

Ա.Գ. ՃՈՒՂՈՒԹՅԱՆ

# ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐՈՒՄ

Ուսումնական ձեռնարկ բուհերի տնտեսագիտական  
մասնագիտությունների ուսանողների համար

ԵՐԵՎԱՆ 2004

# ՆՈՅՅԱՆ ՏԱՊԱՆ

Նվիրում եմ քրոջս ընտանիքին՝ Վարդուհուն եւ Աբրահամին

ՀԴՏ 657  
ԳՄԴ 65.052  
Ճ 979

*Հրատարակության եւ երաշխավորել*

*Երևանի պետական տնտեսագիտական ինստիտուտի  
Հաշվապահական հաշվառման և աուդիտի ամբիոնը*

*Երևանի պետական համալսարանի  
Ֆինանսահաշվային ամբիոնը*

*Հայաստանի գյուղատնտեսական ակադեմիայի  
Հաշվապահական հաշվառման և աուդիտի ամբիոնը*

*Հաստատված է ՀՀ գիտության և կրթության նախարարության  
կողմից որպես ուսումնական ձեռնարկ բուհերի  
տնտեսագիտական մասնագիտությունների համար*

Մասն. խմբագիր՝ պրոֆ. Ա. Սարգսյան

## **Ճ 979 Ճուղուրյան Ա.Գ.**

Հաշվապահական հաշվառումը կազմակերպություններում  
ուս. ձեռնարկ, մասն. խմբագիր՝ պրոֆ. Ա. Սարգսյան,  
Եր., 2005. - 832 էջ:

Ներկայացված են կազմակերպություններում հաշվապահական հաշվառման և աուդիտի հիմնադրույթները, միաժամանակ մեկնաբանելով հաշվառման և վերահսկողության դերը կառավարչական որոշումների կայացման ոլորտում:

Նախատեսված է բուհերի տնտեսագիտական մասնագիտությունների ուսանողների համար:

Ճ  $\frac{0605010205}{804(01)} - 2004$

ԳՄԴ 65.052

## Բ Ո Վ Ա Ն Դ Ա Կ ՈՒ Թ Յ ՈՒ Ն

Երրորդ մասին.....	հրատարակման	10
Ինչպես ձեռնարկից.....	օգտվել	13

### ԲԱԺԻՆ I ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՀԻՄՈՒՆՔՆԵՐ

<b>ԳԼՈՒԽ I ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՆՇԱՆԱԿՈՒԹՅՈՒՆԸ</b>		<b>15</b>
1.1	Հաշվապահություն և որոշումների կայացում.....	15
1.2	Հաշվապահությունը որպես տեղեկատվական համակարգ.....	17
1.3	Հաշվապահություն և գործարարություն .....	18
1.4	Հաշվապահական հաշվառման նշանակությունը.....	24
1.5	Հաշվետվություններն օգտագործողները.....	26
1.6	Հաշվապահական հաշվառման տեսակները.....	27
1.7	Հաշվապահական հաշվառման խնդիրները.....	28
<b>ԳԼՈՒԽ II ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՄԵԹՈԴԱԲԱՆՈՒԹՅՈՒՆԸ</b>		<b>30</b>
2.1	Հաշվապահական հաշվառման առարկան.....	30
2.2	Հաշվապահական հաշվառման մեթոդը.....	31
2.3	Հաշվապահական հաշվեկշռի էությունը.....	32
2.4	Հաշվեկշռային փոփոխությունների դասակարգումը.....	34
2.5	Հաշվապահական հաշիվների էությունը.....	35
2.6	Կրկնակի գրանցման եղանակի էությունը.....	37
2.7	Հաշվային թղթակցություններ կազմելու կարգը.....	39
2.8	Հաշվապահական հաշիվների պլան.....	42
2.9	Միջանկյալ հաշվեկշիռ.....	47
2.10	Հաշվապահական փաստաթղթեր և ռեզիստրներ.....	48
2.11	Հաշվապահական հաշվեկշռի ֆունկցիաները.....	51
2.12	Հաշիվների գործառնական ֆունկցիաները.....	55
2.13	Կրկնակի գրանցման եղանակի ֆունկցիաները.....	57
2.14	Սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառում.....	58
<b>ԳԼՈՒԽ III ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ</b>		

3.1	Հիմնական հաշվառումը.....	միջոցների	61
3.2	Պաշարների հաշվառումը.....		63
3.3	Իրացման արժեք.....	զուտ	64
3.4	Դեբիտորական հաշվառումը.....	պարտքերի	67
3.5	Դեբիտորների հաշվառումը.....	պահուստաֆոնդի	68
3.6	Դեբիտորական հաշվառումը.....	պարտքերի ֆակտորինգի	71
3.7	Առհաշիվ հաշվառումը.....	տրված զումարների	73

**ԳԼՈՒԽ IV ԿԱՊԻՏԱԼԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ** 75

4.1	Սեփական բաղադրիչները.....	կապիտալի	75
4.2	Բաժնեհավաք հաշվառումը.....	կապիտալի	78
4.3	Ակտիվների հաշվառումը.....	վերագնահատման	79
4.4	Զուտ հաշվառումը.....	շահույթի ծևավորման	81
4.5	Զբաղիված շահույթի հաշվառումը.....		83
4.6	Մեկ բաժնետոմսին ընկնող շահույթ.....		84
4.7	Պահուստային հաշվառումը.....	կապիտալի	85

**ԳԼՈՒԽ V ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ** 88

5.1	Փոխառությունների հաշվառումը.....		88
5.2	Վարձակալության հաշվառումը.....		89
5.3	Շնորհների գծով հաշվառումը.....		93
5.4	Աշխատավարձի հաշվառումը.....	գծով պարտավորությունների	94
5.5	Հարկային հաշվառումը.....	պարտավորությունների	95
5.6	Կենսաթոշակային հաշվառումը.....	պարտավորությունների	97

**ԳԼՈՒԽ VI ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ** 99

6.1	Հաշվապահական հաշվետվություն.....	հաշվեկշիռ և ֆինանսական արդյունքների	99
6.2	Դրամական հաշվետվություն.....	հոսքերի	104
6.3	Կապիտալի փոփոխության հաշվետվություն.....		105
6.4	Ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումներ.....		106
	<b>Իրավիճակային խնդիրներ.....</b>		108

**ԲԱԺԻՆ II ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ**

	<b>ԳՆՈՒԽ VII ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆ</b>	<b>122</b>
7.1	Ֆինանսական հաշվառման խնդիրները.....	122
7.2	Հաշվապահական քաղաքականության սահմանումը.....	123
7.3	Հաշվապահական քաղաքականության անհրաժեշտությունը.....	124
7.4	Հաշվապահական քաղաքականության ներկայացման օրինագիծը.....	125
7.5	Հաշվապահական քաղաքականության սկզբունքները.....	127
	<b>ԳՆՈՒԽ VIII ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏՆԵՐԻ ՄԵԿՆԱԲԱՆՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ</b>	<b>129</b>
8.1	Հաշվապահական հաշվառման անհրաժեշտությունը.....	129
8.2	ՀՀՀՀՍ 1 Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում.....	131
8.3	ՀՀՀՀՍ Պաշարներ.....	138
8.4	ՀՀՀՀՍ հոսքեր.....	143
8.5	ՀՀՀՀՍ պայմանագրեր.....	149
8.6	ՀՀՀՀՍ Շահութահարկ.....	152
8.7	ՀՀՀՀՍ 16 Հիմնական միջոցներ.....	156
8.8	ՀՀՀՀՍ Վարձակալություն.....	165
8.9	ՀՀՀՀՍ 18 Հասույթ.....	172
8.10	ՀՀՀՀՍ 19 Հետաշխատանքային փոխհատուցումներ.....	176
8.11	ՀՀՀՀՍ 21 Արտարժույթի հետևանքները.....	181
8.12	ՀՀՀՀՍ 20 Հնորիններ.....	183
8.13	ՀՀՀՀՍ 23 Փոխառության ծախսումներ.....	184
8.14	ՀՀՀՀՍ 27 Համախմբված հաշվետվություններ.....	187
8.15	ՀՀՀՀՍ 30 Բանկերի բացահայտումներ.....	191
8.16	ՀՀՀՀՍ 32 գործիքներ.....	193
8.17	ՀՀՀՀՍ 33 Մեկ շահույթ.....	195
8.18	ՀՀՀՀՍ 36 արժեզրկում.....	197
8.19	ՀՀՀՀՍ 38 ակտիվներ.....	199
	<i>Իրավիճակային խնդիրներ.....</i>	<b>204</b>

<i>Իրավիճակային խնդիրների պատասխաններ.....</i>	216
<i>Ճիշտ ընտրել պատասխանը.....</i>	265

**ԲԱԺԻՆ III ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ**

<b>ԳՆՈՒՄ IX ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՇՎԱՊԱՀՈՒԹՅԱՆ ԷՈՒԹՅՈՒՆԸ</b>	275
9.1 Հարկային վարչարարություն.....	275
9.2 Հարկային հաշվապահության խնդիրները.....	281
9.3 Հարկատեսակների հաշվարկման ալգորիթմները.....	285

<b>ԳՆՈՒՄ X ՇԱՀՈՒԹԱՀԱՐԿԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ</b>	287
10.1 Հարկային և հաշվապահական շահույթի տարբերությունը.....	287
10.2 Հետաձգված հարկային ակտիվների հաշվառումը.....	293
10.3 Հետաձգված հարկային պարտավորությունների հաշվառումը.....	301
10.4 Հետաձգված հարկերի վերազնահատումները.....	306
10.5 Հարկային և ֆինանսական հաշվառման փոխկապակցումը.....	307
10.6 Շահութահարկի հաշվետվությունը.....	313

<b>ԳՆՈՒՄ XI ԱՇԽԱՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ</b>	318
11.1 Եկամտահարկի հաշվառումը.....	318
11.2 Սոցիալական ապահովագրության վճարների հաշվառումը.....	320
11.3 Աշխատավարձի գծով հարկային պարտավորությունների հաշվետվությունները.....	321

<b>ԳՆՈՒՄ XII ԳՈՒՅՔԱՀԱՐԿԻ ԵՎ ԱՎԵԼԱՑՎԱԾ ԱՐԺԵՔԻ ՀԱՐԿԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ</b>	323
12.1 Գույքահարկի հաշվարկն ու հաշվառումը	323
12.2 ԱԱՀ պարտավորությունների ձևավորման և հաշվանցման հաշվառումը.....	324
12.3 Ավելացված արժեքի հաշվարկի հաշվետվություն.....	327

<b>ԳՆՈՒՄ XIII ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՊԼԱՆԱՎՈՐՈՒՄ</b>	330
13.1 Հարկային պլանավորման էությունը.....	330
13.2 Աշխատավարձի գծով հարկային բեռի գնահատումները.....	333

**ԲԱԺԻՆ IV ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ**

<b>Գլուխ XIV ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՊԱՀՈՒԹՅԱՆ ՆՇԱՆԱԿՈՒԹՅՈՒՆ</b>	<b>337</b>
14.1 Կառավարչական հաշվապահության անհրաժեշտությունը.....	337
14.2 Հաշվապահություն և որոշումների կայացում.....	345
14.3 Կառավարչական հաշվապահության խնդիրները.....	347
<b>Գլուխ XV ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՏԵՂԵԿԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆ</b>	<b>349</b>
15.1 Կառավարչական տեղեկատվության էությունը.....	349
15.2 Ինքնարժեքի և կառավարչական հաշվապահության համեմատությունը.....	354
15.3 Կառավարչական տեղեկատվությունը որոշումների կայացման գործընթացում.....	356
15.4 Կառավարչական տեղեկատվությունը վերահսկողության գործընթացում.....	360
15.5 Կառավարչական տեղեկատվությունը պլանավորման գործընթացում.....	362
<b>Գլուխ XVI ԾԱխՍԵՐԻ ԴԱՍԱԿԱՐԳՈՒՄ</b>	<b>366</b>
16.1 Ծախսումներ և ծախսեր.....	366
16.2 Հիմնական և վերադիր ծախսեր.....	368
16.3 Ծախսերի փոփոխման բնույթը.....	369
16.4 Որոշումներին առնչվող ծախսեր.....	371
<b>Գլուխ XVII ԾԱխՍԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ</b>	<b>375</b>
17.1 Ծախսումների հաշվառման ընդհանուր մեխանիզմը.....	375
17.2 Սահմանային և լրիվ ծախսերով կալկուլյացիա.....	379
17.3 Պատվերային և փուլային կալկուլյացիա.....	383
17.4 Ծախսերի տեղաբաշխում, բաշխում և կլանում.....	385
17.5 Սպասարկող ծառայությունների ծախսերի հաշվառումը.....	388
<b>Գլուխ XVIII ԾԱխՍԵՐԻ ՆՈՐՄԱՏԻՎԱՅԻՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ</b>	<b>391</b>
18.1 Նախահաշվային ինքնարժեքի ներկայացումը.....	391
18.2 Հիմնական ծախսերից շեղումներ.....	398
18.3 Վերադիր ծախսերից շեղումներ.....	406
18.4 Կոմերցիոն ծախսերից շեղումներ.....	411
18.5 Նորմաներից շեղումների ամփոփ գնահատումը.....	412
18.6 Նորմաներից շեղումների հաշվառումը.....	414
<b>Գլուխ XIX ԾԱխՍՈՒՄՆԵՐԻ ՓՈՓՈԽՄԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ</b>	<b>421</b>
19.1 «Քանակ-ինքնարժեք-շահույթ» վերլուծությունը.....	421
19.2 Շարունակել, թե դադարեցնել թողարկումը.....	424
19.3 Արտադրել, թե գնել.....	425
<b>Գլուխ XX ԴՐԱՍԱԿԱՆ ՀՈՍՔԵՐԻ ԶԵՂՉՈՒՄ</b>	<b>427</b>
20.1 Դրամական հոսքերի գնահատումը ժամանակի գործոնով.....	427
20.2 Ներդրումային որոշումների կայացումը.....	429
20.3 Անուիտետ .....	430
20.4 Շահութաբերության ներքին նորմա.....	432
20.5 Գնել, թե վարձակալել.....	433

	<b>Գլուխ XXI ՊԱՇԱՐՆԵՐԻ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ</b>	437
21.1	Վերլուծությունը պաշարների կառավարման համակարգում.....	437
21.2	Պատվերի օպտիմալ քանակի վերլուծություն.....	439
21.3	Պաշարների մակարդակի վերլուծություն.....	443
21.4	Պաշարների կազմի և կառուցվածքի վերլուծություն.....	445
	<b>Գլուխ XXII ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՇՐՋԱՆԱՌՈՒ ԿԱՊԻՏԱԼԻ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆԸ</b>	447
22.1	Շրջանառու կապիտալի բաղադրիչները.....	447
22.2	Շրջանառու կապիտալի պարբերաշրջանը.....	449
22.3	Կապիտալի ֆինանսավորման գործոնային վերլուծությունը.....	451
22.4	Շրջանառու կապիտալի սահմանները.....	452
	<b>Գլուխ XXIII ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԳՈՐԾԱՐԱՐ ԱՎՏԻՎՈՒԹՅԱՆ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄ</b>	455
23.1	Հիմնական միջոցների օգտագործման արդյունավետության գնահատում.....	455
23.2	Աշխատուժի օգտագործման արդյունավետության գնահատում.....	456
23.3	Շահույթի գործոնային վերլուծություն.....	457
23.4	Ակտիվների շահութաբերության վերլուծություն.....	458
23.5	Կապիտալի օգտագործման արդյունավետության վերլուծություն.....	459
	<i>Իրավիճակային խնդիրներ</i>	
	<i>Ճիշտ ընտրել պատասխանը</i>	
	<b>ԲԱԺԻՆ V ԱՌԻԴԻՏԻ ՀԻՄՈՒՆՔՆԵՐ</b>	
	<b>Գլուխ XXIV ԱՌԻԴԻՏԻ ԴԵՐՁ ՏՆՏԵՍԱՎԱՐՄԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳՈՒՄ</b>	566
24.1	Աուդիտի նախապայմաններն ու խնդիրները.....	566
24.2	Աուդիտի տեսակները.....	569
24.3	Աուդիտի և հաշվապահության համեմատական բնութագիրը.....	572
24.4	Աուդիտի կարգավորման օրենսդրական դաշտը.....	573
24.5	Աուդիտի անցկացման պահանջները.....	575
24.6	Պրոֆեսիոնալ վարք.....	576
24.7	Օբյեկտիվություն և անկախություն.....	581
24.8	Աուդիտորի փաստաթղթերը.....	աշխատանքային 583
24.9	Աուդիտորական էթիկա.....	588
24.10	Որակավորված	հաշվապահների 589



	վարքագիծը.....		
24.11	Խարդախություն և սխալներ.....		597
24.12	Աուդիտորական գործունեության կարգավորումը.....		601
24.13	Աուդիտի իրականացման փուլերը.....		602
24.14	Տնտեսավարման տեղեկությունների հավաքագրումը.....		603
24.15	Ներտնտեսական վերահսկողության գնահատումը.....		604
24.16	Աուդիտորական ռիսկի գնահատումը.....		605
24.17	Աուդիտորական ընտրանքը.....		606
24.18	Հաշվեքննման ուղեցույցների կազմումը.....		608
24.19	Աուդիտորական պայմանագրեր.....		613
24.20	Աուդիտորական եզրակացությունների էությունն ու տեսակները.....		614
	<b>Գլուխ XXV ԱՌԻԴՏՈՐԱԿԱՆ ՓԱՍՏԵՐԻ ՀԱՎԱՔԱԳՐՄԱՆ ՄԵԹՈԴԱԲԱՆՈՒԹՅՈՒՆԸ</b>		617
25.1	Աուդիտի իրականացման եղանակների դասակարգումը.....		617
25.2	Աուդիտի վերլուծական եղանակները.....		620
25.3	Աուդիտի հաշվեքննման եղանակները.....		626
25.4	Աուդիտի տեխնիկատնտեսական հնարքները.....		634
	<b>ԳԼՈՒԽ XXVI ԱՌԻԴՏՈՐԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ՀՀ ՕՐԵՆՔԻ ՄԵԿՆԱԲԱՆՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ</b>		638
26.1	Աուդիտի էությունը և խնդիրները.....		638
26.2	Աուդիտորական գործունեության լիցենզավորումն ու սահմանափակումները.....		639
26.3	Աուդիտորական հաշվետվություն.....	եզրակացություն և	640
	<b>ԳԼՈՒԽ XXVII ԱՌԻԴՏԻ ՄՏԱՆԴԱՐՏՆԵՐԻ ՄԵԿՆԱԲԱՆՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ</b>		642
27.1	ԱՍ 300 Աուդիտի պլանավորում.....		642
27.2	ԱՍ 400 Ռիսկի գնահատում.....		643
27.3	ԱՍ 520 Աուդիտորական ընտրանք.....		644
27.4	ԱՍ 550 Կապակցված կողմեր.....		650
27.5	ԱՍ 580 Կազմակերպության ղեկավարությունից տեղեկատվություն.....	ներկայացվող	651
27.6	ԱՍ 520 Վերլուծական ընթացակարգեր.....		652
27.7	ԱՍ 320 աուդիտում.....	Էականությունը	655
27.8	ԱՍ 560 Հետագա արժանագրումներ.....	դեպքերի	660
27.9	ԱՍ 570 Կազմակերպության անընդհատությունը.....	գործունեության	664
27.10	ԱՍ 300 Կոմպիլյացիա.....	Ֆինանսական տեղեկատվության	669

**ԱՍԻՆ VI ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ  
ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅԱՆ ՀԻՄՈՒՆՔՆԵՐ**

<b>Գլուխ XXVIII ՏԳՎ ՄԵԹՈՂԱՔԱՆՈՒԹՅՈՒՆԸ</b>	<b>675</b>
28.1 Տնտեսական գործունեության վերլուծության էությունը.....	675
28.2 Տնտեսական գործունեության վերլուծության առարկան և մեթոդը.....	676
28.3 Տնտեսական գործունեության վերլուծության խնդիրները.....	677
28.4 Տնտեսական գործունեության տեսակները.....	681
 <b>Գլուխ XXIX ՏԳՎ ԱՎԱՆԴԱԿԱՆ ԵՂԱՆԱԿՆԵՐԸ</b>	 <b>684</b>
29.1 Վերլուծության ավանդական եղանակների առանձնահատկությունները.....	684
29.2 Հարաբերական և միջին մեծությունները տնտեսական վերլուծությունում.....	685
29.3 Խմբավորման եղանակը տնտեսական վերլուծությունում.....	688
29.4 Վերլուծության ինդեքսային եղանակի էությունը.....	690
29.5 Շղթայական տեղադրումների եղանակը.....	692
29.6 Վերլուծության տարբերությունների եղանակը.....	695
29.7 Գործոնային վերլուծության ինտեգրային եղանակը.....	697
29.8 Հաշվեկշռային եղանակը տնտեսական վերլուծությունում.....	699
29.9 Համեմատումների եղանակը տնտեսական վերլուծությունում.....	701
 <b>Գլուխ XXX ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅԱՆ ՏՆՏԵՍԱՄԱԹԵՄԱՏԻԿԱԿԱՆ ԵՂԱՆԱԿՆԵՐԸ</b>	 <b>704</b>
30.1 Վերլուծության տնտեսամաթեմատիկական մեթոդների առանձնահատկությունները.....	704
30.2 Գրաֆիկները տնտեսական վերլուծությունում.....	706
30.3 Կորեյացիոն վերլուծություն.....	709
30.4 Խաղերի տեսության կիրառումը տնտեսական վերլուծությունում.....	711
30.5 Մասսայական սպասարկման տեսության կիրառումը տնտեսական վերլուծությունում.....	714
30.6 Գծային ծրագրավորումը տնտեսական վերլուծությունում.....	716
30.7 Հավանական իրավիճակների վերլուծություն.....	720
30.8 Դիֆերենցիալների կիրառումը տնտեսական վերլուծությունում.....	722
 <b>Գլուխ XXXI ՀԻՄՆԱԿԱՆ ԿԱՊԻՏԱԼԻ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ</b>	 <b>726</b>
31.1 Հիմնական կապիտալի արժեքի գնահատումը.....	726
31.2 Արտադրական լծակի էֆեկտի գնահատումը.....	727
31.3 Ֆինանսական գնահատումը.....	729
31.4 Ֆինանսական և գործառնական լծակի փոխկապվածությունը.....	731
31.5 Կապիտալի օպտիմալ կառուցվածքի գնահատումը.....	732
31.6 Բաժնետոմսերի վերլուծությունը.....	735
 <b>Գլուխ XXXII ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ</b>	 <b>738</b>

32.1	Սահմանափակող վերլուծություն.....					գործոններով	738
32.2	Արտադրանքի վերլուծություն.....	մեկ	դրամին	բաժին	ընկնող	ծախսերի	739

*Իրավիճակային խնդիրներ.  
Ճիշտ ընտրել պատասխանը*

**ԵՐՐՈՐԴ ՀՐԱՏԱՐԱԿՄԱՆ ՄԱՍԻՆ**

Ձեռնարկը առաջին անգամ հրատարակվել է ՀՀ ԳԱԱ «Գիտություն» հրատարակչությունում 2 000 թ.-ին: Շուրջ հինգ տարի կիրառվելով բուհական ուսումնական գործընթացում, նույնիսկ երկրորդ հրատարակումից հետո (2 002թ) պարզվեց, որ այն դեռևս կարիք ունի որոշ լրացումների, որոնց ամփոփ ուղղությունները համառոտ ներկայացվում են ստորև:

***Հաշվապահական հաշվառման ներկայացումը որոշումների կայացման պրիզմայով:***

Հրատարակման նպատակը հաշվապահության ներկայացումն է ոչ միայն սուկ որպես տեղեկատվության համակարգի, այլև տնտեսական որոշումների կայացմանը օժանդակող գործիքի: Այդ նպատակով, ձեռնարկում ֆինանսական հաշվառմանը դասավանդմանը զուգընթաց, ներկայացվում են նաև կառավարչական հաշվառմանը և տնտեսական գործունեության վերլուծության հիմունքները, որոնք կազմակերպություններում հանդես են գալիս որպես տնտեսական որոշումների կայացման գործիքներ:

Ձեռնարկում առաջնահերթ է համարվում դասավանդման ծանրության կենտրոնի տեղափոխումը տեսական ոլորտից դեպի գործնական ոլորտ, որին հասնելու կարևորագույն ուղիներից մեկը ուսանողության կողմից հաշվապահական խնդիրների լուծումն ու գործնական իրավիճակների քննարկումն է: Ուսումնական ձեռնարկը օգնում է ուսանողությանը գործնական պարապմունքների կամ ինքնուրույն աշխատանքների ժամանակ լուծելու որոշումների կայացմանը առնչվող խնդիրներ: Ներկայացվող ձեռնարկը կողմնորոշիչ հմտություններ է մատուցում նաև հաշվապահական իրավիճակներում առկա գործարար հիմնախնդիրները լուծելիս: Այս հրատարակումը լրացվել է տարբեր ոլորտներին առնչվող հաշվապահական, աուդիտորական և վերլուծական խնդիրների լուծումներով:

***Հաշվապահական և աուդիտի ստանդարտների մեկնաբանությունների լրացումներ:***

Ներկայացվող հրատարակմամբ ձեռնարկում մեկնաբանվել են հաշվապահական հաշվառման և աուդիտի որոշ ստանդարտներ, որոնք դեռևս չէին ընդունվել նախորդ հրատարակման ժամանակ: Հանրապետությունում վերջին տարիներին մեծ ուշադրություն դարձվեց հաշվապահական հաշվառման միջազգայնացմանը: Անհրաժեշտություն առաջացավ ոչ միայն կազմակերպել թափանցիկ և արժանահավատ տվյալներով հաշվապահական հաշվառում, այլև հրատարակել միջազգայնորեն ընդունված համընդհանուր սկզբունքներով և միասնական մոտեցումներով կազմված ֆինանսական հաշվետվություններ: Հետևաբար, արդիական համարվեց կազմակերպություններում հաշվապահական հաշվառման օրենսդրական կարգավորումը և ստանդարտացումը:

Գործողության մեջ դրված Հաշվապահական հաշվառման ՀՀ օրենքը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման ստանդարտները նորույթ հանդիսանալով հանրապետությունում, մեկնաբանությունների պահանջ առաջացրին ոչ միայն գործող ֆինանսահաշվաչին մասնագետների պրակտիկայում, այլև տնտեսագիտական մասնագիտություն ստացող բուհերի ուսանողության շրջանում:

Հաշվապահության կողմից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվությունների «ընթերցելիությունը» զանազան օգտագործողների համար (մատակարարներ,

գնորդներ, բանկեր, ներդրողներ և այլն) առաջին հերթին ապահովվում է կազմակերպությունների կողմից մշակվող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությամբ: Ձեռնարկի այս հրատարակմամբ ընթերցողին ներկայացվում են հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կազմման սկզբունքները: Պարզագույն օրինակների միջոցով մեկնաբանվում են հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների առանցքային դրույթները, հիմնվելով պայմանական տվյալների և կիրառվող հաշվապահական հաշիվների պլանի վրա:

Ներկայումս գործողության մեջ են ՀՀ օրենքը աուդիտորական գործունեության մասին և աուդիտի ստանդարտները, որոնց մեկնաբանումը արդիական է համարվում: Ուստի, ձեռնարկի այս հրատարակմամբ պարզաբանվում են աուդիտորական գործունեության ստանդարտները՝ իրավիճակային խնդիրների լուծման ճանապարհով:

Աուդիտորական ստանդարտները շարադրված են պրոֆեսիոնալ հաշվապահների համար և դժվար ըմբռնելի են ուսանողության և ֆինանսական ոլորտի շարքային աշխատակիցների կողմից: Հետևաբար, ձեռնարկում աուդիտի ստանդարտների մեկնաբանումները ներկայացվում են խնդիրների տեսքով, որով ոչ միայն հեշտացվում է աուդիտորական սկզբունքների պարզաբանումը, այլև ուսման գործընթացը դառնում է գրավիչ:

#### ***Կառավարչական հաշվառման լրացումներ:***

Ձեռնարկի երկրորդ հրատարակմամբ ընդլայնվել է կառավարչական հաշվառման տեղեկատվական համակարգի ներկայացումը: Կառավարչական հաշվապահության տարրերը նորությամբ չեն մեր պրակտիկայում և մինչ այժմ էլ գործել են հանրապետությունում վարվող հաշվապահական հաշվառման համակարգում: Դրանք են թողարկման փաստացի ինքնարժեքի կալկուլյացիան, ծախսումների նորմատիվային հաշվառումը, ինքնարժեքի վերլուծությունը: Սակայն, կառավարչական հաշվառումը առավել նպատակաուղղված է ոչ թե ծախսումների հաշվառմանը, այլ հիմնավոր տնտեսական որոշումներին նպաստմանը: Այս առումով, ձեռնարկում տեղ են գտել հաշվապահական հաշվառման համակարգում կառավարչական որոշումների կայացման առանցքային հարցերի մեկնաբանումներ, ինչպես նաև՝ կառավարման տեղեկատվական հոսքերի ձևավորման ներկայացումներ:

#### ***Աուդիտորական գործունեության մեկնաբանությունների լրացումներ:***

Հանրապետությունում աուդիտորական գործունեության սկզբունքների պարզաբանումը կարևորվում է մի շարք պատճառներով: Նախ, նման ծառայությունը երբևիցե հանրապետությունում գործնական լայն կիրառում չի ունեցել: Բացի այդ, շուկայական գործունեության պայմաններում, ելնելով տնտեսավարման փոխշահավետության և փոխվստահության սկզբունքներից, պահանջվում է անկախ վերահսկողական օղակների կողմից ձեռնարկատիրական սուբյեկտների տեղեկատվության հավաստիության գնահատում: Այս հրատարակմամբ, ձեռնարկում քննարկվում է աուդիտի դերը շուկայական տնտեսավարման վերահսկողության համակարգում, զուգահեռաբար պարզաբանելով աուդիտորական վերահսկողության ներկայիս խնդիրներն ու իրականացման տեսակները, լրացնելով որակավորված հաշվապահի գործելակերպի

նորմերը, պրոֆեսիոնալ վարքն ու աշխատանքային էթիկան, ինչպես նաև, աուդիտորական գործունեության կարգավորման օրենսդրական դաշտը:

***Տնտեսական գործունեության վերլուծության հիմունքների մեկնաբանություններ:***

Կազմակերպությունների տնտեսական գործունեությունը տնտեսագետների ուսումնասիրման ոլորտ հանդիսանալուց բացի, հետաքրքրում է նաև հասարակության լայն խավերին (կառավարիչներ, լրագրողներ, բաժնետերեր, հասարակական կազմակերպություններ և այլն): Այդ առումով պարբերաբար հրատարակվում են բաժնետիրական ընկերությունների ֆինանսական հաշվետվություններ, կազմակերպությունների գործունեության արդյունքների խմբավորված վիճակագրական տեղեկատուներ: Սակայն ոչ միշտ է, որ այդ հրատարակումներից օգտվողները հնարավորություն են ունենում «ախտորոշելու» կազմակերպությունների ֆինանսական վիճակը, գնահատելու դրանց ֆինանսական առողջացման հնարավորությունները կամ համեմատումներ կատարելով՝ կողմնորոշվելու ձևավորված տնտեսական ցուցանիշների արդյունավետության ոլորտում, քանի որ հաշվետվական տեղեկատվության օգտագործողներից պահանջվում է ֆինանսական վերլուծության հիմունքներին տիրապետում:

Կազմակերպությունների տնտեսական գործունեության հիմունքներին տիրապետելը անհրաժեշտ է համարվում ոչ միայն տեղեկատվության արտաքին, այլև ներքին օգտագործողների համար: Այսպես, տնտեսական կառավարման տարբեր մակարդակի աշխատակիցներից բացի (ֆինանսական տնօրեն, հաշվապահ, նորմավորող և այլն), տնտեսական գործունեության վերլուծության հմտությունների կիրառման կարիքն են զգում նաև արտադրության կառավարման աշխատակիցները (արտադրության կառավիչ, արտադրամասի պետ և այլն): Ձեռնարկի այս հրատարակմամբ ուսուցանվում են տնտեսական գործունեության վերլուծության հիմունքներ, ոչ միայն տնտեսագետների, այլև հասարակության լայն խավերի համար:

**Էլեկտրոնային տարբերակով (CD) նյութի մատուցումը:**

Դասավանդման ավանդական տեխնոլոգիաները ներկայումս լրացվում են համակարգիչներով հեռուստուցմամբ, նյութի համակարգչային ընթերցմամբ, էլեկտրոնային գրադարանային բազաների մշակմամբ ու ինտերնետային էջերի ներկայացմամբ, որով անհրաժեշտ է դառնում ուսանողներին էլեկտրոնային ուսումնական ձեռնարկների մատուցումը: Ձեռնարկի այս հրատարակումը լրացվում է նյութի էլեկտրոնային տարբերակով և ուսանողին հնարավորություն է տրվում կոմպակտ սկավառակով (CD) ստանալու տեղեկատվություն՝ տեքստի շարադրանքի, խնդիրների լուծման, գծապատկերների վերաբերյալ: CD տարբերակով նյութի մատուցումով հեշտանում է տեքստային փոխանակումը և մշակումը ուսանողության շրջանում, իսկ դասավանդողների համար նախապայմաններ են ստեղծվում լրացուցիչ ուսումնական տեղեկատվության ձեռք բերման, իրավիճակային խնդիրների լուծման, տեսաուսումնական նյութերի լուսաբանման համար:

Բուհերում շուրջ հինգ տարվա կիրառման ժամանակահատվածում ձեռնարկում

բացահայտվել են շարահյուսական և տպագրական վրիպակներ: Նախորդ հրատարակումները կարիք ունեին նաև կառուցվածքային և ներկայացման ոճային բարեփոխումների, որով և **նախապայմաններ ստեղծվեցին երրորդ հրատարակման** համար:

Հեղինակը խորին երախտագիտությամբ կընդունի ուսումնական ձեռնարկի շարադրման բարեփոխումների վերաբերյալ ընթերցողի առաջարկությունները:

## ԻՆՉՊԵՍ ՕԳՏԿԵԼ ՁԵՌՆԱՐԿԻՑ



Ձեռնարկի յուրաքանչյուր գլխի սկզբում ամփոփ ներկայացվում են քննարկվող հարցադրումներն ու դրանց լուծումների բովանդակությունը: Դրանով, ուսանողին հնարավորություն է ընձեռնվում մինչ գլխի ընթերցումը պատկերացում կազմելու, թե ինչ գիտելիքներ և հմտություններ կձևավորվի ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո և, հասկանալու կոնկրետ գլխի նպատակն ու խնդիրները:



Ներկայացվող ուսումնական նյութի առանցքային դրույթները տեղ են գտել լուսանցքներում, որը նպաստում է գիտելիքների հեշտ ընկալմանը և ամրապնդմանը կարևորագույն սահմանումների, ձևակերպումների և հարցադրումների ընդգծված ներկայացման ճանապարհով: Ուսանողներին խորհուրդ է տրվում ևս մեկ անգամ ընթերցել առանցքային դրույթները գլխի ուսումնասիրումից հետո, որը թույլ կտա համակարգել գիտելիքների ընկալումը:

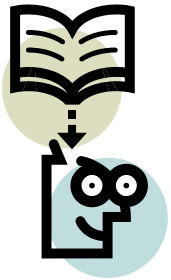


Յուրաքանչյուր գլխի վերջում բերվում են ինքնաստուգման հարցեր, որոնց նպատակը ստացած գիտելիքների և հմտությունների առանցքային դրույթների ընկալման պարզաբանումն է: Ուսանողը պարտադիր պետք է դիմի ինքնաստուգման հարցերին և համեմատի իր պատասխանը՝ հարցաշարում էջանշված ճիշտ պատասխանի հետ:

Տեսական մասի ամրապնդման նպատակով ձեռնարկի յուրաքանչյուր բաժին ընդգրկում է նաև վարժություններ, որոնց լուծումները նպաստում են կառավարչական և ֆինանսական որոշումների կայացմանը, հաշվապահության, աուդիտի և տնտեսական գործունեության ոլորտում: Ուսանողները տվյալ բաժնի տեսական մասը յուրացնելուց հետո, գիտելիքների ամրապնդման նպատակով պետք է դիմեն առաջարկվող վարժությունների լուծմանը, որոնց գծով ներկայացված են ոչ միայն պատասխանները, այլև լուծման ընթացքը: Յուրաքանչյուր բաժնին վերաբերող հարցերը



մատուցվում են տարբերակային պատասխաններով, որոնցից յուրաքանչյուրի լուծումը և պատասխանի ճիշտ ընտրությունը, ի տարբերություն խնդիրների և մանավանդ վերլուծական իրավիճակների, այնքան էլ աշխատատար չէ: Սակայն, դրա հետ մեկտեղ, տարբերակային պատասխանները ժամանակի առումով լուծման արագագործություն են պահանջում: Ուստի, ուսանողությանը խորհուրդ է տրվում կրկին չչտապել՝ նախ լուծելով փոքրածավալ խնդիրը և հետո միայն, կատարել տարբերակված պատասխաններից որևէ մեկի ընտրություն: Նման պարագայում բնականաբար տեղին է միայն անհատական աշխատանքը:



Ուսումնական ձեռնարկում ներկայացված են ոչ միայն վարժություններ, այլև իրավիճակային գործնական խնդիրներ, որոնք լուծման տարբեր մոտեցումներ են պահանջում: Այսպես, եթե ճիշտ ընտրել պատասխանը սկզբունքով վարժությունների լուծումը ուսանողների համար արդյունավետ է համարվում անհատական աշխատանքի դեպքում, ապա իրավիճակային հիմնախնդիրները առավել օգտակար են դառնում խմբակային քննարկումների ժամանակ: Ուստի, ուսանողությանը խորհուրդ է տրվում գործնական պարամունքների կամ արտալսարանային աշխատանքների ժամանակ իրավիճակային վերլուծության խնդիրները քննարկել խմբերով, խնդիրների լուծման ընթացքին տալով նաև սցենարային բնույթ: Իրադարձությունների զարգացման մտացածին տարբեր սցենարների պարագայում ստեղծվում է «գործարար մթնոլորտ», և տեղի են ունենում բուռն քննարկումներ, որի արդյունքում ուսանողը ձեռք է բերում վերլուծական բարդ իրավիճակներում կողմնորոշվելու հմտություններ:



Ուսանողությունը շտապողականություն չպետք է ցուցաբերի իրավիճակային խնդիրների պատասխանների քննարկման հարցում: Ձեռնարկում ներկայացված է յուրաքանչյուր խնդրի ոչ միայն պատասխանը, այլև լուծման ողջ ընթացքը, որը բավականին հեշտացնում է նյութի յուրացման գործընթացը: Սակայն, եթե ուսանողները առանց խնդրի լուծման փորձ անելու, անմիջապես դիմեն պատրաստի պատասխաններին, ապա զգալիորեն կնվազեցնեն իրենց ուսումնառության արդյունավետությունը և ինքնուրույն կողմնորոշվելու հմտությունները տնտեսական վերլուծական հետազոտություններում: Խորհուրդ է տրվում խնդիրը կարդալուց հետո, նախ փորձել ինքնուրույն լուծել, և անհաջող փորձերից հետո միայն, հետագա քայլերի կողմնորոշման համար, դիմել խնդրի լուծման պատասխանին:

Էլեկտրոնային տարբերակով տեղեկատվությունը պետք է օգտագործվի ուսանողության կողմից ուսումնական նյութերի մշակման արագագործությունը խթանելիս, ինտերնետային միջավայրում նյութը ընկալելիս: Շատ ավելի հեշտ է պատրաստի էլեկտրոնային աղյուսակների, գրաֆիկների հիման վրա կատարել մշակումներ և դրանք ներկայացնել սեմինար կամ գործնական պարամունքներին: Բացի այդ, ուսանողներին խորհուրդ է տրվում լրացումներ կատարել էլեկտրոնային խնդիրների սցենարներում և զարգացնել որոշումների կայացման ընթացքը, ներկայացնելով գործարարության փոփոխված իրավիճակներ և հետևաբար կառավարչական





այլ լուծումներ:

Սիրելի ուսանող, կարդալով ձեռնարկը, հուսով ենք, որ հաշվապահական հաշվառման, աուդիտի և տնտեսական գործունեության վերլուծության ոլորտում ձեռք բերած գիտելիքներով կհամարեք որոշումների կայացման Ձեր գործնական հմտությունները:

Հաջողություն ենք ցանկանում Ձեր ուսումնական գործընթացում:

***Արմեն Ճուղուրյան***

# ԲԱԺԻՆ I

## ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՀԻՄՈՒՆՔՆԵՐ

### ԳԼՈՒԽ I. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՆՇԱՆԱԿՈՒԹՅՈՒՆԸ

#### Գլխի բովանդակությունը

- հաշվապահական էությունը
- հաշվապահական տեղեկատվություն
- հաշվապահության խնդիրները
- հաշվապահական հաշվառման տեսակները

#### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է:

- բացահայտել հաշվապահական հաշվառման տեղն ու դերը կիրառական տնտեսագիտությունում,
- դասակարգել հաշվապահական հաշվառման տեղեկատվությունն օգտագործողներին ըստ հաշվետվություններին առնչվող հետաքրքրությունների,
- հասկանալ հաշվապահական հաշվառման դերը տնտեսավարման որոշումների կայացման և վերահսկողության համակարգում,
- ստորաբաժանել ֆինանսական, կառավարչական և օպերատիվ հաշվառման ոլորտները:



### 1.1. ՀԱՇՎԱՊԱՀՈՒԹՅՈՒՆ ԵՎ ՈՐՈՇՈՒՄՆԵՐԻ ԿԱՅԱՑՈՒՄ

Գործարար աշխարհի մարդիկ լավ գիտեն, որ բիզնեսի «բոլոր ճանապարհները տանում են դեպի հաշվապահություն»: Եթե ցանկացած տնտեսվարող օբյեկտ դիտվի որպես գործող «կենդանի օրգանիզմ», ապա հաշվապահությունը նրանում հանդես կգա որպես զարկերակ, որի անխափան աշխատանքի շնորհիվ «տեղեկատվությամբ սնուցվում է» գործող տնտեսական կառավարման համակարգը և հնարավորություն է ստեղծվում կայացնելու կառավարչական որոշումներ:

Հաշվապահության դերը այս առումով լիարժեք չէր ընկալել պաղպաղակ արտադրող «Պինգվին» բաց բաժնետիրական ընկերության գործադիր տնօրենը: Նրա կողմից հաշվապահի աշխատանքը միշտ էլ դիտվել էր որպես սոսկ թվերի հավաքագրում և հարկային տեսչություն հաշվետվությունների ներկայացում: Իսկ ահա այսօր, կազմակերպության գործերը վատ են ընթանում: Կրճատվել է պաղպաղակի արտադրության շահութաբերությունը, ֆինանսական դրության լարվածություն է ստեղծվել և, չգիտես թե ինչու, բոլորը մեղադրում են տնօրենին հաշվապահական օղակին կառավարչական որոշումների գործընթացում չընդգրկելու հարցում:

Կազմակերպության գործադիր տնօրենը բազմիցս հաշվապահից հիշեցումներ էր

ստացել, բայց թե ժամանակի սղության, կամ միգուցե կառավարման համակարգում հաշվապահության դերի թերագնահատման պատճառով, դրանք չէր կարողացել: Հիմա, երբ արդեն 2002 թ. վերջին «Պինգվին» ԲԲԸ-ն կանգնել էր սնանկացման եզրին, նրա գործադիր տնօրենը մեկ առ մեկ կարդում էր ժամանակին ստացված, բայց իր կողմից չընթերցված հաշվապահի հետևյալ հիշեցումները:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվապահական հաշվետվությունների նպատակը տնտեսական գործունեությանը վերաբերող սոսկ չոր թվերի ներկայացումը չէ, այլ այդ տեղեկատվության «ընթերցումն է», որի օգնությամբ գնահատվում է ձեռներեցության ինքնավարությունն ու շահութաբերությունը, կազմակերպության վճարունակությունն ու գործունեության արդյունավետությունը:



**ՀԻՇԵՑՈՒՄ**

**Ում.** գործադիր տնօրենին:  
**Ումից.** գլխավոր հաշվապահից:  
**Առարկան.** անհուսալի դեբիտորական պարտքերի առաջացում:

Հայտնում եմ, որ այլևս նպատակահարմար չէ «Ֆիգարո» կազմակերպությանը պաղպաղակի ապառիկ մեծաքանակ վաճառքի իրականացումը, քանի որ այն մեզ համար շուրջ մեկ տարի խոշոր դեբիտոր է և ժամանակին չի կատարում պարտքի մարման իր պարտավորությունները:

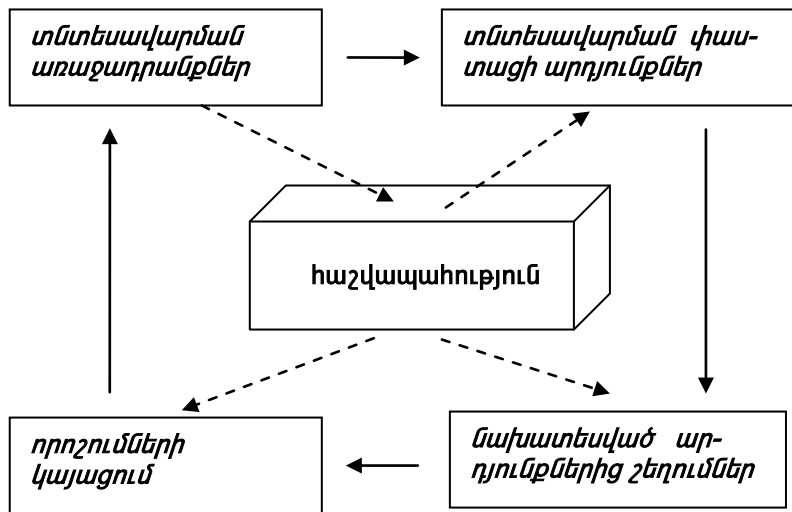
05 մարտի 2002 թ

**ՀԻՇԵՑՈՒՄ**

**Ում.** գործադիր տնօրենին:  
**Ումից.** գլխավոր հաշվապահից:  
**Առարկան.** թանկարժեք հումքի ձեռք բերման կանխարգելում:

Հայտնում եմ, որ վերջին երկու ամսում պաղպաղակի արտադրության համար որպես հումք հանդիսացող կաթի և կարագի ձեռք բերման գները թանկացել են 20%-ով: Անհրաժեշտ է դիմել շտապ միջոցների, հումքի մատակարարման նոր պայմանագրերի կնքման ուղղությամբ:

16 մայիսի 2002 թ



**Նկար 1.1 Հաշվապահության դերը կառավարչական որոշումների համակարգում**

**ՀԻՇԵՑՈՒՄ**

**Ում.** գործադիր տնօրենին:  
**Ումից.** գլխավոր հաշվապահից:  
**Առարկան.** ֆինանսական իրավիճակի վատթարացում:

Հայտնում եմ, որ ֆինանսապես նպատակահարմար չէ բարձր տոկոսադրույքներով կարճաժամկետ վարկերի ձեռք բերումը, որը կհանգեցնի անհիմն տոկոսային ծախսերի և

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Հաշվապահական հաշվառումը կազմակերպության համար «տեղեկատվական զարկերակ» է, որով «սնուցվում է» մեներջմանը և հնարավորություն է ստեղծվում կայացնելու կառավարչական որոշումներ:



Ձարմանալին այն էր, որ «Պինգվին» կազմակերպության սնանկացման հիմնական պատճառը արտադրանքի ինքնարժեքի թանկացումն ու ֆինանսական կարգապահության թուլացումն էր, որին ժամանակին արձագանքել էր հաշվապահը, սակայն ուշադրության չէր արժանացել տնօրինության կողմից: Իրոք որ բիզնեսի «բոլոր ճանապարհները տանում են դեպի հաշվապահություն» և ուրեմն տնտեսական որոշումներ կայացնելիս հարկ էր ժամանակին արձագանքել հաշվապահության հիշեցումներին:

Կազմակերպության տնօրենի համար «Պինգվին»-ի օրինակը ևս մեկ անգամ ապացուցեց, որ շուկայական տնտեսավարման պայմաններում հաշվապահությունը տեղեկատվության ներկայացման խողովակից, վերածվում է տնտեսական որոշումների կայացման կարևորագույն գործիքի: Հաշվապահության ֆունկցիան կառավարման համակարգում չի սահմանափակվում հաշվետվությունների ներկայացումով, այն կատարում է նաև վերլուծական աշխատանքներ, և դրանով իսկ հանգում տնտեսավարման մարտավարական և ռազմավարական որոշումների:

**1.2. ՀԱՇՎԱՊԱՀՈՒԹՅՈՒՆԸ ՈՐՊԵՍ ՏԵՂԵԿԱՏՎԱԿԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳ**

Տնտեսական գործունեության մեջ հաշվապահությունը դիտվում է որպես ամբողջական տեղեկատվական համակարգի մի մաս: Ձեռնարկատիրական գործունեության մեջ ներգրաված ներքին և արտաքին մասնակիցները պետք է որոշումներ կայացնեն սահմանափակ տնտեսական ռեսուրսների բաշխման վերաբերյալ: Այդ միջոցների բաշխման արդյունավետությունն ու արտադրողականությունն ապահովելու համար նրանք օգտագործում են տեղեկատվություն, որը և հիմք է հանդիսանում որոշումներ կայացնելիս: Հաշվապահական հաշվառման համակարգը կոչված է մատուցելու նման տեղեկատվություն, որն իր մեջ ընդգրկում է տեղեկատվության հավաքագրումը և թղթակցումը:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

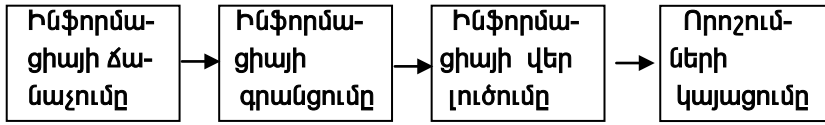
Հաշվապահական հաշվառումը համակարգում է որոշումների կայացումը հետևյալ շղթայով՝ «առաջադրանքներ - փաստացի արդյունքներ – նախատեսվածից շեղումներ – որոշումների կայացում»:

Հաշվապահական հաշվառման տեղեկատվական համակարգը պատկերված է նկար 1.2-ում: Այն ունի հատկանիշներ, որոնք հատուկ են ձեռնարկատիրական ոլորտի բոլոր տեղեկատվական համակարգերին, որոնք են.

- համապատասխան ինֆորմացիայի ճանաչումը և արձանագրումը (տվյալ դեպքում՝ տնտեսական ինֆորմացիա),
- հավաքած ինֆորմացիայի կանոնավոր գրանցումը,
- հավաքագրված ինֆորմացիայի վերլուծությունն ու մեկնաբանումը,
- ինֆորմացիայի ներկայացումը օգտագործողներին՝ վերջիններիս համար ընդունելի ձևով:

Հաշվի առնելով այն փաստը, որ տվյալ ուսումնական ձեռնարկը կարևորում է որոշումների կայացման գործընթացը՝ մեր առաջնահերթ ուշադրությունն ուղղված կլինի այդ գործընթացի վերջին երկու բաղկացուցիչ մասերի վրա՝ ֆինանսական ինֆորմացիայի վերլուծության և տնտեսական որոշումների կայացման վրա: Մենք առավել մանրամասն կքննարկենք, թե ինչպես է այդ ինֆորմացիան կիրառվում

օգտագործողների կողմից և, թե որքանով է այն ծառայում նրանց տեղեկատվական շահերին, նաև՝ ինչպես է այն սահմանվում և գրանցվում:



Նկար 1.2 Հաշվապահական հաշվառման տեղեկատվական համակարգը

Նկարում պատկերված է հաշվապահական հաշվառման տեղեկատվական համակարգի միմյանց հաջորդող չորս փուլերը: Առաջին երկու փուլերը կարող են համարվել նախապատրաստական, իսկ մյուս երկուսը գործ ունեն հավաքագրված ինֆորմացիայի կիրառման հետ:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվապահական հաշվառումը տնտեսական գործունեության մեջ դիտվում է որպես ամբողջական տեղեկատվական համակարգի մի մաս:

**1.3. ՀԱՇՎԱՊԱՀՈՒԹՅՈՒՆ ԵՎ ԳՈՐԾԱՐԱՐՈՒԹՅՈՒՆ**

Տնտեսավարող ցանկացած օբյեկտ, լինի փոքր կամ գերիզուր կազմակերպություն, անպայման վարում է հաշվապահություն և ներկայացնում հաշվետվություն: Թե ինչու է գործարար աշխարհը կազմակերպում տնտեսավարման հաշվառում կամ թե ինչ ներքին ու արտաքին դրոշմատաճանաչում է ներկայացնում հաշվապահական հաշվետվություն, կհասկանանք, եթե ներկայացնենք մի ֆերմերային տնտեսության մեկնարկի պատմություն՝ իր զարգացման առանձին էտապներով:

**Առաջին էտապ. ագրոբիզնեսի ստեղծումը**

Երևան քաղաքից ընկերներ Հակոբը, Գևորգը և Արմենը՝ հոգնելով մայրաքաղաքային թոհուբոհից, որոշեցին մեկնել սահմանամերձ գյուղ և այնտեղ հիմնադրել ֆերմերային տնտեսություն: Նրանցից յուրաքանչյուրը բանկի հաշվում մուտքագրելով 300 000 դրամ, 1998 թ. դեկտեմբերի 1-ին Պետոբզիստրում գրանցեցին 900 000 դրամ բաժնետիրական կապիտալով ֆերմերային տնտեսություն:

Այսպիսով, ֆերմերային տնտեսության գրանցումից հետո ձևավորվեց գործարարության սկիզբն ազդարարող ռեսուրսների և դրանց առաջացման աղբյուրների հաշվեկշիռ (տես աղյուսակ 1.1), որի ներկայացումով էլ սկսվում է տնտեսավարման հաշվապահական հաշվառումը:

Պարզագույն (ելակետային) հաշվեկշիռն արժեքային արտահայտությամբ ձախ մասով ցույց է տալիս որևէ պահի դրությամբ տնտեսության ձևավորումն արձանագրող ռեսուրսներն, իսկ աջ մասով՝ դրանց ձևավորման աղբյուրները: Ռեսուրսներն ու դրանց ձևավորման աղբյուրները հաշվապահությունում ներկայացվում են հետևյալ հաշվեկշռային կապով.

$$\text{Ռեսուրսներ} = \text{Ձևավորման աղբյուրներ} \text{ կամ}$$

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվապահական հաշվառման տեղեկատվական շղթայի փոխկապակցված օղակներն են. «ինֆորմացիայի ճանաչում – գրանցում – վերլուծություն – որոշումների կայացմանը մասնակցություն»:



Ակտիվներ = Կապիտալ

Աղյուսակ 1.1

**ԵՆԱԿԵՏԱՅԻՆ ՀԱՇՎԵԿՇԻՈՒ**  
(Ֆերմերային տնտեսության գրանցումից հետո)  
առ 1-ը դեկտեմբերի 1998 թ.

(դրամներով)

Ռեսուրսներ (ակտիվ)	Գումար	Ռեսուրսների աղբյուրներ (պասիվ)	Գումար
Հաշվարկային հաշիվ	900 000	Բաժնեհավաք կապիտալ	900 000
<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՈՒ</b>	<b>900 000</b>	<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՈՒ</b>	<b>900 000</b>

**Երկրորդ էտապ. ագրոբիզնեսի մեկնարկը** (թվերը պայմանական են)

Հակոբը, Գևորգը և Արմենը որոշեցին միաժամանակ զբաղվել անասնապահությամբ և բուսաբուծությամբ, գնելով.

- 1 հատ կով՝ 160 000 դրամ արժողությամբ,
- 20 գլուխ ոչխար՝ յուրաքանչյուրը 15 000 դրամ արժողությամբ,
- անասնակեր և պարարտանյութ՝ 35 000 դրամ արժեքով,
- պտղատու այգի՝ 450 000 դրամ արժեքով,
- գոմ և օժանդակ ֆերմերային շինություններ՝ 250 000 դրամ արժողությամբ:

Եվ, քանի որ, նրանց տնօրինած գումարը չբավարարեց մեկնարկի համար անհրաժեշտ ակտիվների ձևավորմանը, որոշեցին 1 999 թ հունվարին բանկից երեք տարով երկարաժամկետ վարկ վերցնել 305 000 դրամի չափով, որով էլ ավարտվեց ֆերմերային տնտեսության մեկնարկային հաշվեկշռի ձևավորումը (տես աղյուսակ 1.2):

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Հաշվապահական հաշվառումն սկսվում է գործարարության սկիզբն ազդարարող ռեսուրսների և դրանց առաջացման աղբյուրների հաշվեկշռի կազմումով:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Կազմակերպությունների ակտիվները արժեքային տեսքով ներկայացնում են գործարարության ռեսուրսները:

Աղյուսակ 1.2

**ՄԵԿՆԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՇՎԵԿՇԻՈՒ (դրամներով)**  
առ 1-ը փետրվարի 1 999 թ.

Տնտեսական միջոցներ	Գումար	Միջոցների աղբյուրներ	Գումար
<i>Ոչ ընթացիկ ակտիվներ</i>		<i>ԿԱՊԻՏԱԼ</i>	
Շինություններ	250 000	Բաժնեհավաք կապիտալ	900 000
Խոշոր եղջերավոր անասուններ	160 000	<i>ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ</i>	
Պտղատու այգիներ	450 000	Երկարաժամկետ պարտավորություններ բանկին	<b>305 000</b>
ընդամենը	<b>860 000</b>		
<i>Ընթացիկ ակտիվներ</i>			
Հաշվարկային	10 000		



հաշիվ			
Նյութեր	35 000		
Մանր եղջերավոր անասուններ	300 000		
ընդամենը	<b>345 000</b>		
<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՈՒ</b>	<b>1 205 000</b>	<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՈՒ</b>	<b>1 205 000</b>

Այսպիսով, մեկնարկային հաշվեկշիռը իր ակտիվային մասով ընդգրկեց այն բոլոր ռեսուրսները, որոնք անհրաժեշտ էին ֆերմերային տնտեսության սկզբնական գործունեության համար: Ընդ որում, այդ ռեսուրսների մի մասը ներկայացվեց որպես ոչ ընթացիկ ակտիվ, քանի որ դրանց շարժը բավականին դանդաղ է ընթանում և գրեթե չի նկատվում մեկ տարվա ժամանակահատվածում: Իսկ ռեսուրսների մյուս մասը համարվեց որպես ընթացիկ ակտիվ, որովհետև դրանք, անընդհատ ընթացքի մեջ լինելով, բազմաթիվ անգամ նվազում կամ աճում են մեկ տարվա ընթացքում:

Բացի այդ, փոփոխություններ կրեց նաև մեկնարկային հաշվեկշռի պասիվային մասը, ուր կապիտալից բացի ֆերմայի ակտիվների ֆինանսավորման աղբյուր հանդիսացան նաև վարկային երկարաժամկետ պարտավորությունները (ոչ ընթացիկ):

Հետևաբար, մեկնարկային հաշվեկշռի համարժեքությունը կներկայացվի հետևյալ հաշվեկշռային կապով.

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

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Կազմակերպությունների պասիվները արժեքային տեսքով են ներկայացնում գործարարության ռեսուրսների ձեռք բերման աղբյուրները:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Կազմակերպությունների պասիվները արժեքային տեսքով են ներկայացնում գործարարության ռեսուրսների ձեռք բերման աղբյուրները: Հաշվապահական հաշվեկշռի

**Երրորդ էտապ. ագրոբիզնեսի մեկամյա գործունեության ֆինանսական արդյունքների ներկայացումը**

Ապահովելով տնտեսական գործունեության համար անհրաժեշտ ռեսուրսներ, ֆերմերային տնտեսությունը 1999 թվականին մեկնարկելով, գրանցեց հետևյալ գործարքները.

1. մատակարարներից գնվել է 200 000 դրամի անասնակեր, որի համար դեռ չի վճարվել,
2. հաշվարկվել է վարձու աշխատողներին 340 000 դրամի աշխատավարձ՝ կատարված գյուղատնտեսական աշխատանքների դիմաց, որի համար դեռ չի վճարվել,
3. գյուղատնտեսական աշխատանքների նպատակով ծախսվել են 230 000 դրամի պարարտանյութեր և անասնակեր,
4. հաշվարկվել է շինությունների տարեկան ամորտիզացիան 50 000 դրամ արժեքով,
5. տարվա վերջին վաճառվել է 1 000 000 դրամի գյուղատնտեսական արտադրանք, որի գումարը մուտքագրվել է հաշվարկային հաշիվ: Վաճառված արտադրանքի ինքնարժեքը կազմել է 620 000 դրամ [ 50 000 + 230 000 + 340 000 ],
6. հաշվարկվել են վարչական նպատակներով ծախսված էլեկտրաէներգիայի և գրասենյակային ծախսերը՝ 10 000 դրամ արժեքով, որի համար կրեդիտորներին դեռ չի վճարվել,
7. հաշվարկվել է բանկի վարկի տարեկան 20 000 - ի տոկոսավճարը, որը դեռ չի վճարվել,
8. հաշվարկվել է շահութահարկ հարկվող շահույթի 20 % - ի չափով, որի համար բյուջեին դեռ չի վճարվել,

համարժեքության հիմքում դրված է

**ակտիվներ = կապիտալ + պարտավորություններ**

ֆունկցիոնալ կապը:



9. հարկված շահույթի 70 %-ը շահաբաժին է հատկացվել բաժնետերերին:

Տարեվերջին Հակոբը, Գևորգը և Արմենը արձանագրեցին տնտեսության 1999 թ. եկամուտները, ծախսերը, բյուջեին հասանելիք հարկային պարտավորությունները և բաժնետերերի շահաբաժինները՝ կազմելով հաշվապահական հաշվետվություն ֆերմայի մեկամյա գործունեության ֆինանսական հետևանքների մասին (աղյուսակ 1.3):

Այսպիսով, ֆինանսական հետևանքների մասին հաշվետվությունը պարզաբանեց, թե մեկամյա գործունեության ընթացքում.

- տնտեսության եկամուտները որքան են կազմել,
- ինչ ծախսերով և հարկային պարտավորություններով են դրանք ուղեկցվել,
- ինչպես է ձևավորվել բաժնետերերին հասանելիք շահաբաժինը:

Տնտեսության եկամուտներով ծախսերն ու հարկային պարտավորությունները փոխհատուցելուց հետո՝ տարվա վերջում, ֆերմերային տնտեսության հիմնադիրներից յուրաքանչյուրին հասանելիք շահաբաժինը կազմեց 65 333,3 դրամ (196 000 : 3), իսկ հաջորդ տարվա ֆերմայի զարգացման նպատակով չօգտագործված շահույթի մնացորդը՝ 84 000 դրամ:

**Աղյուսակ 1.3**

**Ֆերմերային տնտեսության 1 999 թ. գործունեության ֆինանսական հետևանքների հաշվետվությունը**

#	ՑՈՒՑԱՆԻՇԻ ԱՆՎԱՆՈՒՄԸ	Գ ՈՒ Մ Ա Ր
1	Արտադրանքի իրացումից հասույթ	1 000 000
2	Իրացված արտադրանքի ինքնարժեք	(620 000)
3	<i>Համախառն շահույթ</i>	380 000
4	Վարչական ծախսեր	(10 000)
5	<i>Գործառնական շահույթ</i>	370 000
6	Տոկոսներ	(20 000)
7	Հարկվող շահույթ	350 000
8	Շահութահարկ	(70 000)
	Հարկված շահույթ	280 000
10	Շահաբաժին	(196 000)
11	Զբաղիված շահույթ	84 000

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Կազմակերպությունների ֆինանսական հետևանքների հաշվետվությունը ներկայացվում է եկամուտների և ծախսերի արդյունքում ձևավորվող շահույթն ու շահաբաժինները:



Քանի որ 1999 թ. տնտեսական գործարքներից հետո բազմաթիվ փոփոխություններ տեղի ունեցան սկզբնական հաշվեկշռում, ապա բաժնետերերը անհրաժեշտություն զգացին կազմելու վերջնական հաշվեկշիռ, որպեսզի պարզեն.

- 2 000 թ. հունվարի 1-ի դրությամբ իրենց միջոցների և աղբյուրների կազմն ու կառուցվածքը,
- դրանք համեմատելու մեկնարկային հաշվեկշռի հոդվածների հետ:

Այս դեպքում արդեն, վերջնական հաշվեկշռային կապը հանդես կգա հետևյալ բանաձևով.

**Զորրորդ էտապ. ագրոբիզնեսի ֆինանսական դրության և գործունեության գնահատումը**

Հաշվապահական հաշվետվությունների նպատակը տնտեսական գործու-



նեությանը վերաբերող սուսկ չոր թվերի ներկայացումը չէ, այլ այդ տեղեկատվության «ընթերցումն է», որի օգնությամբ գնահատվում է ձեռներեցության ինքնավարությունն ու շահութաբերությունը, կազմակերպության վճարունակությունն ու գործունեության արդյունավետությունը:

Հաշվապահական հաշվետվությունների վերլուծության տարածված եղանակներից է ֆինանսական գործակիցների կիրառումը, որոնք, հարաբերական ցուցանիշներ հանդիսանալով, համեմատվում են տվյալ պահին իրենց ընդունելի նորմատիվների հետ և դրանով իսկ բացահայտում տնտեսավարման թույլ և ուժեղ կողմերը:

Աղյուսակ 1.4

**ՀԱՄԵՄԱՏԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵԿԵԾԻՈՒ**  
(Ֆերմայի մեկնարկից մեկ տարի անց)  
առ 1-ը հունվարի 2 000 թ.

Տնտեսական միջոցներ	սկզբնական	վերջնական	Միջոցների աղբյուրներ	սկզբնական	վերջնական
<i>Ոչ ընթացիկ ակտիվներ</i>			<i>Կապիտալ</i>		
Շինություններ	250 000	250 000	Բաժնեհավաք կապիտալ	900 000	900 000
Մաշվածք	0	(50 000)	Զբաղիչված շահույթ	0	84 000
Խոշոր եղջերավոր անասուններ	160 000	160 000	ընդամենը		<b>984 000</b>
Պտղատու այգիներ	450 000	450 000	<i>Ոչ ընթացիկ պարտավորություններ</i>		
			բանկին	305 000	305 000
ընդամենը	<b>860 000</b>	<b>810 000</b>	ընդամենը	<b>305 000</b>	<b>305 000</b>
<i>Ընթացիկ ակտիվներ</i>			<i>Ընթացիկ պարտավորություններ</i>		
Հաշվարկային հաշիվ	10 000	1 010 000	աշխատավարձի գծով	0	340 000
Նյութեր	35 000	5 000	բյուջեին	0	70 000
Մանր եղջերավոր անասուններ	300 000	300 000	տոկոսների գծով	0	20 000
ընդամենը	<b>345 000</b>	<b>1 315 000</b>	շահաբաժինների գծով		196 000
			Կրեդիտորական պարտք	0	210 000
			ընդամենը	0	<b>836 000</b>
<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>1 205 000</b>	<b>2 125 000</b>	<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>1 205 000</b>	<b>2 125 000</b>

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվապահական հաշվետվությունների վերլուծության

Ֆինանսական գործակիցների նորմատիվները սահմանվում են տվյալ ժամանակահատվածի տնտեսական մրցակցության պայմաններով և, բնականաբար, վերջինիս ուժեղացմամբ կամ թուլացմամբ փոփոխման միտումներ ունեն: Սակայն

տարածված եղանակներից է ֆինանսական գործակիցների կիրառումը, որոնք, հարաբերական ցուցանիշներ հանդիսանալով, համեմատվում են տվյալ պահին իրենց ընդունելի նորմատիվների հետ և դրանով իսկ բացահայտում տնտեսավարման թույլ և ուժեղ կողմերը:



Վիստացի գործակիցների համեմատումները տվյալ պահին իրենց ընդունելի սահմանների հետ բացասական շեղումների հայտնաբերման դեպքում վիստորեն ահազանգում են հրատապ միջոցառումների իրականացման անհրաժեշտության մասին, որոնք կշտկեն ստեղծված անընդունելի իրավիճակը:

Ֆինանսական հաշվետվության օգտագործողներն օգտվում են հարաբերական ցուցանիշներից, որոնք, ըստ տեսակների և շահախնդիր ուղղությունների, հիմնականում հանդես են գալիս հետևյալ խմբերով.

**Ցուցանիշներ**

- ա) *վճարունակություն (իրացվելիություն)*
- բ) *ինքնավարություն (անկախություն)*
- գ) *գործունեության արդյունավետություն (շահութաբերություն)*

**ՎՃԱՐՈՒՆԱԿՈՒԹՅՈՒՆ**

ընթացիկ իրացվելիություն = (ընթացիկ ակտիվներ) : (ընթացիկ պարտավորություններ)  
 > 2.0

արագ իրացվելիություն = (ընթացիկ ակտիվներ – պաշարներ) : (ընթացիկ պարտավորություններ)  
 > 1.0

**ԻՆՔՆԱԿԱՐՈՒԹՅՈՒՆ**

կապիտալ : հաշվեկշռի հանրագումար  
 > 0.6

ոչ ընթացիկ պարտավորություններ : կապիտալ  
 < 0.3

**ՇԱՀՈՒԹԱԲԵՐՈՒԹՅՈՒՆ**

կապիտալի շահութաբերություն = զուտ շահույթ : կապիտալ  
 > 0.5

ակտիվների շահութաբերություն = զուտ շահույթ : ակտիվներ  
 > 0.2

իրացման շահութաբերություն = զուտ շահույթ : իրացումից հասույթ  
 > 0.1

Ֆինանսական վիստացի գործակիցների համեմատումը իրենց նորմաների հետ վկայում է հաշվեկշռի կազմման պահին տնտեսության անվճարունակության մասին, քանի որ վերջինս, չնայած 1 999 թ. սկզբին ի վիճակի է տնօրինած դրամական միջոցներով մարել իր հրատապ պարտավորությունները աշխատավարձի և շահաբաժինների գծով [1 010 000 : (340 000 + 196 000) > 1,0 ], սակայն մի քանի ամիս անց ոչ բավարար ընթացիկ ակտիվներով կարճաժամկետ պարտավորությունների մարումը դառնում է անիրագործելի [(1 315 000 : 836 00) > 2]:

Ավելին, տնտեսական մրցակցության պայմանները տնտեսությանը ստիպում են ընթացիկ պարտավորությունների մարումից հետո հաշվեկշռում պահպանել նույն-չափ ընթացիկ ակտիվներ (տես ընթացիկ իրացվելիության գործակից > 2), սակայն 1 999 թ. վերջին այն անգամ չի տնօրինում ընթացիկ պարտավորությունների փոխհատուցման անհարժեշտ ընթացիկ ակտիվներ (տես աղյուսակ 1.5):

Աղյուսակ 1.5

**Ֆերմերային տնտեսության ֆինանսական գործակիցների համեմատումը**

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Ֆինանսական գործակիցների նորմատիվները սահմանվում են տվյալ ժամանակահատվածի տնտեսական

մրցակցության պայմաններով և, վերջինիս ուժեղացմամբ կամ թուլացմամբ փոփոխման միտումներ ունեն:



**Նորմայի հետ՝ ըստ 2000 թ. հաշվետվության**

ԳՈՐԾԱԿԻՑՆԵՐԻ ԱՆՎԱՆՈՒՄՆԵՐԸ	փաստացի	նորման	շեղման բնույթը
<b>Վճարունակություն</b>			
ընթացիկ իրացվելիություն	1.59	> 2.0	-
արագ իրացվելիություն	1.21	>1.0	+
<b>Ինքնավարություն</b>			
կապիտալի հաշվարկով	0.47	> 0.6	-
ՈԸ պարտավորություններ/կապիտալ	0.31	< 0.3	-
<b>Շահութաբերություն</b>			
կապիտալի շահութաբերություն	0.28	> 0.5	-
ակտիվների շահութաբերություն	0.13	> 0.2	-
իրացման շահութաբերություն	0.28	> 0.1	+

1999 թ. վերջին ինքնավար չի գնահատվում նաև տնտեսության գործունեությունը, քանի որ վերջինս միայն 47 %-ով է ֆինանսավորվում սեփական կապիտալով (տես աղյուսակ 1.5):

Անբավարար է համարվում նաև կապիտալի շահութաբերությունը, որը մրցակցության դիմակայման պահանջով տարեկան 50 % կազմելու փոխարեն, ընդամենը հատել է 28 % մակարդակը: Նույնը վերաբերում է նաև ակտիվների շահութաբերությանը:

**Հինգերորդ էտապ. տնտեսական որոշումների կայացման անհրաժեշտությունը**

Հակոբը, Գևորգը և Արմենը, չնայած 1 999 թ. վերջին ստացան շահույթից 65 333 դրամի բաժնեմաս (տես աղյուսակ 1.3), այնքան էլ զոհ չէին ֆերմերային տնտեսության գործունեությունից: Համոզվելով, որ իրենց տնտեսության ֆինանսական գործակիցները չեն բավարարում սահմանված նորմաներին (տես աղյուսակ 1.5), նրանք մտավախություն ունեին, որ տնտեսությունն ունակ չի լինի դիմակայելու հետագա տնտեսական մրցակցությանը:

Հետևաբար.

**Հակոբն առաջարկեց.**

□ 2 000 թ. զարգացնել միայն անասնաբուծությունը՝ այդ նպատակով վաճառելով տնօրինած այգին և հայթայթված լրացուցիչ գումարներով ավելացնել խոշոր եղջերավորների գլխաքանակը,

**Գևորգն առաջարկեց.**

□ 2 000թ. զբաղվել միայն բուսաբուծությամբ, վաճառելով ֆերմայի անասունները և ստացված գումարներով ձեռք բերել ցանքատարածք,

**Արմենը**, որը որոշ չափով տիրապետում էր ֆինանսական հաշվառման և կառավարման հիմունքներին, **առաջարկեց.**

□ որոշումներ կայացնելիս չչտապել և ճիշտ տնտեսական ռազմավարություն ընտրելու նպատակով 2 000 թ. կատարել եկամուտների և ծախսերի խմբավորում՝ ըստ անասնապահության և բուսաբուծության: Ըստ Արմենի՝ նման խմբավորումը հնարավորություն կտար որոշելու յուրաքանչյուր ոլորտի տնտեսական արդյունավետության աստիճանը և կողմնորոշվելու դեպի շահավետ ոլորտը:

Այսպիսով, հաշվապահության կազմակերպման հիմնական դրդապատճառներն

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Փաստացի գործակիցների համեմատումները տվյալ պահին իրենց ընդունելի սահմանների հետ բացասական շեղումների հայտնաբերման դեպքում փաստորեն ահազանգում են հրատապ միջոցառումների իրականացման անհրաժեշտության մասին, որոնք կշտկեն ստեղծված անընդունելի իրավիճակը:



են.

- ա) տնտեսավարման ռեսուրսների և աղբյուրների արձանագրումը,
- բ) գործարարության արդյունքների ամփոփումն ու ներկայացումը,
- գ) տնտեսական որոշումների կայացումը:

#### 1.4 ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՆՇԱՆԱԿՈՒԹՅՈՒՆԸ

Ինչու տնտեսական գործունեությամբ զբաղվող յուրաքանչյուր կազմակերպություն պետք է վարի հաշվապահական հաշվառում: Ինչու հաշվառման գործընթացը պետք է լինի անխափան, կամ էլ՝ թե ինչու հաշվառումը պետք է պարբերաբար հաշվետվական տեղեկատվություն ներկայացնի կազմակերպության կառավարման օղակներին և արտաքին գործընկերներին: Այս հարցերը կհետաքրքրեն տնտեսական գործունեության հետ առնչվող անձանց, քանի որ ցանկացած ձեռներեցությանը զուգահեռ վարվում է հաշվապահական հաշվառում, որը բոլոր դեպքերում հանդիսանում է որպես.

***տնտեսական որոշումների կայացման նպատակով ձեռնարկատիրական գործունեության տեղեկատվության գրանցում և ընդհանրացված ներկայացում:***

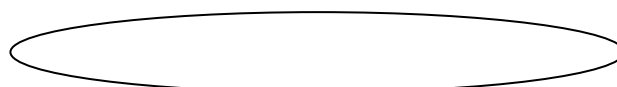
Այս հակիրճ սահմանումը բնութագրում է հաշվապահական հաշվառման նշանակությունը տնտեսական գործունեության ոլորտում: Իսկապես, հաշվապահության առաջին քայլը տնտեսական գործարքների արձանագրումը, խմբավորումն ու մշակումն է, որն այլ կերպ անվանվում է նաև տեղեկատվության հավաքագրում (տես նկար 1.3):

Այնուհետև տեղեկատվության հավաքագրմանը հաջորդում է հաշվապահության արդյունքների հաշվետվության ներկայացումը, քանի որ հաշվառման աննպատակ չի կազմակերպվում և ուղղված է հաշվային տեղեկատվությունն օգտագործողների պահանջների բավարարմանը: Ընդ որում, նման տեղեկատվության ստացմամբ շահագրգռված են թե ներքին, և թե արտաքին օգտագործողները, որը պահանջում է հաշվապահությանն առանձնացված ներկայացնելու ֆինանսական հաշվետվություն (արտաքին օգտագործողների համար), կառավարչական հաշվետվություն (ներտնտեսական օգտագործողների համար) և հարկային հաշվետվություն (պետական օղակների համար):

Հաշվապահական հաշվառման գործունեությունը չի սահմանափակվում միայն տնտեսական գործունեության արդյունքների հավաքագրմամբ և հաշվետվական տեղեկատվության ներկայացմամբ, այլ առնչվում է նաև օգտագործողների կողմից որոշումների կայացմանը (տես նկար 1.3): Ընդ որում, հաշվապահական տեղեկատվություն օգտագործող յուրաքանչյուր շրջանակի հետաքրքրում է տնտեսական որոշումների կայացման առանձնահատուկ ոլորտ, որը կքննարկենք ստորև:

**ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ**  
**հիմնական նշանակությունը**  
**տեղեկատվության հավաքագրում և որոշումների կայացում**

**ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ                      ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ                      ՀԱՐԿԱՅԻՆ**



**ԱՌԱՆՅՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվապահական հաշվառման կազմակերպման հիմնական դրոշմապատճառներն են. տնտեսավարման ռեսուրսների և աղբյուրների արձանագրումը, գործարարության արդյունքների ամփոփումն ու ներկայացումը, տնտեսական

որոշումների կայացումը:

*տ ե դ ե կ ա տ վ ու թ յ ու ն ը*



հաշ- վե- կշիռ	ֆինան- սական արդյունք	դրամա- կան հոսքեր	ծախ- սային հոսքեր	ֆինան- սական հոսքեր	հարկային պարտա- վորություն- ներ	հարկա- յին ակ- տիվներ
---------------------	-----------------------------	-------------------------	-------------------------	---------------------------	--	-----------------------------

*ո ռ ո շ ու մ ն ե թ ի կ ա յ ա ց ու մ ը*

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվապահական հաշվառումը հանդիսանում է տնտեսական որոշումների կայացման նպատակով ձեռնարկատիրական գործունեության տեղեկատվության գրանցում և ընդհանրացված ներկայացում:



ֆինանսական կայունություն, գործունեության շահութաբերություն, ծախսերի կրճատում, շահույթի ավելացում, կապիտալի կառուցվածքի բարելավում, հարկային բեռի թեթևացում և հարկային դաշտում ճիշտ կողմնորոշում

**Նկար 1.3 Հաշվապահական հաշվառման արդյունքները տեղեկատվություն ներկայացնելիս և որոշումներ կայացնելիս**  
**1.5 ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐՆ ՕԳՏԱԳՈՐԾՈՂՆԵՐԸ**

Հաշվապահական հաշվառման հաշվետվություններն ընդհանուր առմամբ կիրառվում են տնտեսական որոշումներ կայացնող այնպիսի շրջանակներում, ինչպիսիք են.

1. **Ներդրողները**, քանի որ կապիտալ տրամադրողները հաշվետվական տեղեկատվությամբ գնահատում են ներդրումային ռիսկն ու փոխհատուցման չափը:

Ներդրողներին հետաքրքրում է ձեռք բերված բաժնետոմսերի շահաբերությունը և կազմակերպության տնտեսական գործունեության արդյունավետությունը: Այդ տեղեկատվությունը հիմնականում տրամադրում է ֆինանսական հաշվառումը՝ ներկայացրած հաշվեկշռով կամ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությամբ: Ֆինանսական հաշվետվության նման տեղեկատվությամբ գնահատվում է նաև ներդրումային ռիսկը, քանի որ ներդրողներին մտահոգում է իրենց տրամադրած ռեսուրսների ժամանակին և լիարժեք փոխհատուցման երաշխիքը:

2. **Ժառայողները**, որոնք հետաքրքրված են իրենց ձեռնարկությունների կայունության և շահութաբերության մասին տեղեկատվությամբ, որով գնահատվում է աշխատավարձով, թոշակով և տեսանելի ապագայում աշխատատեղերով ձեռնարկության ապահովման կարողությունը:

Նման տեղեկատվություն ապահովում է ֆինանսական հաշվետվությունը, որով ոչ միայն գնահատվում է կազմակերպության կարողությունը իր աշխատավորությանը ունեցած պարտավորությունների ժամանակին և լիարժեք մարման առումով, այլև որոշվում է սնանկացման վտանգի աստիճանն ու ձեռներեցության շարունակման հնարավորությունը մոտ ապագայում:

3. **Վոխատուները**, որոնք հաշվապահական տեղեկատվությամբ գնահատում են իրենց տրամադրած փոխառու միջոցների և տոկոսավճարների ժամանակին վճարման կազմակերպության կարողությունը:

Փոխատուներն, օգտվելով ֆինանսական հաշվառման կողմից ներկայացված հաշվեկշռից և ֆինանսական հետևանքների հաշվետվությունից, որոշում են իրենց

տրամադրած վարկերի վերադարձելիության երաշխիքային աստիճանը, վարկային տոկոսների կազմակերպության լիարժեք վճարման հնարավորությունը, փոխառությունների օգտագործման նպատակայնությունն ու արդյունավետությունը:

4. **առևտրային կրեդիտորները**, որոնք ի տարբերություն փոխատուների, հաշվապահական տեղեկատվությամբ գնահատում են իրենց կատարած ծառայությունների կամ վաճառած ակտիվների դիմաց լիարժեք և ժամանակին վճարման կազմակերպության կարողությունը՝ ավելի կարճաժամկետ հատվածում:

Հետևաբար, կրեդիտորները ֆինանսական հաշվետվությամբ որոշում են կազմակերպության վճարունակությունը տվյալ պահին կամ մոտ ապագայում: Բացի այդ նրանց հետաքրքրում է իրենց գործընկերների դրամական հոսքերի տեղեկատվությունը, որը նույնպես տրամադրվում է ֆինանսական հաշվառման հաշվետվությամբ:

5. **կառավարությունը**, որը հաշվետվական տեղակատվություն օգտագործելով կարգավորում է միջոցների բաշխումը, գնահատում է հարկային քաղաքականությունը, վարում է ազգային եկամտի վիճակագրությունը:

Հարկային հաշվապահությունը պետությանը տեղեկատվություն է հաղորդում կազմակերպության եկամուտների, ծախսերի և հարկային պարտավորությունների վերաբերյալ: Նաև, կառավարությանը հետաքրքրում է կազմակերպության հարկային պարտավորությունների լիարժեք և ժամանակին մարման կարողությունը, որը գնահատում է ֆինանսական հաշվետվությունը:

6. **կազմակերպության վարչական ապարատը**, որը հաշվապահական հաշվետվությամբ գնահատում է ծախսերի կրճատման, շահույթի ավելացման ռեզերվները, ինչպես նաև որոշում տնտեսավարման ռազմավարությունը տեսանելի ապագայում:

Ներտնտեսական մենեջմենտի պահանջները բավարարում է կառավարչական հաշվառումը, որը վարչական ապարատին տեղեկատվություն է տրամադրում կազմակերպության ծախսային նորմատիվային և փաստացի հոսքերի վերաբերյալ, բացահայտելով ռեսուրսների ծախսի կրճատման ռեզերվները: Շահույթի ավելացման նպատակով տվյալ ինֆորմացիան համադրվում է նաև եկամուտների հոսքերի հետ, գնահատելով եկամուտների տարբեր հոսքերի աճի հնարավորությունները:

Կառավարչական հաշվառումը տեղեկատվություն է հաղորդում նաև կազմակերպության վարչակազմին ֆինանսական հոսքերի մասին, որով որոշումներ են կայացվում կապիտալի կառուցվածքի, վարձակալության ծավալների, մոտ ապագայում տնտեսական ռազմավարության վերաբերյալ:

7. **հասարակությունը**, որը գնահատում է հաշվետվություն ներկայացնող կազմակերպության հնարավորություններն՝ աշխատատեղերի ավելացման, տեղական կառավարման օղակներում ներդրումների կատարման և այլ ոլորտներում:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվապահական հաշվետվությունների օգտագործողներն են ներդրողները, վարկատուները, կրեդիտորները, ներքին մենեջմենթը, կառավարությունը, հասարակությունը:



**1.6 ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՏԵՍԱԿՆԵՐԸ**

Տնտեսական կառավարման համակարգում տեղեկատվական դաշտի ընկալման տեսանկյունից հաշվապահական հաշվառման համակարգը հանդես է գալիս երեք ուղղություններով.

1. ֆինանսական հաշվառում,
2. կառավարչական հաշվառում,
3. հարկային հաշվառում:

Չնայած հաշվառման այս երեք ուղղություններն էլ զուգահեռաբար գործում են միևնույն հաշվային համակարգում, իրականացվում են կրկնակի գրանցմամբ և խիստ փոխկապակցված են միմյանց հետ, սակայն միաժամանակ հանդես են գալիս իրենց ֆունկցիոնալ առանձնահատկություններով, որոնք բխում են հաշվապահական տեղեկատվությունն օգտագործողների շահերից (տես նկար 1.4):

Կառավարչական հաշվառումն իրականացվում է ներտնտեսական որոշումների ինֆորմացիոն ապահովման նպատակով, երբ կատարվում է թողարկման կալկուլյացիա, արտադրական գերաժախսերի բացահայտում, շահույթի ձևավորման գործնային վերլուծություն և այլն:

Ֆինանսական հաշվառման տվյալները ծառայում են արտաքին սուբյեկտների շահերին (մատակարարներ, բանկեր, բաժնետերեր և այլն), երբ առկա կամ պետք է գործընկերները հետաքրքրվում են կազմակերպության վճարունակության, սնանկացման վտանգի, շահութաբերության կամ շուկայական իրավիճակը բնութագրող այլ ցուցանիշներով:

Հարկային հաշվառումը, ի տարբերություն ֆինանսականի և կառավարչականի, հավասարապես ծառայում է ինչպես կազմակերպության, այնպես էլ նրա պետական գործընկեր հանդիսացող հարկային մարմինների շահերին: Այն կազմակերպվում է հարկվող բազայի ինֆորմացիոն ձևավորման նպատակով, ուստի մի կողմից հարկային տեսչությանը տեղեկատվություն է հաղորդում հարկային փոխանցումների հավաստիության վերաբերյալ և մյուս կողմից՝ ձեռնարկությանը զերծ է պահում հարկվող գումարների հաշվարկման անճշտություններից:

Կառավարչական հաշվառման կողմից ներկայացվող հաշվետվությունը ստանդարտ ձև չունի և ժամանակագրական տեսանկյունից կազմվում է ներտնտեսական մենեջմենտի պահանջներին համապատասխան: Ֆինանսական հաշվետվությունը կազմվում է նախօրոք հաստատված և համընդհանուր ճանաչում գտած տիպային ձևերով և ներկայացվում է սահմանված ժամկետներում:

Հաշվապահական հաշվառման յուրաքանչյուր տեսակ գործում է տնտեսավարման որևէ բնագավառում: Այսպես, եթե ֆինանսական հաշվառման վարույթը ընդգրկում է տնտեսավարման ողջ գործընթացը՝ «ռեսուրսների ծախս – թողարկում – իրացում» շղթայով, ապա կառավարչական հաշվառումը գործում է հիմնականում արտադրության և թողարկման ոլորտում: Հարկային հաշվառման ընթացակարգը, որպես կանոն, վերաբերում է իրացման գործընթացին:

Մյուս կողմից, հաշվապահական հաշվառման տեսակները մեկուսացված չեն գործում: Այսպես, եթե արտադրական ոլորտում ֆինանսական հաշվառումը զուգորդվում է կառավարչական հաշվառմամբ, ապա իրացման ոլորտում այն միաժամանակ գործում է նաև հարկային հաշվառմամբ համատեղ:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվապահական հաշվառման տեսակներն են. ֆինանսական հաշվառումը, կառավարչական հաշվառումը, հարկային հաշվառումը:



**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Ֆինանսական հաշվառումը ծառայում է արտաքին

**1.7. ՀԱՇՎԱԳՐԱԳՎԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԽՆԴԻՐՆԵՐԸ**

Հաշվապահական հաշվառման խնդիրները վերանայվում են տնտեսական հարաբերությունների զարգացմանը զուգահեռ և այդ իսկ պատճառով նպատակահարմար է համարվում դրանց մեկնաբանումը ժամանակագրական տեսանկյունից.

գործընկերների  
շահերին:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

Կառավարչական  
հաշվառումն  
իրականացվում է  
ներտնտեսական  
որոշումների  
ինֆորմացիոն  
ապահովման  
նպատակով:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

Հարկային  
հաշվառումը  
հավասարապես  
ծառայում է  
ինչպես կազմա-  
կերպության, այն-  
պես էլ նրա  
պետական  
գործընկեր հան-  
դիսացող  
հարկային  
մարմինների  
շահերին:



**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվապահական  
հաշվառման  
հիմնական  
խնդիրները ներ-  
կայացվում են

**Առաջին. ձեռնարկատիրությամբ ձևավորված սեփական կապիտալի, պարտավորությունների և ակտիվների առկայության ու շարժի վերաբերյալ վերահսկողության իրականացում:**

Այս նպատակով է դեռևս 15-րդ դարում հաշվապահական հաշվառումը որպես կիրառական գիտություն կյանքի կոչվել, երբ անհրաժեշտություն է ծագել խստագույնս հաշվառելու ձեռնարկատիրությունն (առևտուր, վարկային գործ) ապահովող ակտիվներն, այսինքն դրամական միջոցները, ապրանքային պաշարները և այլն, ինչպես նաև դրանց առաջացման աղբյուրներ հանդիսացող կապիտալն ու պարտավորությունները:

Ակտիվների ու պասիվների մնացորդների և շարժի վերահսկողության խնդիրը մինչ այժմ էլ արդիական է հաշվապահական հաշվառման համար, քանի որ դրանով են գնահատվում ցանկացած կազմակերպության տնտեսավարման հնարավորությունները:

**Երկրորդ. արժանահավատ հաշվետվություն ներկայացնելու տեղեկատվության արտաքին օգտագործողներին՝ ձեռնարկատիրական կազմակերպության տնտեսավարման փաստացի արդյունքների վերաբերյալ:**

Նման խնդրով հաշվապահական հաշվառումը հանդես եկավ տնտեսահարաբերությունների հետագա զարգացման շրջանում, երբ կազմակերպությունները բուռն հարաբերությունների մեջ մտան իրենց արտաքին գործընկերներ հանդիսացող մատակարարների, գնորդների, բաժնետերերի, ինչպես նաև հարկային ու բանկային մարմինների հետ:

Արժանահավատ ֆինանսական հաշվետվության մատուցման խնդիրը ներկայումս առավել արդիական դարձավ, կապված ոչ միայն հայրենական, այլև միջազգային չափանիշներով հաշվապահական հաշվառման ներդաշնակեցման հետ:

**Երրորդ. կառավարչական որոշումների ընդունման նպատակով ժամանակին և օգտակար հաշվետվություն մատուցելու տեղեկատվության ներքին օգտագործողներին՝ կազմակերպության տնտեսավարման փաստացի արդյունքների վերաբերյալ:**

Այս խնդրի իրագործմամբ հաշվապահական հաշվառումը լուծում է կազմակերպության կառավարման ինֆորմացիոն ապահովվածության հարցը և, հետևաբար, իր հաշվետվական արդյունքներով հանդես է գալիս որպես առևտրային գաղտնիքի բաղկացուցիչ մաս և չի ենթարկվում հրապարակման:

Բացի կառավարչական որոշումների համար տեղեկատվության տրամադրումից, այս ֆունկցիայի իրականացմամբ հաշվապահությունն իրականացնում է տնտեսական գործունեության իրավիճակային գնահատումներ, ինչպես նաև տնտեսավարման հետագա ռազմավարությանը վերաբերող վերլուծություններ:



վերահսկողության  
և որոշումների  
կայացման  
շրջանակներում:



## ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ



1. Ինչպիսին է հաշվապահական հաշվառման դերը որոշումների կայացման գործընթացում (1.1):
2. Որոնք են հաշվապահության գործառույթները տեղեկատվության ներկայացման համակարգում (1.2):
3. Որոնք են հաշվապահության կազմակերպման հիմնական դրոշմատճառները (1.3):
4. Ովքեր են հաշվապահական հաշվետվությունների օգտագործողները (1.5):
5. Թվարկեք ֆինանսական, կառավարչական և հարկային հաշվառման տարբերակիչ հատկանիշները (1.6):

## ԳԼՈՒԽ II ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՄԵԹՈԴԱԲԱՆՈՒԹՅՈՒՆԸ

### Գլխի բովանդակությունը

- հաշվապահական հաշվեկշիռ
- հաշվապահական հաշիվներ
- կրկնակի գրանցում
- հաշվային պլան



### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- հասկանալ հաշվապահական հաշվեկշռի կառուցվածքը և հոդվածների խմբավորումը,
- տարբերակել հաշվեկշռում տեղի ունեցող փոփոխությունների տիպերը,
- ընկալել հաշվապահական հաշիվների դերը տեղեկատվության արձանագրման և խմբավորման գործընթացում,
- որոշել հաշվապահական հաշիվների գործառնությունները,
- կատարել կրկնակի գրանցումներ հաշվապահական թղթակցություններ կազմելով,
- հասկանալ հաշվապահական հաշիվների պլանի դերը հաշվային աշխատանքների կազմակերպման և տեղեկատվության համակարգման գործընթացում,
- տարբերակել հաշվապահական փաստաթղթերն ու ռեգիստրները,
- փոխկապակցել սինթետիկ հաշվառումը անալիտիկ հաշվառումից,
- կիրառել հաշվեկշռի անալիտիկ ֆունկցիաները «բիզնես ախտորոշման» ժամանակ:

## 2.1. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԱՌԱՐԿԱՆ

### ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Հաշվապահական հաշվառման առարկա են հանդիսանում տնտեսական գործունեության հետևանքներով կազմակերպությունների տնտեսավարման միջոցների և դրանց գոյացման աղբյուրների կազմում տեղի ունեցող փոփոխությունները:



Կազմակերպությունները տնտեսական գործունեություն վարելիս ձեռք են բերում անհրաժեշտ դրամական և նյութական միջոցներ՝ շենքեր, կառույցներ, մեքենաներ, սարքավորումներ, փոխադրամիջոցներ, գույք, հումք և նյութեր, ապրանքներ, կանխիկ դրամ և այլն, որոնց ամբողջությունը հաշվապահությունում կոչվում է **տնտեսական միջոցներ**: Ցանկացած կազմակերպություն իր միջոցները ձեռք է բերում սեփական, հասարակական, փայատիրական և այլ աղբյուրներից՝ բաժնեմասային, փոխհատուցման կամ շնորհների ստացման հիմունքներով: Հետևաբար, **տնտեսական միջոցների առաջացման աղբյուրները** ցույց են տալիս դրանց ստացման ճանապարհներն ու սկզբունքները, որն արժեքային արտահայտությամբ հաշվապահությունում ներկայացվում է հետևյալ հաշվեկշռային կապով.

$$\begin{aligned} \text{ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ՄԻՋՈՑՆԵՐ} &= \text{ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ՄԻՋՈՑՆԵՐԻ ԱՂԲՅՈՒՐՆԵՐ} \\ &\text{կամ} \\ \text{ԱԿՏԻՎՆԵՐ} &= \text{ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ} + \text{ՍԵՓԱԿԱՆ ԿԱՊԻՏԱԼ} \end{aligned}$$

Կազմակերպություններում տնտեսական գործունեություն վարելիս արտադրության, շրջանառության և բաշխման գործընթացներում շարժման մեջ են դրվում տնտեսական միջոցները՝ զուգահեռաբար փոփոխություններ առաջացնելով դրանց գոյացման աղբյուրների կազմում, որոնք արտացոլվում, գնահատվում և վերահսկվում են հաշվապահական հաշվառմամբ՝ հետևյալ ընդհանրացված մոդելով.

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Ակտիվը կազմակերպության կողմից վերահսկվող միջոց է, որպես կատարված գործառնությունների արդյունք, իսկ պարտավորությունը կազմակերպության առկա պարտքն է, որպես կատարված գործառնությունների արդյունք:

$$\text{ԱԿՏԻՎՆԵՐ} = \text{ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ} + \text{ՍԵՓԱԿԱՆ ԿԱՊԻՏԱԼ}$$

$$(+, -) \qquad \qquad (+, -) \qquad \qquad (+, -)$$

Հետևաբար, հաշվապահական հաշվառման առարկան են հանդիսանում տնտեսական գործունեության հետևանքներով կազմակերպությունների տնտեսավարման միջոցների և դրանց գոյացման աղբյուրների կազմում տեղի ունեցող փոփոխությունները:

Հաշվապահական հաշվառումը կազմակերպության ակտիվների, սեփական կապիտալի, պարտավորությունների վիճակի ու շարժի վերաբերյալ դրամական արտահայտությամբ տեղեկատվության հավաքագրման, գրանցման և ընդհանրացման համակարգ է:

Հաշվապահական հաշվառման մասին Հայաստանի հանրապետության օրենքով պահանջվում է կազմակերպության ակտիվներից, սեփական կապիտալից և պարտավորություններից բացի, հաշվառման տեղեկատվական համակարգում ընդգրկել նաև տնտեսական գործունեության ծախսերն ու եկամուտներն՝ ընդունելով, որ.

1. **ակտիվը** կազմակերպության կողմից վերահսկվող միջոց է, որպես կատարված գործառնությունների արդյունք,
2. **պարտավորությունը** կազմակերպության առկա պարտքն է, որպես կատարված գործառնությունների արդյունք,
3. **կապիտալը** կազմակերպության ակտիվների և պարտավորությունների տարբերությունն է,
4. **եկամուտը** հաշվետու ժամանակաշրջանում ակտիվների ներհոսքն է և ավելացումը, կամ պարտավորությունների նվազումը, որոնք հանգեցնում են սեփական կապիտալի մեծացմանը՝ բացառությամբ մասնակիցների կողմից սեփական կապիտալում կատարված ներդրումների հետևանքով սեփական կապիտալի աճին,
5. **ծախսը** հաշվետու ժամանակաշրջանում ակտիվների արտահոսքն է և նվազումը կամ պարտավորությունների աճը, որոնք հանգեցնում են սեփական կապիտալի փոքրացմանը՝ բացառությամբ մասնակիցների միջև սեփական կապիտալի բաշխման հետևանքով դրա փոքրացման դեպքի:

Հետևաբար, հաշվապահության օբյեկտները հանդես կգան նաև հետևյալ հաշվեկշռային կապով.

$$\text{ԱԿՏԻՎՆԵՐ} = \text{ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ} +$$

$$+ (\text{ՍԵՓԱԿԱՆ ԿԱՊԻՏԱԼ} + \text{ԵԿԱՄՈՒՏՆԵՐ} - \text{ԾԱԽՍԵՐ})$$

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Կապիտալը կազմակերպության ակտիվների և պարտավորությունների տարբերությունն է:



**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Եկամուտը հաշվետու ժամանակաշրջանում ակտիվների ներհոսքն է և ավելացումը, կամ պարտավորությունների նվազումը, որոնք հանգեցնում են սեփական կապիտալի մեծացմանը: Հակառակ դեպքում արձանագրվում է ծախսերի ձևորման փաստ:

**2.2. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՄԵԹՈԴԸ**

Յուրաքանչյուր գիտություն կիրառում է առարկայի դիտարկման իր յուրահատուկ մեթոդը, որը հանդես է գալիս որպես ուսումնասիրման եղանակների ամբողջություն: Հաշվապահական հաշվառման մեթոդն այն եղանակների (տարրերի) միասնությունն է, որոնց օգնությամբ հաշվառման օբյեկտներն անընդհատ արտացոլվում և ընդհանրացվում են դրամական արտահայտությամբ՝ ըստ որակական միատեսակ հատկանիշների:

Հաշվապահական հաշվառման մեթոդի տարրերից են փաստաթղթավորումը,

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվապահական հաշվառման մեթոդի տարրերից են փաստաթղթավորումը, գույքագրումը, գնահատումը, կալկուլյացիան, հաշիվներն ու կրկնակի գրանցումը, հաշվապահական հաշվեկշիռն ու հաշվետվությունը:



գույքագրումը, գնահատումը, կալկուլյացիան, հաշիվներն ու կրկնակի գրանցումը, հաշվապահական հաշվեկշիռն ու հաշվետվությունը:

**Հաշվապահական հաշվեկշիռը** կազմակերպության տնտեսական միջոցները և դրանց գոյացման աղբյուրները կոնկրետ պահի դրությամբ խմբավորելու և դրամական արտահայտությամբ արտացոլելու եղանակ է:

**Հաշվետվությունը** կոնկրետ ժամանակաշրջանում կազմակերպության գործունեության արդյունքներին վերաբերող հանրագումարային տեղեկությունների ամփոփման եղանակ է: Այն լրացնում է հաշվեկշռային տեղեկատվությունը, քանի որ հաշվետվական ձևերում արտացոլվում են կազմակերպության տնտեսական գործունեության կարևորագույն արդյունքները ոչ թե պահի դրությամբ, այլ հաշվետու ողջ ժամանակաշրջանի կտրվածքով:

**Հաշիվներն ու կրկնակի գրանցումը** տնտեսական միջոցներում ու աղբյուրներում տեղ գտած փոփոխությունների խմբավորման ու ամփոփման եղանակ է: Հաշիվներում գրանցվում են միասեռ տնտեսական միջոցների ու աղբյուրների մնացորդները, իսկ կրկնակի գրանցմամբ՝ նաև նրանցում տնտեսական գործունեության հետևանքով տեղի ունեցած փոփոխությունները:

**Փաստաթղթավորումը** տնտեսական գործառնությունների արդյունքների արձանագրման և ձևակերպման եղանակ է: Հաշվապահական հաշվառման գործընթացն ամբողջովին կայանում է փաստաթղթային տեղեկատվության հիմքով:

**Գնահատումը** հաշվառման այնպիսի եղանակ է, որի օգնությամբ տնտեսության տարբեր միջոցներն ու դրանց առաջացման աղբյուրները բերվում են համադրելի տեսքի՝ ներկայացվելով դրամական (արժեքային) գնահատումներով:

**Կալկուլյացիան** կատարված ծառայությունների և թողարկված արտադրանքի ինքնարժեքի որոշման եղանակ է, որով հաշվապահական հաշվառման օբյեկտների վերաբերյալ ստացվում են ամփոփ և ընդհանրացված տվյալներ:

**2.3. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵԿՇՐԻ ԷՈՒԹՅՈՒՆԸ**

Հաշվեկշիռը երկկողմանի աղյուսակ է, որի ձախ մասը կոչվում է **ակտիվ**, իսկ աջը՝ **պասիվ**: Իրենց արժեքային տեսքով ակտիվում ներկայացվում են տնտեսության միջոցների մնացորդները, իսկ պասիվում՝ դրանց առաջացման աղբյուրները: Եթե ակտիվում տնտեսական միջոցների կազմը հանդես է գալիս տեղաբաշխման կտրվածքով (արտադրության, ինվեստիցիոն, շրջանառության ոլորտներ), ապա պասիվում միջոցների աղբյուրները ներկայացվում են իրենց առաջացման սկզբունքներով (սեփական կապիտալ, պարտավորություններ):

Հաշվեկշռի ակտիվային ու պասիվային հոդվածների հանրագումարները միշտ իրար համարժեք են, քանի որ երկու մասով էլ ներկայացվում են կազմակերպության միևնույն միջոցների մնացորդները (ակտիվում ըստ տեղաբաշխման, պասիվում ըստ գոյացման աղբյուրների): Պարզեցված հաշվապահական հաշվեկշիռը ներկայացնենք հետևյալ օրինակով:

Բաժնետիրական հիմունքներով ստեղծվել է նորաստեղծ կահույքի ֆաբրիկա, որի 200.000 հազ. դրամ սեփական կապիտալը դեկտեմբերի 1-ին ձևավորվել է 20.000 հատ բաժնետոմսի բաժանորդագրության հասույթով (հատը՝ 10 հազ. դրամ գնով): Հետևաբար, բաժանորդագրության ավարտից հետո, դեկտեմբերի 1-ի դրությամբ ֆաբրիկայի հաշվապահական հաշվեկշիռը ներկայացվել է հետևյալ

տեսքով (տես աղյուսակ 2.1).

Աղյուսակ 2.1

**ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ**  
(բաժանորդագրության ավարտից հետո)  
առ 1-ը դեկտեմբերի

Տնտեսական միջոցներ	Գումար հազ.դրամ	Միջոցների աղբյուրներ	Գումար հազ.դրամ
Դրամարկղ	200 000	Կապիտալ (20 000 հատ բաժնետոմս)	200 000
<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ</b>	<b>200 000</b>	<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ</b>	<b>200 000</b>

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվապահական հաշվեկշիռը կազմակերպության տնտեսական միջոցները և դրանց գոյացման աղբյուրները կոնկրետ պահի դրությամբ խմբավորելու և դրանական արտահայտությամբ արտացոլելու եղանակ է:

Դեկտեմբեր ամսին կահույքի ֆաբրիկան իր գործունեության մեկնարկն ապահովելու նպատակով ձեռք է բերել անհրաժեշտ ակտիվներ հետևյալ աղբյուրներից.

1. մատակարարներից՝ նյութեր - 15 000 հազ. դրամ,
2. կապալառուներից՝ հիմնական միջոցներ – 175 000 հազ. դրամ,
3. բանկերից՝ վարկեր – 10 000 հազ. դրամ,
4. պետությունից՝ հողօգտագործման իրավունք – 6 000 հազ. դրամ,
5. բանվորների աշխատանքային փորձնական գործունեությունից՝ անավարտ արտադրանք (500 հազ. դրամ, նյութական ծախսումներով և 3 500 հազ. դրամ աշխատավարձով):

Հետևաբար, ֆաբրիկայի մեկնարկի պահին համապատասխան աղբյուրներից համալրված միջոցները հաշվեկշռում կարտացոլվեն հետևյալ կերպ (տես աղյուսակ 2.2) .

Աղյուսակ 2.2

**ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ**  
(ֆաբրիկայի մեկնարկի պահին)  
առ 1-ը հունվարի



Տնտեսական միջոցներ	Գումար	Միջոցների աղբյուրներ	Գումար
Հիմնական միջոցներ	175 000	Կապիտալ (20 000 հատ բաժնետոմս)	200 000
Դեբիտորական պարտք վաճառքի գծով	6 000	Կրեդիտորական պարտք գնումների գծով	190 000
Հաշվարկային հաշիվ	10 000	Կրեդիտորական պարտք բյուջեին	6 000
Դրամարկղ	200 000	Կարճաժամկետ վարկեր	10 000
Նյութեր	15 000	Պարտավորություններ անձնակազմին	4 000
Անավարտ արտադրություն	4 000		
<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ</b>	<b>410 000</b>	<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ</b>	<b>410 000</b>

## 2.4. ՀԱՇՎԵԿՇՈՎՅԻՆ ՓՈՓՈԽՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԴԱՍԱԿԱՐԳՈՒՄԸ

Սերտորեն փոխկապակցված մատակարարման, արտադրության և իրացման գործընթացները, պարբերաբար հաջորդելով և լրացնելով միմյանց, ձևավորում են կազմակերպությունների տնտեսական գործունեությունը: Տվյալ գործունեության որևէ տարր ժամանակի կոնկրետ պահին, առանձին վերցված, հանդես է գալիս որպես **տնտեսական գործառնություն:**

Յուրաքանչյուր տնտեսական գործառնություն մանրամասնորեն ուսումնասիրվում է հաշվապահության կողմից, կարևորելով բովանդակության լիարժեք ընկալումը, կատարման ժամկետը, ինչպես նաև դրամական հետևանքի (գումարի) նշումը: Գործառնությունների հետևանքով փոխվում է հաշվապահական հաշվեկշռում արտացոլված հոդվածների ինչպես կազմը, այնպես էլ՝ կառուցվածքը: Այդ փոփոխությունները հանդես են գալիս չորս խմբով.

**I. Ակտիվային փոփոխություններ,** երբ գործառնության հետևանքով միևնույն գումարով ավելանում և նվազում են հաշվեկշռի ակտիվի երկու հոդվածներ: Այսպես, ձեռնարկության դրամարկղից հաշվարկային հաշիվ է փոխանցվել բաժնետոմսերի վաճառքից հասույթը 195 000 միավորով: Այս գործառնությամբ, միևնույն գումարով ավելացել է հաշվեկշռի «Հաշվարկային հաշիվ» հոդվածը և միաժամանակ նվազել «Դրամարկղ» հոդվածը (տես աղյուսակ 2.3):

**II. Պասիվային փոփոխություններ,** երբ գործառնության հետևանքով միևնույն գումարով ավելանում և նվազում են հաշվեկշռի պասիվի երկու հոդվածներ: Այսպես, բյուջե փոխանցելու նպատակով բանվորների աշխատավարձից կատարվել է 500 միավորով եկամտահարկի պահում: Այս գործառնության հետևանքով ավելացել է կազմակերպության պարտավորությունը բյուջեի նկատմամբ՝ փոփոխելով «Կրեդիտորական պարտք բյուջեին» հոդվածը և միաժամանակ նույն գումարով նվազել աշխատավորության նկատմամբ ունեցած պարտքի մնացորդը ներկայացնող «Պարտավորություններ անձնակազմին» պասիվային հոդվածը:

**III. Ակտիվապասիվային փոփոխություններ՝ ավելացումով,** երբ գործառնության հետևանքով միևնույն գումարով ավելանում են ինչպես հաշվեկշռի ակտիվի, այնպես էլ պասիվի մեկական հոդվածներ: Այսպես, մատակարարներից ստացվել են 2 000 միավորի նյութեր, որի հետևանքով նույն գումարով ավելացել են ակտիվային «Նյութեր» և պասիվային «Առևտրական կրեդիտորական պարտք» հոդվածները:

**IV. Ակտիվապասիվային փոփոխություններ՝ նվազեցումով,** երբ գործառնության հետևանքով միևնույն գումարով նվազում են ինչպես հաշվեկշռի ակտիվի, այնպես էլ պասիվի մեկական հոդված: Այսպես, եթե 4 000 միավորով մարվել են ձեռնարկության պարտավորությունները բյուջեի նկատմամբ, ապա միևնույն գումարով նվազել են ակտիվի «Հաշվարկային հաշիվ» և պասիվի «Կրեդիտորական պարտք բյուջեին» հոդվածները:

### ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Գործառնությունների հետևանքով փոխվում է հաշվապահական հաշվեկշռում արտացոլված հոդվածների ինչպես կազմը, այնպես էլ՝ կառուցվածքը: Այդ փոփոխությունները հանդես են գալիս չորս խմբով. ակտիվային, պասիվային, ակտիվապասիվային ավելացումով և նվազեցումով:



**ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ**  
(գործառնություններով պայմանավորված հողվածային չորս տիպի փոփոխումներ)

Տնտեսական միջոցներ	Գումար	Միջոցների աղբյուրներ	Գումար
Հիմնական միջոցներ	175 000	Կապիտալ (20000 հատ բաժնետոմս)	200 000
Ոչ նյութական ակտիվներ	6 000	Կրեդիտորական պարտք	190 000 (III) +2 000
Հաշվարկային հաշիվ	10 000 (I)+195 000 (IV) – 4 000	Կրեդիտորական պարտք բյուջեին	6 000 (II) +500 (IV) -4 000
Դրամարկղ	200 000 (I)–195 000	Կարճաժամկետ վարկեր	10 000
Նյութեր	15 000 (III) +2 000	Պարտավորություններ անձնակազմին	4 000 (II) -500
Անավարտ արտադրություն	4 000		
<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ</b>	<b>408 000</b>	<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ</b>	<b>408 000</b>

Այսպիսով, տեղի ունեցող չորս տիպի փոփոխությունների շնորհիվ կատարվում է հաշվեկշռի հանրագումարների երկկողմանի համարժեքության թվաբանական ապահովում: Եթե ակտիվային ու պասիվային փոփոխությունների դեպքում այդ հանրագումարներն անփոփոխ են մնում, ապա ակտիվապասիվային փոփոխություններով դրանք աճում կամ նվազում են միևնույն գումարով, որով ապահովում է հաշվեկշռի երկու մասերի գումարային ամփոփ համարժեքությունը (տես աղյուսակ 2.3):

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշիվներում կատարվում է տնտեսական միջոցներում ու աղբյուրներում տեղ գտած փոփոխությունների խմբավորում և ամփոփում:



**2.5. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՆԵՐԻ ԷՈՒԹՅՈՒՆԸ**

Հաշվապահական հաշվեկշռով ներկայացվում են ընդհանրացված տվյալներ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ձեռնարկության միջոցների և դրանց աղբյուրների մնացորդների վերաբերյալ: Ուստի դժվարանում է տվյալ ժամանակահատվածում տեղի ունեցած բազմաքանակ գործառնություններից յուրաքանչյուրի անհատականորեն արտացոլումը հաշվեկշռում: Այդ դեպքում, ցանկացած գործառնության ձևակերպում զուգորդվում է նոր հաշվեկշռի բացմամբ, որը չափազանց աշխատատար է և անիմաստ:

Մյուս կողմից, հաշվապահական համակարգում խնդիր է ծագում վերահսկելու տնտեսական միջոցների ու աղբյուրների շարժն ու մնացորդները ոչ միայն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, այլև ընթացքում: Դրա հետ միասին, անհրաժեշտ է դառնում նաև միջոցների հաշվառումը վարել ոչ միայն դրամական, այլև բնաիրային չափիչներով: Այս խնդիրների լուծման նպատակով հաշվապահական հաշվառման համակարգում կիրառվում են **հաշիվներ**:

Հաշվային համակարգը տնտեսավարման հետևանքով ձեռնարկության միջոցների և առաջացման աղբյուրների փոփոխությունների արտացոլման, խմբավոր-



Ինչպիսին է հաշիվներում գրանցումներ կատարելու կարգը, և որն է գործառնությունների հաշվեգրման սկզբունքը:

Պատասխանը. ֆայլ E e 2\_1



**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Ակտիվային հաշիվներում հաշվառում են տնտեսական միջոցներ, պասիվային հաշիվներում՝ միջոցների առաջացման աղբյուրներ, իսկ ակտիվապասիվային հաշիվներում՝ տնտեսավարման արդյունքներ:



ման ու ընթացիկ վերահսկողության եղանակ է:

Կազմակերպության միջոցների, աղբյուրների կամ տնտեսավարման հետևանքներից յուրաքանչյուր տեսակի հաշվառման համար բացվում են առանձին հաշիվներ: Այսպես, «Դրամարկղ» հաշվով հաշվառվում են ձեռնարկության կանխիկ դրամական միջոցները, «Կրեդիտորական պարտք բյուջեին» հաշվով՝ պետության նկատմամբ պարտավորությունները և այլն:

Հաշվառման համակարգում, ելնելով հաշվային օբյեկտի բնույթից, տարբերում են ակտիվային, պասիվային և ակտիվապասիվային հաշիվներ: Ակտիվային հաշիվներում հաշվառում են տնտեսական միջոցներ, պասիվային հաշիվներում՝ միջոցների առաջացման աղբյուրներ, իսկ ակտիվապասիվային հաշիվներում՝ տնտեսավարման արդյունքներ:

ԱԿՏԻՎԱՅԻՆ ՀԱՇՎ		ՊԱՍԻՎԱՅԻՆ ՀԱՇՎ	
Դրո	Կտ	Դրո	Կտ
սկզբնական մնացորդ (a)			սկզբնական մնացորդ (a)
միջոցների ավելացումներ (+)	միջոցների նվազեցումներ (-)	աղբյուրների նվազեցումներ (-)	աղբյուրների ավելացումներ (+)
դեբետային շրջանառություն (c)	կրեդիտային շրջանառություն (b)	դեբետային շրջանառություն (c)	կրեդիտային շրջանառություն (b)
վերջնական մնացորդ (d)			վերջնական մնացորդ (d)
<b>d = a + c - b</b>		<b>d = a + b - c</b>	

**Սկար 2.1 Ակտիվային և պասիվային հաշիվների կառուցվածքը**

Տնտեսական գործառնությունների հետևանքով հաշվեկշռային փոփոխությունները (նվազեցումները, ավելացումները) արձանագրվում և խմբավորվում են ընտրված երկու հաշիվների առանձին մասերում: Ընդ որում, յուրաքանչյուր հաշվի ձախ մասը կոչվում է դեբետային (**Դրո**), իսկ աջ մասը՝ կրեդիտային (**Կտ**):

Հաշիվները, որպես կանոն, ունեն սկզբնական և վերջնական մնացորդներ, որոնք համապատասխանում են հաշվեկշռի համանուն հոդվածների գումարների: Տնտեսավարման ֆինանսական հետևանքներ բացահայտող հաշիվները մնացորդներ չեն ունենում, քանի որ սպառում են իրենց ֆունկցիոնալ հատկությունները հաշվետու ժամանակաշրջանի միջակայքում:

Հաշվապահական հաշիվներում գրանցված գործառնությունների արդյունքներն ամսվա վերջին ամփոփվում են և հանրագումարներով հանդես են գալիս որպես **դեբետային** կամ **կրեդիտային շրջանառություններ** (տես նկար 2.1):





Ինչպիսին է համադրող հաշիվների գործունեության բնույթը:

Պատասխանը. ֆայլ E c 2\_2



## 2.6. ԿՐԿՆԱԿԻ ԳՐԱՆՑՄԱՆ ԵՂԱՆԱԿԻ ԷՈՒԹՅՈՒՆԸ

Հաշվապահական հաշվառում վարելիս խստագույնս պահպանվում է հաշիվներում գրանցումներ կատարելու կարգը:

**Ակտիվային հաշիվներում** գրանցումներ կատարվում են հետևյալ կարգով.

- հաշվի սկզբնական և վերջնական մնացորդները գրանցվում են դեբետային մասում,
- գործառնությունների հետևանքով տնտեսական միջոցների ավելացումները նշվում են հաշվի դեբետում, իսկ նվազեցումները՝ կրեդիտում,
- ակտիվային հաշվի վերջնական մնացորդը որոշելիս սկզբնական մնացորդին գումարվում է դեբետային շրջանառությունը և հանվում կրեդիտային շրջանառությունը (տես նկար 2.1):

**Պասիվային հաշիվներում** գրանցումները կատարվում են հակադարձ կարգով, այսինքն.

- հաշվի սկզբնական և վերջնական մնացորդները գրանցվում են կրեդիտային մասում,
- գործառնությունների հետևանքով տնտեսական միջոցների ավելացումները նշվում են հաշվի կրեդիտում, իսկ նվազեցումները՝ դեբետում,
- պասիվային հաշվի վերջնական մնացորդը որոշելիս սկզբնական մնացորդին գումարվում է կրեդիտային շրջանառությունը և հանվում դեբետային շրջանառությունը (տես նկար 2.1):

**Ակտիվապասիվային հաշիվներում** գրանցումները կարգավորվում են երկուստեք թղթակցող հաշիվների օգնությամբ:

Ցանկացած տնտեսական գործառնություն, երկակի արտացոլվելով հաշվեկշռի հողվածներում, բնականաբար իր արդյունքով գրանցվում է երկու համապատասխան հաշվապահական հաշիվներում: Այս առումով, առաջանում է տնտեսական գործառնությունների արդյունքները հաշիվներում **կրկնակի գրանցման եղանակով** արտացոլելու անհրաժեշտություն:

Կրկնակի գրանցումը գործառնությունների արդյունքները հաշիվներում արտացոլելու եղանակ է, որով յուրաքանչյուր գործառնություն միևնույն գումարով արտացոլվում է մեկ հաշվի դեբետում և մեկ այլ հաշվի կրեդիտում:

Տնտեսական գործառնության արդյունքը հաշիվներում կրկնակի գրանցման օգնությամբ արձանագրելու նպատակով կազմվում է հաշվային թղթակցություն, որը ցույց է տալիս, թե կոնկրետ որ հաշվի դեբետում և որի կրեդիտում է արտացոլվելու տվյալ գործառնության արդյունքը: Հաշվային թղթակցությունը ներկայացվում է հետևյալ տեսքով.

*Դտ - (դեբետագրվող հաշվի անվանումը) գործառնության*

*Կտ - (կրեդիտագրվող հաշվի անվանումը) գումարը*

Այսպես, եթե մատակարարներից ստացվել և ձեռնարկության պահեստ են մուտքագրվել 5 000 միավորով նյութեր, ապա տվյալ գործառնությանը համապատասխան կկազմվի հաշվային թղթակցություն.

*Դտ «Նյութեր»..... 5 000*

*Կտ «Առևտրական կրեդիտորական պարտք» .....5 000*

որով 5 000 միավորը կգրանցվի ինչպես «Նյութեր» հաշվի դեբետում, այնպես էլ «Առևտրական կրեդիտորական պարտք» հաշվի կրեդիտում:

**ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՀԱՇՎՎՆԵՐ**

ԱԿՏԻՎՆԵՐ = ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ + ԿԱՊԻՏԱԼ

ԱԿՏԻՎՆԵՐ		=		ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ		+		ԿԱՊԻՏԱԼ	
Դր	Կտ			Դր	Կտ	Դր	Կտ	Դր	Կտ
ավելացումներ (+)	նվազեցումներ (-)			նվազեցումներ (-)	ավելացումներ (+)	նվազեցումներ (-)	ավելացումներ (+)		

**ՖԻՆԱՆՍԱԳԵՏԵՎԱՆՔԱՅԻՆ ՀԱՇՎՎՆԵՐ**

ԵԿԱՄՈՒՏՆԵՐ - ԾԱԽՍԵՐ = Շահույթ (վնաս)

ԵԿԱՄՈՒՏՆԵՐ		-		ԾԱԽՍԵՐ		=		Շահույթ (վնաս)	
Դր	Կտ			Դր	Կտ			Դր	Կտ
դուրս գրումներ (-)	ավելացումներ (+)			ավելացումներ (+)	դուրս գրումներ (-)			նվազեցումներ (-)	ավելացումներ (+)

Նկար 2.2 Հաշիվների հաշվեկշռային փոխկապակցումը

- Այսպիսով, հաշվապահական հաշվի **դեբետագրումն** արձանագրում է.
- ⇒ *ակտիվներ հաշվառող հաշվի ավելացում,*
  - ⇒ *պարտավորություններ հաշվառող հաշվի նվազեցում,*
  - ⇒ *սեփական կապիտալ հաշվառող հաշվի նվազեցում,*
  - ⇒ *եկամուտների դուրս գրում,*
  - ⇒ *ծախսերի ավելացում:*

- Իսկ հաշվապահական հաշվի **կրեդիտագրումն** արձանագրում է.
- ⇒ *ակտիվներ հաշվառող հաշվի նվազեցում,*
  - ⇒ *պարտավորություններ հաշվառող հաշվի ավելացում,*
  - ⇒ *սեփական կապիտալ հաշվառող հաշվի ավելացում,*
  - ⇒ *ծախսերի դուրս գրում,*
  - ⇒ *եկամուտների ավելացում:*

Հիմնվելով հաշիվներում կատարվող գրանցումների կարգի վրա՝ ներկայացնենք հաշվապահական հաշվեկշռի հողվածների կապը ըստ ակտիվների, պարտավորությունների, կապիտալի եկամուտների ու ծախսերի փոփոխումների (տես նկար 2.2): Հարկ է նկատել, որ եկամուտների և ծախսերի համադրումով ստացվող շահույթը հաշվեկշռում ավելացնում է կապիտալը, իսկ նույն համադրմամբ ստացվող վնասով տեղի է ունենում կապիտալի նվազում:

## 2.7. ՀԱՇՎԱՅԻՆ ԹՂԹԱԿՑՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ ԿԱԶՄԵԼՈՒ ԿԱՐԳԸ

Հաշվային թղթակցություններ կազմելիս օգտվում են հետևյալ հաջորդական չորս քայլերից.

**Առաջին քայլ.** տնտեսական գործառնության բովանդակության հիման վրա որոշվում են այն երկու հաշիվները, որոնցում տեղի են ունեցել փոփոխությունները,

**Երկրորդ քայլ.** որոշվում է ընտրված հաշիվների բնույթը, այսինքն դրանց ակտիվային կամ պասիվային բնույթը,

**Երրորդ քայլ.** պարզվում է գործառնության հետևանքով յուրաքանչյուր հաշվում տեղի ունեցած փոփոխության բնույթը, այսինքն ավելացումը կամ նվազումը,

**Չորրորդ քայլ.** հաշիվներում գրանցումներ կատարելու կարգից օգտվելով, որոշվում է, թե որ հաշվի դեբետում և որի կրեդիտում է գրանցվում գործառնության արդյունքը, որի հիման վրա կազմվում է հաշվային թղթակցություն:

Օգտվելով վերոհիշյալ քայլերից և հաշվապահական հաշիվների պլանից, ներկայացնենք մի շարք տնտեսական գործառնությունների հաշվային թղթակցությունները:

**Գործառնություն առաջին.** թողարկված արտադրանքի դիմաց բանվորներին հաշվարկվել է 17 000 դրամի աշխատավարձ,

1. թղթակցող են «Ուղղակի ծախսումներ աշխատանքի վճարման գծով» և «Պարտավորություններ անձնակազմին» հաշիվները,
2. «Ուղղակի ծախսումներ աշխատանքի վճարման գծով»-ը ակտիվային հաշիվ է, իսկ «Պարտավորություններ անձնակազմին»-ը՝ պասիվային,
3. «Ուղղակի ծախսումներ աշխատանքի վճարման գծով»-ում տեղի է ունեցել ավելացում: Ավելացել է նաև ձեռնարկության պարտքը աշխատավորներին, այսինքն՝ «Պարտավորություններ անձնակազմին» հաշիվը,
4. «Ուղղակի ծախսումներ աշխատանքի վճարման գծով» ակտիվային հաշիվը դեբետագրվում է, իսկ «Պարտավորություններ անձնակազմին» պասիվային հաշիվը կրեդիտագրվում: Այսինքն գործառնությանը համապատասխան կներկայացվի հաշվային թղթակցություն.

*Դո «Աշխատանքային ծախսումներ».....17 000*

*Կտ«Պարտավորություններ անձնակազմին».....17 000*

**Գործառնություն երկրորդ.** դրամարկղից վճարվել է 13 000 դրամ՝ ձեռք բերված նյութերի դիմաց.

1. թղթակցող են «Դրամարկղ» և «Նյութեր» հաշիվները,
2. ինչպես «Նյութեր», այնպես էլ «Դրամարկղ» հաշիվներն ակտիվային են,
3. եթե «Նյութեր» հաշվում տեղի է ունեցել ավելացում, ապա «Դրամարկղ» հաշիվը նվազել է,
4. հետևաբար, «Նյութեր» հաշիվը կդեբետագրվի, իսկ «Դրամարկղ»-ը՝ կկրեդիտագրվի հետևյալ հաշվային թղթակցությամբ.



Ինչպիսին է կարգավորող հաշիվների գործունեության մեխանիզմը:

Պատասխանը. ֆայլ E c 2\_4



*Դո «Նյութեր».....13 000*  
*Կտ «Դրամարկղ»..... 13 000*

**Գործառնություն Երրորդ.** արտադրանքի թողարկման նպատակով ծախսվել են 13 000 դրամի նյութեր,

1. թղթակցող են «Ուղղակի նյութական ծախսումներ» և «Նյութեր» հաշիվները,
2. ինչպես «Նյութեր», այնպես էլ «Ուղղակի նյութական ծախսումներ» հաշիվները ակտիվային են,
3. եթե «Նյութեր» հաշվում տեղի է ունեցել նվազեցում, ապա «Ուղղակի նյութական ծախսումներ» հաշիվը ավելացել է,
4. հետևաբար, «Նյութեր» հաշիվը կրեդիտագրվի, իսկ «Ուղղակի նյութական ծախսումներ»-ը՝ կդեբետագրվի հետևյալ հաշվային թղթակցությամբ.

*Դո «Ուղղակի նյութական ծախսումներ».....13 000*  
*Կտ «Նյութեր»..... 13 000*

**Գործառնություն չորրորդ.** արտադրությունից պահեստ է մուտքագրվել 33 000 դրամի պատրաստի արտադրանք, ներառելով 13 000 դրամի նյութական ծախսումներ և 20 000 դրամի աշխատանքային ծախսումներ:

1. թղթակցող են «Ծախսումներ» և «Արտադրանք» հաշիվները:
2. ինչպես «Ծախսումներ», այնպես էլ «Պատրաստի արտադրանք» հաշիվները ակտիվային են,
3. եթե «Ծախսումներ»-ում կատարվել է նվազեցում, ապա «Պատրաստի արտադրանք»-ը ավելացել է,
4. հետևաբար, «Ծախսումներ» հաշիվը կկրեդիտագրվի, իսկ «Պատրաստի արտադրանք» հաշիվը կդեբետագրվի՝ հետևյալ թղթակցությամբ

*Դո «Պատրաստի արտադրանք»..... 33 000*  
*Կտ «Նյութական ծախսումներ» .....13 000*  
*Կտ «Աշխատանքային ծախսումներ» .....20 000*

**Գործառնություն հինգերորդ.** պահեստից դուրս է գրվել իրացված արտադրանքը 31 000 դրամ փաստացի ինքնարժեքով.

1. թղթակցող են «Վաճառված արտադրանքի ինքնարժեք» և «Պատրաստի արտադրանք» հաշիվները,
2. «Վաճառված արտադրանքի ինքնարժեք» և «Պատրաստի արտադրանք» հաշիվները ակտիվային են,
3. «Պատրաստի արտադրանք» հաշվում տեղի է ունեցել նվազեցում, իսկ «Վաճառված արտադրանքի ինքնարժեք» հաշվում՝ ավելացում,
4. հետևաբար, «Պատրաստի արտադրանք» հաշիվը կրեդիտագրվում է, իսկ «Վաճառված արտադրանքի ինքնարժեք» հաշիվը դեբետագրվում հետևյալ թղթակցությամբ.

*Դո «Վաճառված արտադրանքի ինքնարժեք».....31 000*  
*Կտ «Պատրաստի արտադրանք» .....31 000*

**Գործառնություն վեցերորդ.** ձեռնարկության դրամարկղ է մուտքագրվել իրացված արտադրանքի հասույթը՝ 42 000 դրամ արժեքով.

1. թղթակցող են «Իրացումից հասույթ» և «Դրամարկղ» հաշիվները,

2. «Իրացումից հասույթ»-ը պասիվային է, իսկ «Դրամարկղ» հաշիվը՝ ակտիվային,
3. «Դրամարկղ» և «Իրացումից հասույթ» հաշիվներում կատարվել է ավելացում,
4. հետևաբար «Դրամարկղ» հաշիվը կդեբետագրվի, իսկ «Իրացումից հասույթ» հաշիվը կկրեդիտագրվի հետևյալ թղթակցությամբ.

*Դո «Դրամարկղ».....42 000*

*Կտ «Իրացումից հասույթ» ..... 42 000*

**Գործառնություն լուծեցող.** ձևակերպվել է իրացված արտադրանքի ինքնարժեքի վերագրումը ֆինանսական արդյունքին.

1. թղթակցող են «Ֆինանսական արդյունք» և «Վաճառված արտադրանքի ինքնարժեք» հաշիվները,
2. «Վաճառված արտադրանքի ինքնարժեք»-ը ակտիվային է, իսկ «Ֆինանսական արդյունք» - ը՝ համադրող (ակտիվապասիվային),
3. «Վաճառված արտադրանքի ինքնարժեք» հաշիվը ակտիվային է և նրանում կատարվել է նվազեցում, իսկ «Ֆինանսական արդյունք» հաշվում փոփոխությունը կարգավորվել է իր թղթակցող հաշվով,
4. հետևաբար, «Վաճառված արտադրանքի ինքնարժեք» հաշիվը կկրեդիտագրվի, որով էլ կպայմանավորվի «Ֆինանսական արդյունքի» դեբետագրումը

*Դո «Ֆինանսական արդյունք».....31 000*

*Կտ «Վաճառված արտադրանքի ինքնարժեք»..... 31 000*

**Գործառնություն ուծեցող.** ձևակերպվել է արտադրանքի իրացումից հասույթի վերագրումը ֆինանսական արդյունքին.

1. թղթակցող են «Ֆինանսական արդյունք» և «Հասույթ իրացումից» հաշիվները,
2. «Հասույթ իրացումից» - ը պասիվային է, իսկ «Ֆինանսական արդյունք» - ը՝ համադրող ,
3. «Իրացումից հասույթ» հաշվում կատարվել է նվազեցում, իսկ «Ֆինանսական արդյունք» հաշվի փոփոխությունը կարգավորվել է իր թղթակցող հաշվով,
4. հետևաբար, «Հասույթ իրացումից» հաշիվը կդեբետագրվի, որով էլ կպայմանավորվի «Ֆինանսական արդյունքի» կրեդիտագրումը.

*Դո «Իրացումից հասույթ».....42 000*

*Կտ «Ֆինանսական արդյունք».....42 000*

**Գործառնություն իննեցող.** ձևակերպվել է իրացված արտադրանքի ֆինանսական հետևանքը՝ որպես 11 000 դրամի շահույթ.

1. թղթակցող հաշիվներն են «Շահույթ»-ը և «Ֆինանսական արդյունք»-ը,
2. «Շահույթ» հաշիվը պասիվային է, իսկ «Ֆինանսական արդյունքը»-ը՝ համադրող,
3. «Շահույթ» հաշվում տեղի է ունեցել ավելացում, «Ֆինանսական արդյունք» հաշվում փոփոխությունը կարգավորվել է իր թղթակցող հաշվով,
4. հետևաբար, «Շահույթ» հաշիվը կկրեդիտագրվի, որով էլ կպայմանավորվի «Ֆինանսական արդյունք» հաշվի դեբետագրումը հետևյալ թղթակցությամբ.

*Դո «Ֆինանսական արդյունք».....11 000*  
*Կտ «Շահույթ».....11 000*

**Գործառնություն տասներորդ.** դրամարկդից վճարվել է ձեռնարկության 17 000 դրամի պարտավորությունը աշխատավարձի գծով.

1. թղթակցող հաշիվներն են «Դրամարկդ»-ը և «Պարտավորություններ անձնակազմին»,
2. «Դրամարկդ»-ը ակտիվային հաշիվ է, իսկ «Պարտավորություններ անձնակազմին»-ը` պասիվային,
3. «Դրամարկդ»-ում տեղի է ունեցել նվազեցում: Նվազել է նաև ձեռնարկության պարտքը աշխատավորներին, այսինքն «Պարտավորություններ անձնակազմին» հաշիվը,
4. «Դրամարկդ» ակտիվային հաշիվը կլրեդիտագրվի, իսկ «Պարտավորություններ անձնակազմին» պասիվային հաշիվը կդեբետագրվի հետևյալ հաշվային թղթակցությամբ.

*Դո «Պարտավորություններ անձնակազմին».....17 000*  
*Կտ«Դրամարկդ».....17 000*

## 2.8. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՆԵՐԻ ՊԼԱՆ

Հաշվային պլանը կազմակերպության կողմից իրականացվող գործառնությունների արդյունքների հաշվապահական հաշվառման մեջ գրանցման և խմբավորման սխեմա է: Գործող հաշվային պլանը մշակվել է ի կատարումն Հայաստանի Հանրապետության կառավարության` 1998 թվականի նոյեմբերի 26-ի «Հաշվապահական հաշվառման համակարգի բարեփոխումների մասին» N 740 որոշման` ելնելով Հայաստանի Հանրապետության հաշվապահական հաշվառման ստանդարտներից, հաշվի առնելով ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և կառավարման հաշվառման պահանջները:

Հաշվային պլանը հիմնված է ըստ տնտեսական բովանդակության դասակարգված հաշիվների վրա և ներառում է հաշիվների դասեր, հաշիվների խմբեր, առաջին կարգի հաշիվներ (սինթետիկ հաշիվներ) և երկրորդ կարգի հաշիվներ (ենթահաշիվներ): Հաշվային պլանը ներառում է 9 դաս.

### ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Հաշվային պլանը կազմակերպության կողմից իրականացվող գործառնությունների արդյունքների հաշվապահական հաշվառման մեջ գրանցման և խմբավորման սխեմա է:



1. Ոչ ընթացիկ ակտիվներ,
2. Ընթացիկ ակտիվներ,
3. Սեփական կապիտալ,
4. Ոչ ընթացիկ պարտավորություններ,
5. Ընթացիկ պարտավորություններ,
6. Եկամուտներ,
7. Ծախսեր,
8. Կառավարչական հաշվառման հաշիվներ,
9. Արտահաշվեկշռային հաշիվներ:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվեկշռային հաշիվները նախատեսված են կազմակերպության ակտիվների, սեփական կապիտալի և պարտավորությունների հաշվառման համար:



**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Արտահաշվեկշռային հաշիվները նախատեսված են ժամանակավորապես կազմակերպության տրամադրության կամ օգտագործման տակ գտնվող ակտիվների, պայմանական իրավունքների և պարտավորությունների առկայության և շարժի վերաբերյալ տեղեկատվության համար:

1-7 դասերն ընդգրկում են ֆինանսական հաշվառման հաշիվները, 8-րդ դասը՝ կառավարման հաշվառման և 9-րդ դասը՝ արտահաշվեկշռային հաշիվները:

Ֆինանսական հաշվառման հաշիվներն օգտագործվում են ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլման ենթակա տեղեկատվության ընդհանրացման համար: Դրանք բաժանվում են հաշվեկշռային հաշիվների (1-5 դասեր) և գործունեության արդյունքների հաշիվների (6-7 դասեր):

Հաշվեկշռային հաշիվները նախատեսված են կազմակերպության ակտիվների, սեփական կապիտալի և պարտավորությունների հաշվառման համար: Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում հաշվապահական հաշվեկշռում արտացոլվում են այս հաշիվների (դեբետային կամ կրեդիտային) մնացորդները:

Գործունեության արդյունքների հաշիվները նախատեսված են կազմակերպության եկամուտների և ծախսերի հաշվառման համար: Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում այս հաշիվների շրջանառությունը (դեբետային՝ ծախսերի գծով և կրեդիտային՝ եկամուտների գծով), սահմանված դեպքերում դրանց արդյունքը տեղափոխվում է ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն:

Կառավարչական հաշվառման հաշիվները նախատեսված են արտադրական ծախսումների և արտադրանքի (ծառայության) ինքնարժեքի վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար, որոնք օգտագործվում են միայն կազմակերպության ներքին կարիքների համար՝ կառավարչական որոշումներ ընդունելու նպատակով:

Արտահաշվեկշռային հաշիվները նախատեսված են կազմակերպությանը չպատկանող, բայց ժամանակավորապես նրա տրամադրության կամ օգտագործման տակ գտնվող ակտիվների (վարձակալված (գործառնական) հիմնական միջոցներ, պատասխանատու պահպանության, վերամշակման ընդունված ակտիվներ և այլն) պայմանական իրավունքների և պարտավորությունների առկայության և շարժի վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման, ինչպես նաև առանձին գործառնությունների վերահսկման համար:

Հաշիվների կողավորումը կառուցված է տասնորդական համակարգով, որոնց համապատասխան՝

- հաշիվների դասերը նշված են միանիշ թվով՝ 1-ից մինչև 9-ը,
- հաշիվների խմբերը նշված են երկնիշ թվով, որոնցից առաջինը ցույց է տալիս դասի ծածկագիրը, իսկ երկրորդը՝ խմբի համարը:





1. ըի որոշման կարգը (տես նկար 2.1):

Աղյուսակ 2.4

**ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ**  
(Ֆաբրիկայի մեկնարկից մեկ ամիս անց)  
առ 1-ը փետրվարի

Տնտեսական միջոցներ	սկզբնական	վերջնական	Միջոցների աղբյուրներ	սկզբնական	վերջնական
Հիմնական միջոցներ	175 000	175 000	Կապիտալ (200000 բաժնետոմս)	200 000	200 000
Ոչ նյութական ակտիվներ	6 000	6 000	Շահույթ	0	11 000
Դեբիտորական պարտքեր վաճառքի գծով	10 000	10 000	Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով	190 000	190 000
Պատրաստի արտադրանք	0	2 000	Կրեդիտորական պարտք բյուջեին	6 000	6 000
Դրամարկղ	200 000	212 000	Կարճաժամկետ վարկեր	10 000	10 000
Նյութեր	15 000	15 000	Պարտավորություններ անձնակազմին	4 000	4 000
Արտադրություն	4 000	1 000			
<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ</b>	<b>410000</b>	<b>421000</b>	<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ</b>	<b>410000</b>	<b>421000</b>

Խնդրի լուծման համար սկզբնական հաշվեկշռի հոդվածների հիման վրա բացվում են հաշվապահական հաշիվներ՝ նրանցում գրանցելով գործառնությունների հաշվային թղթակցությունները: Այնուհետև որոշվում են յուրաքանչյուր հաշվի դեբետային, կրեդիտային շրջանառություններն ու վերջնական մնացորդը (տես նկար 2.4):

Հաշիվների սկզբնական և վերջնական մնացորդների հիման վրա կազմվում է ֆաբրիկայի համեմատական հաշվեկշիռը, որն իր սկզբնական ու վերջնական մնացորդներով ամփոփում է հաշվային համակարգի գործունեության արդյունքները հաշվետու ժամանակաշրջանի «մեկնարկից - ավարտ» կտրվածքով (տես աղյուսակ 2.4):

<b>111 Հիմնական միջոցներ</b>	
<u>մն. 175 000</u>	
<u>շրջ. 0</u>	<u>շրջ. 0</u>
մն. 175 000	

<b>131 Ոչ նյութական ակտիվներ</b>	
<u>մն. 6 000</u>	
<u>շրջ. 0</u>	<u>շրջ. 0</u>
մն. 6 000	

<b>221 Դեբիտորական պարտք</b>	
<u>մն. 10 000</u>	
<u>շրջ. 0</u>	<u>շրջ. 0</u>
մն. 10 000	

<b>251 Դրամարկո</b>	
<u>մն. 200 000</u>	<u>2) 13 000</u>
<u>6) 42 000</u>	<u>10) 17 000</u>
<u>շրջ. 42 000</u>	<u>շրջ. 30 000</u>
մն. 212 000	

<b>211 Նյութեր</b>	
<u>մն. 15 000</u>	
<u>2) 13 000</u>	<u>3) 13 000</u>
<u>շրջ. 13 000</u>	<u>շրջ. 13 000</u>
մն. 15 000	

<b>8111 Նյութական ծախսումներ</b>	
<u>մն. 500</u>	<u>4) 13 000</u>
<u>3) 13 000</u>	
<u>շրջ. 13 000</u>	<u>շրջ. 13 000</u>
մն. 500	

<b>215 Պատրաստի արտադրանք</b>	
<u>4) 33 000</u>	<u>5) 31 000</u>
<u>շրջ. 33 000</u>	<u>շրջ. 31 000</u>
մն. 2 000	

<b>8112 Աշխատանքային ծախսումներ</b>	
<u>մն. 3 500</u>	
<u>1) 17 000</u>	<u>4) 20 000</u>
<u>շրջ. 17 000</u>	<u>շրջ. 20 000</u>
մն. 500	

<b>311 Կապիտալ</b>	
	<u>մն. 200 000</u>
<u>շրջ. 0</u>	<u>շրջ. 0</u>
	մն. 200 000

<b>521 Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով</b>	
	<u>մն. 190 000</u>
<u>շրջ. 0</u>	<u>շրջ. 0</u>
	մն. 190 000

<b>524 Պարտավորություններ բյուջեին</b>	
	<u>մն. 6 000</u>
<u>շրջ. 0</u>	<u>շրջ. 0</u>
	մն. 6 000

<b>527 Պարտավորություններ անձնակազմին</b>	
<u>10) 17 000</u>	<u>մն. 4 000</u>
<u>շրջ. 17 000</u>	<u>1) 17 000</u>
	<u>շրջ. 17 000</u>
	մն. 4 000

343 Շահույթ		511 Կարճաժամկետ վարկեր	
	9) 11 000		մն. 10 000
շրջ. 0	շրջ. 11 000	շրջ. 0	շրջ. 10 000
	մն. 11 000		մն. 10 000

331 «Ֆինանսական արդյունք»		711 Իրացված արտադրանքի հնքնադժեք	
7) 31 000	8) 42 000	5) 31 000	7) 31 000
9) 11 000			
շրջ. 42 000	շրջ. 42 000	շրջ. 31 000	շրջ. 31 000
	0	0	

611 Իրացումից հասույթ	
8) 42 000	6) 42 000
շրջ. 42 000	շրջ. 42 000
	0

Նկար 2.4 Հաշվետու ամսում ֆաբրիկայի միջոցների շարժի արտացոլումը հաշվապահական հաշիվներում

Հաշվային համակարգի գործունեության մեխանիզմի արդյունքները ներկայացնենք ֆաբրիկայի «Դրամարկդ» հաշվի օրինակով (տես նկար 2.4): Եթե հաշվի սկզբնական մնացորդը կազմել է 200 000 դրամ, ապա հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում այն ավելանալով՝ դարձել է 212 000 դրամ: Հաշվի կրեդիտային շրջանառությունը վկայում է համապատասխանաբար 13 000 և 17 000 դրամով նյութական ու աշխատանքային ծախսերի փոխհատուցման շնորհիվ դրամարկդի նվազման մասին: Իսկ 42 000 դրամով դեբետային շրջանառությունը պայմանավորվել է 11 000-ով շահույթի ավելացմամբ, 4 000 – ով անավարտ արտադրանքի ակտիվ արտադրության ոլորտ լրացուցիչ ընդգրկմամբ, ինչպես նաև իրացման ծավալից 2 000 դրամի պատրաստի արտադրանքի կրճատմամբ:

Հետևաբար, հաշվային համակարգում հաշվետու ամսվա դրամական պտույտի արդյունքների հաշվեկշռային ամփոփումը կներկայացվի դրամական հոսքերի հետևյալ հաշվետվությամբ.

Դրամարկդի սկզբնական մնացորդ.	200 000
ավելացում ի հաշիվ	
. թողարկման ծախսերի հետզման	+30 000
. արտադրանքի իրացումից շահույթի	+11 000
. արտադրությունում սկզբնական անավարտ արտադրանքի ընդգրկման	+4 000

նվազեցում ի հաշիվ

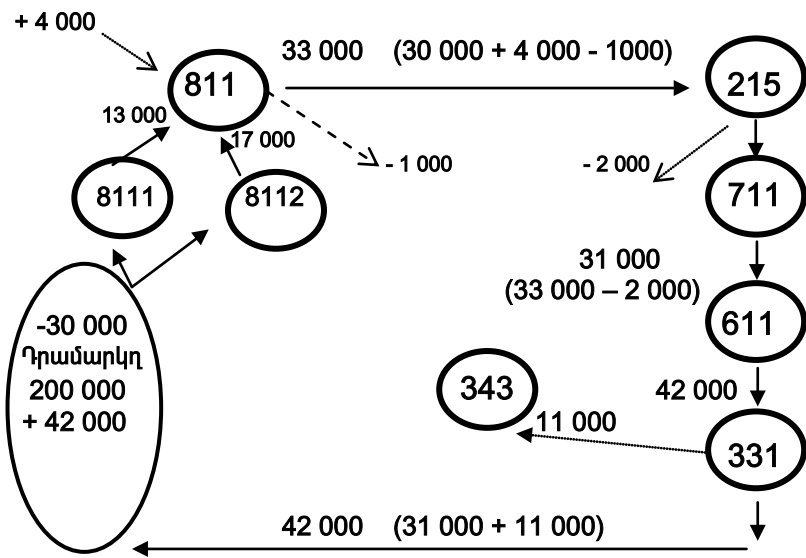
. թողարկման ծախսերի փոխհատուցման	- 30 000
. պատրաստի արտադրանքի կուտակման	- 2 000
. վերջնական անավարտ արտադրանքի ձևավորման	- 1 000

Դրամարկղի վերջնական մնացորդ 212 000

Այսպիսով, ներկայացված հաշվեկշռային կապի ցուցանիշները լիովին համապատասխանում են «Դրամարկղ» հաշվի սկզբնական ու վերջնական, ինչպես նաև հաշվետու ամսվա դեբետային ու կրեդիտային շրջանառությունների հետ (տես նկար 2.5), որը վկայում է հաշվային համակարգի գործունեության արդյունքների հավաստիության մասին:

Բացի այդ, հաշվետու ժամանակաշրջանում, հաշվային համակարգի գործունեության արդյունքների հավաստիության մասին են խոսում նաև 331 «Ֆինանսական արդյունք», 611 «Արտադրանքի իրացումից հասույթ», 711 «Իրացված արտադրանքի ինքնարժեք» հաշիվներում մնացորդների բացակայությունը (տես նկար 2.5): Նշված հաշիվներում մնացորդների առկայությունը կահագանգեր արտադրանքի վաճառքի ֆինանսական հետևանքի գնահատման և հաշվառման անճշտությունների մասին:

Նկար 2.4 – ում նշագծված 8111 «Ուղղակի նյութական ծախսումներ» և 8112 «Ուղղակի աշխատանքային ծախսումներ» գործվելով միայն ներտնտեսական կարիքների համար՝ չեն ենթարկվում հրապարակման:



Նկար 2.5 Հաշվետու ամսում դրամական միջոցների պտույտը հաշվային համակարգում

## 2.9. ՄԻՋԱՆԿՅԱԼ ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ

Հաշվառման պարբերաշրջանը կարող է ընդգրկել նաև միջանկյալ (փորձնական) հաշվեկշիռը, որը փաստորեն ամփոփում է օգտագործված բոլոր հաշիվների վերջնական մնացորդները և սահմանում փոխկապակցվածությունը հետևյալ սխեմայով.

*հաշիվներ → ֆինանսական արդյունքներ → հաշվեկշիռ*

Միջանկյալ հաշվեկշիռը բաղկացած է չորս բաժիններից (տես աղյուսակ 2.5): Առաջին բաժնով ներկայացվում են հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ հաշվապահական հաշիվների վերջնական մնացորդները: Երկրորդ բաժնում գրանցում են մնացորդների ճշտումները՝ կապված ակտիվների ու պասիվների վերագնահատումների կամ հաշվառման մեջ հայտնաբերված սխալների ճշգրտումների հետ: Երրորդ բաժինը հանդես է գալիս որպես ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություն, իսկ չորրորդ բաժինը՝ վերջնական հաշվեկշիռ:

Միջանկյալ հաշվեկշիռի կիրառումը մի շարք նպատակներ է հետապնդում, որոնցից կարևորագույններն են հանդիսանում.

**ա) ստուգողական նշանակությունը**, երբ առաջին բաժնով ներկայացվող հաշիվների դեբետային ու կրեդիտային մնացորդների անհամապատասխանությունը խոսում է հաշվային աշխատանքներում տեղ գտած սխալների մասին,

**բ) հաշվային մնացորդների ճշտման նշանակությունը**, երբ մնացորդների որոշումից և գրանցումից հետո անհարժեշտ է դառնում նորից վերջիններիս վերանայման՝ կապված ճշգրտումների հետ,

**գ) ֆինանսական հետևանքների հաշվետվության տեղեկատվության ներկայացման նշանակությունը**, երբ երրորդ բաժնում ներկայացվող եկամուտների ու ծախսերի համադրումով որոշվում է զուտ շահույթը,

**դ) փոխկապակցություն է հաստատում** հաշիվների մնացորդների, հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հետևանքների հաշվետվության և վերջնական հաշվեկշիռի միջև:

Այսպես, ընդունենք, որ աղյուսակ 2.4 –ում ներկայացված հաշվեկշիռի կազմման ժամանակ կատարվել են հետևյալ ճշգրտումները և ձևակերպվել համապատասխան **ճշտող քրթակցություններ**.

Գույքագրումից պարզվել է, որ 600 դրամի նյութեր պահեստում փչացել են և ենթակա են դուրս գրման.

**Դտ 714 «Գործառնական այլ ծախսեր» .....500**

**Կտ 211 «Նյութեր».....500**

Դեբիտորներից ստացված 1 000 դրամը անփութության պատճառով հաշվապահությունում չի ձևակերպվել և դրամարկղ չի մուտքագրվել

**Դտ 251 «Դրամարկղ» .....1 000**

**Կտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքի գծով»..1 000**

Տվյալ ճշգրտումները կարտացույց են միջանկյալ հաշվեկշիռի երկրորդ բաժնում, իսկ շահույթի ձևավորմամբ եկամուտների ու ծախսերի դուրս գրումները՝ երրորդ բաժնում (տես աղյուսակ 2.5): Այնուհետև, ճշգրտված հիմնական հաշիվները

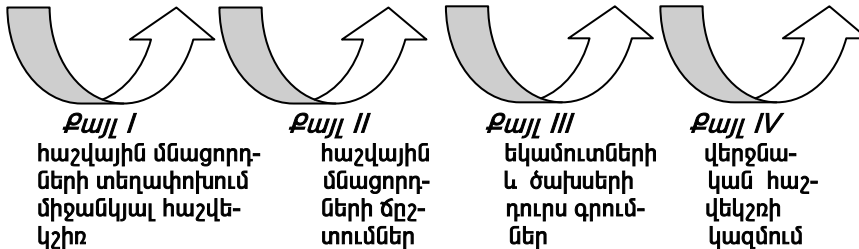
երկրորդ բաժնից և արձանագրված շահույթը երրորդ բաժնից կտեղափոխվեն չորրորդ բաժին և կներկայացվեն որպես վերջնական հաշվեկշռի մնացորդներ:

Ներկայացնենք միջանկյալ հաշվեկշռի լրացման հաջորդական քայլերը աղյուսակ 2.5-ում:

Աղյուսակ 2.5

**«Հաշիվներ- ֆինանսական հետևանքներ – հաշվեկշիռ» կապը  
առ 1-ը փետրվարի**

Հաշիվներ	Միջանկյալ հաշվեկշիռ		ճշգրտումներ		Ֆինանսական հետևանքներ		Վերջնական հաշվեկշիռ	
	Դո	Կտ			Դո	Կտ		
111	175 000						175 000	
131	6 000						6 000	
211	15 000			500			14 500	
214	1 000						1 000	
215	2 000						2 000	
221	10 000			1000			9 000	
251	212 000		1000				213 000	
311		200 000						200 000
511		10 000						10 000
521		190 000						190 000
524		6 000						6 000
527		4 000						4 000
611		42 000			42 000			
711	31 000					31 000		
714			500			500		
343						10 500		10 500
<b>Σ</b>	<b>452 000</b>	<b>452 000</b>	<b>1500</b>	<b>1500</b>	<b>42 000</b>	<b>42 000</b>	<b>420 500</b>	<b>420 500</b>



**2.10 ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՓԱՍՏԱԹՂԹԵՐ ԵՎ ՌԵԳԻՍՏՐՆԵՐ**

Հաշվապահության մեթոդի կարևորագույն տարրերից է փաստաթղթավորումը: Հաշվառման համակարգում օգտագործվող տեղեկատվության աղբյուրներն են հանդիսանում տնտեսական գործարքների հիման վրա կազմված **փաստաթղթերը**, որոնք տարբեր բնույթի են լինում: Օրինակ, դրամական միջոցների շարժը արտացոլվում է դրամարկղային օրդերներով, հաշիվ ֆակտուրաներով, բանկային քաղվածքներով, չեկերով: Աշխատանքային և աշխատաժամանակի ծախ-

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Փաստաթղթավորումը տնտեսական գործառնությունների արդյունքների արձանագրման և ձևակերպման եղանակ է: Հաշվապահական հաշվառման գործընթացն ամբողջովին կայանում է փաստաթղթային տեղեկատվության հիմքով:



**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Միատիպ փաստաթղթերը խմբավորվում և ընդհանրացված ձևակերպվում են հաշվապահական ռեզիստրներում:



սումները ֆիքսվում են աշխատանքի կարգագրերով, տաբելային թերթիկներով, ընդունման-հանձնման արձանագրություններով և այլն:

Հաշվառման համակարգում կիրառվող փաստաթղթերը պետք է անպայման կրեն հետևյալ վավերապայմանները.

- ◆ փաստաթղթի անվանումը և կազմման ամիս - ամսաթիվը,
- ◆ փաստաթուղթն իրավական համարող ստորագրությունը, իսկ անհրաժեշտության դեպքում նաև հաստատող կնիքը,
- ◆ փաստաթղթում ներկայացված տնտեսական գործառնության արժեքային մեծությունը:

Քանի որ հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում հաշվապահությունում կուտակվում են նմանատիպ գործարքների վերաբերող բազմաքանակ փաստաթղթեր, ապա նպատակահարմար չի համարվում յուրաքանչյուր փաստաթղթի արդյունքն առանձին ձևակերպել և ներկայացնել: Հաշվային աշխատանքների տեխնիկան հեշտանում է, երբ միատիպ փաստաթղթերը խմբավորվում և ընդհանրացված ձևակերպվում են **հաշվապահական ռեզիստրներում**: Ի տարբերություն փաստաթղթերի՝ ռեզիստրներն իրավական ուժ չունեն և միայն ամփոփիչ դեր են կատարում միատիպ տնտեսական գործարքների ներկայացման գործում:

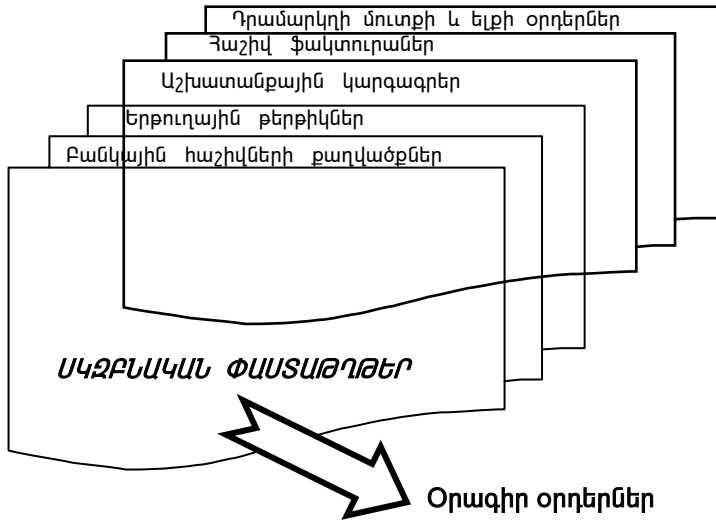
Հաշվապահական ռեզիստրներից ներկայունս գործնական կիրառում ունեն մեքենա-օրդերները կամ օրագիր- օրդերները, որոնցից յուրաքանչյուրում ժամանակագրական հերթականությամբ գրանցվում են յուրաքանչյուր հաշվի կրեդիտային գրանցումները: Այնուհետև օրդերների տեղեկատվությունն ամփոփվում է գլխավոր գրքում, որտեղ նույնպես ըստ հաշիվների բացվում են առանձին ռեզիստրներ:

Փաստորեն, գլխավոր գիրքը հավաքագրում է տվյալ հաշվին վերաբերող տարբեր օրդերներում ընդգրկված դեբետային և կրեդիտային ինֆորմացիան, դուրս բերում հաշվի վերջնական մնացորդն ու այն փոխանցում միջանկյալ կամ վերջնական հաշվեկշիռ: Ուստի հաշվապահությունում տեղեկատվական հոսքը սկզբնականից դեպի ընդհանուրը ձևավորվում է հետևյալ երթուղիով.

**փաստաթղթեր → օրդերներ → գլխավոր գիրք → հաշվային մնացորդներ**

Այսպես, պարագրաֆ 2.7-ում ներկայացված հաշվապահական թղթակցություններով 251 «Դրամարկղ» հաշվի վերջնական մնացորդի որոշման համար նախ լրացվում է այդ հաշվի համար նախատեսված օրագիր օրդերը՝ ըստ փաստաթղթերի հերթականության և գործարքների միատարրության: Այնուհետև օրդերից հաշվի կրեդիտային շրջանառությունը փոխանցվում է գլխավոր գիրք, ուր այլ օրդերներից տեղափոխվում և արձանագրվում են նաև «Դրամարկղ»-ի դեբետային գրանցումները: Որից հետո գլխավոր գրքի «Դրամարկղ» հաշվի սկզբնական մնացորդով, դեբետային ու կրեդիտային շրջանառություններով որոշված վերջնական մնացորդը տեղափոխվում է միջանկյալ կամ վերջնական հաշվեկշիռ (տես աղյուսակ 2.5):

Հետևաբար, միջանկյալ հաշվեկշիռների հաշվային մնացորդների տեղեկատվությունը ստացվում է գլխավոր գրքի համապատասխան հաշիվների վերջնական մնացորդներից



Ամսաթիվ	# հաշվի կրեդիտը՝ հետևյալ հաշիվների դեբետից				Ընդամենը
	#	#	#	#	

*Գլխավոր գիրք*

Ցու- ցա- նիշ	Դո շրջանառու- թյունը հաշիվների Կտ-ից		Կտ շրջանառ. օրագիր #	Մնացորդ	
	#	#		Դո	Կտ
մնա- ցորդ					

:



Օրագիր օրդեր # 251  
Դրամարկո

Ամսաթիվ	#251 հաշվի կրեդիտը՝ հետևյալ հաշիվների դեբետից				Ընդամենը
	# 527	# 215	#	#	
05.01	17 000				17 000
16.01		13 000			13 000
	17 000	13 000			30 000

Գլխավոր գիրք  
Դրամարկո

հաշիվ #251

Ցուցանիշ	Դր շրջանառությունը հաշիվների կտ-ից		Կտ շրջանառ. օրագիր # 251	Մնացորդ	
	# 611	#		Դր	Կտ
մնացորդ				200 000	
	42 000		30 000		
մնացորդ				212 000	

2.11 ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵԿՇՈՒ ՖՈՒՆԿՑԻԱՆԵՐԸ

Հաշվեկշիռը հաշվառման համակարգում կատարում է մի շարք կարևորագույն ֆունկցիաներ, որոնց շնորհիվ հանդես է գալիս ոչ միայն հաշվապահության, այլև տնտեսական կառավարման ուսումնասիրման կարևորագույն սուբյեկտ:

**Առաջին.** հաշվեկշիռն իր մեջ համակարգելով կիրառված բոլոր հաշիվների ամփոփ տեղեկատվությունը, ներկայացնում է կազմակերպության տնտեսական միջոցների ու դրանց աղբյուրների արժեքային մնացորդները՝ ժամանակի որևէ պահի դրությամբ: Սրանով դրսևորվում են հաշվեկշռի անալիտիկ հատկությունները՝ ձեռնարկության ֆինանսական դրության, շուկայական կայունության կամ տնտեսավարման ակտիվության գնահատման առումով:

**Երկրորդ.** հաշվեկշիռն ունի ստուգողական նշանակություն, քանի որ նրա ակտիվային ու պասիվային հանրագումարների անհամարժեքությունը վկայում է հաշվային համակարգում հաշվետու ժամանակաշրջանում տեղ գտած սխալների մասին: Այդպիսի սխալներից են հանդիսանում թերի կրկնակի գրանցումը, հաշվային ոչ ճիշտ մնացորդների որոշումը, ամփոփիչ ռեգիստրների ու հաշվեկշռի թվաբանական անճշտություններով փոխկապակցումը և այլն:

**Երրորդ.** հաշվեկշիռը համակարգում է հաշվապահական հաշվառման գործընթացը, փոխկապակցելով կիրառվող հաշիվներում ու հաշվային ռեգիստրներում

ծագած պատճառահետևանքային արդյունքները (տես նկար 2.7) : Հաշվային բուրդի փոփոխությունները հաշվեկշռում արտացոլվում են համակարգված սկզբունքով, որն էլ ապահովում է նրա ակտիվային ու պասիվային հանրագումարների համարժեքությունը:

Տնտեսական կառավարման մարտավարական որոշումներ ընդունելիս առավել կիրառելի են հաշվեկշռի անալիտիկ հատկանիշները: Այսպես, ընդունենք, որ ձեռնարկության սեփական կապիտալի և պարտավորությունների ընդհանուր մեծությունը հաշվետու ժամանակաշրջանում կազմում է 75 000 դրամ, որն իր մեջ ընդգրկում է տնտեսական գործունեության ծավալման համար անհրաժեշտ այնպիսի կարևորագույն տարրեր, ինչպիսիք են 25 000 դրամով հիմնական միջոցները, 20 000 դրամով նյութերը, 30 000 դրամական միջոցները: Այս դեպքում, ձեռնարկության սկզբնական հաշվեկշիռը հանդես է գալիս հետևյալ տեսքով (տես աղյուսակ 2.6):

Հաշվեկշռի անալիտիկ հատկանիշները ներկայացնելու նպատակով, հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ կատարենք համեմատական գնահատումներ, հաշվի առնելով այդ ընթացքում տեղի ունեցած տնտեսական գործառնությունների արդյունքները:

1. Ձևակերպվել են արտադրանքի թողարկման նպատակով կատարված 15 000 դրամի նյութական ծախսերը.

*Դո «Հիմնական արտադրություն»..... 15 000*

*Կտ «Նյութեր» ..... 15 000*

2. Ձևակերպվել է հիմնական բանվորներին հաշվարկված 10 000 դրամի աշխատավարձը.

*Դո «Հիմնական արտադրություն»..... 10 000*

*Կտ «Պարտավորություններ անձնակազմին» 10 000*

3. Ձևակերպվել է ձեռնարկության հաշվարկային հաշվից կատարած 28 000 դրամի փոխանցումը՝ գալիք ժամանակաշրջանին վերաբերող նորոգման ծախսերի համար.

*Դո «Ոչ ընթացիկ ակտիվներ հետաձգված ծախսումների գծով»..... 28 000*

*Կտ «Հաշվարկային հաշիվ»..... 28 000*

4. Արտադրությունից պահեստ է մուտքագրվել պատրաստի արտադրանք՝ 19 000 դրամ փաստացի ինքնարժեքով.

*Դո «Պատրաստի արտադրանք»..... 19 000*

*Կտ «Հիմնական արտադրություն»..... 19 000*

5. Ձևակերպվել է փաստացի ինքնարժեքով արտադրանքի իրացումը «Ա» շուկայում՝ 15 000, և «Բ» շուկայում՝ 4 000 դրամ.

*Դո «Իրացված արտադրանքի ինքնարժեք»... 19 000*

*Կտ «Պատրաստի արտադրանք»..... 19 000*

6. Ձևակերպվել է արտադրանքի իրացումից մուտքագրված հասույթը վաճառքի արժեքով՝ «Ա» շուկայից 11 000 և «Բ» շուկայից 6 000 դրամ.

*Դո «Հաշվարկային հաշիվ»..... 17 000*

*Կտ «Արտադրանքի վաճառքից հասույթ»..... 17 000*

7. Մուտքագրված հասույթը վերագրվել է իրացման ֆինանսական արդյունքին.

*Դո «Արտադրանքի վաճառքից հասույթ»... 17 000*

- Կտ «Ֆինանսական արդյունք» .....17 000*
8. Արտադրանքի ինքնարժեքը վերագրվել է իրացման ֆինանսական արդյունքին.  
*Դտ «Ֆինանսական արդյունք».....19 000*  
 Կտ «Իրացված արտադրանքի ինքնարժեք».....19 000
9. Ձևակերպվել է արտադրանքի իրացման ֆինանսական հետևանքը.  
 «Ա» շուկայում՝ որպես վնաս.  
*Դտ «Վնաս».....4 000*  
 Կտ «Ֆինանսական արդյունք».....4 000  
 «Բ» շուկայում՝ որպես շահույթ.  
*Դտ «Ֆինանսական արդյունք».....2 000*  
 Կտ «Շահույթ».....2 000
10. Կապալառու կազմակերպությանն է հաշվարկվել 45 000 դրամ՝ շինմնտաժա-  
 յին աշխատանքների առաջին փուլի ավարտման դիմաց.  
*Դտ «Ոչ ընթացիկ ակտիվներ հետաձգված ծախսերի գծով».....45 000*  
 Կտ «Կրեդիտորական պարտքեր» .....45 000

Աղյուսակ 2.6.

ՀԱՍԵՄԱՏԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ

#	Տնտեսական միջոցներ	Գումար սկզբ- վերջ- նական նական		#	Միջոցների աղբյուրներ	Գումար սկզբ- վերջ- նական նական	
A	Հիմնական միջոցներ	25 000	25 000	H	Կապիտալ	60 000	60 000
B	Նյութեր	20 000	5 000	I	Շահույթ	0	2 000
C	Հաշվարկա- յին հաշիվ	30 000	19 000	J	Կրեդի- տորներ	0	45 000
D	Հիմնական արտադրու- թյուն	0	6 000	K	Պարտք անձնակազ- մին	15 000	25 000
E	Հետաձգված ծախսեր	0	28 000	L	Երկարա- ժամկետ վարկեր	0	0
F	Անավարտ աշխատանք	0	45 000				
G	Վնաս	0	4 000				
	Հաշվեկշիռ	75 000	132000		Հաշվեկշիռ	75 000	132000

Հաշվեկշռով կազմակերպության ֆինանսական իրավիճակի գնահատումն իրականացվում է մի շարք ցուցանիշներով, որոնցից կարևորվում է ***հաշվեկշռի իրազվելիությունը***, երբ հակակշռվում են ակտիվների ու պասիվների խմբային կոնկրետ մնացորդների արժեքները, և դրանով իսկ, որոշվում ձեռնարկության հնարավորությունները տնօրինած միջոցներով ստանձնած պարտավորություն- ները փոխհատուցելիս և սեփական կապիտալի առկայությունը հիմնավորելիս:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվեկշիռը իրացվելի է, կազմակերպությունն իր տնօրինած ակտիվներով ոչ միայն փոխհատուցում է ստանձնած պարտավորությունները, այլև ապահովում է սեփական կապիտալի առկայությունը:



Հաշվեկշիռի իրացվելիությունը գնահատելիս ձեռնարկության ակտիվներն ու պասիվները համոզես են գալիս հետևյալ խմբերով.

Ակտիվներ	Պասիվներ
<b>C</b> իրացված	<b>K</b> հրատապ մարման պարտավորություններ
<b>B</b> արագ իրացվող	<b>J</b> կարճաժամկետ մարման պարտքեր
<b>A</b> դանդաղ իրացվող	<b>L</b> երկարաժամկետ մարման պարտքեր
<b>D,E,F,G</b> չիրացվող	<b>I, H</b> սեփական կապիտալ

Հաշվեկշիռը համարվում է իրացվելի, եթե ժամանակի տվյալ պահին կազմակերպությունն իր տնօրինած ակտիվներով ոչ միայն փոխհատուցում է ստանձնած պարտավորությունները, այլև ապահովում է սեփական կապիտալի առկայությունը: Այս դեպքում ակտիվների ու պասիվների հարաբերակցությունը որոշվում է հետևյալ համակարգերի սահմաններում.

Բացարձակ իրացվելի (1)                      Իրացվելի հաշվեկշիռ (2)

$$\begin{cases} C > K \\ B > J \\ A > L \\ (D+E+F+G) < H + I \end{cases} \quad \begin{cases} (C + B + A) > (K + L + J) \\ (D+E+F+G) < (H + I) \end{cases}$$

Եթե կազմակերպությունն իր ակտիվներով չի կարողանում փոխհատուցել ստանձնած պարտավորությունները և դրանով իսկ ապահովել սեփական կապիտալի առկայությունն, ապա հաշվեկշիռը գնահատվում է չիրացվող, իսկ նրա հոդվածների հարաբերակցությունը կայանում է հետևյալ համակարգի շրջանակներում.

**Չիրացվող հաշվեկշիռ (3)**

$$\begin{cases} (C + B + A) < (K + L + J) \\ (D+E+F+G) > (H + I) \end{cases}$$

Հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին ձեռնարկության հաշվեկշիռը գնահատվում է բացարձակ իրացվելի, քանի որ այն բավարարում է (1) համակարգի պահանջներին: Սակայն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին կազմակերպությունում ձևավորված չիրացվող ակտիվների՝ անավարտ արտադրության ու շինարարության, գալիք ժամանակաշրջանի ծախսերի շնորհիվ կտրուկ փոխվել է հաշվեկշռային հոդվածների հարաբերակցությունը (համակարգ 3):

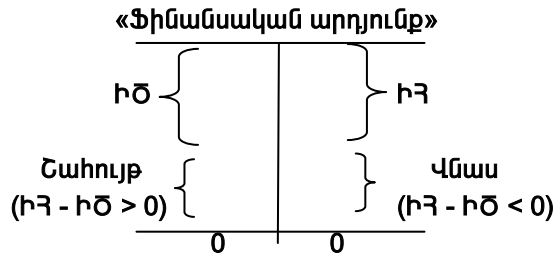
Այս դեպքում, հաշվեկշիռը գնահատվում է «չիրացվող», քանի որ պարտավորությունները գերազանցում են տնտեսության տնօրինած ակտիվներին՝ կապված ինքնօրինակ միջոցների ձևավորման հետ (D, E, F, G).

$$\begin{aligned} (25\ 000 + 5\ 000 + 19\ 000) &< 45\ 000 + 25\ 000 \\ (6\ 000 + 28\ 000 + 45\ 000) &> 60\ 000 + 2\ 000 \end{aligned}$$

## 2.12. ՀԱՇՎՎՆԵՐԻ ԳՈՐԾԱՌՆԱԿԱՆ ՖՈՒՆԿՑԻԱՆԵՐԸ

Հաշվապահական հաշվառման համակարգում հաշիվները ոչ միայն վերահսկողություն են իրականացնում տնտեսական միջոցների ու դրանց առաջացման աղբյուրների շարժի և մնացորդների վրա, այլև կատարում են մի շարք գործառնական ֆունկցիաներ: Գործառնական են համարվում համադրման, կալկուլյացիոն, հավաքիչ-բաշխիչ հաշիվները:

**Համադրման հաշիվների** օգնությամբ որոշվում են տնտեսավարման որևէ ոլորտի հետևանքները: Այսպես, «Ֆինանսական արդյունք» հաշիվը ոչ միայն վերահսկում է արտադրանքի իրացման ընթացքն, այլ որոշում է վերջինիս ֆինանսական հետևանքը (տես նկար 2.6): Այս հաշվի դեբետում արտացոլվում է իրացված արտադրանքի լրիվ ինքնարժեքը կամ ծախսերը (**ԻԾ**), իսկ կրեդիտում՝ իրացման հասույթը կամ եկամուտները (**ԻՀ**):

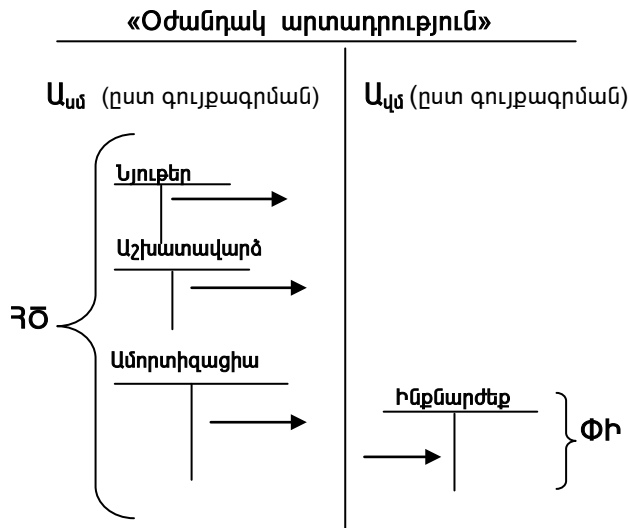


Նկար 2.6 Համադրման հաշվի գործունեության մեխանիզմը

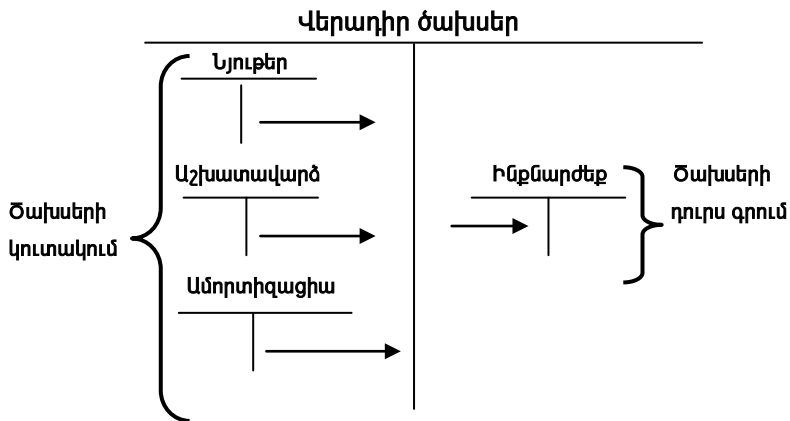
Հետևաբար, հաշվի դեբետային ու կրեդիտային մասերի համադրումով որոշվում է արտադրանքի իրացումից ստացված շահույթի կամ վնասի գումարը: Այսպես, եթե հաշվի կրեդիտային գրանցումների հանրագումարը մեծ է դեբետայինից, այսինքն արտադրանքի վաճառքի եկամուտը գերազանցում է նրա թողարկման ու առաքման ինքնարժեքին, ապա իրացման հետևանքը գնահատվում է որպես շահույթ (տես նկար 2.6): Հակառակ դեպքում այն համարվում է վնաս:

**Կալկուլյացիոն հաշիվների** օգնությամբ որոշվում է հաշվետու ամսում թողարկված արտադրանքի կամ կատարված ծառայությունների փաստացի ինքնարժեքը: Այսպես, «Օժանդակ արտադրություն» հաշիվը դեբետային մասով ներկայացնում է անավարտ ծառայությունների (արտադրանքի) սկզբնական (**Ա<sub>սժ</sub>**) մնացորդը, հաշվետու ամսվա ծախսերը (**ՀԾ**), իսկ կրեդիտով՝ կատարված ծառայությունների (թողարկված օժանդակ արտադրանքի) փաստացի ինքնարժեքը (**ՓԻ**) և վերջնական (**Ա<sub>վժ</sub>**) անավարտ արտադրանքը որը որոշվում է հետևյալ կերպ.

$$\Phi \text{Ի} = \text{Ա}_{\text{վժ}} + \text{ՀԾ} - \text{Ա}_{\text{սժ}}$$



Նկար 2.7 Կալկուլյացիոն հաշվի գործունեության մեխանիզմը



Նկար 2.8 Հավաքիչ-բաշխիչ հաշվի գործունեության մեխանիզմը

**Հավաքիչ - քաշիչ հաշիվների** օգնությամբ հաշվետու ամսվա ընթացքում հավաքվում են միատարր ծախսերը, ամփոփվելով դեբետային մասում, իսկ ամիսը վերջանալուց հետո՝ կրեդիտային մասով դուրս գրվում թողարկման ծախսերին: Այդպիսի ֆունկցիա հիմնականում իրականացնում են վերադիր ծախսումները հաշվառող հաշիվները, որոնք, բնականաբար, մնացորդ չեն ունենում (տես նկար 2.8):

**Կոնտրարային հաշիվների** օգնությամբ կատարվում է հաշվեկշռի ակտիվային կամ պասիվային հոդվածների արժեքային իրական գնահատում: Այս դեպքում հոդվածները հանդես են գալիս երկու գնահատումներով՝ իրենց սկզբնական արժեքով և իրական արժեքով: Հետևաբար, գնահատվող հիմնական հաշիվների հետ մեկտեղ կիրառվում են կոնտրարային կարգավորիչ հաշիվներ: Ընդ որում, եթե գնահատվում է ակտիվային հոդվածի իրական արժեքը, ապա հաշվային համակարգը դրան հակակշռում է կոնտրապասիվային հոդված, ինչպես օրինակ «Հիմնական միջոցներ» ակտիվային և «Հիմնական միջոցների մաշվածք» պասիվային հաշիվները:

### 2.13. ԿՐԿՆԱԿԻ ԳՐԱՆՑՄԱՆ ԵՂԱՆԱԿԻ ՖՈՒՆԿՑԻԱՆԵՐԸ

Կրկնակի գրանցման եղանակը հաշվապահական հաշվառման համակարգում կատարում է մի շարք ֆունկցիաներ, որոնցից կարևորագույններն են հանդիսանում.

**Առաջին**, տնտեսական գործառնությունների արժեքային արդյունքների հաշվեգրումը հաշիվներում, որով հաշվառվող գումարները ներառվում են հաշվապահական համակարգում: Հետևաբար, կրկնակի գրանցման եղանակը համապարփակ բնույթ է հաղորդում հաշվապահական հաշվառմանը՝ կատարելով տնտեսական տեղեկատվության արձանագրում, խմբավորում և ամփոփում մեկ համակարգի շրջանակում:

Այսպես, հաշվետու ժամանակաշրջանի ձեռնարկության ծախսերը և եկամուտները ըստ հաշիվների կազմել են համապատասխանաբար 31 000 և 42 000 միավոր (տես նկար 2.5), իսկ սկզբնական և վերջնական ակտիվների մնացորդային հանրագումարներն ըստ հաշվեկշռի՝ 410 000 և 421 000 միավոր (տես աղյուսակ 2.4): Կրկնակի գրանցման շնորհիվ, մեկ համակարգի շրջանակներում ներկայացվում են ձեռնարկության եկամուտների ու ծախսերի ձևավորմամբ ակտիվների ու պասիվների փոփոխությունները, որն արտահայտվում է հետևյալ հաշվեկշռային կապով.

$$\begin{aligned} & \text{սկզբնական եվ վերջնական հաշվեկշռային հանրագումարների տարբերություն} \\ & = \text{եկամուտ - ծախս} \\ & \text{կամ} \\ & 421\ 000 - 410\ 000 = 42\ 000 - 31\ 000 \end{aligned}$$

**Երկրորդ**, ճանաչողական նշանակությունը, երբ առանց տնտեսական բովանդակությանը ծանոթանալու հաշվային թղթակցությունում արտացոլված հաշիվների դեբետով կամ կրեդիտով պարզորոշ գաղափար է կազմվում կայացած գործարքի և դրանից բխած արժեքային հետևանքների մասին:

**Երրորդ**, այս եղանակն ունի ստուգողական նշանակություն, քանի որ գործառ-



Ինչպիսին է «հավաքիչ-քաշիչ» հաշիվների գործունեությունը:

Պատասխանը. ֆայլ E c 2\_3

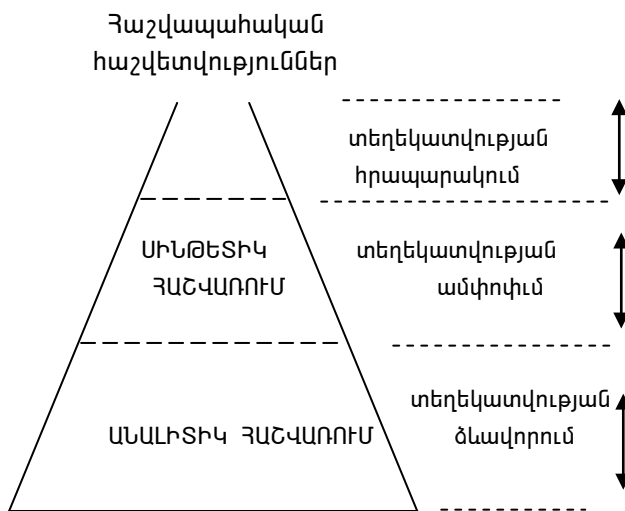


նության դրամական արդյունքը հաշիվներում կրկնակի չգրանցելու դեպքում խախտվում է հաշվապահական հաշվեկշռի ակտիվային ու պասիվային հանրագումարների համարժեքությունը:

### 2.14. ՍԻՆԹԵՏԻԿ ԵՎ ԱՆԱԼԻՏԻԿ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ

Հաշվապահությունը սկզբնապես վարվում է վերլուծական կտրվածքով, որին գործնականում անվանում են անալիտիկ հաշվառում: Անալիտիկ հաշվառման տվյալները խմբավորվում, և այնուհետև ամփոփվում են սինթետիկ հաշվապահության համակարգում: Հետևաբար, հաշվապահական հաշվառման տեղեկատվական հոսքը՝ անալիտիկ, սինթետիկ և հաշվետվական ենթահամակարգերում փոխկապակցված ներկայացվում է հետևյալ կերպ (տես նկար 2.8)

Փաստորեն, անալիտիկ հաշվառումը հանդիսանում է հաշվապահության տեղեկատվության հիմքը: Այն հաշվառման օբյեկտները ներկայացնում է ոչ միայն ըստ արժեքային մեծության, այլև ըստ վերլուծական կտրվածքի, չափման տարբեր միավորների, գտնվելու վայրի, նյութական պատասխանատուների և այլն:



**Նկար 2.8** Հաշվապահության տեղեկատվական հոսքը անալիտիկ, սինթետիկ և հաշվետվական ենթահամակարգերում

Սինթետիկ հաշվառումը ամփոփելով անալիտիկ հաշվապահության տեղեկատվությունը, այն ներկայացնում է միայն արժեքային (դրամային) կտրվածքով:

Այսպես, արտադրական կազմակերպությունում հաշվետու տարվա սկզբին պահեստավորված էր ընդամենը երկու տեսակի արտադրանք: «Ա» արտադրանքը գտնվում էր թիվ 1 պահեստում՝ 200 կգ քաշով և 4 000 դրամ գնով, իսկ «Բ» արտադրանքը գտնվում էր թիվ 2 պահեստում՝ 50 000 լիտր ծավալով և 20 դրամ գնով: Տարվա ընթացքում, կազմակերպություն Z մատակարարից մուտքագրվել է 500 կգ «Ա» արտադրանք և պահեստից առաքվել M գնորդին՝ 600 կգ: Նույն ժամանակահատվածում, կազմակերպություն R մատակարարից մուտքագրվել է 200 000 լ «Բ» արտադրանք և պահեստից T գնորդին առաքվել՝ 220 000 լ:



Կազմակերպությունում հաշվետու ժամանակաշրջանի պաշարների շարժի անալիտիկ հաշվապահությունը կներկայացվի վերլուծական կտրվածքով: Այսինքն, յուրաքանչյուր արտադրատեսակի գծով կբացվի քանակագումարային քարտ՝ ըստ արտադրանքների գտնվելու վայրի, նյութական պատասխանատուի, չափի միավորի, գնի, մատակարարի և գնորդի:

**«Ա» արտադրանքի անալիտիկ հաշվառման քանակագումարային քարտ**  
**Թիվ 1 պահեստ,** չափի միավորը՝ կգ, գինը՝ 4 000 դրամ

*նյութական պատասխանատու՝ Կարապետյան Կ*

ամսաթիվ	մատակարար	քանակ	գումար	ամսաթիվ	գնորդ	քանակ	գումար
մնացորդ		200	800 000				
10.05	Z	500	2 000 000	12.05	M	600	2 400 000
մնացորդ		100	400 000				

**«Բ» արտադրանքի անալիտիկ հաշվառման քանակագումարային քարտ**  
**Թիվ 2 պահեստ,** չափի միավորը՝ Լ, գինը՝ 20 դրամ

*նյութական պատասխանատու՝ Հայրապետյան Հ.*

ամսաթիվ	մատակարար	քանակ	գումար	ամսաթիվ	գնորդ	քանակ	գումար
մնացորդ		50 000	1 000 000				
02.05	R	200 000	4 000 000	25.05	T	220 000	4 400 000
մնացորդ		30 000	600 000				

Հաշվետու նույն ժամանակահատվածի համար, կազմակերպության արտադրանքի սինթետիկ հաշվառումը հազար դրամներով կներկայացնի միայն հետևյալ խնբավորված տեղեկատվությունը .

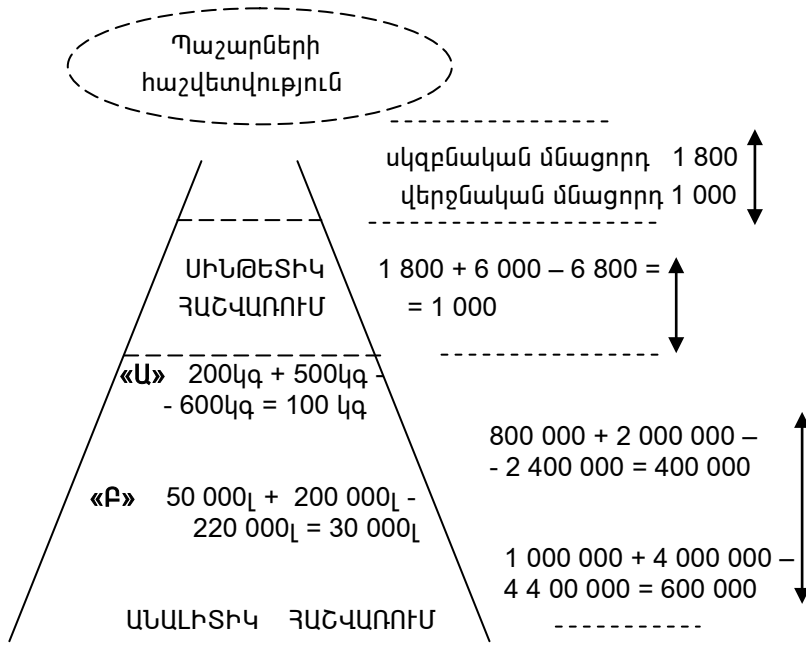
$$\text{սկզբնական մնացորդ} + \text{մուտք} - \text{ելք} = \text{վերջնական մնացորդ}$$

$$1\ 800 + 6\ 000 - 6\ 800 = 1\ 000$$

Իսկ հաշվետու ժամանակաշրջանում պաշարների հաշվետվական տեղեկատվությունը հաշվապահության ենթահամակարգում կներկայացվի առավել ամփոփ կտրվածքով.

սկզբնական մնացորդ..... 1 800 հազ. դրամ  
 վերջնական մնացորդ.....1 000 հազ. դրամ

Այսպիսով, պաշարների շարժին վերաբերող տեղեկատվությունը հաշվապահության տարբեր ենթահամակարգերում կներկայացվի այսպես.



Անալիտիկ հաշվապահությունը առավել վերլուծական լինելով, խիստ փոխկապակցված է սինթետիկ հաշվապահության հետ և լրացնում է վերջինիս:

### ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ



1. Ինչպես կբնութագրեք հաշվապահական հաշվառման առարկան (2.1):
2. Որոնք են հաշվապահության մեթոդի տարրերը (2.2):
3. Թվարկեք հաշվապահական հաշվեկշռի ակտիվային և պասիվային երեքական հոդված (2.3):
4. Ներկայացրեք հաշվեկշռում ակտիվապասիվային փոփոխություններ առաջացնող երկու գործառնություն (2.4):
5. Ինչպես են գրանցումներ կատարվում ակտիվային և պասիվային հաշիվներում (2.5):
6. Թվարկեք կրկնակի գրանցում կատարելու քայլերը (2.7):
7. Թվարկեք հաշվապահական հաշիվների պլանի հաշվային դասերը (2.7):
8. Որոնք են հաշվապահական փաստաթղթերի և ռեգիստրների տարբերակիչ հատկանիշները (2.11):
9. Թվարկեք հաշիվների գործառնական ֆունկցիաները (2.13):
10. Ինչպես է սինթետիկ հաշվառումը փոխկապակցվում անալիտիկ հաշվառման հետ (2.15):

## ԳԼՈՒԽ III ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

### Գլխի բովանդակությունը

- ընթացիկ ակտիվներ
- պաշարներ
- դեբիտորական պարտքեր



### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- հասկանալ հիմնական միջոցների հաշվառման սկզբունքները,
- տարբերակել ակտիվների ամորտիզացման եղանակները,
- ընկալել պաշարների գնահատման հաշվապահական սկզբունքները,
- որոշել պաշարների մնացորդը ըստ իրացման զուտ արժեքի,
- բնութագրել դեբիտորական պարտքերը և կատարել դրանց դասակարգում,
- հասկանալ դեբիտորական պարտքերի պահուստաֆոնդի ձևավորման և հաշվառման անհրաժեշտությունը,
- բնութագրել ֆակտորինգը՝ որպես անհուսալի պարտքերի հավաքագրման արդյունավետ միջոցի,
- հաշվառել առ հաշիվ տրված գումարները:

### 3.1. ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՄԻՋՈՑՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Հիմնական միջոցները ոչ ընթացիկ ակտիվների դասին են պատկանում և հաշվային համակարգում իրեց ծառայության ընթացքում հանդես են գալիս արժեքային մի քանի կտրվածքով՝ սկզբնական արժեքով, կուտակված մաշվածքով և վերագնահատված արժեքով:

Քանի որ հիմնական միջոցներին հատուկ է ծառայության երկարաժամկետայնությունը (մեկ տարուց ավելի), ապա օգտակար ծառայության ընթացքում դրանց արժեքը կարող է պարբերաբար փոփոխվել արդիականացման, արժեզրկման կամ շուկայական միջավայրով պայմանավորված վերագնահատման գործոններով:

Հիմնական միջոցների միավորի սկզբնական արժեքն ընդգրկում է գնման գինը, ներկրման տուրքերը և ակտիվը աշխատանքային վիճակի բերելու հետ կապված բոլոր ծախսումները: Հիմնական միջոցները ձեռք բերելիս (գնելիս) ձևակերպվում է հետևյալ հաշվային թղթակցությունը.

**Դո 111 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցներ»**  
**Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»**

Հիմնական միջոցների ամորտիզացման հաշվարկը կատարվում է մի շարք մեթոդներով: Ակտիվների մաշվածության հաշվեգրման մեթոդներից են հավասարաչափ մեթոդը, արագացված մեթոդը:

Հավասարաչափ մեթոդի կիրառման դեպքում ակտիվի արժեքի ամորտիզացիան հավասարաչափ է բաշխվում օգտակար ծառայության տարիների միջև: Օրինակ, եթե բեռնատարը ձեռք է բերվել 15 000 հազ. դրամով և ունի օգտակար ծառայության 5 տարվա ժամկետ, ապա ակտիվի տարեկան ամորտիզացիան հավասարաչափ մեթոդով կհաշվարկվի հետևյալ կերպ

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

$15\ 000 : 5 = 3\ 000$  հազ. դրամ

Հավասարաչափ (զծային) մաշվածքի կիրառման դեպքում առկա են երեք գործոններ, որոնց վրա պետք է ուշադրություն դարձնել.

- բոլոր հինգ տարիների ընթացքում մաշվածության ծախսերը հավասար են իրար,
- կուտակված մաշվածությունն աճում է աստիճանաբար,
- հաշվեկշռային արժեքն աստիճանաբար նվազում է, մինչև այն հասնում է գնահատված լուծարային արժեքին:

Հիմնական միջոցները իրեց ծառայության ընթացքում հանդես են գալիս պատմական արժեքով, կուտակված մաշվածքով և վերագնահատված արժեքով:

Մաշվածության հաշվեգրման արագացված մեթոդների դեպքում ակտիվը իր օգտագործման սկզբնական տարիներին ամորտիզացվում է առավել ինտենսիվ, որպեսզի վերջին տարիներին մաշվածքի բաժնեմասը դառնա ոչ էական: Այս մեթոդով հաշվեգրվող գումարը որոշելիս յուրաքանչյուր տարվա համար օգտագործվում է ամորտիզացման գործակից, որի հայտարարը հավասար է ակտիվի օգտակար ծառայության տարիների քանակի գումարին, իսկ համարիչը՝ ակտիվի ծառայության մնացորդային ժամանակաշրջանին (հակառակ հերթականությամբ):

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

Հիմնական միջոցները կարող են ամորտիզացվել հավասարաչափ կամ արագացված եղանակներով:

Օրինակ, բեռնատարի սպասվող օգտակար ծառայությունը տևելու է 5 տարի: Տարիների քանակի գումարը կկազմի 15,

$1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$

*Հետևաբար, ամորտիզացման գործակիցները ըստ տարիների հանդես կգան.*

$5/15, 4/15, 3/15, 2/15, 1/15$

Մաշվածքի արագացված հաշվեգրումը ըստ տարիների քանակի կկազմի.

Տարիներ	Տարեկան մաշվածություն
1-ին	$(5/15 \times 15\ 000) = 5\ 000$
2-րդ	$(4/15 \times 15\ 000) = 4\ 000$
3-րդ	$(3/15 \times 15\ 000) = 3\ 000$
4-րդ	$(2/15 \times 15\ 000) = 2\ 000$
5-րդ	$(1/15 \times 15\ 000) = 1\ 000$



Ինչպիսին է ակտիվների ամորտիզացման քաղաքականությունը:

Համաձայն այս մեթոդի, մաշվածության ամենից մեծ ծախսը գրանցվում է առաջին տարում, որը նվազում է ըստ հաջորդող տարիների: Կուտակված մաշվածությունը աճում է դանդաղ, իսկ հաշվեկշռային արժեքը, տարեկան կտրվածքով նվազում է մաշվածքագրված գումարով՝ մինչև այն հասնում է մնացորդային արժեքին:

Պատասխանը. ֆայլ E e 3\_1

Բոլոր դեպքերում, հիմնական միջոցների ամորտիզացիան կուտակվում է թիվ 112 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն» հաշվի կրեդիտում և կազմակերպության ծախսային հաշիվների դեբետում:



### 3.2 ՊԱՇԱՐՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ



Որոնք են պաշարների գնահատման FIFO կամ LIFO եղանակները:

Պատասխանը. ֆայլ E c 3\_2



Պաշարներն ի տարբերություն հիմնական միջոցների, իրենց օգտագործման պահին միանվագ սպառվում են տնտեսավարման ընթացքում և հետևաբար չունենալով կիրառման երկարաժամկետայնություն, դասվում են կազմակերպությունների ընթացիկ ակտիվների թվին: Պաշարներն ընդգրկում են հիմնական և օժանդակ նյութերը, կիսաֆաբրիկատները, անավարտ ու պատրաստի արտադրանքը, ապրանքները և այլն:

Պաշարների շարժը հաշվապահությունում հաշվառվում է փաստացի ինքնարժեքով, իսկ մնացորդն՝ իրացման զուտ արժեքի և փաստացի ինքնարժեքի նվազագույնով: Փաստացի ինքնարժեքը ներառում է ձեռք բերման և վերանշակման ծախսումներն, իսկ իրացման զուտ արժեքը պաշարների վաճառքի հասույթն է՝ առանց կոմերցիոն ծախսերի:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում միևնույն պաշարները տարբեր գներով են կազմակերպություն մուտքագրվում և հետևաբար խնդրո առարկա է դառնում մի ընդհանուր արժեքով պաշարների դուրս գրումը: Այս հարցի լուծման համար առաջարկվում է երեք մեթոդ, որոնք են՝ «Առաջին մուտք առաջին ելքը», «Վերջին մուտք առաջին ելքը», «Միջին կշռված արժեքը»:

ԱՄԱԵ բանաձևը ենթադրում է, որ պաշարների միավորները, որոնք գնվել կան արտադրվել են առաջինը, ելքագրվում են առաջինը և, հետևաբար, միավորները, որոնք մնում են պաշարներում հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, վերջին գնվածները կան արտադրվածներն են: ՎՄԱԵ բանաձևը ենթադրում է, որ պաշարների միավորները, որոնք գնվել կան արտադրվել են վերջինը, ելքագրվում են առաջինը և, հետևաբար, միավորները, որոնք մնում են պաշարներում հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, առաջինը գնվածները կան արտադրվածներն են:

Միջին կշռված արժեքի բանաձևով յուրաքանչյուր միավորի արժեքը որոշվում է հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ նույնատիպ միավորների և հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում գնված կան արտադրված նույնատիպ միավորների միջին կշռված արժեքով, ուր որպես կշիռներ են հանդես գալիս պաշարների քանակները:

Եթե ընդունենք, որ կազմակերպությունը հունիս ամսին մուտքագրել է 1050 կգ պաշար և ելքագրել 950 կգ, ապա 200 կգ սկզբնական մնացորդի առկայության և մուտքագրման տատանվող գների պայմաններում պաշարների 950 կգ ծախսը և վերջնական մնացորդը տարբեր մեթոդներով կգնահատվի (տես աղյուսակ 3.1).

**ԱՄԱԵ մեթոդ**

**ծախսը**  $200կգ \times 10 + 500կգ \times 12 + 100կգ \times 14 + 150կգ \times 15 = 11\ 650$   
**մնացորդը**  $2\ 000 + 14\ 900 - 11\ 650 = 5\ 250$

**ՎՄԱԵ մեթոդ**

**ծախսը**  $250կգ \times 18 + 200կգ \times 15 + 100կգ \times 14 + 400կգ \times 12 = 13\ 700$   
**մնացորդը**  $2\ 000 + 14\ 900 - 13\ 700 = 3\ 200$

**ԿՄ մեթոդ**

**ծախսը**  $[(2\ 000 + 14\ 900) : (200 + 1050)] \times 950կգ = 12\ 844$   
**մնացորդը**  $2\ 000 + 14\ 900 - 12\ 844 = 4\ 056$

Պաշարների ծախսի գնահատման թվարկված մեթոդներից որևէ մեկի կիրառումը

նշվում է կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունում, իսկ մեթոդի ընտրությունը կապվում է տնտեսավարման ռազմավարության հետ: Այսպես, գների աճի պայմաններում, եթե կազմակերպությունը ցանկանում է հասնել հնարավոր բարձր շահութաբերության, ապա կիրառում է պաշարների ծախսի գնահատման ԱՄԱԵ մեթոդը, որով կրճատվում է թողարկման ինքնարժեքը և աճում շահույթը: Իսկ հաշվետու տարվա հարկային բեռի թեթևացման նպատակով կազմակերպությունում կիրառվում է պաշարների ծախսի գնահատման ՎՄԱԵ մեթոդը, որով աճում են թողարկման ծախսերը:

**Աղյուսակ 3.1**

**Նյութական պաշարների քանակագումարային շարժը**

Ամսաթիվ	մուտքը			ամսվա ելքը (քանակ)	մնացորդը	
	գին	քանակ	գումար		քանակ	գումար
01.06					200	2 000
05.06	12	500	6 000			
12.06	14	100	1 400			
20.06	15	200	3 000			
28.06	18	250	4 500			
ընդամենը	x	1 050	14 900	950	300	

*Ըստ*

**ԱՄԱԵ - 5250, ՎՄԱԵ - 3 200, ՄԿ – 4 056**

**3.3 ԻՐԱՑՄԱՆ ՁՈՒՏ ԱՐԺԵՔ**

Տնտեսավարման արդի պայմաններում անհրաժեշտություն է ծագում նոր մոտեցումներ ցուցաբերելու կազմակերպությունների պաշարների հաշվեկշռային գնահատմանը: Հաշվապահական հաշվետվություններում դրանք արտացոլվում են դրամական միջոցների այն գումարով, որը ստացվում է տվյալ պահին առկա ակտիվներն իրացնելիս: Հետևաբար, անհրաժեշտություն է ծագում նաև պահպանելու հաշվենկատության սկզբունքը, երբ կազմակերպությունների ակտիվներն ու եկամուտները չեն գերազանհատվում (տես Հաշվապահական հաշվառման մասին ՀՀ օրենքը, հոդված 10, կետ է.):

Ելնելով վերոհիշյալ սկզբունքներից, կազմակերպություններում ակտիվների գնահատման ժամանակ կիրառվում է իրացման զուտ արժեքի ցուցանիշը, որը սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի ձևավորվող գինն է՝ հանած համարման և վաճառքը կազմակերպելու համար անհրաժեշտ ծախսումները:

Համաձայն ՀՀ Հաշվապահական հաշվառման օրենքի 10-րդ հոդվածի հաշվետվություններ կազմելու հաշվենկատության սկզբունքի, պաշարները չպետք է գերազանհատվեն և հետևաբար ՀՀՀՀ 2 ստանդարտի 5-րդ կետի պահանջով պետք է չափվեն ինքնարժեքից և իրացման զուտ արժեքից նվազագույնով: Այ-



**Երբ է կատարվում պաշարների իրացման զուտ արժեքով գնահատում:**

Պատասխանը. ֆայլ E c 3\_3



սինքն, պաշարների ինքնարժեքի մասնակի դուրս գրումը իրացման զուտ արժեքի մակարդակին համապատասխանում է այն տեսակետից, որ ակտիվները չպետք է արտացոլվեն ավելի բարձր գումարով, քան ակնկալվում է, որ պիտի ստացվի նրանց վաճառքից կամ օգտագործումից (տես ՀՀՀՀՍ #2-ի 23-րդ կետ):

Պաշարների արտադրության մեջ օգտագործելու նպատակով պահվող նյութերը և այլ պաշարները չեն վերագնահատվում ինքնարժեքից ցածր, եթե ակնկալվում է, որ պատրաստի արտադրանքը, որում դրանք ընդգրկվելու են, վաճառվելու է ինքնարժեքին հավասար կամ գերազանցող գնով: Սակայն, երբ նյութերի գների անկումը այնպիսին է, որ պատրաստի արտադրանքի ինքնարժեքը գերազանցելու է իրացման զուտ արժեքին, նյութերի ինքնարժեքը իջեցվում է մինչև իրացման զուտ արժեք:

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

Օրինակ, եթե հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում կազմակերպությունում առկա է պաշարների հինգ հոդված, ապա դրանց 14 075 գումարի հաշվեկշռային նոր հայտագրումը, իրացման զուտ արժեքով, կկատարվի աղյուսակ 3.2-ի հաշվարկներով:

Երբ փոխվում են հանգամանքները, որոնք բերել էին պաշարների ինքնարժեքի իջեցման, դուրս գրված գումարը վերականգնվում է այնպես, որ նոր հաշվեկշռային արժեքը հանդիսանա ինքնարժեքից և վերանայված իրացման զուտ արժեքից նվազագույնը:

**Աղյուսակ 3.2**

**Իրացման զուտ արժեքի արտացոլումը հաշվեկշռում**

	ՄԻԱՎՈՐ ՊԱՇՆԱՐԻ					ՊԱՇՆԱՐՆԵՐԻ		
	ինքնարժեք	վաճառքի գին	համալրման ծախսեր	իրացման զուտ արժեք (u.3- u.4)	վերահաշվարկված արժեք (u.2-ի և u.5-ի նվազագույնը)	քանակ	արժեքը հաշվեկշռում	
1	2	3	4	5	6	7	8	
Ա	2	2.5	0.5	2.0	<b>2.0</b>	500	1 000	
Բ	4	4.0	0.8	3.2	<b>3.2</b>	1 000	3 200	
Գ	6	10.0	1.0	9.0	<b>6.0</b>	750	4 500	
Դ	5	6.0	2.0	4.0	<b>4.0</b>	750	3 000	
Ե	1	1.2	0.25	0.95	<b>0.95</b>	2 500	2 375	
<b>Ընդամենը</b>								<b>14 075</b>

**ԱՐԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Իրացման զուտ արժեքի վերահաշվարկը հիմնվում է պաշարների իրացումից սպասվելիք գումարի փոփոխման վրա. առնվում գների տատանումները, համալրման և վաճառքի իրականացման ծախսումների տատանումները:



Ընդունենք, որ կազմակերպությունը գնել է 1 000 կգ պաշար՝ 100 000 դրամ արժեքով, որի համար փոխադրման վճարը կազմել է 10 000 դրամ: Տարվա ընթացքում վաճառվել է 750 կգ՝ յուրաքանչյուրը 150 դրամ արժողությամբ՝ կոմերցիոն 3 750 դրամ ընդհանուր ծախսերով: Տարվա վերջում կազմակերպությունում առկա է պաշարների 250 կգ, սակայն դրանցից 50-ը վնասված են: Վնասված միավորները կարող են վաճառվել յուրաքանչյուրը 25 դրամ, իսկ մնա-

ցած 200-ը՝ 150 դրամ արժեքով:

Այս դեպքում, պաշարների վերագնահատման հաշվարկները կկատարվեն հետևյալ կերպ.

**ա)** պաշարների ինքնարժեքը միավորի համար  
 $100\ 000 + 10\ 000 = 110\ 000 / 1\ 000$  միավոր = 110

իրացման զուտ արժեք.

- վնասված հողվածների յուրաքանչյուր միավորի համար՝ 20  
 $25 - (3\ 750 / 750)$
- չվնասված հողվածների յուրաքանչյուր միավորի համար՝ 145  
 $150 - (3\ 750 / 750)$

**բ)** հաշվեկշռում վերագրանցվող ինքնարժեքի և իրացման զուտ արժեքի նվազագույնը.

վնասված հողվածներ	50 կգ x 20 =	1 000
չվնասված հողվածներ	200 կգ x 110 =	<u>22 000</u>
պաշարների ընդհանուր արժեքը		<u>23 000</u>

**գ)** իրացման զուտ արժեքի ազդեցությունը վաճառքի ֆինանսական հետևանքի վրա

հասույթ վաճառքից	750 x 150 =	112 500
վաճառված ապրանքների ինքնարժեք	750 x 115 =	(86 250)
<i>վնասված պաշարներից կորուստներ.</i>		
իրացման զուտ արժեք.	50 x 20 =	1 000
ինքնարժեք	50 x 110 =	(5 500)
վնասված հողվածներից կորուստներ.		(4 500)
<i>Գործառնական շահույթ</i>		
(112 500 – 86 250 – 4 500)		21 750

Պաշարների արժեքը նվազեցնելիս կատարվում է դեբետային գրանցում 714 «Գործառնական այլ ծախսեր» հաշվում և կրեդիտային գրանցում 218 «Պաշարների արժեքի նվազում» հաշվում:

Մեր օրինակում, վնասված հողվածներից կորուստը 4 500 դրամ արժեքով [(110-20) x 50] կձևակերպվի հետևյալ հաշվային թղթակցությամբ.

**Դր 714 ..... 4 500**  
**Կր 218 ..... 4 500**

որով հաշվենկատության սկզբունքի պահանջով կնվազեցվի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի պաշարների հաշվեկշռային մնացորդը (218 կոնտրակտիվային հաշվի օգնությամբ) և միաժամանակ գործառնության վնասը կարտացոլվի նույն ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունում:

Եթե հաջորդ հաշվետու ժամանակաշրջանում կատարվի պաշարների երկրորդ վերագնահատում՝ արժեքային աճի պատճառով, ապա վերագնահատման աճը կվերագրվի ոչ թե պաշարների սկզբնական, այլ արժեզրկված գումարին: Այսպես, վնասված պաշարների գծով իրացման նոր շուկայի հայտնաբերման դեպքում, ուր արդեն միավորի վաճառքի գինը կազմում է 55 դրամ, իսկ միավորի գծով կոմերցիոն ծախսերը՝ 10 դրամ, իրացման զուտ արժեք է սահմանվում 45 դրամը, որով ձևակերպվում է վերագնահատման աճ.



Դտ 218.....1 250 (45 – 20) x 50  
Կտ 614.....1 250

Դրանով իսկ, վնասված պաշարների նախորդ արժեզրկումը վերականգնվում է իրացման զուտ արժեքի աճի բաժնեմասով:

### 3.4 ԴԵՔԻՏՈՐԱԿԱՆ ՊԱՐՏՔԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

#### ԱՌԱՆՔՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Դեքիտորական պարտքերը կազմակերպության սպասելիք գումարային մուտքերն են սպարանքների իրացումից կամ ծառայությունների մատուցումից:



Դեքիտորական պարտքերի գերակշիռ մասը կազմակերպություններում գոյանում է արտադրանքի, ապրանքների ապառիկ վաճառքից, երբ գնորդների կողմից կատարվելիք վճարումները ժամանակագրական առումով հետ են ընկնում առաքումներից կամ ծառայությունների մատուցումից: Դեքիտորների առկայությունը տնտեսավարման բնականոն երևույթ է, քանի որ միայն կանխիկ վաճառքով գործունեության ծավալումը նեղացնում է գնորդների շրջանակը: Սակայն, մյուս կողմից, դեքիտորական պարտքերի կուտակումների աճը հանգեցնում է կազմակերպությունների դրամական միջոցների ներհոսքերի կրճատմանը, անհուսալի սպասելիքների ձևավորմանը, շրջանառու կապիտալի պտույտի դանդաղեցմանը, որը վերջին հաշվով նպաստում է ֆինանսական կայունության թուլացմանը: Այդ իսկ պաճառով, դեքիտորական պարտքերից բեռնաթափման նպատակով, կազմակերպությունները հաճախ դիմում են ֆակտորինգի, կամ, գնորդներին տրամադրում են զեղչեր՝ կանխիկ վաճառք կազմակերպելիս:

Թիվ 221 «Դեքիտորական պարտքեր վաճառքների գծով» հաշիվը նախատեսված է վաճառքի գներով (ներառյալ անուղղակի հարկերը) արտադրանքների, ծառայությունների գծով ձևավորվող սպասելիքների առկայության և շարժի վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար: Հաշիվն ակտիվային է և իր դեբետում արձանագրում է դեքիտորական պարտքերի ձևավորումը, իսկ կրեդիտում՝ դրանց մարումները կամ ճշտումները: Փաստորեն, հաշվի մնացորդը դեբետային է և իրենից ներկայացնում է վաճառքների գծով ընթացիկ դեքիտորական պարտքերի գումարը հաշվետու ամսվա դրությամբ:

Այսպես, կազմակերպության դեքիտորական պարտքերի մնացորդը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին կազմել է 30 000 հազ. դրամ: Հաշվետու ժամանակաշրջանում գնորդներին առաքվել է 120 000 հազ. դրամ արտադրանք՝ ներառյալ 20 000 հազ. դրամ ավելացված արժեքի հարկով: Պայմանագրով նախատեսված ապրանքների որոշակի խմբաքանակի որակի չափանիշների խախտման պատճառով գնորդների մի մասը ետ են վերադարձրել ընդհանուր գումարով 40 000 հազ. դրամ արտադրանք, իսկ 10 000 հազ. պարտք ունեցող մյուս մասին՝ կազմակերպության կողմից տրվել է գների իջեցման 30% զեղչ: Դեքիտորները մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտը ընդհանուր առմամբ մատակարար կազմակերպության հաշվարկային հաշիվ են փոխանցել 50 000 հազ. դրամ:

Որպեսզի որոշվի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կազմակերպության դեքիտորական պարտքերի մնացորդը, ձևակերպենք դեքիտորների ձևավորման, մարման և ճշտման հաշվապահական թղթակցությունները հետևյալ կերպ.

- արտադրանքի վաճառքից ձևավորված դեբիտորական պարտքերի գծով.  
**Դտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով».....120 000**  
**Կտ 611 «Արտադրանքի, ծառայությունների իրացումից հասույթ».....100 000**  
**Կտ 524 «Կարծաժամկետ կրեդիտորական պարտքեր բյուջեին (ԱԱՀ)».....20 000**
- գնորդների կողմից հետ վերադարձված արտադրանքի գծով ճշտումներ.  
**Դտ 612 «Իրացված արտադրանքի հետ վերադարձումից և գների իջեցումից հասույթի ճշտում».....33 360**  
**Դտ 524 «Կարծաժամկետ կրեդիտորական պարտքեր բյուջեին».....6 640 (40 000 x 16,6%)**  
**Կտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով».....40 000**
- գնորդներին տրամադրված 3 000 հազ. դրամի զեղչեր (10 000 x 30%).  
**Դտ 612 «Իրացված արտադրանքի հետ վերադարձումից և գների իջեցումից հասույթի ճշտում».....2 400**  
**Դտ 524 «Կարծաժամկետ կրեդիտորական պարտքեր բյուջեին».....600 (3 000 x 20%)**  
**Կտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով».....3 000**
- դեբիտորական պարտքերի գծով հաշվարկային հաշիվ մուտքերի գծով.  
**Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....50 000**  
**Կտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով».....50 000**

Այսպիսով, հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում կազմակերպության դեբիտորական պարտքերի մնացորդը թիվ 221 հաշվի դեբետում կկազմի.

$$\text{սկզբնական մնացորդ} + \text{ավելացումներ} - \text{ճշտումներ} - \text{մարումներ} = \\ = 30\,000 + 120\,000 - 40\,000 - 50\,000 = 60\,000 \text{ հազ. դրամ}$$

Դեբիտորական պարտքերը կարող են և ամբողջությամբ չփոխհատուցվել, կապված գնորդների լուծարման, սնանկացման կամ ժամանակավոր անվճարունակության հետ: Այդ դեպքում, դրանք որակվում են որպես անհուսալի դեբիտորական պարտքեր և դուրս են գրվում նախօրոք ստեղծված պահուստաֆոնդի հաշվին՝ որոշ ժամանակ արձանագրվելով որպես պայմանական ակտիվ հետհաշվեկշռային հաշիվներում:

### 3.5 ԱՆՀՈՒՄԱԼԻ ԴԵԲԻՏՈՐԱԿԱՆ ՊԱՐՏՔԵՐԻ ՊԱՀՈՒՄՏԱՖՈՆԴԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Դեբիտորական պարտքերը, որոնք չփոխհատուցվելու հավանականություն ունեն, ժամանակի ընթացքում, օրենսդրությամբ, նախատեսված են դուրս գրման: Դրանց դուրս գրումը փաստորեն իրականացվում է մաս առ մաս՝ ծախսերի հաշվին ձևավորվող պահուստաֆոնդի հաշվին: Եվ, քանի որ, մինչև ավարտում դուրս գրումը, դեբիտորական պարտքերը լիարժեքորեն արտացոլվում են հաշվեկշռում, ապա դրանց իրական նվազեցված արժեքի ներկայացումը կարգավորվում է կոն-

տրարային հաշվի միջոցով:

Կարգավորող հաշիվները բացվում են հիմնական հաշիվներին հարակից և կատարում են հիմնական հաշիվների մնացորդների ճշտման ֆունկցիա: Որպես կանոն, կարգավորող հաշիվները հիմնականների նկատմամբ հակադարձ մնացորդներով են հանդես գալիս և այդ պատճառով գրականությունում երբեմն դրանք անվանվում են նաև կոնտրարային հաշիվներ:

Թիվ 223 «Դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստ» կոնտրարային հաշիվը նախատեսված է վաճառքների և այլ եկամուտների գծով դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստի առկայության, ձևավորման և շարժի վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար: Հաշիվը պասիվային է, կարգավորող: Հաշվի կրեդիտում արտացոլվում են պահուստին կատարվող մասհանումները, իսկ դեբետում՝ անհուսալի ճանաչված դեբիտորական պարտքերի դուրս գրումները, հակադարձումները, ինչպես նաև մնացորդի ճշգրտումները: Հաշվի մնացորդը կրեդիտային է և իրենից ներկայացնում է պահուստի չօգտագործված մնացորդը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ: Այն հաշվապահական միջանկյալ հաշվեկշռում դեբիտորական պարտքերի հաշվի մնացորդի հետ ամփոփ հանդես է գալիս բացասական նշանով:

Օրինակ, կազմակերպությունը հաշվետու տարին սկսել է գրոյական դեբիտորական պարտքերով:

Կատարվել է ապառիկ վաճառք.

- հունվարի 3-ին՝ «Ա» գնորդին – 20 000 հազ. դրամ,
- ապրիլի 3-ին՝ «Բ» գնորդին – 30 000 հազ. դրամ,
- մայիսի 25-ին՝ «Գ» գնորդին – 40 000 հազ. դրամ:

Չնայած այն պայմանին, որ գնորդների կողմից վճարումը կատարվելու էր առաքման հաջորդ օրը, մինչ հուլիսի 5-ը գնորդները դեռևս վճարումներ չեն կատարել:

Սահմանված կարգի համաձայն, այդ պարագայում կազմակերպության ծախսերի հաշվին ձևավորվում է դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստ, որն էլ հենց կարգավորող թիվ 223 հաշվի օգնությամբ նվազեցրել է առաջին կիսամյակում չհավաքագրած պարտքերի մեծությունը: Հնարավոր կորուստների պահուստների ձևավորման կարգը, ըստ ՀՀ կառավարության 2002 թ. թիվ 2052 որոշման, հետևյալն է.

- մինչև 90 օր չվճարման պարագայում պահուստաֆոնդ չի ստեղծվում,
- 91-180 օրվա սահմաններում ստեղծվում է պահուստաֆոնդ՝ կետանցված պարտքի 25%-ի չափով,
- 181-270 օրվա դեպքում՝ 50%-ի չափով,
- 271-365 օրվա դեպքում՝ 75% - ի չափով:

Դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստաֆոնդի առ 05 հուլիսի ձևավորման հաշվարկը կներկայացվի այսպես:

- հունվարի 3-ին վաճառք. (կետանցումից անց 181 \_ 270 օր՝ 50%)

«Ա» գնորդին                    20 000 հազ. x 50% = 10 000 դրամ,

- ապրիլի 3-ին վաճառք (կետանցումից անց 91 – 180 օր 25%)

«Բ» գնորդին                    30 000 հազ. x 25% = 7 500 դրամ,



Ինչպիսի ֆունկցիա է կատարում «Ղեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստ» կոնտրաբալին հաշիվը:

Պատասխանը. ֆայլ E c 3\_4



- մայիսի 25-ին (կետանցման 90 օրը դեռ չի լրացել),  
«Գ» գնորդի 40 000 հազ. դրամ դեբիտորական պարտքի դիմաց զրոյական պահուստաֆոնդ:

Հետևաբար, մինչ հուլիսի 5-ը դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստի (10 000 + 7 500) ձևավորման գծով կծևակերպվի.

**Պտ 714 «Գործառնական այլ ծախսեր» ..... 17 500**

**Կտ 223 «Ղեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստ»..... 17 500**

Այսպիսով, հաշվետու տարվա առ 05 հուլիսի դեբիտորական պարտքերի հողվածը կներկայացվի հետևյալ հաշիվների մնացորդների ամփոփմամբ.

Թիվ 221 «Ղեբիտորական պարտքեր» = 90 000

Թիվ 223 «Պարտքերի հնարավոր կորստի պահուստ»=(17 500)

Կարգավորվող հաշվով ճշտված մնացորդներ = 72 500 դրամ

Եթե մինչև տարեվերջ գնորդները կատարեն որոշակի վճարումներ, ապա ճշտումներ կկատարվեն նաև դեբիտորական պարտքերի պահուստաֆոնդում: Ընդունենք, որ վերոհիշյալ դեբիտորների վճարումները հաշվետու տարվա երկրորդ կիսամյակում կատարվել են այսպես.

- «Ա» գնորդը կատարել է վճարում 15 000 երկրորդ կիսամյակի սկզբին,
- «Բ» գնորդը կատարել է վճարում 22 000 հազ. դրամ 2 003 թ. դեկտեմբերի 31-ին,
- «Գ» գնորդը ընդհանրապես վճարում չի կատարել:

Այս պարագայում դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստաֆոնդի մնացորդի ճշտումները հաջորդ տարվա հունվարի 5-ի դրությամբ կներկայացվեն ստորև հաշվապահական թղթակցություններով:

Հաշվետու տարվա երկրորդ կիսամյակի սկզբին «Ա» գնորդի դեբիտորական պարտքի գծով կուտակվել էր 10 000 հազ. դրամի հնարավոր կորստի պահուստ: Քանի որ այդ պահին փոխհատուցվել էր պարտքի 15 000 հազ. դրամը, ապա կուտակված պահուստաֆոնդը պարտքի մասնակի մարման պահին կհակադարձվի հետևյալ թղթակցությամբ.

**Պտ 223.....10 000**

**Կտ 614 .....10 000**

Եվ, քանի որ, «Ա» գնորդի պարտքի մնացած 5 000-ը դեռևս չի փոխհատուցվել մինչև հաջորդ տարվա հունվարի 5-ը, ապա այն ամբողջությամբ կծևակերպվի որպես հնարավոր կորստի պահուստ (կետանցումից 365 օր անց).

**Պտ 714 .....5 000**

**Կտ 223 .....5 000**

«Բ» գնորդի դեբիտորական պարտքի գծով հնարավոր կորստի պահուստաֆոնդը մինչև հաշվետու տարվա. դեկտեմբերի 31-ը կազմել է 30 000 հազ. դրամ (181 - 270 օր` 50%): Ուստի, երկրորդ կիսամյակին կծևակերպվի հնարավոր կորուստ 30 000-ի 50%-ը` (30 000 x 50% – 30 000x25%).

**Պտ 714 .....7 500**

**Կտ 223 .....7 500**

Իսկ, հաշվետու տարվա դեկտեմբերի 31-ին 22 000 վճարում կատարելիս՝ հնարավոր կորստի պահուստաֆոնդը կհակադարձվի.

**Պտ 223**.....15 000

**Կտ 614** .....15 000

«Բ» գնորդի դեբիտորական պարտքի չփոխհատուցված 8 հազ. դրամի (30 000 – 22 000) դիմաց հաջորդ տարվա հունվարի 5-ին կձևավորվի պահուստաֆոնդ 75%-ի չափով (կետանցումից 271 - 365 օր), որը կձևակերպվի.

**Պտ 714** .....6 000

**Կտ 223** .....6 000

«Գ» գնորդը մինչև հաջորդ տարվա հունվարի 5-ը ընդհանրապես վճարում չի կատարել, ուստի այդ պարտքի գծով հնարավոր կորստի պահուստաֆոնդը կետանցումից 181 - 270 օրվա սահմաններում կկազմի 40 000 հազ. դրամ x 50% և կձևակերպվի.

**Պտ 714** .....20 000

**Կտ 223** .....20 000

Այսպիսով, հնարավոր կորստի պահուստաֆոնդի շարժը, ըստ առանձին դեբիտորական պարտքերի կտրվածքի, հաշվետու տարում կներկայացվի.

Դեբիտոր	Պահուստի ձևավորում	Օգտագործում	Մնացորդ
			սկզբնական 0
Ա	10 000 + 5 000	(10 000)	5 000
Բ	7 500 + 7 500 + 6 000	(15 000)	6 000
Գ	20 000	0	20 000
	56 000	25 000	վերջնական 31 000

Իսկ դեբիտորական պարտքերի հաշվեկշռային հայտագրումը առ 05.01 ամսի կկազմի.

Թիվ 221 հաշվի մնացորդ.....53 000 (90 000 – 15 000 – 22 000)

Թիվ 223 հաշվի մնացորդ.....(31 000)

Դեբիտորական պարտքերի հաշվեկշռային մնացորդ.....22 000

### 3.6 ԴԵԲԻՏՈՐԱԿԱՆ ՊԱՐՏՔԵՐԻ ՖԱԿՏՈՐԻՆԳԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Ֆակտորինգը ֆինանսական գործարք է, որի դեպքում պարտատեր կազմակերպությունը իր պարտքը գիչում է պարտապանի բանկին կամ ֆակտորինգային ընկերությանը՝ որոշակի զեղչով: Նման իրավիճակները որպես, կանոն, առաջանում են դրամական միջոցների պակասի առկայության դեպքում, երբ կազմակերպությունները ստիպված գնում են դեբիտորական պարտքերի զեղչմանը՝ ֆակտորինգի ձևով: Փաստորեն, այդ դեպքում եռակողմ պայմանագիր է կնքվում պարտապանի, պարտատիրոջ և ֆակտորինգային ֆինանսական ընկերության (բանկի) միջև, համաձայն որի պարտատերը իր սպասելիքները հանձնում է ֆակտորինգային ընկերությանը, որից հետո վերջինս է հոգում պարտապանի պարտքերի գանձումը:

Դեբիտորական պարտքերի ձևավորումն ու մարումը ֆակտորինգի դեպքում տեղի է ունենում հետևյալ սխեմայով.

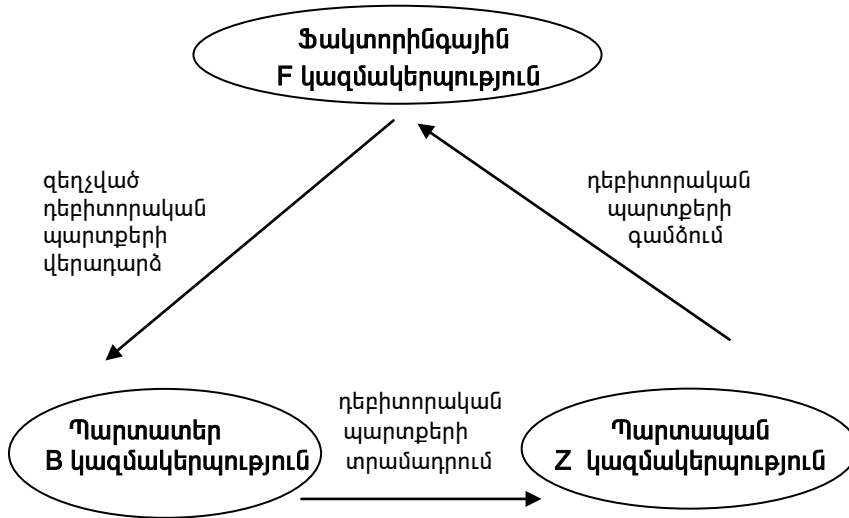
**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Ֆակտորինգը ֆինանսական գործարք է, որի դեպքում պարտատեր կազմակերպությունը իր պարտքը զիջում է պարտապանի բանկին կամ ֆակտորինգային ընկերությանը՝ որոշակի զեղչով:



Ինչպես է ֆակտորինգը նպաստում կազմակերպության ֆինանսական կայունությանը:

Պատասխանը. ֆայլ E e 3\_5



Այսպես, B կազմակերպությունը երեք տարի ժամկետով տարեկան 10% դրույքով տրամադրել է Z կազմակերպությանը 50 000 երկարաժամկետ վարկ: Համաձայն վարկային պայմանագրի, մայր գումարն ու պարզ տոկոսի սկզբունքով կուտակված տոկոսային եկամուտը մարվելու է Z-ի կողմից միանվագ՝ երրորդ տարվա վերջին: Սակայն, ուղիղ մեկ տարի անց, կազմակերպությունը իր դեբիտորական պարտքը զեղչում է ֆակտորով, F ֆակտորինգային ընկերությանը զիջելով 15%:

Ֆինանսական ներդրման և ֆակտորի գծով կատարված հաշվարկները B կազմակերպությունում, և ձևակերպվող թղթակցությունները կներկայացվեն այսպես:

1. ձևակերպվել է երկարաժամկետ ֆինանսական ներդրում առաջին տարվա սկզբին.

**Դո 145 «Երկարաժամկետ փոխառություններից համախառն մուտքեր»...50 000**

**Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ» .....50 000**

2. ձևակերպվել է չվաստակած երկարաժամկետ փոխառության տոկոսային եկամուտը.

$$50\ 000 \times 10\% \times 3 \text{ տարի} = 15\ 000$$

**Դո 145 «Երկարաժամկետ փոխառություններից համախառն մուտքեր»... 15 000**

**Կտ 147 «Չվաստակած ֆինանսական եկամուտ» ... 15 000**

3. ձևակերպվել է առաջին տարում վաստակած տոկոսային եկամուտը.

**Դո 147 «Չվաստակած ֆինանսական եկամուտ» .....5 000**

**Կտ 627 «Ֆինանսական ներդրումներից եկամուտներ»..5 000**

4. ֆակտորինգի դեպքում, առաջին տարվա վերջում կատարվել է տոկոսային եկամտի ճշտում.

**Դո 147 «Չվաստակած ֆինանսական եկամուտ» ..... 10 000**

**Կտ 145 «Երկարաժամկետ փոխառություններից համախառն մուտքեր»..... 10 000**

5. ձևակերպվել է F ֆակտորինգային ընկերության կողմից զեղչված դեբիտորական պարտքի մուտքագրումը B կազմակերպություն.  
 $(50\ 000 + 5\ 000) \times (1 - 0,15) = 46\ 750$

**Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ» .....46 750**

**Կտ 145 «Երկարաժամկետ փոխառություններից համախառն մուտքեր».....46 750**

6. ձևակերպվել է ֆակտորինգային ծառայության տոկոսավճարը.  
 $(50\ 000 + 5\ 000) \times 0,15 = 8\ 250$

**Դտ 727 «Վարկերի և փոխառությունների գծով ծախսեր».....8 250**

**Կտ 145 «Երկարաժամկետ փոխառություններից համախառն մուտքեր».....8 250**

Այսպիսով, ֆակտորինգային գործարքի ավարտից հետո պարտատեր B կազմակերպության դեբիտորական պարտքը ամբողջությամբ մարվում է և դրանով իսկ փակվում է թիվ 145 հաշիվը:

### 3.7 ԱՌՀԱՇԻՎ ՏՐՎԱԾ ԳՈՒՄԱՐՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Դեբիտորական պարտքեր առաջանում են ոչ միայն գնորդների, այլ նաև հենց կազմակերպության աշխատակիցներին առնչվող տնտեսական գործառնություններից: Մասնավորապես, աշխատակիցների գծով դեբիտորական պարտքեր են ձևավորվում ապրանքանյութական արժեքներ ձեռք բերելիս, գործուղումների մեկնելիս և այլն:

Առհաշիվ տրված գումարները հաշվառնում են թիվ 228 «Ընթացիկ դեբիտորական պարտքեր առհաշիվ տրված գումարների գծով» ակտիվային հաշվով: Հաշվի դեբետում արտացոլվում են առհաշիվ տրված գումարների գծով դեբիտորական պարտքերը, իսկ կրեդիտում՝ հաշվետու անձանց կողմից ծախսված գումարները, ինչես նաև այդ պարտքերի հետ վերադարձումը: Փաստորեն, հաշվի դեբետային մնացորդը ցույց է տալիս կազմակերպության աշխատակիցների գծով գոյացած դեբիտորական պարտքը:

Այսպես, կազմակերպության մարքեթինգի բաժնի աշխատակից Պետրոսյանը մեկնել է գործուղման և այդ նապատակով դրամարկղից ստացել 500 000 դրամ: Գործուղումից վերադառնալուց հետո, Պետրոսյանը հաշվապահություն է ներկայացրել հաշվետվություն՝ կատարած 400 000 փաստացի ծախսերի վերաբերյալ, որում ընդգրկվել են օդանավի տոմսերը, հյուրանոցային վճարների անդորրագրերը, ներկայացուցչական ծախսերն ապացուցող կտրոնները, ինչպես նաև սահմանված օրապահիկի դրույքաչափերը: Գործուղման նապատակով չծախսված 100 000 դրամ գումարի մնացորդը Պետրոսյանը հետ է վերադարձրել դրամարկղ:

Գործուղման համար առհաշիվ տրված գումարների հաշվառման գծով կծևակերպվեն հետևյալ հաշվապահական թղթակցությունները.

- դրամարկղից գումարը ստանալիս.

**Դտ 228 «Ընթացիկ դեբիտորական պարտքեր առհաշիվ տրված գումարների գծով».....500 000**

**Կտ 251 «Դրամարկղ».....500 000**

- առհաշիվ տրված գումարները ծախսագրելիս.  
*Դտ 714 «Գործառնական այլ ծախսեր».....400 000*  
*Կտ 228 «Ընթացիկ դեբիտորական պարտքեր առհաշիվ տրված գումարների գծով».....400 000*
  - առհաշիվ տրված գումարները հետ վերադարձնելիս (դրամարկղ մուտքագրելիս).  
*Դտ 251 «Դրամարկղ»..... 100 000*  
*Կտ 228 «Ընթացիկ դեբիտորական պարտքեր առհաշիվ տրված գումարների գծով»..... 100 000*
- Այսպիսով, Պետրոսյանի գծով բացված թիվ 228 հաշիվը, առհաշիվ տրված գումարների վերջնահաշվարկի և գործուղման ֆինանսական հաշվետվության ընդունման ու դրամարկղ գումարների հետ վերադարձման պարագայում կփակվի, հանդես գալով զրոյական մնացորդով:

### ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ



1. Իչպես կբնութագրեք ոչ ընթացիկ ակտիվները (3.1):
2. Որոնք են հիմնական միջոցների ամորտիզացման եղանակները (3.1):
3. Թվարկեք պաշարների ծախսի հաշվարկման եղանակները (3.2):
4. Ներկայացրեք պաշարների իրացման զուտ արժեքով գնահատման անհրաժեշտությունը (3.3):
5. Ինչու է հաշվապահությունում ձևավորվում դեբիտորական պարտքերի պահուստաֆոնդ (3.5):
6. Բնութագրեք թիվ 228 հաշվի գործունեության մեխանիզմը (3.7):



## ԳԼՈՒԽ V ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

### Գլխի բովանդատությունը

- փոխառությունների էությունը
- վարձակալական պարտավորություններ
- աշխատավարձի գծով պարտավորություններ



### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- դասակարգել կազմակերպությունների պարտավորությունները,
- տարբերակել երկարաժամկետ և կարճաժամկետ փոխառությունները,
- տարբերակել լիզինգային և գործառնական պարտավորությունները,
- հաշվառել ֆինանսական և գործառնական պարտավորությունների մարումը,
- հաշվառել աշխատավարձի գծով կազմակերպության պարտավորությունները,
- կատարել աշխատավարձից եկամտահարկի պահումներ,
- հաշվարկել կազմակերպության պարտավորությունները կենսաթոշակային հիմնադրամին,
- հաշվառել շնհորների գծով պարտավորությունները:

### 5.1 ՓՈԽԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Կազմակերպությունների գործունեության ակտիվները զոյանում են նաև փոխառություններից, որոնք լինում են երկարաժամկետ՝ մարման մեկ տարուց ավելի ժամանակահատվածով, և կարճաժամկետ: Երկարաժամկետ փոխառությունների թվին են դասվում բանկին երկարաժամկետ վարկային պարտավորությունները, ֆինանսական վարձակալության գծով վարձատուհին պարտավորությունները, երկարաժամկետ մուրհակների գծով վճարվելիք համախառն գումարները և այլն:

Երկարաժամկետ փոխառությունները որպես կանոն, ձևավորում են վճարվելիք տոկոսներ, որոնք հաշվապահությունում փոխառության պահին ամբողջությամբ արձանագրվում են որպես չկրած տոկոսային ծախսեր, և հետագա տարիներին, մաս առ մաս դուրս գրվում կազմակերպության ծախսերի հաշվին: Հետևաբար, երկարաժամկետ պարտավորությունները հաշվապահական հաշիվներում ցույց են տրվում համախառն գումարներով (հիմնական գումար + վճարվելիք տոկոսներ): Սակայն դրանք հաշվեկշռային հայտագրում են ստանում նետո գումարով (համախառն գումար - վճարվելիք տոկոսներ), որն իրագործվում է պարտավորությունների գումարը կարգավորող «Չկրած տոկոսային ծախսեր» կոնտր պասիվային կարգավորող հաշվի օգնությամբ:

Այսպես, կազմակերպությունը երեք տարով 300 000 հազ. դրամ արժողությամբ և տարեկան 8%-ով երկարաժամկետ վարկ է վերցրել, պայմանով, որ հիմնական (մայր) գումարը ըստ տարիների մարելու է հավասարաչափ՝ կուտակված տոկոսների հետ միասին: Պահանջվում է ձևակերպել յուրաքանչյուր տարվա փոխառությանը առնչվող հաշվապահական թղթակցությունները:

#### Առաջին տարվա սկիզբ.

- երկարաժամկետ վարկը ստանալիս

**Դո 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....300 000**

**Կտ 411 «Երկարաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ».....300 000**

- վարկերի գծով չկրած տոկոսային ծախսերի արձանագրում.

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

Երկարաժամկետ փոխառությունները մարման մեկ տարուց ավելի ժամանակահատված ունեն:

$$(300\ 000 \times 8\% + 200\ 000 \times 8\% + 100\ 000 \times 8\%) =$$

$$= \text{I տարի } 24\ 000 + \text{II տարի } 16\ 000 + \text{III տարի } 8\ 000 = 48\ 000$$

*Դտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախս».....48 000*  
*Կտ 411 «Երկարաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ».....48 000*

**Առաջին տարվա ավարտ.**

- երկարաժամկետ վարկի բաժնենասը մարելիս  
*Դտ 411 «Երկարաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»..... 124 000*  
*Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....124 000*
- չկրած տոկոսային ծախսը հաշվեգրելիս.  
*Դտ 727 «Վարկերի և փոխառությունների գծով ծախսեր».....»24 000*  
*Կտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախս».....24 000*

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

Երկարաժամկետ փոխառությունները, ձևավորում են վճարվելիք տոկոսներ, որոնք հաշվապահությունում փոխառության պահին ամբողջությամբ արձանագրվում են որպես չկրած տոկոսային ծախսեր:



**Երկրորդ տարվա ավարտ.**

- երկարաժամկետ վարկի բաժնենասը մարելիս  
*Դտ 411 «Երկարաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»..... 116 000*  
*Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....116 000*
- չկրած տոկոսային ծախսը հաշվեգրելիս.  
*Դտ 727 «Վարկերի և փոխառությունների գծով ծախսեր»..... 16 000*  
*Կտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախս».....16 000*

**Երրորդ տարվա ավարտ.**

- երկարաժամկետ վարկի բաժնենասը մարելիս  
*Դտ 411 «Երկարաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»..... 108 000*  
*Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....108 000*
- չկրած տոկոսային ծախսը հաշվեգրելիս.  
*Դտ 727 «Վարկերի և փոխառությունների գծով ծախսեր».....8 000*  
*Կտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախս».....8 000*

Այսպիսով, ի շնորհիվ կոնտրպասիվային թիվ 414 հաշվի, յուրաքանչյուր տարվա վերջին երկարաժամկետ վարկի գծով կազմակերպության պարտավորությունը հաշվեկշռում կհայտագրվի առանց տոկոսային պարտավորության:

**5.2 ՎԱՐՉԱՎԱԼՄԱՆ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ  
ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ**

Կազմակերպությունների կողմից ակտիվների վարձակալումը վարձատուի նկատ-

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվապահական հաշվառումը տարբեր մոտեցումներ է ցուցաբերում Ֆինանսական վարձակալության (լիզինգ) և գործառնական վարձակալության պարտավորությունները հաշվառելիս:



մամբ առաջացնում է պարտավորություններ: Ընդ որում, հաշվապահական հաշվառումը տարբեր մոտեցումներ է ցուցաբերում Ֆինանսական վարձակալությամբ (լիզինգ) և գործառնական վարձակալությամբ պայմանավորված պարտավորությունները հաշվառելիս:

Որպես կանոն, ֆինանսական վարձակալության դեպքում ակտիվի հետ կապված սեփականության ռիսկերն ու իրավունքները փոխանցվում են վարձատուից վարձակալին և հիմնականում վերջինս օգտագործում է ակտիվի շահագործման մնացորդային ժամանակահատվածի գերակշիռ մասը: Հետևաբար, վարձակալ կազմակերպության ակտիվներում ստացված հիմնական միջոցի գրանցումից բացի, հաշվեկշռի պասիվում կատարվում է նաև արձանագրում ֆինանսական վարձակալության երկարաժամկետ պարտավորության գծով, որի հաշվառման կարգը ցույց տանք հետևյալ օրինակով:

Կազմակերպությունը վարձակալել է բեռնատար ավտոմեքենա: Համաձայն վարձակալման պայմանագրի, վարձատրման դրույքը կազմում է 10%, վարձակալի մոտ ակտիվի շահագործման ժամկետը սահմանվել է 3 տարի, իսկ յուրաքանչյուր տարվա վերջին մուծվող վարձավճարը՝ 200 000 հազ. դրամ: Բացի այդ, սահմանված է նաև երրորդ տարվա վերջին վարձատուին հետ վերադարձվող ակտիվի երաշխիքային նվազագույն արժեք՝ 300 000 հազ. դրամի չափով:

Համաձայն ՀՀՀՀ 17-րդ ստանդարտի 12-րդ կետի, հաշվապահական հաշվեկշռում վարձակալը պետք է ճանաչի ֆինանսական վարձակալությունը որպես ակտիվ և պարտավորություն այն գումարով, որ վարձակալության սկզբում հավասար է վարձակալած գույքի իրական արժեքին, կամ վարձակալական նվազագույն վճարների ներկա արժեքին, եթե վերջինս ավելի ցածր է: Նվազագույն վարձավճարների ներկա արժեքի հաշվարկման ժամանակ զեղչման գործակից է հանդիսանում վարձակալության տոկոսադրույքը:

Հետևաբար, հիմնվելով վարձակալական պայմանագրի տեղեկությունների վրա, վարձակալական պարտավորությունների ներկա արժեքը վարձակալը կհաշվարկի երեք տարիների ընթացքում 10 % դրույքաչափին համապատասխան զեղչման գործակիցներով (I տարին – 0.909, II տարին - 0.826 III տարին – 0.751):

**Աղյուսակ 5.1**

**Վարձավճարի ներկա արժեքի հաշվարկը վարձակալման սկզբին**

Տարիներ	Վարձավճարը	Վարձավճարի և վերադարձման երաշխիքային ներկա արժեք
1	200 000	$200\ 000 \times 0.909 = 181\ 800$
2	200 000	$200\ 000 \times 0.826 = 165\ 200$
3	200 000	$200\ 000 \times 0.751 = 150\ 200$
3 (մնացորդային արժեք)	300 000	$300\ 000 \times 0.751 = 225\ 300$
<i>Ընդամենը</i>	X	722 500

*Ինչպես է վարձակալը ընդհանուր վարձակալական պարտավորությունից ստորաբաժանում վարձավճարն ու տոկոսավճարը:*

Ելնելով վարձակալական պայմանագրի տվյալներից, որոշվում է այն գումարը,

որով վարձակալած միջոցը պետք է հաշվառվի որպես ակտիվ: Քանի որ, մեր օրինակում, վարձավճարների և մնացորդային գումարի ընդհանուր ներկա արժեքի (722 500) գումարը փոքր է վարձակալման պահին միջոցի իրական արժեքից, ապա հաշվեկշռում վարձակալը ակտիվ է ճանաչում ընդհանուր վարձավճարի ներկա արժեքը:

Հետևաբար, 900 000 հազ. դրամ ընդհանուր վարձակալական պարտավորությունից (200 000 x 3 + 300 000) ակտիվ կճանաչվի 722 500 դրամը, իսկ տոկոսավճար՝ 177 500 հազ դրամը (900 000 — 722 500), որոնց գծով վարձակալման պահին կկազմվեն թղթակցություններ.

*վարձակալական պարտավորությունը ձևակերպելիս*

<b>Պտ 119 «Ֆինանսական վարձակալությանը ստացված հիմնական միջոցներ» .....</b>	<b>722 500</b>
<b>Կտ 413 «Ֆինանսական վարձակալության վճարվելիք գումարներ».....</b>	<b>722 500</b>

*վարձակալության չկրած տոկոսային պարտքը ձևակերպելիս*

<b>Պտ 414 «Ֆինանսական վարձակալության գծով չկրած տոկոսային ծախսեր».....</b>	<b>177 500</b>
<b>Կտ 413 «Ֆինանսական վարձակալության վճարվելիք գումարներ».....</b>	<b>177 500</b>

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Ֆինանսական վարձակալության պարտավորությունները որպես կանոն երկարաժամկետ են և ընդգրկում են վարձավճար և տոկոսավճար:



*Ինչպես է վարձակալը կազմում վարձավճարների պարտավորության ընդհանուր ժամանակացույցը և ինչ հաշվային թղթակցություններով է ձևակերպում ստացված արդյունքները.*

Վարձավճարի պարտավորության ժամանակացույցը հաշվարկելիս վարձակալը հիմնվում է վճարվելիք ընդհանուր գումարի ներկա արժեքի (722 500) և պայմանագրային տոկոսադրույքի վրա այնպես, որ կատարվելիք վճարները հստակ ստորաբաժանվեն վարձավճարի և տոկոսավճարի (տես աղյուսակ 5.2):

**Աղյուսակ 5.2**

**Վարձավճարի և տոկոսավճարի վարձակալի հաշվարկը վարձակալման սկզբին**

Տարի	Դրամի արտահոսք	Տոկոսավճար	Պարտավորություն
1	200 000	200 000 – 181 800 = 18 200	181 800
2	200 000	200 000 – 165 200 = 34 800	165 200
3	200 000	200 000 – 150 200 = 49 800	150 200
3	300 000	300 000 - 225 300 = 74 700	225 300
	<b>900 000</b>	<b>177 500</b>	<b>722 500</b>

Յուրաքանչյուր տարի, վարձակալն աղյուսակ 5.2–ի ցուցանիշների հիման վրա կձևակերպի հաշվային թղթակցություններ վարձավճարի և տոկոսավճարի մարման գծով:

**Առաջին տարի**

*տարվա վերջին վարձակալական պարտավորության բաժնենմար վճարելիս*

**Պտ 413 «Ֆինանսական վարձակալության վճարվելիք գումարներ».....200 000**

**ԱՌԱՆՔՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

Գործառնական վարձակալության պարտավորությունները ըստ տարիների մարվում են գծային-հավասարաչափ սկզբունքով:

<b>Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»</b> .....	<b>200 000</b>
<i>տոկոսավճարն առաջին տարվա ծախսերին վերագրելիս</i>	
<b>Դտ 728 «Ֆինանսական վարձակալության ծախսեր»</b> .....	<b>18 200</b>
<b>Կտ 414 «Ֆինանսական վարձակալության գծով չկրած տոկոսային ծախսեր»</b> .....	<b>18 200</b>
<i>վարձակալած միջոցի մաշվածքը ձևակերպելիս</i>	
(722 500 – 300 000) : 3 տարի = 140 833	
<b>Դտ 713 «Վարչական ծախսեր</b> .....	<b>140 833</b>
<b>Կտ 121 «Ֆինանսական վարձակալած միջոցների մաշվածք»</b> .....	<b>140 833</b>

**Երկրորդ տարի.**

*տարվա վերջին վարձակալական պարտավորության բաժնենմասր վճարելիս*

<b>Դտ 413 «Ֆինանսական վարձակալության վճարվելիք գումարներ»</b> .....	<b>200 000</b>
<b>Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»</b> .....	<b>200 000</b>
<i>տոկոսավճարը՝ երկրորդ տարվա ծախսերին վերագրելիս</i>	
<b>Դտ 728 «Ֆինանսական վարձակալության ծախսեր»</b> .....	<b>34 800</b>
<b>Կտ 414 «Ֆինանսական վարձակալության գծով չկրած տոկոսային ծախսեր»</b> .....	<b>34 800</b>
<i>վարձակալած միջոցի մաշվածքը ձևակերպելիս</i>	
<b>Դտ 713 «Վարչական ծախսեր</b> .....	<b>140 833</b>
<b>Կտ 121 «Ֆինանսական վարձակալած միջոցների մաշվածք»</b> .....	<b>140 833</b>

**ԱՌԱՆՔՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

Ֆինանսական վարձակալության պարտավորությունները ըստ տարիների մարվում են ըստ հաշվեգրված տոկոսների:



**Երրորդ տարի**

*տարվա վերջին վարձակալական պարտավորության բաժնենմասր վճարելիս*

<b>Դտ 413 «Ֆինանսական վարձակալության վճարվելիք գումարներ»</b> .....	<b>200 000</b>
<b>Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»</b> .....	<b>200 000</b>
<i>տոկոսավճարը՝ երրորդ տարվա ծախսերին վերագրելիս</i>	
<b>Դտ 728 «Ֆինանսական վարձակալության ծախսեր»</b> .....	<b>124 500 (49 800 + 74 700)</b>
<b>Կտ 414 «Ֆինանսական վարձակալության գծով չկրած տոկոսային ծախսեր»</b> .....	<b>124 500</b>
<i>վարձակալած միջոցի մաշվածքը ձևակերպելիս</i>	
<b>Դտ 713 «Վարչական ծախսեր</b> .....	<b>140 834</b>
<b>Կտ 121 «Ֆինանսական վարձակալած միջոցների մաշվածք»</b> .....	<b>140 834</b>
<i>վարձակալած միջոցը վարձատուին վերադարձնելիս</i>	
<b>Դտ 413 «Ֆինանսական վարձակալության վճարվելիք գումարներ»</b> .....	<b>300 000</b>
<b>Դտ 121 «Ֆինանսական վարձակալած միջոցների մաշվածք»</b> .....	<b>422 500</b>

**Կտ 119 «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցներ» .....722 500**

Այսպիսով, երրորդ տարվա վերջին, բեռնատար ավտոմեքենան վարձատուին հանձնելիս, կազմակերպության երկարաժամկետ պարտավորությունները վարձակալության գծով կմարվեն և թիվ 413 հաշիվը կփակվի:

**5.3 ՇՆՈՐՀՆԵՐԻ ԳԾՈՎ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ**

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Ստացված շնորհների գծով սահմանվում է նաև օգտագործման ժամկետ, որի ընթացքում էլ կազմակերպություններում ձևավորվում է երկարաժամկետ պարտավորություն:

Պետական շնորհները տրվում են հատուկ նպատակով և պարտավորեցնում են կազմակերպություններին լուծելու կոնկրետ խնդիրներ՝ բնապահպանական, լրացուցիչ աշխատատեղեր, արտադրանքի որակ և այլն: Բացի նպատակայնությունից, ստացված շնորհների գծով սահմանվում է նաև օգտագործման ժամկետ, որի ընթացքում էլ կազմակերպություններում ձևավորվում է երկարաժամկետ պարտավորություն:

Շնորհների գծով պարտավորությունները հաշվապահական հաշվառման համակարգում միանվագ ձևակերպվում են շնորհի ձեռք բերման պահին և, այնուհետև, մաս առ մաս ամորտիզացվում շնորհի հետագա օգտագործման տարիներին:

Օրինակ, կազմակերպությունը 4 տարի շահագործման ստացել է 200 000 հազ. դրամ արժողությամբ հոսքային գիծ, որպես պետական շնորհ, պայմանով, որ վերջինիս շահագործումը տարեկան ապահովի 50 լրացուցիչ աշխատատեղ: Սակայն, երրորդ տարվա սկզբին, կազմակերպությունը չի կատարել իր ստանձնած պարտավորությունը՝ չապահովելով սահմանված լրացուցիչ աշխատատեղեր, որի հետևանքով պետության պահանջով շնորհը ետ է վերադարձրել: Շնորհի ստացման, օգտագործման և վերադարձի գծով կձևակերպվեն հետևյալ հաշվապահական թղթակցությունները.

- շնորհը ստանալիս.  
**Դտ 111 «Հիմնական միջոցներ».....200 000**

**Կտ 421 «Ակտիվներին վերաբերող շնորհներ».....200 000**

- շնորհի օգտագործման տարիներին հետաձգված եկամուտները հաշվետու տարվա եկամուտներին վերագրելիս.  
 (200 000 : 4 տարի) x 2 շահագործված տարի

**Դտ 421 «Ակտիվներին վերաբերող շնորհներ»..... 100 000**

**Կտ 628 «Ակտիվներին վերաբերող շնորհներից եկամուտներ»..... 100 000**

- հոսքային գիծը առաջին երկու տարիներին ամորտիզացնելիս.

**Դտ 728 «Անհատույց տրված ակտիվների գծով ծախսեր»..... 100 000**

**Կտ 112 «Հիմնական միջոցների մաշվածք».....100 000**

- շնորհի ստացված ակտիվը շահագործման երրորդ տարվա սկզբին պետությանը ետ վերադարձնելիս.

**Դտ 421 «Ակտիվներին վերաբերող շնորհներ».....100 000**

**Դտ 112 «Հիմնական միջոցների մաշվածք».....100 000**

**Կտ Դտ 111 «Հիմնական միջոցներ».....200 000**

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Շնորհների գծով պարտավորությունները ամորտիզացվում են շնորհի հետագա օգտագործման տարիներին:



Այսպիսով, շնորհների օգտագործումը չի անդրադառնում կազմակերպության գործունեության ֆինանսական վերջնական արդյունքի վրա, քանի որ շնորհներից հաշվեգրված եկամուտներով ամբողջությամբ փոխհատուցվում են ակտիվ ճանաչված շնորհների ամորտիզացիոն գումարները:

#### 5.4 ԱՇԽԱՏԱՎԱՐՁԻ ԳԾՈՎ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Աշխատավարձի գծով պարտավորությունները կարճաժամկետ են և հաշվի են առնում նաև աշխատողների կողմից եկամտահարկի գծով բյուջեին և սոցիալական ապահովագրության գծով կենսաթոշակային հիմնադրամին կատարվող հատկացումները: Հետևաբար, հաշվապահությունում աշխատավարձի գծով կատարվում է ոչ միայն հաշվարկված աշխատավարձի, այլև եկամտահարկին և սոցապ վճարներին ուղղված պահումների հաշվառում:

Օրինակ, արտադրությունում աշխատող բանվորներին հաշվարկվել է աշխատավարձ թիվ 25 տաբելի հիմքով:

**Աշխատաժամանակի տաբել թիվ 25**

Անուն, ազգանուն	Աշխատած օրերի թիվ	Օրեկան աշխատաժամեր	Ժամավարձ	Հաշվարկված աշխատավարձ
1	2	3	4	5
Պետրոսյան	23	8	500	92 000
Կարապետյան	25	10	500	125 000
Հակոբյան	25	10	800	200 000
				417 000

Պահանջվում է հաշվարկել և ձևակերպել աշխատավարձի գծով պարտավորությունների ձևավորման և մարման թղթակցությունները:

Քաղվածք եկամտահարկի օրենքից.

Պահումներ եկամտահարկի գծով.

- մինչև 20 000 դրամը չի հարկվում,
- մինչև 100 000 դրամից պահում՝ 10%,
- ավելի քան 100 000 դրամից պահում՝ 20%:

Քաղվածք սոցիալական ապահովագրությանը հատկացումների օրենքից.

Պահումներ աշխատավարձից 3%.

Յուրաքանչյուր աշխատողին հաշվարկվող և վճարվող աշխատավարձի որոշման համար կազմենք հաշվարկային տեղեկագիր:

**Աշխատավարձի հաշվարկի տեղեկագիր**

Անուն, ազգանուն	Տարեկ թիվ	Հաշվարկված աշխատա- վարձ	Պահումներ սոցապի գծով (3%)	Պարտադիր նվազեցում
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Պետրոսյան	25	92 000	2 760	20 000
Կարապետյան	25	125 000	3 750	20 000
Հակոբյան	25	200 000	6 000	20 000
		417 000	12 510	x

**տեղեկագրի շարունակությունը**

Հարկվող աշխատավարձ	Պահված եկամտահարկ	Վճարվելիք աշխատա- վարձ (ս.3 – ս.4 – ս.7)
<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>
69 240	6 924	82 316
101 250	12 250	109 000
174 000	26 800	167 200
x	45 974	358 516

Աշխատավարձի գծով պարտավորությունների ձևավորման և մարման հաշվապահական թղթակցությունները կձևակերպվեն հետևյալ կերպ.

- արտադրական բանվորների աշխատավարձը հաշվարկելիս  
**Ղտ 811 «Հիմնական արտադրություն».....417 000**  
**Կտ 527 «Պարտավորություններ անձնակազմին»... 417 000**
- աշխատավարձից կենսաթոշակային հատկացումներ պահելիս.  
**Ղտ 527 «Պարտավորություններ անձնակազմին»..... 12 510**  
**Կտ 524 «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտք սոցիալական ապահովագրության գծով».... 12 510**
- աշխատավարձից եկամտահարկ պահելիս.  
**Ղտ 527 «Պարտավորություններ անձնակազմին».....45 974**  
**Կտ 524 «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտք բյուջեին»..... 45 974**
- դրամարկղից աշխատավարձ վճարելիս.  
**Ղտ 527 «Պարտավորություններ անձնակազմին».....358 516**  
**Կտ 251 «Դրամարկղ».....358 516**

Աշխատավարձի հաշվարկումից և վճարումից հետո փաստորեն թիվ 527 «Պարտավորություններ անձնակազմին» հաշիվը կփակվի:

**5.5 ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ**

Կազմակերպության ուղղակի հարկերի գծով պարտավորությունների հաշվառման որոշ հարցեր արդեն ներկայացվել են պարագրաֆներ 4.5-ում՝ շահութահարկի գծով, և պարագրաֆ 5.4-ում՝ եկամտահարկի գծով: Տնտեսական գործունեության



ընթացքում պարտավորություններ են ձևավորվում նաև անուղղակի հարկերի գծով, ինչպիսին է, օրինակ, ավելացված արժեքի հարկը (ԱԱՀ):

ԱԱՀ-ի գծով պարտավորությունների հաշվառման ժամանակ հաշվի են առնվում փոխհատուցման գծով այդ հարկատեսակի գումարները, որով կանխվում է կազմակերպության կրկնակի հարկումը ավելացված արժեքի հարկով: Այդ նպատակով, ծառայությունների ստացման կամ ապրանքանյութական արժեքների մուտքագրման ժամանակ կազմակերպության վճարած ԱԱՀ-ն արձանագրվում է թիվ 226 «Հաշվանցման ենթակա անուղղակի հարկեր» հաշվում: Այնուհետև, բյուջեի հետ ավելացված հարկի վճարման վերջնահաշվարկի ժամանակ հաշվի է առնվում փոխհատուցվող գումարը:

Ընդունենք, որ կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանում արտադրանքի թողարկման համար ձեռք է բերել 60 000 հազ. դրամ արժողությամբ հումք, որի դիմաց մատակարարներին լրացուցիչ վճարել է նաև ԱԱՀ: Գնված հումքով արտադրվել և վաճառվել է պատրաստի արտադրանք 150 000 հազ. դրամի՝ ներառյալ գնորդներից գանձվող ավելացված արժեքի հարկը: Պահանջվում է ձևակերպել բյուջեի նկատմամբ ԱԱՀ-ի գծով վերջնահաշվարկի արդյունքը և կատարել հարկի վճարում, եթե ԱԱՀ-ի դրույքը հարկվող բազայի նկատմամբ կազմում է 20%, իսկ հարկման բազայում ներառման դեպքում՝ 16,6%:

Ավելացված արժեքի հարկի գծով կձևակերպվեն հետևյալ հաշվային թղթակցությունները.

- մատակարարներից նյութերը ձեռք բերելիս  
**Դո 211 «Նյութեր».....60 000**
- Դո 226 «Հաշվանցման ենթակա անուղղակի հարկեր».....12 000 (60 000 x 20%)**
- Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....72 000**
- գնորդներից պատրաստի արտադրանքի հասույթը մուտքագրելիս.  
**Դո 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....150 000**
- Կտ 611 «Իրացումից հասույթ».....125 100 (150 000 – 24 900)**
- Կտ 524 «Կարծաժամկետ կրեդիտորական պարտք բյուջեին ԱԱՀ-ի գծով»..... 24 900 (150 000 x 16.6%)**
- ավելացված արժեքի հարկը բյուջե փոխանցելիս.  
**Դո 524 «Կարծաժամկետ կրեդիտորական պարտք բյուջեին»..... 24 900**
- Կտ 226 «Հաշվանցման ենթակա անուղղակի հարկեր».....12 000**
- Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....12 900**

Այսպիսով, պատրաստի արտադրանքի իրացման դիմաց բյուջեի նկատմամբ ԱԱՀ-ի գծով պարտավորությունները հաշվանցվեցին կազմակերպության կողմից հումքի դիմաց արդեն վճարված ավելացված արժեքի հարկի գումարներով, որով կանխվեց հարկային պարտավորության կրկնակի հաշվարկն ու վճարումը:

## 5.6 ԿԵՆՍԱԹՈՇՎԱԿԱՅԻՆ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Կազմակերպությունները կարճաժամկետ պարտավորություններ են ունենում կենսաթոշակային հիմնադրամին, գործատուի կողմից հաշվարկված աշխատավարձի դիմաց: Ընդ որում, այդ պարտավորությունների մի մասը փոխհատուցվում է աշխատողների հաշվին, իսկ մյուս գերակշիռ մասը՝ կազմակերպության (գործատուի) հաշվին:

Այսպես, օգտագործելով պարագրաֆ 5.4-ում ներկայացված բանվորների աշխատավարձի տվյալները և օգտվելով ստորև տեղեկատվությունից, ձևակերպենք կենսաթոշակային հատկացումների գծով կազմակերպության պարտավորությունները:

Քաղվածք սոցիալական ապահովագրության հատկացումների օրենքից.

Աշխատավարձի նկատմամբ հատկացումներ կենսաթոշակային հիմնադրամին՝ գործատուի հաշվին.

- մինչև 20 000 դրամ՝ 5 000 դրամ,
- 20 000 դրամից 100 000 դրամ՝ 15%,
- ավելի քան 100 000 դրամից՝ 5%:

### Կենսաթոշակային հատկացումների հաշվարկի տեղեկագիր

Անուն, ազգանուն	Աշխատավարձի հաշվարկման ցուցակ՝ թիվ	Հաշվարկված աշխատավարձ	Պահումներ (3%)
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Պետրոսյան	415	92 000	2 760
Կարապետյան	415	125 000	3 750
Հակոբյան	415	200 000	6 000
		417 000	12 510

### տեղեկագրի շարունակությունը

Հատկացումներ սոցալին գործատուի կողմից	
<i>5</i>	
$5\ 000 + 72\ 000 \times 15\% =$	15 800
$5\ 000 + 80\ 000 \times 15\% + 25\ 000 \times 5\% =$	18 250
$5\ 000 + 80\ 000 \times 15\% + 100\ 000 \times 5\% =$	22 000
	56 050

Այսպիսով, կենսաթոշակային հատկացումների գծով կազմակերպության պարտավորությունները կձևավորվեն երկու ուղղությամբ՝ աշխատողների աշխատավարձից պահումների և կազմակերպության ծախսերի հաշվին, որոնց գծով կձևակերպվի.

<i>Դտ 811 «Հիմնական արտադրություն».....</i>	<i>56 050</i>
<i>Դտ 527 «Կրեդիտորական պարտք աշխատավարձի գծով».....</i>	<i>12 510</i>
<i>Կտ 525 «Կրեդիտորական պարտք սոցիալական ապահովագրության գծով».....</i>	<i>68 650</i>

## ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳԱՆ ՀԱՐՑԵՐ



1. Ինչպես կրնու՞թա՞գրեք կազմակերպության պարտավորությունները (5.1):
2. Ինչ բաղադրիչներ են պարունակում երկարաժամկետ բանկային պարտավորությունները (5.1):
3. Ինչպես են տարբերակվում ֆինանսական և գործառնական վարձակալական պարտավորությունները (5.2):
4. Ինչ սկզբունքով են հաշվառվում շնորհների գծով պարտավորությունները (5.3):
5. Ինչպիսին է եկամտահարկի սանդղակը (5.4):
6. Որ հաշվով են հաշվառվում աշխատավարձի գծով կազմակերպության պարտավորությունները (5.4):
7. Որ հաշվով և ինչպես են հաշվառվում կենսաթոշակային հիմնադրամի գծով կազմակերպության պարտավորությունները (5.6):

## ԳԼՈՒԽ IV ԿԱՊԻՏԱԼԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

### Գլխի բովանդակությունը

կապիտալի  
բաղադրիչները  
բաժնեհավաք  
կապիտալի  
հաշվառումը  
շահույթի հաշվառումը:



### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

հասկանալ կապիտալի դերը գործարարության ոլորտում,  
տարբերակել կապիտալի բաղադրիչները,  
կազմակերպել բաժնեհավաք կապիտալի հաշվառումը,  
որոշել մեկ բաժնետոմսին ընկնող նոսրացված և բազային շահույթը,  
հաշվառել լրացուցիչ կապիտալի ձևավորումն ու շարժը,  
հասկանալ շահույթի ձևավորման և արձանագրման մեխանիզմը,  
կատարել հաշվետու ժամանակաշրջանի զուտ շահույթի բաշխում,  
հաշվառել պահուստային կապիտալի ձևավորման և բաշխման  
հաշվառում,  
իրականացնել չբաշխված շահույթի հաշվառում,  
հասկանալ կազմակերպությունների ֆինանսական արդյունքների  
ձևավորման մեխանիզմը:

### 4.1 ՍԵՓԱԿԱՆ ԿԱՊԻՏԱԼԻ ԲԱՂԱԴՐԻՉՆԵՐԸ

Գործարարության տարբեր ոլորտներում տնտեսավարման համար անհրաժեշտ ակտիվները ձևավորվում են ոչ միատիպ կառուցվածքով և ֆինանսավորվում են կապիտալի և պարտավորությունների տարբեր համամասնություններով:

Այսպես, ստորև ներկայացված են վեց կազմակերպությունների համառոտ հաշվապահական հաշվեկշիռներ:

	A	B	C	D	E	F
Շենքեր և հողամասեր	10	2	26	24	57	73
Այլ հիմնական միջոցներ	17	1	34	-	13	73
Անավարտ արտադրություն	44	-	22	55	16	1
Առևտրային դեբիտորներ	6	77	15	4	1	13
Այլ դեբիտորներ	11	-	-	8	2	5
Դրամական միջոցներ	12	20	3	9	11	3
	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>
Կապիտալ և պահուստներ	37	5	62	58	55	50
Կարճաժամկետ կրեդիտորներ	12	5	4	13	6	25
Երկարաժամկետ կրեդիտորներ						
առևտրային	32	85	34	14	24	6
այլ	16	5	-	14	15	11
Պարտավորություններ բանկին	3	-	-	1	-	8
	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

Հաշվի առնելով ակտիվների, պարտավորությունների և կապիտալի կառուցվածքը, կարելի է եզրակացնել յուրաքանչյուր կազմակերպության ներկայացված որևէ մեկ ոլորտին պատկանելիությունը..

մանրածախ հանրախանութ,  
լաստանավային ձկնարդյունաբերություն,  
շինարարություն,  
սննդի արդյունաբերություն,  
առևտրային բանկ,

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Ակտիվները ձևավորվում են ոչ միատիպ կառուցվածքով և ֆինանսավորվում են կապիտալի և պարտավորությունների տարբեր համամասնություններով:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Կազմակերպությունների գործունեության ֆինանսավորման նպատակով կապիտալը ձևավորվում է սեփական և փոխառու աղբյուրներից:



Ժամը արդյունաբերություն:  
Յուրաքանչյուր կազմակերպության գործունեության ոլորտը ըստ հաշվետվությունների տեղեկատվության կներկայացվի այսպես.

Կազմակերպություն A	Ժամը արդյունաբերություն
Կազմակերպություն B	առևտրային բանկ
Կազմակերպություն C	սննդի արդյունաբերություն
Կազմակերպություն D	շինարարություն
Կազմակերպություն E	մանրածախ հանրախանութ
Կազմակերպություն F	ձկնարդյունաբերություն

- a) Մանրածախ հանրախանութը պետք է ունենա հողամասերի և առևտրային շենքերի մեծ տեսակարար կշիռ: Դրան հակառակ, դեբիտորական պարտքերը ակտիվներում փոքր կշիռ են կազմում՝ կապված կանխիկ առևտրի հետ: Հանրախանութների ընթացիկ իրացվելիությունը կարող է անգամ փոքր լինել 2-ից:
- b) Կազմակերպություն B-ն չունի պաշարներ: Բացի այդ, շատ փոքր է նաև ոչ ընթացիկ ակտիվների տեսակարար կշիռը: Առևտրային բանկը բնականաբար պետք է ունենա մեծ տեսակարար կշռով դեբիտորներ և կրեդիտորներ:
- c) Կազմակերպություն D-ն չունի «այլ հիմնական միջոցներ», սակայն տնօրինում է մեծ արժեքով անավարտ արտադրանքի, որը հատուկ է շինարարությանը:
- d) Լաստանավային ձկնարդյունաբերությունը բնականաբար չի ունենա շենքեր և հողամասեր, ինչպես նաև պաշարներ, փոխարենը՝ զինված կլիմի ծանր տեխնիկայով:
- e) Ծանր արդյունաբերությանը հատուկ է անավարտ արտադրության և սարքավորումների բարձր տեսակարար կշիռ: Սննդի արտադրությունը նույնպես կարիք է զգում ոչ ընթացիկ ակտիվներում զգալի ներդրումների:

Կազմակերպությունների գործունեության ֆինանսավորման նպատակով կապիտալը ձևավորվում է սեփական և փոխառու աղբյուրներից: Հենց այս սկզբունքով էլ հաշվապահական հաշվառման համակարգում գործող կապիտալը ներկայացվում է հետևյալ կերպ.

$$\text{գործող կապիտալ} = \text{սեփական կապիտալ} + \text{երկարաժամկետ պարտավորություններ}$$

$$\text{գործող կապիտալ} = \text{հաշվեկշռի հանրագումար} - \text{ընթացիկ պարտավորություններ}$$

Հաշվապահական վերլուծության համակարգում կազմակերպության ֆինանսավորման աղբյուրները դասակարգվում են նաև հիմնական և շրջանառու կապիտալի: Ընդ որում, շրջանառու կապիտալը հանդես է գալիս որպես ընթացիկ ակտիվների և ընթացիկ պարտավորությունների տարբերություն և կազմակերպությունների կողմից մշտապես դիտարկվում է որպես պտույտների արագացմանը ինտենսիվ օգտագործման գործոն: Շրջանառու կապիտալը հաշվարկվում է նաև հետևյալ բանաձևով.

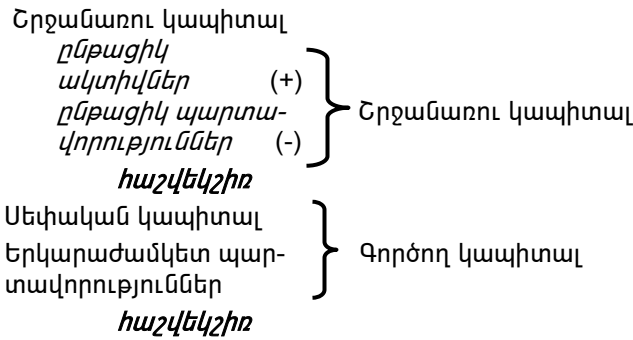
$$\text{շրջանառու կապիտալ} = \text{գործող կապիտալ} - \text{ոչ ընթացիկ ակտիվներ}$$

Այսպիսով, կապիտալի դասակարգումը կազմակերպության հաշվապահական հաշվեկշռի օգնությամբ կներկայացվի հետևյալ կերպ.

Ոչ ընթացիկ ակտիվներ

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Գործող կապիտալ = սեփական կապիտալ + երկարաժամկետ պարտավորություններ



Կազմակերպությունների սեփական կապիտալի բաղադրիչները ընդհանրացված կարգով արտացոլվում են հաշվապահական հաշվեկշռի երրորդ բաժնում, իսկ հաշվետու ժամանակաշրջանում դրանց վերլուծական շարժը ներկայացվում է ձև 3 «Սեփական կապիտալի փոփոխությունների մասին» տարեկան հաշվետվությունում:

Սեփական կապիտալի առավել խոշոր բաղադրիչը կանոնադրական կապիտալն է, որը բաժնետիրական ընկերություններում կոչվում է բաժնեհավաք կապիտալ: Հաշվապահական հաշվեկշռում այս հոդվածը ներկայացվում է զուտ գումարով, որը ստացվում է հետևյալ կերպ.

$$\text{զուտ բաժնեհավաք կապիտալ} = \text{հայտարարված կապիտալ} - \text{չվճարված կապիտալ} - \text{հետ գնված կապիտալ}$$

Բաժնետիրական ընկերություններում սեփական կապիտալի բաղադրիչ է համարվում նաև էմիսիոն եկամուտը, որը ձևավորվում է տեղաբաշխված բաժնետոմսերի վաճառքի գնի և անվանական արժեքի դրական տարբերությամբ:

Կազմակերպության ակտիվների իրական արժեքի արտացոլման նպատակով պարբերաբար կատարվում են ոչ ընթացիկ և ընթացիկ ակտիվային հոդվածների վերագնահատումներ, որոնց արդյունքում ձևավորված արժեքի աճը համաձայն հաշվենկատության սկզբունքի, ձևակերպվում է դեռևս չիրացված շահույթ և որպես լրացուցիչ կապիտալ ընդգրկվում սեփական կապիտալի կազմում «վերագնահատման (վերաչափման) տարբերություն» անվանմամբ: Ընդ որում, սեփական կապիտալի կազմում դրանք կարող են հանդես գալ ինչպես հիմնական միջոցի արժեքի աճից չիրացված շահույթի, այնպես էլ հեջավորված ակտիվի վերաչափումից չիրացված շահույթի կտրվածքով:

Սեփական կապիտալի խոշոր բաղադրիչներ են հանդիսանում նաև չբաշխված շահույթն և պահուստային կապիտալը, որոնք կուտակվում են կազմակերպության կողմից և օգտագործվում հատուկ նպատակների համար: Հիմնականում, դրանք ուղղվում են նախորդ տարիների վնասների փոխհատուցմանը, լրացուցիչ շահաբաժինների ֆինանսավորմանը, կանոնադրական կապիտալի ընդլայնմանը:

Կազմակերպությունների սեփական կապիտալի բաղադրիչներից յուրաքանչյուրի հաշվառման կարգը ներկայացնենք հաջորդ պարագրաֆներում:

## 4.2 ԲԱԺՆԵՀԱՎԱՔ ԿԱՊԻՏԱԼԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

### ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Ջուտ բաժնե-  
հավաք  
կապիտալ =  
հայտարարված  
կապիտալ –  
- չվճարված  
կապիտալ – հետ  
զնված կապիտալ



Բաժնեհավաք կապիտալը սինթետիկ հաշվառման համակարգում հանդես է գալիս առանձին բաղադրիչներով, որոնք հաշվեկշռային հայտագրում են ստանում հանրագումարային տեսքով: Սեփական կապիտալի ձևավորման համար ֆինանսական հաշվառումը կիրառում է թիվ 311 «Կանոնադրական կապիտալ» պասիվային հաշիվը, որի կրեդիտը հանդես է գալիս որպես բաժնեհավաք՝ կազմակերպության կապիտալի ձևավորման տարբեր աղբյուրների համար: Եթե կազմակերպությունը կազմավորվում է բաժնետիրական սկզբունքով, ապա բաժնետերերի կողմից կապիտալում կատարված ներդրումների հաշվառման արդյունքները արտացոլվում են թիվ 312 «Չվճարված կապիտալ», թիվ 313 «Հետ զնված կապիտալ», թիվ 314 «Լրացուցիչ կապիտալ» հաշիվներով, որոնք ճշտում են սեփական կապիտալի իրական արժեքը:

### Աղյուսակ 4.1

**Բաժնետիրական ընկերության արժեթղթերի տեղաբաշխման գործառնությունների հաշվային թղթակցությունները**

Գործառնության բովանդակությունը	Դտ	Կտ	Գու-մար
Նոյեմբեր ամսին հայտարարվել է ֆաբրիկայի կապիտալը 8 000 հատ բաժնետոմսի բաժանորդագրությամբ՝ յուրաքանչյուրը 10 հազ. դրամ արժեքով:	312	311	80 000
Նոյեմբեր ամսին այլ կազմակերպություններից ընկերությունը ձեռք է բերել 2 000 հազ. դրամի արագամաշ առարկաներ և 17 000 հազ. դրամի արժողությամբ հումք՝ 1 900 հատ բաժնետոմսի փոխանակման սկզբունքով:	213 211	312	2 000 17 000
Դեկտեմբեր ամսին այլ կազմակերպություններից ընկերությունը ձեռք է բերել 6 000 հազ. դրամի հաշվեկշռային արժողությամբ հիմնական միջոց, 600 հատ բաժնետոմսի փոխանակման սկզբունքով:	111	312	6 000
Նոյեմբերին վաճառվել է 7 000 հազ. դրամի բաժնետոմս և ստացված հասույթը մուտքագրվել ընկերության հաշվարկային հաշիվ:	252	312	7 000
Դեկտեմբերին հետ է վերադարձվել 500 հատ բաժնետոմս, որի դիմաց հաշվարկային հաշվից բաժնետերերին միավորի համար վճարվել է ոչ թե 10, այլ 8 հազ. դրամ:	313	252 314	4 000 1 000

Բաժնետիրական ընկերության մեկնարկային գործառնություններով ցույց տանք բաժնեհավաք կապիտալի հաշվեկշռային հայտագրման մեխանիզմը (տես աղյուսակ 4.1): Որից հետո, հաշիվների մնացորդների հիման վրա ներկայացնենք բաժնետիրական ընկերության մեկնարկային հաշվեկշիռը (տես աղյուսակ 4.2):

**Ընկերության մեկնարկային հաշվեկշռի հոդվածները բաժնետոմսերի տեղաբաշխումից հետո (հազ. դրամ)**

	ՀՈՂՎԱԾԻ ԱՆՎԱՆՈՒՄԸ	ԳՈՒՄԱՐ		ՀՈՂՎԱԾԻ ԱՆՎԱՆՈՒՄԸ	ԳՈՒՄԱՐ
111	Հիմնական միջոցներ	6 000	311	Բաժնեհավաք կապիտալ	80 000
211	Նյութեր	17 000	312	Չվճարված կապիտալ	(48 000)
213	Արագամաշ առարկաներ	2 000	313	Դեռ գնված կապիտալ	(5 000)
252	Հաշվարկային հաշիվ	3 000	314	Էմիսիոն եկամուտ	1 000
<b>Հաշվեկշիռ</b>		<b>28 000</b>	<b>Հաշվեկշիռ</b>		<b>28 000</b>

**4.3 ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՄԻՋՈՑՆԵՐԻ ՎԵՐԱԳՆԱՀԱՏՄԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ**

Հիմնական միջոցները, որպես ակտիվ, սկզբնական ճանաչումից հետո պետք է հաշվառվեն վերագնահատված գումարով, այնպես, որ հաշվեկշռային արժեքը էականորեն չտարբերվի իրական արժեքից: Վերագնահատման հաճախականությունը կախված է հիմնական միջոցների իրական արժեքի փոփոխություններից: *Երբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերականգման հետևանքով աճում է՝ աճը վերականգման փուլում անմիջականորեն վերագրվում է սեփական կապիտալին (ՀՀՀՀ 16 ստանդարտ. կետ 36), իսկ երբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատման հետևանքով նվազում է՝ նվազման չափը ճանաչվում է որպես ծախս (ՀՀՀՀՄ 16 ստանդարտ. կետ 37):*

Ընդունենք, որ կազմակերպության ակտիվները դեկտեմբերի 31-ին բաղկացած են միայն հետևյալ հիմնական միջոցներից. շենքեր սկզբնական արժեքով՝ 20 000 հազ. դրամ, կուտակված մաշվածքով՝ 5 000 հազ. դրամ, տրանսպորտային միջոցներ սկզբնական արժեքով՝ 8 000 հազ. դրամ, կուտակված մաշվածքով՝ 2 000 հազ. դրամ: Այս պարագայում, կազմակերպության փորձնական հաշվեկշիռը կներկայացվի.

**Փորձնական հաշվեկշռի հոդվածները առ 31 դեկտեմբերի (հազ. դրամ)**

	ՀՈՂՎԱԾ	ԳՈՒՄԱՐ		ՀՈՂՎԱԾ	ԳՈՒՄԱՐ
1111	Շենքեր	20 000	311	Բաժնեհավաք կապիտալ	21 000
1121	Շենք. մաշվածք	(5 000)			
1115	Տրանս. միջոց	8 000			
1125	Տր. միջ. մաշվածք	(2 000)			
<b>Հաշվեկշիռ</b>		<b>21 000</b>	<b>Հաշվեկշիռ</b>		<b>21 000</b>

Դեկտեմբերի 31-ին շենքերը թանկացել են 20%-ով, իսկ տրանսպորտային միջոցներն արժեզրկվել 30%-ով: Ակտիվների վերագնահատման արդյունքները հաշվապահորեն կձևակերպվեն.

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հիմնական միջոցները, որպես ակտիվ սկզբնական ճանաչումից հետո պետք է հաշվառվեն վերագնահատված գումարով:





**Շենքերի գծով.**

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Երբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերականգնման հետևանքով աճում է՝ աճը վերականգնման փուլում անմիջականորեն վերագրվում է սեփական կապիտալին:

- սկզբնական արժեքի ճշտում (20 000 x 0,2)  
**Դո 1111 «Շենքեր».....4 000**  
**կտ 3211 «Հիմնական միջոցների վերազնահատումից արժեքի աճ».....4 000**
- կուտակված մաշվածքի ճշտում (5 000 x 0,2)  
**Դո 3211 «Հիմնական միջոցների վերազնահատումից արժեքի աճ».....1 000**  
**կտ 1121 Շենքերի մաշվածություն.....1 000**

**Տրանսպորտային միջոցների գծով**

- սկզբնական արժեքի ճշտում (8 000 x 0,3)  
**Դո 724 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների վերաչափումից ծախսեր».....2 400**  
**կտ 124 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների արժեզրկում».....2 400**
- կուտակված մաշվածքի ճշտում (2 000 x 0,3)  
**Դո 1125 Տրանսպորտային միջոցների մաշվածություն.....600**  
**կտ 724 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների վերաչափումից ծախսեր».....600**

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Երբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերականգնման հետևանքով նվազում է՝ նվազման չափը ճանաչվում է որպես ծախս:



Այսպիսով, կազմակերպության կապիտալի հաշվեկշռային հայտագրումը ակտիվների վերազնահատումից հետո կներկայացվի հետևյալ կերպ.

**Աղյուսակ 4.4**

**Փորձնական հաշվեկշռի վերազնահատված հոդվածները առ 31 դեկտեմբերի (հազ. դրամ)**

	ՀՈՂՎԱԾ	ԳՈՒՄԱՐ		ՀՈՂՎԱԾ	ԳՈՒՄԱՐ
1111	Շենքեր	24 000	311	Բաժ. կապիտալ	21 000
1121	Շենքերի մաշվածք	(6 000)	321	Արժեքի աճ	3 000
1115	Տրանսպորտային միջոց	8 000	724	Ակտիվի վերաչափումից ծախս	(1 800)
1125	Տրանսպորտային միջոցի մաշվածք	(1 400)			
124	Ակտիվների արժեզրկում	(2 400)			
<b>Հաշվեկշիռ</b>		<b>22 200</b>	<b>Հաշվեկշիռ</b>		<b>22 200</b>

Վերազնահատումից արժեքի աճը հետևյալ հաշվային թղթակցությամբ հետագայում ամորտիզացվում է ակտիվների մաշվածությանը զուգընթաց՝ վերագրվելով չբաշխված շահույթին.

**Դո 321 Վերազնահատումից արժեքի աճ**

**կտ 342 Նախորդ տարիներին չբաշխված շահույթ**

Նույն սկզբունքով, այսինքն չբաշխված շահույթի հաշվին է հետագայում փոխատուցվում ակտիվների արժեզրկման վնասը:

**ՁՈՒՏ ՇԱՀՈՒՅԹԻ ՁԵՎՎՈՐՄԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ**

Ձուտ (հարկված) շահույթը ձևավորվում է թիվ 331 «Ֆինանսական արդյունքներ» համադրման հաշվում, որի դեբետում հավաքագրված հաշվետու ամսվա ծախսերը համադրվում են կրեդիտում արձանագրված եկամուտների հետ: Հետևաբար,

**երբ հաշվի դեբետային գրանցումների հանրագումարը < կրեդիտային գրանցումների հանրագումարից**

**արձանագրվում է շահույթ:**

Հակառակ դեպքում,

**երբ դեբետային գրանցումների հանրագումարը > կրեդիտային գրանցումների հանրագումարից**

**ստացվում է վնաս:**

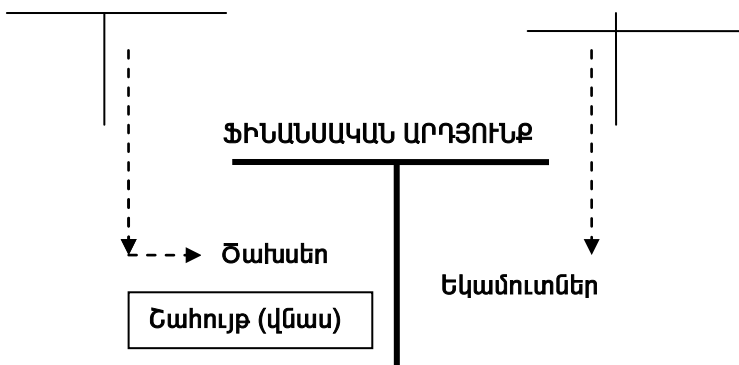
Շահույթի (վնասի) ձևակերպումից հետո թիվ 331 «Ֆինանսական արդյունքներ» հաշվի դեբետային և կրեդիտային շրջանառությունները հաշվեկշռվում են և ստացվում է գրոյական վերջնական մնացորդ:

Շահույթի ձևավորման մեխանիզմը ամփոփված է հետևյալ գծապատկերով:

**Error!**

**ԾԱԽՍԵՐ (7-րդ դաս)**

**ԵԿԱՄՈՒՏՆԵՐ (6-րդ դաս)**



Կազմակերպությունների շահույթը ձևավորվում է գործառնական, ներդրումային և ֆինանսական ոլորտներում, որոնք ամփոփվում են թիվ 343 «Հաշվետու ժամանակաշրջանի զուտ շահույթ» հաշվում:

Օրինակով ներկայացնենք շահույթի ձևավորումը վերոհիշյալ երեք ոլորտներում:

**Գործառնություն 1** Հաշվարկային հաշիվ է մուտքագրվել գնորդներին առաքված արտադրանքի եկամուտը 50 000 հազ. դրամով.

**Դո 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....50 000**

**Կտ 611 «Արտադրանքի իրացումից հասույթ».....50 000**

**Գործառնություն 2** Ձևակերպվել է գնորդներին առաքված արտադրանքը 40 000 հազ. փաստացի ինքնարժեքով.

**Դո 711 «Իրացված արտադրանքի ինքնարժեք».....40 000**

**Կտ 215 «Արտադրանք».....40 000**

**Գործառնություն 3** Տրամադրված փոխառություններից ստացված 12 000 հազ. դրամ եկամուտը մուտքագրվել է հաշվարկային հաշիվ.

**Դո 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....12 000**

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Շահույթի (վնասի) ձևակերպումից հետո թիվ 331 հաշիվի դեբետային և կրեդիտային շրջանառությունները հաշվեկշռվում են և ստացվում է գրոյական վերջնական մնացորդ:



**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Կազմակերպությունների շահույթը ձևավորվում է գործառնական, ներդրումային և ֆինանսական ոլորտներում:



**Կտ 627 «Ֆինանսական ներդրումներից եկամուտներ»..... 12 000**

**Գործառնություն 4** Հաշվարկային հաշվից վճարվել է ֆինանսական վարձակալության գծով տոկոսային 9 000 հազ. դրամ ծախսերի դիմաց.

**Դտ 727 «Փոխառությունների գծով ծախսեր».....9 000**

**Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....9 000**

**Գործառնություն 5** Հաշվարկային հաշիվ է մուտքագրվել վաճառված բեռնատարի դիմաց 5 000 հազ. դրամ եկամուտը.

**Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....5 000**

**Կտ 621 «Ակտիվների վաճառքից եկամուտներ».....5 000**

**Գործառնություն 6** Դուրս է գրվել վաճառված բեռնատարի սկզբնական արժեքը 8 000 հազ. սկզբնական արժեքով և 6 000 հազ. դրամ կուտակված մաշվածքով.

**Դտ 721 «Ակտիվների վաճառքից ծախսեր».....2 000**

**Դտ 112 «Հիմնական միջոցների մաշվածք».....6 000**

**Կտ 111 «Հիմնական միջոցներ».....8 000**

**Գործառնություն 7** Հաշվարկվել է հաշվետու ժամանակաշրջանի կազմակերպության շահութահարկի պարտավորությունը՝ հարկվող շահույթի 20%-ի չափով.

$$(50\ 000 - 40\ 000 + 12\ 000 - 9\ 000 + 5\ 000 - 2\ 000) \times 0.2 = 3\ 200$$

**Դտ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս».....3 200**

**Կտ 524 «Կրեդիտորական պարտքեր բյուջեին».....3 200**

**Գործառնություն 8** Հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսերը վերագրվել են ֆինանսական արդյունքներին.

**Դտ 331 «Ֆինանսական արդյունք».....54 200**

**Կտ 711 «Իրացված արտադրանքի ինքնարժեք».....40 000**

**Կտ 721 «Ակտիվների վաճառքից ծախսեր».....2 000**

**Կտ 727 «Փոխառությունների գծով ծախսեր».....9 000**

**Կտ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս».....3 200**

**Գործառնություն 9** Հաշվետու ժամանակաշրջանի եկամուտները վերագրվել են ֆինանսական արդյունքներին.

**Դտ 611 «Արտադրանքի իրացումից հասույթ».....50 000**

**Դտ 627 «Ֆինանսական ներդրումներից**

**եկամուտներ»..... 12 000**

**Դտ 621 «Ակտիվների վաճառքից եկամուտներ»...5 000**

**Կտ 331 «Ֆինանսական արդյունք».....67 000**

**Գործառնություն 10** Ձևակերպվել է հաշվետու ժամանակաշրջանի զուտ շահույթը. (թիվ 331 հաշվի դեբետային գրանցումների հանրագումարը < կրեդիտային գրանցումներից)

$$54\ 200 < 67\ 000$$

**Դտ 331 «Ֆինանսական արդյունք».....12 800**

**Կտ 343 Հաշվետու տարվա զուտ շահույթ (վնաս).....12 800**

Տարին փակելուց հետո, հաշվետու տարվա զուտ շահույթը տեղափոխվում է չբաշխված շահույթին, այդ գումարով կրեդիտագրելով թիվ 342 «Նախորդ տարիներին չբաշխված շահույթ» հաշիվը:

#### 4.5. ԶԲԱՇԽՎԱԾ ՇԱՐԻՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթը (կուտակված շահույթը) հանդիսանում է կազմակերպության սեփական կապիտալի բաղադրիչ: Որպես կանոն, դրա ձևավորումն ու բաշխումը իրականացվում է տարվա վերջում՝ հաշվեկշռի ավարտական ամփոփման ժամանակ:

Զբաշխված շահույթի կուտակումը մի քանի աղբյուրների հաշվին կատարվում է թիվ 342 «Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ» հաշվի կրեդիտում, որոնցից հիմնականներն են հաշվետու տարվա զուտ շահույթը և ակտիվների վերագնահատման արժեքի աճը: Կազմակերպություններում չբաշխված շահույթի կուտակումը հիմնականում կատարվում է շահաբաժինների փոխհատուցման, պահուստային կապիտալի ձևավորման, նախորդ տարիների զուտ վնասի փոխհատուցման նպատակներով:

Այսպես, կազմակերպությունում 200 հազ. դրամ տարեսկզբի մնացորդ ունեցող կուտակված շահույթին են փոխանցվել հաշվետու տարվա 12 800 հազ. դրամ զուտ շահույթը (տես պարագրաֆ 4.5), ոչ ընթացիկ ակտիվների վերագնահատման արժեքի աճի 10% ամորտիզացիան՝ 300 հազ.դրամով (տես պարագրաֆ 4.3), ինչպես նաև, նախորդ տարվան վերաբերող էական սխալների ուղղման արդյունքում արձանագրված օգուտը 700 հազ. դրամով:

Կազմակերպության տնօրենների խորհուրդը որոշում է կայացրել հաշվետու տարվա կուտակված շահույթը բաշխելու հետևյալ համամասնությամբ.

շահաբաժինների հայտարարում	70%
պահուստային կապիտալին հատկացումներ	20%
կուտակված շահույթի տեղափոխում հաջորդ տարի	10%
	100%

Այս պարագայում, հաշվետու տարվա շահույթի կուտակման և բաշխման գծով կծնակերպվեն հետևյալ հաշվապահական թղթակցությունները:

**Շահույթը կուտակելիս.**

- հաշվետու տարվա զուտ շահույթի տեղափոխում կուտակված շահույթին.

**Դր 343 Հաշվետու տարվա զուտ շահույթ (վնաս).....12 800**

**Կտ 342 «Նախորդ տարիներին չբաշխված շահույթ»...12 800**

- հիմնական միջոցների վերագնահատման արժեքի բաժնենասի վերագրումը կուտակված շահույթին.

**Դր 321 «Ակտիվների վերագնահատումից աճ»....300**

**Կտ 342 «Նախորդ տարիներին չբաշխված շահույթ».....300**

- նախորդ տարիների էական սխալների ուղղումից կուտակված շահույթի ավելացում.

**Դր 341 «Նախորդ տարիների ֆինանսական**

**արդյունքների ճշգրտում».....700**

**Կտ 342 «Նախորդ տարիներին չբաշխված շահույթ»...700**

**Շահույթը բաշխելիս.**

- շահաբաժինների հայտարարում (14 000 x 70%).

**Դրոշմ 342 «Նախորդ տարիներին չբաշխված շահույթ»...9 800**

**Կտ 529 Կարծածամկետ կրեդիտորական պարտքեր մասնակիցներին.....9 800.**

- հատկացումներ պահուստային կապիտալին (14 000 x 20%).

