Ա.Հ. ՍԱՐԳՍՅԱՆ,
Ա.Մ. ՄԱՐՋԱՆՅԱՆ,
Ն.Ս. ՕԳԱՆԵՋՈՎԱ

ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ

Ուսումնական ձեռնարկ
տնտեսագիտական
մասնագիտությունների համար

ԵՐԵՎԱՆ 2014

Ա.Հ. ՍԱՐԳՍՅԱՆ, Ա.Մ. ՄԱՐՋԱՆՅԱՆ, Ն.Ս. ՕԳԱՆԵՋՈՎԱ

ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ

Ուսումնական ձեռնարկ
տնտեսագիտական մասնագիտությունների համար

ԵՐԵՎԱՆ
Հեղինակային հրատարակություն
2014

ՀՏԴ 657 (07)
ԳՄԴ 65.052 g1
Ս 259

Հրատարակվում է ՀՊՏՀ գիտական խորհրդի 2013թ. նոյեմբերի 11-ի N 1 նիստի որոշմամբ

Հրատարակության է ներկայացրել
«Ֆինանսական հաշվառում» ամբիոնը

Մասն. խմբ. **Մնացականյան Հ.Գ.**
տնտեսագիտության դոկտոր, դոցենտ

Գրախոսներ՝ **Անանյան Դ.Ս.**
տնտեսագիտության թեկնածու

Ասլանյան Ա.Լ.
տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր

Գիրքը հրատարակվում է հեղինակների միջոցներով

Սարգսյան Ա.
Ս 259 Հաշվապահական հաշվառում: Ուսումնական ձեռնարկ տնտեսագիտական մասնագիտությունների համար / Ա.Հ.Սարգսյան, Ա.Մ.Մարջանյան, Ն.Ս.Օգանեզովա; ՀՊՏՀ.-Եր.: Հեղ. հրատ, 2014.-338 էջ:

Ձեռնարկը շարադրված է «Հաշվապահական հաշվառում (տնտեսագիտական մասնագիտությունների համար)» դասընթացի ծրագրին համապատասխան, կազմված է 11 գլխից, որտեղ ներկայացված են հաշվապահական հաշվառման տեսության և ֆինանսական հաշվառման հիմնահարցերը:

Ձեռնարկում ներկայացված են հաշվապահական հաշվառման առարկան, մեթոդը, կազմակերպումն ու տեխնիկան տնտեսավարման ժամանակակից պայմաններում, ինչպես նաև մեկնաբանված է ոչ ընթացիկ և ընթացիկ ակտիվների, սեփական կապիտալի, ոչ ընթացիկ և ընթացիկ պարտավորությունների հաշվառման կարգը՝ հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներին համապատասխան: Շարադրված հարցերը լուսաբանված են պայմանական օրինակներով:

Ձեռնարկը նախատեսված է տնտեսագիտական բուհերի ուսանողների, ասպիրանտների, դասախոսների և հաշվապահական հաշվառման հարցերով հետաքրքրվողների համար:

ՀՏԴ 657 (07)
ԳՄԴ 65.052 g 7

I SBN 978-9939-0-0925-4

© Սարգսյան Ա.Հ., 2013
© Մարջանյան Ա.Մ., 2013
© Օգանեզովա Ն.Ս., 2013

ԱՌԱՋԱԲԱՆ

2012 թվականից ՀՀ կառավարության որոշմամբ Հայաստանի հանրապետությունում իրավաբանական անձի կարգավիճակ ունեցող բոլոր կազմակերպություններում հաշվապահական հաշվառումը պետք է վարեն հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներով և դրանց համապատասխան փոփոխված հաշվապահական հաշվառման հաշիվների պլանով: Հաշվի առնելով վերոհիշյալ հանգամանքը, տնտեսագիտական մասնագիտությունների համար նախատեսված ուսումնական ձեռնարկում հաշվի են առնվել 2013 թվականի օգոստոս ամսվա դրությամբ ՀՀ կառավարության կողմից ընդունած համապատասխան օրենսդրական ակտերում տեղ գտած բոլոր փոփոխությունները:

Բովանդակային առումով ձեռնարկը համապատասխանում է ՀՊՏՀ բակալավրիական ուսուցման պլաններով հաստատված «Հաշվապահական հաշվառում» առարկայի ծրագրին:

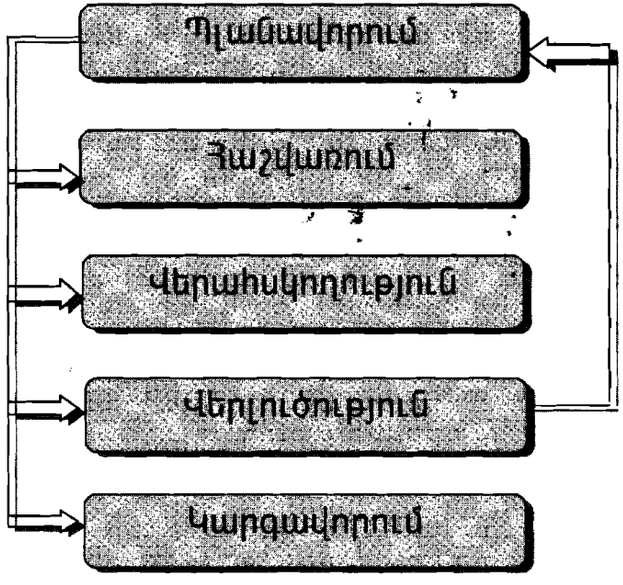
«Հաշվապահական հաշվառում» ձեռնարկը օգտակար կլինի տնտեսագիտական բուհերի ուսանողների, ասպիրանտների, դասախոսների, ՀՀ կազմակերպությունների հաշվապահների, ֆինանսիստների և այլ մասնագետների համար:

Առանց հեղինակների թույլտվության ձեռնարկի վերահրատարակումը հետապնդվում է ՀՀ հեղինակային իրավունքի մասին օրենքով:

Գ Լ ՈՒ Խ 1
ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԱՌԱՐԿԱՆ ԵՎ ՄԵԹՈԴՆԵՐԸ

1.1. ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԲՆՈՒԹԱԳԻՐԸ և ՏԵՍԱԿՆԵՐԸ

Տնտեսության կառավարման վերափոխումը, անցումը շուկայական հարաբերություններին, սեփականության տարբեր ձևերի կիրառումը անհնար է առանց հաշվառման և վերահսկողության դերի էական բարձրացման: Կազմակերպությունների կառավարման գործընթացում առանձնացվում է հաշվառման գործառույթը, որն այլ կերպ ասած, կոչվում է տնտեսական հաշվառում: Հաշվառման նպատակը կազմակերպության տնտեսական գործունեության տարբեր ոլորտների վերաբերյալ տեղեկատվության հավաքագրումն է, գրանցումը և ընդհանրացումը: Հաշվառումը կապված է կառավարման այլ գործառույթների հետ, որոնցից են պլանավորումը, վերահսկողությունը, վերլուծությունը և կարգավորումը (տես գծապատկեր 1.1)



Գծապատկեր 1.1. **Հաշվառման տեղը կառավարման համակարգում**

Պլանավորումը կառավարման գործառույթ է՝ ուղղված կազմակերպության գործունեության նպատակի սահմանմանը, դրան հասնելու այլ ընտրանքային ուղիների որոշմանը և դրա իրականացման արդյունավետ տարբերակի ընտրությանը: Ընթացիկ, հեռանկարային պլանավորումը, ինչպես նաև կանխատեսումը, որպես պլանավորման տարատեսակներ անհնարին է իրականացնել առանց հաշվային տեղեկատվության օգտագործման:

Վերահսկողությունը ուղղված է ֆինանսատնտեսական գործունեության ցուցանիշների փաստացի արժեքները պլանային և նորմատիվային ցուցանիշների հետ համադրմանը և շեղումների հայտնաբերմանը: Վերահսկողության նպատակը կազմակերպության գործունեության ընթացքում առաջացած բացասական երևույթների հայտնաբերումը և վերացումն է:

Վերլուծությունը նպատակաուղղված է ֆինանսատնտեսական գործունեության գործընթացում շեղումների պատճառների հայտնաբերմանը, կառավարչական որոշումների հիմնավորմանը, տնտեսավարող սուբյեկտի զարգացման պահուստների և հեռանկարների բացահայտմանը:

Կարգավորումը կապված է կառավարչական որոշումների ընդունման, իրացման և կազմակերպության գործունեության ընթացքում առաջացած բացասական երևույթների վերացման միջոցառումների իրականացման հետ:

Հաշվային տեղեկատվությունը, արտացոլելով ֆինանսատնտեսական գործունեության գործառույթները, պլանային տեղեկատվության հետ միասին անհրաժեշտ է տնտեսվարող սուբյեկտի կառավարման գործում վերահսկողության, վերլուծության և կարգավորման գործառույթները իրականացնելու համար: Տնտեսական հաշվառումը, ընդհանրացնելով տեղեկատվությունը տնտեսավարող սուբյեկտի գործունեության գործառույթների վերաբերյալ, իրականացնում է տեղեկատվական հոսքերի ձևավորման գործառույթ:

Ելնելով տնտեսական հաշվառման համակարգում պահանջվող տեղեկատվության նպատակից և արտացոլվող գործառույթների բնույթից, առանձնացվում են հաշվառման հետևյալ տեսակները՝

1. վիճակագրական հաշվառում,
2. օպերատիվ հաշվառում,
3. հաշվապահական հաշվառում:

Վիճակագրական հաշվառումը ուսումնասիրում է տնտեսական և հասարակական մասսայական երևույթների զարգացման օրինաչափությունները: Վիճակագրության մեջ դիտարկվում և ուսումնասիրվում են ոչ միայն տնտեսական, այլ նաև հասարակական կյանքում տեղի ունեցող երևույթներն ու գործընթացները:

Վիճակագրական հաշվառումը ուսումնասիրում, հաշվառում և արտացոլում է տնտեսական գործունեության քանակական և որակական բազմաթիվ ցուցանիշներ, մասնավորապես, համախառն ու ապրանքային արտադրանքի թողարկման ծավալը, կադրերի շարժը, աշխատանքը, աշխատավարձն ու աշխատանքի արտադրողականությունը և այլն՝ առանձին կազմակերպության, ճյուղի և երկրի ամբողջ տնտեսության մասշտաբով: Վիճակագրությունն ուսումնասիրում, խմբավորում և արտացոլում է նաև բնակչության շարժը, ծնելիությունն ու մահացությունը, գիտության կրթության, առողջապահության, մշակույթի զարգացման մակարդակը բնութագրող ցուցանիշները և այլն: Վիճակագրության մեջ արտացոլվող տնտեսական, սոցիալական, դեմոգրաֆիկ և այլ երևույթների մասին տեղեկատվությունը օգտագործվում է կառավարման նպատակներով ինչպես տարածաշրջանային, այնպես էլ ամբողջ տնտեսության մակարդակներում: Վիճակագրական ընդհանրացումների համար հիմնականում օգտագործվում են օպերատիվ և հաշվապահական հաշվառման տվյալները, սակայն վիճակագրությունը օգտագործում է նաև հետազոտության սեփական մեթոդներ, ինչպիսիք են մարդահամարները, սոցիոլոգիական հարցումները, խմբավորումները և այլն: Վիճակագրական հետազոտությունները կարող են կատարվել ինչպես համատարած, այնպես էլ ընտրանքային եղանակներով:

Օպերատիվ հաշվառումը դիտարկում, խմբավորում և արտացոլում է կազմակերպությունների տնտեսական գործունեության առանձին գործառնություններն ու գործընթացները հենց դրանց կատարման պահին: Օպերատիվ հաշվառման տվյալները կարևոր նշանակություն ունեն կազմակերպությունների ընթացիկ աշխատանքը կազմակերպելու և կառավարելու գործում: Դրա հիմնական տարբերիչ հատկանիշը կառավարման նպատակներով հաշվային տվյալների ստացման և օգտագործման օպերատիվությունն է: Օպերատիվ հաշվառումը ընդգրկում է բազմատեսակ տնտեսական երևույթներ և ապահովում է տեղեկատվություն արտադրանքի թողարկման, պաշարների համալրման, աշխատողների հաճախումների և աշխատաժամանակի օգտագործման, պայմանագրային պարտավորությունների կատարման վերաբերյալ և այլն: Վերահսկողության օպերատիվությունը ապահովելու նպատակով անհրաժեշտ է արագ ստանալ տեղեկություններ տնտեսական գործառնությունների ընթացքի մասին: Այդ իսկ պատճառով օպերատիվ հաշվառման տվյալները պետք է արձանագրվեն հնարավորինս պարզ եղանակներով:

Հաշվապահական հաշվառումը ընդգրկում է կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեությունն ամբողջությամբ վերցրած: Հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլվում է կազմակերպության ակտիվների, սեփական կապիտալի, պարտավորությունների վիճակը և շարժը, հաշվարկային, վարկային և հարկային այն բոլոր հարաբերությունները, որոնք առաջանում են կազմակերպությունների գործունեության ընթացքում:

Բոլոր կազմակերպությունները պարտավոր են վարել հաշվապահական հաշվառում:

Հաշվապահական հաշվառումը ունի մի շարք առանձնահատուկ գծեր, որոնցով այն տարբերվում է վիճակագրական և օպերատիվ հաշվառումներից: Դրանք են՝ խիստ փաստաթղթային, համատարած և անընդհատ լինելը:

Հաշվապահական հաշվառման կարևոր առանձնահատկությունը խիստ փաստաթղթային լինելն է: Տեղի ունեցած ցանկացած գործառնություն պետք է առձանագրվի փաստաթղթում, որը հաշվապահական հաշվառման գրանցումների միակ աղբյուրն է: Փաստաթղթավորման շնորհիվ հաշվապահական հաշվառման տվյալները ստանում են հիմնավորվածություն և ապացուցողական ուժ:

Հաշվապահական հաշվառման մյուս բնորոշ գիծը դրա համընդհանուր բնույթն է: Հաշվապահական հաշվառման մեջ համատարած արտացոլվում է կազմակերպության բոլոր օղակների ֆինանսատնտեսական գործունեությունն ամբողջությամբ:

Հաջորդ բնորոշ գիծը անընդհատությունն է, ըստ որի կազմակերպության հիմնադրման պահից մինչև լուծարվելը հաշվապահական հաշվառման աշխատանքները չեն ընդհատվում:

Այսպիսով, հաշվապահական հաշվառման միջոցով ստացված տեղեկատվությամբ կառավարվում է կազմակերպությունների տնտեսական և ֆինանսական գործունեությունը, վերահսկվում նրանց տնտեսական միջոցների պահպանումը ու ճիշտ օգտագործումը:

Տնտեսական հաշվառման՝ վերը նշված երեք տեսակները, ունենալով իրենց ուսումնասիրման բնագավառները և հաշվառման մեթոդները, կտրված և մեկուսացված չեն իրարից, այլ լրացնում են մեկը մյուսին և կազմում են տնտեսական հաշվառման միասնական համակարգը: Ընդ որում այդ համակարգը պետք է կառուցվի այնպես, որ օպերատիվ և հաշվապահական հաշվառման միջոցով ստացված ցուցանիշները հնարավոր լինի մշակել վիճակագրական մեթոդներով:

Տնտեսական հաշվառման մեջ բոլոր տեղի ունեցած երևույթները արտացոլվում են թվային ցուցանիշների միջոցով: Դրանք ստանալու համար հաշվառման մեջ կիրառվում են հաշվային չափիչների հետևյալ երեք տեսակները.

- բնաիրային,
- աշխատանքային,
- դրամական կամ արժեքային:

Բնաիրային չափիչները (կգ, մ, հատ, քառ.մ, խոր.մ, կմ և այլն) անհրաժեշտ են նյութական պաշարների, հիմնական միջոցների, պատրաստի արտադրանքի և այլնի հաշվառման համար: Բնական չափիչների օգնությամբ իրականացվում է վերահսկողություն մատակարարման, արտադրության և իրացման գործընթացների ծավալների վրա, չափվում և վերլուծվում են հաշվետու ցուցանիշները, նյութական պատասխանատու անձանց պահպանությանը վստահված նյութական արժեքների շարժն ու մնացորդները, որը տարվում է քանակական արտահայտությամբ, այսինքն՝ բնական չափիչներով:

Աշխատանքային չափիչները օգտագործվում են արտադրանքի արտադրության կամ աշխատանքների կատարման վրա գործադրված աշխատանքի քանակը աշխատանքային օրերով, ժամերով, բոպեներով հաշվելու և արտահայտելու համար:

Աշխատանքային և մյուս չափիչների կիրառմամբ որոշվում է մշակմունքի նորմայի կատարումը, աշխատանքի արտադրողականությունը, աշխատողներին հասանելիք աշխատավարձը և այլն:

Դրամական չափիչով արժեքային արտահայտությամբ չափվում և արտացոլվում են տնտեսական այնպիսի երևույթներ, որոնք չեն կարող չափվել և արտացոլվել բնաիրային և աշխատանքային չափիչներով կամ դրանց համատեղ կիրառումով:

Այսպես, ապրանքանյութական արժեքների տարբեր տեսակների շարժն ու մնացորդները հնարավոր է չափել ու արտացոլել միայն դրամական չափիչով, քանի որ չափի տարբեր միավորներով հաշվառվող նյութերի քանակը հնարավոր չէ հանրագումարի բերել քանակական արտահայտությամբ: Դրամական չափիչի կիրառումը կարևոր է նաև արտադրանքի ինքնարժեքի հաշվարկման համար: Արտադրանքի պատրաստման ընթացքում իրականացվում են տարբեր ծախսումներ, որոնք հնարավոր է ընդհանրացնել միայն դրամական արտահայտությամբ: Դրամական չափիչի օգնությամբ հնարավոր է հանրագումարի բերել կազմակերպության բոլոր միջոցները և գնահատել դրա արտադրական կարողությունները, որոշել կազմակերպության գործունեության ֆինանսական հետևանքները:

Այսպիսով, դրամական չափիչը ընդհանրացնող չափիչ է, քանի որ դրամի միջոցով որոշվում է կազմակերպությանը պատկանող միջոցների ծավալը, հաշվարկված և բնական ու աշխատանքային չափիչներով արտացոլված ծախսերը, կազմվում են նախահաշիվները, հաշվետվությունները և այլն:

Հաշվապահական հաշվառման մեջ կիրառվում են բոլոր չափիչները, սակայն առավել լայն կիրառություն ունի դրամականը, քանի որ հաշվապահական հաշվառմանը բնորոշ է ընդհանրացված ցուցանիշների ստացումը:

1.2. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԱՌԱՐԿԱՆ ԵՎ ՕԲՅԵԿՏՆԵՐԸ

Հաշվապահական հաշվառումը կազմակերպության ակտիվների, սեփական կապիտալի, պարտավորությունների առկայության ու շարժի վերաբերյալ դրամական արտահայտությամբ տեղեկատվության հավաքման, գրանցման և ընդհանրացման համակարգ է՝ տնտեսական գործառնությունների համընդհանուր և անընդհատ փաստաթղթային հաշվառման միջոցով:

Կազմակերպությունները իրենց տնտեսական գործունեությունը ծավալելու համար պետք է ունենան անհրաժեշտ նյութական և դրամական միջոցներ՝ շենքեր և կառույցներ, մեքենաներ և սարքավորումներ, տրանսպորտային միջոցներ, գործիքներ, արտադրական և տնտեսական գույք, հումք և նյութեր, պատրաստի արտադրանք, ապրանքներ, կանխիկ դրամ և այլն: Այս միջոցների ամբողջությունը կազմակերպության տնտեսական միջոցներն են, որոնք հաշվապահական հաշվառման մեջ կոչվում են ակտիվներ: Կազմակերպությունները իրենց ակտիվները ձեռք են բերում որոշակի աղբյուրների հաշվին, որոնք բաժանվում են երկու խմբի՝ սեփական և ներգրավված:

Կազմակերպության ակտիվները, ակտիվների գոյացման աղբյուրները հանդիսանում են հաշվապահական հաշվառման ուսումնասիրման առարկան:

Կազմակերպությունների տնտեսական գործունեության ընթացքում, երբ կատարվում են մատակարարման, արտադրության և իրացման գործընթացները, տնտեսական միջոցները և գոյացման աղբյուրները փոփոխության են ենթարկվում և նույնպես հաշվառվում ու վերահսկվում, հետևաբար հանդիսանում են հաշվապահական հաշվառման առարկա:

Այսպիսով, հաշվապահական հաշվառման առարկան կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեությունն է՝ այդ գործունեությունը իրականացնելու համար անհրաժեշտ ակտիվները, դրանց գոյացման աղբյուրները, դրանց կազմում տեղի ունեցող փոփոխությունները, տնտեսական գործունեության գործընթացները և դրանց հետևանքները:

Կազմակերպությունները գործողության մեջ դնելով իրենց տնտեսական միջոցները՝ իրականացնում են մատակարարման, արտադրության և իրացման գործընթացներ, որոնք ձևավորում են տնտեսական գործունեությունը: Վերջինս իրականացվում է բազմաթիվ գործառնությունների միջոցով: Տնտեսական գործառնությունը՝ դա գործողություն է, որն արտացոլում է տնտեսական փաստերը, գործարքները, հաշվարկները, ֆինանսական գործունեության արդյունքները և որոնց միջոցով արտացոլվում են միջոցների և դրանց գոյացման աղբյուրների կազմում տեղի

ունեցած փոփոխությունները: Օրինակ, նյութերի գնումը, նյութերի ծախսը, անձնակազմին աշխատավարձի հաշվարկումը և վճարումը, պատրաստի արտադրանքի թողարկումը, առաքումը, իրացումը, վարկերի ստացումն ու մարումը, մատակարարների, այլ կազմակերպությունների հանդեպ պարտքերի մարումը և այլն:

Մատակարարման գործընթացում կատարվում է պաշարների համալրում: Արտադրական կազմակերպություններում արտադրության անընդմեջ գործընթացն ապահովելու համար անհրաժեշտ է շարունակ գնել հումք, հիմնական և օժանդակ նյութեր, վառելիք, դրանք տեղափոխելու, բեռնելու, բեռնաթափելու համար կատարել դրամական ծախսումներ: Կատարված այդ ծախսումների հանրագումարը կազմում է արտադրական պաշարների փաստացի ինքնարժեքը, որով էլ դրանք հաշվառվում են:

Արտադրության գործընթացում կազմակերպության աշխատողները աշխատանքի առարկաները մշակում և վերածում են պատրաստի արտադրանքի: Արտադրության գործընթացում կատարվող ծախսումները ընդգրկում են ծախսված հումքի, նյութերի, վառելիքի ինքնարժեքը, հաշվարկված աշխատավարձը, օգտագործված շենքերի, մեքենաների, սարքավորումների ու գործիքների մաշվածության, արտադրության կառավարման, սպասարկման ծախսումները: Նշված բոլոր ծախսումների հանրագումարը կազմում է պատրաստի արտադրանքի արտադրական ինքնարժեքը:

Իրացման գործընթացի նպատակը թողարկված արտադրանքի վաճառքն է: Իրացման գործընթացում արտադրական կազմակերպությունը կատարում է պատրաստի արտադրանքի վաճառահանման հետ կապված ծախսեր (փաթեթավորում, բեռնում, փոխադրում և այլն):

Տնտեսական գործընթացների կառավարման համար կատարվում են որոշակի ծախսեր, որոնք ներառվում են վարչական ծախսերի կազմում:

Իրացնելով թողարկված արտադրանքը՝ կազմակերպությունը ստանում է հասույթ, որից հանելով իրացված արտադրանքի ինքնարժեքը, իրացման և վարչական ծախսերը, որոշում է իր գործունեության ֆինանսական հետևանքը՝ շահույթը կամ վնասը:

Արտադրական կազմակերպություններում մատակարարման, արտադրության և իրացման գործընթացները և դրանք ձևավորող գործառնությունները հանդիսանում են հաշվապահական հաշվառման օբյեկտները:

1.3. ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅԱՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ԵՎ ԴՐԱՆՑ ԳՈՅԱՑՄԱՆ ԱՂԲՅՈՒՐՆԵՐԻ ԴԱՍԱԿԱՐԳՈՒՄԸ

Կազմակերպության տնտեսական միջոցների և դրանց գոյացման աղբյուրների վերաբերյալ արժանահավատ տեղեկատվության ձևավորման նպատակով հաշվապահական հաշվառման մեջ դրանք ենթարկվում են որոշակի դասակարգման: Տնտեսական միջոցները դասակարգվում են.

- ըստ կազմի և տեղաբաշխման,
- ըստ գոյացման աղբյուրների:

Ըստ կազմի ու տեղաբաշխման դասակարգված միջոցները անվանում են ակտիվներ: Ակտիվը կազմակեպության կողմից վերահսկվող միջոց է՝ որպես կատարված գործառնությունների արդյունք, որից կազմակերպությունը ակնկալում է տնտեսական օգուտների աճ:

Ակտիվները ստորաբաժանվում են հետևյալ խմբերի՝

- ոչ ընթացիկ ակտիվներ,
- ընթացիկ ակտիվներ:

Ակտիվը պետք է դասակարգվի որպես ընթացիկ, երբ կազմակերպությունը ակնկալում է այն իրացնել կամ մտադիր է վաճառել կամ սպառել՝ իր սովորական գործառնական փուլի ընթացքում, պահում է այն հիմնականում առևտրական նպատակներով կամ ակնկալում է իրացնել հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում:

Կազմակերպությունը բոլոր այլ ակտիվները պետք է դասակարգի որպես ոչ ընթացիկ:

Ոչ ընթացիկ ակտիվները բաժանվում են հետևյալ ենթախմբերի՝

- նյութական,
- ոչ նյութական,
- ֆինանսական:

Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվներին են վերաբերում .

- մաշվող հիմնական միջոցներ,
- հողամասեր,
- կենսաբանական ակտիվներ,
- օգտագործման համար ոչ մատչելի հիմնական միջոցներ,
- ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցներ,
- ներդրումային գույք:

Կազմակերպություններում ***հիմնական միջոցների*** մեջ ներառվում են. շենքերը, կառուցվածքները, մեքենաները, սարքավորումները, փոխանցող հարմարանքները, տրանսպորտային միջոցները, արտադրական և տնտեսական գույքը, գործիքները և այլ հիմնական միջոցներ: Դրանք մաշվող հիմնական միջոցներն են: Հողամասերը համարվում են չմաշվող հիմնական միջոցներ:

Կենսաբանական ակտիվների մեջ ներառվում են. պտղատու այգիները, ծառերը տնկադաշտում, թփերը, խաղողի վազերը, կաթնատու հոտը և մսատու կենդանիները:

Ներդրումային գույք են համարվում շենքերը և հողամասերը, որոնք նախատեսված են ոչ թե օգտագործելու, այլ արժեքի աճից կամ վարձակալության հանձնումից եկամուտների ստացման համար:

Ոչ նյութական ակտիվների մեջ ներառվում են. ֆիրմային անունները, հրապարակումների անունները, համակարգչային ծրագրերը, լիցենզիաները, արտոնագրերը, ծառայությունների մատուցման և շահագործման իրավունքները, բանաձևերը, մոդելները և այլ ոչ նյութական ակտիվները: Ի տարբերություն հիմնական միջոցների, դրանք անշոշափելի են, զուրկ ֆիզիկական սուբստանցիայից, սակայն նույնպես օգտագործվում են կազմակերպության կողմից տնտեսական օգուտներ ստանալու նպատակով:

Ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների մեջ ներառվում են. ձեռք բերված բաժնետոմսերը, պարտատոմսերը, տրամադրված փոխառությունները:

Ընթացիկ ակտիվները ստորաբաժանվում են հետևյալ ենթախմբերի՝

- պաշարներ և կենսաբանական ակտիվներ,
- գործառնական և այլ ընթացիկ դեբիտորական պարտքեր,
- ընթացիկ ֆինանսական ներդրումներ,
- դրամական միջոցներ:

Պաշարներ և կենսաբանական ակտիվներ ենթախմբում ընդգրկվում են նյութերը, սպառվող կենսաբանական ակտիվները, անավարտ արտադրությունը, արտադրանքը, ապրանքները: Դրանք նախատեսված են վաճառքի կամ արտադրության գործընթացում օգտագործելու համար:

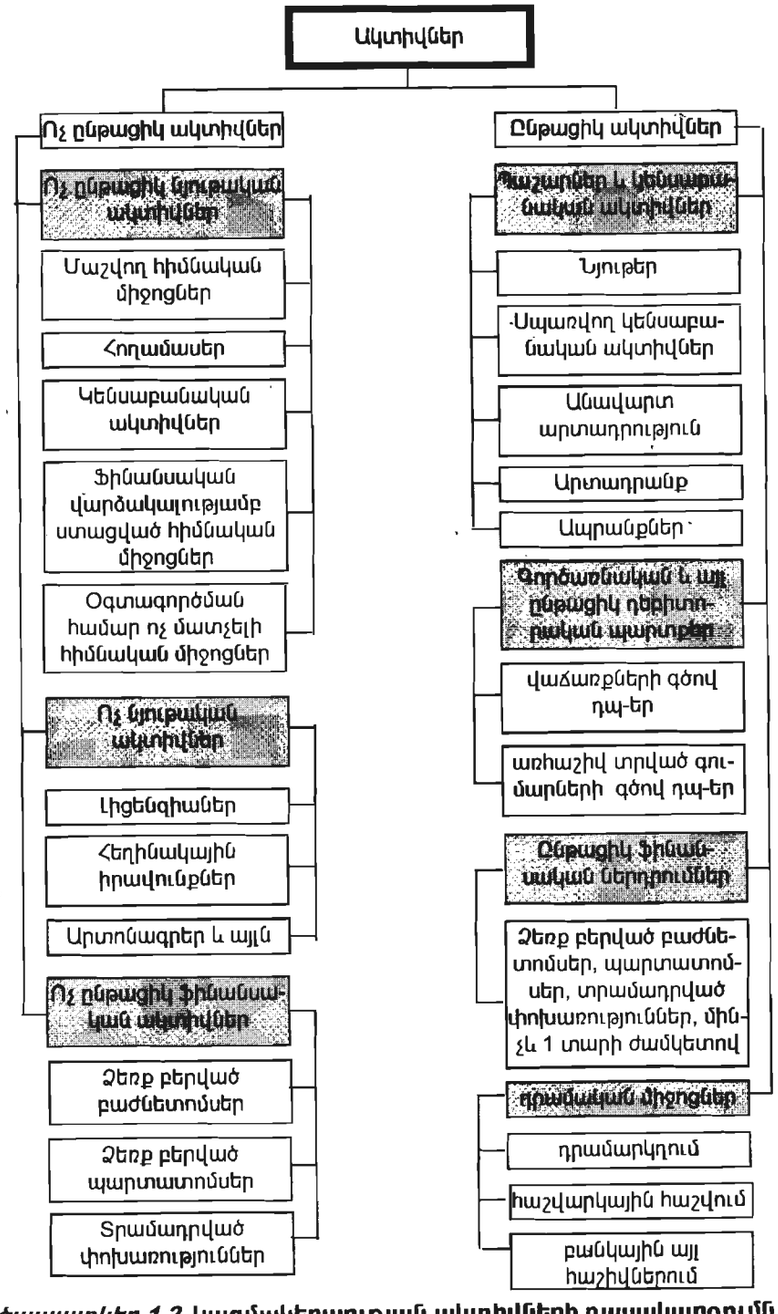
Գործառնական դեբիտորական պարտքեր ենթախմբում ընդգրկվում է այլ կազմակերպությունների պարտքը տվյալ կազմակերպությանը: Դրանց են վերաբերում գնորդների՝ պարտքը՝ նրանց վաճառված ապրանքների համար, որոնց դիմաց գումարը դեռևս վճարված չէ, հաշվետու անձանց պարտքը առհաշիվ տրված գումարների գծով և այլն:

Ընթացիկ ֆինանսական ներդրումներ ենթախմբում ընդգրկվում են ձեռք բերված պարտատոմսերը, բաժնետոմսերը, ավանդները և տրամադրված փոխառությունները՝ մինչև մեկ տարի տևողությամբ:

Դրամական միջոցներ ենթախմբում ընդգրկվում են դրամարկղում, հաշվարկային հաշվում, արտարժութային և այլ դրամական միջոցներ հաշվառող հաշիվներում առկա գումարները:

Ակտիվների դասակարգումը ներկայացված է գծապատկեր 1.2-ում:

Հաշվապահական հաշվառումը արտացոլում և վերահսկում է ոչ միայն կազմակերպությունների ակտիվները, այլ նաև այդ ակտիվների գոյացման աղբյուրները: Այստեղից էլ առաջանում է կազմակերպությունների ակտիվների գոյացման աղբյուրները դասակարգելու անհրաժեշտությունը:



Գծապատկեր 1.2. **Կազմակերպության ակտիվների դասակարգումն ըստ կազմի և տեղաբաշխման**

Կազմակերպությունների ակտիվների *գոյացման աղբյուրները* բաժանվում են երկու խմբի.

- սեփական աղբյուրներ,
- ներգրավված կամ փոխառու աղբյուրներ:

Սեփական աղբյուրների մեջ ներառվում են.

- կանոնադրական կապիտալ,
- էմիսիոն եկամուտ,
- կուտակված շահույթ,
- պահուստային կապիտալ և այլն:

Կանոնադրական կապիտալը կազմակերպության հիմնադրման ժամանակ հիմնադիրների կողմից տրամադրված միջոցներն են: Էմիսիոն եկամուտը լրացուցիչ կապիտալ է, որն առաջանում է, երբ մասնակիցների կողմից ներդրումները կատարվում են բաժնետոմսերի կամ բաժնեմասերի անվանական կամ հայտարարված արժեքից բարձր արժեքով: Կուտակված շահույթը և պահուստային կապիտալը առաջանում են կազմակերպության արդյունավետ աշխատանքի արդյունքում, երբ ձևավորված շահույթը ուղղվում է ընդլայնված վերարտադրության իրականացմանը կամ հետագա սպառմանը:

Կազմակերպությունների ակտիվների գոյացման ներգրավված աղբյուրները անվանում են *պարտավորություններ*: Պարտավորությունը կազմակերպության ներկա պարտականությունն է՝ որպես կատարված գործառնությունների արդյունք, որի կատարումը ենթադրում է կազմակերպությունից տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք:

Ներգրավված կամ փոխառու աղբյուրները բաժանվում են երկու խմբի.

- ոչ ընթացիկ պարտավորություններ,
- ընթացիկ պարտավորություններ:

Կազմակերպությունը պարտավորությունը պետք է դասակարգի որպես ընթացիկ, երբ՝ ակնկալում է այն մարել կազմակերպության սովորական գործառնական փուլի ընթացքում, կամ պահում է հիմնականում առևտրական նպատակներով, կամ ենթակա է մարման հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, կամ կազմակերպությունը չունի անվերապահ իրավունք՝ հետաձգելու պարտավորության մարումը հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո նվազագույնը տասներկու ամիս: Մյուս բոլոր պարտավորությունները դասակարգվում են որպես ոչ ընթացիկ:

Ոչ ընթացիկ պարտավորություններ են համարվում. երկարաժամկետ վարկերը, երկարաժամկետ փոխառությունները, երկարաժամկետ պարտավորությունները ֆինանսական վարձակալության գծով:

Ընթացիկ պարտավորությունները իրենց հերթին բաժանվում են երկու ենթախմբի.

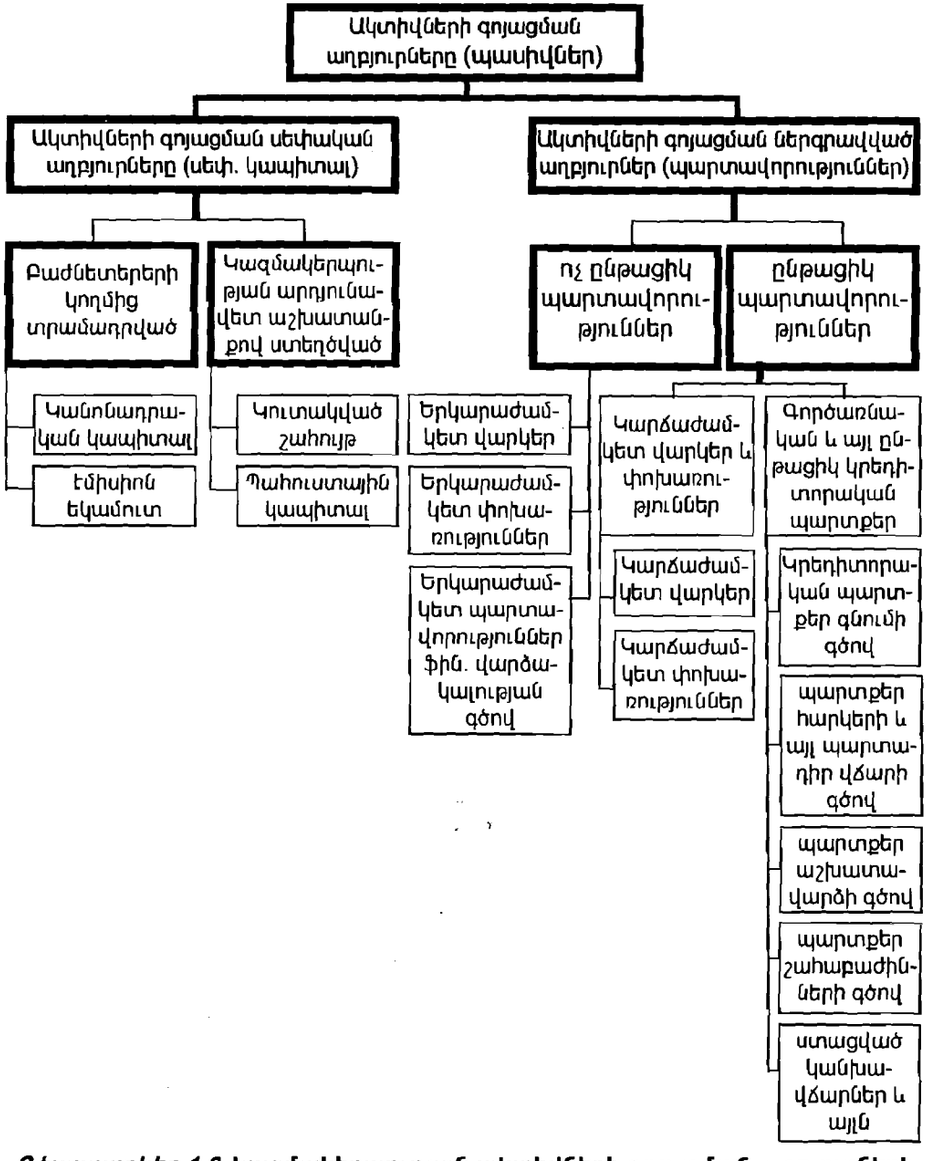
- կարճաժամկետ վարկեր և փոխառություններ,
- գործառնական կրեդիտորական պարտքեր:

Կարճաժամկետ վարկերի և փոխառությունների մեջ ներառվում են. կարճաժամկետ վարկերը, ընթացիկ փոխառությունները, որոնց մարման ժամկետը չի գերազանցում մեկ տարին:

Կազմակերպությունները իրենց տնտեսական գործունեությունը ծավալելիս զանազան կազմակերպությունների և իրենց աշխատողների հանդեպ ունենում են պարտավորություններ, որոնք մարվում են որոշակի ժամանակից հետո և այդ ժամանակի ընթացքում օգտագործվում են որպես ակտիվների գոյացման աղբյուրներ:

Այդ պարտավորությունների մեջ մտնում են. գնումների գծով կրեդիտորական պարտքերը, ստացված կանխավճարները, պարտքերը հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով, կազմակերպության պարտքը իր աշխատակազմին աշխատավարձի գծով, պարտքերը շահաբաժինների գծով:

Կազմակերպության ակտիվների գոյացման աղբյուրների դասակարգումը ներկայացվել է գծապատկերը 1.3-ում:



Գծապատկեր 1.3. **Կազմակերպության ակտիվների գոյացման աղբյուրների դասակարգումը**

1.4. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՄԵԹՈԴԸ, ԴՐԱ ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՏԱՐՐԵՐԸ

Հաշվապահական հաշվառման առարկայի, որպես գիտության, բովանդակությունը արտացոլվում է նրա մեթոդի էության բացահայտման միջոցով: ***Հաշվապահական հաշվառման մեթոդը*** ներառում է այն եղանակների ամբողջությունը, որոնց օգնությամբ ուսումնասիրվում է հաշվապահական հաշվառման առարկան: Հաշվապահական հաշվառման մեթոդի տարրերն են՝ ըստ հաշվապահական գործընթացների հաջորդականության.

1. փաստաթղթավորում,
2. գույքագրում,
3. հաշվապահական հաշիվներ,
4. կրկնակի գրանցում,
5. գնահատում,
6. կալկուլյացիա,
7. հաշվապահական հաշվեկշիռ,
8. ֆինանսական հաշվետվություն:

Փաստաթղթավորումը կատարված տնտեսական գործառնությունների ձևակերպման եղանակ է: Այն գրավոր վկայությունն է կատարված տնտեսական գործառնությունների մասին, որը հաշվապահական հաշվառման տվյալներին տալիս է իրավաբանական ուժ: Յուրաքանչյուր տնտեսական գործառնություն, որը ենթակա է հաշվապահական հաշվառման մեջ գրանցման, պետք է ձևակերպվի համապատասխան փաստաթղթերով, որտեղ արտացոլվում են կատարված գործառնությունների բովանդակությունը, նրա ճիշտ քանակական արտահայտությունը և դրամական գնահատումը: Փաստաթղթերում բերված տվյալների ճշտությունը վավերացվում է տվյալ գործառնության իրականացման համար պատասխանատու անձի կողմից: Հաշվապահական հաշվառման գրանցամատյաններում բոլոր գրանցումները իրականացվում են փաստաթղթերում կատարված գրանցումների ճշտությունը և օրինականությունը ստուգելուց հետո: Եթե կազմակերպությունը կատարում է գործառնություններ, որոնք չեն կարող ձևակերպվել տիպային փաստաթղթերով, ապա նման դեպքերում դրանց համար կարող են մշակվել սկզբնական փաստաթղթերի այլ ձևեր, որոնք կարող են հաստատվել կազմակերպության հաշվային քաղաքականությամբ: Ընդ որում, ձևավորված փաստաթուղթը պետք է պարունակի «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված վավերապայմանների ցանկը: Փաստաթղթերի կազմումը կոչվում է **փաստաթղթավորում** կամ սկզբնական հաշվառում:

Փաստաթղթավորումը հաշվապահական հաշվառմանը հաղորդում է ճշտություն և հավաստիություն: Սակայն տնտեսական գործունեության ընթացքում տեղի ունեցող ոչ բոլոր երևույթները կարող են արձանագրվել փաստաթղթերի միջոցով, մասնավորապես բնական կորուստը, նյութերի ընդունման կամ բաց թողնման ժամանակ թույլտրված անճշտությունները, հաշվային գրանցումներում թույլտրված սխալները: Նման երևույթները հնարավոր է ձևակերպել միայն հայտնաբերելու, այլ ոչ թե առաջանալու պահին: Կազմակերպության միջոցների կազմում առաջացած տարբերությունները բացահայտելու համար կատարվում է գույքագրում, որը լրացնում է փաստաթղթավորումը և վերջինիս հետ միասին կիրառվում է հաշվապահական հաշվառման օբյեկտների սկզբնական դիտման համար:

Գույքագրումը փաստացի և հաշվապահական հաշվառման տվյալների միջև տարբերությունների հայտնաբերման նպատակով իրականացվող ակտիվների և պարտավորությունների ստուգման եղանակ է: Գույքագրումը ապահովում է վերահսկողություն նյութական արժեքների և դրամական միջոցների պահպանման վրա՝ հաշվապահական հաշվառման և հաշվետվության տվյալների լրիվության և արժանահավատության ապահովման նպատակով:

Ընթացիկ հաշվառման տվյալներից կարելի է իմանալ, թե տվյալ պատասխանատու անձի մոտ որքան արժեքներ պետք է լինեն այս կամ այն պահին, բայց իրականում դրանց փաստացի առկայությունը կարելի է պարզել միայն գույքագրման միջոցով: Համեմատելով ընթացիկ հաշվառման և գույքագրման տվյալները, որոշում են նյութական արժեքների պակասորդը կամ ավելցուկը: Հայտնաբերված տարբերությունները սահմանված կարգով դուրս գրելով կամ ընդհակառակը՝ մուտքագրելով, ընթացիկ հաշվառման տվյալները համապատասխանեցվում են գույքագրման տվյալների հետ:

Կազմակերպության տնտեսական գործունեության գործընթացում անընդհատ փոփոխությունների են ենթարկվում նրա ակտիվները, սեփական կապիտալը և պարտավորությունները: Այդ փոփոխությունների ընթացիկ հաշվառումը կազմակերպելու նպատակով ակտիվների, սեփական կապիտալի և պարտավորությունների առանձին խմբերի, ենթախմբերի և տեսակների համար բացվում են առանձին ***հաշվապահական հաշիվներ,*** այսինքն՝ հատուկ ձևի և բովանդակության՝ երկու կողմից բաղկացած աղյուսակներ, որոնց մեջ գրանցվում են հաշվեկշռային մնացորդները և կատարված փոփոխությունները: Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում որոշվում է յուրաքանչյուր հաշվի մնացորդը: Ստացված մնացորդներով կազմվում է հաշվեկշիռ՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:

Հաշվապահական հաշիվներում տնտեսական գործառնությունների հետևանքով առաջացած փոփոխությունները գրանցվում են ***կրկնակի գրանցման*** եղանակով, այսինքն՝ գործառնության գումարը միաժամանակ գրանցվում է երկու տարբեր հաշիվներում: Հաշիվներում գրանցումներ կատարելու այս եղանակը յուրահատուկ է միայն հաշվապահական հաշվառմանը: Կրկնակի գրանցման եղանակը հնարավորություն է ստեղծում ստուգելու կատարված գրանցումների ճշտությունը և ապահովում է գործառնությունների փոխադարձ կապի արտացոլումը:

Կազմակերպության ակտիվները, սեփական կապիտալը և պարտավորությունները, ինչպես նաև տնտեսական գործունեության գործընթացում դրանց կազմում առաջացած փոփոխությունները ընդհանրացնելու և հաշիվներում արտացոլելու համար կատարվում է դրանց գնահատում: ***Գնահատումը*** ակտիվները, սեփական կապիտալը և պարտավորությունները դրամական չափիչով արտացոլելու եղանակ է: Առանց դրամական գնահատման հնարավոր չէ հանրագումարի բերել բնական տարբեր չափիչներով արտահայտվող ակտիվները և՝հաշվեկշռում արտացոլել որպես մի ամբողջություն: Արտադրության գործընթացում պատրաստվող պատրաստի արտադրանքի վրա կատարված նյութական և աշխատանքային ծախսումները նույնպես չափվում և հանրագումարի են բերվում դրամական գնահատմամբ, որի շնորհիվ որոշվում է պատրաստի արտադրանքի փաստացի ինքնարժեքը: Դրամական գնահատման միջոցով հնարավոր է լինում որոշել թողարկված արտադրանքի յուրաքանչյուր տեսակի մեկ միավորի փաստացի ինքնարժեքը:

Միավոր արտադրանքի ինքնարժեքի հաշվարկը կոչվում է ***կալկուլյացիա:***

Հաշվապահական հաշվեկշիռը կազմակերպության ակտիվները և այդ ակտիվների գոյացման աղբյուրները որոշակի ժամանակաշրջանի դրությամբ խմբավորելու և դրամական գնահատմամբ արտացոլելու եղանակ է: Այն կարևոր նշանակություն ունի յուրաքանչյուր կազմակերպության տնտեսական գործունեության ընթացիկ հաշվառումը կազմակերպելու համար:

Յուրաքանչյուր կազմակերպություն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում կազմում է ***ֆինանսական հաշվետվություն,*** որն ընդգրկում է մի շարք ձևեր: Հաշվետվության ձևերից առաջինը հաշվապահական հաշվեկշիռն է (հաշվետվությունը ֆինանսական վիճակի մասին): Ֆինանսական հաշվետվությունը, բացի հաշվապահական հաշվեկշռից, ընդգրկում է նաև հաշվետվության մի շարք այլ ձևեր, որոնք արտացոլում են կազմակերպության հաշվետու ժամանակաշրջանի տնտեսական գործունեության կարևոր կողմերը: Ֆինանսական հաշվետվության նպատակը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, գործունեության ֆինանսական

արդյունքների վերաբերյալ անկողմնակալ տեղեկատվության ներկայացումն է այդ հաշվետվությունը օգտագործողներին (բաժնետերեր, կառավարող անձնակազմ, կազմակերպության աշխատողներ, պետական մարմիններ և այլն), որը նրանց անհրաժեշտ է տնտեսական որոշումներ կայացնելու համար: Ֆինանսական հաշվետվության ցուցանիշները, վիճակագրական և օպերատիվ հաշվառման տվյալների հետ միասին, հիմք են ծառայում կազմակերպության ֆինանսատնտեսական գործունեությունը վերլուծելու, կազմակերպության գործունեության դրական և բացասական կողմերը բացահայտելու և հետագայում բարելավման ուղղությամբ միջոցառումներ իրականացնելու համար:

1.5. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒՄԸ ԵՎ ՎԱՐՄԱՆ ԿԱՆՈՆՆԵՐԸ

ՀՀ հաշվապահական հաշվառման կազմակերպման և վարման հիմնական մոտեցումները և ներկայացվող պահանջները արտացոլված են «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքում, ընդունված 2002թ. դեկտեմբերի 26-ին: Սույն օրենքը տարածվում է ՀՀ-ում սահմանված կարգով պետական գրանցում ստացած իրավաբանական անձանց, օտարերկրյա կազմակերպությունների մասնաճյուղերի և ներկայացուցչությունների վրա: Կազմակերպությունները պարտավոր են հաշվապահական հաշվառումը վարել հաշվապահական հաշվառման ոլորտը կարգավորող օրենսդրության պահանջներին համապատասխան՝ հաշվապահական հաշվառում վարելու հնարավորություն ընձեռող համակարգչային ծրագրերով: Կազմակերպության ղեկավարը պատասխանատվություն է կրում հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող իրավական ակտերի պահանջներին համապատասխան հաշվապահական հաշվառում կազմակերպելու համար:

Հաշվապահական հաշվառման աշխատանքների ծավալից կախված՝ կազմակերպության ղեկավարն իրավունք ունի հաշվապահական հաշվառումը վարել կառուցվածքային ստորաբաժանում համարվող հաշվապահական ծառայության միջոցով, կամ կազմակերպության աշխատակիցը համարվող հաշվապահի միջոցով, կամ հաշվապահական ծառայություններ մատուցող կազմակերպության միջոցով, կամ անձամբ:

Ըստ Հայաստանի Հանրապետության հաշվապահական հաշվառման մասին օրենքի 13-րդ հոդվածի՝ սահմանված են հաշվապահական հաշվառման վարման հետևյալ հիմնական կանոնները.

1. Հաշվապահական հաշվառումը վարվում է՝

ա) Հայաստանի Հանրապետության արժույթով՝ հայկական դրամով,

բ) կրկնակի գրանցման եղանակով՝ հաշվապահական հաշվառման պլանին համապատասխան,

գ) անընդհատ՝ հիմնադրման պահից մինչև լուծարումը:

2. Անալիտիկ (մանրամասնեցված) և սինթետիկ (ընդհանրացված) հաշիվների տվյալները պետք է համապատասխանեն միմյանց:

3. Բոլոր տնտեսական գործառնությունները՝ պետք է հաշվապահական հաշվառման հաշիվներում գրանցվեն ժամանակին, այնպես, որ դրանք արտացոլվեն այն ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում, որին վերաբերում են:

Կազմակերպության ղեկավարը պարտավոր է սահմանել կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը՝ հաշվապահական հաշվառում վարելու և ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու նպատակով կիրառվող սկզբունքների, հիմունքների, եղանակների, կանոնների, ձևերի և արարողակարգերի ամբողջությունը, ապահովել հաշվապահական հաշվառում վարելը (այդ թվում սույն օրենքի 5.1-րդ հոդվածով սահմանված չափանիշներին բավարարող համակարգչային ծրագրերով), ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելը և ներկայացնելը:

Կազմակերպությունում հաշվապահական հաշվառման ընդհանուր վարումը և ֆինանսական հաշվետվությունների կազմումն իրականացվում է հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող իրավական ակտերի պահանջներին համապատասխան: Գլխավոր հաշվապահը պատասխանատու է հաշվապահական հաշվառում վարելու, ֆինանսական հաշվետվությունները ժամանակին կազմելու և ներկայացնելու համար: Առանձին տնտեսական գործառնությունների իրականացման հետ կապված՝ կազմակերպության ղեկավարի և գլխավոր հաշվապահի միջև տարաձայնությունների դեպքում գլխավոր հաշվապահը կատարման է ընդունում փաստաթղթերը՝ կազմակերպության ղեկավարի գրավոր կարգադրությամբ, և նման գործառնությունների իրականացման հետևանքների պատասխանատվությունը կրում է կազմակերպության ղեկավարը: Առևտրային կազմակերպությունների հրապարակվող ֆինանսական հաշվետվություններն ստորագրելու իրավունք ունի որակավորված գլխավոր հաշվապահը:

Գ Լ ՈՒ Խ 2

ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ, ՀԱՇԻՎՆԵՐ ԵՎ ԿՐԿՆԱԿԻ ԳՐԱՆՑՈՒՄ

2.1. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵԿՇՌԸ, ԿԱՌՈՒՑՎԱԾՔԸ ԵՎ ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆԸ

Կազմակերպության ունեցվածքը (տնտեսական միջոցները) և պարտավորությունները (տնտեսական միջոցների գոյացման աղբյուրները) անընդհատ մասնակցում են արտադրական գործընթացին: Որպեսզի որոշվի կազմակերպության ամբողջ ունեցվածքի և պարտավորությունների մեծությունը, տրվի հաշվետու ժամանակաշրջանի դրությամբ դրանց տնտեսական գնահատականը, ինչպես նաև օպերատիվ կազմակերպվի և կառավարվի ֆինանսատնտեսական գործունեությունը, անհրաժեշտ է ունենալ ընդհանրացված տեղեկատվություն տնտեսական միջոցների և դրանց գոյացման աղբյուրների վերաբերյալ: Նման ընդհանրացված տեղեկատվություն ստացվում է հաշվապահական հաշվեկշռի կազմման միջոցով:

Հաշվապահական հաշվեկշիռը կազմակերպության տնտեսական միջոցների ընդհանրացված արտացոլման եղանակ է երկու խմբավորումներով՝ ըստ կազմի ու տեղաբաշխման և ըստ դրանց գոյացման աղբյուրների, որոշակի ժամանակի դրությամբ, դրամական արտահայտությամբ: Հաշվապահական հաշվեկշիռը սովորաբար՝ կազմվում է հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին օրվա դրությամբ (տարի, եռամսյակ, ամիս):

Հաշվապահական հաշվեկշիռը երկու կողմից բաղկացած մի աղյուսակ է, որի ձախ մասը կոչվում է ակտիվ, իսկ աջ մասը՝ պասիվ: Ակտիվում արտացոլվում են կազմակերպության բոլոր ակտիվները՝ դասակարգված ըստ կազմի, իսկ պասիվում՝ դրանց գոյացման աղբյուրները:

Հաշվեկշռում ակտիվները և ակտիվների գոյացման աղբյուրները արտացոլվում են առանձին բաժիններով: Յուրաքանչյուր բաժին ընդգրկում է ակտիվների, սեփական կապիտալի և պարտավորությունների առանձին տեսակներ, որոնք կոչվում են հաշվեկշռի հոդվածներ: Յուրաքանչյուր հոդված իրենից ներկայացնում է համախմբված տեղեկատվություն տնտեսական միջոցների կամ դրանց գոյացման աղբյուրների որևէ խմբի համար: Հաշվեկշռի ակտիվի հոդվածների գումարների հանրագումարը միշտ հավասար է լինում հաշվեկշռի պասիվի հոդվածների գումարների հանրագումարին: Այդ հավասարությունը հետևանք է այն բանի, որ հաշվեկշռի և՛ ակտիվում, և՛ պասիվում արտացոլվում են կազմակերպության նույն ակտիվները՝ դասակարգված ըստ տարբեր հատկանիշների, ակտիվում՝ ըստ կազմի, իսկ պասիվում՝ ըստ գոյացման աղբյուրների:

Հաշվեկշռի ակտիվի և պասիվի հանրագումարների հավասարակշռությունը հաշվապահական հաշվառման առաջին և հիմնական պահանջներից մեկն է: Հաշվապահական հաշվառման հետագա բոլոր աշխատանքները հիմնվում են այդ հավասարության վրա:

Հաշվապահական հաշվեկշիռը միշտ պետք է բավարարի հիմնական հավասարության՝

Ակտիվներ = Սեփական կապիտալ + Պարտավորություն:

Հաշվապահական հաշվեկշռի ակտիվի և պասիվի հոդվածները խմբավորվում են առանձին բաժինների: Հաշվապահական հաշվեկշիռը կազմված է հինգ բաժնից.

I. ոչ ընթացիկ ակտիվներ,
II. ընթացիկ ակտիվներ,
III. սեփական կապիտալ,
IV. ոչ ընթացիկ պարտավորություններ,
V. ընթացիկ պարտավորություններ:

Ոչ ընթացիկ ակտիվների բաժնում ներառվում են. հիմնական միջոցները, հողամասերը, կենսաբանական ակտիվները, ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցները, ոչ նյութական ակտիվները, ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվները և այլ ոչ ընթացիկ ակտիվները:

Ընթացիկ ակտիվների բաժնում ընդգրկվում են նյութերը, սպառվող կենսաբանական ակտիվները, անավարտ արտադրությունը, արտադրանքը, ապրանքները, վաճառքի գծով դեբիտորական պարտքերը, ընթացիկ ֆինանսական ներդրումները, դրամական միջոցները և այլ ընթացիկ ակտիվները:

Սեփական կապիտալի բաժնում ներառվում են. կանոնադրական կապիտալը, էմիսիոն եկամուտը, կուտակված շահույթը, պահուստային կապիտալը և այլն:

Ոչ ընթացիկ պարտավորությունների բաժնում արտացոլվում են. երկարաժամկետ վարկերը և փոխառությունները, երկարաժամկետ պարտավորությունները ֆինանսական վարձակալության գծով, հետաձգված հարկային պարտավորությունները և այլ ոչ ընթացիկ պարտավորությունները:

Ընթացիկ պարտավորությունների բաժնում ներառվում են. կարճաժամկետ վարկերը, գնումների գծով կրեդիտորական պարտքերը, ստացված կանխավճարները, պարտքերը հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով, պարտավորություններն անձնակազմին՝ աշխատանքի վարձատրության գծով, պարտքերը շահաբաժինների գծով և այլ ընթացիկ պարտավորությունները:

Ստորև ներկայացված է հաշվապահական հաշվեկշռի պարզեցված և կրճատված ձևը՝ պայմանական օրինակով (աղյուսակ 2.1):

Աղյուսակ 2.1

ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ

առ 31-ը դեկտեմբերի 2013 թ.

հազար դրամ

Ակտիվ	Գումարը	Պասիվ	Գումարը
1.Ոչ ընթացիկ ակտիվներ		**3.Սեփական կապիտալ**	
Հիմնական միջոցներ	6000	Կանոնադրական կապիտալ	9500
Ոչ նյութական ակտիվներ	3000	Կուտակված շահույթ	2000
Այլ ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ	1000	Ընդամենը սեփական կապիտալ	11500
Ընդամենը ոչ ընթացիկ ակտիվներ	10000	**4. Ոչ ընթացիկ պարտավորություններ**	
2. Ընթացիկ ակտիվներ			
Նյութեր	4800	Երկարաժամկետ վարկեր և փոխառություններ	4400
Անավարտ արտադրություն	2000	Ֆինանսական վաճառքի գծով պարտավորություններ	800
Արտադրանք	3500		
Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով	1500	Ընդամենը ոչ ընթացիկ պարտավորություններ	5200
Դրամական միջոցներ	4000	**5. Ընթացիկ պարտավորություններ**	
Ընդամենը ընթացիկ ակտիվներ	15800	Կարճաժամկետ վարկեր	3000
		Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով	2800
		Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով	600
		Պարտքեր աշխատավարձի վճարման գծով	1800
		Պարտքեր շահաբաժինների գծով	900
		Ընդամենը ընթացիկ պարտավորություններ	9100
Ընդամենը ակտիվներ	25800	Ընդամենը սեփական կապիտալ և պարտավորություններ	25800

2.2. ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ԳՈՐԾԱՌՆՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԵՏԵՎԱՆՔՈՎ ՀԱՇՎԵԿՇՌԻ ՀՈԴՎԱԾՆԵՐՈՒՄ ՏԵՂԻ ՈՒՆԵՑՈՂ ՓՈՓՈԽՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ

Ինչպես արդեն նշել ենք, հաշվեկշռային հավասարությունը այն պարզ փաստն է, որ ժամանակի ցանկացած պահի դրությամբ կազմակերպության ակտիվները պետք է հավասար լինեն սեփական կապիտալի և պարտավորությունների հանրագումարին: Սակայն այդ ակտիվները, սեփական կապիտալը և պարտավորությունները անշարժ վիճակում չեն, այլ տնտեսական գործառնությունների հետևանքով անընդհատ գտնվում են շարժի և փոփոխության մեջ: Տնտեսական գործառնությունների հետևանքով հաշվեկշռում տեղի ունեցող փոփոխությունները բաժանվում են չորս խմբի.

1. ակտիվայի փոփոխություններ,
2. պասիվային փոփոխություններ,
3. ակտիվապասիվային փոփոխություններ՝ ավելացումով,
4. ակտիվապասիվային փոփոխություններ՝ նվազեցումով:

1. ***Ակտիվային*** կոչվում են այն փոփոխությունները, որոնք փոփոխություններ են առաջացնում հաշվեկշռի ակտիվ կողմում գտնվող երկու հոդվածներում, մի հոդվածում գումարը ավելանում է, իսկ մյուս հոդվածում՝ նվազում: Այդ դեպքում ակտիվ կողմի հանրագումարը մնում է անփոփոխ, հետևաբար պահպանվում են հաշվեկշռի երկու կողմերի հավասարությունը:

Օրինակներ.

ա) կազմակերպությունը գնել է ապրանքներ, գումարը վճարելով դրամարկղից՝ 55 000 դրամ: Այս գործառնության հետևանքով փոփոխության են ենթարկվել «Դրամական միջոցներ» և «Ապրանքներ» հոդվածները: Հաշվեկշռում «Դրամական միջոցներ» հոդվածը նվազում է 55 000 դրամով, իսկ «Ապրանքներ» հոդվածում գումարը ավելանում է 55 000 դրամով: Արդյունքում հաշվեկշռի ակտիվ կողմի հանրագումարը չի փոփոխվում և պահպանվում է ակտիվ և պասիվ կողմերի հավասարությունը,

բ) արտադրությունից թողարկվել և պահեստ է մուտքագրվել պատրաստի արտադրանք 120 000 դրամի: Այս գործառնության հետևանքով փոփոխության են ենթարկվել «Անավարտ արտադրություն» և «Արտադրանք» հոդվածները: «Անավարտ արտադրություն» հոդվածում գումարը նվազում է 120 000 դրամով, իսկ «Արտադրանք» հոդվածում ավելանում է միևնույն գումարի չափով: Արդյունքում հաշվեկշռի ակտիվ կողմի հանրագումարը չի փոփոխվում և պահպանվում է ակտիվ և պասիվ կողմերի հավասարակշռությունը:

2. ***Պասիվային*** կոչվում են այն փոփոխությունները, որոնք փոփոխություն են առաջացնում հաշվեկշռի պասիվ կողմում գտնվող երկու հոդվածներում, մի հոդվածում գումարը ավելանում է, իսկ մյուս հոդվածում՝ նվազում: Արդյունքում պասիվ կողմի հանրագումարը մնում է անփոփոխ, հետևաբար հաշվեկշռի երկու կողմերի հավասարակշռությունը չի խախտվում:

Օրինակներ.

ա) պահուստային կապիտալի հաշվին 200 000 դրամով ավելացել է կանոնադրական կապիտալը: Տնտեսական գործառնության հետևանքով հաշվեկշռում փոփոխության են ենթարկվել «Պահուստային կապիտալ» և «Կանոնադրական կապիտալ» հոդվածները: «Կանոնադրական կապիտալ» հոդվածը ավելանում է 200 000 դրամով, իսկ այդ միևնույն գումարի չափով նվազում է «Պահուստային կապիտալ» հոդվածը: Արդյունքում հաշվեկշռի պասիվ կողմի հանրագումարը չի փոփոխվում և չի խախտվում երկու կողմերի հավասարակշռությունը,

բ) 200 000 դրամ բանկային կարճաժամկետ վարկի հաշվին մարվել է մատակարարի պարտքի մի մասը: Այս գործառնությունը նույնպես փոփոխություններ է առաջացնում հաշվեկշռի միայն պասիվ կողմում: «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով» հոդվածը պակասում է 200 000 դրամով, իսկ բանկի նկատմամբ կարճաժամկետ վարկը ավելանում է նույն գումարի չափով: Արդյունքում հաշվեկշռի պասիվ կողմի հանրագումարը չի փոփոխվում և չի խախտվում երկու կողմերի հավասարակշռությունը:

3. Ի տարբերություն առաջին և երկրորդ տեսակի փոփոխությունների, ակտիվապասիվային փոփոխություններ՝ ավելացումով կոչվում են այն փոփոխությունները, որոնք փոփոխություն են առաջացնում հաշվեկշռի և՛ ակտիվում, և՛ պասիվում, ընդ որում երկու կողմերում էլ միաժամանակ ավելանում է մեկական հոդված՝ միևնույն գումարի չափով, հետևաբար հաշվեկշռի ակտիվ և պասիվ կողմերի հանրագումարները ավելանում են միևնույն գումարի չափով և պահպանվում է երկու կողմերի հավասարակշռությունը:

Օրինակներ.

ա) մատակարարից ապառիկ ստացվել և շահագործման են հանձնվել հիմնական միջոցներ 900 000 դրամ արժողությամբ: Հաշվեկշռի ակտիվում «Հիմնական միջոցներ» հոդվածը ավելանում է 900 000 դրամով, բայց միևնույն ժամանակ պասիվում ավելանում է «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով» հոդվածը՝ այդ նույն գումարով,

բ) հաշվարկային հաշիվ է մուտքագրվել կարճաժամկետ վարկի գումարը 1000 000 դրամ: Հաշվեկշռի ակտիվում «Դրամական միջոցներ» հոդվածը ավելանում է 1000 000 դրամով, բայց միաժամանակ այդ նույն

գումարով ավելանում է նաև կազմակերպության պարտքը բանկին՝ պասիվում «Կարճաժամկետ վարկ» հոդվածով: Արդյունքում, հաշվեկշռի ակտիվ և պասիվ կողմերի հանրագումարները ավելանում են միևնույն գումարի չափով և պահպանվում է երկու կողմերի հավասարակշռությունը:

4. Ակտիվապասիվային փոփոխություններ՝ նվազեցումով կոչվում են այն փոփոխությունները, որոնք փոփոխություն են առաջացնում հաշվեկշռի և՛ ակտիվում, և՛ պասիվում, ընդ որում հաշվեկշռի երկու կողմերում միաժամանակ նվազում է մեկական հոդված՝ միևնույն գումարի չափով: Հետևաբար, հաշվեկշռի ակտիվ և պասիվ կողմերի հանրագումարները նվազում են միևնույն գումարի չափով և պահպանվում է երկու կողմերի հավասարակշռությունը:

Օրինակներ.

ա) հաշվարկային հաշվից մարվել է երկարաժամկետ վարկի գումարը 90 000 դրամ: Փոփոխության են ենթարկվել «Դրամական միջոցներ» և «Երկարաժամկետ վարկ» հոդվածները: Այս գործառնության հետևանքով հաշվեկշռի ակտիվի «Դրամական միջոցներ» հոդվածը նվազում է 90 000 դրամով, իսկ հաշվեկշռի պասիվի «Երկարաժամկետ վարկեր» հոդվածում միևնույն գումարով նվազում է կազմակերպության պարտքի գումարը երկարաժամկետ վարկի գծով,

բ) դրամարկղից վճարվել է կազմակերպության աշխատողներին աշխատավարձ 1 060 000 դրամ: Փոփոխության ենթարկվող հոդվածներն են «Դրամական միջոցներ» և «Պարտքեր աշխատավարձի վճարման գծով» հոդվածները: Այս գործառնության հետևանքով հաշվեկշռի ակտիվի «Դրամական միջոցներ» հոդվածը նվազում է 1 060 000 դրամով, իսկ հաշվեկշռի պասիվի՝ «Պարտքեր աշխատավարձի վճարման գծով» հոդվածում միևնույն գումարով արտացոլվում է կազմակերպության պարտքի նվազումը աշխատողների նկատմամբ:

2.3. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՀԱՇԻՎՆԵՐ

Հաշվապահական հաշվեկշիռը արտացոլում է կազմակերպության ունեցվածքի և պարտավորությունների վիճակը հաշվետու ժամանակաշրջանի դրությամբ: Կազմակերպությունները իրենց գործունեության ընթացքում յուրաքանչյուր օր իրականացնում են բազմաթիվ տնտեսական գործառնություններ, որոնք պահանջում են արտացոլել ընթացիկ հաշվառման մեջ: Այդ նպատակով օգտագործում են տնտեսական միատարրության սկզբունքի հիման վրա կառուցված հաշվապահական հաշվառման հաշիվները:

Հաշվապահական հաշիվը տեղեկատվության պահպանման հիմնական միավոր է, որը հաշվապահական ամբողջ տեղեկատվության ընդ-

հանրացումից հետո անհրաժեշտ է կառավարչական որոշումների ընդունման համար:

Հաշվապահական հաշիվը տնտեսական միջոցների և դրանց գոյացման աղբյուրների ընթացիկ, փոխկապակցված արտացոլման և խմբավորման եղանակ է՝ հիմնված միանման տնտեսական գործառնությունների համախմբման վրա, արտացոլված դրամական, բնեղեն և աշխատանքային չափիչներով:

Տնտեսական միջոցների և դրանց գոյացման աղբյուրների յուրաքանչյուր հոդվածի համար նախատեսվում է առանձին հաշվապահական հաշիվ:

Հաշվապահական հաշիվը երկկողմանի մի աղյուսակ է, որի ձախ կողմը կոչվում է **Դեբետ**, կամ կրճատ՝ **Դտ**, իսկ աջ կողմը՝ **Կրեդիտ**, կամ կրճատ՝ **Կտ**: Հաշվապահական հաշիվը ունի հետևյալ կառուցվածքը.

Հաշվի անվանումը

ԴԵԲԵՏ				ԿՐԵԴԻՏ			
Գործառնության համարը	Գործառնության ամսաթիվը	Գործառնության բովանդակությունը	Գումարը	Գործառնության համարը	Գործառնության ամսաթիվը	Գործառնության բովանդակությունը	Գումարը

Գծապատկեր 2.1. **Սինթետիկ հաշվի կառուցվածքը**

Յուրաքանչյուր հաշվում գրանցվում են սկզբնական և վերջնական մնացորդները, գրանցված գործառնությունների գումարները, որոնց հանրագումարը անվանում են շրջանառություն: Յուրաքանչյուր հաշվում որոշվում է դեբետային և կրեդիտային շրջանառություն: Կախված բովանդակությունից, հաշվապահական հաշիվները բաժանվում են ակտիվային, պասիվայինի և ակտիվապասիվայինի:

Ակտիվային կոչվում են այն հաշիվները, որոնք նախատեսված են ակտիվների (հաշվեկշռի ակտիվային հոդվածների) կազմում տեղի ունեցող փոփոխությունները հաշվառելու համար: Ակտիվային են նաև ծախսերը հաշվառող հաշիվները, որոնք նվազեցնում են սեփական կապիտալը, և ծախսումները հաշվառող հաշիվները, որոնք հետագայում վերածվում են ակտիվների կամ ավելացնում են ակտիվների արժեքը:

Օրինակ, ակտիվային են «Մաշվող հիմնական միջոցներ», «Նյութեր», «Դրամարկղ», «Ապրանքներ», «Հաշվարկային հաշիվ», հաշիվները և այլն: Ակտիվային հաշիվներում սկզբնական մնացորդը, ավելացումները և վերջնական մնացորդը գրանցվում են դեբետում, իսկ նվազեցումները՝ կրեդիտում: Հետևաբար վերջնական մնացորդը որոշվում է հետևյալ բանաձևով.

ՎՄ = ՍՄ + ԴՇ – ԿՇ:

Ակտիվային հաշիվներում գրանցումների կատարման կարգը ցույց տանք գծապատկերով:

Ակտիվային հաշվի անվանումը

ԴԵԲԵՏ	ԿՐԵԴԻՏ
1. սկզբնական մնացորդ ավելացումներ 2. շրջանառություն 3. վերջնական մնացորդ (3) = (1) + (2) – (4)	նվազեցումներ 4. շրջանառություն

Գծապատկեր 2.2. **Գրանցման կարգը ակտիվային հաշվում**

Ակտիվային հաշիվներում մնացորդը պետք է լինի միայն դեբետային:

Պասիվային կոչվում են այն հաշիվները, որոնք նախատեսված են ակտիվների գոյացման աղբյուրների (հաշվեկշռի պասիվային հոդվածների) կազմում տեղի ունեցող փոփոխությունները հաշվառելու համար: Պասիվային են նաև եկամուտները հաշվառող հաշիվները, որոնք ավելացնում են սեփական կապիտալը: Օրինակ, պասիվային են «Կանոնադրական կապիտալ», «Էմիսիոն եկամուտ», «Երկարաժամկետ վարկ», «Կարճաժամկետ վարկ», «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով», «Պարտքեր աշխատավարձի վճարման գծով» հաշիվները և այլն:

Պասիվային հաշիվներում սկզբնական մնացորդը, ավելացումները և վերջնական մնացորդը գրանցվում են կրեդիտում, իսկ նվազեցումները՝ դեբետում: Հետևաբար, վերջնական մնացորդը որոշվում է հետևյալ բանաձևով.

ՎՄ = ՍՄ +ԿՇ - ԴՇ:

Ներկայացնենք պասիվային հաշիվներում գրանցումների կատարման կարգը:

Պասիվային հաշվի անվանումը

ԴԵԲԵՏ	ԿՐԵԴԻՏ
նվազեցումները	1. սկզբնական մնացորդ ավելացումները
4. շրջանառություն	2. շրջանառություն
	3. վերջնական մնացորդը՝ (3) = (1) + (2) – (4)

Գծապատկեր 2.3. **Գրանցման կարգը պասիվային հաշվում**

Պասիվային հաշիվներում մնացորդը պետք է լինի միայն կրեդիտային:

Ակտիվապասիվային կոչվում են այն հաշիվները, որոնք կախված իրավիճակից կարող են հանդես գալ կամ ակտիվային կամ պասիվային հաշվի դերում, օրինակ, շահույթ կամ վնաս արտացոլող բոլոր հաշիվները: Շահույթի առաջացման դեպքում դրանք հանդես են գալիս որպես պասիվային հաշիվ, քանի որ հանգեցնում է սեփական կապիտալի ավելացմանը, իսկ վնասի դեպքում՝ ակտիվային հաշիվ, քանի որ հանգեցնում է սեփական կապիտալի նվազեցմանը:

2.4. ԿՐԿՆԱԿԻ ԳՐԱՆՑՄԱՆ ԵՂԱՆԱԿԻ ԷՈՒԹՅՈՒՆԸ

Ըստ տնտեսական բնույթի յուրաքանչյուր տնտեսական գործառնություն ունի երկակի, փոխկապակցված բնույթ: Դրանից ելնելով տնտեսական գործառնությունների գրանցումների նկատմամբ վերահսկողություն սահմանելու համար հաշվապահական հաշիվներում կիրառվում է կրկնակի գրանցման մեթոդը:

Կրկնակի գրանցումը յուրաքանչյուր տնտեսական գործառնության գումարի արտացոլումն է երկու տարբեր հաշվապահական հաշիվներում, միաժամանակ մի հաշվի դեբետում և դրա հետ փոխկապակցված մյուս հաշվի կրեդիտում: Կրկնակի գրանցման մեթոդի կիրառման արդյունքում ձևավորվում է հաշիվների թղթակցություն և կազմվում հաշվապահական ձևակերպումներ: Տնտեսական գործառնության դեբետագրվող և կրեդիտագրվող հաշիվների և գումարի նշումը անվանում են հաշվապահական ձևակերպում: Հաշվապահական ձևակերպումները լինում են պարզ և բարդ: Պարզ է կոչվում այն ձևակերպումը, որի դեպքում մի հաշվի դեբետը թղթակցում է մեկ ուրիշ հաշվի կրեդիտի հետ: Բարդ թղթակցություն կազմելու դեպքում մի հաշվի դեբետը թղթակցում մի քանի հաշիվների կրեդիտի հետ, կամ հակառակը: Հաշիվների միջև առաջացած այդպիսի

կապը կոչվում է հաշիվների թղթակցություն, իսկ հաշիվները՝ թղթակցող հաշիվներ:

Յուրաքանչյուր տնտեսական գործառնության հաշվապահական ձևակերպումը կազմելու համար պետք է կատարվեն հետևյալ քայլերը.

1. որոշել գործառնության հետևանքով փոփոխությունների ենթարկվող հաշիվները,
2. պարզաբանել այդ հաշիվների բնույթը՝ ակտիվային են, թե՞ պասիվային,
3. որոշել, թե գործառնության հետևանքով ինչպիսի՞ փոփոխություն է տեղի ունենում որոշված հաշիվների կազմում, այսինքն դրանցից յուրաքանչյուրում գումարը ավելանում է, թե՞ նվազում,
4. ելնելով ակտիվային և պասիվային հաշիվներում գրանցումներ կատարելու կարգից՝ որոշվում է, թե որ հաշիվը պետք է դեբետագրվի, իսկ որը՝ կրեդիտագրվի:

Օրինակ 1. մատակարարից ստացվել են 15 000 դրամի նյութեր, որոնց գումարը վճարվել է դրամարկղից:

Առաջին քայլով որոշում ենք, որ գործառնության հետևանքով փոփոխության են ենթարկվել «Նյութեր» և «Դրամարկղ» հաշիվները:

Երկրորդ քայլով պարզաբանվում է, որ փոփոխության ենթարկված հաշիվները ակտիվային են:

Հաջորդ քայլով պարզում ենք, որ «Նյութեր» հաշվում գումարը ավելացել է, իսկ «Դրամարկղ» հաշվում՝ նվազել:

Վերջապես կազմվում է հաշվապահական ձևակերպումը «Նյութեր» հաշիվը դեբետագրվում է, իսկ «Դրամարկղ» հաշիվը՝ կրեդիտագրվում:

Նման վերլուծությունից հետո կազմվում է հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը կամ հաշիվների թղթակցությունը.

Դտ	«Նյութեր»	15 000 դրամ
Կտ	«Դրանարկղ»	15 000 դրամ:

Նույն սկզբունքով կազմվում է հաշվապահական բարդ ձևակերպումը:

Օրինակ 2. Դրամարկղից վճարվել է կազմակերպության աշխատողներին աշխատավարձ 1 060 000 դրամ և հաշվետու անձին՝ 60 000 դրամ՝ գործուղման համար.

Դտ	«Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»	1 060 000
Դտ	«Դեբիտորական պարտքեր առհաշիվ տրված գումարների գծով»	60 000
Կտ	«Դրամարկղ»	1 120 000

Նշված ձևակերպմանը մասնակցող հաշիվները կոչվում են թղթակցող հաշիվներ:

Հաշվապահական հաշիվներում կրկնակի գրանցման եղանակով գրանցումների կատարումը ունի երկու նշանակություն.

- ստուգողական,
- ճանաչողական:

Այն փաստը, որ միևնույն գումարը գրանցվում է մի հաշվի դեբետում և մյուս հաշվի կրեդիտում, հանգեցնում է նրան, որ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում բոլոր հաշիվների դեբետային և կրեդիտային շրջանառությունների հանրագումարները, որոնք արտացոլվում են շրջանառության տեղեկագրի մեջ, պետք է լինեն իրար հավասար: Դրանում էլ կայանում է կրկնակի գրանցման ստուգողական նշանակությունը: Եթե խախտվում է այդ հավասարությունը, ապա դա ահազանգում է կատարված թվաբանական սխալի մասին:

Ճանաչողական նշանակությունը այն է, որ ցանկացած հաշվապահական բանաձևի միջոցով կարելի է իմանալ տեղի ունեցած գործառնության բովանդակության մասին: Օրինակ, ենթադրենք հաշվառման մեջ տրվել է հետևյալ ձևակերպումը՝

Դտ «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով» 45 000
Կտ «Հաշվարկային հաշիվ» 45 000:

Կազմված թղթակցությունից հետևում է, որ «հաշվարկային հաշվից փոխանցվել է 45 000 դրամ բյուջե՝ հարկերի գծով հաշվարկված պարտքի դիմաց:

2.5. ԺԱՄԱՆԱԿԱԳՐԱԿԱՆ ԵՎ ՍԻՍՏԵՄԱՏԻԿ ԳՐԱՆՑՈՒՄՆԵՐ

Հաշվապահական հաշվառման մեջ կատարվում են երկու տեսակի գրանցումներ. ժամանակագրական և սիստեմատիկ: Հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում կատարված բոլոր գործառնությունները գրանցվում են գրանցման օրագրում, որը հնարավորություն է տալիս պատասխանել այն հարցին, թե որ օրը, ինչ բովանդակության և ինչ գումարի գործառնություններ են կատարվել, և որքան է հաշվետու ժամանակաընթացքում կատարված գործառնությունների հանրագումարը, որը կոչվում է այդ ժամանակաշրջանի շրջանառության գումարը: Գրանցման օրագրում գրանցումները կատարվում են ժամանակագրական կարգով, այսինքն՝ ըստ կատարված գործառնությունների ժամանակի հաջորդականության: Գրանցման օրագիրը ունի հետևյալ տեսքը.

Գործառնության կատարման թվականը	Հերթական համարը	Գործառնության բովանդակությունը	Հաշիվների թղթակցությունը		Գումարը
			Դեբետ	Կրեդիտ	

Գծապատկեր 2.4. **Տնտեսական գործառնությունների գրանցման օրագիր**

Գրանցման օրագրում գործառնությունները գրանցելուց հետո դրանք գրանցվում են նաև այն հաշիվների դեբետներում և կրեդիտներում, որտեղ առաջանում են փոփոխություններ այդ գործառնությունների հետևանքով: Այս կարգի գրանցումները կոչվում են սիստեմատիկ գրանցումներ: Ժամանակագրական և սիստեմատիկ գրանցումների համատեղ կատարումը ունի երկու կարևոր նշանակություն. նախ՝ հաշվապահական հաշվառումից տարաբնույթ տեղեկություններ ստանալու և երկրորդ՝ հաշիվներում կատարված գրանցումների ճշտությունը հաշվետու ամսվա վերջում ստուգելու համար:

Սիստեմատիկ գրանցումների հետևանքով ամսվա ընթացքում կատարված գործառնությունները խմբավորվում են ըստ դրանց տնտեսական բովանդակության, հետևաբար կարող ենք առանձին հաշիվներում կատարված գրանցումներից տեղեկություններ ստանալ ակտիվների և դրանց գոյացման աղբյուրների առանձին խմբերի մնացորդների և շարժի վերաբերյալ: Օրինակ՝ «Հաշվարկային հաշիվ» հաշվից կարող ենք տեղեկություններ ստանալ հաշվարկային հաշվում գտնվող գումարների մնացորդների և շարժի վերաբերյալ, «Նյութեր» հաշվից՝ նյութերի մուտքի, ելքի և մնացորդների վերաբերյալ և այլն:

Ժամանակագրական և սիստեմատիկ գրանցումների միաժամանակյա վարման ստուգողական նշանակությունը հետևյալն է. հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում կատարված բոլոր գործառնությունների գումարները գրանցվում են երկու անգամ. մի անգամ դեբետում և մի անգամ՝ կրեդիտում, հետևաբար բոլոր հաշիվների դեբետների և բոլոր հաշիվների կրեդիտների հանրագումարները պետք է հավասար լինեն իրար և ժամանակագրական գրանցման մատյանի հանրագումարին: Այս հավասարությունը երաշխավորում է, որ հաշվետու ամսվա ընթացքում բոլոր գործառնությունները գրանցված լինեն համապատասխան հաշիվներում կամ նույն գումարը երկու անգամ գրանցված լինի հաշիվներում:

Սիստեմատիկ և ժամանակագրական գրանցումների ստուգողական նշանակությանը ավելի մանրամասն կծանոթանանք հաջորդ հարցի ուսումնասիրման ժամանակ:

2.6. ՇՐՋԱՆԱՌՈՒԹՅԱՆ ՏԵՂԵԿԱԳԻՐ. ԿԱՌՈՒՑՎԱԾՔԸ ԵՎ ՆՇԱՆԱԿՈՒԹՅՈՒՆԸ

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում հաշիվներում դեբետային և կրեդիտային շրջանառությունների գումարները և վերջնական մնացորդները որոշելուց հետո անհրաժեշտ է ամփոփել հաշվապահական հաշվառման տվյալները՝ հաշվապահական հաշիվներում կատարված գրանցումների ճշտությունը ստուգելու և հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ հաշվապահական հաշվեկշիռ կազմելու համար: Ընթացիկ հաշվառման աշխատանքներն ամփոփվում են հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում շրջանառության տեղեկագիր կազմելու միջոցով, որը լրացվում է հաշիվների մնացորդների և շրջանառությունների հիման վրա: Շրջանառության տեղեկագիրը կազմված է երեք հատվածից՝ առաջին հատվածում գրանցվում են հաշիվների մնացորդները հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ, երկրորդում՝ շրջանառությունները հաշվետու ժամանակաշրջանում, իսկ երրորդում՝ մնացորդները հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:

Շրջանառության տեղեկագիրն ունի հետևյալ կառուցվածքը.

Հաշիվների ծածկագրերը	Հաշիվների անվանումը	Մնացորդը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբում		Շրջանառությունը հաշվետու ժամանակաշրջանում		Մնացորդը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում	
		Դեբետ	Կրեդիտ	Դեբետ	Կրեդիտ	Դեբետ	Կրեդիտ
Ա	Բ	1	2	3	4	5	6
111	Հիմնական միջոցներ						
211	Նյութեր						
311	Կանոնադրական կապիտալ						
511	Կարճաժամկետ բանկային վարկեր						
	.....և այլն						
Ընդամենը		Σ1 = Σ2		Σ3 = Σ4		Σ5 = Σ6	

Գծապատկեր 2.5. **Շրջանառության տեղեկագրի կառուցվածքը**

Տեղեկագրի սյունակ 1-ում գրանցվում են ակտիվային հաշիվների մնացորդները հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ, իսկ սյունակ 2-ում՝ պասիվային հաշիվների մնացորդները: 3-րդ և 4-րդ սյունակներում գրանցվում են բոլոր հաշիվների դեբետային և կրեդիտային շրջանառությունների գումարները: 5-րդ սյունակում գրանցվում են ակտիվային հաշիվների մնացորդները հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ, իսկ 6-րդ սյունակում՝ պասիվային հաշիվների մնացորդները: Վերոհիշյալ գրանցումները կատարելուց հետո որոշվում է յուրաքանչյուր սյունակի հանրագումարը: Տեղեկագրի յուրաքանչյուր հատվածի զույգ սյուների հանրագումարները պետք է լինեն իրար հավասար: Այդ օրինաչափության ապահովումը վկայում է հաշիվներում գրանցումների կատարման ճշտության մասին: Այսպես, 1-ին և 2-րդ սյունակների հավասարությունը բխում է հաշվեկշռային հավասարության սկզբունքից: 3-րդ և 4-րդ սյունակների հանրագումարների հավասարությունը արդյունք է այն բանի, որ տնտեսական գործառնությունները հաշիվներում արտացոլվում են կրկնակի գրանցման եղանակով, այսինքն՝ փոփոխությունները գրանցվում են մի հաշվի դեբետում և մեկ այլ հաշվի կրեդիտում: Հետևաբար, նշված երկու սյունակների հանրագումարները պետք է լինեն իրար հավասար: Ահա սա է կրկնակի գրանցման եղանակի ստուգողական նշանակությունը, որը կարևոր դեր ունի հաշվապահական հաշվառման աշխատանքների իրականացման գործում:

Շրջանառության տեղեկագրի շրջանառության սյուների հանրագումարները առանձին-առանձին պետք է հավասար լինեն հաշվետու ժամանակաշրջանում կատարված գործառնությունների հանրագումարին: Շրջանառության տեղեկագրի 3-րդ և 4-րդ սյունակների հավասարությունը կարող է պահպանված լինել նաև հաշիվների գրանցումներում որոշ սխալների առկայության դեպքում: Օրինակ, եթե հաշվետու ժամանակաշրջանում կատարված գործառնություններից որևէ մեկը գրանցված չլինի հաշիվներում, այդ երկու սյունակների հանրագումարները իրար հավասար կլինեն, սակայն հավասար չեն լինի գրանցման օրագրի հանրագումարին: Այդ տիպի սխալը ուղղելու համար անհրաժեշտ է ստուգել գրանցումների ճշտությունը բոլոր հաշիվներում: Նշված սյունների հավասարության ապահովման դեպքում հնարավոր է կատարված լինի սխալ գրանցում՝ որևէ գործառնության գումարը գրանցվի ոչ թե թղթակցող, այլ մեկ ուրիշ հաշվում, չխախտելով կրկնակի գրանցման եղանակի սկզբունքը: Նմանատիպ սխալները հաշվապահական հաշվառման մեջ հայտնաբերվում են հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառման տվյալները իրար հետ համեմատելու միջոցով: Այդ նպատակով կազմվում են նաև անալիտիկ հաշիվների շրջանառության տեղեկագրեր:

Շրջանառության տեղեկագրի 5-րդ և 6-րդ սյունակների հանրագումարների հավասարությունը առաջանում է նախորդ երկու զույգ սյունակների հավասարությունից:

Անալիտիկ հաշիվների ցուցանիշների ամփոփումը շրջանառության տեղեկագրերում կատարվում է նույն սկզբունքով, ինչպես սինթետիկ հաշիվների դեպքում, բացառությամբ ապրանքանյութական արժեքների շրջանառության տեղեկագրի, որտեղ արժեքային տվյալներից բացի բերվում են նաև քանակական տվյալները: Յուրաքանչյուր սինթետիկ հաշվի համար բացված անալիտիկ հաշիվների շրջանառության տեղեկագրի հանրագումարները պետք է հավասար լինեն սինթետիկ հաշիվների շրջանառության տեղեկագրի համապատասխան հաշվի տողի գումարներին: Անալիտիկ հաշիվների շրջանառության տեղեկագրի կառուցվածքը ներկայացված է հաջորդ հարցում:

Այս բոլորից հետո պարզորոշ երևում է հաշվապահական հաշիվների և հաշվեկշռի փոխադարձ սերտ կապը: Հաշվապահական հաշիվները բացվում են նախորդ ժամանակաշրջանի հաշվեկշռի տվյալներով, այնուհետև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում ամփոփելով և հանրագումարի բերելով շրջանառությունները, որոշում են մնացորդները հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ, որոնց հիման վրա էլ կազմվում է նոր հաշվեկշիռ:

2.7. ՍԻՆԹԵՏԻԿ ԵՎ ԱՆԱԼԻՏԻԿ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ

Հաշվապահական հաշվառման մեջ տարբեր աստիճանի խորությամբ տեղեկատվության ստացման համար կիրառում են երեք տիպի հաշիվներ: Ըստ մանրամասնեցման աստիճանի դրանք բաժանվում են սինթետիկ, անալիտիկ հաշիվների և ենթաշիվների:

Սինթետիկ հաշիվները արտացոլում են ընդհանրացված տեղեկատվություն տնտեսապես միատար խմբերի, օրինակ գույքի, պարտավորությունների վերաբերյալ դրամական արտահայտությամբ: Սինթետիկ հաշիվների օրինակներ են «Մաշվող հիմնական միջոցներ», «Նյութեր», «Դրամարկղ», «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով» և այլն:

Անալիտիկ հաշիվները մանրամասնեցնում են սինթետիկ հաշիվների բովանդակությունը, տվյալները արտացոլելով ըստ գույքի կամ պարտավորությունների առանձին տարրերի՝ արտացոլված բնեղեն և դրամական չափիչներով: Օրինակ, «Ապրանքներ» սինթետիկ հաշվին կից բացված անալիտիկ հաշիվները պարունակում են տեղեկատվություն կազմակերպությունում առկա ապրանքների առանձին տեսակների վերաբերյալ, «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով» սինթետիկ հաշվին կից

բացված անալիտիկ հաշիվները պատկերացում են տալիս տվյալ կազմակերպության մատակարարների և նրանց հետ կատարված գործառնությունների մասին:

Ենթահաշիվները հանդիսանում են միջանկյալ հաշիվներ սինթետիկ և անալիտիկ հաշիվների միջև, նախատեսված են տվյալ սինթետիկ հաշվի սահմաններում անալիտիկ հաշիվների տվյալների լրացուցիչ խմբավորման համար: Մի քանի միատեսակ անալիտիկ հաշիվների խմբավորման արդյունքում ձևավորվում է մեկ ենթահաշիվ, իսկ մի քանի ենթահաշիվների խմբավորման արդյունքում՝ մեկ սինթետիկ հաշիվ:

Հաշվապահական հաշվառման մեջ կազմակերպվում է սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառում: Սինթետիկ հաշվառումը տալիս է ընդհանրացված տեղեկատվություն միջոցների, պարտավորությունների և տնտեսական գործառնությունների վերաբերյալ, որն իրականացվում է սինթետիկ հաշիվների միջոցով: Անալիտիկ հաշվառումը, որը տարվում է անձնական և այլ անալիտիկ հաշիվներով, տալիս է մանրամասնեցված տեղեկատվություն յուրաքանչյուր սինթետիկ հաշվի սահմաններում: Գործնականում անալիտիկ հաշվառման նպատակով կարող են կիրառվել քանակագումարային, գումարային քարտեր, տեղեկագրեր, գրքեր և այլն: Սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառումը կազմակերպվում է այնպես, որպեսզի դրանց ցուցանիշները հնարավորություն տան վերահսկելու մեկը մյուսին: Սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառման մեջ գրանցումները կատարվում են զուգահեռ: Անալիտիկ հաշվառման հաշիվներում գրանցումները կատարվում են այն նույն փաստաթղթերի հիման վրա, ինչ-որ սինթետիկ հաշվառման մեջ, բայց ավելի մանրամասնեցված:

Սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառման միջև գոյություն ունի փոխադարձ կապ, որն արտացոլվում է հետևյալ հավասարություններում. սինթետիկ հաշվի սկզբնական մնացորդը պետք է հավասար լինի դրան կից բացված անալիտիկ հաշիվների սկզբնական մնացորդների հանրագումարին, սինթետիկ հաշվի դեբետային շրջանառության գումարը՝ անալիտիկ հաշիվների դեբետային շրջանառությունների հանրագումարին, սինթետիկ հաշվի կրեդիտային շրջանառության գումարը՝ անալիտիկ հաշիվների կրեդիտային շրջանառությունների հանրագումարին և վերջապես, սինթետիկ հաշվի վերջնական մնացորդը պետք է հավասար լինի անալիտիկ հաշիվների վերջնական մնացորդների հանրագումարին:

Անալիտիկ հաշիվները իրենց ձևով կարող են տարբեր լինել սինթետիկ հաշիվների ձևից, բայց բնույթով նման են սինթետիկ հաշիվներին. ունեն երկու կողմ՝ դեբետ և կրեդիտ, և գրանցումները կատարվում են միևնույն կանոններով:

Հաշվապահական ընթացիկ հաշվառման մեջ սինթետիկ և անալիտիկ հաշիվների զուգահեռ, համատեղ վարումը կարևոր նշանակություն ունի

ոչ միայն կազմակերպության ակտիվների և դրանց գոյացման աղբյուրների հաշվառումը ավելի օպերատիվ դարձնելու, այլև հաշվառման տվյալները ստուգելու և հուսալիությունն ապահովելու տեսակետից:

Սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառման փոխադարձ կապը ցույց տանք հետևյալ օրինակով:

Գլխավոր գրքից և անալիտիկ հաշվման գրանցամատյաններից վերցված են «Նյութեր» և «Կրեդիտորական պարտք գնումների գծով» սինթետիկ և անալիտիկ հաշիվների մնացորդները՝ 2013 թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ:

Ըստ գլխավոր գրքի (սինթետիկ հաշվառման տվյալների) «Նյութեր» հաշվի մնացորդը եղել է 1.530.000 դրամ: Ըստ հաշվառման գրանցամատյանի՝ այն գոյացել է հետևյալ նյութերի մնացորդների գումարից.

Նյութի անվանումը	Չափի միավորը	Քանակը	Գինը	Գումարը (դրամ)
Տպագրական թուղթ	կգ	1 200	900	1 080 000
Սոսինձ	կգ	140	1 500	210 000
Ներկ	պայմ.տուփ	60	4 000	240 000
Ընդամենը	X	X	X	1 530 000

Ըստ գլխավոր գրքի, «Կրեդիտորական պարտք գնումների գծով» հաշվի մնացորդը կազմել է 902 000 դրամ:

Ըստ անալիտիկ հաշվառման գրանցամատյանի ունենք հետևյալ մնացորդները.

Մատակարարի անվանումը	Հաշվի համարը	Գումարը
Կրասնոյարսկի թղթի վերամշակման կոմբինատ	785 (10.11.2013 թ.)	700 000
Մասիսի մեծածախ բազա	415 (15.12.2013 թ.)	96 000
Մոսկվայի «Լաք և ներկեր» ՍՊԸ	224 (20.12.2013 թ.)	106 000
Ընդամենը	X	902 000

2014 թ. առաջին եռամսյակի ընթացքում տեղի են ունեցել հետևյալ տնտեսական գործառնությունները.

Գործ. համարը	Գործառնության բովանդակությունը	Թղթակցող հաշիվներ դտ	Թղթակցող հաշիվներ կտ	Գումարը
1.	Կրասնոյարսկի թղթի վերամշակման կոմբինատից ստացվել է 120/ 15.01.14 թ. հաշիվ-ապրանքագիրը, ըստ որի նյութերի պահեստ է մուտքագրվել տպագրական թուղթ 2000 կգ x 1100 դրամ: Գումարը չի վճարվել:	211	521	2 200 000
2.	Մոսկվայի «Լաք և ներկեր» ՍՊԸ-ից ստացվել է 125/20.02.14 թ. հաշիվ-ապրանքագիրը, ըստ որի նյութերի պահեստ է մուտքագրվել լաք՝ 100 պայմ. տուփ x 4600 դրամ: Գումարը չի փոխանցվել:	211	521	460 000
3.	Թիվ 15 պահանջագրով նյութերի պահեստից հիմնական արտադրամաս են բացթողնվել նյութեր.			
	տպագրական թուղթ 1000 խոր.մ x 900			900 000
	սոսինձ՝ 40 կգ x 1.500			60 000
	լաք՝ 50 պ.տ x 4.000			200 000
	Ընդամենը	811	211	1 160 000
4.	Հաշվարկային հաշվից փոխանցվել է մատակարարներին գնումների գծով պարտքի դիմաց.			
	Կրասնոյարսկի թղթի վերամշակման կոմբինատ՝			1 700 000
	Մասիսի մեծածախ բազային՝			96 000
	Մոսկվայի «Լաք և ներկեր» ՍՊԸ-ին՝			106 000
	Ընդամենը	521	252	1 902 000
	Հաշվարկային հաշվի մնացորդը 2014 թ. հունվարի 1-ին եղել է 2.600.000 դրամ:			

Տեղի ունեցած տնտեսական գործառնությունները սինթետիկ հաշվառման մեջ արտացոլվում են հետևյալ կարգով:

211
Դտ «Նյութեր» Կտ

Մն.1.530.000 1) 2.200.000 2) 460.000	3) 1.160.000
շրջ 2.660.000	շրջ 1.160.000
Մն. 3.030.000	

521
Դտ «ԿՊ գնումների գծով» Կտ

4)1.902.000	Մն. 902.000 1) 2.200.000 2) 460.000
շրջ 1.902.000	շրջ 2.660.000
	Մն. 1.660.000

252
Դտ «Հաշվարկային հաշիվ» Կտ

Մն. 2.600.000	
	4) 1.902.000
շրջ -	շրջ 1.902.000
Մն. 698.000	

811
Դտ «Հիմնական արտադրություն» Կտ

3) 1.160.000	

Անալիտիկ հաշվառման մեջ յուրաքանչյուր նյութի և մատակարարի համար բացվում է առանձին անալիտիկ հաշիվ, որի մեջ գործառնությունների հետևանքով տեղի ունեցած փոփոխություններն արտացոլվում են հետևյալ կարգով.

