

Էմիլիա Առաքելյան

ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ

ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ

ՀԻՄՈՒՆՔՆԵՐ

ՖԻՆԱՆՍԱԲԱՆԿԱՅԻՆ ՔՈԼԵՁ

ԵՐԵՎԱՆ  
2003

**Ֆինանսաբանկային քոլեջի հիմնադիրներ**

ՀՀ կրթության և գիտության նախարարություն  
ՀՀ կենտրոնական բանկ  
Հայաստանի բանկերի միություն

Հայաստանի Հանրապետություն  
ք. Երևան 2, Ամիրյան 26

Հեռ. (3 741) 537788

Հեռ./ֆաքս (3 741) 537767

Web-site: <http://www.fbc-edu.am>

E-mail: [staff@fbc-edu.am](mailto:staff@fbc-edu.am)

Ձեռնարկի տպագրությունն իրականացվել է «Բանկ և ոչ բանկ ֆինանսական հաստատությունների ուսուցանում և թրեյնինգ» ծրագրի շրջանակներում, «Շորբանկ» խորհրդատվական ծառայություններ կորպորացիայի դրամաշնորհի միջոցներով՝ ԱՄՆ միջազգային զարգացման գործակալության (USAID) ֆինանսավորմամբ:

The publication of the manual is done within the “Bank and Non Bank Financial Institutions Mentoring and Training” program supported by Shorebank Advisory Services Inc. grant funded by United States Agency for International Development (USAID)

Հրատարակչի գրանցման համարանիշ

© Ֆինանսաբանկային քոլեջ

### **Հարգարժան ընթերցող**

Հայաստանի Հանրապետությունում գործող բանկերի մրցունակությունը բարձրացնելու, դրանք ժամանակակից գիտելիքներով զինված մասնագետներով համալրելու նպատակով ստեղծվեց Ֆինանսաբանկային քոլեջը:

Առաջնորդվելով ուսումնական գործընթացի կազմակերպման միջազգային փորձով՝ Ֆինանսաբանկային քոլեջը կիրառում է ուսուցման ժամանակակից մեթոդներ, այդ թվում՝ քոլեջի դասախոսների կողմից ստեղծված ուսումնական նյութեր, որոնք ստացել են Հայաստանի Հանրապետության ֆինանսաբանկային ոլորտի մասնագետների հավանությունը և արժանի են համարվել որպես դասագիրք տպագրվելու: Դասագրքերի առավելություններից մեկն այն է, որ դրանց հեղինակները հանրապետության բանկային ոլորտի լավագույն մասնագետներ են:

Ողջունում ենք Ֆինանսաբանկային քոլեջի ուսումնական նյութերի տպագրությունը և հուսով ենք, որ դրանք լայն օգտագործման նյութ կդառնան ոչ միայն քոլեջի ուսանողների, Հայաստանի Հանրապետությունում բանկային գործի մասնագետներ պատրաստող մյուս ուսումնական հաստատությունների, այլև ֆինանսաբանկային ոլորտի մասնագետների համար:

### **Հայաստանի Հանրապետության կենտրոնական բանկի խորհուրդ**

Ֆինանսաբանկային քոլեջի դասախոսների կողմից ստեղծված ուսումնական նյութերը համահունչ են ժամանակի պահանջներին և լիովին համապատասխանում են բանկային մասնագետների պատրաստման միջազգային չափանիշներին: Դրանք արդիական են և ներառում են իրավիճակային օրինակներ ֆինանսաբանկային ոլորտի առօրյայից, որոնց ուսումնասիրությունն էլ ավելի է նպաստում մատուցվող նյութի ընկալմանը:

Ֆինանսաբանկային քոլեջի դասախոսությունների տպագրությունն առաջընթաց քայլ է հանրապետության կրթական ոլորտի բարեփոխումների գործընթացում:

Կարծում ենք, դրանք սեղանի գիրք կդառնան և՛ բանկային գործն ուսումնասիրողների և՛ ընթերցողների ավելի լայն շրջանակի համար:

### **Հայաստանի բանկերի միություն**

**Բարի երթ**

## Առաջաբան

Գրախոսվող «Հաշվապահական հաշվառման հիմունքներ» ուսումնական նյութը բաղկացած է ինը ծավալուն գլխից:

Գրքի առաջին «Հաշվապահական հաշվառման ներածություն» գլխում տրված է հաշվապահական հաշվառման առարկայի մասին ընդհանուր պատկերացում, սահմանված են հաշվապահական հաշվառման վարման կանոնները և կարգավորումը Հայաստանի Հանրապետությունում, ֆինանսական հաշվետվությունները, տարբերակված են դրանց օգտագործողների խմբերը, ինչպես նաև տրված են հաշվապահական հաշվառում վարելու և ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու սկզբունքները:

Գրքի «Հաշվապահական հաշվառում և ֆինանսական հաշվետվություններ» գլխում ներկայացված են հաշվապահական հաշվառման ընդհանուր բնութագիրը, հաշվառման տեսակները, տրված են ֆինանսական հաշվետվությունները, դրանց նպատակն ու կազմը: Ներկայացված են նաև ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողները, հաշվապահական հաշվառում վարելու և ֆինանսական հաշվետվությունները կազմելու սկզբունքները:

«Հաշվապահական հաշվեկշիռ և ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվություն» գլխից նվիրված է երկու ամփոփիչ ֆինանսական հաշվետվություններին, սահմանված են ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերը, վերջիններիս դասակարգումը, ինչպես նաև ներկայացված է հաշվեկշիռի հավասարման սահմանում: Օրինակների հիման վրա ներկայացված է պարզ գործարքների ազդեցությունը վերոհիշյալ երկու ամփոփիչ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա:

«Հաշվապահական գրքերի վարման սկզբունքները» գլխում դիտարկված են հաշվապահական գրքերի վարման գործընթացի հիմնական տարրերը, հաշվապահական գրքերը, ամփոփ գրանցամատյանները և կրկնակի գրանցման սկզբունքը հաշվապահական հաշվառման մեջ, ընդ որում՝ հաշվապահական գրանցումները տրված են պատկերավոր օրինակների տեսքով:

Գրքի հաջորդ «Ապրանքանյութական պաշարներ», «Ճշգրտումներ՝ հաշվեգրումներ և կանխավճարներ», «Դեբիտորական պարտքեր և անհուսալի պարտքեր» գլխերում սահմանված են ապրանքանյութական պաշարները, վերջիններիս հաշվառման և զննհատման մեթոդները: Մատչելի ներկայացված են պաշարների արտացոլումը ֆինանսական հաշվետվություններում, հաշվեգրումների, կանխավճարների գծով հաշվապահական գրանցումները, դեբիտորական պարտքերի դուրսգրման մեթոդները, մանրամասն մեկնաբանված են կասկածելի պարտքերի ծածկման պահուստների տեսակները, դեբիտորական պարտքերի դուրսգրման և դուրս գրված դեբիտորական պարտքերի հաշվապահական ձևակերպումները:

«Ոչ ընթացիկ ակտիվներ և մաշվածություն» գլխում ներկայացված են ոչ ընթացիկ ակտիվները, դրանց գծով մաշվածության հաշվեգրման մեթոդները և հաշվապահական հաշվառումը, հիմնական միջոցների իրացումը և վերազնահատումը:

Վերջին «Հաշվապահական ամբողջ ցիկլի ներկայացումը և ամփոփիչ ֆինանսական հաշվետվությունների կազմումը» գլխում ամփոփ ներկայացված է հաշվապահական ամբողջ ցիկլը, ներառյալ ֆինանսական հաշվետվությունների կազմումը, ընդ որում դա արված է շատ մատչելի կոնկրետ օրինակի վրա:

Գրախոսվող նյութի կառուցվածքը լիովին համապատասխանում է միջազգային չափանիշներին: Յուրաքանչյուր գլխում մատչելի տրվում են կարևորագույն և հրատապ խնդիրների լուծման նպատակները: Նյութում ներկայացված են ինչպես Հայաստանի Հանրապետության, այնպես էլ արտասահմանյան առավել զարգացած և ձևավորված երկրների հաշվապահական հաշվառման առումով գործնականում իրենց բազմիցս արդարացրած մոտեցումները:

Տեսական գիտելիքների ամրապնդման նպատակով յուրաքանչյուր թեման ուղեկցվում է բազմաթիվ օրինակներով և գործնական խնդիրներով:

Ընդհանուր առմամբ, կատարված է արժեքավոր, ավարտուն աշխատանք, որն իր հերթին հիմք է ծառայում մասնագիտական հմտությունների և ունակությունների ձեռքբերման համար: «Հաշվապահական հաշվառման հիմունքներ» ուսումնական նյութը լիովին կարող է օգտագործվել նաև այն բարձրագույն ուսումնական հաստատություններում, որտեղ դասավանդվում է տվյալ առարկան:

**Ա. Նորելյան**

**ՀՀ ԿՔ խորհրդի անդամ**

**ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ**

**Ֆինանսաբանկային քոլեջի հիմնադիրներ** ..... 2

**Հ ա ր գ ա ր ժ ա ն ը ն թ ե ր ց ո ղ** ..... 3

**Առաջաբան** ..... 4

**ԳԼՈՒԽ 1. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ (INTRODUCTION TO ACCOUNTING)** ..... 7

1.1. Հաշվառման պատմական նախադրյալները (The historical preconditions of accounting)..... 7

1.2. Հաշվային չափիչներ (Measuring instruments) ..... 7

1.3. Հաշվապահական հաշվառման առարկան (Subject of bookkeeping) ..... 7

1.4. Հաշվապահական հաշվառման մեթոդը (Method of bookkeeping)..... 7

1.5. Հաշվապահական հաշվառման վարման կանոնները` (Rules of conducting bookkeeping) ..... 8

1.6. Հաշվապահական հաշվառման կարգավորումը (Regulation of bookkeeping) ..... 8

**ԳԼՈՒԽ 2. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ ԵՎ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ (ACCOUNTING AND FINANCIAL STATEMENTS)**..... 9

2.1. Հաշվապահական հաշվառման ընդհանուր բնութագիրը (General representation of bookkeeping)9

2.2. Հաշվառման տեսակները (Types of accounting) ..... 9

2.3. Ֆինանսական հաշվետվությունները, դրանց նպատակը և կազմը (Financial statements, purpose and form of financial reports)..... 10

2.4. Ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողները (Users of financial statements) ..... 10

2.5. Հաշվապահական հաշվառում վարելու և ֆինանսական հաշվետվությունները կազմելու սկզբունքները (Accounting concepts and principles)..... 11

**ԳԼՈՒԽ 3. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵԿԵԾԻՌ ԵՎ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱՐԳՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ (BALANCE-SHEET AND INCOME STATEMENT)** 14

3.1. Հաշվապահական հաշվեկշիռ և հաշվեկշիռի հավասարումը (Balance-sheet and Balance-sheet equation) ..... 14

3.2. Ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվություն (Income statement) ..... 19

3.3. Գործարքների ազդեցությունը հաշվեկշռի հավասարման վրա (Impact of some transactions on balance-sheet equation) ..... 23

**ԳԼՈՒԽ 4. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ԳՐԹԵՐԻ ՎԱՐՄԱՆ ՍԿԶԲՈՒՆՔՆԵՐԸ (BOOKKEEPING PRINCIPLES)** ..... 31

4.1. Տվյալների հիմնական աղբյուրները (The main sources of the data) ..... 31

4.2. Հաշվապահական գրանցումներ (Accounting records)..... 32

4.3. Գործարքների գրանցումներ և չճշգրտած փորձնական հաշվեկշռի կազմում նոր ստեղծվող կազմակերպության համար (Records of transaction and preparing not adjusted trial balance for new company) ..... 36

4.4. Գործարքների գրանցումներ գործող կազմակերպության համար (Records of transaction for working company) ..... 45

**ԳԼՈՒԽ 5. ԱՊՐԱՆՔԱՆՑՈՒԹԱԿԱՆ ՊԱՇԱՐՆԵՐ (INVENTORY)** ..... 55

5.1. Ընդհանուր հասկացություններ (General concepts)..... 55

5.2. Պաշարների անընդհատ և պարբերաբար հաշվառում (Continuous and periodic inventory records) 55

5.3. Ապրանքանյութական պաշարների արժեքը (Inventory valuation)..... 55

5.4. Պաշարների արտացոլումը ֆինանսական հաշվետվություններում, պաշարներ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ և ժամանակավոր հաշիվների փակում (ending inventory, reporting and closing of the temporary accounts)..... 58

**ԳԼՈՒԽ 6. ՃՇԳՐՏՈՒՄՆԵՐ՝ ՀԱՇՎԵԳՐՈՒՄՆԵՐ ԵՎ ԿԱՆԽԱՎՃԱՐՆԵՐ (ADJUSTMENTS: ACCRUALS AND PREPAYMENTS)**..... 62

6.1. Հաշվապահական հաշվառման մեթոդները և ճշգրտումները (Methods of bookkeeping and adjustments) ..... 62

6.2. Հաշվեգրված ծախսեր (Accrued expenses) ..... 63

6.3. Կանխավճարված ծախսեր կամ գալիք ժամանակաշրջանի ծախսեր (Prepaid expenses)..... 64

6.4. Կանխավճարված կամ գալիք ժամանակաշրջանի եկամուտներ և հաշվեգրված եկամուտներ (Accruals and prepaid income) ..... 64

6.5. Վարժություններ ..... 66

Ինքնաստուգման հարցեր ..... 66

<b>ԳԼՈՒԽ 7. ԴԵԲԻՏՈՐԱԿԱՆ ՊԱՐՏՔԵՐ ԵՎ ԱՆՀՈՒՍԱԼԻ ՊԱՐՏՔԵՐ (ACCOUNTS RECEIVABLES AND BAD DEBTS)</b> .....	67
7.1. Դեբիտորական պարտքեր (Accounts receivables).....	67
7.2. Դեբիտորական պարտքերի դուրսգրման մեթոդները (Methods of account receivables write-offs).....	67
7.3. Անհուսալի պարտքերի վերականգնում (Bad debts recovery).....	71
7.4. Վարժություն.....	71
<b>ԳԼՈՒԽ 8. ՈՉ ԸՆԹԱՑԻԿ ԱԿՏԻՎՆԵՐ ԵՎ ՄԱՇՎԱԾՈՒԹՅՈՒՆ (NON-CURRENT ASSETS AND DEPRECIATION)</b> .....	72
<b>ԳԼՈՒԽ 8. ՈՉ ԸՆԹԱՑԻԿ ԱԿՏԻՎՆԵՐ ԵՎ ՄԱՇՎԱԾՈՒԹՅՈՒՆ (NON-CURRENT ASSETS AND DEPRECIATION)</b> .....	72
8.1. Ոչ ընթացիկ ակտիվներ և մաշվածություն (Non-current assets and depreciation).....	72
8.2. Մաշվածության հաշվեգրման մեթոդները (Methods of depreciation calculation).....	73
8.3. Մաշվածության հաշվապահական հաշվառում (Accounting for depreciation).....	75
8.4. Հիմնական միջոցների իրացում կամ դուրս գրում (Sale or write-off of fixed assets).....	76
8.5. Ոչ ընթացիկ ակտիվների վերազնահատում (Revaluation of non-current assets).....	77
8.6. Վարժություն.....	79
<b>ԳԼՈՒԽ 9. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ԱՄԲՈՂՋ ՑԻԿԼԻ ՆԵՐԿԱՅԱՑՈՒՄԸ ԵՎ ԱՄՓՈՓԻՉ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԿԱԶՄՈՒՄԸ (PRESENTATION OF GENERAL ACCOUNTING CYCLE AND PREPARATION OF FINANCIAL STATEMENTS)</b> .....	80
<b>ԱՌԱՋԱՐԿՎՈՂ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ</b> .....	87
<b>ՀԱՆԳՈՒՑԱՅԻՆ ԲԱՌԵՐԻ ՑՈՒՑԻՉ</b> .....	87

## ԳԼՈՒԽ 1. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ (INTRODUCTION TO ACCOUNTING)

**Թեմայի նպատակը՝** ներկայացվում է հաշվապահական հաշվառման ծագումը, առարկան, մեթոդը հաշվապահական հաշվառման վարման կանոնները և կանոնակարգումը Հայաստանի Հանրապետությունում:

**Ուսանողներին ու հմտությունները՝** թեման ուսումնասիրելուց հետո ուսանողը կկարողանա սահմանել հաշվապահական հաշվառումը, հաշվային չափիչները, հաշվապահական հաշվառման վարման կանոնները և կարգավորումը Հայաստանի Հանրապետությունում:

### 1.1. Հաշվառման պատմական նախադրյալները (The historical preconditions of accounting)

Մարդկության, հասարակության զարգացման ամենավաղ շրջանում, երբ մարդիկ գրել, կարդալ չեն իմացել, կարողացել են տարբերել շատ ու քիչը, կարողացել են կատարել գրեթե հավասար փոխանակում և հիշել փոխանակվող բարիքի քանակը: Այսինքն, մարդկությունը հաշվառմամբ սկսել է զբաղվել առաջին փոխանակային գործարքները կատարելիս: Միջնադարում առևտրի, արհեստագործության զարգացումը հաշվառման զարգացման պահանջ առաջացրեց, իսկ մաթեմատիկայի զարգացումը դարձրեց այն հնարավոր:

Հաշվապահական հաշվառումը գտնվում է ճշգրիտ և հունանիտար գիտությունների միջնակետում և լայն չափով օգտագործվում են թվեր, գրաֆիկներ: Հաշվապահությունը արվեստ է, որը թվերի լեզվով արտահայտում է իրավիճակը:

Հաշվապահական հաշվառման պատմության մեջ 14-րդ դարի վերջում կատարվեց ամենամեծ էվոլյուցիոն թռիչքը: Իտալացի գիտնական, մաթեմատիկոս, փիլիսոփա Լուկա Պալիոլին հայտնագործեց, որ հաշվառման գրքերում միևնույն միջոցը գրանցվում է կրկնակի, մի կողմից ցույց է տրվում այդ միջոցի առկայությունը, իսկ մյուս կողմից՝ նրա ձեռք բերման աղբյուրը, որը և ապագայում կոչվեց «կրկնակի գրանցման եղանակ»:

Միջնադարից առ այսօր հաշվապահական հաշվառումը զարգացել է, տեխնիկապես կատարելագործվել, օրեցօր ստեղծվում են նոր հաշվապահական ծրագրեր, որոնք ավելի արդյունավետ են դարձնում հաշվապահական հաշվառումը, սակայն այդ բոլորը տեխնիկական զարգացման արդյունք է, իսկ գիտական թռիչքը հաշվառման մեջ կատարվել է Լ. Պալիոլի կողմից «կրկնակի գրանցման սկզբունքի» հայտնագործմամբ:

Առ այսօր ցանկացած հաշվապահական գրանցում, հաշվապահական ծրագիր հիմնված է «կրկնակի գրանցման սկզբունքի» վրա:

### 1.2. Հաշվային չափիչներ (Measuring instruments)

Հաշվապահական հաշվառումը կազմակերպելու համար կարևոր է հաշվային չափիչների օգտագործումը, որոնց օգնությամբ որոշվում է արտադրության ծավալը, քանակը, ժամանակը: Գոյություն ունի հաշվային չափիչների երեք տեսակ՝ բնական, աշխատանքային և դրամական.

- Բնական չափիչները (կգ, մ, հատ, մ2 և այլն) անհրաժեշտ են հիմնական միջոցների, պատրաստի արտադրանքի հաշվառման և այլնի համար:
- Աշխատանքային չափիչների (ժամ, օր, ամիս և այլն) շնորհիվ հաշվառվում է ծախսված աշխատանքը և ժամանակը, որոնց հիման վրա հաշվարկվում է աշխատավարձը, որոշվում է աշխատանքի արտադրողականությունը:
- Դրամական չափիչն ամփոփիչ է (ՀՀ դրամ, լումա և այլն), քանի որ նրա միջոցով որոշվում է ձեռնարկությանը պատկանող միջոցների ծավալը, նախկինում հաշվարկված և բնական ու աշխատանքային չափիչներով արտացոլված ծախսերը: Դրամական չափիչի միջոցով կազմվում են հաշվեկշիռները, հաշվետվությունները և այլն:

### 1.3. Հաշվապահական հաշվառման առարկան (Subject of bookkeeping)

Յուրաքանչյուր ձեռնարկության գործունեությունը կազմակերպելու և վարելու համար պետք է տրամադրության տակ ունենալ անհրաժեշտ միջոցներ՝ շենքեր և շինություններ, մեքենաներ և սարքավորումներ, տրանսպորտային միջոցներ, գործիքներ, հումք և նյութեր, պատրաստի արտադրանք, կանխիկ դրամ և այլն: Այդ բոլոր միջոցները ձեռնարկությունը ձեռք է բերում որոշակի աղբյուրներից՝ սեփական կամ փոխառու միջոցների հաշվին:

Ձեռնարկությունների տնտեսական գործունեության ընթացքում տնտեսական միջոցները և դրանց գոյացման աղբյուրներն անընդհատ փոփոխության են ենթարկվում, որոնք հաշվարկվում, վերահսկվում և արտացոլվում են հաշվապահական հաշվառման միջոցով, հետևաբար կազմում են նրա ուսումնասիրման առարկան: Այսպիսով, հաշվապահական հաշվառման առարկան կազմակերպությունների տնտեսական միջոցներն են և նրանց գոյացման աղբյուրները, տնտեսական գործունեության ընթացքում նրանց կազմում տեղի ունեցած փոփոխությունները և հետևանքները:

### 1.4. Հաշվապահական հաշվառման մեթոդը (Method of bookkeeping)

Ինչպես ամեն մի գիտություն, այնպես էլ հաշվապահական հաշվառումն ունի ուսումնասիրության իր առանձնահատուկ ձևերը, որոնց ամբողջությունը հանդիսանում է վերջինիս մեթոդը: Այն բաղկացած է հետևյալ տարրերից.

- ա) հաշվապահական հաշվեկշիռ և հաշվետվություններ
- բ) հաշվապահական հաշիվներ և կրկնակի գրանցման եղանակ
- գ) փաստաթղթավորում և գույքագրում
- դ) գնահատում

### 1.5. Հաշվապահական հաշվառման վարման կանոնները` (Rules of conducting bookkeeping)

- Հաշվապահական հաշվառումը վարվում է.
  - Հայաստանի Հանրապետության արժույթով` հայկական դրամով
  - կրկնակի գրանցման եղանակով` հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանին համապատասխան
  - անընդհատ` կազմակերպության գրանցման պահից մինչև օրենսդրությամբ սահմանված կարգով նրա վերակազմավորումը կամ լուծարումը
- Վերլուծական (մանրամասնեցված) հաշվառման և սինթետիկ (ընդհանրացված) հաշիվների տվյալները պետք է համապատասխանեն միմյանց:
- Բոլոր տնտեսական գործառնությունների արդյունքները պետք է ժամանակին գրանցվեն հաշվապահական հաշվառման հաշիվներում:

### 1.6. Հաշվապահական հաշվառման կարգավորումը (Regulation of bookkeeping)

Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվապահական հաշվառման կազմակերպումը և վարումը, ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու և ներկայացնելու միասնական հիմունքները, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառմանը վերաբերող այլ հարաբերությունները կարգավորվում են «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքով:

Հաշվապահական հաշվառման կարգավորումն իրականացնում է Կառավարության լիազորած պետական մարմինը, իսկ բանկերում` ՀՀ կենտրոնական բանկը, Կառավարության լիազորած պետական մարմնի հետ համատեղ:

Հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող պետական մարմինն իր իրավասության սահմաններում հաստատում է կազմակերպությունների համար պարտադիր կատարման ենթակա.

ա) հաշվապահական հաշվառման ստանդարտները

բ) հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանները և դրանց կիրառման մասին հրահանգները

գ) հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող իրավական այլ ակտեր:

*Հաշվապահական հաշվառման ստանդարտները* (Bookkeeping standards) կանոններ են, ուղեցույցներ, որոնցով սահմանվում են ընդհանուր մոտեցումներ ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման նկատմամբ, առաջարկվում են տարբեր մեթոդներ` սուբյեկտների միջոցների, առանձին գործառնությունների հաշվառման համար:

*Հաշվային պլան* է հանդիսանում բոլոր կազմակերպությունների համար հաշվապահական հաշվառման հաշիվների միասնական, համակարգված և կոդավորված ցանկն, ըստ հաշիվների տեսակների թվային կոդերի դասակարգված հաշիվների համակարգը:

### Ինքնաստուգման հարցեր

1. Ի՞նչ է ուսումնասիրում հաշվապահական հաշվառում առարկան:
2. Որո՞նք են հաշվային չափիչների տեսակները:
3. Ինչպե՞ս է Հայաստանի Հանրապետությունում կանոնակարգվում հաշվապահական հաշվառումը:
4. Որո՞նք են ՀՀ հաշվապահական հաշվառման վարման կանոնները:



## ՔՐՈՒՄ 2. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ ԵՎ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ (ACCOUNTING AND FINANCIAL STATEMENTS)

Թեմայի նպատակն է՝ ներկայացնել հաշվապահական հաշվառման ընդհանուր բնութագիրը, հաշվառման տեսակները, ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը, կազմը և օգտագործողների խմբերը, հաշվապահական հաշվառում վարելու և ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու սկզբունքները, ինչպես նաև պատճառները, որոնք ընկած են հաշվապահական տեղեկատվության հավաքման հիմքում: Բաժնուն մերկայացված են Հայաստանի Հանրապետության հաշվապահական հաշվառման թիվ 1 ՀՀՀՀՍ 1-ից քաղվածքներ:

Ունակություններն ու հմտությունները՝ թեման ուսումնասիրելուց հետո ուսանողը կկարողանա բնութագրել ֆինանսական հաշվետվությունները և նրանց նպատակը, տարբերակել ֆինանսական և կառավարչական հաշվառումները, բացահայտել ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների խմբերը, ինչպես նաև հասկանալ հաշվապահական հաշվառում վարելու և ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու սկզբունքները:

### 2.1. Հաշվապահական հաշվառման ընդհանուր բնութագիրը (General representation of bookkeeping)

Հաշվապահական հաշվառումն իրենից ներկայացնում է ֆինանսական տեղեկատվության գրանցման, դասակարգման և ընդհանրացման գործընթաց: Հաշվապահության մեջ օգտագործվում են մի շարք տերմիններ և հասկացություններ, որոնք օգտագործվում են բիզնեսների կամ կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունները կազմելու և վերլուծելու նպատակով: Տերմինները և հասկացությունները նույնպես օգտագործվում են կազմակերպությունների գործառնությունների իրականացման ընթացքում: Հաշվապահության տերմինները և հասկացությունները հանդիսանում են ընդհանուր լեզու, որն օգտագործվում է մեկ անձից մյուսը ֆինանսական տեղեկատվությունը փոխանցելու նպատակով: Այդ իսկ պատճառով հաշվապահությունը անվանվում է «բիզնեսի լեզու»:

Հաշվապահական հաշվառումը բաղկացած է երկու տարրից.

- գրանցում
- ամփոփում

Ամենօրյա կառավարման նպատակով անհրաժեշտ է իրականացնել կազմակերպության գործարքների գրանցում, իսկ

Հաշվապահական հաշվառումը (book keeping) կազմակերպության ակտիվների, սեփական կապիտալի, պարտավորությունների (տնտեսական միջոցների և դրանց գոյացման աղբյուրների) վիճակի ու շարժի վերաբերյալ, դրամական արտահայտությամբ, տեղեկատվության հավաքման, գրանցման և ընդհանրացման համակարգ է՝ տնտեսական գործառնությունների համընդհանուր և անընդհատ փաստաթղթային հաշվառման միջոցով:

կազմակերպության տնտեսական վիճակի վերաբերյալ ամփոփ պատկերացում ստանալու և շահագրգիռ անձանց կազմակերպության վիճակի վերաբերյալ տեղեկատվություն տրամադրելու նպատակով պետք է իրականացնել որոշակի ժամկանահատվածի ընթացքում կատարված գործարքների ամփոփում ֆինանսական հաշվետվությունների տեսքով:

### 2.2. Հաշվառման տեսակները (Types of accounting)

Ընդունված է հաշվառումը տարանջատել երկու մեծ բաղկացուցիչ մասերի՝ կառավարչական կամ օպերատիվ և ֆինանսական հաշվառում: Նշված տարանջատումը բացարձակ չէ և հստակ սահմաններ այս երկու տեսակների միջև գոյություն չունեն: Չնայած մշվածին, կարելի է առանձնացնել ֆինանսական և կառավարչական տեղեկատվության հիմնական հատկանիշները:

- **Կառավարչական հաշվառումը (Management Accounting)** ֆինանսական տեղեկատվության հավաքման, գնահատման և վերլուծության, պատրաստման և ձևավորման գործընթաց է: Կառավարչական հաշվառումն իրականացվում է անմիջականորեն աշխատատեղերում (արտադրամաս, բաժին), այդ պատճառով էլ այդ տվյալները սահմանափակվում են կազմակերպության շրջանակներում: Կառավարչական հաշվառման տվյալներն օգտագործվում են կազմակերպության ամենօրյա կառավարման և ղեկավարման համար (արտադրանքի թողարկման, առաքման, իրացման և այլնի հաշվառում): Կազմակերպության ղեկավարության համար կառավարչական հաշվառումը կարևոր է միջոցների արդյունավետ պլանավորման, կառավարման և վերահսկողության ժամանակ, կազմակերպության հեռանկարները որոշելիս: Կառավարչական հաշվառումն իրականացվում է միայն անհրաժեշտության դեպքում:
- **Ֆինանսական հաշվառումն (Financial Accounting)** առաջին հերթին կապված է ֆինանսական հաշվետվությունները կազմելու հետ և հիմնականում օգտագործվում է կազմակերպությունից դուրս, չնայած նրան,

**Ֆինանսական հաշվետվությունները (Financial Statements) կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և նրա կողմից իրականացվող գործառնությունների համակարգված ֆինանսական ներկայացումն է:**

որ գրանցումները, որոնց հիման վրա կազմվում են ֆինանսական հաշվետվությունները կարևոր են կազմակերպության ամենօրյա կառավարման համար:

Բնութագրեր	Ֆինանսական հաշվառում	Կառավարչական հաշվառում
Օգտագործողները Հաշվառման համակարգը Կարգավորումը	արտաքին կրկնակի գրանցում հաշվառման ազգային ստանդարտներ	ներքին ցանկացած օգտակար համակարգ բացակայում է
Չափիչները Օբյեկտը	դրամական ամբողջությամբ կազմակերպությունը	ցանկացած կազմակերպության առանձին ստորաբաժանումներ և մասեր
Հաճախականությունը	օրենսդրությամբ սահմանված կարգով	ըստ անհրաժեշտության, սահմանված հաճախականություն գոյություն չունի

**Աղյուսակ 1. Ֆինանսական և կառավարչական հաշվառումների տարբերությունները**

**2.3. Ֆինանսական հաշվետվությունները, դրանց նպատակը և կազմը (Financial statements, purpose and form of financial reports)**

Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, գործունեության ֆինանսական արդյունքների և ֆինանսական վիճակում փոփոխությունների վերաբերյալ տեղեկատվության տրամադրումն է, որն օգտակար է օգտագործողների լայն շրջանակների կողմից տնտեսական որոշումներ կայացնելու համար: Ֆինանսական հաշվետվությունները ցույց են տալիս նաև կազմակերպության ղեկավարությանը վստահված միջոցների կառավարման արդյունքները:

Հայաստանի Հանրապետության հաշվառման թիվ 1 ստանդարտը, ՀՀՀՅՍ1 նվիրված է ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացմանը: Ստանդարտի նպատակն է ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման հիմունքների սահմանումը՝ ապահովելու համար կազմակերպության նախորդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների, ինչպես նաև տվյալ կազմակերպության և այլ կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների համադրելիությունը:

Ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է ճշմարիտ ներկայացնեն կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, գործունեության ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակում փոփոխությունները:

Կազմակերպության ղեկավարությունը կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը պետք է ընտրի և կիրառի այնպես, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բավարարեն կիրառվող յուրաքանչյուր ստանդարտի բոլոր պահանջներին և հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող այլ ակտերին:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը այն կոնկրետ սկզբունքներն են, հիմունքները, կանոնները, ձևերը և ընթացակարգերը, որոնք ընդունվում են կազմակերպության կողմից՝ հաշվապահական հաշվառումը վարելու և ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու և ներկայացնելու համար:

Կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը ներառում է՝

ա) **Հաշվապահական հաշվեկշիռը (Balance-sheet)**, որը բնութագրում է հաշվետու ամսաթվի դրությամբ կազմակերպության ֆինանսական վիճակը:

բ) **Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը** կամ **եկամուտների և ծախսերի** վերաբերյալ հաշվետվությունը (Income Statement), որը բնութագրում է հաշվետու ժամանակաշրջանում կազմակերպության գործունեության ֆինանսական արդյունքները:

գ) **Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունը (Cash Flow Statement):**

դ) **Սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը (Statement of changes Owners or stockholders equity):**

ե) Ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը:

**2.4. Ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողները (Users of financial statements)**

Ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներին ներկայացնելու համար ուսումնասիրենք բիզնեսի կազմակերպման մի քանի եղանակներ: Պարզագույն տարբերակի դեպքում կազմակերպությունը

հանդիսանում է մեկ անձի սեփականություն և տարվում է նրանց կողմից: Նման աշխատանքի կազմակերպման ձևը կոչվում է անհատ ձեռներեցություն: Տնտեսական գործունեության կազմակերպման հաջորդ մակարդակը (բարդության առումով) ընկերակցությունն է, որի դեպքում բիզնեսի սեփականատեր և վարող են հանդիսանում մի քանի անձինք (անձերի միացություն): Տնտեսավարող սուբյեկտների 3-րդ տեսակը ընկերությունն է: Ընկերությունը ստեղծվում է մեկ կամ մի քանի անձանց (մասնակիցներ) ներդրումներից: Մասնակիցները հանդիսանում են ընկերության սեփականատերեր, սակայն չեն մասնակցում ընկերության ընթացիկ կառավարմանը: Մասնակիցների ընդհանուր ժողովն ընտրում է ընկերության գործադիր մարմին (տնօրեն), որը ղեկավարում է ընկերության ընթացիկ գործունեությունը:

Ընկերակցության և անհատ ձեռներեցության դեպքում ֆինանսական հաշվետվությունները ամբողջությամբ մասնավոր են: Այդ հաշվետվությունները չեն ներկայացվում այլ անձանց, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ ձեռներեցի կամ գործընկերոջ կողմից ընդունվել է համապատասխան որոշում: Իսկ ընկերության դեպքում մասնակիցներին ներկայացվում են ընկերության ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնց հիման վրա կայացնում են համապատասխան որոշումներ:

Հաշվապահական հաշվառման նպատակներից մեկը հանդիսանում է ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներին տեղեկատվության տրամադրումը: Ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներն են.

ա) Ընկերության ղեկավարությունը: Ընկերության ղեկավարությունը շահագրգռված է վերլուծել կազմակերպության եկամուտները և ծախսերը, որի արդյունքում ղեկավարությունը մշակում է ծրագրեր ուղղված կազմակերպության գործունեության արդյունավետության բարձրացմանը և ընդունում է համապատասխան որոշումներ: Դեկավարությանը անհրաժեշտ է նաև իմանալ կատարված որոշակի գործարքների ֆինանսական հետևանքների մասին:

բ) Ընկերության մասնակիցները և պոտենցիալ մասնակիցները: Մասնակիցները պետք է տեղյակ լինեն ինչպես կազմակերպության հեռանկարների, այնպես էլ իրենց կողմից ներդրված գումարների օգտագործման մասին: Պոտենցիալ մասնակիցները ֆինանսական հաշվետվությունների օգնությամբ կայացնում են որոշումներ՝ տվյալ կազմակերպությունում ներդրումներ կատարելու վերաբերյալ:

գ) Ծառայողներ: Ծառայողները օգտագործում են վերոհիշյալ տեղեկատվությունը կազմակերպության գործունեության գնահատման համար:

դ) Կրեդիտորներ: Այս խմբի մեջ ընդգրկված են բոլոր այն անձինք, ովքեր որոշակի ժամկետով կատարել են կազմակերպության ֆինանսավորում: Կրեդիտորներին հետաքրքրում է իրենց կողմից տրված գումարները ժամկետին վերադարձնելու կազմակերպության ունակությունը:

ե) Կառավարության լիազորած պետական մարմիններ: Այս խումբը օգտագործում է տեղեկատվությունը ինչպես վիճակագրական տվյալների հավաքագրման ընթացքում, այնպես էլ, օրինակ, երբ հարկային տեսչությունն օգտագործում է **շահույթի** գնահատման և հարկերի հաշվարկման նպատակով:

զ) Գործարար կապերի խմբեր: Կազմակերպության պատվիրատուները կարող են օգտագործել հաշվապահական տվյալները կազմակերպության կայունությունը գնահատելու համար, որի արդյունքում որոշում կայացնել երկարատև գործարքների պայմանագրեր կնքելու վերաբերյալ:

է) Հասարակության անդամները պոտենցիալ հաճախորդներ են և մատակարարներ, այդ իսկ պատճառով էլ նրանց տեղեկատվությամբ ապահովելը դառնում է անհրաժեշտություն:

Փաստորեն, ֆինանսական հաշվետվությունները ծառայում են օգտագործողների տարբեր խմբերին, որոնք ունեն տարբեր ֆինանսական որակավորում:

Վերոհիշյալ խմբերից «ա» և «բ» կետերում նշված անձինք տեղեկատվությունն օգտագործում են որոշումներ կայացնելու համար: Այսպես, մասնակիցները տեղեկատվության հիման վրա որոշում են կայացնում տվյալ կազմակերպությունում իրենց մասնակցությունը շարունակելու, նոր ներդրումներ կատարելու վերաբերյալ և այլն: Մնացած կետերում նշվածներն օգտագործում են ֆինանսական տեղեկատվությունը կառավարման նպատակով:

## 2.5. Հաշվապահական հաշվառում վարելու և ֆինանսական հաշվետվությունները կազմելու սկզբունքները (Accounting concepts and principles)

Հաշվապահական հաշվառում վարելու և ֆինանսական հաշվետվությունները կազմելու սկզբունքները սահմանված են ինչպես «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքով, այնպես էլ ՀՀ հաշվապահական հաշվառման ստանդարտներով: Դրանք են.

