**ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ**

**ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԷՎՈԼՈՒՑԻԱՆ**

Որպես առանձին տնտեսագիտություն հաշվապահական հաշվառումը ծնունդ առավ 16-րդ դարում, առևտրական և վաշխառուական կապիտալի ձևավորմանը զուգընթաց: Այնուհետև, որպես կիրառական տնտեսագիտական համակարգ հաշվապահությունը ձևավորվեց արդյունաբերական կապիտալի զարգացմանը զուգահեռ:

Հատկանշական էր, որ վերոնշյալ ժամանակահատվածում հաշվապահական հաշվառումը վարվում էր բացառապես գործարարության ներքին պահանջների բավարարման համար և կազմակերպությունների ակտիվների, պասիվների, եկամուտների, ծախսերի դրամական հոսքերի հաշվետվությունները համարվում էին առևտրական գաղտնիք և չէին հրապարակվում: Հետագայում` 19-րդ դարում բաժնետիրական կապիտալի զարգացմամբ պայմանավորված, առավելապես զարգացավ ֆինանսական հաշվառումը, որի նպատակը կազմակերպության գործընկերներին (բանկեր, մատակարարներ, բաժնետերեր և այլն) արժանահավատ տեղեկատվության տրամադրումն էր՝ հրապարակվող ֆինանսական հաշվետվությունների միջոցով:

Շուկայական մրցակցությունը հատկապես ծախսային հոսքերի խստագույնս հաշվառման, արտադրության ինքնարժեքի նվազեցման և շահութաբերության բարձրացման ռեզերվների բացահայտման պահանջ դրեց, որով ֆինանսական հաշվառմանը զուգահեռ համակարգված վարվեց նաև ինքնարժեքի հաշվառում, որը հիմնավորապես արմատավորվեց 20-րդ դարի սկզբին:

Արտադրական կազմակերպությունները սկսեցին ներդնել ծախսերի նորմատիվային հաշվառում` ուշադրություն դարձնելով սահմանված նախահաշիվներից փաստացի ծախսերի անբարենպաստ շեղումների վերացման վերաբերյալ, դրանց ձևավորման պատճառների և մեղավորների արձանագրմանը: Կառավարիչները պարբերաբար վերլուծում էին ձևավորված շեղումները, գնահատում դրանց վրա ազդող տարաբնույթ գործոնների ազդեցության չափը և օպերատիվ որոշումներ կայացնում սահմանված նախահաշիվներից բացասական շեղումների որոշումների կայացման ուղղությամբ: Հենց այս փուլում էր, որ ինքնարժեքի հաշվառումը, որը համարվում էր ծախսային հոսքերի տեղեկատվություն ներկայացնող գործիք, սկսեց աստիճանաբար հանդես գալ որպես **ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ`** այսինքն ինքնարժեքի հաշվառման գերխնդիրը ոչ թե կառավարիչներին ծախսային հոսքերի վերաբերյալ տեղեկատվության ներկայացումն էր, այլ գործարարության ներքին հաշվետվությունների հիման վրա այնպիսի կառավարչական որոշումների կայացումը, ինչպիսիք էին շահութաբեր արտադրությունների և մատուցվող ծառայությունների ընդլայնումը, հիմնավոր գնագոյացման քաղաքականությունը, նպաստումը, արտադրական ռեսուրսների արդյունավետ օգտագործումը: Հետագայում կազմակերպություններին բացի արտադրության շահութաբերությունից, հետաքրքրում էր նաև ՀՀ տեղեկատվության հիման վրա ընդունվող այնպիսի տնտեսական որոշումներ, ինչպիսիք են կապիտալի արդյունավետ օգտագործումը, հարկային բեռի թեթևացումը, ֆինանսական կայունության ամրապնդումը:

Այսպիսով, կառավարչական հաշվառումը հաջորդում է ֆինանսական, ինքնարժեքի և հարկային հաշվառման գործընթացին` օգտագործելով վերջինիս տեղեկատվությունը, բացառապես տնտեսական որոշումների կայացման նպատակով: Կառավարչական հաշվառումը մի համակարգ է, որով իրականացվում է հաշվապահական հաշվառման տարբեր ոլորտների հաշվետվությունների կոորդինացումը, տեղեկատվության հավաստիության ստուգումն ու վերլուծությունը և վերջապես, դրա հիման վրա կառավարչական որոշումների կայացումը:

Այսպիսով` կառավարչական հաշվառումը կազմակերպությունում հաշվապահական տեղեկատվության հավաքագրման, մշակման և վերլուծության համակարգ է, որը նպաստում է տնտեսական որոշումների կայացմանը:

**ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԵՎ ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՊԱՀՈՒԹՅԱՆ**

**ՀԱՄԵՄԱՏՈՒԹՅՈՒՆԸ**

Ֆինանսական հաշվապահությունը հաշվետվություն է ներկայացնում կազմակերպության գնորդներին, մատակարարներին, աշխատավորներին, բաժնետերերին: Այն արձանագրում է կազմակերպության և նրա գնորդների մատակարարներին, աշխատավորներին և բաժնետերերին միջև տեղի ունեցող գործարքները: Կառավարիչները գործարարության էֆեկտիվության հարդյունքների ներկայացման նպատակով, հաշվառում են իրենց տրամադրված ռեսուրսները, այսինքն` ակտիվները և պարտավորությունները և յուրաքանչյուր տարի ներկայացնում հաշվապահական հաշվեկշիռ և ֆինանսական հետևանքների հաշվետվություն: Սական կառավարիչներին անհրաժեշտ է լինում ավելի մանրամասն տեղեկություններ, որոնք ստացվում են արտադրության, ինքնարժեքի և պատրաստի արտադրանքի հաշվառման մեթոդներով:

Ինքնարժեքի հաշվապահությունը վերլուծում է ծախսերի ձևավորումը կազմակերպության տարբեր օղակներում: Կիրառելով բազմաթիվ մեթոդների, սկզբունքների և հնարքների համախումբ` այն կատարում է կազմակերպության տարբեր օղակների գործունեության ծախսերի համապատասխան վերլուծություններ:

Կառավարչական հաշվապահությունը կիրառում է արհեստավարժ գիտելիքներ և հմտություններ կազմակերպության տարբեր մակարդակներում հաշվետվություններ պատրաստելիս և ներկայացնելիս: Տեղեկատվության աղբյուրների որոշ մասը ձեռք է բերվում ֆինանսական և ինքնարժեքի հաշվապահության հաշվետվություններից` նպատակ հետապնդելով նպաստելու կառավարիչների որոշումների կայացման, պլանավորման և վերահսկողության գործունեությունը:

Ֆինանսական հաշվետվությունները արտաքին օգտագործողներին պատկերացում են տալիս գործարարության արդյունքների մասին, որը սակայն ոչ միշտ է բավարարում կառավարիչներին, քանի որ նրանք առավել մանրամասն պատասխաններ են ակնկալոմ, ինչպիսիք են`

* որոնք են հիմնական արտադրատեսակները և առավել շահութաբերության ապահովողները,
* որքան է միավոր արտադրանքի աշխատատարությունը նախորդ ժամանակաշրջանի համեմատ,
* արդյոք աշխատուժի ծախսերն ավելին չեն նախատեսվածից:

**ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՌԱՆՁՆԱՀԱՏԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ**

Տեղեկատվական դաշտի ընկալման տեսանկյունից ՀՀ Համակարգը հանդես է գալիս 3 ուղղություններով`

1. ֆինանսական հաշվառում
2. ինքնարժեքի հաշվառում
3. հարկային հաշվառում

Չնայած հաշվառման այս երեք ուղղություններն էլ զուգահեռաբար գործում են մեկ հաշվային համակարգում, իրականացվում են կրկնակի գրանցմամբ և խիստ փոխկապակցված են, սակայն միաժամանակ հանդես են գալիս իրենց ֆունկցիոնալ առանձնահատկություններով, որոնք բխում են հաշվապահական տեղեկատվությունն օգտագործողների շահերից:

 Ինքնարժեքի հաշվառումն իրականացվում է ծախսային հոսքերի արձանագրման և ներտնտեսական որոշումների կայացման համար անհրաժեշտ տեղեկատվության պահովման նպատակով, երբ կատարվում է թողարկված արտադրատեսակների, մատուցված ծառայությունների ինքնարժեքի կալկուլյացիա, արտադրական գերածախսերի բացահայտում, շահույթի ձևավորման գործոնային վերլուծություն և այլն:

 Ֆինանսական հաշվառման տվյալները ծառայում են արտաքին օգտագործողների շահերին (մատակարարներ, բանկեր, բաժնետերեր և այլն), երբ առկա կամ հետագա գործընկերները հետաքրքրվում են կազմակերպության վճարունակության, սնանկացման վտանգի, շահութաբերության կամ շուկայական իրավիճակը բնութագրող այլ ցուցանիշներով:

***Շահույթի ներկայացումը ֆինանսական, ինքնարժեքի և հարկային***

***հաշվապահական հաշվետվություններում***

*աղյուսակ 1.1.*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Հ/հ | Ցուցանիշներ | Հաշվետվություն |
| ֆինանսական | հարկային | ինքնարժեքի |
| 1 | Եկամուտներ (տ2+տ3) | 38000 | 35000 | 35000 |
| 2 | Գործառնական գործունեությունից | 35000 | 35000 | Ա 15000Բ 20000 |
| 3 | Ֆինանսական գործունեությունից | 3000 | X | X |
| 4 | Ծախսեր (տ5+տ6) | 35000 | 34000 | 35000 |
| 5 | Գործառնական գործունեությունից | 30000 | 30000 | Ա 8000Բ 12000 |
| 6 | Ներդրումային գործունեությունից | 5000 | 4000 | Գ 5000 |
| 7 | Շահույթ` մինչև հարկվելը(տ3+տ4) | 3000 | 1000 | Ա 3000Բ 8000Գ 5000 |
| 8 | Շահութահարկ (2%) | 200 | 200 | X |
| 9 | Զուտ շահույթ` (տ7+տ8) | 2800 | X | X |
| 10 | Շահաբաժին (80%) | 2240 | X | X |
| 11 | Չբաշխված շահույթ (տ3+տ10) | 560 | X | X |

Հարկային հաշվառումը ծառայում է, ինչպես կազմակերպության, այնպես էլ հարկային մարմինների շահերին: Այն մի կողմից տեղեկատվություն է հաղորդում ՀՏ հարկային փոխանցումների հավաստիության վերաբերյալ, մյուս կողմից կազմակերպությանը զերծ է պահում հարկվող գումարի հաշվարկման անճշտություններից:

Օրինակ.

1. Բանվորներին հաշվարկվել է 17000 դրամի աշխատավարձ, որից «Ա» արտադրանքի գծով` 10000, իսկ «Բ» արտադրանքի գծով`7000 դրամ.

Дт8112 Кт 527 - 17000

1. Արտադրությունում ծախսվել են 13000 դրամի նյութեր, որից «Ա» արտադրանքի գծով` 8000, իսկ «Բ» արտադրանքի գծով`5000 դրամ.

 Дт8111 Кт 211 - 13000

1. Արտադրությունից դուրս է գրվել և պահեստ է մուտքագրվել 30000 դրամի պատրաստի արտադրանք.

Дт215 Кт 8111 - 13000

Дт215 Кт 8112 - 17000

1. Պահեստից դուրս է գրվել և գնորդներին է առաքվել պատրաստի արտադրանք 30000 դրամ փաստացի ինքնարժեքով.

Дт711 Кт 215 - 30000

1. Գնորդներից ստացվել է 35000 դրամի հասույթ (առանց ԱԱՀ), որից «Ա» արտադրանքի վաճառքի գծով` 15000, իսկ «Բ» արտադրանքի վաճառքի գծով`20000 դրամ.

Дт252 Кт 611 - 35000

1. Արտարժույթի փոխարժեքային տարեկան աճից գրանցվել է 3000 դրամ եկամուտ, որը շահութահարկով չի հարկվում.

Дт253 Кт 625 - 3000

1. Հաշվարկային հաշվից «Գ» արտադրանքի համար նոր տեխնիկայի ներդրման նպատակով գործուղման ֆինանսական 5000 դրամ ծախսերից 1000-ը գերազանցել է հարկային նորմաների սահմանը.

Дт714 Кт 252 - 5000

1. Հաշվարկվել է շահութահարկ` հարկվող շահույթի 20% - ի չափով.

Дт751 Кт 5241 - 200

1. Զուտ շահույթի 80%-հայտարարվել է որպես բաժնետիրական շահաբաժին.

Дт342 Кт 529 - 2240

Աղյուսակ 1,1-ի տվյալները ցույց են տալիս, որ ֆինանսական, ինքնարժեքի և հարկային հաշվապահական հաշվետվություններում շահույթը հարկումից առաջ հանդես է գալիս տարբեր արդյունքներով, քանի որ կազմակերպության կողմից արձանագրված եկամուտներն ու ծախսերը հաշվառման տարբեր համակարգերում յուրովի են ճանաչվում և չափվում:

**ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԱՌԱՐԿԱՆ**

 Կառավարչական հաշվառում ուսումնասիրող առարկան կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվառման հաշվետվություններն են: Կազմակերպությունների կառավարչական հաշվառման գործընթացը սկսվում է տեղեկատվության հավաքագրումից, որը օգտագործողների շրջանում կիրառվում է տնտեսական որոշումներ կայացնելու նպատակով: Այսպես, ինքնարժեքի հաշվապահությունը սկսվում է նյութական, աշխատանքային և այլ ծախսումների ընդգրկուն տվյալների արձանագրման և հաշվառման համակարգով և այնուհետև շարունակվում արտադրական հաշիվներում փաստերի դասակարգմամբ ու խմբավորմամբ: Արդյունքում ստացված հաշվետվությունները նպաստում են կազմակերպության կառավարմանը` տնտեսական գործունեության պլանավորում, վերահսկողություն և վերլուծություն իրականացնելիս: Տեղեկատվությունը հնարավորին չափ պետք է լինի ամբողջական և ճշգրիտ. Սակայն առանց լրացուցիչ ծախսերի, որոնք կհանգեցնեն ստացվող արդյունքների արժեքից տեղեկատվության ինքնարժեքի գերազանցմանը:

 Տեղեկատվության ստացման ինքնարժեքը ձևավորվում է հետևյալ ծախսային տարրերով՝

1. Տեղեկատվությունը ձևավորող համակարգի ներդրում`
	1. Համակարգի նախագծում,
	2. Տեստավորում,
	3. Կապիտալ ներդրումներ` սարքավորումների տեսքով,
	4. Տեղակայում,
	5. Ուսուցում,
2. Տեղեկատվությունը ձևավորող համակարգի ամենօրյա շահագործման ծախսեր:
	1. Անձնակազմի աշխատավարձ,
	2. Գրասենյակային պիտույքներ
	3. Կապի ծառայության ծախսեր,
3. Տեղեկատվության պահպանման ծախսեր
	1. Համակարգչային տեխնիկայի պահպանման ծախսեր,
	2. Աշխատատեղերի սպասարկման ծախսեր,
	3. Վերագնահատման ծախսեր:

Կազմակերպությունները ձգտում են հնարավորինս ցածր ծախսերով տվյալները փոխարկել օգտակար տեղեկատվության և փոխանցել օգտագործողներին:

1. **Ռազմավարական տեղեկատվությունը.** հիմնականում օգտագործվում է տնօրենների և ավագ կառավարիչների կողմից` կազմակերպության ընդհանուր խնդիրների պլանավորման և հեռահար վերլուծության համար: Օրինակ` գործարարության հիմնական ստորաբաժանումների շահութաբերություն. Առկա և հավանական շուկաների նկարագիր, ներդրումային գնահատումներ, դրամական ռեսուրսների պահանջարկ, երկարաժամկետ ներդրումների աճի հնարավորություն և այլն:
2. **Մարտավարական տեղեկատվություն**. Կառավարիչների կողմից օգտագործվում է բոլոր մակարդակներում, հատկապես տնտեսական վերլուծության միջին օղակներում, ինչպիսիք են գները` գնումները, պաշարները, իրացումը և այլն: Օրինակ. - Իրացման վերլուծություն, պաշարների մակարդակ, արտադրողականության աստիճան, մատակարարման ներկա պահանջարկ, նորմատիվային վերահսկողություն և շեղումների հաշվետվություն, աշխատուժի շարժի վիճակագրություն: Այս հաշվետվությունը կազմվում է պարբերաբար:
3. **Գործառնական տեղեկատվություն**. Հիմնականում օգտագործվում է բրիգադավարների, բաժնի վարիչների կողմից: Օրինակ. - Дт –ան և Кт - ան պարտքերի վերանայումը, աշխատավարձի ձևավորման գործընթացը, հումքի և նյութերի պահանջարկն ու սպառումը, գնորդների կազմի վերանայումը, սարքավորումների արտադրողակա վիճակագրությունը, իրացման ժամանակացույցը: Գործառնական որոշումները բացառապես կառուցվածքային բնույթի են և ունեն ներկայացման բարձր հաճախականություն (շաբաթական, օրական, ժամային):
4. **Պլանավորման տեղեկատվությունը.** օգտագործվում է վերլուծությունում: Երբ կատարվում է այլընտրանքային ուղիներից ընտրություն և կազմվում են պլաններ, որոնցում ընդգրկված են այնպիսի անհրաժեշտ կանխատեսումներ և նախահաշիվներ, ինչպիսիք են օրինակ. – Իրացման պահանջարկի կանխատեսում, տնտեսական կանխատեսումներ (սղաճ, տոկոսադրույքներ), ինքնարժեքի կանխատեսումներ, մրցակցային իրավիճակի գնահատում: Թվարկված կանխատեսումներին բնորոշ է անորոշությունը: Նշված պլանների կազմման ժամանակ առանցքային է համարվում այդ ուղիներից նախատեսվող օգուտների և դրանցից բխող ռիսկային կորուստների հաշվեկշռումը:
5. **Վերահսկողության տեղեկատվություն.** Օգտագործվում է կառավարչական հաշվառման կողմից, երբ կատարվում է նախահաշվային և ձևավորված փաստացի արդյունքների համեմատում: Օրինակ` - ծախսային շեղումների հաշվետվություն (փաստացի և նախահաշվային ծախսերի տարբերությունը), Իրացման շեղումների հաշվետվությունը (փաստացի և նախատեսված հասույթների տարբերությունը), արտադրական արդյունավետության հաշվետվությունը, շրջանառու կապիտալի հաշվետվությունը:
6. **Գործառնական տեղեկատվությունը.** օգտագործվում է նաև օպերատիվ վերլուծությունում ամենօրյա գործարքների արդյունքների գնահատման նպատակով: Օինակ.- դրամական շարժը, մատակարարման պատվերների շարժը, իրացման ամենօրյա ժամանակացույցը, աշխատանքային ժամանակացույցը և այլն: Վերջին հաշվով գործառնական տեղեկատվությունն ամփոփվում և համախմբվում է վերահսկիչ տեղեկատվություն պարունակող հաշվետվություններում:

**ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՏԵՂԵԿԱՏՎԱԿԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԸ**

Տեղեկատվությունը տարբերվում է վյալներից: «Տվյալներ» բառով հասկացվում են փաստեր, որոնք առանձին վերցված օգտակար չեն, մինչդեռ տեղեկատվության օգտակարությունը բնութագրվում է հետևյալ կերպ: Տվյալներ գումարած նշանակություն հավասար է տեղեկատվություն: Տեղեկատվությունը նպաստում է օգտագործողների որոշումների կայացմանը: Այսպես` ինքնարժեքի հաշվապահությունը սկսվում է նյութական, աշխատանքային և այլ ծախսումների ընդգրկուն տվյալների արձանագրման և հաշվառման համակարգով և այնուհետև շարունակվում արտադրական հաշիվներում փաստերի դասակարգմամբ ու խմբավորմամբ: Արդյունքում ստացված հաշվետվությունները նպաստում են կազմակերպության կառավարմանը: Ի տարբերություն տեղեկատվության, տվյալները թվերի, տառերի, խորհրդանիշերի, փաստերի, իրադարձությունների, գործարքների այնպիսի համախումբ է, որի հիման վրա հնարավոր չէ կայացնել կառավարչական որոշումներ: Ընդհանուր առմամբ, չմշակված տվյալներն առանձին վերցված կառավարչության համար անօգտակար են:

Կառավարչական տեղեկատվության համակարգը կանոնակարգված գործողությունների, համապատասխան կազմակերպչական կառույցների համախումբ է, որով օժանդակություն է ցուցաբերվում վարչակազմին հիմնավոր տնտեսական որոշումներ կայացնելիս:

Կառավարչական տեղեկատվության համակարգի նպատակը կառավարիչներին օժանդակելն է գործունեության հետևյալ 3 ուղղություններում.

ա) որոշումների կայացում,

բ) պլանավորում և վերահսկողություն,

գ) ստորաբաժանումների համակարգում:

Կառավարիչները օպտիմալ որոշումներ կայացնելիս կարիք ունեն որակյալ տեղեկատվության:

Վերահսկողության ժամանակ կառավարիչը պետք է ներկայացնի հետևյալը`

* Կառուցել պլաններ հիմնված որոշումների վրա, պլանավորել արտադրության կարիքները (հաշվի առնելով նախահաշիվը),
* ներկայացնել պլանը` մանրամասն նշելով արտադրության համար օգտագործվող նյութերի որակական և քանակական ցուցանիշները,
* կիրառել պլանը ըստ անձերի կամ մարդկանց խմբերի,
* համեմատել պլանային ցուցանիշերը փաստացի արդյունքների հետ,
* հետագա գործողություններում կողմնորոշվելու համար գնահատել համեմատման արդյունքները:

Կազմակերպություններում որոշումների կայացման մակարդակները կարող են լինել`

1. Ռազմավարական
2. Մարտավարական
3. Գործառնական

**Գործառնական** մակարդակը ներկայացնում է ամենօրյա գործարքները, երբ օգտագործվում է յուրաքանչյուր իրադարձության վերաբերյալ տեղեկատվությունը, պատմական բնույթն ու արժեքը: Որոշումները բացարձակապես կառուցվածքային են, կրկնվող և հաստատուն նպատակաուղղված: տեղեկատվության արդյունքները ամբողջությամբ ստացվում են կազմակերպության ներսում:

**Մարտավարական** տեղեկատվությունը օգտագործվում է գործառնականից ազմավարականի անցման շրջանում: Մարտավարական որոշումները վերաբերում են կարճաժամկետ և միջին ժամանակահատվածի խնդիրներին, ինչպիսիք են պաշարների մակարդակի ավելացումը (նվազեցումը), անձնակազմի ընդլայնումը` կապված լրացուցիչ մեծաքանակ պատվերի հետ: Հաճախ տվյալ տեղեկատվությունը հանդես է գալիս որպես գործառնական մակարդակի ամփոփում` հստակ ընդգծելով, թե ինչ է տեղի ունեցել: Սակայն այն կարող է ստացվել նաև դրսից, օրինակ, երբ որոշ մատակարարներ հաջորդ ամսվա համար առաջարկում են հատուկ զեղջեր:

**Ռազմավարական** որոշումները միջին և երկարաժամկետ բնույթ ունեն: Օրինակ` նոր շուկաների ձեռք բերումը, հնգամյա պլանները:

Տեղեկատվական աղբյուրները բազմաբնույթ են, իսկ որոշումները` հեռանկարային:

Տեղեկատվությունը հավաքագրվում է բոլոր առնչվող աղբյուրներից (ներքին և արտաքին), և դրա հիման վրա կառավարիչները ընդունում են ժամանակին և արդյունավետ որոշումներ: Տեղեկատվությունը կարող է լինել ֆինանսական և ոչ ֆինանսական:

**ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՄԵԹՈԴԸ**

Մեթոդ ասելով սովորաբար ենթադրվում է հասարակական կյանքի, բնության երևույթների ուսումնասիրման ձևը:

Կառավարչական հաշվառման մեթոդ է հանդիսանում`

* Հաշվապահական տեղեկատվական համակարգի կոորդինացումը
* Հաշվետվությունների հավաստիության գնահատումը
* Բազիսային ցուցանիշների շեղումների հայտնաբերումը
* Շեղումների պատճառների վերլուծությունը
* Ռազմավարական գնահատումները
* Որոշումների կայացումը

Հաշվետվությունների ներքին աուդիտը կառավարչական հաշվառման մեթոդի կարևորագույն տարրն է, որով ստուգվում է որոշումների կայացման նպատակով օգտագործվող տեղեկատվության հավաստիությունը: Ներքին աուդիտորները ենթադրվում է, որ պետք է լինեն օբյեկտիվ և անկախ` արգելելով յուրաքանչյուր գործունեություն, որը կարող է վտանգել հաշվետվությունների արժանահավատության գնահատման գործընթացը: Հետևաբար կառավարչական հաշվառման համակարգը տնտեսական որոշումներ կայացնելիս նախապես բացահայտում է այն գործոնները, որոնք կարող են կազմակերպության տարբեր օղակներից ստացվող տեղեկատվության խեղաթյուրման կամ անճշտությունների շարժառիթ դառնալ:

 Որպես առարկայի ուսումնասիրման եղանակ, վերլուծությունը կիրառվում է մի շարք գիտություններում, սակայն կառավարչական հաշվառման համակարգում այն հանդես է գալիս յուրահատուկ ձևով: Այստեղ քննարկվող երևույթները տարրալուծվում են ընտրված ցուցանիշների համակարգի օգնությամբ, որով հնարավորություն է ստեղծվում որակապես գնահատելու տնտեսական գործունեության յուրաքանչյուր արդյունք: Այնուհետև, վերլուծության ընթացքում որոշվում են տնտեսական ցուցանիշներով հանդես եկող բոլոր տարրերի բազիսային և փաստացի մեծությունների շեղումները: Հաշվարկների հաջորդ փուլում իրականացվում է շեղումների առաջացման պատճառների վերլուծություն և տնտեսական գործունեության արդյունավետության բարձրացման գնահատում:

 Վերլուծությունը իրողությունը ճանաչելու մեթոդ է, որի օգնությամբ ուսումնասիրվում են բնության և հասարակական կյանքի երևույթները, դրանց զարգացման օրինաչափությունները:

 Վերլուծության ժամանակ հետազոտվող երևույթը տրոհվում է առանձին տարրերի, ինչը հնարավոր է դարձնում դրանցից յուրաքանչյուրի գնահատումը ուսումնասիրող համակցության մեջ` բացահայտելով երևույթի միտումներն ու օրինաչափությունները: Վերլուծության համակարգում, տրոհմանը զուգընթաց, իրականացվում է նաև համադրում, որի դեպքում քննարկվող երևույթի առանձնացված տարրերը կապակցելով միմյանց, պարզաբանվում է ուսումնասիրվող առարկայի էությունը: Այսպիսով, կառավարչական հաշվառման համակարգում վերլուծությունը հանդես է գալիս որպես տրոհման և համադրման միասնություն և իր առարկան ուսումնասիրելիս, մի կողմից որակական եզրակացությունների նպատակով իրականացվում է առանձնացված տարրերի համադրում: Կառավարչական վերլուծությունը քննարկում է որոշակի գործոններ և նպատակ է հետապնդում բացահայտելու տնտեսվարման արդյունավետության բարձրացմանմ ուղիները գործարարության որոշակի օղակներում (բրիգադ, տեղամաս, արտադրամաս, բաժին, կազմակերպություն): Կառավարչական վերլուծությունը օգտագործվում է տնտեսվարման ցածր և միջին օղակներում (կազմակերպություններ, արտադրական, առևտրային ստորաբաժանումներ): Այն ուսումնասիրում է հետազոտվող օբյեկտին բնորոշ տնտեսական դրսևորումները և նախապայմաններ է ստեղծում միկրոտնտեսության մակարդակում կառավարչության որոշումների կայացման համար:

 Կառավարչական որոշումների կայացումը կատարվում է նախորոշված տնտեսական մի քանի պայմաններում, ինչպիսիք են սահմանված ռեսուրսների առկայությունը, գործարքների կայացման հավանականությունը, նորմատիվային արդյունքներով տնտեսվարման գործընթացը, որոնք պահանջում են առարկայի ուսումնասիրման առանձնահատուկ ողանակները:

**ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՏԵՂԵԿԱՏՎԱԿԱՆ ԱՊԱՀՈՎՈՒՄԸ**

**ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ**

Ֆինանսական հաշվետվությունների կազմումն ու ներկայացումը կատարվում է նախապատրաստական աշխատանքների հետևյալ քայլերով, որոնցից յուրաքանչյուրի արդյունքը նույնպես օգտագործվում է ՏԳՎ տեղեկատվական համակարգում:

 Ֆինանսական հաշվետվություններից են`

1. Հաշվապահական հաշվեկշիռը (ձև 1.)
2. Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություն (ձև 2.)
3. Կապիտալի շարժի հաշվետվություն (ձև 3.)
4. Դրամական միջոցների հոսքերի հաշվետվություն (ձև 4.)
5. Հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններ (ձև 5.)

