

ՀՀ ԿՐԹՈՒԹՅԱՆ, ԳԻՏՈՒԹՅԱՆ, ՄՇԱԿՈՒՅԹԻ ԵՎ ՍՊՈՐՏԻ ՆԱԽԱՐԱՐՈՒԹՅՈՒՆ

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՊԵՏԱԿԱՆ ՏՆՏԵՍԱԳԻՏԱԿԱՆ ՀԱՄԱԼՍԱՐԱՆ

ՀՈՒՓՍԻՄԵ ՀՈՎՀԱՆՆԵՍԻ ՀՈՎՍԵՓՅԱՆ

**ՆԵՐՔԻՆ ԱՌԻԴԻՏԻ ԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ՌԻՍԿԵՐԻ ԲԱՑԱՀԱՅՏՄԱՆ ԵՎ ԿԱՆԽՄԱՆ
ԳՈՐԾՈՒՄ**

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

ՍԵՂՄԱԳԻՐ

ԵՐԵՎԱՆ – 2022

Ատենախոսության թեման հաստատվել է Երևանի պետական համալսարանում

Գիտական ղեկավար՝

տնտեսագիտության թեկնածու, դոցենտ
Զուրաբյան Կարինե Անուշավանի

Պաշտոնական ընդդիմախոսներ՝

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր
Լիանա Հայկազի Գրիգորյան

տնտեսագիտության թեկնածու, դոցենտ
Սողոմոն Ռաֆայելի Միրզոյան

Առաջատար կազմակերպություն՝

Հայ-Ռուսական համալսարան

Ատենախոսության պաշտպանությունը կայանալու է 2022թ. դեկտեմբերի 22-ին ժամը 14:00-ին, Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանում գործող ՀՀ ԲՈԿ-ի տնտեսագիտության թիվ 014 մասնագիտական խորհրդում:

Հասցե՝ 0025, Երևան, Մ.Նալբանդյան 128:

Ատենախոսությանը կարելի է ծանոթանալ Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանի գրադարանում:

Սեղմագիրն առաքված է 2022թ. նոյեմբերի 11-ին:

014 մասնագիտական խորհրդի գիտական քարտուղար,

Տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր



S.S. Մարտիրոսյան

Ատենախոսության թեմայի արդիականությունը:

Ներկայիս դինամիկ զարգացող աշխարհում նոր մարտահրավերներն ու գլոբալ հիմնախնդիրներն ավելի են սրում ձեռնարկատիրական գործունեության շահութաբերության, արժեքի ավելացման, վերահսկողական համակարգերի և առհասարակ կորպորատիվ կառավարման կատարելագործման հարցերը: Ներքին աուդիտը, լինելով համեմատաբար նոր և դինամիկ զարգացող մասնագիտություն, անգնահատելի դեր ունի կազմակերպությունների գործունեության բարելավման և արժեքի ավելացման գործում: Այդուհանդերձ, մասնագիտությունը թե՛ Հայաստանի և թե՛ ողջ աշխարհի մասշտաբով դեռևս չի հասցրել դառնալ լիարժեք ընդունված, ընկալված և հասկացված, ինչն էլ լրացուցիչ խոչընդոտներ է ստեղծում դրա արդյունավետ գործունեության, իր առջև դրված նպատակների ու խնդիրների լուծման, ինչպես նաև առաքելության իրականացման համար:

Համատարած թվայնացման և կիբեռանվտանգության գծով ռիսկերի աճի, ինչպես նաև կազմակերպությունների ու առհասարակ երկրների տարբեր առումներով փոխկապվածության այժմյան պայմաններում կազմակերպությունները գործունեության անընդհատության պահպանման և ճգնաժամակայունության բարձրացման ակնկալիքներով սկսում են ավելի շատ ուշադրություն դարձնել կազմակերպությունում տիրող մշակույթի և հատկապես կորպորատիվ կառավարման համակարգի գործունեության ու դրա տարրերի գործարկման և արդյունավետության բարձրացման ուղիների փնտրմանը: Ներքին աուդիտը, լինելով կորպորատիվ կառավարման համակարգի բաղկացուցիչ տարր, արդյունավետ գործունեություն ծավալելու և կազմակերպությունում իր պատշաճ դիրքն ամրապնդելու հարցում բախվում է տարատեսակ խնդիրների ու ռիսկերի, որոնց բացահայտումը դրանց շտկման ու մեղմման առաջին և կարևորագույն քայլերից է:

Այս պայմաններում խիստ արդիական է նաև կորպորատիվ կառավարման կարևորագույն տարրերից 2-ի՝ ներքին աուդիտի և ռիսկերի կառավարման գործառույթների տարանջատման հստակեցումն ու վերջիններիս հատման և փոխգործակցության շրջանակների, խնդիրների ու հնարավորությունների բացահայտումը:

Ատենախոսության հիմնական նպատակը և խնդիրները:

Ատենախոսության գլխավոր նպատակն է բացահայտել ներքին աուդիտի հիմնական խնդիրներն իրեն ներհատուկ ռիսկերի կառավարման և կազմակերպությանը բնորոշ ռիսկերի բացահայտման ու կանխման գործում և ներկայացնել դրանց մեղմման, ինչպես նաև ներքին աուդիտի արդյունավետության բարձրացման ուղիները: Այդ նպատակն իրագործելու համար առաջադրվել և լուծվել են հետևյալ խնդիրները՝

- ներկայացնել ներքին աուդիտի փիլիսոփայությունը, հստակորեն տարանջատել այն հարակից մասնագիտություններից և ուղղություններից՝ առանձնացնելով գլխավոր տարբերակիչ գծերն ու առանձնահատկությունները,
- վերհանել մասնագիտության ընկալման խնդիրներն ու դրանց դրսևորումները՝ ներկայացնելով դրանք շտկելու հնարավոր ուղիները,
- ուսումնասիրել ներքին աուդիտի իրականացման գծով տեղական և միջազգային փորձը, կարգավորման տեղական և միջազգային օրենսդրափրավական դաշտը, կատարել համադրություններ և համեմատություններ՝ հասկանալու և բացահայտելու համար առկա խնդիրների ծագման աղբյուրներն ու բարելավման հնարավոր ուղղությունները,

- տարանջատել ներքին աուդիտին ներհատուկ հիմնական ռիսկերը,
- ներկայացնել ռիսկերի կառավարման գործընթացներում ներքին աուդիտի հնարավոր դերերը և ռիսկերի բացահայտման ու կանխման գործում վերջինիս հիմնական խնդիրներն ու դրանց մեղմման հնարավոր ուղիները:

Հետազոտության օբյեկտը և առարկան:

Հետազոտության օբյեկտը ներքին աուդիտի ոլորտն է, իսկ առարկան՝ վերջինիս դերը, խնդիրներն ու հնարավորություններն ինչպես կազմակերպությանը բնորոշ, այնպես էլ ներքին աուդիտին հատուկ ռիսկերի բացահայտման և կանխման գործում:

Հետազոտության տեսամեթոդական և տեղեկատվական հիմքերը:

Հետազոտության համար տեսամեթոդական հիմք են հանդիսացել գլխավորապես արտասահմանյան հեղինակների՝ ներքին աուդիտ մասնագիտության, դրա գործառույթների, տեսակների, խնդիրների, կորպորատիվ կառավարման համակարգում ունեցած դերի, ռիսկերի կառավարման գործընթացներում թույլատրելի և ոչ ցանկալի դերերի ու հնարավոր խնդիրների մասով հրապարակումներն ու գրականությունը, ինչպես նաև տեղական և միջազգային մասնագիտական կառույցների ուսումնասիրությունները, հոդվածներն ու հրապարակումները: Աշխատանքում իրականացված ուսումնասիրությունների համար տեղեկատվական հիմք են հանդիսացել նաև հեղինակի կողմից հայաստանյան շուկայում ներգրավված մասնագիտական հանրության շրջանում անցկացված հարցումները, ինչպես նաև տեղական և միջազգային լիազոր մարմինների ու կառույցների կողմից իրականացված հարցումները և հրապարակված հաշվետվությունները:

Ատենախոսության հիմնական գիտական արդյունքներն ու նորույթը:

Ատենախոսության գիտական նորույթը կայանում է հետևյալում՝

- «ՆԱԻ 3 գծեր» մոդելի վերլուծության և կիրառելիության գնահատման արդյունքում բացահայտվել են մոդելի հնարավոր բացերն ու առաջարկվել բարելավման ուղիներ,
- կազմակերպության ընդհանուր վերահսկողական համակարգում ներքին աուդիտի դերն ու խնդիրները հստակեցնելու նպատակով մշակվել և ներկայացվել է կազմակերպության վերահսկողական համակարգի պարզեցված մոդել,
- ներքին աուդիտի հաշվետվողականության համակարգի բարելավման, գործառույթների հստակեցման և արդյունավետության գնահատման համակարգի կատարելագործման նպատակով բացահայտվել են ՀՀ օրենսդրական խնդիրներն ու ներկայացվել լուծման ուղիները,
- ներքին աուդիտի գործառույթների արդյունավետության բարձրացման նպատակով մշակվել և ներկայացվել է ներքին ու արտաքին գնահատման ընդհանրական հայեցակարգ, ինչպես նաև աուդիտորական աշխատանքների պլանավորման գործընթացում ֆինանսական վերլուծությունների կիրառման մեթոդական մոտեցում:

Հետազոտության արդյունքների տեսական և գործնական նշանակությունը:

Ատենախոսությունն իրենից ներկայացնում է ներքին աուդիտի և կորպորատիվ կառավարման համակարգում, ինչպես նաև ռիսկերի բացահայտման և կանխման գործընթացներում դրա դերակատարության գծով հայալեզու համալիր հետազոտություն, որը կարող է օգտագործվել հետագա գիտագործնական ուսումնասիրություններում: Աշխատանքը կարող է օգտակար լինել ինչպես սկսնակ ուսումնասիրողների համար, այնպես էլ ոլորտին որոշակիորեն մոտ գտնվող մասնագետների համար՝ որպես ուղեցույց:

Հետազոտության արդյունքները, բացահայտած խնդիրները, մշակված մոտեցումներն ու կատարված առաջարկությունները կարող են գործնական կիրառություն գտնել ներքին աուդիտին առնչվող օրենսդրաիրավական դաշտի կատարելագործման նախաձեռնություններում, իսկ կազմակերպությունների կառավարող մարմինների և խորհուրդների դեպքում՝ ուղենիշ հանդիսանալ կորպորատիվ կառավարման համակարգի բարելավման, ներքին աուդիտի գործառնությունների արդյունավետության բարձրացման անհրաժեշտ հիմքերի և նպաստավոր միջավայրի ձևավորման, ինչպես նաև արդյունավետ գնահատման համակարգի ներդրման համար:

Ատենախոսության արդյունքների փորձաքննությունը և հրապարակումները:

Ատենախոսության հիմնական արդյունքները քննարկվել են ԵՊՀ Տնտեսագիտության և կառավարման ֆակուլտետի Ֆինանսահաշվային ամբիոնի նիստերի, ինչպես նաև մասնագիտական ծրագրերի շրջանակներում: Հետազոտության հիմնական դրույթներն արտացոլված են հեղինակի վեց գիտական հոդվածներում:

Ատենախոսության կառուցվածքը և ծավալը:

Ատենախոսությունը կազմված է ներածությունից, երեք գլուխներից, եզրակացություններից, օգտագործված գրականության ցանկից (121 անուն) և հավելվածներից: Ատենախոսությունը շարադրված է 182 էջի վրա (առանց հավելվածների), ներառում է 16 գծապատկեր և 19 աղյուսակ:

Ներածությունում հիմնավորվել է ատենախոսության թեմայի արդիականությունը, ներկայացվել են հետազոտության հիմնական նպատակն ու խնդիրները, օբեյկտն ու առարկան, տեսամեթոդական և տեղեկատվական հիմքերը, ձևակերպվել են հետազոտության հիմնական արդյունքներն ու գիտական նորոյթը, ինչպես նաև դրանց տեսական ու գործնական նշանակությունը:

Հետազոտության առաջին՝ «**Ներքին աուդիտի տեսամեթոդական հիմքերը**» խորագիրը կրող գլխում պատմական ակնարկ է կատարվել ներքին աուդիտի ծագմանն ու զարգացմանը, քննարկվել են վերջինիս փիլիսոփայությանն առնչվող մի շարք հարցեր, տրվել է ներքին աուդիտի սահմանումը¹, համաձայն որի՝ այն անկախ, անաչառ հավաստիացման և խորհրդատվական գործառույթ է՝ կազմակերպության գործառնությունները բարելավելու և արժեք ավելացնելու համար, որն օգնում է կազմակերպությանն իրագործելու իր նպատակները՝ հետևողականորեն գնահատելով և բարելավելով ռիսկերի կառավարման, վերահսկողության և կառավարման գործընթացների արդյունավետությունը: Ներկայացվել է նաև Ներքին աուդիտորների ինստիտուտի (ՆԱԻ) որդեգրած ռիսկահենք աուդիտների մեթոդաբանությունը, որը կապում է ներքին աուդիտին կազմակերպության ռիսկերի կառավարման ընդհանուր հայեցակարգի հետ և թույլ տալիս ներքին աուդիտին հավաստիացում տրամադրել խորհրդին առ այն, որ ռիսկերի կառավարման գործընթացներն արդյունավետորեն են կառավարում ռիսկերը՝ կազմակերպության ռիսկի ախորժակին համապատասխան²:

Այս գլխում ընդհանրացված կերպով ներկայացվել են ներքին աուդիտին վերաբերող հիմնական թյուրընկալումները և տրվել դրանց մեկնաբանությունները:

Տարբեր աղբյուրներում առկա դասակարգումներն ուսումնասիրելով և համադրելով պրակտիկ փորձի հետ՝ համակցված կերպով ներկայացվել են ներքին աուդիտի հիմնական գործառույթները, ինչպես նաև դրա ընդհանրացված տեսակներն իրենց գործառույթների հիմնական շրջանակով:

Հաջորդիվ ներկայացվել է կորպորատիվ կառավարման համակարգի էությունը, տրվել են կորպորատիվ կառավարման ամենահաճախադեպ և բնորոշ սահմանումները, որոնք հնարավորություն են տալիս առավել հստակ պատկերացնել վերջինիս էությունն ու համակարգի աշխատանքը:

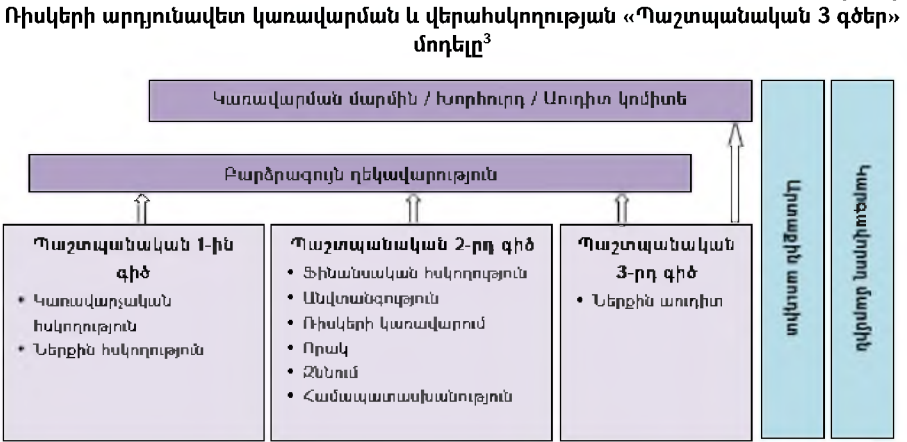
Կորպորատիվ կառավարման համակարգում ներքին աուդիտի տեղն ու դերն առավել պատկերավոր և հասկանալի դարձնելու նպատակով նշված ենթագլխում ներկայացվել է նաև «ՆԱԻ 3 գծեր» (նախկինում՝ «Ռիսկերի արդյունավետ կառավարման և վերահսկողության պաշտպանական 3 գծեր») մոդելը՝ թարմացված և հին տարբերակներով, որոնք պատկերված են ստորև բերված գծապատկերներում: Այստեղ հստակ երևում է, որ ներքին աուդիտը մոդելում միանձնյա զբաղեցնում է 3-րդ գիծը: Ներկայացվել են մոդելի բաղադրիչներն իրենց նկարագրով, տարվել են համեմատականներ մոդելի հին և նոր տարբերակների միջև, մեկնաբանվել է հաշվետվողականության մեխանիզմը, ներկայացվել են մոդելի հնարավոր բացերն ու խնդիրները և մատնանշվել

