

**ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՊԵՏԱԿԱՆ ՏՆՏԵՍԱԳԻՏԱԿԱՆ
ՀԱՄԱԼ ՍԱՐԱՆ**

ՄԻՔԱՅԵԼ ՅԱՆ ԱՆՈՒ Շ ՍԱՐՄԵՆԻ

**ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՌԵՎՏՐԻ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԵՎ
ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՎԵՐԱՅՍԿՈՂՈՒ ԹՅԱՆ
ԿԱՏԱՐԵԼ ԱԳՈՐԾՈՒ ՄԸ
(ՀՀ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒ ԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՕՐԻՆԱԿՈՎ)**

ԱՏԵՆԱԽՈՍՈՒ ԹՅՈՒՆ

Ը.00.03 «Ֆի ն ա ն ս ն ե թ , հ ա շ վ ա պ ա հ ա կ ա ն հ ա շ վ առ ու մ »
մ ա ս ն ա գ ի տ ու լ թ յ ա մ ք տ ն տ ե ս ա գ ի տ ու լ թ յ ա ն թ ե կ ն ա ծ ու ի
գ ի տ ա կ ա ն ա ս տ ի ճ ա ն ի հ ա մ ա ր

Գ ի տ ա կ ա ն ղ ե կ ա վ ա ր`
տ ն տ ե ս ա գ ի տ ու լ թ յ ա ն դ ո կ տ ո թ
Ա ր մ ե ն Ա շ մ ա տ ի Հ ա կ ո թ յ ա ն

ԵՐԵՎԱՆ 2019թ.

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒ ԹՅՈՒՆ

ԳԼՈՒԽ 1: ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՌԵՎՏՈՒՐԸ ԵՎ ԴՐԱ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ՈՒ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՏԵՍԱՄԵԹՈՂԱԿԱՆ ՀԻՄՔԵՐԸ	10
1.1. Արտաքին առևտուրը և դրա դրսևորման միտու մները ՀՀ-ում ..	10
1.2. Արտաքին առևտրի տնտեսափրավական կարգավորման վերլուծությունը	17
1.3. Արտաքին առևտրային գործունեության առանձնահատկությունները և հաշվառման կարգավորումը ըստ ՀՀՄԱ և ՖՀՄԱ-երի	29
 ԳԼՈՒԽ 2: ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅԱՆ ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՌԵՎՏՐԻ ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԵՎ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅԱՆ ԲԱՐԵԼԱՎՈՒՄԸ	45
2.1. Ներմուծման գործառնություններին ֆինանսական հաշվառման և վերահսկողության բարելավումը	45
2.2. Արտահանման գործառնություններին ֆինանսական հաշվառման և վերահսկողության բարելավումը	61
2.3. Արտաքին առևտրի կառավարչական հաշվառման ներդրման հիմնախնդիրները	74
2.4. Արտաքին առևտրի հարկային հաշվառման կազմակերպման առանձնահատկությունները	89
 ԳԼՈՒԽ 3: ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՌԵՎՏՐԻ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԵՎ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅԱՆ ՀԵՌԱՆԿԱՐՆԵՐԸ	100
3.1. Ինկոտերմսի առաքման պայմանների արտացոլման մոտեցումները կազմակերպություններին հաշվապահական հաշվառման համակարգում	100
3.2. Արտաքին առևտրի պարտավորություններին հաշվառման և վերահսկողության կազմակերպումը	108
3.3. Արտաքին առևտրի ներքին վերահսկողության արդյունավետության բարելավման հայեցակարգային մոտեցումները	119
 ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ	137
ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ	145
ՀԱՎԵԼ ՎԱՃՆԵՐ	Ошибка! Закладка не определена.

ՆԵՐԱՆՈՒ ԹՅՈՒՆ

Ատե նախասուսուցումը թեմայի արդիականությունը: Արտաքին առևտուրը ցանկացած երկրի, այդ թվում՝ Հայաստանի Հանրապետության և օտարերկրյա պետությունների միջև տնտեսական կապերի հիմնական ձևերից մեկն է: Ինչպես զարգացած, այնպես էլ զարգացող երկրների փորձը վկայում է, որ տնտեսական աճի տեմպերի արագացման և տնտեսական զարգացման, գիտատեխնիկական առաջընթացի և տնտեսության առավել արտադրողական ոլորտների զարգացման գործում առանցքային դերակատարում ունի արտաքին առևտուրը և արտաքին առևտրային գործունեության արդյունավետ կառավարման ու կարգավորման համակարգը: Իսկ գլոբալացման գործընթացների արդյունքում կազմակերպությունների արտաքին առևտրային գործունեության դերը երկրների համախառն ներքին արդյունքի և ազգային եկամտի ձևավորման գործում շարունակաբար մեծանում է: Այս պայմաններում մեծ կարևորություն է ստանում արտաքին առևտրային գործունեության և, մասնավորապես, դրա կարգավորման ոլորտում հետազոտությունների իրականացումը:

Արտաքին առևտրային գործարքների կնքումը և դրանց իրականացումը ունեն նշանակալի առանձնահատկություններ, որոնք պայմանավորված են ինչպես իրավական կարգավորմամբ, այնպես էլ պայմանագրային պարտականությունների կատարմամբ, արտաքին առևտրային գործունեության փաստաթղթերի կազմով, արտարժույթային հաշվարկների իրականացմամբ: Արտաքին առևտրային գործունեությունը կարգավորող փաստաթղթերի ցանկը շատ ընդգրկուն է, այն ներառում է ոչ միայն ներքին օրենսդրությունը, այլև մի շարք միջազգային փաստաթղթեր՝ աշխարհում ընդունված նորմեր և կանոններ, երկկողմ և բազմակողմ միջպետական, միջկառավարական համաձայնագրեր:

ՀՀ արտաքին առևտրային գործունեությունն իրականացնող յուրաքանչյուր կազմակերպություն կանգնում է ֆինանսական բնույթի տեղեկատվության և հաշվապահական հաշվառման առավել բարձր մակարդակով կազմակերպման խնդրի առջև: Այս խնդրի լուծումը ենթադրում է արտաքին առևտրի հաշվառման և

Ֆինանսական վերահսկողության տարբեր մոտեցումների, առկա հաշվառման մեթոդիկայի ու սուբնասիբում և հաշվառման հատուկ մեթոդների օգտագործում: Սակայն կազմակերպության ներքին սեփականատերերը, ղեկավարները և հաշվապահները միջտնչե, որ գիտակցում են, որ հաջող արտաքին առևտրային գործունեության ծավալելու համար անհրաժեշտ է տիրապետել գիտելիքների ոչ միայն ՀՀ հարկային, մաքսային իրավունքի ոլորտում, այլ և իմանալ և ճիշտ կիրառել հաշվառման և վերահսկողության միջազգային նորմեր:

Արտաքին առևտրային գործարքների առանձնահատկությունները, դրանց իրականացման բարդությունը, արտաքին առևտրային պայմանագրերի բազմազանությունը, առաքման տարբեր պայմանների, միջազգային հաշվարկների և պարտավորությունների իրականացումը ունեն մեծ ազդեցություն հաշվապահական հաշվառման համակարգի կազմակերպման և ֆինանսական հաշվետվությունների ձևավորման վրա, ինչպես նաև մեծացնում են այդ հաշվետվությունների խեղաթյուրման ռիսկը: Այս առանձնահատկություններով պայմանավորված մեծ կարևորություն է ստանում արտաքին առևտրի ֆինանսական և կառավարչական հաշվառման համակարգի կազմակերպման և հաշվետվությունների ներկայացման մոտեցումների և ներքին վերահսկողության համակարգի մշակումը: Ընդ որում, ՀՀ կազմակերպություններում այդ կարևորությունը ավելի է ընդգծվում, քանի որ ներկայումս չկան այնպիսի ամփոփ կարգավորումներ, որոնք թույլ կտան ձևավորել արտաքին առևտրի հաշվառման և վերահսկողության արդյունավետ համակարգեր:

Ներմուծման և արտահանման գործառնությունների պատշաճ հաշվապահական հաշվառումը և ներքին վերահսկողությունը ապահովում են հաշվառման համապատասխանությունը միջազգային ստանդարտների պահանջներին, հնարավորություն են տալիս ձևավորել հավաստի տեղեկատվություն ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և հիմնավորված կառավարչական որոշումներ կայացման համար:

Արտաքին առևտրային գործունեության հաշվառման և վերահսկողության բարելավման խնդիրները միջտնչեղ են

բնագավառի մասնագետների ու շաղկապողական կենտրոնում: Չնայած, արտաքին առևտրային գործունեության հաշվառման և վերահսկողության վերաբերյալ որոշ հիմնախնդիրներ արդեն իսկ ու շաղկապողական են արժանացել արտասահմանյան հետազոտողների կողմից, սակայն դրանք վերաբերում են արտաքին առևտրային գործունեության առանձին ուղղության ու ներքին և արտահանման ու ներմուծման գործառնությունների հաշվառման գործընթացը համակարգված կերպով չեն ներկայացնում: ՀՀ-ում դեռևս բացակայում են արտաքին առևտրի հաշվառման կազմակերպման վերաբերյալ լուրջ հետազոտություններ և արտաքին առևտրի ներքին վերահսկողության արդյունավետության գնահատման մոտեցումները:

Այս խնդիրների ուսումնասիրությունը ընդգծում է արտաքին առևտրի հաշվառման և վերահսկողության միասնական համակարգի ստեղծման և ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության գնահատման մոտեցումների մշակման կարևորությունը, որն էլ ընդգծում և հիմնավորում է ատենախոսության թեմայի արդիականությունը և տվյալ հետազոտության կարևորությունը:

Հետազոտության նպատակը և խնդիրները: Ատենախոսության նպատակն է բացահայտել արտաքին առևտրի գործառնությունների հաշվառման և ֆինանսական վերահսկողության հիմնախնդիրները և մշակել դրանց բարելավմանն ուղղված մոտեցումներ: Ելնելով նպատակից՝ ատենախոսության մեջ առաջադրվել և լուծվել են հետևյալ հիմնական խնդիրները.

- Ուսումնասիրել արտաքին առևտուրը կարգավորող օրենսդրությունը և գնահատել դրա ազդեցությունը ֆինանսական, կառավարչական, հարկային հաշվառման կազմակերպման վրա,
- Մշակել արտաքին առևտրի շրջանակներում կազմակերպության ակտիվների և պարտավորությունների հաշվապահական հաշվառման մեջ ճանաչման մոտեցումներ,
- Բացահայտել արտաքին առևտրի հաշվապահական հաշվառման և վերահսկողության հիմնական առանձնահատկությունները և դրանցով պայմանավորված մշակել արտահանման և

Ներմուծման գործառնությունների հաշվապահական հաշվառման բարելավման ուղիներ,

- Մշակել արտաքին առևտրի գործառնությունների գծով հաշիվներում տեղեկատվական հոսքերի և հաշվային թղթակցությունների առավել տեղեկատվական և վերահսկողական մեխանիզմ,
- Ներկայացնել արտաքին առևտրային գործունեության կառավարչական հաշվառման և հաշվետվողականության մեթոդաբանություն, որը թույլ կտա ստանալ անհրաժեշտ տեղեկատվություն, ինչպես նաև նպաստել հասցեական կառավարչական որոշումների կայացմանը,
- Ուսումնասիրել արտաքին առևտրի ներքին վերահսկողության ուղղությունները, բացահայտել դրանց կատարելագործման ուղիները և մշակել արտաքին առևտրի ներքին վերահսկողության համակարգի բարելավման հայեցակարգային մոտեցումներ,
- Մշակել կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության հիմնական մոտեցումները՝ հաշվի առնելով արտաքին առևտրային գործունեության առանձնահատկությունները և դրանց իրականացման ձևերը:

Յեռագոտության օբյեկտը և առարկան: Յեռագոտության

օբյեկտը Յայաստանի Յանրապետության առևտրային կազմակերպություններում արտահանման և ներմուծման գործառնությունների հաշվառման և վերահսկողության համակարգն է:

Յեռագոտության առարկան արտաքին առևտրային գործունեության \$ինանսական, կառավարչական, հարկային հաշվառման և վերահսկողության համակարգի հիմնախնդիրներն ու դրանց բարելավման ուղիներն են:

Յեռագոտության մեթոդաբանական, տեսական և տեղեկատվական հիմքերը: Յեռագոտության համար տեսական և տեղեկատվական հիմք են հանդիսացել հայրենական և արտասահմանյան մասնագիտական գրականությունը, տնտեսագետ-գիտնականների աշխատանքները, ՀՀ օրենսգրքերը, օրենքները, Հաշվապահական հաշվառման և \$ինանսական հաշվետվությունների միջազգային

ստանդարտները, ՀՀ կառավարության որոշումները և այլ իրավական ակտեր, ՀՀ Կենտրոնական բանկի, ՀՀ Ֆինանսների նախարարության, ՀՀ Ազգային վիճակագրական կոմիտեի, Արժույթի միջազգային հիմնադրամի, Համաշխարհային բանկի և այլ միջազգային կառույցների կողմից հրատարակված գեկոլյցները, հոդվածները և աշխատանքային փաստաթղթերը: Տեղեկատվական հիմք են հանդիսացել վերոնշյալ մարմինների պաշտոնական տեղեկագրերը, վիճակագրական տվյալների բազաները, պաշտոնական կայքերը և ուսումնասիրվող կազմակերպությունների փաստացի տվյալներն ու հաշվետվությունները:

Ատենախոսության գիտական նորույթը: Ատենախոսությունն ու կատարված հետազոտությունների և վերլուծությունների հիման վրա ձևավորվել են մի շարք գիտական արդյունքներ, որոնցից գիտական նորույթ են համարվում հետևյալները՝

1. Հաշվապահական միջազգային ստանդարտների պահանջների շրջանակներում հստակեցվել են արտահանման և ներմուծման գործարքներից առաջացող կազմակերպության ակտիվների և պարտավորությունների հաշվապահական հաշվառման մեջ ճանաչման մոտեցումները՝ ըստ ռիսկերի, վերահսկողության և սեփականության իրավունքի փոխանցման հանգամանքի:

2. Մշակվել են ներմուծման և արտահանման գործարքների հաշվառման և վերահսկողության կանոնակարգված սխեմաներ՝ ընդգրկելով ներմուծման և արտահանման գործարքների սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառման, ապրանքների շարժի, արտարժույթային հաշվարկների իրականացման, օտարերկրյա մատակարարների և գնորդների հետ հաշվարկների, արտաքին առևտրի եկամուտների և ծախսերի մանրամասն արտացոլման, ինչպես նաև արտաքին առևտրային գործարքների գծով հաշվետվությունների կազմման մոտեցումներ:

3. Մշակվել է արտաքին առևտրային գործարքների ներքին վերահսկողության գնահատման և թեստավորման համակարգ՝ ուղղված հաշվառման ցուցանիշների արդյունավետության ապահովմանը, խեղաթյուրումների վերացմանը և ներքին վերահսկողության գործընթացի գնահատման բարելավմանը:

4. Հստակեցվել են ներմուծում և արտահանում իրականացնող կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն մեջ կառավարչական հաշվառման հիմնական տարրերը, այդ թվում՝ սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերի ձևեր, ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքի հաշվարկման կարգ, հաշվապահական հաշվառման կիրառվող հաշիվներ, հաշվետվությունների ձևեր, ներքին վերահսկողություն իրականացման կարգի սահմանում և կառավարչական հաշվետվություններում արտաքին առևտրային գործունեության սեգմենտային արտացոլման մոտեցումները:

Հետազոտության գործնական նշանակությունը:

Հետազոտության արդյունքները կարող են կիրառվել արտաքին առևտրային գործունեություն և իրականացնող կազմակերպություններում և նպաստել արտահանման և ներմուծման գործառնությունների հաշվառման գործընթացի արդյունավետության բարձրացմանը և ներքին վերահսկողություն արդյունավետ իրականացմանը: Հետազոտության արդյունքները կարող են օգտագործվել նաև այս ոլորտի հետազոտություններով զբաղվող մասնագետների կողմից: Հետազոտության նյութերը կարող են օգտագործվել որպես ուսումնական նյութեր բուհերում համապատասխան տեսական և գործնական դասընթացների ընթացքում:

Արտևախոսություն արդյունքների վործարկումը և

հրապարակումները: Հետազոտության հիմնական դրույթները քննարկվել են արտաքին առևտրի բնագավառում մեծածավալ ներմուծում և արտահանում իրականացնող և խոշոր հարկվճարող հանդիսացող ՀՀ միջարք առևտրային կազմակերպություններում՝ «Չանգեզուրի պրնձամոլիբդենային կոմբինատ» ՓԲԸ, «Թամարա» ՍՊԸ, «Սպայկա» ՍՊԸ, «Դերժավա-Ս» ՓԲԸ, «Յուքոմ» ՍՊԸ, «Էֆֆեկտ Գրուպ» ՓԲԸ: Գիտական արդյունքներից որոշները ներկայումս կիրառվում են այս կազմակերպություններում: Հետազոտության արդյունքները քննարկվել են Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանի Ֆինանսական հաշվառման ամբիոնում և ներկայացվել «Գիտելիք, նորաստեղծություն և զարգացում» (2015թ.) ՀՊՏՀ 25-րդ և ՀՊՏՀ 26-րդ գիտաժողովներում

(2016թ.): Յետագոտու թյան հիմնական արդյունքները և դրույթները հրապարակվել են գիտական 7 հոդվածներում:

Ատենախոսու թյան կառուցվածքը և ծավալը:
Ատենախոսու թյունը բաղկացած է ներածու թյունից, երեք գլուխներից, եզրակացու թյուններից, օգտագործված գրականու թյան ցանկից և հավելվածներից: Ատենախոսու թյունը շարադրված է 141 էջի վրա (առանց հավելվածների), պարունակում է 35 աղյուսակ, 19 գծապատկեր և 20 հավելված:

ԳԼՈՒԽ 1: ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՌԵՎՏՈՒՐԸ ԵՎ ԴՐԱ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ՈՒ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՏԵՍԱՄԵԹՈՂԱԿԱՆ ՀԻՄՔԵՐԸ

1.1. Արտաքին առևտուրը և դրա դրսևորման միտումները ՀՀ-ում

Աշխարհի երկրների մեծ մասը ներգրավված են համաշխարհային առևտուրում և, հետևաբար, այդ երկրներից յուրաքանչյուրը հանդիսանում է համաշխարհային տնտեսական համակարգի մասնիկը: Համաշխարհային առևտուրը ենթադրում է երկրների միջև ապրանքների տեղաշարժ՝ ներմուծում և արտահանում, որը թույլ է տալիս երկրներին ընդլայնել ներքին արտադրության ծավալները և բավարարել սպառողների պահանջարկը՝ միևնույն ժամանակ ստեղծելով այլընտրանք սպառողների համար: Սա միջազգային տնտեսական հարաբերությունների ամենաավանդական ձևն է և կարևոր դեր է խաղացել համաշխարհային տնտեսության ձևավորման գործում: Միջազգային առևտուրը մեծ նշանակություն ունի նաև ընկերությունների համար, քանի որ հնարավորություն է տալիս ավելի շատ տեղեկություն ունենալ օտարերկրյա ընկերություններում կիրառվող տեխնոլոգիաների և մեթոդների մասին, որոնք թույլ կտան նվազեցնել արտադրական ծախսերը, ապահովել ավելի ցածր գին, ավելի շատ սպառում և համապատասխանաբար՝ ավելի մեծ շահույթ: Առևտուրը \$իրմաներին նաև հնարավորություն է տալիս ձեռք բերել ռեսուրսներ, որոնք երկրում հասանելի չեն¹:

Համաշխարհային առևտուրը իր կարևոր դերն ունի նաև տնտեսական զարգացման գործում: Երկրորդ համաշխարհային պատերազմից հետո ընկած ողջ ժամանակահատվածում համաշխարհային առևտրի ծավալները կտրուկ աճել են, որի արդյունքում մի կողմից համաշխարհային առևտուրը դարձել է տնտեսական աճի կարևոր գործոն, իսկ մյուս կողմից զգալի աճել է երկրների կախվածությունը համաշխարհային ապրանքափոխանակումից: Ակնհայտ է, որ համաշխարհային առևտուրը զարգանում է, քանի որ օգուտ է բերում մասնակից

¹ Seyoun B. “Export-Import theory, practices and procedures”, Second Edition, New-York, Routledge, 2009, page 7

երկրներին²: Եվ պատահական չէ այն, որ այսօր համաշխարհային առևտրում ներգրավված երկրների թիվը օրեցօր աճում է՝ պայմանավորված հաղորդակցման և ինֆորմացիոն տեխնոլոգիաների առաջխաղացմամբ: Այս հանգամանքը, միևնույն ժամանակ, ակտիվացնում է մրցակցային լարվածությունը, քանզի երկրները հաջողությամբ են հասնում միասնական տեխնոլոգիաների և գիտելիքի շնորհիվ³:

Այսպիսով, կարող ենք նշել, որ **արտաքին առևտրը** երկրների տնտեսական զարգացման կարևոր բաղկացուցիչներից է, որին մասնակցում են ինչպես ներքին, այնպես էլ օտարերկրյա ռեզիդենտները: Ընդ որում երկրների ակտիվ մասնակցությունը արտաքին առևտրին կապված է մի շարք առավելությունների հետ: Դրանք են⁴.

- այն թույլ է տալիս առավել արդյունավետ օգտագործել երկրում առկա ռեսուրսները,
- հաղորդակից լինել գիտության և տեխնոլոգիայի ոլորտներում համաշխարհային նվաճումներին (գիտատեխնիկական առաջընթացներին),
- առավել սեղմ ժամկետներում իրականացնել երկրի տնտեսության վերակազմավորում,
- ինչպես նաև ավելի ամբողջական և դիվերսիֆիկացված բավարարել բնակչության աճող պահանջմունքները:

Արտաքին առևտրային գործունեությունը վերաբերում է արտաքին առևտրի ոլորտում ապրանքների, ծառայությունների, տեղեկատվության և մտավոր սեփականության օբյեկտների հետ գործարքների իրականացմանը, հետևաբար դրա հիմնական բաղկացուցիչները համարվում են արտահանումը և ներմուծումը⁵:

Արտահանման և ներմուծման հանրագումարը իրենից ներկայացնում է արտաքին առևտրաշրջանառությունը, իսկ նրանց տարբերությունը՝ զուտ արտահանում կամ առևտրային հաշվեկշիռ: Ապրանքների արտահանման գերազանցումը ներմուծման համեմատությամբ երկրին ապահովում է ակտիվ առևտրային

² Миклашевская Н.А., Холопов А.В., «Международная экономика», учебник, Москва, «Дело и Сервис», 2004г., с. 10

³ Seyoun B., “Export-Import theory, practices and procedures”, Second Edition, New-York, Routledge, 2009, page 12

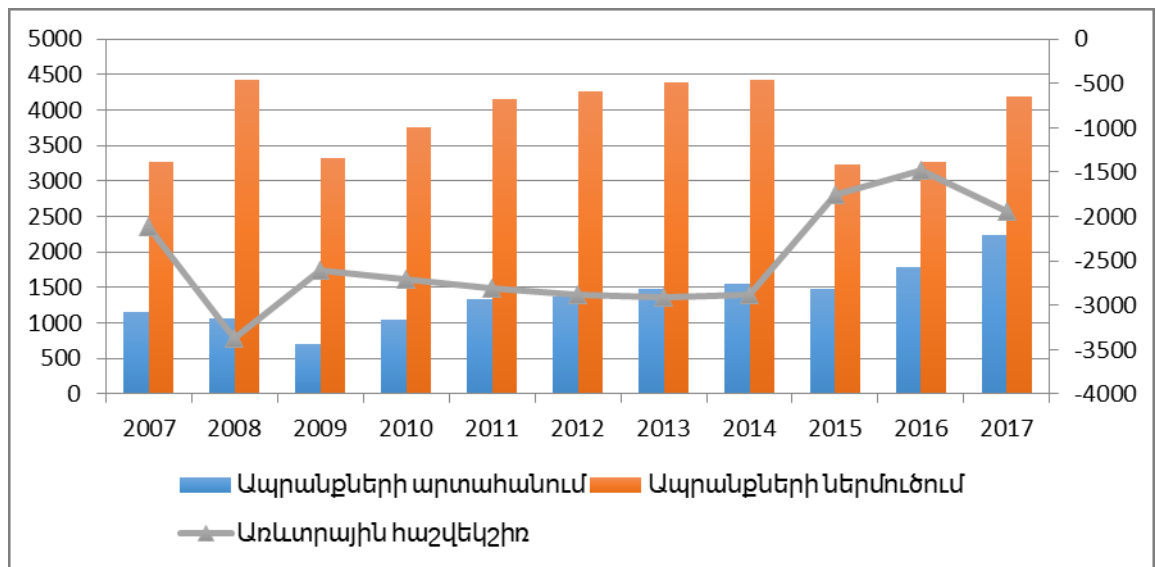
⁴ Аветикян К.Р., «Развитие внешней торговли Республики Армения на основе рациональной экспортной ориентации», диссертация, Краснодар, 2008, с. 13

⁵ Ионова А.Ф., Тарасова Н.А., Амаглобели Н.Д. «Учет, налогообложение и анализ внешнеэкономической деятельности организации». 2-е изд, Москва, Юнити-Дана, 2015г., с. 216

ավելցուկ կամ դրական առևտրային հաշվեկշիռ: Հակառակ դեպքում, երբ ներմուծման ծավալը մեծ է արտահանման ծավալից, երկիրն ունենում առևտրային պակասուրդ կամ բացասական առևտրային հաշվեկշիռ⁶:

Վերջին տարիներին ՀՀ-ի համար արդիական են պետության արտաքին քաղաքական և տնտեսական ինտեգրման գործընթացները: Հայաստանի Հանրապետությունը տարիներ շարունակ մեծ ջանքեր է գործադրել ԵՄ հետ հարաբերությունների զարգացման համար: Երկարամյա համագործակցության և իրականացված բարեփոխումների արդյունքում 2013թ-ի վերջին նախատեսվում էր կնքել ՀՀ-ԵՄ Ասոցացման Համաձայնագիրը և մեկնարկել Խորը և Համապարփակ Ազատ Առևտրի գոտու ձևավորումը: Այնուհանդերձ, 2013 թվականի սեպտեմբերին ՀՀ-ն միացավ Ռուսաստանի, Բելառուսի և Ղազախստանի միջև ձևավորվող Եվրասիական տնտեսական միությանը, սակայն չբացառելով Եվրասիական տնտեսական կարևորելով արտաքին դիվերսիֆիկացված քաղաքականության դերը 2018թ. սկզբին ՀՀ-ը համաձայնագիր ստորագրեց ԵՄ հետ: Դրան զուգահեռ ՀՀ կառավարությունը համագործակցում է նաև արևելքի հետ Իրանի միջոցով՝ փորձելով կապուղի դառնալ արևելքի և արևմուտքի տնտեսական հարաբերություններում:

Վերջին 10 տարիների ՀՀ արտաքին առևտրի միտումների վերաբերյալ տեղեկատվությունը ներկայացված է գծապատկեր 1.1.1-ում:

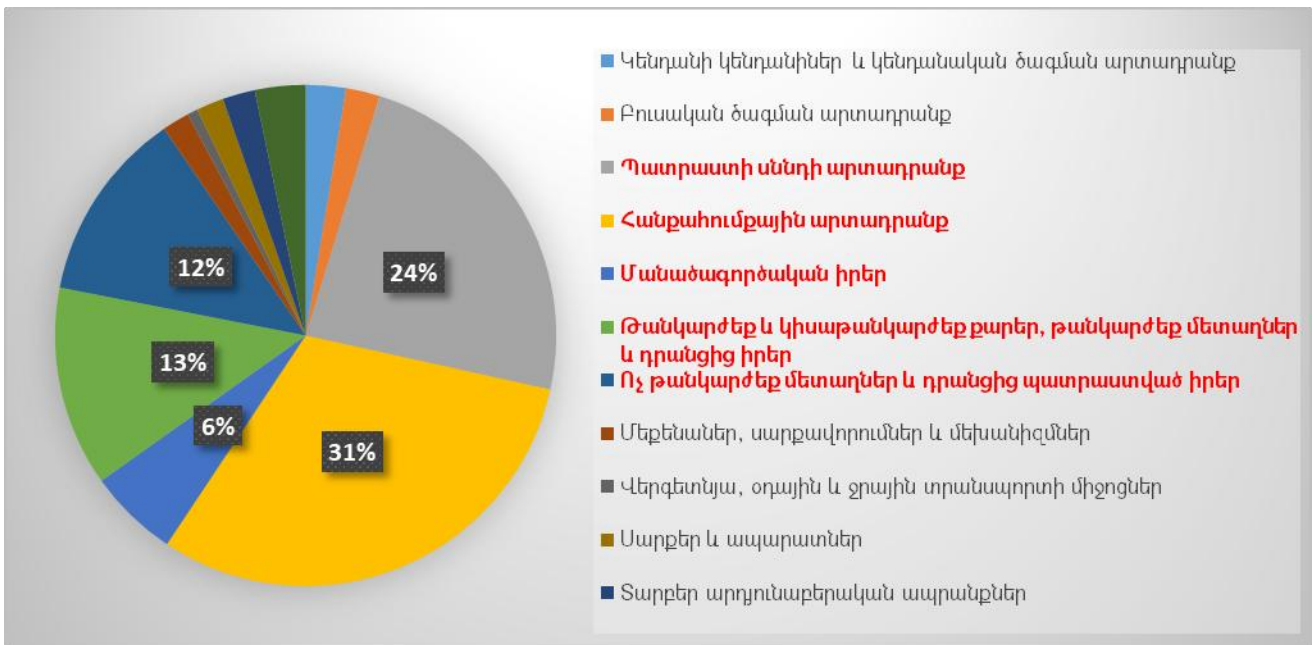


⁶ Мэнкью Н., Тейлор М., «Макроэкономика», 2-е изд., СПб.: Питер, 2013, с. 313

Գծապատկեր 1.1.1 ՅՅ արտաքին առևտրի դինամիկան 2007-2017թթ-ին, մլն ԱՄՆ դոլար⁷

Վերջին 10 տարիներին ՅՅ-ից ապրանքների արտահանումն աճի բարձր տեմպեր է գրանցել և գրեթե կրկնապատկվել է՝ հասնելով 2243 մլն ԱՄՆ դոլարի 2017թ.: Մինչդեռ ապրանքների ներմուծումը աճել է ընդամենը 1.3 անգամ՝ հասնելով 4183 մլն ԱՄՆ դոլարի 2017թ.: Այս պայմաններում, ՅՅ տնտեսության արտաքին դիրքը նկարագրող կարևոր ցուցանիշներից մեկը՝ առևտրային հաշվեկշիռը, վերջին տարիներին էապես բարելավվել է:

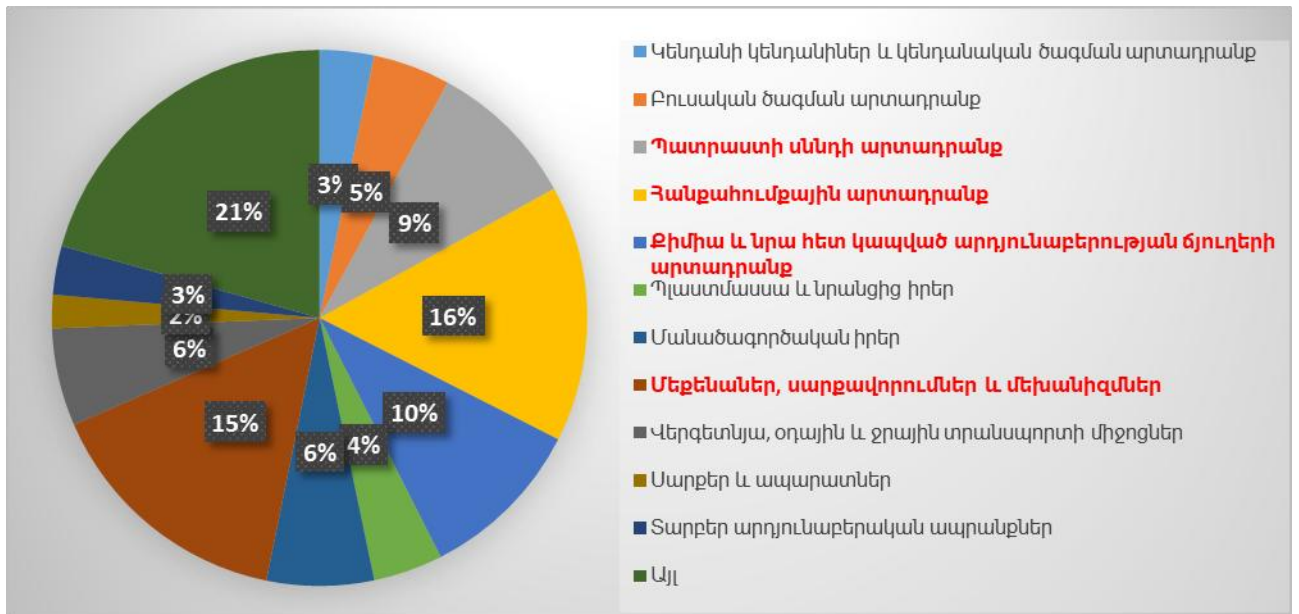
Չնայած արտահանման աճի տեմպերին՝ այն շարունակում է կենտրոնացած մնալ մի շարք ապրանքախմբերում: Այսպես, 2017թ. դրույթով արտահանման կառուցվածքում ամենամեծ՝ 31% կշիռն է կազմել **ՅՅ անքահումքային արտադրանք**՝ ապրանքախումբը (հիմնականում՝ պղնձի հանքաքար): Արտահանման մեջ մեծ դերակատարում ունեն նաև **Պատրաստի սննդի արտադրանք** (24%), **Թանկարժեք և կիսաթանկարժեք քարեր** (13%), **Ոչ թանկարժեք մետաղներ և դրանցից պատրաստված իրեր** (12%) ապրանքախմբերը: Այսպիսով՝ կարելի է փաստել, որ ՅՅ-ից արտահանվում են հիմնականում վերջնական և միջանկյալ սպառման ապրանքներ (գծապատկեր 1.1.2):



⁷ Գծապատկերը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ www.armstat.am կայքի տվյալների մշակման հիման վրա

Գծապատկեր 1.1.2 ՀՀ արտահանման ապրանքային կառուցվածքը 2017թ.⁸

Ի տարբերություն արտահանման, ներմուծման կառուցվածքը պատմականորեն ավելի դիվերսիֆիկացված է եղել: Ընդ որում, բացի վերջնական և միջանկյալ սպառման ապրանքներից, ներմուծման կառուցվածքում կարևոր դերակատարում ունեն նաև կապիտալ բնույթի ապրանքները (գծապատկեր 1.1.3):



Գծապատկեր 1.1.3 ՀՀ ներմուծման ապրանքային կառուցվածքը 2017թ.⁹

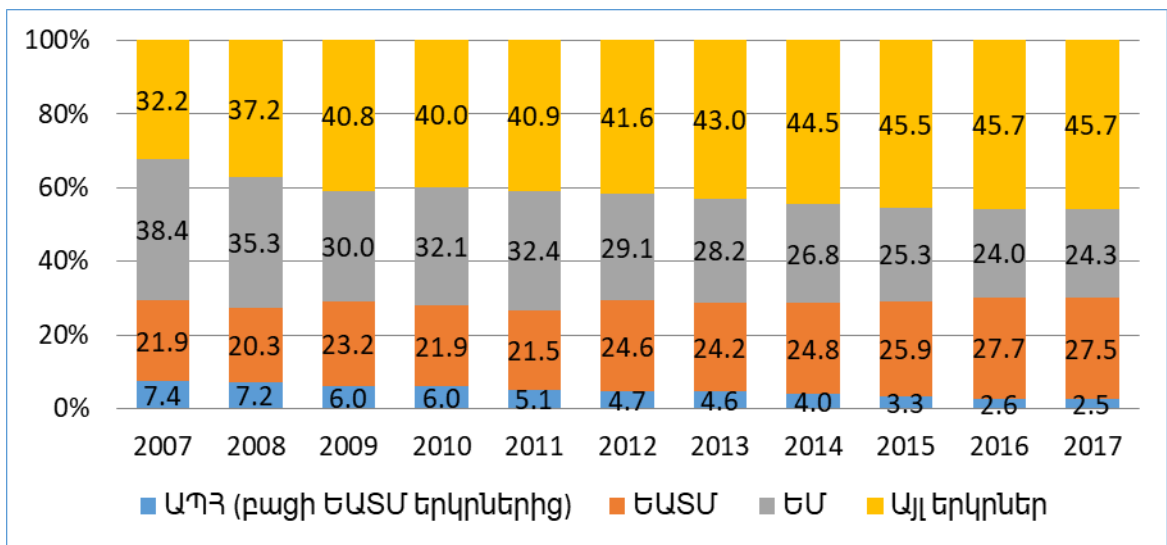
Այսպես, 2017թ. դրույթյամբ ՀՀ ապրանքների ներմուծումն ապահովվել է հետևյալ հիմնական ապրանքախմբերի հաշվին. ՝ Հանքահումքային արտադրանք (16%), ՝ Մեքենաներ, սարքավորումներ և մեխանիզմներ (15%), ՝ Քիմիա և նրա հետ կապված արդյունաբերության ճյուղերի արտադրանք (10%), ՝ Պատրաստի սննդի արտադրանք (9%) ապրանքախմբերը:

Առևտրային գործընկեր երկրները ՀՀ-ի համար բաժանվում են 3 խոշոր խմբերի՝ ԵՄ, ԱՊՀ և Այլ երկրներ, որոնց դերը ժամանակի ընթացքում փոխվել է: Այսպես, վերջին 10 տարիներին ԱՊՀ երկրների կշիռը ՀՀ ապրանքների արտահանման մեջ գրեթե կայուն

⁸ Գծապատկերը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ www.armstat.am կայքի տվյալների մշակման հիման վրա

⁹ Գծապատկերը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ www.armstat.am կայքի տվյալների մշակման հիման վրա

Ե եղել՝ տատանվելով 30%-ի շրջանակներում: Հատկանշական է, որ վերջին տարիներին մեծացել է Այլ երկրների դերակատարումը, իսկ ԵՄ երկրների դերը աստիճանաբար փոքրացել է: Պետք է նշել նաև, որ ՀՀ արտաքին առևտրի կառուցվածքում մեծ դեր ունեն նաև ԵԱՏՄ երկրները (գերակշիռ մասը՝ ՌԴ): Ընդ որում, վերջին 10 տարիների ընթացքում ԵԱՏՄ կշիռը աստիճանաբար մեծացել է, իսկ 2015թ.՝ ԵԱՏՄ-ին ՀՀ անդամակցությունից սկսած այդ կշիռը սկսել է գերազանցել նաև ԵՄ երկրների հետ առևտրի կշիռն՝ 2017թ. կազմելով 27.5% (գծապատկեր 1.1.4):



Գծապատկեր 1.1.4 Հայ աստանի արտաքին առևտրի աշխարհագրական կառուցվածքի դինամիկան, 2007-2017թթ.¹⁰

Ադյուսակ 1.1.1-ից երևում է, որ 2017թ. ՀՀ արտահանման ամենախոշոր գործընկերների խումբը Այլ երկրներն են՝ ապահովելով ընդհանուր արտահանման շուրջ 46%-ը, իսկ ԵՄ և ԱՊՀ երկրները՝ համապատասխանաբար 28% և 26%: Ներմուծման առումով ԱՊՀ երկրները ԵՄ համեմատ ունեն ավելի մեծ դերակատարում՝ ապահովելով ընդհանուր ծավալի համապատասխանաբար՝ շուրջ 32%-ը և 22%-ը: Իսկ Այլ երկրների ներմուծման կառուցվածքում նույնպես առաջատարն են՝ ապահովելով ներմուծման 45.5%-ը:

Հայ աստանի արտահանման ընդհանուր կառուցվածքում ԵԱՏՄ կշիռը 2017թ. տվյալներով կազմել է 24.8%, (որից 24.1%-ը բաժին է

¹⁰ Գծապատկերը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ www.armstat.am կայքի տվյալների մշակման հիման վրա

ընկնում ՌԴ-ին), ԵՄ-ինը՝ 28.2%: ԵԱՏՄ երկրներ արտահանվում են հիմնականում սննդամթերք, խմիչքներ և գյուղատնտեսական ապրանքներ, իսկ Եվրամիության երկրներ՝ հանքաքար, պղնձի խտանյուղ, ֆերոմոլիբդեն և նմանատիպ այլ ապրանքներ: Ներմուծման ծավալ ներոժ ԵԱՏՄ-ն գերազանցում է ԵՄ-ին. այսպես՝ 2017թ. ԵԱՏՄ-ից ներմուծման ծավալը կազմել է 1213.2 մլն (29%), իսկ ԵՄ-ից՝ 931.4 մլն ԱՄՆ դոլար (22.3%):

Աղյուսակ 1.1.1

Հայաստանի արտաքին առևտրի աշխարհագրական կառուցվածքը 2017թ.

