

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՊԵՏԱԿԱՆ ՏՆՏԵՍԱԳԻՏԱԿԱՆ ՀԱՄԱԼՍԱՐԱՆ

ԳՅՈՒԼԼՈՂ ԳԱԲՐԻԵԼԻ ԱՐԱԲՅԱՆ

**ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅԱՆ ՄԵԹՈԴՆԵՐԻ
ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՈՒՄԸ ՀՀ ՀԱՆՐԱՅԻՆ ՈԼՈՐՏԻ
ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐՈՒՄ**

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

Ս Ե Ղ Մ Ա Գ Ի Ր

ԵՐԵՎԱՆ – 2015

Ատենախոսության թեման հաստատվել է Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանում:

Գիտական ղեկավար՝

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր
Աղասի Զալիբեկի Սարգսյան

Պաշտոնական ընդդիմախոսներ՝

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր
Ասլանյան Աննա Լևոնի

տնտեսագիտության թեկնածու
Եղիկյան Արսեն Ժորայի

Առաջատար կազմակերպություն՝

*Հայ-Ռուսական (Սլավոնական)
համալսարան*

Ատենախոսության պաշտպանությունը կայանալու է 2015 թվականի սեպտեմբերի 24-ին, ժամը 14⁰⁰-ին, Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանում գործող ՀՀ ԲՈՂ-ի տնտեսագիտության թիվ 014 մասնագիտական խորհրդում:

Հասցեն՝ 0025, Երևան, Նալբանդյան 128:

Ատենախոսությանը կարելի է ծանոթանալ Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանի գրադարանում:

Սեղմագիրն առաքված է 2015 թ. օգոստոսի 24-ին:

014 մասնագիտական խորհրդի
գիտական քարտուղար՝

տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր



Ս.Ա. Գևորգյան

ԱՏԵՆԱԽՈՍՈՒԹՅԱՆ ԸՆԴՀԱՆՈՒՐ ԲՆՈՒԹԱԳԻՐԸ

Չեռազոտության թեմայի արդիականությունը: Տնտեսության հանրային ոլորտի առանձնահատկություններից է այն, որ նրա ֆինանսատնտեսական գործունեությունը արտացոլվում է տարածքային, գերատեսչական, ինչպես նաև գործառնական ուղղություններով, և առանձնահատուկ մոտեցում է պահանջվում ոլորտի ծախսերի, եկամուտների կառավարման, ինչպես նաև ֆինանսական վերահսկողության ժամանակ:

Քաղաքացիական հասարակության պայմաններում պետական իշխանությունը շարունակում է մնալ հասարակական դաշինքի արդյունք, իսկ պետական կառավարումը՝ հանրային ծառայության տեսակ, որը մատուցվում է երկրի բնակչությանը¹: Այս առումով արդիական է համարվում հանրային ոլորտի ծախսերի, եկամուտների ձևավորման ֆինանսական վերահսկողության բարելավումը:

Վերահսկողությունը կառավարման եզրափակիչ գործառույթ է, որը նպատակ ունի բացահայտելու անբարենպաստ իրավիճակները, բացթողումներն ու թերությունները, հնարավորություն ընձեռելու ղեկավարությանը ձեռնարկել համապատասխան միջոցառումներ դրանց շտկման ուղղությամբ²: Ուսումնասիրությունները ցույց են տալիս, որ ֆինանսական վերահսկողությունը, որպես կանոն, ներկայացվում է երկու տեսանկյունով. խիստ կանոնակարգված գործունեություն՝ ուղղորդված ֆինանսական օրենսդրության պահանջների բավարարմանը և կարգապահության ապահովմանը, մյուս կողմից՝ հանրային ոլորտի տարբեր հարթության տնտեսական միավորներում դրամական հոսքերի կառավարմանը: Ֆինանսական վերահսկողության թվարկած երկու տեսանկյուններն էլ փոխկապակցված են և լրացնում են միմյանց, սակայն, միաժամանակ տարբերվում են իրենց նպատակներով, մեթոդներով և վերահսկողության սուբյեկտներով: Եթե առաջին դեպքում գերակշռում են իրավական նորմերի հետևողականության մոտեցումները, ապա երկրորդ պարագայում վերահսկողության գործառույթների ծանրության կենտրոնը տեղափոխվում է վերլուծական և ինքնագնահատման ոլորտ:

Դրա հետ կապված՝ հանրային կառավարման ոլորտում ֆինանսական վերահսկողությունը ձեռք է բերում սկզբունքորեն նոր ձևեր ու որակներ: Ներկայումս արդիական է համարվում արտաքին վերահսկողության կրճատման հաշվին ներքին վերահսկողության ընդլայնումը, ռիսկերի ձևավորման կանխարգելիչ գործառույթների ակտիվացումը, վերահսկողության սուբյեկտների և օբյեկտների փոխհարաբերություններում տեղեկատվական-վերլուծական, գործընկերային ուղղվածության զարգացումը:

Հանրային հատվածում գործող կազմակերպությունների ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության հիմնախնդիրները միշտ էլ եղել են հեռազոտողների ուշադրության կենտրոնում, սակայն մինչև այժմ դրանք ամբողջական և ավարտուն չեն

¹ Հանրային քաղաքականության վերլուծություն, Ա. Հարությունյանի, Յու. Սուվարյանի խմբագրությամբ, «Պետական ծառայություն», Երևան, 2005, էջ 10:

² Մենեջմենթ, Յու. Սուվարյանի խմբագրությամբ, «Տնտեսագետ», Երևան, 2002, էջ 175:

և վերաբերում են վերահսկողական գործունեության առանձին ուղղությունների՝ նպատակ չունենալով ներկայացնելու հանրային ոլորտում եկամուտների և ծախսերի ձևավորման բյուջետային կարգապահության ապահովման համապարփակ մեխանիզմը:

Ներկայացվող ատենախոսությունում փորձ է արվել լրացնելու այդ բացը՝ շեշտադրելով առավելապես ՀՀ հանրային ոլորտում ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության արդյունավետության համակարգային գնահատման հիմնախնդիրները, որն էլ նախորոշել է գիտական հետազոտության նպատակը և ատենախոսության խնդիրները:

Չետազոտության նպատակը և խնդիրները: Ատենախոսության նպատակն է մշակել ՀՀ հանրային հատվածում եկամուտների և ծախսերի ֆինանսական վերահսկողությանն ուղղված միջոցառումների համակարգ, ինչպես նաև ներկայացնել ֆինանսական վերահսկողության բարելավման ուղիներ: Ատենախոսության նպատակի իրագործումը պայմանավորվել է հետևյալ խնդիրներով.

- կատարել ՀՀ հանրային ոլորտի կազմակերպությունների եկամուտների և ծախսերի բյուջետային կարգապահության գործընթացի վերահսկողության բարելավման առաջարկություններ,

- ելնելով եկամուտների և ծախսերի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների պահանջներից՝ բարելավել ֆինանսական արդյունքների հաշվետվական համակարգը հանրային ոլորտի կազմակերպություններում,

- մշակել հանրային հատվածի կազմակերպություններում ֆինանսական արդյունքներից շեղումների բացահայտման և հաշվառման համակարգված մեխանիզմ՝ հաշվի առնելով հանրային ծառայությունների մատուցման առանձնահատկությունները ինչպես գերատեսչական, այնպես էլ տեղական ինքնակառավարման, պետական ոչ առևտրային և հասարակական կազմակերպություններում,

- ներկայացնել հանրային ոլորտի ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության արդյունավետության գնահատման տեղեկատվական հոսքերի արձանագրման և հաշվառման համակարգ՝ մշակելով ծախսերի և եկամուտների նախահաշվային մեծություններից շեղումների ու կորուստների համակարգված արձանագրման մեթոդաբանություն:

Չետազոտության օբյեկտը և առարկան: Չետազոտության օբյեկտ են հանդիսացել ՀՀ հանրային հատվածը, ֆինանսական արդյունքների կառավարման գործընթացները, ինչպես նաև ՀՀ գործադիր և օրենսդիր իշխանությունների կողմից հանրային ոլորտի ֆինանսատնտեսական գործունեության վերահսկողության կարգավորման եղանակների, մեթոդների համակարգը:

Չետազոտության առարկան այն հիմնախնդիրներն են, որոնք առնչվում են ՀՀ հանրային ոլորտում ֆինանսական արդյունքների արձանագրման, գնահատման, համախմբված հաշվառման, վիճակագրության և վերահսկողության, կառավարման բնագավառին, ինչպես նաև այն հիմնահարցերը, որոնք կապված են եկամուտների և ծախսերի ձևավորման բյուջետային կարգապահության ապահովման հետ:

Չեղարկության տեսական, մեթոդաբանական և տեղեկատվական հիմքերը:

Չեղարկության համար որպես տեսական և տեղեկատվական հիմք են ծառայել տնտեսության հանրային հատվածում ֆինանսական վերահսկողության ու կարգավորման վերաբերյալ հայրենական և արտասահմանյան տեսաբանների աշխատությունները, գիտական հրատարակումները, աշխատանքային փաստաթղթերը, մակրոտնտեսական վերլուծությունները, ՀՀ-ում ֆինանսական վերահսկողության ոլորտի օրենսդրությունը և այն կարգավորող կամ դրան առնչվող իրավական ակտերը: Օգտագործվել են նաև ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության և հաշվառման վերաբերյալ նորմատիվային ակտեր, կանոնակարգեր և վիճակագրական տվյալներ, ՀՀ պետական ֆինանսների կառավարման բնագավառին առնչվող այլ նյութեր:

Չեղարկության մեջ կիրառվել են ֆինանսատնտեսական վերլուծության, աուդիտորական գնահատման, վիճակագրական, գործոնային և փորձագիտական վերլուծության մեթոդներ:

Չեղարկության հիմնական արդյունքները և գիտական նորույթը:

Չեղարկության գիտական նորույթը ՀՀ հանրային հատվածում ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության մեթոդների կատարելագործումն է: Մասնավորապես՝ հեղարկության և առաջադրված խնդիրների լուծման ընթացքում ստացվել են մի շարք արդյունքներ, որոնցից գիտական նորույթ են պարունակում.

- առաջարկվել է հանրային ոլորտում ֆինանսական արդյունքների վերահսկողական համակարգի նոր հայեցակարգ՝ «խորհրդատվական շրջանակի ընդլայնում – ստուգումների տնտեսական արդյունավետության գնահատում – վերահսկողության տեղեկատվական ապահովվածության բարելավում – կառավարչական որոշումներին աջակցում» շղթայով, որով նախադրյալներ կստեղծվեն հանրային ծառայությունների որակի բարելավման, բյուջետային միջոցների օգտագործման թափանցիկության և նպատակայնության մակարդակի բարձրացման խթանների առաջացման համար,

- հիմք ընդունելով հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտները, մշակվել է հանրային ոլորտում ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության մեթոդների նոր դասակարգում՝ ուղղված տնտեսող գործառույթներին, ինչպես նաև կորուստների, չարաչափումների կանխարգելմանը, որով կմեծանան քիչ և արտաքին աուդիտի հավաստիության աստիճանը,

- առաջարկվել է հանրային հատվածում եկամուտների և ծախսերի վերահսկողության տեղեկատվական բարելավված համակարգ՝ ներմուծելով կառավարչական հաշվառման նոր հաշիվներ՝ «Գործառնական գործունեությունից նախահաշվային հասույթներ», «Գործառնական գործունեության հասույթներից շեղումներ», «Գործառնական գործունեությունից նախահաշվային ծախսումներ», «Գործառնական գործունեության ծախսումներից շեղումներ»,

- ՀՀ հանրային ոլորտի կազմակերպությունների ֆինանսական արդյունքների ձևավորման վերլուծության հիման վրա բացահայտվել են հաշվապահական հաշվառման և վերահսկողության առաջնահերթություններ՝ նպատակաուղղված եկամուտների ու ծախսերի գծով ներքին մոնիթորինգի եղանակների և արտաքին աուդիտի գործառույթների տնտեսական արդյունավետության գնահատման հավաստիության մակարդակի բարձրացմանը:

Հետազոտության արդյունքների գիտագործնական և կիրառական նշանակությունը: Ատենախոսությունը հանրային հատվածի կազմակերպություններում ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության բնագավառի տեսական և գործնական ուսումնասիրությունների հիման վրա մշակված համալիր հետազոտություն է, որը ներառում է որոշակի հիմնարար առաջարկություններ՝ ուղղված ինչպես վերահսկողության կազմակերպման նոր հայեցակարգի, այնպես էլ մեթոդաբանության բարելավմանը:

Հետազոտության արդյունքները, կատարված առաջարկությունները, մշակված մոտեցումները և մեթոդները կարող են գործնական կիրառություն գտնել ՀՀ հանրային հատվածում ընդգրկված կազմակերպություններում՝ նպաստելով ֆինանսական արդյունքների չափման, գնահատման, վերլուծության, վիճակագրության և կառավարման ու տնտեսավարման կարգավորման հետ կապված առկա և հնարավոր հիմնախնդիրների լուծմանը:

Հետազոտության արդյունքների փորձարկումը և հրապարակումները: Ատենախոսության առանցքային հիմնախնդիրների լուծումները ներկայացվել և հավանության են արժանացել ՀՊՏՀ Եղեգնաձորի մասնաճյուղում 2013 թ. դեկտեմբերի 21-ին կայացած «ՀՀ մարզերի սոցիալ-տնտեսական զարգացման հիմնախնդիրները» թեմայով գիտաժողովում, ինչպես նաև ՀՊՏՀ «Կառավարչական հաշվառում և աուդիտ», «Ֆինանսական հաշվառում» ամբիոններում կայացած համատեղ քննարկումներում:

Հետազոտությունում տեղ գտած մի շարք սկզբունքներ, մոտեցումներ և հանրային ոլորտի կազմակերպություններում ֆինանսական վերահսկողության առաջարկվող որոշակի մոդելը փորձարկվել և ներկայումս հաջողությամբ կիրառվում է «Երիտասարդական նախաձեռնություններ» հիմնադրամ հասարակական կազմակերպությունում: Ատենախոսության մեջ քննարկված հարցերն ու հիմնադրույթները իրենց լուսաբանումն են ստացել հրապարակված 6 գիտական հոդվածներում:

Ատենախոսության կառուցվածքը և ծավալը: Ատենախոսությունը 135 էջ է, բաղկացած է ներածությունից, երեք գլխից, եզրակացություններից, օգտագործված գրականության ցանկից և հավելվածներից: Պարունակում է 22 գծապատկեր, 10 աղյուսակ:

ԱՏԵՆԱԽՈՍՈՒԹՅԱՆ ՀԻՄՆԱԿԱՆ ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆԸ

Ներածությունում ներկայացվել են ատենախոսության թեմայի արդիականությունը, ուսումնասիրության նպատակը, խնդիրները, օբյեկտը, առարկան, տեղեկատվության աղբյուրները, արդյունքների գիտագործնական նշանակությունը:

Ատենախոսության առաջին՝ **«ՀՀ տնտեսության հանրային հատվածի ֆինանսավորման մեխանիզմը»** գլխում վերլուծվել է հանրային ծառայությունների բնույթն ու ֆինանսավորման մեխանիզմը: Հանրային կառավարումը թեև պատմականորեն նույնացվում է պետական կառավարման հետ, սակայն ընդգրկում է նաև պետական ինքնակառավարման մարմինները, հանրային կառավարման կազմակերպությունները և զանգվածային լրատվության միջոցները³: Այս առումով, հանրային հատվածում տնտեսական գործունեությունը ունի մի շարք առանձնահատկություններ:

Հանրային կառավարման առաքելությունը հասարակությանը ծառայելն է, մինչդեռ տնտեսության մասնավոր հատվածում կառավարման գլխավոր նպատակը՝ շահույթի ստացումն է⁴: Հանրային ծառայությունների մատուցումը հասարակական պահանջ է և բխում է ոչ թե անհատի կամ կոլեկտիվի գործարարության շահերից, այլ պետության և համազգային պահանջունքներից: Ելնելով այս հիմնադրույթներից՝ հանրային ոլորտի ֆինանսատնտեսական համակարգում ներգրավված սուբյեկտները շահույթ չեն հետապնդում և ոչ առևտրային բնույթ ունեն: Եվ, վերջապես, հանրային հատվածի տարբեր մակարդակներում (կառավարություն, նախարարություններ, գերատեսչություններ, տեղական ինքնակառավարման մարմիններ, պետական ոչ առևտրային կազմակերպություններ) եկամուտների և ծախսերի ձևավորումը կատարվում է տարբեր սկզբունքներով և այլընտրանքային աղբյուրներից, ուստի առանձնահատուկ մոտեցում է պահանջվում ֆինանսական վերահսկողության կազմակերպման ժամանակ:

Այսպես՝ հանրային ծառայությունների ֆինանսավորման ոլորտում էական դերակատարում ունեն համայնքային բյուջեները: Սակայն տեղական ինքնակառավարման մարմինների գործառույթային ծավալները հանրային շահերի պաշտպանության ոլորտում ոչ միշտ են համընկնում պետական գերատեսչական մարմինների գործունեության շրջանակների հետ: ՀՆԱ-ի նկատմամբ ՀՀ պետբյուջեի և համայնքային բյուջեների կտրվածքով հանրային ծառայության ծախսերի կառուցվածքային համեմատական բնութագիրը վկայում է, որ տեղական ինքնակառավարման մարմինները պաշտպանության, անվտանգության, սոցիալական ֆինանսավորման ոլորտներում էապես հետ են մնում պետական գերատեսչական մարմիններից, սակայն, մյուս կողմից՝ դրանք

³ Հանրային կառավարում, Հ. Հարությունյանի և Ա. Գևորգյանի խմբագրությամբ, «Պետական ծառայություն», Երևան, 2008, էջ 8:

⁴ Նույն տեղում, էջ 10:

առաջանցիկ դիրքեր են գրավում կրթության, հանգստի, մշակույթի և շրջակա միջավայրի պաշտպանության ոլորտներում: Ուստի վերահսկողության հիմնական խնդիրը հանրային ոլորտում գործող կազմակերպությունների ընթացիկ և հեռանկարային գործունեության մշտադիտարկումն է, ներկայացված առաջադրանքների և փաստացի ձեռք բերված արդյունքների համապատասխանության գնահատումը և, որ ամենակարևորն է, կազմակերպությունների գլխավոր առաքելության իրականացումը:

Այս առումով, հանրային ոլորտի տնտեսավարման վերահսկողության համակարգում իր բովանդակությամբ, խնդիրներով, ընդգրկված հարցերի շրջանակով առանձնանում է ֆինանսական վերահսկողությունը: Դա իրականացվում է ֆինանսական հաշվետվությունների և հաշվապահական փաստաթղթերի, մասնավորապես՝ կազմակերպության գործունեության նախահաշիվ՝ ընթացիկ ֆինանսավորման վերջնարդյունքների հիման վրա: Ֆինանսական վերահսկողության հիմնական ուղղվածությունը նախահաշիվների կատարողականի վերահսկողությունն է: Ընդհանուր առմամբ, բյուջեն որոշակի ժամանակահատվածի համար հանրային ոլորտում ձևավորվող եկամուտների և ծախսերի նախահաշիվ է, որը կազմվում է ինչպես յուրաքանչյուր կազմակերպության համար՝ ՊՈԱԿ, ՀԿ, ՋԼՍ և այլն, այնպես էլ համախմբված՝ երկրի մասշտաբով:

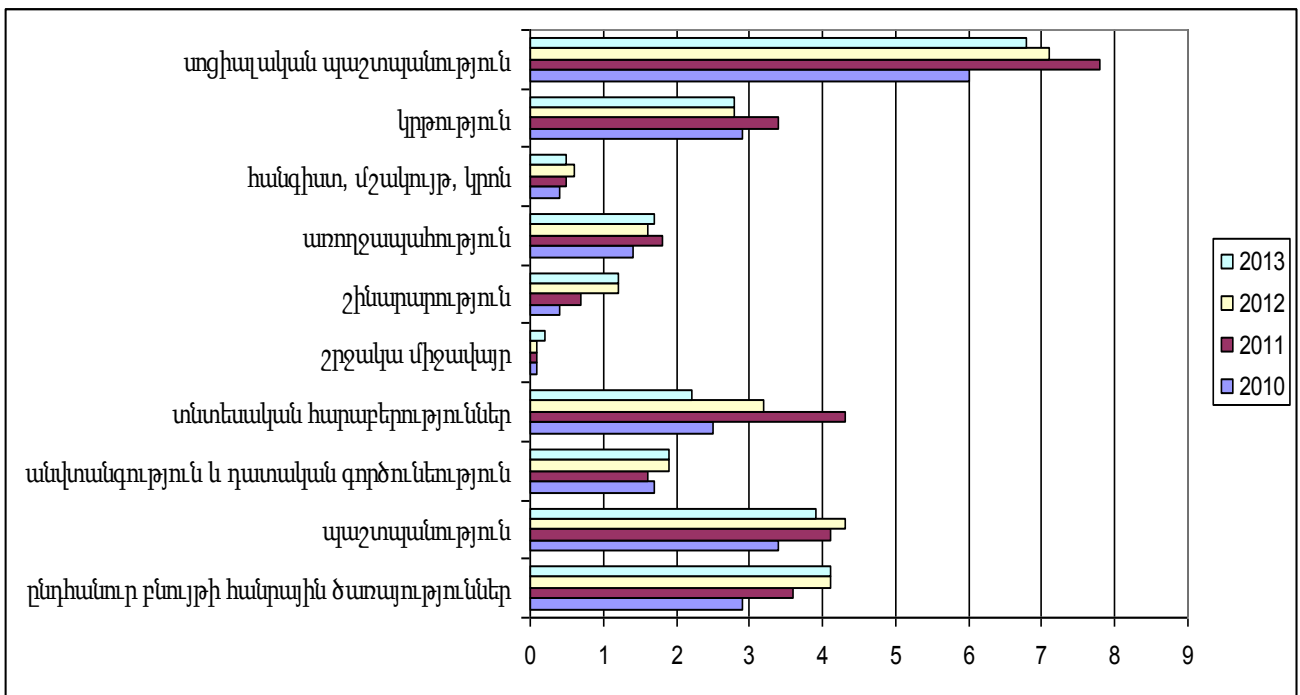
Համախմբված բյուջեում արտացոլվում է, թե ինչպես է պետությունը ձեռք բերում աղբյուրներ իր գործունեության ֆինանսավորման համար, որոշվում է, թե որ ուղղությամբ պետք է ծախսվեն հավաքագրված գումարները, որքան գումար պետք է հատկացվի պաշտպանության, միջավայրի պահպանության, սոցիալական ծառայությունների, կրթության և այլ ծրագրերին, փոխառու միջոցների ներգրավմանը, պետական պարտքի մարմանը և այլն: ՀՀ պետբյուջեի ծախսերի կառուցվածքի վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ վերջին տարիներին մեծածավալ միջոցներ են տրամադրվում սոցիալական պաշտպանության ոլորտին, ընդ որում, այստեղ անընդհատ աճ է արձանագրվում: Նույն միտումն է նկատվում պաշտպանության և ընդհանուր բնույթի հանրային ծառայությունների բնագավառներում: Սակայն շրջակա միջավայրի պաշտպանության, հանգստի, մշակույթի ոլորտներ ուղղվող ծախսերը նվազման միտում ունեն:

Հարկ է նշել, որ համախառն ներքին արդյունքի նկատմամբ հանրային ծառայության ծախսերի դինամիկան փոքր-ինչ փոփոխական է (զծապատկեր 1), սակայն, ընդհանուր առմամբ, ՀՀ պետբյուջեի ծախսերն ըստ գործառնական նշանակման՝ ՀՆԱ-ում կառուցվածքային մույն դրսևորումներն ունեն:

Ակնհայտորեն մեծ է բյուջեի դերը և սոցիալ-տնտեսական նշանակությունն ու փոխկապվածությունը տնտեսության բոլոր ոլորտների հետ: Այն մեծ ազդեցություն ունի կազմակերպության առջև դրված սոցիալ-տնտեսական ծրագրերի իրացման ու կայա-

ցած, զարգացած տնտեսության ձևավորման գործընթացի վրա: Ուստի, ըստ նպատակաուղղված ու հիմնավորված սկզբունքների մշակված բյուջեն թույլ է տալիս տնտեսական գործընթացների կառավարման և ցանկալի արդյունքների ստացման միջոցով ապահովել կազմակերպության տնտեսական առաջընթացը:

Այսպիսով՝ հանրային ոլորտում ձևավորվող եկամուտներն ու կատարվող ծախսերը մշտադիտարկման են ենթարկվում: Ընդ որում, հաշվապահական հաշվառման համակարգում եկամուտները չափվում են այն գումարով, որով չափվում են ակտիվների համապատասխան աճը կամ պարտավորությունների համապատասխան նվազումը, իսկ ծախսերը հաշվվում են այն գումարով, որով չափվում են ակտիվների համապատասխան նվազումը կամ պարտավորությունների համապատասխան աճը: Չափման հիմունքների կիրառման եղանակները սահմանվում են հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներով⁵:



Գծապատկեր 1. ՀՀ հանրային ծառայության ծախսերը ՀՆԱ-ի նկատմամբ (%)⁶

Հանրային ոլորտում գործում են եկամուտների և ծախսերի վերահսկողության տարբեր մեթոդներ, եղանակներ, փուլեր, սակայն դրանցից յուրաքանչյուրը հանգում է հիմնական խնդրին՝ որքանով են հավաստի ու հիմնավոր ֆինանսական հաշվետվությունները: Այս առումով, ֆինանսական վերահսկողությունը ներկայացնում է եղա-

⁵ Հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ՝ 23 «Չփոխանակվող գործարքներից հասույթ (հարկեր և տրանսֆերտներ)», կետեր 11 և 12:

⁶ Աղբյուրը՝ ՀՀ ԱԿԾ պաշտոնական կայք, //www.armstat.am

նակների ու ձևերի ամբողջություն, ընդ որում՝ առաջին խումբն ուղղված է կազմակերպության ներքին վերահսկողությանը, երկրորդը՝ արտաքին վերահսկողությանը:

Ներքին վերահսկողության ստուգումները հիմնականում նպատակաուղղվում են կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման ճշգրտության մեկնաբանմանը, ակտիվների պահպանման ստուգմանը, գործառնական գործունեության արդյունքների արժանահավատության գնահատմանը:

Արտաքին վերահսկողության մեթոդներից են կազմակերպության կողմից իրականացվող գործառնությունների մանրակրկիտ վերլուծությունը, վերլուծական գործելակերպը, վերստուգիչ գործառնությոնը: Կազմակերպության իրականացրած գործառնությունների մանրակրկիտ վերլուծությունը հիմնված է փաստաթղթային ստուգումների վրա:

Ատենախոսության երկրորդ՝ **«Ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության տեղեկատվական ապահովումը հանրային ոլորտում»** գլխում ներկայացվել է եկամուտների և ծախսերի ճանաչման, գնահատման և հաշվապահական հաշվառման բարեփոխված մեխանիզմ: Ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության արդյունավետությունը էականորեն փոխկապված է հանրային ոլորտում եկամուտների և ծախսերի վերաբերյալ որակյալ և արժանահավատ տեղեկատվության ապահովման հետ:

Վերջին տասնամյակում ՀՀ տնտեսության հանրային հատվածում բոլոր նախադրյալները ստեղծվեցին ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ արժանահավատ տեղեկատվության արձանագրման և հաշվառման համար: Նախ՝ գործողության մեջ դրվեց պետական ֆինանսների վիճակագրությունը, որն ընդգրկում է պետական կառավարման հատվածի գործառնությունների, ինչպես նաև ակտիվների և պարտավորությունների մասին տեղեկատվություն: Դա օգտագործվում է հարկաբյուջետային քաղաքականություն իրականացնողների, ինչպես նաև վերլուծողների կողմից և հնարավորություն է տալիս գնահատելու հարկաբյուջետային քաղաքականության ազդեցությունը տնտեսության վրա:

Ուսումնասիրությունները ցույց են տալիս, որ համաձայն հանրային ոլորտում գործող հաշվապահական հաշվառման հաշիվների պլանի՝ կազմակերպությունների եկամտային և ծախսային հոսքերը հիմնականում հաշվառվում են «կաթսայական» եղանակով և անփոփոխ են «Հավելուրդ կամ պակասուրդ» հաշվում⁷: Նման տեղեկատվական համակարգը բնավ չի նպաստում ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության արդյունավետության մակարդակի բարձրացմանը:

Հանրային հատվածում ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության արդյունավետության աստիճանը էապես բարձրանում է, երբ եկամուտների և ծախսերի ձևավորման գծով իրականացվում է կառավարչական հաշվառում: Այս պարագայում

⁷ «Հանրային հատվածի կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլան և դրա կիրառման հրահանգ», ՀՀ ֆինանսների նախարարի 2015 թ. ապրիլի 9-ի թիվ 207-Ն հրաման:

կազմակերպվում է օպերատիվ հաշվառում, բացահայտվում են ֆինանսական արդյունքների նախանշված մեծություններից շեղումները՝ հենց ձևավորման պահին, որն ուղղակիորեն կանխարգելում է բյուջետային կարգապահության խախտումները, տեղեկատվական հիմք է ձևավորվում ռեսուրսների արդյունավետ օգտագործմանն ուղղված կառավարչական որոշումների կայացման համար: Փաստորեն, ծախսերի և եկամուտների նախահաշիվներից շեղումների հաշվառման համակարգը լրացնում է հանրային հատվածում ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության մեթոդաբանության գործիքակազմը⁸:

Գործնականում ՀՀ հանրային հատվածում գործող կազմակերպություններում ֆինանսական արդյունքների շեղումների բացահայտումները չեն հաշվառվում հաշվապահական հաշիվներով և ընդհանրապես դուրս են մնում հաշվապահական հաշվառման համակարգից: Այդ խնդիրները հիմնականում իրենց լուծումն են ստանում միայն ֆինանսական վերահսկողության համակարգում, երբ հանրային ոլորտի կազմակերպություններում բացահայտվում են բյուջետային կարգապահության խախտումները՝ ըստ եկամուտների ձևավորման աղբյուրների և ծախսային ուղղությունների⁹: Սակայն նման պարագայում էապես նվազում է ֆինանսական վերահսկողության արդյունավետությունը, քանի որ, մի կողմից՝ շեղումների բացահայտումը կատարվում է «ուշացած», միայն ստուգումների պահին, մյուս կողմից՝ դրանց վերացման միջոցառումները հաճախ լինում են ժամանակավրեպ և ոչ տեղին:

Հանրային հատվածի կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման գործող հաշվային պլանով եկամուտների և ծախսերի հաշվառման համար նախատեսված են առանձին դասեր, որոնցով դրանք առանձնացված տեղեկատվական հոսքերով են ներկայացվում: Բացի այդ, որն առավել կարևոր է, գործող հաշվային պլանը մշակվել է՝ ելնելով հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներից, հաշվի առնելով ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և կառավարչական հաշվառման պահանջները:

Ֆինանսական վերահսկողության իրականացման տեղեկատվական ապահովվածության տեսանկյունից՝ արդիականացված հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանը էական նշանակություն ունի, քանի որ, առաջին հերթին, կազմակերպության վրա ազդող իրադարձությունների և իրականացվող գործառնությունների փաստերի՝ հաշվապահական հաշվառման մեջ գրանցման և խմբավորման սխեմա է: Հաշվային պլանը կազմված է ըստ տնտեսական բովանդակության դասակարգված հաշիվներից և

⁸ Овсянников Л., Контроль внешний и внутренний: условия взаимодействия // Финансы, 2008, № 11, с. 26-27.

