

ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՄԻ ՔԱՆԻ ՀԻՄՆԱՀԱՐՑԵՐ

Ա. Ա. ՀԱԿՈԲՅԱՆ

ԳՊԴ դասախոս

Դեռևս 2003 թվականին Հայաստանի Հանրապետության կառավարությունը թիվ 393-Ն որոշմամբ հաստատել էր Հայաստանի Հանրապետության հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման համակարգի և զանապետական համակարգի երկրորդ սերնդի բարեփոխումների ծրագիրը: Ըստ այս ծրագրի՝ վեց տարվա ընթացքում (2003-2009 թթ. ժամանակահատվածում) նախատեսվում էր գործող հաշվապահական հաշվառման համակարգից անցում կատարել հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային չափանիշներին համապատասխան համակարգի: Այս համակարգը համահունչ և համադրելի պետք է լիներ Արժույթի միջազգային հիմնադրամի կողմից հաստատված՝ Կառավարության ֆինանսական վիճակագրության 2001 թ. ձեռնարկի և Հայաստանի Հանրապետության մասնավոր հատվածում ներդրված հաշվապահական հաշվառման ստանդարտներին: Հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային չափանիշներին համապատասխանող համակարգի ներդրումը հնարավորություն պետք է ընձեռեր՝ ստանալ հուսալի և արժանահավատ տեղեկատվություն պետական մարմինների ֆինանսական վիճակի, գործունեության ֆինանսական արդյունքների և ֆինանսական վիճակի փոփոխությունների վերաբերյալ: Բացի այդ, պետական մարմինների ղեկավարների, ինչպես նաև վերադաս պետական կառավարման մարմինների համար հնարավորություն է ստեղծվում ստանալ անհրաժեշտ օպերատիվ և արժանահավատ տեղեկատվություն կառավարչական որոշումներ կայացնելու համար, իրականացնել արդյունավետ հսկողություն և վերահսկողություն պետական մարմինների գործունեության նկատմամբ: Եվ, որ ամենակարևորն է, հաշվապահական հաշվառման միասնական մեթոդաբանության հիման վրա անհրաժեշտության դեպքում հնարավոր է լինում ստանալ համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պետության ֆինանսական վիճակի, գործունեության ֆինանսական արդյունքների և ֆինանսական վիճակի փոփոխությունների վերաբերյալ:

Նպատակ ունենալով էականորեն ավելացնել հանրային հատվածի ֆինանսական հաշվետվությունների օգտակարության աստիճանը՝ կառավարման որոշումներ ընդունելու տեսանկյունից, Հայաստանի Հանրապետությունը

որդեգրել է հանրային հատվածի կազմակերպություններում անցում կատարել հաշվեգրման հիմունքով հաշվապահական հաշվառման ստանդարտներին: Այդ նպատակով թարգմանվել և մասնագիտական խմբագրման են ենթարկվել 2008թ. հունվարի 1-ի դրությամբ հաշվեգրման հիմունքով առկա IPSAS-ները: Նշված ստանդարտներին համահունչ մշակվել է «Հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի նախագիծը և հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող այլ իրավական ակտերի նախագծերը: 2013 թվականի ընթացքում հաշվապահական հաշվառման ոլորտում իրականացվել է միջազգային ստանդարտներում 2009-2013 թթ. կատարված փոփոխությունների թարգմանությունը, որը նաև հրապարակվել է: «Արդյունքում Հայաստանի Հանրապետությունում ներկայումս կիրառվող ստանդարտները համապատասխանում են 2013 թ. հունվարի 1-ի դրությամբ գործող՝ հաշվապահական միջազգային ստանդարտներին»¹:

Ինչպես Հայաստանի Հանրապետության, այնպես էլ նախկին խորհրդային հանրապետությունների մեծ մասի հաշվապահական հաշվառումը և հաշվետվությունների կազմումը մինչ օրս հիմնվում է 1987թ. սահմանված հրահանգի վրա: Այդ իսկ պատճառով Հայաստանի Հանրապետությունում մշակվել է «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի նոր նախագիծ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների կիրառումն ապահովելու նպատակով և «Հանրային հատվածի կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի նախագիծ՝ հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման ստանդարտին համապատասխան հաշվառում վարելու նպատակով:

IPSAS-ների փորձնական ներդրման արդյունքները ցույց տվեցին, որ դրանց ամբողջական ներդրումը կպահանջի նյութական և մարդկային խոշոր ռեսուրսներ, որը, երկրի զարգացման ներկա վիճակը հաշվի առնելով, դեռևս արդարացված չէ: Միաժամանակ, Պետական ֆինանսական վիճակագրության ծեռնարկի (GFSM) և Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվապահական հաշվառման միասնական ստանդարտների (ՀՀՀՀՄՍ) համեմատությունը ցույց տվեց, որ առկա են զգալի տարբերություններ այս երկու համակարգերի միջև:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, հանրային հատվածի համար կմշակվեն հաշվապահական հաշվառման նոր ստանդարտներ (APSAS), որոնք հիմնված կլինեն հաշվապահական հաշվառման հաշվեգրման հիմունքի վրա: APSAS-ը

¹ armef.com

մշակելու համար հիմք կհանդիսանան IPSAS-ները, IFRS-ների ամբողջական փաթեթը և փոքր ու միջին կազմակերպությունների IFRS-ը:²

Սակայն աշխատանքները դրանով չեն ավարտվում: 2014 թ. համար գերակա ուղղություն է ընդունվել ՀՀ հանրային հատվածի կազմակերպություններում հաշվապահական հաշվառման նոր համակարգի ներդրման համար անհրաժեշտ իրավական ակտերի մշակումը:

Բյուջետային հիմնարկների հաշվապահական հաշվառման համակարգը պարունակում է հաշվեգրման մեթոդի վրա հիմնված հաշվառման տարրերի մեծ մասը: Ի լրումն դրամարկային սկզբունքով կատարվող գործառնությունների, համակարգերում գրանցվում են նյութական ակտիվները, հիմնական միջոցները, ֆինանսական ակտիվները, դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերը: Համակարգը ներառում է տնտեսական հոսքերը, օրինակ՝ մաշվածքը: Այդուհանդերձ, զնահատման և գրանցման սկզբունքները, ի տարբերություն հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների, դեռևս չեն սահմանվել: Ներդնելով զանապետական համակարգը, փորձ արվեց ծախսող միավորների վճարային և հաշվապահական հաշվառման համակարգերն ուղղակիորեն միավորել այդ համակարգում: Բյուջեի, հաշվապահական հաշվառման և վճարումների համար նախատեսված էլեկտրոնային համակարգը ապահովում է բյուջետային հիմնարկների կապը կենտրոնական զանապետարանի հետ: Վճարումները մատակարարողներին կատարվում են էլեկտրոնային եղանակով զանապետական միասնական հաշվի միջոցով, զանապետարանի կողմից հաստատվելուց հետո:

2013 թ. ընդլայնվել է զանապետական հաշիվների կառավարման էլեկտրոնային համակարգի կիրառությունը: Ներկայում Հայաստանի Հանրապետության պետական կառավարման բոլոր մարմիններն իրենց հաշիվները զանապետարանում կառավարում են էլեկտրոնային եղանակով՝ առանց զանապետարան այցելելու: Ներդրվել է նաև էլեկտրոնային եղանակով հաշվետվությունների ստուգման և ամփոփման համակարգչային նոր ծրագիր: Իսկ 2014 թ. ընթացքում էլեկտրոնային կառավարման համակարգում Client-Treasury-ում, կրնդգրկվեն նաև մարզային և համայնքային բոլոր հիմնարկները:

Նշենք, որ զանապետարանի միջոցով ներկայումս սպասարկվում են 4877 հաճախորդների (պետական մարմիններ, պետական հիմնարկներ, համայնքներ, ՊՈԱԿ-ներ) 30212 հաշիվներ:³

² Վ. Գաբրիելյան, «Հանրային ֆինանսների կառավարում» 25.03.13 թ.