- **Անընդհատություն (going concern)**՝ կազմակերպությունը շարունակելու է իր գործունեությունը տեսանելի ապագայում և միտում կամ անհրաժեշտություն չունի լուծարվելու կամ էականորեն կրճատելու իր գործունեությունը:

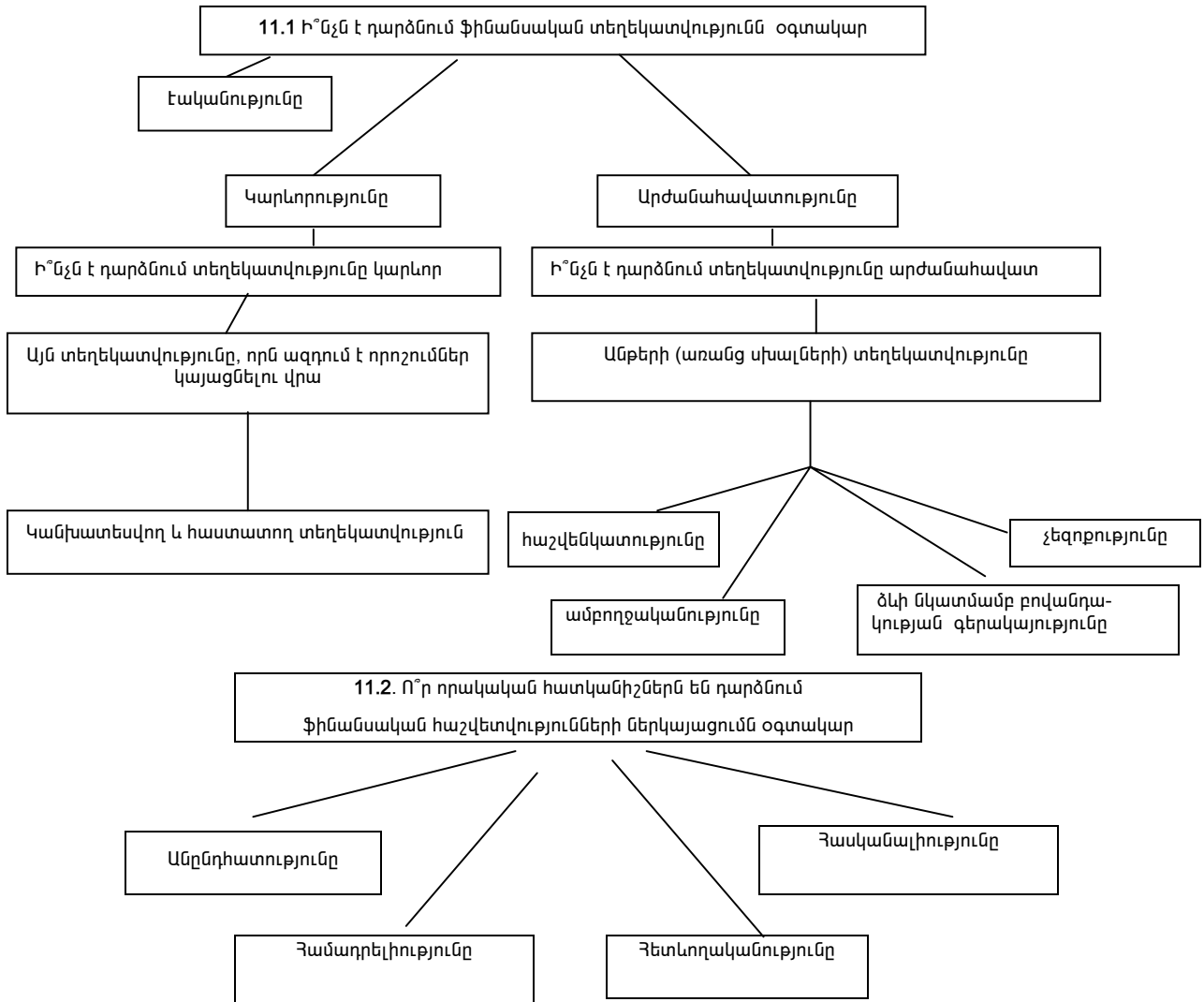
- **Հաշվեգրում (accrual basis)**՝ տնտեսական գործառնությունները և իրադարձությունները հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլվում են այն ժամանակ, երբ դրանք տեղի են ունեցել անկախ դրանց հետ կապված **դրամական միջոցների** վճարման կամ ստացման ժամկետից:

- **Բետևողականություն (consistency)**՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը մի հաշվետու ժամանակաշրջանից մյուսը չպետք է փոփոխվի, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ էական փոփոխություններ են տեղի ունենում կազմակերպությունների գործառնությունների բնույթում, կամ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության միջոցով տրվում է առավել էական տեղեկատվություն, կամ հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող օրենսդրության մեջ տեղի են ունեցել փոփոխություններ:

- **Էականություն (materiality)**՝ տեղեկատվությունը համարվում է էական, եթե նրա չբացահայտումն ազդում է ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողների՝ այդ հաշվետվությունների հիման վրա կայացրած տնտեսական որոշումների վրա: Յուրաքանչյուր էական հոդված պետք է ներկայացվի առանձին:
- **Կարևորություն (significance)** տեղեկատվությունը պետք է լինի կարևոր և տեղին, համապատասխանի օգտագործողների պահանջներին:
- **Միասնականություն (materiality and aggregation)** հաշվապահական հաշվառման բնույթով և գործառնություններով (ֆունկցիաներով) նման հաշիվները ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ պետք է միավորվեն, եթե դրանց առանձին ներկայացումը չի պարունակում էական տեղեկություն:
- **Հաշվանցում (Offsetting)**՝ [ակտիվների](#), սեփական կապիտալի և պարտավորությունների, [եկամուտների](#) և ծախսերի հոդվածների միջև հաշվանցում չի թույլատրվում՝ բացառությամբ հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող օրենսդրությամբ նախատեսված դեպքերի:
- **Համադրելիություն (comparability)**՝ կազմակերպության տարբեր ժամանակաշրջանների, ինչպես նաև տվյալ կազմակերպության և այլ կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է լինեն համադրելի:
- **Մատչելիություն (հասկանալիություն, understandability)**՝ ֆինանսական հաշվետվություններում պարունակվող տեղեկատվությունը պետք է հասկանալի և մատչելի լինի օգտագործողներին:
- **Արժանահավատություն (reliability)**՝ ֆինանսական հաշվետվությունները համարվում են արժանահավատ, եթե բավարարում են հետևյալ պահանջները.
  - ձևի նկատմամբ բովանդակության գերակայությունը (substance over form)՝ տնտեսական գործունեության արդյունքները հաշվապահական հաշվառման մեջ և ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է հաշվառվեն և ներկայացվեն, ելնելով դրանց տնտեսական բովանդակությունից և տնտեսավարման պայմաններից և ոչ թե միայն դրանց իրավական ձևից,
  - չեզոքությունը (neutrality)՝ ֆինանսական հաշվետվությունները չպետք է ուղղված լինեն օգտագործողների առանձին խմբերի շահերի բավարարմանը
  - հաշվեկատությունը (prudence, conservatism)՝ բավարար չափի զգուշության պահպանումն է, այնպես, որ ակտիվները և եկամուտները գերազնահատված չլինեն, իսկ պարտավորությունները և ծախսերը թերազնահատված, միևնույն ժամանակ թույլ չտրվի թաքցված պահուստների ստեղծում
  - ամբողջականությունը (completeness)՝ ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը պետք է լինի ամբողջական՝ էականության և արժեքի սահմաններում:
- **Սահմանազատումը (accounting entity)**՝ կազմակերպության ակտիվները և պարտավորություններն առանձնացված են այդ կազմակերպության հիմնադիրների, մասնակիցների և այլ կազմակերպությունների այլ ակտիվներից և պարտավորություններից:

#### **Ֆինանսական հաշվետվությունների որակական հատկանիշները**

Որակական հատկանիշները այն հատկանիշների խումբն է, որոնք ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված տեղեկատվությունն օգտակար են դարձնում օգտագործողների համար:



**Ինքնաստուգման հարցեր**

1. Հաշվառման ի՞նչ տեսակներ գոյություն ունեն:
2. Ինչ տարբերություն գոյություն ունի ֆինանսական և կառավարչական հաշվառումների միջև:
3. Ո՞րն է ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը:
4. Ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների ի՞նչ խմբեր գոյություն ունեն:
5. Քանի՞ տեսակ ֆինանսական հաշվետվություններ գոյություն ունեն:
6. Ո՞րն է ՀՀՀԱ ստանդարտ 1-ի նպատակը
7. Ի՞նչ է նշանակում էականության և արժանահավատության սկզբունքը:

### ՓՈՒԽ 3. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ ԵՎ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ (BALANCE-SHEET AND INCOME STATEMENT)

Թեմայի նպատակը՝ ներկայացվում է երկու ամփոփիչ ֆինանսական հաշվետվություն [հաշվապահական հաշվեկշիռ](#) և ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվություն, ինչպես նաև այդ հաշվետվությունների տարրերը: Բացի այդ, ներկայացվում է հաշվապահական հաշվեկշիռի և ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվության միջև կապը, ինչպես նաև որոշ գործարքների ազդեցությունը վերոհիշյալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա (պահպանելով [հաշվեկշիռի հավասարումը](#)):

Ունակություններն ու հմտությունները՝ թեման ուսումնասիրելուց հետո ուսանողը կկարողանա բնութագրել հաշվապահական հաշվեկշիռը և ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվությունը, տարբերակել ընթացիկ և ոչ ընթացիկ ակտիվները և պարտավորությունները, հասկանալ հաշվեկշիռի հավասարման իմաստը, հասկանալ սահմանազատման, հաշվեզրման և համապատասխանեցման սկզբունքները, ինչպես նաև կատարել պարզ գործարքների գրանցում հաշվապահական հաշվեկշիռում և ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվությունում:

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների պարտադիր վավերապայմանները

- Ֆինանսական հաշվետվությունների պարտադիր վավերապայմաններն են՝
- հաշվետվության անվանումը
- հաշվետու ամսաթիվը կամ ժամանակաշրջանը, որի համար կազմված է հաշվետվությունը
- կազմակերպության ֆիրմային անվանումը՝ ներառյալ կազմակերպական իրավական տեսակը
- գտնվելու վայրը
- թվային ցուցանիշների ներկայացման չափը (ՀՀ դրամ, հազար դրամ և այլն)
- պատասխանատու անձանց ստորագրությունները (կազմակերպության ղեկավար և գլխավոր հաշվապահ)
- կազմակերպության կնիքը և այլն:

#### Հաշվետու ժամանակաշրջան

Հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում հաշվետու տարին՝ տվյալ տարվա հունվարի 1-ից դեկտեմբերի 31-ը ներառյալ ընկած ժամանակաշրջանը: Օրենսդրությամբ սահմանված դեպքերում կազմվում են միջանկյալ հաշվետվություններ՝ ամսական և եռամսյակային, որոնք կազմվում են աճողական թվերով հաշվետու տարվա սկզբից:

Ստորև ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունների կառուցվածքը հեշտության առումով պարզեցված է, որը հետագայում կընդլայնվի: Ֆինանսական հաշվետվությունների օրինակելի կառուցվածքները ներկայացված են Հայաստանի Հանրապետության թիվ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ստանդարտում:

#### 3.1. Հաշվապահական հաշվեկշիռ և հաշվեկշիռի հավասարումը (Balance-sheet and Balance-sheet equation)

##### 3.1.1. Հաշվապահական հաշվեկշիռի ամփոփ բնութագիրը (The general representation of Balance-sheet)

Հաշվապահական հաշվեկշիռը բաղկացած է երկու մասից՝ ակտիվային (Assets) և պասիվային (Liabilities): Ակտիվային մասը ցույց է տալիս տնտեսական միջոցների առկայությունը, իսկ պասիվային մասը՝ դրանց գոյացման աղբյուրները: Պասիվն իր հերթին բաղկացած է երկու մասից՝ պարտավորություններից (կազմակերպության

Հաշվապահական հաշվեկշիռը (Balance sheet) բնութագրում է հաշվետու ամսաթվի դրությամբ կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, որի գնահատման հետ անմիջականորեն կապված տարրերն են ակտիվները, սեփական կապիտալը և պարտավորությունները:

միջոցների արտաքին աղբյուր) և կապիտալից կազմակերպության միջոցների ներքին աղբյուր): Կազմակերպությունը, հիմնվելով իր գործառնությունների բնույթի վրա, հաշվապահական հաշվեկշիռում ընթացիկ և ոչ ընթացիկ ակտիվներն ու պարտավորությունները ներկայացնում է առանձին դասակարգմամբ:

Դասակարգված հաշվապահական հաշվեկշիռն ակտիվները, պարտավորությունները և սեփական կապիտալը դասակարգում և բացահայտում է ըստ տեսակների կամ դասերի, ելնելով գործառնությունների բնույթից: Այս մոտեցման առավելությունը նրանում է, որ ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողները կարող են ավելի հեշտությամբ հասկանալ ընկերության ֆինանսական վիճակը (Հաշվապահական հաշվեկշիռն անվանվում է նաև ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն):

### 3.1.2. Հաշվապահական հաշվեկշռի տարրերը (Elements of Balance-sheet)

Հաշվապահական հաշվեկշռի տարրերն են հանդիսանում՝ ակտիվները (assets), պարտավորությունները (liabilities) և սեփական կապիտալը (owner's equity):

**Ակտիվը** արտացոլում է կազմակերպության նյութական և ոչ նյութական միջոցները, որոնք ունեն արժեք: Այլ կերպ ասած, ակտիվը պետք է լինի կազմակերպության հսկողության տակ կամ պետք է հանդիսանա

*Ակտիվը (assets) կազմակերպության կողմից վերահսկվող միջոց է որպես կատարված գործառնությունների արդյունք:*

կազմակերպության սեփականությունը, կազմակերպության համար պետք է ներկայացնի որոշակի արժեք և արտահայտվի չափելի արժեքով:

Ակտիվը հաշվապահական հաշվեկշռում ճանաչվում է այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը դրա օգտագործումից ակնկալում է տնտեսական օգուտ, և այն ունի արժեք, որը կարող է արժանահավատորեն գնահատվել:

Ակտիվները դասակարգվում են որպես ընթացիկ (կարճաժամկետ) և ոչ ընթացիկ (երկարաժամկետ):

ա) **Ակտիվը պետք է դասակարգվի որպես ընթացիկ (Current)**, եթե այն.

- ակնկալվում է իրացնել (մարել), կամ պահել վաճառքի կամ սպառման համար կազմակերպության սովորական գործառնական փուլի ընթացքում
- պահվում է հիմնականում առևտրային նպատակներով կամ կարճաժամկետ տևողությամբ, և ակնկալվում է իրացնել հաշվեկշռի ամսաթվից հետո 12 ամսվա ընթացքում, կամ
- ակտիվ է դրամական միջոցների կամ դրամական միջոցների համարժեքների տեսքով, որոնց օգտագործման որևէ սահմանափակում չկա:

Այլ կերպ ասած, **ընթացիկ ակտիվներին** են վերաբերում դրամական միջոցները և այն միջոցները, որոնք կարող են վերածվել դրամական միջոցների կամ էլ ենթակա են օգտագործման (մեկ տարվա կամ կազմակերպության գործառնական փուլի ընթացքում, նայած որն է երկարատև կազմակերպության գործառնական փուլը այն ժամանակաշրջանն է, որն ընդգրկում է գործունեության ընթացքում օգտագործվող միջոցների ձեռքբերման պահից մինչև դրամական միջոցներով նրանց փոխարկումը): Այսպես, խանութի պահարաններում գտնվող միջոցները հանդիսանում են ընթացիկ ակտիվ, քանի որ դրանք նախատեսված են իրացման համար գործառնական փուլի ընթացքում:

Ընթացիկ ակտիվներն են (*Current assets*) պաշարները, դեբիտորական պարտքերը, դրամական միջոցները և այլն:

**Դրամական միջոցները (Cash)** ներառում են կանխիկ (դրամարկղում առկա միջոցները) և անկանխիկ (բանկի հաշվարկային հաշվում եղած միջոցները) դրամական միջոցները:

**Պաշարներն (Inventory)** այն ակտիվներն են, որոնք նախատեսված են վաճառքի համար կազմակերպության գործառնական փուլի ընթացքում կամ արտադրության ընթացքում են, արտադրանքի թողարկման և հետագա սպառման նպատակով: Առևտրի կազմակերպություններում դրանք ապրանքանյութական պաշարներն են (վերավաճառքի համար նախատեսված ապրանքներ)՝ արտադրական կազմակերպություններում՝ հումքը և նյութերը, անավարտ արտադրանքը և պատրաստի արտադրանքը:

**Դեբիտորական պարտքերն (Accounts Receivable, debtors)** առաջանում են այն ժամանակ, երբ ընկերությունը ապառիկ իրացնում է իր արտադրանքը կամ ծառայությունը: Ապառիկ իրացումը նշանակում է, որ կազմակերպությունը վաճառում է իր արտադրանքը կամ ծառայությունը, սակայն հաճախորդն անմիջապես չի վճարում դրա համար (հաճախորդներից ստացվելիք գումարներ, այսինքն, այն գումարները, որոնք հաճախորդները պարտք են կազմակերպությանը): Դեբիտորական պարտքերը այն գումարներն են, որոնք կազմակերպությունը հավաքագրելու է ապագայում: Դեբիտորական պարտքը կազմակերպության պահանջն է այլ կազմակերպությունների կամ հաճախորդների նկատմամբ՝ գումար ստանալու, ապրանքներ մատակարարելու կամ ծառայություններ մատուցելու գծով: Այդ անձինք համարվում են պարտապաններ կամ **դեբիտորներ**:

Ընթացիկ ակտիվները հաշվապահական հաշվեկշռում թվարկվում են ըստ իրացվելիության աճի) առաջին տողում պաշարները և վերջին տողում՝ դրամական միջոցները):

**Իրազվելի ակտիվներին** են վերաբերում դրամական միջոցները կամ այն ակտիվները, որոնք իրենց բնույթով մոտ են դրամական միջոցներին և արագ ու նվազագույն կորուստներով կարող են վերածվել դրամական միջոցների:

բ) **Ոչ ընթացիկ ակտիվները (Non-current assets)** երկարաժամկետ բնույթի նյութական (tangible) և **ոչ նյութական ակտիվներն (intangible)** են, որոնք նախատեսված չեն վաճառքի համար 12 ամսվա ընթացքում կամ կազմակերպության սովորական գործառնական փուլի ընթացքում: Ոչ ընթացիկ ակտիվներին են դասվում՝ հիմնական միջոցները, երկարաժամկետ ներդրումները, ինչպես նաև ոչ նյութական ակտիվները:

Չհմնական միջոցները (fixed assets) ներառում են հողը, շենքերը, շինությունները, սարքավորումները, տրանսպորտային միջոցները:

Ոչ նյութական ակտիվները (intangible assets) երկարաժամկետ բնույթի ակտիվներն են, որոնք չունեն նյութեղեն տեսք, ֆիզիկապես շոշափելի չեն, սակայն կազմակերպության համար ներկայացնում են որոշակի արժեք (համակարգչային ծրագրեր, պատենտները, վկայականները՝ լիցենզիաները, ապրանքային նիշերը և այլն):

Պարտավորությունները հանդիսանում են այլ անձանց իրավունքը բիզնեսի նկատմամբ: Պարտավորությունները լինում են ընթացիկ (կարճաժամկետ) և ոչ ընթացիկ (երկարաժամկետ): Պարտավորությունները պետք է դասակարգվեն որպես ընթացիկ, եթե այն.

Պարտավորությունները (Liabilities) կազմակերպության առկա պարտքն է՝ որպես կատարված գործառնությունների արդյունք:

- ակնկալվում է մարել կազմակերպության սովորական գործառնական փուլի ընթացքում կամ
- ենթակա է մարման հաշվեկշռի ամսաթվից հետո 12 ամսվա ընթացքում:

Այլ կերպ ասած, ընթացիկ պարտավորությունները (current liabilities) այն պարտավորություններն են, որոնք ենթակա են վճարման մեկ տարվա ընթացքում կամ սովորական գործառնական փուլի ընթացքում, նայած որն է ավելի երկար: Ընթացիկ կամ կարճաժամկետ պարտավորությունների օրինակ է հանդիսանում կրեդիտորական պարտքերը:

Կրեդիտորական պարտքը (accounts payable) տվյալ կազմակերպության պարտքն է այլ կազմակերպություններին, աշխատակիցներին և այլ անձանց: Կրեդիտորական պարտքերն առաջանում են այն ժամանակ, երբ ընկերությունը գնում է որոշակի ապրանքներ կամ ծառայություններ, սակայն հաճախորդին անմիջապես չի վճարում դրա համար (վճարվելիք գումարներ): Այն պարտատերերը, որոնց պարտքը առաջացել է նրանցից նյութական արժեքների գնման հետևանքով, կոչվում են մատակարարներ: Այն պարտատերերը, որոնց պարտքն առաջացել է այլ պատճառներով, կոչվում են այլ պարտատերեր՝ կրեդիտորներ:

Ոչ ընթացիկ պարտավորությունները (Non-current liabilities) երկարաժամկետ բնույթ ունեցող պարտավորություններն են, որոնք ենթակա են մարման 12 ամսից հետո: Դրանք են երկարաժամկետ

Կապիտալը (Owner's equity) կազմակերպության ակտիվներն են պարտավորությունները հանելուց հետո:

վարձակալության գծով պարտավորություն

երը, բանկերից ստացված երկարաժամկետ վարկերը և այլն:

Կապիտալը այն գումարն է, որը կազմակերպությունը պարտք է իր սեփականատերերին: Կապիտալը բաղկացած է սկզբնական կապիտալից (կազմակերպության մասնակիցների կողմից ներդրված գումարն է) , չբաշխված շահույթից և այլն:

Չբաշխված շահույթը կապիտալի այն մասն է, որն առաջացել է կազմակերպության արդյունավետ գործունեության արդյունքում և մնում է այդ կազմակերպության տրամադրության տակ՝ հարկերը և մասնակիցներին շահաբաժինները վճարելուց հետո: Այլ կերպ ասած, չբաշխված շահույթը կազմակերպության ուղղակի վաստակված գումարներն են, որոնք մնացել են կազմակերպությունում:

Այսինքն, կապիտալը գոյանում է 2 աղբյուրի հաշվին.

- անմիջականորեն մասնակիցներից ստացված կապիտալի
- կազմակերպության արդյունավետ աշխատանքի արդյունքում գոյացած կապիտալի հաշվին:

**3.1.3. Հաշվեկշռի հավասարում և հաշվապահական հաշվեկշռի ներկայացման մեթոդները (Balance-sheet equation and methods of setting out)**

Հաշվապահական հաշվեկշռի տարրերի միջև կապը ընդհանրացվում է հետևյալ կերպ. Ընդհանուր ակտիվները միշտ պետք է հավասար լինեն այդ ակտիվների նկատմամբ սեփականատերերի և կրեդիտորների պահանջներին:

Այս հավասարումը հայտնի է որպես հաշվապահական հաշվեկշռի հավասարում (Balance-sheet equation) կամ հաշվապահական հավասարում: Հաշվապահական հաշվեկշռի հիմքում ընկած է հաշվեկշռային հավասարումը, քանի որ կազմակերպության յուրաքանչյուր գործարք ունի երկու ազդեցություն հաշվեկշռի վրա:

$$\begin{aligned}
 & \text{Ա կ տ ի վ ն եր} = \text{Կ ա պ ի տ ա լ} + \text{Պ ա ր տ ա վ ո Ր ո լ թ յ ո լ ն ն եր} \\
 & \text{A s s e t s} = \text{S a r e h o l d e r s C a p i t a l} + \text{L i a b i l i t i e s}
 \end{aligned}$$

Հաշվեկշռի հավասարման երկու կողմերը պետք է հավասար լինեն, քանի որ ակտիվները, որոնք ներկայացված են ձախ կողմում, ցույց են տալիս կազմակերպության տնտեսական միջոցները, իսկ



պարտավորությունները և կապիտալը, որոնք ներկայացված են աջ կողմում, ցույց են տալիս այդ տնտեսական միջոցների գոյացման աղբյուրները:

Օրինակ

Ակտիվներ				=	Կապիտալ		+	Պարտավորություններ							
Դրամական միջոցներ	Դեբիտորական պարտքեր	Պաշարներ	Հիմնական միջոցներ	Սկզբնական կապիտալ	Շահույթ	Կրեդիտորական պարտքեր	+	Բանկից ստացված վարկ							
9 000	+	1 000	+	3 000	+	9 000		16 000	+	2 000		1 000	+	3 000	
<b>22 000</b>					<b>18 000</b>			<b>4 000</b>							

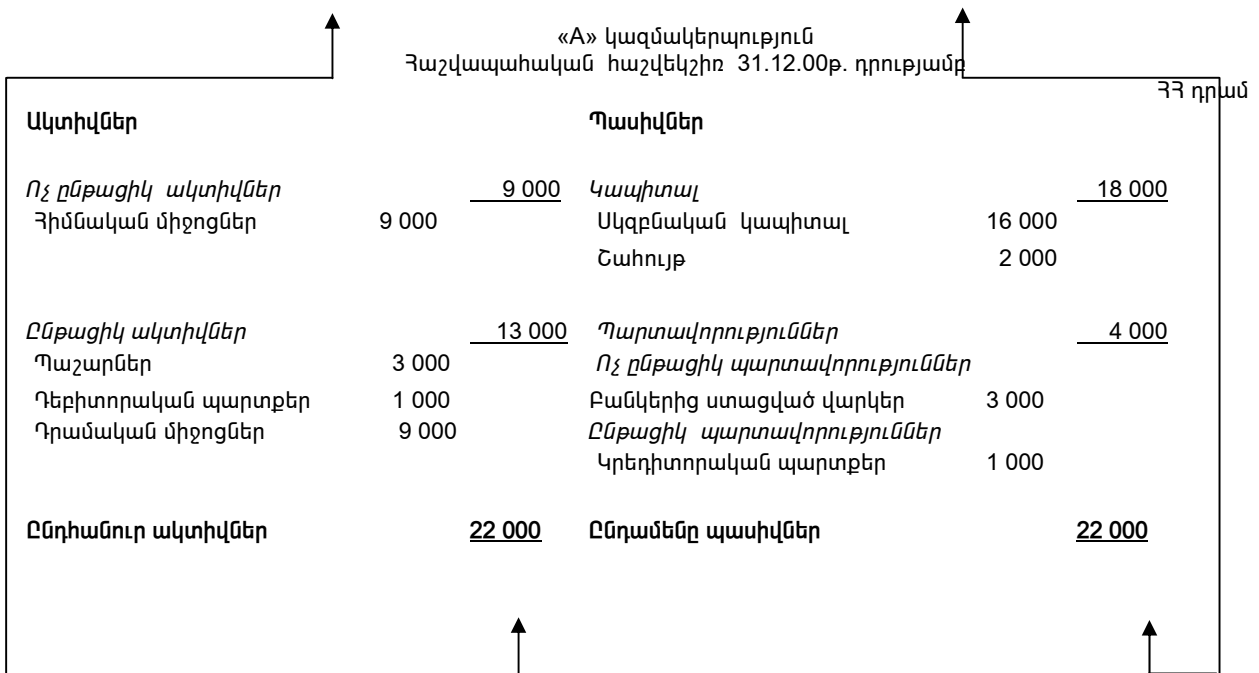
Հաշվեկշռի հավասարումը բաղկացած է երեք տարրից: Վերը նշվածից երևում է, որ եթե հայտնի է ցանկացած երկու տարրի արժեք, հեշտությամբ կարելի է հաշվարկել բաց թողնված տարրի արժեքը:

Հաշվեկշռի հավասարումը ցույց է տալիս հաշվապահական տարրերի միջև կապը: Հաշվապահական հաշվեկշռը պաշտոնական հաշվետվություն է կամ ֆինանսական հաշվետվություն, որտեղ ներկայացված են հաշվապահական տարրերը: Հաշվապահական հաշվեկշռը ֆինանսական հաշվետվություն օգտագործողի համար ավելի հեշտ է կարգալ, քան հաշվեկշռի հավասարումը:

Հաշվապահական հաշվեկշռի տեսքը հիմնված է հաշվեկշռի հավասարման վրա:

Օրինակ,

Ակտիվներ				=	Կապիտալ		+	Պարտավորություններ							
Դրամական միջոցներ	Դեբիտորական պարտքեր	Պաշարներ	Հիմնական միջոցներ	Սկզբնական կապիտալ	Շահույթ	Կրեդիտորական պարտքեր	+	Բանկից ստացված վարկ							
9 000	+	1 000	+	3 000	+	9 000		16 000	+	2 000		1 000	+	3 000	
<b>22 000</b>					<b>18 000</b>			<b>4 000</b>							



- Գոյություն ունի հաշվապահական հաշվեկշռի ներկայացման 2 հնարավոր տարբերակ՝
  - երկկողմանի ձևով (հորիզոնական) (double-side or horizontal format)
  - ուղղահայաց ձևով (vertical format)
- Վերը նշված հաշվեկշռի տեսքը հորիզոնական է: Ներկայումս հաշվապահական հաշվեկշռի ներկայացման ուղղահայաց ձևը ամենատարածվածն է:

**Հաշվապահական հաշվեկշռի ուղղահայաց ձև**

«Ա» կազմակերպություն  
Հաշվապահական հաշվեկշիռ 31.12.00 թ. դրությամբ

ՀՀ դրամ	
<b>Ակտիվներ</b>	
Ոչ ընթացիկ ակտիվներ	<b>9 000</b>
Հիմնական միջոցներ	9 000

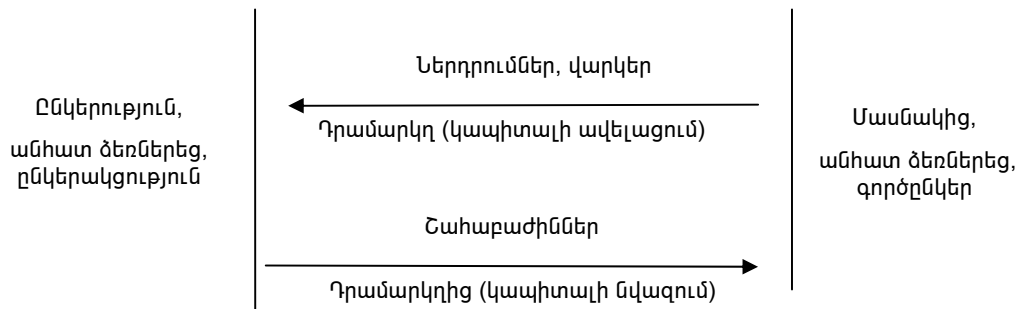
<b>Ընթացիկ ակտիվներ</b>		<b>13 000</b>
Պաշարներ	3 000	
Դեբիտորական պարտքեր	1 000	
Դրամական միջոցներ	9 000	
<b>Ընդամենը ակտիվներ</b>		<b>22 000</b>
<b>Պասիվներ</b>		
<b>Կապիտալ</b>		<b>18 000</b>
Սկզբնական կապիտալ	16 000	
Շահույթ	2 000	
<b>Պարտավորություններ</b>		<b>4 000</b>
Ոչ ընթացիկ պարտավորություններ		
Բանկերից ստացված վարկեր	3 000	
Ընթացիկ պարտավորություններ		
Կրեդիտորական պարտքեր	1 000	
<b>Ընդամենը պասիվներ</b>		<b>22 000</b>

Ներկայացված հաշվեկշռում ակտիվների ընդհանուր գումարը կազմում է 22 000 դրամ: Առանձին հոդվածների գումարները կոչվում են այդ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքներ: Այսպես, հաշվեկշռում ներկայացված հիմնական միջոցների արժեքը կազմում է 9 000 դրամ, որը հաշվեկշռային արժեքն է:

**3.1.4. Սահմանազատման սկզբունք (Accounting entity)**

Կազմակերպության ակտիվները և պարտավորությունները պետք է առանձնացված լինեն այդ կազմակերպության մասնակիցների և այլ կազմակերպությունների ակտիվներից և պարտավորություններից: Այս սկզբունքը կոչվում է սահմանազատման սկզբունք: Այլ կերպ ասած, հաշվապահական հաշվառումն իրականացվում է կազմակերպության համար, այլ ոչ թե մարդկանց: Այս սկզբունքի շրջանակներում հաշվապահական հաշվառումը վերաբերում է անկախ տնտեսական միավորներին: Տնտեսական միավորն ուսումնասիրվում է սեփականատերերից առանձին, անկախ իրավաբանական ձևից: Օրինակ, դրամական միջոցների շարժը բիզնեսի և սեփականատերերի միջև կարելի է ներկայացնել հետևյալ կերպ.

Բիզնեսի և սեփականատերերի միջև հիմնական կապ է հանդիսանում այն գումարը, որը ներ է դրվել սկզբնական կապիտալում: Վերոհիշյալ հաշվեկշռում այդ գումարը կազմում է 16 000 դրամ: Տարվա ընթացքում կազմակերպության կողմից ստացված [շահույթ](#) կազմել է 2 000 դրամ, ինչն ավելացրել է կապիտալի գումարը, միաժամանակ կանխիկ հանումները կրճատել են կապիտալի գումարը 2960 դրամի չափով:



**3.1.5. Վարժություններ**

<p><b>Վարժություն Ա</b>                  Նշեք, որոնք են ներքոհիշյալ հաշիվներից ակտիվային հաշիվները՝  <i>Օրինակ՝ Պաշարներ - Այո</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Կահույք</li> <li>2. Կրեդիտորական պարտքեր</li> <li>3. Դրամական միջոցներ</li> <li>4. Շահույթ</li> <li>5. Դեբիտորական պարտքեր</li> <li>6. Սկզբնական կապիտալ</li> <li>7. Բանկից ստացված վարկ</li> </ol>	<p><b>Վարժություն Բ</b>                  Դասակարգեք ներքոհիշյալ հաշիվները կամ որպես ակտիվ կամ պարտավորություն.  <i>Օրինակ՝ Պաշարներ - Ակտիվ</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Դեբիտորական պարտքեր</li> <li>2. Բանկից ստացված երկարաժամկետ վարկ</li> <li>3. Բանկային հաշվում առկա միջոցները</li> <li>4. Հումք</li> <li>5. Կրեդիտորական պարտք աշխատավարձի գծով</li> <li>6. Կանխիկ դրամական միջոցներ</li> </ol>																																	
<p><b>Վարժություն Գ</b>                  Ստորև բերված են հաշվեկշռային հաշիվներ: Դասակարգեք դրանք ըստ ներքոհիշյալ դասերի՝</p> <table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 50%;">ա. Ընթացիկ ակտիվներ</td> <td style="width: 50%;">դ. Կապիտալ</td> </tr> <tr> <td>բ. Հիմնական միջոցներ</td> <td>ե. Ընթացիկ պարտավորություններ</td> </tr> <tr> <td>գ. Ոչ նյութական ակտիվներ</td> <td>զ. Ոչ ընթացիկ պարտավորություններ</td> </tr> </table> <p><i>Օրինակ, Կրեդիտորական պարտք աշխատավարձի գծով «ե»</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Շենք</li> <li>2. Բանկից ստացված երկարաժամկետ վարկ</li> <li>3. Պաշարներ</li> <li>4. Սկզբնական կապիտալ</li> <li>5. Կանխիկ դրամական միջոցներ</li> <li>6. Կրեդիտորական պարտքեր</li> <li>7. Համակարգչային տեխնիկա</li> <li>8. Բանկային հաշվում եղած միջոցներ</li> <li>9. Դեբիտորական պարտքեր</li> <li>10. Համակարգչային ծրագրեր</li> </ol>		ա. Ընթացիկ ակտիվներ	դ. Կապիտալ	բ. Հիմնական միջոցներ	ե. Ընթացիկ պարտավորություններ	գ. Ոչ նյութական ակտիվներ	զ. Ոչ ընթացիկ պարտավորություններ																											
ա. Ընթացիկ ակտիվներ	դ. Կապիտալ																																	
բ. Հիմնական միջոցներ	ե. Ընթացիկ պարտավորություններ																																	
գ. Ոչ նյութական ակտիվներ	զ. Ոչ ընթացիկ պարտավորություններ																																	
<p><b>Վարժություն Դ</b>                  Ստորև բերված են որոշ հաշվեկշռային հաշիվների արժեքներ: Հաշվարկեք.</p> <table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 33%;">1. Ակտիվների ընդհանուր գումարը</td> <td style="width: 33%;"></td> <td style="width: 33%;"></td> </tr> <tr> <td>2. Կապիտալի ընդհանուր գումարը</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>3. Պարտավորությունների ընդհանուր գումարը</td> <td></td> <td></td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 33%;">Շենք</td> <td style="width: 33%;">10 000</td> <td style="width: 33%;">Պաշարներ</td> <td style="width: 33%;">6 000</td> </tr> <tr> <td>Կրեդիտորական պարտքեր</td> <td>5 000</td> <td>Համակարգչային տեխնիկա</td> <td>3 000</td> </tr> <tr> <td>Համակարգչային ծրագրեր</td> <td>1 000</td> <td>Դրամական միջոցներ</td> <td>24 000</td> </tr> <tr> <td>Դեբիտորական պարտքեր</td> <td>30 000</td> <td>Սկզբնական կապիտալ</td> <td>50 000</td> </tr> <tr> <td>Կրեդիտորական պարտքեր</td> <td>20 000</td> <td>Բանկից ստացված վարկ</td> <td>5 000</td> </tr> <tr> <td>Կահույք</td> <td>4 000</td> <td>Շահույթ</td> <td>3 000</td> </tr> </table>		1. Ակտիվների ընդհանուր գումարը			2. Կապիտալի ընդհանուր գումարը			3. Պարտավորությունների ընդհանուր գումարը			Շենք	10 000	Պաշարներ	6 000	Կրեդիտորական պարտքեր	5 000	Համակարգչային տեխնիկա	3 000	Համակարգչային ծրագրեր	1 000	Դրամական միջոցներ	24 000	Դեբիտորական պարտքեր	30 000	Սկզբնական կապիտալ	50 000	Կրեդիտորական պարտքեր	20 000	Բանկից ստացված վարկ	5 000	Կահույք	4 000	Շահույթ	3 000
1. Ակտիվների ընդհանուր գումարը																																		
2. Կապիտալի ընդհանուր գումարը																																		
3. Պարտավորությունների ընդհանուր գումարը																																		
Շենք	10 000	Պաշարներ	6 000																															
Կրեդիտորական պարտքեր	5 000	Համակարգչային տեխնիկա	3 000																															
Համակարգչային ծրագրեր	1 000	Դրամական միջոցներ	24 000																															
Դեբիտորական պարտքեր	30 000	Սկզբնական կապիտալ	50 000																															
Կրեդիտորական պարտքեր	20 000	Բանկից ստացված վարկ	5 000																															
Կահույք	4 000	Շահույթ	3 000																															
<p><b>Վարժություն Ե</b>                  Ստորև բերված են հաշվեկշի տարրերից երկուսի արժեքները: Հաշվարկեք բաց թողնված երրորդ տարրի արժեքը՝</p> <table style="width: 100%; border: none;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;"><i>Ակտիվներ</i></th> <th style="text-align: center;"><i>Կապիտալ</i></th> <th style="text-align: center;"><i>Պարտավորություններ</i></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">0</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">50 000</td> <td style="text-align: center;">20 000</td> <td style="text-align: center;">?</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">4 000</td> <td style="text-align: center;">1 000</td> <td style="text-align: center;">?</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">10 000</td> <td style="text-align: center;">?</td> <td style="text-align: center;">3 000</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">?</td> <td style="text-align: center;">5 000</td> <td style="text-align: center;">6 000</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">?</td> <td style="text-align: center;">7 000</td> <td style="text-align: center;">10 000</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">70 000</td> <td style="text-align: center;">50 000</td> <td style="text-align: center;">?</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">20 000</td> <td style="text-align: center;">?</td> <td style="text-align: center;">0</td> </tr> </tbody> </table>		<i>Ակտիվներ</i>	<i>Կապիտալ</i>	<i>Պարտավորություններ</i>	0			50 000	20 000	?	4 000	1 000	?	10 000	?	3 000	?	5 000	6 000	?	7 000	10 000	70 000	50 000	?	20 000	?	0						
<i>Ակտիվներ</i>	<i>Կապիտալ</i>	<i>Պարտավորություններ</i>																																
0																																		
50 000	20 000	?																																
4 000	1 000	?																																
10 000	?	3 000																																
?	5 000	6 000																																
?	7 000	10 000																																
70 000	50 000	?																																
20 000	?	0																																

**3.2. Ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվություն (Income statement)**

**3.2.1. Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվության ամփոփ բնութագիրը (General representation of income statement)**

Ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվությունը բնութագրում է հաշվետու ժամանակաշրջանում կազմակերպության գործունեության ֆինանսական արդյունքները, որի հետ անմիջականորեն կապված տարրերն են եկամուտներն ու ծախսերը:

$$\text{Շահույթ} = \text{Եկամուտներ} - \text{Ծախսեր}$$

$$\text{Profit} = \text{Income} - \text{Expenses}$$

Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը բաղկացած է երկու մասից՝ [եկամուտներից](#) և [ծախսերից](#): Ֆինանսական հաշվետվության հավասարումը հետևյալն է՝

Դասակարգված ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը եկամուտների և ծախսերի տարբեր հոդվածներ դասակարգում է ըստ դասերի: Հիմնական դասերն են գործառնական եկամուտներ (իրացումից ստացված եկամուտներ), վաճառված ապրանքների ինքնարժեք, գործառնական ծախսեր (իրացման հետ կապված ծախսեր, վարչական ծախսեր և այլն) և շահույթ:

**3.2.2. Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության տարրերը (Elements of income statement)**

Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության տարրերն են.