**Դրոշմ 342 «Նախորդ տարիներին չբաշխված շահույթ».....2 800**

**Կտ 351 «Պահուստային կապիտալ».....2 800**

Այսպիսով, հաջորդ տարի տեղափոխվող կուտակված շահույթի մնացորդը կկազմի.

$$(200 + 12 800 + 300 + 700) - 14 000 \times 90\% = 1 400 \text{ հազ. դրամ:}$$

**4.6 ՄԵԿ ԲԱԺՆԵՏՈՍՄԻՆ ԸՆԿՆՈՂ ՇԱՂՈՒՅԹ**

Հրապարակվող թիվ 2 «Ֆինանսական արդյունքների մասին» հաշվետվության ձևում ըստ ՀՀՀՀ 31 ստանդարտի՝ ներկայացվում են մեկ բաժնետոմսին ընկնող բազային շահույթ և նուսրացված շահույթ ցուցանիշները:

**Մեկ բաժնետոմսին ընկնող շահույթը** հանդիսանում է բաժնետոմսերի օգտագործման արդյունավետության ցուցանիշ: Գործնականում, այդ ցուցանիշի հաշվարկն իրականացվում է հետևյալ կերպ.

$$\frac{\text{տարեկան զուտ շահույթ}}{\text{շրջանառվող սովորական բաժնետոմսերի միջին քանակ}}$$

Մեկ բաժնետոմսին ընկնող բազային շահույթի հաշվարկում օգտագործվող բաժնետոմսերի թիվը պետք է ներկայացնի տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի միջին կշռված քանակը:

**Մեկ բաժնետոմսին ընկնող նուսրացված շահույթը** հաշվարկելիս ենթադրվում է, որ բոլոր պոտենցիալ փոխարկելի պարտավորությունները կփոխարկվեն սովորական բաժնետոմսերի: Եթե տարվա ընթացքում բաժնետիրական ընկերությունը նման փոխարկելի պարտավորություններից ունեցել է եկամուտներ կամ կրել ծախսեր (տոկոսավճարներ), ապա զուտ շահույթը պետք է ճշտվի դրանց ազդեցությունը չեզոքացնելու համար: Այս պարագայում ենթադրվում է, որ պարտավորությունները փոխարկվել են սովորական բաժնետոմսերի ժամանակաշրջանի սկզբում, և, այդ իսկ պատճառով չեն կարող առաջ բերել որևէ եկամուտ կամ ծախս:

Հետևաբար, ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում վերոհիշյալ ցուցանիշը ներկայացնելիս հաշվարկման համարիչն ու հայտարարը ենթարկում են ճշտումների: Նշենք նաև, որ հաշվարկներում սովորական բաժնետոմսերի քանակը ներկայացվում է կշռված միջինով, և որպես կշիռներ են հանդես գալիս շրջանառության մեջ դրանց գտնվելու ամիսների քանակները:

Օրինակ, 2003 թ. հունվարի 1-ի դրությամբ բաժնետիրական ընկերությունը տնօրինում է 10 000 հատ սովորական բաժնետոմսի, որից 2 000-ը չվճարված են, իսկ

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթը (կուտակված շահույթը) հանդիսանում է կազմակերպության սեփական կապիտալի բաղադրիչ:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Կազմակերպություններում չբաշխված շահույթի կուտակումը հիմնականում կատարվում է շահաբաժինների փոխհատուցման, պահուստային կապիտալի ձևավորման, նախորդ տարիների զուտ վնասի փոխհատուցման նպատակներով:



1000 հատը՝ ետ վերադարձված: 2003 թ. շրջանառության մեջ լրացուցիչ բաց է թողնվել 4 000 հատ սովորական բաժնետոմս, իսկ սեպտեմբեր ամսին՝ ետ վերադարձվել 3 000 հատը: Ամբողջ տարվա համար ընկերությունը ունեցել է 1 200 000 հազ. դրամ փոխարկելի պարտավորություն 10% դրույքաչափով, որը ենթակա է փոխարկման սովորական բաժնետոմսով 600 հազ դրամ = մեկ բաժնետոմս համարժեքով:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Մեկ բաժնետոմսին ընկնող շահույթը = տարեկան գուտ շահույթ: շրջանառվող սովորական բաժնետոմսերի միջին քանակ

Մեկ բաժնետոմսին ընկնող շահույթի հաշվարկման համար նախ որոշենք 2003 թ. ընթացքում բաժնետիրական ընկերության շրջանառության մեջ գտնված բաժնետոմսերի միջին քանակը.

$$(10\ 000 - 2\ 000 - 1\ 000) + 10/12 \times 4\ 000 - 3/12 \times 3\ 000 = 7\ 000 + 3\ 333 - 750 = 9\ 853 \text{ հատ}$$

Այնուհետև հաշվարկենք վերլուծվող ցուցանիշի համարիչը, եթե ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունից հայտնի է.

Իրացումից հասույթ	1 800 000 հազ, դրամ
Իրացման ինքնարժեք	600 000 հազ. դրամ
Համախառն շահույթ	400 000 հազ. դրամ
Վարչական ծախսեր	100 000 հազ. դրամ
Գործառնական շահույթ	700 000 հազ. դրամ
Տոկոսային ծախսեր (10%)	120 000 հազ. դրամ
Հարկվող շահույթ	580 000 հազ. դրամ
Շահութահարկ (20%)	116 000 հազ. դրամ
Զուտ շահույթ	464 000 հազ. դրամ

Մեկ բաժնետոմսին ընկնող բազային շահույթը կհաշվարկվի.

$$464\ 000 / 9853 = 47,09 \text{ հազ. դրամ}$$

Իսկ մեկ բաժնետոմսին ընկնող նույնացված շահույթի հաշվարկը կներկայացվի.

$$\frac{464\ 000 + 120\ 000 - 120\ 000 \times 20\%}{9853 + 1\ 200\ 000/600} = 47,24 \text{ հազ դրամ}$$

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Մեկ բաժնետոմսին ընկնող նույնացված շահույթը հաշվարկելիս ենթադրվում է, որ բոլոր պոտենցիալ փոխարկելի պարտավորությունները կփոխարկվեն սովորական բաժնետոմսերի:

**4.7 ՊԱՅՈՒՏԱՅԻՆ ԿԱՊԻՏԱԼԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ**

Պահուստային կապիտալը, որի նպատակն է կուտակված վնասի հատուցումը, շահաբաժախնների վճարումների սակավ միջոցների լրացումը և այլ արտակարգ իրավիճակներում որպես փոխհատուցման աղբյուր օգտագործումը, ձևավորվում է օրենսդրությամբ նախատեսված կարգով կամ կազմակերպությունների տնօրինության խորհրդի որոշմամբ:

Կազմակերպությունների հաշվապահության համակարգում պահուստային կապիտալի ձևավորման և օգտագործման վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար օգտագործվում է թիվ 351 «Պահուստային կապիտալ» պասիվային հաշիվը: Մասնավորապես, հաշվի կրեդիտում արտացոլվում են պահուստային կապիտալին հատկացումները, իսկ դեբետում՝ տարբեր նպատակներով դրանց օգտագործումը: Հաշվի մնացորդը կրեդիտային է և իրենից ներկայացնում է պահուստային կապիտալի չօգտագործված մնացորդը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ: Պահուստային կապիտալի անալիտիկ հաշվառումը տարվում է ըստ կազմակերպության կողմից հաստատված ուղղությունների:



Օրինակ, բաժնետիրական ընկերությունում պահուստային կապիտալի հաշվետու տարվա սկզբի մնացորդը կազմել է 3 200 հազ. դրամ: Հաշվետու տարվա վերջում, հաշվեկշռի ավարտական ամփոփման ժամանակ, պահուստային կապիտալին է փոխանցվել չբաշխված շահույթի բաժնեմասը 2 800 հազ. դրամով (տես պարագրաֆ 4.6): Ընկերության խորհուրդը որոշում է կայացրել հաշվետու տարում կիրառելու կապիտալի ընդլայնման և բաժնետոմսերի վաճառքի գրավիչ քաղաքականություն և այդ պատճառով պահուստային կապիտալից հատկացումներ է կատարում հետևյալ ուղղություններով.

հավելյալ շահաբաժինների հայտարարում	50%
բաժնեհավաք կապիտալին հատկացումներ	10%
պահուստային կապիտալի տեղափոխում հաջորդ տարի	40%
	100%

Այս պարագայում հաշվետու տարվա պահուստային կապիտալի կուտակման և օգտագործման գծով կձևակերպվեն հետևյալ հաշվապահական թղթակցությունները:

**Պահուստային կապիտալը լրացնելիս.**

- չբաշխված շահույթից հատկացումներ պահուստային կապիտալին .

**Դո 342 «Նախորդ տարիներին չբաշխված շահույթ»...2 800**

**Կտ 351 «Պահուստային կապիտալ».....2 800**

**Պահուստային կապիտալը օգտագործելիս.**

- շահաբաժինների վճարման նպատակով (6 000 x 50%).

**Դո 351 «Պահուստային կապիտալ».....3 000**

**Կտ 529 Կարծաժամկետ կրեդիտորական պարտքեր մասնակիցներին.....3 000.**

- բաժնեհավաք կապիտալի ավելացման նպատակով (6 000 x 10%).

**Դո 351 «Պահուստային կապիտալ».....600**

**Կտ 311 «Բաժնեհավաք կապիտալ».....600**

Այսպիսով, հաջորդ տարի տեղափոխվող պահուստային կապիտալի մնացորդը կկազմի.

$$6\ 000 \times 40\% = 2\ 400 \text{ հազ. դրամ:}$$

## ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ



Իչպես կրնութագրեք կազմակերպության կապիտալը (4.1):

Ինչպիսի կառուցվածքային առանձնահատկություններ կան տարբեր ճյուղերում գործող կազմակերպությունների կապիտալում (4.1):

Ինչպես կրնութագրեք գործող կապիտալն ու շրջանառու կապիտալը (4.1):

Ինչպիսին է բաժնեհավաք կապիտալի ձևավորման հաշվարկման մեխանիզմը (4.2):

Ներկայացրեք հիմնական միջոցների վերագնահատման անհրաժեշտությունը (4.3):

Որ հաշվով և ինչպես է բացահայտվում հաշվետու ժամանակաշրջանի կազմակերպության զուտ շահույթը (4.4):

Ինչպես է բաշխվում կուտակված շահույթը (4.5):

Ինչու է հաշվարկվում մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթը (4.6):

Հիմնավորեք պահուստային կապիտալի ձևավորման անհրաժեշտությունը (4.7):



## ԳԼՈՒԽ V ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

### Գլխի բովանդակությունը

- փոխառությունների էությունը
- վարձակալական պարտավորություններ
- աշխատավարձի գծով պարտավորություններ



### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- դասակարգել կազմակերպությունների պարտավորությունները,
- տարբերակել երկարաժամկետ և կարճաժամկետ փոխառությունները,
- տարբերակել լիզինգային և գործառնական պարտավորությունները,
- հաշվառել ֆինանսական և գործառնական պարտավորությունների մարումը,
- հաշվառել աշխատավարձի գծով կազմակերպության պարտավորությունները,
- կատարել աշխատավարձից եկամտահարկի պահումներ,
- հաշվարկել կազմակերպության պարտավորությունները կենսաթոշակային հիմնադրամին,
- հաշվառել շնհորների գծով պարտավորությունները:

### 5.1 ՓՈԽԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Կազմակերպությունների գործունեության ակտիվները զոյանում են նաև փոխառություններից, որոնք լինում են երկարաժամկետ՝ մարման մեկ տարուց ավելի ժամանակահատվածով, և կարճաժամկետ: Երկարաժամկետ փոխառությունների թվին են դասվում բանկին երկարաժամկետ վարկային պարտավորությունները, ֆինանսական վարձակալության գծով վարձատուհին պարտավորությունները, երկարաժամկետ մուրհակների գծով վճարվելիք համախառն գումարները և այլն:

Երկարաժամկետ փոխառությունները որպես կանոն, ձևավորում են վճարվելիք տոկոսներ, որոնք հաշվապահությունում փոխառության պահին ամբողջությամբ արձանագրվում են որպես չկրած տոկոսային ծախսեր, և հետագա տարիներին, մաս առ մաս դուրս գրվում կազմակերպության ծախսերի հաշվին: Հետևաբար, երկարաժամկետ պարտավորությունները հաշվապահական հաշիվներում ցույց են տրվում համախառն գումարներով (հիմնական գումար + վճարվելիք տոկոսներ): Սակայն դրանք հաշվեկշռային հայտագրում են ստանում նետո գումարով (համախառն գումար - վճարվելիք տոկոսներ), որն իրագործվում է պարտավորությունների գումարը կարգավորող «Չկրած տոկոսային ծախսեր» կոնտր պասիվային կարգավորող հաշվի օգնությամբ:

Այսպես, կազմակերպությունը երեք տարով 300 000 հազ. դրամ արժողությամբ և տարեկան 8%-ով երկարաժամկետ վարկ է վերցրել, պայմանով, որ հիմնական (մայր) գումարը ըստ տարիների մարելու է հավասարաչափ՝ կուտակված տոկոսների հետ միասին: Պահանջվում է ձևակերպել յուրաքանչյուր տարվա փոխառությանը առնչվող հաշվապահական թղթակցությունները:

#### Առաջին տարվա սկիզբ.

- երկարաժամկետ վարկը ստանալիս  
**Դո 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....300 000**  
**Կտ 411 «Երկարաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ».....300 000**
- վարկերի գծով չկրած տոկոսային ծախսերի արձանագրում.

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

Երկարաժամկետ փոխառությունները մարման մեկ տարուց ավելի ժամանակահատված ունեն:

$$(300\ 000 \times 8\% + 200\ 000 \times 8\% + 100\ 000 \times 8\%) =$$

$$= \text{I տարի } 24\ 000 + \text{II տարի } 16\ 000 + \text{III տարի } 8\ 000 = 48\ 000$$

<b>Դտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախս»</b> .....	<b>48 000</b>
<b>Կտ 411 «Երկարաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»</b> .....	<b>48 000</b>

**Առաջին տարվա ավարտ.**

- երկարաժամկետ վարկի բաժնենասը մարելիս
 

<b>Դտ 411 «Երկարաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»</b> .....	<b>124 000</b>
<b>Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»</b> .....	<b>124 000</b>
- չկրած տոկոսային ծախսը հաշվեգրելիս.
 

<b>Դտ 727 «Վարկերի և փոխառությունների գծով ծախսեր»</b> .....	<b>»24 000</b>
<b>Կտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախս»</b> .....	<b>24 000</b>

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

Երկարաժամկետ փոխառությունները, ձևավորում են վճարվելիք տոկոսներ, որոնք հաշվապահությունում փոխառության պահին ամբողջությամբ արձանագրվում են որպես չկրած տոկոսային ծախսեր:



**Երկրորդ տարվա ավարտ.**

- երկարաժամկետ վարկի բաժնենասը մարելիս
 

<b>Դտ 411 «Երկարաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»</b> .....	<b>116 000</b>
<b>Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»</b> .....	<b>116 000</b>
- չկրած տոկոսային ծախսը հաշվեգրելիս.
 

<b>Դտ 727 «Վարկերի և փոխառությունների գծով ծախսեր»</b> .....	<b>16 000</b>
<b>Կտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախս»</b> .....	<b>16 000</b>

**Երրորդ տարվա ավարտ.**

- երկարաժամկետ վարկի բաժնենասը մարելիս
 

<b>Դտ 411 «Երկարաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»</b> .....	<b>108 000</b>
<b>Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»</b> .....	<b>108 000</b>
- չկրած տոկոսային ծախսը հաշվեգրելիս.
 

<b>Դտ 727 «Վարկերի և փոխառությունների գծով ծախսեր»</b> .....	<b>8 000</b>
<b>Կտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախս»</b> .....	<b>8 000</b>

Այսպիսով, ի շնորհիվ կոնտրպասիվային թիվ 414 հաշվի, յուրաքանչյուր տարվա վերջին երկարաժամկետ վարկի գծով կազմակերպության պարտավորությունը հաշվեկշռում կհայտագրվի առանց տոկոսային պարտավորության:

**5.2 ՎԱՐՉԱԿԱԼՄԱՆ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ  
ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ**

Կազմակերպությունների կողմից ակտիվների վարձակալումը վարձատուի նկատ-

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվապահական հաշվառումը տարբեր մոտեցումներ է ցուցաբերում Ֆինանսական վարձակալության (լիզինգ) և գործառնական վարձակալության պարտավորությունները հաշվառելիս:



մամբ առաջացնում է պարտավորություններ: Ընդ որում, հաշվապահական հաշվառումը տարբեր մոտեցումներ է ցուցաբերում Ֆինանսական վարձակալությամբ (լիզինգ) և գործառնական վարձակալությամբ պայմանավորված պարտավորությունները հաշվառելիս:

Որպես կանոն, ֆինանսական վարձակալության դեպքում ակտիվի հետ կապված սեփականության ռիսկերն ու իրավունքները փոխանցվում են վարձատուից վարձակալին և հիմնականում վերջինս օգտագործում է ակտիվի շահագործման մնացորդային ժամանակահատվածի գերակշիռ մասը: Հետևաբար, վարձակալ կազմակերպության ակտիվներում ստացված հիմնական միջոցի գրանցումից բացի, հաշվեկշռի պասիվում կատարվում է նաև արձանագրում ֆինանսական վարձակալության երկարաժամկետ պարտավորության գծով, որի հաշվառման կարգը ցույց տանք հետևյալ օրինակով:

Կազմակերպությունը վարձակալել է բեռնատար ավտոմեքենա: Համաձայն վարձակալման պայմանագրի, վարձատրման դրույքը կազմում է 10%, վարձակալի մոտ ակտիվի շահագործման ժամկետը սահմանվել է 3 տարի, իսկ յուրաքանչյուր տարվա վերջին մուծվող վարձավճարը՝ 200 000 հազ. դրամ: Բացի այդ, սահմանված է նաև երրորդ տարվա վերջին վարձատուին հետ վերադարձվող ակտիվի երաշխիքային նվազագույն արժեք՝ 300 000 հազ. դրամի չափով:

Համաձայն ՀՀՀՀ 17-րդ ստանդարտի 12-րդ կետի, հաշվապահական հաշվեկշռում վարձակալը պետք է ճանաչի ֆինանսական վարձակալությունը որպես ակտիվ և պարտավորություն այն գումարով, որ վարձակալության սկզբում հավասար է վարձակալած գույքի իրական արժեքին, կամ վարձակալական նվազագույն վճարների ներկա արժեքին, եթե վերջինս ավելի ցածր է: Նվազագույն վարձավճարների ներկա արժեքի հաշվարկման ժամանակ զեղչման գործակից է հանդիսանում վարձակալության տոկոսադրույքը:

Հետևաբար, հիմնվելով վարձակալական պայմանագրի տեղեկությունների վրա, վարձակալական պարտավորությունների ներկա արժեքը վարձակալը կհաշվարկի երեք տարիների ընթացքում 10 % դրույքաչափին համապատասխան զեղչման գործակիցներով (I տարին – 0.909, II տարին - 0.826 III տարին – 0.751):

**Աղյուսակ 5.1**

**Վարձավճարի ներկա արժեքի հաշվարկը վարձակալման սկզբին**

Տարիներ	Վարձավճարը	Վարձավճարի և վերադարձման երաշխիքային ներկա արժեք
1	200 000	$200\ 000 \times 0.909 = 181\ 800$
2	200 000	$200\ 000 \times 0.826 = 165\ 200$
3	200 000	$200\ 000 \times 0.751 = 150\ 200$
3 (մնացորդային արժեք)	300 000	$300\ 000 \times 0.751 = 225\ 300$
<i>Ընդամենը</i>	X	722 500

*Ինչպես է վարձակալը ընդհանուր վարձակալական պարտավորությունից ստորաբաժանում վարձավճարն ու տոկոսավճարը:*

Ելնելով վարձակալական պայմանագրի տվյալներից, որոշվում է այն գումարը,

որով վարձակալած միջոցը պետք է հաշվառվի որպես ակտիվ: Քանի որ, մեր օրինակում, վարձավճարների և մնացորդային գումարի ընդհանուր ներկա արժեքի (722 500) գումարը փոքր է վարձակալման պահին միջոցի իրական արժեքից, ապա հաշվեկշռում վարձակալը ակտիվ է ճանաչում ընդհանուր վարձավճարի ներկա արժեքը:

Հետևաբար, 900 000 հազ. դրամ ընդհանուր վարձակալական պարտավորությունից (200 000 x 3 + 300 000) ակտիվ կճանաչվի 722 500 դրամը, իսկ տոկոսավճար՝ 177 500 հազ դրամը (900 000 — 722 500), որոնց գծով վարձակալման պահին կկազմվեն թղթակցություններ.

*վարձակալական պարտավորությունը ձևակերպելիս*

<b>Պտ 119 «Ֆինանսական վարձակալությանը ստացված հիմնական միջոցներ» .....</b>	<b>722 500</b>
<b>Կտ 413 «Ֆինանսական վարձակալության վճարվելիք գումարներ».....</b>	<b>722 500</b>

*վարձակալության չկրած տոկոսային պարտքը ձևակերպելիս*

<b>Պտ 414 «Ֆինանսական վարձակալության գծով չկրած տոկոսային ծախսեր».....</b>	<b>177 500</b>
<b>Կտ 413 «Ֆինանսական վարձակալության վճարվելիք գումարներ».....</b>	<b>177 500</b>

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Ֆինանսական վարձակալության պարտավորությունները որպես կանոն երկարաժամկետ են և ընդգրկում են վարձավճար և տոկոսավճար:



*Ինչպես է վարձակալը կազմում վարձավճարների պարտավորության ընդհանուր ժամանակացույցը և ինչ հաշվային թղթակցություններով է ձևակերպում ստացված արդյունքները.*

Վարձավճարի պարտավորության ժամանակացույցը հաշվարկելիս վարձակալը հիմնվում է վճարվելիք ընդհանուր գումարի ներկա արժեքի (722 500) և պայմանագրային տոկոսադրույքի վրա այնպես, որ կատարվելիք վճարները հստակ ստորաբաժանվեն վարձավճարի և տոկոսավճարի (տես աղյուսակ 5.2):

**Աղյուսակ 5.2**

**Վարձավճարի և տոկոսավճարի վարձակալի հաշվարկը վարձակալման սկզբին**

Տարի	Դրամի արտահոսք	Տոկոսավճար	Պարտավորություն
1	200 000	200 000 – 181 800 = 18 200	181 800
2	200 000	200 000 – 165 200 = 34 800	165 200
3	200 000	200 000 – 150 200 = 49 800	150 200
3	300 000	300 000 - 225 300 = 74 700	225 300
	<b>900 000</b>	<b>177 500</b>	<b>722 500</b>

Յուրաքանչյուր տարի, վարձակալն աղյուսակ 5.2–ի ցուցանիշների հիման վրա կձևակերպի հաշվային թղթակցություններ վարձավճարի և տոկոսավճարի մարման գծով:

**Առաջին տարի**

*տարվա վերջին վարձակալական պարտավորության բաժնենմար վճարելիս*

**Պտ 413 «Ֆինանսական վարձակալության վճարվելիք գումարներ».....200 000**

**ԱՌԱՆՔՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

Գործառնական վարձակալության պարտավորությունները ըստ տարիների մարվում են գծային-հավասարաչափ սկզբունքով:

<b>Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»</b> .....	<b>200 000</b>
<i>տոկոսավճարն առաջին տարվա ծախսերին վերագրելիս</i>	
<b>Դտ 728 «Ֆինանսական վարձակալության ծախսեր»</b> .....	<b>18 200</b>
<b>Կտ 414 «Ֆինանսական վարձակալության գծով չկրած տոկոսային ծախսեր»</b> .....	<b>18 200</b>
<i>վարձակալած միջոցի մաշվածքը ձևակերպելիս</i>	
(722 500 – 300 000) : 3 տարի = 140 833	
<b>Դտ 713 «Վարչական ծախսեր</b> .....	<b>140 833</b>
<b>Կտ 121 «Ֆինանսական վարձակալած միջոցների մաշվածք»</b> .....	<b>140 833</b>

**Երկրորդ տարի.**

*տարվա վերջին վարձակալական պարտավորության բաժնենմասր վճարելիս*

<b>Դտ 413 «Ֆինանսական վարձակալության վճարվելիք գումարներ»</b> .....	<b>200 000</b>
<b>Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»</b> .....	<b>200 000</b>
<i>տոկոսավճարը՝ երկրորդ տարվա ծախսերին վերագրելիս</i>	
<b>Դտ 728 «Ֆինանսական վարձակալության ծախսեր»</b> .....	<b>34 800</b>
<b>Կտ 414 «Ֆինանսական վարձակալության գծով չկրած տոկոսային ծախսեր»</b> .....	<b>34 800</b>
<i>վարձակալած միջոցի մաշվածքը ձևակերպելիս</i>	
<b>Դտ 713 «Վարչական ծախսեր</b> .....	<b>140 833</b>
<b>Կտ 121 «Ֆինանսական վարձակալած միջոցների մաշվածք»</b> .....	<b>140 833</b>

**ԱՌԱՆՔՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

Ֆինանսական վարձակալության պարտավորությունները ըստ տարիների մարվում են ըստ հաշվեգրված տոկոսների:



**Երրորդ տարի**

*տարվա վերջին վարձակալական պարտավորության բաժնենմասր վճարելիս*

<b>Դտ 413 «Ֆինանսական վարձակալության վճարվելիք գումարներ»</b> .....	<b>200 000</b>
<b>Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»</b> .....	<b>200 000</b>
<i>տոկոսավճարը՝ երրորդ տարվա ծախսերին վերագրելիս</i>	
<b>Դտ 728 «Ֆինանսական վարձակալության ծախսեր»</b> .....	<b>124 500 (49 800 + 74 700)</b>
<b>Կտ 414 «Ֆինանսական վարձակալության գծով չկրած տոկոսային ծախսեր»</b> .....	<b>124 500</b>
<i>վարձակալած միջոցի մաշվածքը ձևակերպելիս</i>	
<b>Դտ 713 «Վարչական ծախսեր</b> .....	<b>140 834</b>
<b>Կտ 121 «Ֆինանսական վարձակալած միջոցների մաշվածք»</b> .....	<b>140 834</b>
<i>վարձակալած միջոցը վարձատուին վերադարձնելիս</i>	
<b>Դտ 413 «Ֆինանսական վարձակալության վճարվելիք գումարներ»</b> .....	<b>300 000</b>
<b>Դտ 121 «Ֆինանսական վարձակալած միջոցների մաշվածք»</b> .....	<b>422 500</b>

**Կտ 119 «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցներ» .....722 500**

Այսպիսով, երրորդ տարվա վերջին, բեռնատար ավտոմեքենան վարձատուին հանձնելիս, կազմակերպության երկարաժամկետ պարտավորությունները վարձակալության գծով կմարվեն և թիվ 413 հաշիվը կփակվի:

**5.3 ՇՆՈՐՀՆԵՐԻ ԳԾՈՎ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ**

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Ստացված շնորհների գծով սահմանվում է նաև օգտագործման ժամկետ, որի ընթացքում էլ կազմակերպություններում ձևավորվում է երկարաժամկետ պարտավորություն:

Պետական շնորհները տրվում են հատուկ նպատակով և պարտավորեցնում են կազմակերպություններին լուծելու կոնկրետ խնդիրներ՝ բնապահպանական, լրացուցիչ աշխատատեղեր, արտադրանքի որակ և այլն: Բացի նպատակայնությունից, ստացված շնորհների գծով սահմանվում է նաև օգտագործման ժամկետ, որի ընթացքում էլ կազմակերպություններում ձևավորվում է երկարաժամկետ պարտավորություն:

Շնորհների գծով պարտավորությունները հաշվապահական հաշվառման համակարգում միանվագ ձևակերպվում են շնորհի ձեռք բերման պահին և, այնուհետև, մաս առ մաս ամորտիզացվում շնորհի հետագա օգտագործման տարիներին:

Օրինակ, կազմակերպությունը 4 տարի շահագործման ստացել է 200 000 հազ. դրամ արժողությամբ հոսքային գիծ, որպես պետական շնորհ, պայմանով, որ վերջինիս շահագործումը տարեկան ապահովի 50 լրացուցիչ աշխատատեղ: Սակայն, երրորդ տարվա սկզբին, կազմակերպությունը չի կատարել իր ստանձնած պարտավորությունը՝ չապահովելով սահմանված լրացուցիչ աշխատատեղեր, որի հետևանքով պետության պահանջով շնորհը ետ է վերադարձրել: Շնորհի ստացման, օգտագործման և վերադարձի գծով կձևակերպվեն հետևյալ հաշվապահական թղթակցությունները.

- շնորհը ստանալիս.  
**Դտ 111 «Հիմնական միջոցներ».....200 000**

**Կտ 421 «Ակտիվներին վերաբերող շնորհներ».....200 000**

- շնորհի օգտագործման տարիներին հետաձգված եկամուտները հաշվետու տարվա եկամուտներին վերագրելիս.  
 (200 000 : 4 տարի) x 2 շահագործված տարի

**Դտ 421 «Ակտիվներին վերաբերող շնորհներ»..... 100 000**

**Կտ 628 «Ակտիվներին վերաբերող շնորհներից եկամուտներ»..... 100 000**

- հոսքային գիծը առաջին երկու տարիներին ամորտիզացնելիս.

**Դտ 728 «Անհատույց տրված ակտիվների գծով ծախսեր»..... 100 000**

**Կտ 112 «Հիմնական միջոցների մաշվածք».....100 000**

- շնորհի ստացված ակտիվը շահագործման երրորդ տարվա սկզբին պետությանը ետ վերադարձնելիս.

**Դտ 421 «Ակտիվներին վերաբերող շնորհներ».....100 000**

**Դտ 112 «Հիմնական միջոցների մաշվածք».....100 000**

**Կտ Դտ 111 «Հիմնական միջոցներ».....200 000**

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Շնորհների գծով պարտավորությունները ամորտիզացվում են շնորհի հետագա օգտագործման տարիներին:



Այսպիսով, շնորհների օգտագործումը չի անդրադառնում կազմակերպության գործունեության ֆինանսական վերջնական արդյունքի վրա, քանի որ շնորհներից հաշվեգրված եկամուտներով ամբողջությամբ փոխհատուցվում են ակտիվ ճանաչված շնորհների ամորտիզացիոն գումարները:

#### 5.4 ԱՇԽԱՏԱՎԱՐՁԻ ԳԾՈՎ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Աշխատավարձի գծով պարտավորությունները կարճաժամկետ են և հաշվի են առնում նաև աշխատողների կողմից եկամտահարկի գծով բյուջեին և սոցիալական ապահովագրության գծով կենսաթոշակային հիմնադրամին կատարվող հատկացումները: Հետևաբար, հաշվապահությունում աշխատավարձի գծով կատարվում է ոչ միայն հաշվարկված աշխատավարձի, այլև եկամտահարկին և սոցապ վճարներին ուղղված պահումների հաշվառում:

Օրինակ, արտադրությունում աշխատող բանվորներին հաշվարկվել է աշխատավարձ թիվ 25 տաբելի հիմքով:

**Աշխատաժամանակի տաբել թիվ 25**

Անուն, ազգանուն	Աշխատած օրերի թիվ	Օրեկան աշխատաժամեր	Ժամավարձ	Հաշվարկված աշխատավարձ
1	2	3	4	5
Պետրոսյան	23	8	500	92 000
Կարապետյան	25	10	500	125 000
Հակոբյան	25	10	800	200 000
				417 000

Պահանջվում է հաշվարկել և ձևակերպել աշխատավարձի գծով պարտավորությունների ձևավորման և մարման թղթակցությունները:

Քաղվածք եկամտահարկի օրենքից.

Պահումներ եկամտահարկի գծով.

- մինչև 20 000 դրամը չի հարկվում,
- մինչև 100 000 դրամից պահում՝ 10%,
- ավելի քան 100 000 դրամից պահում՝ 20%:

Քաղվածք սոցիալական ապահովագրությանը հատկացումների օրենքից.

Պահումներ աշխատավարձից 3%.

Յուրաքանչյուր աշխատողին հաշվարկվող և վճարվող աշխատավարձի որոշման համար կազմենք հաշվարկային տեղեկագիր:

**Աշխատավարձի հաշվարկի տեղեկագիր**

Անուն, ազգանուն	Տարեկ թիվ	Հաշվարկված աշխատա- վարձ	Պահումներ սոցապի գծով (3%)	Պարտադիր նվազեցում
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Պետրոսյան	25	92 000	2 760	20 000
Կարապետյան	25	125 000	3 750	20 000
Հակոբյան	25	200 000	6 000	20 000
		417 000	12 510	x

**տեղեկագրի շարունակությունը**

Հարկվող աշխատավարձ	Պահված եկամտահարկ	Վճարվելիք աշխատա- վարձ (ս.3 – ս.4 – ս.7)
<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>
69 240	6 924	82 316
101 250	12 250	109 000
174 000	26 800	167 200
x	45 974	358 516

Աշխատավարձի գծով պարտավորությունների ձևավորման և մարման հաշվապահական թղթակցությունները կձևակերպվեն հետևյալ կերպ.

- արտադրական բանվորների աշխատավարձը հաշվարկելիս  
**Ղև 811 «Հիմնական արտադրություն».....417 000**  
**Կտ 527 «Պարտավորություններ անձնակազմին»... 417 000**
- աշխատավարձից կենսաթոշակային հատկացումներ պահելիս.  
**Ղև 527 «Պարտավորություններ անձնակազմին»..... 12 510**  
**Կտ 524 «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտք սոցիալական ապահովագրության գծով».... 12 510**
- աշխատավարձից եկամտահարկ պահելիս.  
**Ղև 527 «Պարտավորություններ անձնակազմին».....45 974**  
**Կտ 524 «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտք բյուջեին»..... 45 974**
- դրամարկղից աշխատավարձ վճարելիս.  
**Ղև 527 «Պարտավորություններ անձնակազմին».....358 516**  
**Կտ 251 «Դրամարկղ».....358 516**

Աշխատավարձի հաշվարկումից և վճարումից հետո փաստորեն թիվ 527 «Պարտավորություններ անձնակազմին» հաշիվը կփակվի:

**5.5 ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ**

Կազմակերպության ուղղակի հարկերի գծով պարտավորությունների հաշվառման որոշ հարցեր արդեն ներկայացվել են պարագրաֆներ 4.5-ում՝ շահութահարկի գծով, և պարագրաֆ 5.4-ում՝ եկամտահարկի գծով: Տնտեսական գործունեության



ընթացքում պարտավորություններ են ձևավորվում նաև անուղղակի հարկերի գծով, ինչպիսին է, օրինակ, ավելացված արժեքի հարկը (ԱԱՀ):

ԱԱՀ-ի գծով պարտավորությունների հաշվառման ժամանակ հաշվի են առնվում փոխհատուցման գծով այդ հարկատեսակի գումարները, որով կանխվում է կազմակերպության կրկնակի հարկումը ավելացված արժեքի հարկով: Այդ նպատակով, ծառայությունների ստացման կամ ապրանքանյութական արժեքների մուտքագրման ժամանակ կազմակերպության վճարած ԱԱՀ-ն արձանագրվում է թիվ 226 «Հաշվանցման ենթակա անուղղակի հարկեր» հաշվում: Այնուհետև, բյուջեի հետ ավելացված հարկի վճարման վերջնահաշվարկի ժամանակ հաշվի է առնվում փոխհատուցվող գումարը:

Ընդունենք, որ կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանում արտադրանքի թողարկման համար ձեռք է բերել 60 000 հազ. դրամ արժողությամբ հումք, որի դիմաց մատակարարներին լրացուցիչ վճարել է նաև ԱԱՀ: Գնված հումքով արտադրվել և վաճառվել է պատրաստի արտադրանք 150 000 հազ. դրամի՝ ներառյալ գնորդներից գանձվող ավելացված արժեքի հարկը: Պահանջվում է ձևակերպել բյուջեի նկատմամբ ԱԱՀ-ի գծով վերջնահաշվարկի արդյունքը և կատարել հարկի վճարում, եթե ԱԱՀ-ի դրույքը հարկվող բազայի նկատմամբ կազմում է 20%, իսկ հարկման բազայում ներառման դեպքում՝ 16,6%:

Ավելացված արժեքի հարկի գծով կձևակերպվեն հետևյալ հաշվային թղթակցությունները.

- մատակարարներից նյութերը ձեռք բերելիս  
**Դո 211 «Նյութեր».....60 000**
- Դո 226 «Հաշվանցման ենթակա անուղղակի հարկեր».....12 000 (60 000 x 20%)**
- Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....72 000**
- գնորդներից պատրաստի արտադրանքի հասույթը մուտքագրելիս.  
**Դո 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....150 000**
- Կտ 611 «Իրացումից հասույթ».....125 100 (150 000 – 24 900)**
- Կտ 524 «Կարծաժամկետ կրեդիտորական պարտք բյուջեին ԱԱՀ-ի գծով»..... 24 900 (150 000 x 16.6%)**
- ավելացված արժեքի հարկը բյուջե փոխանցելիս.  
**Դո 524 «Կարծաժամկետ կրեդիտորական պարտք բյուջեին»..... 24 900**
- Կտ 226 «Հաշվանցման ենթակա անուղղակի հարկեր».....12 000**
- Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....12 900**

Այսպիսով, պատրաստի արտադրանքի իրացման դիմաց բյուջեի նկատմամբ ԱԱՀ-ի գծով պարտավորությունները հաշվանցվեցին կազմակերպության կողմից հումքի դիմաց արդեն վճարված ավելացված արժեքի հարկի գումարներով, որով կանխվեց հարկային պարտավորության կրկնակի հաշվարկն ու վճարումը:

## 5.6 ԿԵՆՍԱԹՈՇՎԱԿԱՅԻՆ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Կազմակերպությունները կարճաժամկետ պարտավորություններ են ունենում կենսաթոշակային հիմնադրամին, գործատուի կողմից հաշվարկված աշխատավարձի դիմաց: Ընդ որում, այդ պարտավորությունների մի մասը փոխհատուցվում է աշխատողների հաշվին, իսկ մյուս գերակշիռ մասը՝ կազմակերպության (գործատուի) հաշվին:

Այսպես, օգտագործելով պարագրաֆ 5.4-ում ներկայացված բանվորների աշխատավարձի տվյալները և օգտվելով ստորև տեղեկատվությունից, ձևակերպենք կենսաթոշակային հատկացումների գծով կազմակերպության պարտավորությունները:

Քաղվածք սոցիալական ապահովագրության հատկացումների օրենքից.

Աշխատավարձի նկատմամբ հատկացումներ կենսաթոշակային հիմնադրամին՝ գործատուի հաշվին.

- մինչև 20 000 դրամ՝ 5 000 դրամ,
- 20 000 դրամից 100 000 դրամ՝ 15%,
- ավելի քան 100 000 դրամից՝ 5%:

### Կենսաթոշակային հատկացումների հաշվարկի տեղեկագիր

Անուն, ազգանուն	Աշխատավարձի հաշվարկման ցուցակ՝ թիվ	Հաշվարկված աշխատավարձ	Պահումներ (3%)
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Պետրոսյան	415	92 000	2 760
Կարապետյան	415	125 000	3 750
Հակոբյան	415	200 000	6 000
		417 000	12 510

### տեղեկագրի շարունակությունը

Հատկացումներ սոցալին գործատուի կողմից	
<i>5</i>	
$5\ 000 + 72\ 000 \times 15\% =$	15 800
$5\ 000 + 80\ 000 \times 15\% + 25\ 000 \times 5\% =$	18 250
$5\ 000 + 80\ 000 \times 15\% + 100\ 000 \times 5\% =$	22 000
	56 050

Այսպիսով, կենսաթոշակային հատկացումների գծով կազմակերպության պարտավորությունները կձևավորվեն երկու ուղղությամբ՝ աշխատողների աշխատավարձից պահումների և կազմակերպության ծախսերի հաշվին, որոնց գծով կձևակերպվի.

<i>Դտ 811 «Հիմնական արտադրություն».....</i>	<i>56 050</i>
<i>Դտ 527 «Կրեդիտորական պարտք աշխատավարձի գծով».....</i>	<i>12 510</i>
<i>Կտ 525 «Կրեդիտորական պարտք սոցիալական ապահովագրության գծով».....</i>	<i>68 650</i>

## ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ



1. Ինչպես կրնու՞թա՞գրեք կազմակերպության պարտավորությունները (5.1):
2. Ինչ բաղադրիչներ են պարունակում երկարաժամկետ բանկային պարտավորությունները (5.1):
3. Ինչպես են տարբերակվում ֆինանսական և գործառնական վարձակալական պարտավորությունները (5.2):
4. Ինչ սկզբունքով են հաշվառվում շնորհների գծով պարտավորությունները (5.3):
5. Ինչպիսի՞ն է եկամտահարկի սանդղակը (5.4):
6. Որ հաշվով են հաշվառվում աշխատավարձի գծով կազմակերպության պարտավորությունները (5.4):
7. Որ հաշվով և ինչպես են հաշվառվում կենսաթոշակային հիմնադրամի գծով կազմակերպության պարտավորությունները (5.6):

## ԳԼՈՒԽ VI ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

### Գլխի բովանդատությունը

- հաշվապահական հաշվեկշիռ
- ֆինանսական արդյունքներ
- կապիտալի շարժի հաշվետվություն
- դրամական հոսքեր



### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- կատարել հաշվապահական հաշվեկշռի կազմման նախապատրաստական քայլերը,
- կազմել միջանկյալ (փորձնական ) հաշվեկշիռ,
- կազմել ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություն,
- ներկայացնել կապիտալի շարժի հաշվետվությունը,
- կազմել դրամական հոսքերի հաշվետվություն ուղղակի և անուղղակի եղանակներով,
- փոխկապակցել ֆինանսական հաշվետվությունների ձևերը և կատարել ստուգողական համադրումներ,
- կազմել ֆինանսական հաշվետվություններին կից բացահայտումներ,
- ներկայացնել կիրառված հաշվապահական հաշվառման, քաղաքականության հիմնական սկզբունքները:

### 6.1 ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ ԵՎ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ

Հաշվապահական հաշվեկշռի նպատակը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և գործունեության մասին տեղեկատվության ներկայացումն է ժամանակի կոնկրետ պահի դրությամբ, որը հիմնականում արտաքին օգտագործողների համար հիմք է հանդիսանում տնտեսական որոշումներ կայացնելիս:

Հաշվեկշիռ կազմելիս կատարվում են նախապատրաստական քայլեր.

- հաշվետու ժամանակաշրջանին նախորդող վերջնական հաշվեկշռի տվյալները, արդեն որպես սկզբնական ցուցանիշներ, տեղափոխվում են հաշվետու ժամանակաշրջանի միջանկյալ հաշվեկշիռ,
- հաշվետու ժամանակաշրջանի միջանկյալ հաշվեկշռում ձևակերպվում են ամփոփիչ թղթակցություններ, կապված եկամուտների և ծախսերի դուրս գրման, ինչպես նաև տնտեսական գործունեության զուտ շահույթի գնահատման և հաշվառման հետ,
- ամփոփիչ ձևակերպումներից հետո, հաշվետու ժամանակաշրջանի միջանկյալ հաշվեկշռի հաշվային մնացորդները վերադասավորվում են. ակտիվներն՝ ըստ լուծարելիության աստիճանի նվազման, իսկ պարտավորություններն՝ ըստ մարման հրատապության մեղմացման հերթականության:

Եթե հաշվապահական հաշվեկշռի նպատակը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և գործունեության մասին տեղեկատվության ապահովումն է ժամանակի կոնկրետ պահի դրությամբ, ապա ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը տեղեկատվություն է ներկայացնում հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ծախսերի, եկամուտների և ֆինանսական վերջնական արդյունքի վերաբերյալ:

Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը կազմելիս կատարվում են հետևյալ նախապատրաստական քայլերը.

- ◆ փորձնական հաշվեկշռից առանձնացվում են կազմակերպության հաշվետու ամսվա ծախսերն ու եկամուտները, որոնք այնուհետև ըստ առանձին հոդված-

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Հաշվապահական հաշվեկշռի նպատակը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և գործունեության մասին տեղեկատվության ներկայացումն է ժամանակի կոնկրետ պահի դրությամբ:

ների, ներկայացվում են ֆինանսական հաշվետվության համապատասխան տողերով,

- ◆ հաշվետու ժամանակաշրջանի փորձնական հաշվեկշռում ձևակերպվում են ամփոփիչ թղթակցություններ, կապված եկամուտների և ծախսերի դուրս գրման, ինչպես նաև տնտեսական գործունեության զուտ շահույթի գնահատման և հաշվառման հետ,

- ◆ կատարվում է հաշվետվության տողերի այնպիսի հերթական տեղաբաշխում, որով ներկայացվում է համախառն և զուտ հասույթը, ինչպես նաև համախառն, հարկվող և զուտ շահույթը,

- ◆ կազմակերպության տնտեսական գործունեության ֆինանսական արդյունքները հաշվետվությունում ներկայացվում են ըստ տնտեսավարման առանձին ոլորտների, ինչպիսիք են գործառնական, ֆինանսական և ներդրումային գործունեությունը,

- ◆ հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում, տնտեսավարման առանձին ոլորտներում գոյացած հարկվող շահույթը (վնասը) ամփոփվում և ներկայացվում է համընդհանուր զուտ շահույթի տեսքով: Հետևաբար, կատարվում է նաև հաշվեկշռում և ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում զուգահեռ արտացոլված «հաշվետու ժամանակաշրջանի զուտ շահույթ» ցուցանիշի համադրում:

Աղյուսակ 6.1

**Հանրախանութի հաշվեկշիռը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին**

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը, տեղեկատվություն է ներկայացնում հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ծախսերի, եկամուտների և ֆինանսական վերջնական արդյունքի վերաբերյալ:



#	Ակտիվներ	Գումար	#	Կապիտալ, պարտավորություններ	Գումար
<b>Ոչ ընթացիկ ակտիվներ</b>			<b>Կապիտալ</b>		
111	Հիմնական միջոց	5 000	311	Բաժնեհավաք	3 000
112	ՀՄ մաշվածք	(2000)	342	Զբաղիված շահույթ	1 500
<b>Ընթացիկ ակտիվներ</b>			<b>Ոչ ընթացիկ պարտավորություն</b>		
251	Դրամարկղ	1 000	411	Երկարաժամկետ վարկեր	2 500
216	Ապրանքներ	4 000	<b>Ընթացիկ պարտավորություններ</b>		
217	Հավելագին	(500)	521	Կրեդիտորական պարտքեր	300
221	Դեբիտորական պարտքեր	3 000	524	Բյուջեին պարտավորություններ	2 000
			527	Աշխատավարձի պարտավորություն	1 200
	<b>ՀԱՇՎԵՏՎՈՒ</b>	<b>10 500</b>		<b>ՀԱՇՎԵՏՎՈՒ</b>	<b>10 500</b>

Այսպես, «Երևան» հանրախանութը, որը հաշվետու ժամանակաշրջանում ձեռք է բերել 8 000 դրամ ապրանքների գնման արժեքով, մատակարարին լրացուցիչ վճարել է նաև 20% ավելացրած արժեքի հարկ: Ձեռք բերված ապրանքների վրա սահմանվել է 10% հավելագին:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում գույքագրումով պարզվել է, որ խանութում ապրանքների մնացորդը վաճառքի գնով կազմել է 2 000 դրամ: Հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում խանութն իրականացրել է շրջանառության ծախսեր, աշխատողներին վճարելով 300 դրամի աշխատավարձ, հաշվարկելով 200 դրամի ամորտիզացիա, 100 դրամի երկարաժամկետ վարկի %, հաշվարկելով բյուջեին շահութահարկ հարկվող շահույթի 20 % -ի չափով:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում հանրախանութը վաճառել է իր տնօրինած գույքից 600 դրամով սկզբնական արժեքով և 100 դրամով կուտակված մաշվածքով, որի դիմաց գնորդից ստացել է 550 դրամի եկամուտ և լրացուցիչ 20 % ավելացրած արժեքի հարկ:

Ապրանքների վաճառքը հաշվետու ժամանակաշրջանում կատարվել է կրեդիտով:

**Պահանջվում է.**

- (a) կազմել «Երևան» հանրախանութի համեմատական հաշվեկշիռը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին և վերջին.
- (b) կազմել հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հետևանքների հաշվետվությունը:

**«Երևան» հանրախանութի հաշվետու ժամանակաշրջանի գործառնությունների հաշվային թղթակցությունները:**

Վերջնական հաշվեկշռի կազմման նպատակով նախ ներկայացվում են հաշվետու ժամանակաշրջանում հանրախանութի խմբավորված միատիպ տնտեսական գործարքների հաշվային թղթակցությունները.

1. ձևակերպվել է ապրանքների մուտքագրումը գնման արժեքով, որի դիմաց վճարվել է նաև 20 % ԱԱՀ,
  - Դո 216.....8 000
  - Կտ 226..... 1 600 (8000x0.2)
  - Կտ 521 .....9 600
2. ձևակերպվել է մուտքագրման հավելագինը 10%-ի չափով,
  - Դո 216.....800
  - Կտ 217.....800
3. ձևակերպվել է վաճառքի եկամուտը, որի համար դեռ չի վճարվել,
  - Դո 221.....12 960
  - Կտ 524 ..... 2 160
  - Կտ 611.....10 800 (8000+800+4000-2000)
4. ձևակերպվել է վաճառված ապրանքների դուրս գրումը,
  - Դո 711.....9 700
  - Դո 217.....1 100 [(10 800x1300):12 800]
  - Կտ 216.....10 800
5. ձևակերպվել են հաշվետու ժամանակաշրջանի շրջանառության ծախսերը,
  - Դո 712.....500
  - Կտ 251.....300
  - Կտ 112.....200
6. ձևակերպվել է երկարաժամկետ վարկի %-ը,
  - Դո 7261.....100
  - Կտ 531.....100
7. ձևակերպվել է գործառնական գործունեության ֆինանսական հետևանքը,
  - Դո 611.....10 800
  - Կտ 711.....9 700
  - Կտ 712..... 500
  - Կտ7261.....100
  - Կտ 3431.....500

8. դուրս են գրվել վաճառված գույքի սկզբնական արժեքն ու կուտակված մաշվածքը,  
 Դտ 721.....500  
 Դտ 112.....100  
 Կտ 111 .....600
9. ձևակերպվել է վաճառված գույքի հասույթի և ԱԱՀ-ի մուտքագրումը,  
 Դտ 251.....660  
 Կտ 621.....550  
 Կտ 524.....110 (550x0.2)
10. ձևակերպվել է ներդրումային գործունեության ֆինանսական հետևանքը,  
 Դտ 621.....550  
 Կտ 721.....500  
 Կտ 343 .....50
11. հաշվարկվել է շահութահարկը՝ հարկվող շահույթի 20 %-ի չափով,  
 Դտ 751.....110 [(500+50)x0.2]  
 Կտ 524.....110
12. դուրս է գրվել շահութահարկի ծախսը, զուտ շահույթը ձևավորելիս,  
 Դտ 343.....110  
 Կտ 751.....110
13. հաշվետու տարվա զուտ շահույթը փոխանցվել է չբաշխված շահույթին.  
 Դտ 343.....440  
 Կտ 342.....440

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Միջանկյալ հաշվեկշիռը փոխկապակցում է կազմակերպության սկզբնական ու վերջնական հաշվեկշռի հոդվածները ֆինանսական արդյունքների հետ:

**Աղյուսակ 6.2**

**Հանրախանութի միջանկյալ հաշվեկշիռը**

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Միջանկյալ հաշվեկշիռը հիմք է ծառայում նաև կազմելու հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը գործառնական, ֆինանսական և ներդրումային ուղղություններով:



Ծածկագիր	Միջանկյալ հաշվեկշիռ	ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔ		Վերջնական հաշվեկշիռ
111	5 000			4 400
112	(2000)			(2100)
251	1 000			1 360
216	4 000			2 000
217	(500)			(200)
221	3 000			15 960
226	0			1 600
	<i>10 500</i>			<i>23 020</i>
311	3 000			3 000
342	1 500		440	1 940
343		550	550	
411	2 500			2 500
521	300			9 900
524	2 000			4 380
527	1 200			1 200
531	0			100
611		10 800		
621		550		
711			9 700	

712			500	
721			500	
726			100	
751			110	
	<i>10 500</i>			<i>23 020</i>

Հաշվային թղթակցությունների արդյունքները հաշիվներում ամփոփելուց հետո ներկայացվում է միջանկյալ հաշվեկշիռը (տես աղյուսակ 6.2), որի հիման վրա կազմվում է հանրախանութի համեմատական հաշվեկշիռը (տես աղյուսակ 6.3)

Աղյուսակ 6.3

Հանրախանութի միջանկյալ հաշվեկշիռը

#	Ակտիվներ	Գումար սկզբ-նական	վերջ-նական	#	Կապիտալ, պարտավորություններ	Գումար սկզբ-նական	վերջ-նական
<b>Ոչ ընթացիկ ակտիվներ</b>				<b>Կապիտալ</b>			
111	Հիմնական միջոցներ	5 000	4 400	311	Բաժնեհավաք կապիտալ	3 000	3 000
112	ՀՄ մաշվածք	(2000)	(2100)	342	Զբաղիված շահույթ	1 500	1 940
<b>Ընթացիկ ակտիվներ</b>				<b>Ոչ ընթացիկ պարտավորություններ</b>			
251	Դրամարկղ	1 000	1 360	411	Երկարաժամկետ վարկեր	2 500	2 500
216	Ապրանքներ	4 000	2 000	<b>Ընթացիկ պարտավորություններ</b>			
217	Հավելագին	(500)	(200)	521	Կրեդիտորական պարտքեր	300	9 900
221	Դեբիտորական պարտքեր	3 000	15 960	524	Բյուջեին պարտավորություն	2 000	4 380
226	Փոխհատուցվող ԱԱՀ	0	1 600	527	Աշխատավարձի պարտավորություն	1 200	1 200
				531	Հաշվեզրված %	0	100
	<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՐ</b>	<b>10 500</b>	<b>23 020</b>		<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՐ</b>	<b>10 500</b>	<b>23 020</b>

Աղյուսակ 6.4

Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը

#	Ցուցանիշներ	Գումար
1	Հասույթ իրացումից	12 960
2	ԱԱՀ	(2 160)
3	Զուտ հասույթ	10 800
4	Իրացման ինքնարժեք	(9 700)
5	Համախառն շահույթ	1 100
6	Շրջանառության ծախսեր	(500)
7	Գործառնական շահույթ	600
8	Ներդրումային շահույթ	50
9	Ֆինանսական գործունեության վնաս	(100)
10	Զհարկված շահույթ	550
11	Շահութահարկ	(110)
12	Զուտ շահույթ	440



Միջանկյալ հաշվեկշիռը հիմք է ծառայում նաև կազմելու հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը գործառնական, ֆինանսական և ներդրումային ուղղություններով (տես աղյուսակ 6.4): Ընդ որում, ֆինանսական արդյունքների նման տարբերակման համար օգտվում են նաև եկամուտների և ծախսերի համադրման ամփոփիչ գործառնություններ 7-ից, ինչպես նաև 10-ից:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Դրամական հոսքերի հաշվետվությունը, ուղղակի ներկայացման հիմքում հիմք են ծառայում դրամական միջոցները հաշվառող հաշիվների հաշվետու ամսվա դեբետային ու կրեդիտային գրանցումները:

**6.2 ԴՐԱՄԱԿԱՆ ՀՈՍՔԵՐԻ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ**

Ֆինանսական հաշվետվությունների կազմում ընդգրկվում է նաև կազմակերպության դրամական հոսքերի հաշվետվությունը, որը տեղեկատվություն է հաղորդում հաշվետու ժամանակաշրջանում ըստ առանձին գործունեության ոլորտների դրամական միջոցների մուտքերի, ելքերի ու մնացորդների վերաբերյալ:

Դրամական հոսքերի հաշվետվությունը, որպես կանոն, լրացվում է ուղղակի կամ անուղղակի եղանակով: Առաջինի դեպքում, հաշվետվության ընդգրկումն լրացման հիմք են ծառայում դրամական միջոցները հաշվառող հաշիվների հաշվետու ամսվա դեբետային ու կրեդիտային գրանցումները: Երկրորդ դեպքում, դրամական միջոցների հոսքի հաշվետվությունը լրացվում է առավել ընդհանրացված ձևով՝ հիմք ընդունելով հաշվեկշռի հողվածների սկզբնական ու վերջնական մնացորդների փոփոխման հաշվեկշռային կապերը:

**Աղյուսակ 6.5**

«Երևան» հանրախանութի ուղղակի եղանակով ներկայացված դրամական հոսքերի հաշվետվությունը

	Դրամի սկզբնական մնացորդ	1 000
1	Գործառնական գործունեություն	- 300
2	Ներդրումային գործունեություն	+ 660
3	Ֆինանսական գործունեություն	
	Դրամի վերջնական մնացորդ	1 360

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Դրամական հոսքերի հաշվետվության անուղղակի սկզբունքով ներկայացումը հիմնվում է հաշվեգրման սկզբունքի վրա՝ օգտագործվելով հաշվապահական հաշվեկշռի և ֆինանսական արդյունքների հողվածները:



Այսպես, ուղղակի եղանակով դրամական հոսքերի հաշվետվության լրացման համար կատարվում են հետևյալ նախապատրաստական քայլերը.

- 1) համեմատական հաշվեկշռից որոշվում են կազմակերպության դրամական միջոցների սկզբնական ու վերջնական մնացորդները, որոնք տեղափոխվում են դրամական հոսքերի հաշվետվություն,
- 2) կատարվում է դրամական միջոցները հաշվառող հաշիվների հաշվետու ժամանակաշրջանի դեբետային և կրեդիտային շրջանառությունների վերլուծություն՝ ըստ առանձին գրանցումների,
- 3) իրականացվում է դրամական միջոցները հաշվառող հաշիվների դեբետային և կրեդիտային գրանցումների խմբավորում ըստ տնտեսավարման առանձին

ուղորտների (գործառնական, ֆինանսական, ներդրումային):

Անուղղակի եղանակով դրամական հոսքերի ներկայացումը կատարվում է համեմատական հաշվեկշռով և ֆինանսական հետևանքների հաշվետվությունով, երբ հաշվի է առնվում ոչ թե դրամական փաստացի շարժը, այլ այդ միջոցների վրա հաշվեգրված արդյունքների փոփոխությունը:

Աղյուսակ 6.6

«Երևան» հանրախանութի անուղղակի եղանակով ներկայացված դրամական հոսքերի հաշվետվությունը

Դրամի սկզբնական մնացորդ		1 000
1	Գործառնական գործունեություն	600 – 110 + 200 + 2 000 – 300 – 12 960 – 1600 + 9 600 + 2 380 = - 190
2	Ֆինանսական գործունեություն	-100 + 100 = 0
3	Ներդրումային գործունեություն	50 – 100 + 600 = + 550
Դրամի վերջնական մնացորդ		1 360

6.3. ԿԱՊԻՏԱԼԻ ՓՈՓՈԽՈՒԹՅԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ

ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Սեփական կապիտալի հաշվետվությունը արտաքին օգտաործողներին տեղեկատվություն է տրամադրում ոչ միայն կապիտալի բաղադրիչների փոփոխման չափերի, այլև այդ փոփոխման պատճառների մասին:



Կազմակերպությունների ֆինանսական տարեկան հաշվետվություններից ձև 3-ը սեփական կապիտալի փոփոխություններին է վերաբերում: Այն արտաքին օգտագործողներին տեղեկատվություն է տրամադրում ոչ միայն սեփական կապիտալի բաղադրիչների փոփոխման չափերի, այլև այդ փոփոխման պատճառների մասին: Ընդ որում, հաշվետվությունը կառուցված է շախմատային գրանցումների սկզբունքով, որտեղ հաշվեկշռային կապ է ստեղծվում սեփական կապիտալի սկզբնական և վերջնական մնացորդների միջև՝ ըստ այն պարունակող տարրերի փոփոխման:

Այսպես, կազմակերպության հաշվետու տարվա սկզբին սեփական կապիտալի մնացորդը կազմել է 30 000, որի տարրերն են հանդիսացել. կանոնադրական կապիտալ – 28 000, չվճարված կապիտալ – 2 000, հետ գնված կապիտալ 1 000, վերագնահատումներ – 1 500, կուտակված շահույթ – 2 700, պահուստային կապիտալ – 800:

Հաշվետու տարվա ընթացքում սեփական կապիտալում կատարվել են հետևյալ փոփոխությունները.

1. տեղաբաշխվել են հայտարարված բաժնետոմսեր՝ 1 200 արժեքով,
2. հետ է գնվել 300 արժեքով բաժնետոմսեր,
3. հիմնական միջոցների վերագնահատումից արձանագրվել է կապիտալի աճ 1 800-ի,
4. հաշվետու տարվա զուտ շահույթը կազմել է 4 400,
5. զուտ շահույթից հատկացումներ են կատարվել պահուստային կապիտալին 400-ի,
6. հայտարարվել են շահաբաժիններ 3 000-ի:

Նման տեղեկատվությամբ «Սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին» ձև 3 հաշվետվությունը տարվա վերջին կներկայացվի այսպես.

Կապիտալի տարրեր	Կանոնադրական կապիտալ	Զվճարված կապիտալ	Հետգնված կապիտալ	Վերագնահատում	Պահուստային կապիտալ	Կուտակված շահույթ	Ընդամենը
Մնացորդ՝ սկզբնական	28 000	(2 000)	(1 000)	1 500	800	2 700	30 000
Բաժնետերերի հետ գործարքներ		1 200	300				1 500
Վերահաշվարկված մնացորդ				1 800			1 800
Հաշվետու տարվա զուտ շահույթ					400	4 000	4 400
Շահաբաժիններ						(3 000)	(3 000)
Մնացորդ՝ վերջնական	28 000	(800)	(700)	3 300	1 200	3 700	34 700

Այսպիսով, ձև 4 տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունը, հաշվետու ժամանակաշրջանում կապիտալի շարժից բացի, առավել վերլուծական կտրվածքով է ներկայացնում ձև 1 «Հաշվապահական հաշվեկշիռ» հաշվետվության պասիվային մասի սեփական կապիտալ բաժնի մնացորդները, որը հնարավորություն է ընձեռնում արտաքին օգտագործողներին տեղեկանալու կազմակերպության սեփական կապիտալի մնացորդում ընդգրկված տարրերի մասին:

Ընդ որում, տեղեկատվությունը ձև 4 հաշվետվությունում ներկայացվում է նախորդ և հաշվետու տարվա կտրվածքով, որը բավարար հիմքեր է ստեղծում կազմակերպությունների կապիտալի փոփոխության վերաբերյալ համեմատական վերլուծության վերաբերյալ:

#### 6.4. ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԲԱՑԱՀԱՅՏՈՒՄՆԵՐ

Հրապարակվող ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ արտաքին օգտագործողները պահանջում են առանցքային և կոնկրետ այնպիսի տեղեկատվություն, որպեսզի հեշտությամբ կատարեն ինքնավարության, վճարունակության կամ գործարար ակտիվության գնահատում: Նման պարագայում հաշվետվություններից պահանջվում է հավաքական և կոնկրետացված տեղեկատվություն: Նման պահանջը ժամանակի ընթացքում հրապարակվող հաշվապահական հաշվետվություններին հնարավորինս ամփոփ տեսքի բերեց՝ բեռնաթափելով միասեռ կրկնվող հոդվածներից և համակարգելով վերլուծական տեղեկատվությունը:

Սակայն, հրապարակվող հաշվապահական հաշվետվությունների օգտագործողները հետաքրքրված են ոչ միայն կազմակերպությունների ֆինանսական իրավիճակի գնահատմամբ: Նրանք հաճախ պարզաբանման կարիք են զգում հարցերի այնպիսի շրջանակներում, ինչպիսիք են սահմանված հաշվապահական հաշվառման

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

Ֆինանսական հաշվետվություններից ձև 5-ը լրացնում է նախորդ չորս հիմնական ձևերին, ներկայացնելով նրանցում տեղ գտած տեղեկատվությունը առավել անալիտիկ կտրվածքով:



քաղաքականությունը, հիմնական միջոցների, դեբիտորական պարտքերի անալիտիկ կառուցվածքը, ծախսային հոդվածների կազմը, հաշվապահական ստանդարտների բացահայտումները:

Ինչ խոսք, որ նման տեղեկատվությամբ առավել ամբողջական են դառնում կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունները, ուստի հրապարակվող չորս հիմնական ֆինանսական հաշվետվությունների ձևերին կցվում են բացահայտումներ (ձև 5): Հետևաբար, ֆինանսական հաշվետվություններից ձև 5-ը լրացնում է նախորդ չորս հիմնական ձևերին, ներկայացնելով նրանցում տեղ գտած տեղեկատվությունը առավել անալիտիկ կտրվածքով:

Որպես կանոն, ֆինանսական հաշվետվություններին կից բացահայտումները ներկայացվում են երեք բաժնով:

**Առաջին բաժինը** պարզաբանում է հաշվապահական **հաշվառման քաղաքականությամբ սահմանված հիմնական մոտեցումները**, որոնք վերաբերում են պաշարների ծախսի գնահատմանը, հիմնական միջոցների ամորտիզացմանը, փոխառության ծախսումների ճանաչմանը, ինքնարժեքի կալկուլյացմանը և այլն: Փաստորեն, հաշվետվության այս բաժինը ստանդարտներով խիստ ներկայացման կարիք չունի, քանի որ գլխավոր հաշվապահը իր սուբյեկտիվ մոտեցումը կարող է ցուցաբերել որդեգրած հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության բացահայտման շրջանակների ընտրության հարցում:

**Երկրորդ բաժինը**, ի տարբերություն նախորդի, պահանջում է տեղեկատվության ստանդարտ ներկայացում, արդեն իսկ մշակված աղյուսակների տեսքով, և հանդես է գալիս ֆինանսական հաշվետվությունների **առանձին հոդվածների անալիտիկ կտրվածքով** (դեբիտորական պարտքեր, հիմնական միջոցներ, ծախսեր և այլն):

**Երրորդ բաժինը** հիմնականում նվիրված է **հաշվապահական ստանդարտների պահանջով բացահայտումների ներկայացմանը**, որով արձանագրվում են ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ժամանակ հաշվապահական կոնկրետ հիմնախնդրի լուծման ընտրված մոտեցումները:

Այսպիսով, ձև 5 հաշվետվությունը հիմնականում ծառայում է ֆինանսական հաշվետվությունների մնացած չորս հիմնական ձևերի բացահայտումներին և նպաստում է առավելապես ոչ թե վերլուծական, այլ կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվառման «խոհանոցի» նկարագրմանը:

**ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳԱՆ ՀԱՐՑԵՐ**



1. Ինչպես կբնութագրեք ֆինանսական հաշվետվությունների նախապատրաստական աշխատանքները (6.1):
2. Ինչ ձևեր է ընդգրկում ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթը (6.2):
3. Ինչ բաժիններ է ընդգրկում դրամական հոսքերի հաշվետվությունը (6.3):
4. Ինչ քայլերով են լրացվում անուղղակի սկզբունքով ներկայացվող դրամական հոսքերը (6.3):
5. Որոնք են ֆինանսական հաշվետվություններին կից բացահայտումների նպատակները (6.4):

Ինչ բաժիններով են հանդես գալիս ֆինանսական հաշվետվություններին կից բացահայտումները (6.4):

# ԻՐԱՎԻՃԱԿԱՅԻՆ ԽՆԴԻՐՆԵՐ

## 1. «Հաշվեգրում»

«Քաղցրավենիք» ՍՊԸ-ն զբաղվում է հրուշակեղենի արտադրությամբ: Ըստ գործադիր տնօրենի հաշվարկների, հաշվետու եռամսյակում ՍՊԸ-ի գործունեության արդյունքներում պետք է ձևավորվեր վնաս, քանի որ ծախսված 19 700 հազ. դրամի դիմաց ընդամենը ստացվել էր 5 000 հազ դրամ: Սակայն, հաշվապահի կողմից ներկայացված եռամսյակի ֆինանսական հաշվետվությամբ, ՍՊԸ-ն աշխատել է շահույթով և հետևաբար պետք չէր մուծվել 1 000 հազ. դրամի շահութահարկից հետո ձևավորել է 4 000 հազ. դրամի զուտ շահույթ:

Իրացումից հասույթ	25 200
Իրացման ինքնարժեք	
- նյութեր	18 000
- աշխատավարձ	2 000
- հատկացումներ աշխատավարձի նկատմամբ	200
Շահութահարկ	1 000
Զուտ շահույթ	4 000

Ստեղծված իրավիճակի պարզաբանման նպատակով գործադիր տնօրենը հաշվապահից պահանջում է հաշվապահական գրանցամատյանը, որում ժամանակագրական հերթականությամբ արձանագրված են հաշվետու եռամսյակում «Քաղցրավենիք»-ի տնտեսական գործառնությունների հաշվային թղթակցությունները:

1	<i>Ղտ</i> 211 «Նյութեր»	18 000
	<i>Կտ</i> 511 «Պարտավորություն մատակարարների»	18 000
2	<i>Ղտ</i> 511 «Պարտավորություն մատակարարների»	18 000
	<i>Կտ</i> 252 «Հաշվարկային հաշիվ»	18 000
3	<i>Ղտ</i> 711 «Իրացման ինքնարժեք».	18 000
	<i>Կտ</i> 211 «Նյութեր» 18 000	
4	<i>Ղտ</i> 711 «Իրացման ինքնարժեք»	2 000
	<i>Կտ</i> 527 «Պարտավորություններ աշխատավարձի գծով»	2 000
5	<i>Ղտ</i> 711 «Իրացման ինքնարժեք»	200
	<i>Կտ</i> 525 «Պարտավորություններ սոցապի գծով»	200
6	<i>Ղտ</i> 527 «Պարտավորություններ աշխատավարձի գծով»	300
	<i>Կտ</i> 524 «Պարտավորություններ բյուջեին».	300
7	<i>Ղտ</i> 527 «Պարտավորություններ աշխատավարձի գծով»	1 700
	<i>Կտ</i> 252 «Հաշվարկային հաշիվ»	1 700
8	<i>Ղտ</i> 221 «Դեբիտորներ վաճառքի գծով»	25 200
	<i>Կտ</i> 611 «Իրացումից հասույթ»	25 200
9	<i>Ղտ</i> 751 «Շահութահարկի գծով ծախս»	1 000
	<i>Կտ</i> 524 «Պարտավորություններ բյուջեին»	1 000
10	<i>Ղտ</i> 252 «Հաշվարկային հաշիվ»	5 000
	<i>Կտ</i> 221 «Դեբիտորներ վաճառքի գծով»	5 000

Հաշվապահին տնօրենի կողմից հանձնարարվում է.

- (a) ներկայացնել հաշիվներում գրանցումներ կատարելու կարգը, ինչպես նաև գործառնությունների հաշվեգրման սկզբունքը:
- (b) օգնել գործադիր տնօրենին կրկնակի գրանցմամբ ձևակերպված հաշվապահական թղթակցությունների «ընթերցման» հարցում,
- (c) փոխկապակցել «Քաղցրավենիք» ՍՊԸ-ում հաշվետու եռամսյակում ձևավորված դրամական զուտ հոսքը և ձևավորված շահույթի մեծությունը:

## 2. «Համադրող հաշիվներ»

«Հաջողակ» տրիկոտաժի ֆաբրիկան արտադրում է տղամարդու վերնաշապիկներ և տաբաթներ: Ֆաբրիկայի տեխնիկական վերահսկողության բաժնի պետից երկրորդ եռամսյակում թույլ տրված խտանի վերաբերյալ գործադիր տնօրենը հետևյալ զեկուցագիրն է ստանում.

«Հայտնում եմ Ձեզ, որ 2 004թ. երկրորդ եռամսյակում թույլ տրված խտանից վնասը կազմել է 95 000 դրամ, որը թողարկման փաստացի ինքնարժեքում նախորդ եռամսյակի համեմատ աճել է 15%-ով: Հատկապես մտահոգիչ է անուղղելի խտանի վնասի տեսակարար կշռի աճը, որը հաշվետու եռամսյակում թողարկման ինքնարժեքում կազմում է 10%: Խնդրում եմ ձեռնարկել համապատասխան միջոցներ՝ արտադրական կարգապահության բարձրացման ուղղությամբ:»

«Հաջողակ» տրիկոտաժի ֆաբրիկայում երկրորդ եռամսյակում խտան արտադրանքին առնչվող գործառնություններն են.

1. Ձևման արտադրամասից կարի արտադրամաս անավարտ վերնաշապիկները տեղափոխելիս հայտնաբերվել է խտան՝ սահմանված ստանդարտներին ձևվածքի անհամապատասխանության գծով: Խտանի ուղղման համար լրացուցիչ ծախսվել են. ձևարարների աշխատավարձ – 200 000 դրամ, աշխատավարձի նկատմամբ կենսաթոշակային հատկացումներ – 35 000 դրամ, օժանդակ նյութեր- 5 000 դրամ:
2. Հանձնաժողովի եզրակացությամբ խտանի մեղավորներն են հանդիսացել. ձևման արտադրամասի պետը, որի աշխատավարձից կատարվել է պահում 10 000 դրամ և «Դիզայն» ֆիրման, որը ֆաբրիկայի համար վերնաշապիկների ձևման ոչ ստանդարտ չափերի պատվեր է կատարել: «Դիզայն»-ի հետ բանակցությունների արդյունքում ֆիրման պարտավորվել է 180 000 դրամով փոխհատուցել սխալ ձևած վերնաշապիկների վնասը:
3. Ձևակերպվել է ուղղելի խտանի զուտ կորուստը 50 000 դրամով:
4. Կարի արտադրամասից պատրաստի արտադրանքի պահեստ տաբաթները տեղափոխելիս հայտնաբերվել է անորակ կտորեղենով կարված արտադրանք, որը ենթակա չէ վաճառքի: Կարվածքի փաստացի ինքնարժեքը պահեստ տեղափոխման պահին կազմել է 400 000 դրամ:
5. Հանձնաժողովի եզրակացությամբ այդ տաբաթները համարվել են աննուղելի խտան, որի մեղավորներն են հանդիսացել ֆաբրիկայի մատակարարման բաժնի վարիչը և կտորեղեն մատակարարող «Գործվածք» ՍՊԸ-ն: Մատակարարման բաժնի վարիչի աշխատավարձից կատարվել է 15 000 դրամի պահում, իսկ «Գործվածք» ՍՊԸ-ին՝ սխալ մատակարարման դիմաց կատարվել է 300 000 դրամի բողոքարկում:
6. Անորակ տաբաթները ձևման արտադրամասից հանձնվել են «Հաջողակ»-ի նյութերի պահեստ, քանի որ դրանք, որպես հումք, 40 000 դրամով պատրաստ է գնել «Բանվորական ձեռնոցներ» կարի ֆաբրիկան:
7. Ձևակերպվել է անուղղելի խտանի զուտ կորուստը 45 000 դրամով:

Ֆարրիկայի գործադիր տնօրենը հանձնարարում է կառավարչական հաշվապահին.

- a) ներկայացնել ծանուցագիր, բացատրելով ուղղելի և անուղղելի խտանի տարբերությունները և խտան արտադրանքի վնասների որոշման հաշվապահական մոտեցումները,
- b) հաշվապահական թղթակցությունների օգնությամբ որոշել երկրորդ եռամսյակում ուղղելի և անուղղելի խտանից թույլ տրված վնասը՝ արդյունքները արտացոլելով թիվ 814 «խտան և դրա շտկման ծախսումներ» համադրող հաշվում:
- c) նկարագրել համադրող հաշիվների գործունեության բնույթը:

**3. «Հավաքիչ - բաշխիչ հաշիվներ»**

«Մեխանիկ» գործարանը մասնագիտացել է գործիքաշինության բնագավառում: Նրանում գործում է մեխանիկական արտադրամասը, որը համարվում է հիմնական: Բացի այդ, «Մեխանիկ»-ում գործում են երկու օժանդակ արտադրամասեր՝ ավտոտնտեսությունն ու նորոգման արտադրամասը, որոնք սպասարկում են մեխանիկական արտադրամասի գործունեությունը: Գործարանի վարչական ստորաբաժանումը զբաղված է արտադրության կառավարմամբ:

Կառավարչական հաշվապահը իր հաշվետու զեկույցում նշել է, որ. «թողարկվող գործիքների ինքնարժեքում սպասարկող արտադրամասերի ծախսերը իրենց տեսակարար կշիռով գերազանցում են հիմնական արտադրամասի ծախսերին, որը ստիպում է մտածել նորոգող և ավտոտնտեսությունների ծախսերի կրճատման մասին»:

Հաշվետու ժամանակաշրջանում.

- ավտոտնտեսությունը կատարել է 2 000 կմ վազք, որից 200 կմ-ը՝ վարչական ապարատի, 1 000 կմ-ը՝ մեխանիկական արտադրամասի և 800 կմ-ը՝ նորոգման արտադրամասի կարիքների համար,
- նորոգող արտադրամասը կատարել է 5 000 միավոր նորոգման բարդության աշխատանք, որից 300-ը վարչական շենքի, 4 000-ը՝ մեխանիկական արտադրամասի և 700-ը՝ ավտոտնտեսության համար:

Հաշվետու ժամանակաշրջանում գործարանի սպասարկման արտադրամասերին առնչվել են հետևյալ գործառնությունները:

1. Սպասարկող անձնակազմին հաշվարկվել է 220 000 հազ. դրամի աշխատավարձ, որից 70000-ը ավտոտնտեսության, իսկ 150 000-ը՝ նորոգման արտադրամասի համար:
2. Աշխատավարձի նկատմամբ կատարվել են 44 000 հազ. դրամի կենսաթոշակային ֆոնդին հատկացումներ, որից 14 000-ը ավտոտնտեսության, իսկ 30 000-ը՝ նորոգման արտադրամասի համար:
3. Հաշվարկվել է սպասարկող արտադրամասերի սարքավորումների ամորտիզացիան 4 300 հազ. դրամով, որից 1 800-ը ավտոտնտեսության, իսկ 2 500-ը՝ նորոգման արտադրամասի համար:
4. Սպասարկող արտադրամասերում ծախսվել են 85 700 հազ. դրամի նյութեր, որից 32 200-ը ավտոտնտեսության, իսկ 53 500-ը՝ նորոգման արտադրամասում:
5. Ավտոտնտեսության ծախսերը դուրս են գրվել ըստ կոնկրետ ուղղությունների:
6. Նորոգման արտադրամասի ծախսերը դուրս են գրվել ըստ կոնկրետ ուղղությունների:

Գործադիր տնօրենը հանձնարարում է գլխավոր հաշվապահին.

- (a) ձևակերպելով համապատասխան հաշվային թղթակցություններ՝ տեղաբաշխել սպասարկող արտադրամասերի ծախսերը ըստ իրենց առաջացման կենտրոնների,
- (b) ներկայացնել նորոգման և ավտոտրանսպորտային արտադրամասերի ծախսերի բաշխումը ըստ սպասարկման առանձին ուղղությունների,
- (c) բնութագրել հավաքիչ - բաշխիչ հաշիվների էությունը:

**4. «Կարգավորող հաշիվներ»**

Կազմակերպության գործադիր տնօրենը անձամբ է վերահսկում դեբիտորական պարտքերի հավաքագրման գործընթացը և նկատում է, որ 2 003 թ. առաջին կիսամյակում կուտակված 90 000 հազ. դրամի դեբիտորական պարտքերի դիմաց գնորդները վճարումներ չեն կատարել, սակայն կիսամյակային հաշվեկշռում կրճատվել է դեբիտորական պարտքի մնացորդը մինչև 66 000 հազ. դրամի:

Համարելով այդ որպես սխալմունք, տնօրենը 2 003 թ. երկրորդ կիսամյակի սկզբին զեկուցագիր է պահանջում հաշվապահից, որից մեջքերում ենք.

«Հայտնում են Ձեզ, որ 2 002 թ. դեկտեմբերի 31-ին կազմակերպությունը ամբողջովին հավաքագրել է դեբիտորական պարտքերը և հաջորդ տարին սկսել է զրոյական դեբիտորական պարտքերով: 2 003թ. հունվարի 3-ին կատարվել է ապառիկ վաճառք՝ «Ա» գնորդին – 20 000 հազ. դրամ, 2 003թ. ապրիլի 3-ին՝ «Բ» գնորդին – 30 000 հազ. դրամ և «Գ» գնորդին – 40 000 հազ. դրամ: Սակայն մինչ այժմ գնորդները վճարումներ չեն կատարել: Սահմանված կարգի համաձայն, այդ պարագայում կազմակերպության ծախսերի հաշվին ձևավորվել է դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստ, որն էլ հենց կարգավորող թիվ 223 հաշվի օգնությամբ նվազեցրել է առաջին կիսամյակում չհավաքագրած պարտքերի մեծությունը: Հնարավոր կորուստների ձևավորման կարգը հետևյալն է. մինչև 90 օր չվճարման պարագայում ստեղծվում է պահուստաֆոնդ պարտքի 20%-ի չափով, 91-270 օրվա դեպքում՝ 50%-ի չափով, 270-365 օրվա դեպքում՝ 100%-ի չափով:»

Ներկայացված զեկուցագիրը համարելով նեղ մասնագիտական և փոքր ինչ անհասկանալի, տնօրենը հաշվապահից պահանջում է.

- (a) բնութագրել կարգավորող հաշիվների էությունը և մասնավորապես՝ թիվ 223 «Դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստ» հաշվի գործունեության մեխանիզմը,
- (b) ներկայացնել 2 003 թ. առաջին կիսամյակի դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստի հաշվարկը,
- (c) ինչպես կներկայացվի դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստաֆոնդի մնացորդը 2 004 թ. հունվարի 1-ի դրությամբ, եթե.
  - «Ա» գնորդը կատարի վճարում 15 000 2 003 թ. երկրորդ կիսամյակի սկզբին,
  - «Բ» գնորդը կատարի վճարում 22 000 հազ. դրամ 2 003 թ. դեկտեմբերի 31-ին,
  - «Գ» գնորդը ընդհանրապես վճարում չկատարի:

**Պ Ա Տ Ա Ս Խ Ա Ն Ն Ե Ր**

**1. «Հաշվեգրում»**

- (a) Հաշվեգրում եվ հաշիվներում գրանցումներ:

Տնտեսական գործունեության արդյունքները հաշվապահությունում արձանագրվում են հաշվեգրման սկզբունքով: Համաձայն հաշվեգրման սկզբունքի, կազմակերպության ակտիվներում կամ պասիվներում տեղի ունեցող փոփոխությունները հաշվառման մեջ արտացոլվում են հաշվետու ժամանակաշրջանում, անկախ այդ ընթացքում դրանցով պայմանավորված դրամական ներհոսքերից կամ արտահոսքերից:



Այս սկզբունքը հաշվապահական հաշվառման համակարգում ծախսերի և եկամուտների բաժնով ներկայացվում է հաշվարկման տեսքով: Հաշվարկվում է հիմնական միջոցների ամորտիզացիա՝ անկախ դրանց մաշվածքի դրամական փոխհատուցումից, ձևակերպվում է արտադրությունում նյութերի ծախսը՝ անգամ եթե ձեռք բերված պաշարների գծով դեռևս չի կատարվել վճարում մատակարարներին, ճանաչվում է հաշվարկված աշխատավարձը՝ նույնիսկ վճարում չկատարելու դեպքում:

Հաշվապահությունում նույն սկզբունքով են առաջնորդվում նաև եկամուտները արձանագրելիս: Անկախ գնորդի կողմից վաճառքի դիմաց դրամական փոխհատուցումից, վաճառքի եկամուտները ձևակերպվում են արտադրանքի առաքման պահին:

Հետևաբար, հաշվեգրման սկզբունքով գործառնությունների արդյունքների հաշվառման դեպքում հաշվետու ժամանակաշրջանում դրամական ներհոսքերը չեն համընկնում ճանաչված եկամուտներին, և նմանապես դրամական արտահոսքերը չեն համարժեքվում արձանագրված ծախսերին: Հետևաբար, նման պարագայում առաջանում է դրամական զուտ հոսքի և ձևավորված շահույթի միջև տարբերություն:

Հաշվապահական հաշվառման համակարգում կիրառվում են **հաշիվներ**, որոնք լինում են ակտիվային և պասիվային: Ակտիվային հաշիվներում հաշվառում են տնտեսական միջոցներ, պասիվային հաշիվներում՝ միջոցների առաջացման աղբյուրներ:

ԱԿՏԻՎԱՅԻՆ ՀԱՇՎԿ		ՊԱՍԻՎԱՅԻՆ ՀԱՇՎԿ	
Դտ	Կտ	Դտ	Կտ
միջոցների ավելացումներ (+)	միջոցների նվազեցումներ (-)	աղբյուրների նվազեցումներ (-)	աղբյուրների ավելացումներ (+)

Տնտեսական գործառնությունների հետևանքով հաշվեկշռային փոփոխությունները (նվազեցումները, ավելացումները) արձանագրվում և խմբավորվում են ընտրված երկու հաշիվների առանձին մասերում: Ընդ որում, յուրաքանչյուր հաշվի ծախ մասը կոչվում է դեբետային (**Դտ**), իսկ աջ մասը՝ կրեդիտային (**Կտ**):

Հաշվապահական հաշվի **դեբետագրումն** արձանագրում է.

- *ակտիվներ հաշվառող հաշվի ավելացում,*
- *պարտավորություններ հաշվառող հաշվի նվազեցում,*
- *սեփական կապիտալ հաշվառող հաշվի նվազեցում,*
- *եկամուտների դուրս գրում,*
- *ծախսերի ավելացում:*

Իսկ հաշվապահական հաշվի **կրեդիտագրումն** արձանագրում է.

- *ակտիվներ հաշվառող հաշվի նվազեցում,*
- *պարտավորություններ հաշվառող հաշվի ավելացում,*
- *սեփական կապիտալ հաշվառող հաշվի ավելացում,*
- *ծախսերի դուրս գրում,*
- *եկամուտների ավելացում:*

**(b)**

**Կրկնակի գրանցման ճանաչողական ֆունկցիան:**

Կրկնակի գրանցումը ունի ճանաչողական նշանակություն, քանի որ կազմված հաշվային թղթակցություններով «ընթերցվում են» կայացած տնտեսական գործառնությունների բովանդակությունները:

Այդ նպատակով օգտվենք (a) կետում նկարագրված հաշիվներում գրանցումներ կատարելու կարգից և ներկայացնենք «Քաղցրավենիք» ՍՊԸ-ի հաշվետու ժամանակաշրջանի գործառնությունների բովանդակությունը:

- | <b>#</b> | <b>Գործառնության բովանդակությունը</b>  |
|----------|--|
| 1        | Ստացվել և պահեստ են մուտքագրվել 18 000 հազ. դրամի նյութեր, որոնց դիմաց դեռևս մատակարարներին վճարում չի կատարվել:     |
| 2        | Հաշվարկային հաշվից մատակարարներին կատարվել է 18 000 հազ. դրամի վճարում:  |
| 3        | Արտադրանքի ինքնարժեքում ներառվել են 18 000 հազ. դրամի նյութեր:   |
| 4        | Արտադրանքի ինքնարժեքում ներառվել են 2 000 հազ. դրամի հաշվարկված աշխատավարձ, որը դեռևս չի վճարվել աշխատավորներին:     |
| 5        | Արտադրանքի ինքնարժեքում ներառվել են 200 հազ. դրամի կենսաթոշակային ֆոնդին հատկացումներ, որը դեռևս չի վճարվել սոցապին: |
| 6        | Աշխատակիցների աշխատավարձից պահվել է 300 հազ. դրամի եկամտահարկ, որը դեռևս չի փոխանցվել պետական բյուջե:                |
| 7        | Աշխատավարձի վճարման գծով հաշվարկային հաշվից ծախսվել է 1 700 հազ. դրամ:   |
| 8        | Գնորդներին վաճառվել է 25 200 հազ. դրամի արտադրանք, որի դիմաց դեռևս վճարում չի ստացվել:                               |
| 9        | Հաշվարկվել է 1 000 հազ. դրամի շահութահարկ, որը դեռևս պետական բյուջե չի փոխանցվել:                                    |
| 10       | Դեբիտորները հաշվարկային հաշիվ են փոխանցել 5 000 հազ. դրամ:   |

(c)

**Դրամական զուտ հոսքի և ձևավորված շահույթի փոխկապակցումը:**

Դրամական զուտ հոսք  $(-18\ 000 - 1\ 700 + 5\ 000) =$  (14 700)

**Հաշվեգրման ճշտումներ**

Կենսաթոշակային ֆոնդին պարտավորություններ	200
Պետբյուջեին պարտավորություններ (300 + 1 000)	1 300
Գնորդներից դեբիտորական պարտքերի թերհավաքագրում (5 000 – 25 200)	(20 200)
	<u>(18 700)</u>

Հաշվետու եռամսյակի շահույթ  $18\ 700 - 14\ 700 =$  4 000

**2. «Համադրող հաշիվներ»**

(a)

**ԾԱՆՈՒՑԱԳԻՐ**

- Ում.** գործադիր տնօրենին:
- Ումից.** կառավարչական հաշվապահից:
- Առարկան.** խոտան արտադրանք:

Խոտան արտադրանքը հաշվապահությունում դասակարգվում է երկու խմբով՝ ուղղելի և անուղղելի: Կատարելով լրացուցիչ աշխատանքներ, ուղղելի խոտանը ենթակա է շտկման, իսկ անուղղելի խոտանը դուրս է գրվում արտադրության փաստացի ինքնարժեքով:

Ամեն դեպքում, ուղղելի, թե անուղղելի խոտանի ձևավորումից առաջանում են վնասներ, որոնք որոշվում են հաշվապահական թիվ 814 «Խոտան և դրա շտկման ծախսումներ» համադրող հաշվի օգնությամբ: Փաստորեն, հաշվում համադրվում են խոտանի ուղղման ծախսերը մեղավորներից կատարված գանձումների հետ, կամ անուղղելի խոտանի փաստացի ինքնարժեքը՝ խոտանի դուրս գրումից ստացված պիտանի նյութերի արժեքի հետ, դրանով որոշելով խոտան արտադրանքից վնասի չափը:

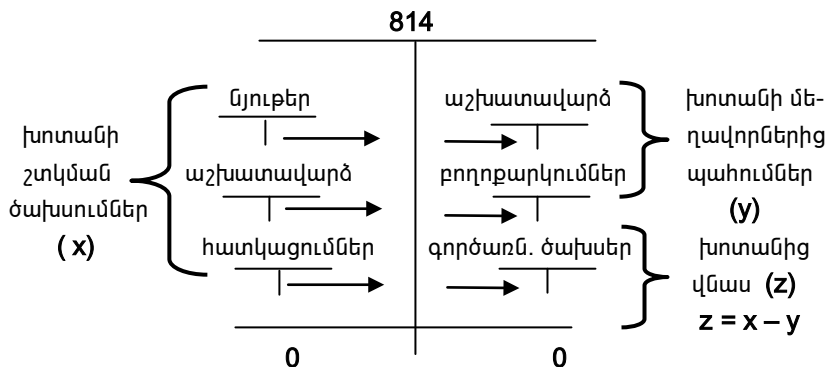
Հետևաբար, վնասները որոշելիս հաշվապահությունում առաջնորդվում են հետևյալ կերպ.

$$\text{ուղղելի խոտանի վնասը} = \text{խոտանի շտկման ծախսումներ} - \text{խոտանի մեղավորներից պահումներ}$$

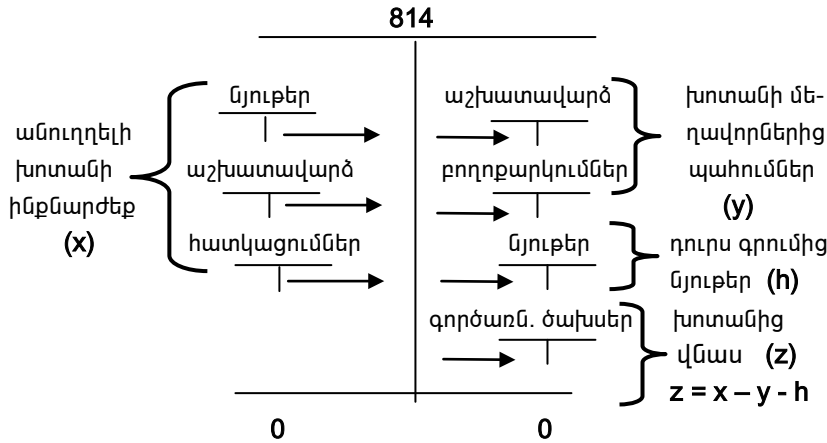
$$\text{անուղղելի խոտանի վնասը} = \text{խոտանի փաստացի ինքնարժեք} - \text{խոտանի դուրս գրումից ձևավորված պիտանի նյութեր և գանձումներ}$$

Թիվ 814 «Խոտան և դրա շտկման ծախսումներ» հաշվի գործունեության մեխանիզմը հետևյալն է.

**ուղղելի խոտանի համար**



**անուղղելի խտանի համար**



Այսպիսով, խտանի վնասը որոշելուց և «Գործառնական այլ ծախսումներ» հաշվին կրեդիտագրելուց հետո, թիվ 814 «խտան և դրա շտկման ծախսումներ» հաշիվը ավարտելով համադրման ֆունկցիան՝ փակվում է:

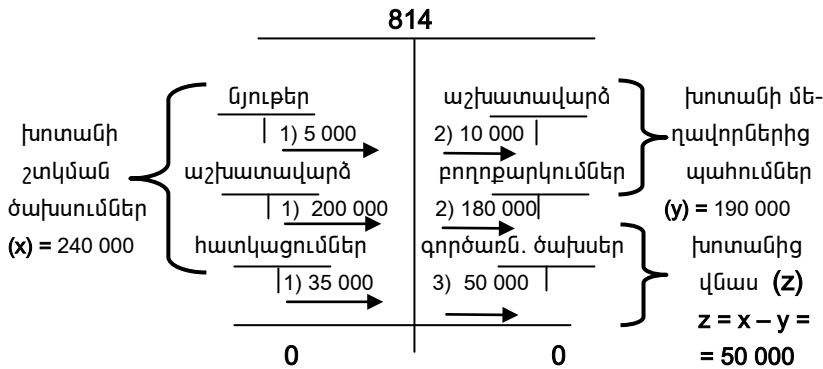
(b)

**Երկրորդ եռամսյակում «Հաջողակ» ֆաբրիկայում հայտնաբերված խտանի կորստի որոշման հաշվապահական թղթակցությունները.**

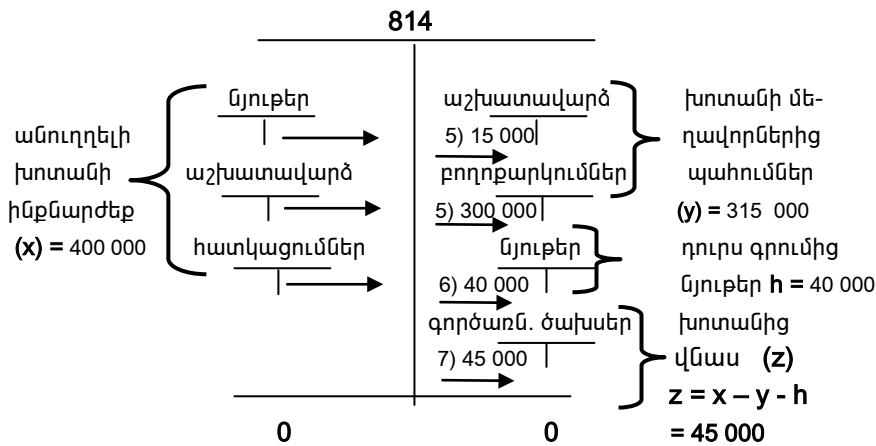
Գործառնությունների բովանդակություն	Թղթակցող		Գումար
	Դտ	Կտ	
խտանի ուղղման համար ձևարարներից հաշվարկվել է 200 000 դրամի աշխատավարձ:	814	527	200 000
Ձևարարների աշխատավարձի կենսաթոշակային հատկացումները կազմել են 35 000 դրամ:	814	525	35 000
խտանի ուղղման գծով ծախսվել են 5 000 դրամի օժանդակ նյութեր:	814	211	5 000
խտանի գծով կատարվել է բողոքարկում՝ 180 000 դրամի:	229	814	180 000
խտանի գծով մեղավորների աշխատավարձից պահվել է 10 000 դրամ:	229	814	10 000
Ձևակերպվել է ուղղելի խտանի զուտ կորուստը 50 000 դրամով:	714	814	50 000
Արտադրության ծախսերից դուրս է գրվել անուղղելի խտանի 400 000 դրամի փաստացի ինքնարժեքը:	814	811	400 000
խտանի գծով մեղավորների աշխատավարձից պահվել է 15 000 դրամ	229	814	15 000
խտանի գծով կատարվել է բողոքարկում՝ 300 000 դրամի:	229	814	300 000
Անուղղելի խտանից առաջացած պիտանի նյութերը 40 000 դրամով			

մուտքագրվել են հունքի պահեստ:	211	814	40 000
Ձևակերպվել է անուղղելի խտանի գուտ կորուստը 45 000 դրամով:	714	814	45 000

**ուղղելի խտանի համար**

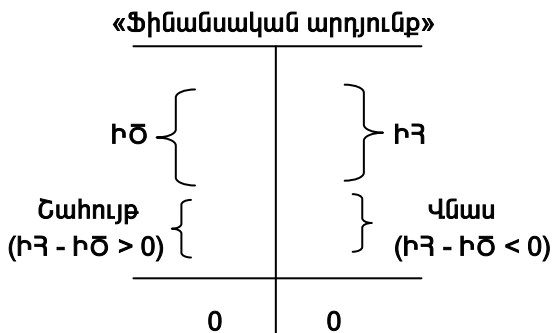


**անուղղելի խտանի համար**



(c) **Համադրող հաշիվների գործունեության բնույթը:**

**Համադրող հաշիվների** օգնությամբ որոշվում են տնտեսավարման որևէ ոլորտի հետևանքները: Այսպես, «Ֆինանսական արդյունք» հաշիվը ոչ միայն վերահսկում է արտադրանքի իրացման ընթացք, այլև որոշում է վերջինիս ֆինանսական հետևանքը: Այս հաշվի դեբետում արտացոլվում է իրացված արտադրանքի լրիվ ինքնարժեքը կամ ծախսերը (**ԻԾ**), իսկ կրեդիտում՝ իրացման հատույթը կամ եկամուտները (**ԻՀ**):



Հետևաբար, հաշվի դեբետային ու կրեդիտային մասերի համադրումով որոշվում է արտադրանքի իրացումից (մատուցած ծառայություններից) ստացված շահույթի կամ վնասի գումարը: Այսպես, եթե հաշվի կրեդիտային գրանցումների հանրագումարը մեծ է դեբետայինից, այսինքն արտադրանքի վաճառքի եկամուտը գերազանցում է նրա թողարկման ինքնարժեքին, ապա իրացման հետևանքը գնահատվում է որպես շահույթ: Հակառակ դեպքում այն համարվում է վնաս:

**3. «Հավաքիչ - բաշխիչ հաշիվներ»**

(a)

Սպասարկող արտադրամասերի ծախսերի տեղաբաշխումը հաշվային թղթակցություններով:

#	Գործառնությունների բովանդակություն	Թղթակցող		Գումար
		Դտ	Կտ	
1	Անձնակազմին հաշվարկվել է աշխատավարձ. - ավտոտնտեսությունում - նորոգման արտադրամասում	812	527	70 000 150 000
2	Աշխատավարձի նկատմամբ կատարվել են կենսաթոշակային հատկացումներ. - ավտոտնտեսությունում - նորոգման արտադրամասում	812	525	14 000 30 000
3	Հաշվարկվել է ամորտիզացիա. - ավտոտնտեսությունում - նորոգման արտադրամասում	812	112	1 800 2 500
4	Ծախսվել են նյութեր. - ավտոտնտեսությունում - նորոգման արտադրամասում	812	211	32 200 53 500

**Ավտոտնտեսություն**

**Նորոգման արտադրամաս**

1) 70 000	1) 150 000
2) 14 000	2) 30 000
3) 1 800	3) 2 500
4) 32 200	4) 53 500
<u>118 000</u>	<u>236 000</u>

(b)

Ծախսերի բաշխումը ըստ սպասարկման առանձին ուղղությունների:

Ըստ սպասարկման առանձին ուղղությունների, նորոգման և ավտոտրանսպորտային արտադրամասերի ծախսերի բաշխման համար նախ պետք է որոշել մեկ կմ ավտովազքի և մեկ նորոգման բար-

դության միավորի փաստացի ինքնարժեքը: Սակայն, վերջինս բարդանում է այնքանով, որ սպասարկող արտադրամասերը կատարել են միմյանց հանդիպակած ծառայություններ: Նման պարագյուն խնդիրը լուծվում է երկու անհայտով համակարգի օգնությամբ, որը կառուցվում է հետևյալ սկզբունքով.

$$\text{Ընդամենը ծախսեր} = \text{սեփական ծախսեր} + \text{ընդունած ծառայությունների ինքնարժեք}$$

Կատարենք նշանակումներ.

x – մեկ կմ վազքի ինքնարժեք

y – մեկ նորոգման բարդության միավորի ինքնարժեք

Հետևաբար, համակարգը կկառուցվի այսպես.

$$\begin{cases} \frac{118\,000 + 700y}{2\,000} = x \\ \frac{236\,000 + 800x}{5\,000} = y \end{cases}$$

Լուծելով համակարգը, կստանանք.

x = 80 դրամ

y = 60 դրամ

Հետևաբար, ըստ սպասարկման ուղղությունների, ծախսերը կբաշխվեն հետևյալ կերպ.

**Ավտոտնտեսությունում**

վարչական ստորաբաժանմանը	80դրամ x	200կմ =	16 000
մեխանիկական արտադրամասին	80դրամ x	1 000կմ =	80 000
նորոգման արտադրամասին	80դրամ x	800կմ =	64 000
			160 000

**Նորոգման արտադրամասում**

վարչական ստորաբաժանմանը	60դրամ x	300ն/բ =	18 000
մեխանիկական արտադրամասին	60դրամ x	4 000ն/բ =	240 000
ավտոտնտեսությանը	60դրամ x	700ն/բ =	42 000
			300 000

Ստացված բաշխման արդյունքներով կձևակերպվեն հետևյալ թղթակցությունները.

#	Գործառնությունների բովանդակություն	Թղթակցող		Գումար
		Դտ	Կտ	
5	Բաշխվել են ավտոտնտեսության փաստացի ծախսերը.			
	- վարչական ստորաբաժանմանը	713	812	16 000
	- մեխանիկական արտադրամասին	813	812	80 000
	- նորոգման արտադրամասին	812	812	64 000
6	Բաշխվել են նորոգման արտադրամասի փաստացի ծախսերը.			
	- վարչական ստորաբաժանմանը	713	812	18 000
	- մեխանիկական արտադրամասին	813	812	240 000
	- ավտոտնտեսությանը	812	812	42 000

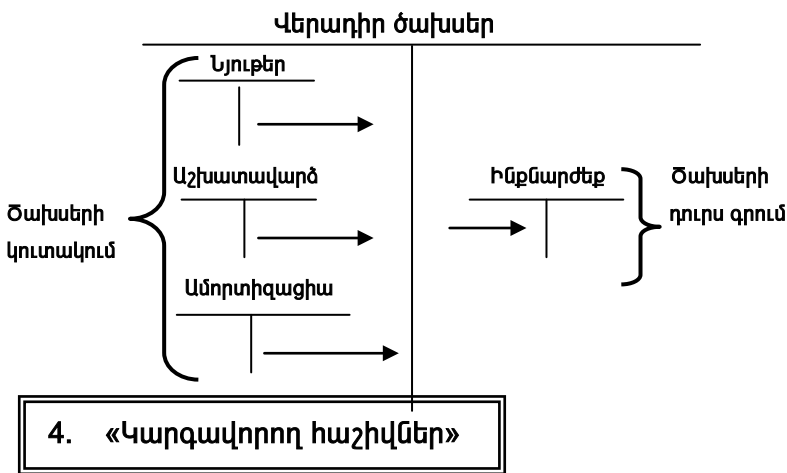
Սպասարկող ծառայությունների ծախսերի բաշխման արդյունքները ձևակերպելուց հետո հավաքիչ-բաշխիչ հաշիվները կփակվեն:

Ավտոտնտեսություն		Նորոգման արտադրամաս	
1) 70 000	5) 16 000	1) 150 000	6) 18 000
2) 14 000	5) 80 000	2) 30 000	6) 240 000
3) 1 800	5) 64 000	3) 2 500	
4) 32 200		4) 53 500	6) 42 000
6) 42 000		5) 64 000	
160 000	160 000	300 000	300 000

(c)

«Հավաքիչ-բաշխիչ» հաշիվների բնութագրումը:

«Հավաքիչ - բաշխիչ» հաշիվների օգնությամբ հաշվետու ամսվա ընթացքում հավաքագրվում են միատարր ծախսերը, ամփոփվելով դեբետային մասում, իսկ ամիսը վերջանալուց հետո՝ կրեդիտային մասով դուրս գրվում թողարկման ծախսերին: Այդպիսի ֆունկցիա հիմնականում իրականացնում են վերադիր ծախսումները հաշվառող հաշիվները, որոնք, բնականաբար հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո մնացորդ չեն ունենում: Գծապատկերով հավաքիչ-բաշխիչ հաշվի գործունեության մեխանիզմը կունենա հետևյալ տեսքը:



(a)

Կարգավորող հաշիվների էությունը:

Հաշվապահական որոշ հաշիվներ, կրելով փոփոխություններ ժամանակի ընթացքում, հաշվապահությունում հնարավորինս պահպանվում են իրենց սկզբնական մնացորդներով: Օրինակ, հիմնական միջոցները ժամանակի ընթացքում մաշվում են, սակայն հաշվեկշռում մինչև դուրս գրումը հանդես են գալիս պատմական արժեքով: Իսկ այդ ընթացքում ամորտիզացիան կուտակվում է մեկ այլ առանձին կարգավորող հաշվում: Պաշարների մնացորդները իրացման զուտ արժեքով գնահատելիս, պարբերաբար փոփոխվում են արժեքային արտահայտությամբ: Սակայն այդ փոփոխությունները փաստորեն ոչ թե անմիջականորեն գրանցվում են հենց պաշարների հաշվում, այլ արտացոլվում են դրան հարակից առանձին «Պաշարների արժեքի նվազում» հաշվում, որը կարգավորում է պաշարների իրական արժեքի ներկայացումը:



Այսպիսով, կարգավորող հաշիվները բացվում են հիմնական հաշիվներին հարակից և կատարում են հիմնական հաշիվների մնացորդների ճշտման ֆունկցիա: Որպես կանոն, կարգավորող հաշիվները հիմնականների նկատմամբ հակադարձ մնացորդներով են հանդես գալիս և այդ պատճառով գրականությունում երբեմն դրանք անվանվում են նաև կոնտրարային հաշիվներ:

Ղեբիտորական պարտքերը, որոնք չփոխհատուցվելու հավանականություն ունեն, ժամանակի ընթացքում օրենսդրությամբ նախատեսված են դուրս գրման: Դրանց դուրս գրումը փաստորեն իրականացվում է մաս առ մաս՝ ծախսերի հաշվին ձևավորվող պահուստաֆոնդի հաշվին: Եվ, քանի որ, մինչև ավարտուն դուրս գրումը, ղեբիտորական պարտքերը լիարժեքորեն արտացոլվում են հաշվեկշռում, ապա դրանց իրական նվազեցված արժեքի ներկայացումը կարգավորվում է կոնտրարային հաշվի միջոցով:

Թիվ 223 «Ղեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստ» կոնտրարային հաշիվը նախատեսված է վաճառքների և այլ եկամուտների գծով ղեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստի առկայության, ձևավորման և շարժի վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար:

Հաշիվը պասիվային է, կարգավորող: Հաշվի կրեդիտում արտացոլվում են պահուստին կատարվող մասհանումները, իսկ դեբետում՝ անհուսալի ճանաչված ղեբիտորական պարտքերի դուրս գրումները, հակադարձումները, ինչպես նաև մնացորդի ճշգրտումները: Հաշվի մնացորդը կրեդիտային է և իրենից ներկայացնում է պահուստի չօգտագործված մնացորդը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ: Այն հաշվապահական միջանկյալ հաշվեկշռում ղեբիտորական պարտքերի հաշվի մնացորդի հետ՝ ամփոփ հանդես է գալիս բացասական նշանով:

**(b)**

**Ղեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստաֆոնդի I կիսամյակում ձևավորման հաշվարկը:**

2 003թ. հունվարի 3-ին վաճառք (առաքումից անց 91 \_ 270օր - 50%)

«Ա» գնորդին 20 000 հազ. x 50% = 10 000

2 003թ. ապրիլի 3-ին վաճառք (առաքումից անց 90 օր - 20%)

«Բ» գնորդին – 30 000 հազ. և «Գ» գնորդին – 40 000 հազ. դրամ  
(30 000 + 40 000) x 20% = 14 000

Հետևաբար, առաջին կիսամյակի համար ղեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստի (10 000 + 14 000) ձևավորման գծով կձևակերպվի.

**Պտ 714** «Գործառնական այլ ծախսեր» .....24 000

**Կտ 223** «Ղեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստ».....24 000

Այսպիսով, 2 003թ. առաջին կիսամյակում ղեբիտորական պարտքերի հողվածը կներկայացվի հետևյալ հաշիվների մնացորդների ամփոփմամբ.

Թիվ 221 «Ղեբիտորական պարտքեր» = 90 000  
Թիվ 223 «Պարտքերի հնարավոր կորուստի պահուստ» = (24 000)  
Կարգավորվող հաշվով ճշտված մնացորդներ = 66 000

**(c)**

**Ղեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստաֆոնդի մնացորդը առ 01.01 2 004 թ. կկազմի:**

2003 թ. երկրորդ կիսամյակի սկզբին «Ա» գնորդի դեբիտորական պարտքի գծով կուտակվել էր 10 000 հազ. դրամի հնարավոր կորստի պահուստ: Քանի որ այդ պահին փոխհատուցվել էր պարտքի 1 000-ը, ուստի կուտակված պահուստաֆոնդը կհակադարձվեր հետևյալ թղթակցությամբ.

**Ղև 223**.....10 000

**Կտ 614** .....10 000

Եվ, քանի որ «Ա» գնորդի պարտքի մնացած 5 000-ը դեռևս չի փոխհատուցվել մինչև 2 004 թ. հունվարի մեկը, ապա այն կձևակերպվի որպես հնարավոր կորստի պահուստ.

**Ղև 714** .....5 000

**Կտ 223** .....5 000

«Բ» գնորդի դեբիտորական պարտքի գծով հնարավոր կորստի պահուստաֆոնդը մինչև 2 003 թ. դեկտեմբերի 31-ը կազմել է 30 000 հազ. դրամ (270 օր - 100%): Ուստի, 2 003 թ. երկրորդ կիսամյակին կձևակերպվի որպես հնարավոր կորուստ 30 000-ի մնացորդային մասը (30 000 – 30 000x20%).

**Ղև 714** .....24 000

**Կտ 223** .....24 000

Իսկ, 2 003 թ.դեկտեմբերի 31-ին 22 000 վճարում կատարելիս՝ հնարավոր կորստի պահուստաֆոնդը կհակադարձվի հետևյալ թղթակցությամբ.

**Ղև 223**.....22 000

**Կտ 614** .....22 000

«Գ» գնորդը մինչև 2 003 թ. դեկտեմբերի 31-ը ընդհանրապես վճարում չի կատարել, ուստի այդ պարտքի գծով հնարավոր կորստի պահուստաֆոնդը առ 01.01 2 004 թ. կկազմի 40 000 հազ. դրամ (270 օր - 100%), որի գծով կձևակերպվի.

**Ղև 714** .....32 000 (40 000 – 40 000x20%)

**Կտ 223** .....32 000

Այսպիսով, հնարավոր կորստի պահուստաֆոնդի շարժը ըստ առանձին դեբիտորական պարտքերի կտրվածքի 2 003 թ. կներկայացվի.

	<b>Պահուստի ձևավորում</b>	<b>Օգտագործում</b>	<b>Մնացորդ</b>
			սկզբնական 0
Ա	10 000 + 5 000	(1 000)	5 000
Բ	6 000 + 24 000	(22 000)	8 000
Գ	8 000 + 32 000	0	40 000
			վերջնական 53 000

## ԲԱԺԻՆ II

### ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ

#### ՉԼՈՒԽ VII ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆ

##### Գլխի բովանդակությունը

- ֆինանսական հաշվառման էությունը,
- հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը:



##### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- ներկայացնել ֆինանսական հաշվառման շրջանակներն ու խնդիրները,
- ըմբռնել ֆինանսական հաշվառման հաշվետվությունների մշակակությունը արտաքին օգտագործողների շրջանում,
- հասկանալ կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության բացահայտման անհրաժեշտությունը
- կազմել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության օրինագիծ,
- ընկալել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ներկայացման սկզբունքները,
- ըմբռնել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությանը հետևողականության պահպանման անհրաժեշտությունը:

#### 7.1 ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԽՆԴԻՐՆԵՐԸ

Ֆինանսական հաշվապահությունը հիմնականում կազմակերպվում է կազմակերպությունների տնտեսական գործընկերներին տեղեկատվության տրամադրման համար, որն իրականացվում է հրապարակվող ֆինանսական հաշվետվություններով: Հետևաբար, ֆինանսական հաշվետվությունները բաց ինֆորմացիա պարունակելուց բացի, կոչված են մաս օգտակար լինելու տեղեկատվության արտաքին օգտագործողների համար և որոշիչ դեր խաղալու վերջիններիս կողմից հաշվետու կազմակերպության նկատմամբ տնտեսական որոշումներ կայացնելիս:

Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացումը, որպես օգտագործողների կողմից տնտեսական որոշումների կայացման որոշիչ գործոն, նախորոշում է ֆինանսական հաշվապահության հետևյալ խնդիրները.

1. բացահայտել կազմակերպության մշակած հաշվային քաղաքականության սկզբունքներն ու դրանց կիրառման արդյունքները,
2. ներկայացնել ամփոփ տեղեկատվություն, կազմակերպության ակտիվների, պարտավորությունների և կապիտալի արժեքային մնացորդների վերաբերյալ,
3. ներկայացնել հաշվետու ժամանակաշրջանում կազմակերպության տնտեսական գործունեության ֆինանսական արդյունքներն ըստ տարբեր ուղղությունների,
4. պարզաբանել հաշվետու ժամանակաշրջանում կազմակերպության կապիտալի փոփոխման գործոնների չափերը,
5. ըստ տնտեսավարման առանձին ոլորտների՝ ներկայացնել կազմակերպության դրամական հոսքերը:

Ֆինանսական հաշվառման տեղեկատվության օգտագործողներին հետաքրքրում են ոչ միայն հրապարակվող հաշվետվությունների ցուցանիշները, այլև դրանց հաշվառման «խոհանոցը», այսինքն այն հաշվային քաղաքականությունը, որը որ-

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Ֆինանսական հաշվառման տեղեկատվության օգտագործողներին հետաքրքրում են ոչ միայն հրապարակվող հաշվետվությունների ցուցանիշները, այլև դրանց հաշվառման «խտհանցը», այսինքն այն հաշվային քաղաքականությունը, որը որդեգրվել է հաշվետու կազմակերպության կողմից:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը հանդես է գալիս որպես հաշվապահության մեթոդաբանության առանձին տարրերի, հաշվառման տեխնիկայի և կազմակերպման ձևերի ընտրված տարբերակների կիրառման բացահայտում:



դեգրվել է հաշվետու կազմակերպության կողմից:

Բնականաբար, մինչ տնտեսական որոշումների կայացման նպատակով հաշվետվական տեղեկատվության օգտագործումը, կազմակերպության գործընկերները պարզում են, թե հաշվապահական ինչպիսի «խաղի կանոններով» են որոշվել և հրապարակվել ֆինանսական հաշվետվությունները՝ ծանոթանալով հաշվետու կազմակերպության հաշվային քաղաքականությանը:

**7.2. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՍԱՀՄԱՆՈՒՄԸ**

Հաշվապահական հաշվառման մասին Հայաստանի Հանրապետության օրենքի երրորդ գլխի 3-րդ կետով նշվում է, որ «Կազմակերպության ղեկավարը պարտավոր է սահմանել կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը՝ հաշվապահական հաշվառում վարելու և ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու նպատակով կիրառվող սկզբունքների, հիմունքների, եղանակների, կանոնների, ձևերի և արարողակարգերի ամբողջությունը»:

Նույն օրենքի չորրորդ գլխի ե) կետում ևս մեկ անգամ նշվում է հաշվային քաղաքականության ներկայացման անհրաժեշտության մասին պահանջելով կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունում «բացահայտելու կազմակերպության հաշվառման քաղաքականությունը»:

Այսպիսով, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը կազմակերպություններում հանդես է գալիս որպես հաշվային համակարգի գործունեության բացահայտման կարևորագույն գործիք, որն էլ հաշվային քաղաքականության սահմանման հստակեցում է պահանջում:

Հաշվապահական քաղաքականությունը, որպես կանոն, ձևավորվում է, ելնելով հաշվապահական հաշվառման մեթոդաբանությունից՝ հիմնվելով սկզբնական դիտարկումների, դրամական գնահատումների, տնտեսական գործառնությունների արդյունքների խմբավորումների և ընդհանրացումների համակարգի վրա: Սակայն, այն զուտ իմաստով չի համարվում որպես հաշվապահական հաշվառման մեթոդաբանություն և սահմանվում է հետևյալ կերպ.

**կազմակերպությունների մակարդակով հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը հանդես է գալիս որպես հաշվապահության մեթոդաբանության առանձին տարրերի, հաշվառման տեխնիկայի և կազմակերպման ձևերի ընտրված տարբերակների կիրառման բացահայտում:**

Հետևաբար, հաշվապահական քաղաքականությունը նախօրոք բացահայտում է հաշվետու ժամանակաշրջանում հաշվապահության եղանակներից ընտրված այնպիսի տարբերակներ, ինչպիսիք են.

- ❑ հիմնական միջոցների գնահատման և ամորտիզացիայի հաշվառման տարբերակները,
- ❑ ապրանքանյութական պաշարների գնահատման և շարժի հաշվառման տարբերակները,
- ❑ անուղղակի ծախսերի բաշխման տարբերակները,
- ❑ գալիք ժամանակաշրջանի ծախսերի գնահատման և բաշխման տարբերակները,

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվապահական տեղեկատվության սպառողներին հետաքրքրում է ներկայացվող հաշվետվությունների ընթեռնելիությունը և մատուցվող տեղեկատվության ճշգրիտ ընկալման հնարավորությունը:



- ❑ արտադրանքի իրացման և շահույթի հաշվեգրման եղանակները,
- ❑ առաջիկա ծախսերի պահուստների գնահատման և հաշվառման տարբերակները,
- ❑ ներտնտեսական շահույթի բաշխման տարբերակները,
- ❑ արտադրության ծախսերի ամփոփ հաշվառման և ինքնարժեքի կալկուլյացման տարբերակները և այլն:

Բացի այդ, համաձայն վերոհիշյալ սահմանման, հաշվային քաղաքականությունը բացահայտում է նաև հաշվետու ժամանակաշրջանում կիրառված հաշվառման տեխնիկայի և կազմակերպչական ձևերի այնպիսի տարբերակներ, ինչպիսիք են.

- ❑ հաշվապահական հաշվառման ձևերը,
- ❑ գույքագրման անցկացման կարգն ու արդյունքների ամփոփումը,
- ❑ կառավարչական հաշվառման հաշվետվության ներկայացման կարգն ու ժամկետները,
- ❑ կազմակերպության ներտնտեսական վերահսկողության համակարգն ու ընդգրկման ոլորտը և այլն:

Կազմակերպության հաշվետու ամսում վարած հաշվային քաղաքականության բացահայտման անհրաժեշտությունն ու տիպային օրինագիծը ներկայացված են հաջորդ պարագրաֆներում:

**7.3. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ԲԱՑԱՀԱՅՏՄԱՆ ԱՆՀՐԱԺԵՇՏՈՒԹՅՈՒՆԸ**

Շուկայական տնտեսավարման պայմաններում ֆինանսական հաշվապահության հիմնական նպատակը արտաքին սպառողների համար հաշվապահական տեղեկատվության հանընդհանուր ընկալման ապահովումն է: Հաշվապահական տեղեկատվության սպառողներին առաջին հերթին հետաքրքրում է ներկայացվող հաշվետվությունների ընթեռնելիության աստիճանը՝ ոչ միայն հաշվապահական հաշվետվությունների տիպային ձևերով ներկայացման առումով, այլև մատուցվող տեղեկատվության ճշգրիտ ընկալման հնարավորությամբ:

Հետևաբար, հաշվետվության «ընթեռնելիության» գնահատումից բացի, սպառողներին հետաքրքրում է նաև մատուցված տեղեկատվության որակը, այսինքն, տնտեսավարման փաստացի արդյունքների իրականությունը:

Ֆինանսական հաշվետվությունները ճիշտ ընկալելու նպատակով, դրանց կից ծանոթագրությունների բաժնով նկարագրվում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառված հաշվառման քաղաքականության յուրաքանչյուր կոնկրետ մոտեցումը:

ՀՀՀՅՍ 1-ում նշվում է, որ հաշվետվությունն օգտագործողները պետք է «տեղյակ լինեն կիրառված չափման հիմունքին (հիմունքներին) (պատմական արժեք, ընթացիկ արժեք, իրացման արժեք, իրական արժեք կամ ներկա արժեք), որովհետև դրանք ամբողջությամբ ձևավորում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման հիմքերը: Երբ ֆինանսական հաշվետվություններում կիրառվում է ավելի քան մեկ չափման հիմք, օրինակ, երբ վերագնահատվում են որոշակի ոչ ընթացիկ ակտիվներ, բավարար է ներկայացնել ակտիվների և պարտավորությունների դասերը, որոնց նկատմամբ կիրառվել է տվյալ չափման հիմքը»:

Նույն ստանդարտում նաև նշվում է. «Յուրաքանչյուր կազմակերպություն հաշվի է

առնում իր գործառնությունների բնույթը և քաղաքականությունը, որոնք՝ օգտագործողի ակնկալմամբ, պետք է բացահայտվեն կազմակերպության տվյալ տեսակի համար:

Օրինակ, շահութահարկ վճարող բոլոր կազմակերպություններից ակնկալվում է, որ նրանք կներկայացնեն շահութահարկի գծով հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, ներառյալ՝ հետաձգված հարկերը և հարկային ակտիվները: Երբ կազմակերպությունն ունի արտերկրյա ստորաբաժանում կամ իրականացնում է զգալի գործառնություններ արտարժույթով, ակնկալվում է, որ կբացահայտվի արտարժույթի փոխարժեքային տարբերություններից շահույթների ու վնասների և այդ շահույթների ու վնասների հեջավորման հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը: Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտվում է զուգվիլի և փոքրամասնության բաժնեմասի նկատմամբ կիրառված քաղաքականությունը»:

ՀՀՀՅU #1-ով պահանջվում է, որ կազմակերպությունը բացահայտի նաև այն տեղեկատվությունը, որը չի արտացոլվել ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացվող (հրապարակվող) այլ փաստաթղթերում.

- ա) կազմակերպության մշտական գտնվելու վայրը և կազմակերպական ձևը, նրա իրավաբանական հասցեն (կամ ձեռնարկատիրական գործունեության գլխավոր վայրը, եթե այն տարբերվում է իրավաբանական հասցեից),
- բ) կազմակերպության գործառնությունների բնույթի և նրա հիմնական գործունեության նկարագրությունը,
- գ) մայր կազմակերպության և խմբի գլխավոր մայր կազմակերպության անվանումը,
- դ) աշխատողների թվաքանակը ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կամ միջին թվաքանակը ժամանակաշրջանի համար:

#### 7.4. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՆԵՐԿԱՅԱՑՄԱՆ ՕՐԻՆԱԳԻԾԸ

Կազմակերպության կողմից ընդունված հաշվային քաղաքականությունը ծառայում է հաշվապահական հաշվառման ամբողջական համակարգի գործունեության ապահովմանը և այդ իսկ պատճառով այն արտացոլում է հաշվառման գործընթացի բոլոր ասպեկտները: Հետևաբար, խնդրի կարևորությունից ելնելով, անհրաժեշտություն է ծագում կազմակերպության կողմից ընդունված հաշվային քաղաքականությունը ձևակերպելու ղեկավարության կողմից կատարված գրավոր հրամանով, որից հետո կազմվում է կանոնադրություն.

Կազմակերպության ղեկավարի անուն, ազգանուն

« \_\_\_ » \_\_\_\_\_ 200\_թ.

**Կ Ա Ն Ո Ն Ա Դ Ր ՈՒ Թ Յ ՈՒ Ն**  
 Կազմակերպության անվանումը  
 Հաշվապահական քաղաքականության վերաբերյալ

**1. Ընդհանուր դրույթներ**

- 1.1 Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառումը վարվում է Հայաստանի Հանրապետության Հաշվապահական հաշվառման մասին օրենքի պահանջներով և ՀՀ հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների շրջանակներով,
- 1.2 հաշվապահական հաշվառման կազմակերպման պատասխանատվությունը ստանձնում է կազմակերպության ղեկավարը,
- 1.3 կազմակերպության գլխավոր հաշվապահը պատասխանատու է տնտեսական գործառնությունների անխափան և լիարժեք հաշվեգրման, խմբավորման, մշակման և ժամանակին հաշվե-տվության համար,
- 1.4 կազմակերպության գլխավոր հաշվապահը ապրանքանյութական արժեքների շարժին, դրամական հոսքերին և ֆինանսահաշվային գործարքներին վերաբերող փաստաթղթերը պարտավոր է ստորագրել կազմակերպության ղեկավարի հետ համատեղ.

**2. Հաշվառման մեթոդաբանության տարրերի կիրառման տարբերակները**

- 2.1 հիմնական միջոցների մաշվածքը հաշվառվում է «հավասարաչափ մարման» եղանակով, բացառությամբ համակարգչային տեխնիկայի, որի գծով կիրառվում է «արագացված ամորտիզացման եղանակը»,
- 2.2 այն ոչ նյութական ակտիվների գծով, որոնց արժեքը ժամանակի ընթացքում նվազում է, հաշվարկվում է ամորտիզացիա «հավասարաչափ մարման եղանակով» ըստ օգտակար գործու-նեության ժամկետի,
- 2.3 նյութական ռեսուրսների ծախսը գնահատվում է կշռված միջինով, իսկ շուկայական գների խիստ տատանման դեպքում՝ LIFO կամ FIFO եղանակներով,
- 2.4 իրացման նպատակով ձեռք բերված ապրանքները մուտքագրման պահից գնահատվում են վաճառքի գնով,
- 2.5 արտադրության ծախսերի ամփոփ հաշվառումն իրականացվում է “DIRECT COSTING” եղա-նակով,
- 2.6 կալկուլյացման ժամանակաշրջան է հաշվետու ամսվա վերջը,
- 2.7 թողարկվող արտադրանքի ինքնարժեքի գնահատումը կատարվում է կալկուլյացման պատ-վերային եղանակով,
- 2.8 հետաձգված և զարգացման կապիտալիզացված ծախսումների դուրս գրումն իրականացվում է «հավասարաչափ մարման» սկզբունքով՝ հաշվի առնելով նախատեսված հա-տույցի ժամկետայնությունը,
- 2.10 կազմակերպության արտադրանքն իրացված է համարվում առաքման պահին,
- 2.11 իրացված արտադրանքի ֆինանսական հետևանքը (շահույթ կամ վնաս) գնահատվում է առաքված ողջ արտադրանքի գծով, անկախ դրա դիմաց դրամական հետագա հոսքերի չափից,
- 2.12 անհուսալի դեբիտորական պարտքերի գծով շահույթի հաշվին ստեղծվում է կասկածելի դեբիտորական պարտքերի բաժնեմասի պահուստ,

**3. Հաշվառման տեխնիկայի կիրառման տարբերակները**

- 3.1 կազմակերպությունում հաշվապահական հաշվառումը վարվում է մեքենաօրդերային ձևով,
- 3.2 ակտիվների, սեփական կապիտալի և պարտավորությունների հաշվառումը վարվում է գործող հաշվային պլանով,

3.3 ներտնտեսական հաշվետվության ներկայացման և կազմման կարգը որոշվում է վարչակազմի կողմից սահմանված կանոնադրությամբ:

**4. Հաշվապահական հաշվառման կազմակերպումը**

4.1 հաշվապահական հաշվառումը կազմակերպությունում վարվում է հաշվապահության կողմից,

4.2 հաշվապահական հաշվառումը վարվում է կենտրոնացված կարգով,

4.3 կազմակերպությունը վարում է ֆինանսական և կառավարչական հաշվառում:

Քննարկված և հաստատված է կազմակերպության հիմնադիրների խորհրդի կողմից արձանագրություն # \_\_\_\_\_ «\_\_\_» «\_\_\_\_\_» 200\_ թ.

**7.5. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՍԿԶԲՈՒՆՔՆԵՐԸ**

Քանի որ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը մշակվում է կազմակերպության ղեկավարության կողմից, ապա հետևողականորեն վերջինիս կողմից անհրաժեշտ սկզբունքային մոտեցումներ են ցուցաբերվում այն բացահայտելիս, ինչպիսիք են.

**Առաջին.** կազմակերպության ակտիվների ու պարտավորությունների հստակ սահմանազատումը և առանձնացված հաշվառումը տնտեսավարող այլ սուբյեկտների ակտիվներից ու պասիվներից:

Այսպես, գործառնական վարձակալության (կարճաժամկետ) հանձնած հիմնական միջոցները պետք է արտացոլվեն կազմակերպության հաշվեկշռում, անկախ ժամանակավորապես կազմակերպությունից դուրս դրանց գտնվելու և շահագործելու փաստից: Մյուս կողմից, հետագա գնման իրավունքով ֆինանսական վարձակալման (երկարաժամկետ) վերցված հիմնական միջոցները, մինչև վարձակալման ավարտը և վարձավճարի ամբողջական փոխանցումը վարձատուին, չեն կարող լիարժեք դասվել սեփական միջոցներին, չնայած կազմակերպությունում դրանց առկայության և շահագործման փաստի:

**Երկրորդ.** կազմակերպության գործունեության անընդհատության երաշխավորումը տեսանելի ապագայում, երբ չի նախատեսվում վերջինիս լուծարում կամ տնտեսական գործունեության էական կրճատում:

Նման սկզբունքով հաշվային քաղաքականության վարման անհրաժեշտությունը պայմանավորվում է նրանով, որ հաշվետու ամսում միանվագ կատարած, բայց առաջիկա ամիսներին վերաբերող խոշոր չափի ծախսերի դուրս գրումը հաշվապահական հաշվառումը հետաձգում է՝ առաջիկայում համամասնորեն բաշխման նպատակով: Բնականաբար, կազմակերպության ղեկավարությունը երաշխավորում է տեսանելի ապագայում տնտեսական գործունեության ընթացքի ապահովումը և հետևաբար, նաև հաշվապահական հաշվառման համակարգում հետաձգված ծախսերի լիարժեք դուրս գրման հնարավորությունը:

Հաշվային քաղաքականությունը մշակելիս, նման սկզբունք է դրսևորվում նաև պասիվների բաժնով առաջիկայում նախատեսվող ծախսերի կամ անհուսալի դեբիտորական պարտքերի դուրս գրման գծով անհրաժեշտ պահուստների ստեղծման ժամանակ:



**Երրորդ.** տնտեսական գործունեության արդյունքների անհապաղ և հստակ հաշվեգրումը, երբ կազմակերպության ակտիվներում կամ պասիվներում տեղի ունեցող փոփոխությունները հաշվառման մեջ արտացոլվում են հաշվետու ժամանակաշրջանում, անկախ այդ ընթացքում դրանցով պայմանավորված դրամական ներհոսքերից կամ արտահոսքերից:

Այս սկզբունքը հաշվապահական հաշվառման համակարգում ծախսերի բաժնով ներկայացվում է հաշվարկման տեսքով: Հաշվարկվում է հիմնական միջոցների ամորտիզացիա՝ անկախ դրանց մաշվածքի դրամական փոխհատուցումից, ձևակերպվում է արտադրությունում նյութերի ծախսը՝ անգամ եթե ձեռք բերված պաշարների գծով դեռևս չի կատարվել վճարում մատակարարներին:

Եկամուտների ճանաչման փաստը նույնպես չի պայմանավորվում դրամական ներհոսքերով: Այսպես, թողարկված արադրանքի գնորդներին առաքման պահին վաճառքից նախատեսվող հասույթը հաշվապահական հաշվառման համակարգում արդեն ճանաչվում է եկամուտ՝ անկախ դրա դիմաց կազմակերպության հաշվարկային հաշիվ դրամական ներհոսքից:

Հաշվեգրման սկզբունքով հաշվային քաղաքականությունը բացահայտելիս հնարավորություն է ստեղծվում առաջին հերթին համեմատման դաշտ ապահովել հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսերն ու եկամուտները համադրելիս և դրանով իսկ իրատեսորեն գնահատել այդ ընթացքում կազմակերպության շահույթի (վնասի) փաստացի մեծությունը:

Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը կարող է փոփոխվել միայն հետևյալ դեպքերում.

- կազմակերպության վերակազմավորման ժամանակ (համատեղում, տարանջատում),
- սեփականության փոփոխման ժամանակ (պետականից բաժնետիրականի, փայմասնականի և այլն),
- հանրապետությունում հաշվապահական հաշվառման կարգավորման օրենսդրական դաշտը փոփոխելիս:

## ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ



1. Թվարկեք ֆինանսական հաշվառման խնդիրները (7.1):
2. Ինչու է մշակվում հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն (7.2):
3. Ինչ բաժիններ է ընդգրկում հաշվապահական հաշվառման օրինագիծը (7.4):
4. Որոնք են հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ներկայացման սկզբունքները (7.5):
5. Որոնք են ֆինանսական հաշվետվություններին կից բացահայտումների նպատակները (7.5):

## ԳԼՈՒԽ VIII ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԱՍԱՆԴԱՐՏՆԵՐԻ ՄԵԿՆԱԲԱՆՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

### Գլխի բովանդակությունը

- հաշվապահական ստանդարտների էությունը,
- հաշվապահական ստանդարտների բացահայտումներ:



### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- ներկայացնել ֆինանսական հաշվառման ստանդարտների խնդիրները,
- ըմբռնել հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների կառուցվածքը և մեկնաբանությունների կարգը,
- ֆինանսական հաշվետվություններում կատարել կազմակերպությունների ակտիվների վերաբերյալ բացահայտումներ,
- ֆինանսական հաշվետվություններում կատարել կապիտալի պարտավորությունների վերաբերյալ բացահայտումներ,
- ֆինանսական հաշվետվություններում կատարել եկամուտների և ծախսերի վերաբերյալ բացահայտումներ,
- ներկայացնել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառման արդյունքները հաշվապահական հաշվետվություններում:

### 8.1. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԱՍԱՆԴԱՐՏՆԵՐԻ ԱՆՀՐԱԺԵՇՏՈՒԹՅՈՒՆԸ

Շուկայական տնտեսավարման պայմանները առանձնահատուկ մոտեցումներ են պահանջում տնտեսական հարաբերությունների կարգավորման և կառավարման բնագավառում, որոնք իրենց արտացոլումն են գտնում նաև հաշվապահական հաշվառման համակարգում: Հանդես գալով որպես տնտեսավարման ինֆորմացիոն ապահովման կարևորագույն օղակ, հաշվապահական հաշվառումը միջնորդավորում է կազմակերպությունների, դրանց պոտենցիալ գործընկերների, հարկային, իրավապահ կամ պետական մարմինների տնտեսահարաբերությունների կարգավորումը, որը դրսևորվում և ամփոփվում է հաշվապահական հաշվետվություններով:

Մյուս կողմից, ցանկացած հաշվապահական հաշվետվություն պահանջվում է ներկայացնել սահմանված ստանդարտներով վարվող հաշվառման հիման վրա, որը իր սպառումն է գտնում ոչ միայն հայրենական, այլև միջազգային տնտեսական ինֆորմացիոն դաշտում:

Սահմանված միջազգային ստանդարտներով հաշվապահության իրականացման անհրաժեշտությունը հիմնականում պայմանավորվում է հետևյալ կարևոր հանգամանքներով:

#### Առաջին. հաշվապահական տեղեկատվության համընդհանուր ընկալում սպառողների կողմից

Տնտեսական տեղեկատվության սպառողներին առաջին հերթին հետաքրքրում է ներկայացվող հաշվետվությունների ընթերցելիության աստիճանը, որը նշանակում է ոչ միայն հաշվապահական հաշվետվությունների տիպային ձևերով ներկայացում, այլև մատուցվող տեղեկատվության տնտեսական արժեքների ճշգրիտ ընկալման հնարավորություն:

Այսպես, հաշվապահական ստանդարտների համակարգի կիրառման ժամանակ տեղեկատվության սպառողին նախօրոք արդեն հայտնի է լինում, որ հաշվեկշռի

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվապահական հաշվետվությունները պահանջվում է ներկայացնել սահմանված ստանդարտներով:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Ստանդարտներով հաշվապահության իրականացման անհրաժեշտությունը պայմանավորվում է տեղեկատվության համընդհանուր ընկալմամբ, տնտեսավարման արդյունքների իրական ներկայացմամբ:



ակտիվային մասով կազմակերպության պաշարների մնացորդը ներկայացնելիս հաշվապահական համապատասխան ստանդարտով պահանջվում է դրանց գրմանն արժեքին ավելացնել նաև տեղափոխման ծախսերը: Իսկ պասիվային մասով կանոնադրական կապիտալը ներկայացնելիս մեկ այլ ստանդարտով պահանջվում է այն ստորաբաժանել հիմնադրական կապիտալի և հետագա գործունեությունից ձևավորված լրացուցիչ կապիտալի:

**Երկրորդ. հաշվառման համակարգում տնտեսավարման արդյունքների իրական ներկայացում**

Ներկայացվող հաշվետվության «ընթեռնելիության» գնահատումից հետո սպառողներին արդեն հետաքրքրում է մատուցված տեղեկատվության որակը, այսինքն տնտեսավարման փաստացի արդյունքների հավաստիությունը: Այսպես, հաշվապահական ստանդարտների համակարգի կիրառման ժամանակ տեղեկատվության սպառողին նախօրոք արդեն հայտնի է լինում, որ համապատասխան ստանդարտով պահանջվում է իրացման հասույթը ձևակերպել ոչ թե վաճառքից գումարի ստացումից հետո, այլ անմիջապես ապրանքների առաքման պահին՝ անկախ դրա դիմաց դրամական ներհոսքերի առկայության:

**Երրորդ. հաշվապահական տեղեկատվության համադրելիության ապահովում**

Տնտեսական որոշումներ իրականացնելիս ինչպես կազմակերպության ներսում, այնպես էլ նրա առկա և պոտենցիալ գործընկերների շրջանակներում հաճախակի պահանջվում է միջձեռնարկատիրական համեմատություններ կատարել, որն իրականացվում է հաշվապահական ստանդարտներով մշակված տեղեկատվության ներկայացումով:

Փաստորեն, ստանդարտներով հաշվապահության վարումը հնարավորություն է ստեղծում համեմատման միևնույն դաշտում ընդգրկելու բազմաբնույթ ձեռնարկատիրական սուբյեկտներին՝ միաժամանակ դրանց միջև համադրելիության որակի ապահովմամբ:

**Չորրորդ. ճկուն հաշվային քաղաքականության իրականացման դաշտի ապահովում**

Հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների կիրառումը հիմնականում ծառայելով տնտեսական տեղեկատվության սպառողների շահերին, հաշվի է առնում նաև ձեռնարկությունների պահանջները հաշվառման կարգի վերաբերյալ:

Հաշվապահական ստանդարտների կիրառումը հաշվային մեթոդաբանության ունիֆիկացմանը զուգահեռ թույլ է տալիս սահմանված դեպքերում ճկուն հաշվապահական քաղաքականության վարում, որը նշանակում է հաշվառման կազմակերպման ուղիների ընտրման հնարավորության ընձեռում:

Այսպես, հիմնական միջոցների մաշվածքը հաշվառելիս, ելնելով տվյալ ակտիվի բնույթից, ձեռնարկությունն ինքն է որոշում ամորտիզացիայի հաշվարկման եղանակը (հավասարաչափ, արագացված և այլն): Կամ ինքնարժեքի կալկուլյացման եղանակների ընտրությունը՝ կապված արտադրության առանձնահատկությունից, նույնպես թողնվում է տվյալ ձեռնարկության հայեցողությանը:

Հաշվապահական ստանդարտները, որոնք վերաբերում են հաշվառման տարբեր ոլորտների և ներկայումս թվով մոտ 40 են, ունեն ընդհանուր նպատակ և միատիպ

կառուցվածք: Ցանկացած ստանդարտի հիմնական նպատակն է պարզաբանել հաշվառման օբյեկտի ճանաչման պահիը և չափման (գնահատման) մեխանիզմը, որը պետք է առանձին ներկայացվի ֆինանսական հաշվետվություններին կից բացահայտումներում:

Այդ առումով, ստանդարտները ներկայացվում են հետևյալ կառուցվածքով.

- ստանդարտի նպատակը,
- ստանդարտի կիրառման շրջանակները,
- քննարկվող տերմինների սահմանումները (բացատրությունները),
- հաշվային օբյեկտների գնահատման (չափման) մեխանիզմների և ճանաչման պահերի որոշման ստանդարտ մոտեցումները,
- ստանդարտի շրջանակներում ընդգրկված հաշվապահական քաղաքականության անհրաժեշտ բացահայտումները:

Հաշվապահական ստանդարտներում չեն ներկայացվում հաշվառման տեխնիկան, կիրառվող հաշվային թղթակցությունները կամ անհրաժեշտ ռեգիստրները, քանի որ դրանց հիմնական նպատակը հարցի լուծման համընդհանուր սկզբունքի և դրանից բխող տարբեր մոտեցումների ներկայացումն է:

Հաշվապահական խնդիրները լուծելիս ի տարբերություն օրենքների և հրահանգների, որոնք միանշանակ ուղղորդող բնույթի են, ստանդարտները որպես կանոն, այլընտրանքային մոտեցումներ ունեն: Ստանդարտի հիմնական պահանջը կայանում է նրանում, որ հարցի լուծման ցանկացած այլընտրանքային մոտեցում պետք է իրականացվի բոլորի համար կիրառելի *ստանդարտացված կանոններով*, որպիսի հաշվետվական տեղեկատվությունը համադրելիության և հասկանալիության որակ ունենա:

Ուստի, ցանկացած հաշվապահական ստանդարտի ներկայացում ավարտվում է հարցերի լուծման այն բացահայտումների ցանկով, որի անհրաժեշտությունը զգում է ֆինանսական հաշվետվություն կարդացողը: Միջազգային չափանիշներով հաշվապահական հաշվառումն առաջին հերթին ենթադրում է ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման միասնականություն և հաշվային արդյունքների արժանահավատության սկզբունքի պահպանում, որն էլ հիմնականում ապահովվում է հաշվառման համընդհանուր ստանդարտների կիրառմամբ:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Հաշվապահական ստանդարտները ներկայացվում են հետևյալ կառուցվածքով. ստանդարտի նպատակը, ստանդարտի կիրառման շրջանակները, տերմինների սահմանումները (բացատրությունները), հաշվային օբյեկտների գնահատման (չափման) մեխանիզմների և ճանաչման պահերի որոշման ստանդարտ մոտեցումները, ստանդարտի շրջանակներում ընդգրկված հաշվապահական քաղաքականության անհրաժեշտ բացահայտումները:



**8.2. ՀՀՀՀՍ 1 ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՆԵՐԿԱՅԱՑՈՒՄ**

Հաշվառման վարման սկզբունքները տասը կետով համառոտ և հստակ շարադրված են Հաշվապահական հաշվառման մասին Հայաստանի Հանրապետության օրենքում, որոնք են.

**ա) անընդհատությունը`** կազմակերպությունը շարունակելու է իր գործունեությունը տեսանելի ապագայում և միտում կամ անհրաժեշտություն չունի լուծարվելու կամ էականորեն կրճատելու իր գործունեությունը.

**բ) հետևողականությունը`** հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը մի հաշվետու ժամանակաշրջանից մյուսը չպետք է փոփոխվի, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ էական փոփոխություններ են տեղի ունենում կազմակերպության գործառնությունների բնույթում, կամ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության միջոցով տրվում է առավել էական տեղեկատվություն,

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվապահական հաշվառման հիմնարար սկզբունքներն են. անընդհատությունը, հաշվենկատությունը, հաշվեգրումը, հետևողականությունը:



կամ հաշվառումը կարգավորող օրենսդրության մեջ տեղի են ունեցել փոփոխություններ.

**գ) հաշվեգրումը`** տնտեսական գործունեության արդյունքները (ակտիվները, սեփական կապիտալը, պարտավորությունները, եկամուտները, ծախսերը) հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլվում են այն ժամանակ, երբ դրանք տեղի են ունեցել անկախ դրանց հետ կապված դրամական միջոցների վճարման կամ ստացման ժամկետից.

**դ) հասկանալիությունը`** ֆինանսական հաշվետվությունում պարունակվող տեղեկատվությունը պետք է հասկանալի լինի օգտագործողներին.

**ե) էականությունը`** տեղեկատվությունը համարվում է էական, եթե նրա չբացահայտումն ազդում է ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողների` այդ հաշվետվությունների հիման վրա կայացրած տնտեսական որոշումների վրա.

**զ) միասնականությունը`** հաշվապահական հաշվառման բնույթով և գործառույթներով նման հաշիվները ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ պետք է միավորվեն, եթե դրանց առանձին ներկայացումը չի պարունակում էական տեղեկատվություն.

**է) արժանահավատությունը`** ֆինանսական հաշվետվությունները համարվում են արժանահավատ, եթե բավարարում են հետևյալ պահանջներին`

□ ձևի նկատմամբ բովանդակության գերակայությամբ, տնտեսական գործունեության արդյունքները հաշվապահական հաշվառման մեջ և ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է հաշվառվեն և ներկայացվեն, ելնելով դրանց տնտեսական բովանդակությունից և ոչ թե իրավական ձևից,

□ չեզոքությամբ, ֆինանսական հաշվետվությունները չպետք է ուղղված լինեն օգտագործողների առանձին խմբի շահերի բավարարմանը,

□ հաշվենկատությամբ, բավարար չափի զգուշության պահպանումն է, որպեսզի ակտիվներն ու եկամուտները գերազնահատված չլինեն, իսկ պարտավորություններն ու ծախսերը` թերազնահատված, միաժամանակ թույլ չտալով թաքցված պահուստների ստեղծում,

□ ամբողջականությամբ` ներկայացված հաշվետվական տեղեկատվությունը պետք է լինի ամբողջական` էականության և արժեքի սահմաններում,

**ը) համադրելիությունը`** կազմակերպության տարբեր ժամանակաշրջանների, ինչպես նաև տվյալ կազմակերպության և այլ կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է լինեն համադրելի.

**թ) հաշվանցումը`** ակտիվների, սեփական կապիտալի և պարտավորությունների, եկամուտների ու ծախսերի միջև հաշվանցում չի թույլատրվում.

**ժ) սահմանազատումը`** կազմակերպության ակտիվներն ու պարտավորություններն առանձնացված են այդ կազմակերպության հիմնադիրների, մասնակիցների և այլ կազմակերպությունների ակտիվներից ու պարտավորություններից.

**Խնդիր**  
**անընդհատության սկզբունքի վերաբերյալ**

1. 1998 թ. ութ տարի ծառայության ժամկետով կազմակերպությունը ձեռք է բերել 8 000 դրամ արժողությամբ ոչ նյութական ակտիվ,
2. 1999 թ. կազմակերպությունը կատարել է զարգացման ծախսումներ 17 000 դրամի, որից 8 000-ը կապիտալիզացվել և ակտիվ է ճանաչվել 5 տարի օգտագործ-

ման պայմանով,

3. 1999 թ. կազմակերպությունը վաճառել է բաժնետոմսեր ետ գնման պարտավորությամբ, 4 տարի ժամկետով և 12 000 դրամ արժողությամբ,
4. 1999 թ.-ից սկսած կազմակերպությունը ռեզերվացրել է առաջիկա ծախսերի և վաճարումների գումարներ 2003 թ. խոշոր չափի նորոգումների համար տարեկան ռեզերվացնելով 2 500 դրամ,

Որոշել 2000 թ. հաշվային թղթակցությունները վերոհիշյալ կետերի վերաբերյալ, առաջնորդվելով անընդհատության սկզբունքով, եթե հայտնի է դարձել, որ 2002 թ. հունվարի մեկին կազմակերպությունը դադարեցնելու է իր գործունեությունը:

**ԼՈՒԾՈՒՄ**

- տարեկան ամորտիզացիան «հավասարաչափ» եղանակով հաշվարկելիս կկազմի 1000 դրամ: Հետևաբար, 2 000 թ. սկզբին կուտակված մաշվածքը կկազմի 2000 դրամ: Քանի որ 2000 թ. հայտնի դարձավ կազմակերպության լուծարման փաստը, տարեկան մաշվածքը 2000 թ. համար արդեն կկազմի 3 000 դրամ.

$$(8\ 000 - 2\ 000) : 2$$

Հետևաբար, համաձայն անընդհատության սկզբունքի, ակտիվի մաշվածքն ըստ տարիների կկազմի.

1998 - 1 000  
 1999 – 1 000  
 2 000 – 3 000  
 2 001 – 3 000  
 8 000

- ակտիվ ճանաչված զարգացման ծախսերը տարեկան պետք է ամորտիզացվեին հավասարաչափ՝ 1 600 դրամով (8 000:5): Քանի որ 2 000 թ. հայտնի դարձավ 2 002թ.-ի լուծարման փաստը, ուստի, սկսած 2 000 թ.-ից կապիտալիզացված ակտիվի տարեկան մաշվածքը կկազմի 3 200 դրամ (8 000 – 1 600) : 2: Հետևաբար, ակտիվի ամորտիզացիան, համաձայն անընդհատության սկզբունքի, ըստ տարիների կկազմի.

1 999 թ. – 1 600  
 2 000թ. – 3 200  
 2 001թ. – 3 200  
 8000

- կազմակերպությունը բաժնետոմսերի ետ գնման պահուստաֆոնդ է ստեղծում տարեկան 3 000 դրամ (12 000/4): Սկսած 2 000թ.-ից, ռեզերվացումը պետք է կատարվի տարեկան 4 500 դրամ (12 000 – 3 000) / 2: Հետևաբար, համաձայն անընդհատության սկզբունքի, տարեկան պահուստաֆոնդի ստեղծման չափը կկազմի.

1 999 – 3 000  
 2 000 – 4 500  
 2 001 – 4 500  
 12 000

- ըստ տարիների, նորոգման ծախսերի ռեզերվացումը կկազմի.

1 999 – 2 500  
 2 000 – 0  
 2 001 – 0  
 2 500

**Խ Ն Դ Ի Ր**

**հետևողականության սկզբունքի վերաբերյալ**

2000 թ. հունվարին կազմակերպությունը ձեռք է բերել լաբորատոր սարք 3 000 դրամով և 3 տարի օգտագործման ծառայությամբ՝ կիրառելով ամորտիզացման հավասարաչափ մեթոդը:

2000 թ. հունվարին կազմակերպության արտադրական պաշարների մնացորդը պահեստում կազմել է 1 000 դրամ՝ 10 կգ-ի դիմաց, իսկ մուտքը.

ամիսներ	քանակը (կգ)	միավորի գինը (դր)	գումարը
հունվար	10	150	1 500
փետրվար	10	200	2 000
մայիս	18	250	4 500
սեպտեմբեր	10	800	8 000
հոկտեմբեր	20	1 000	20 000
դեկտեմբեր	20,8	1 200	25 000

Պաշարների ելքը տարվա ընթացքում կազմել է 90,8 կգ, որից.

- մայիս 30 կգ
- սեպտեմբեր 20 կգ
- դեկտեմբեր 40,8 կգ

Այսպիսով, 2000 թ.՝ սկսած մայիս ամսից, տեղի է ունեցել գերսղաճ (տես միավորի գինը), որը կազմակերպությանը ստիպել է փոխել իր հաշվային քաղաքականությունը: Եթե մինչև մայիս ամիսը հաշվապահությունում հիմնական միջոցները ամորտիզացվել են «հավասարաչափ» եղանակով, ապա հունիսից գերսղաճի պայմաններում կիրառվել է մաշվածքի արագացված մեթոդը:

Փոխվել է նաև նյութերի ծախսի գնահատման հաշվային քաղաքականությունը: Եթե մինչև հունիս ամիսը պաշարների ծախսը գնահատվել է «Առաջին մուտք առաջին ելք» (ԱՄԱԵ) եղանակով, ապա մայիսից սկսած կիրառվել է ծախսերի գնահատման «Վերջին մուտք առաջին ելք» (ՎՄԱԵ) եղանակը, որով գերսղաճի պայմաններում բարձրանում է թողարկման ինքնարժեքն, իջնում շահույթի մակարդակը, և, հետևաբար, կրճատվում շահութահարկի գծով պարտավորությունը:

Օգտվելով հետևողականության սկզբունքից՝ պարզենք, թե ներկայացված հաշվարկներից որը պետք է արտացոլվի կազմակերպության 2 000 թ. ֆինանսական հաշվետվությունում.

Այսպիսով, հաշվապահը ֆինանսական հաշվետվությունում պաշարների ծախսը ցույց է տվել 59 960 դրամով, իսկ միջոցների ամորտիզացիան՝ 1 536,5: Խախտելով հետևողականության սկզբունքը՝ թույլ է տրվել ինքնարժեքի անհիմն բարձրացում.

$$(59 960 + 1 536,5) - (52 360 + 1 000) = 8136,5$$

Համաձայն հետևողականության սկզբունքի, անկախ գերսղաճի փաստից, հաշվապահը պարտավոր էր, սկսած հունիսից, ծախսերը ճանաչել այնպես, ինչպես որ արվում էր հաշվետու ժամանակաշրջանի առաջին ամիսներին:

**ԼՈՒԾՈՒՄ**

Ամիսներ	Պաշարների ելքը	Ամորտիզացիա	Հավասարաչափ  Արագացված
հունվար		83.3	
փետրվար		83.3	
մարտ	10կգx100+10կգx150+ +10կգx200 = 4 500	83.3 [3000 : (3x12)]	
ապրիլ		83.3	
մայիս		83.3	
հունիս		220	
հուլիս		200	
օգոստոս		180	
սեպտեմբեր	10կգx800+10կգx250 = 10 500	160	
հոկտեմբեր		140	
նոյեմբեր		120	
դեկտեմբեր	20,8կգ x 1200 +20կգ x x 1000=44 960	100	
<b>ընդամենը</b>	<b>59 960</b>	<b>1 536.5</b>	

Տարի	Պաշարների ելք	Ամորտիզացիա
2000 թ.	10կգx100+10կգx150+10կգx200+18կգx250+ 10կգx800+20կգx1000+12,8կգx1200=52 360	3 000: 3 = 1 000

**ԽՆԴԻՐ**

**հաշվենկատության սկզբունքի վերաբերյալ**

Ընդունենք, որ բաժնետիրական կազմակերպության ակտիվները բաղկացած են միայն շինություններից ու սարքավորումներից, որոնց մաշվածքի ձևակերպումները հաշվարկների պարզեցման նպատակով չեն ներկայացվում:

**Հաշվեկշիռ առ 01.01.1999 թ.**

Ծածկագիր	Ակտիվներ	Գումար	Ծածկագիր	Կապիտալ	Գումար
1111	Շինություններ	10 000	311	Բաժնեհավաք	15 000
1114	Սարքավորումներ	5 000			
	<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>15 000</b>		<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>15 000</b>

1999 թ. կատարվել է ակտիվների շուկայական արժեքի փոփոխություն, որով 10%-ով նվազել են սարքավորումների, իսկ 20% -ով ավելացել շինությունների գները:

2000 թ.-ի մայիսին ձեռնարկությունը վաճառեց իր ակտիվները:

Պահանջվում է ներկայացնել հաշվեկշիռն առ 01.01.2000թ. դրությամբ և 2000 թ. համար կազմել լուծարային թղթակցությունները:

**Լուծում**

Համաձայն հաշվենկատության սկզբունքի, շենքերի թանկացումը չի ճանաչվի որպես շահույթ (այն կարվեր միայն վաճառքի դեպքում), իսկ սարքավորումների էժանացումը անմիջապես կճանաչվի վնաս: Հետևաբար, 2000 թ.-ին հաշվեկշիռը կներկայացվի:



Հաշվեկշիռ առ 01.01.2 000 թ.

	Ակտիվներ	Գումար		Կապիտալ	Գումար
1111	Շինություններ	12 000	311	Բաժնեհավաք	15 000
1114	Սարքավորումներ	5 000	321	Կապիտալի վերագնահատում	2 000
124	Նվազեցումներ վերագնահատումից	(500)			
343	Վնաս	500			
	<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>17 000</b>		<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>17 000</b>

1999 թ. ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություն  
վնաս արժեզրկումից .....500

2000 թ.-ի մայիսին կազմակերպությունը վաճառեց իր ակտիվները: Այս դեպքում շահույթը, որը չէր ճանաչվել շենքերի արժեքային աճից, արդեն կգրանցվի, իսկ ինչ վերաբերվում է սարքավորումների վնասին, այն չի արձանագրվի, որովհետև հայտնաբերման պահին (01.01.2 000) այն արդեն իսկ ճանաչվել էր:

Հետևաբար շուկայական արժեքով ակտիվների վաճառքի հաշվային թղթակցությունները կլինեն.

- հաշվեկշռից օտարելիս.
  - Դոտ 721 .....12 000*
  - Կտ 111 .....12 000*
- գումարը մուտքագարելիս.
  - Դոտ 252 .....12 000*
  - Կտ 621 .....12 000*
- վերագնահատման շահույթը ճանաչելիս  
(վերագնահատման օգուտը իրացվեց).
  - Դոտ 321 .....2 000*
  - Կտ 3431 .....2 000*

Հետևաբար, ակտիվների վաճառքից հետո ֆինանսական հաշվետվությունը կկազմվի հետևյալ տեսքով.

**Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություն 2000 թ. I կիսամյակի համար**

**շահույթ՝ ակտիվների արժեքի աճից.....2 000**

Վերագնահատումը կատարվեց 1999թ, սակայն իր արդյունքների մի մասով գրանցվեց 2000 թ. հունվարի 1-ին (վնասի բաժնով), իսկ մյուս մասով՝ 2000 թվ. մայիսի 31-ին (շահույթի բաժնով): Հետևաբար, հաշվենկատության սկզբունքով, տարբեր ժամանակաշրջաններում գրանցվեցին նույն պահին առաջացած օգուտն ու վնասը:

**ԽՆԴԻՐ  
հաշվեգրման սկզբունքի վերաբերյալ**

Համաձայն հաշվեգրման սկզբունքի, որոշել կազմակերպության 2000 թ. գործունեության ֆինանսական հետևանքը, եթե հայտնի է, որ.

1. 2000 թ. հունիսին գնորդին առաքվել է 10 000 ապրանք, պայմանով, որ վճարումը պետք է կատարվի 2001 թ. փետրվարին,

2. 2000 թ. մարտին կատարվել է ֆինանսական ներդրում մեկ տարի ժամկետով, պայմանով, որ տարեկան փոխառուն կազմակերպությանը պետք է փոխանցի 10% շահաբաժին, վերցված 12 000 փոխառության դիմաց,
3. 2000 թ. հունիսին առաքված արտադրանքի ինքնարժեքը, որը պետք է փոխատուցվի 2001 թ. փետրվարին, կազմում է 8 000,
4. 2000 թ. օգոստոսին, կազմակերպությունը վարչական շենքի ապահովագրության համար (10 ամիս ժամկետով) մուծել է ապահովագրական ֆիրմային ապահովագրության ողջ գումարը 500 գումարով,
5. 2000 թ. նոյեմբերին ստացվել է 5 000 դրամ այլ կազմակերպություններից կանխավճար այն պայմանով, որ մինչև 2001 թ. մարտի 1-ը պետք է գնորդին հավասարաչափ առաքվի 5 000 գումար արտադրանք: Արտադրանքի թողարկումը սկսվել է անմիջապես կանխավճարի ստացումից հետո, որը տևելու է 5 ամիս, յուրաքանչյուր ամսում ծախսելով 800 գումար,
6. 2000 թ. շահութահարկի դրույքը կազմում է հարկվող շահույթի 25 %-ը, որը պետք է մուծվի 2 001 թ. ապրիլին:

**ԼՈՒԾՈՒՄ**

1. 2000 թ. հունիսին գնորդին առաքվել է 10 000 ապրանք, պայմանով, որ վճարումը պետք է կատարվի 2 001 թ. փետրվարին,  
*դա 221 .....10 000*  
*կա 611 .....10 000*
2. 2000 թ. մարտին կատարվել է ֆինանսական ներդրում մեկ տարի ժամկետով, պայմանով, որ փոխառուն տարեկան կազմակերպությանը պետք է փոխանցի 10% շահաբաժին, վերցված 12 000 փոխառության դիմաց,  
*դա 147 .....1 000* (12 000 x 0.1) x 10 ամիս/12  
*կա 627 .....1 000*
3. 2000 թ. հունիսին առաքված արտադրանքի ինքնարժեքը, որը պետք է փոխատուցվի 2 001 թ. փետրվարին, կազմում է 8 000,  
*դա 711 .....8 000*  
*կա 215 .....8 000*
4. 2000 թ. օգոստոսին, կազմակերպությունը վարչական շենքի ապահովագրության համար (10 ամիս ժամկետով) մուծել է ապահովագրական ֆիրմային ապահովագրության ողջ գումարը 500 գումարով,  
*դա 714 .....250* [(500x5) : 10 ]  
*կա 224 .....250*
5. 2000 թ. նոյեմբերին ստացվել է այլ կազմակերպություններից կանխավճար այն պայմանով, որ 2001 թ. մարտին պետք է գնորդին առաքվի 5 000 գումար արտադրանք: Արտադրանքի թողարկումը սկսվել է անմիջապես կանխավճարի ստացումից հետո, որը տևելու է 5 ամիս, յուրաքանչյուր ամսում ծախսելով 800 գումար,  
*դա 523 .....2 000* [(5000 : 5) x 2]  
*կա 611 .....2 000*

Ղառ 711 .....1 600 (800 x 2)  
 Կառ 811 .....1 600

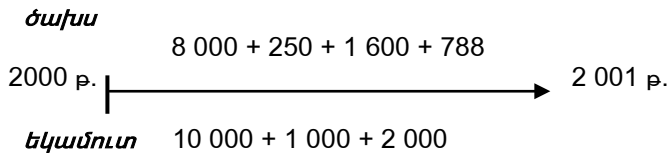
6. 2000 թ. շահութահարկի դրույքը կազմում է հարկվող շահույթի 25 %-ը, որը պետք է մուծվի 2 001 թ. ապրիլին:

Ղառ 751 .....788 (3 150 x 0.25)  
 Կառ 524 .....788

7. 2000 թ. շահույթի ձևակերպումը կներկայացվի այսպես

Ղառ 611 .....10 000  
 Ղառ 611 .....2 000  
 Ղառ 627 .....1 000  
 Կառ 711 .....8 000  
 Կառ 711 .....1 600  
 Կառ 714 .....250  
 Կառ 751 .....788  
 Կառ 3431 .....2 352

Ծախսերն ու եկամուտները կներկայացվեն հետևյալ կերպ.



**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ  
 ԴՐՈՒՅԹ**

Պաշարներն ի տարբերություն հիմնական միջոցների, իրենց օգտագործման պահին միանվագ սպառվում են տնտեսավարման ընթացքում և հետևաբար չունենալով կիրառման երկարաժամկետայնություն, դասվում են կազմակերպությունների ընթացիկ ակտիվների թվին:



**8.3. ՀՀՀՀՍ 2 ՊԱՇԱՐՆԵՐ**

Պաշարներն ի տարբերություն հիմնական միջոցների, իրենց օգտագործման պահին միանվագ սպառվում են տնտեսավարման ընթացքում և հետևաբար չունենալով կիրառման երկարաժամկետայնություն, դասվում են կազմակերպությունների ընթացիկ ակտիվների թվին: Պաշարներն ընդգրկում են հիմնական և օժանդակ նյութերը, կիսաֆաբրիկատներն, ամավարտ ու պատրաստի արտադրանքն, ապրանքները և այլն:

*Ինչպես են պաշարները գնահատվում հաշվապահությունում:*

Պաշարների շարժը հաշվապահությունում հաշվառվում է *փաստացի ինքնարժեքով*, իսկ մնացորդն՝ իրացման զուտ արժեքի և փաստացի ինքնարժեքի *նվազագույնով*: Փաստացի ինքնարժեքը ներառում է ձեռք բերման և վերամշակման ծախսումներն, իսկ իրացման զուտ արժեքը պաշարների վաճառքի հասույթն է՝ առանց կոմերցիոն ծախսերի:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում միևնույն պաշարները տարբեր գներով են կազմակերպություն մուտքագրվում և հետևաբար խնդրո առարկա է դառնում մի ընդհանուր արժեքով պաշարների դուրս գրումը: Այս հարցի լուծման համար ՀՀՀՀՍ 2 ստանդարտն առաջարկում է երեք բանաձև, որոնք են՝ «Առաջին մուտք առաջին ելքը», «Վերջին մուտք առաջին ելքը», «Միջին կշռված արժեքը»:

ԱՄԱԵ բանաձևը ենթադրում է, որ պաշարների միավորները, որոնք գնվել կան արտադրվել են առաջինը, ելքագրվում են առաջինը և, հետևաբար, միավորները,

որոնք մնում են պաշարներում հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, վերջին գնվածները կամ արտադրվածներն են: ՎՄԱԵ 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: (տես ԶԶԶԶ 2-րդ ստանդարտ, կետ 21):

Աղյուսակ 8.1

Նյութական պաշարների քանակագումարային շարժը

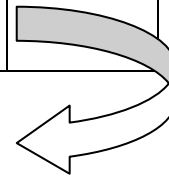
Ամսաթիվ	մուտքը			ամսվա ելքը (քանակ)	մնացորդը	
	գին	քանակ	գումար		քանակ	գումար
01.06					200	2 000
05.06	12	500	6 000			
12.06	14	100	1 400			
20.06	15	200	3 000			
28.06	18	250	4 500			
ընդամենը	x	1 050	14 900	950	300	

ԱՌՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Պաշարների ծախսը կարող է գնահատվել FIFO, LIFO, միջին կշռված մեթոդներով:

Ըստ

ԱՄԱԵ - 5250, ՎՄԱԵ - 3 200, ՄԿ - 4 056



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, ուր որպես կշիռներ են հանդես գալիս պաշարների քանակները:

ԱՌՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Հաշվեկշռում պաշարները պետք է ներկայացվեն ինքնարժեքից և իրացման գուտ արժեքից նվազագույնով:

Եթե ընդունենք, որ կազմակերպությունը հունիս ամսին մուտքագրել է 1 050 կգ պաշար և ելքագրել 950 կգ, ապա 200 կգ սկզբնական մնացորդի առկայության և մուտքագրման տատանվող գների պայմաններում պաշարների 950 կգ ծախսը և վերջնական մնացորդը տարբեր մեթոդներով կգնահատվի (տես աղյուսակ 8.1).

ԱՄԱԵ (FIFO) մեթոդ

ծախսը  $200 կգ \times 10 + 500 կգ \times 12 + 100 կգ \times 14 + 150 կգ \times 15 = 11 650$   
 մնացորդը  $2 000 + 14 900 - 11 650 = 5 250$

ՎՄԱԵ (LIFO) մեթոդ

ծախսը  $250 կգ \times 18 + 200 կգ \times 15 + 100 կգ \times 14 + 400 կգ \times 12 = 13 700$   
 մնացորդը  $2 000 + 14 900 - 13 700 = 3 200$

Միջին կշռված գնի մեթոդ

ծախսը  $[(2 000 + 14 900) : (200 + 1050)] \times 950 կգ = 12 844$   
 մնացորդը  $2 000 + 14 900 - 12 844 = 4 056$



Պաշարների ծախսի գնահատման թվարկված մեթոդներից որևէ մեկի կիրառումը նշվում է կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունում, իսկ մեթոդի ընտրությունը կապվում է տնտեսավարման ռազմավարության հետ: Այսպես, գների աճի պայմաններում, եթե կազմակերպությունը ցանկանում է հասնել հնարավոր բարձր շահութաբերության, ապա կիրառում է պաշարների ծախսի գնահատման ԱՄԱԵ մեթոդը, որով կրճատվում է թողարկման ինքնարժեքը և աճում շահույթը: Իսկ, հաշվետու տարվա հարկային բեռի թեթևացման նպատակով կազմակերպությունում կիրառվում է պաշարների ծախսի գնահատման ՎՄԱԵ մեթոդը, որով աճում են թողարկման ծախսերը:

Տնտեսավարման արդի պայմաններում անհրաժեշտություն է ծագում նոր մոտեցումներ ցուցաբերելու կազմակերպությունների պաշարների հաշվեկշռային գնահատմանը: Այսպես, հաշվապահական հաշվետվություններում դրանք արտացոլվում են դրամական միջոցների այն գումարով, որը ստացվում է տվյալ պահին քննարկվող ակտիվներն իրացնելիս (տես Հաշվապահական հաշվառման մասին ՀՀ օրենքը, հոդված 9, կետ գ.): Հետևաբար, անհրաժեշտություն է ծագում նաև պահպանելու հաշվենկատության սկզբունքը, երբ կազմակերպությունների ակտիվներն ու եկամուտները չեն գերազանցում (տես Հաշվապահական հաշվառման մասին ՀՀ օրենքը, հոդված 10, կետ է.):

Ելնելով վերոհիշյալ սկզբունքներից, կազմակերպություններում ակտիվների գնահատման ժամանակ կիրառվում է իրացման գուտ արժեքի ցուցանիշը, որը սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի ձևավորվող գինն է՝ համած համալրման և վաճառքը կազմակերպելու համար անհրաժեշտ ծախսումները (տես ՀՀՀՀՅ #2, կետ 3):

*Որն է իրացման գուտ արժեքի նշանակությունը պաշարները գնահատելիս:*

Համաձայն ՀՀ Հաշվապահական հաշվառման օրենքի 10-րդ հոդվածի հաշվետվություններ կազմելու հաշվենկատության սկզբունքի, պաշարները չպետք է գերազանցատվեն և հետևաբար ՀՀՀՀ 2 ստանդարտի 5-րդ կետի պահանջով պետք է չափվեն ինքնարժեքից և իրացման գուտ արժեքից նվազագույնով:

Այսինքն, *պաշարների ինքնարժեքի մասնակի դուրս գրումը իրացման գուտ արժեքի մակարդակին համապատասխանում է այն տեսակետին, որ ակտիվները չպետք է արտացոլվեն ավելի բարձր գումարով, քան ակնկալվում է, որ պիտի ստացվի նրանց վաճառքից կամ օգտագործումից* (տես ՀՀՀՀՅ #2-ի 23-րդ կետ):

Պաշարների արտադրության մեջ օգտագործելու նպատակով պահվող նյութերը և այլ պաշարները չեն վերագնահատվում ինքնարժեքից ցածր, եթե ակնկալվում է, որ պատրաստի արտադրանքը, որում դրանք ընդգրկվելու են, վաճառվելու է ինքնարժեքին հավասար կամ գերազանցող գնով: Սակայն, երբ նյութերի գների անկումը այնպիսին է, որ պատրաստի արտադրանքի ինքնարժեքը գերազանցելու է իրացման գուտ արժեքին, նյութերի ինքնարժեքը իջեցվում է մինչև իրացման գուտ արժեքը:

*Ինչպես է իրականացվում իրացման գուտ արժեքի հաշվարկը:*

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

Օրինակ, եթե հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում կազմակերպությունում առկա է պաշարների հինգ հոդված, ապա դրանց 14 075 գումարի հաշվեկշռային նոր հայտագրումը իրացման զուտ արժեքով, կկատարվի աղյուսակ 8.2-ի հաշվարկներով:

*Երբ է կատարվում իրացման զուտ արժեքի վերագնահատում:*

Յուրաքանչյուր հաջորդող ժամանակաշրջանում կատարվում է իրացման զուտ արժեքի նոր գնահատում: Երբ փոխվում են հանգամանքները, որոնք բերել էին պաշարների ինքնարժեքի իջեցման, դուրս գրված գումարը վերականգնվում է այնպես, որ նոր հաշվեկշռային արժեքը հանդիսանա ինքնարժեքից և վերանայված իրացման զուտ արժեքից նվազագույնը: Դա տեղի է ունենում, օրինակ, երբ պաշարի միավորը, որը վաճառքի գնի նվազման պատճառով հաշվառվում է իրացման զուտ արժեքով, դեռևս պահպանվում է, իսկ դրա վաճառքի գինը ավելացել է:

Ընդունենք, որ կազմակերպությունը գնել է 1 000 կգ պաշար՝ 100 000 դրամ արժեքով, որի համար փոխադրման վճարը կազմել է 10 000 դրամ: Տարվա ընթացքում վաճառվել է 750 կգ՝ յուրաքանչյուրը 150 դրամ արժողությամբ՝ կոմերցիոն 3 750 դրամ ընդհանուր ծախսերով: Տարվա վերջում կազմակերպությունում առկա է պաշարների 250 կգ, սակայն դրանցից 50-ը վնասված են: Վնասված միավորները կարող են վաճառվել յուրաքանչյուրը 25 դրամ, իսկ մնացած 200-ը՝ 150 դրամ արժեքով:

**Աղյուսակ 8.2  
Իրացման զուտ արժեքի արտացոլումը հաշվեկշռում**

	ՄԻԱՎՈՐ ՊԱՇԱՐԻ					ՊԱՇԱՐՆԵՐԻ		
	ինքնարժեք	վաճառքի գին	համալրման ծախսեր	իրացման զուտ արժեք (u.3- u.4)	վերահաշվարկված արժեք (u.2-ի և u.5-ի նվազագույնը)	քանակ	արժեքը հաշվեկշռում	
1	2	3	4	5	6	7	8	
Ա	2	2.5	0.5	2.0	2.0	500	1 000	
Բ	4	4.0	0.8	3.2	3.2	1 000	3 200	
Գ	6	10.0	1.0	9.0	6.0	750	4 500	
Դ	5	6.0	2.0	4.0	4.0	750	3 000	
Ե	1	1.2	0.25	0.95	0.95	2 500	2 375	
Ընդամենը								14 075

Այս դեպքում, պաշարների վերագնահատման հաշվարկները կկատարվեն հետևյալ կերպ.

ա) պաշարների ինքնարժեքը միավորի համար.

$$100\ 000 + 10\ 000 = 110\ 000 / 1\ 000 \text{ միավոր} = 110$$

Իրացման զուտ արժեք.

- վնասված հոդվածների յուրաքանչյուր միավորի համար՝ 20  
25 – (3 750 / 750)
- չվնասված հոդվածների յուրաքանչյուր միավորի համար՝ 140  
145 – (3 750 / 750)

բ) հաշվեկշռում վերագրանցվող ինքնարժեքի և իրացման զուտ արժեքի նվազագույնը.

վնասված հողվածներ.	50 կգ x 20 =	1 000
չվնասված հողվածներ.	200 կգ x 110 =	<u>22 000</u>
պաշարների ընդհանուր արժեքը.		<u>23 000</u>

գ) իրացման զուտ արժեքի ազդեցությունը վաճառքի ֆինանսական հետևանքի վրա

հասույթ վաճառքից.	750 x 150 =	112 500
վաճառված ապրանքների ինքնարժեք.	750 x 115 =	(86 250)
<i>վնասված հողվածներից վնասներ.</i>		
իրացման զուտ արժեք.	50 x 20 =	1 000
ինքնարժեք.	50 x 110 =	(5 500)
վնասված հողվածներից կորուստներ.		(4 500)

*Համախառն շահույթ վաճառքից*  
(112 500 – 86 250 – 4 500) 21 750

*Ինչպիսի հաշվային թղթակցություններով են ձևակերպվում պաշարների վերագնահատման արդյունքները ֆինանսական հաշվետվություններում:*

Պաշարների արժեքը նվազեցնելիս կատարվում է դեբետային գրանցում 714 «Գործառնական այլ ծախսեր» հաշվում և կրեդիտային գրանցում 218 «Պաշարների արժեքի նվազում» հաշվում:

Մեր օրինակում, վնասված հողվածներից կորուստը 4 500 դրամ արժեքով [(110 - 20) x 50] կձևակերպվի հետևյալ հաշվային թղթակցությամբ.

**Դո 714 ..... 4 500**  
**Կո 218 ..... 4 500**

որով հաշվենկատության սկզբունքի պահանջով կնվազեցվի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի պաշարների հաշվեկշռային մնացորդը (218 կոնտրակտիվային հաշվի օգնությամբ) և միաժամանակ գործառնության վնասը կարտացոլվի նույն ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունում:

Եթե հաջորդ հաշվետու ժամանակաշրջանում կատարվի պաշարների երկրորդ վերագնահատում՝ արժեքային աճի պատճառով, ապա վերագնահատման աճը կվերագրվի ոչ թե պաշարների սկզբնական, այլ արժեզրկված գումարին: Այսպես, վնասված պաշարների գծով իրացման նոր շուկայի հայտնաբերման դեպքում, ուր արդեն միավորի վաճառքի գինը կազմում է 55 դրամ, իսկ միավորի գծով կոմերցիոն ծախսերը՝ 10 դրամ, իրացման զուտ արժեք է սահմանվում 45 դրամը, որով ձևակերպվում է վերագնահատման աճ.

**Դո 218 - 1 250 (45 – 20) x 50**  
**Կո 614 - 1 250**

Դրանով իսկ, վնասված պաշարների նախորդ արժեզրկումը վերականգնվում է իրացման զուտ արժեքի աճի բաժնեմասով:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

**8.4. ՀՀՀՀ 7 ԴՐԱՄԱԿԱՆ ՀՈՍՔԵՐ**

Դրամական հոսքերը ներկայացվում են գործառնական, ֆինանսական և ներդրումային կտրվածքով:



Դրամական հոսքերի մասին տեղեկատվությունը օգտակար է դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ ստեղծելու կազմակերպության կարողությունը գնահատելիս, քանի որ այն թույլ է տալիս օգտագործողներին մշակելու նոր մոդելներ տարբեր կազմակերպությունների ապագա դրամական միջոցների հոսքերի ներկա արժեքները գնահատելու և համադրելու համար: Այն նաև բարձրացնում է տարբեր կազմակերպությունների գործունեության ցուցանիշների համեմատելիության աստիճանը, քանի որ բացառում է նույն գործարքների կամ իրադարձությունների նկատմամբ հաշվապահական հաշվառման տարբեր մեթոդների կիրառման ոչ ցանկալի հետևանքները: Այդ իսկ պատճառով կարևորվում է Հայաստանի հանրապետության հաշվապահական հաշվառման թիվ 7 «Հաշվետվություն դրամական միջոցների հոսքերի մասին» ստանդարտի կիրառումը, որի նպատակը դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ ստեղծելու կազմակերպության կարողության գնահատումն է:

***Ինչպես են ներկայացվում դրամական հոսքերը ֆինանսական հաշվետվությունում:***

Համաձայն ՀՀՀՀ 7-րդ ստանդարտի 8-րդ կետի, դրամական հոսքերը ներկայացվում են գործառնական, ֆինանսական և ներդրումային կտրվածքով: Գործառնական գործունեության արդյունքում առաջացող դրամական հոսքերը գոյանում են կազմակերպությանը եկամուտ բերող հիմնական գործունեությունից և որպես կանոն հանդիսանում են զուտ շահույթում կամ վնասում ընդգրկված գործառնությունների արդյունք (ապրանքների վաճառք, ծառայություններից հասույթ, մատակարարների, կապալառուների և հարկային պարտավորություններ):

Ներդրումային գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերը պահանջում են առանձին բացահայտում, քանի որ դրանք ցույց են տալիս այն ռեսուրսների վրա կատարած վճարումների չափը, որոնք պետք է գոյացնեն ապագա շահույթները և դրամական միջոցների հոսքերը (տես 14-րդ կետ): Ներդրումային գործունեությամբ պայմանավորված դրամական միջոցների հոսքեր են առաջացնում երկարաժամկետ ակտիվների ձեռք բերումն ու վաճառքը, այլ կազմակերպությունների սեփական կապիտալի մասնակցության և պարտքային արժեթղթերի ձեռք բերումը, փոխատվություններն ու վարկային գործարքները:

Ֆինանսական գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերը պահանջում են առանձին բացահայտում, քանի որ օգտակար են կազմակերպությանը կապիտալ տրամադրող անձանց կողմից ապագա դրամական միջոցների հոսքերի հանդեպ պահանջները կանխատեսելու համար (տես 14-րդ կետ): Ֆինանսական գործունեությամբ պայմանավորված դրամական հոսքերի գործարքներ են հանդիսանում բաժնետոմսերի կամ սեփական կապիտալի մասնակցության թողարկումից դրամական մուտքերը, տոկոսավճարները և այլն:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Դրամական հոսքերը ֆինանսական հաշվետվություններում կարող են ներկայացվել ուղղակի կամ անուղղակի եղանակով:





Մեկնարկային հաշվեկշիռ

#	Ակտիվներ	սկզբ- նական	#	Կապիտալ, պար- տավորություններ	սկզբ- նական
111	Հիմնական միջոցներ	7 000	311	Կապիտալ	4 000
112	Ամորտիզացիա	(2 000)	341	Շահույթ	400
211	Նյութեր	700	413	Ֆինանսական պարտավորություն	3 000
215	Արտադրանք.	1 000			
221	Դեբիտորներ	1 500	521	Կրեդիտորներ	2 600
232	Կարճաժամկետ ներ- դրումներ	500	527	Պարտավորություն- ներ աշխատավար- ձի գծով	700
252	Հաշվարկային հաշիվ	2 000			
	<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>10 700</b>		<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>10 700</b>

**Ինչպես պետք է ներկայացնել դրամական հոսքերը ուղղակի եղանակով:**

Համաձայն ՀՀՀՀ թիվ 7-րդ ստանդարտի 16-րդ կետի, գործառնական գործու-  
նեության դրամական հոսքերի ներկայացումը պետք է կատարվի ուղղակի  
հաշվարկի հիման վրա: Այդ եղանակով, հոսքերի խմբավորումը ըստ գործառնա-  
կան, ներդրումային և ֆինանսական կտրվածքի կատարվում է անմիջական դրա-  
մական արժեքների հաշվառման հաշիվներից:

Այսպես, ստորև ներկայացված հաշվեկշռի և տնտեսական գործառնությունների  
հիման վրա ուղղակի եղանակով դրամական հոսքերը խմբավորելիս օգտվենք  
կազմակերպության մեկնարկային հաշվեկշռի հոդվածներից (տես աղյուսակ 2.3)  
և ստորև ներկայացված գործառնությունների արդյունքներից:

1. Ձևակերպվել են հաշվետու ամսվա ծախսերը.

- ա) նյութերի գծով.....450  
     **215.....450**  
     **211.....450**
- աշխատավարձի գծով.....250  
     **215.....250**  
     **527.....250**
- գ) ամորտիզացիայի գծով.....100  
     **714.....100**  
     **112.....100**

2. Դուրս է գրվել վաճառված արտադրանքը փաստացի ինքնարժեքով.

- 711.....7 00**  
     **215.....7 00**

3. Հաշվեգրվել է արտադրանքի վաճառքի հասույթը 1 100 – ով.

- 221.....1 100**  
     **611.....1 100**

4. Ձևակերպվել է վաճառքի ֆինանսական հետևանքը.

- 611.....1 100**  
     **711.....700**  
     **714.....100**

	<b>343.....300</b>
5. Վաճառքի դիմաց մարվել է դեբիտորական պարտքը 150– ով.	
	<b>252.....150</b>
	<b>221.....150</b>
6. Մարվել է մատակարարների պարտքը 100– ով	
	<b>521 .....100</b>
	<b>252.....100</b>
7. Վաճառվել է հոսքային գիծ 2 000 սկզբնական և 500 մաշվածքի արժեքով, որի դիմաց ստացվել է 1 700-ի հասույթ.	
ա) հոսքային գիծը դուրս գրելիս`	
	<b>112.....500</b>
	<b>721.....1 500</b>
	<b>111.....2 000</b>
բ) հոսքային գծի իրացման հասույթը մուտքագրելիս`	
	<b>252.....1 700</b>
	<b>621.....1 700</b>
8. Ֆինանսական վարձակալմամբ ձեռք է բերվել 3 400 սկզբնական արժեքով և 1 500 մաշվածքով արժույթյամբ շենք, որի գծով ստանձնվել է 2 500 -ի վարձակալական պարտավորություն.	
	<b>119.....3 400</b>
	<b>414.....600 (2 500 + 1500 – 3 400)</b>
	<b>121.....1 500</b>
	<b>413.....2 500</b>
9. Հաշվարկվել է կարճաժամկետ ներդրումներից 50-ով ստացվելիք տոկոսավճարը.	
	<b>229.....50</b>
	<b>627.....50</b>
10. Հաշվարկվել է 170 – ով հաշվետու ամսվա շահութահարկը.	
	<b>751.....170</b>
	<b>524.....170</b>
11. Հայտարարվել է բաժնետերերի 30-ով շահաբաժինը.	
	<b>Դտ 342.....30</b>
	<b>Կտ 529.....30</b>
12. Ոչ գործառնական գործունեության եկամուտների ու ծախսերի համադրումով որոշվել է ֆինանսական հետևանք.	
ա) հիմնական միջոցների վաճառքի գծով`	
	<b>Դտ 621.....1 700</b>
	<b>Կտ 721 .....1 500</b>
	<b>Կտ 343.....200</b>
բ) հաշվեգրված դեբիտորական տոկոսավճարի գծով`	
	<b>Դտ 627.....50</b>
	<b>Կտ 343.....50</b>
գ) շահութահարկի գծով ծախսերի մարման գծով`	
	<b>Դտ 343.....170</b>
	<b>Կտ 751.....170</b>

<b>Հաշվարկային հաշիվ</b>	
<u>սկզբնական մնացորդ</u>	<b>2 000</b>
<i>գործառնական</i>	
.....	
հասույթ արտադրանքի իրացումից (5) 150	
.....	
կրեդիտորական պարտքի մարում	(6)100
<i>ներդրումային</i>	
.....	
հասույթ ակտիվի վաճառքից (7) 1700	
<i>ֆինանսական</i>	
0	0

**վերջնական մնացորդ 3 750**

Թիվ 252 «Հաշվարկային հաշվի» գծով կազմած աշխատաթերթում լրացնենք այն գործառնությունների արդյունքները, որոնք կատարման պահին փաստացի փոփոխություններ են առաջացրել դրամական հոսքերում:

***Որն է դրամական հոսքերի անուղղակի եղանակով ներկայացման նպատակը.***

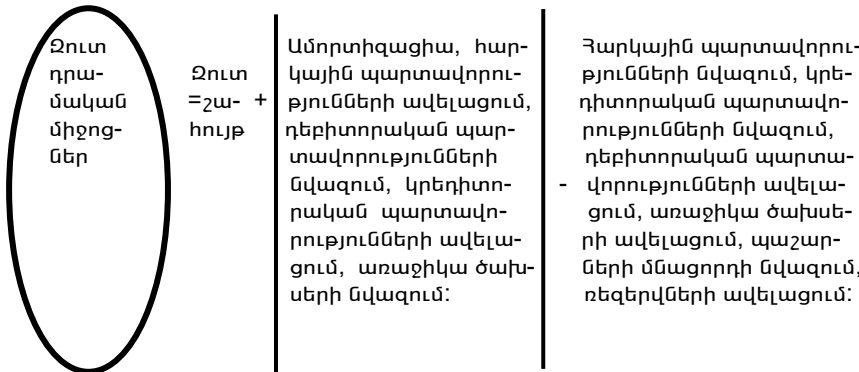
Անուղղակի եղանակով հաշվետվության ներկայացումը հիմնվում է ոչ թե փաստացի դրամական մուտքերի և ելքերի վրա, այլև հաշվեգրված այնպիսի գործառնությունների վրա, որոնք կատարման պահին չեն գրանցվում որպես փաստացի դրամական փոփոխումներ, սակայն ձևավորում են չկայացած դրամական ծախսեր կամ մուտքեր և վերջին հաշվով ազդում դրամական վերջնական մնացորդների մեծության վրա: Այս եղանակի կիրառման առավելություններն են հանդիսանում.

**Առաջին,** անուղղակի եղանակի նկատմամբ սակավ աշխատատարությունը, քանի որ այս դեպքում անհրաժեշտություն չի ծագում դրական հաշվառման հաշիվներից ըստ գործառնական, ներդրումային ու ֆինանսական կտրվածքի ամենօրյա տեղի ունեցած բազմաքանակ դրամական գրանցումներից յուրաքանչյուրի առանձնացման և խմբավորման համար:

**Երկրորդ,** հաշվապահական հաշվեկշռի և ֆինանսական հետևանքների միջև դրամական հոսքերի օգնությամբ փոխկապակցվածության ստեղծումը, քանի որ զուտ շահույթի առկայությունն այս դեպքում մեկնաբանվում է զուտ դրամական միջոցների մեծության ձևավորմամբ (տես նկար 8.1):

Անուղղակի եղանակի կիրառման հիմքում ընկած է հաշվեկշռային սկզբունքը, համաձայն որի դրամական միջոցների հետ հաշվեկշռային փոխկապակցվածության մեջ գտնվող հոդվածների փոփոխություններով ներկայացվում են գործառնական, ֆինանսական և ներդրումային գործունեությամբ պայմանավորված դրամական հոսքերը: Այդ նպատակով, հաշվարկվում են հաշվեկշռի հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի բոլոր հոդվածների տարբերությունները և հաշվե-

Կշռված անուղղակի կապ ստեղծում դրանց ծագման և դրամական փոփոխումների միջև:



**Նկար 8.1 Գործառնական գործունեության դրամական հոսքերի ձևավորման ներկայացումը զուտ շահույթով**

Այսպես, օգտվելով միայն հաշվեկշռային փոխկապակցվածությունից, ակտիվային ու պասիվային հոդվածների փոփոխությունները կներկայացվեն.

$\Delta$  դրամ =  $\Delta$  սեփական կապիտալ +  $\Delta$  պարտավորություններ -  $\Delta$  ակտիվներ  
 Ելնելով ներկայացված հաշվեկշռային կապից և քննարկվող ոլորտներում տնտեսական գործառնությունների արդյունքներից, ներկայացնենք հաշվետու ամսվա դրամական հոսքերի մնացորդների փոփոխությունը հետևյալ կտրվածքով.

$$\begin{aligned}
 \text{գործառնական} &+ 100^{(a)} + 450 - 950 + (300-170)^{(c)} - 100 + 170 + 250 &&= &&+ 50 \\
 \text{ներդրումային} &+ 2\,500 + (50+200)^{(d)} - 3\,400 + 1\,500 + 2\,000 - 500^{(b)} &&= &&+ 2\,350 \\
 \text{ֆինանսական} &- 50 + 30 - 30^{(e)} - 600 &&= &&- 650 \\
 \Delta \text{ դրամ} &= &&3\,750 - 2\,000 &&= &&+ 1\,750
 \end{aligned}$$

Աղյուսակ 8.4

**Համեմատական հաշվեկշիռ**

#	Ակտիվներ	սկզբնական	վերջնական	շեղում
111	Հիմնական միջոցներ	7 000	5 000	-2000
112	Ամորտիզացիա	(2 000)	(1 600)	+400
119	Ֆինանսական վարձակալման միջոց	0	3 400	+3400
121	Վարձակալած միջոցների մաշվածք	0	(1500)	-1 500
211	Նյութեր	700	250	-450
215	Պատրաստի արտադրանք	1 000	1 000	0
221	Դեբիտորներ	1 500	2 450	+950
229	Հաշվեգրված եկամուտներ	0	50	+50
241	Կարճաժամկետ ներդրում	500	500	0

252	<b>Հաշվարկային հաշիվ</b>	2 000	3 750	+1750
	<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ</b>	10 700	13 300	x
	<b>Պասիվներ</b>			
311	Կապիտալ	4 000	4 000	0
342	Շահույթ	400	750	+ 350
413	Ֆինանսական վարձակալության պարտավորություն	0	2 500	+ 2 500
414	Չկրած %-յին ծախս	0	(600)	+600
511	Կարճաժամկետ վարկեր	3 000	3 000	0
521	Կրեդիտորներ	2 600	2 500	- 100
524	Պարտավորություններ բյուջեին	0	170	+ 170
527	Պարտավորություններ աշխատավորներին	700	950	+ 250
529	Պարտավորություններ հիմնադիրներին	0	30	+ 30
	<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ</b>	10 700	13 300	x

- (a) հիմնական միջոցների մաշվածքը գործառնական գործունեությունում,
- (b) դուրս գրված հիմնական միջոցների մաշվածքը,
- (c) շահույթ գործառնական գործունեությունից ( +300 արտադրանքի իրացումից, -170 շահութահարկի գծով ծախսից ),
- (d) շահույթ ներդրումային գործունեությունից (+200 հիմնական միջոցների վաճառքից, +50 ստացվելիք տոկոսավճարներից)
- (e) վնաս վճարվելիք շահաբաժինների հաշվեգրումից:

**Աղյուսակ 8.5**

**Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություն**

1	Հասույթ արտադրանքի իրացումից	1 100	
2	Վաճառված արտադրանքի ինքնարժեք		800
3	<b>Շահույթ գործառնական գործունեությունից</b>	<b>300</b>	
4	Հիմնական միջոցների վաճառքից հասույթ	1 700	
5	Վաճառված հիմնական միջոցների հաշվեկշռային արժեք (վաճառքի պահին 500 միավոր մաշվածքով)		1 500
6	Դեբիտորական տոկոսավճարներ ներդրումներից	50	
7	<b>Շահույթ ներդրումային գործունեությունից</b>	<b>250</b>	
8	Չհարկված շահույթ	550	
9	Շահութահարկ		170
10	Հայտարարված շահաբաժիններ		30
11	<b>Զուտ շահույթ</b>	<b>350</b>	

Օգտվելով համեմատական հաշվեկշռի (աղյուսակ 2.4) և ֆինանսական արդյունքների հաշվետվության տողերից (աղյուսակ 2.5), անուղղակի եղանակով ներկայացնենք գործառնական գործունեության հետևանքով դրամական միջոցներ

րի փոփոխությունը հաշվետու ժամանակաշրջանում.

համախառն շահույթ գործառնական գործունեությունից (տող 4)...300  
 շահութահարկ՝ գործառնական գործունեությունից (տող 9) .....(170)

**գործառնական գործունեության զուտ շահույթ ..... 130**

**Ճշտագրումներ զուտ շահույթից**

շահագործվող միջոցների ամորտիզացիա  
 ( տող 5 – տող 112) .....100  
 պաշարների մնացորդների նվազումներ ..... 450  
 դեբիտորական պարտքերի ավելացումներ .....(950)  
 կրեդիտորական պարտքերի նվազեցումներ .....(100)  
 բյուջետային պարտավորումների ավելացումներ.....170  
 աշխատավարձի գծով պարտավորությունների  
 ավելացումներ .....250  
*գործառնական գործունեությունից դրամական հոսքերի  
 հաշվետու ամսվա աճ (նվազում) ..... + 50*

Չնայած, որ դրամական հոսքերից յուրաքանչյուրի արդյունքները ուղղակի և անուղղակի հաշվարկային ներկայացումներով համընկնում են (տես աղյուսակ 8.6), սակայն անուղղակի ճանապարհով տեղեկատվությունը ստացվում է ավելի ընդգրկուն՝ կապված հաշվեգրված, բայց դեռևս փոփոխություն չառաջացրած գործարքների իրականացման հետ:

Անուղղակի եղանակով դրամական հոսքերի ներկայացումը չնայած որ կրճատում է հաշվետվության կազմման աշխատատարությունը, սակայն չի բացառում լրացուցիչ բացահայտումների իրականացում հաշվեկշռային այն հոդվածների գծով, որոնց փոփոխումները համալիր բնույթ են կրում միաժամանակ ընդգրկելով գործառնական, ներդրումային կամ ֆինանսական գործարքների արդյունքներ: Այսպես, վերոհիշյալ օրինակում ամորտիզացիայի 400 - ով նվազումը, որն ամփոփ ներկայացվում է հաշվեկշռում, միաժամանակ արդյունք է հանդիսանում գործառնական հետևանքով հիմնական միջոցների մաշվածքի 100 - ով աճի և ներդրումային գործարքների թվին դասվող վաճառված հիմնական միջոցների 500 - ով նվազման:

Հետևաբար, այս դեպքում ստացված արդյունքները թվարկած ոլորտներով դասակարգելիս, անհրաժեշտություն է առաջանում լրացուցիչ բացահայտումներ կատարելու մաշվածքի հաշվառման հաշվի հաշվետու ամսվա գրանցումներում:

Նույնը վերաբերում է նաև հաշվետու ժամանակաշրջանի 350- ով զուտ շահույթի փոփոխմանը, որն իր մեջ ամփոփում է ոչ միայն տնտեսավարման վերոհիշյալ երեք ոլորտներից օգուտները, այլ նաև վնասները: Սակայն անուղղակի եղանակով դրամական հոսքերի հաշվետվությունն առավել ընդգրկուն է ի շնորհիվ ներկայացված այն գործառնությունների, որոնք փաստացի չգրանցվելով որպես դրամական հոսքեր, այնուամենայնիվ հստակ ազդում են դրամական միջոցների մնացորդների ձևավորման վրա (տես աղյուսակ 8.6):

**8.5. ՀՀՀՅ 11 ԿԱՌՈՒՑՄԱՆ ՊԱՅՄԱՆԱԳՐԵՐ**

Շինարարական գործունեության առանձնահատկություններից է հանդիսանում կառուցման պայմանագրի կնքման և իրականացման ժամկետների մեծ ճեղքվածքը: Շինարարությունը, որպես կանոն, իրականացվում է մի քանի տարվա ընթացքում,

Աղյուսակ 8.6

Ուղղակի և անուղղակի եղանակով ներկայացված դրամական միջոցների հոսքերի հաշվետվությունների համադրումը

ԲՈՎԱ ՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆԸ	Ուղղակի եղանակ		Անուղղակի եղանակ	
	+	-	+	-
սկզբնական դրամական մնացորդ	2000		2000	
<b>Գործառնական</b>				
Շահույթ արտադրանքի իրացումից			+ 300	
Շահութահարկ				- 170
Շահագործվող միջոցների մաշվածք			+ 100	
Հարկային պարտավորություններ			+ 170	
Պարտավորություններ աշխատավարձի գծով			+ 250	
Նյութերի ձեռք բերում			+ 450	
Կրեդիտորական պարտքեր		-100		- 100
Դեբիտորական պարտքեր				- 950
Հասույթ արտադրանքի իրացումից	+150			
<b>ԸՆԴԱՄԵՆԸ</b>	+150	-100	1 270	- 1 220
Գործառնական գործունեությունից զուտ աճ (նվազում)	+50		+50	
<b>Ներդրումային</b>				
Ձեռք բերված (օտարված) հիմնական միջոցներ			+ 2 000	
Ձեռք բերված (օտարված) միջոցների մաշվածք				- 500
Վարձակալած հիմնական միջոցներ				- 3 400
Վարձակալած հիմնական միջոցների մաշվածք			+ 1 500	
Հաշվեգրված %-յին եկամուտներից շահույթ			+ 50	
Հիմնական միջոցների վաճառքից շահույթ			+ 200	
Վարձակալական պարտավորություն			+ 2 500	
Հասույթ ակտիվի վաճառքից	+ 1 700			
<b>ԸՆԴԱՄԵՆԸ</b>	+ 1 700		+ 6 250	- 3 900
<b>Ներդրումային գործունեությունից զուտ աճ (նվազում)</b>	<b>+ 1 700</b>		<b>+ 2 350</b>	
<b>Ֆինանսական</b>				
Դեբիտորական հաշվեգրված տոկոսավճարներ				- 50
Հայտարարված շահաբաժիններ				- 30
Հիմնադիրներին կրեդիտորական պարտքեր			+ 30	
Վարձակալման տոկոսավճարներ				- 600
<b>ԸՆԴԱՄԵՆԸ</b>	0	0	+ 30	- 680
<b>Ֆինանսական գործունեությունից զուտ աճ (նվազում)</b>				- 650
<b>Վերջնական դրամական մնացորդ</b>	<b>3 750</b>		<b>3 750</b>	

իսկ այդ գործունեության արդյունքը վաճառահանվում է միայն կառուցման աշխատանքներից հետո:

Հետևաբար, խնդիր է ծագում ըստ տարիների ոչ միայն ճանաչելու կառուցման փաստացի ծախսերը, այլև ձևավորված եկամտի բաժնեմասը: Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում շինարարության եկամուտների և ծախսերի ճանաչման հարցը կարգավորվում է ՀՀՀՀ 11 Կառուցման պայմանագրեր ստանդարտով:

Կառուցման պայմանագիրը կնքվում է առանձին ակտիվի վերջնական նշանակության կամ օգտագործման տեսքի բերելու նպատակով (կամուրջ, շենք, խողովակաշար, թունել, նավ և այլն): Սակայն, կառուցման պայմանագիր կարող է կնքվել նաև մի շարք ակտիվներ կառուցելու համար, որոնք սերտորեն փոխկապակցված են կամ փոխադարձ կախվածություն ունեն իրենց նախագծման, տեխնոլոգիայի և գործառույթի առումով (վերանշակող կոմպլեքսային սարքավորումների կառուցում):

Երբ կառուցման պայմանագրի կատարման արդյունքները հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել, ապա կառուցման աշխատանքների ծախսերը և դրան համապատասխան եկամուտները պետք է արտացոլվեն շինարարական կազմակերպության ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում:

Կառուցման պայմանագրի արդյունքը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել, երբ բավարարվեն հետևյալ պայմանները.

ա) հավանական է, որ պայմանագրի հետ կապված տնտեսական օգուտները կներհոսեն դեպի կազմակերպություն,

բ) տվյալ կառուցման պայմանագրին վերագրվող ծախսումները, անկախ հանգամանքից՝ դրանք փոխհատուցվել են, թե ոչ, հնարավոր է հստակորեն որոշել և արժանահավատորեն չափել:

Հինարարության յուրաքանչյուր տարվա փաստացի ծախսման չափումը հիմք է հանդիսանում, որ դրան համապատասխան ճանաչվի նաև տվյալ տարվա եկամուտը՝ ավարտվածության տոկոսի մեթոդով: Այս մեթոդի համաձայն, պայմանագրի հասույթները համապատասխանեցվում են պայմանագրի ավարտի աստիճանի դրությամբ առաջացած ծախսումների մակարդակին: Արդյունքում, կոնկրետ տարվա համար ներկայացվում է ավարտված աշխատանքներին համապատասխանող հասույթների, ծախսերի և շահույթի վերաբերյալ հաշվետվություն:

Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում պայմանագրի ծախսումները ճանաչվում են իրենց կատարման փաստացի ժամանակաշրջանում, իսկ եկամուտները ճանաչվում են կատարված աշխատանքների ավարտվածության տոկոսային համամասնությամբ:

**Օրինակ.** շինարարական կազմակերպությունը 20 000 վաճառքի արժեքով պատվեր է ստացել քաղաքապետարանից կամուրջի շինարարության համար: Հինարարությունը տևել է չորս տարի և կատարվելու է 15 000 ինքնարժեքով: Ըստ տարիների քաղաքապետարանը կատարել է հետևյալ փոխանցումները՝ I տարի – 3000, II տարի – 5 000, III տարի – 4 000, IV տարի – 8 000 և համապատասխանորեն շինարարը կատարել է հետևյալ ծախսերը՝ I տարի – 6 000, II տարի – 1 000, III տարի – 3 000, IV տարի – 5 000:

Պահանջվում է ճանաչել շինարարական կազմակերպության գործունեության եկամուտը ըստ «ավարտվածության տոկոսի» մեթոդի և հաշվարկել շահութահարկի տարեկան պարտավորությունը 20% դրույթաչափով:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հինարարության յուրաքանչյուր տարվա փաստացի ծախսման չափումը հիմք է հանդիսանում, որ դրան համապատասխան ճանաչվի նաև տվյալ տարվա եկամուտը՝ ավարտվածության տոկոսի մեթոդով:





Հաշվեգրման սկզբունքի համաձայն, քաղաքապետարանի կողմից շինարարին կատարած փաստացի դրամական փոխանցումները չեն կարող դիտվել կառուցման պայմանագրի եկամուտներ, և պարզապես կհամարվեն կանխավճարներ: Ըստ տարիների, շինարարի եկամուտը ճանաչելու համար անհրաժեշտ է կիրառել կառուցման ավարտվածության տոկոսի մեթոդը հետևյալ հաշվարկներով:

**Կառուցման պայմանագրով նախատեսված միավոր ծախսին**

$$\text{բաժին ընկնող եկամուտ} = \frac{\text{պայմանագրային եկամուտ}}{\text{պայմանագրային ծախս}} = 20\,000 : 15\,000 = 1.33$$

Շինարարական կազմակերպության յուրաքանչյուր տարվա եկամուտը, ըստ նախահաշվային աշխատանքների ավարտվածության աստիճանի.

I տարի	$1.33 \times 6\,000 = 8\,000$
II տարի	$1.33 \times 1\,000 = 1\,330$
III տարի	$1.33 \times 3\,000 = 4\,000$
IV տարի	$1.33 \times 5\,000 = 6\,670$
	<b>20 000</b>

Հետևաբար, շինարարության տարեկան եկամտի և շահութահարկի պարտավորության հաշվարկը կկտարվի ոչ թե պատվիրատուի կողմից փաստացի դրամական տարեկան ներհույքերի, այլ շինարարի կատարած աշխատանքների ավարտվածության հիման վրա:

**ԱՈՒՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հարկային ժամանակավոր տարբերություններ առաջանում են այն դեպքում, երբ եկամուտը կամ ծախսը հաշվապահական շահույթի կազմում ներառվում են մեկ ժամանակաշրջանում, իսկ հարկվող շահույթի կազմում՝ այլ ժամանակաշրջանում:

Տարիներ	Դրամական հոսքեր	Եկամուտներ	Ծախսեր	Շահութահարկ
I տարի	3 000	8 000	6 000	$2\,000 \times 20\% = 400$
II տարի	5 000	1 330	1 000	$330 \times 20\% = 66$
III տարի	4 000	4 000	3 000	$1\,000 \times 20\% = 200$
IV տարի	8 000	6 670	5 000	$1\,670 \times 20\% = 334$
	<b>20 000</b>	<b>20 000</b>	<b>15 000</b>	<b>1 000</b>

**8.6. ՀՀՀՀՍ 12 ՇԱՐՈՒԹԱՀԱՐԿ**

Հաշվառման համակարգում ընդգրկվում են մաս ակտիվներ և պարտավորություններ, որոնք ծագում են հաշվապահական ստանդարտներով և հարկային օրենսդրությամբ նախատեսվող եկամուտների կամ ծախսերի ճանաչման պահի անհամապատասխանությունից:

**Ժամանակագրական տեսանկյունից**, հարկային տարբերություններ առաջանում են այն դեպքում, երբ եկամուտը կամ ծախսը հաշվապահական շահույթի կազմում ներառվում են մեկ ժամանակաշրջանում, իսկ հարկվող շահույթի կազմում՝ այլ ժամանակաշրջանում:

Հետևաբար, եթե հաշվետու ժամանակաշրջանում եկամուտների և ծախսերի ճանաչման պահերը ֆինանսական և հարկային հաշվառման համակարգերում

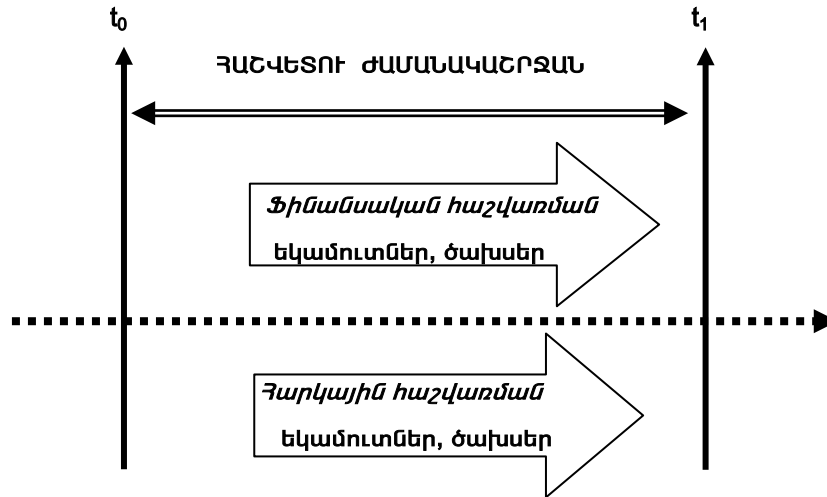


համընկնում են, ապա հարկային ժամանակավոր տարբերություններ չեն առաջանում (տես նկար 8.2):

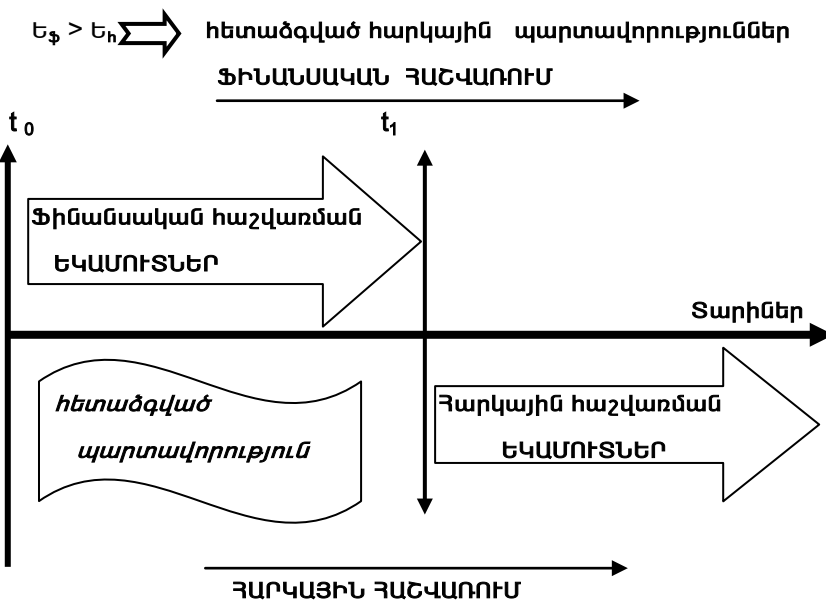
**Հաշվապահական տեսանկյունից**, ժամանակավոր տարբերությունները, ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի և դրա հարկային բազայի միջև եղած տարբերություններն են, որոնք լինում են.

**հետաձգված հարկային պարտավորություններ**, երբ ապագայում աստիճանաբար մարվելով, հանգեցնում են հարկվող գումարների **առաջացման**,

**հետաձգված հարկային ակտիվներ**, երբ ապագայում աստիճանաբար մարվելով, հանգեցնում են հարկվող գումարների **նվազեցման**.



Նկար 8.2 Եկամուտների և ծախսերի ճանաչման պահերի համընկնումը ֆինանսական և հարկային համակարգերում



Նկար 8.3 Հետաձգված հարկային պարտավորությունների առաջացումը

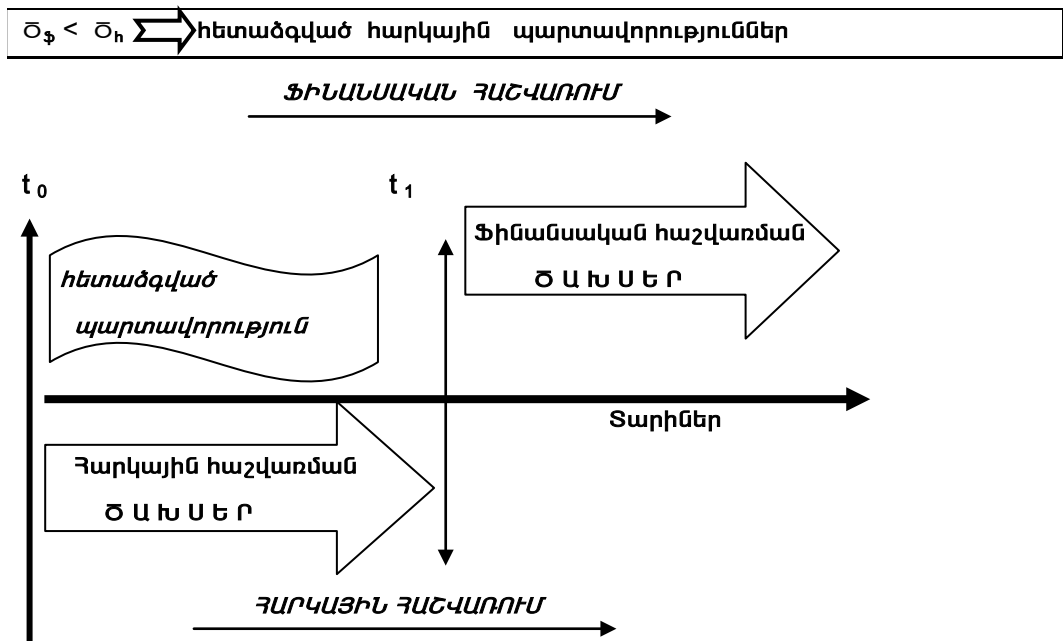
**Հետաձգված հարկային պարտավորությունների** առաջացումը տեղի է ունենում երկու դեպքում:

**Առաջին դեպք.**

Երբ ըստ հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների, երկարաժամկետ բնույթ կրող գործարքին վերաբերող եկամուտները ճանաչվում են մաս առ մաս ըստ **հաշվետու առանձին ժամանակաշրջանների**, իսկ համաձայն շահութահարկի մասին օրենքի, դրանք ամբողջությամբ ճանաչվում են միայն գործարքի լրիվ ավարտման պահին, այսինքն հաշվետու ժամանակաշրջանին **հաջորդող ժամանակաշրջանում**: Հետևաբար, ֆինանսական եկամուտները **առաջ են անցնում** հարկային եկամուտներից (տես նկար 8.3):

**Երկրորդ դեպք.**

Երբ ըստ հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների, հաշվետու ժամանակաշրջանի գործարքին վերաբերող ծախսերը կապիտալացվում և մաս առ մաս ճանաչվում են **հաջորդող ժամանակաշրջաններում**, իսկ համաձայն շահութահարկի մասին օրենքի, դրանք ամբողջությամբ ճանաչվում են իրենց կատարման պահին, այսինքն **հաշվետու ժամանակաշրջանում**: Հետևաբար, հարկային ծախսերը **առաջ են անցնում** ֆինանսական ծախսերից (տես նկար 8.4):



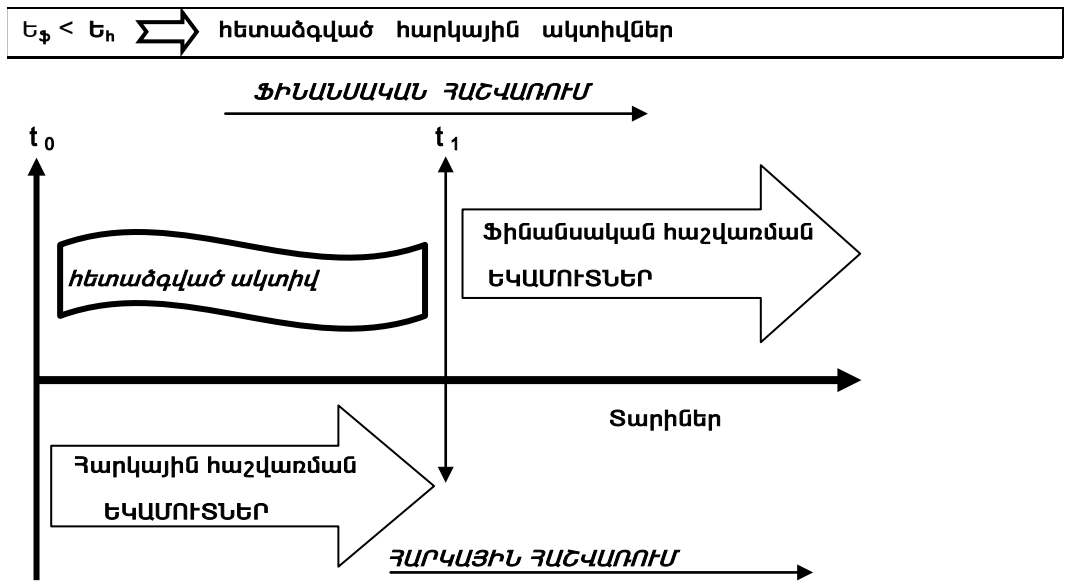
Նկար 8.4 Հետաձգված հարկային պարտավորությունների առաջացումը

**Հետաձգված հարկային ակտիվների** առաջացումը տեղի է ունենում երկու դեպքում,

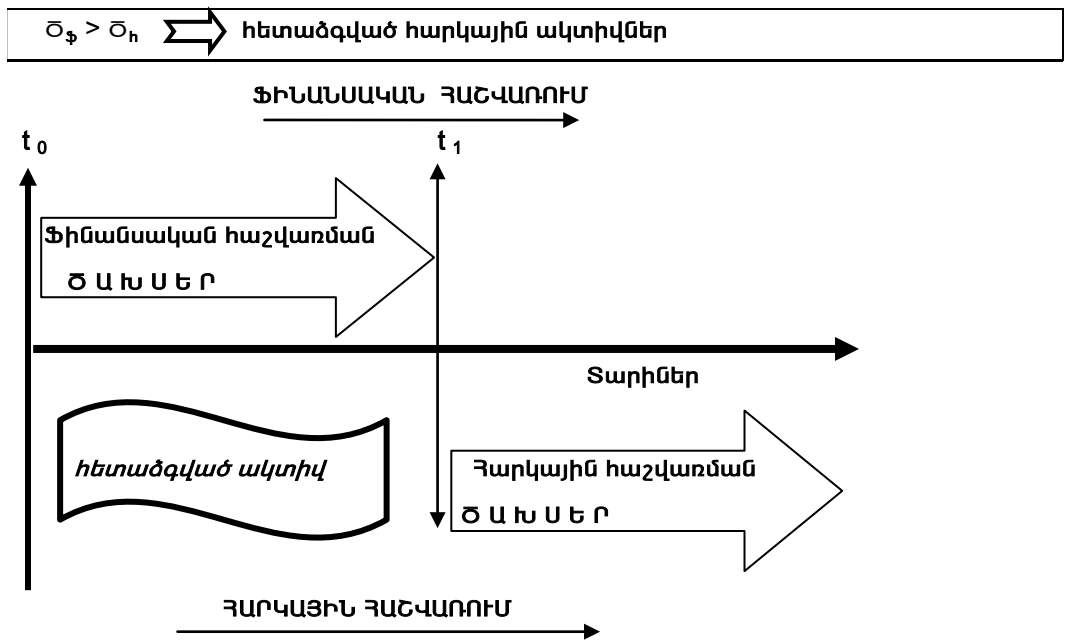
**Առաջին դեպք.**

Երբ ըստ հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների, հաշվետու ժամանակաշրջանի գործարքին վերաբերող եկամուտը միայն որոշակի պայմանների բավարարումից հետո է ճանաչվում **հաջորդող ժամանակաշրջաններում**, իսկ շահութահարկի

հարկի մասին օրենքով, եկամուտը ճանաչվում է անմիջապես՝ այն ստացման իրավունքը ձեռք բերելիս, այսինքն գործարքի կատարման *հաշվետու ժամանակաշրջանում*: Հետևաբար, ֆինանսական եկամուտները *հետ են ընկնում* հարկային եկամուտներից (տես նկար 8.5):



Նկար 8.5 Հետաձգված հարկային ակտիվների առաջացումը



Նկար 8.6 Հետաձգված հարկային ակտիվների առաջացումը

**Երկրորդ դեպք.**

Երբ ըստ հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների, հաշվետու ժամանակաշրջանի գործարքին վերաբերող ծախսերը առաջ են անցնում հարկային օրենսդրությամբ սահմանված ծախսերից (տես նկար 8.6):

Հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների սինթետիկ հաշվառումը, վերագնահատման սկզբունքները և ֆինանսական հաշվետվությունների կից բացահայտումների կարգը ընդգրկում մեկնաբանված է «Հարկային հաշվապահություն» բաժնում:

**8.7. ՀՀՀՀ 16 ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՄԻՋՈՑՆԵՐ**

Հիմնական միջոցները ոչ ընթացիկ ակտիվների դասին են պատկանում և հաշվային համակարգում իրեց ծառայության ընթացքում հանդես են գալիս արժեքային մի քանի կտրվածքով՝ սկզբնական արժեքով, կուտակված մաշվածքով և վերագնահատված արժեքով:

Քանի որ հիմնական միջոցներին հատուկ է ծառայության երկարաժամկետայնությունը (մեկ տարուց ավելի), ապա օգտակար ծառայության ընթացքում դրանց արժեքը կարող է պարբերաբար փոփոխվել արդիականացման, արժեզրկման կամ շուկայական միջավայրով պայմանավորված վերագնահատման գործոններով: Ուստի, Հայաստանի հանրապետության հաշվապահական հաշվառման (ՀՀՀՀ) 16-րդ ստանդարտի նպատակը ֆինանսական հաշվետվություններում հիմնական միջոցների գնահատման արդյունքների ներկայացման գործընթացի բացահայտումն է:

*Ինչպես է գնահատվում հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքը հաշվապահական հաշվառման համակարգում:*

Համաձայն ՀՀՀՀ 16-րդ ստանդարտի 14-րդ կետի, *հիմնական միջոցների միավորի սկզբնական արժեքն ընդգրկում է գնման գինը, ներկրման տուրքերը և ակտիվը աշխատանքային վիճակի բերելու հետ կապված բոլոր ծախսումները:*

Օրինակ, առևտրական կազմակերպությունը 1996թվ. հունվարի 1-ին ձեռք է բերել մանրածախ առևտրի խանութ 500 000 դրամ արժողությամբ, 20 տարվա ծառայության ժամկետով և տաղավար՝ 40 000 դրամ արժողությամբ, 5 տարվա ծառայության ժամկետով: Ձեռք բերված ակտիվների մուտքագրման պահին կատարվել են՝ խանութի գնման միջնորդավճար 1 000 և տեխնիկական անձնակազմի կողմից ներքին հարդարանքի մաքրման 500 դրամի ծախսումներ, ինչպես նաև տաղավարի տեղակայման 2 000 և շրջակայքի լուսավորման 2 500 դրամի ծախսումներ:

Այս դեպքում, մուտքագրված միջոցների սկզբնական արժեքի բաղկացուցիչների համար կձևակերպվեն հաշվային թղթակցություններ.

**խանութի գծով.**

*Դտ 111 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցներ».....501 000*

*Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»....501 000 (500 000 + 1000)*

**տաղավարի գծով.**

*Դտ 111 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցներ».....44 500*

*Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»...44 500 (40 000 + 2 000 + 2500)*

Հիմնական միջոցները մուտքագրելիս կատարված ծախսումների գծով, որոնք չեն դիտվում որպես ակտիվի սկզբնական արժեքի բաղկացուցիչ, տրվում են հաշվային թղթակցություններ.

**Դտ 7132 «Հիմնական միջոցների նորոգման, սպասարկման ծախսեր»...500**

**Կտ 8131 «Սպասարկող անձնակազմին վճարման ծախսումներ».....400**

**Կտ 8132 «Սպասարկող անձնակազմի սոցապ վճարներ».....100**

**ԱՌՆԱՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հիմնական միջոցների միավորի սկզբնական արժեքն ընդգրկում է գնման գինը, ներկրման տուրքերը և ակտիվը աշխատանքային վիճակի բերելու հետ կապված բոլոր ծախսումները:



*Ինչպես է կատարվում հիմնական միջոցների ամորտիզացման հաշվարկը:*

Ակտիվների մաշվածության հաշվեգրման մեթոդներից են.

հավասարաչափ մեթոդը,

մաշվածության հաշվեգրման արագացված մեթոդներից.

ա) տարիների թվի քանակի մեթոդը,

բ) նվազող մնացորդի մեթոդը:

*Հավասարաչափ մեթոդի կիրառման դեպքում ակտիվի արժեքի ամորտիզացիան հավասարաչափ է բաշխվում օգտակար ծառայության տարիների միջև*

Խանութի տարեկան ամորտիզացիան կհաշվարկվի հետևյալ կերպ.

$$\text{Սկզբնական արժեք} - \text{մնացորդային արժեք} = 501\ 000 - 0 = 501\ 000$$

Օգտակար ծառայություն՝ 20 տարի

Մաշվածության հաշվեգրումը քսան տարիների համար գրանցվում է հետևյալ կերպ (տես աղյուսակ 8.7).

Հավասարաչափ (գծային) մաշվածքի կիրառման դեպքում առկա են երեք գործոններ, որոնց վրա պետք է ուշադրություն դարձնել.

1. բոլոր քսան տարիների ընթացքում մաշվածության ծախսերը միմյանց հավասար են,
2. կուտակված մաշվածությունն աճում է աստիճանաբար,
3. հաշվեկշռային արժեքն աստիճանաբար նվազում է, մինչև այն հասնում է գնահատված լուծարային արժեքին:

Մաշվածության հաշվեգրման արագացված մեթոդների դեպքում ակտիվը իր օգտագործման սկզբնական տարիներին ամորտիզացվում է առավել ինտենսիվ, որպես սզի վերջին տարիներին մաշվածքի բաժնեմասը դառնա ոչ էական:

**ա) մաշվածքի հաշվեգրումը ըստ տարիների քանակի գումարի.**

Այս մեթոդով հաշվեգրվող գումարը որոշելիս յուրաքանչյուր տարվա համար օգտագործվում է մաշվածքի գործակից, որի հայտարարը հավասար է ակտիվի օգտակար ծառայության տարիների քանակի գումարին, իսկ համարիչը՝ ակտիվի ծառայության մնացորդային ժամանակաշրջանին (հակառակ հերթականությամբ):

Օրինակ, տաղավարի սպասվող օգտակար ծառայությունը տևելու է 5 տարի: Տարիների քանակի գումարը կկազմի 15,

$$1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

Հետևաբար, մաշվածքի գործակիցները ըստ տարիների հանդես կգան  
5/15, 4/15, 3/15/, 2/15, 1/15

Աղյուսակ 8.8

**Ակտիվի ամորտիզացիայի հաշվեգրումը մաշվածքի հաշվարկաման հավասարաչափ եղանակով**

ժամանակա- շրջան	սկզբնական արժեք	տարեկան մաշվա- ծությունը	կուտակված մաշվածք	հաշվեկշռա- յին արժեք
ձեռք բերման օրը	501 000	-	-	501 000
1-ին տարվա վերջը	501 000	25 050	25 050	475 950
2-րդ տարվա վերջը	501 000	25 050	50 100	450 900
3-րդ տարվա վերջը	501 000	25 050	75 150	425 850
4-րդ տարվա վերջը	501 000	25 050	100 200	400 800
-----	-----	-----	-----	-----
20-րդ տարվա վերջը	501 000	25 050	501 000	0

Աղյուսակ 8.8

**Մաշվածքի արագացված հաշվեգրումը ըստ տարիների քանակի**

Տարիներ	Սկզբնական արժեք	Տարեկան մաշվածություն	Կուտակված մաշվածք	Հաշվեկշռա- յին արժեք
գնելիս	44 500	-	-	44 500
1-ին տարվա վերջ	44 500	$(5/15 \times 44 500) = 14 833$	14 833	29 667
2-րդ տարվա վերջ	44 500	$(4/15 \times 44 500) = 11 867$	26 700	17 800
3-րդ տարվա վերջ	44 500	$(3/15 \times 44 500) = 8 900$	35 600	8 900
4-րդ տարվա վերջ	44 500	$(2/15 \times 44 500) = 5 933$	41 533	2 967
5-րդ տարվա վերջ	44 500	$(1/15 \times 44 500) = 2 967$	44 500	0

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հիմնական միջոցների մաշվածքը կարող է հաշվարկվել արագացված, հավասարաչափ կամ ֆիզիկական օգտագործման աստիճանի եղանակներով



Համաձայն այս մեթոդի, մաշվածության ամենից մեծ ծախսը գրանցվում է առաջին տարում, որը նվազում է ըստ հաջորդող տարիների: Կուտակված մաշվածությունը աճում է դանդաղ, իսկ հաշվեկշռային արժեքը, տարեկան կտրվածքով, նվազում է մաշվածքագրված գումարով՝ մինչև այն հասնում է մնացորդային արժեքին:

**բ) Կրկնակի նվազող մնացորդի մեթոդ**

Այս մեթոդը հիմնված է այն նույն սկզբունքի վրա, ինչ որ տարիների քանակի մեթոդը: Չնայած այն բանին, որ այն կարող է օգտագործվել ցանկացած դրույք, սովորաբար ամորտիզացման օգտագործվող դրույքաչափը համարվում է հավասարաչափ մաշվածության կրկնակի դրույքը: Այս գործընթացը կոչվում է նվազող մնացորդի մեթոդ՝ մաշվածության կրկնակի դրույքով:

Աղյուսակ 8.9

**Մաշվածքի արագացված հաշվեգրումը ըստ նվազող մնացորդի մեթոդի**

Տարիներ	Սկզբնական արժեք	Տարեկան մաշվածություն	Կուտակված մաշվածություն	Հաշվեկշռային արժեք
Ձեռք բերման օրը	2 500	-	-	2 500
1-ին տարվա վերջ	2 500	(0.4 x 2 000) = 800	800	1 700
2-րդ տարվա վերջ	2 500	(0.4 x 1700) = 680	1 480	1 020
3-րդ տարվա վերջ	2 500	(0.4 x 1 020) = 408	1 888	612
4-րդ տարվա վերջ	2 500	(612 – 500) : :2տարի = 56	1 944	556
5-րդ տարվա վերջ	2 500	612 – 500) : : 2տարի = 56	2 000	500

Կազմակերպության ձեռք բերած լաբորատոր սարքի օգտակար ծառայությունը կազմում է 5 տարի: Համաձայն մաշվածության հաշվեգրման հավասարաչափ մեթոդի, տարեկան մաշվածության դրույքը կազմում է 20 տոկոս (100 տոկոս / 5 տարի): Համաձայն մաշվածության կրկնակի դրույքով նվազող մնացորդի մեթոդի, մաշվածության դրույքը կազմում է 40 տոկոս (2 x 20 տոկոս): Հաստատագրված 40 % դրույքով յուրաքանչյուր տարի հաշվարկվում է ամորտիզացիա՝ հիմնական միջոցի ոչ թե սկզբնական, այլ մնացորդային արժեքից:

Ակտիվի սկզբնական արժեքը կազմում է 2 500 հազ., իսկ սպասվող մնացորդային արժեքը՝ 500 հազ. դրամ:

Ինչպես ցույց է տրված աղյուսակում, հաստատագրված մաշվածության դրույքը միշտ կիրառվում է հաշվեկշռային (մնացորդային) արժեքի նկատմամբ: Մաշվածու-



թյան ծախսը (որն առաջին տարում ընդունում է ամենից բարձր արժեքը), նվազում է ամեն մի հաջորդ տարվա ընթացքում: Եվ, վերջապես, մաշվածության դրույքը վերջին տարիներին սահմանափակվում է այն գումարով, որը նվազեցնում է հաշվեկշռային արժեքը մինչև զրոյական մեծություն:

**Ինչ հաճախականությամբ է կատարվում ակտիվների վերագնահատումը:**

Հիմնական միջոցը, որպես ակտիվ սկզբնական ճանաչումից հետո պետք է հաշվառվի վերագնահատված գումարով, այնպես, որ հաշվեկշռային արժեքը եականորեն չտարբերվի իրական արժեքից: Վերագնահատման հաճախականությունը կախված է հիմնական միջոցների իրական արժեքի փոփոխություններից:

Երբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերականգման հետևանքով աճում է՝ աճը վերականգման փուլում անմիջականորեն վերագրվում է սեփական կապիտալին (ՀՀՀՀՄ 16. կետ 36), իսկ երբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատման հետևանքով նվազում է, նվազման չափը ճանաչվում է որպես ծախս (ՀՀՀՀՄ 16. կետ 37):

**Աղյուսակ 8.10**

**Հիմնական միջոցների առաջին վերագնահատման արդյունքները**

Ակտիվ	Մինչ 01 1999թ. վերագնահատումը				Վերագնահատումից հետո		Վերագնահատումից արժեքի աճ կամ կորուստ
	սկզբնական	մաշվածք	հաշվեկշռային	վերագնահատված	մաշվածք	հաշվեկշռային	
1	2	3	4	5	6	7	8
խանութ	501 000	75150	425 850	601 200	90 180	511 020	100 200-15 030 = + 85 170
տաղավար	44 500	35 600	8 900	26 700	21 360	5 340	14 240 – 17 800 = - 3560

\* 75 150 = 501 000 x 3/20, 601 200 = 501 000 x 1.2, 90 180 = 75 150 x .2

\*\* 35 600 = 44 500 x (5/15+4/15+3/15), 26 700 = 44 500 x 0.6

21 360 = 35 600 x 0.6

Այսպես, 1999 թվ. հունվարի 1-ին քաղաքապետարանի որոշմամբ արգելվել է տվյալ կազմակերպության առևտրային տարածքում տաղավարային առևտուրը, որի հետևանքով 20%-ով բարձրացել են խանութների, և 40%-ով ընկել տաղավարների շուկայական գները: Անհրաժեշտ է կատարել կազմակերպության հիմնական միջոցների վերագնահատում 1999 թվ. հունվարի 1-ի դրությամբ և հաշվային թղթակցություններով ձևակերպել վերագնահատումից առաջացած արժեքի աճը կամ կորուստը, եթե խանութի մաշվածքը հաշվառվել է հավասարաչափ մեթոդով, իսկ տաղավարին՝ արագացված ամորտիզացիայի եղանակով: Վերոհիշյալ ակտիվների լուծարային արժեքը դիտվել է ոչ էական և, հետևաբար, չի ընդգրկվել ամորտիզացիայի հաշվարկներում:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հիմնական միջոցը սկզբնական ճանաչումից հետո պետք է հաշվառվի վերագնահատված գումարով, այնպես, որ հաշվեկշռային արժեքը էականորեն չտարբերվի իրական արժեքից:



Երբ հիմնական միջոցների միավորը վերագնահատվում է, ապա այդ պահի դրությամբ կուտակված մաշվածությունը վերագնահատվում է ակտիվի արժեքի փոփոխմանը համամասնորեն (տես աղյուսակ 8.10):

Հետևաբար, վերագնահատման հետևանքով ձևակերպվում են հաշվային թղթակցություններ.

- խանութի իրական արժեքը 20% -ով ավելացնելիս.*
- Դտ 111 Շահագործվող հիմնական միջոցներ....100 200 (501 000 x 1.2 – 500 000)**
- Կտ 321 Ակտիվների վերագնահատման արժեքի աճ.....100 200**
- խանութի գծով կուտակված մաշվածքը վերագնահատելիս.*
- Դտ 321 Ակտիվների վերագնահատման արժեքի աճ.....15 030 (90180 – 75 150)**
- Կտ 112 Շահագործվող հիմնական միջոցների մաշվածք..... 15 030**
- տաղավարի իրական արժեքը 40%-ով իջեցնելիս.*
- Դտ 7241 Հիմնական միջոցների վերագնահատումից ծախսեր....17 800 (44 500–26 700)**
- Կտ 124 Ակտիվների արժեզրկում..... 17 800**
- տաղավարի գծով կուտակված մաշվածքը վերագնահատելիս.*
- Դտ 112 Շահագործվող հիմնական միջոցների մաշվածք.....14 240 (35 600-21 360)**
- Կտ 6241 Հիմնական միջոցների վերագնահատումից եկամուտ.....14 240**

Կազմակերպության հետագա գործունեության ընթացքում, երբ նույնիսկ արդեն վերագնահատված ակտիվի իրական արժեքը էականորեն տարբերվում է հաշվեկշռային արժեքից, կատարվում է լրացուցիչ վերագնահատում:

Այսպես, 2000 թվ. հունվարի 1-ին քաղաքապետարանը չեղյալ է համարել 1999 թվ. հունվարի 1-ի որոշումը, որի հետևանքով 30%-ով ընկել են խանութների և 90%-ով բարձրացել տաղավարների շուկայական գները: Այս դեպքում, եթե վերագնահատման աճը վերականգնում է նույն ակտիվի նախկին վերագնահատումների արդյունքում առաջացած նվազումը, այն պետք է ճանաչվի որպես եկամուտ, այն չափով, որով նախապես նվազումը ճանաչվել էր որպես վնաս (ՀՀՀՀՍ 16. կետ 36): Իսկ վերագնահատման հետևանքով առաջացած նվազումը պետք է անմիջապես հանվի համապատասխան ակտիվի նախորդ վերագնահատումներից առաջացած աճից, այն չափով, որ նվազումը չգերազանցի նույն ակտիվի հետ կապված վերագնահատումից առաջացած աճը (ՀՀՀՀՍ 16. կետ 37):

Կազմակերպության հիմնական միջոցների վերագնահատման արդյունքները 2000թվ. հունվարի 1-ի դրությամբ ներկայացնենք աղյուսակ 8.11-ում:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Երբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերականգնման հետևանքով աճում է՝ աճը վերականգնման փուլում անմիջապես հանվում է վերագրվում է սեփական կապիտալին:

Աղյուսակ 8.11

Հիմնական միջոցների երկրորդ վերագնահատման արդյունքները

**ԱՈՒՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Երբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատման հետևանքով նվազում է՝ նվազման չափը ճանաչվում է որպես ծախս:



Ակտիվ	Մինչ 01 2000թ վերագնահատումը				Վերագնահատումից հետո		Վերագնահատումից արժեքի աճ կամ կորուստ
	սկզբնական	մաշվածք	հաշվեկշռային	վերագնահատված	մաշվածք	հաշվեկշռային	
1	2	3	4	5	6	7	8
խանութ	601 200	120 240*	480 960	420 840	84 168	336 672	36 072 - 180 360 = - 144 288
տաղավար	26 700	24 920**	1 780	50 730	47 348	3 362	24 030 - 22 428 = 1 602

\*  $120\ 240 = 90\ 180 + 601\ 200 \times (1/20)$ ,  $420\ 840 = 601\ 200 \times 0.7$ ,  
 $84\ 168 = 120\ 240 \times 0.7$   
 \*\*  $24\ 920 = 21\ 360 + 26\ 700 \times (2/15)$ ,  $50\ 730 = 26\ 700 \times 1.9$ ,  
 $47\ 348 = 24\ 920 \times 1.9$

Հետևաբար, երկրորդ վերագնահատման հաշվային թղթակցությունների արդյունքները կներկայացվեն.

*խանութի իրական արժեքը 30%-ով նվազեցնելիս*  
 Դտ 7241 Հիմնական միջոցների վերագնահատումից  
 ծախսեր ... 95 190 (180 360 – 85 170)  
 Դտ 321 Ակտիվների վերագնահատման արժեքի աճ... 85 170  
 Կտ 124 Ակտիվների արժեզրկում... 180 360 (601 200 – 420 840)

*խանութի գծով կուտակված մաշվածքը վերագնահատելիս.*  
 Դտ 112 Շահագործվող միջոցների  
 մաշվածք... 36 072 (120 240– 84 168)  
 Կտ 6241 Ակտիվների վերագնահատումից եկամուտ... 36 072

*տաղավարի իրական արժեքը 90%-ով ավելացնելիս.*

➤ *նախորդ արժեզրկման վերականգնում*  
 Դտ 124 Ակտիվների արժեզրկում..... 17 800  
 Կտ 6241 Ակտիվների վերագնահատումից եկամուտ 17 800

➤ *ակտիվի արժեքին վերագնահատման մնացորդային աճի վերագրում՝*  
 Դտ 111 Հիմնական միջոցներ ...6 230 (24 030 – 17 800)  
 Կտ 321 Ակտիվների վերագնահատման արժեքի աճ.... 6 230  
*տաղավարի գծով կուտակված մաշվածքը վերագնահատելիս.*  
 Դտ 7241 Ակտիվների վերագնահատման  
 ծախս.....16 613 (22 428 – 5 815)  
 Դտ 321 Ակտիվների վերագնահատման  
 արժեքի աճ.....5815 [6 230x( 22 428 : 24 030 )]

**Կտ 112 Շահագործվող միջոցների  
մաշվածք.....22 428 (47 348 – 24 920)**

Այսպիսով, ակտիվների երկրորդ վերագնահատումից հետո, խանութի վերագնահատված արժեքը 2000 թվ. հունվարի 1-ին կկազմի 420 840 (#112 հաշվի դեբետային 601200 մնացորդ՝ հանած #124 հաշվի 180360 կրեդիտային մնացորդ), իսկ մաշվածքը՝ 84 168 դրամ: Տաղավարի վերագնահատված արժեքը նույն պահի դրությամբ գնահատվում է 50 730, իսկ մաշվածքը՝ 47 348 դրամ:

*Ինչպես են ձևակերպվում հիմնական միջոցների վրա կատարված հետագա ծախսումները.*

Հետագա ծախսումները, որոնք վերաբերում են արդեն ճանաչված հիմնական միջոցներին, ավելացվում են ակտիվի հաշվեկշռային արժեքին, եթե հավանական է, որ դրանց շնորհիվ կարծանագրվի *ապագա տնտեսական օգուտների աճ* (ստանդարտ 16, կետ 22):

Այսպես, 2001 թվ. հունվարի 1-ին խանութում կատարվել են 3 000 դրամի ծախսումներ՝ լրացուցիչ սառնարանային համակարգի տեղակայման և 800 դրամի՝ գործող սառնարանների նորոգման համար: Այս դեպքում, սառնարանային համակարգի ընդլայնումով ավելանում է ապրանքաշրջանառությունը և ապահովվում ակտիվի օգտագործումից ապագա տնտեսական օգուտների աճ:

Հետևաբար, հիմնական միջոցների ճանաչումից հետո կատարված հետագա ծախսումներն ավելացնում են ակտիվի արժեքը հետևյալ թղթակցություններով.

*ակտիվի զծով հետագա ծախսումներ կատարելիս.*  
**Դտ 1183 «Հետագա կապիտալացվող  
ծախսումներ»..... 3 000**  
**Կտ252 «Հաշվարկային հաշիվ».....3 000**

*խանութի արժեքն ավելացնելիս.*

**Դտ 111 «Շահագործման մեջ գտնվող  
հիմնական միջոցներ».....3 000**  
**Կտ 1183 «Հետագա կապիտալացվող  
ծախսումներ».....3 000**

Իսկ սառնարանային համալիրի վերանորոգման ծախսումները, քանի որ կատարվել են սպասվելիք տնտեսական օգուտները միայն պահպանելու, և ոչ թե հետագայում ավելացնելու նպատակով, ձևակերպվում են հաշվետու ծախսերով.

**Դտ 7132 «Հիմնական միջոցների նորոգման, սպասարկման  
ծախսեր»..800**  
**Կտ 8134 «Հիմնական միջոցների նորոգման և սպասարկման  
ծախսումներ»...800**

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

**Խանութի վերագնահատումն ու մաշվածքի ձևավորումը**  
Խանութի վերագնահատումն ու մաշվածքի ձևավորումը

Հետագա ծախսումները, որոնք վերաբերում են արդեն ճանաչված հիմնական միջոցներին, ավելացվում են ակտիվի հաշվեկշռային արժեքին, եթե հավանական է, որ դրանց շնորհիվ կարձանագրվի ապագա տնտեսական օգուտների աճ :



#	Տարվա վերջը	Սկզբնական, (վերագնահատված)	Տարեկան մաշվածք (արժեք : 20)	Կուտակված մաշվածք	Հաշվեկշռային արժեք
1	1996	501 000	25 050	25 050	475 950
2	1997	501 000	25 050	50 100	450 900
3	1998	501 000	25 050	75 150 +15 030	410 820
4	1999	501 000 + +100 200 = =601 200	30 060	120 240  - 36 072	517 032
5	2000	601 200 - -180 360 = = 420 840	21 042	105 210	315 630
6	2001	420 840 + + 3 000 = = 423 840	21 192	126 402	297 438
7	2002	423 840	21 192	147 594	276 246
---	-----	-----	21 192 x 13 տարի	-----	-----
20	2016	423 840	423 840	423 840	0

Այսպիսով, եթե ներկայացնենք ակտիվի արժեքային փոփոխությունների դինամիկան (տես աղյուսակ 8.12), ապա 2001 թվ. հունվարի 1-ի դրությամբ կազմակերպության խանութի վերագնահատված արժեքն արդեն կկազմի 423 840 դրամ (420 840 + 3 000), տարեկան մաշվածքը՝ 21 192 դրամ (423 000/20), իսկ կուտակված մաշվածությունը՝ 126 402 դրամ (84 168 + 420 840 / 20 + 423 840/ 20): Եթե մինչև խանութի օգտակար ծառայության ավարտն այլևս ակտիվի վերագնահատում տեղի չունենա, ապա 2016 թվ. վերջում նրա հաշվեկշռային արժեքը հանդես կգա զրոյական մնացորդով (տես աղյուսակ 8.12):

Տաղավարի վերագնահատումն ու մաշվածքի ձևավորումը

Տարվա վերջը	Սկզբնական, (վերագնահատված)	Գործակից	Տարեկան մաշվածք	Գործակից	Կուտակված մաշվածք	Հաշվեկշռային արժեք
1996	44 500	5/15	14 833	= 14 833	29 667	475 950
1997	44 500	4/15	11 897	= 26 700	17 800	450 900
1998	44 500	3/15	8 900	= 35 600	8 900	410 820
1999	44 500 – 17 800 = = 26 700	2/15	3 560	- 14240 = 24 920	1 780	517 032
2000	26 700 + 17 800 + 6230 = 50 730	1/15	3 382	+ 22 428 = 50 730	0	315 630

Ինչ վերաբերում է տաղավարի արժեքային փոփոխությունների դինամիկային (տես աղյուսակ 8.13), ապա մինչև ակտիվի օգտակար ծառայության ավարտը (2000 թվ. վերջը), հաշվեկշռային արժեքով այն նույնպես հանդես կգա գրոյական մնացորդով, եթե չիրականացվի արժեքի նոր վերագնահատում:

**8.8. ՀՀՀՀՍ 17 ՎԱՐԶԱԿԱԼՈՒԹՅՈՒՆ**

Շուկայական հարաբերությունների զարգացմանը զուգընթաց, հանրապետության կազմակերպությունների տնտեսահարաբերություններում ակտիվացավ վարձակալությունը և, հետևաբար, անհրաժեշտություն ծագեց կանոնակարգելու այդ գործառնությունների արդյունքների հաշվառման գործընթացն ինչպես վարձակալի, այնպես էլ վարձատուի մոտ: Այս առումով, արդիական է ՀՀՀՀՍ 17-րդ «Վարձակալություն» ստանդարտի կիրառումը, որի նպատակը վարձակալական հարաբերություններում հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության բացահայտումն է:

**Երբ է վարձակալությունը համարվում ֆինանսական և ինչպես այն տարբերակել գործառնական վարձակալությունից:**

Համաձայն ՀՀՀՀՍ 17-րդ ստանդարտի 8-րդ կետի, վարձակալությունը ֆինանսական է համարվում, երբ վարձակալած ակտիվի սեփականության իրավունքն ի վերջո փոխանցվում է վարձակալին, վարձակալը հնարավորություն ունի ակտիվը գնելու գնման ամսաթվի իրական արժեքից բավական ցածր գնով, վարձակալության ժամկետի մեջ է ներառվում ակտիվի օգտակար ծառայության մեծ մասը, կամ էլ վարձակալության սկզբում նվազագույն վարձավճարների ներկա արժեքն առնվազն հավասար է վարձակալած ակտիվի իրական արժեքին:

**Ինչպես պետք է վարձատուն ճանաչի ֆինանսական վարձակալության տրված ակտիվները հաշվապահական հաշվեկշռում:**

Վարձատուն այդ ակտիվները պետք է ներկայացնի որպես դեբիտորական պարտք, որն իր մեջ ընդգրկում է վարձատրված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը և վարձակալության տոկոսավճարները:

Այսպես, կազմակերպությունը վարձակալման է հանձնում հիմնական միջոց 3 տարով, որի օգտակար ծառայության ժամկետը կազմում է 3 տարի: Վարձատրման պահին ակտիվի սկզբնական արժեքը կազմել է 50 000, իսկ մաշվածքը՝ 5 000 դրամ: Վարձավճարի գծով վարձատուն սահմանել է տարեկան 15 % տոկոսադրույք, որը պետք է վճարվի վարձակալական պարտավորության հետ մեկտեղ՝ յուրաքանչյուր տարվա վերջում:

Այս դեպքում, վարձատուն կձևակերպի հանձնած ակտիվը որպես դեբիտորական պարտք հետևյալ թղթակցություններով.

- **Հիմնական միջոցի դուրս գրման գծով**  
**Դո 146 «Ֆինանսական վարձակալության սպասելիքներ»..... 55 000**  
**Դո 112 «Հիմնական միջոցների մաշվածք» .....5 000**  
**Կո 111 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցներ» .....50 000**
- **Նախատեսվող տոկոսավճարների հաշվեգրման գծով**  
**Դո 146 «Ֆինանսական վարձակալության սպասելիքներ».....13 500**

**Կո 147 «Չվաստակած ֆինանսական եկամուտ.....13 500**

**Ինչպես է վարձատուն հաշվարկում հաշվեգրվող տոկոսավճարների արժեքը:**

Ակտիվի վարձակալման հանձնման պահին վարձատուն ելնում է նույն սկզբունքից, ինչ որ կցուցաբերեր միջոցի հաշվեկշռային արժեքը դեպոզիտագրելիս:

**Աղյուսակ 8.14**

**Վարձավճարի և տոկոսավճարի վարձատուի հաշվարկը**

Տարի	Վարձավճարի մնացորդ տարեկան	Տարեկան վարձավճար	%-ներ վարձավճարի տարեկան մնացորդի դիմաց
1	45 000	15 000	45 000 x 0.15 = 6 750
2	30 000	15 000	30 000 x 0.15 = 4 500
3	15 000	15 000	15 000 x 0.15 = 2 250
Ընդամենը	X	45 000	13 500

Պայմանագրով նախատեսված տարեկան վարձավճարը (տոկոսների հետ միասին) կազմում է 19 500 [(45 000 +13 500)/3] միավոր: Հետևաբար, երրորդ տարվա վերջում վարձատուն, ֆինանսական վարձակալությունից ձեռք կբերի 58 500 միավորի դրամական մուտքեր(19 500 x 3):

**Ինչ պայմաններ է առաջարկում վարձակալը վարձատուին, ըստ վարձակալական պայմանագրի.**

1. վարձակալությունը իրականացվում է 3 տարով,
2. սարքավորման իրական շուկայական արժեքն է 45 000,
3. վարձակալական վճարները յուրաքանչյուր տարվա համար կազմում են 19 500,

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Վարձակալությունը ֆինանսական է համարվում, երբ վարձակալած ակտիվի սեփականության իրավունքն ի վերջո փոխանցվում է վարձակալին:



4. վարձակալության դրույքաչափը կազմում է 15%: Գործարքը երկկողմանի ընդունելի է, քանի որ վարձակալման պահին բանկի դեպոզիտի դրույքը կազմում է 13%, իսկ վարկային դրույքը՝ 17%:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Աղյուսակ 8.15

**Ստացվելիք վարձավճարի և տոկոսավճարի տարեկան բաշխման աղյուսակ վարձատուի համար**

Ֆինանսական վարձակալության դեպքում վարձատուին ակտիվները պետք է ներկայացնի որպես դեբիտորական պարտք, որն իր մեջ ընդգրկում է վարձատրված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը և վարձակալության տոկոսավճարները:



Ընդհանուր մուտքերը	Տարիներ	Սպասելիքները տարեկապին	<i>Տարեկան ստացվող տոկոսավճարը</i>		Մուտքերը տարվա վերջին
19 500	1	58 500	6 750	19 500 – 6 750 = 12 750	45000– 12 750 = 32 250
19 500	2	32 250	4 500	19 500 – 4 500 = 15 000	32250 –15 000 = 17 250
19 500	3	17 250	2 250	19 500 – 2 250 = 17 250	17250– 17 250 = 0
58 500			13 500	45 000	0

**Ինչպես է վարձատուին սահմանում վարձակալական մուտքերի գրաֆիկը.**

վարձավճարների մուտքերի որոշման հիմքում դրվում է ստացվելիք վարձակալական վճարի դրամական ներհոսքը և վարձակալման եկամուտը 15 տոկոսադրույքի պայմաններում.

**Ինչ հաշվային թղթակցություններով է վարձակալը ձևակերպում ֆինանսական վարձակալության արդյունքները.**

Ըստ տարիների, վարձատուին կձևակերպի թղթակցություններ համաձայն վարձակալական մուտքերի գրաֆիկի.

**Առաջին տարում**

վարձակալությունից դրամական ներհոսքի դեպքում.

**Դո 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....19 500**

**Կտ 146 «Ֆինանսական վարձակալության**

**սպասելիքներ».....19 500**

վարձակալման տոկոսային եկամուտը ձևակերպելիս.

**Դո 147 «Չվաստակած ֆինանսական եկամուտ».....6 750**

**Կտ 627 «Ֆինանսական ներդրումներից եկամուտ».....6 750**

**Երկրորդ տարում**

վարձակալությունից դրամական ներհոսքի դեպքում.

**Դո 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....19 500**

**Կտ 146 «Ֆինանսական վարձակալության**

**սպասելիքներ»...19 500**



վարձակալման տոկոսային եկամուտը ձևակերպելիս.

**Դտ 147 «Չվաստակած ֆինանսական եկամուտ».....4 500**

**Կտ 627 «Ֆինանսական ներդրումներից եկամուտ».....4 500**

**Երրորդ տարում**

վարձակալությունից դրամական ներհոսքի դեպքում

**Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....19 500**

**Կտ 146 «Ֆինանսական վարձակալության սպասելիքներ».....19 500**

վարձակալման տոկոսային եկամուտը ձևակերպելիս.

**Դտ 147 «Չվաստակած ֆինանսական եկամուտ».....2 250**

**Կտ 627 «Ֆինանսական ներդրումներից եկամուտ».....2 250**

Այսպիսով, վարձակալման վերջում, վարձատուն իր ֆինանսական հաշվետվություններում ամբողջությամբ կմարի վարձակալի դեբիտորական պարտքը՝ միաժամանակ 10 000 – ով ավելացնելով դրամական միջոցներն ու 13 500 – ով եկամուտները:

**Ինչպես է վարձակալը ճանաչում ֆինանսական վարձակալությունը իր հաշվեկշռում:**

Համաձայն ՀՀՀՀ 17-րդ ստանդարտի 12-րդ կետի, հաշվապահական հաշվեկշռում վարձակալը պետք է ճանաչի ֆինանսական վարձակալությունը որպես ակտիվ և պարտավորություն այն գումարով, որ վարձակալության սկզբում հավասար է վարձակալած գույքի իրական արժեքին, կամ վարձակալական մվազագույն վճարների ներկա արժեքին, եթե վերջինս ավելի ցածր է: Նվազագույն վարձավճարների ներկա արժեքի հաշվարկման ժամանակ զեղչման գործակից է հանդիսանում վարձակալության տոկոսադրույքը:

Հետևաբար, հիմնվելով վարձակալական պայմանագրի տեղեկությունների վրա, վարձակալական պարտավորությունների ներկա արժեքը վարձակալը կհաշվարկի երեք տարիների ընթացքում 15 % դրույքաչափին համապատասխան զեղչման գործակիցներով:

**Աղյուսակ 8.16**

**Վարձավճարի ներկա արժեքի հաշվարկը վարձակալման սկզբին**

Տարիներ	Հավասարաչափ վարձավճարը	Վարձավճարի ներկա արժեք
1	19 500	$19\,500 \times 0.87 = 16\,965$
2	19 500	$19\,500 \times 0.76 = 14\,820$
3	19 500	$19\,500 \times 0.66 = 12\,870$
<b>Ընդամենը</b>	<b>58 500</b>	<b>44,655</b>

**Ինչպես է վարձակալը ընդհանուր վարձակալական պարտավորությունից ստորաբաժանում վարձավճարն ու տոկոսավճարը:**

Ելնելով վարձակալական պայմանագրի տվյալներից, որոշվում է այն գումարը, որով վարձակալած միջոցը պետք է հաշվառվի որպես ակտիվ: Քանի որ, մեր

օրինակում, վարձավճարների և մնացորդային գումարի ընդհանուր ներկա արժեքի (44 655) գումարը փոքր է վարձակալման պահին միջոցի իրական արժեքից (45 000), ապա հաշվեկշռում վարձակալը ակտիվ է ճանաչում ընդհանուր վարձավճարի ներկա արժեքը:

Յետևաբար, 58 500 դրամ ընդհանուր վարձակալական պարտավորությունից ակտիվ կճանաչվի 44 523 դրամը, իսկ տոկոսավճար՝ 13 845 դրամը (58 500 – 44 655), որոնց գծով վարձակալման պահին կկազմվեն թղթակցություններ:

վարձակալական պարտավորությունը ձևակերպելիս՝

**Դոտ 119 «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցներ» ..... 44 655**

**Կտ 413 «Ֆինանսական վարձակալության վճարվելիք գումարներ».....44 655**

վարձակալության չկրած տոկոսային պարտքը ձևակերպելիս՝

**Դոտ 414 «Ֆինանսական վարձակալության գծով չկրած տոկոսային ծախսեր».....13 845**

**Կտ 413 «Ֆինանսական վարձակալության վճարվելիք գումարներ».....13 845**

Ինչպես է վարձակալը կազմում վարձավճարների ընդհանուր գրաֆիկը և ինչ հաշվային թղթակցություններով է ձևակերպում ստացված արդյունքները:

**Աղյուսակ 8.17**

**Վարձավճարի և տոկոսավճարի վարձակալի հաշվարկը վարձակալման սկզբին**

Տարի	Դրամի արտահոսք	Տոկոսավճար	Պարտավորություն
1	19 500	19 500 – 16 965 = 2 535	16 965
2	19 500	19 500 – 14 820 = 4 680	14 820
3	19 500	19 500 – 12 870 = 6 630	12 870
	58 500	13 845	44 655

Վարձավճարի գրաֆիկը հաշվարկելիս վարձակալը հիմնվում է վճարվելիք ընդհանուր գումարի ներկա արժեքի (44 655) և պայմանագրային տոկոսադրույքի վրա այնպես, որ կատարվելիք վճարները հստակ ստորաբաժանվեն վարձավճարի և տոկոսավճարի (տես աղյուսակ 8.17):

Յուրաքանչյուր տարի, վարձակալն աղյուսակ 8.17–ի ցուցանիշների հիման վրա կձևակերպի հաշվային թղթակցություններ վարձավճարի և տոկոսավճարի մարման գծով:

**Առաջին տարի**

տարվա վերջին վարձակալական պարտավորության բաժնեմասը վճարելիս.

**Դոտ 413 «Ֆինանսական վարձակալության վճարվելիք գումարներ».....19 500**

**Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....19 500**

**ԱՌՈՒՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Վարձակալը պետք է ճանաչի ֆինանսական վարձակալությունը որպես ակտիվ և պարտավորություն այն գումարով, որ վարձակալության սկզբում հավասար է վարձակալած գույքի իրական արժեքին, կամ վարձակալական նվազագույն վճարների ներկա արժեքին, եթե վերջինս ավելի ցածր է:



տոկոսավճարն առաջին տարվա ծախսերին վերագրելիս.

- Դտ 728 «Ֆինանսական վարձակալության ծախսեր».....2 535
- Կտ 414 «Ֆինանսական վարձակալության գծով չկրած տոկոսային ծախսեր» ..... 2 535
- վարձակալած միջոցի մաշվածքը ձևակերպելիս.
- Դտ 7272 «Ֆինանսական վարձակալության տոկոսային ծախսեր ....16 965
- Կտ 121 «Ֆինանսական վարձակալած միջոցների մաշվածք».....16 965

**Երկրորդ տարի.**

տարվա վերջին վարձակալական պարտավորության բաժնեմասը վճարելիս.

- Դտ 413 «Ֆինանսական վարձակալության վճարվելիք գումարներ».....19 500
- Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....19 500

տոկոսավճարը՝ երկրորդ տարվա ծախսերին վերագրելիս.

- Դտ 728 «Ֆինանսական վարձակալության ծախսեր».....4 680
- Կտ 414 «Ֆինանսական վարձակալության գծով չկրած տոկոսային ծախսեր» ..... 4 680
- վարձակալած միջոցի մաշվածքը ձևակերպելիս.
- Դտ 7272 «Ֆինանսական վարձակալության տոկոսային ծախսեր ....14 820
- Կտ 121 «Ֆինանսական վարձակալած միջոցների մաշվածք».....14 820

**Երրորդ տարի**

տարվա վերջին վարձակալական պարտավորության բաժնեմասը վճարելիս.

- Դտ 413 «Ֆինանսական վարձակալության վճարվելիք գումարներ».....19 500
- Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....19 500

տոկոսավճարը՝ երրորդ տարվա ծախսերին վերագրելիս.

- Դտ 728 «Ֆինանսական վարձակալության ծախսեր».....6 630
- Կտ 414 «Ֆինանսական վարձակալության գծով չկրած տոկոսային ծախսեր» .....6 630
- վարձակալած միջոցի մաշվածքը ձևակերպելիս.
- Դտ 7272 «Ֆինանսական վարձակալության տոկոսային ծախսեր ....12 870
- Կտ 121 «Ֆինանսական վարձակալած միջոցների մաշվածք».....12 870

*Ինչպես ծանաչել գործառնական վարձակալությունը և ինչ հաշվային թղթակցություններով ձևակերպել գործարքի արդյունքները վարձատուի մոտ.*

Համաձայն ՀՀՀՀ 17-րդ ստանդարտի 3-րդ կետի, ակտիվի վարձատրման գոր-

ծարքը համարվում է գործառնական վարձակալություն, եթե այն չի բավարարում ֆինանսական վարձակալության պահանջներին:

Այսպես, վարձատուրն վարձակալին երկու տարվա ժամկետով գործառնական վարձակալման է հանձնել հիմնական միջոց, որի օգտակար ծառայության ժամկետը կազմում է 10 տարի, սկզբնական արժեքը վարձակալման պահին՝ 50 000 դրամ, իսկ մաշվածքը՝ 20 000 դրամ:

Վարձավճարի գծով սահմանված է տարեկան 15 % տոկոսադրույք, որը պետք է վճարվի վարձակալական պարտավորության հետ մեկտեղ՝ յուրաքանչյուր տարվա վերջում:

Պայմանագրով նախատեսված տարեկան վարձավճարը (տոկոսների հետ միասին) կազմում է.

$$(50\ 000 : 10) \times 0.15 + 5\ 000 = 5\ 750 \text{ դրամ}$$

Հետևաբար, վարձատուրն ըստ տարիների կձևակերպի.

վարձակալական եկամտի մուտքագրման գծով.

**Դու 252 «Հաշվարկային հաշիվ» .....5 750**

**Կտ 6143 «Գործառնական վարձակալությունից եկամուտ..... 5 750**

վարձատրված միջոցի ամորտիզացիան ձևակերպելիս.

**Դու 714 «Գործառնական այլ ծախսեր».....5 000**

**Կտ 112 «Հիմնական միջոցների մաշվածք».....5 000**

Այսպիսով, վարձատրման վերջում, կազմակերպությունը երկու տարիների համար կունենա զուտ եկամուտ 1 500 դրամի:

Ի տարբերություն ֆինանսական վարձակալության, գործառնական վարձատրման դեպքում ակտիվը դուրս չի գրվում վարձատուրի հաշվեկշիռից: Նույն տրամաբանությամբ, այն չի ընդգրկվում վարձակալի հաշվեկշիռ, և հետևաբար գրանցվում է արտահաշվեկշռային հաշվում հետևյալ կերպ.

վարձակալման պահին ակտիվը մուտքագրելիս.

**911 «Գործառնական վարձակալությամբ ընդունած հիմնական միջոցներ».....30 000**

Ինչպես է վարձակալը ճանաչում գործառնական վարձակալությունը իր հաշվետվությունում և ինչ հաշվային թղթակցություններով ձևակերպում վարձակալման արդյունքները:

Համաձայն ՀՀՀՀ 17-րդ ստանդարտի 25-րդ կետի, ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում գործառնական վարձակալության շրջանակներում վարձավճարները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս գծային հիմունքով, որը մեր օրինակում ըստ տարիների կներկայացվի հետևյալ հաշվային թղթակցությամբ.

**Դու 714 «Գործառնական այլ ծախսեր».....5 750**

**Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....5 750**

Վարձակալը, գործառնական վարձակալման վերջում, վերոհիշյալ թղթակցություններով երկու տարիների համար կունենա 11 500 դրամի վարձավճարի ծախս:

### 8.9. ՀՀՀՅ 18 ՀԱՍՈՒՅԹ

Տնտեսավարման ազատականացման պայմաններում հանրապետությունում արդիական դարձավ տնտեսական սուբյեկտների միջև իրացման գործընթացի կարգավորումը: Եթե նախկինում իրացումը կազմակերպվում էր վարչաիրամայական սկզբունքով և ճանաչվում էր միայն դրամական մուտքերից հետո, ապա ներկայումս, առևտրային գործընթացը կարգավորվում է շուկայի օրենքներով, որն էլ պահանջում է նոր մոտեցումների ցուցաբերում վաճառված ապրանքների կամ կատարած ծառայությունների իրացումը ճանաչելիս: Այս առումով, մեծ նշանակություն ունեցավ Հայաստանի հանրապետության հաշվապահական հաշվառման # 18 «Հասույթ» ստանդարտի կիրառումը, որը հստակեցում մտցրեց հասույթի և դրամով պայմանավորված ծախսերի գնահատման ու ճանաչման մեջ:

*Որն է ՀՀՀՅ # 18 ստանդարտի հիմնական նպատակը:*

Հասույթի հաշվառման ամենակարևոր հարցը դրա ճանաչման պահի որոշումն է: Հասույթը ճանաչվում է, երբ հավանական է, որ ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն կազմակերպություն և այդ օգուտները կարելի է արժանահավատորեն չափել: Ստանդարտը սահմանում է այն հանգամանքները, որոնց դեպքում վերը նշված չափանիշների պահանջները կբավարարվեն և, հետևաբար, հասույթը կճանաչվի: ՀՀՀՅ-ի նպատակն է ներկայացնել գործարքներից և իրադարձություններից առաջացող հասույթի հաշվապահական հաշվառման մոտեցումը:

*Ինչպես է բնորոշվում հասույթը հաշվապահական հաշվառման համակարգում. որի դեպքում վերը նշված չափանիշների պահանջները կբավարարվեն և, հետևաբար՝ հասույթը կճանաչվի:*

«Հաշվապահական հաշվառման մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքով եկամուտը սահմանվում է որպես հաշվետու ժամանակաշրջանում տնտեսական օգուտների աճ՝ ակտիվների ներհոսքի կամ ավելացման, ինչպես նաև պարտավորությունների նվազման տեսքով, որը հանգեցնում է սեփական կապիտալի աճի, բացառությամբ մասնակիցների կողմից սեփական կապիտալում կատարված ներդրումների հետևանքով սեփական կապիտալի ավելացման: Եկամտի մեջ է ներառվում նաև հասույթը, որն առաջանում է սովորական գործունեության ընթացքում և կոչվում է տարբեր անվանումներով, այդ թվում՝ վաճառքներ, գանձույթներ, տոկոսներ, շահաբաժիններ և ռոյալթիներ:

Հասույթը ներառում է ստացված կամ ստացվելիք տնտեսական օգուտների միայն այն համախառն ներհոսքը, որը պատկանում է տվյալ կազմակերպությանը: Հասույթների կազմում չեն ներառվում երրորդ անձանց անունից հավաքագրված գումարները (օրինակ՝ ակցիզային հարկը, ավելացված արժեքի հարկը, հանձնուրդի պայմանագրերով ստացված գումարները՝ բացառությամբ կոմիսիոն վճարներից), որոնք տվյալ կազմակերպության համար տնտեսական օգուտներ չհամարվելով՝ չեն ավելացնում սեփական կապիտալը:

*Ինչպես է չափվում կազմակերպության հասույթը և ինչ հաշվային թղթակցություններով է այն ձևակերպվում:*

Համաձայն ՀՀՀՅ 18-րդ ստանդարտի 8-րդ կետի, հասույթը պետք է չափվի ստացված կամ ստացվելիք հատուցման իրական արժեքով: Գործարքի կատարման ընթացքում առաջացող հասույթը սովորաբար որոշվում է կազմակերպության և գնորդի միջև կնքված պայմանագրով: Այն չափվում է ստացված կամ ստացվելիք հատուցման իրական արժեքով, հաշվի առնելով կազմակերպության կողմից տրամադրվող

#### ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Ակտիվի վարձատրման գործարքը համարվում է գործառնական վարձակալություն, եթե այն չի բավարարում ֆինանսական վարձակալության պահանջներին:



ցանկացած առևտրական գեղջերի և իջեցումների գումարները:

Այսպես, երբ կազմակերպությունը գնորդին 10 % գեղջով և առաքման պահիճ կանխիկով վաճառում է 10 000 դրամի իրական արժեքով ակտիվ, հասույթի գնահատման և արձանագրման գծով ձևակերպվում է հաշվային թղթակցություն.

**Պտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ» .....9 000**

**Պտ 6122 «Վաճառված արտադրանքի գների իջեցում»....1 000**

**Կտ 611 «Արտադրանքի վաճառքից հասույթ».....10 000**

որով հասույթը ճշտվում և ներկայացվում է նվազեցված (իրական) արժեքով:

*Երբ է ճանաչվում ապրանքների վաճառքից ստացվող հասույթը:*

Համաձայն ՀՀՀՀ 18-րդ ստանդարտի 13-րդ կետի, ապրանքների վաճառքից ստացվող հասույթը պետք է ճանաչվի, երբ բավարարված են հետևյալ բոլոր պայմանները՝

ա) կազմակերպությունը գնորդին է փոխանցում ապրանքների սեփականության հետ կապված ռիսկերի և փոխհատուցումների մեծ մասը.

բ) կազմակերպությունը չի պահպանում՝

**I. կառավարման այն չափի մասնակցություն, որը բխում է սեփականության իրավունքից,**

**II. վաճառված ապրանքների նկատմամբ վերահսկողություն.**

գ) հնարավոր է արժանահավատորեն չափել հասույթի գումարը.

դ) հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն կազմակերպություն,

ե) գործարքի հետ կապված կատարված կամ կատարվելիք ծախսերը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:

**Օրինակ,** «ԷԼԵԿՏՐՈՆ» գործարանը 2 001թ. սեպտեմբերի մեկին վաճառել է 1 000 հատ հեռուստացույց՝ յուրաքանչյուրը 500 դրամ փաստացի ինքնարժեքով և 700 դրամ վաճառքի գնով, իրացման փաստաթղթերը հանձնելով գնորդին և չկրելով պատասխանատվություն ապահով առաքման համար: Վաճառքի դիմաց գումարային փոխհատուցում գնորդի կողմից առաքման պահիճ չի կատարվել, փոխարենը վերջինիս կողմից դեկտեմբերի 15-ին բողոքարկվել և հետ է վերադարձվել 150 հատ անորակ հեռուստացույց, որը մուտքագրվել է գործարանի պահեստ: 2 001 թ. դեկտեմբերի 30-ին գնորդը 850 հատ հեռուստացույցի դիմաց դրամական փոխհատուցում է կատարել:

Պահանջվում է որոշել «ԷԼԵԿՏՐՈՆ» գործարանի կողմից 2001թ. սեպտեմբեր-դեկտեմբեր ամիսներին կատարած իրացման հասույթի ճանաչման պահը և ձևակերպել համապատասխան հաշվային թղթակցություններ, եթե ֆինանսական տարին ավարտվում է դեկտեմբերի 31-ին, իսկ ավելացված հարկի դրույթը կազմում է 20%:

Գնորդին առաքած հեռուստացույցներից սպասվող հասույթը 2001թ. սեպտեմբերի 1-ին կճանաչվի գործարանի կողմից, քանի որ գործարքի բովանդակությունը համապատասխանում է ՀՀՀՀ 18-րդ ստանդարտի 13-րդ կետի պահանջներին (գնորդին է փոխանցվել ապրանքների սեփականության հետ կապված ռիսկերը, վաճառքի ինքնարժեքն ու հասույթը հստակեցված են և այլն):

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

Հասույթը պետք է չափվի ստացված կամ ստացվելիք հատուցման իրական արժեքով:

**Հետևաբար.**

**սեպտեմբերի 1-ին կծակերպվի:**

հասույթը ճանաչելիս.

**Դտ 221 «Առևտրական դեբիտորական**

**պարտք» .....700 000 (1 000 x 700)**

**Կտ 611 «Արտադրանքի վաճառքից հասույթ».....700 000**

ավելացված հարկը հաշվեգրելիս.

**Դտ 221 «Առևտրական դեբիտորական**

**պարտք» .....140 000 (700 000 x 0.2)**

**Կտ 5243 «ԱԱԳ-ի գծով կրեդիտորական**

**պարտք».....140 000**

փաստացի ինքնարժեքով պարանքները դուրս գրելիս.

**Դտ 7111«Վաճառված արտադրանքի ինքնարժեք».....500 000**

**Կտ 215 «Արտադրանք».....500 000 (1 000 x 500)**

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

Հասույթը պետք է ճանաչվի, երբ գնորդին է փոխանցվում ապրանքների սեփականության հետ կապված ռիսկերի և փոխհատուցումների մեծ մասը և հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն կազմակերպությանը:

**Դեկտեմբերի 15-ին** արդեն ճանաչված հասույթի ճշտման դեպքում.

ապրանքների հետդարձը ձևակերպելիս.

**Դտ 6121«Վաճառված արտադրանքի հետ**

**վերադարձում».....30000 [150 x (700-500)]**

**Դտ 215 «Արտադրանք».....75 000 (150 x 500)**

**Կտ 221 «Դեբիտորական պարտք».....105 000**

**(150 x 700)**

հաշվեգրված ԱԱԳ-ն ճշտելիս.

**Դտ 5243 «ԱԱԳ-ի գծով կրեդիտորական պարտք».....21 000**

**(105 000x 0.2)**

**Կտ 221 «Դեբիտորական պարտք» .....21 000**

հետդարձի գծով փաստացի ծախսերը ճշտելիս.

**Դտ 6121 «Վաճառված արտադրանքի հետ**

**վերադարձում».....75 000 (150 x 500)**

**Կտ 7111«Վաճառված արտադրանքի ինքնարժեք».....75 000**

**դեկտեմբերի 30-ին** գնորդի կողմից 850 հատ հեռուստացույցի դիմաց

դրամական փոխհատուցում կատարելիս.

**Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....714 000 (850 x 700 x 1.2)**

**Կտ 221 «Դեբիտորական պարտք» .....714 000**

Այսպիսով, տարվա վերջին հեռուստացույցի վաճառքի զուտ հասույթը կճանաչվի 595 000 դրամով (700 000 – 105 000):

**Օրինակ,** 2001թ. սեպտեմբերի 15-ին, գործարանը կանխավճարով ստանալով արբանյակային ալեհավաքների պատրաստման և տեղադրման պատվերի լիարժեք դրամական հատուցում 12 000 դրամ արժեքով հոկտեմբերի 1-ին գնորդին է առաքել 25 հատ ալեհավաք՝ յուրաքանչյուրը 400 դրամ վաճառքի գնով և 250 դրամ փաստացի ինքնարժեքով: Դեկտեմբերի 1-ին գործարանի կողմից կատարվել է 15 հատ ալեհավաքի տեղադրում (տեղադրման ծախսերը կազմում են արտադրանքի ինքնարժեքում էական մաս): Հաջորդ 10 հատի տեղադրումը կատարվել է դեկտեմբերի 31-ին: Քանի որ, պայմանագրով գնորդին իրավունք է վերա-



պահված առաքումից հետո չորս ամսվա ընթացքում հետ վերադարձնել ապրանքը (անկախ որակից), ապա հունվարի 15-ին գործարան է ետ վերադարձվել վաճառված 5 հատ ալեհավաքը:

Գնորդին «Էլեկտրոն» գործարանի կողմից առաքված ալեհավաքների հասույթը. սեպտեմբերի 15-ին չի ճանաչվի, քանի որ գործարքի բովանդակությունը չի համապատասխանում է ՀՀՀՀ 18-րդ ստանդարտի 13-րդ կետի պահանջներին (գնորդին դեռևս չի փոխանցվել ապրանքների սեփականության հետ կապված ռիսկերը):

Այդ պատճառով.

սեպտեմբերի 15-ին, գնորդից կանխավճարային գումար մուտքագրելիս կձևակերպվի հաշվային թղթակցություն.

Դո 252 «Հաշվարկային հաշիվ»....12 000 (25x400x1.2)  
 Կտ 523 «Ստացված կանխավճարներ».....12 000

հոկտեմբերի 1-ին, այսինքն առաքման պահին, ֆինանսական հաշվառմամբ հասույթը չի ճանաչվի, քանի որ կազմակերպությունը չի պահպանում կառավարման այն չափի մասնակցություն, որը բխում է սեփականության իրավունքից: Հետևաբար, ստացված կանխավճարը չմարելով՝ փոխարենը կձևակերպվի դեբիտորական պարտք և հետաձգված եկամուտ.

Դո 221 «Առևտրական դեբիտորական պարտք».....12 000  
 (400 x 25x1.2)

Կտ 215 «Արտադրանք».....6 250 (250 x 25)  
 Կտ 429 «Հետաձգված եկամուտներ»..... 3 750 (10 000 – 6 250)  
 Կտ 524 «Պարտավորություններ հարկերի գծով».....2 000

դեկտեմբերի 31-ին հասույթը, չնայած ալեհավաքների լիարժեք տեղադրման և ֆինանսական տարվա ավարտին, նույապես չի ճանաչվի, քանի որ դեռևս չի լրացվել ապրանքի ետ վերադարձման գնորդին վերապահված իրավունքի ժամկետը:

հունվարի 15-ին գնորդից գործարան վերադարձված 5 հատ ալեհավաքի գծով կձևակերպվի.

հետդարձի մուտքագրման գծով

Դո 215 «Արտադրանք».....1 250 (250 x 5)  
 Դո 421 «Հետաձգված եկամուտներ»..... 750 [(400-250) x 5]  
 Կտ 221 «Դեբիտորական պարտք»..... 2 000 (400 x 5)

ավելագրած հարկի ճշգրտման գծով.

Դո 524 «Պարտավորություններ հարկերի գծով».....400 (5 x400x0,2)  
 Կտ 221 «Դեբիտորական պարտք»..... 400

2002 թվ փետրվարի 1-ին, երբ կլրանա ապրանքի ետ վերադարձման գնորդի իրավունքի ժամկետը, վաճառված 20 հատ ալեհավաքների հասույթը կճանաչվի հետևյալ թղթակցությամբ.

հասույթն ու ծախսերը ծանաչելիս

Դո 7111 «Վաճառված արտադրանքի ինքնարժեք»..... 5 000  
 (20 x 250)



Դտ 421 «Ղեկավարված եկամուտներ».....3 000 [20 x (400 - 250)]  
 Կտ 611 «Արտադրանքի վաճառքից հասույթ»..... 8 000

գնորդից ստացված կանխավճարը փոխհատուցելիս

Դտ 523 «Ստացված ընթացիկ կանխավճարներ».....12 000  
 Կտ 221 «Դեբիտորական պարտք» ..... 9 600 (20 x 400x1,2)  
 Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....2 400 (5 x 400 x 1.2)

**8.10. ՀՀՀՍ 19 ՀԵՏԱՇԽԱՏԱՆՔԱՅԻՆ ՓՈԽՀԱՏՈՒՑՈՒՄՆԵՐ**

Շուկայական հարաբերությունների զարգացմամբ հանրապետությունում խնդրո առարկա դարձավ ժամանակակից ապահովագրության գործի հիմնադրումը: Դեռևս խորհրդային ժամանակներից ժառանգած ապահովագրական ինստիտուտը այլևս ի գորու չէ բավարարել ապահովագրողի և ապահովադիրի շահերը, ինչպես նաև գնահատել ռիսկային գործոնները՝ ապահովագրության ոլորտում: Այդ իսկ պատճառով, ներկայումս հրատապ է համարվում ապահովագրությունում «ակտուարների ինստիտուտի» կիրառումը, որը միջազգային պրակտիկայում լայն տարածում ունի:

Ակտուարը այնպիսի մասնագետ է, որը վիճակագրական և հավանականությունների տեսության կիրառմամբ զբաղվում է տնտեսավարման ապագա արդյունքների գիտական կանխատեսմամբ: Իսկ ցանկացած կանխատեսում իդեալապես չի համապատասխանում հետագա դեպքերի և գործարքների փաստացի արդյունքներին: Հետևաբար, ակտուարի կողմից անցյալում նախատեսված և փաստացի տնտեսական արդյունքների շեղումները տնտեսագիտությունում ներկայանում են որպես ակտուարային շահույթներ կամ վնասներ:

Կազմակերպությունների հաշվապահությունում ակտուարային շահույթի ձևավորման (վնասի) դիպուկ օրինակ կարող է հանդիսանալ «գործատու-վարձու աշխատող» անհատական պայմանագրերով կենսաթոշակների վճարումների ոլորտը: Մինչև այժմ, աշխատողների հետաշխատանքային սոցիալական խնդիրների լուծման համար հանրապետությունում գործում է կենսաթոշակային պետական հիմնադրամը: Սակայն, միջազգային պրակտիկայում լայն տարածում են գտել կենսաթոշակային մասնավոր հիմնադրամները, ինչպես նաև գործատու կազմակերպություններում ձևավորվող կենսաթոշակային պլանային հատկացումները, որոնց նպատակն է թոշակառուներին կենսաթոշակների վճարումները:

Այսպես, աշխատանքի անցնելիս, վարձու աշխատողը կարող է պայմանագիր կնքել գործատու կազմակերպության հետ այն մասին, որ թոշակի անցնելուց հետո գործատուն իրեն վճարելու է կենսաթոշակ: Բնականաբար, կազմակերպությունը տվյալ աշխատողի աշխատած տարիներին պետք է ծախսերի հաշվին կատարի հետագա վճարվելիք կենսաթոշակի ռեզերվացում: Այստեղ հիմնախնդիր է առաջանալու ռեզերվացվող գումարների և ձևավորվող կենսաթոշակային ֆոնդի ճիշտ որոշման համար, քանի որ թոշակառուի կյանքի փաստացի տևողության ճշգրիտ հաշվարկը մեծ հավանականություն է պարունակում: Եթե տվյալ գործատուի մոտ նախկինում աշխատած թոշակառուներ կարող են ավելի քան նախատեսվածից, ապա գործատու կազմակերպությունը վերջին տարիների համար վճարելով «չնախատեսված հավելյալ» կենսաթոշակ, իր մոտ կձևավորի ակտուարային վնաս: Հակառակ դեպքում, երբ թո-

շակառուն իր մահկանացուն կկնքի ժամանակից շուտ, ապա գործատու կազմակերպությունը «կտնտեսի» գումարներ կենսաթոշակների վճարման գծով և իր մոտ կձևավորի ակտուարային շահույթ:

Ակտուարային բառը հուշում է, որ թոշակառուի երկարակեցության գնահատականը տրվում է ակտուարի կողմից: Այս պարագայում, ակտուարը, օգտագործելով վիճակագրական հետազոտությունների հիման վրա կազմված «մահացության աղյուսակները», հավանականության տեսության մեթոդներով կատարվող հաշվարկներով, ներկա դրությամբ որոշում է աշխատանքի ընդունված տվյալ աշխատողի մահվան տարիքը, որն էլ հիմք է ընդունվում գործատու կազմակերպության համար աշխատողի գծով կենսաթոշակային ֆոնդի ձևավորման և հետագա տարիներին կենսաթոշակային հատուցումների համար:

Այսպես, կազմակերպությունը աշխատանքի է ընդունել 50 տարեկան փականագործ Կարապետյանին, որը թոշակի է անցնելու 60 տարեկան հասակում: «Գործատու-վարձու աշխատող» պայմանագրով աշխատանքի ընդունման պահին կարգավորվել է կենսաթոշակների վճարումների ուղորտը, ըստ որի, թոշակի անցնելուց հետո կազմակերպությունը պարտավորվում է սահմանված կարգով Պետրոսյանին կատարել տարեկան 4 000 հետաշխատանքային հատուցում: Առաջիկա 25 տարիներին ներկա արժեքի զեղչման դրույքաչափը նախատեսվում է 10%:

Ակտուարի կողմից կատարվող հաշվարկներով, որն իրականացվել է «մահացության աղյուսակների» և աշխատողի առողջական վիճակի ուսումնասիրման հիման վրա, Պետրոսյանը կապրի 75 տարի: Հետևաբար, կազմակերպությունը նախատեսում է.

- Պետրոսյանին թոշակ վճարել 15 տարիների համար (75 - 60),
- մինչև թոշակի անցնելը՝ 10 աշխատանքային տարիների ընթացքում ձևավորել 60 000 հետաշխատանքային սահմանված հատուցումների ֆոնդ (15 հետաշխատանքային տարի x 4 000 տարեկան վճարում),
- նախատեսված հատուցումների հաշվարկներում ներկա արժեքի գնահատումները կատարել 10%-ի զեղչման գործակիցներով:

Հաշվապահության տեսանկյունից, այս պարագայում, կազմակերպությունում ծագում են մի շարք խնդիրներ:

**Առաջին.** կազմակերպության ծախսերի հաշվին ձևավորվում է հետաշխատանքային սահմանված հատուցումների ֆոնդ Պետրոսյանի աշխատած տարիների ընթացքում այնպես, որ **սահմանված հատուցումների պարտականությունը ներկայացվի ներկա արժեքով:**

Սահմանված հատուցումների ներկա արժեքով գնահատման պահանջը ներկայացնում է ՀՀՀՀ թիվ 19 «Աշխատակիցների հատուցումներ» ստանդարտը: Այս պահանջը երկու նպատակ է հետապնդում.

- բացահայտել կազմակերպության հեռահար պարտականությունները առավել իրատեսական արժեքով (ներկա արժեքով), որը հնարավորություն կտա առանց ուռճացման, զուտ գումարով (հանած տոկոսները) ներկայացնել աշխատակիցների գծով սահմանված հատուցումների պահուստային ֆոնդը,
- աշխատակիցներին կատարվող հատուցումների գումարը ամբողջովին չվերագրել աշխատանքային ժամանակաշրջանի ծախսերին, այլ տարբերակել ըստ ներկա արժեքի և տոկոսային ծախսերի,
- կազմակերպության ծախսերում տոկոսները ներառել հետաշխատանքա-

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Ցանկացած կանխատեսում իդեալապես չի համապատասխանում հետագա դեպքերի և գործարքների փաստացի արդյունքներին: Ուստի, ակտուարի կողմից անցյալում նախատեսված և փաստացի տնտեսական արդյունքների շեղումները տնտեսագիտությունում են ներկայանում եմ որպես ակտուարային շահույթներ կամ վնասներ:



յին տարիների ընթացքում, իսկ հատուցումների ներկա արժեքը՝ աշխատած տարիներին:

Մեր օրինակում Պետրոսյանի գծով սահմանված հատուցումների ներկա արժեքը հաշվարկենք 15 տարվա համար 10%-ի անուիտետի 7,605 գործակցի օգնությամբ (տես հավելված՝ անուիտետի աղյուսակ).

**կատարվող հատուցման տարեկան ապագա արժեք X անուիտետի գործակից = 4 000 x 7.605 = 30 420**

Այնուհետև, որոշենք աշխատանքային ապագա հատուցումներում ներառված տոկոսային ծախսը,

$$4\ 000 \times 15 \text{ տարի} - 30\ 420 = 29\ 850$$

Ելնելով ՀՀՀՀ թիվ 19 «Աշխատակիցների հատուցումներ» ստանդարտի պահանջներից, ապագա հատուցումների ներկա արժեքն ընդգրկվելու է աշխատողի աշխատանքային տարիների կազմակերպության ծախսերում: Իսկ ապագա հատուցումներում ներառված տոկոսային ծախսը դեռևս կհետաձգվի և կճանաչվի որպես չկրած տոկոսային ծախս, որպեսզի աշխատողի հետաշխատանքային տարիներին վերագրվի կազմակերպության ծախսերին (տես աղյուսակ 8.18, սյուն 3):

Ինչպես ներկայացված է աղյուսակում, սահմանված հատուցումների ներկա արժեքի (30 420) և չկրած տոկոսային ծախսի ընդհանուր գումարը (29 850) բաշխված է Պետրոսյանի աշխատանքային 10 տարիների միջև հավասարաչափ: Այս պարագայում, Պետրոսյանի աշխատանքային տարիներին սահմանված հետագա հատուցումները միարժեք և հավասարաչափ կարգով կվերագրվեն կազմակերպության յուրաքանչյուր տարվա ծախսերին:

**Երկրորդ.** կազմակերպության ծախսերին է վերագրվում սահմանված հատուցումների ներկա արժեքը, իսկ ամբողջական հատուցումների մնացած արժեքը աշխատանքային տարիների ընթացքում ձևակերպվում է որպես չկրած տոկոսային ծախս՝ հետաշխատանքային տարիների ընթացքում կազմակերպության ծախսերին վերագրելու նպատակով:

Աղյուսակ 8.18

**Սահմանված պլանային հատուցումների տարանջատված ներկայացումը ըստ ներկա արժեքի և տոկոսավճարի**

Աշխատողի տարիքը	Աշխատանքային տարիներ	Պլանային հատկացումներ	Չկրած %-ային ծախս	Սահմանված հատուցումների ներկա արժեք (ս.3 – ս.4)
1	2	3	4	5
50	1	6 000	2 958	3 042
51	2	6 000	2 958	3 042
52	3	6 000	2 958	3 042
53	4	6 000	2 958	3 042
54	5	6 000	2 958	3 042
55	6	6 000	2 958	3 042
56	7	6 000	2 958	3 042
57	8	6 000	2 958	3 042
58	9	6 000	2 958	3 042
59	10	6 000	2 958	3 042
		<b>60 000</b>	<b>29 580</b>	<b>30 420</b>

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Սահմանված հատուցումների ներկա արժեքով գնահատման հիմնական նպատակն է բացահայտել կազմակերպության հեռանկար պարտականությունները առավել իրատեսական արժեքով (ներկա արժեքով), որը հնարավորություն կտա առանց ուռճացման, զուտ գումարով (համաժողովուրդ) ներկայացնել աշխատակիցների գծով սահմանված հատուցումների պահուստային ֆոնդը:



Այսպես, մեր օրինակում Պետրոսյանի յուրաքանչյուր աշխատած տարում կձևակերպվի.

- սահմանված պլանային հատուցումների ներկա արժեքը կազմակերպության ծախսերին վերագրելիս.

**Դտ 711 «Իրացման ինքնարժեք».....3 042**

**Կտ 426 «Սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունների ներկա արժեք»....3 042**

- չկրած տոկոսային ծախսը ձևակերպելիս.

**Դտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախս».....2 958**

**Կտ 426 «Սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունների ներկա արժեք».....2 958**

Այսպիսով, թիվ 414 հաշիվը հանդես գալով որպես կոնտրապասիվային, կարգավորում է թիվ 426-ի մնացորդը, նրանում սահմանված հատուցումների ռեզերվացումը գնահատելով ներկա արժեքով: Աշխատանքային 10 տարիների ընթացքում ձևակերպելով հաշվային թղթակցությունները, Պետրոսյանի թոշակի անցնելու պահին կունենանք հաշիվների մնացորդները հետևյալ կտրվածքով.

**Սահմանված հատուցումների պարտականությունների ներկա արժեք»..... 60 000**

**Չկրած տոկոսային ծախս.....(29 580)**

**Սահմանված հատուցումների պահուստաֆոնդի ներկա արժեք..... 30 420**

**Երրորդ.** հետաշխատանքային տարիներին մարվում է սահմանված հատուցումների պարտականությունը երկու կտրվածքով՝ ներկա արժեքով և տոկոսային ծախսով:

Հետաշխատանքային տարիներին Պետրոսյանին վճարվող հատուցումները մի կողմից փոխհատուցվում են այդ նպատակով աշխատանքային տարիներին արդեն իսկ կուտակված հատուցումների ռեզերվային ֆոնդից, մյուս կողմից, աստիճանաբար կատարվում է չկրած տոկոսային ծախսերի վերագրում կազմակերպության փաստացի ծախսերին: Այս դեպքում, կենսաթոշակային յուրաքանչյուր տարվա տոկոսային ծախսերի գնահատման նպատակով Պետրոսյանին տրվող փոխհատուցումը զեղչվում է հենց նույն տարվան առնչվող ներկա արժեքի գործակցով (տես աղյուսակ 8.19, սյուն 2):

Հետևաբար, սահմանված կարգով կենսաթոշակը վճարելիս, ձևակերպվում են հետևյալ թղթակցությունները.

**Կենսաթոշակային առաջին տարի**

- հաշվարկային հաշվից Պետրոսյանին կենսաթոշակ փոխանցելիս.

**Դտ 426 «Սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունների ներկա արժեք»....4 000**

**Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....4 000**

- չկրած տոկոսային ծախսերի բաժնեմասը կազմակերպության փաստացի ծախսերին վերագրելիս.

**Դտ 711 «Իրացման ինքնարժեք»..... 364**

**Կտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախս».....364**

**Կենսաթոշակային երկրորդ տարի**

- հաշվարկային հաշվից Պետրոսյանի կենսաթոշակ փոխանցելիս.

**Դո 426 «Սահմանված հատուցումների գծով**

**պարտականությունների ներկա արժեք».....4 000**

**Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....4 000**

- չկրած տոկոսային ծախսերի բաժնեմասը կազմակերպության փաստացի ծախսերին վերագրելիս.

**Դո 711 «Իրացման ինքնարժեք»..... 696**

**Կտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախս».....696**

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Հաշվետու ծախսերին է վերագրվում սահմանված հատուցումների ներկա արժեքը, իսկ ամբողջական հատուցումների մնացած արժեքը աշխատանքային տարիների ընթացքում ձևակերպվում է որպես չկրած տոկոսային ծախս՝ հետաշխատանքային տարիների ընթացքում կազմակերպության ծախսերին վերագրելու նպատակով:

Այսպիսով, Պետրոսյանի կենսաթոշակային 15 տարիների ընթացքում վերընշյալ թղթակցությունները ձևակերպելով, ի վերջո թիվ 426 և թիվ 414 հաշիվների մնացորդները կդառնան զրոյական: Սակայն գործնականում դա քիչ հավանական է, քանի որ Պետրոսյանի կյանքի տևողության ակտուարային գնահատումը հիմնականում պետք է որ շեղվի ճշգրիտ կանխատեսումից:

Պետրոսյանի երկարակեցության դեպքում, երբ նա կապրի 75 տարուց ավելի, կազմակերպությունը պարտավոր է վճարել տարեկան կենսաթոշակը մինչև փաստացի մահվան պահը՝ հաշվեկշռում ձևավորելով ակտուարային վնաս: Հակառակ դեպքում, երբ Պետրոսյանը մահանա 75 տարին դեռ չբոլորած, կազմակերպությունը կդադարեցնի սահմանված պլանային հատուցումները, և վերջիններս «տնտեսելով» կձևավորի ակտուարային շահույթ:

**Աղյուսակ 8.18**

**Սահմանված պլանային հատուցումների զեղչումը և ներկայացումը ներկա արժեքով և տոկոսավճարով**

Կենսաթոշակի տարիներ	Ներկա արժեքի գործակից	Վճարվող կենսաթոշակ	Չեղչված կենսաթոշակ (u.3 x u.2)	Տոկոսային ծախս (u.3 – u.4)
1	2	3	4	5
1	0,909	4 000	3 636	<b>364</b>
2	0,826	4 000	3 304	<b>696</b>
3	0,751	4 000	3 004	<b>996</b>
4	0,683	4 000	2 732	<b>1 268</b>
5	0,621	4 000	2 484	<b>1 516</b>
6	0,564	4 000	2 256	<b>1 744</b>
7	0,513	4 000	2 052	<b>1 948</b>
8	0,467	4 000	1 868	<b>2 132</b>
9	0,424	4 000	1 696	<b>2 304</b>
10	0,386	4 000	1 544	<b>2 456</b>
11	0,350	4 000	1 400	<b>2 600</b>
12	0,319	4 000	1 276	<b>2 724</b>
13	0,290	4 000	1 160	<b>2 840</b>
14	0,263	4 000	1 052	<b>2 948</b>
15	0,239	4 000	956	<b>3 044</b>
		<b>60 000</b>	<b>30 420</b>	<b>29 580</b>



**Չորրորդ.** աշխատակցի մահվանից հետո սահմանված փաստացի և պլանային հատուցումների շեղումների դեպքում ձևակերպվում է ակտուարային շահույթը (վնասը):

Այսպես, եթե Պետրոսյանը իր մահկանացուն կնքի ակտուարային գնահատումներից երկու տարի ուշ, այսինքն 77 տարեկան հասակում, ապա կառաջանա ակտուարային վնաս և յուրաքանչյուր լրացուցիչ տարվա համար կձևակերպվի.

**Դո 427 «Ակտուարային շահույթ (վնաս)» .....4 000**  
**Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ» .....4 000**

Հակառակ դեպքում, երբ Պետրոսյանը մահանա ակտուարային կանխատեսումներից 2 տարի շուտ, այսինքն 73 տարեկան հասակում, ապա թիվ 414 և թիվ 426 հաշիվների մնացորդների դուրս գրումով կձևավորվի ակտուարային շահույթ հետևյալ թղթակցությամբ.

