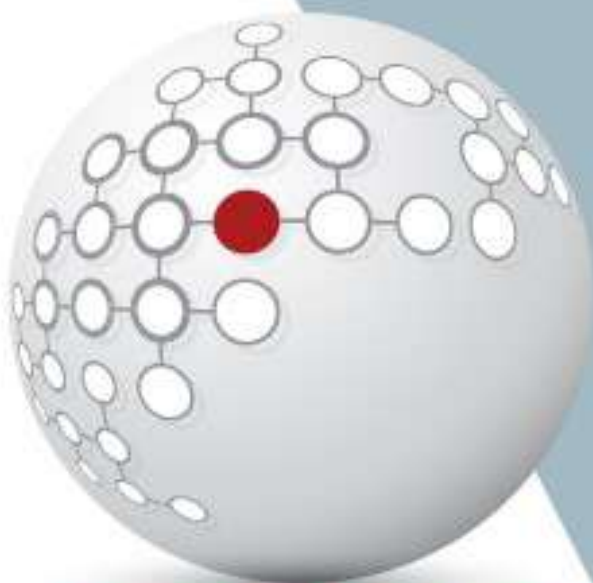


ԲԱՆԲԵՐ

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՊԵՏԱԿԱՆ ՏՆՏԵՍԱԳԻՏԱԿԱՆ ՀԱՄԱԼՍԱՐԱՆԻ



ВЕСТНИК

АРМЯНСКОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО
ЭКОНОМИЧЕСКОГО УНИВЕРСИТЕТА

MESSENGER

OF ARMENIAN STATE UNIVERSITY OF ECONOMICS

2021 [3]
ԵՐԵՎԱՆ



ԱՐՄԵՆ ՃՈՒՂՈՒՐՅԱՆ

ՀՊՏՀ կառավարչական հաշվառման և
աուդիտի ամբիոնի պրոֆեսոր,
յնպեսագիտության դոկտոր

ՋՈՒԼԻԵՏՏԱ ԳԵՎՈՐԳՅԱՆ

ՀԱԱՀ հաշվապահական հաշվառման ամբիոնի դոցենտ,
յնպեսագիտության թեկնածու

ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՄՐՑՈՒՆԱԿՈՒԹՅԱՆ ՌԱԶՄԱՎԱՐԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ

Ռազմավարական հաշվառումը հաշվապահական հաշվառման համակարգում համեմատաբար նոր ուղղություն է: Այն գործնականում և տեսության մեջ ընկալվում է լայն և նեղ իմաստներով: Առաջինի դեպքում հաշվառումը դիտարկվում է որպես ֆինանսական և ոչ ֆինանսական տեղեկատվության հավաքագրման միջոց՝ ուղղված ռազմավարական կառավարման հիմնական գործառույթների սպասարկմանը, ինչպիսիք են հեռանկարային նպատակադրումը, մշտադիտարկումը, առաքելության իրականացման վերլուծությունը: Երկրորդի պարագայում ռազմավարական հաշվառումը ներկայացվում է որպես գործարարության ներքին և արտաքին միջավայրերի տնտեսական վերլուծության ու վերահսկողության տեղեկատվական ապահովման համակարգ, որը կատարում է ֆինանսական և ոչ ֆինանսական ցուցանիշների արձանագրման և խմբավորման ինտեգրում: Ընդ որում, երկու դեպքում էլ հաշվառումը ռազմավարական կառավարման նպատակներ է հետապնդում և ուղղված է կազմակերպությունների տնտեսական հեռահար գործունեության արդյունավետության պահուստների բացահայտմանը: Ուստի, այն տեղեկատվական սերտ փոխկապվածության մեջ է գտնվում ինչպես ֆինանսական, այնպես էլ օպերատիվ, հարկային և, առավելապես, ավանդական կառավարչական հաշվառման համակարգերի հետ:

Հիմնաբառեր. *ռազմավարական հաշվառում, մրցունակության չափում, կրկնակի գրանցում, կառավարչական հաշվետվություններ, կառավարչական որոշումներ*

JEL: M40, M41

DOI: 10.52174/1829-0280_2021_3_43

Ներածություն: Հանդես գալով որպես կառավարչական հաշվառման առանձին ոլորտ՝ ռազմավարական հաշվառումը կատարում է յուրահատուկ գործառույթներ: Նախևառաջ՝ ինտեգրում է տնտեսական գործունեության ներքին և արտաքին միջավայրի այն տեղեկատվությունը, որն առնչվում է կազմակերպության մրցունակության ցուցանիշներին և իրականացնում է ռազմավարական պլանավորման տեղեկատվական ապահովում՝ ելնելով գործարարության հեռահար նպատակներից և առաքելությունից: Բացի այդ, ռազմավարական հաշվառումը կատարում է կազմակերպության հեռահար նպատակադրումներին ուղղված տնտեսական գործունեության փաստացի արդյունքների վերահսկողություն՝ բացահայտելով առավելապես ոչ թե օպերատիվ կամ մարտավարական բնույթի շեղումներ, այլ գործարարության հեռահար պլանների իրագործման ծախսողման ուղղակի և անուղղակի սպառնալիքներ¹: Հետևաբար՝ արդիական է համարվում ոչ միայն կազմակերպությունների տնտեսական մրցունակության մշտադիտարկումը, այլև այդ տեղեկատվության խմբավորումը, համակարգումն ու կառավարչական ներքին հաշվետվողականության շրջանակի ձևավորումը, որը հնարավոր է իրականացնել ռազմավարական հաշվառման միջոցով: Այս դեպքում հնարավորություն է ստեղծվում ռազմավարական հաշվառման հաշվետվությունների միջոցով բացահայտելու կազմակերպությունների մրցակցային առավելությունների (հետընթացի) ձևավորման կենտրոնները, պատասխանատուներին և միջոցներ ձեռնարկելու տեսանկյունից ապագայում այդ թերությունների վերացման համար:

Որպես կանոն, ռազմավարական հաշվառման նպատակը հեռահար կառավարչական որոշումների տեղեկատվական ապահովումն է, որը լուծում է մի շարք խնդիրներ, ինչպիսիք են.

