



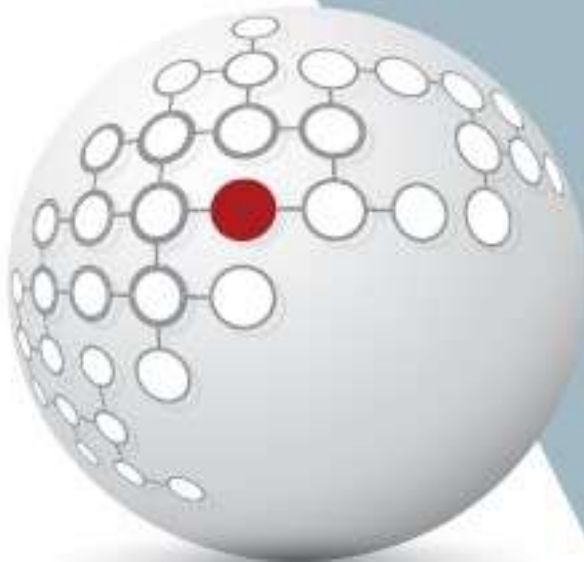
ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ԿՈՆ - ԻՆՏԵՐՆԱԿԱՆ  
ՄԱՍՈՒԿԱԿԱՆ ԳՆԱՀԱՆՈՒՄԻ ԱՍՊԵՐԱՏՈՒՆԻ

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ԿՈՆ  
ՄԱՍՈՒԿԱԿԱՆ ԳՆԱՀԱՆՈՒՄԻ  
ԱՍՊԵՐԱՏՈՒՆԻ

ISSN 1829-0280

# ԲԱՆԲԵՐ

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՊԵՏԱԿԱՆ ՏՆՏԵՍԱԳԻՏԱԿԱՆ ՀԱՄԱԼՍԱՐԱՆԻ



**ВЕСТНИК**

АРМЯНСКОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО  
ЭКОНОМИЧЕСКОГО УНИВЕРСИТЕТА

**MESSENGER**

OF ARMENIAN STATE UNIVERSITY OF ECONOMICS

2022 [2]


ԵՐԵՎԱՆ



ՖԻՆԱՆՍՆԵՐ

ԱՐՓԻՆԵ ՀԱԿՈՐՅԱՆ

ՀՊՏՀ կառավարչական հաշվառման և աուդիտի  
ամբիոնի դասախոս

 <https://orcid.org/0000-0002-1713-0747>

**ՀՀ-ՈՒՄ ԳՈՐԾՈՂ  
ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ  
ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ  
ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՈՒՄԸ  
ԻՆՔՆԱԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ԵՎ  
ՍՏԱՆԴԱՐՏԱՑՄԱՆ ՄԻՋՈՑՈՎ**

Հոդվածում անդրադարձ է կատարվել ՀՀ-ում կառավարչական հաշվառման զարգացման հիմնախնդիրներին, վերլուծվել է կառավարչական գործունեության կարգավորման միջազգային փորձը, մատնանշվել են կառավարչական հաշվառման կատարելագործման երկու ուղղություններ՝ ինքնակարգավորվող ինստիտուտի ստեղծում և ստանդարտների մշակում: Հեղինակի կարծիքով՝ ապագայում դրանք կարող են լինել կառավարչական հաշվառման զարգացման գործոն, բարձրացնել ընդունվող կառավարչական որոշումների որակը և, վերջին հաշվով՝ կազմակերպությունների մրցունակությունը: Կառավարչական հաշվառումը դուրս կգա կազմակերպության շրջանակներից և արտաքին միջավայրի հնարավորությունների մասին կկուրաակի տեղեկատվություն: Առաջարկվող մոտեցումներն ուղղված են փոփոխվող սուբյեկտների ինքնազարգացմանը, որը ենթադրում է աշխատակիցների նախաձեռնությամբ և արդյունավետ կառավարմամբ ուղեկցվող՝ կազմակերպության որակական փոփոխությունների գործընթաց: Կառավարչական հաշվառման մասնագիտական կարգավորման ինստիտուտի և ստանդարտների մշակումը կնպաստի նոր կարծիքների և փորձի արագ տարածմանը, մի շարք հարցերում դրա մասնակիցների միակարծության ձևավորմանը:

**Հիմնաբառեր.** կառավարչական հաշվառում, ստանդարտացում, ինքնակարգավորում, կազմակերպում, կառավարչական հաշվապահ

JEL: D82, J80

DOI: 10.52174/1829-0280\_2022.2-27

**Ներածություն:** Միջազգային փորձը ցույց է տալիս, որ կառավարչական հաշվառման գործիքների կիրառումը, գործընթացների վարումը և ընթացակարգերի իրականացումը առևտրային կազմակերպությունների տնտեսական արդյունավետության աճ են ապահովում: Այդ հնարքների գործնական տիրապետման համար պահանջվում են արդի մեթոդական հրատարակումներ, անհրաժեշտ են տնտեսապես հիմնավորված կառավարչական որոշումների ընդունման հաշվարկային մեխանիզմների անընդհատ կատարելագործում: Մի շարք երկրներ հրապարակել են կառավարչական հաշվառման ստանդարտներ, որոնք ունեն խորհրդատվական բնույթ և հնարավորություն են տալիս տարածելու ոլորտի կազմակերպման կուտակված նորագույն կարծիքները և փորձը:

Տարբեր ոլորտների ինքնակարգավորվող կազմակերպությունները մշակում են գործունեության միասնական կանոններ՝ ճյուղային և մասնագիտական ստանդարտներ, առաջարկում են օրենսդրության տարընթերցումները բացառող մոտեցումներ, հանդես են գալիս առկա օրենքներում փոփոխություններ կատարելու նախաձեռնություններով, ինչպես նաև մշակում են գործունեության նույնականացման նվազագույն պահանջները սահմանող չափորոշիչներ: Միևնույն ժամանակ պետք է հաշվի առնվի տարբեր սուբյեկտների գործունեության մոդելների բազմազանությունը՝ կախված բարդությունից, մասշտաբից, գործունեության տարածաշրջանից և այլ գործոններից, որոնք ազդում են կառավարիչների՝ կառավարման կազմակերպման որոշակի սխեմայի ընտրության վրա: Հայաստանի Հանրապետությունում դեռևս կառավարչական հաշվառման հարցերով ինքնակարգավորվող մարմին ստեղծված չէ:

Հոդվածի նպատակն է դիտարկել ՀՀ-ում գործող կազմակերպություններում կառավարչական հաշվառման մեթոդաբանության կատարելագործման հնարավորությունները՝ իրավական կարգավորման կառուցվածքի ներկայացման, ներտնտեսական չափորոշիչների առաջնահերթությունների սահմանման, կառավարչական հաշվային քաղաքականության դրույթների ձևակերպման, ինչպես նաև ստանդարտի կառուցվածքի մշակման միջոցով:

**Գրականության ակնարկ:** Հայկական ակադեմիական և գործարար միջավայրում կառավարչական հաշվառման տարածմանը մեծապես աջակցել են ինչպես հայ, այնպես էլ արտասահմանյան հետազոտողների աշխատանքները: Հատկանշական են Լ. Գրիգորյանի<sup>1</sup>, Ա. Ճուղուրյանի, Ա. Հակոբյանի<sup>2</sup>, Ա.