**Դո 426 «Սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունների ներկա արժեք»...4 000 (4 000 x 2)**  
**Կտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախս»....2 008 (1052 + 956)**  
**Կտ 427 «Ակտուարային շահույթ (վնաս)» .....1 992**

Այսպիսով, տարբեր աշխատակիցների կենսաթոշակային հատուցումները կազմակերպությունում միաժամանակ կհանգեցնեն ինչպես ակտուարային շահույթի, այնպես էլ ակտուարային վնասի, որոնք կհաշվանցեն միմյանց և հաշվեկշռային կուտակումներ չեն առաջացնի թիվ 427 «Ակտուարային շահույթ (վնաս)» հաշվում:

Հակառակ դեպքում, երբ կմեծանան ակտուարային շահույթի կամ վնասի հաշվեկշռային մնացորդային կուտակումները, կազմակերպությունը կարող է դրանք մաս առ մաս, ըստ հաջորդող տարիների, դուրս գրել ծախսերի կամ եկամուտների հաշվին:

### 8.11 ՀՀՀՄ 23 ԱՐՏԱՐԺՈՒՅԹԻ ՓՈԽԱՐԺԵՔԻ ՓՈՓՈԽՄԱՆ ՀԵՏԵՎԱՆՔՆԵՐԸ

Արտարժույթով դրամային հողվածները կազմակերպություններում ներկայացվում են հաշվետու ամսաթվի առկա փոխարժեքով: Այդ նպատակով կատարվում է վերահաշվարկ՝ հաշվետու ամսաթվի փոխարժեքի կուրսի կիրառմամբ, փոխարժեքային տարբերությունները վերագրելով ծախսերին կամ եկամուտներին:

Այսպես, բաժնետիրական ընկերությունը կատարել է իրացում, հուլիսի 15-ին արտահանելով արտադրանք և գնորդներից ստանալով \$4 000: Իրացման պահին արտարժույթի փոխարժեքը կազմել է \$1 = 600 դրամ: Դեկտեմբերի 31-ին փոխարժեքի կուրսը փոխվել է՝ կազմելով \$1 = 650 դրամ: Եթե հաշվետու ժամանակաշրջանում ընկերությունում արտարժույթով կատարվեր միայն այս գործարքը, ապա հաշվեկշռում ընդգրկված արտարժույթով դրամային հողվածը կվերագնահատվեր, որի արդյունքը կվերագրվեր հաշվետու ժամանակաշրջանի եկամուտներին: Այս պարագայում կձևակերպվեին հետևյալ հաշվապահական թղթակցությունները.

- **հուլիսի 15-ին** իրացման եկամուտը ստանալիս.  
**Դո 253 «Արտարժույթային հաշիվ»..... 2 400 000 (4 000 x 600)**  
**Կտ 611 «Ապրանքների իրացումից հասույթ».....2 400 000**

- դեկտեմբերի 31-ին՝ արտարժույթով դրամային հողվածի մնացորդը վերագնահատելիս.

**Դտ 253 «Արտարժույթային հաշիվ»..... 20 000 [4 000 x (650 - 600)]**

**Կտ625 «Փոխարժեքային տարբերություններից եկամուտ».....20 000**

Հետևաբար, հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում բաժնետիրական ընկերության հաշվեկշռում ընդգրկված արտարժույթի վերագնահատված հողվածը կկազմի.

$$2\,400\,000 + 20\,000 = 2\,420\,000$$

Արտարժույթով դրամային հողվածների մարման կամ հաշվեկշռի ամսաթվի դրույթամբ դրանց վերահաշվարկման արդյունքում առաջացած փոխարժեքային տարբերությունները, երբ առաջանում են արժույթի կտրուկ արժեզրկման հետևանքով, ազդում են փոխարժեքով ակտիվների ձեռք բերման պարտավորությունների վրա:

Փոխարժեքային տարբերությունների արդյունքը, համաձայն ՀՀՀՀ 21 ստանդարտի, կարող է ներառվել այդ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքում, եթե կազմակերպությունը ընտրել է հաշվապահական հաշվառման այդ քաղաքականությունը, մնացած դեպքերում փոխարժեքային տարբերությունների արդյունքը ճանաչվում է որպես եկամուտ կամ ծախս:

Այսպես, հաշվետու տարվա մայիսի մեկին բաժնետիրական ընկերությունը ձեռք է բերել հիմնական միջոց՝ \$5 000 արժողությամբ: Ըստ գնման պայմանագրի, վճարումը կատարվելու է նոյեմբերի 1-ին: Արտարժույթի փոխարժեքը մայիսի մեկին կազմում էր \$1 = 500 դրամ, իսկ նոյեմբերի 1-ն՝ \$1 = 700 դրամ: Համաձայն ընտրած հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության, արտարժույթի փոխարժեքի կտրուկ փոփոխության արդյունքները բաժնետիրական ընկերությունում ազդում են փոխարժեքով ակտիվների ձեռք բերման պարտավորությունների վրա, նաև արտացոլվելով փոխարժեքով ձեռք բերված ակտիվների հաշվեկշռային արժեքում:

Հետևաբար, տվյալ դեպքում բաժնետիրական ընկերությունում կձևակերպվեն հետևյալ թղթակցությունները.

- **մայիսի 1-ին՝** երբ կատարվեց ակտիվի մուտքագրում.

**Դտ 111 «Հիմնական միջոցներ»..... 2 500 000 (5000 x 500)**

**Կտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով».....2 500 000**

- **նոյեմբերի 1-ին՝** երբ կատարվում է ակտիվի ձեռք բերման պարտավորության վերահաշվարկ.

**Դտ 111 «Հիմնական միջոցներ»..... 1 000 000 [5 000 x (700 - 500)]**

**Կտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով».....1 000 000**

Արդյունքում, արտարժույթով վերջերս ձեռք բերված ակտիվը կուրսի կտրուկ տատանման հետևանքով կթանկանա, քանի որ բաժնետիրական ընկերության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությամբ փոխարժեքով պարտավորությունների տատանումները վերագրվում են ձեռք բերված ակտիվներին՝ և ոչ թե հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսերին: Հակառակ դեպքում, բաժնետիրական ընկերությունը նոյեմբերի 1-ին կձևակերպեր.

**Դտ 725 «Փոխարժեքային տարբերություններից ծախսեր».....1 000 000**

**Կտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով».....1 000 000**

Բոլոր դեպքերում, արտարժույթով բաժնետիրական ընկերության պարտավորությունները մարելիս կձևակերպվի.

**Դտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով».....3 500 000**

**Կտ 253 «Արտարժույթային հաշիվ»..... 3 500 000**

Նույն գործարքները ակտիվը վաճառող կազմակերպության մոտ կձևակերպվեն.

- մայիսի 1-ը՝ երբ կատարվեց ակտիվի ելքագրում և վաճառք.

**Պտ 221 «Դերիտորներ պարտքեր վաճառքների գծով»...2 500 000 (5000 x 500)**

**Կտ 611 «Ապրանքների իրացումից հասույթ».....2 500 000**

- նոյեմբերի 1-ին՝ երբ կատարվեց ակտիվի ձեռք բերման դերիտորական պարտքերի վերահաշվարկ.

**Պտ 221 «Դերիտորներ պարտքեր վաճառքների գծով»...1 000 000**

**[5 000 x (700 - 500)]**

**Կտ 625 «Փոխարժեքային տարբերություններից եկամուտներ».....1 000 000**

Հետևաբար, կազմակերպության կողմից արտարժույթով վաճառված ակտիվի դրամով արժևորված եկամուտը կուրսի կտրուկ տատանման հետևանքով կաճի, որն արձանագրվեց հաշվային թղթակցությամբ և վերագրվեց հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքներին:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Արտարժույթով դրամային հոդվածների մարման կամ հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ դրանց վերահաշվարկման արդյունքում առաջացած փոխարժեքային տարբերությունները, երբ առաջանում են արժույթի կտրուկ արժեզրկման հետևանքով, ազդում են փոխարժեքով ակտիվների ձեռք բերման պարտավորությունների վրա:



**8.12. ՀՀՀՍ 20 ՊԵՏԱԿԱՆ ՇՆՈՐՀՆԵՐ**

Շնորհները կազմակերպությունների նպատակային ֆինանսավորման աղբյուրներ են, նախատեսված հատուկ ծրագրային ծախսերի իրականացման համար (եկամուտներին վերաբերող շնորհներ), կամ ոչ ընթացիկ ակտիվների ձեռք բերման ու շահագործման համար (ակտիվներին վերաբերող շնորհներ): Ֆինանսական արդյունքներում շնորհների եկամուտներն ու դրանց առնչվող ծախսերը ներկայացվում են միևնույն չափաբաժնով:

Եթե ստացված շնորհները նպատակաուղղված են մեկ տարուց ավելի օգտագործման, ապա դրանք հաշվապահական հաշվեկշռում ճանաչվում են որպես հետաձգված եկամուտ: Որպես կանոն, նման իրավիճակ է ձևավորվում ակտիվներին վերաբերող շնորհների ստացման դեպքում, երբ կազմակերպությունը գնում, կառուցում կամ այլ կերպ ձեռք է բերում երկարաժամկետ ակտիվներ:

Այսպես, բաժնետիրական ընկերությունը պետությունից շնորհ է ստացել 10 մլն դրամ արժողությամբ հոսքային գիծ՝ 5 տարվա ծառայության ժամկետով: Շնորհի տրամադրման պայմանը՝ ընկերության կողմից ակտիվի շահագործման ընթացքում տարեկան 20 լրացուցիչ աշխատատեղի ստեղծումն էր: Հոսքային գծի շահագործման երրորդ տարվա վերջին ընկերությունը խախտել է պետության նկատմամբ ստանձնած շնորհի գծով իր պարտականությունը, որի հետևանքով հետ է վերադարձվել շնորհատուին ստացված ակտիվը:

Ակտիվին վերաբերող շնորհին առնչվող գործառնությունների հաշվային թղթակցությունները կձևակերպվեն հետևյալ հերթականությամբ.

Շնորհի ստացման պահին.

**Պտ 111 «Շահագործվող հիմնական միջոցներ».....10 մլն**

**Կտ 421 «Ակտիվներին վերաբերող շնորհներ».....10 մլն**

Ակտիվի շահագործման երեք տարիների համար

- շնորհի գծով հետաձգված եկամտի չափաբաժինը հաշվետու ժամանակաշրջանների ֆինանսական արդյունքներին վերագրելիս.

**Պտ 421 «Ակտիվներին վերաբերող շնորհներ».....6 մլն (3 տարի x 10/5)**

**Կտ 628 «Ակտիվներին վերաբերող շնորհներից եկամուտներ».....6 մլն**



- շահագործվող ակտիվի մաշվածքը հաշվետու ժամանակաշրջանների ֆինանս-սական արդյունքների վերագրելիս

*Դտ 7132 «Հիմնական միջոցների մաշվածություն»..... 6 մլն*

*Կտ 112 «Շահագործվող հիմնական միջոցների մաշվածք».....6 մլն*

Ակտիվի շահագործման երրորդ տարվա վերջին շնորհի հետ վերադարձը ձևավորվելիս,

*Դտ 421 «Ակտիվներին վերաբերող շնորհներ».....4 մլն*

*Դտ 112 «Շահագործվող հիմնական միջոցների մաշվածք».....6 մլն*

*Կտ 111 «Շահագործվող հիմնական միջոցներ».....10 մլն*

Եկամուտներին վերաբերող շնորհները, եթե նախատեսված են մեկ տարուց պակաս օգտագործման, դրամշնորհային ծրագրի շրջանակներում կատարված ծախսերի հետ զուգահեռ միանվագ վերագրվում են հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքներին: Այսպես, կազմակերպությունը արտաքին շուկաներում մարքեթինգ իրականացնելու նպատակով ստացել է 4 մլն դրամաշնորհ, որը ծախսվել է 7 ամսվա ընթացքում ծրագրի նախահաշվով նախատեսված գովազդի, ինտերնետային հետազոտությունների, ներկայացուցչական ծախսերի, գործուղումների, աշխատակիցների վերապատրաստումների համար:

Դրամաշնորհի ստացման պահին կազմակերպությունում կձևակերպվի.

*Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ» .....4 մլն*

*Կտ 614 «Գործառնական այլ եկամուտներ».....4 մլն*

Դրամաշնորհի ծրագրային ծախսերն իրականացնելիս.

*Դտ 714 «Գործառնական այլ ծախսեր»..... 4 մլն*

*Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....4 մլն*

Այսպիսով, ֆինանսական արդյունքներում շնորհների եկամուտներն ու դրանց առնչվող ծախսերը ներկայացվում են համարժեքորեն և, միաժամանակ, այնպես, որ դրամաշնորհային ծրագրի իրականացման շրջանակներում ծագած ծախսերը լիովին փոխհատուցվեն նպատակային ֆինանսավորումից ձևավորված եկամուտների հաշվին, առաջացնելով զրոյական շահույթ:

### 8.13. ՀՀՀՅ 23 ՓՈԽԱՌՈՒԹՅԱՆ ԾԱԽՍՈՒՄՆԵՐ

Փոխառության ծախսումները որպես կանոն ծախս են ճանաչվում և վերագրվում են կազմակերպությունների ֆինանսական արդյունքներին այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում կատարվում են: Սակայն ՀՀՀՅ 23 ստանդարտը որակավորվող ակտիվի ձևավորմանը առնչվող փոխառությունների ծախսերը նախատեսում է կապիտալիզացնել և, այնուհետև, վերագրել ակտիվին:

Ակտիվը համարվում է որակավորվող, եթե նրա ըստ նշանակման օգտագործելու կամ վաճառքի համար պահանջվում է ժամանակի զգալի հատված: Այնքանով, որքանով որ միջոցները փոխ են առնվում հատկապես որակավորվող ակտիվ ձեռք բերելու նպատակով, փոխառության ծախսումների գումարը կապիտալիզացվում է փաստացի ծախսումներով:

Սակայն, համաձայն ՀՀՀՅ 23 ստանդարտի պարագրաֆ 13-ի, որակավորվող ակտիվին առնչվող կապիտալիզացվող փոխառության ծախսերը ճշտվում են, երբ վարկային ռեսուրսները ժամանակավորապես ուղղվում են կարճաժամկետ ներդրումների դաշտ և կազմակերպությանը տոկոսային եկամուտ են բերում: Նման պա-

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Եթե ստացված շնորհները նպատակաուղղված են մեկ տարուց ավելի օգտագործման, ապա դրանք հաշվապահական հաշվեկշռում ճանաչվում են որպես հետաձգված եկամուտ: գնում, կառուցում կամ այլ կերպ ձեռք է բերում երկարաժամկետ ակտիվներ:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Եկամուտների վերաբերող շնորհները հիմնականում նախատեսված են մեկ տարուց պակաս օգտագործման և դրան շնորհային ծրագրի շրջանակներում կատարված ծախսերի հետ զուգահեռ միանվագ վերագրվում են հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքներին:



րագայում, կապիտալիզացվող փոխառության տոկոսներից հանվում են ներդրումային եկամուտները, արդյունքում, որակավորվող ակտիվի արժեքին վերագրելով փոխառության ծախս՝ հանած փոխառության ժամանակավոր ներդրումից ստացվող որևէ եկամուտ:

Այսպես, X կազմակերպությունը կառուցում է նոր արտադրամասի շենք՝ 300 մլն դրամ արժեքով և 3 տարի ժամկետով: Շինարարական աշխատանքները իրականացվում են երկարաժամկետ վարկի հաշվին, տարեկան 15% դրույքաչափով: Շինարարության յուրաքանչյուր տարվա սկզբին X-ի կողմից Y բանկից վարկ է վերցվում 100 մլն գումար: Վարկը ամբողջությամբ բանկին վերադարձվելու է շինարարության ավարտից հետո, իսկ տոկոսային ծախսերը բանկին են փոխացվելու յուրաքանչյուր տարվա վերջին:

Բացի այդ, ընթացիկ ակտիվների ֆինանսավորման նպատակով X կազմակերպության օվերդրաֆտի տարեկան տոկոսավճարը Y բանկին կազմում է 23 մլն:

Արտադրամասի կառուցման առաջին տարում, X կազմակերպությունը շինարարական նպատակներով վերցված վարկային ռեսուրսներից 20 մլն դրամը 3 ամիս ժամկետով և 12% դրույքաչափով օգտագործել է որպես կարճաժամկետ ներդրում, գնելով արժեթղթեր: Շինարարության երկրորդ տարում, կառուցման նպատակով փոխառության 30 մլն դրամը 2 ամիս ժամկետով և 10% դրույքաչափով X կազմակերպության կողմից օգտագործել է որպես կարճաժամկետ ներդրում:

Որակավորվող ակտիվ հանդիսացող արտադրամասի շենքի արժեքին կապիտալացված փոխառության ծախսերի վերագրումը կկատարվի հետևյալ հաշվարկային քայլերով.

**Առաջին.** որակավորվող ակտիվի ստեղծման գծով փոխառության

ծախսերի կապիտալացում.

I տարի	$100 \times 15\% =$	15
II տարի	$(100 + 100) \times 15\% =$	30
III տարի	$(100 + 100 + 100) \times 15\% =$	<u>45</u>
		90

**Երկրորդ.** որակավորվող ակտիվի ստեղծման գծով փոխառության ժամանակավոր ներդրումից ստացվող տոկոսային եկամուտների ձևավորում.

I տարի	$20 \times 12\% \times 3/12 =$	0.6
II տարի	$30 \times 10\% \times 2/12 =$	0.5
III տարի	$=$	<u>0</u>
		1.1

Կազմակերպության փոխառության ծախսերի և տոկոսային եկամուտների գծով ըստ տարիների կտրվեն հետևյալ ձևակերպումները:

**Առաջին տարի.**

- օվերդրաֆտի տոկոսային ծախսը կատարելիս.

**Դո 727 «Վարկերի և փոխառությունների գծով ծախսեր».....23 մլն**

**Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ» .....23 մլն**

- որակավորված ակտիվին առնչվող փոխառության ծախսը կապիտալացնելիս.

**Դո 414 «Չկրած տոկոսային ծախս».....15 մլն**

**Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ» .....15 մլն**

- փոխառության հաշվին կարճաժամկետ ֆինանսական ներդրումներից ստացվող եկամուտը ձևակերպելիս.

**Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ» .....0.6 մլն**  
**Կտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախս».....0.6 մլն**

**Երկրորդ տարի.**

- օվերդրաֆտի տոկոսային ծախսը կատարելիս.  
**Դտ 727 «Վարկերի և փոխառությունների գծով ծախսեր»....23 մլն**  
**Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ» ..... 23 մլն**
- որակավորված ակտիվին առնչվող փոխառության ծախսը կապիտալացնելիս.  
**Դտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախս».....30 մլն**  
**Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ» .....30 մլն**

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Ակտիվը համարվում է որակավորվող, եթե նրա ըստ նշանակման օգտագործելու կամ վաճառքի համար պահանջվում է ժամանակի զգալի հատված:



- փոխառության հաշվին կարճաժամկետ ֆինանսական ներդրումներից ստացվող եկամուտը ձևակերպելիս.  
**Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ» .....0.5 մլն**  
**Կտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախս».....0.5 մլն**

**Երրորդ տարի.**

- օվերդրաֆտի տոկոսային ծախսը կատարելիս.  
**Դտ 727 «Վարկերի և փոխառությունների գծով ծախսեր»....23 մլն**  
**Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ» .....23 մլն**
- որակավորված ակտիվին առնչվող փոխառության ծախսը կապիտալացնելիս.  
**Դտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախս».....45 մլն**  
**Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ» .....45 մլն**

Որակավորվող ակտիվը շահագործման հանձնելիս կապիտալացված տոկոսային ծախսերը երրորդ տարվա վերջին իրենց ճշտումներով (90 – 1,1) վերագրվում են շահագործման հանձնված արտադրամասի շենքին հետևյալ թղթակցությամբ.

**Դտ 111 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցներ».....88,9**  
**Կտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախսեր».....88,9**

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Որակավորվող ակտիվի գծով փոխառության ծախսումները որպես կանոն կապիտալիզացվում են:

Այսպիսով, որակավորվող ակտիվին առնչվող փոխառության ծախսերը չվերագրվելով ակտիվի ձևավորման տարիների ֆինանսական արդյունքներին, հետագայում կամորտիզացվեն հիմնական միջոցի շահագործման տարիներին: Ընդ որում, նման մոտեցում է ցուցաբերվում նաև ներդրումային ոլորտ վերաուղղված փոխառության բաժնեմասի տոկոսային եկամտին, որը իր ձևավորման տարիներին ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություններում չի ճանաչվում որպես այդպիսին, այլ ճշտման նպատակով նվազեցնում է կապիտալիզացված փոխառության ծախսը:





**8.14 ՀՀՀՅ 27 ՀԱՄԱԽՄԲՎԱԾ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ**

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններն ընդգրկում են այն բոլոր ընկերությունները, որոնք վերահսկվում են մայր կազմակերպության կողմից: Վերահսկման պարագայում մայր կազմակերպությունը ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն տնօրինում է որևէ ընկերության ձայնի իրավունք տվող բաժնետոմսերի կեսից ավելին:

Այսպես, 2002 թ. դեկտեմբերի 31-ին վճարելով 2 900 դրամական միջոց, Իջևանի ֆաբրիկան ձեռք է բերում Վանաձորի և Գորիսի փայտամշակման ֆաբրիկաների բաժնետոմսերի **80%-ը**: Իջևանի փայտամշակման ֆաբրիկայի տնօրինությունը տվյալ բաժնեմասնակցությամբ ներդրումը հաջողված գործարք է համարում, քանի որ փաստացի վճարումը զգալի գերազանցում է ձեռք բերված կապիտալին:

2002 թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ մասնաճյուղերի միջև առկա են հետևյալ ներխմբային հաշվարկները.

- Իջևանի ֆաբրիկան 300-ի կարճաժամկետ պարտավորություն ունի Գորիսի ֆաբրիկայի նկատմամբ,
- Վանաձորի ֆաբրիկան 600-ի կարճաժամկետ պարտավորություններ ունի Իջևանի նկատմամբ,
- Գորիսի ֆաբրիկան 100-ի կարճաժամկետ պարտավորություններ ունի Իջևանի նկատմամբ:

Մայր կազմակերպությունը պետք է համախմբի բոլոր դուստր ընկերությունները և հրապարակի համախմբված հաշվետվություն, կիրառելով ստորև ներկայացված համախմբված առանձին կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվեկշիռներն ու ֆինանսական հետևանքների հաշվետվությունները:

**ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒՆԵՐԻ ԱՍՓՈՓԱԳԻՐԸ առ դեկտեմբերի 31-ը 2002 թ.**

Հաշվեկշռի հոդվածներ	Կազմակերպություններ		
	Իջևան	Վանաձոր	Գորիս
<b>Ակտիվներ</b>			
Շենքեր	2 000	7 000	9 500
Սարքավորումներ	5 000	1 200	4 000
Վարձակալած ակտիվներ	0	800	0
Տրանսպորտ	3 000	0	0
Հետաձգված ծախսեր	0	0	700
Հետաձգված հարկեր	0	0	800
<b>Ընդամենը ոչ ընթացիկ ակտիվներ</b>	<b>10 000</b>	<b>9 000</b>	<b>15 000</b>
Դրամական միջոցներ	6 000	500	2 000
Արագամաշ առարկաներ	0	300	0
Նյութեր	1 500	3 500	3 000
Անավարտ արտադրանք	0	700	900
Պատրաստի արտադրանք	1 000	1 400	100
Կարճաժամկետ ֆինանսական ներդրումներ	0	600	0
Դեբիտորներ	2 500	0	4 000
<b>Ընդամենը ընթացիկ ակտիվներ</b>	<b>11 000</b>	<b>7 000</b>	<b>10 000</b>

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններն ընդգրկում են այն բոլոր ընկերությունները, որոնք վերահսկվում են մայր կազմակերպության կողմից: Վերջինս պետք է համախմբի բոլոր դուստր ընկերությունները և հրապարակի համախմբված հաշվետվություն:



<i>Հաշվեկշիռ</i>	<i>21 000</i>	<i>16 000</i>	<i>25 000</i>
<b>Պասիվներ</b>			
Բաժնեհավաք կապիտալ	14 100	2 200	500
Զբաղիված շահույթ	1 900	6 400	8 500
<b>Ընդամենը կապիտալ</b>	<b>16 000</b>	<b>8 600</b>	<b>9 000</b>
Երկարաժամկետ վարկեր	3 000	3 000	400
Երկարաժամկետ փոխառություններ	0	800	500
<b>Ընդամենը ոչ ընթացիկ պարտավորություններ</b>	<b>3 000</b>	<b>3 800</b>	<b>900</b>
Պ/աշխատավարձի գծով	300	1 200	300
Պ/բյուջեին	700	400	700
Պ/կրեդիտորներին	1 000	2 000	14 100
<b>Ընդամենը ընթացիկ պարտավորություններ</b>	<b>2 000</b>	<b>3 600</b>	<b>15 100</b>
<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>21 000</b>	<b>16 000</b>	<b>25 000</b>

**ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ԱՍՓՈՓԱԳԻՐԸ 2 002 թ.-ի համար**

<b>Ցուցանիշներ</b>	<b>Կազմակերպություններ</b>		
	<b>Իջևան</b>	<b>Վանաձոր</b>	<b>Գորիս</b>
Իրացումից հասույթ	20 000	30 000	50 000
Իրացման ինքնարժեք	17 000	18 000	32 500
Համախառն շահույթ	3 000	12 000	17 500
Վարչական ծախսեր	1 000	4 000	8 125
Հարկվող շահույթ	2 000	8 000	9 375
Շահութահարկի ծախս	400	1 600	1 875
Զուտ շահույթ	1 600	6 400	7 500

**ԻՋԵՎԱՆԻ ՖԱՐԻԿԱՅԻ ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵԿԵՐՈՒ ԱՌ 01 հունվարի 2 003թ.**

<b>Ակտիվներ</b>	
Շենքեր	2 000
Սարքավորումներ	5 000
Տրանսպորտ	3 000
Բաժնեմասնակցությամբ ներդրումներ Վանաձորում և Գորիսում	<b>2 900</b>
<b>Ընդամենը ոչ ընթացիկ ակտիվներ</b>	<b>12 900</b>
Դրամական միջոցներ	3 100
Նյութեր	1 500
Պատրաստի արտադրանք	1 000
Դեբիտորներ	2 500
<b>Ընդամենը ընթացիկ ակտիվներ</b>	<b>8 100</b>
<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>21 000</b>
<b>Պասիվներ</b>	
Բաժնեհավաք կապիտալ	14 100
Զբաղիված շահույթ	1 900
<b>Ընդամենը կապիտալ</b>	<b>16 000</b>
Երկարաժամկետ վարկեր	3 000
<b>Ընդամենը ոչ ընթացիկ պարտավորություններ</b>	<b>3 000</b>
Պ/աշխատավարձի գծով	300
Պ/բյուջեին	700
Պ/կրեդիտորներին	1 000
<b>Ընդամենը ընթացիկ պարտավորություններ</b>	<b>2 000</b>
<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>21 000</b>

Համախմբված հաշվեկշռի կազմման համար նախ ներկայացնենք Իջևանի ֆաբրիկայի հաշվապահական հաշվեկշիռը Գորիսի և Վանաձորի ֆաբրիկաների բաժնետոմսերի 80%-ը ձեռք բերելիս, այսինքն՝ առ 01 հունվարի 2 003 թ.:

**ՀԱՄԱԽՄԲՎԱԾ ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵԿՇԻՐ  
առ 01 հունվարի 2 003թ.**

Ակտիվներ	
Գուղվիլ	(11 180) <sup>a</sup>
Շենքեր	18 500 <sup>b</sup>
Սարքավորումներ	10 200 <sup>b</sup>
Վարձակալած ակտիվներ	800 <sup>b</sup>
Տրամսպորտ	3 000 <sup>b</sup>
Հետաձգված ծախսեր	700 <sup>b</sup>
Հետաձգված հարկեր	800 <sup>b</sup>
<b>Ընդամենը ոչ ընթացիկ ակտիվներ</b>	<b>22 820</b>
Դրամական միջոցներ	5 600 <sup>b</sup>
Արագամաշ առարկաներ	300 <sup>b</sup>
Նյութեր	8 000 <sup>b</sup>
Անավարտ արտադրանք	1 600 <sup>b</sup>
Պատրաստի արտադրանք	2 500 <sup>b</sup>
Կարճաժամկետ ֆինանսական ակտիվներ	600 <sup>b</sup>
Դեբիտորներ	5 500 <sup>c</sup>
<b>Ընդամենը ընթացիկ ակտիվներ</b>	<b>24 100</b>
<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>46 920</b>
Պասիվներ	
Բաժնեհավաք կապիտալ	14 100 <sup>d</sup>
Չբաշխված շահույթ	1 900 <sup>d</sup>
<b>Փոքրամասնության բաժնեմաս</b>	<b>3 520<sup>e</sup></b>
<b>Ընդամենը կապիտալ</b>	<b>19 520</b>
Երկարաժամկետ վարկեր	6 400 <sup>f</sup>
Երկարաժամկետ փոխառություններ	1 300 <sup>f</sup>
<b>Ընդամենը ոչ ընթացիկ պարտավորություններ</b>	<b>7 700</b>
Պ/աշխատավարձի գծով	1 800 <sup>g</sup>
Պ/բյուջեից	1 800 <sup>g</sup>
Պ/կրեդիտորներին	16 100 <sup>g</sup>
<b>Ընդամենը ընթացիկ պարտավորություններ</b>	<b>19 700</b>
<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>46 920</b>

a  $(11\ 180) = 2\ 900 - (8\ 600 + 9\ 000) \times 0,8$

b  $5\ 600 = 3\ 100 + 500 + 2\ 000$

$300 = 0 + 300 + 0$

$8\ 000 = 1\ 500 + 3\ 500 + 3\ 000$

$1\ 600 = 0 + 700 + 900$

$2\ 500 = 1\ 000 + 1\ 400 + 100$

$600 = 0 + 600 + 0$



- c  $5\,500 = (2\,500 - 600 - 100) + 0 + (4\,000 - 300)$
- d ընդունվում են Իջևանի կազմակերպության կապիտալի հոդվածները.
- e  $3\,520 = (9\,000 + 8\,600) \times 0,2$
- f  $6\,400 = 3\,000 + 3\,000 + 400,$       $1\,300 = 0 + 800 + 500$
- g  $1\,800 = 300 + 1\,200 + 300,$       $700 + 400 + 300 = 1\,800$
- h  $16\,100 = (1\,000 - 300) + (2\,000 - 600) + (14\,100 - 100)$

Ըստ երեք քաղաքների փայտամշակման ֆաբրիկաների առ 01 հունվարի 2003 թ. հաշվապահական հաշվեկշիռների, կազմենք համախմբված հաշվեկշիռ, հաշվի առնելով ՀՀՀՀ 27 ստանդարտով նախատեսված հետևյալ սկզբունքները.

1. չեզոքացվում են ներխմբային փոխադարձ դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերը,
2. հաշվեկշռում արձանագրվում է գուղվիլն ու փոքրամասնության բաժնեմասը,
3. բաժնեհավաք կապիտալն ու չբաշխված շահույթը վերագրվում են Իջևանի կազմակերպությանը,
4. ակտիվներն ու պասիվները ներկայացվում են խմբավորված ձևով:

**ՀԱՄԱԽՄԲՎԱԾ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ**

Ցուցանիշներ	Գումար
Իրացումից հասույթ	100 000 <sup>a</sup>
Իրացման ինքնարժեք	67 500 <sup>b</sup>
Համախառն շահույթ	32 500
Վարչական ծախսեր	13 125 <sup>c</sup>
Հարկվող շահույթ	19 375
Շահութահարկի ծախս	3 875
Շահույթը հարկումից հետո	15 500
Փոքրամասնության բաժնեմաս	695 <sup>d</sup>
Զուտ շահույթը առանց փոքրամասնության բաժնեմասի	14 805

- a  $100\,000 = 20\,000 + 30\,000 + 50\,000$
- b  $67\,500 = 17\,000 + 18\,000 + 32\,500$
- c  $13\,125 = 1\,000 + 4\,000 + 8\,125$
- d  $695 = (1\,600 + 1\,875) \times 0,20$

Իջևանի ֆաբրիկայի մեկ բաժնետոմսի գծով շահույթի մեծության հաշվարկի հիմքում դրվում է «զուտ շահույթը առանց փոքրամասնության բաժնեմասի» ցուցանիշը, այսինքն 14 805-ը:

## 8.15 ՀՀՀՄ 30 ԲԱՆԿԵՐԻ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐՈՒՄ ԲԱՑԱՀԱՅՏՈՒՄՆԵՐ

### ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ

Արտարժութային ռիսկը պայմանավորված է ապագայում արտարժույթի փոխարժեքի շարժման անորոշությունից, այսինքն ազգային արժույթի գնի հարաբերակցությունից այլ արտարժույթների նկատմամբ:

### ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ

Արտարժութային ռիսկը (արտարժույթով ակտիվների և պարտավորությունների միջև տարբերությունն է՝ հաշվի առած հետհաշվեկշռային անավարտ գործարքների նկատմամբ պահանջները և պարտավորությունները բաց է:



Հայաստանի հանրապետության հաշվապահական հաշվառման ստանդարտ ՀՀՀՄ 30-ը վերաբերում է բանկերի և նմանատիպ ֆինանսական հաստատությունների ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումներին: ՀՀՀՄ 30-ի կետ 3-ում նշվում է, որ «զգալի հետաքրքրություն կա բանկերի կենսունակության, մասնավորապես, վճարունակության, իրացվելիության և ռիսկերի հարաբերական աստիճանների նկատմամբ: Բանկերի գործառնությունների և, հետևաբար, հաշվապահական հաշվառմանն ու ֆինանսական հաշվետվություններին ներկայացվող պահանջներն էականորեն տարբերվում են այլ կազմակերպություններին ներկայացվող պահանջներից: Ստանդարտը խրախուսում է բանկային կառավարմանը և իրացվելիության ռիսկերի վերաբերող ֆինանսական հաշվետվությունների մեկնաբանությունների ներկայացումը»:

Արտարժութային ռիսկը պայմանավորված է ապագայում արտարժույթի փոխարժեքի շարժման անորոշությունից, այսինքն ազգային արժույթի գնի հարաբերակցությունից այլ արտարժույթների նկատմամբ: Արտարժութային ռիսկ կարող է առաջանալ, երբ արտարժույթային դիրքը (արտարժույթով ակտիվների և պարտավորությունների միջև տարբերությունն է՝ հաշվի առած հետհաշվեկշռային անավարտ գործարքների նկատմամբ պահանջները և պարտավորությունները) բաց է: Բանկերի արտարժույթային դիրքը կարող է լինել.

- գրոյական (փակ արտարժույթային) դիրք, երբ արտարժույթային ակտիվները և պարտավորությունները քանակապես հավասար են:
- բաց արտարժույթային դիրք, երբ արտարժույթային ակտիվները և պարտավորությունները քանակապես հավասար չեն:
- կարճ արտարժույթային դիրք, երբ արտարժույթային ակտիվները փոքր են արտարժույթային պարտավորություններից: Այս դեպքում, եթե տվյալ արտարժույթի փոխարժեքն աճում է, ապա բանկը պետք է ավելի շատ դրամ ծախսի որպեսզի կատարի իր արտարժույթային պարտավորությունները, և հակառակը:
- երկար արտարժույթային դիրք, երբ արտարժույթային ակտիվները գերազանցում են արտարժույթային պարտավորությունները: Այս դեպքում, եթե տվյալ արտարժույթի փոխարժեքն աճում է, ապա բանկը պետք է ավելի քիչ արտարժույթ ծախսի, որպեսզի կատարի իր դրամային պարտավորությունները, և հակառակը:
- Համախառն արտարժույթային դիրք, որը հաշվարկվում է որպես տարբեր արտարժույթների դիրքերի բացարձակ մեծությունների հանրագումար:
- զուտ արտարժույթային դիրք, որը հաշվարկվում է որպես տարբեր արտարժույթների դիրքերի հանրագումար, հաշվի առած տվյալ դիրքի նշանը (կարճ կամ երկար):

Արտարժույթային ռիսկը բաժանվում է 3 խմբի.

1. առևտրային արտարժույթային ռիսկ
2. կառուցվածքային արտարժույթային ռիսկ
3. այլ արտարժույթային ռիսկ:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Բանկային կապիտալը խմբավորվում է երկու դասի: Հիմնական կապիտալը կարող է առանց դժվարության կլանել կորուստները, այն դեպքում, երբ երկրորդային (լրացուցիչ) կապիտալը նախատեսված է հատուկ ռիսկերի համար, կամ կարող է պահանջել փոխհատուցում:



Առևտրային արտարժույթային ռիսկը պայմանավորված է բանկի գործունեության ընթացքում ներգրավված և տեղաբաշխված միջոցների փոխարկումների, արտարժույթի առջ ու վաճառքի գործառնությունների (այդ թվում՝ հետհաշվեկշռային անավարտ գործառնությունների) հետևանքով արտարժույթային դիրքի փոփոխությամբ: Այս ռիսկի կառավարումը պետք է իրականացնի բանկի գանձապետական ստորաբաժանումը՝ արտարժույթների փոխարժեքների փոփոխություններով պայմանավորված օգուտներ ստանալու (կորուստներ չկրելու) տեսանկյունից:

Արտարժույթային ռիսկի զսպման համար սահմանված են նորմատիվներ: Սահմանափակումը կարգավորման առումով երկակի բնույթ է կրում՝ ինչպես դրամավարկային քաղաքականության իրականացման, այնպես էլ բանկային գործունեության կարգավորման և վերահսկողության: Սակայն անհրաժեշտ է հաշվի առնել, որ նորմատիվը չի սահմանափակում ռիսկը յուրաքանչյուր արտարժույթի գծով, ինչպես նաև ժամանակահատվածի ցանկացած միջակայքի համար: Վերջինս հատկապես կարևորվում է, քանի որ դրամի փոխարժեքը ենթարկվում է տատանումների և, գտնվելով միևնույն արտարժույթային դիրքում, բանկը կարող է ստանալ ինչպես օգուտ, այնպես էլ կրել կորուստներ տարբեր ժամանակահատվածներում: Դրանից խուսափելու համար անհրաժեշտ է սահմանել բանկի ներքին սահմանաչափեր յուրաքանչյուր արտարժույթով դիրքի համար: Ընդունելի է նաև սահմանել սահմանաչափեր բանկի յուրաքանչյուր հիմնական արտարժույթով դիրքի համար (օրինակ, USD, EUR, GBP, RUR), իսկ վերը նշված միևնույն խմբի մեջ մտնող մնացած արտարժույթների համար սահմանել՝ զուտ հաշվի առնելով դրանց փոքր ծավալները: Այս դեպքում յուրաքանչյուր բանկ ինքնուրույն է որոշում, թե որ արտարժույթներն են իր համար հիմնական, այսինքն որ արտարժույթներով է ձևավորված բանկի ներգրավված և տեղաբաշխված միջոցների հիմնական մասը:

Արտարժույթային ռիսկը կարելի է գնահատել արտարժույթային միջոցների կուտակային ճեղքվածքի (GAP-ի) և բանկի ընդհանուր կապիտալի հարաբերակցության վերլուծության միջոցով:

$$GAP = (FXA - FXL) / \text{Ընդհանուր կապիտալ, որտեղ՝}$$

FXA – արտարժույթային ակտիվներն են,

FXL - արտարժույթային պարտավորությունները:

Արտարժույթային ռիսկը գնահատելիս համարում ենք, որ բանկը կառավարում է իր արտարժույթային ռիսկը, եթե I և II խմբերի կազմի մեջ ընդգրկված արտարժույթների համախառն GAP-ի և ընդհանուր կապիտալի հարաբերակցությունը 25%-ից ցածր է, իսկ II խմբի մեջ ընդգրկված արտարժույթների GAP-ի և ընդհանուր կապիտալի հարաբերակցությունը ցածր է 5%-ից: Քանի որ Հայաստանի բանկային համակարգի I խմբի արտարժույթային միջոցների գումարը զգալի գերազանցում է II խմբի արտարժույթային միջոցների գումարին, ապա ընդհանուր արտարժույթային միջոցների համար ընդունվում է 25% սահմանաչափը:

Բանկային կապիտալը խմբավորվում է երկու դասի: Հիմնական կապիտալը կարող է առանց դժվարության կլանել կորուստները, այն դեպքում, երբ երկրորդային (լրացուցիչ) կապիտալը նախատեսված է հատուկ ռիսկերի համար, կամ կարող է պահանջել փոխհատուցում:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

*Երկրորդային կապիտալը* ներառում է հիմնական միջոցների վերագնահատման պահուստը, ընդ որում, դրա դրական լինելու դեպքում, լրացուցիչ կապիտալի հաշվարկում ընդգրկվում են միայն բանկի գործունեության համար անհրաժեշտ սեփական շենքերի և շինությունների վերագնահատման մասով:



*Հիմնական կապիտալը* ներառում է.

- կանոնադրական կապիտալը, ներառյալ բաժնետոմսերի հավելավճարը,
- գլխավոր պահուստը,
- չբաշխված շահույթը (եկամուտների պահուստներ):

Այս նվազեցումները կատարվում են ենթադրելով, որ վերոհիշյալ ակտիվներն ամբողջությամբ ենթարկված են ռիսկի: Ուստի, բանկի ռիսկերը չեզոքացնելու կամ կորուստները կլանելու նպատակով դրանց ընդգրկումը կապիտալի հաշվարկում անհիմաստ է դառնում:

*Երկրորդային կապիտալը* ներառում է հիմնական միջոցների վերագնահատման պահուստը, ընդ որում, դրա դրական լինելու դեպքում, լրացուցիչ կապիտալի հաշվարկում ընդգրկվում են միայն բանկի գործունեության համար անհրաժեշտ սեփական շենքերի և շինությունների վերագնահատման մասով:

- Բանկի կողմից ստացված փոխառությունը համարվում է երկարաժամկետ ստորադաս փոխառություն, եթե՝

ա) տվյալ փոխառությունը ստացվել է բանկի չապահովված արժեթղթերի (պարտատոմսերի) բաց կամ փակ տեղաբաշխման արդյունքում:

գ) բանկը տվյալ փոխառության դիմաց պարտավոր է հատուցում վճարել միայն այն դեպքում, եթե բանկում առկա չբաշխված զուտ շահույթի գումարը գերազանցում է նման հատուցումը վճարելու պահին բանկի կրած կորուստները (վնասներն ու ծախսերը) և միայն դրանց տարբերությունը չգերազանցող գումարի սահմաններում,

դ) բանկը տվյալ փոխառության դիմաց հատուցում վճարելու պարտավորությունից ազատվում է, եթե տվյալ հատուցումը վճարելը կհանգեցնի կենտրոնական բանկի կողմից սահմանված կապիտալի համարժեքության նորմատիվների խախտմանը,

ե) մինչև փոխառության (արժեթղթերի) սահմանված մարման ժամկետը բանկը չի պարտավորվել վաղաժամկետ մարել կամ փաստացի չի մարել փոխառության որևէ մասը

զ) փոխառությունը տրամադրող անձը կամ արժեթղթերի որևէ տիրապետող (ըստ ներկայացնողի արժեթղթերի դեպքում), սեփականատեր (անվանական արժեթղթերի դեպքում) կամ նրանց կողմից լիազորված անձը տվյալ բանկի կառավարմանն ուղղակի կամ անուղղակի մասնակցելու իրավունք ձեռք չի բերում կամ փաստացի չի մասնակցում

Կարգավորման նպատակով կապիտալի հաշվարկում երկրորդային կապիտալը ընդգրկվում է ոչ ավել, քան հիմնական կապիտալի 50%-ի չափով:

**8.16 ՀՀՀՅՍ 32 ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԳՈՐԾԻՔՆԵՐ**

Ֆինանսական գործիքը ցանկացած պայմանագիր է, որը միաժամանակ մի կազմակերպությունում առաջացնում է ֆինանսական ակտիվ, իսկ մյուս կազմակերպությունում, ֆինանսական պարտավորություն կամ սեփական կապիտալի գործիք: Նման պայմանագրերի հետևանքով առաջանում են նաև հեջավորված հոդվածներ, որոնք ակնկալվող ապագա գործարքին առնչվող մի կազմակերպությունում կարող են լինել միևնույն ռիսկային բնութագրիչներով ակտիվ, մյուսում՝ պարտավորություն:

Արտարժույթի փոխարժեքի տատանումները կառավարելի չեն և զգալիորեն ազդում են կազմակերպությունների ֆինանսական արդյունքների վրա, այդ իսկ պատճառով արտարժույթով գործարքների անկախատեսելի հետևանքները հաճախ **հե-**

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հեջավորումը կազմակերպություններին ապահովագրում է փոխարժեքի, տոկոսադրույքների ապագա տատանումներից, որոնք ազդում են շահույթի կամ վնասի ձևավորման վրա:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Արտարժույթի փոխարժեքի տատանումները կառավարելի չեն և զգալիորեն ազդում են կազմակերպությունների ֆինանսական արդյունքների վրա, այդ իսկ պատճառով արտարժույթի գործարքների անկախատեսելի հետևանքները հաճախ **հեջավորվում են**, մեղմելով փոխարժեքային տատանումների ռիսկերը:



**ջավորվում են**, մեղմելով փոխարժեքային տատանումների ռիսկերը:

Հեջավորումը կազմակերպություններին ապահովագրում է փոխարժեքի, տոկոսադրույքների ապագա տատանումներից, որոնք ազդում են շահույթի կամ վնասի ձևավորման վրա: Հեջը համարվում է արդյունավետ, եթե գործարքի ողջ տևողության ընթացքում կազմակերպությունը ակնկալում է, որ հեջավորված հոդվածի իրական արժեքը հետագայում ամբողջությամբ կփոխհատուցվի:

Հեջի սկզբին, կազմակերպությունը արտարժույթային կամ տոկոսային ռիսկերի կառավարման նպատակով կատարում է փաստաթղթավորում՝ նշելով համապատասխան հեջավորված հոդվածը և որոշակիացնելով հեջավորվող ռիսկի բնույթը: Հեջի առարկա կանխատեսված գործարքը ենթարկվում է դրամական հոսքերի տատանումներին, որը ի վերջո ազդում է հաշվետու ժամանակաշրջանի զուտ շահույթի կամ վնասի վրա:

Հեջավորված հոդվածը կարող է լինել առանձին ակտիվ կամ պարտավորություն, որոնց մարումից հետո փոփոխություններ են առաջանում կազմակերպության կապիտալում: Հեջավորված ակտիվների և պարտավորությունների ճանաչումն ու գնահատումը կարգավորվում է ՀՀՀՀ 39 ստանդարտով:

Այսպես, եթե պարագրաֆ 8.11-ի օրինակում գործարքը հեջավորված լիներ, ապա մայիսի մեկին բաժնետիրական ընկերության ձեռք բերած \$5 000 արժողությամբ հիմնական միջոց գնման պայմանագրում կնշվեր, որ ակտիվի գծով վճարումը կատարվելու է նոյեմբերի 1-ին, սակայն արտարժույթի փոխարժեքի մայիսի մեկի կուրսով՝ \$1 = 500 դրամով: Հետևաբար, նոյեմբերի 1-ն արտարժույթի փոփոխված փոխարժեքը \$1 = 700 դրամով միայն կազդեր գնորդի և վաճառողի ֆինանսական արդյունքների վրա և չէր մասնակցի պարտավորությունների մարման հաշվարկներին:

Ներկայացնենք արտարժույթով ակտիվի ձեռք բերման հաշվապահական թղթակցությունները գնորդի և վաճառողի մոտ՝ գործարքի հեջավորման դեպքում:

**Բաժնետիրական ընկերությունում** կձևակերպվեն հետևյալ թղթակցությունները.

- **մայիսի 1-ն**՝ երբ կատարվեց ակտիվի մուտքագրում.
  - Դտ 111 «Հիմնական միջոցներ»..... 2 500 000 (5000 x 500)**
  - Կտ 518 «Հեջավորման գործիք նախատեսված ընթացիկ ֆինանսական պարտավորություններ».....2 500 000**
- **նոյեմբերի 1-ին**՝ երբ կատարվում է ակտիվի ձեռք բերման պարտավորության մարում.
  - Դտ 518 «Հեջավորման գործիք նախատեսված ընթացիկ ֆինանսական պարտավորություններ».....2 500 000**
  - Կտ 253 «Արտարժույթային հաշիվ»..... 2 500 000**
- **նոյեմբերի 1-ին**՝ երբ կատարվում է գործարքի հեջավորման հետևանքների արձանագրում.
  - Դտ 111 «Հիմնական միջոցներ»..... 1 000 000 [5 000 x (700 - 500)]**
  - Կտ 323 «Հեջավորման գործիքների վերաչափումից չիրացված շահույթներ».....1 000 000**

Այսպիսով, գործարքի հեջավորման արդյունքում բաժնետիրական ընկերությունը շահեկան դիրք գրավեց, քանի որ նախօրոք ապահովագրելով իրեն, ակտիվը ձեռք բերեց արտարժույթի էժան փոխարժեքով: Գործարքից առաջած օգուտը վերագրվեց

կապիտալին, որը կամորտիզացվի եկամուտների հաշվին՝ հիմնական միջոցի շահագործմանը զուգընթաց:

Նույն գործարքները ակտիվը *վաճառող կազմակերպության մոտ* կձևակերպվեն.

*մայիսի 1-Ս*՝ երբ կարձանագրվի ակտիվի վաճառքը.

*Դտ 239 «Հեջավորման գործիք նախատեսված ֆինանսական ակտիվներ»..... 2 500 000 (5000 x 500)*

*Կտ 611 «Ապրանքների իրացումից հասույթ».....2 500 000*

- *նոյեմբերի 1-ին*՝ երբ կատարվում է ակտիվի ձեռք բերման դեբիտորական պարտքերի վերահաշվարկ.

*Դտ 239 «Հեջավորման գործիք նախատեսված ֆինանսական ակտիվներ».....1 000 000*

*[5 000 x (700 - 500)]*

*Կտ 611 «Ապրանքների իրացումից հասույթ».....1 000 000*

- *նոյեմբերի 1-ին*՝ երբ կատարվում է գործարքի հեջավորման հետևանքների արձանագրում.

*Դտ 726 «Ֆինանսական գործիքների վերաչափումից ծախսեր».....1 000 000*

*Կտ 239 «Հեջավորման գործիք նախատեսված ֆինանսական ակտիվներ»..... 1 000 000*

- *նոյեմբերի 1-ին*՝ երբ կատարվում է ակտիվի արատարժույթվ վաճառքի գծով դեբիտորական պարտքերի մարում.

*Դտ 253 «Արտարժույթային հաշիվ»..... 2 500 000*

*Կտ 239 «Հեջավորման գործիք նախատեսված ֆինանսական ակտիվներ»..... 2 500 000*

Այսպիսով, հեջավորման արդյունքում վաճառող կազմակերպությունը վնասներ կրեց, քանի որ նոյեմբերի 1-ին արտարժույթ մուտքագրեց մայիսի 1-ի էժան փոխարժեքով: Հեջավորման հետևանքը որպես ծախս՝ արտացոլվեց կազմակերպության ֆինանսական արդյունքներում:

## 8.17 ՀՀՀՀՅ 33 ՄԵԿ ԲԱԺՆԵՏՈՄՍԻՆ ԲԱԺԻՆ ԸՆԿՆՈՂ ՇԱՐՈՒՅԹ

Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթն արտացոլվում է ֆինանսական հաշվետվություններում և հանդես է գալիս որպես բաժնետոմսերի օգտագործման արդյունավետության ցուցանիշ: Գործնականում այդ ցուցանիշի հաշվարկն իրականացվում է հետևյալ կերպ.

տարեկան զուտ շահույթ

շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի միջին քանակ

Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթի հաշվարկում օգտագործվող

բաժնետոմսերի թիվը պետք է ներկայացնի տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում շրջանառվող սովորական բաժնետոմսերի միջին կշռված քանակը:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթի հաշվարկում օգտագործվող բաժնետոմսերի թիվը պետք է ներկայացնի տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում շրջանառվող սովորական բաժնետոմսերի միջին կշռված քանակը:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթը հաշվարկելիս ենթադրվում է, որ բոլոր պոտենցիալ փոխարկելի պարտավորությունները կփոխարկվեն սովորական բաժնետոմսերի:



**Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթը** հաշվարկելիս ենթադրվում է, որ բոլոր պոտենցիալ փոխարկելի պարտավորությունները կփոխարկվեն սովորական բաժնետոմսերի: Եթե, տարվա ընթացքում բաժնետիրական ընկերությունը նման փոխարկելի պարտավորություններից ունեցել է եկամուտներ (շահութահարկի տնտեսում) կամ կրել ծախսեր (տոկոսավճարներ), ապա զուտ շահույթը պետք է ճշտվի՝ դրանց ազդեցությունը չեզոքացնելու համար: Այս պարագայում ենթադրվում է, որ պարտավորությունները փոխարկվել են սովորական բաժնետոմսերի ժամանակաշրջանի սկզբում և այդ իսկ պատճառով չեն կարող առաջ բերել որևէ եկամուտ կամ ծախս:

Հետևաբար, տնտեսական գործունեության վերլուծությունը վերոհիշյալ ցուցանիշը գնահատելիս հաշվարկման համարիչն ու հայտարարը ենթարկում է ճշտումների: Այսպես, եթե սովորական բաժնետոմսերի քանակը ներկայացվում է կշռված միջինով, ապա որպես կշիռներ են հանդես գալիս շրջանառության մեջ դրանց գրտնվելու ամիսների քանակը:

Օրինակ, 2003 թ. հունվարի 1-ի դրությամբ բաժնետիրական ընկերությունը տնօրինում է 10 000 հատ սովորական բաժնետոմս, որից 2 000-ը չվճարված է, իսկ 1 000 հատը՝ հետ վերադարձված: 2003 թ. շրջանառության մեջ լրացուցիչ բաց է թողնվել 4 000 հատ սովորական բաժնետոմս, իսկ սեպտեմբերին՝ հետ վերադարձվել 3 000 հատը: Ամբողջ տարվա համար ընկերությունն ունեցել է 1 200 000 հազ. դրամ փոխարկելի պարտավորություն՝ 10% դրույքաչափով, որը ենթակա է փոխարկման սովորական բաժնետոմսով 600 հազ. դրամ = մեկ բաժնետոմս համարժեքով: Որոշենք 2003 թ. ընթացքում բաժնետիրական ընկերության շրջանառվող բաժնետոմսերի միջին քանակը.

$$(10\ 000 - 2\ 000 - 1\ 000) + 10/12 \times 4\ 000 - 3/12 \times 3\ 000 = 7\ 000 + 3\ 333 - 750 = 9\ 853 \text{ հատ}$$

Հաշվարկել վերլուծվող ցուցանիշի համարիչը, եթե ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունից հայտնի է.

- |                           |                     |
|---------------------------|---------------------|
| 1. Իրացումից հասույթ      | 1 800 000 հազ. դրամ |
| 2. Իրացման ինքնարժեք      | 600 000 հազ. դրամ   |
| 3. Համախառն շահույթ       | 400 000 հազ. դրամ   |
| 4. Վարչական ծախսեր        | 100 000 հազ. դրամ   |
| 5. Գործառնական շահույթ    | 700 000 հազ. դրամ   |
| 6. Տոկոսային ծախսեր (10%) | 120 000 հազ. դրամ   |
| 7. Հարկվող շահույթ        | 580 000 հազ. դրամ   |
| 8. Շահութահարկ (20%)      | 116 000 հազ. դրամ   |
| 9. Ջուտ շահույթ           | 464 000 հազ. դրամ   |

Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթը կհաշվարկվի.

$$464\ 000 / 9853 = 47,01 \text{ հազ. դրամ}$$

Իսկ մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի հաշվարկը կներկայացվի.

$$\frac{464\ 000 + 120\ 000 - 120\ 000 \times 20\%}{9853 + 1\ 200\ 000 / 600} = 47,24 \text{ հազ դրամ}$$

### 8.18 ՀՀՀՀՍ 36 ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ԱՐԺԵԶՐԿՈՒՄ

Ակտիվները ապագա տնտեսական օգուտներ ապահովող միջոցներ են և դրանց շահագործումից հետագա օգուտների նվազման ակնկալման դեպքում պետք է արժեզրկվեն՝ վերագնահատված ներկայացվելով հաշվապահական հաշվեկշռում: Հետագա տնտեսական օգուտների կրճատման ակնկալիքների պարագայում ակտիվի արժեզրկման հաշվապահական մոտեցումը ըստ ՀՀՀՀՍ 36 ստանդարտի կատարվում է հետևյալ քայլերով.

1. որոշվում են ակտիվից ստացվող ապագա դրամական ներհույքերը ըստ առանձին տարիների կտրվածքի,
2. վերագնահատման պահին հաշվարկվում է ակտիվի օգտագործումից ապագա դրամական ներհույքերի ներկա արժեքը,
3. երբ դրամական ներհույքերի ներկա արժեքի հանրագումարը մեծ է ստացվում վերագնահատման պահին ակտիվի հաշվեկշռային արժեքից, ապա արժեզրկում չի կատարվում, իսկ եթե.

**ակտիվի հաշվեկշռային արժեք > դրամական ներհույքերի ընդհանուր ներկա արժեք**

ապա կատարվում է օգտագործվող ակտիվի վերագնահատում՝ ըստ օգտակարության աստիճանի:

**Օրինակ,** պաղպաղակ արտադրող բաժնետիրական ընկերությունը 80 000 հազ. դրամով և 8 տարվա շահագործման ժամկետով գնել է պաղպաղակի լցոնման հոսքային գիծ, որը ընկերությունում տարեկան լրացուցիչ ապահովելու է 15 000 հազ. դրամի եկամուտ և հետևաբար՝ 5 000 հազ. շահույթ (15 000 – 80 000 : 8 տարի):

Հոսքային գծի շահագործման 5-րդ տարվա վերջին պարզվեց, որ պաղպաղակի շուկայում հզոր մրցակիցներ են հայտնվել, որի արդյունքում սեղմվել է սպառման շուկայի պահանջարկը և դրանով իսկ 6-րդ տարվա սկզբից ակնկալվում է ակտիվի թերշահագործումից 10 000 հազ. դրամի եկամուտ՝ 15 000 հազ.-ի փոխարեն: Առաջիկա երեք տարիներին նախատեսվում է կապիտալի արժեքի 10% դրույքաչափ:

Նման պարագայում, անհրաժեշտություն է առաջանում վերանայելու դեռևս 3 տարի շահագործման ժամկետ ունեցող ակտիվի հաշվապահական արժևորման հարցը:

1. Ներկայացնենք ակտիվի շահագործումից ակնկալվող դրամական ներհույքերը.

- 6-րդ տարի - 10 000 հազ. դրամ,
- 7-րդ տարի - 10 000 հազ. դրամ,
- 8-րդ տարի - 10 000 հազ. դրամ:

2. Կատարենք ակտիվի շահագործումից ակնկալվող ապագա դրամական ներհույքերի վերագնահատում ներկա արժեքով.

Ներկա արժեքի 10% դրույքաչափով (տես հավելված) զեղչման կլորացված գործակիցներն են՝

I տարի- 0.9, II տարի- 0.8, III տարի- 0.7:

Հոսքային գծի շահագործումից ակնկալվող ապագա եկամուտների ներկա

#### ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Երբ ակտիվի դրամական ներհույքերի ներկա արժեքի հանրագումարը մեծ է ստացվում վերագնահատման պահին ակտիվի հաշվեկշռային արժեքից, ապա արժեզրկում չի կատարվում:





արժեքը կկազմի.

6-րդ տարի -  $10\ 000 \times 0.9 = 9\ 000$

7-րդ տարի -  $10\ 000 \times 0.8 = 8\ 000$

8-րդ տարի -  $10\ 000 \times 0.7 = 7\ 000$

24 000 հազ. դրամ:

3. Կատարենք ակտիվի վերագնահատման անհրաժեշտության հիմնավորում, համեմատելով հոսքային գծի 6-րդ տարուց հետագա շահագործման ընթացքում ակընկալվող դրամական գեղչված ներհոսքերի և 5-րդ տարվա հաշվեկշռային արժեքի համեմատում:

Հաշվեկշռային արժեք =  $80\ 000 - (80\ 000 : 8 \text{ տարի}) \times 5 = 30\ 000$

Ակնկալվող ապագա եկամուտների ներկա արժեք = 24 000

Քանի որ.

**ակտիվի հաշվեկշռային արժեք (30 000) < դրամական ներհոսքերի ընդհանուր ներկա արժեք (24 000)**

ապա անհրաժեշտ է դառնում կատարել հոսքային գծի արժեզրկում 20 %-ով.

$$\frac{(30\ 000 - 24\ 000) \times 100}{30\ 000}$$

Շահագործվող ակտիվի արժեզրկման գծով 5-րդ տարվա վերջին կծևակերպվեն հետևյալ հաշվային թղթակցությունները.

- հոսքային գծի սկզբնական արժեքի գծով.

**Պտ 724 Ոչ ընթացիկ ակտիվների վերաչափումից ծախսեր.....16 000 (80 000 x 20%)**

**Կտ 124 Ակտիվների արժեզրկում..... 16 000**

- հոսքային գծի կուտակված մաշվածքի գծով.

**Պտ 112 Շահագործվող հիմնական միջոցների մաշվածք.....10 000 (50 000 x 20%)**

**Կտ 624 Ոչ ընթացիկ ակտիվների վերաչափումից եկամուտ.....10 000**

Ընդհանուր հաշվարկով, ընկերության ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում կներկայացվի ակտիվի արժեզրկումից վնաս` 6 000 հազ.դրամ (16 000 - 10 000):

Իսկ հոսքային գծի արժեզրկմանը հաջորդող տարիներին ակտիվի շահագործման տարեկան ամորտիզացիոն հատկացումները նախկին 10 000-ի փոխարեն կկազմեն` 8 000 հազ դրամ [(80 000 - 16 000) : 8 տարի], ստացվող 10 000 հազ. եկամուտների դեպքում, ապահովելով 2 000 դրամի շահույթ:

Այսպիսով, 5-րդ տարվա վերջում, պաղապաղակի պահանջարկի նվազման պարագայում 6 000 հազ. դրամով ակտիվի արժեզրկման վնասը միանվագ դուրս գրելով ապահովում է պահպանողականության սկզբունքը, քանի որ կանխվում է.

- ակտիվի արժեքի 6 000 հազ. դրամով գերագնահատված ներկայացումը հաշվեկշռում (30 000-ի փոխարեն` 24 000),
  - սկզբնական արժեք.....80 000
  - արժեզրկում.....(16 000)
  - կուտակված մաշվածք..... (40 000)    50 000 - 10 000
  - 24 000

▪ արժեզրկման կորստի տարածումը ակտիվի շահագործման հետագա տա-

րիմների վրա և փոխարենը՝ վճարը անմիջապես ճանաչվեց հենց ձևավորման պահին:

Ըստ տարիների կտրվածքի ներկայացնենք հոսքային գծի շահագործման արդյունքների հաշվեկշռի դինամիկան:

Ա Կ Տ Ի Վ		ՏԱՐԻՆԵՐ							
		1	2	3	4	5	6	7	8
111	Հիմնական միջոցներ	80	80	80	80	80	80	80	80
112	Կուտակված մաշվածք	(10)	(20)	(30)	(40)	(50) 10	(48)	(56)	(64)
124	Արժեզրկում					(16)	(16)	(16)	(16)
252	Հաշվ. հաշիվ	15	30	45	60	75	85	95	105
<b>Հաշվեկշիռ</b>		<b>85</b>	<b>90</b>	<b>95</b>	<b>100</b>	<b>99</b>	<b>101</b>	<b>103</b>	<b>105</b>
Պ Ա Ս Ի Վ		ՏԱՐԻՆԵՐ							
		1	2	3	4	5	6	7	8
311	Հիմնադր. կապիտալ	80	80	80	80	80	80	80	80
343	Շահույթ	5	10	15	20	25	27	29	31
343	Վնաս					(6)	(6)	(6)	(6)
<b>Հաշվեկշիռ</b>		<b>85</b>	<b>90</b>	<b>95</b>	<b>100</b>	<b>99</b>	<b>101</b>	<b>103</b>	<b>105</b>

111 «Հիմնական միջոցներ».....84 000  
 124 «Հիմնական միջոցների արժեզրկում»..... (16 000)  
 Վերագնահատված արժեք.....**64 0000**

112 «Կուտակված մաշվածք»..... (64 000)  
**Հաշվեկշռային արժեք՝ շահագործման 8-րդ տարվա վերջին 0**

Այսպիսով, շահագործման 8-րդ տարվա վերջին հոսքային գծի հաշվեկշռային մնացորդը կներկայացվի զրոյական, քանի որ կուտակված մաշվածքը կդառնա համարժեք ակտիվի վերագնահատված արժեքին:

**8.19 ՀՀՀՀՍ 38 ՈՉ ՆՅՈՒԹԱԿԱՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐ**

Տնտեսության զարգացման կարևորագույն նախապայմաններից է հանդիսանում լայնածավալ ներդրումային քաղաքականության իրականացումը, որն իր մեկնարկային փուլում խոշոր ֆինանսավորման ռեսուրսների ապահովումից բացի, նախապես պահանջում է նաև հետազոտության և զարգացման ծախսումների կատարում:

Հետևաբար, միկրոտնտեսական մակարդակով նորամուծությունների իրականացմանը, որպես կանոն, նախորդում են հետազոտության և զարգացման աշխատանքները, որոնք ուղեկցվում են մշամակալից ծախսումներով: Այս առումով, արդիական է համարվում Հայաստանի Հանրապետության հաշվապահական հաշվառման #

39 «Ոչ նյութական» ստանդարտի հրապարակումը, որի գործնական կիրառման մի շարք հարցերի պարզաբանումներ ներկայացվում են ստորև:

*Որն է հետազոտության և զարգացման ծախսումների տարբերությունը և ինչպես տարբերակել դրանք միմյանցից:*

Հետազոտության ծախսումները ընդհանրացված նպատակային բնույթ են կրում և չեն իրականացվում կոնկրետ նախորոշված նորամուծության նախապատրաստման համար: Իսկ զարգացման ծախսումները, հաջողդեղով հետազոտության գործունեությանը, նպատակաուղղվում են արդեն հստակեցված որևէ նորամուծական ծրագրի ներդրմանը:

**Օրինակ,** եթե այլ ընտրանքային տեխնոլոգիաների որոնման 2 000 դրամ ծախսումները՝ դեռևս առարկայացած նպատակաուղղվածություն չունենալով, վերագրվում են հետազոտական գործունեությանը, ապա առևտրային գործունեության շարունակությունը չհամարվող և արդեն նախորոշված նորագույն տեխնոլոգիայի ներդրման նախապատրաստմանն ուղղված նախագծման, կառուցման, փորձարկման 15 000 դրամ ծախսումները դասվում են զարգացման գործունեությանը:

*Որն է հետազոտության և զարգացման ծախսումների հաշվառման նպատակը:*

Հաշվապահական հաշվառումը պետք է հստակ կողմնորոշվի հաշվետու ժամանակաշրջանի զարգացման և հետազոտման ծախսումները կազմակերպության ակտիվներին կամ ծախսերին վերագրման հարցում: Ուստի, ՀՀՀՀ # 38 ստանդարտի նպատակն է հանդիսանում ներկայացնել հետազոտության և զարգացման ծախսումների հաշվառման մոտեցումը՝ դրանց ակտիվներին կամ ծախսերին վերագրելիս:

*Ինչ սկզբունքով առաջնորդվել՝ հետազոտության և զարգացման ծախսումները կազմակերպության ակտիվներին կամ ծախսերին վերագրելիս.*

Ըստ ՀՀՀՀ # 38 ստանդարտի 42-րդ պարագրաֆի, բոլոր դեպքերում հետազոտության ծախսումները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, երբ կատարվում են, պայմանավորված դրանցից ակնկալվող տնտեսական օգուտների առարկայական գնահատման բացակայությամբ:

Ինչ վերաբերում է զարգացման ծախսումներին, ապա դրանք ակտիվ են ճանաչվում, երբ զարգացման աշխատանքների արդյունքը հստակ որոշված է, իսկ նախատեսված նորամուծության իրագործելիությունը հիմնավորված՝ ներդրումն ապահովող ռեսուրսների և նորույթի իրացման շուկայի առկայությամբ: Հակառակ դեպքում, զարգացման ծախսումները վերագրվում են հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսերին:

**Օրինակ,** եթե զարգացման ծախսումներն ուղղված են 4 000 դրամով «Ա» արտադրանքի, 5 000 դրամով «Բ» արտադրանքի և 6 000 դրամով «Գ» արտադրանքի թողարկմանը, սակայն «Գ» արտադրանքի թողարկումը դեռևս ապահովված չէ իրացման շուկայով, ապա հաշվապահությունը կատարված այդ ծախսումներից 9 000 (4 000 + 5 000) դրամը ճանաչվում է որպես ակտիվ, իսկ 6 000-ը՝ որպես հաշվետու ամսվա ծախսեր, քանի որ, կապված վաճառահանման անհնարինության հետ, «Գ» արտադրանքի նախատեսվող թողարկումից տեսանելի ապագայում տնտեսական օգուտներ առաջմ չի սպասվում:

*Ինչ հաշվային թղթակցություններով ձևակերպել հետազոտության և զարգացման ծախսումների իրականացումը:*

Քանի որ հետազոտության ծախսումները բոլոր դեպքերում գնահատվում են որ-

**ԱՈՒՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Ակտիվ ճանաչված զարգացման ծախսումների դուրս գրումը կարող է նաև հետագա գույքագրումով վերականգնվել, եթե համաձայնեցվեն ու դեպքերը, ըստ որոնց կատարվել է դուրս գրումը, դադարեն գոյություն ունենալուց:



պես հաշվետու ամսվա ծախսեր, ապա իրենց կատարման պահին արձանագրվում են 815 «Յետագոտության և զարգացման ծախսումներ» հաշվի դեբետում, հետևյալ թղթակցությունների օգնությամբ.

*Դտ 815 2 000 (հետազոտության ծախսերի գծով)*  
*Կտ 527 1 300 (հաշվարկած աշխատավարձի գծով)*  
*Կտ 525 200 (սոցապ վճարների գծով)*  
*Կտ 211 500 (ծախսված նյութերի գծով և այլն)*

Նույն թղթակցությունները ձևակերպվում են նաև զարգացման այն ծախսումների գծով, որոնք հաշվետու ամսում ճանաչվել են որպես ծախս:

Այնուհետև, դրանք վերագրվում են հաշվետու ամսվա ծախսերին հետևյալ թղթակցությամբ.

*Դտ 717 2 000 (ծախսումները որպես ծախս ճանաչելիս)*  
*Կտ 815 2 000 (ծախսումները դուրս գրելիս)*

Ակտիվ ճանաչված զարգացման ծախսումները նախօրոք հավաքվում են 154 «Ոչ ընթացիկ ակտիվներ հետաձգված ծախսերի գծով» հաշվի դեբետում, այնուհետև զարգացման գործունեության ավարտից հետո՝ փոխանցվում 155 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների գծով հետաձգված ծախսերի գծով» հաշվին: Ձևակերպվող հաշվապահական թղթակցությունները կլինեն.

- զարգացման ծախսումները իրականացնելիս.

*Դտ 815 9 000 (զարգացման գործընթացն իրականացնելիս)*  
*Կտ 527 2 100 (հաշվարկած աշխատավարձի գծով)*  
*Կտ 525 400 (սոցապ վճարների գծով)*  
*Կտ 211 6 500 (ծախսված նյութերի գծով և այլն)*

- ակտիվ ճանաչված անավարտ զարգացման ծախսումներն արձանագրելիս.

*Դտ 154 9 000*  
*Կտ 815 9 000*

*Ինչպես հաշվարկել և ձևակերպել ակտիվ ճանաչված զարգացման ծախսերի ամորտիզացիան*

Ջարգացման ծախսումները ամորտիզացվում են դրանցից բխող օգուտների արձանագրման մոդելի համապատասխան: Այսինքն, ամորտիզացիայի հաշվարկման ժամանակացույցի հիմքում դրվում է զարգացման ծախսումների ետզնման ժամանակաշրջանը կամ նորամուծության արտադրանքի քանակը:

Քանի որ դժվար է երկար ժամանակահատվածի համար կանխատեսել նոր արտադրանքի կամ տեխնոլոգիայի հետագա ծախսումները և համապատասխան հետագա տնտեսական օգուտները, ապա զարգացման ծախսումներն ամորտիզացվում են հինգ տարին չգերազանցող ժամանակաշրջանում: Ամորտիզացիան սկսվում է այն պահից, երբ արտադրանքը կամ տեխնոլոգիան պատրաստ է վաճառահանման և հստակեցված է դրանից ակնկալվող օգուտների մուտքագրման ժամանակացույցը:

Այսպես, մեր օրինակում, նորամուծության արդյունք հանդիսացող «Ա» և «Բ» արտադրանքի թողարկումն ու իրացումը նախատեսվում է առնվազն երեք տարի, որն անմիջապես հաջորդում է դրանց զարգացման ծախսումների որպես ակտիվ ճանաչմանը: Հետևաբար, այս դեպքում ամորտիզացիայի ամսական գումարը

կկազմի 9 000 : (3 x 12) = 250 դրամ, իսկ հաշվային թղթակցությունը կձևակերպվի.

*Դտ 714 250*  
*Կտ 155 250*

***Ինչու է կատարվում ակտիվ ճանաչված զարգացման ծախսումների գույքագրում և ինչպես են ձևակերպվում գույքագրման արդյունքները:***

Ինչպես կազմակերպության ցանկացած ակտիվ, այնպես էլ ակտիվ ճանաչված զարգացման ծախսումները ենթարկվում են պարբերաբար գույքագրման:

Այսպես, եթե զարգացման ծախսումների ակտիվ ճանաչման երկրորդ տարվա սկզբին գույքագրմամբ պարզվում է, որ «Բ» արտադրանքի իրացման շուկան սպառվել է և նման պարագայում այլևս հնարավոր չէ այդ ուղղությամբ տնտեսական օգուտների ստացումը, ապա ակտիվ ճանաչված 9 000 դրամ զարգացման ծախսումներից «Բ» արտադրանքի 5 000 բաժնեմասը վերանայվում է արդեն որպես հաշվետու ամսվա ծախս և իր մաշվածքով դուրս գրվում հետևյալ թղթակցությամբ.

*Դտ 714.....3 334 (հաշվետու ամսվա ծախսերին վերագրումը)*  
*ԴՏ 155....1666 [5 000 : 3] (տարեկան մաշվածքի դուրս գրումը)*  
*Կտ 154..... 5 000 (ակտիվի դուրս գրումը զարգացման ծախսումներից)*

***Ինչու է կատարվում ակտիվ ճանաչված, բայց արդեն դուրս գրված զարգացման ծախսումների վերականգնում և ինչ աղբյուրներով ու հաշվային թղթակցություններով է այն ձևակերպվում:***

Ակտիվ ճանաչված զարգացման ծախսումների դուրս գրումը կարող է նաև հետագա գույքագրումով վերականգնվել, եթե հանգամանքներն ու դեպքերը, ըստ որոնց կատարվել է դուրս գրումը, դադարեն գոյություն ունենալուց: Վերականգնված գումարը նվազեցվում է այն չափով, որը կճանաչվեր որպես ամորտիզացիա, եթե դուրս գրումը տեղի չունենար:

Այսպես, եթե մեր օրինակում, զարգացման ծախսումների ակտիվ ճանաչման երրորդ տարվա երկրորդ կիսամյակի սկզբին պարզվի, որ հայտնաբերվել է նոր շուկա «Բ» արտադրատեսակի իրացման համար, ապա նախապես կհաշվարկվի դուրս գրված ծախսումների վերականգնվող գումարը: Այդ նպատակով, երեք տարով ակտիվ ճանաչված 5 000 դրամ զարգացման ծախսումները նախ կզեղչվեն առաջին տարում հաշվարկված ամորտիզացիայով, ապա կիջեցվեն երկրորդ տարվա և երրորդ տարվա առաջին կիսամյակի այն մաշվածքի չափով, որը չէր հաշվարկվել դուրս գրման հետևանքով.

$5\ 000 - 1\ 666$  (*I տարի*) –  $1\ 666$  (*II տարի*) –  $833$  (*III տարի՝ առաջին կիսամյակ*) = 835

Այնուհետև, որպես ակտիվ վերականգնված ծախսերի գումարը կձևակերպվի հաշվետու ժամանակաշրջանի զարգացման ծախսերի նվազման հաշվին հետևյալ հաշվապահական թղթակցությամբ.

*Դտ 154 ..... 835 (ակտիվների վերականգնում)*  
*ԿՏ 714..... 835 (հաշվետու ամսվա զարգացման ծախսերի կրճատում)*

## ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ



1. Թվարկեք ֆինանսական հաշվառման հիմնական սկզբունքները (8.2):
2. Ինչու է հաշվարկվում պաշարների իրացման զուտ արժեքը (8.3):
3. Ինչ բաժիններ է ընդգրկում դրամական հոսքերի հաշվետվությունը (8.4):
4. Որոնք են հիմնական միջոցների վերագնահատման մոտեցումները, ներկայացման սկզբունքները (8.7):
5. Որոնք են ֆինանսական և գործառնական վարձակալության տարբերակիչ հատկանիշները (8.9):
6. Որոնք են ակտիվներին և եկամուտներին վերաբերող շնորհների ճանաչման տարբերակիչ հատկանիշները (8.12):
7. Ինչ առանձնահատկություններ ունեն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները (8.14):
8. Որոնք են հիմնական միջոցների արժեզրկման սկզբունքները (8.18):
9. Երբ են կապիտալիզացվում զարգացման ծախսումները (8.19):

## ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՆԵՐԿԱՅԱՑՈՒՄ

### 5. Անալիտիկ հաշվառում

«Հատիկ» գործարանում թողարկվող հացամթերքներն են հացը, բուլկեղենը և մակարոնեղենը, որոնք շուկայական մեծ պահանջարկ ունեն։ Սակայն վերջին ամիսներին մրցակից այլ գործարանների հրապարակված ֆինանսական հաշվետվությունները վկայում են «Հատիկ»-ի գործունեության շահութաբերության անկման մասին։ Մտահոգված այդ խնդրով, ֆինանսական տնօրենը հանձնարարում է հաշվապահին հաշվետու տարվա երկրորդ եռամսյակի ֆինանսական հաշվետվություններից բացի, կազմել նաև շահութաբերության *անալիտիկ* հաշվետվություն ըստ առանձին արտադրատեսակների և առաջարկություններ ներկայացնել հացամթերքների արտադրության շահութաբերության ուղղությամբ։ Երկրորդ եռամսյակին առնչվող հաշվապահական տվյալներն են.

I. Հաշվապահական հաշվեկշռի հոդվածները երկրորդ եռամսյակի սկզբի դրությամբ.

հիմնական միջոցներ – 25 000, հիմնական միջոցների մաշվածք – (5 000), հաշվարկային հաշիվ – 6 000, նյութեր – 4 000, պարտավորություններ աշխատավարձի գծով – X, պարտավորություններ մատակարարներին – Y, ( $X:Y = 4:6$ ), հիմնադրական կապիտալ – 20 000 հազ. դրամ:

II. Երկրորդ եռամսյակում տեղի ունեցած տնտեսական գործառնությունները

1. մատակարարներից ստացվել են 14 000 հազ.դրամի նյութեր, որոնց դիմաց դեռևս վճարում չի կատարվել,
2. հաշվարկային հաշվից մատակարարներին վճարվել է 5 000 հազ.դրամ,
3. պահեստից արտադրության կարիքների համար բաց թողնված նյութերը կազմել են 15 000 հազ. դրամ, որից 8 000-ը՝ հացի, 2 000-ը՝ բուլկու և 5 000 – ը՝ մակարոնեղենի համար,
4. հաշվարկվել է արտադրական բանվորներին աշխատավարձ 12 000 հազ.դրամ, որից 4 000-ը՝ հացի, 1 000-ը՝ բուլկու և 7 000-ը՝ մակարոնեղենի համար,
5. հաշվարկվել է արտադրական սարքավորումների ամորտիզացիան 10 000 հազ.դրամով, որը բաշխվել է հացի, բուլկեղենի և մակարոնեղենի միջև համապատասխանաբար 10%, 20% և 70% հարաբերակցությամբ,
6. հաշվարկվել է վարչական շենքի ամորտիզացիան 200 հազ. դրամով,
7. ամբողջ թողարկումը մուտքագրվել է պատրաստի արտադրանքի պահեստ,
8. պահեստից գնորդներին է առաքվել հացամթերք 33 000 հազ. դրամի, որից 13 000-ը՝ հացի, 5 000-ը՝ բուլկու և 15 000-ը՝ մակարոնեղենի գծով,
9. գնորդներին առաքված արտադրանքից եկամուտը կազմել է 37 000 հազ. դրամ, որից 16 000-ը՝ հացի, 7 000-ը՝ բուլկու և 4 000 ը՝ մակարոնեղենի գծով,
10. գնորդներից ստացվել է իրացման հասույթը՝ 20 000 հազ. դրամի չափով,
11. բյուջե է մուծվել երկրորդ եռամսյակին հասանելիք շահութահարկը 760 հազ. դրամով (հարկվող շահույթի 20%-ի չափով),
12. ֆինանսական արդյունքին են վերագրվել երկրորդ եռամսյակի ծախսերը,
13. ֆինանսական արդյունքին են վերագրվել երկրորդ եռամսյակի եկամուտները
14. ձևակերպվել է երկրորդ եռամսյակի «Հատիկ» գործարանի շահույթը:

Հանդես գալով որպես հաշվապահ, ձեզանից պահանջվում է.

- (a) կազմել «Հատիկ» գործարանի երկրորդ եռամսյակի հաշվապահական հաշվեկշիռը,
- (b) կազմել երկրորդ եռամսյակի ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը,
- (c) կազմել հացամթերքների ինքնարժեքի շահութաբերության հաշվետվությունը,
- (d) ներկայացնել առաջարկություններ շահութաբերության բարձրացման ուղղությամբ:

**6. «Ֆինանսական թե՞ հարկային հաշվետվություն»**

«Արագած» հանրախանութի ֆինանսական կառավարիչը կարդալով ֆինանսական արդյունքների տարեկան հաշվեկշիռը, հարցումով դիմում է հաշվապահին, թե շահութահարկի ծախսը չի համապատասխանում օրենսդրությամբ սահմանված հարկվող եկամտի 20%-ին:

«Արագած» հանրախանութի տարեկան եկամուտների և ծախսերի ամփոփ թղթակցություններն են:

1. Վաճառքի տարեկան եկամուտը մուտքագրվել է հաշվարկային հաշիվ և կազմել է 60 000, որից 40 000-ը՝ սննդամթերքի, իսկ 20 000-ը՝ հագուստեղենի բաժիններից:
2. Տարվա վերջում հանրախանութի շենքի վերագնահատումից ստացվել է 3 000-ի եկամուտ:
3. Հանրախանութի արտարժույթային հաշվի տարադրամի կուրսի փոփոխումից ստացվել է 1 000 եկամուտ:
4. Վաճառքի ինքնարժեքը կազմել է 38 000, որից 20 000-ը՝ սննդամթերքի, իսկ 18 000-ը՝ հագուստեղենի բաժիններից:
5. Հաշվարկային հաշվից վարչական նպատակներով կատարվել են 6 000-ի գործուղման ծախսեր, որից 2 000-ը գերազանցել է հարկային թույլատրելի շեմը:
6. Հաշվարկային հաշվից կատարվել են ներդրումային 1 000-ի ծախսեր, հանրախանութում սննդամթերքի և հագուստեղենի բաժիններից բացի՝ կոշիկեղենի բաժնի գործարկման ուղղությամբ:
7. Հաշվարկվել է 3 400-ի շահութահարկ, հարկվող շահույթի 20%-ի չափով:
8. Տարեկան եկամուտները դուրս են գրվել ֆինանսական արդյունքին:
9. Տարեկան ծախսերը դուրս են գրվել ֆինանսական արդյունքին:
10. Ձևակերպվել է հանրախանութի տարեկան 15 600 շահույթը:
11. Հայտարարվել են 10 600-ի շահաբաժիններ:

Հաշվապահը հանրախանութի տնօրենին ներկայացնում է ֆինանսական արդյունքների համեմատական հաշվետվություն ըստ ֆինանսական, հարկային և կառավարչական հաշվապահության կտրվածքների և դրանով իսկ մեկնաբանում հաշվարկված շահութահարկի ծախսի հավաստիությունը:

Հանդես գալով որպես «Արագած» հանրախանութի հաշվապահ.

- (a) ծանուցագրով տնօրենին ներկայացրեք շահույթի հաշվետվությամբ ներկայացվող պահանջները՝ ֆինանսական, կառավարչական և հարկային հաշվապահության համակարգում,
- (b) ներկայացրեք ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունները ըստ ֆինանսական, հարկային և կառավարչական հաշվապահության պահանջների,
- (c) օգտվելով եկամուտների և ծախսերի ներկայացված տարեկան ամփոփ գործառնություններից, ձևակերպեք համապատասխան հաշվային թղթակցություններ,



**7. «Բյուջետային պարտավորություններ»**

«Արևիկ» խանութի տնօրենը ցանկանում է վերլուծել հաշվետու տարվա առևտրային գործունեության հետևանքով ծագած հարկային պարտավորությունները:

Խանութում չի գործում հաստիքային հաշվապահ, որին ընդամենը տարին մեկ անգամ են հրավիրում՝ տարեկան ֆինանսական և հարկային հաշվետվությունների կազմման նպատակով:

Անցողիկ տարվա համար հաշվապահին ներկայացված փաստաթղթերի բովանդակությունն հետևյալն է: Հաշվետու ժամանակաշրջանում ձեռք է բերել 10 000 հազ. դրամ ապրանքներ գնման արժեքով, որի դիմաց մատակարարին պետք է լրացուցիչ վճարել նաև 20% ավելացրած արժեքի հարկ: Ձեռք բերված ապրանքների վրա սահմանվել է 10% հավելագին:

**Հաշվեկշիռը հաշվետու տարեկազմին**

#	Ակտիվներ	Գումար	#	Կապիտալ, պարտավորություններ	Գումար
<b>Ոչ ընթացիկ ակտիվներ</b>			<b>Կապիտալ</b>		
111	Հիմնական միջոց	6 000	311	Բաժնեհավաք	8 700
112	ՀՄ մաշվածք	(1 000)	342	Չբաշխված շահույթ	350
<b>Ընթացիկ ակտիվներ</b>			<b>Ընթացիկ պարտավորություններ</b>		
252	Հաշվարկ. հաշիվ	2 000			
216	Ապրանքներ	9 000	521	Կրեդիտորական պարտքեր	4 000
217	Հավելագին	(400)	524	Բյուջեին պարտավորություններ	3 000
221	Դեբիտորական պարտքեր	500	527	Աշխատավարձի պարտավորություն	50
	<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՐ</b>	<b>16 100</b>		<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՐ</b>	<b>16 100</b>

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում գույքագրումով պարզվել է, որ խանութում ապրանքների մնացորդը վաճառքի գնով կազմել է 3 000 հազ դրամ:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում խանութն իրականացրել է շրջանառության ծախսեր, աշխատողներին վճարելով 500 հազ. դրամի աշխատավարձ, հաշվարկելով 300 հազ. դրամի ամորտիզացիա, հաշվարկելով բյուջեին շահութահարկ հարկվող շահույթի 20 % -ի չափով:

Ապրանքների վաճառքի 30%-ը հաշվետու ժամանակաշրջանում կատարվել է ապառիկով:

Պատկերացրեք, որ ինքներդ եք հրավիրված հաշվապահը, որից պահանջվում է.

- (a) կազմել խանութի հաշվետու ժամանակաշրջանի համեմատական հաշվեկշիռը և ֆինանսական հետևանքների հաշվետվությունը,
- (b) տնօրենին ներկայացնել խանութի բյուջետային պարտավորությունների կազմն ու կառուցվածքը տարեվերջի դրությամբ և գնահատել խանութի իրացվելիությունը:

**8. «Կորած հողվածներ»**

Կահույքագործների ասոցիացիան միավորում է նաև փայտամշակման ֆաբրիկաներ՝ ք. Իջևանից, ք. Վանաձորից և ք. Գորիսից: Հաշվետու տարվա դեկտեմբերի 31-ին ասոցիացիայի տնօրինությունը գլխավոր հաշվապահից պահանջում է փայտամշակման ֆաբրիկաների տարեկան հաշվեկշիռն ու ֆինանսական հետևանքների հաշվետվությունը, որպեսզի կատարի նախնական գնահատումներ մինչ տարեկան հաշվետվական ժամկետի ավարտը:

Օպերատիվության նկատառումներով փայտամշակման ֆաբրիկաները դեկտեմբերի 31-ին իրենց հաշվետվությունները կահույքագործների ասոցիացիա են ուղարկում էլեկտրոնային փոստով: Սակայն, փոստի վատ աշխատանքի պատճառով, ուղարկված հաշվետվությունների որոշ տողեր թվային արժեքների փոխարեն՝ համակարգչով ներկայացնում է «Y» նշանով:

Այդ մասին ասոցիացիայի գլխավոր հաշվապահը տեղեկանում է դեկտեմբերի 31-ի ժամը 13<sup>00</sup>-ին, իսկ տնօրենների խորհրդի հավաքը նշանակված է 14<sup>00</sup>-ին: Քանի որ պարտադիր է տնօրենների խորհրդին հաշվետվությունների ներկայացումը և բացառվում է մեկ ժամվա ընթացքում ֆաբրիկաներից նորից հաշվետվությունների ստացումը, հաշվապահը որոշում է օգտվելով ակտիվների, պարտավորությունների, կապիտալի, եկամուտների ու ծախսերի հաշվեկշռային փոխկապակցությունից՝ ինքնուրույն վերականգնել «կորած հողվածները»:

Օգնեք գլխավոր հաշվապահին և փորձեք ինքներդ վերականգնել տնօրենների խորհրդին փոստով ուղարկված ֆաբրիկաների հաշվետվությունների կորած թվերը՝ դրանք տեղադրելով Y-րի վանդակներում: Էլեկտրոնային փոստով ստացված մասնաճյուղերի հաշվետվությունները ներկայացված են ստորև, որոնցից յուրաքանչյուրի վրա գլխավոր հաշվապահը կատարել է նշումներ:

Հաշվեկշիռ առ 31 դեկտեմբերի 2 002թ (ք. Իջևան)

Ակտիվներ	Գումար	Պասիվներ	Գումար
<i><b>Ոչ ընթացիկ</b></i>		<i><b>Կապիտալ</b></i>	
Շենքեր	2 000	Հիմնադրական կապիտալ	Y
Սարքավորումներ	Y	Շահույթ	Y
Տրանսպորտ	Y	ընդամենը	Y
ընդամենը	<b>10 000</b>	<i><b>Ոչ ընթացիկ պարտավոր.</b></i>	
<i><b>Ընթացիկ</b></i>		Վարկեր	3 000
Դրամական միջոցներ	6 000	<i><b>Ընթացիկ պարտավորութ.</b></i>	
Նյութեր	1 500	Պ/ աշխատավարձի գծով	300
Դեբիտորներ	2 500	Պ/բյուջեին	700
Արտադրանք	1 000	Պ/կրեդիտորներին	1 000
ընդամենը	<b>11 000</b>	ընդամենը	<b>2 000</b>
<i><b>Հաշվեկշիռ</b></i>	Y	<i><b>Հաշվեկշիռ</b></i>	Y

Ֆինանսական հետևանքների հաշվետվություն 2002 թ. (ք. Իջևան)

Իրացումից հասույթ	20 000
Իրացման ինքնարժեք	17 000
Համախառն շահույթ	Y
Վարչական ծախսեր	1 000
Հարկվող շահույթ	Y

Շահութահարկի ծախս	Y
Զուտ շահույթ	Y

Գլխավոր հաշվապահի նշումները.

- շահութահարկի դրույքաչափը 20% է,
- տարվա սկզբի չբաշխված շահույթի մնացորդը կազմել էր 300,
- համաձայն մասնաճյուղի ակտիվների ձևավորման քաղաքականության, տրանսպորտային միջոցները պետք է կազմեն սարքավորումների 60%-ը:

Հաշվեկշիռ առ 31 դեկտեմբերի 2 002թ (ք. Վանաձոր)

Ակտիվներ	Գումար	Պասիվներ	Գումար
<i>Ոչ ընթացիկ</i>		<i>Կապիտալ</i>	
Շենքեր	7 000	Հիմնադրական կապիտալ	2 200
Սարքավորումներ	1 200	Շահույթ	Y
Վարձակալած միջոցներ	800	ընդամենը	Y
ընդամենը	<b>9 000</b>	<i>Ոչ ընթացիկ պարտավոր.</i>	
<i>Ընթացիկ</i>		Վարկեր	3 000
Դրամական միջոցներ	500	Վարձակալման գծով	800
Արագամաշ առարկաներ	300	ընդամենը	Y
Նյութեր	3 500	<i>Ընթացիկ պարտավորութ.</i>	
Անավարտ արտադրանք	700	Պ/ աշխատավարձի գծով	Y
Արտադրանք	1 400	Պ/բյուջեին	Y
Ֆինանսական ներդրում	600	Պ/կրեդիտորներին	Y
ընդամենը	<b>7 000</b>	ընդամենը	<b>Y</b>
<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>16 000</b>	<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>Y</b>

Ֆինանսական հետևանքներ 2002 թ. (ք. Վանաձոր)

Իրացումից հասույթ	Y
Իրացման ինքնարժեք	Y
Համախառն շահույթ	Y
Վարչական ծախսեր	4 000
Հարկվող շահույթ	8 000
Շահութահարկի ծախս	1 600
Զուտ շահույթ	Y

Գլխավոր հաշվապահի նշումները.

- համաձայն մասնաճյուղի քաղաքականության, հասույթում իրացման ինքնարժեքը կազմում է 60%:
- տարվա սկզբի շահույթի մնացորդը կազմել է 0:
- պարտավորությունները աշխատավարձի, բյուջեի և կրեդիտորների գծով միմյանց համապատասխանորեն հարաբերում են 3:1:5

Հաշվեկշիռ առ 31 դեկտեմբերի 2 002թ (ք. Գորիս)

Ակտիվներ	Գումար	Պասիվներ	Գումար
<i>Ոչ ընթացիկ</i>		<i>Կապիտալ</i>	
Շենքեր	Կ	Հիմնադրական կապիտալ	500
Սարքավորումներ	4 000	Շահույթ	Կ
Հետաձգված ծախսեր	700	ընդամենը	Կ
Հետաձգված հարկեր	800	<i>Ոչ ընթացիկ պարտավոր.</i>	
ընդամենը	Կ	Վարկեր	400
<i>Ընթացիկ</i>		Փոխառություններ	500
Դրամական միջոցներ	2 000	ընդամենը	900
Նյութեր	3 000	<i>Ընթացիկ պարտավորութ.</i>	
Անավարտ արտադրանք	900	Պ/ աշխատավարձի գծով	300
Արտադրանք	100	Պ/բյուջեին	700
Դեբիտորներ	4 000	Պ/կրեդիտորներին	Կ
ընդամենը	<b>10 000</b>	ընդամենը	<b>Կ</b>
<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>Կ</b>	<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>Կ</b>

Ֆինանսական հետևանքների հաշվետվություն 2002 թ.(ք. Վանաձոր)

Իրացումից հասույթ	50 000
Իրացման ինքնարժեք	Կ
Համախառն շահույթ	Կ
Վարչական ծախսեր	Կ
Հարկվող շահույթ	Կ
Շահութահարկի ծախս	Կ
Զուտ շահույթ	Կ

Գլխավոր հաշվապահի նշումները

- համաձայն մասնաճյուղի քաղաքականության, ընդհանուր ակտիվների կազմում ընթացիկ ակտիվները կազմում են 40%:
- հասույթում իրացման ինքնարժեքը կազմում է 65%,
- վարչական ծախսերը կազմում են իրացման ինքնարժեքի 1/4-ը,
- շահութահարկի դրույքաչափը կազմում է 20%
- տարվա սկզբի շահույթի մնացորդը կազմել է 1 000:

**9. «Ֆինանսական դրության գնահատում»**

Կահույքագործների ասոցիացիայի տնօրենների խորհուրդը մտահոգված է գործող մի քանի փայտամշակման ֆաբրիկաների առկայությամբ: Շուկայական արտաքին մրցակցությանը դիմակայելու և արդյունավետ մենեջմենթի կազմակերպման նկատառումներով պետք է որոշում կայացվի առնվազն մեկ մասնաճյուղի գործունեության դադարեցման գծով: Որոշման դեպքում գործոնների առաջնահերթությունը պետք է հաշվի առնվի հետևյալ հերթականությամբ.

**Իրացվելիություն → Ինքնավարություն → Շահութաբերություն**

Կահույքագործության բնագավառում շուկայական մրցակցությանը դիմակայում են այն տնտեսվարող օբյեկտները, որոնց ֆինանսական գործակիցները գտնվում են հետևյալ սահմաններում:

Ցուցանիշներ	Ընդունելի սահման
<b>Իրացվելիություն</b>	
ընթացիկ	> 2
հրատապ	> 1
<b>Ինքնավարություն</b>	
կապիտալ/հաշվեկշիռ	> 0,5
ոչ ընթացիկ պարտավորություն/կապիտալ	< 0,3
<b>Շահութաբերություն</b>	
կապիտալի շահութաբերություն	> 0,15
ակտիվների շահութաբերություն	> 0,1
իրացման շահութաբերություն	> 0,2

Որպես գլխավոր հաշվապահ.

- (a) ո՞ր մասնաճյուղի գործունեության դադարեցման վերաբերյալ առաջարկություն կանելիք, հիմնվելով քննարկվող գործունեության բնութագրող ցուցանիշների ընդունելի սահմանների վրա և օգտվելով խնդիր 13-ի պատասխանում բերված Իջևանի, Գորիսի և Վանաձորի փայտամշակման ֆաբրիկաների 2 002 թ. ֆինանսական հաշվետվություններից,
- (b) համառոտ ձևակերպեք ֆաբրիկաների ֆինանսատնտեսական գործունեության վերաբերյալ մենեջմենթին ներկայացվող Ձեր առաջարկությունը:

**10. Վիրուս**

«Ջանգու» կազմակերպությունում համակարգչային վիրուսի պատճառով ոչնչացել են 2 000 թ. երրորդ եռամսյակի հաշվապահական որոշ ֆայլեր, իսկ չորրորդ եռամսյակին վերաբերող հաշվետվական տեղեկատվությունը, կապված այդ ժամանակաշրջանում տեղի ունեցած գործարքների և հաշիվների վերջնական մնացորդների հետ՝ պահպանվել է: Ֆինանսական կառավարիչը, հաշվապահությունից պահանջում է երրորդ եռամսյակի վերջի (կամ նույնն է թե չորրորդ եռամսյակի սկզբի) հաշվեկշիռը: Իր հերթին, արտադրության կառավարիչը, պահանջում է չորրորդ եռամսյակում թողարկված արտադրատեսակների արտադրական շահույթի հաշվետվություն:

Հաշվապահական ֆայլերում պահպանված տեղեկատվությունը հետևյալն է.

- ա) չորրորդ եռամսյակի հաշիվների վերջնական մնացորդները.  
 նյութեր – 2 000, պարտավորություններ բանվորներին – 22 000, բաժնետիրական կապիտալ (ֆայլը ոչնչացել է), հիմնական միջոցներ – 46 000, հիմնական միջոցների ամորտիզացիա - 10 000, դրամական միջոցներ – 50 000, շահույթ – 15 000, անավարտ արտադրանք – 6 000 («Ա» արտադրանքի գծով՝ 2 500, «Բ»-ի գծով՝ 3 500, պատրաստի արտադրանք - «Ա» արտադրանքի գծով՝ 3 000, «Բ»-ի գծով՝ 4 000, պարտավորություններ բյուջեին – 6 000, պարտավորություններ մատակարարներին – 16 000:

*բ) չորրորդ եռամսյակում տեղի ունեցած գործարքները*

1. մատակարարներից ստացվել են նյութեր 15 000 -ի, որի համար դեռ չի վճարվել,
2. արտադրությունում ծախսված նյութերը «Ա» արտադրանքի գծով կազմել են 8 000, «Բ» - ի գծով – 6 000,
3. բանվորներին հաշվարկվել է աշխատավարձ 20 000 –ի, որը «Ա» արտադրանքի գծով կազմել է 11 000, «Բ»-ի գծով – 9 000,
4. հիմնական միջոցների գծով հաշվարկվել է ամորտիզացիա 7 000 –ի, որը «Ա»-ի և «Բ»-ի միջև բաշխվել է 3:4 հարաբերությամբ,
5. արտադրության ծախսերին է դուրս գրվել սկզբնական անավարտ արտադրանքը 1 500 –ի, որից «Ա»-ի գծով 500, «Բ» -ի գծով 1 000,
6. արտադրությունից դուրս է գրվել անավարտ արտադրանքի վերջնական մնացորդը, որից «Ա»-ի գծով 2 500, «Բ» -ի գծով 2 000,
7. արտադրությունից պահեստ է մուտքագրվել պատրաստի արտադրանք, որից «Ա»-ի գծով 20 000, «Բ» -ի գծով 18 000,
8. գնորդներին պահեստից առաքված պատրաստի արտադրանքի փաստացի ինքնարժեքը կազմել է «Ա»-ի գծով 17 000, «Բ» -ի գծով 14 000,
9. գնորդներից ստացված գումարը կազմել է «Ա»-ի գծով 25 000, «Բ» -ի գծով 23 000,
10. իրացման գծով հաշվարկվել է շահութահարկ՝ հարկվող շահույթի 20%-ի չափով (գումարը որոշել),
11. եկամուտների և ծախսերի համադրումով որոշվել է չորրորդ եռամսյակի 13 600-ի զուտ շահույթը:

**Պահանջվում է.**

- (a) ներկայացնել ֆինանսական կառավարչին կազմակերպության չորրորդ եռամսյակի հաշվեկշիռը,
- (b) ներկայացնել արտադրական կառավարչին չորրորդ եռամսյակում թողարկված արտադրատեսակների շահութաբերությունը և կատարել համապատասխան եզրակացություն արտադրության վերաբերյալ:

**11. «Փաստաթղթաշրջանառություն»**

«Տաքսի» ՍՊԸ-ն կատարում է մարդատար փոխադրումների ծառայություններ: ՍՊԸ-ն չի տնօրինում հիմնական միջոցների, քանի որ շարժակազմը և պահեստային շենքը պատկանում են պայմանագրով աշխատող վարորդներին:

Առ 1-ը հոկտեմբերի «Տաքսի» ՍՊԸ-ի հաշվեկշիռը ներկայացված է այսպես.

	Հոդվածներ	Գումար
211	Նյութեր	420 000
221	Դեբիտորներ	0
251	Դրամարկդ	458 516
252	Հաշվարկային հաշիվ	2 700 000
	<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>3 578 516</b>
311	Հիմնադիր կապիտալ	
	<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>3 578 516</b>

Հոկտեմբերին «Տաքսի»-ին ծառայություններ է մատուցել «Բազե» կրթահամալիրին և կատարել է բենզինի գնումներ մի քանի բազաներից:

Հոկտեմբեր ամսին ՍՊԸ-ի գործառնությունների գրանցամատյանը ներկայացված է ստորև:

1.	Հաշվարկվել է աշխատավարձ՝ վարորդներ Պետրոսյանին, Կարապետյանին, Հակոբյանին (տես աշխատաժամանակի տաբել՝ թիվ 25):
2.	Հաշվարկված աշխատավարձից պահվել է 3%՝ կենսաթոշակային ֆոնդին փոխանցման նպատակով (տես աշխատավարձի հաշվարկի թիվ 415 ցուցակ):
3.	Հաշվարկված աշխատավարձից պահվել է եկամտահարկ՝ բյուջե փոխանցման նպատակով (տես աշխատավարձի հաշվարկի ցուցակ՝ թիվ 415):
4.	Հաշվարկված աշխատավարձի նկատմամբ գործատուին կատարել է հատկացումներ կենսաթոշակային ֆոնդին (տես կենսաթոշակային ֆոնդին հատկացումների թիվ 418 հաշվարկի ցուցակ)
5.	Վճարվել է աշխատավարձ դրամարկղից (տես աշխատավարձի վճարման թիվ 433 ցուցակ):
6.	Գնվել է բեռնափոխակներ: հոկտեմբերի 5-ին Իջևանի բազայից 5 000 Լ, 240 դրամ գնով (թիվ 55 հաշիվ ֆակտուրա), հոկտեմբերի 10-ին Մասիսի բազայից 3 000 Լ, 220 դրամ գնով (թիվ 256 հաշիվ ֆակտուրա ), հոկտեմբերի 15-ին Արմավիրի բազայից 4 000 Լ, 200 դրամ գնով (տես թիվ 18 հաշիվ-ֆակտուրա) Գնված բեռնափոխակները մուտքագրվել է պահեստ (տես թիվ 6 մուտքի օրդեր բեռնափոխակի հաշվառման պահեստային քարտ՝ թիվ 44):
7.	Դուրս է գրվել բեռնափոխակներ (տես բեռնափոխակի ծախսի պահանջագիր թիվ 9, ելքի օրդեր թիվ 661). հոկտեմբերի 2-ին՝ վարորդ Պետրոսյանին 1 500 Լ, հոկտեմբերի 18-ին՝ վարորդ Կարապետյանին 6 000 Լ, հոկտեմբերի 25-ին՝ վարորդ Հակոբյանին 2 500 Լ Բեռնափոխակի ծախսը գնահատվել է FIFO մեթոդով (տես պահեստային քարտ թիվ 44, ելքի օրդեր թիվ 661):
8.	Վճարվել է բեռնափոխակի գնումների դիմաց. հոկտեմբերի 9-ին՝ Իջևանի վառելիքի բազային – 800 000 դրամ, հոկտեմբերի 21-ին՝ Մասիս վառելիքի բազային – 400 000 դրամ, հոկտեմբերի 25-ին՝ Արմավիրի վառելիքի բազային – 500 000 դրամ (տես վճարման պահանջագրեր թիվ 111, 112, 113, կրեդիտորական պարտքերի քարտ):
9.	«Բազե» կրթահամալիրին հոկտեմբերի 27-ին ներկայացված է 3 000 000 դրամի հաշիվ ֆակտուրա թիվ 22-ը՝ «Տաքսի» ՍՊԸ-ի կողմից մատուցած 15 000 կմ ծառայության դիմաց (կմ-ը՝ 200 դրամ):
10.	«Բազե» կրթահամալիրի կողմից մարվել է դեբիտորական պարտքը 4 000 0000 դրամով և գումարը մուտքագրվել է հաշվարկային հաշիվ (տես վճարման պահանջագիր թիվ 114, դեբիտորական պարտքերի քարտ թիվ 1.):
11.	Հաշվետու ամսվա ծախսերը դուրս են գրել ֆինանսական արդյունքին:
12.	Հաշվետու ամսվա եկամուտները դուրս են գրել ֆինանսական արդյունքին:
13.	Ձևակերպվել է հոկտեմբեր ամսվա ՍՊԸ-ի գործառնական շահույթը:

**Աշխատաժամանակի տաբել թիվ 25**

Անուն, ազգանուն	Աշխատած օրերի թիվ	Օրեկան աշխատաժամեր	Ժամավարձ	Հաշվարկված աշխատավարձ
1	2	3	4	5
Պետրոսյան	23	8	500	
Կարապետյան	25	10	500	
Հակոբյան	25	10	800	

**Աշխատավարձի հաշվարկի տեղեկագիր թիվ 415**

Անուն, ազգանուն	Տարեկ թիվ	Հաշվարկված աշխատա- վարձ	Պահումներ սոցապի գծով (3%)	Պարտադիր նվազեցում
1	2	3	4	5
Պետրոսյան	25	92 000	2 760	20 000
Կարապետյան	25	125 000	3 750	20 000
Հակոբյան	25	200 000	6 000	20 000
		417 000	12 510	x

**շարունակությունը**

Հարկվող աշխատավարձ	Պահված եկամտահարկ	Վճարվելիք աշխատա- վարձ
6	7	8
x		

Քաղվածք եկամտահարկի օրենքից.

Պահումներ եկամտահարկի գծով.

- մինչև 20 000 դրամը չի հարկվում,
- մինչև 100 000 դրամից պահում` 10%,
- ավելի 100 000 դրամից պահում` 20%:

**Կենսաթոշակային հատկացումների հաշվարկի ցուցակ թիվ 418**

Անուն, ազգանուն	Աշխատավարձի հաշվարկման ցուցակ` թիվ	Հաշվարկված աշխատա- վարձ	Հատկացումներ սոցապին գործատուի կողմից
1	2	3	4
Պետրոսյան			
Կարապետյան			
Հակոբյան			

Քաղվածք սոցիալական ապահովագրության հատկացումների օրենքից.

Պահումներ աշխատավարձից 3%.

Հատկացումներ գործատուի հաշվին.

- մինչև 20 000 դրամ` 5 000 դրամ,
- 20 000 դրամից 100 000 դրամ` 15%,
- ավելի 100 000 դրամից` 5%:

**Աշխատավարձի վճարման ցուցակ թիվ 433**

Անուն, ազգանուն	Աշխատավարձի հաշվարկման ցուցակ, թիվ`	Վճարվելիք աշխատավարձ	Ստորագ- րություն
1	2	3	4
Պետրոսյան			
Կարապետյան			
Հակոբյան			



--	--	--	--

**ՀԱՇՎԻ ՀԱԿՏՈՒՐԱ թիվ**

“ \_\_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 200\_\_թ.

Վճարողի հաշվի համար	Չ/մ	Ապրանքներ		
		քանակ	զին	գումար
Ստացողի հաշվի համար				

**ՄՈՒՏՔԻ ՕՐԴԵՐ թիվ 6**

“ \_\_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 200\_\_թ.

Պահեստ	Մատակարար	Թղթակցող հաշիվ	
		ծածկագիր	փաստաթղթային հիմք
Նյութական արժեքներ		Չափի միավոր	Քանակ
անվանումը	անվանացանկի #		ըստ փաստաթղթի
	զին	Քարտի #	

**ՊԱՅՏԱՍԱՅԻՆ ՔԱՐՏ թիվ 44**

Անվանում \_\_\_\_\_ Չափի միավոր \_\_\_\_\_

Մնացորդ. առ 01.10.02		Մուտք		Ելք
քանակ	զին	քանակ	զին	քանակ
2 000	210			
Փաստաթղթային հիմքը				
Մնացորդ				
քանակ	զին			

**ԵԼՔԻ ՕՐԴԵՐ թիվ 661**

Պահեստ	Սպառող	Թղթակցող հաշիվ	
--------	--------	----------------	--

		Ժածկա- գիր	փաստաթղթային հիմք	
Նյութական արժեքներ		Չափի միա- վոր	Քանակ	
անվանումը	անվա- նա- ցան- կի #		ըստ փաստա- թղթի	փաստացի ելքագրված
Գումար		Քարտի #		

**ՔԵՆՁԻՆԻ ԾԱԽՍԻ ՊԱՀԱՆՁԱԳԻՐ թիվ 9**

Ամսա- թիվ	Պահանջող	Պաշտոնը	Ծախսի նպատակը	Քանակը

**ՎՃԱՐԱՅԻՆ ՀԱՆՁՆԱՐԱՐԱԳԻՐ # \_\_\_\_\_**

Վճարող  
Վճարողի բանկը  
  
Ստացող  
Ստացողի բանկը

Դեբետ	Գումար	
Կրեդիտ		

Վճարման նշանակությունը,  
ապրանքի անվանումը,  
ապրանքային  
փաստաթղթերի համարները

**ԿՐԵԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ՊԱՐՏՔԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՔԱՐՏ**

Ամսաթիվ	Փաստաթուղթ	Մնացորդ	Ավելացում	Նվազում

Կարողալով գրանցամատյանի գործառնությունները և ծանոթանալով «Տաքսի» ՍՊԸ-ում օգտագործվող փաստաթղթերի և ռեգիստրների ձևերին, տնօրենը ցանկանում է որոշ պարզաբանումներ ստանալ հաշվապահից փաստաթղթաշրջանառության վերաբերյալ, և համձնարարում է.

(a) ամփոփ ներկայացնել հաշվապահական փաստաթղթաշրջանառության մեխանիզմը,

(b) լրացնել հոկտեմբեր ամսվա ՍՊԸ-ի գործառնությունների արդյունքները համապատասխան փաստաթղթերում և ռեգիստրներում՝ դրա հիման վրա կազմելով հաշվապահական համեմատական հաշվեկշիռ:

## Պ Ա Տ Ա Ս Խ Ա Ն Ն Ե Ր

### 5. Անալիտիկ հաշվառում

(a)

**«Հատիկ» գործարանի երկրորդ եռամսյակի հաշվապահական հաշվեկշռի կազմումը:**

#### I քայլ

**երրորդ եռամսյակի սկզբնական հաշվեկշռի կազմում**

	Ակտիվներ	Գումար		Պասիվներ	Գումար
111	Հիմնական միջոցներ	25 000	311	Հիմնադիր կապիտալ	20 000
112	Մաշվածք	(5 000)	527	Պ/աշխատակիցներին	4 000
211	Նյութեր	4 000	521	Պ/մատակարարներին	6 000
252	Հաշվարկ. հաշիվ	6 000			
	<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>30 000</b>		<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>30 000</b>

Պարտավորություններ աշխատավարձի գծով =  
 $4\ 000 = [(30\ 000 - 20\ 000) : (4 + 6)] \times 4$

Պարտավորություններ մատակարարներին =  
 $6\ 000 = [(30\ 000 - 20\ 000) : (4 + 6)] \times 6$

#### II քայլ

**երրորդ եռամսյակի հաշվապահական թղթակցությունները**

#	Գործառնության բովանդակություն	Թղթակցող		Գումար
		Դտ	Կտ	
1	Մուտքագրվել են 14 000-ի նյութեր, որոնց դիմաց վճարում չի կատարվել:	211	521	14 000
2	Մատակարարներին վճարվել է 50 000 հաշվարկային հաշվից:	521	252	5 000
3	Արտադրության կարիքների համար ծախսվել են 15 000 նյութեր:	811	211	8 000 (h)
		811	211	2 000 (բ)
		811	211	5 000 (ս)
4	Արտադրական բանվորներին հաշվարկվել է 12 000 աշխատավարձ:	811	527	4 000 (h)
		811	527	1 000 (բ)
		811	527	7 000 (ս)
5	Հաշվարկվել է արտադրական սարքավորումների 10 0000 ամորտիզացիան:	811	112	1 000 (h)
		811	112	2 000 (բ)
		811	112	7 000 (ս)
6	Հաշվարկվել է վարչական շենքի 200 մաշվածքը:	713	112	200

7	Արտադրությունից պահեստ է մուտքագրվել թողարկված ամբողջ պատրաստի արտադրանքը:	215	811	13 000(հ)
		215	811	5 000 (բ)
		215	811	19 000(ւ)
8	Գնորդներին առաքվել է 33 000 հազ.դրամի պատրաստի արտադրանք:	711	215	13 000(հ)
		711	215	5 000 (բ)
		711	215	15 000(ւ)
9	Առաքված արտադրանքի հասույթը կազմել է 37 000 հազ. դրամ:	221	611	16 000(հ)
		221	611	7 000 (բ)
		221	611	14 000(ւ)
10	Գնորդներից իրացման դիմաց ստացվել է 20 000 հազ. դրամի հասույթ:	252	221	20 000
11	Բյուջե է մուծվել 760 հազ. դրամի շահութահարկ:	751	252	760
12	Ֆինանսական արդյունքին են վերագրվել երկրորդ եռամսյակի ծախսերը	331	711	33 000
			713	200
			751	760
13	Ֆինանսական արդյունքին են վերագրվել երկրորդ եռամսյակի եկամուտները:	611	331	37 000
14	Չևակերպվել է եռամսյակի շահույթը	331	343	3 040

**III քայլ**

**երրորդ եռամսյակի սկզբնական հաշվեկշռի և հաշվապահական թղթակցությունների արդյունքները գրանցել հաշիվներում**

<b>111</b>		<b>112</b>		<b>211</b>		<b>252</b>	
25 000		5 000	4 000	3) 15 000	6 000	2) 5 000	
		5) 10 000	1) 14 000		10) 20 000	11) 760	
		6) 200					
25 000		15 200	3 000		20 240		

<b>221</b>		<b>311</b>		<b>331</b>		<b>215</b>	
9) 37 000	10) 20 000	20 000	12) 33 960	7) 37 000	8) 33 000		
		20 000	14) 3 040	13) 37 000			
17 000			0	0	4 000		

<b>527</b>		<b>521</b>		<b>343</b>	
4 000	2) 5 000	6 000			
4) 12 000		1) 14 000		14) 3 040	
16 000		15 000		3 040	

<b>711</b>		<b>713</b>		<b>751</b>		<b>611</b>	
8) 33 000		6) 2 00		11) 760		13) 37 000	9) 37 000
	12) 33 000		12) 200		12) 760		
<u>0</u>		<u>0</u>		<u>0</u>		<u>0</u>	

<b>811 (հ)</b>		<b>811 (բ)</b>		<b>811(ճ)</b>	
3) 8 000	7) 13 000	3) 2 000	7) 5 000	3) 5 000	7) 19 000
4) 4 000		4) 1 000		4) 7 000	
5) 1 000		5) 2 000		5) 7 000	
<u>0</u>		<u>0</u>		<u>0</u>	

**IV քայլ**

**Երրորդ եռամսյակի համեմատական հաշվեկշռի կազմումը հաշիվների սկզբնական և վերջնական մնացորդներով**

	Ակտիվներ	Գումար	
		սկզբնական	վերջնական
111	Հիմնական միջոցներ	25 000	25 000
112	Մաշվածք	(5 000)	(15 200)
211	Նյութեր	4 000	3 000
215	Արտադրանք	0	4 000
221	Դեբիտորներ	0	17 000
252	Հաշվարկային հաշիվ	6 000	2 240
	<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>30 000</b>	<b>54 040</b>
311	Հիմնադիր կապիտալ	20 000	20 000
343	Շահույթ	0	3 040
521	Պ/մատակարարներից	6 000	15 000
527	Պ/աշխատակիցներից	4 000	16 000
	<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>30 000</b>	<b>54 040</b>

**(b)**

**Երկրորդ եռամսյակի ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը:**

Ցուցանիշներ	Արտադրանք			Ընդամենը
	հաց	բուլկի	մակարոն	
Հասույթ (թիվ 611)	16 000	7 000	14 000	37 000
Իրացման ինքնարժեք (թիվ 711)	13 000	5 000	15 000	33 000
Համախառն շահույթ	3 000	2 000	(1 000)	4 000
Վերադիր ծախսեր (թիվ 713)				2 00
Հարկվող շահույթ				3 800
Շահութահարկ (թիվ 751)				760

Զուտ շահույթ (թիվ 343)				3 040
------------------------	--	--	--	-------

(c)

**Հացամթերքների ինքնարժեքի շահութաբերության հաշվետվությունը:**

Թողարկման մեկ դրամ ծախսին ընկնող հասույթը.

հաց = 16 000 : 13 000 = 1,23

բուլկեղեն = 7 000 : 5 000 = 1,40

մակարոնեղեն = 14 000 : 15 000 = 0,93

Ցուցանիշներ	Արտադրանք		
	հաց	բուլկի	մակարոն
Հասույթ	16 000	7 000	19 000 x 0,93 = 17 733
Թողարկման ինքնարժեք (թիվ 811)	13 000	5 000	19 000
Հանած. սարքավորումների ամորտիզացիա	(1 000)	(2 000)	(7 000)
Սահմանային ծախսեր	12 000	3 000	12 000
Սահմանային շահույթ	4 000	4 000	5 733

(d)

**ԾԱՆՈՒՑԱԳԻՐ**

**Ում.** գործադիր տնօրենին:

**Ումից.** հաշվապահից:

**Առարկան.** առաջարկություններ շահութաբերության բարձրացման ուղղությամբ:

Երկրորդ եռամսյակում թողարկված արտադրատեսակների շահութաբերության հաշվետվությունը ցույց է տալիս, որ մակարոնեղենի թողարկումը վնասաբեր է: Սակայն, միաժամանակ այդ արտադրանքը ապահովում է ամենաբարձր սահմանային շահույթը (5 733), որով փոխհատուցվում են համարժեք հաստատուն ծախսեր: Ուստի մակարոնեղենի թողարկման դադարեցումը և դրանով իսկ զգալի սահմանային շահույթի կորուստը կհանգեցնեն ընդհանուր գործունեության վնասաբերությանը (տես կից հաշվարկ):

Մակարոնեղենի արտադրությունը մեխանիզացված է, ուստի անգամ թողարկումը դադարեցնելիս կշարունակվի սարքավորումների ամորտիզացիայի 7 000 հազ. դրամով ինքնարժեքին հատկացումը:

Թողարկման շահութաբերության բարձրացման համար առաջարկում ենք երկու տարբերակ.

1. Դադարեցնել մակարոնեղենի թողարկումը՝ վաճառելով դրանում ընդգրկված սարքավորումները:
2. Շարունակել մակարոնեղենի թողարկումը միայն այն դեպքում, երբ կգտնվի այդ արտադրանքի առավել թանկ գնով իրացման շուկա:

**Հաշվարկ.**

Արտադրության վնասաբերությունը մակարոնեղենի թողարկման դադարեցման դեպքում:

Ցուցանիշներ	Արտադրանք		
	հազ	բուլկի	ընդամենը
Հասույթ	16 000	7 000	23 000
Սահմանային ծախսեր	12 000	3 000	15 000
Գումարած. սարքավորումների ամորտիզացիա			10 000
Թողարկման արտադրական ինքնարժեք			(25 000)
Արտադրական վնաս	<b>23 000 – 25 000 = (2 000)</b>		

Հացի և բուլկեղենի համախառն շահույթը = 3 000 + 2 000 = 5 000  
 Մակարոնեղենի սահմանային շահույթի կորուստը = (7 000)  
 Թողարկման դադարեցման դեպքում վնասը = (2 000)

**6. «Ֆինանսական թե օ հարկային հաշվետվություն»**

(a)

**ԾԱՆՈՒՑՈՒՄ**

- Ում.** գործադիր տնօրենին:
- Ումից.** հաշվապահից:
- Առարկան.** շահույթի հաշվետվությունը ֆինանսական, հարկային և կառավարչական հաշվապահությունում

Հայտնում են Ձեզ, որ միևնույն ժամանակաշրջանում ձևավորված շահույթը տարբեր արժեքներով է հանդես գալիս ֆինանսական, հարկային և կառավարչական հաշվապահական համակարգերում՝ ելնելով վերջիններիս առջև դրված խնդիրներից:

**Ֆինանսական հաշվապահությունը** արտաքին օգտագործողներին հաշվետվություն է ներկայացնում կազմակերպության բոլոր եկամուտների և ծախսերի գծով՝ ընդհուպ մինչև շահաբաժինների ձևավորումը:

**Հարկային հաշվապահությունը** հարկային մարմիններին հաշվետվություն է ներկայացնում միայն այն եկամուտների և ծախսերի գծով, որոնք ընդգրկված են հարկային դաշտում: Օրինակ, այդպիսին հանդես չեն գալիս արտարժույթի փոխարժեքային տատանումները, ակտիվների վերագնահատման արդյունքները, շահութահարկի օրենքով սահմանված շեմը գերազանցող ծախսերը և այլն: Հետևաբար, ֆինանսական և հարկային եկամուտներն ու ծախսերը միմյանցից տարբերվում են:

Ավելին, հարկային պարտավորության (ծախսի) հաշվարկման հիմք է ընդունվում հարկային հաշվապահության համակարգում հաշվարկված շահութահարկը: Փաստորեն, շահութահարկի պարտավորության հաշվարկով հարկային հաշվետվությունը ավարտում է իր ֆունկցիան:

**Կառավարչական հաշվապահությունը** մենեջմենթին տեղեկատվություն է հաղորդում կազմակերպության բուն գործունեության շահույթի կենտրոնների վերաբերյալ: Որպես այդպիսիք, «Արագած» հանրախանութում հանդես են գալիս սննդի, հագուստեղենի և կոշիկեղենի բաժինները, որոնց

գործունեության ֆինանսական հետևանքների ներկայացմամբ էլ ավարտվում է կառավարչական հաշվապահության շահույթի հաշվետվությունը:

**(b)**

**Շահույթի (վնասի) տարեկան հաշվետվությունները ֆինանսական, հարկային և կառավարչական հաշվապահության համակարգում:**

#	ՑՈՒՑԱՆԻՇՆԵՐ	Հ Ա Շ Վ Ե Տ Վ ՈՒ Թ Յ ՈՒ Ն		
		Ֆինանսա- կան	հարկային	կառավար- չական
a	b	c	d	e
1	Եկամուտներ (տ.2 + տ.3 + տ.4)	64 000	60 000	(Ա) 40 000 (Հ) 20 000
2	գործառնական գործունեությունից իրացում	60 000	60 000	(Ա) 40 000 (Հ) 20 000
3	ֆինանսական գործունեությունից փոխարժեք	1 000		
4	ներդրումային գործունեությունից վերագնահատում	3 000		
5	Ծախսեր (տ.6 + տ.7)	45 000	43 000	(Ա) 20 000 (Հ) 18 000 (Կ) 1 000
6	գործառնական գործունեությունից իրացում գործուղում	38 000 6 000	38 000 4 000	(Ա) 20 000 (Հ) 18 000
7	ներդրումային գործունեությունից գործարկում	1 000	1 000	(Կ) 1 000
8	Շահույթ մինչև հար- կումը (տ.1 –տ.5)	19 000	17 000	(Ա) 20 000 (Հ) 2 000 (Կ) (1 000)
9	Շահութահարկ տող 8,սյուն d x 20%	3 400	3 400	X
10	Ձուտ շահույթ տ.8 – տ.9	15 600	X	X
11	Շահաբաժին	10 600	X	X
	Զբաղիված շահույթ տ.10 – տ.11	5 000	X	X

**(c)**

**Ֆինանսական հաշվապահության համակարգում ձևակերպվող հաշվապահական թղթակցությունները:**



#	Գործառնության բովանդակություն	Թղթակցող		Գումար
		Դտ	Կտ	
1	Ձևակերպվել է հասույթից եկամուտը:	252	611	60 000
2	Ձևակերպվել է վերագնահատումից շենքերի թանկացումը:	111	624	3 000
3	Ձևակերպվել է փոխարժեքային տարբերու- թյան եկամուտը:	253	625	1 000
4	Ձևակերպվել է վաճառքի ինքնարժեքը:	711	216	38 000
5	Ձևակերպվել են գործուղման ծախսերը:	713	252	6 000
6	Ձևակերպվել են ներդրումային ծախսերը:	154	252	1 000
7	Հաշվարկվել է շահութահարկ:	751	524	3 400
8	Տարեկան եկամուտները դուրս են գրվել ֆինանսական արդյունքին:	611 624 625	331	6 000 3 000 1 000
9	Տարեկան ծախսերը դուրս են գրվել ֆինանսական արդյունքին:	331	711 713 751	38 000 6 000 3 400
10	Ձևակերպվել է հանրախանութի զուտ շահույթը:	331	343	15 600
11	Ձևակերպվել են շահաբաժինների գծով պարտավորությունները:	343	529	10 600

**7. «Բյուջետային պարտավորություններ»**

(a)

Համեմատական հաշվեկշռի և ֆինանսական հետևանքների  
հաշվետվության կազմումը:

**I քայլ**

Կազմենք խանութի հաշվետու ժամանակաշրջանի գործառնությունների հաշվային թղթակցություն-  
ները, ըստ հաշվապահին տրամադրված փաստաթղթերի:

1. ձևակերպվել է ապրանքների մուտքագրումը գնման արժեքով, որի դիմաց պետք է վճարվի նաև 20 % ԱԱՀ,  
 Դտ 216.....10 000  
 Դտ 226..... 2 000 (10 000 x 20%)  
 Կտ 521 .....12 000
2. ձևակերպվել է մուտքագրման հավելագինը 10%-ի չափով,  
 Դտ 216.....1 000 (10 000 x 10%)  
 Կտ 217.....1 000

3. ձևակերպվել է վաճառքի եկամուտը,  
 Դտ 252.....11 900(70%)  
 Դտ 221.....5 100 (30%)  
 Կտ 611.....17 000 (9 000 +11 000 - 3 000)
4. ձևակերպվել է վաճառքի դիմաց բյուջեին հասանելիք ԱԱՀ-ն,  
 Դտ252.....2 380 (70% x 3 400)  
 Դտ 221.....1 020 (30% x 3 400)  
 Կտ 524 ..... 3 400 (17 000 x 20%)
5. ձևակերպվել է վաճառված ապրանքների դուրս գրումը,  
 Դտ 711.....15 810 (17 000 – 1 190)  
 Դտ 217.....1 190  
 Կտ 216.....17 000  
 վաճառված ապրանքներին ընկնող հավելագնի հաշվարկ.  
 $(400 + 1 000) : (9 000 + 11 000) \times 100 = 7\%$   
 $7\% \times 17 000 = 1 190$
6. ձևակերպվել են հաշվետու ժամանակաշրջանի շրջանառության ծախսերը,  
 Դտ 712.....800  
 Կտ 252.....500  
 Կտ 112.....300
7. հաշվարկվել է շահութահարկը՝ հարկվող շահույթի 20 %-ի չափով,  
 Դտ 751.....78  $[(17 000 - 15 810 - 800) \times 0.2]$   
 Կտ 524.....78
8. ձևակերպվել է խանութի գործունեության ֆինանսական հետևանքը,  
 Դտ 611.....17 000  
 Կտ 711.....15 810  
 Կտ 712.....800  
 Կտ751.....78  
 Կտ 343.....312
9. Հաշվետու տարվա զուտ շահույթը փոխանցվել է չբաշխված շահույթին.  
 Դտ 343.....312  
 Կտ 342.....312

**II քայլ**

Հաշվային թղթակցությունների արդյունքները հաշիվներում ամփոփելուց հետո՝ ներկայացնենք խանութի համեմատական հաշվեկշիռը:

#	Ակտիվներ	Գումար		#	Կապիտալ, պարտավորություններ	Գումար	
		սկզբ-նական	վերջ-նական			սկզբ-նական	վերջ-նական
<b>Ոչ ընթացիկ ակտիվներ</b>				<b>Կապիտալ</b>			
111	Հիմնական միջոցներ	6000	6000	311	Բաժնեհավաք կապիտալ	8 700	8 700
112	ՀՄ մաշվածք	(1000)	(1300)	342	Չբաշխված շահույթ	350	662
		<b>5 000</b>	<b>4 700</b>			<b>9 050</b>	<b>9 362</b>
<b>Ընթացիկ ակտիվներ</b>				<b>Ոչ ընթացիկ պարտավորություններ</b>			

252	Հաշ. հաշիվ	2 000	15780	411	Երկարաժամկետ վարկեր	0	0
216	Ապրանքներ	9 000	3 000	<b>ԸՆթացիկ պարտավորություններ</b>			
217	Հավելագին	(400)	(210)	521	Կրեդիտորական պարտքեր	4 000	16000
221	Դեբիտորական պարտքեր	5 00	6 620	524	Բյուջեին պարտավորություն	3 000	6 478
226	Փոխհատուցվող ԱԱՀ	0	2 000	527	Աշխատավարձի պարտավորություն	50	50
		<b>11 100</b>	<b>27190</b>			<b>7 050</b>	<b>22528</b>
	<b>ՀԱՇՎԵԿԵԻՌ</b>	<b>16 100</b>	<b>31 890</b>		<b>ՀԱՇՎԵԿԵԻՌ</b>	<b>16 100</b>	<b>31 890</b>

**III քայլ**

**Կազմենք խանութի հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը:**

	<b>Ցուցանիշներ</b>	<b>Գումար</b>
1	Հասույթ իրացումից	20 400
2	ԱԱՀ	(3 400)
3	Զուտ հասույթ	17 000
4	Իրացման ինքնարժեք	(15 810)
5	Համախառն շահույթ	1 190
6	Շրջանառության ծախսեր	(800)
7	Հարկվող շահույթ	390
8	Շահութահարկ	(78)
9	Զուտ շահույթ	312

**(b)**

**Խանութի բյուջետային պարտավորությունների կազմն ու կառուցվածքը:**

Խանութը հաշվետու ժամանակաշրջանում պետական բյուջե փոխանցումներ չի կատարել: Այդ պատճառով բյուջետային պարտավորությունները տարվա վերջում` տարեսկզբի նկատմամբ 3 000 հազ.դրամից աճել են մինչև 6 478 հազ. դրամ: Ընդ որում, տարվա վերջին գոյացել է նաև հաշվանցման գումար ավելացված արժեքի հարկի գծով` 2 000 հազ. դրամով:

Հետևաբար, բյուջետային պարտավորությունների լիարժեք փոխհատուցման կառուցվածքը հետևյալն է.

պարտավորությունների մնացորդ տարեսկզբին .....	3 000
աճ տարվա շահութահարկի գծով .....	78
աճ գնորդներից գանձված ԱԱՀ-ի գծով.....	3 400
նվազում մատակարարներին վճարված ԱԱՀ-ի գծով.....	(2 000)
պարտավորությունների մնացորդ տարվա վերջին.....	4 478

Տարվա վերջին խանութի ընթացիկ իրացվելիությունը իջել է 0,36 կետով.

տարեսկզբի ընթացիկ իրացվելիություն =  $11\ 100 / 7\ 050 = 1,57$

տարվա վերջին ընթացիկ իրացվելիություն =  $27\ 190 / 22\ 528 = 1,21$

**Եզրակացություն.** Խանութի տնօրինությունը պետք է ուշադրություն դարձնի կրեդիտորական պարտքերի ժամանակին մարման և դեբիտորական պարտքերի լիարժեք հավաքագրման վրա և կանխի իրացվելիության մակարդակի նվազումը:

**8. «ԿՈՐԱԾ ՀՈԴՎԱԾՆԵՐ»**

Հաշվեկշիռ առ 31 դեկտեմբերի 2 002թ (ք. Իջևան)

Ակտիվներ	Գումար	Պասիվներ	Գումար
<i>Ոչ ընթացիկ</i>		<i>Կապիտալ</i>	
Շենքեր	2 000	Հիմնադրական կապիտալ	14 100
Սարքավորումներ	5 000	Շահույթ	1 900
Տրանսպորտ	3 000	ընդամենը	16 000
ընդամենը	<b>10 000</b>	<i>Ոչ ընթացիկ պարտավոր.</i>	
<i>Ընթացիկ</i>		Վարկեր	3 000
Դրամական միջոցներ	6 000	<i>Ընթացիկ պարտավորութ.</i>	
Նյութեր	1 500	Պ/ աշխատավարձի գծով	300
Դեբիտորներ	2 500	Պ/բյուջեին	700
Արտադրանք	1 000	Պ/կրեդիտորներին	1 000
ընդամենը	<b>11 000</b>	ընդամենը	<b>2 000</b>
<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>21 000</b>	<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>21 000</b>

Ֆինանսական հետևանքների հաշվետվություն 2002 թ. (ք. Իջևան)

Իրացումից հասույթ	20 000
Իրացման ծախսեր	17 000
Համախառն շահույթ	3 000
Վարչական ծախսեր	1 000
Հարկվող շահույթ	2 000
Շահութահարկի ծախս	400
Զուտ շահույթ	1 600

- (a) Համախառն շահույթ = 20 000 – 17 000 = 3 000
- (b) Հարկվող շահույթ = 3 000 – 1 000 = 2 000
- (c) Շահութահարկի ծախս = 2 000 x 0,2 = 400
- (d) Զուտ շահույթ = 2 000 – 400 = 1 600
- (e) Շահույթ = 300 + 1 600 = 1 900
- (f) Հաշվեկշիռ = 10 000 + 11 000 = 21 000
- (g) Ընդամենը կապիտալ = 21 000 – (2 000 + 3 000) = 16 000
- (h) Հիմնադրական կապիտալ = 16 000 – 1 900 = 14 100
- (i) Սարքավորումներ (x) + Տրանսպորտ (0,6x) = 10 000 – 2 000 = 8 000
- (j) Բաժնեմասի հաշվարկ = 8 000 : (x + 0,6x), x = 5 000
- (k) Սարքավորումներ = 5 000
- (l) Տրանսպորտային միջոցներ = 5 000 x 0,6 = 3 000

Հաշվեկշիռ առ 31 դեկտեմբերի 2 002թ (ք. Վանաձոր)

Ակտիվներ	Գումար	Պասիվներ	Գումար
<i>Ոչ ընթացիկ</i>		<i>Կապիտալ</i>	
Շենքեր	7 000	Հիմնադրական կապիտալ	2 200
Սարքավորումներ	1 200	Շահույթ	6 400
Վարձակալած միջոցներ	800	Ընդամենը	<b>8 600</b>
Ընդամենը	<b>9 000</b>	<i>Ոչ ընթացիկ պարտավոր.</i>	
<i>Ընթացիկ</i>		Վարկեր	3 000
Դրամական միջոցներ	500	Վարձակալման գծով	800
Արագամաշ առարկաներ	300	Ընդամենը	<b>3 800</b>
Նյութեր	3 500	<i>Ընթացիկ պարտավորում.</i>	
Անավարտ արտադրանք	700	Պ/ աշխատավարձի գծով	1 200
Արտադրանք	1 400	Պ/բյուջեին	400
Ֆինանսական ներդրում	600	Պ/կրեդիտորներին	2 000
Ընդամենը	<b>7 000</b>	Ընդամենը	<b>3 600</b>
<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>16 000</b>	<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>16 000</b>

Ֆինանսական հետևանքների հաշվետվություն 2002 թ (ք. Վանաձոր)

Իրացումից հասույթ	30 000
Իրացման ինքնարժեք	18 000
Համախառն շահույթ	12 000
Վարչական ծախսեր	4 000
Հարկվող շահույթ	8 000
Շահութահարկի ծախս	1 600
Զուտ շահույթ	6 400

- (a) Համախառն շահույթ = 8 000 + 4 000 = 12 000  
 (b) Զուտ շահույթ = 8 000 – 1 400 = 6 400  
 (c) Հասույթի հաշվարկ = 12 000 = (x - 0,6x), x = 30 000  
 (d) Իրացման ինքնարժեք = 30 000 x 0,6 = 18 000  
 (e) Զբաղիված շահույթ = 0 + 6 400 = 6 400  
 (f) Ընդամենը կապիտալ = 2 200 + 6 400  
 (g) Ընդամենը ոչ ընթացիկ պարտավորություններ = 3 000 + 800 = =3 800  
 (h) Ընթացիկ պարտավորություններ = 16 000 – (3 800 + 8 600) = =3 600  
 (i) Բաժնեմասի հաշվարկ = 9 000 : (3 + 1 + 5)  
 (j) Պ/աշխատավարձի գծով = 3 x 3600/9 = 1 200  
 (k) Պ/բյուջեին = 1 x 3600/9 = 400  
 (l) Պ/կրեդիտորներին = 5 x 3600/9 = 2 000

Հաշվեկշիռ առ 31 դեկտեմբերի 2 002թ (ք. Գորիս)

Ակտիվներ	Գումար	Պասիվներ	Գումար
<i>Ոչ ընթացիկ</i>		<i>Կապիտալ</i>	

Շենքեր	9 500	Հիմնադրական կապիտալ	500
Սարքավորումներ	4 000	Շահույթ	8 500
Հետաձգված ծախսեր	700	ընդամենը	<b>9 000</b>
Հետաձգված հարկեր	800	<i>Ոչ ընթացիկ պարտավոր.</i>	
ընդամենը	<b>15 000</b>	Վարկեր	400
<b>Ընթացիկ</b>		Փոխառություններ	500
Դրամական միջոցներ	2 000	ընդամենը	<b>900</b>
Նյութեր	3 000	<b>Ընթացիկ պարտավորութ.</b>	
Անավարտ արտադրանք	900	Պ/ աշխատավարձի գծով	300
Արտադրանք	100	Պ/բյուջեին	700
Դեբիտորներ	4 000	Պ/կրեդիտորներին	14 100
ընդամենը	<b>10 000</b>	ընդամենը	<b>15 100</b>
<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>25 000</b>	<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>25 000</b>

Ֆինանսական հետևանքների հաշվետվություն 2002 թ. (ք. Վանաձոր)

Իրացումից հասույթ	50 000
Իրացման ինքնարժեք	32 500
Համախառն շահույթ	17 500
Վարչական ծախսեր	8 125
Հարկվող շահույթ	9 375
Շահութահարկի ծախս	1 875
Զուտ շահույթ	7 500

- (a) Հաշվեկշիռ =  $(10\ 000 \times 100) : 40 = 25\ 000$
- (b) Շենքեր =  $25\ 000 - 10\ 000 - 4\ 000 - 700 - 800 = 7\ 000$
- (c) Իրացման ինքնարժեք =  $50\ 000 \times 0,65 = 32\ 500$
- (d) Համախառն շահույթ =  $50\ 000 - 32\ 500 = 17\ 500$
- (e) Վարչական ծախսեր =  $32\ 500 \times 0,25 = 8\ 125$
- (f) Հարկվող շահույթ =  $17\ 500 - 8\ 125 = 9\ 375$
- (g) Շահութահարկի ծախս =  $9\ 375 \times 0,2 = 1\ 865$
- (h) Զուտ շահույթ =  $9\ 375 - 1\ 875 = 7\ 500$
- (i) Չբաշխված շահույթ =  $7\ 500 + 1\ 000 = 8\ 500$
- (j) Ընդամենը կապիտալ =  $8\ 500 + 500 = 9\ 000$
- (k) Պ/կրեդիտորներին =  $25\ 000 - (9\ 000 + 900 + 300 + 700) = 16\ 100$

**9. «ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԴՐՈՒԹՅԱՆ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄ»**

(a) **Ֆինանսական գործակիցների հաշվարկ**

Օգտվելով խնդիր 13-ի պատասխանում բերված Իջևանի, Գորիսի և Վանաձորի փայտամշակման ֆաբրիկաների 2 002 թ. ֆինանսական հաշվետվություններից, ներկայացնենք վճարունակության, ինքնավարության և շահութաբերության հաշվարկված գործակիցների համեմատումները:

Ցուցանիշներ	ընդունելի սահման	Իջևան	Վանաձոր	Գորիս
<b>Իրացվելիություն</b>				
ընթացիկ	> 2,0	5,5	1,94	0,60
հրատապ	> 1,0	4,25	0,30	0,40
<b>Ինքնավարություն</b>				
կապիտալ/հաշվեկշիռ	> 0,6	0,76	0,53	0,36
ոչ ընթացիկ պարտավորություններ/կապիտալ	< 0,4	0,18	0,44	0,10
<b>Շահութաբերություն</b>				
կապիտալի շահութաբերություն	> 0,1	0,10	0,74	0,83
ակտիվների շահութաբերություն	> 0,1	0,076	0,40	0,30
իրացման շահութաբերություն	> 0,15	0,08	0,21	0,15

(b)

**ԱՌԱՋԱՐԿՈՒԹՅՈՒՆ**

Հաշվի առնելով ցուցանիշների առաջնայնությունը «իրացվելիություն - ինքնավարություն - շահութաբերություն» կարգով, որոշում պետք է կայացվի Գորիսի ֆաբրիկայի փակման գծով, քանի որ այնտեղ ընթացիկ և հրատապ իրացվելիության գործակիցները խիստ ցածր են ընդունելի սահմաններից: Ինքնավարությունը նույնպես կրկնակի անգամ ցածր է սահմանված նորմայից: Միայն, ոչ ընթացիկ պարտավորություններ/կապիտալ ցուցանիշն է գտնվում բարվոք վիճակում, սակայն այն չի կարող հակազդել առկա ֆինանսական իրավիճակի լարվածության թուլացմանը:

**10. «Վիրուս»**

(a)

**ՀԱՄԵՄԱՏԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ ՉՈՐՐՈՐԴ ԵՌԱՄՍՅԱԿԻ ՍԿՋԲԻ ԵՎ ՎԵՐՋԻ ԴՐՈՒԹՅԱՄԲ**

<b>ԱԿՏԻՎՆԵՐ</b>	<b>ԳՈՒՄԱՐ</b>	
	սկզբ. (x)	վերջնակ.
Հիմնական միջոցներ	46 000	46 000
Ամորտիզացիա	(3 000)	(10 000)
Նյութեր	1 000	2 000
Դրամական միջոցներ	2 000	50 000
Անավարտ արտադրանք	3 000	6 000
Պատրաստի արտադրանք	0	7 000
	<b>49 000</b>	<b>101 000</b>
<b>Հաշվեկշիռ</b>		
<b>ԿԱՊԻՏԱԼ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ</b>		
Բաժնեհավաք կապիտալ	42 000	42 000
Շահույթ	1 400	15 000
Պարտավորություններ բյուջեին	2 000	22 000
Պարտավորություններ աշխատողներին	2 600	6 000
Պարտավորություններ մատակարարներին	1 000	16 000
	<b>49 000</b>	<b>101 000</b>
<b>Հաշվեկշիռ</b>		

**ԳԼՈՒԽ VIII. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՊԱՆ ԱՍԱՆԴԱՐՏՆԵՐԻ ՄԵԿԱՐԱՆՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ**

Հիմնական միջոցներ	Ամորտիզացիա	Նյութեր		Դրամ
x = 46 000	x = 3 000	x=1 000	2) 14 000	x = 2 000
	4) 7 000	1) 15 000		9) 48 000
46 000	10 000	2 000		50 000

Անավարտ արտադրանք	Պատրաստի արտադրանք	Կապիտալ	Շահույթ
x=ա 500	x = ա 0	x= 42 000	x = 1 400
բ 2 500	բ 0		11) 13 000
6) ա 2 500	7) ա 20 000		
բ 2 000	բ 18 000		
ա 2 500	ա 3 000		
բ 3 500	բ 4 000	x= 42 000	15 000

Պ/աշխատավորներից	Պ/բյուջեից	Պ/մատակարարներից	Շահութահարկ	
x = 2 000	x= 2 600	x=1 000	10) 3 400	10) 3 400
3) 20 000	10) 3 400	1) 15 000		
22 000	6 000	16 000	0	0

Արտադրություն		Եկամուտներ		Ծախսեր	
2) ա 8 000	6) ա 2 500	11) 48 000	9) ա 25 000	8) ա 17 000	11) 31 000
բ 6 000	բ 2 000		բ 23 000	բ 14 000	
3) ա 11 000	7) ա 20 000				
բ 9 000	բ 18 000				
4) ա 3 000					
բ 4 000					
5) ա 500					
բ 1 000					
0	0	0	0	0	0

**(b)**

**ԶՈՐՐՈՂ ԵՌԱՄՍՅԱԿԻ ԱՐՏԱԴՐԱԿԱՆ ՇԱՀՈՒՅԹԻ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ**

#	ՑՈՒՑԱՆԻՇՆԵՐ	Արտադրանք		ԸՆԴԱ-
		«Ա»	«Բ»	ՄԵՆԸ
1	Նյութական ծախսումներ	8 000	6 000	14 000
2	Աշխատանքային ծախսումներ	11 000	9 000	20 000
3	Ամորտիզացիա	3 000	4 000	7 000
4	Սկզբնական անավարտ արտադրանք	500	1 000	1 500
5	Վերջնական անավարտ արտադրանք	(2 500)	(2 000)	(4 500)
6	Թողարկման արտադրական ինքնարժեք	20 000	18 000	38 000



7	Նախատեսվող եկամուտ	31 000 <sup>1</sup>	29 000 <sup>2</sup>	60 000
8	Շահույթ (սահմանային)	11 000	11 000	22 000
9	Ծախսահատույց	0.55	0.61	0.57

$(48\ 000 : 31\ 000) = 1.548$

1.  $20\ 000 \times 1.548 = 31\ 000$
2.  $18\ 000 \times 1.548 = 29\ 000$

**Եզրակացություն.** առավել շահութաբեր է համարվում «Բ» արտադրանքը, որի թողարկման մեկ դրամի ծախսը ապահովվում է 0,61 դրամի սահմանային շահույթ:

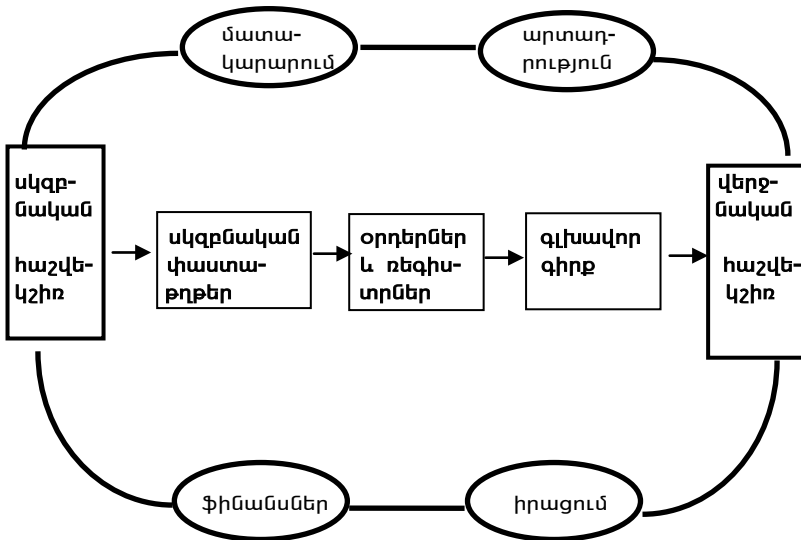
**11. «Փաստաթղթաշրջանառություն»**

(a)

**Հաշվապահական փաստաթղթաշրջանառության ամփոփ մեխանիզմը:**

Հաշվապահական փաստաթղթերը հանդես են գալիս որպես հաշվային տեղեկատվության սկզբնաղբյուրներ: Հաշվապահությունը փաստորեն «չի ճանաչում» տեղեկատվությունը, եթե այն չունի փաստաթղթային հիմնավորում: Փաստաթղթերի անհարժեշտ վավերապայմաններ են հանդիսանում. գործարքի անվանումը, կազմակերպության մասին նշումները, ամսաթիվը, պահանջվող ստորագրությունը, կնիքը, քանակը, գումարը, չափի միավորը և այլն:

Հաշվապահական փաստաթղթերի և ռեզիստրների տեղը կազմակերպությունների գործունեության տեղեկատվական համակարգում գծապատկերով կներկայացվի այսպես.



Հաշվապահական ռեզիստրները ամփոփում են համասեռ փաստաթղթերը և ի տարբերություն վերջիններիս, չունեն իրավաբանական ուժ: Հաշվապահական ռեզիստրների ամփոփ գումարներով ձևակերպվում են համապատասխան հաշվային թղթակցություններ: Ռեզիստրները կարող են հանդես գալ աղյուսակների, քարտերի, մեքենաօրդերների և ամփոփող այլ մատյանների տեսքով:

(b)

Փաստաթղթաշրջանառություն և հաշվեկշիռ:

I քայլ

Ձևակերպենք հոկտեմբեր ամսվա գործառնությունների հաշվային թղթակցությունները:

#	ԳՈՐԾԱՌՆՈՒԹՅԱՆ ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ	Թղթակցող հաշիվներ		ԳՈՒՄԱՐ
1.	Հաշվարկվել է աշխատավարձ՝ վարորդներ Պետրոսյանին, Կարապետյանին և Հակոբյանին (տես աշխատաժամանակի տաբել՝ թիվ 25):	711	527	417 000
2.	Հաշվարկված աշխատավարձից պահվել է 3% կենսաթոշակային ֆոնդին փոխանցման նպատակով (տես աշխատավարձի հաշվարկի ցուցակ՝ թիվ 415 ցուցակ):	527	525	12 510
3.	Հաշվարկված աշխատավարձից պահվել է եկամտահարկ, բյուջե փոխանցման նպատակով (տես աշխատավարձի հաշվարկի ցուցակ՝ թիվ 415 ցուցակ):	527	524	45 074
4.	Հաշվարկված աշխատավարձի նկատմամբ գործատուն կատարել է հատկացումներ կենսաթոշակային ֆոնդին (տես կենսաթոշակային ֆոնդին հատկացումների հաշվարկի թիվ 418 հաշվարկի ցուցակ):	711	524	56 050
5.	Վճարվել է աշխատավարձ դրամարկղից (տես աշխատավարձի վճարման թիվ 415 հաշվարկի ցուցակ):	521	251	358 516
6.	Գնվել է բենզին. հոկտեմբերի 5-ին՝ Իջևանի բազայից 5 000 Լ, 240 դրամ գնով (թիվ 55 հաշիվ ֆակտուրա), հոկտեմբերի 10-ին՝ Մասիսի բազայից 3 000 Լ, 220 դրամ գնով (թիվ 256 հաշիվ ֆակտուրա ), հոկտեմբերի 15-ին՝ Արմավիրի բազայից 4000, 200 դրամ գնով (տես թիվ 18 հաշ. ֆակ.): Գնված բենզինը մուտքագրվել է պահեստ (տես թիվ 6 մուտքի օրդեր բենզինի հաշվառման պահեստային քարտ՝ թիվ 44):	211	521	2 660 000
7.	Դուրս է գրվել բենզին (տես բենզինի ծախսի պահանջագիր թիվ 9, ելքի օրդեր թիվ 661). հոկտեմբերի 2-ին՝ վարորդ Պետրոսյանին -1 500 Լ, հոկտեմբերի 18-ին՝ վարորդ Կարապետյանին - 6 000 Լ, հոկտեմբերի 25-ին՝ վարորդ Հակոբյանին -2 500 Լ: Բենզինի ծախսը գնահատվել է FIFO մեթոդով (տես պահեստային քարտ թիվ 44, ելքի օրդեր թիվ 661):	711	211	2 280 000
8.	Վճարվել է բենզինի գնումների դիմաց. հոկտեմբերի 9-ին՝ Իջևանի վառելիքի բազային – 800 000 դրամ, հոկտեմբերի 21-ին՝ Մասիս վառելիքի բազային – 400 000 դրամ, հոկտեմբերի 25-ին՝ Արմավիրի վառելիքի բազային – 500 000 դրամ (տես վճարման պահանջագրեր թիվ 111, 112,113, կրեդիտորական պարտքերի քարտ):	521	252	1 700 000

9.	«Բազե» կրթահամալիրին հոկտեմբերի 27-ին ներկայացված է 3 000 000 դրամի հաշիվ ֆակտուրա թիվ 22-ը, «Տաքսի» ՍՊԸ-ի կողմից մատուցած 15 000 կմ ծառայության դիմաց (կմ-ը՝ 200 դրամ):	221	611	3 000 000
10.	Մարվել է «Բազե» կրթահամալիրի դեբիտորական պարտքը և հոկտեմբերի 30-ին գումարը մուտքագրվել է հաշվարկային հաշիվ (տես վճարման պահանջագիր թիվ 114, դեբիտորական պարտքերի քարտ):	252	221	2 000 000
11.	Հաշվետու ամսվա ծախսերը դուրս են գրել ֆինանսական արդյունքին:	331	711	2 753 059
12.	Հաշվետու ամսվա եկամուտները դուրս են գրել ֆինանսական արդյունքին:	331	611	3 000 000
13.	Ձևակերպվել է հոկտեմբեր ամսվա ՍՊԸ-ի գործառնական շահույթը:	311	343	246 950

**II քայլ**

**Գործառնությունների արդյունքները գրանցենք ռեզիստրներում:**

**Աշխատաժամանակի տարել թիվ 25**

Անուն, ազգանուն	Աշխատած օրերի թիվ	Օրեկան աշխատաժամեր	Ժամավարձ	Հաշվարկված աշխատավարձ
1	2	3	4	5
Պետրոսյան	23	8	500	92 000
Կարապետյան	25	10	500	125 000
Հակոբյան	25	10	800	200 000
				417 000

**Աշխատավարձի հաշվարկի ցուցակ թիվ 415**

Անուն, ազգանուն	Տարել թիվ	Հաշվարկված աշխատավարձ	Պահումներ սոցապի գծով (3%)	Պարտադիր նվազեցում
1	2	3	4	5
Պետրոսյան	25	92 000	2 760	20 000
Կարապետյան	25	125 000	3 750	20 000
Հակոբյան	25	200 000	6 000	20 000
		417 000	12 510	x

**շարունակությունը**

Հարկվող աշխատավարձ	Պահված եկամտահարկ	Վճարվելիք աշխատավարձ (ս.1 – ս.2 – ս.3)
6	7	8
69 240	6 924	82 316
101 250	12 250	109 000
174 000	26 800	167 200
x	45 974	358 516

**Կենսաթոշակային հատկացումների հաշվարկի ցուցակ թիվ 418**

Անուն, ազգանուն	Աշխատավարձի հաշվարկման ցուցակ՝ թիվ	Հաշվարկված աշխատավարձ	Պահումներ (3%)
1	2	3	4
Պետրոսյան	415	92 000	2 760
Կարապետյան	415	125 000	3 750
Հակոբյան	415	200 000	6 000
		417 000	12 510

**շարունակությունը**

Հատկացումներ սոցապին գործատուի կողմից
<b>5</b>
5 000 + 72 000x15% = 15 800
5 000 + 80 000x15% + 25 000x5% = 18 250
5 000 + 80 000x15% + 100 000x5%= 22 000
56 050

**Աշխատավարձի վճարման ցուցակ թիվ 433**

Անուն, ազգանուն	Աշխատավարձի հաշվարկման ցուցակ, թիվ՝	Վճարվելիք աշխատա- վարձ	Ստորագ- րություն
1	2	3	4
Պետրոսյան	415	82 316	
Կարապետյան	415	109 000	
Հակոբյան	415	167 200	
		358 516	

**ՀԱՇՎ ՖԱԿՏՈՒՐԱ թիվ 55**

05 հոկտեմբեր 2003 թ.

Վճարողի հաշվի համար	Չափի միավոր	Ապրանքներ		
		քանակ	գին	գումար
Ստացողի հաշվի համար				
<b>Ապրանքի անվանում</b>				
բենզին	լիտր	5 000	240	1 200 000

**ՀԱՇՎ ՖԱԿՏՈՒՐԱ թիվ 226**

20 հոկտեմբեր 2003 թ.

Վճարողի հաշվի համար	Չափի միավոր	Ապրանքներ		
		քանակ	գին	գումար
Ստացողի հաշվի համար				
<b>Ապրանքի անվանում</b>				
բենզին	լիտր	3 000	200	600 000

**ՀԱՇՎ ֆԱԿՏՈՒՐԱ թիվ 18**

28 հոկտեմբեր 2003 թ.

Վճարողի հաշվի համար	Չափի միավոր	Ապրանքներ		
		քանակ	գին	գումար
Ստացողի հաշվի համար				
<b>Ապրանքի անվանում</b>				
բենզին	լիտր	4 000	200	800 000

**ՄՈՒՏՔԻ ՕՐՂԵՐ թիվ 6**

30 հոկտեմբեր 2003թ.

Պահեստ	Մատակարար	Թղթակցող հաշիվ		
1	Իջևան Մասիս Արմավիր	ծածկագիր	փաստաթղթային հիմք	
		521	ֆակտուրա թիվ 55, 256, 18	
<b>Նյութական արժեքներ</b>		<b>Չափի միավոր</b>	<b>Քանակ</b>	
<b>անվանումը</b>	<b>անվանացանկի #</b>		<b>ըստ փաստաթղթի</b>	<b>փաստացի մուտքագրված</b>
բենզին		լիտր	12 000	12 000
<b>Գին</b>	<b>Գումար</b>	<b>Քարտի #</b>		
240	1 200 000	4		
220	660 000	4		
200	800 000	4		
	2 660 000			

**ՊԱՐԵՍԱՅԻՆ ՔԱՐՏ թիվ 44**

Անվանում բենզին Չափի միավոր լիտր

Մնացորդ առ 01.10.02		Մուտք		Ելք
քանակ	գին	քանակ	գին	քանակ
2 000	210			
Փաստաթղթային հիմքը				
պահանջագիր 9				1 500
մուտքի օրդեր 6, ֆակ. 55		5 000	240	
մուտքի օրդեր 6, ֆակ. 256		3 000	220	
պահանջագիր 9				6 000
մուտքի օրդեր 6, ֆակ. 18		4 000	200	
պահանջագիր 9				2 500
<b>Մնացորդ</b>				
<b>քանակ</b>	<b>գին</b>			
4 000	200			

**ԲԵՆՁԻՆԻ ԾԱԽՍԻ ՊԱՀԱՆՁԱԳԻՐ թիվ 9**

Ամսա-թիվ	Պահանջող	Պաշ-տոնը	Ծախսի նպատակը	Քանակը (լիտր)
02.10	Պետրոսյան	վարորդ	գործառնական	1 500
18.10	Կարապետյան	վարորդ	գործառնական	6 000
25.10	Հակոբյան	վարորդ	գործառնական	2 500

**ԵԼՔԻ ՕՐԴԵՐ թիվ 661**

“ 30” հոկտեմբեր 2003 թ.

Պահեստ	Սպառող	Թղթակցող հաշիվ	
		Ժամկետ-գիր	փաստաթղթային հիմք
1		711	պահանջագիր թիվ 9
<b>Նյութական արժեքներ</b>		<b>Չափի միավոր</b>	<b>Քանակ</b>
	անվանումը	անվանացանկի #	ըստ փաստաթղթի
			փաստացի ելքագրված
	բեմզին	լիտր	10 000
			10 000
	<b>Գումար</b>	<b>Քարտի #</b>	
	1 500 <sub>լ</sub> x 210 = 315 000	44	
	500 <sub>լ</sub> x210 + 5 000 <sub>լ</sub> x240 + 500 <sub>լ</sub> x 220 = 1 415 000	44	
	2 500 <sub>լ</sub> x 220 = 550 000	44	
	2 280 000		

**ՎՃԱՐԱՅԻՆ ՀԱՆՁՆԱՐԱՐԱԳԻՐ թիվ 111**

09 հոկտեմբեր 2003թ.

	Ղեբետ	Գումար
Վճարող «Տաքսի» ՍՊԸ		800 000
Վճարողի բանկը		
	Կրեդիտ	
Ստացող «Իջևան»		
Ստացողի բանկը		
Վճարման նշանակությունը, ապրանքի անվանումը, ապրանքային փաստաթղթերի համարները	բեմզինի գնում թիվ 55 հաշիվ ֆակտուրա	

**ՎՃԱՐԱՅԻՆ ՀԱՆՁՆԱՐԱՐԱԳԻՐ թիվ 112**

21 հոկտեմբեր 2003թ.

Վճարող «Տաքսի» ՍՊԸ Վճարողի բանկը	Դեբետ	Գումար	
		400 000	
	Կրեդիտ		
Ստացող «Մասիս» բազա Ստացողի բանկը			
Վճարման նշանակությունը, ապրանքի անվանումը, ապրանքային փաստաթղթերի համարները		բենզինի գնում թիվ 256 հա- շիվ ֆակտու- րա	

**ՎՃԱՐԱՅԻՆ ՀԱՆՁՆԱՐԱՐԱԳԻՐ թիվ 113**

25 հոկտեմբեր 2003թ.

Վճարող «Տաքսի» ՍՊԸ Վճարողի բանկը	Դեբետ	Գումար	
		500 000	
	Կրեդիտ		
Ստացող «Արմավիր» բազա Ստացողի բանկը			
Վճարման նշանակությունը, ապրանքի անվանումը, ապրանքային փաստաթղթերի համարները		բենզինի գնում թիվ 18 հա- շիվ ֆակտու- րա	

**ԿՐԵԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ՊԱՐՏՔԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՔԱՐՏ**

Ամսաթիվ	Փաստաթուղթ	Մնացորդ	Ավելացում	Նվազում
01.10.02				
05.10	հաշ.ֆակ.55		1 200 000	
09.10	վճ.պահան. 111			800 000
10.10	հաշ.ֆակ.256		660 000	
15.10	հաշ.ֆակ.18		800 000	
21.10	վճ.պահան. 112			400 000
25.10	վճ.պահան. 113			500 000
01.11.02				

**ՀԱՇՎ ՖԱԿՏՈՒՐԱ թիվ 22**

27 հոկտեմբեր 2003 թ.

Վճարողի հաշվի համար	Չափի միավոր	Ապրանքներ		
		քանակ	գին	գումար
Ստացողի հաշվի համար				
<b>Ծառայություն</b>				
տաքսի սպասարկում	կմ	15 000	200	3 000 000

**ՎՃԱՐԱՅԻՆ ՀԱՆՁՆԱՐԱՐԱԳԻՐ թիվ 114**

30 հոկտեմբեր 2003թ.

Վճարող «Բազե» կրթահամալիր	Դերբետ	Գումար	
		2 000 000	
Վճարողի բանկը	Կրեդիտ		
Ստացող «Տաքսի» ՍՊԸ			
Ստացողի բանկը			
Վճարման նշանակությունը, ապրանքի անվանումը, ապրանքային փաստաթղթերի համարները		մատուցված ծառայություն հաշ. ֆակ. 22	

**ԴԵՐԻՏՈՐԱԿԱՆ ՊԱՐՏՔԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՔԱՐՏ**

Ամսաթիվ	Փաստաթուղթ	Մնացորդ	Ավելացում	Նվազում
01.10.02				
27.10.02	հաշ. ֆակ. 22		3 000 000	
30.10.02	վճ. պահանջ. 114			2 000 000

III քայլ  
Ռեգիստրների հիման վրա լրացնենք մեքենաօրդերները:

Մեքենաօրդեր # 1                      2 003թ. հոկտեմբերի

Գործառ #	#525 հաշվի կրեդիտը՝ հաշիվների դեբետից	Ընդամենը	Գործառ #	#527 հաշվի կրեդիտը՝ հաշիվների դեբետից	Ընդամենը
	# 527    # 711			# 711	
2	12 510	12 510	1	417 000	417 000
4		56 050			
	12 510	56 050		417 000	417 000

Մեքենաօրդեր # 2                      2 003թ. հոկտեմբերի

Գործառ #	#711 հաշվի կրեդիտը՝ հաշիվների դեբետից	Ընդամենը	Գործառ #	# 611 հաշվի կրեդիտը՝ հաշիվների դեբետից	Ընդամենը
	# 331			# 221	
11	2 753 050	2 753 050	9	3 000 000	3 000 000
	2 753 050	2 753 050		3 000 000	3 000 000

Մեքենաօրդեր # 3                      2 003թ. հոկտեմբերի

Գործառ #	#524 հաշվի կրեդիտը՝ հաշիվների դեբետից	Ընդամենը	Գործառ #	# 251 հաշվի կրեդիտը՝ հաշիվների դեբետից	Ընդամենը
	# 527			# 527	
3	45 974	45 974	5	358 516	358 516
	45 974	45 974		358 516	358 516



**Մեքենաօրդեր # 4 2 003թ. հոկտեմբերի**

Գործառ #	#221 հաշվի կրեդիտը՝ հաշիվների դեբետից	Ընդամենը	Գործառ #	# 211 հաշվի կրեդիտը՝ հաշիվների դեբետից	Ընդամենը
	# 252			# 711	
10	2 000 000	2 000 000	7	2 280 000	2 280 000
	2 000 000	2 000 000		2 280 000	2 280 000

**Մեքենաօրդեր # 5 2 003թ. հոկտեմբերի**

Գործառ #	#343 հաշվի կրեդիտը՝ հաշիվների դեբետից	Ընդամենը	Գործառ #	#331 հաշվի կրեդիտը՝ հաշիվների դեբետից	Ընդամենը
	# 331			# 611	
11	2 46 950	2 46 950	12	3 000 000	3 000 000
	2 46 950	2 46 950			

**Մեքենաօրդեր # 6 2 003թ. հոկտեմբերի**

Գործառ #	#521 հաշվի կրեդիտը՝ հաշիվների դեբետից	Ընդամենը	Գործառ #	# 252 հաշվի կրեդիտը՝ հաշիվների դեբետից	Ընդամենը
	# 211			# 521	
6	2 660 000	2 660 000	8	1 700 000	1 700 000
	2 660 000	2 660 000		1 700 000	1 700 000

**IV քայլ**

Մեքենաօրդերների հիման վրա կազմենք գլխավոր գիրքը:

**Գլխավոր գիրք հաշիվ # 211**

Դեբետային շրջանառությունը հետևյալ հաշիվների կրեդիտից				Կրեդիտ շրջան.	Մնացորդ	
օրդեր թիվ 6	օր. թիվ	օրդեր թիվ	ընդամենը	օրդեր թիվ 4	Դեբետային	Կրեդիտային
					<b>420 000</b>	
2 660 000			2 660 000	2 280 000		
					<b>800 00</b>	

**Գլխավոր գիրք հաշիվ # 221**

Դեբետային շրջանառությունը հետևյալ հաշիվների կրեդիտից				Կրեդիտ շրջան.	Մնացորդ	
օրդեր թիվ 2	օր. թիվ	օրդեր թիվ	ընդամենը	օրդեր թիվ 4	Դեբետային	Կրեդիտային
					<b>0</b>	
3 000 000			3 000 000	2 000 000		
					<b>1 000 000</b>	

**Գլխավոր գիրք հաշիվ # 251**

Դեբետային շրջանառությունը հետևյալ հաշիվների կրեդիտից				Կրեդիտ շրջան.	Մնացորդ	
օրդեր թիվ	օրդեր թիվ	օրդեր թիվ	ընդամենը	օրդեր թիվ 3	Դեբետային	Կրեդիտային
					<b>458 516</b>	
			0	358 516		
					<b>100 000</b>	

**Գլխավոր փորձ հաշիվ # 252**

Դեբետային շրջանառությունը հետևյալ հաշիվների կրեդիտից				Կրեդիտ շրջան.	Մնացորդ	
օրդեր թիվ	Օր. թիվ	օրդեր թիվ	ընդամենը	օրդեր թիվ	Դեբետային	Կրեդիտային
10				6	2 700 000	
2 000 000			2 000 000	1 700 000		
					<b>3 000 000</b>	

**Գլխավոր փորձ հաշիվ # 311**

Դեբետային շրջանառությունը հետևյալ հաշիվների կրեդիտից				Կրեդիտ շրջան.	Մնացորդ	
օրդեր թիվ	օրդեր թիվ	օրդեր թիվ	ընդամենը	օրդեր թիվ	Դեբետային	Կրեդիտային
						<b>3 578 516</b>
			0	0		
						<b>3 578 516</b>

**Գլխավոր փորձ հաշիվ # 331**

Դեբետային շրջանառությունը հետևյալ հաշիվների կրեդիտից				Կրեդիտ շրջան.	Մնացորդ	
օրդեր թիվ	օրդեր թիվ	օր. թիվ	ընդամենը	օրդեր թիվ	Դեբետային	Կրեդիտային
2	5			5		<b>0</b>
2 753 050	246 950		3 000 000	3 000 000		
						<b>0</b>

**Գլխավոր փորձ հաշիվ # 343**

Դեբետային շրջանառությունը հետևյալ հաշիվների կրեդիտից				Կրեդիտ շրջան.	Մնացորդ	
օրդեր թիվ	օրդեր թիվ	օրդեր թիվ	ընդամենը	օրդեր թիվ	Դեբետային	Կրեդիտային
				5		<b>0</b>
			0	246 950		
						<b>246 950</b>

**Գլխավոր փորձ հաշիվ # 521**

Դեբետային շրջանառությունը հետևյալ հաշիվների կրեդիտից				Կրեդիտ շրջանառ.	Մնացորդ	
օրդեր թիվ	Օր. թիվ	օրդեր թիվ	ընդամենը	օրդեր թիվ	Դեբետային	Կրեդիտային
6				6		<b>0</b>
1 700 000			1 700 000	2 660 000		
						<b>960 000</b>

**Գլխավոր փորձ հաշիվ # 524**

Դեբետային շրջանառությունը հետևյալ հաշիվների կրեդիտից				Կրեդիտ շրջան.	Մնացորդ	
օրդեր թիվ	օրդեր թիվ	օրդեր թիվ	ընդամենը	օրդեր թիվ	Դեբետային	Կրեդիտային
				5		<b>0</b>
			0	45 974		
						<b>45 974</b>

**Գլխավոր փորձ հաշիվ # 525**

Դեբետային շրջանառությունը հետևյալ հաշիվների կրեդիտից				Կրեդիտ շրջան.	Մնացորդ	
օրդեր թիվ	օրդեր թիվ	օրդեր թիվ	ընդամենը	օրդեր թիվ	Դեբետային	Կրեդիտային
				1		<b>0</b>
				68 650		
						<b>68 650</b>

**Գլխավոր փրք # 527**

Դեբետային շրջանառությունը հետևյալ հաշիվների կրեդիտից				Կրեդիտ շրջան.	Մնացորդ	
օրդեր թիվ 1	օրդեր թիվ 3	օրդեր թիվ 3	ընդամենը	օրդեր թիվ 1	Դեբետային	Կրեդիտային
						0
12 510	45 974	358516	417 000	417 000		
						0

**Գլխավոր փրք # 611**

Դեբետային շրջանառությունը հետևյալ հաշիվների կրեդիտից				Կրեդիտ շրջան.	Մնացորդ	
օրդեր թիվ 2	օրդեր թիվ 5	Օր. թիվ	ընդամենը	օրդեր թիվ 2	Դեբետային	Կրեդիտային
						0
2 753 050	246 950		3 000 000	3 000 000		
						0

**Գլխավոր փրք # 711**

Դեբետային շրջանառությունը հետևյալ հաշիվների կրեդիտից				Կրեդիտ շրջան.	Մնացորդ	
օրդեր թիվ 4	Օր. թիվ 1	օրդեր թիվ 1	ընդամենը	օրդեր թիվ 11	Դեբետային	Կրեդիտային
						0
2 280 000	417 000	56 050	2 753 050	2 753 050		
						0

**V քալ**

Գլխավոր գրքի հիման վրա կազմենք համեմատական հաշվեկշիռ:

	Հոդվածներ	Գումար	
		սկզբնական	վերջնական
211	Նյութեր	420 000	800 000
221	Դեբիտորներ	0	1 000 000
251	Դրամարկդ	458 516	100 000
252	Հաշվարկային հաշիվ	2 700 000	3 000 000
	<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>3 578 516</b>	<b>4 900 000</b>
311	Հիմնադիր կապիտալ	0	3 578 516
343	Շահույթ	0	246 950
521	Պ/մատակարարներից	0	960 000
524	Պ/բյուջեից	0	45 974
525	Պ/սոցապից	0	68 560
	<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>3 578 516</b>	<b>4 900 000</b>

## ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆ

### 12. «Իրացման զուտ արժեք»

«Երշիկ» կազմակերպությունը մասնագիտացել է ապխտած «Ա», «Բ» և «Գ» տեսակի մսեղենի մեծածախ ուղորտում: Մասնաբերքի պահպանման ծախսատարությունը պահանջում է պաշարների շրջապտույտի տևողության 25 օրյա առավելագույն ժամկետ: 2 003 թ. տարեվերջի միջանկյալ հաշվեկշիռը կարդալիս, կազմակերպության գլխավոր տնօրենը պաշարների պտույտի տևողությունը գնահատում է 40 օր և պատրաստվում է այն, որպես դիտողություն, ներկայացնել 2 004 թ. փետրվարին կայանալիք հաշվետու ժողովում: Սակայն, ի գարմանս տնօրենի, հաշվետու ժողովում ֆինանսական կառավարիչը հայտարարում է, որ հրապարակվող հաշվետվության տվյալներով պաշարների շրջապտույտը նախորդ տարում առավել արագ է տեղի ունեցել և գնահատվել է 23,5 օր՝ կապված մասնաբերքների շուկայական գնի անկման հետ:

Երշիկեղենի տեսակը	Մնացորդի քանակը (կգ)	Միավորի (հազ.դրամ)		
		ինքնարժեքը	գինը	կոմերցիոն ծախսը (կ/ծ)
	1	2	3	4
Ա	400	8	9	2
Բ	600	10	14	1
Գ	900	20	11	3

Գործադիր տնօրենը զեկուցագիր է պահանջում հաշվապահից, պարզելու իրողությունը, որից մեջբերում ենք.

«Ձեկուցում եմ, որ 2 003թ.-ի միջանկյալ հաշվեկշիռով կազմակերպության իրացված արտադրանքի ինքնարժեքը կազմել է 248 200 հազ. դրամ, իսկ պաշարների ինքնարժեքը՝ 27 200 հազ. դրամ: Ուստի, ըստ միջանկյալ հաշվեկշիռի, պաշարների պտույտի տևողությունը գնահատվել է 40 օր (27 200/248 200 x 365 օր): Սակայն, վերջնական հաշվեկշիռում պաշարները հայտագրվել են 16 000 հազ.դրամ իրացման զուտ արժեքով, որը կրճատել է պաշարների պտույտի տևողությունը՝ հասցնելով մինչև 23,5 օրվա (16 000/248 200 x 365 օր):»

«Երշիկ» կազմակերպության տնօրենը հաշվապահին հանձնարարում է.

- ներկայացնել իրացման զուտ արժեքով պաշարների հաշվեկշիռային գնահատման անհրաժեշտությունը և կարգը,
- ներկայացնել առ 01.01. 2 004 թ. կազմակերպության պաշարների իրացման զուտ արժեքով գնահատման հաշվարկները,
- վերագնահատել պաշարները, եթե իրացման զուտ արժեքով դրանց հայտագրումից մեկ օր անց «Գ» տեսակի երշիկի շուկայական գինը բարձրանա մինչև 15, իսկ կոմերցիոն ծախսերը՝ մինչև 4 հազ. դրամի:

### 13. «ՀԱՄԱՆՄՔՎԱԾ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ»

Կահույքագործների ասոցիացիայի խորհուրդը գնահատելով գործող փայտամշակման ֆաբրիկաների ֆինանսական դրությունը (տես խնդիր 9-ի պատասխանը) պարզեց, որ չնայած Վանաձորի և Գորիսի ֆաբրիկաների իրացվելիության ամբավարար վիճակին, դրանք գործում են բարձր շահութաբերությամբ և դրանով իսկ աննպատակահարմար է դառնում երկուսի գործունեության դադարեցումը:

Կահույքագործների ասոցիացիայի խորհուրդը փայտամշակման ֆաբրիկաների անվճարունակության պատճառով կապում է վատ մեքենաների հետ, ուստի որոշում է ընդունվում ձեռք բերել Իջևանի փայտամշակման ֆաբրիկայի կողմից Վանաձորի և Գորիսի ֆաբրիկաների բաժնետոմսերի 80%-ը և դրանով ունենալ վերջիններիս տնտեսական գործունեության լիարժեք վերահսկման իրավունք:

2002 թ. դեկտեմբերի 31-ին վճարելով 2 900 դրամական միջոց, Իջևանի ֆաբրիկան ձեռք է բերում Վանաձորի և Գորիսի փայտամշակման ֆաբրիկաների բաժնետոմսերի **80%-ը**: Իջևանի փայտամշակման ֆաբրիկայի տնօրինությունը տվյալ բաժնեմասնակցությամբ ներդրումը հաջողված գործարք է համարում, քանի որ փաստացի վճարումը զգալի գերազանցում է ձեռք բերված կապիտալին:

2002 թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ մասնաճյուղերի միջև առկա են հետևյալ ներխմբային հաշվարկները.

- Իջևանի ֆաբրիկան 300-ի կարճաժամկետ պարտավորություն ունի Գորիսի ֆաբրիկայի նկատմամբ,
- Վանաձորի ֆաբրիկան 600-ի կարճաժամկետ պարտավորություններ ունի Իջևանի նկատմամբ,
- Գորիսի ֆաբրիկան 100-ի կարճաժամկետ պարտավորություններ ունի Իջևանի նկատմամբ:

Իջևանի փայտամշակման ֆաբրիկայի տնօրինությունը հրավիրում է աուդիտոր, ստուգելու համար համախմբված հաշվապահական հաշվեկշռի և համախմբված ֆինանսական հետևանքների հաշվետվության ներկայացման հավաստիությունը, ինչպես նաև որոշելու մեկ բաժնետոմսին հասանելի շահույթի հաշվարկի հիմքը:

Աուդիտորը դիմում է ստուգման վերականգման եղանակին, որի համաձայն իր կողմից նորից կազմվում է համախմբված հաշվետվություն, կիրառելով ստորև ներկայացված համախմբված առանձին կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվեկշռներն ու ֆինանսական հետևանքների հաշվետվությունները:

**ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵԿՇԻՈՆՆԵՐԻ ԱՄՓՈՓԱԳԻՐԸ առ դեկտեմբերի 31-ը 2 002 թ.**

Հաշվեկշռի հոդվածներ	Կազմակերպություններ		
	Իջևան	Վանաձոր	Գորիս
<b>Ակտիվներ</b>			
Շենքեր	2 000	7 000	9 500
Սարքավորումներ	5 000	1 200	4 000
Վարձակալած ակտիվներ	0	800	0
Տրանսպորտ	3 000	0	0
Հետաձգված ծախսեր	0	0	700
Հետաձգված հարկեր	0	0	800
<b>Ընդամենը ոչ ընթացիկ ակտիվներ</b>	<b>10 000</b>	<b>9 000</b>	<b>15 000</b>
Դրամական միջոցներ	6 000	500	2 000
Արագամաշ առարկաներ	0	300	0
Նյութեր	1 500	3 500	3 000
Անավարտ արտադրանք	0	700	900
Պատրաստի արտադրանք	1 000	1 400	100
Կարճաժամկետ ֆինանսական ներդրումներ	0	600	0
Դեբիտորներ	2 500	0	4 000
<b>Ընդամենը ընթացիկ ակտիվներ</b>	<b>11 000</b>	<b>7 000</b>	<b>10 000</b>

<i>Հաշվեկշիռ</i>	<i>21 000</i>	<i>16 000</i>	<i>25 000</i>
<b>Պասիվներ</b>			
Բաժնեհավաք կապիտալ	14 100	2 200	500
Զբաղիված շահույթ	1 900	6 400	8 500
<i>Ընդամենը կապիտալ</i>	<i>16 000</i>	<i>8 600</i>	<i>9 000</i>
Երկարաժամկետ վարկեր	3 000	3 000	400
Երկարաժամկետ փոխառություններ	0	800	500
<i>Ընդամենը ոչ ընթացիկ պարտավորություններ</i>	<i>3 000</i>	<i>3 800</i>	<i>900</i>
Պ/աշխատավարձի գծով	300	1 200	300
Պ/բյուջեին	700	400	700
Պ/կրեդիտորներին	1 000	2 000	14 100
<i>Ընդամենը ընթացիկ պարտավորություններ</i>	<i>2 000</i>	<i>3 600</i>	<i>15 100</i>
<i>Հաշվեկշիռ</i>	<i>21 000</i>	<i>16 000</i>	<i>25 000</i>

**ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ԱՄՓՈՓԱԳԻՐԸ 2 002 թ.-ի համար**

Ցուցանիշներ	Կազմակերպություններ		
	Իջևան	Վանաձոր	Գորիս
Իրացումից հասույթ	20 000	30 000	50 000
Իրացման ինքնարժեք	17 000	18 000	32 500
Համախառն շահույթ	3 000	12 000	17 500
Վարչական ծախսեր	1 000	4 000	8 125
Հարկվող շահույթ	2 000	8 000	9 375
Շահութահարկի ծախս	400	1 600	1 875
Զուտ շահույթ	1 600	6 400	7 500

Օգնեք աուդիտորին համախմբված հաշվետվությունները պատրաստելիս.

- (a) կազմելով համախմբված հաշվապահական հաշվեկշիռ առ 1-ը հունվարի 2 003թ.՝ չեզոքացնելով փոխադարձ ներխմբային պարտավորությունները, արձանագրելով մասնաճյուղերի ձեռք բերումից ձևավորված գուդվիլը, ինչպես նաև փոքրամասնության բաժնեմասը,
- (b) կազմելով համախմբված ֆինանսական հետևանքների հաշվեկշիռ, նրանում արձանագրելով փոքրամասնության բաժնեմասը:

**14. «Հաշվետվություն առանց դրամական հոսքերի»**

«Փանոս» ՍՊԸ-ն զբաղվում է մանրածախ առևտրով: 2002 թ. հունվարի 1-ի դրությամբ ՍՊԸ-ի հաշվեկշռի հոդվածները ներկայացվել են այսպես. «Շենքեր» - 20 000, «Դրամական միջոցներ» - 60 000, «Հիմնադրական կապիտալ» - 80 000: Ապրանքաշրջանառության ծավալի ավելացման նպատակով «Փանոս» ՍՊԸ-ն 2002 թ. հունվարի 15-ին մեկ տարով անտոկոս 20 000-ի վարկ է վերցրել, գրավ դնելով տնօրինած շենքերը:

Յուրաքանչյուր եռամսյակ առկա դրամական միջոցների հաշվին փոխհատուցվող ՍՊԸ-ի առևտրի կազմակերպման ծախսերը և վաճառված ապրանքների ինքնարժեքը համապատասխանաբար կազ-

մում եւ 5 000 և 15 000, իսկ վաճառքից եկամուտը՝ 30 000: Շահութահարկը, որի դրույքաչափը կազմում է 20%, պետքուջե է մուծվում միայն տարին լրանալուց հետո: Վաճառքն իրականացվում է դեբիտորական պարտքերի սկզբունքով (ապառիկ), պայմանով, որ գնորդների կողմից պարտքի մարումը կատարվելու է մեկ ամսվա ընթացքում: Սակայն ամբողջ տարվա ընթացքում գնորդները «Փանոս» ՍՊԸ-ին գումար չեն փոխանցել:

Հաշվապահը ՍՊԸ-ի մենեջմենթին յուրաքանչյուր եռամսյակ հաշվետվություն է ներկայացրել միայն հաշվեկշիռի և ֆինանսական արդյունքների գծով: Ընդ որում, ՍՊԸ-ի գործունեությունը հաշվապահը գնահատել է արդյունավետ, քանի որ յուրաքանչյուր եռամսյակի վերջում ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունով արձանագրվել է 8 000 զուտ շահույթ:

Սակայն ի գարմանս ՍՊԸ-ի մենեջմենթի, տարին փակելով տնտեսավարման փայլուն ցուցանիշով, այսինքն՝ 32 000 զուտ շահույթով (4 եռամսյակ x 8 000), հաջորդ տարվա սկզբին «Փանոս» ՍՊԸ-ում սնանկացման գործընթաց է սկսվել: Կազմակերպությունը զրոյական դրամական միջոցներ ունենալով, չի կարողանում մարել իր հարկային և վարկային պարտավորությունները:

Այս ամենում մեղադրվում է հաշվապահը, որը ըստ եռամսյակների մենեջմենթին չի ներկայացրել դրամական հոսքերի հաշվետվություն և դրանով իսկ ժամանակին չի ահազանգվել շարունակվող դրամական արտահոսքերի մասին:

Փոխարինելիք «Փանոս» ՍՊԸ-ի գլխավոր հաշվապահին և ներկայացրեք.

- (a) ամփոփ հաշվապահական տարեկան հաշվեկշիռ ըստ եռամսյակների կտրվածքի,
- (b) ֆինանսական արդյունքների ամփոփ տարեկան հաշվետվություն ըստ եռամսյակների կտրվածքի,
- (c) դրամական հոսքերի տարեկան ամփոփ հաշվետվությունը ըստ եռամսյակային կտրվածքի, տալով համապատասխան մեկնաբանություններ տնտեսավարման արդյունքների վերաբերյալ:

**15. «Դրամական հոսքերի վերլուծություն»**

«Փյունիկ» կազմակերպության ֆինանսական կառավարիչը գլխավոր հաշվապահից պահանջում է տեղեկատվություն հաշվետու ժամանակաշրջանի (2 002 թ.) դրամական հոսքերի վերաբերյալ: Հաշվապահը նկատի առնելով միայն փաստացի դրամական հոսքերը՝ ներկայացնում է «Դրամական միջոցներ» հաշվում ուղղակի ավելացումներն ու նվազեցումները: Այսպես, հաշվի սկզբնական մնացորդը կազմել է 10 000, իսկ հաշվետու ժամանակաշրջանում դրամական հոսքերի ընդամենը երկու գործարք է տեղի ունեցել. արտադրանքի իրացման դիմաց մուտքագրվել է 100 000 և սարքավորումների ձեռք բերման համար ելքագրվել՝ 80 000:

Ուստի, դրամական հոսքերի հաշվետվությունը ֆինանսական կառավարիչին ուղղակի եղանակով ներկայացվել է այսպես.

$$\text{սկզբնական մնացորդ} + \text{մուտք} - \text{ելք} = \text{վերջնական մնացորդ}$$

$$10\ 000 + 100\ 000 - 80\ 000 = 30\ 000$$

Սակայն ֆինանսական կառավարիչը չի գոհանում տվյալ տեղեկատվությամբ և դրամական հոսքերի առավել ընդգրկուն պատկերի ստացման նկատառումով հաշվապահից պահանջում է դրամական միջոցների շարժը ոչ թե «դրամարկային» կամ «ուղղակի»՝ այլ հաշվեգրման հիմքով: Բացի այդ, գլխավոր հաշվապահից պահանջվում է հաշվետու ժամանակաշրջանի դրամական հոսքերի համառոտ մեկնաբանում և այդ բնագավառի բարելավման առաջարկությունների ձևակերպում:

Այդ նպատակով հաշվապահը օգտագործում է հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի համեմատական հաշվեկշիռն ու հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը, ինչպես կայացած տնտեսական գործարքներ:

ՀԱՇՎԵՏՈՒ ԺԱՄԱՆԱԿԱՇՐՋԱՆԻ ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ԳՈՐԾԱՐՔՆԵՐԸ

1. Մատակարարներից ձեռք են բերվել 50 000-ի նյութեր, որոնց գծով դեռևս վճարում չի կատարվել:
2. Ձեռք են բերվել 80 000-ի սարքավորումներ, որոնց գծով հաշվարկային հաշվից կատարվել է վճարում:
3. Արտադրությունում ծախսվել են 65 000-ի նյութեր:
4. Հաշվարկվել է արտադրական սարքավորումների 15 000-ի ամորտիզացիան:
5. Արտադրական բանվորներին հաշվարկվել է 25 000-ի աշխատավարձ:
6. Արտադրությունից պատրաստի արտադրանքը պահեստ է մուտքագրվել 105 000 փաստացի ինքնարժեքով:
7. Պահեստից գնորդներին առաքվել է պատրաստի արտադրանք 105 000 փաստացի ինքնարժեքով:
8. Գնորդներին առաքված պատրաստի արտադրանքի 155 000 եկամուտից միայն 100 000-ն է մուտքագրվել հաշվարկային հաշիվ:
9. Հաշվարկվել է իրացման դիմաց բյուջեին հասանելիք 10 000 շահութահարկ:
10. Իրացման 105 000 ծախսերը դուրս են գրվել ֆինանսական արդյունքին:
11. Իրացման 155 000 եկամուտները դուրս են գրվել ֆինանսական արդյունքին:
12. Ձևակերպվել է իրացման 40 000 շահույթը:

**ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԴԵՏԵՎԱՆՔՆԵՐԻ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ 2002 թ.**

Իրացումից հասույթ	155 000
Իրացման ինքնարժեք այդ թվում	
աշխատավարձ	25 000
ամորտիզացիա	15 000
նյութեր	65 000
	(105 000)
Հարկվող շահույթ	50 000
Շահութահարկի ծախս	(10 000)
Ձուտ շահույթ	40 000

**ՀԱՄԵՄԱՏԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ ԶՈՐՐՈՐԴ ԵՌԱՄՅԱԿԻ ՀԱՄԱՐ**

**ԳՈՒՄԱՐ**

<b>ԱԿՏԻՎՆԵՐ</b>	սկզբ.	վերջ.
Շենքեր	25 000	25 000
Սարքավորումներ	35 000	115 000
Ամորտիզացիա	0	(15 000)
	<b>ԸՆդամենը 60 000</b>	<b>125 000</b>
Նյութեր	20 000	5 000
Դրամական միջոցներ	10 000	30 000
Դեբիտորներ	5 000	60 000
	<b>ԸՆդամենը 35 000</b>	<b>95 000</b>
	<b>95 000</b>	<b>220 000</b>
<b>Հաշվեկշիռ</b>		
<b>ԿԱՊԻՏԱԼ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ</b>		
Բաժնեհավաք կապիտալ	65 000	65 000
Շահույթ	0	40 000
	<b>ԸՆդամենը 65 000</b>	<b>105 000</b>
Պ/վարկերի գծով	30 000	30 000
Պ/բյուջեին	0	10 000
Պ/աշխատողներին	0	25 000



Պ/մատակարարներից		0	50 000
	<i>Ընդամենը</i>	<i>30 000</i>	<i>115 000</i>
<b>Հաշվեկշիռ</b>		<b>95 000</b>	<b>220 000</b>

Օգնեք գլխավոր հաշվապահին և փորձեք ինքներդ.

- (a) հաշվեգրման սկզբունքով ներկայացնել դրամական հոսքերի հաշվետվությունը ,
- (b) մեկնաբանեք անուղղակի եղանակով (a) կետում հաշվետվությունը և կատարեք առաջարկություններ դրամական հոսքերի կարգավորման ուղղությամբ:

**16. «Հետաձգված հարկեր»**

Կազմակերպության գործադիր տնօրենին հայտնի է, որ շահութահարկի դրույքաչափը հարկվող շահույթի նկատմամբ կազմում է 20%: Սակայն, կարդալով 2 003թ. ֆինանսական հաշվետվությունը, տնօրենը նկատում է, որ ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությամբ շահութահարկի ծախսը (1 200 հազ. դրամ) չի համապատասխանում հաշվեկշռով ներկայացվող հաշվետու տարվա շահութահարկի ձևավորված պարտավորությանը (1 500 հազ.դրամ):

Հաշվապահը գտնում է, որ շահութահարկի գծով հարկային պարտավորությունը և շահութահարկի գծով ծախսը չպետք է միմյանց համընկնեն՝ հաշվետու տարում ծագած հետաձգված հարկերի պատճառով:

Այդ անհամապատասխանությունը համարելով հաշվապահի կողմից թույլ տրված սխալմունք և պետքույճե մուծվող շահութահարկի անհիմն գերավճար, կազմակերպության տնօրենը պահանջում է հարկերի հաշվարկման տեղեկատվությունը 2 003 հաշվետու տարվա համար, որը ամփոփվում է հետևյալ կետերով.

1. Իրացվել է 20 000 հազ. դրամի արտադրանք, բայց քանի որ 4 000 հազ. դրամի դիմաց գումարի ստացումը քիչ հավանական է, ապա համաձայն ՀՀՀՀ 18-րդ ստանդարտի, ֆինանսական հաշվապահությամբ ճանաչված եկամուտը կազմում է 16 000 հազ.դրամ:
2. Իրացման ինքնարժեքում նյութերը կազմում են 5 000 հազ.դրամ, աշխատավարձի ծախսը՝ 3 500 հազ. դրամ:
3. Հաշվետու տարում կատարվել են նոր արտադրանքի թողարկման գծով 3 000 հազ.դրամի զարգացման ծախսեր: Քանի որ նորույթի թողարկման ժամանակաշրջանը նախատեսված է երեք տարի, ապա հաշվապահը 2 003թ. ինքնարժեքում ներառել է 1 000 հազ. դրամի զարգացման ծախս: Հարկային օրենսդրությամբ այդ ծախսերը չպետք է կապիտալիզացվեին և պետք է ամբողջովին դուրս գրվեին հաշվետու տարում:
4. Իրացման ինքնարժեքում ամորտիզացիոն հատկացումները կազմել են 2 500 դրամ, որը ստացվել է արագացված ամորտիզացման հաշվարկներով: Սակայն, հարկային օրենսդրությամբ պետք է կիրառվեր հավասարաչափ ամորտիզացում և տարեկան մաշվածք ձևակերպվեր՝ 1 000 հազ. դրամ:
5. Հաշվետու տարվա տոկոսային եկամուտը կազմել է 2 000 հազ. դրամ, որը պետք է ստացվի հաջորդ տարի՝ տրամադրված երկարատև ներդրման գումարի հետ մեկտեղ: Բայց, քանի որ հարկային օրենսդրությամբ այն ճանաչվում է միայն ստացումից հետո, ապա 2 003թ շահութահարկի հաշվարկներում ստացվելիք տոկոսները ժամանակավորապես չեն ներառվել՝ հաջորդ տարում հաշվի առնելու պայմանով:

Հարկերի հաշվառման ներկայացված վերոհիշյալ տեղակատվությունը համարելով նեղ մասնագիտացված և փոքր ինչ անհասկանալի, կազմակերպության տնօրենը հաշվապահին հանձնարարում է.

- (a) բացատրել հետաձգված հարկերի էությունը,

- (b) ներկայացնել 2 003 թ. ֆինանսական արդյունքների հաշվետվության և հարկային հաշվետվության շահութահարկի հաշվարկման ճշտումները,
- (c) փոխկապակցել հաշվետու տարվա շահութահարկի ծախսը՝ հաշվարկված շահութահարկի պարտավորության հետ:

**17. «Առաջին, թե վերջին մուտք»**

Կազմակերպության գործադիր տնօրենը զարմանք է ապրում, երբ բանկը մերժում է կարճաժամկետ վարկավորման հայցը: Բանկի կողմից կազմակերպությանը կարճաժամկետ վարկի տրամադրման առաջնահերթ պայմանը հրատապ իրացվելիության գործակցի 1,0 և ավելի մակարդակի առկայությունն էր, վարկավորման համար հայտի ներկայացման պահին կազմակերպության հրատապ իրացվելիությունը ցածր է եղել 1,0-ից և գնահատվել է 0,8:

Ըստ հաշվապահի հավաստման, եթե հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունում կիրառվեր պաշարների ծախսի գնահատման LIFO մեթոդը, ապա բանկին վարկավորում ստանալու հայտի ներկայացման պահին պաշարների մնացորդը կկազմեր 21 000 հազ. դրամ և դրանով իսկ կազմակերպությունը կապահովեր անհրաժեշտ հրատապ իրացվելիություն:

Սակայն, հաշվեկշռով կազմակերպության ընթացիկ ակտիվները կազմել են 42 000 հազ. դրամ (որից նյութական պաշարները՝ 30 000), իսկ ընթացիկ պարտավորությունները՝ 15 000 հազ. դրամ: Ուստի, վարկավորման համար հայտի ներկայացման պահին կազմակերպության հրատապ իրացվելիությունը ցածր է գնահատվել 1,0-ից:

Նախորդող ժամանակաշրջանը աչքի է ընկել շարունակական սղաճով: Թողարկման ծախսերի կրճատման և բարձր շահույթ ապահովելու նպատակով կազմակերպության հաշվապահը կիրառել է պաշարների ծախսի FIFO մեթոդը:

Կազմակերպությունը չի ունենում պատրաստի արտադրանքի մնացորդ:

Ըստ եռամսյակների հաշվետու տարում պաշարների շարժը ներկայացվել է այսպես.

սկզբ.մնացորդ		4 000կգ x 2դրամ
	մուտք (հազ. դրամ)	Ելք
I եռամսյակ	10 000 կգ x 3	11 000կգ
II եռամսյակ	15 000 կգ x 4	16 000կգ
III եռամսյակ	13 000 կգ x 5	12 000կգ
IV եռամսյակ	16 000 կգ x 5	14 000կգ
	251 000 հազ. դրամ	
վերջ.մնացորդ		5 000 կգ

Գործադիր տնօրենը հաշվապահից պահանջում է.

- (a) բնութագրել պաշարների ծախսի գնահատման FIFO և LIFO մեթոդների տարբերությունը և դրանց կիրառման դրդապատճառները սղաճի պայմաններում,
- (b) ներկայացնել պաշարների փաստացի ծախսի գնահատման հաշվարկը կիրառված FIFO մեթոդով,
- (c) ներկայացնել պաշարների ծախսի գնահատման հաշվարկը, եթե կիրառվեր գնահատման LIFO մեթոդը,

**18. «Արագացված ամորտիզացիա»**

Կազմակերպությունը մասնագիտացված է հասարակական սննդի ոլորտում և, թողարկելով 500 հատ բաժնետոմս, հանդիսանում է փակ բաժնետիրական ընկերություն: ՓԲԸ-ի կազմավորման պահին ընտրվել էր մեկ բաժնետոմսի հաշվով յուրաքանչյուր տարում 18 հազ. դրամի կայուն շահաբաժնի ապահովվման ռազմավարություն: Սակայն, ծավալելով չորսամյա գործունեություն, բաժնետերերի խորհուրդը արձանագրում է, որ մեկ բաժնետոմսին ընկնող շահույթը կազմակերպության գործունեության առաջին տարիներին նախատեսվածից ցածր է եղել, իսկ վերջին տարիներին, ընդհակառակը՝ աճել և գերազանցել է 18 հազ. դրամի շեմը:

Նման իրավիճակը անհասկանալի է համարվում խորհրդի անդամների համար, քանի որ կազմակերպությունը նախորդ չորս տարիներին գործել է հաստատուն ցուցանիշներով և պետք է ապահովվեր յուրաքանչյուր տարվա համար հավասար շահաբաժին:

Պահանջելով հաշվապահից կազմակերպության չորսամյա գործունեության ֆինանսական արդյունքների ամփոփագիրը, խորհրդի անդամները նկատում են, որ տարեկան ամորտիզացիան առաջին տարիներին բարձր է հաշվարկվել, իսկ այնուհետև՝ կտրուկ նվազման միտում ունեցել:

	Տարիներ			
	I	II	III	IV
Իրացումից հասույթ	50000	50000	50000	50000
Ինքնարժեք				
նյութեր	20000	20000	20000	20000
աշխատավարձ	5000	5000	5000	5000
մաշվածք	15000	11000	7000	3000
Հարկվող շահույթ	10000	14000	18000	22000
Շահութահարկ 20%	2000	2800	3600	4400
Զուտ շահույթ	8000	11200	14400	17600
Շահաբաժին 70%	5600	7840	10080	12320
Մեկ բաժնետոմսին ընկնող շահաբաժին	11	16	20	25

Հաշվապահին հանձնարարվում է այդ առիթով ներկայացնել զեկուցագիր, որից մեջբերում ենք. «Քանի որ գործող ակտիվների բարոյական մաշվածքը զգալիորեն գերազանցում է ֆիզիկական մաշվածքին, կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ ընտրվել է ակտիվների արագացված ամորտիզացումը ըստ կիսամյակային կտրվածքի: Կազմակերպության մեկնարկի պահին ակտիվները գնահատվել են 40 0000 հազ. դրամ, որոնց օգտակար ծառայության ժամկետը սահմանվել է 4 տարի, իսկ լուծարային արժեքը՝ 4 000 հազ. դրամ: Ուստի, հինգերորդ տարվա սկզբին ակտիվները պետք է լիովին ամորտիզացվեին»:

- Պահանջվում է.
- (a) նկարագրել ակտիվների ամորտիզացման քաղաքականության էությունը,
  - (b) ներկայացնել չորս տարիների գծով կազմակերպության ակտիվների արագացված ամորտիզացման հաշվարկը,
  - (c) ներկայացնել կազմակերպության ֆինանսական արդյունքների ամփոփագիրը չորս տարիների համար, եթե կիրառվեր ակտիվների «գծային» ամորտիզացման եղանակը:

## Պ Ա Տ Ա Ս Խ Ա Ն Ն Ե Ր

### 12. «Իրացման զուտ արժեք»

(a)

**Իրացման զուտ արժեքի էությունը:**

Պաշարների շարժը հաշվապահությունում հաշվառվում է *փաստացի ինքնարժեքով*, իսկ մնացորդն՝ իրացման զուտ արժեքի և փաստացի ինքնարժեքի *նվազագույնով*: Փաստացի ինքնարժեքը ներառում է ձեռք բերման և վերամշակման ծախսումներն, իսկ իրացման զուտ արժեքը պաշարների վաճառքի հասույթն է՝ առանց կոմերցիոն ծախսերի:

Հաշվապահական հաշվետվություններում պաշարները արտացոլվում են դրամական միջոցների այն գումարով, որը ստացվում է տվյալ պահին քննարկվող ակտիվներն իրացնելիս (տես Հաշվապահական հաշվառման մասին ՀՀ օրենքը, հոդված 9, կետ գ.): Հետևաբար, ամիրաժեշտություն է ծագում նաև պահպանելու հաշվենկատության սկզբունքը, երբ կազմակերպությունների ակտիվներն ու եկամուտները չեն գերազանահատվում (տես Հաշվապահական հաշվառման մասին ՀՀ օրենքը, հոդված 10, կետ է.):

Ելնելով վերոհիշյալ սկզբունքներից, կազմակերպություններում ակտիվների գնահատման ժամանակ կիրառվում է իրացման զուտ արժեքի ցուցանիշը, որը սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի ձևավորվող գինն է՝ հանած համալրման և վաճառքը կազմակերպելու համար անհրաժեշտ ծախսումները (տես ՀՀՀՀՍ #2, կետ 3):

Այսինքն, *պաշարների ինքնարժեքի մասնակի դուրս գրումը իրացման զուտ արժեքի մակարդակին համապատասխանում է այն տեսակետից, որ ակտիվները չպետք է արտացոլվեն ավելի բարձր գումարով, քան ակնկալվում է, որ պիտի ստացվի նրանց վաճառքից կամ օգտագործումից* (տես ՀՀՀՀՍ #2-ի 23-րդ կետ):

Պաշարների արտադրության մեջ օգտագործելու նպատակով պահվող նյութերը չեն վերազանահատվում ինքնարժեքից ցածր, եթե ակնկալվում է, որ պատրաստի արտադրանքը, որում դրանք ընդգրկվելու են, վաճառվելու է ինքնարժեքին հավասար կամ գերազանցող գնով: Սակայն, երբ նյութերի գների անկումը այնպիսին է, որ պատրաստի արտադրանքի ինքնարժեքը գերազանցելու է իրացման զուտ արժեքին, նյութերի ինքնարժեքը իջեցվում է մինչև իրացման զուտ արժեք:

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

Պաշարների արժեքը նվազեցնելիս կատարվում է դեբետային գրանցում 714 «Գործառնական այլ ծախսեր» հաշվում և կրեդիտային գրանցում 218 «Պաշարների արժեքի նվազում» հաշվում:

(b)

**Պաշարների գնահատումը իրացման զուտ արժեքով:**

Կազմակերպության առ 01.01.2004 պաշարների մնացորդի իրացման զուտ արժեքով գնահատման հաշվարկները:

	Միավոր պաշարի				Ընդհանուր պաշարների		Պաշարների հաշվեկշռա-
	քա-	ինք-	գի-	կ/ծ	ինքնար-	ԻԶԱ	յին մնացորդը
	նա- կը	նար- ժեքը	նը		ժեքը (ս.1 x ս.2)	(ս.3 – ս.4) x ս.1	(նվազագույնը ս.5-ի և ս.6-ի)
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>
Ա	400	8	9	2	3 200	2 800	2 800
Բ	600	10	14	1	6 000	7 800	6 000
Գ	900	20	11	3	18 000	7 200	7 200
					27 200	17 800	16 000

Շուկայական գների անկման պատճառով պաշարների մնացորդային արժեքի իջեցումը և միջանկյալ հաշվեկշռից հետո հրատարակվող հաշվեկշռում հայտագրումը կկատարվի հետևյալ ճշտող թղթակցությամբ.

**դա 714 ..... 11 200 (27 200 – 16 000)**

**կտ 218 ..... 11 200**

որով հաշվենկատության սկզբունքի պահանջով կնվազեցվի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի պաշարների հաշվեկշռային մնացորդը (218 կոնտրակտիվային հաշվի օգնությամբ) և միաժամանակ գործառնության վնասը կարտացոլվի նույն ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունում:

**(Ը)**

**Պաշարների վերագնահատումը:**

Յուրաքանչյուր հաջորդող ժամանակաշրջանում կատարվում է իրացման զուտ արժեքի նոր գնահատում: Երբ փոխվում են հանգամանքները, որոնք բերել էին պաշարների ինքնարժեքի իջեցման, դուրս գրված գումարը վերականգնվում է այնպես, որ նոր հաշվեկշռային արժեքը հանդիսանա ինքնարժեքից և վերանայված իրացման զուտ արժեքից նվազագույնը: Դա տեղի է ունենում, օրինակ, երբ պաշարի միավորը, որը վաճառքի գնի նվազման պատճառով հաշվառվում է իրացման զուտ արժեքով, դեռևս պահպանվում է, իսկ դրա վաճառքի գինը ավելացել է:

- «Գ» տեսակի երշիկեղենի գինը ԻԶԱ-ով գնահատելիս 11
- «Գ» երշիկեղենի նոր գինը 15
- Գնի աճը 3
- Կոմերցիոն ծախսերի աճը (4 - 3) 1
- «Գ» երշիկեղենի պաշարների մնացորդի արժեքային աճը. (3 – 1) x 900կգ = 1 800

Կատարված երկրորդ վերագնահատման արժեքային աճը կվերագրվի ոչ թե պաշարների սկզբնական, այլ արժեզրկված գումարին: Այսպես, «Գ» երշիկեղենի գծով իրացման նոր շուկայի հայտնաբերման դեպքում, ուր արդեն միավորի վաճառքի գինը կազմում է 15 հազ դրամ, իսկ միավորի գծով կոմերցիոն ծախսերը` 4 հազ. դրամ, իրացման զուտ արժեքը աճում է 1 800-ով, որով ձևակերպվում է վերագնահատման աճ.

**դա 218 ..... 1 800**

**կտ 614 ..... 1 800**

Դրանով իսկ, պաշարների նախորդ արժեզրկումը վերականգնվում է իրացման զուտ արժեքի աճի բաժնեմասով:

**13. «ՀԱՄԱԽԱՄԲՎԱԾ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ»**

(a)

Համախմբված հաշվեկշիռ:

Համախմբված հաշվեկշիռի կազմման համար նախ ներկայացնենք Իջևանի ֆաբրիկայի հաշվապահական հաշվեկշիռը Գորիսի և Վանաձորի ֆաբրիկաների բաժնետոմսերի 80%-ը ձեռք բերելիս, այսինքն՝ առ 01 հունվարի 2 003 թ.:

ԻԶԵՎԱՆԻ ՖԱԲՐԻԿԱՅԻ ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՎՇԻՌ  
առ 01 հունվարի 2 003թ.

Հաշվեկշռի հոդվածներ	Գումար
<b>Ակտիվներ</b>	
Շենքեր	2 000
Սարքավորումներ	5 000
Տրանսպորտ	3 000
Բաժնենասնակցությամբ ներդրումներ Վանաձորում և Գորիսում	<b>2 900</b>
<b>Ընդամենը ոչ ընթացիկ ակտիվներ</b>	<b>12 900</b>
Դրամական միջոցներ	3 100
Նյութեր	1 500
Պատրաստի արտադրանք	1 000
Դեբիտորներ	2 500
<b>Ընդամենը ընթացիկ ակտիվներ</b>	<b>8 100</b>
<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>21 000</b>
<b>Պասիվներ</b>	
Բաժնեհավաք կապիտալ	14 100
Զբաղիչված շահույթ	1 900
<b>Ընդամենը կապիտալ</b>	<b>16 000</b>
Երկարաժամկետ վարկեր	3 000
<b>Ընդամենը ոչ ընթացիկ պարտավորություններ</b>	<b>3 000</b>
Պ/աշխատավարձի գծով	300
Պ/բյուջեից	700
Պ/կրեդիտորներին	1 000
<b>Ընդամենը ընթացիկ պարտավորություններ</b>	<b>2 000</b>
<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>21 000</b>

Ըստ երեք քաղաքների փայտամշակման ֆաբրիկաների առ 01 հունվարի 2003 թ. հաշվապահական հաշվեկշիռների, կազմենք համախմբված հաշվեկշիռ, հաշվի առնելով հետևյալ սկզբունքները.

1. չեզոքացվում են ներխմբային փոխադարձ դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերը,
2. հաշվեկշռում արձանագրվում է գուղվիլն ու փոքրամասնության բաժնենասը,
3. բաժնեհավաք կապիտալն ու չբաղիչված շահույթը վերագրվում են Իջևանի կազմակերպությանը,
4. ակտիվներն ու պասիվները ներկայացվում են խմբավորված ձևով:

ՀԱՄԱԽՄԲՎԱԾ ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ  
առ 01 հունվարի 2 003թ.

Հաշվեկշռի հոդվածներ	Գումար
<b>Ակտիվներ</b>	
<b>Գուղվիլ</b>	(11 180) <sup>a</sup>
Շենքեր	18 500 <sup>b</sup>
Սարքավորումներ	10 200 <sup>b</sup>
Վարձակալած ակտիվներ	800 <sup>b</sup>
Տրանսպորտ	3 000 <sup>b</sup>
Հետաձգված ծախսեր	700 <sup>b</sup>
Հետաձգված հարկեր	800 <sup>b</sup>
<b>Ընդամենը ոչ ընթացիկ ակտիվներ</b>	<b>22 820</b>
Դրամական միջոցներ	5 600 <sup>b</sup>
Արագամաշ առարկաներ	300 <sup>b</sup>
Նյութեր	8 000 <sup>b</sup>
Անավարտ արտադրանք	1 600 <sup>b</sup>
Պատրաստի արտադրանք	2 500 <sup>b</sup>
Կարճաժամկետ ֆինանսական ակտիվներ	600 <sup>b</sup>
Դեբիտորներ	5 500 <sup>c</sup>
<b>Ընդամենը ընթացիկ ակտիվներ</b>	<b>24 100</b>
<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>46 920</b>
<b>Պասիվներ</b>	
Բաժնեհավաք կապիտալ	14 100 <sup>d</sup>
Չբաշխված շահույթ	1 900 <sup>d</sup>
<b>Փոքրամասնության բաժնեմաս</b>	<b>3 520<sup>e</sup></b>
<b>Ընդամենը կապիտալ</b>	<b>19 520</b>
Երկարաժամկետ վարկեր	6 400 <sup>f</sup>
Երկարաժամկետ փոխառություններ	1 300 <sup>f</sup>
<b>Ընդամենը ոչ ընթացիկ պարտավորություններ</b>	<b>7 700</b>
Պ/աշխատավարձի գծով	1 800 <sup>g</sup>
Պ/բյուջեին	1 800 <sup>g</sup>
Պ/կրեդիտորներին	16 100 <sup>g</sup>
<b>Ընդամենը ընթացիկ պարտավորություններ</b>	<b>19 700</b>
<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>46 920</b>

a  $(11\ 180) = 2\ 900 - (8\ 600 + 9\ 000) \times 0,8$

b  $5\ 600 = 3\ 100 + 500 + 2\ 000,$   
 $300 = 0 + 300 + 0,$   
 $8\ 000 = 1\ 500 + 3\ 500 + 3\ 000,$   
 $1\ 600 = 0 + 700 + 900,$   
 $2\ 500 = 1\ 000 + 1\ 400 + 100,$   
 $600 = 0 + 600 + 0$

c  $5\ 500 = (2\ 500 - 600 - 100) + 0 + (4\ 000 - 300)$

d ընդունվում են Իջևանի կազմակերպության կապիտալի հոդվածները:

e  $3\ 520 = (9\ 000 + 8\ 600) \times 0,2$

f  $6\ 400 = 3\ 000 + 3\ 000 + 400,$       $1\ 300 = 0 + 800 + 500$

g  $1\ 800 = 300 + 1\ 200 + 300,$       $700 + 400 + 300 = 1\ 800,$

h  $16\ 100 = (1\ 000 - 300) + (2\ 000 - 600) + (14\ 100 - 100)$

(b)

**ՀԱՄԱԽՄԲՎԱԾ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ**

Ցուցանիշներ	Գումար
Իրացումից հասույթ	100 000 <sup>a</sup>
Իրացման ինքնարժեք	67 500 <sup>b</sup>
Համախառն շահույթ	32 500
Վարչական ծախսեր	13 125 <sup>c</sup>
Հարկվող շահույթ	19 375
Շահութահարկի ծախս	3 875
Շահույթը հարկումից հետո	15 500
Փոքրամասնության բաժնեմաս	695 <sup>d</sup>
Զուտ շահույթը առանց փոքրամասնության բաժնեմասի	14 805

a  $100\ 000 = 20\ 000 + 30\ 000 + 50\ 000$

b  $67\ 500 = 17\ 000 + 18\ 000 + 32\ 500$

c  $13\ 125 = 1\ 000 + 4\ 000 + 8\ 125$

d  $695 = (1\ 600 + 1\ 875) \times 0,20$

Իջևանի ֆարրիկայի մեկ բաժնետոմսի գծով շահույթի մեծության հաշվարկի հիմքում դրվում է «զուտ շահույթը առանց փոքրամասնության բաժնեմասի» ցուցանիշը, այսինքն 14 805-ը:

**14. «Հաշվետվությունն առանց դրամական հոսքերի»**

(a)

**ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵԿՇՈՒ ԱՄՓՈՓԱԳԻՐ առ 01.01 2 003թ. ԵՌԱՄՍՅԱԿԱՅԻՆ ԿՏՐՎԱԾՔՈՎ**

Ակտիվներ	ԳՈՒՄԱՐ			
	I եռ.	II եռ.	III եռ.	IV եռ.
Շենքեր	20 000	20 000	20 000	20 000
Դրամական միջոցներ	60 000	40 000	20 000	0
Դեբիտորական պարտքեր	30 000	60 000	90 000	120 000
ՀԱՇՎԵԿՇՈՒ	110 000	120 000	130 000	140 000
<b>Պասիվներ</b>	<b>ԳՈՒՄԱՐ</b>			
	<b>I եռ.</b>	<b>II եռ.</b>	<b>III եռ.</b>	<b>IV եռ.</b>
Հիմնադրական կապիտալ	80 000	80 000	80 000	80 000
Շահույթ	8 000	16 000	24 000	32 000
Պ/վարկերի գծով	20 000	20 000	20 000	20 000
Պ/հարկերի գծով	2 000	4 000	6 000	8 000
ՀԱՇՎԵԿՇՈՒ	110 000	120 000	130 000	140 000



(b)

**ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ԱՄՓՈՓԱԳԻՐ  
ԵՌԱՄՍՅԱԿԱՅԻՆ ԿՏՐՎԱԾՔՈՎ**

Ցուցանիշներ	ԳՈՒՄԱՐ				
	I եռ.	II եռ.	III եռ.	IV եռ.	ընդամենը
Իրացումից հասույթ	30 000	30 000	30 000	30 000	120 000
Իրացման ինքնարժեք	15 000	15 000	15 000	15 000	60 000
Կոմերցիոն ծախսեր	5 000	5 000	5 000	5 000	20 000
Հարկվող շահույթ	10 000	10 000	10 000	10 000	40 000
Շահութահարկ	2 000	2 000	2 000	2 000	8 000
Զուտ շահույթ	8 000	8 000	8 000	8 000	32 000

(c)

**ԴՐԱՄԱԿԱՆ ՀՈՍՔԵՐԻ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅԱՆ ԱՄՓՈՓԱԳԻՐ  
ԵՌԱՄՍՅԱԿԱՅԻՆ ԿՏՐՎԱԾՔՈՎ**

Ցուցանիշներ	ԳՈՒՄԱՐ				
	I եռ.	II եռ.	III եռ.	IV եռ.	ընդամենը
<b>Դրամի սկզբնական մնացորդ</b>	<b>60 000</b>	<b>60 000</b>	<b>40 000</b>	<b>20 000</b>	
<i>Դրամական մուտքեր</i>					
ապրանքների իրացումից	0	0	0	0	0
վարկերի ստացումից	20 000	0	0	0	20 000
ընդամենը մուտքեր	<b>20 000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>20 000</b>
<i>Դրամական ելքեր</i>					
ապրանքների գնումներից	15 000	15 000	15 000	15 000	60 000
ծախսերի փոխհատուցումից	5 000	5 000	5 000	5 000	20 000
ընդամենը ելքեր	<b>20 000</b>	<b>20 000</b>	<b>20 000</b>	<b>20 000</b>	<b>80 000</b>
<b>Դրամի վերջնական մնացորդ</b>	<b>60 000</b>	<b>40 000</b>	<b>20 000</b>	<b>0</b>	

Դրամական հոսքերի հաշվետվությունը ցույց է տալիս, որ վերջին երեք եռամսյակներում կազմակերպությունում ընդհանրապես տեղի չի ունեցել դրամական ներհոսք: Փոխարենը, այդ եռամսյակների ընթացքում ՍՊԸ-ի գործունեությունը ֆինանսավորվել է առկա դրամական միջոցների շարունակական նվազման հաշվին, որով տարվա վերջին լիովին սպառվել է դրամի մնացորդը:

Դրամական հոսքերի հաշվետվության եռամսյակային կտրվածքով պարբերաբար ներկայացումը մենեջմենթին կարող էր ահազանգ հանդիսանալ դրամի մնացորդների շարունակական անկման գծով: Այնինչ, ֆինանսական արդյունքներով շահույթի պարբերաբար աճի ներկայացումը մենեջմենթին շեղել է դրամական հոսքերի վերահսկողությունից:

Դրամական հոսքերի հաշվետվությունը կարևորվում է ոչ միայն վճարունակության, այլև կազմակերպության հետագա գործունեության համար անհրաժեշտ դրամական միջոցների առկայության վերահսկողության առումով: Եթե անգամ ՍՊԸ-ի պարտատերերը (վարկատուները, հարկային տեսչությունը) հետաձգեին իրենց պահանջատիրությունը, միևնույն է, դրամի ներհոսքի բացակայության

պայմաններում կազմակերպությունը այլևս չեր կարող հաջորդ տարում շարունակել իր գործունեությունը, քանի որ 2003 թ. սկզբին ընդհանրապես չէր տնօրինում դրամական միջոցների:

**15. «Դրամական հոսքերի վերլուծություն»**

(a)

Անուղղակի եղանակով դրամական հոսքերի ներկայացում:

Հաշվեգրման սկզբունքով դրամական հոսքերի ներկայացման և մեկնաբանման համար կատարենք հետևյալ քայլերը:

**I քայլ**

Օգտվելով «Փյունիկ» կազմակերպության համեմատական հաշվեկշռից, որոշենք յուրաքանչյուր հոդվածի գծով հաշվետու ժամանակաշրջանում փոփոխության չափն ու բնույթը.

**ՀԱՄԵՄԱՏԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵԿՇՈՒ ԳՈՒՄՆԵՐԻ ՓՈՓՈԽՈՒԹՅՈՒՆԸ**

ԱԿՏԻՎՆԵՐ	ԳՈՒՄԱՐ		Շեղում
	սկզբ.	վերջ.	
Շենքեր	25 000	25 000	0
Սարքավորումներ	35 000	115 000	80 000
Ամորտիզացիա	0	(15 000)	(15 000)
<b>Ընդամենը</b>	<b>60 000</b>	<b>125 000</b>	
Նյութեր	20 000	5 000	(15 000)
Դրամական միջոցներ	10 000	30 000	20 000
Դեբիտորներ	5 000	60 000	55 000
<b>Ընդամենը</b>	<b>35 000</b>	<b>95 000</b>	
<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>95 000</b>	<b>220 000</b>	
<b>ԿԱՊԻՏԱԼ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ</b>			
Բաժնեհավաք կապիտալ	65 000	65 000	0
Շահույթ	0	40 000	40 000
<b>Ընդամենը</b>	<b>65 000</b>	<b>105 000</b>	
Պ/վարկերի գծով	30 000	30 000	0
Պ/բյուջեին	0	10 000	10 000
Պ/աշխատողներին	0	25 000	25 000
Պ/մատակարարներին	0	50 000	50 000
<b>Ընդամենը</b>	<b>30 000</b>	<b>115 000</b>	
<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>95 000</b>	<b>220 000</b>	

**II քայլ**

Կազմենք հոդվածների փոփոխությունների հաշվեկշիռը.

$$80\ 000 - 15\ 000 - 15\ 000 + 20\ 000 + 55\ 000 = 0 + 40\ 000 + 10\ 000 + 25\ 000 + 50\ 000$$

**III քայլ**

Փոփոխությունների հաշվեկշիռից որոշենք դրամական միջոցների փոփոխության վրա գործոնների ազդեցության չափն ու բնույթը.

$$30\ 000 - 10\ 000 = 20\ 000 \text{ կամ}$$

$$20\ 000 = 0 + 40\ 000 + 10\ 000 + 25\ 000 + 50\ 000 - 80\ 000 + 15\ 000 + 15\ 000 - 55\ 000$$

**IV քայլ**

Մեկնաբանենք դրամական միջոցների փոփոխության վրա գործոնների ազդեցության չափն ու բնույթը:

**Գործունեությունից շահույթ (+ 40 000)**

Դրամական ներհոսքերի ավելացման աղբյուր է հանդիսացել հաշվետու ժամանակաշրջանում կազմակերպության գործունեությունից ձևավորված շահույթը (տես ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություն): Այսպես, 155 000 իրացման եկամուտ է ստացվել 105 000 իրացման ինքնարժեքով և 10 000 շահութահարկի ծախսով, որի հետևանքով ձևավորվել է 40 000-ի շահույթ՝ և համապատասխանաբար դրամական միջոցների ներհոսք:

**Պարտավորություններ բյուջեից (+10 000)**

«Փյունիկ» կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին բյուջեի նկատմամբ պարտավորություն չի ունեցել, իսկ վերջին՝ այն կազմել է 10 000: Այսինքն, դեռևս չմարելով բյուջեի նկատմամբ պարտքը, կատարվել է դրամական միջոցների 10 000-ի «խնայողություն», որը համարժեք է դրամական միջոցների ներհոսքին:

**Պարտավորություն աշխատավարձի վճարման գծով (+25 000)**

Կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին աշխատավարձի գծով պարտավորություն չի ունեցել, իսկ վերջին՝ այն կազմել է 25 000: Այսինքն, դեռևս չմարելով աշխատավարձի գծով պարտքը, կատարվել է դրամական միջոցների 25 000-ի «խնայողություն», որը համարժեք է դրամական միջոցների ներհոսքին:

**Պարտավորություն մատակարարներից (+50 000)**

«Փյունիկ» կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանում մատակարարներից ստացել է 50 000-ի նյութեր և դեռ չի վճարել: Այսինքն, դեռևս չմարելով մատակարարների պարտքը, կատարվել է դրամական միջոցների 50 000-ի խնայողություն, որը համարժեք է դրամական միջոցների ներհոսքին:

**Հիմնական միջոցներ և անորոշիզացիա (- 80 000 + 15 000 = - 65 000)**

Կազմակերպության հիմնական միջոցները հաշվետու ժամանակաշրջանում մաշվել են 15 000-ով, սակայն դրա դիմաց կատարվել է ակտիվների վերականգնում 80 000-ով: Այսինքն, հիմնական միջոցների վերականգման նպատակով կատարվել է 65 000 «գերածախս», որը համարժեք է դրամական միջոցների արտահոսքին:

**Նյութեր (+15 000)**

Կազմակերպության նյութական պաշարների մնացորդները հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին՝ սկզբի դրությամբ նվազել են 15 000-ով (20 000 – 5 000): Այսինքն, չվերականգնելով պաշարների սկզբնական մնացորդի մակարդակը, կատարվել է նյութերի ձեռք բերման գծով դրամական միջոցների «խնայողություն», որը համարժեք է դրամական միջոցների ներհոսքին:

**Դեբիտորական պարտքեր (-55 000)**

Գնորդները «Փյունիկ» կազմակերպության արտադրանքի 155 000 իրացման դիմաց հաշվետու ժամանակաշրջանում վճարել են միայն 100 000, դրանով իսկ 55 000-ով կրճատելով այդ ժամանակահատվածում դրամական միջոցների ներհոսքը:

(b)

**Դրամական հոսքերի փոփոխության ամփոփ գործոնային վերլուծություն:**

Գործոնները	Դրական	Բացասական	ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ
<b>Գործունեությունից շահույթ</b>	40 000		Շահույթի աճը միանշանակ դրական գործոն է համարվում դրամական ներհոսքի գծով: Շահույթը ակտիվների ներհոսք է ապահովվում, այդ թվում՝ նաև դրամի ներհոսք:
<b>Պարտավորությունների բյուջեին</b>	10 000		Բյուջեի պարտավորությունների մարման ուշացումները կարող են հանգեցնել հարկային տուգանքների: Ուստի տվյալ դեպքում այս հոդվածի գծով ներհոսքը չպետք է միանշանակ դրական գնահատել: Անհրաժեշտ է պարզել, թե արդյոք բյուջեին պարտավորությունները ժամկետանց չեն և արդյոք չեն հանգեցնի հարկային տուգանքների:
<b>Պարտավորություն աշխատավարձի վճարման գծով</b>	25 000		Աշխատավարձի գծով պարտավորության աճի ձևավորմամբ դրամի ներհոսքը դրական չպետք է գնահատել, քանի որ աշխատավարձի վճարման ուշացումները հանգեցնում են աշխատուժի արտահոսքին, աշխատանքային շահագրգռվածության անկմանը և արհմիութենական վեճերին:
<b>Պարտավորություն մատակարարներին</b>	50 000		Մատակարարների նկատմամբ պարտավորությունների աճով պայմանավորվող դրամի ներհոսքը միանշանակ դրական չպետք է գնահատել: Այս դեպքում անհրաժեշտ է պարզել, թե պարտավորությունների աճը արդյոք չի գերազանցել կազմակերպության ինքնավարության մակարդակի շեմը և դրանով իսկ ձևավորել սնանկացման վտանգ:
<b>Հիմնական միջոցներ և ամորտիզացիա</b>		65 000	Լրացուցիչ հիմնական միջոցների ձեռք բերմամբ դրամի արտահոսքը միանշանակ բացասական չպետք է գնահատել: Կապիտալ ներդրումները նպատակ են հետապնդում կազմակերպության մրցունակության ամրապնդմանը: Սակայն այս դեպքում պետք է վերլուծել, թե արդյոք նախորդող տարիներին չեն իրականացվել լրացուցիչ ոչ ընթացիկ ակտիվների գնումներ և եթե իրականացվել են, ապա ինչպիսին է դրամական արտահոսքի հատույցը:
<b>Նյութեր</b>	15 000		Նյութական պաշարների կրճատումով արագանում է շրջանառու միջոցների շրջապտույտը, կրճատվում են պահեստային կուտակումներով պայմանավորված նյութերի

			փչացումները և վերջապես ապահովվում է դրամական միջոցների ներհոսք և այլ նպատակներով վերաուղղում: Սակայն պետք է նաև ճշտել, թե պաշարների կրճատումով արդյոք չի վտանգվում արտադրական գործընթացի անխափանությունն ու համաչափությունը: Պաշարների սակավությունը կարող է հանգեցնել դրամական միջոցների գերածախսի՝ հրատապ և թանկարժեք մատակարարման պատվերների շնորհիվ:
<b>Դեբիտորական պարտքեր</b>		55 000	Դեբիտորական պարտքերի աճը միանշանակ բացասական գործոն է համարվում դրամական ներհոսքի գծով: Դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կրճատումները ապահովում են լրացուցիչ դրամական ներհոսքեր:
<b>Ընդամենը</b>	+140 000	-120 000	

**16. «Յետաձգված հարկեր»**

**(a) Յետաձգված հարկեր:**

Կազմակերպության շահույթը գոյանում է եկամուտների և ծախսերի համադրումից, որից էլ գանձվում է շահութահարկ: Շահութահարկը հաշվառելիս բարդություն է առաջանում այն առումով, որ ֆինանսական հաշվառման համակարգում որոշված շահույթը (հաշվապահական շահույթը) հիմնականում չի համապատասխանում նույն ժամանակաշրջանին վերաբերող հարկային շահույթին: Այսինքն, գործնականում շահութահարկի հաշվարկներում հաշվապահական շահույթը որպես հիմք չի կիրառվում, քանի որ այն, որպես կանոն, տարբերվում է հարկային շահույթից:

Այդ տարբերությունները կարգավորվում են ՀՀՀՀ 12 «Շահութահարկ» ստանդարտով: Հաշվապահական շահույթի ճշտումները (հարկային շահույթին անցման նպատակով) ընդգրկում են հարկային օրենսդրությամբ նախատեսվող ավելացումներն ու նվազեցումները, քանի որ ֆինանսական հաշվառմամբ արձանագրված ոչ բոլոր ծախսերն ու եկամուտներն են ընդունվում հարկային օրենքներով: Մյուս կողմից, որոշ ծախսեր և եկամուտներ, որոնք չեն արձանագրվում ֆինանսական հաշվառմամբ, ընդունվում են հարկային օրենսդրությամբ: Յետևաբար, շահութահարկը հաշվառելիս հաշվապահական շահույթը ենթարկվում է ճշգրտումների:

Ճշտումները կատարվում են այն եկամուտների կամ ծախսերի գծով, որոնք հարկային հաշվառման կողմից մերժվում են միայն հաշվետու ժամանակաշրջանում, սակայն հետագայում լիարժեքորեն ընդգրկվում են շահութահարկի հաշվարկներում: Կամ, ֆինանսական հաշվառման կողմից ժամանակավորապես մերժված եկամուտների (ծախսերի) գծով, որոնք հարկային հաշվառման կողմից ընդունվում են հենց հաշվետու ժամանակաշրջանում: Նման դեպքերում առաջանում են յետաձգված հարկային ակտիվներ և պարտավորություններ:

Յետաձգված հարկային ակտիվներն առաջանում են այն դեպքերում, երբ հարկվող շահույթը գերազանցում է հաշվապահական շահույթի մեծությանը:

$$\begin{aligned} &\text{ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՇԱՀՈՒՅԹ} > \text{ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՇԱՀՈՒՅԹ} \\ &\text{կամ} \\ &\text{ԵԿԱՍՈՒՏ (ֆինանսական)} < \text{ԵԿԱՍՈՒՏ (հարկային)} \\ &\text{ԾԱԽՍԵՐ (ֆինանսական)} > \text{ԾԱԽՍԵՐ (հարկային)} \end{aligned}$$

Յետևաբար, ֆինանսական հաշվառման համակարգում չճանաչված այդ «ավելցուկային շահույթը» հարկվում է պետության կողմից՝ առաջացնելով հարկային ակտիվ:

Հաշվապահական շահույթից հարկային շահույթի առաջ անցման տարբերությունները ժամանակագրական տեսանկյունից կուտակվելով հարկային ակտիվներ են գոյացնում, որոնք ճշտում են կազմակերպության շահութահարկի իրական մեծությունը՝ նրանից կատարելով նվազեցումներ: Հետագայում, հարկային ակտիվները մարելիս, նորից ճշտվում է հաշվարկված շահութահարկը, այս անգամ արդեն վերջինիս վրա ավելացումներ կատարելով:

Հարկային ակտիվների ձևավորման և մարման հաշվառումը իրականացվում է 151 «Հետաձգված հարկային ակտիվներ» սինթետիկ հաշվի օգնությամբ: Հաշիվն, իր դեբետային մասով փաստորեն արձանագրում է կազմակերպության կողմից դեռևս չստանձնած, բայց արդեն հարկային մարմինների կողմից պահանջվող շահութահարկի պարտավորությունները: Հաշվի կրեդիտը ցույց է տալիս շահութահարկի գծով ընթացիկ ակտիվների մարումը:

Հետաձգված հարկային պարտավորություններն առաջանում են այն դեպքերում, երբ հաշվապահական շահույթը գերազանցում է հարկային շահույթի մեծությանը:

**ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՇԱՀՈՒՅԹ > ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՇԱՀՈՒՅԹ**

կամ

**ԵԿԱՄՈՒՏ (Ֆինանսական) > ԵԿԱՄՈՒՏ (հարկային)**

**ԾԱԽՍԵՐ (Ֆինանսական) < ԾԱԽՍԵՐ (հարկային)**

Նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություններն հաշվառման համակարգում հանդես են գալիս որպես պարտավորություններ, քանի որ դրանք հանդիսանում են հարկային օրենսդրությամբ դեռևս չպահանջվող, բայց ֆինանսական հաշվառմամբ արդեն ձևակերպվող շահութահարկի գծով կազմակերպության ծախսեր: Հետևաբար, այդ տարբերությունները ժամանակագրական տեսանկյունից կուտակվելով հարկային պարտավորություններ են գոյացնում, որոնք հետագայում նվազեցնում են կազմակերպության շահութահարկի ծախսերը:

(b)

**Շահութահարկի հաշվարկը ըստ ֆինանսական և հարկային հաշվապահության 2 003 թ.**

Ցուցանիշներ	Ֆինանսական	ճշտումներ	հարկային
1 Իրացումից հասույթ	16 000	+4 000	20 000
2 Իրացման ինքնարժեք			
3 - նյութեր	5 000	0	5 000
4 - աշխատավարձ	3 500	0	3 500
5 - զարգացման ծախսեր	1 000	+ 2 000	3 000
6 - ամորտիզացիա	2 500	- 1 500	1 000
	<b>12 000</b>		<b>12 500</b>
6 Գործառնական շահույթ	4 000		7 500
7 Տոկոսային եկամուտ	2 000	- 2 000	0
8 Հարկային շահույթ	6 000		7 500
9 Շահութահարկի պարտավորություն			7 500 x 20% = 1 500
10 Շահութահարկի ծախս	6 000 x 20% = 1 200		

(c)

**Հաշվետու տարվա շահութահարկի ծախսի և հաշվարկված շահութահարկի պարտավորության փոխկապակցումը:**

Հետաձգված հարկային ակտիվների համար կծեկերպվեն հետևյալ հաշվային թղթակցությունները:

- իրացման հասույթի գծով ( $4\ 000 \times 20\% = 800$ )  
**Պտ 151** «Յետաձգված հարկային ակտիվներ».....800  
**Կտ 7512** «Շահութահարկի հետաձգված ծախս».....800
- ամորտիզացիայի գծով ( $1\ 500 \times 20\% = 300$ )  
**Պտ 151** «Յետաձգված հարկային ակտիվներ».....300  
**Կտ 7512** «Շահութահարկի հետաձգված ծախս».....300

Յետաձգված հարկային պարտավորությունների համար կծնակերպվեն հետևյալ հաշվային թղթակցությունները:

- տոկոսային եկամտի գծով ( $2\ 000 \times 20\% = 400$ )  
**Պտ 7512** «Շահութահարկի հետաձգված ծախս».....400  
**Կտ 421** «Յետաձգված հարկային պարտավորություններ»...400
- զարգացման ծախսերի գծով ( $2\ 000 \times 20\% = 400$ )  
**Պտ 7512** «Շահութահարկի հետաձգված ծախս».....400  
**Կտ 421** «Յետաձգված հարկային պարտավորություններ»...400

Հաշվարկված շահութահարկի ընթացիկ պարտավորության գծով կծնակերպվի պարտավորություններ բյուջեին հետևյալ կերպ.

- Պտ 7511** «Շահութահարկի ընթացիկ ծախս» .....1 500  
**Կտ 524** «Պարտավորություններ բյուջեին».....1 500

Այսպիսով, թիվ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս» առաջին կարգի հաշիվը կամփոփի 7511 և 7512 երկրորդ կարգի հաշիվների տեղեկատվությունը հետևյալ կերպ.

$$\text{թիվ 751} = \text{թիվ 7511} + \text{թիվ 7512} = 1\ 500 + [(- 800) + (-300) + 400 + 400] = 1\ 200$$

Յետևաբար, հաշվետու տարվա շահութահարկի ծախսի և հաշվարկված շահութահարկի պարտավորության փոխկապակցումը կներկայացվի այսպես.

շահութահարկի պարտավորություն (ըստ հաշվեկշռի)	1 500
<b>Ճշտումներ</b>	
- իրացման հասույթի գծով	(800)
- ամորտիզացիայի գծով	(300)
- տոկոսային եկամտի գծով	400
- զարգացման ծախսերի գծով	400
Շահութահարկի գծով ծախս (ըստ ֆինանսական արդյունքների հաշվետվության)	1 200

**17. «Առաջին, թե վերջին մուտք»**

**(a)**  
**Պաշարների գնահատման FIFO կամ LIFO եղանակներ:**

Հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում միևնույն պաշարները տարբեր գներով են կազմակերպություն մուտքագրվում և հետևաբար խնդրո առարկա է դառնում մի ընդհանուր արժեքով պաշարների դուրս գրումը: Այս հարցի լուծման համար ՀՀՀՀ 2 ստանդարտն առաջարկում է երեք բանաձև, որոնք են՝ «Առաջին մուտք առաջին ելքը» (FIFO), «Վերջին մուտք առաջին ելքը» (LIFO) «Միջին կշռված արժեքը»:

FIFO բանաձևը ենթադրում է, որ պաշարների միավորները, որոնք գնվել կամ արտադրվել են առաջինը, ելքագրվում են առաջինը և, հետևաբար, միավորները, որոնք մնում են պաշարներում հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, վերջին գնվածները կամ արտադրվածներն են:

LIFO 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 (տես 3333 2-րդ ստանդարտ, կետ 21):

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, ուր որպես կշիռներ են հանդես գալիս պաշարների քանակները:

Սղաճի պայմաններում, երբ դիտվում է մուտքագրվող պաշարների արժեքի շարունակական աճ, FIFO կամ LIFO մեթոդների կիրառումը զգալի տատանումներ կառաջացնի պաշարների վերջնական մնացորդում: Այսպես, եթե մնան պարագայում կիրառվի FIFO մեթոդը, ապա տեղի կունենա պաշարների մնացորդային աճ, քանի որ վերջնական մնացորդում կընդգրկվեն առավել քան մուտքերը: LIFO եղանակի կիրառմամբ, ընդհակառակը՝ պաշարների վերջնական մնացորդը կնվազի նրանում առավել էժանագին մուտքերի ընդգրկման շնորհիվ: Սակայն, այդ դեպքում թանկարժեք պաշարների առաջնահերթ դուրս գրումը կհանգեցնի ինքնարժեքի թանկացման և շահույթի կրճատման:

**(b)**

**Պաշարների փաստացի ծախսի գնահատման հաշվարկը FIFO մեթոդով:**

	Ելք (հազ. դրամ)	մնացորդ (հազ. դրամ)
I եռամսյակ	4 000 կգ x 3 + 7 000 կգ x 3 = 29 000	3 000 կգ x 3 = 9 000
II եռամսյակ	3 000 կգ x 3 + 13 000 կգ x 4 = 61 000	2 000 կգ x 4 = 8 000
III եռամսյակ	2 000 կգ x 4 + 10 000 կգ x 4 = 58 000	3 000 կգ x 5 = 15 000
IV եռամսյակ	3 000 կգ x 5 + 11 000 x 6 = = 81 000	5 000 կգ x 6 = 30 000
	229 000	

**(c)**

**Պաշարների փաստացի ծախսի գնահատման հաշվարկը FIFO մեթոդով:**

	Ելք (հազ. դրամ)	մնացորդ (հազ. դրամ)
I եռամսյակ	10 000 կգ x 3 + 1 000 կգ x 2 = 32 000	3 000 կգ x 2 = 6 000
II եռամսյակ	15 000 կգ x 4 + 1 000 կգ x 2 = 62 000	2 000 կգ x 2 = 4 000
III եռամսյակ	12 000 կգ x 5 = 60 000	1 000 կգ x 5 + + 2 000 կգ x 2 = 9 000
IV եռամսյակ	14 000 կգ x 6	2 000 կգ x 6 +



$$= 84\ 000 + 1\ 000\text{կգ} \times 5 + 2\ 000\text{կգ} \times 2 = 21\ 000$$

$$238\ 000$$

Կազմակերպության հրատապ իրացվելիությունը.

**FIFO մեթոդի կիրառման դեպքում**

$$\frac{\text{Ընթացիկ ակտիվներ – Պաշարներ}}{\text{Ընթացիկ պարտավորություններ}} = \frac{42 - 30}{15} = 0,8 < 1,0$$

**LIFO մեթոդի կիրառման դեպքում**

$$\frac{\text{Ընթացիկ ակտիվներ – Պաշարներ}}{\text{Ընթացիկ պարտավորություններ}} = \frac{42 - 21}{15} = 1,4 > 1,0$$

18. «Արագացված ամորտիզացիա»

(a)

**Ակտիվների ամորտիզացման քաղաքականություն:**

Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման մեջ ընտրվում է ակտիվների ամորտիզացման հավասարաչափ կամ արագացված քաղաքականությունը: ՀՀՀՀ 16-րդ ստանդարտում նշվում է, որ ակտիվների մաշվածության հաշվեգրման մեթոդներից են.

1. հավասարաչափ մեթոդը,
2. մաշվածության հաշվեգրման արագացված մեթոդներից.
  - ա) տարիների թվի քանակի մեթոդը,
  - բ) նվազող մնացորդի մեթոդը:

Հավասարաչափ մեթոդի կիրառման դեպքում ակտիվի արժեքի ամորտիզացիան հավասարաչափ է բաշխվում օգտակար ծառայության տարիների միջև

Հավասարաչափ (գծային) մաշվածքի կիրառման դեպքում առկա են երեք գործոններ, որոնց վրա պետք է ուշադրություն դարձնել.

1. ակտիվի շահագործման բոլոր տարիների մաշվածության ծախսերը հավասար են իրար,
2. կուտակված մաշվածությունն աճում է աստիճանաբար,
3. հաշվեկշռային արժեքն աստիճանաբար նվազում է, մինչև այն հասնում է գնահատված լուծարային արժեքին:

Մաշվածության հաշվեգրման արագացված մեթոդների դեպքում ակտիվը իր օգտագործման սկզբնական տարիներին ամորտիզացվում է առավել ինտենսիվ, որպեսզի վերջին տարիներին մաշվածքի բաժնենասը դառնա ոչ էական:

ա) մաշվածքի հաշվեգրումը ըստ տարիների քանակի գումարի

Այս մեթոդով հաշվեգրվող գումարը որոշելիս յուրաքանչյուր տարվա համար օգտագործվում է մաշվածքի գործակից, որի հայտարարը հավասար է ակտիվի օգտակար ծառայության տարիների քանակի գումարին, իսկ համարիչը՝ ակտիվի ծառայության մնացորդային ժամանակաշրջանին (հակառակ հերթականությամբ):

Համաձայն այս մեթոդի, մաշվածության ամենից մեծ ծախսը գրանցվում է առաջին տարում, որը նվազում է ըստ հաջորդող տարիների: Կուտակված մաշվածությունը աճում է դանդաղ, իսկ հաշվեկշռային արժեքը, տարեկան կտրվածքով նվազում է ամորտիզացված գումարով՝ մինչև այն հասնում է մնացորդային արժեքին:

բ) Կրկնակի նվազող մնացորդի մեթոդ:

Այս մեթոդը հիմնված է այն նույն սկզբունքի վրա, ինչ որ տարիների քանակի մեթոդը: Չնայած այն բանին, որ այն կարող է օգտագործել ցանկացած դրույք: Սովորաբար ամորտիզացման օգտագործվող դրույքաչափը համարվում է հավասարաչափ մաշվածության կրկնակի դրույքը: Այս գործընթացը կոչվում է նվազող մնացորդի մեթոդ՝ մաշվածության կրկնակի դրույքով:

Հաստատագրված մաշվածության դրույքը միշտ կիրառվում է հաշվեկշռային (մնացորդային) արժեքի նկատմամբ: Մաշվածության ծախսը (որն առաջին տարում ընդունում է ամենից բարձր արժեքը), նվազում է ամեն մի հաջորդ տարվա ընթացքում: Եվ, վերջապես, մաշվածության դրույքը վերջին տարիներին սահմանափակվում է այն գումարով, որը նվազեցնում է հաշվեկշռային արժեքը մինչև զրոյական մեծություն:

**(b)**

**Չորս տարիների գծով կազմակերպության ակտիվների արագացված ամորտիզացման հաշվարկը:**

Ամորտիզացիան հաշվեգրվում է յուրաքանչյուր կիսամյակ:

Ամորտիզացվող գումար = պատմական արժեք – լուծարային արժեք

$$36\ 000 = 40\ 000 - 4\ 000$$

«Ըստ տարիների քանակի արագացված մաշվածքի» կիրառման դրույքաչափերի հաշվարկ.

4 տարի = 8 կիսամյակ

$$8 \longrightarrow 1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 = 36$$

Հետևաբար, յուրաքանչյուր տարվա մաշվածքի գումարը կկազմի.

Տարի-ներ	Կիսամյակ	հաշվարկ	մաշվածք
I	1	$8/36 \times 36\ 000 = 8\ 000$	
	2	$7/36 \times 36\ 000 = 7\ 000$	15 000
II	1	$6/36 \times 36\ 000 = 6\ 000$	
	2	$5/36 \times 36\ 000 = 5\ 000$	11 000
III	1	$4/36 \times 36\ 000 = 4\ 000$	
	2	$3/36 \times 36\ 000 = 3\ 000$	7 000
IV	1	$2/36 \times 36\ 000 = 2\ 000$	
	2	$1/36 \times 36\ 000 = 1\ 000$	3 000
<b>Ընդամենը</b>			<b>36 000</b>

**(c)**

**Չորս տարիների ֆինանսական արդյունքների ամփոփագիրը ակտիվների «գծային» ամորտիզացման եղանակը կիրառելիս:**

Ամորտիզացիան հաշվեգրվում է յուրաքանչյուր կիսամյակ՝ հավասարաչափ կարգով:  
 $36\ 000 : 8 \text{ կիսամյակ} = 4\ 500$

Չետևաբար, յուրաքանչյուր տարվա մաշվածքի գումարը կկազմի.

Տարի-ներ	Կիսամյակ	հաշվարկ	մաշվածք
I	1	$36\ 000 : 8 = 4\ 500$	
	2	$36\ 000 : 8 = 4\ 500$	9 000
II	1	$36\ 000 : 8 = 4\ 500$	
	2	$36\ 000 : 8 = 4\ 500$	9 000
III	1	$36\ 000 : 8 = 4\ 500$	
	2	$36\ 000 : 8 = 4\ 500$	9 000
IV	1	$36\ 000 : 8 = 4\ 500$	
	2	$36\ 000 : 8 = 4\ 500$	9 000
<b>ԸՆդամենը</b>			<b>36 000</b>

**Ֆինանսական արդյունքների ամփոփագիր**

	Տարիներ			
	I	II	III	IV
Իրացումից հասույթ	50000	50000	50000	50000
Ինքնարժեք				
նյութեր	20000	20000	20000	20000
աշխատավարձ	5000	5000	5000	5000
մաշվածք	9000	9000	9000	9000
Հարկվող շահույթ	16000	16000	16000	16000
Շահութահարկ 20%	3200	3200	3200	3200
Զուտ շահույթ	12800	12800	12800	12800
Շահաբաժին 70%	8960	8960	8960	8960
<b>Մեկ բաժնետոմսին ընկնող շահաբաժին</b>	<b>18</b>	<b>18</b>	<b>18</b>	<b>18</b>

19.

## ՃԻՇՏ ԸՆՏՐՈՎԻ ՊԱՏԱՍԽԱՆՆԵՐ

1.

Մարտ ամսին կազմակերպության «Ա» նյութատեսակի գծով սկզբնական պաշարները կազմել են 500 կգ, կիրառված՝ 10 դրամ արժեքով: Մարտ ամսվա ընթացքում պաշարների շարժը ներկայացվել է այսպես.

	Մուտք		Ելք (կգ)	Մնացորդ (կգ)
	քանակ	գին		
10.03	1 700	12		
15.03			2 000	200
21.03	1 200	14		
27.03	1 100	16	2 000	
30.03				500

Մարտ ամսվա պաշարների ծախսի գնահատումը FIFO մեթոդով կկազմի.

A 55 200                  B 51 800                  C 45 400                  D 52 000

2.

Կազմակերպության պաշարների մնացորդը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում ներկայացված է այսպես.

Արտադրատեսակ	Միավորի (հազ.դրամ)			
	Մնացորդի քանակը (կգ)	ինքնարժեքը	գինը	կոմերցիոն ծախսը (կ/ծ)
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
Ա	700	30	45	10
Բ	400	40	50	20
Գ	500	50	75	30

Կազմակերպության պաշարների մնացորդը հաշվեկշռում կներկայացվի.

A 55 200                  B 55 500                  C 45 500                  D 52 000

3.

Կազմակերպությունը ձեռք է բերել 15 500 արժեքով հաստոց, որի օգտակար ծառայության ժամկետը սահմանված է 5 տարի, իսկ լուծարային արժեքը գնահատված է 500: Եթե կիրառվի «ըստ տարիների արագացված ամորտիզացիա», ապա որքան կկազմի ակտիվի կուտակված մաշվածքը երրորդ տարվա վերջում:

A 12 000                  B 10 000                  C 8 500                  D 11 500

4.

Կազմակերպությունում գործում են երկու օժանդակ արտադրամասեր՝ կաթսայատունը և էլեկտրոկայանը: Հաշվետու ամսում կաթսայատունը կատարել է 120 000 ծախսեր՝ արտադրելով 220 տ շոգի, որից 20 տոննան հատկացրել է էլեկտրոկայանին:

Էլեկտրոկայանը կատարել է 1 000 000 ծախս, արտադրելով 5 500 կվտ/ժամ էներգիա, որից 500 կվտ/ժամը հատկացրել է կաթսայատանը:

Հաշվետու ամսում 1 տ շոգու և 1 կվտ/ժամ էներգիայի ինքնարժեքը համապատասխանաբար կկազմեն.

A 600, 20 B 800, 40 C 500, 10 D 400, 30

**5.**

Կազմակերպության իրացված արտադրանքի ինքնարժեքը կազմել է 8 000: Շահութահարկի դրույքաչափը հարկվող շահույթի նկատմամբ սահմանված է 20%, իրացման շահութաբերությունը ըստ զուտ շահույթի՝ 30%: Հետևաբար, կազմակերպության իրացված արտադրանքի հասույթը կազմել է.

A 15 300 B 10 000 C 11 500 D 12 800

**6.**

Կազմակերպությունը 2 003 թ. նոյեմբերի 1-ին ստացել է 5 000 դրամ կանխավճար այն պայմանով, որ մինչև 2 004 թ. ապրիլի 1-ը գնորդին հավասարաչափ առաքի 5 000 գումարի արտադրանք: Արտադրանքի թողարկումը սկսվել է անմիջապես կանխավճարի ստացումից հետո: Թողարկման ինքնարժեքը յուրաքանչյուր ամսում կազմում է 800: Շահութահարկի դրույքաչափը սահմանված է 20%:

Կազմակերպության զուտ շահույթը 2 003 թ. համար կկազմի.

A 220 B 410 C 225 D 320

**7.**

Կազմակերպությունը 2 003 թ. մարտին կատարել է 24 000 ֆինանսական ներդրում մեկ տարի ժամկետով, պայմանով, որ փոխառուից ստանա 10% շահաբաժին:

Կազմակերպության տոկոսային եկամուտը 2 003 թ. ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում կներկայացվի.

A 2 200 B 2 400 C 2 100 D 2 000

**8.**

Կազմակերպության վարչական ծախսերը հաշվառվում են «Վարչական ծախսեր» հավաքիչ-բաշխիչ հաշվով և կրեդիտով բաշխվում են նախապատրաստական ու հավաքման հիմնական արտադրամասերի միջև 50% և 30% հարաբերակցությամբ: Բացի այդ, գործում է նաև սպասարկող նորոգման արտադրամասը:

Եթե նորոգման արտադրամասին բաշխվել են 4 000 վարչական ծախսեր, ապա «Վարչական ծախսեր» հաշվի դեբետային շրջանառությունը կկազմի.

A 30 000 B 55 000 C 25 000 D 40 000

**9.**

Առևտրային կազմակերպությունում հաշվետու ամսվա սկզբի փոխհատուցվող ավելացված արժեքի հարկի մնացորդը կազմել է 5 667: Հաշվետու ամսում ձեռք են բերվել են 300 000 արժեքով ապրանքներ, որոնց գծով նաև վճարվել է մատակարարներից 20% ավելացված արժեքի հարկ: Հաշվետու ժամանակաշրջանում վաճառվել են 250 000-ի ապրանքներ՝ ներառյալ ավելցված արժեքի հարկը:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում ԱԱՀ-ի գծով հաշվանցվող գումարը կկազմի.

A 24 000 B 55 000 C 10 000 D 33 000

**10.**

Առևտրային կազմակերպության ապրանքների արժեքային մնացորդը մայիս ամսին կազմել է 10 000, որում ներառված հավելագինը սահմանվել է 8%: Մայիսին մատակարարներից ձեռք է բերվել 50 000-ի ապրանք, որի վրա սահմանվել է 12% հավելագին: Մայիս ամսվա իրացման հասույթը կազմել է 40 000:

Մայիս ամսվա շրջանառության ծախսերը կազմել են 3 533: Շահութահարկի դրույքաչափը սահմանված է 20%

Մայիս ամսվա կազմակերպության վաճառքի գծով շահութահարկը կկազմի.

- A 150                      B 200                      C 350                      D 250

**11.**

Մարտ ամսին կազմակերպության «Ա» նյութատեսակի գծով սկզբնական պաշարները կազմել են 500 կգ, կիրգրամը՝ 10 դրամով: Մարտ ամսվա ընթացքում պաշարների շարժը ներկայացվել է այսպես.

	Մուտք		Ելք (կգ)	Մնացորդ (կգ)
	քանակ	գին		
10.03	1 700	12		
15.03			2 000	200
21.03	1 200	14		
27.03	1 100	16	2 000	
30.03				500

Մարտ ամսվա պաշարների ծախսի գնահատումը LIFO մեթոդով կկազմի.

- A 55 200                      B 51 000                      C 53 600                      D 52 600

**12.**

Կազմակերպության աշխատակիցներ Միրզոյանին, Սարգսյանին և Սիմոնյանին հուլիս ամսին հաշվարկվել է աշխատավարձ, համապատասխանաբար 70 000, 110 000 և 150 000 հազ. դրամ: Աշխատավարձից կատարվող պահումները կենսաթոշակային ֆոնդին կազմում են 3%:

**Քաղվածք եկամտահարկի օրենքից.**

Պահումներ եկամտահարկի գծով.

- մինչև 20 000 դրամը չի հարկվում,
- մինչև 100 000 դրամից պահում՝ 10%,
- ավելի 100 000 դրամից պահում՝ 20%:

Կազմակերպության հուլիս ամսվա պարտավորությունը բյուջեին եկամտահարկի գծով կկազմի.

- A 29 490                      B 38 530                      C 24 670                      D 35 240

**13.**

Կազմակերպության աշխատակիցներ Միրզոյանին, Սարգսյանին և Սիմոնյանին հուլիս ամսին հաշվարկվել է աշխատավարձ համապատասխանաբար 70 000, 110 000 և 150 000 հազ. դրամ:

**Քաղվածք սոցիալական ապահովագրության հատկացումների օրենքից.**

Պահումներ աշխատավարձից 3%.:  
Հատկացումներ գործատուի հաշվին.

- մինչև 20 000 դրամ՝ 5 000 դրամ,
- 20 000 դրամից 100 000 դրամ՝ 15%,
- ավելին 100 000 դրամից՝ 5%:

Կազմակերպության հուլիս ամսվա պարտավորությունները կենսաթոշակային ֆոնդին կկազմեն.

- A 52 700                      B 48 600                      C 59 400                      D 40 500

**14.**

«Ա» և «Բ» կազմակերպությունների հաշվապահական ամփոփ հաշվեկշիռներն ունեն հետևյալ տեսքը.

«Ա» կազմակերպություն		«Բ» կազմակերպություն	
	գումար		գումար
Հիմնական միջոցներ	10 000	Հիմնական միջոցներ	6 000
Պաշարներ	5 000	Պաշարներ	4 000
Հաշվարկային հաշիվ	8 000	Հաշվարկային հաշիվ	1 000
	23 000		11 000
Բաժնեհավաք կապիտալ	21 000	Բաժնեհավաք կապիտալ	10 000
Պարտավորություններ	2 000	Պարտավորություններ	1 000
	23 000		11 000

«Ա» կազմակերպությունը վճարելով 7 500, գնում է «Բ» կազմակերպության բաժնեհավաք կապիտալի 70%-ը: Ինչ գումարով հանդես կգան համապատասխանաբար «գուղիլ» և «փոքրամասնության բաժնեմաս» հողվածները համախմբված հաշվեկշռում:

A 500 և 3 000 B 1000 և 4000, C 200 և 2000 D 400 և 7 000

**15.**

Կազմակերպության ֆինանսական հաշվապահությունը հասույթից եկամուտը երեք տարիների համար ճանաչել է այսպես. I տարի – 4 000, II տարի – 5 000, III տարի – 6 000: Հարկային հաշվապահությունը երեք տարվա եկամուտները ճանաչել է հավասարաչափ:

Եթե կազմակերպության յուրաքանչյուր տարվա ծախսերը կազմել են 3 000, իսկ շահութահարկի տարեկան դրույքաչափը՝ 20%, ապա ըստ տարիների հետաձգված հարկային ակտիվները կկազմեն.

A		B		C		D	
I	200	I	400	I	0	I	100
II	0	II	(400)	II	400	II	0
III	(200)	III	0	III	(400)	III	(100)

**16.**

Կազմակերպության ֆինանսական հաշվապահությունը իրացման ծախսերը երեք տարիների համար ճանաչել է այսպես. I տարի – 3 000, II տարի – 2 000, III տարի – 1 000: Հարկային հաշվապահությունը երեք տարվա ծախսերը ճանաչել է հավասարաչափ:

Եթե կազմակերպության յուրաքանչյուր տարվա եկամուտները կազմել են 4 000, իսկ շահութահարկի տարեկան դրույքաչափը՝ 20%, ապա ըստ տարիների հետաձգված հարկային ակտիվները կկազմեն.

A		B		C		D	
I	400	I	200	I	300	I	400
II	0	II	0	II	(300)	II	(400)
III	(400)	III	(200)	III	0	III	0

**17.**

Կազմակերպության ֆինանսական հաշվապահությունը ծախսերը երեք տարիների համար ճանաչել է այսպես. I տարի – 3 000, II տարի – 2 000, III տարի – 1 000: Հարկային հաշվապահությունը երեք տարվա ընդհանուր ծախսերը միանվագ ճանաչել է առաջին տարում:

Եթե կազմակերպության յուրաքանչյուր տարվա եկամուտները կազմել են 7 000, իսկ շահութահարկի տարեկան դրույքաչափը՝ 20%, ապա ըստ տարիների հետաձգված հարկային պարտավորությունները կկազմեն.

A		B		C		D	
I	400	I	600	I	500	I	400
II	0	II	(400)	II	(500)	II	(400)
III	(400)	III	(200)	III	0	III	0

**18.**

Կազմակերպության ֆինանսական հաշվապահությունը տոկոսային եկամուտը երեք տարիների համար ճանաչել է այսպես. I տարի – 4 000, II տարի – 5 000, III տարի – 6 000: Հարկային հաշվապահությունը երեք տարվա ընդհանուր տոկոսային եկամուտը միանվագ ճանաչել է միայն երրորդ տարվա վերջում:

Եթե յուրաքանչյուր տարում կազմակերպության ֆինանսական ծախսերը կազմել են 0, իսկ շահութահարկի տարեկան դրույքաչափը՝ 20%, ապա ըստ տարիների հետաձգված հարկային պարտավորությունները կկազմեն.

A		B		C		D	
I	800	I	3 000	I	500	I	1 000
II	1 000	II	0	II	1500	II	0
III	(3 000)	III	(3 000)	III	(2000)	III	(1 000)

**19.**

Մայիս ամսին տեղի է ունեցել գերսղած: Կազմակերպության «Ա» նյութատեսակի գծով սկզբնական պաշարները կազմել են 200 կգ, կիլոգրամը՝ 5 դրամ արժեքով: Մայիսին պաշարների շարժը ներկայացվել է այսպես.

	Սուտք		Ելք (կգ)	Մնացորդ (կգ)
	քանակ	գին		
10.05	2 000	7		
15.05			2 100	100
21.05	2 200	8		
23.05			1 800	500
27.05	1 900	16		
29.05			2 250	
30.05				150

Մայիսի 30-ի դրությամբ պաշարների վերջնական մնացորդի գնահատումը FIFO մեթոդով կկազմի.

A	1 500	B	2 500	C	2 000	D	2 400
---	-------	---	-------	---	-------	---	-------

**20.**

Մայիս ամսին տեղի է ունեցել գերսղած: Կազմակերպության «Ա» նյութատեսակի գծով սկզբնական պաշարները կազմել են 200 կգ, կիլոգրամը՝ 5 դրամ արժեքով: Մայիսին պաշարների շարժը ներկայացվել է այսպես.



	Սուտք		Ելք (կգ)	Մնացորդ (կգ)
	քանակ	գին		
10.05	2 000	7		
15.05			2 100	100
21.05	2 200	8		
23.05			1 800	500
27.05	1 900	16		
29.05			2 250	
30.05				150

Մայիսի 30-ի դրությամբ պաշարների վերջնական մնացորդի գնահատումը LIFO մեթոդով կկազմի.

A 1 500      B 900      C 2 000      D 1 000

## Պ Ա Տ Ա Ս Խ Ա Ն Ն Ե Ր

1.

Ճիշտ պատասխանն է B:

$$(500 \times 10 + 1500 \times 12) + (200 \times 12 + 1200 \times 14 + 600 \times 16) = 51\,800$$

2.

Ճիշտ պատասխանն է B:

	Միավոր պաշարի				Ընդհանուր պաշարների		Պաշարների հաշվեկշռային մնացորդը (նվազագույնը u.5-ի և u.6-ի)
	քանակ	ինքնարժեքը	գինը	կ/ծ	ինքնարժեքը (u.1 x u.2)	ԻՉԱ (u.3 – u.4) x u.1	
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>
Ա	700	30	45	10	21 000	24 500	21 000
Բ	400	40	50	20	16 000	12 000	12 000
Գ	500	50	75	30	25 000	22 500	22 500
							55 500

3.

Ճիշտ պատասխանն է A:

$$5 \text{ տարի} - 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

$$\text{Ամորտիզացվող գումար} = 15\,000 - 500 = 15\,000$$

Տարիներ	Մաշվածքի հաշվարկը	Գումարը	Կուտակված մաշվածք
1	$5/15 \times 15\,000 =$	5 000	
2	$4/15 \times 15\,000 =$	4 000	9 000
3	$3/15 \times 15\,000 =$	3 000	12 000
4	$2/15 \times 15\,000 =$	2 000	14 000
5	$1/15 \times 15\,000 =$	1 000	15 000

4.

Ճիշտ պատասխանն է A:

Նշանակենք.

1 տ շոգու ինքնարժեքը -  $x$

1 կվտ/ժամ էներգիայի ինքնարժեքը -  $y$

Կազմենք համակարգ.

$$\begin{cases} x = (120\,000 + 500y) : 220 & \text{որտեղից. } x = 600 \text{ դրամ} \\ y = (1\,000\,000 + 20x) : 5\,500 & y = 20 \text{ դրամ} \end{cases}$$

5.

Ճիշտ պատասխանն է D:

Իրացումից հասույթը նշանակենք -  $x$

$$8\,000 = x - 0,2x + 1\,600 - 0,3x$$

$$\text{որտեղից } x = 12\,800$$

6.

Ճիշտ պատասխանն է D:

Արտադրանքի թողարկումը և իրացումը տևելու է 5 ամիս (նոյեմբեր-մարտ):

Գնորդներին հավասարաչափ առաքման դեպքում իրացման ամսեկան հասույթը կհաշվեգրվի  
 $= 5\,000 : 5 = 1\,000$

Ամսեկան հարկվող շահույթը կհաշվեգրվի  $= 1\,000 - 800 = 200$

2 003թ. հաշվետու տարվա շահութահարկը =

$$(2 \text{ ամիս} \times 200) \times 20\% = 80$$

$$2\,003\text{թ. հաշվետու տարվա գույք շահույթը} = 2 \times 200 - 80 = 320$$

7.

Ճիշտ պատասխանն է D:

Տոկոսային եկամուտը հաշվետու տարում կհաշվեգրվի 10 ամիս:

2 003 թ.-ի համար հաշվեգրված տոկոսային եկամուտը =

$$(24\,000 \times 10\%) \times 10/12 = 2\,000$$

8.

Ճիշտ պատասխանն է D:

Հաշվի դեբետային շրջանառությունը միշտ համարժեք է կրեդիտային շրջանառությանը:

Կրեդիտային շրջանառությունը նշանակենք -  $x$

$$8\,000 = (1 - 0,5 - 0,3)x, \text{ որտեղից } x = 40\,000$$

9.

Ճիշտ պատասխանն է A:

Հաշվանցվող ԱԱՀ հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին  $= (5\,667)$

Ձեռք բերված ապրանքներից հաշվանցվող ԱԱՀ  $= 300\,000 \times 20\% = (60\,000)$

Վաճառված ապրանքների գծով ԱԱՀ-ի

պարտավորություն =  $250\ 000 \times (0,2 : 1,2) = 41\ 667$   
 Հաշվանցվող ԱԱՀ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին =  $(5\ 667)$

10.

Գիշտ պատասխանն է B:

Հավելագնի սկզբնական մնացորդ =  $10\ 000 \times 0,8 = 800$   
 Մուտքագրումից ձևավորված հավելագին =  $50\ 000 \times 0,12 = 6\ 000$   
 Վաճառքին բաժին ընկնող հավելագին =  
 $[(800 + 6\ 000) : (10\ 000 + 50\ 000)] \times 40\ 000 = 4\ 533$   
 Վաճառքին բաժին ընկնող շահութահարկ =  
 $= (4\ 533 - 3\ 533) \times 0,2 = 200$

11. Գիշտ պատասխանն է C:

$(1\ 700 \times 12 + 300 \times 10) + (1\ 100 \times 16 + 900 \times 14) = 53\ 600$

12. Գիշտ պատասխանն է C:

Անուն, ազգանուն <b>1</b>	Սոցապ. (3%) <b>2</b>	Հարկվող աշ- խատավարձ <b>3</b>	Պահված եկամտահարկ <b>4</b>
Միրզոյան	2 100	$70\ 000 - 2\ 100 - 20\ 000 = 47\ 900$	$47\ 900 \times 10\% = 4\ 900$
Սարգսյան	3 300	$110\ 000 - 3\ 300 - 20\ 000 = 86\ 700$	$8\ 000 + 6\ 700 \times 10\% = 8\ 670$
Սիմոնյան	4 500	$150\ 000 - 4\ 500 - 20\ 000 = 125\ 500$	$8\ 000 + 25\ 500 \times 20\% = 13\ 100$
			26 670

13. Գիշտ պատասխանն է C:

Անուն, ազգանուն <b>1</b>	Պահում- ներ (3%) <b>2</b>	Հատկացումներ սոցապին՝ գործատուի կողմից <b>3</b>	Պարտավորություններ կենսաթոշակային ֆոնդին (սյուն 2 + սյուն 3) <b>4</b>
Միրզոյան	2 100	$5\ 000 + 50\ 000 \times 15\% = 12\ 500$	14 600
Սարգսյան	3 300	$5\ 000 + 80\ 000 \times 15\% + 10\ 000 \times 5\% = 17\ 500$	20 800
Սիմոնյան	4 500	$5\ 000 + 80\ 000 \times 15\% + 50\ 000 \times 5\% = 19\ 500$	24 000
			59 400

14. Գիշտ պատասխանն է A:

Համախմբված հաշվեկշիռ	
Հիմնական միջոցներ	16 000
<b>Գուղվիլ</b> (8 000 – 7 500)	500
Պաշարներ	9 000
Հաշվարկային հաշիվ (8 000 – 7 500 + 1000)	1 500
	<b>27 000</b>
Բաժնեհավաք կապիտալ (ձեռք բերողինն է)	21 000

<b>Փոքրամասնության</b>	
<b>բաժնեմաս (1 000 x 30%)</b>	3 000
Պարտավորություններ	3 000
	<b>27 000</b>

15. Գիշտ պատասխանն է A:

	<b>Ֆինանսական հաշվապահությամբ</b>			
	I	II	III	
Եկամուտներ	4 000	5 000	6 000	15 000
Ծախսեր	3 000	3 000	3 000	9 000
Շահութահարկի ծախս	200	400	600	1 200
	<b>Հարկային հաշվապահությամբ</b>			
	I	II	III	
Եկամուտներ	5 000	5 000	5 000	15 000
Ծախսեր	3 000	3 000	3 000	9 000
Շահութահարկի պարտավորություն	400	400	400	1 200
Հետաձգված հարկային ակտիվ	200	0	(200)	

16. Գիշտ պատասխանն է B:

	<b>Ֆինանսական հաշվապահությամբ</b>			
	I	II	III	
Եկամուտներ	4 000	4 000	4 000	12 000
Ծախսեր	3 000	2 000	1 000	6 000
Շահութահարկի ծախս	200	400	600	1 200
	<b>Հարկային հաշվապահությամբ</b>			
	I	II	III	
Եկամուտներ	4 000	4 000	4 000	12 000
Ծախսեր	2 000	2 000	2 000	6 000
Շահութահարկի պարտավորություն	400	400	400	1 200
Հետաձգված հարկային ակտիվ	200	0	(200)	

17. Գիշտ պատասխանն է B:

	<b>Ֆինանսական հաշվապահությամբ</b>			
	I	II	III	
Եկամուտներ	7 000	7 000	7 000	21 000
Ծախսեր	3 000	2 000	1 000	6 000
Շահութահարկի ծախս	800	1 000	1 200	3 000
	<b>Հարկային հաշվապահությամբ</b>			
	I	II	III	
Եկամուտներ	7 000	7 000	7 000	21 000
Ծախսեր	6 000	0	0	6 000
Շահութահարկի պարտավորություն	200	1 400	1 400	3 000
Հետաձգված հարկային պարտավորություն	600	(400)	(200)	

18. Ծիշտ պատասխանն է A:

	<b>Ֆինանսական հաշվապահությամբ</b>			
	I	II	III	
Եկամուտներ	4 000	5 000	6 000	15 000
Ծախսեր	0	0	0	0
Շահութահարկի ծախս	800	1 000	1 200	3 000

	<b>Հարկային հաշվապահությամբ</b>			
	I	II	III	
Եկամուտներ	0	0	15 000	
Ծախսեր	0	0	0	0
Շահութահարկի պարտավորություն	0	0	3 000	3 000
Հետաձգված հարկային պարտավորություն	800	1 000	(3 000)	

19.

Ծիշտ պատասխանն է D:

$$\begin{aligned} &\text{Պաշարների մուտքը} \quad 2\,000 \times 7 + 2\,200 \times 8 + 1\,900 \times 16 = 62\,000 \\ &\text{Պաշարների ծախսի գնահատումը} \\ &(200 \times 5 + 1\,900 \times 7) + (100 \times 7 + 1\,700 \times 8) + (500 \times 8 + 1\,750 \times 16) = 60\,600 \\ &\text{Պաշարների վերջնական մնացորդ} = \text{սկզբնական մնացորդ} + \\ &\text{մուտքագրում} - \text{ծախս} \\ &200 \times 5 + 62\,000 - 60\,600 = 2\,400 \end{aligned}$$

20.

Ծիշտ պատասխանն է B:

$$\begin{aligned} &\text{Պաշարների մուտքը} \quad 2\,000 \times 7 + 2\,200 \times 8 + 1\,900 \times 16 = 62\,000 \\ &\text{Պաշարների ծախսի գնահատումը} \\ &(2\,000 \times 7 + 100 \times 5) + (1\,800 \times 8) + (1\,900 \times 16 + 350 \times 8) = 62\,100 \\ &\text{Պաշարների վերջնական մնացորդ} = \text{սկզբնական մնացորդ} + \text{մուտքագրում} - \text{ծախս} \\ &200 \times 5 + 62\,000 - 62\,100 = 900 \end{aligned}$$

## ԲԱԺԻՆ III ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ

### ԳԼՈՒԽ IX ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՇՎԱՊԱՅՈՒԹՅԱՆ ԵՈՒԹՅՈՒՆԸ

#### Գլխի բովանդակությունը

- հարկային հաշվապահության էությունը,
- հարկային հաշվապահության խնդիրները:



#### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- ներկայացնել հարկային հաշվապահության անհրաժեշտությունը,
- դասակարգել հարկային հաշվապահության խնդիրները տնտեսության կառավարման համակարգում,
- բնութագրել հարկային վարչարարության իրականացման լծակները,
- ներկայացնել հարկային պարտավորությունների կատարման օրենքով սահմանված ժամկետները,
- բացահայտել ֆինանսական արդյունքների տարբերությունները ֆինանսական, կառավարչական և հարկային հաշվապահական համակարգերում,
- կազմել տարբեր հարկատեսակների հաշվարկման ամփոփ ալգորիթմները:

### 9.1 ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅՈՒՆ

Հարկը պետական և հասարակական կարիքների բավարարման նպատակով համապարտադիր և անհատույց վճար է, որը գանձվում է ֆիզիկական և իրավաբանական անձանցից հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված կարգով, չափերով և սահմանված ժամկետներում: Հարկերը վճարվում են պետական և համայնքային բյուջեներ:

Հարկային հարաբերությունները կարգավորվում են ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ, որը բաղկացած է հետևյալ օրենքներից՝ Հարկերի մասին (1997թ.), Հողի հարկի մասին (1994թ.), Ավելացրած արժեքի հարկի մասին (1997թ.), Շահութահարկի մասին (1997թ.), Եկամտահարկի մասին (1997թ.), Գույքահարկի մասին (2002թ.), Ակցիզային հարկի մասին (2000թ.), Պարզեցված հարկի մասին (2000թ.), Հաստատագրված վճարների մասին (1998թ.), ՀՀ ներմուծվող դիզելային վառելիքի և բենզինի համար հաստատագրված վճարների մասին (1997թ.), Ծխախոտի արտադրանքի համար հաստատագրված վճարների մասին (2000թ.):

Հարկային վճարների վարչարարությունը իրականացնում է ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների ծառայությունը, որի կառուցվածքում ընդգրկված են հարկային տեսչությունները: Հարկային տեսչությունը իրականացնում է հարկ վճարողների հաշվառումը, ինչպես նաև վերջիններիս կողմից հարկային պարտավորությունների կատարման հսկողությունը և վերահսկողությունը:

Հարկատուները, որպես կանոն, ինքնուրույն են հաշվարկում սահմանված հարկերի գումարները և իրականացնում դրանց վճարումը բյուջե: Այդ նպատակով, հարկատուները հարկային տեսչություն են ներկայացնում իրենց գործունեության ընթացքում ձևավորված հարկերի հաշվարկներն ու հաշվետվությունները՝ սահման-

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հարկը պետական և հասարակական կարիքների բավարարման նպատակով համապարտադիր և անհատույց վճար է, որը գանձվում է ֆիզիկական և իրավաբանական անձանցից հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված կարգով, չափերով և սահմանված ժամկետներում:



ված ստանդարտ ձևերով:

Հարկային տեսչություն հարկատուների կողմից սահմանված հաշվետվությունների ներկայացման և հարկերի վճարման ժամկետները ներկայացված են աղյուսակ 9.1-ում:

**Աղյուսակ 9.1**

**Հարկային վճարումների կատարման ժամկետները ՀՀ-ում**

Հարկեր	Հաշվետվության ներկայացման ժամկետը	Հարկի վճարման ժամկետը
<b>Եկամտահարկ</b>	<i>հարկային գործակալը</i> ՝ եռամսյակը մեկ՝ մինչև հաշվետու եռամսյակին հաջորդող երկրորդ ամսվա 1-ը, <i>ֆիզիկական անձինք</i> ՝ տարին մեկ անգամ՝ մինչև հաշվետու տարվան հաջորդող մարտի 1-ը:	<i>հարկային գործակալը</i> ՝ եկամուտների վճարման ամսվա հաջորդող ամսվա 5-ը <i>ֆիզիկական անձինք</i> ՝ տարին մեկ անգամ, մինչև հաշվետու տարվան հաջորդող մայիսի 1-ը:
<b>Շահութահարկ</b>	տարին մեկ անգամ, մինչև հաշվետու տարվան հաջորդող ապրիլի 15-ը:	տարին մեկ անգամ՝ մինչև հաշվետու տարվան հաջորդող ապրիլի 15-ը:
<b>ԱԱՀ</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• եռամսյակը մեկ՝ մինչև հաշվետու եռամսյակին հաջորդող ամսվա 20-ը, եթե նախորդ տարվա հասույթը չի գերազանցել 60 մլն. դրամի սահմանաչափը,</li> <li>• ամիսը մեկ՝ մինչև հաշվետու ամսվան հաջորդող ամսի 20-ը, եթե նախորդ տարվա հասույթը գերազանցել է 60 մլն. դրամը:</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• եռամսյակը մեկ՝ մինչև հաշվետու եռամսյակին հաջորդող ամսվա 20-ը, եթե նախորդ տարվա հասույթը չի գերազանցել 60 մլն. դրամի սահմանաչափը,</li> <li>• ամիսը մեկ՝ մինչև հաշվետու ամսվան հաջորդող ամսի 20-ը, եթե նախորդ տարվա հասույթը գերազանցել է 60 մլն. դրամը:</li> </ul>
<b>Ակցիզային հարկ</b>	ամիսը մեկ՝ մինչև հաշվետու ամսվան հաջորդող ամսվա 15-ը:	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ապրանքների իրացումից, հաշվետու ամսվան հաջորդող ամսի 15-ը</li> <li>• ներմուծումից սկսած 10 օրվա ընթացքում:</li> </ul>
<b>Պարզեցված հարկ</b>	եռամսյակը մեկ, մինչև հաշվետու եռամսյակին հաջորդող ամսվա 25-ը:	եռամսյակը մեկ՝ մինչև հաշվետու եռամսյակին հաջորդող ամսվա 25-ը:
<b>Գույքահարկ</b>	<i>կազմակերպությունները</i> ՝ եռամսյակը մեկ՝ մինչև հաշվետու եռամսյակին հաջորդող ամսվա 25-ը, <i>ֆիզիկական անձինք</i> . տարին մեկ անգամ՝ մինչև հաշվետու տարվա հոկտեմբերի 1-ը /հաշվարկը ներկայացվում է կամավոր/:	<i>կազմակերպությունները</i> ՝ եռամսյակը մեկ՝ մինչև հաշվետու եռամսյակին հաջորդող երկրորդ ամսվա 1-ը: <i>ֆիզիկական անձինք</i> . տարին մեկ անգամ՝ մինչև հաշվետու տարվա դեկտեմբերի 1-ը:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հարկային իրավախախտումները առաջացնում են պատասխանատվություն, ինչպես հարկային օրենսդրությամբ, այնպես էլ վարչական իրավախախտումների օրենսգրքով:



<b>Չողի հարկ</b>	<p><i>Կազմակերպությունները՝</i> տարին մեկ՝ մինչև հաշվետու տարվա սեպտեմբերի 1-ը:</p> <p><i>Ֆիզիկական անձինք</i> հաշվետվություն չեն ներկայացնում:</p>	<p><i>Կազմակերպությունները՝</i> եռամսյակը մեկ՝ մինչև հաշվետու եռամսյակին հաջորդող ամսվա 25-ը,</p> <p><i>Ֆիզիկական անձինք՝</i> տարին երկու անգամ՝ մինչև հաշվետու տարվա նոյեմբերի 15-ը և հաջորդ տարվա ապրիլի 15-ը:</p>
<b>Հաստատարված վճարողները</b>	<p>հաշվետվություն չի ներկայացվում, ներկայացվում են ելակետային և ուղղիչ գործակիցների մասին տեղեկություններ:</p>	<p>ամիսը մեկ՝ մինչև հաշվետու ամսվան հաջորդող ամսի 15-ը</p>

Հարկային պարտավորությունների սահմանված չափից ավել վճարված գումարները (գերավճարները) հարկային տեսչության կողմից հաշվանցվում են հարկատուի այլ հարկային պարտավորությունների հաշվին, կամ վերադարձվում են ոչ ուշ, քան վերադարձման մասին հարկ վճարողի դիմումը ստանալուց հետո՝ 30 օրվա ընթացքում:

Հարկային իրավախախտումները առաջացնում են պատասխանատվություն, ինչպես հարկային օրենսդրությամբ, այնպես էլ վարչական իրավախախտումների օրենսգրքով (աղյուսակ 9.2):

**Ֆինանսական պատասխանատվություն:** Հարկերը ճիշտ հաշվարկելու, ժամանակին վճարելու և հարկային հաշվառումը վարելու պատասխանատվությունը կրում են հարկ վճարողները և դրանց պաշտոնատար անձինք: ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված է ֆինանսական, վարչական և քրեական պատասխանատվություն հարկային օրենսդրության խախտման համար: Եթե հարկ վճարողը չի ներկայացնում հարկվող օբյեկտների գծով հաշվապահական հաշվառման սահմանված փաստաթղթերը, դրանք վարում է կոպիտ խախտումներով, ապա հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հաշվարկում է հարկային տեսչությունը՝ հիմնվելով հարկ վճարողի ակտիվների, իրացման ծավալների, արտադրության և շրջանառության ծախսերի, գույքագրման, հասույթի հաշվարկային 25 տոկոս վերադիրի և այլ տվյալների հիման վրա: Հարկի վճարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու դեպքում յուրաքանչյուր օրվա համար հարկ վճարողը վճարում է տույժ՝ ժամանակին չմուծված հարկի գումարի 0.15 տոկոսի չափով: Տույժը կիրառվում է ժամանակին չմուծված հարկի գումարների, հարկերի կանխավճարների, ստուգման արդյունքներով հայտնաբերված գումարի նկատմամբ՝ դրանց վճարման ժամկետից անցած ժամանակաշրջանի համար, ոչ ավելի, քան 365 օրվա համար:



**Հարկային օրենսդրությամբ և վարչական իրավախախտումների օրենսգրքով նախատեսված պատասխանատվություն**

ԻՐԱՎԱՆՈՒՄ	ՊԱՏԱՍԽԱՆԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆ	
	<i>հարկային օրենսդրությամբ</i>	<i>վարչական իրավախախտումների օրենսգրքով</i>
<b>Հարկի վճարումը սահմանված ժամկետից ուշացնելը</b>	Տույժ՝ ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար չմուծված հարկի գումարի 0.15 %-ի չափով, բայց ոչ ավել քան 365 օրվա համար:	Տուգանք, սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 10-մինչև 20-ապատիկը:
<b>Հարկի հաշվարկի (հայտարարագրի) ներկայացման ուշացումը</b>	Տուգանք, չմուծված հարկի ընդհանուր գումարի 5%-ի չափով ուշացման երկու ամսին հաջորդող յուրաքանչյուր 15 օրվա համար, բայց այդ հարկի ընդհանուր գումարից ոչ ավելին:	Կուգանք, սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 10-ապատիկից մինչև 20-ապատիկը:
<b>Հաշվապահական հաշվառում չվարելը կամ խախտումներով վարելը</b>	Տուգանք, այդ խախտումների հետևանքով բյուջե չմուծված հարկերի գումարի 10%-ի չափով:	Տուգանք, նվազագույն աշխատավարձի 15-ապատիկից մինչև 25-ապատիկը:
<b>Հարկվող օբյեկտը թաքցնելը կամ պակաս ցույց տալը</b>	Տուգանք, նախատեսված հարկի գումարի 50%-ի չափով:	Կուգանք, ՄՆԱ-15-ապատիկից մինչև 25-ապատիկը
<b>Ձեռնարկատիրական գործունեության առարկաները չգրանցելը</b>	Տուգանք, այդ առարկաների իրացման գներով արտահայտած արժեքի 25%-ի չափով:	Տուգանք, նվազագույն աշխատավարձի 15-ապատիկից մինչև 25-ապատիկը

Հարկ վճարողների կողմից հարկային տեսչություն ներկայացվող հաշվարկը սահմանված ժամկետից երկու ամսից ավել ուշացնելու դեպքում այդ ժամկետին հաջորդող յուրաքանչյուր 15 օրվա համար հարկ վճարողից գանձվում է տուգանք՝ դրա հետևանքով չմուծված հարկի ընդհանուր գումարի 5 տոկոսի չափով, ոչ ավել հարկի գումարից: Հարկային հաշվառում չվարելու կամ խախտումներով վարելու, հաշվետվությունները և այլ փաստաթղթերը սխալ կազմելու համար հարկ վճարողից գանձվում է տուգանք՝ այդ խախտումների հետևանքով բյուջե չմուծված կամ պակաս մուծված հարկերի գումարի 10 տոկոսի չափով:

ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով չգրանցված կամ չհաշվառված կամ առանց լիցենզիայի ձեռնարկատիրական ապօրինի գործունեությամբ զբաղվելու համար գանձվում է տուգանք՝ այդ գործունեության արդյունքում հաշվարկված իրացման շրջանառության 50 տոկոսի չափով: Հարկվող օբյեկտը թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու դեպքում հարկ վճարողներից գանձվում է թաքցված կամ պակաս ցույց տրված հարկի գումարը, ինչպես նաև տուգանք՝ այդ գումարի 50 տոկոսի չափով: Ձեռնարկատիրական գործունեության առարկաները չգրանցելու դեպքում հարկ վճարողներից գանձվում է տուգանք՝ չգրանցված առարկաների իրացման գներով արտահայտված ամբողջ արժեքի 25 տոկոսի չափով:

Խախտումն արձանագրվելուց հետո՝ մեկ տարվա ընթացքում, կրկնական փաստ արձանագրելու դեպքում գանձվում է տուգանք՝ իրացման գներով արտահայտված արժեքի 50 տոկոսի չափով: Հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառումը պարտադիր լինելու դեպքում, առանց դրանց կամ շահագործման կանոնների խախտմամբ դրամական հաշվարկներ իրականացնելու դեպքում հարկ վճարողը վճարում է տուգանք՝ հարյուր հիսուն հազար դրամի չափով: Խախտումը կրկնելու դեպքում՝ վճարում է տուգանք՝ երեք հարյուր հազար դրամի չափով:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Հարկային իրավախախտումները առաջացնում են պատասխանատվություն, ինչպես հարկային օրենսդրությամբ, այնպես էլ վարչական իրավախախտումների օրենսգրքով:



**Վարչական պատասխանատվություն:** Ապօրինի, առանց պետական գրանցման գործունեությամբ զբաղվելը առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ նվազագույն աշխատավարձի տասնհինգապատիկից մինչև երեսնապատիկի չափով: Հաշվապահական հաշվառումը խախտումով վարելը, երբ դա առաջացրել է հարկի կամ պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարման նվազեցում՝ առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ նվազագույն աշխատավարձի տասնհինգապատիկից մինչև քսանհինգապատիկի չափով:

Հայտարարագիրը, հաշվարկը կամ սահմանված այլ փաստաթուղթ, բացառությամբ ֆինանսական հաշվետվությունների, հարկային տեսչության կամ սոցիալական ապահովագրության պետական հիմնադրամի տարածքային մարմիններ սահմանված ժամկետում չներկայացնելը՝ առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ նվազագույն աշխատավարձի տասնապատիկից մինչև քսանապատիկի չափով: Հաշվապահական հաշվառում չվարելը, հաշվառման միջոցով կազմակերպության ակտիվների, սեփական կապիտալի, պարտավորությունների վիճակի ու շարժի վերաբերյալ, դրամական արտահայտությամբ, տեղեկատվության հավաքման, գրանցման և ընդհանրացման համակարգ չունենալը՝ առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ նվազագույն աշխատավարձի հիսնապատիկի չափով:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն չսահմանելը առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի քսանապատիկի չափով: Հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերը և այլ տեղեկությունները չպահպանելը՝ առաջացնում է տուգանք՝ նվազագույն աշխատավարձի հիսնապատիկի չափով:

Ֆինանսական հաշվետվությունները չներկայացնելը կամ դրանք չիրապարակելը առաջացնում է տուգանք՝ նվազագույն աշխատավարձի հիսնապատիկի չափով: Հրավաքանակի կողմից ստորագրելը կամ անստորագիր ներկայացնելը առաջացնում է տուգանք՝ նվազագույն աշխատավարձի հիսնապատիկի չափով: Իրավաբանական անձի, անհատ ձեռնարկատերի գրանցման կամ լիցենզավորման մասին տվյալները հարկային տեսչության կամ սոցիալական ապահովագրության պետական հիմնա-

դրամի տարածքային մարմիններ սահմանված ժամկետում չհայտնելը՝ առաջացնում է տուգանք՝ նվազագույն աշխատավարձի տասնապատիկից մինչև տասնհինգապատիկի չափով:

Հարկերը և պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարումները ժամանակին չվճարելը առաջացնում է տուգանք նվազագույն աշխատավարձի տասնապատիկից մինչև քսանապատիկի չափով: Հարկային տեսչության կամ սոցիալական ապահովագրության պետական հիմնադրամի տարածքային մարմիններում սահմանված ժամկետում հաշվառման չկանգնելը՝ առաջացնում է տուգանքի նշանակում՝ նվազագույն աշխատավարձի տասնապատիկից մինչև քսանապատիկի չափով: Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով նախատեսված դեպքերում տվյալները սահմանված ժամկետում չհաղորդելը կամ սխալ տվյալներ հաղորդելը՝ առաջացնում է տուգանք նվազագույն աշխատավարձի տասնապատիկից մինչև տասնհինգապատիկի չափով: Սահմանված կարգով ձեռք բերված կամ օգտագործված ակցիզային դրոշմանիշներն օտարելը, եթե դրանց քանակը չի գերազանցում հիսուն հատը՝ առաջացնում է տուգանք օտարված յուրաքանչյուր դրոշմանիշի համար նվազագույն աշխատավարձի չափով: Ապօրինի ձեռք բերված ակցիզային դրոշմանիշներով ապրանքներ դրոշմավորելը առաջացնում է տուգանք նվազագույն աշխատավարձի հարյուրապատիկից մինչև երեքհարյուրապատիկի չափով: Ակցիզային դրոշմանիշներով դրոշմավորման ենթակա չդրոշմավորված ապրանքներ իրացնելը առաջացնում է տուգանք նվազագույն աշխատավարձի հարյուրապատիկից մինչև երեքհարյուրապատիկի չափով: Հարկային տեսչության կամ սոցիալական ապահովագրության պետական հիմնադրամի տարածքային մարմինների, բնապահպանական տեսչական մարմինների աշխատանքին խոչընդոտելը, դրանց օրինական պահանջները չկատարելը առաջացնում է տուգանք քաղաքացիների նկատմամբ՝ նվազագույն աշխատավարձի հիսնապատիկի, իսկ պաշտոնատար անձանց նկատմամբ՝ հարյուրապատիկի չափով:

**Քրեական պատասխանատվություն:** Ապօրինի, առանց պետական գրանցման ձեռնարկատիրական կամ առանց լիցենզիայի լիցենզավորման ենթակա գործուցումները զբաղվելը, որը կատարվել է նույնպիսի խախտումների համար վարչական տույժ նշանակելուց հետո մեկ տարվա ընթացքում և հանգեցրել է նվազագույն աշխատավարձի հարյուրապատիկը գերազանցող եկամուտ ստանալուն՝ պատժվում է ազատազրկմամբ՝ մինչև մեկ տարի ժամանակով կամ տուգանքով՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի երկուհարյուրապատիկից մինչև հինգհարյուրապատիկի չափով՝ ապօրինի ձեռնարկատիրությունից ստացված եկամտի չափով գույքի բռնագրավմամբ: Ապօրինի ձեռնարկատիրությունը, որը կատարվել է ապօրինի ձեռնարկատիրության համար նախկինում դատապարտված անձի կողմից կամ հանգեցրել է նվազագույն աշխատավարձի հազարապատիկը գերազանցող եկամուտ ստանալուն՝ պատժվում է ազատազրկմամբ՝ մինչև երեք տարի ժամանակով կամ տուգանքով՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի հինգհարյուրապատիկից մինչև հազարապատիկի չափով՝ ապօրինի ձեռնարկատիրությունից ստացված եկամտի չափով գույքի բռնագրավմամբ:

Հարկային դրոշմանիշեր կեղծելը կամ կեղծած դրոշմանիշերն օգտագործելը կամ իրացնելը՝ պատժվում է ազատազրկմամբ մինչև հինգ տարի ժամանակով՝ դրոշմանիշերով դրոշմավորված ապրանքների բռնագրավմամբ:

Հարկային և պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարումների պարտավորությունները կատարելուց հրաժարվելը կամ հարկային տեսչության կամ

սոցիալական ապահովագրության պետական հիմնադրամի մարմինների՝ հարկային կամ պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարումների պարտավորությունների հարկադիր կատարմանն ուղղված միջոցառումների ընթացքում վճարամիջոցները և առկա ակտիվներն այլ նպատակներով տնօրինելը կամ հարկային կամ պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարումների պարտավորությունները կատարելուց այլ ձևով չարամտորեն խուսափելը, եթե գանձման ենթակա ընդհանուր գումարը գերազանցում է սահմանված նվազագույն աշխատավարձի հազարապատիկի չափը՝ պատժվում է ազատազրկմամբ՝ երկուսից մինչև հինգ տարի ժամանակով կամ տուգանքով՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի հինգհարյուրապատիկից մինչև հազարապատիկի չափով: Հարկային դրոշմանիշերով դրոշմավորման ենթակա չդրոշմավորված ապրանքներ իրացնելը, եթե այդ ապրանքների ընդհանուր արժեքը վաճառողի մոտ նշված /չնշված լինելու դեպքում՝ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով որոշված/ զներով կազմում է երկու հարյուր հազարից մինչև հինգ հարյուր հազար դրամ, պատժվում է ազատազրկմամբ՝ միջև մեկ տարի ժամանակով կամ տուգանքով՝ սահմանված նվազագույն աշխատավարձի հինգհարյուրապատիկից մինչև հազարապատիկի չափով՝ դրոշմավորման ենթակա չդրոշմավորված ապրանքների բռնագրավմամբ:

## 9.2 ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՇՎԱՊԱՅՈՒԹՅԱՆ ԽՆԴԻՐՆԵՐԸ

Հարկային հաշվապահությունը կազմակերպությունների գործունեության կառավարման համակարգում լուծում է մի շարք խնդիրներ, որոնցից կարևորագույններն են հանդիսանում.

