



ԱՌԴԱ ՍԱՐԴԱՐՅԱՆ

ՀՊՏՀ կառավարչական հաշվառման ամբիոնի դոցենտ,
տնտեսագիտության թեկնածու

ԸՍՏ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ՏԵՍԱԿԻ ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ ՀԱՇՎԱՐԿՄԱՆ ՄԵԹՈԴԻ ՆՇԱՆԱԿՈՒԹՅՈՒՆԸ ԳՈՐԾԱՌՆԱԿԱՆ ԱՌԴԻՏՈՒՄ

Միավոր արտադրանքի ինքնարժեքը կարևոր տեղեկատվական աղբյուր է կազմակերպության կառավարչական որոշումների ընդունման համար: Ինքնարժեքի ճշգրտությունը կախված է դրա հաշվարկման մեթոդից: Գոյություն ունեցող մեթոդներից տարբերվում է ըստ գործունեության տեսակի ինքնարժեքի հաշվարկը, որը թույլ է տալիս մանրամասնել ծախսերի հաշվարկն ըստ գործառնությունների, որպես հիմք է ծառայում գործառնական աուդիտի ու կառավարչական բոլոր մակարդակներում ավելորդ ծախսեր կրողների կրճատման համար: Այս մեթոդի գլխավոր հատկանիշը առանձին արտադրատեսակների միջև անուղղակի ծախսերի բաշխման հատուկ մոտեցման յուրահատկություններն են: Դրա ներդրումը ՀՀ-ում սերտորեն կապված է արտադրության կազմակերպման «ճիշտ ժամանակին» համակարգի գործադրման հետ:

Հիմնաբառեր. միավոր արտադրանքի ինքնարժեք, ըստ գործունեության տեսակի ինքնարժեքի հաշվարկ, գործառնություններ, անուղղակի ծախսերի բաշխում, արտադրության կազմակերպման «ճիշտ ժամանակին» համակարգ, գործառնական աուդիտ, կառավարչական հաշվառում

JEL: M4, M40, M42, M49

Ինքնարժեքը կազմակերպության գործունեության կարևոր ցուցանիշներից մեկն է: Արդի պայմաններում մրցակցային գերակայությունները շուկայում ապահովում են այն կազմակերպությունները, որոնց արտադրանքների (աշխատանքներ, ծառայություններ) ինքնարժեքը, համեմատած մյուս միասեռ արտադրանքներ թողարկող կազմակերպությունների հետ, ավելի ցածր է: Դրա հետ կապված՝ կարևորվում է միավոր արտադրանքի ինքնար-

ժեքի հաշվարկման մեթոդի ճիշտ ընտրությունը, որը թույլ է տալիս շահութաբեր արտադրատեսակների, անհեռանկար տեսականիների թողարկման շուրջ համապատասխան կառավարչական որոշումներ ընդունել: Այդ իմաստով, շատ կիրառական է ըստ գործունեության տեսակի (ԸԳՏ)¹ ինքնարժեքի հաշվարկման մեթոդը՝ հատկապես այն կազմակերպություններում, որտեղ անուղղակի արտադրական ծախսումները գերազանցում են ուղղակի ծախսումները:

Նշված մեթոդի ներդրման կարևորագույն պայման է արտադրության կազմակերպման կատարելագործումը, մասնավորապես՝ «ճիշտ ժամանակին» (ՃԺ)² համակարգի ներդրումը հայրենական արտադրության կազմակերպություններում: ՃԺ համակարգին զուգահեռ առաջացավ վերադիր ծախսերի հաշվառման և բաշխման ԸԳՏ մեթոդը առանձին արտադրատեսակների միավորների ինքնարժեքը հաշվարկելիս: Դրա գաղափարը պատկանում է Ջ.Ստաուբսին³: Կառավարչական հաշվառման ամբողջական համակարգում 1980-ական թվականներին դա ընդգրկվել է Ռ. Կուպերի և Ռ. Կապլանի աշխատություններում⁴: 1990-ական թվականներին ԸԳՏ մոդուլը ներառվեց ERP-2 չափորոշիչ մեջ: Այս մեթոդից օգտվում են առաջատար երկրների կազմակերպությունները: Ընդ որում, մեթոդի ներդրման հարաբերակցությունը ճյուղից ճյուղ զգալիորեն տարբերվում է: Օրինակ՝ Ամերիկայի Միացյալ Նահանգներում դա կիրառում է արտադրական կազմակերպությունների 20–50 տոկոսը, իսկ ֆինանսական ոլորտում՝ 15–20 տոկոսը:

Արտադրության կազմակերպման ՃԺ համակարգի և վերադիր ծախսերի հաշվառման և բաշխման ԸԳՏ մեթոդի ներդրումը անհրաժեշտ տեղեկատվություն է ապահովում գործառնական աուդիտի և արտադրության կազմակերպման բոլոր մակարդակներում ավելորդ ծախսերի բացահայտման համար:

Ներկայումս հայրենական արտադրողների գործունեությունը պետք է կողմնորոշված լինի դեպի բարձրորակ և մրցունակ արտադրանքների թողարկումը՝ արտադրության ծախսումների առավելագույն կրճատմամբ: Ուստի հատուկ նշանակություն է տրվում արտադրության կառավարման մեջ տարբեր առաջատար երկրներում կիրառվող աշխատանքի կազմակերպման ձևերի ու մեթոդների ներդրմանը:

ՃԺ համակարգն առաջացել է Ճապոնիայում 20-րդ դարի 70-ական թվականների կեսերին՝ «Տոյոտա» կազմակերպությունում և այժմ մեծ հաջողությամբ կիրառվում է շատ զարգացած երկրներում: Ըստ ՃԺ համակարգի՝ բիզնեսի կազմակերպիչները հրաժարվում են մեծ ծավալներով ապրանքախմբերի արտադրությունից, փոխարենը ներդրվում է անընդհատ հոսքային առարկայական արտադրություն: Ընդ որում, արտադրամասերի և տեղամասերի նյութատեխնիկական սպասարկումն իրականացվում է այնքան փոքր ապրանքախմբերով, որ, ըստ էության, տեղի է ունենում հատային թողարկում: Այս համակարգը ապրանքանյութական արժեքների առկայությունը դիտարկում է որպես չարիք, ինչը դժվարացնում է շատ խնդիրների լուծումը: Պահանջելով պահպանության զգալի ծախսումներ՝ մեծ նյութական պաշար-

¹ Activity based costing(ABC)

² JIN-just in time

³ Տե՛ս **Самуценко С.А.**, Управленческий учет в гибких производственных системах. М., "Международный бухгалтерский учет", N 17, 2014, էջ 42:

⁴ Տե՛ս **Kaplan R.S.**, Cost and Effect: Using Integrated Cost System to Drive Profitability and Performanse. President and Fellows of Harvard College, USA, 1998.

ները բացասաբար են ազդում կազմակերպության ֆինանսական ռեսուրսների բավարարման, մանևրելու, մրցունակության վրա: Գործնական տեսակետից ՃԺ համակարգի գլխավոր նպատակն է ցանկացած ավելորդ ծախսերի կրճատումը և արտադրական ներուժի արդյունավետ օգտագործումը: Այս համակարգում գործում է հետևյալ սկզբունքը. «Արտադրել միայն այն ժամանակ, երբ դրա կարիքը զգացվում է, և միայն այն քանակությամբ, որը պահանջվում է գնորդի կողմից»:

Արտադրության այդպիսի կազմակերպումը պահանջում է նոր մոտեցումներ վերադիր ծախսերի կառավարչական հաշվառման նկատմամբ՝ միավոր արտադրանքի ինքնարժեքի կազմում: Արտադրության տեխնոլոգիական փոփոխություններն առաջացնում են վերադիր ծախսերի առանձին արտադրատեսակների միջև բաշխման կազմակերպման նոր եղանակներ:

Արտադրական և սպասարկող արտադրամասերի փոխարեն առաջացնում են արտադրական սկզբնական միավորներ (ԱՍՍ), որոնց սահմաններում կուտակվում են ուղղակի և վերադիր ծախսերը: Նշված միավորը ներկայացնում է միևնույն արտադրական տեղամասում տեղակայված զանազան սարքավորումների մի ամբողջություն՝ ի տարբերություն ավանդական տեղաբաշխման՝ հայրենական արտադրամասերում: Ընդ որում, կարևոր է, որ արտադրանքի մեկ տեսակ է մշակվում հենց այդ միավորի սահմաններում: Սպասարկող արտադրությունները ապախմբավորվում են՝ բացառությամբ ամենաանհրաժեշտ կառուցվածքային ենթաբաժինների: Այլ կերպ ասած՝ տեղի է ունենում այնպիսի ծառայությունների ապակենտրոնացում, ինչպիսիք են վերանորոգման, տրանսպորտային արտադրամասերը և այլն, ինչպես նաև այստեղ աշխատող մասնագետների ուղղակի ամրացում սպասարկվող օբյեկտներին: Արդյունքում՝ կրճատվում է վերադիր ծախսերի բաշխման կիրառման աշխատատարությունը և պարզեցվում դրանց հաշվառումը: Արտադրական վերադիր ծախսերը հավաքագրվում են ԱՍՍ-ներում, և առանց բաշխման (քանի որ միավորի մեջ արտադրվում է մեկ տեսակի արտադրանք) ձևավորվում արտադրանքի ինքնարժեքը:

Ոչ արտադրական վերադիր ծախսերը (եթե ընտրված է լրիվ ծախսերի հաշվարկման մեթոդը) բաշխվում են արտադրական միավորների միջև նախապես ընտրված հիմքի համամասնությամբ՝ օգտագործելով հաշվարկային դրույքաչափերը: Նման բաշխում հաճախ պահանջվում է կառավարչական որոշումների ընդունման համար, որոնք հիմնվում են լրիվ ինքնարժեքի տեղեկատվության վրա:

Մինչև անցյալ դարի կեսերը հայրենական և արտասահմանյան համապատասխան գործառնություններում որպես վերադիր ծախսերի բաշխման հիմք էին ծառայում միավոր արտադրանքի գծով ուղղակի աշխատանքային ծախսումները: Դա պայմանավորված էր երկու հանգամանքով. նախ՝ դրանք հեշտությամբ էին պլանավորվում և հաշվառվում, երկրորդ՝ շնորհիվ արտադրության մեքենայացման ցածր մակարդակի, ինքնարժեքի կառուցվածքի մեջ մեծ տեղ էին զբաղեցնում:

Հաշվառման օբյեկտների միջև ըստ գործառնությունների խմբավորված ծախսերի բաշխման հաջորդականությունը բավական բարդ է: Նախ հարց է առաջանում՝ արդյո՞ք համապատասխան մակարդակների ծախսերը պետք է բաշխվեն հաշվառման օբյեկտների միջև: Դա կախված է դրանց միջև պատճառահետևանքային կապերի առկայությունից: Օրինակ՝ հաճախորդների

հետ հարաբերությունների պահպանման ծախսերը պետք է բաշխվեն առաքման հատվածի օբյեկտների միջև, բայց չպետք է ներառվեն արտադրանքի ինքնարժեքի մեջ: Երկրորդ բարդությունը պայմանավորված է առանձին օբյեկտների միջև ծախսերի բաշխման (կամ ծախսեր կրողի)⁵ ընտրությամբ: Դա գործառնություններին վերաբերող ծախսերի բաշխման հիմքն է կազմում: Ծախսերի գործոնը հաշվառման օբյեկտների կողմից օգտագործվող գործառնության քանակական չափերի արդյունքն է: Ի սկզբանե Ռ.Կապլանը առաջարկում էր ծախսումների գործոնի երեք տիպ. ա) գործառնական (կատարված պատվերների քանակը, բեռնափոխադրումների տոննաների քանակը և այլն), բ) ժամանակային (մեքենա/ժամ, մարդ/ժամ, տոննա/կիլոմետր և այլն), գ) ինտենսիվ (համալիր ցուցիչներ՝ ըստ ժամանակի և որակի գործոնների ոչ միասնության հաշվառման)⁶ :

