկատվություն կարծիքի ձևավորման համար,
- առաջարկվել է արտադրապրոցեսում պատրաստի արտադրանքի արտադրության նպատակով կատարվող ծախսումների բաշխման արժևորումը գնահատելու համար հավաստիություն (ապացույցներ) ձեռք բերելու միջոցառումների իրականացման մեթոդական մոտեցումներ՝ կաթնամթերքի արտադրության օրինակով, որի կիրառումը աուդիտորին հնարավորություն կտա հավաքագրել անհրաժեշտ աուդիտորական ապացույցներ և բացահայտել պատրաստի արտադրանքի ինքնարժեքի արժևորման հաշվառման ճշտությունը՝ վերհանելով

էական խեղաթյուրումների ռիսկը,

- աուդիտի իրականացման գործընթացում աուդիտորական ընկերություններին մասնագիտական աջակցություն ցուցաբերելու և ընթացիկ հսկողություն իրականացնելու նպատակով առաջարկվել է ԱՀ-ում ձևավորել լայն լիազորություններով օժտված աուդիտորական անկախ մասնագիտական կառույց (ներկայացուցչություն), որն իր գործունեությամբ կնպաստի աուդիտի կազմակերպման արդյունավետության բարձացմանը, ինչպես նաև հսկողական գործառույթների իրականացմամբ՝ աուդիտորական ռիսկի զսպմանը,
- ԱՀ կառավարության օժանդակությամբ աուդիտորական գործունեության և աուդիտի իրականացման գործընթացի կատարելագործման նպատակով՝ առաջարկվել է անհրաժեշտ միջոցառումների համալիր, որոնց իրագործումը լիքան կհանդիսանա աուդիտորական գործունեության հետագա զարգացման և աուդիտորական ընթացակարգերի առավել արդյունավետ իրականացման համար:

Հետազոտության արդյունքների գիտագործնական նշանակությունը: Ատենախոսությունում ստացված արդյունքները, մշակված մոտեցումներն ու առաջարկությունները կարող են օգտագործվել Արցախի Հանրապետության արտադրական կազմակերպություններում ֆինանսական աուդիտի կատարելագործման, այդ գործընթացում ժամանակակից մեխանիզմների, գործիքների ներդրմանն ուղղված ուսումնասիրություններում և գործնական ծրագրերում, ինչպես նաև տվյալ ոլորտի մասնագետների ու աշխատակիցների կողմից:

Ատենախոսության արդյունքների փորձարկումը և հրապարակումները: Ատենախոսության հիմնական արդյունքները քննարկվել են ԵՊՀ տնտեսագիտության և կառավարման ֆակուլտետում և Արցախի պետական համալսարանում: Հետազոտության հիմնական արդյունքները հրապարակվել են վեց գիտական հոդվածներում:

Ատենախոսության կառուցվածքը և ծավալը: Աշխատանքը բաղկացած է ներածությունից, երեք գլուխներից, եզրակացությունից և օգտագործված գրականության ցանկից: Ատենախոսությունը շարադրված է 125 էջի վրա:

ԱՏԵՆԱԽՈՍՈՒԹՅԱՆ ՀԻՄՆԱԿԱՆ ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆԸ

Ատենախոսության **ներածությունում** հիմնավորվել է թեմայի արդիականությունն ու հրատապությունը, ներկայացվել են հետազոտության նպատակն ու խնդիրները, օբյեկտը և առարկան, գիտական արդյունքներն ու նորոյթը, ստացված արդյունքների գիտագործնական նշանակությունը, ինչպես նաև հետազոտության տեղեկատվական հիմքերը:

Ատենախոսության առաջին՝ **«Ֆինանսական աուդիտի դերը ժամանակակից տնտեսական համակարգերում»** գլխում ներկայացվել է աուդիտի նպատակը, և վեր են հանվել աուդիտի իրականացման խնդիրները: Ուսումնասիրվել են նաև աուդիտորական գործունեության և աուդիտի իրականացման միջազգային փորձը, ինչպես նաև դրա կարգավորման իրավական հիմքերը: Աշխատանքի այս գլխում առանձին դիտարկված են Արցախի կազմակերպություններում հաշվապահական հաշվառման վարման ներկա վիճակը և տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից իրականացվող հաշվետվողականության սկզբունքները:

Շուկայական հարաբերությունների պայմաններում տնտեսական համակարգի արդյունավետությունը պայմանավորող գործառույթների համալիրում կարևորներից մեկը տնտեսավարող սուբյեկտների աուդիտն է: Դրանով ենթադրվող գործունեությամբ ձևավորվում է համալիր գնահատական կազմակերպությունների ֆինանսական դրության և արդյունավետության վերաբերյալ, ինչը չափազանց կարևոր է ինչպես այդ խողովակով անցած սուբյեկտի, այնպես էլ տնտեսական շրջանառության յուրաքանչյուր մասնակցի համար: Ակնհայտ է, որ ազատական տնտեսական հարաբերությունների պայմաններում տնտեսավարող սուբյեկտների գործարար ակտիվությունն ու մրցունակությունը հիմնականում գնահատվում է դրանց ֆինանսական դրությամբ: Երկարաժամկետ և արդյունավետ տնտեսական կապեր հաստատելու համար շուկայի մասնակիցները մշտապես շահագրգռված են իրենց ներկա և հնարավոր գործընկերների ֆինանսական կայունության և հուսալիության մեջ: Այդ իսկ պատճառով, շուկայի մասնակիցների կարևոր խնդիրներից մեկն իրենց գործընկեր կազմակերպությունների ֆինանսական դրության, դրանց շահութաբերության, վճարունակության, ֆինանսական կայունության և գործունեության այլ կողմերի վերաբերյալ հնարավոր ամբողջական ու հավաստի տեղեկատվություն ունենալն է: Այդպիսի տեղեկատվության ձևավորման հիմնական միջոցը տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից կազմված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտն է, որով էլ, ըստ էության, գնահատվում է սահմանված նորմատիվ իրավական ակտերի պահանջներին, դրանցում վարվող հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների և ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված տվյալների համապատասխանության աստիճանը:

Աուդիտն, ընդհանուր առմամբ, հետապնդելով տնտեսավարող սուբյեկտների ֆինանսական հաշվետվությունների հավաստիության աստիճանի և սահմանված նորմերին դրանց կողմից իրականացվող ֆինանսատնտեսական գործառնությունների համապատասխանության որոշման նպատակ, միևնույն ժամանակ, տալիս է նաև մի շարք այլ հարցերի պատասխան, որոնց լուծումն ունի կարևոր նշանակություն տնտեսության ընդհանուր արդյունավետության բարձրացման գործում: Այդ հարցերից առավել հատկանշականներն են ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության գնահատումը և հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների պահպանման նկատմամբ վերահսկողության սահմանումը:

Հարկ է նշել, որ կազմակերպությունները, պահպանելով հաշվապահական հաշվառման նորմերը, կարող են այդ ուղղությամբ ընտրել միմյանցից տարբերվող քաղաքականություն: Սակայն կազմակերպությունները պարտավոր են ապահովել իրենց ակտիվ-

ների, սեփական կապիտալի և պարտավորությունների գնահատման համապատասխանությունն ընտրված քաղաքականությանը, ինչը ևս հանդիսանում է աուդիտորական գործունեության նպատակներից մեկը: Այդ գործունեության կարևոր նպատակներից է նաև արտադրական կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված ֆինանսատնտեսական ցուցանիշների ամբողջականության, ինչպես նաև կազմակերպություններում առկա ապրանքանյութական արժեքների հաշվառման տվյալների ճշգրտության աստիճանի որոշումը: Նշված ուղղություններով ցանկալի արդյունքների ապահովման դեպքում միայն ֆինանսական հաշվետվություններում կարող են իրական արտացոլում ստանալ կազմակերպությունների եկամուտներն ու ծախսերն, ինչն, իր հերթին թույլ կտա արագորեն բացահայտել դրանց տնտեսական գործունեության արդյունավետության բարձրացման հնարավորությունները: Այլ խոսքով, կարելի է նշել, որ ժամանակակից պայմաններում տնտեսական գործունեության արդյունավետության գնահատման կարևոր միջոցներից մեկը դարձել է աուդիտը, որի իրականացմանն ուղղված գործունեությունը, բնականաբար, ենթադրում է համապատասխան մոտեցումների և անհրաժեշտ իրավական հիմքերի առկայություն:

Միջազգային պրակտիկայում ներկայումս առկա է աուդիտորական գործունեության իրականացման հարուստ փորձ, որը ձևավորվելով բացառապես մրցակցային միջավայրում, ուղեկցվելով համապատասխան ուսումնասիրություններով և մասնագիտական լայն քննարկումներով, հենված է համակողմանիորեն կանոնակարգված իրավական հիմքի վրա: Կախված տնտեսական գործունեության առանձնահատկություններից՝ մշակված են աուդիտի կազմակերպման արդյունավետ ձևեր, գործում են աուդիտորական խորհրդատվություն իրականացնող մասնագիտացված կառույցներ, հրապարակվում են համապատասխան ուղեցույցներ, տեղեկատվական և մասնագիտական այլ նյութեր ու տվյալներ¹:

Հարկ է նշել, որ հատկապես զարգացած երկրներում աուդիտորական գործունեությունը և աուդիտորական կազմակերպությունների աշխատանքը խիստ կանոնակարգված է, քանի որ շուկայի մասնակիցները կառավարչական որոշումներ կայացնելիս մեծապես օգտվում են աուդիտի արդյունքներից: Մի շարք երկրներում (Ֆրանսիա, Ռուսաստանի Դաշնություն, Հայաստանի Հանրապետություն և այլն) աուդիտորական գործունեությունը կարգավորվում է պետության, իսկ որոշ երկրներում (ԱՄՆ, Մեծ Բրիտանիա և այլն) մասնագիտացված աուդիտորական կազմակերպությունների կողմից: Աշխարհի շատ երկրներում գործում են աուդիտորական պալատներ, որոնք հիմնականում զբաղվում են աուդիտի ստանդարտների մշակմամբ, աուդիտորների աշխատանքի որակի վրա վերահսկողության սահմանմամբ, ինչպես նաև նրանց գործունեության համակարգմամբ, վարքագծի կանոնների մշակմամբ և այլն: Աուդիտի կազմակերպմանը և աուդիտորական գործունեության իրականացմանը բնորոշ հարաբերությունները, բնականաբար, կարգավորված են համապատասխան իրավական ակտերով, որոնց պահանջների կատարման անվերապահությունը դարձել է տվյալ ուղղությամբ գործողությունների կատարման միասնական հիմք և տնտեսավարող սուբյեկտների գործունեության արդյունավետության բարձրացման կարևոր գործոն:

Աուդիտորական գործունեության կանոնակարգման իրավական հիմքերը սկսեցին ձևավորվել Հայաստանի Հանրապետությունում ազատական տնտեսական հարաբերություններին անցման իսկ սկզբնական փուլից: Արցախում այդ գործընթացը սկսվեց ավելի ուշ, որտեղ ԱՀ կառավարության կողմից ընդունվեց համապատասխան որոշում, որով սահմանվեց հանրապետության կազմակերպություններում ֆինանսական հաշվետվու-

¹Международный аудит (Ножкина Т.В.), Петропавловск-Камчатский:КамчатГТУ, 2007, ст. 24

թյունները կազմելիս միջազգային ստանդարտներով առաջնորդվելու պահանջ²: Ըստ այդ որոշման տնտեսավարող սուբյեկտները պարտավոր են ֆինանսական հաշվետվությունները կազմել կազմակերպության հիմնադիր փաստաթղթերի, այդ ուղղությամբ ընդունված օրենքների, ինչպես նաև սահմանված նորմերի, միջազգային ստանդարտների և աուդիտի կազմակերպման ուղղությամբ մշակված ուղեցույցների պահանջներին համապատասխան: Հարկ է սակայն նշել, որ օբյեկտիվ և սուբյեկտիվ մի շարք հանգամանքներով պայմանավորված, Արցախի արտադրական կազմակերպությունների զգալի մասում դեռևս ապահովված չէ աուդիտի իրականացման անհրաժեշտ մակարդակ: Դա հատկապես վերաբերվում է հաշվապահական հաշվառման, ապրանքանյութական արժեքների գնահատման, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններում դրանց արտացոլման հարցերին: Արդյունքում, խախտվում են կազմակերպությունների հաշվետվողականության սկզբունքները, ինչն էլ իր հերթին հանգեցում է ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման շեղումների, չափման և գնահատման սուբյեկտիվ չափորոշիչների կիրառման և այլն: Աուդիտի իրականացման ընթացքում դրսևորվող նշված բացասական երևույթները բացառելու նպատակով անհրաժեշտ է բացահայտել տվյալ բնագավառում առկա հիմնախնդիրները և մշակել դրանց լուծման համապատասխան մոտեցումներ:

Ատենախոսության երկրորդ՝ **«Աուդիտի կազմակերպման հիմնախնդիրները Արցախի Հանրապետության արտադրական կազմակերպություններում»** գլխում վեր են հանվել արտադրական կազմակերպություններում ֆինանսական աուդիտի իրականացման առանձնահատկությունները, ինչպես նաև պաշարների ստուգման համար կիրառվող մոտեցումներն ու պատրաստի արտադրանքի ինքնարժեքի ձևավորման արժևորման գործընթացում կիրառվող մեթոդաբանության խնդիրները:

Շուկայական հարաբերությունների ձևավորման անցած ժամանակահատվածում Արցախում իրականացվեցին որոշակի բարեփոխումներ, որոնք ուղղված էին ազատական տնտեսական հարաբերությունների պայմաններում կառավարման ժամանակակից մոտեցումների ձևավորմանը, հանրապետության տնտեսավարող սուբյեկտների գործունեության արդյունավետության բարձրացմանը և շուկայական մեխանիզմների ստեղծմանը: Զուգահեռաբար հետապնդվում էր նաև կազմակերպություններում հաշվապահական հաշվառման նոր ստանդարտների ներդրման, դրանց ֆինանսական վիճակի գնահատման, աուդիտորական գործունեության իրականացման և այդպիսի մի շարք այլ խնդիրների լուծման նպատակ: Դրան հասնելու գործում սկսեցին կարևոր նշանակություն ստանալ կազմակերպությունների կողմից կազմվող ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք, լինելով դրանց գույքային ունեցվածքի, ֆինանսական դրության և տնտեսական գործունեության արդյունքների մասին ցուցանիշների միասնական համակարգ, կարող էին դառնալ տնտեսավարող սուբյեկտների գործունեության կառավարման և վերահսկողության կարևորագույն միջոց:

ԱՀ կազմակերպություններում հաշվապահական հաշվառման նոր ստանդարտների ներդրման, ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և աուդիտորական գործունեության իրականացման նպատակով այդ ժամանակահատվածում ընդունվեցին մի շարք իրավական ակտեր և ստեղծվեցին աուդիտորական գործունեությամբ զբաղվող առաջին կազմակերպությունները, որով և ԱՀ-ում դրվեց աուդիտի ձևավորման հիմքերը: Վերլուծությունները ցույց են տալիս, որ կազմակերպություններում հաշվապահական հաշվառման վարման և ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման, ինչպես նաև հանրապե-

²«Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները և միջազգային ստանդարտների ուղեցույցները հրապարակելու մասին» Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետության կառավարության 2011 թվականի հուլիսի 26-ի թիվ 504-Ն որոշում

տությունում աուդիտորական գործունեության կազմակերպման առումով ներկայումս կան որոշակի դրական տեղաշարժեր: Սակայն, նշված գործընթացների նպատակամետ ու ամբողջական իրականացումը դեռևս պահանջում է օրենսդրաիրավական և կազմակերպական հետևողական աշխատանքներ ու ներդրումներ:

Աուդիտորական գործունեության հիմքերը ձևավորվելուց հետո ՀՀ-ում գործող, ինչպես նաև Արցախում ստեղծված աուդիտորական կազմակերպությունների կողմից 2012-2018 թվականներին անցակցվեց խոշոր համարվող կազմակերպությունների աուդիտ (տես աղյուսակ 1):

