
**ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ ՊԵՏԱԿԱՆ ՀԻՄՆԱՐԿՆԵՐԻ
ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ՓՈՓՈԽՄԱՆ
ԱՆՀՐԱԺԵՇՏՈՒԹՅԱՆ ԵՎ ՈՒՂՂՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՄԱՌՈՏ ՆԿԱՐԱԳԻՐ**

ՋԱՆՋՈՒՂԱԶՅԱՆ Ա.Ս.

Ընդհանուր առմամբ բյուջետային համակարգ անունով հայտնի հատկացումների համակարգի միջոցով օրենսդիր իշխանությունը կարգավորում է պետության կարիքները հոգալու նպատակով գործադիր մարմինների կողմից իրականացվող պետությանը պատկանող դրամական միջոցների բաշխումը: Հայաստանի դեպքում հատկացումների համակարգը վերաբերում է ինչպես պետության, այնպես էլ համայնքների գործառնությունների իրականացմանն ուղղված գործիքին: Եթե հատկացումների համակարգ գոյություն չունենար, ապա պետությանը պատկանող դրամական միջոցների օգտագործման նկատմամբ հսկողությունը կիրականացվեր միայն որոշակի օրենքների միջոցով և այլ լիազորություններով, որոնք կարող էին գործադրվել օրենսդիր մարմինների կողմից պահանջվող համապատասխանությունն ապահովելու նպատակով: Պետական ֆինանսների բնագավառում դարերի ընթացքում ձեռք բերված փորձը ցույց է տալիս, որ պետությանը պատկանող դրամական միջոցների օգտագործումը առանց հատկացումների համակարգի առկայության հնարավոր չէ արդյունավետ հսկել:

Հատկացումների համակարգերը հիմնվում են տարեկան շրջափուլերի վրա: Մեկից ավելի տարիների կտրվածքով հատկացումները հակասում են օրենսդիր իշխանությունների անկախությանը և այն սկզբունքին, համաձայն որի, որևէ խորհրդարան իրավունք չունի պարտավորեցնել հաջորդ խորհրդարանական կազմին: Գործնական դժվարությունների պատճառներով հատկացումների համակարգի միջոցով հնարավոր չէ ուղղակիորեն իրականացնել պետությանը պատկանող դրամական միջոցների ամբողջական հսկողությունը: Նշված համակարգի միջոցով հիմնականում հնարավոր է հսկել որոշ ծախսեր և կապիտալ գործառնություններ, օրինակ՝ վարկավորումը: Դրա հիմնական պատճառներից նշելի է հետևյալը. ա) Շուկայական հարաբերությունների անցման կամ դրանցում գտնվող տնտեսության պայմաններում գործադիր մարմինները չեն կարող ուղղակիորեն հսկել եկամուտները: Փոխարենը, եկամուտների վերաբերյալ կատարվում են ընդամենը կանխատեսումներ: Եկամուտների ձևավորումը դուրս է մնում գործադիր մարմինների հսկողությունից, որովհետև կանոնակարգվում է օրենսդրությամբ և իրականացվում է տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից, բ) հատկացումների համակարգի միջոցով հնարավոր չէ արդյունավետ հսկել որոշ պայմանական պասիվներ և պարտավորություններ, քանի որ դրանք ներառում են

ընթացիկ բյուջետային տարվա շրջանակներից դուրս մնացող ծախսեր, գ) հատկացումների համակարգի միջոցով հնարավոր չէ արդյունավետ հսկել որոշ ֆինանսական գործառնություններ և տնտեսական հոսքեր, որովհետև դրանց կանխատեսումները չեն կարող ճշգրիտ լինել այն պահի դրությամբ, երբ սահմանվում են տարեկան հատկացումները (օրինակ՝ չկանխատեսվող հոդվածները, ինչպիսիք են ակտիվների ոչ պարբերական վաճառքը և վերագնահատումները):

