

Բանալի բառեր՝ ՀՀՀՀՀՀ, Հանրային հատված, հաշվապահություն, հաշվեգրման մեթոդ, վերազնահատում, ցածրարժեք ակտիվներ:

ՀՏԴ 657:338(479.25)

ՀԱՆՐԱՅԻՆ ՀԱՏՎԱԾԻ ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԱՏԱՆԴԱՐՏԻ ՈՐՈՇ ՊԱՀԱՆՋՆԵՐԻ ՎԵՐԱՆԱՅՈՒՄ

Գնել ԽԱԶԱՏՐՅԱՆ

MBA(US), ACCA (UK),
Առևտրի ղեկավար

Այս հոդվածում ներկայացվում է Հայաստանի Հանրապետության Հանրային Հատվածի Հաշվապահական Հաշվառման Ստանդարտի (ՀՀՀՀՀՀ) որոշ բնութագրեր և պահանջներ՝ վերլուծելով թե որքանով են դրանք արդյունավետ ու կիրառելի: Նաև, վերլուծության արդյունքից ելնելով կներկայացնենք ՀՀՀՀՀՀ-ի բարելավման առաջարկներ:

ՀՀՀՀՀՀ-ի հրավական ներդրումը

ՀՀՀՀՀՀ-ն ընդունվել է 2014թ.-ին¹, համաձայն «Հանրային Հատվածի Կազմակերպությունների Հաշվապահական Հաշվառման Մասին» ՀՀ օրենքի² պահանջի, որը սահմանում է, որ հանրային հատվածի կազմակերպությունները պետք է տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստեն համաձայն հաշվապահական հաշվառման հաշվեգրման սկզբունքի:

Հանրային հատվածում հաշվեգրման սկզբունքի ներդրումը հսկայական փոփոխություն էր մինչ այդ դրամային միջոցների մեթոդով (որն նաև հաճախ անվանվում է՝ դրամարկղային մեթոդ) վարվող հաշվապահական հաշվառման համակարգի համեմատությամբ: Հաշվեգրման սկզբունքի ներդրումը հանրային ոլորտում անշուշտ պահանջելու է նշանակալի ճեղքումներ և ժամանակ:

Նշվածը հաշվի առնելով, սահմանվեց, որ ՀՀՀՀՀՀ-ի ներդրումը կիրականացվի ըստ ժամանակացույցի՝ երեք տարվա ընթացքում՝ 01.01.2016թ.-ից մինչև 01.01.2018թ.-ը³, որով հանրային ոլորտի բոլոր կազմակերպությունները ՀՀՀՀՀՀ-ով տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններ են հրապարակելու 31.12.2018թ.-ին ավարտվող տարվա վերաբերյալ: Կարևոր է նշել, որ հանրային հատվածի կազմակերպության կողմից հաշվապահական հաշվառման նոր համակարգին անցմանը զուգահեռ, անցում են կատարում նաև տվյալ կազմակերպության ենթակայության պետական (համայնքային) ոչ առևտրային կազմակերպությունները: Իսկ ՀՀ Ֆինանսների նախարարությունը նշված հաշվետվությունների հիման վրա պետք է պատրաստի ՀՀ հանրային հատվածի միավորված հաշվետվությունը 31.12.2018թ.-ին ավարտվող տարվա վերաբերյալ:

ՀՀՀՀՀՀ-ի ներդրման նպատակով, 2015-ից սկսած ՀՀ ֆինանսների նախարարությունը հրապարակել է օժանդակող հրավական ակտեր և ուղղեցույցներ⁴, մասնավորապես.