Աղյուսակ 1

**ՀՀ և ԱՀ աուդիտորական ընկերությունների կողմից 2012-2018 թվականներին
ԱՀ կազմակերպություններում իրականացված աուդիտի դինամիկան³**

Հ/Հ	Աուդիտորական ընկերության գրանցման վայրը	Կազմակերպության (անհատ ձեռնարկատիրոջ) անվանումը (անուն, ազգանուն)	Աուդիտ անցած կազմակերպությունների քանակը						
			2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1	ԱՀ	«Ջեներալ աուդիտ գրուպ» ՓԲԸ	22	23	19	16	3		
2	ԱՀ	«Աուդիտ Պրո» ՓԲԸ	4	11	16	16	15	10	13
3	ԱՀ	«Գլոբալ Քրենսալթինգ Ընդ Աուդիտ» ՍՊԸ		1	2				
4	ԱՀ	ա/ձ Ռոբերտ Գալստյան	4						
Ընդամենը			30	35	37	32	18	10	13
ԱՀ կազմակերպություններում ՀՀ-ում գրանցված աուդիտորական ընկերությունների կողմից անցակցված աուդիտ			7	11	10	8	5	3	4

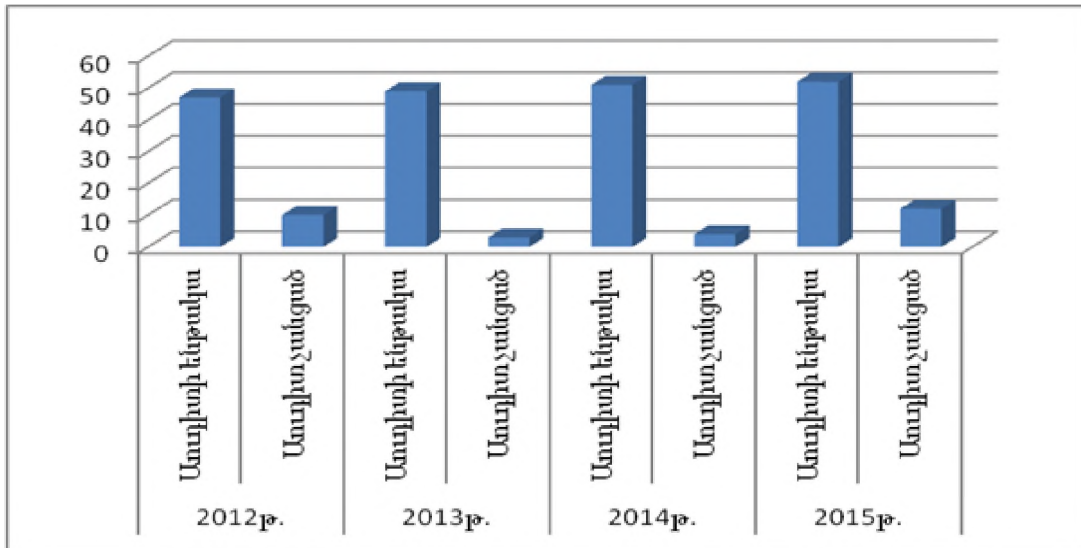
Հարկ է սակայն նշել, որ Արցախի մի շարք կազմակերպություններ, անկախ աուդիտի պարտադիր պահանջից, դեռևս չկարևորելով դրա դերը ֆինանսատնտեսական գործունեության կայունության գնահատման և անընդհատության ապահովման գործում և մուծելով սահմանված տուգանքները, գերադասեցին իրենց ֆինանսական հաշվետվությունները չենթարկել աուդիտի (տես գծապատկեր 1-ը)⁴ հաշվի առնելով տուգանքի չափի ավելի քիչ լինելը (50.000 ՀՀ դրամից 500.000 ՀՀ դրամ)⁵: Այդուհանդերձ, ԱՀ արտադրա-

³Աղյուսակը կազմվել է մեր կողմից օգտագործելով ԱՀ ֆինանսների նախարարության և աուդիտորական ընկերությունների պաշտոնական կայքերում հրապարակված տեղեկությունները (www.minfin.nkr.am, auditpro.am, generalag.am, 2019 թվականի մասով չի ընդգրկվել՝ պայմանավորված հրապարակված չլինելու հանգամանքով)

⁴Գծապատկերը կազմվել է մեր կողմից օգտագործելով ԱՀ ֆինանսների նախարարության և աուդիտորական ընկերությունների պաշտոնական կայքերում հրապարակված տեղեկությունները (www.minfin.nkr.am, auditpro.am, generalag.am)

⁵Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգիրք, հոդված 169¹²

կան կազմակերպությունների մեծ մասի ֆինանսական հաշվետվությունները ենթարկվեցին աուդիտի, որի արդյունքում կազմված եզրակացություններով տրվեցին դրանց ֆինանսական դրության և գործունեության արդյունավետության վերաբերյալ տնտեսական շրջանառության համար չափազանց կարևոր գնահատականներ (տես աղյուսակ 2):



Գծապատկեր 1. Աուդիտի պարտադիր լինելու ժամանակահատվածում (2012-2015թթ.) ԱՀ աուդիտ անցած և չանցած կազմակերպությունների հարաբերակցությունը

Աղյուսակ 2

ԱՀ կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի արդյունքները (2012-2018թթ.)⁶

2012թ.		2013թ.		2014թ.		2015թ.		2016թ.		2017թ.		2018թ.	
Դրական	Բացասական	Դրական	Բացասական	Դրական	Բացասական	Դրական	Բացասական	Դրական	Բացասական	Դրական	Բացասական	Դրական	Բացասական
Վերապահումներով զրական	Կարծիքից հրաժարում	Վերապահումներով զրական	Կարծիքից հրաժարում	Վերապահումներով զրական	Կարծիքից հրաժարում	Վերապահումներով զրական	Կարծիքից հրաժարում	Վերապահումներով զրական	Կարծիքից հրաժարում	Վերապահումներով զրական	Կարծիքից հրաժարում	Վերապահումներով զրական	Կարծիքից հրաժարում
13	2	22	0	11	3	32	0	17	3	25	2	19	0
0	11	3	32	0	17	3	25	2	19	0	21	0	16
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
7	0	3	0	10	0	3	0	10	0	3	0	10	0
0	3	0	10	0	3	0	10	0	3	0	10	0	3
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Ատենախոսությունում իրականացված վերլուծությունները ցույց են տալիս, որ ԱՀ արտադրական կազմակերպություններում վարվող հաշվապահական հաշվառման՝ մասնավորապես ապրանքանյութական արժեքների հաշվառման, ֆինանսական հաշվետվություններում դրանց արտացոլման գործընթացներում թերևս ամենախոցելի կողմերից մեկը

⁶Աղյուսակը կազմվել է մեր կողմից՝ օգտագործելով ԱՀ ֆինանսների նախարարության և աուդիտորական ընկերությունների պաշտոնական կայքերում հրատարակված տեղեկությունները (www.minfin.nkr.am, auditpro.am, generalag.am. 2019 թվականի մասով չի ընդգրկվել՝ պայմանավորված հրապարակված չլինելու հանգամանքով)

սահմանված հաշվառման քաղաքականության անհամապատասխանությունն ու գործող իրավական նորմերից և ստանդարտներից շեղումներն են:

Ապրանքանյութական արժեքների աուդիտի կազմակերպման գործընթացում նշված հանգամանքների առկայությունն առաջացնում են տարբեր ռիսկեր կապված ստուգման կազմակերպման, աուդիտորական ապացույցների հավաքագրման ընտրված մեթոդաբանության կիրառման և փաստաթղթավորման շրջանակների տեղին և ամբողջական օգտագործման հետ:

Ֆինանսական աուդիտ իրականացնող ընկերությունը արտադրական կազմակերպություններում աուդիտի կազմակերպման և աուդիտորական ապացույցների հավաքագրման արդյունավետության համար պետք է մշակի և ներդնի աուդիտի իրականացման ընթացակարգեր և կիրառվող փաստաթղթերի շրջանակ: Արտադրական կազմակերպություններում պատրաստի արտադրանքի հաշվառման գործընթացում յուրահատուկ դեր և նշանակություն ունի պատրաստի արտադրանքի արժևորման ընտրված մոտեցումների և մեխանիզմների կիրառումը, քանի որ արտադրական ցիկլում գործնականում ի հայտ են գալիս մի շարք հանգամանքներ և երևույթներ, որոնք պետք է հաշվի առնել գնահատման գործընթացում, և հաշվի առնելով այդ գործոնը՝ աուդիտ իրականացնող ընկերությունը աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերման համար պետք է տիրապետի արտադրության յուրաքանչյուր այսպես ասած միկրոցիկլին բնորոշ տեղեկատվությանը և առանձնահատկություններին, որպեսզի կարողանա բացահայտել արտադրանքի ինքնարժեքի ձևավորման վրա ազդեցություն ունեցող բոլոր գործոնները և դրանց հաշվառման ընտրված մեթոդաբանության ընտրության հիմնավորվածությունը:

Ատենախոսության երրորդ՝ «Արցախի Հանրապետության արտադրական կազմակերպություններում աուդիտի կատարելագործման ուղիները» գլխում մշակվել են հանրապետությունում աուդիտորական գործունեության զարգացման և արտադրական կազմակերպություններում աուդիտի կազմակերպման կատարելագործման համար անհրաժեշտ միջոցառումներ, մեխանիզմներ և մոտեցումներ:

Աուդիտորական գործունեությունը ԱՀ-ում կայացնելու և զարգացնելու համար առաջին հերթին պետք է ելնել ՀՀ-ում այդ ուղղությամբ իրականացվող քաղաքականությունից՝ հանգամանորեն ուսումնասիրելով և վերլուծելով աուդիտորական գործունեության միջազգային փորձը: Համաշխարհային պրակտիկայում, աուդիտը ձևավորվելով մրցակցային միջավայրում, մշտապես ուղեկցվել է համապատասխան հետազոտություններով և մասնագիտական լայն քննարկումներով: Արդյունքում, ներկայումս զարգացած երկրներում արդեն իսկ ստեղծվել է աուդիտի կազմակերպման կայուն իրավական հիմք, մշակվել են դրա անցկացման ժամանակակից ձևեր և ձևավորվել են այդ ուղղությամբ անհրաժեշտ աշխատանքների իրականացման արդյունավետ մեթոդական մոտեցումներ: Հենվելով այդ հարուստ փորձի վրա և մշակելով Արցախում դրա տեղայնացման մոտեցումներ, միևնույն ժամանակ, պետք է հաշվի առնել ԱՀ առանձնահատկություններն, ինչպես նաև հանրապետությունում առկա կադրային ներուժը, կորպորատիվ կառավարման մշակույթի բացակայությունը, կազմակերպություններում հաշվապահական հաշվառման վարման մակերեսայնությունը, ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ժամանակ կիրառվող չհիմնավորված մոտեցումները և այլն: Նշված հանգամանքներով պայմանավորված՝ արգելքները հաղթահարելու և բացասական երևույթները բացառելու համար անհրաժեշտ է կտրուկ բարձրացնել աուդիտի դերը տնտեսական շրջանառությունում և այդ ուղղությամբ իրականացնել նպատակամետ ու արդյունավետ քաղաքականություն:

ԱՀ արտադրական կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների լիարժեք և արդյունավետ աուդիտ անցկացնելու համար անհրաժեշտ է.

- **ներդնել կարգավորման մեխանիզմներ (ոլորտը կարգավորող իրավական ակտերում փոփոխություններ, փորձուսուցման հնարավորությունների ստեղծում) աուդիտորի մասնագիտական զարգացում ապահովելու համար, ինչը կհանգեցնի աուդիտի իրականացման որակի բարձրացմանը, ֆինանսական հաշվետվությունների ցուցանիշների բազմակողմանի վերլուծությանը և հնարավոր ռիսկերի բացահայտմանը,**

- **ձևավորել աուդիտորական մասնագիտական կառույց (ներկայացուցչություն),** որը հաշվի առնելով ԱՀ արտադրական կազմակերպությունների գործունեության առանձնահատկությունները, պետք է մշակի աուդիտի իրականացման ոլորտային ուղեցույցներ, տրամադրի մասնագիտական խորհրդատվություն, ներկայացնի համապատասխան առաջարկներ, իրականացնի մասնագիտական հրապարակումներ, ինչպես նաև վերահսկողական և աուդիտին վերաբերող այլ գործառույթներ,
- **ներդնել պաշարների աուդիտի իրականացման ընթացակարգեր և ավտոմատացված համակարգեր,** որը կհանգեցնի աուդիտի կազմակերպման կանոնակարգվածության աստիճանի բարձրացմանը, աուդիտի իրականացման ժամանակի խնայմանը, մարդկային գործոնի հետ կապված մի շարք ռիսկերի նվազեցմանը և ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի իրականացման արդյունավետության բարձրացմանը,
- **պատրաստի արտադրանքի ինքնարժեքի որոշման համար հիմնավորված մեթոդական մոտեցումների մշակում և կիրառում,** ինչը կբացառի հնարավոր սխալներն ու թերացումները՝ կապված այդ արժեքների գնահատման, դրանց սինթետիկ ու անալիտիկ հաշվառման հետ և կունենա անմիջական դրական ազդեցություն աուդիտորի աշխատանքի արդյունավետության վրա,
- **ապահովել աուդիտի ոլորտում համալիր վերահսկողություն և կիրառել դրա համար պատասխանատվության գործուն մեխանիզմներ,** որը աուդիտորական ընկերությանը կպարտադրի աուդիտ իրականացնել միայն աուդիտորական ստանդարտների սկզբունքներին և հանրապետությունում գործող այլ նորմատիվ իրավական ակտերին համապատասխան՝ պահպանելով անկախության սկզբունքը, ինչի արդյունքում կնվազի մի շարք հայտնի հանգամանքներով մակերեսային և ոչ ամբողջական աուդիտի իրականացումը և եզրակացության տրամադրումը:

ԱՀ արտադրական կազմակերպություններում իրականացվող աուդիտի խոցելի կողմերից մեկն ապրանքանյութական պաշարների հաշվառման գործընթացի ուսումնասիրության մակերեսային բնույթն է: Դրա արդյունքում աուդիտորական եզրակացությունում կարող են արտացոլում չստանալ հավաստի գնահատականներ ապրանքանյութական պաշարների շարժի, ինչպես նաև դրանց իրական արժեքի վերաբերյալ: Այդպիսի երևույթները բացառելու և, ընդհանրապես, ապրանքանյութական արժեքների աուդիտի արդյունավետությունը բարձրացնելու նպատակով աշխատանքում առաջարկվել է այդ գործընթացի իրականացման միջոցառումների համալիր, որն ենթադրում է առաջնորդվել աղյուսակ 3-ում ներկայացված ընթացակարգերով:

Աղյուսակ 3

Արտադրական կազմակերպության ապրանքանյութական արժեքների աուդիտի ընթացակարգեր և դիտարկվող փաստաթղթերի շրջանակներ

Պաշարների աուդիտի ընթացակարգերը	Դիտարկվող փաստաթղթերի/տեղեկատվական աղբյուրների շրջանակը
Ստուգել, թե արդյոք անալիտիկ տվյալներն ամբողջությամբ արտացոլվել են սինթետիկ հաշվառման մեջ, համադրել անալիտիկ և սինթետիկ հաշվառման տվյալները	հաշվապահական հաշիվների շրջանառություն, անալիտիկ հաշվառման ցուցակներ, նյութական հաշվետվություններ՝ ըստ պահեստների՝ վավերացված նյութապատասխանատուների կողմից
Ստուգել, թե արդյոք պաշարների ընտրանքը, որ ֆիզիկապես առկա է, արտացոլվել է հաշվառման տվյալներում, ընտրանքային գույքագրման արդյունքները համադրել պաշարների ցուցակների հետ	ընտրանքի արդյունքում կազմված ակտեր, արձանագրություններ, նյութական հաշվետվություններ ըստ պահեստների և նյութապատասխանատու անձանց
Դիտարկել փաստացի գույքագրումները, համոզվել, որ հաշվառման տվյալները համադրվել և համապատասխանեցվել են գույքագրման տվյալների հետ	գույքագրման համեմատական տեղեկագիր, պաշարների սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառման հաշվետվություններ, գույքագրման ցուցակներ
Երբ պաշարները պահվում են 3-րդ անձանց մոտ, ստուգել դրանց առկայությունը կամ ձեռք բերել հաստատումներ 3-րդ անձանցից	3-րդ անձանց մոտ փաստացի կատարված գույքագրման ցուցակներ, 3-րդ անձանց կողմից տրամադրված հաստատումներ, ի պահ ընդունման և այլ պայմանագրեր