¹<https://www.theiia.org/en/about-us/about-internal-audit/>. 16.10.2022

²Hovsepian H. – “Internal audit philosophy”, “Finance and accounting” scientific journal, IATC Educational fund, 2 (6), Yerevan, 2020, p. 124

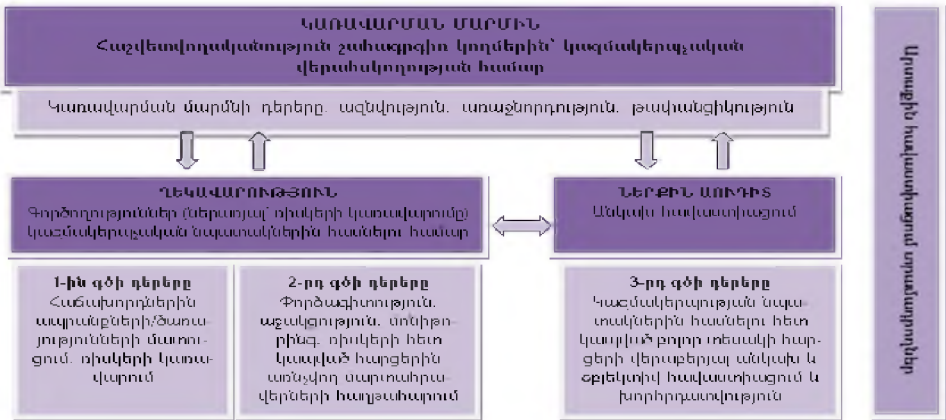
այն ուղղությունները, որոնց բարելավման դեպքում մոդելն ավելի կիրառելի կարող է դառնալ տարբեր կազմակերպությունների պարագայում:

Գծապատկեր 1



Գծապատկեր 2

«ՆԱԻ 3 գծեր մոդելը»⁴



Նշված մոդելի ներկայացմանն ու մեկնաբանմանը հաջորդել է ներքին աուդիտի և ներքին վերահսկողության միջև գլխավոր տարբերությունների վերհանումը: Կազմա-

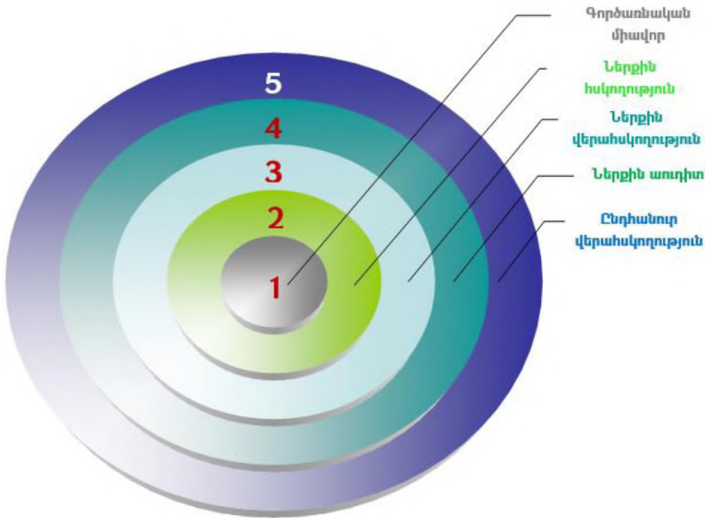
³ “IIA Position Paper: The Three Lines of Defense In Effective Risk Management And Control”, The IIA Global, Florida, USA, 2013, p. 2
([https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/ippf%20pp%20the%20three%20lines%20of%20defense%20in%20effective%20risk%20management%20and%20control\[1\].pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/ippf%20pp%20the%20three%20lines%20of%20defense%20in%20effective%20risk%20management%20and%20control[1].pdf), 16.10.2022)

⁴ “The IIA’s Three Lines Model: An update of the Three Lines of Defense”, The IIA Global, Florida, USA, 2020, p. 4 (<https://www.theiaa.org/globalassets/site/about-us/advocacy/three-lines-model-updated.pdf>, 16.10.2022)

կերպության ընդհանուր վերահսկողական համակարգում ներքին աուդիտի տեղի և դերի ընդգծման ու հարակից ուղղություններից տարանջատման նպատակով մշակվել է կազմակերպության վերահսկողական համակարգի պարզեցված մոդել, որը ներկայացված է ստորև բերված գծապատկերում:

Գծապատկեր 3

Կազմակերպության ընդհանուր վերահսկողության պարզեցված մոդելը⁵



Հաջորդիվ ընդհանրացված կերպով ներկայացվել են ներքին աուդիտի ռեսուրսավորման հիմնական մոդելները և համեմատականներ տարվել դրանց միջև հիմնական առավելությունների ու թերությունների գծով:

Նույն գլխում ներկայացվել են նաև ռիսկերի կառավարման հիմնական բնորոշումները, էությունը, սկզբունքները, անդրադարձ է կատարվել ներքին աուդիտի մասնագիտական գործունեության միջազգային ստանդարտների այն դրույթներին, որոնք առնչվում են ռիսկերի կառավարմանը: Այնուհետև ներկայացվել են ռիսկերի կառավարման գործում մասնագիտական գրականությունում առանձնացված ներքին աուդիտի 3 խումբ դերերը, որոնք բերված են ստորև պատկերված գծապատկերում:

⁵ Մոդելը մշակվել է հեղինակի կողմից

Ձեռնարկությունների ռիսկերի կառավարման գործում ներքին աուդիտի դերերն ըստ խմբերի⁶



1-ին խմբում ներքին աուդիտի հիմնական դերերն են, որոնք վերաբերում են ներքին աուդիտի հավաստիացման գործառնություններին: 2-րդ խումբը՝ ներքին աուդիտի օրինական դերերը երաշխիքներով (legitimate internal audit roles with safeguards), ներկայացնում է խորհրդատվական ծառայությունների հետ կապված դերերը, որոնք կարող են բարելավել կազմակերպության կառավարման, ռիսկերի կառավարման և վերահսկողական գործընթացները: 3-րդ խմբի դերերը վերաբերում են կառավարման պարտականություններին: Նշված դերերը ներքին աուդիտը չպետք է ստանձնի, քանի որ այդ դեպքում կխաթարվեն վերջինիս անկախությունն ու օբյեկտիվությունը:

Աշխատանքի 1-ին գլխում ընդհանրացված կերպով ներկայացվել են նաև ներքին աուդիտին ներհատուկ հիմնական ռիսկերը՝ համապատասխան մեկնաբանություններով, օրինակներով, նշված ռիսկերի առաջացման պատճառներով և մեղմման հնարավոր քայլերի հետ կապված առաջարկություններով: Ներքին աուդիտին ներհատուկ ռիս-

⁶ U. L. Anderson, M. J. Head, S. Ramamoorti, C. Riddle, M. Salamasick, P. J. Sobel, “Internal Auditing. Assurance & Advisory services”, The Internal Audit Foundation, 4th edition, Lake Mary, FL 32746, USA, 2017, p. 238