**Առաջին քայլը** հաշվետու ժամանակաշրջանի տնտեսական գործառնությունների հիման վրա կազմվում է գլխավոր գիրք, որի վերջնական հաշվային մնացորդները հիմք են հանդիսանում հաշվետվությունների տարբեր ձևերի լրացման համար: **Երկրորդ քայլը**` գլխավոր գրքի վերջնական հաշվային մնացորդով կազմվում է միջանկյալ հաշվեկշիռը, որի երկու կողմերի հանրագումարի համարժեքությունը վկայում է հաշվային գրանցումների լիարժեքության մասին:

**Երկրորդ քայլը**` միջանկյալ հաշվեկշռում ամփոփօչ թղթակցությունների ձևակերպումով որոշվում է հաշվետու ամսվա ընթացքում կազմակերպության գործունեության ֆինանսական հետևանքը, որից հետո կազմվում է հաշվապահական վերջնական հաշվեկշիռը;

Ֆինանսական հաշվետվությունների նախապատրաստման համար հիմք են ծառայում նաև առանձին հաշիվները, որոնցում ընդգրկված անալիտիկ ցուցանիշները լրացնում են կառավարչական հաշվառման տեղեկատվական բազան:

Ֆինանսական հաշվապահությունը հիմնականում կիրառվում է կազմակերպությունների տնտեսական գործընկերներին տեղեկատվություն տրամադրելու համար, որն իրականացվում է հրապարակվող ֆինանսական հաշվետվություններով: Հետևաբար, ֆինանսական հաշվետվությունը տեղեկատվություն պարունակելուց բացի, նաև օգտակար են տեղեկատվության արտաքին օգտագործողների համար և որոշիչ դեր ` խաղում վերջիններիս կողմից հաշվետու կազմակերպության նկատմամբ տնտեսական վերլուծություն իրականացնելիս:

Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացումը նախորոշում է հաշվապահական հաշվառման հետևյալ խնդիրները`

1. Բացահայտել կազմակերպության մշակած հաշվային քաղաքականության սկզբունքներն ու դրանց կիրառման արդյունքները
2. Ներկայացնել ամփոփ տեղեկատվության կազմման ակտիվների, պարտավորությունների և կապիտալի մնացորդի վերաբերյալ
3. Ներկայացնել հաշվետու ժամանակաշրջանում կազմակերպության տնտեսական գործունեության ֆինանսական արդյունքներն ըստ տարբեր ուղղությունների
4. Պարզաբանել հաշվետու ժամանակաշրջանում կազմակերպության կապիտալի փոփոխման գործոնների չափերը
5. Ներկայացնել կազմակերպության դրամական հոսքերը տստ տնտեսվարման առանձին ոլորտների:

Քանի որ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը մշակվում է կազմակերպության ղեկավարության կողմից, ապա այն վերլուծելիսսկզբունքային մոտեցումներ են ցուցաբերվում:

1. Կազմակերպությունների առաջարկի և պահանջարկի հստակ սահմանազատումը և առանձնացված հաշվառումը տնտեսվարող այլ սուբյեկտների առաջարկից և պահանջարկից: Այսպես` գործառնական վարձակալության հանձնած Հ.Մ. պետք է արտացոլվեն կազմակերպության հաշվեկշռում անկախ ժամանակավորապես կազմակերպությունից դուրս դրանց գտնվելու և շահագործելու փաստից: Մյուս կողմից, հետագա գնման իրավունքով ֆինանսական վարձակալման (երկարաժամկետ) վերցված Հ.Մ. - ը, մինչև վարձակալման ավարտը և վարձավճարի ամբողջական փոխանցումը վարձատուին, չեն կարող լիարժեք դասվել սեփական հիմնական միջոցներին, չնայած կազմակերպությունում դրանց առկայության և շահագործման փաստին:
2. Կազմակերպության գործունեության անընդհատության երաշխավորումը տեսանելի ապագայում, երբ չի նախատեսվում վերջինիս լուծարում կամ տնտեսական գործունեության էական կրճատում: Նման սկզբունքով ֆինանսական տեղեկատվության ներկայացման անհրաժեշտությունը պայմանավորվում է նրանով, որ հաշվետու ամսում միանվագ կատարած, բայց առաջիկա ամիսներին վերաբերող խոշոր չափի ծախսերի դուրսգրումը ՀՀ հետաձգում է` առաջիկայում համամասնորեն բաշխելու նպատակով: Բնականաբար կազմակերպության ղեկավարները երաշխավորում են տեսանելի ապագայում տնտեսական գործունեության ընթացքի ապահովումը և հետևաբար, նաև հաշվապահական հաշվառման համակարգում հետաձգված ծախսերի լիարժեք դուրսգրման հնարավորությունը:

 Հաշվային քաղաքականությունը մշակելիս նման սկզբունք է դրսևորվում նաև պասիվների բաժնով առաջիկայում նախատեսվող ծախսերի կամ անհուսալի DT-ն պարտքերի դուրսգրման համար անհրաժեշտ պահուստների ստեղծման ժամանակ:

1. Տնտեսական գործունեության անհապաղ և հստակ հաշվեգրումը, երբ կազմակերպության ակտիվներում կամ պասիվներում տեղի ունեցող փոփոխությունները ֆինանսական հաշվետվությունում արտացոլվում են հաշվետու ժամանակաշրջանում` անկախ այդ ընթացքում դրանցով պայմանավորված դրամական հոսքերից կամ արտահոսքերից: Հաշվեգրման սկզբունքով կազմված հաշվետվությունների վերլուծություն իրականացնելիս հնարավորություն է ստեղծվում առաջին հերթին համեմատման դաշտ ապահովել հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսերն ու եկամուտները համադրելիս իրատեսորեն գնահատել կազմակերպության շահույթի փաստացի մեծությունը:

Հաշվապահական հաշվառման սկզբունքներն են`

ա/ Անընդհատությունը` - կազմակերպությունը շարունակելու է իր գործունեությունը տեսանելի ապագայում և լուծարվելու կամ գործունեությունը էականորեն կրճատելու հիմքեր չկան:

բ/ Հետևողականությունը` - Հաշվապահանակն հաշվառման քաղաքականությունը մի ժամանակաշրջանից մյուսին անցնելիս չպետք է փոփոխվի, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ էապես փոփոխվում է կազմակերպության գործառնությունների բնույթը, կամ հաշվապահանակն հաշվառման քաղաքականության միջոցով տրվում է առավել էական տեղեկատվություն, կամ հաշվառումը կարգավորող օրենսդրության մեջ տեղի են ունեցել փոփոխություններ:

գ/ Հաշվեգրումը` - Տնտեսական գործունեության արդյունքները հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլվում են այն ժամանակ, երբ դրանք տեղի են ունեցել, անկախ դրանց հետ կապված դրամական միջոցների վճարման կամ ստացման ժամկետից:

դ/ Հասկանալիություն` - ֆինանսական հաշվետվությունում պարունակվող տեղեկատվությունը պետք է հասկանալի լինի օգտագործողներին:

ե/ Էականությունը` - տեղեկատվությունը համարվում է էական, եթե դրա բացահայտումն ազդում է ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողների` այդ հաշվետվությունների հիման վրա կայացրած տնտեսական որոշումների վրա:

զ/ Միասնականությունը` - Հաշվապահական հաշվառման բնույթով և գործառույթներով նման հաշիվները ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է միավորվեն, եթե դրանց առանձին ներկայացումը չի պարունակում էական տեղեկատվություն:

է/ Արժանահավատությունը` - ֆինանսական հաշվետվությունները համարվում են արժանահավատ, եթե բավարարում են հետևյալ պահանջները`

* Ձևի նկատմամբ բովանդակության գերակայությունը, ՏԳ արդյունքները ՀՀ մեջ և ֆինանսական հաշվետվությունում պետք է հաշվառվեն և ներկայացվեն` ելնելով դրանց տնտեսական բովանդակությունից և ոչ թե իրավական ձևից.
* Չեզոքությունը - ֆինանսական հաշվետվությունը չպետք է ուղղված լինեն օգտագործողների առանձին խմբերի շահերի բավարարմանը:
* Հաշվենկատությունը - պետք է պահպանվի բավարար չափի զգուշություն, որպեսզի ակտիվներն ու եկամուտները գերագնահատված չլինեն, իսկ պարտավորություններն ու ծախսերը` թերագնահատված` միաժամանակ թույլ չտալով թաքցված պահուստների ստեղծում:
* Ամբողջականությունը – ներկայացված հաշվետվական տեղեկատվությունը պետք է լիի ամբողջական` էականության և արժեքի սահմաններում:

ը/ Համադրելիությունը` - կազմակերպության տարբեր ժամանակաշրջանների, ինչպես նաև տվյալ կազմակերպության և այլ կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է լինեն համադրելի:

թ/ Հաշվանցումը` - Ակտիվների, սեփական կապիտալի և պարտավորությունների, եկամուտների ու ծախսերի միջև հաշվանցում չի թույլատրվում:

ժ/ Սահմանազատումը` - կազմակերպության ակտիվներն ու պարտավորությունները առանձնացված են այդ կազմակերպության հիմնախնդիրների, մասնակիցների և այլ կազմակերպությունների ակտիվներից ու պարտավորություններից:

**ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԷՈՒԹՅՈՒՆԸ**

ՏԳՎ-ն օգտագործվում է նաև կառավարչական հաշվապահության հաշվետվությունների համակարգը` որպես տեղեկատվության աղբյուր: Կառավարչական հաշվետվության տեղեկատվությունը չի ներկայացվում ամիսը կամ եռամսյակը մեկ անգամ: Տնտեսավարման յուրաքանչյուր օղակից կառավարիչների կողմից պահանջվող ներքին հաշվետվությունների ձևերը և ներկայացման ժամկետները կարող են տարատեսակ լինել` ելնելով որոշումների կայացման բնույթից: Ընդհանուր առմամբ, կառավարիչներին տեղեկատվությունը ներկայացվում է ներքին հաշվետվությունների տեսքով, որոնք կարող են հանդես գալ նաև որպես ամփոփ հաշվետվության բաղադրիչ ձևեր:

Արտադրական կազմակերպությունում ներկայացվող կառավարչական հաշվետվության տեսակներն են.

1. Արտադրական պլանավորում և վերահսկողություն.
	1. Արտադրական հետագա պարբերաշրջանի պլանավորում:
	2. Արտադրական հզորությունների կանխատեսում:
	3. Արտադրամասային գործունեության հաշվետվություններ:
	4. Պաշարների և արտադրության հաշվետվություններ:
	5. Կորուստների հաշվետվություն:
	6. Աշխատուժի օգտագործման հաշվետվություն:
2. Մարքեթինգ և իրացում.

2.1.Առկա շուկաների տեղաբաշխում:

2.2.Ըստ արտադրատեսակների և իրացման շուկաների պատվերներ:

2.3.Զեղչով իրացում:

2.4.Պահեստային և տրանսպորտային ծախսերի հաշվետվություն:

2.5.Իրացնող գործակալների մասին հաշվետվություն:

2.6. Հետվաճառքային ծառայություններ և սպասարկումներ:

1. Աշխատուժ.

3.1.Աշխատավորների թվաքանակը` ըստ կատեգորիաների:

3.2.Արտաժամյա աշխատանք:

3.3.Հիվանդություններ, բացակայություններ և ուշացումներ:

3.4.Որակավորման ուսուցումներ:

3.5.Պաշտոնների բարելավման ծրագրեր:

3.6.Աշխատուժի համալրման քաղաքականություն:

3.7.Աշխատանքի նկարագրություն:

1. Ֆինանսական և կառավարչական հաշվապահություն.

4.1.Տարեկան տիպային հաշվետվություն:

4.2.Նախահաշիվներ և կանխատեսումներ:

4.3.Իրացման վերլուծություններ:

4.4.Դրամական շարժի և շրջանառու կապիտալի գնահատման հաշվետվություններ:

4.5.Կապիտալի ձևավորման գնահատումնրեր:

4.6.Նորմատիվային ծախսերի և շեղումների հաշվետվություններ:

4.7.Հարկային մուծումներ:

Կառավարչական հաշվետվությունները պետք է լինեն հակիրճ, կառուցվածքային, հասկանալի և պատշաճ ներկայացված:

**Հակիրճությունը –** հաշվետվությունների և աղյուսակների որոշ մանրամասներ պետք է հանվեն և ներկայացվեն հավելվածներով: Եթե հաշվետվությունների թվաքանակը շատ է, ապա դրանք պետք է համարակալվեն` հեշտ ներկայացման համար: Հիմնական եզրակացություններն ու առաջարկությունները պետք է ընդգծվեն և ամփոփվեն:

**Կառուցվածքայնություն –** հաշվետվությունների հատվածները պետք է կազմվեն տրամաբանական հաջորդականությամբ: Եթե հաշվետվությունն ընդարձակ է ապա դրա հատվածները համարակալվում են` հեշտ ներկայացման համար:

**Ներկայացան ձևը –** Նախընտրելի է, որ հեշտ ընկալման նպատակով, հաշվետվությունների վերլուծությունը ներկայացվի կարճ նախադասություններով և հասկանալի լեզվով: Կարծիքները պետք է հստակ տարաբաժանվեն: Հաշվետվությունը պետք է ստորագրվի և կնքվի, ունենա անվանաթերթ, որտեղ նշվում են վերնագիրը և հասցեն: Հաշվետվությանը կցվում են նաև ստացականներ, կրկնօրինակներ, վկայակոչումներ:

**Գրաֆիկների օգտագործում** – ժամանակակից համակարգչային ծրագրերը հեշտացնում են գրաֆիկների և դիագրամների կազմումը, որոնք կարող են ապահովել հաշվետվությունների ներկայացման պարզությունն ու սեղմությունը: Դագրամները կարող են լինել կառուցվածքային, գծային գրաֆիկներով, շրջագծային դիագրամով: Բավականին բարդ է կառավարիչներին ներկայացվող տեղեկատվության սկզբունքների ընդհանրացումը: Գոյություն ունեն մի շարք ներազդող գործոններ, որոնցից են`

* Կազմակերպության խնդիրները
* Գործարքների մասշտաբները
* Կառավարման կառուցվածքը
* Կառավարման ձևը
* Իրականացվող որոշումների տեսակները
* Կազմակերպության կառավարման բաց համակարգի աստիճանը և դրան ինտեգրվելու հնարավորությունը:

**Ժամանակային** նախահաշիվները կազմվում են հաշվապահական ժամանակաշրջանի համար, որպես կանոն մեկ տարով:

**Շարունակական** գործառնական նախահաշիվները գործնականում զիջում են ժամանակահաշիվներին: Այն նախատեսված է կարճ ժամանակահատվածների համար` մեկ տարի կամ եռամսյակ:

**Ճկուն նախահաշիվները** տարբերակում են փոփոխուն և հաստատուն ծախսերը և վերանայվում են թողարկման ծավալների փոփոխմանը զուգընթաց:

**Մղումների վերլուծությունը** օժանդակում է մենեջմենթին նախահաշիվների սահմանման սկզբնական փուլերում: Վերլուծության նպատակն է հետագայում բացահայտել անարդյունավետությունը:

**Նորմատիվային ինքնարժեքը** որոշակի պայմաններում նախորոշված և դրամական արժեքով արտահայտված քանակի համախումբն է: Այն ձևավորվում է ծախսային տարրերի գնահատման արդյունքներով և հիմնականում կիրառվում է ՏԳ գնահատման, վերահսկողության հաշվետվությունների, պաշարների գնահատման և վաճառքի գների որոշման նպատակով: Նորմաները կարող են լինել`

* Բազիսային նորմաներ
* Իդեալական նորմաներ
* Հասանելի նորմաներ
* Ընթացիկ նորմաներ

**Բազիսային նորմաները** – կազմվում են երկարաժամկետ օգտագործման համար և հիմք են հանդիսանում ընթացիկ նորմաների ձևավորման համար:

**Իդեալական նորմաները** հասանելի են միայն բացարձակ բարենպաստ պայմաններում: Այս դեպքում բացակայում են նախատեսված կորուստները, վնասները և մեքենաժամերի պարապուրդները: Դրանք կոչվում են նաև պոտենցիալ նորմաներ: Այս նորմաների կիրառումն օժանդակում է մենեջմենթին` բացահայտելու տնտեսական գործունեության արդյունավետ օղակները:

**Հասանելի նորմաները** վերաբերում են որոշակի պայմաններում կատարվող միավոր աշխատանքներին: Այս դեպքում հաշվի են առնվում աշխատուժի կամ նյութերի արդյունավետ օգտագործումը, նորմատիվային կորուստները, մեքենաների պարապուրդները:

**Ընթացիկ նորմաները** սահմանվում են կարճ ժամանակահատվածի համար` ելնելով առկա իրավիճակից:

**ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ**

**ՈՐՈՇՈՒՄՆԵՐԻ ԿԱՅԱՑՄԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳՈՒՄ**

 Տնտեսական վերլուծությունը ակտիվ դեր է խաղում որոշումների կայացման գործընթացում: Այս առումով վերլուծությունը կիրառվում է ներտնտեսական և արտաքին տնտեսական ոլորտներում: Ներտնտեսական ոլորտում կայացվող որոշումների գործընթացում վերլուծության առաջնահերթ ֆունկցիան վերահսկողության արդյունքների գնահատումն ու համապատասխան եզրահանգումների ներկայացումն է: Պաշարներով ապահովվածության մակարդակի գնահատումների դեպքում տնտեսության վերլուծությունը հարթում է արտադրական, ֆինանսական և մարքեթինգի կառավարիչների միջև ծագող «տնտեսական կոնֆլիկտները»: Մի կողմից` արտադրության կառավարիչը ձգտում է կուտակել մեծաքանակ նյութեր` թողարկման անխափանության ապահովման նպատակով, մյուս կողմից` ֆինանսական կառավարիչը հնարավորին չափ փոքրածավալ արտադրական պաշարների ձևավորման նպատակ է հետապնդում` դրանով իսկ արագացնելով շրջանառու կապիտալի պտույտը: Այս հակասության գոտում է գտնվում նաև մարքեթինգի կառավարիչը, որը ընդլայնելով իրացման շուկան ապառիկ վաճառքի ակտիվացման ճանապարհով ավելացնում է կազմակերպության դեբիտորական պարտքը և դրանով իսկ դանդաղեցնում է շրջանառու կապիտալի պտույտը: Նման պարագայում կառավարչական վերլուծության արդյունքներով ստեղծվում է «ներտնտեսական կոմպրոմիսային իրավիճակ», երբ վերլուծվում է պաշարների պատվերների օպտիմալ քանակները, դեբիտորական պարտքերի հավաքագրելիության և պաշարների շրջապտույտի թույլատրելի սահմանները, իրացման շահութաբերության նվազագույն մակարդակները:

 Ներտնտեսական ոլորտի կառավարչական որոշումների կայացման ժամանակ վերլուծությունը ապահովում է մենեջմենթի և վերահսկողության հետադարձ կապը: Ծախսերի նորմատիվային հաշվառման դեպքում մենեջմենթը հայտնաբերում է ռեսուրսների գերածախսերը` ըստ պատասխանատվության կենտրոնների, սակայն նպատակ է դնում նաև պարզելու յուրաքանչյուր գործոնի ազդեցության չափը ձևավորված գերածախսի վրա: Այս դեպքում կիրառվում է շեղումների վերլուծություն, որով մենեջմենթին տեղեկատվություն է տրամադրվում նորմաներից անբարենպաստ շեղումների վերաբերյալ և գերածախսերը ձևավորող գործոնների վերացման կամ գործող նախահաշիվների վերանայման կառավարչական որոշումներ են կայացվում: Տնտեսավարման արտաքին միջավայրում կառավարչական որոշումները նույնպես չեն կայացվում առանց տնտեսական վերլուծության: Այս առումով կարևոր է 2 ոլորտ`

1. Կազմակերպությունների գործարար ակտիվությունը
2. Ֆինանսական կայունությունը:

Այս 2 ոլորտն էլ հանդես են գալիս միևնույն կոնֆլիկտային ոլորտում, որի հարթեցումը իրականացվում է վերլուծության միջոցով:

 Կազմակերպությունը գործող կապիտալի շահութաբերության բարձրացման նպատակով կատարելով խոշորամասշտաբ նորամուծություններ և ներդրումներ կարող են հայտնվել ծանր ֆինանսական դրության մեջ: Ուստի վերլուծությունը նորամուծությունների վերաբերյալ կառավարչական որոշումների ժամանակ պետք է հակակշիռներ սահմանի ներդրումների ֆինանսական ծավալների և սպասվող դրամական լրացուցիչ ներհոսքի միջև, որպեսզի ապահովվի ֆինանսական հավասարակշռություն:

 Կառավարչական վերլուծության տեղեկատվությունը պետք է մատչելի լինի յուրաքանչյուր կառավարչի համար: Ըստ դրա իրականացվում է 3 կարևորագույն գործողություններ.