- գործարարության ներքին և արտաքին միջավայրի վերլուծություն՝ մրցունակության դիմակայման ռազմավարության տեսանկյունից,
- կազմակերպության ռազմավարության նպատակադրումների իրագործման գործընթացի վերահսկողություն՝ ըստ պատասխանատվության կենտրոնների և գործոնների,
- հաշվապահական հաշվառման համակարգում օպերատիվ, մարտավարական և ռազմավարական կառավարման տեղեկատվական հոսքերի պատճառահետևանքային փոխկապակցում և ներդաշնակեցում:

Գրականության ակնարկ: Մասնագիտական գրականությունում նշվում է, որ, ընդհանուր առմամբ, մրցունակությունը դիտարկվում է ըստ ապրանքի,

¹ Ст'ю Шалаева Л.В., Актуальные проблемы формирования современной концепции управленческого учёта. Международный бухгалтерский учёт, 16(214), 2012, էջ 16-24:

ընկերության, ճյուղի, տարածաշրջանի, երկրի, հետևաբար՝ մրցունակության համընդհանուր սահմանում չի կարող լինել²: Սակայն երբ մրցունակությունը մեկնաբանվում է միայն կազմակերպության տեսանկյունից, ապա առաջարկվում է այն դիտարկել որպես ձեռնարկատիրական կարողություն՝ ուղղված գործարար նպատակադրումների իրագործմանը ոչ միայն հասնելուն, այլև գերազանցելուն՝ շուկայում գործող մրցակից այլընտրանքային սուբյեկտների նկատմամբ³:

Ինչ վերաբերում է կազմակերպության մրցունակության ապահովման գործոններին, ապա այս հարցում տեսաբանները նույնպես միակարծիք չեն: Նրանց մի մասը կարծում է, որ կազմակերպության մրցունակության առանցքը գործարար ակտիվության մրցակցային մակարդակի պահպանումն է շուկայում⁴, մյուս մասը կազմակերպության մրցակցային առավելությունները տեսնում է նորարարությունների ներդրման և ստեղծարար գաղափարների անընդմեջ գեներացման մեջ⁵: Մեր կարծիքով՝ մրցունակության ապահովման գործոնների դիտարկմանը պետք է անդրադառնալ կազմակերպության նպատակադրումների տեսանկյունից: Հետևաբար՝ մինչև մրցունակության գնահատմանն անցնելը, անհրաժեշտություն է առաջանում հստակեցնելու այն նշածողերը, որոնց հաղթահարումը կազմակերպությանն առավելություններ կապահովի իր մրցակիցների նկատմամբ:

Այս առումով, կարևորվում է ռազմավարական կառավարման մոտեցումների տեսանկյունից կազմակերպությունների մրցունակության դիտարկումը: Կազմակերպության մրցակցային ռազմավարությունը կառավարման համապարփակ ծրագիր է, որը համատեղում է բիզնեսի կազմակերպման և մրցակցության վարման համադրությունը՝ նախանշված նպատակադրումներին հասնելու համար⁶: Այսպիսով՝ կարևորվում է նաև կազմակերպությունների ռազմավարական ծրագրերով նախանշված մրցունակության չափանիշներին հասանելիության մշտադիտարկումը, որն իր հերթին պահանջում է կառավարման օղակներին համակարգված տեղեկատվական հոսքերի տրամադրում: Ելնելով այս հանգամանքից՝ արդիական է դառնում կազմակերպությունների ռազմավարական հաշվառման կազմակերպումը, որի գործառույթներն ուղղված են ռազմավարական ցուցանիշների մրցակցային նպատակադրումներին ու փաստացի ձեռքբերումներին առնչվող համակարգված տեղեկատվության մշակմանը և ներկայացմանը կառավարման օղակներին:

Չնայած այն հանգամանքին, որ ռազմավարական հաշվառման գործառույթներն աստիճանաբար հստակեցվում են կառավարման համակարգում,

² Տե՛ս **Բոստանջյան Վ., Մկրտումյան Ա.**, Տնտեսության մրցունակության էությունը և տեսական հիմքերը, «Այլընտրանք» գիտական հանդես, (5)2005, էջ 104:

³ Տե՛ս **Դարբաева А.Е.**, Теоретические аспекты конкурентоспособности предприятий сферы сервиса. Актуальные вопросы экономических наук: сборник материалов XLVII Международной научно - практической конференции. Новосибирск, 2015, էջ 244-248:

⁴ Տե՛ս **Сысоева Е.А.**, Факторы конкурентоспособности предприятия: подходы и составляющие // Экономические науки. Экономика и управление, № 12, 2015, էջ 283-287:

⁵ Տե՛ս **Воронов Д.С.**, Соотношение конкурентоспособности предприятия и конкурентоспособности его продукции. Современная конкуренция, №1, 2015, էջ 39-53:

⁶ Տե՛ս **Фатхутдинов Р.А.**, Стратегическая конкурентоспособность: учеб. для вузов. М., «Экономика», 2013, էջ 58-59:

մասնագիտական գրականությունում դեռևս տարբեր մոտեցումներ են դրսևորվում այս հարցի շուրջ⁷: Որպես կանոն, զարգացած երկրներում ռազմավարական հաշվառումը դիտարկվում է ընդամենը կառավարչական հաշվառման ճյուղավորված առանձնահատուկ ոլորտ և, դրանով իսկ, հանդես է գալիս «ռազմավարական կառավարչական հաշվառում» անվանմամբ⁸: Սակայն, մեր կարծիքով, ռազմավարական հաշվառումը ընդամենը զուտ կառավարչական հաշվառման տարատեսակ չի կարելի համարել, քանի որ այն առավել ընդգրկուն է մի շարք առումներով:

Նախ՝ ռազմավարական հաշվառումը տեղեկատվական ինտեգրման փոխկապակցությունների մեջ է գտնվում ինչպես կառավարչական, այնպես էլ հարկային, ֆինանսական, օպերատիվ հաշվային համակարգերի հետ և չի կարող կառավարչական հաշվառման մաս լինել: Բացի այդ, կառավարչական ավանդական հաշվառումը, որպես կանոն, սպասարկում է ներքին մենեջմենթին և վերջինիս «առևտրային գաղտնիք» պարունակող հաշվետվություն է ներկայացնում: Հակառակ դրան, ռազմավարական հաշվառման հաշվետվությունն առավել բաց և հրապարակային է, քանի որ օգտագործվում է նաև գործարարության կառավարման համակարգում ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն ընդգրկված բաժնետերերի, ներդրողների կողմից⁹:

Եվ, վերջապես, ի տարբերություն կառավարչական ավանդական հաշվառման, որի ուսումնասիրման օբյեկտները շատ ավելի ընդգրկուն են, ներառելով տնտեսավարման ամբողջ համակարգը (դրամական և ծախսային հոսքեր, գործարար ակտիվություն, ներդրումների արդյունավետություն և այլն), ռազմավարական հաշվառման ուսումնասիրման շրջանակը շատ դեպքերում կարող է նաև նեղ լինել, քանի որ «հասցեագրված է» ռազմավարական հանգուցային այն նշանակետերին, որոնք ապահովում են կազմակերպության տնտեսական գործունեության առաքելությունը և հիմնականում հեռահար թիրախային նպատակներ ունեն: Ի դեպ, հանգուցային այդ նշանակետերը ոչ թե համընդհանուր են բոլոր կազմակերպությունների համար, այլ խիստ տարբերվում են միմյանցից՝ ելնելով ոչ միայն գործարարության առանձնահատկություններից, այլև մրցակցային միջավայրի պահանջներից:

Դրան հակառակ, մասնագիտական գրականությունում նաև այլ տեսակետ է ներկայացվում՝ ռազմավարական հաշվառման շրջանակը գնահատելով առավել ընդգրկուն, սակայն ելնելով ոչ թե առաջադրվող նպատակներից, այլ ուսումնասիրման բազմաբնույթ տեխնոլոգիաներից ու տեղեկատվական աղբյուրների բազմազանությունից¹⁰: Այսպես՝ ռազմավարական հաշվառումը

⁷ Տե՛ս **Попова Н.А., Буянова Т.И.**, Концепции и технологии стратегического управленческого учета. Сборник статей «Молодежь в образовании, науке, бизнесе и власти» (Материалы XIV Всероссийского экономического форума научно-исследовательских работ ученых и студентов «Конкурентоспособность территорий», Уральский государственный экономический университет, Екатеринбург, 2018, էջ 125-127:

⁸ Տե՛ս **Воронова Е.Ю.**, Методы стратегического управленческого учета и стратегия развития компании, Аудитор, №1, 2019, էջ 24-31:

⁹ Տե՛ս **Roslender R.**, In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives / R. Roslender, S.J. Hart. Management Accounting Research, Vol. 14, 2003, էջ 255-279:

¹⁰ Տե՛ս **Novianty I.**, Strategic management accounting: challenges in Accounting Practices. Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 6., No. 9, 2015, էջ 7-13:

օգտագործում է տնտեսական գործունեության վերլուծության, պլանավորման, բյուջետավորման եղանակներ, վիճակագրական մեթոդներ, հավանականության տեսության սկզբունքներ՝ միաժամանակ իր ուսումնասիրման տեխնոլոգիաների շրջանակում տեղ հատկացնելով ավանդական հաշվառման մեթոդաբանությանը (կրկնակի գրանցում, հաշվապահական հաշիվներ, ցուցանիշների հաշվեկշռում և պատճառահետևանքային փոփոխությունների գործոնային գնահատումներ, հաշվետվություն, աուդիտ և ներքին վերահսկողություն):

Հետևաբար՝ ռազմավարական հաշվառումը թեև հետամուտ է լինում կառավարման հեռահար որոշումների կայացմանը, այնուամենայնիվ, չի կարող համարվել ընդամենը կառավարչական հաշվառման տարատեսակ, այլ հանդես է գալիս որպես տեղեկատվական առանձին համակարգ՝ միտված գործարարության կայուն զարգացման պահուստների բացահայտմանը:

Հետազոտության մեթոդաբանություն: Հոդվածի համար որպես տեսական, տեղեկատվական և մեթոդաբանական հիմք են հանդիսացել ռազմավարական հաշվառման մեթոդաբանությանը վերաբերող արտասահմանյան գրականությունը, հետազոտողների վերլուծությունները գիտական հրապարակումներում, համացանցային հղումներն ու տվյալները: Հաշվի առնելով հոդվածի նպատակը և ուղղվածությունը՝ կիրառվել է համեմատական ուսումնասիրությունների մեթոդը, օգտագործվել են նաև ընդհանուր գիտական վերլուծության, ընդհանրացումների և որակական եզրահանգումների եղանակներ:

Հետազոտության վերլուծության տեղեկատվական հիմք են հանդիսացել կազմակերպությունների զարգացման ռազմավարական պլանները, մասնավորապես՝ Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանի 2018-2020 թթ. զարգացման ռազմավարությունը և գործողությունների ծրագիրը: Բացի այդ, հետազոտության ընթացքում իրականացվել է ռազմավարական նշաձողերի հասանելիության մշտադիտարկում, որը կատարվել է ՀՊՏՀ 2020 թվականի տարեկան հաշվետվության հիման վրա:

Ելնելով հետազոտության առանձնահատկությունից և բնույթից՝ հոդվածում օգտագործվել են հաշվապահական հաշվառման մեթոդաբանության առանցքային բաղադրիչներ: Մասնավորապես՝ ռազմավարական հաշվառման տեղեկատվական համակարգման նպատակով կիրառվել է կրկնակի գրանցում, իսկ այն իրագործելու համար առաջարկվել են նոր կառավարչական հաշիվներ: Դրան զուգահեռ, հետազոտության նպատակով մշակվել է տեղեկատվական հոսքերի հաշվեկշռման մեթոդաբանություն, որով հնարավորություն է ստեղծվել ոչ միայն չափելի ներկայացնելու կազմակերպության մրցունակության ռազմավարական նպատակադրումները, այլև դրանք համադրելի դարձնելու փաստացի ձեռքբերումներին և որոշելու անբարենպաստ շեղումները:

Հետազոտության մեթոդաբանությունը ձևավորելիս կարևորվել է կառավարչական հաշվետվողականության կիրառումը, իսկ դա իր հերթին պահանջ է ներկայացրել ըստ պատասխանատվության կենտրոնների մրցունակության ցուցանիշների մշակման և կառավարչական որոշումների օգտագործման համար:

Ուսումնասիրման ընդհանրացված մեթոդները համակարգված և համալիր մոտեցումներով են իրականացվել: Ռազմավարական հաշվառման տեղեկատվական հոսքերի համակարգումը իրականացվել է այնպիսի մեթոդաբանությամբ, որ ապահովվեն առանցքային ցուցանիշների փոփոխությունների պատճառահետևանքային գործոնային որակական գնահատումները և միաժամանակ կիրառվեն քանակական չափումներ:

Ռազմավարական հաշվառման կազմակերպման կարևոր ուղղությունը վերաբերում է տեղեկատվության հավաքագրման գործընթացին: Այս ոլորտի առանձնահատկությունը ոչ միայն տեղեկատվական բազմաբնույթ աղբյուրներին (բնահրային, արժեքային, հարկային, ֆինանսական, օպերատիվ հաշվառման հաշվետվություններ, մարքեթինգի, վերահսկողական օղակների զեկուցագրեր, շուկայի աուսորսիինգային վերլուծություններ և այլն), այլև օգտագործվող տեղեկատվությանը ներկայացվող հատուկ պահանջներն են, ինչպիսին են.

- հասցեագրման ոլորտի ոչ թե միատարրությունը, այլ բազմազանությունը կառավարման տարբեր հարթություններում,
- բնահրային և արժեքային տեղեկատվական հոսքերի ինտեգրումը կառավարչական հաշվառման հաշիվներով,
- մրցակցային միջավայրի փոփոխություններին ընդառաջ տեղեկատվական աղբյուրների շրջանակի փոփոխման ճկունությունը և արագությունը:

Վերլուծություն: Ուսումնասիրման տեխնոլոգիաների բազմազանությունը և տեղեկատվական աղբյուրների լայն շրջանակը գործնականում խնդիրներ են առաջացնում նաև ռազմավարական հաշվառման կազմակերպչական ոլորտում, քանի որ անհրաժեշտ է դառնում մեթոդապես համակարգելու կատարվող ուսումնասիրությունների տարբեր եղանակները և գործառույթները, ստեղծելու տարատեսակ գործառույթների ներդաշնակեցման միասնական օրգանիզմ: Այս առումով, մասնագիտական գրականությունում առաջարկվում է ռազմավարական հաշվառման կազմակերպման մեթոդաբանական համակարգը ներկայացնել փոխկապակցված բաժիններով¹¹: Ընդ որում, առաջին բաժնով ներկայացվում են ռազմավարական հաշվառման նպատակը, խնդիրները և գործառույթները, որը, փաստորեն, հանդես է գալիս որպես «շարժիչ ուժ» հաշվառման կազմակերպման համակարգում և կանխորոշում կիրառվող մեթոդաբանությունն ու տեղեկատվության ներկայացման ձևաչափը:

Մասնագիտական գրականության մեջ կարծիք է հայտնվում, որ ավանդական հաշվապահական հաշվառման տեղեկատվությամբ ոչ միշտ է հնարավորություն ստեղծվում կատարելու կանխատեսումներ կազմակերպությունների մրցունակության դիրքերի ամրապնդման ոլորտում, առավել ևս՝ ընդունելու ռազմավարական բնույթի արդյունավետ հեռահար որոշումներ¹²:

¹¹ Տե՛ս **Al-Mawali H.**, Contingent factors of strategic management accounting. Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 6, No. 11, 2015, էջ 130-137:

¹² Տե՛ս Стратегический управленческий учет как информационная база для принятия управленческих решений, <https://articlekz.com/article/13698>

Այսպես՝ ռազմավարական հաշվառումը ներկայացվում է որպես «տեղեկատվական տեխնոլոգիայի գլոբալ մոդել»՝ մեկ համակարգի շրջանակում միավորելով ֆինանսական և կառավարչական հաշվառումը, հաշվետվություն ներկայացնելով ռազմավարական բնույթի որոշումներ կայացնելու համար: Կարծիք է հայտնվում նաև ռազմավարական հաշվառումը որպես նորամուծությունների կառավարման արդյունավետ միջոց օգտագործելու վերաբերյալ՝ համարելով, որ իր ուսումնասիրությունների շրջանակում ընդգրկում է այնպիսի հեռահար ցուցանիշներ, որոնք դուրս են մնում ավանդական կառավարական և ֆինանսական հաշվառման համակարգից:

Եվ եթե մինչ այժմ կազմակերպությունների մրցունակությունը գտնվում էր կառավարման մշտադիտարկման ներքո, ապա ներկայումս խնդիր է դրվում նաև կառավարչական հաշվետվություններ ներկայացնելու մրցակցային դիրքերի ամրապնդման (հետընթացի) ուղղությամբ, որն իրականացվում է ռազմավարական հաշվառման միջոցով: Այս առումով կարևորվում է մրցունակության ռազմավարական հաշվառման մեթոդաբանության մշակումը:

Ռազմավարական հաշվառումը դիտարկվում է նաև որպես գործարարության կայուն զարգացման և կառավարման արդյունավետ միջոց, երբ հեռահար նպատակներով վերահսկողություն է սահմանվում կազմակերպության զուտ ակտիվների, պարտավորությունների որակական հատկանիշների, մրցունակ կապիտալի կառուցվածքային բարեփոխումների վրա:

Համակարծիք ենք այն ձևակերպմանը, համաձայն որի՝ ռազմավարական հաշվառումը բնորոշվում է որպես գործարարության առանձնահատկություններին առնչվող տեղեկատվական համակարգ, որը ձևավորվում է բազմաչափ կառավարման համակարգում՝ նպաստելով ներքին ու արտաքին մրցունակության բարձրացման գծով ռազմավարական որոշումների կայացմանը¹³:

Այսպիսով՝ ռազմավարական հաշվառման հիմնական առանձնահատկությունները, որոնցով այն տնտեսական հաշվառման համակարգում հանդես է գալիս որպես առանձին ուղղություն, հետևյալն են.

Առաջին՝ ռազմավարական հաշվառումը կարգավորվում է ոչ թե նախանշված ազգային կամ միջազգային ստանդարտներով, այլ գործարարության մրցունակությունը բարելավող դինամիկ շարժառիթներով, ուստի երբևէ տարբեր կազմակերպությունների պարագայում չի կրկնվում, քանի որ իր կազմակերպչական ճկուն կառուցվածքով ու մեթոդաբանությամբ առնչվում է կոնկրետ գործարար միջավայրին:

Երկրորդ՝ ռազմավարական հաշվառումը չի սահմանափակվում ավանդական կառավարչական հաշվառման մեթոդներով և ուսումնասիրման գործիքների առավել լայն շրջանակ է օգտագործում: Սակայն, ի հակադրություն դրա, ռազմավարական հաշվառման օբյեկտների շրջանակն առավել նեղ է և ընդգրկում է ոչ թե տնտեսավարման ամբողջ ոլորտը, այլ միայն մրցունակությանն առնչվող «շարժիչները», այսինքն՝ ռազմավարական թիրախային ցուցանիշները և հեռահար նպատակադրումները:

¹³ Տե՛ս **Саранцева Е.Г.**, Стратегический управленческий учет, <https://cyberleninka.ru/article/n/strategicheskiy-upravlencheskiy-uchet-3/viewer>

Երրորդ՝ ռազմավարական հաշվառմանը հատուկ են տեղեկատվության հավաքագրման և մշակման բազմաչափ միջավայրեր, որոնք առնչվում են ոչ միայն գործարարության ներքին և արտաքին մրցակցային ոլորտներին, այլև ֆինանսական և ոչ ֆինանսական առանցքային ցուցանիշներին, գործարարության կայուն զարգացման կրիտիկական չափանիշներին, որոնց շրջանակում էլ կայացվում են ռազմավարական կառավարչական որոշումներ:

Ուսումնասիրելով կազմակերպությունների կողմից հրապարակվող ռազմավարական ծրագրերը, որոնք հատկապես հրապարակային են բուհական համակարգում, պարզ է դառնում, որ դրանցում հստակ նախանշվում են տեսանելի ապագայում դիտարկվող նպատակադրումները: Այսպես՝ Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանը, որտեղ վերջին տարիներին չափազանց ակտիվ բնույթ է կրում հեռաուսուցումը, պարբերաբար հրապարակում է ուսումնառության առցանց կազմակերպման ցուցանիշներ (աղյուսակ 1): Սակայն դրանք ընդամենը կարճաժամկետ հատվածին են վերաբերում (մեկ-երկու տարի) և դեռևս ռազմավարական առումով չեն տեղափոխվում միջնաժամկետ հեռանկարային դաշտ: Ի վերջո, արդեն իսկ այսօր ակնհայտ է դառնում, որ բուհերը շահեկան կդառնան մրցակցային դաշտում, եթե կրթական շուկայում ամուր դիրքեր գրավեն հեռավար դասավանդման ոլորտում: Այս առումով նպատակային ենք համարում, որ բուհերն իրենց ռազմավարական ծրագրերում հստակ տեղեկատվություն զետեղեն տեսանելի ապագայում առցանց ուսուցման մրցունակության մակարդակին հասանելիության ցուցիչների վերաբերյալ, որն էլ մրցակցային ռազմավարական հաշվառման տեղեկատվական բազայի ձևավորման հիմք կդառնա առցանց կրթական որոշակի ծառայություններ մատուցելիս:

Աղյուսակ 1

Ուսումնառության առցանց կազմակերպմամբ դասընթացների մոդուլների նախարեսվող և փաստացի քանակը ՀՊՏՀ-ում 2019-2020 ուստարում¹⁴

Ուսումնառության ձևը	1-ն կիսամյակ		2-րդ կիսամյակ	
	պլանային	ձևավորված	պլանային	ձևավորված
Առակա բակալավրիատ	1034	1011	347	340
Հեռակա բակալավրիատ	359	344	206	202
Առկա մագիստրատուրա	212	207	97	80
Հեռակա մագիստրատուրա	81	65	62	54