11

Երկրներ	Արտահանում (մլն ԱՄՆ դոլար)	Արտահանում, (տոկոս)	Ներմուծում (մլն ԱՄՆ դոլար)	Ներմուծում, (տոկոս)	Ընդհանուր առևտուր (մլն ԱՄՆ դոլար)	Ընդհանուր առևտուր, (տոկոս)
ԸՆԴԱՄԵՆԸ	2,242.9	100.0	4,182.7	100.0	6,425.5	100.0
Հարևան երկրներ	240.3	10.7	502.3	12.0	742.6	11.6
Վրաստան	155.2	6.9	93.8	2.2	249.0	3.9
Իրան	84.2	3.8	179.2	4.3	263.4	4.1
Թուրքիա	1.0	0.0	229.3	5.5	230.2	3.6
Ադրբեջան	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
ԱՊՐ երկրներ	579.2	25.8	1347.7	32.2	1927.0	30.0
Այդ թվում ԵԱՏՄ	555.2	24.8	1213.2	29.0	1768.4	27.5
Ռուսաստանի Դաշնություն	541.6	24.1	1171.3	28.0	1712.9	26.7
Ղազախստան	4.9	0.2	4.1	0.1	9.0	0.1
Բելառուս	6.9	0.3	37.7	0.9	44.6	0.7
Ղրղզստան	1.8	0.1	0.1	0.0	1.9	0.0
ԱՊՐ այլ երկրներ	24.0	1.1	134.6	3.2	158.6	2.5
ԵՄ երկրներ	633.1	28.2	931.4	22.3	1564.5	24.3
Այլ երկրներ	1030.6	45.9	1903.5	45.5	2934.1	45.7
Չինաստան Շվեյցարիա	123.8	5.5	480.7	11.5	604.5	9.4
ԱՄՆ	269.4	12.0	97.4	2.3	366.8	5.7
ԱՄԷ	68.5	3.1	136.3	3.3	204.8	3.2
Մնացած երկրներ	102.8	4.6	100.0	2.4	202.8	3.2
Մնացած երկրներ	225.8	10.1	586.8	14.0	812.6	12.6

¹¹ Հաշվարկները կատարվել են ՀՀ ազգային վիճակագրական ծառայության պաշտոնական տվյալների մշակման հիման վրա՝ www.armstat.am

Տարածաշրջանային առկա աշխարհաքաղաքական հակամարտությունները գսպում են Հայաստանի առևտրի զարգացումը հարևան երկրների հետ: Ինչը ճիշտ է նաև Վրաստանի դեպքում, որի հետ առևտրային և տնտեսական հարաբերությունների զարգացման ներուժը և խարժեք չի իրացվում: Այս պայմաններում Հայաստանի արտաքին առևտրի միայն 11.6 տոկոսն է իրականացվում հարևան երկրների հետ: Դրանցում ամենախոշոր գործընկերը Իրանն է՝ ապահովելով արտահանման 3.8%-ը և ներմուծման 4.3%-ը, այնուհետև Վրաստանը (համապատասխանաբար՝ 6.9% և 2.2%): Չնայած փակ սահմաններին, Թուրքիայի հետ առևտուրն կազմում է ՀՀ ընդհանուր առևտրաշրջանառության 3.6%-ը:

Հարևան երկրները (Վրաստան, Իրան, Թուրքիա, Ադրբեջան) ավելի մեծ դերակատարում ունեն, քան ԱՊՀ երկրները միասին՝ առանց Ռուսաստանի: Այսպես, աղյուսակ 1.1.1-ի տվյալներից երևում է, որ ԱՊՀ երկրների կշիռը առանց Ռուսաստանի կազմում է ապրանքաշրջանառության 3.2 տոկոսը: Ընդ որում, միայն Հայաստանից Իրան արտահանումը և ներմուծումն Իրանից մեծ են ԱՊՀ երկրների առանց Ռուսաստանի համապատասխան ցուցանիշներից:

Պետք է նաև նշել, որ չնայած առկա տրանսպորտային սահմանափակումներին և մեծ ծախսերին, այնուհանդերձ առևտրային գործընկերությունը կարող է հասնել աշխարհի տարբեր մասեր: Աշխարհի երկու խոշորագույն տնտեսությունների՝ ԱՄՆ-ի և Չինաստանի հետ, որոնք բավականին հեռու են Հայաստանից, առևտուրը գերազանցում է հարևանների հետ առևտրի ծավալներին (ընդհանուրի 12.6%): Արտահանման և ներմուծման տեսանկյունից առանցքային գործընկերներ են նաև Ծվեյցարիան և Արաբական Միացյալ Էմիրությունները:

1.2. Արտաքին առևտրի տնտեսափրավական կարգավորման վերլուծությունը

Միջազգային տնտեսական հարաբերությունների զարգացման պայմաններում ավելի մեծ նշանակություն է ստանում յուրաքանչյուր երկրի արտաքին առևտրային քաղաքականության արդյունավետ իրականացումը: Այն իրենից ներկայացնում է

միջոցառումների համակարգ, որն ուղղված է ներքին շուկայի պաշտպանվածությանը, արտաքին առևտրի ծավալների խթանմանը, աշխարհի այլ երկրների հետ առևտրային հարաբերությունների զարգացմանը և կարգավորմանը¹²:

Արտաքին առևտրի զարգացման արդի խնդիրներից է այնպիսի արդյունավետ առևտրային քաղաքականության իրականացումը, որը հարկերի, մաքսատուրքերի և առևտրային արգելքների տարբեր ձևերի միջոցով ազդում է ներմուծման կամ արտահանման ծավալների վրա¹³: ՀՀ արտաքին առևտրային քաղաքականությանը նպատակառուղիված է համաշխարհային տնտեսությանը Հայաստանի ներդրմանը, արտահանման խթանմանը, օտարերկրյա ներդրումների ներգրավմանը, միջազգային տնտեսական համագործակցության համար համապատասխան իրավապայմանագրային հենքի և բարենպաստ միջավայրի ստեղծմանը և այլն: Այն իրականացվում է՝ ելնելով ազատականացման սկզբունքներից¹⁴: Միջազգային տնտեսական համագործակցության ոլորտում հավասարակշռված քաղաքականության իրականացման համար ՀՀ կողմից կնքվել են բազմաթիվ երկկողմ և բազմակողմ միջազգային համաձայնագրեր¹⁵:

Արտաքին առևտրային գործունեությունը կարգավորող փաստաթղթերի ցանկը շատընդգրկուն է, այն ներառում է ոչ միայն ներքին օրենսդրությունը, այլև մի շարք միջազգային փաստաթղթեր: ՀՀ արտաքին առևտրային գործունեությունը կարգավորվում է համապատասխան օրենսդրական և նորմատիվային փաստաթղթերով, ինչպես նաև երկկողմ և բազմակողմ միջպետական, միջկառավարական համաձայնագրերով սահմանված ռեժիմով:

Արտաքին առևտրային գործունեության կարգավորման ՀՀ տնտեսաիրավական դաշտում գործող հիմնական փաստաթղթերն են՝ ՀՀ Քաղաքացիական օրենսգիրքը, ՀՀ Հարկային օրենսգիրքը, Մաքսային օրենսդրությունը, «Արժույթային կարգավորման և արժույթային վերահսկողության մասին» ՀՀ օրենքը, ինչպես նաև

¹² Смитенко Б.М., Поспелова В.К., «Внешнеэкономическая деятельность», учебник, 5-е изд, Москва, «Академия», 2008г, с. 42

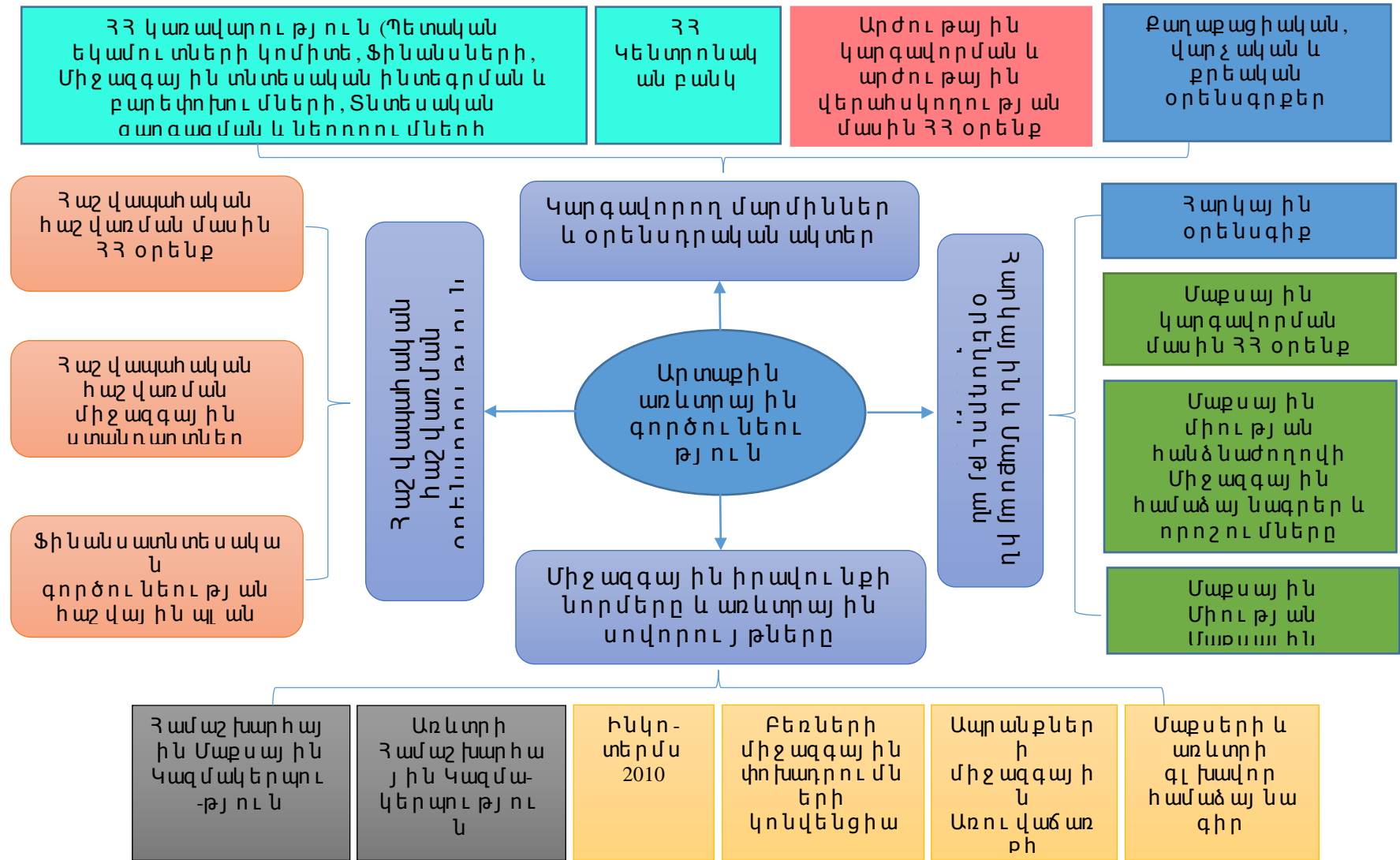
¹³ Գրիգորյան Կ.Հ., «ՀՀ արտաքին առևտուրը և վճարային հաշվեկշիռը», (դասախոսություն), Երևան, Տնտեսագետ, 2006թ., էջ 25

¹⁴ Սիմոնյան Վ., «Առևտրային քաղաքականություն և ռեժիմներ» ՀՀ Էկոնոմիկայի նախարարություն, Տնտեսական զարգացման և հետազոտությունների կենտրոն (EDRC), Երևան, 2010թ., էջ 15

¹⁵ <http://www.mineconomy.am/hy/93>

ՀՀ ԿԲ-ի, ՊԵԿ-ի, Ֆինանսների նախարարություն, հարկային և մաքսային մարմինների կողմից ընդունված որոշումներ, հրամանագրեր և օրենքներ: ԵԱՏՄ-ին անդամակցելուց հետո ՀՀ-ում գործում է ԵԱՏՄ-ում միասնական մաքսային օրենսգիրքը և ուժը կորցրած է ճանաչվել ՀՀ Մաքսային օրենսգիրքը: ՀՀ Ֆինանսների նախարարությունը ընդունել է «Մաքսային կարգավորման մասին» օրենքը, ինչպես նաև լրացումներ և փոփոխություններ են կատարվել միջարք օրենքներում:

Արտաքին առևտրի հաշվապահական հաշվառումը կարգավորվում է «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքով և Հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներով, իսկ հարկային հաշվառումը՝ Հարկային օրենսգրքով: Արտաքին առևտուրը կարգավորող փաստաթղթերի վերաբերյալ տեղեկատվությունը ներկայացված է գծապատկեր 1.2.1-ում:



Գծապատկեր 1.2.1 ՅՅ արտաքին առևտրային գործունեությունը կարգավորող մարմինները և հիմնական նորմատիվային ակտերը¹⁶

¹⁶ Սխեման կազմվել է հեղինակի կողմից՝ հիմնվելով արտաքին առևտրային գործունեությունը և դրան հարակից գործառնությունները կարգավորող ՅՅ-ում գործող մարմինների գործառնությունների, ներքին և միջազգային իրավական ակտերի ու սուբնասիրոնացան վրա:

Շատ երկրներում արտաքին առևտրային գործունեության կարգավորման համար գործում են համապատասխան օրենքներ: Այսպես, ԵԱՏՄ անդամ երկրներից ՌԴ-ում գործում է «Արտաքին տնտեսական գործունեության պետական կարգավորման սկզբունքների մասին» օրենքը, Ղազախստանում՝ «Առևտրային գործունեության կարգավորման մասին» օրենքը, որտեղ առանձին բաժին նվիրված է արտաքին տնտեսական գործունեության կարգավորմանը, Բելառուսի Հանրապետությունում՝ «Արտաքին առևտրային գործունեության պետական կարգավորման մասին» օրենք, Ղրղզստանում՝ «Ղրղզստանում արտաքին առևտրի պետական կարգավորման մասին» օրենք: Նման օրենք կանան Ակրաիայում՝ «Արտաքին տնտեսական գործունեության մասին» օրենք: Իսկ ՀՀ-ում նման օրենքը բացակայում է, ավելին՝ ներկայումս չկամեկ միասնական փաստաթուղթ, որը կկարգավորի արտաքին առևտրային գործունեությունը:

Հետևաբար կարծում ենք, որ ՀՀ-ում արտաքին առևտրի կարգավորման իրավական դաշտը բարելավման կարիք ունի և այս առումով կանահրաժեշտություն համալրել արտաքին առևտրի իրավատնտեսական կարգավորման փաստաթղթերի շրջանակը, մասնավորապես անհրաժեշտ է մշակել «Արտաքին առևտրի պետական կարգավորման մասին» ՀՀ օրենք, որը կսահմաներ ՀՀ-ում արտաքին առևտրի պետական կարգավորման ընդհանուր հայեցակարգերը և որի միջոցով հնարավոր կլիներ ներդաշնակեցնել արտաքին առևտրին առնչվող ՀՀ-ում գործող տնտեսաիրավական ակտերի պահանջները:

Առաջին հերթին, ՀՀ գործող օրենսդրական դաշտը լիարժեքորեն չի սահմանում արտաքին տնտեսական գործունեություն և արտաքին առևտուր տերմինները:

Մասնագիտական գրականության մեջ կան արտաքին տնտեսական գործունեություն տարբեր սահմանումներ: Այսպես, արտաքին տնտեսական գործունեություն տակ պետք է հասկանալ առևտրային, \$ինանսական, ներդրումային և այլ տնտեսական կապերը տարբեր երկրների կազմակերպությունների միջև¹⁷:

Մինչև Հարկային օրենսգիրքի ուժի մեջ մտնելը «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանվում էր՝ «Արտաքին տնտեսական գործունեություն է համարվում բացառապես ոչ

¹⁷ Овсеичук М.Ф., Демина И.Д., «Бухгалтерский учет и контроль внешнеэкономической деятельности организаций», Учебник, М.: КноРус, 2009, с. 41

ռեզիդենտի անուկից իրականացված, նրան պատկանող ապրանքները ՀՀ ներկրելու հետ կապված (ապրանքների մաքսային փաստաթղթերի առկայության և տվյալ գործառնությունում ձեռնարկատիրական գործակալ-միջնորդների բացակայության դեպքում) գործունեությունը, որի դեպքում ռեզիդենտն ապրանքների սեփականատեր է դառնում մինչև ՀՀ պետական սահմանը հատելը»¹⁸:

Ներկայացված սահմանումը վերաբերում էր միայն ապրանքների առևտրին, ոչինչ չէր սահմանվում, օրինակ, ծառայությունների մատուցման կամ աշխատանքների կատարման գործարքների վերաբերյալ, բացի այդ, եթե ենթադրենք, որ ապրանքների միջազգային առևժամային պայմանագրով կարող է նախատեսվել պայման, որի դեպքում ապրանքների նկատմամբ սեփականության իրավունքը ներմուծողին անցնում է ՀՀ տարածքում, ապա դա արդեն ենթադրում է, որ համաձայն վերը նշված սահմանման գործարքը չի կարող դիտվել որպես արտաքին տնտեսական գործունեություն, ինչը մեր կարծիքով ճիշտ է:

ՀՀ հարկային օրենսգրքով, որը գործում է 2018 թվականի հունվարի 1-ից նշված սահմանումը վերանայվել է և այժմ սահմանվում է հետևյալ կերպ. «արտաքին տնտեսական գործունեություն է համարվում»¹⁹:

ա. ոչ ռեզիդենտի կողմից ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողին ապրանքի մատակարարումը, եթե այդ ապրանքի ներմուծման փաստաթղթերով հիմնավորվում է, որ ներմուծումը կատարվել է ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողի անունով՝ անկախ ապրանքի նկատմամբ սեփականության իրավունքը ՀՀ տարածքում փոխանցվելու հանգամանքից,

բ. սույն կետի «ա» ենթակետով սահմանված՝ ապրանքի մատակարարման գործարքի հետ ուղղակիորեն կապված՝ ապրանքների փաթեթավորման, բեռնման, տրանսպորտային, բեռնաթափման, ուղեկցման, ապահովագրության և համանման այլ աշխատանքների կատարումը և (կամ) ծառայությունների մատուցումը, եթե այդ աշխատանքները կատարվել և (կամ) ծառայությունները, ապրանքի մատակարարման պայմանագրի համաձայն, մատուցվել են ապրանքը մատակարարող ոչ ռեզիդենտի կողմից,

¹⁸ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք, Հոդված 55, կետ 1, ՀՕ-155, ընդունված 30.09.1997թ.

¹⁹ ՀՀ հարկային օրենսգրք, հոդված 108, 2-րդ կետ, ՀՕ-165-Ն, ընդունված 04.10.2016թ.

գ. ոչ ռեզիդենտ շահու թահարկ վճարողի կողմից ՀՀ տարածքից դուրս ռեզի-դենտին կամ մշտական հաստատության միջոցով ՀՀ-ում գործունեություն իրականացնող այլ ոչ ռեզիդենտ շահու թահարկ վճարողին ապրանքի մատակարարումը»:

Պետությունը ակտիվորեն մասնակցում է արտաքին առևտրային գործունեության զարգացմանը՝ տվյալ գործունեության որոշակի ոլորտներում և օբյեկտներում նպատակաուղղված գործողությունների իրականացման միջոցով, որոնք կարելի է բաժանել երկու հիմնական խմբի՝ տնտեսական և վարչական միջոցներ:

Արտաքին առևտրի տնտեսական կարգավորման հիմքը մաքսային կարգավորման միջոցներն են, որոնցից են մաքսատուրքերը, տարբեր հարկերը և վճարները, իսկ վարչական միջոցները ներառում են քանակական սահմանափակումները, լիցենզիաները, քվոտաները, մաքսային ձևակերպումները, տեխնիկական նորմերն ու ստանդարտները, փաթեթավորման ու մակնիշավորման պահանջները²⁰: Արտաքին առևտրի կարգավորման այս երկու խմբերի միջև հիմնական տարբերությունը այն է, որ տնտեսական միջոցների կիրառման դեպքում ներմուծվող կամ տեղական ապրանքի միջև վերջնական ընտրության հնարավորությունը տրվում է սպառողին, որն առաջնորդվում է ելնելով ապրանքի որակից, գնից, առաքման և միջարք այլ պայմաններից: Վարչական միջոցների կիրառման դեպքում խախտվում է շուկայական մեխանիզմը, կրճատվում են ապրանքների տեսականին, ռեսուրսների մատչելիությունը և, ըստ էության, բռնի կերպով, կանխորոշում է սպառողի ընտրությունը օգուտ տեղական ապրանքների²¹:

Աշխարհի բազմաթիվ երկրների փորձը ցույց է տալիս, որ նրանց կողմից իրականացված արտաքին առևտրի կարգավորման ոչ տնտեսական միջոցները խոչընդոտում են արտաքին առևտրի շրջանառությունը: Չարգացած երկրների փորձը ցույց է տալիս, որ այն երկրները, որոնք իրականացրել են ազատ առևտուր և հետևում են միջազգային տնտեսական կազմակերպությունների կանոններին, այժմ գտնվում են զարգացման բարձր մակարդակի վրա:

²⁰ Рыбалкин В.Е., «Международные экономические отношения», учебник, 9-е издание, Москва, ЮНИТИ-ДАНА, 2012, с. 487

²¹ Рыбалкин В.Е., «Международные экономические отношения», Учебник, 9-е издание, Москва, ЮНИТИ-ДАНА, 2012, с. 487-488

Արտաքին առևտրային գործունեության պետական կարգավորման հիմնական նպատակները ներառում են երկրի տնտեսական անկախության, տնտեսական անվտանգության ապահովումը, տնտեսության զարգացման խթանումը, տեղական ապրանքների ու ծառայությունների մրցունակության բարձրացման աջակցությունը, ինչպես նաև համաշխարհային տնտեսությանն ազգային տնտեսության ինտեգրման արդյունավետ պայմանների ապահովումը²²:

Արտաքին առևտրի պետական կարգավորման միջոցների քանակը անընդհատ աճում է: Ներկայումս ՀՀ-ում արտաքին առևտրի կարգավորումը, միջազգային դասակարգմանը համապատասխան, բաժանվում է երկու հիմնական խմբի՝ սակագնային և ոչ սակագնային կարգավորում²³: Որոնցից առաջինն ուղղակի ազդում է ապրանքների գների փոփոխության վրա, իսկ երկրորդը քանակական սահմանափակում է դնում ներմուծվող և արտահանվող ապրանքների վրա:

Ոչ սակագնային կարգավորման միջոցները կիրառվում են հատկապես ներմուծման վրա ազդելու համար: Ոչ սակագնային կարգավորման ամենատարածված միջոցներից են քվոտավորումը, լիցենզավորումը և արտահանման «կամավոր» սահմանափակումները²⁴:

Արտաքին առևտրի սակագնային կարգավորման հիմնական դասական լծակը մաքսային սակագինն է, որն ըստ էության, մաքսային սահմանին ներմուծվող ապրանքներից որոշակի գումարի գանձումն է ի օգուտ պետության²⁵: Ծուկայական տնտեսության մաքսատուրքերը դարձել են արտաքին տնտեսական գործունեության ամենակարևոր կարգավորիչներից մեկը: Մաքսատուրքերի միջոցով պետությունը կարող է խրախուսել համապատասխան ապրանքների ներմուծումը կամ արտահանումը, սահմանափակել դրանք, դնել հավասար տնտեսական պայմաններ ՀՀ արտադրողների և նրանց օտարերկրյա մրցակիցների համար,

²² Հարությունյան Դ. Վ. «Վճարային հաշվեկշռի պետական կարգավորման հիմնախնդիրները և դրանց լուծման ուղիները Հայաստանի Հանրապետությունում», ատենախոսություն սեղմագիր, Երևան, 2013, էջ 15

²³ «Պայմանագիր Եվրասիական տնտեսական միության մաքսային օրենսգրքի մասին», հոդված 7, ընդունման ամսաթիվ՝ 11.04.2017թ.

²⁴ Николаева И. П., Шаховская Л. С., «Мировая экономика и международные экономические отношения», учебник, Москва, «Дашков и К°», 2014, с. 108

²⁵ Колесов В.П., Кулаков М. В. «Международная экономика», учебник, Московский государственный университет им. Ломоносова, Москва, ИНФРА-М, 2004г, с. 166

իրականացնել որոշակի տնտեսական, դրամավարկային և ֆինանսական քաղաքականություն արտաքին տնտեսական գործունեության բնագավառում:

Մաքսային կարգավորումը ՀՀ-ում իրականացվում է ԵԱՏՄ միասնական մաքսային օրենսգրքի համաձայն, ըստ որի՝ ՀՀ մաքսային սահմանով ապրանքներ տեղափոխելիս գանձվող մաքսային վճարներն են՝ ներմուծման մաքսատուրքը, արտահանման մաքսատուրքը, ավելացված արժեքի հարկը և ակցիզը (ակցիզները), մաքսավճարները²⁶:

ԵԱՏՄ անդամ չհանդիսացող պետություններին ապրանքների ներմուծման համար մաքսատուրքերը հաշվարկվում են Միության միասնական մաքսային սակագների դրույքաչափերով, բացառությամբ «ՀՀ՝ «Եվրասիական տնտեսական միության մասին» 2014 թ. մայիսի 29-ի պայմանագրին միանալու վերաբերյալ» պայմանագրի 4-րդ հավելվածով նախատեսված ժամկետներում ապրանքների ներմուծման մաքսատուրքերի, որոնց համար սահմանված են Միության միասնական մաքսային սակագների դրույքաչափերից տարբերվող դրույքաչափեր:

Հայաստանը, անդամակցելով Եվրասիական տնտեսական միությանը, պարտավորվում է վարել այդ միության կողմից իրականացվող առևտրատնտեսական քաղաքականություն, այսինքն՝ ԵԱՏՄ անդամ երկրներում պետք է ապահովվի միջարք նույնական մոտեցումներ, այսինքն՝ ունենալ միասնական մաքսային տարածք և երրորդ երկրների նկատմամբ կիրառել մաքսատուրքերի միասնական դրույքաչափ:

Հայաստանի Հանրապետությունը 2003թ-ից հանդիսանում է Առևտրի համաշխարհային կազմակերպության (ԱՀԿ) անդամ, որի համաձայն ԱՀԿ-ում ՀՀ պարտավորվել է ներմուծման մաքսատուրքի դրույքաչափը ամրագրել առավելագույնը 15 տոկոսի չափով²⁷: Մինչև ԵԱՏՄ-ին միանալը ՀՀ-ի կողմից ներմուծվող ապրանքների նկատմամբ կիրառվում էին երկու դրույքաչափեր՝ 0% և 10%: Բացի այդ ներմուծումը գրեթե գերծ էր սահմանափակումներից, քվոտաներից և արտոնագրման պահանջներից, բացառությամբ առողջ ապահական, անվտանգության կամ բնապահպանական խնդիրներին առնչվող սահմանափակումների: Ծառուկորտներում,

²⁶ Պայմանագիր Եվրասիական տնտեսական միության մաքսային օրենսգրքի մասին, հոդված 46, կետ 1, ընդունված 11.04.2017թ., ուժի մեջ է՝ 01.01.2018թ.

²⁷ <http://www.wto.am/am/wto-membership-am>; <http://www.customs.am/Content.aspx?itn=csIRWTOMembership>

հատկապես ծառայությունների առևտրում, առևտրային ռեժիմը շատ ավելի ազատականացված է, քան ամրագրված է ԱՀԿ պարտավորությունների 28:

Համաձայն ՀՀ արտաքին առևտրի վիճակագրության, ներմուծման բարձր դրույքաչափեր ունեցող ապրաքանութաների շուրջ 25%-ը ներմուծվում է ԵԱՏՄ-ից, ինչը ենթադրում է առանց մաքսատուրքերի առևտուր, մնացածի մեծ մասը ընդհանրապես չի ներմուծվում Հայաստան²⁹:

Պետության կողմից ապրանքների արտահանման և ներմուծման ժամանակ իրականացվող միջոցառումների համախումբը ձևավորում է երկրի մաքսային քաղաքականությունը, որը արտաքին առևտրային քաղաքականության կարևոր ուղղություններից է: Մաքսային քաղաքականությունը լուծում է երկակի խնդիր՝ պետական բյուջեի եկամտային մասի ապահովում և արտաքին առևտրային հոսքերի կարգավորում: Կախված այս կամ այն խնդրի գերակայությունից՝ ընտրվում է մաքսային քաղաքականության ուղղությունը: Օրինակ՝ զարգացող երկրները ստիպված են պետական բյուջե մուտքագրվող գումարի զգալի մասն ապահովել մաքսային վճարներով: Այստեղ բացառություն է նաև Հայաստանը: Նման իրավիճակը բարելավման կարիք ունի, քանի որ մաքսային գանձումները, ապահովելով երկրի պետական բյուջեի եկամուտների 4-6%-ը, կարող են օգտագործվել ռազմավարական ոլորտների խթանման համար³⁰:

Աղյուսակ 1.2.1
ՀՀ պետական բյուջեի եկամուտների կառուցվածքը 2011-2017թթ³¹

	2011թ.	2012թ.	2013թ.	2014թ.	2015թ.	2016թ.	2017թ.
Պետական բյուջեի ընդամենը եկամուտները (%), այդ թվում՝	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
Հարկեր, տուրքեր և ապրտադիր սոցիալական ապահովության վճարներ, այդ թվում՝	88.3	92.8	93.4	93.0	91.4	92.2	93.6
Ավելացված արժեքի	42.3	42.1	40.2	41.4	39.7	36.2	35.3

²⁸ Демиденко М.В. «Интеграция Армении в ТС и ЕЭП: Исходная Позиция и существенные условия», Изд. Евразийский банк развития, ЕЭИ № 4 (21), ноябрь 2013, с. 67

²⁹ Մելքոնյան Մ.Ս. և ուրիշներ, «ՀՀ տնտեսության ոլորտային զարգացման և հարկաբյուջայի մաքսային քաղաքականության հիմնախնդիրները Մաքսային միության անդամակցության պայմաններում», Երևան, Տնտեսագետ, 2015թ., էջ 48

³⁰ Հարությունյան Դ.Վ. «Վճարային հաշվեկշռի պետական կարգավորման հիմնախնդիրները և դրանց լուծման ուղիները Հայաստանի Հանրապետությունում», ատենախոսության սեղմագիր, Երևան, 2013, էջ 22

³¹ Աղյուսակը կազմվել է www.minfin.am կայքի տվյալների հիման վրա

հարկ							
Ակցիզային հարկ	5.1	5.6	5.2	4.8	4.6	5.5	7.1
Եկամտային հարկ	10.4	10.4	25.7	27.2	29.2	30.8	29.5
Շահույթահարկ	12.6	13.5	12.4	9.7	9.7	11.8	9.5
Մաքսատուրք	4.7	4.9	4.6	4.5	5.8	5.1	6.3
Հաստատագրված վճար	2.7	1.7	1.1	0.5	0.3	0.3	0.3
Այլ հարկային եկամուտներ	3.6	4.4	6.3	7.1	6.9	7.1	8.8
Պետական սուրք	2.9	2.7	2.7	3.7	3.0	3.1	3.2
Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարներ	15.9	14.7	1.8	1.1	0.8	0.0	0.0
Պաշտոնական դրամաչափային նորիներ	6.7	2.0	1.2	1.5	2.6	2.7	1.1
Այլ եկամուտներ	5.0	5.2	5.3	5.5	6.0	5.1	5.2

Հայաստանում բյուջեի եկամուտների մեծ մասը կազմում են հարկային եկամուտները, որոնց տեսակարար կշիռը համաձայն աղյուսակի տվյալների գերազանցում է 90 տոկոսը: Ընդ որում, հարկային եկամուտների մեջ գերակշռում են անուղղակի հարկերը: Աշխարհի շատ երկրներում մաքսային վճարներից եկամուտները կազմում են բյուջեի ընդհանուր եկամուտների զգալի մասը: Շնորհիվ վերջին ժամանակներում տարբեր երկրների միջև կնքված բազմակողմ և տարածաշրջանային համաձայնագրերի՝ շատ երկրներում զգալիորեն կրճատվեցին մաքսային արգելքները և անցում կատարվեց արտաքին առևտրի ազատականացման ուղիով: Այդ պատճառով, վերջին ժամանակներում, հատկապես զարգացած երկրներում, ավելի բնորոշ է բյուջեային եկամուտների մեջ մաքսային վճարների տեսակարար կշռի անկումը: 2016թ.-ին ընդհանուր հարկային եկամուտներում մաքսային վճարների տեսակարար կշիռը ՌԴ-ում կազմել է 25.6%, ԱՄՆ-ում և Կանադայում՝ 1.2%, Չինաստանում՝ 3.7%, Հնդկաստանում՝ 12.8%, իսկ ԵՄ երկրներում միջինում 0.02%³²:

Կարելի է եզրակացնել, որ որքան շատ են եկամուտները մաքսային վճարներից, այդքան և ավելի բյուջեի համար, մյուս կողմից՝ մաքսային վճարներից եկամուտների մեծ տեսակարար կշիռը բյուջեի դարձնում են ոչ կայուն: Հատկապես եթե գերակշռում են ներմուծման մաքսատուրքերը, ապա ներկա գլոբալացման և ինտեգրման պայմաններում մաքսատուրքերի նվազեցումը բերում է մաքսատուրքերից բյուջեի եկամուտների

³² Տվյալները հաշվարկվել են Համաշխարհային բանկի կայքի տվյալների հիման վրա՝ <http://databank.worldbank.org/data/home.aspx>

նվազմանը և կարող է հանգեցնել պետական բյուջեի դեֆիցիտի: Ռուս տնտեսագետներից Կիրիևը կարծում է, որ մաքսատուրքը որպես պետական բյուջեի եկամուտների աղբյուր կարող է արդարացված լինել միայն թույլ զարգացած երկրների համար, որոնք չունեն այլ միջոցներ ձևավորելու բյուջեի եկամուտները³³: Պետք է նշել, որ մաքսատուրքերի համեմատաբար փոքր տեսակարար կշիռը Հայաստանի պետական բյուջեի ընդհանուր եկամուտների մեջ ընդհանուր առմամբ կարելի է դիտարկել որպես դրական արդյունք:

Այսպիսով, արտաքին առևտրային գործունեությանը կարգավորող փաստաթղթերի ցանկը շատ ընդգրկուն է: ՀՀ-ում գործող փաստաթղթերի ուսումնասիրումը ցույց տվեց, որ չկամեկ միասնական փաստաթուղթ, որը կներդաշնակեցներ արտաքին առևտրին առնչվող ՀՀ-ում գործող տնտեսաիրավական ակտերի պահանջները, և այս առումով արտաքին առևտրի կարգավորման իրավական դաշտը բարելավման կարիք ունի:

1.3. Արտաքին առևտրային գործունեության առանձնահատկությունները և հաշվառման կարգավորումը ըստ ՀՀՄԱ և ՀՀՄՍ-երի

ՀՀ տնտեսության ինտեգրման գործընթացը համաշխարհային տնտեսությանը զգալիորեն մեծացնում է հաշվապահական հաշվառման համակարգում ձևավորված տեղեկատվության նկատմամբ պահանջները, իսկ արտաքին առևտրային գործունեության առանձնահատկությունները ունեն մեծ ազդեցություն հաշվապահական հաշվառման համակարգի կազմակերպման և ֆինանսական հաշվետվություններին ձևավորման վրա, ինչպես նաև մեծացնում են այդ հաշվետվությունների խեղաթյուրումների ռիսկը: Հետևաբար, արտաքին առևտրային գործունեության կառավարման արդյունավետ համակարգի ստեղծման կարևոր նախապայման է դրա հաշվապահական հաշվառման և վերահսկողության կազմակերպումը:

Արտաքին առևտրային գործունեության հաշվապահական հաշվառման առարկան տնտեսվարող սուբյեկտների ֆինանսատնտեսական գործարքներն են ռեզիդենտների և ոչ ռեզիդենտների հետ տարբեր արտաքին առևտրային պայմանագրերի

³³ Кириев А. П. «Международная микроэкономика: движения товаров и факторов производства», учебное пособие, Москва, Международные отношения, 1997, с. 216-217

կատարման մասով, իսկ հենց գործարքները հանդիսանում են հաշվապահական հաշվառման օբյեկտ³⁴:

Ինչպես ամբողջ աշխարհում, այնպես էլ ՀՀ-ում արտաքին առևտրային գործունեության հաշվապահական հաշվառման կազմակերպման հիմնական խնդիրները կարելի է ներկայացնել³⁵:

- Արտաքին առևտրային գործունեության տնտեսափրավական դաշտի վերլուծությունը, այդ ոլորտը կարգավորող նորմատիվային փաստաթղթերի իմացությունը և ճիշտ կիրառումը:
- Արտահանման և ներմուծման գործառնությունների սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառման կազմակերպումը:
- Արտաքին առևտրային գործառնությունների արտարժույթային հաշվառման կազմակերպումը, արտարժույթի վերահաշվարկման իրականացումը և փոխարժեքային տարբերությունների արտացոլումը հաշվառման մեջ:
- Արտաքին առևտրային գործառնությունների գծով հարկային պարտավորությունների որոշումը:
- Արտաքին առևտրային պայմանագրերի ճիշտ կազմումը, ոչ ռեզիդենտների հետ հաշվարկների պայմանների և վճարման եղանակների ճիշտ ձևակերպումը:
- Կազմակերպության հաշվային քաղաքականության մշակումը՝ հաշվի առնելով արտաքին առևտրային գործունեության առանձնահատկությունները
- Հաշվապահական հաշվառման տեղեկատվության ձևավորում կառավարչական որոշումներ կայացնելու համար:

Հաշվապահական հաշվառման կազմակերպման և մեթոդիկայի վերաբերյալ հիմնական նորմատիվային փաստաթուղթը «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքն է: Համաձայն նշված օրենքի ՀՀ կազմակերպությունները իրենց հաշվապահական հաշվառումը վարում են հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներին, միջազգային ստանդարտների ուղեցույցներին, Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին (ՖՀՄՍ) համապատասխան³⁶:

³⁴ Бархатов А.П., «Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности», учебное пособие, 9-е издание, Москва, «Дашков и К», 2014г, с. 8

³⁵ Лебедев Д.С. «Внешеэкономическая деятельность предприятий в схемах и таблицах», учебное пособие, Москва, Проспект, 2016, с. 394

³⁶ «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 3, ՀՕ-515-Ն, ընդունված 26.12.2002թ.

Կազմակերպություններում հաշվապահական հաշվառման ներքին կարգավորումը իրականացվում է հաշվային քաղաքականության միջոցով:

Արտաքին առևտրային գործունեությունը կարգավորող հիմնական ստանդարտներին են վերաբերում՝ ՀՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվություններին ներկայացում», ՀՀՄՍ 2 «Պաշարներ», ՀՀՄՍ 16 «Հիմնական միջոցներ», ՀՀՄՍ 15 «Հաճախորդների հետ պայմանագրերի գծով հասույթ», ՀՀՄՍ 21 «Արտարժույթի փոխանակման փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքներ»:

Արտաքին առևտրային գործունեությանը բնորոշ են միջարքառանձնահատկություններ, որոնք այս կամ այն չափով ազդում են ինչպես հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլման կարգի (աղյուսակ 1.3.1), այնպես էլ կազմակերպությունում հաշվառման կազմակերպման վրա, այդ թվում³⁷:

- ✓ Ապրանքների արտահանման և ներմուծման գործարքների իրականացման երկար տևողությունը, ինչը կապված է արտաքին առևտրային գործարքի մասնակիցների (ներմուծողի և արտահանողի) նշանակալի հեռավորությունից:
- ✓ Արտաքին առևտրային գործունեության մասնակիցներից մեկը գտնվում է արտերկրում, ինչը անհրաժեշտություն է առաջացնում ապրանքների արտահանման կամ ներմուծման ժամանակ հատելու ՀՀ մաքսային սահմանը:
- ✓ Գործարքում ռեզիդենտի և ոչ ռեզիդենտի առկայությունը անհրաժեշտություն է առաջացնում ինչպես ազգային նորմերի, այնպես էլ միջազգային փաստաթղթերի օգտագործման:
- ✓ Արտահանման և ներմուծման գործառնությունները մեծ մասամբ իրականացվում են արտարժույթով:
- ✓ Վաճառողից գնորդին ապրանքների տեղափոխումը կապված է մեծ ծախսերի հետ, որոնք կրում են արտաքին առևտրի գործարքի 2 մասնակիցներն էլ:
- ✓ Ծախսերի առաջացման մեծ թվով վայրերի առկայություն, այսինքն՝ անհրաժեշտ է լինում գործարքին ներգրավվել տարբեր տիպի գործունեության կազմակերպությունների, որոնք մատուցում են ծառայություններ կամ կատարում են

³⁷ Лебедев Д.С. «Внеэкономическая деятельность предприятий в схемах и таблицах», учебное пособие, Москва, Проспект, 2016, с. 414

աշխատանքներ արտահանվող կամ ներմուծվող ապրանքների շարժի հետ կապված:

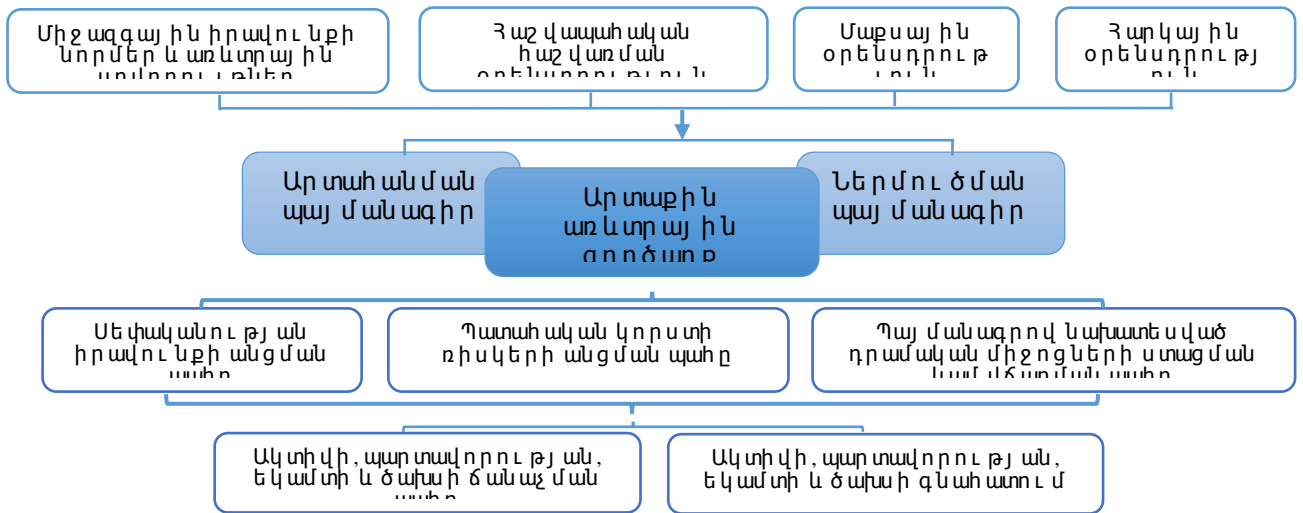
- ✓ Սկզբնական փաստաթղթերի ստացման ու շացումը, որը կապված է ծախսերի առաջացման վայրերի հեռավորությունից:

Աղյուսակ 1.3.1

**Արտաքին առևտրային գործունեության
առանձնահատկությունների ազդեցությունը հաշվապահական
հաշվառման կազմակերպման վրա**

N	Արտաքին առևտրային գործունեության առանձնահատկությունները	Հաշվապահական հաշվառման կազմակերպման վրա ազդեցությունը
1.	ՀՀ պետական սահմանը հատելու անհրաժեշտությունը	ա. Ապրանքների շարժի ընթացիկ վերահսկողություն իրականացման անհրաժեշտություն բ. Մաքսային վճարների և մաքսային ձևակերպումների կատարման անհրաժեշտություն
2.	Արտաքին առևտրային գործարքի մասնակիցը ոչ ռեզիդենտ է	ա. Տարբեր վճարման եղանակների կիրառություն բ. Հաշվառումը անհրաժեշտ է իրականացնել դրամով և գույքահեռարտարժույթով
3.	Արտահանման և ներմուծման ծախսերի առկայություն	Արտահանման և ներմուծման ծախսերի մանրամասն հաշվառում՝ ըստ պայմանագրերի
4.	Արտաքին առևտրային գործարքները կարգավորվում են ինչպես ներքին, այնպես էլ միջազգային իրավունքի նորմերով	Արտաքին առևտրային պայմանագրերի կազմում, սեփականություն իրավունքի անցման պահի որոշում, իրավական տարբեր փաստաթղթերի կիրառում

Ներմուծման և արտահանման գործունեություն իրականացնելիս ակտիվների, պարտավորությունների, եկամուտների և ծախսերի հաշվառման կարգը անմիջականորեն կախված է կողմերի միջև կնքված արտաքին առևտրային պայմանագրի պայմաններից և արտաքին առևտրի առանձնահատկություններից (գծապատկեր 1.3.1): Արտաքին առևտրային պայմանագրի կազմման ժամանակ անհրաժեշտ է հաշվառնել միջազգային և ազգային օրենսդրական նորմերը քաղաքացիական, հաշվապահական, մաքսային և հարկային ոլորտներում:



Գծապատկեր 1.3.1 Արտաքին առևտրային գործունեության առանձնահատկություններին ազդեցությունը ակտիվների, պարտավորությունների, եկամտների և ծախսերի հաշվառման վրա

Հայ տնի է, որ ֆինանսական հաշվետվություններին հիմնական նպատակը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական միջոցների հոսքերի վերաբերյալ արժանահավատ տեղեկատվության տրամադրումն է, որն օգտակար է օգտագործողների լայն շրջանակների կողմից տնտեսական որոշումներ կայացնելու համար³⁸: Սակայն արժանահավատ ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են կազմվել միայն հավաստի հաշվապահական հաշվառման վարման դեպքում:

Հաշվապահական հաշվառման մեջ արտահանման և ներմուծման գործառնություններին արժանահավատ արտացոլման համար կարևոր նշանակություն ունի այդ գործարքների հետ կապված ակտիվների, պարտավորություններին, եկամտների և ծախսերի հաշվապահական հաշվառման մեջ ընդունելու պահի որոշումը, քանի որ դրասխալ որոշումը կարող է հանգեցնել ներմուծվող ապրանքների փաստացի ինքնարժեքի, արտահանումից ստացված հասույթի ոչ հավաստի որոշման և ֆինանսական հաշվետվություններին տվյալների աղավաղման:

Ուսումնասիրելով ներմուծման և արտահանման գործարքների հաշվապահական հաշվառման ՀՀ և միջազգային փորձը կարելի է առանձնացնել ներմուծվող ապրանքները հաշվառման ընդունելու հետ կապված երեք մոտեցում:

³⁸ ՀՀ ՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվություններին ներկայացում», պարագրաֆ 9, ՀՀ Կառավարության 235-Ն որոշում, ընդունված 11.03.2010թ.

Առաջին մոտեցման համաձայն ներմուծվող ապրանքները պետք է ընդունվեն հաշվառման դրանց նկատմամբ սեփականության իրավունքի գնորդին անցնելու պահին³⁹:

Սակայն ՀՀ-ում գործող հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող նորմատիվային փաստաթղթերի և միջազգային ստանդարտների ուսումնասիրումից հանգում ենք նրան, որ գործող փաստաթղթերում նման դրույթ սահմանված չէ: Համաձայն ՀՀՄՍ-երի ակտիվը ճանաչվում է հաշվապահական հաշվեկշռում, երբ հավանական է, որ ապագատնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն, և այդ ակտիվն ունի արժեք, որը կարելի է արժանահավատորեն չափել⁴⁰: Միևնույն ժամանակ, ակտիվը ընդունվում է հաշվառման, երբ բավարարվում են ակտիվի ճանաչման չափանիշները:

Սեփականության իրավունքի վերաբերյալ նշումներ հանդիպում է հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող որոշ փաստաթղթերում, մասնավորապես մինչև 01.01.2018թ-ը գործող ՀՀՄՍ 18 ստանդարտում սահմանվում էր, որ ապրանքների վաճառքից ստացվող հասույթը պետք է ճանաչվի, երբ բավարարված են հետևյալ բոլոր պայմանները⁴¹.

ա) կազմակերպությունը գնորդին է փոխանցում ապրանքների սեփականության հետ կապված ռիսկերի և հատույցների նշանակալի մասը.

բ) կազմակերպությունը չի պահպանում ո՛չ կառավարման շարունակական մասնակցություն, որը սովորաբար բխում է սեփականության իրավունքից, և ո՛չ էլ վաճառված ապրանքների նկատմամբ արդյունավետ վերահսկում.

գ) հնարավոր է արժանահավատորեն չափել հասույթի գումարը.

դ) հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն կազմակերպություն.

ե) գործարքի հետ կապված կատարված կամ կատարվելիք ծախսումները հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:

Նշված 5 պայմաններից հաշվապահական հաշվառման համար հիմնականը համարվում է ապրանքների նկատմամբ սեփականության

³⁹ Лебедев Д.С., «Внеэкономическая деятельность предприятий в схемах и таблицах», учебное пособие, Москва, Проспект, 2016, с. 423

⁴⁰ «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հայեցակարգային հիմունքներ», պարագրաֆ 4.44, ՀՀ Կառավարության N 770 որոշման հավելված, 18.07.2013թ.