1. Որոշումների կայացում
2. Պլանավորում և վերահսկողություն
3. Համակարգում

Որոշումների կայացումը ոչ միայն կախված է կառավարչի վերլուծական փորձից և ունակություններիվ, այլև ամենօրյա տեղեկատվական հոսքից:

Օգտագործվող տեղեկատվական համակարգերի տիպերը կախված են`

* Որոշումների կայացման հաճախականությունից
* Տվյալների ընտրման և մշակման ժամանակահատվածից:

Որպես վերլուծության ոլորտներ կարող ենք ներկայացնել կառավարիչների հետևյալ խնդիրները`

* Նախնական որոշումների հիման վրա պլան առաջադրանքների ձևակերպում, նախահաշիվներով կանխորոշված արտադրության ծավալների ներկայացում
* Պլան առաջադրանքների գրանցում, օրինակ` արտադրությունում ծախսվելիք նյութերի քանակի և որակի մանրամասն ներկայացում
* Նախահաշիվների ամրագրում ըստ անհատների կամ կառավարիչների խմբերի
* Նախատեսված և փաստացի արդյունքների համադրում
* Համադրման արդյունքների գնահատում` հետագա անհրաժեշտ գործողությունների ծավալման նպատակով:

Համակարգում:

Գործարարության տարբեր ստորաբաժանումները պետք է գործեն ներդաշնակ: Կառավարչական հաշվառումը ի տարբերություն ֆինանսական հաշվառման, առավել ընդգրկուն է և կիրառում է արհեստավարժ գիտելիքներ և հմտություններ կազմակերպության տարբեր մակարդակներում հաշվետվությունը պատրաստելիս և ներկայացնելիս:Տվյալ դեպքում տեղեկատվության աղբյուրների որոշ մասը ձեռք է բերվում ֆինանսական և ինքնարժեքի հաշվապահական հաշվետվություններից` նպատակ հետապնդելով նպաստել կառավարիչների որոշումների կայացման, պլանավորման և վերահսկողության գործունեությանը:

Ներկայացնենք պարզագույն ֆինանսական հաշվետվության գնահատումը` ինքնարժեքի հաշվառման հաշվապահի տեսանկյունից:

XYZ կազմակերպություն

Ֆինանսական արդյունքների հաշվետվություն

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Մլն. դրամ | Մլն. դրամ |
| Հասույթ իրացումից |  | 200 000 |
| Իրացման ինքնարժեք. այդ թվում`  | 135000 |  |
| Նյութական ծախսեր | 80 000 |  |
| Աշխատավարձ | 40 000 |  |
| Արտադրական ծախսեր | 15 000 |  |
|  |  |  |
| Համախառն շահույթ |  | 65 000 |
| Մարքեթինգի ծախսեր | 15 000 |  |
| Վարչական ծախսեր | 10 000 |  |
| Ֆինանսական ծախսեր | 4 000 |  |
|  |  | 29 000 |
| Զուտ շահույթ |  | 36 000 |

Հաշվետվությունը թռուցիկ պատկերացում է տալիս արտաքին օգտագործողներին գործարարության արդյունքների մասին, սակայն ակնհայտ է, որ չի բավարարում վերլուծող կառավարիչներին, քանի որ նրանք առավել մանրամասն պատասխաններ են ակնկալում, ինչպիսիք են`

* Որոնք են հիմնական արտադրատեսակները և դրանցից առավել շահութաբերություն ապահովողները:
* Որքան են ավելացել նյութական պաշարների ծավալները
* Որքան է միավոր արտադրանքի աշխատատարությունը նախորդ ժամանակաշրջանի համեմատ
* Արդյոք աշխատուժի ծախսերն ավելին չեն նախատեսվածից:

Կազմակերպությունները գործարարության արդյունավետության բարձրացման նպատակով կարիք ունեն ֆինանսական, ինքնարժեքի և կառավարչական հաշվապահական տեղեկատվության: Պատասխանատվության հաշվապահությունը համակարգ է, որը գործում է գործարարության առանձին տեղամասերում և հանդես է գալիս կառավարչի պատասխանատվությամբ: Պատասխանատվության կենտրոնը – պատասխանատու կառավարիչով գործարարության տեղամաս է: Ծախսային կենտրոն է համարվում արտադրության կամ ծառայության տեղամասը, սարքավորումը կամ գործարարության ոլորտը, որտեղ ձևավորված ծախսերը հնարավոր է կոտակել և բաշխել կալկուլյացիոն միավորների միջև:

Այսպես` արտադրական կազմակերպության համար ծախսային կենտրոն կարող է հանդես գալ հավաքման արտադրամասը, որտեղ ձևավորված ծախսերը կուտակվելով` հավաքագրվում են հաշվային գրանցումներում և առանձնացվում մյուս ծախսային կենտրոններից: Ծախսային կենտրոնի գծով կառավարչի պատասխանատվության մասին պետք է դատել այնքանով, որքանով որ տեղի է ունեցել ծախսային առաջադրանքների կատարում: Համապատասխան գնահատում կատարելիս ծախսերը պետք է ստորաբաժանվեն փոփոխունի և հաստատունի: Հաստատուն են այն ծախսերը, որոնք չեն փոփոխվում գործարարության փոփոխումով: Օրինակ` գործարանի վարձավճարի մեծությունը ամրագրված է վարձակալման պայմաններում: Գործարանի կողմից մեկ արտադրանք կամ միջին միավոր արտադրանքի թողարկման դեպքում վարձավճարը կմնա անփոփոխ: Փոփոխուն ծախսերի աճը ուղիղ համեմատական է գործունեության ծավալների փոփոխմանը: Օրինակ.` հումքի և նյութերի ծախսն ուղղակիորեն կախված է թողարկվող արտադրրատեսակների քանակից: Հաստատուն ծախսերի համեմատման հիմքում ընկած է դրանց ընդհանուր մեծությունը, իսկ փոփոխուն ծախսերը համեմատվում են ըստ թողարկման միավորի կտրվածքի: Հետևաբար, ծախսերի կոդավորման և հավաքագրման համակարգը անհրաժեշտ են ծագման վայրում դրանց ձևավորման և խմբավորման համար:

**ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՊԱՀՈՒԹՅԱՆ ՆՇԱՆԱԿՈՒԹՅՈՒՆԸ**

Կառավարչական հաշվառման նպատակը` տեղեկատվության ներքին օգտագործողներին, այսինքն կազմակերպության տնտեսական գործունեությունը կառավարողներին, անհրաժեշտ տեղեկատվությամբ ապահովելն է, որը հնարավոր է անհրաժեշտ տվյալների հավաքագրման, մշակման և հաշվետվությունների ձևով ներկայացնելու միջոցով:

Կառավարչական հաշվառումը տեղեկատվություն է տալիս թողարկվող արտադրանքի, արտադրական պրոցեսների և ներստեղծված այլ ակտիվների ինքնարժեքի վերաբերյալ, որոնք օգտագործվում են ֆինանսական հաշվետվություններում դրանք արտացոլելու և կառավարչական որոշումներ ընդունելու նպատակով: Ելնելով բիզնեսի վերջնական նպատակի` շահույթի ապահովման խնդրից, ավելի շատ կառավարչական հաշվառման ուսումնասիրման օբյեկտ է դառնում թողարկվող արտադրանքի ինքնարժեքը:

Կառավարչական հաշվառումը զբաղվում է արտադրական ծախսումների հաշվառման և ծախսումների փոփոխության վերլուծության հարցերով, դրա հետ կապված ֆինանսական արդյունքների` մասնավորապես ծախսումներ-ծավալ-շահույթ հարաբերակցության վերլուծությամբ:

Կառավարչական հաշվառումը զբաղվում է արտադրական ինքնարժեքը ձևավորող ուղղակի և անուղղակի, հաստատուն և փոփոխուն ծախսումների հաշվառմամբ, ներկայացնում է ծախսումների հաշվառման համակարգը, ուսումնասիրում թողարկվող արտադրանքի և մատուցված ծառայությունների ինքնարժեքի կալկուլյացիայի մեթոդները:

Հաշվառման արդյունքում ստացված տեղեկության հիման վրա կայացվում են որոշումներ կազմակերպության արտադրատնտեսական հետագա գործունեության վերաբերյալ: Կառավարչական հաշվառման վերջնական նպատակը կազմակերպության գործունեության կառավարումը և վերահսկողության հաստատումն է:

Կառավարչական հաշվառման համակարգի ձևավորումը պայմանավորված է տվյալ կազմակերպության արտադրակազմակերպչական առանձնահատկու-թյուններով: Ելնելով կառավարող օղակների առջև դրված խնդիրներից ձևավորվում են կառավարչական հաշվառման հետևյալ ենթահամակարգերը.

1. Արտադրանքի ինքնարժեքի ձևավորման
2. Ծախսումների հաշվառման և կալկուլյացիայի
3. Արտադրության ծախսումների փոփոխության հաշվառման
4. Շահութաբերության շեմի որոշման
5. Ծախսումների վերլուծության և ծրագրավորման:

Առանձնացված բոլոր ենթահամակարգերը լրացնում են մեկը մյուսին և ուղղված են բիզնեսի հիմնական նպատակի շահույթի ապահովումը: Կառավարչական հաշվառման ենթահամակարգերից մեկը թողարկված արտադրանքի, կատարված աշխատանքների, մատուցված ծառայությունների ինքնարժեքի հաշվարկումն է: Արտադրական ինքնարժեքը արտացոլում է կազմակերպության կողմից թողարկված արտադրանքի, իրականացված աշխատանքների և մատուցված ծառայությունների վրա կատարված ծախսումների գումարը: Հաշվապահական հաշվառման ընթացքում պետք է առանձնացնել ծախսերի հաշվառման գործընթացը ծախսումների հաշվառումից: Կատարված ծախսումների արդյունքում ձևավորվում է նոր ակտիվ, որի իրացումից կամ օգտագործումից ստացված հասույթի հաշվին փոխհատուցվում են այդ ծախսումները:

 Հասույթի և արտադրական ինքնարժեքի տարբերությունը համախառն շահույթն է: Ծախսերը տվյալ ժամանակաշրջանին վերագրվող, համախառն շահույթի հաշվին փոխհատուցվող ծախսատեսակներ են, որոնք որպես ժամանակաշրջանի ծախսեր, յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին վերագրվում են ֆինանսական արդյունքին:

 Հաշվետու ժամանակաշրջանում կատարված արտադրական ծախսումների այն մասը, որի արդյունքում ստացվել է պատրաստի արտադրանքը, վերագրվում է արտադրանքին, իսկ մնացած մասը` անավարտ արտադրությանը: Արտադրանքի ինքնարժեքը ձևավորվում է առանձին ծախսումների գումարից: Ինքնարժեքը ձևավորող ծախսումների ենթախմբերը կոչվում են ինքնարժեքի տարրեր: Արտադրանքի ինքնարժեքը ձևավորվում է ծախսումների հետևյալ տարրերից`

1. Նյութական ծախսումներ
2. Աշխատանքային ծախսումներ
3. Այլ ծախսումներ

Ծախսումների տարրը ցույց է տալիս տվյալ արտադրանքի վրա կատարված այդ ծախսատեսակի ընդհանուր գումարը: Ծախսերի տարրը արտացոլում է կազմակերպությունում կատարված տվյալ ծախսատեսակի գումարը, անկախ ծախսման նպատակից:

 Կառավարչական հաշվառման մեջ ծախսված բոլոր ռեսուրսները ըստ կառավարման գործընթացում ունեցած ֆունկցիոնալ դերի բաժանվում են հետևյալ ենթախմբերի.

1. Արտադրության ծախսումներ 811
2. Դրամական ծախսեր 712
3. Վարչական ծախսեր 713

Վերջին երկու ծախսերը ՀՀՍ 2 «Պաշարներ» ստանդարտի արտադրական ինքնարժեքում չեն ներառվում, համարվում են հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսեր, վերագրվում են ֆինանսական արդյունքին և փախհատուցվում համախառն շահույթի հաշվին:

 Արտադրանքի ինքնարժեքի ձևավորման հաշվառումը պայմանավորված է արտադրության տեխնոլոգիական առանձնահատկություններով: Կախված դրանից, առանձնացվում են հետևյալ տնտեսության ճյուղերը`

1. Նյութատար,
2. Աշխատատար,
3. Ֆոնդատար :

Այն ճյուղերում, որտեղ թողարկված արտադրանքի ինքնարժեքում մեծ տեսակարար կշիռ են կազմում նյութական ծախսումները` կոչվում են նյութատար, օրինակ թեթև արդյունաբերությունը, շինարարությունը: Այն ճյուղերը, որտեղ գերակշռում են աշխատանքային ծախսումները, կոչվում են աշխատատար, օրինակ` մեքենաշինությունը, սարքաշինությունը: Ֆոնդատար համարվում են այն ճյուղերը, որտեղ արտադրական պրոցեսների մեքենայացման և տեխնոլոգիական առանձնահատկություններից ելնելով, գերակշռում են հիմնական միջոցները և դրա հետ կապված հիմնական միջոցների մաշվածության ծախսումները: Դրանից ելնելով առանձին կազմակերպություններում կառավարչական հաշվառման ժամանակ ավելի շատ ուշադրություն է դարձվում այն ծախսատեսակներին, որոնց տեսակարար կշիռը բարձր է:

**ԾԱԽՍԵՐԻ ԴԱՍԱԿԱՐԳՈՒՄԸ**

Արտադրական ծախսումների տակ հասկանում ենք արտադրանքի թողարկման կամ ծառայությունների մատուցման համար ծախսված նյութական, աշխատանքային ռեսուրսները կամ դրամական միջոցները: Արտադրության կառավարման համար անհրաժեշտ է տեղեկատվության արտադրության ծախսումների մասին, որը հավաքվում և հաշվառվում է ըստ ծախսումների հաշվառման օբյեկտների: Ծախսումների հաշվառման օբյեկտը թողարկված արտադրանքը կամ արտադրատեսակների խումբն է, մատուցված ծառայության տեսակը կամ կատարված աշխատանքը, այլ կերպ ասած այն առարկան, որի համար առանձնացված հաշվառվում է արտադրական ինքնարժեքը:

Կառավարչական հաշվառման մեջ, ելնելով հաշվառման նպատակից և հավաքագրված տեղեձկատվության օգտագործման տեղից, ծախսումները դասակարգվում են ըստ մի շարք հատկանիշների`

* Ըստ արտադրության պրոցեսում ունեցած տնտեսական դերի` ծախսումները լինում են հիմնական և վերադիր: Հիմնական կոչվում են արտադրության գործընթացի հետ անմիջականորեն կապված ծախսումները: Վերադիր կոչվում են արտադրության կազմակերպման, սպասարկման և կառավարման հետ կապված ծախսումները:
* Ըստ ինքնարժեքի մեջ ներառելու կարգի ծախսումները լինում են ուղղակի և անուղղակի: Այն ծախսումները, որոնք սկզբնական փաստաթղթերի կամ այլ հիմնավորող փաստարկների հիման վրա հնարավոր է վերագրել հաշվառման օբյեկտին, կոչվում են ուղղակի: Օրինակ` տեխնոլոգիական նպատակներով ծախսված հումքը, նյութերը, վառելիքը, ջուրը, արտադրական բանվորների աշխատավարձը, նրանց համար գործատուի կողմից հաշվարկված պարտադիր սոցիալական ապահովագրության հատկացումները և այլն: Անուղղակի կոչվում են այն ծախսումները, որոնք նախնական տեղեկատվական աղբյուրների հիման վրա, հնարավոր չէ անմիջապես վերագրել հաշվառման օբյեկտին: Օրինակ` արտադրամասի ղեկավար և սպասարկող անձնակազմի աշխատավարձը, դրանց համար գործատուի կողմից հաշվարկված սոց.հատկացումները, աչտադրական նշանակության հիմնական միջոցների մաշվածությունը, արտադրամասերի լուսավորման և ջեռուցման ծախսումները և այլն:
* Ըստ արտադրության ծավալից ունեցած կախվածության ծախսումները դասակարգվում են փոփոխուն, հաստատուն, կիսափոփոխուն և այլ ծախսումների:

Փոփոխուն են կոչվում այն ծախսումները, որոնք արտադրանքի ծավալի փոփոխմանը զուգահեռ փոփոխվում են գրեթե նույն համամասնությամբ: Դրանք են գործարար ակտիվության մակարդակից կախված համարյա բոլոր ուղղակի ծախսումները: Օրինակ` արտադրանքի թողարկման նպատակով օգտագործված հումքը և նյութերի ծախսումները, արտադրական բանվորների աշխատավարձը: Այդպիսի ծախսումների համար բնութագրական է այն, որ թողարկվող արտադրանքի ծավալին զուգահեռ տվյալ ծախսի ընդհանուր գումարը աճում է, սակայն միավորի հաշվով այն մնում է նույնը: Հաստատուն ծախսումների ընդհանուր գումարը գործարար ակտիվության փոփոխության դեպքում գրեթե չի փոխվում, բայց միավորի հաշվով այն փոփոխվում է ծախսված արտադրանքի ծավալի փոփոխությունից:

 Հաստատուն ծախսումների կազմում ներառվում են ընդհանուր արտադրական նշանակության ծախսումները: Օրինակ`արտադրամասային շենքերի մաշվածության գումարը, անկախ թողարկվող արտադրանքի ծավալից, մնում է միշտ նույնը, սակայն արտադրանքի ծավալի աճին զուգահեռ` միավոր արտադրանքի հաշվով այն նվազում է : Ծախսումների այս կտրվածքով հաշվառումը նպատակ է հետապնդում միավոր արտադրանքին բաժին ընկնող հաստատուն ծախսումների կրճատման հաշվին ավելացնել տվյալ արտադրանքի խմբաքանակից ակնկալվող շահույթի գումարը: Այն կազմակերպություններում, որտեղ ծախսումները հաշվառվում են վերոհիշյալ կտրվածքով հիմնական ուշադրությունը դարձվում է փոփոխուն ծախսումների հաշվառմանը և նորմայից շեղումների հաշվառմանը:

 Հաստատուն են նաև իրացման ծախսերի մի մասը և վարշական ծախսումները, որոնք արտադրական ինքնարժեքի մեջ չեն ներառվում: Սակայն կառավարչական հաշվառման տեսանկյունից կարևոր է դրանց, որպես հաշվետու ժամանակաշրջանի զուտ շահույթի ավելացման գործոնի ուսումնասիրությունը: Կիսափոփոխուն կոչվում են այն ծախսումները, որոնք միաժամանակ պարունակում են հաստատուն և փոփոխուն ծախսումների տարրեր: Օրինակ` հեռախոսի վարձը, որի մեջ ամսական աբոնենտային վճարը հաստատուն է սահմանված ժամանակաշրջանի համար, իսկ դրանից հետո ավել օգտագործված ժամաքանակի համար վարձը ավելանում է:

Միջազգային պրակտիկայում տարբերվում են ծախսումների հետևյալ տեսակները` խառը ծախսումներ, երբ մի հաշվի տակ հավաքվում են մեկից ավելի ծախսումներ` այդ թվում ինչպես փոփոխուն, այնպես էլ հաստատուն: Օրինակ`արտադրական նշանակության հիմնական միջոցների նորոգումների և սպասարկման ծախսումները կամ արտադրական սպասարկող անձնակազմի աշխատավարձը: Այլընտրանքային ծախսումները, որոնք հաշվառվում են այլ ծախսերի տակ, հիմնականում կորած կամ զոհաբերված ծախսեր են, երբ սահմանափակ ռեսուրսների պայմաններում մի տարբերակի ընտրության դեպքում ստիպված կատարում են այլ ծախսեր: Ենթադրենք աուդիտորական ֆիրմայում աուդիտոր-խորհրդատուն մեկ ժամի համար ստանում է 1000 դրամ, բայց շաբաթական 4 ժամ աշխատում է առանց վարձատրության: Հետևաբար այլընտրանքային ծախսումները կազմում են 4000 դրամ: Սովորաբար այդպիսի ծախսումները հաշվառման մեջ չեն արտացոլվում:

**ԾԱԽՍԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ**

Թողարկված արտադրանքի կատարած աշխատանքների և մատուցված ծառայությունների ինքնարժեքը կառավարչական հաշվառման հաշիվներով արտացոլման համակարգը կոչվում է արտադրության ծախսումների հաշվառման ընդհանուր մոդել: Ինքնարժեքը ձևավորվում է ուղղակի և անուղղակի արտադրության ծախսումների միջոցով: Հաշվային պլանով նախատեսված են 8-երորդ դասի 811 “Հիմնական արտադրության”, 812. “Օժանդակ արտադրության”, 813 “Անուղղակի արտադրական ծախսումներ” հաշիվները: Վերոհիշյալ հաշիվներից յուրականչյուրին կից երկրորդ կարգի հաշիվների օգնությամբ կուտակվում են արտադրանքի ինքնարժեքը ձևավորող համապատասխան ծախսումները: Ուղղակի արտադրական ծախսումները միանգամից վերաբերում են ինքնարժեքի հաշվառման օբյեկտին, իսկ անուղղակի ծախսումները` թողարկվող արտադրանքի ինքնարժեքի մեջ ներառվում են ըստ կալկուլյացիայի օբյեկտների բաշխվելուց հետո: Կալկուլյացիոն հաշիվների օգնությամբ արտադրության ծախսումների հաշվառման գործընթացը կարելի է ներկայացնել հետևյալ կերպ: Յուրաքանչյուր կալկուլյացիոն օբյեկտի համար անալիտիկ հաշվառման մեջ բացվում է առանձին կալկուլյացիոն հաշիվ: Ըստ արտադրության ծախսումների հաշվառման ընդհանուր գծապատկերի արտադրության ծախսումների հաշվառման գործընթացը կազմակերպում է հետևյալ քայլերի զուգորդությամբ:

* Կալկուլյացիայի օբյեկտին է վերագրվում հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի անավարտ արտադրության մնացորդը: DT 811 KT 214
* Ըստ կալկուլյացիայի օբյեկտների` հաշվառվում են հիմնական և օժանդակ արտադրության ծախսումները. DT 811, 812, KT 211, 527, 525, 521:
* Հավաքվում և ըստ կալկուլյացիայի հոդվածների օբյեկտների բաշխվում են անուղղակի արտադրական ծախսումները. DT 813, KT 211, 527, 525, 812:
* Կալկուլյացիայի օբյեկտներին են վերագրվում բաշխված անուղղակի արտադրական ծախսումները. DT 811, 812 KT 813:
* Կալկուլյացիայի օբյեկտին է վերագրվում օժանդակ արտադրության ուղղակի ծախսումները. DT 811, KT 812:
* Հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսումները նվազեցվում են արտադրությունից հետ վերադարձված արտադրական թափոնների ինքնարժեքով. DT 211, KT 811:
* Հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսումները նվազեցվում են արտադրությունում հայտնաբերված անուղղելի խոտանի և գերնորմատիվային ծախսումների դուրս գրումից գոյացած կորուստների գումարով. DT 714, KT 811:
* Հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսումները նվազեցվում են անավարտ արտադրության վերջնական մնացորդին վերագրված ծախսումների գումարով. DT 214, KT 811:
* Վերը նշված նվազեցումներից հետո 811 ”Հ.Ա.” կամ 812 “Օժ.Ա” հաշիվների դեբիտորում կուտակված գումարը թողարկված արտադրանքի փաստացի արտադրական ինքնարժեքն է: Այդ գումարով ձևակերպվում է ` DT 215, KT 811, 812:

**ՈՒՂՂԱԿԻ ԱՐՏԱԴՐԱԿԱՆ** **ԾԱԽՍՈՒՄՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ**

Ուղղակի նյութական ծախսումները հաշվառվումև ինքնարժեքի մեջ ներառվում են ըստ ինքնարժեքի հաշվառման օբյեկտների` ըստ թողարկվող արտադրատեսակների կամ միատեսակ արտադրատեսակների խմբերի:

Ուղղակի նյութական ծախսումների փաստաթղթավորումը և ինքնարժեքի հաշվառման օբյեկտին վերագրումը պայմանավորված է տվյալ արտադրության տեխնոլոգիական առանձնահատկություններով: Հումքի և նյութերի դուրս գրումը պահեստից, ձևակերպվում է լիմիտային քարտերով, պահանջագրերով, արտադրական զեկուցագրերով, նորմավորման կամ պլանավորման քարտերով և այլ սկզբնական փաստաթղթերով: Արտադրանքի ինքնարժեքի մեջ ներառվող ուղղակի արտադրական ծախսումների չափը պետք է որոշվի տեխնոլոգիական նորմաների հիման վրա: լիմիտային քարտով ցույց է տրվում նախատեսված ծավալով արտադրանք թողարկելու համար անհրաժեշտ նյութական ծախսի նորմատիվային չափը, որը կոչվում է լիմիտ: Դրանից ավել պահեստից նյութերի բացթողումը կատարվում է արտադրամասի պետի կողմից կազմված արտադրական զեկուցագրերի հիման վրա, որտեղ պատճառաբանվում է օգտագործվող նյութերի դուրս գրման և նյութական ծախսումների գերածախսի պատճառները: Զանգվածային արտադրության այնպիսի ճյուղեր, ինչպիսիք են մեքենաշինությունը, կոշիկի, տչիկոտաժի արտադրությունը` նյութերի բացթողումը կատարվում է պլանավորման քարտերով, որի մեջ հաշվարկվում է տվյալ խմբաքանակի նյութից ստացվող դետալների մաքսիմում քանակը:

Պլանավորման քարտն ինժեներական հաշվարկի (նորմատիվիվներով հիմնավորված) դետալների չափի և քանակի այն օպտիմալ տարբերակը, որի դեպքում նյութածախսի արտադրական կորուստները կդառնան ամենաքիչը:

Կոմպլեքսային արտադրություններում, երբ մի նյութից ստացվում է մի քանի արտադրատեսակներ, թողարկվող արտադրատեսակներին բաժին ընկնող ուղղակի նյութական ծախսումները որոշվում են բաշխման միջոցով` ելնելով բաշխման համար ընտրված հաշվարկման բազայից: Գործնականում որպես բաշխման բազա, օգտագործվում են առանձին արտադրատեսակների նյութածախսի նորմաները, կամ թողարկված արտադրանքի քանակը: Օրինակ` ենթադրենք «Ա» տեսակի նյութից պատրաստում են «a», «b» և «c» արտադրատեսակները: Ըստ տեխնոլոգիական հաշվարկների «a» արտադրատեսակի միավորի նյութածախսը կազմում է 20 կգ., «b» -ն` 10 կգ, իսկ «c»-ն` 15 կգ:

Հաշվետու ժամանակաշրջանում թողարկվել է`«a»-100 հատ,«b»-50 հատ, «c»-200 հատ: Հաշվետու ժամանակաշրջանում վերոհիշյալ արտադրատեսակների թողարկման համար ծախսվել է 6325 կգ նյութ: Թողարկվող արտադրատեսակներից յուրաքանչյուրին բաժին ընկնող փաստացի նյութածախսը որոշվում է հետևյալ կերպ: Նախ հաշվարկվում է յուրաքանչյուր արտադրատեսակների թողարկման համար անհրաժեշտ նյութի նորմատիվային ծախսը և նորմատիվային բազայի հիման վրա հաշվարկվում է փաստացի նյութածախսի բաշխման գործակիցը: Հաշվարկը ներկայացնենք հետևյալ աղյուսակով.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Արտադրանքի անվանումը** | **Թողարկման ծավալը (հատ)** | **Միավորի նյութածախքի նորման (կգ)** | **Նյութի նորմատիվ ծախսը (կգ)** | **Նյութի փաստացի ծախսը (կգ)** |
| **«a»** | **100** | **20** | **2000** | **2300** |
| **«b»** | **50** | **10** | **500** | **575** |
| **«c»** | **200** | **15** | **3000** | **3450** |
| **Ընդամենը** | **-** | **-** | **5500** | **6325** |

Փաստացի նյութածախսի բաշխման գործակիցը կկազմի.