**Արագին. հարկվող օբյեկտների բացահայտումը**, երբ հաշվառման համակարգում ընգրկվում են գույքահարկի, շահութահարկի, եկամտահարկի կամ անուղղակի հարկերի հարկման բազաները: Ֆինանսական հաշվառումը հարկային օբյեկտների բացահայտմամբ կամ հարկային գումարների որոշմամբ չի զբաղվում՝ այս ուղղությամբ սահմանափակվելով միայն բյուջետային պարտավորությունների ձևավորման և մարման արձանագրմամբ: Հետևաբար, եթե հարկային հաշվառման խնդիրը բյուջե մուծվող հարկային գումարների որոշումն է, ապա ֆինանսական հաշվառման ֆունկցիան, կազմակերպության և բյուջեի միջև հարկային հաշվապահության կողմից արդեն արձանագրված պարտավորությունների հաշվառումն է:

**Երկրորդ. հարկային գումարների ձևավորման պահի որոշումը**, երբ ժամանակային կտրվածքով համադրման են ենթարկվում հարկվող եկամուտները և դրանցից նվազեցումները: Հարկային օրենսդրությունը կարգավորում է հարկվող եկամուտների ու նվազեցումների ճանաչման պահը, որը հիմք է հանդիսանում հարկային հաշվապահության կողմից հարկային գումարների ձևավորման համապատասխան պահի արձանագրման համար:

**Երրորդ. հարկային գումարների չափումը**, երբ հիմնվելով հարկային օրենսդրության կողմից սահմանված նորմերի վրա, տարբեր հարկատեսակների գծով արձանագրվում է հաշվետու ժամանակաշրջանում կազմակերպության կողմից բյուջեին հաշվարկվող հարկերի գումարները:

**Չորրորդ. հարկային պարտավորությունների կատարման գործընթացի վերահսկողությունը**, երբ ֆինանսական հաշվառման կողմից արձանագրված բյուջե-

**ԱՈՒՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հարկային հաշվապահության հիմնական խնդիրներն են, հարկվող օբյեկտների բացահայտումը, հարկային գումարների ձևավորման պահի որոշումը, հարկային պարտավորությունների վերահսկողությունը, հարկային հաշվետվությունների ներկայացումը:



տային պարտավորությունների ձևավորման և մարման գումարները ըստ հարկատեսակների համադրվում են հարկային հաշվառմամբ գրանցված գումարների հետ:

**Յինգերորդ. հարկային պլանավորմանը մասնակցություն ցուցաբերելը,** երբ կազմակերպությունը առաջիկա գործունեության հետ կապված նախօրոք հաշվարկում է բյուջետային պարտավորությունների մարման իր դրամական արտահոսքերի գումարները, նախատեսվող վճարվելիք հարկատեսակների կազմն ու կառուցվածքը և դրա հիման վրա ուղիներ որոնում գալիք ժամանակաշրջանում հարկային բեռի թեթևացման ուղղությամբ:

**Վեցերորդ. հարկային հաշվետվությունների ներկայացումը,** երբ հարկային տեսչությանն է ներկայացվում ստանդարտ ձևերով մշակված հաշվետու ժամանակաշրջանին վերաբերող տարբեր հարկատեսակների գծով հաշվետվություններ: Բացի այդ, հարկային հաշվապահությունը ներքին հաշվետվություն է պատրաստում կազմակերպության կառավարման պահանջների բավարարման նպատակով, ներկայացնելով առանձին հարկատեսակների գծով ձևավորված գումարների դինամիկան, փաստացի ձևավորված հարկերի և դրանց չափերի շեղումները նախատեսվածից, բյուջետային պարտավորությունների կատարման ընթացքը:

**Յոթերորդ. հարկային հոսքերի վերլուծություն,** երբ կատարվում է հարկային վճարումների արդյունավետ քաղաքականության վարման գնահատում և դրա հիման վրա ըստ տարիների՝ համեմատական վերլուծություն են իրականացվում առանձին հարկատեսակների ձևավորման ուղղությունների վերաուղղման, կառուցվածքային տեղաշարժերի, ինչպես նաև բյուջետային պարտավորությունների ծանրաբեռնվածության թուլացման ուղղությամբ:

Կազմակերպությունների տնտեսական գործունեության կառավարման համակարգում տեղեկատվական դաշտի ընկալման տեսանկյունից հաշվապահական հաշվառման համակարգը հանդես է գալիս երեք ուղղություններով.

1. **Ֆինանսական հաշվառում,**
2. **Կառավարչական հաշվառում,**
3. **հարկային հաշվառում:**

Չնայած հաշվառման այս երեք ուղղություններն էլ զուգահեռաբար գործում են միևնույն հաշվային համակարգում, իրականացվում են կրկնակի գրանցմամբ և խիստ փոխկապակցված են միմյանց հետ, սակայն միաժամանակ հանդես են գալիս իրենց ֆունկցիոնալ առանձնահատկություններով, որոնք բխում են հաշվապահական տեղեկատվությունն օգտագործողների շահերից:

Կառավարչական հաշվառումն իրականացվում է ներտնտեսական որոշումների ինֆորմացիոն ապահովման նպատակով, երբ կատարվում է թողարկված արտադրատեսակների, մատուցված ծառայությունների ինքնարժեքի կալկուլյացիա, արտադրական գերաժախսերի բացահայտում, շահույթի ձևավորման գործոնային վերլուծություն և այլն:

Ֆինանսական հաշվառման տվյալները ծառայում են արտաքին օգտագործողների շահերին (մատակարարներ, բանկեր, բաժնետերեր և այլն), երբ առկա կամ պոտենցիալ գործընկերները հետաքրքրվում են կազմակերպության վճարունակության, սնանկացման վտանգի, շահութաբերության կամ շուկայական իրավիճակը բնութագրող այլ ցուցանիշներով:

Հարկային հաշվառումը, ի տարբերություն ֆինանսականի և կառավարչականի, հավասարապես ծառայում է ինչպես կազմակերպության, այնպես էլ հարկային

մարմինների շահերին: Այն կազմակերպվում է հարկվող բազայի ինֆորմացիոն ձևավորման նպատակով, ուստի մի կողմից հարկային տեսչությանը տեղեկատվություն է հաղորդում հարկային փոխանցումների հավաստիության վերաբերյալ և մյուս կողմից՝ կազմակերպությանը զերծ է պահում հարկվող գումարների հաշվարկման անճշտություններից:

Ընդգծելու համար հաշվապահության թվարկած ձևերի սկզբունքային տարբերությունները, օրինակով ձևակերպենք ստորև բերված գործառնությունները՝ կազմակերպությունում ձևավորված շահույթը ներկայացնելով ֆինանսական, կառավարչական և հարկային հաշվետվություններով (տես աղյուսակ 9.3):

- ✓ Բանվորներին հաշվարկվել է 17 000 դրամի աշխատավարձ, որից Ա արտադրանքի գծով 10 000, իսկ Բ արտադրանքի գծով՝ 7 000 դրամ.

Դտ 8112 .....17 000  
Կտ 527.....17 000

- ✓ Արտադրությունում ծախսվել են 13 000 դրամի նյութեր, որից Ա արտադրանքի գծով 8 000, իսկ Բ արտադրանքի գծով՝ 5 000 դրամ.

Դտ 8111.....13 000  
Կտ 211 .....13 000

- ✓ Արտադրությունից դուրս է գրվել և պահեստ մուտքագրվել պատրաստի արտադրանք 30 000 դրամի.

Դտ 215 .....30 000  
Կտ 8111 .....13 000  
Կտ 8112 .....17 000

- ✓ Պահեստից դուրս է գրվել գնորդներին առաքված պատրաստի արտադրանքը 30 000 դրամ փաստացի ինքնարժեքով.

Դտ 711 .....30 000  
Կտ 215 .....30 000

- ✓ Գնորդներից ստացվել է 35 000 դրամի հասույթ (առանց ԱԱՀ), որից Ա արտադրանքի վաճառքի գծով՝ 15 000, իսկ Բ արտադրանքի վաճառքի գծով՝ 20 000 դրամ.

Դտ 252 .....35 000  
Կտ 611 .....35 000

- ✓ Արտարժույթի փոխարժեքային աճից գրանցվել է եկամուտ 3 000 դրամ, որը շահութահարկով չի հարկվում.

Դտ 253 .....3 000  
Կտ 625 .....3 000

- ✓ Հաշվարկային հաշվից «Գ» արտադրանքի գծով մոր տեխնիկայի ներդրման նպատակով գործուղման ֆինանսավորման 5 000 դրամ ծախսերից 1 000-ը՝ գերազանցել է հարկային նորմաների սահմանը.

Դտ 714.....5 000  
Կտ 252.....5 000

- ✓ Հաշվարկվել է շահութահարկ՝ հարկվող շահույթի 20 %-ի չափով.

Դտ 751.....200  
Կտ 524 .....200

- ✓ Ձուտ շահույթի 80 %-ը հայտարարվել է որպես բաժնետիրական շահաբաժին  
 Դտ 343.....2 240  
 Կտ 529..... 2 240

**Աղյուսակ 9.3**

**Շահույթի ներկայացումը ֆինանսական, կառավարչական և հարկային հաշվապահության հաշվետվություններում**

#	ՑՈՒՑԱՆԻՇՆԵՐ	Հ Ա Շ Վ Ե Տ Վ ՈՒ Թ Յ ՈՒ Ն		
		Ֆինանսական	հարկային	կառավարչական
1	Եկամուտներ (տ.2 + տ.3)	38 000	35 000	35 000
2	գործառնական գործունեությունից	35 000	35 000	և 15 000 Բ 20 000
3	ֆինանսական գործունեությունից	3 000	X	X
4	Ծախսեր (տ.5 + տ.6)	35 000	34 000	35 000
5	գործառնական գործունեությունից	30 000	30 000	և 18 000 Բ 12 000
6	ներդրումային գործունեությունից	5 000	4 000	Գ 5000
7	Շահույթ՝ մինչև հարկվելը (տ.4 - տ.1)	3 000	1 000	և (3000) Բ 8 000 Գ (5000)
8	Շահութահարկ (20%)	200	200	X
9	Ձուտ շահույթ (տ.7 - տ.8)	2 800	X	X
10	Շահաբաժին	2 240	X	X
11	Զբաշխված շահույթ (տ.9 - տ.10)	560	X	X

Աղյուսակ 9.3 –ի տվյալները ցույց են տալիս, որ ֆինանսական, կառավարչական և հարկային հաշվետվություններում շահույթը հարկումից առաջ հանդես է գալիս տարբեր արդյունքներով (տես տող 7), քանի որ կազմակերպության կողմից արձանագրված եկամուտներն ու ծախսերը հաշվառման տարբեր համակարգերում յուրովի են ճանաչվում և չափվում:

Ավելին, եթե ֆինանսական հաշվառման համակարգում շահույթի ձևավորումն ու բաշխումը ներկայացվում է ամբողջական կտրվածքով (մինչև չբաշխված շահույթ), ապա հարկային ներքին հաշվետվությունը բավարարվում է շահութահարկի արձանագրմամբ և տեղեկատվություն չի ընդգրկում շահույթի բաշխման հետագա քայլերի վերաբերյալ: Այդ առումով, սեղմ տեղեկատվություն է ներկայացնում կառավարչական հաշվառումը, որը շահույթի ձևավորման իր հաշվետվությունը սահմանափակում է ըստ առանձին արտադրատեսակների հարկվող շահույթի ձևավորմամբ:

### 9.3 ՀԱՐԿԱՏԵՍԱԿՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՐԿՄԱՆ ԱԼԳՈՐԻԹՄՆԵՐԸ

Հարկային հաշվապահության քննարկման խնդիր է նաև տարբեր հարկատեսակների հաշվարկումը, որը պահանջում է առանձնահատուկ մոտեցումների ցուցաբերում՝ յուրաքանչյուր հարկային պարտավորության զննհատման դեպքում: Տվյալ խնդիրը բարդանում է նրանով, որ յուրաքանչյուր հարկատեսակի գծով, տարբեր դրույթաչափերի կիրառումից բացի, օգտագործվում են նաև հաշվարկման յուրահատուկ ալգորիթմներ, որոնք սահմանված են առանձին հարկային օրենքներով: Հանրապետությունում գործող օրենսդրության սահմաններում հարկատեսակների հաշվարկման ամփոփ ալգորիթմները ներկայացված են ստորև:

**Հահուքահարկի հաշվարկման ալգորիթմը**

Ներկայացված է « 10.1-ում *«հաշվապահական*

*շահույթ - ճշտումներ – հարկային շահույթ»* սխեմայով:

**Առաջին քայլ.**

հաշվետու ժամանակաշրջանի հաշվապահական շահույթի որոշումը:

**Երկրորդ քայլ.**

հաշվետու ժամանակաշրջանի հաշվապահական շահույթից անցում հարկային շահույթին:

ճշտումներ հետաձգված հարկային ակտիվների ու պարտավորությունների գծով:

ճշտումներ օրենքով նախատեսվող ծախսերի ու եկամուտների ավելացումների կամ նվազեցումների գծով:

**Երրորդ քայլ.**

հարկվող շահույթի որոշումը:

**Չորրորդ քայլ.**

շահուքահարկի հաշվարկը:

**Եկամտահարկի հաշվարկման ալգորիթմը** ներկայացվում է հետևյալ քայլերով:

**Առաջին քայլ.**

ամսվա համախառն եկամտի գումարի որոշումը:

**Երկրորդ քայլ.**

ամսվա նվազեցվող եկամուտների գումարների որոշումը:

**Երրորդ քայլ.**

անձնական նվազեցումների գումարների որոշումը:

**Չորրորդ քայլ.**

ծախսերի գծով գումարների որոշումը:

**Հինգերորդ քայլ.**

ամսական սոցապ վճարների գումարների որոշումը:

**Վեցերորդ քայլ.**

հարկվող եկամտի որոշումը:

**Յոթերորդ քայլ.**

ամսական եկամտահարկի հաշվարկ:

**Ավելացված արժեքի հարկի հաշվարկման ալգորիթմը** ընդհանրացված ներկայացվում է.

**ԱՆԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒԹՅՈՒՆ**

Յուրաքանչյուր հարկատեսակի գծով տարբեր դրույթաչափերի կիրառումից բացի, օգտագործվում են նաև հաշվարկման յուրահատուկ ալգորիթմներ, որոնք սահմանված են ՀՀ հարկային օրենքներով:





**Առաջին քայլ.**

ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման շրջանառության որոշումը:

**Երկրորդ քայլ.**

զրոյական դրույքաչափով հարկվող և արտոնություններից օգտվող շրջանառությունների որոշումը:

**Երրորդ քայլ.**

հարկվող շրջանառության և ԱԱՀ-ի գումարի որոշումը:

**Չորրորդ քայլ.**

ստացված ավելացրած արժեքի հարկի արձանագրումը:

**Հինգերորդ քայլ.**

հաշվետու ժամանակաշրջանում հաշվանցման ենթակա գումարների որոշումը:

**Վեցերորդ քայլ.**

վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի որոշումը:

**Յոթերորդ քայլ.**

հաջորդ ժամանակաշրջանում հաշվանցման ենթական գումարի որոշումը:

**Գույքահարկի հաշվարկման ալգորիթմը** ընդհանրացված ներկայացվում է.

**Առաջին քայլ.**

հարկման բազայի չափումը:

**Երկրորդ քայլ.**

հարկման բազայի սահմանային չափի և հարկվող ակտիվի

մնացորդային արժեքի առավելագույնի ընտրությունը:

**Երրորդ քայլ.**

գույքահարկի դրույքաչափի որոշումը ըստ հարկվող ակտիվի տեսակի

**Չորրորդ քայլ.**

հարկվող ակտիվների միջին մնացորդային արժեքի որոշումը:

**Հինգերորդ քայլ.**

հաշվետու ժամանակաշրջանի հարկի որոշումը՝ հաշվարկված

գույքահարկից հաշվանցելով նախորդող հարկի արդյունքը:

## ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳԱՆ ՀԱՐՑԵՐ



1. Ինչպես կձևակերպեք հարկի սահմանումը: (9.1):
2. Ինչ լծակներով է իրականացվում հարկային վարչարարությունը (9.1):
3. Ինչպես է հիմնավորվում հարկային հաշվապահության վարման անհրաժեշտությունը (9.2):
4. Թվարկեք հարկային հաշվառման խնդիրները (9.2):
5. Որոնք են ՀՀ-ում գործող հիմնական հարկատեսակները (9.2):
6. Ներկայացրեք գույքահարկի հաշվառման ամփոփ ալգորիթմը (9.3):
7. Ներկայացրեք ԱԱՀ-ի հաշվառման ամփոփ ալգորիթմը (9.3):
8. Ներկայացրեք եկամտահարկի հաշվառման ամփոփ ալգորիթմը (9.3):



## ԳԼՈՒԽ X ՇԱՀՈՒԹԱՅԱՐԿԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

### Գլխի բովանդակությունը

- հարկային և հաշվապահական շահույթ,
- հետաձգված հարկային ակտիվներ և պարտավորություններ,
- շահութահարկի հաշվետվություն:



### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- ներկայացնել հարկային և հաշվապահական շահույթի տարբերակիչ հատկանիշները,
- կատարել ճշտումներ՝ հաշվապահական շահույթից հարկային շահույթին անցում կատարելիս,
- դասակարգել հարկային ակտիվների և պարտավորությունների ձևավորման տարբերակները,
- կազմակերպել հետաձգված հարկային ակտիվների հաշվառում,
- կազմակերպել հետաձգված հարկային պարտավորությունների հաշվառում,
- կատարել հետաձգված հարկերի վերագնահատում,
- ներկայացնել շահութահարկի հաշվետվություն,
- փոխկապակցել ֆինանսական հաշվապահությունը՝ հարկային հաշվապահության հետ:

### 10.1 ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԵՎ ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՇԱՀՈՒԹՈՒ ՏԱՐԲԵՐՈՒԹՅՈՒՆԸ

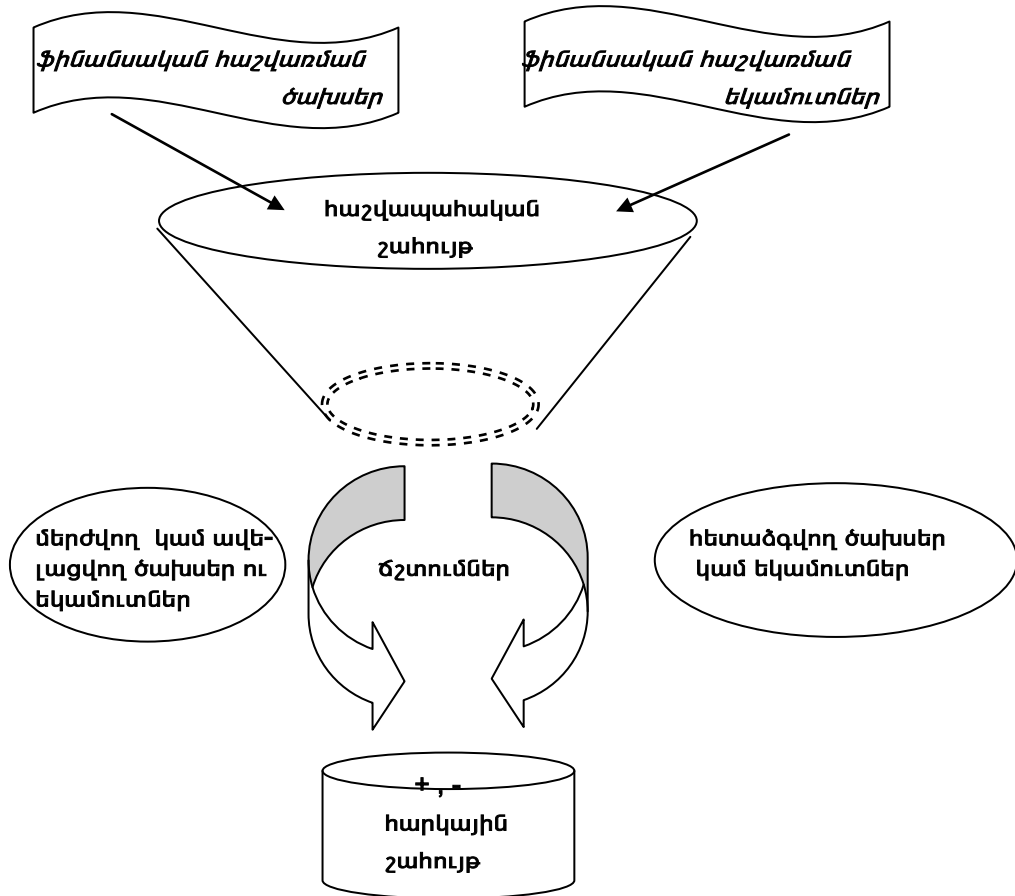
Կազմակերպության շահույթը գոյանում է եկամուտների և ծախսերի համադրումից, որից էլ գանձվում է շահութահարկ: Շահութահարկը հաշվառելիս բարդություն է առաջանում այն առումով, որ ֆինանսական հաշվառման համակարգում որոշված շահույթը (հաշվապահական շահույթը) հիմնականում չի համապատասխանում նույն ժամանակաշրջանին վերաբերող հարկային շահույթին: Այսինքն, գործնականում շահութահարկի հաշվարկներում հաշվապահական շահույթը որպես հիմք չի կիրառվում, քանի որ այն, որպես կանոն, տարբերվում է հարկային շահույթից:

Հայաստանի Հանրապետության հաշվապահական հաշվառման (ՀՀՀՀ) 12-րդ «Շահութահարկ» ստանդարտում հաշվապահական և հարկային շահույթի գծով տրվում են հետևյալ սահմանումները.

**Հաշվապահական շահույթը** տվյալ ժամանակաշրջանի զուտ շահույթը կամ վնասն է, մինչև հարկի գծով ծախսերի նվազեցումը:

**Հարկային շահույթը**, հարկային հարաբերությունները կարգավորող ակտերով սահմանված տվյալ ժամանակաշրջանի շահույթն է, որից վճարվում է շահութահարկ:

Հաշվապահական շահույթի ճշտումները (հարկային շահույթին անցման նպատակով) ընդգրկում են հարկային օրենսդրությամբ նախատեսվող ավելացումներն ու նվազեցումները (տես նկար 10.1), քանի որ ֆինանսական հաշվառմամբ արձանագրված ոչ բոլոր ծախսերն ու եկամուտներն են ընդունվում հարկային օրենքներով: Մյուս կողմից, որոշ ծախսեր և եկամուտներ, որոնք չեն արձանագրվում ֆինանսական հաշվառման կողմից, ընդունվում են հարկային օրենսդրությամբ: Հետևաբար, շահութահարկը հաշվառելիս հաշվապահական շահույթը ենթարկվում է **ճշգրտումների**:



Նկար 10.1 Հաշվապահական և հարկային շահույթի առաջացման մեխանիզմը

Հաշվապահական շահույթից հարկային շահույթին անցման ճշտումներն են.

*ա)* եկամուտներ կամ ծախսեր, որոնք ընդհանրապես մերժվում են հարկային հաշվառման կողմից: Այս դեպքում առաջանում են «չթույլատրվող ծախսեր» կամ «չընդունվող եկամուտներ»,

*բ)* եկամուտներ և ծախսեր, որոնք ավելացվում են միայն հարկային հաշվառման կողմից, առաջացնելով «հավելյալ նվազեցումներ» կամ «ավելացվող եկամուտներ»,

*գ)* եկամուտներ կամ ծախսեր, որոնք հարկային հաշվառման կողմից մերժվում են միայն հաշվետու ժամանակաշրջանում, սակայն հետագայում լիարժեքորեն ընդգրկվում են շահութահարկի հաշվարկներում: Այս դեպքում առաջանում են հետաձգված հարկային ակտիվներ և պարտավորություններ (տես նկար 10.2):

Աղյուսակ 10.1

Եկամուտներն ու ծախսերը՝ ըստ ֆինանսական հաշվառման

<i>ԵԿԱՍՈՒՏՆԵՐ</i>	<b>ԳՈՒՄԱՐ</b> (դրամներով)	
Ապրանքների իրացումից զուտ հասույթ		120 000
Շահաբաժիններ		3 500
Փոխարժեքային տարբերություններ		1 500
Եկամուտներ տոկոսներից		500
<b>ԸՆԴԱՄԵՆԸ</b>		<b>125 500</b>
<i>ԾԱԽՍԵՐ</i>		
Նյութական ծախսեր	40 000	
Աշխատավարձ	30 000	
Գործուղման ծախսեր	6 000	
Ամորտիզացիա	1 000	
Չարգացման ծախսեր	1 000	
Հարկային տուգանքներ	8 000	
<b>ԸՆԴԱՄԵՆԸ</b>	<b>86 000</b>	
<b>ՀԱՇՎԵՏՈՒ ՏԱՐԿԱ ՀԱՇՎԱՊԱՀՅԱԿԱՆ ՇԱՀՈՒԹ</b>		<b>39 500</b>

**ԱՌԱՆՔՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

**Հաշվապահական շահույթը**, տվյալ ժամանակաշրջանի զուտ շահույթը կամ վնասն է, մինչև հարկի գծով ծախսերի նվազեցումը:

**ԱՌԱՆՔՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

**Հարկային շահույթը**, հարկային հարաբերությունները կարգավորող ակտերով սահմանված տվյալ ժամանակաշրջանի շահույթն է, որից վճարվում է շահութահարկ:



Աղյուսակ 10.1-ում ներկայացված է հաշվապահական շահույթի ձևավորման թվային պայմանական օրինակ, որտեղ եկամուտներն և ծախսերը ձևավորվել են ըստ ֆինանսական հաշվառման: Ըստ եկամուտների և ծախսերի ձևավորման համապատասխան ուղղությունների, հաշվառման այդ համակարգում ձևակերպվել են առանձին հաշվային թղթակցություններ (տես աղյուսակ 10.2): Սակայն, ֆինանսական հաշվառմամբ արձանագրված արդյունքները հարկային նպատակներով ճշտելիս ձևակերպվել են ոչ թե հատուկ հաշվային թղթակցություններ, այլ ճշգրտման նպատակով հարկային հաշվարկներում մասնակցող եկամուտներին ու ծախսերին կատարվել են ավելացումներ կամ նվազեցումներ (տես աղյուսակ 10.4):

Աղյուսակ 10.2

**Կազմակերպության հաշվետու տարվա եկամուտների և ծախսերի հաշվային թղթակցությունները**

Գործառնության բովանդակությունը	Հաշիվներ		Գումար
	ԴՏ	ԿՏ	
<b>ԵԿԱՍՈՒՏՆԵՐԻ ԶԵՎԱԿԵՐՊՈՒՄՆԵՐԸ</b>			
Ձևակերպվել է ապրանքների իրացման զուտ հասույթը 120 000 դրամով: Ընդ որում, ևս 4 000 դրամի եկամուտ չի ճանաչվել՝ ելնելով գնման պայմանագրի պահանջներից:	221	611	120 000
Ձևակերպվել են մուտքագրված 3 500 դրամի շահաբաժինները, որոնք հարկային նպատակներով չեն ճանաչվում:	252	627	3 500

Ձևակերպվել է արտարժույթով 1 500 դրամի դրական վերագնահատումը, որը հարկային նպատակներով չի ճանաչվում:	253	625	1 500
Ձևակերպվել է հաշվեգրված տոկոսներից եկամտի հաշվետու տարվա բաժնեմասը, որը ենթադրենք հարկային նպատակներով չի հարկվում մինչև մուտքագրման պահը:	229	627	500
<b>ԾԱԽՍԵՐԻ ԶԵՎԱԿԵՐՊՈՒՄՆԵՐԸ</b>			
Ձևակերպվել են արտադրանքի ինքնարժեքում արտացոլված նյութական ծախսերը:	711	811	40 000
Ձևակերպվել են արտադրանքի ինքնարժեքում արտացոլված 30 000 դրամի աշխատանքային ծախսերը, որից 800 դրամը՝ աշխատունակ հաշմանդամներին /50%/:	711	811	30 000
Ձևակերպվել են գործուղման 6 000 դրամի ծախսերը, որոնցից 300 դրամը հարկային ծախս չի ճանաչվում:	713	251	6 000
Ձևակերպվել է սարքավորումների ամորտիզացիան 1 000 դրամով, որից տվյալ հարկային տարում 400 դրամը նվազեցում չի ճանաչվել:	713	112	1 000
Ձևակերպվել է 4 տարով ակտիվ ճանաչված զարգացման ծախսումների ամորտիզացիան, երբ այդ ծախսումները հարկվող տարում 4 000 դրամով միանվագ համարվել են նվազեցում:	714	155	1 000
Ձևակերպվել են 8 000 դրամի հարկային տուգանքները, որոնք հարկային ծախս չեն ճանաչվում:	714	524	8 000

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հարկային իրավախախտումները առաջացնում են պատասխանատվություն, ինչպես հարկային օրենսդրությանը, այնպես էլ վարչական իրավախախտումների օրենսգրքով:



Հարկ է նշել, որ ֆինանսական հաշվառումը լրացուցիչ հաշվային թղթակցություններ է ձևակերպում միայն ժամանակային տարբերություններով պայմանավորված հետաձգված հարկային ակտիվների ու պարտավորությունների գծով (տես աղյուսակ 10.3), որոնց մեկնաբանությունները տրվում են հաջորդ պարագրաֆում: Իսկ հարկային նպատակներով ընդհանրապես չընդունվող կամ ավելացվող եկամուտների ու ծախսերի գծով ֆինանսական հաշվառումը լրացուցիչ հաշվապահական թղթակցություններ չի իրականացվում, պահանջվող ճշգրտումները փոխանցելով հարկային հաշվառման ոլորտ:

**ՀԱՇՎԱՊԱՅԱԿԱՆ ՇԱՐՈՒՅԹ**

Ֆինանսական հաշվառման ծախսեր, որոնց հարկային հաշվառումը *չի ընդունում (-)*

հարկային հաշվառման եկամուտներ, որոնց ֆինանսական հաշվառումը *չի ընդունում (+)*

հարկային հաշվառման ծախսեր, որոնց ֆինանսական հաշվառումը *չի ընդունում (-)*

հարկային հաշվառմամբ *չընդունվող* ֆինանսական հաշվառման եկամուտներ (-)

հարկվող ժամանակային տարբերություններ (+)

նվազեցվող ժամանակային տարբերություններ (-)

նախորդ տարիներից փոխանցվող հարկային վնաս (-)

**ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՇԱՐՈՒՅԹ**

**Նկար 10.2 Ֆինանսական շահույթից հարկային շահույթին անցման մեխանիզմը**

Գործնականում, հարկային հաշվառումը հաշվապահական շահույթի ճշգրտումները արձանագրում է միայն ներկայացվող հաշվետվություններով՝ առանց հատուկ կրկնակի գրանցումների: Սակայն նպատակահարմար ենք համարում գործող հաշվապահական հաշիվների պլանում նաև ընդգրկելու հարկային հաշվապահությանը վերաբերվող հատուկ հաշիվներ, որն արդեն առկա է կառավարչական հաշվառման գծով: Արդյունքում ոչ միայն կսահմանազատվի ֆինանսական և հարկային հաշվառումը, այլև հնարավորություն կստեղծվի հստակ առանձնացնելու հարկման ենթակա եկամուտների և ծախսերի հոսքերը և հեշտացնելու շահութահարկի հաշվարկները: Այս խնդրի լուծման ուղիները պարզաբանված են հաջորդ պարագրաֆներում:

Աղյուսակ 10.3

Կազմակերպության հաշվետու տարվա հետաձգված հարկային ակտիվների ու պարտավորությունների թղթակցությունները

Գործառնության բովանդակությունը	Հաշիվներ		
	ԴՏ	ԿՏ	Գումար
Ձևակերպվել է Ֆինանսական հաշվառման կողմից հաշվետու տարում հետաձգված եկամուտ ճանաչված 4 000 դրամի հարկային պարտավորությունը:	7512	422	800
Ձևակերպվել է հարկային նպատակներով հաշվետու տարում նվազեցում չճանաչված 400 դրամի ամորտիզացիայի հետաձգված հարկային պարտավորությունը:	7512	422	80
Ձևակերպվել է Ֆինանսական հաշվառման կողմից հաշվետու տարում հետաձգված զարգացման ծախսումներից ծախս չճանաչված 3 000 դրամի հասանելիք հարկային ակտիվը:	151	7512	600
Ձևակերպվել է հարկային նպատակներով տուկոսային եկամուտ չճանաչված գումարի հաշվետու տարվա բաժնեմասը որպես հարկային ակտիվ:	151	7512	100

Աղյուսակ 10.4

Կազմակերպության եկամուտների ու ծախսերի ճշտումները

ԵԿԱՄՈՒՏՆԵՐ	Ֆինանսական հաշվառում	Ճշտումներ	Հարկային հաշվառում
Իրացումից զուտ հասույթ	120 000	+ 4 000	124 000
Շահաբաժիններ	3 500	- 3 500	0
Փոխարժեքային տարբերություն	1 500	- 1 500	0
Եկամուտներ տոկոսներից	500	- 500	0
<i>ընդամենը</i>	<b>125 500</b>	<b>- 1 500</b>	<b>124 000</b>
<b>ԾԱԽՍԵՐ</b>			
Նյութական ծախսեր	40 000	0	40 000
Աշխատավարձ	30 000	+400	30 400
Գործուղման ծախսեր	6 000	- 300	5 700
Ամորտիզացիա	1 000	- 400	600
Ջարգացման ծախսեր	1 000	+ 3 000	4 000
Հարկային տուգանքներ	8 000	- 8 000	0
<i>ընդամենը</i>	<b>86 000</b>	<b>- 5 300</b>	<b>80 700</b>
<i>Նախորդ տարվա վնաս</i>		<b>+800</b>	<b>800</b>
<b>ՀԱՐԿՎՈՂ ՇԱՀՈՒԹ</b>	<b>39 500</b>	<b>X</b>	<b>42 500</b>

Շահութահարկի ծախսը հանդես է գալիս երկու բաղադրիչների հանրագումարով, որոնք են հաշվարկված ընթացիկ հարկը և հետաձգված հարկային ակտիվներն ու



պարտավորությունները.

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԳՐՈՒՅԹ**

$$\text{Հաշվետու ժամանակաշրջանի շահութահարկի ծախս} = \text{Ընթացիկ շահութահարկի ծախս} + \text{Հետաձգված շահութահարկի ծախս}$$

Շահութահարկի ծախսը հանդես է գալիս երկու բաղադրիչների հանրագումարով, որոնք են հաշվարկված ընթացիկ հարկը և հետաձգված հարկային ակտիվներն ու պարտավորությունները:



Գործող հաշվային պլանում շահութահարկի ծախսի հաշվառման համար նախատեսված է 751 համանուն հաշիվը, որն ընդհանրացնում է ինչպես ընթացիկ, այնպես էլ հետաձգված շահութահարկի ծախսի տեղեկատվական հոսքերը. Հարկային տեղեկատվության վերլուծական հատկությունների բարձրացման նպատակով 751 հաշվի հետ մեկտեղ կիրառելի են երկրորդ կարգի հաշիվներ հետևյալ կտրվածքով.

**7511** «Ընթացիկ շահութահարկի գծով ծախս»,

**7512** «Հետաձգված շահութահարկի գծով ծախս»:

Հաշվառման համակարգում ընթացիկ և հետաձգված շահութահարկի առանձնացված տեղեկատվական հոսքերի ձևավորումով ոչ միայն բարձրանում են ֆինանսական հաշվապահության վերլուծական հատկությունները, այլև նախապայմաններ են ստեղծվում հարկային ու ֆինանսական հաշվառման փոխկապակցման ուղղությամբ:

Շահութահարկի գծով ծախսերի վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար կիրառվում է 751 «Շահութահարկի գծով ծախս» սինթետիկ հաշիվը, որի դեբետում ամփոփվում է հաշվարկված շահութահարկի գումարը, ինչպես նաև շահութահարկի գծով հետաձգված ակտիվներն ու պարտավորությունները, իսկ կրեդիտում՝ հարկի դուրս գրումը ֆինանսական հետևանքին: Հետևաբար, ֆինանսական հաշվետվությունը կազմելիս հաշիվը փակվում է և հանդես է գալիս առանց մնացորդի:

**10.2. ՀԵՏԱԶԳՎԱԾ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ**

Հետաձգված հարկային ակտիվներն առաջանում են այն դեպքերում, երբ հարկվող շահույթը գերազանցում է հաշվապահական շահույթի մեծությամբ:

$$\text{ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՇԱՀՈՒՅԹ} > \text{ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՇԱՀՈՒՅԹ}$$

կամ

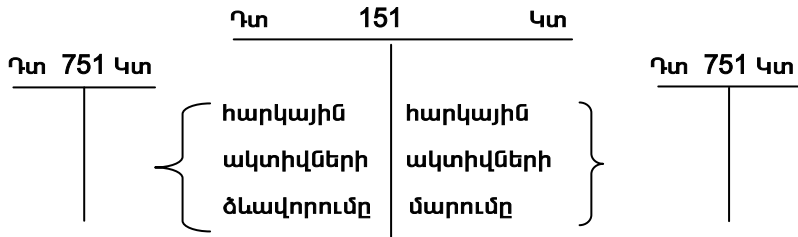
$$\text{ԵԿԱՄՈՒՏ (ֆինանսական)} < \text{ԵԿԱՄՈՒՏ (հարկային)}$$

$$\text{ԾԱԽՍԵՐ (ֆինանսական)} > \text{ԾԱԽՍԵՐ (հարկային)}$$

Հետևաբար, ֆինանսական հաշվառման համակարգում չճանաչված այդ «ավելցուկային շահույթը» հարկվում է՝ առաջացնելով հարկային ակտիվ:

Հաշվապահական շահույթից հարկային շահույթի առաջ անցման տարբերությունները ժամանակագրական տեսանկյունից կուտակվելով հարկային ակտիվներ են գոյացնում, որոնք ճշտում են կազմակերպության շահութահարկի իրական մեծությունը՝ նրանից կատարելով նվազեցումներ: Հետագայում, հարկային ակտիվները մարելիս, նորից ճշտվում է հաշվարկված շահութահարկը, այս անգամ արդեն

վերջինիս վրա ավելացումներ կատարելով:



**Նկար 10.3 «Հետաձգված հարկային ակտիվներ» հաշվի գործողության մեխանիզմը**

Հարկային ակտիվների ձևավորման և մարման հաշվառումը իրականացվում է 151 «Հետաձգված հարկային ակտիվներ» սինթետիկ հաշվի օգնությամբ: Հաշիվն, իր դեբետային մասով փաստորեն արձանագրում է կազմակերպության կողմից դեռևս չստանձնած, բայց արդեն հարկային մարմինների կողմից պահանջվող շահութահարկի պարտավորությունները: Հաշվի կրեդիտը ցույց է տալիս շահութահարկի գծով ընթացիկ ակտիվների մարումը:

**Օրինակ 1.**

Հաշվապահական շահույթը որոշելիս, ապրանքների վաճառքից ստացվող հասույթը պետք է ճանաչվի, եթե հավանական է, որ գործարքի հետ կապված բոլոր տնտեսական օգուտները կհոսեն կազմակերպություն (տես ՀՀՀՀ 18-րդ ստանդարտ, 13-րդ կետ): Սակայն, հարկային շահույթը որոշելիս, հասույթը ճանաչվում է անմիջապես ապրանքների իրացման պահին, և ընդգրկվում է եկամուտների կազմում (ՀՀ օրենքը շահութահարկի մասին, հոդված 43)՝ առաջացնելով **հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ:**

Կազմակերպությունը պահածոների արտադրության և առաքման համար տարեկան ծախսում է 10 000 դրամ: Համաձայն գնորդի հետ կնքած պայմանագրի, պահածոների իրացումը իրականացվելու է երկու տարում՝ տարեկան 15 000 դրամ գումարով: Պահածոների օգտագործման պիտանելիության առավելագույն ժամկետը սահմանված է մեկ և կես տարի, և հետևաբար, պայմանագրում ընդգրկված է նաև լրացուցիչ կետ, ըստ որի, երկու տարվա ողջ իրացումը գնորդի կողմից կփոխհատուցվի, եթե մեկ և կես տարվա ընթացքում սպառվեն (վերավաճառվեն) առաջին տարվա գնումները:

Շահութահարկի սահմանված դրույքը յուրաքանչյուր տարվա համար կազմում է 20%:

Մյուս կողմից, յուրաքանչյուր երկու տարվա համար, համաձայն հարկային օրենսդրության, եկամուտը ճանաչվել է անմիջապես պահածոների առաքման պահին՝ 15 000 դրամով:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հետաձգված հարկային ակտիվներն առաջանում են այն դեպքերում, երբ հարկվող շահույթը գերազանցում է հաշվապահական շահույթի մեծությանը:



Աղյուսակ 10.5

Եկամուտների և ծախսերի բաշխումը հարկային օրենսդրությամբ

Ցուցանիշներ	ՏԱՐԻՆԵՐ		
	1	2	Ընդամենը
Եկամուտներ	15 000	15 000	30 000
Ծախսեր	10 000	10 000	20 000
Հարկվող շահույթ	5 000	5 000	10 000
<b>Շահութահարկ</b>	<b>1 000</b>	<b>1 000</b>	<b>2 000</b>
Զուտ շահույթ	4 000	4 000	8 000

Աղյուսակ 10.6

Եկամուտների և ծախսերի բաշխումը ֆինանսական հաշվառմամբ

Ցուցանիշներ	ՏԱՐԻՆԵՐ		
	1	2	Ընդամենը
Եկամուտներ	11 000	19 000	30 000
Ծախսեր	10 000	10 000	20 000
Հարկվող շահույթ	1 000	9 000	10 000
<b>Շահութահարկ</b>	<b>200</b>	<b>1 800</b>	<b>2 000</b>
Զուտ շահույթ	800	7 200	8 000

Եկամուտը հարկային օրենսդրությամբ ճանաչելիս, հարկվող շահույթն ու շահութահարկի ծախսն ըստ տարիների կբաշխվեն հավասարաչափ (տես աղյուսակ 10.5): Իսկ ֆինանսական հաշվառմամբ՝ եկամտի ճանաչման դեպքում, հարկվող շահույթն առաջին տարում խիստ կնվազի, որի հետևանքով փաստացի շահութահարկն ըստ տարիների կբաշխվի անհավասարաչափ (տես աղյուսակ 10.6):

Ճանաչված եկամուտների հաշվետվական արժեքի և դրա հարկային բազայի միջև եղած անհամապատասխանությունը հանգեցնում է ժամանակավոր տարբերության, որը քննարկվող դեպքում, **հարկվող է**, քանի որ հետագա տարիներին մարվում է շահութահարկին ավելացման ճանապարհով:

Աղյուսակ 10.7

Հարկվող ժամանակավոր տարբերության առաջացումը

	Ցուցանիշներ	Տարիներ	
		1	2
Ֆինանսական հաշվառում	Եկամուտ	11 000	19 000
	Ծախսեր	10 000	10 000
Հարկային հաշվառում	Եկամուտ	15 000	15 000
	Ծախսեր	10 000	10 000
<b>Ժամանակավոր տարբերություն</b>		<b>4 000</b>	<b>(4 000)</b>

Շահութահարկի գծով ծախսի բացահայտումը ֆինանսական հաշվառման համար

Ցուցանիշներ	Ցարիներ	
	1	2
Հասույթ	11 000	19 000
Ծախսեր	10 000	10 000
Հարկվող շահույթ	1 000	9 000
<b>Շահութահարկ այդ թվում</b>	<b>200</b>	<b>1 800</b>
<b>ընթացիկ հետաձգված</b>	<b>1 000</b>	<b>1 000</b>
	<b>( 800)</b>	<b>800</b>
Զուտ շահույթ	<b>800</b>	<b>7 200</b>

Ըստ տարիների, հասույթից եկամտի գծով հարկային ակտիվների ձևավորման և մարման ֆինանսական հաշվառումը կատարվում է հետևյալ սխեմայով.

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

Հարկվող շահույթի որոշման և հաշվապահական շահույթի գնահատման հաշվարկներում կիրառվող միևնույն ակտիվի ամորտիզացման եղանակները կարող է տարբերվեն միմյանցից, որը կհանգեցնի **հարկվող** ժամանակավոր տարբերության, եթե հարկային ամորտիզացիան արագացված է:



**Առաջին տարի**

**հարկային պարտավորությունները և հետաձգված**

**ակտիվները ճանաչելիս**

Դտ 7511.....1 000

Կտ 524.....1 000

Դտ 151.....800

Կտ 7512 .....800

**շահույթը ձևակերպելիս**

Դտ 611..... 11 000

Կտ 711..... 10 000

Կտ 751..... 200

Կտ 343 ..... 800

**Երկրորդ տարի**

**հարկային պարտավորությունները և հետաձգված**

**ակտիվները մարելիս**

Դտ 7511 .....1 000

Կտ 524.....1 000

Դտ 7512.....800

Կտ 151.....800

**շահույթը ձևակերպելիս**

Դտ 611..... 19 000

Կտ 711..... 10 000

Կտ 751.....1 800

Կտ 343 ..... 7 200

Հաշվապահական շահույթը որոշելիս, կազմակերպության հիմնական միջոցների որոշ խմբեր կարող են ամորտիզացվել արագացված մաշվածքի մեթոդներով (տես

ՀՀՀՀ 16-րդ ստանդարտ, 23-րդ կետ): Սակայն, հարկային շահույթը որոշելիս, հիմնական միջոցների խմբերը ամորտիզացվում և ընդգրկվում են ծախսերի կազմում սահմանված նվազագույն ժամկետներում (ՀՀ օրենքը շահութահարկի մասին, հոդված 12), առաջացնելով **հարկվող ժամանակավոր տարբերություն:**

Յետևաբար, հարկվող շահույթի որոշման և հաշվապահական շահույթի գնահատման հաշվարկներում կիրառվող միևնույն ակտիվի ամորտիզացման եղանակները կարող է տարբերվեն միմյանցից, որը կհանգեցնի **հարկվող ժամանակավոր տարբերության**, եթե հարկային ամորտիզացիան արագացված է:

**Օրինակ 2.**

Գնվել է հիմնական միջոց 3 000 դրամ արժողությամբ, որի օգտակար ծառայության ժամկետը 5 տարի է, իսկ տարեկան եկամտաբերությունը՝ 1 000 դրամ: Շահութահարկի սահմանված դրույքը բոլոր տարիների համար կազմում է 20%:

Յետևաբար, ակտիվի լիարժեք փոխհատուցումից հետո (5-րդ տարվա վերջում) կազմակերպությունը կունենա 5 000 դրամի եկամուտ, կստանա 2 000 դրամի շահույթ և բյուջեի նկատմամբ կծևավորի 400 դրամի շահութահարկի գծով պարտավորություն:

Կազմակերպությունը հաշվային քաղաքականություն մշակելիս կարող է ընտրել ըստ տարիների ակտիվի ամորտիզացման երկու տարբերակ.

**գծային**                       $3\ 000 : 5 \text{ տարի} = 600$

կամ

**արագացված** /օրինակ տարիների գումարման մեթոդով/

$1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$ , ըստ որի տարիների գործակիցներն են՝  
**I-ին տարի** -  $5/15$ ,

**II-րդ տարի** -  $4/15$ ,

**III-րդ տարի** -  $3/15$ ,

**IV-րդ տարի** -  $2/15$ ,

**V-րդ տարի** -  $1/15$ :

Ամորտիզացիայի այլընտրանքային տարբերակի կիրառումը ազդում է շահութահարկի գծով պարտավորությունների գումարի ձևավորման վրա:

**Աղյուսակ 10.9**

**Ակտիվի արագացված և հավասարաչափ ամորտիզացումը**

Տարի	Գործակից	Արագացված ամորտիզացիայի հաշվարկը	Հավասարաչափ ամորտիզացիայի հաշվարկը
1	5/15	$3\ 000 \times 5/15 = 1\ 000$	$3\ 000 : 5 = 600$
2	4/15	$3\ 000 \times 4/15 = 800$	$3\ 000 : 5 = 600$
3	3/15	$3\ 000 \times 3/15 = 600$	$3\ 000 : 5 = 600$
4	2/15	$3\ 000 \times 2/15 = 400$	$3\ 000 : 5 = 600$
5	1/15	$3\ 000 \times 1/15 = 200$	$3\ 000 : 5 = 600$
<b>ԸՆԴԱՄԵՆԸ</b>		<b>3 000</b>	<b>3 000</b>

Ակտիվի հավասարաչափ ամորտիզացման և եկամուտների մուտքագրման դեպքում, հարկվող շահույթն ու շահութահարկի ծախսը ըստ տարիների նույնպիսի հավասարաչափ բաշխում են ստանում (տես աղյուսակ 10.10):

**Աղյուսակ 10.10**

**Շահութահարկի ձևավորումը «գծային» ամորտիզացմամբ**

Ցուցանիշներ	ՏԱՐԻՆԵՐ					Ընդամենը
	1	2	3	4	5	
Եկամուտ	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	5 000
Ծախսեր	600	600	600	600	600	3 000
Հարկվող շահույթ	400	400	400	400	400	2 000
<b>Շահութահարկ</b>	<b>80</b>	<b>80</b>	<b>80</b>	<b>80</b>	<b>80</b>	<b>400</b>
Զուտ շահույթ	320	320	320	320	320	1 600

Սակայն, ակտիվի արագացված ամորտիզացիայի դեպքում, երբ օգտագործման սկզբնական տարիներին հաշվարկվող մաշվածքի գումարը աճում է, իսկ հարկվող շահույթի գումարը՝ նվազում, փաստացի շահութահարկն ըստ տարիների աճման անհավասարաչափ է բաշխվում (տես աղյուսակ 10.11):

**Աղյուսակ 10.11**

**Շահութահարկի ձևավորումը «արագացված» մաշվածքով**

Ցուցանիշներ	ՏԱՐԻՆԵՐ					Ընդամենը
	1	2	3	4	5	
Եկամուտ	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	5 000
Ծախսեր	1 000	800	600	400	200	3 000
Հարկվող շահույթ	0	200	400	600	800	2 000
<b>Շահութահարկի ծախս</b>	<b>0</b>	<b>40</b>	<b>80</b>	<b>120</b>	<b>160</b>	<b>400</b>
Զուտ շահույթ	0	160	320	480	640	1 600

Մաշվածքի տարբեր մեթոդներով հաշվարկի դեպքում, ըստ տարիների շահութահարկի բաշխման տարբերությունները պայմանավորված են ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի և նրա հարկային բազայի միջև եղած տարբերություններով: Եթե ակտիվի հաշվեկշռային արժեքն ըստ տարիների հավասարաչափ է փոփոխվում, ապա դրա հարկային բազան, որի նկատմամբ կիրառվում է շահութահարկի դրույքը, արագացված ամորտիզացման դեպքում նվազման միտում է ունենում (տես աղյուսակ 10.12):

Ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի և դրա հարկային բազայի միջև եղած անհամապատասխանությունը հանգեցնում է ժամանակավոր տարբերության, որը լինում է հարկվող կամ նվազեցվող: Քննարկվող դեպքում, ժամա-

նակավոր տարբերությունը *հարկվող է*, քանի որ հետագա տարիներին մարվում է շահութահարկին ավելացման հաշվին:

**Աղյուսակ 10.12**

**Ժամանակավոր տարբերությունների առաջացումը ակտիվի ամորտիզացման տարբեր եղանակների դեպքում**

	Ցուցանիշներ	ՏԱՐԻՆԵՐ				
		1	2	3	4	5
Հավասարաչափ	Սկզբնական արժեք	3000	3000	3000	3000	3000
	Կուտակված մաշվածք	(600)	(1200)	(1800)	(2400)	(3000)
	Հաշվեկշռային արժեք	2400	1800	1200	600	0
Արագացված	Սկզբնական արժեք	3000	3000	3000	3000	3000
	Կուտակված մաշվածք	(1000)	(1800)	(2400)	(2800)	(3000)
	Հաշվեկշռային արժեք	2000	1200	(600)	(200)	0
Ժամանակավոր տարբերություն		400	600	(600)	(400)	0

Ըստ տարիների, ակտիվի ամորտիզացման գծով հարկային պարտավորությունների ձևավորման և մարման ֆինանսական հաշվառումը կատարվում է հետևյալ սխեմայով`

**Առաջին տարի**

**հարկային պարտավորություններն և հետաձգված ակտիվները ճանաչելիս**

*դո 7511 .....80                      151.....80*  
*կտ 524.....80                      7512.....80*  
*շահույթը ձևակերպելիս*  
*դո 611..... 1 000*  
*կտ 713..... 1 000*  
*կտ 751 .....0*  
*կտ 343..... 0*

**Երկրորդ տարի**

**հարկային պարտավորությունները և հետաձգված ակտիվները ճանաչելիս**

*դո 7511 .....80                      դո 151 .....40*  
*կտ 524.....80                      կտ 7512.....40*

շահույթը ձևակերպելիս

Դտ 611.....	1 000
Կտ 713.....	800
Կտ 751.....	40
Կտ 343.....	160

Երրորդ տարի

հարկային պարտավորությունները և հետաձգված

ակտիվները ճանաչելիս

Դտ 7511.....	80	Դտ 151.....	0
Կտ 524 .....	80	Կտ 7512.....	0

շահույթը ձևակերպելիս

Դտ 611.....	1 000
Կտ 713.....	600
Կտ 751.....	80
Կտ 343 .....	320

Չորրորդ տարի

հարկային պարտավորությունները ճանաչելիս ու ակտիվները մարելիս

Դտ 7511 .....	80	Դտ 7512 .....	40.
Կտ 524.....	80	Կտ 151 .....	40

շահույթը ձևակերպելիս

Դտ 611.....	1 000
Կտ 713.....	400
Կտ 751.....	120
Կտ 343 .....	480

Հինգերորդ տարի

հարկային պարտավորությունները ճանաչելիս ու ակտիվները մարելիս

Դտ 7511 .....	80	Դտ 7512 .....	80
Կտ 524 .....	80	Կտ 151.....	80

շահույթը ձևակերպելիս

Դտ 611.....	1 000
Կտ 713.....	200
Կտ 751.....	160
Կտ 343 .....	640

Տարբեր ժամանակային կտրվածքով հիմնական միջոցի մաշվածքի ներառումը ֆինանսական և հարկային հաշվառման ծախսերում, հաշվեկշռում առաջին տարիներին հանգեցնում է հետաձգված հարկային ակտիվների առաջացման, իսկ ակտիվի շահագործման վերջին տարիներին՝ դրանց մարմանը (տես աղյուսակ 10.13):



**Շահութահարկի ծախսի բացահայտումը ֆինանսական հաշվառման մեջ**

Ցուցանիշներ	Տարիներ				
	1	2	3	4	5
Հասույթ	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000
Ծախսեր	1 000	800	600	400	200
Հարկվող շահույթ	0	200	400	600	800

Շահութահարկ այդ թվում	0	40	80	120	160
ընթացիկ հետաձգված	80 (80)	80 (40)	80 0	80 40	80 80
Զուտ շահույթ	0	160	320	480	640

**10.3. ՀԵՏԱԶԳՎԱԾ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ**

Հետաձգված հարկային պարտավորություններն առաջանում են այն դեպքերում, երբ հաշվապահական շահույթը գերազանցում է հարկային շահույթի մեծությամբ /տես պարագրաֆ 10.4/.

**ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՅՈՒՅԹ > ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՅՈՒՅԹ**

կամ

**ԵՎԱՍՈՒՏ (ֆինանսական) > ԵՎԱՍՈՒՏ (հարկային)**

**ԾԱԽՍԵՐ (ֆինանսական) < ԾԱԽՍԵՐ (հարկային)**

Հարկային պարտավորությունները նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություններ հաշվառմանը համակարգում հանդես են գալիս որպես պարտավորություններ, քանի որ դրանք հանդիսանում են հարկային օրենսդրությամբ դեռևս չպահանջվող, բայց ֆինանսական հաշվառմամբ արդեն ձևակերպվող շահութահարկի գծով կազմակերպության ծախսեր: Հետևաբար, այդ տարբերությունները ժամանակագրական տեսանկյունից կուտակվելով հարկային պարտավորություններ են գոյացնում, որոնք հետագայում նվազեցնում են կազմակերպության շահութահարկի ծախսերը:

Պարզագույն օրինակով ներկայացնենք նվազեցող ժամանակավոր տարբերության երկու դեպք:

**Օրինակ 1.**

Կազմակերպությունը համաձայն մշակված հաշվային քաղաքականության, կիրառում է լրիվ ծախսերով ինքնարժեքի կալկուլյացման մեթոդը, երբ հաշվետու

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հետաձգված հարկային պարտավորություններն առաջանում են այն դեպքերում, երբ հաշվապահական շահույթը գերազանցում է հարկային շահույթի մեծությամբ:

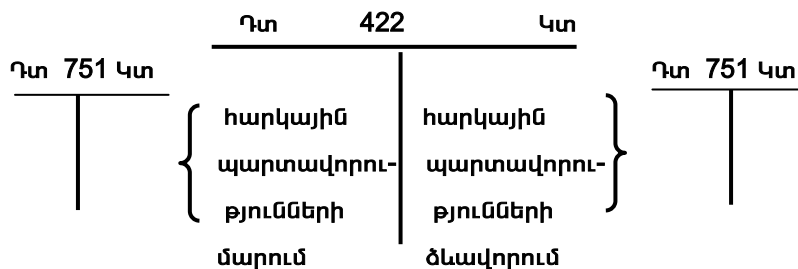


տարվա 10 000 դրամի վերադիր ծախսումները բաշխվում են պատրաստի և անավարտ արտադրանքի միջև համապատասխանաբար՝ 9:1 հարաբերակցությամբ: Հարկային օրենսդրությամբ պատրաստի արտադրանքի իրացման ժամանակ վերադիր ծախսումներն ամբողջությամբ համարվելով նվազեցում՝ դուրս են գրվում ֆինանսական հետևանքներով:

Հաջորդ տարի, կազմակերպության վերադիր ծախսումները նորից կազմում են 10 000 և դուրս են գրվում ամբողջությամբ՝ պայմանավորված անավարտ արտադրանքի վերջնական մնացորդի բացակայությամբ: Քանի որ կազմակերպությունն ըստ իր վարած հաշվային քաղաքականության, կատարում է վերադիր ծախսումների մասնակի, իսկ հարկային օրենսդրությունն՝ ամբողջական դուրս գրում, ապա հաշվետու տարում առաջանում է 1 000 դրամի հարկային պարտավորություն, որը հաջորդ տարում ընդգրկվելով շահութահարկի հաշվարկներում, արդեն նվազեցնում է կազմակերպության հարկային պարտավորությունը:

<i>Հարկային նվազեցումներ</i>	<i>հաշվետու տարի</i>	<i>հաջորդող տարի</i>
ֆինանսական	(9 000)	(10 000)
հաշվառմամբ		
հարկային հաշվառմամբ	(10 000)	(10 000)
<b>Հարկային պարտավորություններ</b>	<b>1 000</b>	<b>0</b>

Ֆինանսական հաշվառման համակարգում նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունները ներկայացվում են հարկային պարտավորությունների տեսքով, որոնց ձևավորման և մարման հաշվառումը իրականացվում է թիվ 422 համանուն սինթետիկ հաշվի օգնությամբ: Հաշիվն իր կրեդիտային մասով փաստորեն արձանագրում է կազմակերպության կողմից արդեն հաշվարկված, բայց հարկային օրենսդրությամբ չպահանջված շահութահարկի պարտավորությունների կուտակումները: Հաշվի դեբետը ցույց է տալիս շահութահարկի գծով հարկային հետաձգված պարտավորությունների մարումը (տես նկար 10.4):



**Նկար 10.4 «Հետաձգված հարկային պարտավորություններ» հաշվի գործողության մեխանիզմը**

**Օրինակ 2.**

Հաշվապահական շահույթը որոշելիս, զարգացման ծախսումները կապիտալացվում և ըստ տարիների ամորտիզացվում են ապագա ժամանակաշրջանում (ՀՀՀՀ 9-րդ ստանդարտ, 16-րդ կետ): Սակայն, հարկային շահույթը որոշելիս, դրանք իրենց կատարման պահին միանվագ և լիարժեք ընդգրկվում են ծախսերի կազմում (ՀՀ օրենքը շահութահարկի մասին, հոդված 15)՝ առաջացնելով *նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություններ*:

Կատարվել են նոր տեխնոլոգիայի ներդրման նպատակով զարգացման 4 000 դրամի ծախսումներ: Ներդրվող տեխնոլոգիայի կիրառման առավելագույն ժամկետը չորս տարի է, իսկ տարեկան եկամտաբերությունը՝ 2 000 դրամ: Շահութահարկի սահմանված դրույթը բոլոր տարիների համար կազմում է 20%:

Կազմակերպությունը հաշվային քաղաքականություն մշակելիս ընտրել է զարգացման ծախսումների կապիտալացման և ապա՝ հաջորդ տարիներին հավասարաչափ ամորտիզացման տարբերակը, իսկ հարկային նպատակներով ծախսերի միանվագ դուրս գրման տարբերակն է կիրառում:

Աղյուսակ 10.14

**Ջարգացման ծախսումների հավասարաչափ բաշխումը**

**Ֆինանսական հաշվառման մեջ**

Ցուցանիշներ	ՏԱՐԻՆԵՐ				Ընդամենը
	1	2	3	4	
Եկամուտներ	2 000	2 000	2 000	2 000	8 000
Ծախսեր	1 000	1 000	1 000	1 000	4 000
Հարկվող շահույթ	1000	1000	1000	1000	4000
<i>շահութահարկի ծախս</i>	<i>200</i>	<i>200</i>	<i>200</i>	<i>200</i>	<i>800</i>

Աղյուսակ 10.15

**Ջարգացման ծախսումների միանվագ դուրս գրման արդյունքները հարկային հաշվառման մեջ**

Ցուցանիշներ	ՏԱՐԻՆԵՐ				Ընդամենը
	1	2	3	4	
Եկամուտներ	2 000	2 000	2 000	2 000	8 000
Ծախսեր	4 000	0	0	0	4 000
Հարկվող շահույթ	(2 000)	2 000	2 000	2 000	4 000
<i>շահութահարկի պարտավորություն</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>400</i>	<i>400</i>	<i>800</i>

**Ջարգացման ծախսումների գծով հարկային ժամանակավոր տարբերություններ**

	Ցուցանիշներ	ՏԱՐԻՆԵՐ			
		1	2	3	4
Հավասարաչափ ամորտիզացում	Սկզբնական արժեք	4 000	4 000	4 000	4 000
	Կուտակվող մաշվածք	(1 000)	(2 000)	(3 000)	(4 000)
	Հաշվեկշռային արժեք	3 000	2 000	1 000	0
Ծախսերի միանվագ դուրս գրում	Սկզբնական արժեք	4 000	0	0	0
	Հաշվեկշռային արժեք	0	0	0	0
Ժամանակավոր տարբերություն		3 000	2 000	1 000	0

Ջարգացման ծախսումները կապիտալացնելիս և հավասարաչափ ամորտիզացնելիս, հարկվող շահույթն ու շահութահարկի ծախսն ըստ տարիների կբաշխվեն հավասարաչափ (տես աղյուսակ 10.18): Իսկ այդ ծախսումները միանվագ դուրս գրելիս հարկվող շահույթը կնվազի, որի հետևանքով հարկային պարտավորություններն ըստ տարիների կբաշխվեն անհավասարաչափ (տես աղյուսակ 10.19):

Ակտիվ ճանաչված զարգացման ծախսերի հաշվեկշռային արժեքի և դրա հարկային բազայի միջև եղած անհամապատասխանությունը հանգեցրեց ժամանակավոր տարբերության, որը քննարկվող դեպքում նվազեցվող է, քանի որ հետագա տարիներին մարվում է հարկային պարտավորության նվազեցման ճանապարհով:

Ըստ տարիների զարգացման ծախսումների գծով հարկային պարտավորությունների ձևավորման և մարման ֆինանսական հաշվառումը կատարվում է հետևյալ սխեմայով`

**Առաջին տարի**

**շահութահարկի ծախսը ճանաչելիս**

Դտ 7512.....200

Կտ 422 .....200

**շահույթը ձևակերպելիս**

Դտ 611.....2 000

Կտ 711 .....1 000

Կտ 751 .....200

Կտ 343.....800

**Երկրորդ տարի**

**շահութահարկի ծախսը ճանաչելիս**

Դտ 7512.....200

Կտ 422 .....200

շահույթը ձևակերպելիս

Դտ 611.....2 000  
 Կտ 711 .....1 000  
 Կտ 751 .....200  
 Կտ\_343.....800

Երրորդ տարի

ընթացիկ շահութահարկի պարտավորությունը ձևակերպելիս

Դտ 7511 .....400  
 Կտ 524 .....400

հարկային հետաձգված պարտավորությունը նարելիս

Դտ 422.....200.  
 Կտ 7512.....200

շահույթը ձևակերպելիս

Դտ 611.....2 000  
 Կտ 711 .....1 000  
 Կտ 751 .....200  
 Կտ\_343.....800

Չորրորդ տարի

ընթացիկ շահութահարկի պարտավորությունը ձևակերպելիս

Դտ 7511 .....400  
 Կտ 524 .....400

հարկային հետաձգված պարտավորությունը նարելիս

Դտ 422.....200.  
 Կտ 7512.....200

շահույթը ձևակերպելիս

Դտ 611.....2 000  
 Կտ 711 .....1 000  
 Կտ 751 .....200  
 Կտ\_343.....800

Աղյուսակ 10.17

Ձարգացման ծախսումների գծով հարկի բացահայտում

Ցուցանիշներ	Տարիներ			
	1	2	3	4
Հասույթ	2 000	2 000	2 000	2 000
Ծախսեր	4 000	0	0	0
Հարկվող շահույթ	(2 000)	0	2 000	2 000
հարկային պարտավորություն	200	200	(200)	(200)
Շահութահարկ այդ թվում	200	200	200	200
ընթացիկ հետաձգված	200	0	400	400
	200	200	(200)	(200)

### 10.4 ՀԵՏԱԾՉՎԱԾ ՀԱՐԿԵՐԻ ՎԵՐԱԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ

Կազմակերպության ակտիվների ու պասիվների կազմում ընդգրկված հետաձգված հարկերը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում հաշվեկշռի մյուս հոդվածների հետ մեկտեղ ենթարկվում են վերագնահատման: Նման վերագնահատումների անհրաժեշտությունը պայմանավորված է ՀՀՀՀ 12-րդ ստանդարտի երկու պահանջով:

**Առաջին.** հետաձգված հարկային ակտիվներն ու պարտավորությունները պետք է չափվեն հարկերի այն դրույքաչափերի օգտագործմամբ, որոնք ակնկալվում է, որ կիրառման մեջ կլինեն ակտիվի իրացման կամ պարտավորության մարման ժամանակ (ՀՀՀՀ 12-րդ ստանդարտ, կետ 47):

**Երկրորդ.** կազմակերպությունները պետք է նվազեցնեն հետաձգված հարկային ակտիվի հաշվեկշռային արժեքն այն չափով, որքանով որ այլևս հավանական չէ բավարար հարկվող շահույթի ստացումը, որը թույլ կտա հետաձգված հարկային ակտիվից օգուտն ամբողջությամբ կամ մասամբ իրացնել (ՀՀՀՀ 12-րդ ստանդարտ, կետ 56):

Հետաձգված հարկային ակտիվներն ու պարտավորությունները չափվում են գործող հարկային դրույքաչափերով: Հետևաբար, երբ տեղի են ունենում հարկային դրույքների փոփոխություններ, ապա անհրաժեշտություն է ծագում վերանայելու հետաձգված հարկերի մեծություններն ըստ նոր դրույքների:

Այսպես, կազմակերպության կողմից վճարվող շահութահարկի դրույքաչափը, որը գործունեության առաջին երկու տարիներին կազմել էր 20%, երրորդ տարուց սկսած փոխվել է դարձել է 30 %: Նման պարագայում հաշվեկշռում ընդգրկված հետաձգված հարկային ակտիվների ու պարտավորությունների մնացորդները, որոնք հաշվարկվել են 20% դրույքաչափով, պետք է վերագնահատվեն շահութահարկի դրույքաչափի 50 % աճով:

$$[(30 - 20) : 20] \times 100 = 50\%$$

Աղյուսակ 10.22

**Հետաձգված հարկային ակտիվների ու պարտավորությունների վերագնահատումն ըստ շահութահարկի դրույքաչափի բարձրացման**

<i>Հետաձգված հարկային ակտիվ կամ պարտավորություն</i>	<i>Գումարը</i>	
	<i>մինչ վերագնահատումը</i>	<i>վերագնահատումից հետո</i>
գարգացման ծախսումների գծով ակտիվ	400	400 x 0.5 = 200
ամորտիզացման պարտավորություն	120	120 x 0.5 = 60

Կատարված վերագնահատման արդյունքները կձևակերպվեն համապատասխան հաշվային թղթակցություններով:

**հետաձգված հարկային պարտավորությունների մնացորդները ճշտելիս.**

Դո 7512.....200 (400 - 200)

Կտ 422.....200

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅՑ**

Չետաձգված հարկային ակտիվներն ու պարտավորությունները պետք է չափվեն հարկերի այն դրույթաչափերի օգտագործմամբ, որոնք ակնկալվում է, որ կիրառման մեջ կլինեն ակտիվի իրացման կամ պարտավորության մարման ժամանակ:



*հետաձգված հարկային ակտիվների մնացորդները ճշտելիս*

*Դտ 151..... 60 (120 - 60)*

*Կտ 7512 .....60*

Կազմակերպության հետաձգված հարկային ակտիվների վերագնահատումը պայմանավորված է ոչ միայն շահութահարկի դրույթաչափերի փոփոխմամբ, այլև ակտիվը մարող հարկվող անհրաժեշտ շահույթի ակնկալման բացակայությամբ: Եթե պարզվում է, որ նախատեսվող տնտեսական օգուտների ներհոսք չի լինելու, ապա դրա հիման վրա փոխհատուցվելիք հարկային ակտիվի վերագնահատում է կատարվում:

Այսպես, եթե երրորդ տարվա սկզբին կազմակերպությանը հայտնի դառնա, որ պարտավորություն ճանաչված զարգացման ծախսումների 400 դրամի մնացորդը (տես աղյուսակ 10.15) հետագայում օգուտների ներհոսք չի ապահովելու, ապա անհրաժեշտություն կառաջանա այդ ակտիվի վերագնահատման և հաշվեկշռում գրոյական մնացորդով ներկայացման համար:

Չետաձգված հարկային ակտիվի վերագնահատման (լիարժեքորեն մարման) հաշվային թղթակցությունը երրորդ տարվա սկզբին կձևակերպվի.

*Դտ 7152.....400*

*Կտ 151.....400*

Չետաձգված հարկային ակտիվների ու պարտավորությունների վերագնահատման պատճառներն ու արդյունքները ֆինանսական հաշվետվություններում ենթարկվում են բացահայտման (տես հաջորդ պարագրաֆները):

**10.5 ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԵՎ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ  
ՓՈՒՆԿԱՊԱԿՑՈՒՄԸ**

Շահութահարկի հաշվետվության ներկայացումը հարկային հաշվառման խնդիրն է: Սակայն հաշվետվության տեղեկատվական հոսքը ձևավորվում է ֆինանսական հաշվառման համակարգում, քանի որ մինչ այժմ գործող հաշվապահական հաշիվների պլանում հատուկ հաշիվներ չեն նախատեսվում հարկային հաշվառման համար:

Հարկային տեղեկատվական առանձնացված հոսքի ձևավորման առումով նպատակահարմար է.

**Առաջին.** կիրառել հարկային հաշվարկներում ընդգրկվող եկամուտների և ծախսերի *սինթետիկ հատուկ հաշիվներ*,

**Երկրորդ.** վերոհիշյալ հաշիվներով և հաշվային թղթակցություններով կազմավորել հարկային հաշվառման *համապարփակ համակարգ*,

**Երրորդ.** ինտեգրել հարկային և ֆինանսական հաշվառման համակարգերը:

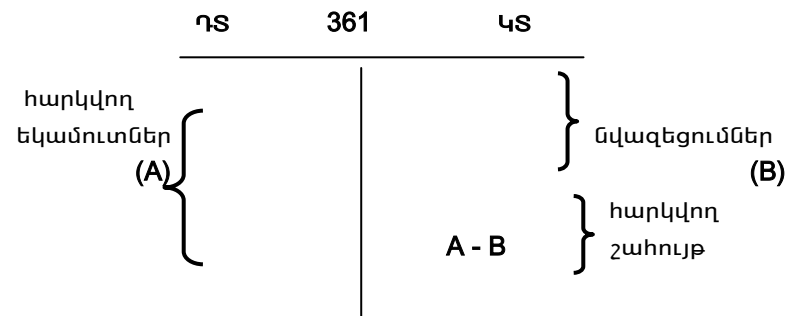
Հարկային սինթետիկ հաշիվների կիրառումը հաշվային պլանում չի ենթադրում հատուկ դասի ավելացում: Նման խնդրի լուծումը մեր կարծիքով հնարավոր է գործող եկամուտների և ծախսերի հաշիվների քառանիշ ծածկագրերին լրացուցիչ «կարգ» ավելացումով: Այսպես, ֆինանսական հաշվառման համակարգում ընդ-

գրկված ծախսերի և եկամուտների ծածկագրերին լրացուցիչ հինգերերորդ ցիչ չի ավելացվի, իսկ հարկային հաշվառման համակարգում գործող այդ հաշիվների ծածկագրերը հանդես կգան ավելացված **0 ցիչով**։

Օրինակ, արտադրանքի վաճառքից հասույթը ֆինանսական հաշվառման համակարգում կարձանագրվի 6111 սինթետիկ հաշվում, իսկ հարկային հաշվառման համակարգում՝ 61110 սինթետիկ հաշվում։ Նույն կերպ վաճառքի ինքնարժեքը կձևակերպվի համապատասխանաբար 7111 և 71110 հաշիվներով։

Հարկային հաշվառումը կազմակերպվում է հարկվող եկամուտների և նվազեցումների արձանագրման և ամփոփման համար։ Հետևաբար, ի տարբերություն ֆինանսական հաշվառման, հարկային հաշվապահությունում եկամուտներն ու ծախսերը գրանցելիս հաշվային ձևակերպումներում հաշվի չեն առնվում թղթակցող համապատասխան ակտիվները կամ պարտավորությունները, քանի որ տվյալ դեպքում դրանք ուսումնասիրման առարկա չեն։

Հետևաբար, հարկային հաշվառման համակարգում եկամուտների կամ ծախսերի կրկնակի գրանցման նպատակով նպատակահարմար ենք գտնում հաշիվների գործող պլանի երրորդ դասում ընդգրկելու **ճոր հաշիվ**՝ 361 «Հարկային եկամուտներ և նվազեցումներ» անվանմամբ։ Հաշվի դեբետում կարձանագրվեն հարկվող եկամուտները, իսկ կրեդիտով՝ նվազեցումները։ Փաստորեն, հաշվի դեբետային և կրեդիտային գումարների տարբերությունը իրենից կներկայացնի հարկային շահույթը, որի նկատմամբ հաշվարկվում է շահութահարկ (տես նկար 10.5)։



**Նկար 10.5** «Հարկային եկամուտներ և նվազեցումներ» հաշվի գործունեության մեխանիզմը

Քանի որ առաջարկվող 6-րդ և 7-րդ դասերի հինգանիշ 0-յական կարգով և 361 «Հարկային եկամուտներ և նվազեցումներ» համադրող հաշիվները ընդգրկված չեն ֆինանսական հաշվառման համակարգում, ապա հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո դրանք չեն փակվում։ Պարզապես հաջորդող ժամանակաշրջանում, գրոյական մնացորդներով վերաբացման են ենթարկվում։

Օգտվելով հարկային և ֆինանսական հաշվառման հաշիվների մման տարբերակումից, ներկայացնենք աղյուսակներ 10.2 և 10.3 – ի տնտեսական գործառնությունների հաշվային թղթակցությունները ըստ հաշվապահական երկու համակարգերի։

1. Ապրանքների իրացման զուտ հասույթը կազմել է 120 000 դրամ։ Ընդ որում, ֆինանսական հաշվառմամբ ևս 4 000 դրամի եկամուտ չի ճանաչվել ըստ զնման պայմանագրի պահանջների։
2. Չևակերպվել է ֆինանսական հաշվառման կողմից հաշվետու տարում հետաձգված եկամուտ ճանաչված 4 000 դրամին համապատասխան 800 դրամ



հարկային պարտավորությունը:

3. Ֆինանսական հաշվառմամբ ձևակերպվել են մուտքագրված 3 500 դրամի շահաբաժինները, որոնք հարկային նպատակներով չեն ճանաչվում:
4. Ֆինանսական հաշվառմամբ արձանագրվել է արտարժույթով 1 500 դրամի դրական վերագնահատումը, որը հարկային նպատակներով չի ճանաչվում:
5. Ֆինանսական հաշվառմամբ 500 դրամով ձևակերպել է հաշվեգրված (ստացվող) տոկոսներից եկամտի հաշվետու տարվա բաժնեմասը:
6. Ձևակերպվել է հարկային նպատակներով տոկոսային եկամուտ չճանաչված գումարին համապատասխան 100 դրամի հարկային ակտիվի հաշվետու տարվա բաժնեմասը:
7. Ձևակերպվել են արտադրանքի ինքնարժեքում արտացոլված 40 000 դրամի նյութական ծախսերը:
8. Ձևակերպվել են արտադրանքի ինքնարժեքում արտացոլված 30 000 դրամի աշխատանքային ծախսերը, որից 800 դրամը՝ աշխատունակ հաշմանդամներին /50% 400 դրամ/:
9. Ֆինանսական հաշվառմամբ ձևակերպվել են գործուղման 6 000 դրամի ծախսերը, որոնցից 300 դրամը հարկային ծախս չի ճանաչվում:
10. Ֆինանսական հաշվառմամբ ձևակերպվել է սարքավորումների ամորտիզացիան 1 000 դրամով, որից 400 դրամը հարկային հաշվառումը նվազեցում չի ճանաչվել:
11. Ձևակերպվել է հարկային նպատակներով հաշվետու տարում նվազեցում չճանաչված 400 դրամի ամորտիզացիային համապատասխան 80 դրամի հետաձգված հարկային պարտավորությունը:
12. Ֆինանսական հաշվառմամբ 1 000 դրամ ձևակերպվել է զարգացման ծախսումների ամորտիզացիան, երբ այդ ծախսումները հարկվող տարում 4 000 դրամով միանվագ համարվել են նվազեցում:
13. Ձևակերպվել է Ֆինանսական հաշվառման կողմից հաշվետու տարում հետաձգված զարգացման ծախսումներից ծախս չճանաչված 3 000 դրամին հասանելիք 600 դրամի հարկային ակտիվը:
14. Արձանագրվել են 8 000 դրամի հարկային տուգանքները, որոնք հարկային ծախս չեն ճանաչվում:
15. Հաշվետու տարի է փոխանցվել նախորդ տարվա 800 դրամի վնասի մնացորդը:
16. Հաշվարկվել է հաշվետու տարվա 7 620 դրամի ընթացիկ շահութահարկի ծախսը՝ 20 % դրույքաչափով (կամ 42 500x20%-800-80):
17. Հաշվետու տարվա ֆինանսական արդյունքներին են վերագրվել կազմակերպության եկամուտները:
18. Հաշվետու տարվա ֆինանսական արդյունքներին են վերագրվել կազմակերպության ծախսերը:
19. Ձևակերպվել է հաշվետու տարվա զուտ շահույթը 25 500 դրամով:

Ինչպես երևում է աղյուսակ 10.23-ից, ֆինանսական հաշվառմամբ արձանագրված ոչ բոլոր գործառնություններն են ընդգրկվել և կրկնակի գրանցվել հարկային հաշվառման համակարգում: Փաստորեն այն գործառնությունները, որոնք չեն ձևավորել հարկվող եկամուտների և դրանցից նվազեցումների արդյունքները, հարկային հաշվառման ուսումնասիրման օբյեկտ չհամարվելով՝ դուրս են մնացել հաշվառումից:

**«Ֆինանսական արդյունք»**  
**331**

<i>հաշվետու ծախսեր</i>	{ 18) 70 000 { 18) 7 000 { 18) 8 000 { 18) 1 000	17) 125 500 } <i>հաշվետու եկամուտներ</i>
<i>շահութահարկ</i>	{ 18) 8 500	
<i>զուտ շահույթ</i>	{ 19) 31 000	
0	0	

**Աղյուսակ 10.23**

Եկամուտների և ծախսերի ձևավորումը ֆինանսական և հարկային հաշվառման համակարգերում

#	ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ			ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ		
	ՀԱՇԻՎՆԵՐ ԴՏ	ԿՏ	Գումար	ՀԱՇԻՎՆԵՐ ԴՏ	ԿՏ	Գումար
1	221	6111	120 000	3610	61110	124 000
2	7512	422	800	x	x	X
3	252	6271	3 500	x	x	X
4	253	625	1 500	x	x	X
5	229	6272	500	x	x	X
6	151	524	100	x	x	X
7	7111	811	40 000	71110	3610	40 000
8	7111	811	30 000	71110	3610	30 400
9	7133	251	6 000	71330	3610	5 700
10	7132	112	1 000	71320	3610	600
11	7512	422	80	x	X	X
12	7146	155	1 000	71460	3610	4 000
13	151	524	600	x	X	X
14	7144	524	8 000	x	X	X
15	351	342	800	76100	3610	800
16	7511	527	7 620	x	X	X
17	6111	331	120 000			
18		711	70 000	x	X	X
		713	7 000			
	331	714	9 000			
		751	8 500			
19	3431	331	25 500	x	x	X

«Հարկային եկամուտներ և նվազեցումներ»

361

		7) 40 000	
		8) 30 400	
		9) 5 700	<i>նվազեցումներ</i>
<i>հարկվող եկամուտներ (A)</i>	1) 124 000	10) 600	<i>եկամուտներից (B)</i>
		12) 4 000	
		15) 8 000	
		<b>42 500</b>	<i>հարկվող շահույթ</i>
	0	0	

**Նկար 10.6 Եկամուտների և նվազեցումների ամփոփման ֆինանսական և հարկային հաշիվները**

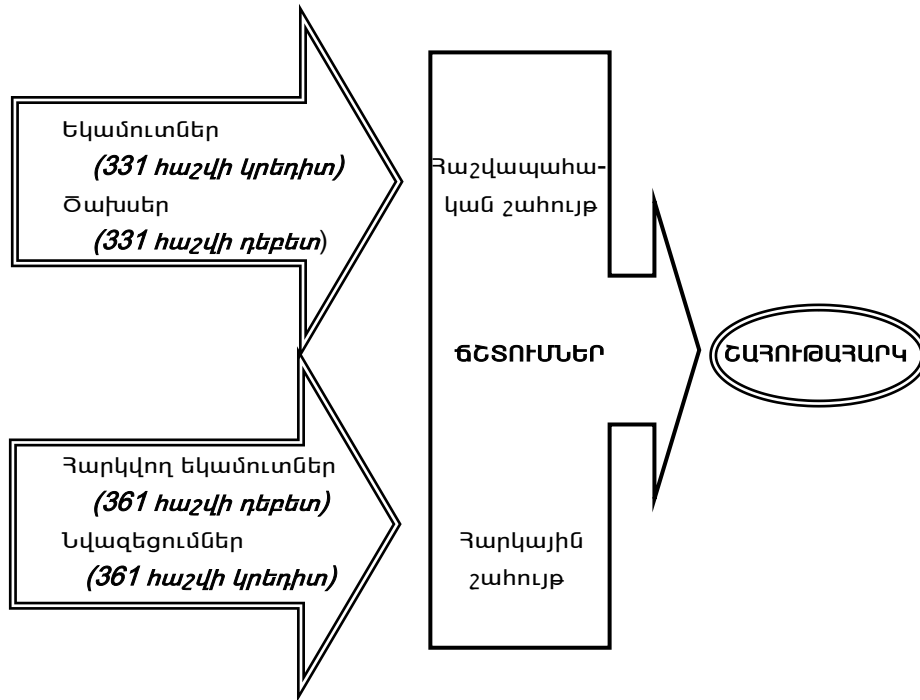
Հարկային հաշվապահության հիմնական խնդիրներին է դասվում ոչ միայն հարկվող եկամուտների և դրանցից նվազեցումների արձանագրումն ու շահութահարկի բազայի որոշումը, այլև հարկային ու ֆինանսական հաշվառման գործող այդ երկու առանձնացված համակարգերի ինտեգրումը: Եթե մի կողմից, ֆինանսական հաշվառումը շահութահարկի հարկման բազային գումարը ստանում է հարկային հաշվառումից, ապա մյուս կողմից, հարկային հաշվառումը եկամուտների և ծախսային հոսքի տեղեկատվությունը ձեռք է բերում ֆինանսական հաշվապահությունից: Հետևաբար, գործնականում անհրաժեշտություն է ծագում փոխկապակցելու հարկային և ֆինանսական հաշվապահական համակարգերի տեղեկատվական հոսքերը:

Հաշվառման առանձնացված համակարգերի տեղեկատվական հոսքերի փոխկապակցման հիմքում դրվում է հետևյալ կապը.

$$\text{Հավապահական շահույթ (+,-) ճշտումներ} = \text{Հարկային շահույթ}$$

Հարկային և ֆինանսական հաշվառման փոխկապակցման սխեման ցույց է տալիս (տես նկար 10.6), որ տեղեկատվական հոսքերի ընդհանրացված համադրման հիմք են ծառայում 331 և 361 հաշիվները: Եթե 331 հաշվի դեբետում արձանագրվում են ֆինանսական հաշվառման ծախսերը, ապա 361 հաշվի կրեդիտում՝ հարկային հաշվառման ծախսերը: Նույն սկզբունքով, ֆինանսական հաշվառման եկամուտները գրանցվում են 331 հաշվի կրեդիտում, իսկ հարկային հաշվառման եկամուտները՝ 361 հաշվի դեբետում:

Հետևաբար, *եկամուտների գծով* հարկային նպատակներով կատարված ճշգրտումների ամփոփ գումարը որոշելիս համեմատվում են 331 հաշվի կրեդիտային գումարները 361 հաշվի դեբետային գրանցումների հետ: Նույն սկզբունքով, *ծախսերի գծով* հարկային նպատակներով կատարված ճշգրտումների ամփոփ գումարը որոշելիս համեմատվում են 331 հաշվի դեբետային գումարները 361 հաշվի կրեդիտային գրանցումների հետ (տես նկար 10.7):



**Սկար 10.7 Հարկային և ֆինանսական հաշվառումների տեղեկատվական փոխկապակցումը**

Ըստ տարբերակված եկամուտների և ծախսերի, ֆինանսական և հարկային հաշվառման տեղեկատվական հոսքերի փոխկապակցումը նպատակահարմար է իրականացնել ոչ թե 331 և 361 հաշիվների գրանցումների համադրումով, այլ այդ հոսքերն ապահովող առանձին համասեռ հաշիվների շրջանառությունների համեմատումով: Նման համեմատումների հիմքում նորից դրվում են հարկային և հաշվապահական շահույթների կապն ապահովող ճշտումները:

Այսպես, համադրելով հարկային և ֆինանսական հաշվառման համակարգերի տարբերակված տեղեկատվական հոսքերը ըստ առանձին եկամուտների ու ծախսերի կտրվածքի, կստացվեն այն բոլոր ճշտումները, որոնք արվել են հաշվապահական շահույթից հարկային շահույթին անցում կատարելիս:

Ստացված արդյունքները տեղադրելով հաշվապահական և հարկային շահույթի փոխկապակցման բանաձևում, կստանանք.

$$\begin{aligned}
 & \text{Հաշվապահական շահույթ} + (\text{Ճշտումներ եկամուտների գծով}) - \\
 & - (\text{Ճշտումներ նվազեցումների գծով}) = \text{Հարկային շահույթ} \\
 & \qquad \qquad \qquad \text{կամ} \\
 & \underline{39\,500} + [- 1\,500 - 4\,000 + 4\,000] - [+ 400 - 300 - 400 + 3\,000 + \\
 & \qquad - 8\,000 + 800] = \underline{42\,500}
 \end{aligned}$$

Հարկային հաշվառման տեղեկատվական հոսք

<b>62510</b>	<b>627 0</b>	<b>6111</b>	<b>71110</b>	<b>71330</b>	<b>7132</b>	<b>7146</b>	<b>71440</b>	<b>7610</b>
0	0	0			0	0		
		124000	70 400	5 700	600	4 000	0	800

Ֆինանսական հաշվառման տեղեկատվական հոսք

<b>6251</b>	<b>627</b>	<b>6111</b>	<b>7111</b>	<b>7133</b>	<b>7132</b>	<b>7146</b>	<b>7144</b>	<b>7610</b>
1 500	4 000							
		120000	70 000	6 000	1 000	1 000	8 000	0

-1 500    - 4 000

Ծ Շ ՈՒ Մ Լ Ե Ր

+4 000	400	(300)	(400)	3 000	(8 000)	800
--------	-----	-------	-------	-------	---------	-----

**10.6 ՇԱՀՈՒԹԱՅԱՐԿԻ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՄԸ**

Կազմակերպությունները, որպես կանոն, շահութահարկի գծով հիմնականում երկու հաշվետվություն են ներկայացնում, որոնք են.

1. «Փաստացի շահութահարկի հաշվարկը», որը կազմվում է հարկային հաշվապահության կողմից,
2. «Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություն» և նրան կից բացահայտումները, որոնք կազմվում են ֆինանսական հաշվառման կողմից:

**Ֆինանսական հաշվապահության համակարգում** հաշվարկված փաստացի շահութահարկի վերաբերյալ տեղեկություն է հաղորդում «Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը», ուր ներկայացվում են կազմակերպության եկամուտները, ծախսերը և հաշվապահական շահույթը: Բայց, քանի որ շահութահարկի հաշվառման համար հիմք է ծառայում ոչ թե հաշվապահական, այլ հարկային շահույթը, ապա հաշվետու ժամանակաշրջանի շահութահարկի ծախսի ցուցանիշը չի հաշվարկվում ֆինանսական հաշվառման կողմից, այլ նրան փոխանցվում է հարկային հաշվապահության համակարգից:

Ֆինանսական հաշվառման կողմից ներկայացվող «Ֆինանսական հետևանքների» հաշվետվությունը կառուցվում է ցուցանիշների հետևյալ հաջորդականությամբ.

- (a) ապրանքների իրացումից և կատարված աշխատանքներից փաստացի հասույթ,
- (b) իրացված արտադրանքի, կատարված աշխատանքների փաստացի ինքնարժեք,
- (c) համախառն շահույթ (վնաս),
- (d) գործառնական ծախսեր,
- (e) գործառնական գործունեությունից շահույթ (վնաս),
- (f) ներդրումային գործունեությունից շահույթ (վնաս),
- (g) ֆինանսական գործունեությունից շահույթ (վնաս),
- (h) սովորական գործունեության շահույթ (վնաս),

- (i) արտասովոր դեպքերից շահույթ (վնաս),
- (j) զուտ շահույթ մինչև շահութահարկը (հաշվապահական շահույթ),
- (k) շահութահարկի գծով ծախս,
- (l) զուտ շահույթ հարկումից հետո,

Օգտվելով ֆինանսական հաշվառման տեղեկատվական հոսքից և հարկային հաշվապահությամբ ներկայացված փաստացի շահութահարկի ցուցանիշներից, համառոտ ձևով ներկայացնենք կազմակերպության հաշվետու ժամանակաշրջանի «Ֆինանսական հետևանքների հաշվետվությունը»:

**ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ**

ՑՈՒՑԱՆԻՇՆԵՐ	ԳՈՒՄԱՐ
Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ	120 000
Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք	(70 000)
Համախառն շահույթ (վնաս)	50 000
Գործառնական ծախսեր	(15 000)
Գործառնական գործունեությունից շահույթ (վնաս)	35 000
Ֆինանսական գործունեությունից շահույթ (վնաս)	5 500
Ներդրումային գործունեությունից շահույթ (վնաս)	(1 000)
Սովորական գործունեությունից շահույթ (վնաս)	39 500
Արտասովոր դեպքերից շահույթ (վնաս)	0
Զուտ շահույթ (վնաս) մինչև շահութահարկի գծով ծախսի նվազեցումը	39 500
<b>Շահութահարկի գծով ծախս</b>	<b>8 500</b>
Զուտ շահույթ (վնաս) հարկումից հետո	31 000

Ֆինանսական հաշվետվություններին կից ներկայացվում են նաև բացահայտումներ, որոնցում ընդգրկված են հաշվետու ժամանակաշրջանի շահութահարկի ծախսի գծով մեկնաբանումները: Մասնավորապես, հարկի գծով ծախսի խոշոր բաղադրիչները, ըստ ՀՀՀՀ 12-րդ 79-րդ կետի, բացահայտվում են առանձնացված:

Հարկի գծով ծախսի բաղադրիչները կարող են ներառել.

- ա) ընթացիկ հարկի գծով ծախսը,
- բ) հետաձգված հարկի գծով ծախսը, կապված ժամանակավոր տարբերությունների հետ,
- գ) հետաձգված հարկի գծով ծախսը, կապված հարկային դրույքների փոփոխման հետ
- դ) հետաձգված հարկերի վերազնահատումները և այլն:

Կազմակերպության հաշվետու ժամանակաշրջանի 8 500 դրամի փաստացի շահութահարկի բաղադրիչների բազահայտումները ֆինանսական հաշվետվությունում ներկայացնելու համար օգտվենք աղյուսակ 10.1 – ի գործառնությունների հաշվային

թղթակցություններից:

Այսպես, կազմակերպության հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացիկ հարկի գծով ծախսը գործառնություն 16-րդով դեբետագրված է 7511 հաշվում, իսկ հետաձգված հարկի գծով ծախսը արձանագրված է գործառնություններ 2-րդով և 11-րդով՝ 7512 հաշվի դեբետով:

Շահութահարկի գծով ծախս այդ թվում	8 500
ընթացիկ հարկի գծով ծախսը (գործառնություն 16)	7 620
հետաձգված հարկի գծով ծախս (գործառնություններ 2 և 11)	880

Հարկային հաշվառման կողմից ներկայացվող շահութահարկի հաշվարկի հաշվետվությունը փաստորեն արտացոլում է միայն հարկվող եկամուտներն ու նվազեցումները: Հետևաբար, հարկվող շահույթը որոշելիս ֆինանսական արդյունքների հանրագումարը (հաշվապահական շահույթը) ենթարկվում է հինգ տեսակի ճշգրտումների:

- (a) ծախսեր, որոնք հաշվապահական հաշվառման ժամանակ ճանաչվել են որպես այդպիսին, բայց հարկային նպատակներով ծախս չեն համարվում (չթույլատրվող ծախսեր),
- (b) նվազեցումներ, որոնք հարկային նպատակներով ճանաչվում են որպես այդպիսին, բայց հաշվապահական հաշվառման ընթացքում ծախս չեն համարվում,
- (c) հաշվապահական նպատակով ճանաչված եկամուտներ, որոնք հարկային նպատակով եկամուտ չեն համարվում,
- (d) հարկվող եկամուտներ, որոնք հաշվապահական նպատակով եկամուտ չեն համարվում,
- (e) ժամանակավոր տարբերությունների հետ կապված ճշտումներ

Օգտվելով ֆինանսական հաշվառման տեղեկատվական հոսքից և ճշտումներից (տես § 10.1), ներկայացնենք կազմակերպության հաշվետու տարվա փաստացի շահութահարկի հաշվարկի համառոտ հաշվետվությունը:

Փաստացի շահութահարկի հաշվարկ	Փաստաթղթի համարը <i>(լրացվում է հարկային մարմնի կողմից)</i>
1. Հարկատուի անվանումը	2. Հարկատուի հասցեն
3. ՀՎՀՀ	4. Հարկային տարի
5. Հեռախոսի համարը	6. Ներկայացման ամսաթիվը

ՑՈՒՑԱՆԻՇՆԵՐ	ԳՈՒՄԱՐ
<b>1. Հաշվետու տարվա հաշվապահական շահույթը</b>	<b>39 500</b>
<b>2. Հաշվապահական նպատակով ճանաչված ծախսեր, որոնք հարկային նպատակով չեն նվազեցվում</b>	<b>8 300</b>
գործուղման ծախսերի համար ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված չափը գերազանցող գումարը	300
հարկային տուգանքները	8 000
<b>3. Նվազեցումներ, որոնք հաշվապահական նպատակով ծախս չեն ճանաչվում</b>	<b>(400)</b>
աշխատող յուրաքանչյուր հաշմանդամի համար հաշվարկված աշխատավարձի 150%-ը	(400)
<b>4. Հաշվապահական նպատակով ճանաչված եկամուտներ, որոնք հարկային նպատակով եկամուտ չեն համարվում</b>	<b>(5 000)</b>
հարկատուի ստացած շահաբաժինների գումարը	(3 500)
արտարժույթի վերագնահատման դրական արդյունքը	(1 500)
<b>5. Հարկվող եկամուտները, որոնք հաշվապահական նպատակով եկամուտ չեն ճանաչվում</b>	<b>(0)</b>
<b>6. Ժամանակավոր տարբերությունների հետ կապված ճշգրտումները</b>	<b>900</b>
հաշվապահական նպատակներով հաշվեգրված հիմնական միջոցների մաշվածքը	1 000
հարկային նպատակներով հիմնական միջոցների հաշվեգրված մաշվածությունը (հանվում է)	(600)
հարկային նպատակներով ճանաչված իրացման եկամուտները	124 000
Ֆինանսական հաշվառմամբ ճանաչված իրացման եկամուտները (հանվում է)	(120 000)
հարկային նպատակներով ճանաչված տոկոսային եկամուտները	0
Ֆինանսական հաշվառմամբ ճանաչված տոկոսային եկամուտները (հանվում է)	(500)
հաշվապահական նպատակով կապիտալացված զարգացման ծախսումների ամորտիզացիան (գումարվում է)	1 000
հաշվետու տարում կապիտալացված զարգացման ծախսումները (հանվում է)	(4 000)
<b>7. Նախորդ տարիների հարկային վնաս</b>	<b>(800)</b>
<b>8. Հարկվող շահույթը (1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 տողերի հանրագումարը)</b>	<b>42 500</b>
<b>9. Ընթացիկ ժամանակաշրջանի շահութահարկ</b>	<b>8 500</b>

**ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ**





1. Ինչպես են տարբերում հարկային շահույթը հաշվապահական շահույթից: (10.1):
2. Ինչպիսի ճշտումներ են իրականացվում հաշվապահական շահույթից հարկային շահույթի անցման ժամանակ (10.1):
3. Ինչով են միմյանցից տարբերվում ընթացիկ և հետաձգված շահութահարկի ծախսերը (10.1):
4. Թվարկեք հարկային ակտիվների ձևավորման տարբերակները (10.2):
5. Երբ են առաջանում հետաձգված հարկային պարտավորությունները (10.3):
6. Երբ են վերագնահատվում հետաձգված հարկերը (10.4):
7. Ներկայացրեք շահութահարկի հաշվետվության կառուցվածքը (10.4):

## ԳԼՈՒԽ XI ԱՇԽԱՏԱՎԱՐՁԻ ԳԾՈՎ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

### Գլխի բովանդակությունը

- եկամտահարկի հաշվառում,
- կենսաթոշակային պարտավորությունների հաշվառում:



### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- հաշվարկել աշխատավարձից պահվող եկամտահարկը,
- հաշվառել եկամտահարկի ձևավորումն ու հարկային պարտավորությունների մարումը,
- հաշվարկել կենսաթոշակային հիմնադրամին աշխատավարձի գծով պարտավորությունները,
- հաշվառել կենսաթոշակային պարտավորությունների ձևավորումն ու մարումը,
- ներկայացնել աշխատավարձի գծով հարկային պարտավորությունների հաշվետվություններ:

## 11.1 ԵԿԱՄՏԱՀԱՐԿԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Աշխատավարձի գծով պարտավորությունները կարճաժամկետ են և հաշվի են առնում նաև աշխատողների կողմից եկամտահարկի գծով բյուջեին և սոցիալական ապահովագրության պետական հիմնադրամին կատարվող հատկացումները: Հետևաբար, հաշվապահությունում աշխատավարձի գծով կատարվում է ոչ միայն հաշվարկված աշխատավարձի, այլև եկամտահարկին և սոցապ վճարներին ուղղված պահումների հաշվառում:

Ֆիզիկական անձանց եկամուտներ վճարելիս հարկը պահում (գանձում) է հարկային գործակալը: Հարկային գործակալը ֆիզիկական անձին վճարվող եկամտից հարկը պահում է հետևյալ չափերով.

1. գրավոր պայմանագիրը չկնքելու կամ ֆիզիկական անձի հետ քաղաքացիաիրավական գրավոր պայմանագիրը չկնքելու դեպքում առևտրային կազմակերպությունների և անհատ ձեռնարկատերերի համար՝ երեք տոկոս դրույքաչափով, և այլ կազմակերպությունների համար՝ տասնհինգ տոկոս դրույքաչափով,

2. մյուս բոլոր դեպքերում՝ հարկի պահումը իրականացվում է յուրաքանչյուր վճարման դեպքում: Ընդ որում, յուրաքանչյուր հաջորդ վճարման դեպքում կատարվում է աճողական կարգով հարկվող եկամտի և հարկի հաշվարկ՝ ելնելով տվյալ վճարման վայրում ընթացիկ ամսում հարկային գործակալի կողմից ֆիզիկական անձին կատարված վճարումների ընդհանուր գումարից և անձնական նվազեցումների չափից, հետևյալ դրույքաչափերով

- ամսական հարկվող եկամտի չափը մինչև 80,000 դրամ՝ հարկվող եկամտի 10 տոկոսը, 80,000 դրամից ավելի՝ 8,000 դրամին գումարած 80,000 դրամը գերազանցող գումարի 20 տոկոսը
- ռոյալթիների և գույքը վարձակալության տալու եկամուտներից եկամտահարկը հաշվարկվում է 10 տոկոս դրույքաչափով՝ առանց հաշվի առնելու նվազեցումները
- տոկոսների համար եկամտահարկը հաշվարկվում է 10 տոկոս դրույքաչափով, առանց հաշվի առնելու նվազեցումները

**ԱՌԱՏՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Աշխատավարձի գծով պարտավորությունները կարճաժամկետ են և հաշվի են առնում նաև աշխատողների կողմից եկամտահարկի գծով բյուջեին և սոցիալական ապահովագրության պետական հիմնադրամին կատարվող հատկացումները:

- հարկային գործակալը ֆիզիկական անձանցից գույք ձեռք բերելու դիմաց վճարվող եկամտներից եկամտահարկը հաշվարկում է 10 տոկոս դրույքաչափով:

Օրինակ, արտադրությունում աշխատող բանվորներին հաշվարկվել է աշխատավարձ թիվ 25 տաբելի հիմքով:

**Աշխատաժամանակի տաբել թիվ 25**

Անուն, ազգանուն	Աշխատած օրերի թիվ	Օրեկան աշխատաժամեր	Ժամավարձ	Հաշվարկված աշխատավարձ
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
Պետրոսյան	23	8	500	92 000
Կարապետյան	25	10	500	125 000
Հարությունյան	25	10	800	200 000
				417 000

Պահանջվում է հաշվարկել և ձևակերպել աշխատավարձի գծով պարտավորությունների ձևավորման և մարման թղթակցությունները:

Յուրաքանչյուր աշխատողին հաշվարկվող և վճարվող աշխատավարձի որոշման համար կազմենք հաշվարկային տեղեկագիր:

**ԱՌԱՏՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Ֆիզիկական անձանց եկամուտներ վճարելիս հարկը պահում (գանձում) է հարկային գործակալը:



**Աշխատավարձի հաշվարկի տեղեկագիր 415**

Անուն, ազգանուն	Տաբել թիվ	Հաշվարկված աշխատավարձ	Պահումների սոցապի գծով (3%)	Պարտադիր նվազեցում
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
Պետրոսյան	25	92 000	2 760	20 000
Կարապետյան	25	125 000	3 750	20 000
Հարությունյան	25	200 000	6 000	20 000
		417 000	12 510	x

**տեղեկագրի շարունակությունը**

Հարկվող աշխատավարձ	Պահված եկամտահարկ	Վճարվելիք աշխատավարձ (u.3 – u.4 – u.7)
<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>
69 240	6 924	82 316
101 250	12 250	109 000
174 000	26 800	167 200
x	45 974	358 516

Աշխատավարձի գծով պարտավորությունների ձևավորման և մարման հաշվապահական թղթակցությունները կձևակերպվեն հետևյալ կերպ.

- արտադրական բանվորների աշխատավարձը հաշվարկելիս  
**Դտ 811 «Հիմնական արտադրություն».....417 000**  
**Կտ 527 «Պարտավորություններ անձնակազմին»... 417 000**
- աշխատավարձից կենսաթոշակային հատկացումներ պահելիս.  
**Դտ 527 «Պարտավորություններ անձնակազմին»..... 12 510**

**Կտ 524 «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտք սոցիալական ապահովագրության գծով»....12 510**  
 - աշխատավարձից եկամտահարկ պահելիս.  
**Դտ 527 «Պարտավորություններ անձնակազմին».....45 974**  
**Կտ 524 «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտք բյուջեին..... 45 974**  
 - դրամարկղից աշխատավարձ վճարելիս  
**Դտ 527 «Պարտավորություններ անձնակազմին».....358 516**  
**Կտ 251 «Դրամարկղ».....358 516**

Աշխատավարձի հաշվարկումից և վճարումից հետո փաստորեն թիվ 527 «Պարտավորություններ անձնակազմին» հաշիվը մնացորդ չի ունենա:

**11.2. ՍՈՑԻԱԼԱԿԱՆ ԱՊԱՀՈՎԱԳՐՈՒԹՅԱՆ ՎՃԱՐՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ**

Կազմակերպությունները «Պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների մասին» ՀՀ օրենքին համաձայն կարճաժամկետ պարտավորություններ են ունենում սոցիալական ապահովագրության պետական հիմնադրամի նկատմամբ՝ գործատուի կողմից հաշվարկված աշխատավարձի գծով: Ընդ որում, այդ պարտավորությունները առաջանում են ինչպես աշխատողների հաշվին, այնպես էլ կազմակերպության (գործատուի) հաշվին:

Այսպես, օգտագործելով պարագրաֆ 11.1-ում ներկայացված բանվորների աշխատավարձի տվյալները և օգտվելով ստորև տեղեկատվությունից, ձևակերպենք կենսաթոշակային հատկացումների գծով կազմակերպության պարտավորությունները:

Քաղվածք սոցիալական ապահովագրության վճարների մասին օրենքից.

գործատուները յուրաքանչյուր վարձու աշխատողի համար ամսական աշխատավարձի դիմաց սոցիալական վճարներ են կատարում հետևյալ չափերով.

- մինչև 20 000 դրամ՝ 5 000 դրամ,
- 20 000 դրամից մինչև 100 000 դրամ՝ 5 000 դրամ գումարած 20 000 դրամը գերազանցող գումարի 15%,
- 100 000 դրամից ավելի՝ 17 000 դրամ գումարած 100 000 դրամը գերազանցող գումարի 5%:

վարձու աշխատողները վճարներ են կատարում աշխատավարձի 3 տոկոսի չափով:

**Կենսաթոշակային հատկացումների հաշվարկի տեղեկագիր**

Անուն, ազգանուն	Աշխատավարձի հաշվարկման ցուցակ՝ թիվ	Հաշվարկված աշխատավարձ	Պահումներ (3%)
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
Պետրոսյան	415	92 000	2 760
Կարապետյան	415	125 000	3 750
Հարությունյան	415	200 000	6 000
		417 000	12 510

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվապահական տեղեկատվության սպառողներին հետաքրքրում է ներկայացվող հաշվետվությունների ընթերցման ընթացքում և մատուցվող տեղեկատվության ճշգրիտ ընկալման հնարավորությունը:

**տեղեկագրի շարունակությունը**

Հատկացումներ սոցապին գործատուի կողմից	
<b>5</b>	
5 000 + 72 000x15% =	15 800
5 000 + 80 000x15% + 25 000x5% =	18 250
5 000 + 80 000x15% + 100 000x5%=	22 000
	56 050

Այսպիսով, սոցիալական ապահովագրության վճարների գծով կազմակերպության պարտավորությունները կծնավորվեն երկու ուղղությամբ՝ աշխատողների աշխատավարձից պահումների և կազմակերպության ծախսերի հաշվին, որոնց գծով կծնակերպվի.

- Դտ 811 «Հիմնական արտադրություն».....56 050**
- Կտ 525 «Կրեդիտորական պարտք սոցիալական ապահովագրության գծով».....56 050**
- Դտ 527 «Կրեդիտորական պարտք աշխատավարձի գծով».....12 510**
- Կտ 525 «Կրեդիտորական պարտք սոցիալական ապահովագրության գծով».....12 510**

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Կազմակերպությունները կարճաժամկետ պարտավորություններ են ունենում սոցիալական ապահովագրության պետական հիմնադրամի նկատմամբ՝ ինչպես աշխատողների հաշվին, այնպես էլ կազմակերպության (գործատուի) հաշվին:



**11.3 ԱՇԽԱՏԱՎԱՐՁԻ ԳԾՈՎ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ**

Կազմակերպությունները յուրաքանչյուր եռամսյակ հաշվետվություններ են ներկայացնում ինչպես հարկային տեսչությանը՝ ֆիզիկական անձանց վճարած եկամուտների, պահված և բյուջե փոխանցված եկամտահարկի գումարի մասին, այնպես էլ սոցիալական ապահովագրության պետական հիմնադրամին՝ պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների հաշվարկման, կատարված ծախսերի և վճարումների մասին:

Սոցիալական ապահովագրության վճարների մասին ձև ՋԾ-1 հաշվետվությունը ապահովադիրը կազմում, ստորագրում, կնքում և սոցիալական ապահովագրության պետական հիմնադրամին է ներկայացնում յուրաքանչյուր եռամսյակին հաջորդող հաշվետու ամսվա մինչև 25-ը՝ տարվա սկզբից աճողական կարգով:

Հաշվետվությունը ներկայացնելու օր է համարվում այն հիմնադրամում ընդունելու օրը: Փոստով ուղարկված հաշվետվության օր է համարվում փոստին հանձնման ամսաթիվը: Ապահովագրի համապատասխան պաշտոնատար անձը օրենքով սահմանված կարգով պատասխանատվություն է կրում հաշվետվության կեղծ տվյալների համար, որոնք կարող են առաջացնել պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների նվազեցում, ինչպես նաև հաշվետվությունը օրենքով սահմանված ժամկետում չներկայացնելու համար:

**Կազմակերպության (անհատ ձեռնարկատիրոջ) կողմից ֆիզիկական անձանց վճարած եկամուտների, պահված եկամտահարկի եռամսյակային ամփոփ հաշվարկի հաշվետվության լրացմելու համառոտ կարգը**

Հաշվետվությունը հարկային տեսչություն է ներկայացվում եռամսյակային կտրվածքով և հաշվարկային մասով բաղկացած է երկու բաժնից:

Առաջին բաժնում ներկայացվում են վճարված եկամուտների գումարները ըստ ամիսների, իսկ երկրորդում՝ պահված հարկի գումարները: Ընդ որում, եկամուտները ներկայացվում են ըստ ձևավորման տեսակների (աշխատավարձ, ռոյալթի, տոկոս, շահաբաժին, շահումներ, նվիրատվություն, գույքի օտարումից եկամուտ և այլն):

Հաշվետվության երկրորդ բաժնում կատարվում է եկամտահարկի ամսվա վերջի և ամսվա սկզբի փոխկապակցում՝ պահված հարկի և բյուջե փոխանցված գումարի մասով:

**ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ**



1. Ներկայացրեք եկամտահարկի հաշվարկման ալգորիթմը (11.1):
2. Ինչպիսին է եկամտահարկի հաշվարկման սանդղակը (11.1):
3. Ներկայացրեք գործատուի կողմից կենսաթոշակային հատկացումների հաշվարկման ալգորիթմը (11.2):
4. Ինչ բաժիններից է բաղկացած եկամտահարկի հաշվետվությունը (11.3):

## ԳԼՈՒԽ XII ԳՈՒՅՔԱՅԱՐԿԻ ԵՎ ԱՎԵԼԱՑՎԱԾ ԱՐԺԵՔԻ ՀԱՐԿԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

*Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.*

**Գլխի բովանդակությունը**

- գույքահարկի հաշվառում,
- ավելացված արժեքի հարկի հաշվառում:



- հաշվարկել գույքահարկը շենքերի և շինությունների համար,
- հաշվառել գույքահարկի ձևավորումն ու պարտավորությունների մարումը,
- հաշվարկել ավելացված արժեքի հարկի գծով պարտավորությունները,
- հաշվառել ավելացված արժեքի հարկի գծով պարտավորությունների ձևավորումն ու մարումը,
- ներկայացնել ավելացված արժեքի հարկի գծով հարկային պարտավորությունների հաշվետվություններ:

### 12.1 ԳՈՒՅՔԱՅԱՐԿԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Գույքահարկի գծով պարտավորությունները առաջանում են տնօրինած ոչ ընթացիկ ակտիվների դիմաց: ՀՀ գործող հարկային օրենսդրությամբ կազմակերպություններում գույքահարկ հաշվարկվում է միայն տրանսպորտային միջոցների և շինությունների նկատմամբ: Ընդ որում, եթե շենքերի և շինությունների գույքահարկի հաշվարկման հիմքում դրվում է ակտիվի արժեքը, ապա շարժակազմի գույքահարկը հաշվարկվում է տրանսպորտային միջոցների շարժիչի հզորության հիման վրա:

Գույքահարկի հաշվարկման ամփոփ սանդղակները շենքերի և տրանսպորտային միջոցների համար հարկային գործող օրենսդրությունում ներկայացված են այսպես:

**Շինությունների գծով տարեկան գույքահարկի հաշվարկման սանդղակ**

մինչև 3 մլն դրամ	0 %
3 մլն – 10 մլն դրամ	3 մլն դրամը գերազանցող գումարի 0,1% + 100 դրամ
10 մլն – 20 մլն դրամ	10 մլն դրամը գերազանցող գումարի 0,1% + 7100 դրամ

**Տրանսպորտային միջոցների գծով տարեկան գույքահարկի հաշվարկման սանդղակ**

մինչև 120 ձիաուժ	200 դրամ՝ միավոր ձիաուժի համար
121 – 250 ձիաուժ	300 դրամ՝ միավոր ձիաուժի համար
251 և ավելի ձիաուժ	500 դրամ՝ միավոր ձիաուժի համար

Ընդ որում, շարժակազմի գույքահարկը սկսած ակտիվի շահագործման չորրորդ տարվանից, տարեկան նվազեցվում է 10%-ի չափով, բայց ոչ ավելի, քան հարկի գումարի 50%-ը: Բացի այդ, 150-ից ավել յուրաքանչյուր ձիաուժի համար լրացու-

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

ՀՀ գործող հարկային օրենսդրությամբ կազմակերպություններում գույքահարկ հաշվարկվում է միայն տրանսպորտային միջոցների և շինությունների նկատմամբ:

ցիչ ձևավորվում է 1 000 դրամի հարկային պարտավորություն:

Այսպես, հաշվարկենք առևտրի կենտրոնին հասանելիք տարեկան գույքահարկի պարտականությունը հաշվետու տարվա համար, եթե այդ ընթացքում կենտրոնը տնօրինել է.

- առևտրի սրահ – 18 մլն դրամ,
- պահեստային շինություն – 2,5 մլն դրամ,
- «Ժիգուլի» մեքենա - 2 մլն դրամ, 7 տարեկան, 70 ձիաուժ,
- «Մերսեդես» մեքենա - 4 մլն դրամ, 2 տարեկան, 160 ձիաուժ,
- «Մոսկվիչ» մեքենա - 1 մլն դրամ, 10 տարեկան, 60 ձիաուժ:

Առևտրի կենտրոնի տարեկան գույքահարկի պարտավորության հաշվարկը կներկայացվի այսպես.

առևտրի սրահ	$(18 - 10) \times 0,02\% + 7100 =$	23 100
պահեստային շենք	$2,5 \times 0\% =$	0
«Ժիգուլի» մեքենա	$(70 \times 200) \times 60\% =$	8 400
«Մերսեդես» մեքենա	$(160 \times 300 + 10 \times 1000) \times 100\% =$	58 000
«Մոսկվիչ» մեքենա	$(60 \times 200) \times 50\% =$	6 000
<b>Ընդամենը</b>		<b>95 500</b>

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Շենքերի և շինությունների գույքահարկի հաշվարկման հիմքում դրվում է ակտիվի արժեքը, իսկ շարժակազմի գույքահարկը հաշվարկվում է տրանսպորտային միջոցների շարժիչի հզորության հիման վրա:

Գույքահարկի գծով պարտավորության գծով կծեղվելու հաշվային թղթակցություն.

**Դո «Վերադիր ծախսեր» .....95 000**  
**Կտ «Պարտավորություններ բյուջեի հետ» .....95 000**

Ընդ որում,գույքահարկի գծով պարտավորությունները ընդգրկվում են շահութահարկի հաշվարկի նվազեցումներում, կրճատելով այդ չափաբաժնով կրճատելով շահութահարկի գումարները:



**12.2 ԱՎԵԼԱՑՎԱԾ ԱՐԺԵՔԻ ՀԱՐԿԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ**

Կազմակերպության ուղղակի հարկերից շահութահարկի, եկամտահարկի գծով պարտավորությունների հաշվառման հարցերը ներկայացվեցին նախորդ պարագրաֆներում: Սակայն տնտեսական գործունեության ընթացքում պարտավորություններ են ձևավորվում նաև անուղղակի հարկատեսակների գծով, ինչպիսին է օրինակ ավելացված արժեքի հարկը (ԱԱՀ):

Ավելացված արժեքի հարկը (ԱԱՀ) անուղղակի հարկ է, որը վճարվում է պետական բյուջե՝ ապրանքների ներմուծման, ՀՀ տարածքում դրանց արտադրության ու շրջանառության, ինչպես նաև ծառայությունների մատուցման բոլոր փուլերում: ԱԱՀ վճարողներ են համարվում ձեռնարկատիրական գործունեություն վարող անձինք: ԱԱՀ-ով հարկվող օբյեկտ է համարվում ՀՀ տարածքում ԱԱՀ վճարողների կողմից իրականացվող ապրանքների մատակարարումը, ծառայությունների մատուցումը, անհատույց սպառումը և «ներմուծում ազատ շրջանառության համար» մաքսային ռեժիմով ապրանքների ներմուծումը: Ապրանքների մատակարարման և ծառա-



յությունների մատուցման դեպքերում ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում դրանց արժեքը, Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծվող ապրանքների համար ներմուծման պահին ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում դրանց մաքսային արժեքի և գանձվող մաքսատուրքի ու ակցիզային հարկի գումարը և օրենքով սահմանված այլ գործարքների արժեքը:

ԱԱՀ-ի դրույքաչափը 20 տոկոս է ապրանքների ու ծառայությունների հարկվող շրջանառության նկատմամբ: Ապրանքների ու ծառայությունների լրիվ արժեքով հատուցման գումարի մեջ (ներառյալ 20 տոկոս դրույքաչափը) ԱԱՀ-ի գումարը որոշվում է 16,67 տոկոս հաշվարկային դրույքաչափով: Օրենքով սահմանված մի շարք գործարքների համար սահմանված է ԱԱՀ գրոյական դրույքաչափ:

ԱԱՀ վճարողները հարկվող ապրանքներ մատակարարելու և ծառայություններ մատուցելու դեպքում պարտավոր են դուրս գրել հարկային հաշիվներ: Հարկային հաշվի մեջ պարտադիր նշվում է հաշվի հերթական համարը և դուրսգրման ամսաթիվը, ապրանք առաքող կամ ծառայություն մատուցող անձի անունը և իրավաբանական հասցեն, ֆիզիկական անձի անունը և ազգանունը, բնակության վայրը, հարկ վճարողի հաշվառման համարը, ԱԱՀ վճարողի հաշվառման համարը, ապրանքներ կամ ծառայություններ ստացող անձի անունը և իրավաբանական հասցեն, ֆիզիկական անձի անունը և ազգանունը, բնակության վայրը, ապրանքների անվանումը և քանակը կամ ծառայությունների տեսակը և ծավալը, ապրանքների գինը և ընդհանուր արժեքը կամ մատուցվող ծառայությունների սակագինը և հատուցման ընդհանուր գումարը՝ առանց ԱԱՀ-ի, առանձին տողով հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարը:

Սահմանված կարգի խախտումով հարկային հաշիվների լրացման համար վճարողներից գանձվում է տուգանք՝ այդ փաստաթղթերում հաշվարկված ԱԱՀ-ի տասը տոկոսի չափով:

Բյուջեի հետ ԱԱՀ գծով հաշվարկներ հաշվի մնացորդի չափով ԱԱՀ վճարող անձինք հաշվետու ժամանակաշրջանում պետական բյուջե են վճարում այդ ժամանակաշրջանում իրականացված հարկվող գործարքների հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարը: Դրանից հաշվանցվում են արտադրական և այլ առևտրային նպատակներով հանրապետության տարածքում հաշվետու ժամանակաշրջանների գծով մատակարարների կողմից ներկայացված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարի չափով: Ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների գծով ուշ ստացված հարկային հաշիվներում առանձնացված հարկի գումարը հաշվանցվում է այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, երբ ստացվել է հարկային հաշիվը: Ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների գծով հարկային հաշիվներում առանձնացված հարկի գումարը հաշվանցվում են այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, երբ կատարվել է վճարումը, հաշվի առնելով ոչ բանկային փոխանցումներով կատարված վճարումների գծով ԱԱՀ հաշվանցման նկատմամբ սահմանափակումները: Հաշվանցվում են նաև ՀՀ ներմուծված ապրանքների համար մաքսային մարմինների կողմից գանձված ԱԱՀ-ի գումարների չափով, եթե ԱԱՀ գանձվում է ապրանքների ներմուծման պահին:

Հաշվետու ժամանակաշրջանում սահմանված կարգով հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարներից հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարների առաջացող տարբերությունը հաշվանցվում է վճարողների կողմից հետագա հաշվետու ժամանակաշրջաններում ՀՀ տարածքում ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման համար սույն օրենքի համաձայն

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Ավելացված արժեքի հարկը (ԱԱՀ) անուղղակի հարկ է, որը վճարվում է պետական բյուջե՝ ապրանքների ներմուծման, ՀՀ տարածքում դրանց արտադրության ու շրջանառության, ինչպես նաև ծառայությունների մատուցման բոլոր փուլերում:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվետու ժամանակաշրջանում սահմանված կարգով հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարներից հաշվանցման ենթակա է ԱԱՀ-ի առաջացող տարբերությունը:



վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարների հաշվին: Հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարների վճարումները պետական բյուջե կատարվում են յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար:

ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու, ինչպես նաև նախատեսված կարգի խախտումով ապրանքների և ծառայությունների դիմաց վճարված ԱԱՀ-ի գումարները պակասեցնելու հետևանքով բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարները թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու համար վճարողներից գանձվում է թաքցված կամ պակաս ցույց տրված ԱԱՀ-ի գումարը, ինչպես նաև տուգանք՝ այդ գումարի 50 տոկոսի չափով: Հարկային մարմիններին ներկայացվող տեղեկություններում ապրանքների մատակարարման կամ ձեռքբերման և ծառայությունների մատուցման կամ ստացման գծով ԱԱՀ-ի գումարները չներառելու դեպքում տեղեկությունները ներկայացնող անձը վճարում է տուգանք՝ սխալ ներկայացված յուրաքանչյուր տեղեկության համար 5,000 դրամի չափով: Համապատասխան հարկային մարմիններին ներկայացվող տեղեկություններում ներառման ենթակա՝ ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի այն գումարները, որոնք չեն արտացոլվել ներկայացված տեղեկություններում կամ որոնց վերաբերյալ տեղեկություններ չեն ներկայացվել, ենթակա չեն հաշվանցման: Առանց ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման հարկային հաշիվներ դուրս գրելու դեպքում՝ այդպիսի հաշիվներ դուրս գրող անձանցից գանձվում է հարկային հաշվում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարը, ինչպես նաև տուգանք՝ ԱԱՀ-ի գումարի 100 տոկոսի չափով, բայց ոչ պակաս մեկ միլիոն դրամից: Բացի նշվածից, ԱԱՀ օրենսդրության խախտման համար կարող են կիրառվել նաև 1.2 պարագրաֆում նշված պատասխանատվության ձևերը:

ԱԱՀ-ի վճարման հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում յուրաքանչյուր եռամսյակը՝ եթե գործարքներից հասույթը նախորդող օրացուցային տարում չի գերազանցել 60 մլն. դրամը, հակառակ դեպքում՝ ԱԱՀ-ի վճարման հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում յուրաքանչյուր ամիսը: Հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարների վճարումները պետական բյուջե կատարվում են մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող ամսվա 20-ը ներառյալ:

ԱԱՀ-ի գծով պարտավորությունների հաշվառման ժամանակ հաշվի են առնվում փոխհատուցման /հաշվանցման/ գծով այդ հարկատեսակի գումարները, որով կանխվում է կազմակերպության կրկնակի հարկումը ավելացված արժեքի հարկով: Այդ նպատակով, ծառայությունների ստացման կամ ապրանքանյութական արժեքների մուտքագրման ժամանակ կազմակերպության վճարած ԱԱՀ-ն արձանագրվում է թիվ 226 «Հաշվանցման ենթակա անուղղակի հարկեր» հաշվում: Այնուհետև, բյուջեի հետ ավելացված արժեքի հարկի վճարման վերջնահաշվարկի ժամանակ հաշվի է առնվում փոխհատուցվող գումարը:

Ընդունենք, որ կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանում արտադրանքի թողարկման համար ձեռք է բերել 60 000 հազ. դրամ արժողությամբ հումք, որի դիմաց մատակարարներին վճարել է նաև ԱԱՀ՝ 12 000 հազ. դրամ: Նույն ժամանակաշրջանում իրացվել է պատրաստի արտադրանք 150 000 հազ. դրամի՝ ներառյալ գնորդներից գանձվող ավելացված արժեքի հարկը: Պահանջվում է ձևակերպել բյուջեի նկատմամբ ԱԱՀ-ի գծով վերջնահաշվարկի արդյունքը և կատարել հարկի վճարում, եթե ԱԱՀ-ի դրույթը հարկվող բազայի նկատմամբ կազմում է 20%, իսկ հարկման բազայում ներառման դեպքում՝ 16,67%:

Ավելացված արժեքի հարկի գծով կձևակերպվեն հետևյալ հաշվային թղթակցութունները.

- մատակարարներից նյութերը ձեռք բերելիս  
**Դտ 211 «Նյութեր».....60 000**  
**Դտ 226 «Հաշվանցման ենթակա անուղղակի հարկեր».....12 000 (60 000 x 20%)**  
**Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ».....72 000**
- գնորդներից իրացված արտադրանքի հասույթը մուտքագրելիս.  
**Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»... 150 000**  
**Կտ 611 «Իրացումից հասույթ»..... 125 000**  
**(150 000 – 25 000)**  
**Կտ 524 «Կարծաժամկետ կրեդիտորական պարտք բյուջեին ԱԱՀ-ի գծով»..... 25 000 (150 000 x 16.67%)**
- մատակարարներին վճարված ավելացված արժեքի հարկը հաշվանցելիս.  
**Դտ 524 « Կարծաժամկետ կրեդիտորական պարտք բյուջեին»..... 12 000**  
**Կտ 226 «Հաշվանցման ենթակա անուղղակի հարկեր»..... 12 000**
- ավելացված արժեքի հարկը բյուջե փոխանցելիս.  
**Դտ 524 « Կարծաժամկետ կրեդիտորական պարտք բյուջեին»..... 13 000**  
**Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»..... 13 000**

Այսպիսով, պատրաստի արտադրանքի իրացման դիմաց բյուջեի նկատմամբ ԱԱՀ-ի գծով պարտավորությունները հաշվանցվեցին կազմակերպության կողմից հունվի դիմաց արդեն վճարված ավելացված արժեքի հարկի գումարներով, որով կանխվեց հարկային պարտավորության կրկնակի հաշվարկն ու վճարումը:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում փոխհատուցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարի մնացորդը վերագրվում է բյուջեի գծով դեբիտորական պարտքերին հետևյալ թղթակցությամբ.

- Դտ 225 «Դեբիտորական պարտքեր բյուջեի գծով»**  
**Կտ 226 «Հաշվանցման ենթակա անուղղակի հարկեր»**

### 12.3 ԱՎԵԼԱՑՎԱԾ ԱՐԺԵՔԻ ՀԱՇՎԱՐԿԻ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԱՀ վճարող անձինք հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո, մինչև դրան հաջորդող ամսվա 25-ը ներառյալ, իրենց հաշվառման վայրի հարկային մարմին ներկայացնում են պետական բյուջե ԱԱՀ-ի վճարման համար համապատասխան հաշվարկներ և տեղեկություններ՝ հաշվետու ժամանակաշրջանում իրենց կողմից ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված և իրենց կողմից մատակարարված ապրանքների և մատուցված ծառայությունների գծով դուրս գրված հարկային հաշիվների վերաբերյալ: ԱԱՀ

վճարողների կողմից ԱԱՀ-ի գծով սխալների ինքնուրույն հայտնաբերման դեպքում սահմանված կարգով դրանց ճշգրտման արդյունքներով կարող են ներկայացվել ճշգրտված հաշվարկներ:

Ավելացված արժեքի հաշվարկի հաշվետվությունը լրացվում է հազար դրամներով՝ ստորակետից հետո մեկ միջի ճշտությամբ: Հաշվետու ժամանակաշրջանի կամ նախորդող ժամանակաշրջանի համար հաշվարկ ներկայացնելիս համապատասխան վանդակում կատարվում է նշում:

**Հաշվետվության 8-րդ** տողում լրացվում է «ԱԱՀ-ի մասին» հետևյալ գործարքների գծով իրացման շրջանառելիության ընդհանուր մեծությունը.

- ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածով սահմանված հարկման օբյեկտից դուրս գործարքները,
- օրենքի 15-դ հոդվածի համաձայն հարկից ազատված գործարքները,
- ԱԱՀ-ով չհարկվող շրջանառելի (բազմակի օգտագործման) իրացման շրջանառության գումարը:

**Հաշվետվության 11 Ա** վանդակում լրացվում է ԱԱՀ-ի մասին օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-3 կետերով սահմանված գործարքների շրջանառությունը՝ առանց ԱԱՀ-ի, իսկ 11 Բ վանդակում՝ այդ շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարը (ներառյալ հետաձգված պարտավորության գումարները):

**Հաշվետվության 12 Ա** վանդակում լրացվում է ԱԱՀ-ի մասին օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-3 կետերով սահմանված գործարքների շրջանառությունը, որոնց համար կիրառվել է լրիվ արժեքով հատուցում, իսկ 12 Բ վանդակում՝ լրացվում է ԱԱՀ-ի գումարը (ներառյալ հետաձգված պարտավորությունները), հաշվարկված լրիվ արժեքով հատուցման գումարի նկատմամբ 16,6% հաշվարկային դրույքաչափով:

**Հաշվետվության 13-րդ** տողում լրացվում է ԱԱՀ-ի գծով այլ հարկային պարտավորության գումարը, այդ թվում.

- ԱԱՀ-ի գծով հարկային պարտավորության այն գումարները, որոնց բյուջե վճարման պարտավորությունը օրենքի 24 հոդվածի համաձայն ծագել է տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում,
- մինչև 2002թ հունվարի 1-ը իրականացված գործարքների գծով ԱԱՀ հետաձգված հարկային պարտավորության գումարները, որոնց բյուջե վճարման պարտավորությունը ծագել է տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում:

**Հաշվետվության 13. 1** վանդակում լրացվում է ԱԱՀ-ի այն գումարը, որի գծով հարկի վճարման պահը հետաձգվում է օրենքի 24-րդ հոդվածի համապատասխան:

**Հաշվետվության 15 Ա** վանդակում լրացվում է աքյրանքների ներմուծման ընդհանուր ծավալը, իսկ 15 Բ վանդակում՝ ՀՀ մաքսային մարմինների կողմից ներմուծման պահին գանձված ԱԱՀ-ն:

**Հաշվետվության 16.1** տողում լրացվում է ստացված ծառայությունների և ձեռք բերված ապրանքների դիմաց մատակարարների հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ գումարի այն մեծությունը, որի դեպքում հաշվանցման պահը հետաձգվում է մինչև վճարման պահը:

**Հաշվետվության 16.2** տողում լրացում են օրենքի համաձայն կատարվող վերահաշվարկների արդյունքում հաշվանցման ԱԱՀ-ի ավելացումը կամ պակասեցումը.

- տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում հաշվանցվող ԱԱՀ-ի այն գումարները, որոնց գծով հաշվանցման իրավունքը օրենքի 24 և 25 հոդվածների համաձայն հետաձգվել էր նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջաններում,
- օրենքի 26 հոդվածի 4-րդ կետի համապատասխան հաշվանցման պակասեց-

ման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարների նվազեցումը,

- օրենքի 27-րդ հոդվածի համաձայն կատարվող հաշվարկների արդյունքում հաշվանցման ենթական ԱԱՀ գումարների նվազեցումը:
- **Հաշվետվության 18** տողը ոչ պարտադիր տեղեկատվություն է և լրացվում է հարկ վճարողի ցանկությամբ:

## ԻՆՔԼԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ



1. Ներկայացրեք գույքահարկի հաշվարկման ալգորիթմը շինությունների համար (12.1):
2. Ներկայացրեք գույքահարկի հաշվարկման ալգորիթմը շարժակազմի համար (12.1):
3. Ինչպիսին է ավելացված արժեքի հարկի հաշվարկման ալգորիթմը (11.2):
4. Ինչ բաժիններից է բաղկացած ավելացված արժեքի հարկի հաշվետվությունը (12.3):

## ԳԼՈՒԽ XIII ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՊԼԱՆԱՎՈՐՈՒՄ

### Գլխի բովանդակությունը

- հարկային պլանավորման էությունը,
- հարկային պլանավորման խնդիրները::



### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- նկարագրել հարկային պլանավորման անհրաժեշտությունը,
- բնութագրել հարկային պլանավորման դերը կազմակերպությունների տնտեսական կառավարման համակարգում,
- գնահատել ոչ ընթացիկ ակտիվների օգտագործման գծով հարկային բեռի թեթևացման պարտավորությունները,
- ներկայացնել հաշվարկված աշխատավարձի գծով հարկային բեռի թեթևացման ուղիները,
- եկամտահարկի և կենսաթոշակային հիմնադրամին մուծումների հակակշռմամբ օպտիմալացնել հաշվարկվող աշխատավարձին առընչվող հարկային պարտավորությունները:

### 13.1 ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՊԼԱՆԱՎՈՐՄԱՆ ԷՈՒԹՅՈՒՆԸ

Ստանդարտ ձևերով մշակված հաշվետու ժամանակաշրջանին վերաբերող տարբեր հարկատեսակների գծով **արտաքին** հաշվետվություններից բացի, հարկային հաշվապահությունը **ներքին** հաշվետվություն է պատրաստում կազմակերպության կառավարման պահանջների բավարարման նպատակով: Ներքին հաշվետվությունները պատրաստվում են հարկային պլանավորման և վերլուծության շրջանակներում, և եթե առաջինը վերաբերում է կազմակերպության առաջիկա գործունեությանը, ապա երկրորդը կազմվում է ձևավորված հարկային փաստացի պարտավորությունների արդյունքներով՝ ներկայացնելով առանձին հարկային վճարումների դինամիկան, փաստացի հարկերի շեղումները նախատեսվածից, բյուջետային պարտավորությունների կատարման ընթացքը:

Կազմակերպությունների կառավարման համակարգում, հարկային պլանավորման և վերլուծության հիմնական ֆունկցիան բյուջետային պարտավորությունների բեռի թեթևացումն է: Հետևաբար, գործնականում հարկային պլանավորմանը և վերլուծությանը անհրաժեշտ է պատշաճ ուշադրություն դարձնել, որով կազմակերպությունները զգալիորեն կնվազեցնեն բյուջետային պարտավորությունների մարմանը ուղղված դրամական արտահոսքերը:

Փաստորեն, կազմակերպություններում անհրաժեշտություն է ծագում հարկային կառավարման կազմակերպման համար, որը նպատակաուղղված լինելով նվազագույն հարկային պարտավորությունների ձևավորման և հարկային բեռի թեթևացման ուղիների որոնմանը, իր մեջ հիմնականում ընդգրկում է երկու կարևորագույն ֆունկցիա՝ հարկային պլանավորում և հարկային վերլուծություն:

**Հարկային պլանավորման** հիմնական ֆունկցիաներն են.

- կազմակերպության առաջիկա գործունեության հետ կապված հարկման օբյեկտների բացահայտումը,
- նախատեսվող վճարվելիք հարկատեսակների կազմի ու կառուցվածքի ներկա-

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅՑ**

Հարկային պլանավորման և վերլուծության հիմնական ֆունկցիան բյուջետային պարտավորությունների բեռի բեթևացումն է:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅՑ**

Հարկային վերլուծությունը հիմնականում կապված է կազմակերպությունների գործունեության փաստացի հարկման արդյունքների հետ, երբ կատարվում է հարկային մոնիթինգի արդյունավետ քաղաքականության վարման գնահատում:



- յացումը,
- բյուջետային պարտավորությունների մարմանն ուղղված դրամական արտահոսքերի գնահատումը,
- երկընտրանքային գործարքների բացահայտումը՝ ըստ նվազագույն հարկման հատկանիշների:

Այսպես, կազմակերպությունը 1999 թ. երկընտրանքի հնարավորություն ուներ հիմնական միջոցը վարձելու կամ գնելու ուղղությամբ: Այդ նպատակով, հարկային հաշվապահը ներկայացնում էր իր կողմից հավաքագրված հետևյալ տվյալները.

- ակտիվի գնման արժեքը կազմում է 6 000 դրամ ներառյալ (ԱԱՀ-ն), իսկ օգտակար ծառայության ժամկետը՝ 3 տարի,
- ակտիվի ծառայության վերջում լուծարային արժեք չի գոյանում, և հետևաբար հավասարաչափ մաշվածքի հաշվարկման եղանակով ակտիվի տարեկան ամորտիզացիան կազմում է 2 000 դրամ,
- վարձակալական հիմունքներով ակտիվը ձեռք բերելիս, տարեկան վարձավճարը կազմում է 2 500 դրամ,
- շահութահարկի դրույքաչափը կազմում է 20%,
- գնում կատարելիս, հաշվարկված տարեկան ամորտիզացիայի շնորհիվ ծախսերի ավելացումով նվազում է բյուջե մուծվող տարեկան շահութահարկը՝ 400 դրամով (2 000 x 0.2),
- վարձակալելիս, կատարվող տարեկան վարձավճարի շնորհիվ ծախսերի ավելացումով նվազում է բյուջե մուծվող տարեկան շահութահարկը՝ 500 դրամով (2 500 x 0.2),
- գնում կատարելիս առաջանում է ԱԱՀ-ի գծով 1000 դրամի պարտավորություն (6 000 x 16,67),
- ֆինանսական վարձակալությունը, ըստ հարկային օրենսդրության, մինչև 2002 թ. չէր հարկվում ԱԱՀ-ով:

Հիմնական միջոցի օգտագործմամբ պայմանավորված հարկային մոնիթինգի առումով նպատակահարմար է ակտիվի ֆինանսական վարձակալումը, և ոչ թե գնումը: Բացի այդ, վարձակալման դեպքում, թողարկման ինքնարժեքի կազմում հիմնական միջոցի վարձավճարները գերազանցում են գնման դեպքում նախատեսվող տարեկան ամորտիզացիոն հատկացումներին, որն իր հերթին նվազեցնում է շահութահարկի գծով կազմակերպության հարկային պարտավորությունները (տես աղյուսակ 13.1):

Այսպիսով, հիմնական միջոցի վարձակալման դեպքում ակտիվի գծով կազմակերպությունը թեթևացնում է իր հարկային բեռը 1 500 դրամով, իսկ գնման դեպքում՝ այն կազմում է ընդամենը 200 դրամ:

Աղյուսակ 13.1

Հարկային պարտավորություններ ակտիվը գնելիս կամ վարձելիս

Ցուցանիշներ	Տ Ա Ր Ի Ն Ե Ր			Ընդամենը
	1999	2000	2001	
<b>Գ Ն ՈՒ Մ</b>				
<b>Պարտավորությունների աճ</b>				
ԱԱՀ-ի գծով	1 000	0	0	1 000
<b>Պարտավորությունների նվազում</b>				
ամորտիզացիա	2 000	2 000	2 000	X
<b>Հահուքահարկի տնտեսում</b>	400	400	400	(1 200)
<b>Հարկային պարտավորություն</b>	X	x	x	(200)
<b>Վ Ա Ր Չ Ա Կ Ա Լ ՈՒ Մ</b>				
<b>Պարտավորությունների աճ</b>				
ԱԱՀ-ի գծով	0	0	0	0
<b>Պարտավորությունների նվազում</b>				
վարձավճար	2 500	2 500	2 500	X
<b>Հահուքահարկի տնտեսում</b>	500	500	500	(1 500)
<b>Հարկային պարտավորություն</b>	X	x	x	(1 500)

**Հարկային վերլուծությունը** հիմնականում կապված է կազմակերպությունների գործունեության փաստացի հարկման արդյունքների հետ, երբ կատարվում է հարկային մոտումների արդյունավետ քաղաքականության վարման գնահատում և դրա հիման վրա ըստ տարիների համեմատական վերլուծություններ են իրականացվում առանձին հարկատեսակների ձևավորման, վերաուղղման, կառուցվածքային տեղաշարժերի առումով:

Հետևաբար, հարկային վերլուծության արդյունքներով.

- ներկայացվում են հարկային փաստացի պարտավորությունները,
- համեմատվում են վճարված հարկատեսակների փաստացի գումարների կազմն ու կառուցվածքը նախատեսվածի հետ,
- համեմատման հետևանքով բացահայտված շեղումների գնահատումներով նըշվում են կազմակերպության հարկային բեռի թեթևացման ուղիները (տես աղյուսակ 13.2):

Այսպես, կազմակերպության բյուջետային պարտավորությունները վերլուծվող տարիներին ընդգրկում են Հահուքահարկ, ավելացրած արժեքի հարկ, գույքահարկ:

Աղյուսակ 13.2

Նախատեսված և փաստացի հարկային պարտավորությունները

Հարկատեսակ	2 000 թ.			2 001 թ.		
	պլան	փաստ.	շեղում	պլան	փաստ.	շեղում
Հահուքահարկ	60%	55%	-5	65%	50%	-15
ԱԱՀ	25%	19%	-6	30%	27%	-3
գույքահարկ	15%	26%	+11	5%	23%	+18
<b>ընդամենը</b>	100%	100%	x	100%	100%	x



**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Հարկային բեռի գնահատումը աշխատավարձի գծով պարտավորություններում կատարվում է երկու ուղղությամբ՝ կենսաթոշակային հիմնադրամին հատկացումները և եկամտահարկի մուծումները:

Հարկային վերլուծության արդյունքները ցույց են տալիս, որ կազմակերպությունը քննարկվող երկու տարիներին շահութահարկի և ավելացրած արժեքի հարկի գծով փաստացի պարտավորությունների թերձևավորում է ունեցել: Ընդ որում, եթե այդ երկու հարկատեսակների գծով միաժամանակ նկատվում է նախատեսվածի նկատմամբ իջեցման միտում, ապա պետք է ենթադրել, որ կազմակերպությանը չի հաջողվում ծավալել պլանավորված իրացում, քանի որ կրճատվում են անուղղակի հարկերը և միաժամանակ դրա հետևանքով՝ վերլուծվող տարիներին նվազում հարկվող շահույթներն ու ձևավորված շահութահարկերը (տես աղյուսակ 5.2):

Տնտեսավարման նման պայմաններում նախատեսվածի նկատմամբ զույքահարկի գերձևավորումը անթույլատրելի է համարվում և վկայում է շրջանառության աճով չուղեկցվող շինությունների և տրանսպորտային միջոցների ավելացմամբ: Ուստի, կառավարող մարմինների ուշադրությունը պետք է բևեռվի ավելորդ շարժական և անշարժ գույքի կրճատմանը:

**13.2 ԱՇԽԱՏԱՎԱՐՁԻ ԳԾՈՎ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԲԵՌԻ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄՆԵՐԸ**

Հարկային բեռի գնահատումը աշխատավարձի գծով պարտավորություններում կատարվում է երկու ուղղությամբ՝ կենսաթոշակային հիմնադրամին հատկացումներն և եկամտահարկի մուծումները: Գործող հարկային օրենսդրությունը վերընշյալ մուծումների ոլորտում հակակշիռներ է սահմանել, այնպես, որ կազմակերպությունները ցածր աշխատավարձեր սահմանելիս կրճատեն եկամտահարկի պարտավորությունները, բայց միաժամանակ ստիպված լինեն ավելացնելու կենսաթոշակային հիմնադրամին հատկացումները: Հակառակ դեպքում, երբ կազմակերպությունների կողմից կսահմանվեն բարձր աշխատավարձեր, կնվազեն կենսաթոշակային հիմնադրամին մուծումները, զուգահեռաբար աճելով եկամտահարկի պարտավորությունները:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Երբ կազմակերպությունների կողմից կսահմանվեն բարձր աշխատավարձեր, կնվազեն կենսաթոշակային հիմնադրամին մուծումները, զուգահեռաբար աճելով եկամտահարկի պարտավորությունները, և հակառակը:

Աշխատավարձի գծով հարկային բեռի նման հավասարակշռումը ապահովվում է այն պարզ պատճառով, որ եկամտահարկի գծով հարկային դրույքաչափերը պրոգրեսիվ են, իսկ կենսաթոշակային ֆոնդին հատկացումների դրույքաչափերը՝ ռեգրեսիվ: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունները կարող են պլանային միջոցառումներ ձեռնարկել աշխատավարձի գծով հարկային բեռի թեթևացման ուղղությամբ, կամ գնահատել աշխատավարձի գծով հարկատեսակների սահմանային չափը, նախորոշված սահմանափակումների առկայության դեպքում:

Օրինակ, կազմակերպությունը կիրառում է քիմիական տեխնոլոգիաներ, և արտանետումների արդյունքում բնապահպանական վնաս է հասցնում շրջակա միջավայրին: Տեխնոլոգիական բարեփոխումների նպատակով արտասահմանյան «Կանաչների միություն» գրասենյակից կազմակերպությանը տրամադրվել է 12 մլն դրամի դրամաշնորհ, հետևյալ սահմանափակումներով.



- դրամաշնորհի օգտագործման առավելագույն ժամկետը սահմանվել է 3 ամիս,
- ծրագիրն իրականացնող թիմը սահմանափակվում է 6 աշխատակցով (գործավար, հաշվապահ և 4 տեխնոլոգ),
- դրամաշնորհ տրամադրող կազմակերպության քաղաքականությունն է

հնարավորին չափ խուսափել արտասահմանյան միջոցները տեղական հարկային նպատակներով ծախսելուց, ուստի դրամաշնորհի հաշվին կենսաթոշակային հիմնադրամին մուծվող գումարների առավելագույն չափը, համաձայն «Կանաչների միություն» գրասենյակի պահանջների, չպետք է գերազանցի ծրագրի ֆինանսավորման նախահաշվի 5%-ը:

Կազմակերպության ղեկավարությունը իր հերթին դրամաշնորհի ծրագիրն իրականացնող աշխատակազմին հետևյալ պահանջներն է ներկայացրել.

- տեխնոլոգների ամսական աշխատավարձի չափը պետք է գերազանցի 100 000 դրամը, իսկ գործավարի և հաշվապահի ամսական աշխատավարձի չափը, ընդհակառակը, պետք է սահմանվի 100 000 դրամից պակաս,
- գործավարն ու հաշվապահը աշխատավարձ են ստանալու 2 ամսից ոչ ավել,
- ծրագրի իրականացման ընթացքում կազմակերպության աշխատակիցների ընդհանուր ցուցակային թվին հաշվարկվող աշխատավարձի բևեռացումից խուսափելու նպատակով՝ դրամաշնորհում ընդգրկված աշխատակիցներից պահվող ընդհանուր եկամտահարկի առավելագույն չափը պետք է կազմի 500 000 դրամ:

Աշխատանքների ֆինանսավորման նախահաշվի հոդվածների ներկայացման նպատակով հաշվապահից պահանջվում է սահմանել դրամաշնորհի թիմակիցների յուրաքանչյուր աշխատակցի գծով սահմանվող ամսական աշխատավարձը այնպես, որ բավարարվեն ինչպես «Կանաչների միություն» գրասենյակի, այնպես էլ կազմակերպության տնօրինության կողմից սահմանված վերընշյալ պահանջները:

Որպես հաշվապահ, իրականացնենք տվյալ հանձնարարությունը, աշխատավարձի գծով հարկային բեռի գնահատման հաշվարկային հետևյալ քայլերով:

**Առաջին քայլ.**

**հաշվարկենք դրամաշնորհի նախահաշվում առավելագույն աշխատավարձի ֆոնդի մեծությունը:**

դրամաշնորհի նախահաշվում կենսաթոշակային հատկացումների առավելագույն մեծությունը = 12 մլն դրամ x 5% = 600 000 դրամ  
 աշխատավարձի ֆոնդ = սպասարկող անձնակազմի աշխատավարձ +  
 + տեխնոլոգների աշխատավարձ  
 600 000 = սպասարկող անձնակազմի գծով հատկացումներ +  
 + տեխնոլոգների աշխատավարձի գծով հատկացումներ

Քանի որ, ըստ «Կանաչների միություն» գրասենյակի պահանջների, աշխատողների ամսական թիվը 6 հոգի է, իսկ դրամաշնորհի օգտագործման առավելագույն ժամկետը 3 ամիս, ապա մեկ աշխատողի հաշվով կենսաթոշակային հիմնադրամին հատկացումները ամսական կկազմեն.

$$600\ 000 : (6\ \text{հոգի} \times 3\ \text{ամիս}) = 33\ 333\ \text{դրամ}$$

Այս պարագայում պետք է կիրառել 100 000 դրամ աշխատավարձի շեմը գերազանցող կենսաթոշակային հատկացումների բանաձևը, քանի որ մինչև 100 000 դրամ աշխատավարձի նկատմամբ կենսաթոշակային ընդհանուր հատկացումները կազմում են 20 000 դրամ (100 000 x 3% + 5 000 + 80 000 x 15%).

$$33\ 333 > 20\ 000$$

Դրամաշնորհով նախատեսվող *մեկ ամսում յուրաքանչյուր աշխատողի աշխատավարձի չափը* նշանակենք - **Z**

Հետևաբար, դրամաշնորհի նախահաշվով կենսաթոշակային հատկացումների 600 000 դրամ հողվածը կներկայացվի.

$$600\ 000 = [0.03Z + 17\ 000 + (Z - 100\ 000) \times 0,05] \times 3 \text{ ամիս} \times 6 \text{ ևրդ}$$

Որտեղից.

$$Z = 266\ 667 \text{ դրամ}$$

Այսպիսով, մեկ ամսում յուրաքանչյուր աշխատողին դրամաշնորհով նախատեսվող աշխատավարձի չափը կարող է սահմանվել 266 667 դրամ, որը բավարարում է «Կահանների միություն» գրասենյակի կողմից առաջադրված պահանջներին:

**Երկրորդ քայլ.**

*հաշվարկենք ձևավորվող նախահաշվում դրամաշնորհի ստացող կազմակերպության տնօրինության կողմից ներկայացվող պահանջների ճշգրտումները:*

Դրամաշնորհի նախահաշվում աշխատավարձի հողվածը պետք է կազմեր.

$$\begin{aligned} \text{սպասարկող անձնակազմ} &= 266\ 667 \times 2 \text{ ևրդ} \times 2 \text{ ամիս} = 1\ 066\ 668 \\ \text{տեխնոլոգներ} &= 266\ 667 \times 4 \text{ ևրդ} \times 3 \text{ ամիս} = 3\ 200\ 004 \\ &\underline{4\ 266\ 672} \end{aligned}$$

Սակայն, հաշվի առնելով կազմակերպության տնօրինության այն պահանջը, համաձայն որի, սպասարկող անձնակազմի աշխատակիցների ամսական աշխատավարձը չպետք է գերազանցի 100 000 դրամի շեմը, կկատարվեն աշխատավարձի նախահաշվային հետևյալ ճշտումներ.

$$\begin{aligned} \text{սպասարկող անձնակազմ} &= 99\ 999 \times 2 \text{ ևրդ} \times 2 \text{ ամիս} = 399\ 996 \\ \text{տեխնոլոգներ} &\text{ (մնացորդային եղանակով)} = 3\ 866\ 676 \\ &322\ 223 \times 4 \text{ ևրդ} \times 3 \text{ ամիս} \\ &\underline{4\ 266\ 672} \end{aligned}$$

Կազմակերպության տնօրինությունը նախատեսում էր նաև եկամտահարկի գծով պահումների ամսական 500 000 դրամ առավելագույն մեծություն: Ելնելով այդ պահանջից, կատարենք աշխատավարձի նախահաշվային հողվածների հետևյալ ճշտումները.

$$\begin{aligned} \text{սպասարկող անձնակազմի ամսական եկամտահարկ} & \\ &= 7\ 700 \times 2 \text{ ևրդ} = 15\ 400 \text{ դրամ} \end{aligned}$$

տեխնոլոգների ամսական եկամտահարկ.

$$(500\ 000 - 15\ 400 \times 2 \text{ ամիս}) : (4 \text{ ևրդ} \times 3 \text{ ամիս}) = 39\ 100 \text{ դրամ}$$

Մեկ տեխնոլոգի ամսական աշխատավարձի չափը նշանակելով **y**, կազմենք հետևյալ հավասարումը՝ առաջնորդվելով եկամտահարկի հաշվարկի կարգով.

$$39\ 100 = (y - 0.03y - 100\ 000) \times 0.2 + 8\ 000, \text{ որտեղից.}$$

$$y = 263\ 400 \text{ դրամ}$$

Հետևաբար, մեկ տեխնոլոգի ամսական աշխատավարձը, որը նախնական հաշվարկով կազմել էր 322 223 դրամ՝ ըստ «Կահանների միության» գրասենյակի պահանջների, կճշգրտվի դրամաշնորհի ստացող կազմակերպության սահմանափակու-

մով և կներկայացվի 263 400 դրամ:

**Երրորդ քայլ.**

**Ներկայացնենք դրամաշնորհի նախահաշվում աշխատավարձին առնչվող հոդվածները՝ հիմնվելով նախորդ քայլերի արդյունքների վրա:**

«Կանաչների միություն» գրասենյակի 12 մլն դրամ արժողությամբ դրամաշնորհի նախահաշվում աշխատավարձին առնչվող հոդվածները, որոնք բավարարում են ինչպես դրամաշնորհի տրամադրող, այնպես էլ ստացող կազմակերպությունների կողմից առաջադրված պայմաններին, կներկայացվեն այսպես.

<b>Աշխատավարձ (դրամ)</b>		<b>3 560 796</b>
տեխնոլոգներին	4 հոգի x 3 ամիս x 263 400 =	3 160 800
գործավարին	1 հոգի x 2 ամիս x 99 999 =	199 998
հաշվապահին	1 հոգի x 2 ամիս x 99 999 =	199 998
<b>Փոխանցումներ կենսաթոշակային հիմնադրամին</b>		<b>476 864</b>
տեխնոլոգների գծով	4 հոգի x 3 ամիս x [(263 400 x 0,03 + 17 000 + 163 400 x 0,05)] =	396 864
գործավարի գծով	1 հոգի x 2 ամիս x 20 000 =	40 000
հաշվապահի գծով	1 հոգի x 2 ամիս x 20 000 =	40 000

Այսպիսով, աշխատավարձի գծով հարկային բեռի գնահատումներով ծրագրի նախահաշվում ընդգրկված վճարային հոդվածները բավարարում են.

(a) դրամաշնորհի տրամադրող կազմակերպության պահանջներին՝ առավելագույն կենսաթոշակային հատկացումների գծով.

$$476 864 < 12 \text{ մլն} \times 5\%$$

(b) դրամաշնորհի ստացող կազմակերպության պահանջներին՝ առավելագույն եկամտահարկի պահումների գծով.

$$39 100 \times 4 \text{ հոգի} \times 3 \text{ ամիս} + 7 700 \times 2 \text{ հոգի} \times 2 \text{ ամիս} \leq 500 000$$

**ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ**



1. Թվարկեք հարկային պլանավորման խնդիրները: (13.1):
2. Ներկայացրեք ոչ ընթացիկ ակտիվների օգտագործման հարկային բեռի թեթևացման ուղիները (12.1):
3. Ինչու են միմյանց հակակշռում եկամտահարկը և կենսաթոշակային ֆոնդին հատկացումների պարտավորությունները (12.2):



## ԲԱԺԻՆ IV

### ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ

#### ԳԼՈՒԽ XVI ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԱՆ ՆՇԱՆԱԿՈՒԹՅՈՒՆԸ

**Գլխի բովանդակությունը**

- կառավարչական հաշվառման էությունը,
- կառավարչական հաշվառման խնդիրները:



**Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է:**

- նկարագրել կառավարչական հաշվառման անհրաժեշտությունը,
- գնահատել կառավարչական հաշվառման հաշվետվությունների նշանակությունը տնտեսական որոշումներ կայացնելիս,
- նկարագրել կառավարչական հաշվառման ֆունկցիաները տնտեսավարման համակարգում,
- կազմել թողարկվող արտադրանքի կամ կատարվող ծառայությունների փաստացի ինքնարժեքի կալկուլյացիա,
- նկարագրել ծախսային հոսքը հաշվապահական հաշիվների օգնությամբ,
- կազմել կառավարչական հաշվապահության թղթակցություններ:

#### 14.1 ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՊԱՐԿՈՒԹՅԱՆ ՆՇԱՆԱԿՈՒԹՅՈՒՆԸ

Տնտեսական գործունեություն վարող ցանկացած կազմակերպություն ձգտում է ունենալ խելամիտ և ջանասեր կառավարիչ, որը ոչ միայն ապահովում է անխափան և արդյունավետ գործարարություն, այլև պայմաններ է ստեղծում շուկայական մրցակցությանը դիմակայելու համար: Մյուս կողմից, այդ խնդիրների լուծման նպատակով ցանկացած կառավարիչ ձգտում է հաշվապահության համակարգում կազմակերպել կառավարչական հաշվառում՝ վերջինիս համարելով իր գործունեության հաջողության գրավականը:

Թե ինչու է գործարար աշխարհը կազմակերպում կառավարչական հաշվառում կամ թե ինչ ներքին ու արտաքին դրդապատճառներով են կառավարչական հաշվետվություն ներկայացնում և տնտեսական որոշումներ կայացնում, կհասկանանք, եթե ներկայացնենք մի ֆաբրիկայի մեկնարկի պատմություն:

«Արագած» կահույքի ֆաբրիկան 1 999 թ. հիմնվել է չորս գործընկերների կողմից՝ յուրաքանչյուրի կողմից 200 000 հազ. դրամ փայամասնակցության ներդրումով: Քանի որ ֆաբրիկայի մեկնարկի համար անհրաժեշտ են առնվազն 1 000 000 հազ. դրամի ակտիվներ, փայատերերը որոշում են ակտիվների ֆինանսավորման պակասը լրացնել 200 000 հազ. դրամի հումքի գծով մատակարարներին պարտք մնալով, և իրենց գործունեությունը սկսել 2 000 թ. հունվարի մեկից՝ արտադրելով սեղան, աթոռ և պահարան:

Այսպիսով, 2 000 թ. հունվարի մեկի դրությամբ, ֆաբրիկայի հաշվեկշիռը կունենա հետևյալ տեսքը (տես աղյուսակ 14.1).

Աղյուսակ 14.1

**ՏԱՐԵՍԿՁԲԻ ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ**  
առ 1-ը հունվարի 2 000 թ.

(հազ. դրամ)

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Ցանկացած կառավարիչ ձգտում է հաշվապահության համակարգում կազմակերպել կառավարչական հաշվառում՝ վերջինիս համարելով իր գործունեության հաջողության գրավականը:



Տնտեսական միջոցներ	Գումար	Միջոցների աղբյուրներ	Գումար
<i>Ոչ ընթացիկ ակտիվներ</i>		<i>ԿԱՊԻՏԱԼ</i>	
Շինություններ	500 000	Բաժնեհավաք կապիտալ	800 000
Սարքավորումներ	100 000	<i>ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ</i>	
Տրանսպորտային միջոցներ	40 000	Պարտավորություն մատակարարին	200 000
<i>Ընթացիկ ակտիվներ</i>			
Հաշվարկային հաշիվ	60 000		
Նյութեր	300 000		
<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՐ</b>	<b>1 000 000</b>	<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՐ</b>	<b>1 000 000</b>

Հաշվետու տարվա ավարտից հետո, 2 000 թ. գործունեության ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությամբ ֆաբրիկայի հաշվապահը արձանագրում է 0 դրամի շահույթ (տես աղյուսակ 14.2):

Կահույքի ֆաբրիկայի փայտեղերը փորձում են հասկանալ զրոյական շահույթի ստացման պատճառները և այդ նպատակով աշխատանքի են ընդունում փորձառու կառավարիչի: Առաջին քայլերից մեկը, որը կատարվում է կառավարչի կողմից, ֆաբրիկայի հաշվապահության և ներքին վերահսկողության համակարգի ուսումնասիրումն է:

Ուսումնասիրման արդյունքներով պարզվում է, որ ֆաբրիկայում 2 000 թ. վարվել է միայն ֆինանսական հաշվառում և բացարձակապես չի կազմակերպվել կառավարչական հաշվառում, որի հետևանքով թողարկվող արտադրատեսակները չեն կալկուլյացվել և որոշակիացվել ըստ սահմանային շահույթների:

Աղյուսակ 14.2

**Ֆինանսական հետևանքների հաշվետվություն 2 000 թ. համար.**

(դրամ)

#	ՑՈՒՑԱՆԻՇՆԵՐ	ԳՈՒՄԱՐ
1	Իրացումից հասույթ	355 425
2	Իրացման ինքնարժեք	(294 425)
3	Վարչական ծախսեր	(61 000)
4	Շահույթ (տ.1- տ.2 – տ.3)	0

Հետևաբար, կառավարչի պարտադրմամբ ֆաբրիկայի հաշվապահությունը 2 000 թ, ֆինանսական հաշվառմանը զուգընթաց, ըստ սկզբնական փաստաթղթերի վերականգնել է նաև կառավարչական հաշվառում՝ ըստ հետևյալ գործառնությունների.

- 1) ծախսվել են նյութեր սեղանի գծով՝ 50 000, աթոռի գծով՝ 70 000, պահարանի գծով՝ 40 000, արտադրամասի սպասարկման համար՝ 20 000, ընդհանուր վար-

- չական նպատակներով՝ 10 000 դրամ,
- 2) հաշվարկվել է աշխատավարձ սեղանի գծով՝ 60 000, աթոռի գծով՝ 70 000, պահարանի գծով՝ 30 000, արտադրամասի սպասարկման համար՝ 14 000, ընդհանուր վարչական նպատակներով՝ 10 000 դրամ,
  - 3) օժանդակ արտադրամասում ծախսվել են 30 000 դրամի նյութեր, 50 000 դրամի աշխատավարձ,
  - 4) աշխատավարձի նկատմամբ հաշվարկվել են հատկացումներ կենսաթոշակային ֆոնդին 30 % - ի չափով,
  - 5) օժանդակ արտադրամասի ծախսերը բաշխվել են հիմնական արտադրության (սեղանի գծով), արտադրամասի սպասարկման և ֆաբրիկայի սպասարկման ուղղություններով համապատասխանաբար 2 : 1 : 2 հարաբերությամբ,
  - 6) արտադրամասի սպասարկման ծախսերը բաշխվել են թողարկված սեղանների, աթոռների և պահարանների վրա համապատասխանաբար 1 : 3 : 6 հարաբերությամբ,
  - 7) հիմնական արտադրությունից ստացվել է պատրաստի արտադրանք և մուտքագրվել է պահեստ սեղանի գծով 10 հատ՝ միավորը 17 190 դրամ ինքնարժեքով, աթոռի գծով՝ 20 հատ, միավորը 8 935 դրամ ինքնարժեքով և պահարանի գծով՝ 5 հատ, միավորը 22 880 դրամ ինքնարժեքով,
  - 8) պահեստից առաքվել է գնորդին 8 հատ սեղան՝ միավորը 20 000 դրամ գնով, 15 հատ աթոռ՝ միավորը 12 000 դրամ գնով և 1 հատ պահարան՝ միավորը 15 425 դրամ գնով,
  - 9) գնորդներից ստացվել է իրացման ամբողջ հասույթը,
  - 10) ձևակերպվել է շահութահարկի ծախսը հարկվող շահույթի 20%-չափով,
  - 11) հաշվետու տարվա ծախսերը դուրս են գրվել ֆինանսական արդյունքին,
  - 12) հաշվետու տարվա եկամուտները դուրս են գրվել ֆինանսական արդյունքին,
  - 13) ձևակերպվել է հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հետևանքը:

Գործառնությունների հիման վրա կառավարչական հաշվառումը իր առջև խնդիր է դնում.

- a) կազմել գործառնությունների հաշվային թղթակցությունները
- b) ներկայացնել ֆինանսական արդյունքների ձևավորման ինֆորմացիոն հոսքը
- c) ներկայացնել թողարկված արտադրատեսակների ինքնարժեքի կալկուլյացիան
- d) որոշել արտադրատեսակների սահմանային շահույթը և ծախսահատույցը,
- e) ներկայացնել առաջարկություններ թողարկման վնասաբերության կանխման և շահութաբերության բարձրացման ռեզերվների բացահայտման գծով:



Հաշվետու ժամանակաշրջանի կազմակերպության տնտեսական գործառնությունները

(դրամ)

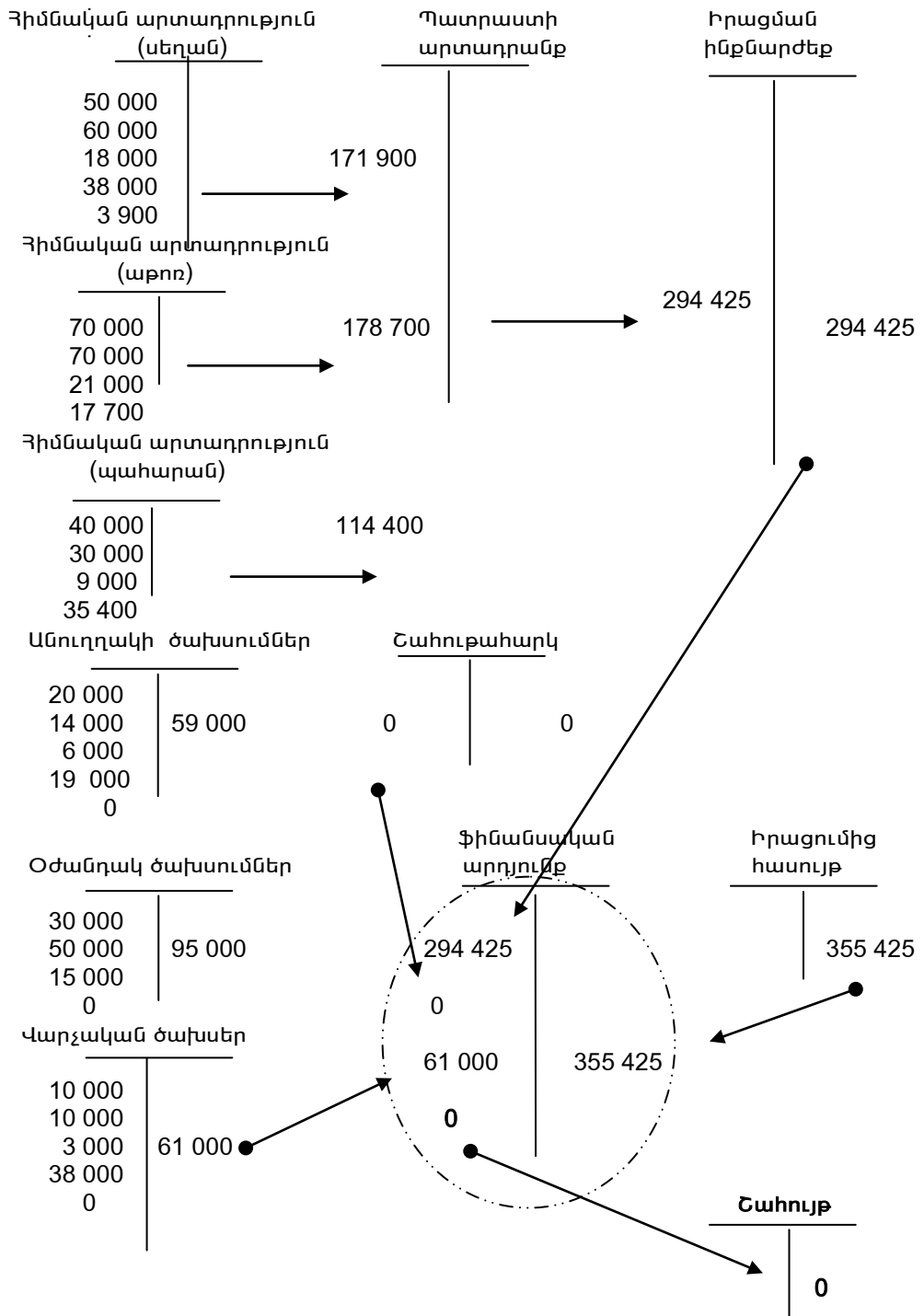
#	<i>ԹՂԹԱԿՑՈՂ ՀԱՇՎՎՆԵՐ</i>		Գումար
	<i>Ղտ</i>	<i>Կտ</i>	
1	Հիմնական արտադրություն	Նյութեր	50 000 70 000 40 000
	Անուղղակի արտադրական ծախսումներ	Նյութեր	14 000
	Վարչական ծախսեր	Նյութեր	10 000
2	Հիմնական արտադրություն	Պարտավորություններ աշխատավարձի գծով	60 000 70 000 30 000
	Անուղղակի արտադրական ծախսումներ	Պարտավորություններ աշխատավարձի գծով	20 000
	Վարչական ծախսեր	Պարտավորություններ աշխատավարձի գծով	10 000
3	Օժանդակ արտադրություն	Նյութեր	30 000
	Օժանդակ արտադրություն	Պարտավորություններ աշխատավարձի գծով	50 000
4	Հիմնական արտադրություն	Պարտավորություններ սոցիալական ապահովագրության գծով	18 000 21 000 9 000
	Անուղղակի արտադրական ծախսումներ		6 000
	Օժանդակ արտադրություն Վարչական ծախսեր		15 000 3 000
5	Հիմնական արտադրություն	Օժանդակ արտադրություն	38 000
	Անուղղակի արտադրական ծախսումներ		19 000
	Վարչական ծախսեր		38 000
6	Հիմնական արտադրություն	Անուղղակի արտադրական ծախսումներ	5 900 17 700 35 400

7	Պատրաստի արտադրանք		171 900 178 700 114 400
8	Իրացված արտադրանքի ինքնարժեք	Պատրաստի արտադրանք	137 520 134 025 22 880
9	Հաշվարկային հաշիվ	Իրացումից հասույթ	160 000 180 000 15 425
10	Շահութահարկի ծախս	Պարտավորություններ բյուջեին	0
11	Ֆինանսական արդյունք	Իրացված արտադրանքի ինքնարժեք վարչական ծախսեր Շահութահարկ	294 425 61 000 0
12	Իրացումից հասույթ	Ֆինանսական արդյունք	355 425
13	Ֆինանսական արդյունք	Ջուտ շահույթ	0

Հաշվետու ժամանակաշրջանում ֆաբրիկայի գործունեության ֆինանսական հետևանքների ձևավորման ինֆորմացիոն հոսքը ներկայացվում է հետևյալ երթուղով.

**ԾԱԽՍՈՒՄՆԵՐ → ԾԱԽՍԵՐ → ԵԿԱՍՈՒՏՆԵՐ → ՇԱՀՈՒԹՅՈՒՆ**

Հետևաբար, ըստ աղյուսակ 14.3-ի թղթակցությունների և ձևավորվող ֆինանսական արդյունքների ինֆորմացիոն հոսքի՝ բացվել են կառավարչական և ֆինանսական հաշվառման հաշիվներ, և դրանցով ներկայացվել ըստ արտադրատեսակների ծախսումների խմբավորումն ու շահույթի ձևավորումը (տես նկար 14.1) :



**Նկար 14.1** ֆինանսական հետևանքների ձևավորման ինֆորմացիոն հոսքը

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին ֆաբրիկայի հաշվեկշռի հոդվածները տարեսկզբի համեմատությամբ փոփոխություններ կունենան շնորհիվ վերոհիշյալ 1-13 գործառնությունների (տես աղյուսակ 14.5)

Տիրապետելով հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսերի և եկամուտների ձևավոր-

ման տեղեկատվական հոսքին՝ կառավարչական հաշվառումը ձեռնամուխ է լինում արտադրատեսակների փաստացի ինքնարժեքի կալկուլյացմանը և ծախսահատույցի որոշմանը, քանի որ նորանշանակ կառավարիչը նպատակ է հետապնդում բացահայտելու վնասաբեր արտադրատեսակների թողարկումը:

Այսպիսով, ըստ աղյուսակ 14.4-ի, առավել շահութաբեր է աթոռների արտադրությունը, քանի որ դրանց թողարկման միավոր ծախսը ապահովում է 0.34 դրամի շահույթ: Ծախսահատույցը սեղանների գծով գրեթե կրկնակի փոքր է և կազմում է 0,16 դրամ: Ինչ վերաբերում է պահարաններին, ապա դրանց արտադրությունը վնասաբեր է, քանի որ սահմանային շահույթ չապահովելուց բացի, միավորի գծով ձևավորել է 7 455 դրամի վնաս:

Աղյուսակ 14.4

Արտադրատեսակների փաստացի ինքնարժեքի կալկուլյացիան

Ծախսերի անվանումը	Արտադրատեսակներ			Ընդամենը
	սեղան 10 հատ	աթոռ 20 հատ	պահարան 5 հատ	
<b>Հիմնական</b> (փոփոխուն ծախսեր)				
նյութեր	50 000	70 000	40 000	160 000
աշխատավարձ	60 000	70 000	30 000	160 000
սոց. հատկացումներ	18 000	21 000	9 000	48 000
<b>Ընդհանուր արտադրական</b> (փոփոխուն ծախսեր)				
օժանդակ	38 000	0	0	38 000
սպասարկող	5 900	17 700	35 400	59 000
<b>Արտադրական ինքնարժեք</b>	171 900	178 700	114 400	465 000
<b>Միավորի արտադրական ինքնարժեք</b>	17 190	8 935	22 880	x
<b>Միավորի գինը</b>	20 000	12 000	15 425	x
<b>Սահմանային շահույթ</b>	2 810	3 065	(7 455)	x
<b>Ծախսահատույցը</b>	0,16	0,34	0	

Աղյուսակ 14.5

ՏԱՐԵՎԵՐՁԻ ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ  
առ 1-ը հունվարի 2 001 թ

(հազ դրամ)

Տնտեսական միջոցներ	Գումար	Միջոցների աղբյուրներ	Գումար
<b>Ոչ ընթացիկ ակտիվներ</b>		<b>ԿԱՊԻՏԱԼ</b>	
Շինություններ	500 000	Բաժնեհավաք կապիտալ	800 000

Սարքավորումներ	100 000	<b>ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ</b>	
Տրանսպորտային միջոցներ	40 000	Պարտավորություն մատակարարին	200 000
		Պարտավորություն աշխատավորներին	240 000
<b>Ընթացիկ ակտիվներ</b>			
Հաշվարկային հաշիվ	415 425	Պարտավորություններ սոցապին	72 000
Նյութեր	86 000		
Արտադրանք	170 575		
<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ</b>	<b>1 312 000</b>	<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ</b>	<b>1 312 000</b>

Հետևաբար, կառավարիչը կահույքի ֆաբրիկայի փայտերերին շահութաբերության բարձրացման ուղղությամբ հաշվետվությունը նախապատրաստելիս նախնական վերլուծության է ենթարկում իր կողմից կատարված բացահայտումները.

- **բացահայտում առաջին.** պահարանների արտադրությունը վնասաբեր է (տես աղյուսակ 14.4) և խնդրո առարկա է դրանց արտադրության դադարեցումը,
- **բացահայտում երկրորդ.** մարքեթինգի բաժնից ստացված տեղեկանքով մերժվում է պահարանների արտադրության դադարեցումը, քանի որ կահույքը վաճառվում է կոմպլեկտով, և առանց պահարանների՝ սեղանների ու աթոռների վաճառքի կրճատման ռիսկայնությունը աճում է:

**Կառավարիչի որոշումը.** վնասաբեր պահարանների արտադրությունը շարունակել, դրանով ապահովելով աթոռների և սեղանների վաճառքի ավելացման երաշխիքը՝ միաժամանակ ուղիներ փնտրելով վնասաբեր թողարկման ինքնարժեքի կրճատման գծով.

- **բացահայտում երրորդ.** պահարանների արտադրությանը վերագրված վերադիր արտադրական ծախսերը եռապատկված են, որը պայմանավորված է այդ արտադրանքի ավտոմատ հավաքման և լաքապատման հոսքային գծի շահագործման ու պահպանման մեծ ծախսումների հետ: Ուստի, խնդրո առարկա է դառնում հոսքային գծի արտադրողականության բարձրացումը և դրանով իսկ միավոր պահարանի գծով սարքավորումների շահագործման ծախսերի կրճատումը,
- **բացահայտում չորրորդ.** մարքեթինգի բաժնից ստացված տեղեկանքով մերժվում է պահարանների արտադրության ավելացումը, պայմանավորված այդ արտադրատեսակի գծով շուկայական պահանջարկի չափերով:

**Կառավարիչի որոշումը.** մինչև նոր շուկաների հայտնաբերումը հրաժարվել արտադրության ավտոմատացումից՝ վաճառելով հավաքման և լաքապատման հոսքային գիծը, որով խիստ կնվազեն պահարանների արտադրությանը վերագրվող անուղղակի արտադրական ծախսերը և կվերանա դրանց թողարկման վնասաբերությունը.

- **բացահայտում հինգերորդ.** վարչական ծախսերը կազմում են արտադրական ինքնարժեքի մոտ 21 %-ը ( 61 000 : 294 425 ), որը ըստ կառավարիչի, բավականին բարձր է: Դրա պատճառն է հանդիսացել ֆաբրիկայի շինությունների

և տրանսպորտային միջոցների զգալի տեսակարար կշիռը ակտիվների կազմում (մոտ 40 % ըստ աղյուսակ 14.5 -ի), որը հանգեցրել է ընդհանուր կառավարման և սպասարկման ավելորդ ծախսերի ձևավորմանը (տրանսպորտային միջոցների շահագործում, շենքերի սպասարկում և այլն),

- **բացահայտում վեցերորդ.** հաշվետու տարում ֆինանսական հաշվապահության կողմից չի հաշվարկվել հիմնական միջոցների մաշվածություն և հետևաբար տարեվերջի հաշվեկշռում բացակայում է կուտակված մաշվածք հոդվածը: Չձևակերպված մաշվածքով մի կողմից թաքցվել է ձևավորված վնասը և մյուս կողմից ուռճացվել հիմնական միջոցների հաշվեկշռային արժեքը:

**Կառավարիչի որոշումը.** վաճառել ավելորդ տրանսպորտային միջոցները, իսկ ֆաբրիկայի տնօրինության տակ գտնվող, բայց անարդյունավետ օգտագործվող շինությունները հանձնել վարձակալության՝ նպատակ հետապնդելով ստացված վարձավճարներով փոխհատուցելու չարդարացվող վարչական ծախսերը:

Կառավարչական հաշվառման արդյունքներով կայացրած որոշումների հիման վրա կառավարիչը ֆաբրիկայի փայտերերին ներկայացնում է.

**ԱՌԱՋԱՐԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ**

**շահութաբերության բարձրացման ռեզերվների բացահայտման գծով**

Հայտնում են Ձեզ, որ ֆաբրիկան կապահովի տնտեսական գործունեության շահութաբերություն, եթե.

1. վաճառի հավաքման և լաքապատման հոսքային գիծը և շահագործվող ավելորդ տրանսպորտային միջոցները՝ արդյունքում մոտ 30 % - ով կրճատելով արտադրական և ընդհանուր տնտեսական վերադիր ծախսերը,
2. ֆաբրիկայի տնօրինած տարածքներից մոտ 20 % -ը, որոնք պարապուրդի են մատնված՝ հանձնել վարձատրման, որով մոտ 15 % -ով կփոխհատուցվեն ընդհանուր վարչական ծախսերը,
3. շուկաներ որոնել բարձր շահութաբերություն ապահովող աթոռների իրացման ծավալների ընդլայնման նպատակով:

Այսպիսով, փորձառու կառավարիչը, կառավարչական հաշվառման կազմակերպման արդյունքներով ֆաբրիկայի փայտերերին արժեքավոր տեղեկատվություն է մատուցում՝ նրանց կողմից կահույքի արտադրության շահութաբերությանը նպաստող տնտեսական որոշումների կայացման համար:

**14.2 ՀԱՇՎԱՊԱՐՉՈՒԹՅՈՒՆ ԵՎ ՈՐՈՇՈՒՄՆԵՐԻ ԿԱՅԱՑՈՒՄ**

Գործարար աշխարհի մարդիկ լավ գիտեն, որ բիզնեսի «բոլոր ճանապարհները տանում են դեպի հաշվապահություն»: Եթե ցանկացած տնտեսվարող օբյեկտ դիտվի որպես գործող «կենդանի օրգանիզմ», ապա հաշվապահությունը նրանում հանդես կգա որպես զարկերակ, որի անխափան աշխատանքի շնորհիվ «տեղեկատվությամբ սնուցվում է» գործող տնտեսական կառավարման համակարգը և հնարավորություն է ստեղծվում կայացնելու կառավարչական որոշումներ:

Հաշվապահության դերը այս առումով լիարժեք չէր ընկալել պաղպաղակ արտադրող «Պինգվին» բաց բաժնետիրական ընկերության գործադիր տնօրենը: Նրա

կողմից հաշվապահի աշխատանքը միշտ էլ դիտվել էր որպես սոսկ թվերի հավաքագրում և հարկային տեսչություն հաշվետվությունների ներկայացում: Իսկ ահա այսօր, կազմակերպության գործերը վատ են ընթանում: Կրճատվել է պաղպաղակի արտադրության շահութաբերությունը, ֆինանսական դրության լարվածություն է ստեղծվել, և չգիտես թե ինչու, բոլորը մեղադրում են տնօրենին հաշվապահական օղակին կառավարչական որոշումների գործընթացում չընդգրկելու հարցում:

Կազմակերպության գործադիր տնօրենը հաշվապահից բազմիցս հիշեցումներ էր ստացել, բայց ժամանակի սղության, կամ միգուցե կառավարման համակարգում հաշվապահության դերի թերազնահատման պատճառով, դրանք չէր կարդացել: Հիմա, երբ արդեն 2002 թ. վերջին «Պինգվին» ԲԲԲ-ն կանգնել էր սնանկացման եզրին, նրա գործադիր տնօրենը մեկ առ մեկ կարդում էր ժամանակին ստացված, բայց իր կողմից չընթերցված հաշվապահի հետևյալ հիշեցումները:

**ՀԻՇԵՑՈՒՄ**

- Ում.* գործադիր տնօրենին:
- Ումից.* գլխավոր հաշվապահից:
- Առարկան.* անհուսալի դեբիտորական պարտքերի առաջացում:

Հայտնում եմ, որ այլևս նպատակահարմար չէ «Ֆիզարո» կազմակերպությանը պաղպաղակի ապառիկ մեծաքանակ վաճառքի իրականացումը, քանի որ այն մեզ համար շուրջ մեկ տարի խոշոր դեբիտոր է և ժամանակին չի կատարում պարտքի մարման իր պարտավորությունները:

05 մարտի 2002 թ

**ՀԻՇԵՑՈՒՄ**

- Ում.* գործադիր տնօրենին:
- Ումից.* գլխավոր հաշվապահից:
- Առարկան.* թանկարժեք հումքի ձեռք բերման կանխարգելում:

Հայտնում եմ, որ վերջին երկու ամսում պաղպաղակի արտադրության համար որպես հումք հանդիսացող կաթի և կարագի ձեռք բերման գները թանկացել են 20%-ով: Անհրաժեշտ է դիմել շտապ միջոցների, հումքի մատակարարման նոր պայմանագրերի կնքման ուղղությամբ:

16 մայիսի 2002 թ

**ՀԻՇԵՑՈՒՄ**

- Ում.* գործադիր տնօրենին:
- Ումից.* գլխավոր հաշվապահից:
- Առարկան.* ֆինանսական իրավիճակի վատթարացում:

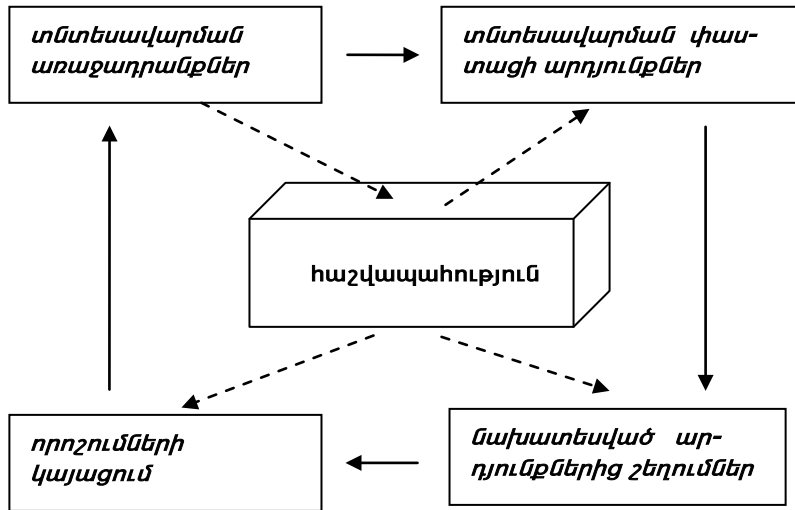
Հայտնում եմ, որ ֆինանսապես նպատակահարմար չէ բարձր տոկոսադրույքներով կարճաժամկետ վարկերի ձեռք բերումը, որը կհանգեցնի անհիմն տոկոսային ծախսերի և իրացվելիության վատթարացման:

28 օգոստոս 2002 թ

Ջարմանալին այն էր, որ «Պինգվին» կազմակերպության սնանկացման հիմնական պատճառը արտադրանքի ինքնարժեքի թանկացումն ու ֆինանսական կար-

զապահության թուլացումն էր, որին ժամանակին արձագանքել էր հաշվապահը, սակայն ուշադրության չէր արժանացել տնօրինության կողմից: Իրոք որ բիզնեսի «բոլոր ճանապարհները տանում են դեպի հաշվապահություն» և ուրեմն տնտեսական որոշումներ կայացնելիս հարկ էր ժամանակին արձագանքել հաշվապահության հիշեցումներին:

Հաշվապահության դերը որոշումների կայացման համակարգում ներկայացվում է այսպես.



**Նկար 14.2 Հաշվապահության դերը կառավարչական որոշումների համակարգում**

Կազմակերպության տնօրենի համար «Պինգվին»-ի օրինակը ևս մեկ անգամ ապացուցեց, որ շուկայական տնտեսավարման պայմաններում հաշվապահությունը տեղեկատվության ներկայացման խողովակից վերածվում է տնտեսական որոշումների կայացման կարևորագույն գործիքի: Հաշվապահության ֆունկցիան կառավարման համակարգում չի սահմանափակվում հաշվետվությունների ներկայացումով, այն կատարում է նաև վերլուծական աշխատանքներ, և դրանով իսկ հանգում տնտեսավարման մարտավարական և ռազմավարական որոշումների:

### 14.3 ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՊԱՐՈՒԹՅԱՆ ԽՆԴԻՐՆԵՐԸ

Կառավարչական հաշվառումն արտադրական ծախսերի և եկամուտների վերաբերյալ տեղեկատվական համակարգ է, որի օգնությամբ տնտեսական որոշումներ են կայացվում ծախսերի կրճատման, եկամուտների բարձրացման, տնտեսավարման արդյունավետության աճի նպատակներով: Հետևաբար, կառավարչական հաշվապահության խնդիրներն են հանդիսանում.

1. թողարկվող արտադրատեսակների, մատուցվող ծառայությունների ինքնարժեքի կրճատման ուղիների բացահայտումը,
2. արտադրական եկամուտների ավելացման ռեզերվների հայտնաբերումը,
3. տնտեսավարման շահութաբերության աճի ուղղությամբ որոշումների կայա-



ցումը,

4. կապիտալի օգտագործման արդյունավետության ռեզերվների գնահատումը,
5. տնտեսավարման մրցունակ ռազմավարության մշակումը:

Գրականությունում կառավարչական հաշվառումը հաճախ հանդես է գալիս նաև «Ինքնարժեքի հաշվառում» անվանմամբ, քանի որ դրա ուսումնասիրման օբյեկտների զգալի մասը կազմում են կազմակերպությունում ձևավորվող ծախսումնային հոսքերը: Սակայն, ի տարբերություն ինքնարժեքի հաշվառման, կառավարչական հաշվապահության խնդիրները չսահմանափակվելով միայն ծախսումնային հոսքերի ուսումնասիրմամբ՝ ավելի լայն շրջանակներ են ընդգրկում: Մրցունակ տնտեսավարում ապահովելու նպատակով կառավարչական հաշվապահությունը արտադրանքի ինքնարժեքի կառավարման ոլորտներից բացի ուսումնասիրում է նաև ներդրումների արդյունավետությունը, կապիտալի կառուցվածքը, ակտիվների օգտագործման արդյունավետությունը:

### ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ



1. Ինչպես են կառավարիչները օգտագործում կառավարչական հաշվապահության տեղեկատվությունը: (14.1):
2. Ինչպիսի խնդիրներ է լուծում կառավարչական հաշվառումը (14.1):
3. Ինչպես է հաշվարկվում սահմանային շահույթը (14.1):
4. Ինչպիսին է հաշվապահության դերը որոշումների կայացման համակարգում (14.2):
5. Թվարկեք կառավարչական հաշվառման ֆունկցիաները (14.3):

## ԳԼՈՒԽ XV ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՏԵՂԵԿԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆ

### Գլխի բովանդակությունը

- կառավարչական տեղեկատվության էությունը,
- պատասխանատվության կենտրոններով հաշվապահության խնդիրները:



### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- տարբերակել տեղեկատվությունը տվյալների համախմբից,
- թվարկել կառավարչական նպատակով տեղեկատվության ստացման ներքին և արտաքին աղբյուրները,
- արժևորել տեղեկատվության օգտակարությունը,
- տարբերակել ինքնարժեքի և կառավարչական հաշվառման խնդիրները և գործողության ոլորտները,
- ներկայացնել ռազմավարական, օպերատիվ և մարտավարական տեղեկատվության բնութագրիչ գծերը,
- տարբերակել ծախսային կենտրոնները շահույթի կենտրոններից,
- ներկայացնել պատասխանատվության կենտրոնների վրա հիմնված հաշվապահության հիմնախնդիրները:

## 15.1 ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՏԵՂԵԿԱՏՎՈՒԹՅԱՆ ԷՈՒԹՅՈՒՆԸ

Կառավարման համակարգում տարբերակում է մտցվում տվյալների և տեղեկատվության միջև: Տվյալները թվերի, տառերի, սիմվոլների, անմշակ փաստերի, իրադարձությունների և գործարքների այնպիսի համախումբ է, որը դեռևս չի մշակվել տնտեսական որոշումների կայացմանը նպաստող պահանջված ձևով: Իսկ տեղեկատվությունը, արդեն մշակված տվյալների համախումբ է, որը նշանակություն է ձեռք բերում այն օգտագործողների շրջանում:

Տեղեկատվությունը տարբերվում է տվյալներից, չնայած որ այդ երկու տերմիններն էլ հաճախակիորեն օգտագործվում են մեր ամենօրյա խոսակցականում: Այդ իսկ պատճառով, կարևորվում է դրանց միջև հստակ սահմանազատումը: «Տվյալներ» բառով հասկացվում են փաստեր, որոնք առանձին վերցված օգտակար չեն, մինչդեռ տեղեկատվության օգտակարությունը բնութագրվում է հետևյալ բանաձևով.

$$\text{ՏՎՅԱԼՆԵՐ + ՆՇԱՆԱԿՈՒԹՅՈՒՆ = ՏԵՂԵԿԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆ}$$

Տեղեկատվությունը նպաստում է օգտագործողների շրջանում որոշումների կայացման կատարելագործմանը: Այսպես, ինքնարժեքի հաշվապահությունը սկսվում է նյութական, աշխատանքային և այլ ծախսումների ընդգրկում տվյալների արձանագրման և հաշվառման համակարգով և այնուհետև շարունակվում արտադրական հաշիվներում փաստերի դասակարգմամբ ու խմբավորմամբ: Արդյունքում ստացված հաշվետվությունները նպաստում են կազմակերպության կառավարմանը՝ տնտեսական գործունեության պլանավորում ու վերահսկողություն իրականացնելիս:

Տեղեկատվության արժեքը գնահատելիս կատարում են հետևյալ հարցադրումները.

- ով է օգտագործում տեղեկատվությունը,
- ինչ նպատակներով է այն օգտագործվում,
- ինչ հաճախականությամբ է այն օգտագործվում,
- ինչ հաճախականությամբ է ներկայացված տեղեկատվությունը

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Տեղեկատվությունը տարբերվում է տվյալներից: «Տվյալներ» բառով հասկացվում են փաստեր, որոնք առանձին վերցված օգտակար չեն, մինչդեռ տեղեկատվության օգտակարությունը բնորոշվում է կոնկրետ նշանակությամբ:



- մնում չօգտագործված,
  - ինչ արդյունքներ են ստացվում տեղեկատվության օգտագործմամբ,
  - կան արդյոք տեղեկատվության ձևավորման այլընտրանքային աղբյուրներ:
- Տեղեկատվության ստացման ինքնարժեքը ձևավորվում է հետևյալ ծախսային տարրերով:

Տեղեկատվությունը ձևավորող համակարգի ներդրում	Համակարգի նախագծում: Տեստավորում: Կապիտալ ներդրումներ սարքավորումների տեսքով: Տեղակայում: Ուսուցում:
Տեղեկատվությունը ձևավորող համակարգի ամենօրյա շահագործման ծախսեր	Անձնակազմի աշխատավարձ: Գրասենյակային պիտույքներ (թուղթ, դիսկետներ և այլն): Հեռախոսավարձեր:
Տեղեկատվության պահպանման ծախսեր	Համակարգչային տեխնիկայի պահպանման ծախսեր: Աշխատատեղի սպասարկման ծախսեր: Վերականգնման ծախսեր:

Կազմակերպությունները ձգտում են հնարավորին ցածր ծախսերով տվյալները օգտակար տեղեկատվության փոխարկել և փոխանցել օգտագործողներին:

**Տեղեկատվության ներքին աղբյուրներ:**

Կառավարչական հաշվապահությունը օգտագործում է բազմաթիվ տեղեկատվական աղբյուրներ, որոնցից ոչ բոլորն են հանդիսանում որպես հաշվառման համակարգի տարրեր: Ոչ միշտ է, որ հաշվառման համակարգի սահմանները հստակ նախորոշվում են, որը հատկապես վերաբերում է կառավարչական հաշվապահությանը:

Տեղեկատվության ներքին աղբյուրներից են. իրացումների գրանցման մատյանը, գնումների մատյանը, աշխատավարձի հաշվառման մատյանը, հիմնական միջոցների արձանագրման համակարգը, արտադրության գրանցման համակարգը, իրացման և մարքեթինգի համակարգը, որոնք ընդգրկված են հաշվապահության շրջանակում:

<b>Աղբյուրները</b>	<b>Տեղեկատվությունը</b>
Իրացումների գրանցման համակարգ	Ապրանքագրերի թվաքանակն ու արժեքը: Իրացման արժեքային ծավալը: Իրացման ծավալը ըստ գնորդների կտրվածքի: Իրացման ծավալը ըստ ապրանքատեսակների կտրվածքի:
Մատակարարումների գրանցման համակարգ	Ապրանքագրերի թվաքանակն ու արժեքը: Գնումների արժեքը ըստ մատակարարների կտրվածքի:

Աշխատավարձի հաշվառման համակարգ

Հիմնական միջոցների արձանագրման համակարգ

Աշխատողների թվաքանակ:  
 Աշխատաժամեր:  
 Արտադրված արդյունք:  
 Հաշվարկված աշխատավարձ:  
 Աշխատավարձից պահումներ:  
 Միջոցների ձեռքբերումների տվյալներ:  
 Սկզբնական արժեք:  
 Տեղակայում:  
 Ամորտիզացման մեթոդներ և մաշվածքի նորմա:  
 Սպասարկում:  
 Արտադրական հզորություն:

Ի լրացումն թվարկածի, որպես տեղեկատվության ոչ հաշվապահական ներքին աղբյուրներ կարող են հանդես գալ.

**Աղբյուրները**

Արտադրություն  
 Իրացում և մարքեթինգ

**Տեղեկատվությունը**

Սարքավորումների պարապուրդի աշխատաժամանակը:  
 Թողարկման քանակը:  
 Խոտանված արտադրատեսակների քանակը:  
 Գնորդների տեսակները:  
 Շուկայի հետազոտման արդյունքները:  
 Սպառման կառուցվածքը, սեզոնային տատանումները և այլն:

**Տեղեկատվության արտաքին աղբյուրներ:**

Ի լրացումն վերը թվարկած ներքին աղբյուրների, տեղեկատվությունը ձեռք է բերվում նաև արտաքին աղբյուրներից, որոնցից են.

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Կառավարչական հաշվետվությունները պետք է լինեն հակիրճ, կառուցվածքային, հասկանալի և պատշաճ ներկայացված:



**Աղբյուրները**

Մատակարարները  
 Ամսագրերն ու թերթերը  
 Պետությունը  
 Գնորդները  
 Աշխատավորները

**Տեղեկատվությունը**

Ապրանքի արժեքը:  
 Ապրանքի բնութագրիչները:  
 Արժեթղթերի գները:  
 Մրցակիցների վերաբերյալ տեղեկատվությունը:  
 Տեխնոլոգիական առաջընթացը:  
 Արդյունաբերական վիճակագրությունը:  
 Հարկային քաղաքականությունը:  
 Սղաճի տեմպերը:  
 Արտադրանքի պահանջարկը:  
 Գների զգոնությունը:  
 Աշխատավարձի մեծության պահանջը:  
 Աշխատանքային պայմանները:

**Արժեքավոր տեղեկատվություն**

Ինչպես հունքի և նյութերի վերամշակումով ստացվում է լիարժեք կամ երկրորդական արտադրանք, այնպես էլ տվյալների փոխարկման արդյունքում ձևավորվում

է լավ կամ վատ տեղեկատվություն: Տեղեկատվությունը որակյալ է համարվում, երբ արժեքավորվում է օգտագործողի կողմից, հուսալի է և նպաստում է որոշումների կայացմանը:

Որակյալ տեղեկատվության հիմնական բնութագրիչներն են.

- ամբողջականությունը,
- ամոչվելիությունը,
- ժամանակին լինելը,
- ճշգրտությունը,
- հասկանալիությունը,
- կարևորությունը,
- օգտագործողին հասանելիությունը,
- համապատասխան աղբյուրին հասանելիությունը:

Այստեղ ավելացվում են նաև երեք հատկություններ.

- տեղեկատվությունը օգտակար է այնքան ժամանակ, որքան որ դրանից ստացվող արդյունքները գերազանցում են տեղեկատվության ձևավորման ծախսերին,
- երբ տեղեկատվությունը ճշգրիտ չէ, պետք է հայտնի լինի նաև անճշտության աստիճանն ու հավանականությունը:

Թվարկած ավելացումները հակազդում են տեղեկատվության որակական ցուցանիշների ձևավորմանը: Այսպես, տեղեկատվությունը հնարավորին չափ պետք է լինի ամբողջական ու ճշգրիտ, սակայն առանց լրացուցիչ ծախսերի, որոնք կհանգեցնեն ստացվող արդյունքների արժեքից՝ տեղեկատվության ինքնարժեքի գերազանցմանը: Տեղեկատվության ծախսերի և արժեքի հակակշռումը կքննարկենք ավելի ուշ: Այս բաժնում շարունակենք տեղեկատվության պահանջվող որակական արժանիքների ավելի մանրամասն վերլուծումները:

**Կառավարչական հաշվետվություններ:**

Ընդհանուր առմամբ, կառավարիչներին տեղեկատվությունը ներկայացվում է հաշվետվությունների տեսքով, որոնք կարող են հանդես գալ նաև որպես ամփոփ հաշվետվության բաղադրիչ ձևեր, ներկայացվեն արտադրամասի պետի կողմից որպես իրագործող տեղեկատվական համակարգեր:

Արտադրական միջին կազմակերպությունում ներկայացվող հաշվետվության տիպիկ ձևերն են.

**Գործունեության տեսակը**

Արտադրական վերահսկողություն

Մարքեթինգ և իրացում

**Հաշվետվությունը**

Արտադրական հետագա պարբերաշրջանի պլանավորում:  
 Արտադրական հզորությունների կանխատեսում:  
 Արտադրամասային գործունեության հաշվետվություններ:  
 Պաշարների և արտադրության հաշվետվություններ:  
 Կորուստների հաշվետվություն:  
 Աշխատուժի օգտագործման վերլուծություն:  
 Առկա շուկաների տեղաբաշխում:  
 Ըստ արտադրատեսակների և իրացման շուկաների կտրվածքի պատվերներ: Ձեղչով իրացումներ:  
 Պահեստային և տրանսպորտային ծախսերի հաշվետվություն:  
 Իրացնող գործակալների մասին հաշվետվություն:  
 Հետվաճառքային ծառայություններ և սպասարկումներ:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Տեղեկատվությունը օգտակար է այնքան ժամանակ, որքան որ դրանից ստացվող արդյունքները գերազանցում են տեղեկատվության ձևավորման ծախսերին:



Աշխատուժ	Աշխատավորների թվաքանակը ըստ կատեգորիաների: Արտաժամյա աշխատանք: Հիվանդություններ, բացակայություններ և ուշացումներ: Որակավորման ուսուցումներ: Պաշտոնների բարելավման ծրագրեր: Աշխատուժի համալրման քաղաքականություն: Աշխատանքի նկարագրություն:
Ֆինանսական և կառավարչական հաշվապահություն	Տարեկան տիպային հաշվետվություններ: Նախահաշիվներ և կանխատեսումներ: Իրացման վերլուծություններ: Դրամական շարժի և շրջանառու կապիտալի գնահատման հաշվետվություններ: Կապիտալի ձևավորման գնահատումներ: Նորմատիվային ծախսերի և շեղումների հաշվետվություններ: Հարկային մոնիթորինգ:

Հաշվետվությունների ներկայացման թվարկած ցուցակից կարելի է եզրակացնել, որ.

- տեղեկատվությունը ծառայում է տարբեր նպատակների համար,
- տեղեկատվությունը իր մեջ ներառնում է ֆինանսական և վիճակագրական տվյալներ,
- տեղեկատվությունը ծառայում է միևնույն կազմակերպությունում գործող տարբեր բնագավառի և աստիճանի օգտագործողների խմբերի շահերին,
- տեղեկատվությունը ձևավորվում է տարբեր ժամանակաշրջաններում և հաճախականությամբ,
- տեղեկատվությունը ձևավորվում է ներքին ու արտաքին գործոններով,
- տեղեկատվության միևնույն բաժինները որոշ դեպքերում պահանջվում են տարբեր ծառայությունների կողմից,
- տեղեկատվությունը պահանջվում է որոշումների կայացման, պլանավորման և վերահսկողության համար:

***Կառավարչական հաշվետվությունների կազմումը***

Կառավարչական հաշվետվությունները պետք է լինեն հակիրճ, կառուցվածքային, հասկանալի և պատշաճ ներկայացված:

**Հակիրճություն.** հաշվետվությունների և աղյուսակների որոշ մանրամասներ պետք է հանվեն և ներկայացվեն հավելվածներով: Եթե հաշվետվությունների թվաքանակը շատ է, ապա դրանք պետք է հստակ համարակալվեն հեշտ ներկայացման համար: Հիմնական եզրակացություններն ու առաջարկությունները հաշվետվություններում պետք է ընդգծվեն և ամփոփվեն:

**Կառուցվածքայնություն.** հաշվետվությունները պետք է հանդես գան տրամաբանական վերնագրված հատվածներով: Եթե հաշվետվությունն ընդարձակ է, ապա նրա հատվածները համարակալվում են հեշտ ներկայացման նկատառումով:

**Ներկայացման ձև.** նախընտրելի է հեշտ հաղորդակցման նպատակով կարճ նախադասությունների և հասկանալի լեզվի կիրառումը: Կարծիքները պետք է փաստերից հստակ ստորաբաժանվեն: Հաշվետվությունը պետք է ստորագրվի և կնքվի, ունենա անվանաթերթ, ուր ընդգրկվում են վերնագիրը ու հասցեն: Հաշվետվությանը կցվում

են նաև ստացականներ, կրկնօրինակներ, վկայակոչումներ:

**Գրաֆիկների օգտագործում.** Ժամանակակից համակարգչային ծրագրերը հեշտացնում են գրաֆիկների և դիագրամների կազմումը, որոնք կարող են բարելավել հաշվետվությունների ներկայացման պարզությունն ու սեղմությունը: Այսպես, վերջին հաշվետու ժամանակաշրջաններում վաճառքի միտումները ներկայացնող հաշվետվությունները կարող են ներկայացվել.

- կառուցվածքային դիագրամներով (իրացման ծավալը ըստ արտադրատեսակների),
- գծային գրաֆիկներով, որոնցում իրացման ծավալը աճում կամ նվազում է տարբեր ժամանակահատվածներում,
- շրջանագծային դիագրամով, որը իրացման ծավալները ներկայացնում է ըստ աշխարհագրական տեղաբաշխման:

## 15.2 ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ, ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ ԵՎ ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՊԱՐՈՒԹՅԱՆ ՀԱՄԵՄԱՏՈՒԹՅՈՒՆԸ

### ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Ֆինանսական հաշվետվությունները պատկերացում են տալիս արտաքին օգտագործողներին գործարարության արդյունքների մասին, որը սակայն ոչ միշտ է բավարարում կառավարիչներին:



**Ֆինանսական հաշվապահությունը** հաշվետվություն է ներկայացնում կազմակերպության գնորդներին, մատակարարներին, աշխատավորներին, բաժնետերերին: Այն արձանագրում է կազմակերպության և նրա գնորդների, մատակարարների, բաժնետերերի և աշխատավորների միջև տեղի ունեցող գործարքները: Կազմակերպությունների կառավարիչները, գործարարության էֆեկտիվության արդյունքների ներկայացման նպատակով, հաշվառում են իրենց տրամադրված ռեսուրսները, այսինքն ակտիվներն ու պարտավորությունները, և յուրաքանչյուր տարի ներկայացնում հաշվապահական հաշվեկշիռ և ֆինանսական հետևանքների հաշվետվություն:

Այնուհանդերձ, այդ գործընթացում կառավարիչները կարիք են զգում գործարարության տարբեր ոլորտների առավել մանրամասն տեղեկությունների, որոնք ստացվում են արտադրության, ինքնարժեքի և պատրաստի արտադրանքի հաշվառման մեթոդներով:

**Ինքնարժեքի հաշվապահությունը** վերլուծում է ծախսերի ձևավորումը կազմակերպության տարբեր օղակներում: Այն կիրառելով բազմաթիվ մեթոդների, սկզբունքների և հնարքների համախումբ՝ կատարում է կազմակերպության տարբեր օղակների գործունեության ծախսերի համապատասխան վերլուծություններ:

**Կառավարչական հաշվապահությունը** առավել ընդգրկում է և կիրառում է արհեստավարժ գիտելիքներ և հմտություններ կազմակերպության տարբեր մակարդակներում հաշվետվություններ պատրաստելիս և, հատկապես, ներկայացնելիս: Տվյալ դեպքում, տեղեկատվության աղբյուրների որոշ մասը ձեռք է բերվում ֆինանսական և ինքնարժեքի հաշվապահության հաշվետվություններից՝ նպատակ հետապնդելով նպաստելու կառավարիչների որոշումների կայացման, պլանավորման և վերահսկողության գործունեությանը:

Ֆինանսական հաշվետվությունները պատկերացում են տալիս արտաքին օգտագործողներին գործարարության արդյունքների մասին, որը սակայն ոչ միշտ է բավարարում կառավարիչներին, քանի որ նրանք առավել մանրամասն պատասխաններ են ակնկալում, ինչպիսիք են.

- որոնք են հիմնական արտադրատեսակները և դրանցից առավել շահութաբերությունն ապահովողները,
- որքան է միավոր արտադրանքի աշխատատարությունը նախորդ ժամանակաշրջանի համեմատ,
- արդյոք աշխատուժի ծախսերը ավելին չեն նախատեսվածից:

Ինքնարժեքի հաշվապահը պետք է ձգտի ստեղծելու այնպիսի համակարգ, որը պարբերաբար բավարարի վերոհիշյալ (և նմանատիպ այլ) հարցերին: Ինքնարժեքի հաշվապահը տիրապետելու է նյութական պաշարների, անավարտ և պատրաստի արտադրանքի վերաբերյալ մանրամասն տեղեկատվության, որն ընկած է վերջնական հաշվետվության կազմման հիմքում:

Այսպիսով, կազմակերպությունները գործարարության արդյունավետության բարձրացման նպատակով կարիք ունեն ֆինանսական, ինքնարժեքի և կառավարչական հաշվապահական տեղեկատվության:

Ֆինանսական և կառավարչական հաշվապահության համեմատական բնութագիրը ներկայացնենք ստորև:

	ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՊԱՐՈՒԹՅՈՒՆ	ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՊԱՐՈՒԹՅՈՒՆ
Տեղեկատվությունը հիմնականում ձևավորվում է	Ներքին օգտագործման նպատակով (կառավարիչներ)	Արտաքին օգտագործման նպատակով (բաժնետերեր, վարկատուներ, պետություն)
Տեղեկատվության նպատակը	Նպաստել պլանավորմանը, վերահսկողությանն ու որոշումների կայացմանը:	Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում ներկայացնել ֆինանսական հաշվետվություն:
Ներկայացման իրավական հիմքը	Ոչ	Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացումը պարտադիր է:
Ձևը	Կառավարիչներն են որոշում, թե տեղեկատվության ներկայացման որ ձևն է հարմար:	Ֆինանսական հաշվետվությունների ձևն ու բովանդակությունը տիպային են և կազմվում են օրենքներով ու ստանդարտներով:
Տեղեկատվության բնույթը	Ֆինանսական և ոչ ֆինանսական:	Հիմնականում ֆինանսական:
Ժամանակահատվածը	Նախորդող և առաջիկայում:	Նախորդող



### 15.3 ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՏԵՂԵԿԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆԸ ՈՐՈՇՈՒՄՆԵՐԻ ԿԱՅԱՑՄԱՆ ԳՈՐԾԸՆԹԱՑՈՒՄ

Կազմակերպության տնտեսական իրավիճակը բնորոշվում է առկա ներքին տեղեկատվությամբ, շահույթի և մարքեթինգի հաշվետվություններով, սակայն ապագա ռազմավարությունը պահանջում է նաև արտաքին տեղեկատվություն, որում կարող են ընդգրկվել պետական պլանները, գնորդների, աշխատավորների հետագա շարժին վերաբերող քննարկումները և այլն:

Տնտեսական խնդիրների սահմանումը սկսվում է երեք էտապով: Առաջին էտապով որոշվում են միջոցները, որոնցով պետք է լուծվեն խնդիրները, այսինքն իրականացվում է «Գործողությունների այլընտրանքային ուղիների որոնում»: Երբ նախանշված այլընտրանքները կճանաչվեն և կձևավորվի դրանց վերաբերյալ տեղեկատվություն, կկատարվի գործողություններից որևէ մեկի ընտրանքը (երկրորդ էտապ): Վերջապես, ընտրված այլընտրանքը կունենա արդյունավետ ներդրում (երրորդ էտապ):

Տարբեր խնդիրներ և պլաններ պահանջում են տարաբնույթ տեղեկատվություն, որը մեկնաբանենք հետևյալ օրինակով: Պատկերացնենք, որ խնդիր է դրված արտադրողականությունը բարձրացնել 50%-ով, որին կարելի է հասնել հետևյալ այլընտրանքային մոտեցումներով.

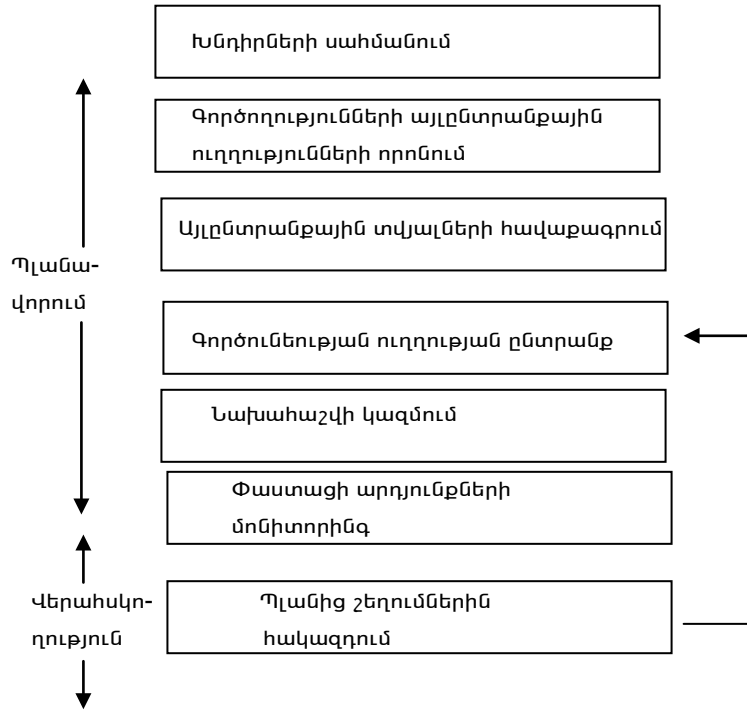
- a) ավելացնել արտադրատարածքը 50%-ով և օգտագործել գիշերային աշխատանքը: Այս դեպքում պետք է վճարվի հավելավճար, արտաժամյա արտադրության շնորհիվ կաճեն արտադրական փոփոխում ծախսերը, սարքավորումների օգտակար ծառայության ժամկետը վեց տարուց կկրճատվի մինչև չորս տարվա, կկրկնապատկվեն հիմնական միջոցների շահագործման ծախսերը,
- b) փոխարինել գործող սարքավորումները առավել բարձր արտադրողականությամբ սարքավորումներով և դրա հետ կապված իրականացնել աշխատուժի վերահրակավորում:

Թվարկած այլընտրանքներից յուրաքանչյուրի գծով պետք է հավաքագրվի տեղեկատվություն, որոնց մի մասը ֆինանսական բնույթի է (միավոր արտադրանքի ինքնարժեքի էֆեկտ, կապիտալ ներդրումների պահանջարկ), իսկ մյուս մասը՝ ոչ ֆինանսական բնույթի (արտադրական հզորությունների ատրիբուտներ, նոր մեքենաների օգտագործում):

Վերոհիշյալ ամբողջ տեղեկատվությունը հավաքագրվելու և մշակվելու է մինչև (a) և (b) ուղղություններից որևէ մեկի ընտրությունը: Հենց այդ ընտրությունն էլ հանդես է գալիս որպես որոշումների կայացում, որը ցույց է տալիս պլանավորման գործընթացում որոշումների կայացման մասնակցությունը:

Երկարաժամկետ պլանավորումը սովորաբար ցույց է տալիս, թե ինչպես պետք է լուծվեն կազմակերպությունների խնդիրները ապագա 5-10 տարիների ընթացքում: Ընդհանուր պլանը ստորաբաժանվում է ըստ տարեկան կտրվածքի, որոնք կոչվում են նախահաշիվներ (բյուջեներ): Հետևաբար, պլաններն ու բյուջեները կազմակերպություններում առկա փոխկապակցված տեղեկատվություններն են:

Կառավարման ֆունկցիան ավանդաբար համարվել է պլանավորումն ու վերահսկողությունը: Պլանավորման և վերահսկողության պարբերաշրջանի էտապները ներկայացվում են ստորև սխեմայով.



Փաստացի արդյունքների և սահմանված նախահաշիվների համեմատումից առաջ գործառնությունների հիման վրա կատարվում է տվյալների հավաքագրում և փոխակերպում տեղեկատվության: Փոխակերպված տեղեկատվությունը դասակարգվում է այն կտրվածքով, ինչպես որ վերլուծությունը կիրառվում է բյուջեն կազմելիս: Փաստացի և նախահաշվային տվյալների համադրման արդյունքները տրամադրվում են կառավարչությանը՝ որպես նախորդ ժամանակաշրջանի գործունեության արդյունքներ:

Նախահաշվից հայտնաբերված շեղումները պատասխանատուի կողմից պահանջվում է տրամադրել կառավարման այն օղակներին, որոնք ի գործ են ձեռնարկել համապատասխան միջոցառումներ դրանց վերացման ուղղությամբ: Պլանավորման գործընթացի կառավարումը պետք է աջակցի պատասխանատվության գործոնի ակտիվացմանը, որն իրականացվում է հաշվապահության միջոցով:

Բավականին բարդ է կառավարիչներին ներկայացվող տեղեկատվության սկզբունքների ընդհանրացումը: Գոյություն ունեն մի շարք ներազդող գործոններ, որոնցից են.

- կազմակերպության խնդիրները,
- գործարքների մասշտաբները,
- կառավարման կառուցվածքը,
- կառավարման ձևը (կենտրոնացված և ոչ կենտրոնացված, ուղղահայաց կամ հորիզոնական),
- իրականացվող որոշումների տեսակները,
- կազմակերպության կառավարման բաց համակարգի աստիճանը և նրան ինտեգրման հնարավորությունը:

Արդյունավետ է համարվում տարբեր մակարդակներում կառավարչական տեղեկատվության հավաքագրման ձեռնարկումը: Դրանք են գործառնական, մարտա-

վարական և ռազմավարական մակարդակները, որոնք ամփոփված են «Էնթոնի» բուրգում:

**Ռազմավարական տեղեկատվություն.** այն հիմնականում օգտագործվում է տնօրենների և ավագ կառավարիչների կողմից՝ կազմակերպության ընդհանուր խնդիրների պլանավորման և նախատեսվող արդյունքների որոշման համար:

Ներկայացնենք ռազմավարական տեղեկատվության մի քանի օրինակ:

- գործարարության հիմնական ստորաբաժանումների շահութաբերություն,
- առկա և պոտենցիալ շուկաների նկարագիր,
- ներդրումային գնահատումներ,
- դրամական ռեսուրսների պահանջարկ,
- երկարաժամկետ ֆոնդերի աճի հնարավորություն , ուղիներ և այլն:

Ռազմավարական տեղեկատվությունը փաստորեն կազմվում է ոչ պարբերաբար և օգտագործվում է ռազմավարական պլանավորման համար, որոշումներ է կայացնում ոչ կառուցվածքային և ծրագրային կտրվածքով:

**Մարտավարական տեղեկատվություն.** այն կառավարիչների կողմից օգտագործվում է բոլոր մակարդակներում, հատկապես պլանավորման և վերահսկողության միջին օղակներում, ինչպիսիք են գները, գնումները, պաշարները, իրացումը և այլն:

Ներկայացնենք մարտավարական տեղեկատվության որոշ օրինակներ.

- իրացման վերլուծություն,
- պաշարների մակարդակ,
- արտադրողականության չափիչներ,
- մատակարարման ներկա պահանջարկ,
- նորմատիվային վերահսկողություն և շեղումների հաշվետվություն,
- աշխատուժի շարժի վիճակագրություն:

Մարտավարական տեղեկատվությունը կազմվում է պարբերաբար (շաբաթական, ամսական կտրվածքով), որով հիմնականում կառավարիչների ունակություններով կիսակառուցվածքային որոշումներ են կայացվում:

**Գործառնական տեղեկատվություն.** այն հիմնականում օգտագործվում է ստորին մակարդակի կառավարիչների կողմից, ինչպիսիք են բրիգադավարները, բաժնի վարիչները, որոնք վերը թվարկած առաջադրանքները ենթարկում են պլանավորման և վերահսկողության՝ կատարելով որոշ գործառնական խնդիրներ: Ներկայացնենք գործառնական տեղեկատվության մի քանի օրինակ.

- դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերի վերանայումը,
- աշխատավարձի ձևավորման գործընթացը,
- հումքի և նյութերի պահանջարկն ու սպառումը,
- գնորդների ցուցակի վերանայումը,
- սարքավորումների արտադրողականության վիճակագրությունը,
- իրացման ժամանակացույցը:

Գործառնական որոշումները բացառապես կառուցվածքային բնույթի են և ունեն ներկայացման բարձր հաճախականություն (շաբաթական, օրեկան, ժամական և նույնիսկ րոպեական):

**Պլանավորման տեղեկատվություն.** այն կատարվում է այլընտրանքային ուղիներից ընտրություն և կազմվում են պլաններ, որոնցում ընդգրկված են այնպիսի անհրաժեշտ կանխատեսումներ և նախահաշիվներ, ինչպիսիք են.

- իրացման պահանջարկի կանխատեսում,

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Արդյունավետ է համարվում տարբեր մակարդակներում կառավարչական տեղեկատվության հավաքագրման ձեռնարկումը, ինչպիսիք են գործառնական, մարտավարական և ռազմավարական մակարդակները:



- տնտեսական կանխատեսումներ (սղաճ, տոկոսադրույքներ),
- ինքնարժեքի կանխատեսումներ,
- մրցակցային իրավիճակի գնահատում:

Թվարկած կանխատեսումներին բնորոշ է անորոշությունը: Այլընտրանքային ուղիների ընտրության և պլանների կազմման ժամանակ առանցքային է համարվում այդ ուղիներից նախատեսվող օգուտների և դրանցից բխող ռիսկային կորուստների հաշվեկշռումը:

**Վերահսկիչ տեղեկատվություն.** դրանով կատարվում է նախատեսված և ձևավորված փաստացի արդյունքների համեմատում:

Որպես օրինակներ կարող ենք բերել.

- ծախսային շեղումների հաշվետվությունները (փաստացի և նախահաշվային ծախսերի տարբերությունները),
- իրացման շեղումների հաշվետվությունները (փաստացի և նախատեսված հասույթների տարբերությունը),
- արտադրական արդյունավետության հաշվետվությունները,
- շրջանառու կապիտալի հաշվետվությունները:

Այս տեղեկատվությունը սովորաբար կազմակերպչական կառուցվածքային բնույթ ունի:

**Գործառնական տեղեկատվություն.** այն արտացոլում է ամենօրյա գործարքների արդյունքները, ինչպիսիք են.

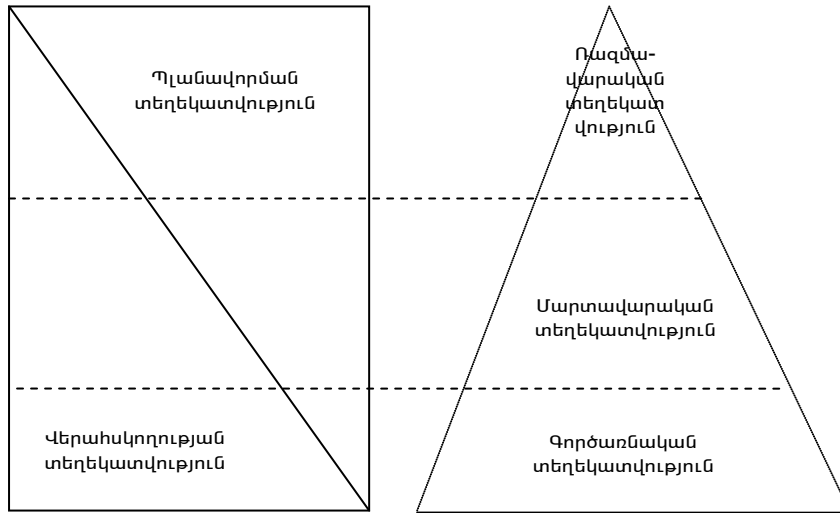
- դրամական շարժը,
- մատակարարման պատվերների շարժը,
- իրացման ամենօրյա ժամանակացույցը,
- աշխատանքային ժամանակացույցը և այլն:

Վերջին հաշվով, գործառնական տեղեկատվությունը ամփոփվում և համախմբվում է վերահսկիչ տեղեկատվություն պարունակող հաշվետվություններում:

Կառավարչական հաշվառման համակարգում տեղեկատվության վերլուծության երկու կտրվածք է ներկայացվում.

- ռազմավարական, մարտավարական և գործառնական տեղեկատվության ստորաբաժանում,
- պլանավորման և վերահսկողության տեղեկատվության ստորաբաժանում:

Վերլուծության այս երկու կտրվածքները «Էնթոնիի եռանկյունով» կարող են ներկայացվել միաժամանակ:



Ուղղանկյան մակերեսի հատույթները ցույց են տալիս, որ ռազմավարական որոշումների կայացումը հիմնականում պահանջում է պլանավորման մակարդակի տեղեկատվություն, իսկ գործառնական մակարդակի որոշումները ավելի պահանջում են վերահսկողական տեղեկատվություն: Այնուամենայնիվ, պլանավորման և վերահսկողական տեղեկատվությունը երկուստեք պահանջվում են կառավարչական համակարգի բոլոր մակարդակներում:

### 15.4 ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՏԵՂԵԿԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆԸ ՎԵՐԱՀՄԱԿՈՂՈՒԹՅԱՆ ԳՈՐԾԸՆԹԱՑՈՒՄ

#### ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Պատասխանատվության հաշվապահությունը համակարգ է, որը գործում է գործարարության առանձին տեղամասերում և հանդես է գալիս կառավարչի պատասխանատվությամբ:



Կառավարչական հաշվապահությունը էապես նպաստում է տնտեսավարման արդյունքների արդյունավետ վերահսկողությանը, հատկապես երբ կազմակերպում է պատասխանատվության կենտրոններով հաշվապահություն:

**Պատասխանատվության հաշվապահությունը** համակարգ է, որը գործում է գործարարության առանձին տեղամասերում և հանդես է գալիս կառավարչի պատասխանատվությամբ: Փաստորեն, պատասխանատվության կենտրոնը պատասխանատու կառավարիչով գործարարության տեղամաս է:

**Ծախսային կենտրոն** է համարվում արտադրության կամ ծառայության տեղամասը, սարքավորումը կամ գործարարության ոլորտը, որտեղ ձևավորված ծախսերը հնարավոր է կուտակել և բաշխել կալկուլյացիոն միավորների միջև:

Այսպես, արտադրական կազմակերպության համար ծախսային կենտրոն կարող է հանդես գալ հավաքման արտադրամասը, որտեղ ձևավորված ծախսերը կուտակվելով՝ հավաքագրվում են հաշվային գրանցումներում և առանձնացվում մյուս ծախսային կենտրոններից:

Ծախսային կենտրոնի գծով կառավարչի պատասխանատվությունը պետք է դատել այնքանով, որքանով որ տեղի է ունեցել ծախսային առաջադրանքների կատարում: Համապատասխան գնահատում կատարելիս ծախսերը պետք է ստորաբաժանվեն փոփոխումի և հաստատումի: Հաստատում են այն ծախսերը, որոնք չեն փոփոխվում գործարարության փոփոխումով: Օրինակ, գործարանի վարձավճարի մեծությունը ամրագրված է վարձակալման պայմաններում: Գործարանի կողմից մեկ արտադ-

**ԱՌՎՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Ծախսային կենտրոն է համարվում արտադրության կամ ծառայության տեղամասը, սարքավորումը կամ գործարարության ոլորտը, որտեղ ձևավորված ծախսերը հնարավոր է կուտակել և բաշխել կալկուլյացիոն միավորների միջև:



րանք, կամ միլիոն միավոր արտադրանքի թողարկման դեպքում վարձավճարը կմնա անփոփոխ:

Փոփոխուն ծախսերի աճը (նվազումը) ուղիղ համեմատական է գործունեության ծավալների փոփոխմանը: Օրինակ, հումքի և նյութերի ծախսը ուղղակիորեն կախված է թողարկվող արտադրատեսակների քանակից:

Հաստատուն ծախսերի համեմատման հիմքում ընկած է դրանց ընդհանուր մեծությունը, իսկ փոփոխուն ծախսերը համեմատվում են ըստ թողարկման միավորի կտրվածքի: Հետևաբար, ծախսերի կողավորման և հավաքագրման համակարգը անհրաժեշտ է ծագման վայրերում դրանց ձևավորման և խմբավորման համար:

**Հասույթի կենտրոնը** ցույց է տալիս եկամուտների ձևավորման վայրը, անկախ իրականացված ծախսերից: Հասույթի կենտրոնի կառավարչի պատասխանատվությունը գնահատվում է այդտեղ ձևավորված եկամուտների աճով: Այդ նպատակով, հավաքագրվում է իրացմանը վերաբերող ոչ միայն հանրագումարային, այլև ըստ արտադրատեսակների տեղեկատվություն:

**Շահույթի կենտրոնը**, հանդես գալով գործարարության ստորաբաժանում, ներկայացնում է այնտեղ հաշվառվող ծախսերն ու հասույթը միաժամանակ: Կենտրոնի կառավարիչները ունեն կարևոր լիազորություններ, քանի որ պատասխանատու են այդտեղ ձևավորվող շահույթի՝ այսինքն ինքնարժեքի և ծախսերի գծով:

Շահույթի կենտրոնները առավելապես օգտագործվում են մեծ կազմակերպություններում, որոնցում առկա են խոշոր ստորաբաժանումներ: Այս կենտրոնների կառավարումը իրականացվում է ինքնարժեքի և հասույթի տվյալներով, երբ գնահատվում են շահույթի փոփոխման միտումները, կատարվում են փաստացի և նախահաշվային ծախսերի ու եկամուտների համեմատումներ:

**Ներդրումների կենտրոնը** ցույց է տալիս ըստ շահույթի կապիտալահատույցի ձևավորումը:

Կենտրոնի կառավարիչները պատասխանատու են նաև ներդրումային որոշումների համար և հետևաբար նրանց գործունեությունը գնահատվում է ձևավորված շահույթի և այդ ուղղությամբ կատարված ներդրումների համեմատումով: Ներդրումային կենտրոնները կառավարելիս անհրաժեշտ է հավաքագրել այնտեղ ձևավորվող ծախսերը, հասույթը, ինչպես նաև ներդրումային գումարները: Հետևաբար, այս հատվածում վերահսկողության սկզբունքի կիրառումը շատ կարևոր է: Քանի որ վերահսկողություն հիմնականում իրականացվում է ծախսերի վրա, տեղին է հիշել, որ այս կենտրոններում տվյալ սկզբունքը կիրառվում է նաև ներդրումների և դրանցից ձևավորվող եկամուտների վրա:

**Նորմատիվային վերահսկողությունը** ու պատասխանատվության հաշվապահությունը միաձուլված են: Կազմակերպչական ուղեցույցը պետք է այնպես ստորաբաժանվի, որ հնարավոր լինի բավարար չափով կիրառելու նորմատիվային վերահսկողություն: Այս առումով, մինչ գործարկելը, երբեմն վերանայվում է առկա կազմակերպչական համակարգը, որի նպատակն է պարզելու յուրաքանչյուր կառավարչի պատասխանատվության աստիճանը, լիազորություններն ու որոշումների կայացման հնարավորությունները, ինչպես նաև բացահայտելու այն «գորշ շրջանակները», որոնց գծով անորոշ են պատասխանատուները: Նման շրջանակներ կարող են հանդիսանալ ծախսերի, շահույթի կամ ներդրումների կենտրոնները: Երբ ավագ կառավարիչը, նշանակելով համապատասխան պատասխանատուների, հետևում է նման կառուցվածքին, ապա անհրաժեշտություն է զգում կիրառելու պատասխանատվության հաշվապահության որոշ տարրեր: Յուրաքանչյուր կենտրոն

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Շահույթի կենտրոնը, հանդես գալով գործարարության ստորաբաժանում, ներկայացնում է այնտեղ հաշվառվող ծախսերն ու հասույթը միաժամանակ:



պետք է ունենա իր նախահաշիվը, և դրանով իսկ կառավարիչը վերահսկիչ տեղեկատվություն կստանա այդ պլանավորված կետրոնի վերաբերյալ: Ծախսերը (հնարավորության դեպքում նաև եկամուտները, ակտիվներն ու պարտավորությունները) պետք է դրվեն անձերի ուղղակի պատասխանատվության ներքո՝ տվյալ տեղամասի բացահայտման և համապատասխան որոշումների կայացման նպատակով:

Որոշ հաշվապահներ, ավելի խորացնելով այս սկզբունքը, կիրառում են այլ ստորաբաժանումներից փոխհատուցման մեթոդներ, եթե վերջիններիս գործունեության հետևանքով են ծախսերը աճել: Օրինակ, եթե մարքեթինգի բաժինը պահանջում է որևէ հրատապ պատվերի իրականացում, որով արտադրամասերում ծագում է արտաժամյա աշխատանքի պահանջ, ապա արտաժամյա գերավճարները պետք է վերագրվեն ոչ թե արտադրամասերին, այլ մարքեթինգի բաժնին:

Այնուամենայնիվ, այս առումով գործնականում առկա են որոշ հիմնահարցեր, որոնցից են.

- հրատապ պատվերը կարող է արտադրվել մինչ արտաժամյա հատվածում, քանի որ արտադրական ժամանակացույցի տեսանկյունից երբեմն այդ արտադրությունն ավելի նպատակահարմար է, քան արտաժամում ավանդական պատվերների փաստացի թողարկումը (չէ որ առավել մրցունակ թողարկման նկատառումով չի պահանջվում նոր սարքավորումների ներգրավում),
- այլ ստորաբաժանումներից ծախսերի փոխհատուցման պրակտիկան կարող է սովորույթ դառնալ, որովհետև կառավարիչները դրանով կփոխհատուցեն ոչ միայն իրենց ամրագրված ծախսերը, այլև կթուլացնեն սեփական պատասխանատվության շրջանակները: Այսպես, եթե հրատապ պատվերի թողարկումը կատարվել է անարդյունավետ ծախսերով, ապա պարտավոր է արդյոք մարքեթինգի բաժինը փոխհատուցելու արտաժամյա այդ ծախսերը:

Միևնույն կազմակերպության բոլոր կառավարիչները չպետք է թույլ տան ընդհանրապես նկատվող ծախսային շեղումներ (բացառությամբ որոշ համակարգերի վերակազմավորման գերածախսերի), հակառակ դեպքում կստացվի կազմակերպության ընդհանուր շահույթի գրոյական մեծություն: Նմանատիպ համակարգերի ստեղծման ջանքերը դրականորեն են ազդում ընդհանուր շահույթի աճի վրա:

**15.5 ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՏԵՂԵԿԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆԸ ՊԼԱՆԱՎՈՐՄԱՆ ԳՈՐԾԸՆԹԱՑՈՒՄ**

Պլանավորումը խնդիրների, ձևակերպումների, գնահատումների կիրառում է, որով կատարվում է նպատակներին հասնելու քաղաքականության, մարտավարության և գործելաձևի ընտրություն: Պլանավորման գծով հիմնական մոտեցումները երկուսն են.

- աջ ձեռքի մոտեցում, երբ կազմակերպությունները որոշում են իրենց նպատակները և ընտրում դրանց հասնելու ռազմավարությունը,
- ձախ ձեռքի մոտեցում, երբ կազմակերպությունը փորձում է ընկալել շուկան և միջավայրը և այնուհետև գնահատելով իր հնարավորությունները՝ մշակում հավանական ռազմավարություն:

Աջ ձեռքի մոտեցմամբ կազմակերպությունը որոշում է իր նպատակների բնույթը,

**ՊԼԱՆՏՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Պլանավորումը խնդիրների, ձևակերպումների, գնահատումների կիրառում է, որով կատարվում է նպատակների հասնելու քաղաքականության, մարտավարության և գործելաձևի ընտրություն:



ձախ ձեռքի մոտեցմամբ փորձ է արվում ըմբռնելու շուկան և միջավայրը:

Առաջին մոտեցումը քննադատվում է այն պատճառով, որ զգայուն չէ արտաքին միջավայրի փոփոխությունների նկատմամբ: Երկրորդ մոտեցումը սկսվում է միջավայրի գիտակցումից, որն անհրաժեշտ մոտեցում է արագ փոփոխվող շուկայի, տեխնոլոգիական նորոյթների, խիստ մրցակցային պայմանների:

Յնարավոր չէ կազմել ռազմավարական պլանավորման ուղեցույց, որը կլիներ համընդհանուր բոլոր իրավիճակներում կամ կազմակերպություններում: Այնուամենայնիվ, ուսումնասիրելով տարբեր կազմակերպությունների հրատարակումներն ու փորձը, ռազմավարական պլանավորման համակարգի տեսքով հնարավոր է համախմբել դրանց ապագա որոշիչները և բնութագրել համընդհանուր սկզբունքներով: Կան բազմաթիվ տեսակետներ այդ համակարգի տրամաբանության կառուցվածքի և ներկայացման անհրաժեշտության վերաբերյալ: Սակայն այս գծապատկերը տվյալ ներկայացման ընդգրկումն ու պարզագույն տարբերակներից է:

Քանի որ գծապատկերը սկսվում է միջավայրի գնահատումից, ապա այն պարզորոշ նկարագրում է ձախ ձեռքի մոտեցումը:

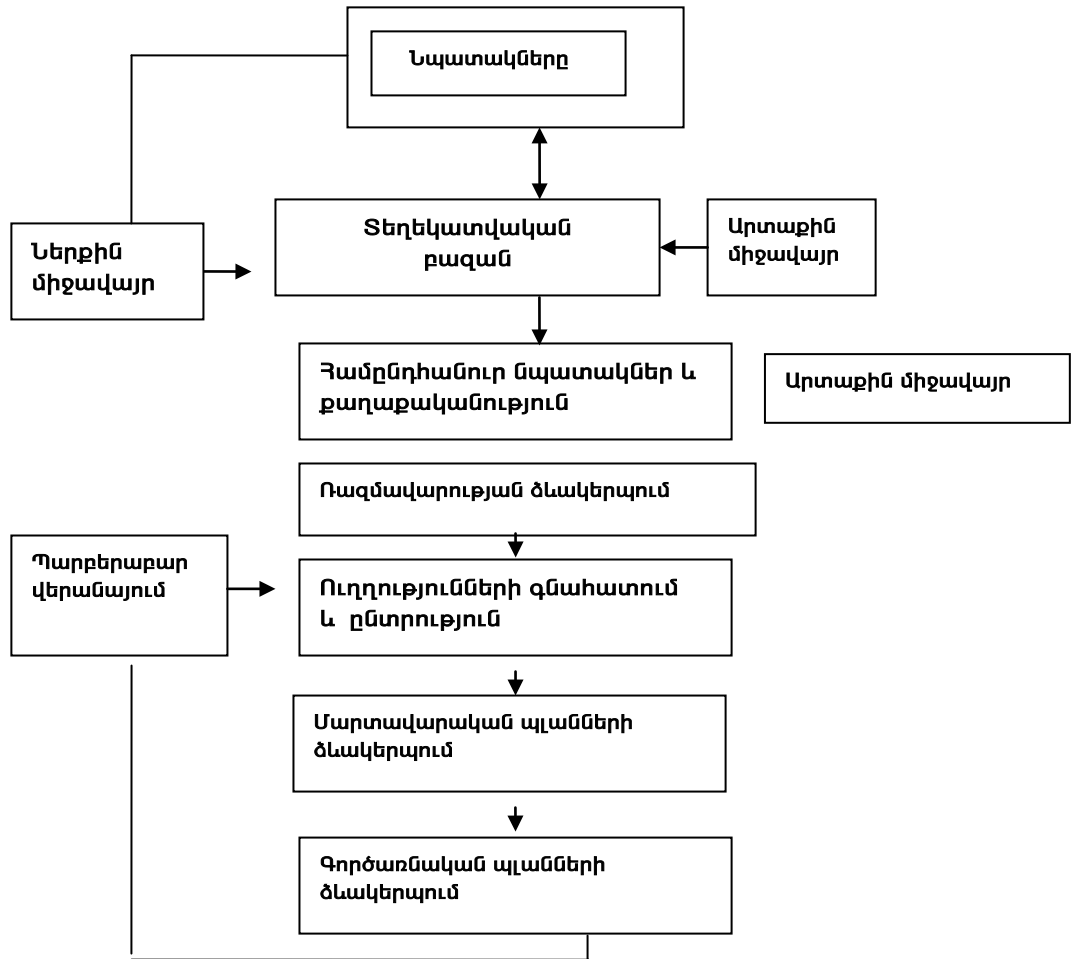
Նկատենք, որ նպատակներն ու տեղեկատվական բազան փոխկապակցված են երկծայր սլաքով, քանի որ միջավայրի գնահատման արդյունքում փոփոխվում են կազմակերպության նպատակները:

Պլանավորման վերոհիշյալ սխեման օգտագործվում է այս պայմաններով: Կազմակերպության ներսում գործում են երեք տիպի տարբեր պլանային համակարգեր, պայմանավորված ժամանակային, մակարդակների կամ մանրամասնության աստիճանով: Մեր կողմից այդ երեք աստիճանները նկարագրված են «Էնթոնիի բուրգով»:

Պլանավորումն ու որոշումների կայացումը խիստ փոխկապակցված են: Պլանների առկայությունը, որոշումների կայացման փաստ է: Իսկ այնուհետև հենց պլանավորման շրջանակներում են կայացվում այլ որոշումներ:

Եթե պլանավորումն արդյունավետ է, ապա դրա յուրաքանչյուր օգտագործող գիտե, թե ինչ է սպասվում և ինչու: Մյուս կողմից, եթե իրագործողը տեղյակ չէ առկա նպատակակետերին, ապա չի կարող կողմնորոշվել յուրաքանչյուր այլընտրանքային կուրսի գնահատման մեջ: Առանց պլանավորման, ողջ կազմակերպության մակարդակով վտանգ կա տարբեր տեղամասերի անհամապատասխան գործունեության և սեփական ծախսերի անհամաձայնեցվածության առումով:





<i>Օրինակ</i>	<i>Բանակ</i>	<i>Արդյունաբերություն</i>
Նպատակներ	Հաղթել թշնամուն: Պահեստավորել ուժերը:	25% կապիտալահատույց: Ավելացնել բաժնետոմսերը:
Ռազմավարական պլաններ	Հարձակվել սահմանից: Օգտագործել 25 000 հետևազոր:	20% վաճառքի և արտադրական հզորությունների աճը կհանգեցնի 25 % միավոր ինքնարժեքի իջեցման: Օգտագործել 10 մլն կապիտալ:
Մարտավարական պլաններ	Սկզբում օգտագործել զորքերի 75%-ը՝ դրանց 12 000-ը տեղակայելով նավահանգստում, 6000-ը տրամադրել հաղորդակցությանը, իսկ մնացած 25%-ը՝ պահել ռեզերվ:	Գցել վաճառքի գները 5%-ով: Առաջարկել մեծաքանակ գնման զեղչեր:
Գործառնական պլաններ	Ուսումնասիրել նավահանգիստը:	Ուսումնասիրել իրացման գործընթացը: Համոզվել մեքենաների և աշխատուժի պատրաստակամությունը 20% հզորությունների աճի գծով:

Կիրառվում են պլանավորման բազմաբանակ եղանակներ, որոնցից կարևորա-

գույններն, ըստ ֆունկցիոնալ հատկանիշների, խմբավորված և ներկայացված են ստորև:

<b>Մեթոդ</b>	<b>ՆԿԱՐԱԳՐՈՒԹՅՈՒՆ</b>
SWOT վերլուծությունը	SWOT վերլուծությունը ուսումնասիրում է կազմակերպությունների ուժեղ, թույլ կողմերը և սպառնալիքները: Օրինակ ինչն է լավ (ուժեղ կողմ), որտեղ են մրցակիցները առաջընթաց ունենում (սպառնալիք)
Ռիսկի գնահատումը	Ռիսկը չափվում է պոտենցիալ եկամուտների ստանդարտ կամ շեղված շեղումներով: Ռիսկը անորոշության գնահատման չափանիշ է, որը կցվում է պլաններին: Եկամուտների մեծ տատանումները առաջացնում են բարձր ռիսկ:
Պատահական գործարքների ի նկատի ունենալը	Պատահական գործարքների հաշվի առնումով պլանները դառնում են ճկուն: Պատահական գործարքներն ի նկատի ունենալը կրճատում է անկման ռիսկը:
Ռեսուրսների ծախսի նկատմամբ հոգատարությունը	Ընդունված քանակական մեթոդներից գծային ծրագրավորումն է կիրառվում: Աշխատանքային, դրամական կամ մեքենաների սահմանափակ ռեսուրսների առկայության պայմաններում: Գծային ծրագրավորմամբ որոշվում է դրանց լավագույն օգտագործման տարբերակը (որպես կանոն առավելագույն շահույթի ստացումը):
Առաջնայնությունների հերթականության ապահովումը	Կազմակերպությունների մեծամասնությունը միանգամից ի վիճակի չէ իրագործելու այն, ինչ որ ցանկանում է՝ բավարար ռեսուրսների պակասի պատճառով: Կազմակերպությունները իրենց պլաններում պետք է նշեն առաջնայնությունները:
Ապագա իրադարձությունների թվային ներկայացումը	Այս վերաբերում է նախահաշիվների կազմմանը, որոնք կարծես թվային տեսք են տալիս պլաններին: Քանի որ գործում է երեք մակարդակի պլանավորում, ապա դրան զուգահեռ կազմվում են երեք մակարդակի բյուջեներ (նախահաշիվներ)՝ ռազմավարական, մարտավարական և գործառնական:
Հաջողությունների և անհաջողությունների հաշվի առնումը	Եթե կազմակերպությունը չունի պլանավորում, ապա ինչպես կարող է գնահատել իր հաջողությունը կամ անհաջողությունը: Եվ եթե փաստացի արդյունքների համեմատում չի կատարվում պլանների հետ, հնարավոր չէ որոշել պլանային առաջադրանքների կատարման աստիճանը: Նախահաշիվները լայնորեն կիրառվում են շեղումների վերլուծության ժամանակ: Բացասական շեղումները վկայում են պլանային առաջադրանքների չկատարման մասին:

### ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳԱՆ ՀԱՐՑԵՐ



1. Ինչով են միմյանցից տարբերվում «տվյալներ» և «տեղեկատվություն» տերմինները (15.1):
2. Որոնք են կառավարչական տեղեկատվության ներքին և արտաքին աղբյուրները (15.1):
3. Ինչով են միմյանցից տարբերվում ինքարժեքի և կառավարչական հաշվապահությունները (15.2):
4. Ներկայացրեք «Էնթոնի» բուրգը (15.3):  
Բնութագրեք ծախսային կենտրոններն ու շահույթի կենտրոնները (15.4):

## ԳԼՈՒԽ XVI ԾԱԽՍԵՐԻ ԴԱՍԱԿԱՐԳՈՒՄԸ

### Գլխի բովանդակությունը

- ծախսումների և ծախսերի էությունը,
- հիմնական և վերադիր ծախսեր,
- ծախսումների փոփոխման բնույթը:



### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- տարբերակել ծախսումները ծախսերից,
- ներկայացնել ծախսումների հաշվառման խնդիրները,
- կազմել ծախսային հոսքերի երթուղին հաշվապահական հաշիվներով,
- բնութագրել հիմնական և վերադիր ծախսումները,
- դասակարգել ծախսումները ըստ թողարկման ծավալի փոփոխման փոխկապակցման,
- բացահայտել որոշումներին առնչվող ծախսումները,
- նկարագրել վերացական ծախսերը, սահմանային ծախսերը, տարբերակված ծախսերը:

### 16.1 ԾԱԽՍՈՒՄՆԵՐ ԵՎ ԾԱԽՍԵՐ

Ծախսումները ձևավորվում են արտադրական նպատակներով կազմակերպության ակտիվների ներքին տեղաշարժերի և պարտավորությունների ձևավորման ժամանակ, երբ ռեսուրսները վերափոխվում են արտադրական մշակմունքի: Օրինակ, նյութական պաշարների մուտքը արտադրություն և վերափոխումը մշակմունքի, կամ, մշակմունքին ուղղված աշխատավարձի հաշվարկումը համարվում են արտադրական ծախսումներ:

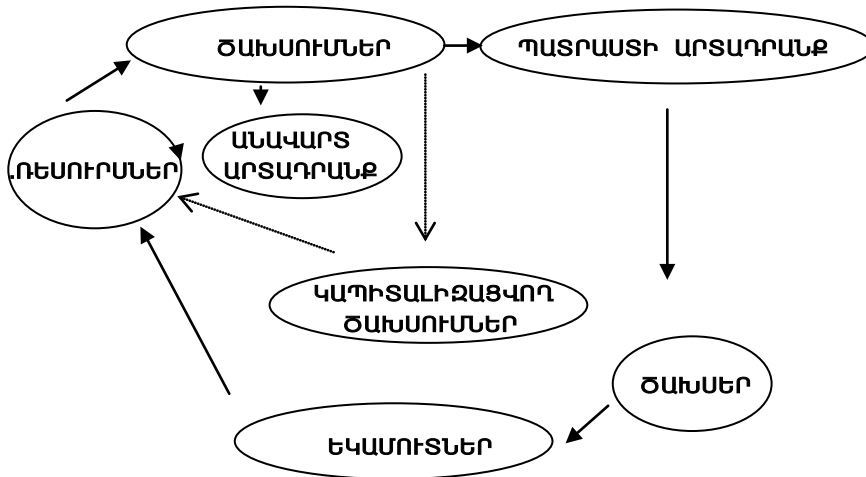
Ծախսերի ձևավորման դեպքում օգուտների ստացման նպատակով արդեն տեղի է ունենում ակտիվների արտահոսք: Այսպես, եթե պատրաստի արտադրանքը պահեստից առաքվում է գնորդին, կամ հիմնական միջոցը վաճառքի նպատակով դուրս է գրվում շահագործումից, ապա ձևավորվում են ծախսեր, քանի որ կատարվում է ակտիվների արտահոսք:

Այսպիսով, եթե ծախսումները կառավարչական հաշվառման կողմից ուսումնասիրվում են ինքնարժեքի ձևավորման և թողարկման կալկուլյացիայի շրջանակներում, ապա ծախսերը գնահատվում են տնտեսավարման ֆինանսական հետևանքները որոշելիս: Ռեսուրսների ծախսումներից ծախսերի անցման հաշվապահական երթուղին ցույց տալիս սխեմայով, համարելով, որ կա հույսի արտադրության նպատակով ձեռք է բերվել 10 000 դրամի փայտանյութ, որից 8 000-ը ներառվել է թողարկված պատրաստի, իսկ 2 000-ը՝ անավարտ արտադրանքի կազմում (տես աղյուսակ 16.1):

Ընդհանուր առմամբ, ծախսումներից ծախսեր փոխակերպման պարբերաշրջանը ունի հետևյալ տեսքը (տես նկար 16.1):

Արտադրական ծախսումներից անցումը ծախսերին

Գործառնության բովանդակությունը	Դասակարգումը	Թղթակցող Դտ	հաշիվները Կտ
Փայտանյութի 10 000 դրամի ձեռք բերում	X	Նյութեր	Հաշվարկային հաշիվ
Արտադրությունում փայտանյութի 10 000 դրամի ծախսում	<i>ծախսում</i>	Արտադրություն	Նյութեր
Արտադրությունից պահեստ 8 000 դրամ պատրաստի արտադրանքի մուտքագրում	X	Պատրաստի արտադրանք	Արտադրություն
Անավարտ 2 000 դրամի արտադրանքի ձևակերպում	X	Անավարտ արտադրանք	Արտադրություն
Գնորդներին 8000 դրամի արտադրանքի առաքում	<i>ծախս</i>	Իրացման ծախս	Պատրաստի արտադրանք



Նկար 16.1 Ռեսուրսներ – ծախսումներ – ծախսեր պարբերաշրջանը

## 16.2 ՀԻՄՆԱԿԱՆ ԵՎ ՎԵՐԱԴՊԻ ԾԱԽՍԵՐ

Կառավարչական հաշվապահությունում ծախսերը տարբերակվում են հիմնականի և վերադիրի: Դրանց նաև անվանում են ուղղակի և անուղղակի ծախսեր: Ուղղակի ծախսումներն անմիջականորեն վերագրվում են ծախսային միավորին կամ կենտրոնին:

Հիմնական ծախսերը՝ ուղղակի նյութական, աշխատանքային ծախսումների հանրագումարն են: Անուղղակի ծախսերը չեն կարող անմիջականորեն վերագրվել ծախսային միավորին, կենտրոնին:

Ուղղակի ծախսերը որոշվում են միավոր արտադրանքի կտրվածքով: Օրինակ, միավոր արտադրանքի վրա ուղղակի աշխատաժամանակը կարող է սահմանվել 2 ժամ՝ ժամական 10 դրամ վարձատրությամբ: Այն կմնա անփոփոխ, անկախ՝ շաբաթական 10 կամ 100 հատ արտադրանք թողարկելիս (անտեսվում են տնտեսական և ոչ տնտեսական գործոնները): Սակայն, միավոր արտադրանքի գծով անուղղակի ծախսերը կարող են հաշվարկվել միայն արտադրության կոնկրետ ծավալի դեպքում: Այսպես, ֆաբրիկայի կառավարչի շաբաթական 150 դրամ աշխատավարձը միավոր արտադրանքի գծով կկազմի 15 դրամ, եթե շաբաթական արտադրվի 10 հատ, կամ 1,5 դրամ՝ եթե արտադրվի 100 հատ:

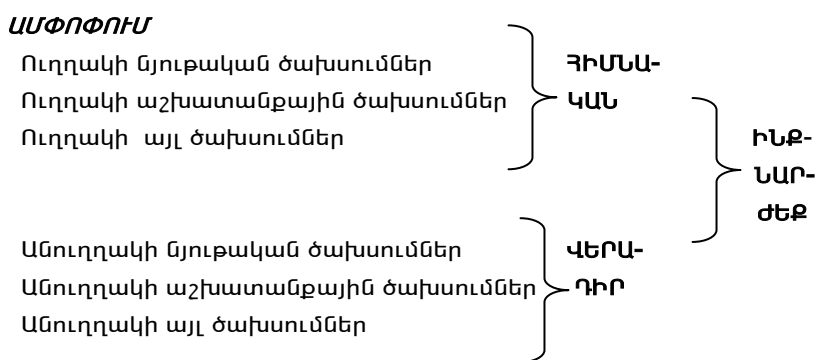
Ուղղակի նյութական, աշխատանքային կամ այլ ծախսումների համախումբը համարվում է հիմնական ծախս: Փաստորեն, միավոր արտադրանքի ինքնարժեքը հանդես է գալիս որպես հիմնական ծախսերի և վերադիր ծախսերի բաժնեմասի (մեքենաների քսայուղեր, կառավարիչների աշխատավարձ, վարձավճար) հանրագումար: Որպեսզի հաշվարկվի անուղղակի ծախսերի բաժնեմասը, նախ դրանք պետք է բաշխվեն ծախսային կենտրոնների միջև և այնուհետև վերագրվեն այն արտադրատեսակներին, որոնք թողարկվել են կոնկրետ ծախսային կենտրոններում, որը ավելի մանրամասն կբացատրվի հաջորդ գլուխներում:

Հիմնական ծախսերը պաշարների արտադրման կամ ձեռք բերման ծախսերն են: Կառավարչական հաշվառման տեսանկյունից դրանք հիմնական կամ արտադրական ծախսերն են, որոնք օգտագործվում են պաշարների արժեքը, իրացումը և համախառն շահույթը գնահատելիս:

Վերադիր ծախսերը հանդես գալով ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում, չեն ընդգրկվում պաշարների արժեքում և համախառն շահույթում:

Հիմնական ինքնարժեքով պաշարները գնահատելիս՝ որպես վերադիր ծախսեր հանդես են գալիս արտադրության կառավարման, մարքեթինգի, կոմերցիոն ծախսերը: Եթե պաշարները գնահատվեն լրիվ ինքնարժեքով, ընդգրկելով նաև արտադրական վերադիրի բաժնեմասը, ապա մնացած բոլոր ֆունկցիոնալ ծախսերը նույնպես կհամարվեն վերադիր:

Հիմնական և վերադիր ծախսերի այս տարբերությունը հաշվի է առնվում պաշարներն ու շահույթը գնահատելիս:



### 16.3 ԾԱԽՍՈՒՄՆԵՐԻ ՓՈՓՈԽՄԱՆ ԲՆՈՒՅԹԸ

Տնտեսական որոշումներ կայացնելիս կարևորվում է ծախսերի փոփոխման վերլուծությունը, քանի որ թողարկվող և իրացվող արտադրատեսակների տարբեր ծավալների դեպքում, կախված ծախսերի ձևավորումից, ստացվում են ֆինանսական տարաբնույթ արդյունքներ (օգուտներ, վնասներ):

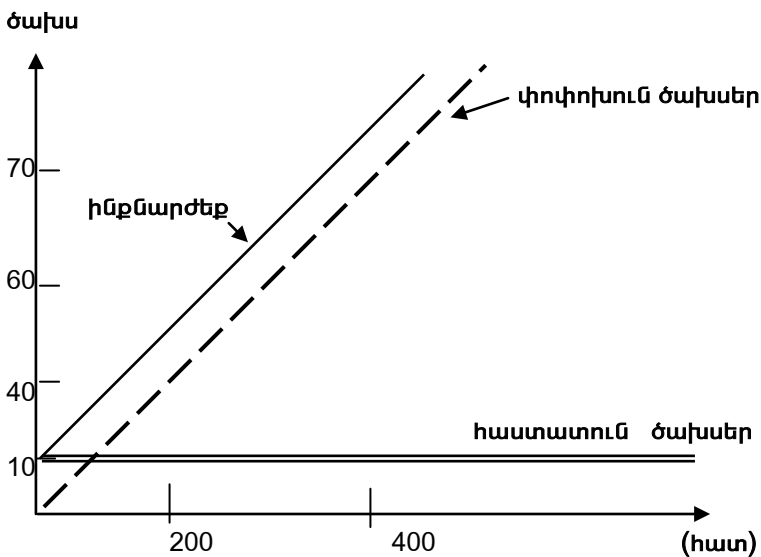
Ըստ թողարկման ծավալի փոխկապակցության, ծախսերը հիմնականում դասակարգվում են փոփոխունի և հաստատունի: Եթե փոփոխուն ծախսերը անմիջականորեն կախված լինելով թողարկման ծավալներից, աճում կամ նվազում են վերջինիս տատանումներից, ապա հաստատուն ծախսերը հիմնականում չեն փոփոխվում արտադրական ծրագրի փոփոխումներով: Այսպես, եթե որևէ արտադրանքի թողարկման նպատակով արտադրամասային շենք է վարձակալվել 10 000 դրամ վարձավճարով՝ միավոր արտադրանքի թողարկման վրա ծախսելով 100 դրամ նյութեր և 50 դրամ աշխատավարձ, ապա արտադրության ծախսերը կկազմեն.

**200 հատ թողարկման դեպքում**

$$200 \times (100+50) + 10\ 000 = 40\ 000$$

**400 հատ թողարկման դեպքում**

$$400 \times (100+50) + 10\ 000 = 70\ 000$$

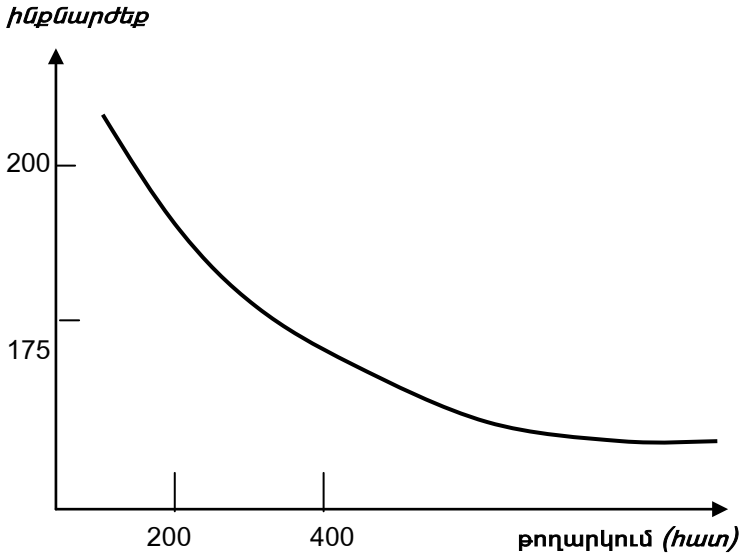


**Նկար 16.2 Փոփոխուն և հաստատուն ծախսերի փոխկապակցությունը թողարկման ծավալի հետ**

Չնայած թողարկման ծավալի կրկնապատկման, արտադրության ինքնարժեքը աճում է 1,75 անգամ, կապված արտադրամասային շենքի վարձավճարի հաստատուն մնալու հետ (տես նկար 16.2): Փոխարենը նկատվում է թողարկվող միավոր արտադրանքի ինքնարժեքի 25 կետով նվազում՝ ի հաշիվ հաստատուն ծախսերի առկայության.

$$(40\ 000 : 200) - (70\ 000 : 400) = 200 - 175 = 25$$

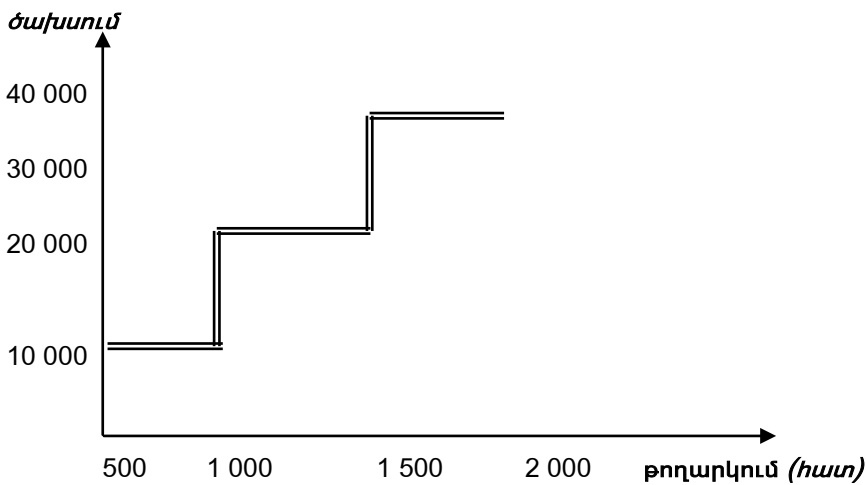
Այսպիսով, թողարկման ծավալի աճի հետ մեկտեղ դիտվում է միավոր արտադրանքի ինքնարժեքի նվազում (տես նկար 16.3), քանի որ վերջինիս կազմում փոփոխուն ծախսերի միևնույն մակարդակի դեպքում նվազում է հաստատուն ծախսերի տեսակարար կշիռը:



**Նկար 16.3 Միավոր արտադրանքի հնքնարժեքի փոփոխությունը թողարկման ծավալի աճի դեպքում**

Հարկ է նշել, որ հաստատուն ծախսերը չեն փոփոխվում միայն թողարկման ծավալի որոշակի սահմաններում: Երբ արտադրական ծրագիրը աճում է բարձր տեմպերով, ապա դիտվում է հաստատուն ծախսերի թռիչքաձև աճ՝ դրանց դինամիկայի աստիճանաձև ներկայացմամբ:

Այսպես, եթե յուրաքանչյուր անգամ 500 հատով արտադրանքի քանակը ավելացնելիս անհրաժեշտ է լինում ընդլայնելու արտադրական տարածքը՝ 10 000 դրամ վարձավճարով, ապա թողարկման ծրագրի կտրուկ աճի դեպքում դիտվում է հաստատուն ծախսերի (վարձավճարների) թռիչքաձև ավելացում (տես նկար 16.4):



**Նկար 16.4 Հաստատուն ծախսերի աստիճանաձև փոփոխությունը**

## 16.4 ՈՐՈՇՈՒՄՆԵՐԻՆ ԱՌՆՉՎՈՂ ԾԱԽՍԵՐ

Կառավարչական հաշվապահությունում մեծ ուշադրություն է դարձվում ծախսերի առնչելիությանը որոշումների կայացմանը:

**Առնչվող** են համարվում այն ծախսերը, որոնք փոփոխվում են որոշումների կայացման հետ մեկտեղ: Առնչվող են համարվում այն եկամուտները, որոնք փոփոխվում են որոշումների կայացման հետ մեկտեղ:

Որոշումների կայացումը այլընտրանքային տարբերակների միջև ընտրության կայացում է, ներառյալ նաև ոչինչ չամեղու տարբերակը: Ընտրության դեպքում նկատի են առնվում ծախսերը, քանի որ դրանք փոփոխվում են, կապված նրանից, թե որ տարբերակն է ընտրվել: Որոշ ծախսեր առնչվում են որոշումների կայացման հետ, և կառավարիչը նկատի է ունենում այդ ծախսերի փոփոխությունը որոշումներ կայացնելիս: Մյուս կողմից, շատ ծախսեր էլ մնում են անփոփոխ, կախված այն բանից, թե որ տարբերակը կընտրվի և դրանով իսկ չեն առնչվում որոշումների կայացմանը: Նույն փաստարկներով ներկայացվում են առնչվող և ոչ առնչվող եկամուտները:

Առնչվող ծախսերն ու եկամուտները փոփոխվում են որոշումների կայացման հետևանքով: Եվ եթե հնարավորություն չի լինում փոփոխելու անցյալը (քանի որ այն արդեն տեղի է ունեցել), ուրեմն առնչվող ծախսերն ու եկամուտները միշտ նկատի են առնվում ապագայի համար: Անցյալի ծախսերը սովորաբար համարվում են կայացած ծախսեր և ուրեմն չեն առնչվում որոշումների կայացման հետ:

**Յնարավոր կորուստներ** են համարվում որոշումների կայացմանը զոհաբերած օգուտները: Յնարավոր կորուստներ են համարվում նաև որոշումների կայացման այն ծախսերը, որոնք համեմատվում են այլընտրանքային որոշումներից լավագույնի ծախսի հետ: Եկամուտների նվազմանը պայմանավորված հնարավոր կորուստները որոշումների կայացման ժամանակ դիտարկվում են որպես դրամական ծախսային հոսքեր:

Յետևաբար, որոշումներով պայմանավորված դրամական ծախսի հոսքը ու հնարավոր կորուստը որոշումների կայացմանը համարվում են առնչվող:

Դրամական ծախսերի հոսք ձևավորվում է կայացվող որոշումների հետևանքով: Անցյալի ծախսերը կամ նախորդող գործունեությամբ պայմանավորված ծախսերը չեն ընդգրկվում այդ հոսքում: Ծախսերը, կապված արդեն ձեռք բերված ակտիվների ամորտիզացման հետ, չեն կարող համարվել առընչվող: Արդեն վարձակալած ակտիվների վարձավճարը կամ ընդհանուր ծախսերի վերատեղաբաշխումը չեն առընչվում որոշումների կայացմանը: Միայն այն ծախսերն են համարվում առընչվող, որոնք փոփոխվում են որոշումների կայացմամբ:

**Ոչ առնչվող ծախսերի** օրինակներ են.

- արդեն ձեռք բերված ակտիվների մաշվածքը,
- արդեն վարձակալած միջոցների վարձավճարը:

**Վերացական** են համարվում այն ծախսերը, որոնք փաստորեն տեղի չեն ունենում: Վերացական ծախսերը հաշվի են առնվում որոշումների ժամանակ, ինչպես օրինակ վերացական վարձավճարը կամ վերացական տոկոսային ծախսը:

**Խուսափելի են** համարվում այն ծախսերը, որոնք վերաբերելով որևէ գործունեությանը կամ բիզնեսի ոլորտին, կարող են տեղի չունենալ, երբ տվյալ գործունեությունը կամ ոլորտը բացակայում է:

Որոշ դեպքերում ձևավորվում են ծախսեր, որոնք **անխուսափելի են** ցանկացած պարագայում:

Անխուսափելի և չառնչվող ծախսերի տարբերակումը կապված է որոշումների կայացման տեսակից և ժամանակընթացից: Եթե կազմակերպությունը որոշում կայացնի դադարեցնելու արտադրությունը, ապա անխուսափելի ծախսերը, ինչպիսիք են ուղղակի նյութական ծախսերը, աշխատավարձը, այլևս չեն ձևավորվի: Սակայն, ֆաբրիկայի վարձավճարը, որը կապ չունի թողարկման հետ և որոշվում է պայմանագրով, չի առնչվի արտադրության դադարեցման հետ:



Երբ որոշումներ են կայացվում, միայն անխուսափելի ծախսերն են հաշվի առնվում, իսկ չառնչվող ծախսերը դուրս են մնում հաշվարկներից: Այսինքն, չառնչվող ծախսերը չեն փոփոխվում որոշումներ կայացնելիս:

Երբ առկա է ծրագրում կիրառվող ռեսուրսների սակավություն (նյութական, աշխատանքային, սարքավորումների), պետք է նկատի ունենալ նաև ռեսուրսների այլընտրանքային օգտագործումից ստացվող եկամուտների ստացումը: Նոր ծրագրերում կիրառվող որակյալ աշխատուժը կարող է չօգտագործվել ավանդական արտադրությունում, քանի որ կառաջացնի սահմանային շահույթի կորուստ: Հետևաբար, նշվածը ակնհայտ առնչվում է ծրագրի գնահատմանը: Մեկ արտադրամասի կամ մասնաճյուղի դրամական հոսքը չի կարելի առանձնացված դիտարկել, քանի որ այն ներագրում է ամբողջ կազմակերպության դրամական հոսքի վրա, որն էլ ի նկատի է առնվում:

Ռեսուրսների գծով կորցրած օգուտներ են համարվում այն եկամուտները, որոնք կստացվեին այլընտրանքային ճանապարհով օգտագործելիս:

**Օրինակ**

Ըստ նոր կոնտրակտի, պահանջվում է օգտագործել 50տ մետաղ: Տվյալ մետաղը սովորաբար օգտագործվում է ֆիրմայի բոլոր ծրագրերում: Տվյալ պահին պահեստում առկա է 100 տ մետաղ, որը ժամանակին գնվել էր տոննան \$200-ով: Ընթացիկ գինը առաջարկվում է 210 դրամով, իսկ մետաղի լուծարման զուտ արժեքը կազմում է 150 դրամ տոննայի գծով: Որ արժեքը պետք է հաշվի առնվի նոր կոնտրակտում:

**Լուծում**

Նոր կոնտրակտի գծով պաշարների օգտագործումը նշանակում է մետաղի գնումների ավելացում ավանդական արտադրության համար: Կազմակերպությունը նշանակություն չի տալիս այն հանգամանքին, թե նոր կամ հին պաշարները պետք է օգտագործվեն կոնտրակտի համար: Կարևորն այն է, որ կոնտրակտի կատարման պատճառով պետք է լրացուցիչ ծախս կատարվի մետաղի ձեռք բերման գծով, որն առնչվում է կոնտրակտի հետ, ուստի.

$$50\text{տ} \times 210 = 10\ 500 \text{ դրամ}$$

**Օրինակ**

Ընդունենք, որ կազմակերպությունը այլևս չի օգտագործելու մետաղի պահեստային պաշարները ավանդական արտադրության նպատակներով: Այս դեպքում որ ծախսը կհամարվի առնչվող կոնտրակտին:

**Լուծում**

Քանի որ այլընտրանքային միակ ճանապարհը մետաղի վաճառքն է, ապա կոնտրակտի համար պահանջվող 50 տ մետաղը կգնահատվի.

$$50\text{տ} \times 150 = 7\ 500 \text{ դրամ}$$

**Օրինակ**

Ընդունենք, որ կազմակերպությունը այլևս չի օգտագործելու մետաղի պահեստային պաշարները ավանդական արտադրության նպատակներով, սակայն պահեստում ունի միայն 25տ մնացորդ:

**Լուծում**

Կոնտրակտի գծով մետաղի ծախսը կգնահատվի.

$$25\text{տ} \times 150 = 3\ 750 \text{ դրամ}$$

$$25\text{տ} \times 210 = 5\ 250 \text{ դրամ}$$

$$9\ 000 \text{ դրամ}$$

**Օրինակ**

Հորատումը պահանջում է որակավորված աշխատանք` 4 դրամ ժամավարձով: Այդ աշխատանքային ծախսերը հանելուց հետո ձևավորվող սահմանային շահույթը մեկ ժամվա գծով կազմում է 3 դրամ:

Նախատեսվում է նոր ծրագրի իրագործում, որը կպահանջի 5 000 ժամ որակավորված աշխատանք: Առկա է որակավորված աշխատուժի պակաս: Նոր ծրագրի իրականացման ցանկացած ռեսուրս պետք

է վերցվի ավանդական ընթացող գործունեությունից: Որն է նոր ծրագրին առնչվող որակավորված աշխատուժի ծախսը:

**Լուծում.**

Ինչպիսիք կլինի սահմանային շահույթի կորուստը, երբ աշխատուժը ներգրավվի ավանդական գործունեությունից.

Ավանդական գործունեության մեկ ժամից սահմանային շահույթի կորուստը	3 դրամ
Չեո գումարած. աշխատուժի չտնտեսված ժամական ծախսը	4 դրամ
Աշխատուժի ներգրավումից ստացվող դրամական հոսքերի ժամական կորուստը	7 դրամ
Նոր ծրագրին առնչվող աշխատանքային ծախսերը կլինեն. 5 000 x 7 դրամ	35 000

**Օրինակ.**

Նախորդ օրինակի նույն պայմաններն են, միայն այն տարբերությամբ, որ առկա է որակավորված աշխատուժի ավելցուկ, որն ի դեպ վճարվում է ավանդական ընթացող գործունեությունում: Աշխատուժի այդ ավելցուկը կբավարարի նոր ծրագրի իրականացման պահանջներին: Պարապուրդում գտնվող աշխատողը վճարվում է ըստ աշխատանքային լրիվ դրույքի:

**Լուծում**

Ինչպիսիք կլինի սահմանային շահույթի կորուստը, երբ աշխատուժի ավելցուկը ներգրավվի նոր ծրագրում: Պատասխանն է՝ զրոյական կորուստ, քանի որ առնչվող կորուստներն այստեղ 0 են:

Ներկայացնենք, որոշումներին առնչվող ծախսերի ամփոփ դասակարգումը:

**Չնարավոր կորուստ:**

Չնարավոր կորուստներ են համարվում որոշումների կայացմանը «զոհաբերած օգուտները»: Դրանք, որպես այլընտրանքի իրականացումից կորուստներ, գումարվում են ռեսուրսների արժեքին: Օրինակ, եթե առկա է որակավորված աշխատուժի պակաս և այդ աշխատուժը օգտագործվում է մեկ այլ պատվերի համար, ապա տեղի է ունենում ավանդական գործունեությունում այդ աշխատուժով ձևավորվող սահմանային շահույթի կորուստ:

**Սահմանային ծախսեր:**

Սահմանային են համարվում այն ծախսերը, որոնք վերաբերելով որևէ արտադրանքի կամ ծառայության ոլորտի, կարող են տեղի չունենալ, երբ տվյալ արտադրությունը կամ ոլորտը բացակայում է: Որպես կանոն, միավոր արտադրանքի գծով դրանք փոփոխուն ծախսեր են, սակայն կարող են ընդգրկել նաև հաստատուն աստիճանային ծախսեր կամ էլ ներառել նաև արտադրանքի թողարկման սակավ ռեսուրսների հնարավոր կորուստներ:

**Վերացական ծախսեր:**

Վերացական ծախսերը մասնակի իրավիճակներում են ճանաչվում, որը չէր արվի սովորական հաշվապահական գործընթացում: Վերացական ծախսերը սովորաբար չեն ճանաչվում, քանի որ փաստացի գոյություն չունեն: Օրինակ, գլխամասային կազմակերպության շենքը զբաղեցրած մասնաճյուղը գույքահարկ չի մուծում, սակայն այդ ծախսերը կունենար, եթե վարձեր շինությունը:

**Տարբերակված ծախսեր**

Տարբերակված կամ աճող ծախսերը հանդես են գալիս որպես այլընտրանքային որոշումների կայացման արդյունքների տարբերություն: Օրինակ, երբ տարբերակ 1-ը պահանջում է 2 000 դրամի վարձավճար, իսկ տարբերակ 2-ը՝ 2 500-ի, ապա տարբերակ 1-ի փոխարեն տարբերակ 2-ի ընտրությունը կձևավորի 500 դրամի տարբերակված ծախս:

Հաստատուն ծախսերը կհամարվեն առնչվող, եթե դրանք աճեն գործունեության որոշակի ուղի ընտրելիս: Օրինակ, եթե անհրաժեշտ է 6 000 դրամով վարձել սարքավորում, որը հնարավորություն կտա թողարկումը 5 000 հատից հասցնելու մինչև 9 000 հատի, ապա վարձավճարը կհամարվի թողարկման աճին առնչվող ծախս՝ չնայած որ կմնա հաստատուն 5 001 – 9 000 տիրույթում: Ընթացիկ հզորությունների (ավելին 5 000 հատից) նկատմամբ որոշումներ կայացնելիս առկա հաստատուն ծախսը կհամարվի ոչ առնչվող: Նման իրավիճակներում հաստատուն ծախսը հանդես է գալիս աստիճանային ձևով: Երակարաժամկետ կտրվածքով հաստատուն ծախսը կարող է հաշվի առնվել որոշումներ կայացնելիս և դրանով իսկ վերածվել առնչվող ծախսի:

**ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳԱՆ ՂԱՐՑԵՐ**



1. Ինչով են միմյանցից տարբերվում «տվյալներ» և «տեղեկատվություն» տերմինները (16.1):
2. Տարբերակեք ծախսերը՝ ծախսումներից (16.1):
3. Ներկայացրեք ծախսումների կապիտալացման օրինակներ (16.1):
4. Սահմանեք հիմնական և վերադիր ծախսումները (16.2):
5. Բնութագրեք ծախսումների աստիճանաձև փոփոխման գործընթացը (16.3):
6. Բնութագրեք որոշումներին առնչվող ծախսումները (16.4):
7. Բնութագրեք սահմանային ծախսումները (16.4):

## ԳԼՈՒԽ XVII ԾԱԽՍԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

### Գլխի բովանդակությունը

- ծախսումների հաշվառման մեխանիզմը,
- հիմնական ծախսումների հաշվառումը,
- սպասարկող ծառայությունների ծախսումների հաշվառումը:



### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- հաշվարկել թողարկված արտադրատեսակների կալկուլյացիան,
- բնութագրել «Հիմնական արտադրություն» հաշվի գործունեության մեխանիզմը,
- կատարել սահմանային և լրիվ ծախսերով ինքնարժեքի կալկուլյացիա,
- կատարել պատվերային և փուլային մեթոդներով կալկուլյացիա,
- իրականացնել վերադիր ծախսերի տեղաբաշխում, բաշխում և կլանում,
- իրականացնել սպասարկող ծառայությունների ծախսերի հաշվառում,
- կատարել օժանդակ արտադրության ծախսումների բաշխում հանրահաշվական համակարգի կազմումով,
- կատարել օժանդակ արտադրության ծախսումների բաշխում «կրկնակի բաշխման» մեթոդով:

## 17.1 ԾԱԽՍՈՒՄՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԸՆԴՀԱՆՈՒՐ ՄԵԽԱՆԻԶՄԸ

Արտադրության ծախսումների հաշվառումը նպատակաուղղված է մի շարք խնդիրների լուծմանը, որոնցից կարևորագույններն են՝ արտադրանքի փաստացի ինքնարժեքի ձևավորման վերահսկողության սահմանումը, խնայողության ռեժիմի իրականացումը, ծախսերի կրճատման և շահույթի աճի ռեզերվների հայտնաբերումը, արտադրանքի ինքնարժեքի կալկուլյացումը:

Թվարկած խնդիրների իրականացման նպատակով գործնականում կատարվում են արտադրության ծախսումների տարբեր խմբավորումներ, որոնք էլ հանդես են գալիս որպես ծախսումների հաշվառման առանձին օբյեկտներ:

Ելնելով կառավարման առջև դրված խնդիրներից՝ արտադրության ծախսումները խմբավորվում են ըստ արտադրության տեսակների, ծագման վայրերի և թողարկվող արտադրատեսակների: Ելնելով արտադրության տեսակից՝ տարբերում են հիմնական և օժանդակ արտադրության ծախսումներ: Եթե հիմնական արտադրության ծախսումներին վերագրվում են արտադրության անմիջական ծախսումները, ապա օժանդակ արտադրության ծախսումներն ամփոփում են արտադրական անխափան և համաչափ գործընթացն ապահովող օժանդակ արտադրամասերի ծախսումները:

Արտադրության ծախսերի հաշվառման ընդհանուր մեխանիզմում 811 «Հիմնական արտադրություն» հաշիվը կատարում է կարևորագույն ֆունկցիա, քանի որ նրա դեբետային մասով խմբավորվում և ամփոփվում են հաշվետու ժամանակշրջանի ողջ արտադրական ծախսերը: Հաշվի սկզբնական և վերջնական մնացորդները չեն որոշվում հաշվարկային եղանակով, այլ ներկայացվում են անավարտ արտադրանքի գույքագրման արդյունքների հիման վրա:

Այսպիսով, «Հիմնական արտադրություն» հաշիվն իր մեջ ընդգրկում է թողարկված արտադրանքի փաստացի արտադրական ինքնարժեքի որոշման համար անհրաժեշտ ողջ տեղեկատվությունը:

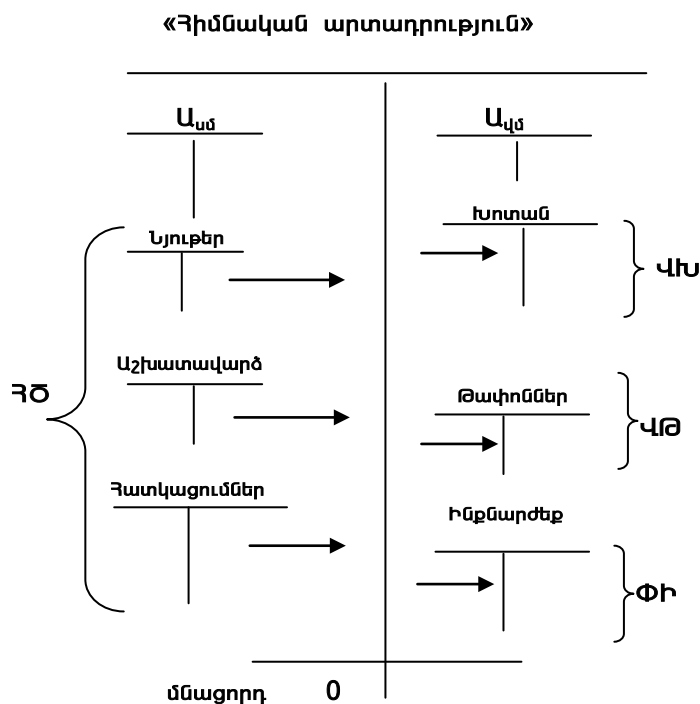
Հաշվետու ամսվա հիմնական ծախսումների ամփոփումը կատարվում է 811 «Հիմնական արտադրություն» հաշվի օգնությամբ, որի դեբետային շրջանառությունը ցույց է տալիս արտադրանքի թողարկման նպատակով կատարված նյութական և աշխատանքային հիմնական ծախսումները, իսկ կրեդիտային մասը՝ ծախսերից հանման ենթակա վերադարձվող թափոնների և վերջնական խտանի փաստացի ինքնարժեքը:

«Հիմնական արտադրություն» հաշվի օգնությամբ որոշվում է հաշվետու ժամանակաշրջանում թողարկված արտադրանքի կամ կատարված ծառայությունների փաստացի ինքնարժեքը (տես նկար 17.6): Այսպես, «Հիմնական արտադրություն» հաշիվը դեբետային մասով ներկայացնում է գույքագրումով որոշված անավարտ արտադրանքի սկզբնական ( $U_{սճ}$ ) ու վերջնական ( $U_{վճ}$ ) փաստացի մնացորդները, հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսումները ( $ՀԾ$ ), իսկ կրեդիտով՝ վերջնական խոտանի փաստացի ինքնարժեքը ( $ՎԽ$ ), վերադարձվող թափոնների արժեքը ( $ՎԹ$ ): Թվարկած ցուցանիշների օգնությամբ «Հիմնական արտադրություն» հաշվի կրեդիտային մասով դուրս է գրվում թողարկված արտադրանքի փաստացի ինքնարժեքը ( $\Phi$ ), որը որոշվում է հետևյալ կերպ.

$$\Phi = U_{սճ} + ՀԾ - ՎԽ - ՎԹ - U_{վճ}$$

Այսպես, կահույքի ֆաբրիկան թողարկում է սեղան, աթոռ և պահարան: Ընդ որում, կահույքը արտադրվում է ֆաբրիկայի նախապատրաստական և հավաքման հիմնական արտադրամասերում: Բացի այդ, ֆաբրիկայում գործում են նաև օժանդակ արտադրամասեր համարվող կաթսայատունը և ջերմաէլեկտրակայանը: Հաշվետու ժամանակաշրջանում թողարկման գծով կատարվել են տնտեսական գործարքներ (տես աղյուսակ 17.1), որոնց հաշվային թղթակցություններով որոշվել է թողարկման արտադրական ինքնարժեքը ըստ արտադրատեսակների (տես աղյուսակ 4.2): Ընդ որում, թողարկման փաստացի ինքնարժեքի հաշվարկը կատարվել է համաձայն վերոհիշյալ բանաձևի (տես աղյուսակ 17.2-ի վերջին տողը):

Աղյուսակ 17.7-ի հաշվային թղթակցությունները կազմվել են ըստ հաշվային պլանի համապատասխան ծածկագրերի ( հավելված 1)



Նկար 17.1 «Հիմնական արտադրություն» հաշվի գործունեության մեխանիզմը

Կառավարչական հաշվառումը չի սահմանափակվում թողարկման փաստացի ինքնարժեքի որոշմամբ, քանի որ արժեքավոր տեղակատվություն է համարվում նաև արտադրանքի կալկուլյացիան, այսինքն միավոր թողարկման կազմում ծախսումների կազմի և կառուցվածքի որոշումը: Արտադրանքի

կալկուլյացիայի հաշվարկը ըստ առանձին ծախսումների ներկայացված է աղյուսակ 17.3-ում, ուր նյութական և աշխատանքային ծախսումների հաշվարկի հիմքում դրվել է փաստացի ինքնարժեքի որոշման բանաձևը:

Աղյուսակ 17.1

Արտադրության ծախսումների հաշվառման գործառնություններ

#	Գործառնության բովանդակությունը	Դտ		Գումար
		Դտ	Կտ	
1	Բաշխվել է նախապատրաստական արտադրամասում ծախսված 16 000 դրամ արժեքով փայտանյութի ծախսումը 3 արտադրատեսակների միջև:	8111	211	6 852 6 396 2 752
2	Չևակերպվել են նախապատրաստական արտադրամասում օգտագործված փայտանյութին բաժին ընկնող տրանսպորտային ծախսերն ըստ արտադրատեսակների:	8111	211	753 704 303
3	Բաշխվել է հավաքման արտադրամասում ծախսված 4 000 դրամի սոսնձի ծախսումը 3 արտադրատեսակների միջև:	8111	211	1212 2424 364
4	Չևակերպվել է աթոռի արտադրությունից ձևավորված և որպես վերադարձվող թափոն պահեստ մուտքագրված 2000 դրամի փայտանյութը:	211	811	2 000
5	Չևակերպվել է պահեստից պահարանների արտադրության նպատակով հավաքման արտադրամասին դուրս գրված 5000 դրամի որպես վերադարձող թափոն ձևակերպված փայտե ձողերը:	8111	211	5 000
6	Չևակերպվել է նախապատրաստական արտադրամասում հաշվարկված արտադրական բանվորների 22 300 դրամի աշխատավարձը 3 արտադրատեսակների գծով:	8112	527	5 997 11990 4 313
7	Չևակերպվել է նախապատրաստական արտադրամասում հաշվարկված արտադրական բանվորների 13 600 դրամի աշխատավարձը 3 արտադրատեսակների գծով:	8112	527	3 547 7 143 2 910
8	Չևակերպվել է արտադրական բանվորների աշխատավարձի նկատմամբ հատկացումները՝ կենսաթոշակային ֆոնդին – 20%, արձակուրդայինի վճարման ռեզերվային ֆոնդին - 10%:	8113 8114	525 543	1 908 3 827 1 445 954 1 914 722
9	Չևակերպվել է ֆաբրիկայի կաթսայատան հաշվետու ամսվա ծախսերը հետևյալ հոդվածներով՝ աշխատավարձ – 100, հատկացումներ կենսաթոշակային ֆոնդին – 20%, նյութեր – 700, սարքավորումների ամորտիզացիա - 110 դրամ:	812	527 525 211 112	100 20 700 110
10	Չևակերպվել են ֆաբրիկայի ջերմաէլեկտրակայանի հաշվետու ամսվա ծախսերը հետևյալ հոդվածներով՝ աշխատավարձ-150, հատկացումներ կենսաթոշակային ֆոնդին – 20%, օժանդակ նյութեր - 10, սարքավորումների ամորտիզացիա - 90 դրամ:	812	527 525 211 112	150 30 10 90
11	Դուրս է գրվել ջերմաէլեկտրակայանում հաշվետու ամսում թողարկած էլեկտրաէներգիան հիմնական արտադրության սարքավորումների սպասարկմանը, կաթսայատանը, արտադրամասի վարչական շենքին:	813 812 813	812	800 122 78
12	Դուրս է գրվել կաթսայատան հաշվետու ամսում թողարկած շոգին հիմնական արտադրության կարիքներին (սեղանների գծով), ջերմաէլեկտրակայանին, արտադրամասի վարչական շենքի ջեռուցմանը:	8115 812 813	812	327 720 5

13	Սեղանի թողարկման գծով հայտնաբերվել է խոտան, որի ուղղման համար ծախսվել են 200 դրամի աշխատավարձ և 50 դրամի օժանդակ նյութեր:	814	527 211	200 50
14	Խոտանված սեղանի պատճառներն են հանդիսացել մատակարարը, որին ներկայացվել է 100 դրամի բողոքարկում և մատակարարման բաժինը, որի աշխատակիցների աշխատավարձից պահվել է 70 դրամ:	231 228	814	100 70
15	Ձևակերպվել է ուղղելի խոտանից առաջացած կորուստը (250-170):	714	814	80
16	Պահարանի թողարկման գծով հայտնաբերվել է անուղղելի խոտան, որը դուրս է գրվել արտադրությունից 2800 դրամ փաստացի ինքնարժեքով:	814	811	2 800
17	Անուղղելի խոտանի մեղավորներն են հանդիսացել #4 բրիգադի բանվորները, որոնց աշխատավարձից պահվել է 500 դրամ	228	814	500
18	Անուղղելի խոտանի դուրս գրումից ստացվել է 1280 դրամով պիտանի փայտանյութ, որը մուտքագրվել է պահեստ:	211	814	1 280
19	Ձևակերպվել է անուղղելի խոտանից առաջացած կորուստը (2800 – 500 – 1280):	717	814	1 020
20	Հաշվետու ամսվա ծախսերին են դուրս գրվել ամսվա սկզբի անավարտ արտադրանքի կազմում նյութական ծախսումները, որոնք կազմել են համապատասխանաբար սեղանի գծով՝ 3000, աթոռի՝ 3500 և պահարանի գծով՝ 2100 դրամ:	811	214	3 000 3 500 2 100
21	Հաշվետու ամսվա ծախսերին են դուրս գրվել ամսվա սկզբի անավարտ արտադրանքի կազմում աշխատանքային ծախսումները, որոնք կազմել են համապատասխանաբար սեղանի գծով՝ 1000, աթոռի՝ 1500 և պահարանի գծով՝ 900 դրամ:	811	214	1 000 1 500 900
22	Հաշվետու ամսվա ծախսերից դուրս են գրվել ամսվա վերջի անավարտ արտադրանքի կազմում նյութական ծախսումները, որոնք կազմել են համապատասխանաբար սեղանի գծով՝ 1500, աթոռի՝ 1000 և պահարանի գծով՝ 500 դրամ:	214	811	1 500 1 000 500
23	Հաշվետու ամսվա ծախսերից դուրս են գրվել ամսվա վերջի անավարտ արտադրանքի կազմում աշխատանքային ծախսումները, որոնք կազմել են համապատասխանաբար սեղանի գծով՝ 4500, աթոռի՝ 1000 և պահարանի գծով՝ 2500 դրամ:	214	811	4 500 1 000 2 500
24	Արտադրությունից պահեստ է մուտքագրվել պատրաստի արտադրանքը փաստացի ինքնարժեքով	215	811	19 550 35 398 15 009

Աղյուսակ 17.2

Արտադրանքի փաստացի ինքնարժեքի որոշումը

Ցուցանիշներ	Հաշիվ #	Արտադրատեսակներ			Ընդամենը
		սեղան	աթոռ	պահարան	
Անավարտ արտադրանքի սկզբնական մնացորդ (A), այդ թվում՝	214	4000	5000	3000	12 000
նյութեր		3000	3500	2100	8600
աշխատավարձ		1000	1500	900	3400
Հաշվետու ամսվա ծախսեր (B), այդ թվում՝		21550	32 398	17 809	71 757
փայտանյութ	8111	6852	6396	2752	16 000
տրանսպորտային ծախսեր	8111	753	704	303	1 760
սոսիմձ	8111	1212	2424	364	4 000
վերադարձվող թափոններ	8111	x	(2000)	x	(2000)
փայտե ամրակներ	8111	X	X	5000	5 000
աշխատավարձ (նախ. արտ.)	8112	5997	11990	4313	22 330
աշխատավարձ (հավ. արտ.)	8112	3547	7143	2910	13 600
հատկաց. աշխատավարձին (սոցապի գծով)	8113	1908	3827	1445	7180

հատկաց. աշխատավարձին (արձակուրդայինի գծով)	8114	954	1914	722	3590
տեխնոլոգիական շոգի	8115	327	X	X	327
Անուղղելի խոտանի փաստացի ինքնարժեք (C), այդ թվում նյութեր 2500, աշխատավարձ – 300	814	X	X	(2800)	(2800)
Անավարտ արտադրանքի վերջնական մնացորդ (D), որից	214	(6000)	(2000)	(3000)	(11000)
նյութեր		1500	1000	500	3000
աշխատավարձ		4500	1000	2500	8000
<b>Թողարկման արտադրական ինքնարժեք (E)</b> <b>(E) = (A) + (B) - (C) - (D)</b>	215	19550	35398	15009	69957

Աղյուսակ 17.3

Արտադրանքի փաստացի ինքնարժեքի կալկուլյացիան

Ցուցանիշներ	սեղան		աթոռ		պահարան	
	100 հատ	միավոր	400 հատ	միավոր	20 հատ	միավոր
Նյութեր	10 317	103	12024	30	7 519	376
Վերադարձվող թափոններ			(2 000)	(5)		
Տեխնոլոգիական շոգի	327	3				
Աշխատավարձ	6044	60	19 633	49	5 323	266
Հատկացումներ աշխատավարձին	2862	29	5 741	14	2167	108
<b>Փաստացի ինքնարժեք</b>	<b>19 550</b>	<b>195</b>	<b>35 398</b>	<b>88</b>	<b>15 009</b>	<b>750</b>

17.2 ՍԱՀՄԱՆԱՅԻՆ ԵՎ ԼՐԻՎ ԾԱԽՍԵՐՈՎ ԿԱԼԿՈՒՄՆԵՐԻ

Ծախսային տեղեկատվությունը կառավարչական հաշվապահության համակարգում ներկայացվեց **լրիվ ծախսերի** սկզբունքներով: Սակայն կիրառվում է ծախսերի տեղեկատվության մեկ այլ եղանակ՝ ըստ **սահմանային ծախսերի: սկզբունքի:** Այս դեպքում, հաստատուն վերադիր ծախսերը չեն ներառվում թողարկման ինքնարժեքում և դրանով իսկ վերանում են դժվարությունները՝ կապված կլանման նորմաների հաշվարկման, թեր կամ գերկլանման ճշգրտումների իրականացման հետ: Թողարկման ինքնարժեքը որոշվում է միայն սահմանային ծախսերով, առանց կլանված վերադիր: Հետևաբար, միավոր արտադրանքի ինքնարժեքը հանդես է գալիս որպես ուղղակի նյութական, ուղղակի աշխատանքային, այլ ուղղակի, ինչպես նաև փոփոխուն վերադիր ծախսերի (և ոչ հաստատուն) հանրագումար:

Իհարկե, ասվածից չի բխում, որ պարզապես անտեսվում են հաստատուն վերադիր ծախսերը: Պարզապես, հաստատուն վերադիր ծախսերը համարվում են որպես հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսեր, և ոչ թե ներառվում թողարկվող արտադրանքի ինքնարժեքի կազմում: Որոշումների կայացման ժամանակ հաճախ ծախսերի տեղեկատվության մասն ներկայացումը որոշակի առավելություններ ունի լրիվ ծախսերով ինքնարժեքի կալկուլյացման նկատմամբ:



**Լրիվ ծախսերով կալկուլյացիայի** դեպքում արտադրական հաստատուն վերադիր ծախսերը կլանվում են թողարկման ինքնարժեքում:

**Սահմանային ծախսերով կալկուլյացիայի** դեպքում արտադրական հաստատուն ծախսերը չեն ներառվում թողարկման ինքնարժեքում:

Հետևաբար, լրիվ ծախսերով կալկուլյացման ժամանակ հաստատուն ծախսերը ներառվելով պաշարների արժեքում, դուրս են գրվում շահույթի հաշվին միայն արտադրանքի իրացման ժամանակ: Իսկ սահմանային ծախսերով կալկուլյացման դեպքում հաստատուն վերադիր ծախսերը դուրս են գրվում շահույթի հաշվին անմիջապես, այսինքն իրենց ձևավորման ժամանակաշրջանում:

**Օրինակ**

Ա կազմակերպությունը թողարկում է մեկ տեսակի արտադրանք հետևյալ նախահաշվով.