⁴¹ ՀՀՄՍ 18 «Հասույթ», պարագրաֆ 14, ՀՀ Կառավարության 235-Ն որոշում, ընդունված 11.03.2010թ.

իրավունքի անցումը գնորդին, գնորդի կողմից ծառայությունների ստացումը և աշխատանքների կատարումը, քանի որ այդ պահին մնացած 4 պայմանները լինում են բավարարված⁴²: Հասույթի գումարը կարող է որոշվել, քանի որ արտաքին առևտրային պայմանագրի պարտադիր պայմաններից մեկը՝ ապրանքի, աշխատանքների կամ ծառայության գինը և պայմանագրային արժեքը համաձայնեցվում է վաճառողի և գնորդի միջև պայմանագիրը կնքելու պահին:

Սակայն ՀՀՄՍ 2 «Պաշարներ» ստանդարտում նշված չէ, որ ապրանքները պետք է հաշվառվեն սեփականության իրավունքի անցման պահին, հետևաբար հարց է առաջանում, թե որ փաստաթղթով է կարգավորված այդ հարցը:

Միջազգային առևտրային պրակտիկայում սեփականության իրավունքի անցման պահը սահմանվում է հետևյալ մեթոդներից որևէ մեկով⁴³՝

- Պայմանագրում ուղղակիորեն նշելով տեղը և /կամ ժամը, որի դեպքում գնորդը (ներմուծողը) դառնում է ապրանքի սեփականատեր,
- Համաձայն այն երկրի օրենսդրության, որի իրավունքը կիրառվում է վաճառողի (արտահանողի) և գնորդի (ներմուծողի) հարաբերությունների նկատմամբ,
- Համաձայն արտաքին առևտրի բիզնես շրջանառության սովորույթների («Ինկոտերմսի» առաքման հիմնական պայմանների համաձայն):

Վաճառողը և գնորդը պայմանագրում կարող են նախատեսել ցանկացած հարմար պահ սեփականության իրավունքի անցման համար: Օրինակ՝ ապրանքները բեռնափոխադրողին հանձնելու պահին, ներմուծվող ապրանքների դիմաց վճարման ժամանակ, ՀՀ պետական սահմանը հատելու պահին և այլն: Ներկայացնենք միջազգային պայմանագրում սեփականության իրավունքի անցման պահի սահմանման օրինակ:

Սեփականության իրավունքի անցումը⁴⁴

Ապրանքի նկատմամբ սեփականության իրավունքը և պատահական կորուստների

Title to and risk if loss if the cargo hereunder shall be deemed to occur

⁴² Ионова А.Ф., Тарасова Н.А., Амаглобели Н.Д. «Учет, Налогообложение и анализ внешнеэкономической деятельности организации», Учебное пособие, 2-е издание, Москва, Юнити, 2015г., с. 257

⁴³ Касянова Г.Ю. «Экспорт и импорт», 7-е издание, Москва, Ассоциация Бухгалтеров, Аудиторов и Консультантов (АБАК), 2015, с. 12

⁴⁴ Шестакова Е.В. «Международные контракты, правила составления», Ростов-на-Дону, Феникс, 2014, с. 95

ռիսկը սույն պայմանագրով
փոխանցվում է վաճառողից գնորդին և
ապրանքի առաքումը համարվում է
կատարված ապրանքները բեռնման
նավահանգստում հատուկ նավի եզրի վրա
փոխանցելու պահից:

*at the time the cargo hereunder
passes the vessel's permanent hose
connection at the port of loading*

Տարբեր պետություններ որդեգրել են տարբեր մոտեցումներ, թե ինչպես պետք է սեփականության իրավունքը վաճառողից փոխանցվի գնորդին: Այստեղ առանձնացվում են երկու հիմնական մոտեցումներ: Կան պետություններ (Իտալիա, Դանիա, Ֆրանսիա և մի շարք այլ պետություններ), որոնք սահմանում են, որ սեփականության իրավունքը վաճառողից գնորդին է անցնում պայմանագրի կնքման պահին, երբ համապատասխան ապրանքն արդեն անհատականացված է պայմանագրով (Ֆրանսիայի քաղաքացիական օրենսգիրք 1138-րդ հոդված): Այս պարագայում գնորդն ապրանքի նկատմամբ ձեռք է բերում սեփականության իրավունք, չնայած, որ ապրանքը նրան փաստացի դեռ չի փոխանցվել:

Կան պետություններ (Գերմանիան, Ծվեյցարիան, Յունաստանը, Իսպանիան, Նիդերլանդները, Բրազիլիան և այլ պետություններ), որոնց օրենսդրությամբ սահմանվում է, որ ապրանքի նկատմամբ սեփականության իրավունքը փոխանցվում է միայն այն բանից հետո, երբ ապրանքը փոխանցվում է վաճառողից գնորդին⁴⁵:

ՀՀ օրենսդրությամբ այս հարցի էությունը մոտեցումը կարծես թե այնքան էլ հստակ չէ: Համաձայն ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 176 հոդվածի՝ «Պայմանագրով գույքը ձեռք բերողի սեփականության իրավունքը ծագում է գույքը հանձնելու պահից, եթե այլ բան նախատեսված չէ պայմանագրով»⁴⁶: Իսկ 507-րդ հոդվածով սահմանվում է. «Գնորդը դառնում է ապրանքի սեփականատեր ապրանքի համար վճարելու պահից, եթե այլ բան նախատեսված չէ պայմանագրով»:

Եթե առևժամառքի պայմանագրով նախատեսված է, որ գնորդին հանձնված ապրանքի նկատմամբ վաճառողի սեփականության իրավունքը պահպանվում է մինչև ապրանքի համար վճարելը, գնորդն իրավունք չունի մինչև սեփականության իրավունքն իրեն անցնելն օտարել ապրանքը կամ այլ կերպ տնօրինել այն, եթե

⁴⁵ Հայ կյանց Ա.Մ., «Ապրանքների միջազգային առևժամառքի իրավական կարգավորումը», Երևան, Ասոդիկ, 2011թ., էջ 148

⁴⁶ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգիրք, հոդված 176, ՀՕ-239, ընդունված 05.05.1998թ.

այլ բան նախատեսված չէ պայմանագրով կամ չի բխում ապրանքի նշանակությունից և հատկություններից⁴⁷:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 176-րդ հոդվածում ամրագրված նորմը քաղաքացիական օրենսգրքի ընդհանուր մասից է, հանդիսանում է ընդհանուր նորմ, մինչդեռ 507-րդ հոդվածում ամրագրված նորմը հանդիսանում է հատուկ նորմ: Բնականաբար այս 2 նորմերի մրցակցություն մեջ առաջնությունը տրվում է հատուկ նորմին, այսինքն՝ 507-րդ հոդվածով ամրագրված նորմին իրավական սկզբունքի ուժով:

Ինչպես նշեցինք, արտաքին առևտրային պայմանագրով կարող է սահմանվել, որ սեփականության իրավունքի անցում է գնորդին վճարման պահին: Այս դեպքում ներմուծվող ապրանքները պետք է հաշվառվեն արտահաշվեկշռում մինչև վճարման պահը: Եվ թե կազմակերպությունը ապրանքների ստացման պահին դրանք գրանցում է հաշվապահական հաշվեկշռում, ապա խախտվում է ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատությունը: Նույն խնդիրը կարող է առաջանալ նաև արտահանման գործարքների դեպքում: Հետևաբար, ապրանքը գնորդի սեփականությանը հանձնելու և դրա դիմաց վճարման ամսաթվերի միջև երկար ժամկետները նվազեցնում են ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատությունը: Այստեղից հետևում է, որ ապրանքների միջազգային առևժամգործի պայմանագիր կնքելիս օպտիմալ սեփականության իրավունքի անցման ամսաթվի ընտրությունը ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության երաշխիքներից մեկն է:

Երկրորդ մոտեցման դեպքում ապրանքանյութական արժեքները, ինչպես բոլոր մնացած ակտիվները, պետք է ընդունվեն հաշվառման, երբ կազմակերպությունը ձեռք է բերում այդ ակտիվի նկատմամբ վերահսկողություն: Նման պահանջը համապատասխանում է նաև ՀՀ ՄՍ-երի պահանջներին: Այսպես, համաձայն ՖՀ ՄՍ 15 «Հաճախորդների հետ պայմանագրերի գծով հասուն թ» ստանդարտի՝ «Ակտիվը փոխանցվում է այն ժամանակ, երբ հաճախորդը ստանում է այդ ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը»⁴⁸: Այսինքն՝ այստեղ ավելի առաջնային է

⁴⁷ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի, հոդված 507, ՀՕ-239, ընդունված 05.05.1998թ.

⁴⁸ Международный стандарт финансовой отчетности N15 «Выручка по договорам с покупателями», абзац 31, https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/02/main/84877_75588_RU_GVT_IFRS_15_Standard_final.pdf

համարվում վերահսկողության փոխանցումը, քան ռիսկերի և հատույցների փոխանցումը:

Այս պարագայում կան մի քանի տարբերակներ: Առաջին դեպքում ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունն ձեռք բերելը կապվում է ապրանքները փաստացի պահեստ ստանալու պահի հետ: Այսինքն, անգամ եթե կազմակերպությանը փոխանցվել է սեփականության իրավունքը, սակայն դրանք դեռևս ճանապարհին են, չեն կարող արտացոլվել հաշվառման մեջ, քանի որ դրանց նկատմամբ դեռևս չկա վերահսկողություն: Կա նաև այլ տարբերակ՝ ապրանքները ընդունվում են հաշվառման սեփականության իրավունքի անցման պահին, իսկ եթե դատելի է ունենցել մինչև ապրանքի փաստացի ստացումը, ապա ապրանքները արտացոլվում են որպես ապրանքներ ճանապարհին:

Երրորդ մոտեցման դեպքում ներմուծվող ակտիվը հաշվառման մեջ ճանաչվում է ռիսկերի փոխանցման պահին: Միջազգային պրակտիկայում սեփականության իրավունքի անցումը վաճառողից գնորդին կապվում է հենց ապրանքների պատահական կորստի կամ ոչնչացման ռիսկերի անցման պահի հետ, որը որոշվում է Ինկոտերմսի միջազգային առաքման պայմանների համաձայն⁴⁹: Իրավական տեսանկյունից Ինկոտերմսն ունի ընտրովի բնույթ և կիրառվում է կողմերի փոխադարձ համաձայնության դեպքում: Սակայն մի քանի երկրներում, ազգային օրենսդրությամբ, այն համարվում է պաշտոնական նորմատիվ փաստաթուղթ⁵⁰:

Այնուամենայնիվ, Ինկոտերմսը սահմանում է միայն վաճառողից գնորդին ապրանքի պատահական կորստի և ռիսկերի փոխանցման պահը, իսկ սեփականության իրավունքի անցման պահը չի սահմանում: Ռիսկերի փոխանցման պահը կարող է չհամընկնել սեփականության իրավունքի անցման պահի հետ՝ դա կարող է տեղի ունենալ ավելի վաղ, կամ ավելի ուշ:

Շատ հեղինակներ նշում են, որ ճիշտ է սեփականության իրավունքի անցման պահը կապել Ինկոտերմսի պայմանների հետ: Քանի որ ապրանքի փոխանցումը և սեփականության իրավունքի անցումը կարող են չհամընկնել ապրանքը գնորդի օգտագործմանը փոխանցելու պահի հետ՝ դա կարող է տեղի ունենալ ավելի վաղ կամ ավելի ուշ: Այդ պատճառով սեփականության իրավունքի անցման պահը խորհուրդ է տրվում ամրագրել պայմանագրում, քանի որ

⁴⁹ Шестакова Е.В. «Международные контракты, правила составления», Ростов-на-Дону, Феникс, 2014, с. 94

⁵⁰ Прокушев Е.Ф., Костин А.А. «Внешнеэкономическая деятельность», учебник, 9-е изд., перераб. и доп., Москва, Юрайт, 2016г, с. 116

ապրանքների միջազգային առուվաճառքի պայմանագրի մասին (ԱՄԱՊ) կոնվենցիան⁵¹, որը ստորագրվել է Վիեննայում 1980թ-ին, սեփականության իրավունքի անցման հարցը չի դիտարկում: Միջազգային բնույթի մյուս փաստաթղթերում ևս այս հարցը դիտարկված չէ:

Սակայն խնդիրները առաջանում են հենց այն ժամանակ, երբ չի համընկնում սեփականության իրավունքի անցման պահը համաձայն արտաքին առևտրային պայմանագրի և Ինկոտերմսի առաքման պայմանների: Այդ դեպքում, երբ պատահական կորստի ռիսկը անցնում է սեփականության իրավունքի անցումից հետո, ապա բոլոր ծախսերը կրում է վաճառողը, բայց սեփականության իրավունքի անցման օրով ապրանքները արդեն դուրս են գրվել, հետևաբար վաճառողը չի կարող արտացոլել առաքման հետկապված ծախսերը:

Անհրաժեշտ ենք համարում նաև նշել, որ երբ կողմերն իրենց պայմանագրում կիրառում են Ինկոտերմսի եզրույթներ, վաճառողի համար դրույթները շատ ավելի որոշակի է դառնում: Իսկ երբ նման եզրույթներ չեն կիրառվում, ինչը հազվադեպ է հանդիպում, պետք է ղեկավարվել ԱՄԱՊ կոնվենցիայի 32-րդ հոդվածի կանոններով:

Այն դեպքում, եթե պայմանագրում նշված չէ, թե որ պահից է գնորդին անցնում սեփականության իրավունքը, բայց նշված է առաքման Ինկոտերմսի կանոնը, ապա սեփականության իրավունքը անցնում է պատահական կորստի ռիսկերի անցման պահի հետ միաժամանակ⁵²:

Այսպիսով, ամփոփելով կարող ենք նշել, որ կան հետևյալ հիմնական տարբերակները ապրանքները հաշվառման մեջ ընդունելու հետկապված`

1. Վերահսկողության ձեռքբերում ապրանքի նկատմամբ` սեփականության իրավունքի առկայության պայմաններում
2. Սեփականության իրավունքի փոխանցում գնորդին` առանց դրանց նկատմամբ փաստացի վերահսկողություն ունենալու,
3. Գնորդին են փոխանցվում ապրանքի կորստի, փչացման հետ կապված բոլոր ռիսկերը, որն էլ համարվում է սեփականության իրավունքի անցման պահ:

⁵¹ Ապրանքների միջազգային առուվաճառքի պայմանագրերի մասին Միավորված Ազգերի Կազմակերպության Կոնվենցիա, ՅՅԱԳՆՊՏ 12(20), 14.01.2011թ.

⁵² Бархагов А.П., «Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности», учебное пособие, 9-е издание, перераб., Москва, «Дашков и К», 2014г, с. 121

Այս պիսոզ, ամփոփելով կատարված վերլուծությունը, հանգում ենք նրան, որ ավելի նպատակահարմար է սեփականության իրավունքի անցման պահը ամրագրել պատահական կորուստների ռիսկերի անցման պահի հետ միաժամանակ՝ օգտագործել միջազգային առևտրային Ինկոտերմսի պայմանները՝ նշելով դա պայմանագրում, առավել ևս որ այդպիսի փորձը համապատասխանում է ոչ միայն միջազգային իրավական նորմերին, այլ և հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների պահանջներին, մասնավորապես՝ հաշվապահական հաշվառման հիմնական սկզբունքներից մեկին՝ ձևի նկատմամբ բովանդակության գերակայության սկզբունքին, քանի որ նշված տարբերակի դեպքում ակտիվի նկատմամբ փաստացի վերահսկողությունը և ռիսկերի կրումը համարվում են գերակա գործոն իրավական ձևի նկատմամբ:

Արտահանման և ներմուծման գործարքներ իրականացնելիս օտարերկրյա կազմակերպությունների հետ պայմանագրերը հիմնականում կնքվում են արտարժույթով և այստեղ առաջանում են բազմաթիվ խնդիրներ, որոնք կապված են ինչպես փաստաթղթերի ձևակերպման, այնպես էլ ակտիվների և պարտավորությունների ՀՀ դրամի վերահաշվարկման, արտարժույթի փոխարժեքային տարբերությունների հաշվարկման հետ: Արտարժույթային գործառնությունների հաշվապահական հաշվառման հիմնական մոտեցումները ներկայացված են ՀՀՄՍ 21 «Արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները» ստանդարտում, իսկ արժույթային գործարքների ու արժույթային կարգավորման հետ կապված հարաբերությունները «Արժույթային կարգավորման և արժույթային վերահսկողության մասին» ՀՀ օրենքում: Հարկային հաշվառման տեսանկյունից հիմնական նորմատիվային փաստաթուղթը, որը կարգավորում է արտարժույթային գործառնությունների հաշվառման կարգը Հարկային օրենսգիրքն է:

Արտարժույթային գործարքների հաշվապահական հաշվառման հետ կապված կարող ենք առանձնացնել հետևյալ հիմնական խնդիրները՝

1. Արտարժույթի գործառնության սկզբնական ճանաչում,

2. Արտարժույթի փոխարժեքային տարբերությունների հաշվարկման կարգը,
3. Արտարժույթային գործառնությունների ներկայացումը \$ինանսական հաշվետվություններում և վերահաշվարկումը ներկայացման արժույթով:

Համաձայն ՀՀՄՍ 21-ի կազմակերպությունը արտարժույթով գործառնությունը սկզբնական ճանաչման պահին պետք է հաշվառվի \$նունկցիոնալ արժույթով՝ արտարժույթի գումարի նկատմամբ կիրառելով \$նունկցիոնալ արժույթի և արտարժույթի միջև գործառնության ամսաթվի դրությամբ սփոթ փոխանակման փոխարժեքը⁵³:

Համաձայն ՀՀՄՍ 21-ի յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կազմակերպությունը պետք է՝

- վերահաշվարկի արտարժույթով դրամային հոդվածները՝ կիրառելով փակման փոխարժեքը, որը սփոթ փոխանակման փոխարժեքն է հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ
- վերահաշվարկվի սկզբնական արժեքով չափվող արտարժույթով ոչ դրամային հոդվածները գործառնության ամսաթվի փոխանակման փոխարժեքով.
- վերահաշվարկվի իրական արժեքով չափվող արտարժույթով ոչ դրամային հոդվածները իրական արժեքի որոշման օրվա փոխանակման փոխարժեքով⁵⁴:

Ստացվում է համաձայն ՀՀՄՍ 21 ստանդարտի արտարժույթով արտահայտված ակտիվները և պարտավորությունները բաժանվում են 2 մասի⁵⁵՝

- Ակտիվներ և պարտավորություններ, որոնք ենթակա են պարբերական վերագնահատման (դրամային հոդվածներ):
- Ակտիվներ և պարտավորություններ, որոնք ենթակա են գնահատման հաշվապահական հաշվառման ընդունելու պահին (ամսաթվին), և հետագայում այլ ևս չեն վերագնահատվում (ոչ դրամային հոդվածներ):

⁵³ МСФО, Точка зрения КПМГ, Практическое руководство по Международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное КПМГ, 4-е издание, Часть 1, Москва 2008, с. 129

⁵⁴ ՀՀՄՍ 21 «Արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները», պարագրաֆ 23, ՀՀ Կառավարության 235-Ն որոշում, ընդունված 11.03.2010թ.

⁵⁵ Տ՝ Ես ՀՀՄՍ 21 «Արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները», պարագրաֆ 16, ՀՀ Կառավարության 235-Ն որոշում, ընդունված 11.03.2010թ.

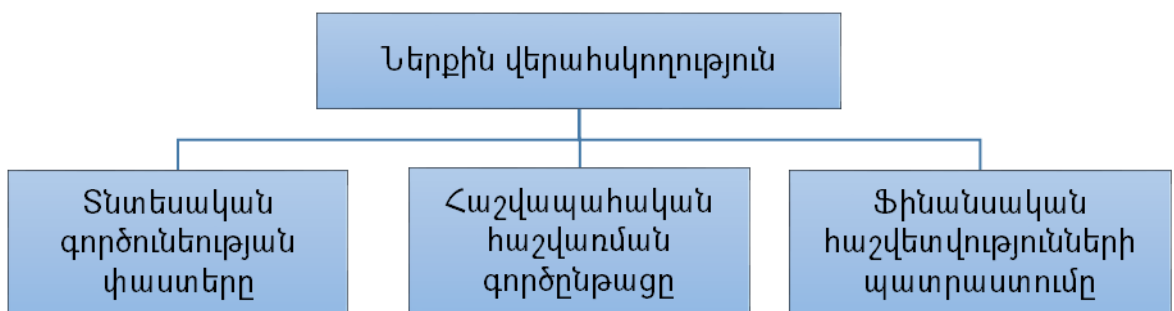
Այս առանձնահատկությունը մեծ ազդեցություն ունի արտաքին առևտրային գործունեության կազմակերպման վրա և առաջացնում է տարբերություններ հարկային և ֆինանսական հաշվառումների միջև: Ակտիվների և պարտավորությունների ֆինանսական և հարկային հաշվառման մեջ ճանաչման և արտարժույթի վերահաշվարկման կարգը ներկայացված է հավելված 3-ում և 4-ում:

Ֆինանսական կառավարման կարևորագույն ֆունկցիաներից մեկը վերահսկողությունն է:

Ֆինանսական վերահսկողությունը հատուկ ստեղծված վերահսկիչ հաստատությունների և վերահսկողների (աուդիտորների) կողմից օրենսդրորեն կարգավորվող գործունեություն է, որն իրենից ներկայացնում է բոլոր տնտեսվարող սուբյեկտների կողմից ֆինանսական օրենսդրության և ֆինանսական կարգապահության պահպանմանը, ինչպես նաև նրանց ֆինանսական գործարքների նպատակահարմարությանն ու արդյունավետության ապահովմանը ուղղված միջոցառումների ամբողջություն⁵⁶:

Շուկայական տնտեսության պայմաններում գոյություն ունեն ինչպես պետական ֆինանսական վերահսկողություն, այնպես էլ ոչ պետական ֆինանսական վերահսկողություն: Ոչ պետական ֆինանսական վերահսկողության ոլորտի մեջ է մտնում կազմակերպությունների ներքին վերահսկողությունը, ինչպես նաև անկախ աուդիտորական վերահսկողությունը:

Ընդհանուր առմամբ, կազմակերպություններում ներքին վերահսկողության համակարգը ընդգրկում է հետևյալ ոլորտները⁵⁷ (գծապատկեր 1.3.2):



⁵⁶ Ендовицкая Е. В., Колесникова Е. Ю., Тулинова Е. И., Финансовый контроль и аудит, учеб. пособие, Воронеж, ВГУИТ, 2013, с. 5

⁵⁷ Plotnikova L.A. «Features of the Internal Control of Foreign Trade Transactions», Mediterranean Journal of Social Sciences, MCSER Publishing, Rome-Italy, Vol 6 N 1 S3, February 2015, p. 379

Գծապատկեր 1.3.2 Կազմակերպության ներուժներին վերահսկողության ոլորտները

Ֆինանսական վերահսկողությունն իրականացնելու համար կիրառվում են տարբեր մեթոդներ: Այդ մեթոդների դերում հանդես են գալիս ստուգումները, հետազոտությունները, ֆինանսական վիճակի վերլուծությունը, դիտարկումը, վերստուգումները:

Մասնագիտական գրականության մեջ վերահսկողությունը ունի տարբեր մեկնաբանություններ⁵⁸:

- ✓ Վերահսկողությունն որպես ղեկավարության համակարգային և կառուցողական գործունեություն, կառավարման հիմնական գործառնություններից մեկը, այսինքն՝ վերահսկողությունը որպես գործունեություն,
- ✓ Վերահսկողությունը որպես կառավարման գործընթացի վերջնական փուլ,
- ✓ Վերահսկողությունը որպես կառավարչական որոշումների կայացման և իրականացման գործընթացի մաս:

Կազմակերպությունների արտաքին առևտրային գործունեության վերահսկողությունը իրականացվում է այդ գործունեության կառավարման բոլոր փուլներում: Պլանավորման փուլում վերահսկողությունը օգտագործվում է որպես տեղեկատվական աղբյուր արտաքին առևտրային գործունեության պլանավորման և բյուջեների կազմման համար: Որոշումների կայացման փուլում՝ որպես այդ որոշումների կայացման հիմնավորվածության հիմք, իսկ հաշվառման փուլում հանդիսանում է միջոց տվյալների արժանահավոյան ստուգման համար և հնարավորություն է տալիս հետևություններ անել ստացված արդյունքների արդյունավետության վերաբերյալ:

Ուսումնասիրությունները ցույց են տալիս, որ կախված իրականացման ժամանակից արտաքին առևտրային գործունեության ներքին վերահսկողությունը կարելի է բաժանել նախնական, ընթացիկ և հետագա փուլերի⁵⁹:

Նախնական վերահսկողությունը իրականացվում է մինչև արտաքին առևտրային գործարքի իրականացումը: Այս փուլում

⁵⁸ Мальник М.В., Корнеева Т.А., Шатунова Г.А., Архипова Н.А., «Контроль и ревизия в схемах и таблицах», учебное пособие, Москва, Эксмо, 2011, с. 8

⁵⁹ Демина И.Д. «Теория и методология контроля внешнеэкономической деятельности хозяйствующих субъектов», диссертация, Москва, 2009, с. 30

գնահատվում է արտաքին առևտրային գործարքի արդյունավետությանը՝ հաշվի առնելով արտաքին առևտրային պայմանագրի կնքման առանձնահատկությունները, սեփականության իրավունքի անցման պահը, կիրառվող միջազգային հաշվարկների ձևը, օգտագործվող Ինկոտերմսի առաքման պայմանները, վաճառողի և գնորդի իրավունքներն ու պարտականությունները:

Ընթացիկ վերահսկողություն հիմնական նպատակը տնտեսվարող սուբյեկտի արտաքին առևտրային գործունեության իրականացման ընթացքում առաջացող բացասական շեղումների ժամանակին վերհանումն ու վերացումն է: Այն իրականացվում օպերատիվ և հաշվապահական հաշվառման տվյալների հիման վրա: Ընթացիկ վերահսկողությունը թույլ է տալիս վերահսկել ապրանքների շարժը դրանց տեղափոխման ամբողջ ընթացքում, ստանալ ապրանքի յուրաքանչյուր խմբաբանակի գտնվելու վայրը, բացահայտել դրանց ու շացման պատճառները:

Յետագա վերահսկողությունը իրականացվում է արտաքին առևտրային գործարքի իրականացումից հետո: Նման վերահսկողության գլխավոր խնդիրը համարվում է արտաքին առևտրային գործարքների տնտեսական արդյունավետության, դրա օրինականության, ճշտության և նպատակահարմարության հաստատումը: Յետագա վերահսկողության կարևոր կետերից է համարվում արտաքին առևտրային գործունեության իրականացման ընթացքում թերությունների վերհանումը՝ դրանք հետագայում վերացնելու նպատակով: Յետագա վերահսկողությունը տարբերվում է արտաքին առևտրային գործունեության ավելի բազմակողմանի և խորը ուսումնասիրմամբ և թույլ է տալիս նաև բացահայտել նախնական և ընթացիկ վերահսկողության թերությունները:

Այսպիսով, արտաքին առևտրային գործունեությանը բնորոշ են մի շարք առանձնահատկություններ, որոնք ազդում են ինչպես հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլման կարգի, այնպես էլ կազմակերպության ու նաև հաշվառման կազմակերպման վրա: Ներմուծման և արտահանման գործունեությունն իրականացնելիս ակտիվների, պարտավորությունների, եկամուտների և ծախսերի հաշվառման կարգը անմիջականորեն կախված է կողմերի միջև կնքված արտաքին առևտրային պայմանագրի պայմաններից և

արտաքին առևտրի առանձնահատկություններին: Արտաքին առևտրային գործարքների հետ կապված ակտիվները և պարտավորությունները հաշվառման մեջ ընդունելիս առաջանում են բարդություններ, որոնք կապված են սեփականության իրավունքի անցման պահի հաշվապահական ճանաչման հետ: Այդ նպատակով մշակվել են մեթոդական մոտեցումներ, որոնք որոշում են արտահանման և ներմուծման գործարքներ իրականացնելիս ակտիվների և պարտավորությունների հաշվառման մեջ ճանաչման պահը:

ԳԼՈՒԽ2: ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅԱՆ ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՌԵՎՏՐԻ ՀԱՇՎԱՊԱՀ ԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԵՎ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅԱՆ ԲԱՐԵԼ ԱՎՈՒՄԸ

2.1. Ներմուծման գործառնությունների ֆինանսական հաշվառման և վերահսկողության բարելավումը

Ներմուծումը առևտրային գործունեություն է, որը կապված է օտարերկրյա ապրանքների գնման և գնորդի երկիր ներկրման հետ՝ դրանք հետագայում ներքին շուկայում վերավաճառելու նպատակով⁶⁰:

Ապրանքների ներմուծման հաշվառման հարցերը ուսումնասիրող մասնագիտական գրականության մեջ ներմուծման գործարքների հաշվառման միասնական մոտեցում չկա, սակայն որոշ հեղինակներ նշում են, որ ներմուծման գործարքների հաշվառման կազմակերպման ժամանակ անհրաժեշտ է հետևել հետևյալ 2 հիմնական սկզբունքներին⁶¹՝

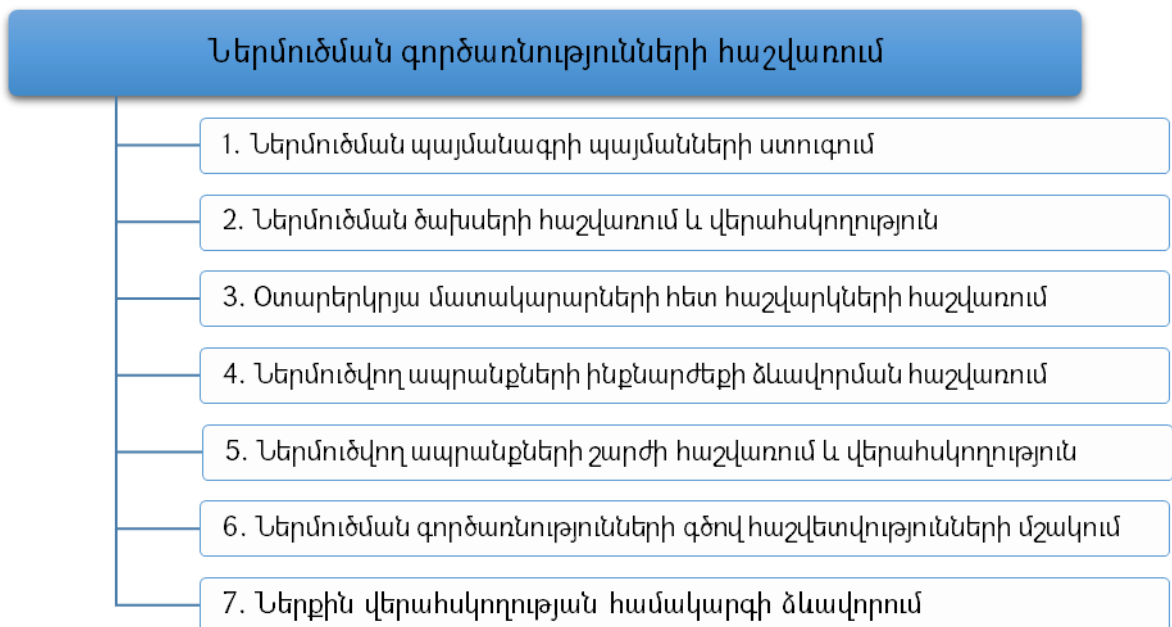
- Ներմուծվող ապրանքները պետք է հաշվառման մեջ ընդունվեն դրանց նկատմամբ սեփականության իրավունքի ոչ ռեզիդենտից ռեզիդենտին անցնելու պահին,
- Պետք է ճիշտ ձևավորվի ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքը:

⁶⁰ Батизи Э.Э. «Управление внешнеэкономической деятельностью хозяйствующих субъектов в России»: учебное пособие. Москва: ИНФРА-М, 1999г., с. 19

⁶¹ Տե՛ս՝ Бархатов А.П., «Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности», учебное пособие, 9-е издание, перераб., Москва, «Дашков и К», 2014г, с. 114; Лебедев Д.С., «Внешнеэкономическая деятельность предприятий в схемах и таблицах», учебное пособие, Москва, Проспект, 2016, с. 423

Ներմուծման գործարքներն ունեն մի շարք առանձնահատկություններ, բացի այդ դրանք կարգավորող փաստաթղթերի շրջանակը շատ ընդգրկուն է՝ այն ներառում է ոչ միայն հարկային, մաքսային ոլորտին առնչվող օրենսդրությունը, այլև մի շարք միջազգային փաստաթղթեր, հաշվապահական և ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներ:

Ելնելով վերոնշյալից, ինչպես նաև ներմուծման գործարքների տնտեսական բովանդակությունից, հաշվապահական հաշվառման մեջ համապատասխան տեղեկատվության արտացոլման և հաշվետվությունների ձևավորման պահանջներից, ներմուծման գործարքների հաշվառման և վերահսկողության գործընթացը կատարելագործելու նպատակով կարծում ենք առանցքային նշանակություն ունի այնպիսի սխեմաների ներդրումը, որը կընդգրկի հետևյալ քայլերը՝



Գծապատկեր 2.1.1 Ներմուծման գործառնությունների հաշվապահական հաշվառման սխեման

Առաջին քայլ : Ներմուծման գործարքների հաշվառման և վերահսկողության առաջին քայլը արտաքին առևտրային պայմանագրի առկայություն, դրանց կազմման ճշտություն, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման մեջ ներմուծվող ապրանքների ճիշտ ժամանակաշրջանում արտացոլման ստուգումն է:

Ներմուծումների հաշվառման ժամանակ հաճախ հանդիպող խնդիրներից է ներմուծվող ապրանքների հաշվառման ընդունելու պահի որոշումը, ինչպես նաև արտարժույթի փոխարժեքի ընտրությունը⁶²: Ինչպես արդեն քննարկել ենք 1.3 հարցում, ֆինանսական հաշվառման մեջ պետք է ընտրել ակտիվի նկատմամբ սեփականության իրավունքը ներմուծողին անցնելու պահին գործող փոխարժեքը, հետևաբար արտաքին առևտրային պայմանագիր կնքելիս հատկապես կարևոր է վաճառողից գնորդին սեփականության իրավունքի անցման պահի որոշումը⁶³: Գործնականում վաճառողից գնորդին (ներմուծողին) ձեռքբերվող ակտիվների նկատմամբ սեփականության իրավունքի անցման պահը հաճախ չի համընկնում ակտիվների փաստացի ստացման կամ պահեստ մուտքագրման պահի հետ: Այս փաստը կարող է հանգեցնել տնտեսական գործունեության փաստերի ճշգրիտ ներկայացման սկզբունքի խախտման, ինչպես նաև ներմուծվող ապրանքների փաստացի ինքնարժեքի և ֆինանսական հաշվետվությունների տվյալների աղավաղման:

Հաշվապահական հաշվառման մեջ ներմուծված ապրանքների ճանաչման և մուտքագրման հիմքը համարվում են առևտրային, տրանսպորտային և մաքսային փաստաթղթերը⁶⁴: Արտաքին տնտեսական գործարքի կատարման փաստի հավաստման համար մշակվել է սկզբնական փաստաթղթերի ցուցակ, որը հավաստում է ապրանքների առաքման, աշխատանքների կատարման և ծառայությունների մատուցման փաստը⁶⁵:

Հաշվապահական հաշվառման մեջ ներմուծվող ապրանքների ոչ ժամանակին մուտքագրման հիմնական պատճառներից է մաքսային հայտարարագրի բացակայությունը: Սակայն ինչպես արտաքին տնտեսական գործարքի իրականացումը հաստատող հիմնական փաստաթուղթը, այնպես էլ հաշվապահական հաշվառման մեջ ներմուծվող ապրանքների արժեքի հաշվարկման հիմքը հաշիվ ապրանքագիրն է (Invoice): Մաքսային հայտարարագիրը լրացվում է

⁶² Сысоева Г.Ф., Малецкая И.П., «Бухгалтерский учет, налогообложение и анализ внешнеэкономической деятельности», учебник, Москва, Юрайт, 2016, с. 232

⁶³ Ионова А.Ф., Тарасова Н.А., Амаглобели Н.Д., «Учет, налогообложение и анализ внешнеэкономической деятельности организации», учебное пособие, 2-е издание, Москва, Юнити-Дана, 2015г., с. 226

⁶⁴ Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н., «Бухгалтерский учет в организациях», 6-е изд., Москва, Финансы и статистика, 2008, с. 609

⁶⁵ ՀՀ Կառավարության որոշում 1779-Ն «Մաքսային հսկողություն և իրականացնելու համար անհրաժեշտ փաստաթղթերի ու տեղեկությունների ցանկերը և դրանք մաքսային մարմիններին տրամադրելու կարգը սահմանելու մասին», ընդունված 21.11.2013թ., Հավելված 1

դրա հիման վրա, իսկ հայ տարարագրում որոշվող մաքսային արժեքը անհրաժեշտ է միայն մաքսային վճարների հաշվարկման համար: Այդ պատճառով սկզբնական փաստաթղթերի առկայության դեպքում ներմուծող կազմակերպությունը հիմք չունի գործառնությունները հաշվառման մեջ ճիշտ ժամանակին չարտացոլելու համար: Կարևոր է հաշվի առնել նաև այն, որ սկզբնական փաստաթղթերի բացակայությունը ներմուծման գործառնությունների ձևակերպման ժամանակ հանգեցնում է ոչ միայն հարկային տուգանքների՝ ոչ ճիշտ հաշվապահական հաշվառման վարման համար, այնպես էլ ազդեցություն է ունենում հարկային բազայի հաշվարկման արժանահավատության և ամբողջականության վրա:

Երկրորդ քայլ: ներմուծվող ապրանքների շարժը օտարերկրյա մատակարարից մինչև գնորդ կապված է որոշակի ծախսերի հետ, որոնք ներմուծվող ապրանքների ձեռքբերման ինքնարժեքի բաղկացուցիչներից են: Այսպիսի ծախսերին են պատկանում՝ ներմուծվող ապրանքների առաքման, պահպանման, ապահովագրման, մաքսազերծման ծախսերը, բեռնման, բեռնաթափման ծախսերը, առևտրային փաստաթղթերի ձևակերպման և այլ ծախսերը⁶⁶: Այսպես, ներմուծվող միավոր ապրանքների վերջնական արժեքի մեջ միայն տրանսպորտային ծախսերը միջինացված մեծությամբ կազմում են 16%⁶⁷: Այդ պատճառով վերադիր ծախսերի ձևավորման ընթացիկ վերահսկողությունը համարվում է ներմուծման գործարքների հաշվառման կազմակերպման կարևոր խնդիրներից մեկը: Այդպիսի ծախսերը բաշխվում են կողմերի միջև համաձայն առաքման Ինկոտերմսի պայմանների, որոնց կան դրադառնանք երրորդ գլխում:

Ներմուծման գործարքների հաշվառման առանձնահատկություններին է նաև ապրանքների ՀՀ մաքսային սահմանը հատելու անհրաժեշտությունը, որը ենթադրում է ապրանքների ձևակերպում մաքսային կետում, և հետևաբար համապատասխան ծախսերի կատարում ներմուծողի կողմից: Համաձայն ՀՀՄՍ 2-ի մաքսատուրքը և մաքսավճարը պետք է մասնակցեն ձեռքբերվող հումք, նյութերի և ապրանքների

⁶⁶ Ионова А.Ф., Тарасова Н.А., Амаглобели Н.Д. «Учет, Налогообложение и анализ внешнеэкономической деятельности организации», Учебное пособие, 2-е издание, Москва, Юнити-Дана, 2015г., с. 220

⁶⁷ Խաչատրյան Մ. «ՀՀ-ում մաքսային արժեքի որոշման բարելավումը և դրա ազդեցությունը տնտեսության զարգացման վրա», ատենախոսության սեղմագիր, Երևան, 2017, էջ 8

ամբողջական արժեքի ձևավորմանը, քանի որ դրանք համարվում են չփոխհատուցվող վճարներ⁶⁸: Եվ թե կազմակերպությունը հաշվի է առնում վճարված մաքսատուրքերը և մաքսավճարները առարկայազուրկ, այսինքն՝ առանց դրանք բաշխելու ներմուծվող ապրանքների համապատասխան խմբաբանակների վրա, դա հանգեցնում է հաշվապահական հաշվառման տվյալների աղավաղման և, որպես հետևանք, ներմուծվող ապրանքների ձեռքբերման ինքնարժեքի սխալ հաշվարկման:

Ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքը ձևավորող վերադիր ծախսերը կարող են միացվել շրջանառության ծախսերին կամ ներառվել ձեռքբերվող ապրանքների ինքնարժեքում: Այդ իսկ պատճառով ցանկալի է, որպեսզի առևտրային կազմակերպությունները հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ նշեն ներմուծման ծախսերի հաշվառման կարգը:

Երրորդ քայլ: Օտարերկրյա մատակարարների հետ հաշվարկների հաշվառման քայլի առանձնացումը պայմանավորված է հատկապես արտարժույթային պարտավորությունների վերահաշվարկման հետ: Համաձայն ՀՀՄՍ 21-ի կրեդիտորական պարտքը, որպես դրամային հոդված պետք է վերահաշվարկի դրամի գործարքի կատարման օրվա դրույթամբ, ինչպես նաև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրույթամբ⁶⁹: Սակայն տրված կանխավճարները, որոնք արտահայտված են արտարժույթով, վերահաշվարկվում են միայն գործարքի օրվա դրույթամբ և հետագայում չեն վերագնահատվում: Հետևաբար կանխավճարի առկայության դեպքում կրեդիտորական պարտքերի գծով առաջանում են հարկային և ֆինանսական հաշվառման միջև տարբերություններ:

Ներմուծված ապրանքների գծով առաջացած կրեդիտորական պարտքերի սինթետիկ հաշվառման համար նախատեսված է 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով» հաշիվը⁷⁰: Այս հաշվին կից նպատակահարմար է բացել ենթահաշիվներ և առանձնացնել ՀՀ

⁶⁸ Տ՝ ԵՍ ՀՀՄՍ 2 «Պաշարներ», պարագրաֆ 11, ՀՀ Կառավարության 235-Ն որոշում, ընդունված 11.03.2010թ.
⁶⁹ Տե՛ս ՀՀՄՍ 21 «Արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները», պարագրաֆ 20-23, ՀՀ Կառավարության 235-Ն որոշում, ընդունված 11.03.2010թ.
⁷⁰ Կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլան և դրակիրառման հրահանգ, ՀՀ ՖՆ Հրաման N 353-Ն, 17.04.2012թ.

տարածքում ձևավորված կրեդիտորական պարտքերը օտարերկրյա գործընկերների հանդեպ առաջացած կրեդիտորական պարտքերից: Այս հաշիվների տրոհման կարգը ավելի մանրամասն ներկայացված է 2.3 հարցում:

Չորրորդ քայլ: Հաշվապահական հաշվառման մեջ ներմուծման գործարքների արժանահավատ արտացոլման համար կարևոր նշանակություն ունի ներմուծվող ապրանքների ձեռքբերման ինքնարժեքի հավաստիությունը և ամբողջականությունը, քանի որ այն ազդում է ինչպես կազմակերպության ֆինանսական արդյունքների, այնպես էլ ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված տվյալների արժանահավատության վրա: Ներմուծվող պաշարների ինքնարժեքի և հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքի հաշվարկման հիմնական մոտեցումները ներկայացված են ՀՀՄՍ 2 «Պաշարներ» և ՀՀՄՍ 16 «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտներում⁷¹: Ներմուծված ապրանքների ձեռքբերման ինքնարժեքի հիմնական բաղկացուցիչը համարվում է դրանց պայմանագրային արժեքը, որի մեջ կախված ինկոտերմսի առաքման պայմաններից ներառվում է ներմուծման հետ կապված ծախսերի որոշակի մաս, որը վճարվում է օտարերկրյա մատակարարի կողմից, սակայն փոխատու ցվում է գնորդի կողմից ապրանքի արժեքի դիմաց վճարելու միջոցով:

Ներմուծվող ապրանքների ձեռքբերման ինքնարժեքի ձևավորումը նպատակահարմար է կատարել հաշվապահական հաշիվների գործիքակազմով, այլ ոչ` հաշվարկային եղանակով, այսինքն` բոլոր բաղադրիչները, որոնք ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքի մաս են կազմում, անհրաժեշտ է գրանցել դրա ձևավորման համար նախատեսված հաշվներում:

Մասնագիտական գրականության վերլուծությունը ցույց տվեց, որ կան ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքի սինթետիկ հաշվառման տարբեր մոտեցումներ` ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքի ձևավորումն առանձին հաշվի, ենթահաշվի կամ մի քանի հաշիվների միջոցով⁷²:

⁷¹ ՀՀՄՍ 2 «Պաշարներ», ՀՀՄՍ 16 «Հիմնական միջոցներ», ՀՀ Կառավարության 235-Ն որոշում, ընդունված 11.03.2010թ.

