



ԳՅՈՒԱՆ ԱՐԱՔՅԱՆ
ՀՊՏՀ կառավարչական հաշվառման և
աուդիտի ամբիոնի հայցորդ

**ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ
ՇԵՂՈՒՄՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ
ԲԱՐԵԼԱՎՈՒՄԸ ՀԱՆՐԱՅԻՆ
ՈԼՈՐՏՈՒՄ**

Հանրային հատվածում ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության արդյունավետության աստիճանն էապես բարձրանում է, երբ իրականացվում է եկամուտների և ծախսերի ձևավորման կառավարչական հաշվառում: Այս պարագայում կազմակերպվում է օպերատիվ հաշվառում, կատարվում է ֆինանսական արդյունքների նախանշված մեծություններից շեղումների բացահայտում՝ հենց ձևավորման պահին, որն անուղակիորեն կանխարգելում է բյուջետային կարգապահության խախտումները՝ տեղեկատվական հիմք ստեղծելով ռեսուրսների արդյունավետ օգտագործմանն ուղղված կառավարչական որոշումների կայացման համար: Առաջարկվում է ծախսերի և եկամուտների նախահաշիվներից շեղումների հաշվառման համակարգ, որը լրացնում է հանրային հատվածում ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության մեթոդաբանության գործիքակազմը:

Հիմնաբառեր. նորմատիվային հաշվառում, նախահաշիվից շեղումների հաշվառում, ֆինանսական արդյունքների հաշվառում, ֆինանսական վերահսկողություն

Հանրային հատվածում ֆինանսական արդյունքների շեղումների բացահայտումները չեն հաշվառվում հաշվապահական հաշիվներով և ընդհանրապես դուրս են մնում հաշվապահական հաշվառման համակարգից: Այդ խնդիրները հիմնականում իրենց լուծումն են ստանում ֆինանսական վերահսկողության համակարգում, երբ հանրային ոլորտի կազմակերպություններում բացահայտվում են բյուջետային կարգապահության խախտումներն ըստ

եկամուտների ձևավորման աղբյուրների և ծախսային ուղղությունների¹: Սակայն այս դեպքում էապես նվազում է ֆինանսական վերահսկողության արդյունավետությունը, քանի որ մի կողմից՝ շեղումների բացահայտումը կատարվում է «ուշացած»՝ միայն ստուգումների պահին, մյուս կողմից՝ դրանց վերացման միջոցառումները հաճախ լինում են ժամանակավրեպ և ոչ տեղին:

Ֆինանսական վերահսկողության իրականացման տեղեկատվական ապահովվածության տեսանկյունից արդիականացված հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանը էական նշանակություն ունի, քանի որ այն, առաջին հերթին, կազմակերպության վրա ազդող իրադարձությունների և վերջինիս կողմից իրականացվող գործառնությունների փաստերի՝ հաշվապահական հաշվառման մեջ գրանցման և խմբավորման սխեմա է: Հաշվային պլանը կազմված է ըստ տնտեսական բովանդակության դասակարգված հաշիվներից և ներառում է 9 դասեր, հաշիվների խմբեր, առաջին կարգի (սինթետիկ) և երկրորդ կարգի հաշիվներ:

Նորմատիվային հաշվառման կազմակերպման նպատակով նախօրոք կազմվում են տնտեսավարման արդյունքների նորմաներ, որոնք ապահովում են առավելագույն արդյունավետություն: Փաստորեն, կազմակերպությունները ձգտում են ստանալ հաշվարկված նորմաներին համապատասխան փաստացի արդյունքներ, իսկ սահմանված նորմաներից շեղումները վկայում են տնտեսավարման թերացումների և դրանց հրատապ շտկման անհրաժեշտության մասին²:

Այս նպատակով հանրային հատվածի կազմակերպություններում առաջարկում ենք ներդնել կառավարչական նոր հաշիվներ՝ «Գործառնական գործունեությունից նախահաշվային հասույթներ», «Գործառնական գործունեության նախահաշվային հասույթներից շեղումներ», «Գործառնական գործունեությունից նախահաշվային ծախսումներ», «Գործառնական գործունեության նախահաշվային ծախսումներից շեղումներ»:

Ընդ որում, ավանդաբար 8-րդ դասի կառավարչական հաշիվները, թղթակցում են ծախսային 7-րդ դասի հաշիվների հետ: Մեր կարծիքով՝ այսօր պետք է վերանայել այդ մոտեցումը, քանի որ կառավարչական հաշվառման զարգացման միջազգային փորձը ցույց է տալիս, որ այն շուրջ մեկ տասնամյակ է, ինչ դուրս է եկել ինքնարժեքի կառավարման շրջանակներից և ներկայացնում է շահույթին, եկամուտներին, ֆինանսական արդյունքներին առնչվող կառավարչական որոշումների տեղեկատվություն: 8-րդ դասում մեր կողմից ներմուծվող հաշիվները կարող են թղթակցել հաշվային պլանի ցանկացած դասի հետ:

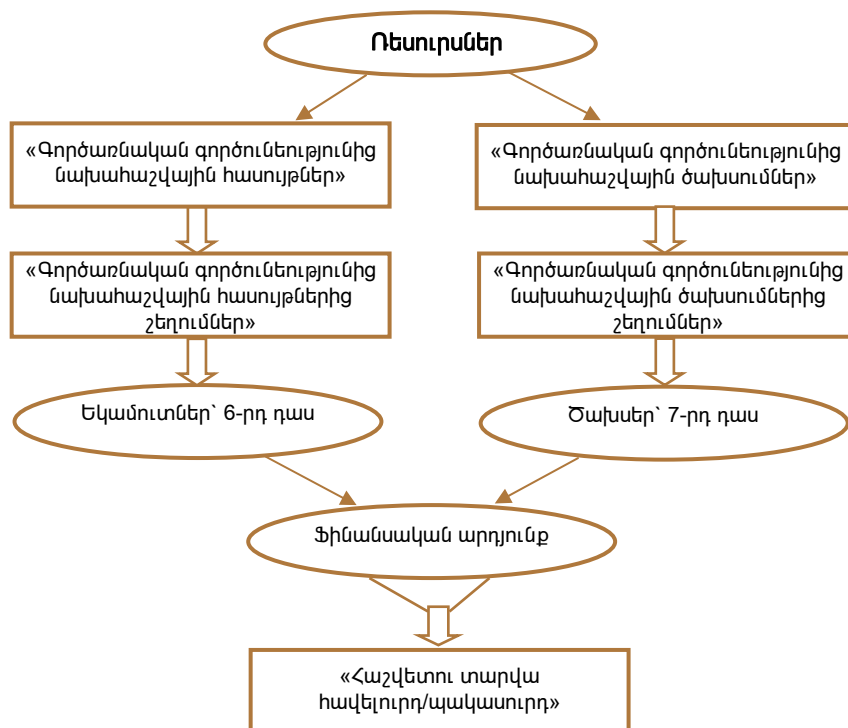
Առաջարկվող հաշիվները հնարավորություն են ստեղծում մինչև ֆինանսական վերահսկողության գործառնությունների իրականացումը, արդեն իսկ հաշվապահական հաշվառման համակարգում օպերատիվ արձանագրելու բյուջետային կարգապահության շեղումները՝ հաշվառելով եկամուտների և ծախսերի գծով սահմանված նախահաշիվներից շեղումները (գծապատկեր 1): Ընդ որում, առաջարկվող հաշիվները կարող են ներկայացվել նաև 2-րդ կարգով՝ դրանով իսկ արձանագրելով ոչ միայն բացահայտված շեղումների չափը, այլև ուղղությունները:

¹ Տե՛ս **Маркиш Е.**, Становление и развитие финансового механизма функционирования бюджетных учреждений // Финансы и кредит, 2009, №34(370), էջ 3-8:

² Տե՛ս **Ա.Ճուղություն**, Կառավարչական հաշվառում, «Տնտեսագետ», Եր., 2006, էջ 95-96:

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

Համանման մոտեցում է առաջարկվում ցուցաբերել ծախսային նախահաշիվներից շեղումների տեղեկատվական հոսքերը հաշվառելիս՝ «Գործառնական գործունեության ծախսումներից շեղումներ» հաշիվը ներկայացնելով 2-րդ կարգի հետևյալ հաշիվներով. «Իրականացված ծրագրերի նախահաշվային ինքնարժեքից շեղումներ», «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, ծառայությունների նախահաշվային ինքնարժեքից շեղումներ», «Վարչական ծախսումների նախահաշվից շեղումներ» և այլն:



Ձևապատկեր 1. *Ֆինանսական արդյունքների տեղեկատվական հոսքերի ամփոփման պատկերը³*

Հանրային ոլորտի գործունեությանն առնչվող նախահաշիվները սահմանվում են առաջիկա ժամանակահատվածի, օրինակ՝ հաջորդ տարվա համար: Երբեմն կազմվում են իրացման ենթակա հատուկ ծրագրերի նախահաշիվներ, որոնք նույնպես վերլուծվում են ըստ ծրագրի իրականացման ժամանակահատվածի: Այսպես՝ եթե ծրագրի իրագործումը պահանջում է երկու տարի, ապա նախահաշիվը կազմվում է երկու մասով՝ առաջին և երկրորդ տարվա համար:

³ Կազմել է ատենախոսը:

Նախահաշիվների վերլուծության գործընթացը բաղկացած է երկու տարրից՝ պլանավորում և վերահսկողություն: Պլանավորումն ընդգրկում է ապագա համապատասխան նախահաշիվների կազմման գործընթացը: Կառավարման տարբեր մակարդակները պետք է ընդգրկվեն նախահաշվային պլանավորման աշխատանքներում՝ ըստ պատասխանատվության բնագավառների: Միջին և խոշոր կազմակերպություններում այդ գործընթացը կարող է բավական ժամանակ պահանջել, քանի որ գործարարության տարբեր ոլորտների նախահաշիվների համակարգման անհրաժեշտություն կառաջանա՝ համոզվելու համար դրանց լիարժեքության և կազմակերպության որդեգրած քաղաքականության ու նպատակների համապատասխանության մեջ⁴:

Վերահսկողությունը համապատասխան ժամանակահատվածի նախահաշվային ու փաստացի արդյունքների համեմատումն է: Նախահաշիվներից փաստացի արդյունքների յուրաքանչյուր էական շեղում ներկայացվում է կառավարման համապատասխան օղակին՝ անհրաժեշտ միջոցառումների ձեռնարկման համար:

Նախահաշվային վերահսկողության պարբերաշրջանի տարրերն են.

- *պլանավորում*. նախահաշվային վերահսկողությունն ապահովում է պլանավորման ճշգրիտ գործընթացը, քանի որ բացահայտում է առկա հիմնախնդիրները և դրանց լուծման քայլերը,
- *համակարգում*. միասնացվում են գործարարության տարբեր բաժինները, կազմվում է գլխավոր նախահաշիվը, կառավարիչներն իրենց պլանները կազմելիս հաշվի են առնում կազմակերպության ընդհանուր նպատակները,
- *հանձնարարում*. հիմնական նախահաշվի կազմումը հնարավորություն է ստեղծում հստակ կողմնորոշվելու ստանձնած տնտեսական քաղաքականության մեջ, որի վարման պատասխանատվությունը հանձն են առնում առանձին կառավարիչներ,
- *արդյունքների գնահատում*. նախահաշիվը ներկայացնում է նպատակ, որի իրագործումով գնահատվում է կառավարչի աշխատանքը,
- *համագործակցություն և շահադրդում*. նախահաշվի կազմումով համագործակցում են կառավարման վերին և ստորին օղակները, որը խրախուսում է կառավարիչներին՝ հասնելու նախանշված նպատակներին,
- *վերահսկողություն*. փաստացի և նախահաշվային արդյունքների մշտական համեմատումը բացահայտում է այն տեղամասերը, որոնք անհրաժեշտ է վերահսկել:

Մեր կարծիքով՝ ներկայումս նորմատիվային հաշվառումը հանրային կազմակերպություններում հարկ է վերածել ֆինանսական վերահսկողության համակարգի ենթամասի: Այնուամենայնիվ, կարևոր է ընդգծել այնպիսի գործոններ, որոնք առանձնացնում են նորմատիվային հաշվառումը նախահաշվային վերահսկողությունից: Նորմատիվային ծախսերը միասնացված են հաշվապահական հաշիվներում, մինչդեռ նախահաշիվները հաշվապահական համակարգից դուրս հաշվետվություններ են: Բացի այդ, նորմատիվային

