

# ԿԱՌԱՎԱՐԶԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ԱՆՀՐԱԺԵՇՏՈՒԹՅՈՒՆԸ ԵՎ ՈՒՂՂՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ

## ԼԻԱՆԱ ԳՐԻԳՈՐՅԱՆ, ԱՐՓԻՆԵ ՀԱԿՈԲՅԱՆ

**Բանալի բառեր-** կառավարչական հաշվապահ, ինքնակարգավորում, պահանջների հստակեցում

### ՆԵՐՄՈՒԹՅՈՒՆ

Վերջին տարիներին կառավարչական հաշվառման գործիքակազմը որակական վերափոխումների ենթարկման միտում է գրանցում: Ընդլայնվում է կառավարչական հաշվառումը որպես կառավարման գործիք դիտարկող տնտեսական օբյեկտների ընդգրկումը: Առաջին հերթին, խոսքը պետական կառավարման մարմինների մասին է: Մի շարք կազմակերպություններում կառավարչական հաշվառումն անհրաժեշտ է դիտարկել նախ որպես ներքին վերահսկողության գործիք, հետո միայն՝ որպես որոշումների կայացման տեղեկատվական բազա:

Ինչպես հայտնի է, ներքին վերահսկողությունը ենթադրում է յուրքանչյուր աշխատակցի լիազորությունների հստակեցում և պարտավորությունների ամրագրում: Հետևաբար, կազմակերպության ղեկավարը ներքին վերահսկողության կազմակերպման թիվ մեկ պատասխանատուն է: Կառավարչական հաշվառումն ընդունված է անվանել «հաշվառում ըստ պատասխանատվության կենտրոնների»<sup>1</sup>, և հենց այս հանգամանքն է թույլ տալիս բացահայտել կազմակերպության գործունեության մասին տեղեկատվություն՝ կենտրոնանալով անձնակազմի պարտականությունների և լիազորությունների շրջանակին:

Այսպիսով կառավարչական հաշվառումն ակտիվորեն զարգանում է, հստակ են այս զարգացման ուղղությունները, այնուհանդերձ դեռևս այն չի ենթարկվում ինստիտուցիոնալ կարգավորման: Այսպիսի կարգավորման ռազմավարական նպատակ կարող է լինել հայկական կազմակերպություններում կառավարչական հաշվառման զարգացման ծրագրի մշակումը և իրականացումը, կառավարչական հաշվառման մասնագիտական հանրության և դրա կազմակերպման և իրականացման մեթոդաբանական բազայի ձևավորման համար բարենպաստ միջավայրի ստեղ-

<sup>1</sup> Вахрушина М.А., Демина И.Д., Толчеева А.А. Разработка профессионального стандарта «специалист по управленческому учету» в России: обоснование необходимости необходимости и анализ потребностей рынка труда // Управленческий учет. – 2018, N8. с.13-20

ծումը, տարբեր ճյուղերի կազմակերպությունների համար կառավարչական հաշվառման մեթոդաբանության մշակումը:

Կառավարչական հաշվառման մեթոդաբանության զարգացման և դրա պրակտիկ կիրառման փորձի տարածումով զբաղվող ինստիտուցիոնալ կարգավորման համակարգի և մասնագիտական կառույցի բացակայությունը առաջ է բերում մի շարք խնդիրներ:

### **ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՄԱՆ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ՀՀ-ՈՒՄ**

Ժամանակակից դասագրքային, գիտական և հատուկ տնտեսագիտական գրականությունը տերմինաբանական տարընթերցումների առիթ է տալիս: Դեռևս ընթանում են կառավարչական հաշվառման սահմանման գիտական քննարկումներ, առկա չի ռազմավարական կառավարչական հաշվառման և կառավարչական հաշվառման ու վերահսկողության միջև կապի բնույթին ուղղված միասնական մոտեցում:

Գործնականում, գործատուների կողմից ևս բացակայում է կառավարչական հաշվապահի իրավասությունների շրջանակի մասին միասնական պատկերացումը: Հայաստանյան կազմակերպություն-գործատուների կողմից «կառավարչական հաշվառման մասնագետ» հաստիքի թեկնածուներին ներկայացրած հիմնական պահանջների վերլուծության արդյունքը հետևյալն է:

Վերլուծվող հաստիքի թեկնածուներին ներկայացվող հիմնական պահանջը բարձրագույն տնտեսագիտական կրթությունն է (տնտեսագիտության, ֆինանսների և հաշվապահության ոլորտներում): Որոշ կազմակերպություններ նշում են նաև թեկնածուների բուհերի անվանումները, համեմատաբար մեծ հեղինակություն են վայելում Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանը, Երևանի պետական համալսարանը և Հայաստանում Ֆրանսիական համալսարանը: Գործատուների կարծիքով թեկնածուները պետք է ունենան աշխատանքային փորձ տնտեսագիտության, ֆինանսների և կառավարչական հաշվառման ոլորտում: 3-6 տարվա աշխատանքային փորձի պահանջ են ներկայացնում կազմակերպությունների 52%-ը, 1-3 տարի՝ 35%-ը, ուսումնասիրվող կազմակերպությունների 7 %-ը որևէ պահանջ չի ներկայացնում կապված մասնագիտական աշխատանքային փորձառության տևողության հետ, իսկ վեց տարուց ավելի աշխատանքային փորձի պահանջ ներկայացնում են հայտարարություն ունեցող կազմակերպությունների միայն 6 տոկոսը:

Կազմակերպությունները կառավարչական հաշվառման մասնագետից ակնկալում են հետևյալ ունակությունների տիրապետում. հաշվապահական հաշվառման և տնտեսագիտական վերլուծության գիտելիքներ, շեղումների վերլուծության իրականացման կարողություն, բյուջետավորման սկզբունքների, մեթոդների և գործիքների և կազմակերպությունների տնտեսական գործունեության վերլուծության մեթոդների տիրապետում, ֆինանսական գործակիցների հաշվարկում, մեծ ծավալով տեղեկատվության մշակման մեթոդների իմացություն: Բացի այս, առանձին գործատուների կարծիքով կառավարչական հաշվառման մասնագետը պետք է ուղղակիորեն մասնակցի կառավարչական հաշվառման ավտոմատացմանը և վերահսկի կառավարիչների աշխատանքը՝ նրանց ցուցաբերելով մեթոդական աջակցություն: Այս աշխատակիցը պետք է տիրապետի Excell-ի, 1C-ի, ՇՕ-ի, բյուջետավորման և պլանավորման ու ֆինանսական վերլուծության ավտոմատացված համակարգերի մասին բարձր գիտելիքների և դրանց կիրառման փորձ ունենա: Լրացուցիչ ցանկալի նախապայմաններ են նշվում ՖՀՄՄ-ներով աշխատանքի փորձը, լրացուցիչ մասնագիտական որակավորումների առկայությունը (գլխավոր հաշվապահի, Աուդիտորի որակավորումը, ՀՄՓՀՊ<sup>1</sup>, ACCA<sup>2</sup> քննությունների հանձնումը), անգլերեն լեզվի տիրապետումը:

Անձնային որակները, որոնք հայկական կազմակերպություն-գործատուների կարծիքով, պետք է ունենա կառավարչական հաշվառման մասնագետը, վերաբերում են ուշադրությանը, պատասխանատվությանը, համատեղությանը, ճշգրտությանը, մեծ ծավալով տեղեկատվության հետ աշխատելու ունակությանը: Աշխատանքի տեղավորման կազմակերպությունների կայք էջերի ուսումնասիրությունը հնարավորություն է տալիս ամփոփել գործնականում բացակայում է կառավարչական հաշվապահի ֆունկցիոնալ պարտավորությունների միասնական պատկերացում, նկատվում է այս հարցի հետ կապված կարծիքների մեծ ցրվածություն: Միայն դրանց ընդհանրացումն է հնարավորություն տալիս պատկերացում կազմել այդպիսի աշխատակցի իրավասությունների նկատմամբ գործատուների պատկերացումների շրջանակը: Այսպիսով, կառավարչական հաշվապահը պետք է տիրապետի ներտնտեսական օպերատիվ հաշվառման (ըստ ծախսերի և ըստ նախագծերի) ներդրման, կառավարչական հաշվառման և հաշվետվողականության ներքին ակտերի և ստանդարտների մշակման, փաստաթղթաշրջանառության կազմակերպման, հիմնական ցուցանիշների (key performance indicators) նախանշման և գ-