«Տպագրական թուղթ» (չափի միավորը՝ կգ)

Թվականը	Գործառն. համարը	Գործառնության բովանդակությունը	Մուտքը		Ելքը		Մնացորդը	
			քանակը	գումար	քանակը	գումար	քանակը	գումար
1	2	3	4	5	6	7	8	9
		Մնացորդը առ 31.12.13թ.					1200	1.080.000
2014	1	Ստացվել է 120/15.01.14 հաշվով	2000	2.200.000				
2014	3	Բաց է թողնվել արտադրություն			1000	900.000		
		Շրջանառությունը առաջին եռամսյակում	2000	2.200.000	1000	900.000		
		Մնացորդը առ 31.03.14թ.					2200	2.380.000

«Սոսինձ» (չափի միավորը՝ կգ)

Թվականը	Գործառն. համարը	Գործառնության բովանդակությունը	Մուտքը		Ելքը		Մնացորդը	
			քանակը	գումար	քանակը	գումար	քանակը	գումար
1	2	3	4	5	6	7	8	9
		Մնացորդը առ 31.12.13թ.					140	210.000
2014	3	Բաց է թողնվել արտադրություն			40	60.000		
		Շրջանառությունը առաջին եռամսյակում			40	60.000		
		Մնացորդը առ 31.03.14թ.					100	150.000

«Լաք» (չափի միավորը՝ պայմ.տուփ)

Թվականը	Գործառն.	Գործառնության բովանդակությունը	Մուտքը		Ելքը		Մնացորդը	
			քանակը	գումար	քանակը	գումար	քանակը	գումար
1	2	3	4	5	6	7	8	9
		Մնացորդը առ 31.12.13թ.					60	240.000
2014	2	Ստացվել է 125/20.02.14 հաշվով	100	460.000				
2014	3	Բաց է թողնվել արտադրություն			50	200.000		
		Շրջանառությունը առաջին եռամսյակում	100	460.000	50	200.000		
		Մնացորդը առ 31.03.14թ.					110	500.000

Հաշիվ՝ Կրասնոյարսկի թղթի վերամշակման կոմբինատ՝

Թվականը	Գործառնության համարը	Գործառնության բովանդակությունը	Գումարը	
			Դեբետ	Կրեդիտ
		Մնացորդը առ 31.12.13 թ.		700.000
2014 թ.	1.	Պարտքի ձևավորում 120/15.01.14 հաշվով ստացված տպագրական թուղթի դիմաց		2.200.000
2014 թ.	4.	Պարտքի մարում հաշվարկային հաշվից	1.700.000	
		Շրջանառությունը առաջին եռամսյակում	1.700.000	2.200.000
		Մնացորդը առ 31.03.14 թ.		1.200.000

Հաշիվ՝ Մասիսի մեծածախ բազա՝

Թվականը	Գործառնության համարը	Գործառնության բովանդակությունը	Գումարը	
			Դեբետ	Կրեդիտ
		Մնացորդը առ 31.12.13 թ.		96.000
2014 թ.	4.	Պարտքի մարում հաշվարկային հաշվից	96.000	
		Շրջանառությունը առաջին եռամսյակում	96.000	-
		Մնացորդը առ 31.03.14 թ.		0

Հաշիվ՝ Մոսկվայի «Լաք և ներկեր» ՍՊԸ՝

Թվականը	Գործառնության համարը	Գործառնության բովանդակությունը	Գումարը	
			Դեբետ	Կրեդիտ
		Մնացորդը առ 31.12.13 թ.		106.000
2014թ. 2014 թ.	2. 4.	Պարտքի ձևավորում 125/20.02.14 հաշիվ ապրանքագրով ստացված նյութի դիմաց Պարտքի մարում հաշվարկային հաշվից	 106.000	460.000
		Շրջանառությունը առաջին եռամսյակում	106.000	460.000
		Մնացորդը առ 31.03.14 թ.		460.000

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին անալիտիկ հաշիվների տվյալներով կազմվում է անալիտիկ հաշիվների շրջանառության տեղեկագրեր, որոնց հանրագումարային տվյալները համեմատվում են համապատասխան սինթետիկ հաշիվների տվյալների հետ:

«Նյութեր» սինթետիկ հաշվին կից բացված անալիտիկ հաշիվների շրջանառության տեղեկագիր

Նյութերի անվանումը	Չափի միավորը	Մնացորդը առ 31.12.2013թ.		Առաջին եռամսյակի շրջանառությունը				Մնացորդը առ 31.03.2014թ.	
				մուտք		ելք			
		Քանակ	Գումար	Քանակ	Գումար	Քանակ	Գումար	Քանակ	Գումար
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. տպագրական թուղթ	կգ	1200	1.080.000	2000	2.200.000	1000	900.000	2200	2.380.000
2. սոսինձ	կգ	140	210.000	0	0	40	60.000	100	150.000
3. լաք	պ.տ.	60	240.000	100	460.000	50	200.000	110	500.000
Ընդամենը	x	x	1.530.000	x	2.660.000	x	1.160.000	x	3.030.000

«Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով» սինթետիկ հաշվին կից անալիտիկ հաշիվների շրջանառության տեղեկագիր

N	Անալիտիկ հաշիվների անվանումը	Մնացորդը առ 31.12.2013թ.		Շրջանառությունը		Մնացորդը առ 31.03.2014թ.	
		Դտ	Կտ	Դտ	Կտ	Դտ	Կտ
1.	Կրասնոյարսկի թղթի վերամշակման կոմբինատ		700.000	1.700.000	2.200.000		1.200.000
2.	Մասիսի մեծածախ բազա		96.000	96.000	0		0
3.	Մոսկվայի «Լաք և ներկեր» ՍՊԸ		106.000	106.000	460.000		460.000
	Ընդամենը		902.000	1.902.000	2.660.000		1.660.000

Այսպիսով, սինթետիկ և անալիտիկ հաշիվների շրջանառության տեղեկագրի տվյալների համադրման արդյունքում ստուգում են կատարված գրանցումների ճշտությունը և սինթետիկ հաշվառման տվյալներով կազմում սինթետիկ հաշիվների շրջանառության տեղեկագիր:

2.8.ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՀԱՇԻՎՆԵՐԻ ԴԱՍԱԿԱՐԳՈՒՄԸ ԵՎ ՀԱՇԻՎՆԵՐԻ ՊԼԱՆԸ

Հաշվապահական հաշվառման մեջ օգտագործվող հաշիվները միմյանցից տարբերվում են իրենց բովանդակությամբ, նշանակմամբ և դրանց մեջ գրանցումներ կատարելու կարգով: Սակայն հաշիվների տարբեր խմբեր ունեն ընդհանուր հատկանիշներ, և հաշիվների խմբավորումը ըստ միանման հատկանիշների բավականին հեշտացնում է դրանց ուսումնասիրությունը և օգտագործումը: Հաշիվների խմբավորումը ըստ տարբեր հատկանիշների կոչվում է հաշիվների դասակարգում:

Հաշիվները դասակարգվում են ըստ մի շարք հատկանիշների.

1. ըստ տնտեսական բովանդակության,
2. ըստ նշանակման և կառուցվածքի,
3. ըստ հաշվապահական հաշվեկշռում արտացոլելու հատկանիշի,
4. ըստ հաշվեկշռի ակտիվում և պասիվում գտնվելու հատկանիշի,
5. ըստ հաշիվներում տվյալների մանրամասնեցման աստիճանի:

Ըստ տնտեսական բովանդակության՝ բոլոր հաշիվները ստորաբաժանվում են՝ ֆինանսական հաշվառման և կառավարչական հաշվառման հաշիվների: Ֆինանսական հաշվառման հաշիվները ստորաբաժանվում

են հաշվեկշռային հաշիվների և գործունեության արդյունքները հաշվառող հաշիվների: Հաշվեկշռային հաշիվները դրանք կազմակերպության ակտիվները, սեփական կապիտալը և պարտավորությունները հաշվառող հաշիվներն են:

Գործունեության արդյունքների հաշիվները նախատեսված են կազմակերպության եկամուտների և ծախսերի հաշիվների հաշվառման համար:

Կառավարչական հաշվառման հաշիվները նախատեսված են արտադրական ծախսումների և արտադրանքի ինքնարժեքի, ինչպես նաև ոչ ընթացիկ ակտիվների կառուցման և մշակման ծախսումների վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար:

Հաշվապահական հաշիվները ըստ նշանակման և կառուցվածքի լինում են.հիմնական հաշիվներ, կարգավորող հաշիվներ, գործառնական հաշիվներ և ֆինանսահետևանքային հաշիվներ:

Հիմնական հաշիվներ խմբի մեջ միավորվում են այն բոլոր հաշիվները, որոնք նախատեսված են կազմակերպության ակտիվների, սեփական կապիտալի, պարտավորությունների, եկամուտների և ծախսերի, ինչպես նաև ակտիվների ստեղծման ծախսումների վերաբերյալ տեղեկատվության արտացոլման համար:

Հիմնական հաշիվները դրանք ***գույքանյութական հաշիվներն են***՝ մաշվող հիմնական միջոցներ, հողամասեր, կենսաբանական ակտիվներ, ոչ նյութական ակտիվներ, նյութեր, սպառվող կենսաբանական ակտիվներ, արտադրանք և ապրանքներ հաշվառող հաշիվները, ***դրամական միջոցների հաշիվներն են***՝դրամարկղ, հաշվարկային հաշիվ և արտարժութային հաշիվ հաշվառող հաշիվները, ***կապիտալը և պահուստները հաշվառող հաշիվներն են***՝ կանոնադրական կապիտալ, էմիսիոն եկամուտ, վերագնահատումից և վերաչափումից տարբերություններ, պահուստային կապիտալ հաշվառող հաշիվները, ***հաշվարկային հաշիվներն են***՝գործառնական և այլ ընթացիկ դեբիտորական պարտքերը հաշվառող հաշիվները, գործառնական և այլ ընթացիկ կրեդիտորական պարտքերը հաշվառող հաշիվները, ***ֆինանսական ներդրումները և պարտավորությունները հաշվառող հաշիվներն են***՝ոչ ընթացիկ և ընթացիկ ֆինանսական ներդրումներ հաշվառող, ոչ ընթացիկ և ընթացիկ ֆինանսական պարտավորությունները հաշվառող հաշիվները:

Հաշվապահական հաշվեկշռում ներկայացվում են ակտիվների և պասիվների առանձին հոդվածների զուտ արժեքը կամ հաշվեկշռային արժեքը, որը հիմնական հաշիվների մնացորդի և կարգավորող հաշիվների մնացորդների տարբերությունն է: Օրինակ՝ մաշվող հիմնական միջոցները գրանցվում են սկզբնական արժեքով՝ առանձին, իսկ մաշվածությունը՝ առանձին: Այդ նպատակով օգտագործվում են մի շարք կարգավորող հաշիվներ: Կարգավորող են անվանում այն հաշիվները, որոնք նախատեսված են հիմնական հաշիվներում արտացոլվող հաշվապահական հաշվառման օբյեկտների արժեքը ճշտելու համար:

Կարգավորող հաշիվները բաժանվում են՝

ա) ակտիվային կարգավորող հաշիվների (կոնտր պասիվային),: Դրանք են՝ չվճարված կապիտալ, հետ գնված կապիտալ, միջանկյալ շահաբաժիններ և այլն,

բ) պասիվային կարգավորող հաշիվների (կոնտր ակտիվային): Դրանք են՝ հիմնական միջոցների մաշվածություն, կենսաբանական ակտիվների մաշվածություն, ոչ նյութական ակտիվների մաշվածություն և այլն:

Գործառնական հաշիվները նախատեսված են կազմակերպության տնտեսական գործընթացները հաշվառելու և արտացոլելու համար: Դրանք են

ա) կալկուլյացիոն հաշիվներ (հիմնական արտադրություն, օժանդակ արտադրություն),

բ) հավաքման-բաշխման հաշիվներ (անուղղակի արտադրական ծախսումներ հաշիվը),

գ) եկամուտները հաշվառող հաշիվներ (գործառնական գործունեությունից եկամուտները, շարունակվող գործունեության այլ եկամուտներ, ընդհատված գործունեությունից եկամուտները),

դ) ծախսերը հաշվառող հաշիվներ (գործառնական գործունեությունից ծախսերը, շարունակվող գործունեության այլ ծախսերը, ընդհատված գործունեությունից ծախսերը):

Ֆինանսահետևանքային հաշիվները օգտագործվում են կազմակերպության տնտեսական գործունեության ֆինանսական արդյունքները հաշվառելու համար:

Ֆինանսահետևանքային հաշիվները բաժանվում են՝

ա) հետևանքային բաշխման հաշիվների (շահույթ կամ վնաս, նախորդ տարիների ֆինանսական արդյունքների ճշգրտում),

բ) հետևանքային հաշիվների (նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ (չծածկված վնաս), հաշվետու տարվա զուտ շահույթ (վնաս)):

Ըստ հաշվեկշռի ակտիվում և պասիվում գտնվելու հատկանիշի հաշվապահական հաշիվները բաժանվում են ակտիվային, պասիվային և ակտիվապասիվային հաշիվների:

Ըստ հաշիվներում տվյալների մանրամասնեցման աստիճանի հաշվապահական հաշիվները լինում են սինթետիկ հաշիվներ, ենթահաշիվներ և անալիտիկ հաշիվներ:

2012 թ.-ից Հայաստանի Հանրապետության բոլոր կազմակերպությունները իրենց ընթացիկ հաշվապահական հաշվառումը և ֆինանսա-

կան հաշվետվությունները կազմում և ներկայացնում են օգտագործողներին հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներին և միջազգային ստանդարտների ուղեցույցներին (ՖՀՄՍ-ներին) նոր հաշվային պլանին համապատասխան:

Հաշվապահական հաշվառման ***հաշվային պլանը*** կազմակերպության վրա ազդող իրադարձությունների և դրա կողմից իրականացվող գործառնությունների փաստերի՝ հաշվապահական հաշվառման մեջ գրանցման և խմբավորման սխեմա է: Հաշվային պլանը կազմված է ըստ տնտեսական բովանդակության դասակարգված հաշիվներից և ներառում է հաշիվների դասեր, հաշիվների խմբեր, առաջին կարգի հաշիվներ (սինթետիկ հաշիվներ) և երկրորդ կարգի հաշիվներ (ենթահաշիվներ):

Հաշվային պլանը ներառում է 9 դաս՝

1. ոչ ընթացիկ ակտիվներ,
2. ընթացիկ ակտիվներ,
3. սեփական կապիտալ,
4. ոչ ընթացիկ պարտավորություններ,
5. ընթացիկ պարտավորություններ,
6. եկամուտներ,
7. ծախսեր,
8. կառավարչական հաշվառման հաշիվներ,
9. արտահաշվեկշռային հաշիվներ:

1-7 դասերն ընդգրկում են ֆինանսական հաշվառման հաշիվները, 8-րդ դասը՝ կառավարչական հաշվառման և 9-րդ դասը՝ արտահաշվեկշռային հաշիվները: Ֆինանսական հաշվառման հաշիվներն օգտագործվում են ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլման ենթակա տեղեկատվության ընդհանրացման համար: Դրանք բաժանվում են հաշվեկշռային հաշիվների (1-5 դասեր) և գործունեության արդյունքների հաշիվների (6-7 դասեր): Հաշվեկշռային հաշիվները նախատեսված են կազմակերպության ակտիվների, սեփական կապիտալի և պարտավորությունների հաշվառման համար: Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում արտացոլվում են այս հաշիվների մնացորդները:

Գործունեության արդյունքների հաշիվները նախատեսված են կազմակերպության եկամուտների և ծախսերի հաշվառման համար: Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում այս հաշիվների զուտ շրջանառությունը (դեբետային՝ ծախսերի գծով և կրեդիտային՝ եկամուտների գծով), իսկ սահմանված դեպքերում՝ դրանց տարբերությունը տեղափոխվում է համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն:

Կառավարչական հաշվառման հաշիվները նախատեսված են արտադրական ծախսումների և արտադրանքի, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեքի, ինչպես նաև ոչ ընթացիկ նյութական և ոչ նյութական ակտիվների կառուցման (ստեղծման) և մշակման ծախսումների վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար, որոնք օգտագործվում են կազմակերպությունում՝ կառավարչական որոշումներ ընդունելու նպատակով:

Արտահաշվեկշռային հաշիվները նախատեսված են կազմակերպությանը չպատկանող, բայց ժամանակավորապես նրա տրամադրության կամ օգտագործման տակ գտնվող ակտիվների (գործառնական վարձակալությամբ ընդունված հիմնական միջոցներ, պատասխանատու պահպանման, վերամշակման ընդունված ապրանքանյութական արժեքներ, հավատարմագրային պայմանագրի համաձայն կառավարվող միջոցներ, կոմիսիայի և կոնսիգնացիայի պայմանագրերի համաձայն ստացված միջոցներ և այլն), պայմանական ակտիվների և պարտավորությունների առկայության և շարժի վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման, ինչպես նաև առանձին գործառնությունների վերահսկման համար:

Հաշիվների կոդավորումը կառուցված է հետևյալ կերպ՝

- հաշիվների դասերը նշված են միանիշ թվով՝ 1-ից մինչև 9-ը,
- հաշիվների խմբերը նշված են երկնիշ թվով, որոնցից առաջինը ցույց է տալիս դասի ծածկագիրը, իսկ երկրորդը՝ խմբի համարը,
- առաջին կարգի հաշիվները նշված են եռանիշ թվով, որոնցից առաջին երկուսը ցույց են տալիս խմբի ծածկագիրը, երրորդը՝ առաջին կարգի հաշվի համարը,
- երկրորդ կարգի հաշիվները նշված են քառանիշ թվով, որոնցից առաջին երեքը ցույց են տալիս առաջին կարգի հաշվի ծածկագիրը, չորրորդը՝ երկրորդ կարգի հաշվի համարը:

Հաշիվները, կախված կազմակերպությունում գործունեության տարբեր տեսակների (վարձակալական գործունեություն, արժեթղթերի առուվաճառք) հարաբերական կարևորությունից և կնքման հաճախականությունից, կարող են փոփոխվել, եթե այդ փոփոխությունը կնպաստի կազմակերպության հիմնական գործունեության, այլ գործառնական գործունեության և շարունակվող այլ գործունեության արդյունքների առավել ճշմարիտ ներկայացմանը: Երկրորդ կարգի բոլոր հաշիվները, ինչպես նաև 8-9 դասի առաջին կարգի հաշիվները օգտագործվում են ըստ անհրաժեշտության՝ ելնելով կազմակերպության գործունեության առանձնահատկություններից, ֆինանսական հաշվետվություններում տեղեկատվության բացահայտման պահանջներից, ինչպես նաև վերահսկողության և վերլուծության նպատակներից:

Յուրահատուկ գործառնությունների հաշվառման նպատակով կազմակերպությունները անհրաժեշտության դեպքում, կարող են՝

- հաշվային պլանում ավելացնել լրացուցիչ առաջին և երկրորդ կարգի հաշիվներ՝ օգտագործելով հաշիվների ազատ ծածկագրերը, կամ
- փոփոխել առաջին և երկրորդ կարգի հաշիվները՝ այդ փոփոխությունները ներկայացնելով հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ:

Հաշվային պլանը ներառում է ակտիվային, պասիվային, ակտիվապասիվային հաշիվներ: 1-ին, 2-րդ, 7-րդ, 8-րդ դասերի հաշիվները, բացառությամբ պասիվային կարգավորող հաշիվների, ակտիվային են, իսկ 3-6-րդ դասերի հաշիվները, բացառությամբ կարգավորող և ակտիվապասիվային հաշիվների, պասիվային են:

1-8-րդ դասերի հաշիվներում և 9-րդ դասի 92 խմբում (այն նախատեսված է բրոքերային և հավատարմագրային գործունեություն իրականացնող կազմակերպությունների համար) կազմակերպության գործառնությունների և դրա վրա ազդող իրադարձությունների արտացոլումը իրականացվում է կրկնակի գրանցման հիմունքով, իսկ 9-րդ դասի մնացած հաշիվներում՝ հաշվառման պարզ (հասարակ գրանցման) համակարգով:

ԳԼՈՒԽ 3

ՓԱՍՏԱԹՂԹԱՎՈՐՈՒՄ ԵՎ ԳՈՒՅՔԱԳՐՈՒՄ

3.1. ՍԿԶԲՆԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՓԱՍՏԱԹՂԹԵՐ, ԴԱՍԱԿԱՐԳՈՒՄԸ ԵՎ ՇՐՋԱՊՏՈՒՅՏԸ

Հաշվապահական հաշվառման գրանցումները կատարվում են սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերի հիման վրա, որոնք արձանագրում են տնտեսական գործառնության կատարումը:Առանց համապատասխան ձևի փաստաթղթի կազմման՝ ոչ մի տնտեսական գործառնություն հաշվապահական հաշվառման ենթարկվել չի կարող:

Փաստաթղթերում նշվում են գործառնությունների կատարման տեղն ու ժամանակը, բովանդակությունը՝ քանակական և որակական ցուցանիշներով, այն անձինք, ում միջոցով իրականացվում են այդ գործառնությունները և վավերացվում են նրանց ստորագրություններով:

Տնտեսական գործառնությունների բովանդակությունը բնութագրող տվյալների գրանցումը համապատասխան ձևաթերթիկներում կոչվում է փաստաթղթավորում կամ սկզբնական հաշվառում:

Հաշվապահական հաշվառման մեջ փաստաթղթավորումը կատարում է մի շարք գործառույթներ: Փաստաթղթավորման միջոցով ստուգվում է կատարված գործառնությունների ճշտությունը և օրինականությունը: Դրանց տվյալները հիմք են հանդիսանում կատարված գործառնությունների առաջացրած փոփոխությունները սինթետիկ և անալիտիկ հաշիվներում գրանցելու համար: Փաստաթղթերի տվյալները օգտագործվում են կազմակերպություններում ներքին և արտաքին աուդիտ անցկացնելու համար և կարևոր դեր են խաղում տարբեր կազմակերպությունների միջև հաշվարկային հարաբերությունների կարգավորման գործում:

Կատարված գործառնությունների և փաստաթղթերի միջև գոյություն ունի սերտ կապ. փաստաթղթերը կազմվում են տեղի ունեցած գործառնությունների հիման վրա, իսկ գործառնությունները կատարված և հիմնավորված են համարվում միայն համապատասխան փաստաթղթավորման ենթարկվելուց հետո:

Ըստ Հայաստանի Հանրապետության «Հաշվապահական հաշվառման մասին» օրենքի 14-րդ հոդվածի՝ սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերը պետք է ունենան հետևյալ պարտադիր վավերապայմանները (ռեկվիզիտները)՝

ա) փաստաթղթի անվանումը,

բ) հերթական համարը,

գ) կազմելու ամսաթիվը,
դ) գործառնության մասնակիցների (մասնակցի) անվանումը (անունը, ազգանունը),
ե) տնտեսական գործառնության բովանդակությունը,
զ) տնտեսական գործառնության չափման միավորները՝ բնաիրային և դրամական արտահայտությամբ
է) պատասխանատու անձանց պաշտոնները և նրանց ստորագրությունները:

Հաշվառման փաստաթղթերը կազմվում են գործառնության կատարման պահին, իսկ եթե դա հնարավոր չէ, ապա գործառնության ավարտից անմիջապես հետո: Սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերը ժամանակին և ամբողջական ձևակերպելու, սահմանված կարգով և ժամկետներում հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլելու համար դրանց փոխանցման պատասխանատվությունը կրում է այդ փաստաթղթերը կազմող և ստորագրող անձինք: Սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերում սխալի ուղղումը համաձայնեցվում է տնտեսական գործառնության մասնակիցների հետ և հաստատվում տվյալ փաստաթուղթն ստորագրելու իրավունք ունեցող անձանց ստորագրություններով՝ նշելով ուղղման ամսաթիվը: Դրամարկղային և բանկային փաստաթղթերում ուղղում չի թույլատրվում:

Փաստաթղթերի լրացումը, ուսումնասիրությունը և ճանաչումը հեշտացնելու նպատակով դրանք դասակարգվում են ըստ տարբեր հատկանիշների.

1. ըստ կազմման տեղի,
2. ըստ նշանակման,
3. ըստ բովանդակության ծավալի,
4. ըստ կազմելու և օգտագործելու եղանակի:

Ըստ կազմման տեղի՝ բոլոր փաստաթղթերը բաժանվում են երկու խմբի. ներքին փաստաթղթեր և արտաքին փաստաթղթեր: Ներքին փաստաթղթերը կազմվում են կազմակերպության ներսում: Այդպիսի փաստաթղթեր են՝ նյութական արժեքների մուտքի և ելքի բեռնագրերը, որոնց միջոցով ձևակերպվում են ապրանքանյութական արժեքների շարժը կազմակերպությունում, ապրանքանյութական արժեքների գույքագրման տեղեկագրերը, որոնց միջոցով որոշվում են կազմակերպության ապրանքանյութական արժեքների առկա մնացորդները, դրամարկղային մուտքի և ելքի օրդերները, որոնց միջոցով ձևակերպվում են դրամական միջոցների մուտքի և ելքի գործառնությունները և այլ ներքին փաստաթղթեր:

Արտաքին փաստաթղթերը կազմվում են ուրիշ կազմակերպություններում: Արտաքին փաստաթղթեր են, օրինակ՝ մատակարարների հաշիվ-ապրանքագրերը, որոնց միջոցով նրանք ցույց են տալիս մատակարարված ապրանքանյութական արժեքների անվանումը, տեսակը, քանակը, գինը և գումարը, բանկերից ստացված հաշիվների քաղվածքները, որոնց մեջ նշվում են տվյալ կազմակերպության հաշվարկային կամ այլ հաշվում տեղի ունեցած փոփոխությունները և մնացորդները:

Փաստաթղթերը **ըստ նշանակման** լինում են կարգադրողական (հրամաններ, կարգագրեր և օրդերներ), կատարողական (ապրանքային ելքի, մուտքի բեռնագրեր), հաշվապահական ձևակերպման (տեղեկանքները, տեղեկագրերը, ամփոփագրերը, կալկուլյացիաները և այլն) և կոմբինացված, օրինակ՝ դրամարկղային մուտքի և ելքի օրդերները համարվում են, քանի որ միաժամանակ թե՛ կարգադրողական են, թե՛ կատարողական և թե՛ հաշվապահական ձևակերպման:

Փաստաթղթերը **ըստ բովանդակության ծավալի** լինում են՝ սկզբնական և ամփոփ:

Սկզբնական փաստաթղթերով ձևակերպվում են առանձին կատարված գործառնությունները: Սկզբնական են կոչվում, քանի որ հանդիսանում են կատարված գործառնության առաջին գրավոր արձանագրությունը, օրինակ՝ դրամարկղային մուտքի և ելքի օրդերները, առհաշիվ անձանց կողմից կազմվող կանխավճարային հաշվետվություններին կցվող փաստաթղթերը և այլն:

Ամփոփ փաստաթղթերը ներառում են սկզբնական փաստաթղթերի տվյալները, օրինակ՝ գանձապահի ամենօրյա հաշվետվությունը, որի մեջ առանձին տողերով նշվում են օրվա ընթացքում լրացված մուտքի և ելքի բոլոր օրդերները, միաժամանակ ցույց տալով դրամի մնացորդը օրվա սկզբին, մուտքը, ելքը և մնացորդը օրվա վերջին կամ առհաշիվ անձանց կանխավճարային հաշվետվությունները, որոնցում նշվում են ստացված կանխավճարի գումարը, կատարված ծախսերը, մնացորդը և այլն:

Փաստաթղթերը **ըստ կազմելու եղանակի և օգտագործման կարգի** բաժանվում են միանվագ և կուտակման փաստաթղթերի:

Միանվագ փաստաթղթերում արտացոլվում է մեկ առանձին գործառնության կատարման փաստը, օրինակ՝ նյութերի ստացման պահանջագրերը, աշխատանքի կատարման կարգագրերը, մուտքի և ելքի դրամարկղային օրդերները և այլն:

Կուտակման փաստաթղթերում արտացոլվում են որոշակի ժամանակաշրջանում կատարված միանման գործառնությունները: Այդ գործառնությունները հաջորդաբար գրանցվում են կուտակման փաստաթղթերում, հանրագումարը տրվում է համապատասխան ժամանակաշրջանի վերջում, և այդ գումարով էլ կազմվում է հաշվապահական ձևակերպում: Կուտակման փաստաթղթերի օգտագործումը բավականին կրճատում է հաշվային աշխատանքների ծավալը: Այդպիսի փաստաթղթեր են նյութե-

ri ծախսման լիմիտային քարտերը, գործարքային աշխատանքի բազմօրյա կարգագրերը և այլն:

Հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող պետական մարմինը կարող է սահմանել սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերի օրինակելի ձևեր: Կազմակերպությունը կարող է օգտագործել այդ ձևերը կամ դրանք սահմանել ինքնուրույն: Հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող իրավական ակտերով կարող են սահմանվել պարտադիր կիրառման ենթակա սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերի ձևեր:

Հաշվապահական փաստաթղթերը ստուգվում են ըստ ձևի, թվաբանորեն և ըստ էության: Փաստաթղթերն **ըստ ձևի** ստուգելու ժամանակ ուշադրություն է դարձվում պահանջվող հիմնական վավերապայմանների առկայության վրա և ստորագրությունների իսկության վրա: Փաստաթուղթը **թվաբանորեն** ստուգել, նշանակում է՝ ստուգել փաստաթղթում առկա բոլոր հաշվարկների ճշտությունը: Եթե հայտնաբերվում են սխալներ, փաստաթուղթը վերադարձվում է ներկայացնողին՝ վերակազմելու կամ ուղղելու համար:

Փաստաթուղթը ստուգել **ըստ էության,** նշանակում է՝ որոշել տվյալ փաստաթղթով ձևակերպված գործառնության օրինականությունն ու տնտեսական նպատակահարմարությունը:

Փաստաթղթերի շրջապտույտը փաստաթղթերի ամբողջ շարժն է՝ սկսած փաստաթղթեր կազմելուց և հաշվապահություն ներկայացնելուց կամ արտաքին փաստաթղթերի ստացումից, հաշվապահական հաշիվներում գրանցումից մինչև արխիվ հանձնումը: Կազմակերպության գլխավոր հաշվապահը սահմանում է տվյալ կազմակերպության բոլոր տեղամասերում կատարվող տնտեսական գործառնությունների փաստաթղթային ձևակերպման, փաստաթղթերի օպերատիվ օգտագործման ու հաշվային մշակման կարգը և ապահովում դրանց կատարումը կազմակերպության բոլոր աշխատողների կողմից:

Փաստաթղթերի շրջանառության համար նախօրոք սահմանվում է, թե որտեղ ինչ փաստաթղթեր են կազմվում, ում կողմից, երբ են ներկայացվում հաշվապահություն, այնտեղ ովքեր և երբ են ընդունում, ստուգում և մշակում այդ փաստաթղթերը, գրանցում հաշվապահական հաշիվներում և հանձնում արխիվ՝ պահպանման: Կազմակերպության աշխատողների կողմից փաստաթղթերի շարժի այս գրաֆիկի պահպանումն ու կատարումը ապահովում է հաշվապահական հաշվառման աշխատանքների ճիշտ կազմակերպումը:

Հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերը, ինչպես նաև համակարգչային կրիչների վրա գտնվող տեղեկատվությունը՝ սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերը, գրանցամատյանները, ֆինանսական հաշվետվությունները և այլ փաստաթղթերը կազմակերպության կողմից պահ-

պանվում են ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով և ժամկետներում, **բայց** ոչ պակաս, քան 5 տարի:

Պահպանման ժամկետը լրացած հաշվապահական հաշվառման **փաստաթղթերի** վերաբերյալ կազմվում է ակտ՝ գլխավոր հաշվապահի **մասնակցությամբ**, որից հետո դրանք ոչնչացվում կամ հանձնվում են **երկրորդային** օգտագործման, բացի այն փաստաթղթերի, որոնք ենթակա **են** պետական արխիվ հանձնելու:

3.2. ԳՈՒՅՔԱԳՐՈՒՄԸ, ԴՐԱ ԱՆՑԿԱՑՄԱՆ ԿԱՐԳԸ ԵՎ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ԱՐՏԱՑՈԼՈՒՄԸ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՄԵՋ

Ինչպես արդեն նշվել է, հաշվապահական հաշվառումը կարևոր դեր **ունի** կազմակերպությունների սեփականության պահպանման նկատմամբ վերահսկողության իրականացման գործում: Այդ գործառույթը իրականացվում է ոչ միայն կատարված գործառնությունների փաստաթղթավորման, այլ նաև գույքագրման անցկացման շնորհիվ: Գույքագրման նպատակը ակտիվների և պարտավորությունների փաստացի առկայության և հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլված տվյալների համեմատման միջոցով կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման և հաշվետվությունների տվյալների արժանահավատության ապահովումն է: Գույքագրումը կարևոր նշանակություն ունի ապրանքանյութական արժեքների և դրամական միջոցների վիճակը, նյութապես պատասխանատու անձանց վստահված արժեքների պահպանումը ստուգելու և ընթացիկ հաշվառման տվյալները ճշտելու համար: Գործնականում կազմակերպությունների տնտեսական գործունեության ընթացքում տեղի ունեցող ոչ բոլոր փոփոխություններն են փաստաթղթավորվում և հաշվառվում: Երբեմն պահպանման վայրերում տեղի են ունենում ապրանքանյութական արժեքների կորուստներ՝ օբյեկտիվ (փոշիացում, ծորում, գոլորշիացում և այլն) և սուբյեկտիվ (հափշտակում, գողություն, գրանցումների մեջ թույլ տրված սխալներ և այլն) պատճառներով: Այս բոլոր կորուստները առաջացման պահին հաշվառման չեն ենթարկվում և չեն արտացոլվում համապատասխան հաշիվներում: Կատարելով գույքագրում՝ որոշվում է ապրանքանյութական արժեքների և պարտավորությունների փաստացի առկայությունը և այն համեմատելով ընթացիկ հաշվառման տվյալների հետ՝ հայտնաբերվում են տարբերությունները: Գույքագրման ենթակա են նաև կազմակերպության արտահաշվեկշռում հաշվառման ենթակա ակտիվները և պարտավորությունները (օրինակ՝ ի պահ ընդունված ապրանքանյութական արժեքները, վերամշակման ըն-

դունված նյութերը, վարձակալված հիմնական միջոցները, դուրս գրված դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերը), ինչպես նաև կազմակերպությանը պատկանող, բայց ինչ-ինչ պատճառներով չհաշվառված ակտիվներն ու պարտավորությունները:

Ըստ կազմակերպության միջոցների ստուգման ծավալի՝ գույքագրումը լինում է լրիվ և մասնակի: ***Լրիվ*** գույքագրումը ընդգրկում է կազմակերպության բոլոր ակտիվներն ու պարտավորությունները: Սովորաբար լրիվ գույքագրում կատարվում է հաշվետու տարվա վերջում, հաշվետվություններ կազմելուց առաջ: ***Մասնակի*** գույքագրումը ընդգրկում է կազմակերպության ակտիվների կամ պարտավորությունների որևէ խումբը:

Ըստ նպատակի և հիմնավորման՝ գույքագրումները լինում են հանկարծակի և պլանային: ***Հանկարծակի*** գույքագրումներ անց են կացվում նյութական պատասխանատու անձանց համար անսպասելի ժամկետներում՝ նրանց վստահված նյութական արժեքների պահպանման վիճակը ստուգելու համար: ***Պլանային*** գույքագրումներ անց են կացվում հրահանգով սահմանված պարբերականությամբ:

Գույքագրման անցկացումը պարտադիր է՝

- տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունները կազմելուց առաջ,
- կազմակերպության վերակազմակերպման և լուծարման դեպքերում,
- տարերային աղետների, հրդեհների և այլ պատճառների հետևանքով առաջացած արտակարգ իրավիճակների դեպքերում,
- գույքի հափշտակման, փչացման և կորստի փաստերի բացահայտման դեպքերում,
- նյութական պատասխանատու անձի փոփոխման դեպքերում:

Նյութական պատասխանատու անձանց փոփոխման դեպքում պարտադիր գույքագրում է կատարվում արժեքների ընդունման-հանձնման օրը:

Գույքագրման անցկացման համար կազմակերպությունում ստեղծվում է գույքագրման հանձնաժողով, որի կազմը սահմանվում է (հաստատվում է) կազմակերպության ղեկավարի հրամանով: Գույքագրման հանձնաժողովի կազմում ընդգրկվում են կազմակերպության կառավարչական անձնակազմի ներկայացուցիչներ, հաշվապահական ծառայության աշխատողներ, այլ մասնագետներ (տնտեսագետներ, ինժեներներ, տեխնոլոգներ և այլն): Հանձնաժողովի կազմում կարող են ընդգրկվել նաև կազմակերպության ներքին աուդիտորական ծառայության ինչպես նաև անկախ աուդիտորական կազմակերպությունների ներկայացուցիչներ և հրավիրված այլ մասնագետներ:

Մինչև փաստացի գույքագրում սկսելը, գույքագրման հանձնաժողովը պետք է ստանա գույքագրումը սկսելու պահի դրությամբ ակտիվների մուտքի և ելքի վերջին բոլոր փաստաթղթերը (դեռևս հաշվապահություն չհանձնված) կամ դրանց շարժի վերաբերյալ հաշվետվությունները: Ռեեստրներին (հաշվետվություններին) կցված բոլոր մուտքի և ելքի փաստաթղթերը մակագրվում են գույքագրման հանձնաժողովի նախագահի կողմից՝ նշելով «մինչև գույքագրումը «առ... (ամսաթիվը)»: Դրանք հիմք են հանդիսանում հաշվապահության կողմից գույքագրման սկզբի դրությամբ գույքի մնացորդները հաշվառման տվյալներով որոշելու համար:

Նյութական պատասխանատու անձինք տալիս են հայտարարություն այն մասին, որ մինչև գույքագրում սկսելը ակտիվների մուտքի և ելքի բոլոր փաստաթղթերը հանձնված են հաշվապահություն կամ փոխանցված են հանձնաժողովին, և իրենց պատասխանատվությամբ ստացված բոլոր արժեքները մուտքագրված են, իսկ բաց թողնվածները՝ ելքագրված: Նման հայտարարություն տալիս են նաև այն անձինք, որոնց տրվել են առհաշիվ գումարներ և (կամ) լիազորագիր՝ գույք ձեռք բերելու (ստանալու) համար:

Առկա ակտիվների և պարտավորությունների վերաբերյալ տվյալները գրանցվում են գույքագրման ցուցակներում կամ գույքագրման ակտերում, որոնք կազմվում են առնվազն երկու օրինակից՝ մեկական օրինակ տրվում է հաշվապահությանը և նյութական պատասխանատու անձին: Գույքագրման հանձնաժողովն ապահովում է ակտիվների ու պարտավորությունների փաստացի մնացորդների ամբողջական և ճշգրիտ գրանցումը գույքագրման ցուցակներում:

Գույքագրման ժամանակ գույքի փաստացի առկայությունը որոշվում է չափելու, կշռելու և հաշվելու միջոցով: Արգելվում է գույքագրման ցուցակներում գրանցել գույքի մնացորդների վերաբերյալ տվյալները նյութական պատասխանատու անձանց բանավոր խոսքի կամ հաշվառման տվյալների հիման վրա՝ առանց դրանց փաստացի առկայության ստուգման:

Ակտիվների փաստացի առկայության ստուգումը կատարվում է նյութական պատասխանատու անձի պարտադիր մասնակցությամբ՝ բացառությամբ այն դեպքերի, երբ նրա մասնակցության ապահովումն անհնարին է:

Գույքագրման ցուցակները կարող են կազմվել ինչպես տպագրված, այնպես էլ ձեռագիր:

Դրանք լրացվում են պարզ և ընթեռնելի: Գույքագրվող ակտիվների անվանումը և չափի միավորները պետք է համապատասխանեն կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման մեջ ընդունված անվանա-

ցուցակին և չափի միավորներին: Գույքագրման ցուցակի յուրաքանչյուր էջի վերջում տառերով գրվում են ակտիվների հերթական համարները և տվյալ էջում գրանցված ակտիվների ընդհանուր հանրագումարը բնեղեն արտահայտությամբ՝ անկախ այն բանից, թե ինչպիսի չափման միավորներով (հատ, կիլոգրամ, մետր և այլն) են արտահայտված այդ ակտիվները: Սխալներն ուղղվում են գույքագրման ցուցակի բոլոր օրինակներում՝ սխալ գրանցման վրա գիծ քաշելով և վերևում ճիշտը գրելով: Ուղղումը համաձայնեցվում է գույքագրման հանձնաժողովի բոլոր անդամների և նյութական պատասխանատու անձանց հետ և ստորագրվում է նրանց կողմից: Գույքագրման ցուցակներում չի թույլատրվում թողնել չլրացված տողեր, իսկ վերջին էջի ազատ տողերի վրա գիծ է քաշվում: Գույքագրման ցուցակի վերջին էջում նշում է կատարվում գների ստուգման, հանրագումարների հաշվարկման մասին՝ այդ ստուգումը կատարողների ստորագրություններով:

Գույքագրման ցուցակները ստորագրում են գույքագրման հանձնաժողովի բոլոր անդամները և նյութական պատասխանատու անձինք: Գույքագրման ցուցակի վերջում նյութական պատասխանատու անձինք գրառում են կատարում՝ ակտիվների ստուգումը հանձնաժողովի կողմից իրենց ներկայությամբ իրականացնելու, հանձնաժողովի անդամների նկատմամբ որևիցե բողոք չունենալու և ցուցակում նշված ակտիվները ի պահ ընդունելու վերաբերյալ:

Նյութական պատասխանատու անձանց փոփոխվելու դեպքում, ակտիվների փաստացի առկայությունը ստուգելիս, ակտիվներն ընդունողը ստորագրում է ստացածի, իսկ հանձնողը՝ հանձնածի համար:

Ի պահ ընդունված, վերամշակման ընդունված և վարձակալված ակտիվների համար կազմվում են առանձին գույքագրման ցուցակներ:

Երբ ակտիվների գույքագրումը տևում է մեկ օրից ավելի, հանձնաժողովը հեռանալու պահին կնքում է շինությունը, որտեղ պահվում են ակտիվները: Ընդմիջումների ժամանակ գույքագրման ցուցակները պահվում են պահարանի մեջ, փակ սենյակում, որտեղ կատարվում է գույքագրումը:

Երբ գույքագրումից հետո նյութական պատասխանատու անձինք գույքագրման ցուցակներում հայտնաբերում են սխալներ, ապա այդ մասին անմիջապես (մինչև շինության բացվելը) հայտնում են գույքագրման հանձնաժողովի նախագահին: Գույքագրման հանձնաժողովը ստուգում է նշված փաստերը և վերջիններիս հաստատման դեպքում, սահմանված կարգով, կատարում է բացահայտված սխալների ուղղում:

Փչացած, ոչ պիտանի ակտիվների համար գույքագրման հանձնաժողովը կազմում է առանձին ակտ՝ նշելով ոչ պիտանիության պատճառները և առաջարկություններով հանդերձ ներկայացնում է կազմակերպության ղեկավարին:

Ակտիվների փաստացի առկայության և հաշվառման մեջ արտացոլված տվյալների՝ գույքագրմամբ բացահայտված շեղումների՝ կարգավորման համար առաջարկությունները գույքագրման հանձնաժողովի կողմից ներկայացվում են կազմակերպության ղեկավարին: Գույքագրմամբ բացահայտված շեղումների կարգավորման վերաբերյալ վերջնական որոշումը կայացնում է կազմակերպության ղեկավարը: Բացահայտված ավելցուկները, պակասորդները և արժեքների փչացումներից կորուստները ձևակերպվում են հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող օրենսդրությամբ սահմանված կարգով:

Արժեքների գույքագրման աշխատանքները սահմանված կարգով չկազմակերպելու դեպքում անձնական պատասխանատվության են ենթարկվում կազմակերպության ղեկավարը և գլխավոր հաշվապահը:

Գույքագրման արդյունքները հաշվառման մեջ արտացոլվում են հետևյալ կարգով. հայտնաբերված ավելցուկը մուտքագրվում է, ճանաչելով որպես եկամուտ, իսկ պակասորդը դուրս է գրվում որպես ծախս: Եթե պակասորդը առաջացել է նյութական պատասխանատու աշխատողի մեղքով, ապա այն դուրս է գրվում մեղավոր անձի հաշվին, որպես դեբիտորական պարտք նյութական վնասի հատուցման գծով և միաժամանակ ճանաչվում որպես եկամուտ:

Գ Լ Ո Ւ Խ 4

ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՄԻՋՈՑՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

4.1. ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՄԻՋՈՑՆԵՐԻ ՍԱՀՄԱՆՈՒՄԸ, ԴԱՍԱԿԱՐԳՈՒՄԸ, ՃԱՆԱՉՈՒՄԸ ԵՎ ՉԱՓՈՒՄԸ

Հիմնական միջոցները նյութական ակտիվներ են, որոնք՝ առկա են կազմակերպությունում ապրանքների կամ ծառայությունների արտադրության (մատուցման) կամ մատակարարման, այլ կողմերին վարձակալության տալու կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու համար, և ակնկալվում է օգտագործել ավելի քան մեկ ժամանակաշրջանի ընթացքում:

Հիմնական միջոցների հաշվապահական հաշվառումը պետք է ապահովի մուտքի, ներքին տեղափոխումների, ելքի ճիշտ փաստաթղթային ձևակերպումը և հաշվային գրանցամատյաններում արտացոլումը: Այն նպատակաուղղված է հիմնական միջոցների մաշվածության, հաշվեկշռային արժեքի փոխհատուցման, արժեզրկումից առաջացած կորուստների հաշվարկմանը և հաշվառմանը: Հաշվառումը պետք է ապահովի հիմնական միջոցների դուրսգրման և իրացման հետևանքների ճիշտ որոշումը: Նշված խնդիրների իրականացման գործում կարևոր է հիմնական միջոցների հիմնավորված դասակարգումը, դրանց գնահատումը, հաշվառման ժամանակ կիրառվող փաստաթղթերի և հաշվային գրանցամատյանների ճիշտ ընտրությունը:

Հիմնական միջոցների հաշվապահական հաշվառման հիմնական մոտեցումները ներկայացվում են ՀՀՄՍ 16 «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտում:

Հիմնական միջոցները հաշվառման մեջ դասակարգվում են ըստ մի շարք հայտանիշների:

Ըստ օգտագործման համար պիտանելիության աստիճանի հիմնական միջոցները դասակարգվում են՝

- օգտագործման համար մատչելի հիմնական միջոցների,
- օգտագործման համար ոչ մատչելի հիմնական միջոցների:

Ըստ նշանակության կամ համանման օգտագործման եղանակի հիմնական միջոցները խմբավորվում են հետևյալ խմբերի.

- հողամասեր,
- շենքեր,
- կառուցվածքներ,
- փոխանցող հարմարանքներ,
- մեքենաներ և սարքավորումներ,
- տրանսպորտային միջոցներ,
- արտադրական, տնտեսական գույք, գործիքներ,
- այլ հիմնական միջոցներ:

Ըստ օգտագործման անընդհատության հիմնական միջոցները դասակարգվում են.

- շարունակվող գործունեության հիմնական միջոցներ,
- վաճառքի համար պահվող և ընդհատված գործունեության հիմնական միջոցներ:

Ըստ սեփականության ձևի հիմնական միջոցները դասակարգվում են՝

- սեփականության իրավունքով կազմակերպությանը պատկանող հիմնական միջոցների,
- ֆինանսական վարձակալությամբ ձեռք բերված հիմնական միջոցների:

Հաշվապահական հաշվառման մեջ կիրառվում են հիմնական միջոցների չափման հետևյալ արժեքները.

1. սկզբնական արժեք,
2. իրական արժեք,
3. հաշվեկշռային արժեք,
4. վերագնահատված արժեք,
5. մնացորդային արժեք:

Սկզբնական արժեքը ակտիվի ձեռքբերման կամ կառուցման ժամանակ վճարված դրամական միջոցների գումարն է, իսկ այլ ձևով հատուցելու դեպքում՝ հատուցման իրական արժեքը ակտիվի ձեռքբերման պահի դրությամբ:

Իրական արժեքը այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել իրազեկ, պատրաստակամ կողմերի միջև «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

Հաշվեկշռային արժեքը (փոխանցվող գումար) այն գումարն է, որով ակտիվը ճանաչվում է և ներառվում հաշվեկշռի մեջ՝ կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումից կուտակված կորուստները հանելուց հետո: Արժեզրկումից կորուստները այն գումարն է, որով ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է փոխհատուցվող գումարը:

Վերագնահատված արժեքը իրական արժեքն է վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ:

Մնացորդային արժեքը այն գնահատված գումարն է որը կազմակերպությունը կստանա տվյալ պահին ակտիվի օտարումից՝ հանած օտարման գնահատված ծախսումները, եթե ակտիվն արդեն լիներ այն տարիքի և վիճակի, որն ակնկալվում էր, որ կլիներ դրա օգտակար ծառայության վերջում: Մնացորդային արժեքը սահմանվում է ակտիվը շահագործման հանձնելու պահին և վերանայվում է յուրաքանչյուր հաշվետու տարվա վերջին:

Հիմնական միջոցների միավորը ճանաչվում է որպես ակտիվ, երբ միաժամանակ բավարարում է հետևյալ չափանիշների՝ հավանական է,

որ դրա օգտագործումից կազմակերպությունը կստանա տնտեսական օգուտներ, և այդ միավորի արժեքը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:

Կազմակերպությունը սկզբնական ճանաչման պահին ունեցած տվյալների հիման վրա պետք է որոշի ապագա տնտեսական օգուտների ստացման հավաստիության աստիճանը:

Ճանաչման երկրորդ չափանիշը սովորաբար բավարարվում է անմիջապես փոխանակման գործարքով, որը հաստատում է ակտիվի ձեռքբերումը, որոշում է դրա սկզբնական արժեքը: Եթե ակտիվը ստեղծվում է կազմակերպության կողմից, առանց այլ կողմի ներգրավման, ապա արժեքի չափումը կատարվում է կառուցման ընթացքում օգտագործվող նյութերի, աշխատուժի և այլ միջոցների ձեռքբերման գծով արտաքին կողմերի հետ իրականացվող գործարքների արդյունքում:

Հիմնական միջոցների միավորը, որը համապատասխանում է ակտիվի ճանաչման չափանիշներին, պետք է սկզբնապես չափվի (արտացոլվի) իր սկզբնական արժեքով (ինքնարժեքով): Հիմնական միջոցների միավորի սկզբնական արժեքը ընդգրկում է դրա գնման գինը, ներկրման տուրքերը, հարկերը և պարտադիր այլ վճարները, որոնք համապատասխան մարմնի կողմից ենթակա չեն կազմակերպությանը հետ վերադարձման, ինչպես նաև ակտիվը իր նպատակային օգտագործման համար աշխատանքային վիճակի բերելու հետ կապված ցանկացած ծախսում (այսինքն՝ տվյալ ակտիվի տեղադրման և մինչև շահագործումը իրականացվող ծախսումները): Օբյեկտի գնման ժամանակ մատակարարի կողմից տրամադրված ցանկացած զեղչ և արտոնություն հանվում է գնման գնից:

Անմիջականորեն ինքնարժեքի հետ կապված ծախսումներից են՝ տեղանքի նախապատրաստման, տրանսպորտային, բեռնման, բեռնաթափման, տեղակայման ծախսումները, մասնագետների (օրինակ՝ ճարտարապետների, ինժեներների) վարձատրությունը և այլն:

Այլ ակտիվների հետ փոխանակմամբ ձեռք բերված հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքը չափվում է իրական արժեքով:

Որոշ հիմնական միջոցներ կարող են ձեռք բերվել շրջակա միջավայրի պահպանության և անվտանգության նպատակով, որոնց օգտագործումից կազմակերպությունը չի ակնկալում տնտեսական օգուտներ, սակայն դրանք անհրաժեշտ են կազմակերպությանը իր այլ ակտիվներից ապագա տնտեսական օգուտներ ստանալու համար: Հետևաբար, դրանք պետք է ճանաչվեն որպես ակտիվ:

Օրինակ՝ քիմիական կոմբինատը կարող է ստիպված լինել տեղադրելու քիմիական արդյունաբերության արտադրանքի պահպանման և փոխադրման տեխնոլոգիաներ, որպեսզի բավարարի շրջակա միջավայրի

պահպանության պահանջները՝ կապված վտանգավոր նյութերի արտադրության և պահեստավորման հետ:

Հիմնական միջոցները սկզբնական ճանաչումից հետո կարող են չափվել երկու մոդելով:

1.Սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքով) մոդել, որի դեպքում հիմնական միջոցի միավորը՝ որպես ակտիվ ճանաչելուց հետո, պետք է հաշվառվի իր սկզբնական արժեքով (ինքնարժեքով)՝ հանած կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումից կուտակված կորուստները:

2.Վերագնահատման մոդել, որի դեպքում հիմնական միջոցի միավորը, որի իրական արժեքը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել, որպես ակտիվ ճանաչելուց հետո պետք է հաշվառվի վերագնահատված գումարով՝ հանած համապատասխան կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումից կուտակված կորուստները: Վերագնահատումները պետք է կատարվեն բավարար պարբերականությամբ, որպեսզի հաշվեկշռային արժեքը էականորեն չտարբերվի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ իրական արժեքից:

4.2. ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՄԻՋՈՑՆԵՐԻ ՄՈՒՏՔԱԳՐՄԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Հիմնական միջոցների մուտքագրումը կատարվում է հետևյալ դեպքերում.

- նոր օբյեկտների կառուցման կամ ձեռքբերման դեպքում,
- հիմնադիրների կողմից կանոնադրական կապիտալում ներդրում կատարելիս,
- անհատույց ստացման դեպքում,
- այլ ակտիվների հետ փոխանակման կարգով ձեռք բերելիս,
- ֆինանսական վարձակալությամբ ստացվածների նկատմամբ սեփականության իրավունք ձեռք բերելիս,
- նախկինում ֆինանսական վարձակալության տրվածի հետ ընդունման դեպքում,
- գույքագրման ժամանակ հայտնաբերված ավելցուկի դեպքում,
- ներդրումային գույքը որպես հիմնական միջոց վերադասակարգելիս և այլն:

Հիմնական միջոցների մուտքագրումը և արժեքի ավելացումը ձևակերպվում է սկզբնական փաստաթղթերի հիման վրա: Նոր ստացված հիմնական միջոցները և տեղակայման ենթակա սարքավորումները պահեստ մուտքագրվում են ձև ՀՄ-1«Հիմնական միջոցների և տեղակայման ենթակա սարքավորումների ընդունման ակտ»-ով: Այս փաստաթուղթը կազմվում է կազմակերպության ղեկավարի հրամանով՝ այդ նպատակով

ստեղծված մշտական կամ ժամանակավոր հանձնաժողովի կողմից: ՀՄ-1 ձևին կից տեղեկանքում լրացվում են օբյեկտի ձեռքբերման հետ կապված ծախսումները, որոնք ներառվում են օբյեկտի սկզբնական արժեքի մեջ:

Տեղակայման ենթակա սարքավորումները կազմակերպության պահեստից շահագործման են հանձնում ձև ՀՄ-2 «Սարքավորումների տեղակայման հանձնման-ընդունման ակտ»-ով:

Պահեստից հիմնական միջոցները առաջին անգամ շահագործման հանձնելիս կազմվում է ձև ՀՄ-3. «Հիմնական միջոցների շահագործման հանձնման-ընդունման ակտ»: Շահագործման հանձնած յուրաքանչյուր օբյեկտին տրվում է գույքային համար, որը պահպանվում է նրա գործունեության ամբողջ ժամանակահատվածում: Յուրաքանչյուր օբյեկտի համար բացվում է գույքային քարտ՝ ձև ՀՄ-9 «Հիմնական միջոցների հաշվառման գույքային քարտ»: Այն կազմակերպություններում, որտեղ հիմնական միջոցների թիվը սահմանափակ է, օգտագործում են գույքային հաշվառման գրքեր, որտեղ հիմնական միջոցները խմբավորված են ըստ դասակարգային խմբերի: Գույքային հաշվառման քարտերում նշվում է օբյեկտի գույքային համարը, նրա լրիվ անվանումը, սկզբնական արժեքը, օգտակար ծառայության ժամկետը և ակտի համարը: Գույքային քարտը, որպես հիմնական միջոցի անալիտիկ հաշվառման ձև, պետք է արտացոլի տվյալ միջոցի հետ կապված բոլոր փոփոխությունները՝ ծառայության ամբողջ ժամանակաշրջանում (ներքին տեղաշարժ, վերագնահատում, կապիտալ նորոգում, դուրսգրում): Հաշվապահությունում գույքային քարտերը պահվում են հատուկ քարտադարանում՝ ըստ հիմնական միջոցների տեսակների:

Հիմնական միջոցների մուտքի հաշվառումը տարվում է 111 «Մաշվող հիմնական միջոցներ» առաջին կարգի հաշվով, որին կից բացվում են երկրորդ կարգի համապատասխան հաշիվներ: 111 «Մաշվող հիմնական միջոցներ» հաշիվը նախատեսված է սեփականության իրավունքով կազմակերպությանը պատկանող, այդ թվում՝ գործառնական վարձակալության հանձված (բացի ներդրումային գույքից) մաշվող հիմնական միջոցների առկայության ու շարժի վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար: Հաշիվը ակտիվային է, դեբետում արտացոլվում է սեփական մաշվող հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքը, հետագա կապիտալացված ծախսումները, վերագնահատումից արժեքի աճը, իսկ կրեդիտում՝ օտարված, որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված, ֆինանսական վարձակալության հանձված հիմնական միջոցների արժեքը, վերագնահատումից արժեքի նվազումը: Այս հաշվի մնացորդը դեբետային է և իրենից ներկայացնում է սեփական մաշվող հիմնական միջոցների արժեքը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ:

«Հաստատված է ՀՀ ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարության
12.06.2000 թ. թիվ 104 ա հրամանով
որպես օրինակելի ձև

Ձև ՀՄ-1

Կազմակերպության անվանումը

Հաստատում եմ տնօրեն Սիմոնյան Ա.
պաշտոնը ստորագրությունը անուն., ազգանուն

Կազմման ամսաթիվը	Գործառնության տեսակի ծածկագիր
30.04.2013 թ.	1114

Հիմնական միջոցների և տեղակայման ենթակա սարքավորումների ընդունման ակտ N 42

« 08 » հունվարի 2013 թ.-ի թիվ 3

հրամանով (կարգադրությամբ) ստեղծված հանձնաժողովը կատարել է ներքոհիշյալ հիմնական միջոցների (տեղակայման ենթակա սարքավորումների) զննում: Ակտի կազմման վայրը՝ Հիմնական միջոցների պահեստ

Մասնակցության անվանումը, հասցեն, հեռախոսի համարը՝ «Շարենցական հիմնադրամ» գործարան» ԲԲԸ

հաշվի համարը, ամսաթիվը Հ/Ա 148, 22.04.2013 թ.

Փոխադրողի անվանումը, հասցեն, հեռախոսի համարը՝ «Տրանսպորտ» ՍՊԸ, Հաշիվ թիվ12, 23.04.2013 թ.

Ընդունող պահեստի, ստորաբաժանման, տեղակայման ընդունող կազմակերպության անվանումը (ընդգծել) Հիմնական միջոցների պահեստ

Հանձնայն ուղեկցող տրանսպորտային փաստաթղթի համարը՝

Հիմնական միջոցի, սարքավորման անվանումը	Դիրքագրմիքը կամ այլ հատուկ նշաններ	Տեղերի քանակը	Փաթեթավորման տեսակը	Բեռի զանգվածը		Ըստ բեռնագրի փոխադրողի հատուկ նշումները
				Ըստ փոխադրողի	Ճանապարհներ, նավակայաններ	
1	2	3	4	5	6	7	8
հատատային հասատոց	«Շարենցական հասատոցաշինական գործարան» ԲԲԸ	2	արկղ	1000 կգ	1000 կգ		

Զննման արդյունքում հանձնաժողովը արձանագրեց՝

«Արագած»
կազմակերպության անվանումը

Հաստատված է ՀՀ ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարության
12.06.2000 թ. թիվ 104 ա հրամանով
որպես օրինակելի ձև

ՁԵ ՀՄ-3

Հաստատում եմ տնօրեն Սիմոնյան Ա.
պաշտոնը ստորագրությունը անուն., ազգանուն
«10 »մայիս 2013 թ.

Կազմման ամսաթիվը	Գործառնության տեսակի ծածկագիրը
10.05.2007 թ.	1114

Հիմնական միջոցների շահագործման հանձնման - ընդունման ԱԿՏ N__45_

« 08» հունվարի 2013 թ.-ի թիվ 3 հրամանով (կարգադրությամբ) ստեղծված հանձնաժողովը կատարել է շահագործման ընդունվող (հանձնվող) օբյեկտի զննում

Ընդունման (հանձնման) պահին օբյեկտը գտնվում է Հիմնական միջոցների պահեստ
(օբյեկտի գտնվելու վայրը)

Հանձնող ստորաբաժանման (կազմակերպության) անվանումը Խառատային հաստոց Խ -118

Ընդունող կառուցվածքային ստորաբաժանման անվանումը Արտադրամաս 3

Համարը			Անվանումը	Օբյեկտի		Թողարկման (կառուցման) տարեթիվը	Կազմակերպություն ընդունման	
գույքային	գործարանային	անձնագրի		տեսակը	մակնիշը		ամսաթիվը	փաստաթղթի համարը
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Հ111418	4500	4411	Խառատային հաստոց	Խ -118	11621	2013 թ.	2013	ԱԿՏ N 42

Օգտակար ծառայությունը	Սկզբնական արժեքը	Թանկարժեք նյութերի առկայության մասին տեղեկություններ						
		Հարմարանքներ և պիտույքներ			Թանկարժեք նյութերի պարունակությունը (մետաղներ, քարեր)			
		անվանումը	ծածկագիրը	քանակը	թանկարժեք նյութի անվանումը	անվանակարգային համարը	չափի միավորը	քանակը (զանգված)
10	11	12	13	14	15	16	17	18
5	2 275 000							

Օբյեկտի համառոտ բնութագիրը

Զննման արդյունքում հանձնաժողովը արձանագրեց

«Արագած»
...ակերպության անվանումը

Հաստատված է ՀՀ ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարության
12.06.2000 թ. թիվ 104 ա հրամանով
որպես օրինակելի ձև

ՁԵ ՀՄ-9

Հիմնական միջոցների հաշվառման

ԳՈՒՅՔԱՅԻՆ ՔԱՐՏ N 128___

Կազմման ամսաթիվը	Մուտքագրման փաստաթղթի		Օբյեկտների քանակը
	ամսաթիվը	համարը	
3.05.2013	30.04.2013	42	1

Օբյեկտի անվանումը Խառատային հաստոց տեսակը Խ-118
նշանակությունը Արտադրող կազմակերպության անվանումը «Զարենցավանի հաստոցաշինական գործարան» ԲԲԸ

Համարը			Սեփականության իրավունքը	Օբյեկտի		Թողարկման (կառուցման) տարեթիվը
գույքային	գործարանային	անձնագրի		տեսակը	ծածկագիրը	
1	2	3	4	5	6	7
Հ 111418	4500	4411	սեփական	Խ-118	1114	2013

Թանկարժեք նյութերի առկայության մասին տեղեկություններ						
Հարմարանքներ և պիտույքներ			Թանկարժեք նյութերի պարունակությունը (մետաղներ, քարեր)			
անվանումը	ծածկագիրը	քանակը	թանկարժեք նյութի անվանումը	անվանակարգային համարը	չափի միավորը	քանակը (զանգված)
8	9	10	11	12	13	14
			պլատին		գրամ	25

Օբյեկտի անհատական համառոտ բնութագիրը

Կոնստրուկտիվ տարրերի և օբյեկտը բնութագրող այլ հատկանիշների անվանումը	Օբյեկտին վերաբերող		
	կից շինություններ	պիտույքներ	հարմարանքներ

Մաշվածության հաշվարկման ելակետային տվյալներ և դրանց փոփոխությունները

Սկզբնական արժեք	Մնացորդային արժեք	Օգտակար ծառայությունը		Մաշվածության հաշվարկման մեթոդը
		հաշվապահական	հարկային	
1	2	3	4	5
2 275 000	250 000	5 տարի	5 տարի	գծային

ժամանակաշրջան (տարեթիվ)		Դասախառն (հաշվեկշռային) արժեքի փոփոխություններ						մնացողը ժամանակաշրջանի վերջում
		մնացողը ժամանակաշրջանի սկզբում	վերագնահատումից		կապիտալացվող ծախսումներից աճ	մասնակի լուծարումից նվազում		
			աճ	նվազում				
1		2	3	4	5	6		7
1	հաշվապահ.	2 275 000						2 275 000
2	հարկային նպ.	2 275 000						2 275 000
		Կուտակված մաշվածության						
		մնացողը ժամանակաշրջանի սկզբում	փոփոխություններ					մնացողը ժամանակաշրջանի վերջում
			հաշվարկված մաշվածությունից աճ	վերագնահատումից		մասնակի լուծարումից նվազում		
				աճ	նվազում			
		8	9	10	11	12		13
		0	270 000					270 000

Ձեռք բերված հիմնական միջոցների մուտքագրումը ձևակերպվում է մատակարարի կողմից ներկայացված հաշիվ-ապրանքագրի հիման վրա, որտեղ նշվում են օբյեկտի գինը և ԱԱՀ գումարը: Շենքերը և շինությունները կարող են կառուցվել տնտեսվարական կամ կապալառուական եղանակներով: Տնտեսվարական եղանակի դեպքում հիմնական միջոցների կառուցման (ստեղծման) ծախսումները հավաքագրվում են 821 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների կառուցման (ստեղծման) ծախսումներ» առաջին կարգի հաշվում: Հաշիվը նախատեսված է ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների (հիմնական միջոցների, ներդրումային գույքի) կառուցման (ստեղծման) վրա կատարվող ծախսումների վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար: Հաշիվը ակտիվային է, դեբետում արտացոլվում է հաշվետու ժամանակաշրջանում ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների կառուցման (ստեղծման) վրա կատարված ծախսումները, իսկ կրեդիտում՝ ավարտուն հիմնական միջոցների և ներդրումային գույքի ինքնարժեքը, ինչպես նաև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում տեղափոխվող անավարտ ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների ինքնարժեքը: Իսկ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում այս հաշվի մնացորդը տեղափոխվում է համապատասխան հաշվեկշռային հաշիվ (հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում կառավարչական հաշվառման հաշիվները մնացորդ չեն ունենում):

Կազմակերպության կողմից կառուցվող ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների համար կատարվող ծախսումների գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	821	«Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների կառուցման (ստեղծման) ծախսումներ»
Կտ	211	«Նյութեր»
Կտ	527	«Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»
Կտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ» և այլն:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում 821 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների կառուցման (ստեղծման) ծախսումներ» առաջին կարգի հաշվում կուտակված ծախսումները տեղափոխվում են հաշվեկշռային հաշիվ՝ որպես օգտագործման համար ոչ մատչելի շենքեր, և տրվում է հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը.

Դտ	1181	«Օգտագործման համար ոչ մատչելի շենքեր»
Կտ	821	«Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների կառուցման (ստեղծման) ծախսումներ»:

Հաջորդ տարի կազմակերպությունը շարունակում է շենքի կառուցման աշխատանքները և կատարված ծախսումները նորից հավաքում է

821 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների կառուցման (ստեղծման) ծախսումներ» առաջին կարգի հաշվում: Երբ ավարտվում են կառուցման աշխատանքները, և շենքը հանձնվում է շահագործման, ներկայացված փաստաթղթերի հիման վրա տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

Դտ 1181 «Օգտագործման համար ոչ մատչելի շենքեր»
Կտ 821 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների կառուցման (ստեղծման) ծախսումներ»,

և շահագործման հանձնված ավարտուն շենքի սկզբնական արժեքով՝

Դտ 1111 «Շենքեր»
Կտ 1181 «Օգտագործման համար ոչ մատչելի շենքեր»:

Եթե շենքը կառուցվում է մեկ հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում, ապա շահագործման հանձնելիս տրվում է հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը.

Դտ 1111 «Շենքեր»
Կտ 821 « Ոչ ընթացիկ նուբական ակտիվների կառուցման(ստեղծման) ծախսումներ»:

Եթե շինարարությունը իրականացվում է կապալառուական եղանակով, ապա կառուցման պայմանագրերով կառուցվող անավարտ հիմնական միջոցները հաշվառվում են կապալառուից ընդունված աշխատանքների արժեքի հանրագումարով: Կատարված աշխատանքը ընդունելիս կատարողական ակտի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 1181 «Օգտագործման համար ոչ մատչելի շենքեր»
Կտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր՝ գնումների գծով»:

Կառուցված հիմնական միջոցը շահագործման հանձնելիս ձևակերպվում է՝

Դտ 1111 «Շենքեր»
Կտ 1181 «Օգտագործման համար ոչ մատչելի շենքեր»:

Հիմնական միջոցների կառուցման հաշվառումը տնտեսվարական եղանակով ցույց տանք հետևյալ օրինակով.

Կազմակերպությունը նախատեսել է կառուցել պահեստի նոր շենք: Շենքը կառուցվել է 2012-2013 թթ. ընթացքում, որի ժամանակ կատարվել են հետևյալ ծախսումները.

Աղյուսակ 4.1

	Ծախսումների հոդվածներ	2012թ.	2013թ.
1.	Ուղղակի նյութական ծախսումներ	12 000 000	13 000 000
2.	Ուղղակի ծախսումներ՝ աշխատանքի վճարման գծով	20 000 000	24 000 000
3.	Ուղղակի ծախսումներ՝ հիմնական միջոցների մաշվածության գծով	2 100 000	5 200 000
4.	Անուղղակի ծախսումներ	4 600 000	6 200 000
Ընդամենը		38 700 000	48 400 000

Շենքի վրա կատարված ծախսումները հավաքագրվում են 821 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների կառուցման (ստեղծման) ծախսումներ» առաջին կարգի հաշվի համապատասխան երկրորդ կարգի հաշիվներում:

2012թ. ընթացքում կատարված ծախսումների գումարով տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

1. Շենքի կառուցման վրա կատարված նյութական ծախսումների գծով.

Դտ 8211 «Ուղղակի նյութական ծախսումներ» 12 000 000
Կտ 2111 «Հումք և նյութեր» 12 000 000:

2. Շենքի կառուցման վրա կատարված աշխատանքի դիմաց հաշվարկված աշխատավարձի գումարով.

Դտ 8212 «Ուղղակի ծախսումներ աշխատանքի վճարման գծով» 20 000 000
Կտ 5271 « Պարտքեր աշխատավարձի վճարման գծով» 20 000 000:

3. Շենքի կառուցման վրա օգտագործված հիմնական միջոցների մաշվածության գումարով.

Դտ 8214 «Այլ ուղղակի ծախսումներ» 2 100 000
Կտ 112 «Հիմնական միջոցների մաշվածություն» 2 100 000:

4. Շենքի կառուցման ժամանակ օժանդակ արտադրության կողմից մատուցված ծառայությունների գումարով.

Դտ 8215 «Անուղղակի ծախսումներ» 4 600 000
Կտ 812 «Օժանդակ արտադրություն» 4 600 000:

Կառուցման ընթացքում գտնվող հիմնական միջոցները (մինչև դրանց նպատակային օգտագործման համար աշխատանքային վիճակի բերելը) համարվում են անավարտ հիմնական միջոցներ և հաշվառվում են 118 «Օգտագործման համար ոչ մատչելի հիմնական միջոցներ» առաջին կարգի հաշվով:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում (տվյալ դեպքում՝ տարեվերջին) 821 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների կառուցման ծախսումներ» առաջին կարգի հաշվում կուտակված ծախսումները տեղափոխվում են հաշվեկշռային հաշիվ՝ որպես օգտագործման համար ոչ մատչելի հիմնական միջոցները, և տրվում է հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը.

Դտ	1181	«Օգտագործման համար ոչ մատչելի շենքեր»	38 700 000
Կտ	821	«Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների կառուցման (ստեղծման) ծախսումներ»	38 700 000 :

Հաջորդ տարի կազմակերպությունը շարունակում է շենքի կառուցման աշխատանքները և հաշվառումը նորից տարվում է 821 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների կառուցման (ստեղծման) ծախսումներ» առաջին կարգի հաշվով:

Երբ ավարտվում են կառուցման աշխատանքները, և շենքը հանձնվում է շահագործման, ներկայացված փաստաթղթերի հիման վրա տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները՝ երկրորդ տարում.

Դտ	1181	«Օգտագործման համար ոչ մատչելի շենքեր»	48 400 000
Կտ	821	«Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների կառուցման (ստեղծման) ծախսումներ»	48 400 000,

և շահագործման հանձնված շենքի կառուցման ծախսումների ամբողջ գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	1111	«Շենքեր»	87 100 000
Կտ	1181	«Օգտագործման համար ոչ մատչելի շենքեր»	87 100 000

Կառուցված շենքի գծով լրացվում է ձև ՀՄ-1. «Հիմնական միջոցների և տեղակայման ենթակա սարքավորումների ընդունման ակտը»:

Կազմակերպությունը հիմնական միջոցների մեծ մասը ձեռք է բերում գնումների միջոցով (ներառյալ կապալառուներից շինությունների ձեռք բերումը): Մատակարարներից ձեռք բերված՝ հիմնական միջոցները, որոնք օգտագործման համար մատչելի են, մուտքագրվում են մաշվող հիմնական միջոցների կազմում՝

Դտ	111	«Մաշվող հիմնական միջոցներ»
Կտ	251	«Դրամարկղ»

Կտ	521	«Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»:
Կտ	152	«Կանխավճարներ ոչ ընթացիկ ակտիվներ ձեռք բերելու համար»:

Ձեռք բերված ***տեղակայում պահանջող հիմնական միջոցները*** ձևակերպվում են որպես օգտագործման համար ոչ մատչելի հիմնական միջոցներ, քանի որ մինչև շահագործման հանձնելը պահանջում են լրացուցիչ ծախսումներ: Ընդունման ակտի հիման վրա ձևակերպվում է.

Դտ	118	«Օգտագործման համար ոչ մատչելի հիմնական միջոցներ»
Կտ	521	«Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Կտ	251	«Դրամարկղ»
Կտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ» և այլն:
Կտ	152	«Կանխավճարներ ոչ ընթացիկ ակտիվներ ձեռք բերելու համար»:

Տեղակայման վրա կատարված ծախսումները հաշվառվում են 822 «Սարքավորումների տեղակայման ծախսումներ» առաջին կարգի հաշվում:

Տեղակայման վրա կատարված ծախսումների գծով ներկայացված փաստաթղթերի հիման վրա տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

Դտ	822	«Սարքավորումների տեղակայման ծախսումներ»
Կտ	211	«Նյութեր»
Կտ	527	«Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»
Կտ	521	«Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Կտ	251	«Դրամարկղ»
Կտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ» և այլն:

Տեղակայումն ավարտելուց հետո, կատարված ծախսումներով տրվում է հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը.

Դտ	118	«Օգտագործման համար ոչ մատչելի հիմնական միջոցներ»
Կտ	822	«Սարքավորումների տեղակայման ծախսումներ»:

Հիմնական միջոցների կազմում ներառված տեղակայված սարքավորման կամ մյուս հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ	111	«Մաշվող հիմնական միջոցներ»
Կտ	118	«Օգտագործման համար ոչ մատչելի հիմնական միջոցներ»:

Օրինակ.

Կազմակերպությունը գնել է տեղակայում պահանջող շաղափող հաստոց՝ վճարելով 560 000 դրամ: Հաստոցի տեղակայման համար կատարվել են հետևյալ ծախսումները.

ա) նյութեր տեղադրման հարթակի պատրաստման համար՝ 5 000 դրամ,

բ) հաշվարկված աշխատավարձ տեղակայող բանվորներին՝ 29 000 դրամ,

Տեղակայում պահանջող սարքավորման ձեռքբերումը ձևակերպվում է՝

Դտ	118	«Օգտագործման համար ոչ մատչելի հիմնական միջոցներ»	560 000
Կտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ»	560 000 :

Հաստոցի տեղակայման վրա կատարված ծախսումների գծով տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

Հաստոցի տեղակայման վրա կատարված նյութական ծախսումների գումարով.

Դտ	8221	«Ուղղակի նյութական ծախսումներ»	5 000
Կտ	211	«Նյութեր»	5 000 :

Տեղակայման վրա կատարված աշխատավարձի վճարման ծախսումների գծով.

Դտ	8222	«Ուղղակի ծախսումներ աշխատանքի վճարման գծով»	29 000
Կտ	5271	«Պարտքեր աշխատավարձի վճարման գծով»	29 000 :

Տեղակայման աշխատանքները ավարտելուց հետո կազմվում և լրացվում է «Սարքավորումների տեղակայման հանձնման-ընդունման ակտ» /ձև ՀՄ 2/, որի հիման վրա տրվում է հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը.

Դտ	1184	«Օգտագործման համար ոչ մատչելի մեքենաներ և սարքավորումներ»	34 000
Կտ	8221	«Ուղղակի նյութական ծախսումներ»	5 000
Կտ	8222	«Ուղղակի ծախսումներ աշխատանքի վճարման գծով»	29 000,

միաժամանակ՝

Դտ	1114	«Մեքենաներ և սարքավորումներ» (34 000 + 560 000)	594 000
Կտ	1184	«Օգտագործման համար ոչ մատչելի մեքենաներ և սարքավորումներ»	594 000

Հիմնական միջոցների ձեռքբերման հետ կապված տրանսպորտային, բեռնման և բեռնաթափման ծախսումները, չփոխհատուցվող հարկերի և տուրքերի գումարները ներառվում են հիմնական միջոցների արժեքի մեջ:

Այդպիսի ծախսերի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	111	«Մաշվող հիմնական միջոցներ»
Կտ	251	«Դրամարկղ»
Կտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ	521	«Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»:
Կտ	228	«Դեբիտորական պարտքեր առհաշիվ տրված գումարների գծով»:

Հիմնական միջոցներ կարող են ձեռք բերվել նաև այլ աղբյուրների հաշվին:

Հիմնադիրներից՝ կանոնադրական կապիտալում որպես ներդրում ստացված հիմնական միջոցների գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	111	«Մաշվող հիմնական միջոցներ»
Կտ	311	«Կանոնադրական կապիտալ»
Կտ	312	«Չվճարված կապիտալ»:

Որպես շնորհ ստացված հիմնական միջոցների գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	111	«Մաշվող հիմնական միջոցներ»
Կտ	421	«Ակտիվներին վերաբերող շնորհներ»:

Այլ ակտիվների հետ փոխանակման կարգով ձեռք բերելիս, ստացված հիմնական միջոցների գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	111	«Մաշվող հիմնական միջոցներ»
Կտ	611	«Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ»
Կտ	614	«Գործառնական այլ եկամուտներ»:
Կտ	621	«Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից եկամուտներ»:

Ներդրումային գույքը որպես հիմնական միջոց վերադասակարգելիս ձևակերպվում է.

Դտ 111 «Մաշվող հիմնական միջոցներ»
Կտ 122 «Ներդրումային գույք»:

4.3. ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՄԻՋՈՑՆԵՐԻ ՄԱՇՎԱԾՈՒԹՅԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Մաշվող հիմնական միջոցների արժեքը փոխհատուցվում է մաշվածության հաշվարկման միջոցով:

Ըստ ՀՀՄՍ 16 «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտի՝ մաշվածությունը հիմնական միջոցների մաշվող գումարի պարբերական բաշխումն է դրա օգտակար ծառայության ընթացքում: Մաշվող գումարը ակտիվի ինքնարժեքն է կամ դրան փոխարինող այլ գումար՝ հանած դրա մնացորդային արժեքը: Օգտակար ծառայությունը այն ժամանակաշրջանն է, որի ընթացքում ակնկալվում է, որ ակտիվը մատչելի կլինի կազմակերպության կողմից օգտագործելու համար, կամ արտադրանքի, կամ համանման միավորների քանակը, որը կազմակերպությունը ակնկալում է ստանալ ակտիվի միջոցով: Ակտիվի օգտակար ծառայության նախնական գնահատման ընթացքում հաշվի են առնվում հետևյալ գործոնները՝

ա) ակտիվի սպասվելիք օգտագործումը կազմակերպության կողմից,
բ) ֆիզիկական մաշվածությունը, որը կախված է հերթափոխերի թվից, կազմակերպության կողմից իրականացվող վերանորոգման ու խնամքի ծրագրերից, ինչպես նաև պարապուրդի ժամանակ ակտիվի պահպանման ու խնամքի աստիճանից,
գ) տեխնիկական մաշվածությունը, որն առաջանում է արտադրության գործընթացում տեղի ունեցած փոփոխությունների կամ բարելավումների պատճառով,
դ) ակտիվի օգտագործման համար սահմանված իրավական կամ նմանատիպ այլ սահմանափակումները (օրինակ՝ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով):

Սովորաբար, մաշվող ակտիվի կամ մաշվող ակտիվների միասեռ, նմանատիպ խմբերի օգտակար ծառայության գնահատումը կատարվում է նույնանման ակտիվների օգտագործման փորձի հիման վրա: Երբեմն, որևէ կազմակերպությունում մաշվող ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետը կարող է ավելի կարճ լինել դրա տնտեսական ծառայության ժամկետից: Այսինքն՝ ֆիզիկական մաշվածության գործոնից բացի, հաշվի են առնվում այնպիսի գործոններ, ինչպիսիք են հնացածությունը, որն առաջանում է տեխնոլոգիայի փոփոխության արդյունքում կամ արտադրանքի կատարելագործման, տվյալ ակտիվից ստացվող արտադրանքի կամ ծառայության հանդեպ շուկայի պահանջարկի փոփոխման և իրավական սահմանափակումների պատճառով (օրինակ՝ վարձակալության ժամկետը):

Հիմնական միջոցների օգտակար ծառայությունը կարող է չափվել ոչ միայն ժամանակային (տարիներով, ամիսներով), այլ նաև այնպիսի քանակային ցուցանիշներով, ինչպիսին է տվյալ հիմնական միջոցի օգնությամբ արտադրված արտադրանքի սպասվելիք քանակը: Այդ պատճառով, համաձայն ստանդարտի, մաշվածության հաշվառման հիմքում կարող են լինել ինչպես զուտ ժամանակային, այնպես էլ՝ քանակային ցուցանիշները:

Մաշվող ակտիվների հիմնական տեսակների կամ դրանց դասերի օգտակար ծառայությունը պարբերաբար վերանայվում է, ճշգրտվում են մաշվածության դրույքաչափերը ընթացիկ կամ հետագա ժամանակահատվածների համար:

Այսպիսով, հիմնական միջոցների մաշվածության գումարի վրա ազդում են երեք գործոն՝

1. սկզբնական արժեքը (վերագնահատված արժեք),
2. ակնկալվող օգտակար ծառայությունը,
3. մնացորդային արժեքը:

Ակտիվի մնացորդային արժեքը պետք է վերանայվի առնվազն յուրաքանչյուր ֆինանսական տարեվերջի դրությամբ:

Ակտիվների մաշվածության գումարն իրենց օգտակար ծառայության ընթացքում պարբերաբար բաշխելու համար կարող են կիրառվել մաշվածության հաշվարկման տարբեր մեթոդներ՝

1. գծային,
2. նվազող մնացորդի,
3. թողարկված միավորների:

Մաշվածության հաշվարկման կիրառվող մեթոդը պետք է արտացոլի այն մոդելը, որով կազմակերպությունը ակնկալում է սպառել ակտիվի տնտեսական օգուտները: Ակտիվի համար կիրառվող մաշվածության հաշվարկման մեթոդը պետք է առնվազն յուրաքանչյուր ֆինանսական տարեվերջի դրությամբ վերանայվի և, եթե այդ ակտիվներից սպասվող տնտեսական օգուտների ստացման ակնկալվող մոդելի մեջ տեղի է ունեցել նշանակալի փոփոխություն, ապա մեթոդը պետք է փոխվի՝ փոփոխված մոդելն արտացոլելու նպատակով:

1. Գծային մեթոդ: Համաձայն այս մեթոդի՝ օբյեկտի մաշվող գումարը հավասարաչափ բաշխվում է օգտակար ծառայության ժամկետի ընթացքում, եթե ակտիվի մնացորդային արժեքը և օգտակար ծառայությունը չի

փոփոխվում: Հակառակ դեպքում մաշվող գումարը հավասարաչափ չի բաշխվում, բայց հաշվարկման սկզբունքը պահպանվում է:

$$\text{Մաշվածությունը} = \frac{\text{Սկզբնական արժեք - Մնացորդային արժեք}}{\text{Օգտակար ծառայության ժամկետ}}$$

Օրինակ՝ ենթադրենք՝ կազմակերպությունը ձեռք է բերել 20.000.000 դրամ սկզբնական արժեքով հաստոց: Հաստոցի օգտակար ծառայության ժամկետը 5 տարի է, իսկ դրա մնացորդային արժեքը կազմում է 2.000.000 դրամ: Ընդունենք, որ մաշվածության հաշվարկման ժամանակ, յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, մնացորդային արժեքը չի փոփոխվել: Այս դեպքում, տարեկան մաշվածությունը, ըստ մաշվածության գծային մեթոդի, հաշվարկվում է հետևյալ կերպ՝

$$\text{Տարեկան մաշվածություն} = \frac{20.000.000 - 2.000.000}{5} = 3.600.000$$

Մաշվածության հաշվեգրումը հինգ տարիների համար կարելի է գրանցել հետևյալ կերպ.

Աղյուսակ 4.2

Տարիներ	Սկզբնական արժեք	Տարեկան մաշվածություն	Կուտակված մաշվածություն	Հաշվեկշռային արժեք
Ձեռքբերման օրը	20 000 000	-	-	20 000 000
1-ին տարվա վերջ	20 000 000	3 600 000	3 600 000	16 400 000
2-րդ տարվա վերջ	20 000 000	3 600 000	7 200 000	12 800 000
3-րդ տարվա վերջ	20 000 000	3 600 000	10 800 000	9 200 000
4-րդ տարվա վերջ	20 000 000	3 600 000	14 400 000	5 600 000
5-րդ տարվա վերջ	20 000 000	3 600 000	18 000 000	2 000 000

Մաշվածքի հաշվարկման գծային մեթոդը ավելի լայն կիրառություն ունի: Այն համապատասխանում է հաշվապահական հաշվառման պարբերականության և էականության սկզբունքին: Դա առավել նպատակահարմար է և հիմնավորված, երբ հիմնական միջոցի կամ այլ ակտիվների արժեզրկումն ամենամեծ չափով կախված է այն ժամկետից, որի ընթացքում դրանք օգտագործվել են: Սակայն, երբ հիմնական միջոցի մաշվածքն առավելապես կախված է դրանց օգնությամբ թողարկվող արտադրանքի ծավալից կամ ժամերի քանակից, տվյալ մեթոդի կիրառումը հարմար չէ: Դա նաև չի ընդունվում այն դեպքում, երբ հիմնական միջոցի արժեզրկման գործոն է համարվում բարոյական մաշվածությունը:

2. Նվազող մնացորդի մեթոդ: Այս մեթոդը համարվում է արագացված ամորտիզացիայի հաշվարկման եղանակ, երը կիրառվում է հիմնական միջոցների ակտիվ մասի համար, քանի որ վերջիններս ավելի շուտ են ենթարկվում բարոյական մաշվածության և դուրսգրման, ուստի կազմակերպությունը նպատակադրվում է ակտիվի ինտենսիվ օգտագործման միջոցով ստացվող եկամտի հաշվին փոխհատուցել մաշվածության ծախսը: Նվազող մնացորդի մեթոդի կիրառման դեպքում տարեկան մաշվածության գումարը որոշվում է հիմնական միջոցի հաշվեկշռային արժեքի և արագացման գործակցով վերահաշվարկված մաշվածության տարեկան դրույքաչափի արտադրյալով: Արագացման գործակցի մեծությունը պայմանավորված է ակտիվի օգտագործման ինտենսիվությամբ: Որպես հետևանք, մաշվածության ամենամեծ ծախսերը գրանցվում են առաջին տարում և այնուհետև նվազում են ամեն հաջորդ տարի: Հաշվեկշռային արժեքը աստիճանաբար նվազում է հասնելով մնացորդային արժեքին:

Նախորդ օրինակում հաստոցի օգտակար ծառայության ժամկետը 5 տարի էր: Համաձայն մաշվածության հաշվարկի գծային մեթոդի՝ տարեկան մաշվածության դրույքաչափը կազմում է 20 տոկոս (100% : 5 տարի): Եթե արագացման գործակիցը ընդունենք 2, ապա մաշվածության դրույքաչափը կլինի 40% (2x20%): Այս հաստատուն դրույքը՝ 40 %, առաջին տարվա վերջում կիրառվում է սկզբնական արժեքի նկատմամբ, իսկ մնացած տարիներին՝ հաշվեկշռային արժեքի նկատմամբ: Մոտավոր գնահատված մնացորդային արժեքը անտեսվում է, քանի որ հաշվարկելով մաշվածությունը մինչև այն տարին, երբ հաշվեկշռային արժեքը հավասարվում է մնացորդային արժեքին, մաշվածության ծախսը սահմանափակվում է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը մինչև իր մնացորդային արժեքն իջեցնելու համար անհրաժեշտ գումարով: Աղյուսակ 4.3-ի տվյալները հաշվարկված են այս մեթոդով:

Աղյուսակ 4.3

Տարիներ	Սկզբնական արժեք	Տարեկան մաշվածություն	Կուտակված մաշվածություն	Հաշվեկշռային արժեք
Ձեռքբերման օրը	20 000 000	-	-	20 000 000
1-ին տարվա վերջ	20 000 000	8 000 000	8 000 000	12 000 000
2-րդ տարվա վերջ	20 000 000	4 800 000	12 800 000	7 200 000
3-րդ տարվա վերջ	20 000 000	2 880 000	15 680 000	4 320 000
4-րդ տարվա վերջ	20 000 000	1 728 000	17 408 000	2 592 000
5-րդ տարվա վերջ	20 000 000	592 000	18 000 000	2 000 000

Պրակտիկայում, հաշվի առնելով հիմնական միջոցների ակտիվ մասի ծանրաբեռնվածության աստիճանը, արագացման գործակիցը փոխվում է $1.5 < K \leq 3.5$ միջակայքում:

3. Թողարկված միավորների մեթոդ: Այս մեթոդի համաձայն մասհանումները կատարվում են ակնկալվող օգտագործման կամ ակնկալվող թողունակության հիման վրա: Մեթոդը ենթադրում է, որ մաշվածությունը համարվում է միայն ակտիվների օգտագործման հետևանք, և ժամանակը

ազդեցություն չի գործում մաշվածության հաշվարկման վրա: Թողարկված արտադրանքի ծավալի հիման վրա մաշվածության հաշվառումը ենթադրում է, որ հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքը փոխհատուցվում է դրա օգտագործման արդյունքում թողարկված արտադրանքի յուրաքանչյուր միավորի հետ, և այդ պատճառով մաշվածությունը անխտիր հաշվեգրվում է յուրաքանչյուր արտադրանքի համար:

Ենթադրենք՝ հաստոցի օգտագործման ընթացքում սպասվող ծառայությունը կազմում է 180 000 000 միավոր: Մաշվածության ծախսումներն, ըստ արտադրված միավորների, կհաշվարկվեն՝ օգտագործելով հետևյալ բանաձևը.

$$\frac{\text{Սկզբնական արժեք - Մնացորդ. արժեք}}{\text{Արտադր. միավորների սպասվող քան.}} = \frac{20.000.000 - 2.000.000}{180.000.000} = 0.1$$

Ենթադրենք՝ շահագործման առաջին տարում հաստոցով արտադրվել է 40 000 000 միավոր արտադրանք, երկրորդ տարում՝ 60 000 000 միավոր, երրորդ տարում՝ 20 000 000 միավոր, չորրորդ տարում՝ 40 000 000 միավոր, իսկ հինգերորդ տարում՝ 20 000 000 միավոր: Մաշվածության հաշվարկը կունենա հետևյալ տեսքը.

Աղյուսակ 4.4

Տարիներ	Սկզբնական արժեք	Արտադրված միավորների քանակը	Տարեկան մաշվածություն	Կուտակված մաշվածություն	Հաշվեկշռային արժեք
Ձեռքբերման օրը	20 000 000	-	-	-	20 000 000
1-ին տարվա վերջ	20 000 000	40 000 000	4 000 000	4 000 000	16 000 000
2-րդ տարվա վերջ	20 000 000	60 000 000	6 000 000	10 000 000	10 000 000
3-րդ տարվա վերջ	20 000 000	20 000 000	2 000 000	12 000 000	8 000 000
4-րդ տարվա վերջ	20 000 000	40 000 000	4 000 000	16 000 000	4 000 000
5-րդ տարվա վերջ	20 000 000	20 000 000	2 000 000	18 000 000	2 000 000

Արտադրված արտադրանքի ծավալից կախված՝ մաշվածության հաշվարկման մեթոդը ներկայացնում է հիմնական միջոցների ձեռք բերման ծախսերի ճշգրիտ համադրումը եկամուտներին, որոնք ստացվել են հիմնական միջոցների օգտագործման ընթացքում, հետևյալ պայմաններով.

ա) հիմնական միջոցների օգտակար ծառայությունը ուղղակիորեն որոշվում է դրա օգնությամբ թողարկված արտադրանքի միավորներով,

բ) բարոյական մաշվածության գործոնի դերն աննշան է,

գ) արտադրանքի թողարկման ծավալը չափելի է՝ բնեղեն միավորներով:

Հիմնական միջոցների մաշվածությունը հաշվառվում է 112 «Հիմնական միջոցների մաշվածություն» պասիվային կարգավորող հաշվով (իր ենթահաշիվներով): 112 «Հիմնական միջոցների մաշվածություն» հաշվի կրեդիտում արտացոլվում են հիմնական միջոցների մաշվեգրված գումարները, վերագնահատումից մաշվածության աճը, իսկ դեբետում՝ օտարված, որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված, ֆինանսական վարձակալության տրված, մաշվածության հաշվեգրված գումարների դուրսգրումը, ինչպես նաև վերագնահատումից մաշվածության նվազումը: Հաշվի մնացորդը կրեդիտային է և իրենից ներկայացնում է հաշվետու ամսաթվի դրությամբ կազմակերպությունում առկա սեփական հիմնական միջոցների կուտակված մաշվածության գումարը: Մաշվածքի ձևակերպումները և հաշվարկները կատարվում են ըստ հիմնական միջոցների հիմնական խմբերի:

Հիմնական միջոցների մաշվածքի գումարը հաշվեգրելիս ձևակերպվում է.

Դտ	7122	«Հիմնական միջոցների մաշվածության, դրանց նորոգման և սպասարկման գծով ծախսեր»
Դտ	7132	«Հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների մաշվածության (ամորտիզացիայի), դրանց նորոգման և սպասարկման ծախսեր»
Դտ	8133	«Արտադրական նշանակության հիմնական միջոցների մաշվածություն» և այլն
Կտ	112	«Հիմնական միջոցների մաշվածություն»:

Վաճառված (օտարված), ֆինանսական վարձակալության տրված հիմնական միջոցների, ինչպես նաև որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված, ինչպես նաև այլ պատճառներով դուրս գրված հիմնական միջոցների կուտակված մաշվածության գումարները դուրս գրելիս ձևակերպվում է.

Դտ	112	«Հիմնական միջոցների մաշվածություն»
Կտ	111	«Մաշվող հիմնական միջոցներ»:

Հիմնական միջոցների մաշվածության գումարի հաշվեգրման հաշվառումը ըստ վերագրվող ծախսերի և ծախսումների ներկայացնենք հետևյալ օրինակով:

Օրինակ: «Ա» կազմակերպության հաշվապահությունը 2013թ. դեկտեմբերի 31-ին հաշվարկում է հիմնական միջոցների մաշվածությունը, որը կազմում է ընդամենը 1 225 000 դրամ, այդ թվում.

ա) արտադրության մեջ օգտագործվող հաստոցներինը՝ 300 000 դրամ, որն ուղղակիորեն վերագրվում է թողարկվող արտադրանքին,

բ) արտադրամասի շենքինը՝ 310 000 դրամ,
գ) նորոգման արհեստանոցի սարքավորումներինը՝ 90 000 դրամ,
դ) նորոգման արհեստանոցի շենքինը՝ 75 000 դրամ,
ե) վարչական շենքինը՝ 290 000 դրամ,
զ) պատրաստի արտադրանքի վաճառքի համար նախատեսված խանութի շենքինը՝ 160 000 դրամ:

Տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.
ա) արտադրության մեջ օգտագործվող հաստոցների համար.

Դտ	8114	«Ուղղակի արտադրական այլ ծախսումներ»	300 000
Կտ	1124	«Մեքենաների և սարքավորումների մաշվածություն»	300 000,

բ) արտադրամասի շենքի համար.

Դտ	8133	«Արտադրական նշանակության հիմնական միջոցների մաշվածություն»	310 000
Կտ	1121	«Շենքերի մաշվածություն»	310 000,

գ) արհեստանոցի սարքավորումների համար.

Դտ	8124	«Օժանդակ արտադրության այլ ուղղակի ծախսումներ»	90 000
Կտ	1124	«Մեքենաների և սարքավորումների մաշվածություն»	90 000,

դ) արհեստանոցի շենքի համար.

Դտ	8124	«Օժանդակ արտադրության այլ ուղղակի ծախսումներ»	75 000
Կտ	1121	«Շենքերի մաշվածություն»	75 000,

ե) վարչական շենքի համար.

Դտ	7132	«Հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների մաշվածության (ամորտիզացիայի), դրանց նորոգման և սպասարկման ծախսեր»	290 000
Կտ	1121	«Շենքերի մաշվածություն»	290 000,

զ) պատրաստի արտադրանքի վաճառքի համար նախատեսված խանութի շենքի համար.

Դտ	7122	«Հիմնական միջոցների մաշվածության, դրանց նորոգման և սպասարկման գծով ծախսեր»	160 000
Կտ	1121	«Շենքերի մաշվածություն»	160 000:

4.4. ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՄԻՋՈՑՆԵՐԻ ՎԵՐԱԳՆԱՀԱՏՄԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Հիմնական միջոցներն իրենց շահագործման ընթացքում ենթարկվում են վերագնահատման: Սկզբնական ճանաչմանը հետևող գնահատումը կոչվում է վերագնահատում:

Հիմնական միջոցների միավորների վերագնահատումը սովորաբար կատարվում է իրական (շուկայական) արժեքի հիման վրա: Համաձայն ՀՀՄՍ 16 «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտի ցուցումների, վերագնահատումները սովորաբար պետք է իրականացվեն անկախ մասնագիտական որակավորում ստացած գնահատողների կողմից: Եթե շուկայական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն որոշել, ապա գնահատումը կատարվում է մաշված օբյեկտի փոխհատուցվող արժեքի հիման վրա: Երկու դեպքում էլ գնահատվող ակտիվների համար անհրաժեշտ է ընտրել գնահատման համապատասխան բազա:

Հիմնական միջոցները սկզբնական ճանաչումից հետո, եթե վերագնահատվում են, ապա պետք է հաշվառվեն վերագնահատված արժեքով: Վերագնահատման հաճախականությունը կախված է հիմնական միջոցների իրական արժեքի փոփոխությունից:

Վերագնահատումները պետք է կատարվեն բավարար պարբերականությամբ, որպեսզի հաշվեկշռային արժեքը էականորեն չտարբերվի հաշվետու ամսաթվի դրությամբ որոշված իրական արժեքից: Սա կհանգեցնի նրան, որ որոշ ակտիվներ, որոնք ունեն տատանվող իրական արժեքներ, անհրաժեշտ կլինի վերագնահատել ամեն տարի: Համաձայն ՀՀՄՍ 16. «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտի ցուցումների՝ այն ակտիվները, որոնց իրական արժեքների տատանումները այնքան էլ նշանակալի չեն, կարող են վերագնահատվել 3-5 տարին մեկ: Բացի այդ, կազմակերպությունը կարող է ավելորդ համարել ակտիվների որևէ կոնկրետ դասի մեկ կամ մի քանի հոդվածների վերագնահատումը, քանի որ, համաձայն ՀՀՄՍ 16 «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտի, եթե վերագնահատվում է հիմնական միջոցների որևէ միավոր, ապա պետք է վերագնահատվի նաև ակտիվների այն ամբողջ դասը, որին պատկանում է վերագնահատված միավորը:

Երբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատման հետևանքով աճում է, աճը ուղղակիորեն պետք է ճանաչվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում և կուտակվի սեփական կապիտալի վերագնահատումից արժեքի աճի հոդվածում: Եթե այդ աճը վերականգնում է նույն ակտիվների նախկին վերագնահատումների արդյունքում առաջացած նվազումը, այն պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում այն չափով, որով նախապես նվազումը ճանաչվել էր շահույթում կամ վնասում:

Երբ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատման հետևանքով նվազում է, ապա նվազած գումարը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում: Նվազումը պետք է ճանաչվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում այն գումարի չափով, որը չի գերազանցում այդ ակտիվների գծով վերագնահատումից արժեքի աճի առկա կրեդիտային մնացորդը: Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված նվազումը պակասեցնում է սեփական կապիտալի վերագնահատումից արժեքի աճի հոդվածում կուտակված գումարը:

Գործնականում հնարավոր է վերագնահատումները իրականացնել հետևյալ երկու մեթոդներից որևէ մեկով.

1) երբ ակտիվը վերագնահատվում է մաշեցված փոխարինման արժեքի գործակցի միջոցով,
2) երբ շուկայական արժեքի հիման վրա ճշտվում է հաշվեկշռային արժեքը:

Կախված կիրառված վերագնահատման մեթոդից, վերագնահատման պահի դրությամբ կուտակված մաշվածությունը՝

ա/ առաջին մեթոդի դեպքում վերածնակերպվում է ակտիվի համախառն հաշվեկշռային արժեքի փոփոխությանը համամասնորեն, այնպես, որ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատումից հետո հավասարվում է նրա վերագնահատված արժեքին,

բ/. երկրորդ մեթոդի դեպքում հանվում է ակտիվի համախառն հաշվեկշռային արժեքից, և զուտ գումարը վերածնակերպվում է վերագնահատված գումարի հիման վրա: Այս մեթոդը սովորաբար կիրառվում է շենքերի համար:

Վերը նշվածը պարզաբանենք ստորև բերվող իրավիճակային օրինակներով:

Օրինակ 1. *(առաջին վերագնահատում՝ արժեքի աճ):* Ենթադրենք՝ մեքենայի սկզբնական արժեքը 600 000 դրամ է, կուտակված մաշվածությունը՝ 120 000 դրամ, իսկ հաշվեկշռային արժեքը՝ 480 000 դրամ: Վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ մեքենայի իրական արժեքը 960 000 դրամ է: Օգտակար ծառայության ժամկետը 10 տարի է:

Վերագնահատման գործակիցը որոշվում է իրական արժեքի և հաշվեկշռային արժեքի հարաբերությամբ: Մեր օրինակում այն հավասար է 2-ի:

Վերագնահատումից հետո սկզբնական արժեքը կլինի 1 200 000 դրամ, մաշվածությունը՝ 240 000 դրամ, իսկ հաշվեկշռային արժեքը՝ 960 000 դրամ:

Վերագնահատված օբյեկտի արժեքի ավելացած գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	111	«Մաշվող հիմնական միջոցներ»	600 000
Կտ	671	«Հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից օգուտներ»:	600 000

Կուտակված մաշվածության աճի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	671	«Հիմնական միջոցների վերագնահատումից օգուտներ»	120 000
Կտ	112	«Հիմնական միջոցների մաշվածություն»	120 000

Հիմնական միջոցների վերաչափումից չիրացված զուտ օգուտի տեղափոխումը այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքից և վերագրումը սեփական կապիտալին ձևակերպվում է.