⁴ St'u Саакян Т., Основные направления совершенствования правового положения бюджетных учреждений в 2011-2012 гг. // Финансовый справочник бюджетной организации, 2010, № 8, էջ 14:

ծախսերը սահմանվում են միավոր ինքնարժեքի կամ ծրագրերի իրականացման առանձին գործառնությունների գծով, մինչդեռ նախահաշիվները միտում ունեն ներկայացնելու ընդհանուր ծախսերը⁵:

Նախահաշվային վերահսկողությունը կարող է օգտագործվել հանրային հատվածում գործող կազմակերպության բոլոր գործառնությունների գծով, որտեղ հնարավոր է կանխատեսել ծախսեր և եկամուտներ՝ դրանք համեմատելով փաստացի արդյունքների հետ: Այս մեթոդի կիրառման շրջանակներն առավել ընդարձակ են, քան նորմատիվային հաշվառմանը, ուստի նախահաշիվները ընդունվում են որպես վերահսկողության ընդհանուր գործիք, որը կարող ենք ներկայացնել գերատեսչության մակարդակում:

Այսպես՝ գերատեսչությունը հաշվետու եռամսյակում պետությունից ստացել է 52 մլն դրամի հասույթ, որը նախահաշվով սահմանվել էր 51,5 մլն դրամ: Այդ նույն ժամանակահատվածում նախարարության գործառնական գործունեության փաստացի ծախսերը կազմել են 47,2 մլն դրամ՝ նախատեսված 47,5 մլն դրամի փոխարեն:

Աղյուսակ 1

Ֆինանսական արդյունքների շեղումները գերատեսչական մակարդակում

Ֆինանսական արդյունքներ	(մլն դրամ)		
	նախահաշվով	փաստացի	շեղում
Չփոխանակվող գործարքներից հասույթ՝ պետության մակարդակով	51.5	52	+ 0.5
Աշխատավարձեր և աշխատակիցների այլ հատուցումներ	20.3	21.1	+ 0.8
Գործուղումների և շրջագայությունների ծախսեր	25.8	25.4	- 0.4
Սպասարկման ծախսեր	1.4	0.7	- 0.7
Ընդամենը գործառնական գործունեության ծախսեր	47.5	47.2	- 0.3
Հաշվետու տարվա հավելուրդ/պակասուրդ	4,0	4,8	+0,8

Օգտագործելով մեր առաջարկած հաշվապահական հաշվառման հաշիվները և հանրային հատվածի կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվային նոր պլանը՝ ներկայացնենք այն հաշվային թղթակցությունները, որոնք կարծանագրեն եկամուտների ու ծախսերի նախահաշիվներից շեղումների տեղեկատվական հոսքերը և հիմք կդառնան ֆինանսական վերահսկողության արդյունավետ իրականացման համար:

1. Ձևակերպվել է գործառնական գործունեությանը նպատակաուղղված պետական ֆինանսավորման նախահաշվային մեծությունը.

Դտ «Գործառնական գործունեությունից նախահաշվային հասույթներ».....51.5

Կտ «Չփոխանակվող գործարքներից հասույթ՝ պետության մակարդակով».....51.5

2. Ձևակերպվել է գործառնական գործունեությանը նպատակաուղղված պետական ֆինանսավորման փաստացի մեծությունը.

Դտ «Հաշվարկային հաշիվ».....;.....52

Կտ «Գործառնական գործունեությունից նախահաշվային հասույթներ».....52

⁵ Стб Жуковский Д., Формирование учетной политики для целей бюджетного учета // Финансовый справочник бюджетной организации, 2010, № 12, էջ 39-40:

3. Բացահայտվել է նախահաշվային և փաստացի հասույթի շեղումը.