<sup>1</sup> Տե՛ս Գրիգորյան Լ.Հ., Ճուղուրյան Ա.Գ., Կառավարչական հաշվառում, Եր., «Տնտեսագետ», 2021, 152 էջ:

<sup>2</sup> Տե՛ս Հակոբյան Ա.Ա., Արտադրական ծախսումների կառավարչական հաշվառումը (ՀՀ սննդի արդյունաբերության կազմակերպությունների օրինակով): Ատենախոսություն Ը.00.05 մասնագիտությամբ տնտեսագիտության թեկնածուի գիտական աստիճանի հայցման համար, Եր., 2001:

Սարգսյանի<sup>3</sup>, Մ. Պողոսյանի, Ա. Մեժլումյանի<sup>4</sup>, Պ. Բրյուերի, Ռ. Հարիսոնի, Բ. Նորինի<sup>5</sup>, Է. Դոլանի և Կ. Դրուրի<sup>6</sup>, Կ. Ուորդի, Չ. Խորնգրենի, Ջ. Ֆոստերի, ինչպես նաև Ս. Բուլգակովի<sup>7</sup>, Վ. Իվաշկևիչի<sup>8</sup>, Մ. Կուտերի, Ս. Նիկոլանայի, Վ. Պալիի, Յ. Սոկոլովի, Վ. Սոկոլովայի, Ա. Շերեմետի, Տ. Շեշուկովայի<sup>9</sup> աշխատությունները: Այս աշխատանքներում ներկայացված են կազմակերպություններում կառավարչական հաշվառման կազմակերպման, դրա գործիքակազմի և հնարավորությունների հիմնական մոտեցումները, սակայն հետազոտված չեն այդ ոլորտում գործունեության կարգավորման ինստիտուցիոնալ հիմնախնդիրները: Մինչև այժմ մշակված չէ հիմնական արտադրական գործունեության կառավարման գործընթացի նկարագրման միասնական մեթոդական մոտեցում ո՛չ բանկային համակարգի, ո՛չ էլ, ընդհանրապես, առևտրային կազմակերպությունների համար: Մենք փորձում ենք լրացնել առկա բացը և հետազոտում ենք կառավարչական հաշվառման ինքնակարգավորման և ստանդարտացման հարցերը:

Ինքնակարգավորումը ենթադրում է ճյուղային և մասնագիտացված ոչ առևտրային կազմակերպությունների ստեղծում, որոնք կմիավորեն ձեռնարկատիրական և մասնագիտական գործունեության առանձին տեսակների սուբյեկտներին՝ ելնելով արտադրանքի արտադրության ճյուղի միասնությունից:

Եվ եթե *ինքնակարգավորում* հասկացությունը փոքրիշատե հասկանալի է, ապա *ստանդարտացում* հասկացությունը պարզաբանման կարիք ունի:

Վերջինիս մեկնաբանման մի շարք ուղղություններ կան տարբեր գրական աղբյուրներում: «Ստանդարտացման մասին» ՀՀ օրենքի<sup>10</sup> համաձայն՝ ստանդարտացումը իրականում գոյություն ունեցող կամ հնարավոր խնդիրների վերաբերյալ համընդհանուր և բազմակի կիրառման համար դրույթների սահմանման միջոցով որոշակի բնագավառում կարգավորվածության լավագույն աստիճանին հասնելուն ուղղված գործունեություն է: Դա գործունեության կանոնների ձևավորման և ձևայնացման գործընթաց է: Կառավարչական գործունեության ստանդարտացումը տեղեկատվական հոսքերի կատարելագործման, գործառնությունների փաստաթղթային ձևակերպման օբյեկտիվության, կառավարչական որոշումների ժամանակին ընդունման, կառուցվածքային

<sup>3</sup> Տե՛ս **Սարգսյան Ա. Զ., Պողոսյան Մ.Բ.**, Կառավարչական հաշվառում, Եր., «Տնտեսագետ», 2009, 168 էջ:

<sup>4</sup> Տե՛ս **Մեժլումյան Ա.**, Կառավարչական հաշվառման հիմնախնդիրները կազմակերպությունների ներքին վերահսկողության համակարգում (ՀՀ ագրոպարենային ոլորտի նյութերով), ատենախոսություն Ը.00.03 մասնագիտությամբ տնտեսագիտության թեկնածուի գիտական աստիճանի հայցման համար, Եր., 2020:

<sup>5</sup> Տե՛ս **Гаррисон Р., Норин Р., Брюэр П.**, Управленческий учет. 15-е изд. / пер. с англ., под ред. М.А. Карлика. СПб.: Питер, 2016, 592 с.

<sup>6</sup> Տե՛ս **Drury C.**, Management and cost accounting 11<sup>th</sup> edition CENGAGE Learning, UK, 2021.

<sup>7</sup> Տե՛ս **Булгакова С.В., Подобедова Н.В.**, Диспозитивные свойства управленческого учета. // Международный бухгалтерский учет, № 41 (335), 2014, էջ 17–28:

<sup>8</sup> **Ивашевич В.Б.**, Проблемы теории управленческого учета и контроллинга // Международный бухгалтерский учет, № 7 (349), 2015, էջ 2–14:

<sup>9</sup> Տե՛ս **Шешукова Т.Г.**, История и перспективы развития управленческого учета на предприятии // Научный журнал «Вестник Пермского университета». Серия «Экономика». Выпуск № 4(7), 2010, էջ 20–26:

<sup>10</sup> Տե՛ս «Ստանդարտացման մասին» ՀՀ օրենքը՝ ընդունված է 2012 թվականի փետրվարի 8-ին, <https://www.arlis.am/documentView.aspx?docid=74337>

ստորաբաժանումների արդյունքային ցուցանիշների ձևավորման և ղեկավարության կատարողական կարգապահության գնահատման թափանցիկ հնարքների գրավական է<sup>11</sup>: «Ստանդարտացում» հասկացությունը պետք է տարբերել «ռացիոնալացում» հասկացությունից, որը ենթադրում է որոշակի նորմերին համապատասխան գործունեության կառուցում, որևէ կարգի գործունեության առավել խելացի ու նպատակահարմար կազմակերպում, կատարելագործում, բարելավում<sup>12</sup>: Այսպիսով՝ կանոնակարգերը բացահայտում և ճշգրտում են ստանդարտներում արտացոլված նորմերը:

Մենք համաձայն ենք Մ.Ա. Վախրուշինայի<sup>13</sup> և Ե.Ա. Սուպրուովայի<sup>14</sup> հետ՝ կառավարչական հաշվառման ինստիտուտի ստեղծման առնչությամբ, որի հիմնական գործառույթները պետք է լինեն.

- կառավարչական հաշվառման հարցերով մեթոդական ուղեցույցների նախապատրաստումը և դրանց նախագծերի քննարկման ապահովումը,
- կառավարչական հաշվառման ոլորտում գիտական հետազոտությունների կազմակերպումը,
- կառավարչական հաշվառման մասնագետների պատրաստումը և որակավորման բարձրացումը, հասարակության մեջ հաշվապահ-վերլուծաբանի մասնագիտության նկատմամբ բարի համբավի ձևավորմանն օժանդակումը,
- տարբեր ճյուղերի կազմակերպությունների, ինչպես նաև առևտրային բանկերի համար կառավարչական հաշվառման ստանդարտների մշակումը և ներդրումը:

**Հետազոտության մեթոդաբանություն:** Հետազոտության ընթացքը բաղկացած է եղել մի շարք փուլերից, որոնցով անցնելով, ձևավորվել են որոշակի արդյունքներ, կատարվել են մի շարք եզրահանգումներ:

Հաշվի առնելով հոդվածի նախանշված նպատակը և ուղղվածությունը՝ կիրառվել է համեմատական ուսումնասիրությունների մեթոդը, օգտագործվել են նաև գիտահետազոտական մեթոդաբանության ընդհանուր՝ վերլուծության, ընդհանրացումների և որակական եզրահանգումների եղանակները:

Այնուհետև հավաքագրել ենք թեմայի հետ կապված ակադեմիական և հաշվետվական գրականություն: Հետազոտության համար տեսական և տեղեկատվական հիմք են հանդիսացել կառավարչական հաշվառման և ստանդարտացման վերաբերյալ հայրենական ու արտասահմանյան հետազոտողների աշխատություններ, գիտական հրատարակումների տեսական ու մեթոդական դրույթներ, վերլուծություններ, ինչպես նաև միջազգային մի քանի կազմակերպությունների (CIMA, IMA, Roberthalf և այլն) գործունեության հաշվետվողականության վերաբերյալ նյութեր:

<sup>11</sup> Տե՛ս **Кудряшов С.А.**, Стандартизация, задание форматов и регламентов как современная методологическая практика управления, <http://www.fondgp.ru/lib/chteniya/xv/abstracts/4>

<sup>12</sup> Տե՛ս **Աղայան Է.Բ.**, Արդի հայերենի բացատրական բառարան, հատոր 2, 1976 թ., էջ 1283:

<sup>13</sup> Տե՛ս **Вахрушина М.А.**, Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета // Международный бухгалтерский учет, № 33, 2014, էջ 12–23: **Супрунова Е.А.**, Институт управленческого учета: возможные перспективы и поиск путей их осуществления // Международный бухгалтерский учет, № 43 (337), 2014, էջ 14–22:

<sup>14</sup> Տե՛ս **Супрунова Е.А.**, նշվ. աշխ., էջ 14–22:

Կառավարչական հաշվառման ոլորտը կարգավորող միջազգային մասնագիտական կառույցների և դրանց կողմից տրամադրվող որակավորման պահանջների ուսումնասիրմամբ էլ ամփոփվել և ներկայացվել է կառավարչական գործունեության իրավական կարգավորման կառուցվածքը, առանձնացվել են խորհրդատվական բնույթ ունեցող ներտնտեսական ստանդարտների առաջնահերթությունները, մշակվել է «Կառավարչական հաշվառման կազմակերպում» ստանդարտի կառուցվածքը, ձևավորվել են գործունեության ոչ ֆինանսական ցուցանիշներ ներառող կառավարչական հաշվառման հաշվային քաղաքականության դրույթներ: Ստանդարտը պատրաստվել է՝ հաշվի առնելով հիմնավոր կառավարչական որոշումների կայացման նպատակով տեղեկատվությանը վերաբերող օգտակարության, հասկանալի և բավարար ծավալով լինելու պահանջները:

**Վերլուծություն:** Այժմ Հայաստանի Հանրապետությունում ամենամեծ ինքնակարգավորվող մասնագիտացված կառույցը Հայաստանի աուդիտորների և փորձագետ հաշվապահների պալատն է (այսուհետ՝ Պալատ), որին, «Հաշվապահական հաշվառման և աուդիտորական գործունեության կարգավորման և հանրային վերահսկողության մասին» ՀՀ օրենքի<sup>15</sup> համաձայն, պատվիրակվել են հաշվապահական հաշվառման և աուդիտորական գործունեության ոլորտում կարգավորման որոշակի գործառույթներ: Պալատի առաքելությունն է խրախուսել Հայաստանում գործող կազմակերպությունների ֆինանսական տեղեկատվության վստահելիության մակարդակի բարձրացումը օգտագործողների, այդ թվում՝ ներդրողների համար, որն իրագործելու նպատակով Պալատը ձգտում է կատարելագործել ՀՀ-ում գործող հաշվապահների և աուդիտորների մասնագիտական կարողությունները՝ որակավորման, շարունակական կրթության, համապարփակ մասնագիտական օժանդակության և որակի հսկողության, ինչպես նաև հաշվապահության և աուդիտի պատվիրատուների հետ մշտական փոխադարձ կապի միջոցով<sup>16</sup>:

Կառավարչական հաշվառման ինստիտուտի ձևավորման հետ կապված՝ դիտարկել ենք միջազգային լավագույն փորձը: Միջազգային պրակտիկայում որպես կառավարչական հաշվառման ոլորտում մեթոդական բազայի ձևավորման և մասնագետների միասնական որակավորման մակարդակն ապահովող հիմնական կենտրոններ հանդես են գալիս ինքնակարգավորվող մասնագիտացված մարմինները (աղյուսակ 1):

Ռուսաստանի Դաշնությունում ամենամեծ ոչ առևտրային կարգավորող մարմինը Պրոֆեսիոնալ հաշվապահների և աուդիտորների ինստիտուտն<sup>17</sup> է, որը հաշվապահների և աուդիտորների մասնագիտական զարգացման պայմաններ է ստեղծում, ազգային և միջազգային մակարդակներում ներկայացնում և պաշտպանում է մասնագիտական հանրության շահերը: Ինստիտուտն

<sup>15</sup> Տե՛ս «Հաշվապահական հաշվառման և աուդիտորական գործունեության կարգավորման և հանրային վերահսկողության մասին» ՀՀ օրենքը՝ ընդունված է 2019 թվականի դեկտեմբերի 4-ին, <https://www.arlis.am/documentview.aspx?docID=137755>

<sup>16</sup> Տե՛ս Կանոնադրություն «Հայաստանի աուդիտորների և փորձագետ հաշվապահների պալատ» հասարակական կազմակերպության՝ հաստատված «Հայաստանի հաշվապահների և աուդիտորների ասոցիացիա» հասարակական կազմակերպության 15 հունիսի 2020 թ. արտահերթ ընդհանուր ժողովի կողմից, <http://www.aaaa.am/file/f8c2534.pdf>

<sup>17</sup> Տե՛ս <https://www.ipbr.org/>

ընդլայնում է ՌԴ «Հաշվապահ» մասնագիտական ստանդարտի շրջանակները, որն օգնում է հաշվապահներին դառնալ արդյունավետ գործող, արագորեն կողմնորոշվող մասնագետ՝ միևնույն ժամանակ ապահովելով աշխատանքի արդյունքի անհրաժեշտ որակներ փոփոխվող իրավիճակներում, ունենալով մասնագիտական զարգացման տեսլական և տնտեսական միջավայրում որոշակի ազդեցության հնարավորություն<sup>18</sup>: Որպես հաշվապահական հաշվառման գործունեության ոլորտում կառուցողական ազդեցության օրինակ կարող ենք բերել փորձագիտական խմբի առաջարկությունները՝ ըստ ՌԴ ֆինանսների նախարարության կողմից փոքր կազմակերպություններում հաշվապահական հաշվառման և հաշվետվողականության ներդրման կարգի մասին մշակված փաստաթղթի: ՌԴ-ում չի գործում կառավարչական հաշվառման հարցերը կարգավորող մարմին: Մակրոմակարդակում կառավարչական հաշվառման մեթոդների և մոտեցումների համակարգման փորձ կատարվեց Տնտեսական զարգացման նախարարության փորձագիտախորհրդատվական խորհրդի միջոցով<sup>19</sup>, որի գործունեությունը սահմանափակվեց կառավարչական հաշվառման հարցերով մեթոդական ցուցումների պատրաստմամբ<sup>20</sup>:

Աղյուսակ 1

**Կառավարչական հաշվառման ոլորտը կարգավորող մասնագիտացված միջազգային կառույցները**

Երկիրը	Կառույցը	Կառույցի մասնակիցները	Սրբեղծման նպատակը	Գործունեությունը
ԱՄՆ	IMA. <sup>21</sup> ոչ առևտրային կազմակերպություն, հիմնադրվել է 1919 թ.	75 000 անդամ, ԱՄՆ-ում և ամբողջ աշխարհում 350 տարածաշրջանային բաժանմունքներ	Որակավորում է երկու ոլորտայնք. 1. CMA (Certified Management Accountant) – Հավաստագրված կառավարչական հաշվապահ 2. CFM (Certified financial Manager) – Հավաստագրված ֆինանսական կառավարիչ	Անցկացնում է ազգային գիտաժողովներ և սեմինարներ, հետադարձ կրթության անվճար դասընթացներ, ինչպես նաև մասնագիտացված թրեյնինգներ, թողարկում է Strategic Finance հանդեսը
Մեծ Բրիտանիա	CIMA <sup>22</sup> հիմնադրվել է 1919 թ.	50 000 անդամ և 70000 ուսանող աշխարհի 156 երկրներից	Մասնագետների շրջանում ձևավորում է ռազմավարական և վերլուծական գիտելիքներ ֆինանսական կառավարման, կառավարչական հաշվառման, ներդրումային ծրագրերի մշակման և գնահատման ոլորտներում	Վարում է ակտիվ ուսումնական, հետազոտական և իրատարակական գործունեություն, ապահովում է կազմակերպությունների պլանավորման և կազմակերպման ամբողջական տեղեկատվություն

<sup>18</sup> St’u Профессиональный стандарт Бухгалтер, утвержден приказом Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации от 21 февраля 2019 г. N 103н, <https://www.ipbr.org/assets/documents/developments/standard/standard.accountant.pdf>

<sup>19</sup> <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=308665#148>

<sup>20</sup> **Супрунова Е.А.**, Институт управленческого учета в России: возможные перспективы и поиск путей их осуществления // Международный бухгалтерский учет. 2014. №43 (337). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/institut-upravlencheskogo-osuschestvleniya> (дата обращения: 05.07.2022).

