

ԾԱՌԱՅՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՈԼՈՐՏԻ ԶԱՐԳԱՅՈՒՄԵՎ ՍՈՑԻԱԼ-ԺՈՂՈՎՐԴԱԳՐԱԿԱՆ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐ

ՎԱՐԴԱՆ ՍԱՐԳՍՅԱՆ

տ.գ.դ., պրոֆեսոր

ԱԼՎԱՐԴ ՍԱՐԳՍՅԱՆ

տ.գ.թ., դոցենտ

ԼԻԱՆԱ ԳՐԻԳՈՐՅԱՆ

տ.գ.թ., դոցենտ

ԼԵՎՈՆ ՍԱՀԱԿՅԱՆ

տ.գ.թ., ասիստենտ

ԽՈՇՈՐ ԱՌԵՎՏՐԱՅԻՆ ՑԱՆՑԵՐՈՒՄ ԱՊՐԱՆՔԱՅԻՆ ՊԱՇՏԱՐՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԱՅԼԸՆՏՐԱՆՔԱՅԻՆ ՄՈՂԵԼԸ¹

Ֆինանսական հաշվառման ներդրման զուգահեռ ՀՀ-ում նոր որակական հատկանիշներ է ստանում հաշվապահական տեղեկատվությունը: Ներկայումս հաշվապահական հաշվառման հիմնարար մոտեցումները սահմանվում են ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներով: Սակայն ֆինանսական հաշվառման միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ) որդեգրումը չի նշանակում, որ հաշվապահական հաշվառման համակարգի բոլոր հիմնահարցերը ստանում են իրենց պատասխանները: Առհասարակ ֆինանսական հաշվառման հիմնարար մոտեցումներից մեկն այն է, որ ակտիվները հաշվառվում են ինքնարժեքով, կամ արժեքի չափման այլ մոտեցմամբ, սակայն ոչ վաճառքի գներով: Կան մոտեցումներ, որոնց համաձայն բացահայտվում են որոշակի ակտիվների իրական արժեքները, սակայն նրանք չեն ծառայում որպես հաշվառման հիմք: Ներկայիս տնտեսական զարգացումները առևտրի ոլորտում հանգեցրեցին մի շարք փոփոխությունների, օրինակ, խոշոր առևտրային ցանցերի ձևավորումը, առևտրի ոլորտում հաշվառման ավտոմատացումը և այլն, որոնք իրենց հերթին էլ նոր խնդիրներ են առաջ դնում հաշվապահական հաշվառման համակարգի առջև: Հաշվառման տեսանկյունից մնան խնդիր դարձավ տեղեկատվական համակարգերի մասնակի կամ բացարձակ ինտեգրումը հաշվապահական գործընթացների մեջ: Տնտեսության մեջ տեղեկատվական համակարգերի առաջին կիրառությունները եղել են հաշվապահական հաշվառման ոլորտում: Ներկայումս տեղեկատվության շրջանառության ձևերի զարգացումները հրամայական են հանդիսանում հաշվապահական հաշվառման համակարգերի նոր որակի՝ տեղեկատվական-վերլուծական համակարգերի ստեղծման համար: Ժամանակակից պահանջներին բավարարող տեղեկատվական համակարգը նախատեսված է ոչ միայն հաշվապահական տեղեկատվական հոսքերի պարզագույն մշակման և ներկայացման համար, այլ ներառում է տրամաբանական և գիտական բաղկացուցիչ, որը նպաստում է առավել արդյունավետ կառավարչական որոշումների ընդունմանը և կառավարչական հաշվառման հիմնախնդրների լուծմանը: Բացի այդ, աստիճանաբար կանոնակարգվում էին առևտրի ոլորտում գործարար փոխհարաբերությունները և առևտրի կազմակերպման մոտեցումները: Եթե 15-20 տարի առաջ դժվար էր պատկերացնել առևտրի գործընթացը առանց սակարկման, ապա ներկայումս առավել դժվար է պատկերացնել առևտրի սրահ առանց հստակ գնանշման: Փոխվեցին նաև ապրանքաշրջանառության կազմակերպման ձևերը, դառնալով հնարավորինս տարանջատված: Նման և շատ հանգամանքների արդյունքում առևտրի ոլորտում ձևավորվեցին հաշվառման առանձնահատկություններ, որոնք գտան իրենց օպտիմալ լուծումները: Այդպիսի

¹ Դոկվածը ներկայացված է ԴՊՏՀ 2013թ. ներքին դրամաշնորհային ծրագրի շրջանակներում:

առանձնահատկություններից ամենակարևորն այն է, որ ապրանքային հաշվառումը կրեց երկշերտ բնույթ: Առաջին հարթությամբ այն հաշվառվում է ինքնարժեքի սկզբունքով, իսկ մյուս հարթությամբ՝ վաճառքի գների սկզբունքով: Նշվածներից մեկը կամ մյուսը չեն նսեմացնում մյուսի կարևորությունը, քանի որ դրանցից յուրաքանչյուրը ունի իրեն հատուկ գործառնությունները:

Այսպես, հարկային և ֆինանսական հաշվառման տեսանկյունից կարևոր նշանակություն ունի ապրանքային հաշվառման վարումը ինքնարժեքի հարթությամբ, իսկ ներքին վերահսկողության կամ կառավարչական հաշվառման տեսանկյունից նաև կարևոր է հաշվառումը վաճառքի գներով:

Շատ հաճախ ապրանքային հաշվառումը վաճառքի գներով կոչվում է մանրածախ հաշվառման մեթոդ: Մանրածախ բառը պատահական չէ, քանի որ այս մեթոդը իր լավագույն կիրառությունը գտնում է մանրածախ ապրանքաշրջանառության ոլորտում:

Մանրածախ մեթոդով հաշվառումը, դա այնպիսի հաշվապահական գործընթացների, գրանցումների, հաշվարկների և հաշվետվությունների համակարգված ամբողջություն է, որի հիմքում ընկած է ապրանքային մնացորդը և շրջանառությունը վաճառքի գներով հաշվառելու սկզբունքը:

Հարց է ծագում, թե ինչպիսի հանգամանքներում հաշվառման, որ սկզբունքները որքանով են արդյունավետ և որքանով են նպատակահարմար:

Այսպես, առևտրի ոլորտում տնտեսվարող կազմակերպությունների գործունեությունը պայմանականորեն կարելի է տարանջատել երեք ուղղությունների՝

1. մեծածախ,
2. մանրամեծածախ,
3. մանրածախ:

Մեծածախ ապրանքաշրջանառությունը կարելի է բնութագրել հետևյալ հատկանիշներով՝ առկա է առևտրային բազա կամ պահեստ, որտեղ տեղակայված են ապրանքային մնացորդը, որտեղից էլ կազմակերպվում է իրացումը: Գնորդները հիմնականում միջնորդ կազմակերպություններն են, գնային քաղաքականությունը կախված է խմբաքանակից, առաքման վայրից, վճարման ժամանակագրությունից: Ինչպես նաև կարևոր է հիշել, որ վճարահաշվարկային փաստաթուղթը հանդիսանում է հաշիվ -ապրանքագիրը:

Մանրածախ ապրանքաշրջանառությունը ի տարբերություն մեծածախի, ունի որոշակի առանձնահատկություններ, այսպես՝

- առկա է առևտրային սրահ, անկախ պահեստային տարածքից,
- վաճառահանված ապրանքները հստակորեն գնանշված են,
- գնանշումից գատ կարող են գործել սահմանված զեղչեր,
- գնորդների շրջանակը ազատ է,
- գնորդները կարող են լինել ֆիզիկական և իրավաբանական անձինք,
- անդեմ գնորդի հետ վճարահաշվարկային փաստաթուղթ հանդիսանում է ՀԳՄ կտրոնը,
- իրացման գործընթացը զուգորդում է անհապաղ վճարմամբ:

Մանրամեծածախ ապրանքաշրջանառության պարագայում կարող են համադրվել վերջիններիս յուրահատուկ հատկանիշները:

Գործունեության առանձնահատկությունների տարանջատումը իր հերթին առաջացնում է նաև հաշվառման մոտեցումների առանձնահատկություններ: Մանրածախ և մանրամեծածախ բնագավառների դեպքերում առավել նպատակահարմար է կիրառել նաև հաշվառման մանրածախ մեթոդը:

Ինչպիսի մեթոդ էլ ընտրվի, այն ունի հետևյալ նպատակը՝ ապրանքային մնացորդի և շրջանառության արժեքային գնահատումը: Ապրանքային պաշարների հաշվապահական հաշվառման հիմնական խնդիրը՝ իրացված կամ սպառված միավորների ինքնարժեքի որոշումն է: Ապրանքային պաշարների ինքնարժեքի որոշման մեթոդները սահմանված և նկարագրված են ՀՀՄ 2 «Պաշարներ» ստանդարտում: Առհասարակ իրացված պաշարների ինքնարժեքի որոշման բանաձևի ընտրությունը կախված է հետևյալ հարցից՝ արդյոք ապրանքային պաշարները փոխադարձ փոխարկելի են, թե ոչ: Փոխադարձ փոխարկելի պաշարների ինքնարժեքի որոշման համար կարող են կիրառվել ԱՄԱԵ և միջին կշռված մեթոդները: Ինչպես ստանդարտը որոշակի հանգամանքներում թույլատրում է կիրառել նաև ինքնարժեքի որոշման մանրածախ մեթոդը և ստանդարտ ծախսումների մեթոդները: Վաճառված

(իրացված կամ այլ ելքագրված) ապրանքների ինքնարժեքի որոշումը հավելագնի մեթոդով ենթադրում է, որ առկա է առևտրային հավելագնի հարաբերականորեն կայուն տոկոսադրույք:

Այն կարող է կիրառվել հետևյալ նպատակներով՝

- իրացման ծավալի նկատմամբ՝ ինքնարժեքի որոշման նպատակով,
- իրացման ծավալի նկատմամբ՝ համախառն շահույթի որոշման նպատակով,
- վաճառքի գներով արտահայտված ապրանքային մնացորդի նկատմամբ՝ մնացորդի ինքնարժեքի գնահատման համար,
- ինքնարժեքով արտահայտված ապրանքային մնացորդի նկատմամբ՝ մնացորդի գումարը վաճառքի գներով որոշելու համար և այլն:

Սովորաբար, այս մեթոդը կիրառվում է վաճառված ապրանքների ինքնարժեքի որոշման համար, հաշվառման այս մեթոդը իր կիրառությունը գտնում է հիմնականում առևտրային սրահներում՝ հաշվառման գործընթացների պարզեցման համար: Մի ժամանակաշրջանից մյուսը առավել հեշտ է գրանցել ձեռքբերումները, արտահայտված վաճառքի գներով, և հաշվառել իրացումից հասույթը, քան թե որոշել վաճառված ապրանքների ինքնարժեքը:

Հավելագնի մեթոդի կիրառությունը նպատակ է հետապնդում հեշտացնել հաշվառման գործընթացը և հիմք է ծառայում ապահովել ապրանքային մնացորդի փաստացի գույքագրման արդյունքների համադրումը հաշվառված մնացորդի հետ: Այս մեթոդի դեպքում հաշվառման վարման համար պարտադիր չեն ապրանքային քարտում անալիտիկ գրանցումները: Առևտրային հավելագնի միջոց մանրածախ մեթոդը հիմնականում կիրառվում է փոքր բիզնեսում:

Խոշոր առևտրային ցանցերում ապրանքային պաշարների հաշվառումը առաջ է բերում այլ խնդիրներ, որոնց լուծման գրավական տեսնում ենք մանրածախ մեթոդի առաջարկվող գործիքակազմը: Մանրամեծածախ առևտրի ոլորտում հաշվառման ներդրման սկզբունքները և ներքին վերահսկողության վարման կանոնների ընտրության մեջ կիրառելով մանրածախ մեթոդի գործիքակազմը կստեղծվի այլընտրանքային հակակշիռ գոյություն ունեցող տեղեկատվական աղբյուրներին: Իսկ նրա հիմնական տարբերությունը կայանում է նրանում, որ այդպիսի տեղեկատվական հոսքը կարելի է ձևավորել իրարից անկախ միավորներից:

Մանրամեծածախ առևտրի ոլորտի առանձնահատկությունը հաշվի առնելով՝ յուրահատուկ են նաև հաշվառման վարման մոտեցումները: Ուսումնասիրելով առևտրային հավելագնի տոկոսադրույքի կիրառության եղանակները հաշվառման տեսանկյունից ակնհայտ է դառնում այն փաստը, որ եթե նման տոկոսադրույք լինի փոփոխական և դժվար որոշելի, ապա վերջինիս կիրառությունը կլինի ոչ նպատակահարմար: Հետևաբար, ցանկալի արդյունքի հասնելու համար պետք է վարել երկու տարբեր հաշվառումներ՝ մեկը ըստ ինքնարժեքների, մյուսը ըստ վաճառքի գների:

Սակայն մինչև հաշվառման ներդրման և գործընթացների նկարագրությանը, փորձենք ձևակերպել թե ինչ խնդիրներ պետք է լուծել հաշվառման միջոցով:

Նախ մանրամեծածախ առևտրի ոլորտի զարգացումը հանգեցրեց առևտրային ցանցերի ձևավորմանը: Ներկայումս գրեթե բոլոր վաճառակետերը հանդիսանում են առևտրային ցանցի միավորներ: Գործունեության նման կազմակերպումը ունի մի շարք առավելություն աշխատանքի կազմակերպման, մենեջմենթի, լոգիստիկայի, մարքեթինգի և վերահսկողության տեսանկյուններից: Հաշվապահական հաշվառման տեսանկյունից առավել կարևորություն ունի ներքին վերահսկողության ճիշտ կազմակերպումը: Վերջինս անհնար է իրականացնել առանց համապատասխան հաշվապահական տեղեկատվության, իսկ տեղեկատվության օրինակներ են՝ ապրանքային քարտերը, ապրանքային մնացորդը արտահայտված բնեղեն արտահայտությամբ և, իհարկե, ապրանքային մնացորդ արտահայտված վաճառքի գներով: Գույքագրումների կամ ստուգումների իրականացումը ամփոփվում է հենց փաստացի մնացորդների համադրությամբ ապրանքային մնացորդը արտահայտված վաճառքի գներով: Այսպիսով, ակնհայտ է, որ հաշվառման արդյունքով ձևավորված տեղեկատվությունը պետք է լինի այնպիսին, որ այն համադրվի ներքին վերահսկողության տեղեկատվության հետ: Բացի այդ, կարևոր է նաև ապրանքային միավորների հաշվառումը ըստ իրենց սահմանված վաճառքի գների, հակառակ դեպքում իրացման գործընթացի նկատմամբ անհնար կլինի սահմանել հսկողություն:

Առևտրային ցանցերի գործունեության առանձնահատկությունները հաշվի առնելով՝ հաշվապահական հաշվառման տեղեկատվությունը առնվազն պետք է ապահովի

- յուրաքանչյուր ապրանքային պաշարի (ապրանքի, արտադրանքի) անալիտիկ հաշվառումը ըստ առանձին առևտրային սրահների,
- յուրաքանչյուր առևտրային սրահի ապրանքային մնացորդի հաշվառված մեծությունը ըստ վաճառքի գների,
- վաճառքի գներից տարբերվող գներով իրացման վերաբերյալ տեղեկատվության,
- դեբիտորներ, կրեդիտորների անալիտիկ հաշվառում՝ ըստ առաջացման աղբյուրների (օրինակ դեբիտորների դեպքում՝ թե որ առևտրային սրահից է կատարվել իրացումը, կրեդիտորների դեպքում՝ թե ինչպիսի ապրանքների մատակարարումից, որ պահեստը կամ սրահն է եղել անմիջապես բեռնաթափման վայրը և այլն),
- վաճառքի կետների (առավել հաճախ այն նույնականացվում է առևտրային սրահի առանձին դրամարկղային կետերի հետ, որտեղ կատարվում է վճարումը գնորդի կողմից, POS) դրամական միջոցների հաշվառում՝ մուտքային մատով համադրելի վաճառված ապրանքների գումարների հետ, իսկ ելքային մատով՝ ըստ համապատասխան ուղղությունների և այլն:

Թվարկումը կարելի է շարունակել, սակայն բավարարվենք նվազագույնով:

Նման պահանջների բավարարմանը առավել բարձր մակարդակով կարելի է հասնել ավտոմատ համակարգերի ներդրմամբ, ֆինանսական հաշվառման պատշաճ կազմակերպմամբ, և օպերատիվ հաշվառմամբ՝ **հիմք ընդունելով հաշվառման մանրաձախ մեթոդը:**

Ինքնարժեքի որոշման տեսանկյունից կիրառվող մանրաձախ մեթոդի տարրերից օգտագործվում է առևտրային հավելագինը, իսկ առհասարակ ապրանքային հաշվառման տեսանկյունից մանրաձախ հաշվառման ողջ գործիքակազմը:

Մանրաձախ հաշվառման գործիքակազմի մեթոդական հիմքը՝ ցուցանիշների սկզբնական և վերջնական մնացորդների միջև կապերի արտացոլումն է՝ ըստ այնպիսի հատկանիշներ կրող հաշվարկային մեծությունների, որոնք համադրելի են մեկ այլ ցուցանիշի հաշվարկման մեջ, ողջ գործիքակազմը իրենից ներկայացնում է միևնույն ցուցանիշի երկու տարբեր ժամանակաշրջանների մնացորդների միջև թվաբանական-հաշվարկային կապը:

Ապրանքային պաշարների մնացորդի հաշվառման տեսանկյունից մի քանի եղանակներ կամ մոտեցումներ կան, դրանք են՝

- զուտ անալիտիկ հաշվառում,
- քանակագումարային հաշվառում ըստ ինքնարժեքի (սինթետիկ հաշվառում),
- քանակագումարային հաշվառում ըստ վաճառքի գների (հավելագնի մեթոդ),

Սակայն մեր կողմից առաջարկվում է կիրառել զուտ գումարային մեթոդը:

Չուտ անալիտիկ կամ քանակային հաշվառումը հատուկ է օպերատիվ հաշվառմանը, երբ ապրանքանյութական միավորների հաշվառումը վարվում է ըստ անալիտիկ քարտերի, արտահայտված բնեղեն չափիչներով:

Քանակագումարային հաշվառումը ըստ ձևավորված փաստացի ինքնարժեքների հատուկ է ֆինանսական հաշվառմանը, երբ միավորների հաշվապահական հաշվառումը տարվում է և՛ անալիտիկ, և՛ սինթետիկ հաշիվների միջոցով:

Քանակագումարային հաշվառումը ըստ վաճառքի գների և զուտ գումարային հաշվառման եղանակները կրում են յուրահատուկ բնույթ, դրանք հատուկ են միայն հաշվառման մանրաձախ մեթոդին, որոնք կիրառելի են միայն առևտրային բնագավառում:

Քանակագումարային ըստ վաճառքի գների հաշվառման եղանակի հիմնաքարը՝ ապրանքային միավորների, ապրանքաշրջանառության և մնացորդի հաշվառումն է ոչ թե ինքնարժեքից և իրացման զուտ արժեքից նվազագույնով, ինչպես ընդունված է ֆինանսական հաշվառման, կամ փաստացի ձևավորված արժեքով, ինչպես ընդունված է հարկային հաշվառման մեջ, **այլ հաշվառումն է՝ արտահայտված վաճառքի գներով:**

Իսկ զուտ գումարայինի դեպքում հաշվառումը ապահովում է միայն ապրանքային մնացորդը և շրջանառության մեծությունը գումարային տեսքով, այս դեպքում էական չէ անալիտիկ հաշվառումը:

Չուտ գումարային մնացորդի մեծությունը օգտագործվում է որպես հակակշիռ, չնայած ունենալով կիրառության սահմանափակ շրջանակներ, այն ապահովում է վերահսկողական ֆունկցիա տեղեկատվական հոսքերի նկատմամբ, կարող է կիրառվել ներքին ստուգումների ժամանակ:

Մանրաձախ մեթոդի ներդրման նպատակահարմարությունը խիստ սուբյեկտիվ որոշում է, քանի որ կախված է կառավարման կառուցվածքային բնույթից, օրինակ, այս եղանակի ներդրումը և հետագա վարումը կլինի անիմաստ, եթե կազմակերպության գործունեության մեջ ընդունված չէ գույքագրումների անցկացումը ներքին վերահսկողության նպատակներով, կամ առևտրային սրահներին տրված են այնչափ լիազորություններ, որոնք ինքնուրույն կերպով կարող են կազմակերպել իրենց առևտրային գործընթացը, և հետևաբար նրանցից պահանջվում է ապահովել որոշակի շահութաբերության մակարդակ և այլն: Հետևաբար պետք է լինեն այնպիսի հանգամանքներ, որոնց արդյունքում մանրաձախ հաշվառման մեթոդի ներդրումը ապահովի աշխատանքների արդյունավետության բարձրացումը:

Առևտրային գործունեությունը ենթադրում է կատեգորիաներ, որոնցում տեղի ունեցող փոփոխությունները հանդիսանում են մանրաձախ հաշվառման առարկան, դրանք են՝

- առևտրային սրահների, պահեստների, բազաների ապրանքային շրջանառությունը,
- դրամական միջոցների հոսքերը,
- վաճառքների գծով դեբիտորական պարտքերը:

Տնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառումը ներառում է բազմաթիվ այլ տնտեսական կատեգորիաներ՝ ներառելով կազմակերպության ակտիվները և պասիվները, սակայն առևտրային սրահների տեսանկյունից տնտեսական միջոցների կազմը ներառում է միայն վերոհիշյալ թվարկվածը, հետևաբար թվարկումը ոչ թե պայմանական բնույթ է կրում, այլ՝ օբյեկտիվ:

Մանրաձախ հաշվառման մեթոդի կիրառությունը ենթադրում է գործառնությունների դասակարգված գրանցումներ կատարելու ընթացակարգեր, որոնց արդյունքները օգտագործվում են հաշվարկային բանաձևերում, իսկ արդյունքում ստացված մեծությունները կծառայեն որպես փաստացի արդյունքների հետ համադրման լավագույն տարբերակ:

Մանրաձախ հաշվառման մեջ առաջարկում ենք օգտագործել հետևյալ երեք հիմնական հաշվարկային բանաձևերը՝

- *Ապրանքային մնացորդի,*
- *Դրամարկղի մնացորդի,*
- *Դեբիտորական պարտքերի:*

Ապրանքային մնացորդի հաշվարկային բանաձևում օգտագործվող ցուցանիշները

	Ցուցանիշի կամ բանաձևի նկարագրությունը	Հաշվարկային բանաձևը
Q	<i>ապրանքատեսակի մնացորդի քանակն է բնեղեն չափիչով</i>	
P	<i>տվյալ ամսաթվի դրությամբ տվյալ միավորի սահմանված վաճառքի գինը (այսուհետ՝ վաճառքի գին)</i>	
I_0	Ապրանքային մնացորդ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ	$I_0 = \square Q * P$
I_+	Ապրանքային մնացորդի ավելացումներ՝ ձեռքբերումներ, մուտքեր	
I_-	Իրացման ծավալ և այլ ելքեր	
I_I	Ապրանքային մնացորդ ժամանակաշրջանի վերջին դրությամբ	$I_I = I_0 + I_+ - I_-$

Սակայն առևտրային սրահների մուտքային և ելքային գործողությունների մասն խոշոր դասակարգումը բավարար չէ՝ ներկայացնենք առավել մանրամասն:

	Ցուցանիշի կամ բանաձևի նկարագրությունը	Հաշվարկային բանաձևը
I_+	Ապրանքային մնացորդի ավելացումներ՝ ձեռքբերումներ, մուտքեր	$I_+ = M_I + M_2 + P_+ + D_+ + R_+$
M_I	Ձեռքբերումներ (հնարավոր է նաև վերադարձ գնորդից դեպքը, որը կարող ենք դիտարկել	<i>ձեռքբերման ապրանքային քանակ X տվյալ պահին գործող վաճառքի գին</i>