⁹ Маркиш Е., Становление и развитие финансового механизма функционирования бюджетных учреждений//Финансы и кредит, 2009, № 34(370), с. 3-8.

ներառում է հաշիվների դասեր, խմբեր, առաջին կարգի՝ սինթետիկ, և երկրորդ կարգի հաշիվներ:

Ընդ որում, յուրահատուկ գործառնությունների հաշվառման նպատակով կազմակերպությունները կարող են անհրաժեշտության դեպքում հաշվային պլանում ավելացնել լրացուցիչ առաջին և երկրորդ կարգի հաշիվներ՝ օգտագործելով հաշիվների ազատ ծածկագրերը: Կազմակերպությունները, իրենց գործունեության բնույթից ելնելով, կարող են փոփոխել նաև երկրորդ կարգի հաշիվները: Լրացուցիչ առաջին կարգի հաշիվների ավելացումները, ինչպես նաև երկրորդ կարգի հաշիվների փոփոխությունները պետք է ներկայացվեն հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ¹⁰:

Սակայն հանրային ոլորտում գործող հաշվային պլանը բարեփոխումների կարիք ունի ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության տեղեկատվության և կառավարչական որոշումների կայացման հրատապության ապահովման առումով:

Ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության արդյունավետությունը էապես մեծանում է, երբ բյուջետային կարգապահության շեղումները արձանագրվում են հենց ձևավորման պահին, և հրատապ կառավարչական որոշումներ են կայացվում դրանց վերացման ուղղությամբ: Այս նպատակով հանրային հատվածի կազմակերպություններում հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանը առաջարկվում է համալրել նոր հաշիվներով՝ «Գործառնական գործունեությունից նախահաշվային հասույթներ», «Գործառնական գործունեության հասույթներից շեղումներ», «Գործառնական գործունեությունից նախահաշվային ծախսումներ», «Գործառնական գործունեության ծախսումներից շեղումներ»:

Առաջարկվող հաշիվները հնարավորություն են ստեղծում մինչ ֆինանսական վերահսկողության գործառնությունների իրականացումը, արդեն իսկ հաշվապահական հաշվառման համակարգում, օպերատիվորեն արձանագրելու բյուջետային կարգապահության շեղումները՝ հաշվառելով եկամուտների և ծախսերի գծով սահմանված նախահաշիվներից շեղումները նույնպես: Ընդ որում, առաջարկվող հաշիվները կարող են ներկայացվել նաև 2-րդ կարգով՝ դրանով իսկ արձանագրելով ոչ միայն բացահայտված շեղումների չափը, այլև ուղղությունները:

Այսպես՝ «Գործառնական գործունեության հասույթներից շեղումներ» հաշիվը առաջարկվում է կիրառել 2-րդ կարգի հետևյալ ենթահաշիվներով՝ «Չփոխանակվող գործարքներից հասույթի շեղումներ պետության մակարդակով», «Չփոխանակվող գործարքներից հասույթի շեղումներ կազմակերպության մակարդակով», «Ծառայությունների մատուցումից, ապրանքների վաճառքի հասույթից շեղումներ»:

¹⁰«Հանրային հատվածի կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլան և դրա կիրառման հրահանգ», ՀՀ ֆինանսների նախարարի 2015 թ. ապրիլի 9-ի թիվ 207-Ն հրաման:

Համանման մոտեցում է առաջարկվում ցուցաբերել ծախսային նախահաշիվներից շեղումների տեղեկատվական հոսքերը հաշվառելիս՝ «Գործառնական գործունեության ծախսերից շեղումներ» հաշիվը ներկայացնելով 2-րդ կարգի հետևյալ հաշիվներով. «Իրականացված ծրագրերի նախահաշվային ինքնարժեքից շեղումներ», «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, ծառայությունների նախահաշվային ինքնարժեքից շեղումներ», «Վարչական ծախսերի նախահաշվից շեղումներ» և այլն: Ֆինանսական արդյունքների հաշվառման առաջարկվող մեխանիզմը, իր հերթին, պահանջում է ոչ միայն նոր հաշիվների և հաշվային թղթակցությունների կիրառում, այլև նախահաշվային՝ բյուջետային տեղեկատվության ապահովում:

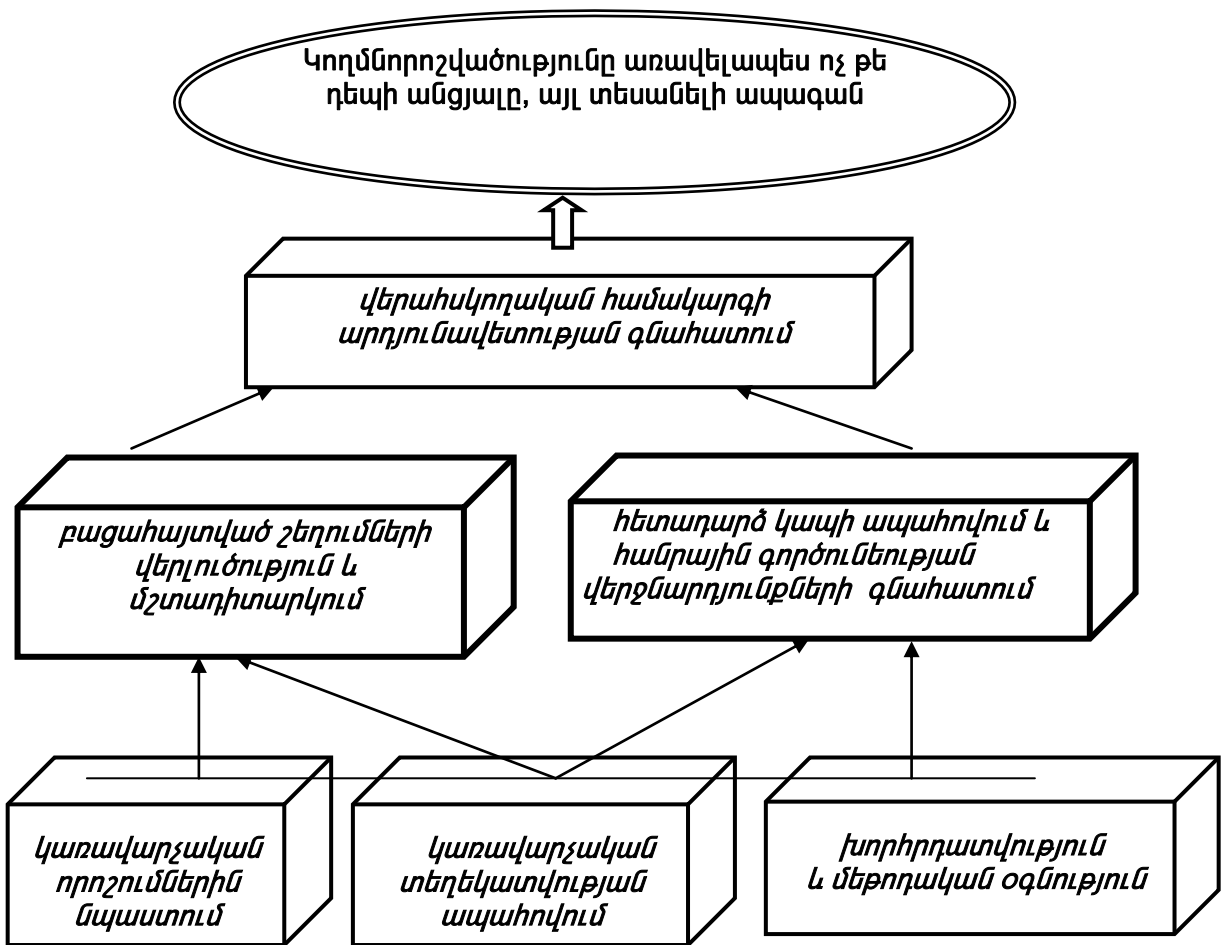
Ատենախոսության երրորդ՝ **«Ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության բարելավման հիմնախնդիրները հանրային ոլորտում»** գլխում քննարկվել են հանրային ոլորտի կազմակերպություններում վերահսկողության կատարելագործման հայեցակարգային մոտեցումներ: Ֆինանսական կառավարման որակի բարելավման հիմնական նախադրյալներն են բյուջետային ծախսերի արդյունքների և հանրային ծառայությունների որակի բարձրացման համար գործադիր իշխանության մարմինների և հանրային տնտեսության միավորների պատասխանատվության մեծացումը, այդ մարմինների իրավասությունների ընդլայնումը, բյուջետային միջոցների օգտագործման թափանցիկության և արդյունավետության ապահովման խթանների ստեղծումը:

Ներկայումս առանձնահատուկ նշանակություն է ստանում հանրային կառավարման ոլորտում ֆինանսական վերահսկողությունը, որը ռիսկերի աճի (քաղաքական, տնտեսական, ֆինանսական, բնապահպանական) պայմաններում ձեռք է բերում սկզբունքորեն նոր ձևեր ու որակներ: Ուստի կարևոր է արտաքին վերահսկողության կրճատման հաշվին ընդլայնել ինքնահսկման գործընթացը, ապահովել կանխարգելիչ ուղղվածության գերակայություն՝ «պատժիչ» կողմնորոշման սահմանափակման միջոցով, կիրառել գործընկերային սկզբունքները և տեղեկատվական-վերլուծական մոտեցումները վերահսկողական գործունեության սուբյեկտների և օբյեկտների միջև փոխհարաբերություններում¹¹:

Բացի այդ, ներկայումս մեծ ուշադրություն է դրաձվում ֆինանսական վերահսկողության արդյունավետության գնահատմանը, և միայն այդ դեպքում է տնտեսապես արդարացվում վերջինիս նպատակայնությունը: Դա է վերահսկողության սկզբունքային տարբերություններից մեկը կառավարող համակարգի կառուցվածքային բազմաթիվ այլ տարրերից: Հետևաբար՝ անհրաժեշտություն է ծագում միայն այնպիսի ֆինանսական վերահսկողության իրականացման, որը լինի արդյունավետ և օգտակար արդյունքը գերազանցի դրա կազմակերպման վրա կատարված ծախսերը:

¹¹ Միրզոյան Ա., Վերահսկողությունը որպես պետական ֆինանսների կառավարման գործիք, Հայաստան. ֆինանսներ և էկոնոմիկա, # 8-9, 2009, էջ 8:

Հանրային ոլորտում ավանդական վերահսկողության կազմակերպման շրջանակում արդիական վերահսկողական գործիքակազմի ձևավորումը դառնում է դժվար իրագործելի խնդիր, քանի որ գործնականում հանգեցնում է պետական վերահսկողության նոր հայեցակարգի ձևավորման անհրաժեշտության: Վերահսկողության ընթացակարգը կազմակերպություններում կիրառվող համալիր և ճկուն համակարգ է, որն ուղեկցվում է կառավարչական գործունեության մեթոդական և տեղեկատվական-վերլուծական ապահովմամբ: Դրա նպատակն այն է, որ արձանագրվեն, ինտեգրվեն և վերլուծվեն տեղեկատվական տարբեր խոշոր հոսքերը և դրա հիման վրա նախագծվեն տնտեսական, ֆինանսական և տեղեկատվական հիմնախնդրի լուծման հնարավոր տարբերակները:



Գծապատկեր 2. Ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության առաջարկվող հայեցակարգի բաղադրիչները հանրային ոլորտում¹²

¹² Կազմվել է ատենախոսը:

Այսպիսով՝ հանրային ոլորտում ֆինանսական վերահսկողության նոր հայեցակարգի առանցքն է լինելու առավելապես կառավարչական որոշումներին նպաստունը, տեղեկատվական կառավարմանն աջակցությունը, «պատժիչ մոտեցումներից» անցումը խորհրդատվական և մեթոդական օգնությանը (գծապատկեր 2) :

Ատենախոսության «**Եզրակացություններ**» բաժնում ներկայացվել են հանրային հատվածի կազմակերպություններում ձևավորվող ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության բարելավման ուղղություններ, որոնք ամփոփվել են հետևյալ կերպ.

1. Հանրային ծառայությունների մատուցման բնույթը իր ներգործությունն է ունենում այդ ոլորտում տնտեսավարման վրա հետևյալ առումներով.

Առաջին՝ հանրային ոլորտում գործող տնտեսավարող սուբյեկտները շահույթ չեն հետապնդում, և դրանց տնտեսավարման շարժառիթները ամփոփվում են սոսկ եկամուտների հավաքագրման և ըստ նախանշված ուղիների՝ դրանց արդյունավետ ծախսման շրջանակներում:

Երկրորդ՝ հանրային ոլորտի տնտեսավարման ֆինանսավորումը բազմաբնույթ է և իրականացվում է մի շարք ծախսային ուղղություններով ու աղբյուրներով, ինչպիսիք են պետական բյուջեն, համայնքային բյուջեները, դրամաշնորհները, նվիրատվությունները և այլն, որն էլ ենթադրում է առանձնահատուկ մոտեցման ցուցաբերում ոլորտում ֆինանսական վերահսկողություն իրականացնելիս:

2. Հանրային հատվածի ֆինանսատնտեսական գործունեության առանձնահատկություններն իրենց ներգործությունն են ունենում այդտեղ գործող տնտեսավարող միավորների ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության համակարգի ձևավորման վրա:

Առաջին՝ հանրային հատվածի տնտեսական շարժառիթները միտված են պետական և համազգային շահերին, ուստի, կանխորոշված լինելով, իրենց ֆինանսական արդյունքներով նախօրոք բյուջետավորվում են, որպեսզի հետագայում հնարավորություն ստեղծեն վերահսկողությունն ապահովելու սահմանված նախահաշիվներից փաստացի արդյունքների շեղումների վրա, բացահայտելու այդ շեղումների ձևավորման պատճառահետևանքային կապերը:

Երկրորդ՝ հանրային հատվածում գործող տնտեսական միավորները շահույթ չեն հետապնդում, և այդտեղ հավաքագրված եկամուտները ամբողջովին փոխհատուցում են ֆինանսատնտեսական գործունեության ծախսերը, իսկ եթե ձևավորվում է եկամտային հավելուրդ, ապա ուղղորդվում է ոլորտում մատուցվող ծառայությունների որակական բարելավմանը: Հետևաբար՝ հանրային ոլորտում իրականացվող ֆինանսական վերահսկողության կարևորագույն խնդիրն է գնահատել նաև տնտեսավարող միավորների ծախսերի արդյունավետությունը և որակական հատույցը:

3. Ֆինանսական վերահսկողություն իրականացնելիս տարբերակված մոտեցում է ցուցաբերվում հանրային հատվածում ձևավորվող եկամտային և ծախսային հոսքերին:

Այսպես՝ եթե չփոխանակվող գործարքներից հասույթը հատուկ վերահսկողության օբյեկտ է համարվում գերատեսչական և ՏԻՄ-ների մակարդակով, քանի որ ընդգրկում է հարկերը, սոցիալական հատկացումները, դրամաշնորհները, ապա պետական ոչ առևտրային կազմակերպություններում, հասարակական կազմակերպություններում եկամտային հոսքերի վերահսկողության առավել առաջնահերթ սուբյեկտներ է համարվում ծառայությունների մատուցումից, ապրանքների վաճառքից ձևավորվող հասույթը:

Հետևաբար՝ հանրային ոլորտում ֆինանսական արդյունքները դասակարգելիս կարևորվում են.