<sup>21</sup> St’u <https://www.imanet.org/about-ima?ssopc=1>

<sup>22</sup> St’u <https://www.cimaglobal.com/>

ԱՄՆ-ում մասնագիտացված կառույց է համարվում Կառավարչական հաշվապահների ինստիտուտը (Institute of Management Accountants – IMA), Մեծ Բրիտանիայում՝ Կառավարչական հաշվապահների հավաստագրված ինստիտուտը (Chartered Institute of Management Accountants – CIMA): Համարվում է, որ CIMA որակավորումն առավել ճանաչելի է Եվրոպայում, ինչպես նաև Նոր Զելանդիայում, Ավստրալիայում և Ազգերի համագործակցության այլ անդամ երկրներում: Այս կազմակերպությունները համակարգում են կառավարչական հաշվառման և վերլուծության մեթոդաբանության զարգացման աշխատանքները ազգային և միջազգային մակարդակներում, իրականացնում են մասնագետների որակավորման և շարունակական մասնագիտական զարգացման գործընթաց: Ինստիտուտի անդամներ են կազմակերպությունների գործադիր և ֆինանսական տնօրենները, ֆինանսական վերահսկողները, հաշվապահները, աուդիտորներ և այլ մասնագետներ: ԱՄՆ-ում արդեն քսան տարուց ավելի է՝ ինստիտուտի մասնագետների կոմիտեն մշակում է կառավարչական հաշվառման դրույթները (Statements on Management Accounting – SMA), որոնք կազմակերպությունների համար խորհրդատվական նշանակություն ունեն: Այդ դրույթների համակարգը հինգ մակարդակ է ներառում<sup>23</sup>.

- Կառավարչական հաշվառման նպատակներ (Objectives),
- Տերմինաբանություն (Terminology),
- Հասկացություններ (Concepts),
- Պրակտիկա և տեխնիկաներ (Practices and Techniques),
- Հաշվառման գործառնությունների կառավարում (Management of Accounting Activities):

Այս դրույթները թեև կառավարչական հաշվառման ազգային փաստաթղթեր են, այնուհանդերձ, կարող են բազային համարվել նաև հայաստանյան կազմակերպությունների համար: Հայտնի է, որ կառավարչական հաշվառման ներդրման ընթացքում կազմակերպություններում որոշակի դժվարություններ են առաջանում, որոնք կապված են աշխատակիցների կողմից կառավարչական հաշվառման նպատակները, կառավարչական հաշվետվություններում արտացոլված տեղեկատվության էությունը չհասկանալու կամ էլ հաշվետվությունների պատրաստման հմտություններին չտիրապետելու հետ: Կառավարչական հաշվառմամբ զբաղվող աշխատակիցների մասնագիտական կարգավիճակը իրավական մակարդակում անորոշ է մնում:

Մատնանշված խնդիրները հիմնավորում են կառավարչական հաշվառման ստանդարտացման օգտակարությունը: Օրենսդիրը չի կարող խստորեն կարգավորել այս ոլորտը, ինչը կապված է առանձին կազմակերպությունների զարգացման ռազմավարության և կառավարման որոշակի խնդիրների լուծման համապատասխան կառավարչական հաշվառման ուղղության հետ: Հենց այս առումով տեղին է ինքնակարգավորման համակարգը, որի հիմքում կառավարչական հաշվառման հասկացությունների կիրառման հնարավոր սահմանները բացահայտող ստանդարտներն են: Անհրաժեշտ է համընդհանուր մասնագիտական կարծիքի և տարբեր ճյուղերի կազմակերպությունների համագործակցությունը: Կառավարչական հաշվառման ստանդարտացումը իրա-

<sup>23</sup> Տե՛ս IMA Fiscal Year 2020 in Review: Stronger Together: A recap of events and milestones during the year ended June 30, 2020, <https://www.imanet.org/-/media/e735325c8dd842849d5fd1a635171265.ashx?la=en>



կանացնելու համար առաջարկում ենք նորմատիվային կարգավորման եռամակարդակ համակարգ (գծապատկեր 1):

Կարգավորման պետական մակարդակ	1.	– ՀՀ օրենսդրություն – Վավերացված միջազգային փաստաթղթեր
Պետական-հասարակական մակարդակ (ինքնակարգավորում)	2.	– Կառավարչական հաշվառման ստանդարտներ – Մասնագիտական վարքագծի կանոններ
Ներքին մակարդակ (միկրոմակարդակ)	3.	– Կառավարչական հաշվառման հաշվային քաղաքականություն, – Կառավարչական հաշվառման վարման մեթոդական և աշխատանքային ցուցումներ

**Գծապատկեր 1. Կառավարչական գործունեության նորմատիվահիերարխիկական կարգավորման կառուցվածքը<sup>24</sup>**

Կառավարչական հաշվառման կազմակերպմանն անուղակիորեն կարող է մասնակցել պետությունը (առաջին մակարդակ)՝ առևտրային և ոչ առևտրային կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության կարգավորման և ոլորտում գործող միջազգային համաձայնագրերի ընդունման միջոցով: Երկրորդ մակարդակը կառավարչական հաշվառման մասնագետների գործունեության մասնագիտական ստանդարտներն են: Երրորդ՝ միկրոմակարդակը ներառում է առանձին կազմակերպության կողմից մշակված և օգտագործվող ակտերը:

Իհարկե, անհրաժեշտություն է առաջանում նաև հստակեցնելու ինքնակարգավորող մարմնի ստեղծման ֆինանսավորման միջոցները: ՀՀ ֆինանսների նախարարությունը<sup>25</sup>, որի կազմում է գործում ՀՀ-ում հաշվապահական հաշվառման և աուդիտորական գործունեության կարգավորմամբ, մեթոդաբանության մշակմամբ և հաշվետվությունների մշտադիտարկմամբ զբաղվող վարչությունը, կարող է ստանձնել ինստիտուտի՝ որպես հավատարմագրված մասնագիտացված կառույցի կազմավորման ֆինանսավորումը: Հետագայում ինստիտուտի եկամուտները կարող են ձևավորվել ընդունված չափով և սահմանված կարգով գանձվող անդամավճարներից, մուտքի միանվագ վճարներից, անդամակցող խոշոր կազմակերպությունների պարբերական վճարումներից, դասընթացների և մասնագիտական որակավորման քննությունների անցկացումից, հրապարակումների իրացումից ստացված հասույթներից, ինչպես նաև օրենքով չարգելվող այլ աղբյուրներից: Կառավարչական հաշվառման ինստիտուտի՝ որպես շահույթ չհետապնդող ոչ առևտրային կազմակերպության գործունեության արդյունավետությունը գնահատելի կդառնա նախապես սահմանված արդյունավետության հիմնական ցուցանիշների (KPI) և հաջողության հիմնական գործոնների նախանշված ու փաստացի արդյունքների համեմատությամբ: Երկարաժամկետում կառույցի գործունեությունը ՀՀ կազմակերպություններում կնպաստի կառավարչական հաշվառման գործիքակազմի ճկուն կիրառմանը և հիմնավոր կառավարչական որոշումների ընդունմանը, առավել ճշգրիտ և համակողմանի հաշվետվողականության և ներքին վերահսկողության ձևավորմանը:

<sup>24</sup> Կազմել է հեղինակը:  
<sup>25</sup> Տե՛ս [https://minfin.am/hy/page/havatarmagrvals\\_masnagitacvats\\_karuycner](https://minfin.am/hy/page/havatarmagrvals_masnagitacvats_karuycner)

Հայաստանում կառավարչական հաշվառման ինստիտուտի ստեղծումը կապահովի կադրերի վերապատրաստման և որակավորման բարձրացման առաջավոր փորձի ներդրումը: Հետևելով այլ երկրների հանրույթների համաբանական կառույցների օրինակին՝ ինստիտուտը կարող է կառավարչական հաշվառման ոլորտում մասնագիտական կրթության և պրոֆեսիոնալիզմի մակարդակի նկատմամբ որոշակի պահանջներ սահմանել:

**Աղյուսակ 2**

**Կառավարչական հաշվառման ոլորտը կարգավորող միջազգային մասնագիտացված կառույցների որակավորման պահանջները**

	IMA <sup>26</sup>	CIMA <sup>27</sup>	CMA <sup>28</sup>
<b>Որակավորման պահանջներ</b>			
Կրթության մակարդակ	+	+	+
Աշխատանքային փորձ	+	+	+
Մասնագիտական քննությունների հանձնում	+	+	+
Մասնագիտական վարքագծի կանոնների պահպանում	+	+	+
<b>Ֆունկցիոնալ իրավասություններ</b>			
Ռազմավարական կառավարում	+	+	+
Ռիսկերի կառավարում և գործունեության կառավարում	+	+	+
Գործունեության արդյունավետության գնահատում	+	+	+
Ֆինանսական կառավարում	+	+	+
Ֆինանսական հաշվետվողականություն	+	+	+
Կառավարչական որոշումների կայացում	+	+	+
Առաջնորդում	+	+	+
Հաղորդակցում	+	+	+

Աշխատանքի տեղավորման Robert Half<sup>29</sup> միջազգային կազմակերպության տվյալներով այժմ առանձին ոլորտներում թեկնածուների գիտելիքները և հմտությունները վկայող պահանջված մասնագիտական վկայականների շարքում են.

- CFA (Chartered Financial Analyst) – դիպլոմավորված ֆինանսական վերլուծաբան,
- CGMA (Chartered Global Management Accountant) – կառավարչական հաշվառման միջազգային որակավորված մասնագետ,
- CMA (Certified Management Accountant) – հավաստագրված կառավարչական հաշվապահ,
- PMP (Project Management Professional) – ծրագրերի կառավարման մասնագետ,
- MBA (Master of Business Administration) – գործարար վարչարարության մագիստրոս՝ միջին և բարձրագույն ղեկավարման համար:

Որակավորման պահանջները որոշում են այն անձանց շրջանակը, ովքեր կարող են դառնալ մասնագիտացված կառուցի անդամ: Անդամներ կարող են լինել անձինք, ովքեր ունեն բարձրագույն կրթություն, առնվազն երեք տարվա

<sup>26</sup> IMA (Institute of Management Accountants) — Կառավարչական հաշվապահների ինստիտուտ

<sup>27</sup> CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) — Կառավարչական հաշվապահների հավաստագրված ինստիտուտ:

<sup>28</sup> CMA (Certified Management Accountant) — Հավաստագրված կառավարչական հաշվապահ

<sup>29</sup> S՛u <https://www.roberthalf.com/jobs>

մասնագիտական աշխատանքային փորձ, հանձնել են մասնագիտական որակավորման քննությունները, ի վիճակի են կատարելու որոշակի ֆունկցիոնալ պարտականություններ և հետևում են մասնագիտական վարքագծի կանոններին:

Կառավարչական հաշվառման ստանդարտների և ցուցումների մշակման և պատրաստման ընթացքում կարելի է կիրառել ԱՄՆ կառավարչական հաշվառման ինստիտուտի կողմից ընդունված դրույթների լավագույն փորձը, հատկապես՝ չորրորդ և հինգերորդ կատեգորիաների ստանդարտների մասով:

Ստանդարտների պարտադիր լինելը հանգեցնում է անհատական մոտեցման (այսպիսի մոտեցումն իրական պատկերն արտացոլելու և գործունեության նպատակներին հասնելու միակ միջոցն է) կիրառման անհնարինություն: Եվ այս իմաստով կարևոր է, որ ստանդարտներն ունենան խորհրդատվական բնույթ և դիտարկվեն որպես գործունեության բարեխիղճ և պատասխանատու վարման միջոց:

Ուսումնասիրվող ինքնակարգավորվող մարմինների դրույթներին համապատասխան՝ ներտնտեսական ստանդարտների առաջնահերթություններ են համարվում.

**1. Կառավարչական հաշվառման վարման մասին ստանդարտը**, որը ներառում է հաշվառման վարման կազմակերպչական կառուցվածքի և գործառույթների բաշխման հարցերը,

**2. Կառավարչական հաշվառման փաստաթղթերի, փաստաթղթաշրջանառության և հաշվետվողականության մասին ստանդարտը**, որը պարզաբանում է փաստաթղթերի հիմնական վավերապայմանների կազմը, դրանց լրացման պահանջը և օրինակելի նմուշի պահանջը: Ստանդարտի դրույթները պետք է ունենան խորհրդատվական բնույթ: Փաստաթղթերի նկատմամբ միասնական պահանջների կիրառումը հեշտացնում է աշխատանքը, նվազեցնում տվյալների մշակմանն անհրաժեշտ ժամանակը:

**3. Ծախսերի հաշվառման և ինքնարժեքի ձևավորման մասին ստանդարտը**, որը նկարագրում է ծախսերի հաշվառման համակարգը, ուղղակի նյութական ծախսումների հաշվառման և ինքնարժեքի արժեհաշվման կազմակերպումը, անուղղակի արտադրական և ոչ արտադրական ծախսումների բաշխման կարգը, կառավարչական հաշվառման տեղեկատվական շրջանակի ծախսերի ձևավորումը:

**4. Նախահաշիվների և նախահաշվային համակարգի մշակման մասին ստանդարտը**, որը կարող է ներառել, օրինակ, դրամական հոսքերի կառավարման մասին հարցերը:

Այս ստանդարտները սահմանում են կառավարչական հաշվառման վարման ընթացակարգեր և սկզբունքներ գործունեության բոլոր ոլորտների և տեսակների համար: Ստանդարտների ցանկը որոշվում է հենց կազմակերպության կողմից: Այս կամ այն ստանդարտի ներդրման անհրաժեշտությունը կախված է գործունեության տեսակից, կազմակերպչական կառուցվածքից և այլ գործոններից: Բոլոր ստանդարտներն ունեն միասնական կառուցվածք և ներառում են.