⁷² Бархагов А.П. «Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности», учебное пособие, 9-е издание, перераб., Москва, «Дашков и К», 2014г, с. 120; Астахов В.П. «Бухгалтерский учет и валютный контроль во внешнеэкономической деятельности», учебное пособие, Москва, «Издательство ПРИОР», 2001, с. 176

ՀՀ-ում գործող հաշվային պլանին համապատասխան⁷³ ապրանքների սինթետիկ հաշվառումը կարելի է կազմակերպել հետևյալ հաշիվների օգնությամբ՝

- Ներմուծված ապրանքների ինքնարժեքի հաշվառում 216 «Ապրանքներ» հաշվի միջոցով,
- 2167 «Ներմուծված ապրանքներ» ենթահաշվի օգտագործում
- Ներմուծված ապրանքների ինքնարժեքի ձևավորում առանձին հաշվի միջոցով:

Ներկայացնենք ֆինանսական հաշվառման մեջ ներմուծման գործառնությունների սինթետիկ հաշվառումը օրինակի միջոցով՝ դիտարկելով նշված տարբերակները:

Յուրաքանչյուր ՍՊԸ-ն «Բաց թողնում՝ ներքին սպառման համար» մաքսային ընթացակարգով FCA առաքման պայմանով (օդային ճանապարհով) Մեծ Բրիտանիայից ՀՀ տարածք է ներմուծել ապրանքներ, որոնց նկատմամբ սեփականության իրավունքը անցել է 2015թ-ի նոյեմբերի 3-ին: Ապրանքների պայմանագրային արժեքը կազմել է 87.800 USD: Նշված ապրանքների փոխադրման համար կատարվել է 439.400 դրամի ծախս: ՀՀ արտարժույթային շուկաներում 1 USD-ի նկատմամբ հայկական դրամի միջին փոխարժեքը կազմել է 03.11.2015թ.- 474.48, 23.11.2015թ.-481.7, 24.11.2015թ.-481.06 դրամ:

Մաքսային հայտարարագիրը կազմվել է 23.11.2015թ-ին: Մաքսային արժեքը որոշվել է կիրառելով գործարքի գնի մեթոդը, որի դեպքում այն ստացվել է $87.800 * 481.7 + 439.400 = 42.732.660$ դրամ: Ներմուծված որոշ ապրանքների համար մաքսային մարմինների կողմից հաշվարկվել է մաքսատուրք 794.099 դրամի չափով և մաքսավճար 12.500 դրամի չափով: Ապրանքները հարկվում են ԱԱՀ-ով, որը մաքսային մարմինների կողմից հաշվարկվել և գանձվել է ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված ընդհանուր կարգով:

Դիտարկենք այն տարբերակը, երբ ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքը ձևավորվում է 216 հաշվի միջոցով: Աղյուսակ 2.1.1-ում ներկայացնենք սինթետիկ ձևակերպումները:

Աղյուսակ 2.1.1

**Ներմուծման գործառնությունների սինթետիկ
ձևակերպումները⁷⁴**

⁷³ Կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլան և դրակիրառման հրահանգ, ՀՀ ՖՆՀ Զրաման N 353-Ն, 17.04.2012թ.

Գործառնություն և բովանդակությունը	Դե- բետ	Կրե- դիտ	Գումար (դրամ)
03.11.2015թ.			
Ապրանքների և սեփականության իրավունքի ընդունվել են հաշվառման անցման օրով՝ 87.800*474.48	216	52152	41.659.344
17.11.2015թ.			
Կատարված բեռնափոխադրման գումարով	216	52131	439.400
23.11.2015թ.			
Չափարկված մաքսատուրքի և մաքսային վճարների գումարով	216	5247	806.599
Ապրանքների ներմուծման ժամանակ մաքսատուրքի ու մաքսային վճարների վճարում (794.099+12.500)	5247	2521	806.599
Ավելացված արժեքի հարկի գումարով (42.732.660+794.099)*20%	2262	5247	8.705.351
24.11.2015թ.			
Կատարվել է մատակարարին վճարում 87.800*481.06	52152	2531	42.237.068
Արտարժույթի փոխարժեքային տարբերությունը (474.48-481.06)*87.800	7251	52152	577.724

Ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքը հաշվապահական հաշվառման մեջ ձևավորվում է աստիճանաբար, քանի որ ներմուծման հետ կապված բոլոր ծախսերի հավաքագրման համար պահանջվում է բավականին երկար ժամանակ: 216 հաշվի վրա արտացոլվում է ապրանքների վերջնական արժեքը, հետևաբար այդ հաշվի միջոցով ներմուծվող ապրանքների լրիվ ինքնարժեքի ձևավորումը, հատկապես ապրանքների մեծ տեսականու և ներմուծման մեծ ծավալների դեպքում, երբեմն բարդացնում է հաշվառումը: Բացի այդ, արտաքին առևտրային պայմանագրի պայմաններից կախված ներմուծվող ապրանքների փաստացի ստացումը կարող է չհամընկնել սեփականության իրավունքի անցման հետ՝ դա կարող է տեղի ունենալ ավելի ուշ կամ ավելի շուտ: Երբ ապրանքների ստացումը տեղի է ունենում ավելի ուշ քան սեփականության իրավունքի անցումը, այդ պարագայում հարց է առաջանում՝ ինչպես գրանցել ապրանքների փաստացի ստացումը հաշվառման մեջ, քանի որ դրանք ավելի վաղ՝ սեփականության իրավունքի անցման օրով արդեն հաշվառվել են: Այստեղ անհրաժեշտություն է առաջանում օգտագործել 216 հաշվից տարբերվող՝ 2167 ենթահաշիվը կամ այլ առանձին հաշիվ:

Այդ պատճառով, կարծում ենք, որ ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքի ավելի ճշգրիտ հաշվառման համար մինչև 216 «Ապրանքներ» հաշվի վրա ներմուծվող ապրանքների ամբողջական ինքնարժեքը արտացոլելը, ավելի նպատակահարմար է հաշվառումը

⁷⁴ Ինքնարժեքի ձևավորման գործընթացը սխեմատիկորեն տե՛ս 3 ավելված 5-ում:

իրականացնել առանձին 219 հաշվի օգնություն ամբ` անվանելով այն «Պաշարների ինքնարժեք», որին կից վարել ենթահաշիվներ` 2191 «ՀՀ-ում ձեռքբերված ապրանքների ինքնարժեք» և 2192 «Ներմուծված ապրանքների ձեռքբերման ինքնարժեք»: Հաշվառման մանրամասնեցման և անալիտիկ հնարավորությունների բարելավման համար 2192 հաշիվը նպատակահարմար կլինի տրոհել ըստ ինքնարժեքի համապատասխան բաղկացուցիչների օգտագործելով աղյուսակ 2.1.2-ում առաջարկվող ենթահաշիվները`

Աղյուսակ 2.1.2

«Ներմուծված ապրանքների ձեռքբերման ինքնարժեք» հաշվի առաջարկվող տարբերակ⁷⁵

Հաշիվ	Անվանում	Գումար (դրամ)
2192	«Ներմուծված ապրանքների ձեռքբերման ինքնարժեք»	42.905.343
21921	«Ներմուծվող ապրանքների պայմանագրային արժեք»	41.659.344
21922	«Տրանսպորտային ծախսեր»	439.400
21923	«Մաքսային վճարներ»	806.599
21924	«Ապահովագրական ծախսեր»	-
21925	«Բեռնման - բեռնաթափման ծախսեր»	-
21926	«Ներմուծման հետկապված այլ ծախսեր»	-

Առաջին վեց ենթահաշիվների վրա պետք է հավաքագրվեն ներմուծման հետկապված ծախսերը, որից հետո 2192 հաշվի վրա ներմուծված ապրանքների փաստացի ինքնարժեքի ամբողջական ձևավորումից հետո, անհրաժեշտ է այդ հաշվի գումարը տեղափոխել ապրանքների հետագա հաշվառման համար նախատեսված 216 հաշվին: Այս տարբերակի կիրառման դեպքում հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլման կարգը ներկայացված է աղյուսակ 2.1.3-ում:

Աղյուսակ 2.1.3

Ներմուծման գործառնությունների սինթետիկ ձևակերպումները 2192 հաշվի միջոցով⁷⁶

Գործառնության բովանդակությունը	Դեբետ	Կրեդիտ	Գումար (դրամ)
03.11.2015թ.			
Ապրանքները ընդունվել են հաշվառման` սեփականության իրավունքի անցման օրով` 87.800*474.48	21921	52152	41.659.344
17.11.2015թ.			
Կատարված բեռնափոխադրման գումարով	21922	52131	439.400
23.11.2015թ.			

⁷⁵ Կազմվել է հեղինակի կողմից` աղյուսակ 2.1.1-ի տվյալների հիման վրա
⁷⁶ Ինքնարժեքի ձևավորման գործընթացը սխեմատիկորեն տե՛ս Հավելված 6-ում:

Հաշվարկված մաքսատու ըթի գումարով	21923	5247	794.099
Հաշվարկված մաքսային վճարի գումարով	21923	5247	12.500
Ապրանքների ներմուծման ժամանակ մաքսատու ըթի ու մաքսային վճարների վճարում (794.099+12.500)	5247	2521	806.599
Ավելացված արժեքի հարկի գումարով	2262	5247	8.705.351
Հաշվարկված ԱԱՀ-ի վճարում	5247	2521	8.705.351
Ապրանքի մուտքագրում փաստացի ինքնարժեքով	216	21921	41.659.344
	216	21922	439.400
	216	21923	806.599
24.11.2015թ.			
Կատարվել է մատակարարին վճարում 87.800*481.06	52152	2531	42.237.068
Ձևակերպվել է արտարժույթի փոխարժեքային տարբերությունները	7251	52152	577.724

Այսպիսով, կարող ենք նշել, որ ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքի ձևավորման հավաստիության վրա ազդում են միջարք գործոններ, որոնցից կարող ենք առանձնացնել հետևյալ հիմնականները⁷⁷.

- ✓ Ներմուծվող ապրանքների նկատմամբ սեփականության իրավունքի անցման պահի որոշումը վաճառողից գնորդին,
- ✓ Վաճառողի և գնորդի միջև ապրանքների ներմուծման հետ կապված վերադիր ծախսերի բաշխման և ինքնարժեքի մեջ դրանց ներառման կարգը,
- ✓ Ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքում մաքսային վճարների ներառման կարգը,
- ✓ Ներմուծվող ապրանքների ՀՀ դրամի վերահաշվարկման կարգը,
- ✓ Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների և ՀՀ հարկային օրենսդրության պահանջների տարբերությունները:

Հինգերորդ քայլ: Ներմուծման գործարքների հաշվառման և վերահսկողության խնդիրներից է ներմուծվող ապրանքների շարժի վերահսկողությունը վաճառողից մինչև գնորդ: Դա պայմանավորված է նրանով, որ ապրանքների ներմուծման գործընթացը երկարատև է՝ կապված գործարքի մասնակիցների նշանակալի հեռավորություններից և ապրանքները մաքսային սահմանը հատելու անհրաժեշտություններից:

Մասնագիտական գրականության ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ մասնագետների մի մասը առաջարկում են

⁷⁷ Шешукова Т.Г., Рыбалко О.А. «Развитие учета и внутреннего контроля внешнеэкономической деятельности предприятия в условиях конвергенции Российских стандартов к МСФО», монография, Пермь 2014, с. 115

ապրանքների շարժի հաշվառումը արտացոլել է հաշվապահական հաշվառման մեջ՝ առանձին ենթահաշիվների օգնությամբ, որտեղ նշել համապատասխան ապրանքի գտնվելու վայրերը⁷⁸: Այդ պարագայում, համաձայն աղյուսակ 2.1.3-ի տվյալների, 2192 հաշիվը կունենահետևյալ տեսքը՝

Աղյուսակ 2.1.4

Ապրանքների շարժի հաշվառման համար առաջարկվող հաշիվներ

Հաշիվ	Անվանում	Գումար (դրամ)
2192	Ապրանքների շարժի հաշվառում	
21921	Ներմուծվող ապրանքներ ճանապարհին արտերկրում	41.659.344
21922	Ներմուծվող նավահանգիստներում և ապրանքներ արտերկրի պահեստներում	41.659.344
21923	Ներմուծվող ապրանքներ ՀՀ ճանապարհին	42.098.744
21924	Ներմուծվող ապրանքներ ՀՀ մաքսային պահեստներում	42.905.343

ճանապարհի ցանկացած հատվածում կծնակերպվի համապատասխան ապրանքների շարժը՝ դեբետագրելով ապրանքի համապատասխան գտնվելու վայրը և կրեդիտագրելով 2192 հաշիվը, այսինքն՝ թղթակցությունները կիրականացվեն 2192 հաշիվի համապատասխան ենթահաշիվների միջև:

Սակայն կազմակերպությունները հազվադեպ են օգտագործում այս մեթոդաբանությունը, իսկ հաճախ սահմանափակվում են միայն օպերատիվ հաշվառումով: Մեր կարծիքով, կատարելու հիմնական պատճառ, որը բարդացնում է ներմուծվող ապրանքների շարժի հաշվառման նշված մեթոդաբանության օգտագործումը:

1. Ապրանքի գտնվելու վայրը հավաստող փաստաթղթերը հաճախ ոչ ճիշտ ժամանակին են ներկայացվում հաշվապահություն և չեն արտացոլում ապրանքի հստակ գտնվելու վայրը:
2. Այդպիսի փոփոխությունները հաշվառման իրականացումը առանձին ենթահաշիվների վրա բավականին բարդ և աշխատատար է:

Սակայն միևնույն ժամանակ նման հաշվառումից ամբողջությամբ հրաժարվելը խնդրահարույց է, քանի որ այն հնարավորություն է տալիս ստանալ տեղեկատվություն

⁷⁸ Տե՛ս Астахов В.П. «Бухгалтерский учет и валютный контроль во внешнеэкономической деятельности», учебное пособие, 3-е изд, Москва, Изд. ПРИОР, 2001, с. 176; Бархатов А.П. «Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности», учебное пособие, 9-е издание, перераб., Москва, «Дашков и К», 2014г, с. 116

ապրանքների յուրաքանչյուր փուլում գտնվելու ժամանակի մասին և իրականացնել վերահսկողություն նրանց գտնվելու վայրի նկատմամբ: Բացի այդ ներմուծվող ապրանքների շարժի հաշվառման իրականացումը ներքին վերահսկողության համակարգի կարևոր տարրերից է, որը նպաստում է արտաքին առևտրային գործունեության կառավարմանը և որոշումների կայացմանը:

Ապրանքի գտնվելու վայրի արտացոլման համար կարծում ենք նպատակահարմար կլինի մշակել հաշվետվական ձև, որտեղ արտացոլել ներմուծվող ապրանքների շարժը: Այդ նպատակով մեր կողմից մշակվել է «Ներմուծվող ապրանքների շարժման ժամկետների մասին» հաշվետվությունը (աղյուսակ 2.1.5), որի ներդրումը մեր կարծիքով թույլ կտա՝

- ✓ պարզեցնել հաշվառման կազմակերպումը, քանի որ մեկ առաջին կարգի ընդհանրացող հաշվի ներդրումը հանում է մի քանի երկրորդ կարգի ենթահաշիվներ բացելու անհրաժեշտությունը,
- ✓ կազմակերպել անալիտիկ հաշվառումը ստպայմանագրերի և ապրանքների խմբաքանակների,
- ✓ ստանալ հստակ տեղեկատվություն ապրանքի յուրաքանչյուր փուլում գտնվելու ժամկետի մասին,
- ✓ հեշտությամբ համեմատել նույն պայմանագրով ստացված ապրանքների խմբաքանակը այլ խմբաքանակների ստացման ժամկետների հետ,
- ✓ ստանալ տեղեկատվություն այն մասին, թե որքան ապրանք է գտնվում յուրաքանչյուր փուլում:

Աղյուսակ 2.1.5

Ներմուծվող ապրանքների շարժման ժամկետների մասին հաշվետվություն⁷⁹

Առաքման ամսաթիվ		Առաքման պայման	Առաքման վայր - Ուղարկող երկիր	Մատակարար	Քանակ	Բարձր մբեռնում		Սեփակման թյան իրավունքի անցման ամսաթիվ		Մաքսային սահմանը հատելու ամսաթիվ		Բեռնաթափման ամսաթիվ	
Նախատեսված	Փաստացի					Նախատեսված	Փաստացի	Նախատեսված	Փաստացի	Նախատեսված	Փաստացի	Նախատեսված	Փաստացի
02.05.17թ	03.05.17թ	CIP	Գերմանիա	-	18	-	04.05.17	12.05.17	13.05.17	17.05.17	17.05.17	17.05.17	18.05.17
03.05.17թ		DAP	Ուկրաինա	-	36	12.05.17թ		14.05.17		15.05.17		17.05.17	
07.06.17թ	07.06.17թ	FOB	Մեծ Բրիտանիա	-	150	11.06.17թ	12.06.17	15.06.17	15.06.17	16.05.17	16.05.17	17.06.17	18.06.17

Գլխավոր հաշվապահ

Ստորագրություն

Անուն, ազգանուն, հայրանուն

Կատարող

Ստորագրություն

Անուն, ազգանուն, հայրանուն

⁷⁹ Աղյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ «Յուրա» ՍՊԸ ֆինանսական հաշվետվությունների տվյալների հիման վրա

Վեցերորդ քայլ : Ներմուծման գործարքների հաշվառման և վերահսկողության համակարգի կատարելագործման կարևոր տարրերից է ներմուծման գործարքների գծով համապատասխան տեղեկատվության ստացումը և հաշվապահական գրանցամատյանների և հաշվետվությունների ձևավորումը :

Ապրանքների ներմուծումը կապված է մեծ և տարաբնույթ ծախսերի կատարման հետ, որոնք կրում են գործարքի երկու կողմերն էլ : Չե տևաբար ներմուծման գործարքների վերահսկողության համար անհրաժեշտ է հետևել այդ ծախսերի ձևավորման գործընթացին և ճիշտ ձևավորել ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքը : Այդ նպատակով մեր կողմից մշակվել է վերլուծական գրանցամատյան՝ «Ներմուծվող ապրանքների փաստացի ինքնարժեքի ձևավորում» (տե՛ս Չավելված 7), որը թույլ կտա տեղեկատվություն ստանալ ներմուծված ապրանքների ինքնարժեքի և դրա առանձին բաղկացուցիչների վերաբերյալ, վերահսկել և վերլուծել ինքնարժեքի առանձին բաղկացուցիչ ծախսերը և դրանց դինամիկան : Այս գրանցամատյանի լրացման համար հիմք են հանդիսանում մեր կողմից առաջարկված անալիտիկ և սինթետիկ հաշվառման տվյալները : Ներմուծման գործարքների գծով այլ հաշվետվությունները ներկայացված են այս գլխի երրորդ հարցում :

Յոթերորդ քայլ : Ներմուծման գործարքների հաշվառման վերջին քայլը ներքին վերահսկողության իրականացումն է, որը թույլ կտա ապահովել ներմուծման գործարքների արդյունավետ իրականացումը և ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատությունը :

Ելնելով ներմուծման գործարքների հաշվառման հիմնական խնդիրներից, կարող ենք առանձնացնել ներմուծման գործարքների ներքին վերահսկողության հիմնական ուղղությունները՝

1. Արտաքին առևտրային պայմանագրի առկայության և դրանց կազմման ճշտության ստուգում,
2. Ներմուծված ապրանքների հաշվապահական հաշվառման մեջ ժամանակին արտացոլման ստուգում,
3. Մաքսային արժեքի և մաքսային վճարների հաշվարկման ճշտության ստուգում,

4. Ապրանքների ներմուծման գծով օտարերկրյա մատակարարների հետ հաշվարկների ճշտության ստուգում,
5. Ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքի հաշվարկման ճշտության ստուգում,
6. Կատարված արդյունքների ամփոփում:

Կազմակերպություններում ներմուծման գործարքների հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգի հուսալիությունը գնահատելու համար մեր կողմից մշակվել է ներքին վերահսկողության համակարգի գնահատման թեստ, որը ներկայացված է Յավելված 8-ում: Մշակված թեստը անցկացվել է «Յուրոմ ՍՊԸ», «Դերժավա-Ս» ՓԲԸ և «Էֆֆեկտ Գրուպ» ՓԲԸ կազմակերպություններում: Ներկայացված թեստային հարցերից յուրաքանչյուր «Այո» պատասխանի համար տրվում է մեկ միավոր Այո պատասխանների սյունակում, իսկ «Ոչ» պատասխանի համար՝ 0 միավոր Ոչ պատասխանների սյունակում: Այդպիսով, ներմուծման գործարքների ներքին վերահսկողության հուսալիության մակարդակը կարելի է գնահատել միավորների գումարը հարաբերելով հարցերի քանակին՝ արտահայտված տոկոսով: Այս մոտեցումը ավելի մանրամասն ներկայացված է 3-րդ գլխում:

Ինչպես երևում է հավելվածում ներկայացված թեստի արդյունքներից նշված կազմակերպություններում, ըստ էության ներմուծման գործարքների գծով ներքին վերահսկողության համակարգը արդյունավետ չի գործում, իսկ հաշվապահական հաշվառման համակարգը չի համապատասխանում ներմուծման գործարքների առանձնահատկություններին: Յետևաբար այստեղ խեղաթյուրումների ռիսկը բավականին բարձր է, իսկ ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետությունը՝ ցածր:

Ամփոփելով ներմուծման գործարքների հաշվառման և վերահսկողության վերաբերյալ մեր կողմից կատարված ուսումնասիրությունները կարող ենք նշել՝

- ✓ Ներմուծման գործառնությունների հաշվապահական հաշվառման առաջարկվող սխեման հնարավորություն և կտակազմակերպություններին ժամանակին և հավաստի արտացոլել ներմուծման գործարքները հաշվառման մեջ, հետևել հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող

Նորմատիվային ակտերի պահանջներին, ստանալ անհրաժեշտ հաշվետվություններ և իրականացնել վերահսողություն այդ գործարքների արդյունավետ և հավաստի իրականացման նկատմամբ:

- ✓ Ներմուծվող ապրանքների ձեռքբերման ինքնարժեքի ձևավորման վրա ազդող հիմնական գործոններն են՝ ներմուծվող ապրանքների նկատմամբ վաճառողից գնորդին սեփականության իրավունքի անցման պահի որոշումը, վաճառողի և գնորդի միջև ապրանքների ներմուծման հետ կապված վերադիր ծախսերի բաշխման և ինքնարժեքի մեջ դրանց ներառման կարգը, ներմուծվող ապրանքների ՀՀ դրամի վերահաշվարկման կարգը և Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների և ՀՀ հարկային օրենսդրության պահանջների տարբերությունները:
- ✓ Ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքի հաշվառման 3 մոտեցումների՝ ինքնարժեքի ձևավորում մեկ հաշվի, մի քանի հաշիվների կամ մեկ ընդհանրացնող հաշվի միջոցով, վերլուծության արդյունքում եկանք այն եզրահանգման, որ ներմուծվող ապրանքի ինքնարժեքի հավաստի որոշման համար նպատակահարմար է օգտագործել առանձին հաշիվ:
- ✓ Ներմուծվող ապրանքների ձեռքբերման ինքնարժեքի հաշվարկման համար մշակված հաշվետվական ձևը հնարավորություն կտա հետևել ներմուծման ծախսերի ձևավորման գործընթացին և վերահսկել դրանց մեծությունը, իսկ ներմուծվող ապրանքների շարժման ժամկետների մասին հաշվետվությունը հնարավորություն է տալիս ամրագրել ապրանքի գտնվելու վայրը հաշվառման մեջ և հետևել, թե որքան ապրանք է գտնվում յուրաքանչյուր փուլում:
- ✓ Ներմուծվող ապրանքների ներքին վերահսկողության համակարգի հուսալիության գնահատման թեստը հնարավորություն է տալիս գնահատել ներմուծման գործարքների իրականացման արդյունավետությունը և օրինականությունը:

2.2. Արտահանման գործառնությունների ֆինանսական հաշվառման և վերահսկողության բարելավումը

Արտահանումը տվյալ երկրում արտադրված ապրանքների և ծառայությունների շուկայական արժեքն է, որոնք վաճառվում են արտասահմանյան ընկերություններին, տնային տնտեսություններին և պետությանը⁸⁰:

Արտահանում իրականացնող կազմակերպություններում մեծ դեր ունի արտահանման գործառնությունների հաշվապահական հաշվառման արդյունավետ կազմակերպումը: Վերջինիս բնորոշ են միջարքառանձնահատկություններ⁸¹:

- Ապրանքի նկատմամբ սեփականության իրավունքի փոխանցում վաճառողից օտարերկրյա գնորդին,
- Ապրանքների ՀՀ պետական սահմանը հատելու անհրաժեշտություն,
- Արտահանման ծախսերի բաշխում վաճառողի և գնորդի միջև,
- Գործարքում ոչ ռեզիդենտի առկայություն,
- Արտարժույթային հասուն թի ստացում ՀՀ տարածքում:

Նշված առանձնահատկությունները արտահանման գործարքներ իրականացելիս բացի հաշվապահական հաշվառման ընդհանուր նորմատիվային կարգավորումից, ընդգծում են դրա արագացիկ կարգավորման և վերահսկողության անհրաժեշտությունը:

Մասնագիտական գրականության մեջ կան տարբեր մոտեցումներ կապված արտահանման գործարքների հաշվառման կազմակերպման հետ: Այսպես՝

1. Արտահանման գործարքների հաշվառման ընդհանուր գործընթացը դիտարկվում է ավելացված արժեքի հարկի և շահույթահարկի հարկման տեսանկյունից⁸²,
2. Արտահանման գործարքների հաշվառման գործընթացը դիտարկվում է ֆինանսական և հարկային հաշվառումների տեսանկյունից⁸³,

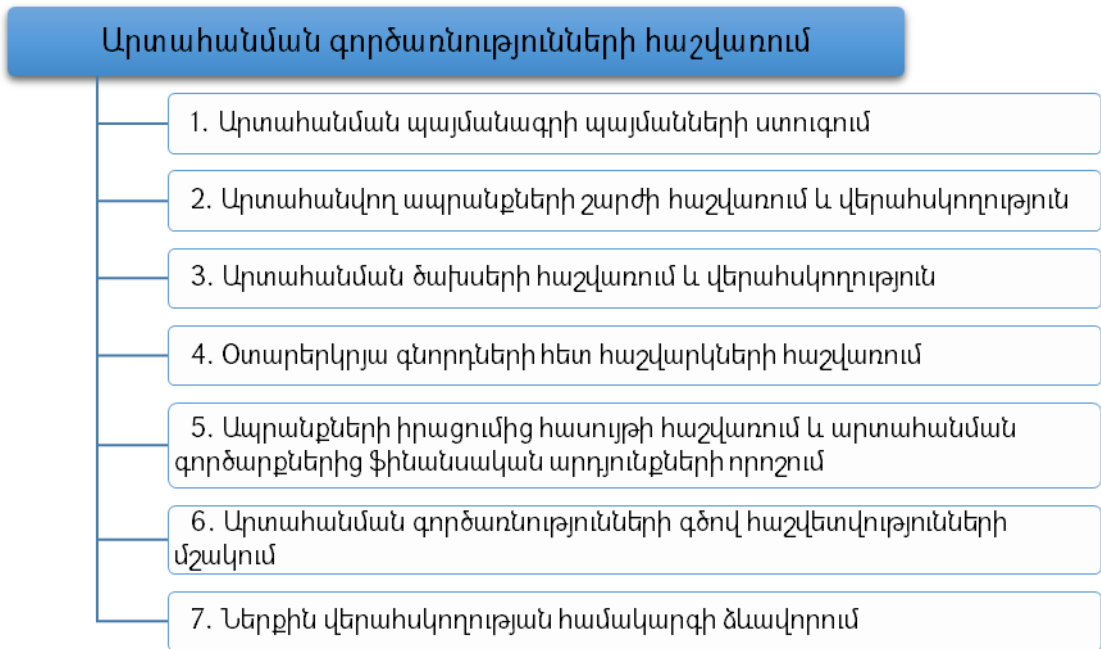
⁸⁰ Acemoglu D., Laibson D., List J.A., Macroeconomics, Global Edition, Pearson Education Limited, 2016, p. 127

⁸¹ Шешукова Т.Г., Рыбалко О.А., «Развитие учета и внутреннего контроля внешнеэкономической деятельности предприятия в условиях конвергенции Российских стандартов к МСФО», монография, Пермь 2014, с. 115

⁸² Ионова А.Ф., Тарасова Н.А., Амаглобели Н.Д., «Учет, Налогообложение и анализ внешнеэкономической деятельности организации», учебное пособие, 2-е издание, Москва, Юнити-Дана, 2015г.

⁸³ Леонтьева Ж.Г., Миллер Л.З., Леонтьева Е.В., Табакова М.В. «Бухгалтерский и налоговый учет внешнеэкономической деятельности коммерческих организаций», учебное пособие, СПбГУЭФ, 2010

3. Արտահանման գործարքները դիտարկվում են տարբեր կողմերից՝ մաքսային, իրավական, ֆինանսական և հարկային⁸⁴:
 Յաջվի առնելով արտահանման գործառնությունները, սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառման կազմակերպման խնդիրները, հաշվապահական հաշվառման մեջ համապատասխան տեղեկատվության արտացոլման, հաշվետվություններին ձևավորման, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվություններին միջազգային ստանդարտների պահանջները՝ արտահանման գործառնություններին հաշվառման և վերահսկողության գործընթացը կատարելագործելու նպատակով կարծում ենք առանցքային նշանակություն ունի այնպիսի սխեմաների ներդրումը, որը կընդգրկի հետևյալ քայլերը.



Գծապատկեր 2.2.1 Արտահանման գործառնություններին հաշվապահական հաշվառման սխեման

Այս մոտեցման դեպքում մի կողմից կարող է հաշվի առնվել արտահանման գործարքների ֆինանսական հաշվառման առանձնահատկությունները, իսկ մյուս կողմից՝ բարելավել արտահանման գործառնություններին հաշվառման և վերահսկողության գործընթացը:

⁸⁴ Потапова Е.В. «Экспорт. Импорт. Бухгалтерский учет, налогообложение, правовой аспект», "ГроссМедиа": РОСБУХ, 2010г.

Առաջին քայլ : Արտահանման գործարքների հաշվառման և վերահսկողության առաջին քայլը արտաքին առևտրային պայմանագրի առկայության, դրանց կազմման ճշտության ստուգումն է: Արտահանման գործունեությունն իրականացնելիս ակտիվների, պարտավորությունների, եկամուտների և ծախսերի հաշվառման կարգը անմիջականորեն կապված է կողմերի միջև կնքված արտաքին առևտրային պայմանագրի պայմաններից, որին անդրադարձել ենք գլոբալ 1-ի 3-րդ հարցում:

Երկրորդ քայլ : Արտահանվող ապրանքների վաճառողից մինչև գնորդ շարժի հաշվառման առանձնացումը պայմանավորված է արտահանման գործարքների յուրահատկությամբ, ինչպես նաև գործարքի մասնակիցների տարածքային հեռավորությամբ:

Ինչպես արդեն նշել ենք, արտահանվող ապրանքները հաշվառումից դուրս են գրվում վաճառողից գնորդին ապրանքների նկատմամբ սեփականության իրավունքի անցման պահին, հետևաբար ապրանքների առաքման և հաշվապահական հաշվառման մեջ իրացման արտացոլման ամսաթվերը կարող են չհամընկնել: Այնուամենայնիվ, արտահանվող ապրանքների նկատմամբ վերահսկողության իրականացման նպատակով արտահանող կազմակերպությանը անհրաժեշտ է հետևել արտահանվող ապրանքների շարժին ապրանքների առաքման պահից մինչև սեփականության իրավունքի անցման պահը:

Այդ նպատակով, արտահանման համար առաքված ապրանքների սինթետիկ հաշվառումը նպատակահարմար է իրականացնել 2165 «Առաքված ապրանքներ»⁸⁵ հաշվի 21652 «Արտահանման համար առաքված ապրանքներ» ենթահաշվի օգնությամբ: 21652 հաշվի վրա արտահանվող ապրանքների արտացոլումը ցույց կտա, որ այդ ապրանքները գտնվում են ճանապարհին, բայց սեփականության իրավունքը դեռևս պատկանում է արտահանող կազմակերպությանը: Մեր կարծիքով, 21652 ենթահաշվի օգտագործման նպատակահարմարությունը մեծ մասամբ կախված է Ինկոտերմսի առաքման պայմաններից և ապրանքների սեփականության իրավունքի փոխանցման կարգից: 21652 ենթահաշիվը կարող է օգտագործվել, եթե արտահանման պայմանագրի համաձայն առաքված

⁸⁵ Կազմակերպությունների Ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլան և դրակիրառման հրահանգ, ՀՀ ՖՆ Զրաման N 353-Ն, 17.04.2012թ.

ապրանքների նկատմամբ սեփականության իրավունքը և պատահական կորստի ռիսկը անցնում է օտարերկրյա գնորդին ապրանքների ճանապարհին գտնվելու ժամանակ: Օրինակ, եթե պայմանագիրը կնքված է EXW պայմանով, ապա 21652 ենթահաշվի օգտագործումը արդարացված չէ, քանի որ այս դեպքում սեփականության իրավունքը գնորդին անցնում է միանգամից՝ վաճառողի գործարանից ապրանքները բարձելիս: Այստեղից հետևում է, որ հաշվապահական հաշվառման մեջ կախված ինկոտերմսի առաքման պայմաններից ապրանքների շարժի ձևակերպումները կարող են տարբերվել: Այս ամենի հետմեկտեղ անհրաժեշտ է նշել, որ միայն 21652 ենթահաշիվը չի պարունակում տեղեկություն այն մասին, թե որտեղ է ապրանքը փաստացի գտնվում: Այդ պատճառով արտահանվող ապրանքների մատակարարից մինչև գնորդի շարժի հաշվառման համար առաջարկում ենք 21652 հաշվին կից վարել համապատասխան երկրորդ կարգի ենթահաշիվներ՝

Աղյուսակ 2.2.1

Արտահանվող ապրանքների շարժի հաշվառման առաջարկվող հաշիվներ

21652 «Արտահանվող ապրանքներ ճանապարհին»

216521	«Արտահանվող ապրանքներ ուղղակի առաքման դեպքում»
216522	«Արտահանվող ապրանքներ ՀՀ տարածքում»
216523	«Արտահանվող ապրանքներ արտերկրի ճանապարհին»
216524	«Արտահանվող ապրանքներ արտերկրի նավահանգիստներում»
216525	«Արտահանվող ապրանքներ արտերկրի տարածքում»

Ճանապարհի ցանկացած հատվածում կձևակերպվի համապատասխան ապրանքների շարժը, դեբետագրելով ապրանքի համապատասխան գտնվելու վայրը և կրեդիտագրելով 21652 հաշիվը, այսինքն՝ թղթակցությունները կիրականացվեն 21652 հաշվի համապատասխան ենթահաշիվների միջև:

Այսպիսով, օգտագործելով վերևում նկարագրված քայլերը, արտահանվող ապրանքների անալիտիկ հաշվառման ներդրումը թույլ կտա ձևավորել ներքին վերահսկողության համակարգ արտահանվող ապրանքների շարժի և դրանց պահպանության նկատմամբ:

Երրորդ քայլ: Արտահանման գործարքներ իրականացնելու ընթացքում արտահանող կազմակերպությունը կրում է որոշակի

ծախսեր, որոնք կապված են արտահանվող արտադրանքը, ապրանքները գնորդներին հասցնելու կամ աշխատանքները և ծառայությունները հաճախորդներին մատուցելու հետ: Արտահանման գործարքի կողմերի միջև այդպիսի ծախսերի բաշխումը համարվում է ապրանքների արտահանման գործարքի կարևոր առանձնահատկություններից մեկը: Նման ծախսերին են վերաբերում մասնավորապես, ապրանքների մատակարարման, աշխատանքների կատարման և (կամ) ծառայությունների մատուցման հետ կապված՝ ապրանքների փաթեթավորման, պահպանման, բեռնման, տեղափոխման, բեռնաթափման, ուղեկցման, գովազդի և մարքեթինգի ծախսերը⁸⁶: Ինչպես արդեն նշել ենք, արտաքին առևտրային գործարքների դեպքում այդպիսի ծախսերի կազմը վաճառողի և գնորդի մոտ որոշվում է Ինկոտերմսի առաքման պայմանների հիման վրա: Դրանք ազդում են ոչ միայն արտահանման ծախսերի մեծության, այլև հաշվառման մեջ արտահանման գործառնությունների արտացոլման վրա, որն ավելի մանրամասն ներկայացված է հետագա աշարհարանքում:

Արտահանման հետ կապված վերադիր ծախսերի հաշվառման համար նպատակահարմար է «Իրացման ծախսեր»⁸⁷ հաշվը տրոհել ենթահաշիվների՝ 7121 «Իրացման ծախսեր ներքին շուկա» և 7122 «Իրացման ծախսեր արտահանման գծով», ինչպես նաև «Իրացման ծախսեր արտահանման գծով» հաշվին կից վարել հետևյալ ծածկագրերով և անվանամբ հաշիվները.

Աղյուսակ 2.2.2

Արտահանման ծախսերի հաշվառման առաջարկվող հաշիվներ

7122 «Իրացման ծախսեր արտահանման գծով»	
71221	Պահեստում գտնվող արտադրանքի, ապրանքների փաթեթավորման, տարայի, տեսակավորման, պահպանման ծախսեր
71222	Արտադրանքի, ապրանքների բեռնման, բեռնաթափման ծախսեր
71223	Արտադրանքի, ապրանքների իրացման տրանսպորտային ծախսեր
71224	Արտադրանքի, ապրանքների իրացման ապահովագրության ծախսեր
71225	Կոմիսիոն և կոնսիգնացիոն վարձատրություն
71226	Գովազդի և մարքեթինգային ծախսեր
71227	Արտահանման այլ ծախսեր

⁸⁶ ՀՀ Հարկային օրենսգիրք, Հոդված 121, 7-րդ մաս, 3-րդ կետ, ՀՕ-165-Ն, ընդունված 04.10.2016թ.

⁸⁷ Կազմակերպությունների Ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլան և դրակիրառման հրահանգ, ՀՀ ՖՆ Հրաման N 353-Ն, 17.04.2012թ.

Արտահանման հետ կապված վաճառքի ծախսերը վերաբերում են կազմակերպության գործառնական գործունեության ծախսերին: Ամեն ամիս նման ծախսերը վերագրվում են արտահանվող ապրանքների ինքնարժեքին: Հաշվապահական հաշվառման մեջ արտահանվող ապրանքների ինքնարժեքի և արտահանման ծախսերի արտացոլման ժամանակ անհրաժեշտ է հաշվի առնել հաշվապահական հաշվառման հաշվեգրման սկզբունքը: Դա նշանակում է, որ առանձին արտահանման ծախսերը պետք է հաշվառվեն այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, որում նրանք փաստացի տեղի են ունեցել, անկախ դրանց դիմաց կատարված վճարումից: Երբ կիրառվում է հաշվապահական հաշվառման հաշվեգրման հիմունքը, կազմակերպությունը \$ինանսական հաշվետվությունների տարբերը ճանաչում են որպես ակտիվներ, պարտավորությունների, սեփական կապիտալ, եկամուտ և ծախսեր, երբ դրանք բավարարում են այդ տարբերի սահմանմանը և ճանաչման չափանիշներին⁸⁸:

Չորրորդ քայլ: Օտարերկրյա գնորդների հետ հաշվարկների հաշվառման քայլի առանձնացումը, պայմանավորված է հատկապես արտարժույթային պարտավորությունների վերահաշվարկման հետ: Արտահանման գործարքներից առաջացած դեբիտորական պարտքը հաշվառման մեջ արտացոլվում է գնորդին ապրանքների նկատմամբ սեփականության իրավունքի անցման պահին: Համաձայն ՀՀՄՍ 21-ի արտարժույթային դեբիտորական պարտքը որպես դրամային հոդված մինչև օտարերկրյա գնորդի կողմից վճարման պահը ենթակա է ամենամսյա վերագնահատման կապված փոխարժեքի փոփոխության հետ, միաժամանակ արտա-ցուցելով փոխարժեքային տարբերությունները համապատասխան հաշիվների վրա:

Դեբիտորական պարտքերի հաշվառման համար նախատեսված է 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով» հաշիվը⁸⁹: Այդ հաշվի ենթահաշիվները նպատակահարմար ենք գտնում վարել երկու ենթահաշիվներով, մասնավորապես՝ 2211 «Դեբիտորական պարտքեր արտադրանքի, ապրանքների վաճառքի գծով» հաշիվը տրոհել՝ 22111 «Դեբիտորական պարտքեր արտադրանքի, ապրանքների վաճառքի

⁸⁸ ՀՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում», պարագրաֆ 28, ՀՀ Կառավարության 235-Ն որոշում, ընդունված 11.03.2010թ.

⁸⁹ Կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլան և դրակիրառման հրահանգ, ՀՀ ՖՆ Հրաման N 353-Ն, 17.04.2012թ.

գծով» և 22112 «Դեբիտորական պարտքեր արտադրանքի, ապրանքների վաճառքի գծով արտաքին առևտրային գործունեությանը (ԱԱԳ)» ենթահաշիվների: Նման կերպ հնարավոր կլինի առանձնացնել արտահանման գործարքներից առաջացող դեբիտորական պարտքը՝ հետագայում համապատասխան հաշվետվություններ կազմելու նպատակով:

Հինգերորդ քայլ: Արտահանման գործարքների հաշվապահական հաշվառման և վերահսկողության կարևոր քայլերից է արտահանվող ապրանքների իրացումից հասույթի ճանաչումը և ճիշտ ժամանակաշրջանում դրա արտացոլումը: Ինչպես արդեն նշել ենք, արտահանման գործարքներից ստացված հասույթը անհրաժեշտ է ճանաչել գնորդին արտահանվող ապրանքների նկատմամբ սեփականության իրավունքի անցման պահին:

Համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվության մեջ ծախսերը ճանաչվում են կատարված ծախսերի և եկամտի որոշակի հոդվածներով մուտքերի միջև անմիջական կապի հիման վրա: Այս պրոցեսը, որը սովորաբար դիտվում է որպես ծախսերի համընկնում հասույթների հետ, իր մեջ ներառում է եկամտի ու ծախսերի միաժամանակյա կամ միացյալ ճանաչումը, որոնք ուղղակիորեն արդյունք են միևնույն գործառնությունների կամ այլ իրադարձությունների, օրինակ՝ վաճառված ապրանքների արժեքը կազմող ծախսի բազմաթիվ բաղադրիչները ճանաչվում են միևնույն ժամանակ, երբ ճանաչվում է ապրանքների վաճառքից առաջացած եկամուտը⁹⁰:

Այսպիսով, ապրանքների արտահանումից ստացված հասույթը ֆինանսական հաշվառման մեջ արտացոլվում է հաշվառման մեջ գնորդին ապրանքների նկատմամբ սեփականության իրավունքի անցման պահին և այդ նույն պահին ծախս է ճանաչվում նաև արտահանված ապրանքների ինքնարժեքը:

Ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների և աշխատանքների արտահանումից ստացված հասույթը համարվում է կազմակերպության գործառնական գործունեությանը ստացված եկամուտ: Միակ առանձնահատկությունը այս դեպքում այն է, որ այն արտարժույթային է և հաշվառման մեջ արտացոլվում է դրամով

⁹⁰ Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հայեցակարգային հիմունքներ, պարագրաֆ 4.50, ՀՀ Կառավարության N 770 որոշման հավելված, 18.07.2013թ.

եւ նեւ ով դրա ճանաչման օրվա դրու թյամբ գործող փոխարժեքից: Կարևոր է ճիշտ փոխարժեքի ընտրությունը, քանի որ այն ազդում է արտահանումից ստացված հասույթի դրամային գնահատման վրա, հետևաբար նաև կազմակերպության ֆինանսական արդյունքների և ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված տվյալների արժանահավատության վրա:

Արտահանման գործարքների հաշվառման և վերահսկողության հիմնական խնդիրներից է նաև յուրաքանչյուր արտահանման գործարքից ստացված ֆինանսական արդյունքի որոշումը, որի համար կարևոր է անալիտիկ և սինթետիկ հաշվառման կազմակերպումը: Արտահանումից ֆինանսական արդյունքը կարող է որոշվել որպես արտահանումից ստացված եկամուտների և դրա հետ կապված ծախսերի տարբերություն, սակայն գործող հաշվային պլանում արտահանման գործառնությունների հաշվառման համար առանձին հաշիվներ նախատեսված չեն, հետևաբար անհրաժեշտություն է առաջանում համապատասխան հաշիվների վարումը:

Հաշվապահական հաշվառման մեջ արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների արտահանումից ստացված հասույթը և ինքնարժեքը ձևավորվում են համապատասխանաբար 611 և 711 հաշիվների օգնությամբ, այս հաշիվներին կից նպատակահարմար է վարել համապատասխան ենթահաշիվներ առանձնացնելով արտահանումից ստացված հասույթը և վաճառքի ինքնարժեքը: Արտահանումից ստացված ֆինանսական արդյունքը արդեն հնարավոր կլինի որոշել 611 և 711 հաշիվների համապատասխան ենթահաշիվների կրեդիտային և դեբետային շրջանառության տարբերությամբ⁹¹:

⁹¹ Կազմակերպության ներքին ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլան և դրակիրառման հրահանգ, ՀՀ ՖՆ ՅՐԱՄԱՆ N 353-Ն, 17.04.2012թ.