Հետագայում Ռեյ Հ. Գարիսոնն իր աշխատություններից մեկում առաջարկում է ծախսումների գործոնի մի շարք ցուցանիշներ՝ հաշվի առնելով տարբեր ոլորտների գործունեության առանձնահատկությունները: Դրանք են՝ որակի ստուգումները, արտադրանքների պատվերները, նավերի բեռնումները, առցանց՝ համակարգիչների աշխատած ժամանակը, ինքնաթիռների թռիչքային ժամերը, զբաղեցրած մահճակալների քանակը և այլն⁷:

ԸԳՏ մեթոդն ունի դրական և բացասական կողմեր: Այսպես՝ տալով ըստ գործառնությունների մանրակրկիտ հաշվառման հնարավորություն, նշված մեթոդը որպես հիմք է ծառայում որակյալ նախահաշիվներ կազմելու, փաստացի ծախսումների և ծախսերի նախահաշիվներից շեղումների գործոնային վերլուծության և աուդիտի համար: Այս ամենը թույլ է տալիս գնահատել կազմակերպության սպասվող արտադրողականությունը և արդյունավետությունը: Բացասական են համարվում ներդրման բարձր արժեքը և ծախսումների մասին տվյալների հավաքագրման աշխատատարությունը:

ԸԳՏ ինքնարժեքի գնահատման մեթոդը բաղկացած է հետևյալ տարրերից.

- առևտրային կազմակերպության գործունեության հիմնական տեսակների բացահայտում,
- կազմակերպության գործունեության յուրաքանչյուր տեսակի գծով ծախսումներ կրողների բացահայտում,
- վերադիր ծախսերի ուղղակի կամ անուղղակի կարգով վերագրում գործունեության յուրաքանչյուր տեսակի գծով ստեղծված ծախսերի կրողներին,
- համապատասխան ծախսերի գործոնի հիման վրա յուրաքանչյուր ծախս կրողի գծով վերադիր ծախսերի բաշխման դրույքաչափի որոշում:

ԸԳՏ մեթոդի կիրառման համաձայն՝ բոլոր վերադիր ծախսերը կարելի է բաժանել երկու մեծ խմբի. ա) ծախսեր, որոնք անմիջականորեն վերագրելի են առանձին արտադրատեսակների, բ) ծախսեր, որոնց վերագրումը առանձին արտադրատեսակների, անհնար է: Օրինակ՝ ավանդական մեթոդով սարքավորումների շահագործման և սպասարկման ծախսերը չէին կարող վերագրվել որոշակի արտադրատեսակների: Արդի պայմաններում ճժ ար-

⁵ Cost driver՝ ծախսերի բաշխման հիմքը:

⁶ Տես **Kaplan R.S.**, նշվ. աշխ., էջ 148:

⁷ Տես **Garrison Ray H.**, Managerial Accounting, DBZ ,SPA,1994, էջ 190–191:

տաղրության կազմակերպման համակարգը հնարավորություն է տալիս այդ ծախսերից շատերը ներառելու տվյալ արտադրանքի ինքնարժեքի մեջ: Ինչ վերաբերում է երկրորդ խմբի ծախսերին, ապա, օրինակ՝ ապահովագրավճարները չեն կարող վերագրվել առանձին արտադրատեսակների: Դրանց համար պետք է ծախսերի բաշխման գործոնի ճիշտ ընտրություն կատարել:

Այսպիսով՝ ՃԺ համակարգի և ԸԳՏ մեթոդի միաժամանակյա կիրառումը թույլ է տալիս նորովի դիտարկել այնպիսի վերադիր ծախսերի էությունը, ինչպիսիք են արտադրության սպասարկման, կառավարման, առաքման ոլորտի ծախսերը, որոնք կարող են վերագրվել որոշակի ծախսային կենտրոնների գործունեությանը կամ արտադրության վերջնական արդյունքին՝ կիրառելով ծախսերի կենտրոնների համակարգը, կամ ներառվել հաշվարկման միջոցով: Բացի նշվածից, այդ մեթոդի օգտագործմամբ օբյեկտիվորեն է գնահատվում առանձին արտադրատեսակների, ծառայությունների ինքնարժեքը, հետևաբար՝ վաճառքի գինը:

Ուստի առանձին արտադրատեսակների մրցունակության գնահատման համար նպատակահարմար է կիրառել հենց այդ մեթոդը: Դա էլ, իր հերթին, պահանջում է տվյալ ձյուդի առանձնահատկություններն ըմբռնող գործառնական կառավարիչների ու աուդիտորների առկայությունը կազմակերպությունում:

Պետք է նշել, որ ՀՀ կազմակերպություններում զգալի հաջողություններ են արձանագրվել ֆինանսական հաշվառման կատարելագործման ուղղությամբ, սակայն նույնը չի կարելի ասել կառավարչական հաշվառման և գործառնական աուդիտի ոլորտի վերաբերյալ: Մեր կարծիքով՝ ՀՀ շատ ուսումնական հաստատություններում, մասնավորապես՝ ՀՊՏՀ-ում, բավարար չափով գիտելիք է տրվում շրջանավարտներին՝ գործնականում կառավարչական հաշվառման և գործառնական աուդիտի արդյունավետ իրականացման համար: Պարզապես կազմակերպությունների մենեջմենթը պետք է ավելի մեծ ուշադրություն սևեռի վերը բարձրացված հարցերի վրա և կառավարման ավելի հարուստ տեղեկատվություն ապահովի:

Օգտագործված գրականություն

1. Друри К., Введение в управленческий и производственный учет: учебн. пособие для вузов / Пер. с англ. под ред Х.Д. Эриашвили. М., "Аудит", ЮНИТИ, 1998.
2. Самусенко С.А., Управленческий учет в гибких производственных системах. М., "Международный бухгалтерский учет", N 17, 2014.
3. Ярцев Д., Международный стандарт ИСО 9001:2000 системы менеджмента качества-требования (неофициальный перевод для учебных целей) <http://www.adj.ru>
4. Garrison Ray H., Managerial Accounting, DBZ, SPA, 1994.
5. Costing ABC, and ABC Management Explained Definition, Meaning, and Example Calculations. <https://www.business-case-analysis.com/activity-based-costing.html>
6. Kaplan R.S., Cost and Effect: Using Integrated Cost System to Drive Profitability and Performanse. President and Fellows of Harvard College, USA, 1998.
7. Krajewski Lee J. and Rithzman Larry P., Operations management strategy and analysis, the Ohio State Univerrrsity, 1990.

АИДА САРДАРЯН

Доцент кафедры Управленческого учёта и аудита АГЭУ, кандидат экономических наук

Роль метода расчета себестоимости по виду деятельности в операционном аудите.– Себестоимость единицы продукции - важный источник информации для принятия управленческих решений. Точность себестоимости зависит от метода ее расчета. Среди существующих методов отличается расчет себестоимости по виду деятельности. Он позволяет детализировать расчет затрат по операциям, является базой для операционного аудита и выявления носителей излишних затрат на всех уровнях управления. Основная черта этого метода обусловлена особым подходом распределения косвенных расходов между отдельными видами продукции. Использование этого метода в РА тесно связано с внедрением системы организации производства “точно вовремя”.

Ключевые слова: себестоимость единицы продукции, расчет себестоимости по виду деятельности, операции, распределение косвенных расходов, система организации производства “точно вовремя”, операционный аудит, управленческий учет.

JEL: M4, M40, M42, M49

AIDA SARDARYAN

Associate Professor at the Chair of Managerial Accounting and Audit at ASUE, PhD in Economics

The Role of Activity Based Costing in Operational Audit.– Unit product cost is the important source for decision making. The accuracy of the costing depends on the calculation method. Among the existing methods Activity based costing allows to calculate the expenses in details, and is the basis for operations auditing revealing superfluous expenses bearers on all levels of management. The general characteristics of the method is determined by the special approach to an indirect production cost allocation between different kinds of products. The application of this method in the RA is closely connected with the introduction of «just in time» system in organisations.

Key words: unit product cost, Activity based costing, allocation of indirect cost, «just in time» system in organizations, operational audit, managerial accounting.

JEL: M4, M40, M42, M49