Դտ	6711	«Հիմնական միջոցների վերագնահատումից օգուտներ»	480 000
Կտ	3211	«Հիմնական միջոցների վերագնահատումից արժեքի աճ»	480 000

Օրինակ 2. *(երկրորդ վերագնահատում):* Ենթադրենք երկու տարի անց իրականացվել է նույն հիմնական միջոցի վերագնահատում, որի արդյունքում իրական արժեքը կազմել է 576 000 դրամ: Վերագնահատման գործակիցը կկազմի 0,8 (576 000/720 000): Վերագնահատումից սկզբնական արժեքի նվազումը կկազմի՝ 1 200 000 – 1 200 000 x 0,8 = 240 000: Մաշվածության գումարի նվազումը կկազմի՝ 480 000 – 480 000 x 0,8 = 96 000:

Դտ	7711	«Հիմնական միջոցների վերագնահատումից կորուստներ»	240 000
Կտ	111	«Մաշվող հիմնական միջոցներ»	240 000
Դտ	112	«Հիմնական միջոցների մաշվածություն»	96 000
Կտ	7711	«Հիմնական միջոցների վերագնահատումից կորուստներ»	96 000

Հիմնական միջոցների վերաչափումից չիրացված զուտ վնասի տեղափոխումը այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքից և վերագրումը սեփական կապիտալին ձևակերպվում է.

Դտ	321	«Հիմնական միջոցների վերագնահատումից արժեքի աճ»	144 000
Կտ	7711	«Հիմնական միջոցների վերագնահատումից կորուստներ»	144 000

Օրինակ 3. *(երրորդ վերագնահատում, երբ վերաչափումից արժեքի նվազման հետևանքով զուտ կորուստը գերազանցում է օրինակ 1-ում ցույց տրված արժեքի զուտ աճը):* Ենթադրենք, առաջին վերագնահատումից հետո երկրորդ վերագնահատման ժամանակ արժեքը նվազել է 4 անգամ: Վերագնահատումից հետո 2 տարվա մաշվածության գումարը կկազմի՝ 1 200 000/10x2=240 000 դրամ: Կուտակված մաշվածությունը վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ կլինի 480 000 դրամ: Տվյալ պարագայում վերագնահատված արժեքի նվազումը կկազմի՝ 1 200 000–1 200 000/4=900 000, իսկ մաշվածության վերագնահատումից արժեքի նվազումը՝ 480 000-480 000/4=360 000 դրամ: Հետևաբար, մինչև 480 000 դրամ գումարով նվազումը պետք է դուրսգրվի սեփական կապիտալի հաշվին (այսինքն, վերագրվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքին), իսկ մնացած գումարը ճանաչվում է հաշվետու ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում (այսինքն, ծախս է ճանաչվում): Արժեքի նվազած գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	7711	«Հիմնական միջոցների վերագնահատումից կորուստ»	600 000
Դտ	7241	«Հիմնական միջոցների վերագնահատումից կորուստներ»	300 000
Կտ	111	«Մաշվող հիմնական միջոցներ»	900 000

Մաշվածության նվազած գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	112	«Հիմնական միջոցների մաշվածություն»	360 000
Կտ	7711	«Հիմնական միջոցների վերագնահատումից կորուստներ»	120 000
Կտ	7241	«Հիմնական միջոցների վերագնահատումից կորուստներ»	240 000

Սեփական կապիտալի հաշվին կորուստի փոխհատուցումը ձևակերպվում է.

Դտ	321	«Հիմնական միջոցների վերագնահատումից արժեքի աճ»	480 000
Կտ	7711	«Հիմնական միջոցների վերագնահատումից կորուստներ»	480 000
Դտ	331	«Շահույթ կամ վնաս»	60 000
Կտ	7241	«Հիմնական միջոցների վերագնահատումից կորուստներ»	60 000

Օրինակ 4. *(երբ 2 տարի անց վերաչափումից արժեքի աճը փոխհատուցում է նախորդ վերագնահատման՝ 3-րդ օրինակի, արժեքի նվազումից կորուստը, իսկ դրանից ավելը ճանաչվում է եկամուտ և վերագրվում հաշվետու ժամանակաշրջանի շահույթին կամ վնասին):* Ենթադրենք վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ օբյեկտի իրական արժեքը գնահատվել է 300 000 դրամ:

Վերագնահատումից հետո 2 տարվա մաշվածության գումարը կկազմի՝ 300 000/ 10x2=60 000 դրամ: Կուտակված մաշվածությունը վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ կլինի՝ 180 000 դրամ: Վերագնահատման գործակիցը կլինի 2.5: Տվյալ պարագայում վերագնահատված արժեքի աճը կկազմի՝ 300 000 x 2.5-300 000 =450 000, իսկ մաշվածության վերագնահատումից արժեքի աճը՝ 180 000 x 2.5 – 180 000=270 000 դրամ: Արժեքի աճի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	111	«Մաշվող հիմնական միջոցներ»	450 000
Կտ	6241	«Հիմնական միջոցների վերագնահատումից օգուտներ»	300 000
Կտ	6711	«Հիմնական միջոցների վերագնահատումից օգուտներ»	150 000,
Դտ	6711	«Հիմնական միջոցների վերագնահատումից օգուտներ»	30 000
դտ	6241	«Հիմնական միջոցների վերագնահատումից օգուտներ»	240 000
Կտ	112	«Հիմնական միջոցների մաշվածություն»	270 000,
Դտ	6711	«Հիմնական միջոցների վերագնահատումից օգուտներ»	120 000
Կտ	3211	«Հիմնական միջոցների վերագնահատումից արժեքի աճ»	120 000:

Օրինակ 5. *(առաջին վերագնահատում՝ արժեքի նվազում):* Եթե օրինակ 1-ում վերագնահատման հետևանքով հիմնական միջոցի արժեքը նվազեցվի 2 անգամ, այսինքն՝ վերագնահատման գործակիցը լինի 0.5, ապա օբյեկտի արժեքի նվազեցրած գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	7241	«Հիմնական միջոցների վերագնահատումից կորուստներ»:	300 000
Կտ	111	«Մաշվող հիմնական միջոցներ»	300 000 :

Հիմնական միջոցների վերագնահատման հետևանքով կուտակված մաշվածության գումարի նվազեցումը ձևակերպվում է.

Դտ	112	«Հիմնական միջոցների մաշվածություն»	60 000
Կտ	7241	«Հիմնական միջոցների վերագնահատումից կորուստներ»	60 000 :

Վերագնահատման զուտ արդյունքը վերագրվում է հաշվետու տարվա ֆինանսական արդյունքին:

Դտ	331	«Շահույթ կամ վնաս»	240 000
Կտ	7241	«Հիմնական միջոցների վերագնահատումից կորուստներ»	240 000 :

Հիմնական միջոցների վերագնահատումը պարբերաբար կրկնվող գործընթաց է, որն անհրաժեշտ է ֆինանսական հաշվետվություններում ճշմարիտ տեղեկատվության ներկայացման համար:

Հիմնական միջոցների վերագնահատումից արժեքի աճը, որը ներառված է սեփական կապիտալում կարող է ուղղակիորեն վերագրվել չբաշխված շահույթին, երբ ակտիվները ապաճանաչվում են: Վերագնահատումից արժեքի աճի ամբողջ գումարի վերագրումը չբաշխված շահույթին կարող է տեղի ունենալ, երբ ակտիվը դուրս է գրվում կամ օտարվում: Հնարավոր է, որ վերագնահատումից արժեքի աճի որոշ մասը վերագրվի չբաշված շահույթին կազմակերպության կողմից ակտիվի օգտագործմանը զուգընթաց: Այս դեպքում վերագրվող գումարի մեծությունը կլինի ակտիվների վերագնահատված արժեքի հիման վրա հաշվարկված մաշվածության և ակտիվների սկզբնական արժեքի հիման վրա հաշվարկված մաշվածության միջև եղած տարբերությունը:

Վերագնահատումից արժեքի աճի վերագրումը չբաշխված շահույթին ձևակերպվում է.

Դտ	3211	«Հիմնական միջոցների վերագնահատումից արժեքի աճ»
Կտ	342	«Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ (չծածկված վնաս)»:

4.5. ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՄԻՋՈՑՆԵՐԻ ՆՈՐՈԳՈՒՄՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Հիմնական միջոցների շահագործման ընթացքում դրանց սպասարկման, նորոգման, վերակառուցման, արդիականացման նպատակով կատարվում են հետագա ծախսումներ: Վերոհիշյալ ծախսումների մի մասը կապիտալացվում է և վերագրվում ակտիվ ճանաչված միջոցին, իսկ մյուս մասը ճանաչվում է որպես ժամանակաշրջանի ծախս և վերագրվում հաշվետու ժամանակաշրջանի շահույթին կամ վնասին:

Հետագա ծախսումները, որոնք վերաբերում են արդեն ճանաչված հիմնական միջոցների միավորին, ավելացվում են ակտիվի հաշվեկշռային արժեքին, երբ հավանական է, որ դրանց շնորհիվ ապագա տնտեսական օգուտները ավելի շատ կհոսեն դեպի կազմակերպություն, քան ակնկալվում էր առկա ակտիվի նորմատիվային ցուցանիշների սկզբնական գնահատումից: Հիմնական միջոցների վրա կատարված հետագա ծախսումները ճանաչվում են որպես ակտիվ միայն այն դեպքում, երբ դրանք բարելավում են ակտիվի վիճակը՝ բարձրացնելով նրանից տնտեսական օգուտների ստացման սկզբնապես գնահատված ցուցանիշները:

Այն ծախսը, որը պարզապես վերականգնում կամ պահպանում է գոյություն ունեցող ակտիվի գործունեության արդյունքների նորմատիվային ցուցանիշների սկզբնական գնահատականը, հաշվեգրվում է ծախսերին այն ժամանակ, երբ կատարվում է: Սա հաճախ տեղի է ունենում ընթացիկ վերանորոգման ու տեխսպասարկման ծախսերի կամ այնպիսի այլ ծախսերի ժամանակ, որոնց վերաբերյալ կազմակերպության ղեկավարությունը տեղյակ է եղել ակտիվը գնելիս: Հաստոցների պարբերական կապիտալ վերանորոգումները նույնպես պատկանում են այս դասակարգմանը, եթե դրանք պարզապես վերականգնում են գործունեության նորմատիվային ցուցանիշների սկզբնական գնահատականը, այլ ոչ թե մեծացնում արտադրական պոտենցիալը: Այնուամենայնիվ, այն փաստը, որ ծախսը պլանավորված չի եղել, բավարար չէ այն կապիտալացնելու համար: Ամենօրյա սպասարկման ծախսումները հիմնականում աշխատուժի և օգտագործված նյութերի ծախսումներն են, ինչպես նաև կարող են ներառել մանր դետալների ծախսումները: Այդ ծախսումների նպատակը հաճախ նկարագրվում է որպես հիմնական միջոցների «վերանորոգում և պահպանում»:

Տնտեսվարական եղանակով աշխատանքներ իրականացնելիս հիմնական միջոցների ընթացիկ նորոգման և սպասարկման գծով հաշվեգրված ծախսերի և ծախսումների գումարով ձևակերպվում է.

1. արտադրական, վարչական և իրացման նպատակներով օգտագործվող հիմնական միջոցների նորոգման համար դուրս գրված նյութերի գումարով՝

Դտ	7122	«Հիմնական միջոցների մաշվածության, դրանց նորոգման և սպասարկման գծով ծախսեր»
Դտ	7132	«Հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների մաշվածության (ամորտիզացիայի), դրանց նորոգման և սպասարկման ծախսեր»
Դտ	8134	«Արտադրական նշանակության հիմնական միջոցների նորոգման և սպասարկման ծախսումներ»
Կտ	211	«Նյութեր»:

2. հիմնական միջոցների ընթացիկ նորոգումը իրականացնող բանվորներին հաշվեգրված աշխատավարձի գումարով՝

Դտ	7122	«Հիմնական միջոցների մաշվածության, դրանց նորոգման և սպասարկման գծով ծախսեր»
Դտ	7132	«Հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների մաշվածության (ամորտիզացիայի), դրանց նորոգման և սպասարկման ծախսեր»
Դտ	8134	«Արտադրական նշանակության հիմնական միջոցների նորոգման և սպասարկման ծախսումներ»
Կտ	5271	«Պարտքեր աշխատավարձի վճարման գծով» և այլն:

Հիմնական միջոցների շահագործման ընթացքում իրականացվող ընթացիկ նորոգումների և տեխսպասարկման հաշվառման կարգը ցույց տանք հետևյալ օրինակով:

Արտադրամասի սպասարկող անձնակազմը սարքավորումների ընթացիկ նորոգման նպատակով հաշվետու ժամանակաշրջանում կատարել է հետևյալ ծախսումները.

ա) պահեստամասեր՝ 120 000 դրամ,
բ) քսանյութեր՝ 40 000 դրամ,
գ) հաշվարկված աշխատավարձ՝ 57 500 դրամ,
Ընդամենը 217 500 դրամ:

Քանի որ նորոգման նպատակը գործող սարքավորումների սարքին վիճակի պահպանումն է և ակնկալվող եկամտի ստացումը, ուստի կատարված ծախսերը վերագրվում են հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսումներին.

Դտ	8134	«Արտադրական նշանակության հիմնական միջոցների նորոգման և սպասարկման ծախսումներ»	217 500
Կտ	211	«Նյութեր»	160 000
Կտ	5271	«Պարտքեր աշխատավարձի վճարման գծով»	57 500:

Նորոգման աշխատանքները կարող են իրականացվել օժանդակ արտադրամասերի կողմից: Այս դեպքում նորոգման ծախսումները կուտակվում են 812 «Օժանդակ արտադրություն» հաշվի դեբետում, իսկ ավարտելուց հետո դուրսգրվում և վերագրվում համապատասխան ծախսերին և ծախսումներին: Երբ նորոգման աշխատանքները իրականացվում են կապալառուական եղանակով, ապա կապալառուի կողմից ներկայացված հաշիվ ապրանքագրի հիման վրա ձևակերպվում է.

Դտ	712	«Իրացման ծախսեր»
Դտ	713	«Վարչական ծախսեր»
Դտ	813	«Անուղղակի արտադրական ծախսումներ»
Կտ	521	«Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով» :

Ապագա տնտեսական օգուտների ավելացման նպատակով իրականացվող կապիտալ նորոգումների, վերափոխումների և արդիականացման հետագա ծախսումները հաշվառվում են հետևյալ կարգով: Տնտեսվարական եղանակով իրականացվող նորոգումների ծախսումները հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլվում են 823 «Հիմնական միջոցների վրա կապիտալացվող հետագա ծախսումներ» հաշվով: Հաշիվը նախատեսված է հիմնական միջոցների և ներդրումային գույքի վրա կապիտալացվող հետագա ծախսումների վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար: Հաշիվը ակտիվային է, դեբետում արտացոլվում են հաշվետու ժամանակաշրջանում կատարված հիմնական միջոցների և ներդրումային գույքի վրա կապիտալացվող հետագա ծախսումները, իսկ կրեդիտում՝ այդ ծախսումների տեղափոխումը հաշվեկշռային հաշիվ, ժամանակաշրջանի ծախս ճանաչումը: Հաշվեգրված կապիտալ նորոգման ծախսումների գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	823	«Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների վրա կապիտալացվող հետագա ծախսումներ»
Կտ	211	«Նյութեր»
Կտ	527	«Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով » և այլ ծախսումներ
Կտ	521	«Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով» :

Եթե կապիտալ նորոգման աշխատանքները կատարվում են մեկ հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում, նորոգման ծախսումները կապիտալացվում են հիմնական միջոցների վրա և ձևակերպվում է.

Դտ	111	«Մաշվող հիմնական միջոցներ»
Կտ	823	«Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների վրա կապիտալացվող հետագա ծախսումներ»:

Եթե կապիտալ նորոգման աշխատանքները չեն ավարտվում մեկ հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում, ապա հիմնական միջոցների վրա կապիտալացվող ծախսումները տեղափոխվում են հաշվեկշռային հաշիվ և ձևակերպվում.

Դտ	118	«Օգտագործման համար ոչ մատչելի հիմնական միջոցներ»
Կտ	823	«Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների վրա կապիտալացվող հետագա ծախսումներ»:

Հաշվառման կարգը ցույց տանք հետևյալ օրինակով.

Կազմակերպության N 1 արտադրամասի շենքի տանիքի կապիտալ նորոգման նպատակով շինվերանորոգման տեղամասը կատարել է հետևյալ ծախսումները.

ա) շինանյութեր՝ 250 000 դրամ,

բ) հաշվարկված աշխատավարձ՝ 345 000 դրամ,

գ) այլ ծախսեր՝ փոխանցված հաշվարկային հաշվից՝ 30 000 դրամ,

Ընդամենը 625 000 դրամ:

Նորոգվող շենքի սկզբնական արժեքը 50 000 000 դրամ է, օգտակար ծառայության ժամկետը՝ 20 տարի:

Տանիքի վերանորոգումը կատարվել է շահագործման 10-րդ տարվա վերջին: Նախատեսվել է նորոգումից հետո շենքի ծառայության ժամկետը ավելացնել 5 տարով:

Կապիտալ նորոգման ծախսումների գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	823	«Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների վրա կապիտալացվող հետագա ծախսումներ»	625 000
Կտ	211	«Նյութեր»	250 000
Կտ	527	«Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»	345 000
Կտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ»	30 000:

Նորոգման աշխատանքների ավարտից հետո կատարված ծախսումները կապիտալացվում են: Ձևակերպվում է.

Դտ	111	«Մաշվող հիմնական միջոցներ»	625 000
Կտ	823	«Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների վրա կապիտալացվող հետագա ծախսումներ»	625 000 :

Նորոգումից հետո շենքի տարեկան մաշվածությունը հաշվարկվում է հետևյալ կերպ.

$$\frac{50.000.000 + 625000 - 25.00\,0.000}{(20-10)+5} = 1.708.333$$

Հաշվարկված մաշվածության գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	813	«Անուղղակի արտադրական ծախսումներ»	1 708 333
Կտ	112	«Հիմնական միջոցների մաշվածություն»	1 708 333:

4.6.ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՄԻՋՈՑՆԵՐԻ ՕՏԱՐՄԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Հիմնական միջոցների միավորը պետք է հանվի հաշվապահական հաշվեկշռից, երբ այն իրացվում կամ ընդմիշտ դուրս է գրվում օգտագործումից և ապագա ոչ մի տնտեսական օգուտ չի ակնկալվում դրա իրացումից:

Հիմնական միջոցների միավորի դուրսգրումից կամ իրացումից առաջացած արդյունքը պետք է որոշվի որպես ակտիվի իրացումից զուտ մուտքերի (եկամուտ հանած օտարման ծախսեր) և հաշվեկշռային արժեքի տարբերություն և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում պետք է ճանաչվի որպես եկամուտ կամ ծախս:

Հիմնական միջոցների մասնակի կամ լրիվ լուծարքը, վաճառքը, նվիրատվությունը, ֆինանսական վարձակալության հանձնումը և ցանկացած այլ ձևով օտարումը ձևակերպվում է ձև ՀՄ-8՝ «Հիմնական միջոցների դուրսգրման ակտ»-ով: Այս փաստաթուղթը կազմվում է այդ նպատակով ստեղծված մշտական կամ ժամանակավոր հանձնաժողովի կողմից, որը կատարում է հիմնական միջոցների դուրսգրման գործընթացը: Ակտը կազմվում է 2 օրինակից: Առաջին օրինակը փոխանցվում է հաշվապահություն, իսկ երկրորդ օրինակը մնում է տվյալ հիմնական միջոցի պահպանման համար պատասխանատու անձի մոտ և հիմք է հանդիսանում դուրս գրման արդյունքում առաջացած պահեստամասերի, նյութերի և ջարդոնի պահեստ մուտքագրման համար:

«Արագած» ԲԲԸ
կազմակերպության անվանումը

Հաստատված է ՀՀ ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարության
12.06.2000 թ. թիվ 104 ա հրամանով
որպես օրինակելի ձև

ՀԼ ՀՄ-8

Հաստատում եմ Տնօրեն Սիմոնյան Ա.
պաշտոնը ստորագրությունը անուն., ազգանուն
«25 » հունիսի 2007 թ.

Հիմնական միջոցների դուրսգրման ԱԿՏ N__12_

Կազմման ամսաթիվը	Գործառնության տեսակի ծածկագիրը
12.10.2013թ.	111

«08» հունվարի 2013 թ.-ի հրամանով (կարգադրությամբ) ստեղծված հանձնաժողովը հրաման թիվ 25 -ի թիվ 3

(դուրսգրման հիմք հանդիսացող փաստաթղթի վավերապայմանները)

հիման վրա կատարեց հղկող հաստոց ՀՄՍ-4 զննում:
(օբյեկտի անվանումը)

Կառուցվածքային ստորաբաժանում	Համարը		Օբյեկտի		Թողարկման (կառուցման) տարեթիվը	Կազմակերպություն ստացման ամսաթիվը	Շահագործման հանձնման ամսաթիվը
	գույքային	գործարանային	տեսակը	ծածկագիրը			
1	2	3	4	5	6	7	8
Արտադրամաս 2	150	7544	ՀՀՄ-4	1114	12.09.2008թ.	13.01.2009 թ.	13.02.2009 թ.

Անձնագրի համարը	Ըստ անձնագրի օբյեկտի զանգվածը (կգ)	Համախառն հաշվեկշռային արժեքը	Կուտակված մաշվածության գումարը	Արժեզրկումից կուտակված կորուստների գումարը	Հաշվեկշռային արժեքը	Հարկային բազա
9	10	11	12	13	14	15
6544	1500	3 400 000	3 230 000	0	170 000	0

Օգտակար ծառայությունը		Թանկարժեք նյութերի առկայության մասին տեղեկություններ						
սկզբնապես գնահատված	փաստացի	Հարմարանքներ և պիտույքներ			Թանկարժեք նյութերի պարունակությունը (մետաղներ, քարեր)			
		անվանումը	ծածկագիրը	քանակը	թանկարժեք նյութի անվանումը	անվանակարգային համարը	չափի միավորը	քանակը (զանգված)
16	17	18	19	20	21	22	23	24
5 տարի	5 տարի							

ՀԼ ՀՄ-8 շարունակությունը

Պետավտոտեսչությունում հաշվառումից դուրս գրման վերաբերյալ տեղեկություններ*

Ավտոտրանսպորտային միջոցի, կցորդի, կիսակցորդի						
տեսակը	ծածկագիրը	մակնիշը	մոդելը	տիպը	շարժիչի համարը	պետական համարանիշը
1	2	3	4	5	6	7

* Սույն աղյուսակը լրացվում է մեքենաների դուրսգրման դեպքում:

Զննման արդյունքում հանձնաժողովն արձանագրեց՝

Օբյեկտի դուրսգրման պատճառը (նպատակը) Օգտակար ծառայության ավարտ

Օբյեկտի տեխնիկական վիճակը Հետագա շահագործման համար պիտանի չէ

Հանձնաժողովի եզրակացությունը Ենթակա է դուրսգրման

Հավելված՝ կից փաստաթղթերի ցանկը անձնագիր 6544

ՏԵՂԵԿԱՆՔ՝

Հիմնական միջոցների դուրսգրման հետ կապված ծախսերի վերաբերյալ

Փաստաթղթի համար	Ծախսային հոդված	Գումար
1	2	3
Հաշվարկ N 05 -ԱՎ	Աշխատավարձ	15 000
	Ընդամենը	15 000

Հիմնական միջոցների դուրսգրումից մուտքագրման ենթակա նյութական արժեքների վերաբերյալ

Փաստաթղթի համար	Նյութական արժեքներ		Քանակ	Չափի միավոր	Միավորի գին	Գումար
	անվանում	ծածկա-գիր				
4	5	6	7	8	9	10
Ակտ N15	Սև մետաղի ջարդոն	211	1	տոննա	50 000	50 000
					Ընդամենը	50 000

Աղյուսակ 8-ՀՍ ՊՀ

Օբյեկտի դուրսգրման արդյունքների հաշվարկ				
Օբյեկտի օտարումից եկամուտներ		Օբյեկտի օտարման ծախսեր		
Օբյեկտի օտարումից փոխհատուցման գումարը	մուտքագրման ենթակա նյութական արժեքների գումարը	օբյեկտի հաշվեկշռային արժեքը	օբյեկտի ոչ ուղղակի հետ կապված ծախսերի գումարը	Ուրսգրման ֆինանսական արդյունքները
1	2	3	4	5
	50 000	170 000	15 000	(135 000)

Հանձնաժողովի նախագահ **Գլխ. հմտեներ** **Մ.Մտեփանյան**

Հանձնաժողովի անդամներ **Գլխ.մեխանիկ** ստորագրությունը **Դ.Գաբրայան**
Ազգանունը, անունը, հայրանունը

Գլխ.տեխնոլոգ ստորագրությունը **Բ.Մելիքյան**
Ազգանունը, անունը, հայրանունը

Գլխավոր հաշվապահ (հաշվապահ) ստորագրությունը **Գլխավոր հաշվապահ** ստորագրությունը **Կ.Նարտիրոսյան**
Ազգանունը, անունը, հայրանունը

«12 » հոկտեմբերի 2013 թ.

Հիմնական միջոցների լուծարքի հետ կապված ծախսերն ու եկամուտները, որպես գործառնական գործունեության ավարտ, արտացոլվում են որպես այլ գործառնական ծախսեր կամ եկամուտներ:

Հիմնական միջոցների լուծարքի դեպքում ակտիվի դուրսգրումը ձևակերպվում է.

Դտ 714 «Գործառնական այլ ծախսեր»՝ հաշվեկշռային արժեքով
Դտ 112 «Հիմնական միջոցների մաշվածություն»՝ կուտակված մաշվածության գումարով
Դտ 124 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների արժեզրկում»՝ արժեզրկումից կուտակված կորուստների գումարով
Կտ 111 «Մաշվող հիմնական միջոցներ»՝ սկզբնական արժեքով:

Լուծարքի ժամանակ կատարված ապատեղակայման, քանդման և նման այլ ծախսերի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 714 «Գործառնական այլ ծախսեր»
Կտ 211 «Նյութեր»
Կտ 527 «Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»
Կտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»:

Լուծարքից ստացված պիտանի նյութերի (պահեստամասերի, ջարդոնի և այլն) արժեքով՝ գնահատված հնարավոր վաճառքի գներով, ձևակերպվում է.

Դտ 211 «Նյութեր»
Կտ 614 «Գործառնական այլ եկամուտներ»:

Օրինակ: Հիմնական միջոցների լուծարող հանձնաժողովը դուրսգրման ակտով լուծարել է հաստոց՝ 985 000 դրամ սկզբնական արժեքով, 820 000 դրամ կուտակված մաշվածքով: Հաստոցի ապատեղակայման համար հաշվարկվել են 25 000 դրամ աշխատավարձ: Հաստոցի լուծարքից ստացվել է 35 000 դրամի ջարդոն, որը մուտքագրվել է օժանդակ նյութերի պահեստ:

Կազմակերպությունը սկզբնական փաստաթղթերի հիման վրա ձևակերպում է.

Դտ	714	«Գործառնական այլ ծախսեր»՝	165 000
Դտ	112	«Հիմնական միջոցների մաշվածություն»	820 000
Կտ	111	«Մաշվող հիմնական միջոցներ»:	985 000 :

Հաստոցը լուծարող բանվորին հաշվարկված աշխատավարձի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	714	«Գործառնական այլ ծախսեր»՝	25 000
Կտ	527	«Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»	25 000

Լուծարքից ստացված ջարդոնի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	211	«Նյութեր»	35 000
Կտ	614	«Գործառնական այլ եկամուտներ»	35 000:

Լուծարքի արդյունքում ստացված եկամուտները և ծախսերը դուրս են գրվում շահույթ կամ վնաս հաշվին: Ձևակերպվում է.

Դտ	614	«Գործառնական այլ եկամուտներ»	35 000
Կտ	331	«Շահույթ կամ վնաս»	35 000,

Դտ	331	«Շահույթ կամ վնաս»	190 000
Կտ	714	«Գործառնական այլ ծախսեր»	190 000:

Հիմնական միջոցի վաճառքի դեպքում գործունեության անընդհատության պայմաններում, օբյեկտի վաճառքի գնով ձևակերպվում է՝

Դտ	221	«Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»
Դտ	251	«Դրամարկղ»
Դտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ» և այլն
Կտ	621	«Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից եկամուտներ»:

Վաճառված հիմնական միջոցների արժեքի դուրսգրումը ձևակերպվում է.

Դտ	721	«Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից ծախսեր»՝ հաշվեկշռային արժեքով
Դտ	112	«Հիմնական միջոցների մաշվածություն՝» կուտակված մաշվածության գումարով
Դտ	124	«Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների արժեզրկում»՝ արժեզրկումից կուտակված կորուստների գումարով
Կտ	111	«Մաշվող հիմնական միջոցներ»՝ սկզբնական արժեքով:

Օտարման ժամանակ կատարված ծախսերի գումարով ձևակերպվում է՝

Դտ	721	«Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից ծախսեր»
Կտ	527	«Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»
Կտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ» և այլն:

Վաճառված օբյեկտի համար ճանաչված ծախսը և եկամուտը դուրս են գրվում շահույթ կամ վնաս հաշվին և ձևակերպվում են՝

ա) դուրս գրված եկամուտների գումարով.

Դտ	621	«Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից եկամուտներ»
Կտ	331	«Շահույթ կամ վնաս»:

բ) դուրս գրված ծախսերի գումարով.

Դտ	331	«Շահույթ կամ վնաս»
Կտ	721	«Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից ծախսեր»՝ հաշվեկշռային արժեքով:

Օրինակ: Կազմակերպությունը վաճառել է սարքավորում՝ 550 000 դրամով: Սարքավորման սկզբնական արժեքը կազմել է 780 000 դրամ, իսկ կուտակված մաշվածությունը՝ 300 000 դրամ: Արժեզրկումից կորուստները կազմել են 50 000 դրամ: Վաճառված սարքավորման համար կազմված ապրանքագրի և դուրս գրման ակտի հիման վրա ձևակերպվում է.

Դտ	221	«Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»	550 000
Կտ	621	«Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից եկամուտներ»:	550 000 :

Վաճառված սարքավորման արժեքի դուրսգրումը ձևակերպվում է.

Դտ	721	«Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից ծախսեր»	430 000
Դտ	112	«Հիմնական միջոցների մաշվածություն»	300 000
Դտ	124	«Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների արժեզրկում»	50 000
Կտ	111	«Մաշվող հիմնական միջոցներ» սկզբնական արժեքով:	780 000 :

Իրացված օբյեկտի համար ճանաչված ծախսի և եկամտի գումարը դուրս է գրվում շահույթ կամ վնաս հաշվին և ձևակերպվում է.

Դտ	621	«Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից եկամուտներ»	550 000
Կտ	331	«Շահույթ կամ վնաս»	550 000,

Դտ	331	« Շահույթ կամ վնաս »,	430 000
Կտ	721	«Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից ծախսեր»	430 000:

Անհատույց տրված հիմնական միջոցների հաշվեկշռային արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 728 «Անհատույց տրված ակտիվների գծով ծախսեր»
Կտ 111 «Մաշվող հիմնական միջոցներ»:

Երբ կազմակերպությունը ***ընդհատում է իր գործունեությունը***, դուրսգրվող հիմնական միջոցների հաշվեկշռային արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 732 «Ընդհատված գործունեությունը կազմող ակտիվների կամ օտարման խմբերի օտարումից ծախսեր»
Կտ 111 «Մաշվող հիմնական միջոցներ»:

Համաձայն ՖՀՄՍ 5 «Վաճառքի համար ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ստանդարտի, այն հիմնական միջոցները, որոնք նախատեսված են մոտ ապագայում վաճառելու համար կամ ընդհատված գործունեության մաս են կազմում, պետք է դասակարգվեն որպես վաճառքի համար պահվող և տեղափոխվեն ընթացիկ ակտիվների կազմ: Վերադասակարգման պահին կուտակված մաշվածությունը դուրս է գրվում, որից հետո մաշվածության հետագա հաշվարկը դադարեցվում է: Հիմնական միջոցների ***վերադասակարգումը***՝ հաշվեկշռային արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 263 «Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված հիմնական միջոցներ»
Կտ 111 «Մաշվող հիմնական միջոցներ»:

Յուրաքանչյուր հաշվետու տարվա վերջին կատարվում է որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ակտիվների «իրական արժեք հանած.վաճառքի ծախսումներ»-ով վերաչափում: Վերաչափումից արժեքի նվազումը ձևակերպվում է.

Դտ 724 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից կորուստներ»
Կտ 263 «Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված հիմնական միջոցներ»,

իսկ աճը՝

Դտ 263 «Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված հիմնական միջոցներ»
Կտ 624 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից օգուտներ»:

Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ակտիվների վաճառքի դեպքում դրանց հաշվեկշռային արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 732 «Ընդհատված գործունեությունը կազմող ակտիվների կամ օտարման խմբերի օտարումից և (կամ) վերաչափումից ծախսեր»
Կտ 263 «Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված հիմնական միջոցներ»:

Ընդհատված գործունեությունը կազմող ակտիվների վաճառքից եկամտի ճանաչումը ձևակերպվում է.

Դտ 251 «Դրամարկղ»
Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
Դտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով» և այլն
Կտ 632 «Ընդհատված գործունեությունը կազմող ակտիվների կամ օտարման խմբերի օտարումից և (կամ) վերաչափումից եկամուտներ»:

4.7. ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՄԻՋՈՑՆԵՐԻ ԳՈՒՅՔԱԳՐՈՒՄԸ ԵՎ ԴՐԱ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ԱՐՏԱՑՈԼՈՒՄԸ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՄԵՋ

Հաշվապահական հաշվառման և հաշվետվությունների տվյալների արժանահավատության ապահովման նպատակով կատարվող հիմնական միջոցների գույքագրումը իրականացվում է գույքագրման մեթոդական ցուցումների համաձայն:

Մինչև գույքագրում սկսելը գույքագրման հանձնաժողովը պետք է ստուգի.

- վերլուծական հաշվառման գրանցամատյանների (գույքային քարտեր, գույքային գրքեր, գույքային ցուցակներ և այլն) առկայությունը և վիճակը,
- տեխնիկական անձնագրերի և տեխնիկական այլ փաստաթղթերի առկայությունը և վիճակը,
- վարձակալության հանձնված կամ վարձակալված, ինչպես նաև ի պահ հանձնված կամ ընդունված հիմնական միջոցների փաստաթղթերի առկայությունը: Փաստաթղթերի բացակայության դեպքում անհրաժեշտ է ապահովել դրանց ստացումը կամ ձևակերպումը:

Հաշվապահական հաշվառման գրանցամատյաններում կամ տեխնիկական փաստաթղթերում անճշտությունների և տարբերությունների

հայտնաբերման դեպքում պետք է կատարել համապատասխան ուղղումներ և ճշգրտումներ:

Հիմնական միջոցների գույքագրման ժամանակ հանձնաժողովը զննում է օբյեկտները և գույքագրման ցուցակներում գրանցում դրանց լրիվ անվանումները, համառոտ բնութագիրը (նշանակությունը, հիմնական տեխնիկական կամ շահագործման ցուցանիշները և այլն), թողարկման (կառուցման) տարեթիվը, գույքային, գործարանային և անձնագրային համարները:

Հիմնական միջոցների (այդ թվում հողամասերի, ջրավազանների և այլ օբյեկտների) գույքագրման ժամանակ հանձնաժողովը ստուգում է հիմնական միջոցների օբյեկտների նկատմամբ կազմակերպության սեփականության իրավունքը հաստատող փաստաթղթերի առկայությունը: Հաշվառման մեջ չվերցված կամ այնպիսի օբյեկտների բացահայտման դեպքում, որոնց գծով հաշվապահական հաշվառման գրանցամատյաններում բացակայում են կամ նշված են դրանք բնութագրող ոչ ճիշտ տվյալներ, հանձնաժողովը պետք է գույքագրման ցուցակներում գրանցի այդ օբյեկտների վերաբերյալ ճշգրտված տվյալներ: Գույքագրման ժամանակ բացահայտված չհաշվառված օբյեկտների գնահատումը պետք է կատարվի ելնելով կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունից՝ հիմնվելով կամ կազմակերպությունում առկա համանման օբյեկտների գների, կամ դրա իրական արժեքի վրա: Դրանց մաշվածությունը որոշվում է ըստ օբյեկտի իրական տեխնիկական վիճակի: Գնահատման և մաշվածության վերաբերյալ ձևակերպվում են համապատասխան ակտերով:

Երբ գույքագրման ժամանակ բացահայտվում են կապիտալ բնույթի աշխատանքները հաշվապահական հաշվառման մեջ չարտացոլելու դեպքեր, գույքագրման հանձնաժողովի կողմից համապատասխան փաստաթղթերի միջոցով որոշվում է օբյեկտի հաշվեկշռային արժեքի փոփոխությունը և կատարված փոփոխությունների վերաբերյալ տվյալները գրանցվում են գույքագրման ցուցակներում: Գույքագրման պահին կազմակերպության տարածքից դուրս գտնվող հիմնական միջոցները (հեռավոր երթուղում գտնվող տրանսպորտային միջոցներ՝ ավտոմեքենաներ, կապիտալ նորոգման ուղարկված մեքենաներ ու սարքավորումներ և այլն) գույքագրվում են մինչև դրանց ժամանակավոր բացակայությունը կամ կազմակերպության տարածք վերադարձնելուց անմիջապես հետո: Շահագործման և վերականգնման համար ոչ պիտանի հիմնական միջոցների համար գույքագրման հանձնաժողովը կազմում է առանձին գույքագրման ցուցակ՝ նշելով դրանց շահագործման հանձնելու ամսաթիվը և ոչ պիտանիության վիճակին հասնելու պատճառները (լրիվ մաշվածություն, փչացում և այլն):

Սեփական հիմնական միջոցների գույքագրմանը զուգընթաց գույքագրվում են նաև ի պահ ընդունված և վարձակալված հիմնական միջոցները: Հիմնական միջոցների նշված օբյեկտների համար կազմվում է առանձին գույքագրման ցուցակ՝ հղում անելով պատասխանատու պահպանության կամ վարձակալության ընդունումը հաստատող փաստաթղթերին:

Գույքագրման ժամանակ առկա հիմնական միջոցների տվյալները գրանցվում են գույքագրման մատյաններում կամ գույքագրման ակտերում, որոնք կազմվում են 2 օրինակից. մեկը տրվում է հաշվապահությանը, իսկ մյուսը՝ նյութական պատասխանատու անձին:

Հիմնական միջոցների գույքագրման արդյունքների արտացոլման համար կազմակերպության հաշվապահության կողմից կազմվում են համապատասխան համեմատական տեղեկագրեր:

Համեմատական տեղեկագրերը կազմվում են այն ակտիվների համար, որոնց գույքագրման ժամանակ բացահայտվել են շեղումներ հաշվառման տվյալներից: Համեմատական տեղեկագրում փաստացի և հաշվապահական հաշվառման տվյալների համեմատման արդյունքում արտացոլվում են գույքագրման արդյունքները՝ ավելցուկը և պակասորդը: Գույքագրմամբ բացահայտված շեղումների կարգավորման համար առաջարկությունները գույքագրման հանձնաժողովի կողմից ներկայացվում են կազմակերպության ղեկավարին: Գույքագրմամբ բացահայտված թերությունների կարգավորման վերաբերյալ վերջնական որոշումը կայացնում է կազմակերպության ղեկավարը:

Գույքագրմամբ բացահայտված ավելցուկները, պակասորդները և արժեքների փչացումից կորուստները արտացոլվում են այն ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում, որին վերաբերում է գույքագրումը: Գույքագրման արդյունքներից ելնելով՝ կազմվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

ա/ գույքագրմամբ հայտնաբերված չհաշվառված հիմնական միջոցները (ավելցուկներ) գնահատվում են իրական արժեքով և մուտքագրվում՝

Դտ 111 «Մաշվող հիմնական միջոցներ»
Կտ 614 «Գործառնական այլ եկամուտներ»,

բ/ գույքագրմամբ հայտնաբերված պակասորդների և փչացումից կորուստների դուրս գրումը՝ հաշվեկշռային արժեքով.

Դտ 714 «Գործառնական այլ ծախսեր»
Կտ 111 «Մաշվող հիմնական միջոցներ»:

«Արագած» ԲԲԸ
(կազմակերպության անվանումը)

Հիմնական միջոցների գույքագրման արդյունքների

համեմատական տեղեկագիր N 2

Կառուցվածքային միավոր — վարչություն
(արտադրամաս, տեղամաս, պահեստ և այլն)

Գույքագրման անցկացման հիմքը (հրաման և ամսաթիվ) — Դր N 180, 15.10.2013 թ.
(հրաման, որոշում, կարգադրություն)

Գույքագրումը սկսելու ամսաթիվը — 01.11.2013 թ.
Գույքագրումն ավարտելու ամսաթիվը — 15.11.2013 թ.

Հերթական համարը	Օբյեկտի անվանումը և համառոտ բնութագիրը	Թողարկման (կառուցման) տարին	Դ ա մ ա ր ը				Գույքագրման արդյունքները			
							ավելցուկ		պակասորդ	
			գույքային	գործարանային	անձնագրային		քանակը	արժեքը (դրամ)	քանակը	արժեքը (դրամ)
1	2	3	4	5	6		7	8	9	10
1	Սարքեր	2009 թ.	-	-	-		10	140 000	-	-
2	Հանակարգիչ	2010 թ.	01335	55-PO411	718		-	-	1	340 000
Ընդամենը								140 000		340 000

Հաշվապահ — Կ.Մակարյան
(ստորագրություն) (անուն,ազգանուն)

Գույքագրման արդյունքների հետ համաձայն եմ՝
Նյութական պատասխանատու անձ — Ղ.Նազարյան
(ստորագրություն) (անուն,ազգանուն)

Եթե պակասորդը և արժեքների փչացումից կորուստները վերագրվում են նյութական պատասխանատու անձանց, փոխհատուցվում են կազմակերպության աշխատակիցների կողմից կամ նրանցից գանձվում դատավճռով, որից հետո տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

Դտ 2226 «Դեբիտորական պարտքեր նյութական վնասի փոխհատուցման գծով
Կտ 6145 «Նյութական վնասի փոխհատուցումից եկամուտներ»

Հիմնական միջոցների գույքագրման արդյունքների հաշվառման կարգը ցույց տանք հետևյալ օրինակով:

Օրինակ: 2013 թ. կազմակերպության տնօրենի հոկտեմբերի 20-ի հրամանով ձևավորված հանձնաժողովը կատարել է հիմնական միջոցների գույքագրում, արդյունքները ակտով հանձնվել են հաշվապահություն, որտեղ կազմված համեմատական տեղեկագրից հայտնաբերվել է.

ա/ Մեքենաների և սարքավորումների կազմում 0914 գույքային հաշվառման տակ հաշվառվող խառատային հաստոցի պակասորդ: Հաստոցի հաշվեկշռային արժեքը 420 000 դրամ է: Որոշվել է պակասորդի գումարը հանգանձել արտադրամասի պետից՝ շուկայական արժեքով 540 000 դրամ, ներառյալ ԱԱՀ-ն:

բ/ Տնտեսական գույքի գծով՝ 12 աթոռի ավելցուկ, յուրաքանչյուրի շուկայական արժեքը՝ 17 000 դրամ:

Հայտնաբերված պակասորդի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	714	«Գործառնական այլ ծախսեր»	420 000
Կտ	1114	«Մեքենաներ և սարքավորումներ»	420 000

Միաժամանակ՝ այդ գումարը նյութական պատասխանատու անձին վերագրելիս.

Դտ	2226	«Դեբիտորական պարտքեր նյութական վնասի փոխհատուցման գծով»	540 000
Կտ	6145	«Նյութական վնասի փոխհատուցումից եկամուտներ»	450 000
Կտ	5243	«Պարտքեր ավելացված արժեքի հարկի գծով»	90 000

Նյութական պատասխանատու անձի կողմից պակասորդի գումարի փոխհատուցումը կանխիկ գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	251	«Դրամարկղ»	140 000
Կտ	2226	«Դեբիտորական պարտքեր նյութական վնասի փոխհատուցման գծով»	140 000

Պակասորդի մնացած գումարը հաջորդ ժամանակաշրջաններում մաս-մաս պահվելու է նրա աշխատավարձից՝

Դտ	5271	«Պարտքեր աշխատավարձի վճարման գծով»	400 000
Կտ	2226	«Դեբիտորական պարտքեր նյութական վնասի փոխհատուցման գծով»	400 000:

Գույքագրման ժամանակ հայտնաբերված ավելցուկի մուտքագրումը ձևակերպվում է.

Դտ	1116	«Արտադրական գույք, տնտեսական գույք, գործիքներ»	204 000
Կտ	6145	«Նյութական վնասի փոխհատուցումից եկամուտներ»	204 000:

ԳԼՈՒԽ 5

ՈՉ ՆՅՈՒԹԱԿԱՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

5.1. ՈՉ ՆՅՈՒԹԱԿԱՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ՍԱՀՄԱՆՈՒՄԸ, ԴԱՍԱԿԱՐԳՈՒՄԸ, ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ ԵՎ ՃԱՆԱՉՈՒՄԸ

Ոչ նյութական ակտիվները նյութաիրային բովանդակություն չունեցող երկարաժամկետ օգտագործման ակտիվներ են: Դրանք արժեքային արտահայտություն ունեցող այնպիսի իրավունքների ձեռքբերման համար վճարված գումարներ են, որոնց օգտագործումից ակնկալվում է դրանց օգտագործման կամ ծառայության ժամանակահատվածում ստանալ եկամուտ: Ոչ նյութական ակտիվների կազմում հաշվառվում են ֆիրմային անունները, հրապարակումների անունները, համակարգչային ծրագրերը, լիցենզիաները և վստահագրերը, հեղինակային իրավունքները, արտոնագրերը, ծառայությունների մատուցման, հողի օգտագործման, հանքավայրերի շահագործման իրավունքները, կազմակերպությունում ստեղծված կամ ձեռքբերված նոր նյութերի բանաձևերը, նոր արտադրատեսակների մոդելները, նախագծերը, բաղադրատոմսերը, փորձանմուշները և այլն: Վերոհիշյալ իրավական հարաբերություններից մի մասի ձևավորման սկզբունքները կարգավորվում են իրավական ակտերով: Դրանց օգտագործման ժամկետը սահմանվում է պայմանագրային կարգով: Մյուսների համար որոշակի օգտակար ծառայության ժամկետ չկա:

Ըստ ՀՀՄՍ 38 «Ոչ նյութական ակտիվներ» ստանդարտի սահմանման՝ ոչ նյութական ակտիվը ֆիզիկական սուբստանցիայից զուրկ, որոշելի ոչ դրամային ակտիվ է: Այն պահվում է արտադրությունում օգտագործելու, ապրանքներ (արտադրանք) մատակարարելու կամ ծառայություններ մատուցելու, այլ անձանց վարձակալության տալու կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու համար: Ոչ նյութական ակտիվների սահմանումը ենթադրում է երեք պայման՝

ա) որոշելիություն,

բ) վերահսկողություն,

գ) ապագա տնտեսական օգուտներ:

Ոչ նյութական ակտիվի սահմանումը պահանջում է, որպեսզի այն լինի *որոշելի* գուդվիլից հստակ տարանջատելու համար: Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից առաջացած գուդվիլը ակտիվ է, որն իրենից ներկայացնում է ապագա տնտեսական օգուտներ, որոնք առաջանում են ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռք բերված այլ ակտիվներից, որոնք ըստ եկամտի առաջաց-

ման անհատապես որոշելի չեն և առանձին չեն ճանաչվում: Ակտիվը որոշելի է, եթե այն առանձնացվելի է, այսինքն եթե կարող է առանձնացվել կամ բաժանվել կազմակերպությունից և կարող է տրվել վարձակալության, վաճառվել կամ դուրս գրվել՝ առանց կորցնելու ապագա այն տնտեսական օգուտները, որոնք հոսում են նույն եկամտաստեղծ գործունեությունում օգտագործվող մյուս ակտիվներից: Ակտիվի առանձնացումը հնարավոր է, երբ այն առաջանում է պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքներից: Այնուամենայնիվ, առանձնացնելիությունն անհրաժեշտ պայման չէ որոշելիության համար, քանի որ կազմակերպությունը կարող է որոշակիացնել ակտիվը այլ եղանակով:

Ոչ նյութական ակտիվը պետք է բավարարի նաև *վերահսկելիության* պայմանին, այսինքն՝ կազմակերպությունը պետք է հնարավորություն ունենա վերահսկելու ոչ նյութական ակտիվից ստացվող օգուտները և միաժամանակ սահմանափակելու այլ անձանց համար այդ օգուտների մատչելիությունը: Այդ կարողությունը բխում է իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքներից, որոնք կարող են հարկադիր իրագործելի լինել դատական կարգով: Օրինակ, կադրերի պատրաստման, հաճախորդների հետ հարաբերությունների բարելավմանն ուղղված ծախսումները սովորաբար չեն բավարարում վերահսկելիության պայմանին, որովհետև չկա իրավական պարտավորություն կամ հիմք, որը կապահովի տնտեսական օգուտների ներհոսքը կազմակերպություն:

Ոչ նյութական ակտիվից առաջացող *ապագա տնտեսական օգուտները* կարող են հանդես գալ ապրանքների կամ ծառայությունների իրացումից հասույթի (օրինակ գործունեության լիցենզիայի առկայության դեպքում), ծախսումների տնտեսման կամ այլ օգուտների տեսքով, որոնք առաջանում են կազմակերպության կողմից այդ ակտիվը օգտագործելուց: Օրինակ՝ արտադրական գործընթացում մտավոր սեփականության օգտագործումը կարող է հանգեցնել ապագա արտադրական ծախսումների կրճատմանը, այլ ոչ թե ապագա հասույթների ավելացմանը:

Տվյալ իրավահարաբերության արդյունքում ձեռք բերված ակտիվը կամ կատարված ծախսը ճանաչվում է որպես ոչ նյութական ակտիվ, եթե այն բավարարում է.

ա) ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը,

բ) ակտիվի ճանաչման չափանիշներին:

Ոչ նյութական ակտիվների ճանաչման չափանիշները նման են այն չափանիշներին, որոնք օգտագործվում են այլ ակտիվների համար: Ավելի որոշակի՝ ոչ նյութական ակտիվների հոդվածը պետք է ճանաչվի որպես ակտիվ այն ժամանակ, երբ հոդվածի արժեքը կարելի է հուսալիորեն գնահատել, ինչպես նաև, եթե հավանական է, որ գալիք տնտեսական օգուտները, որոնք կապված են այդ ոչ նյութական ակտիվի հետ, կհոսեն դեպի կազմակերպություն:

Ճանաչման առաջին չափանիշը սովորաբար բավարարվում է անմիջապես, որովհետև ակտիվի ձեռքբերման գործարքով որոշվում է դրա սկզբնական արժեքը: Ճանաչման երկրորդ չափանիշը բավարարվում է, երբ կազմակերպությունը գնահատում է ապագա տնտեսական օգուտների ստացման հավանականությունը՝ կիրառելով խելամիտ և հիմնավորված ենթադրություններ, որոնք արտացոլում են ղեկավարության այն տնտեսական պայմանների լավագույն գնահատականը, որոնք առկա կլինեն ակտիվի օգտակար ծառայության ընթացքում: Ոչ նյութական ակտիվները հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլվում են ճանաչումից և սկզբնական չափումից (գնահատումից) հետո:

Ոչ նյութական ակտիվների գնահատման ժամանակ կիրառում են հետևյալ արժեքները՝

1. սկզբնական,
2. իրական,
3. վերագնահատված,
4. հաշվեկշռային,
5. մնացորդային:

Ոչ նյութական ակտիվը սկզբնապես պետք է չափվի սկզբնական արժեքով, որն ակտիվի ձեռքբերման կամ ստեղծման ժամանակ վճարված դրամական միջոցների կամ դրամական միջոցների համարժեքների գումարն է, կամ այլ հատուցման իրական արժեքը: Սկզբնական արժեքը որոշելիս պետք է հաշվի առնվի տվյալ ոչ նյութական ակտիվի ձեռք բերման կամ ստեղծման կարգը և ակտիվի փոխհատուցման աղբյուրը: Ելնելով դրանից՝ ոչ նյութական ակտիվի ճանաչման և սկզբնական չափման ժամանակ հաշվի են առնում հետևյալ դեպքերը.

- ոչ նյութական ակտիվի ձեռքբերում՝ դրամական միջոցներով կամ այլ դրամային ակտիվներով,
- ոչ նյութական ակտիվների ձեռքբերում՝ փոխանակման միջոցով,
- ոչ նյութական ակտիվի ձեռքբերում՝ պետական շնորհի միջոցով,
- ոչ նյութական ակտիվի ձեռքբերում՝ որպես ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման մաս,
- ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվներ:

Եթե ոչ նյութական ակտիվը ձեռք է բերվում դրամական միջոցներով փոխհատուցելու ճանապարհով, ապա նրա սկզբնական արժեքը ընդգրկում է գնման գինը, չփոխհատուցվող հարկերը, տուրքերը և պարտադիր այլ վճարները, ինչպես նաև ակտիվի՝ մինչև օգտագործման վիճակը հասցնելու հետ կապված ցանկացած ծախսում: Եթե ոչ նյութական ակտիվի դիմաց վճարումը հետաձգվում է՝ գերազանցելով վճարման համար սովորաբար ընդունված ժամկետները, ապա դրա սկզբնական արժեքն իրենից ներկայացնում է այդ ակտիվի գնին համարժեք դրամական միջոցնե-

րի գումարը: Այդ գումարի և ընդհանուր վճարների միջև տարբերությունը ճանաչվում է որպես տոկոսային ծախս վճարման ժամկետի ընթացքում բացառությամբ այն դեպքերի, երբ այն կապիտալացվում է ՀՀՄՍ 23 «Փոխառության ծախսումներ» ստանդարտի համաձայն:

Եթե ոչ նյութական ակտիվը ձեռք է բերվում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում, ապա այդ ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը դրա իրական արժեքն է՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ: Գործող շուկայում գնանշվող գները ապահովում են ոչ նյութական ակտիվի իրական արժեքի առավել արժանահավատ չափումը: Համապատասխան շուկայական գինը սովորաբար ընթացիկ հայտագինն է (գնորդի կողմից առաջարկվող ամենաբարձր գինը): Եթե գործող շուկա գոյություն չունի, ապա ձեռք բերված ակտիվի *իրական արժեքը* այն գումարն է, որը կազմակերպությունը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ կվճարեր ակտիվի դիմաց իրազեկ, պատրաստակամ «անկախ կողմերի միջև գործարքում», հաշվի առնելով նմանատիպ վերջին գործարքների վերաբերյալ տվյալները:

Երբ ոչ նյութական ակտիվը ձեռք է բերվում անվճար կամ նոմինալ հատուցման դիմաց՝ պետական շնորհի միջոցով, ապա գնահատումը կատարվում է իրական կամ նոմինալ արժեքով: Դա կարող է տեղի ունենալ, երբ պետությունը կազմակերպությանը փոխանցում կամ հատկացնում է ոչ նյութական ակտիվներ. օրինակ՝ օդանավակայանում վայրէջքի իրավունքներ, ռադիո կամ հեռուստակայանների գործունեության լիցենզիաներ, ներմուծման լիցենզիաներ և այլն:

Փոխանակումների դեպքում ձեռքբերված ոչ նյութական ակտիվը չափվում է իրական արժեքով:

Հաշվեկշռային արժեքը այն գումարն է, որով ակտիվը ճանաչվում է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում (հաշվեկշռում)՝ դրա գծով կուտակված ամորտիզացիան և արժեզրկումից կուտակված կորուստները հանելուց հետո:

Ոչ նյութական ակտիվի *մնացորդային արժեքը* այն գնահատված գումարն է, որը կազմակերպությունը ներկայում կստանար ակտիվի օտարումից՝ օտարման գնահատված ծախսերը հանելուց հետո, եթե ակտիվն արդեն իսկ լիներ օգտակար ծառայության ժամկետի վերջում ակնկալվող վիճակում, և այդ ժամկետը լրացած լիներ: Օգտակար ծառայության որոշակի ժամկետ ունեցող ոչ նյութական ակտիվի մնացորդային արժեքը պետք է հավասարվի զրոյի, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ առկա է երրորդ կողմի պարտավորություն՝ գնելու այդ ակտիվն օգտակար ծառայության ավարտին, կամ ակտիվի համար գոյություն ունի գործող շուկա, որտեղ դրա գինը օգտակար ծառայության ժամկետի վերջում հնարավոր է որոշել:

5.2. ՈՉ ՆՅՈՒԹԱԿԱՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ՁԵՌՔԲԵՐՄԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Ոչ նյութական ակտիվների առկայության և շարժի վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար հաշվային պլանով նախատեսված է 131 «Ոչ նյութական ակտիվներ» առաջին կարգի ակտիվային հաշիվը, որի դեբետում արտացոլվում է ձեռք բերված (ստացված), ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվների սկզբնական արժեքը, հետագա կապիտալացված ծախսումները, վերագնահատումից արժեքի աճը, իսկ կրեդիտում՝ օտարված ոչ նյութական ակտիվների արժեքը, վերագնահատումից արժեքի նվազումը: Հաշվի մնացորդը դեբետային է և իրենից ներկայացնում է ոչ նյութական ակտիվների արժեքը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ: Այդ հաշվին կից կարող են բացվել համապատասխան երկրորդ կարգի հաշիվներ՝ ըստ ոչ նյութական ակտիվների հիմնական խմբերի:

Ոչ նյութական ակտիվների մուտքագրումը ձևակերպվում է ձեռք բերման պայմանագրերի և մուտքագրման ակտերի հիման վրա:

Գնված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ	131	«Ոչ նյութական ակտիվներ»
Կտ	152	«Կանխավճարներ ոչ ընթացիկ ակտիվներ ձեռք բերելու համար»
Կտ	228	«Դեբիտորական պարտքեր՝ առհաշիվ տրված գումարների գծով»
Կտ	251	«Դրամարկղ»
Կտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ	521	«Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»:

Եթե ոչ նյութական ակտիվը տրամադրված է հիմնադիրների կողմից՝ որպես ներդրում կանոնադրական կապիտալում, ապա ակտիվի սկզբնական արժեքը ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվի դիմաց տրված թողարկված սեփական կապիտալի գործիքի (թողարկված բաժնետոմսերի) իրական արժեքն է: Նման դեպքում ձևակերպվում է.

Դտ	131	«Ոչ նյութական ակտիվներ»
Կտ	311	«Կանոնադրական կապիտալ»
Կտ	312	«Չվճարված կապիտալ»:

Որոշ դեպքերում ոչ նյութական ակտիվներ կարող են ձեռք բերվել անվճար կամ անվանական արժեքի փոխհատուցմամբ՝ պետական շնորհի միջոցով: Անհատույց ստացված և ճանաչված ոչ նյութական ակտիվների սկզբնական արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 131 «Ոչ նյութական ակտիվներ»
Կտ 421 «Ակտիվներին վերաբերող շնորհներ»:

Ձեռնակատիրական գործունեության ձեռքբերման արդյունքում ճանաչված որոշելի ոչ նյութական ակտիվի իրական արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 131 «Ոչ նյութական ակտիվներ»
Կտ 156 «Ձեռնակատիրական գործունեության ձեռքբերում»:

Այլ ակտիվների հետ փոխանակման կարգով ստացված ոչ նյութական ակտիվի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 131 «Ոչ նյութական ակտիվներ»
Կտ 611 «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ»
Կտ 614 «Գործառնական այլ եկամուտներ»
Կտ 621 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից եկամուտներ»:

Ոչ նյութական ակտիվների ձեռք բերման և ճանաչման հարցերը պարզաբանենք հետևյալ օրինակով: Հաշվետու ժամանակաշրջանում կազմակերպությունը ձեռք է բերել և մուտքագրել հետևյալ ոչ նյութական ակտիվները.

ա) ֆիրմային անուններ՝ փոխանցելով հաշվարկային հաշվից 549.000 դրամ,
բ) արտոնագիր՝ նոր գործունեություն ծավալելու համար, որպես վճար տրամադրելով 2.156.000 դրամի պատրաստի արտադրանք,
գ) համակարգչային հաշվապահական ծրագիր՝ որպես վճար տրամադրելով 50 սովորական բաժնետոմս՝ յուրաքանչյուրը 25.000 դրամ անվանական արժեքով:

Ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվների սկզբնական արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ	1311	«Ֆիրմային անուններ»	549 000
Կտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ»	549 000
Դտ	1314	«Լիցենզիաներ և արտոնագրեր»	2 156 000
Կտ	6111	«Արտադրանքի վաճառքներից հասույթ»	2 156 000
Դտ	1313	«Համակարգչային ծրագրեր»	1 250 000
Կտ	3111	«Հասարակ բաժնետոմսեր»	1 250 000

Ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվների վերլուծական հաշվառումը տարվում է ըստ առանձին օբյեկտների և կազմակերպության կողմից հաստատված այլ ուղղությունների:

5.3. ՆԵՐՍՏԵՂԾՎԱԾ ՈՉ ՆՅՈՒԹԱԿԱՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Ոչ նյութական ակտիվների խմբում առանձնացվում են ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվները, որոնք հիմնականում նորամուծությունների ներդրման նպատակով կազմակերպության ներսում կատարվող ծախսումներ են: Դրանք այն կապիտալացված ծախսումներն են, որոնք ստեղծված նորույթի արդյունքում հնարավոր են դարձնում ապագա տնտեսական օգուտների ներհոսքը կազմակերպություն, և այդ ծախսումները հնարավոր է առանձնացնել:

Գնահատելու համար, թե արդյոք ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվը բավարարում է ճանաչման չափանիշներին, կազմակերպությունն ակտիվների առաջացման գործընթացը դասակարգում է ըստ հետևյալ փուլերի՝

1. հետազոտության,
2. մշակման:

Հետազոտությունը նոր գիտական կամ տեխնիկական գիտելիքներ և իմացություն ձեռք բերելու ակնկալիքով կատարվող սկզբնական և պլանավորված ուսումնասիրություն է:

Մշակումը հետազոտության արդյունքների կամ այլ գիտելիքների կիրառումն է՝ նոր կամ էականորեն բարելավված նյութերի, սարքավորումների, արտադրատեսակների, գործընթացների, համակարգերի կամ ծառայությունների արտադրությունը (մատուցումը) պլանավորելու և նախագծելու համար՝ մինչև դրանց առևտրային արտադրության կամ օգտագործման սկիզբը:

Հետազոտության արդյունքում ի հայտ են գալիս նոր հայտնագործություններ, գյուտեր, նոր տեխնոլոգիաներ, նոր նյութեր, սարքավորումը արտադրելու նոր տարբերակներ, որոնցից ակնկալվող օգուտների ստացումը պայմանավորված է մշակման փուլի հաջող իրագործմամբ: Հետազոտության փուլի ծախսումները որպես ոչ նյութական ակտիվ չեն ճանաչվում, այլ ճանաչվում են տվյալ ժամանակաշրջանի ծախս, քանի որ կազմակերպությունը չի կարող որոշել, որ տվյալ փուլում ստեղծված ակտիվը կառաջացնի ապագա հավանական տնտեսական օգուտներ:

Մշակման փուլում հետազոտության փուլի արդյունքները փորձարկվում և դրվում են գործողության մեջ: Այդ փուլում կատարվում է նոր արտադրանքի փորձանմուշի արտադրությունը կամ նոր տեխնոլոգիաների փորձարկումը: Մշակումից առաջացող ոչ նյութական ակտիվը պետք է ճանաչվի միմիայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը կարող է ցուցադրել ստորև բերվածն ամբողջությամբ, մասնավորապես՝ օգտագործման կամ վաճառքի համար պատրաստ լինելը, օգտագործման կամ վա-

ճառելու իր մտադրությունը, օգտագործելու կամ վաճառելու իր կարողությունը, հիմնավորի դրա օգտագործումից կամ վաճառքից տնտեսական օգուտներ ստանալու հնարավորությունը (վաճառքի դեպքում՝ շուկայի առկայությունը, օգտագործելու դեպքում՝ օգտակարությունը), ինչպես նաև մշակման փուլի ծախսումների արժանահավատորեն չափելու կարողությունը:

Ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը իրենից ներկայացնում է այն ծախսումների հանրագումարը, որոնք կատարվել են սկսած այն օրվանից, երբ ոչ նյութական ակտիվը առաջին անգամ բավարարել է ճանաչման չափանիշները: Ոչ նյութական ակտիվի միավորին վերաբերող ծախսումները, որոնք նախորդ ժամանակաշրջաններում ճանաչվել են որպես ծախս, հետագայում չպետք է ճանաչվեն որպես ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական մաս:

Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումների հաշվառման համար հաշվային պլանով նախատեսված է 824 «Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումներ» ակտիվային հաշիվը, որի դեբետում արտացոլվում են հաշվետու ժամանակաշրջանում ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման վրա կատարված ծախսումները, իսկ կրեդիտում՝ ավարտուն ոչ նյութական ակտիվների ինքնարժեքը, ծախս ճանաչված ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման (հետազոտության և մշակման փուլերի) ծախսումները, ինչպես նաև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում անավարտ ոչ նյութական ակտիվներին փոխանցվող, մշակման ընթացքում գտնվող ոչ նյութական ակտիվների ինքնարժեքը: Ծախսումների հաշվառումը կատարվում է ըստ նախատեսված ուղղակի և անուղղակի ծախսումների հոդվածների:

Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումների գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	824	«Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումներ»
Կտ	211	«Նյութեր»
Կտ	527	«Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»
Կտ	112	«Հիմնական միջոցների մաշվածություն»
Կտ	228	«Դեբիտորական պարտքեր առհաշիվ տրված գումարների գծով»
Կտ	251	«Դրամարկղ»
Կտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ	521	«Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»:

Հետազոտության ծախսումները և մշակման փուլի չկապիտալացվող ծախսումները որպես ժամանակաշրջանի ծախս դուրս գրելիս ձևակերպվում է.

Դտ	714	«Գործառնական այլ ծախսեր»
Կտ	824	«Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումներ»:

Ավարտուն ոչ նյութական ակտիվների սկզբնական արժեքով (ինքնարժեքով) ձևակերպվում է.

Դտ	131	«Ոչ նյութական ակտիվներ»
Կտ	824	«Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումներ»:

Երբ մշակման փուլի աշխատանքները հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին մնում են անավարտ, ապա հաշվետու ժամանակաշրջանում կուտակված ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումների գումարը հաշվեկշռային հաշվին տեղափոխելիս (հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին) ձևակերպվում է.

Դտ	133	«Անավարտ ոչ նյութական ակտիվներ»
Կտ	824	«Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումներ»:

Հաշվետու տարվան հաջորդող տարում, դրական արդյունքի դեպքում, ավարտված մշակման փուլի ծախսումները ամբողջությամբ 133 «Անավարտ ոչ նյութական ակտիվներ» հաշվից դուրս են գրվում և ճանաչվում ակտիվ:

Ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվների հաշվառման կարգը ցույց տանք հետևյալ օրինակով:

Օրինակ: 2013թ. կազմակերպության գիտահետազոտական լաբորատորիան նոր արտադրատեսակի նախագծման և ստեղծման նպատակով կատարել է հետևյալ ծախսումները.

ա) նյութեր՝	300 000 դրամ,
բ) արագամաշ առարկաներ՝	50 000 դրամ,
գ) հաշվարկված է աշխատավարձ նախագծողներին՝	250 000 դրամ,
դ) այլ ծառայությունների արժեք, վճարված դրամարկղից՝	60 000 դրամ,
Ընդամենը հետազոտության փուլի ծախսումներ	660 000 դրամ:

Կատարված աշխատանքների արդյունքում ստեղծված նոր նախագծի համաձայն, կազմակերպության փորձարարական արտադրամասը

նոր արտադրատեսակի փորձանմուշի արտադրման նպատակով կատարել է հետևյալ ծախսումները.

ա) նյութեր՝ 600 000 դրամ,

բ) հաշվարկված աշխատավարձ փորձանմուշը պատրաստողներին՝ 400 000 դրամ,

գ) այլ ծառայությունների արժեք, որոնց գումարը չի վճարվել՝ 150 000 դրամ:

Ընդամենը մշակման փուլի ծախսումներ 1 150 000 դրամ:

Մշակման փուլում կատարված ծախսումների վերլուծության հիման վրա որոշվել է, որ կատարված ծախսումների 80%-ը բավարարում է ակտիվի ճանաչման չափանիշներին և պետք է կապիտալացվի: Նոր փորձանմուշի արտադրման հնարավորությունները հաշվելուց հետո կազմակերպությունը որոշել է, որ հաջորդ տարվանից սկսած առաջիկա հինգ տարիների ընթացքում պետք է իրականացնի նոր արտադրատեսակի զանգվածային թողարկումը:

Նոր արտադրատեսակի թողարկման նպատակով կատարված ծախսումների գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	824	«Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումներ»:	1 810 000
Կտ	211	«Նյութեր»	900 000
Կտ	2119	«Այլ նյութեր»	50 000
Կտ	527	«Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»	650 000
Կտ	521	«Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»	150 000
Կտ	251	«Դրամարկղ»	60 000:

Ավարտված հետազոտության փուլի ծախսումները դուրս են գրվում որպես ժամանակաշրջանի ծախս: Ձևակերպվում է.

Դտ	714	«Գործառնական այլ ծախսեր»	660 000
Կտ	824	«Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումներ»	660 000:

Մշակման փուլի ծախսումների 80%-ը կապիտալացնելիս ձևակերպվում է.

Դտ	1318	«Բանաձևեր, մոդելներ, նախագծեր, բաղադրատոմսեր և փորձանմուշներ»	920 000
Կտ	824	«Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումներ»	920 000

Մշակման փուլի ծախսումների մնացած 20%-ը հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսերի մեջ ներառելիս ձևակերպվում է.

Դտ	714	«Գործառնական այլ ծախսեր»	230 000
Կտ	824	«Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումներ»	230 000:

5.4. ՈՉ ՆՅՈՒԹԱԿԱՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ԱՄՈՐՏԻԶԱՑԻԱՅԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Ամորտիզացիան ոչ նյութական ակտիվի ամորտիզացվող գումարի պարբերական բաշխումն է օգտակար ծառայության ընթացքում: Օգտակար ծառայությունը այն ժամանակահատվածն է, որի ընթացքում կազմակերպությունն ակնկալում է օգտագործել ակտիվը. կամ արտադրանքի ու այլ նմանատիպ միավորների այն քանակն է, որը կազմակերպությունը ակնկալում է ստանալ տվյալ ակտիվից: Կազմակերպությունը պետք է որոշի, թե արդյոք ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայությունը որոշակի է, թե անորոշ, իսկ որոշակի լինելու դեպքում պետք է որոշի նաև օգտակար ծառայության տևողությունը կամ օգտակար ծառայությունը ներկայացնող արտադրանքի կամ նմանատիպ միավորների քանակը: Ոչ նյութական ակտիվը կազմակերպության կողմից պետք է դիտարկվի որպես անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող, եթե բոլոր առնչվող գործոնների վերլուծության հիման վրա կարելի է եզրակացնել, որ չկա որևէ կանխատեսելի սահմանափակում այն ժամանակահատվածի, որի ընթացքում այդ ակտիվի օգտագործումից սպասվում է զուտ դրամական ներհոսք դեպի կազմակերպություն: Ճանաչված ոչ նյութական ակտիվի հետագա հաշվառումն իրականացվում է այդ ակտիվի օգտակար ծառայության հիման վրա: Որոշակի օգտակար ծառայություն ունեցող ակտիվն ենթակա է ամորտիզացիայի, իսկ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվը՝ ոչ: Ոչ նյութական ակտիվների օգտակար ծառայության ժամկետը որոշելիս հաշվի են առնում մի շարք գործոններ: Դրանցից են.

- ✓ կազմակերպության կողմից ակտիվի ակնկալվող օգտագործելիությունը,
- ✓ նմանատիպ ոչ նյութական ակտիվի օգտագործման հնարավոր և տիպիկ կենսաշրջանը, ինչպես նաև նմանատիպ ակտիվի օգտագործման վերաբերյալ հրապարակային տեղեկատվությունը,
- ✓ տեխնիկական, տեխնոլոգիական առևտրային հնացածությունը և այն ճյուղի կայունությունը, որում գործելու է ոչ նյութական ակտիվը,

- ✓ ակտիվից ստացվող արտադրանքի նկատմամբ շուկայական պահանջարկի փոփոխությունը,
- ✓ ակտիվի նկատմամբ վերահսկողության ժամանակաշրջանը,
- ✓ մրցակիցների կամ պոտենցիալ մրցակիցների կողմից ակնկալվող գործողությունները,
- ✓ ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայության կախվածությունը այլ ակտիվների օգտակար ծառայությունից և այլն:

Օգտակար ծառայության որոշակի ժամկետ ունեցող ոչ նյութական ակտիվի ամորտիզացվող գումարը պետք է պարբերաբար բաշխվի դրա օգտակար ծառայության ընթացքում: Ամորտիզացիան պետք է հաշվարկվի այն պահից, երբ ակտիվը մատչելի է օգտագործման համար: Ամորտիզացիայի հաշվարկը դադարեցվում է, երբ տվյալ ակտիվը դասակարգվում է վաճառքի համար պահվող՝ համաձայն ՀՀՄՍ 5-ի, կամ ապաճանաչվում է՝ նայած, թե այդ ամսաթվերից որն ավելի շուտ կլինի:

Ամորտիզացվող գումարը ակտիվի սկզբնական արժեքի կամ դրան փոխարինող այլ գումարի և մնացորդային արժեքի տարբերությունն է: Օգտակար ծառայության որոշակի ժամկետ ունեցող ոչ նյութական ակտիվի մնացորդային արժեքը սովորաբար ընդունվում է 0, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ առկա է երրորդ կողմի պարտավորություն գնելու այդ ակտիվը օգտակար ծառայության ավարտին, կամ այդ ակտիվի համար գոյություն ունի գործող շուկա (օրինակ՝ ազատ շրջանառող լիցենզիաների համար), որտեղ հնարավոր է որոշել դրա մնացորդային արժեքը՝ վկայակոչելով այդ շուկան: Մնացորդային արժեքն վերանայվում է առնվազն յուրաքանչյուր ֆինանսական տարվա վերջին: Մնացորդային արժեքի փոփոխությունը համաձայն ՀՀՄՍ 8-ի դիտվում է որպես հաշվապահական հաշվառման գնահատման փոփոխություն:

Հաշվարկված ամորտիզացիայի գումարով պարբերաբար նվազեցվում է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը և ամորտիզացված գումարը ներառվում է ծախսերի կամ ծախսումների մեջ: Այլ կերպ ասած՝ ամորտիզացիայի ծախսը փոխհատուցվում է ոչ նյութական ակտիվի օգտագործումից ստացված եկամտի հաշվին: Հետևաբար, ամորտիզացիայի հաշվարկման կիրառվող մեթոդը պետք է արտացոլի այն մոդելը, որով կազմակերպությունը սպառում է ակտիվի տնտեսական օգուտները: Եթե այդ մոդելը հնարավոր չէ արժանահավատորեն որոշել, ապա պետք է կիրառվի գծային մեթոդը: Յուրաքանչյուր ժամանակահատվածի համար հաշվարկված ամորտիզացիայի ծախսը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում, եթե մեկ այլ ստանդարտի համաձայն չի թույլատրվում կամ պահանջվում, որ այն ներառվի որևէ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում:

Որոշակի օգտակար ծառայության ժամկետ ունեցող ոչ նյութական ակտիվի ամորտիզացիայի ժամանակաշրջանը և ամորտիզացիայի մեթոդը պետք է վերանայվեն առնվազն յուրաքանչյուր հաշվետու տարվա վերջում:

Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիայի հաշվապահական հաշվառումը տարվում է 132 «Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա» պասիվային կարգավորող հաշվով, որի կրեդիտում արտացոլվում են ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիայի հաշվեգրված գումարները, իսկ դեբետում՝ օտարված ոչ նյութական ակտիվների կուտակված ամորտիզացիայի դուրսգրումը: Հաշվապահական հաշվառումը տարվում է այդ հաշվին կից բացված երկրորդ կարգի հաշիվներով:

Հաշվեգրված ամորտիզացիայի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	713	«Վարչական ծախսեր»
Դտ	813	«Անուղղակի արտադրական ծախսումներ»
Դտ	821	«Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների կառուցման /ստեղծման/ ծախսումներ»
Դտ	824	«Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումներ»
Կտ	132	«Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա»:

Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիայի հաշվարկումը դադարեցվում է, երբ տվյալ ակտիվը դասակարգվում է որպես վաճառքի համար պահվող կամ երբ ակտիվն ապաճանաչվում է՝ նայած թե այդ ամսաթվերից որն ավելի շուտ կլինի:

Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիայի հաշվարկման կարգը ցույց տանք օրինակով:

«Ա» կազմակերպությունը 2011թ. մարտին «Բ» կազմակերպությունից ձեռք է բերել արտոնագիր՝ նմանատիպ արտադրանք թողարկելու համար՝ վճարելով 500.000 դրամ: Արտոնագրի համար վճարված գումարը ճանաչվել է որպես ոչ նյութական ակտիվ և հաշվային քաղաքականությամբ որոշվել, որ այն պետք է ամորտիզացվի 5 տարվա ընթացքում՝ գծային մեթոդով:

Ձեռք բերված և որպես ակտիվ ճանաչված արտոնագրի սկզբնական արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ	1316	«Արտոնագրեր»	500.000
Կտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ»	500.000

Հաշվարկված ամորտիզացիայի գումարը, ըստ տարիների, կկազմի.

2011 թ.՝ 500.000/ 5 x 9/12 =75.000 դրամ
2012 թ.՝ 500.000/ 5 =100.000 դրամ
2013 թ.՝ 500.000/ 5 =100.000 դրամ

2014 թ. 500.000/ 5 =100.000 դրամ
2015 թ. 500.000/ 5 =100.000 դրամ
2016 թ. 500.000/ 5 x 3/12 = 25.000 դրամ

Յուրաքանչյուր տարվա վերջին հաշվարկված ամորտիզացիայի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	8135	«Արտադրական նշանակության ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա»
Կտ	1326	«Արտոնագրերի ամորտիզացիա»:

2016թ. մարտի վերջին լրանում է օգտակար ծառայության ժամկետը, և դադարեցվում ամորտիզացիայի հաշվարկը:

Օգտակար ծառայության անորոշ ժամկետով ոչ նյութական ակտիվը ամորտիզացիայի ենթակա չէ: Դրանց համար որոշվում և հաշվարկվում է արժեզրկումից կորուստների գումարը: Համաձայն ՀՀՄՍ 36 «Ակտիվների արժեզրկում» ստանդարտի պահանջվում է ստուգել արժեզրկման առկայությունը՝ փոխհատուցվող գումարը համեմատելով հաշվեկշռային արժեքի հետ: Դա կարող է իրականացվել տարեկան կտրվածքով կամ ցանկացած պահին, եթե առկա են հայտանիշներ, որոնք կարող են վկայել ակտիվի արժեզրկման մասին: Վերջինս անհրաժեշտ է օգտագործվող ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը ճշտելու համար:

Ոչ նյութական ակտիվների արժեզրկումից կորստի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	7244	«Ոչ նյութական ակտիվների գծով արժեզրկումից կորուստներ»
Կտ	136	«Ոչ նյութական ակտիվների արժեզրկում»:

Տվյալ դեպքում ոչ նյութական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը կորոշվի սկզբնական (վերագնահատված) արժեքի և արժեզրկումից կորուստների տարբերությամբ:

Ամորտիզացիայի չենթարկվող ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայությունը պետք է վերանայվի յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում, որպեսզի պարզվի թե արդյոք մնացել են այն հանգամանքները, որոնք հիմնավորում են տվյալ ակտիվի օգտակարության ժամկետի անորոշությունը: Եթե դա այդպես չէ, ապա պետք է կատարվի օգտակար ծառայության վերագնահատում և արժեզրկումից կորուստների ճշգրտում այնպես, որ տվյալ ոչ նյութական ակտիվի արժեքը փոխհատուցվի սահմանված օգտակար ծառայության ժամկետի ընթացքում:

5.5. ՈՉ ՆՅՈՒԹԱԿԱՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ՕՏԱՐՄԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Ոչ նյութական ակտիվը պետք է ապաճանաչվի (հանվի հաշվապահական հաշվեկշռից) օտարման պահին կամ, երբ դրա օգտագործումից այլևս չեն ակնկալվում ապագա տնտեսական օգուտներ: Ոչ նյութական ակտիվի ապաճանաչումից առաջացող օգուտը կամ վնասը պետք է որոշվի որպես օտարումից զուտ ներհոսքի, եթե կա այդպիսին (օրինակ վաճառքի դեպքում) և ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերություն: Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում դա պետք է ճանաչվի որպես եկամուտ կամ ծախս: Այն պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում ակտիվի ապաճանաչման պահին: Օգուտը չպետք է դասակարգվի որպես հասույթ: Ոչ նյութական ակտիվի օտարումից ստացվելիք հատուցումը սկզբնապես ճանաչվում է կանխիկ գնի համարժեքով: Վաճառքից երկարաժամկետ դեբիտորական պարտքի ձևավորման դեպքում, հատուցման անվանական գումարի և կանխիկ գնի համարժեքի միջև տարբերությունը ճանաչվում է որպես տոկոսային եկամուտ, որն արտացոլում է դեբիտորական պարտքի արդյունավետ եկամտաբերությունը:

Ոչ նյութական ակտիվների օտարումը տեղի է ունենում օգտակար ծառայության ժամկետը լրանալու դեպքում՝ դուրս գրելիս, վաճառելիս, որպես շնորհ ստացված ոչ նյութական ակտիվները հետ վերադարձնելիս, և այլ դեպքերում:

Օտարվող ոչ նյութական ակտիվները դուրս են գրվում հաշվեկշռային արժեքով: Հաշվեկշռային արժեքը հաշվելու համար նախապես ձևակերպվում է կուտակված ամորտիզացիայի դուրսգրումը: Ձևակերպվում է.

Դտ	132	«Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա»
Կտ	131	«Ոչ նյութական ակտիվներ»:

Եթե դուրս գրվող ոչ նյութական ակտիվի համար կա կուտակված արժեզրկումից կորստի գումար, ապա պետք է դուրս գրվի նաև դա:

Դտ	136	«Ոչ նյութական ակտիվների արժեզրկումից կորուստներ»
Կտ	131	«Ոչ նյութական ակտիվներ»:

Վաճառված ոչ նյութական ակտիվների դուրսգրումը՝ հաշվեկշռային արժեքով, ձևակերպվում է.

Դտ	721	«Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքների (օտարումների) ծախսեր»
Կտ	131	«Ոչ նյութական ակտիվներ»:

Որպես շնորհ ստացված նյութական ակտիվները հետ վերադարձնելիս ձևակերպվում է.

Դտ	421	«Ակտիվներին վերաբերող շնորհներ»
Կտ	131	«Ոչ նյութական ակտիվներ»:

Ընդհատվող գործունեության դեպքում, երբ կազմակերպությունը լուծարվում է, վաճառված ոչ նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ	732	«Ընդհատված գործունեությունը կազմող ակտիվների կամ օտարման խմբերի օտարումից և (կամ) վերաչափումից ծախսեր»
Կտ	131	«Ոչ նյութական ակտիվներ»:

Ոչ նյութական ակտիվների օտարման հաշվառումը ներկայացնենք հետևյալ օրինակով: 2013թ. դեկտեմբերին կազմակերպությունը վաճառել է 2011թ. ձեռք բերված համակարգչային հաշվապահական ծրագիր՝ 250.000 դրամ վաճառքի գնով, որի սկզբնական արժեքը եղել է 320.000 դրամ, կուտակված ամորտիզացիան՝ 100.000 դրամ, իսկ արժեզրկումից կորուստները կազմել են 70000 դրամ:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին վաճառված համակարգչային հաշվապահական ծրագրի համար կազմվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

Դտ	1323	«Համակարգչային ծրագրերի ամորտիզացիա»	100 000
Դտ	1361	«Ոչ նյութական ակտիվների արժեզրկում»	70 000
Դտ	7212	«Ոչ նյութական ակտիվների վաճառքների ծախսեր»	150 000
Կտ	1313	«Համակարգչային ծրագրեր»	320 000

Վաճառքից ստացված եկամտի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ»	250 000
Կտ	6212	«Ոչ նյութական ակտիվների վաճառքից եկամուտ»	250 000:

ԳԼՈՒԽ 6
ՎԱՐՁԱԿԱԼՈՒԹՅԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

6.1. ՎԱՐՁԱԿԱԼՈՒԹՅԱՆ ՍԱՀՄԱՆՈՒՄԸ ԵՎ ԴԱՍԱԿԱՐԳՈՒՄԸ

Ֆինանսավորման աղբյուրների ժամանակավոր ներգրավման և ոչ ընթացիկ ակտիվների համալրման կարևոր ու տարածված ձև է վարձակալությունը:

Վարձակալությունը պայմանավորվածություն է, որի համաձայն, վարձատուն վճարի դիմաց համաձայնեցված ժամկետով վարձակալին է փոխանցում ակտիվի օգտագործման իրավունքը: Այն կազմակերպությունը, որը վարձակալության է հանձնում ակտիվը, կոչվում է վարձատու, իսկ վարձակալությունն ընդունող կազմակերպությունը՝ վարձակալ: Վարձակալության կարող են հանձնվել՝ հողամասերը, շենքերը, կառուցվածքները, սարքավորումները, տրանսպորտային միջոցները, ոչ նյութական ակտիվները, ներդրումային գույքը և այլ ոչ ընթացիկ ակտիվները, որոնք օգտագործման ընթացքում չեն կորցնում իրենց բնական հատկությունները, հետևաբար՝ վարձակալության ժամկետի վերջում ունենում են նույն վիճակը, ինչ վարձակալության սկզբում՝ հաշվի առած դրանց բնականոն մաշվածությունը կամ ամորտիզացիան:

Վարձակալության դեպքում պետք է համաձայնեցված լինի ժամկետը, որի ընթացքում վարձակալը ձեռք է բերում ակտիվի օգտագործման իրավունքը:

Վարձակալված ակտիվի դիմաց վճարի մարումը կարող է կատարվել ինչպես դրամական միջոցներով և դրանց համարժեքներով, այնպես էլ այլ ակտիվներով, պարտքերի հաշվանցմամբ և այլն:

Օգտագործման իրավունքը ակտիվից տնտեսական օգուտներ ստանալու՝ իրավաբանորեն ապահովված հնարավորությունն է, այսինքն՝ ակտիվի օգտագործումից առաջացած տնտեսական օգուտների տնօրինումը:

Վարձակալության ժամկետի ընթացքում սեփականատերը փոխանցում է վարձակալության հանձնված ակտիվի միայն օգտագործման իրավունքը: Տնօրինման իրավունքը չի փոխանցվում, բայց սահմանափակվում է: Օրինակ, վարձատուն չի կարող ցանկացած պահի վարձակալության հանձնված օբյեկտը վաճառել կամ չեղյալ հայտարարել վարձակալության պայմանագիրը, եթե վարձակալը ժամանակին և ամբողջությամբ կատարում է իր պայմանագրային պարտավորությունները:

Վարձակալության ժամկետի ընթացքում վարձակալը կրում է նաև վարձակալված ակտիվի տիրապետման իրավունքի հետ կապված ռիսկը:

Տիրապետման իրավունքը ակտիվին տիրապետելու իրավաբանորեն ապահովված հնարավորությունն է:

Եթե առքուվաճառքի պայմանագրով գնորդին է փոխանցվում ակտիվի սեփականության իրավունքը, ապա վարձակալության պայմանագրով վարձակալին է փոխանցվում վարձակալության ժամկետի ընթացքում ակտիվի օգտագործումից տնտեսական օգուտների ստացման իրավունքը, այսինքն՝ վարձակալը վարձավճարներով գնում է ակտիվի օգտագործումից ստացվելիք ապագա տնտեսական օգուտները: Միաժամանակ վարձակալի վրա դրվում է վարձակալված ակտիվի պահպանման ու հետ վերադարձման լրացուցիչ պարտավորություն:

Վարձակալության սկիզբը վարձակալության պայմանագրի կնքման ամսաթվից և կողմերի՝ վարձակալության հիմնական դրույթների կատարման պարտավորության ստանձնման ամսաթվից ամենավաղն է:

Վարձակալության հաշվառման հիմնական սկզբունքները ներկայացված են ՀՀՄՍ 17 «Վարձակալություն» ստանդարտով: Վարձակալությունը լինում է 2 տիպի՝

- Ֆինանսական վարձակալություն, որի դեպքում վարձակալին են փոխանցվում ակտիվի սեփականության գրեթե բոլոր ռիսկերն ու օգուտները: Սեփականության իրավունքը պայմանագրային ժամկետի վերջում կարող է փոխանցվել կամ չփոխանցվել:
- Գործառնական վարձակալություն, երբ, ըստ էության, վարձակալին չեն փոխանցվում սեփականությանը հատուկ բոլոր ռիսկերը և օգուտները: Վարձատուն վճարի դիմաց ձեռք է բերում միայն օգտագործման իրավունքը:

Վարձակալության որպես ֆինանսական գործիքի դասակարգման հիմքում դրվում է հաշվապահական հաշվառման *ձևի նկատմամբ բովանդակության գերակայության սկզբունքը*: Վարձատուի և վարձակալի միջև տեղի ունեցող գործարքը հիմնվում է երկու կողմերի միջև կնքված վարձակալական պայմանագրի վրա:

Ֆինանսական վարձակալության դեպքում հնարավոր են հետևյալ իրավիճակները:

ա) Վարձակալված ակտիվի սեփականության իրավունքը վարձակալության ժամկետի վերջում փոխանցվում է վարձակալին: Այս իրավիճակում վարձակալության պայմանագիրը իրենից ներկայացնում է հետաձգված գնման պայմանագիր, երբ վարձակալը հնարավորություն ունի վարձակալության ժամկետի վերջում դառնալու ակտիվի սեփականատերը:

բ) Վարձակալը հնարավորություն ունի տվյալ ակտիվը գնելու գնման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքից ցածր գնով, և վարձակալության սկզբում արդեն հաստատ է, որ այդ հնարավորությունը կօգտագործվի,

հետևաբար այս դեպքում նույնպես սեփականության իրավունքը, ի վերջո, փոխանցվում է վարձակալին: Այս դեպքում վարձակալության պայմանագիրը նույնպես իրենից ներկայացնում է հետաձգված գնման պայմանագիր, երբ վարձակալը հնարավորություն ունի վարձակալության ժամկետի ընթացքում գնելու այդ ակտիվը այնպիսի գնով, որը դրա կիրառումը, առևտրական տեսանկյունից, դարձնում է ավելի հավանական:

գ) Վարձակալության ժամկետի մեջ է ներառվում ակտիվի օգտակար ծառայության մեծ մասը, եթե նույնիսկ սեփականության իրավունքը չի փոխանցվում: Օգտակար ծառայությունն իրենից ներկայացնում է այն գնահատված մնացորդային ժամանակահատվածը՝ վարձակալության սկզբից սկսած և վարձակալության ժամկետով չսահմանափակված, որի ընթացքում ակնկալվում է ակտիվում մարմնավորված տնտեսական օգուտների սպառումը կազմակերպության կողմից:

դ) Վարձակալության սկզբում նվազագույն վարձավճարների ներկա արժեքը առնվազն հավասար է վարձակալված ակտիվի իրական արժեքին:

ե) Վարձակալված ակտիվների յուրահատուկ բնույթի պատճառով միայն վարձակալը կարող է դրանք օգտագործել՝ առանց էական ձևափոխությունների:

Գործառնական վարձակալությունը ֆինանսական վարձակալություն չհանդիսացող վարձակալություն է, որի դեպքում վարձատուից վարձակալին է փոխանցվում միայն օգտագործման իրավունքը, պայմանագրային ժամկետի վերջում ակտիվը պետք է վերադարձվի սեփականատիրոջը:

Հաշվապահական հաշվառման տեսակետից անհրաժեշտ է տարբերել, հաշվառել և արտացոլել վարձակալությունը վարձակալի և վարձատուի ֆինանսական հաշվետվություններում:

Վարձակալության հաշվառման հիմնական մոտեցումները ներկայացված են ՀՀՄՍ 17 «Վարձակալություն» ստանդարտում, որի հիման վրա յուրաքանչյուր կազմակերպություն ներկայացնում է վարձակալության հաշվառման իր քաղաքականությունը:

6.2. ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՎԱՐՁԱԿԱԼՈՒԹՅԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Ֆինանսական վարձակալության հաշվառումը վարձակալի և վարձատուի մոտ կատարվում է վարձակալության պայմանագրի և ակտիվների շարժը հիմնավորող, հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող լիազոր մարմնի կողմից (ՀՀ ֆինանսների նախարարություն)՝ հաստատված սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերի և գրանցամատյանների հիման վրա:

Ֆինանսական վարձակալության դեպքում **վարձակալը** վարձակալված օբյեկտի տնտեսական ծառայության մեծ մասի ընթացքում ստանում է վարձակալված ակտիվի շահագործումից առաջացող տնտեսական օգուտները՝ պարտավորվելով այդ իրավունքի համար վճարել մոտավորապես մի գումար, որը վարձակալության սկզբի դրությամբ հավասար է ակտիվի իրական արժեքի կամ նվազագույն վարձավճարների ներկա արժեքի (եթե վերջինս փոքր է իրական արժեքից) և համապատասխան ֆինանսական վճարի հանրագումարին: Նվազագույն վարձավճարների ներկա արժեքի հաշվարկման ժամանակ զեղչման դրույք է հանդիսանում վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույքը, եթե այն հնարավոր է որոշել, իսկ եթե ոչ՝ ապա պետք է օգտագործվի վարձակալի լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույքը: Վարձակալի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ֆինանսական վարձակալությունը, այսինքն՝ վարձակալված օբյեկտը պետք է ճանաչվի որպես ակտիվ, իսկ դրա դիմաց վճարվելիք վարձակալական վճարը՝ որպես պարտավորություն: Վարձակալության սկզբում ակտիվը և ապագա վարձավճարները մուծելու պարտավորությունը հաշվապահական հաշվեկշռում ճանաչվում են միևնույն գումարներով: Վարձակալի կողմից ցանկացած սկզբնական ուղղակի ծախսում ավելացվում է որպես ակտիվ ճանաչված գումարին, այլ կերպ ասած վարձակալված օբյեկտի ճանաչված արժեքին: Նվազագույն վարձավճարները պետք է բաշխվեն ֆինանսական վճարի և չվճարված պարտավորության նվազեցման միջև: Ֆինանսական վճարը վարձակալության ժամկետի ընթացքում ըստ ժամանակաշրջանների բաշխվում է այնպես, որ ստացվի հաստատուն պարբերական տոկոսադրույք յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի պարտավորության մնացորդի նկատմամբ: Պայմանական ռենտաները պետք է ճանաչվեն ծախս այն ժամանակաշրջանում, երբ դրանք կատարվում են:

Ֆինանսական վարձակալությունը յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար առաջացնում է ակտիվի մաշվածության (ամորտիզացիայի) ծախս (ծախսումներ) մաշվող ակտիվների գծով, ինչպես նաև ֆինանսական ծախսումներ՝ յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար: Մաշվածության՝ հաշվարկման քաղաքականությունը պետք է համապատասխանի սեփական ակտիվների համար նախատեսված հաշվարկման քաղաքականությանը, իսկ ճանաչվող մաշվածության հաշվարկը պետք է կատարվի համաձայն ՀՀՄՍ 16 «Հիմնական միջոցներ» և ՀՀՄՍ 38 «Ոչ նյութական ակտիվներ» ստանդարտի: Եթե վարձակալության ժամկետի ավարտին վարձակալը ձեռք է բերելու սեփականության իրավունքը, ապա օգտագործման ակնկալվող ժամկետը համընկնում է ակտիվի օգտակար ծառայության հետ, հակառակ դեպքում վարձակալված ակտիվը ամորտիզացվում է հետևյալ երկու ժամկետներից առավել կարճի ընթացքում՝ վարձակալության ժամկետի կամ օգտակար ծառայության ժամկետի:

Վարձատուն ֆինանսական վարձակալության տրված ակտիվները իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պետք է ճանաչի որպես ակտիվ և ներկայացնի դրանք որպես դեբիտորական պարտք՝ վարձակալության զուտ ներդրումների մեծությանը հավասար գումարով: Վարձակալության դիմաց վարձավճարների գծով դեբիտորական պարտքերը վարձատուի կողմից դիտվում են որպես իր ներդրումների հիմնական գումարի մարում և ֆինանսական եկամուտ՝ որպես իր ներդրումների և ծառայությունների դիմաց հատույց: Վարձակալության սկզբնավորման ուղղակի ծախսումները ներառվում են ֆինանսական վարձակալության գծով դեբիտորական պարտքի սկզբնական արժեքի մեջ և նվազեցնում են վարձակալության ժամկետի ընթացքում ճանաչվող եկամտի գումարը: Այդպիսի ծախսումներից են՝ վարձակալական պայմանագրերի կնքման ժամանակ կատարված միջնորդական և իրավաբանական ծառայությունների դիմաց վճարները: Ֆինանսական վարձակալության դեպքում վարձատուի կողմից սկզբնական ուղղակի ծախսումները կատարվում են ֆինանսական եկամուտ ստանալու նպատակով, որոնք կա՛մ անմիջապես ճանաչվում են եկամտում (հանվում են), կա՛մ վարձակալության ժամկետի ընթացքում բաշխվում են այդպիսի եկամտի դիմաց: Վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույքը սահմանվում է այնպես, որ սկզբնավորման ծախսումները մեխանիկորեն ներառվում են ֆինանսական վարձակալության գծով դեբիտորական պարտքում: Հետևաբար՝ նվազագույն վարձավճարները ոչ միայն պետք է փակեն ակտիվի իրական արժեքը, այլև ապահովեն լրացուցիչ վարձահատուցում (տոկոս):

Վարձատուի կողմից վարձակալության ժամկետի ընթացքում ֆինանսական եկամուտը պետք է բաշխվի պարբերական և արդյունավետ հիմունքով: Եկամտի այդպիսի բաշխումը արտացոլվում է ֆինանսական վարձակալության շրջանակներում վարձատուի չմարված զուտ ներդրումների հաստատուն պարբերական հատույցն արտացոլող գրաֆիկում: Հաշվետու ժամանակաշրջանին վերաբերող վարձակալական վճարները հանվում են վարձակալությունում համախառն ներդրումներից՝ կրճատելու համար թե՛ ներդրումների հիմնական գումարը, և թե՛ չվաստակած ֆինանսական եկամուտը:

Հաշվառումը վարձատուի մոտ: Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքերի (տոկոսների և հիմնական գումարի գծով ստացվելիք մուտքերի անվանական (չզեղչված) արժեքը) առկայության և շարժի սինթետիկ հաշվառման համար հաշվային պլանով նախատեսված է 146 «Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքեր» ակտիվային հաշիվը, որի դեբետում արտացոլվում են ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքերը, իսկ կրեդիտում՝ դրանց մարումը, դուրս գրումը: Այս հաշվի մնացորդը դեբետային է և իրենից ներկայացնում է ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքերը՝ հաշվետու ամսաթվի դրությամբ: Վարձակալական պայմանագրի ամսաթվի դրությամբ ճանաչված չվաստակած ֆինանսական եկամտի (ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող երկարաժամկետ ֆինանսական ակտիվների գծով ստացվելիք համախառն մուտքերի և դրանց զեղչված արժեքի տարբերությունը) վերաբերյալ ընդհանրացված տեղեկատվության ընդհանրացման համար նախատեսված է 147 «Չվաստակած ֆինանսական եկամուտ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող երկարաժամկետ ֆինանսական ակտիվների գծով» պասիվային կարգավորող հաշիվը: Ընդ որում, չվաստակած ֆինանսական եկամտի գումարը որոշելիս գործարքի հետ կապված ծախսումները հանվում են: Հաշվի կրեդիտում արտացոլվում է ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող երկարաժամկետ ֆինանսական ակտիվների գծով չվաստակած ֆինանսական եկամուտը, իսկ դեբետում՝ գործարքի հետ կապված ծախսումները, ինչպես նաև չվաստակած ֆինանսական եկամտի հաշվեգրումը եկամուտներին: Հաշվի մնացորդը կրեդիտային է և իրենից ներկայացնում է չվաստակած ֆինանսական եկամտի գումարը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ:

Ֆինանսական վարձակալության տրված հիմնական միջոցների սինթետիկ հաշվառումը վարձատուի մոտ տարվում է հետևյալ ձևով:

Վարձակալության հանձնված օբյեկտի հաշվեկշռային արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 721 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից ծախսեր»

Կտ 111 «Մաշվող հիմնական միջոցներ »:

Ֆինանսական վարձակալության տրված ակտիվների դիմաց վարձակալից ստացվելիք զուտ գումարով (պայմանագրային արժեքով) ձևակերպվում է.

Դտ 146 «Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքեր»

Կտ 621 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից եկամուտներ»:

Ելնելով պայմանագրային ժամկետից՝ որպես վարձավճարում ներառված չվաստակած ֆինանսական եկամտի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 146 «Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքեր»

Կտ 147 «Չվաստակած ֆինանսական եկամուտ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող երկարաժամկետ ֆինանսական ակտիվների գծով»:

Վարձակալության ընթացքում յուրաքանչյուր տարի ձևակերպվում է ստացվելիք համախառն մուտքերի կարճաժամկետ մասը և ֆինանսական վարձակալությունից ճանաչված եկամուտները:

Հաշվետու տարում ընթացիկ դեբիտորական պարտքերի կազմ փոխանցված ֆինանսական վարձակալության գծով համախառն մուտքերի կարճաժամկետ մասով ձևակերպվում է.