611 «Արտադրանքի, ապրանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ»

711 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք»

6111 «Ներքին շուկա»

- 61111 Արտադրանքի վաճառքից հասույթ
- 61112 Ապրանքների վաճառքից հասույթ
- 61113 Աշխատանքների կատարումից հասույթ
- 61114 Ծառայությունների մատուցումից հասույթ

6112 «Արտահանում»

- 61121 Արտադրանքի վաճառքից հասույթ
- 61122 Ապրանքների վաճառքից հասույթ
- 61123 Աշխատանքների կատարումից հասույթ
- 61124 Ծառայությունների մատուցումից հասույթ

7111 «Ներքին շուկա»

- 71111 Վաճառված արտադրանքի ինքնարժեք
- 71112 Վաճառված ապրանքների ինքնարժեք
- 71113 Կատարված աշխատանքների ինքնարժեք
- 71114 Մատուցված ծառայությունների ինքնարժեք

7112 «Արտահանում»

- 71121 Վաճառված արտադրանքի ինքնարժեք
- 71122 Վաճառված ապրանքների ինքնարժեք
- 71123 Կատարված աշխատանքների ինքնարժեք
- 71124 Մատուցված ծառայությունների ինքնարժեք

Ներկայացնենք արտահանման գործառնությունների սինթետիկ հաշվառումը օրինակով (աղյուսակ 2.2.3): «Սպայկա» ՍՊԸ ընկերությունը 15.10.2017թ. կնքել է ապրանքների վաճառքի պայմանագիր օտարերկրա կազմակերպության հետ FCA առաքման պայմանով: Ապրանքների պայմանագրային արժեքը կազմել է 118.000 ԱՄՆ դոլար, ինքնարժեքը՝ 45.900.000 դրամ: Ապրանքները բեռնվել են 20.10.2017թ-ին: Ապրանքների բեռնման-բարձման աշխատանքների համար տրանսպորտային կազմակերպությանը վճարվել է 35.000 դրամ, իսկ տեղափոխման համար՝ 380.000 դրամ: Մաքսային մարմինների կողմից հաշվարկվել է մաքսավճար 15.500 դրամի չափով: Ապրանքների նկատմամբ սեփականության իրավունքը գնորդին փոխանցվել է 24.10.2017թ.-ին: 20.10.2017թ.-ին գնորդի կողմից կատարվել է կանխավճար ապրանքների արժեքի 50 տոկոսի չափով, իսկ ապրանքի արժեքի մյուս մասը փոխանցվել է 24.11.2017թ-ին: Հարտարժույթային շուկաներում 1 ԱՄՆ դոլարի նկատմամբ հայկական դրամի փոխարժեքը կազմել է 20.10.2017թ.՝ 481.93 դրամ, 24.10.2017թ.՝ 482.33 դրամ, 31.10.2017թ.՝ 482.87 դրամ և 24.11.2017թ.՝ 483.99 դրամ:

Աղյուսակ 2.2.3

Արտահանման գործառնությունների սինթետիկ ձևակերպումները

Գործառնության բովանդակությունը	Դեբետ	Կրեդիտ	Գումար (դրամով)
20.10.2017թ.			
Կանխավճարի ստացում 59.000*469	2531	5231	28.433.870
Ձևակերպում է ապրանքի բեռնումը	21652	2161	45.900.000

Ապրանքների բեռնման-բարձման աշխատանքների գումարով	71222	52132	35.000
Ապրանքների տեղափոխման ծախսերի գումարով	71223	52132	380.000
24.10.2017թ.			
Ապրանքների իրացում 59.000*469+59.000*472	22112	61122	56.891.340
Կանխավճարի հաշվանցում	5231	22112	28.433.870
Իրացված ապրանքների ինքնարժեք	71122	21652	45.900.000
Հաշվարկված մաքսային վճարների գումարով	7149	5247	15.500
31.10.2017թ.			
Փոխարժեքային տարբերությունը 59.000*(482.87-482.33)	22112	6251	31.860
24.11.2017թ.			
Գնորդից մնացած պարտքի ստացում 59.000*483.99	2531	22112	28.555.410
Փոխարժեքային տարբերությունը 59.000*(483.99-482.87)	22112	6251	66.080
Արտահանման գործարքի հետևապես ծախսերի և եկամուտների տեղափոխում ֆինանսական արդյունք	331	71222	35.000
	331	71223	380.000
	331	71122	45.900.000
	331	7149	15.500
	61122	331	56.891.340
	6251	331	97.940

Հաշվապահական հաշվառման մեջ կատարված գործառնությունների արդյունքում արտահանման գործարքից ֆինանսական արդյունքը (առանց փոխարժեքային տարբերությունների) որոշվում է՝ $56.891.340 - 46.330.000 = 10.561.340$ դրամ:

Վեցերորդ քայլ: Արտահանման գործարքների հաշվառման մյուս քայլը արտահանման գործարքների վերաբերյալ հաշվետվությունների ձևավորումն է: Այս քայլը անմիջականորեն կապված է կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի կատարելագործման հետ: Արտահանումը հաշվապահական տեղեկատվության ձևավորման, ամփոփման և օգտագործման տեսանկյունից առանձնահատուկ ուղորդում է: Արտահանման գործարքներ իրականացնող ցանկացած կազմակերպության անհրաժեշտ է ձևավորել տեղեկատվություն արտահանման գործարքներից ստացված ֆինանսական արդյունքների, արտաքին շուկայում ապրանքների իրացման հետևապես ծախսերի վերաբերյալ՝ ներկայացնելով դրանք առանձին գրանցամատյաններում և հաշվետվություններում: Սակայն, այդպիսի ձևեր սահմանված չեն ո՛չ ազգային օրենսդրությամբ և ո՛չ էլ միջազգային ստանդարտներով: Արտահանման գործարքների ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ տեղեկատվության ստացման նպատակով մեր կողմից մշակվել է «Արտաքին առևտրային գործունեության ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվային գրանցամատյանը» (տե՛ս Հավելված 9), որի լրացման համար հիմք են

հանդիսանում հաշվային պլանում ներդրված հաշիվները, ենթահաշիվները և առաջարկված հաշվային թղթակցությունները:

Մշակված գրանցամատյանում յուրաքանչյուր առաքման գծով ձևավորվում են ապրանքների արտահանման հասույթի, իրացված ապրանքների ինքնարժեքի և առաքման հետ կապված բոլոր լրացուցիչ ծախսերի վերաբերյալ տվյալներ: Ելնելով նշված գրանցամատյանից արտահանող կազմակերպությունը ժամանակին կարող է հետևել յուրաքանչյուր պայմանագրի գծով ֆինանսական արդյունքի ձևավորմանը, հաշվարկել դրանց շահույթաբերությունը, ինչպես նաև իրականացնել վերահսկողություն արտահանման գործարքների նկատմամբ:

Յոթերորդ քայլ: Արտահանման գործարքների հաշվառման վերջին քայլը ներքին վերահսկողության իրականացումն է, որը թույլ կտա ապահովել արտահանման գործարքների արդյունավետ իրականացումը և ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատությունը: Ելնելով արտահանման գործարքների հաշվառման հիմնական խնդիրներից, կարող ենք առանձնացնել արտահանման գործարքների ներքին վերահսկողության հիմնական ուղղությունները՝

- Արտահանման պայմանագրի առկայության և դրանց կազմման ճշտության ստուգում,
- Ապրանքների արտահանման գծով օտարերկրյա գնորդների հետ հաշվարկների ճշտության ստուգում,
- Արտահանող ապրանքների ինքնարժեքի և իրացումից հասույթի ճշտության ստուգում,
- Արտահանվող ապրանքների իրացման արդյունավետության որոշում,
- Կատարված արդյունքների ամփոփում:

Կազմակերպություններում արտահանման գործարքների հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգի հուսալիությունը գնահատելու համար մեր կողմից մշակվել է ներքին վերահսկողության համակարգի գնահատման թեստ, որը ներկայացված է Չավելված 10-ում: Մշակված թեստը անցկացվել է «Չանգեզուրի պնդնձամուլիբդենյաին կոմբինատ» ՓԲԸ, «Սպայկա» ՍՊԸ, «Թամարա» ՍՊԸ կազմակերպություններում՝ օգտագործելով

Ներմուծման գործարքների համար նախորդ հարցում առաջարկված մեթոդիկան:

Ինչպես երևում է թեստի արդյունքներից ուսումնասիրվող կազմակերպություններից երկուսում՝ «Սպայկա» ՍՊԸ և «Թամարա» ՍՊԸ, սարտահանման գործարքների գծով ներքին վերահսկողության համակարգը արդյունավետ չի գործում, իսկ հաշվապահական հաշվառման համակարգը չի համապատասխանում սարտահանման գործարքների առանձնահատկություններին: Յետևաբար այստեղ խեղաթյուրումների ռիսկը բավականին բարձր է, իսկ ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետությունը՝ ցածր:

Ամփոփելով սարտահանման գործարքների հաշվառման և վերահսկողության վերաբերյալ կատարված ուսումնասիրությունները կարող ենք նշել՝

- Արտահանման գործառնությունների հաշվապահական հաշվառման առաջարկվող սխեման հնարավորություն կտա կազմակերպություններին ժամանակին և հավաստի արտացոլել սարտահանման գործարքները հաշվառման մեջ, հետևել հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող նորմատիվային պահանջներին, ստանալ անհրաժեշտ հաշվետվություններ և իրականացնել վերահսկողություն այդ գործարքների արդյունավետ և հավաստի իրականացման նկատմամբ:
- Արտահանվող ապրանքների \$ինանսական արդյունքների որոշման համար առաջարկվող թղթակցությունները, ինչպես նաև սարտահանման գործարքների վերաբերյալ հաշվետվական ձևը հնարավորություն են տալիս ստանալ տեղեկատվություն յուրաքանչյուր սարտահանման պայմանագրի գծով ստացված \$ինանսական արդյունքի վերաբերյալ:
- Արտահանվող ապրանքների շարժին հետևելու համար առաջարկվող մոտեցումը հնարավորություն է տալիս հետևել ապրանքի գտնվելու վայրին նրա շարժման բոլոր փուլերում:
- Արտահանվող ապրանքների ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության գնահատման թեստը հնարավորություն է տալիս գնահատել սարտահանման

գործարքների իրականացման արդյունավետությունը և
օրինականությունը:

2.3. Արտաքին առևտրի կառավարչական հաշվառման ներդրման հիմնախնդիրները

Ներկայումս կազմակերպություններում զգալիորեն մեծանում է կառավարչական հաշվառման օգտագործման դերն ու նշանակությունը: Կազմակերպության կառավարման օղակների կողմից կառավարչական որոշումների կայացման համար միայն ֆինանսական հաշվառման տրամադրած տեղեկատվությունը չի արտացոլում արտաքին առևտրային գործառնությունների ամբողջական և իրական պատկերը: Վերահսկողություն ու ժողովրդական պատակով անհրաժեշտ է օպերատիվ տեղեկատվություն, որը հնարավոր է կառավարչական հաշվառման վարման պարագայում: Կառավարչական հաշվառումը նախատեսված է ղեկավարներին օգնելու չորս հիմնական գործառնություններով՝ պլանավորում, վերահսկողություն, գնահատում և որոշումների ընդունում⁹²: Յետևաբար, կազմակերպություններում անհրաժեշտություն է առաջանում միաժամանակ իրականացնել և՛ ֆինանսական, և՛ կառավարչական հաշվառում:

Մասնագետների գնահատականների համաձայն տնտեսապես զարգացած երկրներում կազմակերպությունները հաշվապահական հաշվառման բնագավառում իրենց աշխատանքային ժամանակի և ռեսուրսների 90 տոկոսը ծախսում են կառավարչական հաշվառման վարման համար, այն դեպքում, երբ ավանդական ֆինանսական հաշվառման համար ծախսվում է ժամանակի միայն 10 տոկոսը⁹³:

Մեր կարծիքով, արտաքին առևտրային գործունեություն և իրականացնող կազմակերպություններում կառավարչական հաշվառման համակարգի ներդրումը թույլ կտա լուծել հետևյալ խնդիրները՝

- Արդյունավետ կառավարել արտաքին առևտրային գործունեության հետ կապված ծախսերը և նպաստել շահույթի մաքսիմալացմանը,
- Իրականացնել վերահսկողություն կազմակերպության գործունեության և նրա կառուցվածքային

⁹² Davis C. E., Davis E., Managerial Accounting, 2nd edition, Wiley, 2013, page 7

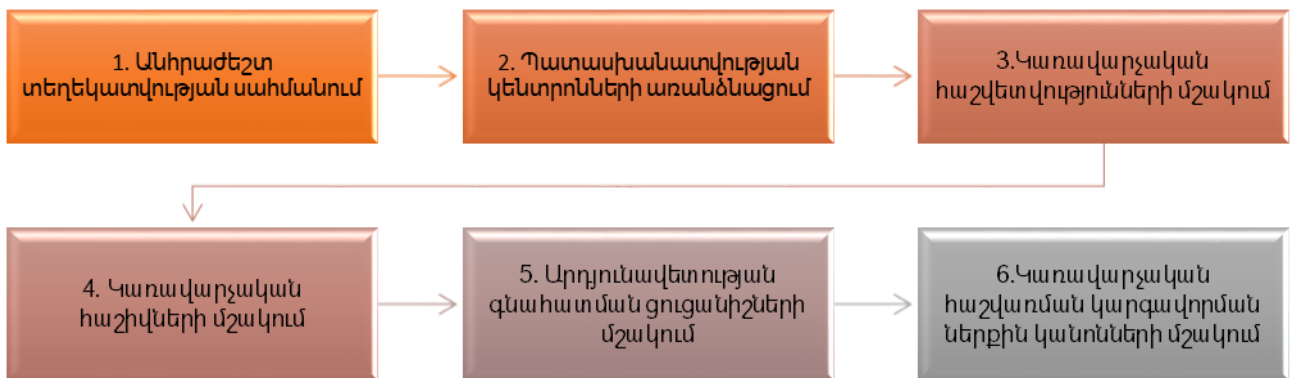
⁹³ Демина И.Д. «Теория и методология контроля внешнеэкономической деятельности хозяйствующих субъектов», диссертация, Москва, 2009, с. 161

ստորաբաժանումների (պատասխանատվության կենտրոնների) նկատմամբ և գնահատել նրանց աշխատանքի արդյունքը,

- Ղեկավարությանը տրամադրել արտաքին առևտրային գործունեության վերաբերյալ հաշվապահական և վերլուծական տեղեկատվություն,
- Նպաստել արտաքին առևտրային գործունեության ոլորտում արդյունավետ կառավարչական որոշումների կայացմանը:

Արտաքին առևտրային գործունեության կառավարչական հաշվառման համակարգը կարելի է ներկայացնել որպես տեղեկատվության հավաքագրման, մշակման, փոխանցման և վերլուծության համակարգ, որն անհրաժեշտ է արտաքին առևտրի ոլորտում պլանավորման, վերահսկողության և կառավարչական որոշումների կայացման համար⁹⁴:

Կազմակերպություններում արտաքին առևտրի կառավարչական հաշվառման համակարգի արդյունավետ կազմակերպման և ներդրման նպատակով կարծում ենք կարևոր է կազմակերպությունների կողմից իրականացվող քայլերի հաջորդականության սահմանումը: Այդ կապակցությամբ առաջարկում ենք իրականացնել հետևյալ քայլերը՝ (գծապատկեր 2.3.1):



Գծապատկեր 2.3.1 Արտաքին առևտրի կառավարչական հաշվառման ներդրման հիմնական քայլերը⁹⁵

Առաջին քայլով անհրաժեշտ է որոշել կազմակերպություններում արտաքին առևտրային գործունեության կառավարչական հաշվառման տեղեկատվության օգտագործողներին, սահմանել նրանց տեղեկատվական

⁹⁴ Кондраков Н.П. «Бухгалтерский (Финансовый, управленческий учет)», учебник, 4-е изд., перераб. и доп., Москва, Проспект, 2016, с. 362

⁹⁵ Գծապատկերը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ կառավարչական հաշվառման գծով մասնագիտական գրականության ուսումնասիրության հիման վրա

պահանջները, ինչպես նաև տեղեկատվության հավաքագրման, մշակման և ստացված տեղեկատվության պահպանման կանոնները: Արտաքին առևտրային գործունեության վերաբերյալ կառավարչական հաշվառման համակարգում ձևավորված հիմնական տեղեկատվությունը ներկայացնենք աղյուսակ 2.3.1-ում:

Աղյուսակ 2.3.1

Արտաքին առևտրի վերաբերյալ կառավարչական հաշվառման անհրաժեշտ տեղեկատվությունը⁹⁶

Կատեգորիաներ	Գործունեության հիմնական ցուցանիշները	Հաշվառման համակարգում ձևավորվող տեղեկատվությունը	
Ներմուծում	1.Ներմուծման տնտեսական արդյունքը ներքին շուկայում ապրանքների օգտագործման և իրացման դեպքում	<p>Ներմուծվող ապրանքների նորմատիվային ինքնարժեքի հաշվարկում</p> <p>Ներմուծվող ապրանքների փաստացի ինքնարժեքի ձևավորում</p> <p>Արտադրանքի ինքնարժեքի ձևավորում ներմուծվող հումք, նյութերի օգտագործման դեպքում</p> <p>Արտադրանքի ինքնարժեքի ձևավորում ներքին շուկայից ձեռք բերված հումք, նյութերի օգտագործման դեպքում</p> <p>Ներմուծվող ապրանքների ապառման գների ձևավորում</p> <p>Ներմուծվող ապրանքների իրացման գների ձևավորում</p>	
	2.Ներմուծման ծախսերի մակարդակը	<p>Ներմուծման ծախսերի նորմատիվային և փաստացի գումարներ</p> <p>Ներմուծվող ապրանքների նորմատիվային և փաստացի ինքնարժեքի ձևավորում</p>	
	Արտահանում	1.Արտահանման պայմանագրերի գծով պարտականությունների կատարման մակարդակը	<p>Պայմանագրի կնքման ժամանակ սահմանված պայմանագրային պարտականությունների չափը</p> <p>Պայմանագրային պարտականությունների փաստացի կատարման չափը</p> <p>Արտահանման պայմանագրի կնքման ժամանակ սահմանված հասույթ</p> <p>Արտահանման գործարքներից փաստացի հասույթի գումարը</p> <p>Արտարժույթի փոխարժեքները պայմանագրի կնքման և կատարման պահին</p>
		2.Արտահանման գործառնություններին շահույթաբերությունը	<p>Արտահանման գործարքներից հասույթի գումարը</p> <p>Արտահանվող ապրանքի ինքնարժեքի գումարը</p> <p>Արտահանման ծախսերի գումարը</p> <p>Արտահանման գործարքի հետ կապված վաճառքի ծախսերի գումարը</p>
		3.Արտահանման ծախսերի մակարդակը	<p>Արտահանման նորմատիվային և փաստացի ծախսերի գումարները</p> <p>Արտահանման փաստացի ծախսերի գումարը դրամով և արտարժույթով</p>
		4.Արտահանումից տնտեսական արդյունքը	<p>Արտահանման գործարքից փաստացի հասույթը</p> <p>Գնահատված հասույթը՝ ելնելով ներքին շուկայում ապրանքի իրացման գնից</p> <p>Արտահանվող ապրանքի փաստացի ինքնարժեքը</p> <p>Արտահանման փաստացի ծախսերը</p> <p>Արտահանվող ապրանքը ներքին շուկայում իրացնելու դեպքում գնահատված ծախսերը</p>
5.Արտաքին առևտրային			<p>Արտաքին առևտրային գործունեության մեջ օգտագործվող միջոցների արդյունավետության</p>

⁹⁶ Աղյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից

գործառնություններ գործառնական և ֆինանսական ցիկլի տևողությունը	գնահատում Արտաքին առևտրային գործունեության մեջ դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերի շրջանառության տևողությունը
---	--

Երկրորդ քայլում անհրաժեշտ է առանձնացնել արտաքին առևտրային գործունեության պատասխանատվության կենտրոնները: Որպես պատասխանատվության կենտրոն կարող են լինել այն կառուցվածքային ստորաբաժանումները, որոնք իրականացնում են արտահանման կամ ներմուծման գործարքներ և կարող են անմիջական ազդեցություն ունենալ արտաքին առևտրային գործունեության ֆինանսական ցուցանիշների վրա: Արտաքին առևտրային գործունեության հետ կապված առանձնացվում են 3 տեսակի պատասխանատվության կենտրոններ՝ ծախսերի, հասույթի և շահույթի կենտրոններ⁹⁷:

1. Ծախսերի կենտրոն: Ծախսային կենտրոնը կազմակերպչական միավոր է, որը ծախսեր է կատարում, բայց եկամուտ չի առաջացնում⁹⁸: Արտաքին առևտրային գործունեության ծախսային կենտրոնի օրինակներ են՝ ներմուծման գործարքները մատակարարման փուլում, արտահանման համար նախատեսված արտադրանքի արտադրության ծախսերը:

2. Հասույթի կենտրոն: Արտաքին առևտրային գործունեության հասույթի կենտրոն են համարվում ստորաբաժանումները, որոնք պատասխանատու են արտաքին շուկայում արտադրանքի (ապրանքների) վաճառքի համար: Այս կենտրոնի ղեկավարը պատասխանատու է արտադրանքի վաճառքից և ծառայությունների մատուցումից հասույթի մաքսիմալացման համար⁹⁹:

3. Շահույթի կենտրոն: Շահույթի կենտրոնը կազմակերպության կառավարման համակարգի մի մասն է, որի ղեկավարը պատասխանատու է ինչպես ծախսերի, այնպես էլ

⁹⁷ Рыбалко О.А. «Формирование модели управленческого учета в интегрированной учетной системе внешнеторговой деятельности, ориентированной на требования МСФО», Вестник Пермского университета, Экономика, Вып. 4(7), 2010г, с. 34-36
⁹⁸ Edmonds T., Tsay B., Olds P. “Fundamental Managerial Accounting Concepts”, Sixth Edition, McGraw-Hill, Irwin, 2011, page 401
⁹⁹ Дуйшеналиева А.М. «Внедрение управленческого учета на предприятии: цели, задачи и этапы» Интерактивная наука, № 1 (11), 2017г., с. 171

շահույթի համար¹⁰⁰: Արտաքին առևտրային գործունեության շահույթի կենտրոն կարող է լինել ցանկացած ստորաբաժանում, որը զբաղվում է արտաքին առևտրային գործունեությամբ և իրականացնում է հումքի կամ ապրանքների ձեռքբերումից մինչև արտահանման գործարքը:

Պատասխանատվության յուրաքանչյուր կենտրոնի գործունեությունը բնութագրվում է որոշակի ցուցանիշների միջոցով: Այդ ցուցանիշների վերաբերյալ տեղեկատվությունը ներկայացնենք աղյուսակ 2.3.2-ում:

Աղյուսակ 2.3.2

Արտաքին առևտրային գործունեության պատասխանատվության կենտրոնների հիմնական ցուցանիշները¹⁰¹

<i>Պատասխանատվության կենտրոն</i>	<i>Գործունեության հիմնական ցուցանիշներ</i>	<i>Գնահատման ուղղությունը</i>
Ճախերի կենտրոն	Ներմուծման բաժինը արտադրանքի միավոր ծախսերի մեջ	Գնման հետ կապված պլանային առաջադրանքի կատարումը, ներմուծված ապրանքների գինը և որակի նկատմամբ պահանջները
Չառույթի կենտրոն	Արտահանումից ստացված հասույթ	Սաքման ծաստացի ծավալը և իրացման գինը, արտահանման պայմանագրերի ժամանակին կատարումը
Շահույթի կենտրոն	Արտաքին առևտրային գործունեությունից ստացված շահույթ	Ընդհանուր տնտեսական արդյունքը արտահանման-ներմուծման գործարքներից
	Արտահանման գործունեությունից ստացված շահույթ	Արտահանումից տնտեսական արդյունք տվյալ ժամանակաշրջանում: Ինչպես նաև համեմատական նախորդ ժամանակաշրջանների և պլանային ցուցանիշի հետ

Երրորդ քայլ: Արտաքին առևտրային գործունեության կառավարչական հաշվառման անհրաժեշտ տեղեկատվությունը կարելի է ստանալ հաշվապահական հաշիվների և անալիտիկ հաշվառման միջոցով: Յետևաբար հաշորդ քայլում անհրաժեշտ է սահմանել հաշվապահական հաշիվների այն շրջանակը, որն օգտագործվում է արտաքին առևտրային գործունեության գծով տեղեկատվության հավաքագրման և համակարգման համար: Կառավարչական հաշիվների ձևավորումը ենթադրում է գործող

¹⁰⁰ Керимов В.Э., «Бухгалтерский управленческий учет»: учебник, 9-е изд., изм. и доп., Москва, «Дашков и К», 2014г, с. 96
¹⁰¹ Рыбалко О.А. «Формирование модели управленческого учета в интегрированной учетной системе внешнеэкономической деятельности, ориентированной на требования МСФО», Вестник Пермского университета, Экономика, Вып. 4(7), 2010г, с. 36

հաշիվներին կից ենթահաշիվների վարում, յուրաքանչյուր հաշվապահական հաշվի համար վերլուծական անալիտիկ տեղեկատուների ձևավորում և հաշվային թղթակցությունների նկարագրում: Ընդ որում, հաշիվների խմբավորումը և անալիտիկայի ձևավորումը պետք է իրականացվի կախված հաշվառման օբյեկտից և կառավարչական հաշվետվությունների ձևից: Արտաքին առևտրային գործունեության հետ կապված ակտիվները, պարտավորությունները, եկամուտները և ծախսերը հաշվառելու համար արտաքին առևտրային գործունեությունը առանձնացվել և ներկայացվել է առանձին հաշիվների վրա: Աղյուսակ 2.3.3-ում ներկայացնենք մեր կողմից առաջարկվող հաշվապահական որոշ հաշիվներ¹⁰²:

Աղյուսակ 2.3.3

Արտաքին առևտրային գործունեությունն իրականացնող կազմակերպության համար առաջարկվող հաշվապահական հաշիվներ

Հաշվային սլանի հաշվի համար և անվանումը	Ենթահաշիվ	Ենթահաշիվ
221 «Դեբիտորական պարտքերի վանքների գծով»	2211 «Դեբիտորական պարտքեր արտադրանքի, ապրանքների վանքների գծով»	22111 «ԴՊ արտադրանքի, ապրանքների վանքների գծով» 22112 «ԴՊ արտադրանքի, ապրանքների վանքների գծով ԱԱԳ»
	2212 «Դեբիտորական պարտքեր մատուցված ծառայությունների, կատարած աշխատանքների գծով»	22121 «ԴՊ մատուցված ծառայությունների, կատարած աշխատանքների գծով»
		22122 «ԴՊ մատուցված ծառայությունների, կատարած աշխատանքների գծով ԱԱԳ»
	224 «Տրված քննադատական կանխավճարներ»	2241 «Տրված կանխավճարներ նյութերի ձեռք բերելու համար»
521 «ԿՊ գնումների գծով»	5211 «Կրեդիտորական պարտքեր ստացված հոլմք, նյութերի գծով»	52111 «ԿՊ ստացված հոլմք, նյութերի գծով» 52112 «ԿՊ ստացված հոլմք, նյութերի գծով ԱԱԳ»
712 «Իրացման ծախսեր»	7122 «Արտահանման հետ կապված իրացման ծախսեր»	71221 «Պահեստում գտնվող արտադրանքի, ապրանքների փաթեթավորման ծախսեր»
		71222 «Բեռնման, բեռնաթափման ծախսեր»
		71223 «Արտադրանքի, ապրանքների իրացման տրանսպորտային և ապահովագրության ծախսեր»
		71224 «Արտադրանքի, ապրանքների իրացման ապահովագրության ծախսեր»
		71225 «Կոմիսիոն, կոնսիգնացիոն վարձատրություն»

¹⁰² Առաջարկվող հաշվապահական հաշիվների ամբողջական տարբերակը ներկայացված է Հավելված 11-ում

Կառավարչական հաշվետվությունները կազմումը կարելի է բարելավել, եթե կազմակերպի նաև համապատասխան անալիտիկ հաշվառում: Դիտարկենք «5212 «Կրեդիտորական պարտքեր ապրանքների գնումների գծով» հաշիվը: Սինթետիկ մակարդակով մենք այն տրոհեցինք երկու մասի՝ ներքին շուկա և ԱԱԳ, սակայն կառավարչական հաշվետվությունները կազմման համար անհրաժեշտություն է առաջանում 5212 հաշվի անալիտիկ հաշվառումը կազմակերպել ըստ մատակարարների, նրանց քաղաքների և պայմանագրերի: Նման անալիտիկ հաշվառումը անհրաժեշտ է կազմակերպել նաև 221, 224, 523 հաշիվների համար: Ապրանքների գծով անալիտիկ հաշվառումը անհրաժեշտ է վարել ըստ ապրանքների խմբաբանականների և ըստ դրանց տեսակների: 611 «Արտադրանքի, ապրանքների իրացումից հասույթ» հաշվին նպատակահարմար է բացել ենթահաշիվներ սինթետիկ և անալիտիկ կտրվածքով՝

- ✓ Առաջին կարգ՝ ըստ իրացման շուկաների,
- ✓ Երկրորդ կարգ՝ ըստ գործընկերների,
- ✓ Երրորդ կարգ՝ ըստ պայմանագրերի, ապրանքների խմբաբանականների,
- ✓ Չորրորդ կարգ՝ ըստ արտադրանքի, ապրանքների տեսակների:

Առաջարկվող հաշիվների և անալիտիկ հաշվառման կիրառումը տեղեկատվական հիմքեր են ապահովում արտաքին առևտրային գործունեության կառավարման և վերլուծության համար, քանի որ հնարավորություն են ստեղծում կառավարչական հաշվառման համակարգում ներքին հաշվետվություններ կազմելու:

Չորրորդ քայլում անհրաժեշտ է կազմել արտաքին առևտրային գործունեության գծով ներքին կառավարչական հաշվետվություններ: Կառավարչական հաշվետվությունները հիմնական նպատակը ղեկավարներին ժամանակին տեղեկատվության ապահովումն է նրանց կողմից ղեկավարվող պատասխանատվության կենտրոնների արդյունքների, արտաքին առևտրային գործունեության կրած ծախսերի, ստացված եկամուտների, պլանային առաջադրանքների կատարման վերաբերյալ:

Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի տեղեկատվություն, որն իր \$ինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին հնարավորություն կընձեռի գնահատելու ձեռնարկատիրական այն

գործունեությանը և ֆինանսական հետևանքները, որոնցում ինքը ներգրավված է, ինչպես նաև գնահատելու այն տնտեսական միջավայրը, որում ինքը գործում է¹⁰³:

Արտաքին առևտրային գործունեությանը զբաղվող կազմակերպությունները իրենց գործունեությունը իրականացնում են շուկայի տարբեր սեգմենտներում և հետևաբար բախվում են այդ սեգմենտներում գործունեության արդյունավետության գնահատման խնդրին: Չնայած, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են օգտագործողների տեղեկատվական պահանջները բավարարելու նպատակով, այնուամենայնիվ դրանք չեն կարող բավարարել բոլոր օգտագործողների կարիքները, քանի որ օգտագործողներին անհրաժեշտ տեղեկատվությունը շատ բազմազան է, իսկ ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլվում են կազմակերպություններում կատարված իրադարձությունների ֆինանսական հետևանքները որևէ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ և պարտադիր չէ, որ դրանք պարունակեն ոչ ֆինանսական տեղեկություններ¹⁰⁴: Արտաքին առևտրային գործունեության արդյունավետությունը ցույց տվող հիմնական հաշվետվությունը Յամապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունն է, որում առկացուցանված են չափազանց չափազանց քիչ տեղեկատվություն կազմակերպության արտաքին առևտրային գործունեության մասին:

Ֆինանսական հաշվետվություններում առկա սահմանափակ տեղեկատվության խնդրի լուծման ուղղություններից է փզնեսի առանձին սեգմենտների վերաբերյալ տեղեկությունների կամ սեգմենտային հաշվետվությունների ձևավորումը և ներկայացումը¹⁰⁵: Թեև միջազգային ստանդարտներում չկա ուղղակի պահանջ արտաքին առևտրային գործունեությանը զբաղվող կազմակերպություններին կազմելու սեգմենտային հաշվետվություններ, սակայն մեր կարծիքով, նման հաշվետվություններ կարող է բարելավել արտաքին առևտրային գործունեության կառավարչական հաշվառման կազմակերպումը: Ըստ սեգմենտների տեղեկատվության

¹⁰³ ՖՀՄՍ 8 «Գործառնական սեգմենտներ», պարագրաֆ 1, ՀՀ Կառավարության 235-Ն որոշում, ընդունված 11.03.2010թ.

¹⁰⁴ Epstein B.J., Jermakowicz E.K., Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, Wiley, IFRS 2008, page 49

¹⁰⁵ Горячих С.П., Чикишева А.Н. «Формирование сегментарной отчетности организациями-экспортерами», журнал «Бухгалтер и закон», N 3(99), Москва, 2007, с. 25

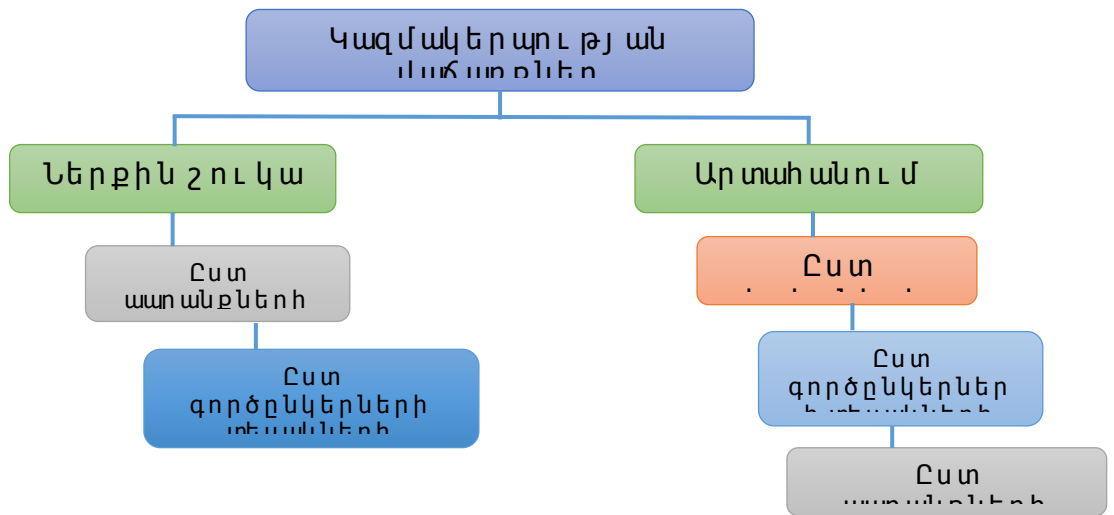
Ներկայացման կարևորությունը պայմանավորված է նրանով, որ ապրանքների տարբեր տեսակների, աշխարհագրական տարածքների կամ խոշոր հաճախորդների կտրվածքով ռիսկի մակարդակը կարող է զգալիորեն տարբերվել: Սեզմենտային հաշվետվությունների բացակայությունը բերում է առևտրային կազմակերպության ռիսկերի ավելացման, ինչպես նաև մեծացնում է սխալ կառավարչական որոշումների կայացման հավանականությունը¹⁰⁶:

Ընդհանուր առմամբ արտաքին առևտրային գործունեության մեջ զբաղվող կազմակերպությունները իրենց սեզմենտային հաշվետվությունները կազմելիս պետք է ներկայացնեն տեղեկություն արտահանվող և ներմուծվող արտադրանքի, ապրանքների տեսակների, աշխարհագրական տարածքների, խոշոր հաճախորդների, սեզմենտի հասույթների, շահույթի կամ վնասի, ակտիվների և պարտավորությունների վերաբերյալ¹⁰⁷:

Արտահանման գործընթացի սեզմենտավորումը կարելի է իրականացվել ըստ իրացման աշխարհագրական վայրերի, գնորդների տեսակների և ապրանքային խմբերի: Կարծում ենք արտահանող կազմակերպությունների համար առաջնայինը պետք է համարել աշխարհագրական սեզմենտը, որոնք պետք է առանձնացնել ըստ իրացման վայրերի, իսկ երկրորդական է համարվում ապրանքի, աշխատանքի կամ ծառայության տեսակները: Յետևաբար սեզմենտային հաշվետվությունը կունենան չթեերկմակարդակ, այլ բազմամակարդակ ձև, ինչպես որ ներկայացված է գծապատկեր 2.3.2-ում:

¹⁰⁶ Курганова Е.Н. «Учет и анализ экспортных операций по сегментам деятельности», автореферат диссертации, Москва, 2004, с. 20

¹⁰⁷ Christensen T., Cottrell D., Baker R. E.: Advanced Financial Accounting, 10th edition, McGraw-Hill/Irwin, 2013, page 683



Գծապատկեր 2.3.2 Արտասահման գործու նեոլոյան սեգմենտների առանձնացումը¹⁰⁸

Բնականաբար, տվյալների առանձնացումը ըստ սեգմենտների պահանջում է լրացուցիչ աշխատանք և հանգեցնում է հաշվային գործընթացի բարդացման, ինչն էլ հանդիսանում է կազմակերպություններում այս ստանդարտի քիչ օգտագործման պատճառ: Այնուամենայնիվ, կարծում ենք, միայն սեգմենտների նման առանձնացման դեպքում սեգմենտային հաշվետվությունների կազմումը կլինի ամբողջական:

Այսպիսով, մշակվել են երկու նոր հաշվետվական ձևեր՝ արտասահման վոդապրանքների իրացման հաշվետվություն և ապրանքների ներմուծման և իրացման հաշվետվություն:

Աղյուսակ 2.3.4

«Թամարա» ՍՊԸ կազմակերպության արտասահման վոդապրանքների իրացման հաշվետվություն 2017թ-ի համար¹⁰⁹

Երկիր /Ապրանք	Քանակ (հազ հատ)	Հասուն թ հազ. դր.	Ինքնարժեք հազ. դր.	Արտահանման ծախսեր հազ. դր.	Ընդհանուր ինքնարժեք հազ. դր.	Արտահանման արդյունավետություն, (%)
Ըստ երկրների						

¹⁰⁸ Գծապատկերը կազմվել է հեղինակի կողմից: Հավելված 15-ում ներկայացված են նաև սեգմենտների առանձնացումը «Թամարա» ՍՊԸ կազմակերպության օրինակով
¹⁰⁹ Աղյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ «Թամարա» ՍՊԸ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների տվյալների հիման վրա

Երկիր- (ԱՄՆ)		1150	1700	1040	220	1260	134,9
Ըստ ասր,	Թթվ աս ե ռ	500	1100	700	150	850	129,4
	Կ արթ ն աշ ո ռ	650	600	340	70	410	146,3
Երկիր - (Վրաստան)		2550	6266	4504	1194	5698	109,9
Ըստ ասր անք ների	Թթվ աս ե ռ	800	1760	1120	324	1444	121,9
	Կ արթ ն աշ ո ռ	700	646	364	120	484	133,4
	Պ աղ պ աղ ա կ	500	1560	1320	320	1640	95,1
	Մ ու ռ ր աբ ա	550	2300	1700	430	2130	108,0
Իրացու մ ը ս տասր անք ների							
Ըստ ասր անք ների	Թթվ աս ե ռ	1300	2860	1820	474	2294	124,7
	Կ արթ ն աշ ո ռ	1350	1246	704	190	894	139,4
	Պ աղ պ աղ ա կ	500	1560	1320	320	1640	95,1
	Մ ու ռ ր աբ ա	550	2300	1700	430	2130	108,0
Ը ն դ ա մ է ն ը		3700	7966	5544	1414	6958	114,4

**«Դերժավա-Ս» ՓԲԸ կազմակերպության ապրանքների
Ներմուծման և իրացման հաշվետվություն 2017թ-ի համար¹¹⁰**

Հ/Հ	Ցուցանիշ	Մարս	Յոգուրտ	Քոլգեյթ	Ընդամենը
1. Ներմուծում					
1	Քանակ (հազ. հատ)	2.000	2.500	1.800	6.300
2	Պայմանագրային արժեք մեկ միավոր ապրանքի համար (դրամ)	120	230	450	800
3	Ապրանքի խմբաքանակի պայմանագրային արժեք (մլն դրամ)	240	575	810	1.625
4	Վերադիր ծախսեր արտերկրում (մլն. դրամ)	0.32	0.44	0.57	1.33
5	Ապրանքի մաքսային արժեք (մլն. դրամ)	242.32	575.44	810.57	1628.33
6	Մաքսատուրք (մլն. դրամ)	0.28	0.65	0.87	1.8
7	Ակցիզային հարկի հարկման բազա (մլն. դրամ)	242.6	576.09	811.44	1.630.13
8	Ակցիզային հարկ (մլն. դրամ)	-	-	-	-
9	ԱԱՀ հարկման բազա (մլն. դրամ)	242.6	576.09	811.44	1.630.13
10	ԱԱՀ (մլն. դրամ)	48.52	115.22	162.29	326.03
11	Ապրանքի ձեռքբերման ինքնարժեք (մլն. դրամ)	242.6	576.09	811.44	1.630.13
2. Իրացում					
1	Քանակ. միավոր (հազ հատ)	2.000	2.500	1.800	6.300
2	Ապրանքի վաճառքի գին (դրամ)	160	320	530	1.101
3	Իրացումից հասույթ (մլն. դրամ)	320	800	954	2.074
4	ԱԱՀ (մլն. դրամ)	64	160	190.8	414.8
5	Առևտրային ծախսեր (մլն. դրամ)	5.2	6.5	7.8	19.5
6	Նետո հասույթ (մլն. դրամ)	314.8	793.5	946.2	2054.5
3. Ներմուծման արդյունավետություն (%)					
1	Նետո հասույթ/ընդհանուր ծախսեր (%)	129.76	137.74	116.61	126.03

¹¹⁰ Աղյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ «Դերժավա-Ս» ՓԲԸ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների տվյալների հիման վրա

Արտահանվող ապրանքների իրացման հաշվետվությունը հնարավորություն է տալիս ստանալ տեղեկատվություն արտահանման ծավալների և ստացված հասույթի վերաբերյալ ըստ քաղաքների և ապրանքների տեսակների, ինչպես նաև գնահատել արտահանման արդյունավետությունը ըստ երկրների և ապրանքների:

Ապրանքների ներմուծման և իրացման հաշվետվության հիման վրա կարելի է ստանալ տեղեկատվություն ներմուծման ծավալների, ներմուծման ծախսերի, վճարված հարկերի, ներմուծված ապրանքների իրացման վերաբերյալ և հաշվարկել ներմուծման արդյունավետությունը ըստ ապրանքների տեսակների:

Յինգերորդ քայլ: Արտաքին առևտրային գործունեություն և իրականացնող կազմակերպությունների կառավարչական հաշվառման ներդրման հաշորդ քայլը տվյալ գործունեության տեսակի արդյունավետության գնահատման համար ցուցանիշների համախմբի մշակումն է: Մասնագիտական գրականության ուսումնասիրման արդյունքում առանձնացվել են այդ ցուցանիշները, որոնք ներկայացված են աղյուսակ 2.3.6-ում:

Աղյուսակ 2.3.6

Արտաքին առևտրի Ֆինանսական և ոչ Ֆինանսական ցուցանիշները¹¹¹

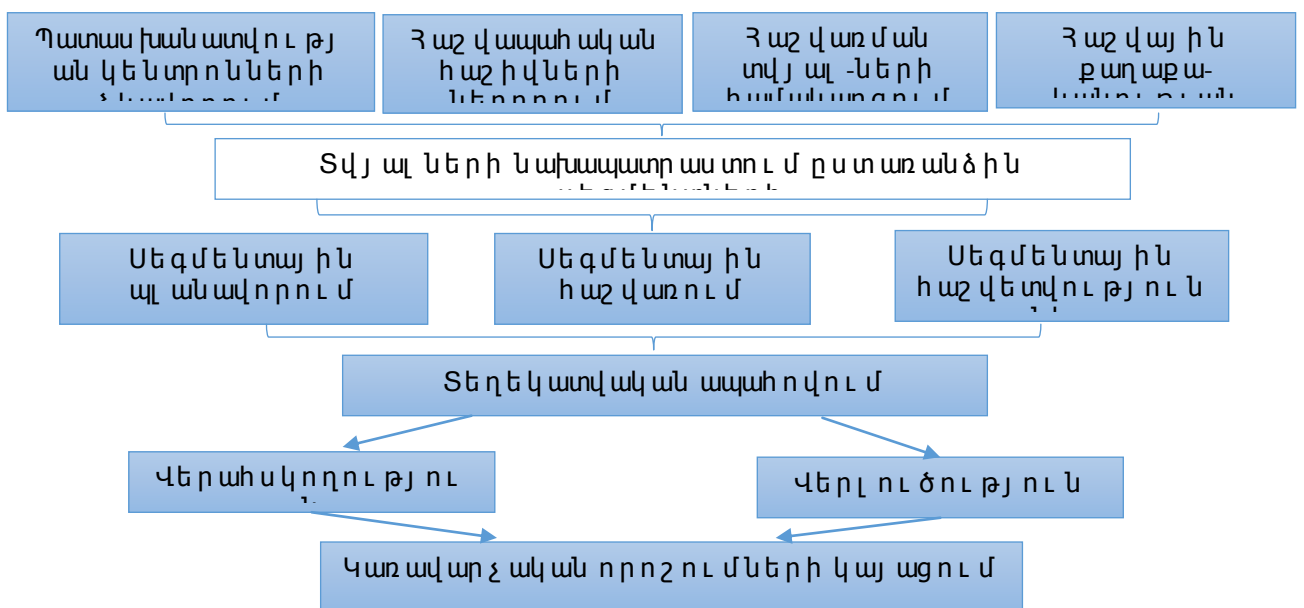
Ֆինանսական ցուցանիշներ	Ոչ Ֆինանսական ցուցանիշներ
✓ Արտահանման արդյունավետություն	✓ Տնտեսվարող սուբյեկտի գործնական համբավը
✓ Ներմուծման արդյունավետություն	✓ Արտաքին շուկայում
✓ Վերադիր ծախսերի բաժինը արտահանման-ներմուծման գործարքում	✓ Անձնակազմի որակավորման մակարդակը
✓ Մարքեթինգային ծախսերը	✓ Արտահանվող ապրանքի մրցակցային առավելությունները
✓ Բեռնափոխադրաման ծախսերը	✓ Տնտեսվարող սուբյեկտի ներդրումային գրավչությունը
✓ Ապահովագրության ծախսերը	✓ Արտաքին առևտրային գործարքի իրականացման տևողությունը
✓ Արտաքին առևտրային գործարքներում շրջանառու կապիտալի օգտագործման արդյունավետությունը	✓ Արտահանված ապրանքների քանակը

¹¹¹ Овсейчук М.Ф., Демина И.Д., «Бухгалтерский учет и контроль внешнеэкономической деятельности организаций», учебник, М.: КноРус, 2009, с. 47

Վեցերորդ քայլ : Քանի որ կառավարչական հաշվառման բնագավառում չկան գործող ստանդարտներ և օրենքներ, կառավարչական հաշվառումը կարգավորվում է կազմակերպության կողմից: Այդ պատճառով կարծում ենք նպատակահարմար է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ հաստատել կառավարչական հաշվառման հիմնական տարրերը և ընդունել դրանք որպես արտաքին առևտրային գործունեության կառավարչական հաշվառման վարման հիմնական կանոններ:

- Կազմակերպության պատասխանատվության կենտրոնների առանձնացում և դրանց գործունեության վերաբերյալ դրույթներ,
- Կառավարչական հաշվառման սկզբնական և հաշվետվողական փաստաթղթերի ձևեր,
- Կառավարչական հաշիվների և հաշվետվությունների ձևեր, կառավարչական հաշվետվություններում արտաքին առևտրային գործունեության սեգմենտային արտացոլման մոտեցումները
- Կազմակերպության աշխատողների պատասխանատվությունը կառավարչական հաշվառման գրանցամատյանների ձևավորման և հաշվետվությունների կազմման համար:

Այսպիսով, գծապատկեր 2.3.3-ում ներկայացնենք կառավարչական հաշվառման համակարգի ներդրման սխեման:



Գծապատկեր 2.3.3 Արտաքին առևտրի կառավարչական հաշվառման սխեման¹¹²

Այս պիսով, հիմնավորվել է արտաքին առևտրային գործունեության իրականացնող կազմակերպության ներքին կառավարչական հաշվառման ներդրման անհրաժեշտությունը և առաջարկվել է արտաքին առևտրային գործունեության կառավարչական հաշվառման մեխանիզմ, ինչը մեր կարծիքով, էապես նպաստում է արտաքին առևտրային գործունեության կառավարմանը, վերահսկողության և արդյունավետության բարձրացմանը, քանի որ.