ա) Եկամուտները (Income)՝ հաշվետու ժամանակաշրջանում կազմակերպության տնտեսական օգուտների ավելացումը, որն արտահայտվում է ակտիվների ավելացմամբ կամ պարտավորությունների նվազմամբ, որի արդյունքում աճում է սեփական կապիտալը՝ բացառությամբ մասնակիցների կողմից սեփական կապիտալում կատարված ներդրումների հետևանքով սեփական կապիտալի աճի:

Եկամուտների թվին են դասվում ապրանքների, արտադրանքի, ծառայությունների իրացումից ստացվող հասույթը (Sales revenue), հիմնական միջոցների և այլ ակտիվների իրացումից ստացվող գումարները, փոխառության դիմաց ստացվող տոկոսները, վարձակալության դիմաց ստացվող վճարները և այլն:

բ) Ծախսը (Expenses)՝ հաշվետու ժամանակաշրջանում տնտեսական օգուտների նվազումն է, որն արտահայտվում է ակտիվների նվազմամբ կամ պարտավորությունների ավելացմամբ, որի արդյունքում նվազում է սեփական կապիտալը՝ բացառությամբ մասնակիցների միջև սեփական կապիտալի բաշխման հետևանքով դրա փոքրացման դեպքի:

Ծախսերի թվին են դասվում վաճառված ապրանքների ինքնարժեքը, աշխատանքի վարձատրությունը և դրանց հավասարեցված այլ վճարումները, ամորտիզացիոն մասհանումները, ապահովագրական վճարները, վարկերի տոկոսների գծով ծախսերը և այլն:

**3.2.3. Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության կառուցվածքը (Structure of income statement)**

**«A» կազմակերպության  
Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն  
2000թ. համար (01.01.00-31.12.00 թ. ընկած ժամանակաշրջան)  
ՀՀ դրամ**

<b>1. Գործառնական եկամուտներ</b>		<b>24 000</b>
իրացումից ստացված գումարներ) հասույթ )	24 000	
<b>2. Իրացված ապրանքի ինքնարժեք</b>		<b>21 000</b>
Պաշարներ հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին	4 000	
Գնումներ	20 000	
Հանած՝ վերջնական պաշարներ	3 000	
<b>3. Համախառն եկամուտ</b>		<b>3 000</b>
<b>4. Գործառնական ծախսեր</b>		<b>1 000</b>
Աշխատավարձ	600	
Վարձավճար	300	
Վարկերի դիմաց վճարված տոկոսներ	100	
<b>5. Շահույթ մինչև հարկումը</b>		<b>2 000</b>

**3.2.4. Հաշվեգրման և համապատասխանեցման սկզբունք (Accruals and matching concepts)**

Հաշվեգրման սկզբունքի կիրառումը մանրամասն կներկայացվի «Հաշվեգրումներ» բաժնում, սակայն ծախսերի և եկամուտների վերաբերյալ ընդհանուր պատկերացում ստանալու համար ստորև ներկայացվում է հաշվեգրման և համապատասխանության սկզբունքի համառոտ նկարագիրը:

Հաշվառման հաշվեգրման սկզբունքի համաձայն, գործառնությունները և իրադարձությունները ճանաչվում են դրանց կատարման պահին և ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվում են դրանց կատարման ժամանակաշրջանում: Ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվությունում ծախսերը ճանաչվում են կատարված ծախսումների և վաստակած եկամուտների կոնկրետ հոդվածների միջև կապակցվածության հիման վրա: Այսինքն, հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում կոնկրետ ապրանքների վաճառքի հետ կապված ծախսերը պետք է համապատասխանեցվեն այդ ժամանակաշրջանում վաճառքից ստացված գումարներին:

**3.2.5. Եկամուտների և ծախսերի ներկայացումը ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում (Representation of income and expenses in the income statement)**

Հաշվապահական հաշվեկշռի և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունների պատրաստումը ներկայացվելու է հետագայում, սակայն ստորև ներկայացվում է որոշակի տեղեկատվություն որոշակի պատկերացում կազմելու համար.

ա) Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը, ի տարբերություն հաշվապահական հաշվեկշռի, ամփոփում է կազմակերպության գործունեության արդյունքները՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում, սովորաբար 12 ամիս:

բ) Իրացումից ստացված գումարները (հասույթ)՝ 24 000 դրամը վերաբերում է հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում (մեկ տարի) վաճառված ապրանքներին, անկախ նրանից, վաճառքը տեղի է ունեցել կանխիկ թե ապառիկ, այսինքն՝ ստացվել են, արդյոք, դրամական միջոցները, թե ոչ:

գ) Իրացումից ստացված գումարներից պետք է հանվեն գնման ծախսերը: Այսպես, հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում որոշ գնված ապրանքներ չեն վաճառվել, այդ իսկ պատճառով դրանք պետք է հանվեն գնումների գումարից և հաշվարկվեն հաջորդ ժամանակաշրջանի ընթացքում, իսկ այն պաշարները, որոնք գնվել են նախորդ ժամանակաշրջանի ընթացքում և իրացվել են տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում, պետք է գումարվեն:

Համախառն եկամուտ է կոչվում իրացումից ստացված գումարների (հասույթի) և վաճառված ապրանքների ինքնարժեքի տարբերությունը:

Համախառն եկամտի և ծախսերի տարբերությունն իրենից ներկայացնում է շահույթը:

**3.2.6. Վարժություններ**

**Վարժություն 2**

Նշեք ներքոհիշյալ հաշիվներից ծախսային հաշիվները.

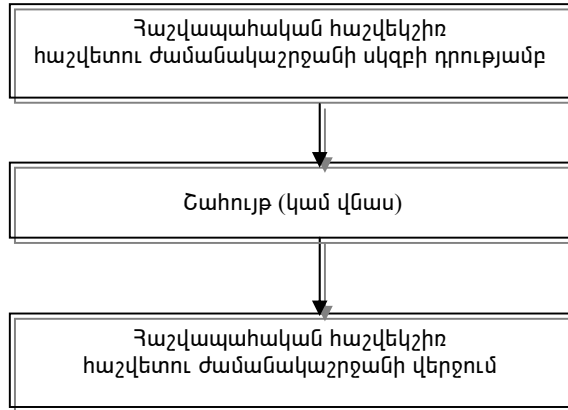
- Աշխատավարձի գծով ծախս
- Դրամական միջոցներ
- Վաճառված ապրանքների ինքնարժեք
- Վարձակալության գծով ծախս
- Վաճառքից ստացված գումարներ (հասույթ)

<b>Վարժություն Ե</b>			
Ստորև բերված տվյալների հիման վրա հաշվարկեք			
1. Համախառն եկամուտը			
2. Վաճառված ապրանքների ինքնարժեքը			
3. Շահույթը			
Հասույթ	20 000	Աշխատավարձի գծով ծախսեր	1 000
Պաշարներ հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին	10 000	Պաշարներ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում	7 000
Գնումներ	15 000	Վարձակալության գծով ծախսեր	500

**3.2.7. Հաշվապահական հաշվեկշռի և ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվությունների միջև կապը (Link between Balance-sheet and income statement)**

Ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվապահական հաշվեկշռի և ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվությունների միջև կապը ներկայացվում է հետևյալ կերպ.

Ներկայացված պատկերից երևում է, որ հաշվապահական հաշվեկշիռը չի հանդիսանում ուղղակի մեկուսացված հաշվետվություն, այն ժամանակի մեջ կապված է շահույթի հետ, որը վերլուծության է ենթարկվում ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվությունում:



Հաշվապահական հաշվեկշիռի և ֆինանսական արդյունքների միջև կապը ներկայացվում է վերոհիշյալ օրինակների հիման վրա.

**«Ա» կազմակերպություն**

Հաշվապահական հաշվեկշիռ 31.12.00թ. դրությամբ

ՀՀ դրամ

**Ակտիվներ**

**Պասիվներ**

<i>Ոչ ընթացիկ ակտիվներ</i>		<u>9 000</u>	<i>Կապիտալ</i>	<u>18 000</u>
Հիմնական միջոցներ	9 000		Սկզբնական կապիտալ	16 000
			Շահույթ	2 000
<i>Ընթացիկ ակտիվներ</i>		<u>13 000</u>	<i>Պարտավորություններ</i>	<u>4 000</u>
Պաշարներ	3 000		<i>Ոչ ընթացիկ պարտավորություններ</i>	
Դեբիտորական պարտքեր	1 000		Բանկերից ստացված վարկեր	3 000
Դրամական միջոցներ	9 000		<i>Ընթացիկ պարտավորություններ</i>	
			Կրեդիտորական պարտքեր	1 000
<b>Ընդհանուր ակտիվներ</b>		<b><u>22 000</u></b>	<b>Ընդամենը պասիվներ</b>	<b><u>22 000</u></b>

**«Ա» կազմակերպության ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվություն 2000թ. համար (01.01.00-31.12.00 թ. ընկած ժամանակաշրջան)**

ՀՀ դրամ

<b>1. Գործառնական եկամուտներ</b>		<b>24 000</b>
Իրացումից ստացված գումարներ) հասույթ )	24 000	
<b>2. Իրացված ապրանքի ինքնարժեք</b>		<b>21 000</b>
Պաշարներ հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին	4 000	
Գնումներ	20 000	
Հանած՝ վերջնական պաշարներ	3 000	
<b>3. Համախառն եկամուտ</b>		<b><u>3 000</u></b>
<b>4. Գործառնական ծախսեր</b>		<b><u>1 000</u></b>
Աշխատավարձ	600	
Վարձավճար	300	
Վարկերի դիմաց վճարված տոկոսներ	100	
<b>5. Շահույթ մինչև հարկումը</b>		<b><u>2 000</u></b>

**3.3. Գործարքների ազդեցությունը հաշվեկշռի հավասարման վրա (Impact of some transactions on balance-sheet equation)**

Հաշվեկշռային հավասարումն իրենից ներկայացնում է այն փաստի հասարակ արձանագրումը, որ կանայական ժամանակ կազմակերպության ակտիվները հավասար են կազմակերպության պարտավորություններին գումարած կապիտալ:

$$\text{Ակտիվները} = \text{Կապիտալ} + \text{Պարտավորություններ}$$

$$\text{Ակտիվները} - \text{Պարտավորությունները} = \text{Կապիտալ}$$

Կազմակերպության կողմից իրականացվող յուրաքանչյուր գործարքում գոյություն ունի երկու կողմ, որոնք երկակի են ազդում կազմակերպության և հաշվեկշռի հավասարման վրա: Այդ երկուսը կոչվում է ֆինանսական գործառնությունների կրկնակի ներկայացում: Այսպես, եթե կազմակերպությունը կանխիկ գնում է ապրանքներ, ապա մի կողմից ձեռք է բերում ապրանքներ, մյուս կողմից՝ նվազում են կանխիկ դրամական միջոցները:

Ներքոհիշյալ օրինակի հիման վրա ցույց է տրվում, թե ինչպես է յուրաքանչյուր գործարք ազդում ֆինանսական հաշվետվությունների մեկ կամ մի քանի տարրի վրա:

Գործարքների ներկայացման համար օգտագործենք հաշվեկշռի հավասարման հետևյալ տեսքը.

$$\text{Ակտիվները} = \text{Պարտավորություններ} + \text{Կապիտալ} + \text{Եկամուտներ} - \text{Ծախսեր}$$

Ներքոհիշյալ օրինակը ցույց է տալիս, թե ինչպես են կազմակերպության գործարքներն ազդում ֆինանսական հաշվետվությունների վրա և ինչպես է պահպանվում հաշվեկշռի հավասարումը

**3.3.1. Օրինակի վերլուծություն և լուծում (Analysis and problem solving of an example)**

«ABC» նորաստեղծ կազմակերպությունը կատարել է հետևյալ գործարքները.

Գ 1	«ABC» կազմակերպությունը սկսել է իր գործունեությունը՝ որպես սկզբնական կապիտալ ներդրելով կանխիկ 50 000 դրամ:
Գ 2	Կազմակերպությունը կանխիկ գնել է 5 000 դրամ արժողությամբ գույք:
Գ 3	Կազմակերպությունը կանխիկ գնում է 10 000 դրամի ապրանք վերավաճառքի համար:
Գ 4	Կազմակերպությունը բոլոր ապրանքների կանխիկ իրացումից ստանում է 11 000 դրամ:
Գ 5	Կազմակերպությունն ապառիկ «ԱԼՖա» կազմակերպությունից գնում է 10 000 դրամի ապրանք:
Գ 6	Կազմակերպությունն ապառիկ «Բետտա» կազմակերպությանը 15 000 դրամով վաճառում է ամբողջ ապրանքը:
Գ 7	Կազմակերպությունը վճարում է առևտրային կրեդիտորին «ԱԼՖա» կազմակերպությանը, 5 000 դրամ:
Գ 8	Կազմակերպությունը դեբիտորից «Բետտա» կազմակերպությունից, կանխիկ ստանում է 8 000 դրամ:
Գ 9	Կազմակերպությունը երկու տարի ժամկետով ստանում է 1 000 դրամի վարկ:
Գ 10	Կազմակերպությունը կանխիկ վճարում է 2 000 դրամ վարձակալության վճար:

Հաշվեկշռի հավասարման միջոցով, յուրաքանչյուր օրվա վերջի դրությամբ, ստորև կազմվում է հաշվեկշռային հաշվետվություն, որը ներկայացնում է այդ օրվա դրությամբ բոլոր գործարքների ընդհանրացումը: Հետագայում կազմվում է ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվություն՝ զուգահեռ հաշվապահական հաշվեկշռին և հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ընդհանուր: Հեշտության առումով, տվյալ օրինակում դրամական կանխիկ և անկանխիկ միջոցների տարբերությունն անտեսվում է:

**Օրինակի լուծում**

• Գ 1

Գործարք	Վերլուծություն	Գրանցումներ
Սկզբնական կապիտալում 50 000 դրամի կանխիկ ներդրում:	Կապիտալը սկզբնական կապիտալը ավելանում է 50 000 դրամով, քանի որ գոյանում է սեփականատերերի նկատմամբ պարտավորություն: Ակտիվը դրամական միջոցները նույնպես ավելանում են նույն գումարի չափով, քանի որ դրամարկղում առկա դրամը ավելանում է:	Սկզբնական կապիտալի ավելացում՝ 50 000 դրամով: Դրամական միջոցների ավելացում՝ 50 000 դրամով:





• Գ 4

Գործարք	Վերլուծություն	Գրանցումներ
Կազմակերպությունը բոլոր ապրանքների կանխիկ իրացումից ստանում է 11 000 դրամ:	Ակտիվը՝ ապրանքները նվազում են 10 000 դրամով, քանի որ կազմակերպությունն իրացնում է բոլոր ապրանքները: Ակտիվը՝ դրամական միջոցները ավելանում են 11 000 դրամով, քանի որ կազմակերպությունը ապրանքների վաճառքից ստանում է կանխիկ դրամ: Կապիտալը՝ շահույթը ավելանում է 1 000 դրամով, քանի որ կազմակերպությունը 10 000 դրամ արժողությամբ ապրանքները վաճառել է 11 000 դրամով:	Պաշարների նվազում՝ 10 000 դրամով: Դրամական միջոցների ավելացում՝ 11 000 դրամով: Շահույթի ավելացում՝ 1 000 դրամով:

Հաշվապահական հաշվեկշիռ Գ4  
ՀՀ դրամ

Գույք	5 000	Սկզբնական կապիտալ	50 000
Պաշարներ	0	Շահույթ	1 000
Դրամական միջոցներ	46 000		
(35 000 + 11000)			

51 000

51 000

Այս դեպքում մի ակտիվը (պաշարներ) փոխարինվել է մեկ այլ ակտիվով (դրամական միջոցներ), սակայն այդ ակտիվների գումարների փոփոխությունները տարբեր են.

Շահույթը (այս կոնկրետ դեպքի համար) ձեռքբերման և վաճառքի գների տարբերությունն է: Շահույթը պատկանում է սեփականատերերին և իրենից ներկայացնում է կապիտալի ավելացում:

Ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվություն չորս գործարքների արդյունքում  
ՀՀ դրամ

Հասույթ	11 000
Պաշարների գնումներ	10 000
Իրացման ինքնարժեք	10 000
Համախառն եկամուտ	<u>1 000</u>

Հաշվեկշռի հավասարումը գործարքի արդյունքում կունենա հետևյալ տեսքը.

$$\text{Ակտիվները} = \text{Պարտավորություններ} + \text{Կապիտալ}$$

$$51\ 000 = 51\ 000$$

• Գ 5

Գործարք	Վերլուծություն	Գրանցումներ
Կազմակերպությունն ապառիկ «Ալֆա» կազմակերպությունից գնում է 10 000 դրամի ապրանք:	Ակտիվը՝ ապրանքները ավելանում են 10 000 դրամով, քանի որ կազմակերպությունը ապրանք է ձեռք բերում: Պարտավորությունը՝ կրեդիտորական պարտքը «Ալֆա» կազմակերպության նկատմամբ ավելանում է 10 000 դրամով, քանի որ կազմակերպությունը ձեռք է բերել ապրանքներ, սակայն դրա դիմաց չի վճարել և պարտք է մնացել առևտրային կրեդիտորին:	Պաշարների ավելացում՝ 10 000 դրամով: Կրեդիտորական պարտքի ավելացում՝ 10 000 դրամով:

Հաշվապահական հաշվեկշիռ Գ 5

		ՀՀ դրամ	
Գույք	5 000	Սկզբնական կապիտալ	50 000
Պաշարներ	10 000	Շահույթ	1 000
Դրամական միջոցներ	46 000		

Կրեդիտորական պարտք 10 000

61 000

61 000

Այս գործարքի արդյունքում փոփոխության են ենթարկվում ֆինանսական հաշվետվության տարրերից 2-ը՝ ակտիվը և պարտավորությունը: Ի տարբերություն Գ1-ի, այս դեպքում ակտիվը գոյացել է արտաքին աղբյուրի հաշվին:

Հաշվեկշռի հավասարումը գործարքի արդյունքում կունենա հետևյալ տեսքը.

$$\begin{array}{rcl} \text{Ակտիվները} & = & \text{Պարտավորություններ} + \text{Կապիտալ} \\ 61\ 000 & & 10\ 000 \quad 51\ 000 \end{array}$$

• Գ6

Գործարք	Վերլուծություն	Գրանցումներ
Կազմակերպությունը բոլոր արարանքները ապառիկ «Բետտա» կազմակերպության վաճառում է 15 000 դրամով:	Ակտիվը՝ արարանքները նվազում են 10 000 դրամով, քանի որ կազմակերպությունն իրացնում է բոլոր արարանքները: Ակտիվը՝ դեբիտորական պարտքերը ավելանում են 15 000 դրամով, քանի որ ապառիկ վաճառքի արդյունքում «Բետտա» դեբիտորը պարտք է մնում կազմակերպությանը 15 000 դրամ: Կապիտալը՝ շահույթը ավելանում է 5 000 դրամով, քանի որ կազմակերպությունը 10 000 դրամ արժողությամբ արարանքները վաճառել է 15 000 դրամով:	Պաշարների նվազում 10 000 դրամով Դեբիտորական պարտքերի ավելացում՝ 15 000 դրամով Շահույթի ավելացում 5 000 դրամով

**Ապառիկ իրացում:** Իր բնույթով ապառիկ իրացումը նման է Գ4 կայացած կանխիկ իրացմանը, սակայն այս դեպքում ակտիվի ավելացումը կայանում է ոչ թե դրամական միջոցների ավելացման, այլ [դեբիտորական պարտքերի](#) ավելացման հետևանքով:

Հաշվապահական հաշվեկշիռ Գ6

ՀՀ դրամ

Գույք	5 000	Սկզբնական կապիտալ	50 000
Պաշարներ	0	Շահույթ	6 000
Դեբիտորական պարտք	15 000		
Դրամական միջոցներ	46 000	Կրեդիտորական պարտք	10 000
	<u>66 000</u>		<u>66 000</u>

Շահույթը հաշվեկշռում արտացոլվել է իրացումից, այլ ոչ թե դրամական միջոցներ ստանալուց հետո: Հետևաբար, այն ժամանակ, երբ վճարում իրականացվի կրեդիտորներին և կատարվեն կանխիկ մուտքեր դեբիտորների կողմից, շահույթը փոփոխության չի ենթարկվի:

**Ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվություն 6 գործարքի արդյունքում**  
ՀՀ դրամ

1. Գործառնական եկամուտ			
Հասույթ			26 000
Կանխիկ	11 000		
Ապառիկ	15 000		
2. Իրացված արարանքի ինքնարժեք Գնումներ			20 000
Կանխիկ	10 000		
Ապառիկ	10 000		
Համախառն եկամուտ			6 000
Հաշվեկշռի հավասարումը գործարքի արդյունքում կունենա հետևյալ տեսքը.			
Ակտիվները	=	Պարտավորություններ	+ Կապիտալ
66 000		10 000	56 000

• 97

Գործարք	Վերլուծություն	Գրանցումներ
Կազմակերպությունը վճարում է առևտրային կրեդիտորին «Ալֆա» ընկերությանը 5 000 դրամ (կրեդիտորական պարտքի մարում)	Ակտիվը դրամական միջոցները նվազում են 5 000 դրամով, քանի որ կազմակերպությունը պարտքի դիմաց կատարում է կանխիկ վճարում, այսինքն կանխիկ դրամը նվազում է Պարտավորությունը՝ կրեդիտորական պարտքը «Ալֆա» կազմակերպության նկատմամբ նվազում է 5 000 դրամով, քանի որ կազմակերպությունը կատարել է այդ գումարի չափով վճարում, որից հետո այդ գումարի չափով պարտք չէ առևտրային կրեդիտորին	Դրամական միջոցների նվազում՝ 5 000 դրամով Կրեդիտորական պարտքի նվազում՝ 5 000 դրամով

Հաշվապահական հաշվեկշիռ 9 7

	ՀՀ դրամ		
Գույք	5 000	Սկզբնական կապիտալ	50 000
Պաշարներ	0	Շահույթ	6 000
Դեբիտորական պարտք	15 000		
Դրամական միջոցներ (46 000- 5 000)	41 000	Կրեդիտորական պարտք	5 000
	<u>61 000</u>		<u>61 000</u>

Հաշվեկշռի հավասարումը գործարքի արդյունքում կունենա հետևյալ տեսքը.

$$\begin{matrix} \text{Ակտիվները} & = & \text{Պարտավորություններ} & + & \text{Կապիտալ} \\ 61\ 000 & & 5\ 000 & & 56\ 000 \end{matrix}$$

• 98

Գործարք	Վերլուծություն	Գրանցումներ
Կազմակերպությունը Դեբիտորից՝ «Բետտա» ընկերությունից կանխիկ ստանում է 8 000 դրամ (դեբիտորական պարտքի մարում)	Ակտիվը՝ դրամական միջոցները ավելանում են 8 000 դրամով, քանի որ կազմակերպությունը պարտքի դիմաց դեբիտորից ստանում է կանխիկ դրամ: Ակտիվը՝ «Բետտա» ընկերության դեբիտորական պարտքը կազմակերպության նկատմամբ նվազում է 8 000 դրամով, քանի որ ընկերությունը կատարել է այդ գումարի չափով վճարում, որից հետո այդ գումարի չափով դեբիտորը պարտք չէ:	Դրամական միջոցների ավելացում 8 000 դրամով: Դեբիտորական պարտքի նվազում 8 000 դրամով:

Հաշվապահական հաշվեկշիռ 9 8

	ՀՀ դրամ		
Գույք	5 000	Սկզբնական կապիտալ	50 000
Պաշարներ	0	Շահույթ	6 000
Դեբիտորական պարտք	7 000		
Դրամական միջոցներ (41 000 + 8 000)	49 000	<u>Կրեդիտորական պարտք</u>	5 000
	<u>61 000</u>		<u>61 000</u>

Այս գործարքի արդյունքում կատարվում է ակտիվների միջև վերաբաշխում:  
Հաշվեկշռի հավասարումը գործարքի արդյունքում կունենա հետևյալ տեսքը.

$$\begin{matrix} \text{Ակտիվները} & = & \text{Պարտավորություններ} & + & \text{Կապիտալ} \\ 61\ 000 & & 5\ 000 & & 56\ 000 \end{matrix}$$

• 99

Գործարք	Վերլուծություն	Գրանցումներ
Կազմակերպությունը 2 տարի ժամկետով բանկից ստանում է 1 000 դրամի վարկ	Ակտիվը դրամական միջոցները ավելանում են 1 000 դրամով Պարտավորությունը՝ բանկի նկատմամբ ոչ ընթացիկ պարտավորությունը ավելանում է 1 000 դրամով, քանի որ կազմակերպությունը ձեռք է բերել կանխիկ դրամ արտաքին աղբյուրի հաշվին, որից հետո պարտք է մնացել բանկին	Դրամական միջոցների ավելացում՝ 1 000 դրամով Բանկից ստացված վարկի ավելացում՝ 1 000 դրամով

Հաշվապահական հաշվեկշիռ 99

		ՀՀ դրամ	
Գույք	5 000	Սկզբնական կապիտալ	50 000
Պաշարներ	0	Շահույթ	6 000
Դեբիտորական պարտք	7 000		
Դրամական միջոցներ (49 000+ 1 000)	50 000	Բանկից ստացված վարկ	1 000
		Կրեդիտորական պարտք	5 000
	<u>62 000</u>		<u>62 000</u>

Հաշվեկշռի հավասարումը գործարքի արդյունքում կունենա հետևյալ տեսքը.

$$\text{Ակտիվները} = \text{Պարտավորություններ} + \text{Կապիտալ}$$

$$62\ 000 = 6\ 000 + 56\ 000$$

• 100

Գործարք	Վերլուծություն	Գրանցումներ
Կազմակերպությունը կանխիկ վճարում է 2 000 դրամ վարձակալության վճար	Ակտիվը՝ դրամական միջոցները նվազում են 2 000 դրամով, քանի որ կատարվում է կանխիկ դրամի վճարում Կապիտալը՝ շահույթը նվազում է 2 000 դրամով, քանի որ վարձավճարի կազմակերպության համարվում է ծախս <u>=Եկամուտ – Ծախս</u>	Դրամական միջոցների նվազում՝ 2 000 դրամով Շահույթի նվազում՝ 2 000 դրամով

Հաշվապահական հաշվեկշիռ 100

		ՀՀ դրամ	
Գույք	5 000	Սկզբնական կապիտալ	50 000
Պաշարներ	0	Շահույթ	4 000
Դեբիտորական պարտք	7 000		
Դրամական միջոցներ (50 000 – 2 000)	48 000	Բանկից ստացված վարկ	1 000
		Կրեդիտորական պարտք	15 000
	<u>60 000</u>		<u>60 000</u>

Ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվություն 100 արդյունքում

	ՀՀ դրամ
1. Գործառնական եկամուտ	26 000
Հասույթ	
Կանխիկ	11 000
Ապառիկ	15 000
2. Իրացված ապրանքի ինքնարժեք	20 000
Գնումներ	
Կանխիկ	10 000
Ապառիկ	10 000
Համախառն եկամուտ	6 000
Վարձակալության վճար	2 000
Շահույթ մինչև հարկելը	<u>4 000</u>

**3.3.2. Վարժություններ**

**Վարժություն Ա**

Նշեք, թե ինչ փոփոխության կենթարկվի հաշվեկշռի տարրերից յուրաքանչյուրը ներքոհիշյալ գործարքների հետևանքով.

Օրինակ.

Ապառիկ սարքավորումների գնում	Ա	Պ	Կ
	+	+	0

1. ավտոմեքենայի կանխիկ գնում
2. պաշարների ապառիկ գնում
3. կրեդիտորական պարտքի մարում
4. կանխիկ սկզբնական կապիտալում ներդրում
5. աշխատավարձի կանխիկ վճարում
6. կանխիկ տարածքի ձեռքբերում
7. դեբիտորական պարտքի մարում

**Վարժություն Բ**

Ստորև ներկայացված է AAA կազմակերպության հաշվեկշռի հավասարումը կոնկրետ ամսաթվի դրությամբ: Նշեք, թե ինչ փոփոխության կենթարկվի հաշվեկշռի հավասարումը ներքոհիշյալ գործարքների հետևանքով

Օրինակ, Ապառիկ սարքավորումների գնում 2 000 դրամով

Ակտիվներ				=	Կապիտալ		+	Պարտավորություններ			
Դրամական միջոցներ	Դեբիտորական պարտքեր	Պաշարներ	Հիմնական միջոցներ	Սկզբնական կապիտալ	Շահույթ	Կրեդիտորական պարտքեր	Բանկից ստացված վարկ				
9 000	+	1 000	+	3 000	+	9 000					
								1 000	+	3 000	
								+	2 000		
9 000	+	1 000	+	3 000	+	11 000		+	3 000	+	3 000
24 000					16 000			24 000			

1. ավտոմեքենայի կանխիկ գնում 1 000 դրամով
2. պաշարների ապառիկ գնում 2 000 դրամով
3. կրեդիտորական պարտքի մարում 1 500 դրամի
4. ամբողջ պաշարների կանխիկ վաճառք 7 000 դրամով
5. կանխիկ պաշարների գնում 2 000 դրամի
6. ամբողջ պաշարների ապառիկ վաճառք 3 000 դրամով

**Վարժություն Գ**

«X» կազմակերպության կողմից կատարված ստորև ներկայացված գործարքների հիման վրա կազմել հաշվապահական հաշվեկշիռ յուրաքանչյուր օրվա վերջում և կազմել ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվություն հաշվետու ժամանակաշրջանի համար.

Օր 1	« X» կազմակերպությունը սկսել է իր գործունեությունը, որպես սկզբնական կապիտալ ներդնելով կանխիկ 2 000 դրամ:
Օր 2	Կազմակերպությունը կանխիկ գնել է 800 դրամ արժողությամբ ավտոմեքենա և 400 դրամ արժողությամբ համակարգիչ:
Օր 3	Կազմակերպությունը կանխիկ գնել է 500 դրամի ապրանք:
Օր 4	Կազմակերպությունն ապառիկ վաճառել է «A» կազմակերպությանը ամբողջ ապրանքը 700 դրամով:
Օր 5	Կազմակերպությունն ապառիկ «B» կազմակերպությունից գնել է 1000 դրամի ապրանք:
Օր 6	«A» կազմակերպությունը ղեքիտորը, մարել է իր պարտքից 500 դրամ:
Օր 7	Կազմակերպությունը ամբողջ ապրանքների կանխիկ վաճառքից ստացել է 1 200 դրամ:
Օր 8	Կազմակերպությունը վճարել է կրեդիտորին «B» կազմակերպությանը 500 դրամ:
Օր 9	Կազմակերպությունը վճարել է 100 դրամի աշխատավարձ

**Ինքնաստուգման հարցեր**

1. Ի՞նչ է բնութագրում հաշվապահական հաշվեկշիռը:
2. Որո՞նք են հաշվապահական հաշվեկշռի տարրերը:
3. Ի՞նչ է բնութագրում ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվությունը:
4. Որո՞նք են ֆինանսական արդյունքների հաշվետվության տարրերը:
5. Սահմանեք ընթացիկ ակտիվները:
6. Ի՞նչ կապ գոյություն ունի հաշվապահական հաշվեկշռի և ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվության միջև:
7. Ի՞նչ է նշանակում հաշվեկշռի հավասարումը:
8. Ի՞նչ տարբերություն կա համախառն եկամտի և շահույթի միջև:

## ԳԼՈՒԽ 4. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ԳՐՔԵՐԻ ՎԱՐՄԱՆ ՍԿՋԲՈՒՆՔՆԵՐԸ (BOOKKEEPING PRINCIPLES)

Նախորդ բաժնում ներկայացված էր յուրաքանչյուր գործարքի ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: Իրականում պահանջվում են մի շարք հաշվապահական գրանցումներ, որոնք կարող են ներկայացնել համապատասխան տեղեկատվություն՝ օրական գործունեությունն իրականացնելու և ֆինանսական հաշվետվությունները պարբերաբար կազմելու համար:

**Թեմայի նպատակը՝** ներկայացնել հաշվապահական գրքերի վարման գործընթացի հիմնական տարրերը: Բաժինն ուսումնասիրում է հաշվապահական հաշվառման ցիկլը, հաշվապահական գրքերը, կրկնակի գրանցման սկզբունքը հաշվապահական հաշվառման մեջ:

**Ուսանողներին ու հմտությունները**՝ թեման ուսումնասիրելուց հետո ուսանողը կկարողանա հասկանալ կրկնակի գրանցումը հաշվապահական հաշվառման մեջ, հաշվապահական գրքերում գրանցել պարզ գործառնություններ, կազմել չճշգրտած փորձնական հաշվեկշիռ:

### 4.1. Տվյալների հիմնական աղբյուրները (The main sources of the data)

Յուրաքանչյուր գործառնություն իրականացնելիս անհրաժեշտ է տվյալ գործարքը գրանցել որևէ փաստաթղթում (սկզբնական փաստաթուղթ): Հաշվապահական հաշվառման գրանցումները կատարվում են սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերի հիման վրա, որոնք արձանագրում են տնտեսական գործառնության կատարման փաստը: Սկզբնական փաստաթուղթը գործարքի վերաբերյալ վկայությունն է, որը նկարագրում է գործարքի իրական փաստը: Գոյություն ունի սկզբնական փաստաթղթերի համակարգ, որն օգտագործվում է որպես սկզբնական նյութ՝ ապագա գրանցումները կատարելու համար:

#### Սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերի պարտադիր վավերապայմանները

Սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերը պետք է ունենան հետևյալ պարտադիր վավերապայմանները (ռեկվիզիտները).

- ա) փաստաթղթի ամվանումը
  - բ) հերթական համարը
  - գ) կազմելու ամսաթիվը
  - դ) գործառնության մասնակիցների (մասնակցի) անուն, ազգանունը
  - ե) տնտեսական գործառնության բովանդակությունը
- զ) տնտեսական գործառնության չափման միավորները՝ դրամական և բնաիրային արտահայտությամբ
  - է) պատասխանատու անձանց պաշտոնները և նրանց ստորագրությունները:

Սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերը ժամանակին և ամբողջական ձևակերպելու, սահմանված կարգով և ժամկետներում հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլելու համար պատասխանատվությունը կրում են այդ փաստաթղթերը կազմող և ստորագրող անձինք: Սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերում սխալի ուղղումը համաձայնեցվում է տնտեսական գործառնության մասնակիցների հետ և հաստատվում տվյալ փաստաթուղթն ստորագրելու իրավունք ունեցող անձանց ստորագրություններով՝ նշելով ուղղման ամսաթիվը:

#### Սկզբնական փաստաթղթեր

Սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերը կազմվում են գործառնության կատարման պահին, իսկ եթե դա հնարավոր չէ, ապա գործառնության ավարտից անմիջապես հետո:

Սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերը ժամանակին և ամբողջական ձևակերպելու, սահմանված կարգով և ժամկետներում հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլելու համար դրանց փոխանցման պատասխանատվությունը կրում են այդ փաստաթղթերը կազմող և ստորագրող անձինք:

Հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերը ստորագրելու իրավունք ունեցող անձանց շրջանակը որոշվում է կազմակերպության ղեկավարի կողմից, ընդ որում կարող է սահմանվել ստորագրության իրավունքի պաշտոնակարգություն:

Ստորև ներկայացվում են որոշ սկզբնական փաստաթղթեր.