<sup>1</sup> ՀՀՓԱՊ- Հայաստանի աուդիտորների և փորձագետ- հաշվապահ պալատ, aaaa.am

<sup>2</sup> ACCA – Association of Chartered Certified Accountants- accaglobal.com

նահատման, կառավարչական հաշվետվությունների և բյուջեների (ինչպես համախմբված, այնպես էլ ըստ առանձին բիզնես գործընթացների) կազմման հնտություններին:

## **ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՍՏԱՆՊԱՐՏԱՑՄԱՆ ՈՒՂՂՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ**

Որպես գիտություն և պրակտիկ ոլորտ կառավարչական հաշվառման զարգացման ներկա վիճակի ուսումնասիրությունը թույլ է տալիս եզրակացնել, որ հաշվային-վերլուծական գործունեության այս ոլորտը ստանդարտացման կարիք ունի:

Մեր կարծիքով կառավարչական հաշվառման ստանդարտացումը նպատակահարմար է իրականացնել երկու ուղղություններով: Առաջին ուղղությունը ենթադրում է կառավարչական հաշվառման ստանդարտների մշակումը: Հայտնի է, որ տնտեսապես զարգացած երկրներում այդպիսի ստանդարտները մշակվում և հաստատվում են մասնագիտացված կառույցների կողմից: ԱՄՆ-ում Կառավարչական հաշվապահների ինստիտուտն է (IMA-The Institute of Management Accountants), Մեծ Բրիտանիայում կառավարչական հաշվապահների դաշնությունը (Chartered Institute of Management Accountants, CIMA), Ավստրալիայում՝ Կառավարչական հաշվապահների պատրաստման կենտրոնը (ICMA-The Institute of Certified Management Accountants) և այլն<sup>1</sup>: Այս հիմնահարցին անդրադարձ կատարած մի շարք գիտնականներ՝ Ն.Տ.Լոբինցևը<sup>2</sup>, Ե.Ա. Շարովա-տովան<sup>3</sup>, Տ.Վ.Մակարենկոն<sup>4</sup>, Ս.Ո.Բուլգակովան<sup>5</sup> առաջարկում են լուծման հնարավոր ուղիներ:

Վերևում նշված պայմանները և հայկական իրականությունը հաշվի առնելով մեր կարծիքով կառավարչական հաշվառման ստանդարտացումը նպատակահարմար է իրականացնել տարբեր մակարդակներով.

<sup>1</sup> **Вахрушина М. А.** Стандартизация российского Управленческого учета как условие его дальнейшего развития // Учет Анализ Аудит. – 2018.-N 3. – с.72-81

<sup>2</sup> **Лобынцев Н. Т., Шароватова Е. А., Макаренко Т. В.** Необходимость пусской стандартизации управленческого учета в условиях развития международных экономических отношений // Управленческий учет 2017. N7. с.23-31

<sup>3</sup> **Шароватова Е. А.** Приемы стандартизации управленческого учета на этапе заготовительной деятельности// Учет и статистика . – 2011. Т.2.-N 22- с.5-11,

<sup>4</sup> **Макаренко Т. В.,** Перспективы стандартизации ыправленческого учета активов коммерческой организации // Известия высших учебных заведений. Северо – Кавказский регион. Серия: Общественные науки. – 2017. –N 1(193). – с.77-84,

<sup>5</sup> Стандарты и регламенты управленческого учета: монография / Булгакова С.В. и Коротаяева Н.В.; Воронеж; Издательский дом ВГУ, 2016. – 174 с.