- ✓ Հանրային հատվածի հաշվային պլանը և կիրառման հրահանգը,
- ✓ Հաշվապահական հաշվառման բաղաբաղակառուցության օրինակելի մոդելը,
- ✓ Գործառնությունների փաստաթղթավորման օրինակելի ուղղեցույցը,
- ✓ Հիմնական միջոցների և կենսաբանական ակտիվների նորմատիվային օգտագործման ծառայության ժամկետները,
- ✓ Ակտիվների ու պարտավորությունների պարտադիր գույքագրման անցկացման կարգը և ժամկետները;
- ✓ Հողամասերի և շենքերի իրական արժեքի գնահատման ուղղեցույցը:

Նաև, կիրառման ապահովման նպատակով.

- ✓ մշակվել և ներդրվել է համապատասխան հաշվապահական ծրագիր. «ՀՃ -Հաշվապահ հանրային հատված»⁵;
- ✓ Կազմակերպվել են ՀՀՀՀՀՀ-ի, կից հրավական ակտերի և հաշվապահական ծրագրի ուսուցում հանրային հատված հաշվապահների համար⁶:

ՀՀՀՀՀՀ-ի կառուցվածքը և հիմնական բնութագրերը

ՀՀՀՀՀՀ-ն բաղկացած է մեկ ստանդարտից՝ բաղկացած 32 բաժնից և կազմում է 288 էջ: Նկատենք, որ այն բովանդակությամբ և ծավալով զգալի տարբերվում է Հանրային Ոլորտի Հաշվապահական Հաշվառման Միջազգային Ստանդարտից (ՀՈՀՀՀՀՀՀ, կամ IPSAS), որը հրապարակվում է ՀՄԴ ներքո գործող տվյալ հորիզոնի կողմից (IPSASB)⁷: Հանրային ոլորտի միջազգային ստանդարտը բաղկացած է 40 ստանդարտից ու կազմում է մոտ 2,000 էջ: ՀՀՀՀՀՀ-ն հետևում է ՀՈՀՀՀՀՀ-ների որոշ մոտեցումների, սակայն այն նշանակալի կրճատված է, իսկ երբեմն որոշեցրում է էապես այլ մոտեցում:

¹ «Հայաստանի Հանրապետության Հանրային Հատվածի Հաշվապահական Հաշվառման Ստանդարտը հաստատելու մասին» ՀՀ ֆինանսների նախարարի 24.10.2014թ. թիվ 725-Ն հրաման

² «Հանրային Հատվածի Կազմակերպությունների Հաշվապահական Հաշվառման մասին» ՀՀ օրենք, ընդունվել է 21.06.2014թ.-ին

³ «Հանրային հատված կազմակերպությունների կողմից հաշվապահական հաշվառման նոր համակարգի անցման ժամանակացույցը հաստատելու մասին» ՀՀ ֆինանսների նախարարի 23.07.2014թ.-ի թիվ 463-Ն հրաման

⁴ Հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման ոլորտը կարգավորող հրավական ակտեր, ՀՀ ֆինանսների նախարարություն, <http://www.minfin.am/hy/page/hashvapahakan_hashvarum_ev_audit>

⁵ Հայկական Ծրագրեր, <<http://armsoft.am/?p=hamakarger&lang=am>>

⁶ Մասնավորապես, ՀՀ Պետական եկամուտների կոմիտեի ուսումնական կենտրոնում, <<http://www.mftc.am/am/training-mRG>>

⁷ International Public Sector Accounting Standards Board, <<https://www.ipsasb.org/>>

Ընդհանուր առմամբ, ՀՀՀՀ-ն ավելի շատ հիշեցնում է Փոքր և Միջին Կազմակերպությունների Ֆինանսական Հաշվետվությունների Միջազգային Ստանդարտին (ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ), որը ՀՀ Կառավարության կողմից ընդունվել է 2010թ.-ին⁸:

Որով, ՀՀՀՀ-ն չի համապատասխանում հանրային ոլորտի միջազգային ստանդարտին՝ ՀՀՀՀՄՍ-ներին, և չի կարող համադրելի լինել այլ պետությունների կողմից պատրաստվող համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների հետ:

Սակայն հաշվի առնելով, որ հաշվեգրման մեթոդը նոր է ներդրվում հանրային ոլորտում, ու դեռևս առկա չեն համապատասխան ռեսուրսներ ու մասնագետների բավարար քանակ, ապա ՀՀՀՀ-ի պարզեցված ու փոքր ծավալը կարելի է նպատակարար համարել:

Հաշվի առնելով հանրային ոլորտի առանձնահատկությունները, կարծում ենք, որ ֆինանսական հաշվետվություններում կարիք չկար ներառել «Չուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը», այլ պետք էր ներառել «Բյուջեի և ֆինանսական արդյունքի համադրման հաշվետվությունը», որն առկա է ՀՀՀՀՄՍ-ներում՝ տրամադրելով կարևոր տեղեկատվություն նախատեսված եկամուտների ու ծախսերի կատարման վերաբերյալ:

ՀՀՀՀ-ի գործողության ոլորտը

ՀՀՀՀ-ն կիրառվում է հանրային կազմակերպությունների կողմից: Համաձայն, ՀՀՀՀ թափին 1-ի, հանրային ոլորտի կազմակերպությունները ներառում են պետական կառավարչական հիմնարկները, համայնքների ղեկավարների աշխատակազմերը և պետական ու համայնքային ոչ առևտրային կազմակերպությունները: Անկախ իրավական կարգավիճակից, ՀՀՀՀ-ն սահմանում է, որ այն չի տարածվում առևտրային բնույթ ունեցող պետական կազմակերպությունների (ՊԿ) նկատմամբ՝ սահմանելով ՊԿ-ի բնութագրությունը: Նաև սահմանվում է, որ ՊԿ-երը պետք է կիրառեն «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն հրապարակված ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները (ՖՀՄՍ-ները):

Համաձայն ՀՀՀՀ թափին 9-ի, «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ», պահանջվում է, որ վերահսկող կազմակերպությունները պետք է ներկայացնեն համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ:

Վերոնշյալ պահանջները առաջացնում են անորոշություններ.

- Պետական ոչ առևտրային կազմակերպության տարբերակումը հանրային հաստատված կամ ՊԿ-ի երբեմն հստակ չէ; օրինակ, կրթական, առողջապահական կամ մշակութային հաստատությունների, ծրագրեր իրականացնող ՊՈԱԿ-ների:

- Հաշվապահական հաշվառման օրենքով սահմանվում է ՖՀՄՍ-ների կամ ՓՄԿ ՖՀՄՍ-ների կիրառում, միջոց ՀՀՀՀ-ն նշում է միայն ՖՀՄՍ-ների կիրառումը:

- ՀՀՀՀ-ն կիրառող հաստատությունը ինչպե՞ս պետք է համախմբի իր ենթակայությամբ գտնվող ՊԿ-ի կամ այլ առևտրային կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք պատրաստված են ՖՀՄՍ-ներով կամ ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ով:

ՀՀՀՀ-ի որոշակի պահանջների օգտավետությունը

ՀՀՀՀ-ով ներմուծվում են որոշ պահանջներ, որոնց արդյունավետությունը և օգտավետությունը հստակ չէ՝ ՀՀ-ում առկա և մոտ ապագայի համապատասխան ռեսուրսները հաշվի առնելով: Այս հոդվածում կանխարդառնաբար դրանցից մի քանիսին:

Ա) Հիմնական միջոցների և հողի վերագնահատում

«Հիմնական միջոցներ» Բաժին 11.29-ը, պահանջում է, որ «Հողամասերը և շենքերը որպես ակտիվ ճանաչվելուց հետո պետք է հաշվառվեն վերագնահատված գումարով, որն իրենից ներկայացնում է դրանց իրական արժեքը վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ՝ հանած հետագա կուտակված մաշվածությունը (շենքերի մասով):» Այս նպատակով, ՀՀ ֆինանսների նախարարությունը հրապարակել է դրանց գծով գնահատման ուղղեցույցը⁹:

ՀՀՀՀ-ով վերագնահատման մոդելի որոշումները հակադրվում է միջազգային ստանդարտի (ՀՀՀՀՄՍ) պահանջին, ըստ որի վերագնահատման մեթոդը կարելի է ընտրել, որպես այլընտրանք, միայն այն դեպքում, երբ տվյալ հիմնական միջոցների արժեքը կարելի է արժանահավատորեն չափել:

Գնահատման ուղղեցույցը, որը կազմված է 36 էջից, սահմանում է որ իրական արժեքի գնահատումը կատարվում է գնահատման մեթոդների հիերարխիայի միջոցով.

1. Նույնանման ՀՄ-ների համադրման մեթոդ (շուկայական առանց ճշգրտումների),
2. Համանման ՀՄ-ների միջոցների համադրման մեթոդ (շուկայական՝ համապատասխան ճշգրտումներով),
3. Մաշեցված փոխարինման արժեքի մեթոդ՝ շենքերի դեպքում,
4. Կադաստրային արժեքով, եթե վերը նշված երեք մեթոդներից որևէ մեկը կիրառելի չէ, առանց անհարկի ծախսումների և ջանքերի:

Կարծում ենք, որ առաջին երեք մեթոդների կիրառումը հանրային ոլորտում պահանջելու է անհարկի ծախսումներ և ջանքեր, քանի որ.

- հանրային ոլորտի հիմնական միջոցները մեծամասամբ ունեն առանձնահատուկ բնույթ,
- Նույնանման կամ համանման վաճառքի գործարքները սակավաթիվ են,
- գործարքների գծով արժանահավատ տեղեկատվության դժվար հասանելի է,
- իրական արժեքի գնահատումը հիմնականում պահանջելու է գնահատող մասնագիտի ներգրավում, որը չափազանց ծախսատար է:

Հետևաբար, ՀՀՀՀ-ն կիրառող հաստատությունների մեծամասնությունը ուղղակի կիրառելու է կադաստրային արժեքը, որը հեռու է իրական արժեքի բնութագրից:

Անորոշ է հիմնական միջոցների և հողամասի գծով վերագնահատված արժեքի չափման օգտակարությունը: «Հասկացություններ և համընդհանուր սկզբունքներ», բաժին 2.19-ի. «Տեղեկատվությունից ստացված օգուտները պետք է գերազանցեն այն ապահովելու համար կատարված ծախսումները»: Հետևաբար, պահանջվող նշանակալի ռեսուրսները ու ծախսերը հաշվի առնելով, հանրային հաստատված կազմակերպություններում հիմնական միջոցների վերագնահատումը չպետք է կրի պարտադիր պարբերական բնույթ ինչպես պահանջվում է ՀՀՀՀ-ով, այլ կարելի է կատարել դիտարկել որպես այլընտրանք, օրինակ,

- երբ կազմակերպությունը առաջին անգամ է կիրառելու ՀՀՀՀ-ները, այդ կիրառման ամսաթվի դրությամբ, որը համահունչ է հանրային ոլորտի միջազգային ստանդարտին, կամ

⁸ Փոքր և Միջին Կազմակերպությունների Ֆինանսական Հաշվետվությունների Միջազգային Ստանդարտը Հրապարակելու մասին, ՀՀ Կառավարության որոշում 16.09.2010թ.-ի N1209-Ն որոշում

⁹ «ՀՀ Հանրային հատված կազմակերպություններում հաշվապահական հաշվառման նպատակով հողամասերի և շենքերի իրական արժեքով գնահատման ուղղեցույցը հաստատելու մասին» ՀՀ ֆինանսների նախարարի 09.03.2016թ.-ի թիվ 143-Ն հրաման

- Երբ առկա է որոշակի ակտիվներ օտարելու ծրագիր:

Բ) Հիմնական միջոցների և հողի վերազնահատում

“Հիմնական միջոցներ” Բաժին 11.10-ը, հիմնական միջոցների դասակարգումից հանում է “փոքրարժեք կամ արագամաշ առարկաները” որոնք չեն ակնկալվում օգտագործել ավելի քան մեկ տարուց, կամ որոնց արժեքը սկզբնական ճանաչման պահին գերազանցում է լիազոր մարմնի սահմանած չափը՝ 25,000 դրամ¹⁰, այդ ակտիվները դասակարգելով որպես պաշարներ: Սա խելամուտ մոտեցում է, քանի որ նման փոքրարժեք միջոցները որպես հիմնական միջոց հաշվառման համար կատարվող ծախսումները ակնկալվում են, որ կգերազանցեն այդ տեղեկատվությունից ստացվող օգուտները:

Սակայն, ՀՀՀՀՄ-ն այդ մոտեցումից բացառել է համակարգչային տեխնիկան, գրասենյակային կահույքը և հեռախոսները, որոնք պահանջելով հաշվառել որպես հիմնական միջոցներ:

Քանի որ 25,000 դրամի սահմանաչափը հիմնականում վերաբերվում է հենց բացառված միջոցներին, ապա սահմանաչափը դառնում է անիմաստ, և նաև անհասկանալի է, թե ի՞նչ օգուտներ են ակնկալվում այդ ցածրարժեք ակտիվների հաշվառումից, որը կգերազանցի այդ հաշվառման վրա կատարվող ծախսերը՝ նկատի ունենալով նրանց քանակը:

Եթե հանրային հաստատությունը, օրինակ դպրոցը, ձեռք է բերել մեծ քանակի միանման աթոռներ, ապա որպես հիմնական միջոցի միավոր նպատակահարմար է դիտարկել այդ աթոռների ամբողջությունը, որի ընդհանուր գումարը ակնհայտ գերազանցելու է սահմանաչափը: Այս մոտեցումը համահունչ է միջազգային հաշվառման մոտեցմանը:

Գ) Բարձրարժեք ակտիվների իրական արժեքով չափում

“Բարձրարժեք ակտիվներ” Բաժին 16.14-ի, բարձրարժեք ակտիվը յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պետք է չափվի իրական արժեքով: Բարձրարժեք ակտիվները արտադրված ակտիվներ են, որոնք պահվում են որպես կուտակման միջոց, օրինակ՝ նկարներ, քանդակներ, թանկարժեք քարեր ու մետաղներ:

Իրական արժեքի չափումը կատարվում է գնահատման հիերարխիայով:

1. Ակտիվ շուկայում գնանշված գին,

2. Եթե չկա գործող ակտիվ շուկա, ապա ամենավերջին շուկայական գործարքի գինը, եթե այդ գործարքից հետո տնտեսական պայմանների նշանակալի փոփոխություններ տեղի չեն ունեցել,

3. Ակտիվի կորստից ապահովագրության նպատակով սահմանված գումար:

Կարծում են, որ նշված մեթոդների կիրառումը հանրային ոլորտում, հատկապես յուրաքանչյուր տարում, պահանջելու է անհարկի ծախսումներ և ջանքեր, քանի որ.

- Նույնանման կամ համանման գործարքները սակավաթիվ են,
- գործարքների գծով արժանահավատ տեղեկատվության դժվար հասանելի է,
- ապահովագրությունը լայն կիրառում չունի այդ ակտիվների գծով,
- իրական արժեքի գնահատումը հիմնականում պահանջելու է գնահատող մասնագիտի ներգրավում, որը չափազանց ծախսատար է հանրային ոլորտի համար:

Նաև, անորոշ է բարձրարժեք ակտիվների իրական արժեքի չափման օգտակարությունը հանրային ոլորտում: Կարծում ենք, պահանջվող նշանակալի ռեսուրսները ու ծախսերը հաշվի առնելով, հանրային հատվածում բարձրարժեք ակտիվների իրական արժեքի չափման պահանջը արդյունավետ չէ, այլ կարելի է կատարել ըստ անհրաժեշտության՝ որպես այլընտրանք, օրինակ,