**Կազմակերպության նախահաշիվը միավոր արտադրանքի գծով**

Իրացման գին	10
Ուղղակի նյութեր	3
Ուղղակի աշխատավարձ	2
Փոփոխուն վերադիր ծախսեր	1

Արտադրական հաստատուն վերադիր ծախսերը կազմում են ամսեկան 10 000, իսկ թողարկման ամսեկան քանակը կազմում է 5 000 հատ:

Պահանջվում է որոշել միավոր արտադրանքի ինքնարժեքը.

- (a) լրիվ ծախսերով,
- (b) սահմանային ծախսերով:

**Լուծում.**

- (a) **Լրիվ ծախսերով կալկուլյացիա**

Ուղղակի նյութեր	3
Ուղղակի աշխատավարձ	2
Փոփոխուն վերադիր ծախսեր	1
Կլանված հաստատուն վերադիր ծախսեր 10 000 դրամ : 5 000 հատ	2
<b>Միավոր արտադրանքի ինքնարժեք</b>	<b>8</b>

- (b) **Սահմանային ծախսերով կալկուլյացիա**

Ուղղակի նյութեր	3
Ուղղակի աշխատավարձ	2
Փոփոխուն վերադիր ծախսեր	1
<b>Միավոր արտադրանքի ինքնարժեք</b>	<b>6</b>

Պաշարների ինքնարժեքը տարբերվում է սահմանային և լրիվ ինքնարժեքով կալկուլյացիաների դեպքում: Լրիվ ինքնարժեքով կալկուլյացման պաշարների ինքնարժեքում ներառվում են ինչպես փոփոխուն, այնպես էլ հաստատուն վերադիր ծախսերը: Մինչդեռ, սահմանային ծախսերով կալկուլյացիայի դեպքում պաշարների ինքնարժեքում ընդգրկվում են միայն փոփոխուն ծախսերը:

Սահմանային ծախսերով ինքնարժեքի կալկուլյացման առաջնքը **սահմանային շահույթն** է: Սահմանային շահույթը հանդես է գալիս որպես հասույթի և փոփոխուն ծախսերի տարբերություն:

$$\text{Սահմանային շահույթ} = \text{Հասույթ} - \text{Փոփոխուն ծախսեր}$$

Սահմանային շահույթը «հաստատուն ծախսեր և շահույթ» համակցության կրճատ ներկայացումն է: Հիմնական գաղափարը կայանում է նրանում, որ իրացումից վաճառքի ծախսերի նվազեցումից հետո մնացորդային գումարը կփոխհատուցի հաստատուն ծախսերը և կձևավորի շահույթ:

Սահմանային ծախսերով թողարկումը գնահատվում է ըստ արտադրության փոփոխուն ծախսերի (սահմանային ինքնարժեք) և հետևաբար սահմանային շահույթը ներակայացվում է այսպես.

**Շահույթը ըստ սահմանային ինքնարժեքի**

Իրացումից հասույթ	X
Հանած. փոփոխուն ծախսեր	(X)
Սահմանային շահույթ	<u>X</u>
Հանած. հաստատուն ծախսեր	X
Շահույթ	<u>X</u>

Հետևաբար, շահույթը հանդես է գալիս որպես սահմանային շահույթի և հաստատուն ծախսերի տարբերություն: Լրիվ ծախսերով կալկուլյացման դեպքում արդյունավետ է ծախսերի մեկ փուլով հաշվարկը, քանի որ իրացման ինքնարժեքում արդեն ներառված են հաստատուն ծախսերը:

**Շահույթն ըստ լրիվ ինքնարժեքի**

Իրացումից հասույթ	X
Հանած. լրիվ ինքնարժեք	(X)
Շահույթ	<u>X</u>

Ինչպես սահմանային, այնպես էլ լրիվ ինքնարժեքով կալկուլյացիան օգտակար է ներքին մենեջմենթի հաշվետվությունների համար: Դրանց ընտրությունը պայմանավորված է.

- շահույթի վերաբերյալ տեղեկատվության ներկայացման ձևով,
- ներկայացվող շահույթի մակարդակով, երբ թողարկման և իրացման ծավալները համարժեք չեն (պատրաստի արտադրանքի մնացորդն իջնում կամ բարձրանում է):

Շարունակենք վերը նկարագրված կազմակերպության օրինակը: Ընդունենք, որ իրացման ամսական քանակը կազմել է 4 800 հատ, իսկ թողարկումը՝ 5 000 հատ: Ներկայացնենք ֆինանսական հետևանքների հաշվետվությունը սահմանային և լրիվ ծախսերով կալկուլյացման դեպքում:

**Շահույթի հաշվետվություն (լրիվ ծախսերով կալկուլյացիա)**

	դրամ	դրամ
Իրացումից հասույթ (4 800 x 10)		48 000
Հանած.		
Իրացման ինքնարժեք		
Պաշարների սկզբնական մնացորդ		
Թողարկված արտադրանք (5000 x 8)	40 000	
Պաշարների վերջնական մնացորդ		

(200 x 8)	(1 600)	
		(38 400)
Գործառնական շահույթ		<b>9 600</b>

**Շահույթի հաշվետվություն (սահմանային կալկուլյացիա)**

	դրամ	դրամ
Իրացումից հասույթ (4 800 x 10)		48 000
Հանած.		
Իրացման ինքնարժեք		
Պաշարների սկզբնական մնացորդ		
Թողարկված արտադրանք (5000 x 6)	30 000	
Պաշարների վերջնական մնացորդ (200 x 6)	(1 200)	
		(28 800)
Սահմանային շահույթ		19 200
Հանած. հաստատուն ծախսեր		(10 000)
Գործառնական շահույթ		<b>9 200</b>

**Շահույթի տարբերությունների մեկնաբանումը:**

Շահույթի տարբեր մեծությունները պայմանավորված են ամսվա ընթացքում պաշարների մնացորդի 0-ից մինչև 200 հատ աճով: Լրիվ ծախսերով կալկուլյացման դեպքում պաշարների մնացորդը գնահատվեց 16 00 (8 դրամ միավորի գծով, որտեղ 2-ը՝ կլանված հաստատուն ծախսերն են): Սահմանային ծախսերով կալկուլյացման դեպքում պաշարների մնացորդի աճը կազմեց 1 200 (6 միավորի գծով), և ողջ հաստատուն ծախսերը վերագրվեցին ֆինանսական արդյունքներին:

Միայն պաշարների մնացորդների աճի կամ նվազման դեպքում է սահմանային կալկուլյացման ժամանակ ստացվում տարբեր շահույթ: Եթե իրացման քանակը համարժեք է թողարկման քանակին, ապա իրացման ինքնարժեքում կլանված հաստատուն վերադիր ծախսերը կլինեն նույնը, ինչ որ սահմանային ծախսերի դեպքում դրանց որպես ժամանակաշրջանի ծախս ճանաչումը: Հետևաբար, կստացվի շահույթի միևնույն գումարը:

Այսպիսով, ստացված շահույթի երկու գումարները կփոխկապակցվեն հետևյալ կերպ.

Շահույթ՝ լրիվ ծախսերով կալկուլյացման դեպքում	9 600
Հանած. պաշարների մնացորդում կլանված վերադիր ծախսեր (200 x 2)	(400)
Շահույթ՝ սահմանային ծախսերով կալկուլյացման դեպքում	9 200

Այսպիսով.

**եթե պաշարների մակարդակը աճում է.**

**LՃ շահույթը > ՍՇ շահույթ**

**եթե պաշարների մակարդակը նվազում է.**

**LՃ շահույթը < ՍՇ շահույթ**

**եթե պաշարների մակարդակը մնում է անփոփոխ.**

**LՃ շահույթը = ՍՇ շահույթ**

Լրիվ ծախսերի ինքնարժեքի կալկուլյացման դեպքում ֆինանսական հետևանքների հաշվետվությունը համարվում է սակավ տեղեկատվական հետևյալ պատճառներով.

- (a) միավոր արտադրանքին բաժին ընկնող շահույթը հավաստի չէ: Վերոհիշյալ օրինակում միավոր արտադրանքին ընկնող 2 դրամ շահույթը ձևավորվում է այն պատճառով, որ հաստատուն ծախսերը միավորի գծով սահմանվում են 5 000 հատ թողարկման հաշվով: Եթե հաշվարկների հիմքում դրվեր թողարկման մեկ այլ ցուցանիշ, ապա միավոր արտադրանքին ընկնող շահույթը կփոխվեր՝ նույնիսկ վերադիր հաստատուն ծախսերի անփոփոխ պայմաններում:
- (b) պատրաստի արտադրանքի մնացորդների կուտակման կամ նվազման դեպքում խախտվում է հաշվետու ժամանակաշրջանի հաշվետվությունների համադրելիությունը, դրանով իսկ չընդգծելով իրացման աճի կամ նվազման էֆեկտը,
- (c) թողարկման տարբեր արտադրատեսակների ինքնարժեքի համադրելիությունը նվազում է՝ կապված պայմանական հիմքով վերադիր ծախսերի բաշխման հետ: Երբ կազմակերպության արտադրական հզորություններով թողարկվում է երկու կամ ավելի արտադրանք, հաստատուն վերադիր ծախսերը բաշխվում են պայմանական հիմքով:
- (d) սահմանային ծախսերով կալկուլյացման դեպքում որոշվում են միավոր արտադրանքին ընկնող փոփոխուն ծախսերը և ողջ թողարկմանը վերաբերող հաստատուն ծախսերը: Մինչդեռ, լրիվ ծախսերով կալկուլյացման ժամանակ թողարկման բոլոր ծախսերը միավորվում են:

Փաստորեն, լրիվ և սահմանային ծախսերով կալկուլյացիաների միակ տարբերությունը ընկած է պաշարների մնացորդում հաստատուն ծախսերի ներառման մեջ:

Լրիվ ծախսերով կալկուլյացման կիրառումը հիմնավորվում է հետևյալ կերպ.

- հաստատուն ծախսերը ձևավորվում են արտադրության արդյունքում և առանց դրանց հնարավոր չէ արտադրության կազմակերպում: Հետևաբար, մնան ծախսերը պետք է վերագրվեն արտադրությանը և ներառվեն պաշարների ինքնարժեքում,
- լրիվ ծախսերով կալկուլյացումը հետևում է համապատասխանության սկզբունքի պահպանմանը, երբ պաշարների վերջնական մնացորդների լրիվ ինքնարժեքը համադրվում է դրանց իրացման պահին ստացվող հասույթի հետ,
- ֆինանսական հաշվետվություններում հաստատուն վերադիր ծախսերի ներառումը պաշարների ինքնարժեքում անհրաժեշտ է, քանի որ ինքնարժեքի հաշվապահությունը կիրառում է ծախսերի կլանում և պաշարների մնացորդներին է վերագրում հաստատուն վերադիր ծախսերի բաժնեմաս,
- վերադիր ծախսերի բաշխումն այն միակ կիրառական միջոցն է, որով հնարավոր է դառնում արտադրական լրիվ ծախսերով կատարելու գնագոյացման և շահույթի վերլուծություն,
- վերադիր ծախսերի գերկլանման կամ թերկլանման վերլուծությունը նպաստում է արտադրական ռեսուրսների անարդյունավետ օգտագործման բացահայտմանը:

### 17.3 ՊԱՏՎԵՐԱՅԻՆ ԵՎ ՓՈՒԼԱՅԻՆ ԿԱԿՈՒԼՅԱՑԻԱ

**Պատվերային կալկուլյացիան** օգտագործվում է միմյանցից տարբերվող կալկուլյացիոն միավորների առկայության դեպքում, երբ վերջիններիս գծով կատարվում է ծախսերի առանձնացում:

Այսպես, մեքենաների նորոգման դեպքում յուրաքանչյուր տեխսպասարկման կայանում դրանց վերագրվում է ծածկագիր և աշխատանքային քարտ (թղթի կամ համակարգչային ֆայլի տեսքով), որտեղ հետագայում գրանցումներ են կատարվում:

***Նորոգման նպատակով օգտագործվող նյութեր (ուղղակի նյութական ծախսումներ):***

Պահեստից ստացվող յուրաքանչյուր նյութատեսակ պետք է գնահատվի և գրանցվի: Աշխատանքային քարտերում կատարված գրանցումները պարբերաբար համադրվում են պահեստային գրանցումների հետ:

***Մեքենաների նորոգման վրա ծախսված աշխատաժամանակ (ուղղակի աշխատանքային ծախսեր):***

Յուրաքանչյուր աշխատողի գծով, ըստ առանձին օպերացիաների աշխատաժամանակի, քարտերում գրանցումներ են կատարվում, որոնք այնուհետև բազմապատկվում են ժամավարձի դրույթով: Այն կարող է իրականացվել «ժամացույց-քարտ» համակարգի օգնությամբ, երբ «աշխատանքային ժամացույց» արձանագրելով օպերացիայի սկիզբն ու վերջը՝ տեղեկություն է տրամադրում աշխատաժամանակի ծախսի գրանցամատյանին յուրաքանչյուր աշխատողի գծով: Պարբերաբար, աշխատանքային քարտերի ժամաքանակը համադրվում է աշխատաժամանակի ծախսի գրանցամատյանի տվյալների հետ (կամ այլ աշխատանքային գրանցումների հետ):

***Նորոգմանն ուղղված այլ ուղղակի ծախսեր:***

Կան ծախսեր, որոնք նախատեսված են կոնկրետ աշխատանքի համար, ինչպիսին է օրինակ հատուկ մեքենաների շահագործման էլեկտրոէներգիան, որոնք ուղղակիորեն գրանցվում են աշխատանքային քարտում: Գրանցման գումարը համադրվում է հաշիվ ֆակտուրայի հետ:

***Վերադիր ծախսերի բաժնենասը (անուղղակի ծախսեր):***

Կատարված վերադիր ծախսերը աշխատանքային քարտում ավելացվում են ուղղակի ծախսերին, որով որոշվում է նորոգման ընդհանուր ինքնարժեքը: Դրանք կարող են ինքնարժեքին վերագրվել ըստ ծախսված աշխատաժամանակի կամ ծախսված նյութերի համամասնության:

***Լրիվ ինքնարժեքը, որպես վերը թվարկած հոդվածների հանրագումար:***

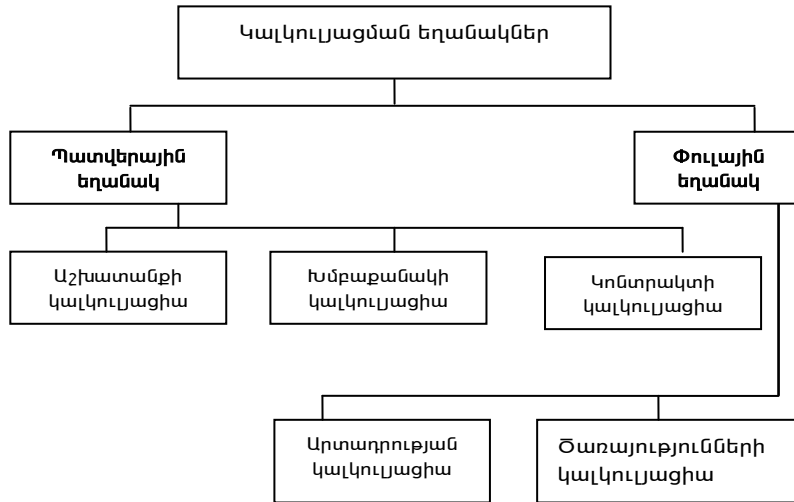
Աշխատանքային քարտում գրանցումների հանրագումարը հանդես է գալիս որպես լրիվ ինքնարժեք, որը կիրառվում է վաճառքի ինքնարժեքի կամ պատրաստի արտադրանքի գնահատման հաշվարկներում: Այն իր կիրառումն է գտնում նաև պատվիրատուներից գանձվող ծառայությունների գնի որոշման հաշվարկներում: Որոշ գներ հենց այդպես էլ կոչվում են «ինքնարժեք պլուս», որտեղ «պլուսը» արտադրողի կողմից ինքնարժեքին ավելացվող շահույթն է:

***Փուլային կալկուլյացիայի*** դեպքում բոլոր ծախսային միավորները միատեսակ են: Հետևապես, կալկուլյացվում է յուրաքանչյուր փուլում մշակված միավորների քանակի լրիվ ինքնարժեքը, որով այնուհետև ըստ փուլային կտրվածքի՝ առանձին է ներկայացվում յուրաքանչյուր միավորի ինքնարժեքը:

Այսպիսով, գրանցումների քարտը (կամ համակարգչային ֆայլը) բացվում է յուրաքանչյուր արտադրական փուլի գծով, օրինակ՝ խառնուրդի պատրաստում, արտադրական մշակում, պատրաստի արտադրանքի ստացում: Յուրաքանչյուր փուլի համար նախատեսված գրանցման քարտում գրանցվում են համապատասխան փուլի բոլոր ծախսերը (ուղղակի, անուղղակի)՝ ըստ պահեստային պահանջագրերի, աշխատաժամանակի թերթիկների, ֆակտուրաների կամ վերադիր ծախսերի բաշխման հատուկ գործակիցների: Միավոր արտադրանքի որոշված ինքնարժեքը օգտագործվում է իրացման կամ պաշարների գնահատման, ինչպես նաև գների որոշման ժամանակ: Փուլային ծախսերը փաստորեն վերագրվում են այդ ժամանակընթացքում թողարկված արտադրատեսակների միջև:

Կալկուլյացման նկարագրված հիմնական երկու եղանակների խմբերը հանդես կգան իրենց ենթախմբերով, ինչպես օրինակ պատվերային եղանակը իր տարատեսակներով՝ ***աշխատանքի, խմբաքանակի և կոնտրակտի*** կալկուլյացիայով:

Փուլային եղանակը կբաժանվի ***արտադրության և ծառայությունների*** կալկուլյացիայի, որը երևում է հետևյալ գծապատկերում:



### 17.3 ԾԱԽՍԵՐԻ ՏԵՂԱԲԱՇԽՈՒՄ, ԲԱՇԽՈՒՄ ԵՎ ԿԼԱՆՈՒՄ

Անուղղակի են համարվում այն արտադրական ծախսերը, որոնց ուղղակիորեն վերագրումը կալկուլյացիոն օբյեկտներին՝ կապված առնչվելիության աստիճանից, դառնում է անհնար:

Անուղղակի արտադրական ծախսերը երեք ուղիով են ձևավորվում.

- **արտադրական գործունեությունից** - այս ծախսերը ձևավորվում են արտադրությունում, ինչպիսիք են վառելիքը, պահպանիչ արտահագուստը, ամորտիզացիան, արտադրության վերահսկողությունը,
- **սպասարկման գործունեությունից** - այս ծախսերը սպասարկում են գործարանի ներսում գործող արտադրամասերին կամ նրա ստորաբաժանումներին, ինչպիսիք են պահեստների, բուֆետների գործունեությունը,
- **ընդհանուր վաչական և կառավարման ծախսեր** – ինչպիսիք են գործարանի վարձավճարը, ջեռուցումը և լուսավորումը, կառավարչական աշխատավարձը:

Վերոհիշյալ թվարկումը վկայում է այն մասին, որ անուղղակի բաշխման են ենթարկվում հիմնական վերադիր ծախսերը:

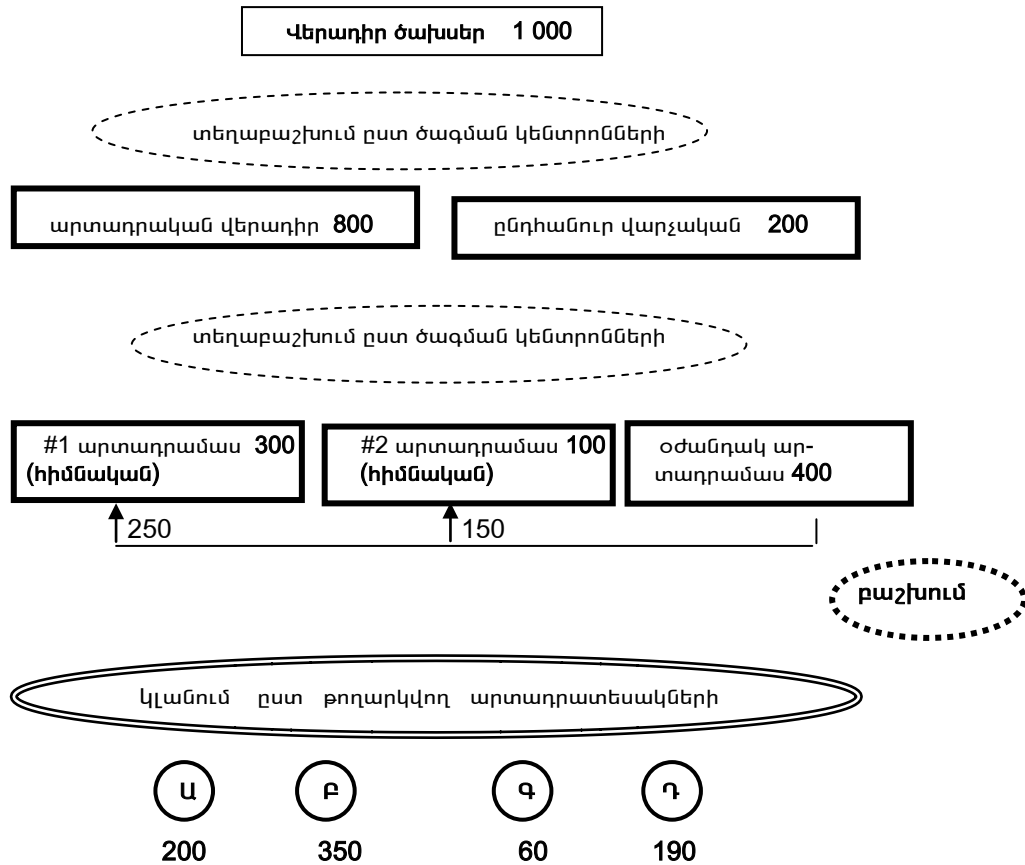
Արտադրատեսակների միջև անուղղակի ծախսերի բաշխման գործընթացն իրականացվում է հետևյալ հաջորդականությամբ.

1. արտադրական վերադիր ծախսերի արձանագրումը ըստ հոդվածների,
2. ծախսային կենտրոնների որոշումը,
3. վերադիր ծախսերի տեղաբաշխումն ու բաշխումը ըստ ծախսային կենտրոնների,
4. սպասարկող ծախսային կենտրոնների ծախսերի բաշխումը արտադրական ծախսային կենտրոնների միջև,
5. արտադրական ծախսային կենտրոնների ծախսերի կլանումը արտադրատեսակների կողմից:

Օրինակ, կազմակերպության վերադիր ծախսերը կազմում են 1 000 հազ. դրամ, որից 800-ը առընչվում են արտադրական ոլորտին, իսկ 200-ը՝ ընդհանուր վարչական ոլորտին: Ընդ որում, արտադրական ոլորտին առնչվող վերադիր ծախսերը **տեղաբաշխված** են ըստ ծախսման կենտրոնների հետևյալ կտրվածքով՝ #1 արտադրամաս – 300 հազ. դրամ, #2 արտադրամաս – 100 հազ. դրամ, սպասարկող (օժանդակ) արտադրամաս – 400 հազ. դրամ: Իր հերթին, սպասարկող արտադրամասի վերադիր ծախսերը **բաշխվել** են #1 և #2 արտադրամասերի միջև համապատասխանաբար 250 և 150 հազ. դրամով:

«Ա» և «Բ» արտադրատեսակները թողարկվել են #1 արտադրամասում և իրենց ինքնարժեքում **կլանել** վերադիր ծախսեր համապատասխանաբար 200 և 350 հազ.դրամ: Իսկ «Գ» և «Դ» արտադրատեսակները թողարկվել են #2 արտադրամասում և իրենց ինքնարժեքում **կլանել** վերադիր ծախսեր՝ համապատասխանաբար 60 և 190 հազ.դրամ:

Այսպիսով, տվյալ կազմակերպությունում անուղղակի արտադրական ծախսերի տեղաբաշխումը, բաշխումն ու կլանումը սխեմատիկորեն կարող ենք ներկայացնել ստորև:



Ծախսված անուղղակի նյութերի արժեքը ստացվում է նյութերի դուրս գրման պահանջագրերի վերլուծությամբ, անուղղակի աշխատավարձի ծախսը՝ վճարման տեղեկագրերից, իսկ այլ անուղղակի ծախսերը գրանցվում են հաշիվ ֆակտուրաներից, գրանցամատյաններից (օրինակ ամորտիզացիան) և հիմնականում դասակարգվում են ըստ բնույթի, այսինքն՝ սուբյեկտների:

Արտադրության վերլուծության ժամանակ երկու խնդիր է ծագում, որոնք հստակ լուծում են պահանջում: Դրանք են. ծախսերի առաջացումը ըստ ծագման կենտրոնների և պատասխանատվության սահմանումը ըստ այդ ծախսերի: Այսպիսով, յուրաքանչյուր ծախսային կենտրոնի գծով պետք է որոնել իդեալական համապատասխանություն՝ կոնկրետ գործունեության և դրա գծով պատասխանատու անձանց միջև: Օրինակ, եթե A բաժնում գործում են երեք խմբի հաստոցներ՝ I, II և III, որոնք ղեկավարվում են բաժնի պետի կողմից, ապա նպատակահարմար է A բաժնի գծով սահմանել միայն մեկ ծախսային կենտրոն: Սակայն հաստոցների այդ երեք խմբերը կարող են գործել նաև արտադրական տարբեր ուղղություններով և կարիք կզգացվի ծախսերը տեղաբաշխելիս սահմանել երեք ծախսային կենտրոն: Ինքնարժեքի հաշվապահը այս դեպքում որոշում է կայացնում, թե որ տարբերակը կիրառի:

Արտադրական վերադիր ծախսերի ընդհանուր գումարը բաշխվում է առանձին ծախսային կենտրոնների միջև: Որոշ հոդվածներ կարող են անմիջապես **տեղաբաշխվել**, ինչպես օրինակ ծախսային կենտրոնի վարիչի աշխատավարձը կամ կենտրոնում ծախսված անուղղակի նյութերը: Այլ հոդվածներ **բաշխվում** են ծախսային կենտրոնների միջև, որոնք են ֆաբրիկայի վարձավճարը, ֆաբրիկայի կառավարիչների աշխատավարձը:

Այսպիսով, տեղաբաշխման դեպքում ծախսերը անմիջապես վերագրվում են ծախսային կենտրոնին: Բաշխման դեպքում ծախսերը անմիջապես չվերագրվելով կոնկրետ ծախսային կենտրոններին, վերջիններիս միջև ենթարկվում են բաշխման:

Ընդհանուր գումարի բաշխման հիմքը ընտրվում է ծախսային կենտրոնների առանձնահատկությամբ, որով յուրաքանչյուր կենտրոնին հասանելի ծախսերի բաժնեմասը համապատասխանում է ձևավորվող արդյունքներին:

**Սպասարկող ծախսային կենտրոններում** չի թողարկվում իրացման նպատակներով արտադրանք: Այդ կենտրոնների ծախսերը թողարկման ինքնարժեքին վերագրման նպատակով, նախ պետք է տեղաբաշխվեն արտադրությանը սպասարկող կենտրոնների միջև (և ոչ թե մարքեթինգի կամ այլ սպասարկող բաժինների միջև):

**Վերադիր ծախսերի կլանումը** կալկուլյացիոն այն հաշվարկն է, որի դեպքում այդ ծախսերը վերագրվում են թողարկվող առանձին արտադրատեսակների ինքնարժեքին:

Արդյունքում, արտադրական ծախսային կենտրոններին են վերագրվում գործարանային վերադիր ծախսերը, որոնք լինում են.

- տեղաբաշխված ծախսեր,
- բաշխված ծախսեր,
- սպասարկող արտադրամասերի բաժնեմասային ծախսեր:

Թողարկման յուրաքանչյուր արտադրատեսակին վերադիր ծախսերի վերագրումը ստացվում է արտադրական ծախսային կենտրոնի տվյալ ժամանակաշրջանի գործունեության արդյունքների բաշխման ճանապարհով (օրինակ ըստ թողարկման քանակի կամ աշխատաժամանակի): Եթե ծախսային կենտրոնում թողարկվում է ոչ ստանդարտ արտադրանք, օրինակ գնորդի հատուկ պատվեր, ապա, թողարկման ծավալը պետք է չափվի ընդհանուր ընդունելի միավորով՝ ասենք ուղղակի աշխատաժամերով: Եթե թողարկվող արտադրանքը անցնում է մի քանի ծախսային կենտրոններով, ապա վերադիր ծախսերի կլանումը հաշվարկվում է վերջիններիս յուրաքանչյուրի գծով:

Վերադիր ծախսերի բաշխման հիմքի ընտրության դեպքում պետք է հաշվի առնվի ճշտության ապահովման արժեքը: Այսպես, քեռուցման և լուսավորման ծախսերը կարելի է իրականացնել բարդ բանաձևով՝ կիրառելով էներգակիրների օգտագործման կետերը, լամպերի քանակն ու հզորությունը և այլն, որը դեռևս չի նշանակում ծախսերի բաշխման բացարձակ ճշգրտություն: Քննական հարցերին պատասխանելիս, օգտվելով տրամադրված տվյալներից, դուք կարող եք լիովին առաջնորդվել սեփական դատողություններով, քանի որ հնարավոր չէ լիարժեք ճշգրտությամբ ընտրել համապատասխան բաշխման որևէ հիմք:

Վերադիր ծախսերի բաշխումը դիտարկվում է շահույթի ստացման տեսանկյունից: Սակայն, նման տեղեկատվության մի մասը կարող է օգտագործվել նաև ծախսերի վերահսկողության նպատակով՝ ծախսերը խմբավորելով կառավարիչների պատասխանատվության ներքո գտնվող ծախսային կենտրոններում:

Վերջ ներկայացված վերադիր ծախսերի բաշխումը կարելի է իրականացնել նաև **ընդհանուր ծախսային կենտրոնի** կիրառմամբ, որում ընդգրկված հոդվածները չեն վերահսկվում սարքավորումների խմբերի կառավարիչների կողմից (վարձավճար, ապահովագրություն) և գտնվում են գործարանի կառավարիչի պատասխանատվության ներքո: Այս դեպքում, վերադիր ծախսերի բաշխումը ծախսային կենտրոնների միջև կատարվում է երկու փուլով.

- վերահսկվող ծախսերի տեղաբաշխում,



- ընդհանուր ծախսային կենտրոնի հողվածների բաշխում:

Տեղաբաշխված ծախսերի մասնակի հանրագումարները կիրառվում են վերահսկողության համակարգում, իսկ դրանց ընդհանուր հանրագումարները օգտագործվում են կլանման նպատակներով: Անուղղակի ծախսերի կլանումը կատարվում է գործակցով, որը որոշվում է.

$$\text{Կլանման գործակից} = \frac{\text{Ծախսային կենտրոնի վերադիր ծախսեր}}{\text{Ծախսային կենտրոնի գործունեության արդյունք}}$$

Ծախսային կենտրոնի գործունեության արդյունք կարող են հանդես գալ.

**Օգտագործվող ռեսուրսները**

Նյութերի ծախսը

Աշխատավարձը } բաշխման հիմքը ծախսերի տեսակարար կշիռն է  
Հիմնական ծախսերը }

Աշխատաժամերը } բաշխման հիմքը մեքենաժամին ընկնող ծախսն է  
Մեքենաժամերը }

**Արտադրության / ծառայության արդյունքը**

Թողարկման / ծառայությունների քանակը - բաշխման հիմքը միավորին ընկնող ծախսն է

Իրացման ինքնարժեքը } բաշխման հիմքը ինքնարժեք / ծախսերի  
Իրացման հասույթը } տեսակարար կշիռն է

Ծախսերի յուրաքանչյուր կենտրոնում կարելի է օգտագործել մեկից ավելի կլանման գործակիցներ: Օրինակ, վերադիր ծախսերի մի մասը կարող է կլանվել աշխատաժամերի, իսկ մյուս մասը՝ նյութական ծախսերի հիմքով: Կլանման հիմքի ընտրությունը պետք է կապված լինի արտադրության կամ սպասարկման ոլորտում վերադիր ծախսերի ձևավորման գործընթացի հետ: Օրինակ, երբ թողարկվող երեք արտադրատեսակներից X-ը, Y-ը և Z-ը ունեն միևնույն աշխատատարությունը, բայց օժտված են տարբեր նյութատարությամբ, ապա դրանց կլանման հիմքում պետք է դրվեն ոչ թե նյութերի, այլ աշխատանքային ծախսերը: Կլանման հիմքի ընտրությամբ միշտ հատուկ է պայմանականություն, սակայն հնարավորին չափ այն պետք է լինի հիմնավոր:

Կլանման նորմաները կարող են օգտագործվել նաև սպասարկման ծառայությունների ծախսերը արտադրական արտադրամասերին ուղղակիորեն փոխանցելիս: Այսպես, ճաշարանի ծախսերն ավելի շուտ կլանվում են ծախսված արտադրական աշխատաժամանակի հիմքով, քան վերաբաշխվում են արտադրական արտադրամասերի միջև:

**17.4 ՄՊԱՍԱՐԿՈՂ ԾԱՌԱՅՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԾԱԽՍԵՐԻ ԲԱՇԽՈՒՄԸ**

Կազմակերպությունների գործունեությունը սպասարկում են օժանդակ արտադրամասերն ու ծառայությունները (նորոգման, տրանսպորտային էներգետիկ և այլն), որոնց ծախսերը էական տեսակարար կշիռ են զբաղեցնում թողարկման ինքնարժեքում: Որպես կանոն, սպասարկող ծառայություններում արդեն տեղաբաշխված ծախսերը այնուհետև վերաբաշխվում են հիմնական արտադրամասերի միջև, վերջիններիս համար հանդես գալով վերադիր ծախսեր: Սպասարկող արտադրամասերի բաշխման համար տարբեր հիքեր են կիրառվում, ելնելով դրանց գործունեության առանձնահատկություններից:

Օրինակ, նորոգման արտադրամասերի ծախսերը բաշխելիս հիմք են ընդունվում հիմնական արտադրամասերում գործող սարքավորումների նորոգման բարդության միավորները, էներգետիկ ծա-

ռայության ծախսերը բաշխելիս՝ էներգակիրների հզորությունները, բանվորական ճաշարանի ծախսերը բաշխելիս՝ աշխատողների թվաքանակը և այլն: Սպասարկող արտադրամասերի ծախսերի բաշխման գործընթացի պարզեցման նպատակով երբեմն կիրառում են նաև նախօրոք սահմանված տեսակարար կշռի տոկոսներ:

Հարկ է նշել, որ օժանդակ ստորաբաժանումների ծախսերի բաշխումը բարդանում է այն դեպքում, երբ վերջիններս միմյանց փոխադարձ ծառայություններ են կատարում: Օրինակ, կազմակերպությունում գործում են չորս արտադրամաս, որոնցից հիմնականներն են նախապատրաստականն ու հավաքմանը, իսկ սպասարկողները՝ մեխանիկականն ու նորոգմանը: Մեխանիկական արտադրամասի ծախսերն են կազմում 20 000 հազ. դրամ, իսկ նորոգման արտադրամասի սեփական ծախսերը՝ 50 000 դրամ:

Սպասարկող արտադրամասերի սեփական ծախսերը կազմակերպությունում բաշխվում են հետևյալ հարաբերակցությամբ.

	Նախապատրաստական	Հավաքման	Մեխանիկական	Նորոգման
Մեխանիկական	45%	50%	-	5%
Նորոգման	65%	25%	10%	-

Փաստորեն, մեխանիկական և նորոգման սպասարկող արտադրամասերը հանդիպակաժ ծառայություններ են մատուցում միմյանց, որով հնարավորություն չի ստեղծվում որոշելու յուրաքանչյուրի ամփոփ ծախսը և դրանից հետո դրանք վերաբաշխելու հիմնական արտադրամասերի միջև ըստ տրված տեսակարար կշիռների: Նման պարագայում կիրառելի է երկու եղանակ, որոնցից են սպասարկող արտադրամասերի ծախսերի բազմակի բաշխումն ու երկու անհայտով համակարգի կիրառումը:

**Ծախսերի բազմակի բաշխման եղանակի** ելությունը կայանում է նրանում, որ տրված տոկոսադրույքներով սպասարկման ծառայությունների սեփական ծախսերը վերաբաշխվում են այնքան ժամանակ, մինչև իրենց զրոյական մակարդակին հասնելը:

Այսպես, մեխանիկական արտադրամասի և նորոգման ծառայությունների սեփական ծախսերի վերազրույցը հիմնական արտադրամասերին այս եղանակով կկատարվի հետևյալ հաջորդական բաշխումներով:

Հարաբերակցություն	Նախապատրաստական	Հավաքման	Մեխանիկական	Նորոգման
			20 000	50 000
մեխանիկական 45% : 50% :5%	9 000	10 000	0	1 000 51 000
նորոգման 65% :25% :10%	33 150	12 750	5 100	0
մեխանիկական 45% : 50% :5%	2 295	2 550	0	255
նորոգման 65% :25% :10%	165,75	63,75	25,5	0
մեխանիկական 45% : 50% :5%	11,5	12,75	0	1,25

Նորոգման 65% :25% :10%	0,82	0,43	0	0
Ընդամենը	<b>44 623</b>	<b>25 377</b>	x	x

Փաստորեն, բաշխման հաշվարկները կատարվում են մինչ սպասարկող ստորաբաժանումների վերադիր ծախսերի զրոյական մակարդակին հասնելը:

**Երկու անհայտով հանրահաշվական համակարգ** կիրառելիս սպասարկող արտադրամասերի ծախսերի վերաբաշխման հիմքում դրվում է հետևյալ տրամաբանական կապը.

$$\text{Արտադրամասի ընդհանուր ծախս} = \text{սեփական ծախս} + \text{ընդունած ծառայություններ}$$

Վերոհիշյալ օրինակի գծով կատարենք նշանակումներ.

մեխանիկական արտադրամասի ընդհանուր ծախսեր – x

նորոգման արտադրամասի ընդհանուր ծախսեր - y

$$\begin{cases} x = 20\,000 + 0,1y \\ y = 50\,000 + 0,05x \end{cases}$$

որտեղից.

$$\begin{cases} x = 25\,125,63 \\ y = 51\,256,28 \end{cases}$$

Ստացված x-ի և y-ի արժեքները նախապատրաստական և հավաքման արտադրամասերի միջև ըստ տրված տոկոսային հարաբերակցությունների կբաշխվեն հետևյալ կերպ.

	Նախապատրաստական	Հավաքման
Մեխանիկական	$25\,125,63 \times 45\% = 11\,306,5$	$25\,125,63 \times 50\% = 12\,562,8$
Նորոգման	$51\,256,28 \times 65\% = 33\,316,5$	$51\,256,28 \times 25\% = 12\,814,2$
Ընդամենը	<b>44 623</b>	<b>25 377</b>

Այսպիսով, սպասարկող արտադրամասերի սեփական ծախսերի բաշխման ներկայացված երկու եղանակի կիրառման դեպքում էլ ստացվեցին միևնույն արժեքները:

## ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳԱՆ ՀԱՐՑԵՐ



- Ներկայացրեք «Հիմնական արտադրություն» հաշվի գործունեության մեխանիզմը (17.1):
- Ինչպես է որոշվում է թողարկված արտադրանքի փաստացի ինքնարժեքը (17.1):
- Ինչպես է կատարվում սահմանային ինքնարժեքով կալկուլյացիան (17.2):
- Ինչպես է կատարվում լրիվ ինքնարժեքով կալկուլյացիան (17.2):
- Բնութագրեք պատվերային կալկուլյացիան (17.2):
- Բնութագրեք փուլային կալկուլյացիան (17.3):
- Ինչ տարբերություն կա ծախսերի բաշխման և տեղաբաշխման միջև (17.4):
- Ինչպես է որոշվում վերադիր ծախսերի կլանման գործակիցը (17.4):
- Բնութագրեք ծախսերի բազմակի բաշխման մեթոդը (17.5):
- Որոնք են սպասարկող ծառայությունների ծախսերի հաշվառման առանձնահատկությունները (17.5):



## ԳԼՈՒԽ XVIII ԾԱԽՍԵՐԻ ՆՈՐՄԱՏԻՎԱՅԻՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

### Գլխի բովանդակությունը

- նախահաշիվների կազմում
- հիմնական ծախսերի նախահաշիվներից շեղումներ
- վերադիր ծախսերի նախահաշիվներից շեղումներ
- շեղումներն ամփոփող հաշվետվություն:



### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- տարբերակել ճկուն, ժամանակային, շարունակական նախահաշիվները,
- գնահատել վերլուծության դերը նախահաշվային վերահսկողության համակարգում,
- ճանաչել բարենպաստ և անբարենպաստ շեղումները,
- որոշել քանակական և որակական գործոնների ազդեցությունը շեղումների ձևավորման վրա,
- ըմբռնել վերադիր ծախսերի նորմաներից շեղումների որոշման առանձնահատկությունները,
- կազմել հաշվետվություն՝ ըստ շեղումների ծագման պատճառների և պատասխանատուների,
- ներկայացնել ծախսային փաստացի հոսքերը ըստ սահմանված նորմաների և նորմաներից շեղումների:

### 18.1 ՆԱԽԱՀԱՇՎԱՅԻՆ ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ ՆԵՐԿԱՅԱՑՈՒՄԸ

Նախահաշիվները հանդես են գալիս որպես պլաններ՝ արտացոլելով ամբողջ գործարարության կամ դրա մի մասը կազմող ֆինանսական ու քանակական արդյունքները՝ ապագա ժամանակահատվածի կտրվածքով:

Արտադրական գործունեությանն առնչվող նախահաշիվները սահմանվում են առաջիկա ժամանակահատվածի համար, օրինակ՝ հաջորդ տարվա կտրվածքով: Երբեմն կազմվում են իրացման ենթակա հատուկ ծրագրերի նախահաշիվներ, որոնք նույնպես վերլուծվում են ըստ ծրագրի իրականացման ժամանակահատվածի: Այսպես, եթե ծրագրի իրականացումը պահանջում է երկու տարի, ապա նախահաշիվը կազմվում է երկու մասով՝ առաջին և երկրորդ տարվա համար:

Նախահաշիվները կազմվում են (պլանավորման գործընթաց) գլխավոր կառավարչի կողմից առաջադրված նպատակների և նախորոշված քաղաքականության շրջանակներում:

Նախահաշիվների վերլուծության գործընթացը բաղկացած է երկու տարրերից, դրանք են՝ պլանավորումն ու վերահսկողությունը:

**Պլանավորումը** ընդգրկում է ապագա համապատասխան տարբեր նախահաշիվների կազմման գործընթացը: Կառավարման տարբեր մակարդակները պետք է ընդգրկվեն նախահաշվային պլանավորման աշխատանքներում՝ ըստ իրենց պատասխանատվության ոլորտների: Միջին և խոշոր կազմակերպություններում այդ գործընթացը կարող է բավական ժամանակ պահանջել, քանի որ գործարարության տարբեր ոլորտների նախահաշիվների կոորդինացման անհրաժեշտություն կառաջանա՝ համոզվելու համար դրանց լիարժեքության և կազմակերպության որդեգրած քաղաքականության ու նպատակների համապատասխանության մեջ:

**Վերահսկողությունը** համապատասխան ժամանակահատվածի նախահաշվային ու փաստացի արդյունքների համեմատումն է:

Նախահաշիվներից փաստացի արդյունքների յուրաքանչյուր էական շեղում ներկայացվում է կառավարման համապատասխան օղակին՝ անհրաժեշտ միջոցառումների ձեռնարկման համար:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Նախահաշիվները կազմվում են (պլանավորման գործընթաց) գլխավոր կառավարչի կողմից առաջադրված նպատակների և նախորոշված քաղաքականության շրջանակներում:



Նախահաշվային վերահսկողության պարբերաշրջանի տարրերն են.

- **Պլանավորում.** նախահաշվային վերահսկողությունն ապահովում է պլանավորման ճիշտ գործընթացը, քանի որ բացահայտում է առկա հիմնախնդիրները և դրանց վերացմանն ուղղված քայլերը:
- **Կոորդինացում.** համակարգը ինտեգրում է գործարարության տարբեր բաժինները, գլխավոր նախահաշվի կազմումը և հետևաբար՝ կառավարիչներն իրենց պլանների կազմման ժամանակ հաշվի են առնում կազմակերպության ընդհանուր նպատակները:
- **Հանձնարարում.** հիմնական նախահաշվի կազմումը հնարավորություն է ստեղծում հստակ կողմնորոշվելու ստանձնած տնտեսական քաղաքականության հարցերում, որի վարման պատասխանատվությունը հանձն են առնում առանձին կառավարիչները:
- **Արդյունքների գնահատում.** նախահաշիվը ներկայացնում է նպատակ, որի իրագործումով գնահատվում է կառավարչի աշխատանքը:
- **Համագործակցություն և մոտիվացիա.** նախահաշվի կազմումով համագործակցում են կառավարման վերին և ստորին օղակները, որը խրախուսում է կառավարիչներին՝ հասնելու նախանշված նպատակներին:
- **Վերահսկողություն.** փաստացի և նախահաշվային արդյունքների անընդհատ համեմատումը բացահայտում է այն տեղամասերը, որոնք անհրաժեշտ է վերահսկել:

Կազմակերպության յուրաքանչյուր ֆունկցիա պետք է ստորաբաժանվի ըստ համապատասխան նախահաշվային կենտրոնների: Նախահաշվային կենտրոնները որոշելիս կարևորվում է դրանց ներկայացումը ըստ կառավարման պատասխանատվության կենտրոնների: Կառավարիչը, որը պատասխանատու է նախահաշվային կենտրոնի գործունեության համար (օրինակ՝ մեխանիկական արտադրամասը՝ արտադրական ֆունկցիայի շրջանակներում), պետք է որպես պատասխանատու ընդգրկվի իրեն առնչվող նախահաշիվների կազմման փուլում և այնուհետև ուշադիր լինի դրա իրականացմանը վերաբերող վերահսկողության տեղեկատվության նկատմամբ: Մինչ նախահաշվային վերլուծական համակարգի ներկայացումը, կարևոր է նշել, որ.

- նախահաշվային համակարգի առանցքային դրույթներն ընդունվում են հանձնախմբի կողմից,
- որոշվում են կազմակերպության երկարաժամկետ նախահաշվային նպատակները (ինչպես արդեն քննարկեցինք),
- առկա է տվյալների բավարար բազա, որի հիման վրա կատարվում են կանխատեսումներ,
- կազմակերպչական ուղեցույցներ են կազմվում՝ հստակ ներկայացնելով գործունեության ոլորտների պատասխանատուներին, որից հետո կազմակերպությունը նախահաշվային կենտրոնների տրամաբանական ստորաբաժանում է կատարում, ըստ որի՝ յուրաքանչյուր կառավարչի կցվում է նախահաշիվ, վերահսկողության ոլորտ և վերահսկողական տեղեկատվություն (այն անվանվում է նաև հաշվապահություն՝ ըստ պատասխանատվության կենտրոնների),
- ստեղծվում է նախահաշվի կազմման հանձնաժողով, և կազմվում են նախահաշիվների կիրառման ուղեցույցներ,
- նախանշվում են սահմանափակիչ գործոններ:

Նախահաշիվների կազմման տիպային հանձնաժողովը ընդգրկում է գլխավոր կառավարչին, կառավարչական հաշվապահին (նախահաշվի տեսուչին) և բաժնի վարիչներին:

Հանձնաժողովի ֆունկցիաներն են.

- նախահաշիվների կազմման քաղաքականության մշակումը,

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Նախահաշվային կենտրոնները որոշելիս կարևորվում է դրանց ներկայացումը ըստ կառավարման պատասխանատվության կենտրոնների:



- նախահաշիվների կորդինացումը,
- գործող նախահաշիվների բարելավումը (օրինակ՝ շահույթի ձևավորման գծով),
- անհրաժեշտության դեպքում՝ բարելավված նախահաշիվների հաստատումը,
- նախահաշվային և փաստացի արդյունքների համեմատումների դիտարկումը և դրա հիման վրա՝ մինչ այդ նախահաշվային հողվածների չկատարված ճշգրտումների առաջարկումը:

Նախահաշվի տեսուչը հանձնաժողովի քարտուղարն է և պատասխանատու է աշխատանքային ժամանակացույցի և նախահաշվի կազմման, ինչպես նաև վերլուծությանը աջակցող անհրաժեշտ մասնագետ կառավարիչների ընդգրկման համար:

Նախահաշիվների տեղեկագիրքը փաստաթուղթ է, որը ներկայացնում է նախահաշիվների կազմման աշխատանքների և պատասխանատուների ուղեցույցը: Պատասխանատվությունը ներկայացվում է ըստ անձերի, գործառույթների կազմման ձևերի և նախահաշվային հաշվետվությունների:

Նախահաշիվը պատրաստ է լինում տարեսկզբին (կամ նախահաշվային ընտրված ժամանակաշրջանի սկզբին), և վերահսկվող ժամանակաշրջանի վերջում, կապված տարեվերջին նկատվող սղաճի հետ, մոր նախահաշիվ է կազմվում հաջորդ տարվա համար: Այս գործընթացը շարունակվում է յուրաքանչյուր նախահաշվային ժամանակաշրջանի համար, որով մեկ տարի առաջ կիրառելի նախահաշիվը հնարավորին չափ ենթարկվում է նորացման: Նախահաշվային տվյալների շարունակական այս վերանայումը ընկած է կանխատեսումների ներկայացման հիմքում:

**Ժամանակային** նախահաշիվները կազմվում են հաշվապահական ժամանակաշրջանի համար՝ որպես կանոն մեկ տարով:

**Շարունակական** նախահաշիվները, չնայած իրենց առավելություններին, գործնականում զիջում են ժամանակային նախահաշիվներին:

Եթե շարունակական նախահաշիվները հակված են երկարաժամկետ պլանային ժամանակահատվածին, ապա ժամանակային նախահաշիվները կարճ ժամանակահատվածի համար են նախատեսված, որն է՝ մեկ տարին կամ նույնիսկ եռամսյակը: Եթե հաշվետու տարում կանխատեսվեն փոփոխություններ, ժամանակային նախահաշիվը կմնա անփոփոխ: Դա նշանակում է, որ մենեջմենթը միտում ունի դիտարկելու միայն պլանավորված ֆինանսական տարվա վերջնական արդյունքները, իսկ շարունակական նախահաշիվները ներկայացնում են տասներկուամսյա վաղեմության տվյալներ: Հետևաբար, ժամանակային նախահաշիվներն առավել գործնական կիրառում ունեն և քիչ են ծանրաբեռնում վարչակազմին:

**Ճկուն նախահաշիվները** տարբերակում են փոփոխում և հաստատում ծախսերը և վերանայվում են թողարկման ծավալների փոփոխմանը զուգընթաց:

Ըստ պատասխանատվության հաշվառումը վերահսկողության նպատակներով պահանջում է ճկուն նախահաշիվների օգտագործում: Կառավարչական վերահսկողության ենթակա շատ ծախսեր փոփոխում են և հետևաբար նախահաշվով պետք է փոփոխվեն թողարկման տարբեր ծավալների դեպքում: Անհմաստ կլիներ քննադատել կառավարչին այն գերաժախսի համար, որը թույլ էր տրվել նախահաշվից ավելի թողարկման դեպքում: Նմանապես, թողարկման ծավալների կրճատման դեպքում ծախսերը նվազում են, և դրանք համապատասխանորեն պետք է արտացոլվեն նախահաշիվներում:

Շեղումների հաշվետվությունները կազմվում են ըստ ճկուն նախահաշիվների՝ համեմատելով փաստացի արդյունքները նախատեսվածի հետ: Այս դեպքում չեն ներկայացվում նախահաշվային փոփոխությունները, որոնց համար առանձին հաշվետվություն է կազմվում:

Կառավարիչների պատասխանատվության ներքո ծախսերի մեծ մասը փոփոխում

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

**Ժամանակային** նախահաշիվները կազմվում են հաշվապահական ժամանակաշրջանի համար՝ որպես կանոն մեկ տարով:  
**Ճկուն նախահաշիվները** տարբերակում են փոփոխում և հաստատում ծախսերը և վերանայվում են թողարկման ծավալների փոփոխմանը գույքընթաց:



է: Քանի որ փոփոխում ծախսերը պայմանավորված են թողարկման ծավալների մակարդակով, ապա պետք է առանձնացնել շեղումների այն մասը, որը ծագել է թողարկման ծավալների փոփոխմամբ՝ դրանով ընդգծելով փոփոխում այն ծախսերը, որոնց գծով պատասխանատու է կոնկրետ կառավարիչը: Այս ուղղությամբ առանցքային դրույթներն են.

- Նախահաշիվների առաջնեկները կազմվում են տարեսկզբին նախատեսված թողարկման հիմքով:
- Դրանով իսկ հաստատում նախահաշիվները համեմատվում են փաստացի արդյունքների հետ:
- Փաստացի ծախսերի և եկամուտների նախահաշիվների համեմատման արդյունքների (շեղումների) հաշվետվության պատասխանատուները կառավարիչներն են:

Օրինակով ցույց տանք նորմատիվային և փաստացի ծախսերի համեմատումը նախ՝ հաստատում, այնուհետև՝ ճկուն նախահաշիվների հիմքով:

Ինչպես արդեն գիտենք, նորմաներից փաստացի արդյունքների տարբերությունները կոչվում են շեղումներ: Ծախսային շեղումները համարվում են բարենպաստ, երբ փաստացի ծախսերը փոքր են լինում նորմաներից, իսկ երբ փաստացի ծախսերը գերազանցում են նորմաները, այդ շեղումները համարվում են անբարենպաստ:

Կազմակերպությունը թողարկում է մեկ տեսակի արտադրանք, և հավաքման արտադրամասի գործունեության ծավալը ամիսների ընթացքում խիստ տատանվում է: Ստորև ներկայացված հաշվետվությունը արտացոլում է ինչպես արտադրամասի վերադիր ծախսերի նախահաշիվը՝ կազմված չորս շաբաթում 20 000 հատ թողարկման միջին քանակով, այնպես էլ հոկտեմբեր ամսվա փաստացի ծախսերը:

	Չորս շաբաթվա նախահաշիվը, հազ. դրամ	Հոկտեմբերի 1-ից մինչև 28-ը փաստացի ծախսերը, հազ. դրամ
Անուղղակի աշխատավարձ (փոփոխում)	20 000	19 540
Օժանդակ նյութեր (փոփոխում)	800	1 000
Այլ փոփոխում վերադիր ծախսեր	4 200	3 660
Ամորտիզացիա (հաստատում)	10 000	10 000
Այլ հաստատում վերադիր ծախսեր	5000	5 400
	<u>40 000</u>	<u>39 600</u>
Թողարկման քանակ	20 000	17 600

Պահանջվում է.

(a) կազմել սյունակային ճկուն նախահաշիվ՝ չորս շաբաթվա համար՝ 16 000, 20 000 և 24 000 հատ թողարկման գծով,

(b) ներկայացնել երկու հաշվետվություն հոկտեմբեր ամսվա համար՝ ըստ 17 600 հատ փաստացի թողարկման, համեմատելով.

- (I) չորսշաբաթյա միջինացված նախահաշվի հետ,
- (II) չորսշաբաթյա ճկուն նախահաշվի հետ:

(a)

Թողարկման քանակը	16 000	80%	20 000	100%	24 000	120%
Փոփոխում ծախսեր						



Անուղղակի աշխատավարձ	16 000	80%	20 000	100%	24 000	120%
Օժանդակ նյութեր	640	80%	800	100%	960	120%
Այլ ծախսեր	3 360	80%	4 200	100%	5 040	120%
	20 000	80%	25 000	100%	30 000	120%
Վերադիր ծախսեր						
Անորտիզացիա	10 000		10 000		10 000	
Այլ ծախսեր	5 000		5 000		5 000	
Ընդամենը ծախսեր	35 000		40 000		45 000	

(b)

(I)	Չորսշաբաթյա միջինացված նախահաշիվ	Փաստացի արդյունքներ	Շեղումներ		
Անուղղակի աշխատավարձ	20 000	19 540	460		
Օժանդակ նյութեր	800	1 000	(200)		
Այլ փոփոխումներ վերադիր	4 200	3 660	540		
Անորտիզացիա	10 000	10 000	0		
Այլ հաստատուններ վերադիր	5 000	5 400	(400)		
	40 000	39 600	400		
(II)	Չորսշաբաթյա ճկուն նախահաշիվ	Փաստացի արդյունքներ	Շեղումներ		
Թողարկման քանակը	17 600	17 600	0		
Անուղղակի աշխատավարձ	17 600	19 540	(1 940)		
Օժանդակ նյութեր	704	1 000	(296)		
Այլ ծախսեր	3 696	3 660	36		
Անորտիզացիա	10 000	10 000	0		
Այլ հաստատուն ծախսեր	5 000	5 400	(400)		
	<u>37 000</u>	<u>39 600</u>	<u>(2 600)</u>		

Ճկուն նախահաշիվներն այս դեպքում համեմատման առումով առավել օգտակար տեղեկատվություն են ներկայացնում հետևյալ պատճառներով.

- հաստատուն նախահաշիվները տարբերակում չեն մտցնում փոփոխում և հաստատուն ծախսերի միջև,
- հետևաբար, այս դեպքում բացակայում է փաստացի ծախսերի և փաստացի

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Սահմանված նախահաշիվներից շեղումների վերլուծությունը վերահսկողական համակարգ է, որով համեմատվում են նորմատիվային ինքնարժեքն ու հասույթը փաստացի արդյունքների հետ, և ստացված շեղումների բացահայտմամբ բարելավվում տնտեսական գործունեությունը:



- թողարկման ծավալների համադրելիությունը,
- նման պարագայում կարող ենք հանգել եզրակացության, որ տեղամասի պետերը կարող են լավ աշխատանքային արդյունքների հասնել, իսկ ինքնարժեքը չնվազի՝ կապված փաստացի թողարկման հետ:

Չնայած ճկուն նախահաշիվների առավելությանը՝ երբեմն կազմակերպությունները կիրառում են հաստատուն նախահաշիվներ, հետևյալ պատճառներով.

- ճկուն նախահաշիվների կազմումը աշխատատար է և ծախսատար՝ կառավարման առումով,
- որոշ բիզնեսներում, ինչպես օրինակ՝ ծառայությունների ոլորտում, ծախսերի մեծամասնությունը նախահաշվային ժամանակահատվածում հիմնականում հաստատուն է մնում:

Վերոնշյալ օրինակում ճկուն նախահաշիվների կիրառումը պատճառաբանվում է ծախսերի հստակ ստորաբաժանմամբ՝ փոփոխունի և հաստատունի: Դա նշանակում է, որ դրանք կարող են փոփոխվել համամասնորեն կամ մնալ հաստատուն՝ ինչպես որ օրիգինալ նախահաշվում էին: Որոշ դեպքերում, ծախսերի գնահատման ժամանակ խառը ծախսերի ստորաբաժանման խնդիր է ծագում:

Օրինակ, ներկայացված է նախահաշվային հաշվետվությունից հետևյալ մեջբերումը.

Ճկուն նախահաշիվներ		
Թողարկման քանակ	1 200	1 000
Արտադրական ծախսեր (դրամ)	9 800	8 700

Արտադրական ծախսերի  $n^{\circ}$  թիվը կընդգրկվի ճկուն նախահաշվում՝ 800 հատ թողարկման դեպքում:

Ի սկզբանե նկատելի է, որ ծախսերը հաստատուն չեն և փոփոխուն մաս են կրում (1 000 հատ թողարկման դեպքում միավորի գծով կազմում են 8,70, իսկ 1 200 հատ թողարկման դեպքում՝ 8,17): Հետևաբար ծախսերի վարքագծի ուսումնասիրման նպատակով օգտագործենք «առավելագույն-նվազագույն» մեթոդը:

	Քանակ	դրամ
Առավելագույն	1 200	9 800
Նվազագույն	1 000	8 700
	200	1 100

Փոփոխուն ծախսեր =  $1\ 100 : 200 = 5,50$  միավորի գծով:

Հաստատուն ծախսեր =  $8\ 700 - 1\ 000 \times 5,50 = 3\ 200$

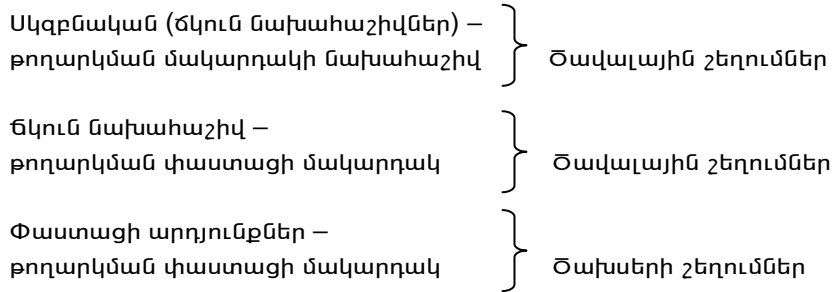
Նախահաշվային ծախսերը 800 հատ թողարկման դեպքում =  $3\ 200 + 800 \times 5,50 = 7\ 600$

Ճկուն նախահաշիվների կիրառմամբ հնարավոր է թողարկման տարբեր ծավալների դեպքում կատարել կանխատեսումներ: Այդ արդյունքներով հիմնականում կատարվում է փաստացի արդյունքների հետ համադրում, սակայն ճկուն նախահաշիվների մեխանիզմը պարզաբանում է նաև կազմակերպությունում առկա որոշ հանգամանքներ:

Ճկուն նախահաշիվները տարբերակում են թողարկման նկատմամբ հաստատուն և փոփոխուն ծախսերը: Իրականում, ծախսերը փոփոխման են ենթարկվում ոչ միայն

թողարկման ծավալով, և ոչ բոլոր ծախսերն են պայմանավորվում թողարկման մակարդակով: Մենք չենք կարող ամբողջությամբ անտեսել սկզբնական նախահաշիվը, քանի որ այն կազմակերպչական պլանի և մենեջմենթի մի մասն է կազմում և միտում ունի գնահատելու փաստացի գործունեության արդյունքները՝ համեմատելով նախահաշվի հետ:

Հետևաբար, կարող ենք հաշվետվություններ կայացնել, որը ցույց կտա:



Սկզբնական նախահաշվի և փաստացի արդյունքների ընդհանուր շեղումները կոչվում են նախահաշվից շեղումներ: Ծախսային վերահսկողության դեպքում ճկուն նախահաշիվներ կիրառելիս շեղումները որոշվում են փաստացի ծախսերը համեմատելով ճկուն նախահաշիվների հետ:

Այս դեպքում ծախսերի նախահաշիվը վերահաշվարկվում է թողարկման մակարդակի փոփոխմամբ: Դրան հակառակ, հաստատուն նախահաշիվները տարբերություն չեն դնում փաստացի և նախահաշվային գործունեության միջև:

Վերոնշյալ կազմակերպության օրինակում կետ b (I) պատասխանը ցույց է տալիս ընդհանուր նախահաշվային շեղումները, իսկ b (II) կետի տվյալները՝ ծախսային շեղումները: Այդ երկու հաշվետվությունները միացյալ կներկայացվեն այսպես.

**ԱՌՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Սկզբնական նախահաշվի և փաստացի արդյունքների ընդհանուր շեղումները կոչվում են նախահաշվից շեղումներ:



	Չորսշաբաթյա միջինացված նախահաշիվ	Չորսշաբաթյա ճկուն նախահաշիվ	ԾԱԽՍԵՐ փաս-շեղում-տացիներ	
Թողարկման քանակը	20 000	17 600	17 600	
Անուղղակի աշխատավարձ	20 000	17 600	19 540	(1 940)
Օժանդակ նյութեր	800	704	1 000	(296)
Այլ ծախսեր	4 200	3 696	8 660	36
	25 000	22 000	24 200	(2 200)
Ամորտիզացիա	10 000	10 000	10 000	-
Այլ ծախսեր	5 000	5 000	5 400	(400)
	40 000	37 000	39 600	(2 600)

Ծավալային շեղում (բարենպաստ) = 3 000

Ծավալային շեղումները վերաբերում են ծախսերի փոփոխմանը՝ պայմանավորված թողարկման փոփոխումներով: Նախահաշվով փոփոխուն ծախսերը 20 000 հատ թողարկման դեպքում կազմում են 25 000 հազ. դրամ: Եթե թողարկումը կըրճատվել է 12%-ով և կազմել 17 600, ապա նախատեսվող ծախսերը նույնպես պետք է կրճատվեն.  $12\% \times 25\ 000 = 3\ 000$  հազ. դրամ: Նման վերլուծությունը ըստ առանձին հոդվածների, ունի որոշ առավելություններ:

Ծախսային շեղումների հանրագումարը 2 600-ով անբարենպաստ է, քանի որ

17 600 հատ փաստացի թողարկման դեպքում ծախսերը նախատեսվածից ավելին են 2 600-ով: Այս դեպքում նպատակահարմար է հետագա վերլուծությունը ըստ առանձին ծախսատեսակների, որով կառանձնացվեն հիմնական պատճառները: Շեղումների հետագա նման վերլուծության դեպքում հնարավոր կլինի պատասխանել այս հարցին. «Անուղղակի աշխատավարձի անբարենպաստ շեղումը պայմանավորված էր բարձր վարձավճարով, թե՛ միավոր արտադրանքի աշխատատարության աճով»:

Աշխատանքային ծախսերի շեղումների վերլուծությունը ըստ նորմաների և աշխատաժամանակի ծախսի, ինչպես նաև մնացած շեղումների գնահատումը կներկայացվեն հաջորդ պարագրաֆում նկարագրվող նորմատիվային հաշվառման մեթոդով:

Շեղումների առաջացման պատճառներն են.

- նպատակների ոչ ճիշտ սահմանումը,
- ծախսերի ոչ լիարժեք հաշվառումը,
- անկանոն տատանումները:

Նպատակները կարող են հիմնավոր չլինել, եթե չեն արտացոլում հասանելի նորմաներ: Դա տեղի է ունենում նորմաների չափազանց իդեալականացման կամ արտաքին ու ներքին գործոններով պայմանավորված՝ ժամանակային անկատարության դեպքում:

Ներքին գործոններից են արտադրական մեթոդների կամ նյութերի ու աշխատանքային ծախսերի օգտագործման փոփոխումները: Արտաքին գործոններից են տնտեսական միջավայրի փոփոխումները, որոնք ազդում են ծախսերի, եկամուտների, գնորդների պահանջարկի վրա:

Փաստացի ծախսերի ոչ լիարժեք ներկայացումը պայմանավորված է վերահսկելի և ոչ վերահսկելի պատճառներով: Վերահսկելի պատճառներից է աշխատուժի թերի ուսուցմամբ պայմանավորված աշխատանքի արտադրողականությունը: Ոչ վերահսկելի պատճառներից է պարապուրդը, որը ծագել է մատակարարի բեռնատարի խափանման պատճառով նյութերի ոչ ժամանակին մուտքագրումից:

Անկանոն տատանումները ծագում են, կապված մեկ տարվա կտրվածքով միջինացված նորմաների հետ: Անխուսափելի է հաշվապահական մեկ ժամանակաշրջանից մյուսին անցնելիս տատանումների ձևավորումը՝ կապված կանխավճարների, հաշվեգրումների ճշգրտումների հետ:

## 18. 2 ՀԻՄՆԱԿԱՆ ԾԱԽՍԵՐԻՑ ՇԵՂՈՒՄՆԵՐ

Սահմանված նախահաշիվներից շեղումների վերլուծությունը վերահսկողական համակարգ է, որով համեմատվում են նորմատիվային ինքնարժեքն ու հասույթը փաստացի արդյունքների հետ, և ստացված շեղումների բացահայտմամբ բարելավվում է տնտեսական գործունեությունը: Շեղումների բացահայտումը վերլուծության համակարգի հիմնական քայլերից մեկն է: Հաջորդ երկու քայլերից են նախահաշիվից շեղումների որոշումը, դրանց գրանցումը և արձանագրումը հաշվապահական մատյաններում: Բացի այդ, նորմատիվային հաշվառման կարևոր նպատակներից է պլանավորման և վերահսկողության նկատառումներով տնտեսական գործունեության ամենօրյա արդյունքների ներկայացումը, չնայած այն մոտիվացիոն այլ ֆունկցիաներով կարող է կատարվել:

**Շեղումների վերլուծությունը** նաև օժանդակում է կառավարման մարմնին՝ նախահաշիվների սահմանման սկզբնական փուլերում: Վերլուծության նպատակն է հետագայում բացահայտել անարդյունավետությունը:

**Նորմատիվային ինքնարժեքը** որոշակի պայմաններում կանխորոշված և դրամական արժեքով արտահայտված ծախսերի համախումբն է: Այն ձևավորվում է

ծախսային տարրերի գնահատման արդյունքներով և հիմնականում կիրառվում է տնտեսական գործունեության գնահատման, վերահսկողության հաշվետվությունների, պաշարների գնահատման և վաճառքի գների որոշման նպատակներով: Այս սահմանումով է բնորոշվում շեղումների վերլուծության կիրառման մեկ այլ ուղղությունը՝ տնտեսական գործունեության արդյունքների գնահատումը՝ ըստ հաստատված նորմաների:

Ծախսերի նորմատիվային հաշվառման համակարգում կիրառվող նորմաների շրջանակները ընդարձակ են: Դրանց ընտրությունը պայմանավորվում է նրանով, թե ինչ տիպի նորմաներ պետք է կիրառվեն, որոնցից են.

- բազիսային նորմաները,
- իդեալական նորմաները,
- հասանելի նորմաները,
- ընթացիկ նորմաները:

**Բազիսային նորմաները** կազմվում են երկարաժամկետ օգտագործման համար և հիմք են հանդիսանում ընթացիկ նորմաների ձևավորման համար:

**Իդեալական նորմաները** հասանելի են միայն բացարձակ բարենպաստ պայմաններում:

Այս դեպքում բացակայում են նախատեսված կորուստները, վնասները և մեքենա-ժամերի պարապուրդները: Դրանք կոչվում են նաև պոտենցիալ նորմաներ: Այս նորմաների կիրառումը հնարավորություն է ընձեռում բացահայտելու տնտեսական գործունեության անարդյունավետ օղակները: Իդեալական նորմաները գործնական լայն կիրառում չեն գտնում, քանի որ բացասաբար են անդրադառնում աշխատողների խրախուսման գործընթացի վրա:

**Հասանելի նորմաները** վերաբերում են որոշակի պայմաններում կատարվող միավոր աշխատանքներին:

Այս դեպքում հաշվի են առնվում աշխատուժի կամ նյութերի արդյունավետ օգտագործումը, նորմատիվային կորուստները, մեքենաների պարապուրդները: Փաստորեն, նորմաները ներկայացնում են ապագա գործունեությունը, որի արդյունքները համարվում են հասանելի: Բացի այդ, կրելով աշխատակիցների խրախուսման տարրեր, հասանելի նորմաները նաև այլ նպատակների են ծառայում, ինչպես օրինակ՝ նախահաշիվների կազմումը, պաշարների գնահատումը, աշխատամասերի գործունեության նախահաշիվների սահմանումը և այլն:

**Ընթացիկ նորմաները** կարճ ժամանակահատվածով են սահմանվում՝ ելնելով առկա իրավիճակներից:

Անդրադառնալով ծախսային նորմաների կիրառմանը՝ նշենք, որ առաջին երկուսը հազվադեպ են օգտագործվում, երբ կազմակերպությունը ձգտում է անձնակազմի վերամոտիվացման: Նման տեղեկատվությունը քիչ է օգտագործվում տնտեսական գործունեության գնահատման և վերահսկողության նպատակներով: Նորմաների երրորդ տեսակը (հասանելի) կիրառվում է ծախսերի նորմատիվային հաշվառման դեպքում, կամ ինչպես արդեն նշվեց, պաշարների գնահատման և գների սահմանման դեպքում: Շեղումների վերլուծության ժամանակ հասանելի նորմաների կիրառմամբ առավել արդյունավետ տեղեկատվություն է ստացվում ընթացիկ նորմաների հետ համեմատումներ կատարելիս, որը կբացահայտենք ստորև:

Ներկայումս նորմատիվային հաշվառումը կազմակերպություններում, որպես կանոն, վերածվել է նորմատիվային վերահսկողության համակարգի ենթամասի:

Այնուամենայնիվ, կարևոր է ընդգծել այն երեք գործոնները, որոնք առանձնացնում են նորմատիվային հաշվառումը նախահաշվային վերահսկողությունից.

- նորմատիվային հաշվառման դեպքում բոլոր պաշարները գնահատվում են նորմատիվային ինքնարժեքով,
- նորմատիվային ծախսերը ինտեգրված են հաշվապահական հաշիվներում,

մինչդեռ նախահաշիվները հաշվապահական համակարգից դուրս հաշվետվություններ են,

- նորմատիվային ծախսերը սահմանվում են միավոր ինքնարժեքի գծով, մինչդեռ նախահաշիվները միտում ունեն ներկայացնելու ընդհանուր ծախսերը:

**Ծախսերի նորմատիվային վերլուծությունը** առավել արդյունավետ է կիրառվում, երբ թողարկումը կամ արտադրությունը պարբերական և օրինաչափ ընթացք ունեն, ուստի հնարավոր է ճշգրիտ և հեշտությամբ գնահատել: Նորմատիվային հաշվառման սկզբունքային առավելությունն այն է, որ հնարավորություն է ստեղծում տարբերակված համեմատումներ կատարել նյութերի, աշխատանքային և այլ արտադրական փաստացի և նորմատիվային ծախսերի միջև՝ թողարկման որոշակի մակարդակի դեպքում: Հետևաբար, հնարավոր է դառնում շեղումների կատարյալ վերլուծությունը:

**Նախահաշվային վերահսկողությունը** կարող է օգտագործվել կազմակերպության ներսում ծավալվող բոլոր գործառնությունների գծով, որտեղ հնարավոր է կանխատեսել ծախսեր և եկամուտներ ու դրանք համեմատել փաստացի արդյունքների հետ: Հետևաբար, նախահաշվային վերահսկողությունը օգտագործվում է վերադիր ծախսերի, սպասարկող ծառայությունների ծախսերի և երբեմն՝ իրացման վերահսկողության գծով: Այս մեթոդի կիրառման շրջանակները առավել ընդարձակ են, քան նորմատիվային հաշվառմանը, և այդ պատճառով նախահաշիվները ընդունվում են որպես վերահսկողության առավել ընդհանուր գործիք:

Ճկուն նախահաշիվների կիրառումը արդյունավետ է ծախսային կենտրոններում, որտեղ թողարկման ծավալը ազդում է ծախսերի վրա: Նման պայմաններում սերտ կապ է դիտվում նաև նորմատիվային հաշվառման հետ, չնայած օգտագործվում է թողարկման առավել ընդգրկուն գնահատում:

**Նորմատիվային ծախսերի քարտը** ցույց է տալիս թողարկվող միավոր արտադրանքի գծով նորմատիվային ծախսերը:

Նորմատիվային այս ծախսերը համեմատվում են փաստացի արդյունքների հետ:

**Միավոր X արտադրանքի նորմատիվային ծախսերի քարտ**

Նյութեր	5 կգ P x 2 դրամ /կգ	10,00
	3 կգ Q x 1,5 դրամ /կգ	4,50
Աշխատավարձ	4 ժամ A տարակարգ x 4 դրամ /ժամ	16,00
	1 ժամ B տարակարգ x 5,50 դրամ /ժամ	5,50
Փոփոխումն ծախսեր	5 ժամ x 1,50 դրամ /ժամ	7,50
		43,50 սԾ
Հաստատուն ծախսեր	5 ժամ x դրամ 1,30/ժամ	6,50
		50,00 ԼԾ

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Նորմատիվային ինքնարժեքը որոշակի պայմաններում կանխորոշված և դրամական արժեքով արտահայտված ծախսերի համախումբն է:

Ծախսերի նորմաները կարող են հաշվարկվել ինչպես սահմանային, այնպես էլ լրիվ ինքնարժեքով: Վերոհիշյալ օրինակում հաստատուն վերադիր ծախսերը պետք է կլանվեն թողարկվող արտադրատեսակների ինքնարժեքում՝ օգտագործելով մեր կողմից արդեն ուսումնասիրված տեղաբաշխման, բաշխման և կլանման եղանակները: Այս օրինակում, կլանման հիմքում ընկած է աշխատաժամը, որը հաճախ է օգտագործվում քննության ժամանակ:

**Ծախսային շեղումները** պլանային, նախահաշվային կամ նորմատիվային ծախսերի և փաստացի ծախսերի տարբերություններն են: Ծախսերի շեղումները որոշվում են նորմատիվային ու փաստացի ծախսերի համադրումով: Ծախսերի նորմատիվային հաշվառումը ունի մի շատ կարևոր առանձնահատկություն, որը պետք է հիշել: Նոր-

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

**Հասանելի նորմաները** վերաբերում են որոշակի պայմաններում կատարվող միավոր աշխատանքների: **Ընթացիկ նորմաները** կարճ ժամանակահատվածով են սահմանվում ելնելով առկա իրավիճակներից:



մատիվայն հաշվառումը օգտագործում է շեղումների վերլուծություն՝ կիրառելով կրկնակի գրանցման հաշիվներ: Այն իրականացվում է հաշվապահական մատյաններում՝ հետևյալ գրանցումներով.

- կատարված փաստացի ծախսեր,
- թողարկված արտադրանք՝ նորմատիվային ինքնարժեքով,
- դրանց համեմատումներից շեղումներ:

**Ուղղակի նյութական ծախսումների գծով շեղումների** հաշվարկի նպատակը շահույթի վրա փաստացի և նորմատիվային նյութական ծախսումների տարբերության ազդեցության որոշումն է:

Այնուհետև, ընդհանուր ազդեցության չափը որոշվում է ըստ նյութերի ձեռքբերման գների և դրանց օգտագործման քանակի տարբերության:

Թողարկվող X արտադրանքի գծով սահմանված ծախսերի նորմաներն են.

	դրամ
Ուղղակի նյութեր	10
Ուղղակի աշխատավարձ	8
Արտադրական վերադիր ծախսեր	5
	<u>23</u>

Թողարկված X արտադրանքի միավորի վաճառքի գինը, ըստ վերոհիշյալ ծախսերի, սահմանված է 30 դրամ, հետևաբար նախատեսվող կամ նորմատիվային շահույթը կկազմի 7 դրամ (30 - 23): Սակայն X արտադրանքի միավորի թողարկման փաստացի ուղղակի նյութական ծախսերը կազմել են 12 դրամ (ընդունենք, որ մնացած ծախսերը համապատասխանել են սահմանված նորմաներին): Ուստի, արտադրանքի միավորի ինքնարժեքը կկազմի.

	դրամ
Ուղղակի նյութեր	12
Ուղղակի աշխատավարձ	8
Արտադրական վերադիր ծախսեր	5
	<u>25</u>

Հետևաբար, իրացման շահույթն արդեն կկազմի 5 դրամ (30 - 25): Շահույթի կրճատման պատճառ հանդիսացավ ուղղակի նյութական ծախսումների 2 դրամով աճը նորմայի նկատմամբ (12 - 10):

Այս պարզագույն օրինակը վերաբերում էր միայն թողարկված X արտադրանքի մեկ միավորին և ներկայացնում էր շեղումների հաշվարկի սկզբունքներից մեկը:

Ուղղակի նյութական ծախսումների գծով ընդհանուր շեղումների հաշվարկի նպատակը շահույթի վրա հաշվետու ժամանակաշրջանում փաստացի և նորմատիվային նյութական ծախսումների տարբերության ազդեցության որոշումն է:

Հուլիս ամսին X արտադրանքից թողարկվել և վաճառվել է 1 000 հատ՝ յուրաքանչյուրը 30 դրամ արժեքով: Օգտագործենք վերոնշյալ տվյալները:

- I. Արտադրանքի թողարկման նյութերի նորմատիվային ծախսերը կլինեն.  
 $1\ 000 \text{ հատ} \times 10 \text{ դրամ/միավոր} = 10\ 000 \text{ դրամ}$
- II. թողարկման 1000 հատի փաստացի ուղղակի նյութական ծախսումները կազմում են.  
 $1\ 000 \text{ հատ} \times 12 \text{ դրամ/միավոր} = 12\ 000 \text{ դրամ}$

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

**Նախահաշվային վերահսկողությունը** կարող է օգտագործվել կազմակերպության ներսում ծավալվող բոլոր գործառնությունների գծով, որտեղ հնարավոր է կանխատեսել ծախսեր և եկամուտներ ու դրանք համեմատել փաստացի արյունքների հետ:



Եթե ընդունենք, որ մնացած փաստացի ծախսումները համարժեք են սահմանված նորմաներին, ապա ֆինանսական փաստացի արդյունքների հաշվետվությունը կներկայացվի.

Իրացում 1 000 x 30		30 000
Ուղղակի նյութեր 1 000 x 12	12 000	
Ուղղակի աշխատավարձ 1 000 x 8	8 000	
Արտադրական վերադիր 1 000 x 5	5 000	
		25 000
Շահույթ		5 000

Քանի որ միավոր արտադրանքի գծով նախատեսվող շահույթը կազմում է 7 դրամ (30 - 23), ապա ողջ թողարկման գծով այն կլինեն. 1 000 հատ x 7 դրամ /միավոր = 7 000 դրամ:

Փաստացի շահույթը 2 000 դրամով քիչ է նախատեսվածից, որը համարժեք է ուղղակի նյութական ծախսերի ընդհանուր շեղումներին. 12 000 - 10 000:

**Անբարենպաստ շեղման** պատճառով փաստացի շահույթը փոքր է լինում նախատեսվածից: Այսպես, ուղղակի նյութական ծախսերի անբարենպաստ ընդհանուր շեղումը շահույթի կրճատման պատճառ հանդիսացավ: Նկատենք, որ հաշվետու ժամանակահատվածի ընդհանուր շեղումը կարելի է հաշվել միավոր արտադրանքի գծով որոշված 2 դրամով շեղումով և 1 000 հատ թողարկման քանակով:

Երբ նյութական ծախսումների նորմաները որոշված են միավոր արտադրատեսակի գծով, ապա դրանք բաղկացած են լինում երկու տարրից.

- օգտագործվելիք նյութերի քանակից,
- օգտագործվելիք նյութերի գնից:

Եթե անդրադառնանք վերոնշյալ X արտադրատեսակի օրինակին, ապա միավոր արտադրանքի գծով ուղղակի նյութական ծախսումների նորման 10 դրամ էր, որովհետև նախատեսվում էր օգտագործել 5 կգ նյութ՝ 2 դրամ/կգ արժեքով: Հիշենք նաև, որ փաստացի նյութական ուղղակի ծախսումները X արտադրատեսակի թողարկման գծով կազմել են 12 000 դրամ:

Համաձայն այդ ծախսումների փաստաթղթի.  
 $4\ 800\ կգ \times 2,50\ դրամ /կգ = 12\ 000\ դրամ$

Պետք է նկատել, որ վերլուծությունը ընդգրկում է երկու ցուցանիշ, որոնցով կազմվում են նաև նորմատիվային ծախսերը, ինչը թույլ է տալիս իրականացնել ուղղակի նյութական ծախսումների ընդհանուր շեղումների վերլուծություն:

Այս շեղումների հաշվարկով պարզվում է նախատեսված և փաստացի շահույթի տարբերությունների առաջացումը՝ ի հաշիվ ուղղակի նյութական ծախսերի փաստացի ու նորմատիվային գների շեղումների: Մեկ կգ նյութի նորմատիվային գինը վերոնշյալ օրինակում սահմանված է 2 դրամ, որը կօգտագործվի 1 000 հատ արտադրանքի թողարկման համար ծախսված 4 800 կգ նյութերի նորմատիվային արժեքի գնահատման համար.

$4\ 800\ կգ \times 2,0\ դրամ /կգ = 9\ 600\ դրամ$

Այդ նյութատեսակի փաստացի ծախսը կազմում է 12 000 դրամ, որը նախատեսվածից 2 400 դրամով ավելի է (12 000 – 9 600): Քանի որ փաստացի գները բարձր են նորմաներից, ապա ըստ դրանց նախատեսված շահույթը փոքր է փաստացի շահույթից, այսինքն գների փոփոխությունը առաջ է բերել անբարենպաստ շեղում:

Ուղղակի նյութերի օգտագործման շեղումների նպատակը շահույթի վրա հաշվետու ժամանակաշրջանում օգտագործված հումքի և նյութերի փաստացի և նորմատիվային քանակի տարբերության ազդեցության որոշումն է:



X արտադրատեսակի թողարկման օրինակում միավորի թողարկման նյութերի ծախսի նորման 5 կգ է, որը կարող է օգտագործվել փաստացի թողարկմանը համապատասխան ուղղակի նյութական ծախսերի նորմատիվային քանակի հաշվարկի համար.

$$1\ 000\ \text{հատ} \times 5\ \text{կգ} = 5\ 000\ \text{կգ}$$

Հիշենք, որ ըստ ծախսերի վերլուծության, նյութական ծախսերի փաստացի քանակը կազմել է 4 800 կգ, այսինքն՝ ձեռք է բերվել 200 կգ տնտեսում (5 000 – 4 800): Ուղղակի նյութական ծախսի նորման վերահաշվարկենք՝ այդ տնտեսումը հաշվի առնելով.

$$4,8\ \text{կգ} (4\ 800 / 1\ 000) \times 2\ \text{դրամ} = 9,60$$

Այսպիսով, միավոր X արտադրանքի գծով ստացվում է սահմանված նորմայից 0,40 դրամով պակաս ծախս, որը շահույթի աճ է ապահովում.

$$1\ 000\ \text{հատ} \times 0,40\ \text{դրամ} = 400\ \text{դրամ}$$

Նույն արդյունքն է ստացվում խնայված նյութերի քանակը բազմապատկելով դրանց նորմատիվային գնով.

$$200\ \text{կգ} \times 2\ \text{դրամ} = 400\ \text{դրամ}$$

**Բարենպաստ շեղումների** դեպքում փաստացի շահույթը գերազանցում է նախատեսվածը:

Հաշվարկված շեղումը գնահատվում է բարենպաստ, քանի որ օգտագործված նյութերի տնտեսման շնորհիվ փաստացի շահույթը գերազանցում է նորմայով նախատեսվածը:

Նախորդ օրինակներում ընդունվում էր, որ ձեռք բերված հումքի և նյութերի քանակը համապատասխանում էր արտադրությունում ծախսված քանակին: Պաշարների մակարդակների փոփոխությունը ազդում է շահույթի վրա: Ուղղակի նյութական ծախսումների շեղումների ազդեցությունը պայմանավորվում է մալ պաշարների գնահատման մեթոդներով, որոնք են.

- նյութերի նորմատիվային գները,
- նյութերի փաստացի գները (օգտագործելով ԱՄԱԵ, ՎՄԱԵ և այլ եղանակներ):

Ծախսերի նորմատիվային համակարգի կիրառման դեպքում այս մեթոդը ամենաընդունելի է, քանի որ նյութերի շարժը մուտքագրելիս և ելքագրելիս հաշվապահական մատյաններում գրանցումներ են կատարվում նորմատիվային արժեքով:

Նորմատիվային գներով պաշարները ներկայացնելիս գների շեղումը հաշվարկվում է՝ ավելի շատ հիմք ընդունելով ձեռքբերման քանակը, քան նյութերի ծախսի քանակը:

Արտադրանք P-ի միավորի հաշվով պահանջվում է 4 կգ Z նյութատեսակ: Z նյութատեսակի նորմատիվային գինը 8 դրամ /կգ է: Սեպտեմբեր ամսին գնվել է 16 000 կգ Z նյութ, որի համար վճարվել է 134 400 դրամ: Ամսվա սկզբին Z-ի գծով պահեստային մնացորդներ չկան, իսկ ամսվա վերջին դրանք կազմել են 1 400 կգ: Պաշարները գնահատվում են նորմատիվային գներով:

Գների շեղումների հաշվարկի հիմքում դրվում է նյութերի ձեռքբերման քանակը (16 000 կգ): Հետևաբար, նյութերի նորմատիվային ինքնարժեքը կհաշվարկվի.

16 000 կգ x 8 դրամ /կգ	128 000
Փաստացի ինքնարժեք 16 000 կգ	134 400
Ուղղակի նյութերի գների շեղումներ (անբարենպաստ)	6 400

Պաշարների փաստացի գներով գնահատման դեպքում գների շեղումները ճա-

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

**Անբարենպաստ շեղման** պատճառով փաստացի շահույթը փոքր է լինում նախատեսվածից:



**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

*Քարենպաստ շեղումների* դեպքում փաստացի շահույթը գերազանցում է նախատեսվածը:



նաշվում են ոչ թե պաշարների ձեռքբերման, այլ ծախսի պահից: Փաստացի գներով պաշարները ելքագրելիս կիրառվում են ԱՄԱԵ, ՎՄԱԵ և այլ եղանակներ, որոնք պահանջում են պահեստային քարտերում մանրամասն գրանցումներ: Գների շեղումների հաշվարկի հիմքում դրվում է նյութերի ծախսի քանակը:

Օգտագործելով վերոհիշյալ Z նյութատեսակի օրինակը, նյութատեսակների ծախսի և մնացորդի հաշվարկը կներկայացվի այսպես.

Միավորի փաստացի գին =  $134\,400 : 16\,000 = 8,40$  դրամ

Ծախսի ինքնարժեքը՝ փաստացի գներով =  $14\,600$  կգ x  $8,40 = 122\,640$  դրամ:

Պաշարների վերջնական մնացորդի ինքնարժեքը՝ փաստացի գներով =  $1\,400$  կգ x  $8,40 = 11\,760$  դրամ:

Ուղղակի նյութական ծախսերի գների շեղումը, հիմնված ելքագրման քանակի վրա՝ կհաշվարկվի.

14 600 կգ-ի նորմատիվային արժեք	14 600 կգ x 8 դրամ /կգ	116 800
14 600 կգ-ի փաստացի արժեք		122 640
Ուղղակի նյութական ծախսումների գների շեղում (անբարենպաստ)		5 840

*Ուղղակի աշխատանքային ծախսերի շեղումների* հաշվարկման նպատակը շահույթի մեծության վրա ուղղակի աշխատանքային ծախսումների փաստացի և նորմատիվային մեծությունների տարբերության ազդեցության որոշումն է: Շեղման ազդեցությունը հաշվարկվում է միավոր աշխատաժամանակի վճարման նորմայի և ծախսված աշխատաժամանակի փոփոխությունների վերլուծությունով: Թողարկվող Q արտադրատեսակի միավորի ծախսերի նորմաներն են.

	դրամ
Ուղղակի նյութական ծախսեր	8
Ուղղակի աշխատավարձ	12
Արտադրական վերադիր ծախսեր	6
	<u>26</u>

Այս նորմաների հիմքի վրա Q արտադրատեսակի վաճառքի գինը սահմանվել է 35 դրամ, հետևաբար նախատեսվող շահույթը կազմում է 9 դրամ ( $35 - 26$ ):

Սակայն, եթե միավոր Q արտադրատեսակի թողարկման ուղղակի աշխատանքային ծախսերը կազմել են 10 դրամ (մնացած հոդվածների նորմաների համարժեքության պայմաններում), ապա թողարկվող Q արտադրանքի միավորի փաստացի ինքնարժեքը կկազմի.

	դրամ
Ուղղակի նյութեր	8
Ուղղակի աշխատավարձ	10
Արտադրական վերադիր ծախսեր	6
	<u>24</u>

Հետևաբար, միավորի վաճառքի շահույթը կկազմի 11 դրամ ( $35 - 24$ ): Շահույթի աճը պայմանավորված է աշխատանքային ծախսերի փաստացի և նորմաների 2 դրամ ( $12 - 10$ ) տարբերությամբ:

Այս օրինակը վերաբերում էր Q արտադրանքի մեկ միավորին, սակայն ներկայացրեց շեղումների հաշվարկի շեղումները:

Ուղղակի աշխատանքային ծախսումների ընդհանուր շեղման հաշվարկի

նպատակը հաշվետու ժամանակաշրջանի շահույթի վրա փաստացի և նորմատիվային ուղղակի աշխատանքային ծախսերի տարբերության ազդեցության որոշումն է:

Օգոստոս ամսին թողարկվել է 800 հատ Q արտադրանք և վաճառվել 35 դրամ գնով: Օգտագործելով վերոնշյալ օրինակի տվյալները.

(I) ուղղակի աշխատանքային ծախսումների նորման 800 հատ թողարկման համար կլինի.

$$800 \text{ հատ} \times 12 \text{ դրամ /միավորի} = 9\,600 \text{ դրամ}$$

(II) ուղղակի աշխատանքային ծախսումների փաստացին 800 հատ թողարկման համար կլինի.

$$800 \text{ հատ} \times 10 \text{ դրամ /միավորի} = 8\,000 \text{ դրամ}$$

Եթե ընդունենք, որ մնացած փաստացի ծախսերը մնացել են համարժեք հաստատված նորմաներին, ապա այդ դեպքում ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը կներկայացվի այսպես.

Իրացում 800 x 35 դրամ		28 000
Ուղղակի նյութական ծախսեր 800 x 8 դրամ	6 400	
Ուղղակի աշխատավարձ 800 x 10 դրամ	8 000	
Արտադրական վերադիր 800 x 6 դրամ	4 800	
		19 200
Շահույթ		8 800

Միավոր արտադրանքի գծով նախատեսվող շահույթը կազմում է 9 դրամ (35-26), ուստի 800 հատի համար այն կլինի.

$$800 \text{ հատ} \times 9 \text{ դրամ /միավորի} = 7\,200 \text{ դրամ}$$

Փաստացի շահույթը նախատեսվածից 1 600 դրամով ավելի է: Նկատենք, որ նույն արդյունքն է ստացվում փաստացի և նորմատիվային աշխատանքային ծախսումների տարբերությունից (9 600 - 8 000), որը համարվում է ուղղակի աշխատանքային ծախսումների բարենպաստ ընդհանուր շեղում, քանի որ առաջանում է շահույթի աճ:

Նկատենք նաև, որ ընդհանուր շեղումը կստացվեր՝ 2 դրամի տարբերությունը բազմապատկելով 800 հատ թողարկումով:

Երբ աշխատանքային ծախսումների նորմաները որոշված են միավոր արտադրանքի համար, ապա դրանք ներկայացվում են.

- միավոր արտադրանքի թողարկման աշխատաժամով,
- միավոր աշխատաժամի վճարման դրույքաչափով:

Անդրադառնանք Q արտադրատեսակի օրինակին, որտեղ ուղղակի աշխատանքային ծախսերի նորման միավորի համար 12 դրամ է: Այն ձևավորվել է միավոր արտադրանքի թողարկման համար պահանջվող 4 ժամից և ժամը 3 դրամ դրույքաչափից:

Հիշենք, որ ուղղակի աշխատանքային փաստացի ծախսը 800 հատ թողարկման դեպքում կազմել էր 8 000 դրամ:

Աշխատավարձի հաշվարկների վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ.

$$2\,000 \text{ ժամ} \times 4 \text{ դրամ/ ժամ} = 8\,000 \text{ դրամ}$$

Նկատենք, որ վերոհիշյալ երկու հաշվարկների հիմքում էլ դրված է ծախսային նորման, որով հնարավորություն է ստեղծվում վերլուծել ուղղակի աշխատանքային ծախսումների շեղումները:

Փաստացի աշխատանքային ծախսերը կազմում էին 8 000 դրամ, որը նախատեսվածից 2 000–ով ավելի էր (8 000–6 000):

Հետևաբար, վճարման փաստացի դրույքաչափի նորմայի նկատմամբ գերազանցումը պատճառ հանդիսացավ շահույթի նվազման և հանդես եկավ որպես անբա-

րենպաստ շեղում:

**Ուղղակի աշխատուժի վճարման դրույքների շեղումների** վերլուծությունը ցույց է տալիս թողարկման կոնկրետ մակարդակում շահույթի ձևավորման վրա աշխատուժի վարձատրման փաստացի և նորմատիվային դրույքների փոփոխության ազդեցությունը:

Շարունակելով դիտարկել Q արտադրատեսակի օրինակը՝ արձանագրենք, որ միավորի թողարկումը նորմայով սահմանված է 4 ժամ, որով կհաշվարկենք փաստացի թողարկման դեպքում պահանջվող աշխատաժամանակի նորմատիվային ծախսը.

$$800 \text{ հատ} \times 4 \text{ ժամ} = 3\,200 \text{ ուղղակի աշխատաժամեր:}$$

Հիշենք, որ թողարկման գծով փաստացի աշխատաժամանակի ծախսը կազմել է 2 000 ժամ: Այսինքն՝ ձեռք է բերվել աշխատաժամանակի տնտեսում 1 200 ժամով (3 200 – 2 000):

Աշխատաժամերի տնտեսման ազդեցությունը շահույթի վրա հաշվարկվում է փաստացի և նորմատիվային աշխատաժամանակի տարբերությունը բազմապատկելով աշխատուժի վճարման նորմատիվային դրույքաչափով.

$$1\,200 \text{ ժամ} \times 3 \text{ դրամ/ժամ} = 3\,600 \text{ դրամ}$$

Այս դեպքում աշխատաժամանակի տնտեսմամբ ավելացավ շահույթը, և քննարկվող շեղումը գնահատվեց բարենպաստ:

### 18.3. ՎԵՐԱԴԻՐ ԾԱԽՍԵՐԻՑ ՇԵՂՈՒՄՆԵՐ

Փոփոխուն վերադիր ծախսերից շեղումները ձևավորվում են նյութական և աշխատանքային շեղումների ճանապարհով, քանի որ ուղղակի բնույթ ունեն և փոփոխվում են թողարկման ծավալի հետ կապված:

Այսպես, օգոստոս ամսին կազմակերպության փոփոխուն վերադիր ծախսերի նախահաշիվը կազմել է 84 000 դրամ, իսկ թողարկման քանակը նախատեսվել է 20 000 հատ՝ 40 000 աշխատաժամանակի ծախսով: Օգոստոսին փաստացի թողարկումը կազմել է 20 500 հատ, ծախսված փաստացի աշխատաժամանակը՝ 41 600 ժամ, փաստացի փոփոխուն վերադիր ծախսերը՝ 86 700 դրամ:

Ընդհանուր շեղումների հաշվարկման նպատակով անհրաժեշտ է հաշվարկել թողարկման փաստացի ծավալների դեպքում փոփոխուն վերադիր ծախսերի նորմատիվային մեծությունը: Միավոր աշխատաժամանակին հասանելիք փոփոխուն վերադիր ծախսերի նախահաշվային մեծությունը կազմում է.

$$\text{Նախահաշվային ծախսեր : նախահաշվային աշխատաժամեր} =$$

$$84\,000 \text{ դրամ} : 40\,000 = 2,10 \text{ դրամ:}$$

Փաստացի թողարկման քանակը կազմել է 20 500 հատ, որին համարժեք նորմատիվային աշխատաժամանակը 41 000 ժամ է (40 000 ժամ : 20 000 հատ =

$$2 \text{ ժամ, } 2 \times 20\,500):$$

41 000 նորմատիվային աշխատաժամանակի ծախսը՝ ըստ 2,10 դրամ/ժամ վճարի	86 100
Փաստացի ծախսեր	86 700
Շեղումներ	600 (ան.)

Շեղումներն անբարենպաստ են, քանի որ փաստացի ծախսերը գերազանցում են նորմատիվային ծախսերը և դրանով իջնում է նախատեսված շահույթի մակարդակը:

**Ըստ ժամավճարի** փոփոխուն վերադիր ծախսումների շեղումները հաշվարկելիս որոշվում է շահույթի մեծության վրա մեկ ժամվա փոփոխուն վերադիր ծախսերի

փաստացի և նորմատիվային շեղումների ազդեցությունը:

Ծախսված փաստացի աշխատաժամանակի ծախսը 41 600 է: Հետևաբար շեղումները կհաշվարկվեն այսպես.

Նախատեսված 2,10 դրամ/ժամ վճարի դեպքում նորմատիվային ծախսը կկազմի	87 310
Փաստացի ծախսի մեծությունը	86 700
Շեղումը	660 (բար.)

Այսպիսով, ըստ ժամական ծախսի շեղումների ազդեցությունը գնահատվեց բարենպաստ` 660 դրամ արժեքով:

**Ըստ աշխատաժամանակի քանակի** փոփոխում վերադիր ծախսումների շեղումները հաշվարկելիս որոշվում է շահույթի մեծության վրա աշխատաժամանակի քանակի փաստացի և նորմատիվային շեղումների ազդեցությունը:

	Ժամ
Թողարկման նորմատիվային աշխատաժամանակը	41 000
Թողարկման փաստացի աշխատաժամանակը	41 600
Տարբերությունը	600

Տարբերությունը կիրառվում է փոփոխում վերադիր ծախսումների դրամ/ժամ նորմատիվի հետ մեկտեղ.

$$600 \times 2,10 = 1\,260 \text{ դրամ (ան.)}$$

Հաշվարկված շեղումը անբարենպաստ է, քանի որ փաստացի աշխատաժամանակի ծախսը գերազանցում է նորման:

Նկատենք, որ փոփոխում վերադիր ծախսերի գծով ընդհանուր շեղումը համարժեք է ըստ աշխատաժամանակի քանակի և ժամավճարի ենթաշեղումների հաշվարկված հանրահաշվական գումարին:

$$660 \text{ դրամ (բար.)} + 1\,260 \text{ դրամ (ան.)} = 600 \text{ (բար.)}$$

Եթե փոփոխում վերադիր ծախսումները փոփոխվում են ոչ թե ուղղակի աշխատաժամանակի փոփոխմամբ, այլ թողարկման ծավալի փոփոխմամբ, ապա ենթաշեղումների հաշվարկը հնարավոր չէ իրականացնել վերը նկարագրված ձևով: Այս դեպքում օգտագործվում է փոփոխում ծախսերի նորման թողարկման միավորի գծով:

Նախահաշվային ծախսեր : թողարկման նախահաշվային քանակ = 84 000 դրամ : 20 000 = 4,20 դրամ:

Թողարկման փաստացի քանակին հասանելիք ծախսերի նորման. 20 500 հատ x 4,20 դրամ	87 310
Փաստացի ծախսի մեծությունը	86 700
Ընդհանուր շեղումը	600 (բար.)

Հաստատուն վերադիր ծախսումների շեղումները ցույց են տալիս վարչական փաստացի և նորմատիվային ծախսերի տարբերության ազդեցությունը շահույթի վրա:

Այս ծախսերը մնում են հաստատուն թողարկման ծավալի փոփոխման դեպքում և, հետևաբար, շեղումները հաշվարկվում են սկզբնական նախահաշվով: Շահույթի վրա ներգործության չափը որոշվում է կախված այն բանից` լրիվ ծախսերով, թե` սահմանային ծախսերով է իրականացվում կալկուլյացիան:

Կալկուլյացման այդ երկու մեթոդների տարբերությունը որոշվում է հաստատուն վերադիր ծախսերի նկատմամբ ցույց տրվող մոտեցմամբ: Լրիվ ծախսերով կալկուլյացումը հիմնվում է թողարկման գծով սահմանված կլանման նորմաների վրա, իսկ

սահմանային ծախսերով կալկուլյացիան՝ հաշվետու ժամանակաշրջանում ձևավորված և շահույթի հաշվին դուրս գրվող ծախսերի վրա:

Ընդունենք՝ կիրառվում է լրիվ ծախսերով կալկուլյացիա: Հաստատուն վերադիր ծախսերի ընդհանուր շեղումը ազդում է շահույթի վրա, քանի որ տարբերություն է գրանցվել փաստացի ծախսերի և կլանման նորմաներով ու թողարկման ծավալով հաշվարկված ծախսերի միջև:

Q կազմակերպության նախահաշիվը հոկտեմբեր ամսվա համար ներկայացվում է այսպես.

Հաստատուն վերադիր ծախսերը նորմայով	100 000 դրամ
Արտադրության քանակը նորմայով	20 000 հատ
Մեքենա-ժամերի քանակը նորմայով	25 000

Կլանման նորմայի հաշվարկի հիմքում դրվում են մեքենա-ժամերը:

Հաստատուն վերադիր ծախսումների մեծությունը կազմում է 98 500 դրամ, թողարկման փաստացի քանակը՝ 20 300 հատ, ծախսված մեքենա-ժամերի փաստացի քանակը՝ 25 700 մեքենա-ժամ:

Կլանման նորմայի հաշվարկը, որը կիրառվելու է թողարկման փաստացի ծավալի դեպքում վերադիր ծախսերի կլանման համար, կներկայացվի.

Հաստատուն վերադիր ծախսումներ նախահաշվով : նախահաշվային մեքենա-ժամեր = 100 000 դրամ : 25 000 = 4 դրամ

Ծախսերի նորմատիվային հաշվառման համակարգում փաստացի թողարկումը չափվում է նորմատիվային ժամերով, մեր օրինակում՝ նորմատիվային մեքենա-ժամերով:

Ըստ նախահաշվի, 20 000 հատ թողարկումը պահանջելու էր 25 000 մեքենա-ժամ, այսինքն՝ թողարկման միավորի գծով պահանջվելու էր 1,25 մեքենա-ժամ (25 000 : 20 000):

Թողարկված փաստացի 20 300 հատ արտադրանքի գծով մեքենա-ժամերի ծախսի նորմատիվային մեծությունը կկազմի.

$$20\ 300 \times 1,25 = 25\ 375 \text{ նորմատիվային մեքենա-ժամ}$$

Հետևաբար, կլանման գումարը կկազմի.

$$25\ 375 \text{ նորմատիվային մեքենա-ժամ} \times 4 \text{ դրամ / մեքենա-ժամ} = 101\ 500 \text{ դրամ}$$

Արդյունքում ստացվեց փաստացի թողարկմանը վերաբերող նորմատիվային ծախսը, որը համադրելով փաստացի ծախսի հետ, որոշվում է շեղումը.

	դրամ
Նորմատիվային ծախսեր	101 500
Փաստացի ծախսեր	98 500
Շեղում	3 000 (բարենպաստ)

Շեղումը բարենպաստ է, քանի որ փաստացի ծախսերը փոքր են նորմատիվայինից: Հաստատուն վերադիր ծախսումների շեղումներն ըստ ծախսերի ցույց են տալիս շահույթի վրա վարչական փաստացի և նորմատիվային ծախսերի տարբերության ազդեցությունը:

Հաստատուն վերադիր ծախսերի նախահաշիվ	100 000
Փաստացի ծախսեր	98 500
Շեղում	1 500 (բարենպաստ)

Արդյունքում ստացվեց բարենպաստ շեղում, քանի որ փաստացի ծախսումները փոքր են նախահաշվից:

Հաստատուն վերադիր ծախսումների շեղումներն ըստ թողարկման քանակի ցույց են տալիս շահույթի վրա ծախսերի փաստացի և նախահաշվով սահմանված տարբերության ազդեցությունը:

Նախահաշվային թողարկումը նորմատիվային մեքենա-ժամերով	25 000
Փաստացի թողարկումը նորմատիվային մեքենա-ժամերով	25 375
Տարբերությունը	375

Շեղումը որոշելիս 375 մեքենա-ժամերի տարբերությունը բազմապատկվում է կլանման 4 դրամ /ժամ նորմայով.

$$375 \text{ ժամ} \times 4 \text{ դրամ /ժամ} = 1\,500 \text{ դրամ (բարենպաստ)}$$

Քանի որ ծախսերը հաստատուն են, փաստացի ծախս/հատ ցուցանիշը կնվազի թողարկման աճով, և դրանով իսկ տեղի կունենա շահույթի ավելացում:

Սահմանային կալկուլյացման դեպքում հաշվի չեն առնվում միավոր ծախսերին հասանելիք վերադիր ծախսերը: Այդ ծախսերը ներկայացվում են ֆինանսական հետևանքների հաշվետվությամբ: Քանի որ հաստատուն ծախսերի փոփոխություն չի ակնկալվում թողարկման ծավալի փոփոխմամբ, ապա թողարկման ցանկացած մակարդակի համար հաշվարկված վերադիր ծախսը միշտ համարվում է նախահաշվային:

Սահմանային կալկուլյացման դեպքում հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսերի ընդհանուր շեղումը միշտ համարժեք է ծախսային շեղմանը:

Շեղման վերլուծության նպատակը փաստացի և նախահաշվային ծախսերի տարբերության ազդեցության որոշումն է շահույթի վրա: Այսպիսով, սահմանային կալկուլյացման դեպքում տարբերություն է արձանագրվում փաստացի և նորմատիվային ծախսերի միջև, իսկ հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսերի ընդհանուր շեղումը միշտ համարժեք է ծախսային շեղմանը, որը հաշվարկվում է այնպես, ինչպես լրիվ ծախսերով կալկուլյացիայի դեպքում:

Կարևոր է նաև շահույթի մեծության վրա արտաարտադրական ծախսերի փաստացի և նախահաշվային մեծությունների շեղումների ազդեցությունը, ինչպիսիք են՝ իրացումը, մարքեթինգը և վարչարարությունը:

**Արտաարտադրական վերադիր ծախսումների շեղումները** հաշվարկվում են նույն կերպ, ինչ որ՝ սահմանային կալկուլյացման համակարգում հաստատուն արտադրական ծախսերինը:

Արտաարտադրական ծախսերն առնչություն չունեն թողարկման միավորի ինքնարժեքի հետ (նույնիսկ լրիվ ինքնարժեքով կալկուլյացիայի դեպքում), հետևաբար դրանց շեղումները հաշվարկվում են այնպես, ինչպես հաստատուն վերադիր ծախսումներինը՝ սահմանային կալկուլյացման դեպքում: Այլ կերպ ասած՝ փաստացի և նորմատիվային ծախսերի տարբերությունը հանդես է գալիս միայն որպես ծախսային շեղում: Այս ծախսերի շեղումների հաշվարկը հիմնականում կատարվում է ըստ գործունեության ոլորտների (իրացում, մարքեթինգ, վարչարարություն):

**Պարապուրդի ժամերի շեղումները** կարող են լինել աշխատաժամերի, մեքենա-ժամերի և իրացման ծավալների գծով:

Պլանային առաջադրանքները ներկայացնելիս հաշվի են առնվում նաև նորմալ աշխատանքային պայմաններում աշխատաժամանակի կորուստները: Այդ անարտադրողական (կամ պարապուրդի) ժամերի ծախսը ներառվում է միավոր արտադ-

րանքի նորմատիվային ինքնարժեքում՝ ճշգրտելով ժամային ծախսերը, որը ներկայացված է ստորև բերված օրինակում:

Պարապուրդի ժամերը ներառվում են միավոր արտադրանքի նորմատիվային ինքնարժեքում՝ ճշգրտելով ժամային ծախսերը:

**PQ** կազմակերպությունն աշխատում է շաբաթական 40 ժամ և 4,05 դրամ ժամավարձով: Որպես նորմալ գործունեության մաս է համարվում աշխատաժամանակի ծախսի 10% պարապուրդը: Ժամավարձի դրույքաչափը պարապուրդի դեպքում պահպանվում է: Պահանջվում է ճշգրտել վարձաչափի նորման այնպես, որ փոխհատուցվեն նախատեսվող պարապուրդի ժամերը:

40 ժամվան հասանելիք ծախսը = 40 x 4,05	162
Արտադրողական աշխատաժամերը. 90% 40 ժամվա համար	36 ժամ
ճշգրտված ժամավարձ = 162 / 36 ժամ	4,50

Լուծման այլընտրանքային տարբերակ է.

$$4,05 : (1 - \text{պարապուրդի } \%) = 4,05 : 0,90 = 4,50$$

Աշխատուժի պարապուրդի շեղումները հանդես են գալիս որպես աշխատաժամանակի ենթաշեղումներ, եթե փաստացի պարապուրդի առանձնացված գնահատում է կատարվում՝ այն համեմատելով նախատեսվածի հետ:

ZS կազմակերպությունը թողարկման միավորի գծով սահմանել է 0,5 ժամ նորմայով՝ նախատեսելով աշխատաժամանակի 5% վճարվող կորուստ: Դեկտեմբերին վերաբերող տվյալներն են.

Թողարկման քանակ	5 400
Վճարված աշխատաժամեր	3 000
Պարապուրդի ժամեր	165
Աշխատավարձի ծախս	15 000
Ժամավարձի շեղում	0

Նորմատիվային աշխատաժամեր 5 400 հատի համար	2 700 ժամ
Նորմատիվային վճարվելիք աշխատաժամեր 5 400 հատի գծով = 2 700 / 0,95	2 842 ժամ
Փաստացի վճարված աշխատաժամեր	3 000 ժամ
Ժամաքանակի ընդհանուր շեղում (2 842 – 3 000) x 15 000 դրամ / 3 000	790 (ան.)
Փաստացի արտադրողական ժամեր (3 000 - 165)	2 835
Արտադրողական ժամաքանակի շեղում (2 700 – 2 835) x 15 000/3 000 ժամ x 1/0,95	711 (ան.)

**ՊԱՐԱՊՈՒՐԴԻ ՇԵՂՈՒՄՆԵՐԸ՝ ԸՍՏ ԱՇԽԱՏԱԺԱՄԱՆԱԿԻ**

Պարապուրդի նախատեսվող ժամերը 3 000 ժամ x 5%	150 ժամ
Պարապուրդի փաստացի ժամերը	165 ժամ
	15 ժամ
15 ժամ x [15 000 / 3 000] x 1 / 0,95	79 (ան.)



Նկատենք, որ.

- շեղումների հաշվարկը կատարվեց մոտավորապես 1 դրամի ճշտությամբ,
- ժամաքանակի ընդհանուր շեղումը գնահատվեց նորմատիվային ժամավարձի հիմքով, սակայն պարապուրդի ենթաշեղումները ըստ աշխատաժամանակի և աշխատուժի հաշվարկելիս կիրառվեց ճշտված ժամավարձը:

Պարապուրդի առկայությունն անդրադառնում է նաև իրացման ծավալային շեղումների վրա:

Վերոհիշյալ ZS կազմակերպության օրինակով ցույց տրվեց, որ պարապուրդի փաստացի ժամերը նախատեսվածը գերազանցում են 15 ժամով: Հիշենք նաև, որ միավոր արտադրանքի թողարկման նորմատիվը 0,5 ժամ է: Այսպիսով, եթե չնախատեսված պարապուրդի ժամանակը լիներ արտադրողական, ապա նորմայով 15 ժամում կարտադրվեր 30 հատ արտադրանք: Ուրեմն արտադրության կրճատմամբ նվազել է նաև իրացման քանակը, որը վերջին ցուցանիշի գծով շեղման պատճառ է հանդիսացել:

Եթե ընդունենք, որ ZS կազմակերպությունը կիրառում է լրիվ ծախսերով կալկուլյացիա, ապա պարապուրդի ժամանակահատվածի գործոնը իրացման քանակի շեղման վրա կունենա հետևյալ ազդեցությունը.

30 հատ X միավոր արտադրանքի նորմատիվային շահույթ:

Սահմանային ծախսերով կալկուլյացման դեպքում կկիրառվի միավոր արտադրանքի նորմատիվային սահմանային շահույթը:

#### 18.4. ԿՈՍԵՐՑԻՈՆ ԾԱԽՍԵՐԻՑ ՇԵՂՈՒՄՆԵՐ

**Իրացման շեղումները** հաշվարկվում են փաստացի և նորմատիվային շահույթը համեմատելիս իրացման ազդեցությունը որոշելու համար: Շեղումներն առաջանում են երկու դեպքում՝ կապված գների փոփոխության և իրացման ծավալների փոփոխության հետ:

Իրացման գների շեղումները ցույց են տալիս շահույթի վրա վաճառքի գների տարբերությունների ազդեցությունը:

TZ կազմակերպությունը մարտ ամսվա համար ունի հետևյալ տվյալները.

Իրացման նախահաշվային քանակ	1 000 հատ
Իրացման նախահաշվային գին	10 դրամ / միավորի
Փոփոխուն ծախսերի նորմատիվ	6 դրամ / միավորի
Հաստատուն ծախսերի նորմատիվ (ըստ տարեկան հաստատուն ծախսերի և թողարկման ծավալի)	2 դրամ / միավորի
Իրացման փաստացի քանակ	940 հատ
Իրացման փաստացի գին	10,50 դր. / միավորի

Եթե արտադրանքի փաստացի քանակը իրացվեր նախահաշվային գնով, ապա իրացման հասույթը կլիներ.

940 հատ x 10 դրամ	9 400 դրամ
Սակայն իրացման փաստացի հասույթը կազմում է. 940 հատ x 10,50 դրամ	9 870 դրամ
Շեղում	470 (բարենպաստ)

Շեղումը բարենպաստ է, քանի որ վաճառքի բարձր գինը հասույթի աճի և հետևաբար նաև՝ շահույթի աճի պատճառ հանդիսացավ:

**Իրացման քանակի շեղումները** ցույց են տալիս շահույթի վրա իրացման փաստացի և նախահաշվային ծավալների տարբերությունների ազդեցությունը:

Շահույթի վրա ներգործության չափը կարող է տարբեր լինել՝ կախված այն բանից, թե կալկուլյացման որ մեթոդն է օգտագործվել (սահմանային կամ լրիվ ծախսերով):

Լրիվ ծախսերով կալկուլյացման դեպքում արտադրական բոլոր ծախսերը վերագրվում են ինքնարժեքին, և հաշվարկվում է հաստատուն վերադիր ծախսերի ծավալային շեղումը, իսկ սահմանային կալկուլյացման դեպքում հաշվարկվում է գների և փոփոխուն ծախսերի տարբերություն հանդիսացող սահմանային շահույթը, որը ազդում է իրացման քանակի շեղումների հաշվարկի վրա: Լրիվ ծախսերով կալկուլյացման քանակային շեղումները գնահատվում են միավորի համար սահմանված նորմատիվային շահույթով, այնինչ սահմանային կալկուլյացման դեպքում քանակային շեղումները գնահատվում են միավորի համար որոշված նորմատիվային սահմանային շահույթով:

Օգտագործենք վերոնշյալ օրինակի տվյալները:

Իրացման նախահաշվային քանակ	1 000 հատ
Իրացման փաստացի քանակ	940 հատ
Տարբերություն	60 հատ

Ստացված 60 հատ քանակը գնահատենք միավորի նորմատիվային 2 դրամ շահույթով (10 - 6 - 2):

$$60 \text{ հատ} \times 2 = 120 \text{ դրամ (ան.)}$$

Շեղումը բացասական է, քանի որ փաստացի իրացումը փոքր է նախատեսված իրացման քանակից:

Վերոնշյալ 60 հատ տարբերությունը սահմանային կալկուլյացիայի դեպքում գնահատվում է միավորի սահմանային ծախսերով, 4 դրամ /միավոր (10-6):

$$60 \text{ հատ} \times 4 = 240 \text{ դրամ (ան.)}$$

Իրացման քանակի շեղումների փոխկապակցումը լրիվ և սահմանային կալկուլյացիայի դեպքում կներկայացվի

Շեղումները լրիվ ծախսերով կալկուլյացման դեպքում	120 (ան.)
Շեղումները սահմանային ծախսերով կալկուլյացման դեպքում	240 (ան.)
Այդ երկու շեղումների տարբերությունը	120 (ան.)

**ՆՈՐՄԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Իրացման շեղումներն առաջանում են երկու դեպքում՝ կապված գների փոփոխության և իրացման ծավալների փոփոխության հետ:

**18.5. ՆՈՐՄԱՆԵՐԻՑ ՇԵՂՈՒՄՆԵՐԻ ԱՍՓՈՓ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄ**



Շեղումների հաշվարկների նպատակը փաստացի և նորմատիվային շահույթի (ինքնարժեքի) տարբերության վրա յուրաքանչյուր գործոնի ազդեցության բնույթի որոշումն է: Այդ շեղումներն ամփոփվում են **փոխկապակցման հաշվետվությունում**:

Հաշվետվությունը սկսվում է նորմատիվային շահույթից, որը հիմնված է նախահաշվային ինքնարժեքի և թողարկման քանակի վրա: Այնուհետև այն ճշտվում է իրացման քանակի շեղմամբ, որից հետո ստացվում է «փաստացի վաճառքի նորմատիվային շահույթը»:

«Փաստացի վաճառքի նորմատիվային շահույթը» ցույց է տալիս շահույթի այն

մեծություները, որը ձեռք է բերվում, երբ.

- իրացման գինը համապատասխանում է նորմատիվին,
- միավոր արտադրանքի փոփոխումն ծախսերը համապատասխանում են նորմատիվին,
- բոլոր հաստատուն ծախսերը համապատասխանում են նախահաշվին:

Վաճառքի գինը և ինքնարժեքի շեղումներն այնուհետև ընդգրկվում են բարենպաստ և անբարենպաստ շեղումների հաշվարկներում, որից հետո կատարվում է իրացման փաստացի ծավալներով հաշվարկված նորմատիվային և փաստացի շահույթների փոխկապակցում:

Այնքան կարևոր չէ շեղման որոշումը, որքան դրա առաջացման պատճառի բացահայտումը: Շեղումների հաշվարկը դեռ առաջին փուլն է: Սենեզմենթը տեղեկատվություն է ստանում գործարքների պլանավորման ու վերահսկողության համար: Ստացված թվերը չնայած այդ պատասխանը չեն տալիս, բայց մատնանշում են բացահայտման կարիք ունեցող հարցադրումները: Առանձին շեղումների առաջացման հնարավոր դեպքերը ներկայացված են ստորև.

<i>ՇԵՂՈՒՄՆԵՐ</i>	<i>ԱՌԱՋԱՑՄԱՆ ՊԱՏՃԱՌԸ</i>
<i>Նյութերի գին</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ մատակարարման տարբեր աղբյուրներ,</li> <li>▪ ընդհանուր գների անկանխատեսելի աճ,</li> <li>▪ տարբեր արժեքային նյութերի փոխարինում,</li> <li>▪ տարեկան միջինացված գների կիրառում, երբ տարվա սկզբին դիտվում է գների բարենպաստ, իսկ վերջում՝ անբարենպաստ շեղում:</li> </ul>
<i>Նյութերի օգտագործում</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ թափոնների բարձր/ցածր տեսակարար կշիռ,</li> <li>▪ արտադրանքի արտաքին ձևավորում,</li> <li>▪ տարբեր արժեքային նյութերի փոխարինում:</li> </ul>
<i>Ժամավարձ</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ աշխատավարձի անկանխատեսելի համընդհանուր աճ,</li> <li>▪ չնախատեսված արտաժամի կամ պարզևատրման վճարում,</li> <li>▪ տարբեր որակավորման աշխատուժի փոխարինում:</li> </ul>
<i>Աշխատաժամանակ</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ աշխատանքի կազմակերպման բարելավում,</li> <li>▪ աշխատուժի ուսուցման հետևանքներ,</li> <li>▪ խրախուսման և վերապատրաստման համակարգի բարելավում,</li> <li>▪ տարբեր որակավորման աշխատուժի փոխարինում:</li> </ul>
<i>Փոփոխումն վերադիր ծախսումներ</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ ծախսումների հոդվածների գների չնախատեսված փոփոխություններ,</li> <li>▪ հաստատուն և փոփոխումն վերադիրի ոչ ճիշտ սահմանագատում:</li> </ul>
<i>Հաստատուն վերադիրի ծախսային շեղում</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ ծախսումների հոդվածների գների չնախատեսված փոփոխություններ (վարձավճար),</li> <li>▪ սեզոնային էֆեկտներ (ջեռուցում/լուսավորում՝ ձմռան ամիսներին), երբ նախահաշիվը հավասարաչափ բաժանվում է եռամսյակների միջև:</li> </ul>
<i>Հաստատուն վերադիրի ծավալային շեղում</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ թողարկման քանակի փոփոխություններ,</li> <li>▪ աշխատուժի կամ սարքավորումների արտադրողականության փոփոխություններ,</li> <li>▪ արտադրական կորուստներ, օրինակ՝ գործադուլի դեպքում:</li> </ul>

- |  |  |
|--|--|
| <i>Շահույթի շեղում<br/>իրացման գներով</i>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ գների չալանավորված աճ,</li> <li>▪ գների չալանավորված նվազում, երբ օրինակ, լրացուցիչ շուկաներ են գրավվում:</li> </ul>  |
| <i>Շահույթի շեղում<br/>իրացման ծավալով</i> | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ պահանջարկի անկանխատեսելի նվազում,</li> <li>▪ լրացուցիչ պահանջարկի ձեռքբերում՝ գների իջեցման ճանապարհով,</li> <li>▪ արտադրական անբավարար պայմանների հետևանքով պահանջարկի նվազում:</li> </ul> |

Առանձին շեղումների ձևավորումն անդրադառնում է այլ շեղումների առաջացման վրա ուղղակի կամ հակադարձ ձևով: Ներկայացնենք մի քանի օրինակ:

- Երբ հատուկ նյութերի մատակարարման հնարավորություն չի ստեղծվում, ապա էժանագին նյութերի կիրառումով ձևավորվում է գների բարենպաստ շեղում և, միաժամանակ, նյութերի քանակային անբարենպաստ շեղում (էժանագին նյութերի բարձր կորուստներով), հաստատուն վերադիր ծախսերի ծավալային անբարենպաստ շեղում (պարապուրոզ նյութերի մատակարարման խափանման պատճառով), իրացման ծավալի անբարենպաստ շեղում (իրացումը կրճատվում է որակի պատճառով):
- Սարքավորման կատարելագործումը հանգեցնում է հաստատուն վերադիր ծախսումների անբարենպաստ շեղումների (սարքավորման թանկությունը և ամորտիզացիան), որոնք փոխհատուցվում են աշխատանքային ծախսերի բարենպաստ շեղումներով, ինչպես նաև հաստատուն վերադիր ծախսումների բարենպաստ շեղումներով (արտադրողականության աճ):
- Աշխատուժի արտադրողականության բարձրացումը հանգեցնելով աշխատանքային ծախսերի բարենպաստ շեղման, կարող է ընթացակալ նյութերի կորուստների աճով (նյութերի օգտագործման անբարենպաստ շեղումներ):

Նկարագրված դեպքերում, երբ մեկ շեղման առաջացմամբ ձևավորվում է մեկ այլ շեղում, նպատակահարմար է դառնում դրանք խմբավորել և ներկայացնել մեկ պատճառահետևանքային դեպքով: Այս փոխկապակցման տեսանկյունով են առաջնորդվում օրինակ՝ պարզևատրոման համակարգերը կիրառելիս: Երբ էժանագին գնումներով պայմանավորված՝ գների բարենպաստ շեղմամբ պարզևատրոմների անհրաժեշտություն է զգացվում, ապա հետագայում այն հանգեցնում է անբարենպաստ շեղումների՝ ցածրորակ նյութերի կիրառման հետևանքով:

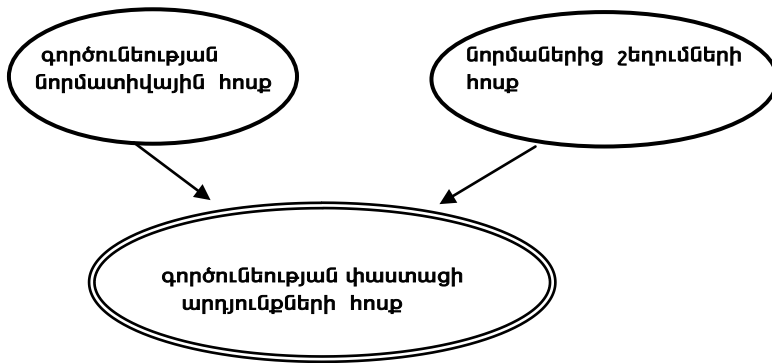
Շեղումների հայտնաբերումն ու դրանց վերացման ուղղությամբ իրականացվող խնդիրներն առաջնահերթ են համարվում կառավարչական հաշվապահության համար: Սակայն ներկայումս ոչ պակաս նշանակություն է ձեռք բերում նաև հայտնաբերված շեղումների հաշվապահական հաշիվներով հայտագրումը: Հանրապետությունում գործող ներկայիս Հաշվապահական հաշիվների հաշվային պլանում հատկացված է հատուկ դաս կառավարչական հաշիվների համար, որտեղ դեռևս չեն նախատեսված հաշիվներ՝ նորմատիվային հաշվապահության համար: Հաջորդ պարագրաֆը նվիրված է հենց այդ հիմնախնդրին:

## 18.6 ՆՈՐՄԱՆԵՐԻՑ ՇԵՂՈՒՄՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄՆ ՈՒ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆԸ

Տնտեսավարման ընթացքում չափազանց կարևորվում է տնտեսական որոշումների *ժամանակին* իրականացումը, որով ձեռնարկատիրական գործունեության թերությունները օպերատիվ բացահայտվելուց բացի՝ հրատապ շտկման լուծում են ստանում: Այսպես, նախորդ պարագրաֆում, պահարանների արտադրության վնասաբերությունը հայտնաբերվեց միայն հաշվետու ժամանակաշրջանի

վերջում, որը սակայն կարելի էր անել ավելի վաղ և ժամանակին խուսափել ոչ շահավետ թողարկումից:

Նման խնդիրները լուծվում են նորմատիվային հաշվառման կազմակերպմամբ, երբ կառավարման համակարգում հաշվապահական տեղեկատվական հոսքը ներկայացվում է հետևյալ կտրվածքով.



Նորմատիվային հաշվառման կազմակերպման ժամանակ նախօրոք կազմվում են տնտեսավարման արդյունքների նորմաներ, որոնք ապահովում են առավելագույն արդյունավետություն: Հետևաբար, կազմակերպությունները ձգտում են ստանալ հաշվարկված նորմաներին համապատասխան փաստացի արդյունքներ, իսկ սահմանված նորմաներից ստացվող շեղումները վկայում են տնտեսավարման թերացումների և դրանց հրատապ շտկման անհրաժեշտության մասին:

Այդ իսկ պատճառով, տնտեսական որոշումներ կայացնող օղակների համար չափազանց կարևորվում է տնտեսավարման փաստացի արդյունքների հոսքի վերլուծությունը հետևյալ կտրվածքով.

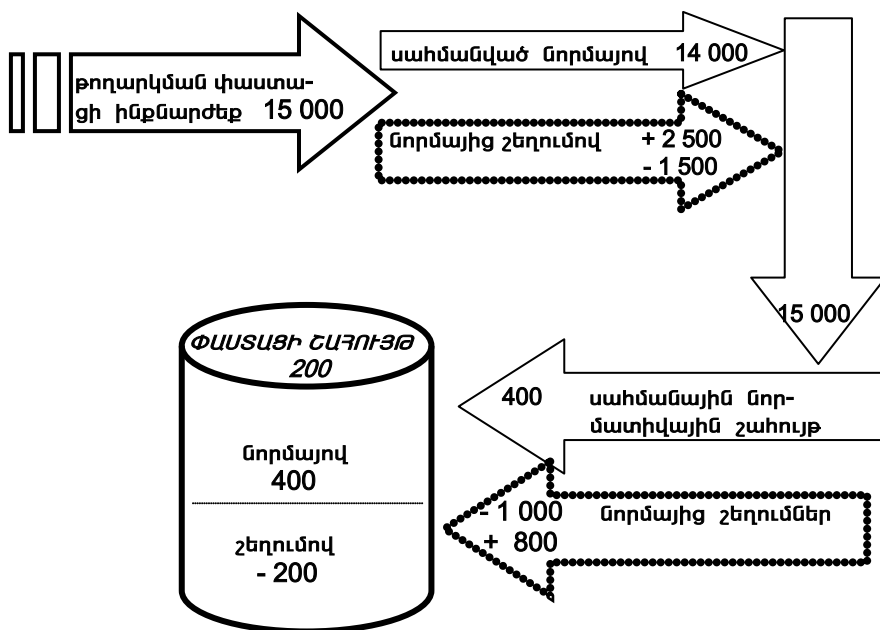
**Փաստացի հոսք = Նորմատիվային հոսք (+) (-) Շեղումներ**

Նորմատիվային հաշվառում կազմակերպելիս, անհրաժեշտություն է ծագում ապահովելու հետևյալ պայմանները.

- ❑ ստեղծել տնտեսավարման ցուցանիշների նորմատիվային բազա, որը պետք է ընդգրկի արտադրության և իրացման ողջ գործընթացը,
- ❑ ապահովել նորմաներից շեղումների արձանագրման փաստաթղթաշրջանառություն,
- ❑ կիրառել լրացուցիչ հաշվապահական հաշիվներ, որոնք տարանջատված կամփոփեն տնտեսավարման արդյունքների նորմատիվային և նորմաներից ծագած շեղումների հոսքերը,
- ❑ կիրառել այնպիսի հաշվային թղթակցություններ, որոնք թույլ կտան հաշվապահական համակարգի շրջանակներում փոխկապակցելու նորմատիվային, շեղումների և փաստացի ինֆորմացիոն հոսքերը,
- ❑ հնարավորություն ստեղծել փաստացի հոսքերը զուգահեռաբար ներկայացնելու **«Նորմատիվային հոսք + – շեղումներ»** կտրվածքով:

Այսպես, հաշվետու ժամանակաշրջանում, կահույքի ֆաբրիկայում թողարկվող պահարանների գծով արտադրության և իրացման ոլորտի նորմաները, ինչպես նաև ստացված փաստացի արդյունքները ներկայացված են աղյուսակ 18.1 – ում:

**ԱՐՏԱԴՐԱԿԱՆ ԳՈՐԾԸՆԹԱՑ**



**Ի Ր Ա Ց Մ Ա Ն Գ Ո Ր Ծ Ը Ն Թ Ա Ց**

Որպեսզի պահարանների թողարկման և իրացման արդյունքների հոսքը ձևավորվի գործող նորմաներով, շեղումներով և փաստացի ցուցանիշներով, կիրառվող հաշիվների պլանի 8-րդ դասում ներմուծենք 83-րդ կարգանիշ ունեցող հաշիվների խումբ՝ հետևյալ կտրվածքով.

**Կարգ 83 «Նորմատիվային հաշվառման հաշիվներ»**

- 831 «Արտադրական ծախսումների նորմաներից շեղումներ»
- 832 «Արտադրություն, ծառայություններ»
- 833 «Գների շեղումներ»
- 834 «Ինքնարժեքի շեղումներ»
- 835 «Սահմանային չափույթ»

Աղյուսակ 18.1

**Ֆաբրիկայում պահարանի թողարկման և իրացման ոլորտում սահմանված նորմաներն ու դրանցից շեղումները**

#	Ցուցանիշներ	Արդյունքներ նորմայով	փաստացի	Նորմայի փոփոխությունը (շեղումը+, -)
	<b>ԱՐՏԱԴՐՈՒԹՅԱՆ ՈԼՈՐՏՈՒՄ</b>			
1	Թողարկման ինքնարժեքը	14 000	15 000	+ 1 000
	այդ թվում՝			
	ա) հումք և նյութեր	9 000	7 500	- 1 500
	բ) աշխատանքային ծախսեր	5 000	7 500	+ 2 500
2	Միավոր արտադրանքի ինքնարժեքը	700	750	+ 50

3	Թողարկման քանակը	20	20	0
	<b>ԻՐԱՑՄԱՆ ՈԼՈՐՏՈՒՄ</b>			
4	Միավոր արտադրանքի վաճառքի գինը	720	760	+ 40
5	Միավոր արտադրանքի սահմանային շահույթը	20	10	-10
6	Արտադրանքի վաճառքի քանակը	22	20	-2
7	Իրացումից ստացվող հասույթը	15 840	15 200	- 640
8	<b>Արտադրանքի իրացման սահմանային շահույթը (տ.5x տ.6)</b>	440	2 00	- 240

Առաջարկվող 832 «Արտադրություն, ծառայություններ» հաշիվը դեբետային մասով ներկայացնում է թողարկման փաստացի ծախսումները հետևյալ թղթակցությամբ.

**Դտ 832 «Արտադրություն, ծառայություններ»**

**Կտ 811 «Հիմնական արտադրություն»**

Իսկ 832 հաշվի կրեդիտային մասը փաստացի ծախսումները ներկայացնում է **երկու կտրվածքով** (տես նկար 18.1).

ա) **սահմանված նորմաներով**, երբ արտադրությունից թողարկված արտադրանքը մուտքագրվում է պատրաստի արտադրանքի պահեստ համապատասխան թղթակցությամբ.

**Դտ 215 «Արտադրանք»**

**Կտ 832 «Արտադրություն, ծառայություններ»**

բ) **սահմանված նորմաներից շեղումներով**, երբ արձանագրված շեղումների գծով տրվում է թղթակցություն.

**Դտ 831 «Արտադրական ծախսերի նորմաներից շեղումներ»**

**Կտ 832 «Արտադրություն, ծառայություններ»**

**832 «Արտադրություն, ծառայություններ»**

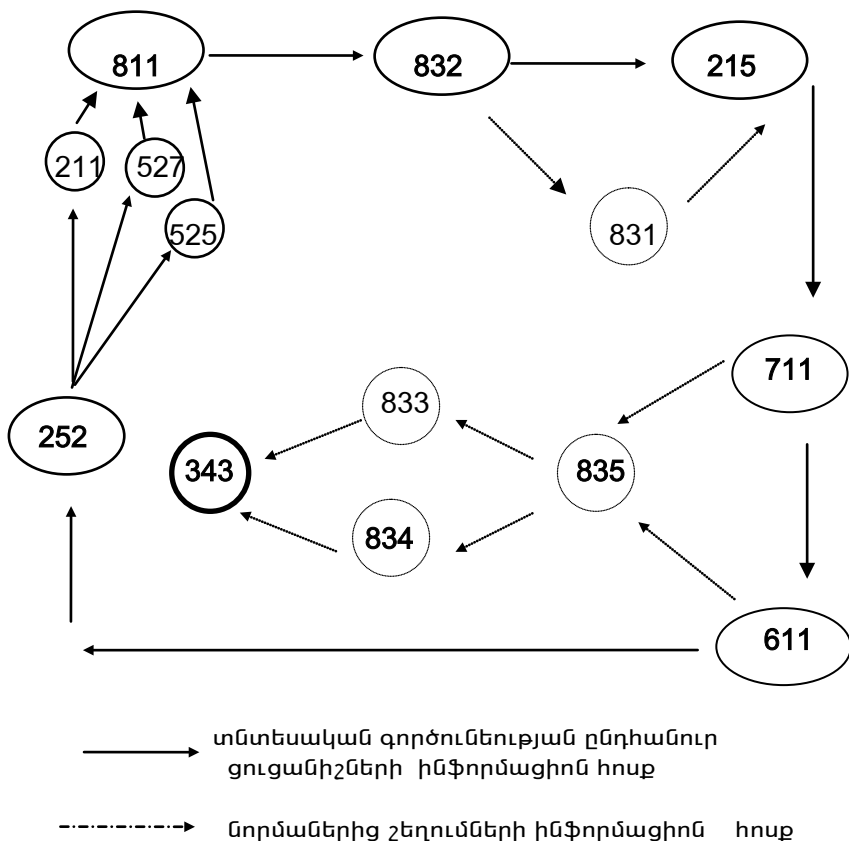
փաստացի ծախսումներ	$\left\{ \begin{array}{l} 811 \\ 812 \end{array} \right.$	$\left. \begin{array}{l} \text{նորմայով,} \\ \text{շեղումներով} \end{array} \right\}$	$\left. \begin{array}{l} 215 \\ 831 \end{array} \right\}$	փաստացի ծախսումներ

**Նկար 18.1 «Արտադրություն, ծառայություններ» հաշվի գործունեության մեխանիզմը**

Փաստորեն, 832 հաշվի կիրառմամբ, հնարավորություն է ստեղծվում երկու կտրվածքով՝ նորմաներով և շեղումներով, գնահատելու պատրաստի արտադրանքը: «Պատրաստի արտադրանք» հաշվի դեբետային մասում թողարկման նորմատիվային արժեքի արձանագրումից բացի՝ 831 հաշվից կատարվում է թույլ տրված շեղումների ներկայացում հետևյալ թղթակցությամբ.

**Դտ 215 «Պատրաստի արտադրանք»**

**Կտ 831 «Արտադրական ծախսումների նորմաներից շեղումներ»**



**Նկար 18.2 Սահմանային շահույթի ձևավորման ինֆորմացիոն հոսքը՝ ըստ գործող և առաջարկվող հաշիվների**

Նորմաներից շեղումների հաշվառումը չսահմանափակելով միայն արտադրությունով, պետք է տարածել նաև իրացման ոլորտ, որպեսզի հաշվի առնվեն գների, հարկային տոկոսադրույքների, սպառման ծավալային գործոնների ազդեցությունները: Այդ նպատակով առաջարկում ենք կիրառել 835 «Սահմանային շահույթ» հաշիվը՝ 833 «Գների շեղումներ» և 834 «Ինքնարժեքի շեղումներ» հաշիվների թղթակցմամբ, որով հնարավորություն է ստեղծվում ձևավորված փաստացի շահույթը ներկայացնելու «նորմաներ + - շեղումներ» ինֆորմացիոն հոսքով:

**Աղյուսակ 18.2**

**Պահարանների գծով շահույթի ձևավորման շեղումների հաշվային թղթակցությունները՝ արտադրության ոլորտում**

#	Գործառնությունների բովանդակությունը (տես աղյուսակ 1.10)	Թղթակցող հաշիվ		Գումար
		Պտ	Կտ	
1	Ձևակերպվել են հաշվետու ամսվա թողարկման փաստացի ծախսումներ	811	նեսուրսներ	15 000
2	Արտադրությունից դուրս է գրվել պատրաստի արտադրանքը փաստացի ինքնարժեքով	832	811	15 000
3	Պահեստ է մուտքագրվել պատրաստի արտադրանքը նորմատիվային գործող ինքնարժեքով (20հատ x 700)	215	832	14 000



4	Ձևակերպվել են արտադրության ծախսումներից նորմաների շեղումները նյութերի գծով	831	832	(1 500)
5	Ձևակերպվել են արտադրության ծախսումներից նորմաների շեղումները աշխատավարձի գծով	831	832	2 500
6	Ծախսումների նորմաներից շեղումները ներառվել են պատրաստի արտադրանքի ինքնարժեքում	215	831 831	2 500 (1500)

Այսպիսով, հաշվապահական ինֆորմացիոն հոսքը սահմանված նորմաներով և դրանցից շեղումներով՝ ըստ գործող հաշիվների պլանի ներկայացվում է նկար 18.1-ում, իսկ ինֆորմացիոն հոսքը ձևավորող հաշվապահական թղթակցությունները՝ աղյուսակներ 18.2-ում և 18.3-ում:

**Աղյուսակ 18.3**

**Պահարանների գծով շահույթի ձևավորման շեղումների հաշվային թղթակցությունները՝ իրացման ոլորտում**

#	Գործառնությունների բովանդակությունը (տես աղյուսակ 1.10.)	Թղթակցող հաշիվ		Գումար
		Դտ	Կտ	
7	Դուրս է գրվել իրացված արտադրանքը փաստացի արտադրական ինքնարժեքով	711	215	15 000
8	Ձևակերպվել է իրացված արտադրանքից ստացված հասույթը 20 հատ x 760	252	611	15 200
9	Իրացման հասույթը վերագրվել է սահմանային շահույթին	611	835	15 200
10	Իրացման ինքնարժեքը վերագրվել է սահմանային շահույթին	835	711	15 000
11	Ձևակերպվել է իրացման նորմատիվային սահմանային շահույթը	835	343	400
12	Ձևակերպվել է իրացման գների շեղումը	835	833	800
13	Գների շեղումը վերագրվել է շահույթին	833	343	800
14	Ձևակերպվել է իրացված արտադրանքի ինքնարժեքի շեղումը	834	835	1 000
15	Ինքնարժեքի շեղումը վերագրվել է շահույթին	343	834	1 000

Այսպիսով, պահարանների թողարկման և իրացման հաշվետու ամսվա նորմաներից շեղումների ինֆորմացիոն հոսքի արդյունքները արտացոլելով համապատասխան հաշիվներում կստանանք.

□ արտադրության ոլորտում թույլ է տրվել նյութերի 1 500 դրամով տնտեսում, սակայն այն «կլանվել» է 2 500 դրամով աշխատավարձի գերածախսով, և արդյունքում ստացվել է ինքնարժեքի հավելած 1 000 դրամով (տես 831 և 834 հաշիվները),

□ իրացման ոլորտում արձանագրվել է 800 դրամով գների նորմաներից դրական շեղում (833 հաշիվ), սակայն այն «կլանվել է» 1 000 դրամի ինքնարժեքի գերածախսով, արդյունքում ձևավորելով նորմայի նկատմամբ 200 դրամի սահմանային շահույթի բացասական շեղում [400 + (800 – 1 000)], որն արտացոլված է 343 հաշիվում:

Սահմանային շահույթի նորմաներից շեղման վերլուծության ժամանակ, եթե հաշվի առնվի նաև գների փոփոխման ազդեցությունը, ապա պահարանների արտադրության և իրացման շեղումների ինֆորմացիոն հոսքը կներկայացվի այսպես.

1. նորմայով նախատեսվել է ստանալ սահմանային շահույթ 440 միավորով (տես աղյուսակ 5.1),  

$$22 \text{ հատ} \times (720 - 700) = 440$$
2. փաստացի պահարանների արտադրությունից ձևավորվել է 200 միավոր սահմանային շահույթ,  

$$20 \text{ հատ} \times (760 - 750) = 200$$
3. թույլ է տրվել սահմանային շահույթի նորմայի նկատմամբ բացասական շեղում,  

$$200 - 440 = - 240$$
4. սահմանային շահույթի նորմայից 240 դրամով բացասական շեղման պատճառներ են հանդիսացել.
  - ա) **վաճառքի ծավալների կրճատումը.**  

$$20 \times (720 - 700) - 22 \times (720 - 700) = - 40$$
  - բ) **իրացման գների բարձրացումը.**  

$$20 \times (760 - 700) - 20 \times (720 - 700) = + 800$$
  - գ) **թողարկման ինքնարժեքի աճը.**  

$$20 \times (760 - 750) - 20 \times (760 - 700) = - 1 000$$

Սահմանային շահույթի ընդհանուր շեղումը համարժեք է առանձին գործոնային շեղումների հանրահաշվական գումարին.

$$200 - 440 = - 40 + 800 - 1 000$$

## ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ



1. Դասակարգե՛ք նորմատիվային հաշվառման համակարգում գործող նախահաշիվները (18.1):
2. Թվարկե՛ք նորմաներից շեղումների վերլուծության քայլերը (8.1):
3. Ի՞նչ գործոններ են ազդում ուղղակի աշխատանքային ծախսումների շեղումների ձևավորման վրա (18.2):
4. Ի՞նչ սկզբունքով են շեղումները ստորաբաժանվում բարենպաստի և անբարենպաստի (18.2):
5. Որո՞նք են փոփոխում վերադիր ծախսերի նորմաներից շեղումների առաջացման պատճառները (18.3):
6. Ի՞նչ առանձնահատկություններ ունեն պարապուրդի հետևանքով ծագող շեղումները (18.3):
7. Թվարկե՛ք իրացման գործընթացում շեղումների պատճառ հանդիսացող գործոնները (18.4):
8. Ինչպե՞ս է տարանջատվում գների փոփոխման ազդեցության չափը նորմաների շեղումների կազմում (18.4):
9. Ինչպե՞ս կսահմանեք շեղումների փոխկապակցման հաշվետվությունը (18.5):
10. Թվարկե՛ք շեղումների ծագման հնարավոր պատճառները (18.5):

## ԳԼՈՒԽ XIX. ԾԱԽՍՈՒՄՆԵՐԻ ՓՈՓՈԽՄԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆԸ

### Գլխի

#### բովանդակությունը

- Ծախսումների փոփոխման բնույթը
- թողարկել, թե դադարեցնել
- գնել, թե արտադրել



### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- դասակարգել փոփոխումն և հաստատուն ծախսերը, ինչպես նաև միմյանցից տարբերակել «խառը» և «աստիճանային» ծախսերը
- որոշել արտադրանքի թողարկման և իրացման բեկման կետը,
- որոշել թողարկվող արտադրանքի «անվտանգության տարածքը»,
- կատարել վերլուծական գնահատումներ թողարկումը շարունակելու կամ դադարեցնելու ուղղությամբ,
- կատարել վերլուծական գնահատումներ կիսաֆաբրիկատների գնման կամ թողարկման ոլորտում:

### 19.1 «ՔԱՆԱԿ - ԻՆՔՆԱՐԺԵՔ - ՇԱՀՈՒՅԹ» ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆԸ

Կառավարչական վերլուծության ժամանակ կարևորվում է թողարկման հիմնավորված ծավալների որոշումը: Շուկայական պահանջարկից ավելի թողարկված և չիրացված արտադրանքը վատացնում է կազմակերպության ֆինանսական կայունությունը: Մյուս կողմից, նվազագույն ծավալներով արտադրանքի թողարկումը դառնում է վնասաբեր և, չփոխհատուցելով տնտեսավարման ծախսերը, շահույթ չի ձևավորում:

Հայտնի է, որ ծախսերը լինում են հաստատուն և փոփոխուն: Հաստատուն ծախսերը չեն փոփոխվում թողարկման ծավալների փոփոխմանը զուգահեռ, իսկ փոփոխուն ծախսերը ուղղակիորեն աճում են արտադրական ծրագրի ընդլայնմամբ: Հետևաբար, եթե ֆաբրիկայում թողարկված արտադրանքի միավորի միջին գինը (**B**) կազմում է 200 դրամ, փոփոխուն ծախսերը (**E**)՝ 150 դրամ, իսկ ողջ թողարկմանը հասանելիք հաստատուն ծախսերը՝ 10 000 դրամ (**C**), ապա «թողարկման քանակ - ինքնարժեք - շահույթ» վերլուծության արդյունքները կլինեն ինչպես ներկայացված է աղյուսակ 19.1 –ում:

Թողարկման ինքնարժեքի և հասույթի համարժեքությունը (տե՛ս նկար 19.1) որոշվում է հետևյալ պայմանով.

$$Q \times B = Q \times E + C \quad (1)$$

որտեղ՝ **Q** – թողարկման (իրացման) քանակն է:

Այստեղից, թողարկման այն քանակը, որը բեկումնային կիանդիսանա վնասի չեզոքացման և շահույթի ձևավորման գործում, կորոշվի հետևյալ կերպ.

$$Q = C : (B - E) \quad (2)$$

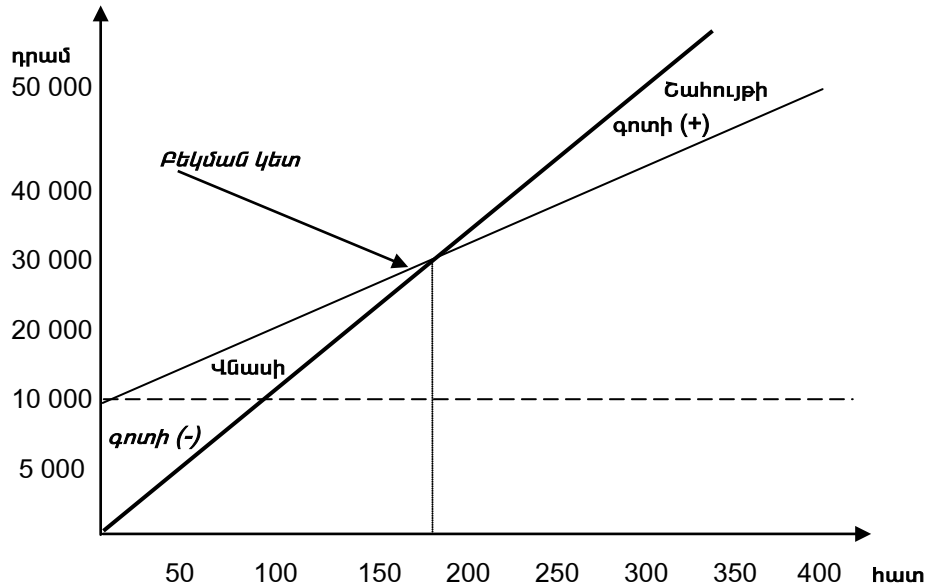
Համաձայն աղյուսակ 19.1-ի տվյալների, ինքնարժեքի և հասույթի հավասարակշռման կետ է հանդիսանում 200 հատ արտադրանքի թողարկումն ու իրացումը, երբ շահույթի և վնասի մեծությունը զրոյական է գնահատվում.

$$200 = 10\,000 : (200 - 150)$$

#### ԱՈՒՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

«Թողարկման քանակ – ինքնարժեք – շահույթ» վերլուծության արդյունքներով որոշվում է կազմակերպության ռազմավարությունը մոտ ապագայում:





Նկար 19.1 Ֆինանսական արդյունքի և թողարկման քանակի կապը

Հետևաբար, ֆաբրիկան 200 հատից պակաս արտադրանք թողարկելիս և իրացնելիս կաշխատի վնասով, և միայն 200-ից ավելի թողարկումը կփոխհատուցի ինքնարժեքը և կապահովի շահույթ (տես արդյունակ 19.1):

Օգտվելով (1) բանաձևից, կարելի է որոշել հաստատուն ծախսերի շահութաբեր սահմանը՝ թվարկած մյուս գործոնների փոփոխման դեպքում.

$$C = Q \times (B - E) \quad (3)$$

Արդյունակ 19.1

«Թողարկման քանակ-ինքնարժեք-շահույթ» վերլուծության արդյունքները

Քանակ Q	Իրացման ծավալ (Q x B)	Փոփոխյուն ծախսեր (Qx E)	Հաստատուն ծախս (C)	Ինքնարժեք (3 -.4)	Շահույթ (2 - 5)
1	2	3	4	5	6
50	50x200=10 000	50x150=7 500	10 000	17 500	(7 500)
100	100x200=20 000	100x150=15 000	10 000	25 000	(5 000)
150	150x200=30 000	150x150=22 500	10 000	32 500	(2 500)
200	200x200=40 000	200x150=30 000	10 000	40 000	0
250	250x200=50 000	250x150=37 500	10 000	47 500	2 500
300	300x200=60 000	300x150=45 000	10 000	55 000	5 000
350	350x200=70 000	350x150=52 500	10 000	62 500	7 500
400	400x200=80 000	400x150=60 000	10 000	70 000	10 000

Եթե միավոր արտադրանքի վաճառքի գինը սահմանվի 220 դրամ, իսկ փոփոխյուն ծախսերը կազմեն 140 դրամ, ապա 200 հատ արտադրանքի թողարկման դեպքում շահութաբերությունն ապահովող հաստատուն ծախսերի նվազագույն սահմանը

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Բեկման կետը իրացման հասույթը և թողարկման ծախսերը հավասարակշռող արտադրանքի քանակն է:



կկազմի.

$$C = 200 \times (220 - 140) = 16\,000 \text{ դրամ}$$

Նույն սկզբունքով կարելի է որոշել նաև թողարկվող արտադրանքի գնի նվազագույն սահմանը՝ թվարկած մյուս գործոնների փոփոխման դեպքում.

$$B = (Q \times E + C) : Q \quad (4)$$

Եթե միավոր արտադրանքի թողարկման փոփոխումն ծախսերը սահմանվեն 160 դրամ, իսկ հաստատուն ծախսերը՝ 12 000 դրամ, ապա 200 հատ արտադրանքի թողարկման դեպքում շահութաբերությունն ապահովող վաճառքի գնի նվազագույն սահմանը կկազմի.

$$B = (200 \times 160 + 12\,000) : 200 = 220 \text{ դրամ}$$

Օգտվելով «թողարկման քանակ – ինքնաթեք – շահույթ» վերլուծության արդյունքներից՝ կարելի է որոշել նաև կազմակերպության ռազմավարությունը մոտ ապագայում՝ աղյուսակ 19.1-ի տվյալներով և հետևյալ սահմանափակումներով.

- թողարկումը պետք է լինի շահութաբեր.

$$Q \times B > Q \times E + C \quad (5)$$

- արտադրանքի իրացման շուկայի տարողունակությունը չի գերազանցում 50 000 դրամի մակարդակը.

$$Q \times B < 50\,000 \quad (6)$$

- կազմակերպության ֆինանսական հնարավորությունը թույլ չի տալիս 45 100 դրամից ավելի թողարկման ծախսերի իրականացում.

$$Q \times E + C < 45\,100 \quad (7)$$

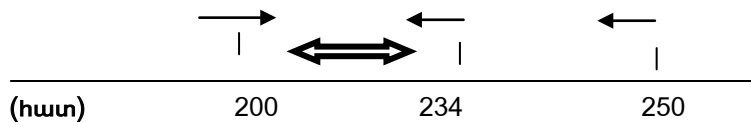
Թվարկած սահմանափակումներով կազմենք համակարգ՝ որպես անհայտ ընդունելով թողարկման ծավալը ( $Q$ ).

$$\begin{cases} Q \times 200 > Q \times 150 + 10\,000 \\ Q \times 200 < 50\,000 \\ Q \times 150 + 10\,000 < 45\,100 \end{cases}$$

որտեղից՝

$$\begin{cases} Q > 200 \\ Q < 250 \\ Q < 234 \end{cases}$$

Չետևաբար, աղյուսակ 19.1-ի և վերոհիշյալ սահմանափակումների դեպքում, կազմակերպության կողմից թողարկվող և իրացվող արտադրանքի քանակը (հատով) պետք է ընդգրկի հետևյալ սահմանները.



$$200 < Q < 234$$

## 19.2. ԹՈՂԱՐԿԵԼ, ԹԵ ԴՎԱՐԵՑՆԵԼ

Ձեռնարկատերերին երբեմն հարկ է լինում որոշումներ կայացնել գործող արտադրությունների շարունակման կամ փակման ուղղությամբ: Նման որոշումներն ընդունելիս վերլուծվում են եկամուտներն ու ծախսերը երկու տարբերակների համար, և եթե եկամուտները գերազանցում են ծախսերին, որոշվում է շարունակել արտադրությունը, կամ՝ հակառակը:

Նման որոշումներ կայացնելիս հաշվի է առնվում թողարկման ծախսերում փոփոխում և հաստատուն ծախսերի հարաբերակցությունը, ինչպես նաև որոշվում է յուրաքանչյուր արտադրության սահմանային շահույթը՝ հետևյալ բանաձևով.

$$\text{Սահմանային շահույթ} = \text{հասույթ} - \text{փոփոխումն ծախսեր}$$

Այսպիսով, սահմանային շահույթը ցույց է տալիս թողարկվող արտադրատեսակից ակնկալվող շահույթը՝ անկախ հաստատուն ծախսերի մեծությունից: Այս ցուցանիշի գնահատմամբ որոշվում է արտադրության՝ ստացվող եկամուտներով հաստատուն ծախսերի փոխհատուցման և շահույթի ստացման հնարավորությունը: Հետևաբար թողարկումը շահույթ է ապահովում, երբ.

$$\text{Սահմանային շահույթ} - \text{հաստատուն ծախսեր} > 0$$

Հակառակ դեպքում, երբ թողարկման սահմանային շահույթով չեն փոխհատուցվում հաստատուն ծախսերը, չի ապահովվում շահույթի ստացում:

Այսպես, եթե A արտադրանքի թողարկման համար զբաղեցվում է արտադրամասային տարածքի 5 %-ը, B արտադրանքի թողարկման համար՝ 15 %-ը, իսկ C արտադրանքինը՝ 80%-ը, ապա արտադրամասային շահույթի 15 000 դրամ վարձավճարը բաշխվում է թողարկվող արտադրատեսակների միջև հետևյալ կերպ.

$$\text{Արտադրանք A} \quad (5\%) \times 15\,000 = 750 \text{ դրամ}$$

$$\text{Արտադրանք B} \quad (15\%) \times 15\,000 = 2\,250 \text{ դրամ}$$

$$\text{Արտադրանք C} \quad (80\%) \times 15\,000 = 12\,000 \text{ դրամ}$$

### ՍԱՀՄԱՆՈՒՄ

Սահմանային շահույթը արտադրանքի գնի և միավորի թողարկման փոփոխումն ծախսերի տարբերությունն է:



### Աղյուսակ 19.2

Թողարկվող արտադրատեսակների սահմանային շահույթը

Ցուցանիշներ	Ընդամենը	Արտադրություն		
		A	B	C
Հասույթ	50 000	15 000	5 000	30 000
Փոփոխումն ծախսեր	30 000	8 500	1 500	20 000
Սահմանային շահույթ	20 000	6 500	3 500	10 000
Հաստատուն ծախսեր	15 000	750	2 250	12 000
Շահույթ (վնաս)	5 000	5 750	1 250	(2 000)

Հաստատուն ծախսերի բաշխման արդյունքները տեղադրելով աղյուսակ 6.2-ում կստանանք յուրաքանչյուր արտադրատեսակի թողարկման սահմանային շահույթն ու ֆինանսական հետևանքը:

Քանի որ C արտադրանքի թողարկումը վնասաբեր է և կրճատում է կազմակերպության շահույթը 2 000 դրամով, ապա տնտեսական որոշում կայացնելիս այդ արտադրատեսակի թողարկման դադարեցման հարց է առաջանում:

Սակայն, եթե C արտադրանքի թողարկումը դադարեցնելու որոշում է կայացվում, ապա միևնույն հաստատուն ծախսերով թողարկվելու է ոչ թե երեք, այլ երկու արտադրատեսակ, որով 5 000 դրամով վնասաբեր է դառնում արդեն ողջ արտադրությունը.

Հասույթ	20 000
Փոփոխուն ծախսեր	10 000
Հաստատուն ծախսեր	15 000
<b>Շահույթ (վնաս)</b>	<b>(5 000)</b>

Հետևաբար, չնայած C արտադրանքի թողարկումը համարվում է վնասաբեր, այնուամենայնիվ այն շարունակվելու է, քանի որ C արտադրանքով ստեղծվում է 10 000 դրամի սահմանային շահույթ, որով փոխհատուցվում է ողջ արտադրության հաստատուն ծախսերի զգալի մասը և դրանով իսկ՝ ամբողջ թողարկման համար ապահովվում շահույթ:

### 19.3 ԱՐՏԱԴՐԵԼ, ԹԵ ԳՆԵԼ

Արտադրական ծախսումների փոփոխման բնույթի վերլուծությունը օգնում է նաև միևնույն արտադրատեսակը սեփական ուժերով արտադրելու կամ գնելու վերաբերյալ տնտեսական որոշումներ կայացնելիս:

Այսպես, կահույքի թողարկման արտադրամասում, որն ունի նախապատրաստական և հավաքման տեղամասեր՝ համապատասխանաբար 40% և 60% տարածքային ստորաբաժանմամբ, արտադրվում են գրասենյակային պահարաններ: Արտադրամասն օգտագործվում է վարձակալական հիմունքներով 10 000 դրամ վարձավճարի պայմանով: Ընդ որում, սեփական արտադրության կիսաֆաբրիկատները, որոնք թողարկվում են արտադրամասի նախապատրաստական տեղամասում 200 հատով և միավորը 600 դրամ փաստացի ինքնարժեքով, հնարավոր է գնել նաև հատը 500 դրամ շուկայական արժեքով:

Պահանջվում է որոշում կայացնել կիսաֆաբրիկատները արտադրելու կամ գնելու վերաբերյալ:

Նման որոշում կայացնելիս նախ անհրաժեշտ է ներկայացնել միավոր կիսաֆաբրիկատի փաստացի ինքնարժեքի կառուցվածքը.

<i>Ցուցանիշներ</i>	<i>Ընդամենը</i>	<i>Կիսաֆաբրիկատներ</i>	<i>Պատրաստի արտադրանք</i>
Փոփոխուն ծախսեր	20 000	8 000	12 000
Հաստատուն ծախսեր	10 000	4 000	6 000
<b>Ինքնարժեք</b>	<b>30 000</b>	<b>12 000</b>	<b>18 000</b>

Հետևաբար, միավոր կիսաֆաբրիկատի թողարկման ինքնարժեքը 600 դրամ է (12 000 : 200) և կարծես թե նպատակահարմար է 500 դրամով գնել շուկայից: Սակայն պետք է հաշվի առնել նաև այն հանգամանքը, որ գնելիս կամ արտադրելիս հաստատուն ծախսերը (նախապատրաստական տեղամասին բաժին ընկնող վարձավճարը), միևնույն է, մնում են անփոփոխ և մասնակցում են կայացվող որոշման հաշվարկներում.

#### ԱՈՒՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Արտադրական ծախսումների փոփոխման բնույթի վերլուծությունը օգնում է նաև միևնույն արտադրատեսակը սեփական ուժերով արտադրելու կամ գնելու վերաբերյալ տնտեսական որոշումներ կայացնելիս:



<i>Ցուցանիշներ</i>	<i>Արտադրել</i>	<i>Գնել</i>
Փոփոխումն ծախսեր	8 000	0
Հաստատումն ծախսեր	4 000	4 000
Գնման ծախսեր 500 x 200 հատ	0	10 000
<b><i>Ընդամենը</i></b>	<b><i>12 000</i></b>	<b><i>14 000</i></b>

Այսպիսով, նպատակահարմար է կիսաֆաբրիկատներն արտադրել սեփական ուժերով և ոչ թե գնել, քանի որ վերջինի դեպքում կկատարվի ավելորդ 2 000 դրամի (14 000 – 12 000) ծախս:

### ԻՆՔԼԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ



1. Ինչպե՞ս կներկայացնենք շահույթի ձևավորման բեկման կետի բանաձևը (19.2):
2. Թողարկման ինչպիսի՞ պայմաններում է ձևավորվում վնասների դաշտը (19.2):
3. Ո՞ր գործոնն է որոշիչ դեր խաղում «թողարկել, թե դադարեցնել» որոշման կայացման համար (19.3):
4. Ո՞ր գործոնն է որոշիչ դեր խաղում «գնել, թե արտադրել» որոշման կայացման համար (19.4):
5. Ներկայացրե՞ք կառավարչական որոշումների տարբերակներ «գնել, թե արտադրել» քննարկումների ժամանակ (19.4):



## Գլուխ XX. ԴՐԱՄԱԿԱՆ ՀՈՍՔԵՐԻ ՁԵՂԶՈՒՄ

### Գլխի բովանդակությունը

### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- Դրամական հոսքերի ներկա արժեքով գնահատում
  - Ներդրումային որոշումների կայացում
  - Ակտիվների գնման կամ վարձակալման որոշումների կայացում
  - Կազմակերպության արժեքի գնահատում
- զեղչել ապագայի դրամական հոսքերը և դրանք ներկայացնել իրենց ներկա արժեքով,
  - հաշվարկել ներդրումային տարբերակներին առնչվող զուտ ներկա արժեքը և որոշում կայացնել տարբերակի ընտրության հարցում,
  - կիրառել անուիտետը ներդրումային տարբերակների ընտրության հաշվարկներում,
  - կողմնորոշվել կապիտալի շահութաբերության աճին «առավել դիմակայող» ներդրումային տարբերակի ընտրության հարցում,
  - գնահատել դրական և բացասական դրամական հոսքերը ակտիվների թե՛ գնման և թե՛ վարձակալման դեպքում և կայացնել որոշում,
  - հաշվարկել գործող կազմակերպության գուդվիլը և կողմնորոշվել կազմակերպության վաճառքի գնի սահմանման հարցում:



## 20.1. ԴՐԱՄԱԿԱՆ ՀՈՍՔԵՐԻ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ ԺԱՄԱՆԱԿԻ ԳՈՐԾՈՆՈՎ

### ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ

Տնտեսական վերլուծությունում կազմակերպության տնտեսավարման դրամական հոսքերը գնահատվում են դրանց ապագա և ներկա արժեքներով:



Կազմավարչական խնդիրներ լուծելիս տնտեսական վերլուծությունում հաճախ է կիրառվում դրամական հոսքերի ներկա արժեքով գնահատումը կամ, ինչպես ընդունված է ասել, սպասվելիք եկամուտների ու ծախսերի զեղչումը և դրանց ներկա արժեքով ցուցանիշների վերլուծական հաշվարկների իրականացումը:

Կազմակերպության տնտեսավարման դրամական հոսքերը գնահատվում են դրանց ապագա և ներկա արժեքներով: Այսպես, եթե կազմակերպությունը կատարում է 1 000 հազ. դրամի ֆինանսական ներդրում՝ տարեկան 10 % դրույքաչափով, ապա 3 տարի հետո ներդրման ընդհանուր դրամական ներհոսքը (ներդրման ապագա արժեքը) կազմում է 1 331 հազ. դրամ.

$$I \text{ տարի՝ } 1\,000 \times 1.1 = 1\,100$$

$$II \text{ տարի՝ } 1\,000 \times 1.1 \times 1.1 = 1\,210$$

$$III \text{ տարի՝ } 1\,000 \times 1.1 \times 1.1 \times 1.1 = 1\,331 \text{ կամ } 1\,000 (1 + 0.1)^3$$

Հետևաբար, ներդրման ապագա արժեքի որոշման բանաձևը հանդես է գալիս հետևյալ կերպ.

$$P = P_0 \times (1 + r)^n$$

որտեղ՝

$P_0$  - ներդրման չափը,  $r$  - ապագա արժեքի տոկոսադրույքը,

$n$  - ապագա դրամական ներհոսքի (վճարումների) քանակը:

Ներդրման ապագա արժեքի հաշվարկը գործնականում հեշտամում է, երբ կիրառվում են վերոնշյալ բանաձևով նախօրոք հաշվարկված գործակիցներ: Այսպես, 10%-ի պայմաններում ներդրման առաջին տարվա ապագա արժեքի գործակիցը կկազմի 1.1 (1 100 : 1 000), երկրորդ տարվանը՝ 1.21 (1 210 : 1 000), երրորդ տարվանը՝ 1.331 (1 331 : 1 000): Այսինքն՝ 4 000 միավորի միանվագ ներդրման ապագա արժեքը երեք տարի հետո կկազմի  $4\,000 \times 1.331 = 5\,324$  հազ. դրամ:

Եթե պահանջվի որոշել ներդրման ապագա արժեքի մեծությունը մեկնարկի պա-

հին (ներկա արժեքը), ապա կկատարվեն նույնատիպ հաշվարկներ՝ ճիշտ հակադարձ հերթականությամբ: Այսպես, որպեսզի որոշվի ներդրման արժեքը կատարման պահին (ներկա արժեք), որի շնորհիվ 10%-ի պայմաններում երեք տարի հետո կստացվի 1 331 հազ. դրամ, երկու տարի հետո՝ 1 210 հազ. դրամ, մեկ տարի հետո՝ 1 100 հազ. դրամ, ապա կկատարվեն հետևյալ հաշվարկները.

$$\text{III տարի՝ } 1\,331 \times (1 : 1.33) = 1\,000 \text{ կամ } 1\,331 : (1 + 0.1)^3$$

$$\text{II տարի՝ } 1\,210 \times (1 : 1.21) = 1\,000$$

$$\text{I տարի՝ } 1\,100 \times (1 : 1.10) = 1\,000$$

Հետևաբար, ներդրման ներկա արժեքի որոշման բանաձևը կընդունի հետևյալ տեսքը.

$$P_0 = P : (1 + r)^n$$

Այսինքն՝ 10 %-ի պայմաններում, երեք տարի հետո, 5 000 հազ. դրամի ներհոսք ակնկալող ներդրման ներկա արժեքը կատարման պահին կկազմի.

$$5\,000 : (1 + 0.1)^3 = 3\,755 \text{ հազ. դրամ:}$$

Ներդրման ներկա արժեքի հաշվարկը գործնականում նույնպես կատարվում է նախօրոք հաշվարկված գործակիցներով, որոնցով զեղչվում են ապագա դրամական հոսքերը:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Ներկա արժեքի հաշվարկը գործնականում նույնպես կատարվում է նախօրոք հաշվարկված գործակիցներով, որոնք ներկայացված են ներկա արժեքի աղյուսակում:



**ՆԵՐԿԱ ԱՐՇԵՔԻ ԱՂՅՈՒՍԱԿ**

$(1 + r)$ , որտեղ՝  $r$  = զեղչի տոկոս,  $n$  = վճարման տարիներ

n	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%
1	0.971	0.962	0.952	0.943	0.935	0.926	0.917	0.909
2	0.943	0.925	0.907	0.890	0.873	0.857	0.842	0.826
3	0.915	0.889	0.864	0.840	0.816	0.794	0.772	0.751
4	0.888	0.855	0.823	0.792	0.763	0.735	0.708	0.683
5	0.863	0.822	0.784	0.747	0.713	0.681	0.650	0.621
6	0.837	0.790	0.746	0.705	0.666	0.630	0.596	0.564
7	0.813	0.760	0.711	0.665	0.623	0.583	0.547	0.513
8	0.789	0.731	0.677	0.627	0.582	0.540	0.502	0.467
9	0.766	0.703	0.645	0.592	0.544	0.500	0.460	0.424
10	0.744	0.676	0.614	0.558	0.508	0.463	0.422	0.386
11	0.722	0.650	0.585	0.527	0.475	0.429	0.388	0.350
12	0.701	0.625	0.557	0.497	0.444	0.397	0.356	0.319
13	0.681	0.601	0.530	0.469	0.415	0.368	0.326	0.290
14	0.661	0.577	0.505	0.442	0.388	0.340	0.299	0.263
15	0.642	0.555	0.481	0.417	0.362	0.315	0.275	0.239
	<b>12%</b>	<b>14%</b>	<b>15%</b>	<b>16%</b>	<b>17%</b>	<b>18%</b>	<b>19%</b>	<b>20%</b>
1	0.892	0.887	0.870	0.862	0.855	0.847	0.840	0.833
2	0.797	0.769	0.756	0.743	0.731	0.718	0.706	0.694
3	0.711	0.675	0.658	0.641	0.624	0.609	0.593	0.579
4	0.635	0.602	0.572	0.552	0.534	0.516	0.499	0.482
5	0.567	0.519	0.497	0.476	0.456	0.437	0.419	0.402
6	0.506	0.456	0.432	0.410	0.390	0.370	0.352	0.335
7	0.452	0.400	0.376	0.354	0.333	0.314	0.296	0.279
8	0.403	0.351	0.327	0.305	0.285	0.266	0.249	0.233
9	0.360	0.308	0.284	0.263	0.243	0.225	0.209	0.194

10	0.321	0.270	0.247	0.227	0.208	0.191	0.176	0.162
11	0.287	0.237	0.215	0.195	0.178	0.162	0.148	0.135
12	0.256	0.208	0.187	0.168	0.152	0.137	0.124	0.112
13	0.229	0.182	0.163	0.145	0.130	0.116	0.104	0.0930
14	0.204	0.160	0.141	0.125	0.111	0.099	0.088	0.078
15	0.182	0.140	0.123	0.108	0.095	0.084	0.074	0.065

## 20.2. ՆԵՐԴՐՈՒՄԱՅԻՆ ՈՐՈՇՈՒՄՆԵՐԻ ԿԱՅԱՑՈՒՄԸ

Ներդրումային միջոցառումների առանձնահատկություններից է դրանց իրականացման պահի և ակնկալվող արդյունքների ստացման ժամկետների միջև երկարատև ժամանակահատվածի առկայությունը, որով էլ պայմանավորվում է ըստ ձևավորման ժամանակաընթացքի նախատեսվող ներդրումների արդյունքների վերագնահատման անհրաժեշտությունը:

Ըստ ձևավորման ժամանակաընթացքի ներդրումների արդյունքների վերագնահատումը ընդգրկում է երկու կարևորագույն գործոն, դրանք են՝ միջոցներից ակնկալվող արդյունքների իրացման ժամանակահատվածի և շահույթի գործող նորմայի փոփոխությունները: Վերոհիշյալ գործոնների ազդեցությունն էլ հաշվի է առնվում ներդրումների արդյունավետության գնահատման հաշվարկներում, որի անհրաժեշտությունը պայմանավորվում է հետևյալով:

**Առաջին.** նորանուծությունից ստացվող եկամուտների հաշվին կազմակերպությունները նախատեսում են ամբողջովին փոխհատուցել կատարած ներդրումներն ու ստանալ շահույթ: Այն ժամանակահատվածը, որը նախատեսվում է ներդրման ծախսերի փոխհատուցման և շահույթի ստացման համար, կարևոր դեր է խաղում նորանուծությունների նպատակահարմարության գնահատման գործում, քանի որ ժամանակագրական տեսանկյունից ներկայիս արդեն ձևավորված եկամուտները համարժեք չեն հետագայում միևնույն չափերով ակնկալվող եկամուտներին:

Եթե կազմակերպություն մուտք գործող ընթացիկ եկամուտները ներկա ժամանակամիջոցում անմիջապես մոբիլիզացվում են տնտեսական գործունեության համակարգում, ապա սպասվելիք համարժեք եկամուտները, դուրս մնալով տնտեսավարման բնագավառից, «սառեցվում են» որոշակի ժամանակահատվածով և արդյունավետ գործունեության մեջ են ընդգրկվում միայն իրենց հետագա ձևավորման պահից սկսած: Այդ իսկ պատճառով ժամանակի գործոնը անհրաժեշտ վերագնահատման է ենթարկում ներդրումներից ակնկալվող եկամուտների մեծությունը՝ ելնելով ներդրումների հետգնման ժամկետների տևողությունից:

**Երկրորդ,** շուկայական տնտեսության պայմաններում, արդյունաբերական կամ փոխատվական բնագավառում ձևավորվող շահույթի նորման պարբերաբար փոփոխվում է, և անհրաժեշտություն է առաջանում, ելնելով նման տատանումներից, ճշգրտումներ կատարել ներդրումների նպատակահարմարության գնահատման հաշվարկներում:

Ներդրումային որոշումներ կայացնելիս որոշվում է ներդրումներով պայմանավորված զուտ արժեքը (**ՁԱ**), այսինքն՝ դրամական արտահոսքի և զեղչված դրամական ներհոսքի տարբերությունը.

$$\text{ՁԱ} = \text{Դրամական արտահոսք} + \text{Ձեղչված ներհոսք}$$

Ձուտ արժեքի բացասական լինելու դեպքումը ներդրումը համարվում է ոչ շահավետ, քանի որ դրանով պայմանավորված՝ դրամական արտահոսքը գերազանցում է ընդհանուր զեղչված ներհոսքը: Դրական զուտ արժեքը վկայում է ներդրման նպատա-

### ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Ներդրումների արդյունքները գնահատում են երկու գործոնով՝ ակնկալվող արդյունքների իրացման ժամանակահատվածով և շահույթի նորմայով:



կահարմարության մասին, քանի որ դրամական զեղչված ընդհանուր ներհոսքը գերազանցում է արտահոսքը:

Այսպես, կազմակերպությունը 3 տիպի ներդրում իրականացնելու որոշում է կայացնելու՝ բանկային դեպոզիտի 10 %-ի պայմաններում.

**A տարբերակ**

Գնվելու է արտադրական հաստոց՝ 5 000 դրամ արժողությամբ, որի օգտակար ծառայության ժամկետը կազմում է 5 տարի, իսկ տարեկան եկամտաբերությունը՝ 1 500 դրամ:

**B տարբերակ**

Ներդրվելու է նոր տեխնոլոգիա՝ 15 000 դրամ արժողությամբ, որի օգտակար ծառայության ժամկետը կազմում է 3 տարի, իսկ տարեկան եկամտաբերությունը՝ 6 000 դրամ:

**C տարբերակ**

Կատարվելու է արտադրության ավտոմատացում՝ 9 000 դրամ արժողությամբ, որի օգտակար ծառայության ժամկետը կազմում է 4 տարի, իսկ տարեկան եկամտաբերությունը՝ 3 000 դրամ:

Համաձայն աղյուսակ 20.1-ի՝ երեք տարբերակներից միայն A-ի և C-ի դեպքում է ստացվում դրական զուտ արժեք, իսկ B տարբերակը մերժվում է դրամական հոսքերի բացասական զուտ արժեքի պատճառով (ներդրման արտահոսքը կազմում է 15 000, իսկ զեղչված ներհոսքը 3 տարիների ընթացքում՝ 14 916 դրամ):

Եթե հարկ լինի A և C տարբերակներից միայն մեկի ընտրության որոշում կայացնել, ապա կհաշվարկվի դրանցից յուրաքանչյուրի շահութաբերության ներքին նորման, որն այն սահմանն է (բեկման կետը), երբ ներդրման զուտ արժեքը դառնում է 0:

Աղյուսակ 20.1

Ներդրումային տարբերակների բերված զուտ արժեքի հաշվարկը

Տարի	Ձ/զ 10%	A տարբերակ		B տարբերակ		C տարբերակ	
		Դրամական հոսք		Դրամական հոսք		Դրամական հոսք	
		սպասվող	զեղչով	սպասվող	զեղչով	սպասվող	զեղչով
1	2	3	4	5	6	7	8
0		(5000)	(5000)	(15 000)	(15 000)	(9000)	(9000)
1	0.909	1 500	1363	6 000	5454	3 000	2 727
2	0.826	1 500	1239	6 000	4956	3 000	2 478
3	0.751	1 500	1127	6 000	4506	3 000	2 253
4	0.683	1 500	1024			3 000	2 049
5	0.621	1 500	932				
<b>Զուտ արժեք</b>		2 500	685	3 000	(84)	3 000	507

**20.3. ԱՆՈՒՏԵՏ**

Զուտ ներկա արժեքի հաշվարկները հեշտամում են անուփտետի առկայության դեպքում: Անուփտետը ապագայում ստացվելիք դրամական ներհոսքի հավասարաչափ չափաբաժինն է, որը գոյանում է անփոփոխ զեղչման տոկոսադրույքի պայ-

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Ներդրումների զուտ արժեքը հանդես է գալիս որպես դրամական արտահոսքի և սպասվելիք զեղչված ներհոսքի տարբերություն:



մանցներում: Այսպիսով, անուիտետի կիրառումը հիմնավորվում է հետևյալ երկու պայմանների առկայության դեպքում.

- ապագա ներհոսքերի չափաբաժինները պետք է ըստ ժամանակի հավասարաչափ բաշխված լինեն,
- զեղչման տոկոսադրույքը պետք է անփոփոխ մնա դրամական ներհոսքերի ամբողջ ժամանակաընթացքում:

Ինչպես ներկա արժեքի որոշման դեպքում, այնպես էլ անուիտետի կիրառման ժամանակ օգտագործվում են գործակիցներ: Անուիտետի գործակիցները ներկայացված են հավելված 2-ում, որոնք բազմապատկվում են դրամական ներհոսքի չափաբաժնով:

Այսպես, եթե կազմակերպությունը ձեռք է բերելու արտադրական հաստոց՝ 5 000 դրամ արժողությամբ, որի օգտակար ծառայության ժամկետը 5 տարի է, իսկ տարեկան եկամտաբերությունը՝ 1 500 դրամ, ապա նախորդ պարագրաֆում դրամական հոսքերի ներկա արժեքի որոշման համար կատարվեց ներհոսքերի զեղչում՝ յուրաքանչյուր տարվա համար բանկային դեպոզիտի 10 %-ի պայմաններում.

$$1500 \times 0,909 + 0,826 \times 1500 + 0,751 \times 1500 + 0,683 \times 1500 + 0,621 \times 1500 = 4753$$

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Անուիտետի կիրառումը պարզեցնում է ներդրումային ծրագրերի շահութաբերության ներքին նորմայի հաշվարկները:



Քանի որ հաստոցի օգտագործումից դրամական ներհոսքը ամբողջ ժամանակաշրջանում բաշխված է հավասարաչափ, իսկ զեղչման տոկոսադրույքը այդ նույն ընթացքում մնացել է անփոփոխ, ապա ներհոսքի ներկա արժեքի որոշման համար կիրառելի է անուիտետի գործակիցը՝ 10 %-ի և 5-րդ տարվա համար (տես՝ անուիտետի աղյուսակ).

$$1\ 500 \times 3.791 = 5\ 686,5$$

Հետևաբար, տվյալ ներդրումային ծրագրի զուտ ներկա արժեքի հաշվարկը բավականին պարզեցվում է անուիտետի գործակցի կիրառմամբ.

$$\text{ՉՆԱ} = (5\ 000) + 1\ 500 \times 3.791 = 686,5$$

Եթե կիրառվի զեղչման 15% դրույքաչափ, ապա հաստոցի ներդրման զուտ ներկա արժեքի հաշվարկը կներկայացվի.

$$\text{ՉՆԱ} = (5\ 000) + 1\ 500 \times 3.352 = 28$$

**ԱՆՈՒԻՏԵՏԻ ԱՂՅՈՒՍԱԿ**

որտեղ՝ r = զեղչի տոկոս, n = վճարման տարիներ

n	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%
1	0.971	0.962	0.952	0.943	0.935	0.926	0.917	0.909
2	1.913	1.886	1.859	1.833	1.808	1.783	1.579	1.736
3	2.829	2.775	2.723	2.673	2.624	2.577	2.531	2.487
4	3.717	3.630	3.546	3.465	3.387	3.312	3.240	3.170
5	4.580	4.452	4.329	4.212	4.100	3.993	3.890	3.791
6	5.417	5.242	5.076	4.917	4.767	4.623	4.486	4.355
7	6.230	6.002	5.786	5.582	5.389	5.206	5.033	4.868
8	7.020	6.733	6.463	6.210	5.971	5.747	5.535	5.335
9	7.786	7.435	7.108	6.802	6.515	6.247	5.995	5.759
10	8.530	8.111	7.722	7.360	7.024	6.710	6.418	6.145
11	9.253	8.760	8.306	7.887	7.499	7.139	6.805	6.495
12	9.954	9.385	8.683	8.384	7.943	7.536	7.161	6.814
13	10.63	9.986	9.394	8.853	8.358	7.904	7.487	7.103

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Ձուտ ներկա արժեքի հաշվարկը կատարվում է նախօրոք հաշվարկված գործակիցներով, որոնք ներկայացված են անուիտետի աղյուսակում:



14	11.30	10.56	9.899	9.295	8.745	8.244	7.786	7.367
15	11.94	11.12	10.38	9.712	9.108	8.559	8.061	7.606
	12%	14%	15%	16%	17%	18%	19%	20%
1	0.892	0.887	0.870	0.862	0.855	0.847	0.840	0.833
2	1.169	1.647	1.626	1.605	1.585	1.566	1.547	1.528
3	2.401	2.322	2.283	2.246	2.210	2.174	2.140	2.106
4	3.037	2.914	2.855	2.798	2.743	2.690	2.639	2.589
5	3.604	3.433	3.352	3.274	3.199	3.127	3.058	2.991
6	4.111	3.889	3.784	3.685	3.589	3.498	3.410	3.326
7	4.563	4.288	4.160	4.039	3.922	3.812	3.706	3.605
8	4.967	4.639	4.487	4.344	4.207	4.078	3.954	3.837
9	5.328	4.946	4.772	4.604	4.451	4.303	4.163	4.031
10	5.650	5.216	5.019	4.833	4.659	4.494	4.339	4.192
11	5.937	5.453	5.234	5.029	4.836	4.656	4.486	4.327
12	6.194	5.660	5.421	5.197	4.988	4.793	4.611	4.439
13	6.423	5.842	5.583	5.342	5.118	4.910	4.715	4.533
14	6.628	6.002	5.724	5.468	5.229	5.008	4.802	4.611
15	6.810	6.142	5.847	5.575	5.324	5.092	4.876	4.675

Անուիտետի կիրառումը պարզեցնում է ներդրումային ծրագրերի շահութաբերության ներքին նորմայի հաշվարկները, որոնք կներկայացնենք հաջորդ պարագրաֆում:

**20.4. ՇԱՀՈՒՔԱԲԵՐՈՒԹՅԱՆ ՆԵՐՔԻՆ ՆՈՐՄԱ**

Յուրաքանչյուր ներդրումային ծրագրի շահութաբերության ներքին նորման զեղչման այն տոկոսադրույքն է, որի կիրառման դեպքում ներդրման զուտ արժեքը դառնում է 0: Հետևաբար, այն ներդրումային ծրագրերն են նախընտրելի, որոնք ունեն բարձր շահութաբերության ներքին նորմա: Այսինքն՝ լրացուցիչ շահույթ ապահովելու առավել «դիմացկունություն»՝ ծրագրի իրագործման երկարատև ժամանակահատվածում կապիտալի տոկոսադրույքների հնարավոր բարձրացման հանդեպ:

Շահութաբերության ներքին նորման (ՇՆՆ) որոշվում է հետևյալ բանաձևով.

$$\text{ՇՆՆ} = A + \frac{N_A}{(N_A - N_B)} \times (B - A)$$

որտեղ՝

**A** - զեղչի փոքրագույն տոկոս,

**B** - զեղչի մեծագույն տոկոս,

**N<sub>A</sub>**- զուտ արժեք A տոկոսի դեպքում,

**N<sub>B</sub>** - զուտ արժեք B տոկոսի դեպքում:

Մեր օրինակում, A և C տարբերակների շահութաբերության ներքին նորմայի հաշվարկման համար, ներդրման զուտ արժեքը որոշենք նաև 10 %-ը գերազանցող ցանկացած դրույքաչափով, ասենք՝ 15%-ով:

Օգտվելով վերոհիշյալ բանաձևից և աղյուսակից՝ շահութաբերության ներքին նորման կհաշվարկվի.

**A տարբերակի համար.**

$$10 + 685 : (685 - 496) \times (15 - 10) = 28 \%$$

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Շահութաբերության ներքին նորման գեղչման այն տոկոսադրույքն է, որի կիրառման դեպքում ներդրման զուտ արժեքը դառնում է 0:



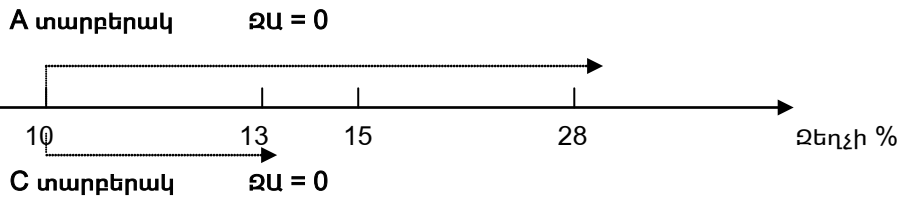
**C տարբերակի համար.**

$$10 + 507 : (507 + 438) \times (15-10) = 13 \%$$

Այսպիսով, ներդրում կատարելիս նախընտրելի է A տարբերակը, քանի որ C տարբերակի համեմատ ունի ավելի բարձր շահութաբերության ներքին նորմա և նույնիսկ գեղչման տոկոսների հետագա բարձրացումների դեպքում (մինչև 28%) կարող է ապահովել ներդրման դրական զուտ արժեք:

**Ներդրումային A և C տարբերակների բերված զուտ արժեքը**

Տարի	Ձ/գ 15%	A տարբերակ		C տարբերակ	
		Դրամական հոսք		Դրամական հոսք	
		սպասվող	գեղչված	սպասվող	գեղչված
1	2	3	4	5	6
0		(5000)	(5000)	(9000)	(9000)
1	0.869	1 500	1 303	3 000	2 607
2	0.756	1 500	1 134	3 000	2 268
3	0.657	1 500	986	3 000	1 971
4	0.572	1 500	858	3 000	1 716
5	0.497	1 500	746		
<b>Չուտ արժեք</b>		2 500	27	3000	(438)



**20.5. «ԳՆԵԼ, ԹԵ ՎԱՐՉԱԿԱԼԵԼ» ՈՐՈՇՈՒՄԸ**

Հիմնական միջոցներ ձեռք բերելիս կազմակերպությունները հաճախ կանգնում են գնման կամ վարձակալման ընտրության առջև: Մի կողմից, գնում կատարելիս միանվագ խոշոր դրամական միջոցներ են ծախսվում, սակայն վարձակալման տոկոսավճարներ չեն մուծվում, մյուս կողմից, վարձակալման հիմունքներով հիմնական միջոցներն օգտագործելիս չկատարելով մեկնարկային միանվագ խոշոր դրամական ծախսեր, կազմակերպությունն ակտիվի ծառայության տարիների ընթացքում պարբերաբար բացասական դրամական զուտ հոսքեր է ունենում՝ վարձատուին տոկոսավճարներ փոխանցելով:

Նման դեպքերում հաշվարկվում են դրամական ներհոսքերն ու արտահոսքերը գնման և վարձակալման տարբերակներով՝ ընտրելով նվազագույն բացասական կամ առավելագույն դրական զուտ հոսք պարունակող գործարքը:

Այսպես, կազմակերպությունը նախատեսում է ձեռք բերել արտադրական հաստոց, և այդ նպատակով ֆինանսական կառավարիչը ներկայացնում է իր կողմից հավաքագրված հետևյալ տվյալները.

- հաստոցի գնման արժեքը կազմում է 2 000 հազ. դրամ, իսկ օգտակար ծառայու-

- թյան ժամկետը՝ 4 տարի,
- ❑ հաստոցի ծառայության վերջում լուծարային արժեք չի գոյանում և, հետևաբար, հավասարաչափ մաշվածքի հաշվարկման եղանակով ակտիվի տարեկան ամորտիզացիան կազմում է 500 հազ. դրամ,
- ❑ վարձակալական հիմունքներով հաստոցը ձեռք բերելիս (տարեկան վարձավճարը՝ 700 միավոր), ակտիվի օգտակար ծառայության ընթացքում ձեռնարկությունը ընդամենը ծախսում է 2 800 միավոր, քանի որ հաստոցի սպասարկման ծախսերը հոգում է վարձատուն,
- ❑ բանկային դեպոզիտի դրույքաչափը կազմում է 12 %, իսկ կազմակերպության միավոր ծախսերին բաժին ընկնող շահութահարկի տնտեսման գործակիցը՝ 0.15,
- ❑ գնում կատարելիս, հաշվարկված տարեկան ամորտիզացիայի պատճառով ծախսերն ավելանում են և նվազում է բյուջե մուծվող տարեկան շահութահարկը՝ 75 հազ. դրամով (500x0.15),
- ❑ վարձակալելիս, կատարվող տարեկան վարձավճարի շնորհիվ, ծախսերի ավելացումով նվազում է բյուջե մուծվող տարեկան շահութահարկը՝ 105 հազ. դրամով ( 700x0.15 ):

Օգտվելով հավաքագրված տվյալներից՝ ներկայացնենք հաստոցի օգտակար ծառայության ընթացքում դրամական զուտ հոսքերը գնման և վարձակալման տարբերակներով (տես աղյուսակը):

Այսպիսով, կազմակերպությանը ձեռնտու է հաստոցի վարձակալումը և ոչ թե գնումը ( 1775 >1741), քանի որ.

1. Գնման դեպքում, ակտիվի օգտակար ծառայության չորս տարիներին հաստոցի շահագործումից ստացվում է 1 775 հազ. դրամի բացասական դրամական զուտ հոսք, իսկ վարձակալելիս, այդ ցուցանիշը նվազում է՝ հասնելով 1 741 մակարդակին:
2. Գնման առաջին տարում կազմակերպությունը 2 000 հազ. դրամի միանվագ արտահոսք թույլ տալով, հաջորդող տարիներին ակտիվի շահագործումից միայն դրամական ներհոսք է ակնկալում: Իսկ վարձակալման դեպքում, բոլոր տարիների կտրվածքով դիտվում է դրամի բացասական զուտ հոսք՝ նվազման միտումով:

**Դրամական զուտ հոսքերը՝ ակտիվը գնելիս և վարձակալելիս**

Ցուցանիշներ	Ընդամենը	Տարիներ				
		0	1	2	3	4
<b>Գ Ն Ո Ւ Մ</b>						
<b>Դրամական արտահոսք</b>						
գնման արժեք	<b>2 000</b>	2 000	0	0	0	0
<b>Դրամական արտահոսքի տնտեսում</b>						
շահութահարկի գծով	<b>300</b>	0	75	75	75	75
զեղչման գործակից (12%)		X	0.89	0.78	0.71	0.63
զեղչված ներհոսք	<b>225</b>	0	67	58	53	47
<b>Դրամական զուտ հոսք</b>	<b>(1 775)</b>	<b>(2000)</b>	67	58	53	47
<b>Վ Ա Ր Չ Ա Կ Ա Լ ՈՒ Մ</b>						
<b>Դրամական արտահոսք</b>						
նախատեսվող	<b>2 800</b>	0	700	700	700	700
զեղչված	<b>2 056</b>		623	532	460	441
<b>Դրամական ներհոսք</b>						
շահութահարկի տնտեսում	<b>420</b>	0	105	105	105	105



զեղչման գործակից (12%)		X	0.89	0.78	0.71	0.63
զեղչված ներհոսք	<b>315</b>	0	93	82	74	66
<b>Դրամական զուտ հոսք</b>	<b>(1 741)</b>	0	(530)	(450)	(386)	(375)

Տնտեսավարման ընթացքում անհրաժեշտություն է առաջանում նաև հիմնավորելու վաճառվող կամ առաջարկվող կազմակերպությունների շուկայական գինը: Նման որոշումներ կայացնելիս նույնպես օգտվում են հաշվապահական տեղեկատվությունից՝ կատարելով հետևյալ քայլերը.

- որոշվում է քննարկվող կազմակերպության լուծարային հաշվեկշիռը,
- հստակեցվում է կազմակերպության հետագա գործունեության երաշխիքային ժամկետը մոտ ապագայում,
- հաշվարկվում է կազմակերպության կապիտալի աճի հնարավորությունը երաշխիքային ժամանակահատվածում,
- որոշվում է կապիտալի աճի ներկա արժեքը՝ երաշխիքային առանձին տարիների զեղչման ճանապարհով,
- լուծարային հաշվեկշիռի և կապիտալի աճի ներկա արժեքի հանրագումարը ներկայացվում է որպես կազմակերպության շուկայական իրական գին:

Այսպես, A կազմակերպությանն առաջարկվում է գնել միևնույն ոլորտում գործող B կազմակերպությունը՝ հետևյալ պայմաններով.

1. B կազմակերպության առաջարկվող շուկայական գինը 16 000 հազ. դրամ է,
2. վաճառվող կազմակերպության անխափան գործունեության երաշխիքային ժամկետը նախատեսվում է 3 տարի,
3. կապիտալի շահութաբերությունը կազմում է տարեկան 20 %,
4. բանկի դեպոզիտի դրույքը առաջիկա 3 տարում նախատեսվում է 10 %:

A կազմակերպությունում տնտեսական որոշում է կայացվում առաջարկվող գնի հիմնավորվածության վերաբերյալ՝ հետևյալ քայլերի օգնությամբ.

**Առաջին քայլ.** վաճառքի պահին կազմակերպության հաշվապահական հաշվեկշիռի օգնությամբ որոշվում է B կազմակերպության լուծարային հաշվեկշիռը:

վաճառքի պահին B կազմակերպության հաշվեկշիռը ներկայացվում է այսպես.

Հիմնական միջոցներ	15 000	Բաժնեհավաք կապիտալ	12 400
Պաշարներ	5 000	Շահույթ	0
Դրամարկղ	2 000	Առևտրական պարտավորություն	8 000
Գալիք ժամանակաշրջանի ծախսեր	300	Պարտավորություն բյուջեին	1 600
Զարգացման ծախսեր	3 700	Բանկային վարկեր	4 000
<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ</b>	<b>26 000</b>	<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ</b>	<b>26 000</b>

Հետևաբար, վաճառվող կազմակերպության լուծարային հաշվեկշիռը, այսինքն՝ պարտավորությունների փոխհատուցումից հետո իրացվելի ակտիվների մնացորդային արժեքը վաճառքի պահին կազմում է.

<b>Լուծարվող ակտիվներ</b>	<b>Պարտավորություններ</b>
15 000 + 5 000 + 2 000 = 22 000	8 000 + 1 600 + 4 000 = 13 600
	<b>Լուծարման մնացորդ</b>
	8 400
ԸՆԴԱՄԵՆԸ	ԸՆԴԱՄԵՆԸ
22 000	22 000

**Երկրորդ քայլ.** հաշվարկվում է վաճառվող կազմակերպության կապիտալի աճի

հնարավորությունը երաշխիքային ժամանակահատվածում, 20% շահութաբերությամբ պայմաններում.

Տարիներ		
1	$12\ 400 \times 0.2 =$	2 480
2	$14\ 880 \times 0.2 =$	2 976
3	$17\ 856 \times 0.2 =$	3 571
Ընդամենը		<b>9 027</b>

**Երրորդ քայլ.** հաշվարկվում է կապիտալի հնարավոր աճի ներկա արժեքն ըստ առանձին տարիների՝ դեպոզիտի 10 % դրույքաչափի պայմաններում.

Տարիներ	Նախատեսվող աճի գեղչում	Ներկա արժեք
1	$2\ 480 \times 0.909 =$	2 254
2	$2\ 976 \times 0.826 =$	2 458
3	$3\ 571 \times 0.751 =$	2 681
Ընդամենը		<b>7 393</b>

**Չորրորդ քայլ.** լուծարային հաշվեկշռի և կապիտալի աճի ներկա արժեքի հանրագումարը համարվում է վաճառվող կազմակերպության շուկայական իրական գին, և այն համեմատելով վաճառքի առաջարկվող գնի հետ՝ որոշվում է գործարքի նպատակահարմարությունը.

**Լուծարման մնացորդ + կապիտալի սպասվող < առաջարկվող վաճառքի գին աճ՝ ներկա արժեքով**  
 $8\ 400 + 7\ 393 < 16\ 000$   
 $15\ 793 < 16\ 000$

Քանի որ B կազմակերպության վաճառքի առաջարկվող գինը գերազանցում է նրա իրացվելի հաշվեկշռի ակտիվային մնացորդի և կապիտալի աճի ներկա արժեքի հանրագումարը, ապա A կազմակերպությունը որոշում է հրաժարվել գնման գործարքից: Հակառակ դեպքում, այն կհամարվեր ոչ շահավետ և կծախսվեր ավելորդ 207 հազ. դրամ գումար  $[(8\ 400 + 7\ 393) - 16\ 000]$ :

### ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ



1. Ինչպիսի՞ գործոններ են հաշվի առնվում դրամական հոսքերը գեղչելիս (20.1):
2. Բնութագրե՞ք դրամական հոսքերի ապագա և ներկա արժեքները (20.1):
3. Սահմանե՞ք զուտ ներկա արժեքը (20.2):
4. Բնութագրե՞ք անուիտետը (20.3):
5. Ներկայացրե՞ք շահութաբերության նորմայի տնտեսագիտական իմաստը (20.4):
6. Ինչպե՞ս է հաշվարկվում շահութաբերության ներքին նորման (20.4):
7. Ինչպիսի՞ գործոններ են հաշվի առնվում «գնել, թե վարձակալել» որոշումները կայացնելիս (20.5):
8. Ինչպիսի՞ գործոններ են հաշվի առնվում «կազմակերպության գինը» որոշելիս (20.6):

## Գլուխ XXI. ՊԱՇԱՐՆԵՐԻ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ

### Գլխի բովանդակությունը

- Պաշարների կառավարչական վերլուծություն
- Պատվերի օպտիմալ քանակի գնահատում
- Կառուցվածքային տեղաշարժերի գնահատում



### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- բնութագրել վերլուծության խնդիրները պաշարների կառավարման համակարգում,
- որոշել պատվերի օպտիմալ քանակը սովորական մատակարարումների և մեծաքանակ զեղչերի դեպքում,
- հաշվարկել պաշարների պահեստավորման առավելագույն և նվազագույն մակարդակները,
- հաշվարկել թանկարժեք արտադրատեսակների տեսակարար կշռի բարձրացման ազդեցությունը թողարկման ծավալի վրա:

## 21.1. ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆԸ ՊԱՇԱՐՆԵՐԻ ԿԱՌԱՎԱՐՄԱՆ ՀԱՍՎԱՐԳՈՒՄ

### ԱՌԱՏՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Պատվերի ծախսերը կարող են կրճատվել ժամանակային մեծ ինտերվալներով պատվերների դեպքում, որը հանգեցնում է մեծաքանակ պաշարների մատակարարման: Մյուս կողմից, մեծաքանակ պաշարների առկայությունը հանգեցնում է պաշարների պահպանման ծախսերի աճի:

Կազմակերպությունների կառավարչական վերլուծության խնդիրն է նաև նվազագույնի հասցնել պաշարների պահպանման տարեկան ծախսերը: Եթե ավելի շատ պաշարներ են պահվում, քան պահանջում է արտադրությունը, ապա գնորդների պահանջները բավարարվում են անմիջապես, և արտադրությունը չի սպասում հունք և նյութերի մատակարարմանը:

Պաշարների պահպանման ծախսերն էական են, դրանք ներառում են վարկային տոկոսներ, պահեստային սարքավորումների և տարածքների շահագործման ծախսեր, վարչական ծախսեր, կորուստների, պակասորդների և բարոյական մաշվածության ռիսկային ծախսեր: Պահպանման ծախսերը կրճատվում են պաշարների նվազագույն մակարդակը պահպանելով, որն ապահովվում է փոքրածավալ և հաճախակի ինտերվալներով պատվերների քաղաքականությամբ:

Մյուս կողմից, մատակարարման յուրաքանչյուր պատվեր ուղեկցվում է ծախսերով: Պատվերի ծախսը ընդգրկում է մատակարարման բաժնի աշխատակցի ժամավարձն ու մուտքագրված նյութերի ստուգումների արժեքը: Պատվերի ծախսերը կարող են կրճատվել ժամանակային մեծ ինտերվալներով պատվերների դեպքում, որը հանգեցնում է մեծաքանակ պաշարների մատակարարման: Հակառակ դեպքում, պաշարները կսպառվեն մինչև հաջորդ պատվերի ստացումը: Մեծածավալ պաշարների պահպանման քաղաքականությունը հանգեցնում է պահպանման ծախսերի աճի:

Պահեստավորման քաղաքականության խնդիրն է նվազագույնի հասցնել պաշարների պահպանման տարեկան ծախսերը:

Պաշարների ընդհանուր ինքնարժեքը ներառում է.

- պահպանման ծախսերը,
- պատվիրման ծախսերը,
- պաշարների սակավության հետ կապված ծախսերը:

Գոյություն ունի հակասություն պաշարների նվազագույն մակարդակի պահեստավորման (փոքրածավալ ու հաճախակի պատվերներ) և պատվերի նվազագույն

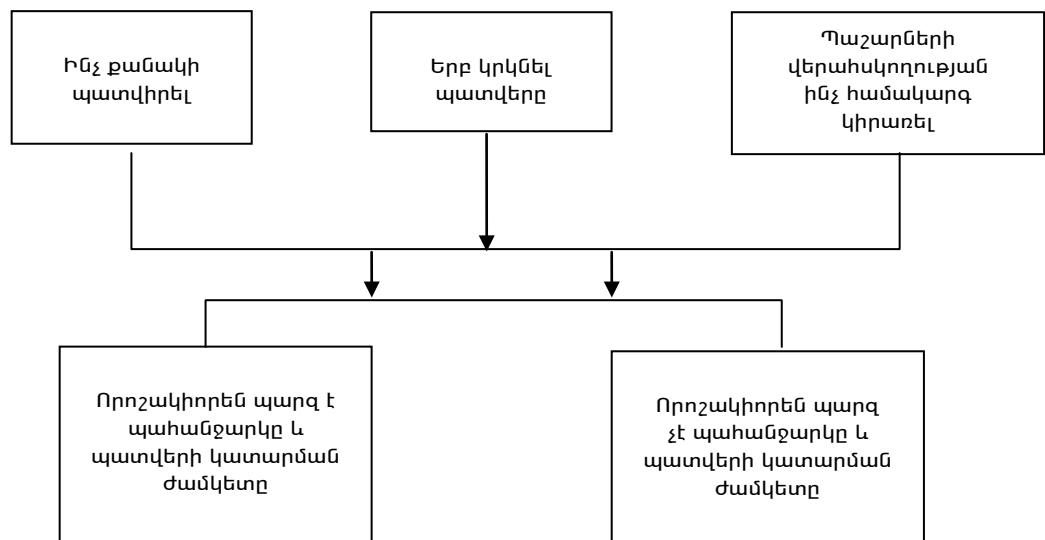
ծախսերի (մեծ ինտերվալներով մեծածավալ պատվերներ) ձևավորման միջև: Կառավարչական վերլուծության խնդիրն է պաշարների պատվիրման և պահպանման քաղաքականության ընտրությունը, երբ նվազագույնի են հասցվում թվարկած երկու ծախսային կատեգորիաները: Խնդրի լուծումն իրականացվում է պատվերի օպտիմալ քանակի (ՊՕՔ) որոշմամբ, երբ պահպանման և պատվիրման ծախսերի հակակշռումով ստացվում է երկուսի նվազագույն հանրագումարը:

Պաշարների պակասը (դեֆիցիտը) նույնպես ուղեկցվում է ծախսերով, քանի որ գնորդները պատրաստի արտադրանքի առաքումների խափանումների դեպքում այլ մատակարարներ կփնտրեն: Արտադրությունը կընդհատվի պահանջվող հումք և նյութերի բացակայության դեպքում: Հետևաբար կարևորվում է պաշարների ճիշտ մակարդակի պահպանումը, որով նվազագույնի են հասցվում դրա հետ կապված ծախսերը:

Պաշարների պահպանման ծախսերի այս հարցերի լուծումը հիմնականում կապված է երկու խնդրի հետ, որը ներկայացված է գծապատկերով:

**ԱՐԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Բուֆերային մակարդակը նպատակաուղղված է ծայրահեղ անհրաժեշտ իրավիճակներում պաշարների սպառման բավարարմանը:

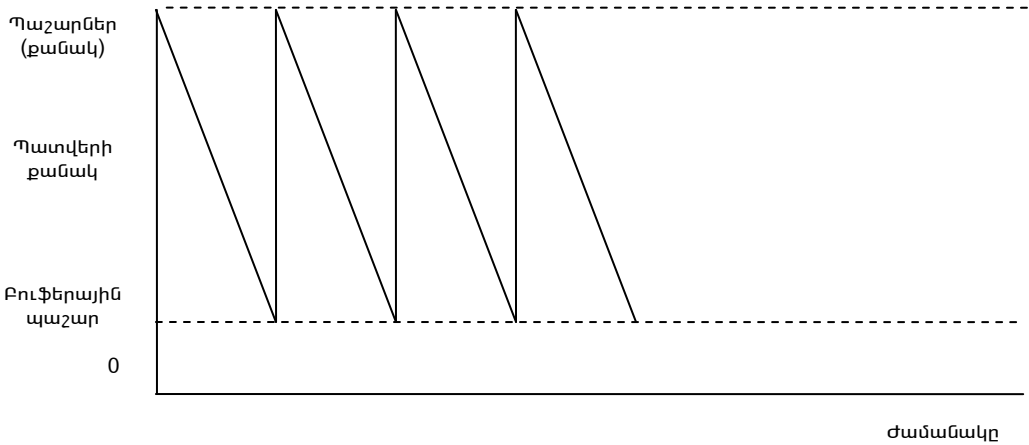


Կառավարման համակարգում անհրաժեշտություն է ծագում կողմնորոշվելու մեծ խմբաքանակներով և ինտերվալներով արտադրության (ուճեմալով սարքավորումների ցածր շահագործման ծախսեր ու բարձր պահպանման ծախսեր) կամ փոքր, բայց հաճախակի ինտերվալներով խմբաքանակների արտադրության միջև (ուճեմալով սարքավորումների բարձր շահագործման ծախսեր ու ցածր պահպանման ծախսեր):

Երբ պարբերաբար պաշարների նոր խմբաքանակներ են գնվում կամ արտադրվում, ապա ժամանակագրական կտրվածքով պաշարների մակարդակները հանդես են գալիս հետևյալ գրաֆիկով:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

**Պատվերի օպտիմալ քանակը (ՊՕՔ)** պաշարների յուրաքանչյուր պատվերի դեպքում ապահովում է տարեկան նվազագույն ծախսեր:



Բուժերային մակարդակը նպատակաուղղված է ծայրահեղ անհրաժեշտ իրավիճակներում պաշարների սպառման բավարարմանը:

Մեծաքանակ պատվերների դեպքում յուրաքանչյուր տարում կրճատվում են պատվերի իրականացման ծախսերը: Սակայն, մյուս կողմից, պաշարների ծավալը միջինից բարձր լինելով՝ հանգեցնում է պահպանման ծախսերի աճի: Հետևաբար թվարկած երկու ծախսերի միջև հավասարակշռություն սահմանելու խնդիր է ծագում:

**Պատվերի օպտիմալ քանակը (ՊՕՔ)** պաշարների յուրաքանչյուր պատվերի դեպքում ապահովում է տարեկան նվազագույն ծախսեր:

**Երբ կրկնել պատվերը:**

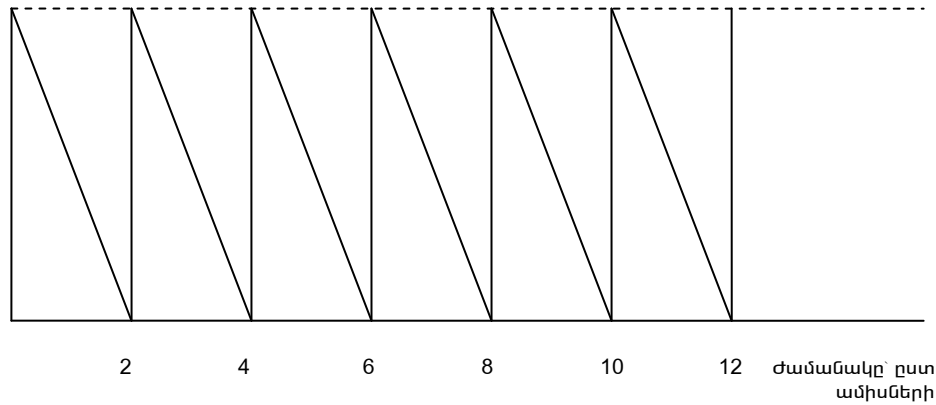
Պատվերի տրման և մատակարարման ժամկետների միջև անխուսափելիորեն ժամանակային «պատուհան» է գոյանում: Երբ որոշակիորեն պարզ է տվյալ «պատուհանի» և պահանջարկի մեծությունը, ապա ճշգրիտ որոշում է կայացվում պատվերի կրկնման պահի վերաբերյալ: Սակայն այդ երկու գործոնն էլ անկանոն տատանումներ ունեն, որի հետևանքով հնարավոր է բուժերային մակարդակից պաշարների օգտագործում, եթե պաշարների սպառումն ու պատվերի կատարման ժամկետները հասցվեն միջին մակարդակի: Այս դեպքում նորից պահպանման ծախսերը (բուժերային բարձր մակարդակ) պաշարների դեֆիցիտային ծախսերի հետ (բուժերային ցածր մակարդակ) հաշվեկշռելու խնդիր է առաջանում:

**21.2. ՊԱՏՎԵՐԻ ՕՊՏԻՄԱԼ ՔԱՆԱԿԻ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ**

Պատվերի օպտիմալ քանակի որոշումը պաշարների կառավարման համակարգի հիմնաքարն է: Տվյալ ցուցանիշի վերլուծության կարևորությունը ներկայացնենք հետևյալ օրինակով:

Հացի գործարանի կողմից օգտագործվող ալյուրի պահանջարկը կազմում է 30 000 տ: Պահեստավորման նպատակով յուրաքանչյուր պատվերը ընդգրկում է 5 000 տ ալյուր: Յուրաքանչյուր պատվեր իրականացվում է ամսիջապես և գնահատվում է 200 հազ դրամ՝ ընդգրկելով տեղափոխման և պատվիրման ծախսերը: Մեկ տ ալյուրի պահեստային պահպանման տարեկան ծախսը գնահատվում է 1,20 հազ. դրամ:

Գրաֆիկորեն պաշարների մակարդակները կներկայացվեն այսպես.



Այսպիսով, կազմակերպությունը միանվագ պատվիրում է 5 000 տ ալյուր և կատարում դրանց հավասարաչափ դուրսգրում: Յուրաքանչյուր երկրորդ ամսվա վերջում պաշարների մակարդակը դառնում է զրո, և նոր պատվեր է կատարվում: Պաշարների պահեստային տարեկան միջին մնացորդը կազմում է 2 500 տ ( $5\ 000 : 2$ ), որը փաստորեն համալրման կես մակարդակն է:

Հացի գործարանի ալյուրի պաշարների տարեկան ընդհանուր ծախսերը կազմում են.

Պատվերի ծախսեր	$(30\ 000 : 5\ 000) \times 200 = 1\ 200$
Պաշարների պահպանման ծախսեր	$(5\ 000 : 2) \times 1,20 = 3\ 000$
Ընդամենը պաշարների ծախսեր	4 200

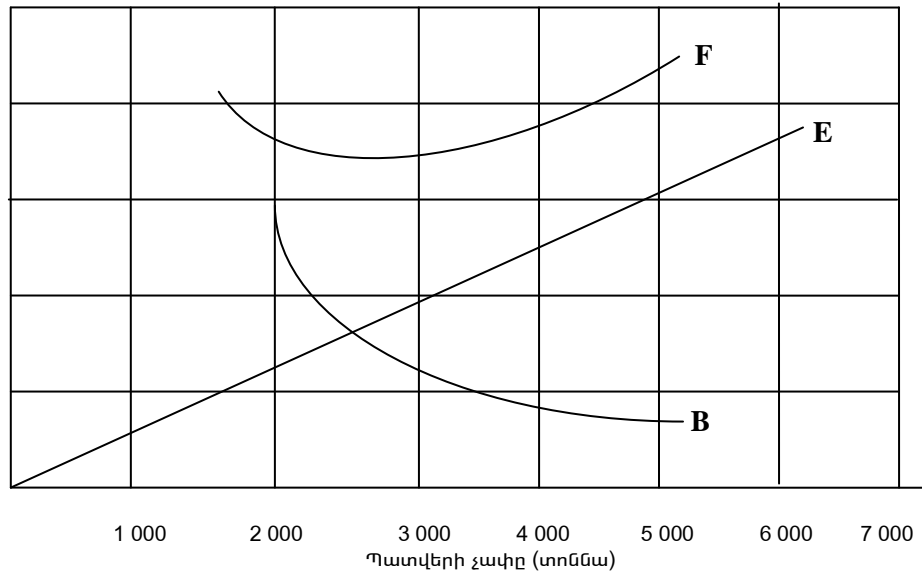
Ալյուրի տարեկան ծախսերը հաշվարկվում են 30 000 տ-ով՝ 5 000 տ յուրաքանչյուր պատվերում: Եթե յուրաքանչյուր պատվերի կատարման արժեքը 200 հազ. դրամ է, ապա պատվերների տարեկան ընդհանուր արժեքը կկազմի 1 200 հազ. դրամ: Ալյուրի պահեստային պահպանման տարեկան միջին ծախսը 1,20 հազ. դրամ է: Քանի որ պաշարների տարեկան միջին մնացորդը կազմում է համալրման կեսը, ապա ալյուրի պաշարների պահպանման տարեկան ծախսը կգնահատվի 3 000 հազ. դրամ:

Վերոհիշյալ հաշվարկները կատարվեցին տարեկան վեց անգամյա մատակարարման դեպքում: Համեմատենք այս ծախսերը տարեկան 4, 6, 8, 10 և 15-անգամյա մատակարարումների դեպքում:

A	B	C	D	E	F
Պատվերների տարեկան քանակ	Պատվերի տարեկան ծախս ( $A \times 200$ )	Պատվերի չափը ( $30\ 000 : A$ )	Պաշարների միջին մնացորդը ( $C : 2$ )	Պաշարների պահպանման տարեկան ծախսը ( $D \times 1,20$ )	Պաշարների ընդհանուր ծախսը ( $B + E$ )
	հազ. դրամ	տ	տ	հազ. դրամ	հազ. դրամ
4	800	7 500	3 750	4 500	5 300
6	1 200	5 000	2 500	3 000	4 200
8	1 600	3 750	1 875	2 250	3 850
10	2 000	3 000	1 500	1 800	3 800
15	3 000	2 000	1 000	1 200	4 200

Պաշարների ընդհանուր ծախսերը (F սյուն) նվազագույնի հասցնելու նպատակով անհրաժեշտ է տարեկան կատարել ութից տասնհինգ պատվեր, երբ պատվերի չափը կգտնվի 3 750 և 2 000 տ ալյուրի սահմաններում: Առավել ճշգրիտ պատասխան կստացվեր տարեկան 9, 10, 11, 12, 13 և 14 պատվերների հաշվարկի դեպքում: Սակայն ընտրանքի եղանակով հաշվարկի շարունակման փոխարեն կարելի է առյուսակի տվյալները ներկայացնել գրաֆիկորեն՝ համադրելով փաստացի ծախսերն ու պատվերների չափը: Արդյունքում ստացվում է երեք կոր.

- պատվերի տարեկան ծախսեր (սյուն B),
- պաշարների պահպանման տարեկան ծախսեր (սյուն E),
- պաշարների ընդհանուր ծախսեր (սյուն F):



Գրաֆիկը ցույց է տալիս, որ նվազագույն ծախսեր են ապահովվում պատվերի չափը պահպանելով 3 000-ից 3 200 տ ալյուրի սահմաններում:

ՊՕԲ-ի բանաձևով որոշվում է պատվերի ճշգրիտ օպտիմալ քանակը, որի հաշվարկը ներկայացվեց երրորդ գլխում: Բացի այդ, բանաձևի կիրառմամբ կրճատվում է հաշվարկների աշխատատարությունը:

Բանաձևն ունի հետևյալ տեսքը.

$$\sqrt{\frac{2C_0D}{C_H}}$$

որտեղ՝

$C_0$  - մեկ պատվերի կատարման արժեքն է,

$D$  - պաշարների տարեկան նախատեսվող ծախսը,

$C_H$  - միավոր պաշարի պահպանման տարեկան ծախսը:

Օգտագործելով բանաձևը վերոհիշյալ օրինակում՝ կստանանք, որ ՊՕԲ = 3 162 տ ալյուրի:

$$\sqrt{(2 \times 200 \times 30\,000) : 1,20}$$

**Տարեկան ընդհանուր ծախսը = Պահպանման ծախսեր + Պատվերի արժեք =**

$$= \text{Միջին պաշար} \times C_H + \text{Պատվերների քանակ} \times C_0 =$$

$$= \frac{3\,162 \times 1,2}{2} + \frac{30\,000 \times 200}{3\,162} = 3\,795 \text{ հազ. դրամ}$$

Մեծաքանակ պատվերների դեպքում հաճախ զեղչեր են առաջարկվում: Խնդիրն այն է, թե մեծաքանակ պատվերներով զեղչեր ձեռք բերելիս ինչպես կհաշվարկվի ՊՕԲ-ը, կամ արդյոք զեղչերը տեղին են: Նման խնդրի լուծումը կատարվում է հետևյալ քայլերով.

1. Հաշվարկվում է ՊՕԲ-ն՝ առանց հաշվի առնելու զեղչերը:
2. Հաշվարկվում է պաշարների տարեկան ծախսը:
3. Վերահաշվարկվում է պաշարների տարեկան ծախսը՝ հաշվի առած ձեռք բերված զեղչերը:
4. Համեմատելով երկրորդ և երրորդ քայլերի արդյունքները՝ ընտրվում են այլ-ընտրանքային նվազագույն ծախսերը:
5. Հաշվարկները կրկնվում են զեղչերի բոլոր մակարդակների համար:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Պաշարների «պահպանման ծախսերը» հաճախ կրճատվում են զեղչերի դեպքում, քանի որ ծախսերի մեծությունը հաճախ հաշվանցվում է պաշարների գնման արժեքի տնտեսմամբ:



**Օրինակ.**

Եթե վերոհիշյալ օրինակում ալրադաց կոմբինատի կողմից կազմակերպությանը տրվի 2%-ի զեղչ՝ 5 000 տ ալյուրի պատվերից և 2,5%-ի զեղչ՝ 7 500 տ-ից ավելի պատվիրելու դեպքում, ՊՕԲ-ն արդյոք հանդես կգա 3 162 տոննայով:

**Քայլ առաջին և երկրորդ**

Արդեն հաշվարկվել է, որ 3 162 տոննա ալյուր պատվիրելիս պաշարների տարեկան ընդհանուր ծախսը կազմում է 3 795 հազ. դրամ:

**Քայլ երրորդ**

$$5\,000 \text{ տ պատվերի դեպքում} = \frac{xH}{2} + \frac{CD}{x} = \frac{5\,000 \times 1,2}{2} + \frac{30\,000 \times 200}{5\,000} = 4\,200$$

Լրացուցիչ ծախսերը 5 000 տ պատվիրման դեպքում կազմում են	(405)
Զեղչերից ձևավորվող տնտեսումը 2% x 30 000	600
Ծախսերի զուտ տնտեսում	<u>195</u>

**Քայլ չորրորդ**

Ծախսերի տնտեսման հաշվարկը	
Այժմ դիտարկենք 7 500 հատի պատվերը, որի դեպքում.	
$\frac{7\,500 \times 1,2}{2}$	$\frac{30\,000 \times 200}{7\,500}$
Ընդհանուր ծախսը	5 300
Ընդհանուր ծախսը 5 000 հատով պատվերի դեպքում	4 200
Լրացուցիչ ծախսեր	(1 100)
Լրացուցիչ զեղչերից տնտեսումներ (2,5 - 2)% x 30 000	150
Ծախսերի տնտեսում (զերածախս)	(950)

Պաշարների 7 000 հատ խմբաքանակով պատվիրման դեպքում զեղչերի տնտեսման գումարը չգերազանցեց ընդհանուր ծախսերին և տարեկան 2,5% զեղչը չընդունվեց:

Այսպիսով, պաշարների «պահպանման ծախսերը» հաճախ կրճատվում են զեղչերի դեպքում, քանի որ ծախսերի մեծությունը հաճախ հաշվանցվում է պաշարների գնման արժեքի տնտեսմամբ:



### 21.3. ՊԱՇԱՐՆԵՐԻ ՍԱԿԱՐԴԱԿԻ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ

Կազմակերպությունները ձգտում են կրճատել պաշարների մակարդակը «ճիշտ ժամանակին համակարգի կիրառման» ուղիով: Առաջին հայացքից կարող է թվալ, թե «ճիշտ ժամանակին» պաշարների կառավարման համակարգի նպատակը համընկնում է «Պաշարների իդեալական վերահսկողության համակարգի» խնդիրներին: Չէ որ պատվերի կրկնման մակարդակը որոշվում է այնպես, որ նոր խմբաքանակի մուտքագրումը կատարվի հենց այն պահին, երբ սպառվի պաշարների վերջին մնացորդը: Հետևաբար, քննարկվող համակարգը չի հակասում ՊՕՔ համակարգին:

Արտադրության և պաշարների կառավարման «ճիշտ ժամանակին» համակարգը բաղկացած է մատակարարման այնպիսի շարքերից, որոնք սպասարկում են միմյանց հաջորդող արտադրական փուլերը՝ մինչև ավարտում արտադրանքը: Յուրաքանչյուր արտադրական փուլ կարող է գործել մատակարարման մեկօրյա ժամկետում, հետևաբար յուրաքանչյուր փուլ թողարկման հաջորդ փուլ է փոխանցում ճիշտ այնքան պաշար (կիսաֆաբրիկատ), որքան բավարար է հաջորդ օրվա անխափան արտադրության համար:

Այս համակարգը մեծ կիրառում ունի ճապոնական ավտոարդյունաբերությունում: Այս կարգոված համակարգի հաջող կիրառման համար անհրաժեշտ է.

- արտադրության կայուն և բարձր մակարդակներ,
- սպառողի և մատակարարի ամենօրյա արտադրական ծրագրերի կոորդինացում,
- մատակարարի կողմից համագործակցություն և ցանկացած խնդրի լուծման երաշխիքների տրամադրում՝ կապված անսարքությունների կամ անկանխատեսելի խոտանի վերացման հետ,
- մանրակրկիտ մշակված ներգործարանային պլանավորում, որը կիրառելի լինի յուրաքանչյուր օգտագործողի համար: Այս դեպքում յուրաքանչյուր հոսքային գծի հատկացվում է նյութերի մատակարարման ուրույն երթուղի, և այսպիսով նյութերի պահեստից ելքագրում չի իրականացվում ընդհանուր գործարանային երթուղով,
- հարմարավետ և վստահելի տրանսպորտային համակարգի առկայություն կամ սպառողի և մատակարարի մոտիկ տեղաբաշխում,
- մատակարար կազմակերպության սեփականության բաժնեմասի տիրապետում, որը թույլ կտա սպառողին իր համապատասխան վերաբերմունքը արտահայտել մատակարարի ընթացիկ գործունեության նկատմամբ:

Նման քաղաքականությանն առնչվող ծախսերն ու օգուտները հետևյալն են.

- պահեստային ծախսերը գրեթե զրոյացվում են, քանի որ դրանք փոխանցվում են մատակարարին,
- որակի վերահսկողության ֆունկցիան բարձրացնում է մատակարարների պատասխանատվությունը,
- բացառվում են պաշարների արժեզրկման, կորստի և կապիտալի սառեցման ծախսերը՝ կապված պահեստավորման հետ: Սակայն դրա հետ մեկտեղ, կարող են պահանջվել արտադրական և բեռնման սարքավորումների փոփոխման ծախսեր:

Պաշարների պահպանման պահեստային մակարդակների որոշումը նույնպես գտնվում է կառավարչական վերլուծության ոլորտում: Տվյալ համակարգը, կիրառելով առանձին պաշարների օգտագործման և մատակարարման ժամկետների բազիսային տվյալներ. որոշում է պաշարների պահեստավորման այն քանակը, որով ձեռնարկ-

#### ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Պատվերի կրկնման մակարդակը պաշարների այն մնացորդն է, որի դեպքում պատվեր է իրականացվում:

#### ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Պատվերի չափը պաշարների այն քանակն է, որը պատվիրվում է յուրաքանչյուր ՊԿՄ – ի դեպքում:

#### ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ

**ԴՐՈՒՅԹ**

Պաշարների առավելագույն մակարդակը բուժների պաշարների և պատվերի չափի հանրագումարն է:



վում են համապատասխան գործողություններ:

Պատվերի կրկնման մակարդակը պաշարների այն մնացորդն է, որի դեպքում պատվեր է իրականացվում: Այն հաշվարկվում է.

**առավելագույն պահանջարկ X առավելագույն պատվերի կատարման ժամկետ**

Եթե պատվերը կատարվի առավելագույն ժամկետում և դրա հետ մեկտեղ պաշարների առավելագույն սպառումն նախատեսվի, ապա ՊԿՄ-ի որոշման նման մակարդակը չի նվազեցվի կամ հասցվի գրոյի:

**Օրինակ**

Կազմակերպությունը պաշարների վերահսկողության ժամանակ կիրառում է պատվերի կրկնման հաստատուն մակարդակ և նախատեսում է արտադրությունում օգտագործվող նոր նյութատեսակի համար սահմանել ՊԿՄ: Կազմակերպությունը քաղաքականություն է վարում պահանջվող յուրաքանչյուր նյութատեսակի պահեստավորման ուղղությամբ: Հաշվարկված է, որ նոր նյութատեսակի օրական առավելագույն սպառումը 100 տ է, իսկ պատվերի հանձնարարականից մինչև պաշարների մուտքագրման առավելագույն ժամանակահատվածը՝ 3 աշխատանքային օր: Նման իրավիճակում պատվերի կրկնման մակարդակը.

$$\text{ՊԿՄ} = 100 \text{ տ} \times 3 \text{ օր} = 300 \text{ տ}$$

Պաշարների նվազագույն մակարդակը սովորաբար վերագրվում է բուժերային մակարդակին: Եթե պաշարները նվազում են այդ մակարդակից, ապա անհապաղ միջոցառումներ են ձեռնարկվում պահանջվող համալրման ուղղությամբ:

Այսպիսով, նվազագույն մակարդակից պակաս պաշարների պահեստավորումն օրոնալ իրավիճակներում չի նախատեսվում: Այդ մակարդակը որոշվում է այսպես.

**Պատվերի կրկնման մակարդակ – (Պատվերի կատարման միջին ժամկետ X Պաշարների օրական միջին սպառում)**

**Պատվերի չափը** պաշարների այն քանակն է, որը պատվիրվում է յուրաքանչյուր ՊԿՄ – ի դեպքում:

**Օրինակ**

Մինչև 30 հատ պաշարի մակարդակի դեպքում կազմակերպությունը պատվեր է իրականացնում: Պաշարների այն քանակը, որը կազմակերպությունը ձգտում է ունենալ անմիջապես մուտքագրումից հետո՝ 250 հատ է: Եթե հաշվարկված է, որ պաշարի շաբաթական ծախսը 25 հատ է, պատվերի կատարման ժամկետը՝ մեկ շաբաթ, ապա որքա՞ն կկազմի պատվերի չափը:

**Լուծում**

Առավելագույն պաշար	250
Ընթացիկ պաշար	30
Սպառումը պատվերի կատարման ընթացքում	25
Պատվերի չափը	245

**Պաշարների առավելագույն մակարդակը** բուժների պաշարների և պատվերի չափի հանրագումարն է:

Այն կարող է ներկայացվել հետևյալ բանաձևով.

**Կրկնման մակարդակ + Պատվերի չափ - (Պատվերի կատարման նվազագույն ժամկետ X Պաշարների օրական նվազագույն սպառում)**

**Օրինակ**

Կազմակերպությունը պաշարները պատվիրում է 500 հատով: Պատվերը կրկնվում է 300 հատ պաշարի մակարդակի դեպքում: Պատվերի կատարման նվազագույն ժամկետը 4 օր է, իսկ պաշարների օրական նվազագույն ծախսը՝ 50 հատ: Պաշարների առավելագույն մակարդակը կկազմի.

$$300 + 500 - (50 \times 4) = 600 \text{ հատ:}$$

**21.4. ՊԱՇԱՐՆԵՐԻ ԿԱԶՄԻ ԵՎ ԿԱՌՈՒՑՎԱԾՔԻ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ**

Կառավարչական վերլուծության ուսումնասիրման առարկան է նաև պատրաստի արտադրանքի կազմն ու կառուցվածքը: Եթե պաշարների կազմում աճում է թանկարժեք արտադրատեսակների տեսակարար կշիռը, ապա ավելանում է թողարկման ծավալային արժեքը, որն իր ազդեցությունն է թողնում շահույթի և շահութաբերության վրա: Թողարկման կառուցվածքային տեղաշարժերի ազդեցությունը արտադրության արժեքային մեծության վրա որոշենք շղթայական տեղադրումների եղանակով:

Արտադրանք	Գին	Թողարկման քանակ		Տեսակարար կշիռ		Թողարկման քանակը պլանային գներով			Թողարկման փոփոխությունը
		պլան	փաստացի	պլան	փաստացի	պլան	փաստացին՝ պլանային կառուցվածքով	փաստացի	
A	5 000	10 000	13 300	50%	70%	50 000	47 500	66 500	+19 000
B	3 000	10 000	5 700	50%	30%	30 000	28 500	17 100	-11 400
<b>Σ</b>	-	20 000	19 000	100%	100%	80 000	76 000	83 600	+7 600

Արտադրատեսակների թողարկման ծավալ = թողարկման համընդհանուր քանակ (a) X արտադրատեսակի տեսակարար կշիռ (d) X արտադրատեսակի գին (c)

Թողարկման պլանային ծավալ.

$$= a_0 \times d_0 \times c_0 = 20\,000 \times 50\% \times 5\,000 + 20\,000 \times 50\% \times 3\,000 = 80\,000$$

Փաստացին՝ պլանային կառուցվածքով.

$$= a_1 \times d_0 \times c_0 = 19\,000 \times 50\% \times 5\,000 + 19\,000 \times 50\% \times 3\,000 = 76\,000$$

Թողարկման փաստացի ծավալ.

$$= a_1 \times d_1 \times c_1 = 19\,000 \times 70\% \times 5\,000 + 19\,000 \times 30\% \times 3\,000 = 83\,600$$

Կազմակերպությունը արժեքային արտահայտությամբ կատարել է թողարկման պլանը 3 600 հազ. դրամով (83 600 – 80 000), որը, սակայն, ձեռք է բերել թողարկման կառուցվածքային տեղաշարժերի շնորհիվ:

Այսպես, թողարկման ծավալի փոփոխության վրա քանակային փոփոխությունը բացասական ազդեցություն է թողել և կազմել է - 4 000 հազ. դրամ (76 000 – 80 000):

Սակայն, առավել թանկարժեք արտադրատեսակների կողմը կառուցվածքային տեղաշարժ կատարելով, կազմակերպությանը հաջողվել է ապահովել թողարկման աճ + 7 600 հազ. դրամ, արդյունքում արձանագրելով պլանի նկատմամբ թողարկման արժեքային գերակատարում.  $+3\ 600 = -4\ 000 + 7\ 600$

Նույն արդյունքը կստացվի տոկոսային տարբերությունների եղանակի կիրառման դեպքում: Այսպես, թողարկված պատրաստի արտադրանքի արժեքային մեծությամբ պլանի կատարման գործակիցը (Ka) կկազմի՝  $Ka = 83\ 600 / 80\ 000 = 1.045$ , իսկ քանակային արտահայտությամբ նույն ցուցանիշը կհաշվարկվի՝  $Kp = 19\ 000 / 20\ 000 = 0,95$ : Հաշվարկված երկու ցուցանիշների տարբերությամբ կզնահատվի թողարկման կառուցվածքային տեղաշարժերի ազդեցությունը պատրաստի արտադրանքի արժեքային մեծության վրա.

$$(Ka - Kp) \times \text{թողարկման պլանային ծավալ} = (1,045 - 0,95) \times 80\ 000 = + 7\ 600$$

## ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ



1. Որո՞նք են պաշարների անհրաժեշտ մակարդակի ապահովման ծախսերի բաղադրիչները (21.1):
2. Ե՞րբ պետք է կրկնել պատվերը (21.1):
3. Ներկայացրե՞ք պատվերի օպտիմալ քանակի որոշման բանաձևը (21.2):
4. Ինչպե՞ս կբնութագրեք պաշարների բուժերային մակարդակը (21.2):
5. Ինչպե՞ս են հաշվարկվում պաշարների առավելագույն և նվազագույն մակարդակները (21.3):
6. Ներկայացրե՞ք «ճիշտ ժամանակին» մատակարարման համակարգի առավելություններն ու թերությունները (21.3):
7. Ինչպիսի՞ եղանակներով է որոշվում թողարկման կառուցվածքային տեղաշարժերի ազդեցությունը պատրաստի արտադրանքի արժեքային մեծության վրա (21.4):

## ԳԼՈՒԽ XXII. ՇՐՋԱՆԱՌՈՒ ԿԱՊԻՏԱԼԻ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ

### Գլխի բովանդակությունը

- Շրջանառու կապիտալի պարբերաշրջանը
- Շրջանառու կապիտալի ֆինանսավորման վերլուծությունը
- Շրջանառու կապիտալի սահմանների գնահատումը

### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- սահմանել շրջանառու կապիտալն ու այն ձևավորող գործոնները,
- գնահատել դեբիտորական պարտքերի, կրեդիտորական պարտավորությունների և պաշարների պտույտի տևողությունը և հաշվարկել շրջանառու կապիտալի պարբերաշրջանը,
- կատարել շրջանառու կապիտալի ձևավորման վրա ազդող դրական և բացասական գործոնների վերլուծությունը,
- բացահայտել շրջանառու կապիտալի վրա գործոնային ազդակների ներգործության թույլատրելի չափերը և որոշել շրջանառու կապիտալի օպտիմալ մեծությունը:



## 22.1. ՇՐՋԱՆԱՌՈՒ ԿԱՊԻՏԱԼԻ ԲԱՂԱԴՐԻՉՆԵՐԸ

Կազմակերպության տնտեսավարման արդյունավետությունը մեծ մասամբ կախված է նաև կապիտալի պտույտի արագությունից, որի աճով բարձրանում է շահութաբերության մակարդակը և նվազում ձեռնարկատիրական ոլորտում դրամական ներդրումների քանակը: Շրջանառու կապիտալի էությունը ներկայացնենք հինգ տարիների ընթացքում կազմակերպության ակտիվների ֆինանսավորման գործընթացի վերլուծությամբ:

### ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Կազմակերպության տնտեսավարման արդյունավետությունը մեծ մասամբ կախված է նաև կապիտալի պտույտի արագությունից:



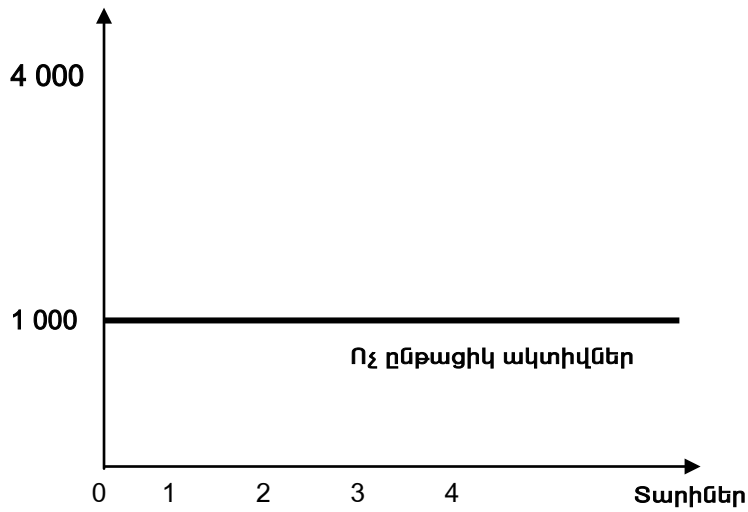
### Ակտիվների և պարտավորությունների դինամիկան

Տարի	ԱԿՏԻՎՆԵՐ			Կարճաժամկետ պարտավորություն	Շրջանառու կապիտալ (3–5)
	ոչ ընթացիկ	ընթացիկ	ընդամենը		
1	2	3	4	5	6
0	1 000	500	1 500	0	500
1	1 000	1 500	2 500	1 000	500
2	1 000	800	1 800	0	800
3	1 000	2 000	3 000	1 000	1 000
4	1 000	1 500	2 500	0	1 500
5	1 000	3 000	4 000	1 200	1 800

Աղյուսակի տվյալները ցույց են տալիս, որ վերլուծվող ժամանակաշրջանում դիտվել են կազմակերպության ընդհանուր ակտիվների ոչ թե համաչափ, այլ տատանվող աճի միտումներ: Ընդ որում, բոլոր հինգ տարիներին ոչ ընթացիկ ակտիվները մնացել են անփոփոխ և, հետևաբար, դիտարկվող աճի պատճառ են հանդիսացել ընթացիկ ակտիվների տատանվող ավելացումները:

Բացի այդ, ընթացիկ ակտիվները որոշ տարիներին լրացվել են ոչ միայն սեփական

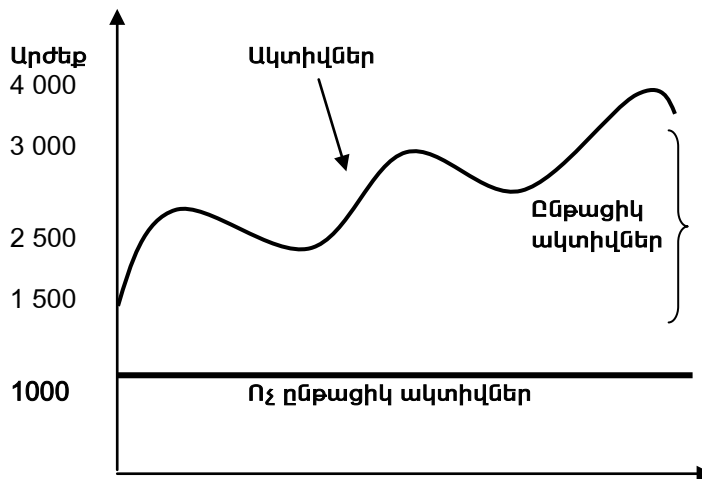
Կապիտալի, այլև բանկի կարճաժամկետ վարկերի հաշվին: Յետևաբար, կապիտալի պտույտը վերլուծելիս անհրաժեշտություն է առաջանում ակտիվների ֆինանսավորման ընդհանուր աղբյուրներից առանձնացնել սեփական աղբյուրներով ապահովված շրջանառու միջոցները կամ շրջանառու կապիտալը:



Կազմակերպության ոչ ընթացիկ ակտիվների փոփոխման բնույթը

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Շրջանառու կապիտալը հանդես է գալիս որպես **ընթացիկ ակտիվներ** – ընթացիկ պարտավորություններ:



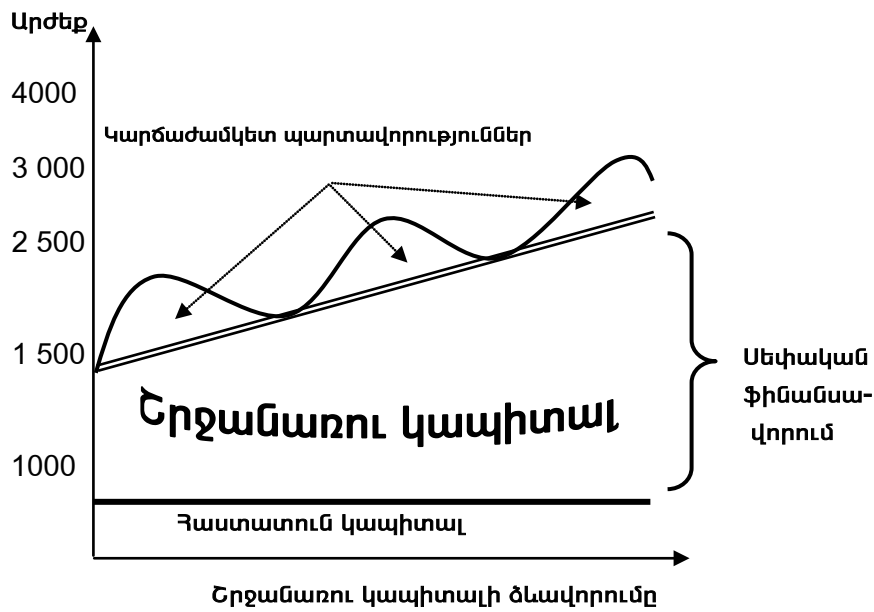
Կազմակերպության ընդհանուր ակտիվների փոփոխման բնույթը

Շրջանառու կապիտալը, որը փաստորեն անխափան տնտեսավարման նպատակով ընթացիկ ակտիվների նվազագույն մակարդակն է ապահովում, հանդես է գալիս որպես.

**ընթացիկ ակտիվներ – ընթացիկ պարտավորություններ**

- Շրջանառու կապիտալի հիմնական բաղադրիչներն են.
  - սեփական աղբյուրներով ֆինանսավորված պաշարները
  - դեբիտորական պարտքերը

➤ սեփական աղբյուրներով ապահովված դրամական միջոցները



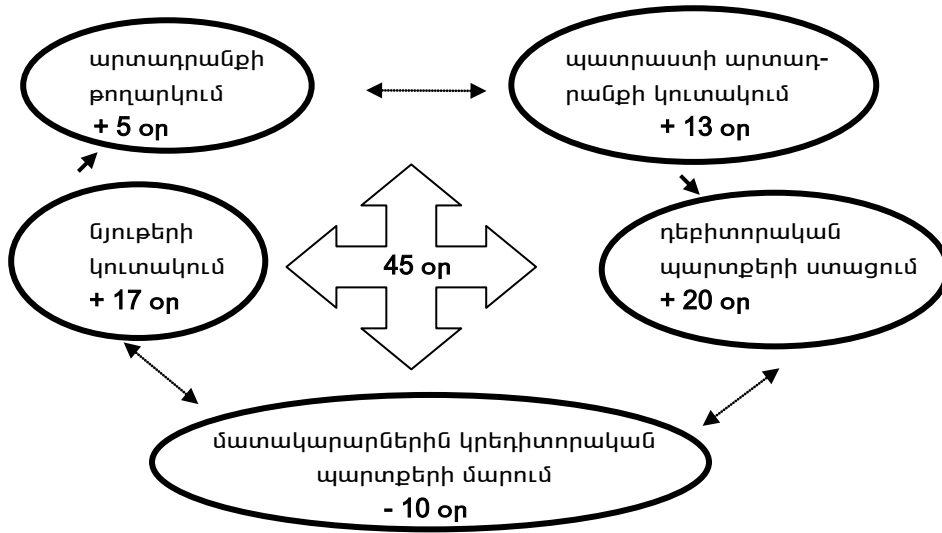
## 22.2. ՇՐՋԱՆԱՌՈՒ ԿԱՊԻՏԱԼԻ ՊԱՐԲԵՐԱՇՐՋԱՆԸ

Շրջանառու կապիտալի պտույտի տևողությունը կախված է պաշարների, դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերի միջին մնացորդների մեծություններից: Ընդ որում, որքան կրճատվեն կազմակերպության պաշարներն ու դեբիտորական պարտքերը և աճեն պարտավորությունները, այնքան կփոքրանա շրջանառու կապիտալի պտույտի տևողությունը և տնտեսավարման լրացուցիչ ֆինանսավորման անհրաժեշտությունը:

Եթե հունքի և նյութերի կուտակումը տևում է 17 օր, արտադրանքի թողարկումը՝ 5 օր, պատրաստի արտադրանքի կուտակումը՝ 13 օր, իրացումից հետո գնորդներից գումարների մուտքագրումը՝ 20 օր, իսկ մատակարարներից գնված պաշարների դիմաց պարտքի մարումը՝ 10 օր, ապա շրջանառու կապիտալի պտույտի տևողությունն ըստ այն ձևավորող առանձին բաղադրիչների կազմում է 45 օր:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Դեբիտորական պարտքերի շրջանառելիությունը որոշվում է.  $\frac{\text{դեբիտորներ} \times 360}{\text{իրացման հասույթ}}$  բանաձևով:



**Շրջանառու կապիտալի պտույտն օրերով**

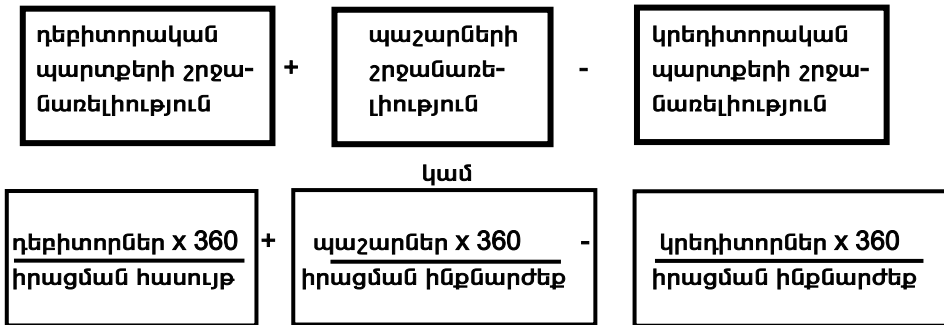
**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Կրեդիտորական պարտքերի շրջանառելիությունը որոշվում է.

(կրեդիտորներ: իրացման ինքնարժեք) x 360

բանաձևով:

Չետևաբար, շրջանառու կապիտալի պտույտի տևողությունը կարելի է արտահայտել.



**Կազմակերպության շրջանառու կապիտալի պտույտը**



Ցուցանիշներ	1999թ.		2000թ.	
	գումար	պտույտ օրերով	գումար	պտույտ օրերով
1	2	3	4	5
Իրացումից հասույթ	800	X	1 000	x
Իրացման ինքնարժեք	500	X	700	x
<b>Պաշարներ</b>				
նյութեր	24	17	39	20
անավարտ արտադրանք	7	5	16	8
պատրաստի արտադրանք	18	13	12	6
Դեբիտորներ	44	20	97	35
Կրեդիտորներ	14	(10)	23	(12)
<b>Շրջանառու կապիտալի պտույտը (օրերով)</b>	X	45	x	57

Աղյուսակի սյուներ 2-ի և 5-ի տվյալներով հաշվարկվել է կազմակերպության շրջանառու կապիտալի պտույտը երկու տարիների ընթացքում: 2000 թ-ին նախորդ



տարվա համեմատ պտույտի դանդաղեցում է արձանագրվել 12 օրով ( 57 – 45 ), որի հիմնական պատճառը դեբիտորական պարտքերի աճն է: Մյուս կողմից, կրեդիտորական պարտքերի աճով դիտվել է շրջանառու կապիտալի պտույտի արագացում: Այսպիսով, ընդհանուր առմամբ, դեբիտորական պարտքերի և պաշարների մնացորդների նվազումով, ինչպես նաև կրեդիտորական պարտքերի ավելացմամբ կազմակերպությունը կծգտի հնարավորին չափ կրճատել շրջանառու կապիտալի պտույտի տևողությունը, որը սակայն հակասություններ կառաջացնի կառավարման տարբեր օղակներում:

### 22.3. ՇՐՋԱՆԱՌՈՒ ԿԱՊԻՏԱԼԻ ՖԻՆԱՆՍԱՎՈՐՄԱՆ ԳՈՐԾՈՆԱՅԻՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ

#### ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Պաշարների ձեռք բերման, արտադրության կազմակերպման կամ արտադրանքի իրացման նպատակով անհրաժեշտ դրամական միջոցների պահանջը կրճատվում է կապիտալի շրջապտույտի արագացմանը զուգահեռ և հակառակը:



Շրջանառու կապիտալի շրջապտույտի տևողության վերլուծությամբ գնահատվում է այն ձևավորող յուրաքանչյուր բաղադրիչի ազդեցությունը ձեռներեցության ֆինանսավորման վրա: Պաշարների ձեռքբերման, արտադրության կազմակերպման կամ արտադրանքի իրացման նպատակով անհրաժեշտ դրամական միջոցների պահանջը կրճատվում է կապիտալի շրջապտույտի արագացմանը զուգահեռ, և հակառակը: Հետևաբար, ձեռներեցության ֆինանսավորումն ու շրջանառու կապիտալի պարբերաշրջանի տևողությունը խիստ փոխկապակցված են:

Այսպես, հաշվետու տարում (2000 թ.), նախորդ տարվա համեմատությամբ շրջանառու կապիտալի պտույտի տևողության փոփոխման գործոնները (տես նախորդ պարագրաֆը) իրենց դրական և բացասական ազդեցությունն են թողել կապիտալի ֆինանսավորման չափերի վրա:

*Դրական գործոններ*, որոնք կրճատել են շրջանառու կապիտալի ֆինանսավորման չափերը.

1. **պատրաստի արտադրանքի մնացորդների նվազում**, որով կրճատվել է պատրաստի արտադրանքի պտույտների տևողությունը 7 օրով, և դրանով իսկ խնայվել դրամական միջոցներ՝ իրացումն ապահովող ֆինանսավորման ոլորտում.

$$\Delta K_2 = [(6 - 13) \times 700] : 360 = - 13.6$$

2. **կրեդիտորական պարտքերի փոխհատուցման ժամկետի ավելացում**, որով կրճատվել է դրամական միջոցների պահանջը կարճաժամկետ պարտավորությունների մարման ոլորտում.

$$\Delta K_3 = [(10 - 12) \times 700] : 360 = - 3,8$$

*Բացասական գործոններ*, որոնք ավելացրել են շրջանառու կապիտալի ֆինանսավորման չափերը.

3. **արտադրական պաշարների մնացորդների ավելացում**, որով 3 օրով ավելացել է վերջիններիս պտույտի տևողությունը, և դրանով իսկ առաջացրել դրամական միջոցների պահանջ՝ պաշարների ֆինանսավորման գործընթացում.

$$\Delta K_4 = [(20 - 17) \times 700] : 360 = 5.8$$

4. **դեբիտորական պարտքերի մնացորդների ավելացում**, որով երկարել է սպասելիքների փոխհատուցման տևողությունը և, հետևաբար, աճել այդ ոլորտը ֆինանսավորող դրամական միջոցների պահանջը.

$$\Delta K_5 = [(35 - 20) \times 1\,000] : 360 = 41.7$$

5. **անավարտ արտադրանքի մնացորդների ավելացում**, որով ավելացել է անավարտ արտադրանքի պտույտների տևողությունը 3 օրով, և դրանով իսկ խնայվել դրամական միջոցներ արտադրության ֆինանսավորման ոլորտում.

$$\Delta K_1 = [(8 - 5) \times 700] : 360 = 5.8$$

## 22.4. ՇՐՋԱՆԱՌՈՒ ԿԱՊԻՏԱԼԻ ՍԱՐՄԱՆՆԵՐԻ ԳՆԱՅԱՏՈՒՄԸ

Կազմակերպության տնտեսավարման տարբեր օղակների կառավարիչներ տարբեր մոտեցումներ են ցուցաբերում շրջանառու կապիտալի բաղադրիչների ձևավորմանը, որոնք, որպես կանոն, նպաստում են կապիտալի պարբերաշրջանի դանդաղեցմանը կամ արագացմանը: Նման դեպքերում անհրաժեշտություն է առաջանում որոշելու շրջանառու կապիտալի օպտիմալ սահմանը, որը մի կողմից ապահովում է նորմալ ֆինանսական կայունություն, իսկ մյուս կողմից չի հանգեցնում շրջանառու միջոցների պտույտի դանդաղեցման:

Շրջանառու կապիտալի օպտիմալ սահմանը որոշելիս հաշվի են առնվում միմյանց հակադրվող հետևյալ սահմանափակումները.

### ***Կապիտալի շրջապտույտի արագացման նպատակով.***

❑ կրճատել սպասելիքների մեծությունը՝ նվազեցնելով դեբիտորական սկզբունքով վաճառքը:

***Լրացուցիչ իրացման շուկաների նվաճման և առկա գործընկերին չկորցնելու նպատակով.***

❑ ավելացնել պարտքով վաճառքի ծավալները և, հետևաբար, դեբիտորական պարտքերի մեծությունը:

### ***Կապիտալի շրջապտույտի արագացման նպատակով.***

❑ կրճատել արտադրական պաշարների մնացորդները:

### ***Արտադրության անխափան ընթացքի ապահովման նպատակով.***

❑ պահպանել արտադրական պաշարների քանակային առավելագույն մնացորդներ:

### ***Կապիտալի շրջապտույտի արագացման նպատակով.***

❑ արագացնել արտադրության գործընթացը:

### ***Բարձրորակ և անխտան արտադրանքի թողարկման նպատակով.***

❑ դանդաղեցնել արտադրական գործընթացի որոշիչ փուլերը:

### ***Կապիտալի շրջապտույտի արագացման նպատակով.***

❑ կրճատել պատրաստի արտադրանքի պահեստային կուտակումները:

### ***Իրացման անհրաժեշտ ծավալների ապահովման նպատակով.***

❑ ավելացնել պատրաստի արտադրանքի պաշարների մնացորդները:

### ***Կապիտալի շրջապտույտի արագացման նպատակով.***

❑ ավելացնել կարճաժամկետ պարտավորությունները:

### ***Ֆինանսական կայունության պահպանման նպատակով.***

❑ կրճատել կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտավորությունները:

Հաշվի առնելով թվարկած գործոնները, որոնք, փաստորեն, որպես հակակշիռներ են հանդես գալիս, կիրառենք նշված սահմանափակումները 1999 թ-ին կազմակերպության շրջանառու կապիտալի ընդունելի սահմանները որոշելիս:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Շրջանառու կապիտալի օպտիմալ սահմանը մի կողմից ապահովում է նորմալ ֆինանսական կայունություն, իսկ մյուս կողմից չի հանգեցնում շրջանառու միջոցների պտույտի դանդաղեցման:



**1. Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտքերի գծով.**

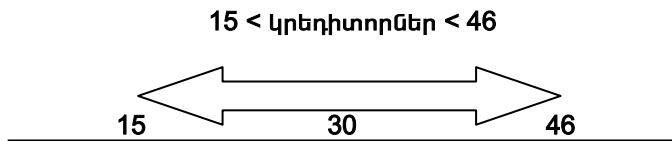
*Կազմակերպության ակտիվների ընթացիկ իրացվելիության գործակցի նվազագույն մակարդակը պետք է կազմի 2.0 միավոր.*

$$\begin{aligned} \text{ընթացիկ ակտիվներ} &: \text{կրեդիտորներ} > 2.0, \\ (24 + 7 + 18 + 44) &: \text{կրեդիտորներ} > 2.0 \\ \text{կրեդիտորներ} &< 46 \end{aligned}$$

*Կազմակերպության կրեդիտորական պարտքերի փոխհատուցման նվազագույն ժամկետը 10 օր է.*

$$\begin{aligned} (\text{կրեդիտորներ} \times 360) &: \text{իրացման ինքնարժեք} > 10 \text{ օր} \\ (\text{կրեդիտորներ} \times 360) &: 500 > 10 \text{ օր} \\ \text{կրեդիտորներ} &> 15 \end{aligned}$$

Այսպիսով, (1) կետի սահմանափակումներով, կազմակերպության կրեդիտորական պարտքերի տարեկան միջին մնացորդը կընդգրկի հետևյալ սահմանները.



**2. Դեբիտորական պարտքերի գծով.**

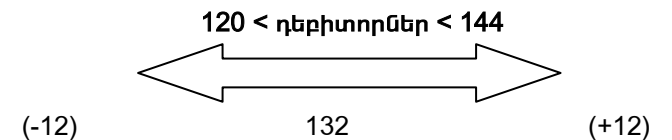
*Կազմակերպությունը իրացման ծավալների անհրաժեշտ մակարդակի ապահովման համար վաճառքի առնվազն 15 %-ը պետք է իրականացնի դեբիտորական սկզբունքով.*

$$\begin{aligned} (\text{դեբիտորներ} &: \text{իրացման ծավալ}) > 0.15 \\ (\text{դեբիտորներ} &: 800) > 0.15 \\ \text{դեբիտորներ} &> 120 \end{aligned}$$

*Դրամական անհրաժեշտ ներհոսքի ապահովման նպատակով կազմակերպության դեբիտորական պարտքերի փոխհատուցման նվազագույն սահմանը 65 օր է.*

$$\begin{aligned} (\text{դեբիտորներ} \times 360) &: \text{իրացման ծավալ} < 65 \\ (\text{դեբիտորներ} \times 360) &: 800 < 65 \\ \text{դեբիտորներ} &< 144 \end{aligned}$$

Այսպիսով, (2) կետի սահմանափակումներով, կազմակերպության դեբիտորական պարտքերի տարեկան միջին մնացորդը կընդգրկի հետևյալ սահմանները.



**3. Պաշարների գծով.**

*Արտադրության և իրացման անխափան գործընթացի ապահովման նպատակով կազմակերպության պաշարների նվազագույն մնացորդն առնվազն պետք է կազմի*

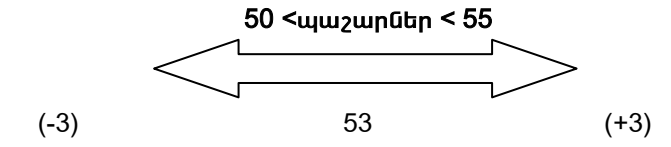
**իրացման ինքնարժեքի 10 %-ը.**

պաշարների մնացորդ : իրացման ինքնարժեք > 0.1  
 պաշարների մնացորդ : 500 > 0.1  
 պաշարների մնացորդ > 50

**Պաշարների շրջապտույտի տևողությունը չպետք է գերազանցի 40 օրը.**

(պաշարների մնացորդ x 360) : իրացման ինքնարժեք < 40  
 (պաշարների մնացորդ x 360) : 500 < 40  
 պաշարների մնացորդ < 55

Այսպիսով, (3) կետի սահմանափակումներով, կազմակերպության պաշարների տարեկան միջին մնացորդը կընդգրկի հետևյալ սահմանները.



Յետևաբար, ստացված սահմանափակումներով, շրջանառու կապիտալի ընդունելի սահմանը ըստ առանձին բաղադրիչների կկազմի.

պաշարների գծով	(-3)	53	(+3)
դեբիտորական պարտքերի գծով	(-12)	132	(+12)
կրեդիտորական պարտքերի գծով	(-15)	(30)	(+15)
<b>Ընդամենը</b>		<b>155</b>	

**ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ**



1. Որո՞նք են շրջանառու կապիտալի բաղադրիչները (22.1):
2. Ինչպե՞ս է հաշվարկվում պաշարների, դեբիտորական պարտքերի և կրեդիտորական պարտքերի պտույտների տևողությունը օրերով (22.2):
3. Բնութագրե՞ք շրջանառու կապիտալի պարբերաշրջանը (22.3):
4. Դասակարգե՞ք շրջանառու կապիտալի պտույտի տևողության վրա ազդող դրական և բացասական գործոնները (22.4):
5. Ներկայացրե՞ք շրջանառու կապիտալի ձևավորման սահմանափակումները (22.5)

## Գլուխ XXIII. ԳՈՐԾԱՐԱՐ ԱԿՏԻՎՈՒԹՅԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ

**Գլխի բովանդակությունը** *Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.*

- Հիմնական միջոցների օգտագործման արդյունավետության գնահատում
  - Շահույթի գործոնային վերլուծություն
  - Շահութաբերության վերլուծություն
- բնութագրել ֆոնդահատույցի մեծության վրա ազդող հիմնական գործոնները,
  - կատարել ֆոնդահատույցի գործոնային վերլուծություն,
  - բնութագրել աշխատանքի արտադրողականության մեծության վրա ազդող հիմնական գործոնները,
  - կատարել շահույթը ձևավորող գործոնների ազդեցության չափի գնահատում,
  - հաշվարկել ակտիվների և կապիտալի շահութաբերության մակարդակների փոփոխության վրա առանձին գործոնների ազդեցության չափը:



### 23.1. ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՄԻՋՈՑՆԵՐԻ ՕԳՏԱԳՈՐԾՄԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅԱՆ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄ

Տնտեսական մրցակցությունը յուրաքանչյուր կազմակերպությունից պահանջում է տնօրինած ոչ ընթացիկ ակտիվների արդյունավետ օգտագործում, որը գնահատվում է ֆոնդահատույցի միջոցով: Ֆոնդահատույցը ցույց է տալիս հիմնական միջոցների մեկ դրամին բաժին ընկնող թողարկված արտադրանքի ծավալը: Հետևաբար, այդ ցուցանիշի վրա ազդում են այնպիսի գործոններ, ինչպիսիք են՝ թողարկման նյութական ծախսերը, գնովի կիսաֆաբրիկատները, զուտ արտադրանքը, հիմնական միջոցների ակտիվ և պասիվ մասերը: Թվարկած ցուցանիշների ազդեցությունը ֆոնդահատույցի վրա որոշվում է շղթայական տեղադրումների եղանակով:

Այսպես, ստորև ներկայացված աղյուսակի տվյալները վկայում են, որ նախորդ տարում ֆոնդահատույցը կազմել է 1,17 դրամ (63 000 : 54 000), իսկ հաշվետու տարում՝ 1,34 դրամ:

Ցուցանիշներ	Նախորդ տարի	Հաշվետու տարի
Թողարկված տարեկան արտադրանքի արժեքը	63 000	64 600
Նյութական ծախսեր	11 000	9 600
Գնովի կիսաֆաբրիկատներ	7 000	6 000
Զուտ արտադրանք	45 000	49 000
Հիմնական միջոցների տարեկան միջին արժեք	54 000	48 000
ակտիվ մասի	42 000	38 000
պասիվ մասի	12 000	10 000

Ֆոնդահատույցի 0,17 դրամով (1,34–1,17) աճի գործոնային վերլուծության նպատակով կիրառենք շղթայական տեղադրումների եղանակը, ֆոնդահատույցը ձևավորող յուրաքանչյուր ցուցանիշի բազիսային մեծությունը հաշվարկներում հաջորդաբար փոխարինելով դրա փաստացի արժեքով:

**Առաջին հաշվարկ.**  

$$= \frac{11\,000 + 7\,000 + 45\,000}{12\,000 + 42\,000} = 1,17 \text{ դրամ}$$

**Երկրորդ հաշվարկ.**  

$$= \frac{9\,600 + 7\,000 + 45\,000}{12\,000 + 42\,000} = 1,14 \text{ դրամ}$$

**Երրորդ հաշվարկ.**  

$$= \frac{9\,600 + 6\,000 + 45\,000}{12\,000 + 42\,000} = 1,12 \text{ դրամ}$$

**Չորրորդ հաշվարկ.**  

$$= \frac{9\,600 + 6\,000 + 49\,000}{12\,000 + 42\,000} = 1,20 \text{ դրամ}$$

**Հինգերորդ հաշվարկ.**  

$$= \frac{64\,600}{10\,000 + 42\,000} = 1,24 \text{ դրամ}$$

**Վեցերորդ հաշվարկ.**  

$$= \frac{64\,600}{10\,000 + 38\,000} = 1,34 \text{ դրամ}$$

Այսպիսով, նախորդ տարվա նկատմամբ նյութական ծախսերի կրճատման շնորհիվ հաշվետու տարում տնտեսության ֆոնդահատույցը նվազել է 0,03 դրամով (1,14 – 1,17): Նույնը վերաբերում է նաև գնովի կիսաֆաբրիկատներին, որոնց ծախսի կրճատումը հանգեցրել է նախորդ տարվա համեմատ ֆոնդահատույցի կրճատմանը 0,02 դրամով (1,12-1,14): Եվ դրան հակառակ, նախորդ տարվա համեմատ հաշվետու տարում կազմակերպության զուտ արտադրանքի աճի և հիմնական միջոցների պասիվ ու ակտիվ մասերի նվազման շնորհիվ ֆոնդահատույցը համապատասխանաբար ավելացել է 0,08 (1,20-1,12), 0,04 (1,24-1,20) և 0,10 (1,34-1,24) դրամով:

Վերլուծվող բոլոր գործոնների ազդեցության չափերի հանրահաշվական գումարը համընկնում է բազիսի նկատմամբ կազմակերպության փաստացի ֆոնդահատույցի ընդհանուր աճին.

$$1,34 - 1,17 = - 0,03 - 0,02 + 0,08 + 0,04 + 0,10 = +0,17 \text{ դրամ:}$$

### 23.2. ԱՇԽԱՏՈՒԺԻ ՕԳՏԱԳՈՐԾՄԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅԱՆ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄ

Աշխատանքի արտադրողականությունը բնութագրում է կազմակերպությունում աշխատուժի օգտագործման արդյունավետությունը և հանդես է գալիս որպես թողարկված արտադրանքի արժեքային ծավալի և աշխատողների թվաքանակի հարաբերություն: Հետևաբար, թվարկած վերջին երկու ցուցանիշներն էլ ընդգրկվում են աշխատանքի արտադրողականության գործոնային վերլուծությունում:

Օգտվելով ստորև ներկայացված աղյուսակից՝ որոշենք աշխատանքի արտադրողականության մակարդակի փոփոխության վրա աշխատողների թվաքանակի ու թողարկման ծավալի ազդեցության չափը:

Ցուցանիշներ (հազ. դրամ)	Նախորդ տարի	Հաշվետու տարի	Շեղում (+,-)
Մեկ աշխատողի արտադրողականությունը	1 260	1 615	+355
Թողարկված տարեկան արտադրանքը	63 000	64 600	+1 600
Աշխատողների միջին ցուցակային թիվը	50	40	-10

Վերլուծվող ժամանակաշրջանում մեկ աշխատողի տարեկան արտադրողականությունն ավելացել է 355 հազ. դրամով: Քննարկվող գործոնների ազդեցության բնույթն ու չափը այդ հավելաճի վրա որոշենք շղթայական տեղադրումների օգնությամբ:

- Առաջին հաշվարկ.  $63\ 000 / 50 = 1\ 260$  հազ. դրամ
- Երկրորդ հաշվարկ.  $64\ 600 / 50 = 1\ 292$  հազ. դրամ
- Երրորդ հաշվարկ.  $64\ 600 / 40 = 1\ 615$  հազ. դրամ

Այսպիսով, նախորդ տարվա համեմատությամբ հաշվետու տարում արտադրանքի թողարկման 1 600 հազ. դրամով ավելացման շնորհիվ մեկ աշխատողի տարեկան արտադրողականությունն աճել է 32 հազ. դրամով ( $1\ 292 - 1\ 260$ ): Իսկ կազմակերպությունում աշխատողների թիվը 10 մարդով կրճատելուց հետո աշխատանքի արտադրողականությունը ավելացել է 323 հազ. դրամով ( $1615 - 1292$ ):

Վերլուծված երկու գործոնների ազդեցության չափի համրահաշվական գումարը համարժեք է բազիսի նկատմամբ փաստացի աշխատանքի արտադրողականության մակարդակի ընդհանուր աճին:

$$1\ 615 - 1\ 260 = +32 + 323 = +355 \text{ հազ. դրամ}$$

### 23.3. ՇԱԽՈՒՅԹԻ ԳՈՐԾՈՆԱՅԻՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ

Շահույթը հանդես է գալիս որպես կազմակերպության ֆինանսական վիճակը բնութագրող ցուցանիշ, որի ձևավորման վրա հիմնականում ազդում են իրացման քանակը, արտադրանքի ինքնարժեքը և իրացման գները: Այս գործոնների ազդեցության չափն ու բնույթը կազմակերպության շահույթի մեծության փոփոխման վրա հաշվարկելիս օգտվենք ստորև ներկայացված աղյուսակի տվյալներից:

Ցուցանիշներ	Նախորդ տարի	Հաշվետու տարի	Շեղում (+,-)
Արտադրանքի քանակը (հատ)	300	340	+40
Արտադրանքի գինը (հազ. դրամ)	210	190	-20
Արտադրանքի ինքնարժեքը (հազ. դրամ)	150	160	+10

Հանդես գալով որպես իրացումից հասույթի և ինքնարժեքի տարբերություն, կազմակերպության բազիսային տարվա շահույթը, համաձայն աղյուսակի տվյալների, կկազմի  $18\ 000$  հազ. դրամ ( $300 \times 210 - 300 \times 150$ ), իսկ հաշվետու տարվանը՝  $10\ 200$  հազ. դրամ ( $340 \times 190 - 340 \times 160$ ): Այսպիսով, բազիսային տարվա նկատմամբ հաշվետու տարում կազմակերպության շահույթը նվազել է  $7\ 800$  հազ. դրամով ( $18\ 000 - 10\ 200$ ):

Օգտվելով շղթայական տեղադրումների եղանակից՝ որոշենք այն գործոնները, որոնք ազդել են կազմակերպության հաշվետու տարվա շահույթի նվազման վրա:

- Առաջին հաշվարկ.  $300 \times 210 - 300 \times 150 = 18\ 000$
- Երկրորդ հաշվարկ.  $340 \times 210 - 340 \times 150 = 26\ 400$
- Երրորդ հաշվարկ.  $340 \times 190 - 340 \times 150 = 13\ 600$

Չորրորդ հաշվարկ.

$$340 \times 190 - 340 \times 160 = 10\,200$$

Այսպիսով, արտադրանքի ծավալի աճի արդյունքում նախորդ տարվա համեմատությամբ հաշվետու տարում կազմակերպության շահույթն ավելացել է 8 400 հազ. դրամով.

$$\text{II հաշվարկ} - \text{I հաշվարկ} = 26\,400 - 18\,000 = +8\,400$$

Արտադրանքի վաճառքի գների նվազման հետևանքով, բազիսային տարվա համեմատությամբ հաշվետու ժամանակաշրջանում կազմակերպության շահույթը նվազել է 12 800 հազ. դրամով.

$$\text{III հաշվարկ} - \text{II հաշվարկ} = 13\,600 - 26\,400 = -12\,800$$

Հաշվետու տարում բազիսային տարվա համեմատությամբ թողարկված արտադրանքի ինքնարժեքի բարձրացման հետևանքով կազմակերպության շահույթը նվազել է 3 400 հազ. դրամով.

$$\text{IV հաշվարկ} - \text{III հաշվարկ} = 10\,200 - 13\,600 = -3\,400$$

Վերլուծության ընթացքում քննարկված բոլոր գործոնների ազդեցության չափերի հանրահաշվական գումարը համընկնում է բազիսային տարվա համեմատությամբ հաշվետու տարում կազմակերպության շահույթի մեծության նվազման ընդհանուր գումարին ( $-7\,800 = +8\,400 - 12\,800 - 3\,400$ ): Այսպիսով, կազմակերպության շահույթի նվազման պատճառներն են թողարկման իրացման բարձրացումն ու արտադրանքի իրացման գների նվազումը:

### 23.4. ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ՇԱՀՈՒԹԱԲԵՐՈՒԹՅԱՆ ԳՈՐԾՈՆԱՅԻՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ

Կառավարչական վերլուծության խնդիրը կազմակերպության տնօրինած ակտիվների օգտագործման արդյունավետության գնահատումն է, որի դրսևորման ձևերից է ոչ ընթացիկ և ընթացիկ ակտիվների շահութաբերությունը: Նախորդ և հաշվետու տարում կազմակերպության ակտիվների շահութաբերության մակարդակների որոշման համար օգտվենք ստորև ներկայացված աղյուսակի տվյալներից.

Ցուցանիշներ (հազ. դրամ)	Նախորդ տարի	Հաշվետու տարի	Շեղում (+,-)
Զուտ շահույթ	18 000	10 200	-7 800
Ոչ ընթացիկ ակտիվների միջին մնացորդ	54 000	48 000	-6 000
Ընթացիկ ակտիվների միջին մնացորդ	9 000	13 000	+4 000

Համաձայն աղյուսակում ընդգրկված տվյալների՝ նախորդ տարում կազմակերպության շահութաբերության մակարդակը կազմել է 28,6%, իսկ հաշվետու տարում այդ ցուցանիշը նվազել է մինչև 16,67%:

Շղթայական տեղադրումների եղանակով որոշենք շահութաբերության մակարդակի 11,9%-ով ( $16,7 - 28,6$ ) նվազման պատճառները:

Առաջին հաշվարկ.

$$\frac{18\,000}{54\,000 + 9\,000} \times 100 = 28,6\%$$

Երկրորդ հաշվարկ.

$$\frac{10\,200}{54\,000 + 9\,000} \times 100 = 16,2\%$$



Երրորդ հաշվարկ.

$$\frac{10\,200}{48\,000 + 9\,000} \times 100 = 17,9\%$$

Չորրորդ հաշվարկ.

$$\frac{10\,200}{48\,000 + 13\,000} \times 100 = 16,7\%$$

Այսպիսով, նախորդ տարվա համեմատ հաշվետու տարում կազմակերպության շահույթի 7 800 հազ. դրամով նվազման հետևանքով շահութաբերության մակարդակը իջել է 12,4%-ով (16,2 – 28,6): Ոչ ընթացիկ ակտիվների տարեկան միջին մնացորդը հաշվետու ժամանակաշրջանում բազիսի համեմատ նվազել է 6 000 հազ. դրամով, որը պատճառ է հանդիսացել 1,70%-ով շահութաբերության մակարդակի ավելացման (17,9 – 16,2): Իր հերթին, բազիսային տարվա համեմատ ընթացիկ ակտիվների 4 000 հազ. դրամով աճը հաշվետու տարում հանգեցրել է շահութաբերության նվազմանը 1,2 %-ով:

Վերլուծության ընթացքում քննարկված բոլոր գործոնների ազդեցության չափերի հանրահաշվական գումարը համընկնում է բազիսային տարվա համեմատությամբ հաշվետու տարում կազմակերպության ակտիվների շահութաբերության մեծության նվազման ընդհանուր գումարի հետ.

$$16,7 - 28,6 = -12,4 + 1,7 - 1,2 = -11,9\%$$

### 23.5. ԿԱՊԻՏԱԼԻ ՕԳՏԱԳՈՐԾՄԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅԱՆ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄ

Սեփական կապիտալի շահութաբերությունն ամփոփում է կազմակերպության գործունեության արդյունավետության ցուցանիշների բուրգը: Կազմակերպությունները անընդհատ ձգտում են սեփական կապիտալի աճին և շահութաբերության ավելացմանը, որը ներկայացվում է սեփական կապիտալի շահութաբերությամբ (ROE).

$$ROE = \frac{\text{հաշվետու տարվա զուտ շահույթ}}{\text{սեփական կապիտալի տարեկան միջին արժեք}}$$

Ջարգացնելով ներկայացված բանաձևը՝ կարող ենք փոխկապակցել ակտիվների շահութաբերություն (ROA) և սեփական կապիտալի շահութաբերության ցուցանիշները.

$$\frac{\text{զուտ շահույթ}}{\text{սեփական կապիտալ}} = \frac{\text{զուտ շահույթ}}{\text{համախառն շահույթ}} \times \frac{\text{համախառն շահույթ}}{\text{համախառն ակտիվներ}} \times$$

$$\times \frac{\text{համախառն ակտիվներ}}{\text{սեփական կապիտալ}}$$

ROE ցուցանիշի գործոնային մոդելը կարելի է զարգացնել նաև «իրացում» ցուցանիշի օգնությամբ.

$$\frac{\text{զուտ շահույթ}}{\text{սեփական կապիտալ}} = \frac{\text{զուտ շահույթ}}{\text{իրացումից հասույթ}} \times \frac{\text{իրացումից հասույթ}}{\text{համախառն ակտիվներ}} \times$$

$$\times \frac{\text{համախառն ակտիվներ}}{\text{սեփական կապիտալ}}$$

Դրա համար օգտվենք կազմակերպության նախորդ և հաշվետու տարվա ֆինանսական հաշվետվությունների տվյալներից.

Ցուցանիշներ (հազ.դրամ)	Նախորդ տարի	Հաշվետու տարի
Իրացումից հասույթ	40 000	50 000
Իրացման ինքնարժեք	25 000	30 000
Համախառն շահույթ	15 000	20 000
Շահութահարկ	3 000	4 000
Զուտ շահույթ	12 000	16 000
Համախառն ակտիվներ	34 000	36 000
Սեփական կապիտալ	45 000	42 000
Մեկ դրամ իրացումից ապահովվող զուտ շահույթ	0,3	0,32
Ակտիվների պտույտը	1,176	1,388
Ինքնավարության գործակիցը	0,755	0,857
Կապիտալի շահութաբերություն	0,266	0,380

ROE նախորդ տարվա համար =  $12\ 000 : 45\ 000 = 0,30 \times 1,176 \times 0,755 = 0,266$

ROE հաշվետու տարվա համար =  $16\ 000 : 42\ 000 = 0,32 \times 1,388 \times 0,857 = 0,380$

Սեփական կապիտալի շահութաբերության մակարդակի փոփոխության վրա յուրաքանչյուր գործոնի ազդեցության չափը որոշելու համար օգտվենք տարբերությունների եղանակից.

Մեկ դրամ իրացման շահութաբերության փոփոխություն.

$$(0,32 - 0,30) \times 1,176 \times 0,755 = + 0,017$$

Ակտիվների պտույտի փոփոխություն.

$$0,32 \times (1,388 - 1,176) \times 0,755 = +0,052$$

Ինքնավարության փոփոխություն.

$$0,32 \times 1,388 \times (0,857 - 0,755) = +0,045$$

Նախորդ տարվա համեմատ հաշվետու տարվա սեփական կապիտալի շահութաբերության աճի գործոնների ազդեցության հանրահաշվական գումարն է.

$$38\% - 26,6\% = + 1,7\% + 5,2\% + 4,5\% = 11,4\%$$

Այսպիսով, կապիտալի շահութաբերության աճի վրա առավել մեծ ազդեցություն է թողել ակտիվների օգտագործման ինտենսիվացման աճը, որի հետևանքով շահութաբերությունը ավելացել է 5,2%-ով:

### ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՆ



1. Ինչպիսի՞ գործոններ են հաշվի առնվում հիմնական միջոցների արդյունավետությունը գնահատելիս (23.1):
2. Ներկայացրե՞ք աշխատանքի արտադրողականության գործոնային վերլուծության քայլերը (23.2):
3. Ինչպիսի՞ գործոններ են հաշվի առնվում շահույթի և շահութաբերության ձևավորման վերլուծության ժամանակ (23.3, 11.4):
4. Զարգացրե՞ք կապիտալի շահութաբերության բանաձևը՝ այն ներկայացնելով գործոնային ցուցանիշների ձևավորմամբ (23.5):

## ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏԱՐՈՒԹՅՈՒՆ

### 21. «Գյուճարի» ֆաբրիկա

«Գյուճարի» կահույքի ֆաբրիկան արտադրում է սեղան, աթոռ և պահարան: Ֆինանսական տնօրենը ցանկանում է հասկանալ թողարկվող արտադրատեսակների ինքնարժեքի ձևավորման մեխանիզմը: Հաշվետու ամսում ֆաբրիկայում տեղի են ունեցել արտադրությանը վերաբերող հետևյալ գործառնությունները.

#	Գործառնության բովանդակությունը
1	Բաշխվել է նախապատրաստական արտադրամասում ծախսված 16 000 դրամ արժեքով փայտանյութի ծախսումը 3 արտադրատեսակների միջև:
2	Ձևակերպվել են նախապատրաստական արտադրամասում օգտագործված փայտանյութին բաժին ընկնող տրանսպորտային ծախսերն ըստ արտադրատեսակների:
3	Բաշխվել է հավաքման արտադրամասում ծախսված 4 000 դրամի սոսնձի ծախսումը 3 արտադրատեսակների միջև:
4	Ձևակերպվել է աթոռի արտադրությունից ձևավորված և որպես վերադարձվող թափոն պահեստ մուտքագրված 2000 դրամի փայտանյութը:
5	Ձևակերպվել է պահեստից պահարանների արտադրության նպատակով հավաքման արտադրամասին դուրս գրված 5000 դրամի որպես վերադարձող թափոն ձևակերպված փայտե ձողերը:
6	Ձևակերպվել է նախապատրաստական արտադրամասում հաշվարկված արտադրական բանվորների 22 300 դրամի աշխատավարձը 3 արտադրատեսակների գծով:
7	Ձևակերպվել է նախապատրաստական արտադրամասում հաշվարկված արտադրական բանվորների 13 600 դրամի աշխատավարձը 3 արտադրատեսակների գծով:
8	Ձևակերպվել է արտադրական բանվորների աշխատավարձի նկատմամբ հատկացումները՝ կենսաթոշակային ֆոնդին – 20%, արձակուրդայինի վճարման ռեզերվային ֆոնդին-10%:
9	Ձևակերպվել է ֆաբրիկայի կաթսայատան հաշվետու ամսվա ծախսերը հետևյալ հոդվածներով՝ աշխատավարձ – 100, հատկացումներ կենսաթոշակային ֆոնդին – 20%, նյութեր – 700, սարքավորումների ամորտիզացիա - 110 դրամ:
10	Ձևակերպվել են ֆաբրիկայի ջերմաէլեկտրակայանի հաշվետու ամսվա ծախսերը հետևյալ հոդվածներով՝ աշխատավարձ-150, հատկացումներ կենսաթոշակային ֆոնդին – 20%, օժանդակ նյութեր - 10, սարքավորումների ամորտիզացիա - 90 դրամ:
11	Դուրս է գրվել ջերմաէլեկտրակայանում հաշվետու ամսում թողարկած էլեկտրաէներգիան՝ հիմնական արտադրության սարքավորումների սպասարկմանը, կաթսայատանը, արտադրամասի վարչական շենքին:
12	Դուրս է գրվել կաթսայատան հաշվետու ամսում թողարկած շոգին՝ հիմնական արտադրության կարիքներին (սեղանների գծով), ջերմաէլեկտրակայանին, արտադրամասի վարչական շենքի ջեռուցմանը:
13	Սեղանի թողարկման գծով հայտնաբերվել է խոտան, որի ուղղման համար ծախսվել են 200 դրամի աշխատավարձ և 50 դրամի օժանդակ նյութեր:
14	Խոտանված սեղանի պատճառներն են հանդիսացել մատակարարը, որին ներկայացվել է 100 դրամի բողոքարկում և մատակարարման բաժինը, որի աշխատակիցների աշխատավարձից պահվել է 70 դրամ:
15	Ձևակերպվել է ուղղելի խոտանից առաջացած կորուստը (250-170):
16	Պահարանի թողարկումից հայտնաբերվել է անուղղելի խոտան, որը դուրս է գրվել արտադրությունից 2800 դրամ ինքնարժեքով:

17	Անուղղելի խտանի մեղավորներն են հանդիսացել #4 բրիգադի բանվորները, որոնց աշխատավարձից պահվել է 500 դրամ
18	Անուղղելի խտանի դուրս գրումից ստացվել է 1280 դրամով պիտանի փայտանյութ, որը մուտքագրվել է պահեստ:
19	Ձևակերպվել է անուղղելի խտանից առաջացած կորուստը (2800 – 500 – 1280):
20	Չաշվետու ամսվա ծախսերին են դուրս գրվել ամսվա սկզբի անավարտ արտադրանքի կազմում նյութական ծախսումները, որոնք կազմել են համապատասխանաբար սեղանի գծով՝ 3000, աթոռի՝ 3500 և պահարանի գծով՝ 2100 դրամ:
21	Չաշվետու ամսվա ծախսերին են դուրս գրվել ամսվա սկզբի անավարտ արտադրանքի կազմում աշխատանքային ծախսումները, որոնք կազմել են համապատասխանաբար սեղանի գծով՝ 1000, աթոռի՝ 1500 և պահարանի գծով՝ 900 դրամ:
22	Չաշվետու ամսվա ծախսերից դուրս են գրվել ամսվա վերջի անավարտ արտադրանքի կազմում նյութական ծախսումները, որոնք կազմել են համապատասխանաբար սեղանի գծով՝ 1500, աթոռի՝ 1000 և պահարանի գծով՝ 500 դրամ:
23	Չաշվետու ամսվա ծախսերից դուրս են գրվել ամսվա վերջի անավարտ արտադրանքի կազմում աշխատանքային ծախսումները, որոնք կազմել են համապատասխանաբար սեղանի գծով՝ 4500, աթոռի՝ 1000 և պահարանի գծով՝ 2500 դրամ:
24	Արտադրությունից պահեստ է մուտքագրվել պատրաստի արտադրանքը փաստացի ինքնարժեքով (զուևարը որոշել):

Կառավարչական հաշվապահին հանձնարարվում է ներկայացնել.

- a) «Չիմնական արտադրություն» հաշվի գործունեության մեխանիզմը,
- b) հաշվետու ամսվա ֆաբրիկայի արտադրության ծախսումների գործառնությունների թղթակցությունները՝ ըստ հաշվային պլանի ծածկագրերի,
- c) թողարկված արտադրատեսակներից յուրաքանչյուրի ինքնարժեքի ձևավորման հաշվարկը,
- d) արտադրատեսակների փաստացի ինքնարժեքի կալկուլյացիան:

**22. «Էրզրում» հյուրանոց**

Չյուրանոցային համալիրը գործում է չորս ստորաբաժանմամբ՝ հյուրանոցային համարներ և ռեստորան, որոնք դիտվում են որպես հիմնական գործունեություն և ապահովում են հյուրանոցի եկամտի աղբյուրները, ինչպես նաև՝ լվացքատուն և կաթսայատուն, որոնք սպասարկում են հյուրանոցի հիմնական գործունեությունը:

Ընդ որում, լվացքատունն ու կաթսայատունը միմյանց փոխադարձ ծառայություններ են մատուցում: Այսպես, լվացքատունը երկրորդ եռամսյակում կատարել է 800 պայմանական կոմպլեկտ լվացք, որից՝ 560-ը համարների, 200-ը ռեստորանի և 40-ը կաթսայատան համար: Կաթսայատունը մատակարարել է 4 000 տ տաք ջուր, որից՝ 2 000-ը համարների, 1 600-ը ռեստորանի և 400-ը լվացքատան համար:

Վարչական ծախսերը բաշխվում են համարների, ռեստորանի, լվացքատան և կաթսայատան գծով համապատասխանաբար 50%, 30%, 10% և 10% հարաբերակցությամբ:

Չյուրանոցում կիրառվում է լրիվ ծախսերով կալկուլյացման մեթոդը:

Երկրորդ եռամսյակում հյուրանոցի զբաղեցրած համարներից ստացվել է 138 310, իսկ ռեստորանից՝ 178 208 զուևարի հասույթ:

Երկրորդ եռամսյակում «Էրզրում» հյուրանոցում կատարվել են հետևյալ ծախսերը.

#	Գործառնության բովանդակություն	Գումար
1	Ծախսվել են նյութեր. - համարների սպասարկման նպատակով - ռեստորանի կարիքների համար - լվացքատանը - կաթսայատանը - վարչական կարիքների համար	20 000 130 000 50 000 30 000 10 000
2	Հաշվարկվել է աշխատավարձ. - համարները սպասարկող անձնակազմին - ռեստորանի անձնակազմին - լվացքատան անձնակազմին - կաթսայատան անձնակազմին - վարչական անձնակազմին	5 000 3 000 2 000 500 200
3	Աշխատավարձի նկատմամբ հաշվարկվել են 20% կենսաթոշակային հատկացումներ:	2 140
4	Էլեկտրոցանցին վճարվել է էլեկտրաէներգիայի ծախսի դիմաց համարների, ռեստորանի, լվացքատան և կաթսայատան գծով՝ 3 : 2 : 1 : 3 : 1 հարաբերակցությամբ	30 000

Հյուրանոցի կառավարչական հաշվապահին հանձնարարվում է.