Առաջին՝ ֆինանսական վերահսկողություն իրականացնելիս ըստ էականության հատկանիշի առաջնահերթություն սահմանել ծախսային և եկամտային հոսքերի խմբերի ընտրության ժամանակ և դրանով իսկ արդյունավետ վերաբաշխել վերահսկողական գործընթացի ռեսուրսներն ըստ թիրախային խմբերի:

Երկրորդ՝ ծախսերն ու եկամուտները ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացնել ըստ հանրային ոլորտում հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների պահանջների, որով հնարավորություն կստեղծվի ֆինանսական արդյունքները մեկնաբանելու արդյունավետ կառավարչական որոշումների կայացման տեսանկյունից:

4. Հանրային հատվածում ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության արդյունավետության աստիճանը էապես բարձրանում է, երբ եկամուտների և ծախսերի ձևավորման պարագայում իրականացվում է կառավարչական հաշվառում: Այս դեպքում, կազմակերպվում է օպերատիվ հաշվառում, և բացահայտվում են ֆինանսական արդյունքների նախանշված մեծություններից շեղումները բացահայտում՝ հենց ձևավորման պահին, որն ուղղակիորեն կանխարգելում է բյուջետային կարգապահության խախտումները, և տեղեկատվական հիմք է ձևավորվում ռեսուրսների արդյունավետ օգտագործմանն ուղղված կառավարչական որոշումների կայացման համար:

Այս նպատակով հանրային հատվածի կազմակերպություններում առաջարկվել են նոր հաշիվներ՝ «Գործառնական գործունեությունից նախահաշվային հասույթներ», «Գործառնական գործունեության հասույթներից շեղումներ», «Գործառնական գործունեությունից նախահաշվային ծախսումներ», «Գործառնական գործունեության ծախսումներից շեղումներ»:

Եկամուտների և ծախսերի գծով սահմանված նախահաշիվներից շեղումների հաշվառման առաջարկվող մեխանիզմը ընդլայնում է ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության գործիքակազմը հանրային կազմակերպություններում, քանի որ.

Առաջին՝ կազմակերպվում է բացահայտված շեղումների փաստաթղթաշրջանառություն, որը հետագայում տեղեկատվական հիմք է ծառայում ֆինանսական

արդյունքների վերահսկողության ժամանակ՝ բարելավելով ֆինանսական վերահսկողության տեղեկատվական ապահովվածությունը:

Երկրորդ՝ ֆինանսական վերահսկողության ծանրության կենտրոնը գործառույթների հետհաշվետվական ուսումնասիրությունների շրջանակից տեղափոխվում է խախտումների կանխարգելիչ ոլորտ՝ դրանով իսկ բեռնաթափելով ստուգումների շրջանակը և ուժեղացնելով նախավերահսկողական շրջանում թերությունների վերացման վերաբերյալ կառավարչական որոշումների կայացման գործընթացը:

Երրորդ՝ հիմք է ստեղծվում հանրային կազմակերպությունների՝ միջազգային ստանդարտներով ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար, քանի որ տեղեկատվությունը ներկայացվում է տեղին և ժամանակին, ըստ եկամուտների և ծախսերի պահանջվող բացահայտումների, որը մեծապես նպաստում է ֆինանսական արդյունքների գծով կազմակերպվող ներքին և արտաքին աուդիտի արդյունավետության մակարդակի բարձրացմանը:

5. Ուսումնասիրությունները ցույց են տալիս, որ ՀՀ հանրային ոլորտում ներքին աուդիտի իրականացման ռազմավարությունը նախանշող պաշտոնական նյութերում ֆինանսական վերահսկողության տնտեսական արդյունավետության չափանիշներ չեն առաջադրվում: Այս առումով, ֆինանսական վերահսկողությունը պետք է նպատակադրի լուծելու մատուցվող հանրային ծառայություններից արդյունքների գնահատման խնդիր, իսկ հնարավորության դեպքում՝ նաև արժևորի այդ ծառայությունների տնտեսական արդյունավետությունը:

Հանրային հատվածում որպես վերահսկողության արդյունավետ գործունեության արժևորման չափանիշ է առաջարկվում վերահսկողության ինքնարժեքի և բացահայտված բացասական շեղումների մեծության հարաբերությունը: Հանրային կազմակերպություններում ֆինանսական վերահսկողության արդյունավետության գնահատման առաջարկվող ցուցանիշը կարող է լուծել մի շարք խնդիրներ.

Առաջին՝ դրա օգնությամբ օպտիմալ համամասնություններ են սահմանվում հանրային հատվածի վերահսկողական համակարգում ներգրավված տարբեր ռեսուրսների չափաբաժինների գծով:

Երկրորդ՝ ֆինանսական վերահսկողության արդյունավետության մակարդակի փոփոխման գործոնային վերլուծությամբ պարզաբանվում է, թե գնահատվող ցուցանիշի մակարդակի բարելավումը, ինչպես նաև նվազումը ինչ չափով են առնչվում վերահսկողության ռեսուրսային կամ արդյունքային բաղադրիչների ազդեցությանը:

Ատենախոսության հիմնական դրույթները ներկայացված են ատենախոսի կողմից հրապարակված հետևյալ հոդվածներում.

1. Արաբյան Գ., Հանրային հատվածում եկամուտների ձևավորման առանձնահատկությունները // ՀՀ պետական կառավարման ակադեմիա, Հանրային կառավարում, # 2-3 / 2011, էջ 81-86:

2. Արաբյան Գ., Ներքին վերահսկողության առաջնահերթությունները հանրային ոլորտում // Հայաստան. Ֆինանսներ և էկոնոմիկա, #11 (137) /նոյեմբեր, 2011, էջ 12-13:

3. Արաբյան Գ., Վերահսկողության արդյունավետության գնահատման խնդիրները հանրային ոլորտում // ՀՀ պետական կառավարման ակադեմիա, Հանրային կառավարում, # 4 / 2012, էջ 76-82:

4. Արաբյան Գ., Ֆինանսական վերահսկողության գործառույթների բարելավման ուղիները հանրային հատվածում // «Բանբեր Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանի», #3 / 2012, էջ 85-92:

5. Արաբյան Գ., Հանրային ծառայությունների ֆինանսավորման առանձնահատկությունները // «Սարգերի զարգացման սոցիալ-տնտեսական հիմնախնդիրները Հայաստանի Հանրապետությունում», հանրապետական գիտաժողովի նյութեր, Եղեգնաձոր / 2014, էջ 383-389:

6. Արաբյան Գ., Ֆինանսական արդյունքների շեղումների հաշվառման բարելավումը հանրային ոլորտում // «Բանբեր Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանի», #2(38) / 2015, էջ 148-157:

АРАБЯН ГЮЛЛО ГАБРИЕЛОВНА

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДОВ КОНТРОЛЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ПУБЛИЧНОГО СЕКТОРА РА

Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.03-“Финансы, бухгалтерский учет”

Защита диссертации состоится 24-ого сентября 2015 года, в 14⁰⁰ часов на заседании специализированного совета 014 ВАК РА по экономике, действующего в Армянском государственном экономическом университете по адресу: 0025, г. Ереван, ул. Налбандяна 128.