³ armef.com

2013 թ. պետական վճարումների էլեկտրոնային համակարգում ներառվել են պետական տուրքի, տուգանքների, գույքահարկի, և պետական բյուջեի հարկային պարտավորությունների վճարումները՝ դրանց իրականացումը հարկատուների համար առավել դյուրին և հարմարվետ դարձնելու նպատակով: Այսուհետ բոլոր հարկերը կարելի է վճարել էլեկտրոնային եղանակով՝ e-payments կայքի միջոցով առանց բանկ այցելելու:

Արդիականացման հիմնական նպատակներից մեկը հաշվապահական հաշվառման համակարգում հաշվեգրման մեթոդի աստիճանական ներդրումն է: Նախապատրաստական փուլը ներառում է բյուջետային հիմնարկների և գանձապետարանի համար միասնական հաշվային պլանի մշակումն ու ներդրումը: «Նախատեսվում է հաշվային պլանը մշակել այնպես, որ հնարավոր լինի դրամարկղայինից անցնել հաշվեգրման մեթոդի: Այն նաև կհամապատասխանի ՊՖՎ 2001-ին»:⁴ Միաժամանակ, բյուջետային դասակարգումը կհամապատասխանեցվի նախատեսվող հաշվային պլանին: Բյուջետային հիմնարկները շարունակում են կիրառել նախկին ԽՍՀՄ-ի հաշվային պլանը, սակայն նախատեսվում է ուսումնասիրել հաշվապահական հաշվառման պահանջները և սահմանել միասնական հաշվային պլան:

Մի շարք երկրներում հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառումը և հաշվետվությունների կազմումը հիմնվում են հաշվեգրման մեթոդի վրա: Մի քանի այլ երկրներ պատրաստվում են ներդնել հաշվեգրման մեթոդը, մյուսները դեռևս քննարկում են այդ խնդիրը մոտ ապագայում իրականացնելու հարցը: Հստակորեն իրարից տարանջատվում են, մի կողմից, հաշվեգրման մեթոդով հաշվառումն ու հաշվետվությունների կազմումը և, մյուս կողմից, հաշվեգրման մեթոդի վրա հիմնված հատկացումների համակարգը: Մի շարք երկրներ հետևում են առաջինին՝ առանց էապես փոփոխելու երկրորդը:

Միջազգային փորձը ցույց է տալիս, որ հաշվեգրման մեթոդին անցնելու անհրաժեշտությունը վերաբերում է նաև անցումային տնտեսություն ունեցող երկրներին: Ջարգացած երկրների փորձը վկայում է, որ պետական կառավարման հատվածում հաշվեգրման մեթոդի ներդրումը պետական ֆինանսների կառավարման առումով ունի ակնհայտ առավելություններ, և ներդրման հետ կապված ծախսերն արդարացված են: Տասը տարուց ավելի տևող կառավարման բնագավառում ձեռք բերված փորձը հաշվեգրման մեթոդին անցնելու ճանապարհով ընթացող յուրաքանչյուր նոր երկրի հնարավորություն է տալիս

⁴ «Հանրային հատվածի կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի նախագիծ

նվազեցնել դրա հետ կապված ակնկալվող ծախսերը: Այս տեսանկյունից «հաշվեգրման մեթոդին անցնելիս Հայաստանի Հանրապետությունը կարող է հիմնվել այդ բնագավառում ձեռք բերված միջազգային փորձի վրա, թեև անցումային տնտեսություն ունեցող երկրի դեպքում հաշվեգրման մեթոդի ներդրման ծրագիրն ավելի մեծ ռիսկեր է պարունակում, քան զարգացած երկրներում»:⁵ Այդ իսկ պատճառով, նման աշխատանքների հետ կապված ծախսերի հաշվարկը, որը հիմնվում է ռիսկերի գնահատման վրա, կարող է տարբերվել զարգացած երկրի համանման հաշվարկից, նույնիսկ, եթե ներդրման հետևանքով ստացվող արդյունքներն ավելի մեծ են:

Բյուջետային ծախսերի կատարումն սկսվում է հատկացումների համակարգից: Հատկացումների համակարգի միջոցով օրենսդիր իշխանությունը. պետության կարիքները հոգալու նպատակով, կատարում է գործադիր մարմինների կողմից տնօրինման համար նախատեսված պետությանը պատկանող դրամական միջոցների բաշխումը: Հատկացումների համակարգը կարևոր գործիք է պետության ձեռքում՝ բաշխման ու վերաբաշխման գործառնությունների իրականացումն ապահովելու համար: Պետությանը պատկանող դրամական միջոցների օգտագործումն անհնար է արդյունավետ հսկել ու վերահսկել առանց ֆինանսական համակարգի առկայության:

Տնտեսական բնույթի իրադարձություններն արտաքին են համարվում այն դեպքում, եթե դրանցում ներգրավված են հիմնարկից դուրս գործող անձինք, այդ թվում՝ միևնույն իրավաբանական անձի (պետության) կառուցվածքում գործող կազմակերպությունները կամ մասնավոր ընկերությունները: Հիմնարկի տեսանկյունից, պետության հետ կատարվող հաշվարկները նույնպես համարվում են արտաքին գործառնություններ: Արտաքին տնտեսական բնույթի իրադարձություններն արտացոլող հաշիվները կառուցված են այնպես, որ դրանց միջոցով հնարավոր լինի սահմանված ժամանակացույցին համապատասխան ստանալ եկամուտների և ծախսերի, ինչպես նաև հաշվեկշռային տվյալները: Հետևաբար, միասնական հաշվային պլանը կարող է կիրառվել հիմնարկների մեծ մասի կողմից, առանց էական փոփոխություններ ենթադրելու: Հիմնարկի եկամուտների և ծախսերի հաշվետվության մեջ արտացոլված հիմնական եկամտի աղբյուրը հատկացումներից ստացվող եկամուտն է, որը գրանցվում է այն պահին, երբ հիմնարկն իրացնում է պետական բյուջեից ծախս կատարելու իր իրավունքը:

⁵ **Ջանջուղազյան Ա. Ս., Բրուտյան Կ. Ա.,** «Հանրային հատվածում հաշվապահական հաշվառման բարեփոխումների ուղղությամբ՝ որոշ երկրների փորձը»

Հարկ է նշել, որ բյուջետային հիմնարկների հաշվեկշիռը մասնավոր ընկերությունների հաշվեկշռից հիմնականում տարբերվում է պետության հետ հաշվարկների և հիմնարկի կապիտալի վերաբերյալ բաժինների առումով: Վերջինս համապատասխանում է մասնավոր ընկերության սեփական կապիտալին, սակայն բովանդակությամբ տարբեր է:

Շատ կարևոր է, որ բյուջետային հիմնարկներում ակտիվները մշտապես գրանցվում են իրենց ձեռքբերման արժեքով, և դրանց մաշվածքը հաշվառվում է ըստ տարիների, հավասար համամասնությամբ, համաձայն ակտիվների շահագործման ժամկետների:

Հաշվեկշռի և գործառնական ծախսերի մասին հաշվետվության տվյալները համախմբված ներկայացվում են դրամական միջոցների օգտագործման և դրանց աղբյուրների մասին հաշվետվության մեջ, որը բաղկացած է հինգ բաժիններից՝ գործառնություններ և ներդրումներ, վարկավորում, հարկերի հավաքում և տրանսֆերտներ:

Ֆինանսական հոսքերի արտացոլման նպատակով յուրաքանչյուր բաժին հարմարեցվում է կարճաժամկետ պահանջների և պարտավորությունների գրանցմանը:

Հատկացումների մասին հաշվետվության մեջ պետական բյուջեի հետ կատարված հաշվարկները ցույց են տրվում տեղաբաշխված հատկացումների և կանխատեսվող պետական եկամուտների հետ միասին: Գործառնությունների արդյունքների մասին հաշվետվության մեջ յուրաքանչյուր հիմնարկ գրանցում է յուրաքանչյուր ստորաբաժանման խոշոր եկամուտներն ու ծախսերը, որակը և չափելի արդյունքները: Նման տեղեկատվությունը վերցվում է հիմնարկի ներքին կառավարման տվյալներից, որտեղ ներքին տնտեսական իրադարձություններն արտացոլում են ծախսերի և եկամուտների բաշխումը հիմնարկի տարբեր ստորաբաժանումների միջև: Այդ տվյալներն էական նշանակություն ունեն հիմնարկի ներքին կառավարման և հսկողության տեսանկյունից: Բացի այդ, դրանք դրամարկղային կամ մասնակի հաշվեգրման մեթոդից ամբողջական հաշվեգրման մեթոդին անցնելու ամենահիմնական պատճառներից են: Քանի որ հիմնական միջոցների հաշվապահական հաշվառումը մեկն է այն արդյունքներից, որ ձեռք է բերվում նման հաշվառման միջոցով, ապա դրա հետ կապված բարելավվել է նաև ֆինանսական հսկողությունը և ներդրումներ կատարելու մասին որոշումների հիմքը:

Պետության հաշվեկշռում և եկամուտների ու ծախսերի հաշվետվությունում հաշվեգրման մեթոդով չհաշվարկվող երկու ամենակարևոր բացառությունները հետևյալն են.