Հետևաբար՝ հարց է առաջանում, թե ի՞նչ սկզբունքով արձանագրել և ամփոփել ռազմավարական հաշվառման տեղեկատվությունը, և արդյո՞ք նպատակահարմար է այդ տեղեկատվությունն ամփոփել կրկնակի գրանցման մեթոդով: Կարծում ենք՝ այս պարագայում կրկնակի գրանցման կիրառումը նպատակահարմար է, քանի որ հնարավորություն է տալիս ռազմավարական տեղեկատվությունը ներկայացնելու համակարգի շրջանակում, իսկ դա կարևորվում է մի շարք պատճառներով: Նախ՝ պետք է ընդգծել, որ ռազմավարական հաշվառումը, ի տարբերություն ֆինանսական ավանդական հաշվառման, ունի ոլորտային բնույթ և ուսումնասիրման առարկա չի դարձնում կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական ամբողջ շրջանակը:

¹⁴ Տե՛ս ՀՊՏՀ պաշտոնական կայք. //asue.am/upload/files/report-2020

Ուստի այս դեպքում անհրաժեշտություն է առաջանում ռազմավարական հաշվառման ուսումնասիրման ոլորտն առանձնացնել ֆինանսական հաշվառման ամբողջական շրջանակից և ներկայացնել իրեն հատուկ տեղեկատվական համակարգով: Բացի այդ, որպեսզի գործի ռազմավարական հաշվառման տեղեկատվական առանձնացված համակարգը, դա պետք է կառուցվի առանձնահատուկ կառավարչական հաշիվների և կրկնակի գրանցման հաշվային թղթակցությունների հիման վրա:

Ռազմավարական հաշվառման համակարգում մենք առաջարկում ենք ներմուծել կառավարչական հաշիվներ և հաշվային թղթակցություններ, որոնց շնորհիվ կարձանագրվեն կազմակերպությունների տարբեր հատվածների մրցակցային դիրքերը: Ընդ որում, այդ հաշիվները չեն ինտեգրվում ֆինանսական հաշվառման հաշիվների հետ, քանի որ ներկայացնում են ոչ թե գործարարության ֆինանսական դրությունն ու ֆինանսական արդյունքները, այլ բնութագրում են մրցունակությունը, որին չափազանց կարևոր տեղ է հատկացվում ռազմավարական կառավարման տեղեկատվության համակարգում: Ուստի ռազմավարական հաշվառման հաշիվները տարբերվում են ավանդական հաշվառման մեջ կիրառվող հաշիվներից՝ բնութագրելով ոչ թե ակտիվներ, պարտավորություններ կամ ֆինանսական արդյունքներ, այլ կազմակերպության մրցունակության աջակցմանն առնչվող ցուցանիշներ:

Ընդ որում, առաջարկվող ռազմավարական հաշվառման հաշիվները չեն մասնակցում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանը և տեղեկատվություն են տրամադրում կառավարչական հաշվառման համակարգին գործարարության մրցունակության աստիճանի վերաբերյալ: Մենք առաջարկում ենք տեղեկատվական այդ համակարգը կառուցել հաշվեկշռային սկզբունքով, մի կողմից՝ խմբավորելով «էտալոնային ցուցանիշների» հարաբերական մեծությունները, մյուս կողմից՝ դրանցից շեղումները՝ հետևյալ փոխկապակցմամբ.

Փաստացի ցուցանիշներ = Մրցակցային ցուցանիշներ + Շեղումներ:

Այսպես՝ Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանը առաջիկայում նպատակ է դրել մեծացնելու ընտրովի դասընթացների տեսակարար կշիռը՝ կրթական ծրագրերում ներկայիս 12,5% մակարդակից հասցնելով մինչև 25% մակարդակի¹⁵: Զարգացման ռազմավարական ծրագրով արդեն իսկ 2020 թվականին նախատեսված էր լսարանային ֆոնդի 20%-ը վերազինել սմարթ գրատախտակներով, պրոյեկտորներով կամ նույն նպատակին ծառայող տեխնիկական միջոցներով: Բացի այդ, բուհի զարգացման ռազմավարական ծրագրով նախատեսված է առնվազն 3 մասնագիտական կրթական ծրագրի (ՄԿԾ) համար MOODLE համակարգով հեռավար կրթության կազմակերպում, ՄԿԾ-ներում ներառված առնվազն 40% դասընթացներում էլեկտրոնային մեթոդական նյութերի կիրառում¹⁶:

¹⁵ Տե՛ս ՀՊՏՀ 2018-2022 թթ. զարգացման ռազմավարությունը և գործողությունների ծրագիրը, կետ 3.4:

¹⁶ Տե՛ս նույն տեղը, ենթանպատակներ 1.3, 1.5:

Աղյուսակ 2

Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանի ռազմավարական ցուցանիշների մրցակցային նպատակադրումներն ու փաստացի ձեռքբերումները 2020 թվականի դրությամբ¹⁷

Ցուցանիշներ	Զ/մ	Մրցակցային	Փաստացի	Կատարողական	Գործակցային շեղում
Ընտրովի դասընթացների տեսակարար կշիռը կրթական ծրագրերում	%	25	14	0,56	-0,44
Լսարանային ֆոնդի վերազինումը պրոյեկտորներով	%	20	32	1,16	+016
Էլեկտրոնային մեթոդական նյութերով դասավանդվող առարկաների տեսակարար կշիռը ՄԿԾ-ներում	%	40	38	0,95	-0,05

Հիմնվելով մրցակցային նպատակադրված ցուցանիշների և փաստացի ձեռքբերումների շեղումների հաշվեկշռման վրա (աղյուսակ 2)¹ առաջարկում ենք կիրառել համալսարանի մրցունակության ռազմավարական հաշվառման մեթոդաբանություն՝ ըստ կրկնակի գրանցման և կառավարչական նոր հաշիվների, ձևակերպելով նաև հետևյալ հաշվային թղթակցությունները.