- ներկայացնելու «Օժանդակ արտադրություններ» հաշվի գործունեության մեխանիզմը և որոշելու լվացքատան ու կաթսայատան կողմից մատակցված ծառայությունների տեսակարար կշիռը՝ ըստ ուղղությունների,
- կատարել ծախսերի տեղաբաշխում ըստ հյուրանոցի ստորաբաժանումների՝ ձևակերպելով գործառնությունների թղթակցություններն ու արդյունքները խմբավորելով համապատասխան կառավարչական հաշիվներում,
- կատարել վարչական ծախսերի բաշխում ըստ առանձին ստորաբաժանումների՝ ձևակերպելով համապատասխան թղթակցություններ,
- կատարել օժանդակ ծառայությունների ծախսերի բաշխում ըստ առանձին ստորաբաժանումների՝ ձևակերպելով համապատասխան թղթակցություններ,
- որոշել, թե հյուրանոցի հիմնական ստորաբաժանումներից որն է առավել շահութաբեր և կատարել համապատասխան մեկնաբանումներ:

## Պ Ա Տ Ա Ս Խ Ա Ն Ն Ե Ր

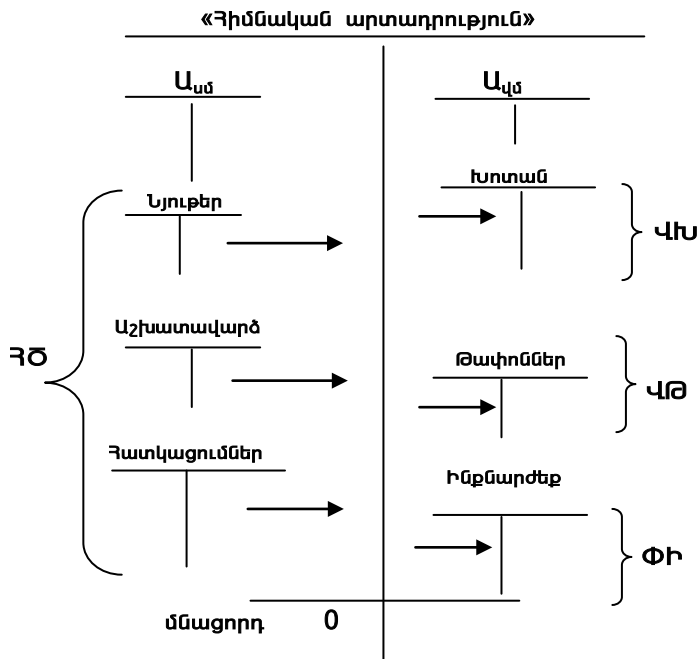
### 21. «Գյուճի» ֆաբրիկա»

(a)

**«Հիմնական արտադրություն» հաշվի գործունեության մեխանիզմը**

«Հիմնական արտադրություն» հաշվի օգնությամբ որոշվում է հաշվետու ժամանակաշրջանում թողարկված արտադրանքի կամ կատարված ծառայությունների փաստացի ինքնարժեքը: Հաշիվը

դեբետային մասով ներկայացնում է գույքագրումով որոշված անավարտ արտադրանքի սկզբնական ( $U_{սկ}$ ) ու վերջնական ( $U_{վջ}$ ) փաստացի մնացորդները, հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսումները ( $ՀԾ$ ), իսկ կրեդիտով՝ վերջնական խոտանի փաստացի ինքնարժեքը ( $ՎԽ$ ), վերադարձվող թափոնների արժեքը ( $ՎԹ$ ):



Թվարկած ցուցանիշների օգնությամբ «Հիմնական արտադրություն» հաշվի կրեդիտային մասով դուրս է գրվում թողարկված արտադրանքի փաստացի ինքնարժեքը ( $\Phi$ ), որը որոշվում է հետևյալ կերպ.

$$\Phi = U_{վջ} + ՀԾ - ՎԽ - ՎԹ - U_{սկ}$$

(b)

*Հաշվետու ամսվա ֆաբրիկայի արտադրության ծախսումների գործառնությունների թղթակցությունները ըստ հաշվային պլանի ծածկագրերի.*

#	Գործառնության բովանդակությունը	Դտ Կտ		Գումար
1	Բաշխվել է նախապատրաստական արտադրամասում ծախսված 16 000 դրամ արժեքով փայտանյութի ծախսումը 3 արտադրատեսակների միջև:	811	211	6 852 6 396 2 752
2	Ձևակերպվել են նախապատրաստական արտադրամասում օգտագործված փայտանյութին բաժին ընկնող տրանսպորտային ծախսերն ըստ արտադրատեսակների:	811	211	753 704 303
3	Բաշխվել է հավաքման արտադրամասում ծախսված 4 000 դրամի սոսնձի ծախսումը 3 արտադրատեսակների միջև:	811	211	1212 2424 364
4	Ձևակերպվել է աթոռի արտադրությունից ձևավորված և որպես վերադարձվող թափոն պահեստ մուտքագրված 2000 դրամի փայտանյութը:	211	811	2 000
5	Ձևակերպվել է պահեստից պահարանների արտադրության նպատակով հավաքման արտադրամասին դուրս գրված 5000 դրամի որպես վերադարձող թափոն ձևակերպված փայտե ձողերը:	811	211	5 000
6	Ձևակերպվել է նախապատրաստական արտադրամասում հաշվարկված արտադրական բանվորների 22 300 դրամի աշխատավարձը 3 արտադր-	811	527	5 997 11990

ԻՐԱՎԻՃԱԿԱՑԻՆ ԽՆԴԻՐՆԵՐ

	րատեսակների գծով:			4 313
7	Ձևակերպվել է նախապատրաստական արտադրամասում հաշվարկված արտադրական բանվորների 13 600 դրամի աշխատավարձը 3 արտադրատեսակների գծով:	811	527	3 547 7 143 2 910
8	Ձևակերպվել է արտադրական բանվորների աշխատավարձի նկատմամբ հատկացումները՝ կենսաթոշակային ֆոնդին – 20%, արձակուրդայինի վճարման ռեզերվային ֆոնդին-10%:	811 811	525 543	1 908 3 827 1 445 954 1 914 722
9	Ձևակերպվել է ֆաբրիկայի կաթսայատան հաշվետու ամսվա ծախսերը հետևյալ հոդվածներով՝ աշխատավարձ – 100, հատկացումներ կենսաթոշակային ֆոնդին – 20%, նյութեր – 700, սարքավորումների ամորտիզացիա - 110 դրամ:	812	527 525 211 112	100 20 700 110
10	Ձևակերպվել են ֆաբրիկայի ջերմաէլեկտրակայանի հաշվետու ամսվա ծախսերը հետևյալ հոդվածներով՝ աշխատավարձ-150, հատկացումներ կենսաթոշակային ֆոնդին – 20%, օժանդակ նյութեր - 10, սարքավորումների ամորտիզացիա - 90 դրամ:	812	527 525 211 112	150 30 10 90
11	Դուրս է գրվել ջերմաէլեկտրակայանում հաշվետու ամսում թողարկած էլեկտրաէներգիան՝ հիմնական արտադրության սարքավորումների սպասարկմանը, կաթսայատանը, արտադրամասի վարչական շենքին:	813 812 813	812	800 122 78
12	Դուրս է գրվել կաթսայատան հաշվետու ամսում թողարկած շոգին՝ հիմնական արտադրության կարիքներից (սեղանների գծով), ջերմաէլեկտրակայանին, արտադրամասի վարչական շենքի ջեռուցմանը:	8115 812 813	812	327 720 5
13	Սեղանի թողարկման գծով հայտնաբերվել է խոտան, որի ուղղման համար ծախսվել են 200 դրամի աշխատավարձ և 50 դրամի օժանդակ նյութեր:	814	527 211	200 50
14	Խոտանված սեղանի պատճառներն են հանդիսացել մատակարարը, որին ներկայացվել է 100 դրամի բողոքարկում և մատակարարման բաժինը, որի աշխատակիցների աշխատավարձից պահվել է 70 դրամ:	231 228	814	100 70
15	Ձևակերպվել է ուղղելի խոտանից առաջացած կորուստը (250-170):	714	814	80
16	Պահարանի թողարկման գծով հայտնաբերվել է անուղղելի խոտան, որը դուրս է գրվել արտադրությունից 2 800 դրամ փաստացի ինքնարժեքով:	814	811	2 800
17	Անուղղելի խոտանի մեղավորներն են հանդիսացել #4 բրիգադի բանվորները, որոնք աշխատավարձից պահվել է 500 դրամ:	228	814	500
18	Անուղղելի խոտանի դուրս գրումից ստացվել է 1280 դրամով պիտանի փայտանյութ, որը մուտքագրվել է պահեստ:	211	814	1 280
19	Ձևակերպվել է անուղղելի խոտանից առաջացած կորուստը (2800 – 500 – 1280):	717	814	1 020
20	Չհաշվետու ամսվա ծախսերին են դուրս գրվել ամսվա սկզբի անավարտ արտադրանքի կազմում նյութական ծախսումները, որոնք կազմել են համապատասխանաբար սեղանի գծով՝ 3000, աթոռի՝ 3500 և պահարանի գծով՝ 2100 դրամ:	811	214	3 000 3 500 2 100
21	Չհաշվետու ամսվա ծախսերին են դուրս գրվել ամսվա սկզբի անավարտ արտադրանքի կազմում աշխատանքային ծախսումները, որոնք կազմել են համապատասխանաբար սեղանի գծով՝ 1000, աթոռի՝ 1500 և պահարանի գծով՝ 900 դրամ:	811	214	1 000 1 500 900
22	Չհաշվետու ամսվա ծախսերից դուրս են գրվել ամսվա վերջի անավարտ արտադրանքի կազմում նյութական ծախսումները, որոնք կազմել են համապատասխանաբար սեղանի գծով՝ 1500, աթոռի՝ 1000 և պահարանի գծով՝ 500 դրամ:	214	811	1 500 1 000 500
23	Չհաշվետու ամսվա ծախսերից դուրս են գրվել ամսվա վերջի անավարտ արտադրանքի կազմում աշխատանքային ծախսումները, որոնք կազմել են համապատասխանաբար սեղանի գծով՝ 4500, աթոռի՝ 1000 և պահարանի գծով՝ 2500 դրամ:	214	811	4 500 1 000 2 500

24	Արտադրությունից պահեստ է մուտքագրվել պատրաստի արտադրանքը փաստացի ինքնարժեքով (գումարը որոշել):	215	811	19 550 35 398 15 009
----	--	-----	-----	----------------------------

(c)

*Թողարկված արտադրատեսակներից ինքնարժեքի հաշվարկը*

Ցուցանիշներ	Հա- շիվ #	Արտադրատեսակներ			Ընդա- մենը
		սեղան	աթոռ	պահարան	
Անավարտ արտադրանքի սկզբնական մնացորդ (A), այդ թվում՝	214	4000	5000	3000	12 000
նյութեր		3000	3500	2100	8600
աշխատավարձ		1000	1500	900	3400
Հաշվետու ամսվա ծախսեր (B), այդ թվում՝		21550	32 398	17 809	71 757
փայտանյութ	811	6852	6396	2752	16 000
տրանսպորտային ծախսեր	811	753	704	303	1 760
տոսինձ	811	1212	2424	364	4 000
վերադարձվող թափոններ	811	x	(2000)	x	(2000)
փայտե ամրակներ	811	X	X	5000	5 000
աշխատավարձ (նախ. արտ.)	811	5997	11990	4313	22 330
աշխատավարձ (հավ. արտ.)	811	3547	7143	2910	13 600
հատկաց. աշխատավարձին (սոցապի գծով)	811	1908	3827	1445	7180
հատկաց. աշխատավարձին (արձակուրդայինի գծով)	811	954	1914	722	3590
տեխնոլոգիական շոգի	811	327	X	X	327
Անուղղելի խտանի փաստացի ինքնարժեք (C), այդ թվում՝ նյութեր 2500, աշխատավարձ – 300	814	X	X	(2800)	(2800)
Անավարտ արտադրանքի վերջնական մնացորդ (D), որից	214	(6000)	(2000)	(3000)	(11000)
նյութեր		1500	1000	500	3000
աշխատավարձ		4500	1000	2500	8000
<i>Թողարկման արտադրական ինքնարժեք (E) = (A) + (B) - (C) - (D)</i>	215	19550	35398	15009	69957

(d)

*Արտադրատեսակների փաստացի ինքնարժեքի կալկուլյացիան:*

Ցուցանիշներ	սեղան		աթոռ		պահարան	
	100 հատ միավ.	միավ.	400 հատ միավ.	միավ.	20 հատ միավ.	միավ.
Նյութեր	10 317	103	12024	30	7 519	376
Վերադարձվող թափոններ			(2 000)	(5)		
Տեխնոլոգիական շոգի	327	3				
Աշխատավարձ	6044	60	19 633	49	5 323	266
Հատկացումներ աշխատավարձին	2862	29	5 741	14	2167	108
<b>Փաստացի ինքնարժեք</b>	19 550	195	35 398	88	15 009	750



<b>Տեսակարար կշիռը ընդհանուր ծախսերում</b>	28%		50%			22%

**(e)**  
**ՇԱՆՈՒՑԱԳԻՐ**

- Ում.** գործադիր տնօրենին
- Ումից.** կառավարչական հաշվապահից
- Ստարկան.** թողարկման ինքնարժեք

Հայտնում են Ձեզ, որ թողարկման ծախսերում առավել տեսակարար կշիռ են զբաղեցնում աթոռների արտադրությունը: Ուստի, պետք է քննարկել աթոռների վաճառքի շահութաբերությունը մյուս արտադրատեսակների նկատմամբ: Բացի այդ, պետք է խնդրո առարկա դարձնել աթոռներով կահույքի կոնպլեկտավորման նպատակահարմարությունը:

**22. «Էրզրում» հյուրանոց**

**(a)**  
**«Օժանդակ արտադրություններ» հաշվի գործունեության մեխանիզմը:**

«Օժանդակ արտադրություններ» հաշիվը հանդես է գալիս հաշվային պլանի 8-րդ դասի թիվ 812 ծածկագրով: Այն բացվում է կազմակերպության յուրաքանչյուր օժանդակ (սպասարկող) ստորաբաժանման գծով և դեբետային մասով հավաքագրում վերջինիս հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսումները: Հաշիվը հավաքիչ բաշխիչ է և մնացորդ չի ունենում, քանի որ դեբետում հավաքագրված գումարները հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում կրեդիտով ամբողջովին դուրս են գրվում հիմնական ստորաբաժանումներից:

**Լվացքատան ու կաթսայատան կողմից մատացուցված ծառայությունների տեսակարար կշիռը՝ ըստ ուղղությունների**

<b>Լվացքատուն</b>			
- համարների գծով	$560/800 \times 100 =$		70%
- ռեստորանի կարիքների համար	$200/800 \times 100 =$		25%
- կաթսայատանը	$40/800 \times 100 =$		5%
<b>Կաթսայատուն</b>			
- համարների գծով	$2\ 000/4\ 000 \times 100 =$		50%
- ռեստորանի գծով	$1\ 600/4\ 000 \times 100 =$		40%
- Լվացքատանը	$400/4\ 000 \times 100 =$		10%

**(b)**  
**Հյուրանոցի ծախսերի հավաքագրումն ըստ առանձին ստորաբաժանումների:**

#	Գործառնության բովանդակություն	Թղթակցող		Գումար
		Դտ	Կտ	
1	Ծախսվել են նյութեր.			
	- համարների գծով	811	252	20 000
	- ռեստորանի կարիքների համար	811		130 000
	- լվացքատանը	812		50 000
	- կաթսայատանը	812		30 000
	- վարչական կարիքների համար	713		10 000
2	Չաշվարկվել է աշխատավարձ.			
	- համարների գծով	811	527	5 000
	- ռեստորանի անձնակազմին	811		3 000
	- լվացքատան անձնակազմին	812		2 000
	- կաթսայատան անձնակազմին	812		500
	- վարչական անձնակազմին	713		
3	Չաշվարկվել են 20% կենսաթոշակային հատկացումներ.			
	- համարների գծով	811	525	1 000
	- ռեստորանի անձնակազմին	811		600
	- լվացքատան անձնակազմին	812		400
	- կաթսայատան անձնակազմին	812		100
	- վարչական անձնակազմին	713		40
4	Վճարվել է էլեկտրոցանցին.			
	- համարների գծով	811	252	9 000
	- ռեստորանի գծով	811		6 000
	- լվացքատան գծով	812		3 000
	- կաթսայատան գծով	812		9 000
	- վարչական գծով	713		3 000

**811 (համարներ)**

(1) 20 000
(2) 5 000
(3) 1 000
(4) 9 000
<b>35 000</b>

**811 (ռեստորան)**

(1) 130 000
(2) 3 000
(3) 600
(4) 6 000
<b>139 600</b>

**812 (լվացքատուն)**

(1) 50 000
(2) 2 000
(3) 400
(4) 3 000
<b>55 400</b>

**812 (կաթսայատուն)**

(1) 30 000
(2) 500
(3) 100
(4) 9 000
<b>39 600</b>

**713 (ադմինիստ.)**

(1) 10 000
(2) 200
(3) 40
(4) 3 000
<b>13 240</b>

(c)

Վարչական ծախսերի բաշխման թղթակցությունները:

#	Գործառնության բովանդակություն	Թղթակցող		Գումար
		Դտ	Կտ	
5	Վարչական ծախսերը բաշխվել են			
	- համարների գծով 13 240 x 50%	811	713	6 620
	- ռեստորանին 13 240 x 30%	811		3 972
	- լվացքատանը 13 240 x 10%	812		1 324
	- կաթսայատանը 13 240 x 10%	812		1 324

(d)

Օժանդակ ծառայությունների ծախսերը վերաբաշխենք բազմակի բաշխումների եղանակի միջոցով

	Լվացքատուն	Կաթսայատուն
տեղաբաշխված ծախսեր	55 400	39 600
կլանված վերադիր ծախսեր	1 324	1 324
<b>ընդամենը սեփական ծախսեր</b>	<b>56 720</b>	<b>40 924</b>

Չարաբերակ- ցություն	Համարներ	Ռեստորան	Լվացքատուն	Կաթսայատուն
			<b>56 720</b>	<b>40 924</b>
Լվացքատուն 70% : 25% : 5%	39 704	14 180	0	2 836 43 760
Կաթսայատուն 50% : 40% : 10%	21 880	17 504	4 376	0
Լվացքատուն 70% : 25% : 5%	3 063	1 094	0	219
Կաթսայատուն 50% : 40% : 10%	110	87	22	0
Լվացքատուն 70% : 25% : 5%	15	7	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Ընդամենը</b>	<b>64 772</b>	<b>32 872</b>	x	x

Օժանդակ ծառայությունների ծախսերը վերաբաշխենք երկու անհայտով հավասարումների համակարգի կառուցման միջոցով

$$\begin{cases} x = 56\,720 + 0,1y & x = 61\,118 \\ y = 40\,924 + 0,05x & y = 43\,980 \end{cases}$$

	համարներ	ռեստորան
Լվացքատուն	61 118 x 0,7 = 42 782	61 118 x 0,25 = 15 280
Կաթսայատուն	43 980 x 0,5 = 21 990	43 980 x 0,4 = 17 592
	<b>64 772</b>	<b>32 872</b>

#	Գործառնության բովանդակություն	Թղթակցող		Գումար
		Դտ	Կտ	
6	Վերաբաշխվել են լվացքատան և			

կաթսայատան ծախսերը			
- համարների գծով	811	812	64 772
- ռեստորանի կարիքների համար	811		32 872

(e)

Գործող ստորաբաժանումների շահութաբերության հաշվարկ:

<i>Համարներ</i>	
Հասույթ	138 310
<b>Ծախսեր</b>	
- ուղղակի նյութեր	20 000
- աշխատավարձ	5 000
- սոցապ հատկացումներ	1 000
- էլեկտրաէներգիա	9 000
- սպասարկման ծախսեր	64 772
- վերադիր ծախսեր	6 620
	<b>106 392</b>
Ծախսահատույց	<b>1,30</b>
<i>Ռեստորան</i>	
Հասույթ	178 208
<b>Ծախսեր</b>	
- ուղղակի նյութեր	130 000
- աշխատավարձ	3 000
- սոցապ հատկացումներ	600
- էլեկտրաէներգիա	6 000
- սպասարկման ծախսեր	32 872
- վերադիր ծախսեր	3 972
	<b>176 444</b>
Ծախսահատույց	<b>1,01</b>

**Եզրակացություն.** «Էրգրում» հյուրանոցի երկրորդ եռամսյակի ծախսային և եկամտային հոսքերի վերլուծությամբ պարզվեց, որ եկամտաբեր է հյուրանոցային համարների վարձատրման բիզնեսը, որտեղ կատարված միավոր ծախսը փոխհատուցվում է 1,3 անգամ: Ռեստորանային բիզնեսը ապահովում է միայն ծախսածածկում: Սակայն նպատակահարմար չէ այդ գործունեության դադարեցումը, քանի որ այն սերտ փոխկապված է համարների սպասարկման հետ և կարող է ազդել հյուրերի թվի կրճատման և հյուրանոցային բիզնեսի շահութաբերության անկման վրա:

## ՍԱՀՄԱՆԱՅԻՆ ՇԱՀՈՒՅԹԻ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ

### 23. «Աստղիկ» ՍՊԸ

«Աստղիկ» ՍՊԸ-ն պլանավորում է հաջորդ տարվա արտադրությունն ու արտադրանքի իրացումը: Արտադրության գործընթացում պատրաստվող կիսաֆաբրիկատները նաև «Պարզև» կազմակերպությունից կարելի է գնել միավորը 50 դրամով: Կիսաֆաբրիկատի թողարկման միավորի ինքնարժեքի կալկուլյացիան ներկայացվում է հետևյալ կտրվածքով.

Ուղղակի նյութական ծախսումներ	14
Ուղղակի աշխատանքային ծախսումներ	12
Փոփոխություն վերադիր ծախսումներ	8
Հաստատուն վարչական ծախսումներ	20
Ընդամենը	54

«Աստղիկ» ՍՊԸ-ի տնօրենը կառավարչական հաշվապահին հանձնարարում է.

- (a) Որոշում կայացնել տվյալ կիսաֆաբրիկատի գնման կամ արտադրության շարունակման ուղղությամբ:
- (b) Որոշում կայացնել կիսաֆաբրիկատի արտադրության ընդլայնման գծով, եթե փոփոխության ենթարկվի բնապահպանական օրենսդրությունը, համաձայն որի տվյալ կիսաֆաբրիկատի արտադրական գործընթացը պետք է վերահսկողական տեսավորում անցնի, որի լրացուցիչ ծախսերն են 56 հազ.:
- (c) Պատասխանել արտադրական կառավարչի այն ծանուցմանը, որի բովանդակությունն է. «Մենք պետք է շարունակենք կիսաֆաբրիկատի արտադրությունը, քանի որ դեռևս մեկ տարի առաջ գնել ենք 100 հազ.- ով հոսքային գիծ տվյալ կիսաֆաբրիկատի արտադրման նպատակով, որը հնարավոր չէ վերավաճառել: Եթե հաջորդ տարի դադարեցվի կիսաֆաբրիկատի արտադրությունը, ապա ստիպված կլինենք դուրս գրել հոսքային գիծը 80 հազ. մնացորդային արժեքով»:

**24. «Գիտելիք» ֆաբրիկա**

Գրիչներ արտադրող «Գիտելիք» ֆաբրիկան ամսական կատարում է 1 000 դրամի փոփոխուն ծախսեր, որից 400-ը միջուկների թողարկման, իսկ 600-ը՝ կաղապարների արտադրության տեղամասում: Գրիչների արտադրության ամսական հաստատուն ծախսերը կազմում են 200 դրամ, որոնք միջուկների և կաղապարների թողարկման տեղամասերի միջև բաշխվում են համապատասխանաբար 70%/30% հարաբերությամբ: Ամսական ֆաբրիկան արտադրում և վաճառում է 1 000 հատ գրիչ:

Պահանջվում է որոշում կայացնել միջուկների թողարկման կամ գնման ուղղությամբ, եթե միավոր միջուկի գնման շուկայական արժեքը կազմում է 0.50 դրամ:

**25. «Սոս» կազմակերպություն**

«Սոս» կազմակերպությունը արտադրում է երեք տեսակի կիսաֆաբրիկատ մեկ հոսքային գծի վրա, որի շահագործման մեքենաժամը հաշվետու ժամանակաշրջանում չի գերազանցում 50 000-ը:

Միավոր արտադրանքի արտադրության ծախսերը կազմում են.

	A	B	C
Ուղղակի նյութեր	70	40	80
Ուղղակի աշխատավարձ			
-մեխանիկական արտադրամասում (8 դրամ մեկ ժամվա դիմաց)	48	32	56
-հավաքման արտադրամասում (8 դրամ մեկ ժամվա դիմաց)	36	40	42
Ընդամենը փոփոխուն ծախսեր	154	112	178

Միավոր կիսաֆաբրիկատի զննան գինը	175	140	200
Պատրաստի արտադրանքի վա- ճառքի գինը	200	158	224
Արտադրանքի առավելագույն պահանջարկը (հատ)	3 000	2 500	5 000

Հաստատուն ծախսերը հաշվետու ժամանակաշրջանում կազմում են 300 000 դրամ:

Կառավարչական հաշապահից պահանջվում է.

- (a) հաշվարկել մեքենաժամերի սահմանափակությունը առավելագույն պահանջարկի դեպքում,
- (b) որոշել, թե որ կիսաֆաբրիկատը և ինչ քանակով պետք է գնվի՝ և ոչ թե արտադրվի,
- (c) հաշվարկել շահույթը կիսաֆաբրիկատների առավելագույն պահանջարկի դեպքում:

**26. «Մոլորակ» հանրախանութ**

«Մոլորակ» հանրախանութի տնօրենը, կարդալով տարվա վերջի ֆինանսական հաշվետվությունը, չի կարողանում պարզել ստացված 30 հազ. վնասի պատճառները.

Իրացում	5 000	
Հանած. իրացման ինքնարժեք	3 398	
		1 602
Աշխատավարձը - առևտրի բաժին- ներ	357 70	
գրասենյակ սրճարան	26 453	
Առաքման ծախսեր	200	
Առևտրի բաժինների ծախսեր	116	
Կառավարիչների աշխատավարձ	120	
Գովազդի ծախսեր	120	
Մարքեթինգի ծախսեր	623	
		1 632
Վնաս		(30)

«Մոլորակ» հանրախանութի տնօրենը վնասաբերության վերացման նկատառումով երկու առաձին մոտեցում է ցուցաբերում.

1. փակել խաղալիքների վաճառքի բաժինը,
  2. առևտրի խթանման նպատակով, կրճատել կանացի և տղամարդու հագուստեղենի գները 5%-ով:
- Չնայած որ «Մոլորակ» հանրախանութում կառավարչական հաշվառում չի իրականացվում, այնուամենայնիվ, ըստ առևտրային բաժինների ներկայացմուն է հետևյալ տեղեկատվությունը.

	Հագուստեղեն			Խաղա- լիքներ	Սրճա- րան
	կանացի	տղա- մարդու	մանկա- կան		
Իրացում	800	400	2 200	1 400	200
Գնումներ	506	220	1 290	1 276	167
Ապրանքների սկզբ. մնացորդ	90	70	200	100	5
Ապրանքների վերջ.					

**ԻՐԱՎԻՃԱԿԱՑԻՆ ԽՆԴԻՐՆԵՐ**

մնացորդ	100	50	170	200	6
Վաճառողների աշխատավարձ	96	47	155	59	26
Առևտրի բաժինների ծախսեր	38	13	35	20	10
Գովազդ	10	5	30	75	-
Առևտրային տարածք	20%	15%	20%	35%	10%

Կառավարչական հաշվապահից պահանջվում է.

- a) ներկայացնել ֆինանսական արդյունքների տարեվերջի հաշվետվություն այն ֆորմատով, որը կիրառելի լինի որոշումների կայացման համար՝ նրանում ընդգրկելով նաև շահութաբերության ցուցանիշներ,
- b) ներկայացնել «Մոլորակ» հանրախանութի գործունեության ֆինանսական արդյունքը, եթե փակվի խաղալիքների բաժինը և մնացած ցուցանիշները մնան անփոփոխ,
- c) ներկայացնել տղամարդու և կանացի հագուստեղենի բաժինների վաճառքի աճը այնպես, որ գների 5% կրճատման դեպքում ապահովվի շահույթ,
- d) մեկնաբանել վնասաբերության վերացման ուղղությամբ տնօրենի կողմից ձեռնարկվող միջոցառումները և ներկայացնել տվյալ խնդրին վերաբերող այլընտրանքային մոտեցումներ:

**27. «Պրոգրես» ՍՊԸ**

«Պրոգրես» ՍՊԸ-ն արտադրում է X, Y և Z տեսակի արտադրանք, որոնց միավորի թողարկման տեղեկատվությունն է.

	A	B	C
Նորմատիվային ծախսեր			
Ուղղակի ծախսեր	50	120	90
Փոփոխուն անուղղակի ծախսեր	12	7	16

Ուղղակի աշխատավարձ	Ժամա- վարձ	Ժամեր X	Ժամեր Y	Ժամեր Z
Արտադրամաս A	5	14	8	15
Արտադրամաս B	6	4	3	5
Արտադրամաս C	4	8	4	15

Հաստատուն վերադիր ծախսերը տարեկան նախատեսված են 30 000 դրամ:  
Հաջորդ տարվա նախահաշիվը կազմվում է իրացման հետևյալ ցուցանիշներով.

Արտադրատեսակ	Իրացման քանակը	Միավորի գինը
X	7 500	210
Y	6 000	220
Z	6 000	300

«Պրոգրես» ՍՊԸ-ի արտադրանքի իրացման շուկան ընդլայնման միտում ունի և իրացման բաժնի կառավարչի հավաստիացմամբ, առանց գների փոփոխման հնարավոր է հասնել վաճառքի աճի հետևյալ կտրվածքով.

Արտադրատեսակ	Իրացման աճը
X	20%
Y	25%
Z	33,3%

Կառավարչական խորհրդակցության ժամանակ արտադրական կառավարիչը հայտնեց, որ հնարավոր չէ ապահովել արտադրության աճ շուկայական պահանջարկի ընդլայնմանը համապատասխան, քանի որ B արտադրամասում դրան զուգահեռ որակյալ աշխատողների անհրաժեշտ թվաքանակ չի լրացվում:

«Պրոգրես» ՍՊԸ-ի տնօրենը հանձնարարում է կառավարչական հաշվապահին.

- ներկայացնելու երեք արտադրատեսակներից շահույթի ձևավորման նախահաշիվը հաջորդ տարվա համար, հաշվի առնելով իրացման առկա ծավալները,
- որոշելու երեք արտադրատեսակների թողարկման առավել շահութաբեր քանակը, հաշվի առած իրացման աճը և B արտադրամասի թողարկման սահմանափակումը,
- ներկայացնելու երկու հնարավոր հիմնախնդիր, որոնք կծագեն b կետի պահանջներն իրականացնելիս:

## 28. «Կատրին» կազմակերպություն

Կազմակերպությունում, ուր թողարկվում է A, B և C արտադրանք, վարչակազմի ամսեկան 6 000 աշխատավարձը հավասարաչափ է բաշխվում թողարկվող երեք արտադրատեսակների միջև, իսկ արտադրամասային շենքի 24 000 վարձավճարի բաշխումը կատարվում է հետևյալ համամասնությամբ.

Արտադրանք A (10%), Արտադրանք B (85%), Արտադրանք C (5%)

Հասույթը ըստ թողարկվող A B C արտադրատեսակների համապատասխանաբար կազմում է 40 000, 30 000, 10 000, իսկ փոփոխում ծախսերը՝ 25 000, 10 000, 5 000:

Կազմակերպության տնօրենը տեղյակ լինելով B արտադրատեսակի թողարկման վնասաբերությանը, հանձնարարում է որոշում կայացնել այդ արտադրանքի թողարկման նպատակահարմարության վերաբերյալ:

Որպես կառավարչական հաշվապահ, որոշում կայացրեք B արտադրատեսակի թողարկման դադարեցման վերաբերյալ, եթե արտադրության դադարեցման դեպքում տարածքի վարձավճարը և վարչակազմի աշխատավարձը մնում են անփոփոխ: Անփոփոխ է մնում նաև արտադրատեսակների թողարկման ծավալը:

## 29. «Սևան» ՍՊԸ

«Սևան» ՍՊԸ-ն արտադրում է մեկ տեսակի արտադրանք, որի իրացման ֆինանսական արդյունքները տարվա կտրվածքով հետևյալն են.

Իրացման գինը	50
Թողարկման ինքնարժեքը	
- ուղղակի աշխատավարձ	10
- ուղղակի նյութեր	15
- փոփոխում վերադիր	5
Սահմանային շահույթ	20



Պատրաստի արտադրանքի սկզբնական մնացորդ տարեսկզբին չի գոյացել: Տարվա առաջին եռամսյակին արտադրվել է 55 000 և վաճառվել 40 000 հատ պատրաստի արտադրանք: Հաստատուն վարչական ծախսերը առաջին եռամսյակում կազմել են 220 000:

Կառավարչական հաշվապահից պահանջվում է.

- (a) ներկայացնել առաջին եռամսյակի համար ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություն՝ ըստ սահմանային և լրիվ ծախսերով սկզբունքների,
- (b) փոխկապակցել սահմանային և լրիվ ծախսերով ֆինանսական հաշվետվությունների արդյունքների տարբերությունները, միաժամանակ պարզաբանելով, թե ինչպիսի ազդեցություն կունենային շահույթի վրա հետևյալ գործոնները.
  - I. երբ թողարկումն ու իրացումը լինեն միմյանց համարժեք,
  - II. երբ իրացումը գերազանցի արտադրությանը,
  - III. թողարկումը գերազանցի իրացմանը:

**30. «Պարտեզ» ՍՊԸ**

«Պարտեզ» ՍՊԸ-ն արտադրում է հողագործության բաժիր, որոնց միավորի վաճառքի գինը կազմում է 80: Թողարկման փոփոխուն արտադրական ծախսերը միավորի գծով կազմում են 30, իսկ հաստատուն ծախսերը տարվա կտրվածքով՝ 800 000: Հաջորդ տարվա համար նախատեսվող շահույթի մեծությունը կազմում է 400 000:

Մրցակցային պայքարը ստիպում է ՍՊԸ-ի ղեկավարությանը ընտրելու հետևյալ ռազմավարության հնարավոր երեք տարբերակներից մեկը:

	Կրճատել վաճառքի գները %	Սպասվող վաճառքի աճը
Ռազմավարություն 1	5	10
Ռազմավարություն 2	7,5	20
Ռազմավարություն 3	10	25

Պահանջվում է ընտրել առավելագույն շահույթ ապահովող ռազմավարությունը:

**Պ Ա Տ Ա Ս Խ Ա Ն Ն Ե Ր**

**23. «Աստղիկ» ՍՊԸ**

- (a) **ԳՆԵԼ, թե արտադրել որոշումը:**

Քանի որ հաստատուն վարչական ծախսումները չեն առնչվում որոշումների կայացմանը, ուստի. առնչվող արտադրական ծախսումներ = 54 – 20 (հաստատուն վարչական)

(b)

**Կիսաֆաբրիկատների արտադրության ընդլայնման որոշումը:**

«Պարզև» կազմակերպության կողմից առաջարկվող կիսաֆաբրիկատի գնման գինը ավելի բարձր է, ուստի պետք է շարունակել արտադրությունը:

Ինչ վերաբերում է կիսաֆաբրիկատի արտադրության ընդլայնման նպատակահարմարությանը, ապա պետք է կատարել հետևյալ հաշվարկները.

- արտադրության շահույթը, հաշվի առած առընչվող ծախսերը, կազմում է միավոր կիսաֆաբրիկատի գծով՝  $50 - 34 = 16$
- եթե իրականացվի լրացուցիչ 56 հազ. լրացուցիչ ծախս, ապա այն փոխհատուցելու նպատակով արտադրության ծավալը պետք է ընդլայնվի առնվազն 3 500 հատով (56հազ/16 դրամ):

(c)

**ԾԱՆՈՒՑՈՒՄ**

**Ում.** արտադրական կառավարչին

**Ումից.** կառավարչական հաշվապահին

**Առարկան.** կիսաֆաբրիկատների արտադրման հոսքային գիծ

Հոսքային գծի ձեռք բերման ծախսը վերաբերում է անցյալ ժամանակաշրջանին և չի առնչվում կիսաֆաբրիկատների արտադրության դադարեցման ուղղությամբ որոշման կայացմանը: Հոսքային գծի 80 հազ. մնացորդային արժեքը պետք է հաշվի առնվի «Աստղիկ» ՍՊԸ-ի ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություններում:

**24. «Գիտելիք» ֆաբրիկա**

Ներկայացնենք գրիչների արտադրության ինքնարժեքը

**Միջուկների և կաղապարների արտադրական ծախսեր**

Ցուցանիշներ	Ընդամենը	Միջուկներ	Կաղապարներ
Փոփոխուն ծախսեր	1 000	400	600
Հաստատուն ծախսեր	200	140	60
Ինքնարժեք	1200	540	660

Կատարենք գրիչների թողարկման ամսեկան ծախսերի համեմատում միջուկների գնման և արտադրության դեպքերում:

**Գրիչների թողարկման ինքնարժեքը միջուկները գնելիս կամ արտադրելիս:**

Ցուցանիշներ	Արտադրել	Գնել
Փոփոխուն ծախսեր	1 000	600

Հաստատուն ծախսեր	200	200
Գնման ծախսեր 0,50x 1000 հատ	x	500
<b>Ընդամենը</b>	<b>1 200</b>	<b>1 300</b>
	<b>1 200 &lt; 1 300</b>	

Նպատակահարմար է միջուկների թողարկումը, քանի որ այդ դեպքում արտադրության նվազագույն ծախսեր են ապահովվում:

**25. «Սոս» կազմակերպություն**

(a)

Մեքենաժամերի սահմանափակությունը:

	A	B	C
Կիսաֆաբրիկատների առավելագույն պահանջարկը	3 000	2 500	5 000
Միավորի արտադրման մեքենաժամերը	6 (48/8)	4 (32/8)	7 (56/8)
Ընդհանուր արտադրման մեքենաժամերը	18 000	10 000	35 000
Ընդամենը մեքենաժամեր՝ առավելագույն թողարկման դեպքում		63 000	
Հնարավոր մեքենաժամերը		50 000	
Մեքենաժամերի սահմանափակությունը		13 000	

(b)

Արտադրել, թե գնել:

Քանի որ բոլոր արտադրատեսակները ունեն դրական սահմանային շահույթ (գին - փոփոխում ծախսեր), ապա նպատակահարմար է թողարկումը՝ և ոչ թե գնումը: Սակայն, մեքենաժամերի սահմանափակությունը պահանջում է կատարելու կիսաֆաբրիկատների գնում, որոնց տեսականին և քանակը որոշվում է ըստ մեքենաժամերի արդյունավետության հետևյալ հաշվարկներով.

	A	B	C
Միավորի գնման գինը	175	140	200
Միավորի փոփոխում ծախսերը	154	112	178
Տնտեսումը միավորը արտադրելիս	21	28	22
Միավորի թողարկման մեքենաժամը	6	4	7
Տնտեսումը մեքենաժամի հաշվով	3,5	7	3,1

Յետևաբար, առաջնային թողարկումը պետք է կատարվի B, այնուհետև A և հետո միայն C կիսաֆաբրիկատի գծով, որը հնարավոր մեքենաժամերը կսպառի հետևյալ կերպ.

$$10\ 000\ (A) + 18\ 000\ (B) + 22\ 000\ (C) = 50\ 000\ \text{մեքենաժամ}$$

Ուստի, «Սուս» կազմակերպությունը C կիսաֆաբրիկատից 3 142 հատ պետք է արտադրի, իսկ 1858 հատի (5 000 – 3 142) գծով՝ գնում կատարի:

(c)

**Շահույթը պատրաստի արտադրանքի առավելագույն պահանջարկի դեպքում:**

	A	B	C	Ընդամենը
Վաճառքը (հատ)	3 000	2 500	5 000	
Միավոր արտադրանքի սահմանային շահույթը				
- արտադրելիս	46	46	46	
(գին - փոփոխումն ծախսեր)			3142 հատ	
- գնելիս			24	
(վաճառքի գին - գնման գին)			1 858 հատ	
Ընդամենը սահմանային շահույթ				
- արտադրելիս	138 000	115 000	144 532	397 532
- գնելիս			44 592	44 592
				442 124
Յանձ. հաստատում				300 000
ծախսեր				
Շահույթ				142 124

**26 . «Մոլորակ» հանրախանութ**

(a)

**«Մոլորակ» հանրախանութի տարեվերջի ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը ըստ առանձին առևտրային բաժինների:**

	Կա- նացի	Տղա մար- դու	Ման- կա- կան	Խաղալիք	Սրճարան	Ընդա- մենը
Իրացում	800	400	2 200	1 400	200	5 000
Գնումներ	506	220	1 290	1 276	167	
Ապրանքների մնացորդ (+, -)	(10)	20	30	(100)	(1)	
Իրացման ինքնարժեք	(496)	(240)	(1 320)	(1 176)	(166)	(3 398)
Յամախառն շահույթ	304	160	880	224	34	1 602
Տեղաբաշխված վերադիր ծախսեր						

**ԻՐԱՎԻՃԱԿԱՅԻՆ ԽՆԴԻՐՆԵՐ**

-աշխատավարձ	96	47	155	59	26	383
-առևտրի բաժինների ծախսեր	38	13	35	20	10	116
-գովազդ	10	5	30	75	-	120
	(144)	(65)	(220)	(154)	(36)	(619)
<b>Շահույթ/վնաս</b>	<b>160</b>	<b>95</b>	<b>660</b>	<b>70</b>	<b>(2)</b>	<b>983</b>
Չտեղաբաշխված վերադիր ծախսեր						(1 013)
Ընդհանուր վնաս						(30)

«Մոլորակ» հանրախանութի գործունեության շահութաբերության ցուցանիշները ըստ առանձին առևտրային բաժինների կներկայացվի:

	Կանա- ցի	Տղա- մարդու	Մանկա- կան	Խա- ղալիք	Սրճա- րան
համախառն շահույթ/իրացում	304/800 x 100 =38%	160/400 x 100 = 40%	880/2 200 x 100 =40%	224/140 0 x 100 = 16%	34/200 x100 =17%
համախառն շահույթ/տարածք	304/20 =15,2	160/15 = 10,67	880/20 =44%	224/35 = 6,4	34/10 =3,4

**(b)**

«Մոլորակ» հանրախանութի տարեվերջի ֆինանսական արդյունքների ներկայացումը խաղալիքների բաժնի փակման դեպքում:

	-	+
Իրացման եկամտից կորուստ	1 400	
Իրացման ինքնարժեքից տնտեսում		1 176
Տնտեսում - աշխատավարձից		59
- առևտրի բաժինների ծախսերից		20
- գովազդից		75
	1 400	1 330
	70	

Չետևաբար, խաղալիքների բաժնի փակումով հանրախանութը կունենա արդեն ոչ թե 30, այլ 100 հազ.-ի վնաս (30 + 70), քանի որ այդ բաժնի սահմանային շահույթը կազմում է 70 հազ., որը այդ չափով փոխհատուցում էր հանրախանութի վարչական ծախսերը:

**(c)**

Տղամարդու և կանացի ապրանքատեսակների գների 5% կրճատման դեպքում այդ բաժիններում կապահովվի շահույթ, եթե ավելացվի ապրանքաշրջանառությունը:

	Կանացի %		Տղամարդու %	
Վաճառք %	100 – 5 = 95		100 – 5 = 95	
Ինքնարժեք	62	62	60	60
Չանախառն շահույթ	38	33	40	35

Վերանայված  
շահութաբերություն % =  $33/95 \times 100 = 34,7\%$        $35/95 \times 100 = 36,8\%$

Վերանայված  
իրացում  $(304 \times 100)/34,7 = 876$        $(160 \times 100)/36,8 = 435$

Առկա իրացումը      800      400

Իրացման աճը      76      35

(d)

**«Սոլորակ» հանրախանութի վնասաբերության վերացման ուղիները:**

Առավել շահաբեր է համարվում մանկական հագուստեղենի վաճառքը, ուստի, եթե տնօրենի կողմից առաջարկվում է խաղալիքի բաժնի փակում, ապա այդ տարածքը պետք է տրամադրել մանկական հագուստեղենին:

Ինչ վերաբերում է սրճարանի վնասաբեր աշխատանքին, ապա այն հնարավորություն ունի դառնալու շահաբեր՝ տղամարդու և կանացի հագուստեղենի գների իջեցման հետևանքով հաճախորդների թվաքանակի ավելացման և, դրանով իսկ, սննդի սպասարակման ծավալների ավելացման հաշվին: Ուստի, սրճարանի գործունեությունը առայժմ չպետք է դադարեցնել:

**27. «Պրոգրես» ՍՊԸ**

(a)

**Շահույթի հաշվետվությունը ըստ արտադրատեսակների:**

	X	Y	Z	Ընդա- մենը
Ուղղակի նյութեր	50	120	90	
A	70	40	75	
B	24	18	30	
C	32	16	60	
Փոփոխուն վերադիր ծախսեր	12	7	16	
	188	201	271	
Վաճառքի գինը	210	220	300	
Միավոր արտադրանքի սահմանային շահույթը	22	19	29	
Իրացման քանակը	7 500	6 000	6 000	
Ընդամենը սահմանային շահույթ	165 000	114 000	174 000	453 000

Չանած. հաստատուն ծախսեր	300 000
Շահույթ	153 000

**(b)**

**Թողարկման առավել շահութաբեր տեսականին ու քանակը:**

	X	Y	Z
Միավորի սահմանային շահույթը	22	19	29
Միավորի թողարկման աշխատա- ժամը B արտադրամասում	4	3	5
Մեկ ժամին բաժին ընկնող սահ- մանային շահույթ	5,5	6,33	5,8
Առաջնայնությունը	(3)	(1)	(2)

B տեղամասի առավելագույն աշխատաժամերը  
 $= (7\ 500 \times 4) + (6\ 000 \times 3) + (6\ 000 \times 5) = 78\ 000$

Արտադրության քանակը, հաշվի առած աշխատաժամերի սահմանափակումը կհաշվարկվի.

Y	$6\ 000 \times 1,25 = 7\ 500$ հատ	$7\ 500 \times 3 = 22\ 500$
Z	$6\ 000 \times 1,33 = 8\ 000$ հատ	$8\ 000 \times 5 = 40\ 000$
X	$[(78\ 000 - 22\ 500 - 40\ 000) : 4] =$ $= 3\ 875$ հատ	$3\ 875 \times 4 = 15\ 500$ 78 000

Չաջորդ տարվա առավելագույն շահույթը կներկայացվի.

X	$3\ 875 \times 22 =$	85 250
Y	$7\ 500 \times 19 =$	142 500
Z	$8\ 000 \times 29 =$	232 000
		459 750
Չանած. հաստատուն ծախսեր		300 000
Շահույթ		159 750

**(c)**

- հաջորդ տարվա իրացման ծավալների աճը հիմնավորվում է միայն իրացման կառավարչի կանխատեսումների վրա,
- հաշվի չի առնվում X արտադրանքի թողարկման կրճատման բացասական հետևանքը, կապված շուկայում այդ արտադրատեսակի դիրքերի թուլացման և գնորդների կորստի հետ:

**28. «Կատրին» կազմակերպություն**

**Շահույթը թողարկվող երեք արտադրատեսակներով**

Ցուցանիշներ	Ընդամենը	Արտադրանք		
		A	B	C
Հասույթ	80 000	40 000	30 000	10 000
Փոփոխություն ծախսեր	40 000	25 000	10 000	5 000
Սահմանային շահույթ	40 000	15 000	20 000	5 000
Հաստատուն ծախսեր				
վարչական աշխատավարձ	6 000	2 000	2 000	2 000
վարձավճար	24 000	2 400	20 400	1 200
Շահույթ (վնաս)	10 000	10 600	(2 400)	1 800

**Երկու արտադրատեսակներով թողարկման ֆինանսական արդյունքը**

Ցուցանիշներ	Ընդամենը	Արտադրանք	
		A	C
Հասույթ	50 000	40 000	30 000
Փոփոխություն ծախսեր	30 000	25 000	5 000
Հաստատուն ծախսեր	30 000	x	x
Շահույթ (վնաս)	(10 000)	x	x

**Կառավարչական հաշվապահի որոշումը.**

պետք է շարունակել արտադրությունը, մինչև ավելի փոքր տարածքի վարձակալումը, կամ A և C արտադրատեսակների թողարկման ծավալների ընդլայնումը առկա տարածքի հաշվին: Հակառակ դեպքում, ստանում ենք 10 000 վնաս, որովհետև կորցնում ենք B արտադրատեսակի 20 000-ի սահմանային շահույթը, որը փոխհատուցում էր կազմակերպության համարժեք վարչական ծախսերը:



**29. «ՍԼԱՆ» ՍՊԸ**

(a)

**Ֆինանսական արդյունքները սահմանային ծախսերով:**

Իրացումը [40 000 x 50]		2 000 000
Փոփոխումն արտադրական ծախսեր [55 000 x 30]	1 650 000	
Պաշարների վերջնական մնացորդ (15 000 x 30)	450 000	
		(1 200 000)
Սահմանային շահույթ		800 000
Հանած. հաստատուն ծախսեր		(220 000)
Շահույթ		580 000

**Ֆինանսական արդյունքները լրիվ ծախսերով**

Իրացումը [40 000 x 50]		2 000 000
Թողարկման ծախսեր [55 000 x (30 + 4)]	1 870 000	
Պաշարների վերջնական մնացորդ [(15 000 x (30 + 4))]	510 000	
		(1 360 000)
Շահույթ		640 000

Թողարկման միավորին բաժին ընկնող հաստատուն ծախսեր.  
 $220\ 000 : 55\ 000 = 4$

(b)

**Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունների փոխկապակցումը:**

շահույթը լրիվ ծախսերով .....	640 000
պաշարների մնացորդների տարբերությունը .....(60 000)	
15 000 x (30 - 34)	
շահույթը սահմանային ծախսերով .....	580 000

- I. Երբ թողարկման և իրացման ծավալները լինեն միմյանց *համարժեք*, ապա պաշարների մնացորդի բացակայության դեպքում ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը սահմանային ու լրիվ ինքնարժեքով կներկայացնի շահույթի միևնույն մեծությունը:
- II. Երբ իրացումը *գերազանցի* արտադրությանը, ապա կկրճատվի պաշարների վերջնական մնացորդը, որով կնվազի նաև լրիվ ծախսերով ֆինանսական արդյունքների հաշվետվության շահույթը և հակառակը:

**30. «Պարտեզ» ՍՊԸ**

	Քա- նակը	Գինը	Միավորի սահմանային շահույթը	Ընդամենը սահմանային շահույթ
1	26 400	76	46	1 214 400
2	28 800	74	44	1 267 200
3	30 000	72	42	1 260 000
Փաս- տացի	24 000	80	50	1 200 000

Քանի որ հաստատուն ծախսերը չեն առնչվում որոշման կայացմանը, այդ պատճառով չեն մասնակցում սահմանային շահույթի հաշվարկներին:

Եթե «Պարտեզ» ՍՊԸ-ի իրացման կառուցվածքը մնա անփոփոխ, ապա առավել նպատակահարմար է հաջորդ տարվա համար կիրառել երկրորդ ռազմավարությունը, որն ապահովում է առավելագույն սահմանային շահույթ:

## ԱՅԼԸՆՏՐԱՆՔԱՅԻՆ ԾԱԽՍԵՐ

**31. «Կամուրջ» շինարարական կազմակերպություն**

«Կամուրջ» կազմակերպությունը, որը գտնվում է Երևանում, այժմ կանգնած է շինարարական պատվերների ընտրության առջև, քանի որ շահել է 288 000-ի տեղեր՝ կատարելու պատվեր Սպիտակ քաղաքում և միաժամանակ առաջարկ է ստացել կատարելու Արմավիր քաղաքում 352 000 շինարարական աշխատանքներ:

Ըստ «Կամուրջ» կազմակերպության արտադրական կառավարչի, անհնար է երկու պատվերների զուգահեռ իրականացումը, կապված առկա արտադրական հզորությունների պակասի հետ: Բացի այդ, եթե «Կամուրջ»-ը հրաժարվի շահած տեղերից, ապա դրա դիմաց պետք է վճարի Սպիտակին 28 000 տուգանք:

Շինարարական աշխատանքների գծով ներկայացված են հետևյալ նախահաշվային ցուցանիշները.

Նյութեր	Սպիտակ	Արմավիր
Շինանյութ X-ի պահեստային մնացորդ	21 600	
Շինանյութ Y-ի պահեստային մնացորդ		24 800
Շինանյութ X-ի արդեն տրված պատվեր	30 400	
Դեռևս չպատվիրված շինանյութ X	60 000	
Դեռևս չպատվիրված շինանյութ Z		71 200
<b>Աշխատավարձ</b>		
Տեղում վարձած բանվորների աշխատավարձ	86 000	110 000

Երևանյան վարչակազմի աշխատավարձ	34 000	34 000
Վարչակազմի գործուղման ծախսեր	6 800	5 600
Սարքավորումների մաշվածք	9 600	12 800
Վարկային տոկոսավճար (8%)	5 120	6 400
<b>Ընդամենը պատվերի ինքնարժեք</b>	<b>253 520</b>	<b>264 800</b>
Գլխամասային վերադիր ծախսեր (5% պատվերի ինքնարժեքի նկատմամբ)	12 676	13 240
	266 196	278 040
Պատվերի գինը	288 000	352 000
<b>Նախահաշվային շահույթը</b>	<b>21 804</b>	<b>73 960</b>

**Լրացուցիչ տեղեկություններ.**

1. Շինանյութ X-ը օգտագործման լայն շրջանակներ չունի և դժվար իրացվելի է: Այն կարող է օգտագործվել այլ շինարարական պատվերներում որպես փոխարինող՝ իր գնից 10% էժանացված: Շինանյութ Y-ը, որը ունի վերսալ է, ձեռք բերման պահից ներկայումս կրկնակի անգամ թանկացել է և վաճառելու դեպքում կպահանջի 15% իրացման ծախսեր:
2. Շինարարական աշխատուժը հավաքագրվում է տեղի բնակչությունից, պայմանագրային հիմունքներով:
3. Արմավիրի շինարարության համար պահանջվող շինարարական մեխանիզմները «Կամուրջ»-ի կողմից ձեռք են բերվել դեռևս մի քանի տարի առաջ և հավասարաչափ ամորտիզացման սկզբունքով կուտակել են 12 800 մաշվածք: Սպիտակի պատվերի գծով պետք է 6 000-ով վարձվեն հատուկ սարքավորումներ:
4. Գլխամասային վարչությունը, որը կարող է միաժամանակ սպասարկել 10 պատվեր, տարեկան պահանջում է 108 000 վարչակառավարչական ծախսեր:
5. Քննարկվող երկու պատվերների իրականացման ժամկետը մեկ ֆինանսական տարի է:
6. Վարչական ծախսերը համարվում են հաստատուն:

Օգնեք կառավարչական հաշվապահին ճիշտ կողմնորոշվելու շինարարական պատվերներից մեկի ընտրության հարցում, կատարելով Ձեր մեկնաբանումները յուրաքանչյուր ծախսային հոդվածի վերաբերյալ:

<b>32. Ուսանող Արամը</b>
--------------------------

Ուսանող Արամը, որն ապրում է շրջանում, շաբաթական 5 օր Երևան է հաճախում մասնակցելու ԲՈՒՅ-ի դասերին՝ ուսանողական ավտոբուսին տարեկան վճարելով 188 հազ: Արամի հարևանը, որը ուսանող է և ամենօրյա նույն ճամփորդությունն է կատարում, առաջարկում է տարեկան 120 հազ., որպեսզի միասին դասի հաճախեն Արամի սեփական ավտոմեքենայով:

Արամը մինչ այդ հաշվարկել էր, որ դասերին մեքենայով հաճախելը կուղեկցվի հետևյալ տարեկան ծախսերով (հազ. դրամ).

Ամորտիզացիա	200
Վառելիք և քսայուղեր	128
Անվադողեր և պահեստամասեր	52

Որոշեք, թե պետք է արդյոք Արամը ընդունի հարևանի առաջարկը:

**33. «Լույս» հրատարակչություն**

Հրատարակչությանը լրացուցիչ պատվեր է տրվում ինքնակառավարման մարմինների ընտրությունների կապակցությամբ, պայմանով, որ նկատի առնվի ծախսածածկման գին: Պատվերի կատարման ընթացքում պետք է օգտագործվեն նաև հանգստյան օրերը: Արտադրական կառավարիչը պատվերի կատարման ռեսուրսների վերաբերյալ տեղեկատվություն է ներկայացնում:

Ուղղակի նյութեր		
- պահեստավորված թուղթ		5 000
- թանաք (զննան արժեք)		2 400
Ուղղակի աշխատավարձ		
- որակավորված	250 ժամ x 4,00	1 000
- օժանդակ	100 ժամ x 4,00	350
Փոփոխուն վերադիր ծախսեր	350 ժամ x 4,00	1 400
Գունավոր տպիչ սարքի	200 ժամ x 2,50	500
ամորտիզացիա		
Հաստատուն արտադրական ծախսեր	350 ժամ x 6,00	2 100
Վարչակառավարչական ծախսեր		400
		13 150

**Լրացուցիչ տեղեկություններ.**

1. Պահեստավորված թուղթը ձեռք է բերվել 5 000-ով, որը սակայն իր գույնով չի համապատասխանում տվյալ պատվերին և կարող է վաճառվել 4 000-ով: Պահանջվող թղթի գինը 8 000 է:
2. Թանաքի ձեռք բերումը կատարվում է տակառով՝ 3 000 արժեքով: Կոնկրետ պատվերի կատարման համար օգտագործվելու է տակառի 80%-ը, իսկ մնացորդային թանաքը դեռևս օգտագործելի չէ:
3. Որակյալ աշխատուժի պակաս կա, որի պատճառով դրանք պետք է աշխատեն 50%-ով ավելի, հազստյան օրերը՝ 25% հավելավճարով:
4. Օժանդակ աշխատուժը, որը սպասարկում է հրատարակչության բոլոր պատվերները, ի գործ է միաժամանակ սպասարկելու նաև տվյալ պատվերը:
5. Փոփոխուն վերադիր ծախսերը պայմանավորված են պատվերի կատարմանը ներգրավված սարքավորումների շահագործմամբ:
6. Գունավոր տպիչ սարքը համապատասխան պատվերի բացակայության դեպքում հրատարակչությունը վարձով է տալիս ժամական 6-ով, որը սահմանային շահույթ է ապահովում ժամական 3-ով:
7. Հաստատուն արտադրական ծախսերը կապված են արտադրամասի սպասարկման և կառավարման հետ:
8. Վարչակառավարչական ծախսերը առնչվում են տպարանի կենտրոնացված կառավարմանը:

# Պ Ա Տ Ա Ս Խ Ա Ն Ն Ե Ր

## 31. «Կամուրջ» շինարարական կազմակերպություն

		Սպիտակ	Արմավիր
Պատվերի գինը		288 000	352 000
<b>Նյութեր</b>			
(1)	Շինանյութ X-ի պահեստային մնացորդ	19 440	
(2)	Շինանյութ X-ի արդեն տրված պատվեր	27 360	
(3)	Դեռևս չպատվիրված շինանյութ X	60 000	
(4)	Շինանյութ Y-ի պահեստային մնացորդ		49 600
(5)	Դեռևս չպատվիրված շինանյութ Z		71 200
<b>Աշխատավարձ</b>			
(6)	Տեղում վարձած բանվորների աշխատավարձ	86 000	110 000
(8)	Վարչակազմի գործուղման ծախսեր	6 800	5 600
(9)	Տուգանքներ		28 000
(10)	Սարքավորումների վարձակալություն		6 000
<b>Ընդամենը</b>		<b>253 520</b>	<b>264 800</b>
<b>Շահույթ</b>		<b>88 400</b>	<b>81 600</b>

«Կամուրջ» կազմակերպությունը պետք է կատարի Սպիտակ քաղաքի պատվերը, որը նրան կբերի 6 800-ի հավելյալ շահույթ (88 000 – 81 600):

- Նշում 1** X շինանյութը կարող է օգտագործվել նաև կազմակերպության այլ պատվերների վրա, ուստի դրա արժեքը կկազմի  $90\% \times 21\ 600 = 19\ 440$ : Շինանյութը ներառում է իր արժեքում այլընտրանքային ծախսեր:
- Նշում 2** Զնայած որ X շինանյութի տվյալ խմբաքանակը դեռ չի ստացվել, սակայն պատվիրվել է և արդեն համարվում է որպես առնչվող ծախս  $90\% \times 30\ 400 = 27\ 360$ :
- Նշում 3** Դեռևս չպատվիրված X շինանյութի ծախսը առնչվում է որոշումների կայացմանը:
- Նշում 4** Y շինանյութի գծով առնչվող ծախս է համարվում  $2 \times 24\ 800 = 49\ 600$ :
- Նշում 5** Z նյութատեսակի ապագա ծախսը առնչվող է:
- Նշում 6** Բանվորների աշխատավարձը փոփոխում է ծախս է և համարվում է առնչվող:
- Նշում 7** Վարչակազմի աշխատավարձը վճարվում է անկախ պատվերների քանակից և համարվում է ոչ առնչվող:
- Նշում 8** Վարչակազմի գործուղման ծախսերը առնչվում են պատվերների իրականացման հետ:
- Նշում 9** Եթե Արմավիրի պատվերը իրականացվի, ապա «Կա-

մուրջ»-ը պետք է վճարի տուգանք, որը փաստորեն առնչվում է Արմավիրի պատվերին:

**Նշում 10** Արդեն առկա սարքավորումների ամորտիզացիան համարվում է անցյալի ծախս և չի առնչվում տվյալ պատվերներին: Սակայն վարձակալած սարքավորումների վարձավճարը առնչվող է:

**Նշում 11** Երկարատև վարկի տոկոսները անցյալ ժամանակաշրջանի ծախսեր են և չեն առնչվում տվյալ պատվերների գծով որոշումների կայացմանը:

**Նշում 12** Գլխամասային գրասենյակի պահպանման ծախսերը հաստուն են և չառնչվող, քանի որ կատարվում են անկախ պատվերների իրականացումից:

**32. Ուսանող Արամը**

	Ծախս	Եկամուտ
Չարևանից առաջարկվող գումարը		120
Ավտոբուսի վարձավճարից հրաժարվելը		188
		308
Վառելիք և քսայուղեր	128	
Անվադողեր և պահեստամասեր	52	
	180	
Առաջարկի զուտ շահույթը		128

Փաստորեն մաշվածքը չի առնչվում որոշումների կայացմանը, քանի որ այն անխուսափելի ծախս է:

**33. «Լույս» հրատարակչություն**

Ծախսեր	Պատճառները	Գումարը
Թուղթ	Քանի որ թղթի պահեստային մնացորդը անցած ժամանակաշրջանի ծախս է, ապա պահանջվող թղթի արժեքն է՝ $5\,000 - 4\,000 + 8\,000$	9 000
Թանաք	Թանաքի պահեստային մնացորդի բացակայության պատճառով պետք է պատվիրել տակառով, որի արժեքն է 3 000. Քանի որ տակառի մնացորդը դեռևս օգտագործման ուղի չունի, պատվերի համար ծախս է համարվում ողջ տակառը:	3 000
Որակյալ աշխատուժի	Որակյալ աշխատուժի ծախսերը առնչվում են պատվերին հետևյալ կերպ. $125 \text{ ժամ} \times 4 = 500$ $125 \text{ ժամ} \times 5 = 625$	1 125
Օժան-	Օժանդակ աշխատուժի գծով պատվերի կատարման համար լրացուցիչ վճար	

դակ	չի նախատեսվում:	
աշխատուժ		0
Փոփ. վերադիր	Այս ծախսերը անմիջականորեն առնչվում են պատվերի կատարման հետ:	1 400
Տպիչ սարք	Սարքի ամորտիզացիան չի առնչվում պատվերի հետ: Սակայն վարձակալության եկամուտը համարվում է այլընտրանքային ծախս $200 \text{ Ժամ} \times (6 - 3)$	600
Հաստ. արտադրակ.	Քանի որ այդ ծախսերն իրականացվում են անկախ քննարկվող պատվերի իրականացման, ապա համարվում ոչ առնչվող:	0
Վարչական ծախս	Այս ծախսերը համարվում են անցյալ ժամանակաշրջանի ծախսեր և չեն առնչվում պատվերի կատարման հետ:	0
	<b>Ծախսածածկման գինը</b>	<b>15 125</b>

## ԾԱԽՍԱԾԱԾԿՄԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ

### 34. «Ամանոր» կազմակերպություն

«Ամանոր» կազմակերպությունը արտադրում է 4 տեսակի տոնածառի խաղալիքներ՝ J, K, L, M, որոնց իրացման գծով հաջորդ տասներկու ամիսների համար կան հետևյալ տվյալները.

	Վաճառքի քանակը	Վաճառքի գինը	Միավորի ծախսը	փոփոխում
J	10	20		14
K	10	40		8
L	50	4		4,20
M	20	10		7

Հաստատուն ծախսերի տարեկան նախահաշվային արժեքն է 240 000:

Կառավարչական հաշվապահից պահանջվում է որոշել սահմանային շահույթը՝ ըստ առանձին արտադրատեսակների, և ստացված արդյունքներով կատարել համապատասխան մեկանաբանություններ:

**35. «Պաղպաղակ» ՍՊԸ**

Որոշել կազմակերպությունում թողարկվող արտադրանքի ծավալի շահութաբերության սահմանը, եթե հայտնի է, որ.

- միավոր արտադրանքի թողարկման փոփոխումն ծախսերը կազմում են 50 դրամ,  
 (a) արտադրության հաստատուն ծախսերն ամսեկան կազմում են 8 000 դրամ,  
 (b) միավոր արտադրանքի վաճառքի գինը կազմում է 70 դրամ:

Որոշել հաստատուն ծախսերի շահութաբերության սահմանը, եթե.

- (c) միավոր արտադրանքի փոփոխումն ծախսերը ավելացել են 10 դրամով,  
 (d) վաճառքի գինը նվազել է 5 դրամով,  
 (e) թողարկման ծավալը կազմում է 300 հատ:

Օգտվելով a, b, c կետերից, որոշել թողարկման քանակի վերին և ստորին սահմանները հետևյալ սահմանափակումների դեպքում.

- (f) արտադրանքի թողարկումը պետք է լինի շահութաբեր,  
 (g) արտադրանքի իրացման շուկայի պահանջարկը չի կարող գերազանցել 42 000-ը՝ արժեքային արտահայտությամբ:

**36. «Ույուտ» ՍՊԸ**

«Ույուտ» ՍՊԸ-ն թողարկում է գրասեղան և գրապահարաններ, որոնք վաճառվում են կոմպլեկտով: Առաջիկա վեց ամիսների թողարկման և իրացման նախահաշվի տվյալներն են միավոր արտադրանքի հաշվով.

	Գրասեղան	Գրապահարան
Իրացման գին	10,00	12,00
Փոփոխումն ծախսեր	5,00	10,00

ՍՊԸ-ի վեց ամսվա հաստատուն ծախսերն են 561 600:

Որպես կառավարչական հաշվապահ, պահանջվում է.

- (a) Կազմել առաջիկա վեց ամսվա համար թողարկման բեկման կետը, եթե կոմպլեկտը ընդգրկում է
- գրասեղան 4 հատ, իսկ գրապահարան՝ 3 հատ,
  - գրասեղան 4 հատ, իսկ գրապահարան՝ 4 հատ:
- Մեկնաբանել, թե որ կոմպլեկտն է նպատակահարմար կազմավորել:
- (b) Պարզել, որ եթե կահույքի պահանջարկի խնդիր չլինի, ապա կահույքից ինչպիսի քանակ կարտադրվի, երբ «Ույուտ» ՍՊԸ-ի սարքավորումները առաջիկա վեց ամիսներին կարող են աշխատել ընդամենը 32 000 ժամ: Ընդ որում՝ միավոր գրասեղանի թողարկումը պահանջում է 0,4 ժամ, իսկ միավոր գրապահարանինը՝ 0,1 ժամ: Հայտնի է նաև, որ կոմպլեկտը առանց գրասեղանի չի վաճառվի և ըստ նախօրոք կնքված պայմանագրերի՝ առնվազն պետք է արտադրել 10 000 կոմպլեկտ:



**37. «Զվարթնոց» հյուրանոց**

«Զվարթնոց» հյուրանոցը գտնվում է օդանավակայանում և իր տրամադրության տակ ունի 40 սենյակ, որոնցից յուրաքանչյուրի օրեկան վարձը կազմում է 35:

Յուրաքանչյուր սենյակի փոփոխումն ծախսը օրեկան կազմում է 6, ամսեկան հաստատուն ծախսերը ամբողջ հյուրանոցի գծով կազմում են.

Անորտիզացիա	9 000
Ապահովագրություն	5 500
Սպասարկում այլ	4 800
կազմակերպություններից	
Ծառայություններ	2 700
Վարչական ծախսեր	3 000

Յյուրերի թվաքանակը պակասում է հոկտեմբեր-մարտ ամիսներին, իսկ ապրիլ-սեպտեմբերը համարվում է ակտիվ տուրիստական շրջան: Ֆինանսական կառավարիչը ներկայացրել է այդ ամիսներին առնչվող հասույթը.

	ապրիլ-սեպտեմբեր	հոկտեմբեր-մարտ
Պոտենցիալ սենյակներից հասույթ	256 200	254 800
Նախահաշվային հասույթ	218 400	165 200

Արտադրական կառավարիչից պահանջվում է.

- հաշվարկել յուրաքանչյուր վեց ամսվա համար սենյակների զբաղվածության նախահաշվային գործակիցը,
- յուրաքանչյուր վեց ամսվա համար ներկայացնել նախահաշվային շահույթը,
- որոշել բեկման կետին համապատասխան սենյակ-օրերի թիվը,
- կատարել մեկնաբանություններ հոկտեմբեր-մարտ ամիսներին «Զվարթնոց» հյուրանոցի ֆինանսական իրավիճակի բարելավման ուղղությամբ:

**38. «Զարթոնք» ՍՊԸ**

«Զարթոնք» ՍՊԸ-ն թողարկում է մեկ տեսակի արտադրանք: Հաջորդ տարին նախատեսվում է օգտագործել ՍՊԸ-ի արտադրական հզորությունների 70%-ը, որի դեպքում ներկայացվում է ֆինանսական արդյունքների հետևյալ նախահաշիվը.

Իրացում 9 000 հատ x 32 դրամ		288 000
Չանած.		
Ուղղակի նյութեր	54 000	
Ուղղակի աշխատավարձ	72 000	
Արտադրական վերադիր		
- փոփոխում	42 000	
- հաստատում	18 000	
Չամախառն շահույթ		102 000
Չանած.		
Վարչական և իրացման ծախսեր		
- հաստատում	36 000	
- փոփոխում իրացման ծավալով	27 000	
Զուտ շահույթ		39 000

Կառավարչական հաշվապահից պահանջվում է.

- հաշվարկել բեկման կետը ըստ թողարկման և արժեքի, կառուցել շահույթ-իրացում գծապատկերը և դրա հիման վրա որոշել «Ձարթոնք» ՍՊԸ-ի շահույթը, եթե այն աշխատի լրիվ հզորությամբ:
- որոշել շահույթը, եթե միավոր արտադրանքի վաճառքի գինը կրճատվի մինչև 28 դրամ, իսկ իրացման ծավալի պահանջարկը բավարարվի արտադրական հզորության 90%-ով և չկատարվի գովազդի լրացուցիչ ծախս:
- որոշել շահույթը, եթե միավոր արտադրանքի վաճառքի գինը կրճատվի 15%-ով, իսկ իրացման ծավալի պահանջարկը բավարարվի արտադրական հզորության 100%-ը քանի որ կատարվելու է գովազդի 5 000 լրացուցիչ ծախս:
- ստուգել մարքեթինգային արդյունքների հավաստիությունը, համաձայն որոնց լրացուցիչ ծախսելով 15 000 հատուկ գովազդարշավի վրա, ՍՊԸ-ն կարող է գործել իր լրիվ հզորություններով և միաժամանակ արտադրանքի վաճառքի միավորի գինը սահմանելով 32՝ ստանալ առավելագույն շահույթ:

### 39. «Արաբկիր» հանրախանութ

Չանրախանութի կառավարչական հաշվապահության հաշվետվությունը օգոստոս և սեպտեմբեր ամիսներին ներկայացվել է այսպես.

	Օգոստոս	Սեպտեմբեր
Իրացում	80 000	90 000
Վաճառքի ինքնարժեք	50 000	55 000
Չամախառն շահույթ	30 000	35 000
Չանած.		
Իրացման ծախսեր	8 000	9 000
Վարչական ծախսեր	15 000	15 000
Զուտ շահույթ	<b>7 000</b>	<b>11 000</b>

Կառավարչական հաշվապահից պահանջվում է.

- a) օգտագործելով maxi-mini մեթոդը, որոշել իրացման ինքնարժեքի, իրացման ծախսերի և վարչական ծախսերի փոփոխման բնույթը:
- b) հաշվարկել իրացման բեկման կետը սեպտեմբեր ամսվա համար, անտեսելով իրացման ծախսերի փոփոխման բնույթը և ընդունելով, որ հանրախանութում իրացման ապահովության սահմանի 30%-ի գերազանցման դեպքում շուկայական պահանջարկ չի դիտվում:

## Պ Ա Տ Ա Ս Խ Ա Ն Ն Ե Ր

### 34. «Ամանոր» կազմակերպություն

	Արտադրանք				Ընդամենը
	J	K	L	M	
Իրացում	200	400	200	200	1 000
<b>Փոփոխում</b>					
ծախսեր	140	80	210	140	570
<b>Սահմանային շահույթ</b>					
շահույթ	60	320	(10)	60	430

Հաշվարկենք սահմանային շահույթ/իրացում գործակիցը յուրաքանչյուր արտադրատեսակի համար.

<b>J</b>	<b>K</b>	<b>L</b>	<b>M</b>
30%	80%	(5%)	30%

Բոլոր արտադրատեսակների գծով ամփոփ բեկման կետը կհաշվարկվի հետևյալ բանաձևով.

Բեկման կետ = Հաստատուն ծախսեր : (սահմանային շահույթ/իրացում)

$$= 240\ 000 : (430/1\ 000) = 558 \text{ դրամ}$$

Ստացված արդյունքներով կարելի է պնդել, որ պետք է դադարեցվի L արտադրատեսակի քողարկումը՝ միաժամանակ ավելացնելով K-ի արտադրությունը:

### 34. «Պաղպաղակ» ՍՊԸ

Քա- նակ	Իրացման ծավալ ( Q x B )	Փոփոխում ծախսեր ( Q x E )	Հաստատուն ( C )	Ինքնար- ժեք	Շահույթ վնաս
1	2	3	4	5	6
300	70x300 = 21 000	50 x 300 = 15 000	8 000	23 000	(2 000)
400	70x400 = 28 000	50 x 400 = 20 000	8 000	28 000	0
500	70x500 = 35 000	50 x 500 = 25 000	8 000	33 000	2 000
600	70x600 = 42 000	50x 600 = 30 000	8 000	38 000	4 000
700	70x700 = 49 000	50 x 700 = 35 000	8 000	43 000	6 000
800	70x800 = 56 000	50 x 800 = 40 000	8 000	48 000	8 000
900	70x900 = 63 000	50 x 900 = 45 000	8 000	53 000	10 000
1 000	70x1000 = 70 000	50 x 1000 = 50 000	8 000	58 000	12 000

$$(70-5) \times 300 = (50+10) \times 300 + C, \quad C = 1\,500$$

Թողարկման վերին և ստորին սահմանները կկազմեն (հատ)

$$70 \times Q < 42\,000,$$

$$Q < 600$$

$$400 < Q < 600$$

**36. «Ուլուտ» ՍՊԸ**

(a)

**Թողարկման նպատակահարմարությունը:**

Միավոր գրասեղանի սահմանային շահույթն է 5, իսկ գրապահարանինը՝ 2: Ուստի ընդհանուր վաճառքի սահմանային շահույթը կազմում է.

$$(4 \times 5) + (3 \times 2) = 26$$

$$\text{Հաստատուն ծախսեր} = 561\,600$$

$$\text{Բեկման կետը} \quad 561\,600 / 26 = 21\,600 \text{ կոմպլեկտ}$$

Հետևաբար.

$$21\,600 \times 4 \times 10 = 864\,000$$

$$21\,600 \times 3 \times 12 = 777\,000$$

$$\text{Բեկման կետ ապահովող իրացումը} \quad 1\,641\,600$$

**Կոմպլեկտի փոփոխման դեպքում**

$$(4 \times 5) + (4 \times 2) = 28$$

$$\text{Բեկման կետը} \quad 561\,600 / 28 = 20\,057 \text{ կոմպլեկտ}$$

Հետևաբար.

$$21\,600 \times 4 \times 10 = 864\,000$$

$$21\,600 \times 3 \times 12 = 777\,000$$

$$\text{Բեկման կետ ապահովող իրացումը} \quad 1\,765\,038$$

**Կառավարչական հաշվապահի մեկնաբանությունը.**

Առավել ցածր բեկման կետ է ապահովում 4 գրասեղան և 3 պահարան կոմպլեկտը: Ընդ որում, գրասեղանը ավելի շահութաբեր է: Այստեղ պետք է հաշվի առնվի նաև շուկայի պահանջարկը գրասեղանի նկատմամբ, որը առաջին կոմպլեկտի դեպքում քանակով գերազանցում է գրապահարանին: Եթե չկա վստահություն 86 400 հատ պահարանի պահանջարկի առկայության գծով, ապա նախընտրելի է երկրորդ կոմպլեկտավորումը:

(b)

**Թողարկումը սարքավորումների աշխատաժամերի սահմանափակման դեպքում.**

	Գրասեղան	Գրապահարան
Միավորի սահմանային շահույթը	5	2
Միավորի մեքենաժամը	0,4	0,1
Սահմանային շահույթ/ մեքենաժամ	12,5	20

Առաջնային է համարվում գրապահարանի արտադրությունը: Սակայն մեկ 10 000 գրասեղանի թողարկումը պարտադիր է ըստ պայմանագրային պարտավորության, ուստի սարքավորումների աշխատանքի սահմանափակման դեպքում թողարկումը կլինի.

Գրասեղան  $0,4 \times 10\,000$  հատ = 4 000 ժամ  
 Գրապահարան  $(30\,000 - 4\,000)/0,1$  260 000 հատ

**37. «Ջվարթնոց» հյուրանոց**

**(a)**

սենյակների զբաղվածության նախահաշվային գործակիցը  
 = պոտենցիալ սենյակներից հասույթ / նախահաշվային հասույթ

ապրիլ-սեպտեմբեր  $(218\,400 : 256\,200) \times 100\% = 85\%$   
 հոկտեմբեր-մարտ  $(162\,200 : 254\,800) \times 100\% = 65\%$

**(b)**

նախահաշվով նախատեսված սենյակների քանակը  
 = նախահաշվային հասույթ / սենյակի օրեկան վարձ

ապրիլ-սեպտեմբեր  $218\,400 : 35 = 6\,240$  սենյակ  
 հոկտեմբեր-մարտ  $165\,200 : 35 = 4\,720$  սենյակ

Հաստատուն ծախսերն են.

=  $(9\,000 + 5\,500 + 4\,800 + 2\,700 + 3\,000) \times 6$  ամիս = 150 000

	ապրիլ-սեպտեմբեր	հոկտեմբեր-մարտ
Իրացում	218 400	165 200
Փոփոխուն ծախսեր		
6 x 6 240	37 440	
6 x 4 720		28 320
Հաստատուն ծախսեր	150 000	150 000
Շահույթ (վնաս)	30 960	(13 120)

**(c)**

**Ծախսածածկում ապահովվող սենյակ օրեր:**

Մեկ սենյակի սահմանային շահույթը

= օրեկան ծախս - փոփոխուն ծախս =  $35 - 6 = 29$

Բեկման կետը =

հաստատուն ծախս/սահմանային շահույթ =  $150\,000/29$

= 5 172 սենյակ

**(d)**

**Ֆինանսական իրավիճակ:**

Հոկտեմբեր-մարտ ամիսներին զբաղեցվող սենյակների թիվը չի ապահովում ծախսածածկում (բեկման կետ): Քանի որ հնարավոր չէ այդ ամիսներին սենյակի վարձի գների բարձրացում, կապված տուրիզմի

ոչ ակտիվ սեզոնի հետ կամ իջեցնել սենյակների սպասարկման փոփոխուն ծախսերը, ապա սահմանային շահույթը կմնա անփոփոխ: Ուստի ծախսածածկման միակ ուղին հաստատուն ծախսերն են, որոնց մեջ բավականին մեծ տեսակարար կշիռ ունեն սպասարկումը և ապահովագրությունը: Կառավարչական հաշվապահը պետք է միջնորդի հյուրանոցի տնօրինությանը՝ վերանայելու ապահովագրության և սպասարկման պայմանագրերը և փնտրելու առավել էժան պայմանագրային այլընտրանքային գործարքներ:

**38. «Ջարթոնք» ՍՊԸ**

(a)

**Ծախսածածկման կետի հաշվարկ:**

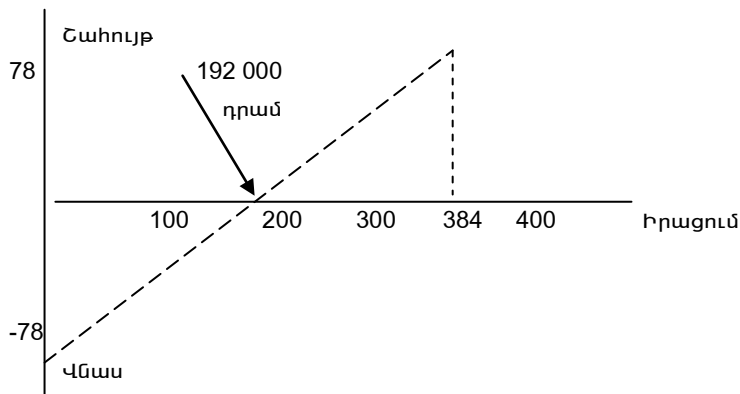
Բեկման կետը ըստ իրացման արժեքի  

$$= [ \text{Հաստատուն ծախսեր} : (\text{Իրացում} - \text{Փոփոխուն ծախսեր}) ] \times$$

$$\times \text{Իրացում} = [78 : (288 - 171)] \times 288\ 000 = 192\ 000 \text{ դրամ}$$

Բեկման կետը ըստ իրացման քանակի.  

$$= 192\ 000 : 32 = 6\ 000 \text{ հատ}$$



«Ջարթոնք» ՍՊԸ-ի թողարկման լրիվ հզորության դեպքում իրացումը կկազմի.  

$$(9\ 000 : 0.75) \times 32 \text{ դրամ} = 384\ 000 \text{ դրամ}$$

որն էլ կապահովի 78 000 դրամի շահույթ:

**b)**

**Շահույթի հաշվարկ:**

Իրացում 10 800 հատ x 28 դրամ		302 400
Հանած.		
Ուղղակի նյութեր (54 900 / 9 000) x 10 800	64 800	
Ուղղակի աշխատավարձ (72 000 / 9 000) x 10 800	86 400	
Արտադրական վերադիր		
- փոփոխում (18 000 / 9 000) x 10 800	21 600	
Փոփոխում իրացման ծախսեր (27 900 / 9 000) x 10 800	32 400	
Սահմանային շահույթ		97 000
Հաստատուն ծախսեր (42 000 + 36 000)	78 000	
Շահույթ		<b>19 200</b>

**c)**

**Շահույթի հաշվարկ:**

Իրացում 12 000 հատ x 27,2 դրամ		326 400
Հանած.		
Ուղղակի նյութեր (54 900 / 9 000) x 12 000	72 000	
Ուղղակի աշխատավարձ (72 000 / 9 000) x 12 000	96 000	
Արտադրական վերադիր		
- փոփոխում (18 000 / 9 000) x 12 000	24 000	
Փոփոխում իրացման ծախսեր (27 900 / 9 000) x 12 000	36 000	
Սահմանային շահույթ		98 400
Հաստատուն ծախսեր (42 000 + 36 000 + 5 000)	83 000	
Շահույթ		<b>15 400</b>

**(d)**

**Մարքեթինգի արդյունքներ:**

Իրացում 12 000 հատ x 32 դրամ		384 000
Հանած.		
Սահմանային ծախսեր (c) կետից		228 000
Սահմանային շահույթ		156 000
Հաստատուն ծախսեր		93 000
Զուտ շահույթ		<b>63 000</b>

Փաստորեն գովազդարշավի կազմակերպումը պետք է դնել «Ջարթոնք» ՍՊԸ-ի հաջորդ տարվա բիզնես ռազմավարության հիմքում, քանի որ այս տարբերակի դեպքում ստացվում է առավելագույն շահույթ:

**39. «Արաբկիր» հանրախանութ**

a)

Ճախսերի փոփոխման բնույթը:

	Իրացում	Ինքնարժեք
Մաքսիմում	90 000	55 000
Մինիմում	80 000	50 000
	10 000	5 000

Փոփոխումն ծախսերը =  
 = 5 000/10 000 = **0,5%**

	Իրացում	Իրացման ծախսեր
Մաքսիմում	90 000	9 000
Մինիմում	80 000	8 000
	10 000	1 000

Փոփոխումն ծախսերը =  
 = 1 000/10 000 = **0,1%**

	Իրացում	Վարչական ծախսեր
Մաքսիմում	90 000	15 000
Մինիմում	80 000	15 000
	10 000	0

Փոփոխումն ծախսերը =  
 = 0/10 000 = **0%**

Այսպիսով, 1 տոկոս իրացման ծավալի ավելացման դեպքում հանրախանութում վաճառքի ինքնարժեքը աճում է 0,5%-ով, իրացման ծախսերը՝ 0,1%-ով, իսկ հաստատուն ծախսերը մնում են անփոփոխ:

(b)

Բեկման կետը սեպտեմբեր ամսվա համար =  
 = [ (15 000 + 9 000) / 35 000 ] x 90 000 = 61 714

Իրացման առավելագույն ծավալը =  
 = 61 714 x 1,3 = 80 228

Փոփոխումն ծախսերը կազմում են վաճառքի 50%-ը.  
 = 80 228 x 0,5 = 40 114

Սեպտեմբեր ամսվա շահույթը կկազմի.  
 80 228 – 40 114 – 24 000 = 16 114



## ՊԱՇԱՐՆԵՐԻ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ

### 40. «Ապավեն» ՍՊԸ

«Ապավեն» մասնաբերքների մշակման կոմբինատը պահեստավորման ծախսերի թանկացման պատճառով ընտրել է պաշարների նվազագույն քանակի պահպանման քաղաքականություն և պաշարի նոր խմբաքանակի մուտքագրման պահին պահեստում ձգտում է ունենալ մասնաբերքի զրո մնացորդ: Մասնաբերքների մշակման վերաբերյալ առկա են հետևյալ տվյալները.

- օրեկան մշակվում է 2 տ միս,
- մեկ պատվերի ընթացքում ձեռք է բերվում 100 տ (ՊՕՔ),
- պատվերի կատարման ժամկետը տևում է 20 օր,

Կառավարչական հաշվապահից պահանջվում է հաշվարկել.

1. պատվերի կրկնման մակարդակը,
2. պաշարների նվազագույն պահեստային մակարդակը,
3. պաշարների առավելագույն պահեստային մակարդակը,
4. պաշարների միջին պահեստային մակարդակը,
5. գծապատկերով ցույց տալ պաշարների կառավարման մակարդակները:

### 41. «Կայծակ» լցակայան

Լցակայանը զբաղվում է բենզինի շուրջօրյա վաճառքով և միշտ ապահովում է վառելիքի լրացուցիչ պաշար: Բենզինի շարժի վերաբերյալ առկա են հետևյալ տվյալները.

- օրեկան նվազագույնը վաճառվում է 1 տ վառելիք,
- միջին հաշվով օրեկան վաճառվում է 2 տ վառելիք,
- օրեկան առավելագույնը վաճառվում է 3 տ վառելիք,
- պատվերի օպտիմալ քանակն է (ՊՕՔ) 100 տ,
- պատվերի կատարման ժամկետը՝ 20 օր:

Հաշվապահին հանձնարարվում է տնօրենին ներկայացնել.

1. պատվերի կրկնման մակարդակը,
2. պաշարների նվազագույն պահեստային մակարդակը,
3. պաշարների առավելագույն պահեստային մակարդակը,
4. պաշարների միջին պահեստային մակարդակը,
5. գծապատկերով ցույց տալ պաշարների կառավարման մակարդակները:
6. մեկնաբանել պատվերի կրկնման մակարդակի հաշվարկը:

### 42. «Շաքարավազ» ՍՊԸ

«Շաքարավազ» ՍՊԸ-ն զբաղվում է շաքարավազի մեծածախ վաճառքով և չունենալով հանգստյան օրեր, անխափան առևտրի կազմակերպման նպատակով ապահովում է լրացուցիչ պաշար:

Ունենալով տարբեր մատակարարներ, ՍՊԸ-ի շաքարավազի պատվերի կատարման օրերը հաստատուն չեն և տատանվում են մաքսիմում-մինիմում սահմաններում: Հաստատուն չէ նաև շաքարավազի վաճառքի օրեկան ծախսը, կապված տարբեր գնորդների հետ:

Ցուցանիշներ	Մինիմում	Միջին	Մաքսիմում
Օրեկան ծախսը (տ)	1	2	3
Պատվերի կատարման օրերը	10	20	30
Մեկ պատվերի քանակը (ՊՕՔ)	100 տ	100 տ	100 տ

Անխափան գործունեության ապահովման նպատակով հաշվապահից պահանջվում է հաշվարկել.

1. պատվերի կրկնման մակարդակը,
2. պաշարների նվազագույն պահեստային մակարդակը,
3. պաշարների առավելագույն պահեստային մակարդակը,
4. պաշարների միջին պահեստային մակարդակը:

### 43. «Պատուհան» ՍՊԸ

«Պատուհան» ՍՊԸ-ն զբաղվում է վարագույրների պատվերների ընդունմամբ և վաճառքով: Այդ նպատակով օգտագործվում է երկու տիպի կտորեղեն՝ A և B: Ունենալով տարբեր մատակարարներ, ՍՊԸ-ի կողմից կտորեղենի պատվերի կատարման ժամկետները հաստատուն չեն և տատանվում են մաքսիմում-մինիմում սահմաններում: Հաստատուն չէ նաև վարագույրների վաճառքի ծավալը, կապված տարբեր գնորդների հետ:

Կտորեղենի երկու տեսակների օգտագործման տվյալներն են.

Միջին ծախսը	Շաբաթական 50 մ
Մինիմում ծախսը	Շաբաթական 25 մ
Մաքսիմում ծախսը	Շաբաթական 75 մ
Մեկ պատվերից նույնքան գրումը	A - 300 մ, B – 500 մ
Պատվերի կատարման ժամկետը	A 4 ից 6 շաբաթ B 2-ից 4 շաբաթ

Անխափան գործունեության ապահովման նպատակով հաշվապահից պահանջվում է հաշվարկել.

1. պատվերի կրկնման մակարդակը,
2. պաշարների նվազագույն պահեստային մակարդակը,
3. պաշարների առավելագույն պահեստային մակարդակը,
4. պաշարների միջին պահեստային մակարդակը,
5. ՍՊԸ-ի տնօրենին ներկայացնել կտորեղենի տեսակների պաշարների մակարդակների համամետական բնութագրում:

### 44. «Բեկում» ֆաբրիկա

«Բեկում» ֆաբրիկան արտադրանքի թողարկման նպատակով կիրառում է 3 նյութատեսակ՝ A, B և C, որոնց վերաբերյալ ներկայացվում են հետևյալ տվյալները.

Ցուցանիշներ	A	B	C
Պաշարի շաբաթական ծախսը միավոր արտադրանքի վրա (կգ)	10	4	6

Մեկ պատվերից մուտքը (կգ)	10 000	5 000	10 000
Միավոր պաշարի գինը	0,10	0,30	0,15
Պատվերի կատարման ժամկետը (շաբաթ)	1	3	2
- մինիմում	2	4	3
- միջին	3	5	4
- մաքսիմում			
Պատվերի կրկնման մակարդակը	8 000	4 750	
Պաշարների նվազագույն մակարդակը			2 000

Ֆաբրիկայի արտադրանքի շաբաթական թողարկումը տատանվում է 175–ից 225 հատի սահմաններում: Միջին հաշվով շաբաթական թողարկվում է 200 հատ արտադրանք:

Կառավարչական հաշվապահից պահանջվում է որոշել

(a)

- A-ի նվազագույն մակարդակը,
- B-ի առավելագույն մակարդակը
- C-ի պատվերի կրկնման մակարդակը
- A-ի պաշարի միջին մակարդակը:

(b) եթե B նյութատեսակը պատվիրվի 10 000 կգ-ով և միավորը

29 դրամով, ապա.

- որքանով կաճի B-ի պահեստային միջին մակարդակը արժեքային արտահայտությամբ,
- որքանով կնվազի միավոր արտադրանքի թողարկման նյութատարությունը,
- որքան կկազմի նյութական ծախսերի տարեկան տնտեսումը պաշարների կուտակման ծախսերի աճի նկատմամբ, եթե տարվա աշխատանքային շաբաթների թիվն է 48:

**45. «Գալիք» ձեռնարկություն**

«Գալիք» ձեռնարկությունը նախորդ տարվանից ներդրել է պաշարների կառավարման համակարգ: Նախորդ տարում պաշարների ծախսը ըստ ամիսների կազմել է.

<b>Ամիսներ</b>	<b>Քանակ (հատ)</b>
Յունվար	600
Փետրվար	600
Մարտ	1 000
Ապրիլ	1 200
Մայիս	1 600
Յունիս	2 000
Յուլիս	2 000
Օգոստոս	2 000
Սեպտեմբեր	2 000
Հոկտեմբեր	1 800
Նոյեմբեր	1 200
Դեկտեմբեր	800

Պատվերի օպտիմալ քանակը (ՊՕՔ) հաշվարկվել է 4 000 հատ: Պաշարների պատվերի կատարումը մատակարարների կողմից կազմում է.

	Ամիսներ
Մաքսիմում	4
Միջին	3
Մինիմում	2

Ձեռնարկության տնօրինությունը պահանջում է կառավարչական հաշվապահից ներկայացնել ծանուցում՝ ներդրված համակարգի արդյունքների վերաբերյալ և հաշվարկել պաշարների շրջանառելիությունը օրերով:

Օգնենք հաշվապահին կատարելու տվյալ առաջադրանքը, հաշվարկելով պաշարների մաքսիմում, մինիմում և միջին մակարդակները:

**46. «Ձյունիկ» ՍՊԸ**

«Ձյունիկ» ՍՊԸ-ն արտադրում է լվացքի մեքենաներ: Արտադրության նպատակով տարեկան օգտագործվում են 40 000 հատ փողանցող ժապավեններ: Նախատեսվում է կիրառել ժապավենների ձեռք բերման «Ճիշտ ժամանակին» համակարգը՝ ավելացնելով պատվերների քանակը և կրճատելով ժապավենների պահեստավորման ծախսերը: Ներկայացված են ժապավենների պատվիրման տվյալները մինչ համակարգի ներդրումը և ներդրումից հետո.

	Առկա	Նորը
O = պատվերի կատարման ծախսը	100	25
P = միավոր ժապավենի գինը	2,5	2,5
I = պաշարների պահպանման ծախս (%-ով արժեքի նկատմամբ)	20%	20%

Մատակարարման նոր համակարգի կիրառումը կհանգեցնի լրացուցիչ 4 000-ով վերակառուցողական ծախսեր: Վարկավորման դրույքաչափն է տարեկան 12%: Նոր համակարգի կիրառման արդյունավետ ժամանակը սահմանափակվում է 8 տարով:

Պահանջվում է.

- a) որոշել նոր համակարգի կիրառման ազդեցությունը պատվերի օպտիմալ քանակի վրա,
- b) նոր համակարգի ազդեցությունը ՍՊԸ-ի ֆինանսական արդյունքների վրա,
- c) նկարագրել «Ճիշտ ժամանակին» համակարգի կիրառման առավելությունը գնորդների և մատակարարների մոտ:

Պ Ա Տ Ա Ս Խ Ա Ն Ն Ե Ր

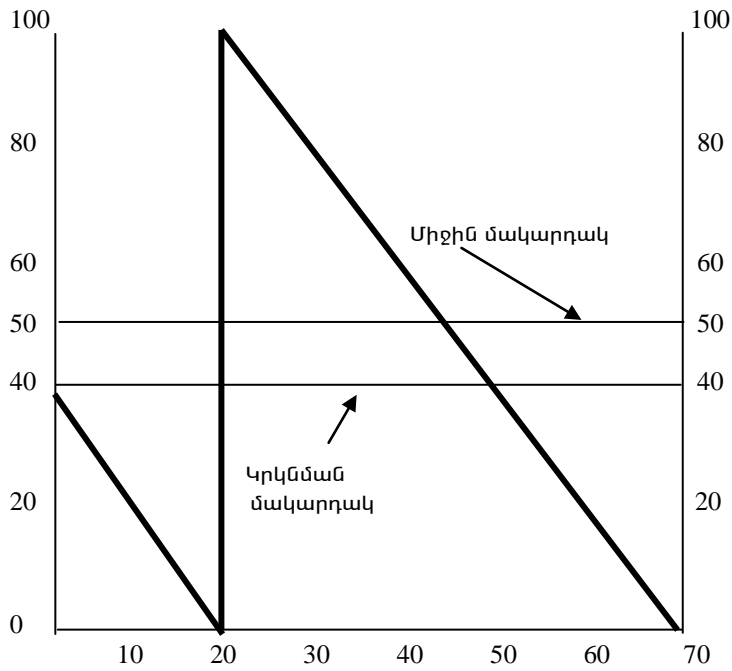
**40. «Ապավեն» ՍՊԸ**

Պատվերի կրկնման մակարդակը = պատվերի կատարման ընթացքում պաշարների առավելագույն ծախս =

պաշարների օրեկան ծախս X պատվերի կատարման ժամկետ  
 = 2տ x 20 օր = 40 տ

**Պաշարների նվազագույն մակարդակը =**

= պատվերի կրկնման մակարդակ – պաշարների օրեկան միջին ծախս =  $40\text{տ} - 40\text{տ} = 0\text{ տ}$



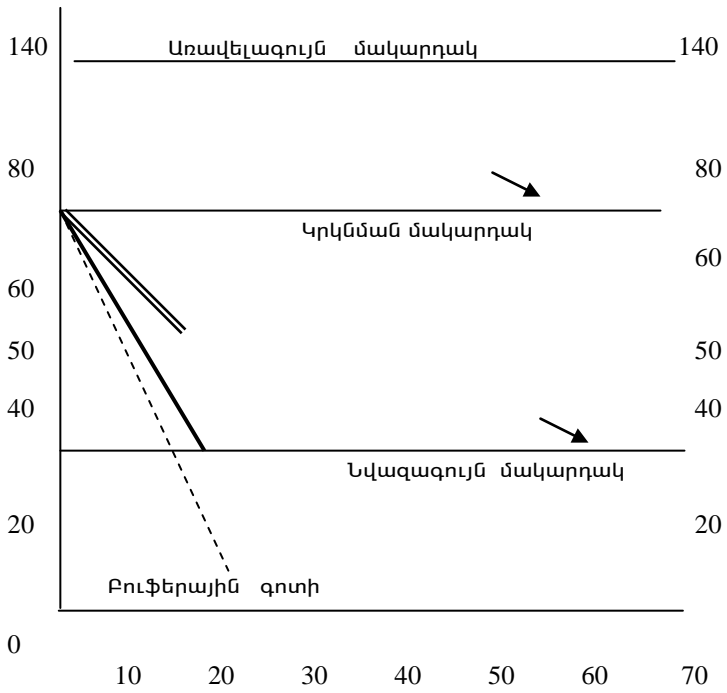
**Պաշարների առավելագույն մակարդակը**

= պատվերի կրկնման մակարդակ – պաշարների min ծախս + պատվերի օպտիմալ քանակ =  $40 - 40 + 100 = 100\text{ տ}$

**Պաշարների միջին պահեստային մակարդակ =**

= պաշարների նվազագույն մակարդակ +  $\frac{\text{ՊՕԶ}}{2} = 0 + \frac{100}{2} = 50\text{տ}$

**41. «Կայծակ» լցակայան**



- ===== Նվազագույն ծախս (1տ x 20օր)
- Միջին ծախս (2տ x 20օր)
- ..... Առավելագույն ծախս (3տ x 20օր)

**Պատվերի կրկնման մակարդակը** = պատվերի կատարման պաշարների առավելագույն ծախս =  
 պաշարների օրեկան max ծախս X պատվերի կատարման ժամկետ  
 = 3տ x 20 օր = 60 տ

**Պաշարների նվազագույն մակարդակը** =  
 = պատվերի կրկնման մակարդակ – պաշարների օրեկան միջին  
 ծախս = (3տ x 20օր) – (2տ x 20) = 20 տ

**Պաշարների առավելագույն մակարդակը**  
 = պատվերի կրկնման մակարդակ – պաշարների min  
 ծախս + պատվերի օպտիմալ քանակ =  
 = (3տ x 20օր) – (1տ x 20) + 100տ = 140 տ

**Պաշարների միջին պահեստային մակարդակ** =  
 = պաշարների նվազագույն մակարդակ + ՊՕՔ/2 = 20 + 100/2 = 70տ

**Չաշվապահի մեկնաբանությունը:**

Քանի որ լցակայանում բեռզինի օրեկան ծախսը տատանվում է մաքսիմում-մինիմում սահմանում, պետք է պատվերի այնպիսի կրկնման մակարդակ ընտրել, որ մինչ նոր մուտքագրումը լացակայանում չառաջանա բեռզինի դեֆիցիտ և խափանվի առևտուրը: Այդ պատճառով պատվերի կրկնման մակարդակը պետք է նկատի ունենա պատվերի կատարման օրերի ընթացքում բեռզինի առավելագույն ծախսի տարբերակը: Բնականաբար, նման պատվերի դեպքում բեռզինի օրեկան միջին ծախսը լցակայանում միշտ կծեղվի բեռզինի նվազագույն մնացորդ, որին անվանում են նաև պաշարների բուժերային մնացորդ:

**42. «Շաքարավազ» ՍՊԸ**

**Պատվերի կրկնման մակարդակը** = պատվերի կատարման ընթացքում պաշարների առավելագույն ծախս =

պաշարների օրեկան  $\max$  ծախս  $\times$  պատվերի կատարման առավելագույն ժամկետ  
 $= 3\text{տ} \times 30 \text{ օր} = 90 \text{ տ}$

**Պաշարների նվազագույն մակարդակը** =

= պատվերի կրկնման մակարդակ – պաշարների օրեկան միջին ծախս =  $(3\text{տ} \times 30\text{օր}) - (2\text{տ} \times 20) = 50 \text{ տ}$

**Պաշարների առավելագույն մակարդակը**

= պատվերի կրկնման մակարդակ – պաշարների  $\min$  ծախս՝ մատակարարման մինիմում ժամկետում + պատվերի օպտիմալ քանակ =  
 $= 90 - (1\text{տ} \times 10) + 100\text{տ} = 180 \text{ տ}$

**Պաշարների միջին պահեստային մակարդակ** =

= պաշարների նվազագույն մակարդակ +  $\frac{\text{ՊՕՔ}}{2} = 50 + 50 = 100\text{տ}$

**43. «Պատուհան» ՍՊԸ**

Ցուցանիշներ	A	B
պատվերի կրկնման մակարդակ = $75 \times 6$	=450	300
պաշարների նվազագույն մակարդակ = $450 - (50 \times 5)$	= 200	150
առավելագույն պահեստային մակարդակ $450 - (25 \times 4) + 300$	= 650	750
միջին պահեստային մակարդակ $200 + 300/2$	= 350	400

**Հաշվապահի կողմից կատարված պաշարների մակարդակների համեմատական բնութագրումը:**

Չնայած որ A և B տեսակի կտորեղենները ունեն շաբաթական միևնույն ծախսի ծավալները, այնուհանդերձ ՍՊԸ-ի անխափան աշխատանքի համար պահանջում են պահեստավորման տարբեր մակարդակներ: B-ի մեծաքանակ ձեռք բերումն ժամանակ տրվում են գեղչեր: Ուստի B կտորեղենի պահեստավորման միջին պաշարները գերազանցում են A-ին, կապված մեկ պատվերից ստացվող առավել մուտքի հետ (պատվերի օպտիմալ քանակ):

Քանի որ B-ի գծով պատվերի կատարման ժամկետը սեղմ է՝ համեմատած A կտորեղենի, ուստի B կտորեղենի նվազագույն պաշարները պետք է ցածր լինեն A-ից:

**44. «Բեկում» ֆարրիկա**

a)

Պաշարների պահպանման մակարդակներ:

A-ի նվազագույն մակարդակ  
 $= 8\,000 - (200 \times 10 \times 2) = 4\,000$  կգ

B-ի առավելագույն մակարդակ  
 $= 4\,750 - (175 \times 4 \times 3) + 5\,000 = 7\,650$  կգ

C-ի պատվերի կրկնման մակարդակ  
 $= 225 \times 6 \times 4 = 5\,400$  կգ

A-ի պաշարի միջին մակարդակ  
 $= 4\,000 + 10\,000/2 = 9\,000$  կգ

(b)

**B նյութատեսակ:**

B-ի ներկա նվազագույն մակարդակը.  
 $= 4\,750 - (200 \times 4 \times 4) = 1\,550$  կգ

B-ի ներկա պահեստային միջին մակարդակը.  
 $= 1\,550 + 5\,000/2 = 4\,050$  կգ

B-ի ներկա պահեստային միջին մակարդակի արժեքը.  
 $4\,050 \times 0,30 = 1\,215$

B-ի սպասվելիք պահեստային միջին մակարդակը.  
 $= 1\,550 + 10\,000/2 = 6\,550$  կգ

B-ի սպասվելիք պահեստային միջին մակարդակի արժեքը  
 $6\,550 \times 0,29 = 1\,899,50$

B-ի պահեստային միջին մակարդակի արժեքային աճը.  
 $1\,899,50 - 1\,215 = 684,50$

B-ի գծով միավոր արտադրանքի նյութատարության ծախսը կրճատվում է 0,04 դրամով [(0,30-0,29) x 4 կգ]:

Նյութատարության գծով տարեկան տնտեսումը  
 $= 0,04$  դրամ x 200 հատ x 48 շաբաթ = 384 դրամ

B-ի պաշարների կուտակման ծախսերի աճը կազմում է 684,5 դրամ:

Չեռևաբար, նյութական ծախսերի տարեկան տնտեսումը պաշարների կուտակման ծախսերի աճի նկատմամբ կկազմի.

$$(384 : 684,5) \times 100 = 56\%$$

#### 45. «Գալիք» ձեռնարկություն

#### ԾԱՆՈՒՑՈՒՄ

**Ում.** տնօրենին:

**Ումից.** կառավարչական հաշվապահից:

**Առարկան.** պաշարների կառավարման համակարգի արդյունքներ:

Ձեզ եմ ներկայացնում նախորդ տարում պաշարների կառավարման արդյունքները.



	Մինիմում	Միջին	Մաքսիմում
Ամսեկան ծախսը (հատ)	600	1 400	2 000
Մատակարարման ժամկետը (ամիս)	2	3	4
Պատվերի կրկնման մակարդակը 4 000 հատ			

Պաշարների կառավարման մակարդակներն են:

**Պատվերի կրկնման մակարդակը** = պատվերի կատարման ընթացքում պաշարների առավելագույն ծախս =

պաշարների օրեկան  $\max$  ծախս  $\times$  պատվերի կատարման առավելագույն ժամկետ = 2 000 հատ  $\times$  4 ամիս = 8 000 հատ

**Պաշարների նվազագույն մակարդակը** =

= պատվերի կրկնման մակարդակ – պաշարների օրեկան միջին ծախս = 8 000 – (1 400  $\times$  3 ամիս) = 3 800 հատ

**Պաշարների առավելագույն մակարդակը**

= պատվերի կրկնման մակարդակ – պաշարների  $\min$  ծախս՝  
մատակարարման մինիմում ժամկետում + պատվերի օպտիմալ քանակ = 8 000 – (600 հատ  $\times$  2 ամիս) + 4 000 = 10 800 հատ

**Պաշարների միջին պահեստային մակարդակ** =

= պաշարների նվազագույն մակարդակ +  $\frac{\text{ՊՕԲ}}{2}$   
= 3 800 + 2 000 = 5 800 հատ

**Պաշարների շրջանառելիությունը օրերով**

= (պաշարների միջին մնացորդ : պաշարների տարեկան սպառում) :  
: 360 օր = 5 800 : 16 800 = 124,1 օր

Ձեռնարկությունը արտադրության անխափանության նպատակով ձևավորել է **պաշարների կուտակման նվազագույն մակարդակ** 3 800 հատ: Դրան անվանում են նաև բուֆերային մակարդակ: Բուֆերը օգտագործվել է այն դեպքում, երբ մատակարարման ժամկետը ձգձգվել է մինչև 4 ամիս, իսկ պաշարների ծախսը այդ ժամանակաընթացքում հասել է առավելագույն մակարդակի՝ 1 800-ից մինչև 2 000 հատի:

Պահեստավորման ծախսերի խնայողության և շրջանառելիության նպատակով սահմանվել է **պաշարների կուտակման նվազագույն մակարդակ** (10 800 հատ), որի կրճատման համար պետք է ավելացնել պաշարների ամսեկան ծախսը և ավելացնել մատակարարման ժամկետը:

**46. «Ձյունիկ» ՍՊԸ**

(a)

**Պատվերի օպտիմալ քանակ:**

$$\text{Փաստացի ՊՕԲ} = \sqrt{\frac{2 \times 100 \times 40\,000}{20\% \times 2,50}} = 4\,000 \text{ հատ}$$

$$\text{Վերանայված ՊՕԲ} = \sqrt{\frac{2 \times 25 \times 40\,000}{20\% \times 2,50}} = 2\,000 \text{ հատ}$$

Այսպիսով, «Ճիշտ ժամանակին» համակարգ կիրառելիս մեկ պատվերի շրջանակներում ժապավենների թիվը կհսվում է:

**(b)**

**Ֆինանսական արդյունքներ:**

Պատվերների քանակը նոր համակարգը կիրառելիս աճում է 10-ով (40 000/4 000 – 40 000/2 000): Սակայն պատվիրման ծախսերը տարեկան կրճատվում են 500-ով.

$$(10 \text{ պատվեր} \times 100) - (20 \text{ պատվեր} \times 25) = 500$$

Պաշարների տարեկան միջին մնացորդները նույնպես կրճատվում են 2 000 հատից (4 000/2) մինչև 1 000 հատ (2 000/2): Հետևաբար, պաշարների պահպանման տարեկան ծախսերը կկրճատվեն.

$$20\% \times 2,50 \times 1\,000 = 500$$

Այսպիսով, պաշարների գծով տարեկան ծախսերի գծով կկատարվի տնտեսում.

$$500 + 500 = 1\,000$$

Դրամական հոսքերի գեղչում.

$$1\,000 \times 67\% \times 4\,968 \text{ (12\%-ի անուիտետ 8-րդ տարվա)} = 3\,329$$

$$\text{Վարչական վերակառուցման ծախսեր} = 4\,000 \times 67\% = (2\,680)$$

$$\text{Նոր համակարգի զուտ արդյունք} = 649$$

Այսպիսով, նոր համակարգի կիրառումը նպատակահարմար է, քանի որ այդ ծրագրի ներդրման զուտ ներկա արժեքը դրական է:

**(c)**

**«Ճիշտ ժամանակին» պատվերների համակարգ:**

Պաշարների «Ճիշտ ժամանակին» համակարգի ներդրումը մատակարարների մոտ շահագրգռվածություն է առաջացնում, քանի որ պատրաստի արտադրանքի պահեստային կուտակումներ չեն առաջանում և արագանում է ընթացիկ ակտիվների շրջապտույտը: Բացի այդ, ուժեղանում է օպերատիվ կապը գնորդների հետ և կրճատվում պատրաստի արտադրանքի պահպանման ծախսերը:

Գնորդների մոտ այդ համակարգի կիրառման շնորհիվ կրճատվում են պաշարների հետ կապված ծախսերը և կապ է հաստատվում մեկ մատակարարի հետ: Բացի այդ, արտադրության խափանումները բացառվում են, կապված պաշարների անհրաժեշտ որակով, քանակով և խստագույն ժամանակացույցով մատակարարման հետ:

# ՍԱՅՄԱՆԱՓՈՒԿՈՂ ԳՈՐԾՈՆՆԵՐ

## 47. «Տիեզերք» ՍՊԸ

«Տիեզերք» ՍՊԸ-ն պլանավորում է ամառվա ամիսներին արտադրությունն ու արտադրանքի իրացումը:

	Արտադրանք		
	X	Y	Z
Իրացումը տոննայով	5 000	8 000	4 000
Իրացման հասույթը	2 250	4 000	2 200
Իրացման ինքնարժեքը	1 750	3 600	2 080
Շահույթ	500	400	120
Իրացման ինքնարժեքում փոփոխումն ծախսերի տեսակարար կշիռը	90%	75%	70%

Շուկայի պահանջարկի համաձայն, արտադրությունն ու իրացումը սահմանափակվում են հետևյալ կերպ.

X արտադրանքի յուրաքանչյուր մեկ տոննայի դիմաց՝ 2 հատ

Y արտադրանքի յուրաքանչյուր մեկ տոննայի դիմաց՝ 2 հատ

Z արտադրանքի յուրաքանչյուր մեկ տոննայի դիմաց՝ 3 հատ

Բացի այդ, ամառվա ամիսներին արձակուրդների պատճառով աշխատուժի պակաս է զգացվում և հնարավորություն է ստեղծվում առավելապես արտադրելու ընդհանուր առմամբ 15 000 տ արտադրանք:

Որպես կառավարչական հաշվապահ, պահանջվում է.

- որոշել ՍՊԸ-ի արտադրության սահմանային շահույթը և միավոր սահմանափակող գործոնին ընկնող սահմանային շահույթը,
- խորհուրդ տալ վաճառահանման բաժնին՝ իրացման կազմի և կառուցվածքի վերաբերյալ:

## 48. «Չայրենիք» հանրախանութ

Չանրախանութի տնօրինությունը ձգտում է առևտրային տարածքների օպտիմալացման, այնպես՝ որ ստացվի առավելագույն շահույթ: Վաճառվում են տարատեսակ ապրանքներ հանրախանութի հինգ բաժիններում: Յուրաքանչյուր բաժին կարող է գործել մեկ կամ երկու առևտրային տեղամասով: Տարածքի սահմանափակության պատճառով առավելապես կարող է միաժամանակ գործել 7 տեղամաս:

Անցյալ ժամանակաշրջանի փորձը ցույց է տվել յուրաքանչյուր բաժնին ընկնող շաբաթական հասույթը, առևտրի կազմակերպման հետևյալ սցենարներով.

Բաժին- ներ	<i>Մեկ տեղամասից</i> ստացվող հասույթը, եթե բաժնուն գործում է	
	միայն	միաժամանակ
	1 տեղամաս	2 տեղամաս
A	6 750	6 250
B	3 500	3 150
C	4 800	4 600
D	6 400	5 200
E	3 333	3 667

Սահմանային շահույթը (հասույթ – վաճառքի ինքնարժեք) իրացման նկատմամբ ըստ բաժինների ունի հետևյալ տեսակարար կշիռը.

A	20%
B	40%
C	25%
D	25%
E	30%

Հանրախանութի մեկ շաբաթվա առևտրային ծախսերը կազմում են 5 600 և հավասարաչափ կլանվում են յուրաքանչյուր տեղամասի կողմից:

Կառավարչական հաշվապահին հանձնարարվում է.

- ներկայացնել հանրախանութի առևտրային տարածքի կառուցվածքը այնպես, որ ապահովվի առավելագույն շահույթ՝ հստակեցնելով յուրաքանչյուր տեղամասի առաջնայնությունը,
- հաշվարկել շահույթի շաբաթական մեծությունը օպտիմալ առևտրային տարածք ունեցող բաժիններում,
- մեկնաբանել «սահմանափակող գործոն» տերմինը պլանավորման գործընթացում:

#### 49. «Օշարակ» ֆաբրիկա

Ֆաբրիկան արտադրում է 4 տիպի օշարակ A, B, C և D, որոնց մեկ լիտրի արտադրության և վաճառքի վերաբերյալ կան հետևյալ տվյալները.

	A	B	C	D
Իրացման գին	100	110	120	120
Ուղղակի նյութական ծախսեր	24	30	16	21
Ուղղակի աշխատավարձ (ժամական 6 դրամ)	18	15	24	27
Այլ ուղղակի ծախսեր	-	-	3	-
Փոփոխուն վերադիր	12	10	16	18
Հաստատուն վերադիր	24	20	32	36
Շահույթ	22	35	29	18

Հաստատուն վերադիր ծախսերը եռամսյակում կազմում են 12 800:

Հաջորդ եռամսյակում օգտագործվող աշխատաժամերը սահմանափակվելու են մինչև 1 345 ժամ: Իսկ մարքեթինգի կառավարիչը նախատեսում է հաջորդ եռամսյակում յուրաքանչյուր օշարակի գծով հետևյալ առավելագույն պահանջարկը.

A	200 Լ
B	150 Լ
C	100 Լ
D	120 Լ

Նախատեսված առավելագույն պահանջարկը ընդգրկում է նաև «Օշարակ» ֆաբրիկայի կողմից հաջորդ եռամսյակի համար արդեն կնքված պայմանագրերը, համաձայն որոնց պետք է յուրաքանչյուր A,B,C և D տեսակից մատակարարվի 20 լիտր:

(a)

Պահանջվում է որոշել հաջորդ եռամսյակի համար թողարկվող օշարակների կազմն ու կառուցվածքը այնպես, որ ապահովվի առավելագույն շահույթ:

(b)

Պահանջվում է որոշել հաջորդ եռամսյակի համար թողարկվող օշարակների կազմն ու կառուցվածքը, եթե լրացուցիչ տեղեկություն ստացվի, որ գտնվել են պատրաստի օշարակի մատակարարներ, որոնք առաջարկում են մեկ լիտրի դիմաց հետևյալ գները.

C	150 դրամ
D	105 դրամ

## Պ Ա Տ Ա Ս Խ Ա Ն Ն Ե Ր

### 47. «Տիեզերք» ՍՊԸ

(a)

**Սահմանային շահույթ:**

Արտադրության սահմանային շահույթը և միավոր սահմանափակող գործոնին ընկնող սահմանային շահույթը:

	X	Y	Z
Իրացման արժեքը	2 250	4 000	2 200
Իրացումը տոննայով	5 000	8 000	4 000
Մեկ տոննայի իրացման գինը	450	500	550
Իրացման ինքնարժեքը	1 750	3 600	2 080
X իրացման ինքնարժեքում փոփոխումն ծախսերի տեսակարար կշիռը	90%	75%	70%
Ընդամենը փոփոխումն ծախսեր	1 575	2 700	1 456
Մեկ տոննայի փոփոխումն ծախսեր	315	337,5	364
Սահմանային շահույթ՝ մեկ տոննայի հաշվով	135	162,5	186

Միավոր սահմանափակող գործոնին ընկնող սահմանային շահույթը կիրառվում է ռեսուրսների սահմանափակության պայմաններում: Փաստորեն, ըստ այդ ցուցանիշի առաջնահերթության՝ թողարկվող արտադրատեսակները կդասավորվեն այսպես.

			Կարգը
X	135 / 2 = 67,5		2-րդ
Y	162,5 / 2 = 81,35		1-ին
Z	186 / 3 = 62		3-րդ

(b)

**Իրացման կազմն ու կառուցվածքը:**

Փաստորեն, հաշվի առած իրացման և արտադրական սահմանափակումները, ամառային ամիսներին իրացվող արտադրանքի կազմն ու կառուցվածքը հանդես կգնա այսպես.

	Կարգը	Թողարկումն ու իրացումը
Y	1-րդ	8 000 կգ
X	2-ին	5 000 կգ
Z	3-րդ	2 000 կգ (15 000 – 8 000 – 6 000)

**48. «Չայրենիք» հանրախանութ**

(a)

Բա- ժին	Վաճառքը մեկ տեղա- մասում	Վաճառքը երկու տեղամասում	Մնացորդային վաճառքը երկրորդ տեղամասում
A	6 750	2 x 6 250 = 12 500	12 500 – 6 750 = 5 750
B	3 500	2 x 3 150 = 6 300	6 300 – 3 500 = 2 800
C	4 800	2 x 4 600 = 9 200	9 200 - 4 800 = 4 400
D	6 400	2 x 5 200 = 10 400	10 400 – 6 400 = 4 000
E	3 333	2 x 3 667 = 7 334	7 334 – 3 333 = 4 001

Տեղամա- սեր	Իրա- ցում	Շահույթ/ իրացում	Միավոր տեղամասի շահույթ	Առաջնահեր- թությունը
A - #1	6 750	20%	1 350	3-րդ
#2	5 750	20%	1 150	5-րդ
B - #1	3 500	40%	1 400	2-րդ
#2	2 800	40%	1 120	6-րդ
C - #1	4 800	25%	1 200	4-րդ
#2	4 400	25%	1 100	7-րդ
D - #1	6 400	25%	1 600	1-րդ
#2	4 000	25%	1 000	
E - #1	3 333	30%	999,9	
#2	4 001	30%	1 200,3	

Նկատենք, որ չնայած E բաժնի երկրորդ տեղամասը (մնացորդային առևտրով) ապահովում է առավելագույն սահմանային շահույթ՝ 1 200,3, այնուամենայնիվ այն չունի գործելու առջնահերթություն: Քանի որ առաջին տեղամասն էլ է գործելու, ապա երկու տեղամասերի գործունեությամբ ապահովվելու է 1100,1 շահույթ՝ մեկ տեղամասի հաշվով (ամենամվազագույնը մնացած տեղամասերից):

**(b)**

Հանրախանութի մեկ շաբաթվա առևտրային ծախսերը կազմում են 5 600: Հետևաբար, մեկ տեղամասին բաժին է ընկնում  $5\ 600 : 7 = 800$  ծախս: Շաբաթական շահույթը ըստ բաժինների կկազմի.

Բաժին	Սահմանային շահույթ	Առևտրային ծախսեր	Շահույթ
A	2 500	$2 \times 800 = 1\ 600$	900
B	2 520	$2 \times 800 = 1\ 600$	920
C	2 300	$2 \times 800 = 1\ 600$	700
D	1 600	$1 \times 800 = 800$	800
			3 320

**(c)**

«Սահմանափակող գործոնը» կապված է կազմակերպության գործունեության հզորությունների և իրացման շուկայի հետ: Այն կարող է հանդես գալ հումքի և նյութերի, աշխատուժի, սարքավորումների, աշխատաժամանակի, գնորդների վճարունակության, իրացման շուկայական պահանջարկի տեսքով:

Պլանավորման գործընթացում «սահմանափակող գործոնները» որոշիչ դեր են խաղում հասույթի, ծախսերի և վերջապես՝ նախատեսվող շահույթի հաշվարկներում:

**49. «Օշարակ» ֆաբրիկա**

**(a)**

	A	B	C	D	
Սահմանային շահույթ	46	55	61	54	
Թողարկման միավորի աշխատատարությունը (ժամ)	3,0	2,5	4,0	4,5	
Մեկ ժամին ընկնող սահմանային շահույթ	15,3	22,0	15,2	12	
Առաջնայնությունը	2-րդ	1-ին	3-րդ	4-րդ	
Պարտավոր ենք արտադրել 20 լիտր՝ ծախսելով աշխատաժամանակ	60	50	80	90	280
Ըստ առաջնայնության, կծախսվի աշխատաժամանակ.					
- արտադրանք B					
150 – 20 = 130 լ		325 ժ			325

- արտադրանք A		
200 – 20 = 180 Լ	540 Ժ	540
- արտադրանք C		
100 – 20 = 80 Լ		
մնացորդային ժամերով	մնա- ցորդ	
200/4 = 50 Լ	200Ժ	
		1 345

Չետևաբար, հաջորդ եռամսյակում արտադրության պլանը կլինի.

A	200 Լ
B	150 Լ
C	70 Լ
D	20 Լ

Չաջորդ եռամսյակի սահմանային շահույթը հանդես կգա.

A	200 Լ x 46 =	9 200
B	150 Լ x 55 =	8 250
C	70 Լ x 61 =	4 270
D	20 Լ x 54 =	1 080
		22 800

Չանած հաստատուն վերադիր ծախսեր. 12 800

Չահույթ 10 000

**(b)**

Քանի որ D տեսակի օշարակը ամենացածր սահմանային շահույթն է ապահովում, ուստի կարելի է դրա արտադրությունը դադարեցնել և ուղղակի 100 դրամով գնելով՝ վերավաճառել 120-ով շուկայի պահանջարկի 120 լիտր քանակով:

Փոխարենը, D օշարակի արտադրությունից տնտեսած աշխատաժամանակով պետք է արտադրել 22,5 Լ (90Ժ : 4=am) C տեսակի օշարակ:

Այսպիսով, հաջորդ եռամսյակի սահմանային շահույթի վերանայված մեծությունը կլինի.

A	200 Լ x 46 դրամ =	9 200
B	150 Լ x 55 դրամ =	8 250
C	92,5 Լ x 61 դրամ (արտադրած) =	5 642
C	7,5 Լ x 15 դրամ (120 – 105 գնված)	112,5
D	120 Լ x 20 դրամ (120 – 100 գնված) =	2 400
		25 605

Այսինքն, պատրաստի օշարակի մատակարարների առաջարկի ընդունումից հետո ֆաբրիկան հաջորդ եռամսյակում կունենա լրացուցիչ 2 805-ի շահույթ (25 605 – 22 800):



# ՇԵՂՈՒՄՆԵՐԻ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ

## 50. «Արեգ» ՍՊԸ

«Արեգ» ՍՊԸ-ն, որը սկսել է կիրառել տնտեսավարման արդյունքների նորմատիվային հաշվառում, թողարկում է հրուշակեղեն: ՍՊԸ-ն հաշվետու ամսում որակյալ հրուշակագործներ վարձելով՝ կրճատել է թողարկման ժամաքանակը: Կրճատվել է նաև արտադրանքի (չափի միավորը՝ տուփ) վաճառքի գինը, կապված իրացման դժվարությունների հետ:

Մեկ տուփի արտադրանքի թողարկման և վաճառքի վերաբերյալ հաշվետու ամսում ներկայացված են տվյալներ.

	Նորմա	Փաստացի	Շեղում
Վաճառքի գինը	250	230	20 ան.
Ուղղակի նյութեր			
- գնման գին	2	2,5	0,5 ան.
- քանակ	5	4,0	1,0 բար.
Ուղղակի աշխատավարձ			
- ժամավարձ	8	10	2,0 ան.
- ժամաքանակ	20	15	5,0 բար.

Հաշվետու ամսում «Արեգ» ՍՊԸ-ն թողարկել և վաճառել է 500 տուփ հրուշակեղեն, որը նորմայով նախատեսված էր 800-ի չափով: Ամսվա վերադիր հաստատուն ծախսերը նախատեսվել են 10 000 դրամ, սակայն փաստացի կազմել են՝ 15 000:

Կառավարչական հաշվապահից պահանջվում է.

- տնօրենին համառոտ ներկայացնել ծանուցում նորմատիվային հաշվառման էության վերաբերյալ,
- ներկայացնել հաշվետու ամսվա «Արեգ» ՍՊԸ-ի գործունեության նորմատիվային և փաստացի արդյունքների համեմատական հաշվետվությունը,
- կատարել շահույթը ձևավորող գործոնների շեղումների վերլուծություն,
- շեղումների վերլուծության արդյունքներով փոխկապակցել նորմատիվային ու փաստացի շահույթը և կատարել համապատասխան մեկնաբանություններ շահույթի նվազման կանխման ուղղությամբ:

## 51. «Սատուրն» ֆաբրիկա

«Սատուրն» ֆաբրիկայում թողարկվում է մեկ տեսակի արտադրանք և կիրառվում է սահմանային ծախսերով կալկուլյացման քաղաքականություն: Նախորդ ամսվանից սկսած, ֆաբրիկայում ներդրվել է ծախսերի նորմատիվային հաշվառման համակարգ, որի արդյունքները մեկամսյա կտրվածքով ներկայացված են ստորև.

Արտադրանքի թողարկման և իրացման ոլորտում սահմանված նորմաներն ու դրանցից շեղումները

**ԻՐԱՎԻՃԱԿԱՑԻՆ ԽՆԴԻՐՆԵՐ**

#	Ցուցանիշներ	Արդյունքներ		Նորմայի փոփոխությունը (շեղումը)
		նորմայով	փաստացի	
	<b>Արտադրության ոլորտում</b>			
1	Թողարկման ինքնարժեքը	30 000	35 000	5 000 ան.
	այդ թվում՝			
	ա) հումք և նյութեր	20 000	27 000	7 000 ան.
	բ) աշխատանքային ծախսեր	10 000	8 000	2 000 բար.
2	Միավոր արտադրանքի սահմանային ինքնարժեք	600	700	100 ան.
3	Թողարկման քանակը	50	50	0
	<b>Իրացման ոլորտում</b>			
4	Միավոր արտադրանքի վաճառքի գինը	800	840	40 բար
5	Միավոր արտադրանքի սահմանային շահույթը	200	140	60 ան.
6	Արտադրանքի վաճառքի քանակը	50	40	3 ան.
7	Իրացումից ստացվող հասույթը	40 000	33 600	6 400 ան
8	Արտադրանքի իրացման սահմանային շահույթը (տ.5X տ.6)	10 000	5 600	4 400 ան.

Հաշվետու ամսում տեղի են ունեցել հետևյալ գործառնությունները:

#	Գործառնությունների բովանդակությունը	Գումար
1	Ձևակերպվել են հաշվետու ամսվա թողարկման փաստացի ծախսումները	35 000
2	Արտադրությունից դուրս է գրվել պատրաստի արտադրանքը փաստացի ինքնարժեքով	35 000
3	Պահեստ է մուտքագրվել պատրաստի արտադրանքը նորմատիվային գործող ինքնարժեքով ( 12 հատ x 600 )	30 000
4	Ձևակերպվել են արտադրության ծախսերից նորմաների շեղումները նյութերի գծով	7 000
5	Ձևակերպվել են արտադրության ծախսերից աշխատավարձի նորմաների շեղումները	(2 000)
6	Ծախսային նորմաներից շեղումները ներառվել են պատրաստի արտադրանքի ինքնարժեքում	(2 000) 7 000
7	Դուրս է գրվել իրացված արտադրանքը փաստացի արտադրական ինքնարժեքով 40 հատ x 700	28 000
8	Ձևակերպվել է իրացված արտադրանքից ստացված հասույթը 40 հատ x 760	33 600
9	Իրացման հասույթը վերագրվել է սահմանային եկամտին	33 600
10	Իրացման ինքնարժեքը վերագրվել է սահմանային շահույթին	28 000
11	Ձևակերպվել է իրացման նորմատիվային սահմանային շահույթը 40 հատ x 200	8 000
12	Ձևակերպվել է իրացման գների շեղումը 40 հատ x 40	1 600
13	Գների շեղումը վերագրվել է շահույթին	1 600
14	Ձևակերպվել է իրացված արտադրանքի ինքնարժեքի շեղումը 5 000/50հատ x 40 հատ	4 000

Կառավարչական հաշվապահը հանձնարարություն է ստանում գլխավոր հաշվապահից.

- a) ներկայացնելու սահմանային շահույթի նորմատիվային հաշվառման գծով կիրառվող հատուկ հաշիվների գործունեության բնույթը,
- b) ներկայացնելու սահմանային շահույթի ձևավորման նորմատիվային հաշվառման տեղեկատվական հոսքի մեխանիզմը՝ սխեմատիկ կտրվածքով,
- c) ներկայացնելու սահմանային շահույթի նորմատիվային հաշվառման արդյունքների հաշվային թղթակցությունները ինչպես արտադրության, այնպես էլ իրացման ոլորտում՝ գրանցելով դրանք համապատասխան հաշիվներում
- d) ներկայացնելու սահմանային շահույթի շեղումների վերլուծություն և կատարելու համապատասխան հետևություններ:

**52. «Լուսաբաց» կազմակերպություն**

«Լուսաբաց» կազմակերպությունում թողարկվում է մեկ տեսակի արտադրանք հետևյալ նյութատեսակներով.

	<b>Քանակ (կգ)</b>	<b>Միավորի գինը</b>
Նյութ R	10	30
Նյութ S	6	45

Ամսեկան թողարկման քանակը նախատեսված է 100 հատ: Միավոր արտադրանքի թողարկման աշխատաժամանակի նորմատիվային ծախսը կազմում է 30 ժամ, իսկ ժամավարձը՝ 5,50: Միավոր արտադրանքի իրացման գինը սահմանված է 1 200: Հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսերը նախահաշվով տարեկան կազմում են 252 000, որոնք ինքնարժեքում կլանվում են թողարկման քանակի համամասնությամբ:

Հոկտեմբեր ամսվա համար ներկայացված են կազմակերպության գործունեության հետևյալ փաստացի տվյալները.

Իրացում		120 000
Վաճառքի ինքնարժեք		
ուղղակի նյութեր	58 136	
ուղղակի աշխատավարձ	17 325	
հաստատուն վերադիր ծախսեր	22 000	
	97 461	
<b>Համախառն շահույթ</b>		22 539
Վարչական ծախսեր	6 000	
Կոմերցիոն ծախսեր	11 000	
		17 000
Զուտ շահույթ		5 539

Նյութերի պահեստային մնացորդը կազմել է.

	<b>01 հոկտեմբեր</b>	<b>30 հոկտեմբեր</b>
Նյութ R	300 կգ	375 կգ
Նյութ S	460 կգ	225 կգ

Հոկտեմբեր ամսին նյութատեսակ R-ից ձեռք է բերվել 1 100 կգ՝ 35 000 դրամով, նյութատեսակ S-ից 345 կգ՝ 15 180 դրամով:

Փաստացի ծախսվել է 3 300 աշխատաժամ, որի դիմաց վճարվել է 17 325 դրամ:

Անավարտ արտադրանքի և պատրաստի արտադրանքի ամսվա սկզբի և վերջի մնացորդները մնացել են անփոփոխ:

«Լուսաբաց» կազմակերպության տնօրինությունը կառավարչական հաշվապահին հանձնարարում է.

- a) ներկայացնել միավոր արտադրանքի գծով նորմատիվային շահույթի հաշվետվությունը,
- b) հաշվարկել նյութերի, աշխատուժի և վերադիր ծախսերի գծով շեղումները, հաշվի առնելով, որ նյութերի շեղումները հաշվարկվում են արտադրանքի թողարկման պահի դրությամբ,
- c) փոխկապակցել փաստացի և նորմատիվային համախառն շահույթը,
- d) տնօրինությանը զեկուցել, թե անբարենպաստ շեղումներից որոնք են վերահսկելի և ինչ միջոցներ պետք է ձեռնարկել դրանց վերացման ուղղությամբ:

### 53. «Վեդի» ՍՊԸ

«Վեդի» ՍՊԸ-ն կիրառում է սահմանային ծախսերով կալկուլյացիա և արտադրում մեկ տեսակի արտադրանք: Միավոր արտադրանքի թողարկման նորմատիվային ծախսերն են.

Ուղղակի նյութեր	6կգ x 4 դրամ/կգ	24
Ուղղակի աշխատավարձ	1ժամ x 7 դրամ/ժամ	7
Փոփոխուն արտադրական վերադիր		3
Ընդամենը փոփոխուն ծախսեր		34

Մեկ ամսվա հաստատուն արտադրական ծախսերի նախահաշիվն է 100 000 դրամ: Թողարկման ամսեկան քանակի նախահաշիվն է 20 0000 հատ:

Հուլիս ամսին ՍՊԸ-ում թողարկված արտադրանքի փաստացի տվյալներն են.

Թողարկման քանակը ( 18 500 հատ)		
Ուղղակի նյութեր	113 500 կգ	442 650
Ուղղակի աշխատավարձ	17 800 ժամ	129 940
Փոփոխուն արտադրական վերադիր		58 800
Ընդամենը փոփոխուն ծախսեր		104 000
		735 390

Կառավարչական հաշվապահին հանձնարարվում է.

- a) մեկ աղյուսակով ներկայացնել ամսեկան թողարկման սկզբնական և ճկուն նախահաշիվները, ինչպես նաև փաստացի ծախսերն ու ձևավորված շեղումները,
- b) կատարել ուղղակի նյութական ու աշխատանքային ծախսումների շեղումների վերլուծություն,
- c) բացատրել «սահող կանխատեսումներ» տերմինի նշանակությունը:

**54. Մարզկենտրոնի հիվանդանոց**

Մարզկենտրոնի հիվանդանոցը չնայած որ իր առջև խնդիր չի դրել առավելագույն շահույթի ստացման նպատակ, այնուամենայնիվ կառավարում է գործունեության ծախսերն ու բժշկական ծառայություններից ստացվող դրամական ներհոսքերը:

Վիրահատության բաժնի բուժանձնակազմը աշխատում է պայմանագրային հիմունքներով և վճարվում ծախսված աշխատաժամանակի դիմաց: Բաժնին վերաբերող վերադիր փոփոխուն ծախսերը կլանվում են աշխատավարձի հիմքով հետևյալ դրույքներով.

փոփոխուն վերադիր - 62,5% աշխատավարձի նկատմամբ:

հաստատուն վերադիր - 87,5% աշխատավարձի նկատմամբ:

Միավոր վիրահատության նորմատիվային ժամաքանակն է 10 ժամ, իսկ վիրահատող թիմի աշխատավարձը՝ 2 000:

Նախորդ տարվա փորձի հիման վրա հաշվետու տարում ամսեկան վիրահատությունների նախահաշվային քանակը սահմանվել է 20 հատ: Նոյեմբեր ամսին փաստացի կատարվել է 22 վիրահատություն, որի համար ընդամենը ծախսվել է 235 ժամ և 44 400 աշխատավարձ:

Նոյեմբեր ամսվա հիվանդանոցի վերադիր ծախսերից վիրահատության բաժնին է հատկացվել.

փոփոխուն վերադիր - 28 650 դրամ

հաստատուն վերադիր - 36 950 դրամ

Կառավարչական հաշվապահին հանձնարարվում է.

- a) ներկայացնել նոյեմբեր ամսվա վիրահատությունների նախահաշիվն ու փաստացի ծախսերի շեղումները՝ անալիտիկ կտրվածքով,
- b) ներկայացնել նախահաշվային և նորմատիվային վերահսկողության տարբերությունը,
- c) ներկայացնել հիվանդանոցի ֆինանսական կառավարչին ծանուցագիր՝ բացատրելով աշխատավարձի հիմքով վերադիր ծախսերի կլանման աննպատակահարմարությունը:

## Պ Ա Տ Ա Ս Խ Ա Ն Ն Ե Ր

**50. «Արեգ» ՍՊԸ**

**Ծանուցում**

**(a)**

*Ում* տնօրենին

*Ումից.* կառավարչական հաշվապահից

*Առարկան.* նորմատիվային հաշվառում

Նորմատիվային հաշվառումը համակարգ է, որի օգնությամբ վերահսկողություն է սահմանվում նախատեսված շահույթի փաստացի մեծության ձևավորման ընթացքի վրա: Այդ նպատակով սահմանվում են միավոր արտադրանքի շահույթը ձևավորող յուրաքանչյուր գործոնի (նյութական, աշխատանքային) գծով նորմաներ և այնուհետև դրանք համեմատելով փաստացի արդյունքների հետ՝ բացահայտում են շեղումները:

Շեղումները լինում են անբարենպաստ (ան.), եթե նվազեցնում են շահույթը: Հակառակ դեպում դրանք համարվում են բարենպաստ (բար.): Շեղումների գծով վերլուծությունը տարվում է հետևյալ սկզբունքով.

**որակական գործոնի փոփոխման ազդեցությունը =**

որակական գործոնի շեղում X փաստացի քանակական գործոն

**քանակական գործոնի փոփոխման ազդեցությունը =**

քանակական գործոնի շեղում X նորմայով քանակական գործոն

Օրինակ.

**Նյութերի գծով**

զման գնի ազդեցությունը = գների շեղում X նյութերի փաստացի ծախս

քանակային ծախսի ազդեցությունը = քանակի շեղում X նորմայով զման գին

**Աշխատավարձի գծով**

ժամավարձի ազդեցությունը = ժամավարձի շեղում X աշխատա-  
ժամանակի փաստացի ծախս

աշխատաժամանակի ազդեցությունը = աշխատաժամանակի  
շեղում X նորմատիվային ժամավարձ

Նորմատիվային հաշվառման տարրերից է գործունային շեղումների վերլուծության արդյունքներով նորմատիվային և փաստացի շահույթի փոխկապակցումը, ինչպես նաև ստացված անբարենպաստ շեղումների պատասխանատվության կենտրոնների բացահայտումը:

**(b)**

**Հաշվետու ամսվա «Արեգ» ՍՊԸ-ի գործունեության նորմատիվային և փաստացի արդյունքների համեմատական հաշվետվություն:**

	<b>Նորմայով</b>	<b>Փաստացի</b>	<b>Շեղում</b>
Վաճառքի հասույթը	800 x 250 = 200 000	500 x 230 = 115 000	85 000 ան.
Ուղղակի նյութեր	500 x 2 x 5 = 5	500 x 2,5 x 4 = 5 000	0
	000		
Ուղղակի աշխատավարձ	500 x 8 x 20 = 80 000	500 x 10 x 15 = 75 000	5000 բար
Հաստատուն ծախսեր	10 000	15 000	5 000 ան.

**(c)**

**Շեղումների վերլուծություն:**

**Նյութերի գծով**

զման գնի ազդեցությունը = գների շեղում X նյութերի փաստացի ծախս  
 $500 \times 0,5 \times 4,0 = 1\ 000$  անբ.

քանակային ծախսի ազդեցությունը = քանակի շեղում X նորմայով զման գին  
 $500 \times 1,0 \times 2 = 1\ 000$  բար.

**Աշխատավարձի գծով**

Ժամավարձի ազդեցությունը = ժամավարձի շեղում X աշխատա-  
 ժամանակի փաստացի ծախս

$$500 \times 2 \times 15 = 15\ 000 \text{ անք.}$$

աշխատաժամանակի ազդեցությունը = աշխատաժամանակի

շեղում X նորմատիվային ժամավարձ

$$500 \times 5 \times 8 = 20\ 000 \text{ քար.}$$

**Հաստատուն ծախսեր**

$$15\ 000 - 10\ 000 = 5\ 000 \text{ անք.}$$

**Վաճառքի հասույթի գծով**

քանակով գծով

$$(500 - 800) \times [(250 - (2 \times 5 + 8 \times 20))] = 24\ 000 \text{ անք}$$

գների գծով

$$(230 - 250) \times 500 = 10\ 000 \text{ անք.}$$

(d)

**Նորմատիվային և փաստացի շահույթի փոխկապակցում:**

Նախահաշվային շահույթ

$$800 \text{ հատ} \times [250 - (2 \times 5 + 8 \times 20)] - 10\ 000$$

54 000

**Ծախսային շեղումներ**

Նյութերի գծով

գին

Անք. 1 000

Քար.

քանակ

1 000

Աշխատավարձի գծով

վարձ.

15 000

ժամեր

20 000

Հաստատուն ծախսեր

5 000

**Վաճառքի շեղումներ**

գին

10 000

քանակ

24 000

55 000

21 000

34 000 անք

Փաստացի շահույթ

$$500 \text{ հատ} \times [230 - (2,5 \times 4 + 10 \times 15)] - 15\ 000$$

20 000

**Մեկնաբանություններ**

Հաշվետու ամսում, նախատեսվածի նկատմամբ «Արեգ» հրուշակեղենի ֆաբրիկայի շահույթը խիստ կրճատվել է՝ նվազելով 34 000-ով կամ 63%-ով: Հիմնական պատճառներից է մեկն է հանդիսացել վաճառքի կտրուկ անկումը 37,5%-ով՝ նախատեսված 800 տուփից մինչև 500 տուփ: Բացի այդ, իրացման ոլորտում շահույթի նվազման պատճառ է հանդիսացել նաև մեկ տուփի հրուշակեղենի գծով վաճառքի գների անկումը 250-ից 230-ի:

Ուստի առաջարկում են քննարկման առարկա դարձնել իրացման նոր շուկաների որոնման հարցը:

**51. «Սատուրն» ֆաբրիկա**

(a)

Սահմանային շահույթի նորմատիվային հաշվառում

**Փաստացի հոսք = Նորմատիվային հոսք (+) (-) Շեղումներ**

Նորմատիվային հաշվառում կազմակերպելիս, անհրաժեշտություն է ծագում ապահովելու հետևյալ պայմանները.

- ստեղծել տնտեսավարման ցուցանիշների նորմատիվային բազա, որը պետք է ընդգրկի արտադրության և իրացման ողջ գործընթացը,
- ապահովել նորմաներից շեղումների արձանագրման փաստաթղթաշրջանառություն,
- կիրառել լրացուցիչ հաշվապահական հաշիվներ, որոնք տարանջատված կամփոփեն տնտեսավարման արդյունքների նորմատիվային և նորմաներից ծագած շեղումների հոսքերը,
- կիրառել այնպիսի հաշվային թղթակցություններ, որոնք թույլ կտան հաշվապահական համակարգի շրջանակներում փոխկապակցելու նորմատիվային, շեղումների և փաստացի ինֆորմացիոն հոսքերը,
- հնարավորություն ստեղծել փաստացի հոսքերը զուգահեռաբար ներկայացնելու **«Նորմատիվային հոսք – շեղումներ»** կտրվածքով:

Որպեսզի արտադրանքի թողարկման և իրացման արդյունքների հոսքը ձևավորվի գործող նորմաներով, շեղումներով և փաստացի ցուցանիշներով, կիրառվող հաշիվների պլանի 8-րդ դասում ներմուծենք 83-րդ կարգանիշ ունեցող հաշիվների խումբ՝ հետևյալ կտրվածքով.

**Կարգ 83 « Նորմատիվային հաշվառման հաշիվներ »**

- 831 «Արտադրական ծախսերի նորմաներից շեղումներ»
- 832 «Արտադրություն, ծառայություններ»
- 833 «Գների շեղումներ»
- 834 «Ինքնարժեքի շեղումներ»
- 835 «Սահմանային շահույթ»

Առաջարկվող 832 «Արտադրություն, ծառայություններ» հաշիվը դեբետային մասով ներկայացնում է թողարկման փաստացի ծախսերը հետևյալ թղթակցությամբ.

**Դտ 832 «Արտադրություն, ծառայություններ»**

**Կտ 811 «Հիմնական արտադրություն»**

Իսկ 832 հաշվի կրեդիտային մասը փաստացի ծախսերը ներկայացնում է **երկու կտրվածքով**

ա) **սահմանված նորմաներով**, երբ արտադրությունից թողարկված արտադրանքը մուտքագրվում է պատրաստի արտադրանքի պահեստ համապատասխան թղթակցությամբ.

**Դտ 215 «Արտադրանք»**

**Կտ 832 «Արտադրություն, ծառայություններ»**

բ) **սահմանված նորմաներից շեղումներով**, երբ արձանագրված շեղումների գծով տրվում է թղթակցություն.

**Դտ 831 «Արտադրական ծախսերի նորմաներից շեղումներ»**

**Կտ 832 «Արտադրություն, ծառայություններ»**

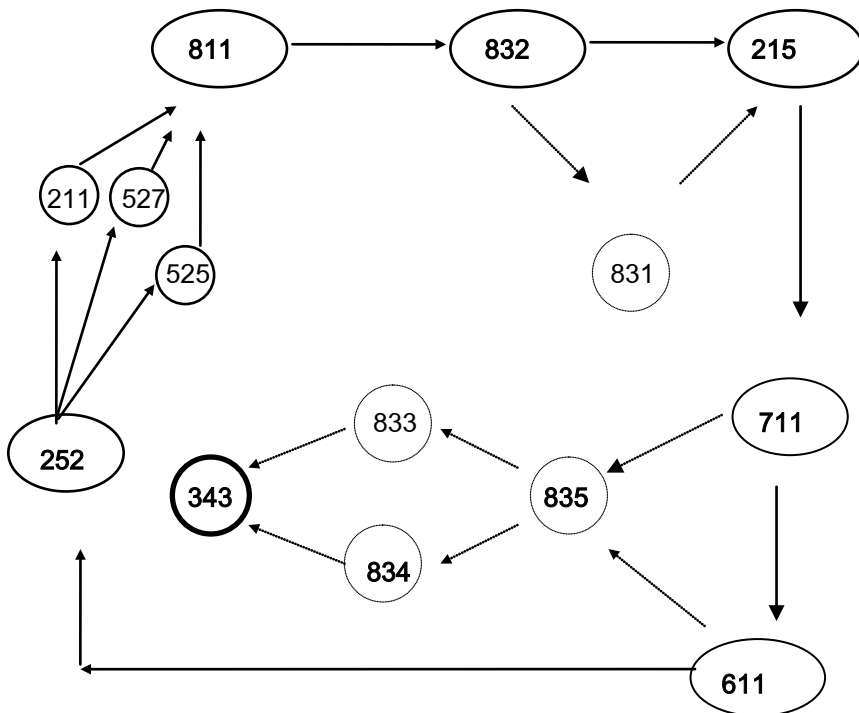


**832 «Արտադրություն, ծառայություններ»**

փաստացի ծախսեր	811	նորմայով շեղումներով	215	փաստացի ծախսեր
	812		831	
0		0		

Նորմաներից շեղումների հաշվառումը չսահմանափակելով միայն արտադրությունով, պետք է տարածել նաև իրացման ոլորտ, որպեսզի հաշվի առնվեն գների, հարկային տոկոսադրույքների, սպառման ծավալային գործոնների ազդեցությունները: Այդ նպատակով, առաջարկում ենք կիրառել 835 «Սահմանային շահույթ» հաշիվը՝ 833 «Գների շեղումներ» և 834 «Ինքնարժեքի շեղումներ» հաշիվների թղթակցմամբ, որով հնարավորություն է ստեղծվում ձևավորված փաստացի եկամուտը ներկայացնելու «նորմաներ - շեղումներ» ինֆորմացիոն հոսքով:

**(b)**  
Սահմանային եկամտի ձևավորման տեղեկատվական հոսքը



—————> տնտեսական գործունեության ընդհանուր ցուցանիշների ինֆորմացիոն հոսք

- - - - -> նորմաներից շեղումների ինֆորմացիոն հոսք

(c)

**Սահմանային շահույթի նորմատիվային հաշվառման արդյունքները:**

Արտադրության շեղումների հաշվային թղթակցությունները:

#	Գործառնությունների բովանդակությունը	Թղթակցող հաշիվ		Գումար
		Ղտ	Կտ	
1	Ձևակերպվել են հաշվետու ամսվա թողարկման փաստացի ծախսումները	811	ծախսումներ	35 000
2	Արտադրությունից դուրս է գրվել պատրաստի արտադրանքը փաստացի ինքնարժեքով	832	811	35 000
3	Պահեստ է մուտքագրվել պատրաստի արտադրանքը նորմատիվային գործող ինքնարժեքով ( 12 հատ x 600 )	215	832	30 000
4	Ձևակերպվել են արտադրության ծախսերից նորմաների շեղումները նյութերի գծով	831	832	7 000
5	Ձևակերպվել են արտադրության ծախսերից նորմաների շեղումները աշխատավարձի գծով	831	832	(2 000)
6	Ծախսային նորմաներից շեղումները ներառվել են պատրաստի արտադրանքի ինքնարժեքում	215	831 831	(2 000) 7 000

**Իրացման շեղումների հաշվային թղթակցությունները:**

#	Գործառնությունների բովանդակությունը	Թղթակցող հաշիվ		Գումար
		Ղտ	Կտ	
7	Դուրս է գրվել իրացված արտադրանքը փաստացի արտադրական ինքնարժեքով 40 հատ x 700	711	215	28 000
8	Ձևակերպվել է իրացված արտադրանքից ստացված հասույթը 40 հատ x 760	252	611	33 600
9	Իրացման հասույթը վերագրվել է սահմանային եկամտին	611	835	33 600
10	Իրացման ինքնարժեքը վերագրվել է սահմանային եկամտին	835	711	28 000
11	Ձևակերպվել է իրացման նորմատիվային սահմանային շահույթը 40 հատ x 200	835	343	8 000
12	Ձևակերպվել է իրացման գների շեղումը 40 x 40	835	833	1 600
13	Գների շեղումը վերագրվել է շահույթին	833	343	1 600
14	Ձևակերպվել է իրացված արտադրանքի ինքնարժեքի շեղումը 5 000/50հատ x 40 հատ	834	835	4 000
15	Ինքնարժեքի շեղումը վերագրվել է շահույթին	343	834	4 000

ԱՐՏԱԴՐՈՒԹՅԱՆ ՈՒՈՐՏՈՒՄ

811		831		832	
1) 35 000	2) 35 000	4) 7 000	6) (2 000)	2) 35 000	3) 30 000
		5) (2000)	6) 7 000		4) 7 000
					5) (2000)

ԻՐԱՑՄԱՆ ՈՒՈՐՏՈՒՄ

833		834		835	
13) 1 600	12) 1 600	14) 4 000	15) 4 000	10) 28 000	9) 33 600
				11) 8 000	14) 4 000
				12) 1 600	

711		611		343	
7) 28 000	10) 28 000	9) 33 600	8) 33 600	15) 4 000	11) 8 000
					13) 1 600
					5 600

(d)

Սահմանային շահույթի շեղումների վերլուծություն:

Սահմանային շահույթի նորմաներից շեղման վերլուծության ժամանակ, եթե հաշվի առնվի նաև գների փոփոխման ազդեցությունը, ապա պահարանների արտադրության և իրացման շեղումների ինֆորմացիոն հոսքը կներկայացվի այսպես.

1. նորմայով նախատեսվել է ստանալ 10 000 դրամի սահմանային շահույթ, 50 հատ x (800 - 600) = 10 000
2. փաստացի պահարանների արտադրությունից ձևավորվել է 5 600 դրամի սահմանային շահույթ, 40 հատ x (840 - 700) = 5 600
3. թույլ է տրվել սահմանային շահույթի նորմայի նկատմամբ բացասական շեղում, 5 600 - 10 000 = - 4 400
4. սահմանային շահույթի նորմայից 4 400 դրամով բացասական շեղման պատճառներ են հանդիսացել.

ա) վաճառքի ծավալների կրճատումը.

$$40 \times (800 - 600) - 50 \times (800 - 600) = 2 000 \text{ անք.}$$

բ) իրացման գների բարձրագումը.

$$40 \times (840 - 600) - 40 \times (800 - 600) = 1 600 \text{ բար.}$$

գ) թողարկման ինքնարժեքի թանկացումը.

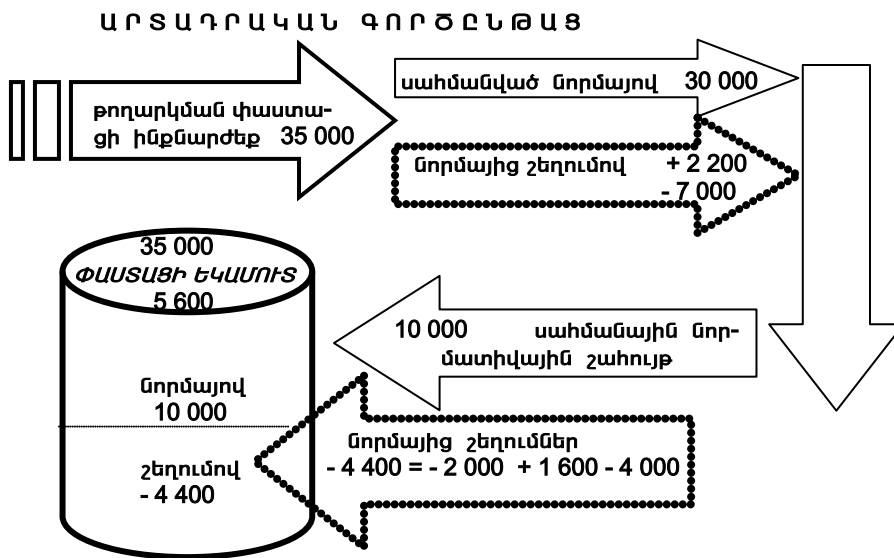
$$40 \times (840 - 700) - 40 \times (840 - 600) = 4\,000 \text{ անք}$$

Սահմանային շահույթի ընդհանուր շեղումը համարժեք է ըստ առանձին գործոնային շեղումների հանրահաշվական գումարին.

$$- 4\,400 = 5\,600 - 10\,000 = - 2\,000 + 1\,600 - 4\,000$$

Եզրակացություն.

- արտադրության ոլորտում թույլ է տրվել նյութերի 4 000 դրամով գերաժախս: Սակայն այն ավելին կլիներ, եթե աշխատանքային ծախսումների գծով չարձանագրվեր տնտեսում: (տես 831 և 834 հաշիվները),
- իրացման ոլորտում արձանագրվել է 1 600 դրամով գների նորմաներից դրական շեղում (833 հաշիվ), սակայն այն «կլանվել է» 4 000 դրամի ինքնարժեքի գերաժախսով, ինչպես նաև վաճառքի ծավալների կրճատումից առաջացած 2 000 դրամի կորստով: Արդյունքում, 343 հաշվի կրեդիտային 8 000 նորմատիվային սահմանային շահույթը (հաշվարկված 40 հատ վաճառքի համար) ճշտվել է բարենապաստ և անբարենապաստ շեղումներով (տես Ը կետ):



**Ի Ր Ա Ց Մ Ա Ն Գ Ո Ր Ծ Ը Ն Թ Ա Ց**

**52. «Լուսարաց» կազմակերպություն**

(a)

Միավոր արտադրանքի նորմատիվային շահույթ:

Նյութեր R	10կգ x 30	300
Նյութեր S	6կգ x 45	270
Ուղղակի աշխատավարձ	30 ժամ x 5,50	165
Արտադրական վերադիր	252 000 / 1200	210

Նորմատիվային համախառն շահույթ (ստացվեց մնացորդային եղանակով)	255
Նորմատիվային գին	1 200

**(b)**

**Շեղումների հաշվարկ:**

**Նյութատեսակ R**

Գնային շեղում	
Նորմատիվային գին	= 30,00
Փաստացի գին	35 000/1 100 = 31,82
Շեղում	1,82 (ան)
Գնային շեղումը	$(300 + 1\ 100 - 375) \times 1,82 = 1\ 866$ (ան)

Քանակային շեղում	
Նորմատիվային ծախսը	100 հատ x 10 կգ = 1 000 կգ
Փաստացի ծախսը	1 025 կգ
Շեղում	25 կգ (ան)
Քանակային շեղումը	25 կգ x 30 = 750 (ան)

**Նյութատեսակ S**

Գնային շեղում	
Նորմատիվային գին	= 45,00
Փաստացի գին	15 180/345 = 44,00
Շեղում	1,00 (բ)
Գնային շեղումը	$(460 + 345 - 225) \times 1,00 = 580$ (բ)

Քանակային շեղում	
Նորմատիվային ծախսը	100 հատ x 6 կգ = 600 կգ
Փաստացի ծախսը	580 կգ
Շեղում	20 կգ (բ)
Քանակային շեղումը	20 կգ x 45 = 900 (բ)

**Ուղղակի աշխատուժ**

Ժամավարձի շեղում	
Նորմատիվային ժամավարձ	= 5,50
Փաստացի ժամավարձ	$17\ 325 : 3\ 300 = 5,25$ 0,25(բ)
Ժամավարձի շեղումը	$3\ 300 \text{ ժամ} \times 0,25 = 825$ (բ)

Աշխատաժամանակի շեղում	
Նորմատիվային աշխատաժամանակ	100 հատ x 30 ժամ = 3 000
Փաստացի աշխատաժամանակ	= 3 300 300(ան)
Աշխատաժամանակի շեղում	$300 \text{ ժամ} \times 5,5 = 1\ 650$ (ան)

**Հաստատուն ծախսերի շեղում**

Նախահաշվային ծախսեր	252 000 : 12 = 21 000
Փաստացի ծախսեր	22 000
	2 000 (ան)

(c)

**Փաստացի և նորմատիվային համախառն շահույթի փոխկապակցումը:**

**Ցուցանիշներ**

Նախահաշվային համախառն շահույթ 100 հատ x 255				25 500
Ծախսային շեղումներ		Անբ.	Բար.	
Նյութատեսակ R	գին	1 866		
	քանակ	750		
Նյութատեսակ S	գին		580	
	քանակ		900	
Ուղղակի աշխատավարձ	վարձ.		825	
	ժամեր	1 650		
Հաստատուն ծախսեր		1 000		
		5 266	2 305	2 961 ան
				22 539

d)

**ԾԱՆՈՒՑԱԳԻՐ**

- Ում.** գործադիր տնօրենին
- Ումից.** կառավարչական հաշվապահից
- Առարկան.** անբարենպաստ շեղումներ

Հայտնում են Ձեզ, որ հոկտեմբեր ամսին անբարենպաստ շեղումներ են արձանագրվել նյութերի, աշխատավարձի և վերադիր ծախսերի գծով, որոնցից միայն գների տատանումներն են անվերահսկելի: Ուստի պետք է քննարկման խնդիր դառնան աշխատուժի գծով (300 ժամ), R նյութատեսակի գծով (25 կգ) և արտադրական վերադիր ծախսումների գերածախսերը:

**53. «Վեդի» ՍՊԸ**

(a)

**Սկզբնական և ճկուն նախահաշիվներ:**

	Սկզբն. նախա- հաշիվ	Ճկուն նախա- հաշիվ	Փաստա- ցի	Շեղումներ
Ուղղակի նյութեր	480 000	444 000	442 650	<b>1 350 բար.</b>
Ուղղակի աշխատավարձ	140 000	129 500	129 940	<b>440 անբ.</b>
Փոփոխուն արտադրական վերադիր	60 000	55 500	58 800	<b>3 300 անբ.</b>
Հաստատուն արտադրական վերադիր	100 000	100 000	104 000	<b>4 000 անբ.</b>
	780 000	729 000	735 390	<b>6 390 անբ.</b>

(b)

**Շեղումների վերլուծություն:**

**Նյութերի գների շեղումներ**

Փաստացի քանակային ծախսը			
նորմատիվային գներով	113 500կգ x 4 =		454 000
Փաստացի ծախս			442 650
			11 350 բար.

**Նյութերի քանակական շեղումներ**

Փաստացի թողարկումը			
նորմատիվային ծախսով	18 500հատ x 6կգ/հատ =		111 000
Փաստացի ծախս			113 500
			2 500 ան.
x Նախահաշվային գին		x 4 =	10 000 ան.

**Վարձավճարի դրույքների շեղումներ**

Փաստացի աշխատաժամանակը			
նորմատիվային վճարով	17 800 ժամ x 7/ժամ		124 600
Փաստացի վարձավճար			129 940
			5 340 ան.

**Աշխատաժամանակի շեղումներ**

Փաստացի թողարկումը			
նորմատիվային ժամերով	18 500 x 1ժամ/ հատ		18 500
Փաստացի աշխատաժամեր			17 800
			700 բար
x նախահաշվային դրույք		x 7 =	4 900 բար

(c)

**Սահող կանխատեսումներ:**

Սահող կանխատեսումները կատարվում են փաստացի արդյունքների ներկայացումից հետո միայն: Վերջինիս հիման վրա քննարկվում են ընդունված նախկին նախահաշիվների «թարմացումներ»:

**54. Մարզկենտրոնի հիվանդանոց**

(a)

**Նախահաշիվ և փաստացի շեղումներ:**

Նախահաշվային արժեք $20 \times 2\,000 \times 150\%$	100 000
ճշտված նախահաշիվ $100\,000 \times 22/20$	<b>110 000</b>
Փաստացի ծախսեր $44\,400 + (28\,650 + 36\,950)$	<b>110 000</b>
Նոյեմբեր ամսվա նախահաշվից փաստացի ծախսերի շեղումը	0

Ծախսերի շեղումներ անբ. բար.

**Վիրահատարանի աշխատավարձ**

- վարձավճարի շեղում $44\,400 - (2\,000/10 \times 235)$	260 000
- ժամաքանակի շեղում $[235 - (22 \times 10)] \times 2\,000/10$	3 000

**Փոփոխում վերադիր ծախսեր**

- ծախսային շեղում $28\,650 - [235 \times (2\,000/10 \times 62,5\%)]$	725
- ժամաքանակի շեղում $[235 - (22 \times 10)] \times 2\,000/10 \times 62,5\%$	1 875

**Հաստատուն վերադիր ծախսեր**

- ծախսային շեղում $36\,950 - (2\,000 \times 20 \times 87,5\%)$	1 950
- ծավալային շեղում $(22 - 20) \times (2\,000 \times 87,5\%)$	3 500

**Ընդամենը 6 825 6 825**

(b)

**ԾԱՆՈՒՑՈՒՄ**

- Ում.** ֆինանսական տնօրենին
- Ումից.** կառավարչական հաշվապահից
- Առարկան.** վերադիր ծախսերի կլանման հիմք:

Վիրահատության բաժնի վերադիր ծախսերը ձևավորվում են բաժնին տրվող աշխատավարձի համամասնությամբ, որը հիմնավոր չէ հաստատուն վերադիր ծախսերի գծով: Փաստորեն, վիրահատությունների թվի աճով անհիմն աճում են նաև բաժնի հաստատուն վերադիր ծախսերը:



Ուստի, առաջարկում ենք կիրառել ABC բաշխման եղանակ (տարբերակված հիմքերով բաշխում), երբ վերադիր ծախսերի կլանումն իրականացվում է ծախսային կրիչների օգնությամբ:

## ՆԵՐԴՐՈՒՄՆԵՐԻ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄՆԵՐ

### 55. «Բազալտ» ՍՊԸ

«Բազալտ» քարի մշակման ՍՊԸ-ն նոր տեխնոլոգիայի կիրառման նպատակով կարիք ունի քարերի հղկման հաստոցի՝ 6 տարի ժամկետով շահագործմամբ: ՍՊԸ-ն հնարավորություն ունի հաստոցը գնել կամ վարձակալել: Գնման կամ վարձակալման պայմաններն են.

- հաստոցի ծառայության վերջում լուծարային 200 հազ. դրամի արժեք է գոյանում,
- հաստոցի գնման շուկայական արժեքն է 3 200 հազ.դրամ,
- վարձակալական հիմունքներով հաստոցը ձեռք բերելիս, տարեկան վարձավճարը կազմում է 600 հազ.դրամ,
- բանկային դեպոզիտի դրույքաչափը կազմում է 10 %, իսկ կազմակերպության միավոր ծախսերին ընկնող շահութահարկի տնտեսման գործակիցը՝ 0.15,
- գնում կատարելիս, հաշվարկված տարեկան ամորտիզացիայի շնորհիվ ծախսերի ավելացումով նվազում է բյուջե մուծվող տարեկան շահութահարկը՝ 75 հազ.դրամով.  
 $[(3\ 200 - 200):6] \times 0.15$ ,
- վարձակալելիս, կատարվող տարեկան վարձավճարի շնորհիվ, ծախսերի ավելացումով նվազում է բյուջե մուծվող տարեկան շահութահարկը՝ 90 հազ. դրամով (  $600 \times 0.15$  ),
- վարձակալման գումարները մուծվում են տարեսկզբին, իսկ բյուջե մուծվող շահութահարկը՝ վճարվում է տարեվերջին,
- վարձակալման ավարտից հետո հաստոցը վերադարձվելու է վարձատուին:

Օգնեք կառավարչական հաշվապահին որոշում կայացնելու հաստոցի գնման կամ վարձակալման հարցում:

### 56. «Փքաբլիթ» ՍՊԸ

«Քաղցրիկ» ՍՊԸ-ին, որն զբաղվում է կարկանդակների վաճառքով՝ առաջարկում է գնել միևնույն ոլորտում գործող «Փքաբլիթ» կազմակերպությանը: Հայտնի են հետևյալ տվյալները.

1. «Փքաբլիթի» ձեռք բերման առաջարկվող գինը 12 000 հազ. դրամ է,
2. «Փքաբլիթ»-ի անխափան գործունեության երաշխալային ժամկետը նախատեսվում է 3 տարի,
3. «Փքաբլիթ»-ի կապիտալի շահութաբերությունը կազմում է տարեկան 25 %,
4. բանկի դեպոզիտի դրույքը առաջիկա 3 տարում նախատեսվում է 10 %,
5. գնման առաջարկի պահին «Փքաբլիթ» կազմակերպության համառոտ հաշվեկշիռը ներկայացվում է այսպես

Հիմնական միջոցներ	10 000	Բաժնեհավաք կապիտալ	11 000
Պաշարներ	4 000	Շահույթ	0
Դրամարկղ	2 000	Առևտրային պարտավորություն	5 000
Գալիք ժամանակաշրջանի ծախսեր	500	Պարտավորություն բյուջեին	1 000
Ջարգացման ծախսեր	3 500	Բանկային վարկեր	3 000
<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ</b>	<b>20 000</b>	<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ</b>	<b>20 000</b>

Որպես «Փքաբլիթ»-ի կառավարչական հաշվապահ, հիմնավորեք առաջարկվող գնի նպատակահարմարությունը:

**57. «Գեղանիստ» կազմակերպություն**

«Գեղանիստ» կազմակերպությունը որոշում է կայացնելու X և Y ծրագրերի ներդրման համար: Երկու ծրագիրն էլ ունեն միևնույն շահագործման ժամկետը և պահանջում են միևնույն ֆինանսավորումը: Ֆինանսական կառավարիչը գտնում է, որ պետք է ընտրվի առավել ՋՆԱ ունեցող ծրագիրը: Մինչդեռ, ըստ գլխավոր հաշվապահի, նպատակահարմար է ընտրել առավել բարձր ՇՆՆ ունեցող ծրագիրը, քանի որ վերջին տարիներին նկատվում է բանկային դեպոզիտի տոկոսադրույքի բարձրացման միտում:

Բանկային դեպոզիտի տարեկան տոկոսադրույքը կազմում է 10%:  
 Ծրագրերի վերաբերյալ ներկայացվում են հետևյալ տվյալները:

Տարիներ	X	Y
0	-200	-200
1	35	218
2	80	10
3	90	10
4	75	4
5	20	3

- Կառավարչական հաշվապահից պահանջվում է.
- (a) հաշվարկել յուրաքանչյուր ծրագրի շահութաբերության ներքին նորման և զուտ ներկա արժեքը,
  - (b) ներկայացնել գործադիր տնօրենին ծանուցագիր ծրագրերի իրականացման նպատակահարմարության վերաբերյալ՝ ըստ ֆինանսական կառավարչի և գործադիր տնօրենի տեսանկյունի:

**58. «Ավիատրանսպորտ» ՓԲԸ**

«Ավիատրանսպորտ» ՓԲԸ-ն զբաղվում է օդային բեռնափոխադրումներով և նախատեսում է ձեռք բերել 3 ինքնաթիռ՝ յուրաքանչյուրը 2 000 000 արժողությամբ: Ինքնաթիռների ծառայության ժամկետը սահմանված է 5 տարի: Երրորդ տարվա վերջում պահանջվում է պարտադիր պրոֆիլակտիկ նորոգում, որի արժեքն է 600 000: Յուրաքանչյուր օդանավի տարեկան շահագործման հաստատուն ծախսը կազմում է 100 000: Շահագործումից հետո, օդանավերը մնացորդային արժեք չեն ունենում:  
 Յուրաքանչյուր օդանավի թռիչքային տևողությունը տարեկան չպետք է գերազանցի 2 400 ժամը, որի դեպքում առավելապես կապահովվի տարեկան 1 600 000 սահմանային շահույթ:

Որպես այլընտրանքային տարբերակ, հնարավոր է նաև օդանավերը վարձակալել՝ տարեկան 250 000-ով և տարվա սկզբին վարձավճարի մուծմամբ: Այս դեպքում, մեկ թռիչքային ժամի փոփոխումն ծախսերը կկազմեն 361:

Վարձակալելիս «Ավիատրանսպորտ»-ը չի կատարի պրոֆիլակտիկ նորոգում և տարեկան շահագործման հաստատուն ծախսեր, քանի որ դրանք վարձատուի պարտականություններն են: Սակայն կունենա մեկ թռիչքային ժամի փոփոխումն ծախսեր՝ 361 - ուլ:

Կառավարչական հաշվապահին հանձնարարվում է.

- (a) հաշվել նվազագույն թռիչքային ժամերը՝ օդանավերը գնման կամ վարձակալման դեպքում,
- (b) հաշվել միջին թռիչքային ժամերը՝ հավասար ներդրումային գրավչությամբ օդանավերի միաժամանակյա գնման և վարձակալման դեպքում,
- (c) տնօրինությանը առաջարկել, թե քանի օդանավ պետք է գնել և տարեկան վարձել, եթե 5 տարվա ընթացքում բեռների տեղափոխման թռիչքային տևողությունը սահմանափակվելու է տարեկան 5 750 ժամով:

**59. «Կենցաղ» կազմակերպություն**

«Կենցաղ» կազմակերպությունը արտադրում է C տեսակի արտադրանք, որն օգտագործվում է կենցաղային քիմիայում: Թողարկման տեխնոլոգիան արդեն հնանում է և հնարավորության կա նոր տեխնոլոգիայով արտադրել D տեսակի արտադրանք, որը հանդես է գալիս C-ի փոխարինիչ:

Քանի որ երկու արտադրատեսակների միաժամանակյա թողարկում հնարավոր չէ, ապա որոշում է ընդունվելու շարունակել C-ի արտադրությունը, կամ դադարեցնել այն՝ փոխարենը արտադրելով D:

Եթե շարունակվի C-ի թողարկումը, ապա առաջին տարում դրա պահանջարկը կկազմի 24 000 հատ, սակայն հաջորդ յուրաքանչյուր տարում կկրճատվի 4 000 հատով: Արտադրությունը շարունակելիս, տեխնոլոգիական արդիականացման նպատակով պետք է 70 000 հազ. դրամի լրացուցիչ սարքավորումներ գնվեն:

Եթե սկսվի D-ի թողարկումը, ապա դրանից առաջին տարում կարտադրվի 60 000 հազ.դրամ, որը հետագա տարիներին աճման միտում կունենա: Նոր արտադրության կազմակերպման համար լրացուցիչ կպահանջվի 620 000 հազ. դրամի սարքավորում:

Երկու արտադրատեսակներին առնչվող տվյալներն են.

	C	D
Միավորի փոփոխումն ծախսեր	25	50
Միավորի վաճառքի գին	55	105

Բանկային դեպոզիտի դրույքաչափը տարեկան կազմում է 12% և «Կենցաղ»-ը նախատեսել է արտադրական գործունեություն ծավալել առնվազն 5 տարի:

Կառավարչական հաշվապահին հանձնարարվում է.

- a) հաշվարկել D արտադրատեսակի տարեկան աճի այն քանակը, որը 5 տարիների համար կպահանջվի C արտադրանքի թողարկմանը համարժեք զուտ ներկա արժեք,
- b) գործադիր տնօրենին ծանուցմամբ ներկայացնել D արտադրատեսակի թողարկման քանակի հաշվարկների ժամանակ հաշվի չառնված գործոնները:
- c)

# Պ Ա Տ Ա Ս Խ Ա Ն Ն Ե Ր

## 55. «Բազալտ» ՍՊԸ

Ցուցանիշներ	ընդամենը	Տարիներ						
		0	1	2	3	4	5	6
<b>Գ Ն ՈՒ Մ</b>								
Դրամական արտահոսք								
զնման արժեք	(3200)	3200						
Ներհոսք								
շահութահարկի տնտեսում			75	75	75	75	75	75
Ձ/զ (10%)			0.9	0.82	0.75	0.68	0.62	0.56
զեղչված ներհոսք	324,7		67,5	61,5	56,2	51	46,5	42,0
զեղչված մնացորդային արժեք	112							200 x 0,56 = 112
Դրամական զուտ հոսք	(2763)							
<b>ՎԱՐՉԱԿԱԼՈՒՄ</b>								
Դրամական արտահոսք								
նախատեսվող	(3600)	600	600	600	600	600	600	
զեղչված	(2826)	600	540	492	450	408	336	
Դրամական ներհոսք								
շահութահարկի տնտեսում			90	90	90	90	90	90
Ձ/զ (10%)			0.9	0.82	0.75	0.68	0.62	0.56
զեղչված ներհոսք	389,7		81	73,8	67,5	61,2	55,8	50,4
Դրամական զուտ հոսք	(2436)							

Նպատակահարմար է հաստոցը վարձակալել, քանի որ դրամական զուտ արտահոսքը այդ դեպքում փոքրագույնն է.

$$(2\ 436 < 2\ 763)$$

## 56. «Փքաբլիթ» ՍՊԸ

Վաճառվող կազմակերպության լուծարային հաշվեկշիռը վաճառքի պահին..

		Պարտավորություններ	
<b>Լուծարվող ակտիվներ</b>			
10 000 + 4 000 + 2 000		5 000 + 1 000 + 3 000 =	
=	16 000		9 000
			7 000
<b>Լուծարման մնացորդ</b>			
ԸՆԴԱՄԵՆԸ	16 000	ԸՆԴԱՄԵՆԸ	16 000

Վաճառվող կազմակերպության կապիտալի աճի հնարավորությունը երաշխիքային ժամանակահատվածում՝ շահութաբերության 25% պայմաններում.

Տարիներ		
1	$11\ 000 \times 0.25 =$	2 750,0
2	$13\ 750 \times 0.25 =$	3 437,5
3	$17\ 187,5 \times 0.25 =$	4 296,9
Ընդամենը		<b>10 484,4</b>

Կապիտալի հնարավոր աճի ներկա արժեքը ըստ առանձին տարիների՝ դեպոզիտի 10 % դրույքաչափի պայմաններում.

Տարիներ	Նախատեսվող աճի գեղչում	Ներկա արժեք
1	$2\ 750 \times 0.909 =$	2 499,75
2	$3\ 437,5 \times 0.826 =$	2 839,37
3	$4\ 296,9 \times 0.751 =$	3 226,88
Ընդամենը		<b>8 566.</b>

Առաջարկվող գնի նպատակահարմարությունը.

Լուծարման մնացորդ + կապիտալի սպասվող < առաջարկվող վաճառքի գին > ներկա արժեքով

$$7\ 000 + 8\ 566 < 12\ 000$$

Քանի որ, «Փքաբլիթ»-ի վաճառքի առաջարկվող գինը չի գերազանցում իրացվելի հաշվեկշռի ակտիվային մնացորդի և կապիտալի աճի ներկա արժեքի հանրագումարը, ապա «Փքաբլիթ»-ը որոշում է հրաժարվել առքուվաճառքի գործարքից:

**57. «Գեղանիստ» կազմակերպություն**

(a)  
ՇՆՆ-ի և ՁՆԱ հաշվարկ:

Տարի	Դրամի հոսք	X ծրագիր			
		Ձ/գ 10%	ՁՆԱ	Ձ/գ 20%	ՁՆԱ
0	(200)	1, 000	(200)	1,000	(200)
1	35	0,909	31,82	0,833	29,16
2	80	0,826	66,08	0,694	55,52
3	90	0,751	67,59	0,579	52,11
4	75	0,653	51,23	0,482	36,15
5	20	0,621	12,42	0,402	8,04
			29,14		19,02

**Y ծրագիր**

Տա- րի	Դրամի հոսք	Ձ/զ 10%	ՁՆԱ	Ձ/զ 20%	ՁՆԱ
0	(200)	1, 000	(200)	1,000	(200)
1	218	0,909	198,1	0,833	181,9
			6		
2	10	0,826	8,26	0,694	6,94
3	10	0,751	7,51	0,579	5,79
4	4	0,653	2,73	0,482	1,93
5	3	0,621	1,86	0,402	1,21
			18,52		(2,54)

$$\text{ՇՆՆ (X)} = 10 + \frac{29,14}{29,14 - (-19,02)} \times (20 - 10) = 16,1\%$$

$$\text{ՇՆՆ (Y)} = 10 + \frac{18,52}{18,52 - (-2,54)} \times (20 - 10) = 18,8\%$$

$$\text{ՁՆԱ (X, 10\%)} = 29\ 140$$

$$\text{ՁՆԱ (Y, 10\%)} = 18\ 520$$

**(b)**

**ԾԱՆՈՒՑԱԳԻՐ**

**Ում.** գործադիր տնօրենին:

**Ումից.** կառավարչական հաշվապահից:

**Առարկան.** ծրագրերի իրականացման նպատակահարմարություն:

Ծրագիր X-ը ունի առավել բարձր ՁՆԱ, սակայն ի տարբերություն ծրագիր Y-ի՝ նրա ՇՆՆ-ն ցածր է: Որպես կանոն, երբ հակասություն է առաջանում ՇՆՆ-ի և ՁՆԱ-ի միջև, նախապատվությունը տրվում է ՁՆԱ-ին, քանի որ ոչ ռիսկային պայմաններում և լավագույն սցենարի զարգացման դեպքում (չի փոխվում դեպոզիտի %-ը ծրագրի իրականացման ընթացքում) ներդրողները շահում են բարձր ՁՆԱ ունեցող ծրագրից:

Սակայն, ծրագրի իրականացման ռիսկի տեսանկյունից, երբ կա հավանականություն կապիտալի շահութաբերության բարձրացման, նախապատվությունը տրվում է բարձր ՇՆՆ ունեցող ծրագրերին, քանի որ դրանք առավել «դիմացկուն են» դրական ՁՆԱ ապահովելիս:

**58. «Ավիատրանսպորտ» ՓԲԸ**

**(a)**

**Թռիչքաժամերի հաշվարկ:**

**Գնում կատարելիս**

Տա- րիներ	Գործոն	Դրամական հոսքեր	Ձեղչի գործակից (10%)	Ներկա արժեք
0	գնում	(2 000)	1,000	(2 000)

3	պրոֆիլակ	(600)	0,751	(451)
1-5	շահագործ	(100)	3,791	(379)

(2 830)

Յուրաքանչյուր օդանավի գնումը նպատակահարմար է, եթե դրա շահագործումից ստացվող սահմանային շահույթի ներկա արժեքը առնվազն հավասար, կամ գերազանցում է 2 830-ը:

Յուրաքանչյուր թռիչքային ժամ առավելապես ապահովում է.

$$1\ 600\ 000 / 2\ 400 = 667 \text{ սահմանային եկամուտ.}$$

Եթե թռիչքային ժամերի տարեկան նվազագույն քանակը նշանակենք K-ով, ապա օդանավի գնումը կհամարվի նպատակահարմար հետևյալ դեպքում.

սահմանային շահույթի ՆԱ արժեք = ծախսային արտահոսքի ՆԱ

$$[667 \times 3,791 \text{ (10\% -ի համար)}] \times K = 2\ 830, \text{ որտեղից,}$$

**K = 1 119 ժամ մեկ տարվա համար** (գնելիս)

**Վարձակալելիս**

Տարիներ	Գործոն	Դրամական հոսքեր	Չեղջի գործակից (10%)	Ներկա արժեք
0-4	վարձավճար	(250)	1 + 3,17 = 4,17	(1 042,5)

Եթե թռիչքային ժամերի տարեկան նվազագույն քանակը նորից նշանակենք K-ով, ապա վարձակալումը կդառնա նպատակահարմար հետևյալ թռիչքային տևողության դեպքում.

$$[(667 - 361) \times 3,791 \text{ (10\% -ի համար)}] \times K = 1\ 042,5 \text{ որտեղից.}$$

**K = 899 ժամ մեկ տարվա համար** (վարձակալելիս)

(b)

**Միջին թռիչքային ժամերի հաշվարկ:**

Այժմ ընդունենք, որ որոշում է կայացվում հավասար գրավչությամբ օդանավերը գնել և վարձակալել: Ուրեմն, գնման և վարձակալման գործընթացների զուտ ներկա արժեքները պետք է իրար համարժեք լինեն: Այդ դեպքում տարեկան միջին թռիչքային տևողությունը պետք է հաշվարկվի այսպես.

$$\begin{aligned} \text{ՉՆԱ գնելիս} &= (3,791 \times 667K) - 2\ 830 \\ \text{ՉՆԱ վարձակալելիս} &= (3,791 \times 306K) - 1\ 042,5 \\ (3,791 \times 667K) - 2\ 830 &= (3,791 \times 306K) - 1\ 042,5 \end{aligned}$$

որտեղից`

**K = 1 306 ժամ մեկ տարվա համար** (գնելիս և վարձակալելիս)

(c)

**ԾԱՆՈՒՑԱԳԻՐ**

- Ում.** գործադիր տնօրենին:
- Ումից.** կառավարչական հաշվապահից:
- Վտարկան.** օդանավերի վարձակալման տարեկան քանակը:

Քանի որ, գնման դեպքում թռիչքային գործընթացի զուտ ներկա արժեքը 0-ական է դառնում 1 119 ժամի դեպքում, իսկ վարձակալելիս՝ 899 ժամի դեպքում(տես ա կետ) , ուրեմն գնման գործարքը ավելի առաջնային է շահագործման ժամերին «դիմացկունություն» առունով:

	Առաջ- նային	Ինքնա թիռ	Տարեկան թռիչքային ժամեր
Գնել	1-ն	2 հատ	2 x 2 400 = 4 800
Վարձակալել	2-րդ	1 հատ	(մնացորդով) 950
Թռիչքային տարեկան առավելագույն ժամեր			5 750

Ուստի առաջարկում ենք տարեկան շահագործել 3 օդանավ: Ընդ որում, գնել երկու օդանավ և շահագործել 5 տարի, իսկ տարեկան վարձել մեկ օդանավ:

**59. «Կենցաղ» կազմակերպություն**

(a)

ՁՆԱ-ն C արտադրանքի թողարկումը շարունակելիս

Տա- րի	Դրամական հոսքեր	Ձ/գ	Ներկա արժեք
0	(70 000)	1	(70 000)
1	720 000	0,893	642 960
2	600 000	0,797	478 200
3	480 000	0,712	341 760
4	360 000	0,636	228 960
5	240 000	0,567	136 080
			1 757 960

ՁՆԱ-ն D արտադրանքի թողարկումը սկսելիս, եթե հաջորդ տարիներին քանակային աճ չդիտվի

Տա- րի	Դրամական հոսքեր	Ձ/գ	Ներկա արժեք
0	(620 000)	1	(620 000)
1 - 5	330 000	3,605	1 869 650
			569 650

Որպեսզի 5 տարիների ընթացքում D-ի ՁՆԱ-ն դառնա համարժեք C-ի կողմից ապահովվող ՁՆԱ-ին, ապա վերը ստացված ՁՆԱ-ի տարբերությունը հանդես է գալիս որպես D արտադրատեսակի քանակային աճի հաշվարկային հիմք.

$$1\ 757\ 960 - 569\ 650 = 1\ 188\ 310$$

D արտադրատեսակի յուրաքանչյուր տարվա քանակային աճը նշանակենք Z-ով: Այդ դեպքում D-ն քանակային աճի դեպքում, յուրաքանչյուր տարի կապահովվի հավելյալ ՁՆԱ.

Z x 55 x 0,797	2-րդ տարի
2Z x 55 x 0,712	3-րդ տարի
3Z x 55 x 0,636	4-րդ տարի
4Z x 55 x 0,567	5-րդ տարի



Յետևաբար.

$$43\,835Z + 78,32Z + 104,94Z + 124,74Z = 1\,188\,310$$

Որտեղից.

$$Z = 3\,777 \text{ հատ} \text{ (յուրաքանչյուր տարվա անհրաժեշտ աճը)}$$

(b)

**ԾԱՆՈՒՑԱԳԻՐ**

- Ում.** գործադիր տնօրենին:
- Ումից.** կառավարչական հաշվապահից:
- Առարկան.** D արտադրանքի թողարկման նոր տեխնոլոգիայի ներդրման նպատակահարմարություն:

Քանի որ C արտադրատեսակի արտադրության տեխնոլոգիան հնանում է, ուստի նոր տեխնոլոգիայով D արտադրանքի թողարկման կազմակերպման համար անհրաժեշտ է դադարեցնել C-ի թողարկումը և կազմակերպության ներդրումային շահերից ելնելով՝ յուրաքանչյուր տարի ավելացնել D-ի արտադրանքի թողարկումը 3 777 հատով:

Սակայն, հաշվարկների ժամանակ չի կատարվել գործոնային զգայնության հեռանկարային վերլուծություն և հաշվի չեն առնվել հետևյալ հանգամանքները.

- **Վաճառքի գինը:** D արտադրատեսակը մոտ կրկնակի անգամ թանկ է C-ից (105 և 50), ուստի պետք է հաշվի առնվի գնորդների վերաբերմունքը տվյալ թանկացմանը:
- **Վաճառքի քանակային առաջարկը:** Փաստորեն, D արտադրատեսակի թողարկումը ըստ տարիների հավասարաչափ չի իրականացվում, այլ աճ է ապրում յուրաքանչյուր հաջորդ տարի, որը կարող է չբավարարել շուկայական պահանջարկին թողարկման առաջին տարիներին և ընդհակառակը՝ բերել առաջարկի ավելցուկի վերջին տարիներին,
- **Ներդրումների արժեքը:** D արտադրանքի թողարկումը պահանջում է մոտ 9 անգամ ավելի ներդրում (620/70): Ուստի, նոր տեխնոլոգիաներ կիրառելիս պետք է հաշվարկներում հաշվի առնվեն նաև «Կենցաղ»-ի ֆինանսական հնարավորությունները և հետագա տարիներին կայուն ֆինանսական իրավիճակի ապահովումը:

## ՇՐՋԱՆԱԴՈՒ ԿԱՊԻՏԱԼԻ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ

60. «Մոդել» ՍՊԸ

«Մոդել» ՍՊԸ-ն զբաղվում է կոշիկի պատվերների ընդունմամբ: ՍՊԸ –ին հնարավորություն է տրված հաջորդ տարվանից վերցնելու կարճաժամկետ վարկ 590 000-ի սահմաններում: Առաջմ «Մոդել»-ը մայրաքաղաքի կենտրոնում բացել է կոշիկի պատվերների ընդունման և վաճառքի ընդամենը մեկ խանութ: Գործադիր տնօրենը առաջարկում է օգտվել վարկից և մեծացնել գործող խանութի ապրանքաշրջանառությունը 4 անգամ: Սակայն, մարքեթինգի տնօրենը պնդում է, որ պետք ոչ թե գործող խանութը մեծացնել, այլ վարկավորմամբ քաղաքի ծայրամասերում նույն ապրանքաշրջանառությամբ ևս մի քանի խանութ բացել՝ ստեղծելով կոշիկի պատվերների ընդունման ֆիրմային խանութների ցանց:

Գործող ՍՊԸ-ի մեկ տարվա գործունեության ցուցանիշներն են.

Ցուցանիշներ	Գումար
Իրացումից հասույթ	900
Իրացման ինքնարժեք	700
Պաշարներ	
նյութեր	30
անավարտ արտադրանք	8
պատրաստի արտադրանք	20
Ղեբիտորներ	40
Կրեդիտորներ	10

ՍՊԸ-ն հաջորդ տարվա համար ընտրել է հետևյալ ռազմավարությունը

1. կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտքերի գծով.

**կազմակերպության ակտիվների ընթացիկ իրացվելիության գործակցի նվազագույն մակարդակը պետք է կազմի 1.8 միավոր**

**կազմակերպության կրեդիտորական պարտքերի փոխհատուցման նվազագույն ժամկետը 15 օր է.**

2. ղեբիտորական պարտքերի գծով.

**կազմակերպությունը իրացման ծավալների անհրաժեշտ մակարդակի ապահովման համար վաճառքի առնվազն 8 %-ը պետք է իրականացվի ղեբիտորական սկզբունքով.**

**ըրանական անհրաժեշտ ներհոսքի ապահովման նպատակով կազմակերպության ղեբիտորական պարտքերի փոխհատուցման նվազագույն սահմանը 40 օր է.**

3. պաշարների գծով.

**արտադրության և իրացման անխափան գործընթացի ապահովման նպատակով կազմակերպության պաշարների նվազագույն մնացորդը առնվազն պետք է կազմի իրացման ինքնարժեքի 10 %-ը.**

**պաշարների շոջապտույտի տևողությունը չպետք է գերազանցի 40 օրը**

Պահանջվում է որոշել

շրջանառու կապիտալը ըստ առանձին բաղադրիչների,

- շրջանառու կապիտալի ընդունելի սահմանները հաջորդ տարվա համար,
- տնօրինությանը ներկայացնել ծանուցում շրջանառու կապիտալի սահմանների և մանրածախ առևտրի ցանցի ստեղծման վերաբերյալ:

### 61. «Թռիչք» հանրախանութ

«Թռիչք» հանրախանութը 2 001 և 2 002 թվականների համար ներկայացրել է հետևյալ ֆինանսական հաշվետվությունները

**Հաշվապահական համեմատական հաշվեկշիռ**

	2 002 թ.	2 001 թ.	
<b>Ոչ ընթացիկ ակտիվներ</b>	130	139	
<b>Ընթացիկ ակտիվներ</b>			
պաշարներ	42	37	
դեբիտորներ	29	23	
դրամական միջոցներ	3	5	
	74	65	
Ընդամենը ակտիվներ	204	204	
<b>Կապիտալ</b>			
Բաժնեհավաք կապիտալ	87	77	
Շահույթ	31	22	
<b>Ոչ ընթացիկ ակտիվներ</b>	40	40	
<b>Ընթացիկ ակտիվներ</b>			
Պարտավորություններ			
մատակարարներից	36	55	
Պարտավորություններ			
բյուջեից	10	10	
	46	65	
Ընդամենը պասիվներ	204	204	

**Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություն**

	2 002 թ.	2 001 թ.
Իրացումից հասույթ	209	196
Իրացման ինքնարժեք	157	151
Համախառն շահույթ	52	45
Վերադիր ծախսեր	25	22
Հարկվող շահույթ	27	33
Շահութահարկ	10	10
Զուտ շահույթ	17	13
Շահաբաժիններ	8	7
Չբաշխված շահույթ	9	6

Պաշարների շարժի վերաբերյալ հայտնի է.

	2 002 թ.	2 001 թ.
Սկզբնական մնացորդ	37	29
Գնումներ	162	159
Վերջնական մնացորդ	(42)	(37)
Իրացման ինքնարժեք	157	151

Կառավարչական հաշվապահից պահանջվում է.

- a) հաշվարկել շրջանառու կապիտալին առնչվող ֆինանսական գործակիցները ըստ տարիների,
- b) կատարել (a) կետից ստացված արդյունքների մեկնաբանություններ,
- c) ներկայացնել շրջանառու կապիտալի պարբերաշրջանի բանաձևը առևտրում և արտադրական ոլորտում:

**62. «Փականք» ՍՊԸ**

«Փականք» ՍՊԸ-ն մասնագիտացել է դաճան փականքների մեծաքանակ առևտրում: Նախորդ տասներկու ամիսներում այն խնդիր ունի դեբիտորական պարտքերի հավաքագրման հարցում: Վաճառելով 67,5 մլն. դրամի փականք, 10%-ով աճել են դեբիտորական պարտքերը: Կազմակերպության կարճաժամկետ վարկերը (12% տարեկան տոկոսադրույքով) այդ նույն շրջանում աճել են 1,8 մլն-ով:

Կազմակերպությունը ձգտում է կրճատել դեբիտորական պարտքերի հավաքագրման ժամանակաշրջանը, դրանով իսկ կրճատելով շրջանառու կապիտալի պարբերաշրջանը: Դեբիտորների վերաբերյալ հանրագումարային արդյունքներն են.

Տեսակարար կշիռը ըստ գումարի	Հավաքագրման միջին օրերը
5	30
28	45
10	60
30	75
16	90
11	120

Անհուսալի պարտքերը տարեկան պահուստաֆոնդը կազմում է 2 մլն:

«Փականք» ՍՊԸ-ի մարքեթինգի կառավարիչը նախատեսում է կիրառել զեղչերի համակարգ: Վաճառքից հետո մինչև 30 օրվա ընթացքում վճարելու դեպքում գնորդներին տրվում է 10% զեղչ: Նախատեսվում է, որ զեղչերից կօգտվեն գնորդների 60%-ը: Բացի այդ, զեղչից հիմնականում կօգտվեն 75 օրից պակաս վճարող դեբիտորները:

Ձեղչերի համակարգի ներդրումից կանխատեսվում է 20 օրով կրճատել դեբիտորական պարտքերի շրջանառելիությունը և 50%-ով կրճատել անհուսալի դեբիտորական պարտքերը:

Կառավարչական հաշվապահին հանձնարարվում է.

- a) գնահատել զեղչերի համակարգի ներդրման նպատակահարմարությունը,
- b) մեկնաբանել զեղչերի համակարգի ներդրման նպատակն ու արդյունքները:

**63 «Ալրադաց» կազմակերպություն**

«Ալրադաց» կազմակերպությունը զբաղվում է ալյուրի մեծածախ առևտրով: Պաշարների մակարդակը միշտ պահվում է հաստատուն և չի փոփոխվում ամբողջ տարվա ընթացքում: Կազմակերպության քաղաքականությունն է հնարավորին չափ կրճատել շրջանառու կապիտալի պտույտի տևողությունը՝ տարվա օրերի թիվը ընդունելով 365: Ներկայացված են տվյալներ կազմակերպության նախորդ և հաշվետու տարվա հաշվետվություններից (հազ դրամ).

	Նախորդ տարի	Հաշվետու տարի
Իրացման ծավալ	120	150
Իրացման ինքնարժեք	70	90
Պաշարներ	5	7
Դեբիտորներ	40	45
Կրեդիտորներ	10	20

«Ալրադաց» կազմակերպության կառավարչական հաշվապահին հանձնարարվում է.

- a) որոշել շրջանառու կապիտալի պտույտի տևողությունը նախորդ և հաշվետու տարիներին,

- b) որոշել շրջանառու կապիտալի բաղադրիչներից յուրաքանչյուրի փոփոխման ազդեցությունը կազմակերպության դրամական միջոցների պահանջարկի փոփոխման վրա,
- c) տնօրինությանը ներկայացնել մեկնաբանություններ շրջանառու կապիտալի բաղադրիչների և կազմակերպության նպատակների միջև առկա հակասությունների վերաբերյալ:

**64. Գործարարության ճյուղեր**

Ներկայացված են 6 կազմակերպությունների համառոտ հաշվեկշիռներ:

	A	B	C	D	E	F
Շենքեր և հողամասեր	10	2	26	24	57	73
Այլ հիմնական միջոցներ	17	1	34	-	13	73
Անավարտ արտադրություն	44	-	22	55	16	1
Առևտրային դեբիտորներ	6	77	15	4	1	13
Այլ դեբիտորներ	11	-	-	8	2	5
Դրամական միջոցներ	12	20	3	9	11	3
	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>
Կապիտալ և պահուստներ	37	5	62	58	55	50
Կարճաժամկետ կրեդիտորներ	12	5	4	13	6	25
Երկարաժամկետ կրեդիտորներ						
առևտրային	32	85	34	14	24	6
այլ	16	5	-	14	15	11
Պարտավորություններ բանկին	3	-	-	1	-	8
	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

Ստորև ներկայացված որ ոլորտին է պատկանում յուրաքանչյուր կազմակերպությունը (յուրաքանչյուրին՝ մեկ ոլորտ).

- 1) մանրածախ հանրախանութ,
- 2) լաստանավային ձկնարդյունաբերություն,
- 3) շինարարություն,
- 4) սննդի արդյունաբերություն,
- 5) առևտրային բանկ,
- 6) ծանր արդյունաբերություն:

Կազմակերպություն	ծանր արդյունաբերություն
Կազմակերպություն	առևտրային բանկ
Կազմակերպություն	սննդի արդյունաբերություն
Կազմակերպություն	շինարարություն
Կազմակերպություն	մանրածախ հանրախանութ
Կազմակերպություն	ձկնարդյունաբերություն

# Պ Ա Տ Ա Ս Խ Ա Ն Ն Ե Ր

**60. «Սողեյ» ՍՊԸ**

(a)

ՍՊԸ-ի շրջանառու կապիտալի պտույտը

	Գումար	Պտույտի օրեր
Իրացումից հասույթ	900	X
Իրացման ինքնարժեք	700	X
Պաշարներ		
նյութեր	30	15
անավարտ արտադրանք	8	4
պատրաստի արտադրանք	20	10
Դեբիտորներ	40	16
Կրեդիտորներ	10	( 5 )
<i>Շրջանառու կապիտալ</i>	88	40

(b)

Շրջանառու կապիտալի ընդունելի սահմանները.

կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտքերի գծով.

կազմակերպության ակտիվների ընթացիկ իրազվելիության գործակցի նվազագույն մակարդակը պետք է կազմի 1.8 միավոր

ընթացիկ ակտիվներ : կրեդիտորներ > 1,8

98 : կրեդիտոր > 1.8

կրեդիտորներ < 54,4

կազմակերպության կրեդիտորական պարտքերի փոխհատուցման նվազագույն ժամկետը 15 օր է.

(կրեդիտոր x 360) : 700 > 15, կրեդիտոր > 29

29 < կրեդիտորներ < 54

(a) դեբիտորական պարտքերի գծով.

կազմակերպությունը իրացման ծավալների անհրաժեշտ մակարդակի ապահովման համար վաճառքի առնվազն 8 %-ը պետք է իրականացնի դեբիտորական սկզբունքով.

դեբիտորներ : 900 > 0.08, դեբիտորներ > 72

դրամական անհրաժեշտ ներհոսքի ապահովման նպատակով կազմակերպության դեբիտորական պարտքերի փոխհատուցման նվազագույն սահմանը 40 օր է.

(դեբիտորներ x 360) : 900 < 40, դեբիտորներ < 100

72 < դեբիտորներ < 100

(b) պաշարների գծով.

արտադրության և իրացման անխափան գործընթացի ապահովման նպատակով կազմակերպության պաշարների նվազագույն մնացորդը առնվազն պետք է կազմի իրացման ինքնարժեքի 10 %-ը.

պաշարների մնացորդ : իրացման ինքնարժեք > 0.1

պաշարների մնացորդ : 700 > 0.1, պաշարների մնացորդ > 70

պաշարների շրջապտույտի տևողությունը պետք է գերազանցի 40 օրը

(պաշարների մնացորդ x 360) : իրացման ինքնարժեք < 40

(պաշարների մնացորդ x 360) : 700 < 40, պաշարների մնացորդ < 77

70 < պաշարների մնացորդ < 77

Շրջանառու կապիտալի ընդունելի սահմանները

պաշարների գծով	(-3)	74	(+3)
դեբիտորական պարտքերի գծով	(-14)	86	(+14)
կրեդիտորական պարտքերի գծով	(-13)	(42)	(+13)
<b>Ընդամենը</b>		<b>118</b>	

(d)

**ԾԱՆՈՒՑԱԳԻՐ**

- Ում.** գործադիր տնօրենին:  
**Ումից.** կառավարչական հաշվապահից:  
**Առարկան.** շրջանառու կապիտալի թույլատրելի սահմաններ:

«Մոդել» ՍՊԸ-ի հաշվետու տարվա գործունեության շրջանառու կապիտալի ընդունելի չափը 118 հազ. է: Հետևաբար գործող շուկայական իրավիճակը անարդյունավետ է համարում տնօրենի առաջարկը վարկավորման հաշվին կենտրոնում գործող խանութի գործունեության ընդարձակման վերաբերյալ: Առավել նպատակահարմար է այդ ֆինանսավորմամբ քաղաքի ծայրամասերում բացել ևս չորս խանութ (590 000:4), որոնց գործունեությունը համահունչ կլինի «Մոդել» ՍՊԸ-ի ընտրած ռազմավարությանը:

**61. «Թռիչք» հանրախանութ**

(a)

**Ֆինանսական գործակիցներ:**

*Ակտիվների իրացվելիություն*

	2 002 թ.	2 001 թ.
Ընթացիկ	74/46 = 1,61	65/65 = 1
իրացվելիություն		
Հրատապ իրացվելիություն	32/46 = 0,7	28/65 = 0,43

*Պաշարների շրջանառելիություն*

	2 002 թ.	2 001 թ.
Պտույտների քանակը	157 :	151 :
	0,5(37+42) = 4,0	0,5(29+31)=4,6
Պտույտների տևողությունը	365: 4,0 = 92 օր	365: 4,6 = 80 օր

*Դեբիտորական պարտքերի շրջանառելիություն*

	2 002 թ.	2 001 թ.
Մեկ օրվա ապառիկ վաճառք	209 000/365 = 573	196 000/365 = 537
Դեբիտորական պարտքերի շրջանառելիություն	29 000/573 = 50,6 օր	23 000/537 = 42,8 օր

**Կրեդիտորական պարտքերի շրջանառելիություն**

	2 002 թ.		2 001 թ.
Մեկ օրվա գնումներ	$162\ 000/365 =$		$159\ 000/365 =$
	$= 444$		$= 436$
Դեբիտորական պարտքերի շրջանառելիություն	$36\ 000/444 =$	$=$	$55\ 000/436 =$
	$= 81,1$ օր		$= 123,3$ օր

**(b)**

**Չաշվարկված գործակիցների մեկնաբանություններ:**

1. Ակտիվների իրացվելիությունը ցույց է տալիս կազմակերպության վճարունակության աստիճանը: Նախորդ տարվա նկատմամբ ինչպես ընթացիկ, այնպես էլ հրատապ իրացվելիությունը անկում է ապրել, որը խոսում է դրամական միջոցների ներհոսքի նվազման և շրջանառու կապիտալի կրճատման մասին: Ինչ վերաբերվում է իրացվելիության գործակիցի մեծությանը, ապա այն տարբերակվում է ըստ տնտեսավարման ոլորտների (ծանր արդյունաբերությունում կամ հանրախանութում): Որպես կանոն, ընդունելի է համարվում ընթացիկ իրացվելիության 2,0 և հրատապ իրացվելիության 1,0 գործակիցները:
2. Պաշարների շրջապտույտը նախորդ տարվա նկատմամբ նույնպես անկում է ապրել՝ 4,6-ից հասնելով 4,0, որը կրճատել է շրջանառու կապիտալի պարբերաշրջանը: Ինչ վերաբերում է պաշարների շրջապտույտի օրերի թվին, ապա դրանք ոսկերչության ոլորտում շատ ցածր են, իսկ ձկնավաճառության ոլորտում՝ շատ բարձր:
3. Դեբիտորական պարտքերի շրջապտույտի աճը ավելացրել է շրջանառու կապիտալի պարբերաշրջանը: Այդ ցուցանիշը ընդհանուր առմամբ չպետք է ցածր լինի 30 օրից:
4. Կրեդիտորական պարտքերի շրջապտույտը նախորդ տարվա նկատմամբ խիստ կրճատվել է՝ 126 օրից հասնելով 81 օրվա, որը բացասաբար է ազդել շրջանառու կապիտալի շրջապտույտի վրա:

**(c)**

**Շրջանառու կապիտալի պարբերաշրջանի բանաձևը առևտրում**

և արտադրական ոլորտում:

**Առևտրում**                      պաշարների պտույտ + դեբիտորների պտույտ – կրեդիտորների պտույտ

**Արտադրությունում**      հումքի պտույտ + անավարտ արտադրանքի պտույտ + պատրաստի արտադրանքի պտույտ + դեբիտորների պտույտ – կրեդիտորների պտույտ

**62. «Փականք» ՍՊԸ**

**(a)**

**Ջեղչերի համակարգի նպատակահարմարությունը:**

**Ներկա իրավիճակում** հավաքագրման միջին կշռված օրերը.  
 $[(0,05 \times 30) + (0,28 \times 45) + (0,1 \times 60) + (0,3 \times 75) + (0,16 \times 90) + (0,11 \times 120)] = 70,2$  օր



Դեբիտորական պարտքերի մեծությունը հաշվետու տարում ըստ շրջանառու կապիտալի ֆինանսավորման պահանջի կկազմի.

$$70,2 / 365 \times 67,5 \text{ մլն դրամ} = 12\,982 \text{ դրամ}$$

Դեբիտորական պարտքերի ֆինանսավորման տարեկան ընդհանուր գումարը կկազմի՝  $12\,982 \times 12\% + 2 = 3\,558$  մլն դրամ

**Ձեռքերի համակարգը կիրառելիս.**

Կրճատված օրերը.  $(0,05 \times 10 + 0,28 \times 25 + 0,01 \times 40) = 7,9$  օր

Հավաքագրման վերանայված օրերը  $70,2 - 10,35 = 62,3$  օր

Շրջանառու կապիտալի կրճատում  $7,9/365 \times 67,5 = 14,61$  մլն. դրամ

Վարկի տոկոսավճարի կրճատում  $14,61 \times 12\% = 1,75$  մլն. դրամ

Դեբիտորական պարտքերի ֆինանսավորման տնտեսումը զեղչերի համակարգի կիրառմամբ =  $1,75 + 2$  մլն  $\times 50\% = 2,75$  մլն. դրամ

Ձեղչերի համակարգի ներդրումից ստացված դրամական ներհոսքերի կրճատումը =  $67,5$  մլն  $\times 60\% \times 10\% = 4,05$  մլն դրամ

Ձուտ դրամական ներհոսք  $2,75 - 4,05 = (1,3)$  մլն. դրամ

Այսպիսով, զեղչերի համակարգի կիրառումը նպատակահարմար չէ:

**(b)**

Ձեղչերի համակարգի ներդրման հիմնական նպատակը դեբիտորական պարտքերի կրճատումն ու շրջանառու կապիտալի պարբերաշրջանի օրերի նվազումն է: Այս դեպքում գնված ապրանքի դիմաց գնորդներին հաշիվ ապրանքագրերի հետ մեկտեղ ներկայացվում են զեղչի պայմանները: Համեմայն դեպս, նույնիսկ զեղչի համակարգի ներդրման դեպքում դեռևս մնում է անհուսալի դեբիտորական պարտքերի ձևավորման վտանգը: Համակարգը ներդնելիս պետք է համեմատել նաև դրա արդյունքում ձևավորված դրամական ներհոսքի աճը և զեղչերից առաջացած կորուստները:

**63 «Ալրադաց» կազմակերպություն**

**(a)**

**Շրջանառու կապիտալի պտույտի տևողությունը:**

	Նախորդ տարի		Հաշվետու տարի	
Պաշարներ	5/70	$\times 365 = 26,1$	7/90	$\times 365 = 28,4$
			=	
	40/120	$\times 365 = 121,6$	45/150	$\times 365 = 109,5$
Դեբիտորներ			=	
	10/70	$\times 365 = (52,1)$	20/90	$\times 365 = (81,8)$
Կրեդիտորներ			=	
		Նախորդ տարի		Հաշվետու տարի
		հազ. պտույտի		հազ. պտույտի
		դրամ օրեր		դրամ օրեր
Իրացման ծավալ		120		150
Իրացման ինքնարժեք		70		90
Պաշարներ		5	7	28,4
Դեբիտորներ		40	45	109,5

Կրեդիտորներ	10	(52,1)	20	(81,1)
Շրջանառու կապիտալի պտույտի օրեր		<b>95,6</b>		<b>56,8</b>

**(b)**

Շրջանառու կապիտալի բաղադրիչների փոփոխման ազդեցությունը դրամի պահանջարկի վրա:

Պաշարների պտույտ	$[(28,4 - 26,1) \times 90] : 365 =$	+ 0,57
Իրացման ինքնարժեք	$[(90 - 70) \times 26,1] : 365 =$	+1,43
		<b>+2,0</b>
Դեբիտորների պտույտ	$[(109,5 - 121,6) \times 150] : 365 =$	- 5,0
Իրացման ծավալ	$[(150 - 120) \times 121,6] : 365 =$	+10
		<b>+5,0</b>
Կրեդիտորների պտույտ	$[(81,1 - 52,1) \times 90] : 365 =$	+7,15
Իրացման ինքնարժեք	$[(90 - 70) \times 52,1] : 365 =$	+2,85
		<b>+10</b>
	Տարիներ	Շեղում
	նախորդ	հաշվետու
Պաշարներ	5	7
Դեբիտորներ	40	45
Կրեդիտորներ	10	20
		<b>+2,0</b>
		<b>+5,0</b>
		<b>+10</b>

**(c)**

**ԾԱՆՈՒՑԱԳԻՐ**

- Ում.** գործադիր տնօրենին
- Ումից.** կառավարչական հաշվապահից
- Առարկան.** շրջանառու կապիտալի բաղադրիչների և կազմակերպության նպատակների միջև առկա հակասություններ:

Ֆայտնում եմ Ձեզ, որ շրջանառու կապիտալի պարբերաշրջանի օրերի կրճատումը կարող է հակազդել ալրադացի գործունեության հիմնական նպատակների իրագործմանը: Այսպես, իրացման ծավալների ավելացումը, որը կազմակերպության ռազմավարական նպատակներից է, մի կողմից՝ նպաստել է հաշվետու տարում շրջանառու կապիտալի պտույտի դանդաղեցմանը և մյուս կողմից՝ պատճառ հանդիսացել գործունեության ոլորտ ավելորդ 10 հազ.-ի դրամական միջոցների «ներարկման»:

Բացի այդ, կրեդիտորական պարտքերի ավելացմամբ մի կողմից կրճատվում է շրջանառու կապիտալի պտույտի պարբերաշրջանը, սակայն մյուս կողմից իջնում է ալրադացի վճարունակության մակարդակը, որը հակասում է կազմակերպության ֆինանսական կայունության պահպանման նպատակին:

**64. Գործարարության ճյուղեր**

Յուրաքանչյուր կազմակերպության գործունեության ոլորտը ըստ հաշվետվությունների տեղեկատվության:

Կազմակերպություն A	ծանր արդյունաբերություն
Կազմակերպություն B	առևտրային բանկ
Կազմակերպություն C	սննդի արդյունաբերություն
Կազմակերպություն D	շինարարություն
Կազմակերպություն E	մանրածախ հանրախանութ
Կազմակերպություն F	ծկնարդյունաբերություն

- a) Մանրածախ հանրախանութը պետք է ունենա հողամասերի և առևտրային շենքերի մեծ տեսակարար կշիռ: Դրան հակառակ, դեբիտորական պարտքերը ակտիվներում փոքր կշիռ են կազմում՝ կապված կանխիկ առևտրի հետ: Հանրախանութների ընթացիկ իրացվելիությունը կարող է անգամ փոքր լինել 2-ից:
- b) Կազմակերպություն B-ն չունի պաշարներ: Բացի այդ, շատ փոքր է նաև ոչ ընթացիկ ակտիվների տեսակարար կշիռը: Առևտրային բանկը բնականաբար պետք է ունենա մեծ տեսակարար կշռով դեբիտորներ և կրեդիտորներ:
- c) Կազմակերպություն D-ն չունի «այլ հիմնական միջոցներ», սակայն տնօրինում է մեծ արժեքով անավարտ արտադրանքի, որը հատուկ է շինարարությանը:
- d) Լաստանավային ձկնարդյունաբերությունը բնականաբար չի ունենա շենքեր և հողամասեր, ինչպես նաև պաշարներ, փոխարենը՝ զինված կլիմի ծանր տեխնիկայով:
- e) Ծանր արդյունաբերությանը հատուկ է անավարտ արտադրության և սարքավորումների բարձր տեսակարար կշիռը: Սննդի արտադրությունը նույնպես կարիք է զգում ոչ ընթացիկ ակտիվներում զգալի ներդրումների:

## ՃԻՇՏ ԸՆՏՐՈՎԻ ՊԱՏԱՍԽԱՆՆԵՐ

### 1.

Նոր արտադրանքի թողարկման համար պահանջվում է S և T նյութատեսակներ, որնցից S-ը, ի տարբերություն T-ի՝ այլ արտադրական ոլորտներում ունի օգտագործման լայն շրջանակներ: Նյութատեսակներին վերաբերող տվյալներն են.

	Ծախսը միավոր արտադրանքի վրա (կգ/հատ)	Միավորի պաշարի արժեքը (դրամ)	Միավորի գնման արժեքը կգ/դրամ	Միավորի վաճառքի արժեքը կգ/դրամ
S	2	2,40	4,20	1,80
T	3	1,00	1,40	0,40

Նոր արտադրանքի միավորի թողարկման այլընտրանքային ծախսերն են.

<b>A</b>	4,80	<b>B</b>	7,80	<b>C</b>	9,60	<b>D</b>	12,60
----------	------	----------	------	----------	------	----------	-------

### 2.

Հատուկ պատվերի կատարման համար պահանջվում է 250 ժամ բարձր որակավորում ունեցող աշխատանք, որի ժամավարձն է 10, և 750 ժամ օժանդակ աշխատանք, որի ժամավարձն է 8: Ներկայումս առկա է որակավորված աշխատուժի պակաս, քանի որ այն ամբողջովին օգտագործվում է սովորական պատվերի իրականացման համար և ապահովում՝ ժամում 12 դրամ սահմանային

շահույթ: Օժանդակ բանվորները միաժամանակ սպասարկում են հատուկ և սովորական պատվերները:

Որքան են կազմում հատուկ պատվերին առնչվող աշխատանքային ծախսերը:

- A** 3 000      **B** 5 500      **C** 8 000      **D** 11 500

**3.**

Առևտրային կազմակերպության համախառն շահույթը վաճառքի նկատմամբ կազմում է 20%: Կազմակերպությունը նախատեսում է ապրիլ ամսին պաշարների մնացորդը ավելացնել 5%-ով: Ապրիլ և մայիս ամիսներին վաճառքի հասույթը նախատեսվում է համապատասխանաբար 20 000 և 30 000: Ապրիլի 1-ին պաշարների արժեքային մնացորդը կազմում է 4 000:

Որքան է կազմում ապրիլ ամսվա մատակարարների պարտավորությունը:

- A** 16 000      **B** 16 200      **C** 16 867      **D** 24 200

**4.**

Կազմակերպությունը թողարկում է 4 տեսակի արտադրանք, որոնց վերաբերյալ ամսեկան կտրվածքով կան հետևյալ տվյալները.

	A	B	C	D
Միավորի վաճառքի գին	30	25	24	20
Միավորի փոփոխումն ծախսեր	21	20	16	11
Առավելագույն պահանջարկ	700	400	500	800

Ամսեկան հաստատուն ծախսերը կազմում են 15 000: Եթե թողարկումն ու իրացումը կատարվի առավելագույն պահանջարկով, ապա որքան կկազմի ամսվա բեկման կետը:

- A** 1 722 հատ    **B** 1 846 հատ    **C** 1 900 հատ    **D** 1 936 հատ

**5**

Կազմակերպությունը ներկայումս որակյալ աշխատուժի պակաս ունի: Հաջորդ եռամսյակում օգտագործվող աշխատաժամերը սահմանափակվում են 3 600 ժամով և արտադրվելու է երեք տիպի արտադրանք.

	X	Y	Z
Միավորի վաճառքի գին	66	100	120
Միավորի փոփոխումն ծախսեր	42	75	90
Միավորի հաստատուն ծախսեր	30	34	40
Միավորի աշխատաժամանակ	0,4 ժամ	0,5 ժամ	0,75 ժամ
Առավելագույն պահանջարկ	5 000 h	5 000 h	2 000 h

Ինչպիսին կլինի հաջորդ եռամսյակի արտադրության առավելագույն շահույթ ապահովող պլանը.

	X	Y	Z
<b>A</b>	0	2 200	2 000
<b>B</b>	5 000	200	2 000
<b>C</b>	5 000	3 200	0
<b>D</b>	9 000	0	0

**6.**

Կազմակերպությունը ունի չորս արտադրամաս, որոնց միջև հաստատուն ծախսերը բաշխված են այսպես.

Արտադրամասեր	K	L	M	N
Հաստատուն ծախսեր	10 000	5 000	4 000	6 000

Մեկ տեսակի արտադրանքի թողարկումը, ըստ համապատասխան արտադրամասերի, իրականացվում է՝ 5 ժամ, 5 ժամ, 4 ժամ, 3 ժամ:

Եթե կազմակերպությունը կատարի հաստատուն ծախսերի բաշխում, ըստ աշխատաժամանակի ծախսի և թողարկի 2 000 հատ արտադրանք, ապա մեկ արտադրանքի գծով վերադիր ծախսերը կկազմեն.

- A 3 դրամ    B 12 դրամ    C 12,5 դրամ    D 17 դրամ

**7.**

Կազմակերպությունը նախատեսում է թողարկել X արտադրանքից 48 հատ և Y արտադրանքից՝ 100 հատ: Միավոր արտադրատեսակների գծով տրված են.

	X	Y
Սահմանային ծախսեր	10	22,5
Աշխատաժամանակ (ժամը 10 դրամ)	0,5 ժամ	1,5 ժամ

Եթե ընդհանուր աշխատաժամանակը կրճատվի 150 ժամով, որքա՞ն կկրճատվի սահմանային շահույթը:

- A 360 դրամ    B 480 դրամ    C 2 370 դրամ    D 2 730 դրամ

**8.**

Կազմակերպությունը ներկայումս արտադրում է X և Y արտադրանք: Միավոր X-ը ապահովում է 10 դրամի, իսկ Y-ը՝ 20 դրամի սահմանային շահույթ: Դրանք համարժեք քանակով են վաճառվում՝ յուրաքանչյուրը 50 հատ բեկման կետով: Եթե արտադրվի Z տեսակի արտադրանք, այն կխթանի Y-ի թողարկումը և արդյունքում կարտադրվի Y-ից և Z-ից՝ 60-ական հատ:

Եթե վերադիր ծախսերը աճեն 10%-ով և միավոր Z արտադրանքը ապահովի 5 դրամի սահմանային շահույթ, որքա՞ն կկազմի X-ի վերանայված քանակային թողարկումը, որպեսզի ապահովվի ծախսածոծակում՝ երեք արտադրատեսակների թողարմամբ:

- A 0    B 15 հատ    C 35 հատ    D 50 հատ

**9.**

Կազմակերպության միավոր արտադրանքի շահույթի նախահաշիվը կազմում է 5 դրամ, որը կազմվել է 2 000 հատ թողարկման և վաճառքի հիման վրա՝ վերադիր ծախսերի կլանման սկզբունքով:

Եթե նախատեսված է 2 000 դրամի վերադիր հաստատուն ծախս, ապա միավոր արտադրատեսակի գծով նորմատիվային շահույթը կկազմի.

- A 6 դրամ    B 5 դրամ    C 4,8 դրամ    D 4 դրամ

**10.**

Կազմակերպությունը հաշվետվություն է ներկայացնում 47 500 դրամ շահույթի վերաբերյալ՝ կիրառելով է լրիվ ծախսերով կալկուլյացիա: Թողարկման միավորի նորմատիվային ինքնարժեքը կազմում է.

Ուղղակի նյութեր (2կգ x 5դրամ/կգ)	10
Ուղղակի աշխատավարձ (4 ժամ x 6,50 դրամ/ժամ)	26
Փոփոխումն վերադիր ծախսեր (4 ժամ x 1դրամ/ժամ)	4
Հաստատումն վերադիր ծախսեր (4 ժամ x 3դրամ/ժամ)	12
	52

Թողարկման նախահաշվային քանակը նախատեսված էր 10 000 հատ: Փաստացի թողարկվել է 11 500 հատ: Հաստատումն ծախսերը նորմավորված են: Պաշարների մնացորդը նախորդ տարում կազմել է 400 հատ, իսկ հաշվետու տարում՝ 600 հատ:

Ինչպիսի՞ն կլինի շահույթը սահմանային ծախսերով կալկուլյացման դեպքում:

- A** 44 300,    **B** 45 100    **C** 49 900    **D** 50 700

**11.**

Կազմակերպությունը արտադրում է մեկ տեսակի արտադրանք՝ շաբաթական 1 000 հատով: Միավոր արտադրանքին վերաբերող տվյալներն են.

Փոփոխումն ծախսեր	42
Հաստատումն ծախսեր	30
Շահույթ	48
Իրացման գին	120

Ինչպիսի՞ն է իրացման արժեքի բեկման կետը շաբաթվա համար.

- A** 40 000,    **B** 46 200    **C** 62 000    **D** 75 000

**12.**

Կազմակերպությունը ավտոմեքենաներ է արտադրում: Հոկտեմբեր ամսին արտադրվել է 110 000 մեքենա: Հոկտեմբերին սկզբնական անավարտ արտադրանքը կազմել է 2 000 հատ, որն ուներ 50% ավարտվածության աստիճան: Հոկտեմբերին վերջնական անավարտ արտադրանքը կազմել է 40 000 հատ, որն ուներ 50% ավարտվածության աստիճան: Հոկտեմբեր ամսվա ծախսերը կազմում են.

Սկզբնական մնացորդ	11 000
Հաշվետու ամսվա ծախսեր	121 000
	132 000

Եթե կիրառվում է ծախսերի գնահատման միջինացված եղանակը, որքա՞ն կկազմի միավոր ավտոմեքենայի ինքնարժեքը հոկտեմբերին,

- A** 1,1,    **B** 1,20    **C** 1,21    **D** 1,32

**13.**

Կազմակերպության արտադրանքը վաճառվում է լիտրը 20 դրամով: Ատադրությունից ստացվում է ուղեկցող արտադրանք, որը վաճառվում է լիտրը 0,5 դրամով: Արտադրության ծախսերը կազմում են 300 000 և ստացվում է 10 000 լ հիմնական, 3 000 լ ուղեկցող արտադրանք: Վաճառվել է 8 000 լ հիմնական և 3 000 լ ուղեկցող արտադրանք:

Որքա՞ն կկազմի պատրաստի արտադրանքի վերջնական մնացորդի արժեքը հազ դրամներով:

- A** 589,60    **B** 592,60    **C** 597,00    **D** 600,00

14

Կազմակերպությանը հատուկ է փուլային արտադրական գործընթաց: Նոյեմբերին սկզբնական անավարտ արտադրությունը կազմել է 400լ` 30% ավարտվածության աստիճանով աշխատուժի նկատմամբ: Նոյեմբերի վերջին անավարտ արտադրանքը կազմել է 200լ` 60% ավարտվածության աստիճանով: Ամսվա ընթացքում արտադրվել է 2 000 լ արտադրանք:

Եթե նոյեմբեր ամսին ծախսվել է 3 300 դրամի աշխատավարձ, ապա միավոր համարժեքային արտադրանքին բաժին են ընկնում աշխատանքային ծախսեր.

- A 1,42      B 1,50      C 1,62      D 1,65

15.

Սեպտեմբեր ամսվա համար կամակերպության տվյալներն են.

**Նախահաշիվ**

Միավորի վաճառքի գինը	120
Միավորի փոփոխուն ծախսեր	80
Թողարկման և վաճառքի քանակ	18 000 հատ

**Փաստացին` սեպտեմբեր ամսվա համար**

Իրացման քանակ	21 000 հատ
Իրացման գնից շեղում	50 000 բար.
Հաստատուն ծախսեր	580 000
Հաստատուն ծախսերից շեղում	20 000 բար.
Միավորի փոփոխուն ծախսեր	60

Որքա՞ն էր սեպտեմբեր ամսվա նախահաշվային շահույթը:

- A 120 000      B 140 000      C 160 000      D 190 000

16.

Կազմակերպությունում հունվարին արձանագրվել է գների 1 000 բարենպաստ շեղում և նյութերի օգտագործման քանակային 200 բարենպաստ շեղում: Միավոր արտադրանքի թողարկման համար նյութերի նորմատիվային ծախսը կազմում է 3 կգ, իսկ մեկ կգ նյութի նորմատիվային գինը` 12 դրամ: Հունվարին թողարկվում է 500 հատ: Նյութերի սկզբնական մնացորդն է 100 կգ, վերջնականը` 300 կգ:

Որքա՞ն է կազմել հունվարին ձեռք բերված նյութերի քանակը:

- A 1 200 կգ      B 1 400 կգ      C 1 600 կգ      D 1 800 կգ

17.

Կազմակերպությունը կազմում է հուլիս ամսվա դրամական հոսքերի նախահաշիվը: Ըստ ամիսների ապառիկ վաճառքը կազմել է (դրամ)

Ապրիլ	փաստացի	80 000
Մայիս	փաստացի	60 000
Հունիս	փաստացի	40 000
Հուլիս	նախահաշիվ	50 000

Դեբիտորական պարտքերի հավաքագրման փորձը ցույց է տալիս.

Ընթացիկ ամսվա վաճառք	20%
Նախորդող ամսվա վաճառք	60%
Նախորդող երկրորդ ամսվա վաճառք	10%
Տրված գեղչեր	5%
Անհուսալի դեբիտորական պարտքեր	5%

Որքա՞ն է նախատեսվում հուլիսին դեբիտորական պարտքերի հավաքագրման գումարը, եթե անհուսալի դեբիտորական պարտքերը դուրս են գրվում երկու ամսից:

- A** 48 000    **B** 42 000    **C** 40 000    **D** 36 000

**18.**

Պատվերներով խանութը փոխկապակցում է եռամսյակի ընթացքում իրացման ծավալը հեռախոսավճարների ծախսի հետ: Երբ վաճառվում է երկու միլիոն հատով ապրանք, ապա հեռախոսային ծախսերը կազմում են 5 000: Չորս միլիոն հատ ապրանքի վաճառքի դեպքում հեռախոսային ծախսերը կազմում են 6 000:

Եթե վաճառվի 5 մլն հատ ապրանք, ապա հեռախոսային ծախսերը կկազմեն.

- A** 2 500    **B** 6 500    **C** 7 000    **D** 7 500

**19.**

Եթե միավոր արտադրանքի վաճառքի գինը և փոփոխուն ծախսերը միաժամանակ աճեն 10%-ով, ապա բեկման կետը.

- A** կմնա նույնը,    **B** կաճի    **C** կնվազի    **D** պարզ չէ

**20.**

Կազմակերպության միավոր արտադրանքը վաճառվում է 40 դրամով: Հաստատուն ծախսերը կազմում են 48 000, իսկ փոփոխուն ծախսերը՝ հասույթի 80%-ը: Եթե հաստատուն ծախսերը աճեն 8 000-ով, ապա բեկման կետի քանակային աճը կկազմի.

- A** 10 000    **B** 5 000    **C** 1 000    **D** 200

**21.**

Կազմակերպությունում հատուկ պատվերի իրականացման ծախսերը կազմում են.

	Արտադրամաս	
	A	B
Ուղղակի նյութական ծախսեր	20 000	16 000
Ուղղակի աշխատաժամեր	4 000 ժամ	5 000 ժամ
Ուղղակի ժամավարձ	6	4
Մեկ ժամվան ընկնող արտադրական վերադիր ծախսեր	5	5
Վարչական ծախսեր	արտադրական ծախսերի 20%	
Նախատեսվող շահույթ	վաճառքի 20%	

Որքա՞ն կկազմի հատուկ պատվերի վաճառքի գինը.

**A** 150 000    **B** 156 250    **C** 180 000    **D** 187 500

**22.**

Թողարկվող արտադրանքի նախահաշվից ներկայացված են.

Իրացման քանակ	1 000 հատ
Միավորի փոփոխուն ծախս	60
Միավորի հաստատուն ծախս	25
Սահմանային շահութաբերություն ըստ գնի %	52%

Հաջորդ տարվա համար նախատեսվում է գների 8% աճ, իսկ միավոր արտադրանքի փոփոխուն ծախսերի և և հաստատուն ընդհանուր ծախսերի միաժամանակյա աճը նախատեսվում է միայն 5%-ով:

Հաջորդ տարվա ընդհանուր շահույթը պետք է համարժեք լինի հաշվետու տարվա շահույթին:



Ինչպիսի՞ն կլինի հաջորդ տարվա թողարկման և իրացման նվազագույն ծավալը.

- A** 650                      **B** 883                      **C** 903                      **D** 921

**23.**

Խանութը գնում և վերավաճառում է մեկ տեսակի ապրանք: Մարտի 1-ին ապրանքների մնացորդը կազմում էր 200 հատ, միավորը՝ 1,80 գնով: Մարտին տեղի է ունեցել ապրանքների շարժ.

		քանակ	գին
8 մարտի	մուտք	300	2,10
14 մարտի	մուտք	250	?
25 մարտի	վաճառք	625	4,00

Խանութում կիրառվում է պաշարների ծախսի գնահատման FIFO մեթոդը: Մարտի համախառն շահույթը կազմում է 1 250:

Որքան է կազմում մարտի վերջի ապրանքների մնացորդի միավորի գինը.

- A** 1,94                      **B** 2,00                      **C** 2.04                      **D** 2,08

**24.**

Ապրիլ ամսվա ապրանքների շարժը ներկայացված է այսպես.

	մուտք (հատ)	արժեք	ելք
3 ապրիլ	2 000	12 000	
7 ապրիլ	3 000	19 800	
11 ապրիլ	2 000	16 000	
16 ապրիլ			4 000
24 ապրիլ	3 000	21 000	
30 ապրիլ			5 000

Պաշարների սկզբնական մնացորդը կազմել է 1 000 հատ և գնահատվել՝ 5 600:

(a) եթե օգտագործվի FIFO մեթոդը, ապա պաշարների ամսեկան ծախսը կգնահատվի.

- A** 60 400                      **B** 60 800                      **C** 61 800                      **D** 62 200

b) եթե օգտագործվի LIFO մեթոդը, ապա պաշարների ամսեկան ծախսը կգնահատվի.

- A** 61 800                      **B** 62 200                      **C** 62 800                      **D** 66 200

**25.**

Կազմակերպությունը տնօրինում է 10 000 կգ V տեսակի նյութի, որը գնվել էր 5 տարի առաջ, միավորը՝ 5 դրամով: Ներկայումս V-ն չի օգտագործվում ավանդական արտադրությունում և կարող է վաճառվել շուկայում կգ-ը 1,50-ով:

Կազմակերպությունը սկսել է արտադրել նոր QX տիպի արտադրանք, որը պահանջում է 2 կգ հումք՝ ձեռք բերման գինը կգ-ը 4,5-ով: V-ն կարող է այստեղ հանդես գալ որպես փոխարինիչ՝ օգտագործվելով 3 կգ: Որպես փոխարինիչ այն պետք է մոդեռնացվի՝ մեկ կգ-ի վրա ծախսելով 1 դրամ: Ինչպիսի՞ն կլինի V նյութատեսակի միավորի ծախսը QX միավոր արտադրանքի ինքնարժեքում:

- A** 1,0                      **B** 1,50                      **C** 2,0                      **D** 4,50                      **E** 5,0

**26.**

Կազմակերպությունը կիրառում է լրիվ ծախսերով կալկուլյացիա: Գործունեության նախահաշվային և փաստացի տվյալներն են.

Նախահաշվային վերադիր ծախսեր                      100 000

Թողարկման նախահաշվային քանակ (հատ)	20 000
Փաստացի վերադիր ծախսեր	110 000
Թողարկման փաստացի քանակ (հատ)	19 500

Հաստատուն վերադիր ծախսերի քանակային շեղումը կլինի.

- A** 500 անբ. **B** 2 500 անբ. **C** 10 000 անբ. **D** 17 500

**27.**

Կազմակերպությունը ներդրել է ծախսերի նորմատիվային հաշվառում և կիրառում է սահմանային ծախսերով կալկուլացիա: Առկա են հետևյալ տվյալները

Իրացման նախահաշվային քանակ	5 000 հատ
Իրացման նախահաշվային գին	10
Միավորի նախահաշվային փոփոխում ծախսեր	5,6
Միավորի նախահաշվային ինքնարժեք	7,50

Եթե փաստացի իրացվել է 4 500 հատ արտադրանք, միավորը՝ 12 դրամ գնով, ապա իրացման քանակային շեղումը կկազմի.

- A** 1 250 անբ. **B** 2 200 անբ. **C** 2 250 անբ. **D** 3 200

**28.**

Կազմակերպությունում ներդրվել է ծախսերի նորմատիվային հաշվառում: Ուղղակի նյութական ծախսերի վերաբերյալ տրված է.

8 կգ x 0,8 դրամ = 6,40 դրամ միավոր արտադրանքի համար:

Ապրիլին թողարկման նախահաշիվը կազմում է 850 հատ, իսկ փաստացի թողարկվել է 870 հատ:

Ապրիլին նյութերի շարժի փաստացի տվյալներն են.

Ձեռք բերված նյութեր	8 200 կգ	6 888 դրամ
Արտադրությունում ծախսված նյութեր	7 150 կգ	

Որն է նյութերի գնային և քանակային շեղման ճիշտ պատասխանը:

- A** 286 անբ., 152 անբ., **B** 286 անբ., 280 անբ.  
**C** 286 անբ., 294 անբ., **D** 328 անբ., 152 անբ.

**29.**

Կազմակերպության դեբիտորական պարտքերի գրանցամատյանի հիման վրա հաշվարկված են հետևյալ տվյալները.

Վաճառքից մեկ ամսվա ընթացքում վճարումներ	60%
Վաճառքից երկու ամիս հետո վճարված ֆակտուրաներ	25%
Վաճառքից երեք ամիս հետո վճարված ֆակտուրաներ	12%
Անհուսալի դեբիտորական պարտքեր	3%

Հաշիվ ապրանքագրերը գրվում են ամսվա վերջում: Եթե գնորդները վճարում են վաճառքից հետո մեկ ամսվա ընթացքում, ստանում են 2% զեղչ:

Հունիս – սեպտեմբեր ամիսների ապառիկ վաճառքը կազմել է.

հունիս	հուլիս	օգոստոս	սեպտեմբեր
35 000	40 000	60 000	45 000

Որքա՞ն կկազմի սեպտեմբեր ամսվա դրամական ներհոսքի նախահաշվային գումարը.

- A** 47 280 **B** 47 680 **C** 48 850 **D** 49 480

**30.**

Նյութերի վերաբերյալ կան հետևյալ տվյալները.

Օրեկան առավելագույն ծախս	10 հատ
Օրեկան նվազագույն ծախս	4 հատ
Մատակարարման առավելագույն օրեր	5 օր
Մատակարարման նվազագույն օրեր	3 օր
Մեկ պատվերի արժեք	50 դրամ
Միավոր պաշարի պահպանման տարեկան ծախս	2 դրամ
Նյութերի տարեկան պահանջարկ	1 750 հատ

Դեկտեմբերի 1-ին նախահաշվով նախատեսված է 170 հատ պաշար: Արտադրական կառավարիչը պահանջում է պաշարների առավելագույն մակարդակի պահպանում:

Եթե դեկտեմբեր ամսին պահանջվի 140 հատ նյութերի ծախս, ապա որքա՞ն կկազմի դեկտեմբերին նյութերի ձեռք բերումը.

- A** 266 հատ    **B** 304 հատ    **C** 334 հատ    **D** 350 հատ

**31.**

Կազմակերպությունը կիրառում է ծախսերի նորմատիվային հաշվառում: Արտադրությունում կիրառվում է B նյութատեսակ, որի ծախսը միավոր արտադրանքի վրա 4 կգ է, իսկ մեկ կգ գինը՝ 4,50 դրամ: Պաշարները գնահատվում են նորմատիվային գներով:

Ապրիլ ամսին, նախահաշվային թողարկումը կազմել է 1 000 հատ, փատացին՝ 1 040 հատ: B նյութատեսակից ծախսվել է 4 100 կգ և նյութատեսակի պահեստային պաշարները կրճատվել են 300 կգ-ով: B նյութատեսակի ձեռք բերման արժեքը կազմել է 14 400 դրամ:

Ինչպիսի՞ն են նյութերի գնային և քանակային շեղումները ապրիլին:

- A** 2 700 բար. 450 անբ.    **B** 2 700 բար., 270 բար.,  
**C** 4 050 բար., 1 620 բար.    **D** 2 700 բար., 1 620 բար.

**32.**

Կազմակերպությունը թողարկում է 4 տիպի արտադրանք հետևյալ տվյալներով.

	<b>L</b>	<b>M</b>	<b>N</b>
Վաճառքի գինը	60	85	88
Միավորի վրա նյութերի ծախսը	15	20	30
Միավորի վրա աշխատավարձի ծախսը	10	15	10
Միավորի վրա փոփոխուն վերադիր ծախսը	5	8	10
Միավորի վրա հաստատուն վերադիր ծախսը	10	16	20
	40	59	70
Միավոր արտադրանքի շահույթը	20	26	18

Բոլոր արտադրատեսակները օգտագործում են միևնույն նյութերն ու աշխատուժը, բայց տարբեր քանակով:

Եթե դիտվի նյութերի մատակարարման դժվարություն, ինչպիսի՞ն կլինի նյութերի առավելագույն և նվազագույն շահութաբերությունը ըստ արտադրատեսակների.

	Շահութաբեր	
	առավել	նվազագույն
A	N	L
B	N	M
C	L	M
D	M	N

**33.**

Կազմակերպությունը թողարկում է երկու արտադրանք՝ Q1 և Q2, որոնց վերբերյալ կան հետևյալ տվյալները.

	Q1	Q2
Վաճառքի գին	20	18
Ուղղակի նյութեր (2դրամ/կգ)	6	5
Ուղղակի աշխատավարձ	4	3
Փոփոխուն վերադիր ծախսեր	2	1,5
	12	9,50
Միավորի սահմանային շահույթ	8	8,50

Արտադրատեսակների առավելագույն պահանջարկը.

Q1 շաբաթական 500 հատ

Q2 շաբաթական անսահմանափակ քանակ:

Եթե նյութերի ծախսի քանակը սահմանափակվի շաբաթական 2 000 կգ-ով, որքա՞ն կլինի նյութերի գնման գնի առավելագույն սահմանը:

- A** 0    **B** 2,0 դրամ/կգ    **C** 2,66 դրամ/կգ    **D** 3,40 2,0 դրամ/կգ

**34.**

Կազմակերպությունը որոշում է կայացնելու արտադրել տվյալ կիսաֆաբրիկատը կամ այն գնել դրսից: Կիսաֆաբրիկատների տարեկան օգտագործման քանակը կազմում է 12 000 հատ: Սեփական ուժերով միավորի արտադրության ծախսերն են.

Ուղղակի նյութեր	3,00
Ուղղակի աշխատավարձ	4,00
Փոփոխուն վերադիր ծախսեր	1,00
Չատուկ հաստատուն ծախսեր	2,50
Այլ հաստատուն ծախսեր	2,00
	12,50

Ուղղակի աշխատուժը կարող է օգտագործվել նաև այլ կիսաֆաբրիկատների արտադրության բնագավառներում, ապահովելով միավորից 10 դրամ սահմանային շահույթ և ծախսելով 8 դրամի աշխատավարձ:

Ինչպիսի՞ն կլինի դրսից գնվող կիսաֆաբրիկատի ընդունելի գինը.

- A** 8,00    **B** 10,50    **C** 12,50    **D** 13,    **E** 15,50

**35.**

Կազմակերպության հաշվետվությունից բերված են տվյալներ.

Իրացման հասույթ

Իրացման ինքնարժեք

Համախառն շահույթ

Ընթացիկ ակտիվներ

պաշարներ	30
դեբիտորներ	20
դրամական միջոցներ	5
	55

Ընթացիկ պարտավորություններ 15

Ինչպի՞ց կլինի շրջանառու կապիտալի պտույտը օրերով.

A 18,25 B 164,25 C 255,5 D 346,75

36.

Կազմակերպությունը իր դեբիտորներին դասակարգել է 4 խմբով.

Խմբեր	Հավաքագրման միջին օրեր	Անհուսալի դեբիտորական պարտքեր (%)
A	15	0,5
B	20	2,5
C	30	5,0
D	40	9,5

Միավոր արտադրանքի գծով միջինացված տվյալներն են.

Վաճառքի գին		2,5
Հանած.	1,00	
նյութեր	0,95	
աշխատավարձ	0,30	
հաստատուն ծախսեր	0,05	
		2,30
Շահույթ		0,29

Կազմակերպությունը հնարավորություն ունի տարեկան 1 000 000- ով ավելացնելու վաճառքը C և D խմբերի միջև՝ համապատասխանաբար 40:60 հարաբերակցությամբ: Կարճատև վարկավորման տարեկան դրույքաչափը կազմում է 11,5%:

Որքա՞ն կկազմի վաճառքի աճից լրացուցիչ շահույթը:

A 11 658, B 16 219 C 4 561 D 8 725

## Պ Ա Տ Ա Ս Խ Ա Ն Ն Ե Ր

1.

Ճիշտ պատասխանն է C:

$$2 \times 4,20 + 3 \times 0,40 = 9,60 \text{ դրամ}$$

2.

Ճիշտ պատասխանն է B:

$$250 \times 22 + 750 \times 0 = 5 500 \text{ դրամ}$$

3.

Ճիշտ պատասխանն է B:

Ապրիլի վաճառքի ինքնարժեք  $20\,000 \times 0,8 = 16\,000$

Ապրիլի գնումները  $16\,000 + 4\,000 \times 0,05 = 16\,200$  դրամ

4.

Ճիշտ պատասխանն է B:

$1\,5000 : [(700 \times 9 + 400 \times 5 + 500 \times 8 + 800 \times 9) : 2\,400] = 1\,846$  հատ

5.

Ճիշտ պատասխանն է C:

	X	Y	Z
Սահմանային շահույթ	24	25	30
Միավորի աշխատաժամանակ	0,4	0,5	0,75
Շահույթ/աշխատաժամ	60	50	40
Առաջնայնություն	1	2	3
Առավելագույն պահանջարկ	5 000	5 000	2 000
Արտադրություն	5 000	3 200	-
Աշխատաժամեր	2 000	1 600	-

6.

Ճիշտ պատասխանն է C:

հաստատուն ծախս/քանակ  $= (10\,000 + 5\,000 + 4\,000 + 6\,000) / 2000$   
 $= 12,50$  դրամ

7.

Ճիշտ պատասխանն է A:

Ելակետային սահմանային շահույթ  $= 48 \times 10 + 100 \times 250 = 2\,730$   
 Շահույթ/աշխատաժամեր X 10:  $0,5 = 20$  (առաջնահերթ)  
 Y 22:  $1,5 = 15$

Վերանայված սահմանային շահույթ =  
 $(48 \times 10) + [(150 - 24) : 150] \times 22,50 = 2\,370$

Սահմանային շահույթի կրճատումը  $= 2\,730 - 2\,370 = 360$

8.

Ճիշտ պատասխանն է C:

Սկզբնական հաստատուն ծախսեր  $50 \times (10 + 20) = 1\,500$   
 Վերանայված հաստատուն ծախսեր  $1\,500 \times 1,1 = 1\,650$   
 Z-ի և Y-ի սահմանային շահույթ  $= 60 \times (20 + 5) = 1\,500$   
 Պահանջվող X արտադրատեսակ  $= 150 : 10 = 15$  հատ  
 Վերանայված X-ի քանակ  $= 50 - 35$  հատ

9.

Ճիշտ պատասխանն է D

Հաստատուն ծախսերը միավոր արտադրանքի գծով =  
 $= 2\,000 / 2\,000$  հատ  $= 1$  դրամ  
 Ինքնարժեքը միավորի գծով  $5 - 1 = 4$  դրամ

10.

Ճիշտ պատասխանն է B

Շահույթ լրիվ ծախսերով կալկուլյացիայի դեպքում	47 500
Գումարած. սկզբնական պաշարների արժեք (12x400)	4 800
Հանած. վերջնական պաշարների արժեք (12x600)	(7 200)
Շահույթ սահմանային ծախսերով կալկուլյացիայի դեպքում	45 100

11.

Ճիշտ պատասխանն է B:

$$\begin{aligned} \text{Սահմանային շահույթ} &= 120 - 42 = 78 \\ \text{Հաստատուն ծախսեր} &= 1\,000 \times 30 = 30\,000 \\ \text{Բեկման կետ ըստ քանակի} &= 30\,000 : 78 = 385 \\ \text{Բեկման կետ ըստ արժեքի} &= 385 \times 120 = 46\,200 \end{aligned}$$

12.

Ճիշտ պատասխանն է B:

$$\begin{aligned} \text{Անավարտ սկզբնական արտադրանք} + \text{հաշվետու ամսվա ծախսեր} &= \text{Պատրաստի արտադրանք} + \\ \text{անավարտ վերջնական արտադրանք} &= 20\,000 + 110\,000 = 90\,000 + 40\,000 \\ \text{Մեքենայի ինքնարժեքը} &= 132\,000 / (90\,000 + 0,5 \times 40\,000) = 1,20 \end{aligned}$$

13.

Ճիշտ պատասխանն է C:

$$(300\,000 - 3\,000 \times 0,5) \times 2 = 597$$

14

Ճիշտ պատասխանն է C:

$$3\,300 : (400 \times 0,7 + 1\,800 + 200 \times 0,6) = 1,50$$

15.

Ճիշտ պատասխանն է A:

$$\begin{aligned} \text{Նախահաշվային սահմանային շահույթ} &= 18\,000 \times 40 = 720\,000 \\ \text{Նախահաշվային հաստատուն ծախսեր} &= 580\,000 + 20\,000 \\ &= 600\,000 \\ \text{Նախահաշվային շահույթ} &= 720\,000 - 600\,000 = 120\,000 \end{aligned}$$

16.

Ճիշտ պատասխանն է C

$$\begin{aligned} (500 \times 3 - \text{օգտագործված քանակ}) \times 2 &= + 200 \\ \text{Օգտագործված քանակ} &= 1\,400 \text{ կգ} \\ \text{Գնումները} &= 1\,400 + 300 - 100 = 1\,600 \text{ կգ} \end{aligned}$$

17.

Ճիշտ պատասխանն է C:

$$50\,000 \times 20\% + 40\,000 \times 60\% + 60\,000 \times 10\% = 40\,000$$

18.

Ճիշտ պատասխանն է B:

$$\begin{aligned} \text{Փոփոխուն ծախսերը միավորի գծով} &= (6\,000 - 5\,000) : (4 - 2) = 500 \\ \text{Եռամսյակի հաստատուն ծախսերը} &= 5\,000 - 2 \times 500 = 4\,000 \\ \text{Ծախսերը 5 մլն. հատի դեպքում} &= 4\,000 + 5 \times 500 = 6\,500 \end{aligned}$$

19.

Ճիշտ պատասխանն է C:

Բեկման կետը = հաստատուն ծախսեր : (սահմանային շահույթ)  
 Եթե միավոր արտադրանքի գինը և փոփոխուն ծախսը միաժամանակ աճեն 10%-ով, ապա սահմանային շահույթը նույնպես կաճի 10%-ով, որը կհանգեցնի կոտորակի արդյունքի նվազմանը:

20.

Ճիշտ պատասխանն է C:

Միավոր արտադրանքի սահմանային շահույթ =  $40 - 32 = 8$

Հաստատուն ծախսերի աճ 8 000:

Բեկման կետ =  $8\ 000 : 8 = 1\ 000$  հատ

21.

Ճիշտ պատասխանն է D:

	A	B	Ընդամենը
Ուղղակի նյութեր	20 000	16 000	36 000
Ուղղակի աշխատավարձ	24 000	20 000	44 000
Արտադրական վերադիր	20 000	25 000	45 000
Արտադրական ինքնարժեք			125 000
Վարչական ծախսեր 20%			25 000
Պատվերի ինքնարժեք			150 000
Շահույթ 20% իրացման =			
25% ինքնարժեք			37 500
Վաճառքի գին			187 500

22.

Ճիշտ պատասխանն է D:

Սահմանային շահութաբերություն = (գին - փոփոխուն ծախսեր) :

գին =  $(\text{գին} - 60) : \text{գին} = 0,52$ , որտեղից՝ գինը = 125

Հաշվետու տարվա շահույթ =  $(125 - 60) \times (1\ 000 - 25) \times 1\ 000 = 40\ 000$

Հաջորդ տարվա աճը.

Վաճառքի գին =  $125 \times 1,08 = 135$

Փոփոխուն ծախսեր =  $60 \times 1,05 = 63$

Հաստատուն ծախսեր =  $25 \times 1000 \times 1,05 = 26\ 250$

Բեկման կետ քանակով =  $(26\ 250 + 40\ 000) : (135 - 63) = 921$

23.

Ճիշտ պատասխանն է D:

Իրացում	$625 \times 4$	2 500
Համախառն շահույթ		1 250
Իրացման ինքնարժեք		1 250

*Իրացման ինքնարժեքը ըստ օրերի*

Առաջին 200 հատ x 1,80	360
Հաջորդ 300 հատ x 2,10	630
	990
Իրացման ինքնարժեք 625 հատ վաճառքից	1 250
150 հատ ապրանքի ինքնարժեք (մնացորդով)	260
125 հատ ապրանքի միավորի գինը $260 : 125 =$	2,08



24.

(a) Ճիշտ պատասխանն է A:

16 ապրիլ	1 000 x 5,60	5 600	
	2 000 x 6	12 000	
	1 000 x 6,60	6 600	
			24 200
30 ապրիլ	2 000 x 6,60	13 200	
	2 000 x 8	16 000	
	1 000 x 7	7 000	
			36 200
Ընդամենը			60 400

(b) Ճիշտ պատասխանն է C:

16 ապրիլ	2 000 x 8	16 000	
	2 000 x 6,60	13 200	
			29 200
30 ապրիլ	3 000 x 7	21 000	
	1 000 x 6,6	6 600	
	1 000 x 6	6 000	
			33 600
Ընդամենը			62 800

25.

Ճիշտ պատասխանն է C:

Նյութերի փոխարինումից տնտեսում  $2 \text{ կգ} \times 4,50 = 9 \text{ դրամ}$   
 Չանած. մոդեռնացման ծախսեր  $3 \text{ կգ} \times 1 = 3 \text{ դրամ}$   
 $6 \text{ դրամ}$

6 դրամ : 3 կգ = 2,0 դրամ/կգ

A-ն մոդեռնացման ծախս է և միայն մասնակցում է V-ի գնահատման հաշվարկներին:

B-ն վաճառքի գինն է և չի առնչվում V-ի ծախսի գնահատմանը:

D -ն մասնակցում է V-ի գնահատման հաշվարկներին:

E-ն անցյալ ժամանակաշրջանի ծախս է (պատմական ծախս) և չի առնչվում V-ի ծախսի գնահատմանը:

26.

Ճիշտ պատասխանն է B:

Կլանման նորման =  $100\ 000 / 20\ 000 = 5 \text{ դրամ/հատ}$

Քանակային շեղում =  $(20\ 000 - 19\ 500) \times 5 = 2\ 500 \text{ հատ անք.}$

Շեղումն անբարենպաստ է, քանի որ նախահաշվային քանակից՝ փաստացի պակաս է արտադրվել:

27.

Ճիշտ պատասխանն է B:

Միավորի նորմատիվային սահմանային շահույթ =  
 $= 10 - 5,6 = 4,40$

Վաճառքի քանակային տարբերությունը =  $5\ 000 - 4\ 500 = 500 \text{ հատ}$

Քանակային շեղումը =  $500 \times 4,40 = 2\ 200 \text{ անբարենպաստ}$

28.

Ճիշտ պատասխանն է D:

**Գնային շեղում**

8 200 կգ x 0,8 =	6 560
Փաստացի ծախս	6 888
Շեղում	328 աճր.

**Քանակային շեղում**

870 հատ x 8 կգ =	6 960 կգ
Փաստացի ծախս	7 150 կգ
	190 կգ
190 x 0,80 =	152 աճր.

29.

Ճիշտ պատասխանն է D:

օգոստոս ամիս 60 000 x 60% x 98%	35 280
հուլիս ամիս 40 000 x 25%	10 000
հունիս ամիս 35 000 x 12%	4 200
	49 480

30.

Ճիշտ պատասխանն է B:

$$\text{Պատվերի օպտիմալ քանակ} = \sqrt{\frac{2 \times 50 \times 1\,750}{2}} = 296 \text{ հատ}$$

Պաշարների առավելագույն մակարդակ = 50 + 296 – (4x3) = 334

Պաշարների վերջնական մնացորդ	334
Պաշարների օգտագործում	140
	474
Հանած. պաշարների սկզբնական մնացորդ	170
Մուտքագրվող պաշարներ	304

31.

Ճիշտ պատասխանն է B:

**Գներից շեղումներ**

Փաստացի օգտագործված քանակ	4 100կգ
Պաշարների կրճատում	300կգ
Ձեռք բերված պաշարներ	3 800կգ

3 800կգ-ի նորմատիվային արժեքը x 4,50	17 000
Փաստացի արժեքը	14 400
Գների շեղումը	2 700 բար.

**Քանակային շեղումներ**

Փաստացի թողարկվել է 1 040 հատ	
Միավորի վրա ծախս 4 կգ x 1 040 =	4 160 կգ
Փաստացի ծախս	4 100 կգ
Տնտեսում	60 կգ
60 կգ x 4,50 (նորմատիվային գին)	270 բար.

32.

Ճիշտ պատասխանն է D:

	L	M	N
Վաճառքի գին	60	85	88
Միավորի փոփոխուն ծախս	(30)	(43)	(50)
Միավորի սահմանային շահույթ	30	42	38
Միավորի նյութական ծախսեր	15	20	30
Սահմանային շահույթ/նյութական ծախսեր	2,00	2,10	1,27
Առաջնայնություն	2-րդ	1-րդ	3-րդ

33.

Ճիշտ պատասխանն է D:

Առաջին քայլով որոշենք մեկ կգ նյութի արժեքին ընկնող շահութաբերությունը.

Q1  $8 : (6/2) = 2,66$  դրամ/կգ = 2-րդ

Q2  $8,50 : (5/2) = 3,40$  դրամ/կգ = 1-րդ

Քանի որ Q2-ից կարելի է անսահմանափակ արտադրել, ապա նյութերի պահանջարկը կլինի անսահմանափակ, իսկ ձեռք բերման առավելագույն գինը 3,40:

34.

Ճիշտ պատասխանն է E

Արտադրությանն առնչվող ծախսերն են.

- փոփոխուն արտադրական ծախսեր	8,0
- հատուկ հաստատուն ծախսեր	2,5
- աշխատավարձի այլընտրանքային ծախսեր	
$10/8 = 1,25$ մեկ դրամ աշխատավարձի դիմաց $\times 4 = 5$	
	15,50

35.

Ճիշտ պատասխանն է B:

Պաշարների պտույտի օրեր $(30/60) \times 365$	182,5
Դեբիտորների պտույտի օրեր $(20/100) \times 365$	73
Կրեդիտորների պտույտի օրեր $(30/60) \times 365$	(91,25)
Շրջանառու կապիտալի պտույտի օրեր	164,25

36.

Ճիշտ պատասխանն է A:

	C խումբ	D խումբ
Լրացուցիչ վաճառք	$40\% \times 100\ 000 = 400\ 000$	$60\% \times 100\ 000 = 600\ 000$
Լրացուցիչ սահմանային շահույթ	$0,25/2,50 \times 400\ 000 = 40\ 000$	$0,25/2,50 \times 600\ 000 = 60\ 000$
Անհուսալի դեբիտորներ	$5\% \times 400\ 000 = 20\ 000$	$9,5\% \times 600\ 000 = 57\ 000$
Լրացուցիչ դեբիտորներ	$30/365 \times 400\ 000 = 32\ 876$	$40/365 \times 600\ 000 = 65\ 753$
Դեբիտորների ֆինանսավորման լրացուցիչ ծախսեր	$32\ 876 \times 11,5\% = 3\ 781$	$65\ 753 \times 11,5\% = 7\ 561$
Լրացուցիչ շահույթ	16 219	(4 561)
Շահույթի ընդհանուր աճ	$16\ 219 - 4\ 561 = 11\ 658$	

## ԲԱԺԻՆ V

### ԱՌԻԴԻՏԻ ՀԻՍՈՒՆՔՆԵՐ

#### ԳԼՈՒԽ XXIV ԱՌԻԴԻՏԻ ԴԵՐԸ ՏՆՏԵՍԱՎԱՐՄԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳՈՒՄ

##### Գլխի բովանդակությունը

- աուդիտի կազմակերպում,
- աուդիտի կարգավորում:



##### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- նկարագրել աուդիտի անցկացման նախապայմանները և ներկայացնել աուդիտորական ստուգումների առանձնահատկությունները,
- բնութագրել որակավորված հաշվապահի պրոֆեսիոնալ վարքագիծը,
- ներկայացնել աուդիտի իրականացման օրենսդրական դաշտը,
- կազմել աուդիտորական հաշվեքննման ուղեցույց,
- հաշվարկել աուդիտորական գործունեության արդյունքների սխալմունքի ռիսկը,
- կատարել աուդիտորական ընտրանք,
- կազմել աուդիտորական հրապարակվող եզրակացություններ:

#### 24.1 ԱՌԻԴԻՏԻ ՆԱԽԱՊԱՅՄԱՆՆԵՐՆ ՈՒ ԽՆԴԻՐՆԵՐԸ

Շուկայական տնտեսավարման պայմանները առանձնահատուկ մոտեցումներ են պահանջում տնտեսական հարաբերությունների կարգավորման և կառավարման բնագավառում, որոնք իրենց արտացոլումն են գտնում աուդիտորական վերահսկողության համակարգում: Հանդես գալով որպես տնտեսական վերահսկողական ոլորտի կարևորագույն օղակ, աուդիտը միջնորդավորում է հաշվետու ձեռնարկությունների, դրանց պոտենցիալ գործընկերների, հարկային, իրավապահ կամ պետական մարմինների տնտեսահարաբերությունների կարգավորումը, որը ղըրսկորվում և ամփոփվում է աուդիտորական եզրակացություններով:

Ցանկացած տնտեսավարող սուբյեկտի գործունեության աուդիտի իրականացման անհրաժեշտությունը պայմանավորված է հետևյալ կարևոր հանգամանքներով:

*Ձեռնարկատերերի կողմից ներկայացվող տնտեսավարման արդյունքների և այդ տեղեկատվությունն օգտագործող սուբյեկտների հակասական շահերի առկայությամբ:*

Իրենց զարգացման սկզբնական շրջանում աուդիտորական ծառայությունները հանդես եկան որպես ձեռնարկատերերի գործընկերներ հանդիսացող սեփականատեր սուբյեկտների տնտեսական շահերի պաշտպաններ: Նախաձեռնման ռիսկի կրճատման նպատակով փայտատերերը, բաժնետերերն ու կրեդիտորները, որևէ ձեռնարկության հետ տնտեսական գործարքներ կնքելիս, անհրաժեշտություն զգացին նախօրոք համոզվելու վերջինիս հաշվապահական հաշվետվության հավաստիության մեջ, որը հիմնականում իրականացվեց աուդիտորական վարձու ծառայության միջոցով:

*Միջնորդ (անկախ) կազմակերպության կողմից հաշվետվական ինֆորմացիայի հավաստիության գնահատման անհրաժեշտությամբ:*

Ինչպես աուդիտի ենթակա ձեռնարկություններում, այնպես էլ դրանց

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Առևտրի միջնորդավորում է հաշվետու ձեռնարկությունների, դրանց պոտենցիալ գործընկերների, հարկային, իրավապահ կամ պետական մարմինների տնտեսահարաբերությունների կարգավորումը, որը դրսևորվում է ամփոփվում է առևտրական եզրակացություններով:



պոտենցիալ գործընկերներ հանդիսացող կազմակերպություններում գործում են ներտնտեսական վերահսկողության օղակներ, որոնց գործունեությունը, ներկայացվող հաշվետվությունների հավաստիության գնահատման առումով բավարար չի համարվում:

Քանի որ ներտնտեսական վերահսկողական օղակների գնահատականը կախված է նախաձեռնող կողմից և որոշակիորեն իր մեջ կողմնապահություն է պարունակում ի օգուտ ձեռնարկության կամ նրա գործընկերների, ապա անհրաժեշտություն է ծագում մի երրորդ՝ անկախ վերահսկողական կազմակերպության միջոցով առևտրի անցկացման համար, որը հանդես է գալիս որպես միջնորդ, տնտեսական ինֆորմացիան ներկայացնող ու այն օգտագործող սուբյեկտների միջև, և, բնականաբար, իր օբյեկտիվ գնահատականներով չի խեղաթյուրում փաստերը հօգուտ որևէ մեկի:

*Տնտեսական ինֆորմացիայից օգտվող կազմակերպություններում, որպես կանոն, առևտրական աշխատանքների համար անհրաժեշտ գիտելիքների ու փորձի բացակայությամբ:*

Առևտրական ծառայությունը հանդես գալով որպես տնտեսական վերահսկողության առանձնահատուկ ոլորտ, հիմնականում դժվար իրագործելի է հաշվետվական ինֆորմացիան կիրառող կազմակերպությունների կողմից: Առևտրի անցկացումը, անհրաժեշտ աշխատաժամանակի ծախսից բացի, պահանջում է նաև հաշվեքննման առանձնահատուկ հմտություն, վերահսկողության իրականացման փորձ, վերլուծական հետազոտությունների համար անհրաժեշտ գիտելիքներ, ինչպես նաև՝ ձեռնարկություններում տնտեսական ստուգումներ կազմակերպելու իրավունք, որոնցով հիմնականում օժտված չեն գործընկեր կազմակերպությունները:

Հետևաբար, շուկայական տնտեսավարման պայմաններում կազմակերպությունները իրենց հավանական գործընկեր ձեռնարկությունների տնտեսական գործունեության հաշվետվական ինֆորմացիայի հավաստիության գնահատման համար, որպես կանոն, դիմում են առևտրական վճարովի ծառայություններին, որոնք ունեն վերոհիշյալ հնարավորությունները:

*Տնտեսավարման պրակտիկայում հարկային, իրավապահ կամ պետական վերահսկիչ այլ կազմակերպությունների կողմից ձեռնարկությունների տնտեսական գործունեության արդյունքների առևտրական հավաստիության պարտադիր պահանջով:*

Ջարգացած շուկայական տնտեսության պայմաններում հարկային մարմիններին ձեռնարկություններից ներկայացվող հաշվետվությունների պարտադիր բաղադրիչներն են հանդիսանում առևտրական կազմակերպությունների եզրահանգումները հարկման ցուցանիշների հավաստիության վերաբերյալ, որով պայմանավորվում է տարեկան մեկ անգամ հարկատու ձեռնարկություններում առևտրի անցկացման անհրաժեշտությունը:

Պարտադիր առևտրի իրականացման պահանջ է առաջանում նաև դատաքննչական փորձաքննությունների, արբիտրաժային վեճերի, սնանկացման կանխմանն ուղղված պետական ֆինանսական օժանդակումների դեպքում:

**Հաշվային աշխատանքների բարելավման և հաշվետվական տեղեկատվության որակի բարձրացման անհրաժեշտությունը:**

Ձեռնարկությունների կառավարման օղակները հաճախակի պահանջ են զգում ներտնտեսական վերահսկողության ուժեղացման, հաշվապահական հաշվառման

**ԱՌԱՏՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Կազմակերպությունները իրենց հավանական գործընկեր ձեռնարկությունների տնտեսական գործունեության հաշվետվական ինֆորմացիայի հավաստիության գնահատման համար, որպես կանոն, դիմում են աուդիտորական վճարովի ծառայություններից

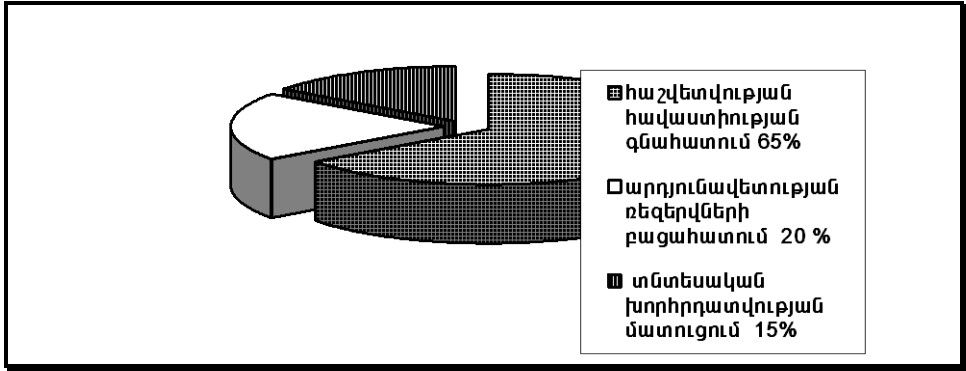


բացթողումների վերականգնման, ավտոմատացման, հաշվային առաջավոր մեթոդների կիրառման, ինչպես նաև որակյալ հաշվետվությունների ներկայացման ուղղությամբ, որը հիմնականում իրականացնում են ոչ թե սեփական, այլ փորձառու աուդիտորական ծառայությունների ուժերով:

*Տնտեսավարման արդյունավետության բարձրացման համար խորհրդատվական ծառայության պահանջի առկայությամբ:*

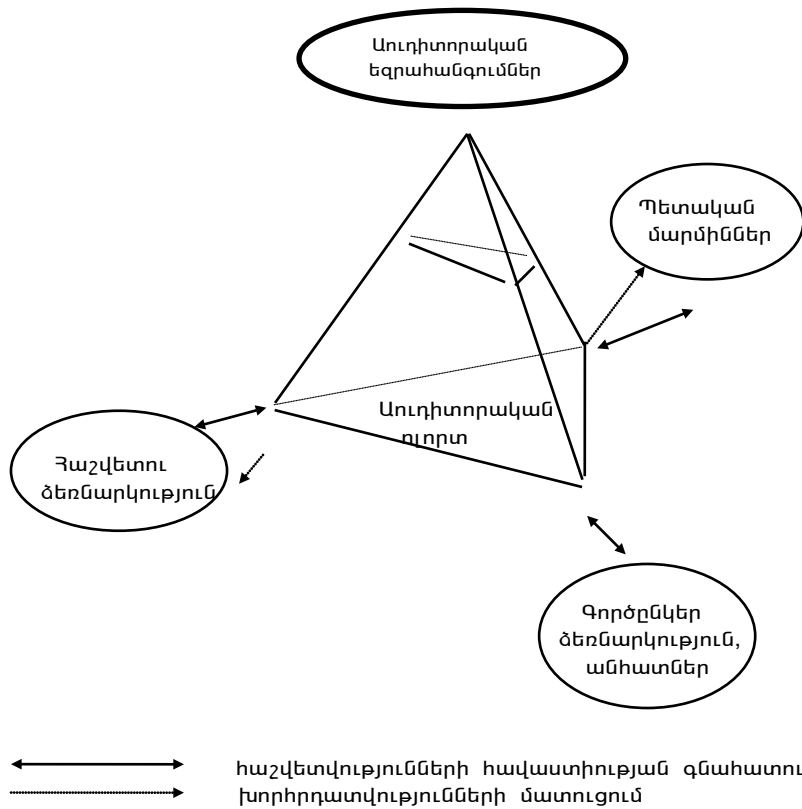
Շուկայական մրցակցությանը դիմակայելու համար ձեռնարկությունները խորհրդատվությունների կարիք ունեն արտադրության ծախսերի կրճատման, իրացման շուկայի ընդլայման, շահույթի բարձրացման, տնտեսավարման ակտիվության աճի ուղիների բարձրացման ուղղությամբ, որոնք էլ իրականացվում են մասնագիտացված աուդիտորական կազմակերպությունների կողմից: Նման խնդիրներով զբաղվում են նաև ներտնտեսական աուդիտորական ծառայությունները, որոնց գործունեությունը արդեն կրում է անընդհատ բնույթ և չի սահմանափակվում աուդիտորական մասնագիտացված ֆիրմաների հետ կնքված պայմանագրային ժամկետների շրջանակներում:

Այսպիսով, աուդիտը հանդես գալով որպես անկախ վերահսկողական համակարգ, հաշվեքննման միջոցով իրականացնում է այնպիսի ֆունկցիաներ, ինչպիսիք են ձեռնարկությունների ֆինանսական և կառավարման հաշվետվության հավաստիության գնահատումը, տնտեսավարման արդյունավետության աճի ռեզերվների բացահայտումն ու տնտեսական խորհրդատվությունների մատուցումը:



**Նկար 24.1** Տնտեսավարման համակարգում աուդիտորական վերահսկողությունը ըստ ծառայությունների

Աուդիտորական գործունեությունը իր ամբողջական կառուցվածքով մնանվում է բազմանիստ բուրգի, որի գագաթը կամ վերջնակետը կատարվող եզրահանգումներն են, իսկ հիմքը՝ աուդիտորական ոլորտն է, միջնորդավորման սկզբունքով կարգավորելով տարբեր բևեռներում գտնվող ներքին ու արտաքին տնտեսական սուբյեկտների հարաբերությունները:



**Նկար 24.2. Աուդիտորական անկախ կազմակերպությունների միջ-մորդավորված ծառայությունները՝ տնտեսական հարաբերությունների կարգավորման բնագավառում**

Անկախ աուդիտորական ոլորտը, միջմորդավորելով տարբեր օղակների միջև ծագող տնտեսահարաբերությունների կարգավորման գործընթացը, առաջնորդվում է հետևյալ կարևորագույն սկզբունքներով.

- տնտեսավարող սուբյեկտի կողմից աուդիտորական կազմակերպության ազատ ընտրության հնարավորությունը
- պատվիրատուի և աուդիտորական ֆիրմաների փոխհարաբերությունների պայմանագրային կարգավորումը
- վերահսկողության ավարտից հետո պատվիրատուին աուդիտորական եզրահանգումների պարտադիր ներկայացումը
- աուդիտորական և վերահսկվող կազմակերպությունների ազգակցական կապերի կամ պայմանագրային պարտավորությունները շրջանցող շահադիտական նպատակների առկայության դեպքում, ստուգումների անցկացման արգելումը
- վերահսկողության ոլորտից դուրս՝ աուդիտորական կազմակերպություններին տնտեսավարման այլ գործունեությամբ զբաղվելու արգելումը:

## 24.2 ԱՌԻԴԻՏԻ ՏԵՍԱԿՆԵՐԸ

Աուդիտորական վերահսկողությունը, իր առջև դրված խնդիրներից ու նպատակներից կախված, տնտեսական համակարգում հանդես է գալիս մի շարք

**ԱՌԱՏՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Ներքին աուդիտը ծառայում է վերահսկվող տնտեսական օբյեկտի շահերին և հիմնականում հետամուտ է լինում տնտեսավարման արդյունավետության աճի ռեզերվների բացահայտմանը:

**ԱՌԱՏՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Արտաքին աուդիտը ծառայում է ոչ թե վերահսկվող կազմակերպության՝ այլ վերջինիս հետ տնտեսական հարաբերություններում գտնվող կազմակերպությունների և փայատերերի տնտեսական շահերին:



ձևերով:

Ելնելով *վերահսկողություն պահանջող պատվիրատուի շահերից* աուդիտը լինում է ներքին և արտաքին:

Ներքին աուդիտը ծառայում է վերահսկվող տնտեսական օբյեկտի շահերին և հիմնականում հետամուտ է լինում տնտեսավարման արդյունավետության աճի ռեզերվների բացահայտմանը: Ներքին աուդիտը, որպես կանոն, իրականացվում է հետևյալ ուղղություններով.

- ◆ ձեռնարկության ակտիվների պահպանման և օգտագործման արդյունավետության վերահսկողություն, երբ ստուգման է ենթարկվում ապրանքանյութական արժեքների շարժի, ֆինանսական ռեսուրսների ձևավորման, դեբիտորական պարտավորությունների մարման ճշտությունը,
- ◆ թողարկվող արտադրանքի (կատարվող ծառայությունների) ինքնարժեքի կառավարման բարելավում, երբ աուդիտի առջև խնդիր է դրվում բացահայտելու անարտադրողական ծախսերն ու ինքնարժեքի իջեցման ռեզերվները, աջակցելու գործող կալկուլյացիոն և հաշվապահական տարբերակներից լավագույնի տեղայնացմանը;

◆ հարկային տեսչություններ ներկայացվող հաշվապահական հաշվետվությունների ճշտության գնահատում, երբ վերանայվում է հարկման ենթարկվող ցուցանիշների հաշվարկման հավաստիությունը՝ հարկերից ու տույժերից խուսափելու նպատակով,

◆ ռազմավարական ծրագրերի կազմում, երբ վերլուծելով տնտեսավարման զարգացման հնարավոր ուղղությունները՝ կազմվում են աուդիտորական եզրահանգումներ՝ ձեռնարկության շուկայական հետագա կայունության վերաբերյալ:

Ներքին աուդիտը կազմակերպվում է ինչպես ձեռնարկության սեփական ուժերով՝ ներտնտեսական վերահսկիչ օղակների կողմից (հաշվապահություն, աուդիտորական բրիգադներ և այլն), այնպես էլ մասնագիտացված աուդիտորական ֆիրմաների կողմից, որոնց գործունեությունը հաճախ համատեղվելով և միմյանց լրացնելով, վերջին հաշվով, հանգեցնում է վերահսկողական աշխատանքների արդյունավետության բարձրացմանը:

Արտաքին աուդիտը ծառայում է ոչ թե վերահսկվող ձեռնարկության՝ այլ վերջինիս հետ տնտեսական հարաբերություններում գտնվող կազմակերպությունների և փայատերերի տնտեսական շահերին: Հետևաբար, ի տարբերություն ներքինի, արտաքին աուդիտի նախաձեռնողներին հետաքրքրում են տնտեսավարման այնպիսի ասպեկտներ, ինչպիսիք են.

- պարբերաբար կազմվող ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված ցուցանիշների հավաստիության գնահատումը, երբ հաշվեքնման ճանապարհով պարզվում է տնտեսավարման արդյունքների գրանցման ու հաշվառման ճշտությունը, ներտնտեսական հաշվային վերահսկողության վիճակը,
- ձեռնարկությունների առկա և սպասվելիք ֆինանսական կայունության գնահատումը, երբ որոշվում է ակտիվների իրացվելիության մակարդակն ու հաշվեկշռի լուծարելիության աստիճանը, տնտեսության սնանկացման վիճակի հավանականությունը,
- ձեռնարկության ակտիվների օգտագործման արդյունավետության գործոնային վերլուծությունն ու տնտեսավարման շահութաբերության գնահատումը, երբ հաշվարկվում են տնտեսական գործունեության ակտիվության հիմնական ցուցանիշներն ու դրանք համեմատվում տվյալ իրավիճակում ընդունելի չափանիշների



հետ,

- շուկայական կայունության մակարդակի անալիտիկ գնահատումները, երբ որոշվում են ձեռնարկության ինքնավարության աստիճանը, իրացման շուկայում մրցակցությանը դիմակայելու հնարավորությունները և այլն:

Ելնելով *վերահսկողության կազմակերպման դրդապատճառներից* տարբերում են պարտադիր և կամավոր աուդիտ:

Պարտադիր աուդիտի կազմակերպումը տնտեսավարման տվյալ իրավիճակում համարվում է անխուսափելի և կարգավորվում է օրենսդրական ակտերով: Ընդ որում, այն իրականացնում են ինչպես հարկային կամ իրավապահ մարմինները (տնտեսական հանցագործությունները հետաքննելիս), այնպես էլ ներտնտեսական վերահսկողական օղակները կամ անկախ աուդիտորական ֆիրմաները (համատեղ ձեռնարկություններ կազմակերպելիս, նյութական պատասխանատուների փոխարինելիս և այլն):

Կամավոր աուդիտը հանդես չի գալիս որպես տնտեսավարման տվյալ շրջանակի պարտադիր օղակ և կազմակերպվում է նախաձեռնման սկզբունքներով: Հետևաբար, տնտեսական հարաբերությունների կարգավորման կոնկրետ իրավիճակում այն չի դիտվում որպես օրենքով նախատեսվող անհրաժեշտ գործոն և, պայմանագրային հիմունքներով կազմակերպվելով, հավաստում է առկա տնտեսական փաստերի ճշտությունը:

Ըստ *վերահսկողության իրականացման հաճախականության* աուդիտը լինում է սկզբնական և պարբերական:

Սկզբնական աուդիտը տնտեսավարող տվյալ օբյեկտում իրականացվում է առաջին անգամ և, հետևաբար, ուղեկցվում է առավել աշխատատարությամբ ու հավաստի եզրահանգումներ կատարելու ռիսկի բարձր աստիճանով՝ պայմանավորված ձեռնարկության գործունեության և ներտնտեսական վերահսկողության համակարգի առանձնահատկություններից աուդիտորական ֆիրմաների ոչ լիարժեք ծանոթությամբ:

Պարբերական աուդիտը աուդիտորական ֆիրմայի կողմից իրականացվում է կանոնավոր կերպով և կրկնվում է պայմանագրերով կարգավորվող ժամկետներում: Այս դեպքում, ակննկալվում է վերահսկողության առավել արդյունավետություն, քանի որ աուդիտորական գործունեությունը հիմնվում է տնտեսավարման արդեն հետազոտված բացասական ու դրական հատկանիշների և նախօրոք ուսումնասիրված ձեռնարկության հաշվապահական հաշվառման դրվածքի վրա: Բնականաբար, աուդիտորական ֆիրմաները ձգտում են գործունեության այս ձևին, որը վերահսկողության ավելորդ աշխատատարության կրճատման հետ մեկտեղ նվազեցնում է նաև ոչ հավաստի եզրահանգումների ռիսկի աստիճանը:

Ըստ *վերահսկողության ենթակա օբյեկտների ծավալի* տարբերում են համալիր և թեմատիկ աուդիտորական գործունեություն:

Համալիր աուդիտը ընդգրկում է տնտեսական գործունեության բոլոր ասպեկտները և, որպես կանոն, կենտրոնացվում է կառավարման և ֆինանսական հաշվառման հաշվետվությունների հավաստիության վերլուծության վրա: Հետևաբար, հաշվապահական հաշվառման բոլոր ցուցանիշների ներկայացման ճշտության աստիճանը գնահատելիս, ստեղծվում է ընդգրկում վերահսկողական դաշտ և հնարավորություն չի ստեղծվում մանրամասն հետազոտելու բոլոր տնտեսական փաստացի արդյունքների գոյացումը: Լավագույն դեպքում, տեստային ճանապարհով կատարվում է տնտեսավարման որևէ ընտրված բնագավառի ցուցա-

նիշների գոյացման սկզբնաղբյուրների մանրագնին ստուգում և վերահսկողության գնահատված սխալի հավանականության տարածում ողջ աուդիտորական գործունեության վրա:

**Թեմատիկ աուդիտի** դեպքում, ընդհակառակը, նեղանում է վերահսկողության դաշտը և, դրա հետ մեկտեղ, խորանում ստուգման աշխատանքների բնույթը ըստ կոնկրետ ուղղությունների, որը կրճատում է կատարվող աուդիտորական սխալ եզրահանգումների ռիսկի աստիճանը:

Ըստ *վերահսկողության արդյունքների կիրառման ձևի* աուդիտը լինում է գործառնական և խորհրդատվական:

**Գործառնական աուդիտի** գործունեության արդյունքները ամփոփվում են աուդիտորական եզրահանգումներում և արձանագրություններում, որոնք պատվիրատուի համար կողմնորոշիչ են դառնում իրենց հետագա տնտեսավարման զարգացման ճանապարհին:

**Խորհրդատվական աուդիտի** արդյունքները չեն ամփոփվում որևէ արձանագրությամբ կամ փաստաթղթային ամրագրմամբ և իրենց դրսևորումն են ստանում գործնական կիրառումից ստացվող փաստացի հետևանքների ձևով:

### 24.3 ԱՌԻԴԻՏԻ և ՀԱՇՎԱՊԱՀՈՒԹՅԱՆ ՀԱՄԵՄՏԱԿԱՆ ԲՆՈՒԹԱԳԻՐԸ

#### ԱՈՒՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Աուդիտն ու վերստուգումը, կիրառելով տնտեսական վերահսկողության համընդհանուր ճանաչում գտած միևնույն հնարքները, արմատապես տարբերվում են ինչպես իրենց գործունեության նպատակներով ու բնույթով, այնպես էլ ստուգման կողմների փոխհարաբերություններով ու արդյունքների ներկայացման ձևերով:



Հաշվապահական հաշվառումն ու աուդիտորական գործունեությունը սերտաճման այնքան բարձր մակարդակ ունեն, որ գործնականում հաճախ դրանք շփոթում են իրար հետ: Տնտեսական վերահսկողության այս երկու օղակների նույնացումը նախ պայմանավորված է նրանով, որ աուդիտը հիմնականում իրականացնում է գործնական հաշվեքննում հաշվային թղթակցությունների ձևավորման ու գրանցման, հաշվապահական տեղեկատվության ամփոփման ու ներկայացման համակարգի վերլուծության ճանապարհով, որը հատուկ է նաև հաշվառման մեթոդի տարրերին: Բացի այդ, աուդիտորները հատուկ որակավորում ունեցող փորձառու հաշվապահներ են, որոնք իրենց գործունեության ընթացքում մեկ անգամ ևս «աշխատացնում և փորձարկում են» ձեռնարկությունում արդեն կայացած հաշվապահական մեխանիզմը:

Սակայն աուդիտի և հաշվապահության համեմատական բնութագիրը ներկայացնելիս ոչ թե հաշվի են առնվում կիրառվող մեթոդաբանությունն ու ուսումնասիրման եղանակները, այլ տնտեսական կառավարման համակարգում յուրաքանչյուրի դերն ու խնդիրները:

Եթե հաշվապահական հաշվառման հիմնական խնդիրը կայացած տնտեսական գործառնությունների քանակական արդյունքների համակարգված ամրագրումն ու հաշվետվական ամփոփումն է որակական եզրահանգումներ կատարելու նպատակով, ապա աուդիտորական գործունեության նպատակը հիմնականում այդ հաշվետվության հավաստիության գնահատումն է:

Հետևաբար, աուդիտորին հատուկ է ոչ միայն հաշվապահական անհրաժեշտ գիտելիքների իմացությունը, այլև կուտակված փորձի և հմտության հիման վրա հաշվառման արդյունքների ճշտության գնահատման ունակությունը:

Քանի որ աուդիտորական գործունեությանը զուգընթաց կիրառվում է պետական, զերատեսչական կամ հասարակական վերստուգումը, ապա գործնականում

երբեմն դժվարանում են նաև միմյանցից տարբերակելու վերահսկողության այդ երկու ուղղությունները: Վերստուգումը, համդեռ գալով որպես տնտեսական կառավարման կարևորագույն օղակ, գործում է իրեն հատուկ դրդապատճառներով, մեխանիզմներով ու շահերով: Այն, որ հաճախ աուդիտորական գործունեություն է ծավալվում հենց վերստուգիչ կազմակերպությունների պատվերով (հարկային տեսչություն, իրավապահ մարմիններ, ֆինանսների նախարարություն, կենտրոնական բանկ և այլն), դեռևս չի խոսում վերահսկողության այդ երկու ինստիտուտների նույնացման մասին:

Աուդիտն ու վերստուգումը, կիրառելով տնտեսական վերահսկողության համընդհանուր ճանաչում գտած միևնույն հնարքները, արմատապես տարբերվում են ինչպես իրենց գործունեության նպատակներով ու բնույթով, այնպես էլ ստուգման կողմերի փոխհարաբերություններով ու արդյունքների ներկայացման ձևերով:

## 24.4 ԱՌՐԴԻՏԻ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ՕՐԵՆՍԴՐԱԿԱՆ ԴԱՇՏԸ

Աուդիտորների համար շատ կարևոր է իմանալ աուդիտը կարգավորող հիմունքները և ծանոթանալ կատարվող փոփոխությունների հետ: Կարևորություն է տրվում կորպորատիվ կառավարմանը, որը մեծ նշանակություն է տալիս ընկերության խորհրդին և ընդհանուր վերահսկողության միջավայրին: Գոյություն ունի ընկերությունների կառավարման գլոբալիզացման միտում, ինչպիսին նկատվում է նաև աուդիտում: Սա նշանակում է, որ աուդիտորները ոչ միայն պետք է տեղյակ լինեն իրենց ազգային օրենսդրությանը, այլև այն երկրների օրենսդրությանը, որտեղ նույնպես իրականացվում է աուդիտ: Մեծ ուշադրություն է դարձվում նաև ներքին աուդիտի միջազգային ստանդարտների վրա՝ հատկապես Եվրոպայում: Սա կարող է պատճառ հանդիսանալ ներքին աուդիտում մոտեցումների փոփոխությանը, և կարող է հստակորեն սահմանել աուդիտորների դերը և նրանց գործունեության կանոնները:

Աուդիտի կարգավորման վրա ընդհանուր մոտեցումներն են.

- կորպորատիվ կառավարման պահանջներ,
- ազգային օրենսդրություն,
- ընդհանուր կանոններ, որոնք ազդում են բոլոր կազմակերպությունների վրա, օրինակ, առողջության, աշխատանքային անվտանգության և բնապահպանության ոլորտներին վերաբերող կանոնները,
- ընկերության որոշակի գործունեության վրա ազդող գործողությունների յուրահատուկ տեսակներ,
- տնտեսության ոլորտների յուրահատուկ կանոնակարգում,
- միջազգային կանոնակարգում:

Թե՛ ներքին, և թե՛ արտաքին աուդիտորները պետք է իրազեկ լինեն տնտեսության ոլորտներում կիրառվող կանոնակարգման հիմունքներին, որովհետև յուրաքանչյուր կազմակերպության գլխավոր նպատակն է գործել համապատասխան կարգավորման պահանջների համաձայն: Օրենսդրությամբ սահմանված արտաքին աուդիտի հիմունքները ներառում է երեք հիմնական ոլորտ՝

- կորպորատիվ կառավարում,
- հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներ,

➤ հանրային ոլորտի պահանջներ:

*Կորպորատիվ կառավարում*

Կորպորատիվ կառավարումը աուդիտորների ուշադրության գլխավոր ոլորտներից մեկն է: Աուդիտորները պետք է ըմբռնեն, որ ներկայումս դա է ներքին և արտաքին աուդիտների դերի բարձրացման շարժիչ ուժը: Կորպորատիվ կառավարման պահանջները անբավարար թողնելը կարող է մեծ ռիսկի տակ դնել ընկերության վարկանիշը: Նույնիսկ երբ ընկերությունները պարտավոր չեն առաջնորդվել կորպորատիվ կառավարման պահանջներով, դարձյալ դրանց նպատակն է բավարարել այդ պահանջները՝ վստահ լինելու համար, որ իրենց հեղինակությունը չի տուժում: Մասնավորապես, որոշ կազմակերպություններ օգտագործում են այս կամ մասնատիպ այլ մոդելներ՝ կատարելու համար իրենց ընդհանուր վերահսկողական կառուցվածքի և կորպորատիվ կառավարման ֆունկցիաները:

Համաձայն ԱՄՍ-ի (Աուդիտի միջազգային ստանդարտների)՝ աուդիտի նպատակն է կարծիք արտահայտել ֆինանսական հաշվետվությունների «ճշմարիտ և իրական» կամ «ճշմարիտ ներկայացված» լինելու մասին: Ջարգացած աուդիտորական փորձ ունեցող երկրներում պարտադրանք է գործադրվում աուդիտորների վրա, որը ստիպում է նրանց՝ իրենց վրա վերցնել խարդախությունները հայտնաբերելու և դրանց մասին տեղեկացնելու պատասխանատվությունը, չնայած որ դա աուդիտի գլխավոր նպատակը չէ: Ենթադրվում է, որ աուդիտորները աուդիտը անցկացնում են ֆինանսական հաշվետվություններում խարդախությունները հայտնաբերելու ակնկալիքով, սակայն դրա հետ մեկտեղ աուդիտը խարդախությունների բացակայության երաշխիք չի հանդիսանում: Համաձայն ԱՄՍ-ի՝ աուդիտորի պարտականությունների մեջ չի մտնում խարդախությունների մասին երրորդ կողմին տեղեկացնելը, չնայած ազգային օրենսդրությունը կարող է սահմանել մասնատիպ պահանջներ:

Այնուամենայնիվ, հասարակությունը սպասում է, որ աուդիտորը կգործի որպես ֆինանսական «ոստիկան», չնայած օրենսդրության համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների մասին եզրակացության ներկայացման ժամանակ դա սովորաբար նրա գործառնությունների մեջ չի մտնում: Աուդիտ մասնագիտությունը, ինչպես նաև մյուս մասնագիտությունները, ենթարկվեցին ճնշման ընդլայնելու համար դրանց պատասխանատվության շրջանակները՝ ներառելով խարդախությունների հայտնաբերումը և զեկույցը հատկապես հաճախակի դարձող անփութությունների պատճառով ընկերությունների դեմ հարուցված հայցերի ժամանակ: Այդուհանդերձ, օրենսդրական պահանջները, որոնց համաձայն աուդիտորը պետք է տեղեկացնի հայտնաբերված կամ կասկածվող կեղծիքների մասին, վերջին տարիներին ընդարձակվել են:

*Աուդիտի ստանդարտներ, ԱՄՍ և ազգային օրենսդրություն*

Հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների ներառումը ազգային օրենսդրության մեջ գործնականում սովորական երևույթ է, սակայն աուդիտի ստանդարտների դեպքում մեծ մոտեցում հազվադեպ է հանդիպում: Աուդիտի ստանդարտների հաստատման իրավունքը վերապահվում է մասնագիտացված աուդիտորական կառույցներին: Վերջիններս, երբ զբաղվում են ստանդարտների մշակմամբ, աուդիտի ազգային ստանդարտներում նշում են աուդիտի միջազգային ստանդարտներից շեղման աստիճանը:

**ԱՌՆՏՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Աուդիտի նպատակն է կարծիք արտահայտել ֆինանսական հաշվետվությունների «ճշմարիտ և իրական» կամ «ճշմարիտ ներկայացված» լինելու մասին:



## 24.5 ԱՌԻԴԻՏԻ ԱՆՑԿԱՑՄԱՆ ՊԱՅԱՆՁՆԵՐԸ

Շատ երկրներում գոյություն չունեն պահանջներ, որոնց համաձայն բոլոր ընկերությունների ֆինանսական հաշվետվությունները ենթակա են աուդիտի: Բացակայում է նաև այն պահանջը, որի համաձայն բոլոր ընկերությունները ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու ժամանակ պետք է պահպանեն միևնույն ֆորմատը, քանի որ փոքր և միջին ընկերությունների համար հաճախ գոյություն ունեն բազմաթիվ բացառություններ: Այլ կերպ ասած, փոքր ընկերությունները ընդհանրապես ազատվում են աուդիտի անցկացման պահանջից: Փոքր և միջին բիզնեսի ընկերությունները կարող են կազմել համառոտ հաշվետվություններ:

Սովորաբար աուդիտորները նշանակվում են բաժնետերերի, տնօրենների և երբեմն դիտորդ խորհրդի կամ աուդիտորական հանձնաժողովի կողմից: Ջարգացած տնտեսություն ունեցող երկրներում պետական կազմակերպությունների սեփականաշնորհման ժամանակ սովորաբար առաջին աուդիտորները նշանակվում են ֆինանսների նախարարության կամ առևտրի նախարարության կողմից:

Ջարգացած աուդիտորական փորձ ունեցող երկրներում սովորաբար աուդիտորները նշանակվում են բաժնետերերի կողմից, սակայն որպես կանոն, նրանք առաջնորդվում են տնօրենների խորհրդատվություններով: Աուդիտորի նշանակման համար կարող է անհրաժեշտ լինել ձայների պարզ մեծամասնությունը, երկու երրորդը կամ 75%՝ կախված ընկերության կանոնակարգից և կանոնադրությունից: Այսպես օրինակ, Մեծ Բրիտանիայում աուդիտորը նշանակվում է ձայների պարզ մեծամասնությամբ:

Սովորաբար աուդիտորները նշանակվում են մեկ տարի ժամկետով, սակայն հաճախ այդ ժամկետը երկարաձգվում է:

Աուդիտորները ընկերության հետ ստորագրում են պայմանագիր, սովորաբար աուդիտորների վարձատրության չափը որոշվում է ընկերությունների տնօրենների կամ աուդիտի հանձնաժողովի կողմից:

Որպես կանոն օրենսդրության մեջ նշվում է, որ աուդիտորը պետք է կախյալ չլինի իր հաճախորդից: Այն նախատեսում է նաև, որ երկու կողմերի միջև գոյություն չպետք է ունենան աշխատանքային կամ ազգակցական կապեր: Օրինակ, աուդիտորին արգելվում է ցանկացած բնույթի վարձու աշխատանքի ընդունվել հաճախորդի մոտ կամ նրա հետ ունենալ որևէ ֆինանսական կապ՝ հանդիսանալով, ասենք, բաժնետեր: Մասնագիտացված մարմինները սովորաբար ունեն առավել մանրամասն ուղեցույցներ իրենց պրոֆեսիոնալ վարքագրերում:

Մինչև սահմանված ժամկետի ավարտը պատվիրատուի կողմից աուդիտորին պաշտոնից ազատելը կամ աուդիտորի կամավոր հրաժարվելը հազվադեպ երևույթ է: Եթե աուդիտորի և պատվիրատուի միջև առաջանում են տարաձայնություններ վճարման կամ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության վերաբերյալ, ապա նոր պայմանագրի կնքման ժամանակ աուդիտորը ուղղակի չի առաջարկում իր թեկնածությունը հաջորդ նշանակման համար և (կամ) պատվիրատուն չի ընտրում այդ աուդիտորին: Մինչև պայմանագրի ավարտը աուդիտորի հեռացումը կամ պաշտոնից ազատումը խոսում է աուդիտորի և հաճախորդի միջև լուրջ տարաձայնությունների մասին և հաճախ ուղեկցվում է դատավարությամբ:

Ավելի դժվար է աուդիտորին հեռացնելը, քան նրան նշանակելը, քանի որ բաժնետերերը և (կամ) տնօրենները պետք է մանրամասն տեղեկացված լինեն

ստեղծված խնդրի բնույթի մասին: Առավել հաճախ, որպեսզի որոշում ընդունվի աուդիտորի հեռացման մասին, անհրաժեշտ են տնօրենների և (կամ) բաժնետերերի ձայների պարզ մեծամասնությունը, երկու երրորդը կամ 75%, ընդ որում, ներկայացնելով դրա վերաբերյալ հատուկ գրավոր ժանուցագիր: Երբեմն աուդիտորներին հնարավորություն է տրվում գրավոր բացատրություն ներկայացնել և ելույթ ունենալ այն նիստում, որում ներկայացվում է նրան հեռացնելու մասին առաջարկը: Հաճախ աուդիտորից պահանջվում է գրավոր կամ բանավոր հայտարարություն հիմնավոր պատճառների բացակայության վերաբերյալ, որոնց հիման վրա առաջադրվել է իր հեռացումը և որոնց մասին պետք էր տեղեկացնել բաժնետերերին կամ այլ անձանց: Եթե առկա են այդպիսի հանգամանքներ, օրինակ, կամ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կամ կասկածելի խարդախության հետ կապված լուրջ տարածայնություններ, ապա աուդիտորը պետք է այդ մասին տեղեկացնի: Սովորաբար դա կոչվում է «հանգամանքների լուսաբանում»:

Այս դրույթները անհրաժեշտ են նրա համար, որպեսզի երաշխավորեն, որ աուդիտորը պաշտոնից հեռացված չի լինի անհիմն պատճառներով՝ առանց բաժնետերերի գիտության և, որ աուդիտորը չի փորձում խուսափել ծագած խնդիրների համար պատասխանատվությունից՝ «կամացուկ հեռանալով», առանց բաժնետերերին տեղեկացնելու:

Հիշեք այն մասին, որ պատվիրատուն, աուդիտորին պաշտոնից ազատելով, կարող է խախտել պայմանագրի կետերը, իսկ աուդիտորը կարող է բողոք ներկայացնել նրա դեմ:

Սովորաբար աշխատանքից հրաժարվելու դեպքում աուդիտորը պետք է գրավոր բացատրություն ներկայացնի ընկերությանը և կարգավորող մարմիններին: Պահանջվում է նաև ներկայացնել հանգամանքների լուսաբանում, ինչպես վերը նշվեց, և աուդիտորին կրկին թույլատրվում է բանավոր և գրավոր կերպով հաղորդակցվել բաժնետերերի և այլ անձանց հետ: Որոշ երկրներում աուդիտորը կարող է նույնիսկ ընկերությունից պահանջել ժողովի գումարում՝ հրաժարականի պատճառները քննարկելու համար: Տվյալ դեպքում աուդիտորն է խախտում պայմանագրի որոշ կետեր, և պատվիրատուն կարող է նրա դեմ բողոք ներկայացնել:

## 24.6 ՊՐՈՖԵՍԻՈՆԱԼ ՎԱՐՔ

Հաշվապահների և աուդիտորների ասոցիացիաները ունեն պրոֆեսիոնալ վարքի ուղեցույց, որը կոչվում է «Մասնագիտական վարքագծի նորմեր»: Այդ փաստաթղթում ընդգրկվում են հիմնականում հետևյալ ոլորտները.