ա) Գնման և վաճառքի պատվերներ (sales and purchase order)

Գնման պատվերն իրենից ներկայացնում է կազմակերպությունից ապրանքներ կամ ծառայություններ գնելու (ծեռք բերելու) համաձայնագիր: Այդ համաձայնագիրը լրացվում է գնորդի կողմից:

Վաճառքի պատվերն իրենից ներկայացնում է կազմակերպության կողմից ապրանքներ կամ ծառայություններ իրացնելու (վաճառելու) համաձայնագիր: Այն լրացվում է վաճառողի կողմից:

Գնման և վաճառքի պատվերը հանդիսանում է ենթադրվող գործարքի առաջնային գրանցում: Նշված փաստաթղթերում գրանցվում են ենթադրվող, այլ ոչ թե կատարված գործարքները, այդ իսկ պատճառով ֆինանսական գործարքների գրանցման առումով ավելի կարևոր փաստաթղթերից մեկը համարվում է հաշիվ-ապրանքագիրը (հաշիվ-ֆակտուրա):

բ) Գնման և վաճառքի հաշիվ-ապրանքագիր (sales and purchase invoices)

Ապրանքների կամ ծառայությունների վաճառքի (իրացման) ժամանակ կազմակերպությունը (վաճառողը) գնորդին ներկայացնում է հաշիվ: Վաճառքի հաշիվ - ապրանքագիրն իրենից ներկայացնում է վաճառքի գործարքի արդյունքում գնորդի կողմից վճարման ենթակա գումարների պաշտոնական գրանցում: Գնորդի համար հաշիվ-ապրանքագիրը հանդիսանում է գնման գործարքի գրանցում, հետևաբար ինքն այն գնահատում է որպես գնման հաշիվ-ապրանքագիր:

Հաշիվ-ապրանքագիրը կարող է պարունակել գործարքի վերաբերյալ բազմաթիվ մանրամասն տեղեկատվություն, օրինակ՝

- գնորդի և վաճառողի անվանումը և հասցեն
- վաճառքի կամ գնման ամսաթիվը
- պատվերի հիմքը
- ապրանքի կամ ծառայության բնութագրումը
- վճարման ենթակա գումարը
- վճարման պայմանները և այլն:

Հաշիվ-ապրանքագիրը կարևոր փաստաթուղթ է, որը պարունակում է անհրաժեշտ տեղեկատվություն կազմակերպության հաշվապահական հաշիվներում գրանցելու համար:

գ) Կրեդիտային և դեբետային ծանուցագիր (credit and debit notes):

Ծանուցագիրը (ավիզո) պաշտոնական ծանուցում է փոխադարձ հաշվարկների, հաշվարկային գործարքների, գումարների փոխանցումների, ապրանքների ուղարկման և այլնի վերաբերյալ:

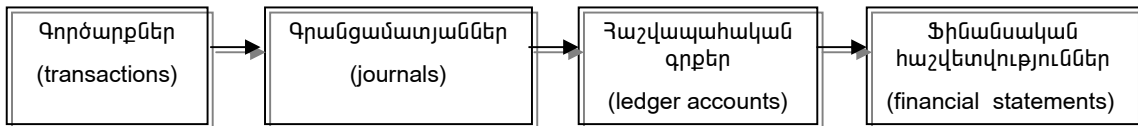
Կրեդիտային ծանուցագրում գրանցվում են պատվիրատուի կողմից վերադարձված ապրանքները, պատվիրատուի պարտքի գումարի կրճատումը և այլն: Կրեդիտային ծանուցագիրը տրվում է մատակարարի կողմից վաճառքի հաշվից հետո և հիմնված է այդ հաշվի վրա:

Գնորդի կողմից կարող է ներկայացվել ապրանքների դեբետային ծանուցագիր, որը պաշտոնապես կրեդիտային ծանուցագիր տրամադրելու դիմում է մատակարարին:

**4.2. Հաշվապահական գրանցումներ (Accounting records)**

Հաշվապահական գրանցումներն իրենցից ներկայացնում են ցանկացած ցուցակ կամ գիրք, որտեղ հերթականությամբ գրանցվում են կազմակերպության կողմից իրականացված գործարքները: Սկզբնական փաստաթղթերը հանդիսանում են հաշվապահական գրանցումների որոշ մասը, սակայն նրանց մեջ պարունակող տեղեկատվությունն անհրաժեշտ է տեղաբաշխել ավելի պատկերավոր:

Ներքոհիշյալ պատկերում ներկայացվում է գործարքների գրանցման հերթականությունը:



Գործարքների գրանցումները մանրամասն ներկայացնելու նպատակով ստորև ներկայացվում է հաշվապահական տեղեկատվության ձևավորման ցիկլը: Հաշվապահական տեղեկատվության ձևավորման ցիկլը ներառում է հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում անհրաժեշտ ֆինանսական տեղեկատվության վերլուծության, գրանցման, դասակարգման, ընդհանրացման և ներկայացման գործընթացները:

**Հաշվապահական ցիկլի փուլերը (Stages of an accounting cycle) հետևյալն են.**

- Սկզբնական փաստաթղթերի հիման վրա գործարքների գրանցումներ և վերլուծություն (Record and analysis of the transactions on the basis of the initial documents):
- Գործառնությունների մատյանային գրանցում (Journal records of the transactions):
- Մատյանից տվյալների տեղափոխում գլխավոր գրքի T-հաշիվներ (Carrying from journal to the ledger account):
- Հաշիվների չճշգրտված փորձնական հաշվեկշռի կազմում (Preparing not adjusted trial balance):
- Ճշգրտող գրանցումների կազմում և գրառում (Records adjustments):
- Հաշիվների ճշգրտված փորձնական հաշվեկշռի կազմում (Preparing adjusted trial balance):
- Հաշիվների տեղափոխում և փակող գրանցումների գրառում (Carrying of the account and closing accounts):
- Հաշիվների ճշգրտված և փակված գրառումներով փորձնական հաշվեկշռի կազմում (Preparing adjusted trial balance after adjusted and closing records):
- Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվության կազմում (Preparing income statement):
- Հաշվապահական հաշվեկշռի և այլ հաշվետվությունների կազմում (Preparing Balance-sheet):

Առաջին երեք քայլերն իրականացվում են հաշվառման ընթացքում: Մնացած քայլերն իրականացվում են հաշվառման ժամանակաշրջանի ավարտից հետո: Նշված փուլերն անվանում են ցիկլ, որովհետև դրանք կրկնվում են հաշվառման յուրաքանչյուր ժամանակահատվածի համար՝ օգտագործելով նոր տնտեսական տվյալներ:

Ներքոհիշյալ բաժիններում աստիճանաբար օրինակների հիման վրա կներկայացվի հաշվառման ցիկլի փուլերից յուրաքանչյուրը:

Գրանցամատյաններում գրանցվում են միանման գործարքները, և նրանց հիմնական նպատակը հանդիսանում է կատարված բոլոր գործարքների ցուցակների կազմումը՝ նրանց կատարման հերթականությամբ:

Հաշվապահական գրքերում գրանցվում են միանման գործարքները, օրինակ, դրամարկային գործառնությունները և այլն: Հաշվապահական գրքերն իրենցից ներկայացնում են գլխավոր գրքում առանձին էջեր, որտեղ յուրաքանչյուր էջը նախատեսված է միանման գործարքները գրանցելու համար:

Հաշվապահական հաշիվը (Account) կազմակերպության տնտեսական բովանդակությամբ համասեռ (միատեսակ) միջոցների, դրանց աղբյուրների, ինչպես նաև տնտեսական գործընթացների խմբավորման և ընթացիկ հաշվառման եղանակ է: Առանձին հաշվում արտացոլվում է միջոցների տվյալ խմբի կամ հաշվառման



Ժամանակաշրջանի սկզբում աղբյուրների մնացորդը, կատարված տնտեսական գործառնություններով կրած բոլոր փոփոխությունները: Հաշվապահական հաշիվների փոխադարձ կապը կոչվում է թղթակցություն:

**4.2.1. Հաշվապահական գրքեր և T-հաշիվներ (Ledger account)**

Հաշվապահական գրքերում սովորաբար գրանցվում են յուրաքանչյուր հաշվի գծով կատարված գործարքները և այդ հաշվի մնացորդները: Հաշվապահական գրքում կան գործառնությունների յուրաքանչյուր տեսակն արտացոլելու բոլոր հաշիվները: Յուրաքանչյուր գիրք ունի երեք սյունակ. մեկում գրանցվում են ավելացումները, մյուսում նվազեցումները, իսկ երրորդում մնացորդները:

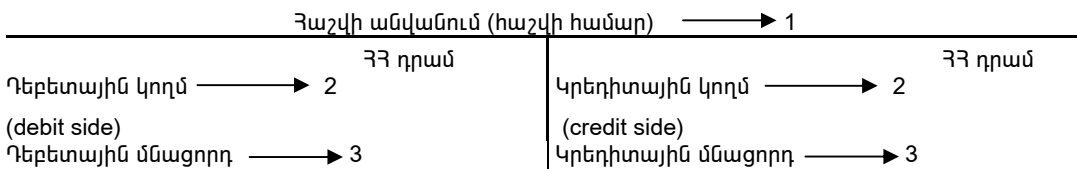
T-հաշիվները գրքերի պարզեցված կամ կրճատ ձևերն են, որոնք ունեն երկու կողմ: Նրանցում գրառվում են նույն տեղեկությունները, ինչ գրքերում: Հաշվի հետ կապված բոլոր ավելացումները գրանցվում են հեշվի մեկ կողմում, իսկ հակառակ կողմում՝ նույն հաշվի նվազեցումները:

T-հաշիվներն ունեն չորս մաս՝  
 ա) Հաշվի անվանումը, սովորաբար հաշվի համարը:

բ) Դեբետ, սովորաբար ծախս, կողմ:

գ) Կրեդիտ, սովորաբար աջ, կողմ:

դ) Հաշվի մնացորդ (կարող է լինել կամ դեբետային կամ կրեդիտային):



կամ  
 T- հաշիվներում՝

- գրանցվում են հաշվի հետ կապված ցանկացած գործարքներ
- առանձնացվում են հաշվի ավելացումները և նվազեցումները
- ապագա օգտագործման համար ցույց է տրվում գումարը
- ցույց է տրվում հաշվի մնացորդը:

ա) T-հաշիվներ բացվում են ամեն ակտիվի, պարտավորության և կապիտալի հաշիվների համար: Ամեն T-հաշվի տրվում է անվանում, որը ավելի բնորոշում է տվյալ հաշիվը: Օրինակ, դրամական միջոցների հաշիվ: Հաշվի անվանման հետ մեկտեղ նշվում է հաշվի համարն ըստ հաշվային պլանի:

Հաշվային պլան է հանդիսանում բոլոր կազմակերպությունների համար հաշվապահական հաշվառման հաշիվների միասնական, համակարգված և կողավորված ցանկը, ըստ հաշիվների տեսակների թվային կողերի դասակարգված հաշիվների համակարգը:

Ակտիվների, պարտավորությունների, կապիտալի, եկամուտների և ծախսերի յուրաքանչյուր տեսակի համար բացվում են առանձին հաշիվներ և համապատասխանաբար գոյություն ունեն հինգ տեսակի հաշիվներ: Ակտիվների, պարտավորությունների, կապիտալի հաշիվները մշտական են և վարվում են մի հաշվետու ժամանակաշրջանից մյուս հաշվետու ժամանակաշրջան, իսկ եկամուտների և ծախսերի հաշիվները ժամանակավոր են և փակվում են յուրաքանչյուր հաշվետու:

Ժամանակաշրջանի վերջում: Ժամանակավոր հաշիվների մնացորդները տեղափոխվում են շահույթի կամ վնասի ամփոփ հաշիվ, որից հետո այդ հաշվի մնացորդը տեղափոխվում է չբաշխված շահույթի հաշիվ: Եթե վնասը գերազանցում է կուտակված շահույթը, ապա գոյանում է կուտակված վնաս, որը հաշվեկշռում արտացոլվում է

	Դեբետ	Կրեդիտ
Ակտիվներ (assets)	+	-
Ծախսեր (expenses)	+	-
Վնաս (loss)	+	-
Պարտավորություններ (liabilities)	-	+
Կապիտալ (capital)	-	+
Եկամուտներ (income)	-	+
Շահույթ (profit)	-	+

կապիտալի բաժնում բացասական նշանով:

բ) T-հաշիվների ծախս կողմը անվանվում է **Դեբետ (Դո)**: Դեբետային կողմում հաշվի գրանցումները կոչվում են «հաշվի դեբետավորում»:

գ) T-հաշիվների աջ կողմը անվանվում է **Կրեդիտ (Կտ)**: Կրեդիտային կողմում հաշվի գրանցումները կոչվում են «հաշվի կրեդիտավորում»:

դ) Հաշվի մնացորդ (account balance) է համարվում դեբետային և կրեդիտային շրջանառությունների տարբերությունը:

Հաշվի դեբետը միշտ չէ, որ նշանակում է ավելացում, իսկ կրեդիտը՝ պակասեցում: Այդ ամենը կախված է նրանից, թե ինչ հաշվի նկատմամբ է այն կիրառվում: Որոշ հաշիվներ ավելանում են դեբետով, իսկ մյուսները՝ կրեդիտով: Այդ ամենը կախված է նրանից, թե տվյալ ֆինանսական հաշվետվության տարրը հաշվեկշիռի հավասարման որ կողմում է գտնվում:

$$\text{Ակտիվներ} = \text{Կապիտալ} + \text{Պարտավորություններ}$$

Ակտիվները գտնվում են հաշվեկշռի հավասարման ծախս կողմում, իսկ պարտավորությունները և կապիտալը աջ կողմում, որի հետևանքով, [ակտիվային](#) հաշիվների ավելացումները և նվազեցումները տարբերվում են պարտավորությունների և կապիտալի հաշիվներից: Պայմանականորեն գոյություն ունի հաշիվների դեբետագրման և կրեդիտագրման 3 կանոն.

- Հաշվի մնացորդը հիմնականում ցույց է տրվում նույն կողմում, որտեղ և գտնվում է տվյալ հաշվի տարրը հաշվեկշռի հավասարման մեջ:
- Հաշվի ավելացումների հանրագումարը հիմնականում ցույց է տրվում նույն կողմում, որտեղ և գտնվում է տվյալ հաշվի տարրը հաշվեկշռի հավասարման մեջ:
- Հաշվի նվազեցումների հանրագումարը հիմնականում ցույց է տրվում հակառակ կողմում, որտեղ և գտնվում է տվյալ հաշվի տարրը հաշվեկշռի հավասարման մեջ:

Ակտիվներ		=	Կապիտալ		+	Պարտավորություններ	
Ա			Կ			Պ	
Ակտիվային հաշիվներ			Կապիտալի հաշիվներ			Պարտավորությունների հաշիվներ	
+	-		-	+		-	+
Ավելացումները	Նվազեցումները		Նվազեցումները	Ավելացումները		Նվազեցումները	Ավելացումները
դեբետային	կրեդիտային		դեբետային	կրեդիտային		դեբետային	կրեդիտային
կողմում	կողմում		կողմում	կողմում		կողմում	կողմում

Վերը նշվածից հետևում է, որ ակտիվը, ծախսերը և վնասը ավելանում են դեբետով և նվազում են կրեդիտով, իսկ պարտավորությունները, կապիտալը, [եկամուտները](#) և շահույթը ավելանում են կրեդիտով և նվազում են դեբետով:

Երբ գրանցվում է ակտիվի ավելացում, այդ ակտիվը դեբետագրվում է, և նվազում՝ այդ ակտիվը կրեդիտագրվում է, հետևաբար *ակտիվի մնացորդը դեբետային է, իսկ պասիվի մնացորդը՝ կրեդիտային* )գոյություն ունեն նաև բացառություններ, որոնք կներկայացվեն հետագայում):

*Յուրաքանչյուր գործարք ազդում է հաշվապահական հաշվեկշռի առնվազն 2 հոդվածի վրա, որի հետ ամմիջականորեն կապված է կրկնակի գրանցումը՝ յուրաքանչյուր գործառնություն գրանցվում է կրկնակի, առնվազն երկու փոխկապակցված հաշիվներում, մի հաշվի «դեբետում», մյուսի «կրեդիտում»:* Դեբետների ընդհանուր գումարը պետք է հավասար լինի կրեդիտների ընդհանուր գումարին:

**4.2.2. Գրանցամատյաններ (Accounting journals)**

Մատյանային գրանցումներն օգտագործվում են յուրաքանչյուր գործարքը գրանցելու նպատակով: Մատյանային գրանցումները գրանցվում են մատյաններում ժամանակագրական կարգով:

Գոյություն ունեն առանձին մասնագիտացված մատյաններ, օրինակ, դրամարկղի մատյան և այլն: Այսպես. դրամարկղի մատյանում գրանցվում են դրամական միջոցների մուտքերը և ելքերը: Դրամական միջոցների մնացորդը հանդիսանում է ակտիվ և արտացոլվում է դրամարկղի մատյանի դեբետային մասում:

Ստորև ներկայացվում է ընդհանուր նշանակության մատյանը, որը բաղկացած է 3 սյունակից. առաջինը հաշվապահական հաշվի անվանումն է, երկրորդը օգտագործվում է դեբետագրելու իսկ երրորդը՝ կրեդիտագրելու նպատակով: Ստորև բերվում են մի քանի կարևոր կանոններ, որոնք անհրաժեշտ է հիշել մատյանային գրանցումները կատարելիս.

- դեբետների հանրագումարը պետք է հավասար լինի կրեդիտների հանրագումարին
- առաջին հերթին գրանցվում են դեբետները, իսկ հետո կրեդիտները
- վերջին տողում գրանցվում է գործարքի բովանդակությունը

**4.2.3. Գործարքների գրանցումների վերլուծություն (Transaction records analysis)**

Գործարքի վերլուծության առումով նպատակահարմար է պատասխանել հետևյալ հարցերին.

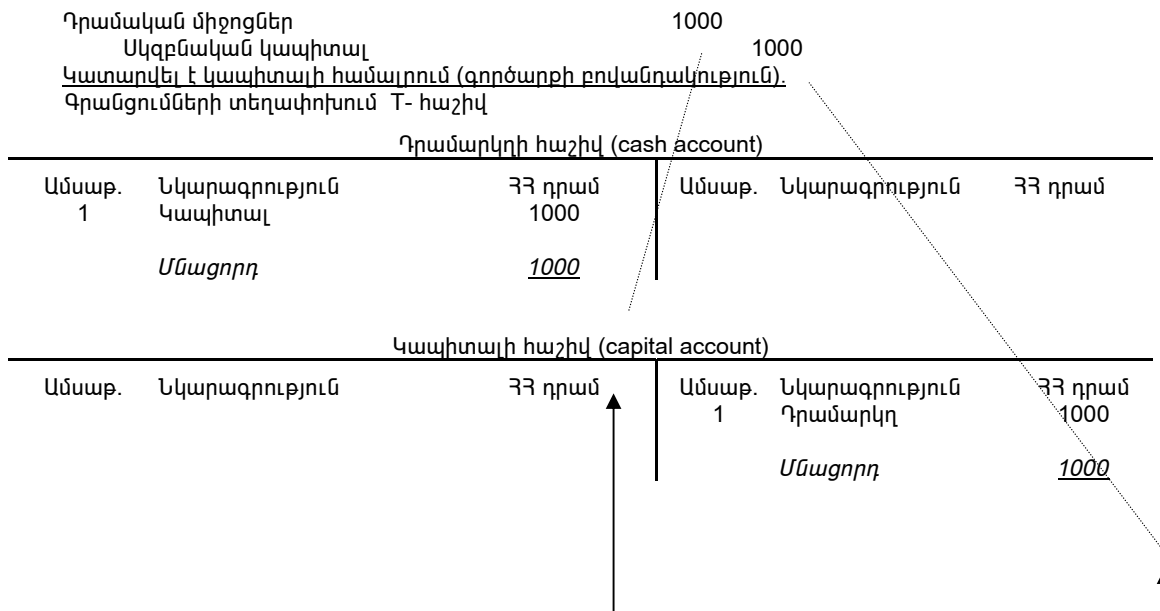
- Ի՞նչ է տեղի ունեցել գործարքի արդյունքում: Յուրաքանչյուր գործառնության համար անհրաժեշտ է առանձնացնել այն հաշիվների անվանումները, որոնք գործարքի արդյունքում ենթարկվել են փոփոխության, դասակարգել այդ հաշիվները, որոշել տեղի է ունեցել հաշվի ավելացում թե՞ նվազեցում և որոշել գումարները:

- Ո՞ր հաշվապահական կանոնն է օգտագործվելու: Գործարքի յուրաքանչյուր հաշվի համար անհրաժեշտ է օգտագործել հաշվապահության կանոնը դեբետագրելու և կրեդիտագրելու համար:
- Ինչպիսի՞ գրանցում պետք է կատարվի: Անհրաժեշտ է բնորոշել գործառնությունը որպես հաշվապահական գրանցում (1) գործառնության ամսաթիվը, (2) դեբետագրվող հաշվի անվանումը և գումարը (3) կրեդիտագրվող հաշվի անվանումը և գումարը:

Օրինակ, «AC» կազմակերպությունը սկսում է իր գործունեությունը, ներդնելով 1000 դրամ սկզբնական կապիտալ:  
Գործարքի վերլուծություն.

Գործարքի արդյունքում տեղի ունեցող փոփոխությունները	Օգտագործվող հաշվապահական կանոնը	Հաշվապահական գրանցումը
Ակտիվի՝ դրամական միջոցների ավելացում 1000 դրամ Կապիտալի՝ սկզբնական կապիտալի հաշվի ավելացում 1 000 դրամ	Ակտիվի ավելացում՝ հաշվի դեբետավորում Կապիտալի ավելացում՝ հաշվի կրեդիտավորում	Դեբետ դրամական միջոցներ 1 000 դրամ Կրեդիտ՝ սկզբնական կապիտալ 1 000 դրամ

Մատյանային գրանցում.



T-հաշիվների նկարագրություններում ցույց է տրվում գործարքի թթակից մյուս հաշիվը:

Հաշվապահական գրքեր  
Դրամական միջոցների գիրք

		ՀՀ դրամ
	<b>Դեբետ</b>	<b>Կրեդիտ</b>
Կապիտալ	1000	1000

**4.2.4. Վարժություններ**

<b>Վարժություն Ա</b>
<p>Նշեք ներքոհիշյալ հաշիվներից որ հաշիվներն են ավելանում «դեբետով» և որ հաշիվները՝ «կրեդիտով».</p> <p><i>Օրինակ, Կանխիկ դրամական միջոցներ «Դեբետ»</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Պաշարներ</li> <li>2. Սկզբնական կապիտալ</li> <li>3. Դեբիտորական պարտքեր</li> <li>4. Հիմնական միջոցներ</li> <li>5. Ոչ նյութական ակտիվներ</li> <li>6. Աշխատավարձի գծով ծախսեր</li> <li>7. Եկամուտներ</li> <li>8. Շահույթ</li> </ol>
<b>Վարժություն Բ</b>
<p>Նշեք ներքոհիշյալ հաշիվներից որ հաշիվների մնացորդներն են «դեբետային»</p> <p><i>Օրինակ, Ոչ նյութական ակտիվներ «Դեբետային»</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Կանխիկ դրամական միջոցներ</li> <li>2. Պաշարներ</li> <li>3. Սկզբնական կապիտալ</li> <li>4. Դեբիտորական պարտքեր</li> <li>5. Հիմնական միջոցներ</li> <li>6. Կրեդիտորական պարտքեր</li> <li>7. Բանկում եղած միջոցներ</li> </ol>
<b>Վարժություն Գ</b>
<p>Նշեք թե ներքոհիշյալ հաշիվների փոփոխությունների արդյունքում տվյալ հաշիվը «դեբետագրվում է» թե «կրեդիտագրվում»</p> <p><i>Օրինակ Բանկից ստացված վարկի նվազեցում «Դեբետ»</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Պաշարների ավելացում</li> <li>2. Դեբիտորական պարտքերի նվազեցում</li> <li>3. Սկզբնական կապիտալի ավելացում</li> <li>4. Հիմնական միջոցներ ավելացում</li> <li>5. Կրեդիտորական պարտքերի նվազեցում</li> <li>6. Ըն նյութական ակտիվների ավելացում</li> <li>7. Աշխատավարձի գծով ծախսերի ավելացում</li> <li>8. Եկամուտների ավելացում</li> </ol>

**4.3. Գործարքների գրանցումներ և չճշգրտած փորձական հաշվեկշռի կազմում նոր ստեղծվող կազմակերպության համար (Records of transaction and preparing not adjusted trial balance for new company)**

Կրկնակի գրանցման կանոնը ներկայացնելու համար օգտագործվում է հետևյալ օրինակը.

**4.3.1. Գործարքների մատյանային գրանցումներ և գրանցումների տեղափոխում T-հաշիվներ (Journal records of transaction and carrying of the records to T-account)**

*Օրինակ.* «ABC» նորաստեղծ կազմակերպությունը կատարել է ներքոհիշյալ գործարքները:

Օր 1	«ABC» կազմակերպությունը սկսում է իր գործունեությունը, որպես սկզբնական կապիտալ ներդնելով կանխիկ 50 000 դրամ:
Օր 2	Կազմակերպությունը կանխիկ գնում է 5 000 դրամ արժողությամբ գույք:
Օր 3	Կազմակերպությունը կանխիկ գնում է 10 000 դրամի ապրանք՝ վերավաճառքի համար:
Օր 4	Կազմակերպությունն ապրանքների կանխիկ իրացումից ստանում է 11 000 դրամ:
Օր 5	Կազմակերպությունն ապառիկ «Ալֆա» կազմակերպությունից գնում է 10 000 դրամի ապրանք:
Օր 6	Կազմակերպությունն ապառիկ «Բետտա» կազմակերպությանը 15 000 դրամով ապրանք է վաճառում:
Օր 7	Կազմակերպությունը վճարում է առևտրային կրեդիտորին «Ալֆա» կազմակերպությանը 5 000 դրամ:
Օր 8	Կազմակերպությունը դեբիտորից «Բետտա» կազմակերպությունից, կանխիկ ստանում է 8 000 դրամ:
Օր 9	Կազմակերպությունն երկու տարի ժամկետով ստանում է 1 000 դրամի վարկ:
Օր 10	Կազմակերպությունը կանխիկ վճարում է 2 000 դրամ վարձակալության վճար:

Պահանջ՝ կատարել ներքոհիշյալ գործարքների վերլուծություն, մատյանային գրանցումներ և տեղափոխել այդ գրանցումները հաշվապահական գրքեր՝ T-հաշիվներ.

**Լուծում**

- Գ1՝ կազմակերպության սկզբնական կապիտալում կանխիկ ներդրվել է 50 000 դրամ:

Այս դեպքում դրամարկղում առկա միջոցներն ավելանում են 50 000 դրամով, ինչպես նաև նույն գումարի չափով ավելանում է սկզբնական կապիտալը: Քանի որ կազմակերպությունը նոր է, անհրաժեշտ է բացել երկու նոր գիրք կամ 2 T-հաշիվ՝ դրամարկղի համար և կապիտալի համար: Դրամարկղի հաշվում իրականացվում է դեբետային գրանցում, քանի որ [դրամական միջոցներն](#) ավելանում են (ակտիվի ավելացումը՝ դեբետ է), իսկ կապիտալի հաշվում՝ կրեդիտային սկզբնական կապիտալը նույնպես ավելանում է (պասիվային հաշվի ավելացումը կրեդիտ է):

Գործարքի արդյունքում տեղի ունեցող փոփոխությունները	Օգտագործվող հաշվապահական կանոնը	Հաշվապահական գրանցումը
Ակտիվի դրամական միջոցների ավելացում 50 000 դրամ Կապիտալի սկզբնական կապիտալի հաշվի ավելացում 50 000 դրամ	Ակտիվի ավելացում հաշվի դեբետավորում Կապիտալի ավելացում հաշվի կրեդիտավորում	Դեբետ՝ Դրամական միջոցներ 50 000 դրամ Կրեդիտ՝ Սկզբնական կապիտալ 50 000 դրամ

Դրամական միջոցներ 50 000  
 Սկզբնական կապիտալ 50 000  
Սկզբնական կապիտալում կանխիկ ներդրում

Դրամական միջոցներ (cash)					
Ամսաթ. 1	Սկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. 1	Սկարագրություն	ՀՀ դրամ
	Սկզբնական կապիտալ	50,000			
Կապիտալի հաշիվ (equity)					
Ամսաթ. 1	Սկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. 1	Սկարագրություն	ՀՀ դրամ
				Դրամական միջոցներ	50,000

Սկարագրություններում ներկայացվում է դեբետագրվող կամ կրեդիտագրվող երկրորդ (թղթակցող) հաշիվը:

- Գ2 Գույքի՝ երկարաժամկետ ակտիվի կանխիկ ձեռքբերում  
Այս օրվա ընթացքում կազմակերպությունը կանխիկ գնում է գույք (հիմնական միջոց): Կանխիկի վճարումը դրամական միջոցների նվազում է, այսինքն դրամական միջոցները կրեդիտագրվում են, իսկ գույքի ձեռքբերումը՝ ակտիվի ավելացում, այսինքն գույքի հաշիվը դեբետագրվում է:

Գործարքի արդյունքում տեղի ունեցող փոփոխությունները	Օգտագործվող հաշվապահական կանոնը	Հաշվապահական գրանցումը
Ակտիվի՝ գույքի հաշիվի ավելացում 5 000 դրամ	Ակտիվի ավելացում հաշիվի դեբետավորում	Դեբետ՝ գույքի հաշիվ 5 000 դրամ
Ակտիվի՝ դրամական միջոցների նվազեցում 5 000 դրամ	Ակտիվի նվազեցում հաշիվի կրեդիտավորում	Կրեդիտ՝ դրամական միջոցներ 5 000 դրամ
Գույք	5 000	
Դրամական միջոցներ		5 000
Գույքի ձեռք բերում		

Դրամական միջոցներ				
Ամսաթ. 1	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. 2	Նկարագրություն
	Սկզբնական կապիտալ	50 000	Գույք	ՀՀ դրամ
				5 000

Գույքի հաշիվ (fixed assets)				
Ամսաթ. 2	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. 2	Նկարագրություն
	Դրամական միջոցներ	5 000		ՀՀ դրամ

- Գ 3՝ վերավաճառքի համար նախատեսված ապրանքների կանխիկ գնում  
Այս դեպքում կրեդիտային գրանցումը կատարվում է դրամարկղի հաշվում՝ դրամական միջոցները նվազում են, իսկ դեբետային գրանցումը՝ գնումների հաշվում: Գնումները ծախսային հաշիվ են, այդ իսկ պատճառով ավելանում են դեբետով: Գրանցումները չեն կատարվում պաշարների հաշվում, պաշարների հաշիվների վարումը ներկայացվում է հետագայում:

Գնումների գրքում գրանցվում են այն պաշարները, որոնք գտնվում են կազմակերպությունում վերավաճառքի համար, կամ հանդիսանում են հումք, ապրանքների արտադրության համար:

Գործարքի արդյունքում տեղի ունեցող փոփոխությունները	Օգտագործվող հաշվապահական կանոնը	Հաշվապահական գրանցումը
Ծախսի՝ գնումների հաշիվի ավելացում 10 000 դրամ	Ծախսի ավելացում հաշիվի դեբետավորում	Դեբետ՝ գնումների հաշիվ 10 000 դրամ
Ակտիվի՝ դրամական միջոցների նվազեցում 10 000 դրամ	Ակտիվի նվազեցում հաշիվի կրեդիտավորում	Կրեդիտ՝ դրամական միջոցներ 10 000 դրամ
Գնումներ	10 000	
Դրամական միջոցներ		10 000
Կանխիկ ապրանքների գնում		

Դրամական միջոցներ				
Ամսաթ. 1	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. 2	Նկարագրություն
	Սկզբնական կապիտալ	50 000	Գույք	ՀՀ դրամ
			Գնումներ	10 000

Գնումների հաշիվ (purchases account)				
Ամսաթ. 3	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. 3	Նկարագրություն
	Դրամական միջոցներ	10 000		ՀՀ դրամ

- Գ 4՝ ապրանքների կանխիկ իրացում  
Կանխիկ ապրանքների վաճառք ենթադրում է կանխիկ գումարների ստացում և հետևաբար դրամարկղի գրքում դեբետային գրանցում: Կրեդիտային գրանցումը կատարվում է ոչ թե պաշարների հաշվում, այլ հասույթների հաշվում: Հասույթը համարվում է եկամուտ՝ վաճառքից ստացված գումար, այդ իսկ պատճառով հասույթի ավելացման դեպքում կատարվում է կրեդիտային գրանցում:

Գործարքի արդյունքում տեղի ունեցող փոփոխությունները	Օգտագործվող հաշվապահական կանոնը	Հաշվապահական գրանցումը
Ակտիվի դրամական միջոցների ավելացում 11 000 դրամ Եկամտի հասույթի (վաճառքից ստացված գումարներ) հաշվի ավելացում 11 000 դրամ	Ակտիվի ավելացում հաշվի դեբետավորում Եկամտի ավելացում հաշվի կրեդիտավորում	Դեբետ՝ դրամական միջոցների հաշիվ 11 000 դրամ Կրեդիտ՝ հասույթի հաշիվ 11 000 դրամ

Դրամական միջոցներ 11 000  
Հասույթ 11 000

**Կանխիկ ապրանքների իրացում**

Դրամական միջոցներ

Ամսաթ. Սկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. Սկարագրություն	ՀՀ դրամ
1 Սկզբնական կապիտալ	50 000	2 Գույք	5 000
4 Հասույթ	11 000	3 Գնումներ	10 000

**Հասույթի հաշիվ (sales revenue account)**

Ամսաթ. Սկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. Սկարագրություն	ՀՀ դրամ
4 Դրամական միջոցներ	11 000		

Հասույթների գրքում հավաքագրվում են վաճառքի հետ կապված բոլոր գործարքները, որոնք կատարվում են կազմակերպության կողմից տվյալ ժամանակաշրջանում:

Քանի որ հասույթները և գնումները գրանցվում են առանձին հաշիվներում, յուրաքանչյուր վաճառքի դեպքում **շահույթը** չի հաշվարկվում: Յուրաքանչյուր օրվա ընթացքում կատարվում են մի շարք վաճառքի գործարքներ և յուրաքանչյուր գործարքի ժամանակ շահույթ հաշվարկելը ոչ արդյունավետ է: Շահույթը հաշվարկվում է յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի վերջում:

- Գ 5 ապառիկ ապրանքների գնում

Գործարքն իրենից ներկայացնում է ապրանքների գնում, հետևաբար գնումների հաշվում կատարվում է դեբետային գրանցում: Կրեդիտային գրանցումը կատարվում է նոր բացված կրեդիտորական պարտքերի հաշվում, քանի որ վաճառքը ապառիկ է, ընդ որում՝ յուրաքանչյուր հաճախորդի համար բացվում է առանձին հաշիվ:

Գործարքի արդյունքում տեղի ունեցող փոփոխությունները	Օգտագործվող հաշվապահական կանոնը	Հաշվապահական գրանցումը
Ծախսի՝ գնումների հաշվի ավելացում 10 000 դրամ Պարտավորության կրեդիտորական պարտքի ավելացում 10 000 դրամ	Ծախսի ավելացում հաշվի դեբետավորում Պարտավորության ավելացում հաշվի կրեդիտավորում	Դեբետ՝ գնումների հաշիվ 10 000 դրամ Կրեդիտ՝ կրեդիտորական պարտք 10 000 դրամ

Գնումներ 10 000  
**Կրեդիտորական պարտք «Ալֆա»** 10 000

**«Ալֆա» կազմակերպությունից ապառիկ ապրանքների գնում**

Գնումների հաշիվ

Ամսաթ. Սկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. Սկարագրություն	ՀՀ դրամ
3 Դրամական միջոցներ	10 000		
5 Կրեդիտորական պարտք «Ալֆա»	10 000		

**Կրեդիտորական պարտք «Ալֆա» անձի գծով (account payable)**

Ամսաթ. Սկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. Սկարագրություն	ՀՀ դրամ
5 Գնումներ	10 000		

Պարտավորությունների ավելացումը հանդիսանում է կրեդիտային գրանցում:

- Գ 6՝ ապրանքների ապառիկ իրացում  
Գործարքն իրենից ներկայացնում է վաճառք, այդ իսկ պատճառով կրեդիտային գրանցումը կատարվում է հասույթների հաշվում: Կրկնակի գրանցումը կատարվում է դեբիտորական պարտքերի հաշվում որպես դեբետային գրանցում, քանի որ վաճառքն ապառիկ

Գործարքի արդյունքում տեղի ունեցող փոփոխությունները	Օգտագործվող հաշվապահական կանոնը	Հաշվապահական գրանցումը
Ակտիվի դեբիտորական պարտքի ավելացում 15 000 դրամ Եկամտի հասույթի (վաճառքից ստացված գումարներ) հաշվի ավելացում 15 000 դրամ	Ակտիվի ավելացում հաշվի դեբետավորում Եկամտի ավելացում հաշվի կրեդիտավորում	Դեբետ՝ դեբիտորական պարտքի հաշիվ 15 000 դրամ Կրեդիտ՝ հասույթի հաշիվ 15 000 դրամ

Դեբիտորական պարտք «Բետտա» 15 000  
Հասույթ 15 000  
«Բետտա» կազմակերպությանն ապառիկ ապրանքների վաճառք  
Հասույթի հաշիվ

Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
4		Դրամական միջոցներ	11 000
6		Դեբիտորական պարտք «Բետտա»	15 000

Դեբիտորական պարտք «Բետտա» անձի գծով (account receivable)

Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
6		Հասույթ	15 000

- Գ 7՝ կրեդիտորական պարտքի մարում  
Այս գործարքի հետևանքով նվազում են ակտիվները՝ դրամական միջոցները, այսինքն կատարվում է կրեդիտային գրանցում և նվազում են պարտավորությունները՝ դեբետային գրանցում:

Գործարքի արդյունքում տեղի ունեցող փոփոխությունները	Օգտագործվող հաշվապահական կանոնը	Հաշվապահական գրանցումը
Պարտավորությունների՝ կրեդիտորական պարտքի հաշվի նվազում 5 000 դրամ Ակտիվի՝ դրամական միջոցների նվազում 5 000 դրամ	Պարտավորությունների նվազում՝ դեբետավորում Ակտիվի նվազում՝ հաշվի կրեդիտավորում	Դեբետ՝ կրեդիտորական պարտքի հաշիվ 5 000 դրամ Կրեդիտ՝ դրամական միջոցներ 5 000 դրամ

Կրեդիտորական պարտք «Ալֆա» 5 000  
Դրամական միջոցներ 5 000  
«Ալֆա» կազմակերպության գծով կրեդիտորական պարտքի մարում  
Դրամական միջոցներ

Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
1		Սկզբնական կապիտալ	50 000
4		Հասույթ	11 000
2		Գույք	5 000
3		Գնումներ	10 000
7		Կրեդիտորական պարտք «Ալֆա»	5 000

Կրեդիտորական պարտք «Ալֆա» անձի գծով

Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
7		Դրամական միջոցներ	5 000
5		Գնումներ	10 000

- Գ 8՝ դեբիտորական պարտքի մարում



Այս դեպքում ավելանում են կանխիկ դրամական միջոցները )դեբետագրվում է) և նվազում են դեբիտորական պարտքերը (կրեդիտագրվում է):

Գործարքի արդյունքում տեղի ունեցող փոփոխությունները	Օգտագործվող հաշվապահական կանոնը	Հաշվապահական գրանցումը
Ակտիվի՝ դրամական միջոցների հաշվի ավելացում 8 000 դրամ Ակտիվի՝ դեբիտորական պարտքի նվազում 8 000 դրամ	Ակտիվի ավելացում հաշվի դեբետավորում Ակտիվի նվազում հաշվի կրեդիտավորում	Դեբետ՝ դրամական միջոցների հաշիվ 8 000 դրամ Կրեդիտ՝ դեբիտորական պարտք 8 000 դրամ

Դրամական միջոց 8 000  
Դեբիտորական պարտք «Բետտա» 8 000

«Բետտա» կազմակերպության կողմից դեբիտորական պարտքի մարում  
Դրամական միջոցներ

Դրամական միջոցներ		Դրամական միջոցներ	
Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
1 Սկզբնական կապիտալ	50 000	2 Գույք	5 000
4 Հասույթ	11 000	3 Գնումներ	10 000
8 Դեբիտորական պարտք «Բետտա»	8 000	7 Կրեդիտորական պարտք «Ալֆա»	5 000
<u>Դեբիտորական պարտք «Բետտա» անձի գծով</u>			
Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
6 Հասույթ	15 000	8 Դրամական միջոցներ	8 000

- 9-րդ օր՝ բանկից վարկի ստացում  
Ստացված վարկն իրենից ներկայացնում է դրամական միջոցների ավելացում (դրամական միջոցները դեբետագրվում են), իսկ մյուս կողմից կազմակերպությունը պարտք է բանկին, այսինքն վարկեր (պասիվային) հաշվում կատարվում է կրեդիտային գրանցում:

Գործարքի արդյունքում տեղի ունեցող փոփոխությունները	Օգտագործվող հաշվապահական կանոնը	Հաշվապահական գրանցումը
Ակտիվի՝ դրամական միջոցների հաշվի ավելացում 1 000 դրամ Պարտավորության՝ բանկից ստացված վարկի հաշվի ավելացում 1 000 դրամ	Ակտիվի ավելացում հաշվի դեբետավորում Պարտավորության՝ ն ավելացում հաշվի կրեդիտավորում	Դեբետ՝ դրամական միջոցների հաշիվ 1 000 դրամ Կրեդիտ՝ բանկից ստացված վարկի հաշիվ 1 000 դրամ

Դրամական միջոց 1 000  
Բանկից ստացված վարկ 1 000

Բանկից վարկի ստացում

Դրամական միջոցներ		Դրամական միջոցներ	
Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
1 Սկզբնական կապիտալ	50 000	2 Գույք	5 000
4 Հասույթ	11 000	3 Գնումներ	10 000
8 Դեբիտորական պարտք «Բետտա»	8 000	7 Կրեդիտորական պարտք «Ալֆա»	5 000

9	Ստացված վարկ	1 000	
<b>Բանկից վարկային հաշիվ (loan account)</b>			
Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
		9 Դրամական միջոցներ	1 000

- 10-րդ օր՝ վարձակալության վճարի վճարում  
 Վարձակալության վճարը հանդիսանում է ծախս, այսինքն ծախսերն ավելանում են՝ դեբետագրվում, իսկ դրամական միջոցները նվազում են՝ կրեդիտագրվում:

Գործարքի արդյունքում տեղի ունեցող փոփոխությունները	Օգտագործվող հաշվապահական կանոնը	Հաշվապահական գրանցումը
Ծախսերի՝ վարձակալության դիմաց վճարի հաշվի ավելացում 2 000 դրամ Ակտիվի՝ դրամական միջոցների նվազում 2 000 դրամ	Ծախսերի ավելացում՝ հաշվի դեբետավորում Ակտիվի նվազում՝ հաշվի կրեդիտավորում	Դեբետ՝ վարձակալության գծով ծախսի հաշիվ 2 000 դրամ Կրեդիտ՝ դրամական միջոցների հաշիվ 2 000 դրամ

Վարձակալության վճար (ծախս) 2 000  
 Դրամական միջոցներ 2 000  
Վարձակալության վճարի վճարում

		Դրամական միջոցներ	
Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
1 Սկզբնական կապիտալ	50 000	2 Գույք	5 000
		3 Գնումներ	10 000
4 Հասույթ	11 000		
8 Դեբիտորական պարտք «Բետտա»	8 000	7 Կրեդիտորական պարտք «Ալֆա»	5 000
9 Ստացված վարկ	1 000		
		10 Վարձավճար	2 000
		<b>Վարձակալության հաշիվ (rent account)</b>	
Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
10 Դրամական միջոցներ	2 000		

Յուրաքանչյուր գործարքի դեբետային և կրեդիտային գրանցումների ամփոփում

Օրերը	Գործարքի բովանդակություն	Դեբետ	Կրեդիտ
1	Սկզբնական կապիտալում կանխիկ կատարված ներդրում	Դրամական միջոցներ	Սկզբնական կապիտալ
2	Հիմնական միջոցի ձեռք բերում	Հիմնական միջոց	Դրամական միջոցներ
3	Կանխիկ ապրանքների ձեռք բերում	Գնումներ	Դրամական միջոցներ
4	Ապրանքների կանխիկ իրացում	Դրամական միջոցներ	Հասույթ
5	Ապառիկ ապրանքների ձեռք բերում	Գնումներ	Կրեդիտորական պարտք
6	Ապրանքների ապառիկ իրացում	Դեբիտորական պարտք	Հասույթ
7	Կրեդիտորական պարտքի մարում	Կրեդիտորական պարտք	Դրամական միջոցներ
8	Դեբիտորական պարտքի մարում	Դրամական միջոցներ	Դեբիտորական պարտք
9	Կանխիկ վարկի ստացում	Դրամական միջոցներ	Ստացված վարկ

10	Վարձակալության վճարի վճարում	Ծախս	Դրամական միջոցներ
----	------------------------------	------	-------------------

**4.3.2. Հաշիվների մնացորդների հաշվարկ և չճշգրտած փորձնական հաշվեկշռի կազմում (Computing account balances and preparing not adjusted trial balance)**

Մինչև փորձնական հաշվեկշռի կազմելը, կատարվում է յուրաքանչյուր հաշվի մնացորդի հաշվարկ: Հաշվի մնացորդը հաշվարկելու համար անհրաժեշտ է հաշվարկել «դեբետ» շրջանառության ընդհանուր գումարը և գրանցել «դեբետ» կողմի ներքևի մասում և «կրեդիտ» շրջանառության ընդհանուր գումարը գրանցել «կրեդիտ» կողմի ներքևի մասում:

«Դեբետ» և «կրեդիտ» շրջանառությունների ընդհանուր գումարների միջև տարբերությունը կոչվում է հաշվի մնացորդ, որը գրանցվում է ընդհանուր գումարների արժեքներից առավելագույնի ներքևում: Եթե հաշիվն ունի միայն մեկ տեսակի գրանցումներ կամ դեբետ կամ կրեդիտ, ապա շրջանառության գումարը նույապես համարվում է հաշվի մնացորդ:

Հաշիվների մնացորդների հաշվարկների գործընթացը հիմնվում է հաշիվների հավասարակշռման վրա:

Հաշիվ	Մնացորդ
Ակտիվներ	Դեբետ
Պարտավորություններ	Կրեդիտ
Կապիտալ	Կրեդիտ

Փորձնական հաշվեկշռը (trial balance) ցուցակ է, որն ընդգրկում է հաշվապահական գրքերի մնացորդները: Հաշվապահական առումով այն չի համարվում կրկնակի գրանցման մի մաս: Փորձնական հաշվեկշռը հաճախ անվանվում է մնացորդների (սալդոների) ցուցակ: Եթե կրկնակի գրանցման կանոնը պահպանվել է, ապա փորձնական հաշվեկշռի դեբետային կողմի ընդհանուր մնացորդը պետք է հավասար լինի կրեդիտային կողմի ընդհանուր մնացորդին, քանի որ յուրաքանչյուր դեբետային գրանցում համապատասխանաբար ունի կրեդիտային գրանցում:

Փորձնական հաշվեկշռը ծառայում է երկու նպատակների՝ 1) ապահովում է դեբետների և կրեդիտների հավասարակշռվածության ստուգումը, 2) ֆինանսական տվյալները ներկայացնում է ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու համար հարմար տեսքով:

**Օրինակ,**

Օրինակի համար օգտագործվում է սույն բաժնում ներկայացված «ABC» կազմակերպությունը Պահանջ՝ անհրաժեշտ է կատարել յուրաքանչյուր հաշվի մնացորդի հաշվարկ և կազմել մնացորդների ցուցակ՝ փորձնական հաշվեկշռ:

Դրամական միջոցներ			
Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
1 Սկզբնական կապիտալ	50 000	2 Գույք	5 000
		3 Գնումներ	10 000
4 Հասույթ	11 000	7 Կրեդիտորական պարտք «Ալֆա»	5 000
8 Դեբիտորական պարտք «Բետտա»	8 000		
9 Ստացված վարկ	1 000	10 Վարձավճար	2 000
Ընդամենը դեբետ շրջանառություն	70 000	Ընդամենը կրեդիտ շրջանառություն	22 000
<b>Վերջնական մնացորդ (70 000 – 22 000)</b>	<b>48 000</b>		
Դեբիտորական պարտք «Բետտա» անձի գծով			
Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
6 Հասույթ	15 000	8 Դրամական միջոցներ	8 000
Ընդամենը դեբետ շրջան.	15 000	Ընդամենը կրեդիտ շրջանառություն	8 000
<b>Վերջնական մնացորդ (15 000 – 8 000)</b>	<b>7 000</b>		

Կրեդիտորական պարտք «Ալֆա» անձի գծով			
Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
7 Դրամական միջոցներ	5 000	5 Գնումներ	10 000
<i>Ընդամենը դեբետ շրջան.</i>	<i>5 000</i>	<i>Ընդամենը կրեդիտ շրջան.</i>	<i>10 000</i>
		<i>Վերջնական մնացորդ</i>	
		<i>(10 000 – 5 000)</i>	<i><u>5 000</u></i>
Վարձակալության հաշիվ (rent account)			
Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
10 Դրամական միջոցներ	2 000		
<i>Ընդամենը դեբետ շրջան.</i>	<i>2 000</i>	<i>Ընդամենը կրեդիտ շրջան.</i>	<i>0</i>
	<i><u>2 000</u></i>		
Բանկից վարկային հաշիվ (loan account)			
Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
		9 Դրամական միջոցներ	1 000
<i>Ընդամենը դեբետ շրջան.</i>	<i>0</i>	<i>Ընդամենը կրեդիտ շրջան.</i>	<i>1 000</i>
		<i>Վերջնական մնացորդ</i>	
		<i>(1 000 – 0)</i>	<i><u>1 000</u></i>
Հասույթի հաշիվ			
Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
		4 Դրամական միջոցներ	11 000
<i>Ընդամենը դեբետ շրջան.</i>	<i>0</i>	6 Դեբիտորական պարտք «Բետտա»	15 000
		<i>Ընդամենը կրեդիտ շրջան.</i>	<i>26 000</i>
		<i>Վերջնական մնացորդ</i>	
		<i>(26 000 – 0)</i>	<i><u>26 000</u></i>
Գնումների հաշիվ			
Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
3 Դրամական միջոցներ	10 000		
5 Կրեդիտորական պարտք «Ալֆա»	10 000		
<i>Ընդամենը դեբետ շրջան.</i>	<i>20 000</i>	<i>Ընդամենը կրեդիտ շրջան.</i>	<i>0</i>
	<i><u>20 000</u></i>		
Գույք			
Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
2 Դրամական միջոցներ	5 000		
<i>Ընդամենը դեբետ շրջան.</i>	<i>5 000</i>	<i>Ընդամենը կրեդիտ շրջան.</i>	<i>0</i>
	<i><u>5 000</u></i>		
Կապիտալի հաշիվ			
Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթ. Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
		1 Դրամական միջոցներ	50,000
<i>Ընդամենը դեբետ շրջան.</i>	<i>0</i>	<i>Ընդամենը կրեդիտ շրջան.</i>	<i>50 000</i>
		<i>Վերջնական մնացորդ</i>	
		<i>(50 000 – 0)</i>	<i><u>50 000</u></i>

**Ճշգրտած փորձնական հաշվեկշռի կազմումը**

Բոլոր գրքերի տվյալներն ամփոփելուց և մնացորդները որոշելուց հետո անհրաժեշտ է կազմել փորձնական հաշվեկշիռ: Հաշվեկշռում պետք է ներկայացվեն բոլոր հաշիվների անվանումները, մնացորդները, նշելով՝ դեբետային է մնացորդը, թե կրեդիտային:

Հաշիվ	Դեբետ	Կրեդիտ
Կապիտալ		50 000
Դրամական միջոցներ	48 000	
Գույք	5 000	
Գնումներ	20 000	
Հասույթ		26 000
<b>Կրեդիտորական պարտք B</b>		5 000
Դեբիտորական պարտք A	7 000	
Վարձավճար	2 000	
Ստացված վարկ		1 000
	82 000	82 000

Մնացորդների ցուցակում **դեբետների** հանրագումարը պետք է հավասար լինի կրեդիտների հանրագումարին, քանի որ հաշվապահական գրքերում յուրաքանչյուր դեբետային գրանցման համապատասխան գոյություն ունի կրեդիտային գրանցում:

Անփոփելով 3.2.1. և 3.2.2. կետերում նշված քայլերի հաջորդականությունը, կարելի է նշել 4 հաջորդական քայլեր, որոնք օգտագործվել են նշված հաշվապահության ցիկլում.

- Գործարքների գրանցումներ գրանցամատյաններում:
- Գործարքների գրանցումների տեղափոխում հաշվապահական գրքեր՝ T-հաշիվներ:
- Հաշվապահական գրքերի մնացորդների հաշվարկ:
- Չճշգրտած փորձնական հաշվեկշռի կազմում:

**4.3.3. Վարժություններ**

**Վարժություն Ա**

Կատարեք ներքոհիշյալ գործարքների մատյանային գրանցումները: Ներքոհիշյալ գործարքները չեն կազմում մեկ ընդհանուր խնդիր

*Օրինակ, Տարածքի կանխիկ ձեռքբերում 20 000 դրամով*  
*Հիմնական միջոցներ (տարածք) 20 000*  
*Դրամական միջոցներ 20 000*

Տարածքի կանխիկ ձեռք բերում

1. Կանխիկ սարքավորումների ձեռք բերում 100 000 դրամով
2. Դեբիտորական պարտքի մարում՝ 20 000 դրամ
3. Կանխիկ պաշարների գնում՝ 10 000 դրամի
4. Ապառիկ պաշարների վաճառք՝ 20 000 դրամով
5. Կրեդիտորական պարտքի մարում՝ 5000 դրամ
6. Ապառիկ պաշարների գնում՝ 15 000 դրամի
7. Կանխիկ պաշարների վաճառք՝ 30 000 դրամով

**Վարժություն Բ**

Կատարեք ներքոհիշյալ գործարքների մատյանային գրանցումները., տեղափոխել տվյալները T-հաշիվներ և կազմել փորձնական հաշվեկշիռ:

*Օրինակը ներկայացված է 3.3.1 և 3.3.2 բաժիններում*

Օր 1	« X » կազմակերպությունը սկսել է իր գործունեությունը, որպես սկզբնական կապիտալ ներդրելով կանխիկ 20 000 դրամ:
Օր 2	Կազմակերպությունը կանխիկ գնել է 8 000 դրամ արժողությամբ ավտոմեքենա և 2 000 դրամ արժողությամբ համակարգիչ:
Օր 3	Կազմակերպությունը ապառիկ գնել է ապրանքներ 5 000 դրամի չափով:
Օր 4	Կազմակերպությունը ապրանքների կանխիկ վաճառքից ստացել է 6 000 դրամ:
Օր 5	Կազմակերպությունն ապառիկ «B» կազմակերպությունից գնել է ապրանքներ 1000 դրամի չափով:
Օր 6	«A» կազմակերպությունը դեբիտորը մարել է իր պարտքից 500 դրամ:
Օր 7	Կազմակերպությունն ապառիկ վաճառել է «A» կազմակերպությանը ամբողջ ապրանքները 700 դրամով:
Օր 8	Կազմակերպությունը վճարել է կրեդիտորին «B» կազմակերպությանը 500 դրամ:
Օր 9	Կազմակերպությունը վճարել է աշխատավարձ 100 դրամի չափով:

**4.4. Գործարքների գրանցումներ գործող կազմակերպության համար (Records of transaction for working company)**

Այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը գործել է տարիների շարունակ, հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին այն կունենա այնպիսի ակտիվներ (assets) և պասիվներ (liabilities), որոնք գոյացել են նախորդ տարիների ընթացքում: Այսպես, [դրամական միջոցներ](#), դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքեր, երկարաժամկետ ակտիվներ և այլն:

Այդ սկզբնական գումարները հաշվապահական գրքերում կան հաշիվներում ցույց են տրվում որպես տվյալ ժամանակաշրջանի համար սկզբնական մնացորդ՝ սալդո:

**Ակտիվների սկզբնական մնացորդը դեբետային է, իսկ պասիվներինը՝ կրեդիտային:**

**Օրինակ**  
 «D» կազմակերպությունը յուրաքանչյուր տարվա դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ կազմում է իր հաշվեկշիռը: Հաշվապահական հաշվեկշիռը 31.12.00թ. դրությամբ հետևյալն է.

	ՀՀ դրամ	ՀՀ դրամ
<b>Ակտիվներ</b>		
Ոչ ընթացիկ ակտիվներ		<u>20 000</u>
Հիմնական միջոցներ	20 000	
<a href="#">Ընթացիկ ակտիվներ</a>		<u>12 000</u>
Պաշարներ	5 000	
Դեբիտորական պարտքեր	4 000	
Կանխիկ դրամական միջոցներ	3 000	
<b>Ընդամենը ակտիվներ</b>		<b><u>32 000</u></b>
<b>Պասիվներ</b>		
<i>Կապիտալ</i>		<u>20 000</u>
Սկզբնական կապիտալ	16 000	
Շահույթ	4 000	
<i>Պարտավորություններ</i>		<u>12 000</u>

Ոչ ընթացիկ պարտավորություններ			
Բանկերից ստացված վարկեր	6 000		
Ընթացիկ պարտավորություններ			
Կրեդիտորական պարտքեր	6 000		
<b>Ընդամենը պասիվներ</b>			<b>32 000</b>
Ծանուցում			
ա) Դեբիտորական պարտքերը կազմված են		բ) <u>Կրեդիտորական պարտքերը</u> կազմված են	
	ՀՀ դրամ		
A1 անձ	2 000	B1 անձ	3 000
A2 անձ	1 000	B2 անձ	2 000
A3 անձ	500	B3 անձ	1 000
A4 անձ	500		
	<u>4 000</u>		<u>6 000</u>

2001թ. հունվար ամսվա ընթացքում «D» կազմակերպությունը իրականացրել է հետևյալ գործարքները

03.01.01	«A3» կազմակերպությունը ամբողջությամբ մարել է պարտքը:
05.01.01	Կազմակերպությունը «B2» կրեդիտորին վճարել է 1 000 դրամ:
08.01.01	«A2» կազմակերպության կողմից վերադարձվել է ապրանքագրով սահմանված 200 դրամի անորակ ապրանք և մարվել է վերջնական մնացորդը:
12.01.01	Կազմակերպությունը ապառիկ վաճառել է «A3» կազմակերպությանը ապրանքներ, որոնց արժեքը ապրանքագրով սահմանվել է 1 000 դրամ:
18.01.01	Կազմակերպությունը ապառիկ գնել է «B4» կազմակերպությունից (նոր հաճախորդ) ապրանքներ, որոնց արժեքը ապրանքագրով սահմանվել է 1 000 դրամ:
19.01.01	«A1» կազմակերպությունը վճարել է իր հաշվով, որն ենթակա է 2% զեղչի՝ անմիջապես վճարման դեպքում:
24.01.01	Կազմակերպությունը վճարել է «B3» կրեդիտորին 2% զեղչով՝ անմիջապես վճարման համար:
28.01.01	Կազմակերպությունը ապառիկ «B3»-ից գնել է ապրանքներ, որոնց արժեքը ապրանքագրով սահմանվել է 2 000 դրամ:
31.01.01	Կազմակերպությունը «B4»-ին վերադարձրել է 500 դրամի անորակ ապրանք:

Հունվարի 31-ին կազմակերպությունում առկա են եղել 7 000 դրամ ընդհանուր գումարի պաշարներ (վերջնական պաշարներ):

**Պահանջ**

Վերը նշված հաշվապահական հաշվեկշռի տվյալների և մեկ ամսվա գործարքների հիման վրա բացել հաշվապահական գրքեր սկզբնական մնացորդներով, ներկայացնել գործարքների մատյանային գրանցումները և տեղափոխել այդ գրանցումները հաշվապահական գրքեր, հաշվարկել հաշիվների վերջնական մնացորդները և կազել չճշգրտած փորձնական հաշվեկշիռ:

**Օրինակի լուծում**

**4.4.1. Սկզբնական մնացորդների գրանցումներ և գործարքների գրանցումներ (Records of opening balances and following transactions)**

Սկզբնական հաշվեկշռի հիման վրա հաշիվների բացում և սկզբնական մնացորդների գրանցում.

Կապիտալի հաշիվ (Capital account)					
2000	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2000	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
			31.12.00	Սկզբնական կապիտալ	16 000
			31.12.00	Ձուտ շահույթ	4 000
					<u>20 000</u>
			2001		
			01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	20 000

Վարկերի հաշիվ (Loan account)					
2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
			01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	6 000

Հիմնական միջոցների հաշիվ (Fixed assets account)

2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	20 000			

Պաշարների հաշիվ (Inventory)

2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	5 000			

Դրամարկդի հաշիվ (cash)

2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	3 000			

Դեբիտորական պարտք A1 (Account receivable)

2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	2 000			

Դեբիտորական պարտք A2 (Account receivable)

2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	1 000			

Դեբիտորական պարտք A3 (Account receivable)

2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	500			

Դեբիտորական պարտք A4 (Account receivable)

2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	500			

Կրեդիտորական պարտք B1 (Account payable)

2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
			01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	3 000

Կրեդիտորական պարտք B2 (Account payable)

2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
			01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	2 000

Կրեդիտորական պարտք B3 (Account payable)

2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
			01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	1 000

Հաշվապահական գրքերում գործարքները գրանցելիս անհրաժեշտ է ուշադրություն դարձնել հետևյալ օրերի գործարքների վրա.

- Հունվարի 8

«A2» հաճախորդին (դեբիտորին) վաճառված ապրանքների որոշ մասը եղել է անորակ, այդ իսկ պատճառով «A2»-ի կողմից այդ անորակ ապրանքները վերադարձվել են: Այն դեպքում, երբ հաճախորդի կողմից վերադարձվում են ապառիկ վաճառված անորակ ապրանքները, անհրաժեշտ է կրեդիտագրել դեբիտորի հաշիվն անորակ ապրանքների արժեքի չափով և դեբետագրել վաճառված ապրանքների վերադարձ հաշիվը:



Վաճառված ապրանքների վերադարձ (sales return account) հաշիվն իրենից ներկայացնում է այն ապրանքների ընդհանուր գումարը, որոնք գնորդի կողմից վերադարձվել են ոչ բավարար որակի հետևանքով:

Վաճառված ապրանքների վերադարձ հաշիվը ծախսային հաշիվ է, այդ իսկ պատճառով ավելանում է դեբետով:

• **Հունվարի 19**

«A1» դեբիտորին ապրանքները վաճառելիս, վաճառքի պայմաններից մեկն այն էր, որ եթե դեբիտորը վճարումը կատարում է որոշակի ժամանակահատվածի ընթացքում կամ անմիջապես, ապա 2% զեղչի իրավունք ունի: Դա կոչվում է վաճառքի գնից զեղչ: «A1» դեբիտորը պարտք է 2 000 դրամ, բայց կանխիկ գումարը, որը ստանալու է կազմակերպությունը, կազմելու է 1 960 (98%×2 000): Այսպիսի վճարումն ամբողջությամբ ծածկում է «A1»-ի պարտքը, այդ իսկ պատճառով դեբիտորի հաշիվը պետք է գրոյացվի դեբիտորի հաշիվը կրեդիտագրվում է նաև 40 դրամի չափով և նույն գումարի չափով դեբետագրվում է վաճառքի գնից զեղչեր հաշիվը:

Տրամադրված զեղչը (վաճառքի գնից զեղչ) կազմակերպության համար համարվում է **ծախս**, որն ընդգրկվում է ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվությունում, քանի որ կազմակերպությունը զիջում է 40 դրամ, որպեսզի ժամկետից շուտ ստանա գումարները:

Վաճառքի գնից զեղչը (discount allowed account) կանխիկի տեսքով իրենից ներկայացնում է գնորդին տրամադրված զեղչ՝ գնորդի կողմից որոշակի ժամկետում վճարումը կատարելու դեպքում:

• **Հունվարի 24**

Այս զեղչի տեսակը տրամադրվում է մատակարարի կողմից կազմակերպությանը՝ գնման գնից զեղչ: Կազմակերպությունը պարտք է «B3» կրեդիտորին 1 000 դրամ, բայց քանի որ վճարումը կատարվում է որոշակի ժամկետի ընթացքում, կազմակերպությունը վճարում է 980 դրամ (98%× 1 000), իսկ մնացած գումարի՝ 20 դրամի չափով դեբետագրվում է կրեդիտորական պարտքի հաշիվը և կրեդիտագրվում է գնման գնից զեղչ հաշիվը, որը կազմակերպության համար հանդիսանում է եկամուտ:

Գնման գնից զեղչը (discount received account) կանխիկի տեսքով իրենից ներկայացնում է մատակարարի կողմից տրամադրված զեղչ՝ որոշակի ժամկետում վճարումը կատարելու դեպքում:

• **Հունվարի 31**

Այս դեպքում կազմակերպությունը հետ է վերադարձնում «B4»-ից գնված անորակ ապրանքը, այդ իսկ պատճառով կրեդիտորական պարտքը դեբետագրվում է, իսկ գնված ապրանքների վերադարձ հաշիվը կրեդիտագրվում է:

Գնված ապրանքների վերադարձ (purchase returns account) հաշիվն իրենից ներկայացնում է այն ապրանքների ընդհանուր գումարը, որոնք կազմակերպության կողմից վերադարձվում են մատակարարին իրենց ոչ բավարար որակի հետևանքով:

03.01.01	Դրամական միջոց Դեբիտորական պարտք A3	500	500
<u>«A3»-ի կողմից պարտքի մարում</u>			
05.01.01	Կրեդիտորական պարտք B2 Դրամական միջոց	1 000	1 000
<u>«B2» անձի զծով կրեդիտորական պարտքի մարում</u>			
08.01.01	Դրամական միջոց	800	

	Վաճառված ապրանքի վերադարձ Դեբիտորական պարտք A2	200		1 000	
<u>«A2» անձի կողմից պարտքի մարում և անորակ ապրանքի վերադարձ</u>					
12.01.01	Դեբիտորական պարտք A3 Հասույթ	1 000		1 000	
<u>«A3» անձին ապրանքների ապառիկ վաճառք</u>					
18.01.01	Գնումներ Կրեդիտորական պարտք B4	1 000		1 000	
<u>«B 4» անձից ապառիկ ապրանքների գնում</u>					
19.01.01	Դրամական միջոց Վաճառքի գնից գեղչ Դեբիտորական պարտք A1	1 960 40		2 000	
<u>«A1» անձի կողմից պարտքի մարում, նախատեսված գեղչով</u>					
24.01.01	Կրեդիտորական պարտք B3 Դրամական միջոց Գնման գնից գեղչ	1 000		980 20	
<u>«B3» անձի գծով կրեդիտորական պարտքի մարում, նախատեսված գեղչով</u>					
28.01.01	Գնումներ Կրեդիտորական պարտք B3	2 000		2 000	
<u>«B3» անձից ապրանքների ապառիկ գնում</u>					
31.01.01	Կրեդիտորական պարտք B4 Գնված ապրանքի վերադարձ	500		500	
<u>«B4» անձին անորակ ապրանքի վերադարձ</u>					
<u>Կապիտալի հաշիվ</u>					
2000	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2000	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
			31.12.00	Սկզբնական կապիտալ	16 000
			31.12.00	Ջուտ շահույթ	4 000
					20 000
			2001		
			01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	20 000
<u>Վարկերի հաշիվ</u>					
2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
			01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	6 000
<u>Հիմնական միջոցների հաշիվ</u>					
2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	20 000			
<u>Պաշարների հաշիվ</u>					
2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	5 000			

Դրամարկղի հաշիվ					
2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	3 000			
03.01.01	Դեբիտոր. A3	500			
			05.01.01	Կրեդիտ. B2	1 000
08.01.01	Դեբիտոր. A2	800			
19.01.01	Դեբիտոր. A1	1 960			
			24.01.01	Կրեդիտ. B3	980
	Ընդամենը	6 260		Ընդամենը	1 980
31.01.99	Վերջնական մնացորդ	<u>4 280</u>			
Հասույթ					
2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
			12.01.01	Դեբիտոր A3	1 000
			31.01.01	Վերջնական մնացորդ	<u>1 000</u>
Վաճառված ապրանքի վերադարձ (sales returns account)					
2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
08.01.01	Դեբիտոր A2	200			
31.01.01	Վերջնական մնացորդ	<u>200</u>			
Գնումներ					
2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
18.01.01	Կրեդիտոր B4	1 000			
28.01.01	Կրեդիտոր B3	2 000			
31.01.01	Վերջնական մնացորդ	<u>3 000</u>			
Գնված ապրանքների վերադարձ (purchase returns account)					
2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
			31.01.01	Կրեդիտոր B4	500
			31.01.01	Վերջնական մնացորդ	<u>500</u>
Վաճառքի գնից զեղչ (discount allowed account)					
2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
19.01.01	Դեբիտոր A1	40			
31.01.01	Վերջնական մնացորդ	<u>40</u>			
Գնման գնից զեղչ (discount received account)					
2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
			24.01.01	Կրեդիտոր B3	20
			31.01.01	Վերջնական մնացորդ	<u>20</u>
Դեբիտորական պարտք A1					
2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	2 000			
			19.01.01	Դրամական միջոցներ (98% x 2000)	1 960
			19.01.01	Վաճառքի գնից զեղչ Ընդամենը	40
31.01.01	Վերջնական մնացորդ	-			2 000

Դեբիտորական պարտք A2					
2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	1 000			
				Վաճառ. ապրանքի	
			08.01.01	վերադարձ	200
			08.01.01	Դրամական միջոցներ	800
				Ընդամենը	1 000
31.01.01	Վերջնական մնացորդ	-			

Դեբիտորական պարտք A3					
2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	500			
			03.01.01	Դրամական միջոցներ	500
12.01.01	Հասույթ	1 000			
	Ընդամենը	1 500		Ընդամենը	500
31.01.01	Վերջնական մնացորդ	1 000			

Դեբիտորական պարտք A4					
2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	500			

Կրեդիտորական պարտք B1					
2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
			01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	3 000

Կրեդիտորական պարտք B2					
2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
			01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	2 000
05.01.01	Դրամական միջոց	1 000			
			31.01.01	Վերջնական մնացորդ	1 000

Կրեդիտորական պարտք B3					
2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
			01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	1 000
24.01.01	Դրամական միջոց (98% x 1 000)	980			
24.01.01	Գնման գնից զեղչ	20			
	Ընդամենը	1 000	28.01.01	Գնումներ	2 000
				Ընդամենը	3 000
			31.01.01	Վերջնական մնացորդ	2 000

Կրեդիտորական պարտք B4					
2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
			18.01.01	Գնումներ	1 000
31.01.01	Գնված ապրանքների վերադարձ	500			
			31.01.01	Վերջնական մնացորդ	500

**4.4.2. Չճշգրտված փորձնական հաշվեկշռի կազմում (Preparing not adjusted trial balance)**

Հաշիվ	Դեբետ ՀՀ դրամ	Կրեդիտ ՀՀ դրամ
Կապիտալ		20 000
Վարկ		6 000

Հիմնական միջոցներ	20 000	
Պաշարներ	5 000	
Դրամական միջոցներ	4 280	
Հասույթ		1 000
Վաճառված ապրանքի վերադարձ	200	
Գնումներ	3 000	
Գնված ապրանքի վերադարձ		500
Վաճառքի գնից զեղչ	40	
Գնման գնից զեղչ		20
Դեբիտոր A1	-	
Դեբիտոր A2	-	
Դեբիտոր A3	1 000	
Դեբիտոր A4	500	
Կրեդիտոր B1		3 000
Կրեդիտոր B2		1 000
Կրեդիտոր B3		2 000
Կրեդիտոր B4		500
	<u>34 020</u>	<u>34 020</u>

Ամփոփելով 3.2.3. կետերում նշված քայլերի հաջորդականությունը, կարելի է նշել հաջորդական քայլեր, որոնք օգտագործվել են նշված հաշվապահության ցիկլում.

- Հաշվապահական հաշվեկշռի և վերլուծական տվյալների հիման վրա հաշվապահական գրքերում սկզբնական մնացորդների գրանցում:
- Գործարքների գրանցումներ գրանցամատյաններում:
- Գործարքների գրանցումների տեղափոխում հաշվապահական գրքեր:
- T-հաշիվներ:
- Հաշվապահական գրքերի մնացորդների հաշվարկ:
- Չճշգրտած փորձնական հաշվեկշռի կազմում:

**4.4.3. Վարժություններ**

Վարժություն Ա

Կատարեք ներքոհիշյալ գործարքների մատյանային գրանցումները: Ներքոհիշյալ գործարքները չեն կազմում մեկ ընդհանուր խնդիր

*Օրինակ,*

Ենթադրենք «Ալֆա» ընկերությունը 2002թ. ապրիլի 1-ին «Բետտա» ընկերությանը վաճառել է 100 000 դրամի ապրանք, այն պայմանով, որ «Բետտա» ընկերությունը կստանա 2% զեղչ, եթե նա վճարումը կատարի 10 օրվա ընթացքում, այլապես նա ստիպված կլինի վճարել ամբողջ գումարը 30 օրվա ընթացքում: Ենթադրենք, թե նա վճարել է ապրիլի 11-ին, զեղչի ուժի մեջ լինելու վերջին օրը: Կատարեք գործարքների մատյանային գրանցումները «Ալֆա ընկերության համար»՝ ապրիլի 1-ի և 11-ի համար:

Լուծում՝ 01.04 Դեբիտորական պարտք «Բետտաի» նկատմամբ 100 000

Հասույթ		100 000
<i>Ապրանքների ապառիկ վաճառք «Բետտա» ընկերությանը</i>		
11.04	<i>Դրամական միջոցներ</i>	98 000
	<i>Վաճառքի գնից գեղչ</i>	2 000
	<i>Դեբիտորական պարտք</i>	100 000
<i>«Բետտա» ընկերության կողմից պարտքի մարում 2% գեղչով</i>		
1.	Ենթադրենք, «Ալֆա» ընկերությունը 2002թ. մայիսի 10-ին «Բետտա» ընկերությունից գնել է 200 000 դրամի ապրանք, այն պայմանով, որ «Բետտա» ընկերությունը կտրամադրի 2% գեղչ , եթե «Ալֆա» ընկերությունը վճարումը կատարի 10 օրվա ընթացքում, այլապես նա ստիպված կլինի վճարել ամբողջ գումարը 30 օրվա ընթացքում: Ենթադրենք, թե «Ալֆա» ընկերությունը վճարել է մայիսի 15-ին, գեղչի ուժի մեջ լինելու վերջին օրը: Կատարեք գործարքների մատյանային գրանցումները «Ալֆա» ընկերության համար՝ մայիսի 10-ի և 15-ի համար:	
2.	«AAA» ընկերությունը հունիսի 2-ին «BBB» ընկերությանը ապառիկ վաճառել է 2 000 դրամի ապրանք: Զունիսի 6-ին «BBB» ընկերությունը հայտնաբերում է, որ առաքված ապրանքներից մի քանիսը անորակ են (խտանված): «BBB» ընկերությունը հունիսի 7-ին վճարում է «AAA» ընկերության պարտքը և վերադարձնում է 100 դրամի անորակ ապրանք: Կատարեք «AAA» ընկերության համար հունիսի 2 -ի և 7-ի մատյանային գրանցումներ:	
3.	«AAA» ընկերությունը փետրվարի 2-ին «BBB» ընկերությունից ապառիկ գնում է 10 000 դրամի ապրանք: Զունիսի 6-ին «AAA» ընկերությունը հայտնաբերում է, որ առաքված ապրանքներից մի քանիսը անորակ են (խտանված): «AAA» ընկերությունը հունիսի 7-ին վճարում է «BBB» ընկերության նկատմամբ պարտքը և վերադարձնում է 1 000 դրամի անորակ ապրանք: Կատարեք «AAA» ընկերության համար հունիսի 2-ի և 7-ի մատյանային գրանցումներ:	

**Ինքնաստուգման հարցեր**

1. Ի՞նչ հերթականությամբ է կատարվում գործարքների գրանցումը:
2. Ո՞ր հաշիվներն են ավելանում կրեդիտով, իսկ որոնք՝ դեբետով:
3. Ակտիվային հաշիվների մնացորդը կրեդիտային է, թե՞ դեբետային:
4. Ի՞նչ է իրենից ներկայացնում փորձնական հաշվեկշիռը:
5. Ի՞նչ է իրենից ներկայացնում զննման գնից գեղչը և կազմակերպության ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում այն ընդգրկվում է եկամուտների, թե՞ ծախսերի կազմում:

## ԳԼՈՒԽ 5. ԱՊՐԱՆՔԱՆՅՈՒԹԱԿԱՆ ՊԱՇԱՐՆԵՐ (INVENTORY)

Նախորդ բաժնում ներկայացվեցին հաշվապահական գրքերի վարման գործընթացի հիմնական տարրերը, հաշվապահական գրքերը, կրկնակի գրանցման սկզբունքը հաշվապահական հաշվառման մեջ:

**Թեմայի նպատակը** ուսումնասիրում է ապրանքանյութական պաշարների հաշվառումը, նրանց գնահատումը, վերջնական պաշարների գրանցումը, ներկայացված են ՀՀՀՀՍ 2 «Պաշարներից» քաղվածքներ:

**Ունակություններն ու հմտությունները** բաժինն ուսումնասիրելուց հետո ուսանողները կկարողանան կազմակերպության հաշվապահական գրքերի հաշիվներում կատարել սկզբնական և վերջնական պաշարների գրանցում, հաշվապահական գրքերի հաշիվների հիման վրա կազմել ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություն, ինչպես նաև հասկանալ պաշարների գնահատման տարբեր մեթոդները:

### 5.1. Ընդհանուր հասկացություններ (General concepts)

Պաշարներն (Inventory) այն ակտիվներն են, որոնք

ա) պահվում են սովորական (ամենօրյա) գործունեության ընթացքում վաճառքի համար

բ) արտադրության ընթացքում են՝ այդպիսի վաճառքի համար

գ) արտահայտված են նյութերի և արագամաշ առարկաների ձևով՝ արտադրանքի թողարկման կամ ծառայություններ մատուցելու ընթացքում օգտագործելու համար:

Պաշարներն ընդգրկում են՝

- ապրանքները, ներառյալ կազմակերպությունների կողմից գնված և վերավաճառքի համար պահվող հողը և այլ ունեցվածք

- պատրաստի արտադրանքը

- անավարտ արտադրությունը

- նյութերը և օժանդակ միջոցները, որոնք պետք է օգտագործվեն արտադրության ընթացքում

- արագամաշ առարկաները (այն ակտիվները, որոնց ծառայության ժամկետը չի գերազանցում մեկ տարի՝ անկախ դրանց արժեքից):

Պաշարների հետ կապված են 3 հաշվապահական խնդիր՝

1. Պաշարների հաշվառումը (Recording)

2. Պաշարների գնահատումը (Valuation)

3. Պաշարների արտացոլումը ֆինանսական հաշվետվություններում (Reporting)

Հայաստանի Հանրապետության հաշվապահական հաշվառման աստանդարտ ՀՀՀՀՍ 2-ը նվիրված է պաշարների հաշվառմանը:

### 5.2. Պաշարների անընդհատ և պարբերաբար հաշվառում (Continuous and periodic inventory records)

Գոյություն ունի պաշարների հաշվառման երկու մեթոդ.

1. պաշարների հաշվառման անընդհատ մեթոդ (continuous inventory records)

2. պաշարների պարբերաբար հաշվառում կամ պաշարների հաշվառում հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում (periodical inventory records)

Պաշարների անընդհատ հաշվառման դեպքում գնումները և վաճառքները գրանցվում են «պաշարներ» հաշվում: Այս դեպքում հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի «պաշարներ» հաշվի մնացորդը հանդիսանում է վերջնական պաշարների մնացորդը: Որոշ դեպքերում առանձին տարվում է պաշարների քանակական հաշվառում:

Անընդհատ պաշարների հաշվառումն իրականացվում է յուրաքանչյուր օր և յուրաքանչյուր միավորի համար ցույց են տրվում բոլոր մուտքերը և ելքերը: Այս հաշվառումն ունի իր առավելությունները՝

1. ներկայացնում է ավելի մանրամասն տեղեկատվություն

2. հեշտացնում է պաշարների նկատմամբ հսկողությունը

3. պահանջում է ավելի քիչ աշխատանք հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին պաշարների հաշվարկը կատարելու ժամանակ:

Պաշարների պարբերաբար հաշվառման դեպքում հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում «պաշարներ» հաշիվը փոփոխության չի ենթարկվում, իսկ գնումները և վաճառքները գրանցվում են համապատասխանաբար «գնումներ» և «հատույթ» հաշիվներում:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վեջին պաշարների հաշվարկման համար բացվում է պաշարների հաշվառման քարտ, որը կոչվում է «Պաշարների հաշվառում հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին»: Վերջնական պաշարների մնացորդը որոշվում է ֆիզիկապես հաշվառման միջոցով: Այս հաշվառումն ունի իր առավելությունները՝

1. անընդհատ հաշվառման համեմատ էժան է

2. եթե անգամ օգտագործվել է անընդհատ հաշվառման մեթոդը, այնուամենայնիվ, անհրաժեշտություն է առաջանում ստուգել տեղեկատվության արժանահավատությունը՝ ֆիզիկապես հաշվառման միջոցով:

### 5.3. Ապրանքանյութական պաշարների արժեքը (Inventory valuation)

#### 5.3.1. Պաշարների գնահատումը (Inventory valuation)

Պաշարների գնահատման ընթացքում օգտագործվում է զգուշության սկզբունքը՝

**Պաշարները պետք է չափվեն ինքնարժեքից և իրացման զուտ արժեքից նվազագույնով:**

**Պաշարների ինքնարժեք (Inventory cost)**

Պաշարների ինքնարժեքը ներառում է ձեռքբերման ծախսումները, արտադրանքի վերամշակման ծախսումները և պաշարները, ներկա գտնվելու վայր և վիճակի բերելու հետ կապված այլ ծախսումներ:

ա) Պաշարների ձեռքբերման ծախսումները (cost of purchase) ներառում են ձեռքբերման գինը, ներկրման տուրքերը, հարկերը և պարտադիր այլ վճարներ, որոնք համապատասխան մարմնի կողմից ենթակա չեն հետ վերադարձման կազմակերպությանը, կոմիսիոն վճարները, ինչպես նաև տրանսպորտային, բեռնման և բեռնաթափման և այլ ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն կապված են ապրանքների, նյութերի և ծառայությունների ձեռքբերման հետ:

բ) վերամշակման ծախսումները (cost of conversion) ներառում են արտադրանքի վերամշակման հետ ուղղակիորեն կապված ծախսումները, օրինակ՝ արտադրական անձնակազմի աշխատավարձը: Այն ընդգրկում է նաև պատրաստի արտադրանքի վրա պարբերաբար բաշխվող հաստատուն և փոփոխուն վերադիր ծախսումները, որոնք կատարվում են նյութերը պատրաստի արտադրանք դարձնելու ընթացքում: Այսպես՝ ջեռուցման, էլեկտրաէներգիայի վարձը, սարքավորումների մաշվածությունը և այլն:

Հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսումներն արտադրության այնպիսի ուղղակի ծախսումներն են, որոնք համեմատաբար կայուն են անկախ արտադրության ծավալից, օրինակ, արտադրական շենքերի շահագործման և պահպանման ծախսերը, արտադրամասի ղեկավարման և ընդհանուր արտադրական այլ ծախսումներ:

Փոփոխուն արտադրական վերադիր ծախսումներն արտադրության այնպիսի անուղղակի ծախսումներն են, որոնք ուղղակիորեն փոփոխվում են արտադրության ծավալին համամասնորեն, օրինակ, արտադրության օժանդակ նյութերի ծախսումներ, օժանդակ անձնակազմի աշխատանքի վարձատրություն:

**Պաշարների իրացման զուտ արժեք (Net realisable value)**

Պաշարների ինքնարժեքը չի կարող փոխհատուցվել, եթե պաշարները մասամբ կամ ամբողջությամբ օգտագործելի չեն վնասվել են, փչացել են, հնացել են կամ դրանց վաճառքի գինը նվազել է:

Պաշարների ինքնարժեքը սովորաբար իջեցվում է մինչև իրացման զուտ արժեքի մակարդակ:

Պաշարների իրացման զուտ արժեքի հաշվարկը հիմնված է պաշարների իրացումից սպասվելիք գումարի վրա՝ հաշվարկի պահին եղած առավել վստահելի փաստի վրա: Այդ հաշվարկները կատարելիս հաշվի են առնվում գների տատանումները, համալրման և վաճառքի իրականացման ծախսումների տատանումները:

**5.3.2. Նյութական պաշարների գնահատման մեթոդները կամ ինքնարժեքի բանաձևերը (Inventory valuation methods)**

Գույություն ունի նյութական պաշարների գնահատման մի քանի եղանակ՝

ա) հրական արժեք (unit cost)

բ) «առաջին մուտք՝ առաջին ելք» (first-in first- out, FIFO)

գ) «վերջին մուտք՝ առաջին ելք» (last in first- out, LIFO)

դ) միջինացված արժեք (Average cost)

**հրական արժեք:** Այս մեթոդը ենթադրում է, որ հայտնի են վաճառված պաշարների կոնկրետ միավորները: Սովորաբար, փոխադարձ փոխարկելի չհանդիսացող պաշարների, ինչպես նաև նախագծերի համար նախատեսված ու արտադրված ապրանքների կամ ծառայությունների միավորի ինքնարժեքը հաշվարկվում է կոնկրետ արտադրանքի ինքնարժեքի որոշման ճանապարհով: Այս մեթոդը օգտագործվում է թանկարժեք պաշարների վաճառքի, օրինակ, ոսկերչական արտադրանքների համար:

«**Առաջին մուտք՝ առաջին ելք**» (ՖԻՖՈ) բանաձևը ենթադրում է, որ պաշարների միավորները, որոնք գնվել կամ արտադրվել են առաջինը, ելքագրվում են առաջինը, և հետևաբար միավորները, որոնք մնում են հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, վերջին գնվածները կամ արտադրվածներն են:

«**Վերջին մուտք՝ առաջին ելք**» (ԼԻՖՈ) բանաձևը ենթադրում է, որ պաշարների միավորները, որոնք գնվել կամ արտադրվել են վերջինը, ելքագրվում են առաջինը, և հետևաբար միավորները, որոնք մնում են պաշարներում հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, առաջինը գնվածները կամ արտադրվածներն են:

**Միջին կշռված արժեքի** բանաձևով յուրաքանչյուր միավորի արժեքը որոշվում է հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ նույնատիպ միավորների և հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում գնված կամ արտադրված նույնատիպ միավորների միջին կշռված արժեքով: Միջին կշռված արժեքը կարող է հաշվարկվել պարբերականության հիմունքով կամ լրացուցիչ ապրանքաբանակների ստացմանը զուգընթաց, կախված կազմակերպության իրավիճակից:

Արժեզրկման ընթացքում նոր ապրանքների արժեքը սովորաբար բարձր է նախկինում գնվածներից: ՖԻՖՈ բանաձևով, հին ապրանքների ցածր ինքնարժեքը ենթադրում է բարձր հասույթ, հետևաբար իրացման ինքնարժեքը ստացվում է ցածր, իսկ վերջնական պաշարները և շահույթը ավելի բարձր, քան ԼԻՖՈ բանաձևով:

ԼԻՖՈ բանաձևը հաշվապահական ստանդարտներով չի խրախուսվում, քանի որ այս բանաձևով հաշվարկված պաշարների վերջնական մնացորդը բավարար չափով մոտ չի ստացվում իրական արժեքին :



**Պաշարների ինքնարժեքի հաշվարկը վերոհիշյալ եղանակներով**

Օրինակ, «AAA» կազմակերպությունը հունվար-հունիս ամիսների ընթացքում կատարել է հետևյալ գնումները՝

Ամիսը	Միավորի քանակը	Միավորի գինը, դրամ	Գումարը դրամ
Հունվար	400	20	8000
Փետրվար	500	18	9000
Մարտ	450	20	9000
Ապրիլ	500	20	10000
Մայիս	400	22	8800
Հունիս	400	23	9200
<b>Ընդամենը</b>	<b>2650</b>		<b>54000</b>

Այս ժամանակահատվածի ընթացքում 1 650 միավորի վաճառքից ստացվել է 40 000 դրամ: Անհրաժեշտ է, օգտագործելով ՖԻՖՈ, ԼԻՖՈ և միջին արժեքի բանաձևերը, հաշվարկել հունիսի 30-ի դրությամբ առկա պաշարների արժեքը:

Լուծում

Հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպության կողմից գնվել է 2 650 միավոր ապրանք, որից 1 650 միավորը վաճառվել է, այսինքն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում պաշարների քանակը կազմել է 2 650- 1 650=1 000 միավոր

**ա) ՖԻՖՈ՝ «Առաջին մուտք՝ առաջին ելք»:**

Պաշարները գնահատվում են վերջին գնումների գնով: ՖԻՖՈ եղանակով միավորները, որոնք մնում են հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, վերջին գնվածներն են, այդ իսկ պատճառով հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում մնում են հունիս ամսվա ընթացքում գնված 400 միավոր՝ 23 դրամով, մայիս ամսվա ընթացքում գնված 400 միավոր՝ 22 դրամով և ապրիլ ամսվա ընթացքում գնված ապրանքներից 200 միավոր (1000-400-400) 20 դրամով:

400 միավոր	23 դրամ	9200 դրամ
400 միավոր	22 դրամ	8800 դրամ
200 միավոր	20 դրամ	4000 դրամ
<b>Ընդամենը 1000 միավոր</b>		<b>22000 դրամ</b>

Ըստ ՖԻՖՈ եղանակի, 1000 միավորի արժեքը կազմել է 22 000 դրամ:

**բ) ԼԻՖՈ՝ «Վերջին մուտք՝ առաջին ելք»:**

Պաշարները գնահատվում են սկզբնական գնումների գնով: ԼԻՖՈ եղանակով միավորները, որոնք մնում են պաշարներում հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, առաջինը գնվածներն են:

400 միավոր	20 դրամ	8000 դրամ
500 միավոր	18 դրամ	9000 դրամ
100 միավոր	20 դրամ	2000 դրամ
<b>Ընդամենը 1000 միավոր</b>		<b>19000 դրամ</b>

Ըստ ԼԻՖՈ եղանակի, 1000 միավորի արժեքը կազմել է 19 000 դրամ:

**գ) Միջին գին:**

Պաշարները հաշվարկվում են գնումների միջին կշռված գնով:

$$\frac{\text{Ընդհանուր գին}}{\text{Ապրանքների ընդհանուր քանակ}} = \frac{54\ 000}{2\ 650} = 20.4 \text{ միավորի համար} \quad 1000 \times 20.4 = 20\ 400$$

Ըստ միջին գնի եղանակի, 1000 միավորի արժեքը կազմել է 20 400 դրամ:

**դ) Վաճառված ապրանքների ինքնարժեքի և համախառն եկամտի հաշվարկը վերոհիշյալ երեք եղանակներով՝ վերջնական պաշարների հաշվարկի հիման վրա:**

	քանակ	ՖԻՖՈ	ԼԻՖՈ	ՄԻՋԻՆ
<b>Հասույթ</b>	1650	40000	40000	40000
<b>Վաճառված ապրանքների ինքնարժեք</b>		32000	35000	33600
Սկզբնական պաշարներ		0	0	0
Գնումներ	2650	54000	54000	54000
Վերջնական պաշարներ	1000	22000	19000	20400
<b>Համախառն եկամուտ</b>		<b>8000</b>	<b>5000</b>	<b>6400</b>

Վերոհիշյալ մեթոդներից յուրաքանչյուրի դեպքում ստացվում է տարբեր արդյունք, հետևաբար կարևոր է, որ ընտրված մեթոդը պահպանվի մեկ հաշվետու ժամանակաշրջանից մյուս հաշվետու ժամանակաշրջան (հետևողականության սկզբունք):

**5.3.3. Վարժություններ**

Ստորև ներկայացված են «Ալֆա» կազմակերպության կողմից մարտ ամսվա ընթացքում կատարված գնումների վերաբերյալ տեղեկություններ:

Չեղքերման ամսաթիվը	Քանակը	Միավորի արժեքը	Ընդհանուր արժեքը
03.03	300	15	4 500
10.03	200	14	2 800
15.03	400	16	6 400
22.03	500	18	9 000
28.03	100	17	1 700
	1 500		24 400

Կատարեք վերջնական պաշարների և վաճառված ապրանքների ինքնարժեքի հաշվարկները, եթե հաշվետու ժամանակաշրջանում առկա է եղել միավոր ապրանք՝

1. «ՖԻՖՈ» եղանակով:
2. «ԼԻՖՈ» եղանակով:
3. Միջին կշռված արժեքի եղանակով:

**5.4. Պաշարների արտացոլումը ֆինանսական հաշվետվություններում, պաշարների հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ և ժամանակավոր հաշիվների փակում (ending inventory, reporting and closing of the temporary accounts)**

Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմելու համար անհրաժեշտ է իրականացնել հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ յուրաքանչյուր տեսակի ապրանքի հաշվառում, այսինքն վերջնական պաշարների հաշվառում: Վերջնական պաշարների հաշվառումը ներկայացվում է օրինակի տեսքով:

**Օրինակ**

4.3. կետի (դ) ենթակետում ներկայացված էր վերջնական պաշարների արտացոլումը ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում: Վերլուծենք միջին կշռված եղանակով հաշվարկված վերջնական պաշարները, որոնք հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում կազմել են 20 400 դրամ:

Հաշվապահական հաշվեկշռում վերջնական պաշարները ներկայացվում են ակտիվի տեսքով:

Ընդունենք, որ «AAA» կազմակերպությունը կատարել է որոշակի գնումներ մաս հաջորդ ամիսների ընթացքում: Հաշվետու ժամանակաշրջանի՝ հուլիս ամսվա սկզբին պաշարների սկզբնական մնացորդը կազմել է 20 400 դրամ (1000 հատ ապրանք յուրաքանչյուրի արժեքը 20.4 դրամ), որը հանդիսանում է նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջնական պաշարների մնացորդ: Հուլիս ամսվա ընթացքում կազմակերպությունը կատարել է հետևյալ գնումները

Ամիսը	Միավորի քանակը	Միավորի գինը, դրամ	Գումարը դրամ
Սկզբնական մնացորդ	1000	20.4	20 400
03.07	500	24	12000
15.07	600	23	13800
Ընդամենը	2100		46200

Հուլիս ամսվա ընթացքում 1600 ապրանքի վաճառքից ստացվել է 38 000 դրամ (հասույթ): Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջնական պաշարների քանակը 500 է:

$$\frac{\text{Ընդհանուր արժեք}}{\text{Ապրանքների ընդհանուր քանակ}} = \frac{46\,200}{2\,100} = 22 \text{ միավորի համար } \quad 500 \times 22 = 11\,000$$

	Հունվար-Հունիս	Հուլիս-Օգոստոս
<b>Հասույթ</b>	40000	38000
<b>Վաճառված ապրանքների ինքնարժեք</b>	33600	35200
Սկզբնական պաշարներ	0	20400
Գնումներ	54000	25800
Վերջնական պաշարներ	20400	11 000
<b>Համախառն եկամուտ</b>	<b>6400</b>	<b>2 800</b>

Ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվությունը հանդիսանում է հաշվապահական հաշվառման կրկնակի գրանցման համակարգի մասնիկ այն դեպքում, երբ [հաշվապահական հաշվեկշիռ](#) չի հանդիսանում: Չնայած նրան, որ ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվությունը ներկայացվում է այլ ձևով, իր բնույթով այդ հաշվետվությունը T-հաշիվ է և նրա մեջ, ինչպես և բոլոր T-հաշիվներում, օգտագործվում է կրկնակի գրանցման սկզբունքը:

Հաշվապահական հաշվեկշիռը նման է փորձնական հաշվեկշիռին և իրենից ներկայացնում է հաշվապահական գրքերի հաշիվների մնացորդների ցուցակ, կրկնակի գրանցումները կատարելուց և՛ դեբետները և՛ կրեդիտները հավասարեցնելուց հետո:

Հաշվապահական հաշվեկշիռն իրենից ներկայացնում է ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվությունը կազմելուց հետո հաշվապահական գրքերի հաշիվների մնացորդների ցուցակ:

Օրինակ, վերը նշված «AAA» կազմակերպության հուլիս ամսվա ընթացքում կատարված գործարքների հիման վրա ստորև կատարվում է եկամուտների և [օւախսերի](#) հաշիվների փակում և տեղափոխում ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություն, ինչպես նաև պաշարների արտացոլում ֆինանսական հաշվետվություններում.

Պաշարների սկզբնական մնացորդը կազմել է	20 400 դրամ
Պաշարների վերջնական մնացորդը կազմել է	11 000 դրամ
Գնումների մնացորդը	25 800 դրամ
Հասույթը	38 000 դրամ

Պաշարների հաշիվ			
Հուլիս. Սկարագրություն	ՀՀ դրամ	Հուլիս Սկարագրություն	ՀՀ դրամ
01.07. Սկզբնական մնացորդ	20400		
Գնումներ			
Հուլիս Սկարագրություն	ՀՀ դրամ	Հուլիս Սկարագրություն	ՀՀ դրամ
Տարբեր հաճախորդներ	25800		
Հասույթ			
Հուլիս Սկարագրություն	ՀՀ դրամ	Հուլիս Սկարագրություն	ՀՀ դրամ
		Տարբեր հաճախորդներ	38000

ա) Պաշարների հաշվում 20400 դրամ մնացորդը գոյացել է նախորդ ամսվա հաշվապահական հաշվեկշիռից և հանդիսանում է նախորդ ամսվա հաշվապահական հաշվեկշռում վերջնական մնացորդ: Նախորդ ամսվա պաշարների վերջնական մնացորդը հանդիսանում է տվյալ՝ հուլիս ամսվա, սկզբնական մնացորդը: Այս գումարը՝ 20 400 դրամը, մինչև հաշվետու ամսվա վերջը մնում է անփոփոխ:

բ) Ընդունենք, որ վերջնական պաշարների գումարը կազմում է 11 000 դրամ:

գ) Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունն իրենից ներկայացնում է հաշվապահական հաշվառման կրկնակի գրանցման բաղկացուցիչ մաս: Ամսվա վերջի դրությամբ գնումների և հասույթների կուտակված ամփոփ գումարները պետք է ներկայացվեն հետևյալ կերպ.

	Դեբետ	Կրեդիտ	Գումար
01	Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություն	Գումաներ	25800
2	Հասույթ	Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություն	38000

Սկզբնական պաշարների գումարը՝ 20400 դրամը, պետք է տեղափոխվի ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվություն՝ վաճառված ապրանքների ինքնարժեքը հաշվարկելու համար:

Այն դեպքում, երբ հոդվածները պետք է տեղափոխվեն ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություն, անհրաժեշտ է դեբետագրել համապատասխան հաշիվը և կրեդիտագրել ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը, եթե եկամուտ է և կրեդիտագրել համապատասխան հաշիվը և դեբետագրել ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը, եթե ծախս է:

	Դեբետ	Կրեդիտ	Գումար
3	Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություն	Սկզբնական պաշարներ	20400

Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը լիարժեք չի լինի, մինչև վերջինս չպարունակի վերջնական պաշարները:

	Դեբետ	Կրեդիտ	Գումար
4	Վերջնական պաշարներ	Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություն	11 000

Վերոհիշյալ ամփոփ պատկերը ներկայացվում է հետևյալ հաշվապահական գրքերի հաշիվներում.

**Պաշարների հաշիվ**

Յուրիս	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Յուրիս	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
01.07	Սկզբնական մնացորդ	20400	31.07	(3) Ֆինանսակ. արդ. հաշ.	20400
31.07	(4) Ֆինանսակ. արդ. հաշ.	11 000			
01.08	Մնացորդ	<u>11 000</u>			

**Գումաներ**

Յուրիս	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Յուրիս	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
	Կրեդիտոր. պարտքեր	25800	31.07	(1) Ֆինանսակ. արդ. հաշ.	25800
	Մնացորդ	0			

**Հասույթ**

Յուրիս	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Յուրիս	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
31.07	(2) Ֆինանսակ. արդ. հաշ.	38000		Դեբիտորակ. պարտք	38000
				Մնացորդ	0

**Ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվություն**

Յուրիս	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Յուրիս	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
31.07	(1) Գումաներ	25800	31.07	(2) Հասույթ	38000
	(2) Պաշարներ	20400		(4) Վերջնական պաշարներ	11 000
	Ընդամենը	46200		Ընդամենը	49727
				<b>Համախառն եկամուտ</b>	<b><u>2 800</u></b>

Հասույթի և գումաների հաշիվները փակվում են հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում և տեղափոխվում են ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվություն:

Սկզբնական պաշարները փակվում են ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում, իսկ վերջնական պաշարները նուտքագրվում են ինչպես պաշարների հաշվում, այնպես էլ ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում:

Վերոհիշյալ ֆինանսական արդյունքների հաշվետվության կառուցվածքը ոչ արդյունավետ է, սակայն օգնում է հասկանալ կրկնակի գրանցման սկզբունքը և այն, որ ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը հանդիսանում է կրկնակի գրանցման համակարգի բաղկացուցիչ մաս:

Ստորև ներկայացվում է ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը.

<b>1. Հասույթ</b>		<b>38000</b>
<b>2.Վաճառված ապրանքի ինքնարժեք</b>		<b>35 200</b>
Սկզբնական պաշարներ	20400	
Գնումներ	25800	
Հանած վերջնական պաշարներ	11 000	
<b>Համախառն եկամուտ</b>		<b>2 800</b>

**5.4.1. Վարժություն**

Ներքոհիշյալ տվյալների հիման վրա կատարեք փակող գրանցումներ և որոշեք համախառն եկամտի արժեքը

*Օրինակի լուծումը ներկայացված է վերոհիշյալ բաժնում*

Պաշարների սկզբնական մնացորդը կազմել է	40 000 դրամ
Պաշարների վերջնական մնացորդը կազմել է	15 000 դրամ
Գնումների մնացորդը	30 000 դրամ

**Ինքնաստուգման հարցեր**

1. Պաշարների սկզբնական մնացորդը հանդիսանում է դեբետային, թե՞ կրեդիտային գրանցում:
2. Ո՞ր ակտիվներն են համարվում պաշարներ:
3. Ո՞րն է վերջնական պաշարների կրկնակի գրանցումը:
4. Ի՞նչ սկզբունք է ընկած պաշարների գնահատման հիմքում: Ո՞ր ծախսումներից է բաղկացած պաշարների ինքնարժեքը:
5. Ի՞նչ տարբերություն գոյություն ունի իրացման զուտ արժեքի և ինքնարժեքի միջև:
6. Պաշարների գնահատման քանի՞ մեթոդ գոյություն ունի:
7. Ի՞նչ տարբերություն կա պաշարների հաշվառման տեսակների միջև:

## ԳԼՈՒԽ 6. ՃՇԳՐՏՈՒՄՆԵՐ Ի ՀԱՇՎԵԳՐՈՒՄՆԵՐ ԵՎ ԿԱՆԻՍԱՎՃԱՐՆԵՐ (ADJUSTMENTS: ACCRUALS AND PREPAYMENTS)

Թեմայի նպատակը՝ ներկայացվում են հաշվեգրման սկզբունքը, ճշգրտումները հաշվեգրված և կանխավճարված ծախսերը և եկամուտները:

Ունակություններն ու հմտությունները՝ թեման ուսումնասիրելուց հետո ուսանողը կկարողանա բացատրել հաշվեգրման սկզբունքի էությունը, հասկանալ ինչպես է կիրառվում այդ սկզբունքը ծախսերի և եկամուտների առումով, հաշվեգրված կամ կանխավճարված ծախսերի և եկամուտների առկայության դեպքում հաշվարկել այն գումարները, որոնք պետք է ընդգրկվեն ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություններում, ինչպես նաև կատարել հաշվեգրված կամ կանխավճարված ծախսերի և եկամուտների կրկնակի գրանցումը:

### 6.1. Հաշվապահական հաշվառման մեթոդները և ճշգրտումները (Methods of bookkeeping and adjustments)

Գոյություն ունի հաշվապահական հաշվառման երկու հիմնական մեթոդ. դրամարկղային և հաշվեգրման: Հաշվեգրման մեթոդ.

- Հասույթները ճանաչվում են այն պահին, երբ դրանք վաստակվում են և ոչ թե ստացվում:
- Ծախսերը գրանցվում են, երբ դրանք կատարվում են, այլ ոչ թե վճարվում:

Դրամարկղային մեթոդ.

- Հասույթները ճանաչվում են դրանք ստանալիս:
- Ծախսերը ճանաչվում են դրանց դիմաց վճարելիս:

Հաշվեգրման սկզբունքը (Accrual concept):

Հաշվառման հաշվեգրման սկզբունքի համաձայն, գործառնությունները և իրադարձությունները ճանաչվում են դրանց կատարման պահին (ոչ թե ստացման կամ վճարման դեպքում), և հաշվառման գրանցամատյաններում գրանցվում ու ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվում են դրանց կատարման ժամանակաշրջանում: Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ծախսերը ճանաչվում են կատարված ծախսումների և վաստակված եկամուտների կոնկրետ հոդվածների միջև կապակցման հիման վրա (համապատասխանություն):

Հաշվեգրման սկզբունքով հաշվապահությանը բնորոշ է եկամուտների ճանաչման և համապատասխանեցման մեթոդների կիրառումը:

**Եկամուտների ճանաչման սկզբունքը** ենթադրում է, որ եկամուտը ճանաչվում է այն ժամանակ, երբ այն վաստակվել է, այսինքն բանկը իրականացրել է այն քայլերը, որոնք պետք է ապահովեն այդ եկամուտների ստացումը: Օրինակ, վարկերից ստացվող տոկոսավճարները համարվում են վաստակված վարկի տրամադրման պահից սկսած: Հետևաբար, տոկոսային եկամուտները գրանցվում են և կուտակվում վարկի գոյության ամբողջ ընթացքում, չնայած կանխիկի հավաքագրումը լինում է ժամանակի որոշակի պահերին:

Համապատասխանեցման սկզբունքը պահանջում է, որ ծախսերը համապատասխանեն հաշվետու ժամանակահատվածի ընթացքում նրանց ստեղծած եկամուտներին: Օրինակ, բանկերը համապատասխանեցնում են վարկային կորուստները ստացվող տոկոսային եկամուտներին: Բանկերը պահպանում են համապատասխանեցման սկզբունքը մինչև վարկերի կոնկրետ անհուսալի ճանաչումը՝ առանձին հատկացումներով դրանց համար պահուստաֆոնդ ձևավորելու միջոցով:

Հաշվեգրման հաշվապահությունը և ժամանակաշրջանի պայմանը: Համաձայն ժամանակաշրջանի (հաշվետու ժամանակաշրջան) պայմանի, տնտեսավարողը պետք է իր գործունեության ամբողջ ընթացքը բաժանի հատվածների՝ հաշվետվությունների ներկայացման նպատակով: Այս մեթոդի կիրառումը հանգեցնում է հաշվառման որոշ դժվարությունների, քանի որ որոշ գործառնություններ կարող են սկսվել մեկ հաշվետու ժամանակաշրջանում և ավարտվել մեկ այլ հաշվետու ժամանակաշրջանում: Օրինակ, սարքավորումների մաշվածքը գրանցվում է յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում: Առանց ժամանակաշրջանի պայմանի, բանկը կարող է ունենալ միայն մեկ ժամանակաշրջան՝ իր հիմնադրման օրվանից մինչև լուծարման օրը: Հաշվետու ժամանակաշրջանի պայմանի ներմուծումը ճշգրտող հաշիվների ներդրման անհրաժեշտություն է առաջացնում:

Յուրաքանչյուր գործառնություն պահանջում է մատյանային գրառում: Բայց մատյանային գրառումները ևս պահանջում են հաշվապահական գրքերի ճշգրտում հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում՝ որոշ իրադարձությունների դեպքում, երբ իրականում գործարքներ չկան:

Ճշգրտող հաշիվները հաշվետու ժամանակահատվածի վերջի համար ստեղծված մատյանի հաշիվներ են՝ եկամուտները և ծախսերը համապատասխանեցնելու համար: Այս հատուկ հաշիվները նախատեսված են համապատասխան ժամանակի դրությամբ ճշգրիտ ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու համար: Ճշգրտող հաշիվները խմբավորվում են հետևյալ երկու խմբերում:

1. Հաշվեգրվող հաշիվներ
  - Հաշվեգրված ակտիվներ
  - Հաշվեգրված պարտավորություններ և կոնտրակտիվներ (հակահաշիվներ)
2. Կանխավճարվող հաշիվներ
  - Կանխավճարված եկամուտ
  - Կանխավճարված ծախս
  - Հաշվեգրման սկզբունքի կիրառումը՝
    - ա) Հասույթ (Sales revenue)

Հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ստացված հասույթն արտացոլվում է այն ժամանակահատվածի ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում, որի ընթացքում կատարվել են այդ վաճառքները: Այսինքն, եթե վաճառքը կատարվել է ապառիկ, ապա արտացոլվում է այն ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում, որի ընթացքում կողմերը կնքել են համաձայնագիր և հաճախորդին ներկայացվել է հաշիվ-ապրանքագիր: Հաշվապահական հաշվեկշռում այն արտացոլվում է դեբիտորական պարտքի տեսքով՝ դեբետագրելով **դեբիտորական պարտքի** հաշիվը և կրեդիտագրելով հասույթի հաշիվը:

Դրամական միջոցներ	Դեբիտորական պարտք
Հասույթ	Հասույթ
Կանխիկ ապրանքների վաճառք	Ապառիկ ապրանքների վաճառք
բ) Գնումներ (Purchases)	

Հասույթին համանման գնումներն արտացոլվում են այն ժամանակահատվածի ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում, որի ընթացքում կատարվել են այդ գնումները, անկախ դրամական միջոցների վճարման փաստից: Հաշվապահական հաշվեկշռում այն արտացոլվում է կրեդիտորական պարտքի տեսքով՝ դեբետագրելով գնումների հաշիվը և կրեդիտագրելով կրեդիտորական պարտքի հաշիվը:

Գնումներ	Գնումներ
Դրամական միջոցներ	Կրեդիտորական պարտք
Կանխիկ ապրանքների գնում	Ապառիկ ապրանքների գնում
գ) Ծախսեր (Expenses)	

Ծախսերի թվին են դասվում վարձավճարը, էլեկտրաէներգիայի վարձը, հեռախոսի ծախսերը և այլն: Այդ ծախսերը պետք է համապատասխանեցվեն տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում կատարված վաճառքներին: Այսինքն, ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում պետք է ընդգրկվեն տվյալ ժամանակաշրջանի փաստացի ծախսերը, անկախ դրանց վճարման փաստից:

**6.2. Հաշվեգրված ծախսեր (Accrued expenses)**

Հաշվեգրված են համարվում այն ծախսերը, որոնք գոյացել են հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում, սակայն դեռ չեն մարվել, այսինքն հանդիսանում են պարտավորություն:

Օրինակ, հաշվեգրված, սակայն դեռ չվճարված աշխատավարձ, հաշվեգրված, սակայն չվճարված վարձավճար:

Հաշվեգրված ծախսեր = հաշվեգրված պարտավորություններ

Accrued expenses = Accrued accounts payable

Հաշվեգրումների հաշվառման կարգը հետևյալն է՝ դեբետագրվում է ծախսերի հաշիվը, որի հետևանքով ավելանում է ֆինանսական արդյունքների հաշվետվության ծախսերի ընդհանուր գումարը, իսկ կրեդիտորական պարտքերի հաշիվը այդ գումարի չափով կրեդիտագրվում է և տեղափոխվում է հաջորդ հաշվետու ժամանակաշրջան որպես հաշվեգրված ծախս կամ հաշվեգրված կրեդիտորական պարտք:

Ծախսերի հաշվեգրման մատյանային գրանցումը հետևյալն է՝  
 Հաշվեգրված ծախս (Accrued expenses)  
 Հաշվեգրված կրեդիտորական պարտք (Accrued accounts payable)

**Ծախսերի հաշվեգրում**

**Օրինակ**

Կազմակերպությունը յուրաքանչյուր եռամսյակի վերջում աշխատակիցներին վճարում է ընդամենը 300 000 դրամ աշխատավարձ:

ա) Հաշվեգրման սկզբունքի համաձայն, կազմակերպությունը յուրաքանչյուր ամսվա վերջում պետք է կատարի ճշգրտող գրանցումներ՝ աշխատավարձի գծով ծախսերի հաշվեգրում:

Ծախսեր աշխատավարձի գծով 100 000  
 Հաշվեգրված կրեդիտորական պարտք 100 000  
Ծախսերի հաշվեգրում յուրաքանչյուր ամսվա վերջում (300 000 / 3)

բ) Եռամսյակի վերջում կազմակերպությունը պետք է կատարի փաստացի աշխատավարձի վճարում

Հաշվեգրված կրեդիտորական պարտք 300 000  
 Դրամական միջոցներ 300 000

**Աշխատավարձի կանխիկ վճարում**

Ստորև ներկայացվում է վերոհիշյալ երկու հաշիվներից քաղվածք.

Ծախսեր աշխատավարձի գծով					
Ամսաթիվ	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթիվ	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
31.01	Կրեդիտորական պարտք	100 000			
28.02	Կրեդիտորական պարտք	100 000			

31.03	Կրեդիտորական պարտք	100 000			
<b>Կրեդիտորական պարտք աշխատավարձի գծով</b>					
Ամսաթիվ	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթիվ	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
			31.01	Ծախս աշխատավարձ	100 000
			28.02	Ծախս աշխատավարձ	100 000
31.03	Դրամական միջոցներ	300 000	31.03	Ծախս աշխատավարձ	100 000

**6.3. Կանխավճարված ծախսեր կամ գալիք ժամանակաշրջանի ծախսեր (Prepaid expenses)**

Կանխավճարված են համարվում այն ծախսերը, որոնք վճարվել են հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում, սակայն վերաբերում են հաջորդ հաշվետու ժամանակաշրջանին, այսինքն հանդիսանում են դեբիտորական պարտք:

Կանխավճարված ծախսերի մատյանային գրանցումը հետևյալն է՝  
 Կանխավճարված ծախս Ծախս

Կանխավճարված ծախսեր = Դեբիտորական պարտք

Prepaid expenses = Account receivable

Դրամական միջոցներ  
Կանխավճարված ծախսեր

Կանխավճարված ծախս  
Ծախսի ճշգրտող գրանցում

**Օրինակ**

Կազմակերպությունն իր տարածքի ապահովագրման համար տարվա կտրվածքով վճարում է 36 000 դրամ, ընդ որում տարվա սկզբին՝ 03.01.99թ. կազմակերպությունը կանխավճարի տեսքով վճարել է 36 000 դրամ ամբողջ տարվա համար:

ա) 03.01.99թ. վճարված գումարի մատյանային գրանցումը հետևյալն է.

Կանխավճարված ծախս ապահովագրության գծով	36 000		36 000
--	--------	--	--------

Դրամական միջոցներ

Ապահովագրության գծով ծախսերի կանխավճարի ձևակերպում

բ) 31.01.99թ-ին 3 000 դրամը հաշվառվում է որպես ապահովագրության գծով մեկ ամսվա ծախս

Ծախս ապահովագրության գծով

3000

Կանխավճարված ծախս

3000

Ամսվա ապահովագրության գծով ծախսի ճշգրտող գրանցում

Ստորև ներկայացվում է վերոհիշյալ երկու հաշիվներից քաղվածք.

Կանխավճարված ծախս ապահովագրության գծով  
 (դեբիտորական պարտք ապահովագրության գծով)

Ամսաթիվ	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթիվ	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
03.01	Դրամական միջոցներ	36 000	31.01	Ծախս ապահով. գծով	3 000

**Ծախս ապահովագրության գծով**

Ամսաթիվ	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթիվ	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
31.01	Կանխավճարված ծախս	3 000			

**6.4. Կանխավճարված կամ գալիք ժամանակաշրջանի եկամուտներ և հաշվեգրված եկամուտներ (Accruals and prepaid income)**

Վերոհիշյալ օրինակներում ներկայացվում էին կազմակերպության ծախսերը, քանի որ հաշվեգրումները և կանխավճարները մեծամասամբ տեղի են ունենում այդ բնագավառում: Սակայն որոշ կազմակերպություններում գոյություն ունեն ոչ հիմնական եկամուտների աղբյուրներ, որոնք նույնպես պետք է հաշվեգրել:



**6.4.1. Հաշվեգրված եկամուտներ (Accrual income)**

Հաշվեգրված են համարվում այն եկամուտները, որոնք գոյացել են հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում, սակայն դեռ չեն ստացվել, այսինքն հանդիսանում են դեբիտորական պարտք:

Հաշվեգրված եկամուտներ = հաշվեգրված ակտիվներ

**Accrual income = accrual assets**

Օրինակ, կազմակերպությունը վարձակալությամբ տրված տարածքի դիմաց եռամսյակը մեկ ստանում է 600 000 դրամ:

ա) Հաշվեգրման սկզբունքի համաձայն, կազմակերպությունը յուրաքանչյուր ամսվա վերջում պետք է կատարի վարձակալության գծով եկամուտների հաշվեգրում`

Հաշվեգրված դեբիտորական պարտք 200 000  
 Եկամուտ վարձակալության գծով 200 000

Եկամուտների հաշվեգրում յուրաքանչյուր ամսվա վերջում

բ) Եռամսյակի վերջում կազմակերպությունը փաստացի ստանում է 600 000 դրամ`

Դրամական միջոցներ 600 000  
 Հաշվեգրված դեբիտորական պարտք 600 000

Վարձակալության դիմաց գումարի ստացում

Ստորև ներկայացվում է վերոհիշյալ երկու հաշիվներից քաղվածք.

Դեբիտորական պարտք վարձակալության գծով					
Ամսաթիվ	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթիվ	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
31.01	Հաշվեգրված եկամուտ	200 000			
28.02	Հաշվեգրված եկամուտ	200 000			
31.03	Հաշվեգրված եկամուտ	200 000			
			31.03	Դրամական միջոցներ	600 000

Հաշվեգրված եկամուտ					
Ամսաթիվ	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Ամսաթիվ	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
			31.01	Դեբիտոր. պարտք	200 000
			28.02	Դեբիտոր. պարտք	200 000
			31.03	Դեբիտոր. պարտք	200 000

**6.4.2. Կանխավճարված եկամուտներ (Prepaid incomes)**

Կանխավճարված են համարվում այն եկամուտները, որոնք ստացվել են հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում, սակայն վերաբերում են հաջորդ հաշվետու ժամանակաշրջանին, այսինքն հանդիսանում են կրեդիտորական պարտք:

Կանխավճարված եկամուտ = Կրեդիտորական պարտք

**Prepaid incomes = Account payable**

**Օրինակ**

Կազմակերպությունը վարձակալությամբ տրված տարածքի համար տարվա կտրվածքով ստանում է 120 000 դրամ, ընդ որում, տարվա սկզբին` 03.01.99թ. կազմակերպությունը կանխավճարի տեսքով ստացել է 120 000 դրամ ամբողջ տարվա համար:

ա) 03.01.99թ. վճարված գումարի մատյանային գրանցումը հետևյալն է.

Դրամական միջոցներ 120 000  
 Կանխավճարված եկամուտներ 120 000

Վարձակալության գծով եկամտի ստացում կանխավճարի տեսքով

բ) 31.01.99թ. 10 000 դրամը պետք է հաշվառվի որպես վարձակալության գծով մեկ ամսվա եկամուտ

Կանխավճարված եկամուտ 10 000

Եկամուտ վարձակալության գծով 10 000

Ամսվա վարձակալության գծով եկամտի ձևակերպում

Ստորև ներկայացվում է վերոհիշյալ երկու հաշիվներից քաղվածք

Կանխավճարված եկամուտ վարձակալության գծով (կրեդիտորական պարտք վարձակալության գծով)				
ՀՀ				
Ամսաթիվ	Նկարագրություն	դրամ	Ամսաթիվ	Նկարագրություն ՀՀ դրամ
			03.01	Դրամական միջոցներ 120 000
	Եկամուտ			
31.01	վարձակալութ.	10 000		

Եկամուտ վարձակալության գծով				
ՀՀ				
Ամսաթիվ	Նկարագրություն	դրամ	Ամսաթիվ	Նկարագրություն ՀՀ դրամ
			31.01	Կանխավճարված եկ. 10 000

### 6.5. Վարժություններ

**Վարժություն Ա.** 2000թ. հունվարի 5-ին «Ա» կազմակերպությունը վճարել է իր գործունեության տարեկան ապահովագրության վճարը՝ 120 000 դրամի չափով: Կատարեք 2000թ. հունվարի 5-ին վճարված գումարի մատյանային գրանցումը և հունվարի 31-ի ճշգրտող գրանցումը:

**Վարժություն Բ.** «Բ» կազմակերպությունը իր կողմից վարձակալությամբ տրված տարածքի համար 2000թ. հունվարի 10-ին ստացել է 240 000 դրամ ամբողջ տարվա համար: Կատարեք 2000թ. հունվարի 10-ին ստացված գումարի մատյանային գրանցումը և 2000թ. հունվարի 31-ի ճշգրտող գրանցումը:

**Վարժություն Գ.** Կազմակերպության կողմից յուրաքանչյուր եռամսյակի վերջում աշխատակիցներին վճարվում է աշխատավարձ՝ 60 000 դրամի չափով: Կատարեք աշխատավարձի գծով ծախսերի հաշվեգրում՝ ճշգրտող գրանցում 1 ամսվա համար և եռամսյակի վերջում փաստացի վճարված աշխատավարձի մատյանային գրանցում:

**Վարժություն Դ.** Կազմակերպությունը վարձակալությամբ տրված տարածքի դիմաց եռամսյակը մեկ անգամ ստանում է 600 000 դրամ: Կատարեք վարձակալության գծով եկամուտների հաշվեգրում՝ ճշգրտող գրանցում 1 ամսվա համար և եռամսյակի վերջում փաստացի ստացված գումարի մատյանային գրանցում:

### Ինքնաստուգման հարցեր

- Ինչ՞ տարբերություն գոյություն ունի հաշվեգրման և դրամարկղային մեթոդների միջև:
- Ի՞նչ է ենթադրում հաշվեգրման սկզբունքը:
- Ինչպես՞ է կատարվում ապառիկ վաճառքի և գնման գործարքների կրկնակի գրանցումը:
- Ի՞նչ է նշանակում հաշվեգրված ծախս և եկամուտ
- Ո՞րն է կանխավճարված ծախսի և եկամտի սահմանումը:
- Ինչպես՞ է կատարվում ծախսերի հաշվեգրման կրկնակի գրանցումը:

## ՓՆՈՒՑ 7. ԴԵՔԻՏՈՐԱԿԱՆ ՊԱՐՏՔԵՐ ԵՎ ԱՆՀՈՒՍԱԼԻ ՊԱՐՏՔԵՐ (ACCOUNTS RECEIVABLES AND BAD DEBTS)

Թեմայի նպատակը՝ ուսումնասիրել կասկածելի և անհուսալի պարտքերը, պարտքերի դուրսգրման մեթոդները, կասկածելի պարտքերի ծածկման պահուստների տեսակները, ինչպես նաև անհուսալի պարտքերի վերականգնումը:

Ունակություններն ու հմտությունները՝ թեման ուսումնասիրելուց հետո ուսանողը կկարողանա հասկանալ «կասկածելի և անհուսալի պարտքեր» տերմինների նշանակությունը, ուղղակի և պահուստային մեթոդներով կատարել պարտքերի դուրսգրման հաշվապահական ձևակերպումը, ինչպես նաև կատարել անհուսալի պարտքերի վերականգնման հաշվապահական ձևակերպում:

### 7.1. Դեքիտորական պարտքեր (Accounts receivables)

#### Դեքիտորական պարտքերի սահմանումը

Ապրանքների վաճառքը կարող է իրականացվել ինչպես կանխիկ, այնպես էլ ապառիկ: Այն դեպքում, երբ ապրանքները վաճառվում են կանխիկ, գնորդի կողմից վճարումը կատարվում է անմիջապես, իսկ ապառիկ վաճառքի դեպքում, գնորդն ապրանքները ստանալիս գումարը չի վճարում: Գնորդին ներկայացվում է հաշիվ-ապրանքագիր, որտեղ նշվում են գնված ապրանքները, վերջիններիս արժեքը և վճարման պայմանները:

#### Հաշվեգրման սկզբունքի կիրառումը (Accrual concept)

Հաշվեգրման սկզբունքի համաձայն, հաշվապահական գրքերում վաճառքը մուտքագրվում է գործարքն իրականացնելիս:

Ապառիկ վաճառքը ճանաչվում է գնորդին հաշիվ-ապրանքագիրը ներկայացնելու պահին: Այս գործարքի գրանցումը հետևյալն է՝

Դեքիտորական պարտք  
Հասույթ

Այն դեպքում, երբ հաճախորդը կատարում է հաշիվ-ապրանքագրով սահմանված վճարումը, գրանցումը հետևյալն է՝

Դրամական միջոցներ  
Դեքիտորական պարտք

### 7.2. Դեքիտորական պարտքերի դուրսգրման մեթոդները (Methods of account receivables write-offs)

Գոյություն ունի պարտքերի դուրսգրման երկու մեթոդ՝

1. ուղղակի մեթոդ:
2. պահուստային մեթոդ:

#### 7.2.1. Անհուսալի պարտքեր և պարտքերի դուրսգրման ուղղակի մեթոդ (Bad debts and direct write-off)

Անհուսալի են համարվում այն պարտքերը, որոնց գանձումը կամ հավաքագրումը հնարավոր չէ: Եթե պարտքը համարվում է անհուսալի, ապա զգուշության սկզբունքի համաձայն, այն պետք է դուրս գրվի հաշվապահական գրքից և որպես ծախս ընդգրկվի ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում: Վաճառքը, որի հետևանքով առաջացել է տվյալ պարտքը, մնում է անփոփոխ «հասույթի» հաշվում, քանի որ այն փաստացի կատարվել է, իսկ պարտքը դուրս է գրվում հաշվեկշիռից, քանի որ այն, հավանական է՝ չի մարվելու: Համապատասխանաբար տվյալ ժամանակաշրջանի շահույթը նվազում է այդ պարտքի գումարի չափով և վերջինս ընդգրկվում է ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում որպես անհուսալի պարտքերի գծով ծախս:

Պարտքերի դուրսգրման ուղղակի մեթոդը հակասում է հաշվապահական հաշվառման համընդհանուր սկզբունքներին, որովհետև այս մեթոդի դեպքում երբեմն պատահում է այնպես, որ եկամուտը գրանցվում է մի հաշվետու ժամանակաշրջանում, իսկ այդ եկամտին վերաբերող անհուսալի պարտքի կորուստը՝ մեկ այլ հաշվետու ժամանակաշրջանում: Այնուհանդերձ, շատ փոքր ընկերություններ օգտագործում են այս մեթոդը, քանի որ այն ավելի պարզ է, քան պահուստային մեթոդը: Ուղղակի մեթոդի դեպքում մատակարարը անհուսալի պարտքը դուրս է գրում այն ժամանակ, երբ պարզ է դառնում, որ ապառիկով ապրանքը ձեռք բերած հաճախորդը չի վճարելու կամ մատակարարը չի կարող այդ գումարները հավաքագրել: Կրկնակի գրանցումը հետևյալն է՝

Անհուսալի պարտքերի գծով ծախս (Bad debts expense account)

Դեքիտորական պարտքեր (Accounts receivable)

#### Անհուսալի պարտքի դուրսգրում ուղղակի մեթոդով

Այն դեպքում, երբ պարտքը համարվում է անհուսալի, այն դուրս է գրվում դեքիտորական պարտքեր հաշվապահական գրքից և այդ գումարը ընդգրկվում է ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում որպես ծախս:

**Օրինակ 1**

31.12.01թ. հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում դեբիտորական պարտքերի ընդհանուր գումարը կազմել է 40 000 դրամ, որից «A1» կազմակերպության գծով՝ 10 000 դրամ, «A2» կազմակերպության գծով՝ 25 000 դրամ և «A3» կազմակերպության գծով՝ 15 000 դրամ: Կազմակերպության դեբիտորներից մեկը՝ «A1»-ը համարվել է սնանկ և կազմակերպությունը որոշել է դուրս գրել այդ դեբիտորական պարտքը հաշվապահական հաշվեկշիռից:

Լուծում՝

ա) Անհուսալի պարտքի դուրսգրման մատյանային գրանցումը հետևյալն է.

