ԱԳՐՈԳԻՏՈՒԹՅՈՒՆ ԵՎ ՏԵԽՆՈԼՈԳԻԱ
Հայաստանի ազգային ագրարային համալսարան
AGRISCIENCE AND TECHNOLOGY АГРОНАУКА И ТЕХНОЛОГИЯ
Միջազգային գիտական պարբերական
ISSN 2579-2822
Կայքէջ՝ anau.am/hy/teghekagir

ՀՏԴ 631.16

ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ԱԳՐՈՊԱՐԵՆԱՅԻՆ ՈԼՈՐՏՈՒՄ

Ա.Է. Մեժլումյան
Հայաստանի ազգային ագրարային համալսարան
mezhlumyan.armine@mail.ru

ՏԵՂԵԿՈՒԹՅՈՒՆ

Բանալի բառեր՝
կառավարչական հաշվառում, ծախսերի պատասխանատվության կենտրոն, փաստացի ծախսեր, նախահաշվային ծախսեր, շեղումներ

ԱՄՓՈՓԱԳԻՐ

Սննդի արդյունաբերության կազմակերպությունների կառավարչական հաշվառումը միայն ծախսերի փաստացի հոսքերի հիման վրա ստացված տեղեկատվություն է, ինչը լիովին չի վերահսկում ինքնարժեքի ձևավորումը: Հետևաբար անհրաժեշտ է բարելավել կառավարչական հաշվառման նկատմամբ հսկողությունը՝ նկատի ունենալով պատասխանատու կենտրոնի հաշվարկային և փաստացի ծախսերը, ինչպես նաև դրանց շեղումները: Այդպիսի հաշվետվությունները կնպաստեն կառավարչական որոշումների պատշաճ և ժամանակին ընդունմանը և սննդի արդյունաբերության ձեռնարկություններում ներքին հսկողության արդյունավետության բարձրացմանը:

Նախաբան

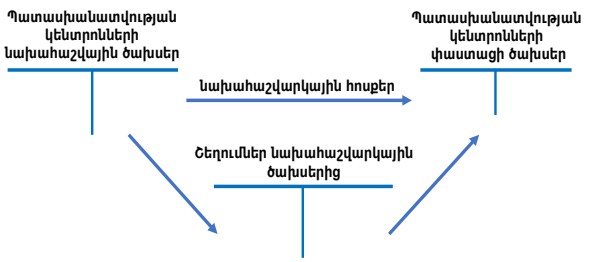
Ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության մեխանիզմը ձևավորված մեթոդաբանությամբ արդեն իսկ գործում է հաշվառման համակարգում: Թեև կիրառվող միջազգային ստանդարտներով հրապարակվող հաշվապահական հաշվետվությունների առկայության պարագայում ֆինանսական արդյունքների վերահսկողության արդյունավետության հարցադրումները պետք է լուծում ստանային, այնուամենայնիվ ուսումնասիրությունները ցույց են տալիս, որ գործնականում ագրոպարենային ոլորտում դեռևս առկա են մեթոդաբանական խնդիրներ: Դրանք առանձնահատուկ դրսևորում են ստանում հատկապես ագրոպարենային հոլդինգներում, երբ արտադրական կապիտալը միավորում է գյուղատնտեսական, վերամշակման և առևտրի ոլորտները: Նման իրավիճակում հոլդինգի մենեջմենթի առջև խնդիր է դրվում բացահայտել շահութաբերության մակարդակը գյուղատնտեսական արտադրությունից մինչև սննդամթերքի վերամշակում և իրացում, որպեսզի կառավարչական որոշումները կայացվեն ագրոպարենային համակարգում ընդգրկված յուրաքանչյուր ձեռնարկատիրական օղակի արդյունավետության բարձրացման ուղղությամբ:

Նյութը և մեթոդները

Շղթայական սկզբունքով արտադրական տեխնոլոգիաներ կիրառող ագրոպարենային կազմակերպությունների գործունեության ֆինանսական արդյունքների ձևավորումը չի կրում տեղայնացված բնույթ և որոշակիորեն պայմանավորված է ոլորտի մյուս կազմակերպությունների գործունեության արդյունքներով: Այսպես՝ կաթնամթերք արտադրող կազմակերպության ֆինանսական արդյունքները կարող են կտրուկ վատթարանալ, եթե ֆերմերային տնտեսությունները կամ կաթի մթերման կազմակերպությունները բարձրացնեն կաթի վաճառքի գինը: Եթե այդ կազմակերպությունները գործում են ագրոպարենային հոլդինգում, ապա ձևավորվում են

