

ԿԱՐԻՆԵ ԶՈՒՐԱՔԱՆ

*տնտեսագիտության թեկնածու,
ԵՊՀ ֆինանսահաշվային ամբիոնի դոցենտ
էլ.փոստ՝ kazurab@mail.ru*

**ԵԿԱՄՈՒՏՆԵՐԻ ԵՎ ԾԱԽՍԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄՆ ԸՍՏ ՀԱՄԱՊԱՐՓԱԿ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ
ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ՄԱՍԻՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅԱՆ**

Հայաստանում հաշվապահական հաշվառման ոլորտում տեղի ունեցող բարեփոխումները նպատակ են հետապնդում մեր երկրում գործող հաշվապահական հաշվառման համակարգը համապատասխանեցնել միջազգային ստանդարտներին, ինչը կհանգեցնի շուկայական տնտեսության պահանջներին համապատասխան ֆինանսական տեղեկատվական հիմքի ձևավորմանը, որն օգտագործողների բոլոր խմբերին կապահովի կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, գործունեության արդյունքների և ֆինանսական վիճակում փոփոխությունների վերաբերյալ անկողմնակալ տեղեկատվությամբ: 1998 թ. մայիսին առաջին անգամ ՀՀ-ում ընդունվեց «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքը: Օրենքով սահմանվեց ՀՀ-ում հաշվապահական հաշվառման հայեցակարգը, այսինքն՝ այն նպատակը, ինչի համար վարվում է հաշվապահական հաշվառումը, կազմվում ու ներկայացվում են ֆինանսական հաշվետվություններ: 2002 թ. «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքը լրամշակվեց և նույն թվականի դեկտեմբերին ընդունվեց նոր խմբագրությամբ:

Հաշվառման բնագավառում իրականացվող բարեփոխումներն արդյունավետ անցկացնելու համար ՀՀ կառավարությունը 1998 թ. նոյեմբերին ընդունեց «Հաշվապահական հաշվառման համակարգի բարեփոխումների մասին» 740 ծրագրային որոշումը: Այս որոշման համաձայն՝ ՀՀ ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարությունը, հիմք ընդունելով Հաշվապահական Հաշվառման Միջազգային Կոմիտեի կողմից հրապարակված Հաշվապահական Հաշվառման Միջազգային Ստանդարտները (ՀՀՄՍ-ները), 1999-2000 թթ. ընդունեց Հայաստանի Հանրապետության Հաշվապահական Հաշվառման Ստանդարտները (ՀՀՀՄՍ-ները)՝ թվով 34 ստանդարտ: Ընդունված ՀՀՀՄՍ-ների հիման վրա ՀՀ ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարությունը 2000 թ. հաստատեց «Կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանը»:

2001 թվականից հետո փոփոխվել են Հաշվապահական Հաշվառման Միջազգային Ստանդարտները, որոնք վերանվանվել են Ֆինանսական Հաշվետվությունների Միջազգային Ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ների), որոնք ներառում են.

ա) Ֆինանսական Հաշվետվությունների Միջազգային Ստանդարտները,

բ) Հաշվապահական Հաշվառման Միջազգային Ստանդարտները,

գ) Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների մեկնաբանությունների կոմիտեի (ՖՀՄՄԿ) կամ նախկին Մեկնաբանությունների Մշտական Կոմիտեի (ՄՄԿ) կողմից մշակված մեկնաբանությունները:

Զգալի փոփոխության են ենթարկվել թվով 18 ՀՀՄՍ-ներ, որոշակի փոփոխության՝ մնացած ՀՀՄՍ-ները, ընդունվել են նոր 8 ՀՀՄՍ-ներ: Երկու ՀՀՄՍ-ներ ուժը կորցրած են ճանաչվել¹:

2008 թ. «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքում կատարված փոփոխության համաձայն՝ նախատեսվեց, որ Հայաստանում ուղղակիորեն կիրառվելու են ՀՀՄՍ-ները, այլ ոչ թե 1999-2000 թթ ՀՀ-ում պաշտոնապես հրատարակված և գործող ՀՀ հաշվապահական հաշվառման ստանդարտները (ՀՀՀՀՄ): 2009 թ. ՀՀՄՍ-ները պաշտոնապես թարգմանվեցին հայերեն և հրատարակվեցին 2010-ի մարտի²: 2010 թ. սեպտեմբերին հրատարակվեց «ՓՄԿ համար» ՀՀՄՍ-ն³:

«Կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանը և դրա կիրառման հրահանգը» հաստատելու և Հայաստանի Հանրապետության Ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարի 2000 թ. դեկտեմբերի 29-ի թիվ 319 հրամանն ուժը կորցրած ճանաչելու մասին ՀՀ Ֆինանսների նախարարի 17.04.2012 թիվ 353-Ն հրամանով հաստատվեց ՀՀՄՍ-ների հիման վրա լրամշակված նոր հաշվային պլան, որն ուժի մեջ է մտել 2012 թ. ապրիլի 27-ից: Հին հաշվային պլանը համալրվել է բացարձակապես նոր հաշիվներով, ինչպես նաև կրել է ցանկային և անվանական փոփոխություններ: Ընդ որում, զգալի փոփոխություններ են կրել եկամուտների և ծախսերի հաշվառման համար նախատեսված վեցերորդ և յոթերորդ հաշվային դասերը, որոնց ուսումնասիրությանն ու մեկնաբանմանն էլ նվիրված է ներկայացված հոդվածը:

Կազմակերպության տնտեսական գործունեության արդյունքների՝ շահույթի կամ վնասի վերլուծությունը հանդիսանում է կառավարչական որոշումների ընդունման հիմքը: Այսպես, անհրաժեշտ է բացահայտել և կանխագուշակել առկա և պոտենցիալ խնդիրները, արտադրական, ֆինանսական և այլ ռիսկերը, որոշել և չափել ընդունված որոշումների արդյունավետությունը հնարավոր կորուստների և եկամուտների մակարդակով: Քանի որ կազմակերպության տարբեր գործունեությունների, գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների հետևանքները տարբեր են իրենց հաճախականությամբ, օգուտ կամ վնաս ստեղծելու պոտենցիալով և կանխատեսելիությամբ, ֆինանսական արդյունքների տարրերի բացահայտումն օգտագործողներին օգնում է հասկանալ ձեռքբերված ֆինանսական արդյունքները և գնահատել ապագա ֆինանսական արդյունքները⁴:

«Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքով (26.12.2002 թ.) եկամուտը հաշվետու ժամանակաշրջանում տնտեսական օգուտների ավելացումն է, որը տեղի է ունենում ակտիվների ներհոսքի կամ աճի, կամ պարտավորությունների նվազման ձևով, և որը հանգեցնում է սեփական կապիտալի աճի՝ բացառությամբ մասնակիցների կողմից սեփական կապիտալում կատարված ներդրումների հետևանքով սեփական կապիտալի ավելացման:

1 ՀՀ ԿԼ Հարկային պետական ծառայության հարկային ծառայողների վերապատրաստման դասընթաց «Ֆինանսական և հարկային հաշվառում. հարկային ստուգումների հայաստանյան և միջազգային փորձը», Երևան, 2007, էջ 9-11:

² ՀՀ պաշտոնառման տեղեկագիր թիվ 12 (746), 24 մարտի 2010:

³ ՀՀ պաշտոնառման տեղեկագիր թիվ 47 (781), 24 սեպտեմբերի 2010:

⁴ ՀՀՄՍ1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում»:

Բերված սահմանումից հետևում է, որ եկամտի առկա լինելու հարցը քննարկելիս պետք է դիտարկել, թե արդյոք կազմակերպության ակտիվներում (պարտավորություններում) առկա է համապատասխան փոփոխություն, թե ոչ, ընդ որում, մասնակիցների կողմից սեփական կապիտալում ներդրումների հետևանքով ակտիվների ավելացումը (պարտավորությունների նվազումը) եկամուտ չի համարվում:

Ծախսը հաշվետու ժամանակաշրջանում տնտեսական օգուտների նվազումն է, որը տեղի է ունենում ակտիվների արտահոսքի կա՛մ նվազման, կա՛մ պարտավորությունների առաջացման, կա՛մ աճի ձևով, և որը հանգեցնում է սեփական կապիտալի նվազման՝ բացառությամբ մասնակիցների միջև սեփական կապիտալի բաշխման հետևանքով դրա նվազման դեպքի:

Բերված սահմանումից հետևում է, որ ծախսի առկա լինելու հարցը քննարկելիս դարձյալ պետք է դիտարկել, թե արդյոք կազմակերպության ակտիվներում (պարտավորություններում) առկա է համապատասխան փոփոխություն, թե ոչ, ընդ որում, մասնակիցների միջև սեփական կապիտալի բաշխման հետևանքով ակտիվների նվազումը (պարտավորությունների ավելացումը) ծախս չի համարվում:

Օրինակ՝ նյութերի բացթողումը արտադրություն ծախս չի համարվում¹, քանի որ դրա արդյունքում սեփական կապիտալի նվազում տեղի չի ունենում, այլ ակտիվի մի տեսակը (նյութը) փոխակերպվում է ակտիվի մեկ այլ տեսակի (արտադրանքի), սակայն արտադրանքի վաճառքի դեպքում վաճառված արտադրանքի ինքնարժեքի դուրսգրումը բավարարում է ծախսի սահմանմանը, քանի որ առկա է ակտիվների նվազում, որը հանգեցնում է սեփական կապիտալի նվազման (այս դեպքում ստացված կամ ստացման ենթակա ակտիվների չափով իր հերթին գրանցվում է եկամուտ): Մյուս կողմից, ծախսի սահմանմանը բավարարում են նաև կազմակերպության կողմից կատարվող բոլոր նվիրատվությունները, աշխատակիցներին շահույթի բաշխումները, օգնությունները և պարգևավճարները, բոլոր տեսակի կորուստները (անկախ նրանից, թե հարկային նպատակներով այդ կորուստները ինչպես են դիտարկվում)²:

Ներկայացնենք եկամուտների և պարտքերի սահմանումը Վենի դիագրամի տեսքով:

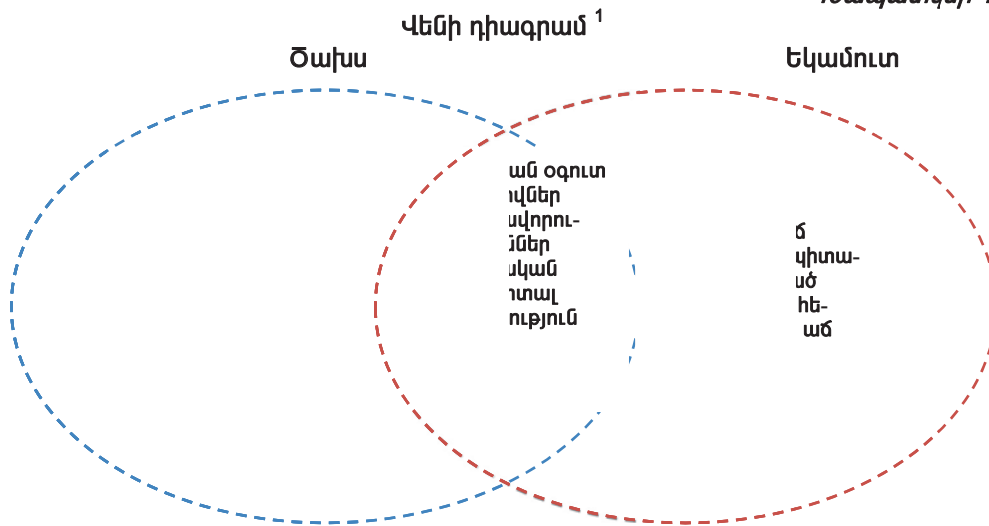
Եկամուտների ու ծախսերի վերլուծությունն իրականացնելու, ինչպես նաև դրանց նշանակությունն ու էությունը ճիշտ հասկանալու համար կարևոր է եկամուտների ու ծախսերի դասակարգման ուսումնասիրությունը: Եկամուտները հին հաշվային պլանով, ըստ ստացման բնույթի, ստորաբաժանվում էին հետևյալ չորս խմբերի.

1. Գործառնական գործունեությունից եկամուտներ,
2. Ոչ գործառնական եկամուտներ,
3. Արտասովոր եկամուտներ,
4. Նախորդ տարիների եկամուտներ:

¹ Այլ ակտիվների ստեղծման նպատակով ռեսուրսների օգտագործման (ակտիվների ավելացման կամ պարտավորությունների նվազման) համար օգտագործվում է «ծախսում» տերմինը:

² «Հաշվապահական հաշվառում» Ուսումնական ձեռնարկ, ՀՈՒՄԿ կրթական հիմնադրամ հրատարակչություն, Երևան, 2012, էջ 10-11:

Գծապատկեր 1



Ներկայումս, 2012 թ. ընդունված նոր հաշվային պլանով եկամուտներն, ըստ ստացման բնույթի, դասակարգվում են հինգ խմբի (տես գծապատկեր 2).

- Գործառնական գործունեությունից եկամուտներ,
- Շարունակվող գործունեության այլ եկամուտներ,
- Ընդհատված գործունեությունից եկամուտներ,
- Վերադասակարգման ճշգրտումներ. օգուտներ,
- Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչվող եկամուտներ:

Ծախսերը հին հաշվային պլանով, ըստ ստացման բնույթի, ստորաբաժանվում էին հետևյալ հինգ խմբերի.

1. Գործառնական գործունեությունից ծախսեր,
2. Ոչ գործառնական ծախսեր,
3. Արտասովոր ծախսեր,
4. Նախորդ տարիների ծախսեր,
5. Շահութահարկի գծով ծախս:

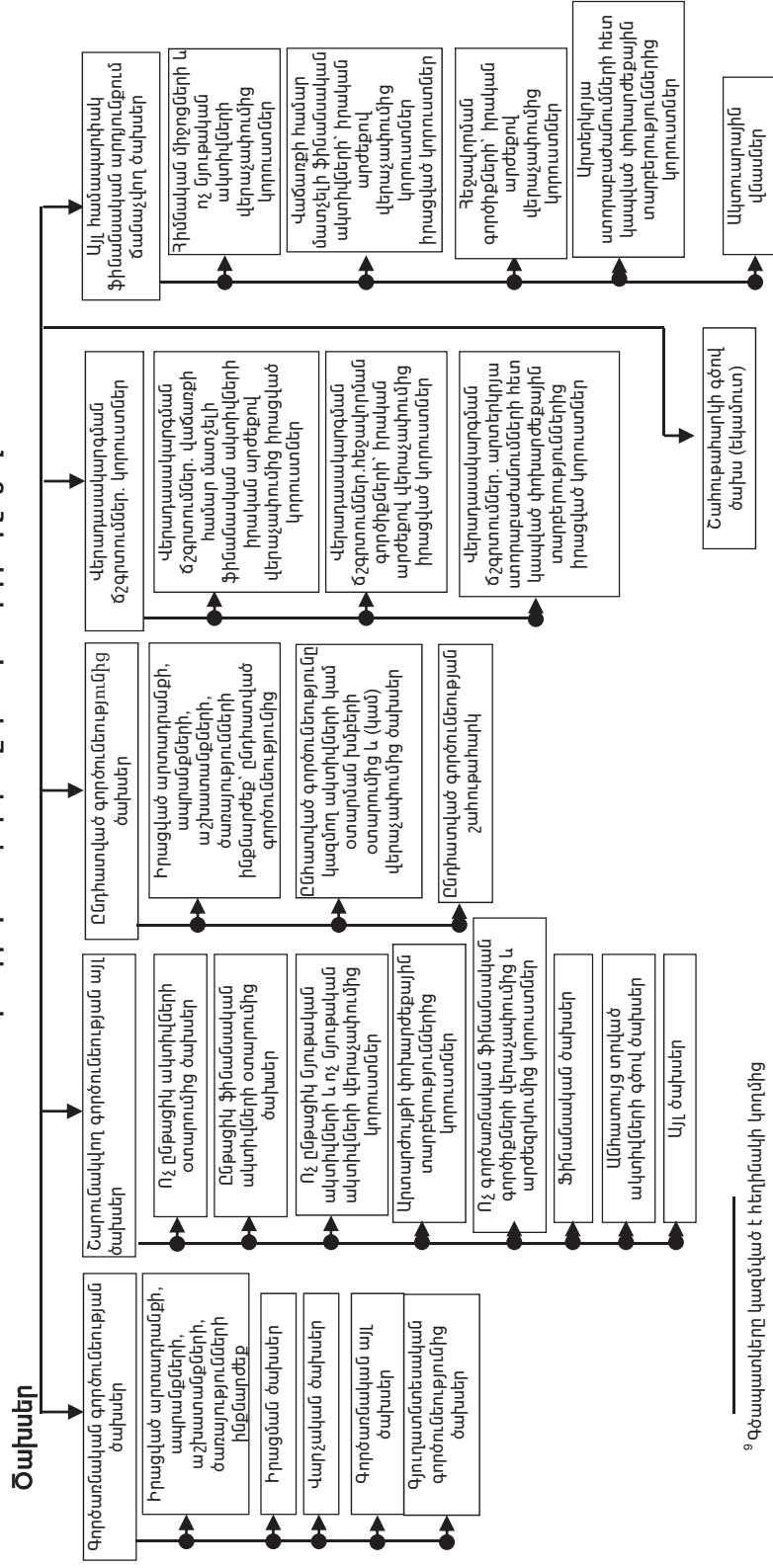
Ներկայումս , 2012 թ. ընդունված նոր հաշվային պլանով ծախսերը, ըստ ստացման բնույթի, դասակարգվում են վեց խմբի (տես գծապատկեր 3).