	որպես ձեռքբերում)	
M_2	Ներքին տեղաշարժեր	այլ սրահներից կամ պահեստից ստացման ապրանքային միավորների քանակ X տվյալ պահին գործող վաճառքի գին
P_+	Վաճառքի գների թանկացում, վաճառքի գների փոփոխություն սահմանելու դեպքում	(նոր գին – վաճառքի գին) X փոփոխվող գինը կրող ապրանքային մնացորդ՝ առ գների փոփոխության ամսաթվի դրությամբ
D_+	Բացասական գեղչեր, վաճառքի գնից բարձր գնով իրացնելու դեպքում	(վաճառված գին – վաճառքի գին) X իրացված ապրանքների քանակ
R_+	Գույքագրմամբ բացահայտված ավելցուկ	ավելցուկ ապրանքային միավորների քանակ X տվյալ պահին գործող վաճառքի գին

Նույն կարգով ներկայացնենք ելքային գործառնությունները՝

	Ցուցանիշի կամ բանաձևի նկարագրությունը	Հաշվարկային բանաձևը
I	Իրացման ծավալ և այլ ելքեր	$I = S + D + M_+ + P_+ + R_+$
S	Իրացված ապրանքների գումար (հնարավոր է նաև վերադարձ մատակարարին դեպքը, որը կարող ենք դիտարկել որպես իրացում) Իրացման ծավալը հաշվի առնելիս ցանկալի է անտեսել ԱԱՀ	իրացման քանակ X վաճառված գին
D	Ձեղչեր, վաճառքի գնից ցածր գնով իրացնելու դեպքում	(վաճառքի գին - վաճառված գին) X իրացված ապրանքների քանակ
M_-	Ներքին տեղաշարժեր	այլ սրահներ կամ պահեստ տեղափոխված ապրանքային միավորների քանակ X տվյալ պահին գործող վաճառքի գին
P_-	Վաճառքի գների իջեցում, վաճառքի գների փոփոխություն սահմանելու դեպքում	(նոր գին – վաճառքի գին) X փոփոխվող գինը կրող ապրանքային մնացորդ՝ առ գների փոփոխության ամսաթվի դրությամբ
R_-	Գույքագրմամբ բացահայտված պակասորդ	պակասորդ ապրանքային միավորների քանակ X տվյալ պահին գործող վաճառքի գին

Առևտրային կազմակերպության դրամարկղային գործողությունների տարանջատումը ըստ դրամական հոսքերի բնույթի կատարվում է համաձայն ՀՀՄՍ 7 «Հաշվետվություն դրամական միջոցների հոսքերի մասին» ստանդարտի, որի պահանջների կատարումը պարտադիր է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար: Եթե դրամական հոսքերի բնույթը ուսումնասիրենք առևտրային կետերի կամ սրահների մակարդակով, ապա այստեղ դրամական հոսքերի դասակարգումը առավել ընդգծված է արտահայտվում: Դրամական հոսքերը մուտքային մասով արտահայտվում են հաճախորդների կողմից վճարումների և դեբիտորի մարումների տեսքով, իսկ ելքային մասով՝ ընթացիկ ծախսերի, մատակարարներին վճարումների կամ գլխավոր դրամարկղ գումարի հանձնման տեսքով:

Դրամարկղի մնացորդի հաշվարկային բանաձևում օգտագործվող ցուցանիշները

	Ցուցանիշի կամ բանաձևի նկարագրությունը	Հաշվարկային բանաձևը
C_0	Դրամարկղի սկզբնական մնացորդ	
C_{in}	Կանխիկ մուտքեր	
C_{out}	Կանխիկ ելքեր	
C_l	Դրամարկղի վերջնական մնացորդ	$C_l = C_0 + C_{in} - C_{out}$
C_{in}	Կանխիկ մուտքեր	$C_{in} = C_{inS} + C_{inD}$
C_{inS}	Կանխիկ մուտքեր վաճառքից	
C_{inD}	Կանխիկ մուտքեր դեբիտորներից	

Դրամարկդի ելքերը կարող են դասակարգվել ըստ նպատակային ուղղությունների, որոնց ընտրությունը կախված է կոնկրետ կազմակերպության վարած ներքին քաղաքականությունից, օրինակ, եթե թույլատրվում է կատարել վճարումներ մատակարարներին, կատարել ընթացիկ ներքին ծախսեր, վճարել աշխատավարձ և այլն: Սակայն գլխավոր դրամարկդ գումարի հանձնումը հատուկ է բոլոր առևտրային կետերին, անկախ իրականացման ձևերից՝ ինկասագիտն, բանկային փոխանցմամբ և այլն:

Կարևոր է հիշել, որ ներկայացված հաշվարկային բանաձևերում չէին քննարկվում անկանխիկ գործառնությունները, իսկ դրանց առկայության դեպքում մոտեցումները նույն են:

Դեբիտորական պարտքերի հաշվարկային բանաձևի կառուցման եղանակը նույն է ինչ որ սինթետիկ հաշվառման մեջ:

Դեբիտորական պարտքերի *մնացորդի* հաշվարկային բանաձևում օգտագործվող ցուցանիշները

	Ցուցանիշի կամ բանաձևի նկարագրությունը	Հաշվարկային բանաձևը
D_0	Վաճառքների գծով դեբիտորական պարտքերի սկզբնական մնացորդ	
SD	Իրացման ծավալ՝ հետաձգված վճարումով	
C_{inD}	Վճարումներ դեբիտորներից	
D_1	Վաճառքների գծով դեբիտորական պարտքերի վերջնական մնացորդ	$D_1 = D_0 + SD - C_{inD}$

Վերոհիշյալ բանաձևերը հիմք են ծառայում առևտրային սրահների ակտիվների գուտ գումարային մնացորդի որոշման համար: Այսպես, առաջարկվում է թվաբանական կտրվածքով գումարել վերոհիշյալ երեք հաշվարկային բանաձևերը, որոնց հանրագումարը իրենից կներկայացնի «առևտրային ցանցի ակտիվները», այսինքն, կունենանք առևտրային սրահի միկրոհաշվեկշիռ, սակայն բացի գուտ թվաբանական գումարումից, այստեղ ի հայտ է գալիս գուտ գումարային մեթոդի առավելությունը, երբ ապրանքային մնացորդը որևէ ամսաթվի դրությամբ կարելի է ստանալ արտահայտված ապրանքների վաճառքի գներով, չօգտագործելով իրացման ծավալի ցուցանիշը: Հենց այս մոտեցման մեջ է կայանում գուտ գումարային մեթոդով հաշվառման առավելությունը, քանի որ այն հասկանալի է հաշվապահական տեղեկատվական հոսքերին:

Ջուտ գումարային մեթոդով մանրածախ հաշվառման բանաձևի կառուցման ուղղությունը հետևյալն է. եթե հիմք վերցնենք ապրանքային մնացորդի, դրամական միջոցներ և դեբիտորական պարտքերի հաշվարկային բանաձևերը՝

1. $D_1 = D_0 + SD - C_{inD}$
2. $C_1 = C_0 + C_{inS} + C_{inD} - C_{out}$
3. $I_1 = I_0 + M_1 + M_2 + P_+ + D_+ + R_+ - S - D - M - P - R$

ապա դրանց հանրագումարը իրենից կներկայացնի առևտրային սրահի ակտիվների հանրագումարը՝

4. $D_1 + C_1 + I_1 = D_0 + SD - C_{inD} + C_0 + C_{inS} + C_{inD} - C_{out} + I_0 + M_1 + M_2 + P_+ + D_+ + R_+ - S - D - M - P - R$

Հաջորդ քայլի ընթացքում կրճատվում է միևնույն ցուցանիշը, որը ռնի տարբեր թվաբանական նշաններ, այսինքն՝ C_{inD} ցուցանիշը:

5. $D_1 + C_1 + I_1 = D_0 + SD + C_0 + C_{inS} - C_{out} + I_0 + M_1 + M_2 + P_+ + D_+ + R_+ - S - D - M - P - R$

Հիմք ընդունել, որ իրացման փաստացի ծավալը արտահայտվում է համարժեք դրամական մուտքի կամ դեբիտորական պարտքերի աճի տեսքով, այսինքն՝

6. $S = SD + C_{inS}$

Տեղադրելով այն 5. բանաձևում, կստանանք՝

7. $D_1 + C_1 + I_1 = D_0 + SD + C_0 + C_{inS} - C_{out} + I_0 + M_1 + M_2 + P_+ + D_+ + R_+ - SD - C_{inS} - D - M - P - R$

$\Rightarrow$

8. $D_1 + C_1 + I_1 = (D_0 + C_0 + I_0) + M_1 + (M_2 - M) - C_{out} + (P_+ - P_-) + (D_+ - D) + (R_+ - R_-)$

Հաշվի առնելով, որ գործնականում առևտրային սրահներում դրամարկղի մնացորդները օրվա վերջին գրեթե միշտ կամ զրոյացվում են՝ մնացորդը հանձնվում է գլխավոր դրամարկղ, կամ նվազեցվում են մինչև սահմանված չափը, կարելի է ասել, որ այն ժամանակաշրջանի տարբեր պահերի կրում է միևնույն մեծությունը, հետևաբար այն անտեսվում է:

$$9. D_1 + I_1 = (D_0 + I_0) + M_1 + (M_2 - M_1) - C_{out} + (P_+ - P_-) + (D_+ - D_-) + (R_+ - R_-)$$

Հետևաբար, առևտրային սրահի ակտիվների մնացորդը կարելի է հաշվարկել ժամակաշրջանի կտրվածքով հետևյալ տրամաբանությամբ՝