ներխմբային շահերի բախումներ: Հետևաբար անհրաժեշտ է կազմակերպել այնպիսի տեղեկատվական հոսքեր, որ հնարավոր լինի պարզել ոչ միայն ֆինանսական արդյունքների անկումը պայմանավորող կենտրոնները, այլև դրանց պատասխանատուներին: Դա հնարավոր է կազմակերպել կառավարչական հաշվառման համակարգում, եթե ագրոպարենային համակարգը վերահսկողության տեսանկյունից դիտարկվի որպես ծախսերի կամ շահույթի ձևավորման պատասխանատվության կենտրոն (ACCA publication, 2018):

Ծախսերի ձևավորման պատասխանատվության կենտրոնների գործունեության կառավարչական հաշվառումն առավել նպատակահարմար է մեկ առանձին կազմակերպությունում, երբ արտադրական գործընթացի փուլերը վերահսկողության տեսանկյունից ներկայացվում են որպես շաղկապված առանձին պատասխանատվության կենտրոններ (А. Ильина, 2016): Այս դեպքում առավել արդյունավետ է գործում բյուջետավորումը. յուրաքանչյուր պատասխանատվության կենտրոնի համար սահմանվում են ծախսերի նախահաշիվներ, որոնցից փաստացի ծախսային շեղումները ցույց են տալիս, թե շեղման որ բաժնեմասի համար է պատասխանատու տվյալ կենտրոնը (R.A. Alborov, 1999): Այսինքն՝ հնարավորություն է ստեղծվում կիրառել նաև ներքին վերահսկողության համակարգակողմնորոշիչ մոդել: Սակայն վերահսկողական այս գործառույթն իրականացնելիս կառավարչական հաշվառման գործող հաշիվների ցանկում անհրաժեշտ են նոր հաշիվներ, որոնք հաշվային թղթակցություններով կբացահայտեն փաստացի ու նախահաշվային ծախսերի շեղումները և դրանք կներկայացնեն համակարգված տեղեկատվական հոսքերով (Ա. Ճուղուրյան, Ա. Եղիկյան, 2003): Ուստի առաջարկում ենք փաստացի ծախսային հոսքեր հաշվառող հաշիվներին զուգահեռ կիրառել նաև նախահաշվային ծախսային հոսքեր հաշվառող հաշիվներ, և դրանց տեղեկատվության համադրումով բացահայտել ագրոպարենային ոլորտում գործող կազմակերպության ներտնտեսային ստորաբաժանումների գերածախսերը և դրանց պատասխանատուներին: Այս դեպքում կառավարչական հաշվառումը համակարգված և շարունակական հաշվետվություն է ներկայացնում ներքին վերահսկողությանը՝ կիրառելով հաշվապահական հոսքերի ձևավորման հետևյալ մեխանիզմը (գծ. 1):



Գծ. 1. Ծախսային հոսքերի հաշվառման մեխանիզմն ըստ պատասխանատվության կենտրոնների և շեղումների (Ա. Ճուղուրյան, Ա. Եղիկյան, 2003):

Արդյունքները և վերլուծությունը

Երշիկի լցոնման արտադրամասում, որը ծախսերի ձևավորման պատասխանատվության կենտրոն է, հաշվետու ամսում տեղի է ունեցել ինքնարժեքի նախահաշվային ծախսերի գերածախս՝ 1755000 դրամի չափով: Լցոնման ծախսերի ձևավորման պատասխանատուն երշիկի թողարկման կազմակերպության արտադրական կառավարչին ներկայացնում է զեկուցագիր, որ գերածախսի պատճառը ոչ թե լցոնման արտադրամասի գործունեությունն է, այլ կիսաֆաբրիկատ թողարկող արտադրամասը, որտեղից ստացվել է ստանդարտներին չհամապատասխանող այնպիսի անորակ հումք, որի վերամշակման ու լցոնման համար պահանջվել են լրացուցիչ ծախսեր (աղ. 1):

Պահանջվող կառավարչական հաշվետվություններին պետք է նախորդեն ներքին վերահսկողական մի շարք գործառույթներ.