Ղտ «Գործառնական գործունեությունից նախահաշվային հասույթներ».....0.5

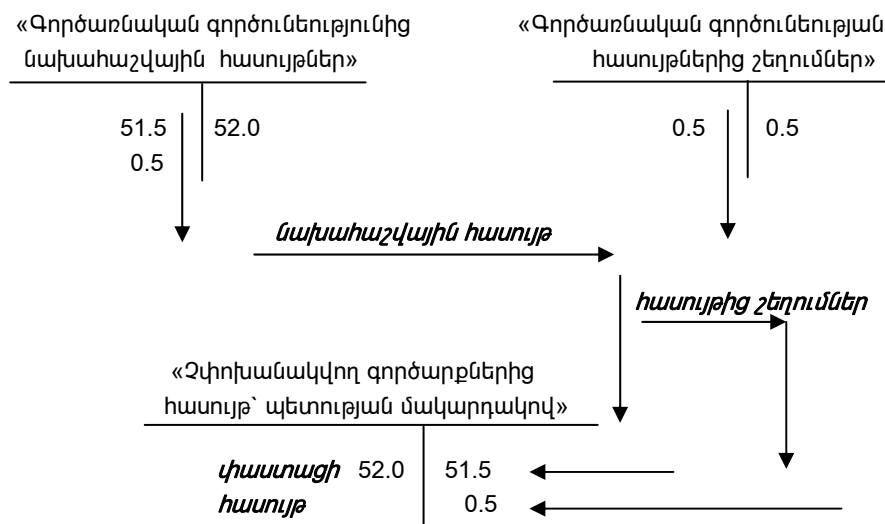
Կտ «Գործառնական գործունեության հասույթներից շեղումներ».....0.5

4. Նախահաշվային հասույթից բացահայտված շեղումը վերագրվել է չփոխանակվող գործարքներից հասույթին.

Ղտ «Գործառնական գործունեության հասույթներից շեղումներ».....0.5

Կտ «Չփոխանակվող գործարքներից հասույթ՝ պետության մակարդակով».....0.5

Նախահաշվային հասույթից շեղումների հաշվառման առաջարկվող տեղեկատվական հոսքերի մեխանիզմը կազմված է վերոնշյալ հաշվային թղթակցությունների արդյունքներով: Այս պարագայում «Գործառնական գործունեությունից նախահաշվային հասույթներ» և «Գործառնական գործունեության հասույթներից շեղումներ» առաջարկվող հաշիվները բացահայտված շեղումների արձանագրման արդյունքում փակվում են, իսկ չփոխանակվող գործարքներից փաստացի հասույթը ներկայացվում է սահմանված նախահաշվով և շեղումներով:



Գծապատկեր 2. Նախահաշվային հասույթից շեղումների հաշվառման առաջարկվող տեղեկատվական հոսքերի մեխանիզմը⁶

Նույն սկզբունքով առաջարկում ենք հանրային ոլորտի կազմակերպությունների ծախսերի հաշվառման մեխանիզմ՝ դրանց առնչվող տեղեկատվական հոսքերի նախահաշվային մեծությունների և շեղումների ներկայացմամբ: Ահա հաշվային այն թղթակցությունները, որոնք կարձանագրեն ծախսերի նախահաշիվներից շեղումների տեղեկատվական հոսքերը և որպես հիմք կծառայեն ֆինանսական վերահսկողության արդյունավետ իրականացման համար:

5. Ձևակերպվել է գործառնական գործունեության նպատակով իրականացված ծախսումների նախահաշվային արժեքը.

⁶ Կազմված է 1–4 հաշվային թղթակցությունների տվյալներով:

- աշխատավարձեր և աշխատակիցների այլ հատուցումների գծով

Դտ «Աշխատավարձեր և աշխատակիցների այլ հատուցումներ»..... 20.3

Կտ «Գործառնական գործունեության նախահաշվային ծախսումներ».....20.3

- գործուղումների և շրջագայությունների ծախսումների գծով

Դտ «Գործուղումների և շրջագայությունների ծախսումներ».....25.8

Կտ «Գործառնական գործունեությունից նախահաշվային ծախսումներ».....25.8

- սպասարկման ծախսումներ (կոմունալ ծառայություններ, կապ և այլն)

Դտ «Շարունակական ծախսումներ»..... 1.4

Կտ «Գործառնական գործունեության նախահաշվային ծախսումներ»..... 1.4

6. Ձևակերպվել է գործառնական գործունեության նպատակով իրականացված ծախսումների փաստացի մեծությունը.