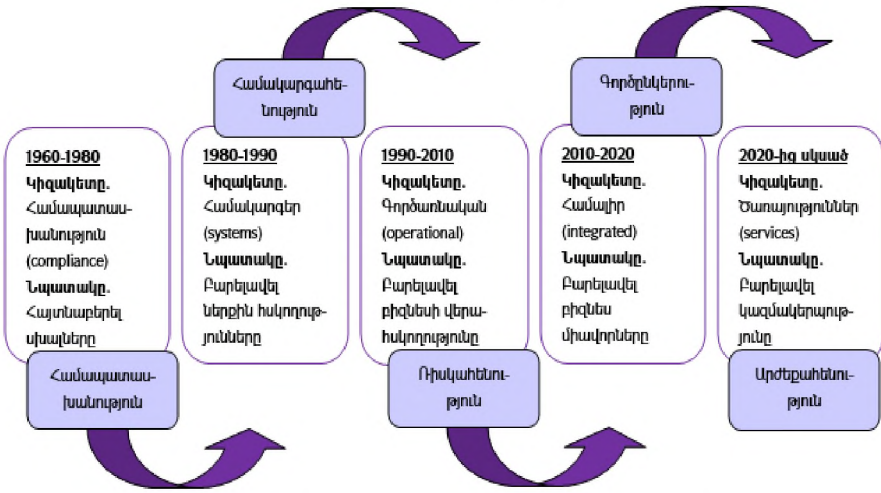
կերի թվում նշվել են՝ ներքին աուդիտի գործառույթի անկախությանն ու անաչառությանը վերաբերող, հեղինակության հետ կապված, ձախողման, ռեսուրսների անբավարարության, վատնման/անհամապատասխանության, կիրքերանտվանգության, ընտրանքային, ճգնաժամակայունության և ներքին աուդիտորների անվտանգության ռիսկերը:

«Նտազոտության երկրորդ՝ **«Ներքին աուդիտի զարգացման միջազգային փորձը»** խորագիրը կրող գլխում անդրադարձ է կատարվել ներքին աուդիտի մասնագիտական ուղեցույցների ստեղծմանն ու զարգացմանը՝ սկսած նախորդ դարից: Ներկայացվել է ներքին աուդիտի մասնագիտական գործունեության միջազգային հայեցակարգը (IPPF)՝ իր կառուցվածքով և հիմնական դրույթներով: Հակիրճ անդրադարձ է կատարվել ներքին աուդիտի միջազգային ստանդարտներին, էթիկայի կանոններին, պարտադիր և ցանկալի ուղեցույցներին: Հաջորդիվ ներկայացվել են միջազգային այն կառույցներն ու կազմակերպությունները, որոնք ներքին աուդիտի կարգավորման և զարգացման գործում նշանակալի դերակատարություն ունեն: Այդ կառույցներից առաջնայինը Ներքին աուդիտորների ինստիտուտն (ՆԱԻ) է, որը ներքին աուդիտ մասնագիտության գլոբալ ստանդարտներ ստեղծող և ներդնող կառույցն է: Ներկայացվել են նաև Աուդիտի բարձրագույն մարմինների միջազգային կազմակերպության (INTOSAI), Տեղեկատվական համակարգերի աուդիտի և հսկողության ասոցիացիայի (ISACA), Ստանդարտացման միջազգային կազմակերպության (ISO), Թրեդուեյի անվան հանձնաժողովի հովանավոր կազմակերպությունների կոմիտեի (COSO), Բազելյան կոմիտեի և Նյու Յորքի ֆոնդային բորսայի հիմնական պահանջներն ու կարգավորումները, որոնք առնչվում են ներքին աուդիտին:

Հատուկ շեշտադրում է կատարվել Բազելյան կոմիտեի «Ներքին աուդիտի գործառույթը բանկերում» փաստաթղթի 20 սկզբունքներից 10-րդի և 15-րդի մասով, որոնցից առաջինը ներկայացնում է տնօրենների խորհրդի կողմից ստեղծվող աուդիտ կոմիտեի կամ դրա համարժեքի նշանակությունն ու դերը՝ որպես ներքին աուդիտի գործառույթը վերահսկող մարմին, իսկ երկրորդն ընդհանուր առմամբ առաջարկում է, որ խոշոր, ինչպես նաև միջազգայնորեն ակտիվ բանկերը ներքին աուդիտի գործառույթն իրականացնեն սեփական կադրերի միջոցով:

Ներքին աուդիտի զարգացման միջազգային փորձի շրջանակներում ներկայացվել է ներքին աուդիտի էվոլյուցիոն շղթան, որը լավագույնս ներկայացնում է գլոբալ առումով մասնագիտության անցած ուղին: Նշված շղթան պատկերված է ստորև բերված գծապատկերում:

«Ներքին աուդիտի էվոլյուցիան»⁷



Աշխարհի տարբեր երկրներում ու տարաշաճրջաններում ներքին աուդիտը էվոլյուցիոն զարգացման տարբեր փուլերում է գտնվում, և դրա պատճառները կարող են լինել ինչպես ընդհանրական, այնպես էլ խիստ առանձնահատուկ: Այս կապակցությամբ աշխատանքի երկրորդ գլխում ներկայացվել են մի շարք ուսումնասիրություններ տարբեր երկրներում և տարածաշրջաններում ներքին աուդիտի իրականացման և զարգացման առանձնահատկությունների հետ կապված: Վերջիններս վերահաստատել են Հյուսիսային Ամերիկայում և Արևմտյան Եվրոպայի մի շարք երկրներում ներքին աուդիտի զարգացվածության համեմատաբար բարձր մակարդակի առկայությունը, ինչպես նաև բացահայտել մի շարք խնդիրներ, որոնք առկա են այլ տարածաշրջաններում և երկրներում: Նշված խնդիրների թվում են՝ ռիսկահենք աուդիտների անցկացման, ներքին աուդիտի հաշվետվողականության, անկախության պահպանման, մասնագետների պատրաստման ու վերապատրաստման, ներառյալ՝ որակավորման խնդիրները, ինչպես նաև օրենսդրաիրավական կարգավորումների անկատարությունները:

Այս գլխում ներկայացվել են նաև ներքին աուդիտի զլորբալ մարտահրավերները, որոնց թվում են՝ արհեստական ինտելեկտը, թվայնացումն ու ավտոմատացումը, կիրբերանվտանգությունը, ճգնաժամակայունությունը, ռեսուրսային խնդիրները (կադրային, տեխնոլոգիական, ֆինանսական), գիտելիքների ու հմտությունների տարազանումը, ինչպես նաև օրենսդրաիրավական փոփոխությունների անհրաժեշտությունը: Նշված մարտահրավերները տարբեր ազդեցություններ կարող են թողնել ներքին աուդիտի գործառույթի իրականացման և վերջինիս զարգացման գործում: Մասնավորապես՝ կարող են նոր հարցեր ու խնդիրներ առաջանալ ներքին աուդիտի անկախության, գործունեության իրականացման արդյունավետության, պլանավորման գործընթացների, տեղեկատվական անվտանգության ապահովման, համապատասխան գիտելիքներով ու հմտություններով մասնագետների ներգրավման և պահպանման, ներքին աուդիտի առաքելության, դերի և նշանակության վերահաստատման ու հիմնավորման մասով:

⁷ Bruce Turner AM, Andrew Cox – “Internal Audit in Australia”, 2nd edition, IIA-Australia, 2020, p. 5

Այս համատեքստում ներքին աուդիտի մարտահրավերներն ու դրանցից բխող խնդիրները դիտարկվել են նաև գլոբալ պանդեմիկ ճգնաժամի շրջանակներում:

Աշխատանքի երրորդ՝ «**Ներքին աուդիտի արդի վիճակը և հիմնական խնդիրները ՀՀ-ում**» խորագրով գլխում ներկայացվել են ՀՀ-ում ներքին աուդիտի իրականացման մասով օրենսդրահրավակական համակարգի հնարավորություններն ու բացերը, ՀՀ-ում ներքին աուդիտի իրականացման ընդհանուր պատկերն ու առկա հիմնական խնդիրները: Օրենսդրահրավակական կարգավորումների հետ կապված խնդիրներ հայտնաբերվել են հատկապես հանրային հատվածում, մի շարք նկատառումներ են կատարվել ներդրումային ոլորտին, ինչպես նաև կորպորատիվ օրենսդրությանն առնչվող իրավական ակտերի մասով, իսկ հաշվետվողական համակարգի կատարելագործման համար առաջարկություններ են կատարվել նաև բանկային ու ապահովագրական ոլորտները կարգավորող օրենսդրահրավակական դաշտի գծով:

Ուսումնասիրությունները ցույց են տվել, որ ներքին աուդիտի գծով կարգավորումներ ներկայացնող ՀՀ օրենսդրահրավակական ակտերը նախևառաջ պետք է որոշակի թարմացումների ենթարկվեն՝ մասնագիտական գործունեության միջազգային ստանդարտներին և հատկապես ներքին աուդիտի սահմանմանն ու գործառույթներին պատշաճորեն համապատասխանելու համար: Մասնավորապես՝ «Արժեթղթերի շուկայի մասին» ՀՀ օրենքում և «ՀՀ կորպորատիվ կառավարման կանոնագրքին հավանություն տալու մասին» ՀՀ Կառավարության 30.12.2010թ. N 1769-Ա որոշման մեջ ներկայացված ներքին աուդիտի սահմանումը չի համապատասխանում միջազգային ստանդարտներով տրվող սահմանմանը, ինչն իր հերթին կարող է թուլորնկալումներ առաջացնել մասնագիտության գործառույթների մասով և խոչընդոտել վերջինիս զարգացմանն ու արդյունավետության բարձրացմանը:

Հանրային հատվածի ներքին աուդիտը կարգավորող «Ներքին աուդիտի» մասին ՀՀ օրենքը, ՀՀ ֆինանսների նախարարի 2011թ. դեկտեմբերի 8-ի թիվ 974-Ն հրամանը, ինչպես նաև ՀՀ կառավարության 2011թ. օգոստոսի 11-ի թիվ 1233-Ն որոշումը նույնպես էական թարմացումների կարիք ունեն, քանի որ ընդունումից հետո որևէ էական փոփոխության չեն ենթարկվել: Մասնավորապես՝ հարկավոր է ավելացնել ներքին աուդիտի միջազգային ստանդարտներից 1112-ին⁸ («Ներքին աուդիտի ղեկավարի դերերը ներքին աուդիտից դուրս») ստանդարտին համարժեք կարգավորումը, լրացուցիչ և հստակեցնող դրույթներ ավելացնել 2120 «Ռիսկերի կառավարում» ստանդարտի Խ3 մեկնաբանության, աուդիտ կոմիտեի, ներքին աուդիտի հաշվետվողականության և արտաքին գնահատման մասով: Կարևոր է նաև օրենսդրորեն բացառել պետության համար ռազմավարական նշանակություն ունեցող, ինչպես նաև պետական գաղտնիք պարունակող տեղեկատվության հետ առնչվող կառույցների պարագայում ներքին աուդիտի գործառույթի ամբողջական արտապատվիրման հնարավորությունը:

Հաջորդիվ ներքին աուդիտի գործառույթի արդյունավետության բարձրացման նպատակով նշված գլխում ներկայացվել է գործառույթի ներքին և արտաքին գնահատման, ինչպես նաև ռիսկահենք աուդիտի պլանավորման գործընթացում ֆինանսական վերլուծությունների օգտագործման ընդհանրական մեթոդական մոտեցում:

Ինչ վերաբերում է ՀՀ-ում ներքին աուդիտի իրականացման ընդհանուր պատկերին և առկա խնդիրներին, այս կապակցությամբ աշխատանքի 3-րդ գլխում ներկայացվել են

⁸ <https://www.theiia.org/globalassets/documents/standards/standards-2017/ippf-standards-2017-armenian.pdf>, էջ 17-18, 16.10.2022

իրականացված մի շարք հարցումների և ուսումնասիրությունների արդյունքներ: 2021թ. երկրորդ կեսին ներքին աուդիտ ունեցող ՀՀ կազմակերպությունների շրջանում անց է կացվել հարցում, որին պատասխանել են տարբեր ոլորտներ ներկայացնող 48 կազմակերպություններ, որոնք կազմել են հարցման ենթարկված կազմակերպությունների շուրջ 51%-ը: Նշված կազմակերպություններում տվյալ ժամանակաշրջանում ընդհանուր հաշվով աշխատելիս են եղել 196-201 ներքին աուդիտորներ, որոնցից Ներքին աուդիտորների ինստիտուտ-Հայաստանին անդամակցել են ընդամենը 66-ը կամ 33-34%-ը, ինչը վկայում է մասնագիտական գլխավոր կառույցի հետ համագործակցության բավականին ցածր մակարդակի առկայության մասին: Հարցման արդյունքները ցույց են տվել, որ ներքին աուդիտորների շրջանում զգալիորեն ցածր է միջազգային որակավորում ունեցողների (թվով 15) և SS աուդիտորների (թվով 12, որից 7-ը՝ որակավորված) թիվը: Հաջորդիվ ներկայացվել են ներքին աուդիտորների կողմից ներքին աուդիտի մասնագիտական գործունեության միջազգային ստանդարտներին իրենց գործունեության համապատասխանության, կազմակերպությունում կորպորատիվ կառավարման արդյունավետության և ներքին աուդիտի անկախության, կազմակերպության արժեքի ավելացման ու գործունեության բարելավման, ինչպես նաև ռիսկերի բացահայտման ու կանխման գործում ներքին աուդիտի դերի, «Պաշտպանական 3 գծեր մոդելի» կիրառելիության և դրա արդյունավետության, հեռավար աշխատանքի պրակտիկայի կիրառման և դրա արդյունավետության գծով տրված գնահատումները, ինչպես նաև վերջին 5 տարվա ընթացքում ներքին աուդիտի արտաքին գնահատման իրականացման պատկերը: Հարցմանը մասնակցած ներքին աուդիտորների պատասխանների հիման վրա դասակարգվել են նաև ներքին աուդիտին ներհատուկ թոփ ռիսկերը:

Նշված գլխում անդրադարձ է կատարվել նաև ՀՀ-ում ներքին աուդիտի հաշվետվողականության համակարգի ընդհանուր պատկերին, ինչպես նաև ուսումնասիրված կազմակերպությունների կողմից կիրառվող ռեսուրսավորման մոդելներին, ինչի արդյունքում պարզվել է, որ հարցված կազմակերպություններն ու կառույցները նախապատվությունը տալիս են գերազանցապես ներպատվիրման մոդելին: Այս համատեքստում ներկայացվել են նաև հանրային հատվածի ներքին աուդիտի ռեսուրսավորման մասով վերջին տարիների զարգացումներն ու էական փոփոխությունները, որոնք նոր խնդիրներ են ստեղծել ոլորտի զարգացման և արդյունավետության բարձրացման համար:

Ուսումնասիրությունները ցույց են տվել, որ 2019թ.-ի վերջից մեկնարկած հանրային հատվածի ներքին աուդիտի գործառույթի համատարած արտապատվիրման պրակտիկայի անցնելու գործընթացներն ու դրանց համար հիմք հանդիսացող որոշումները չունեն էական հիմնավորումներ, չկան արտաքին ու ներքին գնահատման հստակ արդյունքներ: Այս կապակցությամբ աշխատանքի երրորդ գլխում ներկայացվել են նաև մի շարք քանակական ցուցանիշներ, որոնք վկայում են, որ արտապատվիրման պրակտիկային անցումն ընդհանուր առմամբ չի բարելավել անգամ հանրային հատվածում իրականացվող ներքին աուդիտին վերաբերող քանակական ցուցանիշները: Վերջիններս ներկայացված են ստորև բերված աղյուսակում:

**«Հ հանրային հատվածում 2015-2021 թթ. իրականացված աուդիտների քանակական
ցուցանիշները»⁹**

հաա

Աուդիտի տեսակը	2015թ.	2016թ.	2017թ.	2018թ.	2019թ.	Միջին ցուցանիշ	2020թ.	2021թ.
Համակարգի գնահատման աուդիտ	714	620+148	655+163	579+68	544+31	704	191+48	354
Կատարողականի աուդիտ	26	66	52	54	66	53	32+24	24
Ֆինանսական աուդիտ	447	550	436	443	340+1	443	171+1	165
ՏՏ աուդիտ	2	3	5	0	0	2	0	0
Համապատասխանության կամ իրավական աուդիտ	637	289	265	202	194+1	318	118+21	301
Գումների աուդիտ	253	198	162	1,075	203	378	263+145	148
Իրավապահ մարմիններին ներկայացված նյութեր	3	7	13	67	152	48	57	100
Ռեզուլտույն կարգավորված նյութեր	37,280	12,041+ 5,099	11,022+ 2,430	8,239+ 837	6,145+ 284	16,675	2,102+ 600	4,070