- հիմնական սկզբունքները,
- ամբողջականությունը, օբյեկտիվությունը և անկախությունը,
- գաղտնիության հիմնական սկզբունքները,
- մասնագիտական նշանակման փոփոխությունները,
- շահերի ընդհարումը,
- գրանցամատյանների և աշխատանքային փաստաթղթերի սեփականության իրավունքը,
- հաշվապահների և աուդիտորների մասնագիտական պարտականությունները,

- ծառայությունների դիմաց վճարները:

Նորմերը տարածվում են Ասոցիացիայի բոլոր անդամների վրա, լինեն դրանք հիմնական, թե թղթակից:

ա) Մասնագիտական, գործնական և անձնական ֆինանսական հարաբերություններում անդամները պետք է դրսևորեն ազնվություն: Ազնվություն ասելով չպետք է հասկանալ միայն անկեղծություն, այլ նաև ճշմարիտ և արդարացի վերաբերմունք:

բ) Բոլոր մասնագիտական և գործարար քննարկումների ժամանակ անդամները պետք է ձգտեն օբյեկտիվության: Օբյեկտիվությունը դա միայն աուդիտորի կողմից կատարվող աշխատանքի բոլոր ասպեկտների հանդեպ ունեցած մտածելակերպն է: Դա ենթադրում է ինտելեկտուալ անկեղծություն:

գ) Անդամները չպետք է ընդունեն կամ կատարեն այնպիսի աշխատանքներ, որոնց կատարման համար նրանք չունեն համապատասխան գիտելիքներ և փորձ, քանի դեռ չունեն այնպիսի խորհրդատվություն կամ օժանդակություն, որը նրանց հնարավորություն կտա հմտորեն կատարելու աշխատանքը:

դ) Անդամները պարտավոր են իրենց մասնագիտական աշխատանքը կատարել պահանջվող որակով, հոգատարությամբ, ջանասիրությամբ և արագությամբ, ինչպես նաև որպես անդամներ, ունենան իրենց սեփական կարծիքը տեխնիկական և մասնագիտական ստանդարտների վերաբերյալ:

ե) Անդամները պետք է լինեն պարկեշտ այն բոլոր անձանց հանդեպ, ում հետ հաղորդակցվում են իրենց ամբողջ աշխատանքի ընթացքում:

Ներքին աուդիտորի վարքագծի նորմեր:

Ներքին աուդիտորները իրենց վարքագծի նորմերի վերաբերյալ ունեն միևնույն պարտականությունները:

ա) անդամները իրենց պարտականությունների իրականացման ընթացքում պետք է գործեն ազնվորեն, օբյեկտիվորեն և ջանասիրաբար,

բ) անդամները պետք է ցուցաբերեն հավատարմություն իրենց կազմակերպությանը վերաբերող բոլոր հարցերում: Բոլոր դեպքերում անդամները պետք է խուսափեն անօրինական և ոչ պատշաճ գործողություններից մասնակցելուց,

գ) անդամները գիտակցաբար չպետք է գործեն այնպես, որի արդյունքում կարող է վարկաբեկվել իրենց մասնագիտությունը կամ կազմակերպությունը,

դ) անդամները պետք է խուսափեն մասնակցելու այն գործարքներից, որոնք ընդհարվում են իրենց կազմակերպության շահերին կամ խոչընդոտում են իրենց պարտականությունների օբյեկտիվ կատարմանը,

ե) անդամները, չպետք է ընդունեն որևէ նյութական արժեքներ աշխատակիցներից, պատվիրատուներից, մատակարարներից կամ որևէ գործարքից, որոնք ինչոր ձևով կապ ունեն իրենց կազմակերպության հետ կամ որը կարող է զցել իրենց մասնագիտական վարկանիշը,

զ) անդամները պետք է ստանձնեն այնպիսի ծառայությունների մատուցում, որը կարող են լիարժեքորեն կատարել մասնագիտական հմտությամբ,

է) ներքին աուդիտի մասնագիտական գործընթացում անդամները պետք է ընտրեն հարմար միջոցներ ստանդարտներով աշխատելու համար,

ը) անդամները պետք է շրջահայաց լինեն իրենց պարտականությունների կատարման ընթացքում ստացված տեղեկատվության օգտագործման նկատմամբ և չպետք է գաղտնի տեղեկատվությունը օգտագործեն անձնական շահերի համար,

թ) անդամները իրենց աշխատանքի վերաբերյալ եզրակացություն կազմելու նպա-

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվապահների և աուդիտորների ասոցիացիաները ունեն պրոֆեսիոնալ վարքի ուղեցույց, որը կոչվում է «Մասնագիտական վարքագծի նորմեր»:



տակով պետք է լուսաբանեն իրենց հայտնի բոլոր, էական փաստերը: Հակառակ դեպքում այն կարող է խեղաթյուրել ստուգման վերաբերյալ կազմված եզրակացությունները կամ թաքցնել անօրինական գործողությունները,

ժ) անդամները անընդհատ պետք է հետևեն, որպեսզի իրենց կողմից մատուցվող ծառայությունները իրականացվեն արդյունավետորեն, որակյալ և պրոֆեսիոնալ մակարդակով,

ի) անդամները իրենց մասնագիտական գործունեության ընթացքում պետք է ավելի լավ գիտակցեն իրենց պարտականությունները՝ պահպանելու համար մասնագիտական ունակությունների, վարքի և օբյեկտիվության ստանդարտները: Անդամները պետք է գործեն սահմանված կանոնների համաձայն և ձգտեն ինստիտուտի նպատակներին:

### ԱԶՆՎՈՒԹՅՈՒՆ, ՕԲՅԵԿՏԻՎՈՒԹՅՈՒՆ ԵՎ ԱՆԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆ

Հիմնական սկզբունքը նշում է, որ անդամի օբյեկտիվությունը պետք է լինի կասկածից դուրս, եթե նա եզրակացություն է տալիս որպես աուդիտոր: Այդ օբյեկտիվությունը կարող է երաշխավորվել, եթե անդամը անկախ է կամ համարվում է անկախ:

Այս սկզբունքին հետևում են մի շարք ռիսկային ոլորտների քննարկումը և լուսաբանումը: Ամենակարևոր ռիսկային ոլորտները նշված են ստորև ավելի մանրամասնորեն:

Հայտնի է, որ որևէ պատվիրատուից կամ պատվիրատուների խմբից ստացվող եկամտից կախվածությունը կարող է վնասել աշխատանքի օբյեկտիվությանը: Օրինակ, որևէ աուդիտորական ընկերություն, որի եկամտի մեծ մասը ստացվում է մի պատվիրատուից, դժվարությամբ կարող է դիմադրություն ցուցաբերել որոշակի տարածայնության հանդեպ, քանի որ այդ պատվիրատուին կորցնելը (նաև աուդիտորի հեռացումն ու հրաժարումը) կործանարար ազդեցություն կարող է ունենալ աուդիտորական ընկերության ֆինանսական վիճակի վրա:

Այդ իսկ պատճառով պահանջվում է, որ մեկ պատվիրատուի կամ պատվիրատուների խմբի կողմից շարունակաբար կատարվող վարձավճարների չափը չգերազանցի համախառն եկամտի 15%-ը (այս պահանջը ավելի մեղմ է դառնում այն տարիներին, երբ գործունեությունը գտնվում է ձևավորման կամ ճգնաժամային շրջանում):

Այնուամենայնիվ, որտեղ ներառված են հանրային շահերը (օրինակի համար ֆոնդային բորսայում գրանցված կամ շահեր հետապնդող ընկերություններում), այնտեղ վարձավճարը պետք է կազմի համախառն եկամտի մինչև 10%-ը:

Եթե աուդիտորական ընկերության որևէ գրասենյակի եկամուտը գործնականում գերազանցում է վերոնշյալ սահմանափակումները, վերջինիս առումով խախտում չառաջացնելով ամբողջ ընկերության գծով, ապա իրականացված աուդիտի վերաբերյալ վերջնական եզրակացություն տալու պարտականությունը պետք է փոխանցվի տվյալ աուդիտորական ընկերության մեկ ուրիշ գրասենյակին:

Եթե պատվիրատուները ընդունում են վերոնշյալ սահմանափակումները, ապա նրանք կունենան անհրաժեշտ ապահովություն: Երբ որևէ պատվիրատուի կողմից վճարվող վարձը գերազանցում է նրա համախառն եկամտի 10%-ը (հանրային շահեր ներկայացնող ընկերություններում 5%-ը), ապա անհրաժեշտ է սկսել ստուգման գործընթաց :



բ) Ընտանեկան և այլ անձնական հարաբերություններ

Խնդիրներ կարող են ծագել, երբ

- (i) աուդիտորական գործունեությունը կամ դրա հետ սերտ կապերի մեջ գտնվող յուրաքանչյուր անձ (աուդիտոր) գործարքային ընդհանուր շահեր ունի պատվիրատուի կամ նրա աշխատողների հետ,
- (ii) ընկերության որևէ աշխատակից սերտ կապեր ունի աուդիտորական աշխատակազմի որևէ անդամի հետ:

Հետևյալ անձինք սովորաբար համարվում են սերտ կապակցված վերը նշված *անձանց* հետ.

- (i) կին (ամուսին),
- (ii) անչափահաս երեխաներ (ներառյալ խորթ երեխաներ),
- (iii) ընկերությունը, որտեղ նրա բաժնեմասը  $\geq 20\%$ -ից:

Հետևյալ անձինք սովորաբար համարվում են սերտ կապակցված վերը նշված *ընկերության* հետ.

- (i) որևէ գործընկեր, կամ կորպորատիվ *ընկերության* դեպքում՝ տնօրեն կամ բաժնետեր,
- (ii) որևէ անձ, որը սերտորեն կապակցված է վերոնշյալ (i) կետի հետ,
- (iii) աուդիտորական գործունեության որևէ մասնակից:

Այս խմբերը սպառիչ չեն: Օրինակ, ամուսնական կամ արյունակցական կապեր չունեցող մարդիկ, այնուամենայնիվ, կարող են ունենալ արյունակցական կապերից ավելի սերտ ընկերական հարաբերություններ: Աուդիտորը պետք է միշտ հիշի ոչ միայն անկախությունը պահպանելու, այլ նաև այն բացահայտ ցուցադրելու անհրաժեշտությունը:

Անկախությանը սպառնացող վտանգը կարող է փոքր լինել, եթե հիմնական աուդիտորը կամ բարձրաստիճան պաշտոնատար անձը անձամբ չի մասնակցում աուդիտի անցկացմանը, այն պատճառով, որ նրա աշխատավայրը հեռու է գտնվում եզրակացության (հաշվետվության) ներկայացման համար պատասխանատու գրասենյակից, և գործնականում իրականացվող ներքին ընթացակարգերը տրամադրում են ապահովության արդյունավետ միջոցներ: Ապահովության վերոնշյալ միջոցները կարող են ներառել հիմնական աուդիտորի կամ բարձրաստիճան պաշտոնատար անձի ռոտացիան: Նմանապես, ստորադաս պաշտոնյայի հետ հարաբերությունները կարող են ավելի փոքր վտանգ սպառնալ, քան բարձրաստիճան պաշտոնատար անձի կամ հիմնական աուդիտորի հետ հարաբերությունները:

Անդամը չպետք է մասնակցի որևէ ընկերության աուդիտի անցկացման գործընթացին, եթե նա տվյալ ժամանակահատվածում կամ աուդիտի անցկացման առաջին օրվանից հաշված՝ նախկին երկու տարիների ընթացքում տվյալ ընկերությունում եղել է պաշտոնատար անձ (ոչ աուդիտոր) կամ աշխատող:

գ) Շահեր բաժնետոմսերում և այլ ներդրումներում

Մասնագիտացված աուդիտորական ընկերությունը պետք է երաշխավորի, որ չունի այնպիսի պատվիրատու ընկերություն, որում որևէ աուդիտոր կամ աուդիտորի հետ սերտ կապերի մեջ գտնվող որևէ անձ բաժնեմաս ունի (կամ ունի շահավետ հետաքրքրություն բաժնեմասերում):

Ամուսնության առնչությամբ ձեռք բերված կամ ժառանգված բաժնետոմսերը պետք է իրացվեն առաջին հնարավորության դեպքում այնպիսի ժամանակամիջոցում, երբ այդ գործառնությունը հավասարազոր չի լինի ապօրինի կերպով ձեռք

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Սովորաբար համարվում են սերտ կապակցված վերը նշված *անձանց* հետ. կին (ամուսին), անչափահաս երեխաներ (ներառյալ խորթ երեխաներ), ընկերությունը, որտեղ նրա բաժնեմասը  $\geq 20\%$ -ից:



բերված տեղեկատվության հիման վրա կատարված գործարքին: Նմանապես պետք է վարվել նաև այն դեպքերում, երբ մի ընկերություն դառնում է նոր պատվիրատու:

Գործնականում աուդիտ իրականացնող աշխատակազմում չպետք է ներառվի այնպիսի անդամ, որը կամ որի հետ սերտ կապերի մեջ գտնվող յուրաքանչյուր անձ բաժնեմաս (բաժնեմասից շահ) ունի աուդիտի ենթարկվող ընկերությունում:

դ) Փոխառություններ

Աուդիտորական կազմակերպությունը կամ դրան սերտորեն կապված որևէ անձ չպետք է ուղղակի կամ անուղղակի ձևով

- (i) պատվիրատուից վերցնի փոխառություն կամ գրավ՝ երաշխիքի դիմաց,
- (ii) ընդունի փոխատվություն պատվիրատուի կողմից կամ
- (iii) պատվիրատուի երաշխավորմամբ վերցնի փոխառություններ կամ ձեռք բերի այլ պարտավորություններ:

Որպես կանոն նշվածը չի խանգարում՝

- (i) ունենալ կրեդիտորական հաշիվ բանկում կամ նման ֆինանսական հաստատությունում, որը պատկանում է պատվիրատուին,
- (ii) պատվիրատուին տալ փոխատվություն, օվերդրաֆտ կամ անշարժ գույքի դիմաց գրավ, եթե դա կատարվում է առևտրային և գործարքային սովորական պայմանների համաձայն:
- ե) Ապրանքներ և ծառայություններ, հյուրասիրություններ

Օբյեկտիվությունը կարող է վտանգվել կամ վտանգված թվալ՝ պատվիրատուից սպրանքներ, ծառայություններ կամ հյուրընկալություն ընդունելու դեպքում:

Ապրանքները և ծառայությունները չպետք է ընդունվեն աուդիտորական կազմակերպության, կամ նրա հետ սերտորեն կապված որևէ անձի կողմից, եթե դրանց արժեքը բավական համեստ չափերի չէ:

Անհարկի հյուրասիրության ընդունումը նույնպես կարող է հանգեցնել վտանգի սպառնալիքի:

զ) Պատվիրատուներին այլ ծառայությունների մատուցում

Սկզբունքորեն սրա վերաբերյալ առարկություն չկա, սակայն պետք է ուշադիր լինել չիրականացնելու կառավարչական գործառնություններ կամ ընդունելու կառավարչական որոշումներ:

Այնուհանդերձ, հաշվապահական հաշվառման աշխատանքը աուդիտորի կողմից չպետք է իրականացվի հանրային ընկերությունում, բացառությամբ ծայրահեղ անհրաժեշտ իրավիճակների կամ ընթացիկ գրասենյակային բնույթի աշխատանքներին օժանդակելու դեպքերի: Օրինակի համար նմանատիպ օժանդակությունը կարող է ներառել օրենքով սահմանված հաշիվների եզրափակումը՝ ներառելով ամփոփումը և հարկային պարտավորությունները: Նմանատիպ աշխատանքի մասշտաբներն ու ելությունը պետք է ստուգվեն կանոնավոր ձևով:

Բոլոր դեպքերում, երբ աուդիտորական կազմակերպությունը ներգրավված է պատվիրատուի համար հաշվապահական գրանցումների պատրաստմանը, պետք է հաշվի առնել նախազգուշական հետևյալ պայմանները.

- (i) պատվիրատուն իր վրա պետք է վերցնի հաշիվների համար պատասխանատվությունը,
- (ii) աուդիտորը չպետք է հանձն առնի ղեկավարության դերը՝ վարելով կազմակերպության գործերը, և
- (iii) աուդիտորը պետք է իրականացնի համապատասխան թեստեր, նույնիսկ եթե կատարվել և պահպանվել են անհրաժեշտ գրանցումները:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Աուդիտորական կազմակերպությունը չպետք է ուղղակի կամ անուղղակի ձևով պատվիրատուից վերցնի փոխառություն:



Անդամները ընդհանրապես պետք է խուսափեն խորհրդատվական և կառավարչական գործառույթներ իրականացնելուց:

է) Չափազանց բարձր վճարներ

Չափազանց բարձր վճարների առկայությունը կարող է վնասել օբյեկտիվությանը (կամ կարող է այդպես թվալ): Մինչև աուդիտի աշխատանքները սկսելը պետք է վերլուծել իրավիճակը՝ ճշտելու համար, թե արդյոք չափազանց բարձր վճարները, ներառյալ նաև ընթացիկ առաջադրանքների համար կատարված վճարները, կարող են դիտվել որպես մեծ նշանակություն ունեցող փոխառվածություններ: Դրանից հետո արդեն խաղի մեջ է մտնում վերոնշյալ (դ) ռիսկի ոլորտը:

ը) Դատավեճեր կամ այդպիսիք ծագելու վտանգ

Օբյեկտիվությունը կարող է լինել վտանգված (կամ այդպես թվալ), երբ աուդիտորի և պատվիրատուի միջև ծագել է դատական վեճ կամ առկա է այդպիսին ծագելու վտանգ: Այսպիսի հակասական իրավիճակներում ի հայտ է գալիս աուդիտորի կարողությունը՝ ճշմարիտ և իրական ձևով ներկայացնելու ընկերության հաշիվները: Հանգամանքների բերումով տեղի ունեցած վեճի ընթացքում ընկերության ղեկավարությունը կարող է չցանկանալ աուդիտորին տրամադրել անհրաժեշտ տեղեկատվություն:

Այնուամենայնիվ, եթե անփութության հետևանքով ստացվել է որևէ ծանուցագիր, ապա սովորաբար դա կարող է վնասել անկախությանը: Չվճարված վճարների վերաբերյալ կազմված ծանուցագիրը չի կարող այդպիսի ազդեցություն ունենալ, քանի դեռ ներառված գումարները նշանակալի մեծություն չունեն:

թ) Ասոցիացված կազմակերպություններ. ազդեցություններ աուդիտորական կազմակերպությունից դուրս

Ճնշումներ կարող են առաջանալ աուդիտորական կազմակերպությունից դուրս ասոցիացված կազմակերպությունների կամ այլ արտաքին այնպիսի անձանց կողմից, ինչպիսիք են բանկերը, միջնորդները, կառավարությունը կամ գործարար աշխարհը: Ընկերության վերստուգիչ ապարատը պետք է պատրաստ լինի դիմակայելու այդ ճնշումներին:

ժ) Զվեարկություն աուդիտորի նշանակման վերաբերյալ

Երբ աուդիտորական աշխատակազմի որևէ անդամ ինչ-որ բաժնեմաս ունի աուդիտի ենթարկվող ընկերությունում, ապա այդ անդամը չպետք է քվեարկի ընկերության ընդհանուր ժողովներում աուդիտորների նշանակման, հեռացման կամ վարձատրման հարցերի քննարկման ժամանակ:

## 24.7. ՕՐՅԵԿՏԻՎՈՒԹՅՈՒՆ ԵՎ ԱՆԿԱԽՈՒԹՅՈՒՆ

Յուրաքանչյուր ընկերություն պետք է հաստատի վերանայման ընթացակարգեր (ներառյալ տարեկան ստուգում), անկախությունը չկորցնելու համար: Այս ընթացակարգերը պետք է հնարավորություն ընձեռեն ընկերությանը ինքնավերահսկողության համար, որպեսզի յուրաքանչյուր պարտավորություն հնարավոր լինի ընդունել կամ շարունակել և ճշտել այն իրավիճակները, երբ անկախությունը կարող է վտանգված լինել և, երբ անհրաժեշտ է, կիրառել ապահովող համապատասխան միջոցներ:

Այդպիսի ապահովող միջոցները կարող են ներառել՝ կախված աուդիտորական գործունեության մեծությունից և հանգամանքներից.

- ա) ղեկավարության որևէ անդամի կամ որակավորված աշխատակցի ներառումը աուդիտորական աշխատակազմում,
- բ) պարբերաբար փոփոխել հիմնական աուդիտորին,
- գ) աուդիտորական աշխատակազմի ավագ անդամների պարբերաբար փոփոխություն:

Ներքին աուդիտորներ և ազնվություն, օբյեկտիվություն և անկախություն:

Ներքին աուդիտորներից նույնպես պահանջվում է ցուցաբերել ազնվություն, օբյեկտիվություն և ջանասիրություն, մինչդեռ պատվիրատուի հետ նրանց հարաբերությունները տարբերվում են արտաքին աուդիտորների պատվիրատուների հետ ունեցած հարաբերություններից:

Ներքին աուդիտորները, ենթադրվում է, որ պետք է լինեն օբյեկտիվ և անկախ, և պետք է արգելեն յուրաքանչյուր գործունեություն, որը կարող է վտանգել դրանք: Անկախության գաղափարը ներքին աուդիտորների համար դարձել է քննարկման առարկա: Սա բխում է ներքին աուդիտի փոփոխական բնույթից և հատկապես անցումից է՛լ ավելի խորհրդատվական ոճի և անկախությունը վտանգող գործողություններին մասնակցությունից: Այնուամենայնիվ, ներքին աուդիտի ինստիտուտի (ՆԱԻ) կողմից տպագրված ներքին աուդիտի նոր սահմանման մեջ, անկախությունը մնում է կարևոր սկզբունքներից մեկը: Այն բավարարվում է երկու գլխավոր ասպեկտների միջոցով.

ա) ներքին աուդիտի կազմակերպչական կարգավիճակը երաշխավորելու համար, որ իրենց անկախությունը վնասված չէ և կարող են աուդիտի ենթարկված ոլորտի վերաբերյալ եզրակացություն հայտնել,

բ) ներքին աուդիտի օբյեկտիվությունն ու մասնագիտացումը,

երաշխավորելու համար, որ պահպանվել է կարծիք

արտահայտելու համար համապատասխան անկախությունը:

Ազնվության և անկեղծության պահանջները բավարարելու համար, ներքին աուդիտորները պետք է բավարարեն օրենսդրության այլ պահանջները. օրինակ, բացառել շահերի բախումը և նվերների ընդունումը:

Ե՛վ ներքին, և՛ արտաքին աուդիտորների համար ներքին աուդիտորի պրոֆեսիոնալիզմը կարող է ապահովել այն, որ պահպանված են վարքագծի ստանդարտները:

#### ԳԱՂՏՆԻՈՒԹՅՈՒՆ

Պատվիրատուի կամ նրա աշխատակիցների վերաբերյալ մասնագիտական աշխատանքի ընթացքում ստացված գաղտնի տեղեկատվությունը չպետք է բացահայտվի, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ նրանց կողմից առկա է համաձայնություն կամ, երբ կա հասարակական պարտականություն կամ, երբ կա իրավական կամ մասնագիտական պարտականություն այն բացահայտելու համար:

Աուդիտորական խմբի որևէ անդամ մասնագիտական աշխատանքի ընթացքում ձեռք բերված տեղեկատվությունը չպետք է օգտագործի իր անձնական շահերի կամ երրորդ կողմի շահերի համար:

Երբ աուդիտորական խմբի որևէ անդամ տարակուսանքի մեջ է առանձնահատուկ հարցի վերաբերյալ, ապա այն պետք է ամբողջությամբ քննարկվի իր ընկերությունում կամ կազմակերպությունում: Եթե հարցը առանձնահատուկ չէ կամ, եթե ի վիճակի չէ խնդիրը լուծելու, ապա անդամը պետք է դիմի իրավաբանի, և (կամ) խորհուրդ հարցնի համապատասխան ինքնակարգավորվող կառույցից:

Աուդիտորը պատվիրատուի համար աշխատանքներ կարող է կատարել միայն պատվիրատուի կողմից բոլոր տեղեկությունները տրամադրվելու դեպքում: Հակառակ դեպքում նա պետք է հրաժարվի աշխատանքից:

Եթե պարտավորությունների կատարման ընթացքում պատվիրատուն թերանում է անհրաժեշտ տեղեկատվության ապահովման գործում, ապա աուդիտորը պետք է նշի այն իր եզրակացությունում: Աուդիտորը պետք է նաև որոշի շարունակել՞ աշխատանքը, թե ոչ:

Երբեմն, իր աշխատանքի ընթացքում, աուդիտորը կարող է պատվիրատուից ստանալ այնպիսի տեղեկատվություն, որը վերաբերում է մեկ այլ պատվիրատուի կողմից ստացված տեղեկատվությանը: Նման պարագաներում, առանց առաջին պատվիրատուի թույլտվության, երկրորդ պատվիրատուին տեղեկատվության բացահայտումը կհամարվի գաղտնիության սկզբունքի ռոնահարում: Դեռ ավելին, աուդիտորը պետք է ջանք գործադրի փոխարինելու տեղեկատվությունը, երկրորդ պատվիրատուի հաշվապահական գրանցամատյաններից և փաստաթղթերից ստացված ապացույցներով:

Գաղտնիությունը աուդիտորների պայմանագրի հիմնական կետերից է, և աուդիտորական ընկերության աշխատակազմի անդամները չպետք է բացահայտեն աուդիտի իրականացման ընթացքում պատվիրատուի գործերի մասին ձեռք բերված տեղեկատվությունը: Աուդիտորը չունի ո՛չ իրավունք, ո՛չ պարտականություն, չթույլատրված բացահայտումներ կատարելու հարկային, իրավապահ և այլ մարմիններին: Այնուամենայնիվ, կան հանգամանքներ, որոնց դեպքում աուդիտորը ազատ է տեղեկատվությունը բացահայտելու հարցում՝ հաշվի չառնելով պատվիրատուի ցանկությունները, ինչպես նաև կան հանգամանքներ, երբ աուդիտորը պարտավոր է տեղեկատվությունը բացահայտել:

Աուդիտորական աշխատակազմի անդամը պարտավոր է բացահայտում կատարել պետական և այլ մարմիններին.

- ա) եթե դատավորը ստիպում է կատարել բացահայտում,
- բ) եթե աուդիտորը կասկածում է պատվիրատուին ահաբեկչական հանցագործություն կատարելու համար,
- գ) եթե աուդիտորը կասկածում է պատվիրատուին թմրաբիզնեսով զբաղվելու գործում,
- դ) եթե աուդիտորը գտնում է, որ բանկային, ապահովագրական, անվճարունակության և ֆինանսական ծառայությունների օրենսդրության ներքո, իր պատվիրատուն գործում է անխոհեմ կամ չի համապատասխանում նման գործուցության պահանջներին:

**ԱՈՒՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Պատվիրատուի կամ նրա աշխատակիցների վերաբերյալ մասնագիտական աշխատանքի ընթացքում ստացված գաղտնի տեղեկատվությունը չպետք է բացահայտվի:



**24.8 ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԱՇԽԱՏԱՆՔԱՅԻՆ ՓԱՍՏԱԹՂԹԵՐԸ**

Աուդիտորի աշխատանքային փաստաթղթերը իր սեփականությունն են, և դրանք տրամադրվելու յուրաքանչյուր պահանջ կարող է մերժվել: Սակայն, եթե հարկային մարմինների ներկայացուցիչն է պահանջում աշխատանքային փաստաթղթերը, որը վերաբերում է մի պատվիրատուի, որի գործերը հետաքննման մեջ են, ապա աուդիտորը պետք է երաշխավորի, որ իր պատասխանները ներկայացնում են պատվիրատուի հնարավորինս լավագույն շահերը, եթե իր կարծիքով, փաստաթղթերի ներկայացումը լավագույն կերպով կպաշտպանի պատվիրատուի շահերը, և

պատվիրատուն չի առարկում, ապա նա կարող է վարվել այդպես:

Երբեմն հարկային մարմինների ներկայացուցիչները կարող են աուդիտորից պահանջել իր աշխատանքային փաստաթղթերի պատճենները: Այսպիսի պահանջը կարող է վերաբերել որևէ պատվիրատուի կամ գործերի առավել մանրագնին քննությանը զբաղվող տեսուչների գրասենյակի: Երկու դեպքում էլ, կարելի է ենթադրել, որ հարկային մարմինները լուրջ կասկածներ ունեն հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների պահպանման վերաբերյալ և ցանկանում են հաստատել կամ ցրել իրենց կասկածները:

Ներքին աուդիտորներից նույնպես պահանջվում է պահպանել իրենց մասնագիտական աշխատանքի վերաբերյալ գաղտնիությունը: Հետևաբար, գաղտնի տեղեկատվությունը նրանք չպետք է օգտագործեն անօրինական կերպով՝ անձնական շահերից ելնելով կամ վնաս հասցնելով կազմակերպությանը:

Իրենց մասնագիտական աշխատանքն իրականացնելու համար ներքին աուդիտորներին պետք է տրամադրվի բոլոր անհրաժեշտ տեղեկատվությունը, որն էլ ստիպում է նրանց ապահովել գաղտնիությունը: Եթե նմանատիպ գաղտնիությունը չի պահպանվում և կազմակերպությունում բացակայում է վստահությունը, ապա ներքին աուդիտը չի կարող ճշգրիտ կերպով կատարել իր դերը:

Այնուամենայնիվ, կան որոշակի հանգամանքներ, որոնց դեպքում, հակառակ կազմակերպության ցանկություններին, ներքին աուդիտորը ցանկանում է տեղեկատվություն տրամադրել այլ մարմիններին: Սա այն տեղեկատվության տրամադրումն է, որը վերաբերում է ընկերության սխալ կամ կեղծ գործունեությանը:

ՆԱԻ-ը հրապարակել է մի համառոտ տեղեկագիր ընկերության սխալ կամ կասկածելի գործունեության վերաբերյալ, որը պահանջում է, որ պոտենցիալ սխալ կամ կասկածելի գործունեության դեպքում աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյո՞ք բաժանմունքները գործում են ՆԱԻ-ի ստանդարտներին համապատասխան, և արդյո՞ք ներքին աուդիտի ղեկավարը ուղղակի կապ ունի աուդիտի հանձնաժողովի հետ, որտեղ փաստերը զեկուցվել են լիարժեքորեն: Սա գաղտնիության և ազնվության միջև եղած հավասարակշռությունն է և գլխավոր գործոնն է հանդիսանում պարզելու, թե ընկերությունում առկա՞ են արդյոք այնպիսի առողջ գործընթացներ, որոնք կկանխեն նմանատիպ դիլեմաների ծագումը: Եթե աուդիտորական ծառայությունը ունի բավարար կազմակերպչական կարգավիճակ, անկախություն և մուտք տնօրենների խորհուրդ և աուդիտի հանձնաժողով, ապա դա կնվազեցնի ցանկացած ռիսկ: Եթե աուդիտի բաժինը անկարող է լուծել ներքին իրավիճակը, ապա պետք է փնտրի արտաքին խորհուրդներ:

Աուդիտորները հաճախ ունեն ոչ բավարար անկախություն իրենց պատվիրատուներից, որոնց համար նրանք մատուցում են մի շարք հարակից ծառայություններ և իրենց պատվիրատուների հետ գտնվում են սերտ հարաբերությունների մեջ: Աուդիտորը մեղադրվում է, վճարներից զրկվելու վախի պատճառով, ոչ անկողմնակալ աուդիտորական եզրակացություն տրամադրելու մեջ:

Երբ պոտենցիալ պատվիրատուն խնդրում է աուդիտորին անցկացնել աուդիտ, աուդիտորին անհրաժեշտ է ուսումնասիրել օրենսդրական պահանջները եւ վարքի հետ կապված հարցերը (հատկապես, երբ պոտենցիալ պատվիրատուն նախկինում ունեցել է այլ աուդիտոր):

Սակայն, աուդիտորի տեսանկյունից, գոյություն ունի ոչ պակաս կարևոր առևտրային նկատառում, որը պետք է կազմվի մինչև պոտենցիալ պատվիրատուի պատվերը հանձն առնելը կամ հրաժարման որոշում կայացնելը: Սույն հատվածը

վերաբերում է այդ որոշմանը:

**ԱՄՍ 310 –ի նպատակը**

**ԱՌԱՆՔՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Իրենց մասնագիտական աշխատանքն իրականացնելու համար ներքին աուդիտորներին պետք է տրամադրվի բոլոր անհրաժեշտ տեղեկատվությունը:



1. «Գործիմացությունը» ԱՄՍ 310 - Սույն ստանդարտի նպատակն է ստանդարտներ սահմանել եւ ուղեցույցներ տրամադրել այն մասին, թե ինչ է նշանակում գիտելիքներ աուդիտի ենթակա կազմակերպության գործունեության վերաբերյալ, ինչու է այն կարելու աուդիտորների եւ աուդիտում ներգրավված անձնակազմի համար, ինչու է այն անհրաժեշտ աուդիտի անցկացման բոլոր փուլերում, եւ թե ինչպես է աուդիտորը ձեռք բերում ու կիրառում այդ գիտելիքները: Առանց նմանատիպ տեղեկությունների, աուդիտորը չի կարող որոշել՝ սկսել՞ գործարք նոր պատվիրատուի հետ, թե՞ ոչ, քանի որ նա չի կարող կշռադատել իր գործարքի իրական ռիսկերը և օգուտները:

«Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի անցկացման ժամանակ աուդիտորը պետք է ունենա կամ ձեռք բերի աուդիտի ենթակա կազմակերպության գործունեության վերաբերյալ բավականաչափ գիտելիքներ, որոնք հնարավորություն կտան նրան ճանաչելու եւ հասկանալու այն իրադարձությունները, գործարքներն ու գործառնությունները, որոնք աուդիտորի կարծիքով կարող են էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների, աուդիտի ընթացքի կամ աուդիտորական եզրակացության վրա»:

Անհրաժեշտ տեղեկությունները ձեռք են բերվում ինչպես պատվիրատուի հետ գործարք սկսելուց առաջ, այնպես էլ հետո: Մինչեւ պարտավորությունների ստանձնումը, աուդիտորը պետք է ստանա նախնական տեղեկություններ տնտեսավարող սուբյեկտի գործունեության ոլորտի, սեփականության իրավունքի, ղեկավարման ու գործունեության մասին եւ նաեւ պետք է հաշվի առնի, թե կարող է արդյոք ստանալ բավարար տեղեկություններ աուդիտի ենթակա գործունեության վերաբերյալ:

Պարտավորությունը ստանձնելու համար, ինչպես աշխատանքների կատարման սկզբնական փուլում, այնպես էլ աուդիտի իրականացման ընթացքում, պետք է ապահովվի առավել մանրամասն տեղեկություններով: Սա միասնական մի գործընթաց է եւ պետք է ընդգրկի հետեւյալ բնագավառները.

Պարտավորությունների կատարման հետագա ընթացքի ժամանակ աուդիտորը պետք է թարմացնի նախկինում ստացած տեղեկությունները՝ ներառելով նախորդ տարվա աշխատանքային փաստաթղթերից վերցված տեղեկատվությունը: Աուդիտորները պետք է աշխատեն նաև որոշել անցյալ տարիների համեմատ տեղի ունեցած հատկանշական փոփոխությունները:

Անհրաժեշտ տեղեկատվությունը կարելի է ստանալ տնտեսավարող սուբյեկտի եւ գործունեության ոլորտի նախկին փորձից, պատվիրատուների հետ քննարկումներից (հիմնականում տնօրենների եւ ներքին աուդիտորների հետ), նախկին աուդիտորների հետ քննարկումներից, տնտեսավարող սուբյեկտից դուրս գտնվող իրազեկ անձանց հետ քննարկումներից, տպագրված տեղեկագրերից և այլ հրապարակումներից, պատվիրատուի՝ կազմակերպություն կատարած այցելությունից, նախորդ տարվա ֆինանսական հաշվետվություններից եւ այլ ներքին փաստաթղթերից, ինչպիսիք են կառավարչական տեղեկատվությունը, միջանկյալ հաշվետվությունները, համակարգերի վերաբերյալ փաստաթղթերը, բյուջեները եւ ենթադրությունները:

Ռիսկը այստեղ գլխավոր գործոնն է, հատկապես պատվիրատուի պատվերը

ընդունելու վերաբերյալ որոշում կայացնելիս:

Պատվիրատուների ստուգման գործընթացը՝ պոտենցիալ ռիսկային պատվիրատուների բացահայտման համար է: Ռիսկային պատվիրատուն այն պատվիրատուն է, որը կարող է աուդիտի ծառայությունների դիմաց տրվող վճարը գերազանցող ծախսեր պատճառել: Ծախսերը պետք է դիտել իրենց ընդարձակ ենթատեքստի տեսանկյունից. օրինակ, եթե պատվիրատուն աուդիտորի անփութության համար դիմում է դատարան, ապա աուդիտորը պետք է իրեն պաշտպանելու համար ծախսեր կատարի: Նույնիսկ եթե աուդիտորը համոզված է, որ ինքը թույլ չի տվել անփութություն, կարող է տուժել նրա համբավը, հատկապես եթե նա մեղադրվում է մի քանի պատվիրատուի կողմից:

Պատվիրատուի ռիսկայնությունը որոշելու գործոնները ներառում են հետևյալը.

- ա) տվյալները, որոնք հաստատում են պատվիրատուի մասնակցությունը խարդախության կամ անօրինական գործունեության մեջ,
- բ) տնտեսության ճյուղի կարգավիճակը, որում պատվիրատուն իրականացնում է իր գործունեությունը (անկում ապրող տնտեսության ճյուղը կարող է համարվել ռիսկի ցուցանիշ),
- գ) տնտեսության ճյուղի բնույթը եւ պատվիրատուի արտադրանքի տեսականին,
- դ) պատվիրատուի նախկին աուդիտորական ստուգումների տվյալները (աուդիտորներին հաճախակի փոխելը, եւ (կամ) բացասական աուդիտորական եզրակացությունները ակնհայտորեն վատ լուրեր են),
- ե) պատվիրատուի ղեկավարման ընդհանուր ունակությունները,
- զ) տնօրենների պատկերացումը իրենց սեփական դերի եւ աուդիտորի դերի մասին,
- է) ղեկավարության թույլատրումը կամ մերժումը, այնպիսի կարելու փաստաթղթերի ստուգումների վերաբերյալ, ինչպիսիք են տնօրենների նիստերի արձանագրությունները,
- ը) ղեկավարության կողմից էական գործառնությունների կանխամտածված չգրանցումը հաստատող տվյալները:

Ստուգման ընթացակարգն ավելի հեշտ է անցկացնել ստանդարտ թեսթի օգնությամբ: Պատվիրատուին կարող է համապատասխանել վերը թվարկած ցուցանիշներից մի քանիսը և տվյալ դեպքում առաջարկվել աուդիտորական ծառայության դիմաց հարաբերական բարձր վճար: Տվյալ դեպքում աուդիտորական ընկերությանը հարկ կլինի կայացնել բիզնեսից բխող որոշում:

### Ոչ ռիսկային գործոններ

Կարող են գոյություն ունենալ նաեւ այլ պատճառներ, որոնց ազդեցության ներքո աուդիտորը կարող է մերժել պատվերը: Օրինակ.

- ա) աուդիտորական ընկերությունը կարող է կայացնել ստրատեգիական որոշում, իր գործունեությունը կենտրոնացնել որոշակի տեսակի պատվիրատուների վրա՝ ելնելով նրանց կազմակերպության չափսերից եւ սպասվող աճի տեմպերից: Որոշ խոշոր աուդիտորական ընկերություններ «մանր» պատվիրատուների հետ չեն աշխատում,
- բ) տնտեսության որոշակի ճյուղում (օրինակ ապահովագրությունը կամ բանկային գործունեությունը) իրենց գործունեությունն իրականացնող պատվիրատուները ներկայացնում են հատուկ պահանջներ որոշակի ոլորտում մասնագիտացված



աուդիտորական աշխատակազմի վերաբերյալ, իսկ աուդիտորական ընկերությունը չի ցանկանում մասնագիտանալ տվյալ ոլորտում, եթե իհարկե չի պլանավորում հետագայում շատ պատվիրատուներ ունենալ տվյալ ոլորտից, գ) կարող են գոյություն ունենալ սահմանափակ հնարավորություններ պոտենցիալ պատվիրատուին ոչ աուդիտորական ծառայությունների մատուցման հետ կապված եւ այլ աուդիտորական ընկերությունների կողմից մեծ ճնշում կապված աուդիտորի ծառայության դիմաց վճարման մակարդակի հետ:

Աուդիտորը պետք է համոզվի, որ իր օգնականները, որոնք նշանակված են աուդիտի անցկացման համար, ունեն բավարար տեղեկություններ բիզնեսի մասին, որոնք հեշտացնում են իրենց հանձնարարված աուդիտորական աշխատանքի իրականացումը: Որպեսզի բիզնեսի մասին տեղեկությունները լիովին օգտագործվեն, աուդիտորը պետք է որոշի, թե ինչպես են դրանք ազդում ամբողջությամբ վերցված ֆինանսական հաշվետվությունների վրա և արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվություններում պարունակվող տեղեկությունները համապատասխանում են գործարարության մասին ունեցած աուդիտորի տեղեկություններին:

Պարտավորությունների ընդունումից հետո, մինչև աուդիտորական աշխատանքների իրականացումը, աուդիտորական խումբը պետք է հիմնավոր ձևով տեղեկացված լինի պատվիրատուի մասին: Այդ տեղեկությունները կարող են ստացվել աուդիտորական ժողով-բրիֆինգի ժամանակ, որը տեղի է ունենում աուդիտման անցկացնելուց առաջ: Հետագայում՝ աուդիտի անցկացման ընթացքում այդ տեղեկությունները պետք է թարմացվեն: Աուդիտորական խմբերում հաղորդակցությունը պետք է լինի երկկողմանի՝ այնպես, որ աուդիտորական խմբի անդամները զգոն լինեն աուդիտի ընթացքում ստացված լրացուցիչ տեղեկատվությամբ կիսվելու անհրաժեշտության նկատմամբ:

***Գրքերի և փաստաթղթերի տնօրինման իրավունքը***

Երբ փոխվում է աուդիտորը, նա պարտավոր է վերադարձնել իր մոտ գտնվող բոլոր գրքերն ու փաստաթղթերը, որոնք պատկանում են պատվիրատուին:

Սակայն այն դեպքում, երբ որոշ պատճառներով չի կատարվել վճարումը, աուդիտորը կարող է օգտվել գույքը իր մոտ պահելու իրավունքից, տվյալ դեպքում՝ գրքերն ու փաստաթղթերը: Համաձայն գործող կարգի, մնան իրավունքը անձին հնարավորություն է տալիս իր մոտ պահել տնօրինող անձի սեփականությունը այնքան ժամանակ, մինչև տնօրինողը չվճարի այն, ինչ պարտավոր է: Օրինակ, ավտոտնակի տերը իրավունք ունի թույլ չտալ տիրոջը դուրս հանել մեքենան ավտոտնակից այնքան ժամանակ, մինչև նա չվճարի հաշիվը, եթե, իհարկե, գոյություն չունի պայմանավորվածություն ապառիկ ձևով ծառայությունների մատուցման մասին: Այս ձևով աուդիտորը ունի հատուկ իրավունք պահել գրքերն ու փաստաթղթերը. այսինքն նա կարող է պահել այն, ինչի վրա աշխատել է (այլ ոչ թե այն, ինչի վրա չի աշխատել): Գրքերն ու փաստաթղթերը անցնում են աուդիտորի տնօրինության տակ օրինական հիմքերով: Ցավոք սրտի, իրավական ատյանները գտնում են, որ այն գրքերը, որոնք համաձայն օրենսդրության պետք է պահվեն ընկերությունում, չեն կարող պահվել աուդիտորի մոտ որպես «գրավ»։ իսկ դա վերաբերում է գրքերի մեծամասնությանը:

## 24.9 ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԷԹԻԿԱ

Աուդիտորական էթիկան իր դրսևորումն է ստանում աուդիտորների և պատվիրատուների փոխհարաբերություններում: Քանի որ աուդիտորական գործունեության անհրաժեշտությունը պայմանավորվում է հասարակական պահանջով, ուստի արհեստավարժ աուդիտորի որակական հատկանիշներից առաջնահերթը՝ հասարակության առջև բարձր պատասխանատվության գիտակցումն է: Այդ իսկ պատճառով, իրենց գործունեության ընթացքում աուդիտորները առաջնորդվում են աուդիտորական ծառայություններին հատուկ բարոյագիտական և արհեստավարժական նորմերով, որոնցից կարևորագույններն են հանդիսանում.

### *Աուդիտորի անկախությունը, ազնվությունն ու օբյեկտիվությունը*

Աուդիտորների և պատվիրատուների միջև փոխհարաբերություններ են սահմանվում կամավոր սկզբունքով, որը ապահովում է աուդիտորական գործունեության անկախությունը պատվիրատու կազմակերպություններից: Նման պայմաններում, ծառայություններ մատուցելիս, աուդիտորը կողմնապահություն չի ցուցաբերում և գործում է օբյեկտիվության սկզբունքներով: Հետևաբար, արգելվում է աուդիտորական ծառայություններում ընդգրկված կողմերի (աուդիտ ֆիրմա, պատվիրատու, տնտեսավարման վերստուգվող օբյեկտ) միջև որևէ ազգակցական կապերի կամ պայմանագրային պարտավորություններից դուրս ֆինանսական կախվածությունների առկայությունը:

### *Աուդիտորական գործունեության գաղտնիությունը*

Աուդիտորական գործունեության արդյունքում ստացվող նյութերը պահվում են գաղտնի և երրորդ կողմին են հանձնվում միայն պատվիրատուի համաձայնությամբ կամ դատարանի վճռով: Գաղտնիության սկզբունքը պահպանվում է բոլոր դեպքերում, նույնիսկ եթե ստուգման արդյունքների հրապարակումը որևէ բարոյական կամ նյութական վնասի հարուցման վտանգ չի սպառնում վերստուգվող կազմակերպությանը:

### *Աուդիտորի արհեստավարժությունը ու բարեխղճությունը*

Արհեստավարժ աուդիտորից պահանջվում է ոչ միայն աուդիտորական ծառայությունների մատուցման տեսական բանիմացություն, այլև գործնական աշխատանքի անհրաժեշտ փորձ, որը նվազեցնում է վերահսկողության սխալ եզրահանգումներ կատարելու ռիսկի աստիճանը և կրճատում ստուգումների ավելորդ աշխատատարությունը: Աուդիտորը, լինելով բարեխիղճ, պատվիրատուին չպետք է մատուցի այնպիսի ծառայություն, որի գծով բավարար բանիմաց չէ կամ էլ վստահ չէ իր եզրահանգումների օբյեկտիվության մեջ:

### *Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Աուդիտորը պատասխանատու է վերահսկողության արդյունքների և աուդիտորական եզրահանգումների հավաստիության համար: Աուդիտորական գործունեությունը ֆինանսավորող պատվիրատուին բացառապես հետաքրքրում է վերստուգվող կազմակերպության տնտեսավարման արդյունքների հավաստիությունը, որով և որոշվում է աուդիտորի պատասխանատվությունը ոչ թե հաշվետվական ճշգրիտ տվյալների ներկայացման, այլ դրանց հավաստիության օբյեկտիվ գնահատման բնագավառում:

Սխալ կամ անորակ եզրակացությունների հետևանքով պատվիրատուին հասցրած վնասի դեպքում աուդիտորական ֆիրման ենթարկվում է ոչ միայն նյութական, այլև օրենքով նախատեսված սահմաններում՝ նաև քրեական պատասխա-

նատվության: Սակայն նման դեպքերում ամենամեծ վնասը ֆիրմայի բարոյական կորուստն է, երբ այն կորցնում է իր վստահությունը հասարակության կողմից:

Աուդիտորական էթիկային բնորոշ վերոհիշյալ առանձնահատկություններով էլ որոշվում են *աուդիտորի իրավունքներն ու պարտականությունները*:

Աուդիտորները իրավունք ունեն ծառայություններ մատուցելիս.

- ինքնուրույն կողմնորոշվելու վերահսկողության եղանակների, շրջանակների և մեթոդների ընտրության հարցում,
- լիարժեք ստուգումներ անցկացնելու վերահսկվող տնտեսավարման սուբյեկտի ֆինանսատնտեսական փաստաթղթաշրջանառության, դրամական և ապրանքանյութական միջոցների առկայության ոլորտում,
- ստուգման որոշ ասպեկտների պարզաբանման առումով աուդիտորական գործունեությունում ընդգրկելու նախօրոք կնքված պայմանագրի կողմ չհանդիսացող մի երրորդ՝ փորձագետ կազմակերպությանը,
- ընդհատելու աուդիտորական ծառայությունը՝ վերահսկվող կողմից անհրաժեշտ փաստաթղթերի չներկայացման, ստուգման պատշաճ պայմանների չապահովման կամ վերստուգմանը արհեստական խոչընդոտների ստեղծման դեպքում:

Աուդիտորները պարտավոր են.

- ♦ աուդիտորական գործունեության ընթացքում պահպանելու ինչպես օրենսդրական ակտերով սահմանված նորմերը, այնպես էլ՝ պատվիրատուի հետ ունեցած պայմանագրային պարտավորությունները,
- ♦ պատվիրատուին հայտնելու աուդիտորական գործունեությունում լրացուցիչ փորձագետների ընդգրկման մասին՝ կապված վերստուգման աշխատանքների ծավալի չնախատեսված ընդլայնման կամ բարդացման հետ,
- ♦ հրաժարվելու վերստուգվող օբյեկտում աուդիտորական գործունեությունից զատ տնտեսավարման այլ բնագավառներում ընդգրկվելուց,
- ♦ պահպանելու աուդիտորական գործունեությունից ձևավորված փաստաթղթերի գաղտնիությունն ու չհրապարակման պայմանները, առանց պատվիրատուի կամ վերստուգվող կազմակերպության համաձայնության:

**ԱՌԱՆՔՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Աուդիտորական էթիկան իր դրսևորումն է ստանում աուդիտորների և պատվիրատուների փոխհարաբերություններում:



**24.10. ՈՐԱՎԱԿՈՐՎԱԾ ՀԱՇՎԱՊԱՅՆԵՐԻ ՎԱՐՔԱԳԻՐՔԸ**

Պրոֆեսիոնալ հաշվապահը պետք է իրականացնի իր մասնագիտական ծառայությունները, համաձայն ստորև ներկայացված պարագրաֆների:

**ՊԱՐԱԳՐԱՖ 1. ԱՆԿԵՂԾՈՒՅՈՒՆ և ՕՐԵՅԿՆՈՒՄՆԵՐ**

Անկեղծությունը պահանջում է ոչ միայն անկեղծություն, այլ նաև անաչառություն և արժանահավատություն: Օբյեկտիվության սկզբունքը պարտադրում է բոլոր պրոֆեսիոնալ հաշվապահներին լինել անաչառ, գաղափարապես ազնիվ և ազատ որևէ շահերի բախումից:

Իրավիճակների և փորձաշրջանների ընտրության ժամանակ, լինելով պրոֆեսիոնալ վարքի հետ կապված պահանջներին հավատարիմ (օբյեկտիվության վերաբերյալ), պետք է հաշվի առնել հետևյալ գործոնները.

- ա) պրոֆեսիոնալ հաշվապահները հայտնվում են այնպիսի իրավիճակներում, որտեղ առկա է նրանց վրա գործադրվող ճնշման հավանականություն: Ծնշումները կարող են վնասել օբյեկտիվությանը,

- բ) գործնական չէ սահմանել կամ նշել նմանատիպ բոլոր իրավիճակները, որտեղ գոյություն ունեն այդպիսի ճնշումներ: Ստանդարտները հաստատելիս պետք է գերակշռի խելամտությունը՝ ճշտելու համար այն հարաբերությունները, որոնք վնասում են կամ կարող են վնասել պրոֆեսիոնալ հաշվապահի օբյեկտիվությանը,
- գ) պետք է խուսափել այն հարաբերություններից, որոնք ներառում են կանխատեսված կարծիք, շեղումներ կամ այլոց ազդեցություն՝ անտեսելով օբյեկտիվությունը,
- դ) պրոֆեսիոնալ հաշվապահները պարտավոր են ապահովել այն, որ մասնագիտական ծառայություններ իրականացնող աշխատակազմը հավատարիմ լինի օբյեկտիվության սկզբունքներին,
- ե) պրոֆեսիոնալ հաշվապահները չպետք է ընդունեն կամ տան նվերներ կամ հյուրասիրություններ, որոնք խելամտորեն կարող են համարվել նշանակալի կամ վատ ազդեցություն գործել իրենց կամ նրանց, (որոնց հետ աշխատում են) կարծիքի վրա: Օրենքում նշված ավելորդ նվերներն ու հյուրասիրության առաջարկները տարբեր երկրներում տարբեր են, սակայն պրոֆեսիոնալ հաշվապահները պետք է խուսափեն այն հանգամանքներից, որոնք կարող են վնասել իրենց մասնագիտական համբավը:

**ՊԱՐԱԳՐԱՖ 2. Վարքի վերաբերյալ տարածայնությունների լուծում**

Ժամանակ առ ժամանակ պրոֆեսիոնալ հաշվապահները գտնվում են այնպիսի իրավիճակներում, երբ առաջանում են շահերի բախումներ: Նմանատիպ բախումները կարող են ծագել տարբեր ճանապարհներով, որոնք դասակարգվում են՝ սկսած չնչին դիվեաներից մինչև ծայրաստիճան խարդախությունները կամ նմանատիպ ապօրինի գործունեությունները: Անհնար է կազմել այնպիսի հնարավոր դեպքերի մանրամասն ցուցակ, որտեղ հնարավոր են շահերի բախումներ: Պրոֆեսիոնալ հաշվապահը պետք է մշտապես գիտակից և զգոն լինի այնպիսի գործոնների հանդեպ, որոնք առաջացնում են շահերի բախումներ: Պետք է նկատել, որ պրոֆեսիոնալ հաշվապահի և մեկ այլ կողմի կարծիքների տարբերությունը չի հանդիսանում վարքի հետ կապված խնդիր: Այնուամենայնիվ, յուրաքանչյուր դեպքի փաստերն ու պարագաները պետք է հետազոտվեն համապատասխան «կողմերի» կողմից:

Կիրառելով վարքագծի նորմերի ստանդարտները՝ պրոֆեսիոնալ հաշվապահները կարող են ունենալ խնդիրներ վատ վարքագիծը որոշելու կամ վարքագծի հետ կապված կոնֆլիկտ լուծելու ժամանակ: Հանդիպելով նմանատիպ խնդիրների՝ պրոֆեսիոնալ հաշվապահները պետք է հետևեն տվյալ կազմակերպության կողմից հաստատված քաղաքականությանը՝ փնտրելու համար նմանատիպ կոնֆլիկտների լուծում: Եթե այդ քաղաքականությունը չի լուծում վարքի հետ կապված կոնֆլիկտները, ապա պետք է հաշվի առնել հետևյալները.

- ա) վերանայել կոնֆլիկտը վերադասի հետ: Եթե խնդիրը լուծում չի ստանում նաև վերադասի մոտ և պրոֆեսիոնալ հաշվապահը որոշում է դիմել առավել բարձրաստիճան ղեկավարության, ապա տվյալ վերադասին պետք է տեղյակ պահի իր որոշման մասին: Եթե թվում է, որ վերադասը մասնակից է տվյալ կոնֆլիկտին, ապա պրոֆեսիոնալ հաշվապահը պետք է բարձրացնի այդ հարցը առավել բարձրաստիճան ղեկավարության մոտ: Եթե տվյալ վերադասը հանդիսանում է գործադիր ղեկավարը (կամ հավասարազոր է նրան), ապա ավելի բարձր մակարդակի ղեկավարություն կարող են հանդիսանալ Գործադիր

- հանձնաժողովը, Տնօրենների խորհուրդը, Ոչ գործադիր տնօրենները, վստահված անձինք (Trustees), Մասնակիցների կառավարման հանձնաժողովը (Partner's Management Committee) կամ բաժնետերերը,
- բ) վստահության հիմքերի վրա (on a confidential basis) դիմել անկախ խորհրդատուի կամ ճանաչված պրոֆեսիոնալ հաշվապահական մարմնի խորհրդին՝ հնարավոր պատասխան գործողությունների հետ կապված,
  - գ) եթե ներքին վերահսկողության բոլոր մարմիններին դիմելուց հետո դեռևս չի վերանում վարքագծի հետ կապված կոնֆլիկտը, ապա պրոֆեսիոնալ հաշվապահը, չունենալով մեկ այլ դիմելու մարմին, տվյալ խնդրի կապակցությամբ (օր.՝ խարդախություն) կարող է հրաժարվել և ներկայացնել ծանոթագրություն կազմակերպության համապատասխան ներկայացուցիչ մարմնին:

**ՊԱՐԱԳՐԱՖ 3. Մասնագիտական ունակություն**

Պրոֆեսիոնալ հաշվապահները չպետք է ցուցադրեն այն ունակությունն ու փորձառությունը, որը նրանք չունեն:

Մասնագիտական ունակությունը կարող է բաժանվել երկու փուլերի:

- ա) Մասնագիտական ունակությունների ձեռքբերում:
  - Մասնագիտական ունակությունների ձեռքբերումը նախապես պահանջում է ստանդարտի ընդհանուր կրթություն, որին հաջորդել է հատուկ կրթությունը, ուսումնառությունը և քննությունը մասնագիտական պատշաճ նյութերի վերաբերյալ, և արդյոք աշխատանքային փորձաշրջան նշանակվել է կամ ոչ: Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի կայացման բնականոն եղանակը այսպիսին պետք է լինի:
- բ) Մասնագիտական ունակության պահպանումը:
  - (i) Մասնագիտական ունակության պահպանումը պահանջում է շարունակական իրազեկություն հաշվապահական մասնագիտության զարգացման վերաբերյալ, ներառելով ազգային և միջազգային պատշաճ պաշտոնական հայտարարությունները հաշվապահության, աուդիտի վերաբերյալ և այլ պատշաճ կանոնակարգումների ու օրենքով սահմանված պահանջումների վերաբերյալ:
  - (ii) Պրոֆեսիոնալ հաշվապահը պետք է ընդունի մի ծրագիր, որը նախատեսված է մասնագիտական ծառայությունների ընթացքում ապահովելու համար որակյալ հսկողությունը, համապատասխան ազգային և միջազգային պաշտոնական հայտարարությունների հետ համատեղ:

**ՊԱՐԱԳՐԱՖ 4. Գաղտնիություն**

Պրոֆեսիոնալ հաշվապահները պարտավոր են պահպանել մասնագիտական ծառայությունների մատուցման ընթացքում պատվիրատուի կամ գործատուի գործերի վերաբերյալ ձեռք բերված տեղեկատվության գաղտնիությունը: Գաղտնիության պահպանման պարտականությունը շարունակվում է նույնիսկ պրոֆեսիոնալ հաշվապահի և պատվիրատուի կամ գործատուի միջև հարաբերությունների ավարտից հետո:

Գաղտնիությունը պետք է պահպանվի պրոֆեսիոնալ հաշվապահի կողմից այնքան ժամանակ, քանի դեռ որևէ լիազորված մարմնի կողմից չի պահանջվում բացահայտում կամ քանի դեռ չկա մասնագիտական պարտականություն այն բացահայտելու համար:

Պրոֆեսիոնալ հաշվապահը պարտավոր է ապահովել գաղտնիության պահպանումը իր հսկողության տակ գտնվող աշխատակազմի և խորհրդատու, օժան-

**ԱՐԱՆՑՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅՑ**

Առևտրորդ պետք է իրականացնի իր մասնագիտական ծառայությունները, համաձայն որակավորված հաշվապահների վարքագրքի:



դակող անձանց կողմից:

Գաղտնիության պահպանումը չի հանդիսանում միայն տեղեկատվության չբացահայտում: Գաղտնիության պահպանումը պահանջում է նաև, որ պրոֆեսիոնալ հաշվապահը մասնագիտական ծառայությունների մատուցման ընթացքում ձեռք բերված տեղեկատվությունը չպետք է օգտագործի կամ չթվա, որ օգտագործում է անձնական կամ երրորդ կողմի շահերի համար:

Այնուամենայնիվ, պետք է հիշել, որ տեղեկատվությունը ընդհանուր օրենքի մաս է կազմում, ուստի սրա համեմատ վարքի մանրամասնեցված պահանջները պետք է կախված լինեն յուրաքանչյուր անդամ-երկրի օրենսդրությունից:

Ստորև ներկայացվում են այնպիսի օրինակներ, որոնք պետք է հաշվի առնել այն ժամանակ, երբ որոշվում է, թե ինչ չափի գաղտնի տեղեկատվություն կարելի է բացահայտել.

- ա) Երբ բացահայտումը թույլատրված է: Երբ պատվիրատուի կամ գործատուի կողմից տրված է բացահայտման թույլտվություն, ապա պետք է հաշվի առնել այն բոլոր կողմերի շահերը, ներառյալ երրորդ կողմին, որոնք կարող են տուժել,
- բ) Երբ բացահայտումը պահանջվում է օրենքով: Օրինակներ, երբ պրոֆեսիոնալ հաշվապահը բացահայտում է գաղտնի տեղեկատվություն օրենքի պահանջով.
  - (i) ներկայացնել փաստաթղթեր կամ տալ ապացույցներ դատական գործընթացների ժամանակ, և
  - (ii) բացահայտել համապատասխան հասարակական մարմիններին լուսաբանված օրենքի խախտումները:
- գ) Երբ կա բացահայտման մասնագիտական պարտականություն կամ իրավունք.
  - (i) կատարել տեխնիկական ստանդարտների և վարքագծի պահանջներին համապատասխան: Այսպիսի բացահայտումը չի հակասում այս պարագրաֆին,
  - (ii) դատական գործընթացների ժամանակ պաշտպանել պրոֆեսիոնալ հաշվապահի մասնագիտական շահերը,
  - (iii) իրականացնել անդամ մարմնի կամ պրոֆեսիոնալ մարմնի որակի ստուգում,
  - (iv) պատասխանել կարգավորող մարմնի հարցերին կամ ուսումնասիրություններին:

**ՊԱՐԱԳՐԱՅ 5. Հարկային պրակտիկա**

Մասնագիտական հարկային ծառայություններ մատուցելիս պրոֆեսիոնալ հաշվապահը լիազորվում է առաջնային դիրքում դասել պատվիրատուի կամ գործատուի շահերը: Մատուցվող ծառայությունը իրականացվում է պրոֆեսիոնալ հմտությամբ, որևէ ձևով չի վնասում ազնվությանն ու հմտությանը և իրականացվում է պրոֆեսիոնալ հաշվապահի կարծիքի և օրենքների համատեղությամբ: Կասկածները կարող են լուծվել ի շահ պատվիրատուի կամ գործատուի, եթե կա տվյալ դրության վերաբերյալ խելամիտ աջակցություն:

Պրոֆեսիոնալ հաշվապահը, որը ձեռնարկում կամ օժանդակում է հարկային հայտարարագրի պատրաստմանը, պետք է բացատրի պատվիրատուին կամ գործատուին, որ հայտարարագրի բովանդակության վերաբերյալ հիմնական պատասխանատվությունը.

մնում է պատվիրատուի կամ գործատուի վրա: Պրոֆեսիոնալ հաշվապահը պետք է ձեռնարկի անհրաժեշտ քայլերը, ապահովելու համար այն, որ հարկային հայտարարագիրը ճշգրտորեն կազմված է ստացված տեղեկատվության հիման վրա:

Պատվիրատուին կամ գործատուին տրված էական հետևանքների վերաբերյալ կարծիքներն ու հարկային խորհուրդները պետք է գրանցվեն կամ նամակի տեսքով, կամ պետք է փաստաթղթավորվեն:

Պրոֆեսիոնալ հաշվապահը չպետք է կապի մեջ մտնի որևէ շահի կամ հաղորդակցության հետ, որը տեղիք է տալիս կարծելու որ դա.

- ա) պարունակում է կեղծ և անարժանահավատ հաշվետվություն,
- բ) պարունակում է այնպիսի տեղեկատվություն կամ հաշվետվություն, որը ներկայացված է անշրջահայացորեն կամ առանց իրական գիտելիքի՝ թե արդյո՞ք այն ճշմարիտ է, թե կեղծ,
- գ) բաց է թողնում կամ բարդացնում է ներկայացման ենթակա տեղեկատվությունը և այդպիսի բացթողումը կամ բարդացումը կմոլորեցնի շահագրգիռ մարմիններին:

Հարկային հայտարարագիր պատրաստելիս պրոֆեսիոնալ հաշվապահը կարող է նորմալ չափերով վստահել պատվիրատուի կամ գործատուի կողմից ներկայացված տեղեկատվությանը, որ այն ընդունելի է թվում: Չնայաց տեղեկատվության հիմնավորող փաստաթղթերի և ապացույցների քննում և ստուգում չի պահանջվում, սակայն պրոֆեսիոնալ հաշվապահը, երբ տեղին է, պետք է խրախուսի այդպիսի հիմնավորող տեղեկությունների ներկայացնելը:

**ՊԱՐԱԳՐԱՖ 7. Հրապարակայնություն**

Պրոֆեսիոնալ հաշվապահները իրենց ծառայությունները շուկայում առաջարկելիս չպետք է.

- ա) օգտագործեն այնպիսի միջոցներ, որոնք մասնագիտությանը վատ համբավ կբերեն,
- բ) չափազանցեն իրենց կողմից առաջարկվող ծառայությունների դիմաց դրվող պահանջները, իրենց որակավորումները կամ աշխատանքային փորձը, որը նրանք վաստակել են,
- գ) թերազնահատեն այլ հաշվապահների աշխատանքը:

**ՊԱՐԱԳՐԱՖ 8. Անկախություն**

Գործող պրոֆեսիոնալ հաշվապահները, երբ նախաձեռնում են հաշվետվությունների փոխանցում (նշանակում), պետք է լինեն բոլոր շահերից ազատ, որոնք կարող էին վերաբերել, որքան էլ իրական է դրանց արդյունքը, ազնվության, օբյեկտիվության և անկախության անհամատեղելիությունը:

Ստորև կետերը ներկայացնում են այդ իրադրություններից մի քանիսը, որոնք կտան խոհեմ տեսական հիմքեր՝ կասկածելու գործող պրոֆեսիոնալ հաշվապահների անկախության հարցում:

Պատվիրատուների հետ ունեցած գործերի ժամանակ ֆինանսական հետևանքները:

Պատվիրատուների հետ ունեցած ֆինանսական հետևանքը ազդում է անկախության վրա և կարող է հանգեցնել մի խելամիտ կարծիքի՝ եզրակացնելով, որ անկախությունը թուլացվել է: Այդպիսի հետևանքներ կարող են առաջանալ մի շարք ճանապարհներով.

- ա) պատվիրատուի հանդեպ ունեցած ուղղակի ֆինանսական շահագրգռվածության,

- բ) պատվիրատուի հանդեպ ունեցած անուղղակի էական ֆինանսական շահագրգռվածության՝ լինելով մի որևէ վարկի երաշխավոր կամ մի որևէ սեփականության գործադիր մարմնի կամ վարչական աշխատող, եթե այդպիսի վարկը կամ սեփականությունը պատվիրատու ընկերության հետ ֆինանսական շահագրգռվածություն ունի,
- գ) պատվիրատուին կամ պատվիրատու ընկերության որևէ պաշտոնատար անձին, տնօրենին կամ խոշոր բաժնետերերին տրված կամ նրանցից ստացված վարկերի,
- դ) պատվիրատուի կամ պատվիրատուի գործատուներից որևէ մեկի հետ համատեղ ֆինանսական շահագրգռվածության,
- ե) պատվիրատու չհանդիսացող այն անձի հետ ունեցած ֆինանսական շահագրգռվածության, որը ներդրող է կամ պատվիրատուի հետ ունի ներդրումային հարաբերություններ:

**Կազմակերպությունների նշանակումներ**

Երբ գործող պրոֆեսիոնալ հաշվապահները, որոնք գտնվում են ընթացիկ ստուգման կամ անմիջապես նախորդող նշանակման ընթացքում՝

- ա) խորհրդի անդամ են կամ եղել են ընկերության պաշտոնական անձ, կամ աշխատող են, կամ եղել են այդպիսին,
- բ) ընկերության մասնակից են կամ եղել են այդպիսին, կամ գտնվում են այնպիսի անձի աշխատակազմում, որը կազմակերպության խորհրդի անդամ է կամ պաշտոնական անձ:

Նրանք կընկալվեն որպես շահագրգիռ, և կարող է նվազել նրանց անկախությունը, երբ կազմում են տվյալ կազմակերպության հաշվետվությունները:

Ընդհանրապես ընդունված է գործող պրոֆեսիոնալ հաշվապահներին արգելել այդպիսի իրավիճակներում այնպիսի կազմակերպությունների աուդիտորներ լինել, որոնց հետ նրանք առնչվում են: Պարզապես ցանկալի է, որ նշված հաշվապահները չընդունեն այդ կազմակերպություններից այլ նշանակումներ, որոնց մասին կարծիք է պահանջվում: Վերը նշված իրավիճակների դեպքում առաջարկվում է, որ այն ժամանակաշրջանը, որը անմիջապես նախորդում է նշանակմանը, պետք է լինի առնվազն երկու տարի կամ էլ օրենսդրությամբ պահանջված համապատասխան ժամանակաշրջան:

**Աուդիտի պատվիրատուներին այլ ծառայությունների մատուցումը**

Երբ գործող պրոֆեսիոնալ հաշվապահը, կատարելով լրացուցիչ աուդիտորական կամ այլ գործառնություններ, պատվիրատուին մատուցում է այլ ծառայություններ, ապա ուշադրությունը չպետք է դարձվի կառավարման գործառնություն կամ կառավարչական որոշումներ ընդունելուն, որի պատասխանատվությունը մնում է ղեկավարության և տնօրենների խորհրդի վրա:

***Անձնական և ընտանեկան հարաբերությունները***

Անձնական և ընտանեկան հարաբերությունները կարող են ազդել անկախության վրա: Առկա է որոշակի անհրաժեշտություն ապահովելու, որ աշխատանքները ստանձնելիս անկախ մոտեցումը չվտանգվի որևէ անձնական կամ ընտանեկան հարաբերությունների հետևանքով:

Ընդհանրապես ընդունված է, որ կիրառելի չէ փորձել մանրամասն նկարագրել պատվիրատուին կամ այն անձին, որը այդ պատվիրատուի մոտ տիրապետում է պատասխանատու գործադիր պաշտոնների (օրինակ՝ տնօրեն, գործադիր տնօրեն,



ֆինանսական պաշտոնատար անձ կամ այլ նման պաշտոն զբաղեցնող անձ) և գործող պրոֆեսիոնալ հաշվապահի միջև անձնական հարաբերության թուլատրելի չափը: Այնուամենայնիվ, անդամ մարմինները պետք է խորհուրդ տան իրենց անդամներին այդպիսի իրավիճակներում, որոնք կարող են բարձրացնել այն ճնշումների հնարավորությունը, որոնք գործադրվում են իրենց վրա:

***Վարձավճարներ***

Երբ պատվիրատուից կամ կապակցված պատվիրատուների խմբից պարբերաբար վարձավճարների մուտքերը իրենցից ներկայացնում են պրոֆեսիոնալ հաշվապահի ընդհանուր համախառն վարձավճարների մեծ մասը, ապա այդ պատվիրատուի և պատվիրատուների խմբի հանդեպ կախվածությունը անխուսափելիորեն պետք է հսկվի և անկախության վերաբերյալ կասկածը կարող է մեծանալ:

***Պայմանական վճարներ***

Մասնագիտական ծառայությունները պատվիրատուներին չպետք է առաջարկվեն կամ մատուցվեն այնպիսի նախաձեռնությամբ, երբ ծառայության դիմաց վճարվող վարձավճարները չեն վճարվում, քանի դեռ որևէ հայտնաբերում կամ արդյունք առկա չէ, կամ այլ կերպ՝ վարձավճարները պայմանական են՝ հիմնված այդպիսի ծառայությունների արդյունքների վրա:

***Ապրանքներ և ծառայություններ***

Պատվիրատուից ապրանքների և ծառայությունների ընդունումը կարող է վտանգել անկախությունը: Անհարկի հյուրասիրությունը ևս առաջ է բերում նման վտանգ: Գործող պրոֆեսիոնալ հաշվապահների, նրանց անուսինների (կանանց) կամ երեխաների կողմից չպետք է ընդունվեն այնպիսի ապրանքներ և ծառայություններ, որոնց գները շուկայականից ցածր են: Չպետք է ընդունվեն այնպիսի հյուրասիրություն և նվերներ, որոնք չեն համապատասխանում հասարակական կյանքի նորմալ ավանդույթներին:

***Կապիտալի սեփականությունը***

Որպես կանոն՝ կազմակերպության կապիտալը ամբողջությամբ պետք է տնօրինվի գործող պրոֆեսիոնալ հաշվապահների կողմից: Սակայն այլ անձանց կողմից միևնույն կապիտալի սեփականության ձեռքբերումը թուլատրելի է միայն այն դեպքում, երբ այդ կապիտալի մեծ մասը և ձայնի իրավունք տվող բաժնետոմսերի մեծ մասը պատկանում է գործող պրոֆեսիոնալ հաշվապահին:

***Նախորդ գործընկերները***

Աշխատանքի մեջ գործընկերը կարող է հրաժարվել աշխատանքից՝ հրաժարվելով, ավարտելով, թոշակի անցնելով կամ աշխատանքը վաճառելով: Այդպիսի իրավիճակներում աշխատանքի անկախությունը չի վնասվի, եթե.

- ա) նախկին գործընկերոջը տվյալ կազմակերպությունից հասանելի չեն գումարների վճարումները և որպես ոչ կաշառք ազատման դիմաց տրված թոշակը տրվում է ըստ վճարացուցակի, որը հաստատում է ինչպես վճարման ժամկետներով, այնպես էլ գումարներով: Բացի այդ, փոխառու միջոցները պետք է լինեն այնպիսին, որ դրանք էական կասկածներ չհարուցեն կազմակերպության անընդհատ գործելու կապակցությամբ,
- բ) նախկին գործընկերը չի մասնակցում կամ թվում է, որ չի մասնակցում կազմակերպության գործերին կամ մասնագիտական գործունեությանը, եթե չի վարձատրվում: Մասնակցության ցուցաբերումը իր մեջ պարունակում է մաև կազմակերպության կողմից նախկին գործընկերոջը գրասենյակով ապահովելը և որոշ սիրալիրություններ:

**Փաստացի կամ սպառնացող վեճերը**

Այն վեճերը, որտեղ ընդգրկված են գործող պրոֆեսիոնալ հաշվապահ և պատվիրատու, կարող են անհանգստություն պատճառել, որ պատվիրատուի հետ ունեցած բնականոն համագործակցությունը տուժում է այնքանով, որքանով կարող է տուժել պրոֆեսիոնալ հաշվապահի անկախությունը և օբյեկտիվությունը :

**Ավագ անձնակազմի և աուդիտի պատվիրատուների երկարաժամկետ փոխհարաբերությունները**

Աուդիտի անցկացման ժամանակ, միևնույն ավագ անձնակազմի օգտագործումը կարող է սպառնալ անկախությանը: Պրոֆեսիոնալ հաշվապահը պետք է միջոցներ ձեռնարկի աուդիտի գործընթացի ժամանակ անկախության պահպանումը ապահովելու համար:

**ՊԱՐԱԳՐԱՖ 9. Մասնագիտական ունակություն**

Գործող պրոֆեսիոնալ հաշվապահները պետք է խուսափեն այնպիսի մասնագիտական ծառայություններ մատուցելուց, որոնք նրանք ունակ չեն կատարելու, բացի այն դեպքերից, երբ իրազեկ խորհուրդն ու օգնությունը գործադրվում է այնպես, որ հնարավորություն է տալիս նրանց կատարելու այդ ծառայությունները: Եթե պրոֆեսիոնալ հաշվապահը մասնագիտական ծառայության որևէ մասը կատարելու ունակություն չունի, ապա նա կարող է ակնկալել փորձագետների, ինչպես նաև պրոֆեսիոնալ հաշվապահների, ինժեներների, երկրաբանների, գնահատողների խորհրդատվությունը:

**ՊԱՐԱԳՐԱՖ 10. Մասնագիտական վարձավճարներ**

Մասնագիտական վարձավճարները պետք է արտացոլեն պատվիրատուին մատուցվող մասնագիտական ծառայությունների արժեքը, հաշվի առնելով՝

- ա) մասնագիտական ծառայությունների տվյալ տեսակի համար պահանջվող հմտությունը և գիտելիքները,
- բ) ուսումնառության մակարդակը և աուդիտի մասնագիտական ծառայությունները մատուցող անձնակազմի աշխատանքային փորձը,
- գ) մասնագիտական ծառայությունների մատուցման ժամանակ զբաղված յուրաքանչյուր անձի կողմից սպառած ժամանակը,
- դ) պատասխանատվության աստիճանը, որը բխում է այդ ծառայությունների մատուցման արդյունքից:

Մասնագիտական վարձավճարները սովորաբար հաշվարկվում են մասնագիտական ծառայություններն իրականացնելիս յուրաքանչյուր զբաղված անձի սպառած ժամերին և օրերին համապատասխան դրույքների հիման վրա: Այդ դրույքները պետք է հիմնվեն այնպիսի հիմնական նախադրալների վրա, որ գործող պրոֆեսիոնալ հաշվապահի վարքագիծը, կազմակերպվածությունը և պատվիրատուներին մատուցված ծառայությունները լավ պլանավորվի, հսկվի և ղեկավարվի:

**Միջնորդավճարներ**

Գործող պրոֆեսիոնալ հաշվապահի կողմից միջնորդավճարների վճարումները և ստացումը կարող է վնասել նրա օբյեկտիվությանը և անկախությանը: Գործող պրոֆեսիոնալ հաշվապահը, հետևաբար, չպետք է վճարի միջնորդավճար պատվիրատու ձեռք բերելու համար և որևէ երրորդ անձից չպետք է ընդունի միջնորդավճար որևէ պատվիրատուի միջնորդության համար: Գործող պրոֆեսիոնալ հաշվապահը այլոց ծառայությունների և ապրանքների միջնորդության համար չպետք է ընդունի միջնորդավճարներ:

**ՊԱՐԱԳՐԱՖ 13. Գործող պրոֆեսիոնալ հաշվապահների փոխհարաբերությունները  
Նոր նշանակումների ընդունումը:**

Գործունեության ընդարձակումը հաճախ առաջացնում է մասնաճյուղերի և դուստր ընկերությունների ձևավորում, որտեղ աշխատող հաշվապահները չեն հանդիսանում գործող հաշվապահներ: Այս հանգամանքներում պատվիրատուն կամ պատվիրատուի հետ խորհրդակցող հաշվապահը կարող է պահանջել այդ մասնաճյուղերից և դուստր ընկերություններից գործող հաշվապահի կողմից համապատասխան մասնագիտական ծառայությունների մատուցում՝ աշխատանքները ավարտին հասցնելու նպատակով:

**Գործող պրոֆեսիոնալ հաշվապահին փոխարինելը**

Յիմնադիրները (մասնակիցները) անվիճելի իրավունք ունեն ընտրելու իրենց մասնագիտական խորհրդատուներին և ցանկության դեպքում նրանց փոխելու այլ անձանցով: Չնայած կարևոր է, որ սեփականատերերի օրինական շահերը պաշտպանվեն, սակայն նույնպես կարևոր է, որ գործող պրոֆեսիոնալ հաշվապահը, որին հանձնարարվել է փոխարինել մեկ այլ պրոֆեսիոնալ հաշվապահով, ունենա հնարավորություն՝ համոզվելու, թե կան արդյոք մասնագիտական պատճառներ, ըստ որի նշանակումը չպետք է ընդունվի: Դա չի կարող արդյունավետորեն կատարվել առանց գործող հաշվապահի հետ որոշակի հաղորդակցության: Հատուկ հարցում չկատարվելու դեպքում գոյություն ունեցող հաշվապահը պատվիրատուի գործունեության վերաբերյալ կամավոր կերպով որևէ տեղեկատվություն չպետք է տրամադրի:

Հաղորդակցումը հնարավորություն է տալիս գործող պրոֆեսիոնալ հաշվապահին համոզվելու, թե արդյոք նշանակման առաջարկը, այնպիսին է, որ այն կարելի է պատշաճ ձևով ընդունել, և թե արդյոք նա ցանկություն ունի աշխատանքները ձեռնարկելու: Բացի այդ, այդպիսի հաղորդակցումը օգնում է պահպանելու հարաբերությունների ներդաշնակությունը, որը պետք է գոյություն ունենա բոլոր գործող պրոֆեսիոնալ հաշվապահների միջև, ըստ որի պատվիրատուները վստահում են մասնագիտական խորհուրդների և օգնության համար:

Շրջանակը, որի սահմաններում հաշվապահը կարող է քննարկել առաջադրված գործող պրոֆեսիոնալ հաշվապահի հետ պատվիրատուի գործունեությունը, կախված է՝

- ա) թե արդյո՞ք ստացվել է պատվիրատուի թույլտվությունը այդպես վարվելու վերաբերյալ և (կամ)
- բ) այդպիսի բացահայտմանը վերաբերվող օրենսդրական և վարքագծի ներկայացվող պահանջներից, որոնք տարբեր երկրներում տարբեր են:

**24.11. ԽԱՐՂԱԽՈՒԹՅՈՒՆ ԵՎ ՍԻԱԼՆԵՐ**

«Խարդախություն և սխալներ» ԱՄՍ 240-ում նշվում է, որ խարդախություն են համարվում նպատակային գործողությունները, որոնք կարող են ներառել փաստաթղթերի և գրանցումների կեղծում, ակտիվների անհամապատասխանեցում, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության չկիրառում:

Պետք է ճշտել նաև, որ օրենքով չկա ընդհանուր սահմանում «խարդախության» վերաբերյալ, և վերջնական որոշումը կայացնում է դատարանը: Աուդիտորը, սովորաբար գործ ունի ակնկալվող և ոչ թե ապացուցված խարդախությունների հետ:

«Սխալը» վերաբերում է ոչ դիտավորյալ կերպով հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության չկիրառմանը, բացթողումներին կամ փաստերի սխալ մեկնաբանություններին, ինչպես նաև աշխատանքային սխալներին:

Ի վերջո, խարդախության և սխալների կանխման և բացահայտման համար հիմնական պատասխանատվությունը կրում է ղեկավարությունը (տնօրենների խորհուրդը): Ղեկավարությունը պետք է ընտրի և գործի այնպիսի հարմար հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի միջոցով, որոնք կպահպանեն ընկերության ակտիվները և այդպիսով կկրճատեն խարդախության և սխալների առաջացման հավանականությունը:

Ղեկավարությունը պետք է տեղյակ լինի խարդախության և սխալների առաջացման հավանականությանը, որն էլ կհանդիսանա ռիսկի գնահատման և կորպորատիվ կառավարման մի մասնիկը: Ընկերության աուդիտի հանձնաժողովը պետք է վերանայի այս գործընթացները՝ ապահովելով դրանց պատշաճ կատարումը: Սովորաբար դա պետք է կատարվի ներքին աուդիտորների հետ միասին:

Ներքին աուդիտորների ինստիտուտը պահանջում է, որ ներքին աուդիտորները «...վերանայեն տարբեր տեսակի կորուստներից՝ գողություն, հրդեհ, ոչ պատշաճ կամ ապօրինի գործողություններ, ակտիվների պաշտպանման համար օգտագործվող չափանիշները...»:

Սովորաբար, գործնականում ներքին աուդիտորները պատասխանատու են ընթացակարգերի և թեստերի կատարման համար, որոնք փոքրացնում են խարդախության և սխալների չբացահայտման հավանականությունը: Որպեսզի նմանատիպ գործունեությունը լինի արդյունավետ, հիմնականում կարևոր է, որ ներքին աուդիտի ծառայությունը ընկերությունում լինի ինքնավար և հեղինակավոր, ստուգելու համար գործունեության բոլոր բնագավառները: Սա պետք է ներառի բարձրաստիճան ղեկավարությանը, քանի որ վերջինս հաճախ փորձում է խուսափել վերահսկողությունից:

***Արտաքին աուդիտորների պատասխանատվությունը***

Արտաքին աուդիտորների օրենքով սահմանված պարտականությունների մեջ չի մտնում խարդախության և սխալների կանխման և բացահայտման յուրահատուկ պատասխանատվությունը, չնայած տարեկան աուդիտը կարող է խոչընդոտել խարդախության և սխալների առաջացմանը:

Աուդիտորները պետք է գնահատեն այն ռիսկը, որ խարդախությունը և սխալները կարող են պատճառել ֆինանսական հաշվետվություններում էական կեղծ ապացույցների պարունակում և տեղեկանան ղեկավարներից որևէ կեղծիքի կամ սխալի բացահայտման մասին: Հիմնվելով ռիսկի գնահատման վրա, որը պետք է ներառի պատվիրատուի ազնվությունը, արտասովոր ճնշումները տնտեսավարող սուբյեկտի վրա, արտասովոր գործառնությունները և խնդիրները բավարար և պատշաճ ապացույցներ ձեռք բերելու հարցում, աուդիտորը պետք է կազմի համապատասխան թեստեր:

Աուդիտորները հիմք են ընդունում ներկայացված փաստաթղթերը այնքան ժամանակ, քանի դեռ չի ապացուցվել դրա հակառակը, սակայն վարում են իրենց գործերը մասնագիտական թերահավատությամբ: Աուդիտորը պետք է նախատեսի աուդիտորական ընթացակարգերը՝ ձեռք բերելու համար ողջամիտ երաշխիք առ այն, որ էական խարդախությունը և սխալները, որոնք կարող են վտանգել արժանահավատությունն ու անկողմնակալությունը, առկա չեն, կամ էլ հակառակ

դեպքում, եթե առկա են, ապա ուղղվել են կամ համապատասխան կերպով բացահայտվել են ֆինանսական հաշվետվություններում:

Աուդիտին հատուկ սահմանափակումների պատճառով կա մի անխուսափելի ռիսկ, որ որոշ էական խարդախության և սխալների դեպքեր չեն բացահայտվի, նույնիսկ եթե աուդիտը պլանավորվել և իրականացվել է պատշաճորեն: Սրա պատճառն այն է, որ հաճախ խարդախությունը և սխալները դիտմամբ թաքցվում են: Բացի այդ, հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության որևէ համակարգ ունի հատուկ սահմանափակումներ, որը նշանակում է, որ դրանք կարող են թույլ լինել կեղծիքների համար, ինչպիսին է աշխատողների գաղտնի համաձայնությունը:

Ընթացակարգեր, երբ խարդախության կամ սխալի առկայությունը կասկածելի է

ա) Հնարավոր ազդեցությունների քննարկում

Եթե աուդիտորը կարծում է, որ տվյալ խարդախությունը և սխալները կարող են էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, ապա պետք է իրականացնի հավելյալ կամ փոփոխված ընթացակարգեր:

բ) Փոփոխված կամ հավելյալ ընթացակարգեր

Ընթացակարգը կախված կլինի տվյալ խարդախության էությունից, դրա կրկնվելու հավանականությունից և ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հավանական ազդեցությունից: Երբ մանատիպ հավելյալ ընթացակարգերը չեն փարատում խարդախության և սխալների հանդեպ ունեցած կասկածները, աուդիտորը պետք է դրանք քննարկի ղեկավարության հետ և որոշի, թե արդյոք այն համապատասխանորեն արտահայտված է ֆինանսական հաշվետվություններում:

գ) Նկատառումներ աուդիտի համար

Աուդիտորները պետք է հաշվի առնեն իրենց նախնական ռիսկի գնահատման և ղեկավարության ներկայացրած փաստերի հուսալիության վրա խարդախության և սխալների ունեցած ազդեցությունը: Սա հատկապես կարևոր է, երբ ներգրավված է բարձրաստիճան ղեկավարությունը:

դ) Քննարկում ղեկավարության հետ

Առանց հաշվի առնելու փաստացի կամ ակնկալվող խարդախության և սխալների էականությունը, աուդիտորը պետք է փաստացի բացահայտումները քննարկի ղեկավարության հետ, նպատակ ունենալով.

(i) տեղեկացնել նրանց և ապահով լինել, որ նրանք հասկանում են իրավիճակը ճշգրտորեն,

(ii) ճշտել, թե ինչպիսի գործողություններ են կատարվել կամ նպատակ ունեն կատարելու, շտկելու համար իրավիճակը: Այսպես, ղեկավարությունը կարող է նախընտրել ներքին վերահսկողության համակարգի բարելավումը՝ նպատակ ունենալով ապագայում կրճատել կամ վերացնել մանատիպ թերությունները,

(iii) գնահատել անկանոնության կրկնվելու կամ կրկնված լինելու հավանականությունը,

(iv) ճշտել, թե ինչպիսի իրավաբանական խորհուրդ է ընդունվել ղեկավարության կողմից:

### ***Ձեկուցագրեր***

ա) Ղեկավարությանը

Աուդիտորը պետք է զեկուցի ընկերության ղեկավարությանը աուդիտի շնորհիվ բացահայտված որևէ թերության կամ սխալի մասին: Երբ հարցը էական է, նա պետք է ապահով լինի, որ ղեկավարությունը տեղեկացված է դրա մասին, և պատշաճորեն

պատրաստված է արդյոք համապատասխան զեկույց տնօրենների խորհրդին կամ աուդիտի հանձնաժողովին: Հատկապես կարևոր է, որ աուդիտորը զեկույցի ընկերությունում համապատասխան բարձրաստիճան մարմնին, եթե նա կասկածում է ղեկավարության անպատշաճ գործունեության վրա:

բ) Աուդիտի եզրակացությունն օգտագործողներին

Աուդիտորները ամբողջությամբ պետք է զեկույցն աուդիտի եզրակացությունն օգտագործողներին, որ իրենց կարծիքով «ճշմարիտ և իրական» է, կամ ներկայացված է «ճշմարիտ բոլոր էական առումներով»:

գ) Հանգամանքներ, որոնք մղում են հրաժարման

Ծայրահեղ հանգամանքներում, եթե աուդիտորը կարծում է, որ խոչընդոտվել է իր աշխատանքը այնպես, որ նա այլևս չի կարող զեկույցել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, ապա նա պետք է հրաժարվի իր պարտավորությունների կատարումից: Այս պարագաներում, նա պետք է ապահով լինի, որ նրանք, ովքեր նշանակել են իրեն, տեղյակ են կայացված որոշմանը: Աուդիտորը կարող է հրաժարվել նաև, երբ տնտեսավարող սուբյեկտը չի ձեռնարկում կանխարգելիչ միջոցներ այն խարդախության և սխալների ուղղությամբ, որոնք աուդիտորը համարում է կարևոր: Երկու դեպքում էլ պետք է դիմել իրավաբանի խորհրդին:

դ) Կարգավորող և հարկադիր մարմիններին

(i) Կարող է արդյոք աուդիտորը զեկույցել երրորդ կողմին

Սովորաբար աուդիտորի գաղտնիության պարտավորությունը արգելում է երրորդ կողմին զեկույցել խարդախության և սխալների մասին, առանց իր պատվիրատուի թույլտվության: Այնուամենայնիվ, որոշ դեպքերում գաղտնիության պարտավորությունը ոտնահարվում է օրենսդրությամբ կամ դատարանի վճռով: Սա պատահում է այն դեպքերում, երբ խոսքը վերաբերում է բանկային, ապահովագրական և ֆինանսական ծառայությունների ոլորտին, որտեղ կան օրենքով սահմանված իրավունքներ և պարտականություններ զեկույցելու կարգավորող մարմիններին, կասկածվող կեղծիքների, թմրաբիզնեսից ստացվող եկամտի լվացման և այլ ապօրինի գործողությունների վերաբերյալ: Նման պարագաներում աուդիտորը կարող է դիմել իրավաբանի խորհրդին:

Բացի դրանից, գոյություն ունի վերահսկող մարմիններին զեկույցելու պարտականությունը՝ հօգուտ պետական ապահովության կամ հասարակության: Համաձայն օրենսդրության՝ գոյություն ունի զրպարտություններից պաշտպանություն, երբ պարզվում է, որ նման հաշվետվությունները ճշմարիտ չեն, բացի այն դեպքերից, երբ այդ հաշվետվությունները բարի նպատակներ են հետապնդում և կազմված են ոչ հանցագործ սպասումներով:

(ii) Բացահայտում հօգուտ ազգային կամ հանրային շահերի

Այն հարցերը, որոնք անհրաժեշտ են հաշվի առնել, երբ որոշվում է, թե արդյոք բացահայտումը հիմնավորված է հասարակության տեսակետից, ներառում են հետևյալը՝

հասարակության անդամների վրա ազդեցության հնարավոր աստիճանը,

- հարցի կարևորությունը,
- ներգրավված գումարների հարաբերական մեծությունը և հնարավոր ֆինանսական վնասի չափերը,
- պատվիրատուի կողմից համապատասխան մարմինների համար հարցերի բացահայտման ցանկության բացակայությունը,
- կրկնողության հավանականությունը:

ե) Իրավապահ և հարկային մարմիններ

**ԱՌՆՏՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

խարդախություն է համարվում նպատակային գործողությունները, որոնք կարող են ներառել փաստաթղթերի և գրանցումների կեղծում, ակտիվների անհամապատասխանեցում, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության չկիրառում:



Որոշ երկրներում ո՛չ իրավապահ, ո՛չ էլ հարկային մարմինները չունեն հաշվապահներից և աուդիտորներից տեղեկատվություն ստանալու անսահմանափակ իրավունքներ, հաշվապահները և աուդիտորները չունեն նրանց ցանկացած հարցի մասին զեկուցելու համընդհանուր իրավունքներ: Համապատասխանաբար, հաշվապահները և աուդիտորները պետք է պահանջեն, որ իրավապահները և հարկային մարմինները ներկայացնեն համապատասխան լիազորություններ նրանց տեղեկատվություն տրամադրելու համար:

## 24.12. ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ԿԱՐԳԱՎՈՐՈՒՄԸ

Տնտեսական որոշումներ ընդունելու ժամանակ, աուդիտորական եզրակացություններով առաջնորդվելու փաստը աուդիտի իրականացման խստագույն կարգավորում ու վերահսկում է պահանջում: Աուդիտորական գործունեության կարգավորումը հիմնականում իրականացվում է հետևյալ ուղղություններով.

- աուդիտորական գործունեությամբ զբաղվելու թույլտվություն և աուդիտ ֆիրմաների պետական գրանցում, երբ ելնելով աուդիտ ֆիրմայի գործունեության փորձից ու աշխատանքային ստաժից, ինչպես նաև նրա աշխատակիցների գիտելիքների քննման արդյունքներից՝ հատուկ հանձնաժողովի կողմից տրվում է աուդիտորական ծառայությունների մատուցման իրավունք,
- աուդիտորական գործունեության ծավալման օրենսդրական ակտերի ու նորմերի՝ ինչպես նաև աուդիտի իրականացման համընդհանուր չափանիշների մշակում, երբ հաշվի առնելով տնտեսական հարաբերությունների կարգավորման առկա իրավական դաշտը, պարբերաբար հրապարակվում են աուդիտորական բնագավառին վերաբերող հրահանգներ և ուղեցույցներ,
- աուդիտորների պատրաստման ուսումնամեթոդաբանական կենտրոնների կազմակերպում և դրանց գործունեության կորդինացում, որի դեպքում ստուգվում է դասավանդողների որակավորման աստիճանը, գնահատվում ուսուցման մեթոդաբանության արդյունավետությունն ու ավարտական քննությունների արդյունքների որակը,
- անհատների կամ ֆիրմաների կողմից մատուցվող աուդիտորական ծառայության որակի վերահսկողության իրականացում, երբ պարբերաբար ստուգայցեր են կատարվում աուդիտորական վերահսկողության ենթարկված տնտեսավարող օբյեկտներ՝ պարզելու ստուգման կողմերի փոխհարաբերություններում աուդիտորի կողմից էթիկայի նորմերի պահպանման վիճակը, ավարտված վերստուգման շրջանակների ընտրման հիմնավորվածությունը, պայմանագրային պարտավորությունների կատարման աստիճանը և այլն:

Հայտնաբերված թերությունները հիմք են հանդիսանում վերահսկողության ենթարկված աուդիտորական կազմակերպության գործունեության կասեցման համար:

Տնտեսավարման իրավական դաշտում տեղի ունեցող փոփոխություններին զուգահեռ, երկու կամ երեք տարին մեկ անգամ անցկացվում է աուդիտորների արհեստավարժության մակարդակի ատեստավորում, որը հիմք է ծառայում նրանց հետագա գործունեության շարունակման համար:

Աուդիտորական գործունեության որակի գնահատման նպատակով, վերահսկող մարմինները տեսչական ստուգայցեր են կազմակերպում վերստուգում անցած

ծեռնարկություններ:

Եթե աուդիտորական գործունեության մեծ փորձ ունեցող երկրներում վերոհիշյալ ֆունկցիաներով հիմնականում զբաղվում է Աուդիտորների պալատը, որը, պետության կողմից վստահված կառավարման օղակ հանդիսանալով, միաժամանակ համարվում է անկախ կազմակերպություն, ապա աուդիտ ծառայությունների զարգացման սկզբնական փուլն ապրող տնտեսական դաշտում աուդիտորական գործունեությունը կարգավորվում և վերահսկվում է հիմնականում պետականորեն Ֆինանսների նախարարության կողմից:

Միջազգային մակարդակով աուդիտորական կազմակերպությունները համագործակցում են Հաշվապահների միջազգային ֆեդերացիայի միջոցով, որը աշխատանքներ է իրականացնում համընդհանուր աուդիտորական գործունեության չափանիշների մշակման ու տարածման, փորձի փոխանակման, ուսումնառության բնագավառում:

### 24.13 ԱՌԻԴԻՏԻ ԻՐԱԿԱՆԱՑՄԱՆ ՓՈՒԼԵՐԸ

Աուդիտորական գործունեությունը իր մեկնարկային պահից մինչև ավարտը իրականացվում է մի շարք փուլերով, ինչպիսիք են պլանավորումը, ստուգման փաստերի հավաքագրումն ու մշակումը, եզրակացությունների ներկայացումը: Յուրաքանչյուր փուլ բնորոշվում է ոչ միայն կատարվող աշխատանքների առանձնահատկություններով, այլև ժամկետներով ու իրականացման ոլորտներով: Այսպես, եթե աուդիտի նախապատրաստմանը հատկացվում է ոչ ավելի՝ քան 10 օր, ապա աուդիտորական գործունեության փաստացի արդյունքների հավաքագրումն ու մշակումը կատարվում է 20 օրում: Աուդիտորական եզրակացությունների կազմմանն ու ներկայացմանը առավելապես տրամադրվում է 2 օր:

Հետևաբար, ժամկետային առումով, գործնականում արդյունավետ է համարվում վերահսկվող տնտեսավարող օբյեկտում մեկամսյա աուդիտորական գործունեության ծավալումը, իսկ աշխատանքի կազմակերպման առումով՝ մանրազմին կարգով նախապատրաստական փուլն անցած աուդիտը, ուր ծրագրավորվում է մատուցվող ծառայությունների ռազմավարությունը:

Աուդիտի իրականացման փուլերը ըստ գործունեության բաղադրիչների ներկայացվում են հետևյալ կերպ.

#### I փուլ

Պլանավորում (10 օրյա ժամկետում)

- վերահսկվող օբյեկտի տնտեսավարման ոլորտի բնութագրիչ տեղեկությունների հավաքագրում,
- գործող ներտնտեսական վերահսկողության համակարգի գնահատում,
- աուդիտորական վերահսկողության ռիսկի գնահատում,
- հաշվեքննման ուղեցույցների կազմում,
- պատվիրատուի նկատմամբ պայմանագրային պարտավորությունների հստակեցում:

#### II փուլ

Փաստերի հավաքագրում (20 օրյա ժամկետում)

- փաստաթղթաշրջանառության ընթացքի վերստուգում,



- հաշվային գրանցումների վերստուգում,
- թվաբանական հաշվարկների արդյունքների հավաստիության գնահատում,
- գույքագրում կամ փաստացի այլ վերստուգում,
- նյութական և ոչ նյութական սխալների տարբերակում:

### III փուլ

Եզրակացությունների ներկայացում (2 օրյա ժամկետում)

- աուդիտորական արձանագրությունների նախապատրաստում,
- արձանագրություններին կից տեղեկանքների ներկայացում,
- պատվիրատուներին աուդիտորական գործունեության ավարտի տեղեկացում և եզրակացությունների հանձնում:

Աուդիտորական փաստերի հավաքագրումը հաշվեքննման գործընթացի ամենաաշխատատար և ծավալուն բաժինն է, քանի որ այն հիմք է հանդիսանում կայացվող եզրակացությունների համար: Որպես կանոն, աուդիտորական փաստերի հավաքագրումը կատարվում է փաստացի և փաստաթղթային ստուգման եղանակներով, որոնք իրենց հիմնական արտացոլումներն են գտնում հաշվեքննման մեթոդաբանությունում: Հաշվեքննման մեթոդաբանության պարզաբանումը առավել մանրամասն ընթերցողին կներկայացվի հաջորդ գլուխներում:

Աուդիտի իրականացման ավարտական փուլի օբյեկտիվությունը ամբողջովին պայմանավորված է ստուգումից բացահայտված և մշակված հավաստի փաստերով, որով և բացատրվում է աուդիտորական գործունեության երկրորդ փուլի ամենաընդգրկուն ժամկետայնությունն ու իրականացվող աշխատանքների ծավալը: Փաստորեն, ավարտական փուլում կատարվում է միայն աուդիտորական գործունեության արդյունքների ամփոփում, որը, նախորդ փուլերի համեմատ, այնքան էլ աշխատատար չէ և իրականացման ծավալուն ժամկետայնություն չի պահանջում:

## 24.14 ՏՆՏԵՍԱՎԱՐՄԱՆ ՈԼՈՐՏԻ ՏԵՂԵԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՎԱՔԱԳՐՈՒՄԸ

Աուդիտի պլանավորման ժամանակ առաջին քայլը պատվիրատու կազմակերպության տնտեսական գործունեության նախնական ուսումնասիրումն է, որով պարզվում են տնտեսավարման տարբեր ոլորտներում աուդիտի իրականացման շրջանակները:

Տեղեկությունների հավաքագրումը չի սահմանափակվում միայն հաշվապահական հաշվառման դրվածքի ուսումնասիրմամբ: Այն ավելի ընդգրկում է և վերաբերում է կառավարման ներքին համակարգի գործունեության գնահատմանը, կազմակերպության մատակարարների և իրացման շուկայի վերաբերյալ տեղեկությունների հավաքագրմանը, տնտեսավարման վարկանիշի բացահայտմանը և այլն:

Աուդիտորական աշխատանքները պլանավորելիս բնականաբար առավել ուշադրություն է դարձվում տնտեսավարման ընթացքի վրա ազդող ներքին, քան արտաքին գործոններին: Աուդիտորական աշխատանքները բարդանում են պատվիրատու կազմակերպության ներքին մենեջմենթի անկատարության պատճառով:

ռով, երբ վերահսկիչ օրգանները (առանձին բաժինների կառավարիչները) թերանուն են իրենց պարտականություններում, թույլ են կառավարիչների և կառավարվող սուբյեկտների միջև հորիզոնական և ուղղահայաց կապերը, տնտեսական որոշումների ընդունումը ժամանակին չի կատարվում և այլն:

Այս հարցերի պարզաբանման նպատակով, աուդիտի նախապատրաստման փուլում, կազմակերպության ներսում հարցաթերթիկներ են բաժանվում, ուր տարաբնույթ հարցերի պատասխաններով նախնական պատկերացումներ են կազմվում տնտեսավարման ոլորտի ընթացքը որոշող արտաքին և ներքին գործոնների վերաբերյալ: Բացի այդ, աուդիտի պլանավորման ժամանակ որոշիչ դեր է խաղում նաև կազմակերպության համբավն ու նախկինում աուդիտ կատարած ֆիրմաների մոտ ձևավորված նրա վարկանիշը:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Տնտեսական որոշումներ ընդունելու ժամանակ, աուդիտորական եզրակացություններով առաջնորդվելու փաստը աուդիտի իրականացման խստագույն կարգավորում ու վերահսկում է պահանջում:



**24.15 ՆԵՐՏՆՏԵՍԱՎԱՆ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅԱՆ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ**

Ներտնտեսական վերահսկողության կազմակերպման պահանջը առաջին հերթին պայմանավորված է կազմակերպության ակտիվների առկայության և պարտավորությունների ձևավորման վերահսկման անհրաժեշտությամբ: Ապրանքանյութական պաշարների շարժը, դրամական հոսքերն ու ոչ ընթացիկ ակտիվների փոփոխությունները արձանագրող փաստաթղթերը ենթարկվում են համարակալման և խստագույն հաշվառման: Յուրաքանչյուր փաստաթղթի կամ ռեզիստի կորուստը նախապայման է ստեղծում ակտիվների փոշիացման կամ հափշտակման համար, ուստի, կարևորվում է ոչ միայն գործառնությունների պատշաճ փաստաթղթավորումը, այլև կազմված փաստաթղթերի առկայության և շարժի վերահսկողությունը:

Ներտնտեսական վերահսկողության շրջանակներում ընդգրկված են նաև կազմակերպության պարտավորությունները: Եթե վերջիններիս ձևավորումն արձանագրող փաստաթղթերը չկազմվեն և ձևակերպվեն ժամանակին, չհամարակալվեն, դասակարգվեն և խմբավորվեն ըստ պարտապանների, ապա կազմակերպություններում կթուլանա պարտքի մարման զգոնությունը և կստեղծվի լուծարային իրավիճակ:

Յետևաբար, աուդիտորական աշխատանքները պլանավորելիս պարզվում է, թե ինչ աստիճանի վստահությամբ պետք է հիմնվել կազմակերպության ներքին վերահսկողության վրա, քանի որ վերջինիս վատթար կազմակերպումով բավականին նվազում է տնտեսական գործունեության վերաբերյալ աուդիտին տրամադրվող տեղեկատվության հավաստիությունը: Եթե աուդիտորը նորմալ է գնահատում ներքին վերահսկողության համակարգը, ուրեմն վստահում է հաշվապահական տեղեկատվությանը և, հետևաբար, կրճատում թեսթերի, ստուգվող գործարքների և փաստաթղթերի շրջանակը:

Այս նպատակով, աուդիտի նախապատրաստական աշխատանքներում ընդգրկվում են փաստաթղթաշրջանառության ամբողջականության, ակտիվների պահպանության և պարտավորությունների ձևավորման վերահսկողության ուսումնասիրությունները, որով գնահատական է տրվում կազմակերպության տնտեսավարման ներքին վերահսկողության պատշաճության վերաբերյալ:

Աուդիտի կողմից ներքին վերահսկողության գնահատումը չի սահմանափակվում միայն հաշվապահական վերահսկողական ապարատի գնահատմամբ, այլ ընդգրկում է առավել լայն շրջանակներ, ընդհուպ մինչև ղեկավարների և նրանց ենթակաների փոխհարաբերությունների պարզաբանումը: Այդ նպատակով, աուդի-

տորները կազմակերպություններում հարցաթերթիկներ են բաժանում, ուր նշվում են ներքին վերահսկողությանը վերաբերող տարաբնույթ հարցերի պատասխաններ, կապված ապրանքանյութական արժեքների պահպանման և վերահսկիչ ու չափիչ գործիքների վիճակի, փաստաթղթերի կրկնօրինակների կազմման, համասեռ բաժինների փոխադարձ վերահսկողական գոյության, հանդիպակած փաստաթղթային հոսքերի համադրումների իրականացման հետ:

## 24.16 ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ՌԻՍԿԻ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ

Ռիսկի գործոնի գնահատումը մեծ դեր է կատարում աուդիտորական աշխատանքների ժամանակ: Որքան «ռիսկային» է պատվիրատուն, այնքան ընդլայնվում է նախատեսվող աուդիտորական աշխատանքների ծավալը: Ընդ որում, ռիսկի գործոնը կապված չէ միայն կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի թերացումներով, այլ որոշվում է նաև արտաքին անկայուն ֆինանսավարկային միջավայրով, պետական տնտեսական քաղաքականության հաճախակի փոփոխումներով, անգամ քաղաքական իրավիճակի ցնցումներով, որոնք իրենց անմիջական ազդեցությունն են թողնում կազմակերպության տնտեսավարման արդյունքների վրա:

Բացի այդ, չի բացառվում նաև հենց աուդիտորական գործունեության ընթացքում թույլ տրվող սխալների հավանականությունը, որը բարձրացնում է տրամադրվող եզրակացությունների հավաստիության ռիսկի աստիճանը:

Աուդիտորը պետք է համոզված լինի, որ գոնե ոչ 100%-ով, բայց հաստատ 95 և ավելի %-ով աուդիտորական եզրակացությունը համընկնում է իրականությանը: Գործնականում աուդիտորական սխալ եզրակացությունների տրամադրման ռիսկայնությունը ոչ ավել է 5% -ից:

Աուդիտորական ընդունելի ռիսկը հանդես է գալիս երեք բաղադրիչներով, հետևյալ բանաձևի կիրառմամբ.

$$ԱՌ = ԱԿՌ \times ՆՎՌ \times ԱԶՌ$$

որտեղ,

ԱՌ – աուդիտորական ռիսկ,

ԱԿՌ – անկապտելի ռիսկ,

ՆՎՌ – ներքին վերահսկողության ռիսկ,

ԱԶՌ – սխալների չհայտնաբերման ռիսկ:

Անկապտելի ռիսկի առկայությունը աուդիտորը օբյեկտիվ գործոններով կապում է արտաքին միջավայրի հետ, երբ շուկայական գների տատանումները, հարկային ու վարկային քաղաքականության փոփոխումները, արտարժույթի հաճախակի վերարժեքավորումները ազդում են ակտիվների, կապիտալի և պարտավորությունների հաշվապահական գնահատումների վրա: Անցումային տնտեսությանը վերաբերող ժամանակահատվածում հատկապես մեծանում է անկապտելի ռիսկի աստիճանը:

Ներքին վերահսկողության ռիսկը արդեն պայմանավորված է սուբյեկտիվ գործոններով, կապված կազմակերպությունում առկա թույլ մեներջման, թերի հաշվապահության վարման, ապրանքանյութական պաշարների պահպանման անկատար բազայի առկայության հետ: Որպես կանոն, աուդիտորական ռիսկի բաղադ-

### ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ

Գործնականում արդյունավետ է համարվում վերահսկվող տնտեսավարող օբյեկտում մեկամսյա աուդիտորական գործունեության ծավալումը:



րիչները գնահատելիս, ամենամեծ արժեքով հանդես է գալիս ՆՎՌ-ն, մանավանդ, երբ նախնական դիտարկումներով պատվիրատու կազմակերպություններում նկատվում է թույլ մեներջմանը:

Սխալների չհայտնաբերման ռիսկը աուդիտորը կապում է ուսումնասիրման ժամկետների սեղմության, ստուգվող բնագավառի բարդության, ուսումնասիրվող օբյեկտի առանձնահատուկ հատկանիշների հետ: Հատկապես մեծանում է սխալների չհայտնաբերման ռիսկի աստիճանը, երբ կատարվում է սկզբնական աուդիտ, և աուդիտորին դեռևս հայտնի չեն պատվիրատուի գործարարության առանձնահատկությունները:

Աուդիտորական ռիսկի գնահատման մոդելը ունի երկու կիրառական ուղղություն:

Առաջին, երբ աուդիտի պլանավորման ժամանակ որոշվում է ընդհանուր ռիսկի աստիճանը: Այսպես, նախնական ուսումնասիրություններից ելնելով, աուդիտորը ընդունում է, որ պատվիրատու կազմակերպությունում նախատեսված աուդիտորական աշխատանքների շրջանակներից ելնելով անկապտելի ռիսկը կազմում է 50%, ներքին վերահսկողության ռիսկը՝ 80%, իսկ սխալների չհայտնաբերման ռիսկը՝ 10 %: Ուստի, աուդիտորական ռիսկը գնահատվում է 4 % ( $0,5 \times 0,8 \times 0,1 \times 100$ ): Եթե, այս պայմաններում աուդիտորը որոշում է կայացնում տրամադրելու 96 % հավաստիությամբ եզրակացություն, ուրեմն նախատեսված աուդիտորական աշխատանքների շրջանակը համարում է ընդունելի:

Երկրորդ, երբ աուդիտորը սահմանում է իր կողմից նախատեսվող աշխատանքի որակի և հավաստիության աստիճանը: Այսպես, համաձայն աուդիտորական ռիսկի ձևափոխված մոդելի.

$$ՍԶՌ = ԱՌ : ( ԱՎՌ \times ՆՎՌ )$$

որքան մեծանում է ընդունելի աուդիտորական ռիսկը, այնքան ընդլայնվում է նաև սխալների չհայտնաբերման ռիսկի շրջանակը, որն ի դեպ, հակադարձ կապի մեջ է արտաքին և ներքին ռիսկային միջավայրերի հետ: Այսպես, եթե աուդիտորը որոշում կայացնի 95 % ճշտությամբ ներկայացնելու իր եզրակացությունը, ապա աուդիտի պլանում տեղի կունենան փոփոխություններ, կապված աուդիտորական ուսումնասիրությունների կրճատման հետ, քանի որ այդ դեպքում աուդիտորը իրեն թույլ կտա սխալվելու ոչ թե 10 % - ի (ինչպես նախորդ օրինակում), այլ 12.5 % - ի սահմաններում [ $0.05 : ( 0.8 \times 0.5 )$ ]: Հետևաբար, աուդիտի պլանավորման ժամանակ ռիսկի գործակցի աճով կկրճատվեն նախատեսված որոշակի ուսումնասիրությունների շրջանակներ կամ աշխատանքային ժամկետներ:

## 24.17 ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԸՆՏՐԱՆՔԸ

Ընտրանքը կատարվում է համակցությունից, որը հանդես է գալիս որպես միատարր տեղեկատվական համակարգ: Այսպես, որպես համակցություն կարող են հանդես գալ դեբիտորական պարտքերի կամ ապրանքանյութական պաշարների մնացորդները, որոնց հավաստիության վերաբերյալ աուդիտորը պետք է եզրակացություն կատարի: Ընտրանքի իրականացումը անխուսափելի է համարվում աուդիտի ժամանակ, կապված ուսումնասիրությունների լայն ծավալի և սեղմ ժամկետների հետ: Սակայն, որոշ դեպքերում, աուդիտորը հրաժարվում է ընտրանքից, երբ.

- ◆ նախօրոք ստացված տեղեկատվության հիման վրա որոշակի սխալմունք է

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Եթե աուդիտորը նորմալ է գնահատում ներքին վերահսկողության համակարգը, ուրեմն վստահում է հաշվապահական տեղեկատվությանը և, հետևաբար կրճատում թեստերի, ստուգվող գործարքների և փաստաթղթերի շրջանակը:



- փնտրում,
- ♦ ուսումնասիրվող համակցությունը այնքան նեղ է, որ ընտրանքի կարիք չի զգացվում, կամ էլ ընտրանքի նախապատրաստմանն ու իրականացմանն ուղղված ժամանակահատվածը գերազանցում է ողջ համակցության ուսումնասիրման ժամանակամիջոցին,
- ♦ համակցության ողջ միավորներին հատուկ է եականության բարձր աստիճանը և անթույլատրելի է նրանցից որևէ մեկի ուսումնասիրումը,
- ♦ աուդիտի ուսումնասիրման ոլորտը միատարր չէ, այսինքն հստակեցված չէ համակցությունը, որից հնարավոր լինի ընտրանքի կատարումը:

Փաստորեն, ընտրանք կատարելիս բարձրանում է աուդիտորական ռիսկի աստիճանը և անհրաժեշտություն է առաջանում հիմնավորելու ընտրանքի ձևն ու շրջանակները:

Աուդիտորական ուսումնասիրությունների ժամանակ կիրառվում է ինչպես վիճակագրական, այնպես էլ պարզ ընտրանք: *Վիճակագրական ընտրանքը* հիմնվում է հավանականության տեսության սկզբունքների վրա, բավականին աշխատատար է և ժամանակային առումով նախապատրաստական աշխատանքներ է պահանջում: *Պարզ ընտրանքը* կատարվում է աուդիտորի դատողություններով, այն բավականին սուբյեկտիվ է և չի կրում գիտական հիմք:

Ընտրանքը ըստ իրականացման եղանակների լինում է.

1. պատահական, երբ ընտրության ժամանակ համակցության ցանկացած անդամ ընտրման հնարավորություն ունի,
2. համակարգված, երբ ընտրվում է համակցության յուրաքանչյուր Ո-րդ անդամը,
3. շերտավորված, երբ համակցությունը բաժանվում է շերտերի և ընտրությունը կատարվում է յուրաքանչյուր շերտից, ըստ համակցությունում շերտի տեսակարար կշռի համամասնության,
4. բազմաստիճանային, երբ կատարվում են քայլեր, հաջորդաբար ընդհանուր փոխարինելով դեպի մասնակին:

Աուդիտի պլանավորման ժամանակ կարևորվում է ընտրանքի նվազագույն ծավալի որոշումը (n), որը պայմանավորվում է հետևյալ գործոններով.

- ա) հավաստիության ընդունելի մակարդակով,
- բ) ստանդարտ շեղումով,
- գ) վստահության առավելագույն սահմանով:

Համակցությունից բացարձակ անդամների ընտրման անհրաժեշտ ծավալը որոշվում է հետևյալ բանաձևով.

$$n > [(Z \times S) : I]^2$$

որտեղ՝

- Z – ստանդարտ շեղման համապատասխան գործակիցն է, որը 95% վստահության դեպքում 1.96 է, իսկ 99 % - ի դեպքում՝ 2,58,
- S – ստանդարտ շեղումն է,
- I – վստահության առավելագույն սահմանը:

Օրինակ, աուդիտորը ուսումնասիրելով կազմակերպության կրեդիտորական պարտքերի մնացորդները, պարզեց, որ տվյալ բիզնեսի մասշտաբներին հատուկ պարտավորություններից կրեդիտորական պարտքերի միջին քառակուսային շեղումը կազմում է 50 000 դրամ: Աուդիտորը ցանկանում է կատարել հաշիվ-Ֆակ-

տուրաների այնպիսի ընտրանք, որի քանակը հնարավորություն կտա 95 % - ու համոզվելու, որ ուսումնասիրվելու են կրեդիտորական պարտավորություններ՝ միջինից 10 հազ. դրամ առավելագույն շեղումով:

Օգտագործելով ընտրանքի նվազագույն ծավալի բանաձևը, կպարզվի, որ 95% հավաստիությունն ապահովելու համար աուդիտորը առնվազն պետք է ուսումնասիրի 96 հատ  $[(1.98 \times 50) : 10]^2$  հաշիվ – ֆակտուրա: Եթե պահանջվի 99 % հավաստիությամբ ընտրանքի կատարում, ապա աուդիտորը պետք է ավելացնի ուսումնասիրվող հաշիվ – ֆակտուրաների քանակը (n), այն հասցնելով մինև 166 հատի  $[(2.58 \times 50) : 10]^2$ :

Համակցությունից հարաբերական ցուցանիշներով ընտրման անհրաժեշտ ծավալը որոշվում է հետևյալ բանաձևով.

$$n > [ Z^2 \times P \times (1 - P) ] : P^2$$

որտեղ.

P - համակցության բաժնեմասի տեսակարար կշիռն է:

Այսպես, դեբիտորական պարտքերի ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ դեբիտորների 30%-ը ժամանակին վճարումներ չեն կատարում: Աուդիտորը իր առջև խնդիր է դնում ընտրելու բանկի պահանջագրերի այնպիսի քանակ, որ 95%-ով համոզված լինի ընտրված այն դեբիտորների հարցում, որոնց գծով արձանագրված ժամկետայնությունը չի գերազանցում 3%-ը: Օգտագործելով հարաբերական ցուցանիշներով ընտրանքի բանաձևը, կստանանք 896 հատից ոչ պակաս  $[(1.96^2 \times 0.3 \times 0.7) : 0.3^2 \times 100]$  բանկի պահանջագրերի ընտրման շրջանակ: Եթե աուդիտորը որոշի 99%-ոց հավաստիությամբ եզրակացության կայացման, ապա բնականաբար կընտրվեն և կուսումնասիրվեն ավելի մեծ քանակով (n) պահանջագրեր՝ թվով 1 553 հատ  $[(2.58^2 \times 0.3 \times 0.7) : 0.3^2 \times 100]$ :

## 24.18. ՀԱՇՎԵՔՆՆՄԱՆ ՈՒՂԵՑՈՒՅՑՆԵՐԻ ԿԱԶՄՈՒՄԸ

Աուդիտի արդյունավետությունը հիմնականում պայմանավորվում է հաշվեքննման հիմնավոր ուղեցույցների օգտագործումով, որոնք հանդես են գալիս որպես նախատեսված աուդիտորական կոնկրետ աշխատանքների նպատակաուղղվածության, հերթականության, ծավալների ու ժամկետների ծրագրային մշակումներ: Հետևաբար, պատվիրված յուրաքանչյուր աուդիտի անցկացման հաշվեքննման ուղեցույցը բնորոշվում է իր յուրատիպությամբ՝ կախված վերստուգման առջև դրված խնդիրներից, աուդիտորական ֆիրմաների աշխատանքային գործունեության նախընտրած մեթոդներից, վերահսկվող օբյեկտի տնտեսավարման առանձնահատկություններից: Այնուհանդերձ, հաշվեքննման ուղեցույցները, չնայած իրենց բազմատիպությանը, կազմվում են միևնույն տրամաբանական քայլերով:

**Առաջին քայլ.** վերահսկվող օբյեկտի տնտեսավարման ոլորտը բնութագրող տեղեկությունների հավաքագրումը:

Այս քայլով կատարվում է աուդիտորական հետախուզում, նախօրոք պարզելու համար վերահսկվող օբյեկտի տնտեսավարման առանձնահատկությունները, մատակարարների և գնորդների հետ փոխհարաբերությունները, գործընկերական կապերը, ձեռնարկության տնտեսական գործունեության կարևորագույն բաղադրիչ-

### ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Գործնականում աուդիտորական սխալ եզրակացությունների տրամադրման ռիսկայնությունը ոչ ավել է 5% -ից:



ները: Պարբերական աուդիտի իրականացման դեպքում թվարկած աշխատանքների ծավալը զգալիորեն կրճատվում է, քանի որ անհրաժեշտ տեղեկատվությունը հիմնականում փոխանցվում է ձեռնարկությունում նախորդած աուդիտորական ծառայությունից, իսկ սկզբնական աուդիտի ժամանակ տնտեսավարման ոլորտի բնութագրիչ տեղեկությունների հավաքագրումը կատարվում է անկեսային հարցումների, նախնական ուսումնասիրությունների միջոցով:

**Երկրորդ քայլ.** ներտնտեսական վերահսկողության գործող համակարգի գնահատումը:

Աուդիտորական գործունեության վերջնական արդյունքների հավաստիությունը փոխապայմանավորված է ձեռնարկություններում առկա ներտնտեսական վերահսկողության համակարգի արդյունավետ աշխատանքով: Զգալիորեն բարձրանում է աուդիտի աշխատատարությունը այն դեպքում, երբ ոչ լիարժեք հաշվապահական հաշվառման կազմակերպման հետևանքով անհրաժեշտություն է ծագում լրացուցիչ վերանայելու կասկած հարուցող հաշվային գրանցումներն ու թղթակցությունները կամ վերստուգելու տնտեսավարման առանձին ոլորտների փաստաթղթային շրջանառությունները:

Ձեռնարկություններում առկա ներտնտեսական վերահսկողության արդյունավետությունը գնահատելիս՝ աշխատանքներ են տարվում բացահայտելու այդ գործընթացին բնորոշ «թույլ կետերը», կապված գործող համակարգի այնպիսի կարևորագույն բաղադրիչների հետ, ինչպիսիք են.

- ◆ վերահսկողության ոլորտում ընդգրկված աշխատակիցների արհեստավարժության ու նրանց աշխատանքային պարտականությունների կատարման աստիճանը,
- ◆ ներտնտեսական կառավարման տարբեր օղակների աշխատանքային փոխհարաբերությունների ու տեղեկատվական փոխանակումների մակարդակը,
- ◆ վերահսկողության գործընթացն ապահովող տեխնիկական միջոցների վիճակը,
- ◆ ներտնտեսական աուդիտորական ծառայության գործունեությունը:

Գործնականում, ներտնտեսական վերահսկողության արդյունավետությունը գնահատելիս, տեղում կատարվող փաստացի դիտարկումներից բացի լայն տարածում է գտնում նաև նպատակային հարցադրումներով հարցաթերթիկների տարածումը, որով զգալիորեն կրճատվում է աուդիտի նախապատրաստման աշխատատարությունը: Այսպես, ապրանքանյութական արժեքների շարժի աուդիտին, որպես կանոն, նախորդում է վերստուգվող ձեռնարկության կողմից այնպիսի հարցադրումներով թերթիկների լրացումը, որով պարզվում է.

- այդ ոլորտում ընդգրկված հաշվապահների ու նյութական պատասխանատուների կրթությունն ու աշխատանքային ստաժը,
- նյութերի մուտքի և ելքի, սկզբնական ու ամփոփ փաստաթղթերի կիրառվող անվանացանկը,
- ապրանքանյութական արժեքների քանակային հաշվառման տեխնիկական միջոցները,
- ձեռնարկության նյութատեխնիկական մատակարարման, արտադրական բաժինների ու հաշվապահության միջև տեղեկատվության փոխանակման մակարդակը,
- նյութերի գնահատման կարգն ու մեխանիզմը,
- ապրանքանյութական արժեքների շարժին վերաբերող հաշվային գրանցումների վիճակը,
- նյութերի պահեստային պահպանման վիճակը և այլն:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Գործնականում աուդիտորական սխալ եզրակացությունների տրամադրման ռիսկայնությունը ոչ ավել է 5% -ից:



Լրացված հարցաթերթիկների հիման վրա նախնական կարծիք է կազմվում վերստուգվող ձեռնարկությունում ապրանքանյութական արժեքների ներտնտեսական վերահսկողության գործող վիճակի վերաբերյալ: Բնականաբար, բավարարող պատասխանների առկայության դեպքում, նյութերի շարժի հաշվեքննումը չի նախատեսվում իրականացնել առավելագույն խորությամբ, իսկ հարցաթերթերի պատասխաններից բացասական տպավորություն ստանալու դեպքում բավարար չգնահատելով ապրանքանյութական արժեքների ներտնտեսական վերահսկողության մակարդակը, պահանջվում է մանրամասն աուդիտորական գործունեության ծավալում:

**Երրորդ քայլ.** աուդիտորական ռիսկի գնահատումը:

Ներտնտեսական վերահսկողության վիճակի վերլուծության տրամաբանական շարունակությունն է կազմում աուդիտորական ռիսկի գնահատումը՝ կապված ստուգվող տեղեկատվությունում առկա սխալների հնարավոր շրջանցման և չբացահայտման հավանականության հետ: Յետևաբար, աուդիտորական ռիսկի գնահատման արդյունքները հաշվի են առնվում հաշվեքննման ուղեցույցներ կազմելիս, երբ որոշվում են ստուգման աշխատանքների կենտրոնացման ուղղությունները:

Ներկայացված տեղեկատվությունում առկա սխալները աուդիտորական տեսանկյունից լինում են նյութական և ոչ նյութական: Եթե ոչ նյութական սխալները առանձնապես չեն ազդում հաշվետվության հավաստիության ընդհանուր գնահատականի վրա, ապա նյութական սխալները, խեղաթյուրելով տնտեսավարման արդյունքների իրական վիճակը, ապակողմնորոշիչ դեր են խաղում տեղեկատվության սպառողների շրջանում:

Հաշվեքննման նախապատրաստման փուլում կարևորվում է ընտրված որևէ տնտեսավարման ոլորտի փորձաստուգումը, որի ընթացքում բացահայտված սխալների նյութականության աստիճանով որոշվում են աուդիտորական ռիսկն ու նախատեսվող աշխատանքների ուղղությունները: Փորձաստուգման ճանապարհով տեղեկատվական սխալների նյութականության և աուդիտորական ռիսկի աստիճանի գնահատումը իրականացվում է հետևյալ հերթականությամբ.

1. փորձաստուգման ենթարկված տեղեկատվության հնարավոր սխալների թույլատրելի սահմանի որոշումը,
2. որոշված թույլատրելի սահմանի տարածումը ընտրված տեղեկատվության բոլոր բաղադրիչների վրա,
3. փորձաստուգման ճանապարհով ընտրված տեղեկատվության որևէ բաղադրիչի իրական մեծությունների որոշումը և հնարավոր սխալների բացահայտման նպատակով դրանց համեմատումը հաշվետվական համանուն ցուցանիշի հետ,
4. բացահայտված սխալների տարածումը ընտրված ողջ տեղեկատվության վրա և ստացված արդյունքների ու համապատասխան հաշվետվության փաստացի ցուցանիշների համադրումով՝ աուդիտորական ռիսկի որոշումը: Գործնականում լայն տարածում է գտել աուդիտորական ռիսկի եռաստիճանային գնահատումը՝ «բարձր», «միջին» և «ցածր» տարբերակմամբ:

**Չորրորդ քայլ.** հաշվեքննման համակարգված երթուղու կազմումը:

Աուդիտորական գործունեության ինֆորմացիոն աղբյուրների գերակշիռ մասը ձևավորվում է հաշվապահական հաշվառման ոլորտում, որով էլ պայմանավորվում է վերահսկողության նախապատրաստման փուլում հաշվեքննման համակարգված երթուղու կազմման անհրաժեշտությունը:

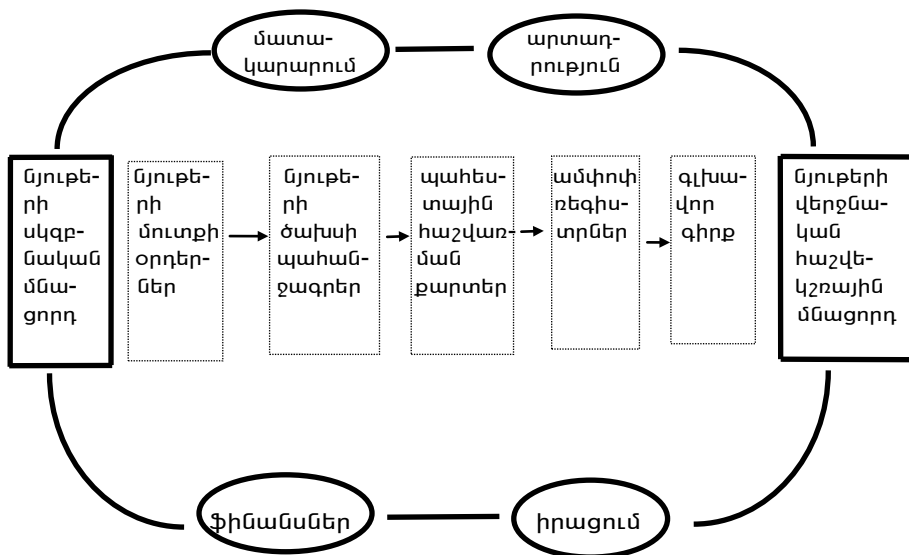


Համակարգված աուդիտի կազմակերպման համար նախապայմաններ է ստեղծում կրկնակի գրանցման սկզբունքով վարվող հաշվապահությունը, որի շնորհիվ տնտեսական գործառնությունների պատճառահետևանքային արդյունքները ամփոփվելով հաշվային համակարգի ներսում, փոխկապակցվում են հաշիվների կիրառմամբ ձևավորված ինֆորմացիոն ցանցով:

Հաշվեքննման համակարգված երթուղու ներկայացումով առավելագույն չափով հաշվի են առնվում վերստուգվող տնտեսավարման արդյունքների ձևավորման վրա ազդող գործոնները, դրանց փաստաթղթային համընթաց շրջանառություններն ու պատճառահետևանքային կապերը: Նման երթուղիների կազմումը, որպես կանոն, իրականացվում է գործնականում ձևավորված սկզբնական և վերջնական հաշվապահական հաշվեկշիռների միջանցիկ կապերի մոդելով, համաձայն որի պարզորոշ ներկայացվում են յուրաքանչյուր հաշվեկշռային հոդվածի սկզբնական մնացորդի, հաշվետու ժամանակաընթացքում գործոնային փոփոխությունների և վերջնական մնացորդի մեծությունները:

Համակարգային մոտեցմամբ աուդիտորական գործունեության ծավալման շնորհիվ ոչ միայն հնարավորություն է ստեղծվում ստուգման ենթարկելու հաշվետվության յուրաքանչյուր ցուցանիշի սկզբնավորման, փոփոխման և վերջնահաշվարկով ներկայացման ողջ պարբերաշրջանը, այլև հաշվեքննման աշխատանքներում հաշվի առնելու հաշվապահական ինֆորմացիոն համակարգում ընդգրկված յուրաքանչյուր գործոնի փոփոխման ազդեցությունը վերստուգվող տնտեսական ոլորտի վրա:

Այսպես, սկզբնական և վերջնական միջանցիկ հաշվեկշիռների ինֆորմացիոն փոխկապակցվածության մոդելում ընդգրկված մատակարարման կամ արտադրության գործոնների փոփոխությունը իրենց անմիջական ազդեցությունն են թողնում արտադրանքի իրացման կամ ձեռնարկության ֆինանսական հարաբերությունների ձևավորման ընթացքի վրա, որոնք զուգահեռ արտացոլվում են քննարկվող հաշվեկշռային կապերն ապահովող փաստաթղթաշրջանառությունում:



Նկար 24.2. Նյութերի մնացորդների հաշվետվական հավաստիության հաշվեքննման երթուղին

Հետևաբար, անարդյունավետ է համարվում այն աուդիտը, որը հաշվեքննման է ենթարկում ուսումնասիրվող փաստաթղթաշրջանառության միայն մեկ հատվածը՝ հետևողական չլինելով վերստուգվող ցուցանիշի փոփոխման փաստաթղթային արտացոլման ամփոփ երթուղուն:

Աղյուսակ 24.1

Կազմակերպության հունք և նյութերի շարժի հավաստիության հաշվեքննման ժամանակացույցը

#	Ստուգման ուղղությունը	Ժամկետը	Ուսումնասիրման օբյեկտը	Ստուգման եղանակը	Ստուգման վայրը
1	Նյութերի մուտքագրում	5 օր	մուտքի օրդերներ, պահեստի քարտեր, ամփոփ ռեզիստրներ, հաշվային ձևակերպումներ	փաստաթղթային	հաշվապահություն
2	Նյութերի գնահատում	1 օր	տրանսպորտային բեռնագրեր, հաշիվ - ֆակտուրաներ, զնման ակտեր	կալկուլացիոն	հաշվապահություն
3	Նյութերի պահպանում	3 օր	պահեստային փաստացի մնացորդներ	փաստացի զննում	պահեստներ
4	Նյութերի ելքագրում	6 օր	ելքի օրդերներ, պահեստի քարտեր, ամփոփ ռեզիստրներ, հաշվային ձևակերպումներ	փաստաթղթային	հաշվապահություն
5	Նյութերի մնացորդների գնահատում	2 օր	սկզբնական ու վերջնական մնացորդների փոխկապակցում	փաստաթղթային	հաշվապահություն

Այսպես, նկար 24.2-ում ներկայացված ձեռնարկության նյութերի հաշվեկշռային մնացորդների հավաստիության հաշվեքննման երթուղին մեկ համակարգի շրջանակներում փոխկապակցում է վերստուգվող ժամանակահատվածում նյութերի շարժի վրա ազդող գործոնների արդյունքներն ու դրանց փաստաթղթային արտացոլումները: Եթե տվյալ ժամանակահատվածում աճում է նյութերի հոսքը ձեռնարկություն, ապա այն բնականաբար հանգեցնում է արտադրության և իրացման ծավալների ավելացմանը և հակառակը: Հետևաբար, այդ արդյունքները վկայակոչող փաստաթղթերի և հաշվային գրանցումների երթուղու ստուգումները հնարավորություն են տալիս գնահատելու նյութերի շարժին հարակից տնտեսավարման ցուցանիշների փոփոխման համամասնություններն ու դրանց հաշ-

վետվական մեծությունների օբյեկտիվությունը:

Ամփոփելով թվարկած տրամաբանական քայլերի արդյունքները, ներկայացնենք աուդիտի նախապատրաստման փուլում կազմված ձեռնարկության հունք և նյութերի շարժի հաշվեքննման ժամանակացույցը (տես՝ աղյուսակ 24.1), որը հանդես է գալիս որպես նախատեսված աուդիտորական կոնկրետ աշխատանքների նպատակաուղղվածության, հերթականության, երթուղու, ծավալների ու ժամկետների համակարգված ծրագրային համառոտ մշակում:

## 24.19 ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ՊԱՅՄԱՆԱԳՐԵՐ

Աուդիտի նախապատրաստման փուլում պատվիրատուի հետ պայմանագրային պարտավորությունների հստակեցումը իրականացվում է մեծ պատասխանատվությամբ, քանի որ այդ ընթացքում են վերջնականապես ճշգրտվում աուդիտորական գործունեության կոնկրետ խնդիրներն ու ակնկալվող արդյունքները: Մանրակրկիտ կերպով չհստակեցված պայմանագրային պարտավորությունների դեպքում հակասություններ են ծագում աուդիտորական ֆիրմաների և պատվիրատուների միջև իրականացված աուդիտի վերջնական արդյունքների, ժամկետների, ծավալների, վարձավճարների կամ վերստուգման այլ որակական հետևանքների բավարարվածության առումով:

Մինչ պայմանագրի կնքումը, աուդիտորական ֆիրման պարզում է պատվիրատու գործընկերոջ տիպը՝ ելնելով վերջինիս հետ ներկա պահին փոխհարաբերությունների մեջ գտնվելու ձևից: Եթե պատվիրատուն ցանկություն չի հայտնում երկարաժամկետ համագործակցելու աուդիտորական ֆիրմայի հետ, ապա պայմանագրային պարտավորությունների լիակատար հստակեցման պահանջով այն դասվում է «պաշտոնական» տիպին: Այս դեպքում, աուդիտորական ֆիրմայից պահանջվում է պատվիրատուի համար նվազագույն ծախսերով ու ժամկետներում որակյալ եզրակացությունների ներկայացում: Աուդիտորական ֆիրմաները առավելապես ձգտում են «ոչ պաշտոնական» պատվիրատուներին, որոնց հետ սերտ կապերի մեջ մտնելով ծավալում են բազմանվազ գործունեություն՝ պարբերաբար իրականացնելով խորհրդատվություններ, ներքին աուդիտի ֆունկցիաներ, որով էլ պայմանավորվում է փոխադարձ բարձր վստահությունն ու պայմանագրային պարտավորությունների առավել ընդհանրացումը:

Աուդիտորական պայմանագրերը, ընդհանուր սկզբունքներով նմանվելով ձեռնարկատիրական այլ ոլորտներին հատուկ նույնատիպ համաձայնագրերին, այնուհանդերձ հանդես են գալիս որոշակի առանձնահատկություններով: Այսպես, աուդիտ ֆիրմաների և պատվիրատուների միջև կնքվող պայմանագրերում, որպես կանոն, իրավաբանորեն հստակեցվում և ամրագրվում են մասնակից կողմերի համաձայնեցված շահերը՝ ընդգծելով պայմանագրի առարկան, մասնակիցների իրավունքներն ու պարտականությունները, ծառայությունների ընդունման և վճարման պայմանները:

Սակայն, ի տարբերություն ձեռնարկատիրական մյուս պայմանագրերի, աուդիտորական գործունեության համաձայնագրերում հաշվի են առնվում նաև *պայմանագրերի կողմեր չհանդիսացող* այն սուբյեկտների շահերը, որոնք օգտագործում են կայացրած աուդիտորական եզրահանգումները՝ տնտեսական որոշումներ իրականացնելիս: Այս առումով կարևորվում է պայմանագրերում

այնպիսի հանգամանքների նշումը, ինչպիսիք են.

- վերստուգման անհրաժեշտ պայմանների չապահովման դեպքում աուդիտորական եզրահանգումներից հրաժարվելը,
- պատվիրատուի հետ համատեղ պատվերի բովանդակության մշակմանը մասնակցություն ցուցաբերելը,
- վերստուգման խնդիրները հստակեցնելիս անկողմնապահ դիրքորոշման ընտրությունը,
- աուդիտորական եզրակացությունները սահմանված չափանիշներով ներկայացնելը,
- անհիմն եզրակացությունների կիրառման հետևանքով անգամ պայմանագրի կողմ չհանդիսացող տնտեսավարող սուբյեկտի կրած վնասների փոխհատուցումը աուդիտորական ֆիրմայի կողմից:

## **24.20 ԱՌԻԴԻՏՈՐԱՎԱՆ ԵԶՐԱՎԱՑՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԷՈՒԹՅՈՒՆՆ ՈՒ ՏԵՍԱՎԿՆԵՐԸ**

Հաշվեքննման գործունեության արդյունքները ամփոփվում են աուդիտորական հաշվետվություններում և եզրակացություններում: Եթե աուդիտորական հաշվետվությունները ներկայացվում են միայն պատվիրատուներին և վերստուգված տնտեսական սուբյեկտներին, ապա եզրակացությունները հանդես են գալիս որպես բաց տեղեկատվություններ և հրապարակելով նախատեսվում են արտաքին ու պոտենցիալ գործընկերների համար:

Աուդիտորական հաշվետվությունը բաղկացած է երեք բաժնից՝ ներածական, վերլուծական և եզրափակիչ:

**Ներածական բաժնով** ներկայացվում են աուդիտորական ֆիրմայի անհրաժեշտ ռեկվիզիտները, իրավաբանական հասցեն ու կապի համարները, աուդիտի անցկացման արտոնագրի տվյալները, բանկային հաշիվները, ստուգմանը մասնակցած բոլոր աուդիտորների անուն - ազգանունները: Բացի այդ, նշվում են նաև հաշվետվությունն ընդունող կազմակերպության (պատվիրատուի) համանման ռեկվիզիտները:

**Վերլուծական բաժնով** ներկայացվում են վերստուգման ենթարկված հաշվետվություններն ու հաշվային ամփոփագրերը, ստուգման ժամանակաշրջանը, հաշվեքննման ենթարկված փաստաթղթերն ու նախահաշիվները: Անհրաժեշտության դեպքում նշվում են այն մեթոդներն ու եղանակները կամ լրացուցիչ դրսից ընդունած փորձագիտական ծառայությունները, որոնք կիրառվել են աուդիտորական ծառայության ժամանակ:

**Եզրափակիչ բաժնով** տրվում է աուդիտորի գնահատականը վերստուգված հաշվետվական տեղեկատվության վերաբերյալ, որը ներկայացվում է հակիրճ և պարզ ընկալելի տեսքով: Քանի որ այս բաժինը ենթակա է հրապարակման և հետաքրքրություն է ներկայացնում վերստուգված տնտեսական սուբյեկտի արտաքին հավանական գործընկերների համար, ապա այն իր մեջ պարտադիր պարունակում է աուդիտորական գնահատման ենթարկված հաշվետվության հավաստիության վերաբերյալ աուդիտորի համոզումները կամ անվստահությունը:

Աուդիտորական եզրակացությունները լինում են դրական, պայմանական-դրական, բացասական և մերժված:

Աուդիտորական դրական եզրակացությունը լիովին հաստատում է գնահատված հաշվետվության հավաստիությունը և տրվում է այն դեպքերում, երբ ձեռնարկության ներտնտեսական համակարգի արդյունավետ գործունեության պայմաններում այն կազմված է լինում բարեխղճորեն՝ հաշվապահական հաշվառման օբյեկտիվ տվյալներով:

Վերապահումով եզրակացության դեպքում, ելնելով աուդիտորի տարակարծության կամ անվստահության գնահատականից, հաշվետվության հավաստիությունը ներկայացվում է որոշ վերապահումներով: Տարակարծության պատճառներ են հանդիսանում ձեռնարկությունում գործող ոչ հիմնավոր հաշվային գնահատումները, փաստաթղթաշրջանառության երթուղիներն ու հաշվապահական ձևակերպումները: Անվստահության առկայությունը պայմանավորվում է աուդիտորական ծառայությանը ներկայացրած ոչ համալիր փաթեթով կամ հաշվային թղթակցություններով: Միաժամանակ, աուդիտորը օգտագործելով «բացառությամբ» կամ «պայմանավորված» տերմինները, հրաժարվում է կարծիք ձևակերպելու՝ ընդգծելով իր կասկածը կոնկրետ հարցի վերաբերյալ:

Սակայն նշված սահմանափակումներով ինֆորմացիան օգտագործողների շրջանում կարծիք չի ձևավորում ձեռնարկության հաշվետվության անօգտակարության կամ սխալականության վերաբերյալ, քանի որ այս դեպքում եզրակացությունում նշվում է նկատված թերությունների ոչ նյութականությունը, որով հաշվետվության հավաստիության աստիճանը համարվում է ընդունելի:

Բազասական եզրակացություն տրվում է այն դեպքում, երբ աուդիտորը ելնելով հաշվետվության հավաստիության նկատմամբ իր անվստահության բարձր աստիճանից, գտնում է, որ այն չի արտացոլում ձեռնարկության տնտեսավարման արդյունքների իրական վիճակը: Այստեղ հստակ նշվում են այն պատճառները, որոնք առիթ են տալիս անվստահությամբ վերաբերվելու հաշվետվության հավաստիության նկատմամբ:

Աուդիտորական մերժված եզրակացությունների ներկայացումը պայմանավորված է անբավարար փաստաթղթերի, հաշվային գրանցումների ու թղթակցությունների առկայությամբ, որը թույլ չի տալիս աուդիտորին հստակ կողմնորոշվելու՝ տնտեսավարման ստուգվող ոլորտների արդյունքների հավաստիության վերաբերյալ որևէ գնահատական կազմելիս: Այս դեպքում հստակ նշվում են եզրակացության ներկայացման մերժման պատճառները:

Աուդիտորական եզրակացությունները չեն կազմվում սահմանված տիպային ձևերով, ինչպես հաշվապահական հաշվետվությունները, սակայն ներկայացվում են վերը թվարկած չափանիշներով՝ օգտագործվողների կողմից առավել հասկանալի լինելու համար:

Բացի արձանագրությունից և եզրակացությունից, աուդիտորական ֆիրմաները վերստուգված տնտեսական սուբյեկտի ղեկավարությանը կարող են ներկայացնել տեղեկատու նամակ, նրանում նշելով.

- ձեռնարկության ներտնտեսական վերահսկողության համակարգի և հաշվառման վարույթի թերությունների մասին,
- հայտնաբերված թերությունները ապացուցող փաստարկների մասին,
- տեղ գտած թերությունների հիմնական պատճառների ու մեղավորների մասին,
- հայտնաբերված թերությունների վերացման հնարավոր ուղղությունների և ժամկետների մասին:

Վերստուգվող տնտեսական սուբյեկտուն աուդիտորական ծառայության ավարտից հետո բոլոր աշխատանքային նյութերը, վերլուծական աղյուսակները, գույքագրման արդյունքները, հաշվեքննման փաստացի երթուղիները, փորձագետների արձանագրությունները, նյութական պատասխանատուների հայտարարությունները և ստուգման այլ հետևանքները աուդիտորի եզրահանգումների և հաշվետվական տեղեկությունների հետ մեկտեղ ամփոփվում են առանձին թղթապանակով կամ համակարգչային ֆայլով, որի գաղտնիության համար պատասխանատվությունը դրվում է աուդիտորական ֆիրմայի վրա:

## ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ



1. Թվարկեք աուդիտի խնդիրները (24.1):
2. Բնութագրեք աուդիտի անցկացման նախապայմանները (24.1):
3. Ներկայացրեք աուդիտի տեսակները (24.2):
4. Ինչով են միմյանցից տարբերվում հարկային և աուդիտորական ստուգումները (24.3):
5. Որոնք են աուդիտի կարգավորման ընդհանուր մոտեցումները (24.4):
6. Ներկայացրեք պրոֆեսիոնալ վարքի ուղեցույցը (24.5):
7. Ինչով է նախանշվում աուդիտորի անկախությունը (24.7):
8. Ներկայացրեք ԱՄՍ 310-ի նպատակը (24.8):
9. Որոնք են աուդիտորական էթիկայի նորմերը (24.9):
10. Թվարկեք որակավորված հաշվապահի հինգ հատկանիշ (24.10):
11. Ինչ տարբերություններ կան խարդախության և սխալների միջև (24.11):
12. Թվարկեք աուդիտի իրականացման փուլերը (24.12):
13. Բնութագրեք ներտնտեսական վերահսկողության էությունը (24.14):
14. Որոնք են աուդիտորական ռիսկը կանխորոշող բաղադրիչները (24.16):
15. Երբ են աուդիտորները դիմում ընտրանքի եղանակներին (24.16):
16. Թվարկեք աուդիտորական եզրակացությունների տեսակները (24.17):

## ԳԼՈՒԽ XXVI ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ՀՀ ՕՐԵՆՔԻ ՄԵԿՆԱԲԱՆՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

### Գլխի բովանդակությունը

- աուդիտորական գործունեության կարգավորումը,
- աուդիտորական եզրակացություններ:



### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- ներկայացնել աուդիտորական գործունեության լիցենզավորման կարգը,
- բնութագրել աուդիտորական գործունեության սահմանափակումները,
- տարբերակել աուդիտորական եզրակացությունը՝ աուդիտորական հաշվետվություններից,
- ներկայացնել աուդիտորական հաշվետվությունների տեսակները,
- կազմել հրապարակվող աուդիտորական եզրակացությունը,
- տարբերակել աուդիտորական ծառայությունները ըստ դիտարկման, կոմպիլյացիոն և լիարժեք աուդիտի տեսանկյունից,
- բնութագրել աուդիտի լիցենզավորման քննության մասնակցին ներկայացվող պահանջները:

## 26.1 ԱՌԻԴԻՏԻ ԷՈՒԹՅՈՒՆԸ ԵՎ ԽՆԴԻՐՆԵՐԸ

Հայաստանի Հանրապետության աուդիտորական գործունեության մասին օրենքի հոդվածներ 7-9-երում նշվում են ֆինանսական հաշվետվություններին առնչվող աուդիտորական եզրակացությունների, դիտարկումների և կոմպիլացիայի մասին:

Աուդիտորական եզրակացությունները ինչ որ չափով կարող են փոխարինվել այլընտրանքային հաշվետվություններով, որոնք հիմնականում չեն երաշխավորում ֆինանսական հաշվետվությունների հավաստիությունը, սակայն, անուղղակիորեն որակավորում են դրանց արժանահավատությունը: Հավաստիությունը գնահատող այլընտրանքային հաշվետվության ձևերը թվարկված են ստորև:

(a) Հաշվապահական տվյալների **հավաքագրումը (կոմպիլյացիան)**: Այս դեպքում հաշվապահը տեղեկատվության հավաքագրմանը և հաշվետվական տեսքով խմբավորմանը զուգահեռ, պարզապես ներկայացնում է հայտարարագիր, որ հաշվետվությունները կազմված են սահմանված ստանդարտներին համապատասխան: Հայտարարագրում նշվում է նաև, որ հաշվետվությունների հավաստիության գծով պատասխանատվությունը կրում է կազմակերպության ղեկավարությունը:

(b) Ֆինանսական հաշվետվությունների **դիտարկում**: Ելնելով ժամանակի և վճարման հնարավորությունների սղությունից, կազմակերպությունները աուդիտ են հրավիրում ոչ թե հիմնավոր եզրակացություն, այլ դիտարկման արդյունքներ ձեռք բերելու համար: Այս դեպքում ապահովվում է երաշխավորման միջին մակարդակ՝ նշելով, որ չի տրվում աուդիտորական եզրակացություն: Աուդիտորը պարզապես հայտարարագրում է, որ հաշվետվությունների դիտարկման արդյունքում իր ուշադրությունը չի գրավել ոչ մի հանգամանք, ըստ որի արձանագրվեր ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումներ:

Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է պարունակի հստակ արտահայտված ամբողջական գնահատական՝ ֆինանսական հաշվետվությունների հավաստիության վերաբերյալ: Այն պետք է անվերապահորեն արտահայտի աուդիտորի կարծիքը այն մասին, թե արդյոք հրապարակված ֆինանսական հաշվետվությունները տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր:

Հատկանիշներ	Աուդիտորական ստուգում	Հարկային ստուգում
Ստուգման նպատակը	հաշվետվության հավաստիության գնահատում, խորհրդատվություն	հարկային պարտավորությունների թերակատարման բացահայտում
Ստուգման դրդապատճառը	նախաձեռնողական, պարտադիր	հարկադրական
Ստուգման մասնակիցների հարաբերությունները	պայմանագրային հիմունքներով	գերատեսչական ակտերով կարգավորվող
Ստուգման ֆինանսավորումը	պատվիրատուի կողմից	պետական օրգանի կողմից
Ստուգման աշխատանքների կառավարումը	հորիզոնական և իրավահավասար կապերով	ուղղահայաց, վարչակառավարչական կապերով
Ստուգման արդյունքների ներկայացումը	աուդիտորական եզրակացություն, հրապարակման համար	ստուգման արձանագրություն վերստուգիչ կազմակերպության համար

Աուդիտորական գործունեությունը սերտորեն առնչվում է ֆինանսական ստուգման ոլորտի հետ: Հայաստանի Հանրապետության աուդիտորական գործունեության մասին օրենքի հոդված 7-ի 1-ին կետով նշվում է, որ աուդիտը ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվության անկախ ստուգումն է: Աուդիտի ստուգման գործառույթի առավել հստակ պատկերացման համար ներկայացնեն հարկային և աուդիտորական ստուգումների տարբերակիչ հատկանիշները (տես վերոնշյալ աղյուսակը) :

**26.2 ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ԼԻՑԵՆԶԱՎՈՐՈՒՄՆ ՈՒ ՍԱՀՄԱՆԱՓՈՎԱԿՈՒՄՆԵՐԸ**

Աուդիտորի որակավորում ստանալու դիմորդին ներկայացվող պահանջները սահմանված են Հայաստանի Հանրապետության աուդիտորական գործունեության մասին օրենքի 23-րդ հոդվածում

ՀՀ աուդիտորի որակավորում ստանալու համար դիմել են ՀՀ քաղաքացի Պետրոսյանը և ԱՄՆ քաղաքացի Սիմոնյանը: Պետրոսյանը ներկայացրել է տնտեսագետի մասնագիտությամբ բարձրագույն կրթության դիպլոմ, իսկ Սիմոնյանը՝ մանկավարժի մասնագիտությամբ բարձրագույն կրթության դիպլոմ: Մասնագիտական ստաժի առկայությունը վերջին 7 տարիներին այս դիմորդների համար ներկայացված է այսպես.

Ազգանուն	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
<i>Պետրոսյան</i>	այո	ոչ	այո	ոչ	այո	այո	ոչ
<i>Սիմոնյան</i>	այո	այո	այո	ոչ	ոչ	ոչ	այո

Ներկայացնենք պահանջների այն փաթեթը, որը կառնչվի Պետրոսյանին և Սիմոնյանին, ՀՀ աուդիտորի որակավորում ստանալու դիմորդի փաստաթղթերն ընդունելիս, առաջնորդվելով Հայաստանի Հանրապետության աուդիտորական գործունեության մասին օրենքի 23-րդ հոդվածով:



ատանի Հանրապետության աուդիտորական գործունեության մասին օրենքի IV գլխում սահմանված կարգով:

Համաձայն Հայաստանի Հանրապետության աուդիտորական գործունեության մասին օրենքի IV գլխի հոդված 23-ի, աուդիտորների որակավորման քննությանը կարող են մասնակցել ՀՀ քաղաքացիները և օտարերկրյա քաղաքացիները: Այնպես որ, Պետրոսյանը և Սիմոնյանը հնարավորություն ունեն որակավորում ստանալու: Սակայն, եթե տնտեսագետի բարձրագույն կրթություն ունեցող Պետրոսյանից կպահանջվի դիմումը ներկայացնելու օրվան նախորդող վերջին հինգ տարվա ընթացքում՝ առնվազն երեք տարվա մասնագիտական աշխատանքի փորձ, ապա մանկավարժի բարձրագույն կրթություն ունեցող Սիմոնյանից կպահանջվի դիմումը ներկայացնելու օրվան նախորդող վերջին յոթ տարվա ընթացքում՝ առնվազն հինգ տարվա մասնագիտական աշխատանքի փորձ:

Բացի այդ, աուդիտորների որակավորման քննություններին մասնակցել չի թույլատրվում այն անձանց, ովքեր դատարանի վճռով ճանաչվել են անգործունակ կամ զրկվել են ֆինանսատնտեսական հարաբերությունների իրականացման բնագավառում որևէ պաշտոն զբաղեցնելու իրավունքից:

Հայաստանի Հանրապետության աուդիտորական գործունեության մասին օրենքի հոդված 12-ի 4-րդ կետով նշված են աուդիտ իրականացնող անձի գործունեության սահմանափակումները:

Ներկայացնենք հինգ իրավիճակ, որտեղ աուդիտորը իրավունք չունի մատուցելու աուդիտորական ծառայություն.

1. այն աուդիտորը, որը աուդիտի ենթարկման օբյեկտում հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացրել է հաշվապահական հաշվառմանը առնչվող ծառայություն (խորհրդատվություն, վերականգնում, հաշվետվությունների կազմում),
2. այն աուդիտորը, որը աուդիտի ենթարկման օբյեկտում հանդիսանում է հիմնադիր,
3. այն աուդիտորը, որը աուդիտի ենթարկման օբյեկտում հանդիսանում է ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման պատասխանատու,
4. այն աուդիտորը, որը աուդիտի ենթարկման օբյեկտում մերձավոր ազգակցական կապի մեջ է գտնվում կազմակերպության ղեկավարի, հաշվապահի կամ ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման պատասխանատուի հետ,
5. այն աուդիտորը, որը չի անդամակցում հաշվապահների և աուդիտորների անդամակցությամբ ստեղծված հասարակական կառույցին (ասոցիացիային):

### 26.3 ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ ԵՎ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ

Հայաստանի Հանրապետության աուդիտորական գործունեության մասին օրենքի 14-րդ հոդվածով աուդիտորից պահանջվում է ներկայացնել աուդիտորական եզրակացություն, իսկ 16-րդ հոդվածով՝ աուդիտորական հաշվետվություն (նամակ ղեկավարությանը):

Ներկայացնենք այդ երկու փաստաթղթերի տարբերությունները և դրանց ձևին ու բովանդակությանը ներկայացվող պահանջները՝ ըստ աուդիտորական ստանդարտների:

Աուդիտորական եզրակացությունը աուդիտ իրականացնող անձանց կողմից կազմված փաստաթուղթ է, որում արտահայտվում է կարծիք աուդիտի ենթարկվող անձի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ: Եզրակացության ձևին ու բովանդակությանը ներկայացվող պահանջները ներկայացված են աուդիտորական ստանդարտներով: Աուդիտորական եզրակացությունը գաղտնիք չպարունակող փաստաթուղթ է, կազմվում է առնվազն երկու օրինակից և ենթակա է հրապարակման: Մեկ օրինակը տրվում է աուդիտի ենթարկվող անձին, իսկ մյուսը մնում է աուդիտորի մոտ:

Համաձայն գործող թիվ 700 ստանդարտի, աուդիտորական եզրակացությունը պետք է պարունակի հստակ արտահայտված ամբողջական կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ պարտադիր ընդգրկելով հետևյալ տարրերը.

- (a) վերնագիրը, հասցեատերը,
- (b) ներածական պարագրաֆ (տեղեկություններ աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմի վերաբերյալ, ինչպես նաև պատվիրատու կազմակերպության ղեկավարության և աուդիտորի պատասխանատվության մասին),
- (c) պարագրաֆ, ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտված կարծիքի մասին,
- (d) եզրակացության կազմման ամսաթիվը, աուդիտորի հասցեն և ստորագրությունը:

Աուդիտորական հաշվետվությունը (նամակ ղեկավարությանը) առևտրային գաղտնիք պարունակող փաստաթուղթ է: Հաշվետվությունում ներառվում են տեղեկություններ աուդիտի ընթացքի, հայտնաբերված սխալների և թերությունների, հաշվապահական հաշվառման վարմանը ու ֆինանսական հաշվետվությունների կազմմանը ներկայացվող պահանջների խախտումների, ինչպես նաև առաջարկություններ սխալների և թերությունների վերացման ուղղությամբ:

Աուդիտորական հաշվետվության ներկայացումը չնայած հատուկ ստանդարտով չի կարգավորվում, սակայն աուդիտորական պրակտիկան սահմանել է հաշվետվության կազմման ընդհանուր կառուցվածքը հետևյալ կտրվածքով.

- (a) ումից,
- (b) առարկան (ոչ ավել 10 բառից),
- (c) իրավիճակը ահազանգող պարագրաֆ,
- (d) հայտնաբերված բացասական երևույթների հետևանքները ներկայացնող պարագրաֆ (անհրաժեշտության դեպքում հավելվածով կցված հաշվարկներով և տեղեկատվական աղյուսակներով, գծապատկերներով),
- (e) բացասական երևույթների վերացման առաջարկություններ:

Աուդիտորական հաշվետվությունը կազմվում է առնվազն երկու օրինակից, ստորագրվում և կնքվում է աուդիտորի կողմից, մեկ օրինակը տրվում է աուդիտի ենթարկված անձին, իսկ մյուսը մնում է աուդիտորի մոտ:

## ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ



1. Երբ է ընդունվել ՀՀ օրենքը աուդիտի մասին: (26.1):
2. Ինչ լծակներով է իրականացվում աուդիտորական գործունեության վերահսկողությունը (26.1):
3. Ինչ նախապայմաններ են առաջադրվում աուդիտի որակավորման քննություններին մասնակցելու համար (26.2):
4. Թվարկեք աուդիտորական գործունեության սահմանափակումները (26.2):
5. Ներկայացրեք աուդիտորական հրապարակվող եզրակացության կառուցվածքը (26.3):
6. Ներկայացրեք աուդիտորական հաշվետվության ներկայացման ձևերը (26.3):
7. Ինչով են նպատակային առումով միմյանցից տարբերվում աուդիտորական եզրակացություններն ու արձանագրությունները (26.3):

## ԳԼՈՒԽ XXV ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ՓԱՍՏԵՐԻ ՀԱՎԱՔԱԳՐՄԱՆ ՄԵԹՈԴԱԲԱՆՈՒԹՅՈՒՆԸ

### Գլխի բովանդակությունը

- առաջին հաշվեքննման եղանակները,
- առաջին վերլուծական եղանակները
- առաջին տեղնիկական եղանակները:



### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- կիրառել հաշվային վերականգնումների եղանակը առաջին տրոհական ստուգումների ժամանակ,
- կիրառել թվաբանական ստուգումների եղանակը,
- կիրառել հաշվեկշռային եղանակը առաջին տրոհում,
- կիրառել հաշվային չափիչներով ստուգումների եղանակը,
- կիրառել համեմատումների եղանակը առաջին տրոհում,
- գնահատել կալկուլյացիոն հաշվարկների հավաստիությունը:
- կատարել գործառնությունների ժամանակագրական վերլուծություններ առաջին տրոհական գործընթացում,
- կատարել բնական կորուստների հավաստիության գնահատումներ:

## 25.1. ԱՌԻԴԻՏԻ ԻՐԱԿԱՆԱՑՄԱՆ ԵՂԱՆԱԿՆԵՐԻ ԴԱՍԱԿԱՐԳՈՒՄԸ

### ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Առաջին փաստաթղթային վերստուգումներ իրականացնում է երկու ուղղությամբ՝ մեկ առանձին վերցրած փաստաթղթի ստուգում և ուղղակի կամ անուղղակի միմյանց հետ փոխկապակցված փաստաթղթերի ուսումնասիրում:



Առաջին տրոհական գործունեության մեթոդն է հանդիսանում ուսումնասիրվող երևույթների պատճառահետևանքային տնտեսական արդյունքների տրոհումը, երբ շեղումների հայտնաբերման և դրանց պատճառների քննարկման հիման վրա հնարավորություն է ստեղծվում առանձնացնելու այն գլխավորը, որը ազդում է տնտեսավարման տեղեկատվության հավաստիության աստիճանի վրա: Տնտեսավարման արդյունքների տրոհումը իրականացվում է առանձնահատուկ հնարքներով ու եղանակներով, որոնք դասակարգվում են հետևյալ սկզբունքներով.

Ըստ փաստերի հավաքագրման ձևի առաջին տրոհական գործունեությունը իրականացվում է *փաստացի* և *փաստաթղթային* եղանակներով, որոնք ընդհանուր ձևով փոխկապակցվելով կազմում են առաջին մեթոդաբանությունը: Ընդ որում, կախված վերստուգման առջև դրված խնդիրներից, յուրաքանչյուր եղանակ հանդես է գալիս իր տարատեսակներով:

Այսպես, առաջին փաստաթղթային վերստուգումներ իրականացնում է երկու ուղղությամբ՝ մեկ առանձին վերցրած փաստաթղթի ստուգում և ուղղակի կամ անուղղակի միմյանց հետ փոխկապակցված փաստաթղթերի ուսումնասիրում:

Մեկ առանձին վերցրած փաստաթուղթը ուսումնասիրելիս՝ ստուգման է ենթարկվում միայն նրանում ընդգրկված ինֆորմացիան: Իսկ եթե այն չի բավարարում առաջին տրոհական պահանջներին, ապա ստուգվում են փոխկապակցված փաստաթղթերը, քանի որ.

- որոշ փաստաթղթեր կազմվում են միայն մեկ օրինակից, որը շատ դեպքերում դուրս է մնում առաջին տրոհական քննադատից՝ հնարավորություն չտալով բացահայտելու տեղեկատվական խեղաթյուրումները,
- միտումնավոր խախտումներ կատարելիս հնարավորին չափ անսխալ կազմվում են միայն տվյալ գործարքի շրջանակներին վերաբերող փաստա-

թղթերը և, բնականաբար, բավարարվելով միայն այդ օղակում կազմված փաստաթղթերի ստուգումով, շատ դեպքերում աննկատ են մնում տնտեսավարման հարակից ոլորտներում տեղ գտած սխալները,

- միմյանց նկատմամբ պատճառահետևանքային գործառնությունների արդյունքների փաստաթղթային անճշտությունները տարածվում են այդ շրջանակին վերաբերող ողջ փաստաթղթաշրջանառության վրա, որով անհրաժեշտություն է ծագում գնահատելու նրանում ընդգրկված ցուցանիշների փոխկապակցման հավաստիությունը:

Փաստաթղթերի աուդիտորական վերլուծությունը սկսվում է ձևական ստուգումներից, երբ պարզվում է փաստաթղթի կազմման ձևի ճշտությունը և նրանում ընդգրկված տեղեկատվության տրամաբանական հիմնավորվածությունը: Փաստաթղթային ռեկվիզիտները որակավորվում են որպես բավարար, անբավարար և ավելորդ:

Բավարար ռեկվիզիտներով փաստաթղթերը լիարժեք արտացոլում են տնտեսական գործարքների փաստացի արդյունքները՝ հնարավորություն ստեղծելով լիարժեք գնահատելու ներկայացվող տեղեկատվության հավաստիությունը: Փաստաթղթային ռեկվիզիտների անբավարարության պայմաններում չհամալրված տեղեկատվությունը ոչ միայն բարձրացնում է աուդիտորական հավաստի գնահատականների ռիսկի աստիճանը, այլև պատճառ է դառնում տվյալ գործարքի ճշտության նկատմամբ թերահավատության ձևավորման համար:

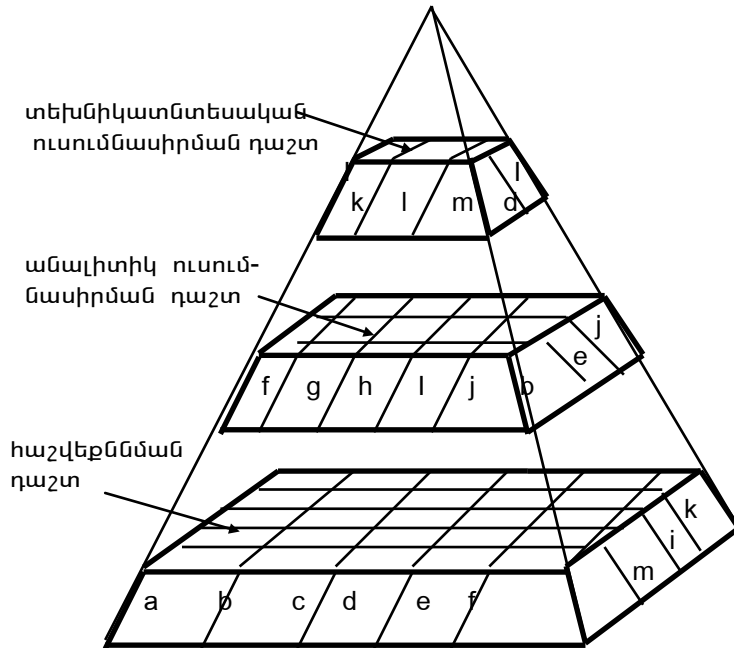
Կասկածի տեղիք է տալիս նաև փաստաթղթերում ավելորդ ռեկվիզիտների առկայությունը, քանի որ կատարված խախտումների դեպքում փաստաթղթային քողարկումները երբեմն այնքան «ջանասիրությամբ» են կատարվում, որ արդյունքում մեկ փաստաթղթով ներկայացվում են նույնատիպ և իրար կրկնող ռեկվիզիտներ:

Աուդիտորական գործունեությունը չի բավարարվում միայն փաստաթղթային ստուգումներով, քանի որ հաշվային գրանցումների հմտորեն աղավաղման դեպքում բավականին դժվարություններ են առաջանում տեղ գտած թերությունների կամ չարաշահումների բացահայտման գործում: Այդ նպատակով փաստաթղթային ստուգումները աուդիտի ժամանակ լրացվում են նաև փաստացի ստուգումներով, որոնք հիմնականում հանդես են գալիս հետևյալ ձևերով.

1. *գույքագրում*, երբ կատարվում են փաստաթղթերում նշված ցուցանիշների և առկա ապրանքանյութական արժեքների համադրումներ: Գույքագրման ժամանակ ստուգվում են տնտեսության ակտիվների փաստացի մնացորդները, որից հետո ստացված արդյունքները համեմատվում այդ նույն մնացորդների փաստաթղթային տվյալների հետ: Համեմատումից ստացված շեղումները ահազանգում են տնտեսավարման տեղեկատվությունում տեղ գտած թերությունների մասին,
2. *ստուգիչ չափումներ*, որի դեպքում իրականացվում են կայացած աշխատանքների փաստացի ծավալների վերանայումներ կամ վերաչափումներ,
3. *հումք և նյութերի ստուգողական բացթողումներ*, երբ ելնելով տնտեսավարման առկա պայմաններից, պարզում են նյութական ռեսուրսների արտադրական ծախսի գծով սահմանված նորմաների ու նորմատիվների հիմնավորվածությունը,
4. *արտադրական պաշարների որակական ստուգումներ*, երբ պարզում են տնտեսության տրամադրության տակ գտնվող հումքի, նյութերի կամ ապրանքանյութական պաշարների պահպանման վիճակը կամ որակի համապատասխանությունը փաստաթղթերում նշված ցուցանիշներին:

Ըստ փաստերի հավաքագրման առանձնահատուկ հնարքների, աուդիտորական գործունեության եղանակները հանդես են գալիս հետևյալ խմբերով.

Վերլուծական, որն իր մեջ ընդգրկում է հարաբերական և միջին մեծությունների, համեմատումների, հաշվեկշռային, գործոնային ստուգման եղանակների կիրառումը: Աուդիտի վերլուծական հնարքները առանձնանում են բազմատիպ անալիտիկ աղյուսակների կազմմամբ, կատարվող հաշվարկների բազմազանությամբ, տարաբնույթ գործոնների ազդեցության գնահատմամբ:



**Նկար 25.1.** Աուդիտորական փաստերի հավաքագրման հնարքների փոխկապակցվածությունը

Հաշվեքննման, որը համախմբում է ներտնտեսական վերահսկողության այնպիսի եղանակներ, ինչպիսիք են հաշվային գրանցումների վերականգնումները, հաշվապահական թղթակցությունների հավաստիության գնահատումները և այլն: Հաշվեքննման հնարքներն առանձնանում են վերստուգվող տնտեսական սուբյեկտում վարվող հաշվապահության հետ իրենց սերտ փոխկապակցվածությամբ, խիստ փաստաթղթայնությամբ և համակարգված գնահատումների կիրառմամբ:

Տեխնիկատնտեսական, որն ընդգրկում է ոչ միայն տնտեսական, այլև տեխնիկական բնույթ կրող հնարքներ, կապված ապրանքանյութական պաշարների ընդունման և բաց թողման որակի, պահպանման վիճակի, սահմանված ծախսային նորմաների հիմնավորվածության ստուգումների հետ: Այս դեպքում, ի տարբերություն վերստուգման թվարկած մյուս հնարքների, տնտեսագիտական հաշվարկները զուգորդվում են նաև ինժեներական հաշվարկներով ու չափումներով, որի վերջնական արդյունքներն են հանդիսանում ուսումնասիրվող տնտեսավարման կոնկրետ ոլորտի

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվեք մնումը համախմբում է ներտնտեսական վերահսկողության այնպիսի եղանակներ, ինչպիսիք են հաշվային գրանցումների վերականգնումները, հաշվապահական թղթակցությունների հավաստիության գնահատումները և այլն:



վերաբերյալ ներկայացված փաստացի տեղեկատվության համեմատումները իրականության հետ:

Աուդիտորական գործունեության մեթոդաբանության համակարգում կիրառվող հնարքների համառոտ դասակարգումը ներկայացվում է հետևյալ ձևով.

Աուդիտորական փաստերի հավաքագրման հաշվեքմման եղանակներ

- a - տնտեսավարման արդյունքների գնահատման ստուգում
- b - կալկուլյացիոն հաշվարկների հավաստիության պարզում
- c - հաշվային թղթակցությունների ճշտության ստուգում
- d - գործառնությունների ժամանակագրական հաշվեքմմում
- e - հաշվային գրանցումների վերականգնում

Աուդիտորական փաստերի հավաքագրման վերլուծական եղանակներ

- f - ստուգողական հաշվեկշիռների կազմում
- g - ստուգողական համեմատումների իրականացում
- h - գործոնային ազդեցությունների գնահատում
- i - հարաբերական մեծությունների կիրառում
- j - թվաբանական ստուգումներ

Աուդիտորական փաստերի հավաքագրման տեխնիկատնտեսական եղանակներ

- k - ծախսային նորմատիվների հավաստիության գնահատումներ
- l - նյութերի բնական կորուստների գնահատումներ
- m - կիրառվող հաշվային չափիչների հիմնավորումներ

Աուդիտորական փաստերի հավաքագրման թվարկած հնարքները սերտորեն փոխկապված են միմյանց հետ և լրացնում են մեկը մյուսին: Այսպես, աուդիտորական գործունեության հիմքում ընկած հաշվեքմման a, b, c, d, e հնարքների կիրառումը լրացվում է f, m, l, k անալիտիկ և տեխնիկատնտեսական եղանակների ներգրավմամբ (տես՝ նկար 25.1), քանի որ կատարվող ուսումնասիրությունների ընթացքում դրանց իրագործման դաշտերը հաճախ համընկնում են: Նույնը վերաբերում է նաև աուդիտի փաստերի հավաքագրման երկրորդ և երրորդ ոլորտներին, այսինքն՝ անալիտիկ և տեխնիկատնտեսական եղանակներին, որոնց կիրառումը ուսումնասիրությունների միևնույն դաշտում հաճախակի զուգորդվում է հաշվեքմման հնարքներով:

**25.2 ԱՌԻԴԻՏԻ ՎԵՐԼՈՒԾԱԿԱՆ ԵՂԱՆԱԿՆԵՐԸ**

Անալիտիկ հնարքների կիրառումը աուդիտորական գործունեությունում լայն տարածում է ստացել, կապված միմյանցով դրսևորվող տնտեսավարման գործարքների տեղեկատվական թերությունների բացահայտման և վերստուգման փոխկապված փաստերի առկայության հետ:

Հաշվեկշռային եղանակը աուդիտորական գործունեությունում կիրառվում է միմյանց նկատմամբ հաշվեկշռային կապի մեջ գտնվող տնտեսական գործառնությունների արդյունքների վերաբերյալ տեղեկատվության հավաստիության գնահատման համար: Այն իրականացնելիս կատարվում

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվեկշռային եղանակը աուդիտորական գործունեությունում կիրառվում է միմյանց նկատմամբ հաշվեկշռային կապի մեջ գտնվող տնտեսական գործառնությունների արդյունքների վերաբերյալ տեղեկատվության հավաստիության զննահատման համար:



են հետևյալ հաջորդական քայլերը.

- ստուգվող ցուցանիշները ներկայացվում են հաշվեկշռային կապով,
- հաշվարկվում են ստուգվող ցուցանիշների բազիսային և հաշվետու տվյալների շեղումները,
- կազմվում է հաշվարկված շեղումների հաշվեկշիռը, որը և հնարավորություն է տալիս որոշելու բացահայտված շեղումների պատճառները:

Այսպես, եթե ստուգվող ժամանակաշրջանում դիտվել է ձեռնարկության նյութական պաշարների մնացորդների կտրուկ նվազում, ապա աուդիտորը առաջին հերթին տնտեսավարման տվյալ թերության պատճառների բացահայտման համար կազմում է հաշվեկշռային կապ հետևյալ կտրվածքով.

**Նյութական պաշարների բազիսային մնացորդ + գնված և մուտքագրված նյութեր = արտադրությունում ծախսված նյութեր + փչացումներից դուրս գրված նյութեր + նյութական պաշարների հաշվետու մնացորդ**

Օգտվելով ներկայացված հաշվեկշռային կապից և աղյուսակ 24.1-ի տվյալներից, որոշվում են ձեռնարկության նյութական պաշարների մնացորդների կտրուկ նվազման պատճառները.

$$- 500 + 1\ 500 = + 2\ 000 + 400 - 1\ 400$$

որտեղից,

$$- 1\ 400 = - 500 + 1\ 500 - 2\ 000 - 400$$

Այսպիսով, գործոնային շեղումների հաշվեկշռային կապի ներկայացումով պարզ է դառնում, որ ձեռնարկության ապրանքանյութական պաշարների մնացորդների 1 400 միավորով կրճատման վրա հիմնականում 2 000 միավորով ազդել է արտադրության կարիքների համար կատարված ծախսերի ավելացումը, ինչպես նաև բազիսի նկատմամբ հաշվետու ժամանակաշրջանում 400 միավորով այլ պատճառներով դուրս գրումների աճն ու 500 միավորով պաշարների սկզբնական մնացորդների նվազեցումները:

Աղյուսակ 25.1

Կազմակերպության նյութական պաշարների շարժը ստուգվող ժամանակաշրջանում

#	Նյութերի շարժի ցուցանիշները	Բազիս	Հաշվետու	Շեղում (+, -)
1	Նյութերի սկզբնական մնացորդը	1 500	1 000	-500
2	Պահեստ մուտքագրված նյութերը	18 500	20 000	+1 500
3	Արտադրությունում ծախսված նյութերը	17 000	19 000	+2 000
4	Այլ պատճառներով դուրս գրումները	1 000	1 400	+400
5	Նյութերի վերջնական մնացորդը	2 000	600	-1 400

Համեմատման եղանակը աուդիտորական գործունեությունում կիրառելիս՝

ստուգվող հաշվետու ցուցանիշները համադրման են ենթարկվում բազիսային, պլանային կամ միևնույն ոլորտի այլ ձեռնարկությունների համանուն ցուցանիշների հետ: Նման դեպքերում, կատարվող աուդիտորական եզրահանգումների հավաստիության ապահովման համար, մինչ բուն համեմատումներին անցնելը, իրականացվում են հետևյալ քայլերը.

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Համեմատման եղանակը աուդիտորական գործունեությունում կիրառելիս՝ ստուգվող հաշվետու ցուցանիշները համադրման են ենթարկվում բազիսային, պլանային կամ միևնույն ոլորտի այլ ձեռնարկությունների համանուն ցուցանիշների հետ:



- կառուցվում է համեմատման դաշտ, ուր համեմատվող ցուցանիշներից բացի հնարավորին չափ ընդգրկվում են նաև այն գործոնները, որոնք ազդում են համադրվող տվյալների ձևավորման վրա,
- համադրելիության որակի ապահովման նպատակով, կառուցված դաշտում համեմատվող ցուցանիշները վերահաշվարկվում են ըստ առանձին գործոնների ազդեցության բնույթի,
- համեմատում կատարվում է ոչ թե ցուցանիշների փաստացի և բազիսային հաշվետվական մեծությունների, այլ դրանց վերահաշվարկված արժեքների միջև:

Այսպես, աղյուսակ 25.1 - ում ներկայացված արտադրությունում ծախսված նյութերի բազիսի նկատմամբ հաշվետու ժամանակաշրջանում 2 000 միավորի գերաժախսը լիարժեք չի ընդունվում աուդիտորի կողմից, քանի որ տվյալ ցուցանիշների համեմատման ժամանակ չեն ապահովվում համադրելիության սկզբունքները: Այդ նպատակով, աուդիտորը, հնարավորին չափ, հաշվարկներում ընդգրկում է այն գործոնները, որոնք ազդեցիկ դեր են կատարում համեմատվող ցուցանիշների ձևավորման վրա: Կոնկրետ դեպքում, նման գործոնի դերում հանդես է գալիս արտադրության ծրագրի փաստացի ծավալի 105%-ով կատարումը բազիսի նկատմամբ, որն էլ հաշվի է առնվում համեմատման դաշտը կառուցելիս:

Աղյուսակ 25.2

Կազմակերպության նյութական ծախսերի վերահաշվարկը արտադրական ծրագրի 5 % գերակատարման գործոնով

#	Նյութական ծախսերի տարրերը	Բազիս	Աճի %	Բազիսի վերահաշվարկը թողարկման աճով
1	փոքրարժեք առարկաներ	2 000	0.3	$(1 + 0.05 \times 0.3) \times 2000 = 2030$
2	պահեստամասեր	1 000	0.5	$(1 + 0.05 \times 0.5) \times 1000 = 1025$
3	օժանդակ նյութեր	3 000	0.7	$(1 + 0.05 \times 0.7) \times 3000 = 3105$
4	հիմնական նյութեր	11 000	1.0	$(1 + 0.05 \times 1) \times 11000 = 11 550$
	<i>Ընդամենը</i>	17 000	X	17 710

Հայտնի է, որ ոչ բոլոր ծախսերն են ուղիղ համեմատական աճում արտադրության ծավալների մեծացմանը զուգընթաց: Դրանց մի մասը դեգրեսիվ բնույթի է և հետ է մնում արտադրական ծրագրի աճից, իսկ մյուս մասը պայմանական հաստատուն է և, հետևաբար, անմիջականորեն չի արձագանքում թողարկման ծավալի փոփոխմանը: Եթե ընդունենք, որ փոքրարժեք և արագամաշ առարկաների ծախսը արտադրական ծրագրի աճի 1% - ի դեպքում ձեռնարկությունում աճում է 0.3% - ով, պահեստամա-



սերի ծախսը՝ 0.5% - ով, օժանդակ նյութերի ծախսը՝ 0.7% - ով, իսկ հիմնական նյութերի ծախսը՝ 1 % - ով, ապա նյութական ընդհանուր ծախսերի վերահաշվարկված մեծությունը, ըստ արտադրական ծրագրի գերակատարման, կկազմի 17 710 միավոր (տես՝ աղյուսակ 25.2):

Հետևաբար, անգամ թողարկման ծավալի գերակատարմամբ վերահաշվարկած և, բնականաբար, վերաճած բազիսային նյութական ծախսերի ցուցանիշը չի հասնում և գերազանցում իր փաստացի 19 000 միավոր մակարդակը (տես՝ աղյուսակ 25.1), որը արտադրական ծրագրին բևեռացված աուդիտորական ուսումնասիրությունները փոխում է այլ ուղղության:

Գործոնային գնահատումների եղանակները աուդիտորական գործընթացում կիրառվում են ուսումնասիրվող երևույթի փոփոխման վրա գործոնների ազդեցության բնույթն ու չափերը որոշելիս: Նման դեպքերում օգտագործվում են ինդեքսային տարբերությունների կամ շղթայական տեղադրումների եղանակները, որոնք լուծում են գործոնային վերլուծության առանձնահատուկ խնդիրներ: Այսպես, եթե ինդեքսային եղանակով բնութագրվում է ընտրված գործոնների փոփոխման ազդեցության ուժը ստուգվող ցուցանիշի ընդհանուր շեղման վրա, ապա շղթայական տեղադրումների եղանակով որոշվում է յուրաքանչյուր գործոնի փոփոխման չափի բացարձակ ազդեցությունը հայտնաբերված շեղման վրա:

Աղյուսակ 25.3

Կազմակերպության նյութական փաստացի ծախսերի բազիսային մակարդակից շեղման ձևավորման գործոնները

#	Ցուցանիշի անվանումը		Բա- զիս	Փաս- տացի	Շե- ղում
1	Նյութական ծախսերը ինքնարժեքի կազմում	m	17000	19000	+2000
2	Վերադարձվող թափոնների գոյացման գործակիցը	a	0.95	0.80	-0.15
3	Թողարկված արտադրանքի քանակը	b	500	525	+ 25
4	Թողարկման միավորին դուրս գրված նյութական ծախսերը գնման արժեքով	c	30	35	+ 5
5	Թողարկման միավորին դուրս գրված տրանսպորտային ծախսերը	d	1.193	1.292	+0.099

Շղթայական տեղադրումների եղանակը կիրառելիս կատարվում են հետևյալ հաջորդական քայլերը.

- ստուգվող ցուցանիշն ու այն ձևավորող գործոնները ներկայացվում են բազիսային ու փաստացի ֆունկցիոնալ կապերով,
- ֆունկցիոնալ կապերում ցուցանիշների ներկայացման հերթականությունը իրականացվում է «քանակականից որակական» սկզբունքով,
- ֆունկցիոնալ կապերում, հերթականությամբ, յուրաքանչյուր գործոնի բազիսային մեծությունը փոխարինվում է փաստացիով, այսինքն կատարվում է փաստացի ցուցանիշների շղթայական տեղադրում,
- յուրաքանչյուր գործոնի ազդեցության բնույթն ու չափը ստուգվող ցու-

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Գործոնային գնահատումների եղանակները աուդիտորական գործընթացում կիրառվում են ուսումնասիրվող երևույթի փոփոխման վրա գործոնների ազդեցության բնույթն ու չափերը որոշելիս:



ցանիշի համընդհանուր շեղման ձևավորման վրա որոշելիս, այդ գործոնի գծով կատարված տեղադրման հաշվարկի արդյունքից հանվում է նախորդ հաշվարկի արդյունքը:

Ձեռնարկությունում, ստուգվող ժամանակաշրջանում նյութական ծախսերի ավելացման պատճառների գործոնային վերլուծության նպատակով օգտվենք աղյուսակ 25.3-ի տվյալներից:

Նյութական ծախսերի բազիսային մակարդակի ձևավորման ֆունկցիոնալ կապի հիման վրա կատարենք շղթայական տեղադրումներ.

I հաշվարկ՝

$$m_0 = a_0 \times b_0 \times c_0 \times d_0 = 0.95 \times 500 \times 30 \times 1.193 = 17\ 000$$

II հաշվարկ՝

$$m/I = a_1 \times b_0 \times c_0 \times d_0 = 0.80 \times 500 \times 30 \times 1.193 = 14\ 316$$

III հաշվարկ՝

$$m// = a_1 \times b_1 \times c_0 \times d_0 = 0.80 \times 525 \times 30 \times 1.193 = 15\ 032$$

IV հաշվարկ՝

$$m/// = a_1 \times b_1 \times c_1 \times d_0 = 0.80 \times 525 \times 35 \times 1.193 = 17\ 537$$

V հաշվարկ՝

$$m_1 = a_1 \times b_1 \times c_1 \times d_1 = 0.80 \times 525 \times 35 \times 1.088 = 19\ 000$$

Վերադարձվող նյութական թափոնների գոյացման գործակցի փոփոխման ազդեցությունը նյութական բազիսային և փաստացի ծախսերի շեղման վրա կկազմի.

$$m/ - m_0 = 14\ 316 - 17\ 000 = - 2684 \text{ միավոր}$$

Թողարկված արտադրանքի քանակի փոփոխման ազդեցությունը նյութական բազիսային և փաստացի ծախսերի ընդհանուր շեղման վրա կկազմի.

$$m// - m/ = 15\ 032 - 14\ 316 = + 716 \text{ միավոր}$$

Թողարկման միավորին դուրս գրված նյութական ծախսերի փոփոխման ազդեցությունը ընդհանուր շեղման վրա կկազմի.

$$m/// - m// = 17\ 537 - 15\ 032 = + 2325 \text{ միավոր}$$

Թողարկված արտադրանքի միավորին բաժին ընկնող տրանսպորտային ծախսերի ազդեցությունը բազիսային և փաստացի նյութական ծախսերի ընդհանուր շեղման վրա կկազմի.

$$m_1 - m/// = 19\ 000 - 17\ 537 = + 1643 \text{ միավոր}$$

Բոլոր գործոնների ազդեցության հանրահաշվական գումարը համարժեք է դառնում բազիսային և փաստացի նյութական ծախսերի ընդհանուր շեղմանը.

$$19\ 000 - 17\ 000 = - 2684 + 716 + 2325 + 1643 = + 2000$$

Այսպիսով, աուդիտորական գործոնային ուսումնասիրություններից պարզ է դառնում, որ արտադրության ինքնարժեքում ընդգրկված նյութական ծախսերի հավելածը հիմնականում պայմանավորված է թողարկման քանակի 25 միավորով աճով և արտադրանքի միավորին դուրս գրված նյութերի ու տրանսպորտային ծախսերի ավելացումով, չնայած այդ միտումներին հակազդել է արտադրությունից վերադարձվող թափոնների տեսակարար կշռի ավելացումը:

Հարաբերական մեծությունների եղանակը աուդիտորական գործունեությունում օգտագործվում է այն դեպքերում, երբ միայն բացարձակ ցուցանիշների օգնությամբ հնարավորություն չի ստեղծվում բնութագրելու

**ԱՌԱՆՔՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հարաբերական մեծությունների եղանակը աուդիտորական գործունեությունում օգտագործվում է այն դեպքերում, երբ միայն բացարձակ ցուցանիշների օգնությամբ հնարավորություն չի ստեղծվում բնութագրելու կոնկրետ տնտեսական երևույթը:



**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հարաբերական մեծությունների եղանակը աուդիտորական գործունեությունում օգտագործվում է այն դեպքերում, երբ միայն բացարձակ ցուցանիշների օգնությամբ հնարավորություն չի ստեղծվում բնութագրելու կոնկրետ տնտեսական երևույթը:



կոնկրետ տնտեսական երևույթը: Հարաբերական մեծությունների (գործակիցներ, տոկոսներ) կարևորագույն հատկանիշն այն է, որ դրանց օգնությամբ վերացարկելով բացարձակ մեծությունների միջև եղած տարբերությունները՝ հնարավորություն է ստեղծվում այնպիսի երևույթների համեմատման համար, որոնք անհամադրելի են բացարձակ տվյալների կիրառմամբ:

Աուդիտորական գործունեությունում կիրառվում են սահմանված առաջադրանքների կատարման, դինամիկայի, կառուցվածքային, կորորդինացման և ինտենսիվության հարաբերական մեծություններ:

Սահմանված առաջադրանքների կատարման հարաբերական մեծությունները արտացոլում են վերլուծվող ցուցանիշների փաստացի և պլանային մակարդակների համեմատման արդյունքները: Այս կարգի հարաբերական մեծությունների դերը զգալի է վերահսկողական գործունեությունում, քանի որ հնարավորություն է ստեղծվում գնահատելու ձեռնարկության կամ նրա առանձին օղակների տնտեսավարման առաջադրանքների փաստացի կատարման աստիճանը:

Դինամիկայի հարաբերական մեծությունների օգնությամբ ուսումնասիրվում են ժամանակի ընթացքում տնտեսական ցուցանիշների փոփոխման բնույթը, վերստուգվող երևույթների զարգացման տեմպերը և այլն: Այս կարգի հարաբերական մեծությունների որոշման համար հաշվարկների հիմքում դրվում են իրար նախորդող և հաջորդող ժամանակաշրջանի տնտեսական ցուցանիշների արժեքները, որն իրականացվում է համեմատման բազայի հիմնավոր ընտրությամբ:

Աուդիտորական եզրահանգումներ կատարելիս, լայնորեն կիրառվում են կորորդինացիայի հարաբերական մեծությունները, որոնք հաշվարկվում են ընդհանուրի առանձին մասերի հարաբերման միջոցով:

Այսպես, նյութական ծախսերի աճը եթե չի հիմնավորվում թողարկման ծրագրի ավելացմամբ, ապա աուդիտորը կիրառում է տոկոսային կամ գործակցային համեմատումներ՝ արտահայտելով արտադրական ծախսերի բաժնեմասերի քանակական հարաբերությունները (տես՝ աղյուսակ 25.4):

Աղյուսակի 25.4-ում կատարվող համեմատումները վկայում են, որ բազիսի նկատմամբ հաշվետու տարում 4 %-ով աճել է նյութական ծախսերի տեսակարար կշիռը՝ միաժամանակ համարժեքորեն նվազեցնելով վերադիր ծախսերի բաժինը: Հետևաբար, ակնհայտ է դառնում, որ հաշվետու տարում ձեռնարկության վերադիր ծախսերի մի մասը անհիմն վերագրվել է նյութական ծախսերին, որի պատճառները պարզաբանելու նպատակով աուդիտորը դիմում է փաստերի հավաքագրման հաշվեքննման եղանակներին:

Կազմակերպության ծախսերի կառուցվածքի համեմատական բնութագիրը

#	Արտադրական ծախսեր	Բազիս	%	Հաշվետու	%
1	հիմնական նյութեր	17 000	40	19 000	44
2	հիմնական աշխատավարձ	19 000	46	19 800	46
3	վերադիր ծախսեր	5 700	14	4 300	10
	<i>Ընդամենը ինքնարժեք</i>	41 700	100	43 100	100

### 25.3. ԱՌԻԴԻՏԻ ՀԱՇՎԵՔՆՆՄԱՆ ԵՂԱՆԱԿՆԵՐԸ

Հաշվեքննման եղանակների կիրառումը աուդիտորական գործունեության աշխատանքային դաշտի գերակշիռ մասն է կազմում: Այն գործնականում սերտաճում է ձեռնարկության ներտնտեսական վերահսկողության համակարգի հետ և, հետևաբար, աուդիտորից պահանջում է ոչ միայն անալիտիկ հետազոտությունների ունակություն, այլև հաշվապահական փորձառություն և արհեստավարժություն: Հաշվեքննման եղանակների կիրառման ինֆորմացիոն աղբյուրներն են հանդիսանում հաշվային փաստաթղթերն ու գրանցումները, որոնց հավաստիության ստուգումները պահանջում են հատուկ հմտություն ու աուդիտորական գործունեության փորձ:

#### ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Հաշվեքննման եղանակների կիրառումը աուդիտորական գործունեության աշխատանքային դաշտի գերակշիռ մասն է կազմում:



Աուդիտորական գործունեության հաշվեքննման հիմնական եղանակները առավելապես հանդես են գալիս հետևյալ կազմով:

Տնտեսավարման արդյունքների գնահատման հավաստիության պարզումը աուդիտորական պրակտիկայում կիրառվում է այն դեպքերում, երբ անվստահություն է դրսևորվում տնտեսական գործընթացի տարբեր արդյունքների արժեքային չափման և դրամական արժեքներով ներկայացման ճշտության նկատմամբ: Հաշվապահական հաշվառման կողմից ձեռնարկության ակտիվների և գործառնությունների ֆինանսական արդյունքների անհիմն գնահատումները հանգեցնում են հաշվետվական ինֆորմացիայի խեղաթյուրմանը՝ նույնիսկ հիմք ստեղծելով տարբեր տնտեսական հանցանքների իրականացման համար:

Ակտիվների գնահատման արդյունքների հավաստիությունը պարզելիս աուդիտորը կատարում է հետևյալ քայլերը.

- պարզում է ակտիվների վերջին և դրան նախորդող վերագնահատման մեթոդաբանության մեխանիզմը,
- ուսումնասիրման առարկա է դարձնում այն հաշվային չափիչները, որոնք գործնականում կիրառվել են գնահատում կատարելիս,
- վերլուծում է գնահատված ակտիվների դրամական արժեքի ձևավորման գործոնները,
- պարզում է ակտիվների արժեքային կազմն ու կառուցվածքը:

Այսպես, ձեռնարկությունում նյութական ծախսերի գնահատման արդյունքների ստուգումները վկայում են, որ հիմնական ծախսերի

արժեքային կազմում անհիմն ներառվել են վերադիր ծախսային տարրեր (տես՝ աղյուսակ 25.5): Պահեստային տնտեսության շահագործման ծախսերը, համաձայն հաշվեքննման արդյունքների, ընդհանուր տնտեսական ծախսերին վերագրվելու փոխարեն ուղղակի ընդգրկվել են արտադրությունում ծախսված նյութերի արժեքային կազմում, 1 200 միավորով ուռճացնելով վերջինիս մեծությունը:

Բացի այդ, 120 միավորով նյութական ծախսերի կազմում աճել է նաև արտադրական նպատակներով օգտագործված վերադարձվող թափոնների արժեքը, որի պատճառը, ըստ հաշվեքննման արդյունքների, հանդիսացել է գոյացած թափոնների գնահատումը ոչ թե զեղչված, այլ լիարժեք հումքի գնման գներով:

Աղյուսակ 25.5

Կազմակերպության նյութական ծախսերի արժեքային կառուցվածքը

#	Նյութական ծախսեր	Պահանջվող գնահատմամբ	Փաստացի գնահատմամբ	Շեղումը (+, -)
1	զննման արժեքով	16 300	16 300	0
2	տրանսպորտային ծախսերով	620	600	- 20
3	պահեստային տնտեսության ծախսերով	0	1 200	+ 1 200
4	վերադարձվող թափոնների արժեքով	780	900	+ 120
	<i>Ընդամենը ինքնարժեք</i>	17 700	19 000	+ 1 300

Այսպիսով, փաստացի և պարզված հավաստի գնահատումների համեմատման արդյունքները վկայում են, որ նյութական ծախսերի կազմում օգտագործված թափոնների գումարի անհիմն բարձրացման և վերադիր ծախսերի անթույլատրելի ընդգրկման հետևանքով տեղի է ունեցել «Հիմնական նյութեր» կալկուլյացիոն հոդվածի 1 300 միավորով արժեքային մեխանիկական աճ: Բնականաբար, սխալ գնահատումները արտադրությունում ծախսված նյութերի արժեքի ուռճացումով հանգեցրել են նյութական արժեքների պահեստային վերջնական մնացորդների կտրուկ նվազեցմանը (տես՝ աղյուսակ 25.1):

Կալկուլյացիոն հաշվարկների հավաստիության պարզումը աուդիտորական փաստերի հավաքագրման ժամանակ օգտագործվում է արտադրատեսակների թողարկման փաստացի ինքնարժեքի և իրացման ֆինանսական արդյունքների տեղեկատվության հավաստիությունը պարզելիս:

Նյութական և վերադիր ծախսերի բաշխումը թողարկման միջև կալկուլյացման տարբեր սկզբունքներով

Արտադրանք	Նյութական ծախսերը հավաստի կալկուլյացմամբ		Նյութական ծախսերը ներկայացված կալկուլյացմամբ	
	փաստացի ինքնարժեքով	վերադիր ծախսերով	փաստացի ինքնարժեքով	վերադիր ծախսերով
Ա	4 000	300	4 500	285
Բ	8 000	300	7 000	440
Գ	2 000	300	3 500	220
Դ	3 000	300	4 000	255
<b>Ընդամենը</b>	<b>17 700</b>	<b>1 200</b>	<b>19 000</b>	<b>1 200</b>

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվային թղթակցությունների ստուգման եղանակը հաշվեքննման գործընթացում կիրառվում է կրկնակի գրանցումով ներկայացված հաշվապահական բանաձևերի հավաստիությունը ստուգելիս:



Հաշվեքննման տվյալ եղանակը կիրառելիս՝ աուդիտորը կատարում է հիմնական և վերադիր ծախսերի հստակ սահմանազատում, ծախսերի խմբավորում ըստ ծագման կենտրոնների և կալկուլյացիոն օբյեկտների, ծախսային հոդվածների արժեքային կազմի բաշխում ըստ արտադրատեսակների:

Կալկուլյացիոն սխալ հաշվարկների հետևանքով ոչ միայն կասկածի տակ է առնվում թողարկված արտադրատեսակների փաստացի ինքնարժեքի որոշման ճշտությունը, այլև անվստահություն է ձևավորվում իրացման ֆինանսական հետևանքների հավաստիության նկատմամբ:

Այսպես, կազմակերպության նյութական ծախսերի կազմում պահեստային տնտեսության ծախսերի անհիմն ներառման հետևանքով կալկուլյացիոն հաշվարկներում թույլ են տրվել սխալներ: Վերադիր ծախսերի այն մասնաբաժինը, որը համոզես է եկել նյութական ծախսերի կազմում, ուղղակի բաշխման ճանապարհով առավելապես վերագրվել է նյութատար «Բ» արտադրատեսակին՝ թողարկման միջև հավասարապես բաշխվելու փոխարեն (տես՝ աղյուսակ 25.6):

Արդյունքում, մեխանիկորեն ավելացել է նյութատար «Բ» արտադրանքի ինքնարժեքն ու կրճատվել դրա վաճառքից գոյացող շահույթը: Հակառակ միտումն է դիտվել մնացած «Ա», «Գ» և «Դ» արտադրատեսակների գծով:

Կալկուլյացիայի հավաստիության ստուգումը հանդիսանում է հաշվեքննման ամենապատասխանատու և աշխատատար օղակներից մեկը, որը հաշվապահական անհրաժեշտ փորձից ու հմտությունից բացի, պահանջում է նաև գործող տեխնոլոգիական փուլերի վերաբերյալ անհրաժեշտ գիտելիքների իմացություն:

Հաշվային թղթակցությունների ստուգման եղանակը հաշվեքննման գործընթացում կիրառվում է կրկնակի գրանցումով ներկայացված հաշվապահական բանաձևերի հավաստիությունը ստուգելիս:

Կրկնակի գրանցմամբ հաշվային թղթակցությունների շնորհիվ, տնտեսավարման փաստացի արդյունքների խմբավորումից և ֆիքսումից բացի կատարվում է նաև դրանց պատճառահետևանքային փոխկապակցում: Հետևաբար, հաշվային թղթակցությունների հավաստիության ստուգումով

պարզվում է կապակցված տնտեսական գործառնությունների վերաբերյալ տեղեկատվության ճշտությունը:

Այսպես, եթե նյութերի ձեռք բերման նպատակով բանկային հաշվարկային հաշվից կանխիկ դրամական միջոցների ելքագրումը չի ձևակերպվել ձեռնարկության դրամարկղով և ներկայացվել է.

**Դտ «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»**

**Կտ «Հաշվարկային հաշիվ»**

թղթակցությամբ, ապա աուդիտորը պարտավոր է հաշվեքննման ենթարկել տվյալ գործարքի բովանդակությունը՝ պարզելու համար դրամի ծախսային նպատակակետերը: Քանի որ կանխիկ դրամի ելքագրումը բանկից բացառապես ուղղվում է կազմակերպության դրամարկղ, ապա ստուգման շարժառիթը միտումնավոր սխալ կազմված հաշվային թղթակցության միջոցով ժամկետանց կրեդիտորների հաշվին կանխիկ դրամի յուրացման փաստերի հայտնաբերումն է:

Գործառնությունների ժամանակագրական հաշվեքննման եղանակը աուդիտորական գործունեությունում կիրառվում է այն դեպքերում, երբ կայացած տնտեսավարման գործարքները ստուգվում են ոչ միայն իրենց սկզբնական ու վերջնական արդյունքներով, այլև հաշվետվական ողջ ժամանակաընթացքի պահային կտրվածքով:

Գործնականում հնարավորություն է ստեղծվում տնտեսավարման գործընթացում կրկնվող գործարքների այնպիսի խախտումների կայացման համար, որոնք չեն բացահայտվում ներկայացվող հաշվետու վերջնական արդյունքներում: Հետևաբար, աուդիտորական փաստեր հավաքագրելիս հաճախ են կատարվում հաշվետու ժամանակաշրջանի միջև ընկած տնտեսական գործառնություններին վերաբերող տեղեկատվության հավաստիության ստուգումներ:

Այսպես, եթե ըստ հաշվապահության ամփոփ տվյալների, ձեռնարկությունում պահեստամասերի սկզբնական և վերջնական մնացորդները համապատասխանաբար կազմել են 1 000 և 1 200 միավոր, ապա աուդիտորը հաշվեքննման ճանապարհով նախ որոշում է տվյալ մնացորդների համապատասխանությունը ստուգվող ժամանակաընթացքում կայացած ակտիվների շարժին (տես՝ աղյուսակ 25.7):

Համաձայն աղյուսակ 25.7-ի, հաշվետու ժամանակաընթացքում ձեռնարկությունում կայացել է պահեստամասերի շարժի հաշվեկշիռը հետևյալ կտրվածքով.

$$\text{սկզբնական մնացորդ} + \text{մուտք} - \text{ելք} = \text{վերջնական մնացորդ}$$

$$1\ 000 + 9\ 500 - 9\ 300 = 1\ 200$$

Աղյուսակ 25.7

Կազմակերպության պահեստամասերի շարժը ստուգվող ժամանակաշրջանում արժեքային արտահայտությամբ

Ամիսներ	մնացորդ	մուտք հաշվետու ամիսներին	Ելք հաշվետու ամիսներին
	1 000	x	x
I	x	3 000	1 500
II	x	3 000	3 200
III	x	3 500	4 600
	1 200	9 500	9 300

Աղյուսակ 25.8

Կազմակերպության պահեստամասերի շարժը ըստ ստուգվող ժամանակաշրջանի օրերի և արժեքային կտրվածքի

Օրեր	սկզբնական մնացորդ	մուտքը հաշվետու ամիսներին	Ելքը հաշվետու ամիսներին	վերջնական մնացորդ
01.01	1 000	x	500	500
09.01	500	x	1 000	- 500
15.01	- 500	3 000	x	500
I ամիս	x	3 000	1 500	2 500
28.01	2 500	x	600	1 900
4.02	1 900	2 000	400	3 500
16.02	3 500	1 000	2 200	2 300
II ամիս		3 000	3 200	2 300
12.03	2 300	x	1 300	1 000
19.03	1 000	x	1 200	- 200
28.03	- 200	3 500	2 100	
III ամիս	x	3 500	4 600	1 200

**ԱՈՒՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հաշվային գրանցումների վերականգման եղանակը հաշվեքննման գործընթացում կիրառվում է այնպիսի դեպքերում, երբ կատարված խախտումները թաքցնելու նպատակով միտումնավոր խճճում են հաշվային գրանցումները, անփութության պատճառով հաշվապահությունում կորչում են որոշ ռեզիստորներ, անալիտիկ հաշվառման կազմակերպումը դրսևորվում է ոչ պատշաճ մակարդակով:



Այնուհետև, հաշվեքննման նույն տրամաբանությամբ, ըստ հաշվետու ժամանակաշրջանի առանձին օրերի, աուդիտորը ընդլայնելով պահեստամասերի շարժի ժամանակագրական գրանցումների ստուգումները, պարզում է, որ հունվարի 9-ին և մարտի 19-ին ձեռնարկության պահեստամասերի մնացորդները «կարմրել» են: Այսինքն, ըստ փաստաթղթային հավաստման, ծախսվել է առկա ակտիվներից ավելին, որը անհրական է և վկայում է ձեռնարկության պահեստային հաշվառման տեղեկատվական խեղաթյուրումների մասին (տես՝ աղյուսակ 25.8):

Նման փաստերի հայտնաբերման դեպքում աուդիտորական գործունեությունը կենտրոնացվում է անհիմն տեղեկատվության պատճառների պարզաբանմանը, որոնցից կարող են լինել պահեստամասերի մուտքի փաստաթղթային ձևակերպումների ձգձգումները, հափշտակումների քողարկման նպատակով ելքային փաստաթղթերում նշված գումարների չափից ավելի արհեստական ուռճացումները և այլն:

Հաշվային գրանցումների վերականգման եղանակը հաշվեքննման գործընթացում կիրառվում է այնպիսի դեպքերում, երբ.

1. կատարված խախտումները թաքցնելու նպատակով միտումնավոր



խճճում են հաշվային գրանցումները,

2. անփութության պատճառով հաշվապահությունում կորչում են որոշ ռեզիստրներ,

3. անալիտիկ հաշվառման կազմակերպումը դրսևորվում է ոչ պատշաճ մակարդակով:

Հաշվային գրանցումների վերականգնման ժամանակ աուդիտորը խմբավորելով և մշակելով տնտեսական գործառնությունների վերաբերյալ սկզբնական փաստաթղթերը, նորովի է ներկայացնում հաշվապահության ընդհանուր ընթացքը: Այս դեպքում, նորից լրացվում են հաշվապահական ռեզիստրներ, կազմվում հաշվային թղթակցություններ ու հաշվետվություններ և այլն:

Աուդիտորական պրակտիկայում հաշվային գրանցումների վերականգնումը լինում է լրիվ կամ ընտրանքային: Առաջինի դեպքում ուսումնասիրվում են վերահսկման ոլորտի բոլոր փաստաթղթերը՝ նորովի վերականգնելով դրանց վերաբերող ողջ հաշվապահությունը: Ընտրանքային ժամանակ ուսումնասիրման է ենթարկվում միայն վերահսկվող ոլորտի որևէ ընտրված բնագավառ:

Աղյուսակ 25.9

Բենզինի քանակական հաշվառման քարտ

ՄՈՒՏՔԸ ՄԱՏԱԿԱՐԱՐԻՑ			ԵԼՔԸ ՄՊԱՌՈՂԻՆ		
հաշվի #	մատակարար	քանակ (կգ)	ելքի օրդեր	սպառող	քանակ (կգ)
սկզբնական մնացորդ	x	300	86	#1 արտադրամաս	4000
84	«Ա»	8 000	91	ավտոպարկ	1 000
161	«Բ»	2 000	106	#4 արտադրամաս	2 000
267	«Գ»	1 000	151	#2 արտադրամաս	3 000
			164	#1 արտադրամաս	1 300
շրջ.	x	11 000	շրջ.	x	11 300
վերջն. մնացորդ	x	0			

Այսպես, աուդիտորը բենզինի շարժի տեղեկատվության հավաստիությունը ստուգելիս պարզում է, որ ինչպես պահեստում, այնպես էլ հաշվապահությունում տարատեսակ բենզինների քանակական հաշվառումը ընդհանրացվելով իրականացվում է մեկ քարտով: Այսինքն, ձեռնարկության կողմից օգտագործվող տեխնիկական և ավտոմոբիլային բենզինը չտարբերակված կարգով հաշվառվում են միևնույն անալիտիկ ընդհանուր քարտով (տես՝ աղյուսակ 25.9):

Եթե աղյուսակ 25.9-ի տվյալներով իրականացվեն բենզինի շարժի հաշվապահական հաշվառման վերականգնումներ, այսինքն յուրաքանչյուր բենզինի տեսակի գծով բացվի առանձին քարտ՝ նրանցում լրացնելով համապատասխան փաստաթղթային արդյունքները, ապա հաշվային գրանցումները ըստ բենզինի առանձին տեսակների հանդես կգան արդեն այլ տեսքով

(տես՝ աղյուսակներ 25.10 և 25.11):

Այսպես, եթե համաձայն հաշվառման կողմից ներկայացված ընդհանուր քարտի, ամսվա վերջին ձեռնարկությունում բենզինի մնացորդը լիովին սպառվել է, ապա, աուդիտորի կողմից կազմված ավտոբենզինի քանակական հաշվառման քարտի տվյալներով, ամսվա վերջում մնացորդ է գրանցվել 7100 կգ: Մյուս կողմից, տեխնիկական բենզինի մնացորդը 7100 կգ-ով «կարմրել» է, քանի որ ծախսվել է այդ տեսականու առկայությունից ավելին, որը անհրաժեշտ է և վկայում է կազմակերպության բենզինի քանակային հաշվառման տեղեկատվական խեղաթյուրումների մասին:

Հայտնաբերված ինֆորմացիոն խեղաթյուրումների հետագա վերլուծության արդյունքներով աուդիտորը հանգում է այնպիսի եզրակացության, համաձայն որի ձեռնարկությունում հաշվետու ժամանակաընթացքում ավտոբենզինի յուրացման փաստերի քողարկումների նպատակով իրականացվել են տեխնիկական բենզինի արհեստական դուրս գրումներ արտադրության կարիքներին, որը դժվար նկատելի է տարատեսակ բենզինի հաշվառման միասնական քարտ կիրառելիս:

Աղյուսակ 25.10

Ավտոբենզինի քանակական հաշվառման քարտ

ՍՈՒՏՔԸ ՄԱՏԱԿԱՐԱՐԻՑ			ԵԼՔԸ ՄՊԱՌՈՂԻՆ		
հաշվի #	մատակարար	քանակ (կգ)	ելքի օրդեր	սպառող	քանակ (կգ)
սկզբնական մնացորդ	x	100	91	ավտոպարկ	1 000
84	«Ա»	8 000			
շրջանառ.	x	8 000	շոք	X	1 000
վերջ. մնացորդ	x	7 100			

*Թվաբանական ստուգումների եղանակի* կիրառման անհրաժեշտությունը հաշվեքննման պրակտիկայում բացատրվում է նրանով, որ հաճախ տնտեսավարման արդյունքների տեղեկատվական հավաստիությունը տուժում է հենց հաշվարկներում միտումնավոր կամ անփութորեն թույլ տրված թվաբանական գործողությունների սխալներից:

Թվաբանական գործողությունների արդյունքները աուդիտորի կողմից ստուգվում են ինչպես հորիզոնական, այնպես էլ ուղղահայաց կտրվածքով, քանի որ դրանք լրացնելով մեկը մյուսին՝ հաշվեքննման գործընթացը դարձնում են առավել արդյունավետ:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Թվաբանական ստուգումների եղանակի կիրառման անհրաժեշտությունը հաշվեքննման պրակտիկայում բացատրվում է նրանով, որ հաճախ տնտեսավարման արդյունքների տեղեկատվական հավաստիությունը տուժում է հենց հաշվարկներում միտումնավոր կամ անփութորեն թույլ տրված թվաբանական գործողությունների սխալներից:



Տեխնիկական բեմզիմի քանակական հաշվառման քարտ

ՄՈՒՏՔԸ ՄԱՏԱԿԱՐԱՐԻՑ			ԵԼՔԸ ՄՊԱՌՈՂԻՆ		
հաշվի #	մատակարար	քանակ (կգ)	Ելքի օրդեր	սպառող	քանակ (կգ)
սկզբնական մնացորդ	x	200	86	#1 արտադրամաս	4000
161	«Բ»	2 000	106	#4 արտադրամաս	2 000
267	«Գ»	1 000			
			151	#2 արտադրամաս	3 000
			164	#1 արտադրամաս	1 300
շոջանառ.	x	3 000	շոջ.	X	10300
վերջն. մնացորդ	x	- 7 100			

Այսպես, եթե աուդիտորը ստուգման է ենթարկում օժանդակ նյութեր հանդիսացող քսայուղերի գույքագրման տեղեկագիրը, ապա նախօրոք ուշադրություն է դարձնում տեղեկագրում արտացոլված գումարների հանրագումարին, քանի որ հաճախ պակասորդների թաքցման նպատակով այն ուռճացված է ներկայացվում: Այդ նպատակով, կատարվում են ուղղահայաց թվաքանակային ստուգումներ (տես՝ աղյուսակ 25.12):

Համեմատելով աուդիտորի կողմից վերականգնված տեղեկագրի (աղյուսակ 25.12-ի ձախ մասը) և գույքագրման կեղծված տեղեկագրի (աղյուսակ 25.12-ի աջ մասը) հանրագումարները, առաջին հայացքից դիտվում է քսայուղերի պահեստային մնացորդների համարժեքություն, այսինքն՝ ներկայացված ինֆորմացիայի հավաստիություն:

Աղյուսակ  
25.12

Քսայուղերի գույքագրման համեմատական տեղեկագրեր

Հավաստի տեղեկագիրը			Կեղծված տեղեկագիրը		
պահասենյակ	քանակը տուփերով	քանակը կգ-երով	պահասենյակ	քանակը տուփերով	քանակը կգ-ներով
#1	100	2 000	#1	100	2 000
#2	30	600	#2	<u>130</u>	<u>4 600</u>
#3	170	3 400	#3	170	3 400
#4	400	8 000	#4	200	4 000
	700	14 000	ընդ.	<u>700</u>	14 000

Սակայն, կեղծված տեղեկագրի ուղղահայաց թվաբանական ստուգումներով պարզ է դառնում, որ քսայուղերի պահեստային մնացորդը գույքագրման պահին կազմել է ոչ թե 700 այլ 800 տուփ: Այսինքն հանրագումարային տվյալների միտումնավոր ուճացումով քողարկվել է քսայուղերի պակասորդը 100 տուփի սահմաններում:

Բացի այդ, կեղծված տեղեկագրում կատարված հորիզոնական թվաբանական ստուգումներով պարզ է դառնում, որ #2 պահասենյակում 30 տուփ քսայուղը գրանցելուց հետո, հետագայում «մեկ» թվանիշ ավելաց-նելով, վերածվել է 130 տուփի: Նույն կեղծումն է կատարվել #2 պահասենյակում առկա քսայուղերի քաշի նկատմամբ՝ 600 կգ-ին ավելաց-նելով «չորս» թվանիշը: Փաստորեն, նման գործողություններով թաքցվել է # 4 պահասենյակում առկա 200 տուփի պակասորդը:

Արդյունքում, եթե մեկ տուփ քսայուղի քաշը նորմայով 20 կգ է, ապա համաձայն հորիզոնական թվաբանական ստուգման # 2 պահասենյակում 1 տուփի պարունակությունը կազմում է 35,38 կգ (4 600 : 130):

Այսպիսով, հորիզոնական և ուղղահայաց թվաբանական ստուգումների շնորհիվ աուդիտորին հաջողվում է վերականգնել քսայուղերի գույքագրման տեղեկագրի ինֆորմացիոն հավաստիությունը (ադյուսակ 25.12-ի ձախ մաս) և բացահայտել, որ ստուգվող ժամանակահատվածում թույլ է տրվել 200 տուփ քսայուղերի յուրացում (100-ը հանրագումարային կեղծումից, իսկ մնացած 100 -ը՝ թվանիշերի հետագա հավելումից):

#### 25. 4. ԱՌԻԴԻՏԻ ՏԵԽՆԻԿԱՏՆԵՍԱԿԱՆ ՀՆԱՐՔՆԵՐԸ

Աուդիտորական գործունեությունը տնտեսագիտական ուսումնասիրու-թյուններից բացի, անհրաժեշտության դեպքում ընդգրկում է նաև ինժեներատեխնիկական բնույթ կրող հաշվարկներ: Նման դրդապատ-ճառներ ծագում են այնպիսի դեպքերում, երբ ներկայացվող տնտեսագի-տական տեղեկատվության հավաստիության աստիճանը հիմնականում պայմանավորվում է ստուգվող ձեռնարկությունում կիրառվող տեխնո-լոգիաների առանձնահատկություններով, ծախսվող հումքատեսակների և աշխատաժամանակի կիրառվող նորմատիվների իրական մեծություններով, արտադրական պաշարների պահպանման պայմաններով, ռեսուրսների բնական կորուստների թույլատրելի չափերով և այլն:

Հետևաբար, ծառայություններ կատարելիս, աուդիտորը որոշ չափով տիրա-պետում է նաև ստուգման տեխնիկական հնարքներին, որոնց տնտեսագի-տական եղանակների հետ զուգորդումով զգալիորեն բարձրանում է աու-դիտորական գործունեության արդյունավետության աստիճանը:

Աուդիտի տեխնիկատնտեսական հնարքներից առավել տարածվածներ են հանդիսանում հաշվային չափիչների կիրառման հիմնավորումները, նյութերի բնական կորուստների հավաստիության գնահատումները և այլն:

Հաշվային չափիչների կիրառման հիմնավորումները աուդիտորական գործունեությունում ընդգրկվում են այն դեպքերում, երբ տնտեսավարման արդյունքների վերաբերյալ ներկայացվող տեղեկատվության հավաստիութ-յունը տուժում է չափման ոչ ճիշտ միավորներով հաշվառման

հետևանքով:

Այսպես, ստուգելով հաշվետու ժամանակաշրջանում բենզինի շարժի տեղեկատվությունը, աուդիտորը պարզեց, որ նյութական պատասխանատուի կողմից ներկայացված հաշվետվությունում թույլ են տրվել չափման միավորների խախտումներ՝ ելքային բաժնում կիլոգրամով հաշվառումը վերափոխելով լիտրով (տես՝ աղյուսակ 25.13):

Աղյուսակ 25.13

Կազմակերպության բենզինի շարժը ըստ նյութական պատասխանատուի հաշվետվության

Ամիսներ	սկզբնական մնացորդ	մուտքագրում	ելքագրում	վերջնական մնացորդ
հունվար	300 կգ	11 000 կգ	11 300 Լ	0 Լ
փետրվար	0 կգ	15 000 կգ	12 000 Լ	3 000 Լ
մարտ	3 000 կգ	18 000 կգ	21 000 Լ	0 Լ
ընդամենը	x	44 000 կգ	44 300 Լ	x

■  $-10^0$  մինչև  $0^0 - 100$  կգ = 101 Լ

■  $0^0$  մինչև  $+5^0 - 100$  կգ = 102 Լ

■  $+5^0$  մինչև  $+10^0 - 100$  կգ = 105 Լ

■  $+10^0$  մինչև  $+20^0 - 100$  կգ = 106 Լ

*թվերը պայմանական են*

Հայտնի է, որ բենզինը թեթև է ջրից և նրա մեկ կիլոգրամը ծավալային առումով գերազանցում է մեկ լիտրին: Հետևաբար, ստուգման ժամանակ աուդիտորը անվստահությամբ է վերաբերվում հաշվետվությամբ ներկայացված բենզինի 44 300 լիտրով ելքագրման չափման հավաստիությանը, քանի որ կգ-ն լիտրով փոխարինելով պահեստում ձևավորվում է բենզինի ծավալային ավելցուկ:

Չափման միավորների խախտման հետևանքով արհեստական ավելցուկի գոյացման ծավալների որոշման նպատակով աուդիտորը օգտվում է ջերմաստիճանի փոփոխումով պայմանավորված բենզինի ծավալի և քաշի փոխկապակցվածության վերոհիշյալ սանդղակից:

Ծավալային և քաշի փոխկապակցության սանդղակի տվյալներով, ստուգվող ժամանակաշրջանի ընթացքում լիտրերով ելքագրված բենզինը ներկայացվում է կիլոգրամներով (տես՝ աղյուսակ 25.14):

Աղյուսակ 25.14

Ծախսված բեմզիցի վերահաշվառումը լիտրերով

Ամիսներ	Ելքագրում լիտրերով	ջերմաստիճան	լիտրը կիլոգրամի վերածման գործակից	բեմզիցի լիտրը կգ-ով արտահայտած
հունվար	11 300	-10 - 0	$100 : 101 = 0.99$	$0.99 \times 11300 = 11187$
փետրվար	12 000	0 - +5	$100 : 102 = 0.98$	$0.98 \times 12\ 000 = 11\ 760$
մարտ	21 000	+5 +10	$100 : 105 = 0.95$	$0.95 \times 21\ 000 = 19\ 950$
ընդամենը	44 300	x	x	42 897

Այսպիսով, հաշվի առնելով ստուգման բնագավառի տեխնիկական առանձնահատկությունները, աուդիտորը պարզեց, որ հաշվային չափիչների խախտման հետևանքով ընկել է ձեռնարկությունում բեմզիցի շարժի վերաբերյալ տեղեկատվության հավաստիության աստիճանը, քանի որ ստուգվող ժամանակաշրջանում իրականում տեղի է ունեցել ելքագրում ոչ թե 44 300 կգ-ով, այլ 42 897 կգ-ով:

Դուրս գրումների արհեստական ուռճացման շնորհիվ առաջացել է բեմզիցի մնացորդների 1 403 կգ ( $44\ 300 - 42\ 897$ ) ավելցուկ, որի պահեստային մնացորդների բացակայությունը իր հերթին լրացուցիչ հաշվեքննման առիթ է ստեղծում:

բնական կորուստների հավաստիության գնահատումները աուդիտորական գործունեությունում կիրառվում են այն դեպքերում, երբ կասկած է առաջանում սահմանված նորմատիվներից ավելի ռեսուրսների ընդունելի կորուստների չափերի տեղեկատվության հավաստիության վերաբերյալ:

Աղյուսակ 25.15

Քսայուղերի բնական կորուստների վերահաշվառումը

Ամիսներ	Տարայի ձևը	Կորստի չափը ըստ հաշվետվության			Կորստի իրական չափը		
		ծախսը (տ)	բ/կ %	կորստի չափը	ծախսը (տ)	բ/կ %	կորստի չափը
հունվար	տուփ	1,2	2	$1,2 \times 0.02 = 0.024$	1,2	x	0
փետրվար	տակառ	1,3	2	$1,3 \times 0.02 = 0.026$	1,3	2	$1,3 \times 0.02 = 0.026$
մարտ	տուփ	4,4	2	$4,4 \times 0.02 = 0.088$	4,4	x	0
ընդամենը	x		x	0.138			0.026

Հայտնի է, որ որոշ ապրանքանյութական արժեքներ իրենց պահպանման ընթացքում բնականոն փչանում են գոլորշիացումով, ծորումներով կամ մնացուկային կորուստներով, որոնք սահմանված նորմաներով դուրս են գրվում (տես՝ աղյուսակ 25.15): Նման դուրս գրումների աճի պատճառները

դառնում են աուդիտի ուսումնասիրման օբյեկտներ՝ պարզաբանելու համար բնական կորուստներին վերաբերող տեղեկատվության հավաստիությունը:

Այսպես, ստուգվող ձեռնարկությունում օժանդակ նյութեր հանդիսացող քսայուղերի գծով բազիսի նկատմամբ հաշվետու ժամանակաշրջանում դիտվել է 112 կգ-ով  $[(0.138 - 0.026) \times 1000]$  բնական կորուստների քանակային աճ, որի պատճառների բացահայտման նպատակով աուդիտորը կազմել է համեմատման աղյուսակ:

Այսպիսով, հաշվեքննման արդյունքներով պարզ է դառնում, որ ստուգվող ժամանակաշրջանի բոլոր ամիսների համար ձեռնարկությունում կիրառվել է քսայուղերի բնական կորուստների նորմատիվ: Այնինչ, տվյալ նորմատիվը ընդունելի է միայն փետրվար ամսվա համար, որովհետև միայն այդ ընթացքում է քսայուղերի օգտագործումը իրականացվել տակառներով և, հետևաբար, ծորումների անխուսափելի կորուստներով: Ինչ վերաբերում է հունվարին և մարտին, ապա այդ ամիսների համար քսայուղերի բնական կորուստ չպետք է նախատեսվեր, քանի որ դրանք կիրառվել են պարփակ տուփերով, որով և վերացվել է հնարավոր ծորումների գործոնը:

### ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ



1. Թվարկեք աուդիտի իրականացման եղանակները: (25.1):
2. Ներկայացրեք հաշվեկշռային եղանակի կիրառումը աուդիտում (25.2):
3. Ներկայացրեք համեմատման եղանակի կիրառումը աուդիտում (25.2):
4. Թվարկեք աուդիտի հաշվեքննման եղանակները (25.2):
5. Երբ են կիրառվում հաշվային գրանցումների վերականգնումները (25.3):  
Ներկայացրեք աուդիտի տեխնիկատնտեսական հնարքները (25.4):

## ԳԼՈՒԽ XXVII. ԱՌԻԴԻՏԻ ԱՏԱՆԴԱՐՏՆԵՐԻ ՄԵԿՆԱԲԱՆՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

### **Գլխի բովանդակությունը**

- աուդիտորական ստանդարտների էությունը,
- աուդիտորական ստանդարտների բացահայտումներ:



### **Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.**

- ներկայացնել աուդիտի ստանդարտների խնդիրները,
- ըմբռնել աուդիտի միջազգային ստանդարտների կառուցվածքը և մեկնաբանությունների կարգը,
- ֆինանսական հաշվետվություններում կատարել կազմակերպությունների ակտիվների վերաբերյալ բացահայտումներ,
- ֆինանսական հաշվետվություններում կատարել կապիտալի պարտավորությունների վերաբերյալ բացահայտումներ,
- ֆինանսական հաշվետվություններում կատարել եկամտների և ծախսերի վերաբերյալ բացահայտումներ,
- ներկայացնել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառման արդյունքները հաշվապահական հաշվետվություններում:

### **27.1. ԱՍ 300 ԱՌԻԴԻՏԻ ՊԼԱՆԱՎՈՐՈՒՄ**

Աուդիտորական գործունեության անբաժան մասն է կազմում պլանավորումը, որը պայմանավորված է ոչ միայն ստուգման շրջանակների ճշտման, այլև աուդիտորական սխալմունքի ռիսկի որոշմամբ: Աուդիտորական ստանդարտ թիվ 300 «Պլանավորումը» կետ 8-ում նշվում են աուդիտի պլանավորման ժամանակ հաշվի առնվող գործոնները:

Աուդիտորը պետք է մշակի և փաստաթղթավորի աուդիտի ընդհանուր պլանը, նշելով աուդիտի նախատեսված շրջանակներն ու անցկացման կարգը: Աուդիտի պլանը մշակելիս հաշվի են առնվում հետևյալ գործոնները.

#### **1 Գործի մագուրությունը**

- պատվիրատու կազմակերպության տնտեսական գործունեության ոլորտի առանձնահատկությունները,
- պատվիրատու կազմակերպության ղեկավարության իրավասության ընդհանուր մակարդակը,
- պատվիրատու կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը:

#### **2 Հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգը**

- կազմակերպության որդեգրած հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը և դրանում կատարված փոփոխությունները,
- հաշվապահական հաշվառմանը և աուդիտորական գործունեությանը վերաբերող օրենսդրության մեջ կատարված փոփոխությունների և լրացումների ազդեցությունը,
- աուդիտորական թիմի ընդհանուր գիտելիքների աստիճանը՝ ստուգվող կազմակերպության ներքին վերահսկողության մակարդակի մասին:

#### **3 Ռիսկն ու էականությունը**

- բնորոշ (անկապտելի) և վերահսկողության ռիսկերի ակնկալվող գնահատումները,
- աուդիտի նպատակներին հասնելու համար էականության աստիճանի որոշումը:



**4 Ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալը**

- տեղեկատվական համակարգերի ազդեցությունը աուդիտի անցկացման վրա,
- ներքին աուդիտորի կողմից կատարված աշխատանքները և դրանցից ակնկալվող ազդեցությունը արտաքին աուդիտորական ընթացակարգերի վրա:

**5. Աշխատանքների կոորդինացումը**

- փորձագետների ներգրավվումը,
- ներքին աուդիտորական ստորաբաժանումների ներկայացուցիչների ներգրավվումը,
- պատվիրատու կազմակերպության ղեկավարության աուդիտին աջակցման զուգահեռ քայլերը:

Այսպիսով, աուդիտի պլանավորումը կազմակերպությունների ֆինանսական գործունեության կարևորագույն «նախավարժանքն է», որի հստակ իրականացումը մի կողմից բարձրացնում է ստուգման գործունեության արդյունավետությունը, և մյուս կողմից, մեղմում աուդիտորական եզրակացության սխալմունքի ռիսկը, որը չափազանց կարևորվում է աուդիտի կառավարման ժամանակ:

**27.2 ԱՍ 400 ՌԻՍԿԻ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄ**

Աուդիտորական ստանդարտ թիվ 400 «Ռիսկի գնահատումը և ներքին վերասկողությունը» կետ 2-ում նշվում է, որ «Աուդիտորը պետք է օգտագործի պրոֆեսիոնալ դատողություն՝ աուդիտորական ռիսկը գնահատելիս, ինչպես նաև այնպիսի ընթացակարգեր նախագծելիս, որոնց միջոցով հնարավոր կլինի համոզվել՝ աուդիտորական ռիսկի ընդունելի ցածր մակարդակի նվազեցված լինելու վերաբերյալ»:

Ներկայացնենք աուդիտորական ռիսկի գնահատման անհրաժեշտությունը:

Ռիսկի գործոնի գնահատումը մեծ դեր է կատարում աուդիտորական աշխատանքների ժամանակ: Որքան «ռիսկային» է պատվիրատուն, այնքան ընդլայնվում է նախատեսվող աուդիտորական աշխատանքների ծավալը: Ընդ որում, ռիսկի գործոնը կապված չէ միայն կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի թերացումներով, այլ որոշվում է նաև արտաքին անկայուն ֆինանսավարկային միջավայրով, պետական տնտեսական քաղաքականության հաճախակի փոփոխումներով, անզամ քաղաքական իրավիճակի ցնցումներով, որոնք իրենց անմիջական ազդեցությունն են թողնում կազմակերպության տնտեսավարման արդյունքների վրա:

Բացի այդ, չի բացառվում նաև հենց աուդիտորական գործունեության ընթացքում թույլ տրվող սխալների հավանականությունը, որը բարձրացնում է տրամադրվող եզրակացությունների հավաստիության ռիսկի աստիճանը:

Աուդիտորը պետք է համոզված լինի, որ գոնե ոչ 100%-ով, բայց առնվազն 95 և ավելի %-ով աուդիտորական եզրակացությունը համընկնում է իրականությանը: Գործնականում, աուդիտորական սխալ եզրակացությունների տրամադրման ռիսկայնությունը ոչ ավել է 5% -ից:

Աուդիտորական ռիսկը ձևավորում են երեք բաղադրիչներ, որոնք փոխկապակցված են:

**Անկապտելի (բնորոշ) ռիսկի** առկայությունն աուդիտորն օբյեկտիվ գործոններով կապում է արտաքին միջավայրի հետ, երբ շուկայական գների տատանումները, հարկային ու վարկային քաղաքականության փոփոխումները, արտարժույթի հաճախակի վերաարժեքավորումները ազդում են ակտիվների, կապիտալի և պարտավորությունների հաշվապահական գնահատումների վրա: Անցումային տնտեսությանը վերաբերող ժամանակահատվածում հատկապես մեծանում է անկապտելի ռիսկի աստիճանը:

**Ներքին վերահսկողության ռիսկը** պայմանավորված է սուբյեկտիվ գործոններով, կապված կազմակերպությունում առկա թույլ մեներջման թերի հաշվապահության վարման, ապրանքանյութական պաշարների պահպանման անկատար բազայի առկայության հետ: Որպես կանոն, աուդիտորական

ռիսկի բաղադրիչները գնահատելիս, ամենամեծ արժեքով հանդես է գալիս ԵՎՈ-ն, մանավանդ, երբ նախնական դիտարկումներով պատվիրատու կազմակերպություններում նկատվում է թույլ մեներջման:

**Սխալների չհայտնաբերման ռիսկը** աուդիտորը կապում է ուսումնասիրման ժամկետների սեղմության, ստուգվող բնագավառի բարդության, ուսումնասիրվող օբյեկտի առանձնահատուկ հատկանիշների հետ: Հատկապես մեծանում է սխալների չհայտնաբերման ռիսկի աստիճանը, երբ կատարվում է սկզբնական աուդիտ և աուդիտորին դեռևս հայտնի չեն պատվիրատուի գործարարության առանձնահատկությունները:

Աուդիտորական ընդունելի ռիսկի երեք բաղադրիչները հանդես են գալիս հետևյալ փոխկապակցությամբ.

$$ԱՌ = ԱԿՈ \times ԵՎՈ \times ՍԶՈ$$

որտեղ,

**ԱՌ** - աուդիտորական ռիսկ,

**ԱԿՈ** - անկապտելի ռիսկ,

**ԵՎՈ** – ներքին վերահսկողության ռիսկ,

**ՍԶՈ** – սխալների չհայտնաբերման ռիսկ:

Աուդիտորական ռիսկի գնահատման մոդելն ունի երկու կիրառական ուղղություն:

**Առաջին**, երբ աուդիտի պլանավորման ժամանակ որոշվում է ընդհանուր ռիսկի աստիճանը: Այսպես, նախնական ուսումնասիրություններից ելնելով, աուդիտորն ընդունում է, որ ստուգվող կազմակերպությունում նախատեսված աուդիտորական աշխատանքների շրջանակներից ելնելով անկապտելի ռիսկը կազմում է 30%, ներքին վերահսկողության ռիսկը՝ 60%, իսկ սխալների չհայտնաբերման ռիսկը՝ 20 %: Ուստի, աուդիտորական ռիսկը գնահատվում է 3,6 %  $(0,3 \times 0,6 \times 0,2 \times 100)$ : Եթե, այս պայմաններում աուդիտորը որոշում է կայացնում տրամադրելու 95 % հավաստիությամբ եզրակացություն, ուրեմն նախատեսված աուդիտորական աշխատանքների շրջանակը համարում է ընդունելի  $(100 - 3,6) > 95$ :

**Երկրորդ**, երբ աուդիտորը սահմանում է իր կողմից նախատեսվող աշխատանքի որակի և ստուգվող օբյեկտների ընտրանքի աստիճանը: Այսպես, համաձայն աուդիտորական ռիսկի ձևափոխված մոդելի.

$$ՍԶՈ = ԱՌ : ( ԱԿՈ \times ԵՎՈ )$$

որքան փոքրանում է ընդունելի աուդիտորական ռիսկը, այնքան սեղմվում է նաև սխալների չհայտնաբերման ռիսկի շրջանակը, որն ի դեպ, հակադարձ կապի մեջ է արտաքին և ներքին ռիսկային միջավայրերի հետ: Այսպես, եթե ուդիտորը որոշում կայացնի 99 % ճշտությամբ ներկայացնելու իր եզրակացությունը, ապա աուդիտի պլանում տեղի կունենան փոփոխություններ, կապված աուդիտորական ուսումնասիրությունների ընդլայնման և դրանով իսկ չհայտնաբերված սխալների կրճատման հետ, քանի որ այդ դեպքում աուդիտորը իրեն թույլ կտա սխալվելու ոչ թե 20 % - ի (ինչպես նախորդ օրինակում), այլ 5,55 % - ի սահմաններում  $[(1 - 0,99) : (0,3 \times 0,6)]$ : Հետևաբար, աուդիտի պլանավորման ժամանակ ռիսկի գործակցի նվազմամբ կավելանան նախատեսված որոշակի ուսումնասիրությունների շրջանակները, դրանց ժամկետներն ու աշխատատարությունը՝ և հակառակը:

### 27.3 ԱՍ 530 ԱՌԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԸՆՏՐԱՆՔ

Աուդիտորական ստանդարտ թիվ 530 «Աուդիտորական ընտրանք» կետ 22-ում նշվում է, որ. «Աուդիտորական ընթացակարգերի նախագծման ժամանակ աուդիտորը պետք է սահմանի ստուգման համար հողվածների ընտրության համապատասխան մեթոդներ, ինչպիսիք են.

- (a) բոլոր հողվածների ընտրումը (100%),
- (b) հատուկ հողվածների ընտրումը,
- (c) աուդիտորական ընտրանքը:

Աուդիտորական ընտրանքը հաշիվների մնացորդների 100%-ից ցածր մակարդակի ընտրությունն է, որի հիման վրա կատարվում են աուդիտորական թեստեր և գնահատումներ: Ընտրանքի կիրառումը պայմանավորված է ոչ միայն աուդիտի իրականացման սեղմ ժամկետներով, այլև վստահությունները և ընտրանքային եղանակով ստուգվող կոնկրետ ոլորտից աուդիտի ծանրության կենտրոնի տեղափոխում առավել բարձր ռիսկայնության ոլորտ:

Բոլոր հոդվածների ընտրումը:

Աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել ստուգելու հոդվածների ամբողջ բազմությունը հետևյալ դեպքերում.

- (a) երբ աուդիտորը նախօրոք ահազանգ է ստացել ստուգման տվյալ ոլորտում տեղ գտած խարդախությունների վերաբերյալ,
- (b) ընտրանքի բազմության տվյալները այնքան քիչ են, որ նպատակահարմար է դրանք ստուգել ամբողջությամբ և ոչ թե ժամանակ վատնել ընտրանքի բարդ գործընթացի կազմակերպման վրա,
- (c) տեղի ունեցած բոլոր գործարքները էական են ընտրվող բազմության մեջ և ճիշտ չի լինի ընտրանքով դրանց մի մասի դուրս թողնելը աուդիտորական ուսումնասիրման ոլորտից,
- (d) ընտրանքի բազմությունը միատարր չէ, որը թույլ չի տալիս կիրառելու վիճակագրական ընտրանքի կանոնները:

Հատուկ հոդվածների ընտրումը:

Աուդիտորը կարող է որոշել բազմությունից ընտրելու հատուկ հոդվածներ, ելնելով ընտրության հետևյալ հատկանիշներից.

- բարձր արժեք ունեցող հոդվածներ,
- կարևոր հոդվածներ, որոնք կասկածելի են կամ նախկինում սխալներ են պարունակում,
- որոշակի գումարից բարձր բոլոր հոդվածները, որոնց արժեքները անցնում են էականությունը բնութագրող արժեքային մշածողը,
- հոդվածներ, որոնց միջոցով կարելի է ձեռք բերել էական տեղեկատվություն:

Աուդիտորական ընտրանք:

Աուդիտորը կարող է կիրառել աուդիտորական ընտրանքի մեթոդը՝ հաշիվների մնացորդների և գործառնությունների նկատմամբ: Ընտրանքը կարող է իրականացվել վիճակագրական կամ ոչ վիճակագրական մեթոդներով:

Վիճակագրական ընտրանքի կիրառման դեպքում օգտագործվում են հավանականության տեսության մեթոդները՝ հիմնված պատահական ընտրանքի, սխալմունքի գնահատված ռիսկի վրա: Ոչ վիճակագրական ընտրանքի դեպքում կատարվում է ոչ պատահական ընտրանք, որը չի մնվելով հավանականության տեսության վրա և զուտ սուբյեկտիվ բնույթ կրելով, կատարվում է աուդիտորի սեփական դատողություններով:

Աուդիտորական ընտրանքի նախագծման ժամանակ հաշվի է առնվում 2 ցուցանիշ.

- ա) վստահության աստիճան, որի մեծությունը ընտրում է աուդիտորական ֆիրման:
- բ) ճշգրտության սահմաններ, որը ընտրանքում արձանագրում է սխալի այնպիսի քանակ, որի առկայությունը էական խեղաթյուրումներ չի առաջացնի և չի կարող ազդել որոշումների կայացման վրա:

Այդ ցուցանիշների միջև առկա է փոխադարձ կապ: Որքան շատ է ուզում աուդիտորը համոզված լինել ընտրանքի արդյունքների տարածման հավաստիության մեջ, այնքան մեծ պետք է լինի վստահության աստիճանը և փոքր ճշգրտության սահմանը: Այսպես, աուդիտորը ստուգում է, թե արդյոք արժանահավատ է \$10 000 գումարով կրեդիտորական պարտքերի հաշվեկշռային հայտագրումը: Ընտրանքի գծով նախագիծը ձևակերպվում է այսպես. «Պետք է 90%-ով համոզվել, որ ստացված հաշիվ ապրանքագրերի ինֆորմացիան ճիշտ է և սխալմունքի հավանականությունը բուն ընտրանքում չի գերազանցելու 2%-ից»:

Հետևելով ընտրանքի նախագծին, աուդիտորը ստացավ հետևյալ արդյունքները: Պարտավորությունների \$10 000-ից ընտրվեց \$2 500 ընդհանուր արժեքով հաշիվ ապրանքագրերի խումբ: Ընտրանքի ստուգումից պարզվեց, որ խմբում \$42-ի սխալ կա: Հետևաբար, ընտրանքում հայտնաբերված սխալը կկազմի  $42/2500 \times 100 = 1,68\%$ , որը չի գերազանցում 2%-ի շեմը: Հետևաբար, այդ սխալի հավանականությունը կտարածվի ամբողջ բազմության վրա և կարծանագրվի, որ առկա է 90% երաշխիք այն մասին, որ \$10 000 կրեդիտորական պարտքերի մնացորդում ընդհանուր սխալը կազմում է ընդամենը \$168 ( $10\ 000 \times 1,68\%$ ):

Չնայած, որ վստահության աստիճանի և ճշգրտության սահմանի միջև կա փոխադարձ կապ, սակայն դա ուղիղ համեմատական բնույթ չի կրում: Այսպես, եթե 90% վստահության մակարդակը ապահովեց \$2 500-ի ընտրանք՝ 2% ընդունելի սխալով, ապա պարտադիր չէ, որ 45% վստահության աստիճանը (90/2) ընտրանքը կազմի \$1 250: Ըստ ընտրանքի չափի որոշման հաշվարկների, այդ գումարը ավելի բարձր կլինի:

Աուդիտորական ընկերությունների կողմից բազմաթիվ աղյուսակներ են մշակվել, որպեսզի հետազոտվեն բարդ վիճակագրական հաշվարկները և կարճ ճանապարհով որոշվի ընտրանքի քանակը՝ հետևյալ բանաձևի օգնությամբ.

**Ընտրանքի չափը = վստահության աստիճան : ճշգրտության սահման**

Այսպես, Աուդիտորը 95%-ով ցանկանում է վստահ լինել, որ կրեդիտորական պարտքերի հավաստիության ստուգման դեպքում՝ ընտրանքի արդյունքները տարածելիս սխալի աստիճանը չի գերազանցի 2%-ը: Առնվազն քանի հատ հաշիվ ֆակտուրա պետք է ընտրվի, եթե չի նախատեսվում ընտրանքի մեջ հայտնաբերել գոնե մեկ սխալ, կամ, հայտնաբերել մեկից ավելի սխալ: Հաշվարկների համար կիրառեք աղյուսակը.

Վստահության մակարդակ	Ռիսկի աստիճան	Չի նախատեսվում հայտնաբերել ոչ մի սխալ	Նախատեսվում է հայտնաբերել գոնե մեկ սխալ
99%	1%	4,6	6,64
95%	5%	3,0	4,75
90%	10%	2,3	3,89
85%	15%	1,9	3,38
80%	20%	1,6	3,0

Եթե նախատեսվում է հայտնաբերել թեկուզ մեկ սխալ, ապա 95% վստահության աստիճանի և 2% ճշգրտության սահմանի դեպքում ընտրանքի քանակը կկազմի.  $4,75/0,02 = 237$  հատ, իսկ ոչ մի սխալ չհայտնաբերելու դեպքում՝  $3,0/0,02 = 150$  հատ

Ընտրանքի հաշվարկման եղանակը փոխվում է, եթե ընտրության հիմքում դրվում է ոչ թե հատը, այլ դրամական արտահայտությունը: Այս դեպքում ընտրանքի նվազագույն ծավալի որոշումը (n) պայմանավորվում է հետևյալ գործոններով.

- ա) հավաստիության ընդունելի աստիճանով,
- բ) ստանդարտ շեղումով,
- գ) վստահության առավելագույն մակարդակով:

Համակցությունից բացարձակ անդամների ընտրման անհրաժեշտ ծավալը որոշվում է հետևյալ բանաձևով.

$$n > [(Z \times S) : I]^2$$

որտեղ՝

Z – ստանդարտ շեղման համապատասխան գործակիցն է, որը 95%

վստահության դեպքում 1.96 է, իսկ 99 % - ի դեպքում 2,58,

S – ստանդարտ շեղումն է,

I – վստահության առավելագույն սահմանը:

Այսպես, աուդիտորը ուսումնասիրելով կրեդիտորական պարտքերի մնացորդները պարզեց, որ կոնկրետ բիզնեսի մասշտաբներին հատուկ պարտավորություններում, որպես կանոն, միջին քառակուսային շեղումը կազմում է 80 000 դրամ: Աուդիտորը ցանկանում է կատարել հաշիվ ֆակտուրաների այնպիսի ընտրանք, որի ուսումնասիրությունը հնարավորություն կտա 95%-ով հանդավելու, որ ուսումնասիրվելու են կրեդիտորական պարտքեր, որոնք միջինից առավելագույնս սխալ կլինեն 20 000 դրամով: Որքան կլինի ընտրանքի չափը, եթե վստահության աստիճանը դառնա 99%:

Օգտագործելով ընտրանքի նվազագույն ծավալի բանաձևը, կպարզվի, որ 95% հավաստիությունն ապահովելու համար աուդիտորը առնվազն պետք է ուսումնասիրի 63 հատ  $[(1.96 \times 80) : 20]^2$  հաշիվ – ֆակտուրա: Եթե պահանջվի 99 % հավաստիությամբ ընտրանքի կատարում, ապա աուդիտորը պետք է ավելացնի ուսումնասիրվող հաշիվ – ֆակտուրաների քանակը (n), այն հասցնելով մինև 107 հատի  $[(2.58 \times 80) : 20]^2$ :

Համակցությունից հարաբերական ցուցանիշներով ընտրման անհրաժեշտ ծավալը որոշվում է հետևյալ բանաձևով.

$$n > [ Z^2 \times P \times (1 - P) ] : P^2$$

որտեղ.

P - համակցության բաժնեմասի տեսակարար կշիռը:

Այսպես, կազմակերպությունում ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ դեբիտորների 30%-ը ժամանակին վճարումներ չեն կատարում: Աուդիտորը իր առջև խնդիր է դնում ընտրելու բանկի պահանջագրերի այնպիսի քանակ, որպեսզի 95%-ով հանդաված լինի, որ ընտրված դեբիտորների ժամկետայնությունը չի գերազանցում գնորդների պարտքերի 30%-ը:

Օգտագործելով հարաբերական ցուցանիշներով ընտրանքի բանաձևը՝ կստանանք 896 հատից ոչ պակաս  $[(1.96^2 \times 0.3 \times 0.7) : 0.3^2 \times 100]$  բանկի պահանջագրերի ընտրման շրջանակ: Եթե աուդիտորը որոշի 99%-ոց հավաստիությամբ եզրակացության կայացում, ապա բնականաբար կընտրվեն և կուսումնասիրվեն ավելի մեծ քանակով (n) պահանջագրեր՝ թվով 1 553 հատ  $[(2.58^2 \times 0.3 \times 0.7) : 0.3^2 \times 100]$ :

Աուդիտորական ստանդարտ թիվ 530 «Աուդիտորական ընտրանքը» կետ 22-ում նշվում է, որ «աուդիտորը պետք է ընտրանքի մեջ հայտնաբերված դրամական միավորներով արժեվորված սխալները տարածի ամբողջ բազմության վրա և հաշվ առնի այդ սխալի ազդեցությունը ստուգման կոնկրետ նպատակներից ելնելով»:

Աուդիտորը ընտրանքում բացահայտված սխալը տարածում է ամբողջ բազմության վրա, որպեսզի ձեռք բերի սխալների դիտարկման մեծ մասշտաբ և համեմատի դրանք սխալների թույլատրելի մակարդակի հետ:

Բազմության ընտրանքի ստուգման ժամանակ հայտնաբերված սխալները, հետագա տարածման և աուդիտի կոնկրետ ոլորտի վրա ազդեցության առումով բաժանվում են երկու խմբի՝ բազմությունում համատարած (կրկնվող) սխալներ և մեկուսացված (անսովոր) սխալներ:

*Կրկնվող (համատարած) սխալներ:*

Ընտրանքում հայտնաբերված սխալները վերլուծելիս աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի, թե դրանցից որոնք ունեն ընդհանուր հատկանիշներ (գործարքների տեսակը, իրականացման վայրը, ժամանակահատվածը և այլն): Եվ քանի որ ընդհանուր հատկանիշներով սխալները գործում են նաև ամբողջ բազմության մնացած մասի վրա, ապա սխալի տարածումը ստուգվող բազմության վրա կատարվում է համատարածորեն:

*Մեկուսացված (անսովոր) սխալներ:*

Երբեմն աուդիտորը հանդավում է, որ ընտրանքում սխալները առաջանում են նաև մեկուսացված (առանձին) ընդհանուր տնտեսական գործունեությունից, որը կրկնվում է միայն հատուկ հանգամանքների առկայության դեպքում: Նման սխալը հաշվի առնելիս, աուդիտորը պետք է բավականին մեծ

համոզվածությունն ունենա, որ դրանք ազդեցություն չեն գործում ամբողջ բազմության մնացած մասի վրա: Եթե ընտրանքում հայտնաբերված սխալը սահմանվում է որպես անսովոր սխալ, ապա **այն պետք է բացառել** ընտրանքային սխալները ամբողջ բազմության վրա տարածման ժամանակ:

Այսպես, պաշարների ստուգման ժամանակ աուդիտորը հայտնվել է հետևյալ իրավիճակում: «Բանջարեղեն» առևտրային մեծածախ բազան տնօրինում է 4 պահեստի, որտեղ պահպանվող սննդամթերքի մնացորդները 2004 թ. հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում կազմել են. թիվ 1 պահեստ՝ 350 մլն դրամ, թիվ 2 պահեստ՝ 220 մլն դրամ, թիվ 3 պահեստ՝ 100 մլն դրամ և թիվ 4 պահեստ՝ 410 մլն դրամ: Բանջարեղենի շարժի հաշվառումը կատարվում է համակարգիչներով:

Հաշվետու ժամանակաշրջանում բանջարեղենի ելքի փաստաթղթերը ստուգվել են ընտրանքային եղանակով՝ միայն ամառային ամիսների համար, յուրաքանչյուր պահեստից ընտրելով սննդամթերքի առաքման փաստաթղթերի 25%-ը:

Ստուգման ժամանակ աուդիտորը պարզել է, որ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությամբ սահմանված պաշարների ծախսի գնահատման FIFO մեթոդի բանաձևը ամբողջ հաշվետու տարում գործող բոլոր պահեստների համակարգչային ծրագրերում սխալ է կիրառված, որի շնորհիվ պաշարների ծախսը ընտրված ելքի փաստաթղթերում թերագնահատվել է համապատասխանաբար. թիվ 1 պահեստ՝ 40%-ով, թիվ 2 պահեստ՝ 30%-ով, թիվ 3 պահեստ՝ 10%-ով, թիվ 4 պահեստ՝ 50%-ով:

Բացի այդ, համակարգչային ցանցում վիրուսի թափանցման պատճառով հաշվետու ժամանակաշրջանի հուլիսի 4-ին խափանվել է բանջարեղենի մուտքագրման ճշգրտությունը, ըստ որի թիվ 3 պահեստ այդ օրը կատարված սննդամթերքի մուտքը գնահատվել է 21,5 մլն՝ 35,25 մլն-ի փոխարեն: Ըստ տնօրինության կողմից աուդիտին տրամադրած տեղեկանքի, «Բանջարեղեն» առևտրային բազայի հաշվետու ժամանակաշրջանում այլևս համակարգիչների խափանում տեղի չի ունեցել:

Առևտրային մեծածախ բազայում բանջարեղենի մնացորդը գումարային արժեքով կազմում է ընթացիկ ակտիվների 90%-ը, իսկ ոչ ընթացիկ ակտիվները՝ հաշվեկշռի հանրագումարի 30%-ը:

Բազայի ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը 2004 թ. հաշվետու տարվա համար.

Իրացումից հասույթ	34 556
Իրացման ինքնարժեք	27 671
Համախառն շահույթ	6 885
Կոմերցիոն ծախսեր	785
Վերադիր ծախսեր	100
Գործառնական շահույթ	6 000
Երկարաժամկետ վարկի %	500
Հարկվող շահույթ	5 500
Շահութահարկ	1 100
Զուտ շահույթ	5 400
Շահաբաժիններ	5 000
Չբաշխված շահույթ	400

Ելքի փաստաթղթերի ընտրանքում պաշարների ծախսի սխալ գնահատումը թույլ է տալիս աուդիտորին ընդունելու, որ ընդհանուր հատկանիշներով նման սխալը գործում է ոչ միայն բոլոր պահեստների ամառային ամիսների պաշարների մնացորդի վրա, այլև ամբողջ բազմության մնացած մասի վրա: Ուստի համակարգչային ծրագրում բանաձևի սխալ տեղադրման հետևանքի տարածումը ստուգվող բազմության վրա կատարվում է համատարածորեն՝ ողջ հաշվետու տարվա վրա, քանի որ այստեղ գործ ունենք կրկնվող սխալի հետ ոչ միայն ըստ պահեստների, այլև հաշվետու ժամանակաշրջանի ամբողջական ամիսների առումով:

Սխալների տարածումը «Բանջարեղեն» առևտրային մեծածախ բազայի պաշարների մնացորդի հաշվեկշռային հայտագրման գումարի վրա կիրականացվի այսպես.

- պաշարների ծախսի թերազնահատման հետևանքով դրանց մնացորդի գերազնահատումը.

թիվ 1 պահեստ 350 x 40% = 140  
 թիվ 2 պահեստ 220 x 30% = 66  
 թիվ 3 պահեստ 100 x 10% = 10  
 թիվ 4 պահեստ 410 x 50% = 205

421 մլն դրամ

Համակարգչային վիրուսի պատճառով ընտրված ժամանակաշրջանի հուլիսի 4-ին բանջարեղենի մուտքագրման արժեքի դրամային հավաստիությունը խախտվել է ընդամենը մեկ օրով և այն էլ միայն մեկ պահեստում, ուստի ընտրանքում հայտնաբերված սխալը սահմանվում է որպես անսովոր սխալ: Հետևաբար, այդ սխալի մեծությունը 13,75 մլն դրամով (35,25-21,5) կամ 39 %-ով (13,75/35,25) պաշարների թերազնահատում պետք է բացառել ընտրանքային սխալները ամբողջ բազմության վրա տարածման ժամանակ, քանի որ այն համարվում է մեկուսացված (անսովոր) սխալ:

Ընտրանքով բացահայտված սխալի էականությունը պաշարների հաշվեկշռային մնացորդի վրա կզնահատվի այսպես.

- բանջարեղենի արժեքային սխալ հայտագրման տոկոսը ընթացիկ ակտիվների կազմում.  
 ընթացիկ ակտիվների հաշվեկշռային մնացորդը  
 = (350 + 220 + 100 + 410)/0,9 = 1 200 մլն. դրամ

բանջարեղենի սխալ հայտագրման արժեքը  
 = 421 - 13,75 = 407,25 մլն դրամ

սխալի էականության տոկոսը ընթացիկ ակտիվների կազմում  
 = (407,25/1200) x 100 = 34%

- բանջարեղենի արժեքային սխալ հայտագրման տոկոսը ամբողջ ակտիվների կազմում.  
 կազմակերպության ամբողջ ակտիվները = ոչ ընթացիկ ակտիվներ + ընթացիկ ակտիվներ =  
 = (1 200x0,3) : 0,7 + 1200 = 1 714,2

բանջարեղենի սխալ հայտագրման արժեքը = 407,25

սխալի էականության տոկոսը ընդհանուր ակտիվների կազմում  
 = (407,25/1714,2) x 100 = 23%

Քանի որ բանջարեղենի գերազնահատումը հանգեցրել է 407,25 մլն դրամով պաշարների հաշվեկշռային արժեքի ուռճացմանը 23%-ով ընդհանուր ակտիվների, և 34%-ով ընթացիկ ակտիվների կազմում, ապա ակտիվների հայտագրման սխալը էական է և անպայման պետք է նշվի աուդիտորական եզրակացությունում:

Մյուս կողմից, իրացման ինքնարժեքի 407,25 մլն դրամով ավելացումը էականորեն չի ազդել համախառն շահույթի ճշմարիտ ներկայացման վրա (407,25/6885 x 100 = 6%) և դժվար թե պատճառ հանդիսանա բաժնետերերի որոշումների կայացման ոչ ճիշտ կողմնորոշման հարցում, ուստի աուդիտորը որոշում կկայացնի ներկայացնել վերապահումով եզրակացություն:

**ԱՌԴԴՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել «Բանջարեղեն» կազմակերպության կից հաշվապահական հաշվեկշիռը առ 1-ը հունվարի 2005 թ., ինչպես նաև 2 004 թ. ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը: Նշված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար պատասխանատու է կազմակերպության ղեկավարությունը: Մեր պարտականությունն է անցկացված աուդիտի արդյունքում արտահայտել կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ:

Աուդիտն անցկացվել է աուդիտորական ստանդարտներին համապատասխան: Այդ ստանդարտներով պահանջվում է, որ մենք աուդիտը պլանավորենք և իրականացնենք ֆինանսական հաշվետվություններն էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու մասին ողջամիտ երաշխիք ձեռք բերելու նպատակով: Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են նաև ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված տեղեկատվության և բացահայտումների հիմքերի հետազոտումը՝ թեսթային հիմունքներով: Գտնում ենք, որ իրականացված աշխատանքների արդյունքները բավարար հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

Աուդիտի ընթացքում պարզվեց, որ հաշվապահական հաշվեկշռում հայտագրված «Ապրանքներ» հոդվածը գերազնահատվել է 407,25 մլն դրամով, որի պատճառն է հանդիսացել բանջարեղենի առաքման ինքնարժեքի թերազնահատումը ամբողջ հաշվետու ժամանակաշրջանում: Բացի այդ, ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում համախառն շահույթը գերազնահատվել է 6%-ով:

Մեր կարծիքով, ֆինանսական հաշվետվությունները, կազմակերպության ֆինանսական վիճակի առ 01 հունվարի 2005 թ. բոլոր էական առումներով, բացառությամբ վերը նկարագրված հանգամանքի՝ ճշմարիտ են ներկայացված:

## 27.4 ԱՍ 550 ԿԱՊԱԿՑՎԱԾ ԿՈՂՄԵՐ

Աուդիտորական ստանդարտ թիվ 550 «Կապակցված կողմեր» կետ 8-ում նշվում է, որ «Աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի կապակցված կողմերի հետ կազմակերպության գործարքները բացահայտող տեղեկատվությունը»:

Կապակցված կողմերին առնչվող գործարքները հաճախ չեն նշվում որպես այդպիսին և ֆինանսական այլ հայտագրում են ստանում: Կապակցված կողմերի ամբողջականության վերաբերյալ ֆինանսական հաշվետվությունում արտացոլված տեղեկատվության հետ կապված անորոշության պատճառով աուդիտորը պետք է ուշադրություն դարձնի հետևյալ գործարքներին.

- գործարքներ, որոնք ունեն առևտրային ոչ նորմալ պայմաններ, ինչպիսիք են ոչ սովորական գները, տոկոսադրույքները, երաշխիքները և վճարման պայմանները,
- գործարքներ, որոնց տեղի ունենալը ակնհայտորեն անիմաստ է,
- գործարքներ, որոնց բովանդակությունը տարբերվում է ձևից,
- գործարքներ, որոնք կատարվում են ոչ սովորական ձևերով:

Աուդիտորը, կազմակերպության ղեկավարությունից պետք է ձեռք բերի գրավոր հաստատված տեղեկատվություն, որը վերաբերվում է.

- (a) կապակցված կողմերի հայտնաբերման վերաբերյալ ներկայացված տեղեկատվության ամբողջականությանը,
- (b) ֆինանսական հաշվետվություններում կապակցված կողմերի բացահայտման ճշգրտությանը:

Երբ աուդիտորը ի գործ է կապակցված կողմերի և այդ կողմերի հետ գործարքների վերաբերյալ ձեռք բերել բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ կամ գալիս է այն եզրահանգման, որ ֆինանսական հաշվետվություններում դրանց վերաբերյալ բացահայտումները ճշգրտորեն չեն կատարված, ապա նա պետք է համապատասխանորեն ձևափոխի աուդիտորական եզրակացությունը:



**27.5 ԱՍ 580 ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅԱՆ ՂԵԿԱՎԱՐՈՒԹՅՈՒՆԻՑ  
ՆԵՐԿԱՅԱՑՎՈՂ ՏԵՂԵԿԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆ**

Աուդիտորական ստանդարտ թիվ 580 «Կազմակերպության ղեկավարության կողմից ներկայացված տեղեկատվություն» կետ 4-ում նշվում է, որ աուդիտորը կազմակերպության ղեկավարությունից պետք է ձեռք բերի ֆինանսական հաշվետվությունների հետ կապված էական հարցերի վերաբերյալ գրավոր տեղեկատվություն:

Կազմակերպության ղեկավարության կողմից ներկայացված գրավոր տեղեկատվությունը աուդիտորական համոզիչ ապացույց է հանդիսանում այն ոլորտներում, որտեղ աուդիտորը ուղղակի «ի գործը չէ» ձեռք բերելու պահանջվող ապացույցներ՝ հաշվեքննման եղանակներով: Այն կարող է հանդես գալ հետևյալ ձևերով.

- ա) կազմակերպության կողմից ներկայացված մամակ ծանուցագրի ձևով,
- բ) աուդիտորի սեփական նախաձեռնությամբ կազմված և ղեկավարությանը ուղարկված ու վերջինի կողմից ընդունված մամակի ձևով,
- գ) տնօրենների խորհրդի կամ համանման այլ մարմնի կողմից անցկացված նիստերի արձանագրությունների պատճենի ձևով:

**ՆԱՄԱԿ ԾԱՆՈՒՑԱԳԻՐ**

ամսաթիվը

*Ում. աուդիտորին*

*Ումից. \_\_\_\_\_ կազմակերպության տնօրենների խորհրդից*

Սույն մամակ ծանուցագիրը տրվում է ձեր կողմից իրականացվող 1-ը հունվարի 2003 թ դրությամբ \_\_\_\_\_ կազմակերպության տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի կապակցությամբ: Մենք պատասխանատու ենք ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացման համար և հաստատում ենք ստորև ներկայացված տեղեկատվությունը:

- չեն գրանցվել խախտումներ, որոնք կարող են ազդել ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,
- մենք ձեզ տրամադրել ենք հաշվապահական հաշվառման բոլոր գրքերը, օժանդակ փաստաթղթերը և տնօրենների խորհրդի կողմից անցկացված բոլոր նիստերի արձանագրությունները,
- մենք հաստատում ենք մեր կողմից տրամադրված կապակցված կողմերին, գրավադրված ակտիվներին, օպցիոններին վերաբերվող տեղեկատվության ամբողջականությունը,
- մենք չունենք այնպիսի պլաններ ու մտադրություններ, որոնք կխափանեն կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը,
- կազմակերպությունը իր բոլոր ակտիվների նկատմամբ ունի սեփականության իրավունք և առկա չէ այդ ակտիվների վրա կալանք դնելու որևէ գործոն,
- մենք ըստ անհրաժեշտության գրանցել կամ բացահայտել ենք ինչպես փաստացի, այնպես էլ պայմանական բոլոր պարտավորությունները,
- դատական գործընթացների հետ կապված նոր հայցեր չեն ստացվել և չեն ակնկալվում:
- 

**Գործադիր տնօրեն**

**Ֆինանսական տնօրեն**

**27.6 ԱՍ 520 ՎԵՐԼՈՒԾԱԿԱՆ ԸՆԹԱՑԱԿԱՐԳԵՐ**

Աուդիտորական կազմակերպությունը աուդիտի վերջին փուլում իրականացնում է պատվիրատու կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր վերանայման գործընթաց: Վերլուծական ընթացակարգերը կարևորագույն գործակիցների և զարգացման միտումների ուսումնասիրումն է, որի արդյունքում աուդիտորը կարողանում է բացահայտել խոշոր շեղումներ:

Այսպես, աուդիտի վերջին փուլում դեռևս չեն հասցվել ստուգվել 2003 թ. հաշվեկշռի բոլոր հոդվածները ամբողջությամբ վերցված, ուստի դրանց արժանահավատության խեղաթյուրումները աուդիտորը փորձում է բացահայտել պատվիրատու կազմակերպության գծով ընդունելի ֆինանսական գործակիցներով:

**Ֆինանսական գործակիցների դիմամիկան**

	2 001 թ.	2 002 թ
<i>Ընթացիկ իրացվելիություն</i>	1,31	1,15
<i>Հրատապ իրացվելիություն</i>	0,61	0,55
<i>Արտադրական պաշարների շրջապտույտ</i>	244 օր	275 օր

**Հաշվապահական հաշվեկշիռ (հազ դրամ)**

	2 002	2 003
<i>Ոչ ընթացիկ ակտիվներ</i>		
Շենքեր և շինություններ	12 121	14 081
Սարքավորումներ	9 020	9 130
	21 141	23 211
<i>Ընթացիկ ակտիվներ</i>		
արտադրական պաշարներ	4 663	3 995
դեբիտորներ	2 260	164
դրամական միջոցներ	2 053	55
	8 976	4 214
<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ</b>	<b>30 117</b>	<b>27 425</b>
<i>Կապիտալ</i>		
բաժնեհավաք կապիտալ	8 000	8 000
շահույթ (վնաս)	7 313	7 584
	15 313	15 584
<i>Ընթացիկ պարտավորություններ</i>		
մատակարարներից	6 108	1 195
աշխատավարձի գծով	1 696	1 800
	7 804	2 995
<i>Ոչ ընթացիկ պարտավորություններ</i>		
Երկարաժամկետ վարկեր	7 000	8 846
<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ</b>	<b>30 117</b>	<b>27 425</b>

Օգտվելով ներկայացված պատվիրատու կազմակերպության գծով ընդունելի ֆինանսական գործակիցների սանդղակից և 2003 թ. համեմատական հաշվեկշռից, ներկայացնենք եզրափակիչ աուդիտի վերլուծական ընթացակարգը և բացահայտենք պատվիրատու կազմակերպության 2 003թ. հաշվեկշռում առնվազն մեկ կասկածելի հոդված:

Ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված ոչ արժանահավատ տեղեկատվության չհայտնաբերման ռիսկի նվազեցման նպատակով աուդիտորը կիրառում է վերլուծական ընթացակարգեր: Վերլուծական ընթացակարգերի կիրառումը հիմնված է այն ակնկալիքի վրա, որ

- ֆինանսական գործակիցների փոփոխության միտումը պետք է գտնվի ընդունելի սահմաններում,
- որևէ գործակցի կտրուկ տատանումների բացահայտման դեպքում այն հաշվարկող հոդվածները փորձարկվում են այլ գործակիցներում՝ երկրորդ հաշվարկի ձևով,
- երկրորդ հաշվարկի դեպքում այլևս հետզա քննարկման չեն արժանանում այն ցուցանիշները, որոնցով հաշվարկված գործակիցները գտնվում են ընդունելի սահմաններում,
- լրացուցիչ աուդիտորական ստուգման են ենթարկվում այն հաշվետվական հոդվածները, որոնց երկրորդ կամ երրորդ անգամյա մասնակցությունը հաշվարկվող այլ ֆինանսական գործակիցներում հանգեցնում են կտրուկ տատանումների:

Քննարկվող կազմակերպությունում ֆինանսական ցուցանիշների դինամիկան ըստ տարիների ներկայացվում է ստորև:

**Կազմակերպությունում ֆինանսական գործակիցների դինամիկան**

	2 001 թ.	2 002 թ.	2 003 թ.
<i>Ընթացիկ իրացվելիություն</i>	1,31	1,15	1,4
<i>Չրատապ իրացվելիություն</i>	0,61	0,55	0,07
<i>Արտադրական պաշարների շրջապտույտ</i>	244 օր	275 օր	1 203 օր

Փաստորեն, կտրուկ տատանվել են երկու գործակից.

**a) հրատապ իրացվելիություն** = (ընթացիկ ակտիվներ –

- պաշարներ) : կրեդիտորական պարտքեր

**b) արտադրական պաշարների պտույտ օրերով** =

= պաշար/կրեդիտորական պարտքերX 360

Քանի որ, ընթացիկ իրացվելիությունը առանձնապես կտրուկ չի տատանվել, ուստի նրա խոշոր բաղադրիչներ հանդիսացող ընթացիկ ակտիվների և ընթացիկ պարտավորությունների ընդհանուր գումարները դեռևս չեն քննարկվի վերոհիշյալ **a)** և **b)** բանաձևերում: Հետևաբար, ելնելով այդ բանաձևերից, կասկածի տակ է դրվում արտադրական պաշարների արժանահավատությունը, և աուդիտորը պարտավոր է ստուգել արտադրական պաշարների գերազնահատման փաստը:

Պահանջվում է կազմել 2003 թ. կազմակերպության հրապարակվող ֆինանսական հաշվետվությամբ կցվող աուդիտորական արտաքին եզրակացություն՝ ըստ սահմանված ստանդարտի, եթե հայտնի են.

1. կազմակերպության 2003 թ. հաշվեկշռի հոդվածները,
2. կազմակերպության 2003 թ. ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը,

Իրացումից հասույթ	19 845
Իրացման ինքնարժեք	11 890
Համախառն շահույթ	7 955
Կոմերցիոն ծախսեր	1 405
Վերադիր ծախսեր	1 591
Գործառնական շահույթ	4 959
Երկարաժամկետ վարկի %	1 050
Հարկվող շահույթ	3 909
Շահութահարկ	780
Զուտ շահույթ	3 129
Շահաբաժիններ	2 858
Չբաշխված շահույթ	271

3. հաշվետու տարում կատարված է 700 հազ դրամ զարգացման ծախսումները, որոնք վերաբերում են առաջիկա երեք տարիներին, սակայն չեն կապիտալիզացվել և միանված դուրս են գրվել հաշվետու տարվա ծախսերով,

4. դեբիտորական պարտքերից 7 հազ. դրամը հանդիսանում են կապակցված կողմեր և ընդգծված չեն հայտագրվել հաշվետվությունում:

*Զարգացման ծախսումների 700 հազ. դրամով ակտիվ չճանաչելը ոչ էական* ազդեցություն է թողնում ոչ ընթացիկ ակտիվների մեծության վրա և վերջիններս թերագնահատվում են ընդամենը 3%-ով (700 / 20211), որը, ըստ աուդիտորի, չի կարող ազդել հաշվեկշիռն օգտագործողների որոշումների կայացման վրա: Ուստի, ոչ ընթացիկ ակտիվների թերագնահատման փաստը չպետք է արձանագրվի հրապարակվող եզրակացությունում: Սակայն, 700 հազ. դրամով ծախսերի ուռճացումը նվազեցրել է հրապարակվող շահաբաժինների մեծությունը (700/2858) 24,4%-ով, որի վերաբերյալ աուդիտորը հարկ է համարում փաստել հրապարակվող եզրակացությունում:

*Կապակցված դեբիտորական պարտքերը*, որոնք հաշվեկշռում հատուկ չեն առանձնացվել, ընդամենը կազմում են ընդհանուր դեբիտորական պարտքերի (7/164) 4%-ը և ըստ աուդիտորի, չեն կարող ազդել հաշվեկշիռն օգտագործողների որոշումների կայացման վրա: Ուստի կապակցված դեբիտորների չարձանագրման փաստը չպետք է նշվի հրապարակվող եզրակացությունում:

**ԱՌԴԴՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել \_\_\_\_\_ կազմակերպության կից հաշվապահական հաշվեկշիռը առ 1-ը հունվարի 2003 թ., ինչպես նաև հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը: Նշված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար պատասխանատու է կազմակերպության ղեկավարությունը: Մեր պարտականությունն է անցկացված աուդիտի արդյունքում արտահայտել կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ:

Աուդիտն անցկացվել է աուդիտորական ստանդարտներին համապատասխան: Այդ ստանդարտներով պահանջվում է, որ մենք աուդիտը պլանավորենք և իրականացնենք ֆինանսական հաշվետվություններն էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու մասին ողջամիտ երաշխիք ձեռք բերելու նպատակով: Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են նաև ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված տեղեկատվության և բացահայտումների հիմքերի հետազոտումը՝ թեսթային հիմունքներով: Գտնում ենք, որ իրականացված աշխատանքների արդյունքները բավարար հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

Աուդիտի ընթացքում պարզվեց, որ ֆինանսական արդյունքներում հայտագրված «Շահաբաժիններ» հոդվածը, 24,4%-ով թերազնահատվել է հաշվետու ժամանակաշրջանի 700 հազ-ով ծախսերի ուճացման շնորհիվ:

Մեր կարծիքով, բացառությամբ վերը նշված պարագրաֆի, ֆինանսական հաշվետվությունները, կազմակերպության ֆինանսական վիճակի առ 01 հունվարի 2003 թ. բոլոր էական առումներով՝ ճշմարիտ են ներկայացված:

**ԱՌԴԴՏՈՐ**

**Ամսաթիվը**

**Չասցեն**

**27.7. ԱՍ 320 ԷԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆԸ ԱՌԴԴՏՈՒՄ**

Տեղեկատվությունը համարվում է էական, եթե այն հաշվի չառնելը կամ խեղաթյուրելը կարող է ազդել ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների տնտեսական որոշումների կայացման վրա:

Աուդիտորը սահմանում է էականության ընդհանուր մակարդակը, էական խեղաթյուրումները քանակապես որոշելու համար: Այնուամենայնիվ, անհրաժեշտ է հաշվի առնել էական խեղաթյուրումների թե գումարը (քանակ) և թե բնույթը (որակ): Օգտագործման տեսանկյունից էականությունը ավելի շուտ համարվում է բաժանման սահման՝ կուրուստների բարձր և ցածր մակարդակների միջև, քան քանակական բնութագիր, որը պետք է պարունակի տեղեկատվությունը օգտակար լինելու համար:

Որակական խեղաթյուրման օրինակ կարող է ծառայել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ոչ համարժեք կամ ոչ ճշգրիտ նկարագրումը, որը կարող է ապակողմնորոշել ֆինանսական հաշվետվությունն օգտագործողներին: Էականությունը կարող է պայմանավորված լինել նաև տեղեկատվության որակն ապահովող այնպիսի հանգամանքներով, ինչպիսիք են օրենսդրության և այլ իրավական ակտերի պահանջները:

Գումարային առումով, էականությունը ուսումնասիրվում է թե ընդհանուր հաշվետվությունների կտրվածքով և թե ըստ առանձին հաշվային հոդվածների խմբերի:

Աուդիտորական ստանդարտ թիվ 320 «Էականությունը աուդիտում» կետ 5-ում նշվում է, որ «Աուդիտի պլանի նախագծման ընթացքում աուդիտորը սահմանում է էականության ընդունելի մակարդակը և հաշվի է առնվում էական խեղաթյուրումների թե գումարը (քանակ) և թե բնույթը (որակ)»:

Աուդիտորական ստանդարտ թիվ 320 «Էականությունը աուդիտում» կետ 8-ում նշվում է որ. «Աուդիտի իրականացման ընթացքում աուդիտորը պետք է հաշվի առնի էականությունը»:

Աուդիտորը հաշվի է առնում էականությունը հիմնականում երկու դեպքում.

- (a) **աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, իրականացման ժամկետներն ու ծավալները որոշելիս,**
- (b) **խեղաթյուրումների ազդեցությունը գնահատելիս:**

Աուդիտի պլանավորման ժամանակ աուդիտորը պետք է հաշվի առնի այն գործոնները, որոնք կարող են էականորեն խեղաթյուրել ֆինանսական հաշվետվությունները: Առանձին հաշիվների մնացորդների և գործառնությունների դասերի էականության գնահատումը օգնում է աուդիտորին որոշելու, թե որ հոդվածներն են անհրաժեշտ ստուգել, և պետք է արդյոք կիրառել ընտրանքային և վերլուծական ընթացակարգեր: Դա հնարավորություն է տալիս աուդիտորին ընտրելու այն աուդիտորական ընթացակարգերը, որոնց համակցությունը աուդիտորական ռիսկի մակարդակը կարող է նվազեցնել ընդունելի սահմանի:

Էականության և աուդիտորական ռիսկի մակարդակների միջև գոյություն ունի հակադարձ համեմատական կապ: Որքան մեծ է էականության մակարդակը, այնքան փոքր է աուդիտորական ռիսկի մակարդակը և՛ հակառակը: Աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, իրականացման ժամկետների և չափերի որոշման ընթացքում աուդիտորը հաշվի է առնում էականության և աուդիտորական ռիսկի միջև գոյություն ունեցող այդ հակադարձ համեմատական կապը:

Օրինակ, կոնկրետ աուդիտորական ընթացակարգերը պլանավորելու ժամանակ եթե աուդիտորը գտնում է, որ էականության ընդունելի մակարդակը ցածր է, ապա մեծանում է աուդիտորական ռիսկը: Աուդիտորը պետք է պահպանի այս գործոնների միջև հավասարակշռությունը հետևյալ երկու գործողություններից մեկի օգտագործմամբ.

- նվազեցնելով վերահսկողության ռիսկի գնահատված մակարդակը՝ լրացուցիչ վերահսկողության թեսթերի կիրառման միջոցով,
- նվազեցնելով չհայտնաբերման ռիսկը՝ պլանավորված աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, իրականացման ժամկետներն ու ծավալները ձևափոխելու միջոցով:

Այսպես կատարելով «Կահույք» բաժնետիրական ընկերության 2003 թ. հաշվետու տարվա ֆինանսական հաշվետվություններում ոչ ընթացիկ ակտիվների ստուգումներ, աուդիտորը արձանագրեց երկու հանգամանք, ըստ որոնց հաշվետու տարում ընդհանրապես չեն կատարվել ոչ ընթացիկ ակտիվների գծով վերագնահատումներ և ձևակերպել համապատասխան թղթակցություններ.

1. «Կահույք» բաժնետիրական ընկերությունը 2 000 թ. հունվարին ձեռք էր բերել 7 մլն դրամ արժողությամբ և 7 տարվա ծառայության ժամկետով հոսքային գիծ, որի հետևանքով ավելանում էր գրասենյակային սեղանների թողարկման և իրացման քանակը և ապահովվում տարեկան 1,4 մլն դրամի լրացուցիչ դրամական ներհոսք: Սակայն, 2003 թ. դեկտեմբերի վերջին հայտնի դարձավ, որ կահույքի հայրենական շուկան հաջորդ տարվանից «ողողվելու է» արտասահմանյան արտադրության գրասենյակային կահույքով, որի հետևանքով ըստ մարքեթինգի բաժնի կանխատեսումների, անմիջապես կրճատվելու է «Կահույք» բաժնետիրական ընկերության գրասենյակային սեղանների թողարկման և իրացման քանակը 40%-ով:
2. Բացի այդ, ըստ կադաստրային տվյալների, անշարժ գույքի շուկայում 2003 թ. հաշվետու տարում տեղի է ունեցել շենքերի և շինությունների 20%-ով թանկացում: Սակայն, 2003 թ. հաշվետու տարվա ֆինանսական հաշվետվությունները կազմելիս, երբ այդ ակտիվների կուտակված մաշվածքը կազմում էր 60%, ընդհանրապես չեն կատարվել ոչ ընթացիկ ակտիվների գծով համապատասխան վերագնահատումներ:

Չաշվի առնելով վերը նկարագրված փաստերը և օգտվելով ստորև ներկայացված «Կահույք» բաժնետիրական ընկերության 2 003 թ. հաշվապահական հաշվեկշռից, որոշենք ոչ ընթացիկ ակտիվների խեղաթյուրված ներկայացման էականությունը, եթե բաժնետիրական ընկերությունը կիրառում է ակտիվների հավասարաչափ ամորտիզացման քաղաքականություն, իսկ կապիտալի արժեքը բոլոր տարիների համար կազմում է 15% :

Հաշվապահական հաշվեկշիռ (հազ դրամ)

	<b>2 003</b>	<b>2 004</b>
<b>Ոչ ընթացիկ ակտիվներ</b>		
Շենքեր և շինություններ	12 121	11 081
Սարքավորումներ	9 020	12 130
	<b>21 141</b>	<b>23 211</b>
<b>Ընթացիկ ակտիվներ</b>		
արտադրական պաշարներ	4 663	3 995
դեբիտորներ	2 260	164
դրամական միջոցներ	2 053	55
<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ</b>	<b>30 117</b>	<b>27 425</b>
<b>Կապիտալ</b>		
բաժնեհավաք կապիտալ	8 000	8 000
շահույթ (վնաս)	7 313	7 584
	15 313	15 584
<b>Ոչ ընթացիկ պարտավորություններ</b>		
Երկարաժամկետ վարկեր	<b>7 000</b>	<b>8 846</b>
<b>Ընթացիկ պարտավորություններ</b>		
մատակարարներից	6 108	1 195
աշխատավարձի գծով	1 696	1 800
	<b>7 804</b>	<b>2 995</b>
<b>ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ</b>	<b>30 117</b>	<b>27 425</b>

Աուդիտորը սահմանում է էականության ընդհանուր մակարդակը՝ էական խեղաթյուրումները քանակապես որոշելու համար: Հետևաբար, քննարկվող պարագայում նախ պետք է ըստ առանձին ոչ ընթացիկ ակտիվների՝ որոշել վերագնահատման ամտեսման հետևանքով հաշվեկշռային հայտագրման խեղաթյուրման չափը, այնուհետև, գնահատել ընդհանուր ակտիվների կազմում ոչ ընթացիկ ակտիվների արժեքային խեղաթյուրման տոկոսի էականությունը:

**Շենքերի և շինությունների գծով վերագնահատումները.**

➤ **սկզբնական արժեքի գծով.**

սկզբնական արժեքը =  $(11\ 081 : (100 - 60) \times 100 = 27\ 703$

վերագնահատված սկզբնական արժեք =  $27\ 703 \times 1,2 = 33\ 244$

Հաշվային թղթակցությունը սկզբնական արժեքը վերագնահատելիս կկազմվեր.

**Դտ 111 «Հիմնական միջոցներ».....5 541 (33 244 – 27 703)**

**Կտ 321 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վերագնահատումից ած».....5 541**

➤ **ամորտիզացիայի գծով.**

կուտակված մաշվածքը վերագնահատման պահին՝

=  $27\ 703 \times 0,6 = 16\ 622$

վերագնահատված կուտակված մաշվածք՝

=  $16\ 622 \times 1,2 = 19\ 947$

Հաշվային թղթակցությունը կուտակված մաշվածքը վերագնահատելիս կկազմվեր.

**Դո 321 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վերագնահատումից ած».....3 325**

**Կտ 112 «Կուտակված մաշվածք».....3 325 (19 947 – 16 622)**

Շենքերի և շինությունների վերագնահատումը.

$$= 5\,541 - 3\,325 = +2\,216 \text{ կամ } 11\,081 \times 0,2 = +2\,216$$

➤ **Սարքավորումների գծով վերագնահատումները.**

հոսքային գծի տարեկան սպասվող եկամտաբերությունը 2 004 թ.-ից սկսած =  $1,4 \times (1 - 0,4) = 0,84$   
 հոսքային գծի տարեկան սպասվող եկամտաբերության ներկա արժեքը.

$$I \text{ տարի} = 0,84 \times 0,870 = 0,7308$$

$$II \text{ տարի} = 0,84 \times 0,756 = 0,6450$$

$$III \text{ տարի} = 0,84 \times 0,658 = 0,5527$$

$$\underline{1,9 \text{ մլն}}$$

հոսքային գծի սկզբնական արժեքը = 7 մլն

հոսքային գծի առ 01.01.2004 կուտակված մաշվածքը.

$$= (7 \text{ մլն} : 7 \text{ տարի}) \times 4 \text{ տարի} = 4 \text{ մլն}$$

հոսքային գծի առ 01.01.2004 հաշվեկշռային արժեքը = 3 մլն

հոսքային գծի առ 01.01.2004 հաշվեկշռային արժեքի վերագնահատման % =  $(1,9 - 3) : 1,9 = 37\%$

Հաշվային թղթակցությունը սկզբնական արժեքը վերագնահատելիս կկազմվեր.

**Դո 724 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վերաչափումից ծախսեր».....2,59 (7 x 0,37)**

**Կտ 124 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների արժեզրկում».....2,59**

Հաշվային թղթակցությունը կուտակված մաշվածքը վերագնահատելիս կկազմվեր.

**Դո 112 «Կուտակված մաշվածք».....1,48 (4x0,37)**

**Կտ 624 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վերաչափումից եկամուտ».....1,48**

Սարքավորումների վերագնահատումը = - 2,59 + 1,48 = - 1,11 կամ  $3 \times (-0,37) = - 1,11$

Այսպիսով, «Կահույք» բաժնետիրական ընկերության հրապարակվող առ 01.01 2 004 թ հաշվետվության ոչ ընթացիկ ակտիվների հաշվեկշռային հայտագրման շեղման բացարձակ գումարը գնահատվում է 3.326 մլն դրամ (2,216 + 1,11), որը կազմում է ընկերության ոչ ընթացիկ ակտիվների 14 %-ը (3,326 : 23,211), իսկ ընդհանուր ակտիվների՝ 12%-ը (3,326 : 27,425):

### **Հետևություն.**

Երկու դեպքում էլ ստացվեցին ոչ ընթացիկ ակտիվների հաշվեկշռային հայտագրման խեղաթյուրման բարձր %-եր(14 և 12), որոնք եական են և կարող են ազդել ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա օգտագործողների կողմից կայացվող տնտեսական որոշումների վրա: Սխալ հայտագրումների եականության արձանագրման օգտին է խոսում նաև այն փաստը, որ «Կահույք» բաժնետիրական ընկերության հրապարակվող առ 01.01 2 004 թ հաշվեկշռի ընդհանուր ակտիվներում ոչ ընթացիկ ակտիվները կազմում են բարձր տեսակարար կշիռ՝ 84,6% (23 211 : 27 425):

Կազմենք «Կահույք» բաժնետիրական ընկերության 2003 թ. հրապարակվող ֆինանսական հաշվետվությանը կցվող աուդիտորական արտաքին եզրակացություն՝ ըստ սահմանված ստանդարտի, եթե հայտնի են.

1. կազմակերպության 2003 թ. հաշվեկշռի վերը ներկայացված հոդվածները,
2. կազմակերպության 2003 թ ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը,
3. հաշվետու տարում չի կատարվել շենքերի և շինությունների գծով 20% թանկացման վերագնահատում և չեն ձևակերպվել համապատասխան թղթակցություններ՝ ըստ ՀՀՀՀ թիվ 16 ստանդարտի պահանջների,



4. հաշվետու տարում տեղի է ունեցել սարքավորումների արժեզրկում, որի հետևանքով դրանց սկզբնական արժեքը նվազել է 2,59 մլն դրամով, իսկ կուտակված մաշվածքը ավելացել՝ 1,48 մլն դրամով, որոնք հաշվապահորեն չեն ձևակերպվել և հաշվի առնվել հրապարակվող ֆինանսական հաշվետվություններում ըստ ԳԳԳԳ թիվ 32 ստանդարտի պահանջների,
5. կազմակերպության ղեկավարությունը հրաժարվում է ֆինանսական հաշվետվություններում կատարել ճշգրտումներ աուդիտորի պահանջով:

**Ֆինանսական արդյունքներ 2003 թ (հազ դրամ)**

Իրացումից հասույթ	19 845
Իրացման ինքնարժեք	11 890
Համախառն շահույթ	7 955
Կոմերցիոն ծախսեր	1 405
Վերադիր ծախսեր	1 591
Գործառնական շահույթ	4 959
Երկարաժամկետ վարկի %	1 050
Հարկվող շահույթ	3 909
Շահութահարկ	780
Զուտ շահույթ	3 129
Շահաբաժիններ	2 858
Չբաշխված շահույթ	271

Քանի որ աուդիտորը բացահայտել է ոչ ընթացիկ ակտիվների արժեզրկման խեղաթյուրումներ, ապա պետք է պարզվի դրանց էականությունը, որպեսզի որոշում կայացվի ստանդարտ կամ ձևափոխված եզրակացության ձևակերպման համար:

Շենքերի և շինությունների գծով թանկացման արդյունքում վերագնահատումից շրջանցելը ոչ ընթացիկ ակտիվների հայտագրման էական խեղաթյուրումներ է առաջացրել և կարող է ազդել ֆինանսական հաշվետվությունների արտաքին օգտագործողների կողմից կայացվող տնտեսական որոշումների վրա: Ուստի այդ մասին պետք է նշվի աուդիտորական եզրակացության «հանգամանքների լուսաբանում» բաժնում: Նույնը վերաբերում է սարքավորումների արժեզրկմանը, որով ոչ միայն հավաստի չեն ներկայացված կազմակերպության ընթացիկ ակտիվները, այլև 1, 11 մլն (2,59-1,48) դրամով, կամ 39%-ով (1,11 : 2,85) գերագնահատվել են բաժնետերերին հասանելիք շահաբաժինները:

Ինչ վերաբերում է շենքերի և շինությունների թանկացմանը, ապա դրանք համաձայն պահպանողականության սկզբունքի, պետք է արձանագրվեին որպես կապիտալի աճ հաշվեկշռում, և ոչ թե օգուտ ֆինանսական արդյունքներում: Ուստի, շենքերի և շինությունների գծով ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը ճշգրտումներ չի կրի:

Այսպիսով, կազմակերպության ղեկավարության հետ ոչ ընթացիկ ակտիվների վերագնահատման արդյունքների անհամաձայնության ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության վրա այնքան էական ու մեծ է, որ աուդիտորը պարտավոր է տալ բացասական կարծիք:

**ԱՌԴԴՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել «Կահույթ» բաժնետիրական ընկերության հաշվապահական հաշվեկշիռը առ 1-ը հունվարի 2003 թ., ինչպես նաև հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը: Նշված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար

պատասխանատու է կազմակերպության ղեկավարությունը: Մեր պարտականությունն է անցկացված աուդիտի արդյունքում արտահայտել կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ:

Աուդիտն անցկացվել է աուդիտորական ստանդարտներին համապատասխան: Այդ ստանդարտներով պահանջվում է, որ մենք աուդիտը պլանավորենք և իրականացնենք ֆինանսական հաշվետվություններն էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու մասին ողջամիտ երաշխիք ձեռք բերելու նպատակով: Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են նաև ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված տեղեկատվության և բացահայտումների հիմքերի հետազոտումը՝ թեսթային հիմունքներով: Գտնում ենք, որ իրականացված աշխատանքների արդյունքները բավարար հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

Աուդիտի ընթացքում պարզվեց, որ «Կահույք» բաժնետիրական ընկերության հրապարակվող առ 01.01 2 004 թ հաշվետվության ոչ ընթացիկ ակտիվների հավելչռային հայտագրման շեղման բացարձակ գումարը կազմել է 3.326 մլն դրամ, ընդ որում շինությունների գծով պետք է հայտագրվեր 13,3 մլն դրամ (11,081 + 11,081 x 1,2), իսկ սարքավորումների գծով 11,02 մլն.դրամ (12,13 - 1,11): Շենքերի և շինությունների թանկացմամբ չի արձանագրվել նաև կապիտալի աճ: Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունում 1,11 մլն դրամով չեն ներկայացված նաև ոչ գործառնական վնասները սարքավորումների արժեզրկումից, և, համապատասխանաբար, նույն գումարով ուճճացվել են շահաբաժինները:

Մեր կարծիքով, ֆինանսական հաշվետվությունները, կազմակերպության ֆինանսական վիճակի առ 01 հունվարի 2003 թ. բոլոր էական առումներով՝ չեն տալիս ճշմարիտ և իրական պատկեր:

**ԱՌԴԻՏՈՐ**

Ամսաթիվը  
Հասցեն

**27.8 ԱՍ 560 ՀԵՏԱԳԱ ՂԵՊՔԵՐԻ ԱՐՁԱՆԱԳՐՈՒՄՆԵՐ**

Աուդիտորական ստանդարտ թիվ 560 «Հետագա դեպքեր» կետ 5-ում նշվում է աուդիտորի կողմից ետհաշվեկշռային իրադարձություններին առնչվող կազմակերպության ղեկավարությանն ուղղված հարցումների անհրաժեշտության մասին:

Ներկայացնենք հետագա դեպքերի գծով աուդիտորի կողմից կատարվող հարցումների 5 օրինակ:

Ֆինանսական հաշվետվությունների ճշգրտման կամ դրանցում բացահայտման անհրաժեշտություն առաջացնող բոլոր դեպքերը հայտնաբերելու համար նախատեսված հարցումները պետք է իրականացվեն աուդիտորական եզրակացության կազմման ամսաթվին որքան հնարավոր է մոտ ժամանակաշրջանում, որպես կանոն ձևակերպվելով այսպես.