- աշխատավարձեր և աշխատակիցների այլ հատուցումների գծով

Դտ «Գործառնական գործունեության նախահաշվային ծախսումներ».....21.1

Կտ «Հաշվարկային հաշիվ».....21.1

- գործուղումների և շրջագայությունների ծախսումների գծով

Դտ «Գործառնական գործունեության նախահաշվային ծախսումներ».....25.4

Կտ «Հաշվարկային հաշիվ».....25.4

- սպասարկման ծախսումներ (կոմունալ ծառայություններ, կապ և այլն)

Դտ «Գործառնական գործունեության նախահաշվային ծախսումներ».....0.7

Կտ «Հաշվարկային հաշիվ».....0.7

7. Բացահայտվել են գործառնական գործունեության ծախսումների սահմանված նախահաշիվներից շեղումներ.

- աշխատավարձեր և աշխատակիցների այլ հատուցումների գծով՝ + 0,8

Դտ «Գործառնական գործունեության ծախսումներից շեղումներ».....0.8

Կտ «Գործառնական գործունեությունից նախահաշվային ծախսումներ».....0.8

- գործուղումների և շրջագայությունների ծախսումների գծով՝ - 04

Դտ «Գործառնական գործունեության ծախսումներից շեղումներ».....(0,4)

Կտ «Գործառնական գործունեության նախահաշվային ծախսումներ».....(0.4)

- սպասարկման ծախսումների գծով՝ - 07

Դտ «Գործառնական գործունեության ծախսումներից շեղումներ».....(0,7)

Կտ «Գործառնական գործունեության նախահաշվային ծախսումներ».....(0.7)

8. Գործառնական գործունեության ծախսումների գծով բացահայտված շեղումները վերագրվել են հաշվետու ժամանակաշրջանի փաստացի ծախսումներին.

- աշխատավարձեր և աշխատակիցների այլ հատուցումների գծով՝ + 0,8

Դտ «Աշխատավարձեր և աշխատակիցների այլ հատուցումներ»..... 0.8

Կտ «Գործառնական գործունեության ծախսումներից շեղումներ».....0.8

- գործուղումների և շրջագայությունների ծախսումների գծով՝ - 04

Դտ «Գործուղումների և շրջագայությունների ծախսումներ».....(0,4)

Կտ «Գործառնական գործունեության ծախսումներից շեղումներ».....(0,4)

- սպասարկման ծախսումների գծով՝ - 07

Դտ «Շարունակական ծախսումներ»(0,7)

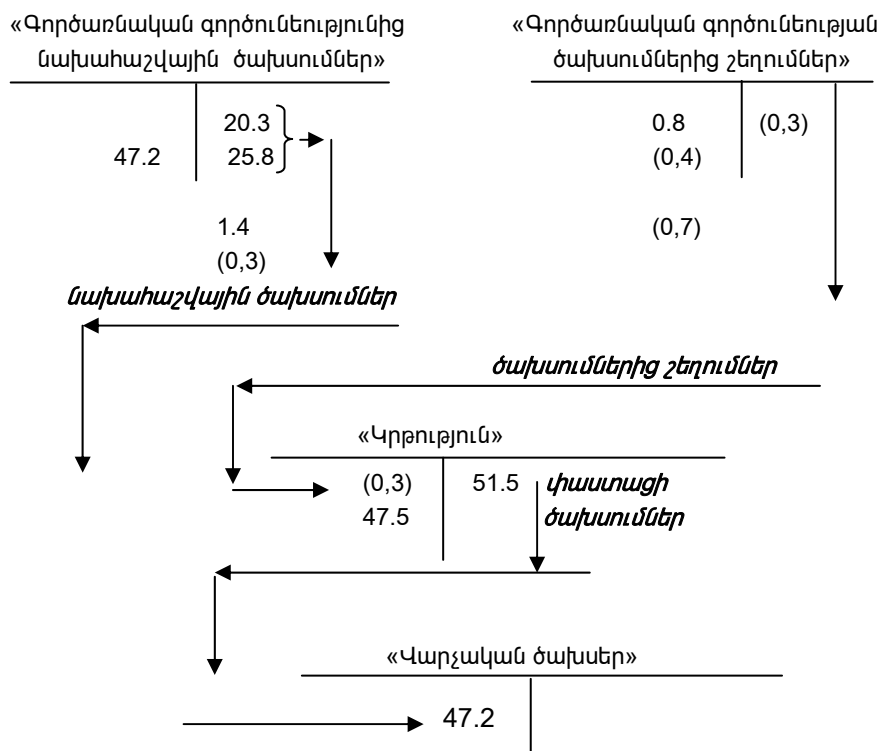
Կտ «Գործառնական գործունեության ծախսումներից շեղումներ».....(0,7)