ԲԳ =$\frac{նյութի փաստացի ծախս}{նյութի նորմատիվային ծախս}=\frac{6325}{5500}=1,15$

Յուրաքանչյուր արտադրատեսակի համար որոշված նյութի նորմատիվային ծախսը բազմապատկելով բաշխման գործակցով կստանանք փաստացի նյութածախսը:

Բաշխումից հետո ծախսված նյութի քանակը գնահատվում է հաշվային քաղաքականության մեջ ընդունված նյութի գնահատման մեզ հայտնի մեթոդներից (ԱՄԱԵ, միջին կշռված գին) որևէ մեկով: Ենթադրենք հաշվային քաղաքականությամբ ընդունված է, որ նյութերի գնահատումը պետք է կատարվի ԱՄԱԵ (FIFO) մեթոդով:

 «Ա» տեսակի նյութի վերաբերյալ ունենք հետևյալ տվյալները`

Նյութի շարժը հաշվետու եռամսյակում.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Նյութ «Ա»** | **Քանակ (կգ)** | **Գին (դրամ)** | **Գումարը (դրամ)** |
| **Սկզբնական մնացորդ** | **500****1000** | **100****120** | **50 000****120 000** |
| **Ընդամենը** | **1500** | **-** | **170 000** |
| **Հաշվետու ժամանակաշրջանում ստացվել է**  | **2000****3000** | **110****130** | **220 000****390 000** |
| **Ընդամենը** | **5000** | **-** | **610 000** |
| **Հաշվետու ժամանակաշրջանում օգտագործվել է**  | **6325** | **-** | **757250** |
| **Վերջնական մնացորդ** | **175** | **130** | **22750** |

Ըստ ԱՄԱԸ մեթոդի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին «Ա» նյութի մնացորդը կլինի 175 x 130 դրամ = 22750 դրամ:

Հաշվետու ժամանակաշրջանում ծախսված 6325 կգ նյութի արժեքը կկազմի`

170 000 + 610 000 – 22750 = 757250 դրամ:

Առանձին արտադրատեսակների թողարկման համար ծախսված նյութի գումարը կկազմի փաստացի նյութածախսի և մեկ կգ-ի միջին գնի արտադրյալը:

 Նյութի ծախսի բաշխման հաշվարկ

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Արտադրանքի անվանումը** | **Փաստացի նյութածախսը (կգ)** | **1 կգ-ի միջին գին (դրամ)** | **Գումարը (դրամ)** |
| **«a»** | **2300** | **119.723** | **275363** |
| **«b»** | **575** | **119.723** | **68842** |
| **«c»** | **50** | **119.723** | **413045** |
| **Ընդամենը** | **6325** | **-** | **757250** |

Ծախսված նյութերի գումարով ձևակերպվում է `

ДТ 811 КТ 211 - 2 x 363 «a» արտադրանք,

ДТ 811 КТ 211 - 68842 «b » արտադրանք,

ДТ 811 КТ 211 - 413045 « c » արտադրանք:

Ուղղակի նյութական ծախսումների հաշվառման ժամանակ պետք է ուշադրություն դարձնել արտադրության թափոնների հաշվառմանը: Արտադրության պրոցեսում օգտագործվող նյութերի այն մասը, որը բուն տեխնոլոգիական նպատակով հնարավոր չէ օգտագործել, համարվում է արտադրական թափոն և ենթակա է հետ վերադարձման: Այդպիսի նյութերը գնահատվում են հնարավոր օգտագործման գներով և հետ են վերադարձվում պահեստ:

 Արտադրանքի ինքնարժեքի հաշվառման ժամանակ արտադրական թափոնների գումարով ուղղակի նյութական ծախսումները նվազեցվում են: Արտադրանքի ինքնարժեքի կալկուլյացիայի ժամանակ կալկուկյացիոն հոդվածների կազմում այն առանձնացվում է առանձին հոդվածով: Արտադրական թափոնների գումարով ձևակերպվում է`

ДТ 211 КТ811:

 Թողարկվող արտադրանքի, կատարված աշխատանքների և ծառայությունների ինքնարժեքում ներառվող կարևորագույն ծախսումներից են աշխատանքի վճարման և գործատուի կողմից կատարվող սոցիալական ապահովագրության վճարների գծով ուղղակի ծախսումները: Ուղղակի աշխատանքային ծախսումների հաշվառման փորձը պայմանավորված է կազմակերպությունում կիրառվող աշխատանքի վճարման համակարգով: Գործնականում կիրառվում են աշխատավարձի գործավարձային և ժամավարձային ձևերը` իրենց համապատասխան տարատեսակներով: Գործավարձը լինում է ուղղակի, պարգևատրային, պրոգրեսիվ, ակորդային գործավարձ, որի տարատեսակներից մեկը բրիգադային աշխատավարձն է: Ժամավարձը լինում է պարզ և պարգևատրային: Անկախ կիրառվող ձևից և համակարգից, աշխատավարձի հաշվարկման հիմքում դրվում է կատարված աշխատանքը հիմնավորող սկզբնական փաստաթղթերը: Գործավարձային աշխատավարձը հիմնված է կատարված աշխատանքի քանակի և միավորի համար սահմանված վարձաչափի վրա: Հաշվարկը կատարվում է անհատական ու բրիգադային կարգագրերի հիման վրա, որտեղ նշվում են աշխատողների անձնական տվյալները, որակավորմանաստիճանը, կատարած աշխատանքի անվանումը և քանակը: Ելնելով կատարած աշխատանքի բարդության աստիճանից` յուրաքանչյուր գործողության, դետալի կամ արտադրանքի համար սահմանվում է վարձագին: Պարզ գործավարձի դեպքում հաշվեգրվող աշխատավարձի գումարը որոշվում է թողարկման ծավալի և միավորի համար սահմանված վարձավճարի արտադրյալով: Պարգևատրային գործավարձի դեպքում դրան ավելացվում է նախատեսված արտադրական նորմաների գերակատարման, բարձրորակ արտադրանք թողարկելու և այլ որակական ցուցանիշների համար սահմանված պարգևատրության գումարը:

Օրինակ. ըստ անհատական կարգագրերի տվյալների բանվորը թողարկել է 500 դետալ, 1 դետալի գինը սահմանվել է 200 դրամ գումարած 20% պարգևատրություն, միայն բարձրորակ արտադրանք թողարկելու համար: Բանվորի համար հաշվեգրված աշխատավարձի գումարը կկազմի 500 x 200 + (500 x 200) x 20% = 120000 դրամ:

 Պրոգրեսիվ գործավարձի դեպքում, երբ աշխատողը վերցնում է հանդիպակաց պարտավորություն, ապա հիմնական դրույքաչափին ավելացվում է որոշակի գումարով: Ակորդային գործավարձի դեպքում սահմանվում է համաձայնեցված վարձատրության գումար` համապատասխան աշխատանքի համար: Վարձատրության հիմքում դրվում է աշխատանքային պայմանագիրը: Վարձատրության այս ձևը կիրառվում է շինարարությունում: Կազմվում է պայմանագիր պատվիրատուի և կապալառուի միջև, իսկ կապալառուն իր հերթին պայմանագիր է կնքում այդ աշխատանքն իրականացնող աշխատողների հետ: Սովորաբար այդպիսի աշխատանքներն իրականացվում են տարբեր մասնագիտություն և որակավորում ունեցող աշխատողների կողմից: Հետևաբար հաշվարկված աշխատավարձը պետք է բաշխվի աշխատողների միջև ելնելով աշխատանքի մասնակցության աստիճանից: Բաշխման հիմքում դրվում է կատարած աշխատանքի ծավալը, աշխատողի որակավորման աստիճանը և ժամային տարիֆային դրույքաչափը: Եթե համապատասխան տվյալներ չկան, ապա նախատեսված աշխատավարձի բաշխման հիմքում դրվում է յուրաքանչյուրի աշխատանքի մասնակցության գործակիցը` ելնելով աշխատաժամերի քանակից: Հաշվարկը կատարվում է բրիգադային կարգագրում կազմված տաբելի տվյալներով: Բրիգադային գործավարձի դեպքում փաստացի նախատեսված աշխատավարձի գումարը աշխատողների միջև բաշխվում է աշխատավարձի նարմատիվային ծախսի հիման վրա: Օրինակ` չորս հոգուց բաղկացած աշխատողների բրիգադը կատարել է ճաշարանի շենքի ընթացիկ նորոգում, որի համար ըստ պայմանագրի վճարվել է 89 400 դրամ: Ըստ կարգագրի բրիգադի անդամների և նրանցից յուրաքանչյուրի կատարած աշխատանքի վերաբերյալ ունենք հետևյալ տվյալները`

**Աշխատավարձի բաշխումը բրիգադի անդամների միջև**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Անուն, ազգանուն** | **Աշխատողի տարակարգը** | **Ժամային տարիքային դրույքաչափը** | **Աշխատած ժամերը** | **Նորմատիվային աշխատավարձ** | **Փաստացի աշխատավարձ** |
| **Հակոբյան Կարեն** | **2** | **1 000** | **15** | **15 000** | **22 500** |
| **Մանուկյան Մարո** | **3** | **1 300**  | **10** | **13 000** | **19 500** |
| **Պողոսյան Ժակ** | **5** | **1 800** | **12** | **21 600** | **32 400** |
| **Գևորգյան Սոնա** | **6** | **2 000** | **5** | **10 000** | **15 000** |
| **Ընդամենը** |  |  | **42** | **59 600** | **89 400** |

15 000 : 59 600 = 25 168 %

89 400ղ 25 168 % = 22 500 և այլն

Յուրաքանչյուր աշխատողին հասանելիք փաստացի աշխատավարձը որոշվում է նորմատիվային աշխատավարձի նկատմամբ հաշվարկված բաշխման գործակցով, որը կիրառվում է առանձին աշխատողների նորմատիվային աշխատավարձը հաշվարկելու համար: Աշխատավարձի ժամավարձային ձևի դեպքում աշխատավարձի գումարը հաշվարկվում է փաստացի աշխատած ժամերի քանակի և ժամային տարիֆային դրույքաչափի արտադրյալով: Պարգևատրային ժամանակավարձի դեպքում դրան գումարվում է պարգևավճարի գումարը: Հիմնական արտադրությունում աշխատող օժանդակ բանվորները վարձատրվում են պայմանագրային կարգով` ելնելով փաստացի աշխատած օրերի քանակից: Այդ աշխատավարձն ըստ արտադրանքի տեսակների բաշխվում է արտադրական բանվորների ուղղակի աշխատավարձի հարաբերությամբ: Հաշվարկված ուղղակի աշխատավարձի գումարով ձևակերպվում է ДТ 811 КТ 527:

Ուղղակի աշխատանքային ծախսումների մեջ ներառվում են նաև գործատուի հաշվին հաշվարկվող պարտադիր սոց.ապահովագրական հատկացումների գումարը: Հաշվարկը կատարվում է ուղղակի աշխատավարձի հաշվարկմանը զուգընթաց «Պարտադիր սոց.ապահովագրական վճարների մասին» Հայաստանի Հանրապետության Օրենքով նախատեսված դրույքաչափերով: Սոց.ապահովագրության վճարների գծով ուղղակի ծախսումների գումարով ձևակերպվում է`

ДТ 811 КТ 525:

**ԱՆՈՒՂՂԱԿԻ ԱՐՏԱԴՐԱԿԱՆ ԾԱԽՍՈՒՄՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ**

Այն ծախսումները, որոնք սկզբնական փաստաթղթերի հիման վրա հնարավոր չէ վերագրել թողարկվող արտադրանքի այս կամ այն տեսակին (կալկուլյացիայի, օբյեկտին), կոչվում են անուղղակի արտադրական ծախսումներ: Դրանց մեծ մասը հաստատուն ծախսումներ են և թողարկվող արտադրանքի ծավալի փոփոխության հետ կապ չունեն: Ըստ տնտեսագիտական բովանդակության անուղղակի արտադրական ծախսումները դասակարգվում և բաժանվում են հետևյալ խմբերի`.

* Արտադրական ստորաբաժանումների կառավարչական և սպասարկող անձնակազմի աշխատանքի վճարման ծախսումները,
* Արտադրական ստորաբաժանումների կառավարչական և սպասարկող անձնակազմի սոց.ապահովագրական ծախսումները,
* Արտադրական նշանակության հիմնական միջոցների մաշվածություն,
* Արտադրական նշանակության հիմնական միջոցների նորոգման և սպասարկման ծախսումները,
* Արտադրական նշանակության ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա,
* Աշխատանքի պաշտպանության և տեխնիկայի անվտանգության ծախսումներ,
* Այլ անուղղակի արտադրական ծախսումներ:

Ըստ վերոհիշյալ խմբերի, ծախսումների հավաքագրման համար կառավարչական հաշվառման հաշիվների շարքում առանձնացված է 813 «Անուղղակի արտադրության ծախսեր» հաշիվը` իր համապատասխան երկրորդ կարգի հաշիվներով:

Ելնելով կատարված ծախսերի նպատակից (ծախսման ուղղությունից) հաշվեգրվում են համապատասխան անուղղակի ծախսումներ հաշվառող հաշիվներ: Ձևակերպվում է`

ДТ 813 КТ 525; 527; 112; 211; 213; 252:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում 813 հաշվի դեբիտորում կատարված ծախսումները պետք է բաշխվեն ըստ կալկուլյացիայի կամ հաշվառման օբյեկտների և ներառվեն դրանց ինքնարժեքում: Համապատասխան կալկուլյացիայի օբյեկտներին վերագրված անուղղակի ծախսումների գումարով ձևակերպվում է`

ДТ 811 КТ 813:

Ելնելով կատարված ծախսումների բնույթից և դրանց փոփոխման վրա ազդող գործոններից, անուղղակի ծախսումներից յուրաքանչյուրի բաշխման համար ընտրվում է հաշվարկների իրականացման առանձին բազա:

Օրինակ` արտադրության ստորաբաժանումների կառավարման և սպասարկող անձնակազմի աշխատանքի վճարման և նրանց սոցիալական ապահովության ծախսումները բաշխվում և թողարկված արտադրատեսակներին վերագրվում են արտադրական բանվորների ուղղակի աշխատավարձի հարաբերությամբ:

Օրինակ` ենթադրենք արտադրամասում թողարկվում է «Ա» և «Բ» արտադրանքները: Արտադրամասի պետին հաշվարկվել է 230800 դրամ աշխատավարձ և 34620 դրամ պարտադիր սոց.ապահովագրության համար, իսկ սպասարկող բանվորներին 150 000 դրամ աշխատավարձ և 20 500 դրամ պարտադիր սոց. ապահովագրության համար: Հաշվարկված աշխատավարձի գումարով ձևավորվում է ДТ 8131 КТ 527 – 380800 (230800+150000): «Ա» արտադրանքը թողարկող բանվորների համար հաշվարկվել է 450 000դրամ աշխատավարձ և 60 000 դրամ սոց.ապահովագրության հատկացումներ, իսկ «Բ» արտադրանքը թողարկող բանվորներին 600000 աշխատավարձ և 80000 դրամ սոց.հատկացումներ: Ըստ արտադրատեսակների բաշխման հաշվարկը ներկայացնենք հետևյալ աղյուսակով: Անուղղակի արտադրական ծախսումների կազմում աշխատանքի վարձատրության ծախսումների բաշխման հաշվարկ.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Թողարկվող արտադրատեսակներ** | **Անուղղակի արտադրական ծախսեր** | **Ուղղակի արտադրական ծախսեր** | **Բաշխման գործակից** |
| **«Ա»** | **186660** | **510000** | **0,366** |
| **«Բ»** | **249260** | **680000** | **0,366** |
| **Ընդամենը** | **435920** | **1190000** | **0,366** |

510000 x 0, 36 x 6% = 186 660; 680 000 x 0, 36 x 6% = 249 260

Անուղղակի արտադրական ծախսերի բաշխման գործակիցը հաշվարկվում է հետևյալ բանաձևով.

ԲԳ =$\frac{ անուղղակի արտադրական ծախսեր}{ուղղակի արտադրական ծախսեր}= \frac{435920}{1190000}=0,366$

Բաշխված անուղղակի արտադրական ծախսերը համապատասխանաբար արտադրատեսակներին վերագրելիս ձևակերպվում է`

ДТ 811 Ա КТ 8131 - 380800 =(18660)

ДТ 811 Բ КТ 8132 - 380800 =$\frac{55120}{ 435920}= \frac{(249260)}{435920}$

Հիմնական միջոցների մաշվածության, նորոգման և սպասարկման ծախսումներն ըստ թողարկվող արտադրատեսակների բաշխվում են փաստացի աշխատած մեքենաժամերի հարաբերությամբ (եթե այդպիսի հաշվառում տարվում է) կամ այդ ծախսումների նորմատիվային մեծության հարաբերությամբ:

Վերջինս հաշվարկվում է տեխնոլոգիական բաժնի կողմից և որոշվում է միավոր արտադրանքի համար անհրաժեշտ մաշվածության, նորոգման և սպասարկման ծախսումները:

Արտադրական նշանակության շենքերի, մեքենաների, սարքավորումների և արտադրական գույքի համար հաշվարկված մաշվածության գումարով ձևակերպվում է`

ДТ 8133 КТ 112

Նորոգման և սպասարկման ծախսումների գումարով ձևակերպվում է`

ДТ 8134 КТ 211, 251, 527

Օրինակ. հաշվետու ժամանակաշրջանում արտադրական նշանակության հիմնական միջոցների մաշվածության գումարը եղել է 50 000 դրամ:

Դրանց նորոգման և սպասարկման նպատակով կատարվել են հետևյալ ծախսումները`

Նյութեր և պահեստամասեր - 12 500

Հաշվարկված աշխատավարձ - 25 600

Այլ ծախսումներ - 7 500

Կատարված անուղղակի արտադրական ծախսումների համար որպես բաշխման բազա ընդունվել է արտադրական նշանակության հիմնական միջոցների շահագործման և սպասարկման նորմատիվային ծախսի մեծությունը: Ըստ տեխնոլոգիական հաշվարկների` թողարկման տվյալ ծավալի դեպքում «Ա» արտադրանքի համար մաշվածության նորմատիվային ծախսը պետք է լինի 15 520 դրամ, «Բ»-ինը` 16 960 դրամ, իսկ նորոգման ծախսերը «Ա» արտադրանքի համար 20 000դրամ, իսկ «Բ» -րտադրանքինը` 24 000 դրամ: Կատարված ծախսումների գումարով ձևակերպվում է` ДТ 8133 КТ 112 - 50 000

ДТ 8134 КТ 211 - 12 500

ДТ 8134 КТ 527 - 25 600 95 600

ДТ 8134 КТ 551; 252 - 7 500

Անուղղակի արտադրական ծախսումների բաշխման կարգը ներկայացնենք հետևյալ աղյուսակով:

**Անուղղակի արտադրական ծախսումների կազմում նորոգման և սպասարկման ծախսումների բաշխման հաշվարկ.**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Արտադրանքի անվանումը** | **Անուղղակի արտադրության ծախսեր (դրամ)** | **Բաշխման բազա նորմատ.ծախսեր****(դրամ)** | **Բաշխման գործակից** |
| **«Ա»** | **44400** | **35520** | **1,25** |
| **«Բ»** | **51200** | **40960** | **1,25** |
| **Ընդամենը** | **95600** | **76480** | **1,25** |

Բաշխված ծախսումների գումարով ձևակերպվում է`

 ДТ 811 Ա КТ 8133 - 444 00 (35520 x 1,25)

ДТ 811 Բ КТ 8134 - 51 200 (40960 x 1,25)

Անուղղակի արտադրական մնացած ծախսերը կարող են բաշխվել ուղղակի արտադրական ծախսումների հարաբերությամբ: Հաշվարկման ընթացակարգը նման է մյուս մեթոդներով ներկայացված ծախսումների բաշխմանը:

**ՕԺԱՆԴԱԿ ԱՐՏԱԴՐՈՒԹՅԱՆ ԾԱԽՍՈՒՄՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԱՌԱՆՁՆԱՀԱՏԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ**

Կազմակերպությունը Հ.Ա. կողքին ունենում են մի շարք սպասարկող կամ օժանդակ արտադրություններ, որոնք նպաստում են Հ.Ա. կազմակերպմանը, սպասարկմանը և արտադրանքի իրացմանը: Օժանդակ արտադրությունները տարբեր են: Դրանց կողմից թողարկվող արտադրանքը նախատեսված է ներտնտեսական կարիքների համար, սակայն որոշ դեպքերում նրանց կողմից թողարկվող արտադրանքը կարող է իրացվել դրսում: Ըստ կատարված գործառույթների բնույթի առանձնացվում են հետևյալ օժանդակ արտադրությունները.

1. Նորոգման մեխանիկական
2. Էներգետիկ
3. Կաթսայատուն
4. Տրանսպորտային
5. Գործիքաշինական
6. Լվացքատուն
7. Տարայի և այլն:

Վերոհիշյալ արտադրություններից յուրաքանչյուրում արտադրության ծախսումների հաշվառումն առանձնացվում է ըստ կալկուլյացիայի կամ հաշվառման օբյեկտների:

Հաշվառման և կալկուլյացիայի օբյեկտները սահմանվում են ելնելով այնտեղ թողարկվող արտադրատեսակներից, կատարված աշխատանքներից և ծառայություններից:

Նշված օբյեկտների հաշվառման ժամանակ առանձնացվում են կալկուլյացիայի օբյեկտին վերագրվող ուղղակի և անուղղակի ծախսումներ: Դրանց հաշվառումն իրագործվում է Հ.Ա. ծախսումների հաշվառման նման: Օժանդակ արտադրության ուղղակի ծախսումները կալկուլյացիայի օբյեկտին վերագրվում են անմիջապես սկզբնական փաստաթղթերի տվյալներով, իսկ անուղղակի ծախսումները 813 հաշվով և բաշխվելուց հետո գումարվում են ուղղակի ծախսումներին: Օժանդակ արտադրության ծախսումների ամփոփ հաշվառման համար նախատեսված է 812 «Օժանդակ արտադրություն» հաշիվը, որի անալիտիկ հաշվառումը տարվում է ըստ կալկուլյացիայի օբյեկտների: Օժանդակ արտադրությունում կատարված ուղղակի արտադրական ծախսումների գումարով ձևակերպվում է`

ДТ 812 КТ 211, 213, 521, 527, 252

Անուղղակի արտադրական ծախսումների գումարով ձևակերպվում է`

ДТ 813 КТ 211, 213, 252, 527, 525

Անուղղակի արտադրական ծախսումներն օժանդակ արտադրության արտադրատեսակների միջև բաշխվելուց հետո վերագրվում է դրանց ինքնարժեքին և ձևակերպվում`

ДТ 812 КТ 813

812 հաշվի դեբետի կուտակված գումարը ներկայացնում է օժանդակ արտադրության կողմից թողարկված արտադրանքի կամ կատարած աշխատանքի և ծառայությունների ինքնարժեքը:

Սովորաբար օժանդակ արտադրանքի մեծ մասում բացակայում է անավարտ արտադրության մնացորդը, հետևաբար կատարված բոլոր ծախսումները դուրս են գրվում և վերագրվում համապատասխան արտադրատեսակների ինքնարժեքին կամ ժամանակաշրջանի ծախսերին` ելնելով օժանդակ արտադրությունում թողարկված արտադրանքի օգտագործման վայրից կամ մատուցված ծառայության բնույթից:

Օրինակ` էներգետիկ արտադրամասն արտադրել է 1000 կիլովատ/ժամ էլեկտրաէներգիա, որից 600 կիլովատ/ժամ օգտագործվել է Հ.Ա.-ում, 250 կիլովատ/ժամ` վարչական շենքի լուսավորության համար, 150 կիլովատ/ժամ իրացվել է հարևան կազմակերպությունում: Էներգետիկ արտադրամասի ծախսումները կազմել են 1000000 դրամ: Հետևաբար ծախսված էլեկտրաէներգիան ըստ ծախսման ուղղությունների բաշխելուց հետո կձևակերպվի`

ДТ 811 КТ 812 - 600 000

ДТ 713 КТ 812 - 250 000

ДТ 711 КТ 812 - 150 000

Ընդամենը` 1000000

Եթե օժանդակ արտադրամասի կողմից մատուցվում են ծառայություններ դրսի կազմակերպությանը, ապա տրամադրված ծառայության փաստացի ինքնարժեքով ձևակերպվում է`

ДТ 711 КТ 812:

Օրինակ` Տրանսպորտային արտադրամասերի մեքենաների, մատուցած ծառայությունների ծախսումները կազմել են 2000000 դրամ, որից 1500000 դրամի վառելիք և այլ ծախսումներ կատարվել են արտադրանքի իրացման նպատակով օգտագործվող մեքենաների կողմից, իսկ մնացած 500000 դրամի վառելիք և այլ ծախսեր կատարվել են դրցի կազմակերպություններին մատուցված ծառայությունների վրա:

Տրանսպորտային կազմակերպական ծախսումներն ըստ մատուցած ծառայության ուղղությունների դուրս գրելիս ձևակորպվում է`

ДТ 711 КТ 812 - 500 000

ДТ 712 КТ 812 - 1500 000

Ընդամենը` 2000000

Եթե օժանդակ արտադրության արտադանքը իրացվելու է, ապա այն որպես պատրաստի արտադրանք մուտքագրվում է պատրաստի արտադրանքի պահեստ, ձևակորպվում է`

ДТ 215 КТ 812

**ԱՐՏԱԴՐԱԿԱՆ ԾԱԽՍՈՒՄՆԵՐԻ ԱՄՓՈՓ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ և ԹՈՂԱՐԿՎԱԾ**

**ԱՐՏԱԴՐԱՆՔԻ ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ ՀԱՇՎԱՐԿԸ**

Արտադրական ծախսումների ամփոփ հաշվառումը կատարվում է ծախսումների սինթետիկ հաշվառման տվյալների հիման վրա: Յուրաքանչյուր արտադրատեսակի (կալկուլյացիայի օբյեկտի) համար բացված կալկուլյացիոն հաշվում հավաքվում է թողարկման տվյալ ծավալի վրա կատարված ծախսումների գումարը: Թողարկված արտադրանքի ինքնարժեքը հաշվարկվում է հետևյալ բանաձևով`

Ի = Ասկ + Ծ – Ավմ – Խ – Թ – Ծգն. որտեղ`

Ի - ն` թողարկված արտադրանքի (աշխատանքի, ծառայությունների) ինքնարժեքն է,

Ասվ - ն` անավարտ արտադրության սկզբնական մնացորդը,

Ծ - ն` հաշվետու ժամանահատվածում կատարված ծախսումներն են

Ավմ - ն` անավարտ արտադրության վերջնական հաշվեկշիռը

Խ - ն` անուղղելի խոտանի ինքնարժեքը,

Թ - ն` վերադարձվող արտադրական թափոններ,

Ծգն - ն` գերնորմատիվային ծախսումներ:

Բանաձևից հետևում է, որ ինքնարժեքի ճշտությունը պայմանավորված է անավարտ արտադրության մնացորդի որոշման և գնահատման հավաստիությունից:

 Անավարտ արտադրություն է համարվում այն արտադրանքը, որը չի անցել տեխնոլոգիայով նախատեսված բոլոր փուլերը և չի համապատասխանում տեխնիկական պայմաններին, չի մուտքագրվել պատրաստի արտադրանքի պահեստ կամ հանձնվել գնորդին:

Անավարտ արտադրության մնացորդը որոշվում է հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին կատարված գույքագրման միջոցով: Գույքագրման ակտում նշվում է անավարտ արտադրատեսակների քանակն ըստ ավարտված օպերացիաների: Դրա հիման վրա կատարվում է անավարտ արտադրության գնահատումը: Տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները:

 Հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին անավարտ արտադրության սկզբնական մնացորդը փոխանցվում է 811հաշվին:

 Ձևակերպվում է՝

ԴՏ 811 ԿՏ 214,

Հաշվետու ժամանակաշրջանում 811 հաշվի ԴՏ - ում հավաքված ուղղակի և անուղղակի արտադրական ծախսումների մի մասը վերագրվում է պատրաստի արտադրանքին, իսկ մյուս մասը դուրս է գրվում անավարտ արտադրության մնացորդին:

 Անավարտ արտադրության վերջնական մնացորդին վերագրված ծախսումների գումարով ձևակերպվում է՝

ԴՏ 214 ԿՏ 811,

 Ծախսումների ամփոփ հաշվառման ժամանակ անուղղակի խոտանի ինքնարժեքը դուրս է գրվում և վերագրվում ժամանակաշրջանի ծախսերին: Հայտնաբերված անուղղակի խոտանի ինքնարժեքով ձևակերպվում է`

ԴՏ 714 ԿՏ 811

 Նույն ձևովով թողարկված արտադրանքի ինքնարժեքը նվազեցվում է գերնորմատիվային ծախսումների գումարով: Թողարկված արտադրանքի փաստացի ինքնարժեքով ձևակերպվում է`

ԴՏ 215 ԿՏ 811

 Պատրաստի արտադրանքի ծախսումները դուրս գրելուց հետո հիմնական արտադրության հաշիվը փակվում է:

**ԱՐՏԱԴՐԱՆՔԻ ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ ԿԱԼԿՈՒԼՅԱՑԻԱՅԻ**

**ՄԵԹՈԴՆԵՐԸ**

**ԼՐԻՎ և ՍԱՀՄԱՆԱՅԻՆ ԾԱԽՍՈՒՄՆԵՐՈՎ ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ**

**ԿԱԼԿՈՒԼԱՑՄԱՆ ՀԻՄՈՒՆՔՆԵՐԸ**

 Արտադրանքի ինքնարժեքը կազմակերպության ֆինանսատնտեսական հիմնական գործունեությունը բնութագրող ցուցանիշներից մեկն է: Նվազագույն ծախսումներով առավելագույն արդյունքի հասնելու համար անհարաժեշտ է ընտրել արտադրության ծախսումների հաշվառման օպտիմալ տարբերակ: Ճիշտ հաշվարկված ինքնարժեքը և դրա հիման վրա կատարված կալկուլյացիան և միավորի ինքնարժեքի հաշվարկը, հնարավորություն է տալիս սահմանել թողարկված արտադրատեսակների վաճառահանման գները, որոնց վերջնական ձևավորումը կատարվում է շուկայում «պարզած ձեռքի հեռավորության» գործարքի ընթացքում: Հետևաբար շուկան է որոշում գնի վերին սահմանը, որը չպետք է փոքր լինի ինքնարժեքից: Շուկայական գնի և ինքնարժեքի տարբերությամբ ձևավորվում է տվյալ կազմակերպության շահույթը: Հետևաբար ինքնարժեքի իջեցումը հանդիսանում է շահույթի բաձրացման կարևորագույն ռեզերվ:

 Կառավարչական հաշվառման մեջ ինքնարժեքի վերաբերյալ տեղեկատվությունը ներկայացվում է լրիվ և սահմանային ծախսերի սկզբունքով: Լրիվ ծախսերով ինքնարժեքի հաշվարկը հիմնաված է հաստատուն և փոփոխական ծախսումների ներգրավման վրա:

 2 - րդ դեպքում, հաստատուն անուղղակի ծախսումները չեն ներառվում թողարկման ինքնարժեքում և դրանով բացառվում են անուղղակի ծախսումների բաշխման հետ կապված անճշտությունները: Հետևաբար, միավոր արտադրանքի ինքնարժեքը հանդես է գալիս, որպես ուղղակի նյութական, աշխատանքային և այլ ուղղակի, ինչպես նաև փոփոխուն վերադիր ծախսումների հանրագումար: Հաստատուն վերադիր ծախսումները չեն ներառվում թողարկված արտադրանքի ինքնարժեքում: Այդպիսի տեղեկատվությունը օգտագործում են թողարկման ծավալի ինքնարժեքի վերլուծության և ինքնարժեքի իջեցման ռեզերվների հայտնաբերման նպատակով: Լրիվ ծախսերով կալկուլյացիայի դեպքում, հաստատուն ծախսերը ներառելով պաշարների արժեքում, դուրս են գրվում շահույթի հաշվին միայն արտադրանքի իրացման դեպքում:

 Սահմանային ծախսումների կալկուլացման դեպքում հաստատուն վերադիր ծախսերը դուրս են գրվում շահույթի հաշվին անմիջապես, այսինքն իրենց ձևավորման ժամանակաշրջանում:

 Լրիվ ծախսերով և սահմանային ծախսերով շահույթի հաշվարկը կատարվում է հետևյալ սխեմայով`

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Շահույթ ըստ սահմանային ինքնարժեքի** |  | **Շահույթ ըստ լրիվ****ինքնարժեքի** |  |
| **Իրացումից հասույթ****Հանած՝ փոփոխուն ծախսեր****Սահմանային շահույթ****Հանած՝ հաստատուն ծախսեր****Շահույթ** | **×****(×)****×****(×)****×** | **Իրացումից հասույթ****Հանած՝ լրիվ ինքնարժեք****Շահույթ** | **×****(×)****×** |

 Ֆինանսական և կառավարչական հաշվառման արդյունքների համադրման համար գործնականում արտադրական ծախսումների փաստացի հաշվառումը կազմակերպվում է լրիվ ծախսումների մեթոդով: Սահմանային ծախսումներով ինքնարժեքի հաշվարկումը դառնում է կազմակերպության ուսումնասիրման առարկան:

 Կառավարչական հաշվառման կազմակերպման գործում կարևոր է Տնտեսավարող սուբյեկտի արտադրական պոտենցիալների և տեխնոլոգիական առանձնահատկությունների ուսումնասիրությունը: Ծախսումների հաշվառման հիմքում դրվում են ծախսումները հիմնավորող սկզբնական փաստաթղթերը: Այդ ծախսումների զգալի մասը հաշվարկվում է տեխնոլոգիական բաժնի կողմից ձևավորված (հաստատված) սկզբնական փաստաթղթերի և սահմանված նորմերի հիման վրա:

 Ըստ տեխնոլոգիական առանձնահատկությունների և արտադրական պրոցեսի կազմակերպման տարբերում են արտադրությունների հետևյալ տեսակները`

* Պարզ միափուլային արտադրություններ որտեղ տեխնոլոգիական պրոցեսները կարճ են, կազմված են մի փուլից, արդյունքում ստացվում է սահմանափակ թվով արտադրանք: Այդպիսի արտադրությունում համարյա (կամ աննշան է) անավարտ արտադրության մնացորդը, թողարկված արտադրանքի ինքնարժեքը որոշվում է հաշվետու ժամանակաշրջանում կատարած ծախսումների գումարով: Օրինակ՝ էներգետիկան, արդյունահանող ճյուղերը և այլն:
* Պատվերային արտադրությունները, որտեղ արտադրական պրոցեսը հիմնաված է առանձին պատվերների վրա: Յուրաքանչյուր պատվերի համար բացվում է տեխնոլոգիական քարտ, որտեղ ամփոփվում են պատվերի վրա կատարված ծախսումները: Օրինակ՝ տուրբինաշինություն, նավաշինություն կամ մանր սերիական արտադրությունը:
* Փուլային արտադրություններ, որտեղ տեխնոլոգիական պրոցեսը բաժանվում է առանձին փուլերի: Մի փուլում արտադրված արտադրանքը հաջորդ փուլի համար հանդիսանում է կիսապատրաստուկ:

 Նման արտադրություններում ծախսումների հաշվառումը կազմակերպվում է ըստ փուլերի: Օրինակ՝ նավթի վերամշակման, տեքստիլ արդյունաբերության ձեռնարկությունները և այլն:

* Խոշոր սերիական կամ զանգվածային արտադրությունները, երբ կազմակերպությունը թողարկում է մեկից ավելի արտադրատեսակներ, սերիաներով:

Արտադրական գործընթացը բաժանվում է առանձին գործառույթների:

 Արտադրությունում կիրառվում են արտադրանքի պատրաստման հոսքային մեթոդները:

 Թողարկման ինքնարժեքը ձևավորվում է առանձին գործառույթների կատարման վրա ծախսված նյութական, աշխատանքային և այլ ծախսումներից: Այդպիսի արտադրություններում առկա են անավարտ արտադրության մնացորդ, որը հաշվի է առնվում թողարկված պատրաստի արտադրանքի փաստացի ինքնարժեքի հաշվարկման ժամանակ:

Սովորաբար մասսայական արտադրություններում ծախսումների հաշվառումը հիմնվում է տեխնոլոգիական նորմաների վրա, այսինքն՝ միավոր արտադրանքի հաշվով որոշված նյութերի, աշխատավարձի, կառավարման և սպասարկման ծախսումների հիմավորված ծախսաչափի: Յուրաքանչյուր արտադրանքի համար կազմվում է նորմատիվային ինքնարժեքի հաշվարկ, որը տրվում է փաստացի ինքնարժեքի հաշվարկման հիմքում:

**ԾԱԽՍՈՒՄՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ և ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ ԿԱԼԿՈՒԼԱՑՄԱՆ**

 **ՊԱՐԶ (ՄԻԱՓՈՒԼԱՅԻՆ) ՄԵԹՈԴ**

 Միատարր արտադրանք թողարկող արտադրության այնպիսի ճյուղերում, որտեղ կատարված ծախսումները կարելի է ուղղակիորեն վերագրել թողարկված արտադրանքի ինքնարժեքին, կիրառվում է ինքնարժեքի հաշվարկման պարզ (միափուլային) մեթոդը:

Այդպիսի արտադրություններից են՝ արդյունահանող, էներգետիկ և ջերմային, մանր սերիական արտադրությունները: Նման արտադրություններում գրեթե բացակայում է անավարտ արտադրության մնացորդը: Ինքնարժեքը որոշվում է կատարված ծախսումների գումարով: Ինքնարժեքի կալկուլյացիան կատարվում է տվյալ ճյուղի համար սահմանված ծախսային հաշվարկներով: Միավորի ինքնարժեքը որոշվում է կատարված ծախսումների գումարն ըստ ծախսատեսակների (կալկուլլյացիոն հոդվածների)՝ բաշխվող թողարկված արտադրանքի ծավալին:

 Օրինակ, քարի արդյունահանմամբ զբաղվող կազմակերպությունը հաշվետու տարում արդյունահանել է 2000 մ3 քար: Հաշվետու ժամանակաշրջանում կազմակերպությունը կատարել է հետևյալ ծախսումները:

* Հանքավայրի բացման ժամանակ հողածածկույթի հեռացման աշխատանքներ իրականացնելիս հաշվարկել է, աշխատավարձ - 100 000 դրամ, Կ/Ֆ՝ - 19000, տեխնիկայի մաշվածության ծախս՝ 15 000 դրամ, վառելիքի ծախս՝ 50 000 դրամ:

 Ըստ հաշվային քաղաքականության ծախսումները փոխհատուցվում են 1 տարում:

* Քարի հորատման աշխատանքներ իրականացնելիս օգտագործվում են նյութեր 30000 դրամ, հաշվարկվել է աշխատավարձ հորատողներին 200 000 դրամ, Կ/Ֆ՝ 50000 դրամ, այլ ծախսումներ վճարված հաշվարկային հաշվից՝ 20000 դրամ:
* Ռեկուլտիվացիայի՝ այսինքն հանքավայրի վերականգնման աշխատանքների իրականացման ընթացքում հաշվարկվել է աշխատավարձ 50000, Կ/Ֆ 10000 դրամ, վառելիքի և այլ նյութական ծախսերը կազմել են՝ 5000 դրամ:

 Պահանջվում է որոշել հորատված 2000 մ3 քարի ինքնարժեքը և կազմել կալկուլյացիա՝ որոշելու համար 1 մ3 քարի ինքնարժեքը:

 Կալկուլյացիան կատարել ըստ ծախսատեսակների և ըստ աշխատանքային փուլերի, ինքնարժեքի հաշվարկման և կալկուլյացիայի օբյեկտները նույն են:

 Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում արտադրական ծախսումների ափոփ հաշվառումը կատարվում է 811 «հիմնական արտադրություն» հաշվում:

 Արտադրանքի ինքնարժեքի կալկուլյացիան ըստ հիմնական գործառույթների

**Հանքաքարի բացում 2000 մ3 1մ3**

Ուղղակի նյութական ծախսումներ ԴՏ 811 ԿՏ 211 - 50000 / 2000 25

Ուղղակի աշխատավարձ ԴՏ 811 ԿՏ 527 - 100 000 / 2000 50

Ուղղակի սոց ԴՏ 811 ԿՏ 525 – 19000 / 2000 9.5

Այլ ուղղակի ծախսումներ ԴՏ 811 ԿՏ 112 – 20000 / 16000 8

 **Ընդամենը** **185000 / 2000 92.5**

Քարի հորատում

Ուղղակի նյութական ծախսումներ ԴՏ 811 ԿՏ 211 – 30000 / 2000 15

Ուղղակի աշխատավարձ ԴՏ 811 ԿՏ 527 - 200 000 / 2000 100

Ուղղակի Կ/Ֆ ԴՏ 811 ԿՏ 525 – 50000 / 2000 25

Այլ ուղղակի ծախսումներ ԴՏ 811 ԿՏ 252 – 20000 / 2000 10

**Ընդամենը 300 000 150**

Ռակուլտիվացիա

Ուղղակի նյութական ծախսումներ ԴՏ 811 ԿՏ 211 – 5000 / 2000 2.5

Ուղղակի աշխատավարձ ԴՏ 811 ԿՏ 527 – 50000 / 2000 25

Այլ ուղղակի ծախսումներ ԴՏ 811 ԿՏ 525 –10000 / 2000 5

**Ընդամենը 65000 32.5**

**Ընդամենը արտադրանքի ինքնարժեքը 550000 /275 × 2000մ 3 = 550000/ 275**

**ԾԱԽՍԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ և ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ ԿԱԼԿՈՒԼԱՑՄԱՆ**

**ՊԱՏՎԵՐԱՅԻՆ ՄԵԹՈԴԸ**

Այս մեթոդը կիրառվում է պատվերային արտադրությունում, որտեղ գործառնական փուլը հիմնաված է առանձին պատվերների վրա: Յուրաքանչյուր պատվեր համարվում է ծախսումների հաշվառման և ինքնարժեքի կալկուլացիայի օբյեկտը: Պատվերի վրա կատարվող ծախսումները հաշվառելու համար կազմվում է պատվերային քարտ, որտեղ կուտակվում են կատարված բոլոր ծախսերը: Կառավարչական հաշվառման մեջ յուրաքանչյուր պատվերի համար անալիտիկ հաշվառման մեջ առանձնացվում են առանձին հաշիվ 811 «Հիմնական արտադրություն» սինթետիկ հաշվին կից: Սովորաբար պատվերային արտադրությունում անավարտ արտադրության մնացորդը բացակայում է (բացառությամբ խոշոր նավաշինության, տուրբնաշինության, շինարարության): Եթե հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում պատվերը չի ավարտվել, ապա դրա վրա կատարված բոլոր ծախսումները դուրս են գրվում, որպես անավարտ արտադրության մնացորդ, ձևակերպվում է՝ ԴՏ 214 ԿՏ 811

 Հաջորդ տարվա սկզբնական մնացորդը դուրս է գրվում հիմնական արտադրության ծախսումների վրա և ավարտված պատվերի ինքնարժեքը որոշվում է անավարտ արտադրության սկզբնական մնացորդի և հաշվետու տարում կատարված ծախսումների գումարով: Օրինակ՝ 2007թ. Տուրբինաշինական գործարանը ստացել է 1 պատվեր և ըստ պայմանագրի այն պետք է կատարվի 2 տարվա ընթացքում: Կազմակերպությունը բացի տուրբինների պատրաստումից (պատվեր 1) կատարում է նաև այլ պատվերներ՝ պատվեր 2 և պատվեր 3 ըստ սկզբնական փաստաթղթերի առաջին տարվա ընթացքում պատվերի կատարման համար ծախսվել են՝

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Կատարված****Ծախսումներ** | **Պատվեր 1** | **Պատվեր 2** | **Պատվեր 3** |
| **2007 թ.** |  |  |  |
| **Նյութեր** | **900 000** | **250 000** | **210 000** |
| **Աշխատավարձ** | **700 000** | **190 000** | **390 000** |
| **Սոց-հատկացումներ** | **200 000** | **60 000** | **90 000** |
| **Այլ ուղղակի ծախսեր** | **50000** |  |  |
| **Ընդամենը ուղղակի ծ.** | **1850000** | **500 000** | **690 000** |

 Կազմակերպության անուղղակի արտադրության ծախսումները հաշվետու ժամանակաշրջանում կազմել են 170 000 դրամ, այդ թվում արտադրության ղեկավար անձնակազմի աշխատվարձ՝ 120 000 դրամ, սոց - հատկացումներ՝ 20 000 դրամ, արտադրության նշանակության հիմնական միջոցների մաշվածք՝ 30 000 դրամ:

 Ըստ հաշվային քաղաքականության անուղղակի ծախսումների բաշխումը ըստ պատվերների կատարվում է ուղղակի արտադրական ծախսումների գումարի հարաբերակցության:

 Անուղղակի արտադրական ծախսումների բաշխման գործակիցը կկազմի 0.05592

(170 000 × /1850 000 + 500 000 + 690 000)

 Յուրաքանչյուր պատվերին բաժին ընկնող անուղղակի ծախսումներ գումարը կլինի՝

 Պատվեր 1. – 1 850 000 × 0.05592 = 103 455

 Պատվեր 2. - 500 000 × 0.05592 = 27 960

 Պատվեր 3. - 690 000 × 0.05592 = 38 585

 Երկրորդրդ տարվա ընթացքում №1 պատվերի իրականացման վրա կատարվել են հետևյալ ծախսումները՝

 Աշխատավարձ -------- 400 000 դրամ

 Նյութեր ----------------- 300 000 դրամ

 Սոց-հատկացումներ -- 60 000 դրամ

 Այլ ծախսեր ------------ 100 000 դրամ

 Երկրորդրդ տարվա ընթացքում անուղղակի արտադրական ծախսումների գումարը եղել է 120 000 դրամ, որը ամբողջությամբ վերգրվել է №1 պատվերին:

 Պահանջվում է հաշվարկել արտադրության ծախսերը ըստ տարիների և որոշել թողարկված №1 պատվերի ինքնարժեքը:

**Պատվերի հաշվառման քարտ**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Կալկուլացիոն հոդված** | **թղթակցություն** | **Պատվեր 1** | **Պատվեր 2** | **Պատվեր 3** |
| **ԴՏ** | **ԿՏ** |
| **2007 թ.** |  |  |  |  |  |
| **Նյութեր****Աշխատավարձ****Կ/Ֆ****Այլ ուղղակի ծախսումներ****Անուղղակի որտադրական ծախսումներ** | **8111****8112****8113****8114****8115** | **211****527****525****257****813** | **900 000****700 000****200 000****50 000****103455** | **250 000****190 000****60 000****27 960** | **210 000****390 000****90 000****38585** |
| **Ընդամենը արտադրական ծախսումներ****Անավարտ արտադրության Վերջ. Մն.****Ավարտված արտադրանքի հանձնում** | **214****215** | **811****811** | **1953455****1953455** | **527960****527960** | **728585****728585** |
| **2008 թ.** |  |  |  |  |  |
| **Անավարտ արտադրության սկզբնական մն. վերագրումը ինքնարժեքին****Նյութեր****Աշխատավարձ****Կ/Ֆ****Այլ ուղղակի ծախսումներ****Անուղղակի արտադրական ծախսումներ** | **811****8111****8112****8113****8114****8115** | **214****211****527****525****521****813** | **1953455****300 000****40 000****60 000****100 000****120 000** |  |  |
| **Ընդամենը արտադրականինքնարժեք** | **215** | **811** | **2933455** |  |  |

**ԾԱԽՍՈՒՄՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ և ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ**

**ԿԱԼԿՈՒԼԱՑՄԱՆ ՓՈՒԼԱՅԻՆ ՄԵԹՈԴԸ**

 Ինքնարժեքի հաշվարկը փուլային մեթոդով հիմնականում կատարվում է տեկստիլ, սննդի և քիմիական արդյունաբերության ճյուղերում: Օրինակ՝ տեքստի արդյունաբերության մեջ 1 - ին փուլը հուքից թելի ստանալն է, 2 – րդ փուլը գործվածքի արտադրման գործընթացն է, իսկ 3 - ը տրիկոտաժի արտադրանքն է՝ կարելը: Եթե այս 3 փուլերը կենտրոնացված են մի կոմբինայում, ապա վերջնական արտադրանքի ինքնարժեքը որոշվում կիսապատրաստուքային տարբերակով:

 Այսնքն՝ յուրաքանչյուր փուլի վերջում ստացած արտադրանքը հանդիսանում է սեփական արտադրության կիսապատրաստուք հաջորդ փուլի համար: Գործնականում հնարավոր է, որ յուրաքանչյուր փուլում ստացված արտադրանքը իրացվի որպես պատրաստի արտադրանք:

 Թողարկված արտադրանքի այն մասը, որը նախատեսված է իրացման համար ընդգրկվում է պատրաստի արտադրանքի կազմում, իսկ մնացած մասը համարվում է սեփական արտադրության կիսապտրաստուք և փոխանցվում է հաջորդ փուլ: Ծախսումների հաշվառումը կազմակերպվում է փուլերի կտրվածքով: Յուրաքանչյուր փուլում կատարված ծախսումների գումարով ձևակերպվում է՝

ԴՏ 811 ԿՏ 211, 527, 525, 521

 Եթե տվյալ փուլում իրացված արտադրանքը պետք է իրացվի դրսում, ապա կատարվում է արտադրանքի ինքնարժեքի կալկուլացիա, որպեսի դրա հիման վրա որոշվի արտադրանքի գինը:

Ծախսումների մնացած մասը, որը վերագրվելու է սեփական արտադրության կիսապատրաստուքներին փոխանցվում է հաջորդ փուլ, որպես վերամշակման հանձնված նյութեր: Եթե դա կատարվում է հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում, ապա մի արտադրությունից մյուսին կիսապատրաստուկների հանձնումը կատարվում է ներքին տեղափոխման բեռնագրերով:

Եթե դա համընկնում է հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին, ապա 811 հաշվում կուտակված գումարը դուրս է գրվում համապատասխան հաշվեկշռային հաշիվներին:

Ձևակերպվում է՝

ԴՏ 2151, 2152 ԿՏ 811

 Հաջորդ փուլ փոխանցված կիսապատրաստուկների գումարով ձևակերպվում է՝

ԴՏ 811 ԿՏ 2152

 Փուլային մեթոդով արտադրանքի ինքնարժեքի որոշման կարգը ներկայացնենք հետևյալ օրինակով: Մետաղյա իրերի գործարանը աշխատում է երկրորդային հումքի (մետաղի ջարդունի) վերաձուլման և դրանից ստացված պողպատի հիման վրա: Արտադրության վերջնական արտյունքը պողպատյա դետալներն են:

 Տեխնոլոգիական գորընթացը բաժանվում է լիգերացված պողպատի ստացման, պողպատից մետաղյա դետալների պատրաստման փուլերի: Հաշվետու ժամանակաշրջանում ձուլման արտադրամասը ձուլել է 25 տոննա պողպատ:

 Ձուլման արտադրամասը կատարել է հետևյալ ծախսումները, հումք և նյութեր՝ 7 500 000 դրամ, էլեկտրաէներգիա 500 000 դրամ, աշխատավարձ 800 000 դրամ, սոց – հատկացումներ 120 000 դրամ, անուղղակի ծախսումներ 100 000 դրամ:

 Երկրորդ փուլում մեխանիկական արտադրամասը ստացված պողպատից պատրաստել է մեքենաշինական գործարանի պատվիրած դետալները: Մեխանիկական արտադրամասը դետալների պատրաստման համար կատարել է հետևյալ ծախսումները, աշխատավարձ - 650 000 դրամ, Կ/Ֆ - 97 500, հաստոցների և այլ հիմնական միջոցների մաշվածության ծախսը - 250 000 դրամ, անուղղակի արտադրական ծախսումներ - 27 000 դրամ:

 Առաջին փուլում արտադրած պողպատից 10 տ. իրացվելու է դրսում, իսկ 15 տ. որպես սեփական արտադրության կիսապատրաստուքներ օգտագործվելու է դետալների պատրաստման համար:

 Արտադրական ծախսումների հաշվառումն ըստ տեխնոլոգիական փուլերի կատարվում է հետևյալ կերպ.

 Արտադրական ծախսումների հաշվառումը ըստ արտադրական փուլերի

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Կալկուլյացիայի****հոդվածները** | **Հաշվային թղթակցություն** | **Ձուլման****արտադրամաս****(Ι փուլ)** | **Մեխանիկական****արտադրամաս****(ΙΙ փուլ)** |
| **DT** | **KT** |
| ՆյութերՍեփական արտադրության կիսապատրաստուկներԱշխատավարձԿ/ՖԱյլ ուղղակի Ծ-ըԱնուղղակի արտադրական ծախսումներ | 811181118112811381148115 | 2112152527525252813 | 7 500 000800 000120 000500 000100 000 | 5 412 0006 50 00097 500250 00027 000 |
| **Ընդամենը** |  |  | **9 020 000** | **6 436 500** |
| Սեփական արտադրության կիսապատրաստուկներիդուրս գրում (15 տ. պողպատ) | 2152 | 811 | 5 412 000 |  |
| Վաճառքի համար նախատեսված պողպատի մուտքագրումը պահեստ (10տ. Պող.) | 2151 | 811 | 3 608 000 |  |
| Թողարկված դետալների մուտքագրումը պահեստ | 2151 | 811 |  | 6436500 |

**9 020 000 : 25 × 10 = 3 608 000, 9 020 000 – 3 608 000 = 5 412 000**

**ԾԱԽՍՈՒՄՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ և ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ ԿԱԼԿՈՒԼԱՑՄԱՆ**

**ՆՈՐՄԱՏԻՎԱՅԻՆ ՄԵԹՈԴԸ**

 Արտադրական ծախսումների հաշվառման և արտադրանքի ինքնարժեքի կալկուլացման նորմատիվային մեթոդը կիրառվում է վերամշակող արդյունաբերության ճյուղերում՝ բարդ տեխնոլոգիա ունեցող զանգվածային և սերիական արտադրություններում: Այս մեթոդի դեպքում արտադրանքի թողարկման համար անհրաժեշտ առանձին ծախսումները հաշվառվում են նորնատիվային կալկուլյացիաներով նախատեսված ընթացիկ նորմաներով: Թողարկված արտադրանքի փաստացի ինքնարժեքը որոշվում է ընթացիկ նորմաներով որոշված նորմատիվային ծախսերի, նորմայից շեղումների և նորմաների փոփոխությունից գոյացած տարբերությունների հաշվարկման գումարով: Հաշվարկը կատարենք հետևյալ բանաձևով.