Վերոնշյալ աղյուսակում 2020 և 2021թթ. տվյալները ներկայացված են վերջում, քանի որ հանրային հատվածի կառույցների ու կազմակերպությունների ՆԱ ստորաբաժանումների լուծարման և արտապատվիրման բուն գործընթացը փաստացի այդ շրջանից է սկսվել, և տվյալներն առանձին են ներկայացվել առավել պատկերավոր դարձնելու համար տեղի ունեցող գործընթացների արդյունքները: Աղյուսակի որոշ վանդակներում նշված տվյալներից 1-ին թիվը ներկայացնում է պետական կառավարման մարմինների (ՊՄ) և ՏԻՄ ներքին աուդիտի ստորաբաժանումների ներկայացրած, իսկ 2-րդը՝ ներքին աուդիտի համակարգ ներդրած և աշխատանքները մասնավոր կազմակերպության պատվիրակած կառույցների (հիմնականում՝ գյուղական համայնքների) տվյալները:

⁹ Հովսեփյան Հ. - «Հ հանրային հատվածի ներքին աուդիտի հիմնահարցեր», «Գիտական Արցախ», № 3 (6), Երևան, 2020, էջ 230;

ՀՀ ֆինանսների նախարարի 30.04.2019թ N 332-Ա հրամանի հավելված, «ՀՀ հանրային հատվածի ՆԱ համակարգի 2018թ. հաշվետվություն», էջ 22-24, 26-28

https://minfin.am/website/images/files/Hashvetvutyun_2018.pdf, (19.02.2022); ՀՀ ֆինանսների նախարարի 29.04.2020թ. N 124-Ա հրամանի հավելված, «ՀՀ հանրային հատվածի ՆԱ համակարգի 2019թ. հաշվետվություն», էջ 26-28, 30-32

https://minfin.am/website/images/files/Hashvetvutyun_2019.pdf, (19.02.2022); ՀՀ ֆինանսների նախարարի 03.05.2021թ. N 186-Ա հրամանի հավելված, «ՀՀ հանրային հատվածի ներքին աուդիտի համակարգի 2020թ. հաշվետվություն», էջ 23-26

https://minfin.am/website/images/files/2020_Nerqin_auditi_hashvetvutyun.pdf, (19.02.2022); ՀՀ ֆինանսների նախարարի 30.04.2022թ. N 196-Ա հրամանի հավելված, «ՀՀ հանրային հատվածի ՆԱ համակարգի 2020թ. հաշվետվություն», էջ 20-22

<https://www.minfin.am/website/images/files/5df89b6f.pdf>, (29.05.2022); ՀՀ ֆինանսների նախարարի 2018թ. ապրիլի 27-ի N 178-Ա հրամանի հավելված, «ՀՀ հանրային հատվածի ՆԱ համակարգի 2017թ. հաշվետվություն», էջ 17-23 (տրամադրվել է ՀՀ ֆինանսների նախարարության կողմից՝ ի պատասխան ներկայացված դիմումի)

Ինչպես երևում է աղյուսակից, 2015-2019թթ. իրականացված աուդիտների ներկայացված տեսակների միջինացված ցուցանիշները հիմնականում բարձր են 2020թ. և 2021թ. իրականացված աուդիտների քանակից: Ցավալիորեն ակնհայտ է նաև ՏՏ աուդիտի չափազանց ցածր, իսկ վերջին տարիներին՝ 0-ական ցուցանիշը, որը բավականին վատ արդյունք է, հատկապես՝ ներկայիս տեղեկատվական դարաշրջանում: Այս մասով ևս փոփոխություն չի եղել 2019թ. որոշումներից, այսինքն՝ ներքին աուդիտի գործառույթի ամբողջական արտապատվիրման պրակտիկային անցնելուց հետո: Մտահոգիչ է նաև կատարողականի աուդիտի տևական ցածր ցուցանիշը:

Նշված ցուցանիշները, ինչպես նաև ՀՀ-ում ներքին աուդիտի ընդհանուր պատկերի գծով աշխատանքում ներկայացված ուսումնասիրության մյուս արդյունքները և մեկ անգամ վկայում են ներքին աուդիտի գծով օրենսդրափրավական բարեփոխումների և առհասարակ մասնագիտության զարգացման ու արդյունավետության բարձրացման համար նպաստավոր պայմանների ու միջավայրի ձևավորման անհրաժեշտության մասին:

Ատենախոսության «Եզրակացություններ» բաժնում ամփոփ ներկայացվել են հետազոտության հիմնական արդյունքներն ու եզրահանգումները.

- ներքին աուդիտի՝ որպես առանձին ուղղության և մասնագիտության ընդունման և պատշաճ զարգացման գլխավոր խոչընդոտներից մեկը վերջինիս փիլիսոփայության, էության ու առաքելության ընկալման հետ կապված խնդիրներն են, որոնք բավարար մասնագիտական կրթության հնարավորությունների, հասանելի ու մատչելի գրականության և տեսական ու գործնական նյութերի բացակայության արդյունք են,
- ներքին աուդիտի՝ որպես առանձին ճյուղի պատշաճ ընկալման և տեսագործնական մակարդակով զարգացման համար անհրաժեշտ է վերանայել բուհերի կրթական ծրագրերը, հստակ ժամեր հատկացնել և հատուկ մեթոդներ ու մոտեցումներ կիրառել որակյալ և իրազեկ մասնագետների պատրաստման, ինչպես նաև ոլորտում աշխատող մասնագետների վերապատրաստման արդյունավետ ծրագրերի ներդրման, տեղական ու միջազգային մասնագետների հետ փորձի փոխանակման, մասնագիտական գրականությանն ու նյութերին հասանելիության հնարավորություններն ավելացնելու համար,
- տեղական, ինչպես միջազգային շուկաներում դեռևս առկա են որոշ խնդիրներ կորպորատիվ կառավարման և մշակույթի զարգացման մասով, իսկ ներքին աուդիտի զարգացումը՝ որպես կորպորատիվ կառավարման ինտեգրալ մաս, մեծապես պայմանավորված է նաև այդ համակարգի լիարժեք կայացմամբ ու համապատասխան օրենսդրափրավական կարգավորմամբ,
- ներքին աուդիտը, լինելով կորպորատիվ կառավարման համակարգի կարևորագույն տարրերից մեկը, իր գործունեության ընթացքում յուրահատուկ հարաբերությունների շրջանակ ունի այդ համակարգի մյուս կարևորագույն տարրի՝ ռիսկերի կառավարման հետ, ինչի կապակցությամբ մասնագիտական գրականությունն առանձնացնում է ներքին աուդիտի դերերը՝ ընդգծելով, թե ռիսկերի կառավարման գործընթացներում որ դերերն են թույլատրելի, ցանկալի կամ ոչ թույլատրելի, այդ թվում՝ ներքին աուդիտի անկախությունն ու անաչառությունը վտանգող. նշված դերերի հետ կապված բաժանարար սահմանները պատշաճորեն ապահովելու համար կազմակերպությունները, ինչպես նաև կոնկրետ ոլորտները հստակ և արդյունավետ կարգավորումների կարիք ունեն,