- Առաջարկվող հաշիվների կիրառումը անընդմեջ տեղեկություն է տրամադրում արտահանման և ներմուծման գործառնությունների վերաբերյալ, նպաստում հաշվետվությունների կազմման գործընթացին, կազմակերպության գործունեության արդյունքների ավելի ճշգրիտ ներկայացմանը, վերլուծության, վերահսկողության և կառավարչական հաշվառման բարելավմանը:
- Մշակված կառավարչական հաշվետվությունները հնարավորություն են տալիս բացահայտել արտաքին առևտրային գործունեության վերաբերյալ նախահաշվային ցուցանիշներից բարենպաստ և անբարենպաստ շեղումները, գնահատել արտահանման և ներմուծման գործունեության արդյունավետությունը:
- Սեզմենտային հաշվետվությունների միջոցով հնարավոր է ավելի համակարգված տեղեկատվություն ստանալ կազմակերպության յուրաքանչյուր սեզմենտի գործունեության վերաբերյալ, որի հիման վրա կազմակերպությունը կարող է իրականացնել վերահսկողություն կազմակերպության գործունեության նկատմամբ և կանխել առանձին սեզմենտներում բացասական միտումների առաջացումը և աճը:
- Կառավարչական հաշվառման առաջարկվող համակարգը պատասխանատվության կենտրոնների առանձնացման, հաշվապահական հաշիվների և հաշվետվությունների,

¹¹² Գծապատկերը կազմվել է հեղինակի կողմից

արդյունավետության գնահատման ցուցանիշների և ներքին կանոնների մշակման միջոցով հնարավորություն է տալիս ստանալ անհրաժեշտ տեղեկատվություն արտաքին առևտրային գործունեության վերաբերյալ և իրականացնել այս գործունեության օպերատիվ կառավարում, ընդունել արդյունավետ կառավարչական որոշումներ:

2.4. Արտաքին առևտրի հարկային հաշվառման կազմակերպման առանձնահատկությունները

Հարկային հաշվառման նորմատիվային փաստաթղթերը, ինչպես նաև հարկային օրենսգրքում կատարված փոփոխությունները փաստում են, որ հարկային հաշվառումը հաշվապահական հաշվառման առանձին ուղղություն է: Կազմակերպություններում հարկային հաշվառման իրականացումը ենթադրում է նաև ֆինանսական և հարկային հաշվառման գույքահեռվարում որպես կառավարչական գործունեության երկու առանձին ոլորտներ, որոնք հետապնդում են տարբեր նպատակներ:

Արտաքին առևտրի հարկային հաշվառման հիմնական նպատակը արտաքին առևտրային գործարքները հարկային հաշվառման մեջ ճշգրիտ արտացոլման, հարկերի հաշվարկման ճշտության և ամբողջականության, պետական բյուջե հարկերի ժամանակին վճարման նկատմամբ վերահսկողության իրականացումն և ներքին և արտաքին օգտագործողներին տեղեկատվության տրամադրումն է¹¹³:

Արտաքին առևտրի հարկային հաշվառման առարկան կազմակերպությունների արտահանման և ներմուծման գործառնություններն են, որոնց արդյունքում հարկ վճարողների մոտ առաջանում է հարկերի հաշվարկման և վճարման պարտավորություն¹¹⁴:

Արտահանման և ներմուծման գործառնությունների հարկային հաշվառման առանձնահատկությունների անդրադառնալուց առաջ

¹¹³ Рыбалко О.А. «Особенности налогового учета внешнеэкономической деятельности в условиях конвергенции российских стандартов к МСФО», статья, журнал «Международный бухгалтерский учет» N 41(239), Изд. ООО "Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ", Москва, 2012г., с. 11

¹¹⁴ Рыбалко О.А. «Формирование модели налогового учета внешнеэкономической деятельности», Вестник Пермского университета, Экономика, Вып. 1(8), 2011, с. 89

նշենք, որ Եվրասիական տնտեսական միությանը Հայաստանի Հանրապետության անդամակցության պայմանավորված՝ ՀՀ հարկային հարաբերությունների կարգավորումներում կատարվել են մի շարք փոփոխություններ: Եթե մինչև ԵԱՏՄ-ին միանալը, երրորդ երկրները դիտարկվում էին մեկ հարթությունում, ապա ներկայումս դրանք բաժանվում են երկու մասի՝ ԵԱՏՄ անդամ պետություններ և ոչ անդամ պետություններ: Բոլոր դեպքերում, երբ ապրանքը ներմուծվում կամ արտահանվում է ԵԱՏՄ անդամ պետություններ, կիրառվում են անուղղակի հարկերի հաշվարկման, վճարման, փաստաթղթերի կազմման միանգամայն տարբեր մոտեցումներ:

ԵԱՏՄ անդամ երկրների հարկային համակարգերի ներդաշնակեցումն այսօր քաղաքական արդիական խնդիր է անդամ երկրներից յուրաքանչյուրի համար: Անուղղակի հարկերի գանձման համակարգը ամենաշատն է ենթակա ներդաշնակեցման, քանի որ դրանք մեծ ազդեցություն ունեն գնագոյացման վրա և կազմում են ԵԱՏՄ անդամ պետությունների հարկային մուտքերի գերակշիռ մասը¹¹⁵: Եթե համեմատենք ԵՄ և ԵԱՏՄ անդամ երկրների հարկային օրենսդրությունները անուղղակի հարկերի հարկման տեսանկյունից, ապա կարող ենք նշել, որ նախ ԵՄ-ում ԱԱՀ-ի և ակցիզային հարկի օրենսդրությունները ներդաշնակեցված են. ԵՄ բոլոր երկրներն ունեն ընդհանուր ԱԱՀ կառուցվածք, գնահատման հիմքեր, ԱԱՀ-ի և ակցիզային հարկի նվազագույն դրույքաչափեր: ԵԱՏՄ անդամ երկրներից յուրաքանչյուրն ունի առանձին ԱԱՀ և ակցիզային հարկի օրենսդրություն, որով սահմանվում է յուրաքանչյուրի ԱԱՀ կառուցվածքը, գնահատման հիմքերը, ԱԱՀ-ի և ակցիզային հարկի դրույքաչափերը: Աղյուսակ 2.4.1-ում ներկայացված են ԵՄ և ԵԱՏՄ երկրներում ԱԱՀ դրույքաչափերը:

Աղյուսակ 2.4.1

ԵՄ և ԵԱՏՄ անդամ երկրներում ԱԱՀ-ի դրույքաչափերը¹¹⁶

ԵՄ անդամ երկրներում ԱԱՀ նվազագույն դրույքաչափերը	ԵԱՏՄ անդամ երկրներ	ԱԱՀ դրույքաչափ
--	--------------------	----------------

¹¹⁵ Մելքունյան Մ.Ս. և ուրիշներ, «ՀՀ տնտեսության ոլորտային զարգացման և հարկաբյուջե տային քաղաքականության հիմնախնդիրները Մաքսային միության անդամակցության պայմաններում», Երևան, Տնտեսագետ, 2015թ., էջ 35

¹¹⁶ Կազմվել է հեղինակի կողմից: Աղբյուրը՝ Council Directive 2006/112/EC on the common systems of value added tax՝ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32006L0112>

1. Ստանդարտ դրույքաչափ- 15% (առավելագույն դրույքաչափը 27% է, որը կիրառվում է ՅՈՒՆԵՍԿՈՒՄ-ի կողմից)	Ռուսաստան	18% - հիմնական ապրանքների համար 10% - սննդամթերք, մանկական ապրանքներ (ցուցակով), գրքեր
2. Նվազեցված դրույքաչափ- 5% - կիրառվում է ԵՄ անդամ երկրներում, միայն որոշակի ապրանքների նկատմամբ	Բելառուս	20% (որոշ սննդամթերքի և երեխաների համար նախատեսված ապրանքների գանձվում է 10%)
	Ղազախստան	12% (դեղերի, բժշկական նշանակություն ունեցող այլ ապրանքներից չի գանձվում)
3. «Կայանման» նվազեցված դրույքաչափ (parking rate)- 12% - կիրառվում է Բելգիայում, Իռլանդիայում, Ավստրիայում և մի քանի այլ երկրներում	Հայաստան	20% (որոշ ապրանքների և ծառայությունների համար կիրառվում է ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափ):
4. Կտրուկ նվազեցված դրույքաչափ- 5% -ից ցածր - կիրառվում է Ֆրանսիայում և Իռլանդիայում, Իտալիայում և ԵՄ այլ երկրներում	Ղրղստան	12% - հիմնական ապրանքների համար

Աղյուսակից երևում է, որ ՀՀ-ում գործող ԱԱՀ-ի դրույքաչափերը ավելի բարձր են ԵԱՏՄ անդամ երկրներում կիրառվող դրույքաչափերից: ԱԱՀ-ի ամենացածր դրույքաչափը կիրառվում է Ղազախստանում և Ղրղստանում՝ 12%, իսկ ՌԴ-ում և Բելառուսում մի շարք ապրանքների իրացումը (սննդամթերք, մանկական պարագաներ, դեղորայք և այլն) հարկվում է ԱԱՀ 10% նվազեցված դրույքաչափով: Այս հանգամանքը կարող է մրցակցային անհավասար պայմաններ առաջացնել այն ապրանքային շուկաներում, որոնց համար անդամ պետություններում կիրառվում են նվազեցված դրույքաչափեր¹¹⁷:

Ինչպես ԵԱՏՄ որոշ երկրներում, այնպես էլ ԵՄ մի շարք երկրներում կիրառվում է ԱԱՀ կտրուկ նվազեցված դրույքաչափ ապրանքների մատակարարման (մասնավորապես գարեջրի, հանքային ջրերի ոլորտ), գրքերի, ամսագրերի, հյուրանոցային գործունեության, նոր շենքերի, շինությունների կառուցման, սոցիալական ծառայությունների մի շարք ոլորտներում: Կարելի է նշել, որ ԵՄ երկրները իրենց հարկային քաղաքականության շրջանակներում ավելի շատ կենտրոնացած են ուղղակի հարկերի վրա: Եթե ՀՀ ԱԱՀ-ի, եկամտահարկի և շահույթահարկի դրույքաչափերը համեմատենք ԵՄ անդամ երկրների հետ, ապակարող ենք ասել, որ վերջին տարիներին եկամտահարկի և շահույթահարկի դրույքաչափերը ցածր են եղել ԵՄ միջինից, իսկ ինչ վերաբերում

¹¹⁷ Մելքունյան Մ.Ս. և ուրիշներ, «ՀՀ տնտեսության ոլորտային զարգացման և հարկաբյուրեղացման քաղաքականության հիմնախնդիրները Մաքսային միության անդամակցության պայմաններում», Երևան, Տնտեսագետ, 2015թ., էջ 46

Ե ԱԱՀ դրույքաչափին, ապա այն բավականին մոտ է ԵՄ միջին ցուցանիշին¹¹⁸:

Այսպիսով, փոխշահավետ առևտրային հարաբերությունների ակտիվության վրա ազդող հիմնական խնդիրներից մեկը համարվում է տնտեսվարող սուբյեկտների վրահարկային բեռնի չհավասարաչափ բաշխումը, ինչպես նաև ԵԱՏՄ անդամ երկրների հարկային օրենսդրությունների տարբերությունները¹¹⁹: Զեռնաբար, չնայած ԵԱՏՄ անդամակցության առավելություններին, որոնք կապված են ապրանքների, ծառայությունների, կապիտալի և աշխատուժի ազատ տեղաշարժերի հետ¹²⁰, առկա են միասնական կամ ներդաշնակ հարկային քաղաքականության իրականացման խնդիրներ, որոնք հիմնականում կապված են ԵԱՏՄ անդամ երկրներում գործող հարկային օրենսդրության տարբերությունների հետ: Ուսումնասիրելով ԵԱՏՄ անդամ պետությունների ԱԱՀ-ը կարգավորող հարկային օրենսդրությունները, կարող ենք նշել հիմնական տարբերությունները¹²¹:-

- ԵԱՏՄ անդամ երկրներում հարկերի տարբեր կառուցվածքը և դրույքաչափերը, ԵԱՏՄ անդամ երկրներից ներմուծման դեպքում ԱԱՀ-ի գանձման եական տարբերությունը:
- ԵԱՏՄ անդամ երկրներ ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների տեղափոխումը հավաստող Միասնական փաստաթղթերի բացակայությունը
- ԵԱՏՄ անդամ բոլոր երկրներում նախատեսվում է արտահանման դեպքում գրոյական ԱԱՀ-ի կիրառում և արտահանվող ապրանքների համար օգտագործված ռեսուրսների գծով ԱԱՀ-ի վերադարձ: Սակայն բոլոր երկրներում սահմանված են ԱԱՀ-ի վերադարձման տարբեր ժամկետներ:

¹¹⁸ Աղբյուրը՝ http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html

¹¹⁹ Мурзагалиев Е.Ч. «Налоговое законодательство стран-членов Евразийского Экономического союза: Проблемы конкурентоспособности и унификации», журнал Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук, Издательство: Научно-информационный издательский центр, Москва, N8-2, 2015, с. 56

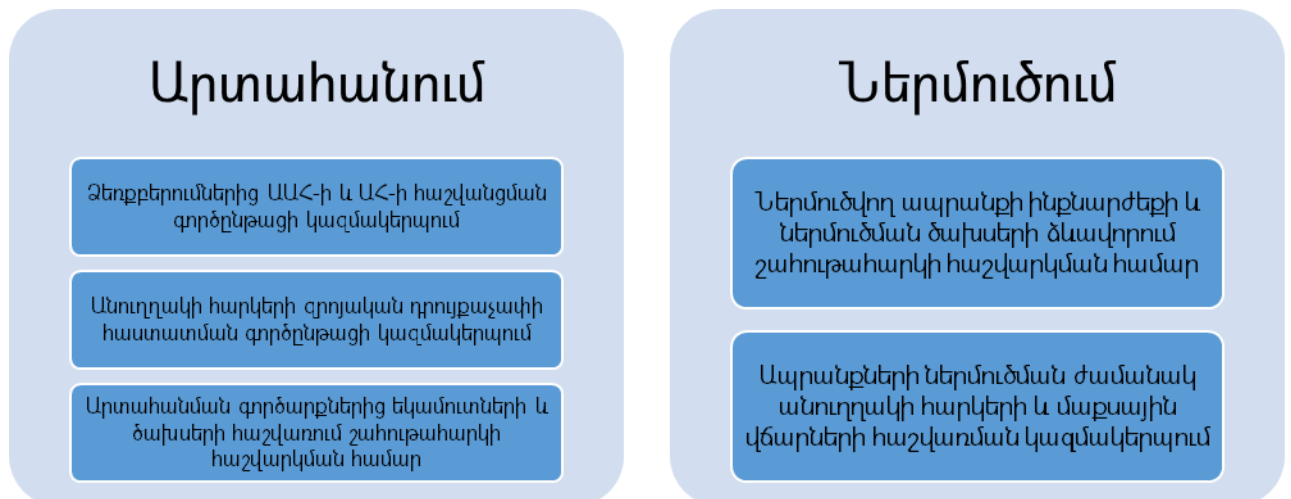
¹²⁰ Մելքոնյան Մ.Ս. և ուրիշներ, «Հ տնտեսության ոլորտային զարգացման և հարկաբյուջետային քաղաքականության հիմնախնդիրները Մաքսային միության անդամակցության պայմաններում», Երևան, Տնտեսագետ, 2015թ, էջ 35

¹²¹ Мурзагалиев Е.Ч. «Налоговое законодательство стран-членов Евразийского Экономического союза: Проблемы конкурентоспособности и унификации», журнал Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук, Издательство: Научно-информационный издательский центр, Москва, N8-2, 2015, с. 57

Հաշվի առնելով արտաքին առևտրի իրականացման ժամանակ ԱԱՀ-ի կարևորությունը, կարծում ենք ԵԱՏՄ անդամ երկրների հարկային օրենսդրությունների ներդաշնակեցման խնդիրները լուծման համար անհրաժեշտ է.

- ԵԱՏՄ անդամ պետություններում սահմանել ԱԱՀ-ի հարկման օբյեկտի և հարկման բազայի որոշման միասնական կանոններ, հնարավորություն տալով անդամ երկրներին սահմանել նաև առանձնահատկություններ,
- Սահմանել ԱԱՀ-ով հարկվող և չհարկվող օբյեկտների միասնական ցանկ,
- ԵԱՏՄ անդամ երկրներում հավասարեցնել գործող դրույքաչափերը, ինչպես նաև սահմանել միասնական նվազեցված դրույքաչափ,
- Միասնականացնել ԱԱՀ վերադարձման կարգն ու ժամկետները,
- Սահմանել նաև ԱԱՀ-ի հաշվանցման միասնական կարգ:

Կարելի է առանձնացնել ապրանքների արտահանման և ներմուծման գործառնությունների հարկման բազայի որոշման համար անհրաժեշտ տեղեկատվության ձևավորման հետևյալ ուղղությունները (գծապատկեր 2.4.1)՝



Գծապատկեր 2.4.1 Արտաքին առևտրային գործուևնությունների հարկային հաշվառման ձևավորման ուղղությունները

Ներկայացնենք ապրանքների ներմուծման և արտահանման գծով հարկային հաշվառման հիմնական առանձնահատկությունները, միաժամանակ նշենք, որ 01.01.2018թ-ից

գործող Հարկային օրենսգրքով փոփոխության են ենթարկվել ապրանքների արտահանման և ներմուծման որոշ դրույթներ¹²²:

Ներմուծման գործարքների հաշվառման կազմակերպման և հաշվետվությունների, հատկապես ԱԱՀ-ի և Ակցիզային հարկի միասնական հաշվարկի ավելի դյուրին կազմման համար առաջարկում ենք ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանում ավելացնել հետևյալ հաշիվները.

Աղյուսակ 2.4.2

Անուղղակի հարկերի հաշվառման առաջարկվող հաշվապահական հաշիվներ

261 «Ընթացիկ ակտիվների հաշվանցումը հետաձգված անուղղակի հարկերի գծով»		226 «Հաշվանցման (փախառուցման) ենթակա անուղղակի հարկեր»	
2611	Հետաձգված հարկեր ԱԱՀ-ի գծով	2261	«ՀՀ տարածքում ձեռք բերված ապրանքների և ծառայությունների հաշվանցման ենթակա անուղղակի հարկեր»
2612	Հետաձգված հարկեր ԱԱՀ-ի գծով ԵԱՏՄ անդամ պետություններից	2262	Ոչ ԵԱՏՄ անդամ պետություններից ներմուծված ապրանքների հաշվանցման ենթակա անուղղակի հարկեր
		2263	ԵԱՏՄ անդամ պետություններից ապրանքների հաշվանցման ենթակա անուղղակի հարկեր

Ինչպես նաև արտահաշվեկշռային հաշիվներում նպատակահարմար կլինի ավելացնել 9521 «ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների մաքսային արժեք» և 9522 «ԵԱՏՄ-ից ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների հարկման բազա» հաշիվները, որոնք կօգտագործվեն ԱԱՀ-ի և ԱՀ-ի միասնական հաշվարկում ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների մաքսային արժեքը (ԵԱՏՄ երկրների դեպքում՝ հարկման բազան) լրացնելու համար, քանի որ ֆինանսական հաշվառման մեջ ձևավորված ներմուծված ապրանքների ձեռքբերման ինքնարժեքը տարբերվում է մաքսային արժեքից և հարկային բազայից:

ԵԱՏՄ երկրներից ապրանքների ներմուծումը ներկայացնենք համապատասխան օրինակի միջոցով:

Օրինակ: 28.01.2018թ-ին Յուրոմ ՍՊԸ Բելառուսի Հանրապետությունից ներմուծել է ԵԱՏՄ ապրանքի կարգավիճակ ունեցող ապրանքներ, որոնց արժեքը համաձայն մատակարարի

¹²² Արտահանման և ներմուծման գործարքների գծով հարկային օրենսդրության փոփոխությունները ներկայացված են Հավելված 2-ում:

կողմից 16.01.2018թ-ին դուրս գրված հաշիվ-ապրանքագրի կազմել է 120.000 ԱՄՆ դոլար: Ապրանքների նկատմամբ սեփականության իրավունքը ընկերությանն է անցել 16.01.18թ-ին: 12.02.2018-ին ընկերությունը վճարել է նշված գործարքի համար հաշվարկված ԱԱՀ-ը և ներկայացրել հայտարարագիրը: ՀՀ արտարժույթային շուկաներում 1 USD-ի նկատմամբ ՀՀ դրամի միջին փոխարժեքը կազմել է 16.01.18թ.- 483.01 դրամ, 12.02.18թ -482.57 դրամ: Ապրանքները ՀՀ տարածք ներմուծելու համար բեռնափոխադրում իրականացնող ընկերությունը 27.01.2018թ-ին ներկայացրել է 1.963.900 դրամի հաշիվ, որում առանձնացրել է՝ Մինսկ (Բել.) – Սադախուն (Վր) ուղղությունը 1.868.100 դրամ, իսկ Բագրատաշեն (ՀՀ) – Երևան (ՀՀ)՝ 95.800 դրամ:

ԵԱՏՄ անդամ պետություններից ներմուծվող ապրանքների հարկման բազան ներառում է միայն ապրանքների ձեռքբերման արժեքը, հետևաբար՝

$$\text{Հարկման բազան} = 120.000 \text{ USD} * 482.57 = 57.908.400 \text{ դրամ}$$

$$\text{ԱԱՀ} = \text{Հարկման բազա} * 20 \% = 57.908.400 * 20\% = 11,581,680 \text{ ՀՀ դրամ}$$

Ֆինանսական հաշվառման մեջ ապրանքների ձեռքբերման արժեքը կլինի՝

$$\text{Ձեռքբերման արժեքը} = 120.000 * 483.01 = 57,961,200 \text{ ՀՀ դրամ:}$$

Ապրանքների բեռնափոխադրման համար կատարված ամբողջ ծախսերը կներառվեն ապրանքի ինքնարժեքի մեջ և ապրանքների վերջնական արժեքը ֆինանսական հաշվառման մեջ կլինի՝ $57,961,200 + 1.963.900 = 59,925,100$ ՀՀ դրամ:

Աղյուսակ 2.4.3

ԵԱՏՄ անդամ երկրներից ապրանքների ներմուծման սինթետիկ ձևակերպումները

Գործառնության բովանդակությունը	Դեբետ	Կրեդիտ	Գումար (դրամ)
16.01.2018թ.			
Ապրանքները ընդունվել են հաշվառման՝ ներմուծման հարկային հայտարարագրի փոխարժեքով՝ $120.000 * 482.57 = 57.908.400$	216	52122	57.908.400
27.01.2018թ.			
Կատարված բեռնափոխադրման գումարով	216	52132	1.963.900
12.02.18թ.			
ԵԱՏՄ-ից ապրանքների ներմուծման ԱԱՀ-ի գումարով	2263	5247	11.581.680

ԱԱՀ-ի հաշվարկի լրացման համար անհրաժեշտ է նաև արտահաշվեկշռում ներմուծված ապրանքների հարկային բազայի գումարով ձևակերպել՝

Կտ՝ 9522 «ԵԱՏՄ-ից ներմուծված ապրանքների հարկման բազա» 57.908.400 դր.

Արտահանման գործարքների հարկային հաշվառման կազմակերպման տեսանկյունից կարևոր են ավելացված արժեքի հարկի և շահույթահարկի ուսումնասիրումը:

ՀՀ տարածքից ԵԱՏՄ անդամ պետություններ, ինչպես նաև ոչ անդամ պետություններ «Արտահանում» մաքսային ընթացակարգով արտահանված ապրանքի մատակարարման գործարքները համարվում են ԱԱՀ-ով հարկման բազա, սակայն հարկման բազայի նկատմամբ կիրառվում է ԱԱՀ 0 տոկոս դրույքաչափ: Ի տարբերություն ներմուծման, արտահանման դեպքում հարկման բազան և՛ ԵԱՏՄ անդամ պետություններ, և՛ ոչ անդամ պետությունների համար համարվում է մաքսային արժեքը¹²³:

Ինչպես ԱԱՀ-ից ազատված գործարքների, այնպես էլ գրոյական դրույքաչափի կիրառման դեպքում արտահանման գործարքներից ստացված հասույթները թե՛ ֆինանսական, թե՛ հարկային հաշվառման մեջ (շահույթահարկի առումով) ճանաչվում են, տարբերությունը կայանում է նրանում, որ գործարքները այս դեպքում համարվում են հարկվող, բայց հարկվող շրջանառության նկատմամբ կիրառվում է գրոյական դրույքաչափ, որի արդյունքում ԱԱՀ-ի պարտավորություն չի առաջանում¹²⁴: Սակայն ի տարբերություն ԱԱՀ-ից ազատված դեպքերի, գրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքների գծով մատակարարների կողմից ներկայացված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա են վերադարձման (հաշվանցման) օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով¹²⁵: Հաշվի առնելով այս հանգամանքը, արտահանող կազմակերպությունը պետք է կարողանա իրականացնել ԱԱՀ-ի առանձնացված հաշվառում: Եթե առանձնացված հաշվառում իրականացնելը հնարավոր չէ, Հարկային օրենսգիրքը թույլ է տալիս կիրառել տեսակարար կշռի մեթոդը¹²⁶: Հետևաբար

¹²³ ՀՀ Հարկային Օրենսգիրք, Հոդված 61, կետ 4, ՀՕ-165-Ն, ընդունված 04.10.2016թ.

¹²⁴ Տե՛ս ՀՀ Հարկային օրենսգիրք, Հոդված 65, ՀՕ-165-Ն, ընդունված 04.10.2016թ.

¹²⁵ ՀՀ Հարկային Օրենսգիրք, Հոդված 71, ՀՕ-165-Ն, ընդունված 04.10.2016թ.

¹²⁶ ՀՀ Հարկային Օրենսգիրք, Հոդված 15, կետ 3, ՀՕ-165-Ն, ընդունված 04.10.2016թ.

ապրանքների իրացումից հասույթի առանձնացված հաշվառման համար նպատակահարմար է 611 սինթետիկ հաշվին բացել և սմեկ ենթահաշիվ՝ 6113 «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների ծառայությունների իրացումից հասույթ ազատված գործարքներից»:

Արտահանման և ներմուծման գործարքների հարկային հաշվառման առանձնահատկություններից է նաև արտարժույթային ակտիվների և պարտավորությունների ճանաչումը և ՀՀ դրամի վերահաշվարկի իրականացումը:

Մինչև Հարկային օրենսգրքի ուժի մեջ մտնելը ՀՀ տարածք էԱՏՄ անդամ պետություններից ապրանք ներմուծելիս հարկման բազան արտարժույթով արտահայտված լինելու դեպքում վերահաշվարկվում էր ՀՀ դրամով՝ ելնելով ապրանքները ՀՀ տարածք փաստացի ներմուծելու օրը ՀՀ կենտրոնական բանկի հրապարակած՝ արժույթային շուկաներում ձևավորված միջին փոխարժեքից, իսկ երրորդ երկրներից ներմուծման դեպքում մաքսային հայտարարագրի ամսաթվի դրույթամբ գործող փոխարժեքից: Սակայն շահութահարկի հաշվարկման նպատակով ապրանքների սկզբնական (ձեռքբերման) արժեքը որոշվում էր ակտիվի նկատմամբ սեփականության իրավունքի ռեզիդենտին անցնելու պահին միջին փոխարժեքից ելնելով¹²⁷:

Գործող հարկային օրենսգրքով էԱՏՄ անդամ պետություններից ապրանքների ներմուծման կամ էԱՏՄ անդամ պետությունն ապրանքի արտահանման գործառնությունների դեպքում հարկման բազան և ապրանքների սկզբնական արժեքները վերահաշվարկվում են ապրանքի ներմուծման հարկային հայտարարագրի ամսաթվի դրույթամբ, իսկ էԱՏՄ անդամ չհամարվող պետությունների դեպքում՝ ապրանքի ներմուծման մաքսային հայտարարագրի գրանցման ամսաթվի դրույթամբ՝ ելնելով այդ օրը ՀՀ ԿԲ հրապարակած՝ արժույթային շուկաներում ձևավորված միջին փոխարժեքից¹²⁸:

Ստացվում է, որ հարկային օրենսգրքով հարկային հաշվառման պահանջները տարբեր են \$ինանսական հաշվառման պահանջներից: Հարկային և \$ինանսական հաշվառման ներքին միջև մյուս

¹²⁷ ՀՀ ԿԱՊԵԿ, Պաշտոնական Պարզաբանում N4 «Շահութահարկով հարկման նպատակով արտարժույթով արժույթային գործարքները հաշվառելու վերաբերյալ», կետ 1, ՀՀԳՏ 8(360), 01.04.2010թ.

¹²⁸ ՀՀ Հարկային Օրենսգիրք, Հոդված 16, ՀՕ-165-Ն, ընդունված 04.10.2016թ.

տարբերությունը արտարժույթի փոխարժեքային տարբերություններն են: Յարկային օրենսգրքով սահմանվում է, որ եկամուտ (ծախս) չեն համարվում համապատասխանաբար արտարժույթի և արտարժույթով արտահայտված այլ ակտիվների և պարտավորությունների, ինչպես նաև օրենքով սահմանված կարգով իրականացված ակտիվների վերագնահատման դրական (բացասական) արդյունքը¹²⁹:

Ներկայացնենք հարկային հաշվառման համակարգում արտահանման գործառնությունների սինթետիկ հաշվառումը: 2-րդ գլխի 2-րդ հարցում ներկայացված օրինակի տվյալների հիման վրա աղյուսակ 2.2.3-ում ներկայացրել էինք արտահանման գործառնությունների սինթետիկ ձևակերպումները \$ինանսական հաշվառման համակարգում: Ելնելով այդ օրինակի տվյալներից կատարենք համապատասխան ձևակերպումները արդեն հարկային հաշվառման համակարգում (աղյուսակ 2.4.4):

Աղյուսակ 2.4.4

Արտահանման գործառնությունների սինթետիկ ձևակերպումները հարկային հաշվառման համակարգում

Գործառնության բովանդակությունը	Դեբետ	Կրեդիտ	Գումար դրամով
20.10.2017թ.			
Գնորդից կանխավճարի ստացում 59.000*481.93	2531	5231	28.433.870
24.10.2017թ.			
Ապրանքների իրացում՝ արտահանման հարկային հայտարարագրի օրվա փոխարժեքով (118.000*482.87)	22112	61122	56.978.660
Գնորդից ստացված կանխավճարի հաշվանցում	5231	22112	27.671.000
Իրացված ապրանքների ինքնարժեք	71122	2165	28.433.870
24.11.2017թ.			
Գնորդից մնացած պարտքի ստացում 59.000*483.99	2531	22112	28.555.410

Յարկային հաշվառման մեջ, ի տարբերություն \$ինանսական հաշվառման, գնորդից ստացված կանխավճարը չի ազդում ոչ արտահանվող ապրանքների իրացումից հասույթի և ոչ էլ դեբիտորական պարտքի ձևավորման վրա: Բացի այդ հարկային հաշվառման մեջ, իրացումից հասույթը և դեբիտորական պարտքը հաշվարկվում են այլ փոխարժեքով, ինչպես նաև հաշվի չեն առնվում արտարժույթի փոխարժեքային տարբերությունները:

Այսպիսով, համեմատելով Յարկային օրենսգրքի դրույթները ՀՀՄՍ 21-ի հետ կարող ենք նշել, որ այս փաստաթղթերի դրույթները հիմնականում տարբեր են, ինչը հանգեցնում է

¹²⁹ Յարկային օրենսգրք, հոդված 108, մաս 1, կետ 7 և հոդված 112, մաս 1, կետ 6, ՀՕ-165-Ն, ընդունված 04.10.2016թ.

կազմակերպություններում միաժամանակ և՛ հարկային, և՛ ֆինանսական հաշվառման վարմանը:

Ուսումնասիրելով մի շարք երկրների հարկային օրենսդրությունը պարզ է դառնում, որ շատ երկրներ փորձ են անում վերացնել հարկային և ֆինանսական հաշվառումների միջև գոյություն ունեցող տարբերությունները և քայլեր են ձեռնարկում երկու հաշվառումների ներդաշնակեցման ուղղությամբ: Երբ ԵՄ-ում ընդունվեց ֆինանսական և հարկային հաշվառումների միջև առկա տարբերությունների վերացման հարցը, Եվրոպայում այն մղվեց առաջին պլան, իսկ ահա ԱՄՆ-ի և Եվրոպական քննարկումներն ունեցան տարբեր երանգներ: Կարող ենք նշել նաև Մեծ Բրիտանիայի օրինակը, որտեղ հարկային և ֆինանսական հաշվառումները գրեթե համապատասխանում են իրար¹³⁰: Շատ հեղինակներ նշում են, որ երկու հաշվառումների ամբողջական համընկնումը կարող է խոստումնալից լինել թափանցիկության բարձրացման և համապատասխանության պարզեցման հարցում¹³¹:

Այսպիսով, կատարված վերլուծության հիման վրա կարող ենք նշել հետևյալը՝

- ✓ Արտահանման և ներմուծման գործառնությունների հարկային հաշվառման կազմակերպման նպատակով առաջարկված հաշվապահական հաշիվները և հաշիվների թղթակցությունները հնարավորություն են տալիս ստանալ տեղեկատվություն արտաքին առևտրային գործունեության հետ կապված հարկային պարտավորությունների վերաբերյալ և ձևավորել հաշվետվություններ:
- ✓ Արտահանման և ներմուծման գործառնությունների գծով ֆինանսական և հարկային հաշվառումների միջև տարբերություններ առաջացնող հիմնական դեպքերի բացահայտումը թույլ է տալիս առանց սխալների իրականացնել արտահանման և ներմուծման գործարքների հարկային և ֆինանսական հաշվառումը:

¹³⁰ McComb D. International Accounting standards and the EEC harmonization Program: International Journal of Accounting, Spring, 2008, page 35

¹³¹ Judith Freedman: Financial and Tax accounting: transparency and “Truth”, Oxford SAID BUSINESS SCHOOL, January 2008, page 4

ԳԼՈՒԽ 3: ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՌԵՎՏՐԻ ԶԱՇՎԱՌՄԱՆ ԵՎ ՎԵՐԱՅՍԿՈՂՈՒ ԹՅԱՆ ՅԵՌԱՆԿԱՐՆԵՐԸ

3.1. ԻՆԿՈՒՏԵՐՄԱԻ ԱՌԱՔՄԱՆ ԱՅՅ ՄԱՆՆԵՐԻ ԱՐՏԱՑՈՂ ՄԱՆ ՄՈՒՏԵԳՈԼՄՆԵՐԸ ԿԱԳՄԱԿԵՐԱՐԼ ԹՅՈԼՆՆԵՐԻ Ի ԱՋՎԱՍԽԱԿԱՆ Ի ԱՋՎԱՌՄԱՆ Ի ԱՄԱԿԱՐԳՈԼՄ

Միջազգային առևտրային շրջանառությունն առնչվում է մեկից ավելի պետությունների հետ, ապրանքների մատակարարումը կապված է մեծ տարածություններ անցնելու հետ, որոնք կապված են տարբեր ռիսկային գործոնների հետ՝ տարերային աղետներ, բնակլիմայական պայմաններ, որոնց արդյունքում մատակարարվող ապրանքը կարող է ենթարկվել կորստի կամ վնասվածքի: Ապրանքի պատահական կորստի կամ վնասվելու ռիսկի անցումը վաճառողից գնորդին համարվում է միջազգային առևտրական շրջանառության ամենակարևոր հարցերից մեկը¹³²:

Վերոնշյալ հարցերը կարգավորելու համար արտաքին առևտրի ոլորտում, հատկապես ապրանքների միջազգային առևտրական շրջանառությունում լայնորեն կիրառվում են «Ինկոտերմսի» առաքման պայմանները: Ինկոտերմսի պայմանները մշակվելու առաջին անգամ հրատարակվել են դեռևս 1936թ–ին Միջազգային առևտրային պալատի կողմից: Յետագայում դրանք բազմիցս վերամշակվել են և ներկայումս գործում է Ինկոտերմսի 2010թ–ի խմբագրությունը, որը գործողության մեջ է դրվել 2011թ. հունվարի 1-ից¹³³:

Ինկոտերմսի հիմնական նպատակն է արտաքին առևտրում հաճախ հանդիպող առևտրային պայմանների մեկնաբանման համար այնպիսի միջազգային կանոնների մշակումը, որոնք հնարավորություն կտան վաճառողին և գնորդին ընտրել առավել հարմար առաքման պայմաններ՝ հաշվի առնելով կողմերի գտնվելու վայրը, ապրանքների առաքման առանձնահատկությունները, մաքսային ռեժիմները և այլ պայմաններ¹³⁴:

¹³² Յայ կյ անց Ա.Մ., «Ապրանքների միջազգային առևտրական շրջանառության կարգավորումը», Երևան, Ասողիկ, 2011թ., էջ 222

¹³³ International Chamber of Commerce՝ <https://iccwbo.org/resources-for-business/incoterms-rules/incoterms-rules-2010/>

¹³⁴ Кувяткина Н.Н., Леонов П.Ю., «Бухгалтерский учет и аудит внешнеэкономической деятельности», учебное пособие. Москва: НИЯУ МИФИ, 2012, с. 14

Ինկոտերմս պայմաններով կարգավորվում են միջազգային առևտրական վերաբերող կարևոր առևտրային ու իրավաբանական բնույթի հարցեր, որոնք հանդիսանում են բազիսային պայմաններ յուրաքանչյուր առևտրական պայմանագրի համար: Մասնագիտական գրականության ուսումնասիրության արդյունքում առանձնացվել են Ինկոտերմսի պայմաններով կարգավորվող հիմնական հարցերը¹³⁵:

1. Ապրանքի պատահական կորստի կամ վնասվելու ռիսկի անցումը վաճառողից գնորդին,
2. Ապրանքների փոխադրման, դրանք գնորդին փոխանցելու, ուղեկցող փաստաթղթերի կազմման, լիցենզիաների ստացման և այլ հարցեր,
3. Ապրանքի առաքման, տրանսպորտային, ապահովագրական ծախսերի ու պատասխանատվության բաշխումը արտահանողի և ներմուծողի միջև, այսինքն՝ հստակ սահմանվում է, թե որ ծախսերը և մինչև որտեղ կրում է վաճառողը և որ պահից սկսած գնորդը:
4. Վաճառողի կողմից ապրանքի փաստացի հանձնման պահի սահմանումը գնորդին կամ նրաներկայացուցչին, այսինքն՝ առաքման ամսաթվի սահմանումը:

Սակայն Ինկոտերմսի սահմաններից դուրս են մնում միջառք կարևոր հարցեր, ինչպիսիք են՝ վաճառողից գնորդին սեփականության իրավունքի անցման պահի որոշումը, (որը ներկայացրել ենք 1-ին գլխի 3-րդ հարցում) ինչպես նաև ապրանքների առևտրական պայմանագրով սահմանված կողմերի պարտավորությունների չկատարման հետևանքները, ներառյալ կողմերին պատասխանատվությունից ազատման հիմքերը, որոնք կարգավորվում են միջազգային իրավունքի նորմերով կամ Վիեննայի կոնվենցիայով:

Ինկոտերմս 2010-ը ներկայացնում է 4 խմբերի բաժանված 11 առևտրային պայմանների ամբողջություն: Խմբերի ներսում հիմնական պարտականությունները շատ քիչ են տարբերվում: Օրինակ՝ C խմբում CIF և CIP պայմանների դեպքում վաճառողը

¹³⁵ Прокушев Е.Ф., Костин А.А., «Внешнеэкономическая деятельность», учебник, 9-е изд., Москва, Юрайт, 2016г, с. 119;
Bade D. L., Export/Import Procedures and Documentation, Fifth edition, New York, AMACOM, 2015, page 38;
Кретов И.И., Садченко К.В., «Логистика во внешнеторговой деятельности», Москва, «Дело и Сервис», 2011, с. 27

պարտավորվում է Լրացուցիչ ապահովագրել ապրանքները, իսկ D խմբում՝ DDP պայմանի դեպքում կատարել ներմուծման մաքսազերծումը: F և D խմբերի ներսում կան տարբերություններ, կապված բեռնման (բեռնաթափման) հետ¹³⁶:

EXW պայմանի դեպքում վաճառողը ունի նվազագույն պարտավորություններ, իսկ գնորդը՝ առավելագույն: Ենթադրվում է, որ այս դեպքում ապրանքի գինը գնորդի համար Լինելու է նվազագույնը (գործարանային գին): F կատեգորիայի դեպքում վաճառողի պարտավորությունները գնորդի համեմատ զգալիորեն աճում են, սակայն բոլոր 3 եզրույթների դեպքում էլ վաճառողը փոխադրման պայմանագրեր կնքելու, ապրանքներ ապահովագրելու պարտականություններ չի կրում: D կատեգորիայի եզրույթների դեպքում վաճառողը կրում է առավելագույն պարտականություններ, և ակնհայտ է, որ այս պայմանների դեպքում ապրանքի գինը գնորդի համար Լինելու է անհամեմատ բարձր: Հավելված 12-ում ներկայացված է Ինկոտերմսի առաքման պայմանների համառոտ բովանդակությունը:

Ինչպես նշվեց, արտահանման և ներմուծման գործընթացի հետ կապված առաքման ծախսերը բաշխվում են կողմերի միջև համաձայն Ինկոտերմսի պայմանների: Այդպիսի ծախսերը ապրանքի ինքնարժեքի հիմնական բաղադրիչներից են: Հետևաբար այդ ծախսերի ձևավորման ընթացիկ վերահսկողությունը համարվում է ներմուծման և արտահանման գործարքների հաշվառման կազմակերպման կարևոր խնդիրներից մեկը: Կազմակերպությունները պետք է արտաքին առևտրային պայմանագրում նշեն Ինկոտերմսի համապատասխան պայմանը, քանի որ այդ պայմանների չօգտագործումը կամ սխալ մեկնաբանումը կարող է հանգեցնել հաշվառման տվյալների խեղաթյուրման: Մասնավորապես, ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքում այնպիսի առաքման ծախսերի ներառումը, որոնք համաձայն Ինկոտերմսի պայմանների, պետք է վճարի վաճառողը, կհանգեցնի ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքի մեծացման և հետևաբար \$ինանսական արդյունքի և հարկվող շահույթի նվազեցման: Բացի այդ, անհրաժեշտ է նաև նշել, որ համաձայն ՀՀ օրենսդրության

¹³⁶ Потапова Е.В., «Экспорт. Импорт. Бухгалтерский учет, налогообложение, правовой аспект», "ГроссМедиа": РОСБУХ, 2010г, с. 17-19

գույքի հետ կապված ծախսերը կրում է դրա սեփականատերը¹³⁷:
Հետևաբար արտաքին առևտրային պայմանագիր կնքելիս անհրաժեշտ է խուսափել այնպիսի դեպքերից, երբ ապրանքների պատահական կորստի ռիսկը կրում է գնորդը, իսկ սեփականության իրավունքը պատկանում է վաճառողին: Այս դեպքում, գնորդը չլինելով ապրանքի սեփականատերը, ստիպված կլինի վճարել դրա առաքման հետ կապված ծախսերը:

Ապրանքների արտահանման դեպքում Ինկոտերմսի պայմանների սխալ մեկնաբանումը կարող է բերել չհիմնավորված իրացման ծախսերի մեծացման: Օրինակ, համաձայն առաքման պայմանի, փոխադրումը մինչև նշանակված վայր պետք է վճարի օտարերկրյա գնորդը, բայց փաստացի այն վճարել է արտահանողը և տեղափոխման ծախսերը ներառել է իրացման ծախսերի մեջ: Հետևաբար, հարկային հաշվառման մեջ համապատասխան չափով կնվազի շահութահարկով հարկման նպատակով որոշվող հարկման բազան:

Արտահանման և ներմուծման գործարքների հաշվառման առանձնահատկություններից է նաև ապրանքների ՀՀ մաքսային սահմանը հատելու անհրաժեշտությունը, որը ենթադրում է ապրանքների ձևակերպում մաքսային կետում և համապատասխան ծախսերի կատարում: Մաքսային վճարումների մեծ մասի համար որպես բազա համարվում է մաքսային արժեքը: Հայաստանում գործում է մաքսային արժեքի որոշման վեց եղանակներ՝ Գործարքի գնի մեթոդ, Նույն ապրանքի գործարքի գնի մեթոդ, Համանման ապրանքի գործարքի գնի մեթոդ, Մաքսային արժեքի որոշում «ՀՀ ներքին շուկայում ապրանքի միավորի իրացման գնի հիման վրա», Հաշվարկային արժեքի մեթոդ, Պահուստային մեթոդ¹³⁸: Հաշվապահական հաշվառման մեջ կարելի է որոշել մաքսային արժեքը միայն այն դեպքում, եթե դրա հաշվարկման համար օգտագործվում է գործարքի գնի մեթոդը, քանի որ այդ դեպքում մաքսային արժեքը կազմված է ապրանքների պայմանագրային գնից և մինչև ՀՀ պետական սահմանը հատելը ապրանքների առաքման փաստացի ծախսերից: Մնացած մեթոդների օգտագործման դեպքում մաքսային արժեքը որոշվում է այլ ձևով, և որպես կանոն չի համընկնում, հաշվապահական տվյալների հետ:

¹³⁷ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգիրք, հոդված 164, ՀՕ-239, ընդունված 05.05.1998թ.