**Իփ = Ին + Շն + Նփ**

որտեղ՝

**Իփ - թողարկման փաստացի ինքնարժեքն է**

**Ին - նորմատիվային ինքնարժեքը**

**Շն - նորմատիվային ծախսումներից շեղումները**

**Նփ - նորմատիվային փոփոխության ազդեցությունը (±)**

Հաշվետու ժամանակաշրջանի փաստաթղթերի հիման վրա (արտադրական զեկուցագիր, արտաժամյա աշխատանքի տաբելները, խոտան արտադրանքի ակտեր, պարապուրդի հաշվառման թերթիկներ և այլն) հաշվարկվում են նյութերի, աշխատավարձի և այլ ծախսումների գծով շեղումներն ու կորուստները, և վերլուծվում է ըստ առաջացման պատճառների և մեղավորների: Փաստացի ինքնարժեքը որոշելիս հաշվի են առնում նաև նորմաների փոփոխության ազդեցությունը, որը կարող է լինել դրական կամ բացասական՝ կախված առանձին գործոնների ազդեցությունից:

 Օրինակ՝ նոր տեխնոլոգիների կիրառումը հնարավոր է, որ կրճատի նյութերի, աշխատանքային ծախսումների նորմաները: Նյութերի ձեռք բերման գների, ծառայության սակագների, կամ աշխատավարձի վարձաչափերի աճը կհանգեցնի համապատասխան ծախսումների գծով նորմաների աճին:

Արտադրական ծախսերի սինթետիկ հաշվառումը կազմակերպում է համապատասխան կալկուլացիոն հաշիվներով: Սկզբնական 811 հաշվում կուտակվում է նորմատիվային ինքնարժեքը՝ որից հետո կատարվում է նորմատիվային ինքնարժեքի ճշտգրտումը՝ կախված նորմաների փոփոխության և նորմայից շեղումների հետ (դրական կամ բացասական): Կառավարչական հաշվառման հաշիվների կազմում նորմատիվային ծախսից շեղումներին և նորմաների փոփոխության ազդեցության հաշվառման համար առանձին սինթետիկ հաշիվներ նախատեսված չեն: Հետևաբար, ինքնարժեքի ճշտումը և փաստացի ինքնարժեքի ամփոփ հաշվառումը պետք է կատարվի 811 հաշվում, իսկ անալիտիկ հաշվառման մեջ կարելի է նույն կալկուլյացիայի օբյեկտի համար նախատեսել 3 առանձին հաշիվներ:

 1. Նորմատիվային ծախսումներ,

 2. Նորմատիվային ծախսումներից շեղումներ,

 3. Նորմաների փոփոխության ազդեցություն:

 Յուրաքանչյուր հաշվի տակ հաշվառումը կատարվում է ըստ հաշվային պլանի ընձեռած ծախսումների համապատասխան հոդվածների: Ըստ հաշվային պլանի ընձեռած հնարավորություների կազմակերպությունը կարող է 8 – րդ դասի հաշիվների կազմում ավելացնել սինթետիկ հաշիվներ, նորմատիվային ինքնարժեքից շեղումները արտացոլելու և 811 հաշվին վերագրելու համար:

**Նորմատիվային մեթոդով ինքնարժեքի կալկուլացիա**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Կալկուլացիայի****Մեթոդները** | **Նորմատիվային****Ինքնարժեքը** | **Շեղում նորմատիվային****ինքնարժեքից** | **Նորմաների****փոփոխությունը** | **Փաստացի****ինքնարժեք** |
| **1հատի** | **200հատ** | **200հատ** | **1հատի** | **1հատի** | **200հատի** | **200հատի** | **1հատի** |
| **1) Նյութեր՝ այդ թվում.****1. գործվածք****2.օժանդակ նյութեր** | **3200****2800****400** | **640,0****560,0****80,0** | **50,0****50,0****--** | **250****250****--** | **30****--****30** | **6,0****--****6,0** | **696,0****610,0****86,0** | **3,480****3,050****430** |
| **2)աշխատավարձ** | **1000** | **200,0** | **(20,0)** | **(100)** | **--** | **--** | **180,0** | **900** |
| **3)Կ/Ֆ** | **150** | **30,0** | **(3,0)** | **(15)** | **--** | **--** | **27,0** | **135** |
| **4)այլ ուղղակի ծախսումներ** | **300** | **60,0** | **--** | **--** | **--** | **--** | **60,0** | **300** |
| **5)անուղղակի արտադրական ծախսումներ, այդ թվում՝****1.սարքվուրումների մաշվածք****2. Այլ ծախս.** | **200****150****50** | **40,0****30,0****10,0** | ------ | **--****--****--** | **(40)****(40)** | **(8,0)****(8,0)** | **32,0****22,0****10,0** | **160****110****50** |
|  | **4,850** | **970,0** | **27,0** | **135** | **(10)** | **(2,0)** | **995,0** | **4,975** |

 Օրինակ՝ «Գարուն» ԲԲԸ - ն մասնագիտացել է տղամարդու վերնաշապիկների արտադրության մեջ: Ըստ արտադրական ծրագրերի հաշվետու ժամանակաշրջանում պետք է թողարկվի 200 վերնաշապիկ: Ըստ տեխնոլոգիական գործառնությունների սահմանվել է նյութածախսի նորմաներ և աշխատանքի վարձագներ: Միատեսակ ֆոնդատարության պատճառով կարի մեքենաների և օգտագործվող մյուս սարքավորումների մաշվածության, նորոգման և տեխնիկական սպասարկման ծախսումները ըստ արտադրատեսակների բաշխվում են թողարկման ծավալի հարաբերակցությամբ: Անհրաժեշտ քանակի գործվածքի բացակայության պատճառով ձևարան է ուղարկվել նմանատիպ գործվածք, որի 1 մ. նախատեսվածից թանկ է 250 դրամով (տես աղյուսակի հաշվարկը):

 Ըստ հաշվարկների 200 վերնաշապիկի հաշվով գերածախսի գումարը եղել է 50 000 դրամ:

Գործվածքի փոխելու պատճառով երկու տեխնոլոգիական գորընթացը կրճատվել է, որի հետևանքով աշխատանքային ծախսումները միավորի հաշվով կրճատվել են 100 դրամով, հետևաբար 200 վերնաշապիկների հաշվով՝ 20 000 դրամով, մնացած ծախսումները մնացել են նույնը: Հաշվետու ժամանակաշրջանում վերանորոգվել են օժանդակ նյութերի ծախսի նորմաները՝ (մեկ միավորի համար ավելացել է 30 դրամով)՝ կապված օժանդակ նյութերի գների բարձրացման հետ: Հոսքային գծի վերակառուցման հետևանքով նվազել է կարի մեքենաների սպասարկման ծախսերը (մեկ միավորի համար նվազել է 40 դրամով), տրվում է հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները՝

1. ԴՏ 811 ԿՏ 211 - 6 400 000
2. ԴՏ 811 ԿՏ 527 - 200 000
3. ԴՏ 811 ԿՏ 525 - 30 000
4. ԴՏ 811 ԿՏ 521 - 60 000
5. ԴՏ 811 ԿՏ 813 - 40 000

 Նորմաներից փաստացի ծախսումների շեղումների գումարով ձևակերպվում է՝

1. ԴՏ 811 ԿՏ 211 - 50 000
2. ԴՏ 811 ԿՏ 527 - (20 000)
3. ԴՏ 811 ԿՏ 525 - (3000)

 811 հաշվում կատարած ծախսումներով ձևակերպում է թողարկված արտադրանքի փաստացի ինքնարժեքը:

**ԾԱԽՍՈՒՄՆԵՐԻ ՓՈՓՈԽՄԱՆ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ**

**«ՔԱՆԱԿ, ԻՆՔՆԱՐԺԵՔ, ՇԱՀՈՒՅԹ», ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆԸ**

 Կառավարչական վերլուծման ժամանակ կարևորվում է թողարկման հիմնավորված ծավալների որոշումը: Շուկայական պահանջարկից ավելի թողարկված և չիրացված արտադրանքը վաթարացնում է կազմակերպության ֆինանսական կայունությունը:

 Մյուս կողմից, նվազագույն ծավալներով արտադրանքի թողարկումը դառնում է վնասաբեր և չփոխհատուցելով տնտեսավարման ծախսերը, շահույթ չի ձևավորվում: Հայտնի է, որ ծախսումները լինում են հաստատուն և փոփոխուն):

 Հաստատուն ծախսումները չեն փոփոխվում թողարման ծավալների փոփոխմանը զուգահեռ, իսկ փոփոխուն ծախսերը ուղղակիորեն աճում են արտադրական ծրագրի ընդլայմամբ:

 Հետևավաբար, եթե ֆաբրիկայում թողարկված արտադրանքի միավորի միջին գինը (B) կազմում է 200 դրամ, փոփոխուն ծախսերը (E) 150 դրամ, իսկ ողջ թողարկմանը հասանելիք հաստատուն ծախսերը՝ 10 000 դրամ (C), ապա թողարկման «քանակ – ինքնարժեք - շահույթ» վերլուծության արդյունքները կլինեն՝

**Քանակ × գին = քանակ × փոփոխուն ծախսեր + հաստատուն ծախսեր**

 **Q × B = (Q × E) + C (1)**

Որտեղ Q - թողարկման (իրացման) քանակն է: Այստեղից թողարկման այն քանակը, որը բեկումնային կհանդիսանա վնասի չեզոքացման և շահույթի ձևավորման գործում, կորոշվի հետևյալ կերպ՝

 **Q =**$ \frac{ հաստատուն ծախսեր}{գին - փոփոխուն ծախսեր}= \frac{C}{B - E} $**(2)**

 Այսպիսով ինքնարժեքի և հասույթի հավասարակշռման կետ է հանդիսանում 200 հատ արտադրանքի թողարկումն ու իրացումը, երբ շահույթի և վնասի մեծությունը 0 է գնահատվում՝ $ 200= \frac{10 000}{200-150} $

 Հետևաբար ֆաբրիկան 200 հատից պակաս արտադրանք թողարկելիս և իրացնելիս կաշխատի վնասով և միայն նվազեցումից ավել թողարկումը կփոխհատուցի ինքնարժեքը և կապահովի շահույթ: Օգտվելով (1) բանաձևից, կարելի է որոշել հաստատուն ծախսերի շահութաբերության սահմանը՝ թողարկված մյուս գործոնների փոփոխման դեպքում

 **C = Q × (B - E) (3)**

**Թողարկման «քանակ – ինքնարժեք - շահույթ» վերլուծության արդյունքները**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Քանակ****Q** | **Իրացման****Ծավալ****(Q×B)** | **Փոփոխուն****ծախսեր****(Q×E)** | **Հաստատուն****ծախսեր****(C)** | **Ինքնարժեք****(3+4)** | **Շահույթ****(2-3)** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** |
| **50** | **20 × 200 = 10,0** | **50 × 150 = 7,5** | **10000** | **17500** | **(7500)** |
| **100** | **100 × 200 = 20,0** | **100 × 150 = 150** | **10000** | **25000** | **(5000)** |
| **150** | **150 × 200 = 30,0** | **100 × 150 = 22,5** | **10000** | **32500** | **(2500)** |
| **200** | **200 × 200 = 40,0** | **200 × 150 = 30,0** | **10000** | **40000** | **0** |
| **250** | **250 × 200 = 50,0** | **250 × 150 = 37,5** | **10000** | **47500** | **2500** |
| **300** | **300 × 200 = 60,0** | **300 × 150 = 75,0** | **10000** | **55000** | **5000** |
| **350** | **350 × 200 = 70,0** | **350 × 150 = 52,5** | **10000** | **62500** | **7500** |
| **400** | **400 × 200 = 80,0** | **400 × 150 = 60,0** | **10000** | **70000** | **10000** |

 Եթե միավոր արտադրանքի վաճառքի գինը սահմանվի 220 դրամ, իսկ փոփոխուն ծախսումները կազմեն 140 դրամ, ապա 200 հատ արտադրանքի թողարկման դեպքում շահութաբերությունը ապահովող հաստատուն ծախսերի նվազագույն սահմանը կկազմի

**C = 200 × (220 - 140) = 16000 դրամ,**

 Նույն սկզբունքով կարելի է որոշել նաև թողարկվող արտադրանքի գնի նվազագույն սահմանը՝ թվարկված մյուս գործոնների փոփոխման դեպքում՝

$$ B= \frac{\left(Q ×E\right)+ C}{Q} (4)$$

 Եթե միավոր արտադրանքի թողարկման փոփոխուն ծախսերը սահմանվեն 160 դրամ, իսկ հաստատուն ծախսերը 12 000 դրամ ապա 200 հատ արտադրանքի թողարկման դեպքում շահութաբերությունն ապահովող վաճառքի գնի նվազագույն սահմանը կկազմի՝

$$B= \frac{\left(200 × 160\right)+ 12 000}{200}= 220 դրամ:$$

 Օգտվելով «թողարկման քանակ – ինքնարժեք - շահույթ» վերլուծության արդյունքներից՝ կարելի է որոշել կազմակերպության ռազմավարությունը մոտ ապագայում հետևյալ սահմանափակումներով՝

 - թողարկումը պետք է լինի շահութաբեր.

 **Q × B > (Q × E) + C** **(5)**

 - արտադրանքի իրացման շուկայի տարողությունը չի գերազանցում 50 000 դրամի միավորը**. Q × B < 50 000 (6)**

 - կազմակերպության ֆինանսական հնարավորությունները թույլ չի տալիս 45100 դրամից ավելի թողարկման ծախսերի իրականացում.

 **Q × E + C < 45100 (7)**

 Թվարկված սահմանափակումներով կազմենք համակարգ՝ որպես անհայտ ընդունելով թողարկման ծավալը **(Q)**

$\left\{\begin{array}{c}Q×200>Q×150+10000\\Q×200<50000\\Q×150+10000<45100\end{array}\right.$ որտեղից **Q > 200, Q < 250, Q < 234,**

Հետևաբար վերոհիշյալ սահմանափակումների դեպքում, կազմակերպության կողմից թողարկվող և իրացվող արտադրանքի քանակը (հատով) պետք է ընդգրկի հետևյալ սահմանները

**200 - 234, 200 < Q < 234**

**ԹՈՂԱՐԿԵԼ, ԹԵ ԴԱԴԱՐԵՑՆԵԼ**

Ձեռնարկություններին երբեմն հարկ է լինում որոշումներ կայացնել գործող արտադրանքի շարունակական կամ փակման ուղղությամբ: Նման որոշումներ ընդունելիս վերլուծում են եկամուտներն ու ծախսերը երկու տարբերակների համար, և եթե եկամուտները գերազանցում են ծախսերին, որոշում են շարունակել արտադրությունը՝ կամ հակառակը: Նման որոշումներ կայացնելիս հաշվի է առնվում թողարկման ծախսումներում փոփոխուն և հաստատուն ծախսերի հարաբերությունը, ինչպես նաև որոշվում յուրաքանչյուր արտադրության սահմանային շահույթը՝ հետևյալ բանաձևով.

**Սահմանային շահույթը = հասույթ - փոփոխուն ծախսեր**

Այսպիսով՝ սահմանային շահույթը ցույց է տալիս թողարկվող արտադրատեսակից ակնկալվող շահույթը, անկախ հաստատուն ծախսերի մեծությունից: Այս ցուցանիշի գնահատմամբ որոշվում է արտադրության՝ ստացվող եկամուտներով հաստատուն ծախսերի փոխհատուցման և շահույթի ստացման հնարավորությունը: Հետևաբար թողարկումը շահույթ է ապահովում, երբ սահմանային շահույթ - հաստատուն ծախսեր > 0, հակառակ դեպքում, երբ թողարկման սահմանային շահույթով չեն փոխհատուցվում հաստատուն ծախսերը, չի ապահհովում շահույթի ստացում:

Այսպիսով՝ եթե A արտադրանքի թողարկման համար զբաղեցվում արտադրամասային տարածքի 5% - ը, B արտադրանքի թողարկման համար 15% - ը, իսկ C արտադրանքինը՝ 80% - ը, ապա արտադրամասային շենքի 15 000 դրամ վարձավճարը բաշխվում է թողարկվող արտադրանքների միջև հետևյալ կերպ.

**Արտադրանք A (5%) × 15 000 = 750 դրամ**

**Արտադրանք B (15% × 15 000 = 2250 դրամ**

**Արտադրանք C (80% × 15 000 = 12000 դրամ,**

**Թողարկվող արտադրտեսակների սահմանային շահույթ**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Ցուցանիշներ** | **Ընդամենը** | **Արտադրություն** |
| **A** | **B** | **C** |
| **Հասույթ** | **50 000** | **15 000** | **5 000** | **30 000** |
| **Փոփոխուն ծախսեր** | **30 000** | **8 500** | **1 500** | **20 000** |
| **Սահմանային շահույթ** | **20 000** | **6 500** | **3 500** | **10 000** |
| **Հաստատուն ծախսեր** | **15 000** | **750** | **2 250** | **12 000** |
| **Շահույթ (վնաս)** | **5 000** | **5 750** | **1 250** | **(2 000)** |

Հաստատուն ծախսումների բաշխման արդյունքները տեղադրելով վերոնշված աղյուսակում կստանանք յուրաքանչյուր արտադրատեսակի թողարկման սահմանային շահույթն ու ֆինանսական հետևանքը: Քանի որ C արտադրատեսակի թողարկումը վնասաբեր է և կրճատում է կազմակերպության շահույթը 2 000 դրամով, ապա տնտեսական որոշումներ կայացնելիս այդ արտադրատեսակի թողարկման դադարեցման հարց է առաջանում:

 Սակայն, եթե C արտադրատեսակի թողարկումը դադարեցնելու որոշում է կայացվում, ապա միևնույն հաստատուն ծախսերով թողարկվելու է ոչ թե 3, այլ 2 արտադրատեսակ, որով 5 000 դրամով վնասաբեր է դառնում ողջ արտադրությանը: Հետևաբար, չնայած C արտադրանքի թողարկումը համարվում է վնասաբեր,

Հասույթ 20 000,

փոփոխուն ծախսեր 10 000,

հաստատուն ծախսեր 15 000,

շահույթ (վնաս) (5 000)

Այնուամենայնիվ այն շարունակվելու է, քանի որ C արտադրանքով ստեղծվում է 10 000 դրամի սահմանային շահույթ, որով փոխհատուցվում ողջ արտադրության հաստատուն ծախսերի զգալի մասը և դրանով իսկ ամբողջ թողարկման համար ապահովում շահույթ:

**ԱՐՏԱԴՐԵԼ, ԹԵ ԳՆԵԼ**

 Արտադրական ծախսումների փոփոխման բնույթի վերլուծությունը օգնում է նաև միևնույն արտադրատեսակը սեփական ուժերով արտադրելու կամ գնելու վերաբերյալ որոշումներ կայացնելիս: Այսպես՝ կահույքի թողարկման արտադրամասում, որն ունի նախապատրաստական և հավաքման տեղամասեր՝ համապատասխանաբար 40% և 60% տարածքային ստորաբաժանմամբ, արտադրվում են գրասենյակային պահարաններ: Արտադրամասն օգտագործվում է վարձակալական հիմունքներով 10 000 դրամի վարձավճարի պայմանով: Ընդ որում, սեփական արտադրանք, կիսաֆաբրիկատները, որոնք թողարկվում են արտադրամասի նախապատրաստական տեղամասում 200 հատով և միավորը 600 դրամ փաստացի ինքնարժեքով, հնարավոր է գնել նաև հատ 500 դրամով շուկայական արժեքով: Պահանջվում է որոշում կայացնել կիսաֆաբրիկատները պատրաստելու կամ գնելու վերաբերյալ: Նման որոշում կայացնելիս նախ անհարժեշտ է ներկայացնել միավոր կիսֆաբրիկատի փաստացի ինքնարժեքի կառուցվածքը.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Ցուցանիշներ** | **Ընդհամենը** | **Կիսաֆաբրիկատներ** | **Պատրաստի****արտադրանք** |
| **Փոփոխուն ծախսեր** | **200 000** | **80 000** | **120 000** |
| **Հաստատուն ծախսեր** | **100 000** | **40 000** | **60 000** |
| **Ինքնարժեք** | **300 000** | **120 000** | **180 000** |

 Հետևաբար, միավոր կիսաֆաբրիկատի թողարկման ինքնարժեքը 600 դրամ է (120 000 : 200) և կարծես թե նպատակահարմար է 500 դրամով գնել շուկայից: Սակայն պետք է հաշվի առնել նաև այն հանգամանքը, որ գնելիս կամ արտադրելիս հաստատուն ծախսերը (նախապատրաստական տեղամասին բաժին ընկնող վարձավճարը), միևնույնն է մնում է անփոփոխ և մասնակցում են կայացվող որոշման հաշվարկներում:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Ցուցանիշներ** | **Արտադրել** | **Գնել** |
| **Փոփոխուն ծախսեր** | **80000** | **0** |
| **Հաստատուն ծախսեր** | **40000** | **40000** |
| **Գնման ծախսեր 500 × 200 հատ** | **0** | **100000** |
|  | **120000** | **140000** |

 Այսպիսով նպատակահարմար է կիսաֆաբրիկատները արտադրել սեփական ուժերով, և ոչ թե գնել, քանի որ վերջինիս դեպքում կկատարվի ավելորդ 20 000 դրամի (140 000 – 120 000) ծախս:

**ԴՐԱՄԱԿԱՆ ՀՈՍՔԵՐԻ ԶԵՂՉՈՒՄԸ**

 Կազմակերպչական խնդիրներ լուծելիս տնտեսական վերլուծությունում հաճախ է կիրառվում դրամական հոսքերի ներկա արժեքով գնահատում, կամ ինչպես ընդհունված է ասել, սպասվելիք եկամուտների ու ծախսերի զեղչումը և դրանց ներկա արժեքով ցուցանիշների վերլուծական հաշվարկների իրականացումը: Կազմակերպության տնտեսական դրամական հոսքերը գնահատվում են դրանց ապագա և ներկա արժեքներով: Փողին հատուկ է ժամանակային արժեքը: Այսօրվա դրամն ավելի արժեքավոր է, քան նույն դրամը մեկ տարի հետո: Որոնք են ժամանակի մեջ փողի տարբեր արժեքների պատճառները: Հիմնական պատճառները հետևյալն են՝

* Անհատները, սովորաբար գերադասում են սպառել ներկայում, քան հետաձգել այդ սպառումը ինչ - որ ժամանակահատվածով,
* Փողը կարող է արդյունավետորեն ներդրվել բերելով դրա հավելումի, այս տարվա 1 դրամը, r % - ով ներդնելու դեպքում, մեկ տարի հետո կդառնա (1 + r) դրամ:
* Արժեզրկման պարագայումը այսօրվա դրամն ավելի մեծ գնողունակություն ունի, քան նույն քանակի դրամը կունենա ապագայում և այլն:

 Ֆինանսական հիմնախնդիրները հիմնականում իրենցից ներկայացնում են այնպիսի իրադրությունների վերլուծություն, որոնք ներառվում են կանխիկի՝ տարբեր ժամանակահատվածներում տեղի ունեցող հոսքերը: Այդ հոսքերը ճշտորեն գնահատելու համար անհրաժեշտ է հաշվի առնել փողի ժամանակային արժեքը:

 Ենթադրենք դուք ունեք 1000 դրամ, որը ներդնում եք ֆինանսական հաստատությունում որպես ավանդ, տարեկան 10% - ով, երեք տարի ժամանակահատվածով, տոկոսի տարեկան հաշվեգրմամբ: Ձեր գումարը կաճի հետևյալ կարգով.