– ձևակերպվել է կրթական ծրագրերում ընդգրկված ընտրովի դասընթացների մրցակցային շեղ (առավելագույն գործակիցը).

ԴԿ Կրթական ծրագրերում ընդգրկված ընտրովի դասընթացների մրցակցային գործակից 1.0

ԿԿ Կրթական ծրագրերում ընդգրկված ընտրովի դասընթացների փաստացի գործակից 1.0

– ձևակերպվել է կրթական ծրագրերում ընդգրկված ընտրովի դասընթացների փաստացի մակարդակը.

ԴԿ Կրթական ծրագրերում ընդգրկված ընտրովի դասընթացների փաստացի գործակից 0,56

ԿԿ Կրթական ծրագրերում ընդգրկված ընտրովի դասընթացների մրցակցային գործակից 0,56

– ձևակերպվել է կրթական ծրագրերում ընդգրկված ընտրովի դասընթացների փաստացի գործակցի շեղումը ռազմավարական նպատակադրումից.

ԴԿ Կրթական ծրագրերում ընդգրկված ընտրովի դասընթացների փաստացի գործակից 0,44

ԿԿ Ռազմավարական նպատակադրումներից շեղումներ 0,44

– դուրս են գրվել ռազմավարական մրցակցային նպատակադրումներից փաստացի ձեռքբերումների շեղումները.

ԴԿ Ռազմավարական նպատակադրումներից շեղումներ 0,44

ԿԿ Կրթական ծրագրերում ընդգրկված ընտրովի դասընթացների մրցակցային գործակից 0,44

¹⁷ Տե՛ս ՀՊՏՀ 2020 թվականի գործունեության տարեկան հաշվետվություն, բաժին՝ Ռազմավարական նպատակ 1:

Առաջարկվող հաշիվները և հաշվային թղթակցությունները բացառապես վերաբերում են ռազմավարական հաշվառման՝ տեղեկատվության արձանագրմանն ու համակարգմանը, և պետք է ընդգծել, որ դրանք կարող են առնչվել ռազմավարական նպատակադրումներին, դրանց փաստացի հասանելիության ցանկացած ոլորտին: Ուստի կրկնակի գրանցման հիման վրա կիրառելով ռազմավարական նպատակադրումներից շեղումների համակարգված հաշվառում՝ կազմակերպությունը հնարավորություն կունենա բացահայտելու ռազմավարական կառավարման ուղղությունների թույլ օղակներն ու հրատապ միջոցներ ձեռնարկելու դրանց վերացման ուղղությամբ: Այս առումով կարևորվում է կազմակերպության կառավարման մարմիններին ռազմավարական ցուցանիշների մրցակցային նպատակադրումների ու փաստացի ձեռքբերումների հաշվետվությունների պարբերաբար ներկայացումը, որի տեղեկատվական աղբյուրը պետք է լինի ռազմավարական հաշվառումը:

Եզրակացություն: Մենք հիմնականում ներկայացրինք համալսարանի ՄԿԾ-ներում ընտրովի դասընթացների ընդգրկվածության ռազմավարական նպատակադրման հասանելիության արդյունքների ռազմավարական հաշվառման ընդհանրացված մոդելը: Սակայն առաջարկվող հաշվային թղթակցությունները կիրառելի են նաև ՀՊՏՀ մրցունակության արձանագրման և տեղեկատվական համակարգման մյուս ցուցանիշների համար (աղյուսակ 2): Հետևաբար՝ թիրախավորելով մրցակցային ցանկացած ցուցանիշ, մեր ներկայացրած ռազմավարական հաշվառման մեթոդաբանությունը հնարավորություն է ընձեռում տեղեկատվական մշտադիտարկման ենթարկելու կազմակերպությունների մրցակցային դիրքերի առաջընթացը (բացթողումները):

Այսպես՝ Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանում գործող մասնագիտական կրթական ծրագրերի վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ կրթական ծառայությունների մատուցման տեխնիկական հագեցվածության ռազմավարական մրցակցային նշածողերը հաղթահարված են, որը թույլ է տալիս բուռն լինել տեխնոլոգիաների նյութերով դասավանդման մեթոդաբանության կիրառման բարձր աստիճանով մրցունակ ներկայանալ կրթական շուկայում: Սակայն, դրան զուգահեռ, համալսարանը դեռևս չի կարողանում հաղթահարել ՄԿԾ-ներում ընտրովի դասընթացների կիրառման գծով սահմանված ռազմավարական նշածողը:

Կարևորվում է նաև այն հանգամանքը, որ գործունեության մրցակցային պահանջների շարունակական սրացման և, դրա հետ կապված, կազմակերպությունների մրցակցային դիրքերի պարբերաբար վերանայումների պարագայում կարող են ձևավորվել մրցունակությունը փաստող լրացուցիչ այլ ցուցանիշներ, որոնք կբխեն նոր իրավիճակներից: Այս առումով, մեր առաջարկած՝ կազմակերպությունների մրցունակության ռազմավարական հաշվառման մեթոդաբանությունը հնարավորություն է ընձեռում հաշվի առնելու դիտարկվող մրցակցային ցուցանիշների ընդլայնման շրջանակը և դրանց գծով սահմանված նպատակադրումներն ու փաստացի ձեռքբերումները համակարգված ընդգրկելու տեղեկատվական դաշտում:

Եվ, վերջապես, գործակցային հենքով մրցակցային նպատակադրումներից շեղումների ռազմավարական հաշվառումը տարբեր չափելիություն ունեցող ցուցանիշների համադրելիության դաշտ է ստեղծում ու դրա հիման վրա հնարավորություն է ընձեռում կայացնելու արդյունավետ կառավարչական