Անհուսալի պարտքերի գծով ծախս 10 000  
 «A1»-դեբիտորական պարտք 10 000

«A1»-դեբիտորական պարտքի դուրսգրում

բ) «A1» դեբիտորական պարտքի և անհուսալի պարտքերի գծով ծախսի T—հաշիվներից քաղվածքը հետևյալն է.

«A1» դեբիտորական պարտք					
2001	Սկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Սկարագրություն	ՀՀ դրամ
31.12.01	Վերջնական մնացորդ	10 000	31.12.01	Անհուսալի պարտքերի գծով ծախս	10 000
Անհուսալի դեբիտորական պարտքերի գծով ծախս					
2001	Սկարագրություն	ՀՀ դրամ	2001	Սկարագրություն	ՀՀ դրամ
31.12.01	«A1» դեբիտորական պարտք	10 000			

**7.2.2. Կասկածելի պարտքեր և պարտքերի դուրս գրման պահուստային մեթոդ (Doubtful debts and allowance method)**

Կասկածելի են համարվում այն պարտքերը, որոնց վճարումը կասկածելի է, բայց և հնարավոր: Հետևաբար, զգուշության սկզբունքի համաձայն, անհրաժեշտ է անմիջապես հաշվառել ծախսը, որը կարող է առաջանալ պարտքի չմարման դեպքում: Նման պարտքը դուրս չի գրվում դեբիտորական պարտքի հաշվապահական գրքերից:

Պարտքերի դուրսգրման պահուստային մեթոդը անհուսալի պարտքերի հաշվառման միակ մեթոդն է, որը չի հակասում համընդհանուր հաշվապահական հաշվառման սկզբունքներին: Այդ մեթոդի դեպքում անհուսալի պարտքերի հաշվարկված կորուստները ճանաչվում են որպես ծախս այն նույն ժամանակաշրջանում, որում ճանաչվել է հասույթը: Ծախսը հարաբերակցվում է համապատասխան եկամտի հետ:

Անհուսալի պարտքերի գծով ծախս (Bad debts expense account)

Կասկածելի պարտքերի ծածկման պահուստ (Allowance for doubtful debts account)

Կասկածելի պարտքերի ծածկման պահուստի ձևավորում:

**7.2.3. Կասկածելի պարտքերի ծածկման պահուստը և նրա տեսակները (Allowance for doubtful debts account and types of allowance)**

Անհուսալի պարտքերին նման, կասկածելի պարտքի գումարն արտացոլվում է ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում որպես անհուսալի պարտքերի գծով ծախս: Սակայն կասկածելի պարտքերի դեպքում այդ գումարը դուրս չի գրվում դեբիտորական պարտքերի հաշվից, այլ համապատասխան գումարի չափով կրեդիտագրվում է կասկածելի պարտքերի ծածկման պահուստ հաշիվ: Այս հաշիվը համարվում է դեբիտորական պարտքերի կոնտրա-հաշիվ: Հաշվապահական հաշվեկշռում այն արտացոլվում է ակտիվում բացասական նշանով: Դեբիտորական պարտքերի և համապատասխան պահուստի հաշիվների միջև տարբերության մնացորդը կոչվում է զուտ դեբիտորական պարտք և ցույց է տալիս դեբիտորական պարտքերի այն գումարը, որի մարումը կասկածելի չէ:

Գոյություն ունի կասկածելի պարտքերի ծածկման պահուստի երկու տեսակ՝

- կոնկրետ պահուստ (Specific allowance)
- **ընդհանուր պահուստ (General allowance)**

ա) Այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը տեղյակ է, որ կոնկրետ դեբիտորի մոտ առկա է ֆինանսական վիճակի վատթարացում, կազմակերպությունը պետք է կանխատեսի, որ դեբիտորի կողմից չի կատարվելու պարտքի մարում: Նման կասկածելի պարտքերի ծածկման պահուստը կոչվում է կոնկրետ:

բ) Փորձը ցույց է տալիս, որ ոչ բոլոր դեբիտորական պարտքերն են հետագայում մարվում: Նախօրոք հնարավոր չէ կանխատեսել, թե որ դեբիտորի կողմից չի իրականացվի պարտքի մարում, սակայն կարելի է ենթադրել, թե դեբիտորական պարտքերի ընդհանուր գումարի որ տոկոսը չի մարվի (իմնականում նախօրոք տարիների փորձի վրա): Պահուստը, որը հաշվարկվել է որպես ընդհանուր դեբիտորական պարտքերի կամ հատույթների որոշ տոկոս, կոչվում է ընդհանուր պահուստ:

Կասկածելի պարտքերի ծածկման պահուստի ձևավորման հաշվապահական գրանցումը հետևյալն է.

Անհուսալի պարտքերի գծով ծախս  
 Կասկածելի պարտքերի ծածկման պահուստ

**Կասկածելի պարտքերի պահուստի ձևավորում**

Կասկածելի պարտքերի ծածկման պահուստը ակտիվային հաշիվ է «-» նշանով

**Օրինակ 2՝ կասկածելի պարտքերի ընդհանուր պահուստ**

31.12.01թ. հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում դեբիտորական պարտքերի ընդհանուր գումարը կազմել է 55 000 դրամ, որից «A1» կազմակերպության գծով՝ 10 000 դրամ, «A2» կազմակերպության գծով՝ 20 000 դրամ, «A3» կազմակերպության գծով՝ 20 000 դրամ, «A4» կազմակերպության գծով՝ 5 000 դրամ: Նախորդ տարիների փորձից ելնելով, կազմակերպությունը հաշվարկել է, որ դեբիտորական պարտքերի 3%-ը սովորաբար չի մարվում: Համապատասխանաբար, կազմակերպությունը որոշել է ստեղծել կասկածելի պարտքերի ծածկման ընդհանուր պահուստ՝ դեբիտորական պարտքերի 3%-ի չափով:

2002թ. հունվար ամսին կազմակերպության կողմից կատարվել են հետևյալ գործարքները.

05.01.02թ. «A1» կազմակերպությանը ապառիկ վաճառել է 5 000 դրամի ապրանք

15.01.02թ. «A2» կազմակերպությունը մարել է ամբողջ պարտքը

**Պահանջ՝**

ա) գրանցել սկզբնական մնացորդները

բ) 31.12.01թ-ին ստեղծել դեբիտորական պարտքերի ընդհանուր պահուստ

գ) կատարել հունվար ամսվա գործարքները

դ) 31.01.02թ-ին ճշգրտել դեբիտորական պարտքերի ընդհանուր պահուստը:

**Լուծում**

Գործարքների մատյանային գրանցումներ

31.12.01թ.	Անհուսալի պարտքերի գծով ծախս	1 650 (55000*3%)
	Կասկածելի պարտքերի ընդհանուր պահուստ	1650

05.01.02	<u>Ընդհանուր պահուստի ստեղծում</u>	
	«A1» դեբիտորական պարտք	5 000
	Հասույթ	5 000

15.01.02	<u>«A1» կազմակերպության ապառիկ ապրանքների վաճառք</u>	
	Դրամական միջոցներ	20 000
	«A2» դեբիտորական պարտք	20 000

**Դեբիտորական պարտքի մարում**

31.01.02թ. դրությամբ կասկածելի պարտքերի ծածկման ընդհանուր պահուստը պետք է կազմի 1 200 դրամ՝ 40 000 դրամի 3%-ի չափով: Այս դեպքում կասկածելի պարտքերի ծածկման պահուստի սկզբնական մնացորդը կազմում է 1 650 դրամ, և քանի որ վերջնական մնացորդը պետք է կազմի 1 200 դրամ, անհրաժեշտ է կասկածելի պարտքերի ծածկման պահուստը դեբետազրել տարբերության չափով՝ 450 դրամ, անհուսալի պարտքերի գծով ծախսեր հաշիվը կրեդիտազրել նույն գումարի չափով:

31.01.02թ.	Կասկածելի պարտքերի ընդհանուր պահուստ	450 (40 000*3%-1 650 )
	Անհուսալի պարտքերի գծով ծախս	450

Կասկածելի պարտքերի ընդհանուր պահուստի ճշգրտում

«A1» դեբիտորական պարտք			
	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Նկարագրություն
31.12.01	Մնացորդ	10 000	ՀՀ դրամ
05.01.02	Հասույթ	5 000	
31.01.02	Վերջնական մնացորդ	<u>15 000</u>	
«A2» դեբիտորական պարտք			
	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Նկարագրություն
31.12.01	Մնացորդ	20 000	ՀՀ դրամ
31.01.02	Վերջնական մնացորդ	<u>0</u>	15.01.02 Դրամական միջոցներ 20 000
«A3» դեբիտորական պարտք			
	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Նկարագրություն
31.12.01	Մնացորդ	20 000	ՀՀ դրամ
31.01.02	Վերջնական մնացորդ	<u>20 000</u>	
«A4» դեբիտորական պարտք			
	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Նկարագրություն
31.12.01	Մնացորդ	5 000	ՀՀ դրամ
31.01.02	Վերջնական մնացորդ	<u>5 000</u>	

Անհուսալի պարտքերի գծով ծախս			
31.12.01	Նկարագրություն Կասկածելի պարտքերի ծածկման ընդհանուր պահուստ	ՀՀ դրամ 1 650	Նկարագրություն ՀՀ դրամ 31.01.02 Կասկածելի պարտքերի ծածկման ընդհանուր պահուստ 450

Կասկածելի պարտքերի ծածկման <u>ընդհանուր պահուստ</u>			
31.01.02	Նկարագրություն Անհուսալի պարտքերի գծով ծախս	ՀՀ դրամ 450	Նկարագրություն ՀՀ դրամ 31.12.01 Անհուսալի պարտքերի գծով ծախս 1 650 31.01.02 Մնացորդ 1 200

Կասկածելի պարտքերի ծածկման պահուստի հաշվի կրեդիտային մնացորդը 1 200 դրամի չափով ընդգրկվում է 31.01.02թ. հաշվապահական հաշվեկշռում, որպես ընթացիկ ակտիվի դեբիտորական պարտքերի նվազեցնող հակակշիռ հաշիվ:

31.01.02թ. քաղվածք հաշվապահական հաշվեկշիռ.

Ընթացիկ ակտիվներ	ՀՀ դրամ
Ղեբիտորական պարտքեր	40 000
Հանած՝ կասկածելի պարտքերի ծածկման պահուստ	<u>1 200</u>
	38 800

**Օրինակ 3՝ կասկածելի պարտքերի ծածկման կոնկրետ պահուստով**

Խնդիրը ներկայացվում է որպես օրինակ 2-ի շարունակություն: 28.02.02թ. կազմակերպությունը կասկածում է, որ «A4» կազմակերպությունը կմարի իր պարտքի 50%-ից ավելին, այդ իսկ պատճառով ստեղծում է կոնկրետ պահուստ «A4»-ի գծով՝ պարտքի 50%-ի չափով՝ 2 500 դրամ և ճշգրտում է 28.02.02թ. կասկածելի պարտքերի ծածկման կոնկրետ պահուստը:

**Պահանջ՝**

ա) 28.02.02թ. ստեղծել «A4» դեբիտորական պարտքի գծով հատուկ պահուստ՝ 50%-ի չափով

բ) 28.02.02թ. ճշգրտել դեբիտորական պարտքերի ընդհանուր պահուստը:

**Լուծում**

ա) Մատյանային գրանցումներ	
28.02.02թ. Անհուսալի պարտքերի գծով ծախս	2 500 (5000*50%)
Կասկածելի պարտքերի հատուկ պահուստ	2 500
Կասկածելի պարտքերի հատուկ պահուստի ձևավորում	
28.02.02թ. Կասկածելի պարտքերի ընդհանուր պահուստ	150 (35 000*3%-1 200)
Անհուսալի պարտքերի գծով ծախս	150

**Կասկածելի պարտքերի ընդհանուր պահուստի ճշգրտում**

Անհուսալի պարտքերի գծով ծախս			
31.12.01	Նկարագրություն Կասկածելի պարտքերի ծածկման ընդհանուր պահուստ	ՀՀ դրամ 1 650	Նկարագրություն ՀՀ դրամ 31.01.02 Կասկածելի պարտքերի ծածկման ընդհանուր պահուստ 450
28.02.02	Կասկածելի պարտքերի ծածկման հատուկ պահուստ	2 500	28.02.02 Կասկածելի պարտքերի ծածկման ընդհանուր պահուստ 150

Կասկածելի պարտքերի ծածկման <u>ընդհանուր պահուստ</u>			
31.01.02	Նկարագրություն Անհուսալի պարտքերի գծով ծախս	ՀՀ դրամ 450	Նկարագրություն ՀՀ դրամ 31.12.01 Անհուսալի պարտքերի գծով ծախս 1 650
28.02.02	Անհուսալի պարտքերի գծով ծախս	150	28.02.02 Մնացորդ 1 050

**7.3. Անհուսալի պարտքերի վերականգնում (Bad debts recovery)**

Յնարավոր է այնպիսի տարբերակ, որ մեկ հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում դուրս է գրվում անհուսալի պարտքը, սակայն հաջորդ հաշվետու ժամանակաշրջաններից մեկում անսպասելի դեբիտորի կողմից վերադարձվում է պարտքը:

ա) Պարտքի դուրս գրման դեպքում մատյանային գրանցումը հետևյալն է  
 Կասկածելի պարտքերի ծածկման պահուստ  
 Դեբիտորական պարտք

**Դեբիտորական պարտքի դուրսգրում**

բ) Հաճախորդից կանխիկ գումարը ստանալիս կրկնակի գրանցումը հետևյալն է.  
 Դեբիտորական պարտք (վերականգնում է դեբիտորական պարտքը)

Վերականգնված անհուսալի պարտքեր  
 Ինչպես նաև

Դրամական միջոցներ

Դեբիտորական պարտքեր

Վերականգնված անհուսալի պարտքը ընդգրկվում է ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում որպես եկամուտ:

Վերոհիշյալ երկու կրկնակի գրանցումները կարող են կրճատվել հետևյալ կերպ՝  
 Դրամական միջոցներ

Վերականգնված անհուսալի պարտքեր

**7.4. Վարժություն**

Կազմակերպության դեբիտորական պարտքերը 31.12.93թ. դրությամբ կազմում են 10 000 դրամ, որից 2 000 դրամը «A1» կազմակերպության գծով, 4 000 դրամը՝ «A2» կազմակերպության գծով, 1 000 դրամը՝ «A3» կազմակերպության գծով, իսկ 3 000 դրամը՝ «A4» կազմակերպության գծով:

- 31.12.93թ. դրությամբ ստեղծեք կասկածելի պարտքերի ծածկման ընդհանուր պահուստ՝ դեբիտորական պարտքերի 2%-ի չափով:

31.12.94թ. կազմակերպությունը համարում է ամբողջ «A4» դեբիտորական պարտքը անհուսալի՝ 100% և դուրս է գրում հաշվապահական գրքերից:

- 31.12.94թ. դրությամբ ստեղծեք «A4» դեբիտորական պարտքի գծով կասկածելի պարտքերի կոնկրետ պահուստ 3 000 դրամի չափով և դուրս գրեք հաշվապահական գրքերից, իսկ մնացած դեբիտորական պարտքերի համար ճշգրտեք ընդհանուր պահուստի գումարը՝ դեբիտորական պարտքերի 2%-ի չափով:

**Ինքնաստուգման հարցեր**

1. Ապառիկ վաճառքի դեպքում ինչպե՞ս է կատարվում կրկնակի գրանցումը:
2. Պարտքերի դուրս գրման քանի՞ մեթոդ գոյություն ունի:
3. Անհուսալի պարտքերի դուրս գրման դեպքում ինչպե՞ս է կատարվում կրկնակի գրանցումը:
4. Կասկածելի պարտքերի ծածկման պահուստի քանի՞ տեսակ գոյություն ունի:
5. Ինչպե՞ս է կատարվում պարտքերի դուրսգրման հաշվապահական ձևակերպումը՝ ուղղակի և պահուստային մեթոդներով:
6. Դուրս գրված անհուսալի պարտքերի մարման ժամանակ ինչպե՞ս է կատարվում կրկնակի գրանցումը:

## ԳԼՈՒԽ 8. ՈՉ ԸՆԹԱՑԻԿ ԱԿՏԻՎՆԵՐ ԵՎ ՍԱՇՎԱԾՈՒԹՅՈՒՆ (NON-CURRENT ASSETS AND DEPRECIATION)

Թեմայի նպատակը՝ ուսումնասիրվում են ոչ ընթացիկ ակտիվները, նրանց գծով մաշվածության հաշվարկը և հաշվապահական հաշվառումը, ինչպես նաև հիմնական միջոցների ձեռքբերումը, վերագնահատումը և իրացումը: Այս բաժնում ներկայացված են ՀՀՀՅՍ 16-ից քաղվածքներ:

Ունակություններն ու հմտությունները՝ թեման ուսումնասիրելուց հետո ուսանողը կկարողանա հասկանալ մաշվածության իմաստը, հաշվարկել մաշվածության գումարը տարբեր եղանակներով, կատարել մաշվածության հաշվեգրման հաշվապահական ձևակերպումներ, հասկանալ հիմնական միջոցների վերագնահատման պատճառները, ինչպես նաև կատարել հիմնական միջոցների ձեռքբերման, իրացման կամ դուրսգրման և վերագնահատման հաշվապահական ձևակերպումներ:

### 8.1. Ոչ ընթացիկ ակտիվներ և մաշվածություն (Non-current assets and depreciation)

Ոչ ընթացիկ ակտիվները երկարաժամկետ բնույթի նյութական (tangible) և ոչ նյութական ակտիվներն են (intangible), որոնք նախատեսված չեն վաճառքի համար կամ 12 ամսվա ընթացքում կամ կազմակերպության սովորական գործառնական փուլի ընթացքում:

Ոչ ընթացիկ ակտիվները բաժանվում են նյութական ակտիվների (հիմնական միջոցներ՝ սարքավորումներ, շենքեր, շինություններ և այլն՝ tangible assets) և ոչ նյութական ակտիվների (գուղվիլ, պատենտներ և այլն՝ intangible assets): Վերոհիշյալ ակտիվները ենթարկվում են մաշվածության:

Ոչ ընթացիկ ակտիվի սկզբնական արժեք՝ (historical cost)

ա) ակտիվի ձեռքբերման կամ կառուցման ժամանակ վճարված դրամական միջոցների գումարն է, կամ

բ) ակտիվի ձեռքբերման կամ կառուցման ժամանակ կողմերի համաձայնությամբ որոշված վճարվելիք դրամական միջոցների գումարն է:

Ոչ ընթացիկ ակտիվի մնացորդային արժեքն այն գուտ գումարն է կամ պիտանի նյութերի իրական արժեքը, որը կազմակերպությունն ակնկալում է ստանալ ակտիվից՝ դրա օգտակար ծառայության ժամկետի վերջում՝ դուրսգրման սպասվելիք ծախսերը հանելուց հետո:

Ոչ ընթացիկ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքն այն գումարն է, որով ակտիվը ճանաչվում և ներառվում է հաշվեկշռի մեջ՝ կուտակված մաշվածությունը հանելուց հետո:

Ոչ ընթացիկ ակտիվի մաշվածությունն է (depreciation) համարվում ակտիվի մաշվածության գումարի պարբերաբար բաշխումը նրա օգտակար ծառայության ընթացքում:

Մաշվածության գումարը հավասար է ակտիվի սկզբնական արժեքի և մնացորդային արժեքի տարբերությանը:

#### 8.1.1. Հիմնական միջոցներ (fixed assets)

Հիմնական միջոցներն են նյութական ակտիվները, որոնք

ա) առկա են կազմակերպությունում արտադրանքի արտադրության, աշխատանքների կատարման, ծառայությունների մատուցման, աշխատանքների իրացման, վարձակալության տալու կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու համար

բ) նախատեսվում է օգտագործել ավելի քան մեկ տարի ժամկետով

Հիմնական միջոցների միավորը ճանաչվում է որպես ակտիվ, երբ

ա) ակնկալվում է, որ դրա հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն, և

բ) դրա արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

Հայաստանի Հանրապետության հաշվապահական հաշվառման ստանդարտ ՀՀՀՅՍ 16-ը նվիրված է հիմնական միջոցներին, որի նպատակն է սահմանել հիմնական միջոցների հաշվապահական հաշվառման մոտեցումը: Հիմնական միջոցների հաշվապահական հաշվառման հիմնական խնդիրներն են՝ ակտիվների ճանաչման պահի որոշումը, դրանց հաշվեկշռային արժեքի որոշումը և դրանց հետ կապված մաշվածության ճանաչումը: Այս բաժնում ներկայացված են քաղվածքներ նշված ստանդարտից:

#### 8.1.2. Ոչ նյութական ակտիվներ (Intangible assets)

Ոչ նյութական ակտիվները երկարաժամկետ բնույթի ակտիվներն են, որոնք չունեն նյութեղեն տեսք, ֆիզիկապես անշոշափելի են, սակայն կազմակերպության համար ներկայացնում են որոշակի արժեք (պատենտները, վկայականները լիցենզիաները, ապրանքային նիշերը, գուղվիլը և այլն):

Ոչ նյութական ակտիվները սովորաբար բաժանվում են երկու խմբի՝ ակտիվներ, որոնց համար կարելի է որոշել ձեռքբերման արժեքը և օգտակար ծառայության ժամկետը )պատենտներ, վկայականներ և այլն) և ոչ նյութական ակտիվներ, ինչպես օրինակ գուղվիլ, որոնք տալիս են կազմակերպությանը որոշակի իրավունքներ և արտոնություններ, սակայն այդ ակտիվների համար պրակտիկորեն անհնար է որոշել ձեռքբերման արժեք և օգտակար գործողության ժամկետ:

Գուղվիլն արտոնություն է, որը ստանում է գնորդն արդեն գործող կազմակերպությունը ձեռք բերելիս: Այդ արտոնությունները կարող են կապված լինել հիմնական հաճախորդների առկայության, աշխարհագրական ձեռնտու դիրքի, հարկային արտոնությունների և այլնի հետ: Գուղվիլն առաջանում է վաճառքի ժամանակ և արտահայտվում է գնորդի հաշվապահական գրքերում որպես կազմակերպության գնման գնի և գուտ ակտիվների շուկայական գների դրական տարբերություն:



**8.1.3. Մաշվածության հաշվառման նպատակը (Purpose of the account of depreciation)**

Մաշվածության պատճառներից են

- օգտագործումը (սարքավորումներ, տրանսպորտային միջոցներ և այլն)
- ժամկետի լրացումը (վարձակալություն 10 տարի ժամկետով)
- հնացումը (տեխնոլոգիաների և շուկայական ենթակառուցվածքի փոփոխություն):  
 Ենթադրենք, որոշակի սարքավորման գինը 5000 դրամ է, իսկ մնացորդային արժեքը (սպասվելիք վաճառքի գինը) օգտագործման 10 տարվա վերջին կազմում է 0: Քանի որ այդ ակտիվի ձեռքբերման համար ծախսերը հաջորդ 10 տարվա ընթացքում կհանգեցնեն որոշակի եկամուտների գոյացմանը, ապա համապատասխանեցման սկզբունքը պահանջում է, որ 5000 դրամի ծախսերը համապատասխանեցվեն **եկամուտներին**: Մաշվածության նպատակն է ամբողջ 10 տարվա գործողության ժամկետի ընթացքում 5000 դրամի բաշխումը: Յուրաքանչյուր տարի ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում որպես ծախս ընդգրկվում է ակտիվի արժեքի որոշ մասը:

Ակտիվի մաշվածության հաշվարկը չի կատարվում այդ ակտիվի փոխարինման պահուստ ստեղծելու նպատակով: Դա ուղղակի մեթոդ է, որի օգտագործման ընթացքում ակտիվի արժեքը բաշխվում է այն ժամկետի վրա, որի ընթացքում նրա օգտագործումը բերում է որոշակի եկամուտներ:

*Մաշվածությունը համապատասխանեցման և հաշվեգրման սկզբունքի կիրառման արդյունքն է երկարաժամկետ ակտիվների արժեքի նկատմամբ:*

**8.2. Մաշվածության հաշվեգրման մեթոդները (Methods of depreciation calculation)**

**8.2.1. Մաշվածության հաշվեգրման մեթոդները (Methods of depreciation calculation)**

Գոյություն ունի մաշվածության հաշվեգրման մի քանի մեթոդ

- ուղիղ գծային մեթոդ կամ մաշվածության հավասարաչափ հաշվեգրման մեթոդ (straight -line method)
- նվազող մնացորդի մեթոդ (reducing balance method)
- միավորների քանակի մեթոդ կամ ըստ տարիների ընդհանուր գումարի հաշվարկման մեթոդ (sum of the digits method)

Համաձայն մաշվածության հաշվարկման գծային մեթոդի՝ ակտիվի օգտակար ծառայության ընթացքում կատարվում են հավասարաչափ հատկացումներ, իսկ նվազող մնացորդի մեթոդի համաձայն՝ նվազող հատկացումներ: Տարիների ընդհանուր գումարի մեթոդի համաձայն, կատարվում են ակտիվի ակնկալվող օգտագործելիության կամ արտադրողականության վրա հիմնված հատկացումներ:

**8.2.2. Ուղիղ գծային կամ մաշվածության հավասարաչափ հաշվեգրման մեթոդ (Straight- line method)**

Այս մեթոդը պարզագույն և ամենատարածված մեթոդն է: Այս մեթոդով հաշվեգրման դեպքում մաշվածության գումարի տարեկան արժեքը մնում է անփոփոխ՝ ակտիվի ամբողջ գործողության ժամկետի ընթացքում:

Տարեկան մաշվածության հաշվեգրման գումարը որոշելու համար անհրաժեշտ է ունենալ հետևյալ տվյալները.

- ա) ակտիվի սկզբնական արժեքը
  - բ) օգտակար ծառայության ժամկետը
  - գ) ծառայության ժամկետի վերջին մնացորդային արժեքը
- Մաշվածության հաշվեգրման տարեկան գումարը հաշվարկվում է հետևյալ կերպ՝

$$\text{Մաշվածության հաշվեգրում} = \frac{\text{Օգտակար ծառայության ժամկետ}}{\text{կամ}}$$

$$\text{Մաշվածության հաշվեգրում} = \frac{\text{մաշվածության չափ}}{\text{արժեք}} \times \left( \frac{\text{սկզբնական արժեք}}{\text{արժեք}} - \frac{\text{մնացորդային արժեք}}{\text{արժեք}} \right)$$

Մաշվածության չափ (rate of depreciation) հաշվարկվում է 1 օգտագործման ժամկետ x 100%  
 Օրինակ՝ մաշվածության հաշվեգրում ուղիղ գծային մեթոդով.

«Ա» կազմակերպությունը հունվարի 1-ին ձեռք է բերել 12000 դրամ արժողությամբ ավտոմեքենա: Ավտոմեքենայի ծառայության ժամկետը 4 տարի է, որից հետո կազմակերպությունը նախատեսում է վաճառել ավտոմեքենան 2400 դրամով:

$$\text{Տարեկան մաշվածություն} = \frac{12000 - 2400}{4} = 2400$$

կամ

$$\text{Տարեկան մաշվածություն} = 25\% \times (12000 - 2400) = 2400$$

**8.2.3. Նվազող մնացորդի մեթոդ (Reducing balance method)**

Այս մեթոդի կիրառման դեպքում ակտիվի ծառայության ժամկետի առաջին տարիների մաշվածության հաշվեգրման գումարն ավելի բարձր է, քան հետագա տարիներինը: Սովորաբար այս դեպքում տրվում է մաշվածության տարեկան տոկոսը կամ մաշվածության չափը: Առաջին տարին այս տոկոսը հաշվարկվում է սկզբնական արժեքի նկատմամբ, իսկ հետագայում՝ գուտ հաշվեկշռային արժեքի նկատմամբ:

Երկարաժամկետ ակտիվի գուտ հաշվեկշռային արժեքը հավասար է սկզբնական արժեքի և կուտակված մաշվածության տարբերությանը:

**Օրինակ՝** նվազող մնացորդի մեթոդով:

Կազմակերպությունը գնել է 1000 դրամ արժողության սարքավորումներ: Անհրաժեշտ է հաշվարկել տարեկան մաշվածության գումարը առաջին 5 տարվա համար, եթե մաշվածության տոկոսը 20%-է:

**Լուծում**

Տարի	% x գուտ հաշվեկշռային արժեք = մաշվածության գումար	մաշվածության գումար	կուտակված մաշվածություն
1	20% x 1000	200	200
2	20% x (1000-200)	160	360
3	20% x (1000-360)	128	488
4	20% x (1000-488)	102	590
5	20% x (1000-590)	82	672

Մաշվածության գումար = մաշվածության չափ (%) x (սկզբնական արժեք - կուտակված մաշվածություն):

Մաշվածության գումար = մաշվածության արժեք x գուտ հաշվեկշռային արժեք:

**8.2.4. Միավորների (տարիների) քանակի մեթոդ (Sum of the digits method)**

Վերոհիշյալ մեթոդի տարատեսակ է համարվում միավորների քանակի մեթոդը, որի նպատակն է նույնպես ավելի մեծ չափի մաշվածության հաշվեգրումը կատարել ծառայության առաջին տարիների ընթացքում:

Միավորների քանակի որոշման բանաձև

$$n(n + 1)$$

$$\text{Մաշվածության գումար} = \frac{\text{ծառայության ժամկետ}}{\text{միավորների քանակ}} \times \left( \text{սկզբնական արժեք} - \text{մնացորդային արժեք} \right)$$

$$\frac{2}{2}$$

$$\frac{4(4 + 1)}{2}$$

եթե ծառայության ժամկետը 4 տարի է

$$\frac{15(15 + 1)}{2}$$

եթե ծառայության ժամկետը 15 տարի է

Օրինակ՝ միավորների քանակի մեթոդով.

Ակտիվի արժեքը 4200 դրամ  
 Մնացորդային արժեք 200 դրամ  
 Ծառայության հաշվարկային ժամկետը 4 տարի  
 Տարիների քանակ 4+3+2+1=10 տարի

Տարի		Մաշվածության գումար	Կուտակված մաշվածություն
1	4/10 x (4200-200)	1600	1600
2	3/10 x 4000	1200	2800
3	2/10 x 4000	800	3600
4	1/10 x 4000	400	4000

Այս մեթոդը կոչվում է «78 կանոն», քանի որ ամսական հաշվարկի դեպքում 1 տարին գումարվում է 78 միավոր (12 ամիս + 11 ամիս + 10 ամիս + 9 ամիս + .....+1ամիս) =78 ամիս:

**8.2.5. Վարժություն**

Երկարաժամկետ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը կազմում է 12000 դրամ:

Ծառայության հաշվարկային ժամկետը 8 տարի:

Մնացորդային արժեքը 2000 դրամ:

Կատարեք մաշվածության գումարի հաշվարկը ակտիվի ծառայության 2-րդ տարվա համար՝ ուղիղ գծային և նվազող մնացորդի մեթոդներով:

**8.3. Մաշվածության հաշվապահական հաշվառում (Accounting for depreciation)**

Անկախ մաշվածության հաշվեգրման ընտրված մեթոդից, մաշվածության հաշվապահական հաշվառումը մնում է անփոփոխ:

- ա) Հիմնական միջոց, դրամական միջոց
- Երկարաժամկետ ակտիվի ձեռք բերում
- բ) Մաշվածության գծով ծախս, կուտակված մաշվածություն
- Մաշվածության հաշվեգրում

Հարկ է նշել, որ մաշվածությունը չի արտացոլվում «Երկարաժամկետ ակտիվներ» հաշվում: Երկարաժամկետ ակտիվները մնում են անփոփոխ և հաշվապահական գրքերում արտացոլվում են ըստ սկզբնական արժեքի, իսկ մաշվածության գումարը կրեդիտագրվում է առանձին հաշվում:

**Օրինակ 4** 01.01.99թ-ին կազմակերպությունը կանխիկ գնել է 500 000 դրամի կահույք, որի օգտակար ծառայության ժամկետը սահմանված է 5 տարի:

Պահանջ՝ Ամիրաժեշտ է ձևակերպել հիմնական միջոցի ձեռք բերումը, ինչպես նաև կատարել մեկ տարվա մաշվածության հաշվեգրում ուղիղ գծային մեթոդով:

Լուծում

ա) Մատյանային գրանցումները հետևյալն են՝

01.01.99թ.	Կահույքի հաշիվ 500 000	
	Դրամական միջոցներ	500 000
31.12.99թ.	<u>Կահույքի կանխիկ ձեռք բերում</u>	
	Մաշվածության գծով ծախսեր	100 000
	Կահույքի գծով մաշվածության հաշվեգրում	100 000
	<u>Մաշվածության հաշվեգրում</u>	

		Կահույքի հաշիվ	
	Նկարագրություն		Նկարագրություն
01.01.99	Դրամական միջոցներ	33 դրամ	33 դրամ
	Մնացորդ	500 000	
		<u>500 000</u>	
<b>Ծախսեր մաշվածության գծով</b>			
31.12.99	Նկարագրություն	33 դրամ	33 դրամ
	Մաշվածություն	100 000	

Կահույքի գծով մաշվածության հաշվեգրման հաշիվ	
Սկարագրություն	ՀՀ դրամ
	31.12.99
	Սկարագրություն
	Ծախսեր
	մաշվածության գծով
	Մնացորդ
	ՀՀ դրամ
	100 000
	100 000

*Տարեկան մաշվածության հաշվեգրումը կատարվում է կրեդիտագրելով հաշվեգրած մաշվածության հաշիվը և դեբետագրելով ակտիվի մաշվածության գծով ծախսերի հաշիվը:*

Մաշվածության հաշիվը արտացոլվում է հաշվեկշռում որպես ակտիվին հակակշիռ հաշիվ «-» նշանով: Մաշվածության վերաբերյալ տեղեկությունների բացահայտումը ֆինանսական հաշվետվություններում:

Հիմնական միջոցներ	
Գույք	Կրժեք
	500 000
	Մաշվածություն
	100 000
	Ջուտ հաշվեկշռային արժեք
	400 000

**8.4. Հիմնական միջոցների իրացում կամ դուրս գրում (Sale or write-off of fixed assets)**

Հիմնական միջոցների միավորը պետք է հանվի հաշվապահական հաշվեկշիռից, երբ այն իրացվում կամ, երբ ընդմիջտ դուրս է հանվում օգտագործումից, և ապագա ոչ մի տնտեսական օգուտ չի ակնկալվում նրա իրացումից:

Հիմնական միջոցների միավորի դուրս գրումից կամ իրացումից առաջացած արդյունքը պետք է որոշվի որպես [ակտիվ](#) իրացումից զուտ մուտքերի (հասույթի) և հաշվեկշռային արժեքի տարբերություն և ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում պետք է ճանաչվի որպես օգուտ կամ վնաս:

Երկարաժամկետ ակտիվների իրացման գծով հաշվապահական գրքերում գրանցումներ			
	Դեբետ	Կրեդիտ	Գումար
2	Ակտիվի գծով հաշվեգրած մաշվածություն	Հիմնական միջոցի հաշիվ	Իրացման օրվա դրությամբ կուտակված մաշվածություն
3	Դրամական միջոցներ	Հիմնական միջոցի հաշիվ	Իրացումից ստացված գումար
4 ա	Դրամական միջոցներ	Իրացումից ստացված եկամուտ	Իրացումից ստացված եկամտի գումար
4 բ	Իրացումից գոյացած վնաս	Հիմնական միջոցի հաշիվ	Իրացումից գոյացած վնասի գումար

ա) Հիմնական միջոցների իրացման մատյանային գրանցումները հետևյալն են.

- Դրամական միջոց
- Կուտակված մաշվածություն
- Հիմնական միջոցների վաճառքի արդյունքում վնաս
- Հիմնական միջոցների սկզբնական արժեք
- Հիմնական միջոցի իրացում վնասով
- Կամ
- Դրամական միջոց
- Կուտակված մաշվածություն
- Հիմնական միջոցների վաճառքի արդյունքում օգուտ
- Հիմնական միջոցների սկզբնական արժեք

Հիմնական միջոցի իրացում օգուտով

բ) Հաշվեկշռից հիմնական միջոցների դուրսգրման մատյանային գրանցումը հետևյալն է.