I Տարի - մայր գումար տարեսկզբում 1000

 տարեկան տոկոսադրույքը (1000 x 0.10) 100

 մայր գումարը տարեվերջում 1100

II Տարի - մայր գումարը տարեսկզբին 1100

տարեկան տոկոսադրույքը (1100 x 0.10) 110

 մայր գումարը տարեվերջում 1210

III տարի-մայր գումարը տարեսկզբին 1210

 տարեկան տոկոսադրույքը (1210 x 0.10) 121

 մայր գումարը տարեվերջում 1331

 Այլ կերպ ասած, առաջին տարվա վերջում ներդրման արժեքը կլինի՝

**ԱԱ1 = ՆԱ x (1 + K)**,

 2 – րդ տարվա վերջում այն կկազմի

 **ԱԱ2 = ՆԱ1 x (1+ K)**

 կամ որ միևնույն է,

**ԱԱ2 = ՆԱ x (1 + K) (1 + K)**

**ԱԱ2 = ՆԱ x (1 + K)2**

 3 - րդ տարվա վերջում այն կկազմի՝

**ԱԱ3 = ՆԱ2 x (1 +K)**

 կամ որ միևնույն է,

**ԱԱ3 = ՆԱ x (1 + K) x (1 + K) x (1 + K)**

**ԱԱ3 = ՆԱ x (1 + K)3**

 և այսպես շարունակ:

 Հաշվարկի օրինաչափությունը մեզ թույլ է տալիս հանգել ապագա արժեքի հաշվարկման ընդհանուր բանաձևին, որը հետևյալն է՝

**ԱԱn = ՆԱ x (1 + K)n,**

Որտեղ՝

 **ԱԱn - ը ապագա արժեքն է,**

 **n - ը տարիների թիվը**

 **ՆԱ - ներկա արժեքն է**

 **K - ն տարեկան տոկոսադրույքն է**

 **n - ը տարիների թիվը:**

 Բերված բանաձևը բարդ տոկոսին առնչվող հիմնական բանաձևն է: «բարդ %» ասելով նկատի է առնվում տոկոսի այնպիսի կարգով հաշվեգրումը, երբ առաջին t ժամանակահատվածի համար հաշվեգրված տոկոսը գումարվում է մայր գումարին և տոկոսը հաշվարկվում է ամբողջ գումարից:

 Օրինակ՝ եթե 5% խնայողական հաշվում ներդնել 1000 դրամ, որքան գումար կունենանք 10 տարում

 **ԱԱn = ՆԱ × (1 + K)n = 1000 (1 + 0,05)10 = 1000 × 1,6289 = 1628,89**

 Քանի որ ապագա արժեքի որոշումը, եթե ներդրումը կատարվում է երկարատև ժամանակահատվածով, կարող է բավականին ժամանակատար լինել, այդ գործողության հեշտացման համար գոյություն ունեն n տարվա և r % - ի դեպքում ապագա արժեքի գործակցի (1 + K)n - ի հաշվարկը հեշտացնող աղյուսակներ, որը կոչվում է ներկա արժեքի աղյուսյակ։

 **Խնդիր։**

 Որքան գումար կունենաք 500 դրամը 7 տարով և 8% արդյունքով ներդնելու արդյունքում։ Լուծում (օգտվել ներկա արժեքի աղյուսյակից)։ Աղյուսյակից գտնում ենք r = 8% և n = 7 փոփոխականներին համապատասխանող **ԱԱՏԳ = 1,714**

տեղադրելով բանաձևում ստանում ենք

**ԱԱn = ՆԱ × ԱԱՏԳin = 1,714 = 857։**

 Այսինքն 7 - րդ տարվա վերջում կունենանք 857 դրամ արդյունքը։

 Դժվար չէ նկատել, որ բերված բանաձևի օգնությամբ կարելի է հաշվարկել ոչ միայն ներդրման ապագա արժեքը, այլև մյուս 3 փոփոխականները հայտնի լինելու դեպքում գտնել 4 - րդը։ Օրինակ՝ քանի տարի կպահանջվի, որպիզսի 300 000 դրամ ներդրումը վերաճի 774 000 դրամի, եթե գումարը ներդրվել է 9% - ով, տոկոսի տարեկան հաշվեգրմամբ։ Այս խնդրի դեպքում մեզ հայտնի են ներդրման ներկա արժեքը (սկզբնական գումարը) 300 000 դրամ, ապագա արժեքը 774 000 դրամ, տոկոսադրույքը 9% և ցանկանում ենք գտնել տարիների թիվը:

**ԱԱn = ՆԱ × (1 + K)n:**

 Մենք գիտենք, որ այդ արժեքը պետք է փնտրենք 9% - ի սյունակում:

 Այս սյունակում փնտրելով 2.58 - ին ամենամոտ արժեքը, գտնում ենք այն 11 - րդ տողում:

**774 000 = 300 000 (1 + 0.09)n, 2.58 = (1 + 0.09)n:**

 Այսինքն՝ եթե 300 000 դրամը ներդրվի 9% - ով, ապա կպահանջվի 11 տարի, որպեսզի այն դառնա 774 000 դրամ:

 Օրինակ, ինչպիսի՞ն պետք է լինի տոկոսադրույքի մեծությունը, որպեսզի ներդրված 100 000 դրամի գումարը 10 - րդ տարվա ավարտին աճի մինչև 179 100 դրամ:

 **ԱԱn = ՆԱ × (1 + K)n**

 **179 100 = 100 000 × (1 + i)10**

 **1.791 = (1 + i)10**

 Գտնելու համար i - ի արժեքը, դիտում ենք այն տողը, որում n = 10: ԱԱՏԳ - ն 1.791 – ի հավասար է 6% - ին համապատասխանող սյունակում: Հետևբար, որպեսզի մեր 100 000 ներդրումը 10 տարում վերաճի 179 100 դրամի, անհրաժեշտ է գումար ներդնել 6% դրույքաչափով, տոկոսի տարեկան հաշվեգրմամբ: Ներդրողներին հաճախ հետաքրքրում է, թե որքան ժամանակամիջոց է հարկավոր ներդրված գումարը կրկնապատկելու համար: ԱԱ աղյուսակից կարող ենք տեսնել որ 12% ներդնելու դեպքում կպահանջվի մոտ 6 տարի՝ գումարը կրկնապատկելու համար, 6% - ով ներդնելու դեպքում՝ մոտ 12 տարի, 9% - ով ներդնելու դեպքում՝ 8 տարի, 8% - ով ներդնելու դեպքում և այլն: Կարելի է նկատել ընդհանուր օրինաչափություն, գումարը կրկնապատկելու համար, անհարաժեշտ է տարիների թիվը և տոկոսադրույքի արտադրյալը հավասար է 72-ի: Այլ կերպ ասած կարելի է գումարի կրկնապատկման համար անհրաժեշտ տարիների թիվը որոշել 72 – ը բաժանելով տոկոսադրույքի վրա:

 Օրինակ՝ եթե տոկոսադրույքը 4% է, ապա գումարի կրկնապատկման համար կպահանջվի մետավորապես 18 տարի, 36 - ի դեպքում 2 տարի և այլն:

 Այս օրինաչափությունը կոչվում է «72 - ի կանոն»: Գումարի կրկնապատկման համար անհրաժեշտ տարիների ավելի ճշգրիտ թվի որոշման համար օգտագործվում է «69 – ի կանոնը», համաձայն որի, այդ թիվը հավասար է

$$ \frac{\left(0.35+69\right)}{i} $$

 Այսպես, 36% - ով ներդնելու դեպքում գումարի կրկնապատկման համար կպահանջվի 2.27 տարի, 4% - ով ներդնելու դեպքում 17.6 տարի և այլն:

**ՆԱԽԱՀԱՇՎԱՅԻՆ ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ ՆԵՐԿԱՅԱՑՈՒՄԸ**

 Նախահաշիվները հանդես են գալիս, որպես պլաններ՝ արտացոլելով ամբողջ գործարարության կամ դրա մի մասը կազմող ֆինանսական ու քանակական արդյունքները՝ ապագա ժամանակահատվածի կտրվածքով:

Նախահաշիվների վերլուծության գործընթացը բաղկացած է 2 տարրերից՝

1. Պլանավորում – որն ընդգրկում է ապագա համապատասխան տարբեր նախահաշիվների կազմման գործընթացը,
2. Վերահսկողություն – որը համապատասխան ժամանակաշրջանի նախահաշվային ու փաստացի արդյունքների համեմատումն է:

Նախահաշիվը պատրաստ է լինում տարեսկզբին և վերահսկվող ժամանակաշրջանի վերջում: Կապված տարեվերջում նկատվող սղաճի հետ, նոր նախահաշիվը է կազմվում հաջորդ տարվա համար:

Նախահաշիվները կարող են լինել՝

1. Ժամանակայի – որը կազմվում է՝ որպես կանոն մեկ տարով,
2. Շարունակական – այս տիպի նախահաշիվները կազմվում են երկար ժամանակահատվածների համար,
3. Ճկուն նախահաշիվները, որոնք տարբերակում են փոփոխուն և հաստատուն ծախսերը և վերանայվում են թողարկման ծավալների փոփոխմանը զուգընթաց:

Շեղումների հաշվետվությունները կազմվում են ըստ ճկուն նախահաշիվների՝ համեմատելով փաստացի արդյունքները նախատեսվածի հետ:

Ճկուն նախահաշիվները առավել օգտակար տեղեկատվություն են ներկայացնում, սակայն երբեմն կազմակերպությունները ներկայացնում և կիրառում են հաստատուն նախահաշիվների, քանի, որ ճկուն նախահաշիվների կազմումը աշխատատար է և ծախսատար՝ կառավարման առումով, բացի այդ, որոշ բիզնեսներում՝ օրինակ ծառայությունների ոլորտում, ծախսերի մեծամասնությունը նախահաշվային ժամանակահատվածում հիմնականում հաստատուն են մնում:

Սկզբնական նախահաշվի և փաստացի արդյունքների ընդհանուր շեղումները կոչվում են նախահաշվից շեղումներ:

Ծախսային վերահսկողության դեպքում ճկուն նախահաշիվներ կիրառելիս շեղումները որոշվում են փաստացի ծախսերը համեմատելով օկուն նախահաշիվների հետ:

Այս դեպքում ծախսերի նախահաշիվը վերահսկվում է թողարկման մակարդակի փոփոխմամբ: Դրան հակառակ հաստատուն նախահաշիվները տարբերություն չեն դնում փաստացի և նախահաշվային գործընթացների միջև:

**ՀԻՄՆԱԿԱՆ ԾԱԽՍԵՐԻՑ ՇԵՂՈՒՄՆԵՐԸ**

 Սահմանված նախահաշիվներից շեղումների վերլուծությունը վերահսկողական համակարգ է, որով համեմատվում են նորմատիվային ինքնարժեքն ու հասույթը փաստացի արդյունքների հետ և ստացված շեղումների բացահայտմամբ բարելավվում է կազմակերպության տնտեսական գործունեությունը, որը շեղումների վերլուծության համակարգի հիմնական քայլերից մեկն է: Հաջորդ երկու քայլերից են նախահաշվից շեղումների որոշումը, դրանց գրանցումը և արձանագրումը հաշվապահական մատյաններում: Շեղումների վերլուծությունը նաև օժանդակում է կառավարման մարմնին նախահաշիվների սահմանման սկզբնական փուլերում:

 Նորմատիվային ինքնարժեքը որոշակի պայմաններում կանխորոշված և դրամական արժեքով արտահայտված քանակի համախումբն է: Այն ձևավորվում է ծախսային տարրերի գնահատման արդյունքներով և հիմնականում կիրառվում է տնտեսական գործունեության գնահատման, վերահսկողության հաշվետվությունների, պաշարների գնահատման և վաճառքի գների որոշման նպատակով:

 Ծախսերի նորմատիվային հաշվառման համակարգում կիրառվող նորմաների շրջանակները ընդարձակ են: Դրանցից են՝

1. Բազիսային նորմաները,
2. Իդեալական նորմաները,
3. Հասանելի նորմաները,
4. Ընթացիկ նորմաները:
* Բազիսային նորմաները կազմվում են երկարաժամկետ օգտագործման համար և հիմք են հանդիսանում ընթացիկ նորմաների ձևավորման համար:
* Իդեալական նորմաները հասանելիք են միայն բացարձակ բարենպաստ պայմաններում: Այս դեպքում բացակայում են նախատեսված կորուստները, վնասները և մեքենաժամերի պարապուրդները: Դրանք կոչվում են նաև պոտենցիալ նորմաներ:
* Հասանելի նորմաները վերաբերում են որոշակի պայմաններում կատարվող միավոր աշխատանքներին: Այս դեպքում հաշվի են առնվում աշխատուժի կամ նյութերի արդյունավետ օգտագործումը, նորմատիվային կորուստները, մեքենաների պարապուրդները: Փաստորեն նորմաները ներկայացնում են ապագա գործունեությունը, որի արդյունքները համարվում են հասանելիք:
* Ընթացիկ նորմաները կարճ ժամանակահատվածով են սահմանվում, ելնելով առկա իրավիճակից:

 Առաջին երկուսը հազվադեպ են օգտագործվում, երրորդը կիրառվում է ծախսերի նորմատիվային հաշվառման դեպքում:

* Ծախսերի նորմատիվային վերլուծությունը առավել արդյունավետ է կիրառվում, երբ թողարկումը կամ արտադրությունը պարբերական և օրինաչափ ընթացք ունեն, ուստի հնարավոր է ճշգրիտ և հեշտությամբ գնահատել: Նորմատիվային հաշվառման սկզբունքային առավելությունն այն է, որ հնարավորություն է ստեղծում տարբերակված համեմատություններ կատարել նյութերի, աշխատանքային և այլ արտադրական փաստացի և նորմատիվային ծախսերի միջև՝ թողարկման որոշակի մակարդակի դեպքում: Հետևաբար հնարավոր է դառնում շեղումների կատարյալ վերլուծությունը:
* Նախահաշվային վերահսկողությունը կարող է օգտագործվել կազմակերպության ներսում ծավալվող բոլոր գործառնությունների գծով, որտեղ հնարավոր է կանխատեսել ծախսեր և եկամուտներ ու դրանք համեմատել փաստացի արդյունքների հետ: Հետևաբար նախահաշվային վերահսկողությունը օգտագործվում է վերադիր ծախսերի, սպասարկող ծառայությունների ծախսերի և երբեմն՝ իրացման վերահսկողության գծով:
* Նորմատիվային ծախսերի քարտը ցույց է տալիս թողարկվող միավոր արտադրանքի գծով նորմատիվային ծախսերը: Նորմատիվային այս ծախսերը համեմատվում են փաստացի արդյունքների հետ: Ծախսերի նորմաները կարող են հաշվարկվել ինչպես սահմանային, այնպես էլ լրիվ ինքնարժեքով:
* Ծախսային շեղումները պլանային, նախահաշիվային կամ նորմատիվային ծախսերի տարբերություններն են, որոնք որոշում են նորմատիվային ու փաստացի ծախսերի համադրումով: Այս հաշվառումը օգտագործում է կրկնակի գրանցման հաշիվները:

 Գրանցամատյաներում գրանցում են.

 -Կատարած փաստացի ծախսերը,

-Թողարկված արտադրանքի նորմատիվային ինքնարժեքը,

-Դրանց համեմատումներից շեղումները,

 Ուղղակի նյութական ծախսումների գծով շեղումների հաշվարկի նպատակը շահույթի վրա փաստացի և նորմատիվային նյութական ծախսումների ազդեցության որոշումն է: Այնուհետև ընդհանուր ազդեցության շարքը որոշվում է ըստ նյութերի ձեռքբեևման գների և դրանց օգտագործման քանակի տարբերության:

**Թողարկված Х արտադրանքի գծով սահմանված ծախսերի նորմաներն են.**

|  |  |
| --- | --- |
| **Նորմատիվային** | **Փաստացի** |
| **1 Ուղղակի նյութեր - 10** | **12** |
| **2 Ուղղակի աշխատանք - 8** | **8** |
| **3 Արտադրանքի վերադիր ծախսեր - 5** | **5** |
| **Ընդամենը - 23** | **25** |

 Թողարկված Х արտադրանքի միավորի վաճառքի գինը ըստ վերոհիշյալ ծախսերի, սահմանված է 30 դրամ, հետևաբար նախատեսվող կամ նորմատիվային շահույթը կկազմի 7 դրամ (30 դրամ - 23 դրամ): Սակայն Х արտադրանքի միավորի թողարկման փաստացի ուղղակի նյութական ծախսումները կազմել են 12 դրամ (մնացած ծախսումները համապատասխանել են սահմանված նորմերին) ուստի արտադրանքի ինքնարժեքը կկազմի 25 դրամ, հետևաբար իրացումից շահույթը կկազմի 5 դրամ (30 - 25):

 Շահույթի կրճատման պատճառ հանդիսացավ ուղղակի նյութական ծախսումների 2 դրամով աճը նորմայի նկատմամբ (12 - 10): Ուղղակի նյութերի գծով ընդհանուր շեղումների հաշվարկի նպատակը շահույթի վրա հաշվետու ժամանակաշրջանում փաստացի և նորմատիվային նյութական ծախսերի տարբերության ազդեցության որոշումն է: Հուլիս ամսին X արտադրանքից թողարկվել և վաճառվել է 1000 հատ յուրաքանչյուրը 30 դրամ արժեքով:

 Հաշվարկը կլինի.

1. Արտադրանքի նորմատիվային ծախսերը կլինեն 1000 հատ X 10 դրամ/միավոր = 1000 դրամ
2. Թողարկման 1000 հատի փաստացի ուղղակի նյութական ծախսումները կազմում են **1000 հատ x 12 դրամ/միավոր = 12 000 դրամ,**

 Եթե ընդունենք, որ մնացած փաստացի ծախսումները համարժեք են սահմանված նորմաներին, ապա ֆինանսական փաստացի արդյունքների հաշվետվությունը կներկայացվի հետևյալ կերպ.

|  |  |
| --- | --- |
| **Իրացում (1000 × 30)** | **30000** |
| **Ուղղակի նյութեր (1000 × 12) 12000** |  |
| **Ուղղակի աշխատանք (1000 × 8) 8000** |  |
| **Արտադրանքի վերադիր ծախսեր (1000 × 5) 5000** |  |
| **Ընդհամենը 25000** |  |
| **Շահույթ** | **5000** |

 Քանի որ միավոր արտադրանքի գծով նախատեսվածը կազմում է 7 դրամ (30 - 23) ապա ողջ թողարկման գծով այն կլիներ՝

**1000 հատ × 7 դրամի միավոր = 7000 դրամ:**

 Փաստացի շահույթը 2000 դրամով քիչ է նախատեսվածից, որը համարժեք է ուղղակի նյութական ծախսումների ընդհանուր շեղումներին (12000 - 10000):

 Անբարենպաստ շեղումների պատճառով փաստացի շահույթը փոքր է լինում նախատեսվածից: Մեր օրինակում անբարենպաստ շեղման պատճառով նվազեց շահույթը:

Նկատենք, որ հաշվետու ժամանակաշրջանի գնահատման շեղումը կարելի է հաշվել միավոր արտադրանքի գծով որոշված 2 դրամ շեղումով և 1000 հատ թողարկման քանակով:

Օգտվելով x արտադրանքի նորմատիվային ծախսերի քարտից որոշենք ծախսերի անբարենպաստ շեղումները.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Նյութեր** | **5կգ P × 2 դրամ/կգ** | **10.00** |
| **3 կգ Q × 1.5 դրամ/կգ** | **4.50** |
| **Աշխատավարձ** | **4 ժամ A տարակարգի × 4 դրամ/ժամ** | **16.00** |
| **1 ժամ B տարակարգի × 5.50 դրամ/ժամ**  | **5.50** |
| **Փոփոխուն****ծախսեր** | **5 ժամ × 1.50 դրամ/ժամ** | **7.50** |
|  **սահմանված ծախսեր (ՍԾ)** | **43.50** |
| **Հաստատուն****ծախսեր** | **5 ժամ × 1.30 դրամ/ժամ** | **6.50** |
| **Ընդամենը լրիվ ծախսեր (ԼԾ)**  | **50.00** |

 Մեր օրինակում միավոր արտադրանքի գծով ուղղակի նյութական ծախսերի նորման 10 դրամ էր, որովհետև նախատեսվում էր օգտագործել 5 կիլոգրամի նյութ 2 դրամ/կգ արժեքով:

Հիշենք նաև, որ փաստացի ուղղակի նյութական ծախսերը X արտադրանքի թողարկման գծով կազմել են 12 000 դրամ համաձայն արտադրական ծախսերի փաստաթղթերի **(4800 կգ × 2.50) դրամ/կգ = 12 000 դրամ:**

Նշված վերլուծությունը ընդգրկում է 2 ցուցանիշ, որոնցով կազմում են նաև նորմատիվային ծախսերը, որը թույլ է տալիս իրականացնել ուղղակի նյութական ծախսերի ընդանուր շեղումների վերլուծություն:

Այս շեղումների հաշվարկով պարզվում է, որ նախատեսված և փաստացի շահույթի տարբերակների առաջացումը պայմանավորված է ուղղակի նյութական ծախսումների փաստացի ու նորմատիվային գների շեղումներով: 1 կգ նյութի նորմատիվային գինը մեր օրինակում սահմանված է 2 դրամ, որը կօգտագործվի 1000 հատ արտադրանքի թողարկման համար ծախսված 4800 կգ նյութի նորմատիվային արժեքի գնահատման համար:

**4800 կգ x 2.0 դրամ/կգ = 9600 դրամ:**

 Այդ նյութատեսակի փաստացի ծախսը կազմում է 12 000 դրամ, որը նախատեսվածից 24 000 դրամ ավելի է (12 000 - 9600) քանի որ փաստացի գները բարձր են նորմաներից, ապա ըստ դրանց նախատեսված շահույթը փոքր է փաստացի շահույթից, այսինքն գների փոփոխությունը առաջ է բերել անբարենպաստ շեղում: Ուղղակի նյութերի օգտագործման շեղումների նպատակը շահույթի վրա հաշվետու ժամանակաշրջանում օգտագործված հումքի և նյութերի փաստացի և նորմատիվային քանակի տարբերության ազդեցության որոշումն է:

Մեր օրինակում միավորի թողարկման նյութերի ծախսի նորման 5 կգ է, որը կարող է օգտագործվել փաստացի թողարկմանը համապատասխան ուղղակի նյութական ծախսումների նորմատիվային քանակի հաշվարկի համար՝

1. **հատ x 5կգ՝ միավոր արտադրանքը = 5000կգ**

Ըստ ծախսերի վերլուծության, նյութական ծախսերի փաստացի նորման կազմել է 4800կգ այսինքն ձեռք է բերվել 200 կգ տնտեսում (5000 - 4800): Ուղղակի ծախսի նորման վերահաշվարկենք այդ տնտեսումը հաշվի առնելով՝

**4.8կգ (4800 : 1000) x 2 դրամ = 9.60**

Այսպիսով, միավոր X արտադրանքի գծով ստացվում է սահմանված նորմայից 0.40 դրամով պակաս ծախս, որը շահույթի աճ է ապահովում:

**1000 կգ x 0.40 դրամ = 400 դրամ**

 Նույն արդյունքն է ստացվում խնայված նյութերի քանակը բազմապատկելով դրանց նորմատիվային գնով.

**200 կգ x 2 դրամ = 400 դրամ:**

 Բարենպաստ շեղումների դեպքում փաստացի շահույթը գերազանցում է նախատեսվածը: Հաշվարկված շեղումը գնահատվում է բարենպաստ քանի որ օգտագործված նյութերի տնտեսման շնորհիվ փաստացի շահույթը գերազանցում է նորմայով նախատեսվածը: Նախորդ օրինակում ընդհունվում էր, որ ձեռք բերված հումքի և նյութերի քանակը համապատասխանում էր արտադրությունում նախատեսված քանակին:

 Պաշարների մակարդակի փոփոխությունը ազդում է շահույթի վրա: Ուղղակի նյութական ծախսերի շեղումների ազդեցությունը պայմանավորվում է նաև պաշարների գնահատման մեթոդներով, որոնք են՝

* Նյութերի նորմատիվային գները,
* Նյութերի փաստացի գները (ԱՄԱԵ, Միջին կշռված և այլ մեթոդներ օգտագործելով)

 Ծախսերի նորմատիվային համակարգի կիրառման դեպքում նյութերի շարժը մուտքագրելիս և ելքագրելիս հաշվապահական մատյաններում գրանցումներ են կատարվում նորմատիվային արժեքով: Նորմատիվային գներով պաշարները ներկայացնելիս գների շեղումը հաշվարկվում է՝ ավելի շատ հիմք ընդունելով ձեռք բերման քանակը, քան նյութերի ծախսի քանակը:

 Արտադրանք P - ի միավորի հաշվով պահանջվում է 4 կգ Z նյութատեսակ, որի նորմատիվային գինը 8 դրամ/կգ է: Սեպտեմբեր ամսին գնվել է 16000 կգ Z նյութ, որի համար վճարվել է 134 400 դրամ: Ամսվա սկզբին Z - ի գծով պահեստային մնացորդներ չկան: Իսկ ամսվա վերջին դրանք կազմել են 1400 կգ: Պաշարները գնահատվում են նորմատիվային գներով: Գների շեղումների հաշվարկի հիմքում դրվում է նյութերի ձեռք բերման քանակը (16000 կգ): Հետևաբար նյութերի նորմատիվային ինքնարժեքը կկազմի.

|  |  |
| --- | --- |
| **16000 կգ x 8 դրամ/կգ** | **128 000** |
| **Փաստացի ինքնարժեք 16000 կգ** | **134 400** |
| **Ուղղակի նյութերի գների շեղումներ** | **6 400** |
| **Անբարենպաստ**  |  |

 Պաշարների փաստացի գներով գնահատման դեպքում գների շեղումները ճանաչվում են ոչ թե պաշարների ձեռք բերման, այլ ծախսի պահին: Փաստացի ծախսերը ելքագրվելիս կիրառվում են ԱՄԱԵ, Միջին կշռված և այլ եզրահանգումներ, որոնք պահանջում են պահեստային քարտերում մանրամասն գրառումներ:

 Գների շեղումների հաշվարկի հիմքում դրվում է նյութերի ծախսի քանակը:

 Օգտագործելով Z նյութատեսակի օրինակը, նյութատեսակների ծախսի և մնացորդի հաշվարկը կներկայացվի հետևյալ կերպ.

**Միավորի փաստացի գինը – 134 400 : 16 000 = 8.40 դրամ,**

 **Ծախսի ինքնարժեքը փաստացի գներով = 14600 կգ x 8.40 = 122640 դրամ**

 Պաշարների վերջնական մնացորդի ինքնարժեքը փաստացի գներով հավասար է՝

**1400 կգ x 8.40 = 11760 դրամ**

 Ուղղակի նյութական ծախսերի գների շեղումը, հիմնված ելքագրման քանակի վրա՝ կհաշվարկվի.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **14600 կգ - ի նորմատիվային ինքնարժեք** | **14600 կգ x 8 դրամ/կգ** | **116800** |
| **14600 կգ փաստացի արժեքը** |  | **122640** |
| **Ուղղակի նյութական ծ - ի գների շեղումը** | **(անբարենպաստ)** | **5840** |

 Ուղղակի աշխատանքային ծախսումների շեղումների հաշվարկման նպատակը շահույթի մեծության վրա ուղղակի աշխատանքային ծախսումների փաստացի և նորմատիվային մեծությունների տարբերության ազդեցության որոշումն է: Շեղման ազդեցությունը հաշվարկվում է միավոր աշխատաժամանակի վճարման նորմայի և ծախսված աշխատաժամանակի փոփոխությունների վերլուծությունով:

 **Թողարկվող Q արտադրատեսակի միավորի ծախսերի նորմաներն են.**

|  |  |
| --- | --- |
| **Ուղղակի նյութական ծախսեր** | **8դրամ** |
| **Ուղղակի աշխատավարձ** | **12 դրամ** |
| **Արտադրանքի վերադիր ծախսեր** | **6 դրամ** |
| **Ընդամենը** | **26 դրամ** |

 Այս նորմաների հիմքի վրա Q արտադրատեսակի վաճառքի գինը սահմանվել է 35 դրամ, հետևաբար նախատեսվող շահույթը կազմում է 9 դրամ (35 - 26):

 Սակայն, եթե միավոր Q արտադրատեսակի թողարկման ուղղակի աշխատանքային ծախսումները կազմել են 10 դրամ (մնացած հոդվածների համարժեքության պայմաններում), ապա թողարկվողQ արտադրանքի միավորի փաստացի ինքնարժեքը կկազմի.

|  |  |
| --- | --- |
| **Ուղղակի նյութեր** | **8 դրամ** |
| **Ուղղակի աշխատավարձ** | **10 դրամ** |
| **Արտադրական վերադիր ծախսումներ** | **6 դրամ** |
| **Ընդամենը** | **24 դրամ** |

 Հետևաբար՝ միավորի վաճառքի շահույթը կկազմի 11 դրամ (35 - 24): Շահույթի աճը պայմանավորված է աշխատանքային ծախսումների փաստացի և նորմատիվային 2 դրամ (12 - 10) տարբերությամբ: Այս հաշվարկի նպատակը հաշվետու ժամանակաշրջանի շահույթի վրա փաստացի և նորմատիվային ուղղակի աշխատանքային ծախսումների տարբերության ազդեցության որոշումն է:

 Օգոստոս ամսին թողարկվել է 800 հատ Q արտադրանք և վաճառվել է 35 դրամ գնով: Օգտվելով մեր օրինակի տվյալներից ուղղակի աշխատանքային ծախսումների նորման 800 հատ թողարկման համար կլինի.

