

ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ ԵՎ ՎԻՃԱԿԱԳՐՈՒԹՅՈՒՆ

ԱՐՏԱԴՐԱԿԱՆ ԾԱՆՍՈՒՄՆԵՐԻ ՈՒ ԾԱՆՍԵՐԻ
ՀԱՍԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆԸ ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ԵՎ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ
ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՄԵՋ

ԱՌԴԱ ՄԱՐԴԱՐՅԱՆ

Կառավարչական, ֆինանսական և հարկային հաշվառումը մեկ միասնական տեղեկատվական համակարգ է, որի սահմաններում ձևավորվում են արտադրանքի ինքնարժեքը, համախառն շահույթը, շահույթը հարկումից առաջ և հետո: Գործ ունենալով կազմակերպությունների աշխատանքի արդյունավետությունը և ֆինանսական արդյունքները բնութագրող նշված ցուցանիշների հետ՝ անհրաժեշտ է հստակ տարբերակել արտադրական «ծախսումներ»¹ և «ծախսեր»² հասկացությունները: Դրանցից յուրաքանչյուրի բովանդակության ճիշտ իմացությունը թույլ է տալիս հաշվապահական հաշվառման մեջ անսխալ արտացոլել արտադրանքի արտադրական ինքնարժեքը, իրացվող արտադրանքի ինքնարժեքը, հարկվող շահույթը:

Որոշ տնտեսագետներ մինչ այժմ շարունակում են գործածել «լրիվ ինքնարժեք» հասկացությունը, որը շուկայական տնտեսության պարագայում այլևս չի օգտագործվում: Փոխարենը գործ ունենք «արտադրական ինքնարժեք» ու «իրացված արտադրանքի ինքնարժեք» հասկացությունների հետ: Գործնականում այդ հասկացությունների ճիշտ կիրառումը կապված է արտադրական ծախսումների ու ծախսերի հստակ սահմանազանման հետ: Ցավոք, ոչ միայն այս հասկացությունները, այլև մեծ թվով այլ հասկացություններ, տերմիններ անցումային շրջանում տարբեր ոլորտներում խեղաթյուրվեցին: Շատերն օգտագործում են «կանոնադրական ֆոնդ», «ամորտիզացիոն ֆոնդ» հասկացությունները, մինչդեռ դրանց փոխարեն վաղուց հաստատվել են «կանոնադրական կապիտալ», «հիմնական միջոցների մաշվածություն» հասկացությունները: Ընդ որում, խոսքը միայն անվանափոխությանը չի վերաբերում. դրանք արդեն այլ բովանդակություն են պարունակում: Ֆոնդը հանրային սեփականության պայմաններում էր գործում, երբ «վերևից» էին հատկացնում միջոցները, սահմանում հիմնական միջոցների նորոգման ու լրիվ վերականգնման տոկոսադրույքները:

Այժմ նման բան գոյություն չունի. այդ հարցերը լուծվում են կազմակերպության ներսում՝ տնօրինության խորհրդի որոշմամբ:

¹ Ծախսումներ. անգլերեն՝ expenditure, ռուսերեն՝ затраты:

² Ծախսեր. անգլերեն՝ expenses, ռուսերեն՝ расходы:

Նախկինում հիմնական միջոցների «մնացորդային արժեք» ասելով հասկացվում էր դրանց սկզբնական արժեքի ու ամորտիզացված մասի տարբերությունը, այժմ դա նշանակում է հիմնական միջոցների օբյեկտի շահագործման ժամկետի վերջում ստեղծված արժեք (ջարդոնի արժեք): Իսկ այդ տարբերությունը հիմա կոչվում է «հաշվեկշռային արժեք»:

Տերմինաբանական այս շփոթմունքը թերևս շարունակվելու միտում ունի, որովհետև տնտեսագետների մեծ մասը ջանք չի խնայում՝ հեռու մնալու հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների իմացությունից:

Թերևս դրա պատճառներից է նաև անկախացումից հետո տեղեկատվական անկումը: Առաջին իսկ տարիներին խզվեց կապը Ռուսաստանի գիտական աշխարհի հետ, որն աննկարագրելի վնաս հասցրեց կրթական համակարգին: Բնագրով էլ արևմտյան մասնագիտական գրականություն ունենալու մասին երագել անգամ չէր կարելի: Եթե կային էլ այդպիսի գրքեր, ապա եզակի օրինակներ էին, սակայն դրանք էլ հասանելի էին շատ քչերին՝ անգլերենի թույլ իմացության պատճառով:

Եթե հաշվապահական հաշվառումը գործարարության լեզու, կառավարչական որոշումների հիմք է, ապա ուրիշ ելք չկա. մենք բոլորս պետք է տիրապետենք այդ լեզվին ոչ միայն միմյանց, այլև այլ երկրների մեր գործընկերներին հասկանալու համար³:

Բարեբախտաբար, թե դժբախտաբար, Հայաստանի Հանրապետությունն առաջինն էր նախկին խորհրդային հանրապետություններից, որ ձեռնամուխ եղավ հաշվապահական հաշվառման միջազգային չափորոշիչների (ՀՀՄՍ) ներդրմանը: Արևմուտքի վարկավորմամբ ստեղծվեց «ՀՀ հաշվապահների ու աուդիտորների ասոցիացիան», որտեղ ծավալվեց մասնագետների արագացված վերապատրաստումը⁴:

Այս գործընթացը դրականի հետ միասին ծանր հետևանքներ ունեցավ ասոցիացիայի սկզբնական ուժերով ձեռնարկվեց ACCA նյութերի արագացված թարգմանություն և հրապարակում: Անհասկանալի պատճառներով թարգմանիչների մեծ մասը ֆիզիկոսներ էին, որոնք հազիվ թե ընկալեին կամ կարևորեին տերմինների ձևավորման տնտեսագիտական նրբությունները: Այսպես՝ քայլ առ քայլ, ստեղծվեց «շոու» հաշվապահական գրականություն (այն ժամանակ միակը հետխորհրդային շրջանում):

Նշված ասոցիացիայի ձևավորման ընթացքում ամերիկացի մասնագետների հետ խորհրդակցություններից մեկի ժամանակ առաջարկեցինք ոչ թե գումարներ ծախսել անմշակ թարգմանությունների վրա, այլ ռուսերենով պատրաստի թարգմանական գրականություն ձեռք բերել մեզ համար, ինչպես նաև իրենց միջոցներով գործարարության ուղղվածությամբ անգլերենի դասընթացներ կազմակերպել: Երկու առաջարկություններն էլ ընդունվեցին և կյանքի կոչվեցին. մոտ 200 օրինակ հաշվապահական հաշվառման և

³ Տե՛ս **Walter B. Meigs**, Ph.D., C.P.A., Professor of accounting, University of Southern California *Accounting the Basis For Business Decisions*, New York, Mc Graw-Hill Book Company:

⁴ Ռուսաստանը չշտապեց հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների ներդրման հարցում՝ չօգտվեց վարկավորումից. դա արեց երկու տարի հետո, իր ուժերով՝ առանց շտապելու ու որակով:

առողիտի, տնտեսական վերլուծության տարբեր արժեքավոր գրքեր գնվեցին ժողովրդական տնտեսության ու գյուղատնտեսական ինստիտուտների համար: Փաստորեն, այդ ժամանակ արդեն տեղեկատվության մեծ հնարավորություն ստեղծվեց:

Գլազգոյի Կալեդոնյան համալսարանում հաշվապահական հաշվառման առարկայական ծրագրերի երկամսյա քննարկումներից մեկի ժամանակ, երբ խոսվեց հաշվապահական հաշվառման միջազգային չափորոշիչների մասին, մենք ասացինք, որ արդեն ծանոթ ենք ու ցույց տվեցինք ռուսական տարբերակը. նրանք զարմացած էին:

Այսօր տեղեկատվության մեծ հոսքը համացանցի միջոցով ունի թե՛ դրական և թե՛ բացասական կողմեր: Այդ տեղատարափի մեջ, ցավոք, անորակությունն էլ շատ է, ինչը և ապակողմնորոշում է օգտագործողներին: Միասնական քննություններին նախապատրաստվելու գործընթացը հաճախ չհամակարգված մտածողության հիմք է ստեղծում դպրոցի շրջանավարտների շրջանում, ինչը և շարունակվում է բուհական համակարգում: Ինտերնետային կայքերից ներբեռնված հանրամատչելի նյութերը սեփական դատողություններից զուրկ ուսանողական զանգվածների համար դարձել են «Ավետարան»: Մինչդեռ Ավետարանը պահանջում է քննել, «թե այս այսպե՞ս է»⁵ (մնան քննությունը չի կարող միայն հոգևոր սննդին վերաբերել):