• Երբ կազմակերպությունը առաջին անգամ է կիրառելու ՀՀՀՀՄ-ները, այդ կիրառման ամսաթվի դրությամբ, որը համահունչ է հանրային ոլորտի միջազգային ստանդարտին, կամ

- Երբ առկա է որոշակի ակտիվներ օտարելու ծրագիր:

Ամփոփում - առաջարկներ

1. ՀՀՀՀՄ-ն զգալիորեն չի համապատասխանում հանրային ոլորտի միջազգային ստանդարտին, սակայն հաշվի առնելով, որ հաշվետվման մեթոդը նոր է ներդրվում հանրային ոլորտում, ու դեռևս առկա չեն համապատասխան ռեսուրսներ և մասնագետների բավարար քանակ, ապա ՀՀՀՀՄ-ի պարզեցված ու փոքր ծավալը կարելի է արդարացված համարել:

2. Ֆինանսական հաշվետվություններում նպատակահարմար էր ընդգրկել “Բյուջեի և ֆինանսական արդյունքի համադրման հաշվետվությունը”՝ “Չուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) փոփոխությունների մասին հաշվետվության” փոխարեն:

3. Պետք է հստակեցնել ՀՀՀՀՄ-ի գործողության ոլորտը, ինչպես նաև, թե ինչպե՞ս է ՀՀՀՀՄ-ն կիրառող կազմակերպությունը համախմբելու ՀՀՀՀՄ-ները կամ ՓՄԿ-ների ՀՀՀՀՄ-ն կիրառող իր ենթակայությամբ գտնվող կազմակերպությունները:

4. Հիմնական միջոցների և հողամասերի վերազնահատման ՀՀՀՀՄ-ի պահանջը տարբերվում է միջազգային մոտեցումից, և չարդարացված է հաշվի առնելով այդ նպատակով պահանջվող նշանակալի ռեսուրսները: Առաջարկում ենք, որ հիմնական միջոցները և հողամասերը հաշվառվեն ինքնարժեքով, իսկ վերազնահատումը, որպես այլընտրանք, կատարել միայն ՀՀՀՀՄ-ի առաջին անգամ կիրառման պահին:

5. ՀՀՀՀՄ 11.10-ում հիմնական միջոցի սահմանման (3)-րդ կետից հանել գնային սահմանաչափի նկատմամբ համակարգչային տեխնիկայի, գրասենյակային կահույքի և հեռախոսների բացառման դրույթը, որով այդ միջոցները նույնպես կդասակարգվեն ու կհաշվառվեն որպես պաշարներ, եթե սկզբնական ճանաչման պահին նրանց արժեքը չի գերազանցում 25,000 դրամը:

6. Բարձրարժեք ակտիվների իրական արժեքով չափումը յուրաքանչյուր հաշվետու ամսաթվով՝ ինչպես պահանջվում է ՀՀՀՀՄ-ով, չարդարացված է, հաշվի առնելով իրական արժեքի չափման դժվարությունը, պահանջվող նշանակալի ռեսուրսները ու ծախսերը: Առաջարկում ենք, որ բարձրարժեք ակտիվները հաշվառվեն ինքնարժեքով, իսկ իրական արժեքի գնահատումը, որպես այլընտրանք, կատարել միայն ՀՀՀՀՄ-ի առաջին անգամ կիրառման պահին:

Ներկայացվել է 06.12.2017թ.
Ընդունվել է տպագրության 26.12.2017թ.

¹⁰ “Հանրային հատվածի կազմակերպություններում նյութական ակտիվը որպես հիմնական միջոցը դասակարգելու նվազագույն արժեքը սահմանելու մասին” ՀՀ Ֆինանսների նախարարի 28.07.2015թ.-ի թիվ 523-Ն հրաման