1. Ապրանքային և դեբիտորական պարտքերի մնացորդ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ +
 $D_0 + I_0$
2. ձեռքբերումներ արտահայտված վաճառքի գներով + M_1
3. սրահների միջև ներքին տեղաշարժերի գուտ գումար $M_2 - M_1$
4. դրամարկղից ելքագրված գումարներ $-C_{out}$
5. վերագնահատումների տարբերություն $P_+ - P_-$
6. առևտրային գեղչերի տարբերություն $D_+ - D_-$
7. գույքագրման արդյունքներ $R_+ - R_-$

Վերոհիշյալ գուտ գումարային բանաձևը կարող է ենթարկվել որոշակի փոփոխությունների՝ կախված առևտրային ընկերության վարած մենեջմենթից: Հետևաբար, հիմք ընդունելով այն ենթադրությունը, որ առևտրային սրահներում հետաձգված վճարումով իրացումը առհասարակ տարածված բնույթ չի կրում, առավել կարելի է ասել, որ հազվադեպ է հանդիպում պրակտիկայում, ապա առաջարկվող հաշվարկային բանաձևը կարող է ազատվել դեբիտորական պարտքի մնացորդի ցուցանիշից:

Այսպիսով, ՀՀ առևտրային սրահների ապրանքային մնացորդի որոշման համար այլընտրանքային մոտեցում կարող է ծառայել մեր կողմից առաջարկվող հաշվարկային բանաձևը, որի էական տարբերությունը և առավելությունը կայանում է հետևյալի մեջ՝

- մնացորդի որոշման ժամանակ չի օգտագործվում իրացումից հասույթի մեծությունը,
- մնացորդը արտահայտվում է վաճառքի գներով՝ գուտ գումարային տեսքով, ինչպես մանրածախ մեթոդի կիրառության ժամանակ,
- օգտագործվող տեղեկատվության շրջանակները կրում են հասանելի բնույթ:

Ամփոփելով, նշենք, որ առաջարկվող հաշվարկային բանաձևը հիմք է հանդիսանալու ներքին վերահսկողական համակարգում որպես այլընտրանք կամ հակակշիռ արդեն իսկ ձևավորված տեղեկատվական հոսքերին և հաշվետվություններին, հնարավորություն է ընձեռելու գույքագրման անցկացման ընթացակարգերի կրճատմանը, գույքագրման արդյունքներին էքսպրես գնահատմանը, մանրածախ հաշվառման մեթոդով որոշված տեղեկատվության հավաստիության ստուգմանը և այլն:

Вардан Саркисян
Алвард Саркисян
Лиана Григорян
Левон Саакян

Альтернативная модель учета товарных запасов в крупных торговых сетях

Аннотация

Наряду с внедрением финансового учёта всё больше возрастает роль бухгалтерской информации, которая своими особенностями проявляется в коммерческих организациях Республики Армения. В настоящее время основные положения бухгалтерского учёта определяются международными стандартами финансовой отчётности. Но внедрение МСФО связано с некоторыми трудностями, так как бухгалтерский учёт более широкое понятие и включает в себе финансовый учёт. Учитывая особенности бухгалтерского учёта товарных запасов мы предлагаем такие методические подходы, которые являются альтернативными к существующим механизмам учёта и источникам информации. Используя некоторые инструменты

розничного метода учёта формируются новые подходы, с помощью которых решаются ряд задач финансового и управленческого учёта, включая ряд задач внутреннего контроля. С помощью предлагаемого метода можно усовершенствовать методы инвентаризации и контроля на коммерческих организациях Республики Армения. Новый подход является сочетанием розничного метода учёта и синтетического учёта.

Vardan Sargsyan
Alvard Sargsyan
Liana Grigoryan
Levon Sahakyan

Alternative model of inventory accounting in large trade networks

Abstract

Along with the introduction of financial accounting in the Republic of Armenia accounting related information obtains new qualitative characteristics, which comes forth with its peculiarities in trade networks. Currently, the main approaches of accounting are defined by the International Financial Reporting Standards (IRFS). However, the adoption of IFRS does not mean that all main issues related accounting may be addressed, for the scope of accounting is wider than that of financial accounting. Subject to the peculiarities of inventory accounting in trade networks of the Republic of Armenia, as an addition to the existing accounting toolkit we propose methodological solutions, which will serve as an alternative to the existing accounting mechanisms and information sources. As a result of the proposed methodological solution, a powerful toolkit is designed by using some tools of retail method of accounting, through which a number of financial and managerial accounting issues are solved, including several internal supervision related issues as well. With the help of the proposed method for inventory accounting, it is possible to optimize the inventory and supervision functions in trade networks of the Republic of Armenia. This approach by its nature may be considered as a specific combination of retail method of accounting and synthetic accounting.