Դտ 237 «Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքերի կարճաժամկետ մաս»

Կտ 146 «Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքեր»:

Փաստացի ստացված վարձավճարի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 251 «Դրամարկղ»

Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»

Կտ 237 «Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքերի կարճաժամկետ մաս»:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում ճանաչված ֆինանսական եկամտի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 147 «Չվաստակած ֆինանսական եկամուտ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող երկարաժամկետ ֆինանսական ակտիվների գծով»:

Կտ 6273 «Ֆինանսական վարձակալությունից եկամուտներ՝ հաշվի առած գործարքի հետ կապված ծախսումները»:

Ֆինանսական վարձակալության գծով հաշվետու տարում ճանաչված եկամուտը դուրս է գրվում շահույթին կամ վնասին:

Պայմանագրային ժամկետի վերջում վարձակալից հետ ընդունած օբյեկտի չերաշխավորված մնացորդային արժեքով վարձատուն ձևակերպում է՝

Դտ 111 «Մաշվող հիմնական միջոցներ»:

Կտ 146 «Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքեր»

Գործնականում հնարավոր է նաև, որ վարձակալի կողմից ֆինանսական վարձակալության գծով երկարաժամկետ պարտքը մարվի ժամկետից շուտ: Եթե վարձակալության տրված ակտիվների սեփականության իրավունքը պետք է անցնի վարձակալին, ապա ատացված վարձավճարի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 251 «Դրամարկղ»
Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
Դտ 229 «Այլ դեբիտորական պարտքեր»
Դտ 146 «Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքերի կարճաժամկետ մաս»:

Երբեմն վարձակալի անվճարունակության կամ այլ պատճառներով (ֆորսմաժորային իրավիճակներ) ֆինանսական վարձակալության գծով սպասվելիք մուտքերի հավաքագրումը դառնում է անհնարին:

Ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկման (անհավաքագրելիության) գումարների որոշման, դրանց ճանաչման հաշվապահական հաշվառման մոտեցումները նկարագրված են «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ՀՀՄՍ 39-ում, ըստ որի անհավաքագրելիությունից կորուստները ձևակերպվում են ծախսերով: Անհավաքագրելիությունից կորուստների ընդհանրացման համար նախատեսված է 149 «Ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկում (անհավաքագրելիություն)» պասիվային, կարգավորող հաշիվը, որի կրեդիտում արտացոլվում են ճանաչված արժեզրկման (անհավաքագրելիության) գումարները, իսկ դեբետում օտարված, մարված, ակտիվների գծով կուտակված արժեզրկման (անհավաքագրելիության) գումարների դուրս գրումը, նախկինում ճանաչված արժեզրկման (անհավաքագրելիության) գումարների հակադարձումը: Հաշվի մնացորդը պասիվային է և ցույց է տալիս ոչ ընթացիկ ակտիվների գծով կուտակված արժեզրկման (անհավաքագրելիության) գումարը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ:

Ֆինանսական վարձակալության գծով սպասվելիք մուտքերի անհավաքագրելիության գումարով ձևակերպվում է՝

Դտ 726 «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկումից կորուստներ»
Կտ 149 «Ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկում (անհավաքագրելիություն)»:

Անհուսալի դարձաց դեբիտորական պարտքի դուրս գրումը ձևակերպվում է.

Դտ 149 «Ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկում (անհավաքագրելիություն)»:
Կտ 146 «Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքեր»:

Ֆինանսական վարձակալության գծով անհուսալի երկարաժամկետ պարտքերի դուրս գրումը ձևակերպվում է.

Դտ 726 «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկումից կորուստներ»
Կտ 146 «Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքեր»:
Կտ 237 «Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքերի կարճաժամկետ մաս»

Ֆինանսական վարձակալության գծով չվաստակած եկամտի մնացորդի դուրս գրումը (օտարման, մարման, վերադասակարգման դեպքերում) ձևակերպվում է.

Դտ 147 «Չվաստակած ֆինանսական եկամուտ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող երկարաժամկետ ֆինանսական ակտիվների գծով»
Կտ 146 «Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքեր»:

Հաշվառումը վարձակալի մոտ: Վարձակալի մոտ ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների առկայության և շարժի հաշվառումը կատարվում է 119 «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցներ» ակտիվային հաշվում, որի դեբետում արտացոլվում է ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների արժեքը, իսկ կրեդիտում՝ վարձակալի սեփականություն դարձած կամ վարձատուին հետ վերադարձրած հիմնական միջոցների արժեքը:

Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների պայմանագրային արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 119 «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցներ»
Կտ 413 «Ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»:

Ֆինանսական վարձակալությանը վերաբերող ուղղակի ծախսումների գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 119 «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցներ»
Կտ 228 «Դեբիտորական պարտքեր առհաշիվ տրված գումարների գծով»
Կտ 251 «Դրամարկղ»
Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»:

Ստանձնած պարտավորության ճշտումը կատարվում է 414 «Չկրած տոկոսային ծախսեր երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով» ակտիվային, կարգավորող առաջին կարգի հաշվով, որի դեբետում արտացոլվում են ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով չկրած տոկոսային ծախսերը, ներառյալ՝ գործարքի հետ կապված ծախսումները, իսկ կրեդիտում՝ չկրած տոկոսային ծախսերի հաշվեգրումը ծախսերին: Հաշվի մնացորդը դեբետային է և իրենից ներկայացնում է ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով չկրած տոկոսային ծախսերի գումարը՝ հաշվետու ամսաթվի դրությամբ: Այն դասի ընդհանուր գումարում ներառվում է բացասական նշանով: Ֆինանսական վարձակալության գծով չկրած տոկոսային ծախսումների հաշվառման համար հաշվային պլանով նախատեսված է 4143 «Չկրած տոկոսային ծախսեր ֆինանսական վարձակալության գծով» երկրորդ կարգի հաշիվը:

Ֆինանսական վարձակալության գծով չկրած տոկոսային ծախսերի (ֆինանսական վճարի) գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 4143 «Չկրած տոկոսային ծախսեր ֆինանսական վարձակալության գծով»
Կտ 413 «Ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»:

Վարձակալական պայմանագիրը ձևակերպելուց հետո, վարձակալության ընթացքում յուրաքանչյուր տարի ձևակերպվում է ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարների կարճաժամկետ մասը.

Դտ 413 «Ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»:
Կտ 515 «Ֆինանսական վարձակալության վճարվելիք համախառն գումարների կարճաժամկետ մաս»

Վարձատուին փոխանցված գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 515 «Ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարների կարճաժամկետ մաս»
Կտ 251 «Դրամարկղ»
Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ» և այլն

Ֆինանսական վարձակալության գծով տոկոսային ծախսերի ճանաչման դեպքում, երբ ֆինանսական վճարը վերագրվում է ծախսերին, ձևակերպվում է.

Դտ 7272 «Ֆինանսական վարձակալության գծով տոկոսային ծախսեր»
Կտ 4143 «Չկրած տոկոսային ծախսեր ֆինանսական վարձակալության գծով»:

Ֆինանսական վարձակալությամբ ձեռքբերված հիմնական միջոցների մաշվածության ծախսը պետք է փոխհատուցվի այդ միջոցի շահագործումից ստացված եկամտի հաշվին: Հաշվարկը կատարվում է նմանատիպ հիմնական միջոցների համար հաշվային քաղաքականությամբ ընտրված մաշվածության հաշվարկման մեթոդին համապատասխան: Եթե վարձակալը վարձակալության ժամկետի վերջում ձեռք է բերելու սեփականության իրավունքը, ապա ամորտիզացման ժամկետը համընկնում է ակտիվի օգտակար ծառայության հետ: Եթե վարձակալության ժամկետը լրանալուց հետո օբյեկտը պետք է վերադարձվի վարձատուին, ապա դրա արժեքը (հանած չերաշխավորված մնացորդային արժեքը) պետք է ամորտիզացվի վարձակալության ժամկետի ընթացքում:

Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների մաշվածության գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 713 «Վարչական ծախսեր»
Դտ 811 «Հիմնական արտադրություն»
Դտ 812 «Օժանդակ արտադրություն»
Դտ 813 «Անուղղակի արտադրական ծախսումներ» և այլն
Կտ 121 «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների մաշվածություն»

Վարձակալության ժամկետի վերջում ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների նկատմամբ սեփականության իրավունքի ձեռքբերման դեպքում ձևակերպվում է.

Դտ 111 «Մաշվող հիմնական միջոցներ»
Դտ 115 «Հողամասեր»

Կտ 119 «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցներ»:

Այդ օբյեկտների համար վարձակալության ընթացքում կուտակված մաշվածության գումարը վերածնակերպվում է որպես սեփական հիմնական միջոցների մաշվածություն.

Դտ 121 «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների մաշվածություն»
Կտ 112 «Հիմնական միջոցների մաշվածություն»:

Վարձատուին հետ վերադարձված ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների կուտակված մաշվածության և արժեզրկումից կորուստների դուրսգրման դեպքում ձևակերպվում է.

Դտ 121 «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների մաշվածություն»
Դտ 1245 «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների արժեզրկում»
Կտ 119 «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցներ»:

Վարձատուին հետ վերադարձված ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների հաշվեկշռային արժեքի դուրսգրման դեպքում ձևակերպվում է.

Դտ 413 «Ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»
Կտ 119 «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցներ»:

Գործնականում հնարավոր է, որ վարձակալը վարձակալության գծով երկարաժամկետ պարտքերը մարի նախատեսված ժամկետից շուտ: Փաստացի վճարված՝ հաշվեկշռային արժեքը չգերազանցող գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 413 «Ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»
Կտ 228 «Դեբիտորական պարտքեր առհաշիվ տրված գումարների գծով»
Կտ 251 «Դրամարկղ»
Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ 531 «Այլ ընթացիկ պարտավորություններ»:

Փաստացի վճարված գումարի և պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի տարբերությամբ ձևակերպվում է.

Դտ 413 «Ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»
Կտ 729 «Այլ ծախսեր»:

Ֆինանսական վարձակալության գծով չկրած տոկոսային ծախսերի մնացորդի դուրս գրումը ձևակերպվում է.

Դտ 413 «Ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»
Կտ 4143 «Չկրած տոկոսային ծախսեր ֆինանսական վարձակալության գծով»:

Ֆինանսական վարձակալության հաշվառումը վարձակալի և վարձատուի մոտ, ցույց տանք օրինակով:

Օրինակ: 2013 թվականի հունվարի 1-ին «Ա» կազմակերպությունը «Բ կազմակերպությանը ֆինանսական վարձակալության պայմանագրով, 10 տարի ժամկետով, սեփականության իրավունքի փոխանցման պայմանով վարձակալության է տվել արտադրական շենք: Շենքի իրական (պայմանագրային) արժեքը վարձակալության ամսաթվի դրությամբ կազմել է 3 000 000 դրամ, իսկ հաշվեկշռային արժեքը՝ 2 400 000 դրամ: Ըստ վճարումների ժամանակացույցի՝ յուրաքանչյուր տարվա վերջին վարձակալը պետք է վճարի 620 732 դրամ, 10 տարվա համար՝ 6 207 320 դրամ:

Ֆինանսական հաշվարկներում էական դեր է խաղում դրամի արժեքը ժամանակի մեջ, քանի որ ներկա պահին առկա դրամական միավորն ավելի թանկ է (կամ էժան), քան այն դրամական միավորը, որը պիտի ստացվի ապագայում: Դա բացատրվում է դրամի արժեզրկմամբ (կամ արժեվորմամբ), ինչպես նաև շրջանառությամբ և ռիսկով: Ելնելով այն պայմանից, որ վարձավճարների ներկա արժեքը պետք է հավասար լինի իրական արժեքին՝ հաշվարկում ենք վարձակալության ենթադրվող տոկոսադրույքը: Հավասար ժամանակահատվածներում հավասար գումարների վճարման կամ ստացման ներկա արժեքի որոշման գործընթացը կոչվում է անուիտետ: Հաշվարկները ներկայացվում են աղյուսակներով: Անուիտետի պայմաններում ներկա արժեքը հաշվարկվում է հետևյալ բանաձևով՝

$PV=\sum X*1/(1+r)^n$,

որտեղ PV –ն՝ զեղչված արժեքն է,

X –ն՝ ամենամյա վճարվող գումարը,

r –ն՝ վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույքը,

n –ն՝ տարիների թիվը:

Ըստ այդ աղյուսակների՝ որոշում ենք, որ ենթադրվող տոկոսադրույքը մոտավորապես հավասար է 16 % (3 000 000 = 620 732 x X, որտեղից X = 4,833, որին համապատասխանում է 16 %):

Յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար՝ չկրած տոկոսային ծախսերից (վարձակալի մոտ) և չվաստակած տոկոսային եկամտից (վարձատուր մոտ) հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսերին (եկամուտներին) վերագրվող գումարը որոշվում է հետևյալ հաշվարկով.

2013 թ. համար այդ գումարը կկազմի.

3 000 000 x 0,16 = 480 000 դրամ, իսկ պայմանագրային արժեքից մարված մասը՝ 140 732:

2014թ. համար՝

[3 000 000 - (620 732 – 480 000)] x 0,16 = 457 483 դրամ, իսկ պայմանագրային արժեքից մարված մասը՝ 163 249 դրամ:

2015 թ. համար՝

[3 000 000 - (140 732+163 249)] x 0,16=431 363 դրամ, իսկ պայմանագրային արժեքից մարված մասը՝ 189 369 և այլն:

Կատարված գործառնությունների գումարով կազմվում են հետևյալ ձևակերպումները:

Վարձակալի մոտ:

Վարձակալության սկզբի դրությամբ, վարձակալված շենքի և վարձավճարների գծով պարտավորության գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	119	«Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցներ»	3 000 000
Դտ	414	«Չկրած տոկոսային ծախսեր ամորտիզացված արժեքով»	3 207 320
Կտ	413	«Ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»	6 207 320:

2013թ. համար հաշվեգրված տոկոսային ծախսի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	7272	«Ֆինանսական վարձակալության գծով տոկոսայինն ծախսեր»	480 000
Կտ	4143	«Չկրած տոկոսային ծախսեր ֆինանսական վարձակալության գծով»	480 000:

Պայմանագրային ժամկետի ընթացքում՝ յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին, ֆինանսական վարձակալության գծով երկարաժամկետ պարտավորությունների կարճաժամկետ մասի տեղափոխումը ընթացիկ պարտավորությունների կազմ ձևակերպվում է.

Դտ	413	«Ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»	620 732
Կտ	515	«Ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարների կարճաժամկետ մաս»	620 732:

Վարձավճարների վճարման ժամանակ տրվում է հետևյալ ձևակերպումը.

Դտ	515	«Ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարների կարճաժամկետ մաս»	620 732
Կտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ»	620 732:

Վարձակալի մոտ, վարձակալված շենքի մաշվածությունը, ըստ հաշվային քաղաքականության, նախատեսված է հաշվարկել գծային մեթոդով, իսկ օգտակար ծառայության ժամկետը սահմանված է 20 տարի: Հետևաբար, յուրաքանչյուր տարի հաշվարկված մաշվածության գումարը կկազմի՝ 3.000.000 : 20 =150.000 դրամ: Այդ գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	813	«Անուղղակի արտադրական ծախսումներ»	150 000
Կտ	121	«Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների մաշվածություն»	150 000:

Վարձատուի մոտ

Վարձակալության հանձնված շենքի հաշվեկշռային արժեքի դուրսգրումը ձևակերպվում է.

Դտ	721	«Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից ծախսեր»	2 400 000
Կտ	111	«Մաշվող հիմնական միջոցներ »	2 400 000:

Ֆինանսական վարձակալությունից ստացվելիք համախառն մուտքերի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	146	«Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքեր»	6 207 320
Կտ	621	«Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքներից (օտարումներից) եկամուտներ»	3 000 000
Կտ	147	«Չվաստակած ֆինանսական եկամուտ՝ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող երկարաժամկետ ֆինանսական ակտիվների գծով»:	3 207 320

2013թ. ֆինանսական եկամուտներին վերագրվող տարեկան գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	147	«Չվաստակած ֆինանսական եկամուտ՝ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող երկարաժամկետ ֆինանսական ակտիվների գծով»	480 000
Կտ	6273	«Ֆինանսական վարձակալությունից եկամուտներ՝ հաշվի առած գործարքի հետ կապված ծախսումները»:	480 000

Յուրաքանչյուր տարվա վերջին ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքերի կարճաժամկետ մասով ձևակերպվում է.

Դտ	237	«Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքերի կարճաժամկետ մաս»	620 732
Կտ	146	«Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքեր»	620 732,

իսկ վարձավճարը ստանալիս՝

Դտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ»	620 732
Կտ	237	«Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքերի կարճաժամկետ մաս»:	620 732

Ֆինանսական վարձակալության կարող են հանձնվել նաև ոչ նյութական ակտիվները (կինոնկարների, տեսաձայնագրությունների, հեղինակային իրավունքների, նոր արտադրատեսակների բաղադրատոմսերի տրամադրումը, մոդելների արտոնագրային պայմանագրերը) և այլն:

6.3. ԳՈՐԾԱՌՆԱԿԱՆ ՎԱՐՁԱԿԱԼՈՒԹՅԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Գործառնական վարձակալությունը վարձակալության այնպիսի ձև է, որի դեպքում վարձակալին է փոխանցվում միայն ակտիվի օգտագործման իրավունքը: Հետևաբար, գործառնական վարձակալության հանձնված ակտիվները պետք է արտացոլվեն վարձատուի հաշվապահական հաշվեկշռում՝ սեփական հիմնական միջոցների կազմում: Անալիտիկ հաշվառման համար նախատեսված գույքային քարտերում նշում է կատարվում վարձակալության տալու մասին: Հիմնական միջոցը վարձակալության հանձնվում է վարձակալական պայմանագրով, ընդունման-հանձնման ակտի հիման վրա:

Վարձակալական պայմանագրում նշվում է վարձակալության ժամկետը, օբյեկտի պայմանագրային արժեքը, վարձակալական վճարը:

Վարձատուն վարձակալական եկամուտ հետապնդելիս կրած ծախսումները, ներառյալ մաշվածությունը, ճանաչում է այլ գործառնական ծախս: Վարձատուի մոտ վարձակալական եկամուտը վարձակալության ժամկետի ընթացքում ճանաչվում է գծային հիմունքով՝ անկախ պայմանագրային ժամկետից հաշվետու տարվա եկամուտներին վերագրելով միայն այդ տարվա համար հաշվեգրված գումարը: Հաշվետու ժամանակաշրջանի համար հաշվեգրված գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	2221	«Դեբիտորական պարտքեր գործառնական վարձակալության գծով»
Կտ	6143	«Գործառնական վարձակալությունից եկամուտներ»:

Վարձակալից ստացված դրամական միջոցների գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	251	«Դրամարկղ»
Դտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ	2221	«Դեբիտորական պարտքեր գործառնական վարձակալության գծով»

Վարձակալված ակտիվների մաշվածության հաշվարկը պետք է կատարվի այն հիմունքներով, որը համապատասխանում է նմանատիպ ակտիվների համար վարձատուի կողմից կիրառվող մաշվածության հաշվարկման քաղաքականությանը:

Հաշվարկված մաշվածության գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	714	«Գործառնական այլ ծախսեր»
Կտ	112	«Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»:

Վարձակալի մոտ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում գործառնական վարձակալության շրջանակներում վարձավճարները պետք է ճանաչվեն ծախս՝ գծային հիմունքով՝ հաշվի առնելով վարձակալված օբյեկտի օգտագործման նպատակը: Հաշվետու ժամանակաշրջանում հաշվարկված (հաշվեգրված) վարձակալական վճարի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	712	«Իրացման ծախսեր»
Դտ	713	«Վարչական ծախսեր»
Դտ	813	«Անուղղակի արտադրական ծախսումներ»
Կտ	5311	«Պարտքեր գործառնական վարձակալության գծով»:

Վարձատուին փոխանցված վարձակալական վճարի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 5311 «Պարտքեր գործառնական վարձակալության գծով»
Կտ 251 «Դրամարկղ»
Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»

Վերահսկման նպատակով՝ գործառնական վարձակալությամբ ձեռքբերված հիմնական միջոցները, հաշվառվում են 911 «Գործառնական վարձակալությամբ ընդունված հիմնական միջոցներ» արտահաշվեկշռային հաշվով: Ձեռքբերված օբյեկտի պայմանագրային արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 911 «Գործառնական վարձակալությամբ ընդունված հիմնական միջոցներ»,

իսկ պայմանագրային ժամկետը լրանալուց հետո օբյեկտը հետ վերադարձնելիս ձևակերպվում է.

Կտ 911 «Գործառնական վարձակալությամբ ընդունված հիմնական միջոցներ»:

Գործառնական վարձակալության հաշվառման կարգը ցույց տանք օրինակով: «Առագաստ» ԲԲԸ-ն պայմանագրով, 2 տարի ժամկետով 2013 թ. մարտին վարձակալության է հանձնում «Սիփան» ՍՊԸ-ին վարչական շենք: Շենքի պայմանագրային արժեքը սահմանված է 15 000 000 դրամ: Ըստ պայմանագրի՝ տարեկան վարձավճարը կազմում է 1 800 000 դրամ: Վարձավճարը վճարվում է յուրաքանչյուր տարվա վերջին:

Քանի որ վարձակալության ժամկետը չի ներառում շենքի օգտակար ծառայության մեծ մասը, ապա այն վարձակալությունը դասակարգվում է որպես գործառնական:

«Առագաստ» ԲԲԸ-ի (վարձատու) մոտ գործառնական վարձակալության գծով 2013թ. կազմվում են հետևյալ ձևակերպումները.

✓ 2013թ. համար ճանաչված վարձավճարի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	2221	«Դեբիտորական պարտքեր գործառնական վարձակալության գծով»	1 500 000
Կտ	6143	«Գործառնական վարձակալությունից եկամուտներ»	1 500 000

• Ստացված վարձավճարի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ»	1 500 000
Կտ	2221	«Դեբիտորական պարտքեր գործառնական վարձակալության գծով»	1 500 000

Ըստ վարձատուի հաշվային քաղաքականության՝ շենքերի մաշվածությունը հաշվարկվում է գծային մեթոդով: Շենքի սկզբնական արժեքը 24 000 000 դրամ է, օգտակար ծառայության ժամկետը սահմանված է 20 տարի, հետևաբար մաշվածության գումարը կկազմի 1 200 000 դրամ:

• Հաշվարկված տարեկան մաշվածության գումարով՝ ձևակերպվում է՝

ա) մինչև վարձակալության հանձնելը որոշված մաշվածության գումարով՝ վարչական նպատակով օգտագործված շենքի համար

Դտ	713	«Վարչական ծախսեր»	200 000
Կտ	1121	«Շենքերի մաշվածություն »	200 000

բ) վարձակալության ամիսների համար

Դտ	7143	«Գործառնական վարձակալության տրված հիմնական միջոցների մաշվածության ծախսեր»	1 000 000
Կտ	1121	«Շենքերի մաշվածություն»	1 000 000

2013թ. «Սիփան» (վարձակալ) կազմակերպության մոտ տրվում են հետևյալ ձևակերպումները:

• Գործառնական վարձակալությամբ ձեռքբերված շենքի պայմանագրային արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ	911	«Գործառնական վարձակալությամբ ընդունված հիմնական միջոցներ»	15 000 000

• 2013թ. համար հաշվեգրված վարձակալական վճարի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	7139	«Վարչական այլ ծախսեր»	1 500 000
Կտ	5311	«Պարտքեր գործառնական վարձակալության գծով»	1 500 000

✓ Վարձատուին փոխանցված վարձակալական վճարի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	5311	«Պարտքեր գործառնական վարձակալության գծով»	1 500 000
Կտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ»	1 500 000

2013թ. հաշվարկները կատարվում են մարտից մինչև դեկտեմբերի 31-ը ժամանակաշրջանի համար, իսկ 2014թ. և 2015թ. (մինչև մարտ ամիսը) ձևակերպվում են վարձակալական պայմանագրում ներառված մնացած ամիսներին վերաբերող ծախսերը և եկամուտները:

Վարձակալության ժամկետի ավարտին (2015թ. մարտին) վարձակալը շենքը վերադարձնում է վարձատուին և հանվում վարձակալի հաշվառումից:

✓ Ձևակերպվում է՝

Կտ	911	«Գործառնական վարձակալությամբ ընդունված հիմնական միջոցներ»:	15000000

ԳԼՈՒԽ 7

ՊԱՇԱՐՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

7.1. ՊԱՇԱՐՆԵՐԻ ՍԱՀՄԱՆՈՒՄԸ, ԴԱՍԱԿԱՐԳՈՒՄԸ ԵՎ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ

Կազմակերպությունների անընդհատ գործունեությունը ապահովող կարևոր նյութական տարրերից են պաշարները: Պաշարների ճանաչման, սկզբնական և հետագա չափման, ապաճանաչման մոտեցումները ներկայացված են ՀՀՄՍ 2 «Պաշարներ» ստանդարտում: Պաշարների շարժի և հաշվառման որոշ հարցեր կարգավորվում են ՀՀ նորմատիվ ակտերով:

Ըստ ՀՀՄՍ 2 «Պաշարներ» ստանդարտի՝ պաշարները այն ակտիվներն են, որոնք

ա) պահվում են սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի համար,

բ) արտադրության ընթացքում են՝ նման վաճառքի համար,

գ) հումքի կամ նյութերի ձևով են՝ արտադրանքի թողարկման կամ ծառայությունների մատուցման ընթացքում օգտագործելու համար:

Ի տարբերություն ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների, որոնք որոշակի աշխատանքային տեղում գտնվում են գործողության մեջ, պաշարները մեծամասամբ գտնվում են պահեստներում, նախատեսված են արտադրության գործընթացի անխափան աշխատանքի ապահովման համար: Պաշարները նախատեսված են մինչև մեկ տարի ժամկետում օգտագործելու կամ իրացնելու համար: Արտադրական նպատակներով օգտագործվող հումքը և նյութերը ամբողջությամբ սպառվում են արտադրական մեկ փուլի ընթացքում և իրենց արժեքը լրիվ կերպով փոխանցում են նորաստեղծ արդյունքին: Պաշարներն ընդգրկում են գնված և վերավաճառքի համար պահվող ապրանքները, ներառյալ վերավաճառքի համար պահվող հողամասերը և այլ գույքը, արտադրված պատրաստի արտադրանքը, անավարտ արտադրությունը, արտադրությունում օգտագործվող հումքը և նյութերը: Ծառայություն մատուցող կազմակերպություններում պաշարները ներառում են դեռևս չիրացված ծառայության ծախսումները: Գործնականում պաշարները բաժանվում են արտադրական և ապրանքային պաշարների:

Արտադրական պաշարները ըստ արտադրության գործընթացում օգտագործման եղանակի և նշանակման դասակարգվում են հետևյալ խմբերի. հումք, հիմնական նյութեր, գնովի կիսապատրաստուքներ, օժանդակ նյութեր, մնացուկներ (թափոններ), տարա, վառելիք, պահեստամասեր, արագամաշ առարկաներ, համալրող շինվածքներ, դետալներ և այլն:

Հումք համարվում է արդյունահանող արդյունաբերության և գյուղատնտեսության արտադրանքը (հանքաքար, գազ, նավթ, բամբակ, վուշ, բուրդ, հացահատիկ, ճակնդեղ և այլն):

Հիմնական նյութերին վերաբերում են արդեն մշակման որոշակի փուլեր անցած հումքը:

Հումքը և հիմնական նյութերը կազմավորում են արտադրության գործընթացում ստեղծվող արտադրանքի իրային հիմքը: Օրինակ՝ մետաղը մեքենաների պատրաստման համար, գործվածքը հագուստի պատրաստման համար, ալյուրը հացամթերքների արտադրությունում և այլն:

Գնովի կիսապատրաստուքները (ձուլվածք, հանգույցներ, դետալներ) ձեռք են բերվում այլ կազմակերպություններից, հաշվառման ժամանակ առանձնացվում են ինքնուրույն խմբով, քանի որ դրանք կազմում են արտադրական պաշարների զգալի մասը: Ըստ որում գնովի կիսապատրաստուքները ենթակա են հետագա մշակման, իսկ համալրող շինվածքները օգտագործվում են պատրաստի արտադրանքի հավաքման ժամանակ՝ առանց որևէ լրացուցիչ մշակման:

Օժանդակ նյութերը, ի տարբերություն հիմնական նյութերի, չեն կազմում թողարկվող արտադրանքի նյութական հիմքը: Նրանք կամ միանում են հիմնական նյութերին՝ արտադրանքին տալով այս կամ այն հատկանիշը (օրինակ. թելը, կոճակը՝ կարի արտադրությունում, խմորիչը՝ հացի արտադրությունում), կամ սպառվում են աշխատանքի միջոցների կողմից (օրինակ. քսայուղերը սարքավորումների խնամքի, յուղը ավտոմեքենաների շահագործման համար), կամ օգտագործվում են աշխատանքի գործընթացը նորմալ կազմակերպելու համար (օրինակ. ջեռուցման, մաքրության համար օգտագործվող նյութերը): Ըստ որում միևնույն նյութերը արտադրության մեկ գործընթացի ժամանակ կարող են հանդես գալ որպես հիմնական, մեկ այլ գործընթացի ժամանակ՝ որպես օժանդակ նյութեր: Օրինակ, թելը տրիկոտաժի արտադրության մեջ հանդես է գալիս որպես հիմնական նյութ, իսկ կարի արտադրության մեջ՝ որպես օժանդակ: Օժանդակ նյութերի կազմի մեջ հաշվի են առնվում նաև արտադրության *թափոնները* (թեփ, տաշեղ), հիմական միջոցների և արագամաշ առարկաների լուծարումից ստացված նյութական արժեքները և այլն:

Տարան նախատեսված է նյութերի և պատրաստի արտադրանքի փաթեթավորման և պահպանման համար: Տարբերում են գույքային և ոչ գույքային տարա: Գույքային տարային են վերագրվում երկար ժամանակ օգտագործվող առարկաները՝ տակառներ, կոնտեյներներ և այլն ու կախված ծառայության ժամկետից հաշվառվում են ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների (հիմնական միջոցների) կամ ընթացիկ նյութական ակտիվների (արագամաշ առարկաների): Ոչ գույքային տարան հաշվառվում է արտադրական պաշարների կազմի մեջ, նախատեսված է պատրաստի արտադրանքի փաթեթավորման համար և իրացվում է դրա հետ:

Վառելիքը ըստ նշանակման բաժանվում է տեխնոլոգիականի, էներգետիկի և տնտեսականի: Տեխնոլոգիական վառելիքը օգտագործվում է մետաղի ձուլման, նյութերի չորացման համար (դոմնային վառարաններում և ձուլման արտադրամասերում): Էներգետիկ վառելիքը նախատեսված է էլեկտրաէներգիա և շոգի արտադրելու համար: Տնտեսական վառելիքը նախատեսված է շենքերի ջեռուցման համար:

Պահեստամասերը ունեն խիստ նպատակային նշանակում և նախատեսված են մեքենաները և սարքավորումները աշխատանքային վիճակում պահելու նպատակով վերանորոգելու համար:

Արագամաշ առարկաներին են վերաբերում այն ակտիվները, որոնց ծառայության ժամկետը չի գերազանցում մեկ տարին՝ անկախ դրանց արժեքից: Այդ ակտիվների թվին են դասվում, օրինակ, սպասարկող սարքավորումը, արագամաշ գործիքները, հարմարանքները, արագամաշ գույքը, ճաշարանային սպասքը, սպորտային և տուրիստական գույքը, աշխատանքային արտահագուստը և այլն:

Պաշարների հաշվառման կազմակերպման կարևոր նախադրյալ է հանդիսանում դրանց գնահատումը (չափումը):

Համաձայն ՀՀՄՍ 2 «Պաշարներ» ստանդարտի՝ պաշարները պետք է չափվեն ձեռք բերման ինքնարժեքից և իրացման զուտ արժեքից նվազագույնով:

Պաշարների ինքնարժեքը պետք է ներառի ձեռք բերման ծախսումները, արտադրանքի վերամշակման ծախսումները և պաշարները ներկա գտնվելու վայր հասցնելու և պատշաճ վիճակի բերելու հետ կապված այլ ծախսումները:

Պաշարների ձեռք բերման ծախսումները ներառում են ձեռք բերման գինը, ներկրման տուրքերը, հարկերը և պարտադիր այլ վճարները, որոնք համապատասխան մարմնի կողմից ենթակա չեն կազմակերպությանը հետ վերադարձման, կոմիսիոն վճարները, ինչպես նաև տրանսպորտային, բեռնման և բեռնաթափման ու այլ ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն կապված են պաշարների ձեռք բերման հետ: Ձեռք բերման ծախսումները որոշելիս առևտրային զեղչերը, գների իջեցումները և նմանատիպ այլ ճշգրտումները հանվում են:

Պաշարների վերամշակման ծախսումները ներառում են արտադրանքի պատրաստման հետ կապված ուղղակի ծախսումները, օրինակ արտադրական անձնակազմի աշխատավարձը: Այն ներառում է նաև պատրաստի արտադրանքի վրա պարբերաբար բաշխվող հաստատուն (օրինակ՝ արտադրական սարքավորումների մաշվածության ծախսը, դրանց շահագործման և պահպանման ծախսը, արտադրամասի կառա-

վարման և վարչական ծախսումները) և փոփոխուն արտադրական վերադիր ծախսումները (օրինակ՝ օժանդակ նյութերի, օժանդակ բանվորների աշխատավարձի ծախսումները), որոնք կատարվում են նյութերը պատրաստի արտադրանք դարձնելու ընթացքում:

Պաշարների ինքնարժեքի մեջ չեն ներառվում հաշվետու ժամանակաշրջանում կատարված և ծախս ճանաչված՝

ա) գերնորմատիվային ծախսումները՝ կապված նյութերի, աշխատուժի և այլ ծախսումների անսովոր բարձր մակարդակի հետ,

բ) պահպանման ծախսումները, եթե դրանք անհրաժեշտ չեն արտադրության հաջորդ փուլին նախորդող արտադրության գործընթացում (նախատեսված չէ տեխնոլոգիական գործընթացով),

գ) վարչական վերադիր ծախսումները, որոնք կապված չեն պաշարները ներկա գտնվելու վայր հասցնելու կամ պատշաճ վիճակի բերելու հետ,

դ) վաճառքի (առևտրային) ծախսումները:

Հաշվապահական հաշվառման մեջ և հաշվետվություններում արտադրական պաշարները արտացոլվում են փաստացի ինքնարժեքով, որի մեջ ընդգրկվում են դրանց ձեռք բերման կամ արտադրման ծախսումները: Սակայն, եթե պաշարների ինքնարժեքը չի կարող փոխհատուցվել (վերականգնվել), քանի որ դրանք մասամբ կամ ամբողջությամբ օգտագործելի չեն՝ վնասվել են, փչացել են, հնացել են կամ դրանց վաճառքի գինը նվազել է, ապա դրանց փաստացի ինքնարժեքը պետք է իջեցվի մինչև իրացման զուտ արժեքը և հաշվեկշռում արտացոլվի այդ արժեքով: Պաշարների ինքնարժեքի մասնակի դուրս գրումը՝ իրացման զուտ արժեքի մակարդակի իջեցնելու պրակտիկան, համապատասխանում է այն տեսակետին, որ ակտիվները ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում չպետք է արտացոլվեն ավելի բարձր գումարով, քան ակնկալվում է, որ պիտի ստացվի դրանց վաճառքից կամ օգտագործումից: Պաշարների ինքնարժեքը սովորաբար իջեցվում է մինչև իրացման զուտ արժեքի մակարդակը՝ ըստ խմբերի:

Իրացման զուտ արժեքը սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի ձևավորվող գինն է, հանած համալրման և վաճառքը կազմակերպելու համար անհրաժեշտ ծախսումները:

Արտադրության մեջ օգտագործելու նպատակով պահվող նյութերը և այլ պաշարները չեն վերագնահատվում ինքնարժեքից ցածր, եթե ակնկալվում է, որ պատրաստի արտադրանքը, որում դրանք ընդգրկվելու են, վաճառվելու է ինքնարժեքին հավասար կամ գերազանցող գնով: Սակայն, երբ նյութերի գների անկումը այնպիսին է, որ պատրաստի արտադրանքի ինքնարժեքը գերազանցելու է իրացման զուտ արժեքին, նյութերի ինքնարժեքը իջեցվում է մինչև իրացման զուտ արժեքը:

Յուրաքանչյուր հաջորդող ժամանակաշրջանում կատարվում է իրացման զուտ արժեքի նոր գնահատում: Երբ փոխվում են իրավիճակները, որոնք բերել էին պաշարների ինքնարժեքի իջեցման, դուրս գրված գումարը վերականգնվում է այնպես, որ հաշվեկշռային արժեքը հանդիսանա ինքնարժեքից և վերանայված իրացման զուտ արժեքից նվազագույնը: Ընդ որում, դա վերաբերում է միայն այն պաշարներին, որոնք դեռևս պահպանվում են կազմակերպությունում:

Պաշարների ինքնարժեքի և իրացման զուտ արժեքի տարբերությունը որպես կորուստ պետք է ճանաչվի ծախս այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, երբ կատարվել է ինքնարժեքի իջեցումը կամ կազմակերպությունը կրել է վնասը: Պաշարների նախկինում դուրս գրված գումարի ցանկացած վերականգնում, որն առաջանում է իրացման զուտ արժեքի բարձրացումից, պետք է ճանաչվի որպես եկամուտ այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, երբ կատարվել է արժեքի բարձրացումը:

7.2. ՆՅՈՒԹԵՐԻ ՁԵՌՔ ԲԵՐՄԱՆ ՓԱՍՏԱԹՂԹԱՅԻՆ ՁԵԱԿԵՐՊՈՒՄԸ ԵՎ ՄՈՒՏՔԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Արտադրական կազմակերպություններում պաշարների կազմում բավականին մեծ տեսակարար կշիռ ունեն նյութերը և աշխատանքի այլ առարկաները, որոնք հաշվապահական հաշվառման մեջ ներկայացվում են նյութերի կազմում: Դրանց ձեռքբերման և մուտքագրման ժամանակին և ճիշտ հաշվառումը, օգտագործված նյութերի ինքնարժեքի հաշվարկումը հանդիսանում է թողարկված արտադրանքի ինքնարժեքի իջեցման կարևորագույն պահուստ:

Նյութերի շարժի գործառնությունների փաստաթղթային ձևակերպման կարգը կանոնակարգված է ՀՀ ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարության կողմից 2002 թ. փետրվարի 15-ին հաստատված «Պաշարների (նյութերի, ապրանքների, արագամաշ առարկաների) սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերի և գրանցամատյանների լրացման ցուցումներ»-ով:

Կազմակերպությունները նյութերի մեծ մասը ձեռք են բերում մատակարարներից՝ մատակարարումների պայմանագրի հիման վրա: Գործնականում, հնարավոր են նյութերի ձեռք բերման և մուտքագրման այլ դեպքեր. հիմնադիրներից (մասնակիցներից)՝ որպես ներդրում կանոնադրական կապիտալում, սեփական արտադրության նյութերի, արտադրություն բաց թողնված նյութերի վերամշակումից ստացված թափոնների, հիմնական միջոցների լուծարումից, անհատույց ստացումից, գույքագրման ժամանակ ավելցուկ հայտնաբերելուց, այլ ակտիվների հետ փոխանակելուց և այլն: Մատակարարների հետ կնքված պայմանագրերում նշվում են նյութերի անվանումը, քանակը, գինը, մատակարարման ժամկետը,

հաշվարկների կարգը, փոխադրման ձևերը, պայմանագրի պահանջների խախտման համար նախատեսվող տույժերը, ընդունման կարգը և այլն: Մատակարար կազմակերպությունները ուղարկված նյութերի համար դուրս են գրում հաշիվ-ապրանքագրեր, որոնք հանձնում են գնորդներին:

Կազմակերպությունում նյութերի շարժի հետ կապված բոլոր տնտեսական գործառնությունների փաստաթղթային ձևակերպումը հիմք է հանդիսանում դրանց պահպանման վայրերում և նյութական պատասխանատու անձանց նկատմամբ սիստեմատիկ հսկողություն սահմանելու համար, հնարավորություն է տալիս ստանալ անհրաժեշտ տեղեկություններ կազմակերպության օպերատիվ ղեկավարման համար և իրականացնել ինչպես նախնական, այնպես էլ հետագա հսկողություն նյութերի օգտագործման նկատմամբ:

Նյութերը մատակարարի պահեստից ստանալու համար վստահված անձին տրվում է լիազորագիր (ձև Պ-4), որը գրանցվում է տրված լիազորագրերի հաշվառման մատյանում (Պ-5):

Մատակարարից փաստաթղթերը ոչ ժամանակին ստանալու դեպքում գնումների բաժնի կողմից տրանսպորտային բեռնագրի վրա կատարվում է համապատասխան նշում, որը հանդիսանում է որպես հանձնարարություն պահեստին բեռը ստանալու համար:

Բեռները տրանսպորտային կազմակերպությունից ստանալու դեպքում ստացողը, գործելով պայմանագրի պահանջների հիման վրա պետք է ստուգի բեռի պահպանվածությունը, որի համար անհրաժեշտ է ստուգել ուղարկողի կամ ուղարկման կետի (կայարան, նավահանգիստ) տրանսպորտային միջոցների (վագոն, ցիստեռն, ավտոֆուրգոն) վրա գմռսի առկայությունը, տարայի վիճակը, ստուգել բեռի անվանման համապատասխանությունը տրանսպորտային փաստաթղթերին, իրականացնել բեռի զննում, ստանալ բեռը՝ ստուգելով տեղերի քանակը և քաշը, անհրաժեշտության դեպքում կազմել առևտրական ակտ (նշելով տեղերի կամ զանգվածի պակասորդ, տարայի վնասվածք, նյութերի փչացում և այլն), որը հիմք է հանդիսանում տրանսպորտային կազմակերպությանը կամ մատակարարին բողոքարկ ներկայացնելու համար:

Ավտոմոբիլային փոխադրումների ժամանակ առևտրական ակտ չի կազմվում, իսկ բեռի ոչ լիարժեք պահպանման մասին փաստերը ֆիքսվում են ապրանքային բեռնագրերով և ստորագրվում բեռը ստացողի և վարորդի կողմից:

Նյութերի մուտքի փաստաթղթերին վերաբերում են՝ մուտքի օրդերները, մատակարարների հաշիվ-ապրանքագրերը, ընդունման ակտերը, ապրանքային բեռնագրերը, նյութերի, ապրանքների ներքին տեղափոխման բեռնագրերը և այլն:

Նյութերի ընդունման ժամանակ հայտնաբերված շեղումների ակտը (Ձև Պ-1/1) նախատեսված է ընդունվող նյութերի քանակի և որակի

գծով մատակարարի ուղեկցող փաստաթղթերից և մատակարարման պայմանագրից առկա շեղումների փաստաթղթավորման համար: Այն հանդիսանում է իրավական հիմք փոխադրողին կամ մատակարարին բողոքարկում ներկայացնելու համար: Շեղումների արձանագրմանը և փաստաթղթերի կազմմանը մասնակցում է նաև մատակարարի (փոխադրողի կամ արտադրողի) ներկայացուցիչը: Ակտի կազմմանը կարող է մասնակցել նաև մեկ այլ կազմակերպության փորձագետ, եթե դա նախատեսված է մատակարարման պայմանագրով:

Մուտքի օրդերը նախատեսված է մատակարարներից կամ վերամշակումից ստացված նյութերի, ապրանքների, արտադրանքի, արագամաշ առարկաների կազմակերպության պահեստ ընդունումը փաստաթղթավորելու համար: Այն կազմվում է փաստացի տվյալների հիման վրա նյութական պատասխանատու անձի կողմից մեկ օրինակից, ապրանքանյութական արժեքները պահեստ մուտագրելու օրը:

Կազմակերպությանը պատկանող նյութերի առկայության և շարժի վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար նախատեսված է 211 «Նյութեր» սինթետիկ հաշիվը, որին կից կարող են բացվել համապատասխան երկրորդ կարգի հաշիվներ:

Հաշիվն ակտիվային է, դեբետում արտացոլվում է ձեռք բերված (ստացված) և կազմակերպությունում արտադրված նյութերի ինքնարժեքը, իսկ կրեդիտում՝ արտադրական, վարչական և այլ նպատակներով օգտագործելու համար դուրս գրված, ինչպես նաև օտարված նյութերի արժեքը: Այս հաշվի մնացորդը դեբետային է և իրենից ներկայացնում է նյութերի արժեքը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:

Նյութերի վերլուծական հաշվառումը տարվում է քանակագումարային արտահայտությամբ՝ ըստ պահպանման տեղի, նյութերի տեսակների և կազմակերպության կողմից հաստատված այլ ուղղությունների:

- Մատակարարներից ձեռքբերված նյութերը մուտքագրելիս ձևակերպվում է՝

Դտ	211	«Նյութեր»
Կտ	224	«Տրված ընթացիկ կանխավճարներ»
Կտ	228	«Դեբիտորական պարտքեր առհաշիվ տրված գումարների գծով»
Կտ	251	«Դրամարկղ»
Կտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ	253	«Արտարժութային հաշիվ»
Կտ	521	«Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»՝ պարտավորությունների առաջացմամբ:

- Կանոնադրական կապիտալի ձևավորման և ավելացման դեպքում, մասնակիցներից որպես ներդրում նյութեր ստանալիս և մուտքագրելիս ձևակերպվում է՝

Դտ	211	«Նյութեր»
Կտ	311	«Կանոնադրական կապիտալ»
Կտ	312	«Չվճարված կապիտալ»:

- Կազմակերպությունում արտադրված նյութերը, ինչպես նաև արտադրությունից վերադարձված նյութերը և նյութերի վերամշակումից ստացված թափոնները մուտքագրելիս ձևակերպվում է՝

Դտ	211	«Նյութեր»
Կտ	811	«Հիմնական արտադրություն»
Կտ	812	«Օժանդակ արտադրություն»:

- Նյութերի անհատույց ստացումը ձևակերպվում է՝

Դտ	211	«Նյութեր»
Կտ	421	«Ակտիվներին վերաբերող շնորհներ»
Կտ	541	«Եկամուտներին վերաբերող շնորհներ»:

- Այլ ակտիվների հետ փոխանակման կարգով ստացված նյութերի մուտքագրումը ձևակերպվում է.

Դտ	211	«Նյութեր»
Կտ	611	«Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ»
Կտ	614	«Գործառնական այլ եկամուտներ»
Կտ	621	«Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից եկամուտներ»:

Նյութերի ձեռքբերման հետ կապված ծախսումների (տրանսպորտային, բեռնման և բեռնաթափման ծախսումներ, չփոխհատուցվող հարկեր, տուրքեր և այլն) գումարով ձևակերպվում է՝

Դտ	211	«Նյութեր»
Կտ	228	«Դեբիտորական պարտքեր առհաշիվ տրված գումարների գծով»
Կտ	251	«Դրամարկղ»
Կտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ	253	«Արտարժութային հաշիվ»
Կտ	521	«Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Կտ	524	«Պարտքերի հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով» և այլն:

7.3. ՆՅՈՒԹԵՐԻ ՊԱՀԵՍՏԱՅԻՆ ԵՎ ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՓՈԽԱԴԱՐՁ ԿԱՊԸ

Նյութերի պահպանման վայրերում (մասնավորապես պահեստներում) նյութերի հաշվառման արդյունավետ կազմակերպումը հանդիսանում է կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման կարևորգույն խնդիրներից մեկը: Պահեստային հաշվառումը և դրա հսկողությունը նպատակաուղղված է ապահովել նյութերի երաշխավորված պահպանում ինչպես ստացման, պահեստներում գտնվելու, այնպես և բաց թողնման ժամանակ:

Բոլոր նյութական ռեսուրսները, որոնք մուտք են լինում կազմակերպություն, պետք է ժամանակին մուտքագրվեն համապատասխան պահեստներ: Պահեստ մուտքագրվող նյութական ռեսուրսները պետք է ենթարկվեն մանրազնին ստուգման, պարզելու համար թե համապատասխանում են արդյոք ուղեկցող փաստաթղթերում նշված քանակին, տեսականուն և որակին:

Նյութերի հաշվառման կարգը պահպահման վայրերում և հաշվապահությունում կախված է նյութերի հաշվառման կազմակերպման մեթոդից:

Գոյություն ունեն նյութերի պահեստային հաշվառման օպերատիվ-հաշվապահական կամ մնացորդային, զուգահեռ անալիտիկ հաշվառման և նյութական պատասխանատու անձանց հաշվետվությունների օգնությամբ իրականացվող մեթոդներ:

Օպերատիվ-հաշվապահական (մնացորդային) մեթոդը, որի դեպքում պահեստում հաշվառման քարտերի կամ համակարգչային հաշվապահական ծրագրի համապատասխան ենթահամակարգի օգնությամբ տարվում է քանակային հաշվառում: Հաշվապահության աշխատողների կողմից պահպանման վայրերում պարբերաբար իրականացվում է հսկողությունը նյութերի շարժի գործառնությունների ճիշտ և ժամանակին փաստաթղթավորման ու դրանց պահեստային հաշվառումը վարելու նկատմամբ: Հաշվապահությունում նյութերի շարժի հաշվառում իրականացվում է միայն դրամական արտահայտությամբ՝ հաշվարկային գներով կամ փաստացի ինքնարժեքով՝ ըստ նյութերի խմբերի և դրանց պահպանման տեղերի: Պահեստային և հաշվապահական հաշվառման տվյալների սիստեմատիկ փոխադարձ ստուգումը հնարավորություն է տալիս պահեստային (քանակային) հաշվառման տվյալներով որոշված նյութերի մնացորդները գնահատել ընդունված հաշվարկային գներով և դրանք համադրել հաշվապահական հաշվառման տվյալներով որոշված նյութերի մնացորդների հետ:

Պահեստներում նյութերի շարժի քանակատեսակային հաշվառումը իրականացվում է նյութերի պահեստային հաշվառման քարտերով: Նյու-

թերի պահեստային հաշվառման քարտերը տարվա սկզբին բացում է հաշվապահությունը: Բոլոր քարտերը գրանցվում են հատուկ ռեեստրում և ստորագրությամբ հանձնվում պահեստի նյութական պատասխանատու անձին: Ստացված քարտերում պահեստի համապատասխան աշխատողը գրանցում է դարակի, խորշի համարը, մակնիշը և այլն: Քարտերում գրանցումները կատարվում են նյութերի մուտքի և ելքի փաստաթղթերի հիման վրա՝ տնտեսական գործառնությունների կատարմանը զուգահեռ: Յուրաքանչյուր գրանցումից հետո պահեստի նյութապես պատասխանատու անձը դուրս է բերում նյութերի մնացորդը: Լիմիտային քարտերից նյութերի պահեստային հաշվառման քարտերի մեջ բացթողնման տվյալների գրանցումը կարելի է կատարել նաև քարտերի փակման ժամանակ (եթե դրանք նյութերի նույն տեսակի համար են), բայց ոչ ուշ քան հաշվետու ամսին հաջորդող ամսվա 1-ը: Այս դեպքում ամսվա ընթացքում լիմիտային քարտերը պահվում են պահեստային հաշվառման համապատասխան քարտերի հետ: Ժամանակացույցով սահմանված ժամկետներում նյութերի պահեստի պատասխանատու անձը կազմում է նյութերի մուտքի և ելքի փաստաթղթերի հանձնման ցուցակներ, նշելով փաստաթղթերի քանակը, համարները և նյութերի խմբերը: Հաշվապահության համապատասխան աշխատողը պահեստի նյութական պատասխանատու անձից ընդունում է ցուցակներով հանձնված փաստաթղթերը, մանրազնին ստուգում է դրանց հիմնական տվյալների ճշտությունը պահեստային հաշվառման քարտերում (անվանացանկային համարը, քանակը, մնացորդը), և իր ստորագրությամբ հաստատում է այդ ստուգումը: Հաշվապահության աշխատողը պետք է պահեստում անցկացնի նաև նյութերի, հատկապես հազվադեպ և թանկարժեք, փաստացի մնացորդների առկայության հսկողական, ընտրանքային ստուգումներ՝ նյութական պատասխանատու անձանց աշխատանքում խախտումներ բացահայտելու նպատակով: Ընտրանքային ստուգումների արդյունքներով դիտողությունները գրանցվում են պահեստի հատուկ մատյանում և դրանց մասին զեկուցվում է կազմակերպության գլխավոր հաշվապահին: Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում դուրս բերված մնացորդները նյութական պատասխանատու անձը քարտերից փոխադրում է մնացորդային գրքի մեջ, որը պահվում է հաշվապահությունում և որտեղ իրականացվում է նյութերի մնացորդների գնահատում կազմակերպության հաշվային քաղաքականության մեջ ընդունված մեթոդին համապատասխան (ԱՄԱԵ կամ միջին կշռված արժեքով) ու դուրս բերվում նյութերի մնացորդների հանրագումարները ըստ խմբերի: Նյութերի մնացորդների հաշվառման գիրքը նախատեսված է մեկ տարվա համար և բացվում է ըստ յուրաքանչյուր նյութապես պատասխանատու անձի, հաշվեկշռային հաշիվների և հաշվառման խմբերի կտրվածքի:

Այն կազմակերպություններում, որտեղ բացակայում է հսկողությունը հաշվապահության կողմից պահեստային հաշվառման քարտերում նյութերի շարժի գործառնությունների արտացոլման վրա, իրականացվում ***է նյութերի շարժի զուգահեռ անալիտիկ հաշվառում***: Այս մեթոդի դեպքում իրականացվում է միայն քանակատեսակային հաշվառում, իսկ հաշվապահությունում՝ զուգահեռաբար անալիտիկ՝ քանակագումարային և սինթետիկ հաշվառում: Դրա համար հաշվապահությունում պահում են նյութերի քանակագումարային հաշվառման քարտեր ըստ նյութերի յուրաքանչյուր տեսակի:

Նյութական պատասխանատու անձանց հաշվետվություններով հաշվառում իրականացնելիս, պահեստում վարում են միայն քանակատեսակային հաշվառում, իսկ հաշվապահությունում՝ սինթետիկ հաշվառում: Դրանց միջև կապը իրականացվում է նյութական պատասխանատու անձի կողմից ներկայացվող նյութական արժեքների շարժի մասին հաշվետվության միջոցով, որտեղ արտացոլվում են նյութերի սկզբնական մնացորդները, մուտքերը, ելքերը և վերջնական մնացորդները: Ըստ էության այն փոխարինում է նյութերի անալիտիկ հաշվառման տեղեկագրին, հետևաբար հանդիսանում է անալիտիկ հաշվառման ռեգիստր:

Այն կազմակերպությունները, որոնք ներդրել են հաշվապահական հաշվառման ավտոմատ համակարգեր, մասնավորապես նյութերի անալիտիկ հաշվառման և պահեստային հաշվառման համակարգչային ծրագրեր, վերը նշված ընթացակարգերը կենտրոնացրել են մեկ ծրագրում և անհրաժեշտ տեղեկատվությունը ստացվում է «Նյութական արժեքների շարժի մասին» հաշվետվության տեսքով՝ ստորագրված նյութական պատասխանատու անձի կողմից:

7.4. ՆՅՈՒԹԵՐԻ ԵԼՔԱԳՐՄԱՆ ՓԱՍՏԱԹՂԹԱՅԻՆ ՁԵՎԱԿԵՐՊՈՒՄԸ ԵՎ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Պահեստներից նյութերը կարող են բաց թողնվել արտադրական նպատակներով օգտագործելու համար, վաճառելու (օտարելու), անհատույց այլ կազմակերպություններին հանձնելու, փոխանակելու, այլ կազմակերպությունների կանոնադրական կապիտալում ներդնելու, դուրս գրելու և այլ ուղղություններով:

Արտադրության մեջ նյութերի ծախսի հաշվառումը կախված է դրանց կառավարման, արտադրության կազմակերպման և տեխնոլոգիական գործընթացների առանձնահատկություններից և արտադրական ծախսումների հաշվառման դրվածքից: Արտադրության մեջ նյութերի ծախսի հաշվառման հարցերը կապված են արտադրական ծախսումների հաշ-

վառման և արտադրանքի ինքնարժեքի կալկուլյացիայի հետ: Դրա համար էլ արտադրության մեջ նյութերի օգտագործման ճիշտ հաշվառման կազմակերպումը հանդիսանում է նյութերի խնայողության, նյութատարության իջեցման, ներքին ռեզերվների բացահայտման գրավականը:

Նյութերի բաց թողումը պահեստներից ձևակերպվում է լիմիտային բացթողնման քարտերով, պահանջագրերով, ներքին տեղափոխման բեռնագրերով, հրաման-բեռնագրերով:

Լիմիտային բաց թողնման քարտը նախատեսված է արտադրանքի արտադրության ժամանակ մշտապես օգտագործվող նյութերի (հումքի) բաց թողնման փաստաթղթավորման համար և կիրառվում է նյութերի բաց թողման սահմանափակման (լիմիտի) առկայության դեպքում: Այն կիրառվում է արտադրական կարիքների համար օգտագործվող նյութերի բացթողնման համար սահմանված սահմանափակումների (լիմիտների) պահպանման նկատմամբ ընթացիկ հսկողության նպատակով: Այս քարտը հիմք է հանդիսանում նաև պահեստից նյութերի դուրս գրման համար: Սովորաբար այս փաստաթուղթը կազմվում է մեկ ամսվա համար: Լիմիտային բաց թողնման քարտը լրացվում է երկու օրինակից՝ նյութի յուրաքանչյուր անվանման (ծածկագրի) համար: Առաջին օրինակը մինչև ամսվա սկիզբը փոխանցվում է կառուցվածքային ստորաբաժանմանը՝ նյութերի սպառողին, երկրորդը՝ պահեստին: Նյութերը բաց են թողնվում արտադրություն պահեստի կողմից՝ ստացվող կառուցվածքային ստորաբաժանման (արտադրության) ներկայացուցչի կողմից լիմիտային բաց թողնման քարտի իր օրինակը ներկայացնելիս: Պահեստապետը երկու օրինակներում էլ նշում է բաց թողնված նյութերի քանակը և ամսաթիվը, որից հետո հաշվարկում է լիմիտի մնացորդը:

Լիմիտային բաց թողնման քարտով իրականացվում է նաև արտադրության մեջ չօգտագործված (հետ վերադարձված) նյութերի հաշվառումը: Պահեստի կողմից լիմիտային բաց թողնման քարտերի հանձնումը հաշվապահություն կատարվում է լիմիտը սպառվելուց (կամ համապատասխան ժամկետը լրանալուց) հետո:

Պահանջագիրը նախատեսված է կազմակերպության կառուցվածքային ստորաբաժանումների կողմից նյութերի, արագամաշ առարկաների ստացումը փաստաթղթավորելու համար: Այն կազմվում է նյութերը, ապրանքները կամ արագամաշ առարկաները ստացող (պահանջող) կառուցվածքային ստորաբաժանման նյութական պատասխանատու անձի կողմից, 3 օրինակից: Առաջին օրինակը հիմք է հանդիսանում հանձնող կառուցվածքային ստորաբաժանման կողմից նյութերի, ապրանքների, արագամաշ առարկաների ելքագրման համար, երկրորդ օրինակը հիմք է հանդիսանում ընդունող կառուցվածքային ստորաբաժանման կողմից նյութերի, ապրանքների, արագամաշ առարկաների մուտքագրման համար, իսկ երրորդ օրինակը ուղարկվում է հաշվապահություն՝ նյութերի, ապրանքների, արագամաշ առարկաների շարժի հաշվառման համար:

Բեռնագրով կարող են փաստաթղթավորվել նաև արտադրության մեջ չծախսված նյութերի մնացորդների, ինչպես նաև պիտպնի թափոնների և խոտանի պահեստ հանձնումը: Այս դեպքում Պահանջագիր- բեռնագիրը կազմվում է նյութերը, ապրանքները, արագամաշ առարկաները հանձնող կառուցվածքային ստորաբաժանման նյութական պատասխանատու անձի կողմից:

Փաստաթղթերում նյութերի ստացումը և բաց թողնումը արտացոլվում է քանակային արտահայտությամբ, իսկ գումարները որոշվում են հաշվապահությունում կիրառելով հաշվառման քաղաքականությամբ սահմանված պաշարների գնահատման մեթոդը (բանաձևը):

Արտադրությանը բաց թողնվող նյութերի փաստացի ինքնարժեքի որոշումը ըստ ՀՀՄՍ 2 «Պաշարներ» ստանդարտի թույլատրվում է կատարել նյութերի գնահատման հետևյալ մեթոդներից որևէ մեկով.

- յուրաքանչյուր կոնկրետ նյութի միավորի ինքնարժեքով,
- գնման կամ ձեռք բերման ժամանակի տեսանկյունից առաջինների ինքնարժեքով՝ «Առաջինը մուտք՝ առաջինը ելք» (ԱՄԱԵ կամ ՖԻՖՈ),
- միջին կշռված արժեքով:

Ըստ յուրաքանչյուր միավորի ինքնարժեքի նյութերի գնահատման մեթոդը կիրառվում է կազմակերպության կողմից հատուկ դեպքերում՝ թանկարժեք մետաղների, թանկարժեք քարերի կամ այն նյութերի նկատմամբ, որոնք սովորական ձևով չեն կարող փոխարինել մեկը մյուսին:

Նյութերի գնահատումը «Առաջինը մուտք՝ առաջինը ելք» բանաձևով հիմնված է այն հանգամանքի վրա, որ հաշվետու ժամանակաշրջանում նյութերը դուրս են գրվում դրանց ձեռք բերման հաջորդականությամբ, հաշվի առնելով ամսվա սկզբին եղած նյութերի մնացորդների արժեքը: Գնահատման այս մեթոդի կիրառման դեպքում ամսվա վերջի դրությամբ պահեստներում եղած նյութերի գնահատումը կատարվում է ձեռք բերման ժամանակի տեսանկյունից վերջինների փաստացի ինքնարժեքով, իսկ իրացված արտադրանքի (աշխատանքների, ծառայությունների) ինքնարժեքի մեջ հաշվի է առնվում ձեռք բերման ժամանակի տեսանկյունից նախկինների՝ առաջինների արժեքը:

Միջին կշռված արժեքով նյութերի գնահատման դեպքում որոշվում է կշռված միջին ինքնարժեքը ըստ նյութերի յուրաքանչյուր տեսակի: Հաշվարկը կատարվում է կշռված միջինի բանաձևով՝ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ եղած նյութերի և ժամանակաշրջանի ընթացքում գնված (կամ արտադրված) համանման նյութերի ընդհանուր արժեքը բաժանելով ընդհանուր քանակի վրա:

Նյութերի ծախսի գնահատման թվարկված մեթոդներից որևէ մեկի կիրառումը նշվում է կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ, իսկ մեթոդի ընտրությունը կապվում է տնտեսավարման ռազմավարության հետ:

Ծախսված նյութերի գնահատման կարգը պարզաբանենք աղյուսակ 7.1.-ում ներկայացված օրինակով:

Աղյուսակ 7.1

Ցուցանիշներ	քանակ	գին	գումար
Նյութերի մնացորը I եռամսյակի սկզբին	100	400	40000
Նյութերի մուտք՝ 05.01.	70	410	28700
10.01.	40	400	16000
15.02.	60	450	27000
20.02.	100	430	43000
25.03.	80	420	33600
31.03.	50	450	22500
ԸՆԴԱՄԵՆԸ	400	-	170800
Ընդամենը մնացորդի հետ	500	-	210800
Նյութերի ծախսը ամսվա ընթացքում	350		
Նյութերի մնացորդը ամսվա վերջին	150		

Աղյուսակում բերված տվյալների հիման վրա գնահատենք 150 միավոր նյութի մնացորդը ամսվա վերջում՝ վերը նշված տարբեր բանաձևերով և հաշվարկենք ելքագրված 350 միավոր նյութի ինքնարժեքը, օգտագործելով ապրանքային հաշվեկշռի բանաձևը (ելք = սկզբնական մնացորդ + մուտք – վերջնական մնացորդ):

Միջին կշռված արժեքով գնահատում՝

Նախ որոշենք նյութի միավորի միջին կշռված արժեքը՝

210.800 : 500 = 421,6 դրամ:

Նյութի մնացորդը ամսվա վերջում կազմում է՝

150 x 421,6 = 63240 դրամ:

Ելքագրված նյութի ինքնարժեքը կկազմի՝

210800 – 63240 = 147.560 դրամ:

2. ԱՄԱԵ(ՖԻՖՈ) մեթոդով գնահատում՝

Նյութի մնացորդը ամսվա վերջում կազմում է՝

20 x 430 + 80x 420 + 50x 450 = 64.700 դրամ:

Ելքագրված նյութի ինքնարժեքը կկազմի՝

210.800 – 64.700 = 146.100 դրամ:

Նյութերի ելքագրման դեպքում կազմվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները:

- Արտադրական, վարչական, իրացման և այլ նպատակներով օգտագործելու համար դուրս գրված նյութերի արժեքով ձևակերպվում է՝

Դտ	811	«Հիմնական արտադրություն»
Դտ	812	«Օժանդակ արտադրություն»
Դտ	813	«Անուղղակի արտադրական ծախսումներ»
Դտ	821	«Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների կառուցման (ստեղծման) ծախսումներ»
Դտ	712	«Իրացման ծախսեր»
Դտ	713	«Վարչական ծախսեր» և այլն
Կտ	211	«Նյութեր»

- Կազմակերպությունում չօգտագործված, ավելորդ նյութերի վաճառքի դեպքում ձևակերպվում է՝

Դտ	7141	«Այլ պաշարների վաճառքների (օտարումների) ծախսեր»
Կտ	211	«Նյութեր»

- Ընդհատված գործունեությանը վերագրելի վաճառված նյութերի դուրս գրման դեպքում ձևակերպվում է՝

Դտ	732	«Ընդհատված գործունեությունը կազմող ակտիվների կամ օտարման խմբերի օտարումից և(կամ) վերաչափումից ծախսեր»
Կտ	211	«Նյութեր»

- Խոտանի շտկման համար պահեստից բացթողնված նյութերի գումարով ձևակերպվում է՝

Դտ	8142	«Խոտանի ուղղման նյութական ծախսումներ»
Կտ	211	«Նյութեր»

- Այլ կազմակերպությանը անհատույց տրված նյութերի հաշվեկշռային արժեքով ձևակերպվում է՝

Դտ	728	«Անհատույց տրված ակտիվների գծով ծախսեր»
Կտ	211	«Նյութեր»

➢ Հիմնական միջոցների օտարման ժամանակ օգտագործված նյութերի արժեքով ձևակերպվում է՝

Դտ	7211	«Հիմնական միջոցների օտարումից ծախսեր»՝ վաճառքի դեպքում
Դտ	714	«Գործառնական այլ ծախսեր»՝ լուծարքի դեպքում
Կտ	211	«Նյութեր»

➢ Որպես շնորհ ստացված նյութերի հետ վերադարձման դեպքում ձևակերպվում է՝

Դտ	421	«Ակտիվներին վերաբերող շնորհներ»
Դտ	541	«Եկամուտներին վերաբերող շնորհներ»
Կտ	211	«Նյութեր»

Նյութերի կազմում առանձնացվում են արագամաշ առարկաները, որոնց հաշվառումը ունի մասնակի տարբերություններ՝ կապված դրանց օգտագործման առանձնահատկությունների հետ: Դրանք, ինչպես և հիմնական միջոցները, շահագործման ընթացքում չեն փոխում իրենց բնահիրային տեսքը: Անկախ ձեռք բերման աղբյուրից, արագամաշ առարկաների ձեռք բերման և պահեստներում պահպանման հաշվառումը նման է նյութերի հաշվառմանը:

Արագամաշ առարկաների հիմնական մասը կազմում են գործիքները և հարմարանքները: Ձեռք բերված կամ պատրաստված գործիքները և հարմարանքները մուտքագրվում են կենտրոնական գործիքային պահեստ, այնուհետև դրանք հանձնվում են արտադրամասերի գործիքային բաշխման պահեստներ, որտեղից էլ տրվում են բանվորներին: Տարբերում են արագամաշ գործիքների և հարմարանքների հաշվապահական և օպերատիվ հաշվառում: Հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլվում են գործիքների և հարմարանքների շահագործման հանձնման, դուրս գրման գործառնությունները, իսկ օպերատիվ հաշվառման մեջ՝ բանվորներին գործիքների և հարմարանքների տրամադրումը, դրանց վերադարձը, սրման և նորոգման հանձնելը և հետ ստանալը:

Կենտրոնական պահեստում գործիքների և հարմարանքների պահեստային հաշվառումը կազմակերպվում է նույն ձևով, ինչպես նյութերինը: Արտադրություն բացթողնված գործիքների և հարմարանքների հաշվառումը իրականացվում է արտադրամասի բաշխման պահեստում: Օգտագործման համար ոչ պիտանի արագամաշ առարկաների դուրս գրումը կատարվում է արագամաշ առարկաների դուրս գրման ակտով, որը կազմվում է հանձնաժողովի կողմից, մեկ օրինակից ըստ արագամաշ առարկաների խմբերի:

Ի տարբերություն գործիքների և հարմարանքների, տնտեսական գույքը շահագործման հանձնելիս պահվում է ոչ թե արտադրամասերի բաշխման պահեստարաններում, այլ շահագործման վայրերում: Ամբողջ տնտեսական գույքը գտնվում է պատասխանատու անձի նյութական պատասխանատվության տակ: Հետևաբար, հաշվառումը այստեղ իրականացվում է ըստ գույքի պահպանման տեղերի և նյութական պատասխանատու անձերի: Տնտեսական գույքի վերլուծական հաշվառումը կատարվում է ցուցակներով, որոնք կազմում են տարվա համար, ըստ նյութական պատասխանատու անձանց և շահագործման վայրերի: Ցուցակները կազմում են երկու օրինակից, որից մեկը պահվում է հաշվապահությունում, իսկ մյուսը՝ նյութական պատասխանատու անձի մոտ: Նյութական պատասխանատու անձը գույքը ստանում է պահանջագրերով, որոնց հիման վրա ցուցակներում կատարում են գրանցումներ գույքի ստացման մասին:

Շահագործման մեջ գտնվող և որպես ծախս ճանաչված արագամաշ առարկաների հաշվառումը տարվում է 947 «Շահագործման մեջ գտնվող փոքրարժեք հիմնական միջոցներ և արագամաշ առարկաներ» արտահաշվեկշռային հաշվով:

Շահագործման հանձնված արագամաշ առարկաների գումարով սինթետիկ հաշվառման մեջ ծախսը ձևակերպելուն զուգընթաց նույն արժեքով արտահաշվեկշռային հաշվառման մեջ ձևակերպվում է՝

Դտ 947	«Շահագործման մեջ գտնվող փոքրարժեք հիմնական միջոցներ և արագամաշ առարկաներ»:

Արագամաշ առարկաների շահագործումից դուրսգրումը ձևակերպվում է՝

Կտ 947	«Շահագործման մեջ գտնվող փոքրարժեք հիմնական միջոցներ և արագամաշ առարկաներ»:

7.5. ԱՐՏԱԴՐԱՆՔԻ ԹՈՂԱՐԿՄԱՆ ՃԱԽՍՈՒՄՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Պաշարների կազմում առանձնացվում են պատրաստի արտադրանքը և անավարտ արտադրությունը, որոնք ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում արտացոլվում են փաստացի արտադրական ինքնարժեքով: Թողարկված արտադրանքի ինքնարժեքի հաշվարկումը սերտորեն կապված է արտադրության ծախսումների հաշվառման գործընթացի հետ: Արտադրական ծախսումները արտադրանքի թողարկման կամ ծառայությունների մատուցման համար ծախսված նյութական, աշխատանքա-

յին ռեսուրսները կամ դրամական միջոցներն են: Արտադրական ինքնարժեքի մեջ ներառվող ծախսումները հավաքվում և հաշվառվում են ըստ կալկուլյացիայի օբյեկտների: Կալկուլյացիայի (ծախսումների հաշվառման) օբյեկտը թողարկված արտադրանքը կամ արտադրատեսակների խումբն է, մատուցված ծառայության տեսակը կամ կատարված աշխատանքը, այլ կերպ ասած այն առարկան, որի համար առանձնացված հաշվարկվում է արտադրական ինքնարժեքը:

Ինքնարժեքը ձևավորվում է ուղղակի և անուղղակի արտադրական ծախսումների հաշվառման միջոցով: 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 կալկուլյացիայի օբյեկտին, կոչվում են ուղղակի: Օրինակ՝ տեխնոլոգիական նպատակներով ծախսված հումքը, նյութերը, վառելիքը, ջուրը, արտադրական բանվորների աշխատավարձը և այլն: Անուղղակի կոչվում են այն ծախսումները, որոնք նախնական տեղեկատվական աղբյուրների (սկզբնական փաստաթղթերի) հիման վրա, հնարավոր չէ անմիջապես վերագրել ինքնարժեքի հաշվառման օբյեկտին: Օրինակ՝ արտադրամասի ղեկավար և սպասարկող անձնակազմի աշխատավարձը, արտադրական նշանակության հիմնական միջոցների մաշվածությունը, արտադրամասերի լուսավորման ու ջեռուցման ծախսումները և այլն: Ուղղակի արտադրական ծախսումները միանգամից վերագրվում են ինքնարժեքի հաշվառման օբյեկտին, իսկ անուղղակի ծախսումները՝ թողարկվող արտադրանքի ինքնարժեքի մեջ ներառվում են ըստ կալկուլյացիայի օբյեկտների բաշխվելուց հետո:

Արտադրության ծախսումների հաշվառման համար հաշվային պլանով նախատեսված են 8-րդ դասի՝ 811 «Հիմնական արտադրություն», 812 «Օժանդակ արտադրություն», 813 «Անուղղակի արտադրական ծախսումներ» հաշիվները: Վերոհիշյալ հաշիվներից յուրաքանչյուրին կից երկրորդ կարգի հաշիվների օգնությամբ կուտակվում են արտադրանքի ինքնարժեքը ձևավորող համապատասխան ծախսումները: Յուրաքանչյուր կալկուլացիոն օբյեկտի համար անալիտիկ հաշվառման մեջ բացվում է առանձին կալկուլացիոն հաշիվ:

Թողարկված արտադրանքի, կատարված աշխատանքների և մատուցված ծառայությունների ինքնարժեքը կառավարչական հաշվառման հաշիվներով արտացոլման համակարգը կոչվում է արտադրության ծախսումների հաշվառման ընդհանուր մոդել, որի համաձայն արտադրության ծախսումների հաշվառման գործընթացը կազմակերպվում է հետևյալ քայլերի զուգորդմամբ:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին կալկուլյացիայի օբյեկտին է վերագրվում հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի անավարտ արտադրության մնացորդը.

Դտ	811	«Հիմնական արտադրություն»
Կտ	214	«Անավարտ արտադրություն»:

Ըստ կալկուլյացիայի օբյեկտների հաշվառվում են հիմնական և օժանդակ արտադրության ուղղակի ծախսումները, մասնավորապես՝ հումքի, նյութերի, տեխնոլոգիական նպատակներով ծախսված վառելիքի, էներգիայի և ջրի, արտադրական բանվորների աշխատավարձի ծախսումները, որոնք հաշվառման մեջ արտացոլվում են դրանց սկզբնական փաստաթղթերի հիման վրա:

Դտ	811	«Հիմնական արտադրություն»
Կտ	211	«Նյութեր»
Կտ	527	«Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»
Կտ	521	« Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Կտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ» և այլն:

Օժանդակ արտադրության ուղղակի ծախսումների գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	812	«Օժանդակ արտադրություն»
Կտ	211	«Նյութեր»
Կտ	527	«Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»
Կտ	521	« Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Կտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ» և այլն

Անուղղակի արտադրական ծախսումները հավաքվում և հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում բաշխվում են ըստ կալկուլյացիայի օբյեկտների: Անուղղակի արտադրական ծախսումները դասակարգվում և բաժանվում են հետևյալ խմբերի. արտադրական ստորաբաժանումների կառավարչական և սպասարկող անձնակազմի աշխատանքի վճարման ծախսումներ, արտադրական նշանակության հիմնական միջոցների մաշվածության, նորոգման և սպասարկման ծախսումներ, արտադրական նշանակության ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա, աշխատանքի պաշտպանության և տեխնիկայի անվտանգության ծախսումներ, այլ անուղղակի արտադրական ծախսումներ: Վերոհիշյալ խմբերով ծախսումների հավաքագրման համար կառավարչական հաշիվների շարքում առանձնացված է 813 «Անուղղակի արտադրական ծախսումներ» հաշիվը՝ իր

համապատասխան երկրորդ կարգի հաշիվներով: Ելնելով կատարված ծախսումների նպատակից (ծախսման ուղղությունից) դրանք հաշվեգրվում են համապատասխան անուղղակի ծախսումներ հաշվառող հաշիվների վրա:

Ձևակերպվում է՝

Դտ	813	«Անուղղակի արտադրական ծախսումներ»
Կտ	527	«Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»
Կտ	112	«Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»
Կտ	211	«Նյութեր»
Կտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ» և այլն:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում 813 «Անուղղակի արտադրական ծախսումներ» հաշվի դեբետում կուտակված ծախսումները պետք է բաշխվեն ըստ կալկուլյացիայի կամ հաշվառման օբյեկտների և ներառվեն դրանց ինքնարժեքում: Ելնելով կատարված ծախսումների բնույթից և դրանց փոփոխման վրա ազդող գործոններից, անուղղակի ծախսումներից յուրաքանչյուրի բաշխման համար ընտրվում է հաշվարկների իրականացման առանձին բազա: Օրինակ՝ գործնականում արտադրական ստորաբաժանումների կառավարչական և սպասարկող անձնակազմի աշխատանքի վճարման ծախսումները բաշխվում և թողարկված արտադրատեսակներին վերագրվում են արտադրական բանվորների ուղղակի աշխատավարձի հարաբերակցությամբ, իսկ հիմնական միջոցների մաշվածության ծախսի բաշխման բազա կարելի է վերցնել դրանց նորմատիվային ծախսի մեծությունը: Երբ անուղղակի ծախսումների և ուղղակի արտադրական ծախսումների միջև կա ուղղակի կախվածություն, ապա անուղղակի ծախսումների բաշխումը կատարվում է ուղղակի արտադրական ծախսումների հարաբերակցությամբ: Հետևաբար անուղղակի ծախսումների բաշխման և կալկուլյացիայի օբյեկտին վերագրման ընդհանուր բանաձևը կունենա հետևյալ տեսքը՝

Անուղղակի արտադրական ծախսումներ / տվյալ խմբի համար ընտրված բաշխման բազա x կալկուլյացիայի օբյեկտի համար ընտրված բաշխման բազայի ցուցանիշ:

Օրինակ. հաշվետու ժամանակաշրջանում արտադրամասի ղեկավար և սպասարկող անձնակազմի համար հաշվարկված աշխատավարձի գումարը 580 000 դրամ է: Արտադրամասը թողարկում է 2 տեսակի արտադրանք «Ա» և «Բ»: «Ա» արտադրատեսակը թողարկող բանվորներին հաշվարկված ուղղակի աշխատավարձը 1 900 000 դրամ է, իսկ «Բ»-ինը՝

1450 000 դրամ: Հետևաբար, ըստ կալկուլյացիայի օբյեկտների անուղղակի ծախսումների բաշխումը կկատարվի հետևյալ հաշվարկով.

«Ա» արտադրատեսակինը՝ 580 000 / (1 900 000 + 1 450 000) x 1 900 000 = 328 955 դրամ

«Բ» արտադրատեսակինը՝ 580 000 / (1 900 000 + 1 450 000) x 1 450 000 = 251 045 դրամ

Համապատասխան կալկուլյացիայի օբյեկտներին վերագրված անուղղակի ծախսումների գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	811	«Հիմնական արտադրություն » կամ
Դտ	812	«Օժանդակ արտադրություն »
Կտ	813	«Անուղղակի արտադրական ծախսումներ:

Հաշվետու ժամանակաշրջանում կալկուլյացիայի օբյեկտին են վերագրվում նաև օժանդակ արտադրության ծախսումները: Ըստ կատարած գործառույթների բնույթի առանձնացվում են հետևյալ օժանդակ արտադրությունները. նորոգման մեխանիկական, էներգետիկ, տրանսպորտային, գործիքաշինական, տարայի արտադրամասեր, կաթսայատուն, լվացքատուն և այլն: Դրանցից յուրաքանչյուրի առկայությունը տվյալ կազմակերպությունում պայմանավորված է այդ կազմակերպության տեխնոլոգիական առանձնահատկություններով և արտադրության կազմակերպման ձևով: Օժանդակ արտադրության կողմից մատուցված ծառայությունների մի մասը ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն ներառվում է թողարկվող արտադրանքի ինքնարժեքում: Օժանդակ արտադրության ծախսումների հաշվառման մեխանիզմը նման է հիմնական արտադրությանը: Օժանդակ արտադրության ծախսումների այն մասը, որն ուղղակիորեն վերագրվում է կալկուլյացիայի օբյեկտին, ձևակերպվում է.

Դտ	811	«Հիմնական արտադրություն»
Կտ	812	«Օժանդակ արտադրություն»:

Օժանդակ արտադրության ծախսումների այն մասը, որն ուղղակիորեն հնարավոր չէ վերագրել կալկուլյացիայի օբյեկտին, ձևակերպվում է անուղղակի ծախսումներով և բաշխվում վերը նկարագրված կարգով: Ձևակերպվում է՝

Դտ	813	«Անուղղակի արտադրական ծախսումներ»
Կտ	812	«Օժանդակ արտադրություն»:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսումները նվազեցվում են արտադրությունից հետ վերադարձված արտադրական թափոնների ինքնարժեքով: Ուղղակի նյութական ծախսումների հաշվառման ժամանակ պետք է ուշադրություն դարձնել արտադրության թափոնների հաշվառմանը: Արտադրության գործընթացում օգտագործվող նյութերի այն մասը, որը բուն

ոեխնոլոգիական նպատակով հնարավոր չէ օգտագործել (սակայն հնարավոր է օգտագործել այլ նպատակներով) համարվում է արտադրական թափոն և ենթակա է հետ վերադարձման: Այդպիսի նյութերը գնահատվում են հնարավոր օգտագործման գներով և հետ վերադարձվում պահեստ: Արտադրանքի ինքնարժեքի հաշվառման ժամանակ արտադրական թափոնների գումարով ուղղակի նյութական ծախսումները նվազեցվում են և կալկուլյացիոն հոդվածների կազմում առանձնացվում առանձին հոդվածով: Արտադրական թափոնների գումարով ձևակերպվում է՝

Դտ 211 «Նյութեր»
Կտ 811 «Հիմնական արտադրություն»

Հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսումները նվազեցվում են նաև արտադրությունում հայտնաբերված անուղղելի խոտանի և գերնորմատիվային ծախսումների դուրսգրումից գոյացած կորուստների գումարով.

Դտ 714 «Գործառնական այլ ծախսեր»
Կտ 811 «Հիմնական արտադրություն»:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում որոշվում և գնահատվում է անավարտ արտադրության մնացորդը, որը նվազեցվում է հիմնական արտադրության ծախսումներից և հաշվեկշռում արտացոլվում «Անավարտ արտադրություն» հոդվածով.

Դտ 214 «Անավարտ արտադրություն»
Կտ 811 «Հիմնական արտադրություն »:

Վերը նշված նվազեցումներց հետո 811 «Հիմնական արտադրություն» հաշվի դեբետում կուտակված գումարը թողարկված արտադրանքի (աշխատանքների և ծառայությունների) փաստացի արտադրական ինքնարժեքն է: Այդ գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 215 «Արտադրանք» պահեստ մուտքագրված արտադրանքի ինքնարժեքով
Դտ 711 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք» հանձնված աշխատանքների, մատուցված ծառայությունների ինքնարժեքով
Կտ 811 «Հիմնական արտադրություն»:

Այսպիսով, արտադրական ծախսումների ամփոփ հաշվառումը կատարվում է ծախսումների սինթետիկ հաշվառման տվյալների հիման վրա: Յուրաքանչյուր արադրատեսակի (կալկուլյացիայի օբյեկտի) համար բացված կալկուլյացիոն հաշվում հավաքվում է թողարկման տվյալ ծավալի վրա կատարված ծախսումների գումարը: Հետևաբար, թողարկված արտադրանքի ինքնարժեքը հաշվարկվում է հետևյալ բանաձևով՝

$$Ի=Ա_{սկ}+Ծ-Ա_{վմ}-Խ-Թ-Ծ_{գն},$$

որտեղ՝

Ի –ն՝ թողարկված արտադրանքի (աշխատանքների, ծառայության) ինքնարժեք,

$Ա_{սկ}$ –ն՝ անավարտ արտադրության սկզբնական մնացորդ,

Ծ -ն՝ հաշվետու ժամանակահատվածում կատարված ծախսումներ,

$Ա_{վմ}$ –ն՝ անավարտ արտադրության վերջնական մնացորդ,

Խ –ն՝ անուղղելի խոտանի ինքնարժեք,

Թ –ն՝ վերադարձվող արտադրական թափոններ,

$Ծ_{գն}$- ն՝ գերնորմատիվային ծախսումներ:

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

7.6. ԱՆԱՎԱՐՏ ԱՐՏԱԴՐՈՒԹՅԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Անավարտ կոչվում է այն արտադրանքը, որը չի անցել արտադրության բոլոր փուլերը, կոմպլեկտավորված չէ և ձևակերպված չէ համապատասխան փաստաթղթերով որպես պատրաստի արտադրանք: Անավարտին են վերաբերում նաև չավարտված աշխատանքները, որոնք չեն ընդունված պատվիրատուների կողմից: Անավարտ արտադրության ճիշտ հաշվառումից և գնահատումից կախված է թողարկվող արտադրանքի ինքնարժեքի հաշվառման ճշտությունը: Անավարտ արտադրության շարժը արտացոլվում է օպերատիվ հաշվառման մեջ, որի տվյալներով որոշվում է դրա ծավալը՝ հատերով, կգ-ով, ծավալային չափումներով և այլն: Անավարտ արտադրանքի ծավալի ճշտման համար սահմանված ժամկետներում կատարվում է գույքագրում: Գրանցումները կատարվում են հատուկ ցուցակներում, որոնք կազմվում են յուրաքանչյուր արտադրամասի համար առանձին, նշելով արտադրանքի, դետալի, հանգույցի անվանումը, պատրաստման աստիճանը, աշխատանքի քանակը և ծավալը: Երբ գույքագրման ժամանակ հայտնաբերվում է պակասորդ կամ ավելցուկ, հանձնաժողովը պարտավոր է որոշել պատճառները և մեղավոր անձանց:

Անավարտ արտադրության առկա մեծությունը, ինչպես նաև պակասորդը և ավելցուկը, գնահատվում են հաստատված ծախսային հոդվածներով: Անավարտ արտադրության գնահատման տեղեկագրերը կազմվում

են միատեսակ արտադրանքների խմբերով: Նույն կարգը կիրառվում է գույքագրման հետևանքով բացահայտված պակասորդների ու ավելցուկների գնահատման համար: Անավարտ արտադրության մեծությունը գնահատվում է կատարված ուղղակի և անուղղակի ծախսումների գումարով: Սակայն որոշ արտադրություններում հաշվարկները պարզեցնելու նպատակով անավարտ արտադրությունը կարող է գնահատվել միայն ուղղակի ծախսումների գումարով:

Անավարտ արտադրության հաշվառումը անմիջականորեն կապված է թողարկվող արտադրանքի ինքնարժեքի կալկուլացման հետ: Անավարտ արտադրանքի գնահատումից հետո հաշվարկվում է հաշվետու ժամանակահատվածում (ամիս, եռամսյակ, տարի) թողարկվող պատրաստի արտադրանքի փաստացի արտադրական ինքնարժեքը:

Անավարտ արտադրանքի հաշվառումը տարվում է 214 «Անավարտ արտադրություն» հաշվեկշռային հաշվում, որը նախատեսված է անավարտ արտադրության, աշխատանքների և ծառայությունների հաշվառման համար: 214 «Անավարտ արտադրություն» հաշիվը ակտիվային է, որի դեբետում արտացոլվում է հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ անավարտ արտադրանքի, աշխատանքների և ծառայությունների գումարը, իսկ կրեդիտում՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբում այդ գումարի դուրս գրումը: Այս հաշվի մնացորդը դեբետային է և իրենից ներկայացնում է անավարտ արտադրանքի, աշխատանքների և ծառայությունների արժեքը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ: Հաշվին կից կարող են բացվել հետևյալ երկրորդ կարգի հաշիվները՝ 2141 «Արտադրանքի գծով անավարտ արտադրություն», 2142 «Աշխատանքների գծով անավարտ արտադրություն», 2143 «Ծառայությունների գծով անավարտ արտադրություն», 2144 «Օժանդակ արտադրության գծով անավարտ արտադրություն»:

Անավարտ արտադրության վերլուծական հաշվառումը տարվում է ըստ արտադրությունների, աշխատանքների, ծառայությունների տեսակների և կազմակերպության կողմից հաստատված այլ ուղղությունների:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ անավարտ արտադրության գումարով ձևակերպվում է՝

Դտ 214 «Անավարտ արտադրություն»
Կտ 811 «Հիմնական արտադրություն»

Հաջորդ հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ անավարտ արտադրության հաշվի մնացորդը տեղափոխվում է կառավարչական հաշվառման՝ «Հիմնական արտադրություն» և «Օժանդակ արտադրություն» հաշիվներին, որպեսզի տեխնոլոգիական գործընթացի ավարտին որոշվի

թողարկված արտադրանքի արտադրական ինքնարժեքը՝ դրա թողարկման վրա կատարված լրիվ ծախսումների գումարով: Ձևակերպվում է.

ա) հիմնական արտադրության համար՝

Դտ 811 «Հիմնական արտադրություն»
Կտ 2141 «Արտադրանքի գծով անավարտ արտադրություն»

բ) օժանդակ արտադրության համար՝

Դտ 812 «Օժանդակ արտադրություն»
Կտ 2144 «Օժանդակ արտադրության գծով անավարտ արտադրություն»

Գույքագրմամբ հայտնաբերված անավարտ արտադրության ավելցուկը, պակասորդը և կորուստները ձևակերպվում են.

- ավելցուկի գումարով՝

Դտ 214 «Անավարտ արտադրություն»
Կտ 6145 «Նյութական վնասի փոխհատուցումից եկամուտներ»,

- պակասորդի գումարով՝

ա) հիմնական արտադրության համար՝

Դտ 7145 «Արժեքների պակասորդներ և փչացումից կորուստներ, արտադրական ծախսումների սովորական (նորմալ) մակարդակը գերազանցող ծախսեր, խոտանված արտադրանքի հետ կապված ծախսեր»
Կտ 2141 «Արտադրանքի գծով անավարտ արտադրություն»,

բ) օժանդակ արտադրության համար՝

Դտ 7145 «Արժեքների պակասորդներ և փչացումից կորուստներ, արտադրական ծախսումների սովորական (նորմալ) մակարդակը գերազանցող ծախսեր, խոտանված արտադրանքի հետ կապված ծախսեր»
Կտ 2144 «Օժանդակ արտադրության գծով անավարտ արտադրություն»:

Գործնականում լինում են դեպքեր, երբ կազմակերպությունները իրացնում են անավարտ մնացած շինվածքները և շինությունները (շինարարական կազմակերպություններում):

Վաճառված (օտարված) անավարտ արտադրության արժեքի դուրսգրումը ձևակերպվում է՝

Դտ 714 «Գործառնական այլ ծախսեր»
Կտ 214 «Անավարտ արտադրություն»

Ընդհատվող գործունեությանը վերագրելի վաճառված (օտարված) անավարտ արտադրանքի դուրս գրումը ձևակերպվում է՝

Դտ	732	«Ընդհատված գործունեությունը կազմող զուտ ակտիվների օտարումից և (կամ) վերաչափումից ծախսեր»
Կտ	214	«Անավարտ արտադրություն»

7.7. ՊԱՏՐԱՍՏԻ ԱՐՏԱԴՐԱՆՔԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Պատրաստի է համարվում է այն արտադրանքը, որն ամբողջությամբ մշակված է, համապատասխանում է ստանդարտների պահանջներին և տեխնիկական պայմաններին, ընդունվել է պատվիրատուի կողմից, կամ հանձնվել է պատրաստի արտադրանքի պահեստ:

Պատրաստի արտադրանքի կազմի մեջ ներառվում են նաև սեփական արտադրության կիսապատրաստուքները, կոմիսիոն և կոնսիգնացիոն հիմունքներով վաճառքի հանձնված արտադրանքը:

Սեփական արտադրության կիսապատրաստուքները յուրաքանչյուր տեխնոլոգիական փուլում ստացված աշխատանքի արդյունքներն են, որոնք ենթակա են հետագա մշակման միևնույն ձեռնարկությունում: Մեքենաշինական կազմակերպություններում սեփական արտադրության կիսապատրաստուքներ են համարվում օրինակ՝ ձուլվածքը, մետալուրգիայում՝ պողպատը և թուջը, տեքստիլ արտադրությունում՝ թելը, կաուչուկի արտադրությունում՝ հում կաուչուկը, սոսինձը և այլն: Սեփական արտադրության կիսապատրաստուքները կարող են նաև վաճառվել կողմնակի կազմակերպություններին:

Թողարկված պատրաստի արտադրանքի դուրսգրումը արտադրությունից ձևակերպվում է ընդունման-հանձնման բեռնագրերով, տեղեկագրերով, ընդունման ակտերով, երթուղային թերթիկներով և այլն:

Պատրաստի արտադրանքի հաշվառումը պահեստում տարվում է պահեստային հաշվառման քարտերում: Քարտերում գրանցվում է յուրաքանչյուր մուտքը և ելքը, քանակային արտահայտությամբ և միաժամանակ դուրս բերվում մնացորդը:

Պատրաստի արտադրանքի հաշվառումը պահեստում և հաշվապահությունում տարվում է նույն ձևով, ինչպես նյութերի հաշվառումը: Պատրաստի արտադրանքի պահեստային հաշվառումը հնարավորություն է տալիս հսկողություն սահմանել արտադրանքի առանձին խմբերի առկայության ու շարժի վրա: Պահեստապետը պարբերաբար ներկայացնում է պատրաստի արտադրանքի առկայության և շարժի հաշվետվություն, որի հիման վրա կազմվում է ապրանքային հաշվեկշիռ և որոշվում է իրացված արտադրանքի ինքնարժեքը:

Պատրաստի արտադրանքի սինթետիկ հաշվառումը տարվում է 215 «Արտադրանք» հաշվով: Այդ հաշիվը ակտիվային է՝ դեբետում արտացոլվում է պատրաստի արտադրանքի, սեփական արտադրության կիսապատրաստուքների ինքնարժեքը, իսկ կրեդիտում՝ վաճառված (օտարված) արտադրանքի արժեքը: Այս հաշվի մնացորդը դեբետային է և իրենից ներկայացնում է պատրաստի արտադրանքի, սեփական արտադրության կիսապատրաստուքների արժեքը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ: 215 «Արտադրանք» հաշվին կից կարող են բացվել հետևյալ երկրորդ կարգի հաշիվները՝ 2151 «Պատրաստի արտադրանք», 2152 «Սեփական արտադրության կիսապատրաստուքներ», 2153 «Կոնսիգնացիոն և կոմիսիոն հիմունքներով վաճառքի հանձնված արտադրանք», 2154 «Առաքված արտադրանք»:

Արտադրանքի վերլուծական հաշվառումը տարվում է՝ ըստ պահպանման տեղերի, արտադրանքի տեսակների և կազմակերպության կողմից հաստատված այլ ուղղությունների:

215 «Արտադրանք» հաշիվը դեբետագրվում է հետևյալ գործառնությունների հետևանքով:

- Պատրաստի արտադրանքի, սեփական արտադրության կիսապատրաստուքների մուտքագրումը արտադրական ինքնարժեքով ձևակերպվում է.

ա) հիմնական արտադրությունից՝

Դտ	215	«Արտադրանք»
Կտ	811	«Հիմնական արտադրություն»

բ)օժանդակ արտադրությունից՝

Դտ	215	«Արտադրանք»
Կտ	812	«Օժանդակ արտադրություն»

գ) խոտանի շտկումից՝

Դտ	215	«Արտադրանք»
Կտ	814	«Խոտան և դրա շտկման ծախսումներ»

- Վաճառված պատրաստի արտադրանքի հետ վերադարձումը (ինքնարժեքով) ձևակերպվում է.

Դտ	215	«Արտադրանք»
Կտ	711	«Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք»:

Արտադրանքի դուրս գրումը կատարվում է վաճառքի դեպքում: Իրացված արտադրանքի ինքնարժեքի ճիշտ որոշման գործում մեծ նշանակություն ունի պատրաստի արտադրանքի մնացորդի գնահատումը: Իրաց-

ված արտադրանքի ինքնարժեքը որոշելու նպատակով պահեստում գտնված պատրաստի արտադրանքի սկզբնական մնացորդին գումարվում է արտադրությունից դուրս գրված և պահեստ հանձնված (կամ գնորդին տրված) պատրաստի արտադրանքը և հանվում տվյալ արտադրանքի վերջնական մնացորդը: Պատրաստի արտադրանքի վերջնական մնացորդի գնահատումը կատարվում է կազմակերպության հաշվային քաղաքականությամբ ընդունված պատրաստի արտադրանքի գնահատման մեթոդին (ԱՄԱԵ, միջին կշռված արժեքի) համապատասխան:

Իրացված պատրաստի արտադրանքի ինքնարժեքը՝ ճանաչվում է որպես ծախս այն ժամանակաշրջանում, որում ճանաչվում է դրա հետ կապված հասույթը:

Վաճառված (օտարված) պատրաստի արտադրանքի, սեփական արտադրության կիսապատրաստուքների արժեքի դուրս գրումը ձևակերպվում է՝

Դտ 711 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք»
Կտ 215 «Արտադրանք»

Խոտանված պատրաստի արտադրանքի, սեփական արտադրության կիսապատրաստուքների հետ վերադարձման ձևակերպումը կախված է այն բանից, թե արտադրանքը այդ պահին հաշվառված է որպես առաքված, թե որպես իրացված: Եթե հետ վերադարձված արտադրանքը հաշվառված է առաքված արտադրանքի կազմում, ապա ձևակերպվում է՝

Դտ 814 «Խոտան և դրա շտկման ծախսումներ»
Կտ 2154 «Առաքված արտադրանք»:

Իսկ եթե հետ վերադարձված արտադրանքը հաշվառված է որպես՝ իրացված, ապա ձևակերպվում է՝

Դտ 814 «Խոտան և դրա շտկման ծախսումներ»
Կտ 711 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք»:

Պատրաստի արտադրանքի, սեփական արտադրության կիսապատրաստուքների վերադասակարգումը որպես նյութեր՝ հետագայում սեփական կարիքների համար օգտագործելու նպատակով ձևակերպվում է՝

Դտ 211 «Նյութեր»
Կտ 215 «Արտադրանք»:

Հաշվեկշռում պատրաստի արտադրանքի մնացորդը ցույց է տրվում հաշվեկշռային արժեքով, այսինքն փաստացի արտադրական ինքնարժեքից հանած պաշարների արժեքի նվազումը: Վերջինս իրացման զուտ

արժեքով վերաչափումից գոյացած արտադրական ինքնարժեքի և իրացման զուտ արժեքի տարբերությունն է՝ արտացոլված 218 «Պաշարների արժեքի նվազում» պասիվային կարգավորող հաշվի կրեդիտում:

7.8. ԱՊՐԱՆՔՆԵՐԻ ՁԵՌՔԲԵՐՄԱՆ ԵՎ ԻՐԱՑՄԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԱՌԱՆՁՆԱՀԱՏԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ

Մեծածախ և մանրածախ առևտրական կազմակերպություններում պաշարների կազմում առանձին խումբ են կազմում ապրանքները, որոնք հաշվառվում են բնեղեն և արժեքային արտահայտությամբ՝ ըստ անվանացանկի մեջ ներառված յուրաքանչյուր տեսականու:

Մուտք եղած ապրանքների համար նյութական պատասխանատվություն են կրում պահեստապետը կամ առևտրական կազմակերպությունների բաժինների աշխատողները, որոնց հետ նախապես կնքվում են պայմանագրեր որպես իրավաբանական հիմք՝ հետագայում, դրանց կողմից պատճառած նյութական վնասի փոխհատուցման համար:

Ապրանքների ձեռքբերման և իրացման հետ կապված գործառնությունները իրականացվում են սկզբնական փաստաթղթերով:

Մեծածախ առևտրական կազմակերպություններում ապրանքների մուտքի հաշվառումը իրականացվում է ձեռքբերման ինքնարժեքով, այնպես, ինչպես նյութերինը՝ արտադրական կազմակեպուությունններում: Ապրանքների իրացման հաշվառումը նման է պատրաստի արտադրանքի վաճառքի հաշվառմանը:

Ապրանքների հաշվառումը մանրածախ առևտրում ունի իր առանձնահատկությունները: Մանրածախ առևտրում կիրառվում է ապրանքների գնահատման մանրածախ մեթոդը, ըստ որի ապրանքների շարժի հաշվառումը իրականացվում է ոչ թե ձեռքբերման ինքնարժեքով, այլ վաճառքի գներով: Ապրանքների մուտքագրումը ձևակերպվում է վաճառքի գներով՝ առանձնացնելով վաճառքի գնի և ինքնարժեքի տարբերությունը: Նշված տարբերության մեջ ներառված է առևտրային հավելագինը և անուղղակի հարկերը (ավելացված արժեքի հարկը և ակցիզային հարկը):

Ապրանքների հաշվառումը տարվում է 216 «Ապրանքներ» հաշվով, որը նախատեսված է ապրանքների առկայության և շարժի վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար: Այս հաշիվը ակտիվային է, որի դեբետում արտացոլվում է ձեռքբերված (ստացված) ապրանքների ինքնարժեքը, մանրածախ առևտրում՝ նաև վաճառքի գնի և ձեռքբերման արժեքի տարբերությունը, իսկ կրեդիտում՝ վաճառված (օտարված) ապրանքների արժեքը: Մնացորդը դեբետային է և իրենից ներկայացնում է ապրանքների արժեքը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ:

216 «Ապրանքներ» հաշվին կից կարող են բացվել հետևյալ երկրորդ կարգի հաշիվները՝ 2161 «Ապրանքներ պահեստում», 2162 «Ապրանքներ մանրածախ առևտրում», 2163 «Տարա և տարանյութեր», 2164 «Կոնսիգնացիոն և կոմիսիոն հիմունքներով վաճառքի հանձնված ապրանքներ», 2165 «Առաքված ապրանքներ», 2166 «Այլ ապրանքներ»:

Ապրանքների վերլուծական հաշվառումը տարվում է ըստ պահպանման տեղերի, տեսակների և կազմակերպության կողմից հաստատված այլ ուղղությունների:

Ապրանքների մուտքագրումը կարող է կատարվել մատակարարներից, մասնակիցներից (հիմնադիրներից) որպես ներդրում կանոնադրական կապիտալում, գույքագրմամբ հայտնաբերված ավելցուկից և այլն: Ապրանքների ձեռքբերման և ճանաչման դեպքում կազմվում են հետևյալ ձևակերպումները.

- մատակարարներից.