- Գործառնական գործունեությունից ծախսեր,
- Շարունակվող գործունեության այլ ծախսեր,
- Ընդհատված գործունեությունից ծախսեր,
- Վերադասակարգման ճշգրտումներ. կորուստներ,
- Շահութահարկի գծով ծախս (եկամուտ),
- Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչվող եկամուտներ:

¹ Գծապատկերը կազմված է հեղինակի կողմից:

Գծապատկեր 3

Ծախսերի դասակարգումը գծապատկերի միջոցով⁹



⁹ Գծապատկերը կազմված է հեղինակի կողմից

Այժմ ներկայացնենք եկամուտներն ու ծախսերն՝ ըստ դրանց խմբերի:

Գործառնական գործունեությունից եկամուտները ներառում են՝ արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթը, գործառնական այլ եկամուտները, գյուղատնտեսական գործունեությունից եկամուտները: Հարկ է նշել, որ «Գյուղատնտեսություն» ՀՀՍՍ 41-ը նոր ընդունված ստանդարտների ցանկում է և դրա ընդունմամբ էլ պայմանավորված է գյուղատնտեսական գործունեությունից եկամտային և համապատասխանաբար գյուղատնտեսական գործունեությունից ծախսային նոր հաշիվների ընդունումը:

615 «Գյուղատնտեսական գործունեությունից եկամուտներն» առաջանում են ծնաճից կամ այլ կերպ գյուղատնտեսական գործունեությունից ստացված կենսաբանական ակտիվների մուտքագրման ժամանակ, ինչպես նաև երբ կենսաբանական ակտիվների «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ով վերաչափումից ստացվում է օգուտ, որը պայմանավորված է գնի կամ ֆիզիկական փոփոխությամբ: Սակայն, երբ վաճառված կենսաբանական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը դուրս գրելիս ստացված կամ ստացվելիք հատուցումը գերազանցում է դրանց հաշվեկշռային արժեքը, ապա այդ չափով կազմակերպությունները պետք է ճանաչեն 715 «Գյուղատնտեսական գործունեությունից ծախսեր»:

Տնտեսական գործունեություն իրականացնելիս լինում են դեպքեր, երբ գնորդները գնված արտադրանքը, ապրանքները հետ են վերադարձնում կազմակերպությանը կամ իրացված արտադրանքի, ապրանքների գներն իջեցվում են: Այդ դեպքերի ազդեցությունն իրացման ծավալների վրա կարգավորելու համար հաշվառման մեջ օգտագործվում էր 612 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների հետ վերադարձումից և գների իջեցումից հասույթի ճշգրտում» ակտիվային, կարգավորող հաշիվը, որն իր հերթին, ստորաբաժանվում էր 6121 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների հետ վերադարձումից հասույթի ճշգրտում» և 6122 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, ծառայությունների, աշխատանքների գների իջեցումից հասույթի ճշգրտում» երկրորդ կարգի հաշիվների: Ներկայումս այս հաշիվը ենթարկվել է փոփոխության, այն չունի երկրորդ կարգի հաշիվներ և արտացոլում է միայն արտադրանքի, ապրանքների հետ վերադարձումից հասույթի ճշգրտումը: Սակայն, մեր կարծիքով, 6122 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, ծառայությունների, աշխատանքների գների իջեցումից հասույթի ճշգրտում» հաշիվը պետք էր ոչ թե հանել, այլ վերանվանել «Վաղաժամկետ վճարման դիմաց դեբիտորներին տրված զեղչերից հասույթի ճշգրտում»: Ներկայումս աշխարհի շատ երկրներում, որտեղ գերակայում է ապառիկ առևտուրը, կազմակերպություններն իրենց հաճախորդներին հաճախ առաջարկում են զեղչեր դեբիտորական պարտքերի վաղաժամկետ վճարման դիմաց: Դա այն գումարն է, որը հանվում է դեբիտորական պարտքի ընդհանուր գումարից և նվազեցնում հասույթը, եթե վճարումը կատարվում է համաձայնեցված ժամանակահատվածի ընթացքում: Վաղաժամկետ վճարման զեղչի առաջարկը հաճախորդներին գրավելու և վաղաժամկետ վճարումը խրախուսելու եղանակ է:

Գործառնական գործունեությունից ծախսերը ներառում են իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեքը, իրացման, վարչական, գործառնական այլ ծախսերը, որոնք չեն ենթարկվել որևէ փոփոխության: Դրանք համալրվել են 715 «Գյուղատնտեսական գործունեություն»

նից ծախսեր» նոր հաշվով, ինչը, ինչպես վերը նշվեց, պայմանավորված էր ՀՀՍՍ 41 «Գյուղատնտեսություն» նոր ստանդարտի ընդունմամբ:

Գործառնական գործունեությունից եկամուտների և ծախսերի ճանաչման, չափման և գնահատման մոտեցումները նկարագրված են «Հասույթ» ՀՀՍՍ 18-ում, «Կառուցման պայմանագրեր» ՀՀՍՍ 11-ում և «Գյուղատնտեսություն» ՀՀՍՍ 41-ում:

Ոչ գործառնական եկամուտներ ու ծախսեր խմբերը վերանվանվել են շարունակվող գործունեության այլ եկամուտներ և ծախսեր խմբերի, որոնցից բնականաբար պետք է հանվեին և հանվել են 623 «Ընդհատված գործունեությանը վերագրելի ակտիվների վաճառքներից (օտարումներից) և պարտավորությունների մարումներից եկամուտներ» և 723 «Ընդհատված գործունեությանը վերագրելի ակտիվների վաճառքների (օտարումների) և պարտավորությունների մարումների ծախսեր» երկրորդ կարգի հաշիվները:

Շարունակվող գործունեության այլ եկամուտները ներառում են ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից եկամուտներ, ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների օտարումից եկամուտներ, ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից օգուտներ, արտարժույթի փոխարժեքային տարբերություններից օգուտներ, ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկման (անհավաքելիության) հակադարձումից օգուտներ, ֆինանսական ներդրումներից եկամուտներ, շնորհներից և անհատույց ստացումներից եկամուտներ, այլ եկամուտներ:

Ինչպես վերը նշվել է, որոշ եկամտային, ինչպես նաև դրանց համապատասխան ծախսային հաշիվներ կրել են ցանկային և անվանական փոփոխություններ: Այդ հաշիվների թվում են 621 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքներից (օտարումներից) եկամուտներ», 622 «Ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների վաճառքներից (օտարումներից) եկամուտներ» առաջին կարգի և դրանց կից բացված երկրորդ կարգի հաշիվները: Դրանք վերանվանվել են 621 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումներից եկամուտներ», 622 «Ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների օտարումներից եկամուտներ»: Հանվել է ընդամենը մեկ՝ «վաճառքներ»-ից բառը, որը փոխարինվել է «օտարում»-ից բառով, սակայն իմաստային առումով դա հանգեցնում է որոշակի անորոշությունների, ինչը շատ կարևոր է ճիշտ հաշվապահական թղթակցություններ ներկայացնելու տեսանկյունից: Օտարումը գույքը մեկ այլ անձին փոխանցում է, ինչպես նաև սեփականության կամ այլ գույքային իրավունքի փոխանցումը: Օտարման տակ կարող ենք հասկանալ և՛ վաճառքը, և՛ ակտիվի անհատույց տրամադրումը, և՛ լուծարումը: Ինչ վերաբերվում է 624 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից օգուտներ», 625 «Արտարժույթի փոխարժեքային տարբերություններից օգուտներ», 626 «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկման (անհավաքելիության) հակադարձումից օգուտներ» հաշիվներին, ապա դրանցում «եկամուտներ» բառի վերանվանումը օգուտներ բառով ճիշտ և ամբողջովին արտահայտում է այդ հաշիվների բովանդակությունը:

Շարունակվող գործունեության այլ ծախսերը ներառում են ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից ծախսեր, ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների օտարումից ծախսեր, ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից կորուստներ, արտարժույթի փոխարժեքային տարբերություն-

ներից կորուստներ, ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկման (անհավաքելիության) հակադարձումից կորուստներ, ֆինանսական ծախսեր, անհատույց ստացումներից տրված ակտիվների գծով ծախսեր ու այլ ծախսեր:

Շարունակվող գործունեության այլ եկամուտների փոփոխությունների հետ կապված՝ մեր կողմից կատարված մեկնաբանություններն ամբողջովին վերագրելի են նաև շարունակվող գործունեության այլ ծախսերին: Գիշտ չէր 721 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքներից (օտարումներից) ծախսեր», 722 «Ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների վաճառքներից (օտարումներից) ծախսեր», առաջին կարգի և դրանց կից բացված երկրորդ կարգի հաշիվները վերանվանվել են 721 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումներից ծախսեր», 722 «Ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների օտարումներից ծախսեր», հանելով վաճառքներից բառը: Այդուհանդերձ, ամբողջովին արդարացված է որոշ ծախսային հոդվածներում դրանց վերանվանումը, փոխարինումը կորուստներով:

Շարունակվող գործունեության այլ եկամուտների և ծախսերի ճանաչման, չափման և զննահատման մոտեցումները նկարագրված են «Հիմնական միջոցներ» ՀՀՄՍ 16-ում «Վարձակալություն» ՀՀՄՍ 17-ում, «Հասույթ» ՀՀՄՍ 18-ում, «Պետական շնորհների հաշվառում և պետական օգնության բացահայտում» ՀՀՄՍ 20-ում, «Արտարժույթի փոխանակման փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքներ» ՀՀՄՍ 21-ում, «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ՀՀՄՍ 27-ում, «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում» ՀՀՄՍ 28-ում, «Մասնակցություն համատեղ ձեռնարկումներում» ՀՀՄՍ 31-ում, «Ակտիվների արժեզրկում» ՀՀՄՍ 36-ում, «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ՀՀՄՍ 39-ում, «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ՖՀՄՍ 5-ում:

Նոր հաշվային պլանով գործածությունից հանվել են 631 «Արտասովոր եկամուտներ» (համապատասխանաբար՝ 731 «Արտասովոր ծախսեր») հաշիվները, այս տեղը զբաղեցրել է հաշիվների նոր խումբ 63 «Ընդհատված գործունեությունից եկամուտներ» (համապատասխանաբար՝ 73 «Ընդհատված գործունեությունից ծախսեր»):

Ընդհատված գործունեությունից եկամուտներ և ծախսեր խմբերն իրենց մեջ ներառում են արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթը՝ ընդհատված գործունեությունից, ընդհատված գործունեությունը կազմող ակտիվների կամ օտարման խմբերի օտարումից և (կամ) վերաչափումից եկամուտները, ինչպես նաև ընդհատված գործունեությանը վերագրվող ծախսերի հաշվառման համար նախատեսված համանման հաշիվները, որոնք եզրափակվում են «Շահութահարկ ընդհատված գործունեության» հաշվով:

Ընդհատված գործունեություն հասկացությունը, դրան վերաբերող եկամուտների ճանաչման, չափման և ներկայացման գծով առանձնահատկությունները սահմանված են «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ՖՀՄՍ 5-ում:

75 «Շահութահարկի գծով ծախս» եկամուտ խումբը նախատեսված է շահութահարկի գծով ծախսերի վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար: Համաձայն ՀՀՄՍ 12-ի՝ շահութահարկի հաշվապահական հաշվառման

հիմնական հարցն այն է, թե ինչպես հաշվառել կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված ակտիվների (պարտավորությունների) հաշվեկշռային արժեքի ապագա փոխհատուցման (մարման) և կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված ընթացիկ ժամանակաշրջանի գործարքների և այլ իրադարձությունների ընթացիկ և ապագա հարկային հետևանքները: Ակտիվի կամ պարտավորության ճանաչումից բխում է, որ հաշվետու կազմակերպությունն ակնկալում է փոխհատուցել կամ մարել այդ ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը: Այսպիսով, շահույթում կամ վնասում ճանաչված գործարքների և այլ իրադարձությունների հետ կապված հարկային հետևանքները նույնպես ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում: Շահույթից կամ վնասից դուրս (կամ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, կամ ուղղակիորեն սեփական կապիտալում) ճանաչված գործարքների և այլ իրադարձությունների հետ կապված հարկային հետևանքները ևս ճանաչվում են շահույթից կամ վնասից դուրս:

Հաշվային պլանում կատարված վերջին փոփոխություններով գործածություններից հանվել են նաև 641 «Նախորդ տարիների եկամուտներ» (համապատասխանաբար՝ 741 «Նախորդ տարիների ծախսեր») հաշիվները: Վերջինը պայմանավորված է նախորդ տարիների սխալների ուղղման և հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների կիրառման արդյունքում առաջացող ճշգրտումների հաշվառման մոտեցումներում կատարված փոփոխություններով, որոնք նկարագրված են «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ՀՀՄՍ 8-ում: Ներկայումս այդ հաշիվները փոխարինվել են «Վերադասակարգման ճշգրտումներ. օգուտներ» և «Վերադասակարգման ճշգրտումներ. կորուստներ» խմբերով:

Հարկ է նշել, որ հաշվային պլանում կատարված արմատական փոփոխությունները պայմանավորված են հենց վերադասակարգման ճշգրտումներ, օգուտներ, կորուստներ և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչվող եկամուտներ և ծախսեր նոր դասերի ներդրմամբ: Վերադասակարգման ճշգրտումները նախապես՝ ընթացիկ կամ նախորդ ժամանակաշրջաններում, այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված և ընթացիկ ժամանակաշրջանում սեփական կապիտալից շահույթին կամ վնասին վերադասակարգված գումարներն են:

Վերադասակարգման ճշգրտումներ. օգուտները ներառում են՝

- վերադասակարգման ճշգրտումներ. վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվների իրական արժեքով վերաչափումից իրացված օգուտները,
- վերադասակարգման ճշգրտումներ. հեջավորման գործիքների՝ իրական արժեքով վերաչափումից իրացված օգուտները,
- վերադասակարգման ճշգրտումներ. արտերկրյա ստորաբաժանումների հետ կապված՝ փոխարժեքային տարբերություններից իրացված օգուտները:

Վերադասակարգման ճշգրտումներ. կորուստները ներառում են՝

- վերադասակարգման ճշգրտումներ. վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվների իրական արժեքով վերաչափումից իրացված կորուստները,
- վերադասակարգման ճշգրտումներ. հեջավորման գործիքների՝ իրական արժեքով վերաչափումից իրացված կորուստները,

• Վերադասակարգման ճշգրտումներ. արտերկրյա ստորաբաժանումների հետ կապված՝ փոխարժեքային տարբերություններից իրացված կորուստները:

Վերադասակարգման ճշգրտումների հաշվապահական հաշվառման մոտեցումները նկարագրված են «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացումները ՀՀՄՍ 1-ում», «Արտարժույթի փոխանակման փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները» ՀՀՄՍ 21-ում», «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ՀՀՄՍ 39-ում:

Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչվող եկամուտները ներառում են՝

• հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից օգուտները,

• վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվների՝ իրական արժեքով վերաչափումից օգուտները,

• հեջավորման գործիքների՝ իրական արժեքով վերաչափումից օգուտները,

• արտերկրյա ստորաբաժանումների հետ կապված փոխարժեքային օգուտները,

• ակտուարային օգուտները:

Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչվող ծախսերը ներառում են՝

• հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից կորուստները,

• վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվների՝ իրական արժեքով վերաչափումից կորուստները,

• հեջավորման գործիքների՝ իրական արժեքով վերաչափումից կորուստները,

• արտերկրյա ստորաբաժանումների հետ կապված փոխարժեքային կորուստները,

• ակտուարային վնասները:

Հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների վերագնահատումից, արժեզրկումից կորստի և արժեզրկման հակադարձումից օգուտների հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլման մոտեցումները (մասնավորապես՝ այն, թե օգուտի կամ կորստի ո՞ր մասն է ենթակա ճանաչման շահույթում կամ վնասում, և ո՞ր մասը՝ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում) նկարագրված են «Հիմնական միջոցներ» ՀՀՄՍ 16-ում և «Ոչ նյութական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 38-ում:

Վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվների իրական արժեքի աճից օգուտների և կորուստների հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլման մոտեցումները նկարագրված են «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ՀՀՄՍ 39-ում:

Որպես հեջավորման գործիք նախատեսված ֆինանսական ակտիվների և պարտավորությունների՝ իրական արժեքով վերաչափումից չիրացված օգուտների և կորուստների հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլման մոտեցումները նույնպես նկարագրված են «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ՀՀՄՍ 39-ում:

Արտերկրյա ստորաբաժանումների հետ կապված փոխարժեքային օգուտները և կորուստները ներառում են արտերկրյա ստորաբաժանումների (մասնաճյուղերի) ֆինանսական հաշվետվությունների վերահաշվարկումից առաջացող փոխարժեքային տարբերություններից օգուտները և կորուստները, և արտերկրյա ստորաբաժանումներում զուտ ներդրման հեջում հեջավորման գործիքի գծով փոխարժեքային տարբերություններից օգուտները և կորուստները: Այդպիսի փոխարժեքային տարբերություններ կարող են առաջանալ, երբ արտերկրյա ստորաբաժանման (մասնաճյուղի) ֆունկցիոնալ արժույթը տարբեր է հաշվետու կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթից: Արտերկրյա ստորաբաժանումների հետ փոխարժեքային տարբերությունների հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլման մոտեցումները (ճանաչումը այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, կուտակումը սեփական կապիտալում և վերադասակարգումը շահույթում կամ վնասում) նկարագրված են «Արտարժույթի փոխանակման փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները» ՀՀՄՍ 21-ում և «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ՀՀՄՍ 39-ում:

Ակտուարային օգուտներ և վնասներ հաշիվները նախատեսված են հետաշխատանքային սահմանված հատուցումների պլանների ներքո պարտականության գծով կամ պլանների ակտիվների գծով առաջացած այն ակտուարային օգուտների և վնասների վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար, որոնք «Աշխատակիցների հատուցումներ» ՀՀՄՍ 19-ին և կազմակերպության ընտրած հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համաձայն՝ ճանաչվում են առաջացման ժամանակաշրջանում՝ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում:

Այսպիսով, ինչպես վերը ներկայացվեց, նոր հաշվային պլանում կատարվել են եկամուտների ու ծախսերի հոդվածների զգալի փոփոխություններ, ինչը պայմանավորված էր նոր ՀՀՄՍ-ների ընդունմամբ: Նախկինում Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը բաղկացած էր միայն մեկ բաժնից, որտեղ ներառված էին վերը նշված գործառնական գործունեությունից եկամուտները և ծախսերը, ոչ գործառնական եկամուտները և ծախսերը, արտասովոր եկամուտները և ծախսերը, նախորդ տարիների եկամուտներն ու ծախսերը, ինչպես նաև շահութահարկի գծով ծախսը: «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ՀՀՄՍ 1-ի ընդունմամբ այդ հաշվետվությունը փոխարինվեց Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունով, որը բաղկացած է ժամանակաշրջանի շահույթ կամ վնաս և ժամանակաշրջանի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներ բաժիններից, որտեղ կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի ժամանակաշրջանում ճանաչված եկամուտների ու ծախսերի բոլոր հոդվածներն այն հերթականությամբ, ինչպես դա ներկայացվել է նոր հաշվային պլանում:

Համաձայն «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի (26.12.2002 թ.) 21-րդ հոդվածի՝ հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող պետական մարմինը սահմանում էր ֆինանսական հաշվետվությունների օրինակելի ձևերը և դրանց լրացման ցուցումները, պարտադիր պահանջները: Կազմակերպությունները կարող էին օգտագործել այդ ձևերը կամ սահմանել դրանք ինքնուրույն՝ պահպանելով հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող պետական մարմնի պարտադիր պահանջները: Ներկայումս օրենքի այդ հոդվածն իր ուժը

կորցրել է (26.12.2008 ՉՕ-226-Ն) և յուրաքանչյուր կազմակերպություն կարող է սահմանել հաշվետվությունների ձևերն ինքնուրույն՝ պահպանելով «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ՀՀՄՍ 1-ի պահանջները:

Հաշվի առնելով վերը նշվածը և եկամուտների ու ծախսերի հոդվածներում կատարված փոփոխությունները՝ ներկայացնենք Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունը՝ համաձայն ՀՀՄՍ 1-ի :

**Ձև N 2
ՀԱՄԱՊԱՐՓԱԿ
ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ՄԱՍԻՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ**

		(հաշվետու տարին (ժամանակաշրջանը))
		ծածկագիրը
Կազմակերպության անվանումը	_____	<input type="text"/>
Փաստացի գործունեության հիմնական երկու տեսակները	_____	<input type="text"/>
Պետական ռեզիստրում գրանցման համարը		<input type="text"/>
Հարկ վճարողի հաշվառման համարը		<input type="text"/>
Չափի միավորը		<input type="text"/>
Գտնվելու վայրը	_____ հեռախոսը	<input type="text"/>
Փաստացի գործունեության իրականացման վայրը	_____ հեռախոսը	<input type="text"/>

Ցուցանիշի անվանումը	Ժամանակաշրջանի շահույթ կամ վնաս			
Գործառնական գործունեություն				
Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ				
Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք				
Համախառն շահույթ (վնաս)				
Իրացման ծախսեր				
Վարչական ծախսեր				
Գործառնական այլ ծախսեր, այդ թվում՝				
Գործառնական այլ եկամուտներ, այդ թվում՝				
Գործառնական շահույթ (վնաս)				
Շարունակվող գործունեություն				
Ֆինանսական ծախսեր				
Ֆինանսական ներդրումներից եկամուտներ				
Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքից օգուտ (վնաս)				
Ընդհատված գործունեություն				
Ընդհատված գործունեությունից տարվա շահույթ (վնաս)				
Վերագնահատման ճշգրտումներ				
Վերագնահատման ճշգրտումներ օգուտներ (կորուստներ)				
Ջուտ շահույթ (վնաս) նախքան շահութահարկի գծով ծախսի նվազեցումը				
Շահութահարկի գծով ծախս				
Ջուտ շահույթ (վնաս) շահութահարկի գծով ծախսի նվազեցումից հետո				
	Ժամանակաշրջանի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունք			
Հիմնական միջոցների վերագնահատումից օգուտներ (կորուստներ)				
Վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվների՝ իրական արժեքով վերաչափումից օգուտներ (կորուստներ) Հեջավորման գործիքների՝ իրական արժեքով վերաչափումից օգուտներ (կորուստներ)				
Արտերկրյա ստորաբաժանումների հետ կապված փոխարժեքային տարբերություններից օգուտներ (կորուստներ) Ակտուարային օգուտներ (վնասներ) Շահութահարկի գծով ծախս				
Ընդամենը ժամանակաշրջանի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունք				

կ.տ Դեկվար անուն, ազգանուն

Գլխավոր հաշվապահ անուն, ազգանուն

Վերը ներկայացված «Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին» հաշվետվության ձևը կարող է օգտագործվել կազմակերպությունների կողմից, միաժամանակ այն կարող է օգտակար լինել ուսանողներին կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների, եկամուտների և ծախսերի հետ կապված նյութերի ուսումնասիրության ընթացքում:

ԱՄՓՈՓՈՒՄ

Հոդվածում շարադրվում և մեկնաբանվում են եկամուտների ու ծախսերի հոդվածների փոփոխությունները համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին (գործում են Հայաստանում 2010 թ. մարտից) ու նոր հաշվային պլանին (2012): Առաջարկվում է ֆինանսական արդյունքների մասին համապարփակ հաշվետվության նոր ձևը:

АННОТАЦИЯ**ЗУРАБЯН К.А. – УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ В СООТВЕТСТВИИ СО СВОДНЫМ ОТЧЕТОМ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ**

В статье излагаются и интерпретируются изменения статей доходов и расходов, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (действуют в Армении с марта 2010) и с новым планом счетов (2012). Предлагается новая форма сводного отчета о финансовых результатах.

SUMMARY**ZURABYAN K. – INCOME AND EXPENSE ACCOUNTING ACCORDING TO STATEMENT OF COMPREHENSIVE INCOME**

The author describes and interprets the changes of income and expense provisions in accordance with the International Financial Reporting Standards (in operation in Armenia since March 2010) and the new chart of accounts (2012) suggesting a new comprehensive income statement form.