- մակրոտնտեսական մակարդակը ենթադրում է տնտեսության տարբեր ոլորտների առանձնահատկությունները հաշվի առնող ստանդարտների մշակումը: Այս ստանդարտները պետք է մշակվեն հայ գիտնականների և պրակտիկ մասնագետների կողմից, անցնեն հանրային քննարկում և հաստատվեն մոտ ապագայում ձևավորված ինքնակարգավորվող մասնագիտացված կառույցի՝ Կառավարչական հաշվառման ինստիտուտի կողմից: Ներկայումս, այդպիսի ինստիտուտի բացակայության պայմաններում առաջադրված խնդրի լուծման կազմակերպչական դերը կարող է ստանձնել Հայաստանի աուդիտորների և փորձագետ-հաշվապահների պալատը: Առաջին մակարդակի ստանդարտների մշակումը նպատակահարմար է սկսել առևտրային խոշոր կազմակերպություններից, որոնք գործում են բազմաթիվ չլուծված խնդիրների պայմաններում: Այդ պատճառով, կառավարչական հաշվառման ստանդարտացումը պետք է ուղղվի հաշվառման օբյեկտների կառուցվածքավորմանը, բյուջետավորման և կառավարչական հաշվառման համակարգերի միջև հարաբերությունների կազմակերպմանը և որպես հետևանք, դրանց վերահսկողական գործառնության մեծացմանը, պետական պատվեր իրականացնող կազմակերպությունների ծախսերի կառավարման պետական կարգավորման միասնական մոդելի ստեղծմանը:

- երկրորդ, միկրոտնտեսական մակարդակ, ենթադրում է առաջին մակարդակի ստանդարտացման սկզբունքների պահպանմամբ ներկայակերպական ստանդարտների և տնտեսվարող սուբյեկտի ուղղակի կանոնակարգերի մշակումը: Կառավարչական հաշվառման ստանդարտացման երկրորդ ուղղությունը՝ աշխատակցի մասնագիտական գործունեության իրականացման համար անհրաժեշտ որակավորումը բացահայտող մասնագիտական ստանդարտի մշակումն է:

## **ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

Այսպիսով, գործատուներին Կառավարչական հաշվառման ստանդարտները կներկայացնեն կառավարչական հաշվապահից ակնկալվող աշխատանքային գործառնությունների, դրանց կատարման որակի նկարագրությունը, անձնակազմի գնահատման չափանիշները: Աշխատակիցները՝ հասկանալով իրենցից ակնկալվող աշխատանքային գործառնությունները՝ հնարավորություն կստանան բարձրացնել որակավորման մակարդակը: Եվ վերջապես, բարձրագույն կրթության համակարգը կողմնորոշում կունենա, որի հետ կհամաձայնեցվեն կրթական ստանդարտները: Միայն Կառավարչական հաշվառման ստանդարտացման համալիր մոտեցումը

հնարավորություն կտա ապահովել վերջինիս կայուն զարգացումը: Ապագայում այն կարող է լինել կառավարչական հաշվառման կատարելագործման գործոն, բարձրացնել ընդունվող կառավարչական որոշումների որակը: Կառավարչական հաշվառման մասնագիտական կարգավորման ինստիտուտի և ստանդարտների մշակումը նաև էապես կնպաստի ձևավորված լավագույն կարծիքների և փորձի տարածմանը:

**Лиана Григорян, Арпине Акопян, Необходимость и направления саморегулирования управленческого учета** - В статье управленческий учет рассматривается как наука и как область практики. Управленческий учет развивается, направления развития ясны, однако он еще не подлежит институциональному регулированию. Стратегической целью такого регламента может быть разработка и внедрение системы управленческого учета, создание благоприятных условий для формирования методологической базы управленческого учета, его организация и внедрение. Мы представили направления стандартизации управленческого учета. Первый макроэкономический уровень стандартизации, предполагает разработку стандартов, учитывающих специфику различных отраслей экономики. Второй, микроэкономический уровень, предполагает разработку внутренних нормативных актов хозяйствующего субъекта с соблюдением принципов стандартизации первого уровня.

**Liana Grigoryan, Arpine Hakobyan, Necessity and directions of managerial accounting regulation** - In the article, managerial accounting is considered as a science and as a practical field. Managerial accounting is developing, the directions of development are clear, however, it is not yet subject to institutional regulation. The strategic goal of such a regulationis can be the development and implementation of a management accounting systems, the creation of a favorable environment for the formation of a methodological base for the management accounting, its organization and implementation. We have presented the directions of standardization of managerial accounting. The first level of macroeconomic standardization involves the development of standards that take into account the specifics of different sectors of the economy. The second, microeconomic level, presupposes the development of internal and direct regulations of the economic entity in compliance with the principles of first level standardization.

Ուղարկվել է խմբագրություն 16.03.2022թ.

Գրախոսվել է 16.03.2022թ.

Ստորագրվել է տպագրության 22.04.2022 թ.