1. գործողության ոլորտը,
2. բովանդակային հիմնական մասը,

3. տեղեկատվական տվյալներ:

Օրինակ՝ ծախսերի հաշվառման և ինքնարժեքի ձևավորման ստանդարտը կնպաստի ռեսուրսների խնայողությանը և դրանցից ստացված հատույցի մաքսիմալացմանը, իսկ նախահաշվային համակարգի մասին ստանդարտը հնարավորություն կտա համակարգելու գործունեության տարբեր գործառույթները՝ փոխկապված և տնտեսապես հիմնավորված նախահաշիվների մշակման միջոցով:

Մենք մշակել ենք ստանդարտի կառուցվածքի միասնական ձև, որը ներառում է՝ ընդհանուր դրույթներ, կիրառվող հասկացություններ, կառավարչական հաշվառման համակարգի գնահատման հայեցակարգային հիմունքներ: Ստանդարտի նպատակն է համակարգել և ընդհանրացնել կառավարչական հաշվառման համակարգի մշակման առկա փորձը՝ կառավարման արդյունավետությունը և հաշվապահական հաշվառման գործընթացների որակը բարելավելու նպատակով՝ դրանց կազմակերպման պահանջները ձևայնացնելու միջոցով: Աղյուսակ 3-ում ներկայացված են մի շարք դրույթներ. առաջարկվում է դրանք ներառել կառավարչական հաշվառման ստանդարտների համակարգում:

Աղյուսակ 3

«Կառավարչական հաշվառման կազմակերպում» ստանդարտի կառուցվածքը<sup>30</sup>

N	Դրույթը	Բովանդակությունը
1.	Մասնագիտական վարքագծի կանոններ	1. մասնագիտական էթիկայի հիմնական սկզբունքները (մասնագիտական կոմպետենտություն, օբյեկտիվություն, գաղտնիություն, մասնագիտական վարքագիծ) 2. ոչ պրոֆեսիոնալ համարվող վարքագծի սահմանում 3. ոչ իրավաչափ գործունեության օրինակներ
2.	Կառավարչական հաշվառման մասնագետին ներկայացվող պահանջներ	<ul style="list-style-type: none"> <li>– մասնագիտական պահանջներ (աշխատանքային փորձ, կալկուլյացիայի իրականացման, առանձին հաշվապահական համակարգային ծրագրերով աշխատելու կարողություն և այլն)</li> <li>– հաղորդակցական պահանջներ (թիմում աշխատելու, կոնֆլիկտների հաղթահարման փորձ)</li> </ul>
3.	Մասնագիտական պատասխանատվության ոլորտ	<ul style="list-style-type: none"> <li>– կանխատեսումներ և բյուջեների կազմում</li> <li>– բիզնես-պլանների մշակում</li> <li>– կառավարչական հաշվառման հաշիվների վարում</li> <li>– կառավարչական հաշվառման հաշիվների տվյալների վերլուծություն՝ ըստ ծախսերի և շահույթի կենտրոնների</li> <li>– իրացման ինքնարժեքի հաշվառում</li> <li>– ռազմավարական նպատակներին հասնելուն ուղղված վերահսկողություն</li> <li>– գործունեության արդյունավետությունը բնութագրող հիմնական ֆինանսական և ոչ ֆինանսական ցուցանիշների (KPI) մասին հաշվետվության պատրաստում</li> </ul>
4.	Կառավարչական հաշվապահ հասկացությունը	մասնագետներ, որոնք ներգրավված են այնպիսի գործառնություններում, ինչպիսիք են վերահսկողությունը, հաշվապահությունը, ֆինանսական վերլուծությունը, պլանավորումը և բյուջետավորումը, ծախսերի հաշվառումը, ներքին աուդիտը, կառավարման և ընդհանուր հաշվապահական հաշվառման համակարգերը

<sup>30</sup> Կազմել է հեղինակը:

5. Կրթություն	ուսումնական պլանները և դասընթացների նկարագրությունը պարունակող փաստաթուղթ, որը ուսումնական հաստատությունների համար ուղեցույց կլինի՝ բարձրացնելու կառավարչական հաշվառման մասնագետների պրոֆեսիոնալ մակարդակը
6. Պրակտիկա և տեխնիկաներ (SMA-ների նմանակներ)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- գործունեության արդյունավետության չափում</li> <li>- անուղղակի արտադրական ծախսումների բաշխում</li> <li>- արտադրական հզորությունների չափում</li> <li>- հիմնական միջոցների հաշվառում</li> <li>- փաստաթղթաշրջանառության մեքենայացված էլեկտրոնային համակարգի ներդրում</li> <li>- ծախսերի և ծախսումների կառավարման տեխնիկայի ու մեթոդների (ստանդարտ քոստինգ, դիրեքթ քոստինգ, թարգեթ քոստինգ) ներդրում</li> <li>- կառավարման ժամանակակից տեխնոլոգիաների («ճիշտ ժամանակին» (Just in time), «սահմանափակումների տեսություն» (TOC) և այլն) ներդրման հիմունքներ</li> <li>- հաշվեկշռված ցուցանիշների համակարգ (արդյունավետության հիմնական ցուցանիշներ-KPI, հաջողության հիմնական գործոններ-CSF)</li> </ul>
7. Հաշվապահական գործունեության կառավարում	<ul style="list-style-type: none"> <li>- վերահսկողների աշխատանքի չափում և գնահատում</li> <li>- հաշվետվությունների ձևերի մշակում և դրանց՝ ճիշտ ժամանակին տրամադրման հսկողություն</li> </ul>

Այս առաջարկությունների մշակումը սահմանում է որոշակի մակարդակ, որին պետք է հետևել, պարզեցնում է տերմինաբանությունը, տվյալները դարձնում է տեխնիկապես համադրելի, օգնում է պատրաստել անհրաժեշտ կարողություններով մասնագետներ: Ստանդարտը պետք է հաշվառման և վերահսկողության փուլերի համար առաջարկի մի շարք այլընտրանքային տարբերակներ՝ հնարավորությունների շրջանակով և կիրառման սահմանափակումներով: Ստանդարտի դրույթները նախատեսված են կառավարչական տվյալների պատրաստման գործընթացի հետ կապված բոլոր մասնագետների (հաշվապահներ, ֆինանսական կառավարիչներ, վերլուծաբաններ) համար:

Ներկազմակերպական ստանդարտների մշակման ընթացքում չպետք է հրաժարվել հաշվապահական գործառնության առարկայի, ոչ ստանդարտ իրավիճակների նկարագրությունից, կարելի է բերել օրինակներ: Մեր կողմից դիտարկվող ներկազմակերպական ստանդարտների ներդրումը հնարավորություն է տալիս, ըստ առանձին բիզնես գործընթացների մանրամասնեցման, օպերատիվորեն կազմակերպելու եկամուտների և ծախսերի հաշվառումը:

Կառավարչական հաշվառման ներտնտեսական ստանդարտացումն ամբողջությամբ ուղղված է գործունեության արդյունավետության և մրցունակության բարձրացմանը: Դա հնարավորություն է տալիս օպերատիվ կերպով ընդունելու կարևոր կառավարչական որոշումներ և վերահսկելու կազմակերպության հաստատված կայուն զարգացման ռազմավարության իրականացումը:

Կառավարչական հաշվառման հաշվային քաղաքականությունը, որպես ներքին կարգավորող փաստաթուղթ, ներկայացնում է հաշվառման վարման, արտադրանքի (աշխատանքների, ծառայությունների) ինքնարժեքի կալկուլյացիայի և գործունեության վերահսկողության ու կառավարման նպատակով ներքին հաշվետվությունների պատրաստման մեթոդների ամբողջություն: Մշակվել և ձևավորվել են կառավարչական հաշվառման հաշվային քաղաքականության դրույթներ, որոնք ներառում են գործունեության ոչ ֆինանսական

ցուցանիշներ՝ հաշվի առնելով հիմնավոր կառավարչական որոշումների կայացման նպատակով տեղեկատվության օգտակարությունը, հասկանալի լինելը և բավարար ծավալը<sup>31,32,33</sup> (աղյուսակ 4):