որոշումներ: Տարաբնույթ ռազմավարական նպատակադրումների ցուցանիշները ներկայացնելով մեկ ընդհանուր չափելիությամբ՝ գործակիցներով, ռազմավարական հաշվառման առաջարկվող մեթոդաբանությունը հնարավորություն է ստեղծում ամփոփելու տարբեր ուղղություններով սահմանված կառավարման նպատակադրումների փաստացի իրագործելիության աստիճանները և, դրանով իսկ, հաշվետվություն ներկայացնելու կառավարման օղակներին՝ կառավարչական գործառույթների որ ուղղություններով են գրանցվել հաջողություններ կամ բացթողումներ: Այսինքն՝ օգտագործելով կազմակերպությունների մրցունակության ռազմավարական հաշվառման ներքին հաշվետվությունը, տեղեկատվական ապահովվածություն է ձևավորվում՝ նաև գնահատելու և վերլուծելու ոչ միայն տնտեսական գործունեության մրցունակությունը, այլև, ըստ կիրառման տարբեր ուղղությունների՝ ռազմավարական կառավարման գործընթացների արդյունավետությունը:

Օգտագործված գրականություն

1. Բոստանջյան Վ., Մկրտումյան Ա., Տնտեսության մրցունակության էությունը և տեսական հիմքերը, «Այլընտրանք» գիտական հանդես, (5) 2005:
2. ՀՊՏԸ պաշտոնական կայք, //asue.am/upload/files/report-2020
3. ՀՊՏԸ 2018-2022 թթ. զարգացման ռազմավարությունը և գործողությունների ծրագիրը:
4. Дарбаева А.Е., Теоретические аспекты конкурентоспособности предприятий сферы сервиса. Актуальные вопросы экономических наук: сборник материалов XLVII Международной научно-практической конференции. Новосибирск, 2015.
5. Сысоева Е.А., Факторы конкурентоспособности предприятия: подходы и составляющие. Экономические науки. Экономика и управление, № 12, 2015.
6. Воронов Д.С., Соотношение конкурентоспособности предприятия и конкурентоспособности его продукции. Современная конкуренция, №1, 2015.
7. Фатхутдинов Р.А., Стратегическая конкурентоспособность: учеб. для вузов. М., «Экономика», 2013.
8. Попова Н.А., Буянова Т.И., Концепции и технологии стратегического управленческого учета. Сборник статей «Молодежь в образовании, науке, бизнесе и власти» (Материалы XIV Всероссийского экономического форума научно-исследовательских работ ученых и студентов «Конкурентоспособность территорий», Уральский государственный экономический университет. Екатеринбург, 2018.
9. Воронова Е.Ю., Методы стратегического управленческого учета и стратегия развития компании. Аудитор, №1, 2019.
10. Roslender R., In Search of Strategic Management Accounting: Theoretical and Field Study Perspectives / R. Roslender, S.J. Hart, Management Accounting Research, Vol. 14, 2003.
11. Novianty I., Strategic Management Accounting: Challenges in Accounting Practices, Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 6., No. 9, 2015.

12. Al-Mawali H., Contingent factors of strategic management accounting. Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 6., No. 11, 2015.
13. Стратегический управленческий учет как информационная база для принятия управленческих решений, <https://articlekz.com/article/13698>
14. Саранцева Е.Г., Стратегический управленческий учет, <https://cyberleninka.ru/article/n/strategicheskij-upravlencheskiy-uchet-3/viewer>
15. Шалаева Л.В., Актуальные проблемы формирования современной концепции управленческого учёта. Международный бухгалтерский учёт, № 16(214), 2012.

АРМЕН ЧУГУРЯН

*Профессор кафедры управленческого учета и аудита АГЭУ,
доктор экономических наук*

ДЖУЛЬЕТТА ГЕВОРГЯН

*Доцент кафедры бухгалтерского учета НАУА,
кандидат экономических наук*

Актуальные проблемы стратегического учета конкурентоспособности организаций. – Являясь отдельной областью управленческого учета, стратегический учет выполняет особые функции. Стратегический учет отслеживает фактические результаты долгосрочной экономической деятельности организации, выявляя не прямые операционные или тактические отклонения, а реальные или косвенные угрозы невыполнения долгосрочных бизнес-планов. Следовательно, важно не только отслеживать экономическую конкурентоспособность организаций, но и группировать, координировать эту информацию и разрабатывать структуру для внутренней управленческой отчетности, что может быть выполнено с помощью стратегического учета. В этом случае появляется возможность выявить центры конкурентных преимуществ организаций через отчеты стратегического учета, принять меры в отношении ответственных лиц по устранению недостатков в обозримом будущем.

Ключевые слова: стратегический учет, оценка конкурентоспособности, двойная запись, управленческие отчеты, принятие решений.

JEL: M40, M41

DOI: 10.52174/1829-0280_2021_3_43

ARMEN JUGHURYAN

*Professor of the Chair of Managerial
Accounting and Auditing of ASUE, Doctor of Economics*

JULIETTA GEVORGYAN

*Associate Professor of the Chair of Accounting of ANAU,
PhD in Economics*

Strategic Accounting Issues of Organizations Competitiveness. – Managerial accounting as a distinct field of strategic accounting, performs special functions. Strategic accounting monitors the actual results of the organization's long-term economic activities, revealing not direct operational or tactical deviations, but direct or indirect threats to the failure of long-term business plans. Therefore, it is important not only to monitor the economic competitiveness of organizations, but also

to group and coordinate the information, to develop a framework for internal management accountability, which can be done through strategic accounting. In this case, there is an opportunity to identify the competitive advantage centers of the organizations through strategic accounting reports, to take measures to those responsible to eliminate these shortcomings in the foreseeable future.

Keywords: strategic accounting, assessment of competitiveness, double entry, managerial reports, decision making.

JEL: M40, M41

DOI: 10.52174/1829-0280_2021_3_43