- նախահաշվային հոդվածներից փաստացի ծախսերի շեղումների արձանագրում (աղ. 1),
- շեղումների հաշվառում և ամփոփում կառավարչական հաշվառման հատուկ հաշիվներով,

Աղյուսակ 1. Լցոնման արտադրամասում ձևավորված փաստացի և նախահաշվային ծախսային հոսքերի համադրումները

Ծախսային հոդվածներ, դրամ	Նախահաշվային			Փաստացի			Շեղումներ արժեքից
	քանակ, ծավալ	միավորի արժեք	ծախս	քանակ, ծավալ	միավորի արժեք	ծախս	
Հումք	3,2 տ	2000000	6200000	3,5 տ	2100000	7350000	+1150000
Աշխատավարձ	4100 ժամ	1500	6150000	4500 ժամ	1500	6750000	+600000
Վերադիր			255000			260000	+5000
Ընդամենը			12605000			14360000	+1755000

- շեղումների առաջացման գործոնների բացահայտում և յուրաքանչյուրի ազդեցության չափի որոշում (աղ. 2),
- շեղումների ձևավորման պատասխանատուների ներկայացում:

Այս դեպքում ներքին վերահսկողությունն իրականացվում է կառավարչական հաշվառումից չընդհատվող, ծախսերի նախահաշվային և փաստացի հոսքերի համակարգված տեղեկատվության ստացման նպատակով: Ոստի, օգտվելով աղյուսակ 1-ի տվյալներից, ներկայացնենք կառավարչական հաշվառման նոր հաշվային թղթակցությունների օրինակներ, որոնց հիման վրա կկազմվի ինքնարժեքի ձևավորման կառավարչական ներքին հաշվետվություն.

1. Ձևակերպվել են հաշվետու ամսվա փաստացի արտադրական ծախսերը.

Դտ «Փաստացի ծախսեր» (նյութեր) 7350000

Դտ «Փաստացի ծախսեր» (աշխատավարձ) 6750000

Դտ «Փաստացի ծախսեր» (վերադիր ծախսեր)..... 260000

Կտ «Նյութեր».....7350000

Կտ «Աշխատավարձ».....6750000

Կտ «Վերադիր ծախսեր».....260000

2. Հաշվետու ժամանակահատվածի նախահաշվային ծախսերը վերագրվել են փաստացի ծախսերին.

Դտ «Փաստացի ծախսեր» (նյութեր).....6200000

Դտ «Փաստացի ծախսեր» (աշխատավարձ).....6150000

Դտ «Փաստացի ծախսեր» (վերադիր ծախսեր).....255000

Կտ «Նախահաշվային ծախսեր» (նյութեր).....6200000

Կտ «Նախահաշվային ծախսեր» (աշխատավարձ).....6150000

Կտ «Նախահաշվային ծախսեր» (վերադիր ծախսեր)...255000

3. Ձևակերպվել են երշիկի լցոնման պատասխանատվության կենտրոնում բացահայտված ծախսային շեղումները.

Դտ «Շեղումներ նախահաշվային ծախսերից».....1755000

Կտ «Նախահաշվային ծախսեր» (նյութեր).....1150000

Կտ «Նախահաշվային ծախսեր» (աշխատավարձ).....600000

Կտ «Նախահաշվային ծախսեր» (վերադիր ծախսեր)..... 5000

4. Բացահայտված ծախսային շեղումները վերագրվել են փաստացի ծախսերին.

Դտ «Փաստացի ծախսեր».....1755000

Կտ «Շեղումներ նախահաշվային ծախսերից»..... 1755000

Այսպիսով՝ առաջարկվող կառավարչական հաշվառման հաշիվներն ու հաշվային թղթակցությունները հնարավորություն են տալիս ամփոփել ծախսային շեղումների տեղեկատվական հոսքերը և փաստացի ծախսերը ներկայացնել «նախահաշվային ծախսեր-շեղումներ» ձևաչափով: Արդյունքում, «պատասխանատվության կենտրոնների նախահաշվային ծախսեր» և «շեղումներ նախահաշվային ծախսերից» առաջարկվող հաշիվների խմբերը փակվում են, իսկ դրանցում արձանագրված տեղեկատվությունն օգտագործվում է ձևավորված գերածախսերի գործոնային վերլուծությունում (աղ. 2):

Ներքին վերահսկողության իրագործման արդյունավետության առումով տեղեկատվական նման հոսքերը չափազանց կարևոր են, քանի որ հնարավորություն է ստեղծվում պարզել ոչ միայն շեղումների վրա ազդող քանակական ու որակական գործոնների չափը (աղ. 2), այլև մեղավորներին:

Այսպես՝ երշիկի լցոնման արտադրամասում գերածախսի պատճառը ոչ թե տվյալ պատասխանատվության կենտրոնի գործունեությունն է, այլ արտադրության նախորդ շղթայից ստացված որակի ստանդարտներին չհամապատասխանող հումքը: Ընդ որում, ըստ ծախսային համեմատական հոսքերի, 1755000 դրամի գերածախսի ձևավորման հիմնական գործոնը 5000 դրամի վերադիր ծախսերի բաշխումն է, որն ուղղակիորեն կապված չէ երշիկի լցոնման պատասխանատվության կենտրոնի գործունեության հետ: Նույնը վերաբերում է նյութական ծախսերին, որոնց 1150000 դրամի գերածախսն անմիջականորեն պայմանավորված չէ երշիկի լցոնմամբ և այդ շեղման պատասխանատվությունը նույնպես կրում է կիսաֆաբրիկատների թողարկման արտադրամասը (աղ. 2):

Աղյուսակ 2. Լցոնման արտադրամասում ձևավորված գերածախսերի գործոնների ազդեցության չափը, դրամ

Գործոններ	Գերածախսեր			Պատասխանատվության կենտրոն
	հումք	աշխատավարձ	վերադիր ծախսեր	
Քանակական	(3,5–3,2)·2000000= 800000	(4500-4100)·1500=600000	X	կիսաֆաբրիկատների արտադրամաս
Որակական	(2100000–2000000) ·3,5=350000	(1500–1500)·4500=0	X	կիսաֆաբրիկատների արտադրամաս
Ընդամենը	1150000	600000	5000	վարչական մաս

Եզրակացություն

Սննդամթերքի վերամշակման կազմակերպություններում կիրառվող կառավարչական հաշվառման համակարգում անհրաժեշտ է ոչ միայն գնահատել արտադրանքի ինքնարժեքը, այլև իրականացնել լրացուցիչ գործառույթներ.

1. Ստեղծել ֆինանսական արդյունքների պատասխանատվության կենտրոններ:
2. Ծախսերի հոսքը ներկայացնել ոչ միայն փաստացի արժեքով, այլև շեղումներով:
3. Հստակ ներկայացնել յուրաքանչյուր ստորաբաժանման գործունեության ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ ներքին կառավարչական հաշվետվությունների կազմման բացասական շեղումները և նախահաշվային ծախսերը:

Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության այս ձևաչափը կնպաստի սննդի վերամշակման կազմակերպությունների ներքին ստորաբաժանումների մրցունակության բարձրացման վերաբերյալ արդյունավետ կառավարչական որոշումների կայացմանը:

Գրականություն

1. Ճուղուրյան Ա., Եղիկյան Ա. Կառավարչական հաշվառման հիմունքներ. - Եր., 2003. - Էջ 23:
2. Ильина А. Управленческий учет. - Екатеринбург: Изд. Уральского университета, 2016. - С. 34.
3. Alborov, R.A. (1999). Accounting Management According to Responsibility Centers and Transfer Pricing for Evaluation of Their Activities // Economics of Agricultural and Processing Enterprises, - N 7, - p. 9.
4. Management and Cost Accounting, ACCA publication, 2018, - pp. 26-27.

АННОТАЦИЯ

Проблемы учета финансовых результатов в агропродовольственном секторе

Управленческий учет в организациях пищевой промышленности в настоящее время предоставляет информацию только на основе фактических потоков расходов, что не полностью контролирует формирование себестоимости. Следовательно, необходимо улучшить функции надзора за управленческим учетом, принимая во внимание расчетные и фактические затраты ответственного центра, а также их отклонения. Такие отчеты будут способствовать надлежащему и своевременному принятию управленческих решений и повышению эффективности внутреннего контроля на предприятиях пищевой промышленности.

ABSTRACT

Accounting Problems of Financial Results in Agricultural Sector

Managerial accounting in the food processing organizations currently provides information only on the basis of factual expenditure flows, which does not fully control the cost price formation. Therefore, there is a need to improve the monitoring functions in managerial accounting by establishing accounting of cost flows according to responsibility centers, values of estimates and their deviations. Such reports will promote suitable and timely managerial decision-making and increase the effectiveness of internal control in food processing companies.

Ընդունվել է՝ 20.03.2019 թ.
Գրախոսվել է՝ 15.05.2019 թ.