¹³⁸ Մաքսային կարգավորման մասին ՀՀ օրենք, հոդված 74, ՀՕ-241-Ն, ընդունված 17.12.2014թ.

Մասնագիտական գրականության ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ մաքսային արժեքի մեծության, ինչպես նաև հաշվառման մեջ արտահանման և ներմուծման գործառնությունների սինթետիկ ձևակերպումների վրա հնկոտերմսի առաքման պայմանների ազդեցությունը գնահատված է: Սակայն մեր կարծիքով, հնկոտերմսի առաքման պայմաններն ունեն ուղղակի ազդեցություն հաշվապահական հաշվառման մեջ արտահանման և ներմուծման գործառնությունների արտացոլման վրա և կարևոր են մաքսային արժեքի մեծությունը որոշելիս: Փորձենք այս ամենը ներկայացնել օրինակի միջոցով:

Կազմակերպությունը Պեկինից Երևան ներմուծել է բաժանորդային սարքեր, որոնց ներմուծման համար կատարվել են բեռնման-բեռնաթափման, տրանսպորտային, ապահովագրության ծախսեր, ինչպես նաև մաքսային վճարներ: Գծապատկեր 3.1.1-ում ներկայացված է ճանապարհի ցանկացած հատվածում (Պեկինից մինչև Երևան) ապրանքների առաքման հետ կապված ծախսերի վերաբերյալ տեղեկատվությունը:

Ապրանքի առաքման սխեման Պեկինից-Երևան



Գծապատկեր 3.1.1 Առաքման և մաքսային ծախսերը Պեկինից-երևան առաքմանը արտահանելու և նեմոլծելու դեպքում¹³⁹

Աղյուսակ 3.1.1-ում ներկայացնենք արտահանման և նեմոլծման գործարքների հետ կապված առաքման ծախսերի բաշխումը վաճառողի և գնորդի միջև կախված Ինկոտերմսի առաքման պայմաններից՝ ելնելով գծապատկեր 3.1.1-ում ներկայացված տվյալներից:

Աղյուսակ 3.1.1
Առաքման ծախսերի բաշխումը վաճառողի և գնորդի միջև՝ համաձայն Ինկոտերմսի պայմանների (ԱՄՆ դոլար)

Առաքման պայման	EXW	FCA	FAS	FOB	CFR	CIF	CPT	CIP	DAT	DAP	DDP
Վաճառող	0	600	700	900	1.900	2.400	1.900	4.250	2.750	4.450	30.150
Գնորդ	30.300	29.700	29.600	29.400	28.400	27.900	28.400	26.050	27.550	25.850	150
Ընդհանուր ծախսեր	30.300	30.300	30.300	30.300	30.300	30.300	30.300	30.300	30.300	30.300	30.300

Աղյուսակից 3.1.1-ից երևում է, որ կախված Ինկոտերմսի առաքման պայմաններից վաճառողի և գնորդի միջև առաքման և տրանսպորտային ծախսերի բաշխումը տարբեր է: Հետևաբար Ինկոտերմսի առաքման պայմանները կարևոր ազդեցություն են ունենում մաքսային արժեքի մեծության վրա: Աղյուսակ 3.1.2-ում ներկայացնենք Ինկոտերմսի առաքման տարբեր պայմանների դեպքում մաքսային արժեքի որոշումը:

Աղյուսակ 3.1.2
Մաքսային արժեքի ձևալրումը՝ կախված Ինկոտերմսի առաքման պայմաններից (ԱՄՆ դոլար)

Ճախի տեսակներ	EXW Պեկին	FOB Շանխայ	CIF Բանդար-Աբբաս	CIP ՀՀ Մաքսատուն	DAP Երևան	DDP Երևան
Ա. Գործարքի գին	250.000	250.900	252.400	254.250	254.450	280.150
Բ. Լրացուցիչ ծախսեր						
Տրանսպորտային ծախսեր մինչև ՀՀ սահմանը	3.000	2.500	1.500	0	0	0
Բեռնում/Բեռնաթափում մինչև ՀՀ սահմանը	750	350	0	0	0	0
Ապահովագրություն	500	500	0	0	0	0
Ընդհանուր ծախսեր	4.250	3.350	0	0	0	0
Գ. Նվազեցումներ						
Տրանսպորտային ծախսեր ՀՀ	0	0	0	0	200	200

¹³⁹ Գծապատկերը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ «Յուրա» ՍՊԸ կազմակերպության տվյալների հիման վրա

տարածքում						
Մաքսային վճարներ	0	0	0	0	0	25.700
Ընդամենը նվազեցումներ	0	0	0	0	0	25.900
Մաքսային արժեք (Ա+Բ-Գ)	254.250	254.250	254.250	254.250	254.250	254.250

Աղյուսակ 3.1.2-ից երևում է, որ Ինկոտերմսի առաքման պայմանները կարևոր նշանակություն ունեն մաքսային արժեքը որոշելիս: Մաքսային արժեքում ներառվում են արտահանման երկրում ապրանքի ձեռքբերման գինը և մինչև ՀՀ սահմանը ապրանքների տեղափոխման հետ կապված ծախսերը¹⁴⁰, իսկ Ինկոտերմսի առաքման որոշ պայմանների դեպքում ապրանքի արժեքի մեջ արդեն ներառված են ՀՀ-ում կատարված ծախսերը, հետևաբար աղյուսակ 3.1.2-ում ներկայացված տեղեկատվությունը հնարավորություն է տալիս առանց սխալների հաշվարկել մաքսային արժեքը, իսկ մաքսային արժեքի հաշվարկման ճշտությունը հատկապես կարևոր է, քանի որ այն հանդիսանում է մաքսային վճարների հաշվարկման հիմք:

Ինկոտերմսի առաքման պայմանների առանձնահատկություններից է նաև դրանց ազդեցությունը հաշվապահական հաշվառման մեջ ապրանքների ներմուծման և արտահանման գործարքների արտացոլման վրա: Ինկոտերմսի առաքման տարբեր պայմանների դեպքում հաշվապահական հաշվառման մեջ կատարվում են տարբեր ձևակերպումներ: Հավելված 13-ում գծապատկեր 3.1.1-ի տվյալների հիման վրա ներկայացված են ներմուծման գործառնությունների սինթետիկ ձևակերպումները և ինքնարժեքի ձևավորումը՝ ելնելով Ինկոտերմսի առաքման տարբեր պայմաններից:

Հավելված 13-ի տվյալներից երևում է, որ Ինկոտերմսի առաքման դիտարկված տարբերակների դեպքում ապրանքի վերջնական ինքնարժեքը ստացվում է նույն գումարը, սակայն ինքնարժեքի առանձին բաղադրիչները կախված Ինկոտերմսի առաքման պայմաններից փոփոխվում են: Այսպես, դիտարկենք 2192 հաշիվը Ինկոտերմսի տարբեր պայմանների դեպքում (աղյուսակ 3.1.3):

¹⁴⁰ «Մաքսային կարգավորման մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 75, ՀՕ-241-Ն, ընդունված 17.12.2014թ.

**2192 «Ներմուծված ապրանքների ձեռքբերման ինքնարժեք»
հաշիվը՝ կախված Ինկոտերմսի առաքման պայմաններից (ԱՄՆ
դոլար)**

Հաշիվ	EXW	FOB	CIF	CIP	DAP	DDP
2192 «Ներմուծված ապրանքների ձեռքբերման ինքնարժեք»	280.300	280.300	280.300	280.300	280.300	280.300
21921 «Ներմուծվող ապրանքների պայմանագրային արժեք»	250.000	250.900	252.400	254.250	254.450	280.150
21922 «Տրանսպորտային ծախսեր»	3.200	2.700	1.700	200	-	-
21923 «Մաքսային վճարներ»	25.700	25.700	25.700	25.700	25.700	-
21924 «Ապահովագրական ծախսեր»	500	500	-	-	-	-
21925 «Բեռնման բեռնաթափման ծախսեր»	900	500	500	150	150	150

Հաշվապահական հաշվառման մեջ կախված Ինկոտերմսի առաքման պայմաններից ապրանքների արտահանման ժամանակ կատարվող ձևակերպումները ևս կարող են տարբերվել: Հավելված 14-ում ներկայացնենք հաշվապահական հաշվառման մեջ ապրանքների արտահանման գործառնությունների սխեմտիկ ձևակերպումները Ինկոտերմսի առաքման տարբեր պայմանների դեպքում և ելնելով այդ ձևակերպումներից աղյուսակ 3.1.4-ում ներկայացնենք 7122 «Իրացման ծախսեր արտահանման գծով» ենթահաշիվի վրա արտացոլված արտահանման ծախսերի գումարը:

**«Իրացման ծախսեր արտահանման գծով» հաշիվը՝ կախված
Ինկոտերմսի առաքման պայմաններից (ԱՄՆ դոլար)¹⁴²**

Հաշիվներ	EXW	FOB	CIF	CIP	DAP	DDP
7122 «Իրացման ծախսեր արտահանման գծով»	-	900	2.400	4.250	4.450	30.150
71221 Պահեստում գտնվող արտադրանքի, ապր., փաթեթավորման, տարայի, պահպանման ծախսեր	-	-	-	-	-	-
71222 Արտադրանքի, ապրանքների բեռնման, բեռնաթափման ծախսեր	-	400	400	750	750	750
71223 Արտադրանքի, ապրանքների իրացման տրանսպորտային ծախսեր	-	500	1.500	3.000	3.200	3.200

¹⁴¹ Աղյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ Հավելված 13-ի տվյալների հիման վրա

¹⁴² Աղյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ Հավելված 14-ի տվյալների հիման վրա

71224 Արտադրանքի, ապրանքների իրացման ապահովագրության ծախսեր	-	-	500	500	500	500
71225 Կոմիսիոն և կոնսիգնացիոն վարձատրություն	-	-	-	-	-	-
71226 Գովազդի և մարքեթինգային ծախսեր	-	-	-	-	-	-
71227 Մաքսային վճարների ծախսեր	-	-	-	-	-	25.700
71228 Արտահանման այլ ծախսեր	-	-	-	-	-	-

Այսպիսով, կարող ենք նշել, որ Ինկոտերմսի առաքման պայմանները ունեն կարևոր նշանակություն արտաքին առևտրային գործարքների կառավարման համար: Դրանք մի կողմից կարևոր են ապրանքների սեփականության իրավունքի անցման պահի որոշման ժամանակ, մյուս կողմից՝ արտահանման և ներմուծման ծախսերը բաշխելու և մաքսային արժեքը որոշելու համար, բացի այդ հաշվապահական հաշվառման մեջ արտահանման և ներմուծման գործառնությունները սինթետիկ ձևակերպումները ևս կախված են Ինկոտերմսի առաքման պայմաններից:

3.2. Արտաքին առևտրի պարտավորությունների հաշվառման և վերահսկողության կազմակերպումը

Համաշխարհային շուկայում մրցունակ լինելու և հաջողությունների հասնելու կարևոր նախապայմաններից է միջազգային հաշվարկների արդյունավետ եղանակների ընտրությունը և կիրառումը: Սա հատկապես առաջնային նշանակություն ունի արտաքին առևտրի մասնակիցների համար, քանի որ նրանք մի կողմից համաշխարհային շուկայի հիմնական դերակատարներից են, իսկ մյուս կողմից արտաքին առևտրի անընդհատ աճը հնարավոր է արդյունավետ կառավարել միայն հաշվարկների համապատասխան համակարգերի առկայության պայմաններում:

Արտաքին առևտրային գործարքները արտահանողի և ներմուծողի համար պարունակում են տարբեր ռիսկեր. արտահանողների համար ռիսկային է օտարերկրյա գնորդի կողմից չվճարումը կամ ոչ ժամանակին վճարումը, իսկ ներմուծողների համար՝ ապրանքների չստացումը կամ ուշ առաքումը: Այս ռիսկերը կարող են արտահանող կազմակերպություններում առաջացնել

իրացվել իրության խնդիրներ և էական ազդեցություն ունենալ դրամական միջոցների հոսքերի և շահույթների վրա, իսկ ներմուծողների մոտ կարող են ի հայտ գալ ապրանքների մատակարարման ժամկետների խախտումներ:

Արտաքին առևտրային գործարքներում այդ ռիսկերը նվազեցնելու և գնորդի ու վաճառողի համար հավասար պայմաններ ստեղծելու նպատակով կիրառվում են միջազգային հաշվարկների տարբեր եղանակներ:

Միջազգային հաշվարկները դրամական պահանջների և պարտավորությունների գծով վճարումների կազմակերպման և կարգավորման գործիքներից են, որոնք առաջանում են տարբեր երկրների տնտեսվարող սուբյեկտների միջև արտաքին առևտրային գործունեության իրականացման ընթացքում¹⁴³:

Միջազգային հաշվարկների կազմակերպումը կապված է մի շարք անսահմանությունների հետ, որոնցից հիմնականներն են¹⁴⁴․

- Միջազգային հաշվարկները կարգավորվում են ոչ միայն ազգային իրավական ակտերով, այլ և միջազգային բանկային կանոններով և սովորույթներով:
- Միջազգային վճարումները կատարվում են տարբեր արժույթներով և դրանց իրականացման արդյունավետության վրա ազդում է կիրառվող արտարժույթի փոխարժեքների դինամիկան:
- Միջազգային հաշվարկները որպես կանոն ունեն փաստաթղթային ձև, այսինքն՝ իրականացվում են առևտրային և ֆինանսական փաստաթղթերի միջոցով:

Արտաքին առևտրում կիրառվում են վճարահաշվարկային տարբեր ձևեր ու եղանակներ, որոնցից ավելի տարածված են՝ բաց հաշվով վճարումները, ինկասոն և ակրեդիտիվային վճարումները: Գնահատականները ցույց են տալիս, որ ԱՄՆ-ի և Մեծ Բրիտանիայի արտահանողների մոտ 30-50%-ը արտահանում են իրենց ապրանքները բաց հաշվով վճարումների պայմանով: Դա պայմանավորված է նրանով, որ արտահանողները ձգտելով զարգացնել

¹⁴³ Прокушев Е.Ф., Костин А.А., «Внешнеэкономическая деятельность», учебник, 9-е изд., Москва, Юрайт, 2016г., с. 388

¹⁴⁴ Лебедев Д.С., «Международные валютно-кредитные и финансовые отношения в схемах и таблицах», учебное пособие, Москва, Проспект, 2016, с. 139

արտասահմանյան շուկաների հետ կապերը, օգտագործում են վճարման այնպիսի եղանակներ, որոնք ավելի քիչ ծախսատար են գնորդների համար, ինչպիսին բաց հաշվով վճարումները կամ ինկասո հաշվարկներն են¹⁴⁵:

Բաց հաշվով վաճառողն առաքում է ապրանքները՝ պայմանով, որ գնորդը վճարումը կկատարի ապրանքը ստանալուց անմիջապես հետո կամ ապագա որոշակի ժամանակահատվածում: Հետևաբար հաշվարկի այս ձևը ենթադրում է առավել ագույն ռիսկ վաճառողի և նվազագույն ռիսկ գնորդի համար: Չնայած ռիսկի ակնհայտ բարձր մակարդակին, հաշվարկի այս ձևը միջազգային առևտրում առավել տարածվածն է, քան ի որ վճարման ընթացակարգը բավականին պարզ է և գումարի փոխանցումներն իրականացվում են ավելի արագ կարգով: Այս դեպքում բանկերի մասնակցությունը գործարքին, վճարման մյուս ձևերի համեմատ, շատ փոքր է: Նրանք պատասխանատու չեն ապրանքի մատակարարման, փաստաթղթերի փոխանցման և ստուգման համար:

Բաց հաշիվը կարող է դիտվել հաշվարկների առավել հարմար եղանակ այն դեպքում, երբ արտահանողը և ներմուծողը վաղեմի գործընկերներ և իրականացնում են փոքր քանակությամբ կանոնավոր առաքումներ¹⁴⁶: Այնուամենայնիվ, որքան էլ վստահելի լինեն գործընկերային հարաբերությունները միշտ էլ գոյություն ունեն չվճարման կամ չառաքման ռիսկեր: Այդ նպատակով, միջազգային բանկային արակտիկայում կիրառվում է բանկային փոխանցման այլ ձև՝ պայմանագրով նախատեսված կանխավճար դեռևս չառաքված ապրանքի համար: Կանխավճարի չափը որոշվում է կողմերի համաձայնությամբ, որն առանձին դեպքերում կարող է սահմանվել ապրանքների արժեքի 100%-ի չափով: Սակայն միջազգային առևտրում առավել հաճախ հանդիպում է մասնակի կանխավճարը (պայմանագրի արժեքի 10-33%)¹⁴⁷: Արտահանողների համար վճարման այս եղանակը ամենաապահովն է: Սակայն կանխավճարային բանկային փոխանցումը արդեն ռիսկային է գնորդի համար:

¹⁴⁵ Seyoun B. “Export-Import theory, practices and procedures”, Second Edition, Routledge, New York, 2009, page 239

¹⁴⁶ Բադանյան Լ., Սալնազարյան Ա., Չառինյան Գ., Աբգարյան Կ., Մաթևոսյան Ա. և ուրիշներ, «Ֆինանսներ, դրամաշրջանառություն և վարկ», Երևան, ՄՈԱ, 553 էջ

¹⁴⁷ Красавина Л. Н., «Международные валютно-кредитные и финансовые отношения», учебник, 3-е изд., Москва, Финансы и Статистика, 2005г, с. 202-203

Ինկասո: Ինկասո հաշվարկները միջազգային առևտրատնտեսական հարաբերություններում կիրառվում են շատ վաղուց և ունեն լայն կիրառում: Ինկասո հաշվարկները, բաց հաշվով վճարումների համեմատ ավելի ձեռնտու են վաճառողին: Յիմնական առավելություններից է այն, որ վաճառողը կարող է սահմանել գործարքի պայմաններն այն կերպով, որ գնորդը չի ստանա ապրանքի սեփականության իրավունքը մինչև դրա դիմաց վճարումը: Սակայն այն ունի թերություններ՝ ավելի բարձր միջնորդավճարների բանկին, վճարահաշվարկային փաստաթղթերի ձևակերպման ծախսերը փոխանցում են վաճառողին և հնարավոր է ստանալ կանխավճար գնորդից մինչև ապրանքների բարձրումը: Եթե համեմատենք ինկասոն ակրեդիտիվի հետ, ապա այն ավելի մատչելի է, քան ակրեդիտիվը, սակայն հուսալիությունամբ զիջում է դրան: Յիմնական թերությունն է, որ գնորդը կարող է ուշացնել վճարումը, անվճարունակ գտնվել կամ հրաժարվել վճարումից: Այս դեպքում վաճառողից կպահանջվեն լրացուցիչ ծախսեր ապրանքը հետ վերադարձնելու կամ այլ գնորդ գտնելու համար: Այդ պատճառով արտահանողը պետք է համաձայնվի հաշվարկները իրականացնել այս եղանակով միայն այն դեպքում, եթե նրան չի հաջողվել համաձայնվել ակրեդիտիվի բացման հետ:

Ակրեդիտիվը միջազգային առևտրատնտեսական հարաբերություններում կիրառվում է շատ վաղուց: Այն համարվում է վճարումների ամենաարդար եղանակը, որը պաշտպանում է ինչպես վաճառողի, այնպես էլ գնորդի շահերը¹⁴⁸: Վաճառողի համար հիմնական առավելությունն է ներմուծողի կողմից գումարների վճարման երաշխիքն է: Գնորդի համար հիմնական առավելությունն է, որ վճարումը իրականացվում է մատակարարի կողմից սահմանված փաստաթղթերի ներկայացման դեպքում և միայն ապրանքների առաքումից հետո: Չնայած նշված առավելություններին, այն համարվում է հաշվարկի առավել բարդ ձև, քանի որ վճարման ստացումը կապված է փաստաթղթերի ճշգրիտ ձևակերպման և դրանք ժամանակին բանկ ներկայացնելու հետ:

¹⁴⁸ Мальных А.В., «Документарный аккредитив в международной торговле», Москва, Финансы и кредит, N 47(287), 2007, с. 29

Ակրեդիտիվների սինթետիկ հաշվառումը անհրաժեշտ է վարել 254 «Այլ հաշիվներ բանկերում»¹⁴⁹ հաշվի համապատասխան 2541 «Ակրեդիտիվներ» ենթահաշիվների միջոցով: Կարծում ենք, որ այդ հաշվին նպատակահարմար կլինի բացել նաև ենթահաշիվներ՝ 25411 «Ակրեդիտիվներ երկրի ներսում» և 25412 «Ակրեդիտիվներ արտերկրում», իսկ անալիտիկ հաշվառումը՝ հաշվետվությունների կազմման և անալիտիկ հնարավորությունների մեծացման համար, նպատակահարմար է վարել ոչ միայն ըստ առանձին ակրեդիտիվների, այլև ըստ երկրների, պայմանագրերի և արժույթների:

Ակրեդիտիվային հաշվարկների առանձնահատկություններից է նաև Ինկոտերմսի առաքման պայմանների հետեղած կապը: Կարող է թվալ, որ այս գործիքների միջև չկա ուղղակի կապ, և պայմանագրի կողմերը ակրեդիտիվային հաշվարկների դեպքում կարող են ընտրել Ինկոտերմս-2010 առաքման 11 պայմաններից ցանկացած մեկը: Այս մասին է փաստում այն, որ Ինկոտերմս 2010-ի գործողության շրջանակը սահմանափակված է արտաքին առևտրային պայմանագրի շրջանակներով և կապված չէ ապրանքների միջազգային պայմանագրերի մաս կազմող այլ պայմանագրերի հետ: Դրա հետ մեկտեղ ակրեդիտիվի միասնական կանոններում նշված է՝ «Ակրեդիտիվը գործարք է, որն անկախ է ապրանքների առուվաճառի պայմանագրից և ցանկացած այլ պայմանագրից, որի վրա այն կարող է հիմնված լինել»¹⁵⁰:

Մասնագիտական գրականության մեջ նշվում է, որ եթե առաքման պայմանները նշված են ակրեդիտիվում, որպես ապրանքի կամ պայմանագրի արժեքի նկարագրու-թյան մաս, ապա այդպիսի պայմանները պետք է արտացոլվեն նաև հաշիվ ապրանքագրի մեջ: Բանկային պրակտիկան այնպիսին է, որ բանկերի մեծ մասը ակրեդիտիվի պայմանագրում ապրանքի նկարագրության մեջ նշվում են Ինկոտերմսի պայմանները¹⁵¹:

Այսպիսով, պայմանագրում Ինկոտերմսի պայմանների օգտագործումը պահանջում է դրա տեղափոխում հաշիվ ապրանքագիր, իսկ այնտեղից արդեն այն կներառվի ակրեդիտիվի

¹⁴⁹ Կազմակերպությունների Ֆինանսատնտեսական գործունեություն հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլան և դրակիրառման հրահանգ, ՀՀ ՖՆ Յրաման N 353-Ն, 17.04.2012թ.

¹⁵⁰ "Uniform Custom and Practice for Documentary Credits", (UCP-600), came into effect on 01 July 2007, article 4

¹⁵¹ Шакирова Э. «Использование Инкотермс при расчетах в форме документарного аккредитива», Москва, «Международные банковские операции», N1/2012, 2012г, с. 49

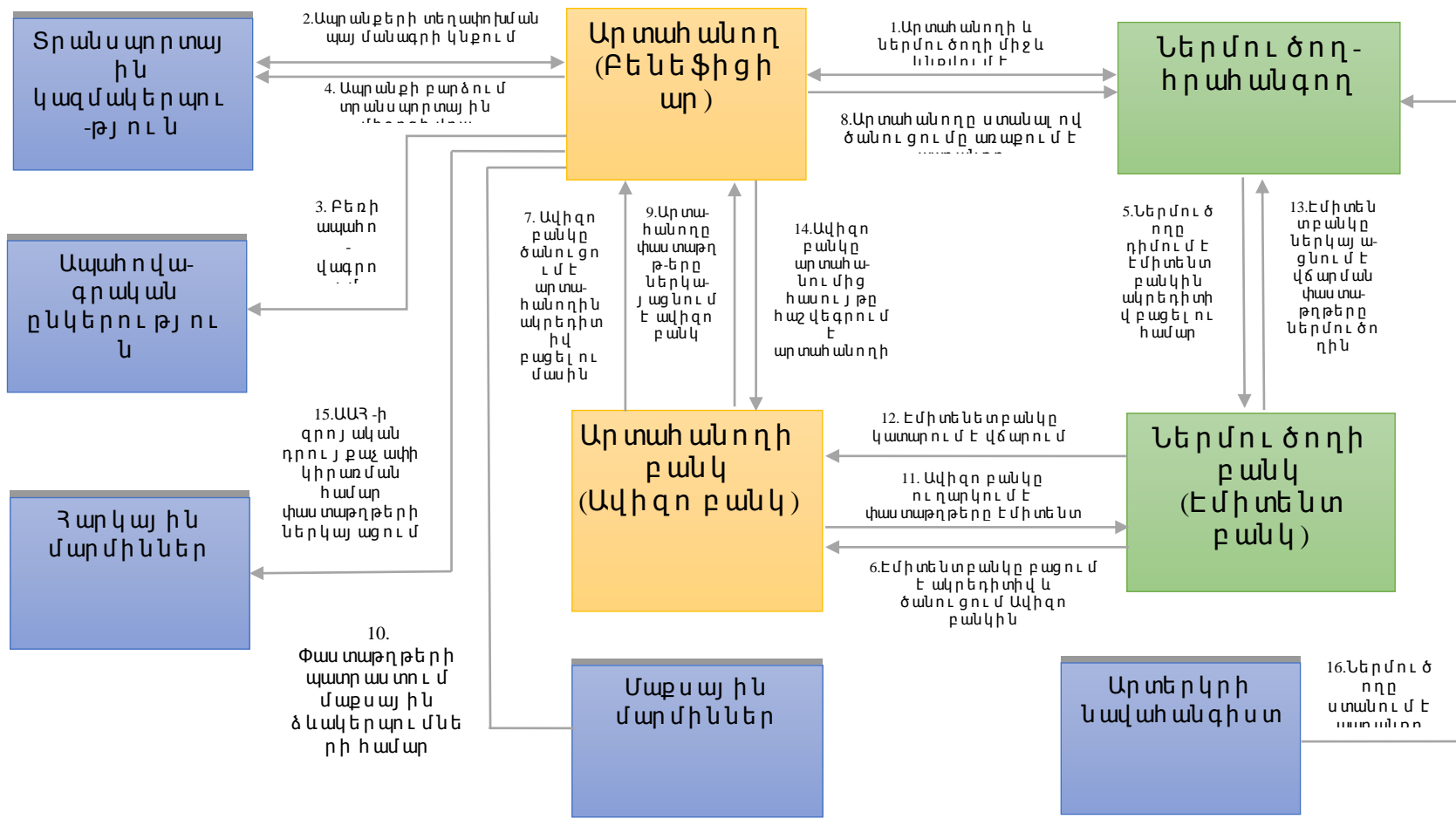
պայմանների մեջ և ըստ էության կլիսի ակրեդիտիվը բացահայտելու նախապայման¹⁵²:

Ինկոտերմսի առաքման որոշ պայմանների (EXW, FCA, FAS, FOB) դեպքում առաքումը կազմակերպում է գնորդը իր ռիսկով և իր հաշվին, իսկ վաճառողը տրանսպորտային ծախսերի կատարման և վճարման պարտավորություն չի կրում: Յետևաբար, այս դեպքերում վաճառողի մոտ չեն կարող լինել տրանսպորտային փաստաթղթերի օգուտ գնորդի: Չնայած դրան Ինկոտերմսի առաքման պայմաններում նշված է, որ FCA, FAS և FOB պայմանների դեպքում, վաճառողը կարող է աջակցություն ցույց տալ գնորդին նրա հաշվին և ռիսկով տրանսպորտային փաստաթղթերը ձեռք բերելու հարցում: Որպեսզի վաճառողը կարողանա բանկին ներկայացնել տրանսպորտային փաստաթղթեր, գնորդը պետք է նրան իրավունք տա կնքել առաքման պայմանագիր դրանից բխող բոլոր իրավունքներով և պարտականություններով, չնայած նրան, որ առաքումը վճարվում է գնորդի կողմից և ապրանքների պահպանման բոլոր ռիսկերը արդեն անցել են գնորդին: Այդ պատճառով գնորդի տեսանկյունից տրամաբանական չէ առաքման այդ պայմանների դեպքում համաձայնվել հաշվարկները իրականացնել ակրեդիտիվով:

Այսպիսով, միանշանակ չենք կարող պնդել, որ ակրեդիտիվի կիրառման դեպքում չի կարելի օգտագործել առաքման վերոնշյալ պայմանները այն պատճառով, որ վաճառողը չունի տրանսպորտային փաստաթղթերի օգուտ գնորդի: Սակայն, քանի որ գնորդի կողմից վաճառողին տրված առաքման պայմանագիր կնքելու հանձնարարությունը համարվում է ռիսկային քայլ, կարծում ենք, որ, եթե ինչ որ պատճառներով ակրեդիտիվի կիրառումը պայմանագրի պարտադիր պայման է համարվում, ապա ավելի տրամաբանական է ընտրել առաքման պայմաններ C կամ D խմբերից:

Գծապատկեր 3.2.1-ում ներկայացնենք ակրեդիտիվային հաշվարկների իրականացման փուլերը, այն դեպքում երբ ապրանքների միջազգային առևտրական պայմանագիրը կնքված է CIF առաքման պայմանով:

¹⁵² Голубчик А.М., «Влияние базисных условий поставки Инкотермс на международные расчеты с использованием аккредитива», Москва, Российский внешнеэкономический вестник, N 4-2014, с. 98



Գծապատկեր 3.2.1 Ակրեդիտիվային հաշվարկների կատարման հաշորդականությունը CIF առաքման պայմանի դեպքում¹⁵³

¹⁵³ Գծապատկերը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ հիմնվելով միջազգային հաշվարկների գծով մասնագիտական գրականության և Առևտրի միջազգային պալատի կողմից մշակված Ինկոտերմսի առաքման պայմանների ուսումնասիրության վրա

Ապրանքների արտահանման և ներմուծման ժամանակակից տնտեսական կատարվող վճարումների հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլման կարգը և սկսված է ինկոտերմսի առաքման պայմաններից: Առյուսակ 3.2.1–ում ներկայացնենք ապրանքների ներմուծման գործառնությունները CIF առաքման պայմանով և ակրեդիտիվով վճարումների դեպքում օգտագործելով գծապատկեր 3.1.1-ի տվյալները:

Առյուսակ 3.2.1

**Ներմուծման գործառնությունների սինթետիկ ձևակերպումները
CIF առաքման և ակրեդիտիվ վճարումների պայմանով**

Գործառնության բովանդակությունը	Դե-բետ	Կրե-դիտ	Գումար (ԱՄՆ դոլար)	Գումար (դրամ)
24.10.2017թ.				
Ակրեդիտիվի բացում 252.400*482,23	25412	2531	252.400	121.714.852
03.11.2017թ.				
Ապրանքների սեփականության իրավունքի անցման պահին պայմանագրային արժեքով 252.400*484.37	21921	52122	252.400	122.254.988
17.11.2017թ.				
Բեռնման-բեռնաթափման ծախսերի գումարով (500*486.78)	21925	52132	500	243.390
Տրանսպորտային ծախսերի գումարով (1500+200)*486.78	21922	52121	1500	827.526
23.11.2017թ.				
Մաքսային վճարումների գումարով 25.700*483.86	21923	5247	25.700	12.435.202
27.11.2017թ.				
Ակրեդիտիվի սպասարկման համար բանկին կատարված վճարում 252*484.17	21926	2521	252	122.010
Ապրանքի մուտք փաստացի ինքնարժեքով (280.300+252)*484.17	216	2192	280.552	135.834.862
28.11.2017թ.				
Ստացված ապրանքների դիմաց մատակարարի հանդեպ պարտքի մարումը ակրեդիտիվից	52122	25412	252.400	121.714.852
Արտարժույթի փոխարժեքային տարբերությունը 252.400* (484.37-482.23)	7251	52122	252.400	540.136

Կախված կազմակերպության հաշվային քաղաքականություններից և ակրեդիտիվի սպասարկման համար գանձված միջնորդավճարները կարող են ներառվել ներմուծվող ակտիվների ինքնարժեքում կամ ճանաչվել որպես ծախս: Մեր կարծիքով, ֆինանսական և հարկային հաշվառումների միջև տարբերություններից խուսափելու համար, ճիշտ է հաշվառել այդ միջնորդավճարները ծախսերի կազմում:

Արտաքին առևտրային պայմանագիր կնքելիս կարևոր նշանակություն ունի միջազգային հաշվարկների եղանակի ընտրությունը, քանի որ դրանից կախված է նաև արտաքին առևտրային գործարքների արդյունավետությունը: Արտահանման ներմուծման գործարքների արդյունավետության գնահատման համար օգտագործել ենք մասնագիտական գրականության մեջ առաջարկած մեթոդիկան¹⁵⁴, որը ներկայացված է աղյուսակ 3.2.2-ում և 3.2.3-ում:

Աղյուսակ 3.2.2

Արտանքների արտահանման ժամանակ օգտագործվող վճարումների տարբեր եղանակների համեմատական արդյունավետության գնահատումը

Յ/Յ	Ցուցանիշ	Կանխավճար	Ակրեդիտիվ	Ինկասո	Բաց հաշիվ
1.	Արտադրանքի ինքնարժեք (հազ. դրամ)	220	220	220	220
2.	Մինչև մաքսային սահմանը կատարված ծախսեր (հազ. դրամ)	20	20	20	20
3.	Մաքսային վճարներ (հազ. դրամ)	25	25	25	25
4.	Արտադրանքի ինքնարժեք (մինչև և ՅՅ սահմանը), (հազ. դրամ)	265	265	265	265
5.	Արտահանման գործարքի ժամանակահատված (ապրանքի առաքման պահից մինչև հասույթի ստացումը), (օր)	10	20	30	40
6.	Առևտրային բանկերում վարկերի միջին տարեկան տոկոսադրույք (%)	13	13	13	13
7.	Փոխառու կապիտալի գինը արտահանման գործարքի ընթացքում (կետ 6/365*կետ 5),(%)	0.36	0.71	1.07	1.42
8.	Փոխառու կապիտալի գումարը (կետ 4 *կետ 7), (հազ. դրամ)	0.94	1.89	2.83	3.78
9.	Արտադրանքի ինքնարժեքը հաշվի առած փոխառու կապիտալի գինը (կետ 4+կետ 8) (հազ. դրամ)	265.94	266.89	267.83	268.78
10.	Արտահանումից ստացված հասույթ (հազ. դրամ)	310	310	310	310
11.	Արտահանման գործարքի արդյունավետություն (%) (100-Կետ 9/Կետ 10*100)	14.21	13.91	13.60	13.30

¹⁵⁴ Григорьев Ю.А. «Новый свод бухгалтерских проводок. Анализ, комментарии, практика», 2-е изд, М.: Книжный мир, 2002г.