ա) երբ ձեռքբերման և վճարման պահերը չեն համընկնում՝

Դտ 216 «Ապրանքներ»՝ գնման գներով
Դտ 261 «Ընթացիկ ակտիվներ հաշվանցումը հետաձգված անուղղակի հարկերի գծով»
Կտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»

բ) երբ ձեռքբերման և վճարման պահերը համընկնում են՝

Դտ 216 «Ապրանքներ»՝ գնման գներով
Դտ 226 «Հաշվանցման (փոխհատուցման) ենթակա անուղղակի հարկեր» ԱԱՀ-ի գումարով՝
Կտ 251 «Դրամարկղ» և դրամական միջոցները հաշվառող այլ հաշիվներ

- մասնակիցներից (հիմնադիրներից) որպես ներդրում կանոնադրական կապիտալում՝

Դտ 216 «Ապրանքներ»
Կտ 311 «Կանոնադրական (բաժնեհավաք) կապիտալ»
Կտ 312 «Չվճարված կապիտալ»

- որպես պետական շնորհ ստանալու դեպքում՝

Դտ 216 «Ապրանքներ»
Կտ 541 «Եկամուտներին վերաբերող շնորհներ»

- այլ ակտիվների հետ փոխանակման կարգով ձեռքբերված ապրանքները՝

Դտ 216 «Ապրանքներ»
Կտ 611 «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ»
Կտ 614 «Գործառնական այլ եկամուտներ»
Կտ 621 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից եկամուտներ»:

Ապրանքների ձեռքբերման հետ կապված ծախսումները (տրանսպորտային, բեռնման և բեռնաթափման ծախսումներ, չփոխհատուցվող հարկեր, տուրքեր և այլն) ներառվում են ձեռք բերված ապրանքների ինքնարժեքում: Ձևակերպվում է՝

Դտ 216 «Ապրանքներ»
Կտ 251 «Դրամարկղ»
Կտ 527 «Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»
Կտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով» և այլ հաշիվներ:

Մանրածախ առևտրում ապրանքների վաճառքի գնի և ինքնարժեքի տարբերության գրանցման համար նախատեսված է 217 «Ապրանքների վաճառքի գնի և ինքնարժեքի տարբերություն» հաշիվը:

Հաշիվը պասիվային է, կարգավորող: Կրեդիտում արտացոլվում է ապրանքների վաճառքի գնի և ինքնարժեքի տարբերությունը, ինչպես նաև իրացված ապրանքներին բաժին ընկնող տարբերության գումարը՝ ճշտանցման եղանակով, իսկ դեբետում՝ արտադրողին հետ վերադարձված ապրանքների վաճառքի գնի և ինքնարժեքի տարբերության ճշգրտումը: Այս հաշվի մնացորդը կրեդիտային է և իրենից ներկայացնում է մանրածախ առևտրում ապրանքների վաճառքի գնի և ինքնարժեքի տարբերության գումարը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ: Այն դասի ընդհանուր գումարում ներառվում է բացասական նշանով:

217 «Ապրանքների վաճառքի գնի և ինքնարժեքի տարբերություն» հաշվին կից կարող են բացվել հետևյալ երկրորդ կարգի հաշիվները՝ 2171 «Առևտրական հավելագին», 2172 «Ավելացված արժեքի հարկ», 2173 «Ակցիզային հարկ»:

Ապրանքների մուտքի և իրացման հաշվառման կարգը ցույց տանք հետևյալ օրինակով՝

Խանութը ձեռք է բերել 180.000 դրամի ապրանքներ գնման գնով, ԱԱՀ՝ 36.000 դրամ: Ապրանքները հետագայում պետք է իրացվեն 240.000 դրամ վաճառքի գնով: Գնված ապրանքները հաշվետու ժամանակաշրջանում ամբողջովին վաճառվել են:

1. Ձեռք բերված ապրանքների մուտքագրումը ձևակերպվում է՝

Դտ	216	«Ապրանքներ»	240.000
Կտ	2171	«Առևտրական հավելագին»	20.000
Կտ	2172	«Ավելացված արժեքի հարկ»	40.000
Կտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ»	180.000:

2. Մատակարարի հաշիվ ապրանքագրում ներառված ԱԱՀ-ի գումարով ձևակերպվում է՝

Դտ	226	«Հաշվանցման (փոխհատուցման) ենթակա անուղղակի հարկեր»	36.000
Կտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ»	36.000

3. Իրացված ապրանքների դիմաց գումարը մուտք է եղել դրամարկղ՝ 240.000 դրամ, այդ թվում ԱԱՀ՝ 40.000 դրամ: Ձևակերպումը կլինի՝

Դտ	251	«Դրամարկղ»	240.000
Կտ	611	«Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ»	200.000
Կտ	524	«Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»	40.000

4. Վաճառված ապրանքների արժեքի դուրս գրումը ճանաչվում է որպես ծախս և ձևակերպվում՝

Դտ	711	«Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք	240.000
Կտ	216	«Ապրանքներ»	240.000

5. Մանրածախ առևտրում ապրանքի վաճառքի դեպքում վաճառքի գնի և ինքնարժեքի տարբերությունը արտացոլվում է ճշտանցման եղանակով, որի ձևակերպումն է.

ա) առևտրական հավելագինը՝

Դտ	711	«Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք»	(20.000)
Կտ	2171	«Առևտրական հավելագին»	(20.000)

բ) ավելացված արժեքի հարկը՝

Դտ	711	«Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք»	(40.000)
Կտ	2172	«Ավելացված արժեքի հարկ»	(40.000)

Ապրանքների մասնակի իրացման դեպքում որոշվում և ճշտվում է իրացված ապրանքների ինքնարժեքը՝ իրացման գումարի համամասնությամբ: Այդ նպատակով հաշվետու ժամանակաշրջանում 2171 «Առևտրական հավելագին » հաշվում կուտակված առևտրական հավելագնի գումարը բաշխվում է իրացված և չիրացված ապրանքների միջև՝ միջին տոկոսով: Միջին տոկոսը որոշվում է որպես առևտրական հավելագնի և հաշվետու ժամանակաշրջանում իրացված և ժամանակաշրջանի վերջին չիրացված ապրանքների մնացորդի հանրագումարի հարաբերակցություն:

7.9. ՊԱՇԱՐՆԵՐԻ ԳՈՒՅՔԱԳՐՈՒՄԸ ԵՎ ԳՈՒՅՔԱԳՐՄԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Պաշարների պահպանության վրա հսկողություն սահմանելու և դրանց առկայությունը ստուգելու կարևորագույն միջոց է գույքագրումը:

Կազմակերպություններում պաշարների գույքագրումը անց է կացվում ոչ պակաս քան տարին մեկ անգամ, հաշվետու տարվա հոկտեմբերի մեկից ոչ շուտ, մինչև տարեկան հաշվետվության կազմումը: Բացի դրանից, գույքագրումը պարտադիր է կազմակերպության վերակազմավորման և լուծարման, նյութական պատասխանատու անձի փոփոխման, հափշտակումների, չարաշահումների փաստերի բացահայտման, ինչպես նաև նյութերի փչացումների, տարերային աղետների, հրդեհների, այլ պատճառների հետևանքով առաջացած արտակարգ իրավիճակների, պաշարների վերագնահատման և այլ դեպքերում:

Գույքագրման անցկացման համար ստեղծվում է գույքագրող հանձնաժողով, որի կազմը նշանակում է կազմակերպության ղեկավարը: Տրվում է հրաման գույքագրման անցկացման մասին, նշելով կազմը՝ նախագահ, անդամներ, գույքագրումը սկսելու և ավարտելու ժամկետը: Գույքագրումը սկսելուց առաջ նյութական պատասխանատու անձիք տալիս են գրավոր հայտարարություն այն մասին, որ նյութերի մուտքին և ելքին վերաբերող բոլոր փաստաթղթերը գրանցված են պահեստային հաշվառման քարտերում և հանձնված են հաշվապահություն:

Գույքագրման ժամանակ նյութերի առկայությունը որոշվում է հաշվելու, կշռելու, չափելու միջոցով՝ նյութական պատասխանատու անձի պարտադիր ներկայությամբ:

Գույքագրման տվյալները գրանցվում են գույքագրման ցուցակներում, որոնք լրացվում են ըստ յուրաքանչյուր պահեստի և նյութական պատասխանատու անձի՝ երկու օրինակից: Դրանք ստորագրում են հանձնաժողովի բոլոր անդամները, իսկ նյութական պատասխանատու անձիք յուրաքանչյուր թերթի վրա ստորագրում են, հաստատելով որ գրանցումները և թվարկված արժեքները, որոնք ընդունվել են պատաս-

խանատու պահպանության՝ ճիշտ են: Ցուցակի մեկ օրինակը հանձնվում է հաշվապահություն, որտեղ համեմատում են նյութերի առկայությունը հաշվապահական հաշվառման տվյալների հետ: Այն նյութերի անվանումները, ըստ որոնց համադրման արդյունքում բացահայտվում են պակասորդներ կամ ավելցուկներ, ընդգրկվում են *համեմատական տեղեկագրի* մեջ: Նյութական պատասխանատու անձիք պետք է տան բացատրություն դրա վերաբերյալ, որից հետո հանձնաժողովը ներկայացնում է առաջարկություններ կազմակերպության ղեկավարին՝ որոշում կայացնելու համար:

Գույքագրման հետևանքով առաջացած ավելցուկների և պակասորդների փոխադարձ հաշվանցումը թույլատրվում է միայն բացառության կարգով՝ միևնույն ստուգվող ժամանակաշրջանում, միևնույն նյութական պատասխանատու անձի մոտ, միևնույն պաշարի նկատմամբ: Բնական նորմայի սահմաններում բացահայտված պակասորդները դուրս են գրվում որպես հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախս, իսկ բնական նորմայից ավել պակասորդները գանձվում են մեղավոր անձերից:

Գույքագրման ժամանակ հայտնաբերված պաշարների պակասորդները, անկախ դրանց հետագա դուրս գրման կարգից, արտացոլվում են 7145 «Արժեքների պակասորդներ և փչացումից կորուստներ, արտադրական ծախսումների սովորական (նորմալ) մակարդակը գերազանցող ծախսեր, խոտանված արտադրանքի հետ կապված ծախսեր» երկրորդ կարգի հաշվի դեբետում:

Գույքագրման ժամանակ հայտնաբերված նյութերի, անավարտ արտադրության, պատրաստի արտադրանքի, սեփական արտադրության կիսապատրաստուքների, ապրանքների .գծով հայտնաբերված տարբերությունների գումարով ձևակերպվում է.

ա) ավելցուկի դեպքում՝

Դտ	211	«Նյութեր»
Դտ	214	«Անավարտ արտադրություն»
Դտ	215	«Արտադրանք»
Դտ	216	«Ապրանքներ»
Կտ	614	"Գործառնական այլ եկամուտներ"

բ) պակասորդների և կորուստների դեպքում՝

Դտ	714	"Գործառնական այլ ծախսեր»
Կտ	211	«Նյութեր»
Կտ	214	«Անավարտ արտադրություն»
Կտ	215	«Արտադրանք»
Կտ	216	«Ապրանքներ»

Բնական նորմայի սահմաններում կորստի գումարը գերազանցող ակասորդը ենթակա է գանձնման նյութական պատասխանատու անձից: ակասորդի վերագրումը մեղավոր անձին ձևակերպվում է՝

Դտ	2226	«Դեբիտորական պարտքեր նյութական վնասի փոխհատուցման գծով»
Կտ	614	«Գործառնական այլ եկամուտներ»

Եթե նյութապես պատասխանատու անձը վնասի փոխհատուցման գումարը կանխիկ մուծում է դրամարկղ, ապա ձևակերպվում է՝

Դտ	251	«Դրամարկղ»
Կտ	2226	«Դեբիտորական պարտքեր նյութական վնասի փոխհատուցման գծով»,

Իսկ եթե պակասորդի գումարը պահվում է մեղավոր անձի աշխատավարձից, ապա ձևակերպվում է՝

Դտ	527	«Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»
Կտ	2226	«Դեբիտորական պարտքեր նյութական վնասի փոխհատուցման գծով»:

Գ Լ ՈՒ Խ 8

ԴՐԱՄԱԿԱՆ ՄԻՋՈՑՆԵՐԻ ԵՎ ԴԵԲԻՏՈՐԱԿԱՆ ՊԱՐՏՔԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

8.1. ԴՐԱՄԱՐԿՂԱՅԻՆ ԳՈՐԾԱՌՆՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Յուրաքանչյուր տնտեսավարող սուբյեկտ ունի դրամարկղ, որը ՀՀ արժույթի և արտարժույթի թղթադրամների կամ մետաղադրամների տեսքով կանխիկ դրամի ընդունման, պահպանման և բացթողման համար նախատեսված պահոց /պահեստարան/ է:

Դրամարկղային գործառնությունների հաշվառումը տարվում է Հայաստանի Հանրապետության Ազգային ժողովի 2002թ. դեկտեմբերի 26-ի թիվ ՀՕ-501-Ն «Դրամարկային գործառնությունների մասին» օրենքին համապատասխան: Դրամարկղային գործառնություններ են՝ կանխիկ դրամի մուտքագրումը կազմակերպություն, ելքագրումը կազմակերպությունից, ինչպես նաև շարժը դրամարկղի և հաշվետու անձանց միջև: Դրամարկղային գործառնությունների մասին ՀՀ օրենքի պահանջները կիրառվում են ԱԱՀ վճարող համարվող անհատ ձեռնարկատերերի և ՀՀ տարածքում գործող իրավաբանական անձանց, պետական և այլ հիմնարկների, ՀՀ տարածքում գործող առանձնացված ստորաբաժանումների, օտարերկրյա կազմակերպությունների հայաստանյան ստորաբաժանումների նկատմամբ:

Դրամարկղային գործառնությունների իրականացման, այդ թվում՝ դրանց փաստաթղթավորման և դրամարկղային գրքի վարման կարգը սահմանում է կառավարությունը:

Դրամարկղի նյութապես պատասխանատու անձը գանձապահն է՝ կազմակերպության աշխատակիցը, որն իրականացնում է կանխիկ դրամի ընդունումը (մուտքագրումը) կազմակերպության դրամարկղ և բացթողումը (ելքագրումը) կազմակերպության դրամարկղից: Գանձապահին արգելվում է իր պարտականությունների կատարումը փոխանցել ուրիշ անձանց՝ առանց կազմակերպության ղեկավարի հրամանի (որոշման): Գանձապահի պարտականությունները չեն կարող դրվել կազմակերպության այն աշխատակիցների վրա, որոնք իրավունք ունեն ստորագրել դրամարկղային փաստաթղթերը, բացառությամբ այն կազմակերպությունների, որոնց աշխատակիցների թիվը չի գերազանցում երեքը: Ձեռնարկության դրամարկղում պահվող արժեքների պահպանման, փոխադրման անվտանգության ապահովության պատասխանատվությունը կրում է կազմակերպության գործադիր մարմնի ղեկավարը, եթե պատասխանատվությունը չի դրված այլ անձի վրա:

«Արաքս» ՍՊԸ
Ընդհանուր ցուցանիշների ծառայություն

ԴՐԱՄԱՐԿՂԱՅԻՆ ՄՈՒՏՔԻ ՕՐԴԵՐ

Թղթադրամի հանրագումարը (նշելով տառերով)	Վերլուծական հաշվառման ծածկագիրը	Գումարը	Նպատակային շրջանառության ծածկագիրը	Ելանիշները
2284	123	72500		

Փաստաթղթի համարը 125
Կազմման ամսաթիվը

Ստացված է՝ Ռոզա Հայկազի Մարկոսյան

-ից

Ստացման հիմքը և նպատակը՝ կանխավճարային գումարի ետ վերադարձ

Գումարը՝ Յոթհազարհինգհարյուր դրամ

Կցվում են՝

Գլխավոր հաշվապահ

Ստորագրությունները՝ Ստացողի ստորագրություն

Ստորագրություն՝ Ստորագրություն

«Արաքս» ՍՊԸ
Ընդհանուր ցուցանիշների ծառայություն

ԴՐԱՄԱՐԿՂԱՅԻՆ ՄՈՒՏՔԻ ՕՐԴԵՐ N 125

Ստացված է՝ Մարկոսյան Ռոզա Հայկազի
Ստացման ամսաթիվը

Ստացման հիմքը և նպատակը՝ կանխավճարային գումարի ետ վերադարձ

-ից

Գումարը՝ 72500 Յոթհազարհինգհարյուր դրամ

Կցվում են՝

Գլխավոր հաշվապահ

Ստորագրություններ՝ Ստացողի ստորագրություն

Ստորագրություն՝ Ստորագրություն

«Կորունդ» ԲԲԸ
կազմակերպության անվանումը

ՁԼ Դր-2

Փաստաթղթի համարը	Կազմման ամսաթիվը
1	24/01/07

Դրամարկղի ելքի օրդեր

Թղթակցող հաշիվ (ենթահաշիվ)	Վերլուծական (անա-լիտիկ) հաշվառման ծածկագիրը	Գումարը	Նպատակային նշանակման ծածկագիրը
1	2	3	4
5271	2511	2.182.500-00	

Տրամադրել Աշխատավարձ ին
անուն, ազգանուն

Հիմքը Աշխատավարձի վճարման տեղեկագիր

Գումարը Երկու միլիոն հարյուր ութսուներկու հազար հինգ հարյուր դրամ

տառերով

Հավելված

Կազմակերպության ղեկավար Մկրտչյան Վ.Է. _____
ստորագրություն

Գլխավոր հաշվապահ Մարգարյան Ն.Ռ. _____
ստորագրություն

Ստացա _____
տառերով

«24» _____01____2007թ. _____
ստորագրություն

Ըստ _____
ստացողի անձը հաստատող փաստաթղթի անվանումը,

_____
համարը, տրման ամսաթիվը և վայրը

Տրամադրեց՝ գանձապահ
Սահնազարյան Շ. _____
ստորագրություն

Գանձապահը կանխիկ գումար ընդունում է դրամարկղային մուտքի օրդերների հիման վրա, որոնք ստորագրվում են գլխավոր հաշվապահի կամ լիազորված անձի, գանձապահի,ինչպես նաև վճարողի կողմից: Գումարի ստացման ժամանակ գլխավոր հաշվապահի և գանձապահի ստորագրությամբ տրվում է անդորրագիր: Դրամարկղից կանխիկ գումար տրվում է դրամարկղային ելքի օրդերներով կամ վճարման տեղեկագրերով: Երբ բանկից ստացված կանխիկ դրամը ենթակա է մուտքագրման կազմակերպության դրամարկղ, մուտքագրումը պետք է կատարվի առնվազն կանխիկ դրամը բանկային հաշվից հանելու հաջորդ օրը: Դրամարկղից ելքագրված կանխիկ դրամը, եթե ենթակա է մուտքագրման կազմակերպության բանկային հաշիվներ, ապա մուտքագրումը պետք է կատարվի առնվազն կանխիկ դրամը դրամարկղից հանելու հաջորդ օրը:

Դրամի կանխիկ վճարման փաստաթղթերը ստորագրում են ձեռնարկության ղեկավարը և գլխավոր հաշվապահը,գանձապահը և դրամը ստացողը: Եթե դրամարկղային ելքի օրդերին կցված փաստաթղթերում կա կազմակերպության ղեկավարի ստորագրությունը, ապա օրդերում նրա ստորագրությունը պարտադիր չէ:

Եթե կանխիկ դրամ է վճարվում տվյալ կազմակերպությունում չաշխատող անձանց, ապա վճարումը կատարելիս նրանցից պահանջվում է անձնագիր, դուրս է գրվում դրամարկղային ելքի օրդեր, որտեղ նշվում են անձնագրային տվյալները և ստացողի ստորագրությունը: Վճարային տեղեկագրերով աշխատավարձ, նպաստ, պարգևատրումներ կարող են վճարվել գանձապահի կողմից՝ առանց յուրաքանչյուր ստացողի համար դրամարկղային ելքի օրդեր լրացնելու: Աշխատավարձի վճարման համար սահմանված ժամկետը լրանալուց հետո հաշվապահը մեկ դրամարկղային օրդեր է լրացնում վճարային տեղեկագրերով վճարված ամբողջ գումարի համար:

Դրամարկղային փաստաթղթերում ուղղումներ և ջնջումներ կատարել չի թույլատրվում: Դրամարկղային օրդերներով գումար ստացվում և վճարվում է միայն դրանց լրացման օրը: Գործառնություններն ավարտելուց հետո գանձապահը պետք է ստորագրի մուտքի և ելքի օրդերները, իսկ դրանց կից ներկայացվող փաստաթղթերը և օրդերները մարի դրոշմով կամ մակագրությամբ. մուտքագրելու դեպքում՝ «Ստացվել է», ելքագրելու դեպքում՝ «Վճարվել է».

Այն կազմակերպություններում, որտեղ ներդրված են հսկիչ - դրամարկղային մեքենաներ, դրանց միջոցով օրական գրանցված տվյալների հիման վրա ստացված կանխիկ դրամը մուտքի օրդերով մուտքագրվում է կազմակերպության դրամարկղ կամ բանկային հաշիվ՝ կանխիկ դրամի ստացման օրվանից ոչ ուշ, քան 3 աշխատանքային օրվա ընթացքում:

Այն կազմակերպությունները, որոնք կատարած աշխատանքների, մատուցած ծառայությունների, վաճառած ապրանքների, արտադրանքի դիմաց ստացվող կանխիկ դրամը հավաքում են նաև կազմակերպությունների տարածքից դուրս՝ լիազորված կամ համապատասխան իրավունք ունեցող անձանց միջոցով, ապա վերջիններս գումարը մուտքագրում են կազմակերպության դրամարկղ կամ բանկային հաշիվ՝ կանխիկ դրամի հավաքման պահից ոչ ուշ, քան 5 աշխատանքային օրվա ընթացքում:

Գանձապահը վարում է դրամարկղային գիրք: Կազմակերպությունն իր կողմից օգտագործվող յուրաքանչյուր արժույթի համար վարում է առանձին դրամարկղային գիրք: Գրքի էջերը համարակալվում, թելով կարվում և կնքվում են հարկային մարմինների կողմից: Գրքի վերջին էջում կատարվում է գրանցում. «Ներկա գրքում համարակալված է .... էջ» և ստորագրվում է կազմակերպության ղեկավարի ու գլխավոր հաշվապահի կողմից:

Դրամարկղային գրքում գրանցումները կատարվում են երկու օրինակից՝ պատճենահան թղթի օգնությամբ: Երկրորդ օրինակները կտրվում են: Դրանք ծառայում են որպես գանձապահի հաշվետվություն: Դրամարկղային գրքում գրանցումները կատարվում են յուրաքանչյուր մուտքի կամ ելքի օրդերի հիման վրա՝ ոչ ուշ, քան կանխիկ դրամի ստացման կամ վճարման օրվան հաջորդող աշխատանքային օրվա ընթացքում: Դրամարկղային գրքի յուրաքանչյուր թերթի եզրափակումը կատարվում է ոչ պակաս, քան յուրաքանչյուր ամիսը մեկ անգամ՝ ամսվա վերջին օրվա դրությամբ: Գանձապահը պարտավոր է հաշվել գործառնությունների գումարների հանրագումարը, դուրս բերել դրամարկղում գտնվող դրամի մնացորդը և հաշվետվություն ներկայացնել հաշվապահությանը՝ դրամարկղային մուտքի և ելքի բոլոր փաստաթղթերով, դրամարկղային գրքի առաջին օրինակում հաշվապահության ներկայացուցչի ստորագրությամբ: Դրամարկղային գործառնությունները դրամարկղային գրքում չգրանցելու կամ դրամարկղային գրքի վարման կանոնները խախտելու դեպքում գանձվում է տուգանք:

Դրամարկղում դրամական միջոցների առկայության և շարժի սինթետիկ հաշվառումը տարվում է 251 «Դրամարկղ» ակտիվային առաջին կարգի հաշվով, որի դեբետում արտացոլվում են կազմակերպության դրամարկղ մուտք եղած դրամական միջոցները, իսկ կրեդիտում դրամարկղից ելք եղած դրամական միջոցները: Այս հաշվի մնացորդը դեբետային է և իրենից ներկայացնում է դրամարկղում առկա դրամական միջոցների գումարը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ:

ԴՐԱՄԱՐԿՂԱՅԻՆ ԳԻՐՔ N 1

01 - 31 մարտի 2013 թ. թերթ 4

Դրամարկղային մուտքի և ելքի օրդերների համարը	ամսաթիվը	Վճարողի (մուտքի դեպքում) կամ ստացողի (ելքի դեպքում) անունը, ազգանունը և (կամ) վճարման բնույթը	Թղթակցող հաշիվը	Մուտք	Ելք
1	2	3	4	5	6
		Մնացորդը օրվա սկզբին		180.000	
200	03	Բանկից N 013695 չեկով	252	1.500.000	
215	05	Ա.Ա.Սիմոնյանին–կանխավճարային հաշվետվության գերածախս	228	-	2.000
216	10	Ա.Մարությանին-կանխավճարի գերածախս	228	-	3.000
Ընդամենը		1 - 31 մարտի 2013թ.		1.500.000	5.000
		վերջնական մնացորդը		1.675.000	

Գանձապահ _____
(ստորագրություն)

Դրամարկղային գրքի գրանցումները ստուգեց և 1 (քանակը տառերով) մուտքի և փաստաթղթերը

2 _____ (քանակը տառերով) ելքի, ստացավ հաշվապահը _____ (ստորագրություն)

251 «Դրամարկղ» հաշվին կից կարող են բացվել հետևյալ երկրորդ կարգի հաշիվները՝ 2511 «Ազգային արժույթի դրամարկղ», 2512 «Արտարժույթի դրամարկղ», 2513 «Սառեցված գումարներ դրամարկղում»:

Դրամարկղ մուտքագրված գումարներով ձևակերպվում է.

- դրամական միջոցների մուտքագրում դրամարկղ բանկային հաշիվներից՝

Դտ 251 «Դրամարկղ»
Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ 253 «Արտարժութային հաշիվ»
Կտ 254 «Այլ հաշիվներ բանկերում»,

- դրամական միջոցների մուտքագրում դրամարկղ դեբիտորական պարտքերի մարումից՝

Դտ 25 1 «Դրամարկղ»
Կտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»
Կտ 222 «Դեբիտորական պարտքեր այլ եկամուտների գծով »
Կտ 228 «Դեբիտորական պարտքեր առհաշիվ տրված գումարների գծով»,

- դրամական միջոցների մուտքագրում դրամարկղ ակտիվների (ծառայությունների, աշխատանքների) վաճառքներից առանց դեբիտորական պարտքի ձևավորման.

ա) վաճառքի գներով (առանց անուղղակի հարկերի)՝

Դտ 251 «Դրամարկղ»
Կտ 611 «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ»
Կտ 614 «Գործառնական այլ եկամուտներ»
Կտ 621 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից եկամուտներ»

բ) անուղղակի հարկերի գումարով՝

Դտ 251 «Դրամարկղ»
Կտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»,

- դրամական միջոցների մուտքագրում դրամարկղ մասնակիցներից (հիմնադիրներից)՝ որպես ներդրում կանոնադրական կապիտալում՝

Դտ 251 «Դրամարկղ»
Կտ 311 «Կանոնադրական կապիտալ»
Կտ 312 «Չվճարված կապիտալ»,

- արտարժույթով դրամական միջոցների փոխարժեքային տարբերություններից օգուտի արտացոլում

Դտ 251 «Դրամարկղ»
Կտ 625 «Արտարժույթի փոխարժեքային տարբերություններից եկամուտ»
և այլ դեպքեր:

Դրամարկղից ելքագրված գումարներով ձևակերպվում է.

- դրամական միջոցների մուտքագրում բանկային հաշիվներ՝

Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
Դտ 253 «Արտարժութային հաշիվ»
Դտ 254 «Այլ հաշիվներ բանկերում»
Կտ 251 «Դրամարկղ»,

- կրեդիտորական պարտքերի մարում՝

Դտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Դտ 527 «Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»
Կտ 251 «Դրամարկղ»,

- ակտիվների արժեքի և ծեռքբերման հետ կապված ծախսումների վճարում՝

Դտ 111 «Մաշվող հիմնական միջոցներ»
Դտ 115 «Հողամասեր»
Դտ 211 «Նյութեր» և այլն
Կտ 251 «Դրամարկղ»,

- ծառայությունների դիմաց վճարումը, որոնք վերագրվում են ծախսերին և ծախսումներին՝

Դտ 712 «Իրացման ծախսեր»
Դտ 713 «Վարչական ծախսեր»
Դտ 811 «Հիմնական արտադրություն»
Դտ 812 «Օժանդակ արտադրություն» և այլն
Կտ 251 «Դրամարկղ»,

- շահաբաժինների վճարում մասնակիցներին՝

Դտ 529 «Պարտքեր շահաբաժինների գծով»
Կտ 251 «Դրամարկղ»,

- Արտարժույթով դրամական միջոցների փոխարժեքային տարբերություններից կորստի արտացոլում՝

Դտ 725 «Արտարժույթի փոխարժեքային տարբերություններից կորուստներ»
Կտ 251 «Դրամարկղ» և այլ դեպքեր:

Դրամարկղի անալիտիկ հաշվառումը տարվում է ըստ արժույթների, դրամարկղերի գտնվելու վայրերի և կազմակերպության կողմից հաստատված այլ ուղղությունների:

Գանձապահը նյութական պատասխանատվություն է կրում իր կողմից ընդունված դրամական միջոցների և դրանց սխալ պահպանման հետ կապված կազմակերպությանը հասցված վնասի համար: Դրամարկղում

դրամի առկայության գույքագրումը (ստուգումը) կատարվում է ՀՀ ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարության կողմից 2000 թ.-ին հաստատված գույքագրման անցկացման կարգին համապատասխան ոչ պակաս, քան ամիսը մեկ անգամ: Գույքագրումը անց է կացվում կազմակերպության ղեկավարի հրամանով, հանկարծակի ստեղծված հանձնաժողովի կողմից, գանձապահի ներկայությամբ: Գույքագրման արդյունքները ձևակերպվում են ակտով:

Գույքագրմամբ հայտնաբերված դրամական միջոցների ավելցուկը մուտքագրվում է դրամարկղ: Ձևակերպվում է՝

Դտ 251 «Դրամարկղ»
Կտ 614 «Գործառնական այլ եկամուտներ»:

Գույքագրմամբ հայտնաբերված պակասորդի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 714 «Գործառնական այլ ծախսեր»
Կտ 251 «Դրամարկղ»:

Պակասորդի վերագրումը նյութական պատասխանատու անձին ձևակերպվում է.

Դտ 222 «Դեբիտորական պարտքեր այլ եկամուտների գծով»
Կտ 614 «Գործառնական այլ եկամուտներ»:

Գանձապահի կողմից պակասորդի գումարի փոխհատուցումը ձևակերպվում է.

- դրամարկղ մուտքագրելիս՝

Դտ 251 «Դրամարկղ»
Կտ 222 «Դեբիտորական պարտքեր այլ եկամուտների գծով»,

- գանձապահի աշխատավարձից պահելիս՝

Դտ 527 «Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»
Կտ 222 «Դեբիտորական պարտք այլ եկամուտների գծով»,

Կանխիկ դրամով վճարումների նկատմամբ «Դրամարկղային գործառնությունների մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված են հետևյալ սահմանափակումները՝

- ապրանքների (հիմնական միջոցների, ոչ նյութական ակտիվների, և այլ ակտիվների), ծառայությունների, աշխատանքների միանվագ գործարքների դիմաց կանխիկ վճարումների ընդունման առավելագույն չափը (բացառությամբ մանրածախ առևտրի և ծառայությունների ոլորտում անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանցից մինչև 3,0 մլն. դրամի չափով միանվագ գործարքների գծով ընդունվող վճարումների)՝

ՍԱՀՄԱՆԱՓԱԿՄԱՆ ԿԻՐԱՌՄԱՆ ԱՄՍԱԹԻՎԸ (ԿԿԱՄ)	ՍԱՀՄԱՆԱՓԱԿՄԱՆ ՄԵԹՈԴՈՒԹՅՈՒՆԸ (ՀԱՇՎԱՐ ԴՐԱՄ)
01.01.2012 թ.	300

- մեկ ամսվա ընթացքում վերը նշված գործարքների գծով կանխիկ գումարով վճարումների ընդունման առավելագույն չափը՝

ՍԱՀՄԱՆԱՓԱԿՄԱՆ ԿԻՐԱՌՄԱՆ ԱՄՍԱԹԻՎԸ (ԱՄԱՍ)	ՍԱՀՄԱՆԱՓԱԿՄԱՆ ՄԵԹՈԴՈՒԹՅՈՒՆԸ (ՄԼՆ ԴՐԱՄ)
01.01.2012 թ.	3

Նշված սահմանափակումները վերաբերվում են նաև տրված կանխավճարներին և առհաշիվ տրված դրամի հաշվին կատարվող վճարումներին: Օրենքով սահմանվել են կանխիկ դրամով կատարվող այն գործարքները, որոնց նկատմամբ այդ սահմանափակումները չեն տարածվում. օրինակ՝ աշխատավարձը և աշխատակիցներին վճարվող այլ գումարները, գործուղման համար առհաշիվ գումարները, ներկայացուցչական ծախսերը և այլն:

Կանխիկ դրամով վճարումների կատարման և (կամ) ընդունման նկատմամբ սահմանված սահմանափակումները չպահպանելու դեպքում գանձվում է տուգանք՝ օրենքով սահմանված չափերով: Դրամարկղային գործառնությունների մասին օրենսդրության պահանջների պահպանման նկատմամբ վերահսկողությունն իրականացնում են հարկային մարմինները:

8.2. ՀԱՇՎԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՇՎՈՎ ԻՐԱԿԱՆԱՑՎՈՂ ԳՈՐԾԱՌՆՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Կազմակերպությունների ազատ դրամական միջոցները պահվում են բանկերում բացված հաշվարկային հաշիվներում:

ՀՀ տարածքում գործող բանկերը պարտավոր են ՀՀ տարածքում ստեղծված իրավաբանական անձանցից, հիմնարկներից և պետական մարմիններից, բանկային հաշիվներ բացելիս պահանջել դիմում հաշիվ բացելու մասին, գրանցման վկայական, նոտարի կողմից հաստատված

կանոնադրության և հիմնադիր պայմանագրերի կրկնօրինակները, կազմակերպության գործադիր մարմնի ղեկավարի, գլխավոր հաշվապահի, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման վարման համար պատասխանատու (բանկի հետ ֆինանսական գործարքներ կնքելու լիազորություն ունեցող) անձանց ստորագրությունների նմուշների քարտերը, ինչպես նաև իրենց հաշվառման վայրի (մարզային) տարածքային հարկային մարմնի կողմից վավերացված ստորագրությունների նմուշների քարտերը: Միաժամանակ բանկային սպասարկման վերաբերյալ պայմանագիր է կնքվում կազմակերպության և բանկի միջև: Բանկի կողմից կազմակերպությանը հատկացվում է հաշվարկային հաշվի համար և բացվում է անձնական հաշիվ, որտեղ ցույց են տրվում դրամական միջոցների փոփոխությունները:

Հաշվարկային հաշվում կենտրոնացվում են ազատ դրամական միջոցները, արտադրանքի կատարված աշխատանքների ու ծառայությունների վաճառքից ստացված գումարները, կարճաժամկետ և երկարաժամկետ վարկերը և այլ մուտքագրումներ: Հաշվարկային հաշվից կատարվում են կազմակերպության համարյա բոլոր վճարումները՝ նյութական և ոչ նյութական ակտիվների ձեռք բերման, ստացված ծառայությունների, կատարված աշխատանքների դիմաց գոյացած գնումների գծով կրեդիտորական պարտքերի, բյուջեի հանդեպ պարտքերի, երկարաժամկետ և կարճաժամկետ վարկերի գծով պարտքերի մարում, չեկով կանխիկ դրամի բացթողումը և մուտքագրումը դրամարկղ՝ աշխատավարձ, նյութական օգնություն, պարգևատրումներ, հաշվետու անձանց կանխավճար վճարելու համար և այլն:

Հաշվարկային հաշվից կանխիկ գումարի բաց թողումը և բոլոր փոխանցումները բանկի կողմից կատարվում են միայն հաշվարկային հաշվի տիրոջ՝ կազմակերպության հրամանի հիման վրա կամ նրա համաձայնությամբ: Առանձին դեպքերում բանկը հարկադրաբար փոխանցումներ է կատարում կազմակերպության հաշվարկային հաշվից այլ կազմակերպությունների փաստաթղթերով: Օրինակ. ֆինանսական մարմինների հրամանով փոխանցվում են ժամկետանց հարկերի և տուրքերի գումարները, դատարանի կատարողական թերթերով բավարարված հայցերի գումարները, դուրս են գրվում վարկերից օգտվելու դիմաց տոկոսները, ժամկետանց վարկերի գումարները, բանկի կողմից կատարված ծառայությունների դիմաց գումարները և այլն:

Հաշվարկային հաշիվ դրամական միջոցների մուտքագրումը, դուրս գրումը կարող է կատարվել երկու եղանակով՝ կանխիկ և անկանխիկ: Կանխիկ դրամի մուտքագրումը հաշվարկային հաշիվ ձևակերպվում է կանխիկ մուծումների հայտարարագրով: Այս դեպքում բանկը դրամի մուտքը հաստատելու համար վճարողին տալիս է անդորրագիր: Հաշվար-

կային հաշվից կանխիկ դրամի բաց թողումը իրականացվում է չեկերի միջոցով: Չեկը վճարային փաստաթուղթ է, որը չեկ դուրս գրողի հրամանն է իրեն սպասարկող բանկին՝ վճարել չեկի վրա նշված գումարը չեկատիրոջը: Չեկերը կարող են լինել անվանական և ըստ ներկայացնողի: Անվանական չեկում «Վճարեք» բառից հետո նշվում է ստացողի ազգանունը, անունը և հայրանունը: Դրամի ստացման համար անհրաժեշտ է ներկայացնել անձնագիր:

Չեկ N 001302 «18» դեկտեմբերի 2013 թ. Չեկը տրված է *Ա.Պ.Գասպարյանին* (ում) ստորագրությունները՝ *Հակոբյան* (առաջինը) *Նազարյան* (երկրորդը) Չեկը ստացավ «18» դեկտեմբերի 2013 թ. Ա.Պ.Գասպարյանին (ստորագրություն)	Կտրոնագիծ	Չեկը ուժի մեջ է տասս օրվա ընթացքում չհաշված տրման օրը	*«Արագած» ՍՊԸ* (չեկ տվող) *15010* Չեկ տվողի հաշվի համարը Չեկ N 001302 *350.000 դրամ* (թվերով) *ք.Երևան* (տրման տեղը) «18» դեկտեմբերի 2013 թ. (ամիս, ամսաթիվը տառերով) «Ակբա կրեդիտ ագրիկոլ» բանկ (հիմնարկության անվանումը) Վճարեք *Արմեն Պողոսի Գասպարյանին* (ում) Երեք հարյուր հիսուն հազար դրամ. (գումարը տառերով) Ստորագրությունները՝ Հակոբյան, Նազարյան	*N 001302* դրամարկղ՝ ստուգիչ դրոշմանիշ Դրոշմանիշի սոսնձման տեղը

Չեկի դարձերեսը

Ծախսի նպատակները	Գումարը, դրամ
Աշխատավարձ	350.000
Թոշակներ, նպաստներ և ապահովագրական փոխհատուցումներ	-
Գործուղման ծախսեր	-
Տնտեսա-գործառնական ծախսեր	-

Ստորագրությունները՝ Հակոբյան, Նազարյան
Չեկում նշված գումարը ստացավ՝ Գասպարյանը
Ստացողի անձը հաստատող նշումներ.
Ներկայացված է _____N_____
(Փաստաթղթի անվանումը)
Տրված է _____2013 թ.
(հիմնարկության անվանումը)
Տրման վայրը _____

Հաշվարկային հաշվից չեկով ստացված գումարը պետք է մուտքագրվի դրամարկղ դրամարկղային մուտքի օրդերով:

Հաշվարկային հաշվով իրականացվող գործառնությունների մեծ մասը կատարվում է անկանխիկ եղանակով՝ վճարողի հաշվարկային հաշվից ստացողի հաշվարկային հաշիվ փոխանցելու միջոցով:

Անկանխիկ հաշվարկները կատարվում են վճարման հանձնարարագրերի, հաշվարկային չեկերի հիման վրա: Դրամական միջոցներ վճարողի և ստացողի միջև հաշվարկների եղանակները (ձևերը) որոշվում են պայմանագրով կամ համաձայնագրով:

Վճարման հանձնարարագիրը իրենից ներկայացնում է հաշվի տիրոջ կարգադրությունը բանկին՝ իր հաշվից գումար դուրս գրելու և ստացողի հաշվին ձևակերպելու համար: Վճարման հանձնարարագրի ձևը միասնական է բոլոր տեսակի փոխանցումների համար: Վճարման հանձնարարագրերը ուժի մեջ են տաս օր, դուրս գրման օրվանից, չհաշված փաստաթղթի դուրս գրելու օրը և ընդունվում են բանկերի կողմից կատարման՝ առանց գումարի սահմանափակման, միայն վճարողի հաշվում գումարի առկայության դեպքում: Առաջին օրինակը ստորագրում են կազմակերպության տնօրենը և գլխավոր հաշվապահը ու կնքում: Ուղղումներ, ջնջումներ կատարելը վճարման հանձնարարագրում թույլ չի տրվում:

ՎՃԱՐՄԱՆ ՀԱՆՁՆԱՐԱՐԱԳԻՐ N 0401002

Վճարող՝ «Արագած» ՍՊԸ	ԴԵԲԵՏ հշ.N109003312012	ԳՈՒՄԱՐ (AMD) 120.000
Վճարողի բանկը՝ Բանկի կոդ՝ 109031	*ԿՐԵԴԻՏ* հշ.N 1312002591144	120.000
Ստացող՝ Վանաձորի մեծածախ բազա ՀՎՀՀ -		օրվա տույժ %-ից
Ստացողի բանկը՝ Բանկի կոդ՝ 21230	հշ.N	գումարը տույժով
Փոստով-հեռագրով (ընդգծել) Գումարը բառերով՝ Մեկ հարյուր քսան հազար դրամ.		Գործ.տեսակ Վճար.նշան. Վճար.ժամկ. Հերթ.վճար. Քղ.բանկի N
Ապրանքի ստացման,կատարված ծառայության Ա/Թ		

Վճարման նպատակը,կատարված ծառայությունների,աշխատանքների,ապրանքի անվանումը, ապրանքային փաստաթղթերի գումարները և N 58 հ/ա, N229, Համաձայն N 520 պայմանագրի

Ընդունվել է բանկում
« 20 » հունվարի 2011 թ.

Կ. Տ. Հաճախորդի ստորագրություններ՝
_____
_____

Բանկի ստորագր.՝

Կազմակերպությունը պարբերաբար (ամեն օր կամ բանկի կողմից սահմանված ժամկետներում) բանկից ստանում է քաղվածք հաշվարկային հաշվից, որին կցվում են այլ կազմակերպություններից ստացված փաստաթղթերը, որոնց հիման վրա կատարվել են դրամական միջոցների մուտքագրում կամ դուրսգրում, ինչպես նաև՝ կազմակերպության կողմից կազմված փաստաթղթերը:

Հաշվարկային հաշվի քաղվածքը կազմակերպության անձնական հաշվի երկրորդ օրինակն է: Քանի որ կազմակերպության դրամական միջոցները գտնվում են բանկում, այն հանդես է գալիս որպես պարտապան, դրա համար էլ բանկում դրամական միջոցների մնացորդները և մուտքերը գրանցվում են անձնական հաշվի կրեդիտում, իսկ պարտքի գումարի նվազեցումը (փոխանցումները, կանխիկով բաց թողումը)՝ հաշվի դեբետում: Քաղվածքների մշակման ժամանակ կազմակերպության հաշվապահը քաղվածքի դեբետում ցույց տրված գումարը պետք է ձևակերպի որպես դրամական միջոցների ելք, իսկ կրեդիտում գրանցված գումարները՝ մուտք:

Հաշվարկային հաշվի միջոցով իրականացվող գործառնությունների սինթետիկ հաշվառումը տարվում է 252 «Հաշվարկային հաշիվ» ակտիվային հաշվով, որի դեբետում արտացոլվում են հաշվարկային հաշիվ մուտք եղած դրամական միջոցները, իսկ կրեդիտում՝ ելք եղածները: Այս հաշվի մնացորդը դեբետային է և իրենից ներկայացնում է հաշվարկային հաշվում առկա դրամական միջոցների գումարը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ:

Դրամական միջոցների մուտքագրումը հաշվարկային հաշիվ ձևակերպվում է.

- դրամարկղից և այլ բանկային հաշիվներից՝

Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ 251 «Դրամարկղ»
Կտ 253 «Արտարժութային հաշիվ»
Կտ 254 «Այլ հաշիվներ բանկերում,

- դեբիտորական պարտքերի մարումից՝

Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»
Կտ 222 «Դեբիտորական պարտքեր այլ եկամուտների գծով»
Կտ 229 «Այլ դեբիտորական պարտքեր»,

- վարկերի և փոխառությունների ստացումից՝

Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ 411 «Երկարաժամկետ բանկային վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»
Կտ 412 «Երկարաժամկետ փոխպառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»
Կտ 511 «Կարճաժամկետ բանկային վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»
Կտ 513 «Կարճաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»,

- ակտիվների վաճառքից

ա) վաճառքի գնով (առանց անուղղակի հարկերի)՝

Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ 611 «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ»
Կտ 614 «Գործառնական այլ ծախսեր »
Կտ 621 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից եկամուտներ»

բ) անուղղակի հարկերի գումարով՝

Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»,

- հիմնադիրներից՝ կանոնադրական կապիտալում կատարված ներդրումների չափով.

Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ 311 «Կանոնադրական կապիտալ»
Կտ 312 «Չվճարված կապիտալ»
Կտ 314 «Էմիսիոն եկամուտ»:

Դրամական միջոցների ելքագրումը հաշվարկային հաշվից ձևակերպվում է.

- գնումների գծով կրեդիտորական պարտքերի մարումը՝

Դտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»

- բյուջեի գծով պարտավորության մարումը՝

Դտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»
Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»

- շահաբաժինների վճարում մասնակիցներին (հիմնադիրներին)՝

Դտ 529 «Պարտքեր շահաբաժինների գծով»
Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»

- դրամական միջոցների անհատույց տրամադրումը՝

Դտ 728 «Անհատույց տրված ակտիվների գծով ծախսեր»
Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»

- ձեռք բերված ակտիվների արժեքի վճարում՝

Դտ 111 «Մաշվող հիմնական միջոցներ»
Դտ 131 «Ոչ նյութական ակտիվներ»
Դտ 211 «Նյութեր» և այլն
Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»,

- ստացված ծառայությունների դիմաց վճարումը, որոնք վերագրվում են ծախսերին և ծախսումներին՝

Դտ 712 «Իրացման ծախսեր»
Դտ 713 «Վարչական ծախսեր»
Դտ 811 «Հիմնական արտադրություն»
Դտ 812 «Օժանդակ արտադրություն» և այլն
Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»:

Հաշվարկային հաշվի անալիտիկ հաշվառումը տարվում է ըստ բանկերի և կազմակերպության կողմից հաստատված այլ ուղղությունների:

8.3. ԱՐՏԱՐԺՈՒԹԱՅԻՆ ՀԱՇՎՈՎ ԻՐԱԿԱՆԱՑՎՈՂ ԳՈՐԾԱՌՆՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Տնտեսավարող սուբյեկտները, անկախ իրավակազմակերպչական ձևից, կարող են արտերկրների ֆիրմաների հետ մտնել զանազան արտաքին տնտեսական հարաբերությունների մեջ և իրենց անկանխիկ հաշվարկները, կապված սեփական արտադրության արտադրանքի արտահանման, ապրանքների ներկրման և այլ գործառնությունների հետ, իրականացնել բանկում բացված արտարժույթային հաշվով: Արտարժույթային հաշիվ կարող են բացել ՀՀ Կենտրոնական բանկի կողմից լիազորված արտոնագիր ստացած բանկերը՝ սահմանված փաստաթղթերի առկայության դեպքում:

Ստուգված փաստաթղթերի հիման վրա բանկը պայմանագիր է կնքում կազմակերպության հետ հաշվարկա-դրամարկղային սպասարկման մասին, որտեղ նշվում է բանկի ծառայությունների սակագինը, բանկի կողմից բողոքարկումների ընդունման ժամկետները արտարժութային հաշիվ միջոցների ձևակերպման կամ դրանց դուրս գրման գծով և այլն:

Կազմակերպության արտարժութային հաշիվ կարող են մուտքագրվել դրամական միջոցներ դրամարկղից և այլ հաշիվներից, դեբիտորական պարտքերի մարումից, մասնակիցներից (հիմնադիրներից) որպես ներդրում կանոնադրական կապիտալում, տեղաբաշխված բաժնետոմսերի վաճառքի գնի և անվանական արժեքի դրական տարբերությունից (էմիսիոն եկամուտ), անհատույց ստացումից, վարկերի, ճանապարհին գտնվող դրամական միջոցների, արտասովոր դեպքերի հետևանքների վերացման նպատակով որպես փոխհատուցում ստացումից, փոխարժեքային տարբերություններից եկամտի ստացումից և այլն:

Արտարժույթային հաշիվ մուտքագրված և ելքագրված գումարների մասին բանկը կազմակերպությանը տեղեկացնում է գործարքի օրվա դրությամբ տրված քաղվածքով, որի կառուցվածքը և բովանդակությունը նման է հաշվարկային հաշվի քաղվածքին: Արտարժույթը հաշվառվում է երկու գնահատմամբ՝ արտասահմանյան երկրի արժույթով և ՀՀ դրամով:

Բանկի բաժանմունքը կազմակերպությանը պարբերաբար տեղյակ է պահում նրա արտարժութային հաշվի շարժի մասին, նրան ուղարկելով քաղվածք այդ հաշվից, որտեղ գումարները արտացոլված են արտարժույթով: Արտարժութային հաշվում գրանցումները կատարվում են երկու գնահատությամբ՝ հաշվետվական արժույթով և արտարժույթով: Ընդ որում արտարժույթով գործարքները սկզբնական ճանաչման պահին պետք է գրանցվեն հայկական դրամով, արտարժույթի նկատմամբ կիրառելով գործարքի օրվա դրությամբ առկա փոխանակման փոխարժեքը:

Որպես փոխանակման փոխարժեք ընդունվում է ՀՀ ԿԲ-ի կողմից սահմանված հաշվարկային փոխարժեքը:

Սինթետիկ հաշվառման մեջ գումարները արտացոլվում են ՀՀ ազգային դրամով՝ հաշվի առնելով քաղվածքի օրվա համար ԿԲ-ի կողմից հայտարարված տվյալ արժույթի համար ՀՀ դրամի փոխանակման փոխարժեքը:

Կազմակերպության արտարժութային հաշվից դրամական միջոցներ կարող են դուրս գրվել դրամարկղ և այլ հաշիվներ մուտքագրման, գնումների, բանկի վարկերի, փոխառությունների, ֆինանսական վարձակալության և այլ պարտավորությունների գծով կրեդիտորական պարտքերի մարման, առհաշիվ գումարների տրամադրման, մասնակիցներին (հիմնադիրներին) շահաբաժինների վճարման, փոխառությունների տրամադրման, բաժնետոմսերի (բաժնեմասերի, փայերի) հետ գնման, ձեռք բերված ակտիվների, ստացված ծառայությունների, ինչպես նաև դրանց ձեռք բերման հետ կապված ծախսումների վճարման, դրամական միջոցների անհատույց տրամադրման, փոխարժեքային տարբերություններից ծախսի արտացոլման և այլ դեպքերում:

Հայաստանի Հանրապետության և արտերկրի բանկերում կազմակերպության արտարժույթային հաշիվներում դրամական միջոցների առկայության և շարժի վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար հաշվային պլանով նախատեսված է 253 «Արտարժութային հաշիվ» առաջին կարգի հաշիվը, որն իրեն կից ունի երկրորդ կարգի երեք հաշիվ՝ 2531 «Արտարժութային հաշիվ երկրի ներսում», 2532 «Արտարժութային հաշիվ արտերկրում», 2533 «Սառեցված գումարներ արտարժութային հաշվում»:

253 «Արտարժութային հաշիվ» հաշիվն ակտիվային է, դեբետում արտացոլվում են արտարժութային հաշիվ մուտք եղած դրամական միջոցները, փոխարժեքային օգուտները, իսկ կրեդիտում՝ ելք եղած դրամական միջոցները և փոխարժեքային կորուստները: Այս հաշվի մնացորդը դեբետային է և իրենից ներկայացնում է արտարժութային հաշվում առկա դրամական միջոցների գումարը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ:

Արտարժութային հաշվին կից տարվում է նաև անալիտիկ հաշվառում ըստ բանկերի և արժույթների:

Դրամական միջոցների մուտքագրումը արտարժութային հաշվում ձևակերպվում է.

- դրամարկղից և այլ բանկային հաշիվներից՝

Դտ	253	«Արտարժութային հաշիվ»
Կտ	251	«Դրամարկղ»
Կտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ	254	«Այլ հաշիվներ բանկերում»,

• դեբիտորական պարտքերի մարումից՝

Դտ 253 «Արտարժութային հաշիվ»
Կտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»
Կտ 222 «Դեբիտորական պարտքեր այլ եկամուտների գծով»,

• ակտիվների (ծառայությունների, աշխատանքների) վաճառքներից առանց դեբիտորական պարտքի ձևավորման,

ա) վաճառքի գներով (առանց անուղղակի հարկերի)՝

Դտ 253 «Արտարժութային հաշիվ»
Կտ 611 «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ»
Կտ 614 «Գործառնական այլ եկամուտներ»
Կտ 621 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից եկամուտներ»
Կտ 622 «Ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների օտարումից եկամուտներ»,

բ) անուղղակի հարկերի հարկերի գումարով՝

Դտ 253 «Արտարժութային հաշիվ»
Կտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»,

• վարկերի և փոխառությունների ստացումից՝

Դտ 253 «Արտարժութային հաշիվ»
Կտ 411 «Երկարաժամկետ բանկային վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»
Կտ 412 «Երկարաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»
Կտ 511 «Կարճաժամկետ բանկային վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»
Կտ 513 «Կարճաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»

Դրամական միջոցների ելքագրումը արտարժութային հաշվից ձևակերպվում է.

• դրամական միջոցների մուտքագրում դրամարկղ և այլ բանկային հաշիվներ՝

Դտ 251 «Դրամարկղ»
Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
Դտ 254 «Այլ հաշիվներ բանկերում»
Կտ 253 «Արտարժութային հաշիվ»

• գնումների գծով կրեդիտորական պարտքերի մարում՝

Դտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Կտ 253 «Արտարժութային հաշիվ»

• շահաբաժինների վճարում մասնակիցներին (հիմնադիրներին)՝

Դտ 529 «Պարտքեր շահաբաժինների գծով»
Կտ 253 «Արտարժութային հաշիվ»

• բաժնետոմսերի (բաժնեմասերի, փայերի) հետ գնում՝

Դտ 313 «Հետ գնված կապիտալ»
Կտ 253 «Արտարժութային հաշիվ»:

• ծառայությունների դիմաց վճարումը, որոնք վերագրվում են ծախսերին և ծախսումներին՝

Դտ 712 «Իրացման ծախսեր»
Դտ 713 «Վարչական ծախսեր»
Դտ 811 «Հիմնական արտադրություն»
Դտ 812 «Օժանդակ արտադրություն» և այլն
Կտ 253 «Արտարժությային հաշիվ»

Հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ արտարժույթով դրամական հոդվածները պետք է ներկայացվեն, կիրառելով փակման փոխարժեքը: Վերջինս փոխանակման փոխարժեքն է հաշվապահական հաշվեկշռի (ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության) ամսաթվի դրությամբ: Առաջացած փոխարժեքային տարբերությունները կարգավորվում են ՀՀՄՍ 21 «Արտարժույթի փոխանակման փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները» ստանդարտով սահմանված կարգով: Համաձայն ստանդարտի փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք առաջանում են դրամային հոդվածների մարման արդյունքում, կամ երբ դրամային հոդվածները վերահաշվարկվում են մի փոխարժեքով, որը տարբերվում է տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում դրանց սկզբնական ճանաչման կամ նախորդ ֆինանսական հաշվետվություններում վերահաշվարկման փոխարժեքից, պետք է ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում այն ժամանակաշրջանում, որում դրանք առաջացել են:

Արտարժութային հաշվում առաջացած փոխարժեքային տարբերություններից օգուտի, որպես եկամտի ճանաչումը ձևակերպվում է՝

Դտ 253 «Արտարժութային հաշիվ»
Կտ 625 «Արտարժույթի փոխարժեքային տարբերություններից օգուտներ»

Արտարժութային հաշվում առաջացած փոխարժեքային տարբերություններից կորստի, որպես ծախսի ճանաչումը ձևակերպվում է՝

Դտ 725 «Արտարժույթի փոխարժեքային տարբերություններից ծախսեր»
Կտ 253 «Արտարժութային հաշիվ»:

8.4. ՎԱՃԱՌՔԻ ԳԾՈՎ ԴԵԲԻՏՈՐԱԿԱՆ ՊԱՐՏՔԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Դեբիտորական պարտքը կազմակերպությանն այլ անձանց (կազմակերպությունների) կողմից վճարման (այլ ձևով հատուցման) ենթակա պարտքի գումարն է: Դեբիտորական պարտքերի գերակշիռ մասը կազմակերպություններում գոյանում է արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների և ծառայությունների իրացումից, երբ գնորդների կամ պատվիրատուների կողմից կատարվելիք վճարումները ժամանակագրական առումով հետ են ընկնում առաքումներից կամ ծառայությունների մատուցումից: Դեբիտորական պարտքերը ժամկետային պարտքեր են և դրանց կուտակումների աճը հանգեցնում է կազմակերպությունների դրամական միջոցների ներհոսքերի կրճատմանը, անհուսալի պարտքերի ձևավորմանը, և վերջին հաշվով ֆինանսական կայունության թուլացմանը: Այդ իսկ պատճառով, դեբիտորական պարտքերի մարման ժամկետների վերահսկումը և դրանց վերաբերյալ արժանահավատ տեղեկատվության տրամադրումը կազմակերպության վճարունակության ապահովման կարևոր երաշխիք է :

Վաճառքների գծով դեբիտորական պարտքերի հաշվառումը իրականացվում է 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով» հաշվով, որը նախատեսված է վաճառքի գներով (ներառյալ անուղղակի հարկերը) արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների, այլ պաշարների և այլ ակտիվների վաճառքների գծով դեբիտորական պարտքերի առկայության և շարժի վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար: Հաշիվն ակտիվային է, որի դեբետում արտացոլվում է դեբիտորական պարտքերի ձևավորումը, իսկ կրեդիտում՝ դրանց մարումը կամ ճշտումները: Հաշվի մնացորդը դեբետային է և իրենից ներկայացնում է վաճառքների գծով ընթացիկ դեբիտորական պարտքերի գումարը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ:

221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով» հաշվին կից կարող են բացվել երկրորդ կարգի հետևյալ հաշիվները. 2211 «Դեբիտորական պարտքեր արտադրանքի, ապրանքների վաճառքների գծով», 2212 «Դեբիտորական պարտքեր մատուցած ծառայությունների, կատարած աշխատանքների գծով», 2213 «Դեբիտորական պարտքեր այլ պաշարների վաճառքների գծով», 2214 «Դեբիտորական պարտքեր ֆինանսական ներդրումների վաճառքների գծով», 2215 «Դեբիտորական պարտքեր հիմնական միջոցների վաճառքների գծով», 2216 «Դեբիտորական պարտքեր այլ վաճառքների գծով»:

Ակտիվների վաճառքից ձևավորված դեբիտորական պարտքերի գումարով ձևակերպվում է՝

❖ վաճառքի գներով՝ առանց անուղղակի հարկերի.

Դտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»
Կտ 611 «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ»
Կտ 614 «Գործառնական այլ եկամուտներ»
Կտ 621 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից եկամուտներ»
Կտ 622 «Ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների օտարումից եկամուտներ»

❖ անուղղակի հարկերի գումարով՝

Դտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»՝ ԱԱՀ-ի գումարով
Կտ 524 «Պարտք հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»
Կտ 542 «Վճարումը հետաձգված հարկային պարտավորություններ»:

Վաճառքների գծով դեբիտորական պարտքերը մարելիս ձևակերպվում է.

➢ դրամական միջոցների վճարումով՝

Դտ 251 «Դրամարկղ» և դրամական միջոցներ հաշվառող այլ հաշիվներ
Կտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»,

➢ ստացված կանխավճարների հաշվին դեբիտորական պարտքի հաշվանցմամբ՝

Դտ 523 «Ստացված կանխավճարներ»
Կտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»,

➢ գնորդների կողմից հետ վերադարձված արտադրանքի, ապրանքների արժեքով՝

Դտ 612 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների հետ վերադարձումից հասույթի ճշգրտում»
Դտ 226 «Հաշվանցման (փոխհատուցման) ենթակա անուղղակի հարկեր»
Կտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»,

➢ մատակարարների հանդեպ ունեցած կրեդիտորական պարտքերի հաշվին դեբիտորական պարտքի հաշվանցմամբ՝

Դտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Կտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»,

➢ կազմակերպությունից ձեռք բերված ապրանքների և ծառայությունների դիմաց աշխատակիցների աշխատավարձից պահումների միջոցով՝

Դտ	527	«Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»	
Կտ	221	«Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»:	

Դեբիտորական պարտքերի անալիտիկ հաշվառումը տարվում է ըստ առանձին դեբիտորների և ըստ ձևավորման ժամկետների:

Դեբիտորական պարտքերի ձևավորման և մարման գործընթացի հաշվառման կարգը ներկայացնենք հետևյալ օրինակով: Կազմակերպության դեբիտորական պարտքերի մնացորդը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին եղել է 130 000 հազ.դրամ: Հաշվետու ժամանակաշրջանում գնորդներին առաքվել է 300 000 հազ. դրամի արտադրանք՝ ներառյալ 50 000 հազ. դրամ ավելացված արժեքի հարկը: Որակի չափանիշների խախտման պատճառով գնորդներից հետ է վերադարձվել ընդհանուր գումարով 12 000 հազ. դրամի արտադրանք (այդ թվում ԱԱՀ):Նույն ժամանակաշրջանում 24. 000 հազ. դրամի պարտք ունեցող մյուս գնորդներին կազմակերպության կողմից տրվել է գների իջեցման 20% զեղչ: Դեբիտորները մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտը ընդհանուր առմամբ մատակարար կազմակերպության հաշվարկային հաշիվ են փոխանցել 150 000 հազ. դրամ:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կազմակերպության դեբիտորական պարտքերի մնացորդը որոշելու նպատակով ձևակերպենք վաճառքի գծով դեբիտորական պարտքի ձևավորման, մարման և ճշտման հաշվապահական թղթակցությունները.

▪ արտադրանքի վաճառքից ձևավորված դեբիտորական պարտքերի գծով՝

Դտ	221	«Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»	300 000 000
Կտ	611	«Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ»	250 000 000
Կտ	524	«Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»	50 000 000

▪ գնորդների կողմից հետ վերադարձված արտադրանքի գծով ճշտումներ՝

Դտ	612	«Իրացված արտադրանքի, ապրանքների հետ վերադարձումից հասույթի ճշգրտում»	10 000 000
Դտ	226	«Հաշվանցման (փոխհատուցման) ենթակա անուղղակի հարկեր» (12. 000 x 16,67%)	2 000 000
Կտ	221	«Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»	12 000 000

▪ գնորդներին տրամադրված 4.800 հազ. դրամի զեղչեր (24 .000.000 x 20%.)՝

Դտ	612	«Իրացված արտադրանքի, ապրանքների հետ վերադարձումից հասույթի ճշգրտում»	4 000 000
Դտ	226	«Հաշվանցման (փոխհատուցման) ենթակա անուղղակի հարկեր» (24.000.000 x 16,67%)	800 000
Կտ	221	«Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»	4 800 000

▪ մարված դեբիտորական պարտքերի գծով՝

Դտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ»	150 000 000
Կտ	221	«Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»	150 000 000

Այսպիսով. հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում կազմակերպության դեբիտորական պարտքերի մնացորդը 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով» հաշվի դեբետում կկազմի՝

130 000 000 + 300 000 000 –12 000 000 – 4 800 000 – 150 000 000 =
=263 200 000դրամ:

8.5. ԴԵԲԻՏՈՐԱԿԱՆ ՊԱՐՏՔԵՐԻ ՀՆԱՐԱՎՈՐ ԿՈՐՈՒՍՏՆԵՐԻ ՊԱՀՈՒՍՏԻ ՀԱՇՎԱՐԿՄԱՆ և ԱՆՀՈՒՍԱԼԻ ՊԱՐՏՔԵՐԻ ԴՈՒՐՍԳՐՄԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Ապրանքանյութական արժեքների վաճառքի գծով գնորդների հետ կնքված պայմանագրով դեբիտորական պարտքերի մարման համար նախատեսվում է որոշակի ժամկետ: Սակայն գործնականում հնարավոր է, որ այդ պարտքերի մի մասը նախատեսված ժամկետից ուշ վճարվի, կամ ամբողջությամբ չփոխհատուցվի՝ կապված գնորդների լուծարման, սնանկացման կամ ժամանակավոր անվճարունակության հետ: Դա հանգեցնում է դեբիտորական պարտքերի մարումից սպասվող դրամական միջոցների մուտքերի կրճատմանը, այլ կերպասած ակտիվների անհավաքագրելիությունից կորուստների ավելացմանը: Հետևաբար, հաշվետու ամ-

սաթվի դրությամբ ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող տեղեկատվությունը՝ առկա դեբիտորական պարտքերի ամբողջ գումարի վերաբերյալ, կարող է իրականում սխալ պատկերացում տալ դրանց մարումից սպասվող դրամական միջոցների հոսքերի մասին:

Հաշվապահական հաշվառման արժանահավատ տեղեկատվության ներկայացման սկզբունքը ենթադրում է, որ ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտվող ակտիվների արժեքը չպետք է գերագնահատվի, այսինքն տվյալ պարագայում չպետք է դեբիտորական պարտքերի մարումից սպասվող իրական գումարից ավելի շատ ներկայացվի: Միևնույն ժամանակ, հաշվապահական հաշվառման հաշվենկատության սկզբունքից ելնելով տվյալ ժամանակաշրջանին վերաբերող ծախսերը (դեբիտորական պարտքերի անհավաքագրելիությունից կորուստները) պետք է ճանաչվեն այդ նույն ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում: Հետևաբար, տվյալ ժամանակաշրջանի համար որոշված կասկածելի դեբիտորական պարտքերի գումարը պետք է դուրս գրվի ծախսերով՝ ձևավորելով ժամկետանց դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստ: Վերջինս համարվում է դեբիտորական պարտքերի ամբողջ գումարի այն մասը, որն ըստ կազմակերպության գնահատումների հնարավոր է, որ գնորդների կողմից չփոխհատուցվի: Պահուստին կատարվող հատկացման չափը որոշվում է ելնելով կազմակերպությանանախորդ ժամանակաշրջանների ժամկետանց պարտքերի վերաբերյալ միջին վիճակագրական տվյալներից: Հետևաբար, ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում դեբիտորական պարտքերի հաշվեկշռային արժեքը ճշտվում է (նվազեցվում է) կասկածելի դեբիտորական պարտքերի պահուստի չափով: Հաշվառման այս մոտեցումը համապատասխանում է ֆինանսական ակտիվների անհավաքագրելիությունից կորուստների հաշվառման ՀՀՄՍ 39 «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ստանդարտի պահանջներին:

Պահուստի ձևավորման համար անհրաժեշտ է ըստ առանձին գնորդների և պարտքի ձևավորման ժամկետների ունենալ ճշմարիտ տեղեկատվություն՝ անալիտիկ հաշվառման միջոցով:

ՀՀ կազմակերպություններում անհուսալի դեբիտորական պարտքերի կորստի պահուստի ձևավորման հաշվառումը կարգավորվում է ելնելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի պահանջներից: Հնարավոր կորուստների պահուստների ձևավորման կարգը սահմանված է ՀՀ կառավարության 2002 թ. թիվ 2052-Ն որոշմամբ: Ըստ նշված կարգի պահուստին մասհանումները կատարվում են դեբիտորի կողմից չմարված դեբիտորական պարտքի գումարի նկատմամբ հետևյալ տոկոսադրույքով՝

- մինչև 90 օր կետանցման դեպքում պահուստաֆոնդ չի ստեղծվում,

- 91-180 օր կետանցման դեպքում ստեղծվում է պահուստաֆոնդ՝ կետանցված պարտքի 25%-ի չափով,
- 181-270 օրվա դեպքում՝ 50%-ի չափով,
- 271-365 օրվա դեպքում՝ 75% - ի չափով:

Դեբիտորական պարտքը համարվում է կետանցված, եթե սահմանված ժամկետում չի մարվել: Այն դեպքում, երբ սահմանված չէ դեբիտորական պարտքի մարման ժամկետ, ապա վերջինիս գծով հիմք է ընդունվում պարտքն առաջացնող գործարքի կատարման օրվան հաջորդող 60-րդ օրը: Եվ քանի որ մինչև լրիվ դուրս գրումը, դեբիտորական պարտքերը լիարժեքորեն արտացոլվում են հաշվապահական հաշվառման մեջ, ապա դրանց հաշվեկշռային արժեքը ճշգրտվում է կարգավորող հաշվի միջոցով:

Նշված կարգի համաձայն հարկային տեսանկյունից դեբիտորական պարտքը ճանաչվում է անհուսալի կետանցված դառնալու 366-րդ օրվանից, եթե պարտքի ընդհանուր գումարը չի գերազանցում 100 000 դրամը, կամ դեբիտորական պարտքի գումարը բռնագանձելու վերաբերյալ կա դատարանի համապատասխան վճիռը, ինչպես նաև ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով դեբիտորի անվճարունակ ճանաչվելու կամ լուծարվելու դեպքում՝ անկախ կետանցված ժամկետից:

Անհուսալի ճանաչված դեբիտորական պարտքի դուրս գրումը ճանաչվում է որպես ծախս և չի համարվում դեբիտորական պարտքի մարում: Դուրս գրման պահից սկսած դեբիտորական պարտքը հաշվառվում է արտահաշվեկշռային հաշվում մինչև կետանցված դառնալու օրվան հաջորդող 3 տարին լրանալը: Այդ ժամկետը լրանալուց հետո չմարված դեբիտորական պարտքը հանվում է հաշվառումից:

Վաճառքների և այլ եկամուտների գծով դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստի առկայության, ձևավորման և շարժի վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար նախատեսված է 223 «Դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստ» պասիվային, կարգավորող հաշիվը: Հաշվի կրեդիտում արտացոլվում են պահուստին կատարվող մասհանումները, իսկ դեբետում՝ անհուսալի ճանաչված դեբիտորական պարտքերի դուրս գրումները, հակադարձումները, ինչպես նաև մնացորդի ճշգրտումները: Հաշվի մնացորդը կրեդիտային է և իրենից ներկայացնում է պահուստի չօգտագործված մնացորդը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ: Այն հաշվապահական հաշվեկշռում դեբիտորական պարտքերի հաշվի մնացորդի հետ՝ ամփոփ հանդես է գալիս բացասական նշանով:

Պահուստի անալիտիկ հաշվառումը տարվում է ըստ առանձին դեբիտորների:

Օրենսդրական ակտերով նախատեսված դրույքաչափերով պահուստին կատարված հատկացումների գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 714 «Այլ գործառնական ծախսեր »

Կտ 223 «Դեբիտորական պարտքերի կորստի պահուստ»:

Ձևավորված պահուստի հաշվին անհուսալի դեբիտորական պարտքերի դուրսգրումը ձևակերպվում է.

Դտ 223 «Դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստ»
Կտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»:

Եթե ձևավորված պահուստի գումարը բավարար չէ անհուսալի ճանաչված դեբիտորական պարտքի դուրսգրման համար, ապա պարտքի մնացած մասը դուրս է գրվում որպես ժամանակաշրջանի ծախս: Ձևակերպվում է.

Դտ 714 «Գործառնական այլ ծախսեր»
Կտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, երբ պահուստի վերահաշվարկից պարզվում է, որ անհուսալի դեբիտորական պարտքերի կրճատման շնորհիվ պետք է պահուստի գումարը նվազեցնել, ձևակերպվում է պահուստի հակադարձումը.

Դտ 223 «Դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստ»
Կտ 614 «Գործառնական այլ եկամուտներ»:

«Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում» դեբիտորական պարտքերի հաշվեկշռային արժեքը որոշվում է 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով» հաշվի դեբետային մնացորդից հանելով 223 «Դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստներիի պահուստ» հաշվի կրեդիտային մնացորդը:

Օրենսդրությամբ սահմանված կարգով և ժամկետներում հարկային հաշվառման նպատակներով դուրս գրված դեբիտորական պարտքերը արտացոլվում են 941 «Հարկային հաշվառման նպատակներով դուրս գրված դեբիտորական պարտքեր» արտահաշվեկշռային հաշվի դեբետում: Այդ ժամկետը լրանալուց հետո դեբիտորական պարտքը վերջնականապես դուրս է գրվում՝ կրեդիտագրելով 941 «Հարկային հաշվառման նպատակներով դուրս գրված դեբիտորական պարտքեր» հաշիվը:

Եթե գնորդի կողմից մինչ սահմանված ժամկետի լրանալը կատարվում է պարտքի մարում, ապա վճարված գումարով ձևակերպվում է՝

Դտ 251 «Դրամարկղ» և դրամական միջոցներ հաշվառող այլ հաշիվներ
Կտ 614 «Գործառնական այլ եկամուտներ»:

Դուրսգրված դեբիտորական պարտքերի վերականգնման դեպքում, նախկինում դուրսգրումից կորուստների հակադարձումը ձևակերպվում է՝

Դտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»
Կտ 614 «Գործառնական այլ եկամուտներ»:

Դեբիտորական պարտքերի կորստի դուրսգրման պահուստի ձևավորման հաշվառումը ներկայացնենք հետևյալ օրինակով:

2012թ. վերջին վաճառքի գծով դեբիտորական պարտքերի մնացորդների վերաբերյալ ըստ կետանցված օրերի ունենք հետևյալ տեղեկատվությունը.

Գնորդ «Ա», պարտքի գումարը՝ 150 000 դրամ, կետանցված օրերը՝ 65 օր:
Գնորդ «Բ», պարտքի գումարը՝ 300 000 դրամ, կետանցված օրերը՝ 165 օր:
Գնորդ «Գ», պարտքի գումարը՝ 100 000 դրամ, կետանցված օրերը՝ 200 օր:
Գնորդ «Դ», պարտքի գումարը՝ 200 000 դրամ, կետանցված օրերը՝ 305 օր:

Անհուսալի դեբիտորական պարտքերի դուրսգրման կորստի պահուստին կատարված հատկացման հաշվարկը.
300 000 x 25%=75 000, 100.000 x 50% =50 000, 200 000 x 75%= 150 000:

Ընդամենը պահուստին հատկացվող գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 714	«Այլ գործառնական ծախսեր»	275 000
Կտ 223	«Դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստ»	275 000:

Ճանաչված ծախսը շահույթին կամ վնասին փոխանցելիս ձևակերպվում է.

Դտ 331	«Շահույթ կամ վնաս»	275 000
Կտ 714	«Այլ գործառնական ծախսեր »	275 000:

«Դեբիտորական պարտքերի վաճառքների գծով» հաշվեկշռային հոդվածի գումարը 2012թ. վերջին կլինի. 750 000 – 275 000 = 475 000 դրամ:

2013թ. հունիսին դատարանի կողմից «Դ» գնորդին սնանկ ճանաչելու պատճառով կետանցված դեբիտորական պարտքը դուրս է գրվում: «Ա», «Բ» և «Գ» գնորդները ամբողջությամբ մարել են իրենց նախորդ տարվա պարտքերը: Հուլիսի 31-ին «Ա» գնորդին առաքվել է 170 000 դրամի արտադրանք, որի մարման ժամկետը ըստ պայմանագրի նախատեսված էր 30 օր, սակայն մինչև տարվա վերջ գումարը չի վճարվել: Պահանջվում է ճշտել դեբիտորական պարտքերի պահուստի մնացորդը և որոշել վաճառքի գծով դեբիտորական պարտքերի հաշվեկշռային արժեքը:

Պահուստի հաշվին անհուսալի պարտքի դուրսգրումը ձևակարպվում է.

Դտ 223	«Դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստ»	200 000
Կտ 221	«Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»	200 000:

Գնորդների կողմից դեբիտորական պարտքերի մարումը ձևակերպվում է.

Դտ 252	«Հաշվարկային հաշիվ»	550 000
Կտ 221	«Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»	550 000:

Արտադրանքի վաճառքը «Ա» գնորդին՝ վաճառքի գնով ձևակերպվում է.

Դտ 221	«Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»	204 000
Կտ 611	«Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների ծառայությունների իրացումից հասույթ»	170 000
Կտ 524	«Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»	34 000

2013թ. վերջին, կետանցված դեբիտորական պարտքերի մնացորդը «Ա» գնորդի համար 204 000 դրամ է, կետանցված օրերը՝ 122 օր, որի համար ձևավորված պահուստի գումարը՝

204 000 x 25%= 51 000 դրամ:

2013թ. վերջի դրությամբ՝ մինչև պահուստի վերահաշվարկը, անհուսալի դեբիտորական պարտքերի մնացորդը՝ 75 000 դրամ էր: Վերահաշվարկից հետո պահուստի մնացորդը պետք է ճշտվի (նվազեցվի) 75 000 – 51 000 = 24 000 դրամով: Պահուստի հակադարձվող գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 223	«Դեբիտորական պարտքերի կորստի պահուստ»	24 000
Կտ 614	«Գործառնական այլ եկամուտներ»	24 000:

2013թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ կազմած «Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում» վաճառքի գծով դեբիտորական պարտքեր հոդվածի հաշվեկշռային արժեքը կկազմի՝ 204 000–51 000=153 000 դրամ:

ԳԼՈՒԽ 9

ՍԵՓԱԿԱՆ ԿԱՊԻՏԱԼԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

9.1. ՍԵՓԱԿԱՆ ԿԱՊԻՏԱԼԻ ԲԱՂԱԴՐԻՉՆԵՐԸ

Կազմակերպությունների՝ ***սեփական կապիտալի*** բաղադրիչները ընդհանրացված կարգով արտացոլվում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, իսկ հաշվետու ժամանակաշրջանում դրանց վիճակը և շարժը ներկայացվում է ՃԼ 3 «Սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին» հաշվետվությունում:

Սեփական կապիտալի հիմնական բաղադրիչ է կանոնադրական կապիտալը: Կանոնադրական կապիտալի չափը սահմանվում է կազմակերպությունների հիմնադիր ժողովի կողմից հաստատված կանոնադրությամբ, որը հետագայում կարող է փոփոխվել լրացուցիչ որոշմամբ:

Բաժնետիրական ընկերություններում սեփական կապիտալի բաղադրիչ է համարվում նաև էմիսիոն եկամուտը, որը ձևավորվում է տեղաբաշխված բաժնետոմսերի վաճառքի գնի և անվանական արժեքի դրական տարբերությամբ:

Կազմակերպության ակտիվների իրական արժեքի արտացոլման նպատակով պարբերաբար կատարվում են ոչ ընթացիկ և ընթացիկ ակտիվների հոդվածների վերագնահատումներ, որոնց արդյունքում ձևավորված արժեքի աճը, համաձայն հաշվենկատության սկզբունքի, ձևակերպվում է դեռևս չիրացված շահույթ և որպես վերագնահատումից պահուստ ընդգրկվում սեփական կապիտալի կազմում՝ «Վերագնահատումից և վերաչափումից տարբերություններ» հոդվածով:

Սեփական կապիտալի բաղադրիչներից են նաև կուտակված շահույթը և պահուստային կապիտալը, որոնք կուտակվում են կազմակերպության կողմից և օգտագործվում հատուկ նպատակների համար: Հիմնականում դրանք ուղղվում են նախորդ տարիների վնասների փոխհատուցման, շահաբաժինների հատկացման, կանոնադրական կապիտալի մեծացման համար:

9.2. ԿԱՆՈՆԱԴՐԱԿԱՆ ԿԱՊԻՏԱԼԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Կանոնադրական կապիտալը կազմակերպությունների կանոնադրությամբ որոշված հիմնադիրների (մասնակիցների) կողմից ներդրվող միջոցների գումարն է: Կազմակերպության կանոնադրական կապիտալը սահմանում է պարտատերերի շահերը երաշխավորող ընկերության գույքի նվազագույն չափը:

Կանոնադրական կապիտալի ձևավորման կարգը կարգավորվում է ՀՀ օրենսդրությամբ և կազմակերպության հիմնադիր փաստաթղթերով:

Կանոնադրական կապիտալը ձևավորվում է տարբեր ձևերով, կախված կազմակերպությունների իրավակազմակերպչական ձևից: Այսպես, բաժնետիրական ընկերությունների կանոնադրական կապիտալը ձևավորվում է թողարկված և տեղաբաշխված բաժնետոմսերի, իսկ սահմանափակ պատասխանատվությամբ ընկերություններում և այլ ընկերակցություններում՝ մասնակիցների կողմից տրամադրվող բաժնեմասերի, փայերի հաշվին:

Բաժնետիրական ընկերություններում կանոնադրական կապիտալը ստեղծվում է բաժնետոմսերի թողարկման (էմիսիայի) և տեղաբաշխման ճանապարհով և կազմվում է բաժնետերերի ձեռք բերած բաժնետոմսերի անվանական արժեքից, իսկ սահմանափակ պատասխանատվությամբ ընկերություններում՝ մասնակիցների ավանդների անվանական արժեքից: Ընկերության կանոնադրական կապիտալի նվազագույն չափը չի սահմանափակվում: Սակայն առանձին դեպքերում, կախված գործունեության ոլորտից, օրենքով և այլ իրավական ակտերով կարող են սահմանվել կանոնադրական կապիտալի նվազագույն չափեր:

Բաժնետիրական ընկերությունները հիմնադիր փաստաթղթերով սահմանված կանոնադրական կապիտալի շրջանակում թողարկում են սովորական (հասարակ) և արտոնյալ բաժնետոմսեր՝ անվանական արժեքով: Ընկերությունը կարող է թողարկել մեկ տեսակի հասարակ, ինչպես նաև մեկ կամ մի քանի տեսակի արտոնյալ բաժնետոմսեր: Որոշակի տեսակի ամեն մի արտոնյալ բաժնետոմս պետք է ունենա միևնույն անվանական արժեքը: Բաժնետիրական ընկերության արտոնյալ բաժնետոմսերի ընդհանուր անվանական արժեքը չպետք է գերազանցի նրա կանոնադրական կապիտալի 25 %-ը:

Սահմանափակ պատասխանատվությամբ ընկերություններում մասնակիցների բաժնեմասերի չափը որոշվում է տոկոսներով կամ մասերի տեսքով: Յուրաքանչյուր մասնակցի բաժնեմասի չափը պետք է համապատասխանի նրա բաժնեմասի անվանական արժեքի և կանոնադրական կապիտալի հարաբերությանը: Կանոնադրությամբ այդ չափը, ինչպես նաև դրա փոփոխությունները կարող են սահմանափակվել:

Կանոնադրական կապիտալի առկայության և շարժի վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար նախատեսված է 311 «Կանոնադրական կապիտալ» պասիվային հաշիվը, որի կրեդիտում արտացոլվում են կազմակերպության կանոնադրական կապիտալը և դրա հետագա ավելացումները, իսկ դեբետում՝ նվազեցումները: Հաշվի մնացորդը ներկայացնում է կանոնադրական կապիտալի մեծությունը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ:

311 «Կանոնադրական կապիտալ» հաշվին կից կարող են բացվել հետևյալ երկրորդ կարգի հաշիվները՝ 3111 «Հասարակ բաժնետոմսեր», 3112 «Արտոնյալ բաժնետոմսեր», 3113 «Բաժնեմասեր», 3114 «Փայեր»:

Կանոնադրական կապիտալը կարող է համալրվել ինչպես դրամական միջոցներով, այնպես էլ այլ ակտիվներով: Բաժնետոմսերի վճարման ձևը որոշվում է ընկերության ստեղծման մասին պայմանագրով, իսկ հետագայում լրացուցիչ բաժնետոմսերի թողարկման դեպքում՝ դրանց տեղաբաշխման մասին որոշմամբ: Այլ ակտիվներով վճարման ձևը հաճախ կիրառվում է այն դեպքում, երբ բաժնետոմսերը օգտագործվում են որպես վճարման միջոց, օրինակ, գույքի ձեռքբերման դիմաց: Ընկերության ստեղծման ժամանակ բաժնետոմսերի դիմաց ներդրվող գույքի դրամական գնահատումը իրականացվում է հիմնադիրների միջև համաձայնեցմամբ, իսկ լրացուցիչ տեղաբաշխվող բաժնետոմսերի վճարման ժամանակ՝ խորհուրդի որոշմամբ: Գնահատումը պետք է իրականացվի անկախ գնահատողի կողմից:

Սահմանափակ պատասխանատվությամբ ընկերություններում ներդրվող գույքի դրամական գնահատականը հաստատվում է ընդհանուր ժողովի կողմից միաձայն կարգով: Եթե ոչ դրամային ավանդով վճարվող բաժնեմասի անվանական արժեքը (կամ դրա մեծացումը) ավելի է ընկերության պետական գրանցման համար փաստաթղթեր ներկայացնելու պահին սահմանված նվազագույն աշխատավարձի 500-ապատիկից, ապա նման ավանդը պետք է գնահատվի անկախ գնահատողի կողմից:

Կանոնադրական կապիտալի ձևավորման ժամանակ բաժնետոմսերը կարող են տեղաբաշխվել միայն անվանական արժեքով: Ընկերության հիմնադրման ժամանակ նրա բաժնետոմսերը պետք է լրիվ վճարվեն մինչև ընկերության պետական գրանցումը: Կատարված փաստացի ներդրումների գումարով ձևակերպվում է.

- դրամական միջոցներով՝

  Դտ 251 «Դրամարկղ» և դրամական միջոցների հաշվառման այլ հաշիվներ
  Կտ 311 «Կանոնադրական կապիտալ»,

- այլ ակտիվներով՝

  Դտ 111 «Մաշվող հիմնական միջոցներ» և ակտիվներ հաշվառող այլ հաշիվներ
  Կտ 311 «Կանոնադրական կապիտալ»:

Կազմակերպությունները իրավունք ունեն հետագայում փոփոխել կանոնադրական կապիտալի մեծությունը: Բաժնետիրական ընկերության կանոնադրությամբ որոշվում է թողարկվող բաժնետոմսերի քանակը և դրանց անվանական արժեքը: Բաժնետերերի կողմից բաժանորդագրված

բաժնետոմսերը անվանում են տեղաբաշխված: Կանոնադրությամբ կարող է որոշվել նաև այն բաժնետոմսերի քանակը և անվանական արժեքը, որոնք ընկերությունը կարող է լրացուցիչ տեղաբաշխել: Դրանք հայտարարված բաժնետոմսերն են: Կանոնադրական կապիտալի ձևավորման այս ձևը հնարավորություն է տալիս ընկերությանը ներգրավել լրացուցիչ կապիտալ՝ հայտարարված բաժնետոմսերի տեղաբաշխման միջոցով: Դրանից ավելի բաժնետոմսերի թողարկումը կարող է իրականացվել ընկերության կանոնադրության մեջ սահմանված կարգով փոփոխություն կատարելուց հետո:

Կանոնադրական կապիտալը ավելանում է լրացուցիչ բաժնետոմսերի թողարկման, կամ տեղաբաշխված բաժնետոմսերի անվանական արժեքի մեծացման կամ բաժնեմասերի ու փայերի ավելացման հաշվին:

Լրացուցիչ թողարկված բաժնետոմսերը կարող են տեղաբաշխվել անվանականից բարձր արժեքով: Բաժնետոմսերի տեղաբաշխման գնի և անվանական արժեքի դրական տարբերությամբ ձևավորվում է էմիսիոն եկամուտը, որը սեփական կապիտալի բաժնում հաշվառվում է առանձնացված:

Կազմակերպության հիմնադրման ժամանակ բաժնետոմսերը (բաժնեմասերը) տեղաբաշխվում են անվանական (հայտարարված) արժեքով: Այսպիսով, բաժնետոմսերի առաջնային թողարկման դեպքում, երբ դրանք տեղաբաշխվում են հիմնադիրների միջև, էմիսիոն եկամուտ չի առաջանում: Էմիսիոն եկամուտը առաջանում է, երբ բաժնետիրական ընկերության գործունեության ընթացքում կատարվում է կանոնադրական կապիտալի մեծացում՝ լրացուցիչ բաժնետոմսերի առաջնային թողարկման կամ հետգնված բաժնետոմսերի երկրորդային (երրորդային և այլ) թողարկման (վերավաճառք նոր բաժնետերերին) միջոցով: Էմիսիոն եկամտի հաշվառման համար նախատեսված է 314 «Էմիսիոն եկամուտ» պասիվային հաշիվը, որի կրեդիտում արտացոլվում է տեղաբաշխված բաժնետոմսերի վաճառքի գնի և անվանական արժեքի դրական տարբերությունը, իսկ դեբետում՝ բացասական տարբերությունը:

Գործնականում լինում են դեպքեր, երբ լրացուցիչ թողարկված բաժնետոմսերի (բաժնեմասերի) տեղաբաշխման և դրանց դիմաց վճարման պահերը չեն համընկնում: Այդպիսի դեպքերում առաջանում է չվճարված կապիտալ: ***Չվճարված կապիտալը*** բաժնետոմսերի դիմաց կատարվող վճարումների գծով մասնակիցների պարտքն է: Չվճարված կապիտալի առկայության և շարժի վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար նախատեսված է 312 «Չվճարված կապիտալ» ակտիվային կարգավորող հաշիվը, որի դեբետում արտացոլվում է մասնակիցների (հիմնադիրների) պարտքը կազմակերպությունում ներդրումների գծով, ինչպես նաև բաժնետիրական ընկերությունների թողարկած, բայց չտեղաբաշխված բաժնետոմսերի անվանական արժեքը, իսկ կրեդիտում՝ այդ պարտքի մարումը, չմարված պարտքերի կամ թողարկված, բայց չտեղաբաշխված բաժնետոմսերի հաշվին կապիտալի նվազեցումը: Հաշվին կից բացվում են երկրորդ կարգի հետևյալ հաշիվները՝ 3121 «Թողարկված և չտեղաբաշխված կապիտալ», 3122 «Տեղաբաշխված և չվճարված կապիտալ՝ մինչև անվանական արժեքի չափով», 3123 «Տեղաբաշխված և չվճարված կապիտալ՝ անվանական արժեքը գերազանցող չափով»: Այսպիսով, թողարկված, բայց չտեղաբաշխված բաժնետոմսերը հաշվում արտացոլվում են անվանական արժեքով, իսկ տեղաբաշխված, սակայն չվճարված բաժնետոմսերը՝ տեղաբաշխման արժեքով, առանձնացնելով անվանական արժեքը և տեղաբաշխման ու անվանական արժեքի դրական տարբերությունը, որի չափով ձևավորվում է էմիսիոն եկամուտ:

Կանոնադրական կապիտալի հետագա ավելացման դեպքում, երբ ավելացման (տեղաբաշխման) և ներդրման (վճարման) պահերը չեն համընկնում, ձևակերպվում է՝

Դտ	312	«Չվճարված կապիտալ»
Կտ	311	«Կանոնադրական կապիտալ» անվանական արժեքով
Կտ	314	«Էմիսիոն եկամուտ» էմիսիոն եկամտի գումարով:

Կապիտալում ներդրումների գծով հիմնադիրների (մասնակիցների) կողմից պարտքերի մարման դեպքում ձևակերպվում է՝

Դտ	251	«Դրամարկղ» և դրամական միջոցներ հաշվառող այլ հաշիվներ
Դտ	111	«Մաշվող հիմնական միջոցներ» և ակտիվներ հաշվառող այլ հաշիվներ
Կտ	312	«Չվճարված կապիտալ»:

Լրացուցիչ տեղաբաշխված բաժնետոմսերը պետք է վճարվեն դրանց տեղաբաշխման մասին որոշմամբ սահմանված ժամկետում, բայց ոչ ուշ, քան տեղաբաշխման պահից մեկ տարվա ընթացքում:

Եթե կանոնադրական կապիտալի ավելացման և բաժնետերերի կողմից ներդրման պահերը համընկնում են, ապա դա ձևակերպվում է նույն ձևով, ինչ-որ ընկերության հիմնադրման ժամանակ կանոնադրական կապիտալը ձևավորելիս: Իսկ էմիսիոն եկամտի առաջացումը այս դեպքում ձևակերպվում է՝

Դտ	251	«Դրամարկղ» և դրամական միջոցներ հաշվառող այլ հաշիվներ
Կտ	314	«Էմիսիոն եկամուտ»:

Բաժնետիրական ընկերությունները կարող են տեղաբաշխված բաժնետոմսերի անվանական արժեքի մեծացման միջոցով մեծացնել կանո-

նադրական կապիտալը սեփական կապիտալի այլ տարրերի՝ էմիսիոն եկամտի, շահույթի կամ պահուստային կապիտալի հաշվին:

Կանոնադրական կապիտալի ավելացումը սեփական կապիտալի այլ տարրերի հաշվին ձևակերպվում է.

- էմիսիոն եկամտի հաշվին՝

  Դտ 314 «Էմիսիոն եկամուտ»
  Կտ 311 «Կանոնադրական կապիտալ»,

- կուտակված շահույթի հաշվին՝

  Դտ 342 «Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ (չծածկված վնաս)»
  Կտ 311 «Կանոնադրական կապիտալ»,

- պահուստային կապիտալի հաշվին՝

  Դտ 351 «Պահուստային կապիտալ»
  Կտ 311 «Կանոնադրական կապիտալ»:

Կանոնադրական կապիտալը կարող է մեծացվել փոխարկելի պարտավորությունների փոխարկմամբ (օրինակ, պարտատոմսերի, արտոնյալ բաժնետոմսերի՝ սեփական հասարակ բաժնետոմսերով փոխարկման դեպքում): Նշված գործառնությունը ձևակերպվում է՝

  Դտ 412 «Երկարաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»
  Դտ 513 «Կարճաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»
  Դտ 514 «Երկարաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարների կարճաժամկետ մաս»
  Կտ 311 «Կանոնադրական կապիտալ»:

Կանոնադրական կապիտալի մեծությունը նվազեցվում է թողարկված, բայց չտեղաբաշխված բաժնետոմսերի (բաժնեմասերի, փայերի) հաշվին, հետևյալ ձևակերպմամբ՝

  Դտ 311 «Կանոնադրական կապիտալ»
  Կտ 312 «Չվճարված կապիտալ»:

Կանոնադրական կապիտալը նվազեցվում է նաև բաժնետոմսերի (բաժնեմասերի, փայերի) հետ գնման և մարման դեպքում:

Հետ գնված բաժնետոմսերը կամ բաժնեմասերը հաշվառվում են որպես հետ գնված կապիտալ:

Բաժնետոմսերի հետ գնումը կարող է հետապնդել տարբեր նպատակներ: Այսպես, կազմակերպությունը կարող է հետ գնումն իրականացնել բաժնետոմսերը հետագայում ավելի բարձր գներով վերավաճառելու, բաժնետոմսերն անվավեր ճանաչելու միջոցով դրանց քանակը նվազեցնելու, յուրաքանչյուր բաժնետոմսին բաժին ընկնող եկամուտը մեծացնելու և այլ նպատակներով:

Հետ գնված բաժնետոմսերը կորցնում են բոլոր իրավունքները մինչև նորից շրջանառության մեջ դնելը:

Հետ գնված բաժնետոմսերը (բաժնեմասերը) հաշվառվում են իրենց հետգնման գներով:

Հետ գնված բաժնետոմսերի (բաժնեմասերի) հաշվառման համար նախատեսված է 313 «Հետ գնված կապիտալ» ակտիվային կարգավորող հաշիվը, որին կից կարող են բացվել երկրորդ կարգի հաշիվները նույն կտրվածքով, ինչ-որ 311 «Կանոնադրական կապիտալ» հաշվին կից՝ առանձնացնելով անվանական արժեքը և անվանական արժեքի և հետգնման գնի տարբերությունը:

Բաժնետոմսերի կամ բաժնեմասերի հետ գնումը ձևակերպվում է՝

  Դտ 313 «Հետ գնված կապիտալ»
  Կտ 251 «Դրամարկղ»
  Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ» և դրամական միջոցներ հաշվառող այլ հաշիվներ:

Հետ գնված բաժնետոմսերը (բաժնեմասերը) կարող են մարվել, այսինքն ընդհանրապես հանվել շրջանառությունից, կամ վերավաճառվել:

Մարման դեպքում կատարվում է կազմակերպության կանոնադրական կապիտալի նվազեցում, ընդ որում վերջինիս նվազեցումը կատարվում է մինչև մարված բաժնետոմսերի (բաժնեմասերի) անվանական արժեքի չափը: Դա ձևակերպվում է՝

  Դտ 311 «Կանոնադրական կապիտալ»
  Կտ 313 «Հետ գնված կապիտալ»:

Եթե հետ գնման գինը բարձր է անվանական արժեքից, ապա տարբերությունը ձևակերպվում է որպես էմիսիոն եկամտի նվազեցում հետևյալ ձևակերպմամբ՝

  Դտ 314 «Էմիսիոն եկամուտ»
  Կտ 313 «Հետ գնված կապիտալ»:

Իսկ եթե հետ գնման գինը ցածր է անվանական արժեքից, ապա տարբերությունը ձևակերպվում է որպես էմիսիոն եկամուտ հետևյալ ձևակերպմամբ՝

  Դտ 311 «Կանոնադրական կապիտալ»
  Կտ 314 «Էմիսիոն եկամուտ»:

Հետ գնված բաժնետոմսերը կարող են վերավաճառվել հետ գնման գնից բարձր կամ ցածր արժեքով: Հետ գնման և վաճառքի գնի միջև եղած

տարբերությունը ուղղվում է էմիսիոն եկամտի ավելացմանը կամ նվազեցմանը:

Երբ բաժնետոմսերի (բաժնեմասերի) վերավաճառքը կատարվում է հետ գնման գնից բարձր գնով, կազմվում է հետևյալ ձևակերպումը՝

Դտ 251 «Դրամարկղ» և դրամական միջոցներ հաշվառող այլ հաշիվներ՝ վաճառքի գներով
Կտ 313 «Հետ գնված կապիտալ» հետ գնման գներով
Կտ 314 «Էմիսիոն եկամուտ» վաճառքի գնի և հետ գնման գնի դրական տարբերությամբ:

Երբ վերավաճառքի գինը ցածր է հետ գնման գնից, կազմվում է հետևյալ ձևակերպումը՝

Դտ 251 «Դրամարկղ» և դրամական միջոցներ հաշվառող այլ հաշիվներ՝ վաճառքի գներով
Դտ 314 «Էմիսիոն եկամուտ» վաճառքի գնի և հետ գնման գնի բացասական տարբերությամբ
Կտ 313 «Հետ գնված կապիտալ» հետ գնման գներով:

Երբ հետ գնված բաժնետոմսերի (բաժնեմասերի) վաճառքի և վճարի ստացման պահերը չեն համընկնում, առաջանում է չվճարված կապիտալ, այսինքն ստացվելիք գումարները արտացոլվում են 312 «Չվճարված կապիտալ» հաշվի դեբետում, իսկ բաժնետերերի կողմից վճարումները կատարելուց հետո՝ այդ հաշվի կրեդիտում:

Եթե հետ գնված բաժնետոմսերը մեկ տարվա ընթացքում չեն տեղաբաշխվել, ապա դրանք պետք է մարվեն:

Նախորդ տարիների վնասի ծածկման նպատակով կանոնադրական կապիտալի նվազեցումը ձևակերպվում է՝

Դտ 311 «Կանոնադրական կապիտալ»
Կտ 342 «Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ (չծածկված վնաս)»:

Կանոնադրական կապիտալի, չվճարված կապիտալի և հետ գնված կապիտալի անալիտիկ հաշվառումը տարվում է ըստ մասնակիցների (բաժնետերերի) և կազմակերպության կողմից հաստատված այլ ուղղությունների:

Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում (հաշվապահական հաշվեկշռում) կանոնադրական կապիտալը ներկայացվում է զուտ հաշվեկշռային արժեքով, որը ստացվում է հետևյալ կերպ. 311 «Կանոնադրական կապիտալ» հաշվի կրեդիտային մնացորդից հանվում են 312 «Չվճարված կապիտալ» և 313 «Հետ գնված կապիտալ» կարգավորող հաշիվների այն երկրորդ կարգի հաշիվների դեբետային մնացորդները,

որոնցում արտացոլված է բաժնետոմսերի, բաժնեմասերի, փայերի անվանական արժեքը:

Կանոնադրական կապիտալի շարժի հաշվառումը ցույց տանք օրինակով:

Կազմակերպության կանոնադրական կապիտալը ձևավորվել է 2000 դրամ անվանական արժեքով 20 հազար բաժնետոմսի տեղաբաշխումից և կազմել է 40.000 հազ. դրամ:

Հաշվետու տարում (2012թ.) կանոնադրական կապիտալի կազմում տեղի են ունեցել հետևյալ փոփոխությունները՝

Աղյուսակ 9.1

N	Գործառնությունների բովանդակությունը	Թղթակցող հաշիվներ		Գումար (հազ.դր)
		Դտ	Կտ	
1.	Փետրվար ամսին լրացուցիչ թողարկվել և տեղաբաշխվել է 5000 հատ բաժնետոմս՝ յուրաքանչյուրը 2500 դրամով (յուրաքանչյուրի անվանական արժեքը 2000 դրամ է):	3122	311	10 000,0
	Թողարկումից առաջացած էմիսիոն եկամուտը ((2500 - 2000) x 5.000)	3123	314	2 500,0
2.	Հունիս ամսին տեղաբաշխված 2000 բաժնետոմսի դիմաց բաժնետերերից ձեռք են բերվել.			
	պահեստամասեր՝ 500 հազ. դրամի	2115		500,0
	հումք՝ 1.000 հազ. դրամի	2111		1 000,0
	հիմնական միջոցներ՝ 3.500 հազ. դրամի	111		3 500,0
	Ընդամենը			5 000,0
	այդ թվում՝ անվանական արժեքով		3122	4 000,0
	անվանական արժեքը գերազանցող չափով		3123	1 000,0
3.	Հոկտեմբերին ֆոնդային բորսայում վաճառվել է 2500 հատ բաժնետոմս և ստացված գումարը մուտքագրվել է ընկերության հաշվարկային հաշիվ	252		6 250,0
	այդ թվում՝ անվանական արժեքով		3122	5 000,0
	անվանական արժեքը գերազանցող չափով		3123	1 250,0
4.	Սեպտեմբերին հաշվարկային հաշվից վճարվել է 800 հատ հետ գնված բաժնետոմսի արժեքը՝ յուրաքանչյուրը 2200 դրամով,		252	1 760,0
	այդ թվում՝ անվանական արժեքով	3131		1 600,0
	անվանական արժեքի և հետգնման արժեքի տարբերության չափով	3132		160,0
5.	Դեկտեմբերին հետ գնված 200 բաժնետոմսը մարվել է՝			
	ա) անվանական արժեքով՝ 200 x 2000 = 400 հազ.	311	3131	400,0
	բ) հետ գնման և անվանական արժեքի տարբերությամբ՝ 200x(2200-2000) = 40 հազ.	314	3132	40,0

6.	Հետ գնված բաժնետոմսերից 100 հատը վերավաճառվել է յուրաքանչյուրը 2100 դրամով: Վաճառքից գումարը մուտքագրվել է հաշվարկային հաշիվ.			
	ա) վաճառքի գներով՝ 100 x 2100 = 210 հազ.դր.	252		210,0
	բ) վաճառքի և հետ գնման գնի տարբերությամբ՝ 100 x (2100-2200) = 10 հազ.դր.	314		10,0
	այդ թվում՝ անվանական արժեքը		3131	200,0
	անվանական արժեքի և հետ գնման արժեքի տարբերությունը		3132	20,0
7.	Հետ գնված բաժնետոմսերից 400 հատը վերավաճառվել է յուրաքանչյուրը 2300 դրամով.			
	ա) վաճառքի գներով՝ 400 x 2300 = 920 հազ.	252		920,0
	բ) անվանական արժեքով՝ 400 x 2000 = 800 հազ.		3131	800,0
	գ) անվանական արժեքի և հետ գնման արժեքի տարբերությունը՝ 400 x (2200-2000) = 80 հազ.		3132	80,0
	դ) վաճառքի և հետ գնման գնի տարբերությամբ՝ 400 x (2300-2200) = 40 հազ.		314	40,0

Կատարված գործառնությունները կապիտալի շարժը հաշվառող հաշիվներում կարտացոլվեն հետևյալ կերպ (հազ.դրամով)՝

311

Դտ	«Կանոնադրական կապիտալ»	Կտ
	Մն. 31.12. 2011թ. 40 000,0	
5) 400,0	1) 10 000,0	
շրջ. 400,0	շրջ 10 000,0	
	Մն. 31.12. 2012թ. 49 600,0	

314

Դտ	«Էմիսիոն եկամուտ»	Կտ
	Մն. 31.12.2011թ 0	
5) 40,0	1) 2 500,0	
6) 10,0	7) 40,0	
շրջ. 50,0	շրջ. 2 540,0	
	Մն.31.12. 2012թ. 2 490,0	

3122

Դտ	«Տեղաբաշխված և չվճարված կապիտալ՝ մինչև անվանական արժեքի չափով»	Կտ
Մն.31.12. 2011թ. 0		
1ա) 10 000,0	2ա) 4 000,0	
	3ա) 5 000,0	
շրջ. 10 000,0	շրջ. 9 000,0	
Մն.31.12. 2012թ. 1 000,0		

3131

Դտ	«Հետ գնված հասարակ բաժնետոմսեր՝ անվանական արժեքով»	Կտ
Մն. 31.12.2011թ. 0		
4ա) 1 600,0	5ա) 400,0	
	6ա) 200,0	
	7ա) 800,0	
շրջ. 1 600,0	շրջ.1 400,0	
Մն.31.12.2012թ. 200,0		

3123

Դտ	«Տեղաբաշխված և չվճարված կապիտալ՝ անվանական արժեքը գերազանցող չափով»	Կտ
Մն.31.12.2011թ. 0		
1բ) 2 500,0	2բ) 1 000,0	
	3բ) 1 250,0	
շրջ. 2 500,0	շրջ. 2 250,0	
Ն.31.12.2012թ. 250,0		

3132

Դտ	«Հետ գնված հասարակ բաժնետոմսեր՝ անվանական արժեքի հետգնման գնի տարբերության չափով»	Կտ
Մն.31.12.2011թ. 0		
4բ) 160,0	5բ) 40,0	
	6բ) 20,0	
	7բ) 80,0	
շրջ. 160,0	շրջ. 140,0	
Մն.31.12.2012թ. 20,0		

Այսպիսով, «Կանոնադրական կապիտալի զուտ գումար» հաշվեկշռային հոդվածի գումարը կկազմի 48 400 հազ. դրամ (49 600 – 1 000 –200):

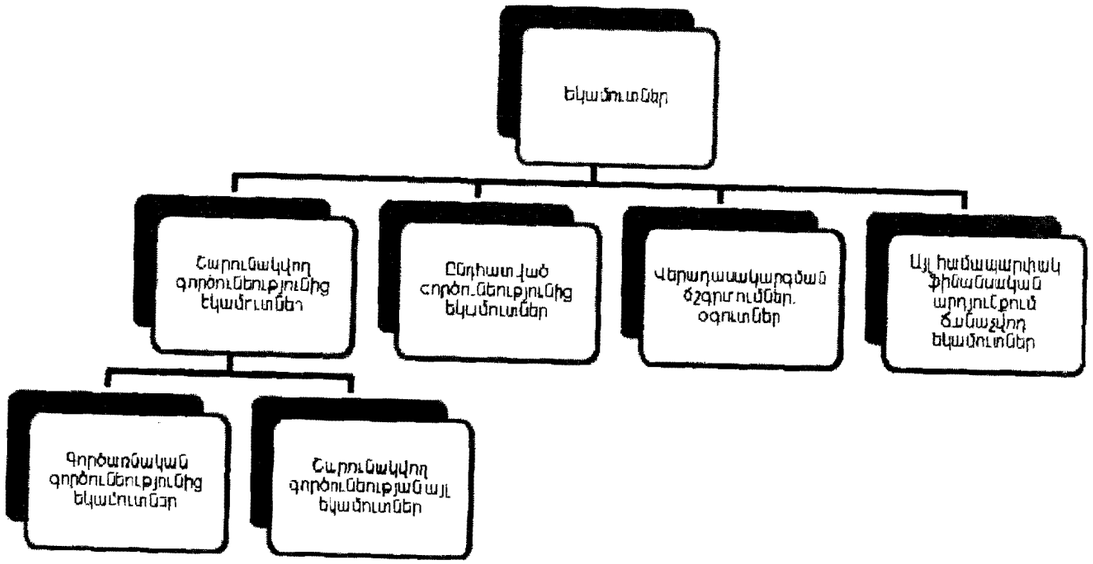
9.3. ԵԿԱՄՈՒՏՆԵՐԻ ԵՎ ԾԱԽՍԵՐԻ ԴԱՍԱԿԱՐԳՈՒՄԸ ԵՎ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Կազմակերպության գործունեության ֆինանսական արդյունքի բացահայտման և հարկային պարտավորությունների կատարման համար կարևոր նշանակություն ունի եկամուտների և ծախսերի հաշվառումը: Ֆինանսական արդյունքի բացահայտման մեխանիզմը պատկերացնելու համար ներկայացնենք ծախսերի և եկամուտների դասակարգումը և դրանց հաշվառման հիմնական մոտեցումները:

Ըստ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի ***եկամուտը*** հաշվետու ժամանակաշրջանում ակտիվների ներհոսքն է կամ աճը կամ պարտավորությունների նվազումը, որոնք հանգեցնում են սեփական կապիտալի ավելացմանը:

Ծախսը հաշվետու ժամանակաշրջանում ակտիվների արտահոսքը, նվազումը կամ պարտավորությունների աճն է, որը հանգեցնում է սեփական կապիտալի նվազեցման:

Եկամուտները հաշվառման մեջ խմբավորվում են ըստ գործունեության հիմնական ուղղությունների՝ շարունակվող գործունեության և ընդհատված գործունեության: Շարունակվող գործունեության եկամուտները իրենց հերթին ստորաբաժանում են գործառնական գործունեության և շարունակվող գործունեության այլ եկամուտների: Առանձին խմբերով առանձնացված են վերադասակարգման ճշգրտումները, դրանից առաջացող օգուտները, ինչպես նաև այն եկամուտները, որոնք պետք է ճանաչվեն համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում (տես գծապատկեր 9.1):



Գծապատկեր 9.1. ***Կազմակերպության եկամուտների դասակարգումը***

Եկամուտների հաշվառման համար կիրառվում են հաշվային պլանի 6-րդ «Եկամուտներ» դասի հաշիվները: Այդ դասի հաշիվները պասիվային են, բացառությամբ կարգավորող հաշիվների:

Գործառնական գործունեությունից եկամուտները ընդգրկում են.