- ներքին աուդիտը, կազմակերպությանը բնորոշ ռիսկերից զատ, գործ ունի նաև իրեն ներհատուկ մի շարք ռիսկերի հետ, և այս 2 խումբ ռիսկերի հստակ տարանջատումն ու գիտակցումը կարևոր նշանակություն ունեն ռիսկերի բացահայտման և կանխման գործում ներքին աուդիտի դերի արդյունավետ իրականացման համար, ուստի կարևոր է ինչպես գործնական, այնպես էլ գիտական ուսումնասիրման շրջանակներում հստակորեն առանձնացնել ռիսկերը, ծագման աղբյուրները, դրսևորումներն ու հնարավոր հետևանքները, ինչպես նաև դրանց կառավարման գործում ներքին աուդիտի դերերը,
- «ՆԱԻ 3 գծեր մոդելը», որն առավել հայտնի է իր նախկին՝ «Ռիսկերի արդյունավետ կառավարման և վերահսկողության պաշտպանական 3 գծեր մոդել» անունով, հանդիսանում է օրինակելի մոդել, ինչն անհրաժեշտ կողմնորոշիչ կարող է լինել կազմակերպությունում ներքին աուդիտի դերի ու դիրքի, կառուցվածքային այլ ստորաբաժանումների հետ փոխհարաբերությունների, ինչպես նաև հաշվետվողականության համակարգի գծով հստակ պատկերացում կազմելու և դրանով առաջնորդվելու համար. միևնույն ժամանակ ուսումնասիրություններն ինչպես միջազգային շուկաներում, այնպես էլ տեղական տարբեր ոլորտներ ներկայացնող մի շարք կազմակերպությունների շրջանում, ցույց են տվել, որ վերոնշյալ մոդելը ներկայումս ոչ բոլոր ոլորտների և կազմակերպությունների դեպքում է լիարժեքորեն կիրառելի, ուստի այն լրացուցիչ բարելավումների կարիք ունի՝ առանձին ոլորտներում ու կազմակերպություններում գործող մոդելներին համապատասխան և համարժեք կիրառելիություն ապահովելու ու արդյունավետությունը բարձրացնելու համար.
- ռիսկերի կառավարման գործընթացների բարելավման գործում էական դեր ունենալու, ինչպես նաև ռիսկի մշակույթի և միջավայրի ուսումնասիրման և աուդիտի իրականացման համար ներքին աուդիտորներին ավանդական գիտելիքներից ու հմտություններից զատ հարկավոր են անընդհատ թարմացվող նոր գիտելիքներ ու հմտություններ, հատկապես՝ փափուկ հմտություններ, SS գիտելիքներ և բավարար ճկունություն,
- կորպորատիվ կառավարման համակարգում արդյունավետորեն գործելու, այդ թվում՝ ռիսկերի կառավարման գործընթացները բարելավելու համար ներքին աուդիտորները պետք է առաջնորդվեն ՆԱԻ կողմից պաշտոնապես որդեգրված մեթոդաբանությամբ, այն է՝ ռիսկերի վրա հիմնված աուդիտի իրականացման մոտեցմամբ՝ զարգացնելով և պարբերաբար թարմացնելով վերջինիս հետ կապված անհրաժեշտ գիտելիքներն ու հմտությունները,
- ներքին աուդիտորներն իրենց գործառնությունների պլանավորման գործընթացում կարող են օգտվել շուկայի և իրենց կազմակերպության, ինչպես նաև մրցակիցների ու գործընկերների դիրքի, հնարավորությունների և խնդիրների մասով ընդհանուր պատկերացում կազմելու և աշխատանքային առավել էական ուղղություններն ընտրելու համար ֆինանսական տեղեկատվության, ինչպես նաև գլխավոր ֆինանսական ցուցանիշների վերլուծության արդյունքներից, հատկապես, որ այն չի պահանջում շատ ժամանակ և միջոցներ,
- թեպետ ՀՀ մի շարք ոլորտներում օրենսդրաիրավական կարգավորումների տեսանկյունից առկա են բավարար հիմքեր ներքին աուդիտի գործառնության իրականացման համար, այդուհանդերձ դաշտը բարելավումների և կատարելագործման կարիք ունի՝ ներքին աուդիտի գործառնության արդյունավետ իրականացման համար.

նացման, կազմակերպություններում վերջինիս դերի և դիրքի ամրապնդման, ինչպես նաև անկախության ու անաչառության պահպանման և ներքին աուդիտին ներհատուկ մի շարք ռիսկերի մեղմման համար,

- ՀՀ-ում, ինչպես գլոբալ առումով ողջ աշխարհում, կազմակերպությունները ներքին աուդիտի գործառույթն իրականացնելիս նախապատվություն են տալիս ռեսուրսավորման ներպատվիրման մոդելին, բացառությամբ՝ ներկայումս ՀՀ հանրային հատվածի, ինչն էլ մեծ հաշվով սեփական նախաձեռնությամբ և/կամ վերլուծությունների ու գնահատումների արդյունքում չէ, որ տեղի է ունեցել, այլ պարտադրվել է մի շարք որոշումներով, որոնք էլ չունեն ծանրակշիռ և համակողմանի հիմնավորումներ, իսկ այդ մասով որակական ցուցանիշները պարզապես բացակայում են, ավելին՝ նշված որոշման իրագործման մեկնարկից հետո մինչ օրս նույնիսկ քանակական ցուցանիշների մասով դրական տեղաշարժեր նկատելն է անհնար, ուստի վերը նշված որոշումների գծով անհրաժեշտ է կատարել լուրջ վերանայումներ և գործի դնել ոլորտի առողջացման հիմնավոր, պրոֆեսիոնալ և համակողմանիորեն արդարացված ու գնահատված մոտեցումներ և մեթոդներ՝ առաջնորդվելով քայլ առ քայլ վերականգնման ու բարելավման, այլ ոչ թե «գլուխը կտրելու» մոտեցմամբ,
- ՀՀ-ում ներքին աուդիտի ոլորտը ներկայացնող մասնագետների մասնակցությունը մասնագիտական գլխավոր կառույցների աշխատանքներին ու ծրագրերին, ինչպես նաև դրանց հետ համագործակցության մակարդակը բավականին ցածր են. ցածր է նաև ներքին աուդիտորների միջազգային մասնագիտական որակավորման առկայության մակարդակը և ցավալիորեն անհամեմատ ցածր է ՏՏ աուդիտորների ներգրավվածությունը ոլորտում, ուստի թե՛ կազմակերպությունների և թե՛ մասնագիտական գլխավոր կառույցի հայաստանյան ներկայացուցչի՝ ՆԱԻ-Հայաստանի կողմից անհրաժեշտ է հստակ քայլեր իրականացնել՝ ուղղված ներքին աուդիտի գծով մասնագիտական նորությունների, մոտեցումների, մեթոդների, պրակտիկաների մասով իրազեկվածության, գիտակցության և շահագրգռվածության բարձրացմանն ու կայուն համագործակցության հիմքերի ստեղծմանն ու ամրապնդմանը,
- ներքին աուդիտի գործունեության արդյունավետության բարձրացման գործում էական դերակատարություն ունի ներքին և արտաքին գնահատման գործուն համակարգի ներդրումն ու իրագործումը, ինչի մասով կարևոր են թե՛ համապատասխան իրավական կարգավորումների և վերահսկողական լծակների առկայությունը և թե՛ մասնագիտական պատշաճ մոտեցումների ու մեխանիզմների մշակումն ու կիրառումը,
- ՀՀ-ում, ինչպես և աշխարհի տարբեր հատվածներում, ներքին աուդիտի հաշվետվողականության գծով դեռ առկա են որոշ բացեր, որոնք սպառնալիք են ներքին աուդիտի անկախությանն ու օբյեկտիվությանը և որոնց մեղմման համար կարևոր ենք համարում խորհրդի/աուդիտ կոմիտեի դերի վերանայումը, գնահատումն ու դրանց արդյունավետ գործունեության անհրաժեշտ մեխանիզմների և մոդելների մշակումն ու կիրառումը,
- հայաստանյան շուկայում գործող ներքին աուդիտորների մեծ մասն ընդհանուր առմամբ համակարծիք է ինչպես ներքին աուդիտին ներհատուկ ռիսկերի, այնպես էլ ներքին աուդիտի գործունեության իրականացման, այդ թվում՝ ռիսկերի բացահայտման և կանխման, ինչպես նաև ոլորտի և մասնագիտության

զարգացման գծով առկա համընդհանուր խնդիրների ու խոչընդոտների առկայության մասով, ինչը կրկին ընդգծում է մասնագիտության տարածման, առաջխաղացման և զարգացման գործում գիտակրթական, հետազոտական, օրենսդրաիրավական և այլ քայլերի իրականացման հրատապությունն ու անհրաժեշտությունը:

Ատենախոսության հիմնական դրույթներն արտացոլված են հեղինակի հետևյալ հրապարակումներում՝