- Կուտակված մաշվածություն
- Հիմնական միջոցների դուրսգրման ծախս
- Հիմնական միջոցի սկզբնական արժեք

Հիմնական միջոցի դուրսգրում

**Օրինակ 5** Խնդիրը համարվում է օրինակ 4-ի շարունակությունը

Օրինակ 4-ում նշված կահույքը 03.01.00թ-ին վաճառվել է

- ա) 450 000 դրամով
- բ) 300 000 դրամով

Լուծում

ա) ներկայացվում է համապատասխան հաշիվներից քաղվածքներ

Կահույքի հաշիվ			
01.01.99	Սկարագրություն Դրամական միջոցներ	ՀՀ դրամ 500 000	Սկարագրություն ՀՀ դրամ
			03.01.00 Մաշվածություն 100 000
			03.01.00 Դրամական միջոցներ 400 000
			03.01.00 Մնացորդ 0
Կահույքի գծով մաշվածության հաշվեգրման հաշիվ			
	Սկարագրություն	ՀՀ դրամ	Սկարագրություն ՀՀ դրամ
			31.12.99 Ծախսեր մաշվածության գծով Մնացորդ 100 000
03.01.00	Կահույքի հաշիվ	100 000	03.01.00 Մնացորդ 0
Հիմնական միջոցների իրացումից եկամուտ			
	Սկարագրություն	ՀՀ դրամ	Սկարագրություն ՀՀ դրամ
			03.01.00 Դրամական միջոցներ 50 000
բ) ներկայացվում է համապատասխան հաշիվներից քաղվածքներ			
Կահույքի հաշիվ			
01.01.99	Սկարագրություն Դրամական միջոցներ	ՀՀ դրամ 500 000	Սկարագրություն ՀՀ դրամ
			03.01.00 Մաշվածություն 100 000
			03.01.00 Դրամական միջոցներ 300 000
			03.01.00 Վնաս իրացումից 100 000
			03.01.00 Մնացորդ 0
Կահույքի գծով մաշվածության հաշվեգրման հաշիվ			
	Սկարագրություն	ՀՀ դրամ	Սկարագրություն ՀՀ դրամ
			31.12.99 Ծախսեր մաշվածության գծով Մնացորդ 100 000
03.01.00	Կահույքի հաշիվ	100 000	03.01.00 Մնացորդ 0
Հիմնական միջոցների իրացումից վնաս			
03.01.00	Սկարագրություն Հիմնական միջոցներ	ՀՀ դրամ 100 000	Սկարագրություն ՀՀ դրամ

**8.5. Ոչ ընթացիկ ակտիվների վերագնահատում (Revaluation of non-current assets)**

**Վերագնահատման պատճառները**

Արժեզրկման ընթացքում երկարաժամկետ ակտիվների ընթացիկ արժեքը, օրինակ շենքերի արժեքը, կարող է մի քանի անգամ գերազանցի զուտ հաշվեկշռային (մնացորդային) արժեքը: Մինչ այդ կազմակերպության հաշվեկշռում պետք է արտացոլվի այդ ակտիվների ընթացիկ արժեքը: Ակտիվների վերագնահատված արժեքի և մնացորդային արժեքի տարբերության չափով պետք է կրեդիտագրվի վերագնահատման պահուստի հաշիվը:

Վերագնահատման հաճախականությունը կապված է հիմնական միջոցների իրական արժեքի փոփոխություններից: Երբ արդեն վերագնահատված ակտիվի իրական արժեքը էականորեն տարբերվում է հաշվեկշռային արժեքից, անհրաժեշտ է կատարել նոր վերագնահատում: Հիմնական միջոցների որոշ միավորների իրական արժեքը կարող է զգալիորեն և անկանոն ձևով փոփոխվել, ուստի անհրաժեշտ է դառնում դրանց տարեկան վերագնահատումը: Հիմնական միջոցների այն միավորների համար, որոնց իրական արժեքն աննշան է փոփոխվում, բավարար է երեք կամ հինգ տարին մեկ կատարվող վերագնահատումը:

Երբ հիմնական միջոցների միավորը վերագնահատվում է, ապա հիմնական միջոցների ամբողջ դասը, որին պատկանում է այդ ակտիվը, նույնպես պետք է վերագնահատվի: Հիմնական միջոցների դասն ակտիվների խումբ է, որոնք նման են բնույթով և կազմակերպության տնտեսական գործունեության մեջ իրենց օգտագործման եղանակով: Առանձին դասերի օրինակներն են՝

- ա) հողամասեր
- բ) շենքեր

գ) կառուցվածքներ

դ) մեքենաներ ու սարքավորումներ և այլն:

Հիմնական միջոցների տվյալ դասի միավորները պետք է վերագնահատվեն միաժամանակ՝ խուսափելու համար ակտիվների ընտրովի (ոչ ամբողջական) վերագնահատումից և ֆինանսական հաշվետվություններում սկզբնական արժեքի և հետագա գնահատված արժեքների համակցություն կազմող համապատասխան մեծությունները տարբեր ամսաթվերով ներկայացումից:

Երբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատման հետևանքով աճում է, աճը վերագնահատման փուլում անմիջականորեն պետք է վերագրվի սեփական կապիտալին: Սակայն, եթե նույն աճը վերականգնում է նույն ակտիվի նախկին վերագնահատումների արդյունքում առաջացած նվազումը՝ այն պետք է ճանաչվի որպես եկամուտ այն չափով, որով նախապես նվազումը ճանաչվել է որպես ծախս:

Երբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատման հետևանքով նվազում է՝ նվազումը պետք է ճանաչվի որպես ծախս: Սակայն վերագնահատման հետևանքով առաջացած նվազումը պետք է անմիջականորեն հանվի համապատասխան ակտիվի նախորդ վերագնահատումներից առաջացած աճից այն չափով, որ նվազումը չգերազանցի նույն ակտիվի հետ կապված վերագնահատումից առաջացած աճը:

Հիմնական միջոցների միավորի վերագնահատման արդյունքում առաջացած աճը, որը ներառված էր սեփական կապիտալում, տվյալ միավորի դուրս գրման ժամանակ հաշվեգրվում է չբաշխված շահույթին:

Վերագնահատման արդյունքում առաջացած աճը կարող է նաև հաշվեգրվել չբաշխված շահույթին կազմակերպության կողմից ակտիվն օգտագործելու ընթացքում մաշվածության հաշվեգրման գույքընթաց: Այս դեպքում հաշվեգրվող գումարի մեծությունը որոշվում է ակտիվի վերագնահատված հաշվեկշռային արժեքի հիման վրա հաշվարկված մաշվածության և ակտիվի սկզբնական արժեքի հիման վրա հաշվարկված մաշվածության միջև եղած տարբերությամբ: Վերագնահատման արդյունքում առաջացած աճի հաշվեգրումը չբաշխված շահույթին ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում չի արտացոլվում:

**Վերագնահատված ակտիվի մաշվածություն**

Երկարաժամկետ ակտիվների վերագնահատումից հետո մաշվածության գումարը պետք է հաշվարկվի նոր արժեքի նկատմամբ և ակտիվի մնացած օգտակար ծառայության ժամկետից ելնելով: Քանի որ մեծամասամբ վերագնահատված արժեքը նախկինից բարձր է, ապա և նոր մաշվածության տարեկան գումարը աճում է: Երկարաժամկետ ակտիվների վերագնահատման հաշվապահական հաշվառումը

Կազմակերպության հաշվապահական հաշվեկշռից քաղվածքը 31.12.97թ. դրությամբ հետևյալն է.

Շենքեր	արժեք	1 500 000	
	մաշվածություն	450 000	
			1 050 000

Մաշվածությունը հաշվեգրվում է հավասարաչափ տարեկան 2% տոկոսադրույքով:

30.06.98թ. դրությամբ շենքը գնահատվում է 1380000 դրամ: Անհրաժեշտ է 31.12.98թ. դրությամբ կազմել ֆինանսական հաշվետվություններ:

Ֆինանսական հաշվետվություններ

Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն՝ մաշվածության հաշվեգրում

Նախորդ արժեքի հիման վրա	30 000
Վերագնահատման արդյունքում ավելացված արժեքի հիման վրա	5 000
	<u>35 000</u>

Հաշվապահական հաշվեկշռից քաղվածք

Շենքեր 30.06.98թ. գնահատում	1 380 000
կուտակված մաշվածություն	20 000
	1 360 000

Մատյանային գրանցումը՝

Շենքերի զուտ հաշվեկշռային արժեք  
 Շենքերի վերագնահատման պահուստ  
Շենքերի վերագնահատում

Շենքերի հաշիվ (զուտ հաշվեկշռային կամ մնացորդային արժեք)

1998	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	1998	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
01.01.98	Սկզբնական մնացորդ	1,050,000	30.06.98	Ֆինան. արդ. հաշ. 1 կիսամյակի մաշվածք	15,000
30.06.98	Վերագնահատմ. հետ. աճ	345,000			
30.06.98	Մնացորդ	1,380,000	31.12.98	Ֆինան. արդ. հաշ. 2 կիսամյակի մաշվածք	20,000

Մինչև ակտիվի վերագնահատումը մաշվածության հաշվեգրումը պետք է հաշվարկվի ակտիվի սկզբնական արժեքի նկատմամբ: Մինչև վերագնահատման արդյունքում առաջացած շահույթի տեղափոխումը վերագնահատման պահուստի հաշիվ նախորդ գումարի նկատմամբ կուտակված մաշվածությունը դուրս է գրվում: Այսպիսով, մաշվածության հաշվեգրումը կատարվում է սկզբից և հաշվարկվում է արդեն վերագնահատված արժեքի նկատմամբ:

Մաշվածության հաշվեգրման հաշվարկը`			Տարի	Տարի
	0.5 x 2% x 1500000			15000
1 կիսամյակի համար				
2 կիսամյակի համար	0.5 x $\frac{1380000}{34.5^*}$			20000
				35000
Շենքերի ամբողջ մաշվածության ժամկետ հանած` մաշվածության տարիների քանակը մինչև վերագնահատումը	450 000 / 30 0000		15	50
01.01.98-30.06.98 մաշվածություն			0.5	
Տարիների քանակը մինչև ամբողջ մաշվածությունը				15.5
				34.5

Եթե հիմնական միջոցների միավորը վերագնահատվում է, վերագնահատման պահի դրությամբ կուտակված մաշվածությունը`

ա) վերաձևակերպվում է ակտիվի համախառն հաշվեկշռային արժեքի, այսինքն` սկզբնական արժեքի կամ դրան փոխարինող այլ գումարի փոփոխությանը համամասնորեն այնպես, որ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատումից հետո հավասարվում է նրա վերագնահատված գումարին:

բ) հանվում է ակտիվի համախառն հաշվեկշռային արժեքից )այսինքն, սկզբնական արժեքի կամ ֆինանսական հաշվետվություններում դրան փոխարինող այլ գումարից) և զուտ գումարը վերաձևակերպվում է վերագնահատված գումարի հիման վրա: Այս մեթոդը կիրառվում է շինությունների համար, որոնք վերագնահատվում են իրենց շուկայական արժեքով:

### 8.6. Վարժություն

01.01.95թ. կազմակերպությունը ձեռք է բերում 100 000 դրամ արժողությամբ շենք, որի ծառայության ժամկետը 20 տարի է:

- *Կատարեք 1995, 1996, 1997 և 1998 թվականների համար մաշվածության հաշվեգրում ուղիղ գծային մեթոդով:*

01.01.99թ. կազմակերպությունը վաճառում է նշված շենքը

ա) 62 000 դրամով

բ) 85 000 դրամով:

- *Կատարեք շենքի վաճառքի մատյանային գրանցումները:*

### Ինքնաստուգման հարցեր

1. Ո՞ր ակտիվներն են կոչվում ոչ ընթացիկ ակտիվներ:
2. Սահմանել ոչ ընթացիկ ակտիվների սկզբնական, մնացորդային և հաշվեկշռայն արժեքները:
3. Ի՞նչ նպատակ
4. է հետապնդում հիմնական միջոցների մաշվածության հաշվեգրումը:
5. Որո՞նք են մաշվածության հաշվեգրման մեթոդները:
6. Ի՞նչ տարբերություն գոյություն ունի մաշվածության հաշվեգրման ուղիղ գծային և նվազող մեթոդների միջև:
7. Ո՞րն է մաշվածության հաշվեգրման կրկնակի գրանցումը:
8. Ինչպե՞ս է կատարվում հիմնական միջոցների վերագնահատման հաշվապահական ձևակերպումը:
9. Ինչպե՞ս է կատարվում հիմնական միջոցների վաճառքի և դուրսգրման հաշվապահական ձևակերպումը:

**ԳԼՈՒԽ 9. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ԱՍԲՈՂՁ ՑԻԿԼԻ ՆԵՐԿԱՅԱՑՈՒՄԸ  
ԵՎ ԱՍՓՈՓԻՉ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԿԱԶՄՈՒՄԸ  
(PRESENTATION OF GENERAL ACCOUNTING CYCLE AND  
PREPARATION OF FINANCIAL STATEMENTS)**

Թեմայի նպատակը՝ ներկայացվում է հաշվապահական ամբողջ ցիկլը, ներառյալ ֆինանսական հաշվետվությունների կազմումը:

Ունակություններն ու հմտությունները՝ թեման ուսումնասիրելուց հետո ուսանողները կկարողանան հասկանալ վերը նշված բաժինների միջև կապը և կատարել ներկայացված հաշվապահական ցիկլում պահանջվող բոլոր գործողությունները:

Անփոփելով վերը նշված գլուխները, ստորև ներկայացվում է հաշվապահական հաշվառման ամբողջ ցիկլը.

- Սկզբնական հաշվապահական փաստաթղթերի հիման վրա գործարքների գրանցումներ և վերլուծություն:
- Գործարքների մատյանային գրանցումներ:
- Գործարքների գրանցումների տեղափոխում հաշվապահական գրքեր կամ T-հաշիվներ:
- Հաշիվների չճշգրտված փորձնական հաշվեկշռի կազմում:
- Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում ճշգրտող գրանցումների կազմում:
- Ճշգրտած փորձնական հաշվեկշռի կազմում:
- Հաշիվների տեղափոխում և ժամանակավոր հաշիվների փակող գրանցումներ:
- Փորձնական հաշվեկշիռ փակող գրանցումներից հետո:
- Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվության կազմում:
- Հաշվապահական հաշվեկշռի կազմում:  
Հաշվապահական ամբողջ ցիկլը ներկայացվում է օրինակի հիման վրա.

**Օրինակ**

Կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և կատարված գործարքների վերաբերյալ առկա է հետևյալ տեղեկատվությունը.

ա) «X» կազմակերպությունը յուրաքանչյուր տարվա դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ կազմում է իր հաշվեկշիռը: Հաշվապահական հաշվեկշիռը 31.12.00թ. դրությամբ հետևյալն է.

	ՀՀ դրամ	ՀՀ դրամ	
<b>Ակտիվներ</b>			
Ոչ ընթացիկ ակտիվներ		<u>16 800</u>	
Հիմնական միջոցներ	16 800		
<b>Ընթացիկ ակտիվներ</b>		<u>18 000</u>	
Պաշարներ	3 000		
Դեբիտորական պարտքեր	5 000		
Կանխիկ դրամական միջոցներ	10 000		
<b>Ընդամենը ակտիվներ</b>		<u>34 800</u>	
<b>Պասիվներ</b>			
<b>Կապիտալ</b>		<u>27 800</u>	
Սկզբնական կապիտալ	24 800		
Գումարած՝ շահույթ	3 000		
<b>Պարտավորություններ</b>		<u>7 000</u>	
Ոչ ընթացիկ պարտավորություններ			
Բանկերից ստացված վարկեր	4 000		
<b>Ընթացիկ պարտավորություններ</b>			
Կրեդիտորական պարտքեր	3 000		
<b>Ընդամենը պասիվներ</b>		<u>34 800</u>	
բ) Ծանուցում			
Դեբիտորական պարտքերը կազմված են		Կրեդիտորական պարտքերը կազմված են	
	ՀՀ դրամ	ՀՀ դրամ	
A1 անձ	2 000	B1 անձ	2 000
A2 անձ	1 000	B2 անձ	1 000
A3 անձ	500		
A4 անձ	1 500		
	<u>5 000</u>		<u>3 000</u>



գ) Հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբնական պաշարների քանակը կազմել է 50, յուրաքանչյուրը 60 դրամ արժեքով:

դ.) Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում գույքագրման արդյունքում պարզվել է, որ առկա է 60 պաշար: Կազմակերպությունը վերջնական պաշարները հաշվարկում է միջին եղանակի բանաձևով:

ե) 2001թ. հունվար ամսվա ընթացքում «X» կազմակերպությունը իրականացրել է հետևյալ գործարքները

- 03.01.01 Կազմակերպությունը վճարել է B1 կրեդիտորին 1 000 դրամ:
- 11.01.01 Կազմակերպությունը ապառիկ B2 ընկերությունից գնել է 40 ապրանք յուրաքանչյուրի արժեքը 50 դրամ:
- 15.01.01 Կազմակերպությունը կանխիկ վաճառքից ստացել է 4 000 դրամ:
- 20.01.01 Կազմակերպությունը կանխիկ գնել է 30 ապրանք, 55 դրամ յուրաքանչյուրի արժեքով:
- 22.01.01 Կազմակերպությունը A1-ին ապառիկ վաճառել է 2 000 դրամի ապրանք:
- 28.01.01 A2 կազմակերպությունը վճարել է իր պարտքից 1 000 դրամ:

զ) Կազմակերպության հիմնական միջոցների ծառայության ժամկետը 1 տարի է և կազմակերպությունը կատարում է մաշվածության հաշվեգրում ուղիղ գծային մեթոդով:

է) Կազմակերպությունը հունվար ամսվա աշխատավարձը նախատեսել է վճարել փետրվարի 2-ին, այդ իսկ պատճառով կատարում է հունվար ամսվա 1 000 դրամի աշխատավարձի գծով ծախսերի հաշվեգրում:

ը) կազմակերպությունը հունվարի 31-ին ստեղծում է [դեբիտորական պարտքերի](#) ծածկման ընդհանուր պահուստ դեբիտորական պարտքերի ընդհանուր գումարի 2 %-ի չափով:

**Պահանջ**

ա) հաշվապահական հաշվեկշռի հիման վրա բացել հաշվապահական գրքեր սկզբնական մնացորդներով

բ) կատարել գործարքների մատյանային գրանցումներ և տեղափոխել այդ գրանցումները T- հաշիվներ

գ) կազմել ճշգրտած փորձնական հաշվեկշիռ

դ) կատարել ճշգրտող գրանցումներ հունվար ամսվա համար՝

հիմնական միջոցի մաշվածության ամսական հաշվեգրում

աշխատավարձի գծով ծախսերի հաշվեգրում

դեբիտորական պարտքերի ծածկման պահուստի ձևավորում

ե) կազմել ճշգրտած փորձնական հաշվեկշիռ

զ) հաշվի առնելով այն, որ կազմակերպությունը պաշարների հաշվառումն իրականացնում է պարբերաբար և հունվարի 31-ի գույքագրման արդյունքում պարզվել է, որ պաշարների վերջնական մնացորդը կազմել է 60 հատ, կատարել պաշարների վերջնական մնացորդի հաշվարկն ըստ միջին կշռված եղանակի

է) հաշվարկել հաշվապահական գրքերի վերջնական մնացորդները, եկամուտների և ծախսերի հաշիվները փակել և տեղափոխել ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություն կամ եկամտի ամփոփման հաշիվ, կատարել սկզբնական և վերջնական պաշարների հաշվապահական ձևակերպումները,

ը) կազմել փորձնական հաշվեկշիռ հաշիվների տեղափոխումից և փակումից հետո

թ) կազմել ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություն և հաշվապահական հաշվեկշիռ:

**Լուծում**

ա) **Մատյանային գրանցումներ**

03.01.01թ.	«B1» կրեդիտորական պարտք	1 000	
	Դրամական միջոցներ		1 000
	<u>Կրեդիտորական պարտքի մարում</u>		
11.01.01թ.	Գնումներ	2 000 (40 * 50)	
	«B2» կրեդիտորական պարտք		2 000
	<u>Ապառիկ ապրանքների գնում</u>		
15.01.01	Դրամական միջոցներ	4 000	
	Հասույթ		4 000
	<u>Ապրանքների կանխիկ վաճառք</u>		
20.01.01	Գնումներ	1 650 (30*55)	
	Դրամական միջոցներ		1 650
	<u>Կանխիկ ապրանքների գնում</u>		
22.01.01	«A1» դեբիտորական պարտք	2 000	
	Հասույթ		2 000
	<u>Ապառիկ ապրանքների վաճառք</u>		
28.01.01	Դրամական միջոցներ	1 000	
	«A2» դեբիտորական պարտք		1 000
	<u>Դեբիտորական պարտքի մարում</u>		

բ) T-հաշիվների տեսքը, սկզբնական մնացորդները և վերոհիշյալ գործարքները գրանցելուց հետո

		Հիմնական միջոցներ		
	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	16 800		
31.01.01	Վերջնական մնացորդ	16 800		
		<b>Պաշարներ</b>		
	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ

01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	3 000			
<b>A1 դեբիտորական պարտք</b>					
	Սկարագրություն	ՀՀ դրամ		Սկարագրություն	ՀՀ դրամ
01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	2 000			
22.01.01	Հասույթ	2 000			
31.01.01	Վերջնական մնացորդ	<u>4 000</u>			
<b>A2 դեբիտորական պարտք</b>					
	Սկարագրություն	ՀՀ դրամ		Սկարագրություն	ՀՀ դրամ
01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	1 000			
			28.01.01	Դրամական միջոցներ	1 000
31.01.01	Վերջնական մնացորդ	<u>0</u>			
<b>A3 դեբիտորական պարտք</b>					
	Սկարագրություն	ՀՀ դրամ		Սկարագրություն	ՀՀ դրամ
01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	500			
31.01.01	Վերջնական մնացորդ	<u>500</u>			
<b>A4 դեբիտորական պարտք</b>					
	Սկարագրություն	ՀՀ դրամ		Սկարագրություն	ՀՀ դրամ
01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	1 500			
31.01.01	Վերջնական մնացորդ	<u>1 500</u>			
<b>Դրամական միջոցներ</b>					
	Սկարագրություն	ՀՀ դրամ		Սկարագրություն	ՀՀ դրամ
01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	10 000			
			03.01.01	B1 կրեդիտոր.պարտք	1 000
15.01.01	Հասույթ	4 000			
			20.01.01	Գնումներ	1 650
28.01.01	A2 դեբիտորակ. պարտք	1 000			
31.01.01	Վերջնական մնացորդ	<u>12 350</u>			
<b>Սկզբնական կապիտալ</b>					
	Սկարագրություն	ՀՀ դրամ		Սկարագրություն	ՀՀ դրամ
			01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	24 800
			31.01.01	Վերջնական մնացորդ	<u>24 800</u>
<b>Բանկից ստացված վարկ</b>					
	Սկարագրություն	ՀՀ դրամ		Սկարագրություն	ՀՀ դրամ
			01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	4 000
			31.01.01	Վերջնական մնացորդ	<u>4 000</u>
<b>Շահույթ</b>					
	Սկարագրություն	ՀՀ դրամ		Սկարագրություն	ՀՀ դրամ
			01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	3 000
<b>B1 կրեդիտորական պարտք</b>					
	Սկարագրություն	ՀՀ դրամ		Սկարագրություն	ՀՀ դրամ
			01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	2 000
03.01.01	Դրամական միջոցներ	1 000			
			31.01.01	Վերջնական մնացորդ	<u>1 000</u>
<b>B2 կրեդիտորական պարտք</b>					
	Սկարագրություն	ՀՀ դրամ		Սկարագրություն	ՀՀ դրամ
			01.01.01	Սկզբնական մնացորդ	1 000
			11.01.01	Գնումներ	2 000
			31.01.01	Վերջնական մնացորդ	<u>3 000</u>
<b>Գնումներ</b>					
	Սկարագրություն	ՀՀ դրամ		Սկարագրություն	ՀՀ դրամ
11.01.01	B2 կրեդիտոր. պարտք	2 000			
20.01.01	Դրամական միջոցներ	1 650			
31.01.01	Վերջնական մնացորդ	<u>3 650</u>			

Հասույթ

Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
		15.01.01	Դրամական միջոցներ 4 000
		22.01.01	A1 դեբիտոր. պարտք 2 000
		31.01.01	Վերջնական մնացորդ 6 000

**զ) Չճգրտած փորձնական հաշվեկշիռ**

Հաշվի անվանումը	Ղեքետ	Կրեդիտ
Հիմնական միջոցներ	16 800	
Պաշարներ	3000	
Ռեբիտ. պարտք A1	4000	
Ռեբիտ. պարտք A2	0	
Ռեբիտ. պարտք A3	500	
Ռեբիտ. պարտք A4	1500	
Դրամական միջոցներ	12350	
Գնումներ	3650	
Սկզբնական կապիտալ		24 800
Շահույթ		3000
Բանկից ստացված վարկ		4000
Կրեդիտ. պարտք B1		1000
Կրեդիտ. պարտք B2		3000
Հասույթ		6000
<b>Ընդամենը</b>	<b>41 800</b>	<b>41 800</b>

**դ) ճշգրտող գրանցումներ**

ճշգրտող գրանցումներ են համարվում այն գրանցումները, որոնք կապված են [եկամուտների](#) և [ծախսերի](#) հետ, որոնք վերաբերում են տվյալ ժամանակաշրջանին:

- 31.01.01 )1) Ծախս մաշվածության գծով 1 400 (16 800 / 12 ամիս)  
Հաշվեգրված մաշվածություն 1 400  
Ամսական մաշվածության հաշվեգրում
- 31.01.01 )2) Անհուսալի պարտքերի գծով ծախս 120 (6 000\*2%)  
Կասկածելի պարտքերի ծածկման [ընդհանուր պահուստ](#) 120 [ընդհանուր պահուստի ձևավորում](#)
- 31.01.01 )3) Աշխատավարձի գծով ծախսի հաշվեգրում 1 000  
Կրեդիտորական պարտք աշխատավարձի գծով 1 000  
[Աշխատավարձի հաշվեգրում](#)

Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
31.01.01 )1) Մաշվածություն	1 400		

**Հիմնական միջոցների մաշվածություն**

Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
		31.01.01 (1) Ծախս մաշվածութ.	1 400
		31.01.01 Վերջնական մնացորդ	<u>1 400</u>

**Ծախս կասկածելի պարտքերի ծածկման պահուստի գծով**

Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
31.01.01 (2) Պահուստ	120		

**Կասկածելի պարտքերի ծածկման պահուստ**

Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
		31.01.01 (2) Ծախս	120
		31.01.01 Վերջնական մնացորդ	<u>120</u>

**Ծախս աշխատավարձի գծով**

Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
31.01.01 )3) Կրեդիտոր. պ. աշխատավարձ 1 000			

**Կրեդիտորական պարտք աշխատավարձի գծով**

Նկարագրություն	ՀՀ դրամ	Նկարագրություն	ՀՀ դրամ
		31.01.01 (3) Ծախս	1 000
		31.01.01 Վերջնական մնացորդ	<u>1 000</u>

**ե) ճշգրտած փորձնական հաշվեկշիռ**

Հաշվի անվանումը	Հունվարի 31		Հունվարի 31	
	Դեբետ	Կրեդիտ	Դեբետ	Կրեդիտ
Հիմնական միջոցներ	16 800		16 800	
Պաշարներ	3000		3000	
Ուճեցիկ. պարտք A1	4000		4000	
Ուճեցիկ. պարտք A2	0		0	
Ուճեցիկ. պարտք A3	500		500	
Ուճեցիկ. պարտք A4	1500		1500	
Դրամական միջոցներ	12350		12350	
Գնումներ	3650		3650	
Ծախս աշխատավարձի գծով			1000	
Ծախս մաշվածության գծով			1400	
Ծախս դեբիտոր. պ. պահ			120	
Սկզբնական կապիտալ		24 800		24 800
<b>Շահույթ</b>		3000		3000
Բանկից ստացված վարկ		4000		4000
Կրեդիտ. պարտք B1		1000		1000
Կրեդիտ. պարտք B2		3000		3000
Հասույթ		6000		6000
Հիմն. միջ. մաշվածք				1400
Կասկած. պարտք պահուստ				120
Կրեդիտոր. պարտք աշխատ.				1000
<b>Ընդամենը</b>	<b>41 800</b>	<b>41 800</b>	<b>44 320</b>	<b>44 320</b>

զ) վերջնական պաշարների հաշվարկ

50 հատ	60 դրամ	3 000	
40 հատ	50 դրամ	2 000	
30 հատ	55 դրամ	1 650	
120 հատ			6 650

6650/120 = 55.4 դրամ 1 միավորի արժեք

55.4 x 60 = 3 324 դրամ 60 միավորի արժեք

Վերջնական պաշարների արժեքը կազմել է 3 324 դրամ

ե) Հաշիվների տեղափոխում և ժամանակավոր հաշիվները փակող գրանցումներ: Շահույթի ամփոփում Պաշարներ

Պաշարներ		Պաշարներ	
Սկարագրություն	ՀՀ դրամ	Սկարագրություն	ՀՀ դրամ
01.01.01	Սկարագրություն	31.01.01	ՖԱՀ)Ֆինանսական
	Սզբնական մնացորդ		արդյունքների
	3 000		հաշվետվություն)
31.01.01	ՖԱՀ		
	3 324		
31.01.01	Վերջնական մնացորդ		
	3 324		
Գնումներ			
11.01.01	Սկարագրություն		Սկարագրություն
	B2 կրեդիտոր. պարտք		ՀՀ դրամ
	2 000		
20.01.01	Դրամական միջոցներ		
	1 650		
31.01.01	Վերջնական մնացորդ	31.01.01	ՖԱՀ
	3 650		3 650
Հասույթ			
	Սկարագրություն		Սկարագրություն
	ՀՀ դրամ		ՀՀ դրամ
		15.01.01	Դրամական միջոցներ
			4 000
		22.01.01	A1 դեբիտոր. պարտք
			2 000
31.01.01	ՖԱՀ	31.01.01	Վերջնական մնացորդ
	6 000		6 000
Ծախս մաշվածության գծով			
	Սկարագրություն		Սկարագրություն
	ՀՀ դրամ		ՀՀ դրամ
31.01.01 (1)	Մաշվածություն	31.01.01	ՖԱՀ
	1 400		1 400

Ծախս կասկածելի պարտքերի ծածկման պահուստի գծով					
Սկարագրություն		ՀՀ դրամ	Սկարագրություն		ՀՀ դրամ
31.01.01 (2)	Պահուստ	120	31.01.01	ՖԱՀ	120
Ծախս աշխատավարձի գծով					
Սկարագրություն		ՀՀ դրամ	Սկարագրություն		ՀՀ դրամ
31.01.01 (3)	Կրեդիտոր. պ. աշխատավարձ	1 000	31.01.01	ՖԱՀ	1 000
Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություն (ՖԱՀ) կամ եկամտի ամփոփում					
Սկարագրություն		ՀՀ դրամ	Սկարագրություն		ՀՀ դրամ
31.01.01	Գնումներ	3 650	31.01.01	Հասույթ	6 000
31.01.01	Սկզբնական պաշարներ	3 000	31.01.01	Վերջնական պաշարներ	3 324
31.01.01	Ծախս մաշվածություն	1 400			
31.01.01	Ծախս պահուստ	120			
31.01.01	Ծախս աշխատավարձ	1 000			
31.01.01	Տեղափոխում շահույթի հաշիվ	154	31.01.01	Վերջնական մնացորդ	154
Շահույթ					
Սկարագրություն		ՀՀ դրամ	Սկարագրություն		ՀՀ դրամ
			01.01.01	Սկզբնական կապիտալ	3 000
			31.01.01	ՖԱՀ	154
			31.01.01	Վերջնական մնացորդ	3 154

ը) Փորձնական հաշվեկշռի կազմում փակող գրանցումներից հետո

Գլխավոր գրքում ճշգրտող գրանցումների գրառումից հետո պետք է պատրաստվի *ճշգրտված փորձնական հաշվեկշռի* դեբետի և կրեդիտի հաշվեկշռվածությունը ստուգելու համար:

Հաշվի անվանումը	Հունվարի 31		Հունվարի 31		Հունվարի 31	
	Փորձնական հաշվեկշռ		Ճշգրտած փորձնական հաշվեկշռ		Փորձնական հաշվեկշռ փակող գրանցումներից հետո	
	Դեբետ	Կրեդիտ	Դեբետ	Կրեդիտ	Դեբետ	Կրեդիտ
Հիմնական միջոցներ	16 800		16 800		16 800	
Պաշարներ	3000		3000		3324	
Դեբիտ. պարտք A1	4000		4000		4000	
Դեբիտ. պարտք A2	0		0		0	
Դեբիտ. պարտք A3	500		500		500	
Դեբիտ. պարտք A4	1500		1500		1500	
Դրամական միջոցներ	12350		12350		12350	
Գնումներ	3650		3650			
Ծախս աշխատավարձի գծով				1000		
Ծախս մաշվածության գծով				1400		
Ծախս դեբիտոր. պ. պահ				120		
Սկզբնական կապիտալ		24 800		24 800		24 800
Շահույթ		3000		3000		3154
Բանկից ստացված վարկ		4000		4000		4000
Կրեդիտ. պարտք B1		1000		1000		1000
Կրեդիտ. պարտք B2		3000		3000		3000
Հասույթ		6000		6000		
Հիմն. միջ. մաշվածք				1400		1400
Կասկած. պարտք պահուստ				120		120
Կրեդիտ. պարտք աշխատ.				1000		1000
<b>Ընդամենը</b>	<b>41 800</b>	<b>41 800</b>	<b>44 320</b>	<b>44 320</b>	<b>38 474</b>	<b>38 474</b>

թ) Ֆինանսական հաշվետվությունների կազմում

Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություն  
01.01.01-31.01.01թ. ընկած ժամանակահատվածի համար

1. Հասույթ	6 000		
2. Վաճառված ապրանքի ինքնարժեք	3 326		
Սկզբնական պաշարներ	3 000		
Գնումներ	3 650		
Հանած՝ վերջնական պաշարներ	3 324		
<b>Համախառն եկամուտ</b>	<b>2 674</b>		
3. Ծախսեր	2 520		
Ծախս աշխատավարձի գծով	1 000		
Ծախս պահուստի գծով	120		
Ծախս նաշվածության գծով	1 400		
<b>Շահույթ</b>	<b>154</b>		
<b>Հաշվապահական հաշվեկշիռ</b>			
<b>31.01.01թ. դրությամբ</b>			
		ՀՀ դրամ	ՀՀ դրամ
<b>Ակտիվներ</b>			
Ոչ ընթացիկ ակտիվներ		<u>15 400</u>	
Հիմնական միջոցներ	16 800		
Հիմնական միջոցների նաշվածք	- 1 400		
Ընթացիկ ակտիվներ		<u>21 554</u>	
Պաշարներ	3 324		
Դեբիտորական պարտքեր	6 000		
Կասկածելի պարտքերի ծածկման պահուստ	-120		
Կանխիկ դրամական միջոցներ	12 350		
<b>Ընդամենը ակտիվներ</b>		<b><u>36 954</u></b>	
<b>Պասիվներ</b>			
Կապիտալ		<u>27 954</u>	
Սկզբնական կապիտալ	24 800		
Շահույթ		3 000+154	
Պարտավորություններ		<u>9 000</u>	
Ոչ ընթացիկ պարտավորություններ			
Բանկերից ստացված վարկեր	4 000		
Ընթացիկ պարտավորություններ			
Կրեդիտորական պարտքեր	5 000		
<b>Ընդամենը պասիվներ</b>			<b><u>36 954</u></b>

### ԱՌԱՋԱՐԿՎՈՂ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ

- Հայաստանի Հանրապետության հաշվապահական հաշվառման ստանդարտներ: Երևան 2000 թ.
- Հաշվապահական հաշվառման մասին ՀՀ օրենք:
- "ACCA" Учебник. Модуль В. Управленческая информация. пер. с англ. И. Гаспарян, Ассоциация бухгалтеров и аудиторов Армении, 1999 г., 590 с.
- "ACCA" серия для повторения. Управленческая информация. пер. с англ. И. Гаспарян, Ассоциация бухгалтеров и аудиторов Армении, 1998 г., 276 с.
- Бухгалтерский учет для неспециалистов. Сборник упражнений. Роберт У. Макги
- Бухгалтерский учет и операционная техника в банках. З.Ширинская, Т.Нестерова, Н.Соколинская.М., 1998 г. 286 с.
- Зарубежные стандарты учета и отчетности. О.В. Соловьева
- Как понимать и использовать финансовую отчетность. Джон Уайли энд Санз
- Как читать финансовый отчет. Мерил Линч, Пиерс, Феннэр энд Смит, Инк.
- Практическое пособие по бухгалтерскому учету. Ассоциация бухгалтеров и аудиторов Армении, 1999 г., 161 с.
- Intermediate Accounting. Loren A. Nikolai, John D. Basley
- Accounting systems and procedures. David H. Weaver, Ph.D., Edvard B. Brower, Ed. D., James M. Smiley, Ph. D., Virginia A. Rose, Ph. D. 1988

### ՀԱՆԳՈՒՑԱՅԻՆ ԲԱՌԵՐԻ ՑՈՒՑԻՉ

Ա	Կոնկրետ պահուստ, 120
<a href="#">Ակտիվ, 24</a>	Կրեդիտ, 60
Անընդհատ պաշարների հաշվառում, 94	Կուտակային հաշվապահություն և ժամանակաշրջանի պայման, 108
Անընդհատություն, 18	
Անհուսալի պարտք, 118	Հ
Անհուսալի պարտքերի վերականգնում, 124	Համադրելիություն, 19
Ապառիկ իրացում, 45	<a href="#">Համախառն եկամուտ, 35</a>
Առաջին մուտք՝ առաջին ելք /ՖԻՖՈ/, 96	Համապատասխանեցման սկզբունք, 108
Արժամահավտություն, 19	<a href="#">Հաշվային պլան, 11, 59</a>
	<a href="#">Հաշվանցում, 19</a>
Գ	<a href="#">Հաշվապահական գրանցում, 56</a>
Գնված ապրանքների վերադարձ, 86	<a href="#">Հաշվապահական հաշիվ, 58</a>
Գնման գնից գեղչ, 86	<a href="#">Հաշվապահական հաշվեկշիռ, 23</a>
Գնումներ, 68	<a href="#">Հաշվապահական հաշվառում, 13</a>
Դ	Հաշվապահական հաշվառման ստանդարտներ, 11
<a href="#">Դեբետ, 60</a>	Հաշվապահական ցիկլ, 57
<a href="#">Դեբիտորական պարտք, 25, 117</a>	Հաշվառման տեսակներ, 14
<a href="#">Դրամական միջոցներ, 25</a>	Հաշվեգրված եկամուտներ, 113
	Հաշվեգրված ծախսեր, 110
Ե	Հաշվեգրում, 18
<a href="#">Եկամուտ, 33</a>	<a href="#">Հաշվեկշռի հավասարում, 27</a>
<a href="#">Եկամուտների ճանաչման սկզբունք, 108</a>	<a href="#">Հաշվեկշռի տարրեր, 24</a>
Է	Հաշվի մնացորդ, 60
Էականություն, 20	Հասկանալիություն, 21
	Հետևողականություն, 18
Ը	Հիմնական միջոց, 26, 128
<a href="#">Ընդհանուր պահուստ, 120</a>	Ծ
<a href="#">Ընթացիկ ակտիվ, 24</a>	Ծգրտող հաշիվներ, 108
<a href="#">Ընթացիկ պարտավորություն, 26</a>	Ծգրտված փորձնական հաշվեկշիռ, 154
Ի	Մ
<a href="#">Իրական արժեք, 96</a>	Մաշվածություն, 127
<a href="#">Իրացվելի ակտիվ, 25</a>	Մաշվածության հաշվեգրման մեթոդներ, 129
Ծ	Միասնականություն, 18
	Միջին կշռված արժեք, 97

[Ծախս](#), 33

Կ

Կանխավճարված եկամուտ, 114

Կանխավճարված ծախս, 111

[Կապիտալ](#), 27

Կառավարչական հաշվառում 14

Կասկածելի պարտք, 119

Կոնկրետ պահուստ, 120

Կրեդիտ, 60

[Կրեդիտորական պարտք](#), 26

Ոչ ընթացիկ ակտիվի սկզբնական արժեք, 127

Ոչ ընթացիկ ակտիվի ակտիվների

վերագնահատում, 138

Ոչ ընթացիկ պարտավորություն, 26

[Ոչ նյութական ակտիվ](#), 26, 127 128

Պ

Պաշար, 25 93

Պաշարների իրացման զուտ արժեք, 96

Պաշարների ինքնարժեք, 95

Պաշարների պարբերաբար հաշվառում, 94

[Պարտավորություններ](#), 26

Պարտքերի դուրս գրման ուղղակի մեթոդ, 118

Պարտքերի դուրս գրման պահուստային

մեթոդ, 119

Ն

[Նյութական ակտիվները](#), 127

Շ

[Շահույթ](#), 35, 43

Ո

Ոչ ընթացիկ ակտիվ, 25, 127

Ոչ ընթացիկ ակտիվի հաշվեկշռային արժեք, 130

Ոչ ընթացիկ ակտիվի մաշվածություն, 127

Ոչ ընթացիկ ակտիվի հաշվեկշռային արժեք, 130

Ոչ ընթացիկ ակտիվի մաշվածություն, 127

Ոչ ընթացիկ ակտիվի մնացորդային արժեք, 127

Ս

Սահմանազատում, 19

Սկզբունքներ, 18

Վ

Վաճառված ապրանքների վերադարձ, 85

Վաճառքի գնից զեղչ, 86

Վարման կանոններ, 10

[Վերջին մուտք՝ առաջին ելք \(LIFO\)](#), 97

Փ

Փորձնական հաշվեկշիռ, 76, 77

Ֆ

Ֆինանսական հաշվառում 14

[Ֆինանսական հաշվետվություն](#) 15

Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություն, 16

T-հաշիվ, 58



**Է մ ի լ ի ա Առաքելյան**

---

**Հ Ա Շ Վ Ա Պ Ա Հ Ա Կ Ա Ն Հ Ա Շ Վ Ա Ռ Մ Ա Ն Հ Ի Մ ՈՒ Ն Ք Ն Ե Ր**

Խմբագիր՝

Համակարգչային ձևավորում՝

Լարիսա Նաղարյան

Յուլյա Ստակյան, Աննա Գևորգյան

**ՈՒՍՈՒՄՆԱԿԱՆ ՆՅՈՒԹԵՐԻ ՅԱՆԿ**