ա) արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթը,

բ) գործառնական այլ եկամուտները,

գ) գյուղատնտեսական գործունեությունից եկամուտը:

Նշված եկամուտները հաշվառելու համար նախատեսված են 61 «Գործառնական գործունեությունից եկամուտներ» խմբի հաշիվները: Այս խմբում կարևոր տեղ է հատկացվում հասույթի հաշվառմանը:

Հասույթի, որպես գործարար գործունեությունից ստացված համախառն եկամտի սահմանումը և ճանաչման չափանիշները ներկայացված են ՀՀՄՍ 18 «Հասույթ» ստանդարտում:

Հասույթը ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպության սովորական գործունեությունից առաջացող տնտեսական օգուտների համախառն ներհոսքն է, որը հանգեցնում է սեփական կապիտալի աճի, բացառությամբ սեփական կապիտալում մասնակիցների կողմից ներդրումների հետևանքով սեփական կապիտալի աճի:

Ապրանքների վաճառքից հասույթը ճանաչվում է, երբ բավարարված են հետևյալ պահանջները.

- կազմակերպությունը գնորդին է փոխանցում ապրանքների սեփականության հետ կապված ռիսկերի և հատուցումների նշանակալի մասը,

- կազմակերպությունը չի պահպանում ո՛չ կառավարման շարունակական մասնակցություն, որը բխում է սեփականության իրավունքից, և ո՛չ էլ վաճառված ապրանքների նկատմամբ արդյունավետ վերահսկում,
- հնարավոր է արժանահավատորեն չափել հասույթի գումարը,
- հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն կազմակերպություն,
- գործարքի հետ կապված կատարված կամ կատարվելիք ծախսումները հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:

Հասույթը պետք է չափվի ստացված կամ ստացվելիք հատուցման իրական արժեքով: Այն ներառում է ստացված կամ ստացվելիք տնտեսական օգուտների միայն այն համախառն ներհոսքը, որը պատկանում է տվյալ կազմակերպությանը: Օրինակ ստացված ավելացված արժեքի հարկը, ակցիզային հարկը չեն ներառվում հասույթի մեջ, քանի որ դրանք չեն ավելացնում կազմակերպության սեփական կապիտալը, այլ ենթակա են բյուջե փոխանցման:

Հասույթի հաշվառման համար կիրառվում է 611 «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ» առաջին կարգի պասիվային հաշիվը: Հաշվի կրեդիտում արտացոլվում է ստացված հասույթի գումարը, իսկ դեբետում՝ ստացված հասույթի դուրս գրումը շահույթին կամ վնասին: 611 հաշվին կից կարող են բացվել երկրորդ կարգի հաշիվներ՝ արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից ստացվող հասույթի հաշվառման համար: Հաշվի վերլուծական հաշվառումը տարվում է ըստ ապրանքների, արտադրանքի, աշխատանքների, ծառայությունների և կազմակերպության կողմից հաստատված այլ ուղղությունների:

Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթի ճանաչումը ձևակերպվում է.

- երբ հասույթը ճանաչվում է վճարի ստացման պահին՝

Դտ 251 «Դրամարկղ»
Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
Դտ 253 «Արտարժութային հաշիվ»
Կտ 611 «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ»,

- դեբիտորական պարտքի ձևավորմամբ՝

Դտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»
Կտ 611 «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ»,

- պարտավորությունների մարմամբ՝

Դտ 523 «Ստացված կանխավճարներ»
Դտ 527 «Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»
Կտ 611 «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ»,

- այլ ակտիվների հետ փոխանակմամբ՝

Դտ 111 «Մաշվող հիմնական միջոցներ»
Դտ 118 «Օգտագործման համար ոչ մատչելի հիմնական միջոցներ»
Դտ 211 «Նյութեր»
Դտ 216 «Ապրանքներ» և այլն
Կտ 611 «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ»:

Գնորդների կողմից գնված արտադրանքը, ապրանքները հետ վերադարձնելու դեպքերում կազմակերպության հասույթի ճշգրտումը կատարվում է 612 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների հետ վերադարձումից հասույթի ճշգրտում» կարգավորող ակտիվային հաշվի միջոցով: Այս հաշիվը կարգավորում, ճշտում է 611 պասիվային հաշվի գումարը: Հաշվի դեբետում արտացոլվում է գնորդների կողմից հետ վերադարձված արտադրանքի, ապրանքների արժեքը վաճառքի գներով (առանց անուղղակի հարկերի գումարի), իսկ կրեդիտում արտացոլվում է հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում հասույթի ճշգրտումը:

Գնորդների կողմից ապրանքները, արտադրանքը հետ վերադարձնելիս ձևակերպում են.

Դտ 612 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների հետ վերադարձումից հասույթի ճշգրտում»
Կտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով» (դեբիտորական պարտքերի նվազեցմամբ)
Կտ 251 «Դրամարկղ»
Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ 253 «Արտարժութային հաշիվ» (դրամական միջոցների վճարմամբ)
Կտ 531 «Այլ ընթացիկ պարտավորություններ» (կրեդիտորական պարտքի ձևավորմամբ):

Վերադարձված ապրանքների արժեքում ներառված ԱԱՀ-ի գումարով ձևակերպում են՝

Դտ 226 «Հաշվանցման (փոխհատուցման) ենթակա անուղղակի հարկեր»
Կտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով» (դեբիտորական պարտքերի նվազեցմամբ)
Կտ 251 «Դրամարկղ»
Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ 253 «Արտարժութային հաշիվ» (դրամական միջոցների վճարումով)
Կտ 531 «Այլ ընթացիկ պարտավորություններ» (կրեդիտորական պարտքի ձևավորմամբ):

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում կատարվում է հասույթի ճշգրտում՝

Դտ 611 «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ»
Կտ 612 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների հետ վերադարձումից հասույթի ճշգրտում»:

611 հաշիվը դեբետագրվում է հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում հասույթի գումարը շահույթի կամ վնասի հաշվին դուրս գրելիս՝

Դտ 611 «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ»
Կտ 331 «Շահույթ կամ վնաս»:

Գործառնական այլ եկամուտների մեջ ներառվում են.

- այլ պաշարների վաճառքներից եկամուտները,
- պաշարների արժեքի փոփոխությունից եկամուտները,
- վաճառքների գծով դեբիտորական պարտքերի կորուստների հակադարձումից եկամուտները,
- գործառնական վարձակալությունից եկամուտները,
- տույժերից, տուգանքներից եկամուտները,
- նյութական վնասի փոխհատուցումից եկամուտները և այլն:

Թվարկված եկամուտների հաշվառման համար նախատեսված է 614 «Գործառնական այլ եկամուտներ» պասիվային հաշիվը:

614 հաշիվը կրեդիտագրվում է նշված ուղղություններով եկամուտներ ստանալիս և դեբետագրվում է ստացված եկամուտները շահույթի կամ վնասի հաշվին դուրս գրելիս: 614 հաշիվը կրեդիտագրվում է հետևյալ գործառնությունների կատարման ժամանակ:

➢ Այլ պաշարների վաճառքի դեպքում ձևակերպվում է՝

Դտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով», երբ առաջանում է դեբիտորական պարտք
Դտ 523 «Ստացված կանխավճարներ»

Դտ 527 «Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով», երբ եկամուտը ճանաչվում է պարտավորությունների մարմամբ
Դտ 111 «Մաշվող հիմնական միջոցներ» և ակտիվներ հաշվառող այլ հաշիվներ, երբ այլ պաշարների վաճառքը կատարվում է այլ ակտիվների հետ փոխանակմամբ
Կտ 614 «Գործառնական այլ եկամուտներ»:

- Գործառնական վարձակալությունից, տույժերից, տուգանքներից, նյութական վնասի փոխհատուցումից, ապահովագրական հատուցումներից եկամուտ ստանալիս 614 հաշիվը թղթակցում է 222 «Դեբիտորական պարտքեր այլ եկամուտների գծով» կամ դրամական միջոցների հաշվառման հաշիվների դեբետի հետ:
- Գույքագրման ժամանակ հայտնաբերված ավելցուկի գումարը որպես եկամուտ արտացոլելիս ձևակերպում են՝

Դտ 111 «Մաշվող հիմնական միջոցներ»
Դտ 211 «Նյութեր»
Դտ 215 «Արտադրանք»
Դտ 216 «Ապրանքներ»
Դտ 251 «Դրամարկղ» և այլն
Կտ 614 «Գործառնական այլ եկամուտներ»:

614 հաշվի թղթակցությունների մեծ մասը ներկայացվել է ձեռնարկի նախորդ գլուխներում:

Գյուղատնտեսական գործունեությունից եկամտի հաշվառման համար նախատեսված է 615 «Գյուղատնտեսական գործունեությունից եկամուտ» հաշիվը: Այս հաշվում սկզբնական արժեքի հիմունքով չափվող կենսաբանական ակտիվների վաճառքից եկամուտների ճանաչումը արտացոլվում է նույն թղթակցություններով, ինչ-որ 611 հաշվում: Սակայն ելնելով գյուղատնտեսական ոլորտի առանձնահատկություններից, նշված հաշվում հաշվառում են նաև բերքահավաքից և կենսաբանական ակտիվների վերաչափումից եկամուտները: Բերքահավաքից ստացված եկամուտները արտացոլվում են հետևյալ ձևակերպմամբ.

Դտ 116 « Կենսաբանական ակտիվներ»
Դտ 212 «Սպառվող կենսաբանական ակտիվներ»
Դտ 211 «Նյութեր»
Դտ 215 «Արտադրանք»
Կտ 615 «Գյուղատնտեսական գործունեությունից եկամուտ»:

Կենսաբանական ակտիվների «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ով վերաչափումից օգուտը՝ պայմանավորված գնի կամ ֆիզիկական փոփոխությամբ, ձևակերպվում է.

Դտ 116 « Կենսաբանական ակտիվներ»
Դտ 212 «Սպառվող կենսաբանական ակտիվներ»
Կտ 615 «Գյուղատնտեսական գործունեությունից եկամուտ»:

Շարունակվող գործունեության այլ եկամուտների մեջ ներառվում են՝ ոչ ընթացիկ ակտիվների, ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների օտարումներից եկամուտները, ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից, արտարժույթի փոխարժեքային տարբերություններից, ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից օգուտները, ֆինանսական ներդրումներից, շնորհներից, անհատույց ստացումներից և այլ եկամուտները:

Թվարկված եկամուտների հաշվառման համար կիրառում են 62 «Շարունակվող գործունեության այլ եկամուտներ» խմբի հաշիվները:

Ընդհատված գործունեությունից եկամուտների հաշվառման համար նախատեսված են 63 «Ընդհատված գործունեությունից եկամուտներ» խմբի հաշիվները: Խմբում ընդգրկված երկու հաշիվներում վաճառքների գծով գրանցումները կատարվում են այնպես, ինչպես 611 «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ» հաշվում: 632 «Ընդհատված գործունեությունը կազմող ակտիվների կամ օտարման խմբերի օտարումից և (կամ) վերաչափումից եկամուտներ» հաշվում, բացի այդ, արտացոլվում են նաև ընդհատված գործունեությունը կազմող ակտիվների «իրական արժեք հանած վաճառքի ծախսումներ»-ով վերաչափումից կամ արժեզրկման հակադարձումից օգուտները:

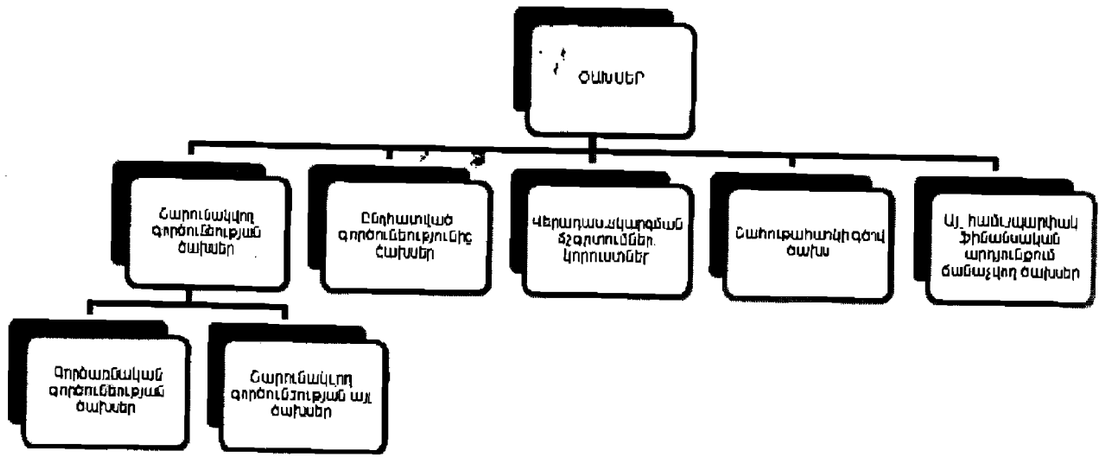
64 «Վերադասակարգման ճշգրտումներ. օգուտներ» խմբի հաշիվները նախատեսված են ***վերադասակարգման ճշգրտումները*** հաշվառելու համար: Վերադասակարգման ճշգրտումներ ասելով հասկանում են նախապես՝ ընթացիկ կամ նախորդ ժամանակաշրջաններում այլ համապարփակ արդյունքում ճանաչված և ընթացիկ ժամանակաշրջանում սեփական կապիտալից՝ շահույթին կամ վնասին վերադասակարված գումարները: Խմբի հաշիվները կրեդիտով թղթակցում են սեփական կապիտալի դասի 32 «Վերագնահատումից և վերաչափումից տարբերություններ» խմբի հաշիվների դեբետի հետ, բացառությամբ 321 «Հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների վերագնահատումից արժեքի աճ» հաշվի, որի կրեդիտում կուտակված աճը վերագրվում է չբաշխված շահույթին՝ ակտիվների մաշվածությանը զուգընթաց կամ դրանց օտարման դեպքում:

67 «Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչվող եկամուտներ» խմբի հաշիվները նախատեսված են ***այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչվող եկամուտները*** հաշվառելու համար, ինչպիսիք են հիմնական միջոցների, ոչ նյութական ակտիվների վե-

ռագնահատումից արժեքի աճը, վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվների, հեջավորման գործիքների՝ իրական արժեքով վերաչափումից օգուտները, արտերկրյա ստորաբաժանումների հետ կապված փոխարժեքային օգուտները, ակտուարային օգուտները, որոնք ճանաչման պահին չեն վերագրվում ընթացիկ ժամանակաշրջանի շահույթին կամ վնասին: Վերաչափումից օգուտները արտացոլվում են խմբի հաշիվների կրեդիտում համապատասխան ակտիվների կամ պարտավորությունների հաշվառման հաշիվների դեբետի թղթակցությամբ, իսկ այնուհետև տեղափոխվում են սեփական կապիտալի դասի 32 «Վերագնահատումից և վերաչափումից տարբերություններ» խմբի հաշիվներ (բացառությամբ ակտուարային օգուտների, որոնք փոխանցվում են չբաշխված շահույթին):

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում 61-64 խմբերի հաշիվները փակվում են՝ դրանց կրեդիտում կուտակված եկամուտները դուրս գրելով շահույթին կամ վնասին:

Ծախսերի հաշվառման համար հաշվային պլանով նախատեսված են 7-րդ «Ծախսեր» դասի հաշիվները: Կատարվող ծախսերը բազմաթիվ են և բազմաբնույթ: Ծախսերը հաշվառման մեջ խմբավորվում են նույն սկզբունքով, ինչ-որ եկամուտները, այն տարբերությամբ, որ այստեղ ավելանում է նոր խումբ՝ շահութահարկի գծով ծախս: Ընդհատված գործունեության ծախսերի կազմում նույնպես առանձնացվում է շահութահարկի գծով ծախսը (տես գծապատկեր 9.2):



Գծապատկեր 9.2. ***Կազմակերպության ծախսերի դասակարգումը***

Գործառնական գործունեության ծախսերի մեջ ներառվում են. իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների և ծառայությունների ինքնարժեքը, իրացման, վարչական, գործառնական այլ ծախսերը, գյուղատնտեսական գործունեությունից ծախսերը:

Արտադրանքի ինքնարժեքը ծախս է ճանաչվում դրա իրացման պահին, երբ ճանաչվում է հասույթը: Իրացված արտադրանքի ինքնարժեքի հաշվառման համար նախատեսված է 711 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք» ակտիվային հաշիվը: Այդ հաշվին կից կարող են բացվել երկրորդ կարգի հաշիվներ վաճառված արտադրանքի, ապրանքների կատարված աշխատանքների, մատուցված ծառայությունների ինքնարժեքի հաշվառման համար:

711 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք» հաշիվը դեբետագրվում է հետևյալ դեպքերում.

- իրացված արտադրանքի, ապրանքների, կատարված աշխատանքների և մատուցված ծառայությունների ինքնարժեքով՝

  Դտ 711 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք»
  Կտ 215 «Արտադրանք»
  Կտ 216 «Ապրանքներ»
  Կտ 811 «Հիմնական արտադրություն»
  Կտ 812 «Օժանդակ արտադրություն»:

- մանրածախ առևտրում վաճառքի գներով հաշվառվող ապրանքների գծով վերոնշյալ թղթակցությունը կազմվում է վաճառքի գներով: Այնուհետև վաճառքի գնի և ինքնարժեքի տարբերությամբ (ճշտանցման եղանակով) ձևակերպվում է՝

  Դտ 711 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք»
  Կտ 217 «Ապրանքների վաճառքի գնի և ինքնարժեքի տարբերություն»:

  Վաճառքի գնի և ինքնարժեքի տարբերություն (բացասական գումարով)

711 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք» հաշիվը կրեդիտագրվում է.

- գնորդների կողմից արտադրանքը, ապրանքները հետ վերադարձնելիս՝

  Դտ 215 «Արտադրանք»
  Դտ 216 «Ապրանքներ»
  Կտ 711 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք»:

Մանրածախ առևտրում միաժամանակ արտացոլվում է վերադարձված ապրանքների վաճառքի գնի և ինքնարժեքի տարբերությունը՝

Դտ 216 «Ապրանքներ»
Կտ 217 «Ապրանքների վաճառքի գնի և ինքնարժեքի տարբերություն»

- իրացված արտադրանքի, ապրանքների ինքնարժեքը շահույթին կամ վնասին դուրս գրելիս՝

Դտ 331 «Շահույթ կամ վնաս»
Կտ 711 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք»:

Ապրանքների վաճառքից շահույթը կամ վնասը որոշելիս հաշվի են առնվում նաև իրացման և վարչական ծախսերը: Արտադրանքը, ապրանքները, աշխատանքները և ծառայությունները գնորդներին հասցնելու կամ հաճախորդներին մատուցելու համար կատարվում են մի շարք ծախսեր, որոնք համարվում են իրացման ծախսեր: Դրանց են վերաբերում իրացման գործընթացով զբաղված աշխատողների համար հաշվարկված աշխատավարձը, իրացման գործընթացում օգտագործվող հիմնական միջոցների մաշվածությունը, դրանց նորոգման և սպասարկման, արտադրանքի, ապրանքների պահեստավորման, տեսակավորման, փաթեթավորման և տարայի, պահպանման, տրանսպորտային, ապահովագրության, մարքեթինգի, գովազդի, կոմիսիոն վարձատրության և մի շարք այլ ծախսերը:

Իրացման ծախսերը հաշվառելու համար հաշվային պլանով նախատեսված է 712 «Իրացման ծախսեր» առաջին կարգի ակտիվային հաշիվը: Հաշվին կից բացվում են երկրորդ կարգի հաշիվներ վերը թվարկված ծախսերի յուրաքանչյուր տեսակի հաշվառման համար: Իրացման ծախսերի գումարով ձևակերպում են.

Դտ 712 «Իրացման ծախսեր»
Կտ 527 «Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»
Կտ 112 «Հիմնական միջոցների մաշվածություն»
Կտ 121 «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների մաշվածություն»
Կտ 211 «Նյութեր»
Կտ 228 «Դեբիտորական պարտքեր առհաշիվ տրված գումարների գծով»
Կտ 251 «Դրամարկղ» և դրամական միջոցներ հաշվառող այլ հաշիվներ
Կտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Կտ 531 «Այլ ընթացիկ պարտավորություններ»
Կտ 812 «Օժանդակ արտադրություն» և այլ հաշիվներ:

Կազմակերպության գործունեությունը կազմակերպելու և ղեկավարելու նպատակով պահանջվում է կատարել որոշակի վերադիր ծախսեր, որոնք անվանում են վարչական: Այդպիսի ծախսերից են վարչական անձնակազմի աշխատավարձը, ընդհանուր տնտեսական նշանակության հիմնական միջոցների մաշվածությունը, դրանց սպասարկման և նորոգման, ծառայողական գործուղումների և ներկայացուցչական, փոստի և հեռախաղորդակցության, գրասենյակային և կոմունալ, աուդիտորական և խորհրդատվական, բանկային ծառայությունների, ապահովագրության և այլ ծախսերը:

Վերը թվարկված բոլոր ծախսերը կուտակվում են 713 «Վարչական ծախսեր» առաջին կարգի ակտիվային հաշվի դեբետում, իսկ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում դուրս են գրվում շահույթին կամ վնասին: 713 «Վարչական ծախսեր» հաշվին կից կարող են բացվել վերը թվարկված ծախսերից յուրաքանչյուրի համար առանձին երկրորդ կարգի հաշիվներ: Վարչական ծախսերի գումարով ձևակերպում են.

Դտ 713 «Վարչական ծախսեր»
Կտ 112 «Հիմնական միջոցների մաշվածություն»
Կտ 121 «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների մաշվածություն»
Կտ 132 «Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա»
Կտ 211 «Նյութեր»
Կտ 228 «Դեբիտորական պարտքեր առհաշիվ տրված գումարների գծով»
Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ» և դրամական միջոցների հաշվառման այլ հաշիվներ
Կտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Կտ 527 «Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»
Կտ 531 «Այլ ընթացիկ պարտավորություններ»
Կտ 812 «Օժանդակ արտադրություն» և այլ հաշիվներ:

Գործառնական ծախսերի խմբի մեջ ներառվում են նաև ***գործառնական այլ ծախսերը:*** Դրանց կազմում հաշվառվում են՝ այլ պաշարների օտարումից, պաշարների արժեքի փոփոխություններից, վաճառքների գծով դեբիտորական պարտքերի կորուստների (հնարավոր կորուստների պահուստին մասհանումների) գծով, երաշխիքային սպասարկման և վերանորոգման, գործառնական վարձակալության տրված հիմնական միջոցների մաշվածության գծով ծախսերը, արժեքների պակասորդներից և փչացումից կորուստները, վճարված տույժերը, տուգանքները, դատական, արտադրական ծախսումների նորմալ մակարդակը գերազանցող, խոտանված արտադրանքի հետ կապված, հետազոտության և մշակման

չկապիտալացվող, ժամանակավորապես շահագործումից հանված հիմնական միջոցների պահպանման, լուծարման և այլ ծախսերը:

Վերը թվարկված բոլոր ծախսերը հաշվառվում և արտացոլվում են 714 «Գործառնական այլ ծախսեր» առաջին կարգի ակտիվային հաշվում: Հաշիվը դեբետագրվում է վերոհիշյալ ծախսերը կատարելիս և կրեդիտագրվում է, երբ այդ ծախսերը դուրս են գրվում շահույթին կամ վնասին: Հաշվին կից կարող են բացվել երկրորդ կարգի հաշիվներ՝ ըստ ծախսերի ուղղությունների:

Գյուղատնտեսական գործունեությունից ծախսերի հաշվառման համար նախատեսված է 715 «Գյուղատնտեսական գործունեությունից ծախսեր» հաշիվը: Այս հաշվի դեբետում արտացոլվում են գյուղատնտեսական գործունեությունից ծախսերը, սկզբնական արժեքի հիմունքով չափվող օտարված կենսաբանական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի դուրս գրումը, ինչպես նաև կենսաբանական ակտիվների «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ» - ով վերաչափումից կորուստը՝ պայմանավորված գնի կամ ֆիզիկական փոփոխությամբ: Գյուղատնտեսական գործունեության վրա կատարված ծախսումների դուրս գրումը որպես ծախս ձևակերպվում է՝

Դտ 715 «Գյուղատնտեսական գործունեությունից ծախսեր»
Կտ 811 «Հիմնական արտադրություն»
Կտ 812 «Օժանդակ արտադրություն»:

Օտարված կենսաբանական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի դուրս գրումը, ինչպես նաև կենսաբանական ակտիվների «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ» - ով վերաչափումից կորուստը՝ պայմանավորված գնի կամ ֆիզիկական փոփոխությամբ, արտացոլվում է հետևյալ թղթակցությամբ.

Դտ 715 «Գյուղատնտեսական գործունեությունից ծախսեր»
Կտ 116 « Կենսաբանական ակտիվներ»
Կտ 212 «Սպառվող կենսաբանական ակտիվներ»:

Ծախսերի հաջորդ խոշոր խումբը ***շարունակվող գործունեության այլ ծախսերն*** են: Այդ ծախսերի մեջ ներառվում են՝ ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից, ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների օտարումից ծախսերը, ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից, արտարժույթի փոխարժեքային տարբերություններից, ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկումից (անհավաքագրելիությունից) կորուստները, ֆինանսական ծախսերը, անհատույց տրված ակտիվների գծով և այլ ծախսերը:

Թվարկված ծախսերի հաշվառման համար հաշվային պլանով նախատեսված են 72 «Շարունակվող գործունեության այլ ծախսեր» խմբի հաշիվները: Այդ հաշիվների դեբետում արտացոլվում են ժամանակաշրջանի ընթացքում կատարված ծախսերը, իսկ կրեդիտում՝ դրանց դուրսգրումը շահույթին կամ վնասին: Խմբի հաշիվների կարևոր թղթակցությունները ներկայացվել են ձեռնարկի նախորդ գլուխներում:

Ընդհատված գործունեությունից ծախսերի հաշվառման համար նախատեսված են 73 «Ընդհատված գործունեությունից ծախսեր» խմբի հաշիվները: Խմբում ընդգրկված են երեք հաշիվներ՝ 731 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք՝ ընդհատված գործունեությունից», 732 «Ընդհատված գործունեությունը կազմող ակտիվների կամ օտարման խմբերի օտարումից և (կամ) վերաչափումից ծախսեր», 733 «Շահութահարկ ընդհատված գործունեության»: 731 և 732 հաշիվների գրանցումները կատարվում են այնպես, ինչպես 711 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների; աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք» հաշվում, ընդ որում 731 հաշվում արտացոլվում է արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների և ծառայությունների ինքնարժեքը, իսկ 732 հաշվում՝ այլ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը և բացառյալ ընդհատված գործունեությյան առարկա հանդիսացող արտադրանքի, ապրանքների ինքնարժեքը: 732 «Ընդհատված գործունեությունը կազմող ակտիվների կամ օտարման խմբերի օտարումից և (կամ) վերաչափումից ծախսեր» հաշվում, բացի այդ, արտացոլվում են ընդհատված գործունեությունը կազմող ակտիվների «իրական արժեք հանած վաճառքի ծախսումներ»-ով վերաչափումից կամ արժեզրկումից կորուստները՝ 263 «Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ակտիվներ» հաշվի կրեդիտի թղթակցությամբ: 733 «Շահութահարկ ընդհատված գործունեության» հաշվում շահութահարկի հետ կապված գործառնությունները արտացոլվում են նույն կարգով, ինչոր 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)» հաշվում:

74 «Վերադասակարգման ճշգրտումներ. կորուստներ» խմբի հաշիվները նախատեսված են ***վերադասակարգման ճշգրտումներից կորուստների հաշվառման համար:*** Խմբի հաշիվները դեբետով թղթակցում են սեփական կապիտալի դասի 32 խմբի հաշիվների կրեդիտի հետ:

Շահութահարկի գծով ծախսի հաշվառման համար հաշվային պլանով նախատեսված է 75 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)» խումբը: ***Շահութահարկի*** գումարը արտացոլվում է կազմակերպության ծախսերի մեջ: Այդ նպատակով օգտագործվում է 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)» առաջին կարգի հաշիվը: 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)» հաշիվը դեբետագրվում է ընթացիկ և հետաձգված հարկի գծով ծախսը արտացոլելիս և կրեդիտագրվում է հետաձգված հարկի

գծով եկամուտը (փոխհատուցումը) արտացոլելիս, շահութահարկի գծով ծախսի մնացորդը շահույթին կամ վնասին դուրս գրելիս:

Հաշվին կից կարող են բացվել հետևյալ երկրորդ կարգի հաշիվները 7511 «Ընթացիկ հարկի գծով ծախս (եկամուտ)», 7512 «Հետաձգված հարկի գծով ծախս (եկամուտ)»:

Կազմվում են հետևյալ հաշվային բանաձևերը.

- շահութահարկի ընթացիկ մասի գծով՝

  Դտ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)»
  Կտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»:

- եթե շահութահարկի գծով հարկային պարտավորությունը հետաձգվում է մինչև հաջորդ ժամանակաշրջան՝

  Դտ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)»
  Կտ 422 «Հետաձգված հարկային պարտավորություններ»:

- եթե շահութահարկի վճարման ժամկետը հետաձգվում է մինչև իրացման դիմաց վճարի ստացումը՝

  Դտ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)»
  Կտ 542 «Վճարումը հետաձգված հարկային պարտավորություններ»:

- երբ առաջանում է հետաձգված հարկային ակտիվ.

  Դտ 151 «Հետաձգված հարկային ակտիվներ»
  Կտ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)»:

- եթե մարվում է հետաձգված հարկային ակտիվը՝

  Դտ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)»
  Կտ 151 «Հետաձգված հարկային ակտիվներ»:

- երբ մարվում է հետաձգված հարկային պարտավորությունը՝

  Դտ 422 «Հետաձգված հարկային պարտավորություններ»
  Կտ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)»:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում շահութահարկի գծով մնացորդը (երբ կատարված գրանցումների արդյունքում 751 հաշվի դեբետային շրջանառությունը մեծ է կրեդիտայինից) դուրս է գրվում շահույթին կամ վնասին հետևյալ ձևակերպմամբ.

Դտ 331 «Շահույթ կամ վնաս»
Կտ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)»:

Իսկ հակառակ դեպքում, երբ շահութահարկի գծով եկամուտը (փոխհատուցումը) մեծ է ծախսից, դուրս են գրում հետևյալ ձևակերպմամբ.

Դտ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)»
Կտ 331 «Շահույթ կամ վնաս»:

77 «Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչվող ծախսեր» խմբի հաշիվները նախատեսված են ***այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչվող ծախսերը*** հաշվառելու համար, ինչպիսիք են հիմնական միջոցների, ոչ նյութական ակտիվների վերագնահատումից արժեքի նվազումը, վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվների, հեջավորման գործիքների՝ իրական արժեքով վերաչափումից կորուստները, արտերկրյա ստորաբաժանումների հետ կապված փոխարժեքային տարբերությունից կորուստները, ակտուարային վնասները: Վերաչափումից կորուստները արտացոլվում են խմբի հաշիվների դեբետում համապատասխան ակտիվների կամ պարտավորությունների հաշվառման հաշիվների կրեդիտի թղթակցությամբ, իսկ այնուհետև տեղափոխվում են սեփական կապիտալի դասի 32 «Վերագնահատումից և վերաչափումից տարբերություններ» խմբի հաշիվների դեբետ (բացառությամբ ակտուարային վնասների, որոնք փոխանցվում են չբաշխված շահույթին):

Հաշվետու շամանակաշրջանի վերջում 71-75 խմբերի հաշիվները փակվում են՝ դրանց դեբետում կուտակված ծախսերը դուրս գրելով 331 «Շահույթ կամ վնաս» հաշվին:

9.4. ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԵՏԵՎԱՆՔՆԵՐԻ ԲԱՑԱՀԱՅՏՄԱՆ ՄԵԽԱՆԻԶՄԸ ԵՎ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեությունը բնութագրվում է վերջնական ֆինանսական հետևանքով, որը հաշվառման մեջ կոչվում է զուտ շահույթ կամ վնաս: Վերջինս հանդիսանում է սեփական կապիտալի ավելացման հիմնական աղբյուրներից մեկը, որն օգտագործվում է ընդլայնված վերարտադրություն ծավալելու, բաժնետերերի (մասնակիցների) կողմից կատարված ներդրումների դիմաց շահաբաժիններ տրամադրելու և նպատակային պահուստներ ձևավորելու համար:

Զուտ շահույթը (վնասը) շարունակվող և ընդհատված գործունեությունից առաջացող ֆինանսական հետևանքն է, որն իրենից ներկայացնում է հաշվետու ժամանակաշրջանի եկամուտների և ծախսերի հանրագումարների տարբերություն՝ առանց այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի բաղադրիչների: Շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ

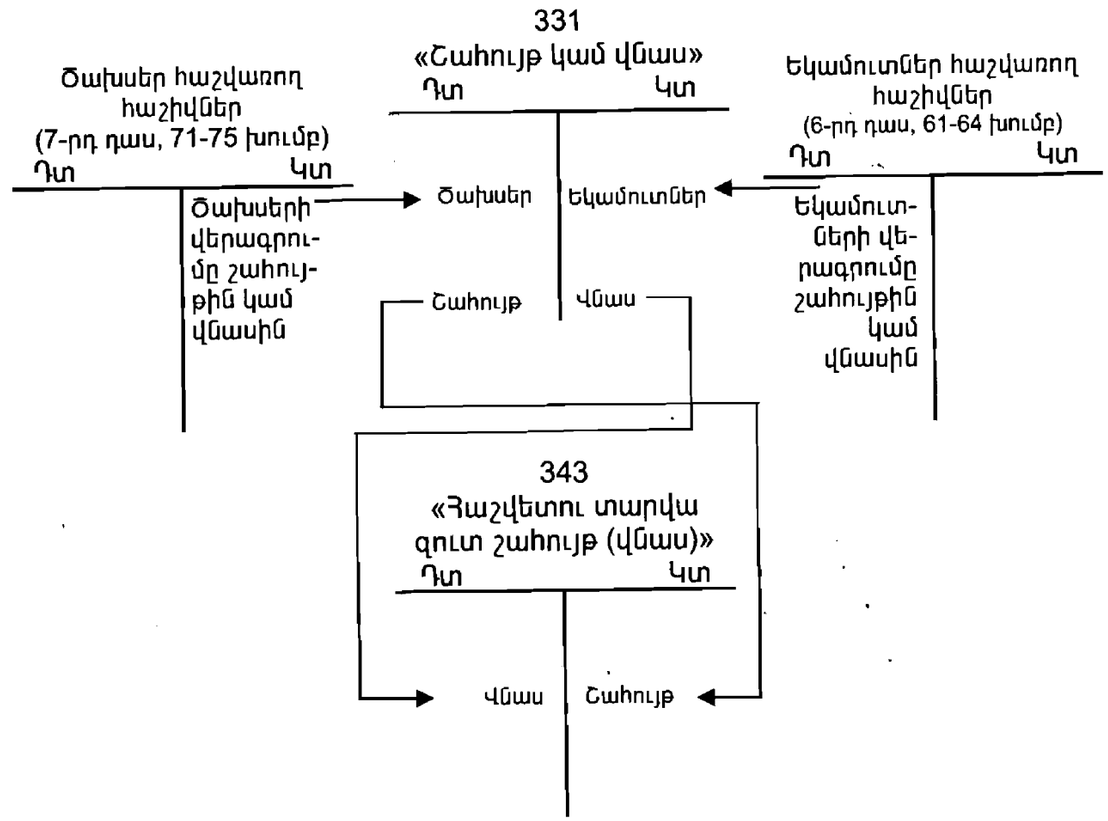
ֆինանսական արդյունքի բոլոր բաղադրիչների հանրագումարը անվանում են համապարփակ ֆինանսական արդյունք: Համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հանրագումարը ժամանակաշրջանի ընթացքում գործառնությունների և այլ դեպքերի արդյունքում սեփական կապիտալի փոփոխությունն է, բացառությամբ սեփականատերերի հետ իրականացրած՝ սեփականատիրական հարաբերություններից բխող գործառնություններից առաջացող փոփոխությունների:

Վերոհիշյալ խմբերից յուրաքանչյուրում շահույթը կամ վնասը ձևավորվում է տվյալ ժամանակաշրջանում հաշվեգրման սկզբունքով ճանաչված եկամուտների և ծախսերի համադրումից:

Կազմակերպության հաշվետու տարվա գործունեության ֆինանսական արդյունքի վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար հաշվային պլանով նախատեսված է 331 «Շահույթ կամ վնաս» հաշիվը, որին կից կարող են բացվել հետևյալ երկրորդ կարգի հաշիվները՝ 3311 «Շարունակվող գործունեությունից շահույթ կամ վնաս», 3312 «Ընդհատված գործունեությունից շահույթ կամ վնաս»: Յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի վերջում այս հաշվի դեբետ են տեղափոխվում 7-րդ դասի հաշիվներում կուտակված այն ծախսերը, որոնք վերագրվում են հաշվետու ժամանակաշրջանին, իսկ հաշվի կրեդիտ տեղափոխում են 6-րդ դասի հաշիվներում կուտակված և հաշվետու ժամանակաշրջանին վերագրվող եկամուտները:

Երբ 331 «Շահույթ կամ վնաս» հաշվի կրեդիտային գրանցումների հանրագումարը մեծ է դեբետային գրանցումների հանրագումարից, հաշվետու տարվա գործունեության ֆինանսական հետևանքը շահույթ է, իսկ հակառակ դեպքում՝ վնաս: Շահույթի (վնասի) ձևակերպումից հետո 331 «Շահույթ կամ վնաս» հաշվի դեբետային և կրեդիտային շրջանառությունները հաշվեկշռվում են՝ հաշիվը փակվում է: Ֆինանսական հետևանքի ձևավորումը 331 «Շահույթ կամ վնաս» հաշվում կարելի է ներկայացնել հետևյալ գծապատկերով (տես գծապատկեր 9.3):

Վերոհիշյալ երկու ուղղություններով որոշված ֆինանսական հետևանքների հանրագումարով ձևավորվում է զուտ շահույթը (վնասը) մինչև հարկումը: Հարկային նպատակով որոշված շահույթի նկատմամբ հաշվարկված շահութահարկի գումարը նվազեցնելուց հետո ստացվում է զուտ շահույթը (վնասը):



Գծապատկեր 9.3. ***Հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հետևանքի ձևավորումը***

Հաշվետու տարվա զուտ շահույթի (վնասի) վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար նախատեսված է 343 «Հաշվետու տարվա զուտ շահույթ (վնաս)» ակտիվապասիվային հաշիվը, որի կրեդիտում արտացոլվում է հաշվետու տարվա զուտ շահույթը, ինչպես նաև զուտ վնասի տեղափոխումը, իսկ դեբետում՝ հաշվետու տարվա զուտ վնասը, ինչպես նաև զուտ շահույթի տեղափոխումը: Նշված հաշվում շահույթը կամ վնասը արտացոլվում է տարվա սկզբից կուտակման հանրագումարներով:

Շահույթի դեպքում ձևակերպվում է.

Դտ 331 «Շահույթ կամ վնաս»
Կտ 343 «Հաշվետու տարվա զուտ շահույթ (վնաս)»

Վնասի դեպքում ձևակերպում են՝

Դտ 343 «Հաշվետու տարվա զուտ շահույթ (վնաս)»
Կտ 331 «Շահույթ կամ վնաս»

Ֆինանսական արդյունքի ձևավորման գործընթացը ներկայացնենք հետևյալ օրինակով:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ հաշվառված եկամուտների և ծախսերի վերաբերյալ ունենք հետևյալ տեղեկատվությունը՝

Աղյուսակ 9.2

Ծախսերը և եկամուտները հաշվառող հաշիվներ		Շրջանառություն (հազ.դրամ)	
		դեբետ	կրեդիտ
611	«Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ»		880 000
711	«Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք»	440 000	
712	«Իրացման ծախսեր»	120 000	
713	«Վարչական ծախսեր»	180 000	
614	«Գործառնական այլ եկամուտներ»		250 000
714	«Գործառնական այլ ծախսեր»	100 000	
621	«Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից եկամուտներ»		160 000
721	«Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից ծախսեր»	130 000	
632	«Ընդհատված գործունեությունը կազմող ակտիվների կամ օտարման խմբերի օտարումից և (կամ) վերաչափումից եկամուտներ»		68 000
732	«Ընդհատված գործունեությունը կազմող ակտիվների կամ օտարման խմբերի օտարումից և (կամ) վերաչափումից ծախսեր»	65 000	
733	«Շահութահարկ ընդհատված գործունեության»	600	
751	«Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)»	64 000	

Հաշվետու ժամանակաշրջանի եկամուտների և ծախսերի վերագրումը շահույթին կամ վնասին ձևակերպվում է՝

Աղյուսակ 9.3

N	Գործառնության բովանդակություն	Թղթակցող հաշիվներ		Գումար
		դեբետ	կրեդիտ	
1.	Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթի վերագրումը շահույթին կամ վնասին	611	3311	880 000
2.	Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեքի վերագրումը շահույթին կամ վնասին	3311	711	440 000
3.	Իրացման ծախսերի վերագրումը շահույթին կամ վնասին	3311	712	120 000
4.	Վարչական ծախսերի վերագրումը շահույթին կամ վնասին	3311	713	180 000
5.	Գործառնական այլ եկամուտների վերագրումը շահույթին կամ վնասին	614	3311	250 000
6.	Գործառնական այլ ծախսերի վերագրումը շահույթին կամ վնասին	3311	714	100 000

7.	Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից եկամուտների վերագրումը շահույթին կամ վնասին	621	3311	160 000
8.	Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից ծախսերի վերագրումը շահույթին կամ վնասին	3311	721	130 000
9.	Ընդհատված գործունեությունը կազմող ակտիվների կամ օտարման խմբերի օտարումից և (կամ) վերաչափումից եկամուտների վերագրումը շահույթին կամ վնասին	632	3312	68 000
10.	Ընդհատված գործունեությունը կազմող ակտիվների կամ օտարման խմբերի օտարումից և (կամ) վերաչափումից ծախսերի վերագրումը շահույթին կամ վնասին	3312	732	65 000

Ֆինանսական հետևանքի հաշվարկը ըստ ձևավորման ուղղությունների 331 «Շահույթ կամ վնաս» հաշվում կատարվում է հետևյալ կարգով:

3311 «Շարունակվող գործունեությունից շահույթ կամ վնաս»

Դտ	Կտ
2) 440 000	1) 880 000
3) 120 000	5) 250 000
4) 180 000	7) 160 000
6) 100 000	
8) 130 000	
11) 64 000	
13) 256 000	
շրջ. 1 290 000	շրջ. 1 290 000

3312 «Ընդհատված գործունեությունից շահույթ կամ վնաս»

Դտ	Կտ
10) 65 000	9) 68 000
12) 600	
13) 2 400	
շրջ. 68 000	շրջ. 68 000

Կատարված գրանցումներից երևում է, որ շարունակվող գործունեությունից եկամուտները գերազանցում են ծախսերը 320 000 հազ.դրամով, այսինքն այդ չափով ստացվել է շահույթը: Ընդհատված գործունեությունից եկամուտները գերազանցում են ծախսերը 3 000 հազ.դրամով, այսինքն նույնպես ստացվել է շահույթ: Ընդամենը չհարկված շահույթը կազմել է 323 000 հազ.դրամ:

Ենթադրենք, հարկային շահույթը հավասար է հաշվապահական շահույթին, հետևաբար շահութահարկի գծով ծախսը կկազմի 64 600 դրամ ((323 000 x 20% : 100%), այդ թվում շարունակվող գործունեությունից այն կազմել է 64 000 դրամ (320 000 x 20% : 100%), իսկ ընդհատված գործունեությունից՝ 600 դրամ (3 000 x 20% / 100%): Այդ գումարներով ձևակերպվում է՝

Դտ	751	«Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)»	64 000
Կտ	524	«Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»,	64 000

և

Դտ	733	«Շահութահարկ ընդհատված գործունեության»	600
Կտ	524	«Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»:	600

Շահութահարկի գծով ծախսի վերագրումը շահույթին կամ վնասին ձևակերպվում է՝

11)	Դտ	3311	«Շարունակվող գործունեությունից շահույթ կամ վնաս»	64 000
	Կտ	751	«Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)»	64 000
12)	Դտ	3312	«Ընդհատված գործունեությունից շահույթ կամ վնաս»	600
	Կտ	733	«Շահութահարկ ընդհատված գործունեության»:	600

Վերջին երկու գործառնությունները գրանցելուց հետո 331 «Շահույթ կամ վնաս» հաշվի երկու ենթահաշիվների շրջանառությունների համադրման միջոցով բացահայտվում է զուտ շահույթը:

Հարկումից հետո շարունակվող գործունեությունից զուտ շահույթը կկազմի 256 000 հազ.դրամ (320 000 – 64 000), ընդհատված գործունեությունից՝ 2 400 դրամ (3 000 – 600): Ընդամենը զուտ շահույթը 258 400 դրամ է: Այդ գումարով ձևակերպվում է՝

13)	Դտ	3311	«Շարունակվող գործունեությունից շահույթ կամ վնաս»	256 000
	Դտ	3312	«Ընդհատված գործունեությունից շահույթ կամ վնաս»	2 400
	Կտ	343	«Հաշվետու տարվա զուտ շահույթ (վնաս»):	258 400

Այս գրանցումից հետո 331 «Շահույթ կամ վնաս» հաշիվը փակվում է:

9.5. ԿՈՒՏԱԿՎԱԾ ՇԱՀՈՒՅԹԻ ՁԵՎԱՎՈՐՄԱՆ ԵՎ ԲԱՇԽՄԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Կազմակերպությունները իրենց տնտեսական գործունեության արդյունքում ձևավորված շահույթը կուտակում են արտադրության ընդլայնման, զարգացման և այլ նպատակներով օգտագործելու համար: Հաշվետու ժամանակաշրջանի զուտ շահույթը (վնասը) հաջորդ տարում հաստատելուց հետո տեղափոխվում է և միացվում նախորդ տարիների չբաշխված շահույթին:

Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթի (չծածկված վնասի) վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար նախատեսված է 342 «Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ (չծածկված վնաս)» ակտիվ-պասիվային հաշիվը: Շահույթի կուտակման գործընթացը կատարվում է հետևյալ ձևով:

Մինչև նախորդող տարվա ֆինանսական հետևանքի տեղափոխումը և կուտակումը, կատարվում է նախորդ տարիների շահույթի (վնասի) մնացորդի ճշգրտում. կապված ***հաշվային քաղաքականության փոփոխությունների և էական սխալների ուղղման*** հետ:

Համաձայն ՀՀՄՍ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ստանդարտի շահույթի մեծությունը կարող է փոփոխվել այն եկամուտների և ծախսերի հետևանքով, որոնք առաջացել են հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության, հաշվապահական գնահատումներում փոփոխությունների և էական սխալների ուղղման արդյունքում:

Հաշվառման մեջ կարող են առաջանալ որոշակի սխալներ, մասնավորապես թվաբանական անճշտությունների, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառման ընթացքում թույլ տրված սխալների, փաստերի ոչ ճիշտ մեկնաբանման, անուշադրության, կեղծելու հետևանքով: Ընթացիկ ժամանակաշրջանում հայտնաբերված սխալները ուղղվում են նախքան ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատումը: Սակայն երբեմն սխալները հայտնաբերվում են հաջորդ ժամանակաշրջաններում: Բացահայտված սխալը համարվում է ***էական,*** եթե այն կարող է ունենալ այնպիսի նշանակալի ազդեցություն ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, որ դրանք չեն կարող արժանահավատ համարվել կազմման ամսաթվի դրությամբ, ինչը կարող է ազդել օգտագործողների՝ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա: Էական սխալներ հայտնաբերելու դեպքում անհրաժեշտ է մտցնել համապատասխան ճշգրտումներ ֆինանսական հաշվետվություններում, այնպես, որ իբր այդ սխալը ուղղվել է այն ժամանակաշրջանում, երբ առաջացել է:

Օրինակ, էական սխալ է համարվում նախորդ ժամանակաշրջանի հաշվետվություններում ոչ ընթացիկ ակտիվների ամորտիզացիայի, վաճառված պաշարների ինքնարժեքի, դեբիտորական պարտքերի դուրս գրման և հնարավոր կորուստների պահուստին մասհանումների և այլնի գծով գումարների սխալ հաշվեգրումը եկամուտներին ու ծախսերին:

Հաշվետու տարում հայտնաբերված՝ նախորդ տարիների ֆինանսական հաշվետվություններում թույլ տրված սխալների ուղղման համար ստանդարտը պահանջում է կիրառել հետընթաց մոտեցում, որի դեպքում

նախորդող ժամանակաշրջաններին վերաբերող էական սխալների ուղղման գումարով պետք է ճշտվի չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդը՝ ուղղման գումարը արտացոլելով նաև հաշվետու ժամանակաշրջանի հաշվետվություններում: Էական սխալների ուղղումը պետք է կատարվի հետընթաց, այսինքն հաշվետու ժամանակաշրջանի հաշվետվությունները պետք է ներկայացվեն այնպես, իբր էական սխալներն ուղղվել են այն ժամանակաշրջանում, որում դրանք կատարվել են: Իսկ եթե բոլոր նախորդող ժամանակաշրջաններին վերաբերող սխալի հետևանքի որոշումն անիրագործելի է, ապա կիրառվում է առաջընթաց ուղղման մոտեցումը՝ սկսած հնարավոր ամենավաղ ամսաթվից:

Չբաշխված շահույթը պետք է ճշգրտվի նաև հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների կիրառման դեպքում: ***Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը*** այն բոլոր սկզբունքներն են, հիմունքները, եղանակները, կանոնները, ձևերն ու արարողակարգերը, որոնք կազմակերպությունը կիրառում է ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու և ներկայացնելու նպատակով:

Կազմակերպությունը ինքնուրույն մշակում է իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, ելնելով ՖՀՄՍ-ների պահանջներից, իսկ կոնկրետ իրադարձության համար դրանց բացակայության դեպքում՝ դատողությունների հիման վրա: Ընտրված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը պետք է կիրառվի հետևողական հիմունքով բոլոր գործառնությունների և դեպքերի նկատմամբ: Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը կարող է փոփոխվել միայն այն դեպքում, երբ դա պահանջվում է որևէ ՖՀՄՍ-ով կամ եթե փոփոխությունը հանգեցնում է ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական հոսքերի վրա գործառնությունների և այլ դեպքերի ազդեցության վերաբերյալ առավել արժանահավատ և տեղին տեղեկատվության ներկայացմանը:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը պետք է կիրառվի հետընթաց, իսկ որևէ ՖՀՄՍ - ի առաջին կիրառման արդյունքում առաջացած փոփոխությունը կատարվում է այդ ստանդարտի անցումային դրույթների պահանջների համաձայն: Ինչպես և էական սխալների դեպքում, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների հետընթաց կիրառումը նշանակում է, որ կազմակերպությունը պետք է ճշգրտի ամենավաղ նախորդող ժամանակաշրջանի սեփական կապիտալի համապատասխան հոդվածների սկզբնական մնացորդները, որոնց առնչվում են փոփոխությունները, այնպես, կարծես թե հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականությունը ի սկզբանե կիրառվել է: Այն դեպքում, երբ հնարավոր չէ որոշել փոփոխության ազդեցությունը կոնկրետ ժամանակաշրջանի վրա, կազմակերպությունը կիրառում է նոր քաղաքականությունը՝ սկսած այն ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկզբից, որի համար հետընթաց կիրառումն իրագործելի է: Իսկ եթե ընթացիկ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ բոլոր նախորդող ժամանակաշրջանների վրա հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականության կիրառման կուտակային հետևանքի որոշումն անիրագործելի է, ապա համադրելի տեղեկատվությունը ճշգրտվում է հնարավոր ամենավաղ ամսաթվից սկսած՝ նոր քաղաքականությունը առաջընթաց կիրառելու համար:

Հետընթաց կիրառման մոտեցմամբ սխալների ուղղման և հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների հետևանքով առաջացած ճշգրտումների վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման նպատակով օգտագործվում է 341 «Նախորդ տարիների ֆինանսական արդյունքների ճշգրտում» առաջին կարգի ակտիվապասիվային հաշիվը, որի կրեդիտում արտացոլվում է չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդին ավելացվող սխալների հետընթաց ուղղման արդյունքում և հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների հետընթաց կիրառման հետևանքով առաջացած ճշգրտման գումարը, իսկ դեբետում՝ չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդից նվազեցվող ճշգրտման գումարը:

Ճշգրտման արդյունքում չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդի ավելացման նպատակով կազմվում են հետևյալ ձևակերպումները՝

Դտ	112	«Հիմնական միջոցների մաշվածություն»
Դտ	132	«Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա»
Դտ	211	«Նյութեր» և այլ ակտիվներ ու պարտավորություններ հաշվառող հաշիվներ
Կտ	341	«Նախորդ տարիների ֆինանսական արդյունքների ճշգրտում»:

Հակառակ դեպքում՝ չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդի նվազեցման նպատակով կատարվում է գրանցում նույն հաշիվների հակառակ թղթակցությամբ:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում 341 հաշվի դեբետային և կրեդիտային շրջանառությունների տարբերությամբ ճշգրտվում է 342 «Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ (վնաս)» հաշվի սկզբնական մնացորդը:

Չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդի ավելացման դեպքում ձևակերպվում է՝

Դտ	341	«Նախորդ տարիների ֆինանսական արդյունքների ճշգրտում»
Կտ	342	«Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ (չծածկված վնաս)»,

իսկ նվազեցման դեպքում՝

Դտ 342 «Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ (վնաս)»
Կտ 341 «Նախորդ տարիների Ֆինանսական արդյունքների ճշգրտում»:

Նախորդ տարիների կուտակված շահույթի ճշգրտված սկզբնական մնացորդին է փոխանցվում նախորդ տարում ձևավորված զուտ շահույթի (վնասի) գումարը: Նախորդ ֆինանսական տարվա զուտ շահույթի տեղափոխումը ձևակերպվում է.

Դտ 343 «Հաշվետու տարվա զուտ շահույթ (վնաս)»
Կտ 342 «Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ (չծածկված վնաս)»:

Վնասի տեղափոխումը ձևակերպում են՝՝

Դտ 342 «Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ (չծածկված վնաս)»
Կտ 343 «Հաշվետու տարվա զուտ շահույթ (վնաս)»

Կուտակված շահույթին է վերագրվում նաև հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների վերագնահատումից արժեքի աճի համապատասխան գումարը, որը նախորդ տարիներին ճանաչվել է որպես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունք և վերագրվել է սեփական կապիտալին: Սեփական կապիտալում ճանաչված աճի վերագրումը չբաշխված շահույթին ձևակերպվում է.

Դտ 321 «Հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների վերագնահատումից արժեքի աճ»
Կտ 342 «Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ (չծածկված վնաս)»:

Կուտակված շահույթի օգտագործումը իրականացվում է կազմակերպության տնօրենների խորհրդի որոշմամբ՝ մասնակիցների (բաժնետերերի, փայատերերի) ընդհանուր ժողովում ընդունված արձանագրության հիման վրա: Կուտակված շահույթը ուղղվում է պահուստային կապիտալի համալրմանը, մասնակիցներին շահաբաժինների վճարմանը, ինչպես նաև կանոնադրական կապիտալի ավելացմանը:

Պահուստային կապիտալը, որի նպատակն է արտակարգ իրավիճակներում որպես փոխհատուցման աղբյուր օգտագործումը, ձևավորվում է օրենսդրությամբ նախատեսված կարգով կամ կազմակերպությունների տնօրինության խորհրդի որոշմամբ:

Բաժնետիրական ընկերություններում պահուստային կապիտալը ձևավորվում է չբաշխված շահույթից կատարվող մասհանումների հաշվին: Ըստ «Բաժնետիրական ընկերությունների մասին» ՀՀ օրենքի (հոդ-

ված 46-2) այն չպետք է պակաս լինի կանոնադրական կապիտալի 15%-ից: Եթե պահուստային կապիտալը կազմում է ընկերության կանոնադրությամբ սահմանվածից փոքր մեծություն, ապա այդ հիմնադրամին յուրաքանչյուր տարի պետք է հատկացվի շահույթի առնվազն 5%-ը:

Կազմակերպությունների հաշվապահական համակարգում պահուստային կապիտալի ձևավորման և օգտագործման վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար օգտագործվում է 351 «Պահուստային կապիտալ» պասիվային հաշիվը: Հաշվի կրեդիտում արտացոլվում են պահուստային կապիտալին հատկացումները, իսկ դեբետում՝ տարբեր նպատակներով օգտագործումը: Հաշվի մնացորդը ցույց է տալիս պահուստի գումարը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ:

Պահուստային կապիտալին կատարված հատկացումների գումարով ձևակերպվում է՝

Դտ 342 «Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ (չծածկված վնաս)»
Կտ 351 «Պահուստային կապիտալ»:

Պահուստային կապիտալի միջոցներն օգտագործվում են ընկերության կորուստները ծածկելու, շահույթի չբավարարման դեպքում շահաբաժիններ վճարելու և այլ նպատակների համար:

Օգտագործված պահուստային կապիտալի գումարով ձևակերպվում է.

- վնասների ծածկման դեպքում՝

Դտ 351 «Պահուստային կապիտալ»
Կտ 342 «Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ (չծածկված վնաս)»,

- շահաբաժինները հաշվարկելիս՝

Դտ 351 «Պահուստային կապիտալ»
Կտ 529 «Պարտքեր շահաբաժինների գծով»,

- կանոնադրական կապիտալի ավելացման նպատակով լրացուցիչ բաժնետոմսեր թողարկելիս և բաշխելիս՝

Դտ 351 «Պահուստային կապիտալ»
Կտ 311 «Կանոնադրական կապիտալ»:

Կուտակված շահույթի բաշխման հաջորդ կարևոր ուղղությունը շահաբաժինների վճարումն է:

Շահաբաժին են անվանում շահույթի այն մասը, որն ենթակա է բաշխման բաժնետերերի միջև: Շահաբաժիններ հայտարարելու պարտականությունը դրված է ընկերությունների տնօրենների խորհրդի վրա: Շահաբաժինները սովորաբար վճարվում են տարվա արդյունքներով, սակայն կարող են վճարվել և միջանկյալ շահաբաժիններ՝ կիսամյակի կամ

եռամսյակի համար: Միջանկյալ շահաբաժինները հայտարարվում են տնօրենների խորհրդի կողմից, իսկ տարեկանը՝ բաժնետերերի (մասնակիցների) ընդհանուր ժողովի կողմից, տնօրենների խորհրդի առաջարկությամբ:

Շահաբաժինները վճարվում են բաժնետոմսերի թվի (փայի) համամասնությամբ: Շահաբաժինների վճարման ժամանակ արտոնյալ բաժնետոմսերը ունեն որոշակի արտոնություններ: Գոյություն ունեն արտոնյալ բաժնետոմսերի տարբեր տեսակներ: Դրանցից յուրաքանչյուրն ունի իր յուրահատկությունները: Սակայն դրանք ունեն որոշ ընդհանուր հատկություններ, որոնցից են արտոնությունները շահաբաժինների վճարման ժամանակ: Արտոնյալ բաժնետոմսերով նախատեսված է որոշակի շահաբաժնի վճարում, որը սահմանվում է բացարձակ գումարով յուրաքանչյուր բաժնետոմսի համար կամ տոկոսով՝ բաժնետոմսի անվանական արժեքի նկատմամբ:

Արտոնյալ բաժնետոմսերով շահաբաժինների վճարումը կատարվում է այն դեպքում, եթե ընկերությունը ստացել է շահույթ և հայտարարվել են շահաբաժիններ: Եթե շահաբաժիններ չեն հայտարարվել, ապա դրանք կարող են ընդհանրապես չվճարվել: Սակայն արտոնյալ բաժնետոմսերի մեծ մասը կրում է կումուլյատիվ (կուտակային) բնույթ, որով ապահովվում է չվճարված շահաբաժինների հետագծում: Կուտակված շահաբաժինները վճարվում են հաջորդ ժամանակաշրջանի շահաբաժինները հայտարարելուց հետո: Ընդ որում սկզբից պետք է վճարվեն այդ բաժնետոմսերով շահաբաժինները (ներառյալ կումուլյատիվ և հաշվետու տարվա շահաբաժինները), և նոր միայն սովորական բաժնետոմսերով:

Շահաբաժինների գծով մասնակիցների հանդեպ առաջացած պարտավորությունները արտացոլվում են հաշվապահական հաշվառման մեջ շահաբաժինների հայտարարման ամսաթվին:

Շահաբաժինների գծով մասնակիցների հանդեպ կրեդիտորական պարտքերի հաշվառման համար կիրառվում է 529 «Պարտքեր շահաբաժինների գծով» պասիվային հաշիվը: Տարվա ընթացքում վճարված շահաբաժինները հաշվառում են 344 «Միջանկյալ շահաբաժիններ» ակտիվային կարգավորող հաշվում:

Հաշվետու տարվա ընթացքում շահաբաժինների հայտարարումը ձևակերպում են՝

Դտ 344 «Միջանկյալ շահաբաժիններ»
Կտ 529 «Պարտքեր շահաբաժինների գծով»:

Շահաբաժինների գծով պարտքի մարումը ձևակերպում են՝

Դտ 529 «Պարտքեր շահաբաժինների գծով»
Կտ 251 «Դրամարկղ»

Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ 253 «Արտարժութային հաշիվ»:

Հաշվետու տարվա արդյունքներով շահաբաժինները հայտարարելուց հետո միջանկյալ շահաբաժինների գումարով նվազեցվում է չբաշխված շահույթը: Դա ձևակերպվում է.

Դտ 342 «Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ (չծածկված վնաս)»
Կտ 344 «Միջանկյալ շահաբաժիններ»:

Հաշվետու տարվա արդյունքներով հայտարարված շահաբաժինների մնացած գումարով ձևակերպում են պարտավորության առաջացումը բաժնետերերի հանդեպ՝

Դտ 342 « Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ (չծածկված վնաս)»
Կտ 529 «Պարտքեր շահաբաժինների գծով»:

Տարեկան շահաբաժինների վճարումը դրամական միջոցներով ձևակերպվում է նույն ձևով, ինչ-որ միջանկյալի դեպքում:

Շահաբաժինները կարող են վճարվել ոչ միայն դրամական միջոցներով, այլ նաև կազմակերպության բաժնետոմսերով: Շահաբաժինների դիմաց տրվող բաժնետոմսերը գնահատվում են ընթացիկ շուկայական գներով: Բաժնետոմսերով շահաբաժինների վճարումը սովորաբար կատարվում է տարվա արդյունքներով և ձևակերպվում է՝

Դտ 529 «Պարտքեր շահաբաժինների գծով»
Կտ 311 «Կանոնադրական կապիտալ» կամ
Կտ 312 «Չվճարված կապիտալ»:

Կուտակված շահույթի հաշվին հնարավոր է լրացուցիչ բաժնետոմսերի թողարկում և տեղաբաշխում: Թողարկված և տեղաբաշխված բաժնետոմսերի գումարով ձևակերպվում է՝

Դտ 342 «Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ (չծածկված վնաս)»
Կտ 311 «Կանոնադրական կապիտալ»

Ընկերության կանոնադրությամբ շահույթի հաշվին կարող են ստեղծվել նաև սպառման, կուտակման, աշխատակիցների բաժնետիրացման, շահաբաժինների վճարման և այլ հիմնադրամներ: Այդպիսի կտրվածքով շահույթի բաշխումը կատարվում է անալիտիկ հաշվառման մեջ:

342 «Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ (չծածկված վնաս)» հաշվի դեբետում արտացոլված վնասը կարող է ծածկվել հաշվետու տարվա շահույթի հաշվին, որը տարվա ավարտից հետո տեղափոխվում է այդ հաշվի կրեդիտ:

Եթե կազմակերպության տարեկան հաշվեկշռից պարզվի, որ վնասով աշխատելու պատճառով ընկերության զուտ ակտիվների արժեքը նրա կանոնադրական կապիտալից փոքր է, ապա ընկերությունը պարտավոր է հայտարարել իր կանոնադրական կապիտալի չափի փոքրացման մասին: Նախորդ տարիների վնասների ծածկման նպատակով կանոնադրական կապիտալի նվազեցումը ձևակերպվում է՝

Դտ	311	«Կանոնադրական կապիտալ»
Կտ	342	«Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ (չծածկված վնաս)»:

Վնասների ծածկման մյուս աղբյուրը պահուստային կապիտալն է, որի օգտագործումը արդեն նկարագրվել է:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում 342 «Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ (չծածկված վնաս)» հաշվի կրեդիտային մնացորդն իրենից ներկայացնում է հաշվետու ամսաթվի դրությամբ նախորդ տարիների չբաշխված շահույթը, իսկ դեբետային մնացորդը՝ չծածկված վնասը, որը հաշվեկշռում սեփական կապիտալի կազմում ներառվում է բացասական նշանով (փակագծերում): Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում կուտակված շահույթի հոդվածով ներկայացվում է 343 «Հաշվետու տարվա զուտ շահույթ (վնաս)» և 342 «Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ (չծածկված վնաս)» հաշիվների մնացորդների հանրահաշվական հանրագումարը, որից հանվում է 344 «Միջանկյալ շահաբաժիններ» կարգավորող հաշվի դեբետային մնացորդը:

ԳԼՈՒԽ 10
ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

10.1. ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՍԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆԸ ԵՎ ԴԱՍԱԿԱՐԳՈՒՄԸ

Կազմակերպությունների գործունեության ընթացքում հաճախ առաջանում են պարտավորություններ: Պարտավորություններ ասելով հասկանում են կազմակերպության պարտքերը այլ անձանց ու կազմակերպությունների հանդեպ, որոնց կատարումը ենթադրում է կազմակերպությունից որոշակի միջոցների արտահոսք:

Բոլոր պարտավորությունները ձևավորման բնույթից ելնելով կարելի է բաժանել երկու խմբի՝

- ֆինանսական պարտավորություններ,
- գործառնական և այլ կրեդիտորական պարտքեր:

Ֆինանսական պարտավորությունները առաջանում են ֆինանսական գործիքների արդյունքում: Ֆինանսական գործիքների հաշվառման մոտեցումները պարզաբանվում են ՀՀՄՍ 32 «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը» և ՀՀՄՍ 39 «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ստանդարտներում:

Նշված ստանդարտներով ֆինանսական գործիքը բնութագրվում է որպես պայմանագիր, որը մի կազմակերպությունում առաջացնում է ֆինանսական ակտիվ, իսկ մյուսում՝ ֆինանսական պարտավորություն կամ բաժնային գործիք:[1]

Ըստ վերոհիշյալ ստանդարտների ֆինանսական պարտավորությունը ցանկացած պարտավորություն է, որը.

- պայմանագրային պարտականություն է՝
  - ա) մեկ այլ կազմակերպությանը դրամական միջոցներ կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու, կամ
  - բ) մեկ այլ կազմակերպության հետ, իր համար պոտենցիալ ոչ նպաստավոր պայմաններով ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ փոխանակելու,
- պայմանագիր է, որը մարվելու է կամ կարող է մարվել կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքներով:

Ֆինանսական պարտավորությունը պետք է ճանաչվի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում այն և միայն այն դեպքում, երբ կազ-

[1] Բաժնային գործիքը պայմանագիր է, որը հավաստում է կազմակերպության՝ բոլոր պարտավորությունները հանելուց հետո մնացած ակտիվների բաժնի նկատմամբ իրավունք:

մակերպությունը դառնում է դրանք առաջացնող գործիքի պայմանագրային կողմ և պայմանագրի համաձայն իր վրա է վերցնում այդ ֆինանսական գործիքի գծով պարտավորությունները:

Ֆինանսական պարտավորությունը սկզբնական ճանաչման ժամանակ պետք է չափվի իր իրական արժեքով՝ գումարած գործարքի հետ կապված ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն վերագրելի են Ֆինանսական պարտավորության առաջացմանը: Գործարքի հետ կապված ծախսումները չեն գումարվում ֆինանսական պարտավորության սկզբնական չափման ժամանակ միայն այն դեպքում, երբ Ֆինանսական պարտավորությունը չափվելու է իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով:

Սկզբնական ճանաչումից հետո բոլոր ֆինանսական պարտավորությունները, որոշ բացառություններով, պետք է չափվեն ամորտիզացված արժեքով, կիրառելով արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը: Ֆինանսական պարտավորության ամորտիզացված արժեքը այն գումարն է, որով ֆինանսական պարտավորությունը չափվել էր սկզբնական ճանաչման պահին՝ հանած հիմնական գումարների մարումները, գումարած կամ հանած սկզբնական գումարի և մարման գումարի տարբերության կուտակված ամորտիզացիան՝ հաշվարկված արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդով, և հանած ցանկացած նվազեցում արժեզրկման կամ անհավաքագրելիության գծով:

Ֆինանսական պարտավորությունների ամորտիզացիայի հաշվարկը իրականացվում է արդյունավետ տոկոսային մեթոդով, որը հիմնված է արդյունավետ տոկոսադրույքի վրա: Արդյունավետ տոկոսադրույքը այն դրույքն է, որով մինչև մարման ժամկետը կամ շուկայի վրա հիմնված հաջորդ վերանայումը գնահատված դրամական միջոցների ապագա վճարումները զեղչվում են մինչև ֆինանսական պարտավորության ընթացիկ զուտ հաշվեկշռային արժեքը:

Պարտավորությունների կազմում հաշվառում են նաև գործառնական և այլ կրեդիտորական պարտքերը, որոնք առաջացել են այլ հանգամանքների, այլ ոչ թե ֆինանսական գործիքի կնքման արդյունքում: Գործառնական կրեդիտորական պարտքերին են վերաբերում պարտքերը մատակարարների, կապալառուների հանդեպ՝ գնումների գծով, հարկային մարմինների նկատմամբ՝ հարկայն օրենսդրությանը համապատասխան վճարվող հարկերի գծով, աշխատողների հանդեպ՝ աշխատավարձի և կարճաժամկետ այլ հատուցումների գծով, մասնակիցների հանդեպ՝ շահաբաժինների գծով, այլ կրեդիտորների հանդեպ առաջացած պարտքերը: Նշված պարտքերը հաշվառվում են գծային մեթոդով, այսինքն չափվում են առանց զեղչման, քանի որ պետք է մարվեն մինչև տասներկու ամսվա ժամկետում:

Պարտավորությունները ըստ իրացվելիության հատկանիշի դասակարգվում են ընթացիկի և ոչ ընթացիկի: Պարտավորությունը դասակարգվում է որպես ընթացիկ, երբ՝

- այն ակնկալվում է մարել կազմակերպության սովորական գործառնական փուլի ընթացքում,
- պահվում է հիմնականում առևտրական նպատակով,
- ենթակա է մարման հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում,
- կազմակերպությունը չունի անվերապահ իրավունք հետաձգելու պարտավորության մարումը հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո նվազագույնը տասներկու ամիս:

Կազմակերպության բոլոր այլ պարտավորությունները դասակարգվում են որպես ոչ ընթացիկ:

10.2. ԵՐԿԱՐԱԺԱՄԿԵՏ ՎԱՐԿԵՐԻ ԵՎ ՓՈԽԱՌՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԳԾՈՎ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Կազմակերպությունների գործունեության ընթացքում հաճախ առաջանում է ֆինանսական ռեսուրսների ժամանակավոր պահանջ, որը կարող է բավարարվել բանկային և այլ վարկերի հաշվին:

Բանկային վարկավորման համակարգը հիմնված է մի շարք սկզբունքների վրա: Դրանցից են՝ վարկի նպատակային բնույթը, ժամկետայնությունը, ապահովվածությունը և այլն:

Վարկավորման, վարկերի ձևակերպման և մարման կարգը սահմանվում է գործող օրենսդրությամբ, բանկային կամ վարկային կազմակերպության կանոններով և վարկային պայմանագրերով, որոնք կնքվում են բանկի (վարկային կազմակերպության) և վարկ ստացող կազմակերպության միջև:

Կազմակերպությունները կարող են ստանալ տարբեր տեսակի վարկեր, որոնք դասակարգվում են մի շարք հատկանիշներով՝ ըստ ստացող սուբյեկտների, կապիտալի շարժի հետ ունեցած կապի, կիրառման ոլորտի, ժամկետի, վճարելիության, ապահովվածության:

Հաշվապահական հաշվառման կազմակերպման համար կարևոր է համարվում վարկերի դասակարգումը ըստ վարկավորման ժամկետների: Ըստ նշված հատկանիշի վարկերը բաժանվում են կարճաժամկետի, միջին ժամկետայինի և երկարաժամկետի: Կարճաժամկետ վարկերը տրամադրվում են մինչև տասներկու ամիս ժամկետով: Դրանք հաշվառվում են ընթացիկ պարտավորությունների կազմում: Միջին ժամկետային և երկա-

ռաժամկետ վարկերը հաշվապահական հաշվառման նպատակով միավորվում են մեկ խմբում և հաշվառվում են ոչ ընթացիկ պարտավորությունների կազմում, քանի որ դրանց մարման ժամկետը տասներկու ամսից ավելի է: Երկարաժամկետ վարկերը տրամադրվում են շենքերի, շինությունների շինարարության, վերակառուցման, տեխնիկական վերազինման, գործող արտադրական օբյեկտների ընդլայնման, մեքենաների, սարքավորումների, տրանսպորտային միջոցների ձեռքբերման, նորամուծությունների (օրինակ, նոր արտադրատեսակի մշակման) և այլ նպատակների համար:

Մեկ տարուց ավելի մարման ժամկետ ունեցող վարկերի սինթետիկ հաշվառման համար նախատեսված է 411 «Երկարաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ» պասիվային հաշիվը: Վարկերի գծով պարտավորությունները հաշվառվում են ամորտիզացված արժեքով: Դրա հետ կապված 411 «Երկարաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ» հաշվի կրեդիտում արտացոլվում է վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարը, որը ներառում է ստացված վարկի հիմնական գումարը և տոկոսները: Հաշվի դեբետում արտացոլվում է վարկի մարումը կամ կարճաժամկետ մասի տեղափոխումը ընթացիկ պարտավորությունների կազմ:

Երկարաժամկետ վարկի հիմնական գումարի ստացումը դրամական միջոցներով ձևակերպում են՝

Դտ 251 «Դրամարկղ»
Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
Դտ 253 «Արտարժութային հաշիվ»,
Կտ 411 «Երկարաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»:

Վարկը կարող է ստացվել նաև կրեդիտորական պարտքերի մարման կամ դեբիտորական պարտքերի առաջացման ձևով, որի դեպքում ձևակերպում են՝

Դտ 152 «Կանխավճարներ ոչ ընթացիկ ակտիվներ ձեռք բերելու համար»
Դտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Կտ 411 «Երկարաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»:

Ստացված երկարաժամկետ վարկերի դիմաց վճարվելիք տոկոսների հաշվառման համար նախատեսված է 414 «Չկրած տոկոսային ծախսեր երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով» ակտիվային կարգավորող հաշիվը: Չկրած տոկոսային ծախսերի գումարով ձևակերպում են՝

Դտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախսեր երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով»
Կտ 411 «Երկարաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»:

414 «Չկրած տոկոսային ծախսեր երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով» հաշվի դեբետում արտացոլվում են նաև գործարքի հետ կապված ծախսումները (օրինակ, միջնորդավճարները): Դրանց գումարով ձևակերպում են՝

Դտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախսեր երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով»
Կտ 228 «Դեբիտորական պարտքեր առհաշիվ տրված գումարների գծով»
Կտ 251 «Դրամարկղ»
Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ 253 «Արտարժութային հաշիվ»
Կտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով» և այլն:

Կազմակերպությունը պարբերաբար կատարում է վճարման ենթակա գումարների և դրանց վերաբերող չկրած տոկոսային ծախսերի հաշվարկ՝ դրանց ընթացիկ մասը որոշելու և ընթացիկ պարտավորությունների կազմ տեղափոխելու նպատակով: Դրա համար նախատեսված են 512 «Երկարաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք գումարների կարճաժամկետ մաս» և 516 «Չկրած տոկոսային ծախսեր կարճաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով» հաշիվները: Վերը նշված գործառնությունները ձևակերպում են հետևյալ կերպ՝

- կարճաժամկետ մասի տեղափոխումը՝

Դտ 411 «Երկարաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»
Կտ 512 «Երկարաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք գումարների կարճաժամկետ մաս»,

- պարտավորությունների ընթացիկ մասի մարումը՝

Դտ 512 «Երկարաժամկետ բանկային վարկերի գծով վճարվելիք գումարների կարճաժամկետ մաս»
Կտ 251 «Դրամարկղ» և դրամական միջոցների հաշվառման այլ հաշիվներ:

Չկրած տոկոսային ծախսերի վերադասակարգումը ձևակերպվում է՝

Դտ 516 «Չկրած տոկոսային ծախսեր կարճաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով»

Կտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախսեր երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով»:

Վարկի գծով պարտավորության մարման համար կատարված վճարումները պետք է բաշխվեն հիմնական գումարի և տոկոսային ծախսի միջև: Այդ նպատակով հաշվարկվում է արդյունավետ տոկոսադրույքը, որով պարտավորության գծով բոլոր վճարումների անվանական արժեքը զեղչվում է մինչև ընթացիկ արժեքը: Պարտավորության միանվագ մարման դեպքում նշված տոկոսադրույքը որոշվում է ներկա արժեքի աղյուսակի հիման վրա (տես՝ ձեռնարկի հավելվածում): Եթե պայմանագրով նախատեսված են հավասար գումարներով պարբերական վճարումներ (անուիտետ), ապա արդյունավետ տոկոսադրույքը որոշվում է անուիտետի ներկա արժեքի աղյուսակով (տես՝ ձեռնարկի հավելվածում):

Պարտավորության միանվագ մարման դեպքում զեղչված արժեքը կարելի է որոշել հետևյալ պարզեցված բանաձևով՝

$$PV = X_n \cdot \frac{1}{(1+k)^n},$$

որտեղ՝ PV –ն՝ պարտավորության զեղչված արժեքն է,

X_n – ը՝ պարտավորության անվանական (չզեղչված) արժեքն է n տարի հետո,

k -ն՝ զեղչման տոկոսադրույքն է,

n – ը՝ տարիների թիվը,

$\frac{1}{(1+k)^n}$՝ մեկ դրամական միավորի զեղչված արժեքն է:

Անուիտետի դեպքում զեղչված արժեքը կարելի է որոշել հետևյալ բանաձևով՝

$$PV = \sum_{t=1}^{m} X \cdot \frac{1}{(1+k)^t},$$

որտեղ՝ m–ը՝ ժամանակահատվածների թիվն է, որոնց ընթացքում կատարվում են վճարումները,

X–ը՝ յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում կատարվող վճարումներն են:

Անուիտետի աղյուսակի միջոցով որոշում են զեղչման դրույքը և, տեղադրելով բանաձևի մեջ, որոշում ամենամյա վճարումների չափը:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսերին հաշվեգրվող չկրած տոկոսային ծախսերի գումարը որոշելու համար յուրաքանչյուր վարկի գծով վճարվելիք համախառն գումարներից (411 «Երկարաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ» և 512 «Երկարաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք գումարների կարճաժամկետ մաս» հաշիվների կրեդիտային մնացորդների հանրագումարից) հանում են տվյալ վարկին վերաբերող չկրած տոկոսային ծախսերի մնացորդը (414 «Չկրած տոկոսային ծախսեր երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով» և 516 «Չկրած տոկոսային ծախսեր կարճաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով» հաշիվների դեբետային մնացորդների հանրագումարը), և ստացված տարբերությունը բազմապատկում արդյունավետ տոկոսադրույքով:

Երկարաժամկետ վարկերի մարումը ժամկետից շուտ արտացոլվում է անմիջապես 411 «Երկարաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ» հաշվում: Ընդ որում, եթե փաստացի վճարված գումարները տարբերվում են պարտավորության հաշվեկշռային արժեքից, տարբերությունը վերագրվում է հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսերին:

Երկարաժամկետ վարկերի վերլուծական հաշվառումը կազմակերպվում է ըստ բանկերի, մարման ժամկետների, առանձին վարկերի և այլ ուղղությունների:

Կազմակերպությունները իրենց գործունեության իրականացման նպատակով կարող են ներգրավել միջոցներ ոչ միայն բանկային վարկերի, այլ նաև փոխառությունների ձևով:

Փոխառությունները կարող են ներգրավվել հետևյալ ճանապարհներով՝

- դրամական ձևով,
- մուրհակների տրամադրման ձևով, որի դեպքում փոխառությունը տրամադրվում է ստացված ապրանքների կամ ծառայությունների դիմաց վճարների հետաձգման միջոցով,
- կարճաժամկետ և երկարաժամկետ արժեթղթերի (պարտատոմսերի) թողարկման և վաճառքի ձևով:

Փոխառությունների ստացումը ձևակերպվում է պայմանագրերով կամ կողմերի համաձայնությամբ տրված մուրհակներով: Փոխառությունների գծով նախատեսվում է տոկոսների վճարում, որոնց չափը որոշվում է պայմանագրով:

Երկարաժամկետ փոխառությունների հաշվառման համար նախատեսված է 412 «Երկարաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարներ» պասիվային հաշիվը: Այս հաշվին կից կարող են բացվել երկրորդ կարգի հաշիվներ՝ երկարաժամկետ մուրհակների, չփո-

խարկելի պարտատոմսերի, փոխարկելի պարտատոմսերի, մարելի արտոնյալ բաժնետոմսերի և այլ երկարաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարների հաշվառման համար:

Երկարաժամկետ փոխառությունների հաշվառումը կազմակերպվում է այնպես, ինչպես երկարաժամկետ վարկերինը: Ստորև ներկայացնենք փոխառությունների ստացման և մարման հաշվապահական ձևակերպումները:

Փոխառությունների ստացումը ձևակերպում են.

✓ դրամական միջոցներով՝

Դտ 251 «Դրամարկղ»
Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ» և այլն
Կտ 412 «Երկարաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»:

✓ կրեդիտորական պարտքի մարումով (տրված մուրհակների գծով)՝

Դտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Կտ 412 «Երկարաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»:

Չկրած տոկոսային ծախսերի արտացոլումը ձևակերպվում է՝

Դտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախսեր երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով»
Կտ 412 «Երկարաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»:

Գործարքի հետ կապված ծախսումները ձևակերպվում են նույն ձևով, ինչպես վարկերինը:՝

Երկարաժամկետ փոխառությունների կարճաժամկետ մասի հաշվառման համար նախատեսված է 514 «Երկարաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարների կարճաժամկետ մաս» պասիվային հաշիվը: Փոխառությունների կարճաժամկետ մասի տեղափոխումը ձևակերպում են՝

Դտ 412 «Երկարաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»
Կտ 514 «Երկարաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարների կարճաժամկետ մաս»:

Փոխառության մարումը արտացոլվում է հետևյալ ձևակերպմամբ՝

Դտ 514 «Երկարաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարների կարճաժամկետ մաս»
Կտ 251 «Դրամարկղ» և դրամական միջոցներ հաշվառող այլ հաշիվներ:

Երկարաժամկետ փոխառությունների գծով պարտավորությունների անալիտիկ հաշվառումը տարվում է ըստ փոխատուների, մարման ժամկետների, առանձին փոխառությունների և այլ ուղղությունների:

Ինչպես արդեն նշվեց, վարկերի և փոխառությունների գծով առաջանում են ֆինանսական ծախսեր, որոնք կապված են փոխառության տոկոսների վճարման հետ:

Փոխառության ծախսումների հաշվապահական հաշվառման մոտեցումները սահմանվում են ՀՀՄՍ 23 «Փոխառության ծախսումներ» ստանդարտով:

Ըստ նշված ստանդարտի փոխառության ծախսումները, որոնք անմիջականորեն կապված են որակավորվող ակտիվի ձեռք բերման, կառուցման կամ արտադրության հետ, պետք է ներառվեն այդ ակտիվի արժեքի մեջ, այսինքն դրանք պետք է կապիտալացվեն որպես տվյալ ակտիվի արժեքի մաս: Փոխառության ծախսումները կապիտալացվում են որպես տվյալ ակտիվի մաս այն դեպքում, երբ հավանական է, որ այն կազմակերպությանը կբերի ապագա տնտեսական օգուտներ, և ծախսումները կարող են արժանահավատորեն չափվել: Կազմակերպությունը այլ փոխառության ծախսումները պետք է ճանաչի որպես ծախս այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում դրանք կատարվել են:

Որակավորվող է համարվում այն ակտիվը, որը ըստ նշանակության օգտագործման կամ վաճառքի նախապատրաստելու համար պահանջում է զգալի ժամանակ, օրինակ, կառուցվող կամ ձեռքբերվող հիմնական միջոցները, համանման գույքը կամ պաշարները:

Երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով փոխառության ծախսումների վերագրումը հաշվետու ժամանակաշրջանի շահույթին կամ վնասին ձևակերպվում է՝

Դտ 727 «Ֆինանսական ծախսեր»
Կտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախսեր երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով»:

Փոխառության ծախսումների կապիտալացումը ձևակերպում են՝

Դտ 118 «Օգտագործման համար ոչ մատչելի հիմնական միջոցներ»
Դտ 821 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների կառուցման (ստեղծման) ծախսումներ»

Դտ 822 «Սարքավորումների տեղակայման ծախսումներ» և այլն

Կտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախսեր երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով»:

Մարված ֆինանսական պարտավորությունների գծով չկրած տոկոսային ծախսերի մնացորդի դուրս գրումը ձևակերպում են՝

Դտ 411 «Երկարաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»

Դտ 412 «Երկարաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»

Կտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախսեր երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով»:

Երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների հաշվառման կարգը և մարման գումարի՝ պարտքի հիմնական գումարի ու տոկոսային ծախսի միջև բաշխման հաշվարկը ցույց տանք օրինակով:

Ենթադրենք, կազմակերպությունը ստացել է 500.000 դրամի վարկ 5 տարի ժամկետով, 12% տարեկան դրույքաչափով ամենամյա հավասարաչափ վճարումների պայմանով:

Անուիտետի աղյուսակից գտնում ենք, որ 5 տարվա և 12% տոկոսադրույքի դեպքում զեղչման դրույքաչափը կազմում է 3,605: Տեղադրելով այն անուիտետի պայմաններում զեղչված արժեքի որոշման բանաձևի մեջ, կստանանք՝

$$500\,000 = 3{,}605 \cdot X,$$

որտեղ՝ X–ը ամենամյա վճարումների գումարն է: Այն հավասար է 138 696 դրամի:

Վարկի գումարների մարման և տոկոսների հաշվեգրման ժամանակացույցը ներկայացնենք աղյուսակի տեսքով՝

Աղյուսակ 10.1

Տարվա վերջը	Վճարման գումարը	Հաշվեգրված տոկոսները	Հիմնական պարտքի մարումը	Հիմնական գումարի մնացորդը
I	138 696	60 000	78 696	421 304
II	138 696	50 556	88 140	333 164
III	138 696	39 980	98 716	234 448
IV	138 696	28 134	110 562	123 886
V	138 696	14 810	123 886	0
Ընդամենը	693 480	193 480	500.000	-

Բերված աղյուսակում յուրաքանչյուր տարվա հաշվեգրվող տոկոսային ծախսը հաշվարկվում է տարվա սկզբի դրությամբ հիմնական գումարի մնացորդի նկատմամբ: Առաջին տարում այն կկազմի 60.000 դրամ, այսինքն 500 000 x 0,12: Այսպիսով, առաջին տարվա վճարված գումարից 60 000 դրամ ուղղվում է տոկոսի մարմանը, իսկ մնացած 78 696 դրամը՝ հիմնական գումարի մարմանը: Վարկի մարումը և տոկոսային ծախսի հաշվեգրումը հաշվապահական հաշվառման մեջ կարտացոլվի հետևյալ կերպ.

- վարկի կարճաժամկետ մասի տեղափոխումը՝

Դտ 411 «Երկարաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ» 138 696

Կտ 512 «Երկարաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք գումարների կարճաժամկետ մաս», 138 696

- վարկի մարումը՝

Դտ 512 «Երկարաժամկետ բանկային վարկերի գծով վճարվելիք գումարների կարճաժամկետ մաս» 138 696

Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ» 138 696,

- տոկոսային ծախսի հաշվեգրումը՝

Դտ 727 «Ֆինանսական ծախսեր» 60 000

Կտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախսեր երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով»: 60 000

Առաջին տարվա վերջի դրությամբ երկարաժամկետ վարկերի գծով պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը հավասար է 421 304 դրամ (500 000 - 78 696): Երկրորդ տարվա տոկոսի գումարը որոշվում է այդ գումարի նկատմամբ և կազմում է 50 556 դրամ (421 304 x 0.12) Երկրորդ տարվա տոկոսային ծախսի հաշվեգրումը կձևակերպվի՝

Դտ 727 «Ֆինանսական ծախսեր» 50 556

Կտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախսեր երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով»: 50 556

Երկրորդ տարվա վերջի դրությամբ հիմնական պարտքի մարումը կկազմի 88 140 դրամ (138 696 - 50 556), իսկ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը հավասար կլինի 333 164 դրամ, և այդպես շարունակ: Վերջին տարվա տոկոսային ծախսը որոշվում է մնացորդային եղանակով:

Վարկի միանվագ մարման դեպքում վարկի գծով պարտավորության ներկա արժեքը որոշելու համար օգտվում են ներկա արժեքի աղյուսակից, ըստ որի 5 տարվա և 12%-ի պայմաններում զեղչման դրույքը հավա-

սար է 0,567: Տեղադրելով այն բանաձևի մեջ, կստանանք՝ 500 000=X_n · 0,567, որտեղից X_n = 500 000:0,567=881834:

Հաշվարկի արդյունքում կստանանք այն համախառն գումարը, որը պետք է վճարվի բանկին հինգերորդ տարվա վերջում: Սակայն հաշվեգրման սկզբունքի համաձայն կազմակերպությունը յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում պետք է ճանաչի ծախսը տվյալ ժամանակաշրջանում հաշվեգրվող տոկոսների գումարով: Յուրաքանչյուր տարվա հաշվեգրվող տոկոսների գումարը որոշելու համար պարտավորության համախառն գումարից հանում են չկրած տոկոսային ծախսի մնացորդը և ստացված տարբերությունը բազմապատկում արդյունավետ տոկոսադրույքով:

Մեր օրինակում առաջին տարվա հաշվարկը հետևյալն է՝

(881 834 – 381 834) x 0,12 = 500 000 x 0,12= 60 000:

Երկրորդ տարվա հաշվարկը կլինի՝

[(881 834– (381 834– 60 000)] x 0,12 = 67 200

կամ (500 000+60 000) x 0,12 = 67 200:

Գումարների մարման և տոկոսների հաշվեգրման ժամանակացույցը ներկայացնենք աղյուսակի տեսքով՝

Աղյուսակ 10.2

Տարվա վերջը	Վճարման գումարը	Հաշվեգրված տոկոսները	Հիմնական գումարի փոփոխությունը	Հիմնական գումարի մնացորդը
I	0	60 000	60 000	560 000
II	0	67 200	67 200	627 200
III	0	75 264	75 264	702 464
IV	0	84 296	84 296	786 760
V	881 834	95 074	95 074	0
Ընդամենը	881 834	381834	381834	-

Առաջին տարվա տոկոսային ծախսի գումարով կձևակերպվի՝

Դտ	727	«Ֆինանսական ծախսեր»	60 000
Կտ	414	«Չկրած տոկոսային ծախսեր երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով»:	60 000

Այդ տարվա վերջում չկրած տոկոսային ծախսի մնացորդը կկազմի 321 834 դրամ (381 834– 60 000), իսկ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը հավասար կլինի 560 000 դրամ (881 834 - 321 834): Հաջորդ չորս տարիների տոկոսային ծախսը կձևակերպվի նույն ձևով՝ համապատասխան տարվա համար հաշվարկված գումարով: Հինգերորդ տարվա սկզբում վարկի գծով վճարվելիք ամբողջ համախառն գումարը տեղափոխվում է ընթացիկ պարտավորությունների կազմ և տարվա վերջում ձևակերպվում է վարկի մարում՝

Դտ	512	«Երկարաժամկետ բանկային վարկերի գծով վճարվելիք գումարների կարճաժամկետ մաս»	881 834
Կտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ»	881 834:

10.3. ԿԱՐՃԱԺԱՄԿԵՏ ՎԱՐԿԵՐԻ ԵՎ ՓՈԽԱՌՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԳԾՈՎ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Կարճաժամկետ են համարվում այն վարկերը և փոխառությունները, որոնց մարման ժամկետը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ չի գերազանցում մեկ տարին:

Կարճաժամկետ վարկերի և փոխառությունների ճանաչման և չափման մոտեցումները նկարագրված են ՀՀՄՍ 39 «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ստանդարտում: Նշված ստանդարտում սահմանված ֆինանսական պարտավորությունների հաշվառման հիմնական մոտեցումները պարզաբանվել են երկարաժամկետ վարկերի և փոխառությունների հաշվառման հարցերի քննարկման ժամանակ:

Կարճաժամկետ վարկերը հիմնականում տրամադրվում են պաշարների ձեռքբերման, հաշվարկային գործառնությունների իրականացման համար, օրինակ ակրեդիտիվների բացման, չեկային գրքույկների ձեռքբերման, մատակարարների հաշիվների վճարման համար և այլն:

Կարճաժամկետ վարկերը և փոխառությունները հաշվառում են ընթացիկ պարտավորությունների կազմում: Կարճաժամկետ վարկերի հաշվառման համար նախատեսված է 511 «Կարճաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ» պասիվային հաշիվը, իսկ կարճաժամկետ փոխառությունների հաշվառման համար՝ 513 «Կարճաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարներ» պասիվային հաշիվը: 511 «Կարճաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ» և 513 «Կարճաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարներ» հաշիվներում արտացոլվում են կարճաժամկետ վարկերի և փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարները, որոնք ներառում են տոկոսների և պարտքերի հիմնական գումարների գծով բոլոր վճարումների անվանական (չզեղչված) արժեքը:

Կարճաժամկետ վարկերի և փոխառությունների գծով չկրած տոկոսային ծախսերի հաշվառման համար նախատեսված է 516 «Չկրած տոկոսային ծախսեր կարճաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների

գծով» ակտիվային կարգավորող հաշիվը: Այս հաշվում արտացոլվում է կարճաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարների և դրանց զեղչված արժեքի տարբերությունը:

Եթե կարճաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների զեղչման ազդեցությունը էական չէ կամ դրանց ստացումը և մարումը կատարվելու են միևնույն հաշվետու ժամանակաշրջանում, ապա կազմակերպությունները կարող են հաշվեգրել տոկոսային ծախսը առանց զեղչման ազդեցությունը հաշվի առնելու:

516 «Չկրած տոկոսային ծախսեր կարճաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով» հաշվին կից կարող են բացվել առանձին երկրորդ կարգի հաշիվներ կարճաժամկետ պարտավորությունների և երկարաժամկետ պարտավորությունների կարճաժամկետ մասերի գծով չկրած տոկոսային ծախսերի հաշվառման համար:

Կարճաժամկետ վարկերի և փոխառությունների գծով պարտավորությունների առաջացման և մարման գործառնությունները հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլվում են հետևյալ կարգով:

Կարճաժամկետ վարկերի ստացումը ձևակերպում են՝

➢ դրամական միջոցներով՝

Դտ 251 «Դրամարկղ»
Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
Դտ 253 «Արտարժութային հաշիվ»
Կտ 511 «Կարճաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»,

➢ ակրեդիտիվների բացմամբ կամ չեկային գրքույկների ձեռքբերմամբ՝

Դտ 254 «Այլ հաշիվներ բանկերում»
Կտ 511 «Կարճաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»,

➢ կրեդիտորական պարտքերի մարմամբ կամ դեբիտորական պարտքերի առաջացմամբ՝

Դտ 224 «Տրված ընթացիկ կանխավճարներ»
Դտ 229 «Այլ դեբիտորական պարտքեր»
Դտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Կտ 511 «Կարճաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»:

Կարճաժամկետ վարկերի գծով չկրած տոկոսային ծախսերը արտացոլում են հետևյալ ձևակերպմամբ՝

Դտ 516 «Չկրած տոկոսային ծախսեր կարճաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով»
Կտ 511 «Կարճաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»:

Կարճաժամկետ վարկերի մարումը ձևակերպում են՝

Դտ 511 «Կարճաժամկետ վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»
Կտ 251 «Դրամարկղ»
Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ» և դրամական միջոցները հաշվառող այլ հաշիվներ

Կարճաժամկետ փոխառությունների ստացումը ձևակերպում են՝

Դտ 251 «Դրամարկղ»
Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
Դտ 253 «Արտարժութային հաշիվ»
Դտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Կտ 513 «Կարճաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»:

Փոխառությունների գծով չկրած տոկոսային ծախսերի արտացոլումը ձևակերպվում է՝

Դտ 516 «Չկրած տոկոսային ծախսեր կարճաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով»
Կտ 513 «Կարճաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»:

Կարճաժամկետ փոխառությունների մարումը ձևակերպում են՝

Դտ 513 «Կարճաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»
Կտ 251 «Դրամարկղ» և դրամական միջոցներ հաշվառող այլ հաշիվներ:

Կարճաժամկետ վարկերի և փոխառությունների գծով փոխառության ծախսումների ծախս ճանաչումը ձևակերպվում է՝

Դտ 727 «Ֆինանսական ծախսեր»
Կտ 516 «Չկրած տոկոսային ծախսեր կարճաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով»:

Տոկոսային ծախսերի կապիտալացումը (երկարաժամկետ պարտավորությունների կարճաժամկետ մասի գծով) ձևակերպվում է՝

Դտ 118 «Օգտագործման համար ոչ մատչելի հիմնական միջոցներ»
Դտ 821 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների կառուցման (ստեղծման) ծախսումներ»
Դտ 822 «Սարքավորումների տեղակայման ծախսումներ» և այլն
Կտ 516 «Չկրած տոկոսային ծախսեր կարճաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով»:

Կարճաժամկետ վարկերի և փոխառությունների գծով պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքը որոշվում է որպես դրանց գծով համախառն գումարների և չկրած տոկոսային ծախսերի մնացորդների տարբերություն:

10.4. ԳՆՈՒՄՆԵՐԻ ԳԾՈՎ ԿՐԵԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ՊԱՐՏՔԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Ֆինանսատնտեսական գործունեության գործընթացում կազմակերպությունները միմյանց հետ մտնում են հաշվարկային հարաբերությունների մեջ, որոնք ձևակերպվում են պայմանագրերով: Հաշվարկները մատակարարների և գնորդների միջև, որպես կանոն, իրականացնում են անկանխիկ ձևով: Նյութերի, հիմնական միջոցների, այլ ակտիվների ձեռք բերման և ծառայությունների ստացման ժամանակ առաջանում են գնումների գծով կրեդիտորական պարտքեր:

Գնումների գծով կրեդիտորական պարտքերի հաշվառման կարգը կախված է հաշվարկների ձևի ընտրությունից: Ոչ կանխիկ հաշվարկները կարող են իրականացվել հետևյալ ձևերով.