9. Ձևակերպվել են հաշվետու ժամանակաշրջանի գործառնական գործունեության փաստացի ծախսերը.

Դտ «Վարչական ծախսեր»47.2

Կտ «Կրթություն».....47.2

Գծապատկեր 3-ում ներկայացված է նախահաշվային ծախսումներից շեղումների հաշվառման առաջարկվող տեղեկատվական հոսքերի մեխանիզմը՝ կազմված 5–9 հաշվային թղթակցությունների արդյունքներով: Այս պարագայում «Գործառնական գործունեության նախահաշվային ծախսումներ» և «Գործառնական գործունեության ծախսումներից շեղումներ» առաջարկվող հաշիվները բացահայտված շեղումների արձանագրման արդյունքում փակվում են, իսկ փաստացի ծախսումները ներկայացվում են սահմանված նախահաշվով և շեղումներով:



Գծապատկեր 3. Նախահաշվային ծախսումներից շեղումների հաշվառման տեղեկատվական հոսքերի մեխանիզմը⁷

⁷ Կազմված է 5–9 հաշվային թղթակցությունների տվյալներով:

Այսպիսով՝ եկամուտների և ծախսերի գծով սահմանված նախահաշիվներից շեղումների հաշվառման մեր առաջարկած մեխանիզմը ընդլայնում է ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության գործիքակազմը հանրային կազմակերպություններում, քանի որ.

1. Կազմակերպվում է բացահայտված շեղումների փաստաթղթաշրջանառություն, որը հետագայում որպես տեղեկատվական հիմք է ծառայում ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության ժամանակ և բարելավում ֆինանսական վերահսկողության տեղեկատվական ապահովվածությունը:

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

3. Հիմք է ստեղծվում միջազգային չափորոշիչներով հանրային կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար, քանի որ տեղեկատվությունը ներկայացվում է տեղին և ժամանակին, ըստ եկամուտների և ծախսերի գծով պահանջվող բացահայտումների, որը մեծապես բարձրացնում է ֆինանսական արդյունքներին առնչվող ներքին և արտաքին աուդիտի արդյունավետության մակարդակը:

ГЮЛЛО АРАБЯН

Соискатель кафедры
„Управленческого учета и аудита“ АГЭУ

Совершенствование учета отклонений финансовых результатов в государственном секторе.- Эффективность контроля над финансовыми результатами в государственном секторе резко улучшается, когда по формированию расходов и доходов принимается управленческий учет. При этом оперативно выявляются отклонения финансовых результатов от намеченных норм и организуется их учет с момента формирования, что и предотвращает нарушение бюджетной дисциплины. В статье предлагается механизм нормативного учета финансовых результатов в организациях государственного сектора Армении.

Ключевые слова: нормативный учет, выявление отклонений от сметы, учет финансовых результатов, финансовый контроль.

GYULLO ARABYAN

Researcher at the Chair of
„Managerial Accounting and Audit“ at ASUE

Improving the Accounting of Financial Results Deviations in the Public Sector.- Effective control over financial performance in the public sector improves sharply when the formation of expenses and income are included in the system of managerial accounting. This quickly identifies deviations from the planned financial performance standards and organizes their records from the time of formation. This prevents the violation of budgetary discipline. The paper proposes a mechanism for regular reporting the financial results in the organizations of the public sector of Armenia.

Key Words: standard cost accounting, deviations from the budget, accounting for financial results, financial control.