**800 x 12 դրամ/միավոր = 9600 դրամ**

 Ուղղակի աշխատանքային ծախսումների փաստացի ծախսը 800 հատ թողարկման համար կլինի.

**800 հատ x 10 դրամ/միավոր = 8000 դրամ**

Եթե ընդունենք, որ մնացած փաստացի ծախսերը մնացել են համարժեք հաստատված նորմաներին, ապա այդ դեպքում ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը կներկայացվի այսպես.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Իրացում 800 × 35 դրամ** |  | **28000** |
| **Ուղղակի նյութական ծախսումներ (800 × 8)** | **6400** |  |
| **Ուղղակի աշխստավարձ (800 × 10)** | **8000** |  |
| **Ուղղակի վերադիր ծախսեր (800 × 6)** | **4800** |  |
| **Ընդհամենը ծախսերը** | **19200** |  |
| **Շահույթ** |  | **8800** |

 Միավորի գծով նախատեսված շահույթը կազմում է 9 դրամ (35 - 26), ուստի 800 հատի համար այն կլինի.

**800 հատ × 9 դրամ/միավոր = 7200 դրամ,**

 Փաստացի շահույթը նախատեսվածից 1600 դրամով ավելի է: Նույնն է ստացվում փաստացի և նորմային աշխատանքային ծախսումների տարբերությունից (9600 – 8000), որը համարվում է բարենպաստ ընդհանուր շեղում, քանի որ առաջանում է շահույթի աճ: Ընդհանուր շահույթ կստացվեր նաև 800 հատ թողարկումը 2 դրամ շեղումով բազմապատկելուց:

 Երբ աշխատանքային ծախսումների նորմաները որոշված են միավոր արտադրանքի համար, ապա դրանք ներկայացվում են՝

* Միավոր արտադրանքի թողարկման աշխատաժամանակով,
* Միավոր աշխատաժամի վճարման դրույքաչափով:

 Մեր օրինակում աշխատանքային ծախսումների նորման միավորի համար 12 դրամ է: Այն ձևավորվել է միավոր արտադրանքի թողարկման համար պահանջվող 4 ժամից և ժամը 3 դրամ դրույքաչափից:

 Ուղղակի աշխատանքային փաստացի ծախսը 800 հատ թողարկման դեպքում կազմել էր 8 000 դրամ:

 Աշխատավարձի հաշվարկների վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ.

**2 000 ժամ × 4 դրամ/ժամ = 8 000 դրամ**

 Նկատենք, որ վերոհիշյալ երկու հաշվարկների հիմքում էլ դրված է ծախսային նորման, որով հնարավորություն է ստեղծվում վերլուծել ուղղակի աշխատանքային ծախսումների շեղումները:

 Փաստացի աշխատանքային ծախսումները կազմում են 8 000 դրամ, որը նաշատեսվածից 2000 – ով ավելի էր (8000 - 6000):

 Հետևաբար, վճարման փաստացի դրույքաչափի նորմայի նկատմամբ փաստացի ծախսումների գերազանցումը նվազեցրել է շահույթը և հանդես է եկել, որպես անբարենպաստ շեղում:

* Ուղղակի աշխատուժի վճարման դրույքներիշեղումների վերլուծությունը ցույց է տալիս թողարկման կոնկրետ մակարդակում շահույթի ձևավորման վրա աշխատուժի վարձատրման փաստացի և նորմատիվային դրույքների փոփոխության ազդեցությունը:

 Մեր օրինակում նիավորի թողարկումը նորմայով սահմանված է 4 ժամ, որով կհաշվարկենք փաստացի թողարկման դեպքում պահանջվող աշխատաժամանակի նորմատիվային ծախսը:

**800 հատ × 4 ժամ = 3 200 ուղղակի աշխատաժամեր**

 Թողարկման գծով փաստացի աշխատաժամանակի ծախսը կազմել է 2000 ժամ:

 Այսինքն՝ ձեռք է բերվել աշխատաժամանակի տնտեսում 1200 ժամով (3200 - 2000):

 Աշխատաժամերի տնտեսման ազդեցությունը շահույթի վրա հաշվարկվում է փաստացի և նորմատիվային աշխատաժամանակի տարբերությունը բազմապատկելով աշխատուժի վճարման նորմատիվային դրույքաչափով.

 1200 ժամ × 3 դրամ/ժամ = 3 600 դրամ

 Այս դեպքում աշխատաժամանակի տնտեսմամբ ավելացավ շահույթը և քննարկվող շեղում գնահատվեց բարենպաստ:

**ՆԵՐԴՐՈՒՄԱՅԻՆ ՈՐՈՇՈՒՄՆԵՐԻ ԿԱՅԱՑՈՒՄԸ**

 Ներդրումային միջոցառումների առանձնահատկություններից է դրանց իրականացման պահի և ակնկալվող արդյունքների ստացման ժամկետների միջև երկարատև ժամանակահատվածի առկայությունը, որով էլ պայմանավորվում է ներդրումների արդյունքների վերագնահատման անհրաժեշտությունը: Ըստ ձևավորման ժամանակաընթացքի վերջինս ընդգրկում է երկու կարևոր գործոն՝

1. Միջոցներից ակնկալվող արդյունքների իրացման ժամանակահատվածի և
2. Շահույթի գործող նորմայի փոփոխությունը, որը և հաշվի է առնվում ներդրումների արդյունավետության գնահատման հաշվարկներում:

 Ներդրումային որոշումներ կայացնելիս որոշվում է ներդրումներով պայմանավորված զուտ արժեքը (ԶԱ), այսինքն՝ դրամական արտահոսքի և զեղչված դրամական ներհոսքի տարբերությունը:

**ԶԱ = դրամական արտահոսք – զեղչված ներհոսք**

 ԶԱ բացասական լինելու դեպքում ներդրումը համարվում է ոչ շահավետ, քանի որ դրանով պայմանավորված դրամական արտահոսքը գերազանցում է զեղչված ներհոսքը:

 Դրական ԶԱ վկայում է ներդրման նպատակահարմարության մասին, քանի որ դրամական զեղչված ընդհանուր ներհոսքը գերազանցում է արտահոսքը: Այսինքն՝ կազմակերպությունը 3 տիպի ներդրում իրականացնելու որոշում է կայացնելու՝ բանկային դեպոզիտի 10 % պայմաններում:

1. Ա տարբերակ.

 Գնելու է արտադրական հաստոց՝ 5 000 դրամ արժողությամբ, որի օգտակար ծառայության ժամկետը կազմում է 5 տարի, իսկ տարեկան եկամտաբերությունը 1 500 դրամ:

1. Բ տարբերակ.

 Ներդրվելու է նոր տեխնոլոգիա՝ 15 000 դրամ արժողությամբ, որի օգտակար ծառայության ժամկետը կազմում է 3 տարի իսկ տարեկան եկամտաբերությունը 6 000 դրամ:

1. Գ տարբերակ.

 Կատարվելու է արտադրության ավտոմատացում 9 000 դրամ արժողությամբ, որի օգտակար ծառայության ժամկետը կազմում է 4 տարի իսկ տարեկան եկամտաբերությունը՝ 3 000 դրամ:

 Կազմենք աղյուսակ:

 Ներդրումային տարբերակների զուտ արժեքի հաշվարկ

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Տարի** | **Չ/Գ 10 %** | **Ա տարբերակ** | **Բ տարբերակ** | **Գ տարբերակ** |
| **Դրամական հոսք** | **Դրամական հոսք** | **Դրամական հոսք** |
| **Սպասվող** | **Զեղչով** | **Սպասվող** | **Զեղչով** | **Սպասվող** | **Զեղչով** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** | **7** | **8** |
| **0** |  | **(5 000)** | **(5 000)** | **(15 000)** | **(15 000)** | **(9 000)** | **(9 000)** |
| **1** | **0,909** | **1 500** | **1 363** | **6 000** | **5 454** | **3 000** | **2 727** |
| **2** | **0,826** | **1 500** | **1 239** | **6 000** | **4 956** | **3 000** | **2 478** |
| **3** | **0,751** | **1 500** | **1 127** | **6 000** | **4 506** | **3 000** | **2 253** |
| **4** | **0,683** | **1 500** | **1 024** | **-** | **-** | **3 000** | **2 049** |
|  |  | **1 500** | **932** | **-** | **-** | **-** | **-** |
| **Զուտ արժեք** | **2 500** | **685** |  |  | **3 000** | **507** |

 Համաձայն աղյուսակի 3 տարբերակներից միայն Ա – ի և Գ – ի դեպքում է ստացվում դրական զուտ արժեք, իսկ Բ տարբերակը մերժվում է դրամական հոսքերի բացասական զուտ արժեքի պատճառով` (ներդրման արտահոսքը կազմում է 15 000 դրամ, իսկ զեղչված ներհոսքը 3 տարիների ընթացքում 14 916 դրամ):

 Եթե հարկ լինի Ա և Գ տարբերակներից միայն մեկի ընտրության որոշում կայացնել, ապա կհաշվարկվի դրանցից յուրաքանչյուրի շահութաբերության ներքին նորման, որն այն սահմանն է (բեկման կետը) երբ ներդրման զուտ արժեքը դառնում է 0:

**ԱՆՈՒԻՏԵՏ**

 Զուտ ներկա արժեքի հաշվարկները հեշտանում են անուիտետի առկայության դեպքում:

* Անուիտետը ապագայում ստացվելիք դրամական ներհոսքի հավասարաչափ շահաբաժին է, որը գոյանում է անփոփոխ զեղչման տոկոսադրույքի պայմաններում: Այսպիսով՝ անուիտետի կիրառումը հիմնավորվում է հետևյալ երկու պայմանների առկայության դեպքում.
* Ապագա ներհոսքերի չափաբաժինները պետք է ըստ ժամանակի հավասարաչափ բաշխված լինեն,
* Զեղչման տոկոսադրույքը պետք է անփոփոխ մնա դրամական հոսքերի ամբողջ ժամանակահատվածում:

Ինչպես ներկա արժեքի որոշման դեպքում, այնպես էլ անուիտետի կիրառման ժամանակ օգտագործվում են գործակիցների:

Անուիտետի գործակիցները բազմապատկվում են դրամական ներհոսքի չափաբաժնով:

Տարեվճարը կամ աննուիթին (annuity) որոշակի տարիների ընթացքում կատարվող համաչափ վճարումների շարք է (անվանումը ծագել է անգլերեն annual` տարեկան բառից):

Աննուիթիների ապագա և ներկա արժեքները կարելի է հաշվարկել այդ արժեքների հաշվարկման ընդհանուր բանաձևերի օգնությամբ, սակայն քանի որ տարեվճարները ֆինանսներում հանդիպում են շատ հաճախ (օրինակ՝ պարտատոմսերի տոկոսավճար) իսկ երկարատև ժամանակաշրջանների համար այդպիսի հաշվարկները կարող են բավականին բարդ լինել, ընդհանուր բանաձևերի մոդիֆիկացիայի միջոցով ստացվել են հատուկ բանաձևեր տարեվճարի դեպքում հաշվարկների իրականացման համար:

Գոյություն ունի տարեվճարների 2 հիմնական տեսակ՝ այսպես կոչված սովորական տարեվճար (ordinary annuity) և «վճարման ենթակա» տարեվճար (annuity due):

Առաջինի դեպքում վճարումները կատարվում են յուրաքանչյուր ժամանակահատվածի վերջում վերջում, իսկ երկրորդի դեպքում յուրաքանչյուր ժամանակահատվածի սկզբում:

Բնականաբար, քանի որ «վճարման ենթակա» աննուիթին տալիս է գումարների ավելի վաղ ստացման հնարավորություն, այն ավելի մեծ ներկա արժեք ունի, քան սովորական աննուիթին:

**«ԲԱՐԴՎՈՂ» ՏՈԿՈՍԱՎՃԱՐ**

«Բարդվող» աննուիթին (compound annuity) իրենից ներկայացնում է որոշակի տարիների ընթացքում, յուրաքանչյուր տարեվերջին, հավասարաչափ գումարների ներդրում՝ թողնելով, որ այդ գումարների վրա տոկոսներ բարդվեն:

Օրինակ՝ եթե մենք գումար ենք կուտակում մեր երեխաների ուսումը ֆինանսավորելու կամ նոր մեքենա գնելու, կամ էլ օրինակ ծերության ժամանակ ֆինանսապես ապահով զգալու նպատակով և մուծումները կատարում ենք վերը նշված կարգով, ապա գործ ունենք աննուիթիների հետ:

Ինչպես նշվեց, մենք կարող ենք հաշվել, թե մինչև որ գումարը «կաճեն» մեր ներդրումները՝ օգտվելով Ապագա արժեքի հաշվարկման ընդհանուր բանաձևից:

Այսպես, եթե պատրաստվում ենք հաջորդ 5 տարիների ընթացքում յուրաքանչյուր տարեվերջին 500 ական դոլար ներդնել բանկում տարեկան 6 % տոկոսադրույքով, ապա օգտվելով ԱԱ (Ապագա արժեք) հաշվարկման բանաձևից կարող ենք հաշվարկել, որ 5 – րդ տարվա վերջին կունենանք 2 818,50 $, որից 2 500 $ - ը մեր ներդրումներն են, այդ թվում վերջին ներդրումը՝ կատարված ժամանակահատվածի ավարտին, իսկ 318,50 $ - ը 2 000 $ - ի վրա բարդված տոկոսներն են:

ԱԱn = ՆԱ (1 + K)n = 500 (1 + 0.06)1 + 500 (1 + 0.06)2 + 500 (1 + 0.06)3 + 500 (1 + 0.06)4 + 500 (1 + 0.06) = 2818.50 $:

$$ԱԱԱn= Վ [\sum\_{t=0}^{n-1}= (1+i)^{t}]$$

Որտեղ՝ $ԱԱԱn$– n ժամանակահատված տևող աննուիթիիներկա արժեքն է:

Վ – յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի վերջում կատարվող վճարի գումարը:

i – տարեկան տոկոսադրույքն է:

Այս բանաձևը կարելի է վերաձևակերպել հետևյալ կերպ:

ԱԱԱn = Վ × ԱԱԱՏԳ in

Որտեղ՝ ԱԱԱՏԳ in – աննուիթիի ԱԱ տոկոսային գործակիցն է:

Տոկոսային գործակիցների համար գոյություն ունեն աննուիթիի աղյուսակներ:

Փորձենք նախորդ խնդիրը (500 $ ներդրումների վերաբերյալ) լուծել աղյուսակի օգնությամբ:

Գործակիցը, որը պետք է օգտագործել գտնում ենք n = 5 տողի i = 6 սյունակի հատման կետում: Այն հավասար է 5.637:

Տեղադրելով այն բանաձևում կստանանք

ԱԱԱn = Վ × ԱԱԱՏԳ in = 500 $ × 5.637 = 2 818.50 $

Նույն խնդիրը կարելի է ձևակերպել այլ հարցադրմամբ, որքա˚ն պետք է ավանդադնել ամեն տարի, ժամանակահատվածի վերջում որոշակի գումար ունենալու համար:

Օրինակ՝ մենք ցանկանում ենք ունենալ 10 000 $ 8 տարի հետո:

Որքան պետք է ներդնել յուրաքանչյուր տարեվերջին՝ այդ գումարն ապահովելու համար, եթե տոկոսադրույքը 6 % է:

Տվյալ դեպքում, մեզ հայտնի են բոլոր փոփոխությունները, բացի յուրաքանչյուր տարեվերջին վճարվող (ներդրվող) գումարներից՝ Վ – ից:

$$ԱԱԱn= Վ [\sum\_{t=0}^{n-1}= (1+i)^{t}]$$

10 000 $ = $Վ [\sum\_{t=0}^{8}= (1+0.06)^{t}]$

10 000 $ = Վ × ԱԱԱՏԳ in 6%, 8 տարի

10 000 $ = Վ × 9.897

Վ = 1 010.41 $

Այսպիսով 8 – րդ տարվա ավարտին 10 000 $ ունենալու համար մեզ անհրաժեշտ է 8 տարի շարունակ յուրաքանչյուր տարվա վերջին ավանդագրել 1010.41 $ տարեկան 6 % տոկոսադրույքով:

**ՇԱՀՈՒԹԱԲԵՐՈՒԹՅԱՆ ՆԵՐՔԻՆ ՆՈՐՄԱՆ**

Յուրաքանչյուր ներդրումային ծրագրի շահութաբերության ներքին նորման զեղչման այն տոկոսադրույքն է, որի կիրառման դեպքում ներդրման զուտ արժեքը դառնում է 0։

Շահութաբերության ներքի նորման (ՇՆՆ) որոշվում է հետևյալ բանաձևով․

$$ $$

$$ ՇՆՆ= A+\frac{N\_{A}}{(N\_{A}-N\_{B})} × (B-A)$$

որտեղ՝

A - զեղչի փոքրագույն տոկոսն է

B - զեղչի մեծագույն տոկոսն է

NA - զուտ արժեքը A տոկոսի դեպքում

NB - զուտ արժեքը B տոկոսի դեպքում

Մեր օրինակում A և C տարբերակների շահութաբերության ներքին նորմայի հաշվարկման համար, ներդրման զուտ արժեքը որոշենք նաև 10 % - ը գերազանցող ցանկացած դրույքաչափով, ասենք 15 % - ով, օգտվելով վերոհիշյալ բանաձևից և աղյուսակից՝ շահութաբերության ներքին նորման կհաշվարկվի՝

 A տարբերակի համար

$ՇՆՆ= 10+\frac{685}{(685-496)} × \left(15-10\right) =28 \%$ (տես էջ 54)

 C տարբերակի համար

$ՇՆՆ= 10+\frac{507}{(507+438)} × \left(15-10\right) =13 \%$ (Քանի որ ստացվել է բացասական արդյունք, ապա բանաձևում այն ոչ թե կհանվի, այլ կգումարվի)

Այսպիսով, ներդրում կատարելիս նախընտրելի է A տարբերակը, քանի որ C տարբերակի համեմատ ունի ավելի բարձր շահութաբերության նորմա և նույնիսկ զեղչման տոկոսի հետագա բարձրացումների դեպքում (մինչև 28 %) կարող է ապահովել ներդրման զուտ արժեք։

**Ներդրումային A և C տարբերակների բերված զուտ արժեքը**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Տարի** | **Զ/Ա****15%** | **A տարբերակ** | **C տարբերակ** |
| **Դրամական հոսք** | **Դրամական հոսք** |
| **Սպասվող** | **Զեղչված** | **Սպասվող** | **Զեղչված** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** |
| **0** |  | **(5000)** | **(5000)** | **(9000)** | **(9000)** |
| **1** | **0,869** | **1500** | **1303** | **3000** | **2607** |
| **2** | **0,756** | **1500** | **1134** | **3000** | **2267** |
| **3** | **0,657** | **1500** | **986** | **3000** | **1971** |
| **4** | **0,572** | **1500** | **858** | **3000** | **1716** |
| **5** | **0,497** | **1500** | **746** |  |  |
| **Զուտ արժեք** | **2500** | **27** | **3000** | **(438)** |

A տարբերակ ԶԱ = 0 երբ զեղչի % = 28

C տարբերակ ԶԱ = 0 երբ զեղչի % = 13

**«ԳՆԵԼ, ԹԵ ՎԱՐՁԱԿԱԼԵԼ» ՈՐՈՇՈՒՄԸ**

Հիմնական միջոցներ ձեռք բերելիս կազմակերպությունները հաճախ կանգնում են գնման կամ վարձակալման ընտրության առաջ։

Մի կողմից գնում կատարելիս միանգամից խոշոր դրամական միջոցներ են ծախսվում, սակայն վարձակալման տոկոսավճարները չեն մուծվում, մյուս կողմից, վարձակալման հիմունքներով հիմնական միջոցները օգտագործելիս չկատարելով մեկնարկային միանվագ խոշոր դրամական ծախսեր կազմակերպությունն ակտիվի ծառայության տարիների ընթացքում պարբերապար բացասական դրամական զուտ հոսքեր է ունենում վարձատուին տոկոսավճարներ փոխանցելով։

Նման դեպքերում հաշվարկվում են դրամական ներհոսքերն ու արտահոսքերը։

Գնման և վարձակալման տարբերակներով՝ ընտրելով նվազագույն բացասական կամ առավելագույն դրական զուտ հոսք պարունակող գործարքը։

Այսպիսով, կազմակերպությունը նախատեսում է ձեռք բերել արտադրական հաստոց և այդ նպատակով ֆինանսական կառավարիչը ներկայացնում է իր կողմից հավաքագրված հետևյալ տվյալները։ Հաստոցի գնման արժեքը կազմում է 2 000 000 դրամ, իսկ օգտակար ծառայության ժամկետը 4 տարի։

Հաստոցի ծառայության վերջում լուծարային արժեք չի գոյանում և հետևաբար, հավասարաչափ մաշվածքի հաշվարկման եղանակով ակտիվի տարեկան ամորտիզացիան կազմում է 500 000 դրամ։

Վարձակալական հիմունքներով հաստոցը ձեռք բերելիս (տարեկան վարձավՃարը 700 միավոր), ակտիվի օգտակար ծառայության ընթացքում ձեռնարկությունը ընդհամենը ծախսում է 2800 միավոր, քանի որ հաստոցի սպասարկման ծախսերը հոգում է վարձատուն։

Բանկային դեպոզիտի դրույքաչափը կազմում է 12 %, իսկ կազմակերպության միավոր ծախսերին բաժին ընկնող շահութահարկի տնտեսական գործակիցը 0,15 %։

Գնում կատարելիս, հաշվարկված տարեկան ամորտիզացիայի պատճառով ծախսերն ավելանում են և նվազում է բյուջե մուծվող տարեկան շահութահարկը՝ 75 000 դրամ (500 ×0,15)

Օգտվելով հավաքված տվյալներից՝ ներկայացնենք հաստոցի օգտակար ծառայության ընթացքում դրամական զուտ հոսքերը, գնման և վարձակալական տարբերակներով.

**Դրամական զուտ հոսքերը ակտիվի, գնելիս և վարձակալելիս**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Ցուցանիշներ** |  **Ընդամենը** | **Տարիներ** |
| **0** | **1** | **2** | **3** | **4** |
| **Գնում** |  |  |  |  |  |  |
| **Դրամական արտահոսք** |  |  |  |  |  |  |
| **Գնման արժեք** | **2000** | **2000** | **0** | **0** | **0** | **0** |
| **Դրամական արտահոսքի տնտեսում** |  |  |  |  |  |  |
| **Շահութահարկի գծով** | **300** | **0** | **75** | **75** | **75** | **75** |
| **Զեղչման գործակից 12 %** |  | **X** | **0,89** | **0,78** | **0,71** | **0,63** |
| **Զեղչված ներհոսք** | **225** | **0** | **67** | **58** | **53** | **47** |
| **Դրամական զուտ հոսքը** | **(1775)** | **(2000)** | **67** | **58** | **53** | **47** |
| **Վարձակալում** |  |  |  |  |  |  |
| **Դրամական արտահոսք** |  |  |  |  |  |  |
| **Նախատեսվող** | **2800** | **0** | **700** | **700** | **700** | **700** |
| **Զեղչված** | **2056** |  | **623** | **532** | **460** | **441** |
| **Դրամական ներհոսք** |  |  |  |  |  |  |
| **Շահութահարկի տնտեսում** | **420** | **0** | **105** | **105** | **105** | **105** |
| **Զեղչման գործակից 12 %** |  | **X** | **0,89** | **0,78** | **0,71** | **0,63** |
| **Զեղչված ներհոսք** | **315** | **0** | **93** | **82** | **74** | **66** |
| **Դրամական զուտ հոսքը** | **(1741)** | **0** | **(530)** | **(450)** | **(386)** | **(375)** |

Այսպիսով կազմակերպությանը ձեռնտու է հաստոցի վարձակալումը և ոչ թե գնումը (1775 > 1741) քանի որ՝

* գնման դեպքում, ակտիվի օգտակար ծառայության 4 տարիներին հաստոցի շահագործումից ստացվում է 1 775 000 դրամի բացասական դրամական զուտ հոսք, իսկ վարձակալելիս, այդ ցուցանիշը նվազում է հասնելով 1 741 000 դրամի մակարդակին:
* Գնման առաջին տարում կազմակերպությունը 2 000 000 դրամի միանվագ արտահոսք թույլ տալով, հաջորդող տարիներին ակտիվի շահագործումից միայն դրամական ներհոսք է ակնկալում: իսկ վարձակալման դեպքում, բոլոր տարիների կտրվածքով դիտվում է դրամի բացասական զուտ հոսք՝ նվազման միտումով:

**Օգտագործված գրականություն**

1. Կառավարչական հաշվառում Ա.Գ.Ճուղուրյան
2. Հաշվապահական հաշվառում Ա.Զ.Սարգսյան 2008թ