- վճարման հանձնարարագրերով,
- ակրեդիտիվներով,
- հաշվարկային չեկերով,
- մուրհակներով,
- փոխադարձ պարտավորությունների հաշվանցմամբ:

Գնումների գծով կրեդիտորական պարտքերի սինթետիկ հաշվառման համար նախատեսված է 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով» պասիվային հաշիվը, որի կրեդիտում արտացոլվում է նյութերի, ապրանքների, ծառայությունների, աշխատանքների, հիմնական միջոցների և այլ ակտիվների գնումների գծով գործառնություններից առաջացող կրեդիտորական պարտքերի գումարը, իսկ դեբետում՝ այդ պարտքերի մարումները, դուրս գրումները: Հաշվին կից կարող են բացվել երկրորդ կարգի հաշիվներ գնումների առանձին տեսակների (ակտիվների, ծառայությունների) գծով:

Մատակարարներից ակտիվների ձեռքբերումը կամ ծառայությունների ստացումը ձևակերպում են՝

➢ ակտիվների ձեռք բերման դեպքում՝

Դտ 111 «Մաշվող հիմնական միջոցներ»
Դտ 115 «Հողամասեր»
Դտ 211 «Նյութեր»
Դտ 216 «Ապրանքներ» և այլն
Կտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»,

➢ ծառայությունների ստացման դեպքում՝

Դտ 712 «Իրացման ծախսեր»
Դտ 713 «Վարչական ծախսեր»
Դտ 811 «Հիմնական արտադրություն» և այլն
Կտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»:

Ապրանքների, նյութերի, ծառայությունների արժեքում ներառված անուղղակի հարկերի գումարով ձևակերպվում է՝

Դտ 261 «Ընթացիկ ակտիվներ հաշվանցումը հետաձգված անուղղակի հարկերի գծով»
Կտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»:

Ակտիվների ստացման ժամանակ պակասորդների կամ գների անհամապատասխանության հայտնաբերման դեպքում, մատակարարներին ներկայացվում են բողոքարկումներ, որոնց գումարով դեբիտորական պարտքերի առաջացումը ձևակերպում են՝

Դտ 229 «Այլ դեբիտորական պարտքեր»
Կտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»:

Մատակարարների հանդեպ կրեդիտորական պարտքերի մարման հաշվառումը կախված է հաշվարկների իրականացման ձևից: Այսպես, պարտավորության մարումը կանխիկ դրամով ձևակերպում են՝

Դտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Կտ 251 «Դրամարկղ»:

Վճարման հանձնարարագրերով հաշվարկներ իրականացնելիս մատակարարների հանդեպ կրեդիտորական պարտքերի մարումը ձևակերպում են՝

Դտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ 253 «Արտարժութային հաշիվ»:

Գնումների գծով կրեդիտորական պարտքերի մարումը ակրեդիտիվներից կամ հաշվարկային չեկերով ձևակերպում են՝

Դտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Կտ 254 «Այլ հաշիվներ բանկերում»:

Մուրհակներով հաշվարկների իրականացման դեպքում գնումների գծով կրեդիտորական պարտքի մարումը ձևակերպվում է որպես մուրհակի գծով փոխառության առաջացում՝

Դտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Կտ 412 «Երկարաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»:
Կտ 513 «Կարճաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»:

Կրեդիտորական պարտքերի մարումը փոխադարձ պարտավորությունների հաշվանցմամբ ձևակերպում են՝

Դտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Կտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»:

Կազմակերպությունները մատակարարների հետ կնքված պայմանագրերի պայմաններին համապատասխան կարող են կատարել ձեռքբերվող ակտիվների համար կանխավճարների վճարում, որի գումարով ձևակերպվում է դեբիտորական պարտքի առաջացում:

Ակտիվների ձեռքբերման համար մատակարարներին վճարված կանխավճարների գումարով ձևակերպում են՝

Դտ 152 «Կանխավճարներ ոչ ընթացիկ ակտիվներ ձեռք բերելու համար»
Դտ 224 «Տրված ընթացիկ կանխավճարներ»
Կտ 251 «Դրամարկղ» և դրամական միջոցների հաշվառման այլ հաշիվներ:

Հետագայում, մատակարարից նյութեր, ապրանքներ, կամ այլ ակտիվներ ու ծառայություններ ստանալուց հետո, դրանց նկատմամբ պարտքը մարվում է կանխավճարի հաշվանցմամբ՝

Դտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Կտ 152 «Կանխավճարներ ոչ ընթացիկ ակտիվներ ձեռք բերելու համար»
Կտ 224 «Տրված ընթացիկ կանխավճարներ»:

Գնումների գծով կրեդիտորական պարտքի մարումը բողոքարկումների գումարով առաջացած դեբիտորական պարտքի հաշվանցմամբ ձևակերպվում է՝

Դտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Կտ 229 «Այլ դեբիտորական պարտքեր»:

Գնումների գծով կրեդիտորական պարտքի զիջումը ձևակերպվում է՝

Դտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Կտ 614 «Գործառնական այլ եկամուտներ»:

Կրեդիտորական պարտքը կետանցված դառնալու 366-րդ օրվանից համարվում է անհուսալի և ենթակա է դուրսգրման՝ հաշվետու տարում:

Դուրս գրված ժամկետանց կրեդիտորական պարտքերը հաշվառման են ընդունվում 942 «Հարկային հաշվառման նպատակներով դուրս գրված կրեդիտորական պարտքեր» արտահաշվեկշռային հաշվում:

Գնումների գծով կրեդիտորական պարտքերի անալիտիկ հաշվառումը կազմակերպվում է ըստ առանձին կրեդիտորների և կազմակերպության կողմից հաստատված այլ ուղղությունների:

10.5. ԱՇԽԱՏԱՎԱՐՁԻ ԵՎ ԱՇԽԱՏԱԿԻՑՆԵՐԻ ԱՅԼ ԿԱՐՃԱԺԱՄԿԵՏ ՀԱՏՈՒՅՑՈՒՄՆԵՐԻ ԳԾՈՎ ՊԱՐՏՔԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Աշխատավարձը օրենքով, իրավական այլ ակտերով սահմանված կամ աշխատանքային պայմանագրով նախատեսված աշխատանքները կատարելու դիմաց աշխատողին վճարվող հատուցումն է:

Կազմակերպությունների և աշխատողների միջև աշխատանքի վարձատրության հետ կապված հարաբերությունները կարգավորվում են ՀՀ Աշխատանքային օրենսգրքով, որն ընդունվել է 2004 թ. նոյեմբերի 9-ին (գործողության մեջ դրվել է 2005թ. հուլիսից) և հետագայում լրացվել ու փոփոխվել է:

Աշխատանքային հարաբերությունների համար կարգավորման իրավական հիմք են հանդիսանում պայմանագրերը, որոնք սահմանում են աշխատանքի վարձատրության չափը և պայմանները: Վարձու աշխատողների հետ կարող են կնքվել ինչպես կոլեկտիվ, այնպես էլ անհատական աշխատանքային պայմանագրեր:

Աշխատավարձը ներառում է հիմնական աշխատավարձը և գործատուի կողմից աշխատողին՝ իր կատարած աշխատանքի դիմաց տրված լրացուցիչ վարձատրությունը: Աշխատողի աշխատավարձը կախված է աշխատողի որակավորումից, աշխատանքի պայմաններից, ծավալից, որակից, բարդությունից:

Աշխատավարձի ամսական և ժամավճարի նվազագույն չափը սահմանվում է օրենքով: Տնտեսության առանձին ճյուղերի, բնակավայրերի

աշխատողների որոշակի խմբերի համար օրենքով կարող է սահմանվել նվազագույն աշխատավարձի այլ չափ: Վճարվող աշխատանքի վարձատրության նվազագույն չափը ապահովվում է միայն տարիֆային աշխատավարձով (պաշտոնային դրույքաչափով), դրա մեջ չեն ներառվում հավելումները, հավելավճարները, պարգևատրումները և խրախուսական այլ վճարումները: Կոլեկտիվ պայմանագրով կարող է նախատեսվել օրենքով սահմանված նվազագույն աշխատավարձից ավելի բարձր նվազագույն աշխատավարձի չափ: Ընդ որում աշխատողի աշխատանքի վարձատրության ամսական չափը (ժամային դրույքաչափը) չի կարող պակաս լինել Հայաստանի Հանրապետության նվազագույն աշխատավարձի չափից (ժամային նվազագույն դրույքաչափից):

Աշխատանքի վարձատրության նվազագույն պայմանները, չափը, մասնագիտական և պաշտոնեական, տարիֆային և որակավորման պահանջները, աշխատանքի նորմաները, աշխատանքների և աշխատողների տարիֆավորումը սահմանվում են ՀՀ օրենսդրությամբ կամ կոլեկտիվ պայմանագրով: Ժամային, գործավարձային և ամսական դրույքաչափը, աշխատանքի վարձատրության այլ ձևերը, չափը և պայմանները սահմանվում են կոլեկտիվ կամ աշխատանքային պայմանագրերով:

Կազմակերպությունների անձնակազմի հաշվառումը իրականացվում է կադրերի բաժնի կողմից: Աշխատողների շարժի հաշվառման փաստաթղթեր են հանդիսանում աշխատանքի ընդունման, այլ աշխատանքի տեղափոխման, ազատման, արձակուրդի տրամադրման և այլ հրամաններն ու կարգադրությունները:

Յուրաքանչյուր աշխատողին տրվում է տաբելային համար, որը նշվում է աշխատանքի, աշխատաժամանակի և աշխատավարձի հաշվառման բոլոր փաստաթղթերում:

Կադրերի շարժի և դրանց աշխատաժամանակի և աշխատանքի հետ կապված գործառնությունների հաշվառումը կատարվում է անձնակազմի առանձին խմբերի կտրվածքով:

Արտադրական անձնակազմը դասակարգվում է տարբեր հատկանիշներով՝ ըստ արտադրամասերի, բաժինների և կազմակերպության այլ ստորաբաժանումների, տարիքի, սեռի, մասնագիտության և կազմակերպության կողմից սահմանված այլ հատկանիշների:

Աշխատանքային կարգապահության ամրապնդման, ինչպես նաև աշխատավարձի գումարների հաշվարկման համար կարևոր նշանակություն ունի ***աշխատաժամանակի օգտագործման հաշվառումը:***

Աշխատաժամանակի օգտագործման հաշվառումը կազմակերպվում է ***աշխատաժամանակի հաշվարկման տեղեկագրերում (տաբելներում):*** Տաբելները բացվում են մեկ ամսվա համար ըստ կազմակերպության ստորաբաժանումների: Դրանք կազմվում են մեկ օրինակից և լրացվում

են տաբելավարի կողմից: Տաբելներում ամեն օր պայմանական նշաններով պետք է նշվեն հաճախումները, բացակայությունները, արտաժամյա, գիշերային աշխատանքի ժամերը և այլն: Նշումները կարող են կատարվել համատարած կամ շեղումների գրանցման եղանակով: Վերջին դեպքում տաբելում պետք է նշվեն միայն շեղումները:

Տաբելներում գրանցումներ կատարելու նպատակով պետք է կազմակերպել տաբելային հաշվառում: Պրակտիկայում կիրառվում են տաբելային հաշվառման տարբեր եղանակներ՝ ավտոմատացված հսկիչ սարքերի, հսկիչ ժամացույցների և անձնական քարտերի, տաբելային տախտակների և տաբելային ժետոնների, անցագրերի, տաբելային տեղեկագրերի միջոցով և այլն:

Ամսվա վերջում տաբելավարը ամփոփում է տաբելներում գրանցված տվյալները և դրանք հանձնում հաշվապահություն, որտեղ վերջիններիս հիման վրա հաշվարկվում է ժամանակավարձով վարձատրվող աշխատողների աշխատավարձը:

Գործավարձով վարձատրվող բանվորների համար տաբելը ծառայում է որպես աշխատանքային կարգապահության պահպանման վերահսկողության միջոց: Գործարքային բանվորներին աշխատավարձի գումարները հաշվարկելու համար անհրաժեշտ է կազմակերպել ***կատարված աշխատանքի*** կամ, այլ կերպ ասած, ***մշակմունքի*** հաշվառում: Մշակմունքի հաշվառման փաստաթղթերը ծառայում են միաժամանակ դետալների և կիսապատրաստուքների ներարտադրական շարժի հաշվառման համար:

Մշակմունքի հաշվառման փաստաթղթավորումը կախված է կազմակերպության կազմակերպչատեխնիկական առանձնահատկություններից: Բոլոր դեպքերում մշակմունքի հաշվառման փաստաթղթում պետք է նշվի կատարված աշխատանքի բովանդակությունը, քանակը, որակը, կատարողը, միավորի վարձաչափը, ծախսված աշխատաժամանակը:

Եզակի և մանր սերիական արտադրություններում մշակմունքի ընդունումը կատարվում է յուրաքանչյուր գործառնությունից հետո և ձևակերպվում է ***կարգագրերով***: Տարբերում են միանվագ կարգագրեր, որոնք կազմվում են մեկ հերթափոխի համար, և կուտակման կարգագրեր, որոնք կազմվում են մի քանի հերթափոխի կամ ամբողջ հաշվարկային ժամանակաշրջանի համար: Կարգագրերը կարող են կազմվել մեկ բանվորի (անհատական) կամ բրիգադի համար:

Սերիական արտադրություններում մշակմունքի հաշվառումը նպատակահարմար է իրականացնել ***երթուղային թերթերում***: Դրանք դուրս են գրվում դետալների որոշակի խմբաքանակի համար և ուղեկցում են այն մշակման ողջ տեխնոլոգիական գործընթացում: Յուրաքանչյուր գործառնությունում նշվում է մշակման հանձնված և փաստացի մշակված դետալների քանակը և աշխատանքի կատարողը:

Ձանգվածային արտադրություններում հաճախ կատարվում է աշխատանքի կոլեկտիվ վարձատրություն: Այստեղ տարածված է մշակմունքի ընդունումը ըստ վերջնական գործառնության կամ վերջնական արտադրանքի: Մշակմունքի ձևակերպման փաստաթուղթ է հանդիսանում ***մշակմունքի հաշվառման տեղեկագիրը***: Տեղեկագրի տվյալներով հաշվարկվում է բրիգադին հասանելիք աշխատավարձի գումարը տեղեկագրում նշված ժամանակաշրջանում կատարված աշխատանքների ամբողջ ծավալի համար, որը բաշխվում է կատարողների միջև՝ հաշվի առնելով յուրաքանչյուրի որակավորումը և աշխատած ժամանակը:

Ազատ ռիթմով աշխատող հոսքային գծերում առանձին գործառնությունների տևողությունները տարբեր են: Այդ պատճառով անհրաժեշտ է կազմակերպել յուրաքանչյուր բանվորի մշակմունքի անհատական հաշվառում: Նման արտադրություններում մշակմունքի հաշվառումը կազմակերպվում է գույքագրման մեթոդով, որի դեպքում մշակմունքի որոշման հիմքում ընկած է անավարտ արտադրության գույքագրումը յուրաքանչյուր հերթափոխի վերջում: Մշակմունքը որոշում են հաշվարկային ճանապարհով՝ յուրաքանչյուր աշխատատեղում ժամանակաշրջանի սկզբում անավարտ դետալների քանակին գումարում են նախորդ գործառնությունից ստացված մշակման ենթակա դետալների քանակը և հանում ժամանակաշրջանի վերջում գույքագրման միջոցով որոշված չմշակված դետալների քանակը: Նշված տվյալները ամեն օր ֆիքսվում են մշակմունքի հաշվառման հատուկ տեղեկագրում:

Աշխատանքի և աշխատաժամանակի հաշվառման սկզբնական փաստաթղթերը հանձնվում են հաշվապահություն, որտեղ դրանց հիման վրա հաշվարկում են ***աշխատավարձի գումարները***:

Ինչպես նշվել է, վարձատրության ձևերը, չափերը և այլ պայմանները որոշվում են աշխատողների հետ կնքված աշխատանքային պայմանագրերով:

Տարբերում են երկու տեսակի աշխատավարձ՝ հիմնական և լրացուցիչ: Հիմնական է համարվում այն աշխատավարձը, որը տրվում է աշխատած ժամանակի համար: Լրացուցիչ աշխատավարձը տրվում է չաշխատած ժամանակի համար՝ օրենսդրությամբ նախատեսված դեպքերում, օրինակ՝ արձակուրդի, դեռահասների արտոնյալ ժամերի, հասարակական պարտականությունների կատարման ժամերի վարձատրությունը:

Աշխատանքի վարձատրությունը կարող է իրականացվել ***ժամանակավարձային*** կամ ***գործավարձային*** ձևերով: Դրանցից յուրաքանչյուրը ունի իր համակարգերը:

Ժամանակավարձային ձևի դեպքում աշխատավարձը հաշվարկվում է փաստացի աշխատած ժամանակի համար, որը որոշվում է աշխատաժամանակի հաշվառման տաբելների տվյալներով: Արտադրական բանվորները վարձատրվում են ժամանակավարձով այն դեպքում, երբ նրանց աշխատանքի արդյունքները հնարավոր չէ ճշգրտորեն հաշվառել: Նրանք վարձատրվում են ժամային կամ օրական տարիֆային դրույքաչափերով: Աշխատավարձի գումարը հաշվարկելու համար ըստ տաբելի աշխատած ժամերի կամ օրերի քանակը բազմապատկում են ժամային կամ օրական դրույքաչափով: Օրինակ. բանվորը ամսվա ընթացքում աշխատել է 180 ժամ, իսկ ժամային տարիֆային դրույքը 320 դրամ է: Բանվորի ամսական աշխատավարձը կկազմի 57 600 դրամ (180 x 320):

Ղեկավար աշխատողները, մասնագետները և այլ ծառայողները վարձատրվում են պաշտոնային դրույքաչափերով, որոնք սահմանվում են ամսվա համար: Եթե ծառայողը աշխատել է ըստ տաբելի ամբողջ ամիսը, ապա նրա ամսական աշխատավարձը հավասար է պաշտոնային դրույքաչափին՝ անկախ տվյալ ամսվա տևողությունից: Ոչ լրիվ ամիսը աշխատելու դեպքում պաշտոնային դրույքաչափը վերահաշվարկվում է փաստացի աշխատած օրերի թվով: Օրինակ, ծառայողի ամսական պաշտոնային դրույքաչափը 352 000 դրամ է: Հաշվարկային ամսում 22 աշխատանքային օր է, որից ըստ տաբելի ծառայողը աշխատել է 20 օր: Նրան հասանելիք աշխատավարձը կկազմի 320 000 դրամ (352 000/22 x 20):

Աշխատանքի վարձատրության ***գործավարձային*** ձևը կիրառվում է բանվորներին աշխատավարձ հաշվարկելու համար այն դեպքում, երբ հնարավոր է հաշվառել յուրաքանչյուրի կատարած աշխատանքի քանակը և որակը: Գործավարձային աշխատավարձը հաշվարկվում է մշակմունքի հաշվառման փաստաթղթերի տվյալների հիման վրա: Աշխատավարձի գումարը հաշվարկվում է վարձաչափերով, որոնք ցույց են տալիս աշխատանքի վարձատրության չափը շինվածքի, դետալի կամ մշակման առանձին գործառնության համար: Գործավարձով վարձատրվող բանվորների աշխատավարձը հաշվարկելու համար կատարված աշխատանքի ծավալը՝ ըստ մշակմունքի հաշվառման փաստաթղթերի տվյալների, բազմապատկում են միավորի վարձաչափով: Օրինակ, հավաքման արտադրամասի V տարակարգի բանվորը ամսվա ընթացքում հավաքել է 30 հանգույց: Մեկ հանգույցի հավաքման վարձաչափը 4 000 դրամ է: Բանվորի աշխատավարձի գումարը կկազմի 120 000 դրամ (30 x 4 000):

Ինչպես ժամանակավարձի, այնպես էլ գործավարձի դեպքում կարող են կիրառվել ***պարգևատրական*** համակարգեր, որոնց դեպքում ուղղակի աշխատավարձից բացի հաշվարկում են պարգևավճարներ: Դրանք հաշվարկվում են տոկոսով ուղղակի աշխատավարձի գումարի նկատմամբ: Պարգևատրման կարգը և չափերը սահմանվում են կազմակերպությունների կողմից: Օրինակ, ժամկետից շուտ սարքավորման նորոգման աշխատանքները ավարտելու համար բանվորին հաշվարկվել է պարգևավճար՝ աշխատավարձի 30% չափով: Այդ ամսում բանվորին հաշվարկվել

է աշխատավարձ 48 500 դրամի չափով: Պարգևավճարը կկազմի 14 550 դրամ (48 500 x 30 % : 100 %):

Կազմակերպությունների պրակտիկայում հաճախ առաջանում է ***հավելումներ և փոխհատուցումներ*** վճարելու անհրաժեշտություն, որոնք նույնպես համարվում են աշխատանքի վարձատրության տարրեր: ՀՀ Աշխատանքային օրենսգրքով սահմանվում է աշխատանքի վարձատրության կարգը տարբեր շեղումների դեպքում, մասնավորապես աշխատանքի նորմալ պայմաններից շեղումների, արտաժամյա և գիշերային, տոնական և հանգստյան օրերին աշխատանքի, պարապուրդների և այլ դեպքերում: Այսպես, **առողջության համար վնասակար աշխատանքի** կատարման դեպքում վարձատրությունը կատարվում է ավելի բարձր տարիֆային դրույքով, քան նորմալ պայմաններում կատարված աշխատանքի համար, ընդ որում վճարման չափը որոշվում է կոլեկտիվ կամ աշխատանքային պայմանագրերով: Ծանր, վնասակար աշխատանքներ կատարելու համար աշխատողին վճարվում է հավելում նրա տարիֆային աշխատավարձի ոչ պակաս, քան 30%-ի չափով, իսկ առանձնապես ծանր, առանձնապես վնասակար աշխատանքներ կատարելու համար՝ ոչ պակաս, քան 50%-ի չափով:

Արտաժամյա աշխատանքը աշխատանքային օրենսգրքով սահմանված աշխատաժամանակից ավելի տևողությամբ աշխատանքն է: Աշխատաժամանակի նորմալ տևողությունը չի կարող անցնել շաբաթական 40 ժամից: Ամենօրյա աշխատաժամանակի տևողությունը չի կարող անցնել ութ աշխատանքային ժամից, բացառությամբ օրենսդրությամբ սահմանված դեպքերի, իսկ առավելագույն տևողությունը, ներառյալ արտաժամյա աշխատանքը, չի կարող անցնել օրական 12 ժամից: Նշված ժամանակի մեջ հաշվի են առնվում նաև ընդմիջման (հանգստի և սնվելու) ժամերը:

Գործատուն կարող է աշխատողին ներգրավել արտաժամյա աշխատանքների միայն օրենքով նախատեսված բացառիկ դեպքերում: Գործատուի պահանջով արտաժամյա աշխատանքը իրար հաջորդող երկու օրվա ընթացքում չպետք է գերազանցի չորս ժամը, իսկ տարվա ընթացքում՝ 180 ժամը: Արտաժամյա աշխատանքի յուրաքանչյուր ժամի համար, ժամային դրույքաչափից բացի, սահմանվում է հավելում՝ ժամային դրույքաչափի 50%-ից ոչ պակաս չափով:

Գիշերային է համարվում գիշերային ժամանակի ընթացքում կատարված աշխատանքը: Գիշերային ժամանակ է համարվում ժամը 22-ից մինչև 6-ը: Գիշերային աշխատանքի յուրաքանչյուր ժամի համար, ժամային դրույքաչափից բացի, սահմանվում է հավելում՝ ժամային դրույքաչափի 30%-ից ոչ պակաս չափով:

Հանգստյան և տոնական (հիշատակի) օրերին կատարված աշխատանքը, երբ այն նախատեսված չէ աշխատանքի ժամանակացույցով,

կողմերի համաձայնությամբ վարձատրվում է ժամային (օրական) դրույքաչափի կամ գործավարձի առնվազն կրկնակի չափով, կամ աշխատողին մեկ ամսվա ընթացքում տրամադրվում է վճարովի այլ հանգստյան օր, կամ այդ օրը ավելացվում է ամենամյա արձակուրդին: Եթե աշխատանքը տոնական և հանգստյան օրերին նախատեսված է աշխատանքի ժամանակացույցով, ապա այն վարձատրվում է ժամային (օրական) դրույքաչափի կամ գործավարձի առնվազն կրկնակի չափով:

Աշխատանքի հարկադրված ընդմիջումները, որոնց ընթացքում աշխատողները գտնվում են աշխատավայրերում, սակայն չեն ապահովվում աշխատանքով, անվանում են **պարապուրդներ:** Աշխատողի մեղքով առաջացած պարապուրդը չի վարձատրվում: Աշխատողների կողմից հայտարարված գործադուլի ժամանակահատվածի համար աշխատավարձ կարող է չվճարվել: Ոչ աշխատողի մեղքով առաջացած պարապուրդը ենթակա է վճարման աշխատանքային օրենսգրքով և իրավական այլ ակտերով սահմանված կարգով:

Եթե պարապուրդի ժամանակ աշխատողին չի առաջարկվում իր մասնագիտությանը և որակավորմանը համապատասխանող այլ աշխատանք, ապա նրան պարապուրդի յուրաքանչյուր ժամվա համար վճարվում է մինչև պարապուրդը նրա միջին ժամային աշխատավարձի 2/3-ի չափով, որը սակայն չպետք է պակաս լինի օրենսդրությամբ սահմանված նվազագույն ժամային դրույքաչափից: Եթե պարապուրդի ընթացքում աշխատողն իր համաձայնությամբ ժամանակավորապես փոխադրվում է մեկ այլ, ավելի ցածր վարձատրվող աշխատանքի, ապա պարապուրդի յուրաքանչյուր ժամի համար աշխատողը վարձատրվում է պարապուրդի ամսվան նախորդող նրա ժամային դրույքաչափով: Իսկ եթե աշխատողը հրաժարվում է առաջարկված ժամանակավոր աշխատանքից, որը համապատասխանում է նրա մասնագիտությանը և որակավորմանը և նրա առողջությանը վնաս չի պատճառում, ապա նրան վճարվում է ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված նվազագույն ժամային դրույքաչափի 30 %-ից ոչ պակաս: Եթե պարապուրդը առաջացել է անհաղթահարելի ուժերի ազդեցության պատճառով, ապա այն չի վարձատրվում:

Աշխատանքային օրենսդրությամբ նախատեսվում է աշխատողներին ***հերթական արձակուրդների*** տրամադրում յուրաքանչյուր տարվա համար: Յուրաքանչյուր աշխատանքային տարվա համար ամենամյա արձակուրդը տրամադրվում է տվյալ տարում: Առաջին տարվա համար արձակուրդը տրամադրվում է տվյալ կազմակերպությունում 6 ամիս աշխատելուց հետո, իսկ հաջորդ տարիների համար՝ ցանկացած ժամանակ, կազմակերպությունում սահմանված հերթականությամբ: Հերթականության կարգը սահմանվում է կոլեկտիվ պայմանագրով, իսկ նման պայմանագրի բացակայության դեպքում՝ կողմերի համաձայնությամբ: Ամենամյա ար-

ծակուրդը լինում է նվազագույն, երկարացված և լրացուցիչ, իսկ տևողությունը սահմանվում է աշխատանքային օրերով:

Նվազագույն արձակուրդի տևողությունը հնգօրյա աշխատանքային շաբաթվա դեպքում 20 աշխատանքային օր է, իսկ վեցօրյա աշխատանքային շաբաթվա դեպքում՝ 24 աշխատանքային օր: Կոլեկտիվ կամ աշխատանքային պայմանագրով կամ գործատուի իրավական ակտով կարող են սահմանվել ավելի երկար տևողությամբ արձակուրդներ, բացառությամբ պետական և համայնքային բյուջեից ֆինանսավորվող կազմակերպությունների, ՀՀ կենտրոնական բանկի: Աշխատանքի հատուկ պայմանների դեպքում առանձին կատեգորիայի աշխատողներին տրամադրվում է երկարացված ամենամյա արձակուրդ. հնգօրյա աշխատանքային շաբաթվա դեպքում՝ 25 աշխատանքային օր, իսկ վեցօրյա աշխատանքային շաբաթվա դեպքում՝ 30 աշխատանքային օր տևողությամբ, բացառիկ դեպքերում՝ համապատասխանաբար 35 և 42 աշխատանքային օր տևողությամբ: Որոշ աշխատողներին ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված կարգով և չափերով կարող է տրամադրվել լրացուցիչ արձակուրդ: Այն կարող է միացվել ամենամյա արձակուրդին կամ տրամադրվել առանձին:

Ամենամյա երկարացված և ամենամյա լրացուցիչ արձակուրդ ստանալու իրավունք ունեցող աշխատողներին իրենց ընտրությամբ տրամադրվում է կամ միայն երկարացված արձակուրդը, կամ նվազագույն արձակուրդին ավելացրած լրացուցիչ արձակուրդը: Կողմերի համաձայնությամբ ամենամյա արձակուրդը կարող է տրամադրվել մասերով: Ընդ որում արձակուրդի մասերից մեկը պետք է կազմի առնվազն 10 աշխատանքային օր՝ հնգօրյա աշխատանքային շաբաթի դեպքում, և առնվազն 12 աշխատանքային օր՝ վեցօրյա աշխատանքային շաբաթի դեպքում:

Արձակուրդային աշխատավարձը հաշվարկվում է միջին աշխատավարձից ելնելով, որի որոշման ժամանակ հաշվի են առնվում աշխատանքի վարձատրության բոլոր տեսակները (հիմնական աշխատավարձը, լրացուցիչ աշխատավարձը՝ հավելավճարները, լրավճարները, պարգևավճարները և այլն): Արձակուրդային աշխատավարձի հաշվարկման համար նախ որոշում են միջին ամսական աշխատավարձը՝ արձակուրդի ամսվան նախորդող վերջին 12 լրիվ ամիսների աշխատավարձի գումարներից ելնելով: Հաշվարկում հաշվի չեն առնվում այն ամիսները, որոնց ընթացքում աշխատողը գտնվել է ժամանակավոր անաշխատունակության մեջ, արձակուրդում, ոչ իր մեղքով պարապուրդում: Եթե 12 ամիսը չի ձևավորվում, ապա հաշվարկը կատարում են հնարավոր ամիսների աշխատավարձը այդ ամիսների թվի վրա բաժանելու միջոցով: Ընդ որում հաշվարկում հաշվի են առնվում վճարումների բոլոր տեսակները, բացառությամբ պարգևատրումների: Պարգևատրումները միջին աշխատավարձի մեջ հաշվի են առնվում 1/12-ի չափով:

Այն դեպքում, երբ աշխատողը տասներկու ամիսներում չի ունեցել փաստացի հաշվարկված աշխատավարձ, կամ այդ ամիսներում առկա են ժամանակավոր անաշխատունակության, արձակուրդում կամ ոչ իր մեղքով պարապուրդում գտնվելու դեպքեր, միջին աշխատավարձի փոխարեն հաշվարկման համար հիմք է ընդունվում աշխատողի համար օրենսդրությամբ սահմանված պաշտոնային դրույքաչափը կամ աշխատանքային պայմանագրով սահմանված ամսական աշխատավարձը:

Այնուհետև որոշում են միջին օրական աշխատավարձի գումարը, որի համար միջին ամսական աշխատավարձը բաժանում են 21-ի՝ հնգօրյա աշխատանքային շաբաթվա դեպքում, և 25-ի՝ վեցօրյա աշխատանքային շաբաթվա դեպքում: Միջին օրական աշխատավարձը բազմապատկելով արձակուրդի աշխատանքային օրերի թվով, ստանում են արձակուրդային աշխատավարձի գումարը:

Մեկ ամսից պակաս աշխատած աշխատողների միջին օրական աշխատավարձը որոշում են աշխատած օրերի համար հաշվարկված վարձատրության բոլոր տեսակների ընդհանուր գումարը աշխատած օրերի թվի վրա բաժանելու միջոցով:

Արձակուրդային աշխատավարձի հաշվարկը ցույց տանք օրինակով: Ենթադրենք, աշխատողին տրամադրվել է արձակուրդ 20 աշխատանքային օր տևողությամբ, 201Xթ. հունիսի 10-ից (կազմակերպությունում հնգօրյա աշխատանքային շաբաթ է): Աշխատողի աշխատավարձի գումարը նախորդ 12 լրիվ ամիսների ընթացքում կազմել է 756 000 դրամ: Միջին ամսական աշխատավարձը կկազմի՝ 63 000 դրամ (756 000 : 12), իսկ միջին օրականը՝ 3 000 դրամ (63 000 : 21): Աշխատողին հաշվարկված արձակուրդային աշխատավարձի գումարը հավասար է 60000 դրամ (3 000 x 20):

Կազմակերպությունները «Ժամանակավոր անաշխատունակության դեպքերից պարտադիր սոցիալական ապահովագրության մասին» ՀՀ օրենքով (ընդունված 27.10.2010թ.) սահմանված կարգով և չափերով հաշվարկում և վճարում են իրենց վարձու աշխատողներին ***ապահովագրական նպաստներ***՝ հիվանդության, պրոթեզավորման, առողջարանային բուժման, հղիության և ծննդաբերության, ընտանիքի անդամի հիվանդության պատճառներով առաջացած ժամանակավոր անաշխատունակության դեպքերում: Բացառությամբ հղիության և ծննդաբերության նպաստի՝ վարձու աշխատողի նպաստը ժամանակավոր անաշխատունակության առաջին աշխատանքային օրվա համար չի վճարվում, դրան հաջորդող երեք աշխատանքային օրվա համար վճարվում է գործատուի միջոցների հաշվին, որը չի փոխհատուցվում, իսկ նպաստի մնացած մասը՝

ՀՀ պետական բյուջեի միջոցների հաշվին: Վարձու աշխատողի հղիության և ծննդաբերության նպաստը վճարվում է պետական բյուջեի միջոցների հաշվին՝ սկսած անաշխատունակության առաջին աշխատանքային օրվանից:

Ժամանակավոր անաշխատունակության դեպքում ապահովագրական նպաստները հաշվարկվում են բուժհիմնարկների կողմից տրված ժամանակավոր անաշխատունակության թերթիկների հիման վրա: Մինչև 18 տարեկան անհատական խնամքի կարիք ունեցող երեխային կամ հաշմանդամ երեխային առողջարանում խնամելու դեպքում նպաստի նշանակման և վճարման համար, բացի ժամանակավոր անաշխատունակության թերթիկներից, ներկայացվում են նաև առողջարանային բուժման ուղեգրի՝ առողջարանի կողմից վավերացված լուսապատճենը:

Նպաստները հաշվարկվում են ելնելով միջին ամսական աշխատավարձից: Միջին ամսական աշխատավարձը հաշվարկվում է ժամանակավոր անաշխատունակությունը առաջանալու ամսվան նախորդող տասներկու հերթական օրացուցային ամիսների համար աշխատողին վճարված եկամուտը տասներկուսի բաժանելու միջոցով: Այնուհետև որոշվում է միջին օրական աշխատավարձը՝ նույն կարգով, ինչ-որ արձակուրդային աշխատավարձի հաշվարկի դեպքում: Նպաստի ընդհանուր գումարը որոշելու համար միջին օրական աշխատավարձը բազմապատկում են ժամանակավոր անաշխատունակության ժամանակահատվածի աշխատանքային օրերի թվով՝ սկսած երկրորդ աշխատանքային օրվանից, իսկ հղիության և ծննդաբերության նպաստի դեպքում՝ հղիության և ծննդաբերության արձակուրդի ժամանակահատվածի բոլոր աշխատանքային օրերի թվով:

Օրինակ, աշխատողը հունվար ամսում բացակայել է հիվանդության պատճառով, որի համար նա ներկայացրել է ժամանակավոր անաշխատունակության թերթիկ: Ժամանակավոր անաշխատունակության ժամանակահատվածում 5 աշխատանքային օր է, հետևաբար նպաստը կվճարվի 4 օրվա համար: Անաշխատունակության ամսվան նախորդող 12 ամիսների աշխատավարձի ընդհանուր գումարը կազմել է 1 134 000 դրամ: Միջին ամսական աշխատավարձը կկազմի 94 500 դրամ (1 134 000 :12), միջին օրականը՝ 4 500 դրամ (94 500: 21), իսկ նպաստի գումարը 4 օրվա համար (հնգօրյա աշխատանքային շաբաթվա դեպքում)՝ 18 000 դրամ (4500 x 4), այդ թվում 13 500 դրամը՝ կազմակերպության միջոցների հաշվին (4 500 x 3), իսկ 4 500 դրամը՝ պետական բյուջեի միջոցների հաշվին:

Ժամանակավոր անաշխատունակության նպաստները հաշվարկում, նշանակում և վճարում են փաստաթղթերը ներկայացնելուց հետո՝ առաջիկա աշխատավարձի վճարման համար սահմանված ժամկետում:

Աշխատողների աշխատավարձից կատարվում են տարբեր ***պահումներ***, որոնց չափով նվազեցվում են պարտավորությունները նրանց հանդեպ: Դրանցից են՝ եկամտային հարկի, արհմիության անդամավճարի, կազմակերպությանը պատճառած նյութական վնասի հատուցման, բանկից ստացված վարկերի մարման, ապառիկ վաճառված ապրանքների համար, դատարանի կատարողական փաստաթղթերով պահումները և այլն: Նշվածներից պարտադիր է համարվում եկամտային հարկի պահումը: Այս պահումը իրականացվում է «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի դրույթներին համապատասխան, որն ընդունվել է 2010թ.-ին և ուժի մեջ է մտել 2013 թ.-ի հունվարի 1-ից:

Եկամտային հարկը հարկ վճառողի կողմից ՀՀ պետական բյուջե վճարվող ուղղակի հարկ է: Հարկը հաշվարկվում և վճարվում է հարկվող եկամտից՝ նշված օրենքով սահմանված դրույքաչափերով: Ըստ օրենքի հարկվող եկամուտը որոշելու համար հաշվարկային ամսում աշխատողին հաշվարկված աշխատավարձի և այլ վճարումների գումարները, որոնք կազմում են համախառն եկամուտը, պետք է նվազեցվեն օրենքով սահմանված նվազեցվող եկամուտների չափով, ներառյալ կամավոր կուտակային կենսաթոշակային ապահովագրության պայմաններով կատարվող ***կուտակային կենսաթոշակային ապահովագրության վճարները***՝ հարկ վճարողի հարկվող եկամտի 5%-ը չգերազանցող չափով (2014թ.-ից):

Հարկվող եկամտի նկատմամբ կիրառվում են հետևյալ դրույքաչափերը.

Աղյուսակ 10.3

Եկամտային հարկի դրույքաչափերը

Ամսական հարկվող եկամտի չափը	Հարկի գումարը
Մինչև 120 000 դրամը	Հարկվող եկամտի 24,4 %-ը
120 000 – 2 000 000 դրամ	29 280 դրամին գումարած 120 000 դրամը գերազանցող գումարի 26 %-ը
2 000 000 դրամից ավելի	518 080 դրամին գումարած 2 000 000 դրամը գերազանցող գումարի 36 %-ը

Օրինակ, աշխատողին հաշվարկվել է աշխատավարձ 145 000 դրամ գումարով: Նա կատարում է կամավոր կուտակային կենսաթոշակային ապահովագրության վճարներ, հետևաբար վերը նշված գումարը նվազեցվում է 5%-ի չափով, այսինքն 7 250 դրամով (145 000 x 5 : 100): Հարկվող եկամուտը կկազմի 137 750 դրամ (145 000 – 7 250): Այդ գումարից եկամտային հարկը կպահվի 33 895 դրամի չափով (29 280 + 17 750 x 26 : 100): Աշխատողին վճարման ենթակա աշխատավարձի գումարը հավասար կլինի 103 855 դրամի (145 000 – 7 250 – 33 895):

Դատարանի կատարողական փաստաթղթերով, ապառիկ վաճառված ապրանքների, վարկի մարման, նյութական վնասի հատուցման համար և այլ պահումները իրականացվում են համապատասխան փաստաթղթերում (դատարանի կատարողական թերթում, վարկային պայմանագրում, առևտրական կազմակերպության պարտավորագրում և այլն) նշված չափերով:

Աշխատանքային օրենսգրքի պահանջներին համապատասխան գործատուն իր հանդեպ ունեցած պարտքը մարելու նպատակով աշխատողի աշխատավարձից կարող է պահել աշխատավարձի հաշվին տրված կանխավճարը, հաշվարկային մեխանիկական սխալների հետևանքով ավել վճարված գումարները, գործուղման կամ աշխատանքի այլ վայր փոխադրվելու կամ առանձին գործողությունների կատարման համար տրված կանխավճարի չծախսված և ժամանակին չվերադարձված գումարը, ինչպես նաև աշխատողի մեղքով առաջացած վնասի հատուցման գումարը: Ընդ որում աշխատավարձից պահումների և գանձումների ընդհանուր չափը չի կարող գերազանցել աշխատողի մեկ ամսվա աշխատավարձի 50%-ը:

Հաշվետու ամսում վճարման ենթակա աշխատավարձի գումարների որոշման համար աշխատանքի և աշխատավարձի հաշվառման սկզբնական փաստաթղթերը խմբավորում են ըստ աշխատողների տաբելային համարների, հաշվարկում և հանրագումարի են բերում աշխատավարձի գումարները և կատարում պահումներ: Այս հաշվարկները կատարվում են ***հաշվարկավճարային տեղեկագրերում:***

Հաշվարկավճարային տեղեկագրերը անձնակազմի հետ հաշվարկների ձևակերպման հիմնական գրանցամատյաններն են և իրենց մեջ ամփոփում են աշխատավարձին վերաբերող բոլոր տվյալները: Դրանք կազմվում են ըստ առանձին ստորաբաժանումների և աշխատողների կատեգորիաների: Տեղեկագրում նշվում են առանձին աշխատողների համար հաշվարկված աշխատավարձի գումարները՝ ըստ վճարումների տեսակների, աշխատավարձից կատարված պահումները և առձեռն վճարման ենթակա գումարները: Նշված տեղեկագրով էլ կատարվում է աշխատավարձի վճարում աշխատողներին: Տեղեկագրում բերված օրինակում (տես էջ 274) եկամտային հարկի հաշվարկը կատարելիս հաշվի է առնվել, որ կամավոր կուտակային կենսաթոշակային ապահովագրության վճարներ են կատարում միայն առաջին երկու աշխատողները:

Հաշվարկավճարային տեղեկագրերով աշխատավարձի վճարումը այնքան էլ հարմար չէ, և կազմակերպությունների մեծ մասում դրանց փոխարեն կազմում են առանձին տեղեկագրեր՝ հաշվարկային և վճարային: Բացի այդ, ներկայումս կազմակերպությունների մեծ մասում կանխիկ գումարով աշխատավարձի վճարում չի կատարվում և այդ նպատակով

վճարային տեղեկագրի կիրառման անհրաժեշտությունը վերանում է, և հետևաբար, կիրառվում է հաշվարկային տեղեկագիրը:

Հաշվարկավճարային կամ հաշվարկային տեղեկագրերով իրականացվում է աշխատողների հետ հաշվարկների ***անալիտիկ հաշվառումը***: Նույն նպատակով կիրառվում են յուրաքանչյուր աշխատողի համար մեկ տարի ժամկետով բացվող անձնական հաշիվները: Ամիսը վերջանալուց հետո հաշվարկային տեղեկագրերով հաշվարկված աշխատավարձի և պահումների գումարները փոխանցվում են անձնական հաշիվների մեջ:

Դրանց հիման վրա, անհրաժեշտության դեպքում, որոշվում է միջին աշխատավարձը, օրինակ, արձակուրդային աշխատավարձի, ժամանակավոր անաշխատունակության նպաստի հաշվարկման համար:

Աշխատողների ***աշխատավարձի և կարճաժամկետ այլ հատուցումների հաշվապահական հաշվառման մոտեցումները*** սահմանվում են ՀՀՄՍ 19 «Աշխատակիցների հատուցումներ» ստանդարտով: Ըստ նշված ստանդարտի՝ կարճաժամկետ են աշխատակիցների այն հատուցումները, որոնք ենթակա են վճարման այն ժամանակաշրջանի ավարտից հետո 12 ամսվա ընթացքում, որում աշխատակիցները մատուցում են համապատասխան ծառայությունը: Աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումները ներառում են՝ աշխատավարձերը, կարճաժամկետ փոխհատուցելի բացակայությունները (վճարովի տարեկան արձակուրդները և հիվանդության հետ կապված վճարովի արձակուրդները), շահույթի բաշխումները և պարգևավճարները, ոչ դրամային հատուցումները (օրինակ՝ բուժսպասարկում, բնակարանով և ավտոմեքենայով ապահովում, անվճար կամ մասնակի վճարումով ապրանքների կամ ծառայությունների տրամադրում):

Աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումների գծով պարտավորությունները չափվում են առանց զեղչման, քանի որ դրանք հաշվարկվում և վճարվում են 12 ամիսը չգերազանցող ժամանակաշրջանում:

Աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումների չզեղչված գումարները, որոնք ակնկալվում է վճարել նրանց՝ կազմակերպությանը մատուցած ծառայությունների դիմաց, պետք է ճանաչվի որպես պարտավորություն՝ արդեն վճարված գումարները հանելուց հետո, և միաժամանակ պետք է ճանաչվի որպես հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախս կամ ներառվի մեկ այլ ակտիվի արժեքի, օրինակ, թողարկված արտադրանքի ինքնարժեքի, կառուցված հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքի մեջ:

Եթե աշխատակիցներին արդեն վճարված գումարը գերազանցում է հատուցումների չզեղչված գումարը, կազմակերպությունը պետք է ճանաչի այդ տարբերությունը որպես ակտիվ (դեբիտորական պարտք):

Ձեռնարկության անվանումը՝
«Վարագաձ» ԲԲԸ

ՀԱՇՎԱՐԿՎԱԾՈՒԹՅԱՆ ՏԵՂԵԿԱԳԻՐ ԹԻՎ 12

հունվար 201Հ թ.

No Ը/հ	ԱԱՀ		Ծրագիր	Հաշվեկշիռ է									Հանված և պահված է						Ընդամենը է ծախսումներ	Ընդամենը նախագծ.	Ստորագրություն.
								Ժամանակավոր անաշխատ. նպաստ													
								հիվ. աշխ. օրեր	գումար												
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	
1	Պողոսյան Արման Սուրենի	արտ. աթոռ		150000	60000						210000	50000	49950	2100	10500	112550	97450	ստորգր.
2	Պետրոսյան Վազգեն Արտավազդի	պետի տեղ.		120000	48000						168000	40000	39576	1680	8400	89656	78344	ստորգր.
3	Միմոնյան Անմա Միքայելի	տեխ-նոլոգ		85000	34000						119000	30000	29036	1190	-	60226	58774	ստորգր.
4	Կարապետյան Արսակ Գարեգինի	իմաժ-ներ		62800	32000				5	20000	114800	25000	28011	1148	-	54159	60641	ստորգր.
	Ընդամենը			417800	174000					20000	611800	145000	146573	6118	18900	316591	295209	

Ձեռնարկության ղեկավար Ա.Ա.Հ.
Տեղեկագրի լրացնող Ա.Ա.Հ.

Յուրաքանչյուր ամսվա վերջում հաշվարկված աշխատավարձի գումարները բաշխվում են ըստ ծախսերի և ծախսումների հաշվառման օբյեկտների: Դրա համար օգտվում են մշակմունքի և աշխատավարձի հաշվառման փաստաթղթերի տվյալներից: Այս փաստաթղթերի ձևակերպման ժամանակ նշվում է ծախսերի ծածկագիրը, որը հնարավորություն է տալիս խմբավորել ամբողջ աշխատավարձը ըստ առանձին արտադրատեսակների և ծախսերի ու ծախսումների այլ ուղղությունների: Աշխատավարձի բաշխումը ըստ ծախսերի և ծախսումների հոդվածների կատարվում է առանձին տեղեկագրում: Դա մի աղյուսակ է, որի ենթակայում նշվում են դեբետագրվող հաշիվները, պատվերի, շինվածքների կամ ծախսերի հոդվածների ծածկագրերը, իսկ ստորոգյալում՝ կրեդիտագրվող հաշիվները, որոնցով հաշվառվում են պարտավորությունները անձնակազմին՝ կարճաժամկետ հատուցումների գծով: Աշխատավարձի բաշխման տեղեկագրի պարզեցված ձևը բերված է 10.4 աղյուսակում:

Աղյուսակ 10.4

Աշխատավարձի գումարների բաշխման տեղեկագիր

Հաշիվների դեբետ		Հաշիվների կրեդիտից		
հաշիվը	**պատվերը կամ հոդվածը**	**5271**	**5272**	**5273**
8112	c-120	380 000	40 000	80 000
8112	c-122	420 000	80 000	100 000
8131	1	150 000	50 000	40 000
8134	4	40 000	-	8 000
8143	c-120	20 000	-	-
Ընդամենը ըստ արտադրամասի		1 010 000	170 000	228 000

Անձնակազմի հետ աշխատավարձի և այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով պարտավորությունների ***սինթետիկ հաշվառման*** համար նախատեսված է 527 «Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով» պասիվային հաշիվը: Այս հաշվին կից կարող են բացվել երկրորդ կարգի հաշիվներ կարճաժամկետ հատուցումների առանձին տեսակների գծով պարտավորությունների հաշվառման համար: Ընդ որում, 5274 «Պարտքեր ավանդագրված հատուցումների գծով» երկրորդ կարգի հաշիվը կիրառվում է կանխիկ գումարով հատուցումներ վճարելիս, երբ աշխատողը սահմանված ժամկետում չի ներկայանում հատուցումը ստանալու:

527 «Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով» հաշվի կրեդիտում արտացոլվում է աշխատակիցների աշխատավարձի և այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով առաջացած կրեդիտորական պարտքերի գումարը, իսկ դեբետում՝ այդ պարտքերի մարումը:

Հաշվարկված աշխատավարձի և կարճաժամկետ այլ հատուցումների գումարով կազմում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը՝

Դտ 211 «Նյութեր»
Դտ 216 «Ապրանքներ»
Դտ 712 «Իրացման ծախսեր»
Դտ 713 «Վարչական ծախսեր»
Դտ 811 «Հիմնական արտադրություն»
Դտ 812 «Օժանդակ արտադրություն»
Դտ 813 «Անուղղակի արտադրական ծախսումներ»
Դտ 821 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների կառուցման (ստեղծման) ծախսումներ» և այլն
Կտ 527 «Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»:

Աշխատակիցներին վճարման ենթակա ժամանակավոր անաշխատունակության նպաստների այն մասը, որը տրվում է գործատուի հաշվին, ձևակերպվում է համապատասխան ծախսերի և ծախսումների հաշիվների դեբետով, իսկ մնացած մասով, որը տրվում է ի հաշիվ բյուջե վճարման ենթակա եկամտային հարկի, ձևակերպվում՝

Դտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»
Կտ 527 «Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»:

Աշխատավարձից կատարվող պահումների (հատկացումների) գումարով ձևակերպում են՝

Դտ 527 «Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»
Կտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով» (եկամտային հարկի գումարով)
Կտ 531 «Այլ ընթացիկ պարտավորություններ» (կատարողական փաստաթղթերով)
Կտ 229 «Այլ դեբիտորական պարտքեր» (ապառիկ գնված ապրանքների, փոխառությունների գծով կազմակերպության նկատմամբ ունեցած պարտքերի մարման գումարով)
Կտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով» (աշխատակիցների կողմից կազմակերպությունից ձեռքբերված ապրանքների և ծառայությունների դիմաց դեբիտորական պարտքերի մարման գումարով)

Կտ 222 «Դեբիտորական պարտքեր այլ եկամուտների գծով» (նյութական վնասի փոխհատուցման գումարով):

Աշխատավարձը հաշվարկվում է յուրաքանչյուր ամիս և վճարվում է անմիջապես աշխատողին ամսական առնվազն մեկ անգամ՝ մինչև հաջորդ ամսվա 15-ը: Գործատուն կարող է ամսական աշխատավարձ վճարել մեկ անգամից ավելի պարբերականությամբ: Աշխատավարձի վճարումն իրականացվում է ՀՀ արժույթով՝ դրամով: Աշխատողի ցանկությամբ աշխատավարձը կարող է վճարվել բանկային վկայագրով, չեկերով կամ աշխատողի կողմից նշված բանկային հաշվին դրամական փոխանցումով:

Արձակուրդային աշխատավարձը վճարվում է արձակուրդի սկզբից առնվազն երեք օր առաջ:

Աշխատավարձի վճարումը ձևակերպում են.

Դտ 527 «Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»
Կտ 251 «Դրամարկղ»
Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»:

Որոշ կազմակերպություններում աշխատողներին կարող են վճարվել կանխավճարներ աշխատավարձի հաշվին: Դրանց վճարումը ձևակերպում են այնպես, ինչպես աշխատավարձի վճարումը դրամական միջոցներով: Աշխատավարձի գծով ամսվա հաշվարկը կատարելիս նախապես վճարված կանխավճարը հանվում է:

Աշխատավարձի և կարճաժամկետ այլ հատուցումների կանխիկ վճարումը կատարվում է դրամարկղից՝ վճարային տեղեկագրերով: Գործատուն յուրաքանչյուր աշխատողին աշխատավարձ վճարելիս պետք է ներկայացնի հաշվարկային թերթիկ, որտեղ նշվում են աշխատողին հաշվարկված, վճարված և պահված գումարները: Վճարման ժամկետը լրանալուց հետո վճարային տեղեկագրերը փակվում են և հանձնվում հաշվապահություն: Այն աշխատողների ազգանունների դիմաց, ովքեր սահմանված ժամկետում աշխատավարձ չեն ստացել, դրոշմամբ կամ ձեռագիր կատարվում է նշում՝ «Չի վճարված»: Տեղեկագրի առաջին էջի վրա նշվում են փաստացի վճարված և չվճարված աշխատավարձի գումարները: Ժամանակին չվճարված աշխատավարձը ավանդագրվում է (դեպոնենտագրվում է): Դեպոնենտների հետ հաշվարկների անալիտիկ հաշվառումը կատարվում է առանձին քարտերում: Աշխատավարձի և կարճաժամկետ այլ հատուցումների չվճարված գումարների ավանդագրումը ձևակերպում են 527 «Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով» հաշվի համապատասխան երկրորդ կարգի հաշվից 5274 «Պարտքեր ավանդագրված հատուցումնե-

ıի գծով» երկրորդ կարգի հաշվին գումարները դուրս գրելու միջոցով, սյսինքն՝

Դտ 527 «Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»
Կտ 5274 «Պարտքեր ավանդագրված հատուցումների գծով»:

Ավանդագրված աշխատավարձի վճարումը ձևակերպում են՝

Դտ 5274 «Պարտքեր ավանդագրված հատուցումների գծով»
Կտ 251 «Դրամարկղ»:

Եթե հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում 527 «Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով» հաշվում առանձին աշխատողների աշխատավարձի գծով առաջանում է դեբետային մնացորդ (գերավճար), ապա այն վերածևակերպվում է որպես դեբիտորական պարտք՝

Դտ 2291 «Դեբիտորական պարտքեր աշխատավարձի վճարման գծով»
Կտ 527 «Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»:

Այս դեբիտորական պարտքը մարվում է հաջորդ ժամանակաշրջանի աշխատավարձից պահումների միջոցով՝

Դտ 527 «Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»
Կտ 2291 «Դեբիտորական պարտքեր աշխատավարձի վճարման գծով»:

10.6. ԲՅՈՒՋԵԻ ՀԱՆԴԵՊ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Կազմակերպությունները բյուջե են վճարում մի շարք հարկեր, որոնք սահմանված են «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով: Ըստ նշված օրենքի Հայաստանի Հանրապետությունում սահմանվում են հարկերի հետևյալ տեսակները՝

- շահութահարկ,
- եկամտային հարկ,
- ակցիզային հարկ,
- ավելացված արժեքի հարկ,
- գույքահարկ,
- հողի հարկ,
- այլ հարկատեսակներ:

Այլ օրենքներով կարող են սահմանվել այլ տեղական հարկատեսակներ: Օրենքով կարող են սահմանվել վերոհիշյալ հարկատեսակներին փոխարինող հաստատագրված վճարներ, շրջանառության հարկեր կամ արտոնագրային վճարներ:

Կազմակերպությունները օրենքով սահմանված հարկերը վճարում են ՀՀ պետական և համայնքների բյուջեներ:

Յուրաքանչյուր հարկի հաշվարկման և վճարման սկզբունքները սահմանվում են առանձին հարկատեսակների մասին օրենքներով: Ստորև ներկայացնենք կարևոր հարկատեսակների հաշվարկման և բյուջե վճարման կարգը, ինչպես նաև բյուջեի հանդեպ պարտավորությունների սինթետիկ հաշվառումը:

Բյուջեի հանդեպ կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտքերի հաշվառման համար նախատեսված է 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով» պասիվային հաշիվը: Նշված հաշվին կից կարող են բացվել երկրորդ կարգի հաշիվներ առանձին հարկերի և վճարումների գծով կրեդիտորական պարտքերի հաշվառման համար: Հաշվի կրեդիտում արտացոլվում է բյուջեի հանդեպ առաջացած պարտավորությունների գումարը, իսկ դեբետում՝ այդ պարտավորությունների մարումը:

Շահութահարկի հաշվարկման և հաշվառման կարգը: Կազմակերպությունները (ռեզիդենտները և ոչ ռեզիդենտները)[2] տարվա ընթացքում իրականացված գործունեության արդյունքներից ելնելով հաշվարկում և վճարում են շահութահարկ: **Շահութահարկը** հարկ վճարողների կողմից «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված կարգով և չափով պետական բյուջե վճարվող ուղղակի հարկ է: Շահութահարկը հաշվարկվում է հարկվող շահույթից՝ սահմանված դրույքաչափերով: Հարկվող շահույթը որոշելու համար համախառն եկամտից հանում են օրենքով նախատեսված նվազեցումները: Համախառն եկամուտը հաշվետու տարում հարկատուի բոլոր եկամուտների հանրագումարն է՝ անկախ դրանց ստացման աղբյուրներից:

Եկամուտների թվին են դասվում մասնավորապես՝ ապրանքների, արտադրանքի, ծառայությունների, հիմնական միջոցների և այլ ակտիվների իրացումից ստացվող հասույթը, տրամադրված փոխառության դիմաց ստացվող տոկոսները, վարձակալության դիմաց ստացվող վարձավճարները, գրականության, արվեստի կամ գիտական աշխատանքի օգտագործման կամ ցանկացած հեղինակային իրավունքից և այլ իրավունքներից օգտվելու համար ստացվող հատուցումը (ռոյալթի), շահա-

[2] Ռեզիդենտ են համարվում ՀՀ-ում ստեղծված կազմակերպությունները և պայմանագրային ներդրումային ֆոնդերը, իսկ ոչ ռեզիդենտ են օտարերկրյա պետություններում կազմակերպությունները, միջազգային կազմակերպությունները և դրանց կողմից ՀՀ-ից դուրս ստեղծված կազմակերպությունները:

բաժինները, ապահովագրական հատուցումները, անհատույց ստացվող ակտիվները, պարտավորությունների զեղչումից կամ ներումից ստացվող եկամուտները, տույժերի և այլ սանկցիաների տեսքով եկամուտները, սահմանված կարգով դուրս գրված անհուսալի կրեդիտորական պարտքերը, նախկինում դուրս գրված անհուսալի դեբիտորական պարտքերի մարման գումարները կամ դուրս չգրված դեբիտորական պարտքերի մարման դեպքում՝ սահմանված կարգով պահուստին կատարված մասհանումների գումարները, գույքագրման ժամանակ բացահայտված ակտիվների ավելցուկը և այլն:

Ըստ շահութահարկի մասին օրենքի եկամուտ չեն համարվում՝ մասնակիցների կողմից կանոնադրական կապիտալում կատարված ներդրումները, բաժնետոմսերի տեղաբաշխման և անվանական արժեքի դրական տարբերությունը, համատեղ գործունեության նպատակով միավորվող միջոցները, արտարժույթի և արտարժույթով արտահայտված այլ ակտիվների և պարտավորությունների, ինչպես նաև օրենքով սահմանված կարգով իրականացված հիմնական միջոցների վերագնահատման դրական արդյունքը, հարկային արտոնությունների գումարները, ոչ առևտրային կազմակերպությունների անհատույց ստացած ակտիվները և ծառայությունները:

Համախառն եկամտից նվազեցումները դասակարգվում են **ծախսերի, կորուստների և այլ նվազեցումների**: Նվազեցումները կատարելիս անհրաժեշտ է հաշվի առնել հետևյալը.

- համախառն եկամուտը նվազեցվում է դրա ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի չափով,
- նվազեցումների միևնույն գումարը համախառն եկամտից հանվում է միայն մեկ անգամ,
- եկամուտների և ծախսերի հաշվառումն իրականացվում է հաշվեգրման եղանակով, որի կիրառման դեպքում դրանց հաշվառումն իրականացվում է հարկատուի կողմից եկամուտների ստացման իրավունքը ձեռք բերելու կամ դրա համար կատարվող ծախսերը ճանաչելու պահից, անկախ եկամտի փաստացի ստացման կամ վճարումների իրականացման ժամկետից:

Անհրաժեշտ են համարվում անմիջականորեն և բացառապես արտադրանքի արտադրության, ծառայությունների մատուցման, ապրանքների իրացման, խորհրդատվական և իրավաբանական ծառայությունների, երաշխիքային հսկողության և շահագործման ընթացքում բացահայտված թերությունների վերացման, արտադրության նախապատրաստման, յուրացման, կոնսերվացման, գույքի պահպանման, կադրերի պատրաստման համար կատարված և եկամտի ստացման հետ կապված այլ ծախսերը:

Ծախսերի թվին են դասվում՝ նյութական ծախսերը, աշխատանքի վարձատրության և դրան հավասարեցված այլ վճարումները, ամորտիզացիոն մասհանումները, չփոխհատուցված հարկերը և այլ պարտադիր վճարները, վարկերի և փոխառությունների տոկոսները, բանկային, ապահովագրական, վարկային կազմակերպությունների ծառայությունների համար վճարները, գովազդային, ներկայացուցչական, գործուղման, դատական ծախսերը, պատճառած վնասի հատուցումը, տույժերը, տուգանքները և այլ սանկցիաները, բացառությամբ պետական կամ համայնքների բյուջեներ և կուտակային կենսաթոշակային համակարգին կատարվող վճարների դիմաց գանձվողների, հիմնական միջոցների վրա կատարված ընթացիկ և սպասարկման ծախսերը, գործատուի կողմից վարձու աշխատողի համար կամավոր կենսաթոշակային ապահովագրության պայմաններով կատարված վճարումները, ֆինանսական համակարգի հաշտարարի գրասենյակին կատարվող պարտադիր վճարները և մի շարք այլ ծախսեր, որոնք հիմնավորված են համապատասխան փաստաթղթերով: Բացառություն են կազմում օրապահիկի ծախսումները, որոնց համար ծախսը հիմնավորող փաստաթուղթ չի պահանջվում:

Արտադրանքի արտադրության և ծառայությունների մատուցման, ապրանքների ձեռքբերման ծախսերի, հիմնական միջոցների և այլ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվում են դրանց իրացմանը համապատասխան:

Կազմակերպությունների վարչական ծախսերի, արտադրանքի և ծառայությունների իրացման ծախսերի և ոչ արտադրական այլ ծախսերի, ֆինանսական գործունեության հետ կապված ծախսերի չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվում են այն տարվա ընթացքում, որին դրանք վերաբերում են:

Հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է բնական և այլ **կորուստների** չափով, որոնք հիմնավորված են փաստաթղթերով և չեն գերազանցում ՀՀ կառավարության սահմանված կարգով որոշված չափը: Նվազեցումը կատարվում է կորուստների տեղի ունենալու կամ հայտնաբերելու տարվա ընթացքում: Համախառն եկամուտը նվազեցվում է գույքի պատահական կորուստների չափով: Դրանք այն կորուստներն են, որոնք տեղի են ունեցել հրդեհի, ջրհեղեղի, երկրաշարժի, [illegible]երային աղետների և արտակարգ իրադարձությունների հետևանքով: Համախառն եկամտից կատարվում են նաև օրենքով սահմանված նվազեցումներ, մասնավորապես համախառն եկամուտը նվազեցվում է [illegible]որական պարտքերի պահուստաֆոնդին կատարված մասհանումների, իսկ այդ պարտքերի դուրս գրման դեպքում՝ պահուստաֆոնդին կատարված մասհանումները գերազանցող գումարի չափով:

Հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամտից չեն նվազեցվում սահմանված նորմատիվները գերազանցող վճարները՝ վնասակար նյու-

թերը շրջակա միջավայր արտանետելու, ՀՀ տարածքից դուրս գովազդի, մարքեթինգի, կադրերի պատրաստման և վերապատրաստման, հատուկ սննդի, արտահագուստի, գործուղման, ներկայացուցչական ծախսերը, անհատույց տրամադրված ակտիվները:

Հարկվող շահույթը որոշելիս ակտիվների և պարտավորությունների գծով ծախսերը որոշվում են, հաշվի առնելով դրանք սկզբնական (ձեռքբերման) արժեքով, բացառությամբ օրենքով սահմանված կարգով իրականացված վերագնահատման արդյունքների:

Շահութահարկի գումարը հարկվող շահույթի նկատմամբ հաշվարկվում է 20% դրույքաչափով:

Շահութահարկի հաշվարկները կատարվում և հարկային տեսչության մարմնին են ներկայացվում յուրաքանչյուր տարվա արդյունքներով: Շահութահարկի հաշվարկները պետք է ներկայացվեն հարկային տեսչություն մինչև հաշվետու տարվան հաջորդող տարվա ապրիլի 15-ը:

Տարվա ընթացքում հարկատուները պարտավոր են կատարել շահութահարկի կանխավճարներ: Կանխավճարների մուծումները կատարվում են յուրաքանչյուր եռամսյակ, նախորդ տարվա շահութահարկի փաստացի գումարի և (կամ) շահութահարկի հաշվարկային մեծության 18,75 %-ի չափով՝ յուրաքանչյուր եռամսյակի վերջին ամսվա 15-ից ոչ ուշ:

Հաշվետու տարվա ավարտից հետո հարկատուն, ելնելով հաշվարկված հարկվող շահույթից, հաշվարկում է շահութահարկի գումարը՝ հաշվանցելով հաշվետու տարվա համար կատարված կանխավճարների գումարները: Շահութահարկի մասին օրենքով սահմանված կարգով որոշված շահութահարկի կանխավճարի գումարը չպետք է պակաս լինի նվազագույն շահութահարկի գումարից: Նվազագույն շահութահարկը որոշվում է նախորդ եռամսյակի ընթացքում ապրանքների, արտադրանքի իրացումից և ծառայությունների մատուցումից հաշվեգրման եղանակով հաշվարկված եկամտի (առանց անուղղակի հարկերի) և նույն ժամանակաշրջանում հիմնական միջոցների համար հաշվարկված ամորտիզացիոն մասհանումների (եկամտի 50%-ը չգերազանցող) տարբերության նկատմամբ՝ 1% դրույքաչափով: Նվազագույն շահութահարկի տարեկան հանրագումարի և հաշվետու տարվա փաստացի շահութահարկի դրական տարբերությունը նվազեցվում է հետագա տարիների շահութահարկից:

Շահութահարկի գծով վճարված կանխավճարների գումարները արտացոլվում են 2251 «Դեբիտորական պարտքեր շահութահարկի գծով» երկրորդ կարգի հաշվում հետևյալ ձևակերպմամբ՝

Դտ	2251	«Դեբիտորական պարտքեր շահութահարկի գծով»
Կտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ»

Շահութահարկի գումարը պետք է վճարվի պետական բյուջե մինչև տվյալ տարվան հաջորդող տարվա ապրիլի 25-ը:

Շահութահարկի հաշվապահական հաշվառման մոտեցումները պարզաբանվում են ՀՀՄՍ 12 «Շահութահարկ» ստանդարտում:

Ֆինանսական հաշվառման համակարգում որոշված հաշվապահական շահույթը կարող է տարբերվել հարկվող շահույթից: Օրինակ, որոշակի ծախսեր ճանաչվում են հաշվեկշռային շահույթի որոշման ժամանակ, սակայն հարկային օրենսդրությամբ կարող է չթույլատրվել դրանց չափով նվազեցնել հարկման ենթակա շահույթը: Մյուս կողմից, հարկային օրենսդրությամբ որոշ ծախսեր կարող են ճանաչվել ընթացիկ ժամանակաշրջանում, սակայն ֆինանսական հաշվետվություններում դրանք ճանաչվում են ապագա ժամանակաշրջաններում: Այս տարբերությունից ելնելով ՀՀՄՍ 12 «Շահութահարկ» ստանդարտում սահմանվում է, թե ինչպես հաշվառել ընթացիկ և հետաձգված շահութահարկը:

Շահութահարկի գծով ծախսը (փոխհատուցումը) ներառում է ընթացիկ և հետաձգված հարկերի գումարը, որը ներառված է տվյալ ժամանակաշրջանի զուտ շահույթի կամ վնասի հաշվարկում: Ընթացիկ հարկը տվյալ ժամանակաշրջանի հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) գծով վճարման (փոխհատուցման) ենթակա շահութահարկի գումարն է: Հետաձգված շահութահարկի առաջացումը կապված է ժամանակավոր տարբերությունների հետ: Դրանք ակտիվների կամ պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքի և դրանց հարկային բազայի միջև եղած տարբերություններն են: Տարբերում են՝

ա) հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ, որոնք հանգեցնում են ապագա ժամանակաշրջաններում հարկվող գումարների առաջացման,

բ) նվազեցվող (հանվող) ժամանակավոր տարբերություններ, որոնք հանգեցնում են ապագա ժամանակաշրջաններում հարկման նպատակով նվազեցվող գումարների առաջացման:

Հարկվող ժամանակավոր տարբերությունները հանգեցնում են շահութահարկի այնպիսի գումարների առաջացմանը, որոնք ենթակա են վճարման ապագա ժամանակաշրջաններում, այլ կերպ ասած առաջացնում են հետաձգված հարկային պարտավորություններ: Դրան հակառակ նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունները հանգեցնում են հետաձգված հարկային ակտիվների առաջացմանը: Դրանք ապագա ժամանակաշրջաններում փոխհատուցման ենթակա շահութահարկի գումարներն են, որոնք կապված են նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների և չօգտագործված հարկային վնասը և հարկային զեղչերը հաջորդ ժամանակաշրջաններ տեղափոխելու հետ:

Ակտիվի կամ պարտավորության հարկային բազան այն գումարն է, որը հարկային նպատակներով վերագրվում է այդ ակտիվին կամ պարտավորությանը:

Ակտիվի հարկային բազան այն գումարն է, որն հարկային նպատակով նվազեցվելու է ցանկացած հարկվող տնտեսական օգուտներից, որը ստանալու է կազմակերպությունը ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցելիս: Եթե այդ տնտեսական օգուտները հարկվող չեն, ապա ակտիվի հարկային բազան հավասար է իր հաշվեկշռային արժեքին: Օրինակ, եթե հիմնական միջոցների համար հաշվարկվել է մաշվածություն դրա արժեքի 40%-ի չափով, ապա այդ ակտիվի հարկային բազան հավասար է արժեքի մնացած 60%-ին:

Պարտավորության հարկային բազան դրա հաշվեկշռային արժեքն է՝ հանած այդ պարտավորության հետ կապված ցանկացած գումար, որն ապագա ժամանակաշրջաններում հարկման նպատակով նվազեցվելու է: Օրինակ, գնորդից ստացված կանխավճարի հարկային բազան հավասար է դրա հաշվեկշռային արժեքին, հանած եկամտի այն մասը, որը չի հարկվելու, քանի որ եկամտից պետք է նվազեցվի վաճառված ապրանքի ինքնարժեքը:

Հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ առաջանում են, օրինակ, վերագնահատումներից արժեքի աճի, հարկային նպատակով արագացված ամորտիզացիայի կիրառման հետևանքով. ակտիվի արժեքը մեծացվում է, սակայն հարկային նպատակներով ճշգրտում չի կատարվում:

Նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունները առաջացնում են հետաձգված հարկային ակտիվ, սակայն միայն այն չափով, որքանով որ հավանական է հարկվող շահույթի ստացում, որի դիմաց կարող է օգտագործվել նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունը: Նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություններ առաջանում են, օրինակ այն դեպքում, երբ հարկային ամորտիզացիան ավելի դանդաղ է, քան հաշվապահականը, կամ երբ վերագնահատումից առաջանում է ակտիվների արժեքի նվազում:

Հետաձգված հարկային ակտիվ ճանաչվում է նաև հաջորդ ժամանակաշրջաններ տեղափոխվող չօգտագործված հարկային վնասի և զեղչերի հետ կապված, սակայն միայն այն չափով, որքանով հավանական է ապագա ժամանակաշրջաններում հարկվող շահույթի ստացում, որի դիմաց կարող է այդ հարկային վնասը օգտագործվել:

Ստորև բերված աղյուսակում ներկայացնենք ժամանակավոր տարբերությունների առաջացման իրավիճակները:

Աղյուսակ 10.5

Ստեղծված իրավիճակը	Ժամանակավոր տարբերության հետևանքը	
Ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը մեծ է հարկային բազայից	-	Հետաձգված հարկային պարտավորություն
Ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը փոքր է հարկային բազայից	Հետաձգված հարկային ակտիվ	-
Պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը մեծ է հարկային բազայից	Հետաձգված հարկային ակտիվ	-
Պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը փոքր է հարկային բազայից	-	Հետաձգված հարկային պարտավորություն

Ընթացիկ հարկային պարտավորությունները պետք է չափվեն այն գումարով, որն ակնկալվում է, որ կվճարվի հարկային մարմիններին կամ կփոխհատուցվի նրանց կողմից, կիրառելով հարկերի դրույքները և հարկային օրենքները, որոնք ուժի մեջ են եղել հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում:

Հետաձգված հարկային ակտիվները և պարտավորությունները պետք է չափվեն հարկերի այն դրույքների օգտագործմամբ, որոնք ակնկալվում է, որ կկիրառվեն ակտիվի իրացման կամ պարտավորության մարման ժամանակ, հիմք ընդունելով այն հարկային դրույքները և օրենքները, որոնք ուժի մեջ են եղել հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում:

Հետաձգված հարկային ակտիվները և պարտավորությունները չպետք է զեղչվեն,

Հետաձգված հարկի գումարները պետք է ճանաչվեն որպես եկամուտ կամ ծախս և ներառվեն տվյալ ժամանակաշրջանի շահույթի կամ վնասի մեջ, բացառությամբ այնպիսի գործարքներից առաջացած գումարներից, որոնք ուղղակիորեն ճանաչվել են սեփական կապիտալում կամ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում:

Շահութահարկի գծով ծախսի հաշվառման համար նախատեսված է 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)» ակտիվային հաշիվը: Այս հաշվին կից կարող են բացվել հետևյալ երկրորդ կարգի հաշիվները՝ 7511 «Ընթացիկ հարկի գծով ծախս (եկամուտ)», 7512 «Հետաձգված հարկի գծով ծախս (եկամուտ)»:

Ընթացիկ հարկի գծով ծախսը ձևակերպում են՝

Դտ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)»
Կտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»:

Նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների դեպքում հետաձգված հարկի գծով ծախսը (եկամուտը) ճանաչվում է հետևյալ կարգով: Եթե հաշվետու ամսաթվի դրությամբ ճանաչման ենթակա հետաձգված հարկային ակտիվների մեծությունը մեծ է նախորդ հաշվետու ամսաթվի դրությամբ առկա հետաձգված հարկային ակտիվների մնացորդից, տարբերության չափով ձևակերպում են հետաձգված ակտիվի առաջացումը՝

Դտ 151 «Հետաձգված հարկային ակտիվներ»
Կտ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)»:

Հակառակ դեպքում, եթե հաշվետու ամսաթվի դրությամբ ճանաչման ենթակա հետաձգված հարկային ակտիվների մեծությունը նախորդ հաշվետու ամսաթվի դրությամբ առկա հետաձգված հարկային ակտիվների մնացորդից փոքր է, տարբերության չափով ձևակերպում են հետաձգված հարկային ակտիվի մարում՝

Դտ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)»
Կտ 151 «Հետաձգված հարկային ակտիվներ»:

Եթե նախորդ հաշվետու ամսաթվի դրությամբ առկա են հետաձգված հարկային պարտավորություններ, ապա նախ, դրանց մնացորդի չափով մարվում է պարտավորությունը, որը ձևակերպվում է որպես շահութահարկի գծով փոխհատուցում (եկամուտ), և միայն դրանից հետո ձևակերպվում է հետաձգված հարկային ակտիվը: Պարտավորության մարումը կձևակերպվի՝

Դտ 422 «Հետաձգված հարկային պարտավորություններ»
Կտ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)»:

Այնուհետև ձևակերպվում է հաշվետու ամսաթվի դրությամբ ճանաչման ենթակա հետաձգված հարկային ակտիվը՝

Դտ 151 «Հետաձգված հարկային ակտիվներ»
Կտ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)»:

Հարկվող ժամանակավոր տարբերությունների դեպքում հետաձգված հարկի գծով ծախսը (փոխհատուցումը) ճանաչվում է հետևյալ կարգով: Եթե հաշվետու ամսաթվի դրությամբ ճանաչման ենթակա հետաձգված հարկային պարտավորությունների մեծությունը մեծ է նախորդ հաշվետու ամսաթվի դրությամբ առկա հետաձգված հարկային պարտավորությունների մնացորդից, տարբերության չափով ձևակերպում են հետաձգված հարկային պարտավորություն՝

Դտ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)»
Կտ 422 «Հետաձգված հարկային պարտավորություններ»:

Եթե հաշվետու ամսաթվի դրությամբ ճանաչման ենթակա հետաձգված հարկային պարտավորությունների մեծությունը փոքր է նախորդ հաշվետու ամսաթվի դրությամբ հետաձգված հարկային պարտավորությունների մնացորդից, ապա տարբերության չափով ձևակերպում են պարտավորության մարում՝

Դտ 422 «Հետաձգված հարկային պարտավորություններ»
Կտ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)»:

Իսկ եթե նախորդ հաշվետու ամսաթվի դրությամբ առկա են հետաձգված հարկային ակտիվներ, ապա նախ դրանց մնացորդի չափով ձևակերպում են հետաձգված ակտիվի մարում և այնուհետև մնացած գումարով ձևակերպում են հետաձգված հարկային պարտավորության առաջացում:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի արդյունքներով հարկային վնասի գծով հետաձգված հարկային ակտիվի ճանաչումը ձևակերպում են՝

Դտ 151 «Հետաձգված հարկային ակտիվներ»
Կտ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)»:

Նախորդ ժամանակաշրջանների հարկային վնասի օգտագործումը ընթացիկ ժամանակաշրջանի հարկվող շահույթի նվազեցման նպատակով ձևակերպում են՝

Դտ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)»
Կտ 151 «Հետաձգված հարկային ակտիվներ»:

Հետաձգված հարկային պարտավորությունների և հետաձգված հարկային ակտիվների հաշվառման, ինչպես նաև շահութահարկի գծով ծախսի կամ փոխհատուցման ճանաչման կարգը ցույց տանք հետևյալ օրինակներով:

Օրինակ 1. Կազմակերպությունը ձեռք է բերել սարքավորում 120 000 դրամ սկզբնական արժեքով: Ըստ հաշվային քաղաքականության՝ սարքավորման մաշվածությունը հաշվարկվում է գծային մեթոդով, իսկ օգտակար ծառայությունը սահմանվել է 4 տարի: Մնացորդային արժեքը էական չէ, և մաշվածության գումարը որոշելիս անտեսվում է: Հաշվապահական հաշվառման նպատակով յուրաքանչյուր տարվա համար հաշվարկված մաշվածությունը կկազմի 30 000 դրամ: Համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի սարքավորման մաշվածությունը պետք է հաշվարկվի ելնելով 5 տարվա նվազագույն ժամկետից: Հետևաբար, յուրաքանչյուր տարվա համար հարկային նպատակով հաշվարկված մաշվածությունը կկազմի 24 000 դրամ: Հաշվարկը ներկայացնենք աղյուսակում:

Աղյուսակ 10.6

Հետաձգված հարկային ակտիվի հաշվարկ (դրամ)

N	Ցուցանիշ	Տարիներ				
		1-ին	2-րդ	3-րդ	4-րդ	5-րդ
Ա	Բ	1	2	3	4	5
1.	Սկզբնական արժեք	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000
2.	Հաշվապահական նպատակով հաշվարկված մաշվածություն	30 000	30 000	30 000	30 000	0
3.	Հաշվապահական նպատակով կուտակված մաշվածություն	30 000	60 000	90 000	120 000	120 000
4.	Հաշվեկշռային արժեք	90 000	60 000	30 000	0	0
5.	Հարկային նպատակով հաշվարկված մաշվածություն	24 000	24 000	24 000	24 000	24 000
6.	Հարկային նպատակով կուտակված մաշվածություն	24 000	48 000	72 000	96 000	120 000
7.	Հարկային բազա	96 000	72 000	48 000	24 000	0
8.	Նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն	6 000	12 000	18 000	24 000	0
9.	Շահութահարկի դրույքաչափ	20%	20%	20%	20%	20%
10.	Հետաձգված հարկային ակտիվ	1 200	2 400	3 600	4 800	0

Մաշվածության հաշվարկման տարբեր ժամկետների հետևանքով ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը շեղվում է հարկային բազայից: Քանի որ հաշվեկշռային արժեքը փոքր է հարկային բազայից, հետևաբար առաջանում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն, որն էլ հանգեցնում հետաձգված հարկային ակտիվի առաջացմանը: Առաջին չորս տարիներում հետաձգված հարկային ակտիվի ճանաչումը ձևակերպվում է որպես շահութահարկի գծով եկամուտ (փոխհատուցում): Առաջին տարվա համար կձևակերպվի փոխհատուցում 1 200 դրամով (տես աղ. 10.6, տող 10, սյունակ 1):

Դտ 151 «Հետաձգված հարկային ակտիվներ» 1 200
Կտ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)» 1 200 :

Երկրորդ տարում նույնը ձևակերպվում է աղ. 10.1-ի նույն տողի 2-րդ և 1-ին սյունակների գումարների տարբերությամբ (2 400 – 1 200) և այսպես շարունակ:

5-րդ տարվա վերջում, երբ ամբողջությամբ փոխհատուցվում է ակտիվի արժեքը, կատարվում է հետաձգված հարկային ակտիվի մարում (տող 10, ս.5-տող 10, ս.4, այսինքն 0 – 4 800)՝

Դտ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)» 4 800
Կտ 151 «Հետաձգված հարկային ակտիվներ» 4 800 :

Օրինակ 2. Կազմակերպությունը ձեռք է բերել սարքավորում 120 000 դրամ սկզբնական արժեքով: Մնացորդային արժեքը գնահատվել է 10 000 դրամ: Մաշվածությունը հաշվարկվում է գծային մեթոդով՝ 5 տարի օգտակար ծառայության ժամկետում: Հաշվապահական նպատակով մաշվածության հաշվարկման ժամանակ ըստ ՀՀՄՍ 16-ի մաշվող գումարը որոշվում է որպես սկզբնական արժեքի և մնացորդային արժեքի տարբերություն: «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն մաշվածության բազան որոշելիս հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքից մնացորդային արժեքը չի հանվում:

Աղյուսակ 10.7

Հետաձգված հարկային պարտավորության հաշվարկ (դրամ)

N	Ցուցանիշ	Տարիներ				
		1-ին	2-րդ	3-րդ	4-րդ	5-րդ
Ա	Բ	1	2	3	4	5
1.	Սկզբնական արժեք	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000
2.	Մնացորդային արժեք	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000
3.	Հաշվապահական նպատակով հաշվարկված մաշվածություն	22 000	22 000	22 000	22 000	22 000
4.	Հաշվապահական նպատակով կուտակված մաշվածություն	22 000	44 000	66 000	88 000	110 000
5.	Հաշվեկշռային արժեք	98 000	76 000	54 000	32 000	10 000
6.	Հարկային նպատակով հաշվարկված մաշվածություն	24 000	24 000	24 000	24 000	24 000
7.	Հարկային նպատակով կուտակված մաշվածություն	24 000	48 000	72 000	96 000	120 000
8.	Հարկային բազա	96 000	72 000	48 000	24 000	0
9.	Հարկվող ժամանակավոր տարբերություն	2 000	4 000	6 000	8 000	10 000
10.	Շահութահարկի դրույքաչափ	20%	20%	20%	20%	20%
11.	Հետաձգված հարկային պարտավորություն	400	800	1 200	1 600	2 000

Հաշվապահական և հարկային նպատակներով հաշվարկված մաշվածության գումարների տարբերությամբ առաջանում է հարկվող ժամանակավոր տարբերություն՝ հետաձգված հարկային պարտավորություն:

Հինգ տարիներից յուրաքանչյուրում հետաձգված հարկային պարտավորության ճանաչումը ձևակերպվում է որպես շահութահարկի գծով ծախս, տարեկան 400 դրամ գումարով (10.7 աղյուսակի տող 11-ի յուրաքանչյուր տարվա համար հաշվարկված հետաձգված հարկային պարտավորության գումարից հանելով նախորդ տարվանը, օրինակ ս.2-ս.1, այսինքն 800 – 400, և այսպես շարունակ)՝

Դտ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)» 400
Կտ 422 «Հետաձգված հարկային պարտավորություններ» 400:

5-րդ տարվա վերջում, երբ ամբողջությամբ փոխհատուցվում է ակտիվի արժեքը, կատարվում է հետաձգված հարկային պարտավորության մարում՝

Դտ 422 «Հետաձգված հարկային պարտավորություններ» 2 000
Կտ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ)» 2 000:

Շահութահարկի վճարման ժամկետը մինչև իրացման դիմաց վճարի ստացման ժամանակաշրջանը հետաձգելու դեպքում ձևակերպում են՝

Դտ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (փոխհատուցում)»
Կտ 542 «Վճարումը հետաձգված հարկային պարտավորություններ»

Իրացման դիմաց վճարը ստանալուց հետո ընթացիկ պարտավորությունների գումարով ձևակերպում են՝

Դտ 542 «Վճարումը հետաձգված հարկային պարտավորություններ»
Կտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»

Հաշվետու տարվա ընթացքում շահութահարկի գծով վճարված կանխավճարի հաշվանցումը արտացոլվում է հետևյալ կերպ՝

Դտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»
Կտ 225 «Դեբիտորական պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»

Շահութահարկի գծով պարտավորության մարումը դրամական միջոցներով ձևակերպվում է՝

Դտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»
Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»

Եկամտային հարկի հաշվարկման և հաշվառման կարգը: Եկամտային հարկը ֆիզիկական անձանց (ռեզիդենտի և ոչ ռեզիդենտի) կողմից պետական բյուջե վճարվող ուղղակի հարկ է:

Եկամտային հարկը վճարվում է հարկվող եկամտից, որը հարկատուի համախառն եկամտի և օրենքով սահմանված նվազեցվող եկամուտների և ծախսերի դրական տարբերությունն է:

Համախառն եկամուտը հաշվետու ժամանակաշրջանում հարկատուի ստացման ենթակա հաշվեգրված բոլոր եկամուտների հանրագումարն է:

Հարկվող եկամուտը որոշելու համար համախառն եկամուտը նվազեցվում է նվազեցվող եկամուտների չափով: Դրանցից են՝ զինծառայողների զինծառայության հետ կապված եկամուտները, ժառանգության և նվիրատվության կարգով ստացված գույքը և դրամական միջոցները, օգնության գումարները, անհատույց ստացված միջոցները, գույքի վաճառքից ստացված գումարները, կրթաթոշակները, ապահովագրական հատուցումները, վճարված նպաստները, բացառությամբ ժամանակավոր անաշխատունակության նպաստների, կենսաթոշակները, կամավոր կենսաթոշակային սխեմայի շրջանակներում կատարված կուտակային վճարները՝ հարկատուի հարկվող եկամտի 5%-ը չգերազանցող չափով, ալիմենտները, դոնորության համար ստացված եկամուտները, պարենային բավարարման արժեքը, ստացված վարկերի և փոխառությունների գումարները, վիճակախաղերի մասնակիցների դրամական և իրային շահումները, արժեթղթերից եկամուտը և մի շարք այլ եկամուտներ:

Գյուղատնտեսական արտադրությամբ զբաղված հարկատուների մոտ եկամուտը նվազեցվում է գյուղատնտեսական արտադրանքի իրացումից ստացված եկամտի չափով, ինչպես նաև այլ գործունեությունից ստացված եկամուտների չափով, եթե վերջինիս տեսակարար կշիռը գյուղատնտեսական և այլ գործունեությունից ստացված եկամտի մեջ չի գերազանցում 10% տոկոսը:

Ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող անձանց համախառն եկամուտը, բացի վերոնշյալ նվազեցվող եկամուտներից, նվազեցվում է այդ եկամտի ստացման համար կատարվող ծախսերի չափով, որոնք հիմնավորված են փաստաթղթերով՝ ֆիզիկական անձի կողմից ներկայացվող տարեկան եկամուտների մասին հաշվարկի հիման վրա:

Հարկային գործակալի կողմից եկամտային հարկի հաշվարկի դրույքաչափերը ներկայացված են նախորդ հարցում՝ 10.3 աղյուսակում: Հարկային գործակալի միջոցով չհարկված եկամուտներից եկամտային հարկը հաշվարկվում է հետևյալ դրույքաչափերով (տես աղյուսակ 10.8):

Աղյուսակ 10.8

Եկամտային հարկի դրույքաչափերը
հարկային գործակալի միջոցով չհարկված եկամուտներից

Տարեկան հարկվող եկամտի չափը	Հարկի գումարը
Մինչև 1 440 000 դրամը	Հարկվող եկամտի 24,4 %-ը
1 440 000 դրամից ավելի	351 360 դրամին գումարած 1 440 000 դրամը գերազանցող գումարի 26 %-ը

Որոշ եկամուտների համար օրենքով սահմանված են եկամտային հարկի այլ դրույքաչափեր: Մասնավորապես, ռոյալթիների և գույքի վարձակալությունից ստացման ենթակա եկամուտներից եկամտային հարկը հաշվարկվում է 10% դրույքաչափով՝ հաշվի չառնելով օրենքով սահմանված նվազեցումները, նույն չափով հաշվարկվում է հարկը տոկոսների համար: Հարկային գործակալը ֆիզիկական անձից գույք ձեռք բերելու դիմաց վճարման ենթակա եկամուտներից հարկը հաշվարկում է 10 % դրույքաչափով: Անձի հետ քաղաքացիաիրավական գրավոր պայմանագիր չկնքելու դեպքում հարկային գործակալը հարկ վճարողին եկամուտներ հաշվարկելիս եկամտային հարկը հաշվարկում և պահում է 11% դրույքաչափով՝ առանց հաշվի առնելու օրենքով սահմանված նվազեցումները: Հաստատագրված վճար վճարող անհատ ձեռնարկատերերի համար եկամտային հարկը հաշվարկվում է հարկվող եկամտից՝ 3% դրույքաչափով:

Հարկային գործակալը յուրաքանչյուր ամիս հաշվարկում է եկամտային հարկի գումարը, դրանից պակասեցնելով վարձու աշխատողների համար հաշվարկված և տվյալ ամսում փաստացի վճարված ժամանակավոր անաշխատունակության նպաստները, ինչպես նաև վարձու աշխատողի մահվան դեպքում տրվող թաղման նպաստի գումարները: Ընդ որում նպաստները պակասեցված են համարվում պակասեցման ամսվան հաջորդող ամսվա 20-ից: Հարկային գործակալները պարտավոր են յուրաքանչյուր ամսվա համար այդ ամսվան հաջորդող ամսվա 20-ից ոչ ուշ բացառապես էլեկտրոնային եղանակով հարկային մարմին ներկայացնել սահմանված ձևի եկամտային հարկի ամփոփ հաշվարկ:

Եկամտային հարկի հաշվարկման կարգը ցույց է տրվել օրինակով աշխատավարձից պահումների հարցը քննարկելիս (տես՝ սույն գլխի 10.5 հարցը):

Աշխատակիցների աշխատավարձից պահվող եկամտային հարկի գծով բյուջեի հանդեպ պարտավորությունների առաջացումը ձևակերպում են՝

Դտ 527 «Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»
Կտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»:

Այլ տիպի գործառնություններից եկամտային հարկի գծով պարտավորությունների առաջացումը ձևակերպում են՝

Դտ 211 «Նյութեր»
Դտ 216 «Ապրանքներ»
Կտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»

Ավելացված արժեքի և ակցիզային հարկի հաշվարկման և հաշվառման կարգը: Ավելացված արժեքի հարկը (ԱԱՀ) անուղղակի հարկ է, որը վճարվում է պետական բյուջե՝ ապրանքների ներմուծման, ՀՀ տարածքում դրանց արտադրության ու շրջանառության, ծառայությունների մատուցման բոլոր փուլերում:

ԱԱՀ վճարողներ են համարվում ինքնուրույն տնտեսական գործունեություն վարող և ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ իրականացնող ֆիզիկական և իրավաբանական անձիք, իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող ձեռնարկությունները կամ անհատ ձեռնարկատերերը, որոնք տվյալ տարվա հունվարի մեկի դրությամբ օրենքի համաձայն չեն կարող համարվել շրջանառության հարկ վճարող: Եթե օրացուցային տարվա ընթացքում մատակարարված ապրանքների (ծառայությունների) իրացման շրջանառությունը գերազանցում է ԱԱՀ- ի շեմը (58,35 մլն դրամը), ապա այդ պահից անձը համարվում է ԱԱՀ վճառող, ընդ որում այս դեպքում ԱԱՀ վճարվում է ԱԱՀ-ի շեմը գերազանցող գումարից: Անձը համարվում է ԱԱՀ վճարող նաև այն պահից, երբ օրենքի համաձայն դադարում է համարվել շրջանառության հարկ վճարող:

ԱԱՀ-ով հարկվող օբյեկտ է համարվում հարկվող գործարքների ամբողջ արժեքը (շրջանառությունը): Հարկվող գործարքներ են՝ հատուցման դիմաց ապրանքների մատակարարումը, ծառայությունների մատուցումը, անհատույց կամ մասնակի հատուցմամբ սպառումը, «ներմուծում ազատ շրջանառության համար» մաքսային ռեժիմով ապրանքների ներմուծումը: ՀՀ ներքին տարածք ներմուծվող ապրանքներից ԱԱՀ-ն հաշվարկվում և գանձվում է մաքսային մարմինների կողմից՝ ՀՀ սահմանին:

Օրենքով որոշ գործարքներ դիտվել են որպես ԱԱՀ–ով չհարկվող: Այսպես, հարկման օբյեկտ չեն համարվում՝ պետական տուրքի գումարը, սեփականաշնորհման, կազմակերպության վերակազմակերպման, ՀՀ կառավարության որոշումների հիման վրա ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման անհատույց գործարքները, մասնակի հատուցմամբ գործարքները (հարկվող շրջանառության և ստացված հատուցման տարբերությամբ) և որոշ այլ գործարքներ:

ԱԱՀ–ի դրույքաչափը սահմանված է 20 տոկոս՝ ապրանքների և ծառայությունների հարկվող շրջանառության նկատմամբ: Ապրանքների և ծառայությունների լրիվ արժեքով հատուցման գումարի մեջ ԱԱՀ-ի գումարը որոշվում է 16,67 տոկոս հաշվարկային դրույքաչափով:

Ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման դեպքում ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում դրանց արժեքը դրամական արտահայտությամբ՝ առանց ԱԱՀ-ի, իսկ ներմուծվող ապրանքների համար՝ դրանց մաքսային արժեքի և գանձվող մաքսատուրքի և ակցիզային հարկի գումարը: Ապրանքների անհատույց (կամ մասնակի հատուցմամբ) մատակարարման դեպքում հարկման օբյեկտ է համարվում այդպիսի կամ համանման գործարքների համար ընդունվող մեծության (գործարքի իրական արժեքի) 80%-ը կազմող մեծությունը: Ակցիզային հարկով հարկվող ապրանքների մատակարարման դեպքում ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության մեջ ներառվում է նաև ակցիզային հարկի գումարը:

Ավելացված արժեքի հարկի մասին օրենքով սահմանված են արտոնություններ ԱԱՀ-ի գծով՝ հարկից ազատում և զրոյական դրույքաչափերի կիրառում:

ԱԱՀ-ի զրոյական դրույքաչափի կիրառման դեպքում ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման գործարքների հարկվող շրջանառության նկատմամբ հարկ չի հաշվարկվում, սակայն ի տարբերություն հարկից ազատման դեպքերի, այդ գործարքների մասով ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների դիմաց մատակարարների կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները հաշվանցվում են անձի այլ հարկային պարտավորությունների հաշվին:

ԱԱՀ վճարողները պարտավոր են դուրս գրել հարկային հաշիվներ: **Հարկային հաշիվ** է համարվում ապրանքների մատակարարումը հաստատող հաշվարկային փաստաթուղթը (օրինակ, հաշիվ ապրանքագիրը): Թղթային կամ էլեկտրոնային հարկային հաշվի մեջ պարտադիր նշվում են հետևյալ տվյալները՝

- ՀՀ կառավարության սահմանած՝ ծախսերը հիմնավորող փաստաթղթերի նկատմամբ ներկայացվող պահանջներով նախատեսված տվյալները,
- ԱԱՀ-ի դրույքաչափը և գումարը՝ առանձին տողով,
- հարկային հաշվի սերիան և համարը,
- ԱԱՀ վճարողի հաշվառման համարը:

ԱԱՀ վճարող անձիք հաշվետու ժամանակաշրջանում պետական բյուջե են վճարում այդ ժամանակաշրջանում իրականացված հարկվող գործարքների հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարը, որից հաշվանցվում են՝

1) արտադրական և այլ առևտրային նպատակներով հաշվետու ժամանակաշրջանում ձեռքբերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների գծով մատակարարների կողմից ներկայացված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարի չափով, որոնց դիմաց բանկերի կամ փոստի միջոցով մատակարարի բանկային հաշվին կատարվել է վճարում:

Կանխիկ գումարով վճարումների դեպքում հաշվանցում են հարկային հաշիվներում, հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների ֆիսկալային կտրոններում կամ կրճատ հաշիվ ապրանքագրերում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, եթե գործարքների գումարը (ներառյալ ԱԱՀ-ն) յուրաքանչյուր միանվագ գործարքի համար չի գերազանցում 300 հազ.դրամը, իսկ յուրաքանչյուր ամսվա ընթացքում բոլոր այդպիսի գործարքների համար՝ 3 մլն.դրամը,

2) հանրապետության տարածք ներմուծված ապրանքների համար ՀՀ մաքսային մարմինների կողմից գանձված (գանձման ենթակա) ԱԱՀ-ի գումարների չափով, եթե օրենքով նախատեսված է ԱԱՀ-ի գանձում ապրանքների ներմուծման պահին:

Այսպիսով, ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցման համար պարտադիր է հետևյալ պահանջների առկայությունը.