Ստուգել պաշարների առկայությունը ստուգողական ընտրանքային գույքագրման միջոցով	Նյութական հաշվետվություններ, ընտրանքի արդյունքում աուդիտորի կողմից կազմված ակտեր, արձանագրություններ
Համոզվել, որ 3-րդ անձանց մոտ պահվող պաշարները պատշաճ կերպով արտացոլվել են հաշվառման մեջ	արտահաշվեկշռային հաշիվների մնացորդներ, կնքված պայմանագրեր, հանձնման-ընդունման ակտեր
Ստուգել անալիտիկ հաշվառման մաթեմատիկական ճշտությունը,	Նյութական հաշվետվություններ, (բացառությամբ երբ հաշվառումը ավտոմատացված համակարգով է)
Պաշարների ընտրանքը համադրել գնման հաշիվների հետ՝ համոզվելու համար, որ ճիշտ են գնահատվել	ընտրանքի արդյունքում կազմված արձանագրություններ, հաշիվ ապրանքագրեր, պահեստի մուտքի օրդերներ, պաշարները գտնվելու վայր հասցնելու ծախսումները հիմնավորող հաշվարկային փաստաթղթեր
Երբ ինքնարժեքի հաշվարկ է կատարվում, համոզվել, որ պաշարները ճիշտ են գնահատվել	Ինքնարժեքի հաշվարկման տեղեկագրեր, մուտքի օրդերներ, ինքնարժեքի հաշվարկներ, պահանջագիր-բեռնագրեր, պահեստի մուտքի օրդերներ, լիմիտային բաց թողնման քարտեր
Համեմատել ընթացիկ և նախորդ տարիների պաշարների ինքնարժեքի հաշվարկները, հասկանալ փոփոխությունների պատճառները	Պաշարների ձեռքբերման, աշխատանքների կատարման և ծառայությունների մատուցման հաշվարկային փաստաթղթեր, նախորդ և հաշվետու տարիների ինքնարժեքի հաշվարկման տեղեկագրեր,
Ստուգել, թե արդյոք համապատասխան գնահատման բանաձև է գործում	հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, ինքնարժեքի հաշվարկման տեղեկագրեր, համակարգչային ծրագիր
Կապիտալացված աշխատավարձը համադրել աշխատավարձի հաշվարկման գրանցումների հետ	աշխատանքային պայմանագրեր, տեղեկագրեր, աշխատավարձի հաշվարկներ, գործառնությունների մատյան/տեղեկագիր
Դիտարկել ստանդարտ աշխատուժի արժեքը փաստացի արտադրական ծախսումների համատեքստում	աշխատավարձի տեղեկագրեր, գործառնությունների մատյան, տեղեկագիր, ինքնարժեքի ձևավորման փաստաթղթեր, տեխնիկական հաշվետվություններ
Ոսումնասիրել տարեվերջին և հաջորդ տարեկազմի դուրս գրված ապրանքների մուտքի և ելքի օրդերները՝ համոզվել, որ դրանք ճիշտ ժամանակահատվածում են գրանցվել:	Պահեստի մուտքի օրդերներ և պահանջագիր-բեռնագրեր, գործառնությունների մատյան, նյութական հաշվետվություններ ըստ պահեստների
Համոզվել, որ պաշարները ճիշտ են դասակարգվել, որպես նյութեր, անավարտ արտադրություն, պատրաստի արտադրանք և այլն	գործառնությունների մատյան, պահանջագրեր, պահեստի մուտքի օրդերներ, նյութական հաշվետվություններ
Համոզվել, որ պաշարների վերաբերյալ ծանոթագրությունը հասկանալի է	ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններ
Համոզվել, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բացահայտում են պաշարների հաշվառմանը վերաբերող քաղաքականությունն ու մոտեցումները	հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններ
Լրացնել բացահայտումների հարցաշարը՝ համոզվելու համար, որ բոլոր բացահայտումները արված են	բացահայտումների հարցաշար մշակված աուդիտորական ընկերության կողմից

Արտադրական կազմակերպություններում ապրանքանյութական արժեքների հաշվառման մեջ թերևս խեղաթյուրումների ռիսկը բարձր է պատրաստի արտադրանքի ինքնարժեքի ձևավորման և արժևորման հաշվառման գործընթացում, քանի որ այն կապված է մի շարք արտադրության գործընթացին բնորոշ երևույթների և ընթացակարգերի հետ: Պատրաստի արտադրանքի ինքնարժեքի ձևավորման աուդիտի գործընթացում իրականացվում է ինքնարժեքի հաշվառման մեխանիզմների հավաստիության ստուգում: ՀՀՄՍ 2 «Պաշարներ» ստանդարտի համաձայն պաշարների ինքնարժեքի չափման մեխանիզմները, ինչպիսիք են ստանդարտ ծախսումների մեթոդը կամ մանրաձախ մեթոդը, կարող են օգտագործվել նպատակահարմարությունից ելնելով, եթե արդյունքները մոտավորապես հավասար են ինքնարժեքին: Ստանդարտ ծախսումները հաշվի են առնում հումքի և նյութերի, աշխատուժի, արդյունավետության և հզորության նորմալ մակարդակը: Դրանք

պարբերաբար վերլուծվում են և, անհրաժեշտության դեպքում, վերանայվում են՝ արդի պայմաններից ելնելով⁷: Արտադրապրոցեսում մի շարք ծախսումներ փոփոխական են, բացի դրանից կոնկրետ հումքը կարող է մասնակցել մի քանի արտադրատեսակի արտադրությանը և այն տարբեր չափաքանակներով մասնակցել յուրաքանչյուր արտադրատեսակի ինքնարժեքում և այս պարագայում անհրաժեշտություն է առաջանում նաև հաշվարկել ճշգրիտ բաշխումը, որի էությունը կաթնամթերքի արտադրության օրինակով ներկայացվում է գծապատկեր 2-ում: Այդ հանգամանքներով պայմանավորված՝ անհրաժեշտ է պատրաստի արտադրանքի ինքնարժեքը չափել ստանդարտ (նորմատիվային) ծախսումների մեթոդով, հետո կատարել վերանայումներ: Ստանդարտ ծախսումների մեթոդի կիրառման պարագայում անհրաժեշտ է ստուգել նորմատիվի հաշվարկի ճշգրտությունը և ինքնարժեքի հաշվարկման հիմքում ընկած ենթադրությունների (փաստարկների) տեղին լինելը և կիրառությունը:

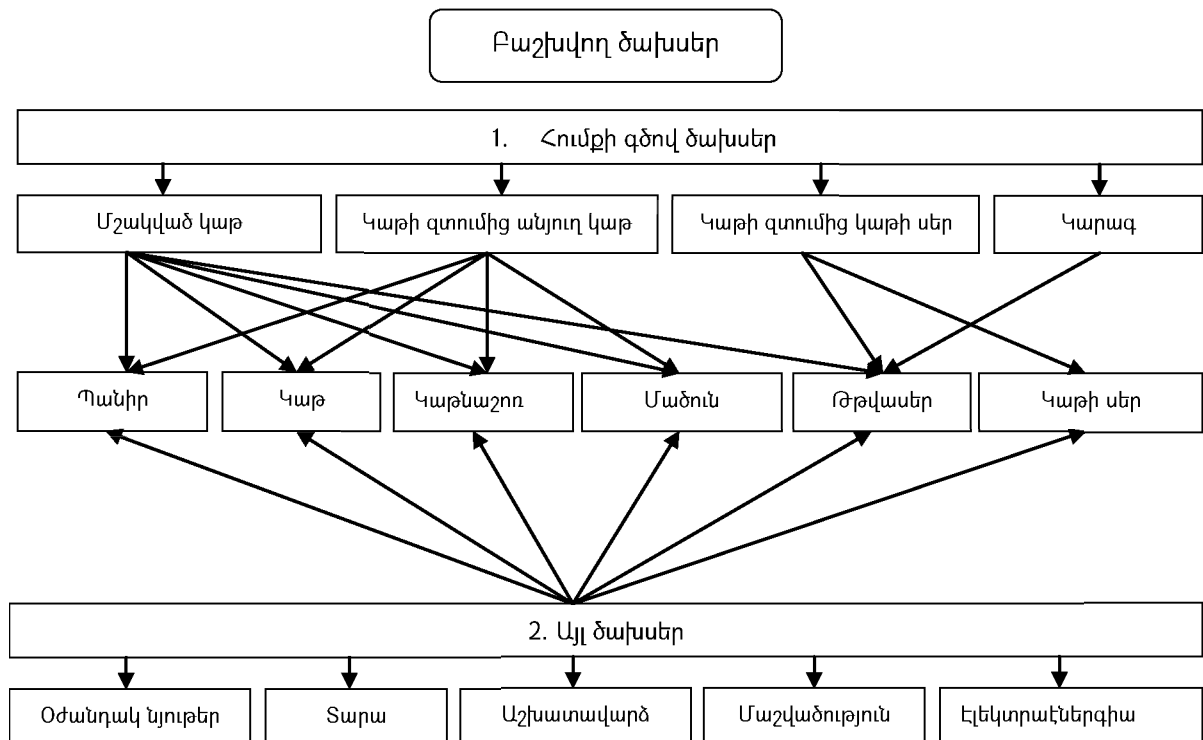
Դրա կիրառման ճշտության ստուգման համար աշխատանքում առաջարկվել է միջոցառումների իրականացման հետևյալ մեթոդական մոտեցումները.

- առաջավոր փորձի համար հիմք ընդունվող ժամանակաշրջանի սահմանման հիմնավորվածությունը,
- հումքի ձեռքբերման շուկայական գների փոփոխությունների ազդեցությունը,
- տարաների ձեռքբերման գների տատանումը,
- վերամշակվող նյութերի արտադրական բաշխվածության համամասնության սկզբունքի կիրառման և/կամ դրանց արժեքային համամասնությունների հիմնավորումը՝ ինչպես գործող շուկայի, այնպես էլ դրա բացակայության պայմաններում,
- արտադրապրոցեսում տեխնոլոգիական և նորարական փոփոխությունների ազդեցության գնահատումը,
- ինքնարժեքի հաշվարկում փոխհատուցվող հարկերի և վճարների ընդգրկման բացառման ապահովումը, օրինակ՝ հաշվանցվող ԱԱՀ-ն և դրոշմապիտակների վճարը,
- աշխատաժամանակի տեղեկագրերով աշխատանքների բաշխվածության հիմնավորվածության ապահովումը:

Ամփոփելով, հարկէնշել, որ ԱՀ-ում աուդիտորական գործունեության զարգացման և արտադրական կազմակերպություններում աուդիտի կազմակերպման կատարելագործման համար անհրաժեշտ է՝

- փոփոխություններ կատարել աուդիտի իրավական դաշտում,
- ապահովել համակողմանի վերահսկողություն,
- հստակեցնել լիազոր մարմնի իրավասությունները,
- ձևավորել լայն լիազորություններ և ոլորտում որոշիչ դերակատարում ունեցող անկախ մասնագիտացված կառույց,
- բարձրացնել տվյալ գործունեությամբ զբաղվող կադրերի մասնագիտական մակարդակը,
- ներդնել աուդիտի իրականացման ուղեցույցներ, ընթացակարգեր, ավտոմատացված համակարգեր և ժամանակակից մոտեցումներ,
- աուդիտորական ռիսկի հետ կապված կիրառել պատասխանատվության գործուն մեխանիզմներ:

⁷ Հ ա շ վ ա պ ա հ ա կ ա ն հ ա շ վ առ մ ա ն մ ի ջ ա գ գ ա յ ի ն ս տ ա ն դ ա ր տ 2 «Պ ա շ ա ր ն ե ր »



Գծապատկեր 2. Պատրաստի արտադրանքների ինքնարժեքի ձևավորման վրա ծախսերի բաշխման նկարագրություն (կաթնամթերքի արտադրության օրինակով)⁸

Այսպիսով, ատենախոսության **եզրակացություններում** ամփոփվել և հակիրճ ներկայացվել են հետազոտության հիմնական եզրակացություններն ու առաջարկությունները.

1. Շուկայական տնտեսության արդի ժամանակաշրջանում հավանական օգտվողներին տարաբնույթ որոշումների կայացման նպատակով անհրաժեշտ է այս կամ այն տնտեսվարող սուբյեկտի ֆինանսատնտեսական գործունեության և դրա արդյունքներով կազմված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ ունենալ արժանահավատ տեղեկատվություն: Նման տեղեկատվություն ստացվում է աուդիտի իրականացման և արդյունքում ձևավորված աուդիտորական եզրակացության (կարծիքի) միջոցով: Աուդիտի նպատակն է բարձրացնել նախատեսված օգտվողների վստահության աստիճանը ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ, որի համար աուդիտորը պետք է հավաստիանա, որ ֆինանսական հաշվետվությունները զերծ են էական խեղաթյուրումներից: Աուդիտի հիմնական առավելություններն են.

- ղեկավարությանը վերահսկելու և ներկայացված արդյունքները ստուգելու և գնահատելու միջոց է,

- ֆինանսավորման նպատակով երրորդ կողմերին դիմելու դեպքում առավելություն կհամարվի ֆինանսական հաշվետվություններն աուդիտի ենթարկած լինելու հանգամանքը,

- աուդիտ անցած կազմակերպություններն առավել վստահելի կարող են լինել հարկային մարմինների համար, ինչը կարող է հաշվի առնվել կազմակերպության հարկային հաշվառման թերությունների առումով ռիսկայնությունը գնահատելիս,

⁸Գծապատկերը կազմվել է մեր կողմից՝ օգտագործելով «Առաջնեկ» ՍՊԸ կողմից հավաքագրված տեղեկատվությունը

- աուդիտն իր մեջ ներառում է կազմակերպության գործունեության բազմակողմանի ստուգումներ, որոնք էլ իրենց հերթին հնարավորություն են ընձեռնում աուդիտորին առավել կառուցողական խորհուրդներ տալու ղեկավարությանը՝ հաշվառման ներքին հսկողության համակարգի կատարելագործման նպատակով:

2. ԱՀ-ում աուդիտի ոլորտի կարգավորման քաղաքականությունը մշակվում է պետության կողմից՝ պետական կառավարման լիազոր մարմնի (ԱՀ ֆինանսների նախարարության) միջոցով, ինչն ենթադրում է, որ աուդիտորական գործունեության ոլորտներում պետությունն է մշակում կարգավորման քաղաքականությունը, ինչպես նաև այդ քաղաքականության իրականացման մեխանիզմները: Հանրապետությունում աուդիտի ձևավորման և հետագա զարգացմանը զուգահեռ մշակվել, ընդունվել կամ ընդունման են ներկայացվել աուդիտորական գործունեությունը կարգավորող մի շարք օրենքներ, կառավարության որոշումներ, հրամաններ և այլն, սակայն արդի ժամանակաշրջանում, անընդհատ անհրաժեշտություն է առաջանում կատարելագործել իրավական ակտերը՝ աուդիտորական ռիսկի գսպման, լիցենզավորման ու որակավորման, ինչպես նաև աուդիտի կազմակերպման արդյունավետության բարձրացման նկատառումներից ելնելով: ՀՀ-ում 2019թ. դեկտեմբերի 4-ին ընդունվել են նոր «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքը, «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքն ու «Հաշվապահական հաշվառման և աուդիտորական գործունեության կարգավորման և հանրային վերահսկողության մասին» ՀՀ օրենքը և այդ առումով անհրաժեշտ է ԱՀ-ում ևս ուժը կորցրած ճանաչել նախորդ նույն օրենքները և տեղայնացնել ՀՀ-ում ընդունված նշյալ իրավական ակտերը:

3. Աուդիտորական գործունեության կարգավորումը տարբեր երկրներում միատեսակ չէ: Որոշ երկրներում աուդիտորներն ենթակա են օրենսդրական կարգավորման, մինչդեռ այլ երկրներում դրանք ըստ էության ինքնակարգավորվում են ոչ պետական մասնագիտական կառույցների կողմից: Միջազգային փորձի, մասնավորապես ԵՄ անդամ երկրներում գործող կարգավորման համակարգերի ուսումնասիրության արդյունքում կարելի է եզրակացնել, որ երկաստիճան կարգավորման մոդելն է հիմնականում գործում ԵՄ անդամ երկրներում և ԱՀ-ում նմանատիպ համակարգի ներդնումը համապատասխանում է միջազգային լավագույն փորձին: Նման հայեցակարգ է սահմանված նաև աուդիտորական գործունեությունը կարգավորող ԵՄ դիրեկտիվում, որը նախատեսում է հանրային վերահսկողության անհրաժեշտությունը՝ աուդիտի արդյունավետ համակարգ ունենալու համար:

4. Աուդիտորական գործունեությունը ԱՀ-ում սկսել է զարգանալ 2012 թվականից՝ աուդիտի ոլորտը կարգավորող իրավական ակտերի ընդունման և ոլորտը կարգավորող լիազոր մարմնի ձևավորմանը զուգընթաց: Աուդիտորական գործունեության զարգացումն ուղղակիորեն կապված է աուդիտի կազմակերպման գործընթացի հետ, իսկ աուդիտորական գործունեության զարգացումը կապված է մի շարք հանգամանքների հետ, մասնավորապես. արտաքին աուդիտի ծառայությունների նկատմամբ պահանջարկը գտնվում է ցածր մակարդակի վրա, ոլորտի ոչ բավարար հսկողության իրականացումը, կազմակերպությունների ղեկավարների և բաժնետերերի իրավագիտակցության ցածր մակարդակը, աուդիտորների փորձուսուցման և մասնագիտական գիտելիքների կատարելագործման սահմանափակ հնարավորությունները և որակավորում ունեցող աուդիտորների շարունակական զարգացման պահանջի բացակայությունը:

5. Հաշվի առնելով ԱՀ-ում աուդիտի կազմակերպման հիմնախնդիրները, աուդիտի կազմակերպման գործընթացը և առանձնահատկությունները՝ անհրաժեշտ է ստեղծել աուդիտի ոլորտում լայն լիազորություններ և ազդեցության լծակներ ունեցող աուդիտորական անկախ մասնագիտական կառույց, որը կիրականացնի աուդիտորական ընկերու-

թյունների կողմից աուդիտի իրականացման հսկողությունը, կմշակի աուդիտորի որակավորման արդի չափանիշներ և կկազմակերպի աուդիտորի որակավորման գործընթացը, մասնագիտական աջակցություն կցուցաբերի աուդիտորական ընկերություններին, կմշակի աուդիտի իրականացման ոլորտային ուղեցույցներ, ընթացակարգեր և այլն:

6. Արտադրական կազմակերպություններում ապրանքանյութական արժեքների շարժի հետ կապված տնտեսական գործառնությունների փաստաթղթային ձևակերպումներն ու հաշվապահական հաշվառումն ունեն սկզբունքային նշանակություն բոլոր, այդ թվում նաև աուդիտորական գործունեության առումներով, քանի որ այդպիսով ձևավորվում է դրանց պահպանման վայրերում և նյութական պատասխանատու անձանց նկատմամբ շարունակական հսկողություն սահմանելու, կազմակերպության ֆինանսական վիճակի վերաբերյալ անհրաժեշտ տեղեկատվություն ստանալու, ինչպես նաև ապրանքանյութական արժեքների օգտագործման նկատմամբ մշտադիտարկում իրականացնելու համար բարենպաստ միջավայր: Ապրանքանյութական արժեքների հաշվառման ստուգման արդյունավետությունը բարձրացնելու համար անհրաժեշտ է մշակել և ներդնել աուդիտի ընթացակարգեր ու կիրառելի փաստաթղթերի շրջանակ, որը հնարավորություն կտա աուդիտորին ապրանքանյութական արժեքների աուդիտը կազմակերպել ավելի թիրախային, կնվազեցնի խեղաթյուրումների բացահայտման ռիսկը և կօժանդակի աուդիտորական ապացույցների հավաքագրման արդյունավետության բարձրացմանը:

7. Արտադրական կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունների կազման գործընթացում էական նշանակություն ունի պատրաստի արտադրանքի ինքնարժեքի որոշման ընտրված մեթոդաբանությունը և հաշվառման մեխանիզմները: ՀՀՄՍ 2 «Պաշարներ» ստանդարտով սահմանվում են ինքնարժեքի որոշման ընդհանուր մեթոդները, սակայն արտադրապրոցեսում ծախսումների փոփոխական լինելու հանգամանքներով պայմանավորված անհրաժեշտություն է առաջանում պարբերաբար վերանայել ընդունված նորմատիվը: Աուդիտի կազմակերպման գործընթացում պետք է կարողանալ բացահայտել նորմատիվի որոշման և ինքնարժեքի հաշվառման ճշտությունը ու ազդեցությունն ընկերության ֆինանսական արդյունքների վրա: Դա արդյունավետ իրականացնելու համար անհրաժեշտ է մշակել և կիրառության մեջ դնել այդ նպատակով անհրաժեշտ մեթոդական մոտեցումներ:

8. ԱՀ արտադրական կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի արդյունավետության բարձրացման համար անհրաժեշտ է իրականացնել մի շարք միջոցառումներ և կարգավորումներ կատարել ինչպես աուդիտորական գործունեության զարգացման (պարտադիր աուդիտի վերականգնում, ԱՀ կառավարության օժանդակությամբ աուդիտորների փորձուսուցումների կազմակերպում ինչպես ՀՀ, այնպես էլ արտասահմանյան աուդիտորական ընկերություններում և այլ մասնագիտացված կառույցներում, աուդիտորների շարունակական զարգացման պահանջի ներդնում, տնտեսվարող սուբյեկտների իրավագիտակցության բարձրացմանն ուղղված միջոցառումներ, ոլորտը կարգավորող իրավական ակտերում փոփոխություններ և լրացումներ), այնպես էլ արտադրական կազմակերպություններում աուդիտի կազմակերպման գործընթացում (արտադրության ոլորտից կախված ընթացակարգերի սահմանում, պատրաստի արտադրանքի ինքնարժեքի հաշվառման ստուգման համար մեխանիզմների և ընդհանրապես ԱՀ կառավարության օժանդակությամբ աուդիտի իրականացման ավտոմատացված համակարգերի ներդնում, անկախ աուդիտորական մասնագիտական կառույցի ստեղծում):

Ատենախոսության հիմնական արդյունքներն արտացոլվել են հեղինակի հետևյալ հրապարակումներում.

1. **Ներսիսյան Կ.Ա., Գարաքյան Վ.Ս.,** «Հաշվապահական հաշվառման դերը շուկայական տնտեսությունում»: Տնտեսության զարգացման և կառավարման հիմնախնդիրներ (գիտական աշխատանքների ժողովածու), գիրք 7, Երևան «ՕՐ-ԴԱՐ» հրատարակչություն, Երևան 2014 թ., էջ 99-117:
2. **Գարաքյան Վ.Ս.,** «Աուդիտորական գործունեության զարգացման հիմնախնդիրները Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետությունում»: Տնտեսության զարգացման և կառավարման հիմնախնդիրներ (գիտական աշխատանքների ժողովածու), գիրք 7, Երևան «ՕՐ-ԴԱՐ» հրատարակչություն, Երևան 2014 թ., էջ 224-238:
3. **Բոստանջյան Վ.Բ., Գարաքյան Վ.Ս.,** «Աուդիտի կազմակերպման հիմնահարցերը արտադրական ձեռնարկություններում»: «Այլընտրանք» եռամսյա գիտական հանդես, 2015#3, հուլիս-սեպտեմբեր, «Այլընտրանք» հետազոտական կենտրոն, Երևան 2015 թ., էջ 136-141:
4. **Գարաքյան Վ.Ս.,** «Աուդիտի որակի վերահսկողության խնդիրները ԼՂՀ-ում»: «Այլընտրանք» եռամսյա գիտական հանդես, 2015#3 հուլիս-սեպտեմբեր, «Այլընտրանք» հետազոտական կենտրոն, Երևան 2015 թ., էջ 273-276:
5. **Գարաքյան Վ.Ս.,** «Աուդիտի որակի ապահովման ներքին և արտաքին վերահսկողության մեխանիզմները»: Հայաստանի Հանրապետության սոցիալ-տնտեսական կայուն զարգացման հիմնախնդիրները գիտական հոդվածների ժողովածու-1(23), Երևանի «Անանիա Շիրակացի» միջազգային հարաբերությունների համալսարան, Երևան 2016 թ., էջ 211-218:
6. **Գարաքյան Վ.Ս.,** «Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի կազմակերպման հիմնահարցերը»: «Այլընտրանք» եռամսյա գիտական հանդես, 2016#1 հունվար-մարտ, «Այլընտրանք» հետազոտական կենտրոն, Երևան 2016 թ., էջ 506-513:

Гаракян Ваан Самвелович

Диссертация на соискание учёной степени кандидата экономических наук по специальности 08. 00.03 - "Финансы, бухгалтерский учет".