Չեմ ցանկանում խոսել համաժամանակյա քարգմանությամբ ստացված, բնագրի բովանդակությունից չափազանց շեղված նյութերի մասին, որոնք ուղղակի բառակույտ են ներկայացնում:

Հաշվապահական հաշվառման հասկացությունների հստակեցման գործում մեծ դեր խաղաց ՀՀ ֆինանսների նախարարությունում աշխատող՝ ժողովրդական տնտեսության ինստիտուտի նախկին շրջանավարտների կողմից 2001 թվականին Ֆրանսիայի մոդելի հիման վրա ստեղծված «Կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշիվների պլանը», որը նախնական տարբերակով, կարելի է ասել՝ 99%-ով համապատասխանում էր կազմակերպությունների՝ շուկայական հարաբերություններում գործելու պայմաններին: 3 տարի անց այդ պլանը վերանայվեց, շտկվեց և մինչ այժմ գրեթե անթերի ծառայում է կազմակերպությունների գործունեության հաշվապահական հաշվառումը վարելու համար: Դա հասկացությունները հստակեցնելու անգնահատելի օգնություն էր:

Չմայած դրան, արդեն առկա անճշտությունները, անփութությունն ու անտարբերությունը տերմինների ճիշտ կիրառման նկատմամբ հասցրել էին արմատավորվել, և հաճախ կարելի էր հանդիպել խորհրդային հաշվապահական հաշվառման, Արևմուտքից մուտք գործած, նաև մտացածին տերմինների զուգահեռաբար գործածությանը լսարաններում, գիտական աշխատություններում, ուսումնական ձեռնարկներում: Սակայն, բարեբախտաբար, գիտությանը հավատարիմ մարդիկ ևս քիչ չէին: 3-րդ, 4-րդ կուրսերում՝ մասնագիտական առարկաների դասաժամերին, արտադրանքի

⁵ Տե՛ս Աստվածաշունչ, Մատեան, Հին ու Նոր Կտակարաններ, UBS Stuttgart, 1991, Գործք առաքելոց, էջ 1258, 17:11:

ինքնարժեքի շուրջ քննարկումների ընթացքում, առանց բացառության, լսարաններում *ծախսումների* ու *ծախսերի* տարբերության վերաբերյալ հարցը պարտադիր հնչել է, հարց, որի պատասխանը ուսանողը պետք է ստանա ավելի վաղ՝ ցածր կուրսերում:

«Ծախսումներ» ու «ծախսեր» հասկացություններին լուրջ ուշադրություն են դարձնում նաև Արևմուտքի ու Ռուսաստանի Դաշնության կառավարչական հաշվառման հայտնի մասնագետներն ու գիտնականները⁶:

Հաշվի առնելով մեր հաշվային պլանի հնարավորությունները՝ կփորձենք հասկանալի ձևով բնութագրել դրանք: Այդ հնարավորությունները առաջին հերթին պայմանավորված են նրանով, որ թույլ են տալիս հաշվառել ֆինանսական բնույթի բոլոր գործառնությունները կազմակերպություններում, որոնք ծագում են տնտեսության շուկայական հարաբերությունների ընթացքում: Երկրորդ՝ այդ հաշվային պլանում առանձնացվեցին ֆինանսական և կառավարչական հաշվառման հաշիվները: Կիրառելով նշված բաժինների հաշիվները՝ ներկայացնենք «ծախսումներ» և «ծախսեր» հասկացությունների բովանդակությունը:

Ծախսումները թողարկված արտադրանքի, կատարված աշխատանքների ու մատուցված ծառայությունների ինքնարժեքի բաղկացուցիչներն են և հաշվառվում են ՀՀ-ում գործող հաշվապահական հաշիվների պլանի 8-րդ դասի («Կառավարչական հաշվառման հաշիվներ») 81. «Արտադրական ծախսումներ» խմբի 811. «Հիմնական արտադրություն» հաշվում:

Այդ ծախսումները, համաձայն ՀՀՍՍ N-18-ի («Հասույթ»), ծախս են ճանաչվում միայն արտադրանքի, աշխատանքների, ծառայությունների վաճառքը ճանաչելուց հետո և դուրս են գրվում 7-րդ դասի («Ծախսեր») 711. «Իրացված արտադրանքի ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք» հաշվի վրա:

Ծախսումները ձևավորվում են ձեռք բերված նյութերի մշակման հետ մեկտեղ՝ նյութերի ինքնարժեքին գումարած դրանց մշակման արժեքը: Այլ կերպ ասած՝ դա արտադրական ինքնարժեքի զգալի մասն է կազմում:

Ծախսումների սինթետիկ հաշվառումը տարվում է կառավարչական հաշվառման հետևյալ հաշիվներում՝ 811. «Հիմնական արտադրություն», 812. «Օժանդակ արտադրություն», 813. «Անուղղակի արտադրական ծախսումներ», 814. «Խոտան և դրա շտկման ծախսումներ» և 82-րդ դասի հաշիվներ՝ «Ոչ ընթացիկ ակտիվների կառուցման (ստեղծման) ծախսումներ»: Պետք է նշել, որ, նեղ իմաստով, *կառավարչական հաշվառումը* անվանվում է *արտադրական հաշվառում*:

Փաստորեն, 811 հաշվում հաշվառվում են ուղղակի նյութական ծախսումները, ուղղակի ծախսումները աշխատանքի վճարման գծով, ուղղակի ծախսումները սոցիալական ապահովագրության վճարների գծով, ուղղակի արտադրական այլ ծախսումները, օժանդակ արտադրության ծախսումները, անուղղակի արտադրական ծախսումները:

⁶ Стѣн Друи К., Введение в управленческий и производственный учет /учебное пособие/. М., „Аудит“. Издательское объединение „ЮНИТИ“, էջ 36-39:

Кондраков Н., Иванова М., Бухгалтерский учет /учебное пособие/. М., „ИНФРА-М.“, 2003, էջ 38-39:

812 հաշվում հաշվառվում են նմանատիպ, բայց օժանդակ արտադրությանը վերաբերող ծախսումները:

813 հաշվում արտացոլվում են արտադրական ստորաբաժանումների կառավարչական և սպասարկող անձնակազմի աշխատանքի դիմաց ու սոցիալական ապահովագրության հաշվարկված գումարները, մաշվածության արժեքը, նորոգման ծախսումները, արտադրական նշանակության ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիան, աշխատանքի պաշտպանության և տեխնիկական անվտանգության ծախսումները, արտադրական աշխատակազմի գործուղման ու անուղղակի արտադրական այլ ծախսումներ:

814 հաշվում հաշվառվում են խոտանված արտադրանքի ինքնարժեքը, խոտանի ուղղման նյութական ու աշխատանքային ծախսումները, խոտանի ուղղման գծով հաշվարկված աշխատավարձի սոցիալական ապահովագրության գումարները և խոտանի ուղղման այլ ծախսումներ:

Ծախսերը ժամանակաշրջանի այն ծախսերն են, որոնք կապված չեն արտադրանքի թողարկման ծավալի հետ և հաշվառվում են հաշվային պլանի ֆինանսական հաշվառման 7-րդ դասի հաշիվներում: Օրինակ՝ վարչական ծախսերը՝ աշխատանքի և սոցիալական ապահովագրության վճարները, գործուղման ու գրասենյակային, աուդիտորական ու խորհրդատվական ծախսերը, բանկային ծառայության ծախսերը և այլն: Նշված ծախսերը ճանաչվում են՝ անկախ արտադրանքի վաճառքից:

Ամենապարզ ձևով *ծախսումների* ու *ծախսերի* տարբերությունը կարելի է բնութագրել նավաշինության օրինակով: Ենթադրենք՝ նավի շինարարությունը պետք է տևի մեկ տարի, և, համաձայն վաճառքի պայմանագրի, վերջնական գործարքը գնորդի հետ տեղի կունենա տարվա վերջին՝ դեկտեմբերի 31-ին: Տարվա ընթացքում նավի շինության հետ կապված արտադրական ծախսումները կհաշվարկվեն 811 հաշվում և ծախս չեն ճանաչվի մինչև վաճառքի գործարքի կայացումը: Բայց ողջ տարվա ընթացքում նավաշինության գործարանում վճարվում է աշխատավարձ վարչական աշխատողներին, կատարվում են կոմունալ, հեռահաղորդակցության և այլ վճարներ: Այս վճարները ծախս են ճանաչվում, որովհետև կապ չունեն վաճառքի գործարքի հետ:

Մեկ այլ օրինակ. որևէ արտադրական ճյուղում արտադրանքի թողարկման համար կատարվում են նախնական մարքեթինգային, իսկ հետագայում՝ գովազդային ծախսեր (712. «Իրացման ծախսեր»): Այս ծախսերը ճանաչվում են՝ անկախ այն բանից, թե մարքեթինգի ու գովազդի հետևանքով արտադրանքը վաճառվել է, թե՛ ոչ: Իսկ արտադրանքի վրա կատարված ծախսումները, որ հաշվառվել են կառավարչական հաշվառման սահմաններում, ծախս կճանաչվեն միայն արտադրանքի վաճառքից հետո:

Այսպիսով՝ «ծախսումներ» հասկացությունը կառավարչական հաշվառման գործառույթ է, իսկ «ծախսերը»՝ ֆինանսական հաշվառման:

Ուրեմն, երբ խոսում ենք ծախսումների մասին, նկատի ունենք դեռևս չիրացված արտադրանքի ինքնարժեքի բաղկացուցիչները: Հետևաբար՝ այդ բաղկացուցիչների մասին խոսելիս «ծախսեր» տերմինն օգտագործելու դեպքում թյուրըմբռնում կառաջանա. կհասկացվի, թե խոսքն արդեն իրացված արտադրանքի ինքնարժեքին է վերաբերում:

Ծախսումների ու ծախսերի հստակ սահմանազատումը կարևոր է մաս արտադրանքի ինքնարժեքի աուդիտի գործընթացի համար:

Եզրակացությունը մեկն է՝ գիտական շրջանակներում պետք է ավելի մեծ ուշադրություն սևեռվի հասկացությունների արդի մեկնաբանությունների: Դրան մեծապես կօգնի տերմինաբանական բացատրական բառարանների ստեղծումը արհեստավարժ մասնագետների անմիջական մասնակցությամբ: Հատուկ ուշադրություն պետք է դարձնել մաս գիտական աշխատանքներին (ատենախոսություններ, հոդվածներ, մենագրություններ և այլն), թույլ չտալ, որ դրանցում, տեղ գտնեն հնացած տերմիններ, հասկացություններ: Անհրաժեշտ է ուժեղացնել վերահսկողությունը ուսուցողական բնույթի (դասագրքեր, ձեռնարկներ, դասախոսության տեքստեր և այլն) աշխատանքների հրապարակումների ոլորտում, որպեսզի այստեղ ևս չգործածվեն չմշակված, անընդունելի տերմիններ:

АИДА САРДАРЯН – Понятие затрат и расходов в финансовом и управленческом учете.- Понятия затрат и расходов в рамках управленческого и финансового учета требуют четкого разграничения. Управленческий учет позволяет формировать составные части производственной себестоимости выпущенной продукции. Например, такими являются прямые материальные и трудовые затраты. Они признаются расходами и отражаются в учете только лишь после реализации продукции.

Косвенные расходы, независимые от изменения объема производства, являются расходами периода. К ним относятся управленческие расходы организации и признаются расходами независимо от того, реализована продукция или нет. Итак, затраты отражаются лишь в управленческом, а расходы в финансовом учете. Часть этих расходов отражается в качестве себестоимости реализованной продукции, другая - в виде периодических расходов. Правильное восприятие понятий затрат и расходов позволит делать безошибочные записи в управленческом и финансовом учете.

AIDA SARDARYAN – The Concept of expenditures and expenses in managerial and financial accounting.- Concepts of expenditures and expenses within the framework of Managerial and Financial Accounting require clear determination. Managerial Accounting allows forming components of produced production cost, for example, direct material and labour expenditures. They are recognised as expenses in financial accounting only after selling the output. Indirect expenses, independent of overhead expenses, are period expenses. Such are organization's management expenses, recognised as expenses regardless whether the output is sold or not.

Thus expenditures are only reflected in Managerial Accounting and expenses in Financial Accounting. Part of these expenses enter as cost of sold output and the other one as periodical expenses. The correct understanding concepts of expenditures and expenses will allow to make unerring entries in Managerial and Financial Accounting.