- ձեռք են բերվել արդյոք նոր պարտավորություններ և տրվել երաշխիքներ,
- տեղի է ունեցել կամ պլանավորվում է արդյոք նոր բաժնետոմսերի կամ պարտատոմսերի թողարկում,
- պլանավորվում է արդյոք միաձուլման կամ լուծարման պայմանավորվածություն,
- տեղի են ունեցել կամ հավանական է արդյոք, որ տեղի կունենան այնպիսի դեպքեր, որոնք կասկածի տակ կդնեն ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համապատասխանությունը,
- կատարվել են արդյոք փոփոխություններ՝ կապված ռիսկային ոլորտների կամ չնախատեսված դեպքերի հետ:

Աուդիտորական ստանդարտ թիվ 560 «Հետագա դեպքեր» կետ 16-ում նշվում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթվից հետո հայտնաբերված փաստերը կարող են դրդել աուդիտորին կատարելու նոր աուդիտորական եզրակացություն:

Ներրկայացնենք վերահրապարակվող աուդիտորական եզրակացության տարբերակիչ հատկանիշը և նշենք, թե որ դեպքում աուդիտորը կդիմի եզրակացության վերահրատարակման քայլին:

Եթե ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումից հետո աուդիտորը տեղեկանում է այնպիսի փաստերի մասին, որոնք առկա էին աուդիտորական եզրակացության կազմման օրվա դրությամբ և որի պատճառով նա կձևափոխեր իր եզրակացությունը, ապա աուդիտորը պետք է որոշի, թե որքանով այդ կազդեր հաշվետվություններն օգտագործողների որոշումների կայացման վրա և դրա հիման վրա վերահրապարակի իր եզրակացությունը:

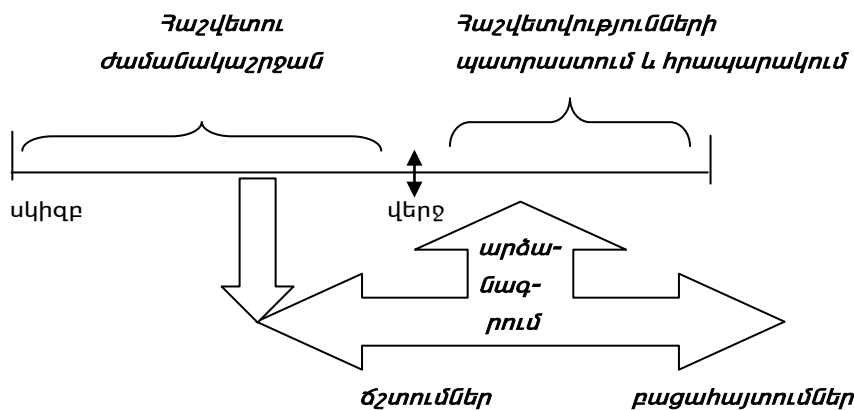
Աուդիտորական նոր եզրակացությունը պետք է ներառի նախկինում վերահրատարակված ֆինանսական հաշվետվություններում ճշգրտումներ կատարելու պատճառները առավել ծավալուն կերպով մեկնաբանող պարագրաֆ:

Եթե կազմակերպության ղեկավարությունը քայլեր չի ձեռնարկում արդեն հրապարակված ֆինանսական հաշվետվություններին և դրան ուղեկցող աուդիտորական եզրակացությանը ծանոթ անձանց՝ ստեղծված իրավիճակի մասին տեղյակ պահելու ուղղությամբ և ֆինանսական հաշվետվություններում ճշտումներ չեն կատարվում, ապա աուդիտորը դիմում է վերապահումով կամ բացասական եզրակացության վերահրապարակման քայլին:

Չետհաշվեկշռային դեպքերի արձանագրումը կարգավորվում է ֆինանսական հաշվապահության ստանդարտներով: Նման կարգավորումը անհարժեշտ է կապված այն բանի հետ, որ հաշվետու տարվա ավարտից հետո միջանկյալ հաշվեկշռի կազմումից մինչև հրապարակումը ընկած ժամանակաշրջանում տեղի են ունենում էական իրադարձություններ, որոնք պետք է տեղեկացվեն հաշվետվություն օգտագործողներին:

Չետհաշվեկշռային տեղի ունեցած դեպքերի արձանագրումը հաշվետվություններում կատարվում է հետևյալ սկզբունքներով.

- I. իրադարձությունը արձանագրվում է, եթե դրա արդյունքը էական է և կարող է ազդել հաշվետվություններն օգտագործողների որոշումների կայացման վրա:
- II. **Ճշտումներ** են կատարվում միջանկյալ հաշվեկշռում և ձևակերպվում են ճշտող համապատասխան հաշվապահական թղթակցություններ, եթե ետհաշվեկշռային իրադարձությունը հաշվետու ժամանակաշրջանում կատարված գործարքի արդյունք է հանդիսացել,
- III. **բացահայտումներ** են կատարվում հաշվետվության հավելվածում, եթե հետհաշվեկշռային իրադարձությունը տեղի է ունեցել հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող ժամանակաընթացքում և իր էականությամբ կարող է ազդել հաշվետվությունն օգտագործողների կողմից կատարվող որոշումների կայացման վրա:



Այսպես, «Փամբակ» ԲԲԸ-ն ամփոփելով 2003 թ. հաշվետու տարվա գործունեությունը, կազմել է միջանկյալ հաշվեկշիռ 2003թ. դեկտեմբերի 31-ին և պատրաստվում է հրապարակել 2004 թ. ապրիլի 20-ին:

Սակայն, միջանկյալ հաշվեկշռի կազմումից մինչև հրապարակումը ընկած ժամանակաշրջանում կայացել են հետհաշվեկշռային հետևյալ իրադարձությունները:

1. 2003 թ. դեկտեմբերին Y գնորդին առաքվել է 30 000 մլն. դրամի ապրանք, որի համար վճարում չի կատարվել: 2004 թ. փետրվարին գնորդը սնանկ է հայտարարվել:
2. 2003 թ. նոյեմբերին «Փամբակ» բաժնետիրական ընկերությունը դատի է տվել կապալառուին անորակ սպասարկման համար և 2004 թ. փետրվարին շահել դատը, կապալառուից գանձելով 4 մլն. դրամի տույժ:
3. 2004 թ. մարտի սկզբին հայտնի է դարձել, որ բաժնետիրական ընկերության հիմնական միջոցները, որոնք կազմում են ակտիվների 35%-ը, արժեզրկվել են 20%-ով:
4. 2004 թ. հունվարին հրդեհվել է բաժնետիրական ընկերության հումքի և նյութերի պահեստը, որի հետևանքով տեղի է ունեցել պաշարների մնացորդի 30%-ի կորուստ:

Հրապարակվող հաշվետվությունում հետհաշվեկշռային տեղի ունեցած դեպքերի ճշտումներ կամ բացահայտումներ:

1. Քանի որ ապրանքի առաքումը Y գնորդին կատարվել է հաշվետու ժամանակաշրջանում և առաքման փաստը հաշվեզրկվել մինչև դեկտեմբերի 31-ը, ապա 30 000 մլն. դրամի դեբիտորական պարտքի գծով 2003 թ. հրապարակվող հաշվետվությունում պետք է կատարվի ճշտում՝ այն դուրս գրելով անհուսալի պարտքերի ռեզերվի հաշվին:
2. Քանի որ «Փամբակ»-ը դրսից սպասարկում է ստացել հաշվետու ժամանակաընթացքում և դրանից վնասներ է կրել մինչև դեկտեմբերի 31-ը, ապա դատական պրոցեսի շահումից հետո ստացվելիք օգուտի չափով պետք է ճշգրտում կատարվի հրապարակվող հաշվետվությունում՝ լրացուցիչ ճշտող թղթակցությամբ 4 մլն., դրանով մարելով բողոքարկման գծով ստացվելիք դեբիտորական պարտքը:
3. Քանի որ «Փամբակ» ԲԲԸ-ի հիմնական միջոցները արժեզրկվել են 2 004 թ. մարտին, այսինքն հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող ամիսներին, ապա արժեզրկման գծով չի տրվի ճշտող թղթակցություն, այլ արժեզրկման արդյունքների գծով կկատարվի բացահայտում՝ հաշվետվությանը կից ծանոթագրություններում:
4. Քանի որ «Փամբակ» ԲԲԸ-ի պաշարները փչացվել և արժեզրկվել են 2 004 թ. հունվարին, այսինքն հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող ամիսներին, ապա արժեզրկման գծով չի տրվի ճշտող թղթակցություն: Հրապարակվելիք հաշվետվության օգտագործողներին տեղեկացման նպատակով, հրդեհի վնասի արդյունքների գծով կկատարվի բացահայտում՝ հաշվետվությանը կից ծանոթագրություններում:

Հետհաշվեկշռային հավանական դեպքերի արդյունքները էական լինելով, կարող են ազել հաշվետվություններն օգտագործողների որոշումների կայացման վրա: Այդ իսկ պատճառով, դրանք արձանագրվում են հրապարակվող ֆինանսական հաշվետվություններում:

Սակայն, հետհաշվեկշռային հավանական դեպքերը, ի տարբերություն կայացած դեպքերի և իրադարձությունների, չեն ճշտվում ճշգրտվող թղթացությամբ, այլ արտահաշվեկշռային հոդվածներում են լրացվում կամ արձանագրվում են հաշվետվություններին կից բացահայտումներում:

Ընդ որում, հետհաշվեկշռային հավանական դեպքերի արձանագրման հիմքում դրվում է երկու սկզբունք.

- ա) պահպանողականությունը, երբ առաջնահերթությունը տրվում է վնասների բացահայտմանը,
- բ) կայանալիք իրադարձության հավանականության տոկոսը:

Աուդիտորները, հավանական դեպքերի արդյունքները ըստ կայանալիք դեպքերի հավանականության տոկոսի, հաշվետվություններում արձանագրում են համաձայն ստորև բերված սանդղակի:

Հավանականություն P	Հաշվետվությունում	
	վնասները	օգուտները
P > 90%	արտահաշվեկշռային ճշտում	արտահաշվեկշռային ճշտում
50% < P < 90%	արտահաշվեկշռային ճշտում	բացահայտում
10% < P < 50%	բացահայտում	չարձանագրում
10% < P	չարձանագրում	չարձանագրում

Այսպիսով.

- կայացման բարձր հավանականություն ունեցող դեպքերի օգուտներն ու վնասները ստանում են արտահաշվեկշռային ճշտում,
- կայացման միջին հավանականության տոկոս ունեցող դեպքերից վնասները արտահաշվեկշռային ճշտում են ստանում, իսկ օգուտները՝ միայն բացահայտվում են հաշվետվությանը կից ծանոթագրություններում,
- կայացման ցածր հավանականության տոկոս ունեցող դեպքերից վնասներն ու օգուտները ընդհանրապես չեն արձանագրվում հրապարակվող ֆինանսական հաշվետվություններում:

Այսպես, «Թռիչք» ԲԲԸ-ն ավարտելով 2 003թ. իր գործունեությունը, նախապատրաստվում է հրապարակել ֆինանսական հաշվետվություն 2004թ. մարտի 20-ին: Սակայն, 2004 թ. հունվար-մարտ ամիսներին հայտնի են դարձել որոշ իրադարձությունների հնարավոր կայացման հավանականություններ, որոնք էական են՝ և կարող են ազդել հաշվետվություններն օգտագործողների որոշումների վրա:

1. 2004 թ. փետրվարի «Թռիչք» ԲԲԸ-ն ավարտում է դատական գործընթացը ի դեմս էլեկտրոնացանցի, որը 2003 թ. նոյեմբերին բարձր լարումով էներգիա մատակարարելով, շարքից հանել էր «Թռիչք»-ի գրասենյակային սարքավորումները և պատճառել 5 մլն. դրամի վնաս: Ըստ փաստաբանի, «Թռիչք»-ի դատը շահելու հավանականությունը 95% է:
2. 2003 թ. հունիսին փողոցից գողացել էին «Փյունիկ»-ի 10 մլն.դրամ արժողությամբ բեռնատարը: 2004 թ. հունվարին դատաքննչական մարմիններից նամակ է ստացվել, որ հանցագործները բռնված են, սակայն ընդամենը 20% հավանականություն կա գողերի կողմից լուծարված և մասնա վաճառված բեռնատարի արժեքը բռնագանձելու:
3. 2003 թ. մարտին «Թռիչք» ԲԲԸ-ն վաճառել է 20 մլն. դրամի արտադրանք X կազմակերպությանը, որը երկու ամիս հետո սնանկ է հայտարարվել: 2004 թ. փետրվարին հայտնի դարձավ, որ X-ում առողջացման գործընթաց է սկսել և առկա է դեբիտորական պարտքի մարման 60% հավանականություն:
4. «Թռիչք» ԲԲԸ-ն 2003 թ.-ին հարկային մարմինների կողմից ստուգման է ենթարկվել, որի արդյունքում գրվել է 7 մլն. դրամի տուգանքի արձանագրություն: «Թռիչք»-ի տնօրինությունը վիճահարույց համարելով արձանագրության արդյունքները, հրաժարվում է մուծել տուգանքը և դիմել է դատարան 2004թ. մարտի սկզբին: Տնտեսական գործերի գծով դատապաշտպանը պնդում է, որը դատը ընդամենը մեկ շաբաթ կտևի և առկա է «Թռիչք»-ի կողմից դատը տանուլ տալու 80% հավանականություն:
5. 2 003 թ. մայիսի հրդեհից վնասվել է «Թռիչք» ԲԲԸ-ի պահեստային շենքերից մեկի տանիքը, պատճառելով 3 մլն. դրամի վնաս: Շենքը ապահովագրված է և 2 004 թ. փետրվարին ապահովագրական ընկերության կողմից վերջնական եզրահանգման նամակ է ստացվել, ըստ որի

ընդամենը 5% հավանականություն կա վնասների փոխահատուցման, քանի որ «Թռիչք»-ի կողմից չեն պահպանվել հակահրդեհային պաշտպանության կանոնները:

Թվարկված հետհաշվեկշռային հավանական դեպքերը արձանագրեց 2004 թ. ապրիլի 20-ին հրապարակվելիք հաշվապահական հաշվետվությունում՝ տալով համապատասխան մեկնաբանություններ:

1. Քանի որ հետհաշվեկշռային իրադարձության կայացման հավանականությունը բարձր է 90%-ից, ապա էլեկտրոցանցից գանձվելիք 5 մլն. դրամը կարձանագրվի արտահաշվեկշռում՝ որպես պայմանական ակտիվ:
2. Քանի որ հետհաշվեկշռային իրադարձության կայացման հավանականությունը ցածր է միջինից, ապա ստանալիք 5 մլն. դրամը ընդհանրապես չի արձանագրվի հրապարակվող հաշվետվությունում:
3. Քանի որ հետհաշվեկշռային իրադարձության կայացումը ունի միջին հավանականություն, ապա դրանով ուղեկցվող օգուտները պետք է բացահայտվեն: Այսինքն, 20 մլն. դեբիտորական պարտքը պետք է ոչ թե որպես պայմանական ակտիվ ճանաչվի, այլ պարզապես բացահայտվի ֆինանսական հաշվետվությանը կից ծանոթություններում, որպեսզի օգտագործողներին իրազեկ պահվի այդ մասին:
4. Քանի որ հետհաշվեկշռային իրադարձության կայացումը ունի 80% հավանականություն, ապա դրանից ստացված վնասը պետք է ստանա արտահաշվեկշռային արձանագրում՝ որպես պայմանական պարտավորություն: Այս պարագայում ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին իրազեկ կպահվի կայացած պայմանական պարտավորության մասին:
5. Քանի որ հետհաշվեկշռային իրադարձության կայացումը ունի շատ ցածր հավանականություն, ուստի ստացվելիք հավանական փոխահատուցումները (օգուտները) ընդհանրապես չեն արձանագրվի հրապարակվող ֆինանսական հաշվետվություններում:

## 27.9 ԱՍ 570 ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ԱՆԸՆԴԻԱՏՈՒԹՅՈՒՆԸ

Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ ենթադրվում է, որ կազմակերպությունը անընդհատ գործելու է տեսանելի ապագայում, որը սովորաբար հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո մեկ տարին չզերազանցող ժամանակահատվածն է, եթե բացկայում է հակառակը հաստատող տեղեկատվությունը: Հետևաբար, ակտիվները և պարտավորությունները գրանցվում են սովորական գործունեության ընթացքում այնպես, որ ակտիվները հնարավոր լինի իրացնելու, իսկ պարտավորությունները մարելու սահմանված ժամկետներում:

Ուստի, ընթացիկ և ոչ ընթացիկ ակտիվների ու պարտավորությունների դասակարգման հիմնավորվածությունը ստուգելիս աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար որպես հիմք ընդունված կազմակերպության գործունեության անընդհատության համապատասխանության հարցը:

Աուդիտորական ստանդարտ թիվ 570 «Կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը» կետ 5-ում նշվում է, որ աուդիտորը պետք է հաշվի առնի այն ռիսկը, որ կազմակերպության անընդհատ գործելու ենթադրությունը կարող է տեղին չլինել:

Կազմակերպության հետագա գործունեության վերաբերյալ հարցեր առաջանալու ռիսկի հետ կապված, հայտանիշները կարող են երևալ ֆինանսական հաշվետվություններից կամ այլ աղբյուրներից: Նման հայտանիշների օրինակները, որոնք պետք է հաշվի առնվեն աուդիտի կողմից որպես կասկածի տակ դրվող կազմակերպության անընդհատ գործելու ենթադրություններ, դասակարգվում են հետևյալ խմբերի:

**Ֆինանսական հայտանիշներ.**

- անբարենպաստ ֆինանսական գործակիցներ,
- փոխառություններ, որոնց մարման ժամկետը մոտենում է և վճարելու կամ մարման ժամկետը երկարաձգելու հնարավորություններ չկան,
- շահաբաժինների պարտավորությունների հաշվարկման և վճարման դադարեցումը,
- շահաբեր ներդրումներից կամ նորամուծություններից հրաժարումը:

**Գործառնական հայտանիշներ.**

- կազմակերպության առանցքային պաշտոններից աշխատակիցների հեռանալը և դրա դիմաց համալրում չկատարելը,
- մատակարարման և իրացման շուկաներում կազմակերպության դիրքերի զիջումը,
- աշխատուժի համալրման հետ կապված դժվարությունները:

**Օրենսդրական և դատական հայտանիշներ.**

- գործող օրենսդրական ակտերին կազմակերպության գործարարության որոշ ոլորտների անհամապատասխանությունը,
- որդեգրած հաշվային քաղաքականությանը անհետևողականությունը,
- կազմակերպության դեմ դատական մեծ հնչեղություն ունեցող գործերի ընթացքը, որոնց ավարտը մեծ հավանականությամբ լուծվելու է ի վնաս կազմակերպության:

Կազմակերպության գործունեության անընդհատության անհամապատասխանության փաստը բացահայտելիս աուդիտորը պարտավոր է այն արձանագրել հրապարակվող եզրակացությունում: Աուդիտորը իրավունք ունի անընդհատության խախտման նախանշանները բացահայտելուց հետո այդ մասին չկատարել արձանագրում եզրակացությունում, եթե կազմակերպությունը մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների վերջնական կազմումը ու ներկայացումը կատարի հետևյալ քայլերը.

1. Հնարավոր է, որ աուդիտորը կարողանա ստիպել կազմակերպության տնօրինությանը, որ ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացվեն «բաժանման հիմքով»: Այսինքն, բոլոր ոչ ընթացիկ ակտիվները և պարտավորությունները վերադասակարգվեն և ներկայացվեն որպես ընթացիկ՝ իրենց զուտ արժեքով:
2. Եթե հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո կտրուկ փոխվի իրավիճակը և ձևավորվի մեծ հավանականություն կազմակերպության գործունեության անընդհատության ապահովման երաշխիքների գծով: Սակայն այս դեպքում աուդիտորը պետք է պահանջի, որպիսով հրապարակվող հաշվետվության ձևերում կազմակերպությունը մանրամասն նկարագրի և բացահայտի այն հետհաշվեկշռային դեպքերը, որոնք անընդհատության ապահովման երաշխիքներ են ստեղծում:

Այսպես, ձուլարանի ստուգման ժամանակ աուդիտորը բացահայտեց մոտ ապագայում կազմակերպության հետագա գործունեության դադարեցման հայտանիշներ և հարցման արդյունքում տնօրինությունից գրավոր հավաստում ստացավ՝ տնտեսական գործունեության անընդհատության խզման հավանականության վերաբերյալ: Ձուլարանի կողմից հրատարակմանը ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտին ներկայացվել են հետևյալ կտրվածքով

Հաշվեկշռի հոդվածների մնացորդը (մլն դրամ)

	գումար
<b>Ոչ ընթացիկ ակտիվներ</b>	
Աղյուսե վառարաններ	10
Սարքավորումներ	5
Ֆինանսական ներդրումներ	4
<b>Ընթացիկ ակտիվներ</b>	
արտադրական պաշարներ	1
<b>ՀԱՇՎԵԿՇՐՈՒ</b>	<b>20</b>

<b>Կապիտալ</b>	
բաժնեհավաք կապիտալ	4
շահույթ (վնաս)	3
լրացուցիչ կապիտալ	2
պահուստային կապիտալ	3
<b>Ոչ ընթացիկ պարտավորություններ</b>	
Երկարաժամկետ վարկեր	4
<b>Ընթացիկ պարտավորություններ</b>	
մատակարարներից	0.7
բյուջեից	3.3
<b>ԶԱՇՎԵԿՇԻՌ</b>	<b>20</b>

**Ֆինանսական արդյունքներ (մլն դրամ)**

Իրացումից հասույթ	25
Իրացման ինքնարժեք	(20)
Համախառն շահույթ	5
Վերադիր ծախսեր	(1)
Գործառնական շահույթ	4
Երկարաժամկետ վարկի %	(1)
Հարկվող շահույթ	3
Շահութահարկ	(0.6)
Զուտ շահույթ	2.4

Աուդիտորը համոզմունք է հայտնում, որ ձուլարանը չի գործելու մեկ տարի անց և հենց այդ հիմքով էլ կատարում է ֆինանսական հաշվետվությունների հողվածների վերանայում:

**Աղյուսե վառարանների** շահագործումը դեռևս ձուլարանում նախատեսվում էր 10 տարի, հետևաբար աուդիտորը այդ հողվածը առաջիկա մեկ տարվա շահագործման հաշվով վերագնահատում է 1 մլն դրամ հետևյալ թղթակցությամբ.

**Դու «Աղյուսե վառարաններ».....9 մլն (10 – 1)**

**Կտ «Արժեզրկման ծախսեր»..... 9 մլն**

**Սարքավորումների** շահագործումը նախատեսվում էր դեռևս 5 տարի, հետևաբար, աուդիտորը այդ հողվածը առաջիկա մեկ տարվա շահագործման հաշվով վերագնահատում է 1 մլն դրամ հետևյալ թղթակցությամբ.

**Դու «Սարքավորումներ».....4 մլն (5 – 1)**

**Կտ «Արժեզրկման ծախսեր»..... 4 մլն**

**Երկարաժամկետ ֆինանսական ներդրումները** պետք է հաշվեկշռային հայտագրում ստանան որպես կարճաժամկետ ներդրումներ.

**Դու «Կարճաժամկետ ֆինանսական ներդրումներ».....4 մլն**

**Կտ «Երկարաժամկետ ֆինանսական ներդրումներ».....4 մլն**

**Լրացուցիչ կապիտալը** ձևավորվել էր սարքավորումների վերագնահատման աճից և դեռևս 5 տարվա ամորտիզացման ժամկետ ունի, հետևաբար աուդիտորը այդ հողվածը կգնահատի 0.5 մլն և սարքավորումների առաջիկա մեկ տարվա շահագործման հաշվով կամորտիզացնի հետևյալ թղթակցությամբ.

**Դու «Լրացուցիչ կապիտալ».....1.5 մլն (2 – 0.5)**

**Կտ «Եկամտուներ ակտիվների վերագնահատումից»..... 1.5 մլն**

**Պահուստային կապիտալը** նախատեսված է ձուլարանում խոշոր չափի կապիտալ շինարարության՝ նոր արտադրամասի համար: Բնականաբար, կազմակերպության գործունեության ընդհատման պա-



րագայում այն սպառում է իր գործառույթը և պետք է հակադարձվի, այսինքն ամբողջությամբ դուրս գրվի եկամուտների հաշվին հետևյալ թղթակցությամբ.

**Դտ «Պահուստային կապիտալ».....3 մլն**

**Կտ «Այլ գործառնական եկամուտներ».....3 մլն**

**Երկարաժամկետ վարկային պարտավորությունները** կազմակերպության անընդհատության խախտման պատճառով կդասվեն կարճաժամկետ պարտավորությունների դասին հետևյալ թղթակցությամբ.

**Դտ «Պարտավորություններ երկարաժամկետ վարկերից».....3 մլն**

**Կտ «Պարտավորություններ կարճաժամկետ վարկերից».....3 մլն**

Այսպիսով, անընդհատության խախտման պարագայում ձուլարանի հրապարակվող վերագնահատված հոդվածներով ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտորի կողմից կներկայացվեն այսպես.

**Չաշվեկշռի հոդվածների վերանայված մնացորդը (մլն դրամ).**

<b>Ոչ ընթացիկ ակտիվներ</b>	
Աղյուսե վառարաններ	1
Սարքավորումներ	1
Ֆինանսական ներդրումներ	0
<b>Ընթացիկ ակտիվներ</b>	
արտադրական պաշարներ	1
Ֆինանսական ներդրումներ	4
<b>ԳՆՇՎԵԿՇԻՌ</b>	<b>7</b>
<b>Կապիտալ</b>	
բաժնեհավաք կապիտալ	4
շահույթ (վնաս)	(5.5)*
լրացուցիչ կապիտալ	0.5
պահուստային կապիտալ	0
<b>Ոչ ընթացիկ պարտավորություններ</b>	
Երկարաժամկետ վարկեր	0
<b>Ընթացիկ պարտավորություններ</b>	
մատակարարներից	0.7
բյուջեից	3.3
կարճաժամկետ վարկեր	4
<b>ԳՆՇՎԵԿՇԻՌ</b>	<b>7</b>

\* (չշտված շահույթ) + (եկամուտների ճշտումներ) – (ծախսերի ճշտումներ) = 3 + 1.5 + 3 - 9 – 4 = - 5.5

**Ֆինանսական վերանայված արդյունքներ (մլն դրամ)**

Իրացումից հասույթ	<b>25</b>
Իրացման ինքնարժեք	<b>(20)</b>
Համախառն շահույթ	<b>5</b>
Վերադիր ծախսեր	<b>(9.5)*</b>
Գործառնական շահույթ	<b>(4.5)</b>
Երկարաժամկետ վարկի %	<b>(1)</b>
Հարկվող շահույթ	<b>(5.5)</b>
Շահութահարկ	<b>(0.6)</b>
Զուտ շահույթ	<b>(6.1)</b>

\*  $-1 + 1.5 + 3 - 9 - 4 = -9,5$

Եթե ֆինանսական հաշվետվություններում չեն կատարվել անընդհատության խզման համապատասխան բացահայտումներ, ապա աուդիտորը պետք է արտահայտի վերապահումով դրական կարծիք:

Այսպես, կազմենք աուդիտորական եզրակացություն, եթե առ 01.01.2004 թ. «Սևանա» բաժնետիրական ընկերության ֆինանսական հաշվետվությունը կազմակերպության անընդհատ գործելու խզման հայտանիշներից բացի, մնացած բոլոր էական առումներով ճշմարիտ է ներկայացված:

«Սևանա» բաժնետիրական ընկերության 2003 թ. գործունեության ուսումնասիրության ժամանակ աուդիտորին տրամադրվեց առևտրային բանկի կողմից կազմակերպությանը ուղղված մամակ, որի բովանդակությունից կատարում ենք մեջբերում. «ցավոք բանկը չի կարող երկարաձգել «Սևանա» ԲԸ-ին երկարաժամկետ վարկային փոխառության պայմանագիրը, որի ժամկետը լրանում է 2004 թ. հուլիսի 1-ին»:

Աուդիտորական ուսումնասիրությունները ցույց տվեցին, որ Ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանց կից ծանոթագրությունները չեն բացահայտում այդ փաստը, այն դեպքում, երբ տվյալ բանկին բաժնետիրական ընկերության երկարաժամկետ վարկային պարտավորությունը առ 01.2004 թ. արձանագրվել է 9 մլն դրամ, որը կազմում է հաշվեկշռի հանրագումարի 70%-ը:

Բացի այդ, ելնելով իր գործունեության անընդհատության համոզմունքից, «Սևանա» բաժնետիրական ընկերությունը առ 01.2004 թ. հաշվեկշռում ներկայացրել է 250 000 դրամ հետաձգված հարկային ակտիվ:

Քանի որ կազմակերպությունը ի վիճակի չի եղել երկարաձգելու բանկային փոխառության պայմանագիրը և փաստորեն 70%-ով կորցրել է ակտիվների ֆինանսավորման հետագա հնարավորությունը, աուդիտորի մոտ նման ֆինանսական օժանդակության կորուստը կասկած է առաջացրել ընկերության գործունեության անընդհատության անխափանության առնչությամբ: Այդ մտահոգությամբ դիմելով ստուգվող կազմակերպության ղեկավարությանը, աուդիտորը պահանջել է կազմված հաշվեկշռում չարձանագրել հետաձգված հարկային ակտիվ, իսկ ոչ ընթացիկ 9 մլն վարկային պարտավորությունները ներկայացնել որպես ընթացիկ պարտավորություն: Սակայն, կազմակերպության ղեկավարությունից այդ առնչությամբ ստանալով գրավոր անհամաձայնություն, աուդիտորը ելնելով ստանդարտի պահանջից, ներկայացրել է վերապահումով եզրակացություն:

**ԱՌԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել «Սևանա» բաժնետիրական ընկերության հաշվապահական հաշվեկշիռը առ 1-ը հունվարի 2004 թ., ինչպես նաև հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական ար-

դյունքների և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը: Նշված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար պատասխանատու է կազմակերպության ղեկավարությունը: Մեր պարտականությունն է անցկացված աուդիտի արդյունքում արտահայտել կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ:

Աուդիտն անցկացվել է աուդիտորական ստանդարտներին համապատասխան: Այդ ստանդարտներով պահանջվում է, որ մենք աուդիտը պլանավորենք և իրականացնենք ֆինանսական հաշվետվություններն էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու մասին ողջամիտ երաշխիք ձեռք բերելու նպատակով: Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են նաև ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված տեղեկատվության և բացահայտումների հիմքերի հետազոտումը՝ թեսթային հիմունքներով: Գտնում ենք, որ իրականացված աշխատանքների արդյունքները բավարար հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

Աուդիտի ընթացքում պարզվեց, որ կազմակերպությունը ի վիճակի չի եղել երկարաձգելու բանկային փոխառության պայմանագիրը: Նման ֆինանսական օժանդակության բացակայության դեպքում էական կասկածներ են առաջանում կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ: Հետևաբար, կարող է գրանցված 250 000 դրամ հետաձգված հարկային ակտիվների և 900 000 000 դրամ ոչ ընթացիկ պարտավորությունների դասակարգումները ճշգրտելու անհրաժեշտություն առաջանալ: Ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանց կից ծանոթագրությունները չեն բացահայտում այդ փաստը:

Մեր կարծիքով, բացառությամբ նախորդ պարագրաֆում ներկայացված տեղեկատվության, ֆինանսական հաշվետվությունները, կազմակերպության ֆինանսական վիճակի՝ առ 01 հունվարի 2 004 թ, ինչպես նաև հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքների և դրամական հոսքերի մասին տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր:

**Աուդիտոր  
Ամսաթիվը, հասցեն**

**27.10 ԱՍ 930 ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՏԵՂԵԿԱՏՎՈՒԹՅԱՆ ԿՈՄՊԻԼՅԱՑԻԱ**

Աուդիտորական ստանդարտ թիվ 930 «Ֆինանսական տեղեկատվության կոմպիլյացիա» կետ 19-ում նշվում է, որ հաշվապահի կողմից հավաքագրված տեղեկատվությունը պետք է ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի առաջին էջի վրա պարունակի նման հղում «Կոմպիլյացիոն աշխատանքները կատարվել են առանց աուդիտ կամ դիտարկում անցկացնելու»:

Ներկայացնենք կոմպիլյացիայի նպատակը և իրականացման սկզբունքները:

Կոմպիլյացիոն աշխատանքները կատարում են հրավիրված պրոֆեսիոնալ հաշվապահները (աուդիտորները), որպես կանոն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունում չի գործում ստացիոնար հաշվապահ: Այդ աշխատանքները սովորաբար ներառում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը, երբեմն նաև այլ ֆինանսական տեղեկատվության հավաքագրում, դասակարգում և հաշվետվական ամփոփում:

Կոմպիլյացիոն աշխատանքների նպատակը ոչ թե աուդիտորական, այլ հաշվապահական հաշվառման գիտելիքների ու փորձի օգտագործումն է՝ ֆինանսական տեղեկատվությունը հավաքագրելու, դասակարգելու և ամփոփելու համար: Այն սովորաբար կատարում է անալիտիկ տվյալների ամփոփում մինչև կառավարելի և ընթացիկ չափը՝ առանց ստուգելու այդ տեղեկատվության հիմքում ընկած փաստերը: Իրականացված ընթացակարգերը նախատեսված չեն և հնարավորություն չեն տալիս աուդիտորին ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ որևէ երաշխիք տրամադրելու: Այնու-

ամենայնիվ, աուդիտորի ներգրավումից հավաքագրված ֆինանսական տեղեկատվությունն օգտագործողները ստանում են դրական արդյունք, քանի որ այդ ծառայությունը մատուցվում է մասնագիտական բարձր մակարդակով:

Կոմպիլյացիայի դեպքում հաշվապահը պետք է ղեկավարվի աուդիտորական գործունեությունը կարգավորող մարմնի կողմից սահմանված կարգով հաստատված «Պրոֆեսիոնալ հաշվապահների վարքագրքով»: Հաշվապահի պրոֆեսիոնալ պարտականությունները կարգավորող վարքագծի սկզբունքներն են.

- a) ազնվությունը,
- b) օբյեկտիվությունը,
- c) պրոֆեսիոնալ ունակությունը և պատշաճ վերաբերմունքը,
- d) գաղտնիությունը,
- e) պրոֆեսիոնալ վարքագծը,
- f) տեխնիկական ստանդարտների պահպանումը:

Կոմպիլյացիոն աշխատանքների իրականացման համար անկախության սկզբունքը պարտադիր չէ: Այնուամենայնիվ, եթե հաշվապահը անկախ չէ, ապա այդ մասին անպայման պետք է հղում կատարվի հաշվետվության մեջ:

Աուդիտորական ստանդարտ թիվ 930 «Ֆինանսական տեղեկատվության կոմպիլյացիա» կետ 7-ում նշվում է, որ հաշվապահը պետք է համոզվի պարտավորության պայմանների շուրջ իր և պատվիրատուի միջև լիակատար փոխըմբռնման առկայության մեջ: Հետևաբար, կոմպիլյացիայի դեպքում աուդիտորի (պրոֆեսիոնալ հաշվապահի) կողմից կազմվում է մամակ-պարտավորագիր:

Ներկայացնենք մամակ-պարտավորագրի կազմման սկզբունքները և ներկայացնել ղեկավարությանը ուղղված կոմպիլյացիայի մամակի շարադրման պայմանական օրինակ:

Նամակ - պարտավորագիրը կազմվում է կոմպիլյացիոն աշխատանքները պլանավորելիս: Աուդիտորի կողմից աշխատանքների հիմնական պայմանները բնութագրող մամակ-պարտավորագրի ուղարկումը պատվիրատուին, բխում է թե աուդիտորի և թե պատվիրատու կազմակերպության շահերից: Նամակ - պարտավորագիրը հաստատում է աուդիտորի համաձայնությունը և օգնում է խուսափել այնպիսի հարցերի հետ կապված թյուրիմացություններից, ինչպիսիք են այդ աշխատանքների նպատակներն ու շրջանակները, աուդիտորի պարտականությունները, ինչպես նաև հրապարակվելիք ֆինանսական հաշվետվության ձևը:

Նամակ - պարտավորագիրը կազմվում է հետևյալ սկզբունքներով.

1. նշվում է իրականացվելիք աշխատանքների բնույթը,
2. արձանագրվում է, որ աուդիտ կամ դիտարկում չի իրականացվելու և հետևաբար երաշխավորություն չի տրվելու,
3. նշվում է, որ կազմակերպության ղեկավարությունն է պատասխանատու տրամադրված տեղեկատվության հավաստիության, ամբողջականության և օբյեկտիվության համար,
4. ներկայացվում են հաշվապահական հաշվառման հիմունքները, որոնց հիման վրա պետք է հավաքագրվի ֆինանսական տեղեկատվությունը:

Կոմպիլյացիոն աշխատանքների գծով կազմված մամակ-պարտավորագրի օրինակը այսպիսին է:

**Աուդիտոր**

***Տնօրենների խորհրդին***

Սույն մամակով հաստատում ենք մեր կողմից իրականացվելիք կոմպիլյացիոն աշխատանքների պայմանների իրազեկությունը:

Դուք առաջարկել եք, որպեսզի մենք մատուցենք հետևյալ ծառայությունները: Ձեր կողմից տրամադրված տեղեկատվությամբ պետք է կազմվի կազմակերպության հաշվեկշիռը առ 01.01.2004 թ. դրու-

թյամբ, ինչպես նաև հաշվետու ժամանակաշրջանի դրամական հոսքերի (անուղղակի եղանակով) և ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը սահմանված ստանդարտներին համապատասխան: Մենք չենք իրականացնելու ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ կամ դիտարկում և, հետևաբար, արդյունքում ոչ մի երաշխավորում չի տրվելու:

Կազմակերպության ղեկավարությունը պատասխանատու է տրամադրված ֆինանսական տեղեկատվության ճշգրտության և ամբողջականության, ինչպես նաև օգտագործողների առջև մեր կողմից հավաքագրված ֆինանսական տեղեկատվության համար: Դա ընդգրկում է հաշվապահական հաշվառման համապատասխան գրանցումների պահպանումն ու ներքին վերահսկողության իրականացումը, հաշվային համապատասխան քաղաքականության ընտրությունն ու կիրառումը: Մեր կողմից իրականացվող աշխատանքները չեն կարող վստահեցնել, որ կբացահայտվեն սխալներն ու խեղաթյուրումները կամ հնարավոր անօրինական գործողությունները:

Խնդրում ենք, ի նշան ֆինանսական հաշվետվությունների կոմպիլացիայի անցկացման պայմաններից Ձեր համաձայնության, ստորագրել և մեզ ուղարկել սույն նամակին կից պատճենը:

**Հաստատված է պատվիրատու կազմակերպության անունից ստորագրություն, ամսաթիվ Կ.Տ**

**Հաստատված է աուդիտորի անունից ստորագրություն, ամս. Կ.Տ**

Կոմպիլացիոն աշխատանքների վերաբերյալ կազմված հաշվետվությունը պետք է ներառի հետևյալը.

- վերնագիրը, հասցեատերը, կազմման ամսաթիվը,
- դրույթներ այն մասին, որ չի կատարվելու աուդիտ և տրվելու երաշխիքներ,
- անհրաժեշտության դեպքում դրույթներ, որ հաշվապահը անկախ չէ կազմակերպությունից,
- դրույթ այն մասին, որ տեղեկատվության տրամադրման պատասխանատուն կազմակերպության ղեկավարությունն է,
- անհրաժեշտության դեպքում առանձին պարագրաֆ, արձանագրելով ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման հիմունքներից եական շեղումների բացահայտումները:

Այսպես, «Ձանգու» կազմակերպությունում համակարգչային վիրուսի պատճառով ոչնչացել են 2000 թ. երրորդ եռամսյակի հաշվապահական որոշ ֆայլեր, իսկ չորրորդ եռամսյակին վերաբերող հաշվետվական տեղեկատվությունը, կապված այդ ժամանակաշրջանում տեղի ունեցած գործարքների և հաշիվների վերջնական մնացորդների հետ՝ պահպանվել է:

Հաշվապահական ֆայլերում պահպանված տեղեկատվությունը հետևյալն է.

**ա) չորրորդ եռամսյակի հաշիվների վերջնական մնացորդները.**

նյութեր – 2 000, պարտավորություններ բանվորներին – 22 000, բաժնետիրական կապիտալ (**ֆայլը ոչնչացել է**), հիմնական միջոցներ – 46 000, հիմնական միջոցների ամորտիզացիա - 10 000, դրամական միջոցներ – 50 000, շահույթ – 15 000, անավարտ արտադրանք – 6 000 («Ա» արտադրանքի գծով՝ 2 500, «Բ»-ի գծով՝ 3 500, պատրաստի արտադրանք -«Ա» արտադրանքի գծով՝ 3 000, «Բ»-ի գծով՝ 4 000, պարտավորություններ բյուջեին – 6 000, պարտավորություններ մատակարարներին – 16 000:

**բ) չորրորդ եռամսյակում տեղի ունեցած գործարքները**

1. մատակարարներից ստացվել են նյութեր 15 000 -ի, որի համար դեռ չի վճարվել,
2. արտադրությունում ծախսված նյութերը «Ա» արտադրանքի գծով կազմել են 8 000, «Բ» - ի գծով – 6 000,
3. բանվորներին հաշվարկվել է աշխատավարձ 20 000–ի, որը «Ա» արտադրանքի գծով կազմել է 11 000, «Բ»-ի գծով – 9 000,
4. հիմնական միջոցների գծով հաշվարկվել է ամորտիզացիա 7 000 –ի, որը «Ա»-ի և «Բ»-ի միջև բաշխվել է 3:4 հարաբերությամբ,

5. արտադրության ծախսերին է դուրս գրվել սկզբնական անավարտ արտադրանքը 1 500 –ի, որից «Ա»-ի գծով՝ 500, «Բ» -ի գծով՝ 1 000,
6. արտադրությունից դուրս է գրվել անավարտ արտադրանքի վերջնական մնացորդը, որից «Ա»-ի գծով՝ 2 500, «Բ» -ի գծով՝ 2 000,
7. արտադրությունից պահեստ է մուտքագրվել պատրաստի արտադրանք, որից «Ա»-ի գծով՝ 20 000, «Բ» -ի գծով՝ 18 000,
8. գնորդներին պահեստից առաքված պատրաստի արտադրանքի փաստացի ինքնարժեքը կազմել է «Ա»-ի գծով՝ 17 000, «Բ» -ի գծով՝ 14 000,
9. գնորդներից ստացված գումարը կազմել է «Ա»-ի գծով՝ 25 000, «Բ» -ի գծով՝ 23 000,
10. իրացման գծով հաշվարկվել է շահութահարկ՝ հարկվող շահույթի 20%-ի չափով (գումարը որոշել),
11. եկամուտների և ծախսերի համադրումով որոշվել է չորրորդ եռամսյակի 13 600-ի զուտ շահույթը:

Հրավիրվել է աուդիտոր և համաձայն կոմպիլյացիայի նամակ-պարտավորագրի, Ֆինանսական կառավարիչը պատվիրում է կազմել չորրորդ եռամսյակի վերջի (կամ նույնն է թե չորրորդ եռամսյակի սկզբի) հաշվեկշիռը:

Իր հերթին, արտադրության կառավարիչը աուդիտորին պատվիրում է չորրորդ եռամսյակում թողարկված արտադրատեսակների արտադրական շահույթի հաշվետվություն:

Ներկայացնենք կազմակերպության չորրորդ եռամսյակի հաշվեկշիռը, չորրորդ եռամսյակում թողարկված արտադրատեսակների շահութաբերությունը և կազմենք կոմպիլյացիոն աշխատանքների հաշվետվություն:

**ՀԱՄԵՄԱՏԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵԿՇԻՐ ԶՈՐՐՈՐԴ ԵՆԱՄՅԱԿԻ ԴՐՈՒԹՅԱՄ**

ԱԿՏԻՎՆԵՐ	ԳՈՒՄԱՐ	
	սկզբ.(x)	վերջնական
Հիմնական միջոցներ	46 000	46 000
Ամորտիզացիա	(3 000)	(10 000)
Նյութեր	1 000	2 000
Դրամական միջոցներ	2 000	50 000
Անավարտ արտադրանք	3 000	6 000
Պատրաստի արտադրանք	0	7 000
<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>49 000</b>	<b>101 000</b>
<b>ԿԱՊԻՏԱԼ, ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ</b>		
Բաժնեհավաք կապիտալ	42 000	42 000
Շահույթ	1 400	15 000
Պարտավորություններ բյուջեին	2 000	22 000
Պարտավորություններ աշխատողներին	2 600	6 000
Պարտավորություններ մատակարարներին	1 000	16 000
<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>49 000</b>	<b>101 000</b>

<b>Հիմնական միջոցներ</b>		<b>Ամորտիզացիա</b>		<b>Նյութեր</b>		<b>Դրամ</b>	
x = 46 000		x = 3 000		x = 1 000	2) 14 000	x = 2 000	
46 000		4) 7 000		1) 15 000		9) 48 000	
		10 000		2 000		50 000	
<b>Անավարտ արտադրանք</b>		<b>Պատրաստի արտադրանք</b>		<b>Կապիտալ</b>		<b>Շահույթ</b>	
x = u 500	5) u 500	x = u 0	8) u 17 000	x = 42 000		x = 1 400	
բ 2 500	բ 1 000	բ 0	բ 14 000			11) 13 000	
6) u 2 500		7) u 20 000					
բ 2 000		բ 18 000					
u 2 500		u 3 000					
բ 3 500		բ 4 000		x = 42 000		15 000	
<b>Պ/աշխատավորներից</b>		<b>Պ/բյուջեից</b>		<b>Պ/մատակարարներից</b>		<b>Շահութահարկ</b>	
	x = 2 000		x = 2 600		x = 1 000	10) 3 400	10) 3 400
	3) 20 000		10) 3 400		1) 15 000		
	22 000		6 000		16 000	0	0
<b>Արտադրություն</b>		<b>Եկամուտներ</b>		<b>Ծախսեր</b>			
2) u 8 000	6) u 2 500	11) 48 000	9) u 25 000	8) u 17 000	11) 31 000		
բ 6 000	բ 2 000		բ 23 000	բ 14 000			
3) u 11 000	7) u 20 000						
բ 9 000	բ 18 000						
4) u 3 000							
բ 4 000							
5) u 500							
բ 1 000							
0	0	0	0	0	0	0	0

**ԶՈՐՐՈՐԴ ԵՌԱՄՍՅԱԿԻ ԱՐՏԱԴՐԱԿԱՆ ՇԱՀՈՒՅԹԻ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ**

#	ՑՈՒՑԱՆԻՇՆԵՐ	Արտադրանք		ԸՆԴԱՄԵՆԸ
		«Ա»	«Բ»	
1	Նյութական ծախսումներ	8 000	6 000	14 000
2	Աշխատանքային ծախսումներ	11 000	9 000	20 000
3	Ամորտիզացիա	3 000	4 000	7 000
4	Սկզբնական անավ. արտադրանք	500	1 000	1 500
5	Վերջնական անավ. արտադրանք	(2 500)	(2 000)	(4 500)
6	Արտադրական ինքնարժեք	20 000	18 000	38 000
7	Նախատեսվող եկամուտ	31 000 <sup>1</sup>	29 000 <sup>2</sup>	60 000
8	Շահույթ (սահմանային)	11 000	11 000	22 000
9	Ծախսահատույց	0.55	0.61	0.57

1.  $20\ 000 \times 1.548 = 31\ 000$ ,                       $(48\ 000 : 31\ 000) = 1.548$
2.  $18\ 000 \times 1.548 = 29\ 000$

**ԿՈՄՊԻԼՅԱՑԻՈՆ ԱՇԽԱՏԱՆՔՆԵՐԻ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ**

«Ջանգու» կազմակերպության ղեկավարության կողմից տրամադրված տեղեկատվության հիման վրա մենք կազմել ենք կազմակերպության հաշվապահական հաշվեկշիռը առ 01.01.2001 թ.՝ համաձայն աուդիտի այն ստանդարտների, որոնք կիրառելի են կոմպիլացիոն աշխատանքների ժամանակ: Նշված ֆինանսական հաշվետվության համար պատասխանատու է կազմակերպության ղեկավարությունը: Մեր կողմից չի իրականացվել այդ ֆինանսական հաշվետվության աուդիտ կամ դիտարկում, և հետևաբար, դրանց վերաբերյալ որևէ երաշխավորում չի տրվում:

**Աուդիտոր**  
**Ամսաթիվը, հասցեն**

**ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ**



1. Ինչ էլեմենտներ է պարունակում աուդիտի պլանավորումը (27.1):
2. Ինչ մեթոդներ է կիրառում աուդիտորը ընտրանքի ժամանակ (27.2):
3. Ինչպես է աուդիտորը բացահայտում կապակցված կողմերին (27.4):
4. Թվարկեք ղեկավարության կողմից աուդիտորին ներկայացվող մամակ-տեղեկատվության դրդապատճառները (27.4):
5. Որոնք են սխալի էականության թույլատրելի սահմանները աուդիտում (27.7):
6. Ինչու են հետհաշվեկշռային իրադարձությունները ընդգրկվում աուդիտի ոլորտ (27.8):
7. Ներկայացրեք կազմակերպությունների անընդհատ գործունեության խախտման հինգ նախանշան (27.9):
8. Բնութագրեք ֆինանսական հաշվետվությունների կոմպիլացիայի էությունը (27.10):



## ԲԱԺԻՆ VI

### ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅԱՆ ՀԻՄՈՒՆՔՆԵՐ

#### ՉԼՈՒԽ XXVIII. ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅԱՆ ՄԵԹՈԴԱԲԱՆՈՒԹՅՈՒՆԸ

##### Գլխի բովանդակությունը

- ՏԳՎ առարկան և մեթոդը
- ՏԳՎ խնդիրները
- ՏԳՎ տեսակները

##### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- տարբերակել տեսական և կիրառական տնտեսական վերլուծության խնդիրները,
- ընկալել ՏԳՎ ուսումնասիրման առարկան, մեթոդը և մեթոդաբանությունը,
- հասկանալ ՏԳՎ դերը կազմակերպությունների տնտեսավարման ռազմավարության և վերահսկողության համակարգում,
- ստորաբաժանել օպերատիվ, ընթացիկ և հեռանկարային վերլուծությունները:



#### 28.1. ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅԱՆ ԷՈՒԹՅՈՒՆԸ

##### ՍՈՒՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒԹՅՈՒՆ

Վերլուծության ժամանակ հետազոտվող երևույթը տրոհվում է առանձին տարրերի:



Վերլուծությունը իրողությունը ճանաչելու մեթոդ է, որի օգնությամբ ուսումնասիրվում են բնության և հասարակական կյանքի երևույթները, դրանց զարգացման օրինաչափությունները: Վերլուծության ժամանակ հետազոտվող երևույթը տրոհվում է առանձին տարրերի, ինչը հնարավոր է դարձնում գնահատել դրանցից յուրաքանչյուրին ուսումնասիրվող համակցության մեջ՝ բացահայտելով երևույթի միտումներն ու օրինաչափությունները:

Վերլուծության համակարգում, տրոհմանը զուգընթաց, իրականացվում է նաև համադրում, որի դեպքում քննարկվող երևույթի առանձնացված տարրերը կապակցելով միմյանց, պարզաբանվում է ուսումնասիրվող առարկայի էությունը: Այսպիսով, վերլուծությունը հանդես է գալիս որպես տրոհման և համադրման միասնություն և, իր առարկան ուսումնասիրելիս, մի կողմից կատարում է տարրալուծում, իսկ մյուս կողմից՝ որակական եզրահանգումների նպատակով իրականացվում է առանձնացված տարրերի համադրում:

Վերլուծությունը լայնորեն կիրառվում է գիտության բազմաթիվ բնագավառներում և յուրաքանչյուր ոլորտում դրսևորվում է տարբեր եղանակներով ու ձևերով: Տնտեսագիտության մեջ այն ընդունում է տնտեսական վերլուծության ձև և հանդես է գալիս մակրո և միկրո կտրվածքով: Մակրովերլուծությունը հանդես է գալիս տնտեսագիտության տեսության շրջանակներում, իսկ միկրովերլուծությունը՝ կազմակերպությունների տնտեսական գործունեության ոլորտում, համարվելով հաշվապահության և աուդիտի կարևորագույն տարր:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒԹՅՈՒՆ**

Տնտեսագիտության տեսական վերլուծության համակարգում որոշիչ դեր է խաղում հետազոտման արտարակցիայի մեթոդը: ՏԳՎ-ն քննարկում է կոնկրետ գործոններ:



Մակրոտնտեսական վերլուծությունը հիմնականում օգտագործում է վիճակագրության ընդհանրացված տվյալներ և կիրառվում է ազգային տնտեսության մասշտաբով կամ դրա առանձին ճյուղերի ու տնտեսական շրջանների կտրվածքով:

Եթե մակրոտնտեսական վերլուծության համակարգում որոշիչ դեր է խաղում հետազոտման արտարակցիայի մեթոդը, որի դեպքում տնտեսության զարգացման առավել ընդհանուր միտումներն ուսումնասիրելիս հաշվի չեն առնվում ոչ տիպային գործոնները, ապա տնտեսական գործունեության վերլուծությունը քննարկում է որոշակի գործոններ և նպատակ է հետապնդում բացահայտելու տնտեսավարման արդյունավետության բարձրացման ուղիները գործարարության որոշակի օղակներում (բրիգադ, տեղամաս, արտադրամաս, բաժին, կազմակերպություն):

Տնտեսական գործունեության վերլուծությունը օգտագործվում է տնտեսավարման ցածր և միջին օղակներում (կազմակերպություններ, արտադրական, առևտրային ստորաբաժանումներ և այլն): Այն ուսումնասիրում է հետազոտվող օբյեկտին բնորոշ տնտեսական դրսևորումները և նախապայմաններ է ստեղծում միկրոտնտեսական մակարդակում որոշումների կայացման համար: Հետևաբար, տնտեսական գործունեության վերլուծության արդյունքները, որպես կանոն, չեն ընդհանրացվում մակրոտնտեսական մակարդակով:

Տնտեսական գործունեության վերլուծությունը իր զարգացման ընթացքում կազմավորվել է որպես առանձին կիրառական տնտեսագիտություն և հանդես է գալիս որպես կազմակերպությունների կառավարման միջոց: Երբեմն այն անվանում են նաև հաշվապահական վերլուծություն, քանի որ վերլուծության տեղեկատվության հիմնական աղբյուրն են հաշվապահական հաշվառման տվյալները:

**28.2. ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅԱՆ ԱՌԱՐԿԱՆ ԵՎ ՄԵԹՈԴԸ**

**ԱԱՐՄԱՆՈՒՄ**

ՏԳՎ ուսումնասիրման առարկան կազմակերպությունների տնտեսական գործունեությունն է:



ՏԳՎ-ն, որպես առանձին գիտություն, ունի իր ուսումնասիրման առարկան: Նախքան առարկայի բնութագրումը, անդրադառնանք տնտեսական վերլուծության զարգացման փուլերին, որը հնարավորություն կընձեռի պարզաբանելու տնտեսավարման արդի պայմաններում ՏԳՎ ուսումնասիրման օբյեկտը:

Իր զարգացման սկզբնական փուլում ՏԳՎ-ն կիրառվում էր հաշվապահական հաշվեկշռի հողվածների գնահատման համար, երբ որոշվում էին կազմակերպության վճարունակության աստիճանը, ընթացիկ ակտիվներով ապահովվածությունը, շահույթի ձևավորման վրա ազդող գործոնների բնույթն ու չափերը: Հետագայում կատարելագործվելով՝ ՏԳՎ-ն դարձավ այնպիսի տնտեսական գիտություն, որ հնարավորություն ստեղծվեց ուսումնասիրելու տնտեսական երևույթների փոխկապակցությունները, դրանց քանակական ու որակական փոփոխությունները: Ուսումնասիրելով, տրոհելով և ամփոփելով առավել էական փաստերը՝ վերլուծությունը բացահայտում է կազմակերպության տնտեսավարման «ուժեղ» և «թույլ» կողմերը: Ուսումնասիրելով կազմակերպություններում սահմանված առաջադրանքների կատարման աստիճանը՝ վերլուծությունը ոչ միայն որոշում է շեղումներն ու դրանց ծագման պատճառները, այլև տեղեկատվություն է ձևավորում տնտեսավարման արդյունավետության բարձրացման վերաբերյալ որոշումների կայացման համար:

Հետևաբար, վերլուծության նպատակը որոշումների կայացման նպատակով տնտեսավարման արդյունավետության աճի ռեզերվների բացահայտումն է, որի դեպքում ուսումնասիրման առարկան կազմակերպության տնտեսական գործունեությունն է:

Մեթոդ ասելով սովորաբար ենթադրվում է հասարակական կյանքի, բնության երևույթների ուսումնասիրման ձևը: Տնտեսական գործունեության վերլուծության

**ՍԱՀՄԱՆՈՒՄ**

ՏԳՎ մեթոդը ցուցանիշների օգնությամբ տնտեսավարման արդյունքների ուսումնասիրումն է:



մեթոդը բնորոշելիս անհրաժեշտ է ընդգծել դրա առանձնահատուկ գծերը, որոնցից են՝ տնտեսական ցուցանիշների համակարգի օգտագործումը, բազիսային ցուցանիշների շեղումների հայտնաբերումը, շեղումների պատճառների վերլուծությունը:

Որպես առարկայի ուսումնասիրման եղանակ, տրոհումը կիրառվում է մի շարք գիտություններում, սակայն տնտեսական վերլուծությունում այն հանդես է գալիս յուրահատուկ ձևով. քննարկվող երևույթները տարրալուծվում են ընտրված ցուցանիշների համակարգի օգնությամբ, որով հնարավորություն է ստեղծվում որակապես գնահատելու տնտեսական գործունեության յուրաքանչյուր արդյունք:

Այնուհետև, վերլուծության ընթացքում որոշվում են տնտեսական ցուցանիշներով հանդես եկող բոլոր տարրերի բազիսային և փաստացի մեծությունների շեղումները: Հաշվարկների հաջորդ փուլում իրականացվում է շեղումների առաջացման պատճառների վերլուծություն և տնտեսական գործունեության արդյունավետության բարձրացման գնահատում:

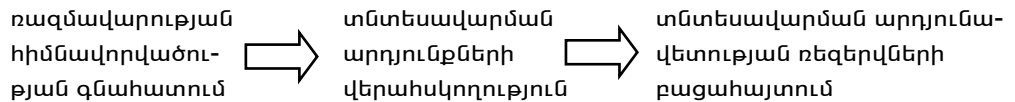
Կազմակերպությունների տնտեսական գործունեության մեթոդը արտացոլվում է օգտագործվող եղանակների համակարգում (մեթոդաբանությունում): Գործնականում կիրառվող տնտեսական գործունեության վերլուծության եղանակները ստորաբաժանվում են երկու խմբի՝ ավանդականի և տնտեսամաթեմատիկականի: Ավանդական եղանակների թվին են դասվում միջին մեծությունները, հաշվեկշռային, շրթայական տեղադրման, ինդեքսային եղանակները, համեմատումները և այլն: Տնտեսամաթեմատիկական եղանակների խմբում ընդգրկված են մասսայական սպասարկման, խաղերի տեսության, գծային ծրագրավորման, մատրիցային և այլ եղանակները, որոնք կներկայացվեն հաջորդ պարագրաֆներում:

**28.3. ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅԱՆ ԽՆԴԻՐՆԵՐԸ**

**ԱՌԱՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒԹՅՈՒՆ**

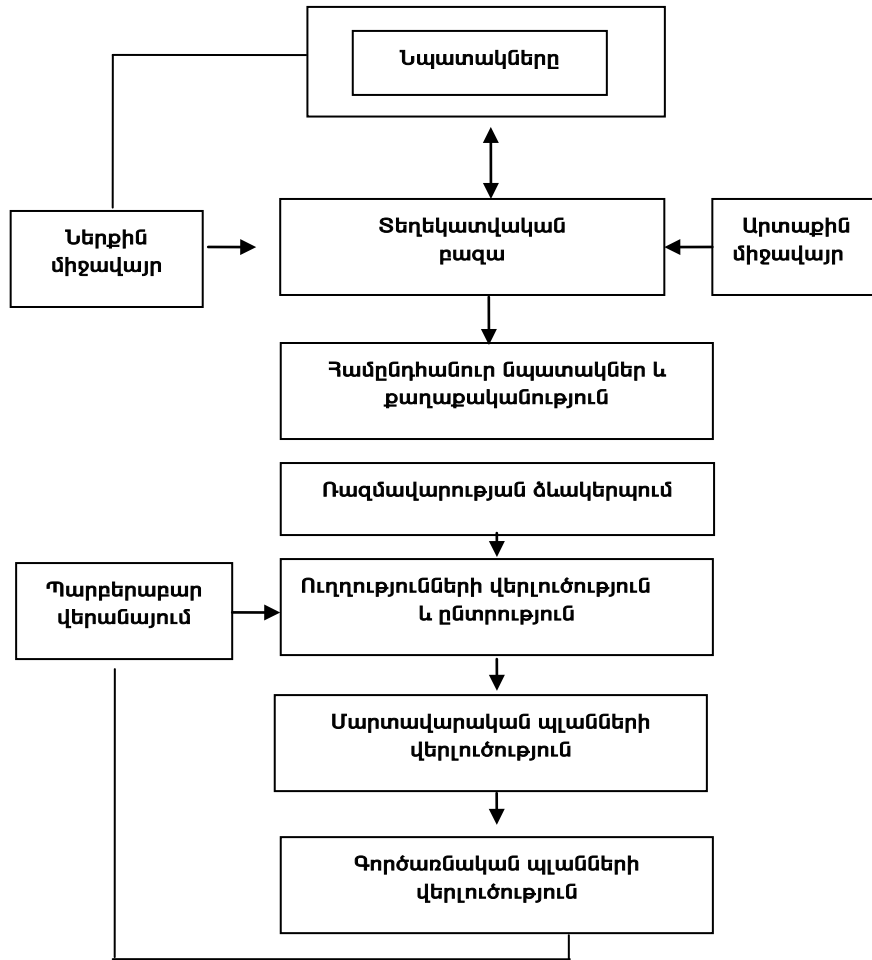
ՏԳՎ խնդիրներից է կազմակերպությունների ռազմավարության հիմնավորվածության գնահատումը:

Որպես կազմակերպությունների տնտեսական կառավարման համակարգի բաղկացուցիչ մաս, վերլուծությունը հետամուտ է լինում կառավարման պահանջի ընդհանուր խնդիրներին: Սակայն, դրան զուգահեռ, ՏԳՎ-ն կառավարման համակարգում լուծում է իրեն բնորոշ առանձնահատուկ խնդիրներ, որոնք ամփոփ ներկայացվում են հետևյալ շրթայական կտրվածքով.



**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒԹՅՈՒՆ**

ՏԳՎ-ն նպաստում է տնտեսավարման արդյունքների արդյունավետ վերահսկողությանը, հատկապես երբ կազմակերպվում է պատասխանատվության կենտրոններով հաշվապահություն:



**Առաջին. կազմակերպությունների ռազմավարության հիմնավորվածության վերլուծություն:**

Ռազմավարությունը խնդիրների, ձևակերպումների, գնահատումների կիրառում է, որով կատարվում է նպատակներին հասնելու քաղաքականության, մարտավարության և գործելաձևի ընտրություն: Այս դեպքում մոտեցումները կարող են լինել երկուսը: Կազմակերպությունները որոշում են իրենց նպատակները և ընտրում դրանց հասնելու ռազմավարությունը կամ կազմակերպությունները փորձում են ընկալել շուկան և միջավայրը, այնուհետև գնահատելով իրենց հնարավորությունները՝ մշակում հավանական ռազմավարություն:

Հետևաբար, առաջին մոտեցմամբ կազմակերպությունը որոշում է իր նպատակների բնույթը, իսկ երկրորդով՝ փորձ է արվում ըմբռնելու շուկան և միջավայրը: Ռազմավարության հիմնավորվածության վերլուծության խնդիրները միաժամանակ լուծվում են թվարկված երկու մոտեցումներով, քանի որ դրանցից առաջինը զգայուն է արտաքին միջավայրի փոփոխությունների նկատմամբ, իսկ երկրորդը հաշվի է առնում արտաքին միջավայրը և արագ արձագանքում փոփոխվող շուկային, տեխնոլոգիական նորույթներին, խիստ մրցակցային պայմաններին:

Այնուամենայնիվ, ուսումնասիրելով տարբեր կազմակերպությունների հրատարակումներն ու փորձը, ռազմավարական պլանավորման համակարգի տեսքով հնարավոր է համախմբել դրանց ապագա որոշիչները և բնութագրել համընդհանուր

սկզբունքներով: Կան բազմաթիվ տեսակետներ այդ համակարգի տրամաբանության կառուցվածքի և ներկայացման անհրաժեշտության վերաբերյալ: Սակայն այս գծապատկերը տվյալ ներկայացման ընդգրկումն ու պարզագույն տարբերակներից է: Կազմակերպությունների ռազմավարության հիմնավորվածությունը գնահատելիս գծապատկերով ներկայացնենք տնտեսական գործունեության վերլուծության ընթացակարգը: Նկատենք, որ նպատակներն ու տեղեկատվական բազան փոխկապակցված են երկծայր սլաքով, քանի որ միջավայրի գնահատման արդյունքում փոփոխվում են կազմակերպության նպատակները:

Ռազմավարությունն ու տնտեսական գործունեության վերլուծությունը խիստ փոխկապակցված են: Եթե պլանավորումն արդյունավետ է, ապա դրա յուրաքանչյուր օգտագործող գիտե, թե ինչ է սպասվում և ինչու: Մյուս կողմից, եթե իրագործողը տեղյակ չէ, թե որոնք են նպատակակետերը, ապա չի կարող կողմնորոշվել յուրաքանչյուր այլընտրանքային կուրսի գնահատման մեջ: Կիրառվում են ռազմավարության հիմնավորվածության վերլուծության բազմաքանակ եղանակներ, որոնցից կարևորագույնները, խմբավորված ըստ ֆունկցիոնալ հատկանիշների, ներկայացված են ստորև:

ՄԵԹՈՂ	ՆԿԱՐԱԳՐՈՒԹՅՈՒՆ
SWOT վերլուծություն	SWOT վերլուծությունը ուսումնասիրում է կազմակերպությունների ուժեղ, թույլ կողմերը և սպառնալիքները: Օրինակ՝ ինչն է լավ (ուժեղ կողմ), որտեղ են մրցակիցները առաջընթաց ունենում (սպառնալիք):
Ռիսկի գնահատում	Ռիսկը չափվում է պոտենցիալ եկամուտների ստանդարտ կամ ոչ ստանդարտ շեղումներով: Ռիսկը անորոշության գնահատման չափանիշ է, որը կցվում է պլանների: Եկամուտների մեծ տատանումները առաջացնում են բարձր ռիսկ:
Պատահական գործարքների կանխատեսում	Պատահական գործարքները հաշվի առնելու դեպքում պլանները դառնում են ճկուն: Պատահական գործարքների կանխատեսումը կրճատում է անկման ռիսկը:
Ռեսուրսների խնայողական ծախս	Ընդունված քանակական մեթոդներից գծային ծրագրավորումը կիրառվում է աշխատանքային, դրամական կամ մեքենաների սահմանափակ ռեսուրսների առկայության պայմաններում: Գծային ծրագրավորմամբ որոշվում է դրանց օգտագործման լավագույն տարբերակը (որպես կանոն, առավելագույն շահույթի ստացումը):
Առաջնայնությունների հերթականության ապահովում	Կազմակերպությունների մեծամասնությունը միանգամից ի վիճակի չէ իրագործելու այն, ինչ ցանկանում է՝ բավարար ռեսուրսների պակասի պատճառով: Կազմակերպություններն իրենց պլաններում պետք է նշեն առաջնայնությունները:
Ապագա իրադարձությունների վայրի ներկայացում	Սա վերաբերում է նախահաշիվների կազմմանը, որոնք կարծես թվային տեսք են տալիս պլաններին: Քանի որ գործում է երեք մակարդակի պլանավորում, ապա դրան զուգահեռ կազմվում են երեք մակարդակի բյուջեներ (նախահաշիվներ)՝ ռազմավարական, մարտավարական և գործառնական:
Հաջողությունների և անհաջողությունների կանխատեսում	Եթե կազմակերպությունը չունի պլանավորում, ապա ինչպե՞ս կարող է գնահատել իր հաջողությունը կամ անհաջողությունը: Եվ եթե փաստացի արդյունքների համեմատում չի կատարվում պլանների հետ, հնարավոր չէ որոշել պլանային առաջադրանքների կատարման աստիճանը: Նախահաշիվները լայնորեն կիրառվում են շեղումների վերլուծության ժամանակ: Բացասական շեղումները վկայում են պլանային առաջադրանքների չկատարման մասին:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

ՏԳՎ-ն նպաստում է կազմակերպությունների արդյունավետ տնտեսավարման ռեզերվների բացահայտմանը:



**Երկրորդ. կազմակերպությունների տնտեսավարման փաստացի արդյունքների վերահսկողություն:**

Տնտեսական գործունեության վերլուծությունը էապես նպաստում է տնտեսավար-

ման արդյունքների արդյունավետ վերահսկողությանը, հատկապես երբ կազմակերպվում է պատասխանատվության կենտրոններով հաշվապահությունը:

**Պատասխանատվության հաշվապահությունը** համակարգ է, որը գործում է գործարարության առանձին ոլորտներում և հանդես է գալիս կառավարչի պատասխանատվությամբ: Փաստորեն, պատասխանատվության կենտրոնը պատասխանատու կառավարիչով գործարարության ոլորտ է:

**Ծախսային կենտրոն** է համարվում արտադրության կամ ծառայության ոլորտը, սարքավորումը կամ գործարարության ոլորտը, որտեղ ձևավորված ծախսերը հնարավոր է կուտակել և բաշխել կալկուլյացիոն միավորների միջև:

Այսպես, արտադրական կազմակերպության համար որպես ծախսային կենտրոն կարող է հանդես գալ հավաքման արտադրամասը, որտեղ ձևավորված ծախսերը կուտակվելով՝ հավաքագրվում են հաշվային գրանցումներում և առանձնացվում մյուս ծախսային կենտրոններից:

Ծախսային կենտրոնի կառավարչի գործունեության արդյունքների վերլուծությունը իրականացվում է ծախսային առաջադրանքների կատարման գծով: Համապատասխան գնահատում կատարելիս ծախսերը պետք է ստորաբաժանվեն փոփոխումի և հաստատումի: Հաստատում են այն ծախսերը, որոնք չեն փոփոխվում գործարարության փոփոխման դեպքում: Օրինակ, գործարանի վարձավճարի մեծությունը ամրագրված է վարձակալման պայմաններում: Գործարանի կողմից մեկ միավոր կամ միլիոն միավոր արտադրանքի թողարկման դեպքում վարձավճարը կմնա անփոփոխ: Փոփոխում ծախսերի աճը (նվազումը) ուղիղ համեմատական է գործունեության ծավալների փոփոխմանը: Օրինակ, հումքի և նյութերի ծախսը ուղղակիորեն կախված է թողարկվող արտադրատեսակների քանակից:

Հաստատում ծախսերի համեմատման հիմքում դրանց ընդհանուր մեծությունն է, իսկ փոփոխում ծախսերը համեմատվում են ըստ թողարկման միավորի: Հետևաբար, ծախսերի կողավորման և հավաքագրման համակարգը անհրաժեշտ է ծագման վայրերում դրանց ձևավորման և խմբավորման համար:

**Հասույթի կենտրոնը** ցույց է տալիս եկամուտների ձևավորման վայրը՝ անկախ իրականացված ծախսերից: Հասույթի կենտրոնի կառավարչի գործունեության արդյունքները վերլուծվում են այդտեղ ձևավորված եկամուտների աճով: Այդ նպատակով հավաքագրվում է իրացմանը վերաբերող ոչ միայն հանրագումարային, այլև ըստ արտադրատեսակների տեղեկատվություն:

**Շահույթի կենտրոնը**, հանդես գալով որպես գործարարության ստորաբաժանում, ներկայացնում է այնտեղ հաշվառվող ծախսերն ու հասույթը միաժամանակ: Կենտրոնի կառավարիչներն ունեն կարևոր լիազորություններ, քանի որ պատասխանատու են այդտեղ ձևավորվող շահույթի, այսինքն՝ ինքնարժեքի և ծախսերի համար:

Շահույթի կենտրոնները առավելապես օգտագործվում են մեծ կազմակերպություններում, որոնցում առկա են խոշոր ստորաբաժանումներ: Այս կենտրոնները կառավարվում են ինքնարժեքի և հասույթի տվյալներով, երբ գնահատվում են շահույթի փոփոխման միտումները, կատարվում են փաստացի և նախահաշվային ծախսերի ու եկամուտների համեմատումներ:

**Ներդրումների կենտրոնը** ցույց է տալիս ըստ շահույթի կապիտալահատույցի ձևավորումը:

Կենտրոնի կառավարիչները պատասխանատու են նաև ներդրումային որոշումների համար, հետևաբար նրանց գործունեությունը գնահատվում է ձևավորված շահույթի և այդ ուղղությամբ կատարված ներդրումների համեմատման միջոցով: Ներդրումային կենտրոնների գործունեությունը վերլուծելիս անհրաժեշտ է հավաքագրել այնտեղ ձևավորվող ծախսերը, հասույթը, ինչպես նաև ներդրումային գումարները: Հետևա-

բար, այս հատվածում վերահսկողության սկզբունքի կիրառումը շատ կարևոր է: Քանի որ վերահսկողություն հիմնականում իրականացվում է ծախսերի նկատմամբ, տեղին է հիշել, որ այս կենտրոններում տվյալ սկզբունքը կիրառվում է նաև ներդրումների և դրանցից ձևավորվող եկամուտների նկատմամբ:

**Երրորդ. կազմակերպությունների տնտեսավարման արդյունավետության ռեզերվների բացահայտում:**

Որպես կիրառական գիտություն՝ ՏԳՎ-ն իր առջև խնդիր է դնում նպաստելու կազմակերպությունների արդյունավետ տնտեսավարման ռեզերվների բացահայտմանը: Վերլուծության այս խնդրի լուծմամբ ապահովվում է ՏԳՎ կողմից ռազմավարության և վերահսկողության իրականացման հետադարձ կապը: Ընդ որում, բացահայտվող ռեզերվները կարող են հանդես գալ ինչպես ֆինանսական, այնպես էլ գործարար ակտիվության կտրվածքով:

Եթե **ֆինանսական ռեզերվների բացահայտումը** կազմակերպությունների վճարունակության ամրապնդման, ակտիվների իրացվելիության աստիճանի բարձրացման, ինքնավարության ուժեղացման նպատակ ունի, ապա **գործարար ակտիվության ռեզերվների բացահայտումը**՝ շահութաբերության, ընթացիկ ակտիվների շրջանառելիության, ներդրումների հատույցի բարձրացման:

Հարկ է նշել, որ ՏԳՎ-ի թվարկված խնդիրները փոխկապակցված են և իրականացման ընթացքում միմյանց նկատմամբ հետադարձ կապ են ապահովում: Այսպես, շահութաբերության ռեզերվների բացահայտման դեպքում վերլուծության կողմից խնդիր է դրվում վերանայելու կազմակերպության ռազմավարության հիմնավորվածության գնահատման սկզբունքները: Կամ, ինքնարժեքի ձևավորման վերահսկողության դեպքում վերլուծության արդյունքում հայտնաբերված ծախսային շեղումները խթանում են ռեսուրսների խնայողության ռեզերվների բացահայտումը:

## 28.4. ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅԱՆ ՏԵՍԱԿՆԵՐԸ

Տնտեսական գործունեությունը ըստ տեսակների դասակարգվում է մի շարք հիմնական հատկանիշներով:

**Ըստ վերլուծության շրջանակների ընդգրկման մասշտաբների՝** ՏԳՎ-ն լինում է **թեմատիկ և համապարփակ:**

Կազմակերպությունների տնտեսական գործունեությունը, որպես կանոն, իրականացվում է համապարփակ մասշտաբով՝ ընդգրկելով ֆինանսական, արտադրական, իրացման և այլ ոլորտները: Սակայն, երբեմն հարկ է լինում կենտրոնանալ թեմատիկ վերլուծության վրա, խորացնելով այդ ոլորտում վերլուծական հետազոտությունները՝ դրա «թույլ» կողմերը բացահայտելու համար: Այսպես, կազմակերպության կառավարման մարմինը տվյալ պահին համոզվելով, որ առկա ֆինանսական լարվածության պայմաններում արտադրական ոլորտում գործերը բարեհաջող են ընթանում, կարող է հրաժարվել տնտեսավարման համապարփակ վերլուծությունից և վերլուծական աշխատանքները կենտրոնացնել միայն ֆինանսական դրության գնահատման և այդտեղ ռեզերվների բացահայտման վրա:

**Ըստ ՏԳՎ առջև դրված խնդրի խորության՝** տարբերում են **իրավիճակային և գործոնային վերլուծություն:**

Եթե կազմակերպության կառավարման մարմինը խնդիր է դնում պարզապես գնահատելու տվյալ պահին տնտեսական գործունեության փաստացի արդյունքները՝ դրանք համեմատելով նորմաների կամ նախորդ ժամանակաշրջանի տվյալների հետ, ապա կատարվում է **իրավիճակային վերլուծություն**: Այն դեպքում, երբ ևս մի քայլ կատարելով, իրավիճակի գնահատման արդյունքներում արձանագրված թերություն-

### ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒԹՅՈՒՆ

Ըստ վերլուծության շրջանակների ընդգրկման մասշտաբների՝ ՏԳՎ-ն լինում է թեմատիկ և համապարփակ:



**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Ըստ ՏԳՎ առջև դրված խնդրի խորության տարբերում են իրավիճակային և գործոնային վերլուծությունը:

ներն ու պատճառները շտկելու որոշում է կայացվում, ապա կիրառում է **գործոնային վերլուծություն**: Նման վերլուծությամբ հաշվի են առնվում ոչ միայն ցուցանիշների ձևավորման գործոնները, այլև դրանցից յուրաքանչյուրի ազդեցության չափը վերլուծվող առարկայի արժեքային փոփոխման վրա:

Այսպես, իրավիճակային վերլուծությամբ պարզվել է, որ կազմակերպության ընթացիկ ակտիվների իրացվելիության գործակիցը նախորդ տարվա համեմատ ոչ միայն նվազել է, այլև իջել է սահմանված նորմատիվային շեմից: Եթե այդ դեպքում իրավիճակային վերլուծությունը փոխարինվի գործոնային վերլուծությամբ, ապա կարգվի, թե ընթացիկ իրացվելիության գործակցի փոփոխման վրա առանձին վերցված ինչ չափով են ազդել դեբիտորական պարտքերի, պաշարների, դրամական միջոցների, կարճաժամկետ պարտավորությունների փոփոխությունները:

**Ըստ վերլուծության օբյեկտների փոխկապակցման ձևի՝ ՏԳՎ-ն լինում է համակարգային և համալիր:**

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Ըստ վերլուծության օբյեկտների փոխկապակցման ձևի՝ ՏԳՎ-ն լինում է համակարգային և համալիր:

**Համակարգային** վերլուծությունը ենթադրում է վերլուծության ուսումնասիրման առարկաների ինչպես ուղղահայաց, այնպես էլ հորիզոնական փոխկապակցում: Այսպես, եթե վերլուծվում է օգտագործված աշխատավարձի ֆոնդը, ապա հաշվարկային մեկ համակարգում ընդգրկվում են տարվա աշխատողների թվաքանակը, տարվա աշխատուժային թիվը, մեկ աշխատողի տնտեսական ցուցանիշները (ցուցանիշների ուղղահայաց դիտարկում): Բացի այդ, համակարգում ընդգրկվում և աշխատանքային ծախսերի հետ են փոխկապակցվում նաև թողարկման առաջադրանքների կատարման աստիճանը, աշխատանքի արտադրողականությունը, տեխնոլոգիական և արտադրական նորմությունները, արտադրանքի թողարկման որակի բարձրացումը և այլն (ցուցանիշների հորիզոնական դիտարկում):

Որքան ընդգրկում է ցուցանիշների հորիզոնական դիտարկման շրջանակը, այնքան **համալիր է վերլուծությունը**: Համալիր վերլուծության շրջանակները կարող են դուրս գալ տնտեսական ոլորտից և ընդգրկել սոցիալական և անգամ՝ քաղաքական ոլորտները: Այսպես, աշխատանքային ծախսումների վերլուծությամբ կարող է պարզվել, որ աշխատավարձի ֆոնդի գերաժախսի վրա էական ազդեցություն են թողել մայրության արձակուրդները, անաշխատունակության վճարները: Կամ, նախագահական ընտրությունների ժամանակ նկատվել է արտադրողականության և աշխատանքի որակի էական նվազում, որը ներառել է աշխատանքային ծախսերի ձևավորման վրա: Այսպիսով, որքան ընդգրկում է վերլուծության համալիրությունը, այնքան մեծ է քննարկվող փոխկապակցված գործոնների համակարգումը և հետևաբար՝ վերլուծության արդյունավետությունը:

**Ըստ ժամանակագրական կտրվածքի տարբերում են օպերատիվ, ընթացիկ և հեռանկարային վերլուծություն:**

**Օպերատիվ** վերլուծությունը իրականացվում է տնտեսավարման գործընթացի զուգընթաց: Այդ դեպքում տեղեկատվության աղբյուրը հիմնականում օպերատիվ հաշվառման տվյալներն են՝ սկզբնական փաստաթղթերից: Վերլուծության առավելությունն այն է, որ հնարավորություն է ստեղծվում ակնթարթորեն բացահայտելու տնտեսավարման թերությունները և դրանց վերացման հրատապ միջոցներ ձեռնարկելու:

Օպերատիվ վերլուծության ժամանակ բավականին արդյունավետ են լուծվում ՏԳՎ վերահսկողական խնդիրները: Այսպես, կատարելով նորմաներից շեղումների ամենօրյա վերլուծություն՝ բացահայտվում են ծախսային կենտրոններում նյութերի գերաժախսի պատճառներ հանդիսացող տեխնոլոգիական, արտադրական կամ գնային շեղումները և դրանց ծագման պատճառներն ու մեղավորները: Այս դեպքում, բացասական շեղումների վերացման հրատապ միջոցներ են ձեռնարկվում, և անմիջապես կանխարգելվում է գերաժախսի տարածումը ժամանակի մեջ:

Սակայն օպերատիվ վերլուծությամբ, որպես կանոն, հնարավորություն չի ստեղծ-





**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Ըստ ժամանակագրական կտրվածքի տարբերում են օպերատիվ, ընթացիկ և հեռանկարային վերլուծություն:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Հեռանկարային վերլուծությունը հիմնականում կիրառվում է ռազմավարական գնահատումների դեպքում:



վում ամփոփ գնահատելու տնտեսական գործունեության արդյունքները: Այսպես, ինքնարժեքի կազմում ներառվող անուղղակի նյութական ծախսումներն արձանագրվում են միայն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, հետևաբար դուրս են մնում օպերատիվ վերլուծության շրջանակներից: Նման իրավիճակներում արդյունավետ է գործում **ընթացիկ վերլուծությունը**, որը անմիջապես հաջորդում է հաշվետու ժամանակաշրջանին:

Ընթացիկ վերլուծության տեղեկատվությունը հիմնականում ֆինանսական եռամսյակային կամ տարեկան հաշվետվությունների տվյալներն են: Այս դեպքում հնարավորություն է ստեղծվում բազմակողմանի գնահատելու կազմակերպությունների տնտեսավարման արդյունքները հաշվետու ժամանակաշրջանում, կատարելու ամփոփ եզրահանգումներ:

Այսպես, նյութական ծախսումները, որոնք կատարվել են հիմնական, օժանդակ կամ վարչական ստորաբաժանումներում, վերջին հաշվով, ամփոփվում են հաշվապահության գլխավոր գրքում և թողարկման ինքնարժեքում՝ դառնալով ընթացիկ վերլուծության ուսումնասիրման օբյեկտ: Սակայն ընթացիկ վերլուծության արդյունքում հայտնաբերված նյութերի գերաժախսերը բնականաբար առավել են տարածվում հաշվետու ժամանակաշրջանում, քանի որ բացահայտվում են հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո: Հետևաբար, ընթացիկ վերլուծությունը, ի տարբերություն օպերատիվի, ի գործ է հրատապ բացահայտելու տնտեսավարման թերությունները:

**Հեռանկարային վերլուծությունը** հիմնականում կիրառվում է ռազմավարական գնահատումների դեպքում, երբ որոշվում են իրացման քաղաքականությունը, գնագոյացման սկզբունքները, ներդրումային կողմնորոշումները: Հեռանկարային վերլուծությունը հիմնականում կիրառվում է բիզնես-պլանների, տնտեսավարման սցենարային կառուցումների, կանխատեսումների, հավանական սպասելիքների գնահատումներում:

**ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳԱՆ ՀԱՐՑԵՐ**



1. Որո՞նք են տնտեսական գործունեության և տեսական վերլուծության տարբերիչ հատկանիշները (28.1):
2. Որո՞նք են ՏԳՎ մեթոդի և մեթոդաբանության առանձնահատուկ գծերը (28.2):
3. Որո՞նք են տնտեսական գործունեության վերլուծության խնդիրները (28.3):
4. Որո՞նք են իրավիճակային և գործոնային վերլուծության տարբերիչ գծերը (28.4):
5. Թվարկե՞ք օպերատիվ, ընթացիկ և հեռանկարային վերլուծությունների առավելություններն ու թերությունները (28.4):

## ԳԼՈՒԽ XXIX. ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅԱՆ ԱՎԱՆԴԱԿԱՆ ԵՂԱՆԱԿՆԵՐԸ

### Գլխի

#### բովանդակությունը

- Հարաբերական և միջին մեծություններ
- Խմբավորման եղանակ
- Ինդեքսային վերլուծություն
- Շղթայական տեղադրումների եղանակը և դրա տարատեսակները
- Ինտեգրալային եղանակ
- Գործոնային վերլուծության հաշվեկշռային եղանակ
- Վերլուծության համեմատման եղանակ



### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- տարբերակել ՏԳՎ ավանդական և մաթեմատիկական եղանակները,
- ներկայացնել հարաբերական և միջին մեծությունների տարատեսակները,
- հասկանալ խմբավորման դերը վերլուծական տեղեկատվության մշակման գործում,
- օգտագործել համընդհանուր ինդեքսների տրոհումը գործոնային վերլուծության նպատակներով,
- իրականացնել շղթայական տեղադրումներով գործոնային վերլուծություն, օգտագործել բացարձակ և հարաբերական մեծություններով տարբերությունների եղանակը, կիրառել գործոնային վերլուծության ինտեգրալային եղանակը,
- կառուցել վերլուծվող ցուցանիշի և այն ձևավորող գործոնների հաշվեկշռային կապը և դրանից օգտվելով՝ իրականացնել գործոնային վերլուծություն,
- ձևավորել ցուցանիշների համադրելիության դաշտ, կատարել ցուցանիշների համեմատում դինամիկայում և նախահաշիվների հետ, կողմնորոշվել համեմատման ճիշտ ժամանակահատվածի ընտրության հարցում:

### 29.1. ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅԱՆ ԱՎԱՆԴԱԿԱՆ ԵՂԱՆԱԿՆԵՐԻ ԱՌԱՆՋՆԱՐԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ

#### ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒԹՅՈՒՆ

ՏԳՎ հնարքները բաժանվում են երկու մեծ խմբի՝ ավանդական եղանակներ և տնտեսամաթեմատիկական մեթոդներ:

Վերլուծությունում ավանդական եղանակների կիրառումն իրականացվեց այն ժամանակաշրջանից, երբ տնտեսագիտական ուսումնասիրությունների համակարգում ՏԳՎ-ն հանդես եկավ որպես առանձին գիտություն: Ներկայումս տնտեսական վերլուծության ավանդական եղանակներից են համարվում հարաբերական և միջին մեծությունների համեմատումը, խմբավորումը, ինչպես նաև հաշվեկշռային, շղթայական տեղադրումների ինդեքսային եղանակները:

Մինչև տնտեսական վերլուծության՝ որպես առանձին գիտության հանդես գալը, ավանդական եղանակների որոշ տարրեր արդեն կիրառվում էին այլ տնտեսական տեսություններում: Այսպես, հաշվեկշռային եղանակը համարվում էր հաշվապահական հաշվառման մեթոդի կարևորագույն տարր, իսկ ինդեքսային մեթոդը լայնորեն կիրառվում էր վիճակագրությունում քննարկվող համակցությունում ընդգրկված տարբեր գործոնների փոխկապակցությունները բացահայտելիս: Սակայն տնտեսական վերլուծությունում վերոհիշյալ եղանակների կիրառումը իրականացվում է առանձնահատուկ կարգով և ելնելով ուսումնասիրման ձևերի յուրահատկություններից՝ այլ նպատակ է հետապնդվում: Եթե հաշվեկշռային եղանակը հաշվապահական հաշվառման համակարգում կիրառվում է որպես միջոց՝ ժամանակի որոշակի պահի դրությամբ կազմակերպության տնտեսական միջոցների մնացորդի և դրանց առաջացման աղբյուրների ամփոփման համար, ապա տնտեսական վերլուծությունում այն կիրառվում է արտադրական ռեսուրսների օգտագործման արդյունավետությունը գնահատելիս: Ինդեքսա-

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

ՏԳՎ ավանդական եղանակների կիրառումը ուղեկցվում է համեմատաբար պարզ հաշվարկներով:

յին մեթոդը տնտեսական վերլուծությունում հիմնականում կիրառվում է գործոնային ուսումնասիրությունների դեպքում, իսկ վիճակագրությունում այս մեթոդի օգտագործման շրջանակներն ու նպատակներն ավելի լայն են:

Տնտեսական վերլուծության զարգացման ընթացքում ավանդական եղանակները կատարելագործվեցին, որի հետևանքով ընդլայնվեց դրանց կիրառման ոլորտը: Այսպես, եթե հաշվեկշռային եղանակը վերլուծության զարգացման սկզբնական փուլում կիրառվում էր միայն հաշվապահական հաշվեկշռի ուսումնասիրություններում, ապա ներկայումս օգտագործվում է նախահաշիվների հիմնավորվածությունը պարզելիս, աշխատանքային ռեսուրսների օգտագործման արդյունավետությունը գնահատելիս և այլն: Շղթայական տեղադրումների եղանակը զարգանալով՝ տնտեսական վերլուծության համակարգում հանդես եկավ այնպիսի տարատեսակներով, ինչպիսիք են՝ բացարձակ և հարաբերական մեծություններով տարբերությունների եղանակը, ինտեգրալային մեթոդը և այլն:

ՏԳՎ ավանդական եղանակների կիրառումը ուղեկցվում է համեմատաբար պարզ հաշվարկներով: Ի տարբերություն վերլուծության տնտեսամաթեմատիկական մեթոդների, ավանդական եղանակների կիրառման դեպքում ոչ միշտ են օգտագործվում բարձրագույն մաթեմատիկայի տարրեր, և հաշվարկների ժամանակ տեղեկատվական տեխնոլոգիաների կիրառման անհրաժեշտություն հիմնականում չի զգացվում:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

ՏԳՎ ավանդական եղանակների բնորոշ գծերից է առավելապես տնտեսական հաշվառման տեղեկատվության օգտագործումը:

ՏԳՎ ավանդական եղանակների մյուս բնորոշ գիծն այն է, որ առավելապես օգտագործվում է տնտեսական հաշվառման տեղեկատվությունը: Ավանդական եղանակներն օգտագործվել են տնտեսական վերլուծության զարգացման համեմատաբար վաղ շրջանում, և դրանք հիմնականում ուսումնասիրել են զուտ տնտեսական խնդիրներ: Ներկայումս տնտեսական վերլուծության շրջանակներն ավելի ընդլայնվել են, քանի որ այն ուսումնասիրում է ոչ միայն տնտեսական, այլև սոցիալական և որոշ առումով՝ նաև տեխնիկական օպտիմալացման խնդիրներ (ֆունկցիոնալ արժեքային վերլուծություն): Նման խնդիրներ լուծելիս հիմնականում կիրառվում են վերլուծության ոչ թե ավանդական եղանակները, այլ տնտեսամաթեմատիկական մեթոդները, որոնք տնտեսական տեղեկատվությունից բացի, պահանջում են նաև տեխնիկական և սոցիալական բնույթի տվյալներ:

ՏԳՎ ավանդական եղանակներից յուրաքանչյուրի էությունը, կիրառման ոլորտը և օգտագործման առանձնահատկություններն ավելի մանրամասն կքննարկենք հաջորդ պարագրաֆներում:



**29.2. ՀԱՐԱԲԵՐԱԿԱՆ ԵՎ ՄԻՋԻՆ ՄԵԾՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ**

Տնտեսական գործունեության վերլուծությունում լայնորեն կիրառվում են հարաբերական մեծություններ՝ տոկոսների կամ գործակիցների տեսքով, որոնք արտահայտում են տնտեսական երևույթների քանակական հարաբերությունների արդյունքները: Հարաբերական մեծությունները հիմնականում իրենցից ներկայացնում են երկու բացարձակ մեծությունների հարաբերություն: Այն ցուցանիշը, որի նկատմամբ կատարվում է համեմատությունը (կոտորակի հայտարարը), համարվում է հարաբերության բազիսային մեծությունը, իսկ կոտորակի համարիչը, այսինքն՝ համեմատվող ցուցանիշը հանդես է գալիս որպես ընթացիկ կամ հաշվետու մեծություն:

Հարաբերական մեծությունների օգտագործումը տնտեսական վերլուծությունում մեծ նշանակություն ունի, քանի որ միայն բացարձակ ցուցանիշների օգնությամբ հաճախ հնարավոր չէ բնութագրել որոշակի տնտեսական երևույթ: Օրինակ, միայն

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Հարաբերական մեծությունների կարևորագույն հատկանիշներից է այն, որ դրանց կիրառմամբ վերացարկվում են բացարձակ մեծությունների միջև եղած տարբերությունները:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Տնտեսական վերլուծությունում կիրառվող հարաբերական մեծությունները խմբավորված են հետևյալ կերպ. պլանային առաջադրանքի, նախահաշվի կատարման, դինամիկայի, կառուցվածքային, կոորդինացման, ինտենսիվության, համեմատման հարաբերական մեծություններ:



կազմակերպությունում ստացված շահույթի բացարձակ մեծությամբ հնարավոր չէ օբյեկտիվորեն գնահատել դրա տնտեսական գործունեության արդյունավետությունը: Իսկ հարաբերական մեծություն համարվող շահութաբերության ցուցանիշի կիրառումը թույլ է տալիս դատել կազմակերպության տնտեսական գործունեության արդյունավետության մասին, քանի որ այն հանդես է գալիս որպես շահույթի և գործող կապիտալի հարաբերություն:

Հարաբերական մեծությունների կարևորագույն հատկանիշներից է նաև այն, որ դրանց կիրառմամբ վերացարկվում են բացարձակ մեծությունների միջև տարբերությունները, և այնպիսի երևույթների համեմատման հնարավորություն է ստեղծվում, որոնք անհամեմատելի են բացարձակ տվյալների կիրառմամբ: Օրինակ, հայտնի է, որ համեմատվող երկու կազմակերպություններից մեկում խոտանից առաջացած կորստի տարեկան արժեքը կազմում է 200 մլն դրամ, իսկ մյուսում՝ 100 մլն դրամ: Միայն տրված բացարձակ մեծություններով անիմաստ է համեմատել ընտրված կազմակերպությունների աշխատանքի որակի մակարդակները: Կազմակերպություններն այդ հարթության վրա կդառնան համեմատելի, եթե համեմատման հիմքում դրվեն ոչ թե բացարձակ մեծությունները (խոտանի վնասը), այլ հարաբերական ցուցանիշները, որոնք են՝ արտադրության ծախսերի կազմում խոտանից կորստի տեսակարար կշիռները:

Տնտեսական վերլուծությունում կիրառվող հարաբերական մեծությունները խմբավորված են հետևյալ կերպ. պլանային առաջադրանքի, նախահաշվի կատարման, դինամիկայի, կառուցվածքային, կոորդինացման, ինտենսիվության, համեմատման հարաբերական մեծություններ:

*Պլանային առաջադրանքի հարաբերական մեծություններն* իրենցից ներկայացնում են նախահաշվով հաստատված ցուցանիշների հարաբերությունը՝ բազիսային մեծություններին: Օրինակ, որպես նման մեծություններ հաճախ հանդես են գալիս թողարկվող արտադրանքի ինքնարժեքի իջեցման, իրացման շահութաբերության բարձրացման նախահաշվային տոկոսային չափաբաժինները:

*Նախահաշվի կատարման հարաբերական մեծություններն* արտացոլում են վերլուծվող ցուցանիշների փաստացի և պլանային մակարդակների համեմատման արդյունքները: Այս կարգի հարաբերական մեծությունները մեծ դեր են խաղում վերլուծության վերահսկողության ֆունկցիայի իրականացման դեպքում, քանի որ դրանց կիրառմամբ հնարավորություն է ստեղծվում գնահատելու կազմակերպության կամ նրա առանձին օղակների աշխատանքների սահմանված պլանի կատարման մակարդակը:

Նախահաշվի կատարման հարաբերական մեծությունների հաշվարկման դեպքում անհրաժեշտ է ապահովել փաստացի և պլանային տվյալների համադրելիություն: Այսինքն՝ համեմատվող տվյալները պետք է վերաբերեն միևնույն օբյեկտին, և դրանց ցուցանիշները հաշվարկվեն միևնույն մեթոդաբանությամբ: Բացի այդ, համեմատվող պլանային ու փաստացի ցուցանիշները պետք է ներկայացվեն չափման միևնույն միավորներով և որոշակի ժամանակաշրջանի համեմատելի գներով:

*Դինամիկայի հարաբերական մեծությունների* օգնությամբ ուսումնասիրվում են ժամանակի ընթացքում տնտեսական ցուցանիշների փոփոխման բնույթը, ուսումնասիրվող երևույթների զարգացման տեմպերը և այլն: Այս կարգի հարաբերական մեծությունների որոշման համար հաշվարկների հիմքում դրվում են միմյանց նախորդող և հաջորդող ժամանակաշրջանների տնտեսական ցուցանիշների արժեքները: Հետևապես, դինամիկայի հարաբերական մեծությունները հաշվարկելիս անհրաժեշտ է իրականացնել համեմատական բազայի ճշգրիտ ընտրություն:

Կախված համեմատման բազայի բնույթից՝ դինամիկայի հարաբերական մեծու-

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Պլանային առաջադրանքի հարաբերական մեծությունները իրենցից ներկայացնում են նախահաշվով հաստատված ցուցանիշների հարաբերությունը իրենց բազիսային մեծություններին:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Դինամիկայի հարաբերական մեծությունների օգնությամբ ուսումնասիրվում է ժամանակի ընթացքում տնտեսական ցուցանիշների փոփոխման բնույթը:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Ինտենսիվության հարաբերական մեծությունները տնտեսական վերլուծությունում կիրառվում են ուսումնասիրվող երևույթի ծագման և տարածման արագությունը բնութագրելու համար:



թյունները ստորաբաժանվում են երկու խմբի: Առաջին խմբում ներառվում են շղթայական հարաբերական մեծությունները, որոնց համեմատման բազան փոփոխման բնույթ ունի: Երկրորդ խմբի հարաբերական մեծությունները կոչվում են բազիսային, քանի որ դրանց հաշվարկման հիմքում միևնույն հաստատուն բազիսային մեծությունն է:

Տնտեսական գործունեության վերլուծությունում որակական եզրահանգումներ կատարելիս լայնորեն կիրառվում են կոորդինացման հարաբերական մեծությունները, որոնք հաշվարկվում են ընդհանուրի առանձին մասերի հարաբերման միջոցով: Կոորդինացման հարաբերական մեծությունների օգնությամբ որոշվում է, թե ընդհանուրի 1, 100 կամ 1 000 միավորին որքան է ընկնում նույն համախմբության մեկ այլ մասից: Օրինակ, քանի ծառայող և ինժեներատեխնիկական աշխատակիցներ են բաժին ընկնում 100 բանվորին կամ քանի տեխնիկ է կցվում 10 ինժեներին:

**Ինտենսիվության հարաբերական մեծությունները** տնտեսական վերլուծությունում կիրառվում են ուսումնասիրվող երույթի ծագման և տարածման արագությունը բնութագրելու համար: Այս կարգի մեծությունները հիմնականում հաշվարկվում են տարբեր ցուցանիշների հարաբերման օգնությամբ: Ընդ որում, հարաբերության համարիչը ուսումնասիրվող այն ցուցանիշն է, որի տարածման արագությունն է գնահատվում, իսկ հայտարարը ցույց է տալիս այն տնտեսական միջավայրը բնութագրող ցուցանիշը, որում տեղի է ունենում երևույթի տարածումը: Օրինակ, նյութերի օգտագործման գործակիցը բնութագրում է արտադրության գործընթացում թափոնների կորստի ձևավորման ինտենսիվության աստիճանը և հաշվարկվում է պատրաստի արտադրանքի կազմում նյութական արժեքների և արտադրությունում ծախսված նյութերի արժեքների հարաբերման միջոցով:

Տնտեսական վերլուծություն կատարելիս լայնորեն կիրառվում են նաև **համեմատման հարաբերական մեծությունները**, որոնք իրենցից ներկայացնում են տարբեր օբյեկտները բնութագրող միատիպ ցուցանիշների հարաբերությունները:

Տնտեսական գործունեության վերլուծության հնարքներից են միջին մեծությունները, որոնց հաշվարկմամբ հնարավորություն է ստեղծվում ընդհանուր կարգով գնահատելու տնտեսական գործընթացների բնույթը: ՏԳՎ-ում լայնորեն կիրառվում են միջին թվաբանականը, միջին հարմոնիկը, միջին երկրաչափականը:

Միջին թվաբանականը վերլուծությունում կիրառվում է ինչպես պարզ, այնպես էլ կշռված միջինի տեքով: Պարզ միջինը կիառելի է այն դեպքում, երբ վերլուծվում է պարզագույն օբյեկտների համակցություն, որում չկան կառուցվածքային մասեր և խմբեր: Սակայն գործնականում մեծ մասամբ վերլուծվում են բարդ տնտեսական երևույթներ, որոնք հանդես են գալիս խմբերով և ենթախմբերով: Այս դեպքում ճշգրիտ արդյունքներ ստանալու համար կիրառվում է կշռված միջին թվաբանականը, որը հաշվի է առնում քննարկվող համակցությունում յուրաքանչյուր երևույթի կրկնելիության և տարածվածության աստիճանը:

### 29.3. ԽՄՔՎՎՈՐՄԱՆ ԵՂԱՆԱԿԸ ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

#### ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

ՏԳՎ-ում լայնորեն կիրառվում են միջին թվաբանակը, միջին հարմոնիկը, միջին երկրաչափականը:

#### ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Խմբավորումը, որպես վերլուծական աշխատանքների ամփոփման առաջին քայլ, թույլ է տալիս սկզբնական տեղեկատվությունը մշակել այնպես, որպեսզի ուսումնասիրվող տնտեսական երևույթների բոլոր էական գծերը և առանձնահատկությունները ստանան հստակ արտահայտություն:



Խմբավորման եղանակը, որպես վերլուծական աշխատանքների ամփոփման առաջին քայլ, թույլ է տալիս սկզբնական տեղեկատվությունը մշակել այնպես, որպեսզի ուսումնասիրվող տնտեսական երևույթների բոլոր էական գծերը և առանձնահատկությունները ստանան հստակ արտահայտություն: Դրանով է որոշվում խմբավորումների՝ որպես տնտեսական տեղեկատվության ամփոփման վերլուծական դերը:

Տնտեսական երևույթների բազմակողմանի վերլուծության խնդիրը չի կարող լուծվել միայն մեկ խմբավորման օգնությամբ: Համալիր վերլուծությունը պահանջում է խմբավորումների համակարգի կառուցում, որի հիման վրա տվյալ տնտեսական երևույթի բազմակողմանի ուսումնասիրման հնարավորություն է ստեղծվում:

Խմբավորումների համակարգը ստեղծելիս անհրաժեշտ է հիմնվել մի շարք մեթոդաբանական պահանջների վրա, որոնցից են.

1. որակական հատկանիշներով խմբավորումները պետք է նախորդեն քանակական խմբավորումներին,
2. ստացվող արդյունքային հատկանիշները ողջ համակարգի համար նպատակահարմար է ներկայացնել միատեսակ ցուցանիշներով (բացարձակ, միջին կամ հարաբերական մեծություններով),
3. համակարգի աղյուսակները պետք է հաստատուն համարակալումներ ունենան:

Վերոհիշյալ պահանջների իրականացումը խմբավորումների համակարգը դարձնում է ավելի ճկուն և միաժամանակ հաստատուն, որն էլ կարևոր նախապայման է տնտեսական բազմակողմանի վերլուծություն կատարելու համար:

Տնտեսական վերլուծությունում խմբավորումների եղանակը տարբեր նպատակներով է օգտագործվում, որոնցից կարևորագույններն են՝ սոցիալ-տնտեսական տիպերի առանձնացումը, տնտեսական երևույթների առանձին հատկանիշների փոխկապակցվածության ուսումնասիրումը: Այս առումով տարբերում են խմբավորումների երեք տեսակ՝ տիպոլոգիական, կառուցվածքային և անալիտիկ:

Տնտեսական գործունեության վերլուծությունում առավելապես կիրառվում են անալիտիկ խմբավորումները, որոնց օգնությամբ ուսումնասիրվում է, թե ինչպես գործունեության մեկի փոփոխման հետ միասին փոփոխվում են ուսումնասիրվող համակցության միավորների տարբեր հատկանիշների միջև գոյություն ունեցող փոխադարձ կապերը: Հետևաբար, անալիտիկ են համարվում այնպիսի խմբավորումները, որոնք բացահայտում են տնտեսական տարբեր ցուցանիշների փոխադարձ կապերը:

Այսպես, օգտվելով աղյուսակ 29.1-ի տվյալներից՝ բացահայտենք կազմակերպությունների արտադրական հզորությունների և տնտեսավարման արդյունավետության ցուցանիշների փոխադարձ կապերը:

Քննարկվող ցուցանիշների փոխկապակցվածության բնույթը պարզելիս նախ որոշվում է, թե դրանցից որն է հանդես գալիս գործոնային և որը՝ արդյունքային հատկանիշով: Տնտեսագիտության տեսությունից հայտնի է, որ կազմակերպության արտադրական հզորությունը բնութագրվում է հիմնական միջոցների արժեքով, որից և մեծամասամբ կախված է թողարկվող արտադրանքի ծավալը: Հետևաբար, խմբավորման ժամանակ հիմնական ֆոնդերի արժեքը պետք է հանդես գա որպես գործոնային ցուցանիշ: Իսկ որպես տնտեսական գործունեության արդյունավետության ցուցանիշներ՝ հանդես կգան մեկ բանվորի արտադրողականությունը և ֆոնդահատույցը, որոնցից առաջինը բնութագրում է աշխատուժի օգտագործման արդյունավետությունը, իսկ երկրորդը՝ հիմնական միջոցների օգտագործման արդյունավետությունը:

Օգտագործելով աղյուսակ 29.1-ի տվյալները՝ որոշենք գործոնային ցուցանիշի խմբավորման ինտերվալները հետևյալ կերպ.

$$I = (X_{max} - X_{min}) : \text{խմբերի քանակ}$$

որտեղ՝  $X_{max}$  և  $X_{min}$ -ը հիմնական միջոցների առավելագույն և նվազագույն արժեքներն են:

Եթե քննարկվող կազմակերպությունները ներկայացնենք հինգ խմբով, ապա խմբավորման ինտերվալը հավասար կլինի 1,2-ի [(7 - 1) : 5]: Հետևաբար, առաջին խմբում հանդես կգան այնպիսի կազմակերպություններ, որոնց հիմնական միջոցների արժեքը կսահմանափակվի 1-ից մինչև 2,2 մլն դրամի սահմաններում: Երկրորդ խմբի սահմանները կլինեն 2,2-ից մինչև 3,4-ը և այլն:

**Աղյուսակ 29.1**

**Կազմակերպությունների տնտեսական գործունեության ցուցանիշներ**

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Խմբավորման դեպքում քննարկվող ցուցանիշների փոխկապվածության բնույթը պարզելիս նախ որոշվում է, թե դրանցից որն է հանդես գալիս գործոնային և որը՝ արդյունքային հատկանիշով:



#	Հիմնական միջոցների միջին տարեկան արժեքը (մլն դրամ)	Աշխատողների միջին ցուցակային թիվը (մարդ)	Արտադրանքի թողարկումը (մլն դրամ)
1	3,0	360	3,2
2	7,0	380	9,6
3	2,0	220	1,5
4	3,9	460	4,2
5	3,3	395	6,4
6	2,8	280	2,8
7	6,5	580	9,4
8	6,6	200	11,9
9	2,0	270	2,5
10	4,7	340	3,5
11	2,7	200	2,3
12	3,3	250	1,3
13	3,0	310	1,4
14	3,1	410	3,0
15	3,1	635	2,5
16	3,1	400	7,9
17	3,5	310	3,6
18	5,6	450	8,0
19	3,5	300	2,5
20	4,0	350	2,8
21	1,0	330	1,6
22	7,0	260	12,9
23	4,5	455	5,6
24	4,9	505	4,4
	<b>94,1</b>	<b>8630</b>	<b>114,8</b>

Աղյուսակ 2.2-ում, ըստ հիմնական միջոցների խմբերի, կատարենք արդյունքային հատկանիշների խմբավորում: Աղյուսակի 8-րդ և 9-րդ սյունակներում ներկայացվող խմբավորված ցուցանիշները վկայում են, որ ընտրված 24 կազմակերպությունների արտադրական հզորությունների աճի հետ մեկտեղ բարձրանում է նաև դրանց տնտեսական գործունեության արդյունավետությունը՝ ֆոնդահատույցի և աշխատանքի արտադրողականության ուղղություններով:

Կազմակերպությունների հիմնական միջոցների արժեքի և թողարկվող արտադրանքի ծավալի փոխկապվածությունը

Կազմակերպության խմբերը՝ ըստ հիմնական միջոցների արժեքի	Կազմակերպությունների քանակ	Հիմնական միջոցներ		Համախառն արտադրանք		Աշխատողների թվաքանակ	Արտադրականություն u.5 : u.7	Ֆոնդահատույց u.6 : u.4
		ամբողջ խմբում	մեկ կազմակերպության հաշվով	ամբողջ խմբում	մեկ կազմակերպության հաշվով			
1,0 - 2,2	3	5	1,66	5,6	1,87	820	6829	1,12
2,2 - 3,4	9	27,4	3,04	26,5	2,94	3150	8413	0,97
3,4 - 4,6	5	19,4	3,88	23,0	4,60	1945	11825	1,18
4,6 – 5,8	3	15,2	5,07	15,9	5,30	1295	12278	1,05
5,8 – 7,0	4	27,1	6,77	43,3	10,83	1420	30493	1,60
	24	94,1	3,92	114,8	4,87	8630	13302	1,22

29.4.ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅԱՆ ԻՆՂԵՔՍԱՅԻՆ ԵՂԱՆԱԿԻ ԷՈՒԹՅՈՒՆԸ

ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Տնտեսական գործունեության վերլուծությունում ինդեքսները օգտագործվում են գործունային ուսումնասիրություններում, երբ որոշում են համընդհանուր ցուցանիշի փոփոխման վրա առանձին գործոնների ազդեցության բնույթը:



Տնտեսական գործունային վերլուծության բնագավառում ինդեքսները օգտագործվում են այնպիսի բարդ երևույթների ուսումնասիրություններում, որոնց առանձին տարրերը անհամատեղելի են: Հանդես գալով որպես հարաբերական ցուցանիշներ, ինդեքսները օգտագործվում են նախահաշվային առաջադրանքների գնահատման, տնտեսական արդյունքների դիմամիկայի որոշման ուղղորտներում:

Տնտեսական գործունեության վերլուծությունում ինդեքսները օգտագործվում են նաև մեկ այլ նպատակով՝ գործունային ուսումնասիրություններում: ՏԳՎ-ում իդեքսներով որոշում են համընդհանուր ցուցանիշի փոփոխման վրա առանձին գործոնների ազդեցության բնույթը: Համընդհանուր ցուցանիշը վերածելով ենթաինդեքսների՝ որոշվում է ընդհանուր շեղման վրա առանձին գործոնների ազդեցության բնույթը:

Ընդհանուր ինդեքսը տրոհվում է ինչպես առանձնացված հաշվարկի, այնպես էլ շղթայական տեղադրումների եղանակի օգնությամբ: Առանձնացված հաշվարկի եղանակով համընդհանուր ինդեքսի տրոհման էությունն այն է, որ յուրաքանչյուր ուսումնասիրվող գործոն հաշվարկներում դիտվում է հաշվետու ժամանակաշրջանի մեծությանը, իսկ մնացած գործոնները ենթաինդեքսներում հանդես են գալիս իրենց բազիսային մակարդակով:

Այսպես, եթե արտադրության ծախսերի մեծության վրա ազդող արտադրանքի թողարկման ծավալը նշանակենք **a** տառով, իսկ միավոր արտադրանքի ինքնարժեքը՝ **b** տառով, ապա արտադրության ծախսերի ինդեքսը հանդես կգա հետևյալ տեսքով.

$$T = \frac{a_1 \times b_1}{a_0 \times b_0}$$

որտեղ՝ 0 և 1 նշանակումները համապատասխանաբար ցույց են տալիս ցուցանիշների հաշվետու և բազիսային մակարդակները:

Համաձայն առանձնացված հաշվարկի եղանակի՝ ընդհանուր ինդեքսը առանձին ենթաինդեքսների կտրոհվի հետևյալ կերպ.

$$\text{առաջին ենթաինդեքս. } T_a = \frac{a_1 \times b_0}{a_0 \times b_0}$$



**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Ընդհանուր ինդեքսի տրոհումը իրականացվում է ինչպես առանձնացված հաշվարկի, այնպես էլ շղթայական տեղադրումների եղանակի օգնությամբ:

$$T_b = \frac{a_0 \times b_1}{a_0 \times b_0}$$

Այսպիսով, հաշվարկվող ենթաինդեքսի հայտարարը միշտ հանդես է գալիս ցուցանիշների բազիսային մեծությամբ, իսկ համարիչում, հաշվետու ժամանակաշրջանի մակարդակով, միայն մեկ գործոն է ներկայացվում:

Այսպես, եթե վերոհիշյալ օրինակում  $a_0 = 200$  հազ. հատ,  $a_1 = 210$  հազ. հատ,  $b_0 = 5$  դրամ իսկ  $b_1 = 6$  դրամ, ապա արտադրության ծախսերի ընդհանուր ինդեքսը հավասար կլինի 1,26-ի.

$$T = \frac{210 \times 6}{200 \times 5} = \frac{1260}{1000} = 1,26$$

Իսկ յուրաքանչյուր գործոնի համապատասխան ենթաինդեքսը կներկայացվի.

$$T_a = \frac{210 \times 5}{200 \times 5} = \frac{1050}{1000} = 1,05, \quad T_b = \frac{200 \times 6}{200 \times 5} = \frac{1200}{1000} = 1,2$$

Չամբնդհանուր ցուցանիշի ինդեքսն առանձին ենթաինդեքսների տեսքով կներկայացվի հետևյալ կերպ.

$$T = T_a \times T_b = 1,05 \times 1,2 = 1,26$$

Այսպիսով, արտադրության ծախսերի ընդհանուր շեղումը բացարձակ մեծությամբ կազմում է 260 հազ. դրամ ( $1\ 260 - 1\ 000$ ), որի ձևավորման վրա 50 հազ. դրամով ազդել է արտադրության ծավալի աճը ( $1\ 050 - 1\ 000$ ), 200 հազ. դրամով՝ թողարկման ինքնարժեքի թանկացումը ( $1\ 200 - 1\ 000$ ) և 10 հազ. դրամով՝ վերոհիշյալ գործոնների միաժամանակյա աճը ( $(6 - 5) \times (200 - 100)$ ):

Առանձնացված հաշվարկի եղանակի օգնությամբ առանձին ենթաինդեքսների ստացման և դրանց գործոնային վերլուծության դեպքում հնարավորություն չի ստեղծվում վերլուծվող ցուցանիշի ընդհանուր շեղումը լիարժեք բաշխելու ըստ քննարկվող առանձին գործոնների: Այսինքն՝ արդյունքում մնում է մնացորդային շեղում, որը միաժամանակ վերաբերում է քննարկվող բոլոր գործոններին: Վերոհիշյալ օրինակում մնացորդային շեղումը կազմեց 10 հազ. դրամ ( $260 - 200 - 50$ ):

Ինդեքսներով գործոնային վերլուծության դեպքում ընդհանուր ցուցանիշի ինդեքսն առանձին ենթաինդեքսների կարելի է վերածել նաև շղթայական տեղադրումների եղանակի օգնությամբ: Ընդհանուր շեղման վրա յուրաքանչյուր գործոնի ազդեցության չափի որոշման համար այս դեպքում նախորդող գործոնների մեծություններն ընդունվում են ըստ հաշվետու ժամանակաշրջանի: Այսպես, եթե ընդհանուր ինդեքսի փոփոխման վրա ազդել են  $a$ ,  $b$  և  $c$  գործոնները, ապա  $T = \frac{a_1 \times b_1 \times c_1}{a_0 \times b_0 \times c_0}$  դեպքում յուրաքանչյուր գործոնի ազդեցության չափը կորոշվի այսպիսի ենթաինդեքսներով.

$$T_a = \frac{a_1 \times b_0 \times c_0}{a_0 \times b_0 \times c_0} \quad T_b = \frac{a_1 \times b_1 \times c_0}{a_1 \times b_0 \times c_0} \quad T_c = \frac{a_1 \times b_1 \times c_1}{a_1 \times b_1 \times c_0}$$

Նշված օրինակում կիրառելով շղթայական ինդեքսները՝ կստանանք.

$$T_a = \frac{210 \times 5}{200 \times 5} = \frac{1050}{1000} = 1,05 \quad T_b = \frac{210 \times 6}{210 \times 5} = \frac{1260}{1050} = 1,20$$

Այս մեթոդը կիրառելիս ստացվեցին ենթաինդեքսների միևնույն հարաբերական արդյունքները: Սակայն բացարձակ ցուցանիշների գծով ստացվեցին այլ արդյունքներ: Այսպես, համընդհանուր ցուցանիշի փոփոխման վրա  $a$  գործոնի ազդեցության չափը կազմեց 50 հազ. դրամ ( $1\ 050 - 1\ 000$ ), իսկ  $b$  գործոնինը՝ 210 հազ. դրամ ( $1260 - 1050$ ):

Չեղանակաբար, գործոնային վերլուծության դեպքում շղթայական տեղադրումների օգնությամբ ընդհանուր ինդեքսն առանձին ենթաինդեքսներով ներկայացնելիս մնա-



**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Գործոնային վերլուծության դեպքում շղթայական տեղադրումների օգնությամբ ընդհանուր ինդեքսն առանձին ենթաինդեքսներով ներկայացնելիս մնացորդային շեղում չի առաջանում, քանի որ վերջինս ամբողջությամբ վերագրվում է քննարկվող որակական գործոնին:

ցորդային շեղում չի առաջանում, քանի որ վերջինս ամբողջությամբ վերագրվում է քննարկվող որակական գործոնին: Հաջորդ պարագրաֆում կքննարկվի նաև այդ հիմնախնդրի լուծման ուղին:

Շղթայական տեղադրումների օգնությամբ ընդհանուր ինդեքսի մասնատումը առանձին ենթաինդեքսների հիմնված է հաջորդաբար իրականացվող հաշվարկների վրա: Քննարկվող գործոնի ազդեցության չափը որոշող յուրաքանչյուր հաշվարկ բխում է նախորդից: Կատարված հաշվարկը նախորդից տարբերվում է միայն նրանով, որ ընդգրկված հաշվետու ցուցանիշները մեկով ավելի են՝ ի հաշիվ բազիսային ցուցանիշների: Եթե առանձնացված եղանակի օգնությամբ ինդեքսների տրոհման արդյունքները կախում չունեն հաշվարկների հերթականությունից, ապա շղթայական եղանակով գործոնային վերլուծություն կատարելիս ստացվող արդյունքները ուղղակիորեն կախված են իրականացվող հաշվարկների հերթականությունից: Այդ իսկ պատճառով վերլուծության ժամանակ անչափ կարևոր է շղթայական հաշվարկների հերթականության ապահովումը, որն ավելի մանրամասն կքննարկվի հաջորդ պարագրաֆում:

**29.5. ՇՂԹԱՅԱԿԱՆ ՏԵՂԱԴՐՈՒՄՆԵՐԻ ԵՂԱՆԱԿԸ**

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Շղթայական տեղադրումների եղանակի դեպքում համընդհանուր ցուցանիշը ներկայացնող մասնակի ցուցանիշների բազիսային մեծությունները հերթականությամբ փոխարինվում են փաստացիով, ստացված արդյունքները համադրելով միմյանց հետ՝ որոշվում է առանձին գործոնների ազդեցությունը վերլուծվող ցուցանիշի մեծության վրա:

Տնտեսական վերլուծությունում համընդհանուր ցուցանիշի փոփոխման վրա առանձին գործոնների ազդեցությունը որոշելիս կիրառվում է նաև շղթայական տեղադրումների եղանակը՝ իր տարատեսակներով: Գործոնային վերլուծության այս եղանակը կիրառելի է միայն այն դեպքում, երբ ուսումնասիրվող երևույթների միջև դիտվում է ֆունկցիոնալ փախկապվածություն: Նման դեպքում վերլուծվող համընդհանուր ցուցանիշը հանդես է գալիս առանձին ցուցանիշների հանրահաշվական գումարի, կամ դրանց արտադրյալի, հարաբերման ֆունկցիայի տեսքով:

Շղթայական տեղադրումների եղանակի կիրառման քայլերն են.

- I. **վերլուծվող ցուցանիշի և այն ձևավորող գործոնների միջև ֆունկցիոնալ կապի բացահայտումը,**
- II. **ֆունկցիոնալ կապի կառուցումը «քանակական գործոններից դեպի որակական գործոններ» սկզբունքով,**
- III. **ֆունկցիոնալ կապում բազիսային ցուցանիշների շղթայաբար փոխարինումը (տեղադրումը) փաստացիով,**
- IV. **յուրաքանչյուր գործոնի ազդեցության չափի որոշումը՝ հերթական տեղադրման հաշվարկից հանելով նախորդ հաշվարկի արդյունքը:**

Շղթայական տեղադրումների եղանակի դեպքում համընդհանուր ցուցանիշը ներկայացնող մասնակի ցուցանիշների բազիսային մեծությունները հերթականությամբ փոխարինվում են փաստացիով, ստացված արդյունքները համադրելով միմյանց հետ՝ որոշվում է առանձին գործոնների ազդեցությունը վերլուծվող ցուցանիշի մեծության վրա:

Ուսումնասիրվող համընդհանուր ցուցանիշը վերլուծելիս նախ որոշվում է նրա փաստացի մեծության շեղումը բազիսայինից, որից հետո հաշվարկվում է ստացված շեղման վրա յուրաքանչյուր գործոնի ազդեցության չափը: Այդ նպատակով ֆունկցիոնալ կապը ներկայացնող յուրաքանչյուր գործոն, ըստ բանաձևում ներկայացված հերթականության՝ բազիսային արժեքից փոխարինվում է փաստացի արժեքի, որից հետո

կատարվում է բանաձևերի միջոցով թելադրվող համապատասխան հաշվարկ (բաժանում, բազմապատկում և այլն): Ստացված արդյունքը համադրելով նախորդ փոխարինման հաշվարկի արդյունքի հետ, որոշվում է կոնկրետ գործոնի ազդեցության բնույթն ու չափը համընդհանուր ցուցանիշի մեծության վրա: Այսպիսով, տեղադրում է համարվում ցուցանիշի բազիսային մեծության փոխարինումը իր փաստացիով:

Իրականացվող հերթական հաշվարկների քանակը միշտ մեկով ավելի է, քան մասնակի ցուցանիշների (գործոնների) քանակը, քանի որ շեղման ընդհանուր մեծությունը որոշելիս կիրառվում է նաև բազիսային հաշվարկ: Այսպես, երկու գործոնի ազդեցությունը որոշելիս իրականացվում է երեք հաշվարկ, երեք ցուցանիշների դեպքում՝ չորս հաշվարկ և այլն:

Յուրաքանչյուր գործոն համընդհանուր ցուցանիշի վրա կարող է ունենալ ինչպես դրական, այնպես էլ բացասական ազդեցություն: Այդ պատճառով դրանց ազդեցության բնույթը ընդգծելու համար հաշվարկների արդյունքները «+» կամ «-» նշանով են հանդես գալիս: Ընդ որում, բոլոր գործոնների ազդեցության չափի հանրահաշվական գումարը պետք է համարժեք լինի համընդհանուր ցուցանիշի բազիսային և հաշվետու մեծությունների շեղման ընդհանուր մեծությանը:

Շղթայական տեղադրումների հերթականությունը կամայականորեն չի իրականացվում, այլ հիմնվում է հետազոտվող գործոնների որակական վերլուծության արդյունքների վրա: Այս դեպքում անհրաժեշտ է ֆունկցիոնալ կապը ներկայացնող յուրաքանչյուր գործոն ըստ հերթականության սկզբունքի՝ ճիշտ տեղադրել բանաձևում: Հերթականությամբ տեղադրումների իրականացմանը նպաստում է գործոնային ցուցանիշներն ըստ որակականի և քանակականի բաժանումը:

Որպես քանակական ցուցանիշներ կարող են հանդես գալ ապրանքային արտադրանքի ծավալը, բանվորների թվաքանակը, ծախսված աշխատաժամերը և այլն: Որակական ցուցանիշները, որպես կանոն, քանակական ցուցանիշների համադրման արդյունքներ են, որոնցից են՝ աշխատանքի արտադրողականությունը, շահութաբերությունը, ակտիվների հատույցը և այլն:

Իրականացվող շղթայական տեղադրումների հերթականության սկզբունքն այն է, որ առաջին հերթին քանակական ցուցանիշների բազիսային մեծություններն են փոխարինվում փաստացիով, որից հետո միայն որակական ցուցանիշների բազիսային մեծությունները հաշվարկներում հանդես են գալիս իրենց փաստացի տեսքով:

Վերլուծության ընթացքում հաճախ անհրաժեշտություն է առաջանում որոշել ոչ թե մեկ, այլ բազմաթիվ քանակական ու որակական գործոնների ազդեցության չափը համընդհանուր ցուցանիշի փոփոխման վրա: Այս դեպքում տեղադրումների հերթականության որոշման համար պարզում են, թե կոնկրետ վերլուծվող որ ցուցանիշներն են հիմնական (առաջնային) և որոնք են երկրորդական:

Այսպես, պահանջվում է շղթայական տեղադրումների եղանակի օգնությամբ որոշել թողարկվող տարեկան համախառն արտադրանքի մեծության վրա այնպիսի գործոնների փոփոխման ազդեցությունը, ինչպիսիք են՝ աշխատորերի թիվը, աշխատողների միջին ցուցակային թիվը, մեկ աշխատողի ժամային միջին արտադրողականությունը, աշխատորվա միջին տևողությունը: Այս դեպքում աշխատողների միջին թիվը հանդես է գալիս որպես հիմնական քանակական ցուցանիշ: Աշխատորերի թիվը կախված է բանվորների թվից և նրանց աշխատանքի հաճախումներից, ուստի այն երկրորդ կարգի քանակական ցուցանիշ է: Իր հերթին, աշխատորվա միջին տևողությունը կախված է աշխատողների թվից, նրանց հաճախումներից ու յուրաքանչյուր բանվորի կողմից աշխատորվա ընթացքում ծախսված մարդ/ժամերի քանակից: Հետևապես, այն երրորդ կարգի քանակային ցուցանիշ է և կախված է երկրորդից, իսկ երկրորդը՝ առաջինից: Վերլուծվող գործոններից որակական բնույթ ունի միայն մեկ աշխատողի ժամային միջին արտադրողականության ցուցանիշը:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Շղթայական տեղադրումների հերթականությունը չի իրականացվում կամայականորեն, այլ հիմնվում է հետազոտվող գործոնների որակական վերլուծության արդյունքների վրա:



Արտադրանքի ծավալի վրա վերոնշյալ գործոնների ազդեցության չափը որոշելու համար օգտվենք աղյուսակ 29.3-ի տվյալներից: Իսկ շղթայական տեղադրումներ, այսինքն՝ հերթականությամբ յուրաքանչյուր բազիսային մեծության փոխարինումը փաստացիով, իրականացնենք 29.4 աղյուսակում:

Աղյուսակ 29.3

**Գործոնային վերլուծության համար պահանջվող տեղեկատվությունը**

Ցուցանիշներ	Նշանակում	Նախահաշիվ	Փաստացի	Շեղում (+,-)
Համախառն արտադրանք (հազ. դրամ)	Q	4 641	4 700	+59
Աշխատողների միջին թիվը	P	1 300	1 270	-30
Աշխատորերի թիվը (մարդ/օրեր)	D	235	230	-5
Աշխատորվա միջին տևողություն (ժամ)	T	7,6	7,8	+0,2
Մեկ աշխատողի ժամային միջին արտադրողականությունը (դրամ)	W	1,999	2,063	+0,064

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Շղթայական տեղադրումների եղանակով կատարված վերլուծության արդյունքներով քննարկված բոլոր գործոնների ազդեցության չափերի հանրահաշվական գումարը համարժեք է համընդհանուր ցուցանիշի շեղման գումարին:



Աղյուսակ 29.4

**Գործոնների բազիսային մեծությունների փոխարինումը փաստացիով**

Հերթական հաշվարկներ	Շղթայական տեղադրումներ	Արդյունք
I հաշվարկ	$Q_0 = P_0 \times D_0 \times T_0 \times W_0 = 1\,300 \times 235 \times 7,6 \times 1,999$	4 641
II հաշվարկ	$Q^I = P_1 \times D_0 \times T_0 \times W_0 = 1\,270 \times 235 \times 7,6 \times 1,999$	4 534
III հաշվարկ	$Q^{II} = P_1 \times D_1 \times T_0 \times W_0 = 1\,270 \times 230 \times 7,6 \times 1,999$	4 438
IV հաշվարկ	$Q^{III} = P_1 \times D_1 \times T_1 \times W_0 = 1\,270 \times 230 \times 7,8 \times 1,999$	4 554
V հաշվարկ	$Q_1 = P_1 \times D_1 \times T_1 \times W_1 = 1\,270 \times 230 \times 7,8 \times 2,063$	4 700

Արտադրանքի ծավալի փոփոխման վրա յուրաքանչյուր գործոնի ազդեցության չափը որոշվել է 29.5 աղյուսակում, ուր հաջորդաբար իրականացված հաշվարկի արդյունքները համեմատվել են նախորդ հաշվարկների արդյունքների հետ:

Այսպիսով, աշխատողների միջին ցուցակային թվի 30 մարդով նվազումը և տարվա ընթացքում աշխատորերի թվի 5-ով կրճատումը բացասաբար են ազդել համախառն արտադրանքի ծավալի վրա՝ համապատասխանաբար նվազեցնելով այն 107 հազարով և 97 հազարով (աղյուսակ 29.5): Իսկ աշխատորվա միջին տևողության ավելացումը և աշխատանքի արտադրողականության բարձրացումը համապատասխանաբար 116 հազ. և 146 հազ. դրամով հանգեցրել են համախառն արտադրանքի ծավալի աճի:

Աղյուսակ 29.5

Գործոնների ազդեցության չափի որոշումը

Գործոնների անվանումը	Հաջորդ հաշվարկի համադրումը նախորդի հետ	Արդյունք
Աշխատողների միջին թվի փոփոխությունը	$\Delta P = Q^I - Q_0 = 4\,534 - 4\,641$	-107
Աշխատուրթի թվի փոփոխությունը	$\Delta D = Q^{II} - Q^I = 4\,438 - 4\,534$	-96
Աշխատուրթի միջին տևողության փոփոխությունը	$\Delta T = Q^{III} - Q^{II} = 4\,554 - 4\,438$	+116
Աշխատանքի արտադրողականության փոփոխությունը	$\Delta W = Q_1 - Q^{III} = 4\,700 - 4\,554$	+146
Համընդհանուր ցուցանիշի շեղումը		+59

Շղթայական տեղադրումների եղանակով կատարված վերլուծության արդյունքներով քննարկված բոլոր գործոնների ազդեցության չափերի հանրահաշվական գումարը համարժեք է համընդհանուր ցուցանիշի շեղման գումարին (+59 հազ. դրամ):

Շղթայական տեղադրումների եղանակի հիմնական նշանակությունն այն է, որ վերլուծության ժամանակ հնարավորություն է ստեղծվում ուսումնասիրվող գործոնները դասակարգել ըստ դրական կամ բացասական ազդեցության բնույթի: Բացի այդ, այս եղանակի օգնությամբ հնարավոր է պարզել համընդհանուր ցուցանիշի ընդհանուր շեղման և դրա վրա ազդող գործոնային արդյունքների կապը: Տնտեսական գործունեության վերլուծության կարևորագույն խնդիրներից է հաշվարկների փոխկապակցված իրականացումը և դրանց արդյունքների ներկայացումը հաշվեկշռված տեսքով, որը լուծվում է մաս շղթայական տեղադրումների եղանակի կիրառման միջոցով:

29.6. ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅԱՆ ՏԱՐԲԵՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԵՂԱՆԱԿԸ

ԱՌԱՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ

Տարբերությունների եղանակը կիրառելիս շեղման մեծությունը ստացվում է անմիջապես յուրաքանչյուր հաշվարկից հետո՝ առանց նախորդ հաշվարկի արդյունքը համադրելու:



Շղթայական տեղադրման եղանակի տարատեսակներից է տարբերությունների եղանակը, որի դեպքում հաշվարկների հիմքում դրվում են ուսումնասիրվող գործոնների բազիսային և փաստացի մեծությունների տարբերությունները: Համընդհանուր ցուցանիշի ընդհանուր շեղման վրա յուրաքանչյուր գործոնի տարբերության (փոփոխման) ազդեցության չափը որոշվում է այն նույն հերթականությամբ, ինչ որ՝ շղթայական տեղադրումների եղանակի դեպքում, միայն այն տարբերությամբ, որ շեղման մեծությունը ստացվում է անմիջապես յուրաքանչյուր հաշվարկից հետո՝ առանց նախորդ հաշվարկի արդյունքը համադրելու:

Նախորդ պարագրաֆի աղյուսակ 29.3-ում ներկայացված են քննարկվող գործոնային ցուցանիշների փոփոխման բացարձակ մեծությունները, այսինքն՝ բազիսային և փաստացի ցուցանիշների տարբերությունները: Օգտվելով այդ տարբերություններից, յուրաքանչյուր գործոնի ազդեցության չափը համընդհանուր ցուցանիշի փոփոխման վրա որոշենք հետևյալ կերպ.

- բանվորների միջին ցուցակային թվի կրճատման ազդեցությունը.  
 $-30 \times 235 \times 7,6 \times 1,999 = -107$  հազ. դրամ
- տարվա աշխատուրթի թվի նվազման ազդեցությունը.  
 $-5 \times 1\,270 \times 7,6 \times 1,999 = -96$  հազ. դրամ
- աշխատուրթի միջին տևողության ավելացման ազդեցությունը.  
 $+0,2 \times 1\,270 \times 230 \times 1,999 = 116$  հազ. դրամ
- մեկ աշխատողի ժամային միջին արտադրողականության ավելացման ազդեցությունը.

$$+0,064 \times 1\,270 \times 230 \times 7,8 = +146 \text{ հազ. դրամ}$$

Տարբերությունների եղանակով իրականացված հաշվարկների արդյունքները համընկնում են շղթայական տեղադրումների եղանակով կատարված գործոնային վերլուծության արդյունքներին (տես արդյունակ 29.5):

Տնտեսական գործունեության վերլուծությունում տարբերությունների եղանակը հիմնականում կիրառելի է երկուսից ոչ ավելի գործոնների առկայության դեպքում, և երբ վերլուծվող ֆունկցիան հանդես է գալիս արտադրյալի տեսքով: Նման դեպքում տարբերությունների եղանակն առավել հեշտ կիրառելի է, երբ հաշվարկների հիմքում դրվում են հետևյալ մոտեցումները.

- քանակական գործոնի ազդեցության չափը որոշելիս այդ գործոնի շեղումը բազմապատկվում է որակական գործոնի բազիսային մեծությամբ,
- որակական գործոնի ազդեցության չափը որոշելիս այդ գործոնի շեղումը բազմապատկվում է քանակական գործոնի փաստացի մեծությամբ:

Վերլուծության հաշվարկներն իրականացնելիս հաճախ օգտագործում են ոչ թե գործոնների տարբերությունների բացարձակ մեծությունները, այլ դրանց փոփոխման տոկոսաչափերը, որը կոչվում է **տոկոսների տարբերությունների եղանակ**: Այս դեպքում նախօրոք հաշվարկվում է յուրաքանչյուր գործոնի բազիսային մեծության նկատմամբ փաստացի մեծության փոփոխման տոկոսը: Այնուհետև, ըստ սահմանված հաջորդականության, որոշվում են տոկոսների միջև եղած տարբերությունները:

Յուրաքանչյուր վերլուծվող գործոնի ազդեցության չափը որոշելիս տոկոսների տարբերությունները հերթականությամբ բազմապատկվում են համընդհանուր ցուցանիշի բազիսային բացարձակ մեծությամբ:

Տոկոսների տարբերության եղանակով համախառն արտադրանքի ծավալի փոփոխման գործոնային վերլուծության իրականացման համար նախ հաշվարկենք յուրաքանչյուր գործոնի բազիսային մեծության նկատմամբ փաստացի մեծության փոփոխման տոկոսը (արդյունակ 29.3), որը համապատասխանաբար կկազմի.

- աշխատողների միջին թվի գծով.  
 $(1\,270 / 1\,300 \times 100) = 97,69\%$
- աշխատած մարդ օրերի գծով.  
 $[(230 \times 1\,270) : (235 \times 1\,300)] \times 100 = 95,61\%$
- աշխատած մարդ ժամերի գծով.  
 $[(7,8 \times 230 \times 1\,270) : (235 \times 1300)] \times 100 = 98,12\%$
- արտադրանքի ծավալի գծով.  
 $(4\,700 : 4\,641) \times 100 = 101,27\%$

Այնուհետև, հաշվարկված տոկոսների տարբերությունների և համընդհանուր ցուցանիշի բազիսային մեծության (4 641 հազ. դրամ) օգնությամբ որոշենք յուրաքանչյուր գործոնի ազդեցության չափը համախառն արտադրանքի մեծության փոփոխման վրա:

- Աշխատողների միջին ցուցակային թվի կրճատման ազդեցությունը.  
 $(97,68 - 100) \times 4\,641 = -107 \text{ հազ. դրամ}$
- Աշխատած մարդ օրերի կրճատման ազդեցությունը.  
 $(98,12 - 95,61) \times 4\,641 = +116 \text{ հազ. դրամ}$
- Աշխատանքի արտադրողականության փոփոխման ազդեցությունը.  
 $(101,27 - 98,12) \times 4\,641 = +146 \text{ հազ. դրամ}$

Փաստորեն, ինչպես բացարձակ, այնպես էլ հարաբերական մեծությունների հիման վրա կիրառվող տարբերությունների եղանակի դեպքում ստացվեցին նույն արդյունքները:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Տարբերությունների եղանակի կիրառմամբ քանակական գործոնի ազդեցության չափը որոշելիս այդ գործոնի շեղումը բազմապատկվում է որակական գործոնի բազիսային մեծությամբ, իսկ որակական գործոնի ազդեցության չափը որոշելիս այդ գործոնի շեղումը բազմապատկվում է քանակական գործոնի փաստացի մեծությամբ:



## 29.7. ԳՈՐԾՈՆԱՅԻՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅԱՆ ԻՆՏԵԳՐԱԼԱՅԻՆ ԵՂԱՆԱԿԸ

### ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Շղթայական տեղադրումների ժամանակ վերլուծվող ցուցանիշի փոփոխման գործում ակտիվ դեր է վերագրվում որակական գործոնին:

### ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Շղթայական տեղադրումների հաջորդականության փոփոխման դեպքում միևնույն գործոնային ցուցանիշի վերլուծության ժամանակ ստացվում են տարբեր արդյունքներ:



Առավելությունների հետ մեկտեղ՝ շղթայական տեղադրումների եղանակն ունի որոշ թերություններ, որոնք պետք է հաշվի առնվեն տնտեսական գործունեության վերլուծության ժամանակ:

**Առաջին.** գործոնների ազդեցության որոշման հաշվարկների արդյունքները պայմանավորված են ֆունկցիոնալ կապը ներկայացնող բանաձևում դրանց դասավորման հաջորդականությունից:

**Երկրորդ.** համընդհանուր ցուցանիշի փոփոխման գործում ակտիվ դեր է վերագրվում որակական գործոնին:

Օրինակով ցույց տանք շղթայական տեղադրումների եղանակի կիրառման արդյունքների շեղումները տեղադրումների հաջորդականության կամայական փոփոխման դեպքում:

Տեղամասում թողարկվող արտադրանքի նախահաշիվը սահմանվել է 300 հազ. դրամ, իսկ փաստացի թողարկումը կազմել է 350 հազ. դրամ: Որոշենք տեղամասում սահմանված նախահաշիվի 50 հազ. դրամով (350 - 300) գերակատարման վրա աշխատողների թվաքանակի (X) և աշխատանքի արտադրողականության (Y) փոփոխման ազդեցությունը: Ընդ որում, աշխատողների թվաքանակը պլանով սահմանված է եղել 15 մարդ (X<sub>0</sub>), իսկ փաստացի կազմել է 13 մարդ (X<sub>1</sub>): Աշխատանքի արտադրողականությունը նախահաշվով և փաստացի համապատասխանաբար կազմել է 20 000 դրամ (300 : 15) և 26 923 դրամ (350 : 13):

Վերլուծվող ցուցանիշների կապը ներկայացնող ֆունկցիան նախահաշվային և փաստացի կտրվածքով կունենա հետևյալ տեսքը.  $f_0 = X_0 \times Y_0$  և  $f_1 = X_1 \times Y_1$

Համաձայն շղթայական տեղադրումների եղանակի՝ աշխատողների թվաքանակի փոփոխման ազդեցությունը (քանակական գործոն) կորոշվի այսպես.

$$Ax = (X_1 \times Y_0) - (X_0 \times Y_0) = 260\,000 - 300\,000 = -40\,000$$

Իսկ աշխատանքի արտադրողականության փոփոխության ազդեցությունը թողարկման ծավալի վրա (որակական գործոն) կկազմի.

$$Ay = (X_1 \times Y_1) - (X_1 \times Y_0) = 350\,000 - 260\,000 = +90\,000$$

Հաշվարկների արդյունքների ճշտությունը փաստվում է համընդհանուր ցուցանիշի ընդհանուր շեղման և վերլուծվող գործոնների ազդեցության չափի համահաշվական գումարի համարժեքությամբ:

Սակայն շղթայական տեղադրումների հաջորդականության փոփոխման դեպքում ստացվում են գործոնների ազդեցության չափերի այլ արդյունքներ: Այսպես, նախ փոխարինենք աշխատանքի արտադրողականության նախահաշվային մեծությունը փաստացիով և հետո միայն աշխատողների թվաքանակի ցուցանիշի տեղադրում կատարենք: Այս դեպքում արդեն աշխատանքի արտադրողականության ազդեցության չափը կկազմի.

$$(X_0 \times Y_1) - (X_0 \times Y_0) = 403\,847 - 300\,000 = +103\,847$$

Իսկ աշխատողների թվաքանակի փոփոխման ազդեցության չափը համախառն ցուցանիշի վրա կկազմի.

$$(X_1 \times Y_1) - (X_1 \times Y_0) = 350\,000 - 403\,847 = -53\,847$$

Այսպիսով, իրականացվող շղթայական տեղադրումների հաջորդականության փոփոխման դեպքում միևնույն գործոնային ցուցանիշի վերլուծության ժամանակ ստացվում են տարբեր արդյունքներ: Այսպես, մի դեպքում, վերլուծվող ցուցանիշի շեղման վրա աշխատողների թվաքանակի փոփոխության ազդեցությունը կազմեց 400 հազ., մյուս դեպքում՝ 53,8 հազ. դրամ: Նույնը վերաբերում է նաև աշխատանքի արտադրողականության գործոնին:

Գործնականում, շղթայական տեղադրումների եղանակի կիրառումը տնտեսական

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Վերլուծվող ցուցանիշները հաճախ այնպիսի որակական բնույթ են ունենում, որ փաստորեն անհնար է դառնում դրանք «առաջնային» կամ «երկրորդական» կարգի սահմանազատելը:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Մնացորդային շեղման հիմնավոր բաշխումը քանակական և որակական գործոնների միջև կատարվում է վերլուծության ինտեգրալային եղանակի կիրառմամբ:



գործունեության վերլուծությունում բարդանում է այն դեպքում, երբ ֆունկցիոնալ կապը ներկայացնող բանաձևում ընդգրկվում են մի շարք քանակական ու որակական գործոններ, որոնց դասակարգումը «առաջնային» և «երկրորդականի» դժվարին խնդիր է դառնում:

Հետևաբար, վերլուծական աշխատանքներում սահմանափակվում է շղթայական եղանակների կիրառման ոլորտը, քանի որ բարդ տնտեսական երևույթների ուսումնասիրման ժամանակ ընդգրկված բազմաթիվ գործոնները որակականի և ծավալայինի ստորաբաժանելուն երբեմն սուբյեկտիվ մոտեցում է ցուցաբերվում, որը նվազեցնում է վերլուծության արդյունքների հավաստիությունը:

Վերլուծվող ցուցանիշները հաճախ այնպիսի որակական բնույթ են ունենում, որ փաստորեն անհնար է դառնում դրանք «առաջնային» կամ «երկրորդական» կարգի սահմանազատելը: Ինչու է գործոնային վերլուծության դեպքում մեկ կգ մանվածքից ստացված գործվածքը, որպես կանոն, դիտվում որպես որակական ցուցանիշ, իսկ հաստոց-ժամում թողարկված մանվածքը՝ քանակական ցուցանիշ: Կամ մեկ հաստոց-ժամում ստացված արտադրանքի քանակը հանդես է գալիս որպես որակական ցուցանիշ, իսկ մեկ ժամվա ընթացքում բանվորի կողմից սպասարկված հաստոցների քանակը՝ որպես քանակական ցուցանիշ:

Բացի այդ, շղթայական տեղադրումներով վերլուծություն իրականացնելիս ակտիվ դերը վերագրվում է որակական գործոնին: Վերլուծության ինդեքսային եղանակը քննարկելիս առանձնացված հաշվարկով ենթաինդեքսներով արդյունքները առաջացնում էին մնացորդային շեղում (տես պարագրաֆ 2.4), որը վերաբերում էր միաժամանակ քանակային և գործոնային շեղումների: Սակայն շղթայական տեղադրումներով ենթաինդեքսներ հաշվարկելիս մնացորդային շեղում չէր ձևավորվում, քանի որ վերջինս անհիմն կերպով ամբողջովին վերագրվում էր որակական գործոնին:

Այսպես, եթե վերոհիշյալ օրինակում չկատարվի շղթայական տեղադրում, ապա յուրաքանչյուր գործոնի ազդեցությունը թողարկման ծավալի վրա կկազմի.

- աշխատողների թվաքանակի փոփոխման ազդեցությունը.  
 $13 \times 20\ 000 - 15 \times 20\ 000 = - 40\ 000$
- աշխատանքի արտադրողականության փոփոխման ազդեցությունը.  
 $15 \times 26\ 923 - 15 \times 20\ 000 = + 103\ 847$

Ստացվում է այնպես, որ երկու գործոնների ազդեցության հանրահաշվական գումարը համարժեք չի դառնում վերլուծվող ցուցանիշի ընդհանուր  $+ 50\ 000$  դրամ շեղմանը, և ձևավորվում է  $-13\ 847$  դրամի մնացորդային շեղում  $[-50\ 000 - (103\ 847 - 40\ 000)]$ : Ընդ որում, եթե առանձնացված հաշվարկի եղանակով քանակական գործոնի ազդեցության նույն արդյունքն է ստացվում  $(-40\ 000)$ , ապա որակական գործոնի ազդեցության չափը  $(+103\ 847)$  տարբերվում է շղթայական տեղադրումների հաշվարկից  $(+90\ 000)$ , քանի որ վերջին դեպքում որակական գործոնին ակտիվ դեր է վերագրվում: Շղթայական տեղադրումների արդյունքում, մնացորդային շեղումը  $(- 13\ 847)$ , որը երկու գործոնների միաժամանակյա ազդեցության հետևանք է, անհիմն կերպով ամբողջովին վերագրվում է միայն որակական գործոնին:

Մնացորդային շեղման հիմնավոր բաշխումը քանակական և որակական գործոնների միջև կատարվում է վերլուծության ինտեգրալային եղանակի կիրառմամբ: Շղթայական տեղադրումների եղանակի տեսության հետագա կատարելագործումը գործնականում հանգեցրեց վերլուծության ինտեգրալային եղանակի կիրառման, որի դեպքում վերլուծվող ցուցանիշի փոփոխման վրա տարբեր գործոնների ազդեցության չափը հաշվարկվում է լրիվ դիֆերենցիալի բանաձևի օգնությամբ:  $f = f(x,y)$  ֆունկցիայի համար այն կունենա հետևյալ տեսքը.

$$Df = f'_x \cdot dx + f'_y \cdot dy$$

Վերլուծության ինտեգրալային մեթոդի կիրառումը ցույց տանք վերոնշյալ



օրինակի օգնությամբ, որտեղ  $f = f(x,y) = x \cdot y$ : Յետևաբար,  $A_x$  և  $A_y$  գործոնների ազդեցության չափի որոշման բանաձևերը կներկայացվեն հետևյալ տեսքով.

$$A_x = y_0 \times \Delta x + \frac{\Delta x \times \Delta y}{2} \quad A_y = x_0 \times \Delta y + \frac{\Delta x \times \Delta y}{2}$$

Յետևաբար, աշխատողների թվաքանակի կրճատման հետևանքով թողարկված արտադրանքի ծավալի նվազումը կկազմի.

$$A_x = y_0 \times \Delta x + \frac{\Delta x \times \Delta y}{2} = 20000x(-2) + \frac{(-2 \times 6923)}{2} = -46923 \text{ դրամ}$$

Իսկ արտադրանքի թողարկման աճը, ի հաշիվ աշխատանքի արտադրողականության ավելացման, կկազմի.

$$A_y = x_0 \times \Delta x + \frac{\Delta x \times \Delta y}{2} = 15 \times 6923 + \frac{(-2 \times 6923)}{2} = +96923 \text{ դրամ}$$

Ցուցանիշ	Վերլուծության արդյունքները		Տարբերությունը
	ինտեգրալային մեթոդով	շրջայական տեղադրումներով	
Թվաքանակ	- 46 923	- 40 000	- 6 923
Արտադրողականություն	+96 923	+ 90 000	- 6 923
Մնացորդային շեղումը			- 13 846

Երկու գործոնների ազդեցության չափի հանրահաշվական գումարը համարժեք է ընդհանուր ցուցանիշի շեղման մեծությանը.  $+50\ 000 = (+96\ 923 - 46\ 923)$ :

Վերլուծության ինտեգրալային մեթոդի կիրառման դեպքում տեղադրումների հաջորդականության փոփոխությունն արդեն չի ազդում ստացվող արդյունքների վրա: Բացի այդ, մնացորդային շեղումը (մեր օրինակում՝ - 13 847), որը հանդես էր գալիս որպես որակական և քանակական գործոնների միաժամանակյա ազդեցության արդյունք, ոչ թե ամբողջովին վերագրվում է միայն որակական գործոնին, այլ բաշխվում է քանակական և որակական գործոնների միջև:

### 29.8. ՀԱՇՎԵԿՇՈՒՄԻՆ ԵՂԱՆԱԿԸ ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

Տնտեսական գործունեության վերլուծությունում հաշվեկշռային եղանակը կիրառվում է այն դեպքում, երբ քննարկվող գործոնների միջև դիտվում է ֆունկցիոնալ փոխկապակցում՝ գումարի կամ տարբերության տեսքով:

Հաշվեկշռային եղանակի սկզբունքները լայնորեն կիրառվում են տնտեսագիտական հաշվարկներում, երբ բնութագրվում է հասարակական արտադրությունն ու սպառումը, աշխատանքային և նյութական ռեսուրսների բաշխումը՝ ըստ տնտեսության ճյուղերի ու տարածաշրջանների: Այդ ճանապարհով կազմվում են միջճյուղային հաշվեկշիռներ, որոնք բնութագրում են մակրոտնտեսության առանձին ճյուղերի փոխկապակցություններն ու զարգացման համաձայնությունները:

Հաշվեկշռային եղանակի օգնությամբ վերլուծվում է նաև կազմակերպությունների ֆինանսական, աշխատանքային ու նյութական ռեսուրսների օգտագործման արդյունավետությունը, կատարվում է տնտեսության ակտիվների ու դրանց աղբյուրների հաշվեկշռում:

Տնտեսական գործունեության վերլուծությունում հաշվեկշռային եղանակի

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

ՏԳՎ-ում հաշվեկշռային եղանակը կիրառվում է այն դեպքում, երբ քննարկվող գործոնների միջև դիտվում է ֆունկցիոնալ փոխկապակցում՝ գումարի կամ տարբերության տեսքով:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Հաշվեկշռային եղանակի դեպքում նախ կառուցվում է վերլուծվող ցուցանիշի և այն ձևավորող գործոնների շեղումների հաշվեկշռային կապը, որից հետո դուրս է բերվում վերլուծվող ցուցանիշի շեղումը, որն էլ բացահայտում է յուրաքանչյուր գործոնի ազդեցության չափը:



կիրառումը իրականացվում է հետևյալ քայլերով.

**Առաջին քայլ.** կառուցվում է վերլուծվող ցուցանիշի և այն ձևավորող գործոնների հաշվեկշռային կապը,

**Երկրորդ քայլ.** որոշվում են գործոնների բազիսային ցուցանիշներից փաստացի ցուցանիշների շեղումները,

**Երրորդ քայլ.** կազմվում է հաշվարկված շեղումների հաշվեկշիռը,

**Չորրորդ քայլ.** շեղումների հաշվեկշռից դուրս է բերվում վերլուծվող ցուցանիշի շեղումը, որն էլ բացահայտում է յուրաքանչյուր գործոնի ազդեցության չափը:

Այսպես, եթե հաշվեկշռային եղանակի կիրառմամբ կատարվում է իրացված փաստացի արտադրանքի ձևավորման գործոնային վերլուծություն, ապա ընտրվում են իրացման ծավալի ( $N_{ըր}$ ) վրա ազդող գործոնները և կառուցվում է դրանց հաշվեկշռային կապը (առաջին քայլ): Որպես գործոններ այս դեպքում հանդես կգան պատրաստի արտադրանքի պահեստային սկզբնական ( $N_{ս.պ.}$ ) և վերջնական պաշարները ( $N_{վ.պ.}$ ), հաշվետու ժամանակաշրջանի պատրաստի արտադրանքի պահեստային մուտքերը ( $N_{մ.}$ ), այլ պատճառներով դուրս գրված ապրանքները ( $N_{դ.գ.}$ ): Թվարկած ցուցանիշներով ապրանքային հաշվեկշիռը կներկայացվի.

$$N_{ս.պ.} + N_{մ.} = N_{ըր} + N_{դ.գ.} + N_{վ.պ.}$$

Օգտվելով ապրանքային հաշվեկշռից, որոշենք նրանում ընդգրկված յուրաքանչյուր գործոնի փոփոխության ազդեցությունը վերլուծվող ցուցանիշի մեծության վրա: Եթե հաշվետու ամսում կազմակերպության իրացված արտադրանքի փաստացի մեծությունը կազմել է 3 476 հազ. դրամ՝ նախահաշվով սահմանված 3 547 հազ. դրամի փոխարեն, ապա 71 հազ. դրամով իրացման նախահաշվի թերակատարման պատճառների համար անհրաժեշտ է կազմել աղյուսակ և նրանում ընդգրկել ապրանքային հաշվեկշռի ցուցանիշների նախահաշվային և փաստացի մեծությունները (տես աղյուսակ 29.6):

Շեղումների հաշվեկշռային կապը (քայլ երկրորդ) կներկայացվի այսպես.

$$+10 - 100 = -20 - 71 + 1 \text{ կամ } -71 = +10 - 100 + 20 - 1$$

**Աղյուսակ 29.6**

**Արտադրանքի իրացման ծավալի գործոնային վերլուծություն**

#	Ցուցանիշի անվանումը	Նախահաշիվ	Փաստացի	Շեղում (+,-)
1	Ապրանքների մնացորդը հաշվետու ամսվա սկզբին	200	210	+10
2	Թողարկված արտադրանքը	3 500	3 400	-100
3	Այլ պատճառներով դուրս գրված ապրանքներ	3	4	+1
4	Ապրանքների մնացորդը հաշվետու ամսվա վերջին	150	130	-20
5	Իրացված արտադրանք ( $u.1 + u.2 - u.3 - u.4$ )	3 547	3 476	-71

Աղյուսակում ընդգրկված ապրանքային հաշվեկշռի ցուցանիշների նախահաշիվների փաստացի շեղումները ցույց են տալիս, որ հիմնականում իրացման նախահաշվի թերակատարման պատճառ են հանդիսացել հաշվետու ամսում թողարկվող արտադրանքի ծավալի 100 հազ. դրամով կրճատումը, ինչպես նաև նախահաշվից հազար դրամով, այլ պատճառներով դուրս գրված պատրաստի արտադրանքի չափը (բնական կորուստ, փչացումներ և այլն):

Իր հերթին, իրացված արտադրանքի փաստացի մեծության վրա դրական են ազդել նախահաշվի նկատմամբ պատրաստի արտադրանքի սկզբնական մնացորդի 10 հազ դրամով և նույն գործոնի վերջնական մնացորդի 20 հազ դրամով նվազումը:

Կազմակերպությունների տնտեսական գործունեության համակողմանի վերլուծության գործում մեծ դեր է խաղում հաշվապահական հաշվեկշիռը: Հաշվեկշռային տեսքով նրանում ներկայացված ընթացիկ ակտիվներին և դրանց ձևավորման աղբյուրներին, ոչ ընթացիկ ներդրումներին և դրանց ֆինանսավորման աղբյուրներին, սեփական կապիտալի կառուցվածքին վերաբերող տեղեկատվությունը հաշվեկշռային հիմքով վերլուծելիս տրվում է կազմակերպության ֆինանսական դրության գնահատականը: Մասնավորապես, հաշվեկշռային եղանակով որոշվում է սեփական ընթացիկ ակտիվների ապահովվածությունը, վարկավորման արդյունավետությունը, գնահատվում են դրամական միջոցների հոսքերը:

### 29.9. ՀԱՄԵՄԱՏՈՒՄՆԵՐԻ ԵՂԱՆԱԿԸ ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

#### ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

ՏԳՎ-ն իրականացնում է ցուցանիշների համեմատում դինամիկայում և վերլուծվող օբյեկտների համեմատում:

Տնտեսական գործունեության վերլուծությունում համեմատումների կիրառման արդյունավետությունը մեծ չափով կախված է համեմատման մասշտաբից, այսինքն՝ համեմատման բազայի ճիշտ ընտրությունից և համադրելիության պայմանների ապահովումից: Վերլուծության ընթացքում իրականացվում են տնտեսական տարբեր ցուցանիշների համեմատումներ: Գործնականում տարբերում են համեմատման հետևյալ ձևերը. ցուցանիշների համեմատում դինամիկայում և վերլուծվող օբյեկտների համեմատում:

**Օբյեկտների համեմատման** ժամանակ համադրվում են տարբեր կազմակերպությունների մասնօրինակ ցուցանիշները: Եթե համեմատվում են տարբեր կազմակերպությունների տնտեսական գործունեությունները, ապա օգտագործվում է ցուցանիշների համակարգ՝ բնութագրելով դրանց ֆինանսական կայունությունը, տնտեսավարման ակտիվությունը: Նման համեմատումները կարող են իրականացվել որոշակի ժամանակաշրջանի համար՝ միանվագ, կամ հաջորդաբար կրկնվելով:

Համեմատման հիմնական ձևերից է **փաստացի ցուցանիշների համադրումը սահմանված նախահաշվի (պլանային առաջադրանքների) հետ**: Պլանային առաջադրանքը տնտեսական գործունեության կառավարման կարևոր գործոններից է, քանի որ մշտական վերահսկողություն է իրականացվում դրա կատարման ընթացքի վրա, հայտնաբերվում են սահմանված նախահաշիվներից շեղումները և պարզվում դրանց պատճառները:

Փաստացի և պլանային ցուցանիշների համեմատման ժամանակ հնարավորություն է ստեղծվում գնահատելու կազմակերպության տնտեսավարման ընթացքը: Ընդ որում, համեմատման որակը կախված է համադրման հիմքից՝ տվյալ դեպքում՝ սահմանված նախահաշվից: Եթե նախահաշիվն արդեն իսկ ընդգրկում է ռեզերվներ, ապա անարդյունավետ է հանդես գալիս փաստացի ցուցանիշների հետ համադրվելիս: Այդ իսկ պատճառով, ՏԳՎ-ի խնդիրն է նաև կազմակերպությունների գործունեության գծով սահմանված նախահաշիվների հիմնավորվածության գնահատումը:

Տնտեսական գործունեության վերլուծությունում կատարվում է նաև **ցուցանիշների համեմատում դինամիկայում**: Ընդ որում, համեմատման հիմքերն այս դեպքում անցյալ ժամանակաշրջանի տվյալներն են, որոնք թույլ են տալիս բացահայտել վերլուծվող ցուցանիշի փոփոխման միտումները: Նման պարագայում համեմատման որակը կախված է նաև համեմատման ժամանակաշրջանի ճիշտ ընտրությունից: Ընթացիկ վերլուծության ժամանակ համեմատման համար հիմք են մեկ եռամսյակից մինչև մեկ

#### ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Ցուցանիշների համեմատումը կատարվում է նախահաշիվների և դինամիկ զարգացումների նկատմամբ համադրումներով:



**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

Հիմնավոր համեմատումներ կատարելու նախապայմաններն են՝ ցուցանիշների միևնույն համադրելիության դաշտում գտնվելը և համեմատման ժամանակահատվածի ճիշտ ընտրությունը:



տարվա գործունեությունը, երբ բացահայտվում են կարճաժամկետ գործունեության ընթացքում թույլ տրված թերացումները կամ տնտեսավարման հաջողությունները: Օպերատիվ վերլուծության ժամանակ համեմատումների ընդգրկման ժամկետը չպետք է տասը օրից ավելի լինի, այլապես սահմանված նախահաշիվների և փաստացի արդյունքների համադրումից ձևավորված շեղումների տեղեկատվությունը կկորցնի իր օգտակարությունը: Հեռանկարային վերլուծության դեպքում համեմատումները իրականացվում են մի քանի տարիների կտրվածքով՝ վերլուծվող ցուցանիշների փոփոխման միտումները հայտնաբերելու և դրանք ապագա ժամանակաշրջանի վրա տարածելու համար: Իհարկե, այս դեպքում համեմատումները ճշգրտվում են հեռանկարային գործունեության անորոշությամբ պայմանավորված հավանականության գործակիցներով:

Վերլուծության համեմատման եղանակի կիրառման արդյունավետությունը մեծ չափով կախված է ցուցանիշների համադրելիության որակի ապահովումից և հետևաբար հաշվի են առնվում այն հանգամանքները, որոնք ապահովում են քննարկվող ցուցանիշների համադրելիության դաշտ:

Այսպես, արտադրական տեղամասի ծախսերի նախահաշվային արժեքը սահմանվել է 85 հազ. դրամ, իսկ փաստացի մեծությունը կազմել է 86 հազ. դրամ: Վերլուծվող ժամանակահատվածում տեղամասում արտադրանքի թողարկման պլանային առաջադրանքը կատարվել է 103%-ով: Տեղամասի նախահաշվային և փաստացի ծախսերը համադրելիության դաշտում չեն, քանի որ տեղի է ունեցել թողարկման առաջադրանքների 3%-ով գերակատարում: Հետևաբար, նախքան համեմատում կատարելը, ծախսերի նախահաշվային արժեքը պետք է վերահաշվարկվի պլանային առաջադրանքների գերակատարման աստիճանով, որպեսզի ապահովվի պլանային ու փաստացի ցուցանիշների համադրելիություն:

Տեղամասում արտադրության ծախսերի մի մասը փոփոխումն բնույթ ունի և աճում է թողարկվող արտադրանքի ծավալների մեծացմանը զուգընթաց, ուստի անհրաժեշտություն է ծագում ծախսային նախահաշիվը ներկայացնել այնպես, որ գործի թողարկման գերակատարման պայմաններում:

Վերլուծվող արտադրամասի համար հաշվարկված է, որ արտադրական ծրագրի մեկ տոկոս ավելացման դեպքում ամորտիզացիոն հատկացումներն աճում են 0,1%-ով, նյութական ծախսերը՝ 0,9%-ով, աշխատավարձը՝ 0,7%-ով, էներգետիկ ծախսերը՝ 0,8%-ով, օժանդակ նյութերը՝ 0,3%-ով: Եթե թվարկված ծախսերը՝ 85 հազ. դրամ, նախահաշվում կազմում են համապատասխանաբար 25 000, 28 000, 15 000, 5 000 և 12 000, ապա տեղամասում արտադրական ծախսերի նախահաշիվը, վերահաշվարկված պլանային առաջադրանքի կատարման աստիճանով, կներկայացվի աղյուսակ 29.7-ում:

Այսպիսով, եթե վերլուծվող ցուցանիշները համեմատման միևնույն դաշտում են, այսինքն՝ հաշվի է առնվում արտադրության ծրագրի կատարման աստիճանը, ապա վերլուծվող տեղամասում վերլուծվող ժամանակաշրջանում արձանագրվում է ոչ թե ծախսերի գերածախս՝ մեկ հազար դրամով (86 000 - 85 000), այլ ընդհակառակը՝ 374 դրամի (86 000 - 86 374) տնտեսում:

Արտադրական ծախսերի նախահաշվի վերահաշվարկը

Ծախսերի անվանումը	Նախահաշիվ	Ճշտման գործակից	Նախահաշվի վերահաշվարկ	Ճշտված նախահաշիվ
Ամորտիզացիա	25 000	0,1	$(1 + 0,03 \times 0,1) \times 25 000$	25 075
Հիմնական նյութեր	28 000	0,9	$(1 + 0,03 \times 0,9) \times 28 000$	28 756
Օժանդակ նյութեր	12 000	0,3	$(1 + 0,03 \times 0,3) \times 12 000$	12 108
Աշխատավարձ	15 000	0,7	$(1 + 0,03 \times 0,7) \times 15 000$	15 315
Էներգիա	5 000	0,8	$(1 + 0,03 \times 0,8) \times 5 000$	5 120
Ընդամենը	85 000	-		86 374

ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ



1. Որո՞նք են տնտեսական գործունեության վերլուծության ավանդական եղանակների առանձնահատկությունները (29.1):
2. Խմբավորե՞ք տնտեսական գործունեության վերլուծությունում կիրառվող հարաբերական մեծությունները (29.2):
3. Որո՞նք են խմբավորումների առաջադրվող մեթոդաբանական հիմնական պահանջները (29.3):
4. Ինչպե՞ս է իրականացվում համընդհանուր ինդեքսի տրոհումը (29.4):
5. Ինչո՞վ են միմյանցից տարբերվում առանձնացված հաշվարկով և շղթայական տեղադրումներով որոշված ինդեքսները գործոնների ազդեցությունը որոշելիս (29.4):
6. Թվարկե՞ք շղթայական տեղադրումների եղանակի կիրառման քայլերը (29.5):
7. Որո՞նք են տարբերությունների եղանակի հաշվարկային սկզբունքները (29.5):
8. Որո՞նք են շղթայական տեղադրումների թերությունները վերլուծական հաշվարկներում (29.7)
9. Որո՞նք են գործոնային վերլուծության ինտեգրալային եղանակի առավելությունները (29.7):
10. Ինչպիսի՞ քայլերով է իրականացվում հաշվեկշռային եղանակով գործոնային վերլուծությունը (29.8):
11. Որո՞նք են հիմնավոր համեմատումներ կատարելու նախապայմանները (29.9)

## ԳԼՈՒԽ XXX. ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅԱՆ ՏՆՏԵՍԱՄԱԹԵՄԱՏԻԿԱԿԱՆ ԵՂԱՆԱԿՆԵՐԸ

### Գլխի բովանդակությունը

- Տնտեսամաթեմատիկական մեթոդներ
- Գրաֆիկների օգտագործումը վերլուծությունում
- Կորելյացիոն վերլուծություն
- Խաղերի տեսության մեթոդ
- Մասսայական սպասարկման տեսություն
- Գծային ծրագրավորում
- Հավանական իրավիճակների վերլուծություն
- Դիֆերենցիալներով վերլուծություն

### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- դասակարգել ՏԳՎ-ում կիրառվող մաթեմատիկական եղանակները, ընդգծել դրանց օգտագործման առանձնահատկությունները վերլուծությունում,
- կիրառել գծանկարները վերլուծական հաշվարկներում, համեմատության, ռազմավարական գնահատումներում,
- բացահայտել ստոխաստիկ կապերի սերտության աստիճանը, կազմել ռեգրեսիոն հավասարումներ և դրանք օգտագործել հեռանկարային վերլուծությունում,
- ներկայացնել որոշումների կայացման տարբերակներ և կատարել դրանց օպտիմալացում՝ առավելագույն շահույթի ստացման նպատակով,
- որոշումներ կայացնել նվազագույն ծախսերով սպասարկման առավելագույն որակ ապահովող տարբերակների ընտրության հարցում,
- լուծել օպտիմալացման խնդիրներ սահմանափակ ռեսուրսների դեպքում,
- կառուցել որոշումների ծառ և այն օգտագործել անորոշության պայմաններում ռազմավարական վերլուծություն իրականացնելիս,
- ածանցյալների կիրառմամբ որոշել տնտեսական ֆունկցիոնալ կապերի առավելագույն կամ նվազագույն արժեքները:



### 30.1. ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅԱՆ ՏՆՏԵՍԱՄԱԹԵՄԱՏԻԿԱԿԱՆ ՄԵԹՈԴՆԵՐԻ ԱՌԱՆՁՆԱՐԱՏԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ

Ի տարբերություն ավանդական եղանակների, մաթեմատիկական մեթոդները համեմատաբար ավելի ուշ կիրառվեցին տնտեսական վերլուծության համակարգում: Վերլուծական աշխատանքներում տնտեսամաթեմատիկական մեթոդների կիրառման նախապայմաններ հանդիսացան տեղեկատվական տեխնոլոգիաների կիրառումն ու կիրառական մաթեմատիկայի օգտագործման շրջանակների ընդլայնումը:

Տնտեսագիտության բնագավառում զարգացան այնպիսի ուղղություններ, որոնք ինտեգրեցին տնտեսական և մաթեմատիկական ոլորտները: Որոշումների կայացման տեսությունը, մաթեմատիկական վիճակագրությունը, ֆունկցիոնալ վերլուծությունը, դիֆերենցիալները սկսեցին կիրառվել տնտեսագիտական ուսումնասիրություններում: Տնտեսական վերլուծության մաթեմատիկական մեթոդների շրջանակում ընդգրկված են գրաֆիկները, գծային ծրագրավորումը, մասսայական սպասարկման, խաղերի տեսությունը և այլն:

Վերլուծության տնտեսամաթեմատիկական մեթոդները բնութագրվում են հետևյալ առանձնահատկություններով.

- (a) վերլուծության ժամանակ հիմնականում շեշտը դրվում է տնտեսական երևույթի ոչ թե սահմանափակ, այլ համալիր ուսումնասիրման վրա,

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

ՏԳՎ-ում տնտեսամաթեմատիկական մեթոդների կիրառման նախապայմաններ հանդիսացան տեղեկատվական տեխնոլոգիաների կիրառումն ու կիրառական մաթեմատիկայի օգտագործման շրջանակների ընդլայնումը:



**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Տնտեսամաթեմատիկական մեթոդներն ու ավանդական եղանակները միաժամանակ են կիրառվում տնտեսական վերլուծության համակարգում՝ լրացնելով մեկը մյուսին:

- (b) տնտեսական փոխկապակցությունների առավել հիմնավոր արտացոլման նպատակով առանձին մոդելների կառուցման ելակետային նախապայմանները բազմազան բնույթ են կրում,
- (c) կառուցված մաթեմատիկական մոդելները ենթարկվում են տնտեսական կիրառման, երբ հաշվետու և նախահաշվային տեղեկատվության մշակման հիման վրա որոշվում են տրված մոդելների քանակական պարամետրերը,
- (d) իրականացվում է տնտեսամաթեմատիկական մոդելների գործելիության համար անհրաժեշտ տեխնիկատնտեսական միասնական համակարգի ապահովում,
- (e) կատարվում է տնտեսական գործընթացի մաթեմատիկական մեթոդների պարբերաբար կատարելագործում՝ կապված տեղեկատվական տեխնոլոգիաների զարգացմամբ ուղեկցվող հաշվարկային հնարավորությունների հետ:

Տնտեսական վերլուծությունում մաթեմատիկական մեթոդների զարգացումը բնավ չի նշանակում, որ տեղեկատվական տեխնոլոգիաների զարգացման բուռն ժամանակաշրջանում ՏԳՎ-ի ավանդական եղանակների հնարքները սպառում են իրենց: Ներկայումս, տնտեսական վերլուծությունում ինչպես ավանդական, այնպես էլ մաթեմատիկական մեթոդները լավագույնս զուգակցում են: Ավելին, գործնականում հաճախ տնտեսական վերլուծության հաշվարկների ավելորդ «ակադեմիացումը» կամ «մաթեմատիկական բարդացումը» չեն նպաստում վերլուծական աշխատանքների արդյունավետության բարձրացմանը և լրացուցիչ բարդություն են ստեղծում: Հետևաբար վերլուծական մաթեմատիկական ապարատը գործի է դրվում միայն խիստ անհրաժեշտության դեպքում, քանի որ դրա կիրառումը ուղեկցվում է ոչ միայն բարդ հաշվարկներով, այլև տեղեկատվության մշակման էական ծախսերով:

Տնտեսական երևույթների բարդ բնույթը թույլ չի տալիս ձևական մոտեցում ցուցաբերել վերլուծական աշխատանքների նկատմամբ: Տնտեսական վերլուծության խնդիրները լուծելիս չպետք է հիմնվել «ուճիվերսալ» մաթեմատիկական մոդելի վրա: Վերլուծությունում կիրառվող օպտիմալացման մոդելները անհրաժեշտ է ոչ միայն զուգակցել մաթեմատիկական եղանակների հետ, այլև կիրառել ավանդական եղանակներ, որոնք երբեմն առավել ճշգրիտ են հաշվի առնում ուսումնասիրվող տնտեսական երևույթների առանձնահատկությունները:

Տնտեսամաթեմատիկական մեթոդներն ու ավանդական եղանակները միաժամանակ են կիրառվում տնտեսական վերլուծության համակարգում՝ լրացնելով մեկը մյուսին: Այսպես, կորեյացիոն վերլուծության դեպքում մաթեմատիկական ապարատի կիրառման հետ մեկտեղ օգտագործվում են վերլուծության այնպիսի ավանդական եղանակներ, ինչպիսիք են խմբավորումն ու համեմատումը: Նույնը վերաբերում է խաղերի տեսության և մասսայական սպասարկումների մեթոդներին, որոնք լայնորեն կիրառում են համեմատության եղանակի տարրեր:

Տնտեսամաթեմատիկական մեթոդները վերլուծությունում օգտագործվում են օպտիմալացման խնդիրների լուծման, ստոխաստիկ կապերի ուսումնասիրման, անորոշության պայմաններում որոշումների կայացման, տնտեսավարման արդյունավետության ռեզերվների բացահայտման ժամանակ: Դրանցից յուրաքանչյուրի համառոտ բնութագրումն ու կիրառման ոլորտը ներկայացված են այս գլխի հաջորդ պարագրաֆներում:

### 30.2. ԳՐԱՖԻԿՆԵՐԸ ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

**ԱՌԱՆՋՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

ՏԳՎ-ում գրաֆիկական եղանակների օգտագործումը թույլ է տալիս երկրաչափական տեսքով արտահայտել ֆունկցիոնալ կապերը ուսումնասիրվող երևույթների միջև:

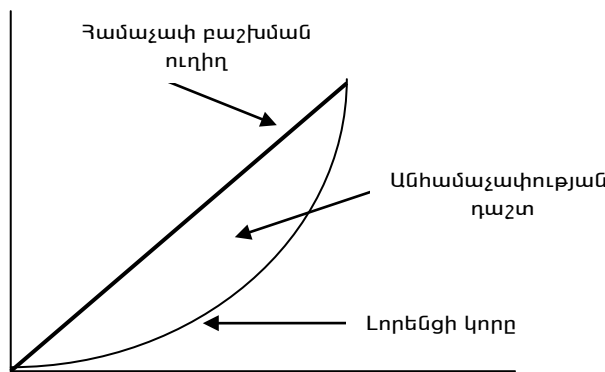


Գրաֆիկական եղանակների օգտագործումը թույլ է տալիս տնտեսական գործունեության վերլուծությունում երկրաչափական տեսքով արտահայտել ֆունկցիոնալ կապերը ուսումնասիրվող երևույթների միջև: ՏԳՎ-ում օգտագործվում են տարբեր գրաֆիկներ՝ համեմատության դիագրամներ, ժամանակագրական շարքերի դիագրամներ, կորելյացիոն դաշտի գրաֆիկներ և այլն: Վերլուծությունում հատկապես լայնորեն կիրառվում են համեմատության դիագրամները՝ նախահաշվային, բազիսային և փաստացի ցուցանիշները համադրելիս:

Գրաֆիկները տնտեսական վերլուծությունում լայնորեն կիրառվում են նաև ցուցանիշների բաշխման բնույթը գնահատելիս: Նման դեպքերում կիրառելի է Լորենցի կորը, որը ցույց է տալիս համաչափ բաշխումից փաստացի բաշխման շեղման չափը:

Որքան մեծ է Լորենցի կորի ճկումը համաչափ բաշխման ուղղից, այնքան ակնառու է անհամաչափությունը:

Օրինակ, 2002 թ. առևտրային կազմակերպությունը տարածք էր վարձել հանրախանութի շենքում, 1 200 մ<sup>2</sup> չափով՝ 300 մ<sup>2</sup> տրամադրելով 10 մլն դրամի սննդի վաճառքին, 400 մ<sup>2</sup> 4 մլն դրամի հագուստի վաճառքին և 500 մ<sup>2</sup> 2 մլն դրամի սպորտային գույքի վաճառքին: Կազմակերպության կառավարիչը որոշում է կայացրել, որ անարդյունավետ է օգտագործվել առևտրային տարածքը, և նրանում կատարվել է շրջանառության ոչ համաչափ բաշխում: Այդ նկատառումով, 2003 թ. ապրանքաշրջանառությունը, ըստ վարձված առևտրային տարածքի, կատարվել է հետևյալ կերպ. 100 մ<sup>2</sup> տրամադրվել է 3 մլն դրամի սննդի վաճառքին, 50 մ<sup>2</sup> 3 մլն դրամի հագուստի վաճառքին և 450 մ<sup>2</sup> 4 մլն դրամի սպորտային գույքի վաճառքին:



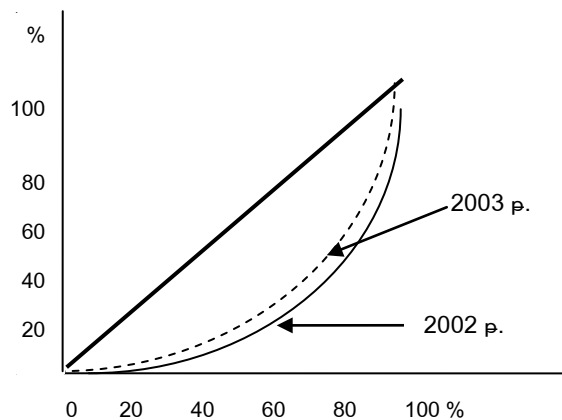
Առևտրային տարածքի վերաբաշխումից հետո կազմակերպության մարքեթինգի կառավարիչը զեկուցել է, որ չնայած նախորդ տարվա համեմատությամբ առևտրի կրկնակի կրճատմանը, 2002թ. իրականացվել է ապրանքաշրջանառության համամասնական բաշխում: Ջեկույցի հիմնավորվածությունը գնահատելու համար վերլուծվող երկու տարիների համար կառուցենք Լորենցի կորը՝ կատարելով հաշվարկներ աղյուսակ 30.1-ում:



Կազմակերպության ապրանքաշրջանառության բաշխումը՝ ըստ առևտրային տարածքների

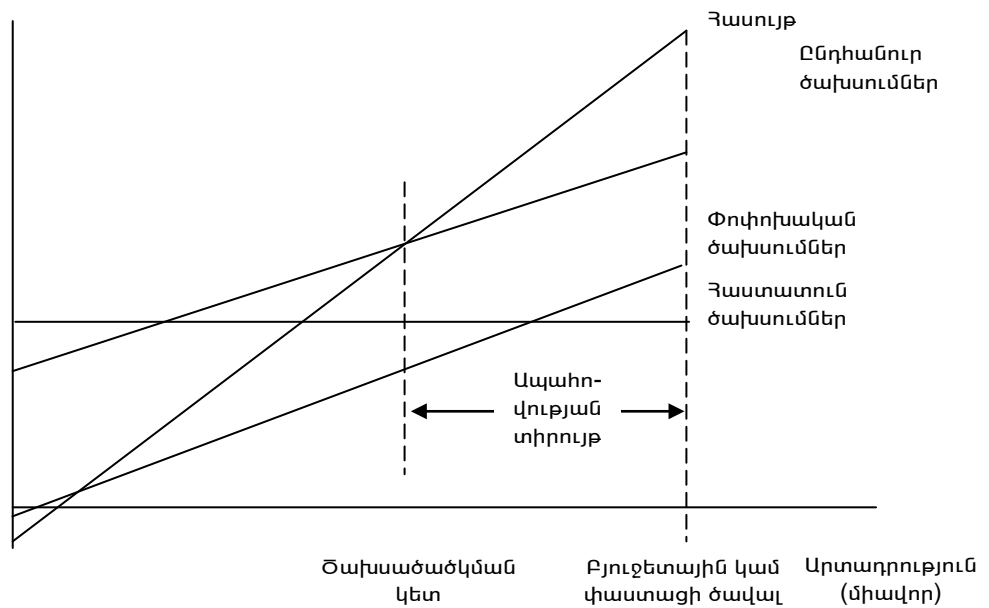
Առևտրի ոլորտ	2002 թ.						2003 թ.					
	տարածք			իրացում			տարածք			իրացում		
	մ <sup>2</sup>	%	կուտակիչ	մլն դրամ	%	կուտակիչ	մ <sup>2</sup>	%	կուտակիչ	մլն դրամ	%	կուտակիչ
սնունդ	300	25	25	10	62	62	100	17	17	3	30	30
հագուստ	400	33	58	4	25	87	50	8	25	3	30	60
սպորտ	500	42	100	2	13	100	450	75	100	4	40	100
<b>ընդամենը</b>	<b>1200</b>	<b>100</b>		<b>16</b>	<b>100</b>		<b>600</b>	<b>100</b>		<b>10</b>	<b>100</b>	

Լորենցի կորը կառուցենք աղյուսակում հաշվարկված կուտակված տոկոսների օգնությամբ՝ միաժամանակ ներկայացնելով վերլուծվող երկու տարիների պատկերը:



Փաստորեն, 2002թ. համեմատությամբ կազմակերպության կողմից կազմակերպված՝ առևտրային ոլորտների բաշխումը ըստ զբաղեցրած տարածքների, 2002թ. դարձել է առավել համաչափ, քանի որ նվազել է անհամաչափության դաշտը: Սակայն գրաֆիկական վերլուծությունը վկայում է, որ կազմակերպությունը դեռևս հեռու է ըստ տարածքների առևտրային ոլորտի համաչափ բաշխումից, քանի որ երկու տարում էլ դիտվել է էական անհամաչափության դաշտ:

Ծախսումներ և եկամուտներ \$



**Ծախսածածկման ստանդարտ գծանկար**

Ծախսածածկման ստանդարտ գծանկարում պատկերվում են ընդհանուր ծախսումներն ու ընդհանուր հասույթը արտադրության տարբեր մակարդակներում, և ցուցադրվում է գործարար ակտիվության այն մակարդակը, որի դեպքում ձևավորվում է զրոյական շահույթ և վնաս:

Գծանկարը կառուցվում է հետևյալ կերպ.

- պատկերվում են հաստատուն ծախսումները՝ որպես հորիզոնական առանցքին զուգահեռ ուղիղ.
- կոորդինատների սկզբնակետից կառուցվում են հասույթի և փոփոխական ծախսումների ուղիղները.
- ներկայացվում են ընդհանուր ծախսումները՝ որպես հաստատուն և փոփոխական ծախսումների հանրագումար:

Արտադրության կամայական ծավալի դեպքին համապատասխանող շահույթը կամ վնասը կարելի է ստանալ գծանկարից: Բազմապատկելով ծախսածածկմանը համապատասխանող իրացման ծավալը միավորի գնով՝ կարելի է ստանալ այն հասույթը, որն անհրաժեշտ է ծախսածածկումն ապահովելու համար: Գոյություն ունեն ծախսածածկման գծանկարի բազմաթիվ տարատեսակներ, որոնք ցուցադրում են ծախսումների, ծավալի և շահույթի փոխկախվածությունը: Սակայն բարդ և խճճված գծանկարներից պետք է խուսափել, քանի որ, եթե գծանկարը հեշտությամբ չի հասկացվում, ապա կորցնում է իր իմաստը:

Ընդհանրապես ծախսածածկման գծանկարները առավելագույնս օգտակար են հետևյալ դեպքերում.

- արտադրատեսակների և ժամանակաշրջանների համեմատության, ինչպես նաև փաստացի արդյունքները և նախահաշիվները համեմատելիս,
- հանգամանքների կամ նախահաշիվների փոփոխությունների ազդեցությունը ցուցադրելիս,
- իրադարձությունների լայն պատկերը ներկայացնելիս:

### 30.3. ԿՈՌԵԼՅԱՑԻՈՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ

**ԱՌԱՏՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Ռեգրեսիոն վերլուծությունը ուսումնասիրվող փոխկապվածությունները ներկայացնում է ֆունկցիայի տեսքով, որը արտահայտում է արդյունքային հատկանիշի միջին արժեքի կախվածությունը մեկ կամ մի քանի հատկանիշ գործոններից:

Տնտեսական վերլուծության ժամանակ ուսումնասիրվում են ոչ միայն գործոնային ուղղակի, այլև անուղղակի փոխկապակցություններ: Խմբավորման եղանակը ներկայացնելիս պարզեցինք, որ կարելի է փոխկապակցություն գտնել ուսումնասիրվող գործոնների շարքերը վերլուծելիս:

Վերլուծության խմբավորման եղանակի օգնությամբ բնութագրվում է արդյունքային հատկանիշի (Y) և հատկանիշ գործոնների (X<sub>i</sub>) փոխներգործության մեխանիզմը, սակայն հնարավորություն չի ստեղծվում մաթեմատիկական տեսքով ներկայացնելու ցուցանիշների միջև գոյություն ունեցող ստոխաստիկ փոխկապվածությունները:

Կապերի մաթեմատիկական ներկայացում կարելի է ստանալ կոռելյացիոն և ռեգրեսիոն վերլուծության միջոցով: Ռեգրեսիոն վերլուծությունը ուսումնասիրվող փոխկապվածությունները ներկայացնում է ֆունկցիայի տեսքով, որը արտահայտում է արդյունքային հատկանիշի միջին արժեքի կախվածությունը մեկ կամ մի քանի հատկանիշ գործոններից.

$$Y_{xz} = f(x, z, \dots, n)$$

Կոռելյացիոն և ռեգրեսիոն վերլուծությունը իրականացվում է չորս փուլով, դրանք են. նախնական վերլուծությունը, տեղեկատվության հավաքագրումն ու մշակումը, մոդելների (ռեգրեսիոն հավասարումների) կառուցումը, մոդելների գնահատումն ու վերլուծությունը:

Օգտվելով աղյուսակ 30.2-ի տվյալներից և կոռելյացիոն վերլուծության հնարքներից՝ հաշվարկենք աշխատանքի մեքենայացման մակարդակից (X<sub>1</sub>) բետոնի կաղապարման ժամանակ բանվորի օրական արտադրողականության (Y) կախումն արտահայտող ռեգրեսիայի գծային հավասարման պարամետրերը և կապի սերտության գործակիցը:

Աղյուսակ 30.2

Աշխատանքի մեքենայացման աստիճանը և բանվորների օրական արտադրողականությունը

#	Աշխատանքի մեքենայացման աստիճանը (%)	Օրական արտադրողականությունը (մ <sup>3</sup> )	#	Աշխատանքի մեքենայացման աստիճանը (%)	Օրական արտադրողականությունը (մ <sup>3</sup> )
1	35	3,0	26	69	5,0
2	59	6,5	27	48	2,5
3	44	4,8	28	82	6,8
4	55	5,7	29	98	6,6
5	39	2,8	30	63	6,3
6	56	4,7	31	79	7,9
7	78	4,2	32	41	4,6
8	44	2,0	33	45	4,2
9	43	5,3	34	75	4,8
10	76	6,5	35	45	5,8
11	58	5,1	36	51	4,9
12	41	5,5	37	55	4,3
13	49	3,0	38	95	6,4
14	58	3,6	39	90	7,0
15	58	4,5	40	70	7,1

16	61	6,7	41	56	4,4
17	42	5,6	42	57	5,1
18	46	5,2	43	48	5,0
19	35	3,2	44	72	6,1
20	55	5,4	45	52	5,9
21	38	4,5	46	33	3,8
22	35	5,5	47	30	4,6
23	25	2,5	48	55	3,4
24	90	6,2	49	67	5,5
25	47	4,1	50	57	5,9

Աղյուսակ 30.3

Ջուլգագծային ռեգրեսիայի հավասարման պարամետրերի որոշման գումարային հաշվարկ

#	X	Y	X <sup>2</sup>	XY	Y <sup>2</sup>
1	35	3,0	1 225	105,0	9,0
2	59	6,5	3 481	383,5	42,25
3	44	4,8	1 936	211,2	23,04
	.....	.....	.....	.....	.....
49	67	5,5	4 489	368,5	30,25
50	57	5,9	3 249	336,3	34,8
Ընդամենը	2 800	250	171 536	14 752	1 337,96

Փոխկապվածության գծային ձևի դեպքում որպես սերտության ցուցանիշներ են հանդես գալիս դետերմինացիայի գործակիցը ( $r^2$ ) և կոռելյացիայի գործակիցը ( $r$ ): Նախ հաշվարկվում է կոռելյացիայի գործակիցը հետևյալ բանաձևի օգնությամբ.

$$r = \frac{n\sum xy - \sum x \sum y}{\sqrt{(n\sum x^2 - (\sum x)^2)(n\sum y^2 - (\sum y)^2)}}$$

Ցուցանիշների փոխկապվածությունն արտահայտող կոռելյացիայի գործակիցը կարող է ընդունել -1-ից մինչև +1 արժեքները՝ ընդգրկելով նաև 0-ն: Բացասական արժեքները ցույց են տալիս հակադարձ կապ, դրականները՝ ուղիղ կապ,  $r = 0$  դեպքում գծային կապը բացակայում է, իսկ  $r = +, - 1$  դեպքում վերլուծվող կապը գծային է:

Օգտվելով կոռելյացիայի գործակցի բանաձևից, որոշենք բանվորների օրական աշխատանքի արտադրողականության և աշխատանքի մեքենայացման մակարդակի ցուցանիշների միջև կապի սերտությունը, կիրառելով նաև հաշվարկային աղյուսակ 3.3-ի տվյալները:

$$r = \frac{50 \times 14752 - 250 \times 2800}{\sqrt{(50 \times 1337,96 - 250^2) \times (50 \times 171536 - 2800^2)}} = +0,6605$$

Բանվորների օրական աշխատանքի արտադրողականության և աշխատանքի մեքենայացման մակարդակի փոխկապվածությունը արտահայ-

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Կոռեյացիայի գործակիցը կարող է ընդունել -1-ից մինչև +1 արժեքները՝ ընդգրկելով նաև 0-ն: Բացասական արժեքները ցույց են տալիս հակադարձ կապ, դրականները՝ ուղիղ կապ,  $r = 0$  դեպքում գծային կապը բացակայում է, իսկ  $r = +, - 1$  դեպքում վերլուծվող կապը գծային է:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Ռեգրեսիայի հավասարումները օգտագործվում են հեռանկարային վերլուծության ժամանակ:



տող կոռեյացիայի դրական գործակիցը (+0,6605) ցույց է տալիս, որ քննարկվող ցուցանիշների միջև գոյություն ունի բավականին սերտ ուղղակի կապ:

Աշխատանքի արտադրողականության միջին մակարդակի փոփոխությունը համեմատելով աշխատանքի մեքենայացման մակարդակի հետ, նկատում ենք, որ աշխատանքի մեքենայացման բարձրացմանը զուգընթաց բարձրանում է նաև աշխատանքի արտադրողականությունը, որը միանգամայն օրինաչափ է: Սակայն վերլուծության ժամանակ քննարկվող ցուցանիշների փոխկապվածության բնույթը լիարժեք պարզաբանելու համար ոչ միայն կոռեյացիայի գործակցի օգնությամբ պետք է հաշվարկել կապի սերտությունը, այլև անհրաժեշտ է գոյություն ունեցող փոխկապվածությանը տալ ֆունկցիոնալ տեսք:

Օգտվելով փոքրագույն քառակուսիների մեթոդից, հաշվարկենք աշխատանքի մեքենայացման մակարդակից բանվորների արտադրողականության կախումն արտահայտող ռեգրեսիայի գծային հավասարման պարամետրերը:

Քննարկվող ցուցանիշների միջև ֆունկցիոնալ կապը արտահայտող  $y = a_0 + a_1x$  հավասարման պարամետրերի որոշումը, համաձայն փոքրագույն քառակուսիների մեթոդի, իրականացվում է հետևյալ համակարգի օգնությամբ.

$$\begin{cases} a_0 \cdot n + a_1 \sum x = \sum y \\ a_0 \cdot \sum x + a_1 \sum x^2 = \sum xy \end{cases}$$

Տեղադրելով աղյուսակ 3.3-ի տվյալները վերոհիշյալ համակարգում՝ կստանանք որոնելի ռեգրեսիայի հավասարման պարամետրերը.

$$a_0 = \frac{250 \times 171\,536 - 14\,752 \times 2\,800}{50 \times 171\,536 - 2\,800 \times 2\,800} = 2,142$$

$$a_1 = \frac{50 \times 14\,752 - 250 \times 2\,800}{50 \times 171\,536 - 2\,800 \times 2\,800} = 0,051$$

Դետևաբար, աշխատանքի մեքենայացման մակարդակի և բանվորի օրական արտադրողականության փոխկապվածությունն արտահայտող ռեգրեսիայի գծային հավասարումը կունենա հետևյալ տեսքը.

$$y = 2,142 + 0,051x$$

Հաշվարկած ռեգրեսիայի հավասարումը կարելի է օգտագործել հեռանկարային վերլուծության ժամանակ, երբ, օրինակ, անհրաժեշտություն առաջանա որոշելու, թե արտադրության մեքենայացման էականորեն աճի պայմաններում որքան կկանխատեսվի արտադրողականության մակարդակը:

**30.4. ԽԱՂԵՐԻ ՏԵՍՈՒԹՅԱՆ ԿԻՐԱՌՈՒՄԸ ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՌՈՒԹՅԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ**

Խաղերի տեսությունը տնտեսական գործունեության վերլուծության համակարգում օգտագործվում է առավել շահութաբեր տնտեսավարման որոշումներ կայացնելիս: Այս մեթոդով տնտեսական գործունեության օպտիմալ տարբերակների ընտրության ժամանակ առաջանում են «կոնֆլիկտային» իրավիճակներ, որոնք, ըստ մաթեմատիկական ձևակերպման, հանդես են գալիս որպես խաղեր երկու, երեք կամ ավելի խաղացողների մասնակցությամբ: Տվյալ իրադրությունում յուրաքանչյուր խաղացողի նպատակը իր շահի առավելագույն սահմանին հասնելն է՝ ի հաշիվ մեկ այլ խաղացողի:

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Տնտեսական գործունեության օպտիմալ տարբերակների ընտրության ժամանակ առաջանում են «կոնֆլիկտային» իրավիճակներ, որոնք, ըստ մաթեմատիկական ձևակերպման, հանդես են գալիս որպես խաղեր՝ երկու, երեք կամ ավելի խաղացողների մասնակցությամբ:



**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Տնտեսական գործունեության վերլուծության խաղերի տեսության կիրառմանը նախորդում է խնդրի պայմանների հստակ ձևակերպումը, այսինքն՝ խաղի կանոնների և խաղացողների քանակի որոշումը, խաղացողների կողմից ընտրվող հնարավոր ռազմավարությունների բնութագրումը, հնարավոր բոլոր եկամուտների ու կորուստների քննարկումը:



Տնտեսական գործունեության վերլուծության խաղերի տեսության կիրառմանը նախորդում է խնդրի պայմանների հստակ ձևակերպումը, այսինքն՝ խաղի կանոնների և խաղացողների քանակի որոշումը, խաղացողների կողմից ընտրվող հնարավոր ռազմավարությունների բնութագրումը, հնարավոր բոլոր եկամուտների ու կորուստների քննարկումը:

Խաղի պայմանների կարևորագույն տարրերից է ռազմավարությունը, այսինքն՝ այն կանոնների համախումբը, որոնք, ելնելով խաղային իրավիճակից, որոշում են տվյալ խաղացողի ընտրությունը: Յուրաքանչյուր խաղացողի կողմից կիրառվող ռազմավարությունների թիվը կարող է լինել սահմանափակ և անսահմանափակ, որից ելնելով, խաղերը նույնպես լինում են սահմանափակ և անսահմանափակ բնույթի:

Խաղերի տեսության մեթոդով տնտեսական խնդիրներ լուծելիս կիրառվում են զծային անհավասարությունների կամ հավասարությունների հիման վրա հանրահաշվական եղանակներ, դիֆերենցիալներ:

Արտադրական կազմակերպություններում խաղերի տեսությունը կարելի է օգտագործել օպտիմալացման այնպիսի որոշումներ կայացնելիս, ինչպիսիք են՝ պաշարների ռացիոնալ մակարդակի ձևավորումը, որակյալ արտադրատեսակների թողարկման ընտրությունը և այլն: Առաջին դեպքում հակասության մեջ են մտնում երկու միտում՝ արտադրության անխափան ընթացքի ապահովման նպատակով պաշարների առավելագույն մակարդակի ձևավորումը և դրանց պահպանման նվազագույն ծախսերի իրականացումը: Երկու դեպքում էլ հակասության մեջ են գտնվում երկու միտում. մի կողմից՝ մեծաքանակ թողարկման ձգտումը և մյուս կողմից՝ բարձրորակ արտադրանքի թողարկումը, որն ուղեկցվում է թողարկման ծավալի կրճատմամբ:

Գյուղատնտեսությունում խաղերի տեսությունը օգտագործվում է այնպիսի տնտեսական խնդիրներ լուծելիս, երբ այս կամ այն իրադարձությունը հանկարծակիության բնույթ ունի (եղանակի կտրուկ փոփոխումներ, բույսերի հիվանդությունների տարածում և այլն):

Եղանակի փոփոխումները հաճախ անդրադառնում են նաև արտադրական կազմակերպությունների գործունեության վրա: Օրինակ, մասամբ եղանակային պայմաններից է կախված այն ֆաբրիկայի արտադրանքի իրացման ծավալը, որը թողարկում է կանացի հագուստ և կոստյումներ և իր արտադրանքը ամբողջությամբ հանձնում սեփական ֆիրմային խանութ:

Նախորդ դիտարկումների հիման վրա կարի ֆաբրիկան ապրիլ և մայիս ամիսներին տաք եղանակի դեպքում իրացնում է 600 կոստյում և 1975 հագուստ, իսկ ցուրտ եղանակի դեպքում՝ 625 հագուստ և 1000 կոստյում: Միավոր հագուստի թողարկման ինքնարժեքը կազմում է 8 հազ դրամ, իսկ կոստյումինը՝ 27 հազ դրամ: Հագուստի իրացման գինն է 16 հազ, իսկ կոստյումինը՝ 48 հազ դրամ: Պահանջվում է որոշել թողարկման տեսականու այն լավագույն հարաբերակցությունը, որը, հաշվի առնելով եղանակի «քմահաճույքները», ֆաբրիկային կապահովի առավելագույն շահույթ:

Տվյալ դեպքում, ֆաբրիկան իր արտադրությունը կազմակերպելիս կարող է կիրառել երկու ռազմավարություն: Մի դեպքում՝ թողարկման տեսականին որոշել տաք եղանակի համար («Ա» ռազմավարություն), մյուս դեպքում՝ ցուրտ եղանակի համար («Բ» ռազմավարություն):

Տաք եղանակի դեպքում (եղանակի «Գ» ռազմավարություն) կազմակերպությունը կկիրառի «Ա» ռազմավարությունը և, ամբողջությամբ իրացնելով արտադրանքը, կստանա առավելագույն շահույթ.

$$600x(48-27) + 1975x(16 - 8) = 28\ 400 \text{ հազ. դրամ}$$

Եթե վաճառքն իրականացվի ցուրտ եղանակի դեպքում (եղանակի «Դ» ռազմավարություն), ապա կոստյունները կիրացվեն ամբողջությամբ, իսկ հագուստը՝ միայն 625 հատի սահմաններում: Այս դեպքում կազմակերպության շահույթը կկազմի.

$$600x(48 - 27) + 625x(16 - 8) - (1\ 975 - 625)x\ 8 = 6\ 800 \text{ հազ. դրամ}$$

Կազմակերպության «Բ» ռազմավարության և եղանակի «Գ» ռազմավարության դեպքում արտադրանքի իրացումից ստացվող շահույթը կկազմի.

$$600x(48 - 27) + 625x(16 - 8) - (1\ 000 - 600)x\ 27 = 6\ 800 \text{ հազ. դրամ}$$

Ցուրտ եղանակի պայմաններում կազմակերպության կողմից «Բ» ռազմավարության կիրառման դեպքում իրացումից շահույթի մեծությունը կկազմի.

$$1\ 000x(48 - 27) + 625x(16 - 8) = 26\ 000 \text{ հազ. դրամ}$$

Եթե կազմակերպությունը ( $P_1$ ) և եղանակը ( $P_2$ ) դիտվեն որպես խաղացողներ, ապա կկազմվի վճարման մատրիցա՝ հետևյալ տեսքով.

Խաղացողներ	$P_2$ (եղանակ)			
		«Գ» ռազմավ.	«Դ» ռազմավ.	Min`ըստ տողերի
$P_1$ (կազմակերպություն)	«Ա» ռազմավ.	28 400	6 800	6 800
	«Բ» ռազմավ.	6 800	26 000	6 800
	Max` ըստ սյունների	28 400	26 000	-

Վճարման մատրիցան ցույց է տալիս, որ  $P_1$  խաղացողը երբեք 6800 հազ դրամից պակաս շահույթ չի ստանա, իսկ եթե կազմակերպության ռազմավարությունը համընկնի եղանակի բարենպաստ պայմանների հետ, ապա իրացումից կստացվի 28 400 հազ կամ 26 000 հազ դրամի շահույթ: Եթե  $P_1$  խաղացողը միշտ կիրառի «Ա» ռազմավարությունը, իսկ  $P_2$ -ը՝ «Դ» ռազմավարությունը, ապա կազմակերպության շահույթը չի գերազանցի 6800 հազ դրամը: Նույնը տեղի կունենա, եթե  $P_1$  խաղացողը անընդհատ կիրառի «Բ» ռազմավարությունը, իսկ  $P_2$ -ը՝ «Գ» ռազմավարությունը:

Չետևաբար, կազմակերպությունը առավելագույն շահույթ կապահովի միայն այն դեպքում, երբ փոփոխական կարգով կիրառի ինչպես «Ա», այնպես էլ «Բ» ռազմավարությունը: Այդպիսի ռազմավարությունը կոչվում է խառնակազմ:

$P_1$  խաղացողի կողմից կիրառվող խառնակազմ ռազմավարության օպտիմալացումը հնարավորություն կտա միջին շահույթ ստանալու՝ անկախ  $P_2$  խաղացողի ռազմավարությունից: Եթե  $P_1$  խաղացողի կողմից կիրառվող «Ա» ռազմավարությունը նշանակենք  $X$ -ով, ապա «Բ» ռազմավարության կրկնման հաճախականությունը կլինի  $1-X$ :

Չետևաբար,  $P_2$  խաղացողի կողմից կիրառվող ինչպես «Գ» ռազմավարության (տաք եղանակ), այնպես էլ «Դ» ռազմավարության (ցուրտ եղանակ) դեպքում  $P_1$  խաղացողը կստանա միևնույն միջին շահույթ, եթե կիրառվի օպտիմալ խառն ռազմավարություն.

$$28\ 400x + 6\ 800(1-x) = 6\ 800x + 26\ 000(1 - x)$$

$$\text{Այստեղից՝ } X = 8/17, \text{ իսկ } 1-x = 9/17$$

Իրոք,  $P_2$  խաղացողի կիրառած «Գ» ռազմավարությամբ կազմակերպության միջին շահույթը կկազմի.

$$28\ 400 \times 8/17 + 6\ 800 \times 9/17 = 16\ 965 \text{ հազ. դրամ}$$

P<sub>2</sub> խաղացողի կիրառած «Դ» ռազմավարությամբ կազմակերպության միջին շահույթը կկազմի.

$$6\ 800 \times 8/17 + 26\ 000 \times 9/17 = 16\ 965 \text{ հազ. դրամ}$$

Այսպիսով, եթե կազմակերպությունը փոփոխական կարգով կիրառի «Ա» և «Բ» ռազմավարությունը 8:9 հարաբերակցությամբ, ապա կունենա թողարկման տեսականու օպտիմալ կառուցվածք և միշտ կապահովվի միջին շահույթ՝ 16 965 հազ դրամի չափով: Դետաբար, հաշվի առնելով եղանակի «քմահաճույքները», կազմակերպությունը առավելագույն շահույթ կստանա այն դեպքում, երբ թողարկի և իրացնի 812 կոստյուն և 1 260 կանացի հագուստ.

$$\begin{aligned} & (600 \text{ կոստյուն} + 1\ 975 \text{ հագուստ}) \times 8/17 + (1\ 000 \text{ կոստյուն} + 625 \\ & \text{հագուստ}) \times 9/17 = \\ & = 812 \text{ կոստյուն} + 1\ 260 \text{ հագուստ:} \end{aligned}$$

**ԱՌԱՏՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Մասսայական սպասարկման տեսությունը տնտեսական գործունեության վերլուծությունում օգտագործվում է հնարավորին չափ քիչ ծախսերով և բարձր որակով սպասարկման տարբերակները որոշելու համար:



**30.5. ՄԱՍՍԱՅԱԿԱՆ ՍՊԱՍԱՐԿՄԱՆ ՏԵՍՈՒԹՅԱՆ ԿԻՐԱՌՈՒՄԸ ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ**

Մասսայական սպասարկման տեսությունը տնտեսական գործունեության վերլուծությունում օգտագործվում է հնարավորին չափ քիչ ծախսերով և բարձր որակով սպասարկման տարբերակների որոշման համար: Այս տեսությունը ուսումնասիրում է հավանական բնույթ կրող երևույթներ, ինչպիսիք են, օրինակ, գործիքային պահեստից արտադրամասի բանվորներին սարքավորումների բաժանման ժամանակ հերթերի գոյացումները կամ սակավաթիվ ամբարձիչների հետևանքով բեռնաթափվող վագոնների պարապուրդների հնարավորությունը և այլն:

Մասսայական սպասարկման տեսությունը հատկապես լայնորեն կիրառվում է առևտրային կազմակերպությունների տնտեսական գործունեության վերլուծությունում: Մեկ աշխատողի հաշվով ապրանքաշրջանառության ավելացումը պետք է ուղեկցվի նաև սպասարկման մակարդակի բարելավմամբ, այսինքն՝ հերթերի կրճատմամբ, առևտրի կուլտուրայի բարձրացմամբ: Այդ պատճառով, առևտրային կազմակերպությունների աշխատանքի կազմակերպումը վերլուծելիս անհրաժեշտ է որոշել վաճառողների և գանձապահների լավագույն թվաքանակը, որպեսզի գնորդների՝ բարձր մակարդակով սպասարկումը չուղեկցվի անձնակազմին կատարվող ավելորդ վճարումներով, շրջանառության ծախսերի աճով:

Առևտրի աշխատողների լավագույն թվաքանակի որոշման համար օգտագործվում են գնորդների սպասարկման տևողության, առաջացող հերթերի քանակի, ապրանքները բեռնաթափելիս առաջացող պարապուրդների տվյալները, որոնք, մասսայական սպասարկման տեսության թեորեմների համաձայն, ենթարկվում են վերլուծության:

Մասսայական սպասարկման տեսության կիրառմամբ՝ սպասարկող համակարգերի գործունեության որակական բնութագրումը ցույց տանք խանութի պատրաստի հագուստեղենի բաժնի օրինակով, ուր մեկ վաճառողի առկայության դեպքում անընդհատ հերթեր են գոյանում:

Եռամսյակի ընթացքում բաժնում կատարված պարբերաբար դիտումները վկայում են այն մասին, որ միջին հաշվով մեկ ժամվա ընթացքում բաժին

**ԱՌԱՏՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Մաթեմատիկական ծրագրավորման մեթոդները վերլուծությունում կիրառվում են տնտեսական օպտիմալացման խնդիրների լուծման ժամանակ, երբ անհրաժեշտ է որոշել փոփոխական մեծություններով ընտրված ֆունկցիաների առավելագույն կամ նվազագույն արժեքները:



հաճախող գնորդների թիվը (a) կազմում է 9 մարդ, այն դեպքում, երբ վաճառողը մեկ ժամվա ընթացքում ի վիճակի է սպասարկել (b) միջին հաշվով 6 գնորդի: Պահանջվում է գտնել վաճառողների այն նվազագույն քանակը (K), որոնց աշխատանքի դեպքում գնորդների սպասարկման ժամանակի միջին տևողությունը (t) պատրաստի հազուստեղենի բաժնում չի գերազանցի 5 րոպեն:

Խնդրի լուծման համար նախ որոշենք մեկ վաճառողի ծանրաբեռնվածությունը (A).

$$A = a/b = 9/6 = 1,5$$

Այն հավանականությունը, որի դեպքում տրված պայմանների առկայությամբ հաճախորդների սպասման ժամանակահատվածը հավասար կլինի զրոյի, այսինքն՝ բաժնում հերթեր չեն գոյանա, հաշվարկվում է հետևյալ բանաձևով.

$$P = \frac{1}{\frac{A^K}{K!(1-A/K)} + \sum A/n-1!}$$

Գնորդների սպասարկման ժամանակի միջին տևողությունը որոշվում է.

$$t = \frac{A^K}{K \times K! \times (1-A/K)^2} \times P$$

Եթե A/K հարաբերությունը մեծ է մեկից, ապա աշխատողա ընթացքում բաժնում անընդհատ հերթեր կնկատվեն: Մեր օրինակում այդպիսի իրավիճակ կդիտվի, եթե բաժնում աշխատի միայն մեկ վաճառող (A = 9/6 = 1,5): Այդ իսկ պատճառով, մեկ վաճառողի դեպքում սպասարկման կազմակերպման որակական վերլուծության անհրաժեշտությունը վերանում է:

Քննարկենք այն դեպքը, երբ բաժնում կաշխատեն երկու վաճառող (K=2): Քանի որ այս իրավիճակում A/K < 1 (1,5/2 = 0,75), հերթեր չեն գոյանա: Սակայն պետք է պարզել նաև, թե վաճառողների այս թիվը բավարարում է արդյոք խնդրի մյուս պայմանին, համաձայն որի՝ գնորդների սպասարկելու ժամանակը չպետք է գերազանցի 5 րոպեն:

Բաժնում աշխատող երկու վաճառողի սպասարկման որակական գնահատականը տալու համար կատարենք համապատասխան հաշվարկներ.

$$P = \frac{1}{\frac{1,5^2}{1 \times 2 \times (1-1,5/2)} + \frac{1,5^1}{1!}} = \frac{1}{7}$$

Համապատասխանաբար.

$$t = \frac{1}{\frac{1,5^2}{2 \times 1 \times 2 \times 6(1-1,5/2)^2}} \times 1/7 = \frac{3}{14}$$

Այսպիսով, պատրաստի հազուստեղենի բաժնում երկու վաճառողներով առևտուր կազմակերպելիս գնորդին սպասարկելու միջին ժամանակը կկազմի 3/14 ժամ, կամ 13 րոպե, որը չի բավարարում խնդրի պահանջներին:

Այժմ քննարկենք երեք աշխատողներով (K=3) բաժնում առևտրի սպասարկման իրավիճակը.

$$P = \frac{1}{\frac{1,5^3}{1 \times 2 \times 3 \times (1-1,5/3)} + 1 + \frac{1,5^2}{2!}} = \frac{4}{19}$$

Համապատասխանաբար.

$$t = \frac{1}{1,5^3} \times 4/19 = \frac{1}{38}$$

$$\frac{3 \times 1 \times 2 \times 3 \times 6 \times (1 - 1,5/3)^2}{}$$

Այսպիսով, 3 վաճառողի դեպքում գնորդին սպասարկելու միջին ժամանակը չի գերազանցում 5 րոպեի և կազմում է 4/19 ժամ կամ 1,6 րոպե: Ունենալով 3 վաճառող, պատրաստի հագուստեղենի բաժնի վաճառողների աշխատավարձը կծեղվի նվազագույն շենով և կապահովվի արագ առևտրային սպասարկում 5 րոպեի սահմաններում:

Արտադրական կազմակերպություններում, ուր մշտապես տեղի են ունենում մասսայական սպասարկման գործընթացներ, գործնական նշանակություն է ձեռք բերում այս տեսության կիրառումը, որով որակական վերլուծության է ենթարկվում նորոգող բանվորների կողմից հաստոցների սպասարկման մակարդակը, արտադրական սարքավորումների՝ հումքով ապահովվածության աստիճանը և այլն:

### 30.6. ՄԱԹԵՄԱՏԻԿԱԿԱՆ ԾՐԱԳՐԱՎՈՐՈՒՄԸ ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

Տնտեսական վերլուծությունում ներկայումս լայն կիրառում են գտել մաթեմատիկական ծրագրավորման այնպիսի բաժիններ, ինչպիսիք են՝ գծային, ոչ գծային, դինամիկ ծրագրավորումը, մատրիցային խաղերի տեսությունը և այլն: Մաթեմատիկական ծրագրավորման մեթոդները վերլուծությունում կիրառվում են տնտեսական օպտիմալացման խնդիրների լուծման ժամանակ, երբ անհրաժեշտ է որոշել փոփոխական մեծություններով ընտրված ֆունկցիաների առավելագույն կամ նվազագույն արժեքները:

Դինամիկ ծրագրավորումը կիրառվում է այնպիսի օպտիմալացման խնդիրների դեպքում, որոնցում նպատակային ֆունկցիան բնութագրվում է ոչ գծային կապերով: Ոչ գծայնության առկայությունը մասնավորապես բնութագրվում է այնպիսի փոփոխականներով, որոնց աստիճանային ցուցիչը տարբեր է մեկից, կամ որոնք հանդես են գալիս լրգարիթմի, արմատի ցուցանիշների տեսքով: Տնտեսական երևույթների ոչ գծային կախվածության օրինակ է արտադրության արդյունավետության ու դրա մասշտաբների փոխկապվածությունը, երբ ոչ համամասնորեն արտադրության մասշտաբների ընդլայնմամբ աճում է տնտեսավարման արդյունավետությունը: Ոչ գծային կապերով են բնութագրվում նաև արտադրական սարքավորումների մաշվածքն ու ծախսված մեքենա-ժամերը, արտադրության սպասարկման և կառավարման ծախսերն ու արտադրանքի թողարկման ծավալը, որոնց միջև օպտիմալ հարաբերակցության հաստատման խնդիրը լուծվում է դինամիկ ծրագրավորման մեթոդի կիրառմամբ:

Գծային ծրագրավորումը օգտագործվում է օպտիմալացման այնպիսի խնդիրների լուծման դեպքում, երբ կառուցվող գծային հավասարումներում դիտվում են խիստ ֆունկցիոնալ կապեր: Այս մեթոդին բնորոշ է տրամաբանական վերլուծությունը, հաշվարկների հերթականության պահպանումը, փոփոխական մեծությունների մաթեմատիկական կապերի ներկայացումը:

Ստորև ներկայացված են որոշ իրավիճակներ, որոնցում կարելի է օգտագործել գծային ծրագրավորումը:

<i>Իրավիճակ</i>	<i>Մեկնաբանություն</i>
Համախառնուղղների խնդիր	Արտադրանքը բաղկացած է մի քանի բաղադրիչներից, և պահանջվում է գտնել բաղադրիչների ամենաէժան համադրությունը, որի արդյունքում կստացվի պահանջվող սպեցիֆիկացիայի արտադրանքը:
Նշանակման խնդիր	Մի քանի աշխատանք պետք է կատարվի մի քանի մարդկանց կողմից կամ մեքենաների միջոցով, և պահանջվում է գտնել նշանակումների ամենաէժան տարբերակը:
Հզորությունների բաշխման խնդիր	Սահմանափակ հզորությունները բաշխվում են արտադրատեսակների միջև այնպես, որպեսզի ստացվի առավելագույն շահույթ:
Արտադրության պլանավորում	Անհավասարաչափ պահանջարկով ժամանակաշրջանի ընթացքում անհրաժեշտ է պլանավորել արտադրության գործընթացը: Նախատեսվում են տույժեր՝ պահեստավորման, արտաժամի և պարապուրդի համար:
Տրանսպորտային խնդիր	Երկրի տարբեր մասերում գտնվող տարբեր մատակարարներ (կամ բազմաթիվ գործարաններով մեկ ընկերություն) պատրաստում են նույն արտադրանքը, որը պետք է առաքել բազմաթիվ վաճառակետեր, որոնք նույնպես սփռված են ամբողջ երկրով: Խնդիրը կարող է ներառել տարբեր տրանսպորտային ծախսումներ և փոփոխվող արտադրական ծախսումներ: Գծային ծրագրավորմամբ հնարավոր է որոշել առաքման լավագույն եղանակը և այն գործարանը, որը պետք է սպասարկի այս կամ այն վաճառակետը: Կարելի է նաև գնահատել, թե ձեռնտու է արդյոք հիմնել նոր գործարան:
Գնումներ	Բազմաթիվ և բարդ առաջարկները կարելի է գնահատել այնպես, որ մատակարարներին տրված պատվերներն ապահովեն նվազագույն ծախսումները:
Ներդրումների խնդիր	Կարելի է գնահատել այլընտրանքային կապիտալ ներդրումների արդյունքները ֆինանսական ռեսուրսների սահմանափակման պայմաններում:
Տեղանքի ընտրության խնդիր	Գծային ծրագրավորումը կարող է օգնել բազմաթիվ հնարավոր տարբերակներից ընտրել գործարանի կամ պահեստի տեղադրման օպտիմալ վայրը:

Գծային ծրագրավորումն օգտագործելիս, ինչպես երևում է մեթոդի անվանումից, գոյություն ունի գծային կախվածություն գործոնների միջև: Բացի այդ, գծային ծրագրավորումը վերլուծությունում առավել կիրառելի է ռեսուրսների սահմանափակման դեպքում և կատարվում է հետևյալ քայլերով.

**Առաջին քայլ.**

որոշվում են անհայտները (x), (y), որը պահանջում է խնդիրը,

**Քայլ երկրորդ.**

որոշվում են սահմանափակումների ֆունկցիաները X-ով և Y-ով,

**Քայլ երրորդ.**

որոշվում է նպատակային ֆունկցիան X-ով և Y-ով,

**Քայլ չորրորդ.**

կառուցվում են նպատակային ֆունկցիայի և սահմանափակումների գրաֆիկները,

**Քայլ հինգերորդ.**

գծերի հատումներով որոշվում են հնարավորության տարածքի զագաթները,

**Քայլ վեցերորդ.**

նպատակային ֆունկցիան զուգահեռ տեղափոխվում է վերև (max)

կամ ներքև (min), մինչև վերջին զագաթի հետ հասվելը,

**Քայլ յոթերորդ.**

վերջին գազաթի կոորդինատները (x) և (y) համարվում են խնդրի լուծումը:

Օրինակ, շինարարական կազմակերպությունը ձեռք է բերել 21,000 քառ.մ հողատարածք, որի վրա պլանավորվում է կառուցել երկու տեսակի շինություններ՝ X (ամառանոցներ) և Y (շենքեր): Շինարարության նախահաշիվը կազմում է 2.1 մլն դրամ:

Մեկ միավոր X տեսակի շինություն կառուցելու համար անհրաժեշտ է 35,000 դրամ և 600 քառ.մ հողատարածք, իսկ միավոր Y տեսակի շինություն կառուցելու համար՝ 60,000 դրամ և 300 քառ.մ հողատարածք: Ըստ քաղաքաշինության օրենսդրության՝ պետք է կառուցել ոչ ավելի քան 40 շինություն: Միաժամանակ, շինարարության պատվիրատուն պահանջում է կառուցել յուրաքանչյուր տեսակից առնվազն հինգ շինություն:

Նախկին փորձից ելնելով՝ շինարարական կազմակերպությունը գնահատել է, որ X տեսակի միավորից շահույթը կազմելու է մոտ 10,000, իսկ Y տեսակի միավորից՝ 6,000 դրամ: Խնդիր է դրված շինարարության ժամանակ ապահովել առավելագույն շահույթ:

Նախ անհրաժեշտ է ձևակերպել նպատակային ֆունկցիան՝ որպես անհայտների ճշանակելով շինությունների քանակը:

Նպատակային ֆունկցիան = Ընդհանուր շահույթ (P)

$$P = 10x + 6y$$

Այնուհետև ձևակերպել սահմանափակումները (հավասարումներ/անհավասարություններ):

(i) Ընդհանուր տարածքը չպետք է գերազանցի 21,000 քառ.մ, այսինքն՝

$$600x + 300y \leq 21,000 \text{ կամ } 6x + 3y \leq 210$$

(ii) Ընդհանուր ծախսումները չպետք է գերազանցեն 2.1 մլն դրամը, այսինքն՝

$$35x + 60y \leq 2,100 \text{ (հազ. դրամներով)}$$

(iii) Շինությունների առավելագույն քանակը 40 է

$$x + y \leq 40$$

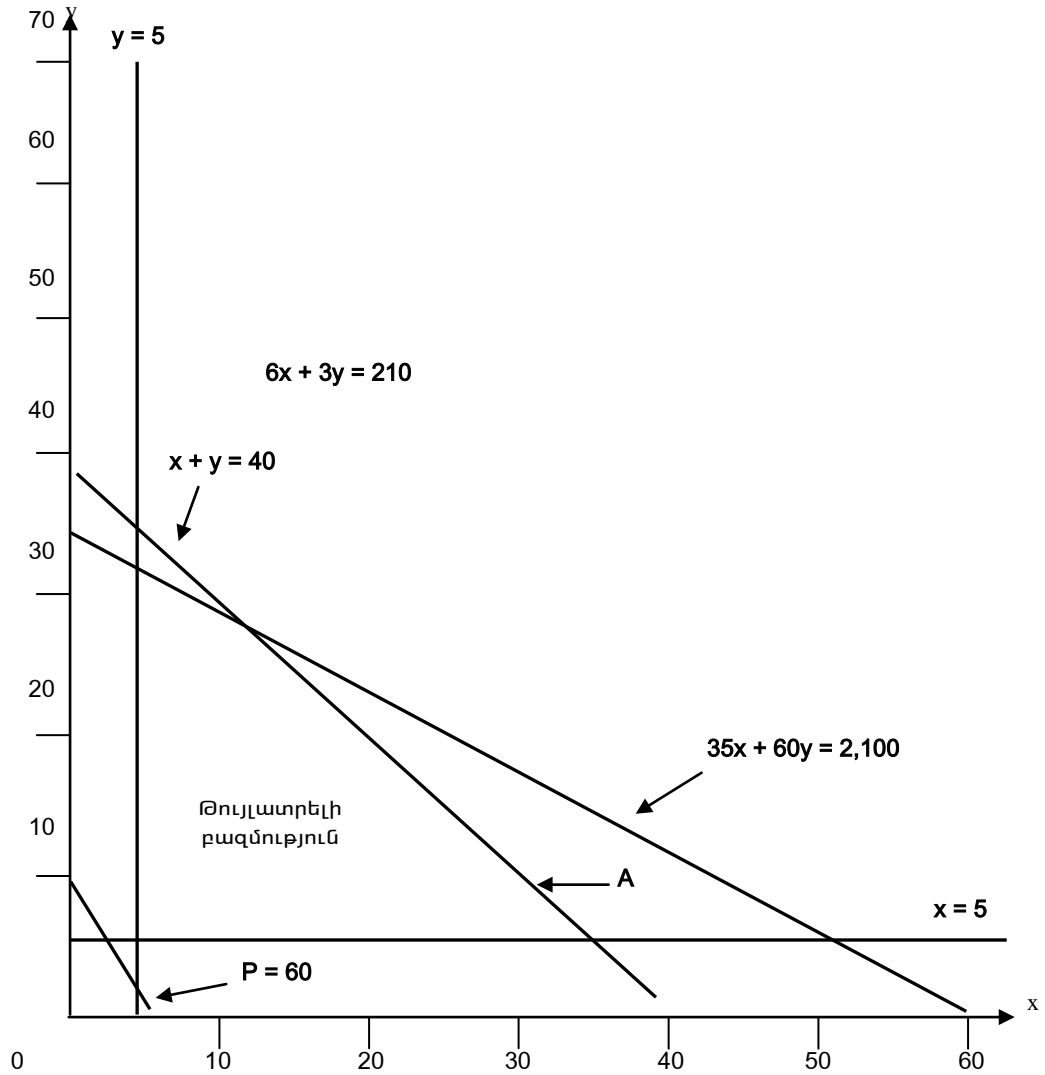
(iv) Յուրաքանչյուր տեսակի համար նվազագույն քանակը 5 է

$$x \geq 5, y \geq 5$$

a) Պատկերենք որոշված սահմանափակումները գծանկարի վրա և ստվերով նշենք լուծումների թույլատրելի բազմությունը:

P-ին տալով կամայական ընտրված արժեք՝ օրինակ 60, նպատակային ֆունկցիան ընդունում է  $10x + 6y = 60$  տեսքը, որը պատկերված է գծանկարի վրա:

Շարժելով այդ ուղիղը կոորդինատների սկզբնակետից դեպի վեր (max) ստանում ենք, որ օպտիմալ կետը A կետն է, երբ  $x = 30$  և  $y = 10$ :



Տեղադրելով արժեքները շահույթի հավասարման մեջ՝ ստանում ենք.

$$P = 10 \times 30 + 6 \times 10 = 300 + 60 = 360$$

Այսպիսով, պետք է կառուցել 30 հատ X տեսակի շինություն և 10 հատ Y տեսակի շինություն, որի արդյունքում կստացվի 360,000 շահույթ:

Գծային ծրագրավորման եղանակն ունի մի շարք թերություններ.

- Անորոշ փոփոխականների համար օգտագործվում են եզակի արժեքային գնահատականներ:
- Կախվածությունները պետք է լինեն գծային:
- Կիրառելի է, եթե գոյություն ունի մի պարզ սահմանված նպատակային ֆունկցիա:
- Եթե փոփոխականները երկուսից ավելի են, ապա չափազանց բարդ է խնդիրը լուծել առանց համակարգչի:
- Ենթադրվում է, որ փոփոխականները բացարձակապես տրոհելի են:
- Ենթադրվում է, որ իրավիճակը մնում է անփոփոխ՝ բոլոր այլ գործոնների տեսանկյունից:

Դիտարկված երկու փոփոխական ունեցող խնդրում տեսանք, որ օպտիմալ լուծումը պետք է գտնել թույլատրելի բազմության գագաթներից մեկում: Այս կանոնը

գործում է նաև բազմակի փոփոխականներով խնդիրներում, նույնիսկ եթե հնարավոր չէ պատկերել մի տիրույթ, որի գազաթները գտնվում են ավելի քան երկու չափողականություններում: Երբ գոյություն ունեն երեք կամ ավելի փոփոխականներ, սովորաբար հնարավոր չէ լուծել խնդիրը գծանկարի միջոցով, և լուծման լավագույն մեթոդը սիմպլեքս մեթոդն է:

Սիմպլեքս մեթոդի եղանակն է՝ շարժվել թույլատրելի բազմության գազաթից գազաթ՝ հաշվելով նպատակային ֆունկցիայի արժեքը յուրաքանչյուր գազաթում և ապահովելով այն, որ յուրաքանչյուր քայլով տեղի ունենա անցում ավելի բարձր շահույթով գազաթի, քան նախորդն էր: Սիմպլեքս մեթոդը, որը հեշտորեն կարելի է կիրառել համակարգչի օգնությամբ, անգնահատելի է երեք և ավելի փոփոխականներով խնդիրներում, որոնք հնարավոր չէ լուծել գծանկարների միջոցով և չափազանց ժամանակատար են ձեռքով լուծելու համար:

### 30.7. ՀԱՎԱՆԱԿԱՆ ԻՐԱՎԻՃԱԿՆԵՐԻ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆԸ

Ռազմավարական վերլուծության ժամանակ հաճախ է հաշվի առնվում անորոշության փաստը: Անորոշությունը, ըստ էության, առկա է հեռանկարային որոշումների կայացման բոլոր իրավիճակներում: Ռազմավարական վերլուծության դեպքում անորոշության գնահատման առավել համընդհանուր եղանակներից են մատրիցաների կառուցումը կամ որոշումների ծառի կիրառումը:

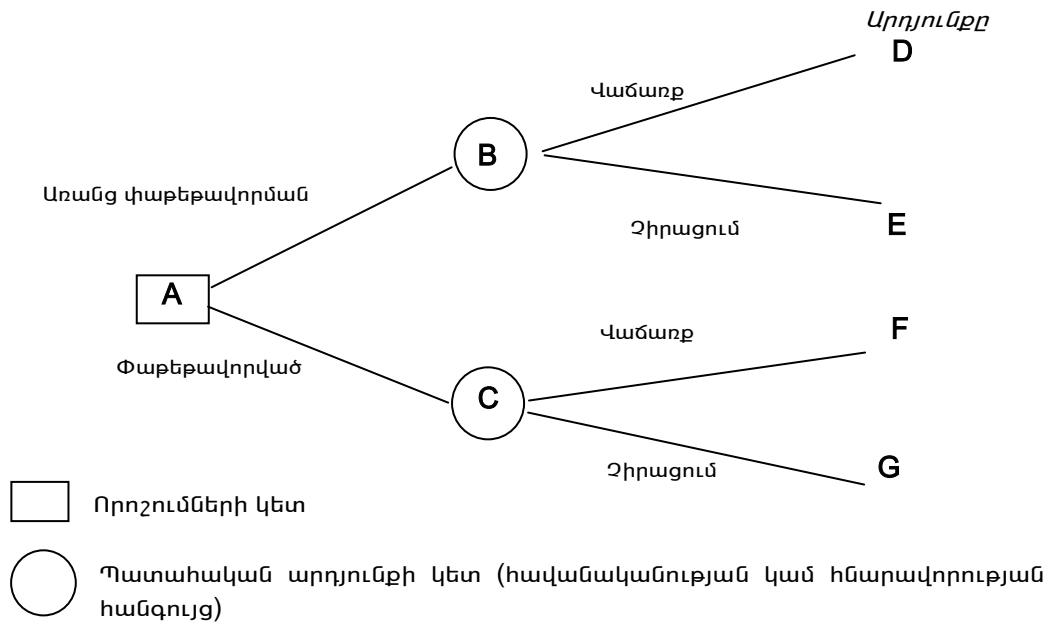
Որոշումների ծառի օգնությամբ կիրառվում են սպասվող մեծությունների չափանիշներն այն իրավիճակներում, երբ առկա է հաջորդող մի քանի որոշումների իրականացում: Ծառի ճյուղերում փաստորեն տեղադրվում են այլընտրանքային որոշումների արդյունքները:

Ռազմավարական վերլուծության շատ խնդիրներ բավականին երկարաձիգ կառուցվածք ունեն և ընդգրկում են հերթական գործարքների և արդյունքների մի ողջ շղթա: Եվ երբ անհրաժեշտություն է առաջանում կայացնելու իրար հաջորդող մի շարք որոշումներ, ապա որոշումների կայացումը բավականին բարդանում է: Այս դեպքում, **որոշումների ծառի** կիրառման շնորհիվ հնարավոր է դառնում բարդ խնդիրները ստորաբաժանել ավելի պարզ խնդիրների շարքի և դրանով իսկ վերլուծողին հնարավորություն ընձեռել խորհրդակցելու նեղ մասնագետի հետ՝ ընդհանուր խնդրի յուրաքանչյուր փուլի կապակցությամբ:

#### ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ

Ռազմավարական վերլուծության դեպքում անորոշության գնահատման առավել համընդհանուր եղանակներից են մատրիցաների կառուցումը կամ որոշումների ծառի կիրառումը:





**ԱՈՒՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Որոշումների ծառի ճյուղերի վերջնամասուն (աջից) ավելացվում են շահույթի և վնասի համապատասխան տվյալները: Որոշումների ծառում կատարվում են գնահատումներ՝ շարժվելով աջից դեպի ձախ՝ հիմնական որոշման ուղղությամբ:



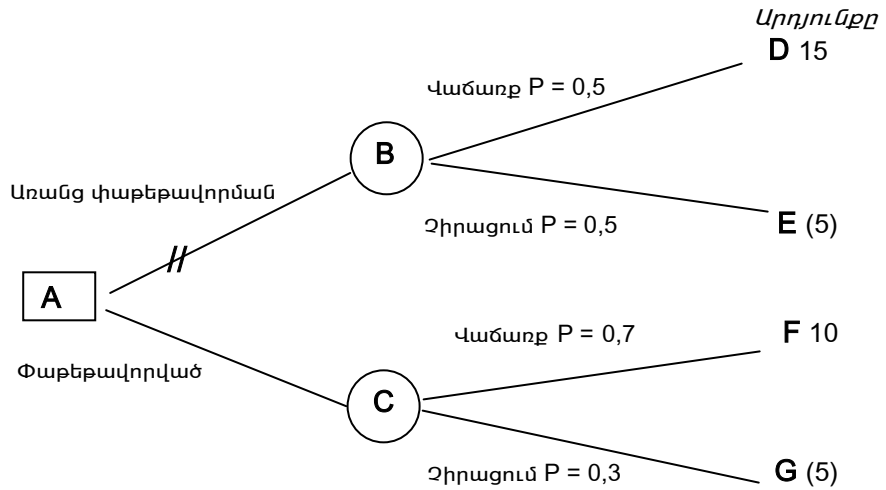
Այսպես, ծաղկավաճառը որոշում է կայացնում. փաթեթավորված, թե՛ առանց փաթեթավորման վաճառք կազմակերպելու վերաբերյալ: Որոշման կայացման գործընթացը ներկայացնենք ծառի գծապատկերով: Որոշումների ծառն ունի դեպքերի երկու տեսակ (կետեր, որտեղից սկսվում են ճյուղավորումները):

Փաստորեն որոշումների կետը ծառի վրա նշվում է  $\square$  նշանով, որտեղ որոշման կամ ճյուղի ընտրություն է կատարվում: Մեր օրինակում որոշման կետ է հանդիսանում **A**-ն, որտեղ որոշում է կայացվում փաթեթավորված կամ առանց փաթեթավորման ծաղիկների վաճառքի վերաբերյալ:

Հնարավորությունների հանգույցում ձևավորվում են որոշումների ծառի ճյուղերը: Որոշումների ծառի վրա դրանք նշվում են  $\circ$  նշանով: Այդ կետերում ճյուղերի ընտրությունը դուրս է որոշում կայացնողի վերահսկողությունից: Վերոհիշյալ օրինակում հնարավորությունների հանգույցներ են հանդիսանում **B** և **C** կետերը: Ծաղկավաճառը չի վերահսկում ճյուղերը՝ ելնելով այն տեսանկյունից, որ ապրանքը կարող է վաճառվել կամ չվաճառվել:

Այժմ անհրաժեշտ է որոշումների ծառին արժեքներ վերագրել: Փաթեթավորված ապրանքներից շահույթը կազմում է 10 դրամ, իսկ ոչ փաթեթավորվածինը՝ 15 դրամ: Ծաղիկների չիրացումից վնասը երկու դեպքում էլ կազմում է 5 դրամ: Փաթեթավորված ծաղիկների վաճառքի հավանականությունը կազմում է 0,7, իսկ չփաթեթավորվածներիինը՝ 0,5: Պահանջվում է գնահատել այլընտրանքային որոշումներից սպասվող արդյունքները, հետևյալ կերպ.

1. Որոշումների ծառի ճյուղերի վերջնամասուն (աջից) ավելացնել շահույթի և վնասի համապատասխան տվյալները:
2. Որոշումների ծառում կատարել գնահատումներ՝ շարժվելով աջից դեպի ձախ՝ ըստ հիմնական որոշման ուղղության (մեր օրինակում՝ կետ A): Յուրաքանչյուր հնարավորության հանգույցում որոշել սպասվող մեծությունը (ՍՄ), որը, կախված խնդրից, կլինի շահույթը, հասույթը կամ ինքնարժեքը:
3. Արգելափակել մնացած այլ ուղիները, որոնք բխում են որոշումների կետից, հետևյալ // զուգահեռ ուղիղների նշանով: Այն առավել կարևոր է հատկապես մի քանի ճյուղավորմամբ որոշումների դեպքում:



Գծանկարում, օգտագործելով հայտնի տվյալները, գնահատումները կատարվում են հետևյալ սկզբունքով.

$$ՄՄ_B = (0,5 \times ՄՄ_D) + (0,5 \times ՄՄ_E) = (0,5 \times 15) + (0,5 \times (-5)) = 5 \text{ դրամ,}$$

$$ՄՄ_C = (0,7 \times ՄՄ_F) + (0,3 \times ՄՄ_G) = (0,7 \times 10) + (0,3 \times (-5)) = 5,5 \text{ դրամ:}$$

Հետևաբար, դեպի որոշման A կետը շարժվելիս ծաղկավաճառը կընտրի C ուղին, որն ունի առավել ՍՄ: Արգելափակված կոնկրետ ուղին նշվում է երկու զուգահեռ կարճ ուղիղներով:

Այսպիսով, որոշում է կայացվում վաճառել փաթեթավորված ապրանքներ, որոնցից ստացվող առավել շահույթի մեծությունը գերազանցում է չփաթեթավորված տարբերակինը: Նկարագրված հաշվարկը կատարվեց *հետադարձ ընթացքի մեթոդով*:

Սպասվող մեծությունները (ՄՄ) որոշ դեպքերում կոչվում են նաև սպասվող դրամական մեծություններ (ՄԴՄ): Ըստ C կետի տեսանկյունի, շահույթ է ստացվում 0,7 հավանականությամբ վաճառքի դեպքում, հետևաբար  $1 - 0,7 = 0,3$  հավանականությամբ վնաս կծեղվի չիրացումից: Ուստի, հանգուցային կետում հավանականությունների ընդհանուր գումարը ստացվում է 1,0:

### 30.8. ԴՖՖԵՐԵՆՑԻԱԼՆԵՐԻ ԿԻՐԱՌՈՒՄԸ ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ

Ոչ գծային տնտեսական փոխկապակցությունները վերլուծելիս ՏԳՎ-ն կիրառում է դիֆերենցիալներ: Դիֆերենցման առավելությունն է նաև այն, որ հնարավորություն է ստեղծվում որոշելու ֆունկցիոնալ կապի նվազագույն կամ առավելագույն արժեքն ապահովող կրիտիկական կետը: Այս առումով, դիֆերենցիալներով լուծում են գտնում առավելագույն շահույթի, շահութաբերության, դրամական ներհոսքների, նվազագույն արտադրական ինքնարժեքի կամ կոմերցիոն ծախսումների որոնման ուղիները:

Հաջորդ գլուխներում, պաշարների ծախսերի կառավարչական վերլուծության ժամանակ, հաճախ ենք անդրադառնալու պատվերի օպտիմալ քանակի (ՊՕՔ) բանաձևի կիրառմանը, որը հնարավորություն է տալիս նվազագույնի հասցնել պաշարների պատվիրման ու պահպանման ծախսերը: Այս պարագրաֆում դիֆերենցելով պաշարների պատվիրման ու պահպանման ծախսերի հանրագումարի և պաշարների պատվերի քանակի ֆունկցիոնալ կապը, դուրս բերենք ՊՕՔ-ի հաշվարկի բանաձևը:

Պահեստավորման քաղաքականության խնդիրն է նվազագույնի հասցնել պաշարների պահպանման տարեկան ծախսերը: Եթե մեծաքանակ պաշարներ են պահ-



վում, քան պահանջում է արտադրությունը, ապա գնորդների պահանջները բավարարվում են անմիջապես և արտադրությունը չի սպասում հումքի և նյութերի մատակարարմանը:

Պաշարների ընդհանուր ինքնարժեքում ներառվում են.

- պահպանման ծախսերը,
- պատվիրման (տեղափոխման) ծախսերը:

Պաշարների պահպանման ծախսերն էական են, դրանք ներառում են վարկային տոկոսներ, պահեստային սարքավորումների և տարածքների շահագործման ծախսեր, վարչական ծախսեր, կորուստների, պակասուրդների և բարոյական մաշվածության, ռիսկային ծախսեր: Պահպանման ծախսերը կրճատվում են պաշարների նվազագույն մակարդակը պահպանելով, որն ապահովվում է փոքրածավալ և հաճախակի ինտերվալներով պատվերների քաղաքականությամբ:

Մյուս կողմից, մատակարարման յուրաքանչյուր պատվեր ուղեկցվում է ծախսերով: Պատվերի ծախսը ընդգրկում է մատակարարման բաժնի աշխատակցի ժամավարձն ու մուտքագրված նյութերի ստուգումների արժեքը: Պատվերի ծախսերը կարող են կրճատվել ժամանակային մեծ ինտերվալներով պատվերների դեպքում, որը հանգեցնում է մեծաքանակ պաշարների մատակարարման: Հակառակ դեպքում պաշարները կսպառվեն մինչև հաջորդ պատվերի ստացումը: Մեծածավալ պաշարների պահպանման քաղաքականությունը հանգեցնում է պահպանման ծախսերի աճի:

Այսպիսով, առկա է հակասություն պաշարների նվազագույն մակարդակի պահեստավորման (փոքրածավալ ու հաճախակի պատվերներ) և պատվերի նվազագույն ծախսերի (մեծ ինտերվալներով մեծածավալ պատվերներ) ձևավորման միջև: Վերլուծության կարևոր խնդիրն է պաշարների պատվիրման և պահպանման քաղաքականության ընտրության ներկայացումը, երբ նվազագույնի են հասցվում թվարկված երկու ծախսային կատեգորիաները: Խնդրի լուծումը իրականացվում է պատվերի օպտիմալ քանակի (ՊՕՔ) որոշմամբ, երբ պահպանման և պատվիրման ծախսերի հակակշռումով ստացվում է երկուսի նվազագույն հանրագումարը:

Եթե պաշարների պատվիրման և պահպանման ծախսերի գծով կատարենք նշանակումներ.

- C<sub>0</sub>** - մեկ պատվերի կատարման արժեքն է,
- D** - պաշարների տարեկան նախատեսվող ծախսը,
- C<sub>H</sub>** - միավոր պաշարի պահպանման տարեկան ծախսը,
- X** - մեկ պատվերի ընթացքում պաշարների ձեռքբերման քանակը,

ապա «պաշարների պահպանման տարեկան ծախս + պատվիրման ծախս» ֆունկցիան կունենա հետևյալ տեսքը.

$$f = \frac{C_H X}{2} + \frac{D C_0}{X}$$

Ֆունկցիայի դիֆերենցմամբ որոշվում է պատվերի օպտիմալ քանակի բանաձևը, որի կիրառմամբ փաստորեն պատվիրվում է այնքան քանակ, որն ապահովում է պաշարների պատվիրման ու պահեստավորման ծախսերի նվազագույն հանրագումար:

$$\sqrt{\frac{2C_0 D}{C_H}}$$

Կ ֆունկցիայի X-ով դիֆերենցումը կատարվում է.

$$\frac{dy}{dx} = (n-1) \times X^n$$

**ԱՌՆՏՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Կրիտիկական յուրաքանչյուր կետը երկրորդ աստիճանի ածանցյալում տեղադրելու դեպքում, եթե ստացվի դրական արդյունք, ապա կրիտիկական կետը ֆունկցիայի նվազագույն արժեքն է, իսկ բացասական արդյունքի դեպքում կրիտիկական կետը ֆունկցիայի առավելագույն արժեքն է:



**Ֆունկցիայի նվազագույն կամ առավելագույն արժեքը**

**Քայլ առաջին.**

կառուցել ֆունկցիան՝ արտահայտված f-ով և x-ով,

**Քայլ երկրորդ.**

որոշել ֆունկցիայի առաջին աստիճանի ածանցյալը

**Քայլ երրորդ.**

որոշել ֆունկցիայի կրիտիկական կետերը՝ առաջին աստիճանի ածանցյալը հավասարեցնելով զրոյի,

**Քայլ չորրորդ.**

որոշել ֆունկցիայի երկրորդ աստիճանի ածանցյալը

**Քայլ հինգերորդ.**

տեղադրել կրիտիկական յուրաքանչյուր կետը երկրորդ աստիճանի ածանցյալում, եթե ստացվի.

- դրական արդյունք, ապա կրիտիկական կետը ֆունկցիայի նվազագույն արժեքն է,
- բացասական արդյունք, ապա կրիտիկական կետը ֆունկցիայի առավելագույն արժեքն է:

Օրինակ, հացի գործարանի անխափան աշխատանքն ապահովելու նպատակով արտադրական կառավարչի պահանջով պահեստավորվում է ալյուր: Ալրադաց կոմբինատից ալյուրի պատվերն իրականացվում է երկու ամիսը մեկ անգամ: Յուրաքանչյուր պատվերի դեպքում կատարվում է 6 000 տ ալյուրի ձեռքբերում: Մեկ պատվերի կատարման համար գործարանը տրամապորտային կազմակերպությանը վճարում է 200 հազ. դրամ ( $C_0$ ): Հաշվարկված է, որ մեկ տոննա ալյուրի պահեստային պահպանման տարեկան միջին ծախսը 4 հազ. դրամ է ( $C_H$ ), իսկ գործարանի հացաթխման ալյուրի տարեկան պահանջարկը՝ 36 000 տ ( $D$ ):

Հացի գործարանի ֆինանսական կառավարիչը պնդում է, որ 6 000 տ պատվերի քանակը օպտիմալ չէ և այն անհրաժեշտ է կրճատել՝ ալյուրի ձեռքբերման և պահպանման ծախսերի հանրագումարային նվազագույն մակարդակին հասնելու համար:

Այդ նպատակով նախ կառուցենք պաշարների ծախսերի ֆունկցիան.

$$f = 4x + \frac{36\,000}{x} \cdot 200$$

Որոշենք ֆունկցիայի առաջին աստիճանի ածանցյալը.

$$\frac{df}{dx} = 4 - \frac{36\,000}{x^2} \cdot 200$$

Որոշենք ֆունկցիայի կրիտիկական կետերը՝ առաջին աստիճանի ածանցյալը հավասարեցնելով զրոյի.

$$0 = 4 - \frac{36\,000}{x^2} \cdot 200$$

Որտեղից.

$$X = \sqrt{\frac{2 \times 36\,000 \times 200}{4}} \quad X = +, - 1\,897$$

Քանի որ պաշարների քանակը տնտեսագիտական հաշվարկներում հանդես չի գա բացասական նշանով, ուստի -1 897 արժեքն այլևս չի ընդգրկվի հետագա հաշվարկներում:

Որոշենք  $\frac{df}{dx} = 4 - \frac{36\,000}{x^2} \cdot 200$  ֆունկցիայի երկրորդ աստիճանի ածանցյալը:

$$\frac{d^2f}{dx^2} = (-2) \cdot \left(-\frac{36\,000 \cdot 200}{x^3}\right)$$

Քանի որ առաջին ածանցման դեպքում ստացված ֆունկցիայի կրիտիկական

Կետը (+ 1 897) տեղադրելով երկրորդ աստիճանի ածանցյալում ստացվում է դրական արդյունք, ապա հենց այդ կետում էլ ֆունկցիան ձեռք է բերում իր նվազագույն արժեքը:

Չետևաբար, հացի գործարանում ալյուրի պատվիրման օպտիմալ քանակը (ՊՕՔ) կկազմի 1 897 տ, որը կապահովի պաշարների պատվիրման և պահպանման նվազագույն՝ 7 859 հազ. դրամի ծախս.

$$4 \times \frac{1897}{2} + \frac{36\,000}{1897} \times 200 = 7\,859$$

### ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ



1. Որո՞նք են տնտեսամաթեմատիկական մեթոդների կիրառման առանձնահատկությունները վերլուծությունում (30.1):
2. Թվարկե՞ք ՏԳՎ-ում օգտագործվող գրաֆիկների տեսակները (30.2):
3. Ե՞րբ և ի՞նչ նպատակով են օգտագործվում ռեգրեսիայի հավասարումները (30.3):
4. Ինչպիսի՞ նախապատրաստական քայլեր է պահանջում խաղերի տեսության կիրառումը վերլուծությունում (30.4):
5. Որո՞նք են մասսայական սպասարկման տեսության կիրառական ուղիները տնտեսական վերլուծությունում (30.5):
6. Որո՞նք են գծային ծրագրավորման առավելություններն ու թերությունները տնտեսական վերլուծությունում (30.6):
7. Ինչպե՞ս է կառուցվում և օգտագործվում որոշումների ծառը ռազմավարական վերլուծությունում (30.7):
8. Թվարկե՞ք ածանցյալների կիրառմամբ ֆունկցիայի առավելագույն և նվազագույն արժեքների որոշման քայլերը (30.8):

## ԳԼՈՒԽ XXXI ՀԻՄՆԱԿԱՆ ԿԱՊԻՏԱԼԻ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ

### Գլխի բովանդակությունը

- Կապիտալի արժեքի գնահատում
- Արտադրական լծակի էֆեկտի վերլուծություն
- Ֆինանսական լծակի էֆեկտի վերլուծություն
- Բաժնետոմսերի արդյունավետության գնահատում
- Մեկ բաժնետոմսին հասանելիք շահույթ



### Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.

- գնահատել տարբեր ֆինանսավորման աղբյուրներով կազմակերպության ձևավորված կապիտալի արժեքը,
- գնահատել արտադրական լծակի բարձր մակարդակի ռիսկայնությունն ու առավելությունը,
- տարանջատել ֆինանսական լծակի ազդեցությունը ֆինանսաարտադրական ընդհանուր լծակի ազդեցությունից,
- գնահատել ֆինանսական լծակի բարձր մակարդակի ռիսկայնությունն ու առավելությունը,
- հակակշռել արտադրական և ֆինանսական ռիսկերը՝ կապված թողարկման և իրացման առաջադրանքների թերակատարման հետ,
- գնահատել կապիտալի օպտիմալ կառուցվածքը՝ ըստ սեփական և փոխառու աղբյուրների համամասնության,
- գնահատել կազմակերպության բաժնետոմսերի արդյունավետությունը այլընտրանքային ցուցանիշներով,
- վերլուծել բաժնետիրական ընկերությունների բաժնետոմսերի արդյունավետությունը բնութագրող ցուցանիշները:

### 31.1. ԿԱՊԻՏԱԼԻ ԱՐԺԵՔԻ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ

Կազմակերպությունների գործունեության ֆինանսավորման նպատակով ձեռք բերվող սեփական և փոխառու կապիտալը ձևավորվում է տարբեր աղբյուրներից և պահանջում է ձեռքբերման տարբեր ծախսեր, որն էլ առաջացնում է կապիտալի արժեքի գնահատման անհրաժեշտություն:

Կապիտալի արժեքը հանդես գալով որպես հարաբերական մեծություն, ցույց է տալիս միջոցների ձևավորման մեջ կազմակերպության ֆինանսական ծախսերի տեսակարար կշիռը: Օրինակ, եթե կազմակերպության 100 մլն կապիտալը ձևավորվել է տարբեր աղբյուրների հաշվին (սովորական և արտոնյալ բաժնետոմսեր, վարկեր և այլն), և դրանց դիմաց կազմակերպության կողմից ձևավորվել է տարեկան 12 մլն պարտավորություն՝ ֆինանսական ծախսերի ձևով (շահաբաժիններ, փոխառության տոկոսներ), ապա կապիտալի արժեքը կգնահատվի 12% հարաբերական մեծությամբ: Այսինքն, կազմակերպության կապիտալի «զննան» ծախսերը կազմում են ձեռք բերված կապիտալի 12%-ը: Կապիտալի արժեքի գնահատումը մեծ դեր է խաղում կազմակերպություններում ներդրումային որոշումների, բաժնետոմսերի արդյունավետության գնահատման ժամանակ:

Գործնականում վերլուծությունը կիրառում է կապիտալի գնահատման միջին կշռված արժեքը, քանի որ կապիտալի ձևավորման տարբեր աղբյուրները ձևավորվում են տարբեր ֆինանսական ծախսերով: Որպես կշիռներ են կիրառվում կապիտալի ձևավորման աղբյուրների տեսակարար կշիռներն ընդհանուր կապիտալի կազմում:

Օրինակ, կազմակերպության 17 000 մլն կապիտալի ֆինանսավորման աղբյուրներն ու յուրաքանչյուրի գինը (տոկոսներով արտահայտված) ներկայացված է ստորև.

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Կապիտալի արժեքը հանդես գալով որպես հարաբերական մեծություն, ցույց է տալիս միջոցների ձևավորման մեջ կազմակերպության ֆինանսական ծախսերի տեսակարար կշիռը:



Կապիտալի ձևավորման աղբյուրը	Հաշվապահական արժեքը	Տեսակարար կշիռը	Գինը (%)
Փոխառու			
կարճաժամկետ	6 000	35,3	8,5
երկարաժամկետ	2 000	11,8	5,2
Սովորական բաժնետոմսեր	7 000	41,2	16,5
Արտոնյալ բաժնետոմսեր	1 500	8,8	12,4
Զբաշխված շահույթ	500	2,9	15,2
	17 000	100	

Քանի որ կարճաժամկետ ֆինանսավորումները չեն համարվում գործող կապիտալի ֆինանսավորման աղբյուր, ապա չեն մասնակցում կապիտալի արժեքի գնահատման հաշվարկներին.

$$(5,2 \times 11,8 + 16,5 \times 41,2 + 12,4 \times 8,8 + 15,2 \times 2,9) : (100 - 35,3) = 13,8\%$$

Այսպիսով, կազմակերպության տնտեսական պոտենցիալը ապահովող 1 դրամ կապիտալի ձևավորման համար պետք է կատարել 0,13 դրամի ծախս:

**31.2. ԱՐՏԱԴՐԱԿԱՆ ԼԾԱԿԻ ԷՖԵԿՏԻ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ**

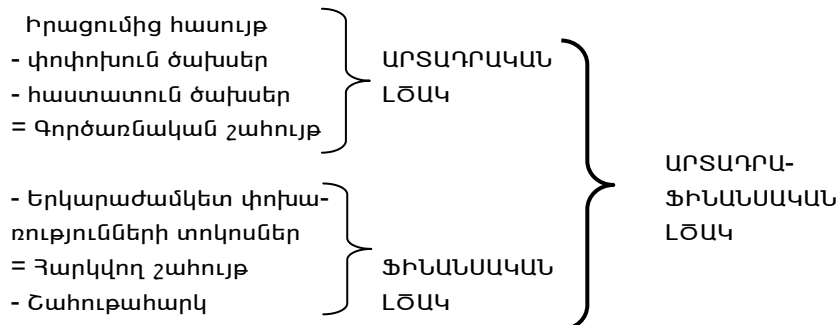
Երեզրավելով ֆինանսական միջոցներ և ձևավորելով կապիտալ, կազմակերպությունները ձգտում են կապիտալի արժեքից առավել շահութաբերության: Հետևաբար, խնդիր է ծագում առկա ֆինանսական ռեսուրսներով ապահովել առավելագույն շահույթ:

Նման խնդիրներ լուծելիս տնտեսական գործունեության վերլուծությունը հաշվի է առնում նաև ֆինանսական լծակի գործոնը: Այս անվանումը գալիս է այն հայտնի ճշմարտությունից, որ լծակը գործիք է՝ փոքր ուժի գործադրմամբ ծանր առարկաների շարժման համար: Եթե ընդունենք, որ գործարարության բնագավառում «ծանր առարկան» շահույթի աճն է, ապա պարզ կդառնա, որ գոյություն ունեն այնպիսի տնտեսական գործոններ, որոնց ոչ մեծ փոփոխությունները կարող են բազմապատիկ ուժգնությամբ ազդել կազմակերպության շահույթի աճի վրա:

Տնտեսական վերլուծությունը գնահատում է երեք տիպի լծակ. արտադրական, ֆինանսական և արտադրաֆինանսական, որոնց ազդեցությունը զուտ շահույթի մեծության վրա ներկայացվում է այսպես.

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Տնտեսական վերլուծությունը գնահատում է երեք տիպի լծակ. արտադրական, ֆինանսական և արտադրաֆինանսական:



**Ջուտ շահույթ**

Այսպիսով, զուտ շահույթի մեծության վրա կարող է ազդել արտադրական լծակը փոփոխումն և հաստատուն ծախսերի հարաբերակցության ճանապարհով, իսկ ֆինանսական լծակի ազդեցության ուժը պայմանավորված է փոխառու և սեփական կապիտալի հարաբերակցությամբ: Հետևաբար, արտադրական լծակը շահույթի վրա ազդեցության պոտենցիալ հնարավորությունն է՝ թողարկման ինքնարժեքի փոփոխության և ծավալի աճի ճանապարհով: Իսկ ֆինանսական լծակը շահույթի վրա ազդեցության պոտենցիալ հնարավորությունն է՝ կազմակերպության կապիտալի կառուցվածքի փոփոխության և թողարկման ծավալի աճի ճանապարհով: Բնականաբար, եթե տեղի ունենա թողարկման ծավալի աճ, ապա միաժամանակ կգործեն վերոհիշյալ երկու լծակները և կներկայացվի արտադրաֆինանսական լծակի էֆեկտը զուտ շահույթի վրա:

Արտադրական լծակի մակարդակի գնահատումը կատարվում է հետևյալ կերպ.

**գործառնական շահույթի աճի տեմպ**  
**թողարկված արտադրանքի աճի տեմպ**

Փաստորեն, վերլուծվող ցուցանիշը ցույց է տալիս գործառնական շահույթի փոփոխման զգայունության աստիճանը արտադրանքի թողարկման ծավալի աճի դեպքում:

Արտադրական լծակի բարձր մակարդակի առկայությունը վկայում է արտադրանքի ինքնարժեքի կազմում հաստատուն ծախսերի մեծ տեսակարար կշռի մասին: Այսինքն՝ որքան մեծ է հաստատուն ծախսերի մակարդակը փոփոխումն ծախսերի համեմատ, այնքան բարձր է արտադրական լծակի մակարդակը:

Արտադրական ռիսկի տեսանկյունից բարձր արտադրական լծակ ունեցող կազմակերպությունը համարվում է ռիսկային, քանի որ թողարկման անհրաժեշտ ծավալի չապահովման դեպքում չեն փոխհատուցվում մեծ տեսակարար կշռ ունեցող հաստատուն ծախսերը, և բեկման կետի անհասանելիության պատճառով տնտեսական գործունեությունը հայտնվում է վնասի գոտում: Սակայն այդ ռիսկն արդարացվում է այն դեպքում, երբ արձանագրվում է թողարկման նախատեսված մակարդակի անգամ փոքր-ինչ աճ, որը լծակ հանդիսանալով՝ էականորեն է ազդում գործառնական շահույթի ձևավորման վրա:

Այսպես, վերլուծենք A B և C երեք կազմակերպությունների արտադրական լծակների էֆեկտը, հետևյալ տվյալներով.

	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>
Միավոր արտադրանքի գինը (հազ. դրամ)	3,0	3,0	3,0
Միավոր արտադրանքին ընկնող փոփոխուն ծախսերը (հազ. դրամ)	2,0	1,5	1,2
Հաստատուն ծախսեր (մլն դրամ)	30,0	54,0	81,0

Կատարենք հաշվարկներ՝ ըստ թողարկվող և իրացվող արտադրանքի համապատասխան տարբերակների:

**ԱՌՆԱՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅՑ**

Արտադրական ռիսկի տեսանկյունից բարձր արտադրական լծակ ունեցող կազմակերպությունը համարվում է ռիսկային:



	Թողարկման ծավալը (հատ)	Իրացումը (հազ. դրամ)	Լրիվ ծախսերը (հազ. դրամ)	Գործառնական շահույթ (հազ. դրամ)
A կազմակեր- պություն	20 000	60 000	70 000	-10 000
	50 000	150 000	130 000	20 000
	80 000	240 000	190 000	50 000
	88 000	264 000	206 000	58 000
B կազմակեր- պություն	20 000	60 000	84 000	-24 000
	50 000	150 000	129 000	21 000
	80 000	240 000	174 000	66 000
	88 000	264 000	186 000	78 000
C կազմակեր- պություն	20 000	60 000	105 000	-45 000
	50 000	150 000	141 000	9 000
	80 000	240 000	177 000	63 000
	88 000	264 000	186 600	77 400

Հաշվարկենք արտադրական լծակի մակարդակը երեք կազմակերպություններում թողարկման քանակի 80-ից մինչև 88 հազ. ավելացման դեպքում:

A կազմակերպություն.

$$= \frac{(58\ 000 - 50\ 000) / 50\ 000}{(88\ 000 - 80\ 000) / 80\ 000} = \frac{16\%}{10\%} = 1,6$$

B կազմակերպություն.

$$= \frac{(78\ 000 - 66\ 000) / 66\ 000}{(88\ 000 - 80\ 000) / 80\ 000} = \frac{18,2\%}{10\%} = 1,82$$

C կազմակերպություն.

$$= \frac{(77\ 400 - 63\ 000) / 63\ 000}{(88\ 000 - 80\ 000) / 80\ 000} = \frac{22,9\%}{10\%} = 2,29$$

Համաձայն հաշվարկների՝ առավել բարձր արտադրական լծակով հանդես է գալիս C կազմակերպությունը, քանի որ հենց նրան է հատուկ հաստատուն ծախսերի բարձր տեսակարար կշիռը: Արտադրական լծակի տնտեսագիտական իմաստն այն է, որ թողարկվող արտադրանքի 10% աճի դեպքում (80-ից՝ 88 հազ. հատ) տեղի է ունենում գործառնական շահույթի աճ A կազմակերպությունում՝ 16%, B կազմակերպությունում՝ 18,2% և C կազմակերպությունում՝ 22,9%:

### 31. 3. ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԼԾԱԿԻ ԷՖԵԿՏԻ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ

Ֆինանսական լծակի ազդեցությունը զուտ շահույթի փոփոխման վրա բնորոշվում է գործառնական շահույթի և զուտ շահույթի աճի տեմպերով: Այսինքն՝ ֆինանսական լծակի մակարդակը հաշվարկվում է հետևյալ կերպ.

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ  
ԴՐՈՒՅԹ**

Բարձր  
ֆինանսական  
լծակի մակար-  
դակ ունեցող  
կազմակերպու-

$$= \frac{\text{զուտ շահույթի աճի տեմպ}}{\text{գործառնական շահույթի աճի տեմպ}}$$

թյունը արտադրական ծավալների փոքր-ինչ աճով կապահովի զուտ շահույթի առավել աճ ցածր ֆինանսական լծակ ունեցող կազմակերպության համեմատ:



Փաստորեն, որքան մեծ է ֆինանսական լծակի մակարդակը, այնքան բարձր է զուտ շահույթի փոփոխման զգայունությունը գործառնական շահույթի փոփոխման նկատմամբ: Ֆինանսական լծակի մակարդակը պայմանավորվում է փոխառու և սեփական կապիտալի հարաբերակցությամբ: Հետևաբար, կազմակերպության համար այն ձևավորում է նաև ֆինանսական ռիսկ: Ֆինանսական ռիսկը պայմանավորվում է արտադրական ոչ լիարժեք ծավալների ապահովման դեպքում երկարաժամկետ փոխառությունների գծով կազմակերպության տոկոսային պարտավորությունների մարման անկարողությամբ: Սակայն, մյուս կողմից, բարձր ֆինանսական լծակի մակարդակ ունեցող կազմակերպությունը արտադրական ծավալների փոքր-ինչ աճով կապահովի զուտ շահույթի առավել աճ ցածր ֆինանսական լծակ ունեցող կազմակերպության համեմատ:

Օրինակ, վերլուծենք ֆինանսական լծակի էֆեկտը՝ կազմակերպության սեփական կապիտալի շահութաբերության վրա կիրառելով կապիտալի կառուցվածքի տարբեր մակարդակներ:

	Կապիտալի տեսակարար կշիռն ընդհանուր կապիտալում		
	0%	25%	50%
Սեփական կապիտալ	20 000	15 000	10 000
Փոխառու կապիտալ	0	5 000	10 000
Ընդհանուր կապիտալ	20 000	20 000	20 000
Փոխառու կապիտալի տարեկան. % տոկոսավճար	-	15% 750	20% 2 000

Հաշվարկենք սեփական կապիտալի շահութաբերությունը՝ կախված կապիտալի կառուցվածքային փոփոխումներից.

Ցուցանիշներ	Փոխառու կապիտալի տեսակարար կշիռն ընդհանուր կապիտալում		
	0%	25%	50%
Գործառնական շահույթ	<b>58 000</b>	<b>58 000</b>	<b>58 000</b>
Տոկոսային ծախս	<b>0</b>	<b>750</b>	<b>2 000</b>
Հարկվող շահույթ	58 000	57 250	56 000
Շահութահարկ (20%)	11 600	11 450	11 200
Զուտ շահույթ	46 400	45 800	44 800
Սեփական կապիտալի շահութաբերություն	<b>2,3</b>	<b>3,1</b>	<b>4,5</b>

Համաձայն հաշվարկների՝ կազմակերպությունն առավել բարձր ֆինանսական լծակով հանդես է գալիս 50% փոխառու կապիտալով, որն էլ ապահովում է սեփական կապիտալի առավել բարձր շահութաբերություն:

Այժմ փոխկապակցենք զուտ շահույթի և գործառնական շահույթի փոփոխումը՝ ելնելով ֆինանսական լծակի ազդեցությունից:



Տեսակարար կշիռ	25%	50%
Սեփական կապիտալ	15 000	10 000
Վարկեր	5 000	10 000
<b>Հաշվեկշիռ</b>	<b>20 000</b>	<b>20 000</b>
Իրացում քանակով	80 000	88 000
	↔ 10%	
Իրացում ծավալով	240 000	264 000
Փոփոխում ծախսեր	160 000	176 000
Հաստատում ծախսեր	30 000	30 000
Գործառնական շահույթ	<b>50 000</b>	<b>58 000</b>
	↔ 16%	
Տոկոսային ծախս	750	2 000
Հարկվող շահույթ	49 250	56 000
Շահութահարկ (20 %)	9 850	11 200
Զուտ շահույթ	39 400	44 800
	↔ 14%	
Սեփական կապիտալի շահութաբերություն	2,6	4,48
	↔ 72%	

Թողարկման ծավալի 10%-ով աճը ապահովում է գործառնական շահույթի 16% և զուտ շահույթի 17% աճ: Հետևաբար, ֆինանսական լծակի ազդեցությունը զուտ շահույթի վրա կկազմի.  $14\% / 16\% = 0,875\%$ : Ֆինանսական լծակի տնտեսագիտական իմաստն այն է, որ թողարկվող արտադրանքի 10% աճի դեպքում (80-ից՝ 88 հազ. հատ) կազմակերպության կապիտալի կառուցվածքային կոնկրետ իրավիճակում տեղի է ունենում զուտ շահույթի աճ 0,875%-ով:

### 31.4. ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԵՎ ԱՐՏԱԴՐԱԿԱՆ ԼԾԱԿԻ ԷՖԵԿՏԻ ՓՈԽԿԱՊԱԿՑՎԱԾՈՒԹՅՈՒՆ

Արտադրական և ֆինանսական լծակները միաժամանակ ազդելով կազմակերպության զուտ շահույթի մեծության վրա՝ առաջացնում են արտադրաֆինանսական լծակի էֆեկտ:

$$\begin{aligned}
 & \text{Հետևաբար, արտադրաֆինանսական լծակի էֆեկտը} = \\
 & = \text{արտադրական լծակի էֆեկտ} \times \text{ֆինանսական լծակի էֆեկտ} = \\
 & = \frac{\text{գործառնական շահույթի աճի տեմպ}}{\text{թողարկված արտադրանքի աճի տեմպ}} \times \frac{\text{զուտ շահույթի աճի տեմպ}}{\text{գործառնական շահույթի աճի տեմպ}} \\
 & = \frac{\text{զուտ շահույթի աճի տեմպ}}{\text{թողարկված արտադրանքի աճի տեմպ}}
 \end{aligned}$$

Օգտագործելով նախորդ պարագրաֆում քննարկված օրինակի տվյալները, ներ-

**ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Արտադրաֆինանսական լծակի էֆեկտը հակակշռում է կազմակերպության արտադրական և ֆինանսական ռիսկերը՝ կապված թողարկման և իրացման անհրաժշտ ծավալների ապահովման հետ:



կայացնենք արտադրանքի թողարկման և իրացման 10% աճի դեպքում արտադրական և ֆինանսական լծակների փոխկապակցված ազդեցությունը զուտ շահույթի աճի վրա.

$$16\% \times 0,875\% = 14\%$$

Որպես կանոն, բարձր արտադրական լծակ ունեցող կազմակերպությունները խուսափում են բարձր ֆինանսական լծակ ձևավորելուց, քանի որ արդեն իսկ գտնվում են արտադրական ռիսկային գոտում և չեն ցանկանում ձեռք բերել նաև լրացուցիչ ֆինանսական ռիսկ: Նույն տրամաբանությամբ, բարձր ֆինանսական ռիսկային գոտում գտնվող կազմակերպությունը, որին հատուկ է ֆինանսական լծակի բարձր մակարդակը, չի ձգտի լրացուցիչ արտադրական ռիսկի և գործառնական լծակի բարձրացման:

Հետևաբար, հաստատուն ծախսերի բարձր տեսակարար կշռի առկայության դեպքում կազմակերպությունը չի բարձրացնի կապիտալի կառուցվածքում փոխառու կապիտալի տեսակարար կշիռը: Անհրաժեշտ չափով չթողարկելու և իրացում չապահովելու պարագայում ոչ միայն հնարավորություն չի ստեղծվի հաստատուն ծախսերի կլանման և ծախսածածկման ապահովման համար, այլև չեն փոխհատուցվի փոխառու կապիտալին առնչվող տոկոսային ծախսերը՝ դրանով իսկ կազմակերպությանը զցելով ծանր ֆինանսական կացության մեջ:

Ուստի, արտադրաֆինանսական լծակի էֆեկտը հակակշռում է կազմակերպության արտադրական և ֆինանսական ռիսկերը՝ կապված թողարկման և իրացման անհրաժեշտ ծավալների ապահովման հետ:

**31.5. ԿԱՊԻՏԱԼԻ ՕՊԻՏԻՄԱԼ ԿԱՌՈՒՑՎԱԾՔԻ ԳԱՐՅԱՏՈՒՄԸ**

Տնտեսավարման վերլուծության ընթացքում որոշումներ են կայացվում նաև կապիտալի օպտիմալ կառուցվածքի վերաբերյալ: Թողարկման ծավալների ընդլայնման նպատակով կազմակերպության ակտիվների ավելացման անհրաժեշտություն է ծագում, որը հիմնականում իրականացվում է երկու ուղղությամբ՝ լրացուցիչ բաժնետոմսերի թողարկմամբ կամ վարկային պարտավորությունների աճով: Հետևաբար, կապիտալի օպտիմալ կառուցվածքի որոշման խնդիր է ծագում, քանի որ երկու դեպքում էլ փոխվում է ֆինանսական լծակի մակարդակը և թողարկված բաժնետոմսերի շահութաբերությունը:

Միայն բանկային վարկերի ներգրավմամբ միջոցների (ակտիվների) մեծացման դեպքում իրացման ինքնարժեքում աճում են տոկոսային ծախսերը, նվազում զուտ շահույթը և, վերջին հաշվով, կրճատվում մեկ բաժնետոմսի շահութաբերությունը: Մյուս կողմից, միայն լրացուցիչ բաժնետոմսերի թողարկմամբ, ակտիվների աճը, չուղեկցվելով շահույթի կրճատմամբ, բաժնետոմսերի թվաքանակի աճի հաշվին իջեցնում է մեկ բաժնետոմսի շահութաբերության մակարդակը:

Այսպես, կազմակերպությունը, որի ակտիվների նվազագույն սահմանն է 80 000 հազ. դրամը, կարող է տնտեսավարման մեկնարկն ապահովել երկու ճանապարհով.

1. իրականացնել 8 000 հատ բաժնետոմսի բաժանորդագրություն՝ հատը 10 հազ. դրամ արժողությամբ,
2. պահպանելով սեփական կապիտալի և պարտավորությունների՝ համապատասխանաբար 25 : 75 հարաբերակցություն, թողարկել 2 000 հատ բաժնետոմս և ստանալ 60 000 հազ. դրամի վարկավորում՝ 50% դրույքաչափով:

Ցուցանիշ	100% կապիտալ		25%/75% 6%/94% կապիտալ/ պարտավորություն	
	2	3	4	5
	Բաժնետոմս (հատ) 8 000 32 000		Բաժնետոմս (հատ) 2 000 2 000	
Կապիտալ	80 000	320 000	20 000	20 000
Վարկեր	0	0	60 000	300 000
Ընդամենը պասիվներ	80 000	320 000	80 000	320 000
Իրացում	120 000	480 000	120 000	480 000
Փոփոխուն ծախսեր	72 000	288 000	72 000	288 000
Հաստատուն ծախսեր	10 000	10 000	10 000	10 000
Գործառնական շահույթ	38 000	182 000	38 000	182 000
Սեփական կապիտալի շահութաբերություն	0,47	0,57	0,47	0,57
Տոկոսային ծախս (50 %)	0	0	30 000	150 000
Շահութահարկ (20 %)	7 600	36 400	1 600	6 400
Զուտ շահույթ	30 400	145 600	6 400	25 600
Բաժնետոմսի շահութաբերություն	3.8	4.55	3.2	12.8

Իրացման ծավալները քառապատիկ ավելացնելու նպատակով կազմակերպությունը նույնքան անգամ պետք է ավելացնի իր արտադրական ակտիվները, որի համար կարող է դիմել երկու տարբերակի:

**Առաջին.** երբ սեփական ակտիվներն ավելացվեն 4 անգամ՝ տեղաբաշխելով 32 000 բաժնետոմս և մեկնարկային բաժնետիրական կապիտալը 80 000 հազ. դրամից հասցվի 320 000 հազարի:

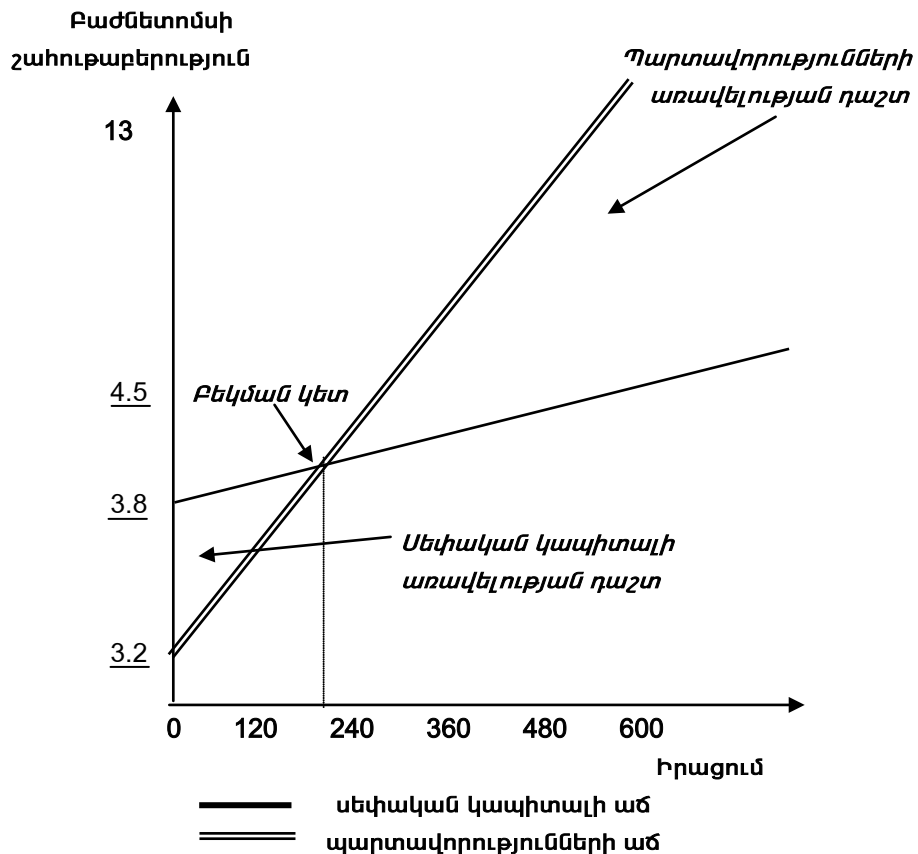
**Երկրորդ.** երբ 320000 հազ. ակտիվները ձևավորվեն լրացուցիչ վարկային ռեսուրսների հաշվին՝ սեփական կապիտալը թողնելով նորից 20 000 հազ. դրամ՝ վարկային պարտավորություններն ավելացնելով մինչև 300 000 հազ. դրամի:

Երկու տարբերակի կիրառման դեպքում կազմակերպությունը ստանում է բաժնետոմսերի շահութաբերության տարբեր մակարդակներ, որոնք ներկայացված են գծապատկերում, որը վերլուծելով կարելի է կատարել հետևյալ տնտեսական որոշումները.

1. մեկ բաժնետոմսի շահութաբերությունը կազմում է 3.8՝ իրացման 120 000 հազ. դրամի դեպքում, որը ձեռք է բերվում միայն 100% սեփական կապիտալով: Սեփական կապիտալով իրացման ծավալները քառապատկելիս մեկ բաժնետոմսի շահութաբերությունն աճելով հասնում է 4.55 կետի,
2. վարկային պարտավորություններով 120 000 հազ. դրամ իրացում ապահովելիս բաժնետոմսերի շահութաբերությունն ընկնում է մինչև 3.2 կետի, սակայն

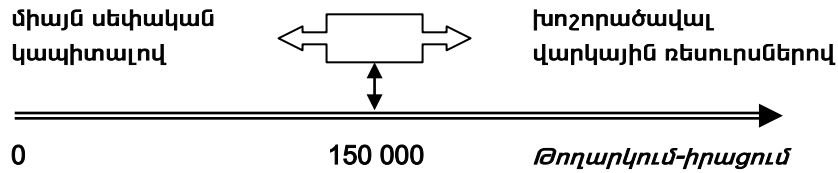
այն կտրուկ աճում է իրացման քառապատկման դեպքում՝ հասնելով 12.8 մակարդակի,

3. թողարկման և իրացման միմյև 150 000 հազ. դրամ մակարդակի դեպքում ձեռնարկությունը կնախընտրի սեփական կապիտալով տնտեսական գործունեության ծավալման ռազմավարությունը, քանի որ վարկային ռեսուրսներով փոքրածավալ թողարկումը չի ապահովի բաժնետոմսերի շահութաբերության անհրաժեշտ աճ,
4. մյուս կողմից, 150 000 հազ. դրամից ավելի արտադրանքի իրացման դեպքում, կազմակերպությունը կձգտի ձեռնարկատիրական կապիտալն ավելացնել ոչ թե բաժնետոմսերի լրացուցիչ թողարկման, այլ բանկի վարկերի հաշվին, քանի որ այս դեպքում բաժնետոմսերի շահութաբերության առավել արագ աճ կնկատվի:



**Բաժնետոմսերի շահութաբերությունը կապիտալի տարբեր կառուցվածքային պայմաններում**

Այսպիսով, կապիտալի կառուցվածքը որոշելիս կազմակերպությունը կկայացնի տնտեսավարման հետևյալ ռազմավարությունը.



### 31. 5. ԲԱԺՆԵՏՈՄՍԵՐԻ ԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅԱՆ ՑՈՒՑԱՆԻՇՆԵՐԻ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ

Կապիտալի օգտագործման արդյունավետությունը վերլուծելիս կիրառվում են բաժնետոմսերի արդյունավետության օգտագործման մի շարք ցուցանիշներ: **Մեկ բաժնետոմսի հաշվեկշռային արժեքը** հաշվարկվում է.

$$\frac{\text{ընդամենը բաժնետիրական կապիտալ} - \text{արտոնյալ բաժնետոմսերի մաս}}{\text{շրջանառության մեջ սովորական բաժնետոմսերի քանակ}} \times 100$$

Արտոնյալ բաժնետոմսեր՝ 8% և 100 հազ. դրամ անվանական արժեքով, շրջանառության մեջ՝ 10 000 հատ	1 000 000
Արտոնյալ բաժնետոմսերի հավելավճար	30 000
Սովորական բաժնետոմսեր՝ 1 հազ. դրամ անվանական արժեքով, շրջանառության մեջ 2 000 000 հատ	2 000 000
Լրացուցիչ կապիտալ՝ սովորական բաժնետոմսերի դիմաց	5 000 000
Չբաշխված շահույթ	20 000 000
Ընդամենը բաժնետիրական կապիտալ	28 030 000

Եթե արտոնյալ բաժնետոմսերի հետգնման գինը կազմում է 105 հազ., ապա սովորական բաժնետոմսերի հաշվեկշռային արժեքը կկազմի.

$$\frac{28\,030\,000 - 1\,050\,000 - 80\,000}{2\,000\,000}$$

Բաժնետոմսերի արժեքային եկամուտը նույնպես հանդես է գալիս որպես բաժնետոմսերի արդյունավետության ցուցանիշ և հաշվարկվում է.

$$\text{Արժեքային եկամուտ} = \frac{\text{մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահաբաժին}}{\text{բաժնետոմսի շուկայական գին}}$$

Եթե X կազմակերպության բաժնետոմսը վաճառվում է 40 հազ. դրամով և ապահովում է 3 հազ. դրամի շահաբաժին, իսկ Y կազմակերպության բաժնետոմսը վաճառվում է 64 հազ. դրամով և ապահովվում է 4 հազ. դրամի շահաբաժին, ապա ներդրողը, եթե կարևորում է ներդրումից ստացվող ընթացիկ եկամուտը և ոչ թե բաժնետոմսերի գների հետագա աճը, կգնի X կազմակերպության բաժնետոմսը: X կազմակերպության բաժնետոմսերի գնման մեկ դրամի արժեքը կփոխհատուցի 0,075 դրամ շահաբաժին, իսկ Y-ինը՝ 0,062 դրամ շահաբաժին:

**Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթն** արտացոլվում է ֆինանսական հաշվետվություններում և հանդես է գալիս որպես բաժնետոմսերի օգտագործման արդյունավետության ցուցանիշ: Գործնականում այդ ցուցանիշի հաշվարկն իրականացվում է հետևյալ կերպ.

**տարեկան զուտ շահույթ**

\_\_\_\_\_ /  
 շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի միջին քանակ

Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթի հաշվարկում օգտագործվող բաժնետոմսերի թիվը պետք է ներկայացնի տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի միջին կշռված քանակը:

**Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթը** հաշվարկելիս ենթադրվում է, որ բոլոր պոտենցիալ փոխարկելի պարտավորությունները կփոխարկվեն սովորական բաժնետոմսերի: Եթե տարվա ընթացքում բաժնետիրական ընկերությունը նման փոխարկելի պարտավորություններից ունեցել է եկամուտներ (շահութահարկի տնտեսում) կամ կրել ծախսեր (տոկոսավճարներ), ապա զուտ շահույթը պետք է ճշտվի՝ դրանց ազդեցությունը չեզոքացնելու համար: Այս պարագայում ենթադրվում է, որ պարտավորությունները փոխարկվել են սովորական բաժնետոմսերի ժամանակաշրջանի սկզբում և, այդ իսկ պատճառով, չեն կարող առաջ բերել որևէ եկամուտ կամ ծախս:

Հետևաբար, տնտեսական գործունեության վերլուծությունը վերոհիշյալ ցուցանիշը զնահատելիս հաշվարկման համարիչն ու հայտարարը ենթարկվում է ճշտումների: Այսպես, եթե սովորական բաժնետոմսերի քանակը ներկայացվում է կշռված միջինով, ապա որպես կշիռներ են հանդես գալիս շրջանառության մեջ դրանց գտնվելու ամիսների քանակը:

## ԻՆՔՆԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ



1. Ինչպե՞ս կբնութագրեք կապիտալի արժեքը տնտեսագիտորեն (31.1):
2. Ի՞նչ գործոններ են ազդում կապիտալի արժեքի ձևավորման վրա (31.1):
3. Ինչպե՞ս կբնութագրեք արտադրական լծակը (31.2):
4. Ինչպե՞ս է որոշվում ֆինանսական լծակի մակարդակը (31.3):
5. Ինչպիսի՞ դեր է խաղում արտադրաֆինանսական լծակի մակարդակը տնտեսավարման ռիսկերի կառավարման համակարգում (31.4):
6. Բնութագրե՞ք թողարկման ծավալի դերը կապիտալի օպտիմալացման վերլուծական հաշվարկներում (31.4):
7. Ինչպիսի՞ ցուցանիշներով է բնութագրվում բաժնետոմսերի արդյունավետությունը (31.5):
8. Որո՞նք են մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված շահույթի տարբերությունները (31.5):

## ԳԼՈՒԽ XXXII. ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ

<b>Գլխի բովանդակությունը</b>	<b>Ներկայացվող նյութի ուսումնասիրումից հետո ուսանողը կարող է.</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Սահմանային շահույթով սահմանափակ ռեսուրսների վերլուծություն</li> <li>• Մեկ դրամի արտադրանքի ծախսերի գնահատում</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ կատարել արտադրատեսակների թողարկման առաջնայնության կարգադրում,</li> <li>➤ հիմնավորել վերադիր ծախսերի տեղաբաշխումը, բաշխումն ու կլանումը,</li> <li>➤ հիմնավորել համատեղ ծախսերի բաշխման մեթոդները տարբեր արտադրատեսակների ինքնարժեքների վրա,</li> <li>➤ որոշել մեկ դրամ արտադրանքին ընկնող ծախսերի վրա ազդող տարբեր գործոնների ազդեցության չափն ու բնույթը:</li> </ul>



### 32.1. ՍԱՀՄԱՆԱՓԱԿՈՂ ԳՈՐԾՈՆՆԵՐՈՎ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ

Առավելագույն սահմանային շահույթի ձևավորմանը ձգտում է ցանկացած կազմակերպություն, քանի որ դրանով փոխհատուցվում են հաստատուն ծախսերը և արդյունքում ձևավորվում է գործառնական զուտ շահույթ: Հետևաբար, առավելագույն սահմանային շահույթի ստացման ձգտումը հաճախ որոշիչ դեր է խաղում սահմանափակ ռեսուրսների առկայությունը հաշվի առնող գործոնային վերլուծության ժամանակ:

Երկրորդ գլխում ներկայացվեցին նպատակային ֆունկցիայի առավելագույն արժեքին հասնելու համար գծային ծրագրավորման և սինպլեքս մեթոդի գործիքները՝ սահմանափակ ռեսուրսների դեպքում: Եթե նպատակային ֆունկցիան սահմանափակ ռեսուրսների առկայության դեպքում դիտարկվի որպես առավելագույն սահմանային շահույթի ստացում, ապա կարելի է նման խնդիրը լուծել նաև «առաջնահերթության» եղանակով:

Սահմանափակ ռեսուրսների առկայության դեպքում առավելագույն սահմանային շահույթի հասանելիության համար վերլուծությունը կատարում է հետևյալ քայլերը.

- որոշվում է թողարկվող յուրաքանչյուր արտադրատեսակի գծով սահմանային շահույթը,
- կատարվում է արտադրատեսակների կարգային ամրագրում՝ ըստ սահմանային շահույթի առաջնայնության,
- սահմանափակ ռեսուրսների ծախսի առաջնայնությունը տրվում է բարձր սահմանային շահույթ ունեցող արտադրատեսակներին:

Այսպես, կազմակերպությունը ամռան ամիսներին արտադրությունն ու արտադրանքի իրացումը պլանավորում է հետևյալ ցուցանիշներով:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Նպատակային ֆունկցիան սահմանափակ ռեսուրսների առկայության դեպքում կարող է գործել նաև առավելագույն սահմանային շահույթի ստացման «առաջնահերթության» սկզբունքով:

**ԱՌԱՆՔԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹ**

Սահմանափակ ռեսուրսների առկայության դեպքում առավելագույն սահմանային շահույթի հասանելիության համար վերլուծության ժամանակ որոշվում է յուրաքանչյուր արտադրատեսակի գծով սահմանային շահույթը, կատարվում է ամրագրում՝ ըստ սահմանային շահույթի առաջնայնության, և սահմանափակ ռեսուրսների ծախսի առաջնայնությունը տրվում է բարձր սահմանային շահույթ ունեցող արտադրատեսակներին:



	Արտադրանք		
	X	Y	Z
Իրացումը տոննայով	5 000	8 000	4 000
Իրացման հասույթը	2 250	4 000	2 200
Իրացման ինքնարժեքը	1 750	3 600	2 080
Շահույթ	500	400	120
Իրացման ինքնարժեքում փոփոխուն ծախսերի տեսակարար կշիռը	90%	75%	70%

Շուկայի պահանջարկի համաձայն՝ արտադրությունն ու իրացումը սահմանափակվում են հետևյալ կերպ.

X արտադրանքի յուրաքանչյուր մեկ տոննայի դիմաց՝ 2 պատվեր

Y արտադրանքի յուրաքանչյուր մեկ տոննայի դիմաց՝ 2 պատվեր

Z արտադրանքի յուրաքանչյուր մեկ տոննայի դիմաց՝ 3 պատվեր:

Բացի այդ, ամռան ամիսներին արձակուրդների պատճառով աշխատուժի պակաս է զգացվում, և հնարավոր է լինում առավելագույնը արտադրել ընդհանուր առմամբ 15 000 տ:

Կառավարչական վերլուծությունը իր առջև խնդիր է դնում որոշել արտադրության սահմանային շահույթը և միավոր սահմանափակող գործոնին բաժին ընկնող սահմանային շահույթը՝ դրանով իսկ առաջարկություններ կատարելով արտադրանքի իրացման կազմի և կառուցվածքի վերաբերյալ:

Արտադրության սահմանային շահույթը և միավոր սահմանափակող գործոնին բաժին ընկնող սահմանային շահույթը կհաշվարկվեն այսպես.

	X	Y	Z
Իրացման հասույթը	2 250	4 000	2 200
Իրացումը տոննայով	5 000	8 000	4 000
Մեկ տոննայի իրացման գինը	450	500	550
Իրացման ինքնարժեքը	1 750	3 600	2 080
Իրացման ինքնարժեքում փոփոխուն ծախսերի տեսակարար կշիռը	90%	75%	70%
Ընդամենը փոփոխուն ծախսեր	1 575	2 700	1 456
Մեկ տոննայի փոփոխուն ծախսեր	315	337,5	364
Սահմանային շահույթ՝ մեկ տոննայի հաշվով	135	162,5	186

Միավոր սահմանափակող գործոնին բաժին ընկնող սահմանային շահույթը կիրառվում է ռեսուրսների սահմանափակության պայմաններում: Փաստորեն, ըստ այդ ցուցանիշի առաջնահերթության՝ թողարկվող արտադրատեսակները կդասավորվեն.

X $135 / 2 = 67,5$	Կարգը
Y $162,5 / 2 = 81,25$	2-րդ
Z $186 / 3 = 62$	1-ին
	3-րդ



Հաշվի առած իրացման և արտադրական սահմանափակումները, ամռան ամիսներին իրացվող արտադրանքի կազմն ու կառուցվածքը կլինի.

	Կարգը	Թողարկումն ու իրացումը
Y	1-ին	8 000 տ
X	2-րդ	5 000 տ
Z	3-րդ	2 000 տ (15 000 – 8 000 – 5 000)
		15 000

### 32.2 ԱՐՏԱԴՐԱՆՔԻ՝ ՄԵԿ ԴՐԱՄԻՆ ԸՆԿՆՈՂ ԾԱԽՍԵՐԻ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ

Կառավարչական վերլուծությունը ինքնարժեքի ձևավորման արդյունավետությունը գնահատելիս կիրառում է արտադրանքի՝ մեկ դրամին ընկնող ծախսերի ցուցանիշը: Տվյալ ցուցանիշի հաշվարկի վերլուծությունը իրականացվում է երկու նպատակով:

1. Ցուցանիշի օգնությամբ խմբավորվում են տնտեսությունում թողարկվող տարատեսակ արտադրանքները, և որոշվում է դրանց թողարկման արտադրական ռեսուրսների արդյունավետ օգտագործման համընդհանուր մակարդակը:
2. Վերլուծվող ցուցանիշի հաշվարկով գնահատվում են ինքնարժեքի ձևավորման վրա տարբեր գործոնների ազդեցության բնույթն ու չափերը:

Արտադրանքի՝ մեկ դրամին ընկնող ծախսերի հաշվարկման և դրա փոփոխման վրա ազդող գործոնների բնույթի որոշման համար օգտվենք ստորև ներկայացված տվյալներից.

Ցուցանիշ	Նշանակում	«Ա» արտադրանք		«Բ» արտադրանք	
		Նախորդ տարի	Հաշվետու տարի	Նախորդ տարի	Հաշվետու տարի
Թողարկված արտադրանքի քանակ (հատ)	Q	210	240	90	100
Միավոր արտադրանքի իրացման գինը (դրամ)	P	230	220	160	118
Միավոր արտադրանքի թողարկման ինքնարժեքը (դրամ)	C	163	170	120	136

Որոշենք թողարկված արտադրանքի մեկ դրամին բաժին ընկնող ծախսերի բազիսային և փաստացի մեծությունները.

$$S_0 = \frac{\sum Q_0 \times C_0}{\sum Q_0 \times P_0} = \frac{210 \times 163 + 90 \times 120}{210 \times 230 + 90 \times 160} = \frac{45\,030}{62\,700} = 0,72 \text{ դրամ}$$

$$S_1 = \frac{\sum Q_1 \times C_1}{\sum Q_1 \times P_1} = \frac{240 \times 170 + 100 \times 136}{240 \times 220 + 100 \times 118} = \frac{54\,400}{64\,600} = 0,84 \text{ դրամ}$$

Այսպիսով, նախորդ տարվա համեմատ հաշվետու տարում կազմակերպություն-

նում թողարկված արտադրանքի 1 դրամին բաժին ընկնող ծախսերն աճել են 0,12 դրամով (0,84 – 0,72), որը բացասական երևույթ է:

Վերլուծվող ցուցանիշի փոփոխման վրա հիմնականում ազդում են արտադրանքի տեսականու տեղաշարժերը, թողարկման ինքնարժեքն ու վաճառքի գները: Շղթայական տեղադրումների եղանակի օգնությամբ որոշենք թվարկված գործոնների ազդեցության չափն ու բնույթը՝ թողարկված արտադրանքի մեկ դրամին բաժին ընկնող ծախսերի մակարդակի փոփոխության վրա:

**Արտադրանքի տեսականու տեղաշարժերի** ազդեցությունը որոշվում է հետևյալ կերպ.

$$\Delta S^I = \frac{\sum Q_1 \times C_0}{\sum Q_1 \times P_0} - \frac{\sum Q_0 \times C_0}{\sum Q_0 \times P_0} = 0,72 - 0,72 = 0$$

**Միավոր արտադրանքի թողարկման ինքնարժեքի** ազդեցությունը որոշվում է հետևյալ կերպ.

$$S^{II} = \frac{\sum Q_1 \times C_1}{\sum Q_1 \times P_0} - \frac{\sum Q_1 \times C_0}{\sum Q_1 \times P_0} = 0,76 - 0,72 = + 0,04$$

**Միավոր արտադրանքի վաճառքի գնի** ազդեցությունը որոշվում է հետևյալ կերպ.

$$S^{III} = \frac{\sum Q_1 \times C_1}{\sum Q_1 \times P_1} - \frac{\sum Q_1 \times C_1}{\sum Q_1 \times P_0} = 0,84 - 0,76 = + 0,08$$

Այսպիսով, վերլուծվող ժամանակաշրջանում թողարկված արտադրանքի մեկ դրամին բաժին ընկնող ծախսերի 0,12 դրամով աճին նպաստել է թողարկման ինքնարժեքի բարձրացումը 0,04 դրամով և միավոր արտադրանքի գնի նվազումը 0,08 դրամով, որը կառավարիչների առջև թողարկման ծախսերի կրճատման և, միաժամանակ, որակի բարձրացման հետևանքով գների թանկացման ուղիների որոնման խնդիր է դնում:

## ԻՆՔԵՆԱՍՏՈՒԳՄԱՆ ՀԱՐՑԵՐ

1. Ինչպե՞ս կբնորոշեք սահմանային շահույթը (32.1):
2. Որո՞նք են սահմանային շահույթի հիմքով սահմանափակ ռեսուրսների գործոնային վերլուծության իրականացման քայլերը (32.1):
3. Ի՞նչ գործոններ են ազդում արտադրանքի՝ մեկ դրամին ընկնող ծախսերի ձևավորման վրա (32.2):