Защита состоится 7-ого мая 2020 г. В 13.30 на заседании специализированного совета N 015 ВАК РА, действующего в Ереванском государственном университете.

Адрес: 0009, г. Ереван, Абовян 52

РЕЗЮМЕ

Актуальность темы исследования. С 2012 года в Республике Арцах был внедрен институт аудита, и в настоящее время продолжают реформы в сфере организации и регулирования аудиторской деятельности, направленные на формирование и дальнейшее становление независимого аудиторского поля, обеспечение профессиональной подготовки аудиторов и создание соответствующих законодательных основ.

Проводимые в республике реформы оказали определенное положительное влияние на проведение аудита в соответствии с международными стандартами и требованиями, однако в сфере все еще существуют проблемы, решение которых требует внедрения соответствующих механизмов обеспечения качества аудита и разработки и практического применения направлений дальнейшего улучшения аудита.

Рынок аудиторских услуг, как и система обеспечения качества аудита в Республике Арцах, находятся на этапе формирования и становления и объективно требуют предложения и непрерывного совершенствования научно-обоснованных соответствующих методических подходов.

Цель и задачи исследования. Основная цель работы - разработка подходов и предложений, направленных на обеспечение качества аудиторской деятельности в современных условиях экономических реформ, для достижения которой в работе были поставлены следующие задачи.

- оценить роль аудита в экономической системе и выявить проблемы его реализации,
- проанализировать принципы отчетности производственных организаций Республики Арцах,
- проанализировать правовую базу, регулиующую аудит в РА, выявить существующие упущения и разработать подходы, направленные на их устранение,
- изучить международный опыт аудиторской деятельности,
- представить процесс осуществления аудита в производственных организациях Республики Арцах и выявить особенности организации аудита производственных организаций республики,
- исследовать подходы к проведению аудита запасов в производственных организациях и разработать процедуру проведения аудита,
- изучить методы определения себестоимости готовой продукции и проанализировать процесс полного применения основ ревальвации, разработать методические подходы к проведению аудита,
- выявить особенности развития аудиторской деятельности,
- внести предложения по повышению эффективности проведения аудита в организациях РА.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования является процесс проведения финансового аудита в производственных организациях Республики Арцах, а пред-

метод – совокупность проблем аудиторской деятельности и повышения эффективности аудита.

Основные научные результаты и новизна исследования. На основе исследований и анализа, проведенных в работе, был получен ряд результатов теоретического и практического значения, среди которых нижеследующие выделяются научной новизной:

- с целью сбора достоверных аудиторских доказательств в процессе проведения аудита запасов в производственных организациях была предложена последовательность процедур аудита запасов и рамки применимых документов, руководствуясь которыми при осуществлении аудита товарно-материальной ценности будет собрана достаточная и полноценная информация для формирования мнения,
- были предложены методические подходы к осуществлению мероприятий по получению достоверности (доказательств) для оценки распределения расходов на производство готовой продукции на примере производства молочной продукции, применение которых даст аудитору возможность собрать достаточно аудиторских доказательств и определить точность учета оценки себестоимости готовой продукции, выявив риск существенных искажений,
- с целью оказания профессиональной поддержки аудиторским компаниям в процессе проведения аудита и осуществления текущего контроля было предложено сформировать в РА независимую специализированную аудиторскую структуру (представительство), наделенную широкими полномочиями, которая своей деятельностью будет способствовать повышению эффективности организации аудита, а также сдерживанию аудиторского риска посредством осуществления контрольных функций,
- с целью совершенствования аудиторской деятельности и процесса проведения аудита при содействии Правительства Республики Арцах был предложен комплекс необходимых мероприятий, реализация которых станет стимулом для дальнейшего развития аудиторской деятельности и более эффективного осуществления аудиторских процедур.

Garakyan Vahan Samvel

The abstract of the thesis for the receiving of the Degree of Doctor of Economics in the specialty 08.00.03 "Finance, Accounting".

The defense of the Dissertation will take place on May 07th 2020 at 13.30 at the meeting of Specialized Council 015 in Economics of the Supreme Certifying Committee of the Republic of Armenia acting at the Yerevan State University.

Address: 0009, Yerevan, 52 Abovyan

ABSTRACT

The relevance of the topic under the research. The Institute of audit has been introduced in the Republic of Artsakh since 2012, and currently, reforms in the sphere of organization and regulation of audit activities are continuing, aimed at an independent audit field formation and further development, providing professional training of auditors and creating appropriate legislative frameworks.

The reforms undertaken in the republic has had a definite positive impact on auditing in accordance with the international standards and requirements, but there are still problems in the field, the solution of which requires the implementation of appropriate quality assurance mechanisms of audit as well as development and practical application of areas for its further improvement.

The market of audit services, as well as the audit quality assurance system in the Republic of Artsakh, are at the stage of creation and development and objectively require the suggestion and continuous improvement of scientifically based appropriate methodological approaches.

The aim and the tasks of the research. The main aim of the work is to develop approaches and suggestions aimed at ensuring the quality of audit activities in the modern conditions of economic reforms. To achieve the aim set the following tasks were put forward and solved in the work.

- to assess the role of audit in the economic system and to identify the problems of its implementation,
- to analyze the principles of accountability of productive organizations in the Republic of Artsakh,
- to analyze the legal framework that governs audit in Armenia, to identify existing omissions and to develop approaches aimed at their elimination,
- to study the international experience of audit activities,
- to present the audit process in the productive organizations of the Republic of Artsakh and to identify the specifics of the organization of the audit of productive organizations of the Republic,
- to investigate approaches to conducting inventory audits in productive organizations and to develop an audit procedure,
- to study methods for determining the cost of finished products and to analyze the process of full application of the revaluation principles, to develop methodological approaches to audit,
- to identify the features of the audit activities development,
- to make suggestions for improving the efficiency of audit in RA organizations.

Object and subject of the research. The object of the research is the process of financial audit in productive organizations of the Republic of Artsakh, and the subject is a set of problems of audit activity and the improvement of audit efficiency.

Main scientific results and novelty of the research. Based on the research and analysis carried out in the work, a number of results of theoretical and practical significance was obtained, among which the following stand out as scientific novelty:

- in order to collect reliable audit evidence during the inventory audit in productive organizations, a sequence of inventory audit procedures and the scope of applicable documents were proposed, based on which sufficient and complete information will be collected during the audit of inventory value to form an opinion,
- methodological approaches to the implementation of measures to obtain reliability (evidence) for assessing the distribution of costs for the production of finished products on the example of dairy production were proposed, the use of which will allow the auditor to collect sufficient audit evidence and determine the accuracy of accounting for the cost of finished products, identifying the risk of material misstatement,
- to provide professional support to the audit firm during the audit and ongoing monitoring it was proposed to form an independent specialized audit structure (representation) in RA, endowed with broad powers, which will contribute to the improvement of the effectiveness of audit as well as audit risk containment through the implementation of control functions,
- with the assistance of the government of the Republic of Artsakh, a set of necessary measures was proposed to improve the audit activity and the audit process. The implementation of these measures will encourage further development of audit activities and more effective implementation of audit procedures.