1. Հովսեփյան Հ., «Ներքին աուդիտի ընկալմանը վերաբերող հիմնական խնդիրները», «Բանբեր Երևանի համալսարանի. Տնտեսագիտություն», № 2 (32), Երևան, 2020, էջ 68-78,
2. Հովսեփյան Հ., «ՀՀ հանրային հատվածի ներքին աուդիտի հիմնահարցեր», «Գիտական Արցախ», № 3 (6), Երևան, 2020, էջ 222-235,
3. Հովսեփյան Հ., «Ներքին աուդիտը գլոբալ պանդեմիկ ճգնաժամի համատեքստում», «Տարածաշրջան և աշխարհ» գիտավերլուծական հանդես, հատոր № 6 (32), Երևան, 2020, էջ 118-123,
4. Hovsepyan H., Internal audit philosophy, “Finance and accounting” scientific journal, IATC Educational fund, 2 (6), Yerevan, 2020, pages 118-127,
5. Հովսեփյան Հ., «Ներքին աուդիտին ներհատուկ հիմնական ռիսկերը», «Գիտական Արցախ», № 4 (7), Երևան, 2020, էջ 133-143,
6. Hovsepyan H., “Sampling risk in internal audit”, “Finance and accounting” scientific journal, IATC Educational fund, 1 (7), Yerevan, 2021, pages 137-144:

РИПСИМЕ ОГАННЕСОВНА ОВСЕПЯН

ПРОБЛЕМЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В ВЫЯВЛЕНИИ И ПРЕДОТВРАЩЕНИИ РИСКОВ

Автореферат диссертации на соискание учёной степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.03 - «Финансы, бухгалтерский учёт»

Защита диссертации состоится в 22 декабря 2022 года, в 14:00, на заседании Специализированного совета по экономике 014 ВАК РА, действующего в Армянском государственном экономическом университете.
Адрес: 0025, г. Ереван, ул. Налбандяна 128.

РЕЗЮМЕ

В современном динамично развивающемся мире новые вызовы и глобальные проблемы ещё больше обостряют вопросы повышения стоимости бизнеса, совершенствования систем контроля и корпоративного управления в целом. Внутренний аудит, будучи относительно новой и динамично развивающейся профессией, играет неоценимую роль в улучшении деятельности организаций и повышении стоимости. Тем не менее, эта профессия ещё не успела стать полностью принятой, воспринятой и понятной как в Армении, так и во всём мире, что создаёт дополнительные препятствия для её эффективной деятельности и реализации поставленных перед ней целей и задач, а также реализации своей миссии.

В современных условиях глобальной цифровизации и роста рисков кибербезопасности, а также взаимосвязанности организаций и стран в целом в различных аспектах, организации, с расчётом на сохранение непрерывности деятельности и повышение кризисоустойчивости, начинают уделять больше внимания культуре в организации и особенно поиске путей повышения эффективности системы корпоративного управления и её элементов. Внутренний аудит, являясь составным элементом системы корпоративного управления, при осуществлении эффективной деятельности и укреплении своего должного положения в организации, сталкивается с различными проблемами и рисками, выявление которых является одним из первых и важнейших шагов в их исправлении и смягчении.

В таких условиях также весьма актуально уточнить разделение 2-х важнейших элементов корпоративного управления, функций внутреннего аудита и управления рисками, а также обозначить сферы, проблемы и возможности их пересечения и взаимодействия.

Цель диссертации и проблемы:

Главная цель диссертации - выявить основные проблемы внутреннего аудита в управлении своими рисками и в выявлении и предотвращении рисков, присущих организации, и представить пути их смягчения, а также повышения эффективности внутреннего аудита. Для достижения поставленных целей были предложены и решены следующие задачи:

- Познакомить с философией внутреннего аудита, чётко отличать его от смежных профессий и направлений, выделяя основные отличительные признаки и характеристики;

- Выявлять проблемы восприятия профессии и их проявления, представляя возможные пути их исправления;
- Изучить местный и международный опыт проведения внутреннего аудита, правовую базу регулирования внутреннего аудита, провести сравнения и сопоставления, чтобы понять и выявить источники проблем и возможные области для улучшения;
- Разделить основные риски, присущие внутреннему аудиту;
- Представить возможную роль внутреннего аудита в процессах управления рисками, а также его основные проблемы в выявлении и предотвращении рисков и возможные способы их смягчения.

Основные результаты исследования и её научная новизна заключаются в следующем:

- В результате анализа и оценки применимости модели «Трёх линий ИВА» были выявлены возможные недостатки модели и предложены пути улучшения;
- Разработана и представлена упрощённая модель системы контроля организации с целью уточнения роли и задач внутреннего аудита в общей системе контроля организации;
- В целях улучшения системы подотчётности внутреннего аудита, уточнения функций и совершенствования системы оценки эффективности были выявлены законодательные проблемы РА и представлены пути их решения;
- В целях повышения эффективности функций внутреннего аудита была разработана и представлена общая концепция внутренней и внешней оценки, а также методологический подход применения финансового анализа в процессе планирования аудиторской работы.

Hripsime Hovhannes Hovsepyan
THE PROBLEMS OF INTERNAL AUDIT IN IDENTIFYING AND PREVENTING RISKS

Abstract of the Dissertation for pursuing the degree of PhD in Economics in the field
08.00.03 – "Finance, accounting"

The defense of the Dissertation will take place on December 22, 2022, at 14:00 at the
Meeting of the Specialized Council 014 in Economics of the Supreme Certifying Committee
of the Republic of Armenia acting at Armenian State University of Economics.
Address: 0025, Yerevan, st. Nalbandyan 128.

ABSTRACT

In today's dynamically developing world, new challenges and global problems further exacerbate the issues of adding value to business, improving control systems and corporate governance in general. Internal audit, being a relatively new and dynamically developing profession, plays an invaluable role in improving the performance of organizations and adding value. However, the profession has not yet become fully accepted, perceived and understood both in Armenia and around the world, which creates additional obstacles for its effective operation and the implementation of its goals and objectives, as well as the mission.

In modern conditions of global digitalization and the growth of cybersecurity risks, as well as the interconnectedness of organizations and countries as a whole in various aspects, with the expectation of maintaining business continuity and increasing crisis resistance, the organizations begin to pay more attention to the culture in the organization and especially to finding ways to improve the efficiency of the corporate governance system and its elements. Internal audit, being an integral element of the corporate governance system, faces various problems and risks in carrying out effective performance and strengthening its proper position in the organization, the identification of which is one of the first and most important steps in solving and mitigating them.

In such circumstances, it is also very important to clarify the separation of the 2 most important elements of corporate governance, the functions of internal audit and risk management, as well as to identify areas, problems and opportunities for their intersection and interaction.

The purpose and the problems of the dissertation:

The main goal of the dissertation is to identify the key problems of internal audit in managing its own risks and identifying and preventing risks the organization faces, and to present ways to mitigate them, as well as to increase the effectiveness of internal audit. To achieve the goals set, the following tasks were proposed and solved:

- Introduce the philosophy of internal audit, clearly distinguish it from related professions and areas, highlighting the main features and characteristics;
- Identify problems in the perception of the profession and their manifestations, presenting possible ways to correct them;
- Study local and international experience in conducting internal audit, the legal framework for regulating internal audit, make comparisons in order to understand and identify sources of problems and possible areas for improvement;

- Separate the main inherent risks of internal audit;
- Present the possible roles of internal audit in risk management processes, as well as its main problems in identifying and preventing risks and possible ways to mitigate them.

The following findings constitute the primary results and the main scientific novelty of the dissertation:

- As a result of the analysis and evaluation of the applicability of "The IIA's Three Lines Model", possible limitations of the model were identified and ways to improve were proposed;
- A simplified model of the organization's control system was developed and presented in order to clarify the role and tasks of internal audit in the overall control system of the organization;
- In order to enhance the internal audit accountability system, clarify functions and improve the performance assessment system, legislative problems of the RA were identified and ways to solve them were presented;
- In order to enhance the effectiveness of the internal audit functions, a general concept of internal and external evaluation, as well as a methodological approach for applying financial analysis in the audit planning process were developed and presented.