РЕЗЮМЕ

В публичном секторе с применением международных стандартов финансового учета возникла необходимость пересмотра системы бухгалтерского учета в общественных организациях РА. В нынешних условиях хозяйствования на разных уровнях публичного управления организации общественной сферы действуют специфическими ресурсами финансирования, тем самым, представляя необходимость совершенствования бухгалтерского учета с целью применения эффективных управленческих решений.

В настоящее время большое значение приобретает финансовый контроль в общественном секторе, что приобретает принципиально новые формы и качественные свойства. Становится актуальным расширение рамок функции самоконтроля за счет сокращения средств внешнего аудита, рассматриваются приоритетными предотвращающие и предупреждающие операции отклонений от бюджетирования, в итоге, опровергая в первую очередь, традиционные внешние “карательные” финансовые мероприятия. Следовательно, информационно-аналитическое обеспечение формирования финансовых результатов в публичном секторе не должно ограничиваться только рамками финансового учета, и тем самым, вынуждено развиваться именно в системе управленческого учета.

Представляется также целесообразным консолидация функции внутреннего и внешнего аудита в публичном секторе экономики РА, поскольку эти функции нередко дублируют друг друга, особенно в области выявления отклонений от бюджетированных статей и смет хозяйственной деятельности организаций. Кроме того, бухгалтерский учет в публичных организациях в настоящее время в основном направлен на информационное обеспечение финансового ретроспективного контроля, нежели на предоставление информации для стратегических решений повышения эффективности хозяйственной деятельности.

Цель диссертации – совершенствование финансового и управленческого учета в организациях публичного сектора с учетом требований информационной обеспеченности для принятия решений в иерархии общественного управления. Для достижения цели диссертации были выдвинуты следующие задачи:

- предложить пути по улучшению процессов осуществления бюджетного контроля доходов и расходов в организациях публичного сектора РА,

- на основе требований международных стандартов бухгалтерского учета, совершенствовать систему отчетности финансовых результатов организаций публичного сектора,
- разработать механизм выявления и системного учета отклонений от финансовых результатов, исходя из особенностей деятельности организаций публичного сектора,
- на основе регистрации и учета информационных потоков отклонений доходов и расходов, представить методологию информационного обеспечения оценки эффективности контроля над финансовыми результатами в публичном секторе.

Научная новизна исследования заключается в представлении путей совершенствования методов контроля финансовых результатов деятельности организаций публичного сектора.

В частности:

➤ разработана новая концепция контроля финансовыми результатами на основе расширения круга консультаций, оценки экономической эффективности надзора, улучшении информационной обеспеченности контроля, содействию своевременным управленческим решениям, что создаст условия для улучшения качества общественных услуг, а также обеспечения прозрачности использования бюджетных средств,

➤ исходя из международных стандартов бухгалтерского учета, разработана новая классификация методов контроля над доходами и расходами публичного сектора, нацеленная на экономно поддерживающие функции, а также на предотвращения злоупотребления, что в свою очередь повышает достоверность внутреннего и внешнего аудита ,

➤ представлена улучшенная информационная система по контролю доходов и расходов публичного сектора, применяя новые управленческие счета, такие как: “Бюджетные доходы от операционной деятельности”, “Отклонения от бюджетных доходов операционной деятельности”, “Бюджетные расходы от операционной деятельности”, “Отклонения от бюджетных расходов операционной деятельности”,

➤ на основе анализа формирования финансовых результатов публичного сектора экономики РА, выявлены приоритетные функции бухгалтерского учета и контроля, имея цель повышения экономической обоснованности эффективности действующих систем внутреннего мониторинга и внешнего финансового контроля деятельности публичных организаций.

Полученные результаты исследования в сфере совершенствования бухгалтерского учета финансовых результатов существенно расширят рамки информационного обеспечения управленческих решений по использованию экономических ресурсов в организациях публичного сектора.

ARABYAN GYULLO GABRIEL

IMPROVEMENT OF METHODS OF FINANCIAL RESULTS CONTROL IN RA PUBLIC SECTOR ORGANIZATIONS

The abstract of the thesis for receiving the degree of Doctor of Economics in the speciality 08.00.03 - "Finance, Accounting".

The defense of the thesis will take place on September 24, 2015, at 14⁰⁰ o'clock, at 014 Council of Economics of SCC RA at Armenian State University of Economics, address: 128 Nalbandyan street, Yerevan, 0025, Armenia.

ABSTRACT

With the application of international standards of financial accounting in the public sector a necessity arose to overview the control system in the organizations of the public sector of RA. In the current economic conditions at different levels of public management the public sphere organizations are acting on specific funding resources, thereby introducing the need to improve the methods of financial results control with the aim of the application of effective management decisions.

At present, the financial control in the public sector is of a great importance, which takes a fundamentally new forms of quality properties. The expansion of the scope of self-monitoring function by reducing resources of external audit is becoming relevant, priority preventing and warning operations of budgeting deviations are considered, eventually rejecting the traditional "punitive" financial steps from the first plan from amongst. Hence, the data support of the formation of financial results in the public sector should not be limited only within the framework of the Financial Accounting, and whereby be forced to develop in the system of management accounting.

In the public sector of the RA economy the consolidation of the functions of internal and external audit is also considered advisable, since these functions frequently duplicate each other, especially in the area of identifying deviations from the budgeting articles and budgets of economic activities of organizations. In addition, accounting in public organizations is now mainly directed at the informational support of financial retrospective control, below is presented the information of strategic decisions of enhancing the effectiveness of economic activity.

The aim of the dissertation – the improvement of the methods of financial results control and management accounting in the public sector organizations in order to meet the requirements of information provision for decision-making in the hierarchy of public management. To achieve the goal of the thesis the following tasks were put forward:

- present proposals to improve implementation of budgetary control of income and expenditure in the public sector organizations of the Republic of Armenia,
- based on the requirements of international accounting standards, improve the system of reporting the financial results of public sector organizations,
- to develop a mechanism for identifying and accounting system deviations from the financial results, based on the characteristics of the organizations of the public sector,
- on the basis of registration and accounting information flows deviations of revenues and expenses, to present methodology for evaluating the effectiveness of information security control of financial results in the public sector.

The scientific novelty of this research is to present ways of improving financial results control and accounting of the public sector organization activity. In particular:

➤ a new conception of financial results control is developed based on the consultation range enlargement, evaluation of economic efficiency of control, improvement of control information security, timely management decision assessment, which will create conditions for improving the quality of public services as well as ensuring transparency in the use of budgetary funds;

➤ on the basis of international accounting standards is developed a new classification of methods of control over income and expenditure of the public sector which is aimed at economically supporting functions, as well as to prevent the abuse, which in turn increases the accuracy of internal and external audit

➤ an improved information system for the control of income and expenditure of the public sector is presented, with the use of new management accounts, such as: "Budget revenues from operating activities", "Deviations from operating activities' budget income", "Budget expenditures from operating activities", "Deviations from the operating activities' budget expenditures"

➤ based on analysis of formation of the public sector financial results of the RA economy, priority functions of accounting and control are identified, with the goal of increasing the economic efficiency of the validity of the existing system of internal monitoring and external financial control of the activities of public organizations.

The results of research in the sphere of the improvement of financial results control and accounting will significantly expand the scope of information provision of management decisions on the use of economic resources in the organizations of the public sector.