ա) Պետական կապիտալ ակտիվները, որոնք նախատեսվում են քաղաքացիների կողմից ուղղակի օգտագործման համար: Դրանք շինարարության իրականացման ժամանակ գրանցվում են որպես կապիտալ ներդրում և շինարարության ավարտից հետո դուրս են գրվում: Սա վերաբերում է ենթակառուցվածքներին, ինչպես նաև պաշտպանության և մշակույթի ոլորտների ակտիվներին: Հետևաբար, նշված կապիտալ ակտիվների գծով մաշվածք չի հաշվարկվում:

բ) Կապիտալ սուբսիդիաները գրանցվում են փոփոխված դրամարկային մեթոդի միջոցով և ձևակերպվում եկամուտների բաժնում հավաքման ժամանակ կամ այն դեպքում, երբ նախատեսվում է դրանք հավաքել մինչև երեք ամիս ժամանակահատվածի ընթացքում: Սրա հետևանքով, հետագա ժամանակաշրջանում հաշվեգրված եկամուտներ չեն գրանցվում:⁶

Բյուջեների կատարման մասին հաշվետվություններում եկամուտներն ու ծախսերը գրանցվում են այն պահին, երբ կանխիկ դրամական միջոցները հավաքվել են կամ վճարվել, կամ էլ երբ ստացման կամ վճարման ենթակա գումարների մարման ժամկետը կարճ է, սովորաբար մինչև երեք ամիս:

APSAS-ի հիման վրա կվերամշակվի «Հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի նախագիծը և հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող այլ իրավական ակտերը: Նախատեսվում է, որ հաշվապահական հաշվառման մոր համակարգի ներդրումը հանրային հատվածում կիրականացվի 6-7 տարվա ընթացքում:⁷

Բանալի բառեր – *հաշվապահական հաշվառման ստանդարտներ, գանձապետական հաշիվներ, հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառում, բյուջետային ծախս, ֆինանսական հոսք*

Գրականություն

1. «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենք:
2. «Հանրային հատվածի կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի նախագիծ:

⁶ **Ջանջուղազյան Ա. Ս., Բրուտյան Կ. Ա.**, «Հանրային հատվածում հաշվապահական հաշվառման բարեփոխումների ուղղությամբ՝ որոշ երկրների փորձը»

⁷ **Վ. Գաբրիելյան**, «Հանրային ֆինանսների կառավարում», 25.03.13թ.

3. ՀՀ կառավարության 10.04.03թ. թիվ 393-Ն որոշմամբ հաստատված «Հայաստանի Հանրապետության հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման համակարգի և զանձապետական համակարգի երկրորդ սերնդի բարեփոխումների ծրագիրը»:
4. **Ջանջուղազյան Ա. Ս., Բրուսյան Կ. Ա.,** «Հանրային հատվածում հաշվապահական հաշվառման բարեփոխումների ուղղությամբ՝ որոշ երկրների փորձ»:
5. «Հաշվապահների համաշխարհային կոնգրես» 2010 թ. նոյեմբերի 8-11-ը Մալագիայում:
6. **Վ. Գաբրիելյան,** «Հանրային ֆինանսների կառավարում» 25.03.13 թ.:
7. armef.com

НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

А. А. АКОПЯН

Преподаватель ГГУ

В статье приводятся некоторые аспекты ведения бухгалтерского учета и составления отчетности общественного сектора в Республике Армения. В некоторых странах ведение бухгалтерского учета и составление отчетности общественного сектора осуществляется на основе накопительного (метод начислений) метода. Другие рассматривают возможность осуществления перехода на использование накопительного метода в ближайшие годы. В большинстве бывших стран СССР все еще пользуются инструкцией 1987года. Вот поэтому и возникла необходимость внедрения и развития международных стандартов (IPSASB), применения метода начислений в ведении бухгалтерского учета и составления отчетности общественного сектора.

SOME ISSUES OF ACCOUNTING

A. A. HAKOBYAN

GSU lecturer

The article is about several problems of accountancy in public sector of the Republic of Armenia. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). It develops International Public Sector Accounting Standards (IPSASs), accrual-based standards used for the preparation of general purpose financial statements by governments and other public sector entities around the world. Many countries of the USSR use the instruction of 1987. That's why it is nessessary adopting accrual accounting and IPSASs in the public sector.