ա) գնորդի մոտ ապրանքների ձեռք բերումը պետք է ձևակերպված լինի համապատասխան հաշվապահական հաշվառմամբ,

բ) գնորդի մոտ պետք է առկա լինի ձեռքբերված ապրանքների դիմաց մատակարարի կողմից սահմանված կարգով դուրս գրված հարկային հաշիվը,

գ) գնորդի մոտ պետք է առկա լինի ձեռք բերված ապրանքների դիմաց մատակարարին վճարումը հաստատող փաստաթուղթը:

Եթե նշված պայմաններից առնվազն մեկը բացակայում է, ԱԱՀ-ի հաշվանցում չի կատարվում:

Մատակարարների հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները հաշվանցման ենթակա չեն ԱԱՀ վճարող չհանդիսացող անձանց կողմից, հարկվող օբյեկտ չհամարվող և ԱԱՀ-ից ազատված գործարքների գծով (այդ թվում արտոնագրային վճարով, հաստատագրված վճարով կամ շրջանառության հարկով հարկվող), ոչ արտադրական (ոչ առևտրային) նպատակներով ձեռքբերված և օգտագործված ապրանքների և ծառայությունների, օգտագործման համար ձեռք բերված մարդատար ավտոմեքենաների գծով և օրենքով նախատեսված այլ դեպքերում:

Հայաստանի Հանրապետություն ապրանքների ներմուծման դեպքում դրանց համար ԱԱՀ վճարվում է ներմուծման օրվանից 10 օրվա ընթացքում:

ԱԱՀ վճարողների կողմից հարկվող գործարքների իրականացման դեպքում հարկային պարտավորության ծագման պահ է համարվում այն պահը, երբ ապրանքները առաքվել կամ հանձնվել են գնորդներին կամ ծառայությունները մատուցվել են պատվիրատուներին, կամ ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման գծով գնորդներից ստացվել է հատուցում, իսկ անհատույց կամ մասնակի հատուցմամբ սպառման հարկվող գործարքների դեպքում՝ դրանց իրականացման օրը:

ԱԱՀ գումարների վճարումները պետական բյուջե կատարվում են յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար: ԱԱՀ-ի վճարման հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում յուրաքանչյուր եռամսյակը: Այն անձանց համար, որոնց ապրանքների մատակարարման, ծառայությունների մատուցման կամ անհատույց (մասնակի հատուցմամբ) սպառման հարկվող գործարքներից հասույթը (առանց ԱԱՀ-ի) նախորդող օրացուցային տարում գերազանցել է 100 մլն. դրամը, ԱԱՀ-ի վճարման հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում յուրաքանչյուր ամիսը: ԱԱՀ–ի վճարումները պետական բյուջե կատարում են մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող ամսվա 20-ը ներառյալ: ԱԱՀ վճարողները նույն ժամկետներում պետք է ներկայացնեն հարկի գծով հաշվարկները իրենց գրանցման վայրի հարկային տեսչության մարմին:

Անուղղակի հարկերին է վերաբերում նաև ակցիզային հարկը: Ակցիզային հարկը որոշ ապրանքների ներմուծման կամ հանրապետության տարածքում այդ ապրանքներն արտադրողների կողմից դրանց օտարման համար պետական բյուջե վճարվող անուղղակի հարկ է: Ակցիզային հարկով հարկվող ապրանքներն են՝ գարեջուրը, խաղողի և այլ գինիները, գինենյութը, սպիրտը և սպիրտային խմիչքները, ծխախոտի արդյունաբերական փոխարինիչները, սիգարները, սիգարելաները և սիգարետները՝ ծխախոտով կամ դրա փոխարինիչներով, բենզինը, հում նավթը և նավթամթերքները, դիզելային վառելիքը, նավթային գազերը և գազանման այլ ածխաջրածինները, քսայուղերը, ինչպես նաև ակցիզային հարկի մասին օրենքով սահմանված թեթև մարդատար ավտոմեքենաները:

Ակցիզային հարկ վճարողներ են հանդիսանում վերոհիշյալ ապրանքները ներմուծող կամ արտադրող իրավաբանական և ֆիզիկական անձինք:

Ակցիզային հարկով հարկվող օբյեկտ է համարվում «ներմուծում ազատ շրջանառության համար» մաքսային ռեժիմով ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների ներմուծումը, և հանրապետության տարածքում արտադրողների կողմից վերոհիշյալ ապրանքների օտարումը, այդ թվում՝ անհատույց:

Հարկման բազա է համարվում ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների քանակը (ծավալը) կամ բացթողնման (ներմուծման դեպքում՝ մաքսային) արժեքը, որոնց նկատմամբ սահմանված դրույքաչափերով հաշվարկվում է ակցիզային հարկի գումարը: Օրինակ, գարեջրի համար ակցիզային հարկի դրույքաչափը սահմանվել է՝ տեղական արտադրության դեպքում՝ բացթողնման գնի, իսկ ներմուծման դեպքում՝ մաքսային արժեքի 30%-ի չափով, բայց ոչ պակաս, քան 1լ համար 105 դրամ, սպիրտային խմիչքների համար՝ համապատասխանաբար բացթողնման գնի կամ մաքսային արժեքի 50%-ի չափով, բայց ոչ պակաս, քան 1լ համար 500 դրամ, ներմուծվող թեթև մարդատար ավտոմեքենաների համար՝ մաքսային արժեքի 20%-ի չափով և այլն:

Ակցիզային հարկի գծով սահմանված են որոշ արտոնություններ:

Որոշ ներմուծվող և հանրապետությունում արտադրվող ապրանքների (օրինակ, գարեջրի, գինենյութերի, սպիրտային խմիչքների) համար կարող է սահմանվել դրոշմավորման կարգ: Հարկ վճարողների համար ակցիզային դրոշմանիշների ձեռքբերման համար վճարված գումարը համարվում է հարկի կանխավճար:

Ներմուծման դեպքում ակցիզային հարկը վճարվում է ներմուծման օրվանից տասն օրվա ընթացքում: Այս դեպքում վճարողները ակցիզային հարկի վերաբերյալ հարկային մարմիններին հարկային հաշվարկ չեն ներկայացնում:

Հանրապետությունում արտադրվող ապրանքների համար հարկ վճարող անձանց համար ակցիզային հարկի գծով հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում յուրաքանչյուր ամիսը: Յուրաքանչյուր հաշվետու ամսվա հարկի գումարները պետք է վճարվեն մինչև հաջորդ ամսվա 15-ը: Վճարողը պարտավոր է յուրաքանչյուր եռամսյակի համար՝ մինչև եռամսյակին հաջորդող ամսվա 20-ը հարկի հաշվարկը ներկայացնել հարկային տեսչություն:

Հարկման ենթակա ապրանքներ արտադրողների կողմից հանրապետությունում ձեռքբերված կամ ներմուծված ակցիզային հարկով հարկված հումքի դիմաց վճարված ակցիզային հարկի գումարը՝

ա) այդ հումքից պատրաստված հարկման ենթակա ապրանքների արտահանման դեպքում ենթակա է վերադարձման,

բ) պակասեցվում է դրանց համար դուրսգրված հաշվարկային փաստաթղթերի հիման վրա՝ հաշվետու ժամանակաշրջանում վճարման ենթակա ակցիզային հարկի ընդհանուր գումարից:

Անուղղակի հարկերի գծով բյուջեի հանդեպ պարտավորությունների առաջացումը ձևակերպում են՝

Դտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»
Դտ 222 «Դեբիտորական պարտքեր այլ եկամուտների գծով»

Դտ 251 «Դրամարկղ»
Դտ 252 Հաշվարկային հաշիվ»
Դտ 253 «Արտարժութային հաշիվ»
Դտ 523 «Ստացված կանխավճարներ»
Կտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»:

Նշված ձևով հարկը ձևակերպում են այն դեպքում, երբ հարկի վճարումը չի հետաձգվել: Եթե հարկի վճարումը հետաձգվում է մինչև ապրանքների դիմաց վճարների ստացումը, ապա հետաձգված հարկերի գծով պարտավորությունները հաշվառվում են 542 «Վճարումն հետաձգված հարկային պարտավորություններ» հաշվում՝ հետևյալ ձևակերպմամբ՝

Դտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»
Դտ 222 «Դեբիտորական պարտքեր այլ եկամուտների գծով»
Կտ 542 «Վճարումն հետաձգված հարկային պարտավորություններ»:

Իրացման դիմաց վճարումը ստանալուց հետո ձևակերպում են՝

Դտ 542 «Վճարումն հետաձգված հարկային պարտավորություններ»
Կտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»:

Այն դեպքում, երբ ակտիվների ձեռքբերման և հաշվանցման պահերը չեն համընկնում, հաշվանցման ենթակա անուղղակի հարկերը հաշվառման են վերցնում 261 «Ընթացիկ ակտիվներ հաշվանցումը հետաձգված անուղղակի հարկերի գծով» ակտիվային հաշվում: Հաշվանցման ենթակա ավելացված արժեքի հարկը հաշվառվում է 226 «Հաշվանցման (փոխհատուցման) ենթակա անուղղակի հարկեր» ակտիվային հաշվում:

Երբ ակտիվների ձեռք բերման և հաշվանցման պահերը համընկնում են, ավելացված արժեքի հարկի գումարով ձևակերպում են՝

Դտ 226 «Հաշվանցման (փոխհատուցման) ենթակա անուղղակի հարկեր»
Կտ 152 «Կանխավճարներ ոչ ընթացիկ ակտիվներ ձեռք բերելու համար»
Կտ 224 «Տրված ընթացիկ կանխավճարներ»
Կտ 228 «Դեբիտորական պարտքեր առհաշիվ տրված գումարների գծով»
Կտ 251 «Դրամարկղ»
Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ 253 «Արտարժութային հաշիվ»
Կտ 254 «Այլ հաշիվներ բանկերում»

Իսկ երբ ակտիվների ձեռք բերման և հաշվանցման պահերը չեն համընկնում, ապա անուղղակի հարկերի գումարով ձևակերպում են՝

Դտ 261 «Ընթացիկ ակտիվներ հաշվանցումը հետաձգված անուղղակի հարկերի գծով»
Կտ 152 «Կանխավճարներ ոչ ընթացիկ ակտիվներ ձեռք բերելու համար»
Կտ 224 «Տրված ընթացիկ կանխավճարներ»
Կտ 251 «Դրամարկղ»
Կտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Կտ 531 «Այլ ընթացիկ պարտավորություններ»

ԱԱՀ-ի գծով հաշվանցման իրավունքի ձեռք բերումը ձևակերպվում է՝

Դտ 226 «Հաշվանցման (փոխհատուցման) ենթակա անուղղակի հարկեր»
Կտ 261 «Ընթացիկ ակտիվներ հաշվանցումը հետաձգված անուղղակի հարկերի գծով»

Հետաձգված ակցիզային հարկի գծով ընթացիկ ակտիվների դուրս գրումը ձևակերպվում է ենթաակցիզային ապրանքների իրացման ծավալի համամասնությամբ.

Դտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»
Կտ 261 «Ընթացիկ ակտիվներ հաշվանցումը հետաձգված անուղղակի հարկերի գծով»:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում կատարվում է ԱԱՀ-ի գծով պարտավորության հաշվանցում, սակայն բյուջեի հանդեպ ձևավորված պարտքից ոչ ավելի: Դա ձևակերպվում է՝

Դտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»
Կտ 226 «Հաշվանցման (փոխհատուցման) ենթակա անուղղակի հարկեր»:

Ակտիվների փոխանակման դեպքում ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցումը ձևակերպում են՝

Դտ 226 «Հաշվանցման (փոխհատուցման) ենթակա անուղղակի հարկեր»
Կտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»

Եթե հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում 226 «Հաշվանցման (փոխհատուցման) ենթակա անուղղակի հարկեր» հաշվում մնում է չփոխ-

հատուցված գումար, այն ձևակերպում են որպես բյուջեի գծով դեբիտորական պարտք՝

Դտ	225	«Դեբիտորական պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»
Կտ	226	«Հաշվանցման (փոխհատուցման) ենթակա անուղղակի հարկեր»

Անուղղակի հարկերի հաշվարկման և հաշվառման կարգը ցույց տանք ԱԱՀ-ի օրինակով:

Ենթադրենք, կազմակերպության համար ԱԱՀ-ի վճարման հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում յուրաքանչյուր եռամսյակը: Հաշվետու տարվա առաջին եռամսյակում արտադրանքի վաճառքից հասույթը կազմել է 2 000,0 հազ. դրամ, որին վերաբերող ԱԱՀ-ի գումարը կազմել է 400,0 հազ. դրամ: Այդ ընթացքում կազմակերպությունը արտադրական նպատակներով կատարել է հետևյալ գնումները:

1. Հունվարին ձեռք են բերվել նյութեր, որոնց ձեռքբերման արժեքը 500,0 հազ. դրամ է, իսկ ԱԱՀ-ը՝ 100,0 հազ. դրամ: Մատակարարի հաշիվը վճարվել է փետրվարին:
2. Փետրվար ամսում ձեռք են բերվել ապրանքներ, որոնց ձեռքբերման արժեքը 120,0 հազ. դրամ է, իսկ ԱԱՀ-ը՝ 24,0 հազ. դրամ: Ապրանքների արժեքը վճարվել է հաշվարկային հաշվից:
3. Մարտին ստացվել են կիսապատրաստուքներ. ձեռքբերման արժեքը 400,0 հազ. դրամ, ԱԱՀ-ը՝ 80,0 հազ. դրամ: Մինչև առաջին եռամսյակի ավարտը վերջինիս դիմաց վճարում չի կատարվել:

Բերված գործառնությունները հաշվառման մեջ կարտացոլվեն հետևյալ կերպ:

Իրացումից հասույթի և իրացված արտադրանքին վերաբերող ԱԱՀ-ի գումարով ձևակերպվում է՝

Դտ	221	«Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»	2 400 000
Կտ	611	«Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ»	2 000 000
Կտ	524	«Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»:	400 000

Ձեռքբերված ակտիվներին վերաբերող ԱԱՀ-ի գումարները ձևակերպվում են հետևյալ կերպ:

1. Նյութերի ձեռքբերման պահին՝

Դտ	2111	«Հումք և նյութեր»	500 000
Դտ	261	«Ընթացիկ ակտիվներ հաշվանցումը հետաձգված անուղղակի հարկերի գծով»	100 000
Կտ	521	«Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»:	600 000

Մատակարարի հաշիվը վճարելուց հետո ձևակերպվում է ԱԱՀ-ի հաշվանցման իրավունքի ձեռքբերումը՝

Դտ	226	«Հաշվանցման (փոխհատուցման) ենթակա անուղղակի հարկեր»	100 000
Կտ	261	«Ընթացիկ ակտիվներ հաշվանցումը հետաձգված անուղղակի հարկերի գծով»:	100 000

2. Ապրանքների ձեռքբերման դեպքում՝

Դտ	216	«Ապրանքներ»	120 000
Դտ	226	«Հաշվանցման (փոխհատուցման) ենթակա անուղղակի հարկեր»	24 000
Կտ	252	«Հաշվարկային հաշիվ»	144 000:

Մատակարարի պարտքը վճարվել է անմիջապես՝ ապրանքների ստացման ժամանակ, հետևաբար հարկի հաշվանցման իրավունքը ձեռք է բերվել նույն պահին:

3. Կիսապատրաստուքների ձեռքբերման պահին ձևակերպվում է՝

Դտ	2112	«Գնովի կիսապատրաստուքներ, համալրող շինվածքներ և դետալներ»	400 000
Դտ	261	«Ընթացիկ ակտիվներ հաշվանցումը հետաձգված անուղղակի հարկերի գծով»	80 000
Կտ	521	«Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»:	480 000

Մատակարարի հաշիվը չի վճարվել մինչև եռամսյակի վերջը, հետևաբար այդ գումարով տվյալ եռամսյակում հաշվանցման իրավունք չի ձեռք բերվել:

Հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարով (100 000 + 24 000) կձևակերպվի բյուջեի հանդեպ պարտավորության մարում՝

Դտ	524	«Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»	124000
Կտ	226	«Հաշվանցման (փոխհատուցման) ենթակա անուղղակի հարկեր»:	124000

Առաջին եռամսյակում բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը կկազմի 276 000 դրամ (400 000-124 000):

Այլ հարկերի և վճարների գծով բյուջեի հանդեպ պարտավորությունների հաշվառումը:

Գույքահարկը հարկատուներին սեփականության իրավունքով պատկանող հարկվող օբյեկտ համարվող գույքի համար համապատասխան բյուջեներ վճարվող ուղղակի հարկ է, որը կախված չէ հարկատուի տնտեսական գործունեության արդյունքից:

Գույքահարկ վճարողներ են համարվում Հայաստանի Հանրապետությունում և այլ պետություններում ստեղծված կազմակերպությունները, միջազգային կազմերպությունները և դրանց կողմից ՀՀ-ից դուրս ստեղծված կազմակերպությունները, ՀՀ քաղաքացիները, օտարերկրյա քաղաքացիները, քաղաքացիություն չունեցող անձինք, որոնց ՀՀ տարածքում պատկանում է հարկվող օբյեկտ հանդիսացող գույքը:

Գույքահարկով հարկվող օբյեկտ են համարվում շենքերը, շինությունները և փոխադրամիջոցները:

Շինությունների հարկման բազա է համարվում սահմանված կարգով գնահատված կադաստրային արժեքը: Շինությունների գնահատումը կատարվում է երեք տարին մեկ անգամ անշարժ գույքի կադաստր վարող մարմնի կողմից՝ գնահատման տարվա հուլիսի 1-ի դրությամբ հաշվառված տվյալներով:

Փոխադրամիջոցների հարկման բազա է համարվում փոխադրամիջոցի շարժիչի հզորությունը (ձիաուժ կամ կիլովատ):

Շինությունների համար գույքահարկի դրույքաչափերը սահմանված են տոկոսով կադաստրային արժեքի նկատմամբ. հասարակական և արտադրական նշանակության շինությունների համար՝ 0,3%, բնակելի նշանակության շինությունների, բազմաբնակարանային բնակելի շենքերի, բազմաբնակարանային շենքերի ոչ բնակելի տարածքների, կիսակառույց շինությունների, կառուցված այն շինությունների համար, որոնք դեռևս չեն ստացել իրավունքների պետական գրանցում՝ 0%-ից մինչև 1%, կախված հարկվող օբյեկտի արժեքից, ավտոտնակների համար՝ 0,2%:

Փոխադրամիջոցների գույքահարկի դրույքաչափերը սահմանված են ըստ դրանց տեսակների՝ ելնելով շարժիչի հզորությունից:

Հողի հարկ վճարողներ են հանդիսանում հողի սեփականատերերը, պետական սեփականություն հանդիսացող հողի մշտական օգտագործողները: Վարձակալության պայմաններով օգտագործման տրամադրված հողերի համար հարկը վճարում է վարձատուն:

Գյուղատնտեսական նշանակության հողերի համար հարկման օբյեկտ է հանդիսանում հողի կադաստրային գնահատմամբ որոշված հաշվարկային զուտ եկամուտը, իսկ ոչ գյուղատնտեսական նշանակության հողերի համար՝ կադաստրային գնահատման արժեքը:

Հողի հարկի չափը կապված չէ վճարողների տնտեսական գործունեության արդյունքներից և սահմանվում է հողամասերի միավոր մակերեսի համար հաստատագրված վճարի ձևով, որը վճարվում է տարվա համար:

Հողի հարկի դրույքաչափերը սահմանվում են՝

- գյուղատնտեսական նշանակության հողերի համար՝ հաշվարկային զուտ եկամտի 15 % -ի չափով,
- ոչ գյուղատնտեսական նշանակության հողերի համար սահմանվում են շերտավորված դրույքաչափեր՝ կադաստրային գնահատման արժեքի նկատմամբ (բնակավայրերից դուրս հողերի համար՝ 0.5%, մյուս հողերի համար՝ 1%):

Հարկման ենթակա մակերեսների մեջ մտնում են շինություններով և շենքերով զբաղեցված հողերը:

Բյուջեի հանդեպ պարտավորությունների առաջացումը հողի հարկի, գույքահարկի, հաստատագրված վճարի գծով ձևակերպում են՝

Դտ 713 «Վարչական ծախսեր»
Կտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»:

Մաքսային օրենսգրքի համաձայն ՀՀ մաքսային սահմանով ապրանքներ տեղափոխելիս մաքսային մարմինների կողմից գանձվում են մաքսային վճարներ: Դրանք ներառում են մաքսավճարները, մաքսատուրքերը, ինչպես նաև մաքսային մարմինների կողմից գանձվող՝ օրենքով սահմանված հարկերը, տուրքերը և այլ պարտադիր վճարները (մասնավորապես ավելացված արժեքի և ակցիզային հարկերը, ճանապարհային, բնապահպանական և հաստատագրված վճարները): Մաքսային վճարները հաշվարկվում են ՀՀ մաքսային սահմանով ապրանքները և տրանսպորտային միջոցները տեղափոխելիս հայտարարագրելու օրվա դրությամբ հաշվարկված մաքսային արժեքից՝ մաքսային վճարների գործող դրույքաչափերով: Ապրանքների մաքսային արժեքը գործարքի գինն է, այսինքն այն գումարը, որը փաստացի վճարվել է, ենթակա է վճարման կամ պետք է վճարվեր ապրանքը ներմուծման երկիր արտահանելու նպատակով ձեռք բերելու և մինչև ՀՀ մաքսային սահմանը տեղափոխելու համար:

Մաքսատուրքը ՀՀ մաքսային սահմանով ապրանքների տեղափոխման համար պետական բյուջե գանձվող պարտադիր վճար է: Այն հաշվարկվում է մաքսային մարմինների կողմից հայտարարագրի ներկայացման օրվա դրությամբ՝ սահմանված դրույքաչափերով: Հարկման ենթակա ապրանքների մեծ մասի համար սահմանված են մաքսային արժեքի նկատմամբ 0% կամ 10% դրույքաչափեր: Որոշ ապրանքների (օրինակ, գարեջրի, էթիլային սպիրտի, սպիրտային խմիչքների) համար գործում են յուրահատուկ դրույքաչափեր, որոնք սահմանվում են կայուն մեծություններով՝ հարկման ենթակա ապրանքների չափման միավորի համար: Ար-

տահանման դեպքում բոլոր արտադրատեսակների նկատմամբ կիրառվում է մաքսատուրքի միայն 0% դրույքաչափ:

Մաքսատուրքը հաշվարկվում է մաքսային մարմինների կողմից ապրանքների տեղափոխման օրվանից տասնօրյա ժամկետում: Այդ նույն ժամկետում պետք է իրականացվի մաքսատուրքի վճարումը բյուջե:

Մաքսավճարը դա մաքսային ծառայությունների դիմաց կատարվող վճար է: Մաքսավճարը մաքսային օրենսգրքով սահմանված կարգով պետական բյուջե վճարվող պարտադիր վճար է, որն օգտագործվում է մաքսային գործի զարգացման և մաքսային մարմինների նյութատեխնիկական և սոցիալական բազայի ապահովման նպատակով: Մաքսավճարի գանձումը կատարվում է տարբեր դրույքաչափերով: Մասնավորապես, ՀՀ մաքսային սահմանով տեղափոխվող ապրանքների համար դրույքաչափը սահմանված է 3 500 դրամ (յուրաքանչյուր բեռնամաքսային հայտարարագիր լրացնելու համար), ապրանքների զննման և հաշվարկման համար՝ 1000 դրամ, մինչև մեկ տոննա քաշով ապրանքների համար, իսկ գերազանցելու դեպքում յուրաքանչյուր լրացուցիչ տոննայի համար՝ 300 դրամ, խողովակաշարերով և էլեկտրահաղորդման գծերով ապրանքների նկատմամբ՝ 500 000 դրամ, և այսպես շարունակ: Մաքսավճարը պետք է վճարվի սահմանված ծառայությունների մատուցման պահից եռօրյա ժամկետում:

Մաքսատուրքի և մաքսավճարի գծով բյուջեի նկատմամբ պարտավորությունների առաջացումը ձևակերպում են՝

Դտ 111 «Մաշվող հիմնական միջոցներ»
Դտ 118 «Օգտագործման համար ոչ մատչելի հիմնական միջոցներ»
Դտ 211 «Նյութեր»
Դտ 216 «Ապրանքներ»
Կտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»:

2013 թ. հունվարի 1-ից ուժի մեջ է մտել շրջանառության հարկի մասին ՀՀ օրենքը: ***Շրջանառության հարկը*** առևտրային կազմակերպությունների, անհատ ձեռնարկատերերի և նոտարների կողմից իրականացվող գործունեության համար պետական բյուջե վճարվող հարկ է, որը փոխարինում է ավելացված արժեքի հարկը և (կամ) շահութահարկը: Ընդ որում շրջանառության հարկի մեջ շահութահարկի հաշվարկային մեծությունն ընդունվում է 40%:

Շրջանառության հարկ վճարողներ են համարվում այն անձինք, որոնց նախորդ օրացուցային տարվա ընթացքում գործունեության բոլոր տեսակների մասով մատակարարված ապրանքների, մատուցված ծառայությունների, աշխատանքների իրացումից հասույթը՝ առանց ԱԱՀ-ի, չի գերազանցում 58,35 մլն դրամը:

Շրջանառության հարկը հաշվարկվում է հաշվեգրման եղանակով հաշվառված իրացման շրջանառության նկատմամբ հետևյալ դրույքաչափերով՝

- առևտրային գործունեությունից եկամուտների համար՝ 3,5%,
- արտադրական գործունեությունից եկամուտների համար՝ 3,5%,
- վարձակալությունից եկամուտների, տոկոսների, ռոյալթիների, ակտիվների օտարումից եկամուտների համար՝ 10%,
- նոտարական գործունեությունից եկամուտների համար՝ 20%,
- այլ գործունեության տեսակներից եկամուտների համար՝ 5%:

Շրջանառության հարկի համար հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում եռամսյակը: Շրջանառության հարկի գումարը պետական բյուջե է վճարվում մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող առաջին ամսվա 20-ը:

Բյուջեի հանդեպ պարտավորությունների առաջացումը շրջանառության հարկի գծով ձևակերպում են՝

Դտ 713 «Վարչական ծախսեր»
Կտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»:

Հարկերի գծով հաշվարկվող տույժերի և տուգանքների գումարով ձևակերպում են՝

Դտ 714 «Գործառնական այլ ծախսեր»
Կտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»:

Բյուջեի հանդեպ պարտավորությունների մարումը: Բյուջեի հանդեպ պարտավորությունների մարումը ձևակերպվում է վճարման հանձնարարագրերով: Բյուջեի հանդեպ պարտքի մարումը ձևակերպվում է՝

Դտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»
Կտ 225 «Դեբիտորական պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով» (կանխավճարների հաշվին)
Կտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ» (վճարումներ կատարելու միջոցով):

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում բյուջեի հանդեպ առաջացած գերավճարը ձևակերպվում է որպես դեբիտորական պարտք՝

Դտ 225 «Դեբիտորական պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»
Կտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»:

Բյուջեից գերավճարի հետ ստացումը ձևակերպում են՝

Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ 225 «Դեբիտորական պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»:

ԳԼՈՒԽ 11
ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ

11.1. ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅԱՆ ՀԱՍԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆԸ ԵՎ ԴՐԱ ՆԵՐԿԱՅԱՑՄԱՆ ՍԿԶԲՈՒՆՔՆԵՐԸ

Շուկայական տնտեսության պայմաններում ակնհայտ է դառնում շուկայի բոլոր մասնակիցների ֆինանսական վիճակի և գործունեության արդյունքների վերաբերյալ տեղեկատվության թափանցիկության պահանջը: Թափանցիկ տեղեկատվությունը ստեղծում է պայմաններ շուկայում ծագող հարաբերությունների կանխատեսման համար, թույլ է տալիս գնահատել դրա հիման վրա ընդունվող որոշումների արդյունավետությունը: Նման տեղեկատվությունը ձևավորվում է ֆինանսական հաշվետվության կազմման միջոցով:

Ըստ «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի հանրապետությունում սահմանված կարգով պետական գրանցում ստացած բոլոր կազմակերպությունները պարտավոր են վարել իրենց ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառումը, որի միջոցով հավաքագրված տեղեկատվությունը պետք է ընդհանրացվի և ներկայացվի ֆինանսական հաշվետվությունների տեսքով:

Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության վրա ազդող իրադարձությունների և կազմակերպության իրականացրած գործառնությունների համակարգված ֆինանսական ներկայացումն են:

Կազմակերպությունները կազմում են ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնց նպատակն է ապահովել տեղեկատվությամբ այն օգտագործողներին, որոնք չեն կարող պահանջել կազմակերպությունից պատրաստել իրենց հատուկ տեղեկատվական կարիքները բավարարող հաշվետվություններ: Կազմակերպությունները կարող են կազմել կառավարչական հաշվետվություններ, որոնք նախատեսված են ներքին կարիքների համար. դրանցում բացահայտվող տեղեկատվությունը չի կարող օգտագործվել արտաքին օգտագործողների կողմից:

Հաշվետվություններում տեղեկատվության բացահայտման նպատակով պետք է առաջնորդվել հաշվապահական հաշվառման (ՀՀՄՍ) և ֆինանսական հաշվետվության (ՖՀՄՍ) միջազգային ստանդարտների դրույթներով:

Ֆինանսական հաշվետվության նպատակը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական միջոցների հոսքերի վերաբերյալ տեղեկատվության տրամադրումն է, որն օգտակար է օգտագործողների լայն շրջանակների կողմից տնտեսական որոշումներ կայացնելու համար: Ընդհանուր ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող տեղեկատվությամբ շահագրգռված օգտագործողներ են, մասնավորապես՝

- ✓ ներդրողները. նրանց հետաքրքրում է այնպիսի տեղեկատվություն, որն իրենց կօգնի կողմնորոշվել արժեթղթերի գնման կամ վաճառքի գործարքներ իրականացնելիս, գնահատել ընկերության՝ շահաբաժիններ վճարելու ունակությունը,
- ✓ աշխատակիցները. նրանց հետաքրքրում է տեղեկատվությունը կազմակերպության կայունության և շահութաբերության, աշխատավարձով ապահովելու ունակության մասին,
- ✓ փոխատուները, որոնց հետաքրքրում է այնպիսի տեղեկատվություն, որը թույլ կտա գնահատել տրամադրվող փոխառությունների վերադարձման և տոկոսների վճարման ռիսկը,
- ✓ մատակարարները, որոնք այնպիսի տեղեկատվության կարիք ունեն, որը թույլ կտա որոշել, թե արդյոք ժամանակին կմարվի պարտքը դեբիտորի կողմից,
- ✓ գնորդները, որոնց հետաքրքրում է տեղեկատվությունը ընկերության կայունության մասին, հատկապես երկարատև հարաբերությունների պայմաններում,
- ✓ պետական մարմինները, որոնք կազմակերպությունից ստացվող տեղեկատվության օգտագործման միջոցով հնարավորություն կունենան որոշելու հարկային քաղաքականությունը, ազգային եկամտի չափերը, բաշխելու ռեսուրսները:

Կազմակերպությունների ղեկավարությանը նույնպես հետաքրքրում է ֆինանսական հաշվետվություններում բովանդակող տեղեկատվությունը, որի վերլուծությունը հնարավորություն է ընձեռում իրականացնել կազմակերպության գործունեության կառավարում և վերահսկողություն, ընդունել կառավարչական որոշումներ: Այդ նպատակով կառավարիչները, բացի ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններից, օգտագործում են նաև կառավարչական (ներքին) հաշվետվություններում ներկայացվող տեղեկատվությունը:

Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է պատրաստվեն ու ներկայացվեն ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին (ՖՀՄՍ-ներին) համապատասխան, առաջնորդվելով հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներով և, առաջին հերթին, ՀՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ստանդարտով, որը բովանդակում է ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման հիմունքները, ընդհանուր պահանջ-

ները, հիմնական հատկանիշները, ֆինանսական հաշվետվությունների կառուցվածքի վերաբերյալ ցուցումները, բովանդակության նկատմամբ նվազագույն պահանջները:

Ֆինանսական հաշվետվությունները ցուցադրում են կազմակերպության ղեկավարության կողմից՝ իրեն վստահված ռեսուրսների կառավարման արդյունքները: Այդ նպատակով ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է ներկայացվի տեղեկատվություն կազմակերպության՝

- ակտիվների,
- պարտավորությունների,
- սեփական կապիտալի,
- եկամուտների և ծախսերի, ներառյալ օգուտները և վնասները,
- սեփականատիրական հարաբերություններից բխող սեփականատերերի կողմից ներդրումների և սեփականատերերին բաշխումների,
- դրամական միջոցների հոսքերի վերաբերյալ:

Այդ տեղեկատվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում բացահայտվողը, հնարավորություն է տալիս ֆինանսական հաշվետվության օգտագործողներին կանխատեսել կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, վճարունակությունը, ապագա դրամական միջոցների հոսքերը, դրանց ժամկետայնությունը, որոշակիությունը, սեփական միջոցներով ապահովվածությունը:

Ըստ ՀՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ստանդարտի ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է վերոնշյալի վերաբերյալ ներկայացնեն ճշմարիտ տեղեկատվություն՝ ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան: Տեղեկատվության ճշմարիտ ներկայացումը կազմակերպությունից պահանջում է նաև՝

- հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն և կիրառում՝ ՀՀՄՍ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ստանդարտի համաձայն,
- տեղեկատվության, այդ թվում հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ներկայացումն այն եղանակով, որն ապահովում է դրա տեղին, արժանահավատ, համադրելի և հասկանալի լինելը,
- լրացուցիչ տեղեկատվության ներկայացումն այն դեպքում, երբ ՖՀՄՍ-ների պահանջները բավարար չեն, որպեսզի օգտագործողները հասկանան գործառնությունների և այլ իրադարձությունների ազդեցությունը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և ֆինանսական արդյունքների վրա:

Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման գործընթացում, ճշմարիտ ներկայացման հատկանիշից բացի, կազմակերպությունը կիրառում է մի շարք հիմունքներ: Դրանք են.

➢ ***անընդհատություն.*** ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս կազմակերպության ղեկավարությունը պետք է գնահատի իր կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողությունը և պատրաստի հաշվետվություններ անընդհատ աշխատելու հիմունքով, եթե ենթադրվում է, որ մոտ ապագայում կազմակերպությունը աշխատանքը ընդհատելու մտադրություն չունի: Երբ ղեկավարությունը կազմակերպությունը լուծարելու կամ գործունեությունը դադարեցնելու մտադրություն ունի, կամ չունի դրանից խուսափելու իրատեսական այլընտրանք, ուստի այդ անորոշությունները պետք է բացահայտվեն ֆինանսական հաշվետվությունում,

➢ ***հաշվեգրում.*** կազմակերպությունը պետք է պատրաստի իր ֆինանսական հաշվետվությունները, կիրառելով հաշվեգրման հիմունքը, ըստ որի ֆինանսական հաշվետվության տարրերը՝ ակտիվները, պարտավորությունները, սեփական կապիտալը, եկամուտները և ծախսերը պետք է ճանաչվեն հաշվետվությունում, երբ դրանք բավարարում են տարրերի սահմանմանը և ճանաչման չափանիշներին, անկախ դրամական միջոցների ստացումից կամ վճարումից: Բացառություն է կազմում դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում բացահայտվող տեղեկատվությունը, որը ներկայացվում է դրամարկղային հիմունքով,

➢ ***էականություն և միավորում.*** հաշվետվությունում համանման հոդվածների յուրաքանչյուր էական դասը պետք է ներկայացվի առանձին: Եթե հաշվետվության տողային հոդվածն առանձին վերցված էական չէ, ապա այն միավորվում է այլ հոդվածների հետ,

➢ ***հաշվանցում.*** կազմակերպությունը չպետք է հաշվանցի ակտիվները և պարտավորությունները, եկամուտները և ծախսերը: Դրանք պետք է ներկայացվեն առանձին-առանձին: Բացառություն են կազմում այն դեպքերը, երբ հաշվանցումը պահանջվում կամ թույլատրվում է ՖՀՄՍ-ներով,

➢ ***հաշվետվությունների ներկայացման հաճախականությունը.*** ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը պետք է ներկայացվի առնվազն տարին մեկ անգամ: Ավելի կարճ կամ երկար ժամանակաշրջանի համար հաշվետվություններ ներկայացնելիս կազմակերպությունը պետք է բացահայտի դրա պատճառը, ինչպես նաև այն փաստը, որ ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գումարները ամբողջովին համադրելի չեն,

➢ ***համադրելի տեղեկատվություն.*** ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող բոլոր գումարների գծով պետք է բացահայտվի նախորդ ժամանակաշրջանի համադրելի տեղեկատվությունը: Կազմակերպությունը, որը բացահայտում է համադրելի տեղեկատվություն, պետք է ներկայացնի առնվազն երկու հաշվետվություն, իսկ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը հետընթաց կիրառելու կամ հոդվածների հետընթաց վերահաշվարկ կատարելու դեպքում պետք է ներկայացվի ֆինանսական վիճակի մասին առնվազն երեք հաշվետվություն՝ ընթացիկ ժամանակաշրջանի վերջի, նախորդ ժամանակաշրջանի վերջի, ամենավաղ համադրելի ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ,

➢ ***ներկայացման հետևողականություն.*** կազմակերպությունը պետք է պահպանի ֆինանսական հաշվետվությունների հոդվածների ներկայացումը և դասակարգումը մի ժամանակաշրջանից մյուսը, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ պարզ է, որ կազմակերպության գործառնությունների բնույթում տեղի է ունեցել փոփոխություն կամ հոդվածների մեկ այլ դասակարգում ավելի տեղին կլինի, հաշվի առնելով ՀՀՄՍ 8-ի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրության և կիրառման չափանիշները, կամ երբ ներկայացման փոփոխությունը պահանջվում է ՖՀՄՍ-ներով:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը որոշակի սկզբունքներ, հիմունքներ, եղանակներ, կանոններ, ձևեր և արարողակարգեր են, որոնք կիրառվում են կազմակերպության կողմից ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս և ներկայացնելիս:

Ֆինանսական հաշվետվության միջազգային ստանդարտները ներկայացնում են այնպիսի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություններ, որոնք հանգեցնում են ֆինանսական հաշվետվություններում գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների վերաբերյալ տեղին և արժանահավատ տեղեկատվության ներկայացմանը: Եթե որևէ ՖՀՄՍ կոնկրետ կիրառվում է որևէ գործառնության կամ դեպքի նկատմամբ, ապա այդ հոդվածի նկատմամբ կիրառվող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը պետք է ընտրվի, կիրառելով այդ ՖՀՄՍ-ն: Կոնկրետ դեպքի նկատմամբ ՖՀՄՍ-ի բացակայության դեպքում ղեկավարությունը իր դատողությունների հիման վրա ինքնուրույն պետք է մշակի հաշվապահական հաշվառման այնպիսի քաղաքականություն, որ տեղեկատվությունը լինի՝

- տեղին՝ օգտագործողների կողմից տնտեսական որոշումներ ընդունելու համար,
- արժանահավատ այն առումով, որ ֆինանսական հաշվետվությունները՝

- ✓ ճշմարիտ ներկայացնեն կազմակերպության վիճակը, ֆինանսական արդյունքները և դրամական միջոցները,
- ✓ արտացոլեն գործառնությունների ոչ միայն իրավական ձևը, այլև դրանց բովանդակությունը,
- ✓ լինեն չեզոք,
- ✓ լինեն հաշվենկատ,
- ✓ լինեն ամբողջական բոլոր էական դրսևորումներում:

Նշված դեպքում հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն մշակելիս անհրաժեշտ է հաշվի առնել նման և կապակցված հարցերին առնչվող ստանդարտներում ներկայացված պահանջները, ինչպես նաև ակտիվների, պարտավորությունների, եկամուտների և ծախսերի սահմանումները, ճանաչման չափանիշները և չափման հիմունքները:

Կազմակերպությունը իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը համանման գործառնությունների, դեպքերի նկատմամբ պետք է ընտրի և կիրառի հետևողական հիմունքով: Եթե որևէ ՖՀՄՍ պահանջում կամ թույլատրում է հոդվածների այնպիսի դասերի բաժանում, որոնց նկատմամբ կարող են կիրառվել հաշվապահական հաշվառման տարբեր քաղաքականություններ, ապա կազմակերպությունը պետք է ընտրի հաշվապահական հաշվառման համապատասխան քաղաքականություն և հետևողական հիմունքով կիրառի այն յուրաքանչյուր դասի նկատմամբ: Օրինակ, ՀՀՄՍ 16 «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտը թույլատրում է կիրառել հիմնական միջոցների հետագա չափման տարբեր մոդելներ, մաշվածության հաշվարկման տարբեր եղանակներ, որոնք պետք է բացահայտվեն ծանոթագրությունների հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության բաժնում:

Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը կարող է փոփոխվել, եթե դա պահանջվում է որևէ ՖՀՄՍ-ով կամ եթե դա հանգեցնում է ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական միջոցների հոսքերի վրա գործառնությունների, այլ դեպքերի ազդեցության վերաբերյալ առավել արժանահավատ և տեղին տեղեկատվության ներկայացմանը:

11.2. ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՄԲՈՂՋԱԿԱՆ ՓԱԹԵԹԸ ԵՎ ՆԵՐԿԱՅԱՑՄԱՆ ԿԱՐԳԸ

Ֆինանսական հաշվետվությունները, տրամադրելով տեղեկատվություն կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, գործունեության ֆինանսական արդյունքների և դրամական միջոցների հոսքերի վերաբերյալ, ցուցադրում են նաև, թե կազմակերպության ղեկավարության կողմից ինչպես է իրականացվում իրենց վստահված ռեսուրսների կառավարումը:

Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմվում են յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ: Ըստ «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում հաշվետու տարին կամ միջանկյալ հաշվետու ժամանակաշրջանը:

Հաշվետու տարին տվյալ տարվա հունվարի 1-ից մինչև դեկտեմբերի 31-ը ներառյալ ընկած ժամանակաշրջանն է: Այն դեպքում, երբ ստեղծվում է նոր կազմակերպություն, առաջին հաշվետու տարի է համարվում դրա պետական գրանցման օրվանից մինչև տվյալ տարվա դեկտեմբերի 31-ը ներառյալ ընկած ժամանակաշրջանը: Միջանկյալ հաշվետու ժամանակաշրջանը դրանից փոքր ժամանակաշրջան է (օրինակ ամիս, եռամսյակ): Տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների կազմումը պարտադիր է: Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունները կազմվում են օրենսդրությամբ սահմանված դեպքերում կամ կազմակերպությունների հայեցողությամբ:

Ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթը ներառում է հետևյալ ձևերը՝

- ❖ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն՝ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ,
- ❖ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն՝ տվյալ ժամանակաշրջանի համար,
- ❖ սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն՝ տվյալ ժամանակաշրջանի համար,
- ❖ դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն՝ տվյալ ժամանակաշրջանի համար,
- ❖ ծանոթագրություններ, որոնք բաղկացած են հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագրից և այլ բացատրական տեղեկատվությունից:

Կազմակերպությունները ֆինանսական հաշվետվությունների համար կարող են կիրառել այլ վերնագրեր: Ֆինանսական հաշվետվություններ ներկայացնելիս պետք է հավասար կարևորություն տրվի փաթեթում ընդգրկված բոլոր հաշվետվություններին:

Կազմակերպությունները, բացի թվարկվածներից, ներկայացնում են զեկույց, որը պարունակում է ղեկավարության կողմից իրականացվող ֆինանսական ուսումնասիրություն կազմակերպության ֆինանսական արդյունքների և ֆինանսական վիճակի հիմնական հատկանիշների, ինչպես նաև սկզբունքային անորոշությունների վերաբերյալ: Մասնավորապես, զեկույցում կարող է ներառվել ֆինանսական արդյունքները որոշող հիմնական գործոնների և դրանց ազդեցությունների ուսումնասիրությունը, ֆինանսական արդյունքները ապահովելու և բարելավելու կազմակերպության ներդրումային քաղաքականությունը, կազմակերպության ֆինանսավորման աղբյուրների և նրա սեփական կապիտալի ու պարտավորությունների հարաբերակցության ուսումնասիրությունը:

Համաձայն ՀՀՄՍ 34 «Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ» ստանդարտի, միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունը ներառում է տվյալ միջանկյալ ժամանակաշրջանի համար ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը, կամ ֆինանսական հաշվետվությունների խտացված փաթեթը, որը բովանդակում է ավելի քիչ տեղեկատվություն, առանց կրկնելու նախկինում ներկայացվածը, քանի որ միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունը նախատեսված է ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի տեղեկատվությունը թարմացնելու համար:

Ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է պատրաստվեն ՖՀՄՍ-ների պահանջների կիրառմամբ և հստակ նույնականացվեն: Դրանցում ներկայացված տեղեկատվությունը պետք է տարբերակվի այլ տեղեկատվությունից, օրինակ տարեկան զեկույցում բերվող, որը կարող է օգտակար լինել օգտագործողների համար, սակայն չի կարգավորվում ստանդարտներով: Կազմակերպությունը պետք է նույնականացնի ֆինանսական հաշվետվություններից յուրաքանչյուրը և ծանոթագրությունները: Ընդ որում յուրաքանչյուր հաշվետվությունում պետք է ցուցադրվի հետևյալ տեղեկատվությունը՝

- • կազմակերպության անվանումը կամ դրա նույնականացման այլ միջոցները և նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ այդ տեղեկատվությունում ցանկացած փոփոխություն,
- • արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները վերաբերում են մեկ կազմակերպության, թե կազմակերպությունների խմբի,
- • հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի ամսաթիվը կամ ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթում կամ ծանոթագրություններում արտացոլվող ժամանակաշրջանը,
- • ներկայացման արժույթը,
- • ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գումարների կլորացման աստիճանը:

Թվարկված պահանջները բավարարվում են հաշվետվությունների, էջերի, ծանոթագրությունների, սյունակների և նման այլ տեղեկատվության համապատասխան վերնագրեր ներկայացնելու միջոցով: Հաշվետվություններում տեղեկատվությունը կարող է ներկայացվել հաշվետու արժույթի միավորի հազարներով կամ միլիոններով, ինչը թույլ է տալիս ավելի հեշտ ընկալել թվային ցուցանիշները: Մասնավորապես մեր հան-

ռապետությունում հաշվետվություններում թվային ցուցանիշները բերվում են հազար դրամով:

Կազմակերպությունները տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնում են՝

ա) հիմնադիրներին, մասնակիցներին՝ կազմակերպության հիմնադիր փաստաթղթերի կամ օրենքի համաձայն,

բ) պետական մարմիններին՝ օրենքով սահմանված կարգով:

ՀՀ-ում տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է ներկայացվեն մինչև հաշվետու տարվան հաջորդող տարվա ապրիլի 15-ը, իսկ միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունները՝ միջանկյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո ոչ ուշ, քան 60 օրվա ընթացքում, եթե օրենքով այլ ժամկետ սահմանված չէ:

«Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքը սահմանում է ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը: Այն կազմակերպությունները, որոնց ֆինանսական հաշվետվությունները օրենքին համապատասխան ենթակա են հրապարակման, պարտավոր են տարեկան հաշվետվությունները հրապարակել մինչև հաշվետու տարվան հաջորդող տարվա հուլիսի 1-ը, իսկ միջանկյալ հաշվետվությունները՝ միջանկյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո ոչ ուշ, քան 60 օրվա ընթացքում: Ֆինանսական հաշվետվությունները հրապարակում են, օրինակ, բաց բաժնետիրական ընկերությունները, առևտրային բանկերը, ապահովագրական ընկերությունները: Խոշոր կազմակերպությունները նույնպես պարտավոր են հրապարակել իրենց տարեկան հաշվետվությունները: «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն խոշոր են համարվում այն կազմակերպությունները, որոնց հաշվետու տարվա գործունեությունից հասույթը գերազանցում է մեկ մլրդ դրամը կամ հաշվետու տարվա վերջի դրությամբ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է մեկ մլրդ դրամը:

Ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են հրապարակվել մամուլում, համացանցով կամ առանձին գրքույքների ձևով: Ընդ որում տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են հրապարակվել միայն աուդիտի ենթարկվելուց հետո՝ աուդիտորական եզրակացության հետ:

Կազմակերպության ղեկավարը պատասխանատվություն է կրում հաշվապահական հաշվառման վարումը, ֆինանսական հաշվետվությունների կազմումը և ներկայացումը ապահովելու համար, իսկ հաշվապահական հաշվառումը վարելու, ֆինանսական հաշվետվությունները ժամանակին կազմելու ու ներկայացնելու համար պատասխանատու է գլխավոր հաշվապահը:

11.3. ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅԱՆ ՁԵՎԵՐԻ ԿԱՌՈՒՑՎԱԾՔԸ ԵՎ ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆԸ

Ֆինանսական հաշվետվության ամբողջական փաթեթում ընդգրկված ձևերում ներկայացվող տեղեկատվության նկատմամբ հիմնական պահանջները պարզաբանվում են ՀՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» և ՀՀՄՍ 7 «Հաշվետվություն դրամական միջոցների հոսքերի մասին» ստանդարտներում, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվության միջազգային ստանդարտներում, դրանց կիրառման ուղեցույցներում և մեկնաբանություններում: Ընդ որում ըստ ստանդարտների հաշվետվության բոլոր ձևերը համարվում են պարտադիր: ՀՀՄՍ 1 ստանդարտը սահամանում է պահանջները Ֆինանսական հաշվետվության ձևերի կառուցվածքի, ինչպես նաև դրանցում ներկայացվող հոդվածների նվազագույն ծավալի նկատմամբ: Հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող պետական լիազորված մարմնի կողմից կարող են սահմանվել ֆինանսական հաշվետվությունների օրինակելի ձևեր:

Ֆինանսական հաշվետվության առաջին ձևը **ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունն է** (հաշվապահական հաշվեկշիռը): Հաշվետվության այս ձևը հսկայական վերլուծական նշանակություն ունի, քանի որ պարունակում է տեղեկատվություն կազմակերպության ակտիվների, սեփական կապիտալի ու պարտավորությունների վերաբերյալ՝ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:

Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ըստ ՀՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ստանդարտի պահանջվում է ընդգրկել առնվազն հետևյալ գումարները ներկայացնող տողային հոդվածները՝

- հիմնական միջոցներ,
- ներդրումային գույք,
- ոչ նյութական ակտիվներ,
- ֆինանսական ակտիվներ,
- ներդրումներ՝ հաշվառված բաժնետիրական մեթոդով,
- կենսաբանական ակտիվներ,
- պաշարներ,
- առևտրական և այլ դեբիտորական պարտքեր,
- դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ,
- որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ակտիվներ,
- առևտրական և այլ կրեդիտորական պարտքեր,
- պահուստներ,
- ֆինանսական պարտավորություններ,
- ընթացիկ հարկերի գծով պարտավորություններ և ակտիվներ,

- հետաձգված հարկային պարտավորություններ և հետաձգված հարկային ակտիվներ,
- որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված պարտավորություններ,
- սեփական կապիտալում ներկայացված չվերահսկվող մասնակցություններ,
- մայր կազմակերպության սեփականատերերին վերագրելի թողարկված կապիտալ և ռեզերվներ:

Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության տողային հոդվածների թվարկված անվանացանկը կարող է ընդլայնվել, հաշվի առնելով հոդվածների բնույթը, չափը կամ գործառույթը: Համանման հոդվածները կարող են միավորվել, կամ փոփոխվել հոդվածների անվանումները, հոդվածների միավորումը և հերթականությունը, եթե այդ ամենը տեղին է կազմակերպության ֆինանսական վիճակը հասկանալու համար: Օրինակ, ֆինանսական կազմակերպությունները կարող են փոփոխել հոդվածների հերթականությունը, սկզբում ներկայացնելով արագ իրացվելի ակտիվները (դրամական միջոցները և այլ ընթացիկ ակտիվները) և ընթացիկ (կարճաժամկետում մարվող) պարտավորությունները:

Կազմակերպությունը հաշվետվությունում լրացուցիչ հոդվածներ ներկայացնելիս պետք է հաշվի առնի՝

- ակտիվների բնույթը և իրացվելիությունը,
- կազմակերպության ներսում ակտիվների գործառույթը,
- պարտավորությունների գումարները, բնույթը և ժամկետայնությունը:

Օրինակ, եթե հիմնական միջոցների տարբեր դասերը հաշվառվում են տարբեր արժեքով՝ սկզբնական կամ վերագնահատված գումարով, դրանք կարող են ներկայացվել առանձին տողային հոդվածներով:

Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում առանձին դասակարգմամբ պետք է ներկայացվեն ընթացիկ և ոչ ընթացիկ ակտիվներն ու պարտավորությունները: Կազմակերպությունը ակտիվը դասակարգում է որպես ընթացիկ, երբ՝

- ակնկալում է իրացնել կամ մտադիր է այն վաճառել կամ սպառել՝ իր սովորական գործառնական փուլի ընթացքում,[3]
- պահում է հիմնականում առևտրական նպատակներով,
- ակնկալում է իրացնել հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում,

[3] Կազմակերպության սովորական գործառնական փուլը մշակման նպատակով ակտիվների ձեռք բերման և դրամական միջոցներով դրանց իրացման միջև ընկած ժամանակաշրջանն է:

- ակտիվը դրամական միջոց է կամ դրամական միջոցների համարժեք:

Բոլոր այլ ակտիվները պետք է դասակարգվեն որպես ոչ ընթացիկ:

Պարտավորությունը դասակարգվում է որպես ընթացիկ, երբ՝

- այն ակնկալվում է մարել կազմակերպության սովորական գործառնական փուլի ընթացքում,
- պահվում է հիմնականում առևտրական նպատակներով,
- ենթակա է մարման հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում,
- կազմակերպությունը չունի անվերապահ իրավունք՝ հետաձգելու պարտավորության մարումը հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո նվազագույնը տասներկու ամիս:

Բոլոր այլ պարտավորությունները պետք է դասակարգվեն որպես ոչ ընթացիկ:

Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացվող տողային հոդվածները կարող են մանրամասնեցվել, ելնելով կազմակերպության գործունեության առանձնահատկություններից: Հոդվածների ենթադասակարգման մանրամասնության աստիճանը որոշվում է կազմակերպության կողմից և կախված է ՖՀՄՍ–ների պահանջներից, համապատասխան գումարների չափից, բնույթից և գործառույթից: Հոդվածների ենթադասակարգումը կարող է բացահայտվել անմիջապես ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, սակայն հաճախ ներկայացվում է ծանոթագրություններում: Օրինակ, հիմնական միջոցների հոդվածները բաժանվում են դասերի՝ համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի, պաշարները բաժանվում են այնպիսի դասերի, ինչպիսիք են ապրանքները, նյութերը և օժանդակ միջոցները, անավարտ արտադրությունը, պատրաստի արտադրանքը՝ համաձայն ՀՀՄՍ 2-ի և այլն:

Սեփական կապիտալի վերաբերյալ տեղեկատվությունը կարող է բացահայտվել ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, կամ սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում, կամ ծանոթագրություններում:

Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ներկայացվում է տեղեկատվություն կազմակերպության ծախսերի և եկամուտների վերաբերյալ, ընդ որում կազմակերպությունը կարող է ներկայացնել դրանք համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին մեկ հաշվետվությունում կամ երկու հաշվետվություններում: Վերջին դեպքում կազմվում է ֆինանսական արդյունքի մասին առանձին հաշվետվություն, որտեղ ներկայացվում են շահույթի կամ վնասի բաղադրիչները, և համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն, որը սկսվում է շահույթով կամ վնասով և այնուհետև բացահայտվում են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի բաղադրիչները:

Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը պետք է ընդգրկի առնվազն հետևյալ գումարները ներկայացնող տողային հոդվածները՝

ա) հասույթը,
բ) ֆինանսական ծախսերը,
գ) ասոցիացված կազմակերպությունների և համատեղ գործունեության շահույթի կամ վնասի մասը՝ հաշվառված բաժնեմասնակցության մեթոդով,
դ) հարկի գծով ծախսը,
ե) ընդհատվող գործունեության շահույթի կամ վնասի և ընդհատվող գործունեությունը կազմող ակտիվները կամ օտարման խմբերը իրական արժեքով չափելիս կամ օտարելիս ճանաչված օգուտների կամ վնասների հանրագումարը՝ հարկերը հանելուց հետո,
զ) շահույթը կամ վնասը,
է) այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների բաղադրիչները՝ դասակարգված ըստ բնույթի,
ը) ասոցիացված կազմակերպությունների և համատեղ գործունեության այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասը՝ հաշվառված բաժնեմասնակցության մեթոդով,
թ) համապարփակ ֆինանսական արդյունքների հանրագումարը:

Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում պետք է բացահայտվեն չվերահսկվող մասնակցությանը և մայր կազմակերպության սեփականատերերին վերագրվող ժամանակաշրջանի շահույթը կամ վնասը և համապարփակ ֆինանսական արդյունքների հանրագումարը:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի եկամուտների և ծախսերի բոլոր հոդվածները պետք է ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում: Որոշ ստանդարտներ սահմանում են հանգամանքներ, երբ որոշակի հոդվածներ չեն ճանաչվում ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում, օրինակ հիմնական միջոցների վերագնահատման հետևանքը՝ ըստ ՀՀՄՍ 16-ի: Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների բաղադրիչները, որոնք բավարարում են եկամտի կամ ծախսի սահմանմանը, համապատասխան ՖՀՄՍ-ների պահանջով չեն ճանաչվում շահույթում կամ վնասում:

Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի բաղադրիչները ներառում են՝ վերագնահատումից աճի փոփոխությունները, սահմանված հատուցումների պլանների գծով ակտուարային օգուտները և վնասները, արտերկրյա ստորաբաժանման ֆինանսական հաշվետվությունները վերահաշվարկելիս առաջացող օգուտները և վնասները, վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվների վերաչափումից առաջացող օգուտները և վնասները, դրամական միջոցների հոսքերի հեջավորման ժամանակ հեջավորման գործիքների գծով օգուտների **և վնասների** արդյունավետ մասը:

Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այլ **համապարփակ ֆինանսական** արդյունքների բաղադրիչներին վերաբերող **վերադասակարգման** ճշգրտումները: Այդպիսի ճշգրտումներ կարող են **առաջանալ**, օրինակ, արտերկրյա ստորաբաժանման օտարումից, վաճառքի **համար** մատչելի ֆինանսական ակտիվների ապաճանաչումից:

Եթե եկամտի կամ ծախսի հոդվածները էական են, կազմակերպությունը դրանց գումարը և բնույթը պետք է բացահայտի առանձին՝ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում կամ ծանոթագրություններում: Շահույթում կամ վնասում ճանաչված ծախսերը պետք է բաժանվեն, օգտագործելով կամ ծախսերի բնույթի, կամ դրանց գործառույթի վրա հիմնված դասակարգումը: Ծախսերի բնույթի մեթոդի դեպքում գործառնական ծախսերը միավորվում են ըստ բնույթի, օրինակ մաշվածություն, նյութերի ձեռքբերումներ, աշխատակիցների հատուցումներ և այլն, և դրանք չեն վերաբաշխվում կազմակերպության տարբեր գործառույթների միջև: Նշված մեթոդի դեպքում հաշվետու ժամանակաշրջանի շահույթը կամ վնասը կարող է ներկայացվել հետևյալ կերպ՝ հասույթ գումարած այլ եկամուտ՝ հանած ընդամենը ծախսեր, որը որոշվում է որպես պատրաստի արտադրանքի և անավարտ արտադրության պաշարների փոփոխությունների, օգտագործված հումքի և նյութերի, աշխատակիցների հատուցումների գծով, մաշվածության և ամորտիզացիայի գծով ծախսերի և այլ ծախսերի հանրագումար: Ծախսերի գործառույթի (կամ վաճառքի ինքնարժեքի) մեթոդի դեպքում ծախսերը դասակարգվում են ըստ գործառույթի՝ որպես վաճառքի ինքնարժեքի մաս: Այս մեթոդի համաձայն վաճառքի ինքնարժեքը բացահայտվում է այլ ծախսերից առանձին: Այս դեպքում հաշվետու ժամանակաշրջանի շահույթը կամ վնասը կարող է ներկայացվել հետևյալ կերպ՝ հասույթ հանած վաճառքի ինքնարժեք, որը տալիս է համախառն շահույթը, դրան գումարում են այլ եկամուտները, այնուհետև հանում իրացման, վարչական և այլ ծախսերը:

Առաջին մեթոդը հեշտ կիրառելի է, սակայն որոշ օգտագործողների համար կարող է տեղին լինել երկրորդ մեթոդը:

Սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում պետք է ներկայացվի հետևյալ տեղեկատվությունը՝

- ժամանակաշրջանի համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հանրագումարը, առանձնացնելով մայր կազմակերպության սեփականատերերին և չվերահսկվող մասնակցություններին վերագրելի գումարները,
- սեփական կապիտալի յուրաքանչյուր բաղադրիչի համար ճանաչված հետընթաց կիրառման կամ հետընթաց վերահաշվարկի հետևանքները,

- սեփական կապիտալի յուրաքանչյուր բաղադրիչի համար, ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ հաշվեկշռային արժեքի միջև համադրում, առանձին բացահայտելով փոփոխությունները շահույթի կամ վնասի, այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների յուրաքանչյուր հոդվածի, սեփականատերերի հետ՝ սեփականատիրական հարաբերություններից բխող գործառնությունների գծով, առանձին ներկայացնելով սեփականատերերի կողմից ներդրումները և սեփականատերերին բաշխումները:

Քննարկվող հաշվետվությունում կամ ծանոթագրություններում պետք է բացահայտվի հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես սեփականատերերին բաշխումներ ճանաչված շահաբաժինների գումարը, ինչպես նաև մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող գումարը:

Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունը բովանդակում է տեղեկատվություն, որը թույլ է տալիս գնահատել դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ[4] ստեղծելու կազմակերպության կարողությունը, ինչպես նաև այդ միջոցները օգտագործելու ուղղությունները: Դրամական միջոցների հոսքերի մասին տեղեկատվության ներկայացման և բացահայտման պահանջները սահմանում է ՀՀՄՍ 7 «Հաշվետվություն դրամական միջոցների հոսքերի մասին» ստանդարտը:

«Դրամական միջոցների հոսքերի մասին» հաշվետվությունում պետք է ներկայացվեն հաշվետու ժամանակաշրջանում կազմակերպության դրամական միջոցների հոսքերը՝ դրանք դասակարգելով ըստ գործառնական, ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեությունների: Դրամական միջոցների հոսքերի ներկայացումը նման կտրվածքով օգտագործողներին տրամադրում է տեղեկատվություն, որը հնարավորություն է տալիս գնահատելու գործունեության ազդեցությունը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, դրամական միջոցների վրա:

Գործառնական գործունեությունը՝ կազմակերպությանը հասույթ բերող հիմնական գործունեությունն է:

Ներդրումային գործունեությունը երկարաժամկետ ակտիվների և այլ ներդրումների ձեռքբերումն ու օտարումն է, որոնք չեն ընդգրկվում դրամական միջոցների համարժեքների մեջ:

Ֆինանսավորման գործունեությունը այն գործունեությունն է, որը հանգեցնում է կազմակերպության ներդրված սեփական կապիտալի և փոխառու միջոցների մեծության ու կառուցվածքի փոփոխությունների:

[4] Դրամական միջոցների համարժեքները կարճաժամկետ, բարձր իրացվելի ներդրումներ են, որոնք հեշտ փոխարկվում են դրամական միջոցների՝ նախապես հայտնի գումարով և որոնց արժեքի փոփոխման ռիսկը նշանակալի չէ: Դրանք պահվում են կարճաժամկետ պարտավորությունները մարելու, այլ ոչ թե ներդրման կամ այլ նպատակներով:

Գործառնական գործունեության արդյունքում առաջացող դրամական միջոցների հոսքերը հիմնականում գոյանում են կազմակերպության հասույթ բերող հիմնական գործունեությունից: Հետևաբար դրանք այնպիսի գործառնությունների և այլ իրադարձությունների արդյունք են, որոնք ընդգրկվում են շահույթի կամ վնասի որոշման մեջ: Գործառնական գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի օրինակներ են.

ա) ապրանքների (արտադրանքի) վաճառքից և ծառայությունների մատուցումից ստացված դրամական միջոցների մուտքերը,
բ) ռոյալթիներից, վարձավճարներից, միջնորդավճարներից և այլ հասույթներից ստացված դրամական միջոցների մուտքերը,
գ) ապրանքների և ծառայությունների դիմաց մատակարարներին վճարված դրամական միջոցները,
դ) աշխատակիցներին և նրանց անունից կատարված դրամական վճարումները,
ե) ապահովագրական կազմակերպության դրամական միջոցների մուտքերը և վճարումները՝ ապահովագրավճարներ, վնասապահանջներ, անուիտետներ և ապահովագրական գործունեությանը վերաբերող այլ վճարներ,
զ) շահութահարկի գծով դրամական միջոցների վճարումները կամ հետստացումները, բացառությամբ եթե դրանք կապված չեն ֆինանսավորման կամ ներդրումային գործունեության հետ,
է) դիլերային և առևտրային պայմանագրերից դրամական միջոցների մուտքերը և վճարումները:

Ներդրումային գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերը պահանջում են առանձին բացահայտում, քանի որ դրանք ցույց են տալիս այն միջոցների համար կատարված ծախսերի չափը, որոնք պետք է ստեղծեն ապագա եկամուտները և դրամական միջոցների հոսքերը: Ներդրումային գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի օրինակներ են՝

ա) հիմնական միջոցների, ոչ նյութական և այլ երկարաժամկետ ակտիվների ձեռքբերման համար դրամական վճարումները: Դրանք ներառում են կազմակերպության կողմից սեփական ուժերով կառուցված հիմնական միջոցների և ներստեղծվող ոչ նյութական ակտիվների վրա կապիտալացված ծախսումների հետ կապված վճարումները,
բ) հիմնական միջոցների, ոչ նյութական և այլ երկարաժամկետ ակտիվների վաճառքից դրամական միջոցների մուտքերը,
գ) այլ կազմակերպությունների բաժնային և պարտքային գործիքների ձեռքբերման, ինչպես նաև համատեղ ձեռնարկումների համար

դրամական վճարումները (բացի այն գործիքների դիմաց վճարումներից, որոնք համարվում են դրամական միջոցների համարժեք, կամ որոնք պահվում են դիլերային կամ առևտրական նպատակներով),

դ) այլ կազմակերպությունների բաժնային և պարտքային գործիքների, ինչպես նաև համատեղ ձեռնարկումների վաճառքից դրամական միջոցների մուտքերը (բացի այն գործիքների դիմաց մուտքերից, որոնք համարվում են դրամական միջոցների համարժեք կամ որոնք պահվում են դիլերային կամ առևտրական նպատակներով),

ե) դրամական միջոցներով տրամադրված փոխատվությունները և վարկերը (բացի ֆինանսական հաստատությունների կողմից տրամադրված փոխատվություններից և վարկերից),

զ) տրամադրված փոխատվությունների վերադարձումից և վարկերի մարումից դրամական մուտքերը (բացի ֆինանսական հաստատությունների կողմից տրամադրված փոխատվություններից և վարկերից),

է) ֆյուչերսային, ֆորվարդային, օպցիոն և սվոպային պայմանագրերի դիմաց դրամական վճարումները, բացի այն դեպքերից, երբ նշված պայմանագրերը կնքվում են դիլերային և առևտրային նպատակներով, կամ նշված վճարումները դասակարգվում են որպես ֆինանսավորման գործունեություն,

ը) ֆյուչերսային, ֆորվարդային, օպցիոն և սվոպային պայմանագրերից ստացվող դրամական մուտքերը, բացի այն դեպքերից, երբ նշված պայմանագրերը կնքվում են դիլերային և առևտրային նպատակներով, կամ նշված մուտքերը դասակարգվում են որպես ֆինանսավորման գործունեություն:

Ֆինանսավորման գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի առանձին բացահայտումը կարևոր նշանակություն ունի, քանի որ այն օգտակար է տվյալ կազմակերպությանը կապիտալ տրամադրող անձանց կողմից ապագա դրամական միջոցների հոսքերի հանդեպ պահանջները կանխատեսելու համար:

Ֆինանսավորման գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի օրինակներ են.

ա) բաժնետոմսերի կամ բաժնային այլ գործիքների թողարկումից դրամական միջոցների մուտքերը,

բ) դրամական վճարումները սեփականատերերին՝ կազմակերպության բաժնետոմսերը ձեռք բերելու կամ մարելու համար,

գ) ապահովված և չապահովված պարտատոմսերի, վարկերի, մուրհակների, գրավագրերի և այլ կարճաժամկետ կամ երկարաժամկետ փոխառությունների թողարկումից դրամական միջոցների մուտքերը,

դ) փոխառությունների՝ դրամական միջոցներով մարումները,

ե) վարձակալի կողմից կատարվող դրամական վճարումները՝ ֆինանսական վարձակալությանը վերաբերող պարտավորությունների մարման նպատակով:

Գործառնական գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի մասին տեղեկատվությունը հաշվետվությունում կարող է ներկայացվել երկու մեթոդով՝ ուղղակի և անուղղակի:

Ուղղակի մեթոդի դեպքում պետք է բացահայտվեն համախառն դրամական մուտքերի և համախառն դրամական վճարումների հիմնական դասերը, որոնց համադրմամբ որոշվում են զուտ դրամական հոսքերը: Այս մեթոդի կիրառումը ապահովում է այնպիսի տեղեկատվություն, որը կարող է օգտակար լինել ապագա դրամական հոսքերը գնահատելիս:

Անուղղակի մեթոդի դեպքում դրամական հոսքերի մասին տեղեկատվությունը պետք է բացահայտվի շահույթի կամ վնասի ճշգրտման միջոցով՝ հաշվի առնելով ոչ դրամական բնույթի գործառնությունների արդյունքները, անցյալ կամ ապագա գործառնական գործունեության դրամական միջոցների մուտքերի կամ վճարումների հետաձգման կամ հաշվեգրման արդյունքները, ինչպես նաև ներդրումային կամ ֆինանսավորման գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի հետ կապված հասույթների կամ ծախսերի հոդվածների արդյունքները: Մասնավորապես, շահույթը կամ վնասը պետք է ճշգրտվի՝ հաշվի առնելով պաշարներում և գործառնական գործունեությունից առաջացող դեբիտորական ու կրեդիտորական պարտքերում տեղի ունեցող փոփոխությունները, ոչ դրամային հոդվածները, ինչպիսիք են մաշվածությունը, պահուստները, հետաձգված հարկերը, արտարժութային չիրացված օգուտները և վնասները, ասոցիացված կազմակերպությունների չբաշխված շահույթը և մյուս հոդվածները, որոնց համար դրամական միջոցների արդյունքը հանդիսանում է ներդրումային կամ ֆինանսավորման գործունեության դրամական միջոցների հոսքեր:

Գործառնական, ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեություններից առաջացող դրամական միջոցների որոշ հոսքեր կարող են ներկայացվել զուտ հիմունքով: Դրանցից են՝ հաճախորդների անունից կատարվող դրամական վճարումները և մուտքերը, եթե դրանք արտահայտում են հաճախորդի գործունեությունը (օրինակ, բանկերի ցպահանջ ավանդների ընդունումը և մարումը), այն հոդվածներով դրամական վճարումները և մուտքերը, որոնց շրջանառությունն արագ է, գումարները՝ մեծ, իսկ մարման ժամկետները՝ կարճ (օրինակ, հաճախորդների վարկային քարտե-

րին վերաբերող հիմնական գումարները, արժեթղթերի գնումը և վաճառքը):

Դրամական միջոցների հոսքերը, որոնք առաջացել են արտարժույթով կատարված գործառնություններից, հաշվետվությունում պետք է արտացոլվեն կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթով, այսինքն ՀՀ դրամով, արտարժույթի նկատմամբ կիրառելով դրամական միջոցների հոսքերի օրվա դրությամբ առկա փոխանակման փոխարժեքը: Սովորաբար կիրառվում է ՀՀ ԿԲ-ի կողմից սահմանված հաշվարկային փոխարժեքը:

Ֆինանսական հաշվետվությունների կազմում ներկայացվող **ծանոթագրությունները** պետք է բովանդակեն տեղեկատվություն ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու հիմունքների, ինչպես նաև ընտրված կոնկրետ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մասին, բացահայտեն ֆինանսական հաշվետվության միջազգային ստանդարտներով պահանջվող այն տեղեկատվությունը, որը ներկայացված չէ հաշվետվության որևէ ձևում կամ ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ չներկայացված այնպիսի տեղեկատվությունը, որը տեղին է՝ այդ հաշվետվություններից յուրաքանչյուրը հասկանալու համար:

Սովորաբար ծանոթագրություններում տեղեկատվությունը ներկայացվում է որոշակի հերթականությամբ՝ սկզբում պետք է բերվի հայտարարությունը ՖՀՄՍ-ներին համապատասխանության մասին, կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի համառոտ նկարագիրը, այնուհետև պետք է ներկայացվի ֆինանսական վիճակի, համապարփակ ֆինանսական արդյունքների, սեփական կապիտալում փոփոխությունների, դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություններում, ֆինանսական արդյունքների մասին առանձին հաշվետվությունում (եթե ներկայացվում է) ներկայացված հոդվածների վերաբերյալ ուղեկցող տեղեկատվություն՝ այն հերթականությամբ, որով ներկայացված է յուրաքանչյուր հաշվետվությունը և յուրաքանչյուր հոդվածը, իսկ վերջում պետք է կատարվեն այլ բացահայտումներ, օրինակ, պայմանագրային պարտավորությունների, ֆինանսական ռիսկերի կառավարման վերաբերյալ:

Ֆինանսական հաշվետվությունները ստորագրում են կազմակերպության ղեկավարը և գլխավոր հաշվապահը: Առևտրային կազմակերպությունների հրապարակվող ֆինանսական հաշվետվությունները ստորագրելու իրավունք ունի որակավորված գլխավոր հաշվապահը, ինչպես նաև աուդիտորի որակավորում ունեցող ֆիզիկական անձը:

Ֆինանսական հաշվետվությունների լրացված օրինակելի ձևերը ներկայացված են ձեռնարկի հավելվածում (տես՝ հավելված 1):

ՀԱՎԵԼՎԱԾ 1

Ֆինանսական հաշվետվությունների օրինակելի ձևեր

(պայմանական կազմակերպության օրինակով)

Ձև N1՝ Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն

հազ.դրամ

ԱԿՏԻՎՆԵՐ	ծանոթագրություն N	31.12.2013	31.12.2012
1	2	3	4
I. Ոչ ընթացիկ ակտիվներ			
Հիմնական միջոցներ		470358	470020
Ներդրումային գույք		40200	40200
Ոչ նյութական ակտիվներ		660	1784
Ֆինանսական ակտիվներ		5200	3800
Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում		-	-
Հետաձգված հարկային ակտիվներ		-	-
Կանխավճար ոչ ընթացիկ ակտիվներ ձեռք բերելու համար		-	-
Ոչ ընթացիկ ակտիվներ հետաձգված ծախսերի գծով		-	-
Կենսաբանական ակտիվներ		-	-
Այլ ոչ ընթացիկ ակտիվներ		-	-
Ընդամենը ոչ ընթացիկ ակտիվներ		**516418**	**515804**
II. Ընթացիկ ակտիվներ			
Պաշարներ		171014	95198
Տրված ընթացիկ կանխավճարներ		10072	14320
Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով		202364	80404
Կարճաժամկետ դեբիտորական պարտքեր բյուջեի գծով		50	74
Ընթացիկ ֆինանսական ներդրումներ		9040	6300
Դրամական միջոցներ		15824	113986
Այլ ընթացիկ ակտիվներ		1404	5196
Ընդամենը ընթացիկ ակտիվներ		**409768**	**315478**
Ակտիվներ՝ դասակարգված որպես վաճառքի համար պահվող		6000	7200
Ընդամենը ակտիվներ		**932186**	**838482**

Սեփական կապիտալ և պարտավորություններ	Ծանոթագրություն N	31.12.2013	31.12.2012
1	2	3	4
III. Սեփական կապիտալ			
Կանոնադրական կապիտալ		520000	520000
Էմիսիոն եկամուտ		-	-
Ակտիվների վերագնահատման աճ		-	-
Կուտակված շահույթ (վնաս)		53602	41710
Պահուստային կապիտալ		-	-
Ընդամենը սեփական կապիտալ		**573602**	**561710**
IV. Ոչ ընթացիկ պարտավորություններ			
Բանկային վարկեր և փոխառություններ		324314	205090
Հետաձգված հարկային պարտավորություններ		-	-
Պահուստներ		-	-
Այլ ոչ ընթացիկ ֆինանսական պարտավորություններ		-	-
Ակտիվներին վերաբերող շնորհներ		-	-
Ընդամենը ոչ ընթացիկ պարտավորություններ		**324314**	**205090**
V. Ընթացիկ պարտավորություններ			
Բանկային վարկեր		-	-
Փոխառություններ		-	-
Առևտրային կրեդիտորական պարտքեր		24764	28644
Ստացված կանխավճարներ		1834	18216
Բյուջեի գծով պարտավորություններ		3218	218
Աշխատակիցների գծով պարտավորություններ		4454	23104
Մասնակիցների գծով պարտավորություններ		-	-
Եկամուտներին վերաբերող շնորհներ		-	-
Պահուստներ		-	-
Այլ պարտավորություններ		-	1500
Ընդամենը ընթացիկ պարտավորություններ		**34270**	**71682**
Ընդամենը սեփական կապիտալ և պարտավորություններ		**932186**	**838482**

Ձև N2՝ Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն

հազ.դրամ

	Ծանոթագրություն N	31.12.2013	31.12.2012
1	2	3	4
Շարունակվող գործունեություն			
Հասույթ		972096	847112
Վաճառքի ինքնարժեք		(323148)	(239940)
Համախառն շահույթ		648948	607172
Այլ գործառնական եկամուտներ		344	142
Բաշխման (իրացման) ծախսեր		(327592)	(325480)
Վարչական ծախսեր		(161634)	(159490)
Այլ գործառնական ծախսեր		(18380)	(14904)
Գործառնական գործունեությունից շահույթ (վնաս)		141686	107440
Ֆինանսական եկամուտներ		-	-
Ֆինանսական ծախսեր		(96074)	(90060)
Այլ ծախսեր		(30740)	(6120)
Շահույթ նախքան հարկումը		14872	11260
Շահութահարկի գծով ծախս (փոխհատուցում)		(2980)	(5000)
Շարունակվող գործունեությունից հաշվետու տարվա զուտ շահույթ		**11892**	**6260**
Ընդհատված գործունեություն			-
Ընդհատված գործունեությունից հաշվետու տարվա շահույթ (վնաս) շահութահարկից հետո		-	-
Հաշվետու տարվա շահույթ		**11892**	**6260**
Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներ			
Ակտիվների վերագնահատում		-	-
Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների գծով շահութահարկ		-	-
Այլ համապարփակ արդյունք		-	-
Ընդամենը այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներ		-	-
Հաշվետու տարվա ընդամենը համապարփակ ֆինանսական արդյունքներ		**11892**	**6260**

Շտ N3՝ Սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն

հազ.դրամ

1	Կանոնադրական կապիտալ 2	Էմիսիոն եկամուտ 3	Վերագնահատման պահուստ 4	Կուտակված շահույթ (վնաս) 5	Պահուստային կապիտալ 6	Սեփական կապիտալի մեկնաբան 7	Ընդհանուր 8
Մնացորդը 31.12.2011թ.	520000			36390			556390
Նախորդ տարվա շահույթ				6260			6260
Նախորդ տարվա այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունք				-			-
Ընդամենը ընթացող տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունք				6260			6260
Կանոնադրական կապիտալի փոփոխություն				-			-
Հայտարարված շահաբաժիններ				(940)			(940)
Սեփական կապիտալի այլ փոփոխություններ							-
Ներքին շարժեր							-
Մնացորդը 31.12.2012թ.	520000			41710			561710
Նախորդ տարվա շահույթ				11892			11892
Նախորդ տարվա այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունք				-			-
Ընդամենը ընթացող տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունք				11892			11892
Կանոնադրական կապիտալի փոփոխություն							-
Հայտարարված շահաբաժիններ							-
Սեփական կապիտալի այլ փոփոխություններ							-
Ներքին շարժեր							-
Մնացորդը 31.12.2013թ.	520000			53602			573602

Շտ N4՝ Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն

հազ.դրամ

	Ծանոթագրություն N	31.12.2013	31.12.2012
1	2	3	4
Դրամական միջոցների տարեսկզբի մնացորդը		**113986**	**34794**
Գործառնական գործունեությունից դրամական միջոցների մուտքեր, այդ թվում		1059208	987010
արտադրանքի վաճառքից		1025342	905378
գործառնական այլ գործունեությունից		33866	81632
Գործառնական գործունեությունից դրամական միջոցների ելքեր, այդ թվում		(1186510)	(906672)
ձեռք բերված նյութերի, ապրանքների, ստացված ծառայությունների գծով		(582002)	(496294)
աշխատակիցներին վճարված գումարներ		(378554)	(228136)
վճարումներ բյուջե		(219452)	(181626)
այլ գործառնական ելքեր		(6502)	(616)
Գործառնական գործունեությունից դրամական միջոցների զուտ հոսքեր		**(127302)**	**80338**
Ներդրումային գործունեությունից դրամական միջոցների մուտքեր, այդ թվում		3434	231780
Հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների վաճառքից մուտքեր		3434	231778
շահաբաժինների և տոկոսների ստացում		-	2
Ներդրումային այլ գործունեությունից մուտքեր		-	-
Ներդրումային գործունեությունից դրամական միջոցների ելքեր, այդ թվում		(49496)	(60472)
Հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների ձեռք բերում		(45006)	(54172)
ֆինանսական ակտիվների ձեռք բերումից, փոխառություններից		(4490)	(6300)
Ներդրումային այլ գործունեությունից ելքեր		-	-
Ներդրումային գործունեությունից դրամական միջոցների զուտ հոսքեր		**(46062)**	**171308**
Ֆինանսավորման գործունեությունից դրամական միջոցների մուտքեր, այդ թվում		242482	625664
մուտքեր վարկերից և փոխառություններից		242482	625664
բաժնետոմսերի թողարկումից մուտքեր		-	-
ֆինանսավորման գործունեությունից այլ մուտքեր		-	-
Ֆինանսավորման գործունեությունից դրամական միջոցների ելքեր, այդ թվում		(152032)	(779914)
վարկերի և փոխառությունների մարում		(52828)	(623854)
շահաբաժինների և տոկոսների վճարում		(99204)	(156060)
ֆինանսավորման գործունեությունից դրամական միջոցների այլ ելքեր		-	-
Ֆինանսավորման գործունեությունից դրամական միջոցների զուտ հոսքեր		**90450**	**(154250)**
Ընդամենը դրամական միջոցների զուտ հոսքեր		**(82914)**	**97396**
Արտարժույթի փոխարժեքային տարբերություններ		2514	1022
Ներքին տեղաշարժեր		(15248)	(18204)
Դրամական միջոցների տարեվերջի մնացորդը		**15824**	**113986**

ՀԱՎԵԼՎԱԾ 2

ՆԵՐԿԱ ԱՐԺԵՔԻ ԱՂՅՈՒՍԱԿ

1$ դիսկոնտավորված արժեքը հաշվարկվում է հետևյալ բանաձևով՝

$\frac{1}{(1+r)^n}$ կամ $(1+r)^{-n}$

որտեղ՝ r – դիսկոնտի դրույքն է,

n – մինչև վճարումն ընկած ժամանաշրջանների քանակը

Ժամանակաշրջանը **Դիսկոնտի դրույքը**

n	1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%
1	0.990	0.980	0.971	0.962	0.952	0.943	0.935	0.926	0.917	0.909
2	0.980	0.961	0.943	0.925	0.907	0.890	0.873	0.857	0.842	0.826
3	0.971	0.942	0.915	0.889	0.864	0.840	0.816	0.794	0.772	0.751
4	0.961	0.924	0.888	0.855	0.823	0.792	0.763	0.735	0.708	0.683
5	0.951	0.906	0.863	0.822	0.784	0.747	0.713	0.681	0.650	0.621
6	0.942	0.888	0.837	0.790	0.746	0.705	0.666	0.630	0.596	0.564
7	0.933	0.871	0.813	0.760	0.711	0.665	0.623	0.583	0.547	0.513
8	0.923	0.853	0.789	0.731	0.677	0.627	0.582	0.540	0.502	0.467
9	0.914	0.837	0.766	0.703	0.645	0.592	0.544	0.500	0.460	0.424
10	0.905	0.820	0.744	0.676	0.614	0.558	0.508	0.463	0.422	0.386
11	0.896	0.804	0.722	0.650	0.585	0.527	0.475	0.429	0.388	0.350
12	0.887	0.788	0.701	0.625	0.557	0.497	0.444	0.397	0.356	0.319
13	0.879	0.773	0.681	0.601	0.530	0.469	0.415	0.368	0.326	0.290
14	0.870	0.758	0.661	0.577	0.505	0.442	0.388	0.340	0.299	0.263
15	0.861	0.743	0.642	0.555	0.481	0.417	0.362	0.315	0.275	0.239
	11%	12%	13%	14%	15%	16%	17%	18%	19%	20%
1	0.901	0.893	0.885	0.877	0.870	0.862	0.855	0.847	0.840	0.833
2	0.812	0.797	0.783	0.769	0.756	0.743	0.731	0.718	0.706	0.694
3	0.731	0.712	0.693	0.675	0.658	0.641	0.624	0.609	0.593	0.579
4	0.659	0.636	0.613	0.592	0.572	0.552	0.534	0.516	0.499	0.482
5	0.593	0.567	0.543	0.519	0.497	0.476	0.456	0.437	0.419	0.402
6	0.535	0.507	0.480	0.456	0.432	0.410	0.390	0.370	0.352	0.335
7	0.482	0.452	0.425	0.400	0.376	0.354	0.333	0.314	0.296	0.279
8	0.434	0.404	0.376	0.351	0.327	0.305	0.285	0.266	0.249	0.233
9	0.391	0.361	0.333	0.308	0.284	0.263	0.243	0.225	0.209	0.194
10	0.352	0.322	0.295	0.270	0.247	0.227	0.208	0.191	0.176	0.162
11	0.317	0.287	0.261	0.237	0.215	0.195	0.178	0.162	0.148	0.135
12	0.286	0.257	0.231	0.208	0.187	0.168	0.152	0.137	0.124	0.112
13	0.258	0.229	0.204	0.182	0.163	0.145	0.130	0.116	0.104	0.093
14	0.232	0.205	0.181	0.160	0.141	0.125	0.111	0.099	0.088	0.078
15	0.209	0.183	0.160	0.140	0.123	0.108	0.095	0.084	0.074	0.065

ՀԱՎԵԼՎԱԾ 3

ԱՆՈՒԻՏԵՏՆԵՐԻ ԱՂՅՈՒՍԱԿ

1$ դիսկոնտավորված արժեքը հաշվարկվում է հետևյալ բանաձևով՝

$\frac{1}{(1+r)^n}$ կամ $(1+r)^{-n}$

որտեղ՝ r – դիսկոնտի դրույքն է,

n – մինչև վճարումն ընկած ժամանաշրջանների քանակը

Ժամանակաշրջանը **Դիսկոնտի դրույքը**

n	1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%
1	0.990	0.980	0.971	0.962	0.952	0.943	0.934	0.926	0.917	0.909
2	1.970	1.942	1.913	1.886	1.859	1.833	1.808	1.783	1.759	1.736
3	2.941	2.884	2.829	2.775	2.723	2.673	2.624	2.577	2.531	2.487
4	3.902	3.808	3.717	3.630	3.546	3.465	3.387	3.312	3.240	3.170
5	4.853	4.713	4.580	4.452	4.329	4.212	4.100	3.993	3.890	3.791
6	5.795	5.601	5.417	5.076	4.917	4.767	4.623	4.483	4.486	4.355
7	6.728	6.472	6.230	6.002	5.786	5.582	5.398	5.206	5.033	4.868
8	7.652	7.325	7.020	6.733	6.463	6.210	5.971	5.747	5.535	5.335
9	8.566	8.162	7.786	7.435	7.108	6.802	6.515	6.247	5.995	5.759
10	9.471	8.983	8.530	8.111	7.722	7.360	7.024	6.710	6.418	6.145
11	10.37	9.878	9.253	8.760	8.306	7.887	7.499	7.139	6.805	6.495
12	11.26	10.58	9.954	9.385	8.863	8.384	7.943	7.536	7.161	6.814
13	12.13	11.35	10.63	9.986	9.394	8.853	8.358	7.904	7.487	7.103
14	13.00	12.11	11.30	10.56	9.899	9.295	8.745	8.244	7.786	7.367
15	13.87	12.85	11.94	11.12	10.38	9.712	9.108	8.559	8.061	7.606
	11%	12%	13%	14%	15%	16%	17%	18%	19%	20%
1	0.901	0.893	0.885	0.877	0.870	0.862	0.855	0.847	0.840	0.833
2	1.713	1.690	1.668	1.647	1.626	1.605	1.585	1.566	1.547	1.528
3	2.444	2.402	2.361	2.322	2.283	2.246	2.210	2.174	2.140	2.106
4	3.102	3.037	2.974	2.914	2.855	2.798	2.743	2.690	2.639	2.589
5	3.696	3.605	3.517	3.433	3.352	3.274	3.199	3.127	3.058	2.991
6	4.231	4.111	3.998	3.889	3.784	3.685	3.589	3.498	3.410	3.326
7	4.712	4.564	4.423	4.288	4.160	4.039	3.922	3.812	3.706	3.605
8	5.146	4.968	4.799	4.639	4.487	4.344	4.207	4.078	3.954	3.837
9	5.537	5.328	5.132	4.946	4.772	4.607	4.451	4.303	4.163	4.031
10	5.889	5.650	5.426	5.216	5.019	4.833	4.659	4.494	4.339	4.192
11	6.207	5.938	5.687	5.453	5.234	5.029	4.836	4.656	4.486	4.327
12	6.492	6.194	5.918	5.660	5.421	5.197	4.988	4.793	4.611	4.439
13	6.750	6.424	6.122	5.842	5.583	5.342	5.118	4.910	4.715	4.533
14	6.982	6.628	6.302	6.002	5.724	5.468	5.229	5.008	4.802	4.611
15	7.191	6.811	6.462	6.142	5.847	5.575	5.324	5.092	4.876	4.675

Գրականություն

1. ՀՀ օրենքը «Հաշվապահական հաշվառման մասին». Եր. 2002թ.
2. Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներ. Եր. 2010թ.
3. ՀՀ հարկային օրեսդրություն. Եր. 2012թ.
4. Կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշիվների պլան. Եր.2012թ.
5. «ՀՀ օրենքը բաժնետիրական ընկերությունների մասին», Եր. 2001թ.
6. Սարգսյան Ալ., Մարջանյան Ա. «Ոչ ընթացիկ ակտիվների հաշվառումը», Եր. 2003թ.
7. Սարգսյան Ալ. «Նյութական պաշարների հաշվառման և օգտագործման արդյունավետության վերլուծության հիմնախնդիրները». Եր., 2011թ.
8. Սարգսյան Ալ., Օգանեզովա Ն. «Հաշվապահական հաշվառման խնդիրների ժողովածու». Եր., 2011թ.
9. «Հաշվապահական հաշվառում» ուս. ձեռնարկ Ա. Սարգսյան, Ռ. Համբարձումյան և ուրիշներ, Եր.2008թ.
10. . Մարջանյան Ա. «Հաշվապահական հաշվառման խնդիրների ժողովածու», Եր. 2003թ.
11. Օգանեզովա Ն. «ՀՀ առևտրային կազմակերպություններում ֆինանսական ակտիվների և պարտավորությունների հաշվառման հիմնախնդիրները». Եր., 2009թ.
12. Մովսիսյան Թ. «Հաշվապահական հաշվառման ձեռնարկ», գիրք 1,2,3 Եր. – 2001 թ.
13. Бархатов А. П.. Международные стандарты учета и финансовой отчетности, 2012 г.
14. Бочкарева И.И., Левина Г.Г „Бухгалтерский финансовый учет", Издательство Магистр, 2010 г.
15. „Бухгалтерский учёт". Учебник, под ред. Бабаева Ю.А. М., "Проспект", 2007 г.
16. Дж.К.Ван Хорн "Основы управления финансами", М.-1999 г.
17. Вахрушина М. А., Мельникова Л. А.,Международные стандарты финансовой отчетности. 2-е издание, М., 2011 г.

18. Вахрушина М.А. „Бухгалтерский управленческий учёт" М., 2002 г.
19. Зонова А.В., Адамайтис Л.А., Бачуринская И.Н. „Бухгалтерский учет и анализ". М., Издательство "Эксмо", 2009 г.
20. Зонова А.В., Бачуринская И.Н., Горячих С.П., „Бухгалтерский финансовый учет". Издательство Питер, 2011 г.
21. Ивашкевич В.Б. „ Учет и анализ дебиторских и кредиторских задолжностей",М. 2002г.
22. Ивашкевич В.Б „Бухгалтерский управленческий учёт". М., 2003 г.
23. Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д.Колдуелл, „Принципы бухгалтерского учета". М- 1999г.
24. В. В. Качалин " Финансовый учет и отчетность соответствии со стандартами GAAP". Москва, 2008г.
25. Ковалев В. В., Ковалев Вит. В., Корпоративные финансы и учет. Понятия, алгоритмы, показатели. Проспект, 2013 г.
26. Палий В.Ф. „Международные стандарты финансовой отчетности", М., 2007 г.
27. Палий В.Ф.,Современный бухгалтерский учет". М., 2003г.
28. Стуков С.А., Стуков Л.С. „Международная стандартизация и гармонизация учета и отчетности". М., 1999г.
29. Barry Elliott, "Financial Accounting and Reporting", 13 edition, 2009
30. Paul M. Fischer, Rita H. Cheng, William J. Taylor , "Advanced Accounting", 10 edition, 2008
31. Joe Ben Hoyle, Thomas Schaefer, Timothy Doupnik, "Advanced Accounting" , 10th Edition", 2010
32. Paul D. Kimmel, Jerry J. Weygandt, Donald E. Kieso, "Financial Accounting: Tools for Business Decision Making, 5th Edition",2008
33. Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt and Terry D. Warfield , Intermediate Accounting , 2011

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

ԳԼՈՒԽ 1. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԱՌԱՐԿԱՆ ԵՎ ՄԵԹՈԴԸ

1.1. Տնտեսական հաշվառման բնութագիրը և տեսակները..... 4

1.2. Հաշվապահական հաշվառման առարկան և օբյեկտները..... 9

1.3. Կազմակերպության ակտիվների և դրանց գոյացման աղբյուրների դասակարգումը..... 11

1.4. Հաշվապահական հաշվառման մեթոդը, դրա հիմնական տարրերը..... 17

1.5. Հաշվապահական հաշվառման կազմակերպումը և վարման կանոնները..... 20

ԳԼՈՒԽ 2. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ, ՀԱՇԻՎՆԵՐ ԵՎ ԿՐԿՆԱԿԻ ԳՐԱՆՑՈՒՄ

2.1. Հաշվապահական հաշվեկշռի կառուցվածքը և բովանդակությունը..... **22**

2.2. Տնտեսական գործառնությունների հետևանքով հաշվեկշռի հոդվածներում տեղի ունեցող փոփոխությունները..... 25

2.3. Հաշվապահական հաշվառման հաշիվներ..... 27

2.4. Կրկնակի գրանցման եղանակի էությունը..... 30

2.5. Ժամանակագրական և սիստեմատիկ գրանցումներ..... 32

2.6. Շրջանառության տեղեկագիր. կառուցվածքը և նշանակությունը..... 34

2.7. Սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառում..... 36

2.8. Հաշվապահական հաշվառման հաշիվների դասակարգումը և հաշիվների պլանը..... 43

ԳԼՈՒԽ 3. ՓԱՍՏԱԹՂԹԱՎՈՐՈՒՄ ԵՎ ԳՈՒՅՔԱԳՐՈՒՄ

3.1 Սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերը, դրանց դասակարգումը և շրջապտույտը..... 49

3.2 Գույքագրումը, դրա ացկացման կարգը և արդյունքների արտացոլումը հաշվառման մեջ..... 53

ԳԼՈՒԽ 4. ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՄԻՋՈՑՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

4.1 Հիմնական միջոցների սահմանումը, դասակարգումը, ճանաչումը և չափումը..... 58

4.2 Հիմնական միջոցների մուտքագրման հաշվառումը..... 61

4.3. Հիմնական միջոցների մաշվածության հաշվառումը..... 74

4.4. Հիմնական միջոցների վերագնահատման հաշվառումը..... 81

4.5. Հիմնական միջոցների նորոգումների հաշվառումը..... 87

4.6. Հիմնական միջոցների օտարման հաշվառումը..... 91

4.7. Հիմնական միջոցների գույքագրումը և դրա արդյունքների արտացոլումը հաշվառման մեջ..... 99

ԳԼՈՒԽ 5. ՈՉ ՆՅՈՒԹԱԿԱՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

5.1. Ոչ նյութական ակտիվների սահմանումը, դասակարգումը, գնահատումը և ճանաչումը..... 105

5.2. Ոչ նյութական ակտիվների ձեռքբերման հաշվառումը..... 109

5.3. Ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվների հաշվառումը..... 111

5.4. Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիայի հաշվառումը..... 115

5.5. Ոչ նյութական ակտիվների օտարման հաշվառումը..... 119

ԳԼՈՒԽ 6. ՎԱՐՁԱԿԱԼՈՒԹՅԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

6.1 Վարձակալության սահմանումը և դասակարգումը..... 121

6.2 Ֆինանսական վարձակալության հաշվառումը..... 124

6.3 Գործառնական վարձակալության հաշվառումը..... 136

ԳԼՈՒԽ 7. ՊԱՇԱՐՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

7.1. Պաշարների սահմանումը, դասակարգումը և գնահատումը..... 141

7.2. Նյութերի ձեռքբերման փաստաթղթային ձևակերպումը և մուտքի հաշվառումը..... 145

7.3. Նյութերի պահեստային և հաշվապահական հաշվառման փոխադարձ կապը..... 149

7.4. Նյութերի ելքագրման փաստաթղթային ձևակերպումը և հաշվառումը..... 151

7.5. Արտադրանքի թողարկման ծախսումների հաշվառումը..... 157

7.6. Անավարտ արտադրության հաշվառումը..... 163

7.7. Պատրաստի արտադրանքի հաշվառումը..... 166

7.8. Ապրանքների ձեռքբերման և իրացման հաշվառման առանձնահատկությունները..... 169

7.9 Պաշարների գույքագրումը և գույքագրման արդյունքների հաշվառումը..... 173

ԳԼՈՒԽ 8. ԴՐԱՄԱԿԱՆ ՄԻՋՈՑՆԵՐԻ ԵՎ ԴԵԲԻՏՈՐԱԿԱՆ ՊԱՐՏՔԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

8.1. Դրամարկղային գործառնությունների հաշվառումը..... 176

8.2. Հաշվարկային հաշվով իրականացվող գործառնությունների հաշվառումը..... 185

8.3. Արտարժութային հաշվով իրականացվող գործառնությունների հաշվառումը..... 192

8.4. Վաճառքի գծով դեբիտորական պարտքերի հաշվառումը..... 196

8.5. Դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստի հաշվարկման և անհուսալի պարտքերի դուրսգրման հաշվառումը..... 199

ԳԼՈՒԽ 9. ՍԵՓԱԿԱՆ ԿԱՊԻՏԱԼԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

9.1. Սեփական կապիտալի բաղադրիչները..... 205

9.2. Կանոնադրական կապիտալի հաշվառումը..... 205

9.3 Եկամուտների և ծախսերի դասակարգումը և հաշվառումը..... 215

9.4 Ֆինանսական հետևանքների բացահայտման մեխանիզմը և հաշվառումը..... 229

9.5 Կուտակված շահույթի ձևավորման և բաշխման հաշվառումը 234

ԳԼՈՒԽ 10. ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

10.1. Պարտավորությունների հասկացությունը և դասակարգումը..... 243

10.2. Երկարաժամկետ վարկերի և փոխառությունների գծով պարտավորությունների հաշվառումը..... 245

10.3. Կարճաժամկետ վարկերի և փոխառությունների գծով պարտավորությունների հաշվառումը..... 255

10.4. Գնումների գծով կրեդիտորական պարտքերի հաշվառումը..... 258

10.5. Աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով պարտքերի հաշվառումը..... 261

10.6. Բյուջեի գծով պարտավորությունների հաշվառումը..... 278

ԳԼՈՒԽ 11. ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ

11.1. Ֆինանսական հաշվետվության հասկացությունը, ներկայացվող պահանջները և հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը..... 306

11.2. Ֆինանսական հաշվետվության կազմը և ներկայացման կարգը..... 311

11.3. Ֆինանսական հաշվետվության ձևերի կառուցվածքը և բովանդակությունը..... 315

ՀԱՎԵԼՎԱԾՆԵՐ..... 325

1. ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅԱՆ ՕՐԻՆԱԿԵԼԻ ՁԵՎԵՐ
2. ՆԵՐԿԱ ԱՐԺԵՔԻ ԱՂՅՈՒՍԱԿ
3. ԱՆՈՒԻՏԵՏԻ ԱՂՅՈՒՍԱԿ

ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆ..... 332

Ա.Հ. ՍԱՐԳՍՅԱՆ, Ա.Մ. ՄԱՐՋԱՆՅԱՆ, Ն.Ս. ՕԳԱՆԵՋՈՎԱ

ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ

Ուսումնական ձեռնարկ
տնտեսագիտական մասնագիտությունների համար

Տպաքանակ՝ 1000:

Տպագրված է «Տիգրան Մեծ» հրատարակչության տպարանում