Այսպիսով, պետական ֆինանսական միջոցները հսկելու առումով հատկացումների համակարգի սահմանափակումները վերջնականորեն չեն որոշվել այն մեթոդներով, որոնց միջոցով ռեսուրսները բաշխվում են: Հատկացումների կատարման մեթոդներն ազդում են հսկողության իրականացման եղանակների վրա, սակայն դրանց համակարգի սահմանափակումները որոշվում են օրենսդրորեն: Սրանից ուղղակիորեն հետևում է, որ հատկացումների համակարգի վերաբերյալ տեղեկատվությունը չպետք է լինի պետական ֆինանսների նկատմամբ խորհրդարանի հսկողության համար օգտագործվող տեղեկատվության միակ աղբյուրը: Անհրաժեշտ է ավելի ընդգրկուն տեղեկատվություն, որը խորհրդարանին հնարավորություն կտա, հատկացումների համակարգի հետ մեկտեղ, պետությանը պատկանող դրամական միջոցները հսկելիս, ըստ իր հայեցողության, կիրառել այլ լրացուցիչ գործիքներ: Սա է ֆինանսական տվյալների դերը, որը ներառում է ոչ միայն բյուջետային հատկացումների կանխատեսված տվյալների հետ բյուջետային հատկացումների մասին փաստացի տվյալների համեմատություն, այլև հատկացումների մասին տեղեկատվության մեջ չներառված կարևոր նշանակություն ունեցող ֆինանսական փաստացի տվյալների ներկայացումը:

Հարկ է նշել, որ գործնականում հատկացումների համակարգն օրենսդրի կողմից կիրառվում է ոչ միայն պետական ֆինանսական միջոցների կառավարման նկատմամբ գործադիր մարմինների հսկողությունն իրականացնելու նպատակով, այլև գործադիր իշխանության բարձր օղակների (օրինակ, ֆինանսների նախարարության) կամ բյուջետային հատկացումների գլխավոր կարգադրիչների (այսուհետև՝ ԲԳԿ) կողմից ավելի ցածր օղակներին [օրինակ՝ բյուջետային հատկացումների ստորադաս կարգադրիչներին (այսուհետև՝ ԲՄԿ)] հսկելու համար: Սա է այն պատճառներից մեկը, որ հատկացումների մասին տեղեկատվությունը ներառում է ավելի շատ տվյալներ, քան հետաքրքրում են օրենսդիր մարմիններին: Անհրաժեշտ է նկատի ունենալ հատկացումների համակարգի դերը՝ հաշվապահական հաշվառման և տվյալների ներկայացման համակարգերի հետ վերջինիս կապի քննարկման ժամանակ:

Հաշվեգրման մեթոդի վրա հիմնված հաշվապահական հաշվառումն ապահովում է տեղեկատվություն, որը տվյալներ է ներառում պաշարների ու այլ տնտեսական շարժերի մասին, ուստի ավելի սահմանափակ է, քան հատկացումների համակարգն արտացոլող տվյալները: Հաշվեգրման մեթոդով

վարվող հաշիվներն արտացոլում են ինչպես դրամարկղային, այնպես էլ հաշվեգրման մեթոդով ստացված տեղեկատվությունը: Հետևաբար, Հայաստանում հաշվեգրման մեթոդի վրա հիմնված հաշվապահական հաշվառման ներդրումը չի նշանակում, որ անհրաժեշտ կլինի փոփոխել հատկացումների գործող համակարգը, որը հիմնված է դրամարկղային մեթոդի վրա: Անհրաժեշտ է, որ հատկացումների համակարգի մեթոդի փոփոխման մասին որևէ որոշում կայացնելիս հաշվի առնվեն տվյալ մեթոդի առավելությունները, ինչպես նաև պետական ֆինանսների նկատմամբ հսկողության տեսանկյունից օրենսդիր ու գործադիր մարմինների կարիքները: Այսպիսով, հաշվեգրման մեթոդի վրա հիմնված հաշվապահական հաշվառման իրականացումն ինքնին չի առաջացնում անհրաժեշտություն՝ փոփոխելու հատկացումների համակարգը:

Ինչպես հայտնի է, Հայաստանի Հանրապետությունում կիրառվող բյուջետային դասակարգումը հիմնվում է Պետական ֆինանսների վիճակագրություն (այսուհետև՝ ՊՖՎ) 1986-ի՝ Արժույթի միջազգային հիմնադրամի (այսուհետև՝ ԱՄՀ) կողմից ընդունած և միջազգային գործառնություն կիրառություն գտած ՊՖՎ-ի վրա: Եկամուտների և ծախսերի իմաստով գնահատվում է, որ ՊՖՎ 2001-ի ներդրումը հիմնականում կապված կլինի բյուջետային դասակարգման հետևյալ էական փոփոխությունների հետ. ա) սոցիալական ապահովության վճարները կդասակարգվեն որպես սոցիալական ապահովագրության վճարներ (ըստ ՊՖՎ 1986-ի, դասակարգվում են որպես հարկեր), բ) ներկա դասակարգման համաձայն, ոչ հարկային եկամուտների մեծ մասը կդասակարգվի որպես այլ եկամուտ, գ) կապիտալ տրանսֆերները նույնպես կդասակարգվեն որպես այլ եկամուտներ (ՊՖՎ 1986-ում դրանք համարվում են կապիտալ եկամուտներ), դ) ոչ ֆինանսական ակտիվների վաճառքը չի դասակարգվի որպես եկամուտ (ըստ ՊՖՎ 1986-ի, դրանք համարվում են կապիտալ եկամուտ), ե) հիմնական կապիտալի սպառումը կդասակարգվի որպես ծախս (որպես անկանխիկ ծախս, այն ներկայումս հանվել է դասակարգումից), զ) փոխանցային վճարումները, որոնց հիմնական տեսակներն են սուբսիդիաները, դրամաշնորհները, սոցիալական նպաստները, կդասակարգվեն ըստ վճարման տեսակի (ներկայումս դրանք դասակարգվում են ըստ վճարումը ստացող հատվածի):

Ինչ վերաբերում է ակտիվների և պարտավորությունների փոփոխություններին, ապա վերջիններս ավելի զգալի ազդեցություն կունենան բյուջետային դասակարգման վրա: Դրանք կդասակարգվեն ՊՖՎ 2001-ին համապատասխան, «Ակտիվների և պարտավորությունների շարժերի և պաշարների» հոդվածում, որպես ա) ոչ ֆինանսական ակտիվներով կատարվող գործառնություններ, կամ բ) դասակարգված ոչ ֆինանսական և ֆինանսական ակտիվներով կամ պարտավորություններով կատարվող գործառնություններ:

Ըստ գործող բյուջետային դասակարգման, ա) ֆինանսական պարտավորությունների ձեռքբերումը և որոշ ոչ ֆինանսական ակտիվների օտարումը համարվում են պետական բյուջեի դեֆիցիտի ֆինանսավորում և մեծ

մասամբ դասակարգվում են ըստ ֆինանսավորման աղբյուրների, բ) ոչ ֆինանսական ակտիվների օտարումը դասակարգվում է որպես կապիտալ եկամուտ, գ) ոչ ֆինանսական ակտիվների ձեռքբերումը համարվում է կապիտալ ծախս, դ) ֆինանսական ակտիվների ձեռքբերումը որպես վարկավորում՝ հանած մարումը դասակարգվում է որպես ծախս: Ի լրումն դասակարգման այս հիմնական խմբերի փոփոխության, նոր դասերի ենթախմբերի մեծ մասն ուղղակիորեն չի համապատասխանի ներկայիս բյուջետային դասակարգման ենթախմբերին:

Այսպիսով, ՊՖՎ 2001-ի ներդրման հետ մեկտեղ, ամենայն հավանականությամբ, անհրաժեշտ կլինի որոշ փոփոխություններ կատարել բյուջետային դասակարգման մեջ՝ միաժամանակ ենթադրելով, որ հատկացումների կատարման մեթոդը չի փոփոխվելու: Իհարկե, հնարավոր է պահպանել ներկայիս բյուջետային դասակարգումը և ՊՖՎ 2001-ի դասակարգման հիման վրա տվյալները կազմելու նպատակով այն պարբերաբար համապատասխանեցնել վերջինիս պահանջներին: Այդ դեպքում անհրաժեշտ կլինի որոշել պարբերական վերադասակարգման կարիք ունեցող հոդվածները:

Հայաստանի Հանրապետության հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման համակարգը, որի միջոցով գրանցվում են ակտիվների և պարտավորությունների հետ կապված գործառնությունները, զգալիորեն կփոփոխվի Հանրային հատվածի հաշվապահության միջազգային ստանդարտների (այսուհետև՝ ՀՀՀՄՍ) և ՊՖՎ 2001-ի ներդրումից հետո, մասնավորապես, ա) կփոփոխվի գրանցման սկզբունքը: Սրա հետևանքով կփոփոխվի գանձապետարանի հաշվապահական հաշվառման համակարգը, որը դրամարկղային մեթոդով գործառնությունների և այլ տնտեսական շարժերի գրանցման համակարգից կվերածվի հաշվեգրման մեթոդի վրա հիմնված համակարգի: Կփոփոխվի նաև ծախսող և եկամուտ ստացող միավորների կողմից գործառնությունների գրանցման սկզբունքը: ԲԳԿ-երը և ԲՄԿ-երը կունենան գործառնությունները և այլ տնտեսական հոսքերն արտացոլող համապարփակ հաշվապահական հաշվառման համակարգեր: Դրա հետևանքով գանձապետարանը և ծախսող ու եկամուտ ստացող միավորները տրամաբանորեն կմիացվեն իրար, բ) գանձապետարանում և ծախսող ու եկամուտ ստացող միավորներում կիրառվող հաշվային պլանը կփոփոխվի և էապես կընդլայնվի: Ի լրումն հաշվային պլանի փոփոխությունների, որոնք կհամաձայնեցվեն բյուջետային դասակարգման փոփոխություններին, կավելանա նաև հաշիվների թիվը: Սրա հետևանքով Գանձապետարանի և ԲԳԿ-երի կողմից կիրառվող հաշվային պլանները կհամապատասխանեցվեն, գ) կփոփոխվեն «Ծանոթագրություններ» բաժնի հոդվածները:

Հաշվապահական հաշվառման համակարգի նկատմամբ ՊՖՎ 2001-ի կիրառման հետևանքով ծագում է հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների ներդրման խնդրի քննարկման անհրաժեշտություն: ՊՖՎ 2001-ը պետական կառավարման հատվածի հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների

մանրամասների սահմանման ժամանակ որոշակի ճկունության հնարավորություն է տալիս: Փաստարկներով հիմնավորված է այն տեսակետը, որ այդ ստանդարտները պետք է համահունչ լինեն ՀՀՀՄՄ-երին, մասնավորապես, ա) միջազգային ստանդարտների հետ ազգայինների համապատասխանության ապահովման շնորհիվ հաշվապահական գրանցումները առավելագույնս կհստակեցվեն և, հետևաբար, դեկլարության՝ որոշումներ կայացնելու ժամանակ հաշվապահական տվյալներն առավելագույնս արդյունավետ կօգտագործվեն, բ) հաշվապահության միջազգային ստանդարտների (այսուհետև՝ ՀՄՄ) հետ ՀՀՀՄՄ-երի, և, հետևաբար, Հանրային հատվածի հաշվապահության ստանդարտների (այսուհետև՝ ՀՀՀՄ) համապատասխանությունը նշանակում է, որ Հայաստանի Հանրապետության պետական կառավարման հատվածի հաշվապահության ստանդարտների և ՀՀՀՄՄ-երի միջև համապատասխանության շնորհիվ կապահովվի համապատասխանությունը Հայաստանի Հանրապետության պետական կառավարման հատվածի հաշվապահության ստանդարտների և Հայաստանի Հանրապետության հաշվապահության ստանդարտների միջև (վերջիններս Հայաստանի Հանրապետությունում ընդունված և ձեռնարկատիրական գործունեության համար կիրառվող ստանդարտներ են): Իր հերթին, դրա միջոցով կբարձրանա ֆինանսական կառավարման արդյունավետությունը, քանի որ պետական և մասնավոր հատվածների հաշվապահական հաշվառման գործառույթները փոխադարձաբար կամրապնդվեն:

Այդուհանդերձ, քանի որ ՀՀՀՄՄ-երի մնացած ստանդարտները դեռևս չեն սահմանվել և ՀՀՀՄՄ-երի ու ՊՖՎ 2001-ի միջև կապը մանրագին չի ուսումնասիրվել, ապա այնքան էլ ակնհայտ չեն դրանց լավագույնս համադրելու հնարավորությունները: Հետևաբար, ՊՖՎ 2001-ին և ՀՀՀՄՄ-երին համապատասխանող պետական կառավարման հատվածի հաշվապահական հաշվառման ստանդարտները դեռևս հստակորեն չեն որոշվել: Այնուամենայնիվ, նման քայլն իրագործելի է և, հաշվի առնելով ներկայումս առկա տեղեկատվությունը, կարելի է եզրակացնել, որ հնարավոր է ապահովել ՊՖՎ 2001-ի և ՀՀՀՄՄ-երի միջև համապատասխանության բարձր մակարդակը:

ՀՀՀՄՄ-երի կամ ՀՀՀՄ-երի ներդրումը զգալի ազդեցություն կունենա պետական ֆինանսական կառավարման մեջ գործառնությունների և տվյալների գրանցման վրա: Չի բացառվում, որ վերջինս էլ իր հերթին ազդի կառավարման գործընթացների և կառուցվածքների վրա: Գործառնությունների և տվյալների գրանցման վրա ազդեցությունը կլինի ինչպես գրանցման մեթոդի փոփոխման, այնպես էլ ստացվող և մշակվող տեղեկատվության ծավալի մեծացման հետևանք:

Դժվար է պատկերացնել ՀՀՀՄՄ/ՀՀՀՄ-երի ներդրումն առանց երկրորդ սերնդի գանձապետական համակարգի, որը ենթադրում է բարձր մակարդակի ավտոմատացում ԲՄԿ-երում, ինչպես նաև վերջիններիս և գանձապետական համակարգի միջև մշտական ավտոմատացված կապ: Սա պայմանավորված է

այն հանգամանքով, որ հաշվեգրման մեթոդի կիրառման ժամանակ լրացուցիչ ծավալի տեղեկատվության հավաքման և մշակման անհրաժեշտությունը հնարավոր չի լինի ապահովել ԲՄԿ-երի ներկայիս հնարավորություններով, որտեղ գրանցումների մեծ մասը կատարվում է ձեռքով:

**КРАТКИЙ ОБЗОР НАПРАВЛЕНИЙ И НЕОБХОДИМОСТИ
ИЗМЕНЕНИЯ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ГОСУДАРСТВЕННЫХ
УЧРЕЖДЕНИЙ В РЕСПУБЛИКЕ АРМЕНИЯ**

ДЖАНДЖУГАЗЯН А.С.

Резюме

В статье сделана попытка оценить степень воздействия указанных недостатков на казначейскую и бюджетную системы страны. Освещаются задачи бюджетной системы, указываются ее недостатки и проблемы с точки зрения внедрения новых методов ведения бухгалтерского учета. Важное значение с этой точки зрения имеет приведение бюджетной классификации в соответствие с СГФ-2001 (Статистика Государственных Финансов) Международными Стандартами Бухгалтерского Учета.