Աղյուսակ 4

**Կառավարչական հաշվային քաղաքականության փարրերը<sup>34</sup>**

Հաշվային քաղաքականության փարր	Բովանդակություն	Արդյունք
Պատասխանատվության կենտրոնների սահմանում	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Եկամուտների կենտրոն</li> <li>– Ծախսերի կենտրոն</li> <li>– Շահույթի կենտրոն</li> <li>– Ներդրումների կենտրոն</li> <li>– Իրացման կենտրոն</li> <li>– Կառավարման կենտրոն</li> </ul>	Ըստ պատասխանատվության կենտրոնների ծախսերի տարանջատումը հնարավորություն է տալիս կառավարիչներին վերահսկելու և անհրաժեշտության դեպքում նվազեցնելու առանձին պատասխանատվության կենտրոնների ծախսերը
Կառավարչական հաշվառման հաշիվների կազմի աշխատանքային պլան	Հաշվային պլանի <sup>35</sup> ութերորդ դասի՝ կառավարչական հաշվառման հաշիվների օգնությամբ	Ստեղծում է ներքին կառավարչական տեղեկատվության ստացումն ապահովող ամբողջական տեղեկատվական համակարգ
Կազմակերպության կողմից ընտրված՝ հաշվային օբյեկտների հաշվառման մեջ արտացոլման և գնահատման մոտեցումներ	Հիմնական միջոցների մաշվածության և ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացման հաշվարկման մեթոդները	Հիմնական միջոցների մաշորդային արժեքների մասին տեղեկատվություն
Ծախսերի կենտրոնի և պատասխանատվության կենտրոնների հաշվետվությունների ձևեր	Բյուջեների կատարման մասին հաշվետվություն. <ul style="list-style-type: none"> <li>– Վերահսկվող ծախսերի անվանումները</li> <li>– Ծախսերի նախատեսված մեծությունները</li> <li>– Ծախսերի փաստացի մեծությունները</li> <li>– Փաստացի ծախսերի շեղումը նախատեսված մեծություններից</li> </ul>	Յուրաքանչյուր պատասխանատվության կենտրոնի հաշվետվողականության ձևավորումը հնարավորություն է տալիս կառավարիչներին բացահայտելու նախատեսվածից շեղումները, ինչպես նաև կրճատելու վերահսկվող ծախսումները
Կալկյացիայի հողվածների որոշում, ծախսերի հաշվառման մեթոդի ընտրություն և արտադրանքի ինքնարժեքի կալկյացիա առանձին ֆինանսական պատասխանատվության կենտրոնների համար	Հողվածների ցանկը որոշվում է ճյուղային մեթոդական ցուցումների համապատասխան, կալկյացիայի մեթոդի ընտրությունը պայմանավորված է արտադրության տեսակից ու բարդությունից և այլ առանձնահատկություններից	Ծախսումների դասակարգման գործընթացի էությունը դրանց այն մասի առանձնացումն է, որոնց վրա ղեկավարությունը որոշակի ազդեցություն ունի:

<sup>31</sup> Տե՛ս **Кобелева В.В., Котова К.Ю.**, Учетная политика по управленческому учету как необходимым элементом системы менеджмента предприятия // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов. Сб. науч. ст. под общ. ред. Т.Г. Шешуковой: Перм. гос. нац. исслед. ун-т. Пермь, 2016, էջ 181–193:

<sup>32</sup> Տե՛ս **Кузьмина М.С.**, Формирование управленческой учетной политики // Бухгалтерский учет, № 4, 2007, էջ 25–30:

<sup>33</sup> Տե՛ս **Соколова О.В.**, Роль учетной политики в управлении организацией и ее взаимосвязь с управленческим учетом // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве, № 3, 2011, էջ 25–27:

<sup>34</sup> Կազմել է հեղինակը:

<sup>35</sup> ՀՀ ֆինանսների նախարարի 17.04.2012 թ. թիվ 353-Ն հրամանը «Կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանը և դրա կիրառման հրահանգը» հաստատելու և ՀՀ ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարի 2000 թվականի դեկտեմբերի 29-ի թիվ 319 հրամանն ուժը կորցրած ճանաչելու մասին:

<p>Հաշվառման տարբեր օբյեկտների միջև անուղղակի ծախսումների բաշխման մեթոդի և կալկուլյացիայի նկարագրություն</p>	<p>Օրինակ՝ ընդհանուր տնտեսական և արտադրական ծախսերը կարող են բաշխվել նորմատիվային ծախսումների համամասնությամբ, իրացման ծախսերը արտադրատեսակների միջև բաշխվում են ըստ արտադրական ծախսումներում ունեցած համամասնության</p>	
<p>Կառավարչական հաշվառման կազմակերպում</p>	<p>Կառավարչական հաշվառմամբ զբաղվող ծառայության կառուցվածքը (պլանավորմամբ զբաղվող խումբ, վերլուծական խումբ)</p>	<p>Այսպիսի խմբերի բաժանումը հնարավորություն է տալիս առավել արդյունավետ կազմակերպելու աշխատանքային գործընթացը</p>
<p>Կազմակերպության գործունեության հիմնական ցուցանիշներ (KPI)</p>	<p>Ցուցանիշների օրինակներ.              – Մարքեթինգային ստորաբաժանման ղեկավարի համար՝ իրացման պլանը (պլանի կատարման տոկոսը)              – Վաճառքի մենեջերի համար՝ հաճախորդների կողմից ներկայացվող պահանջների լուծումները</p>	
<p>Ոչ ֆինանսական ցուցանիշներ</p>	<p>– Նորարարություններ              – Բիզնեսի՝ հաճախորդներին ուղղվածության աստիճանը բնութագրող ցուցանիշները (օրինակ՝ կրկնվող պատվերների քանակը)              – Ներքին ցուցիչներ (կադրերի հոսունությունը)</p>	<p>Հնարավորություն է տալիս կատարելագործելու ինչպես ամբողջ կազմակերպության, այնպես էլ առանձին աշխատակիցների աշխատանքը</p>

Հաշվային քաղաքականության մեջ գործունեության հիմնական ցուցանիշների (KPI), ոչ ֆինանսական ցուցանիշների և այլնի ներառումը թույլ է տալիս.

- որոշել մրցակցային միջավայրում կազմակերպության դիրքը,
- բացահայտել առանձին մասնաճյուղերի աշխատանքի տարբերությունները՝ հնարավոր դժվարությունները մատնանշելու համար,
- զարգացնել և բարելավել գործունեության համեմատաբար հեռանկարային ուղղությունները,
- հասանելի և տեսանելի կերպով ցույց տալ արդյունքի վրա այս կամ այն գործընթացի ազդեցությունը,
- յուրաքանչյուր առանձին պատասխանատվության կենտրոնի համար սահմանել որոշակի ցուցանիշների շրջանակ,
- նպաստել անձնակազմի շահադրդմանը՝ արդյունքներին հասնելու նպատակով,
- իմաստավորել կայացված կառավարչական որոշումները:

**Եզրակացություններ:** Կառավարչական հաշվառման հաշվային քաղաքականության կիրառման արդյունքում կազմակերպության ստացած առավելություններից գլխավորը կարելի է համարել մրցունակության բարձրացումը՝ հատուկ ձևով պատրաստված, կառուցվածքային օպերատիվ տեղեկատվության հիման վրա ներտնտեսական կառավարման կազմակերպման շնորհիվ:

Ինքնակարգավորվող մարմնի կողմից կառավարչական հաշվառման ստանդարտացումն ուղղված է կառավարչական հաշվառման կուտակված փորձի ամրապնդմանը և ներառում է.

1. Կառավարչական հաշվառման նորմատիվաիրավական կարգավորման կատարելագործում, մասնագիտացված կառույցի ստեղծում, հաշվային քաղաքականության մշակում:
2. Կառավարչական հաշվառման վարման և կազմակերպման գործնական ցուցումների մշակում, որը հասանելի կդառնա բարձր ծախսերի պատճառով կառավարչական հաշվառման սեփական համակարգ մշակելու հնարավորություն չունեցող փոքր կազմակերպությունների համար և կպարզեցնի գնում-վաճառք գործընթացն ու փոխատուների հետ շփումները, ներդրողների համար կազմակերպությունը կլինի առավել բաց ու գրավիչ:
3. Մասնագիտությունների դասակարգչում «կառավարչական հաշվապահ» կատեգորիայի ընդգրկումը: Ասոցիացիայի մակարդակում հաշվառումով զբաղվող մասնագետների անհրաժեշտ նվազագույն որակավորման պահանջի սահմանումը:
4. Ատեստավորման և սերտիֆիկացման իրականացումը: Կառավարչական հաշվապահների կրթության և որակավորման բարձրացման կազմակերպումը:

Առաջարկվող մոտեցումն ուղղված է տնտեսավարող սուբյեկտների ինքնազարգացմանը, որը ենթադրում է աշխատակիցների նախաձեռնությամբ և արդյունավետ կառավարմամբ ուղեկցվող՝ կազմակերպության որակական փոփոխությունների գործընթաց:

Կառավարչական հաշվառման մասնագիտական կարգավորման ինստիտուտի և ստանդարտների ստեղծումը կնպաստի նոր կարծիքների և փորձի արագ տարածմանը, մի շարք հարցերում դրա մասնակիցների միակարծության ձևավորմանը: Դա հնարավորություն կտա կազմակերպության աշխատակիցներին հասանելիություն ունենալու տեղեկատվությանը, կբարձրացնի ընդունվող կառավարչական որոշումների հիմնավորվածությունը, կառավարման գործընթացներում կխթանի նախաձեռնությունների և նորարարությունների ներդրումը:

### Օգտագործված գրականություն

1. «Հաշվապահական հաշվառման և աուդիտորական գործունեության կարգավորման և հանրային վերահսկողության մասին» ՀՀ օրենքը՝ ընդունված 2019 թվականի դեկտեմբերի 4-ին, <https://www.arlis.am/documentview.aspx?docID=137755>
2. «Ստանդարտացման մասին» ՀՀ օրենքը՝ ընդունված 2012 թվականի փետրվարի 8-ին, <https://www.arlis.am/documentView.aspx?docid=74337>
3. Կանոնադրություն Հայաստանի աուդիտորների և փորձագետ հաշվապահների պալատի հասարակական կազմակերպության՝ հաստատված Հայաստանի հաշվապահների և աուդիտորների ասոցիացիա հասարակական կազմակերպության 15 հունիսի



- 2020 թ. արտահերթ ընդհանուր ժողովի կողմից,  
<http://www.aaaa.am/file/f8c2534.pdf>
4. ՀՀ ֆինանսների նախարարի 17.04.2012 թ. թիվ 353-Ն հրամանը «Կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանը և դրա կիրառման հրահանգը» հաստատելու և ՀՀ ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարի 2000 թ. դեկտեմբերի 29-ի թիվ 319 հրամանն ուժը կորցրած ճանաչելու մասին:
  5. Աղայան Է. Բ., Արդի հայերենի բացատրական բառարան, հատոր 2, 1976 թ.:
  6. Գրիգորյան Լ.Հ., Ճուղության Ա.Գ., Կառավարչական հաշվառում, Եր., «Տնտեսագետ», 2021:
  7. Հակոբյան Ա.Ա., Արտադրական ծախսումների կառավարչական հաշվառումը (ՀՀ սննդի արդյունաբերության կազմակերպությունների օրինակով), ատենախոսություն Ը.00.05 մասնագիտությամբ տնտեսագիտության թեկնածուի գիտական աստիճանի հայցման համար, Եր., 2001:
  8. Մեժլումյան Ա., Կառավարչական հաշվառման հիմնախնդիրները կազմակերպությունների ներքին վերահսկողության համակարգում (ՀՀ ագրոպարենային ոլորտի նյութերով), ատենախոսություն Ը.00.03 մասնագիտությամբ տնտեսագիտության թեկնածուի գիտական աստիճանի հայցման համար, Եր., 2020:
  9. Սարգսյան Ա.Զ., Պողոսյան Մ.Բ. Կառավարչական հաշվառում, Եր., «Տնտեսագետ», 2009:
  10. Профессиональный стандарт Бухгалтер, утвержден приказом Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации от 21 февраля 2019 г. N 103н,  
<https://www.ipbr.org/assets/documents/developments/standard/standard.accountant.pdf>
  11. Булгакова С.В., Подобедова Н.В., Диспозитивные свойства управленческого учета. // Международный бухгалтерский учет, № 41 (335), 2014.
  12. Вахрушина М.А., Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета // Международный бухгалтерский учет, № 33, 2014.
  13. Гаррисон Р., Норин Р., Брюэр П., Управленческий учет. 15-е изд. / пер. с англ., под ред. М.А. Карлика. СПб.: Питер, 2016.
  14. Ивашкевич В.Б., Проблемы теории управленческого учета и контроллинга // Международный бухгалтерский учет, № 7 (349), 2015.
  15. Кудряшов С.А., Стандартизация, задание форматов и регламентов как современная методологическая практика управления,  
<http://www.fondgp.ru/lib/chteniya/xv/abstracts/4>
  16. Кузьмина М.С., Формирование управленческой учетной политики // Бухгалтерский учет, № 4, 2007.
  17. Соколова О.В., Роль учетной политики в управлении организацией и ее взаимосвязь с управленческим учетом // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве, №3, 2011.
  18. Супрунова Е.А., Институт управленческого учета: возможные перспективы и поиск путей их осуществления // Международный бухгалтерский учет, № 43 (337), 2014.

19. Шешукова Т.Г., История и перспективы развития управленческого учета на предприятии // Научный журнал «Вестник Пермского университета. Серия «Экономика». Выпуск № 4(7), 2010.
20. Drury C., Management and cost accounting 11<sup>th</sup> edition CENGAGE Learning, UK, 2021.
21. IMA Fiscal Year 2020 in Review: Stronger Together: A recap of events and milestones during the year ended June 30, 2020, <https://www.imanet.org//media/e735325c8dd842849d5fd1a635171265.ashx?la=en>
22. Institute of Management Accountants, <https://www.imanet.org/about-ima?ssopc=1>
23. Chartered Institute of Management Accountants, <https://www.cimaglobal.com/>
24. <https://www.ipbr.org/>
25. <https://www.roberthalf.com>
26. [https://minfin.am/hy/page/havatarmagrvats\\_masnagitacvats\\_karuycner](https://minfin.am/hy/page/havatarmagrvats_masnagitacvats_karuycner)
27. <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=308665#148>

#### АРПИНЕ АКОБЯՆ

Преподаватель кафедры управленческого учета и аудита АГЭУ

#### **Совершенствование управленческого учета действующих в РА организаций на основе саморегулирования и стандартизации.**

– В статье рассмотрены вопросы развития управленческого учета в Республике Армения, проанализирован международный опыт регулирования управленческой деятельности, указаны два направления совершенствования управленческого учета путем создания саморегулируемого института и описания стандартов. По мнению автора, в будущем они могут стать фактором развития управленческого учета, повысить качество принимаемых управленческих решений и, в конечном счете, конкурентоспособность организаций. Управленческий учет выйдет за пределы организации и будет аккумулировать информацию о возможностях внешней среды.

Предлагаемые подходы направлены на саморазвитие хозяйствующих субъектов, что предполагает процесс качественных изменений в организации, сопровождающийся эффективным управлением. Создание Института профессионального регулирования и разработка стандартов будут способствовать быстрому распространению новых мнений и опыта, формированию единства взглядов его участников по ряду вопросов.

**Ключевые слова:** управленческий учет, стандартизация, саморегулирование, организация, управленческий бухгалтер

JEL: D82, J80

DOI: 10.52174/1829-0280\_2022.2-27

**ARPINE HAKOBYAN***Lecturer of the Chair of Managerial Accounting and Auditing of ASUE*

***Improvement of managerial accounting through self-regulation and standardization.***– The paper researches managerial accounting development issues in the Republic of Armenia, analyzes the international experience of managerial accounting regulatory, points out two directions of improvement of managerial accounting through the creation of a self-regulatory institution and development of professional standards. According to the author, in the future, they can become factors in the development of managerial accounting, improve both the quality of managerial decisions, and the competitiveness of organizations. Managerial accounting will go beyond the organization and will accumulate information on the capabilities of the external environment. The establishment of the Institute of Professional Regulation of Managerial Accounting and Standardization will contribute to the rapid dissemination of new opinions and experience, to the formation of unanimity of its participants on a number of issues.

**Keywords:** *managerial accounting, standardization, self-regulation, organization, management accountant*

JEL: D82, J80

DOI: 10.52174/1829-0280\_2022.2-27