Աղյուսակի 3.2.2-ի տվյալներից երևում է, որ արտահանողի համար հաշվարկների ամենաարդյունավետ եղանակը կանխավճարային փոխանցումն է, այնուհետև ակրեդիտիվը, ինկասուն և հետո միայն բաց հաշվով վճարումները:

Նշված վճարումների եղանակները օգտագործվում են նաև ներմուծման գործարքների ժամանակ, սակայն այդ դեպքում արդեն արդյունավետությանը կունենա հակառակ նշանակություն: Ներմուծման գործարքների իրականացնելիս վճարումների եղանակների արդյունավետությանը գնահատելու համար կարող է օգտագործվել աղյուսակ 3.2.3-ը:

Աղյուսակ 3.2.3

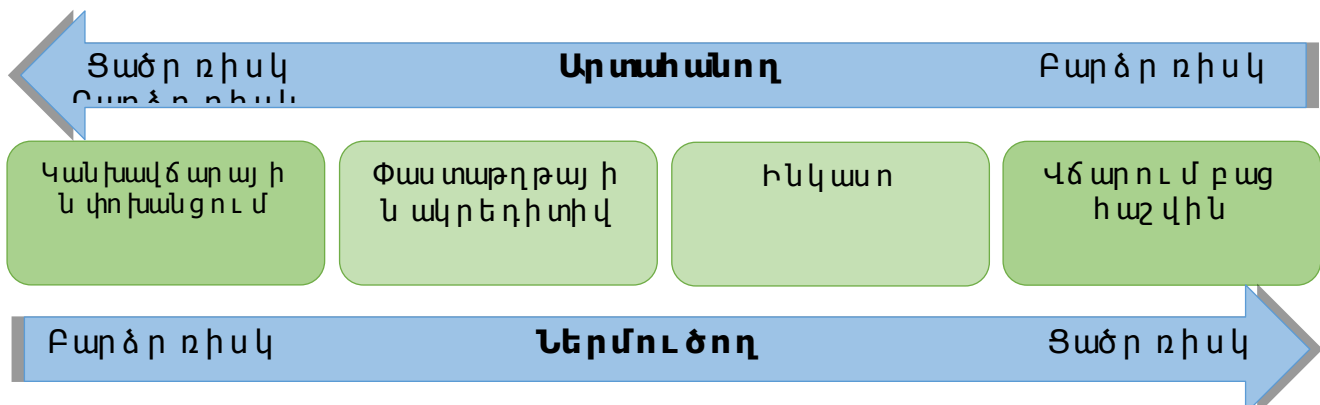
Ապրանքների ներմուծման ժամանակ օգտագործվող վճարումների տարբեր եղանակների համեմատական արդյունավետության գնահատումը

Զ/Բ	Ցուցանիշ	Ակրեդիտիվ	Ինկասո	Բաց հաշիվ
1.	Ապրանքի արժեքը FOB գներով (մատակարարի երկրում) (հազ. դրամ)	130	130	130
2.	Կանխավճար բաց հաշվով վճարումների դեպքում (հազ. դրամ)	-	-	30
3.	Բանկային երաշխիք (պայմանականորեն 5 տոկոս վճարման գումարից) (հազ. դրամ)	-	6.5	-
4.	Մինչև 33 սահմանը ապրանքի տեղափոխման ծախսեր (հազ. դրամ)	15	15	15
5.	Մաքսային արժեք (կետ 1+կետ 3+կետ 4), (հազ. դրամ)	145	151.5	145
6.	Մաքսային վճարներ (հազ. դրամ)	14.5	15.15	14.5
7.	Ապրանքների առաքման ծախսեր (հազ. դրամ)	28	28	28
8.	Ապրանքների ներմուծման ընդհանուր ծախսեր (կետ 5 + կետ 6+կետ 7) (հազ. դրամ)	187.5	194.65	187.5
9.	Ներմուծման գործարքի տևողություն (օր)	50	40	42
10.	Առևտրային բանկերում վարկերի միջին տարեկան տոկոսադրույք, (%)	13	13	13
11.	Առևտրային բանկերում վարկերի միջին տարեկան տոկոսադրույք մեկ օրվա համար (կետ 10/365), (%)	0.036	0.036	0.036
12.	Փոխառու կապիտալի գինը ներմուծման գործարքի ընթացքում (կետ 8*կետ 9*կետ 11)	3.34	2.77	2.8
13.	Ներմուծման ընդհանուր ծախսեր՝ հաշվի առած փոխառու կապիտալի գինը (կետ 8 + կետ 12) (հազ. դրամ)	190.84	197.42	190.3
14.	Ապրանքների իրացումից հասույթ	240	240	240

	(հազ. դրամ)			
15.	Ներմուծման գործարքի արդյունավետություն (100-Կետ 13/Կետ 14*100) (%)	20.48	17.74	20.71

Այսուհետև 3.2.3-ից երևում է, որ ներմուծման դեպքում ավելի նպատակահարմար է բաց հաշվով վճարումը, սակայն այն ավելի հազվադեպ է օգտագործվում, քանի որ ձեռնտու չէ արտահանողին: Ինկասո վճարումները ավելի նախընտրելի են ներմուծողին ի տարբերություն ակրեդիտիվի, սակայն դրանց արդյունավետությունը նվազում է կապված բանկային երաշխիքի համար կատարված ծախսերի հետ:

Ելնելով նշված միջազգային հաշվարկների վերաբերյալ կատարված վերլուծություններից կարող ենք գրաֆիկորեն պատկերել արտահանողի և ներմուծողի համար միջազգային հաշվարկների դասակարգումը ըստ հոսքի ուղղության աստիճանի:



Գծապատկեր 3.2.2 Միջազգային հաշվարկների դասակարգումը ըստ հոսքի ուղղության աստիճանի¹⁵⁵

Այսպիսով, ամփոփելով արտաքին առևտրային պարտավորությունների հաշվառմանը և վերահսկողության վերաբերյալ կատարված ուսումնասիրությունները կարող ենք նշել՝

- ✓ Արտաքին առևտրում կիրառվում են վճարման տարբեր ձևեր ու եղանակներ, որոնց ընտրության վրա ազդում են ինչպես կոնկրետ երկրի օրենսդրությունը, այնպես էլ միջազգային բանկային կանոններն ու սովորույթները, գործընկերների

¹⁵⁵ Գծապատկերը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ կատարված վերլուծությունների հիման վրա:

միջև վստահությունը, գործընկերոջ վճարունակությունը և հեղինակությունը:

- ✓ Վճարումների եղանակների ընտրության ժամանակ անհրաժեշտ է նել դրանց հուսալիությունից, այս կամ այն վճարման եղանակի համեմատական առավելություններից և թերություններից:
- ✓ Արտաքին առևտրային պայմանագիր կնքելիս կարևորվում է միջազգային հաշվարկների եղանակի ընտրությունը, քանի որ դրանից կախված է նաև արտաքին առևտրային գործարքների արդյունավետությունը:
- ✓ Արտաքին առևտրային պարտավորությունների հաշվապահական հաշվառումը ունի առանձնահատկությունները, և դրանց արտացոլումը հաշվառման մեջ կախված է նաև ինկոտերմսի առաքման պայմաններից:

3.3. Արտաքին առևտրի ներքին վերահսկողություն արդյունավետության բարելավման հայեցակարգային մոտեցումները

Կազմակերպության հաջող զարգացումը անմիջականորեն կապված է ներքին վերահսկողություն համակարգի կառուցման հետ: Ներքին վերահսկողությունը կարևոր տեղ է զբաղեցնում կազմակերպությունների կառավարման համակարգում: Անհրաժեշտ է ուշադրություն դարձնել դրա արդյունավետության բարձրացմանը, քանի որ օրենսդրությանը, ստանդարտներին և ներքին կանոնակարգերի պահանջներին համապատասխանությունը, \$ինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության ապահովումը հնարավոր է միայն արդյունավետ ներքին վերահսկողություն համակարգի առկայության դեպքում¹⁵⁶:

Մասնագիտական գրականության մեջ կան ներքին վերահսկողություն համակարգի տարբեր սահմանումներ: Ներքին վերահսկողությունը ակտիվների պահպանման, հաշվապահական հաշվառման հուսալիության, գործառնությունների

¹⁵⁶ Каковкина Т.В., «Система внутреннего контроля как средство выявления рисков организации», статья, журнал «Международный бухгалтерский учет», N 36 (330), Москва, 2014г, с. 37

արդյունավետության բարձրացման և օրենքների ու կանոնակարգերի համապատասխանության ապահովման համար կազմակերպությանը ընդունված մեթոդների և միջոցների ամբողջությունն է¹⁵⁷:

Ներքին վերահսկողությունը կառավարման համար պատասխանատու անձանց, ղեկավարության ու այլ անձնակազմի կողմից նախագծված, իրականացվող և պահպանվող գործընթաց է, որը նպատակ ունի ապահովել ողջամիտ երաշխիք կազմակերպության նպատակներին հասնելու համար՝ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների հուսալիության, գործառնությունների արդյունավետության և արտադրողականության և գործող օրենքների ու այլ իրավական ակտերի համապատասխանության հետ¹⁵⁸:

Կազմակերպություններում ներքին վերահսկողության համակարգը հիմնված է փոխկապակցված նպատակների վրա: Մասնագիտական գրականության ուսումնասիրության արդյունքում ամփոփվել են արտաքին առևտրային գործունեության ներքին վերահսկողության հիմնական նպատակները¹⁵⁹:

- Կազմակերպության արտաքին առևտրային գործունեության դիտարկում և ստուգում,
- Գործող օրենսդրությանը, ստանդարտներին և ներքին կանոնակարգերի պահանջներին համապատասխանության ապահովում,
- Արտաքին առևտրային գործունեության վերաբերյալ ղեկավարությանը ժամանակին տեղեկատվության տրամադրում կառավարչական որոշումների կայացման համար,
- Արտաքին առևտրի ոլորտում ընդունված որոշումների հիմնավորվածության և արդյունավետության ապահովում,

¹⁵⁷ Weygandt J., Kieso, Kimmel P. D.: Financial Accounting; 9th edition, Wiley, 2013, page 335

¹⁵⁸ International Standard on Auditing 315 “Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment”, International Federation of Accountants, New York, 2009, point 4(c)

¹⁵⁹ Голощапов Н. А., Соколов А. А., «Контроль и ревизия», Москва, Альфа-Пресс, 2007, с. 119-120;

Phillips F., Libby R., Libby P.: Fundamentals of Financial Accounting: 5th edition, Irwin Accounting, McGraw-Hill Education, 2015, p. 211;

Kimmel P. D., Weygandt J., Kieso D.: Financial Accounting, Binder Ready Version: Tools for Business Decision Making, 8th edition, Wiley, 2015, p. 319

- Արտաքին առևտրային գործարքների իրականացման ժամանակ շեղումների և անբարենպաստ դեպքերի բացահայտում և վերհանում, ռիսկերի նվազեցում,
- Ներմուծվող և արտահանվող ապրանքների պահպանման ապահովում՝ դրանց շարժման բոլոր փուլերում,
- Վճարահաշվարկային գործարքների նկատմամբ վերահսկողություն, դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերի կառավարում,
- Ժամանակին և արժանահավատ ֆինանսական հաշվետվությունների կազմում:

Ելնելով վերոնշյալից, մեր կողմից առանձնացվել են կազմակերպություններում ներքին վերահսկողության համակարգի չորս հիմնական ուղղությունները (գծապատկեր 3.3.1):



Գծապատկեր 3.3.1 Արտաքին առևտրային գործունեության ներքին վերահսկողության հիմնական ուղղությունները

Յամադայն ԱՄՍ 315 «Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրամիջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով» առանձնացվում են ներքին վերահսկողության համակարգի 5 տարրեր¹⁶⁰

1. Վերահսկողության միջավայր,
2. Կազմակերպության ռիսկերի գնահատման գործընթաց,
3. Տեղեկատվական համակարգ,
4. Վերահսկողական ընթացակարգեր,
5. Վերահսկողության տարրերի մոնիթորինգ:

Արտաքին առևտրային գործունեությունն իրականացնող կազմակերպություններում վերահսկողության համակարգի

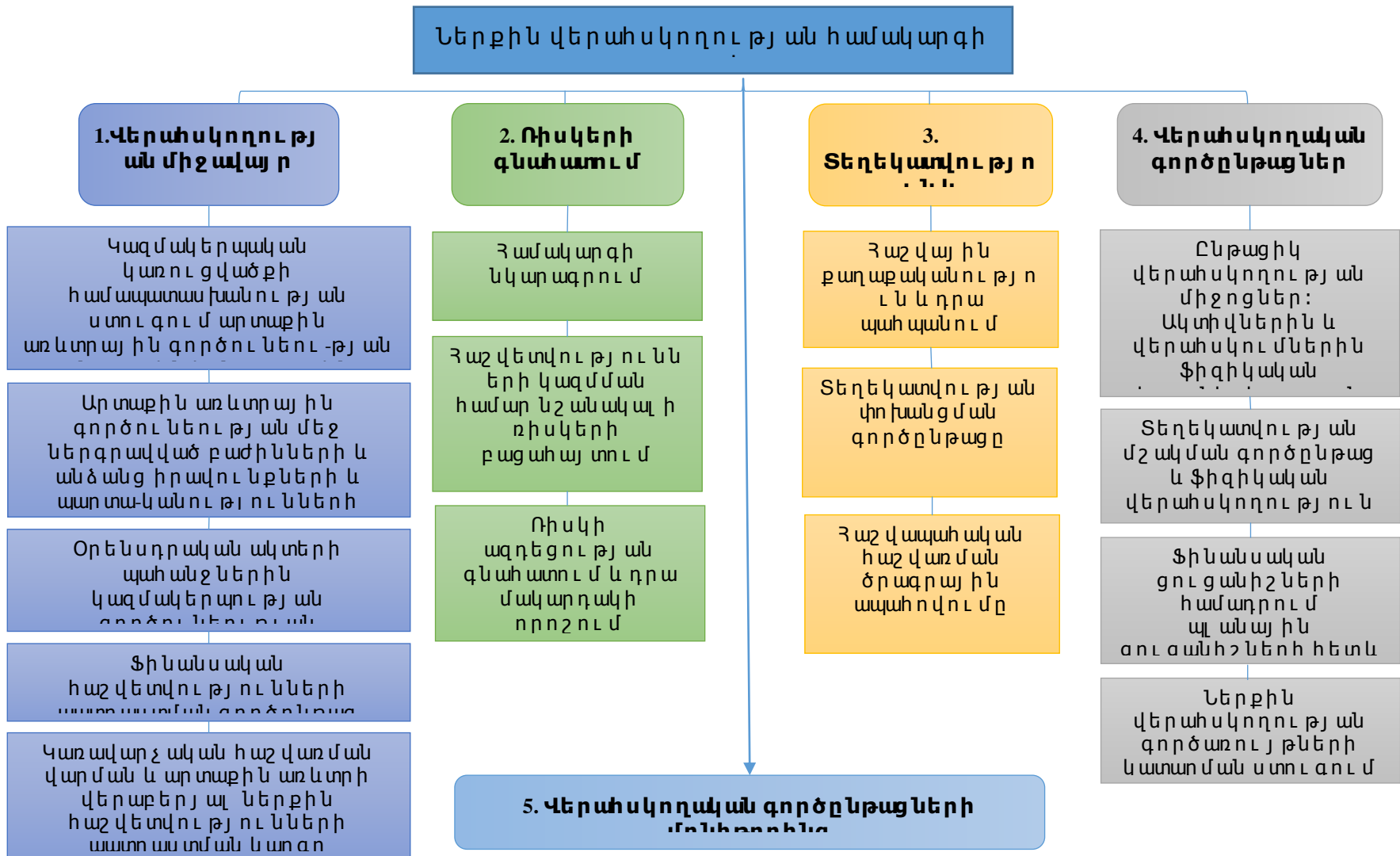
¹⁶⁰ International Standard on Auditing 315 “Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment”, International Federation of Accountants, New York, 2009, point 14-32

Նշված հինգ տարրերի բովանդակությունը ներկայացնենք գծապատկեր 3.3.2-ում:

Ներքին վերահսկողության համակարգի նշված հինգ տարրերի արդյունավետությունը և հուսալիությունը գնահատելու համար կարելի է իրականացնել ներքին վերահսկողության համակարգի թեստավորում: Վերահսկողության թեստավորումներն իրականացվում են հետևյալների արդյունավետությունը գնահատելու համար¹⁶¹:

- Հաշվապահական և ներքին վերահսկողության համակարգերը նախագծված են համապատասխան կերպով՝ էական խեղաթյունները կանխելու համար,
- Նշված համակարգերը ժամանակահատվածի ընթացքում արդյունավետորոժել են:

¹⁶¹ ACCA Paper F8 “Audit and Assurance”, Tenth edition, BPP Learning Media Ltd, London, 2017, page 186



Գծապատկեր 3.3.2 Ներքին վերահսկողության համակարգի տարրերը¹⁶²

¹⁶² Գծապատկերը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ ԱՄՍ 315 ստանդարտի վերլուծության հիման վրա

Ներքին վերահսկողության համակարգի թեստավորումը թույլ է տալիս ապահովել վերահսկողության միջոցների արդյունավետությունը, ինչպես նաև դրանց անընդհատ կատարելագործումը: Արտաքին առևտրի ներքին վերահսկողության համակարգը գնահատելու համար նպատակահարմար ենք համարում օգտագործել թեստավորման մոտեցում: Այդ նպատակով վերահսկողության հիմնական տարրերի գնահատման համար մշակվել են թեստեր, որոնք անցկացվել են արտահանում և ներմուծում իրականացնող վեց կազմակերպություններում՝ «Չանգեզուրի պլանձամուլիբդենային կոմբինատ» ՓԲԸ, «Թամարա» ՍՊԸ, «Սպայկա» ՍՊԸ, «Դերժավա-Ս» ՓԲԸ, «Յուրա» ՍՊԸ, «ԷֆֆեկտԳրուպ» ՓԲԸ:

Այդ ուսակ 3.3.1-ում ներկայացված է թեստ, որն անցկացվել է «Չանգեզուրի պլանձամուլիբդենային կոմբինատ» ՓԲԸ-ի օրինակով: Թեստի արդյունքների հիման վրա հնարավոր է գնահատել ներքին վերահսկողության համակարգի առաջին տարրի՝ վերահսկողության միջավայրի հոլսալիությունը: Ներկայացված թեստային հարցերից յուրաքանչյուր «Այո» պատասխանի համար տրվում է մեկ միավոր Այո պատասխանների սյունակում, իսկ «Ոչ» պատասխանի համար՝ 0 միավոր Ոչ պատասխանների սյունակում:

Այդ ուսակ 3.3.1

Վերահսկողության միջավայրի հոլսալիության գնահատման թեստ
«Չանգեզուրի պլանձամուլիբդենային կոմբինատ» ՓԲԸ-ի օրինակով¹⁶³

Ցուցանիշ	Այո	Ոչ
1. Կազմակերպական կառուցվածք		
1.1 Կազմակերպական կառուցվածքը արդյունք համապատասխանում է կազմակերպության գործունեության բնույթին և մասշտաբին	1	
1.2 Հաշվապահական հաշվառման համակարգը արդյունք համապատասխանում է կազմակերպության գործունեության ծավալներին	1	
1.3 Կազմակերպությունում առկա է՝ հատուկ մասնագիտացված ներքին վերահսկողության ստորաբաժանում	1	
1.4 Արտաքին առևտրային գործունեության հաշվապահական		0

¹⁶³ Մյուս կազմակերպությունների վերահսկողության միջավայրի հոլսալիության գնահատման թեստերը ներկայացված են Հավելված 16-ում

հաշվառումը վարվում է՝ հատուկ մասնագիտացված բաժնի միջոցով		
1.5 Մշակված է արդյո՞ք արտաքին առևտրային գործունեության փաստաթղթաշրջանառության կարգևարդյո՞ք դրան հետևում են	1	
1.6 Մշակված են աշխատակիցների պատրաստումների նկարագիրը, արդյո՞ք դրան հետևում են և ժամանակին կատարվում են ճշգրտումներ	1	
2. Իրավունքների և պարտականությունների բաշխում		
Աղյուսակ 3.1.1-ի շարունակություն		
2.1 Հաստատված են արտաքին առևտրային գործունեության վերաբերյալ տեղեկատվության, ապրանքանյութական արժեքների նկատմամբ հասանելիության իրավունքները և պարտականությունները		0
2.2 Հաստատված են արդյո՞ք արտաքին առևտրային գործունեության իրականացման իրավունքները և պարտականությունները	1	
2.3 Հաստատված են արդյո՞ք արտաքին առևտրի հաշվառման վարման իրավունքները և պարտականությունները և գործում են դրանք	1	
3. Կադրային քաղաքականություն		
3.1 Պարբերաբար իրականացվում է՞ կադրերի վերապատրաստում	1	
3.2 Կադրերի հոսունություն մակարդակ ցածր է՞		0
3.3 Կադրերի որակավորման մակարդակը արդյո՞ք համապատասխանում է տեխնիկական և նորմատիվային ակտերի պահանջներին	1	
4. Ֆինանսական հաշվետվությունների պատասխան		
4.1 Հաշվետվություններին կազմման ժամկետների պահպանվում են՞	1	
4.2 Առկա՞ արտաքին առևտրի հաշվառման իրականացման կանոններ	1	
4.3 Իրականացվում են միջոցառումներ հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողություն համակարգի բարելավման ուղղությամբ	1	
5. Ներքին կառավարչական հաշվետվությունների պատասխան		
5.1 Սահմանված են արդյո՞ք արտաքին առևտրի վերաբերյալ ներքին հաշվետվություններին ձևեր և դրանց լրացման կարգ	1	
5.2 Սահմանված են արդյո՞ք ներքին հաշվետվություններին կազմման և ներկայացման ժամկետները	1	
5.3 Ներքին հաշվետվություններին տվյալները արդյո՞ք համեմատվում են կառավարչական հաշվառման տվյալների հետ	1	
5.4 Իրականացվում է արդյո՞ք շեղումների վերլուծություն	1	
Վերահսկողական համակարգի հուսալիություն (%)		=16/19*100=84%

Վերահսկողություն միջավայրի հուսալիության մակարդակը կարելի է գնահատել միավորների գումարը հարաբերելով հարցերի քանակին՝ արտահայտված տոկոսով:

Աղյուսակ 3.3.1-ի տվյալների հիման վրա վերահսկողության համակարգի հուսալիությունը կստացվի՝

Միավորների գումար/ Յարգերի ընդհանուր քանակ *100% = 16/19*100%=84%:

Ներքին վերահսկողության կարևոր տարրերից է նաև ռիսկերի գնահատումը: Տնտեսական գործունեության ընթացքում գրեթե յուրաքանչյուր կազմակերպություն ենթարկվում է բազմաթիվ արտաքին և ներքին գործոնների, որոնց հետևանքով բազմաթիվ ռիսկեր են առաջանում: Այդ ռիսկերը կարող են նշանակալի ազդեցություն ունենալ ինչպես կազմակերպության գործունեության, այնպես էլ ֆինանսական հաշվետվությունների ցուցանիշների վրա:

Արտաքին առևտրային գործունեություն իրականացնող կազմակերպություններում ռիսկերի գնահատման գործընթացը ունի բարդ կառուցվածք, ինչը կապված է արտաքին առևտրային գործունեությանը բնորոշ ռիսկերի տարբեր տեսակների և ծավալների հետ: Կատարված ուսումնասիրության արդյունքում տարանջատվել են արտաքին առևտրային գործունեության հետ կապված ռիսկերը (աղյուսակ 3.3.2):

Աղյուսակ 3.3.2

Արտաքին առևտրային գործունեության ռիսկերը¹⁶⁴

Ռիսկ	Բովանդակություն, առաջացման պատճառները
Առևտրային ռիսկ	Գործարքը կարող է տեղի չունենալ, ինչի արդյունքում տնտեսվարող սուբյեկտը չի ստանա քիզնեսի զարգացման համար անհրաժեշտ ֆինանսական արդյունք: Դա կարող է հանգեցնել տնտեսվարող սուբյեկտի ֆինանսական վիճակի վատթարացման, քանի որ արտաքին առևտրային գործարքների յուրահատկություններից է պայմանագրի համաձայնեցման, կնքման և կատարման ժամկետների միջև երկար տևողությունը:
Ֆինանսական ռիսկ	<p><i>Իրացվելի իրության ռիսկը</i> հավանականությունն է, որ արտահանողը կամ ներմուծողը չի վիճակի չել ինի ժամանակին կատարել արտաքին առևտրային պայմանագրով նախատեսված պարտավորությունները:</p> <p><i>Արտարժույթային ռիսկը</i> արտարժույթի փոխարժեքների տատանման արդյունքում արտահանողի (ներմուծողի) կորուստների կրելու հավանականությունն է:</p>

¹⁶⁴ Демина И.Д., Сидоренков Г.Н. «Основные направления управления рисками и таможенного контроля за деятельностью организаций, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность», Финансы и кредит, № 24 (262), 2007, с. 28-37

<p>Չ աջ վապահակ ան հաշվառման և \$ֆինանսական հաշվետվություններին տվյալների խեղաթյուրման ռիսկը</p>	<p>Այս ռիսկը պայմանավորված է արտահանման և ներմուծման գործարքների առանձնահատկություններով, որոնք մեծ ազդեցություն ունեն հաշվառման կազմակերպման և \$ֆինանսական հաշվետվություններին ձևավորման վրա և կարող են առաջացնել հաշվառման տվյալների և հաշվետվություններին խեղաթյուրումներ:</p>
<p>Արտաքին առևտրային գործարքի անարդյունավետության ռիսկ</p>	<p>Ռիսկը առաջանում է այն դեպքում, երբ տնտեսվարող սուբյեկտի կողմից արտաքին առևտրային պայմանագրով սահմանված պարտականությունները կատարելու համար կատարված ծախսերը գերազանցում են այդ պայմանագրից ստացված եկամուտներին</p>

Արտաքին առևտրային գործունեությանը բնորոշ ռիսկերի արդյունքում կազմակերպությունների \$ֆինանսական կորուստների, \$ֆինանսական հաշվետվություններում արժանահավատության մակարդակի նվազմանն ուղղված արդյունավետ ներքին վերահսկողության համակարգի ներդրման նպատակով, մեր կողմից մշակվել է թեստ, որը հնարավորություն է տալիս որոշել ռիսկերի առաջացման հավանականությունը:

Աղյուսակ 3.3.3

Արտաքին առևտրային գործունեության ռիսկերի գնահատման թեստ
«Չանգեզուրի պլանմոնի փոփոխության կոմբինատ» ՓԲԸ-ի
օրինակով

Տոկոսանիշ	Այն	Ոչ
1. Արտահանման համար նախատեսված միանման արտադրանքի արտադրությունը ամբողջով կազմակերպություններին միջև մրցակցության առկայություն		0
2. Արտահանման համար նախատեսված արտադրանքի արտադրության տեխնոլոգիայի արագ փոփոխություններ	1	
3. Արտահանման համար նախատեսված նոր արտադրատեսակների մշակումը		0
4. Նոր աշխարհագրական տարածքներում հանդես գալը	1	
5. Արտաքին առևտրային գործունեության ոլորտում պետական կարգավորման, հաշվապահական հաշվառման բնագավառում նշանակալի փոփոխություններ	1	
6. Չամպատասխան հաշվապահական և \$ֆինանսական ներուժ ունեցող աշխատակիցների պակասը, տնտեսվարող սուբյեկտի ղեկավարության ոչ բավարար փորձը և գիտելիքները		0
7. Տնտեսվարող սուբյեկտի ղեկավարության փոփոխությունները, որոնք չեն տիրապետում արտաքին առևտրային գործունեությանը	1	
8. \$ֆինանսական տնօրենի, գլխավոր հաշվապահի	1	

փոփոխությունը		
9. Կադրերի հոսունությունը	1	
10. Կապակցված կողմերի հետգործարքների մեծ կշիռը		0

Համաձայն աղյուսակի տվյալների ռիսկերի առաջացման հավանականությունը կարելի է որոշել միավորների գումարը հարաբերելով հարցերի քանակին՝ արտահայտված տոկոսով՝ $6/10 * 100\% = 60\%$: Թեստի արդյունքում Ձանգեզուրի Պնդնձամոլիբդենային կոմբինատ ՓԲԸ-ում արտահանման գործունեության հետ կապված ռիսկերի առաջացման հավանականությունը կազմում է 60%:

Վերահսկողության համակարգի մյուս տարրի՝ տեղեկատվական համակարգի հոսուլիությունը գնահատելու համար մեր կողմից կազմվել է գնահատման աղյուսակ, որտեղ ներկայացված են թեստային հարցեր (աղյուսակ 3.3.4):

Աղյուսակ 3.3.4

Տեղեկատվական համակարգի հոսուլիության գնահատման թեստ «Ձանգեզուրի պնդնձամոլիբդենային կոմբինատ» ՓԲԸ-ի օրինակով¹⁶⁵

Տոնոսակ	Հոսուլիության մակարդակ		
	ցածր	միջին	բարձր
1. Հաշվային քաղաքականություն և դրա արտադրություն			
1.1 Մշակված են արտաքին առևտրային գործունեության առանձնահատկությունները արտացոլող հաշվապահական հաշիվներ		Միջին	
1.2 Մշակված և հաստատված են ներքին հաշվետվություններին ձևեր			Բարձր
1.3 Մշակված են սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերի ձևեր			Բարձր
1.4 Առկա է արտաքին առևտրային գործունեության ներքին վերահսկողության համակարգի հաստատված կարգ		Միջին	
1.5 Հաստատված հաշվային քաղաքականություն մեջ առկա է արտաքին առևտրի հաշվառմանը վերաբերող բաժին			Բարձր
2. Հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների արտադրություն			
2.1 Բոլոր արտաքին առևտրային գործարքների վերաբերյալ կան համապատասխան սկզբնական փաստաթղթեր			Բարձր
2.2 Իրականացվում է արտաքին առևտրային			Բարձր

¹⁶⁵ Մյուս կազմակերպությունների տեղեկատվական համակարգի հոսուլիության գնահատման թեստերը ներկայացված են Հավելված 17-ում

գործարքներին արտարժույթային և դրամային հաշվառում			
2.3 Սկզբնական փաստաթղթերում և հաշվապահական գրանցումներում բացակայում են սխալները			Բարձր
3. Հաշվապահական հաշվառման ավտոմատացված համակարգ			
3.1 Կազմակերպությունում օգտագործվում է հաշվապահական հաշվառման ծրագիր			Բարձր
3.2 Հաշվապահական ծրագրի աշխատանքի անխափան ու թյունը վերջին տարվա ընթացքում			Բարձր
Ամփոփում			
1. Հաշվային քաղաքականություն և դրա պահպանում		Բարձր	
2. Հաշվապահական հաշվառման սկզբունքներին պահպանություն		Բարձր	
3. Հաշվապահական հաշվառման ավտոմատացված համակարգ		Բարձր	
Պատասխանների քանակ	1	2	8
Տեղեկատվական համակարգի հուսալիություն (%)	$0*1+0.5*2+1*8=9$ $9/10*100=90\%$		

Համաձայն աղյուսակ 3.3.4-ի տվյալների տեղեկատվական համակարգը ապահովում է բարձր հուսալիություն, ընդ որում՝ և հաշվային քաղաքականության մշակումը և դրա պահպանումը, և՛ հաշվապահական հաշվառման սկզբունքներին պահպանությունը, և՛ ավտոմատացված համակարգի աշխատանքը գնահատվում է բարձր:

Թեստում ներառված են 10 հարցեր, վստահելիության ցածր մակարդակի համար տրվում է 0 միավոր, միջինի համար՝ 0,5, իսկ բարձր մակարդակի համար՝ 1 միավոր:

Ըստ այդմ ուսումնասիրվող կազմակերպությունում ընդհանուր միավորների գումարը կլինի՝ $0*1+0.5*2+1*8=9$: Տեղեկատվական համակարգի հուսալիությունը այս պարագայում կստացվի՝ $9/10*100=90\%$

Վերահսկողության համակարգի մյուս տարրի՝ վերահսկողական ընթացակարգերի հուսալիությունը գնահատելու համար մեր կողմից կազմված թեստը ներկայացված է աղյուսակ 3.3.5-ում:

Աղյուսակ 3.3.5

Վերահսկողական ընթացակարգերի գնահատման թեստ **«Ձանգեզուրի պլանման իրականացման համակարգի» ՓԲԸ-ի** **օրինակով¹⁶⁶**

Ցուցանիշ	Այո	Ոչ
-----------------	------------	-----------

¹⁶⁶ Մյուս կազմակերպությունների վերահսկողության ընթացակարգերի հուսալիության գնահատման թեստերը ներկայացված են Հավելված 18-ում

1. Ընթացիկ վերահսկողության միջոցներ		
1.1 Արտաքին առևտրի գծով ակտիվների և պարտավորությունների գույքագրումն իրականացվում է ըստ ժամանակացույցի	1	
1.2 Աշխատակիցների պատասխանատվության վերաբերյալ պայմանագրեր կնքվում և իրականացվում են ամբողջությամբ		0
1.3 Առկա են՝ արտահանվող և ներմուծվող ապրանքների պահպանման կարգի մասին մշակված և կիրառելի հրահանգներ	1	
2. Սկզբնական հաշվառման և տեղեկատվության պատրաստման փուլում վերահսկողություն		
2.1 Պարբերաբար իրականացվում են ներքին ստուգումներ տնտեսական գործառնությունների հիմնավորվածության վերաբերյալ	1	
2.2 Պարբերաբար իրականացվում են նորմատիվային ակտերի, օրենքների, նորմերի պահպանման ստուգումներ	1	
2.3 Պարբերաբար իրականացվում են արտաքին առևտրին վերաբերող անալիտիկ և սինթետիկ հաշիվների ստուգումներ	1	
3. Ներքին վերահսկողության գործառնությունների կատարման ստուգում		
3.1 Պարբերաբար ստուգվում է հաշվային քաղաքականության և դրատարրերի պահպանությունը	1	
3.2 Իրականացվում է արտաքին առևտրի գործարքների սկզբնական փաստաթղթերի առկայություն ստուգում	1	
3.3 Օտարերկրյա մատակարարների և գնորդների հետ իրականացվում է հաշվարկների ստուգում	1	
Վերահսկողական ընթացակարգերի հոսսալիություն (%)		=8/9*100=89%

Առյուսակ 3.3.5-ի տվյալների հիման վրա կարելի է գնահատել վերահսկողության ընթացակարգերի հոսսալիությունը կրկին միավորների գումարը հարաբերելով հարցերի քանակին՝ արտահայտված տոկոսով:

$$\text{Հոսսալիություն} = \frac{\text{Միավորների գումար}}{\text{Հարցերի ընդհանուր քանակ}} * 100 = \frac{8}{9} = 89\%$$

Հարկ է նշել, որ արտաքին առևտրային գործառնությունների ներքին ստուգման ընթացակարգերի և մեթոդների նախագծումը հարցաթերթիկների (թեստերի) տեսքով թույլ է տալիս ոչ միայն գնահատել ներքին վերահսկողության համակարգի հոսսալիությունը, այլև պլանավորել վերահսկողության հիմնական ուղղությունները, բացահայտել դրա ուժեղ և թույլ կողմերը և հեշտացնել ընթացիկ վերահսկողությունների վերլուծությունը:

Բացի վերահսկողության թեստավորման տարբերակից, մասնագիտական գրականության մեջ կան տարբեր տեսակետներ ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության գնահատման վերաբերյալ, մասնավորապես՝ առանձնացվում են

հետևյալ գործոնները, որոնց օգնությամբ հնարավոր է գնահատել ներքին վերահսկողության համակարգը¹⁶⁷

- Ներքին վերահսկողության բաժնի գործունեության ուղղակի քանակական ազդեցությունը, այսինքն՝ հայտնաբերված սխալների, բացթողումների քանակը և դրանց գումարը, մեղավորներից ստացված հատուցումները,
- Ներքին վերահսկողության բաժնի գործունեության արդյունքում արտաքին աուդիտի և խորհրդատվական ծառայությունների արժեքի նվազեցումը,
- Ներքին վերահսկողության աշխատանքի արդյունքում կանխված վնասի չափը,
- Ընկերության և նրա առանձին ստորաբաժանումների գործունեության շեղման աստիճանը՝ պլանավորված մակարդակից,
- Ներքին վերահսկողության ծառայություններից որոշակի ժամանակահատվածում բոլոր վերահսկողական և խորհրդատվական աշխատանքների կատարման արդյունքում ծախսերի ազդեցության գումարի հարաբերակցությունը ներքին վերահսկողության ծառայության պահպանման և զարգացման բոլոր ծախսերի գումարին:

Վերահսկողության համակարգի վերջին տարրը՝ վերահսկողության տարրերի մոնիթորինգը իրականացվում է ներքին վերահսկողության համակարգի մնացած տարրերի արդյունավետությունը գնահատելու համար, ինչպես նաև դրանք փոփոխելու անհրաժեշտությունից ելնելով, ինչը թույլ է տալիս համոզվել, որ ներքին վերահսկողությունը ապահովում է կազմակերպության նպատակներին հասնելու համար անհրաժեշտ վստահությունը¹⁶⁸:

Այսպիսով, ուսումնասիրվող կազմակերպություններում ներքին վերահսկողության համակարգի հուսալիությունը կարող ենք որոշել որպես ներքին վերահսկողության երեք տարրերի՝ վերահսկողության միջավայրի, տեղեկատվական համակարգի և

¹⁶⁷ Котлячков О.В., Фазульянова З.З., «Необходимость организации внутреннего контроля экономического субъекта и вопросы оценки его эффективности», статья, журнал «Международный бухгалтерский учет», N 29 (323), Москва, 2014, с. 35-40

¹⁶⁸ Даудов С.Д., Ковалева О.Н., «Оценка системы внутреннего контроля внутренним аудитом как метод повышения эффективности бизнес-процесов организации», статья, Вестник НГИЭИ, 2017, N 7(74), с. 134

վերահսկողական ընթացակարգերի հոլսալիոթյան ցուցանիշների թվաքանական միջին (աղյուսակ 3.3.6):

Աղյուսակ 3.3.6
Վերահսկողության թեստերի արդյունքների ամփոփում¹⁶⁹

<i>Ներքին վերահսկողության համակարգի տարրեր</i>	<i>«Չանգեզուրի պոնտա մոլիբդենային կոմբինատ» ՓԲԸ</i>	<i>«Թամարա» ՍՊԸ</i>	<i>«Սպայկա» ՍՊԸ</i>	<i>«Դերժավաս» ՓԲԸ</i>	<i>«Յուրոմ» ՍՊԸ</i>	<i>«Էֆֆեկտ Գրուպ» ՓԲԸ</i>
Վերահսկողության միջավայր (%)	84	47	74	58	79	53
Տեղեկատվական համակարգ (%)	90	45	75	65	75	60
Վերահսկողական ընթացակարգեր (%)	89	67	78	100	100	89
Ընդհանուր գնահատական (%)	88%	53%	76%	74%	85%	67%

Ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության գնահատման համար մեր կողմից կիրառվել է նաև որակական գնահատման մոտեցում, որը ներկայացված է աղյուսակ 3.3.7-ում: Որակական գնահատում տալու համար ուսումնասիրվող վեց կազմակերպություններում անցկացվել են ներկայացված երեք թեստերը, որից հետո համեմատվել են այդ կազմակերպություններում ներքին վերահսկողության թեստերի արդյունքները մեր կողմից սահմանված ընդունելի մակարդակի հետ, այն է՝ 71-100%: Հետևաբար, այն կազմակերպություններում, որտեղ թեստի արդյունքներով փաստացի ցուցանիշները կազմել են 71%-ից ավելի ներքին վերահսկողության համակարգը գնահատվել է արդյունավետ:

Աղյուսակ 3.3.7¹⁷⁰
Ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության գնահատումը

<i>Ցուցանիշներ</i>	<i>«Չանգեզուրի պոնտա մոլիբդենային կոմբինատ» ՓԲԸ</i>	<i>«Թամարա» ՍՊԸ</i>	<i>«Սպայկա» ՍՊԸ</i>	<i>«Դերժավաս» ՓԲԸ</i>	<i>«Յուրոմ» ՍՊԸ</i>	<i>«Էֆֆեկտ Գրուպ» ՓԲԸ</i>
Ներքին վերահսկողության համակարգի տարրերի	100	100	100	100	100	100

¹⁶⁹ Աղյուսակը կազմվել է աղյուսակ 3.3.2-3.3.5 և Հավելված 16-18-ի տվյալների հիման վրա
¹⁷⁰ Աղյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ ուսումնասիրվող կազմակերպություններում անցկացված թեստերի արդյունքների հիման վրա:

թիրախային ցուցանիշ (%)						
Թեստի փաստացի ցուցանիշները (%)	88%	53%	76%	74%	85%	67%
Ընդունելի մակարդակ (%)	71-100	71-100	71-100	71-100	71-100	71-100
Ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության նորակական գնահատական	Արդյունավետ	Արդյունավետ չէ	Արդյունավետ	Արդյունավետ	Արդյունավետ	Արդյունավետ չէ
Շեղումը սահմանաչափից (%)	0%	18%	0%	0%	0%	4%

Ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության գնահատման սահմանված ընդունելի մակարդակը կարող է փոփոխվել կազմակերպության կողմից՝ կախված կազմակերպությունում սահմանված էականության մակարդակից: Շատ առողիտորակական կազմակերպություններ արդյունավետությանը չափում են 5 կամ 10 բալանոց գնահատման համակարգով, իսկ որոշները՝ տոկոսներով (0-100%): Արդյունավետությանը հնարավոր է գնահատել նաև օգտագործելով գնահատման սանդղակ, սահմանելով դրանց համար ընդունելի միջակայքեր՝

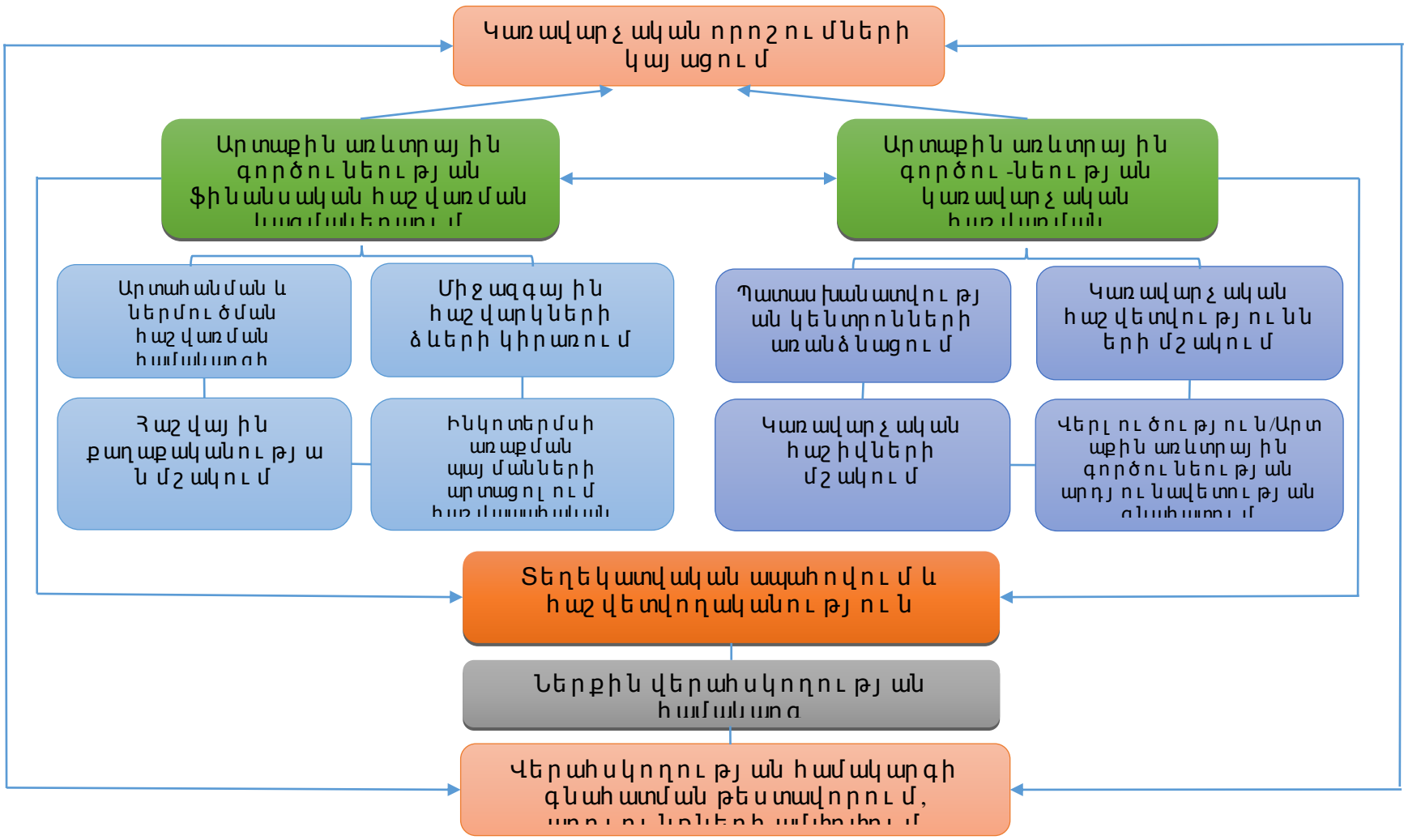
- Բարձր արդյունավետության (86-100%)
- Միջին արդյունավետության (71-85%)
- Ցածր արդյունավետության (50-70%)

Մեր կարծիքով, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ անհրաժեշտ է նշել տվյալ կազմակերպությունում ընդունելի մակարդակը և ըստ դրա կատարել որակական գնահատում: Այս մոտեցումը կիրառել ենք ուսումնասիրվող կազմակերպություններում (տե՛ս Յավելված 19):

Այսպիսով, արտաքին առևտրային գործունեության մեջ կազմակերպություններին վերահսկողության համակարգի արդյունավետաշխատանքի համար անհրաժեշտ է առաջանում ստեղծել ներքին վերահսկողության ամբողջական համակարգ, որը կհետևի իրականացվող արտաքին առևտրային գործարքներին և հնարավորություն կտա ապահովել \$ինանսական հաշվետվություններին արժանահավատությունը, բարձրացնել

կայացվող կառավարչական որոշումների արդյունավետությանը (գծապատկեր 3.3.3):

Արտաքին առևտրային գործունեության ներքին վերահսկողության համակարգի ձևավորումը ենթադրում է մի շարք տարրերի առկայություն: Այդ համակարգի հիմնական տարրերից է արտաքին առևտրի հաշվապահական հաշվառման գործընթացի կազմակերպումը և բարելավումը: Արտաքին առևտրի հաշվառման գործընթացի բարելավման համար մշակվել է ներմուծման և արտահանման գործարքների հաշվառման ամբողջական համակարգ, որն իր մեջ ներառում է ներմուծվող և արտահանվող ապրանքների շարժի հաշվառում, արտաքին առևտրային գործարքի հետ կապված ծախսերի և եկամուտների հաշվառում, արտարժույթային հաշվարկների իրականացում, արտահանման և ներմուծման գործարքների գծով ներքին հաշվետվությունների մշակում: Սակայն, բացի հաշվառման համակարգի ձևավորումից ներքին վերահսկողության համակարգի կառուցումը ենթադրում է նաև մի շարք այլ տարրեր՝ մասնավորապես միջազգային հաշվարկների կիրառումը, Ինկոտերմսի առաքման պայմանների օգտագործում, կառավարչական հաշվառման համակարգի ներդրում և հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ արտաքին առևտրի հաշվառմանը վերաբերող տարրերի բացահայտում: Գծապատկերում նշված տարրերը հնարավորություն կտան ստանալ անհրաժեշտ տեղեկատվություն արտաքին առևտրային գործունեության վերաբերյալ, ձևավորել համապատասխան հաշվետվություններ՝ արտաքին առևտրային գործունեության վերլուծության, կառավարչական որոշումների կայացման և հետագավերահսկողության իրականացման համար:



Գծապատկեր 3.3.3 Արտաքին առևտրային գործունեության ներքին վերահսկողության առաջարկվող համակարգը¹⁷¹

¹⁷¹ Կազմված է հեղինակի կողմից

Ինչպես նշեցինք, արտաքին առևտրի հաշվապահական հաշվառման կազմակերպման և վերահսկողության իրականացման համար կարևոր նշանակություն ունի նաև հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ձևավորումը: Արտաքին առևտրային գործունեության իրականացման հիմնական սկզբունքները պետք է ձևակերպվեն և ներկայացվեն հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ: Արտաքին առևտրային գործունեություն իրականացնող կազմակերպության հաշվային քաղաքականության մշակման ժամանակ անհրաժեշտ է ներառել հետևյալ տարրերը՝

1. Հաստատել արտաքին առևտրային գործունեության հաշվառման համար նախատեսված հաշվապահական հաշիվները, ենթահաշիվերը, անալիտիկ հաշիվները, ամրագրել առանձին ենթահաշիվների վրա արտաքին առևտրային գործունեության հաշվառման կարգը,

2. Սկզբնական հաշվային փաստաթղթերի ձևերը, որոնց համար սահմանված չեն տիպային սկզբնական փաստաթղթերի ձևեր և փաստաթղթաշրջանառության կարգը,

3. Որոշել ներմուծվող ապրանքների փաստացի ինքնարժեքի ձևավորման կարգը,

4. Արտաքին առևտրային գործարքների վերաբերյալ հաշվային տեղեկատվության մշակման կարգը, ինչպես նաև ձևավորել և հաստատել համապատասխան գրանցամատյաններ արտահանման և ներմուծման գործարքների համար, սահմանել հաշվետվությունների ձևերը և դրանց լրացման կարգը,

5. Ներկայացնել կառավարչական հաշվետվություններում արտաքին առևտրային գործունեության սեզմենտային արտացոլման մոտեցումները,

6. Արտաքին առևտրային գործարքների նկատմամբ ներքին վերահսկողության իրականացման կարգը:

Այսպիսով արտաքին առևտրային գործունեության ներքին վերահսկողության գնահատման և թեստավորման համակարգը միջոցառումների և ընթացակարգերի համալիր է՝ ուղղված հաշվառման ցուցանիշների արժանահավատության ապահովմանը, անօրինական գործողությունների և խեղաթյուրումների վերացմանը, ինչպես նաև ավելի արդյունավետ կառավարչական որոշումների կայացմանը և ներառում է որոշակի հաջորդական

քայլեր: Այդ բոլոր քայլերի իրականացման պարագայում հնարավոր կլինի ապահովել կազմակերպության արտաքին առևտրային գործունեության և ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետ իրականացումը:

ԵՁՐԱԿԱՑՈՒ ԹՅՈՒՆ

Արտաքին առևտրի հաշվառման և ֆինանսական վերահսկողության վերաբերյալ կատարված հետազոտությունները թույլ են տալիս կատարել հետևյալ հիմնական եզրակացությունները.

1. Հիմնվելով արտաքին առևտրի տնտեսաիրավական կարգավորման վերլուծության վրա, սահմանվել են արտաքին առևտրային գործունեության կարգավորման առաջարկություններ և բարելավման հիմնական ուղղություններ, ինչպես նաև առաջարկվել է համալրել արտաքին առևտրի իրավատնտեսական կարգավորման փաստաթղթերի շրջանակը, մասնավորապես՝ մշակել «Արտաքին առևտրի պետական կարգավորման մասին» ՀՀ օրենք, որի միջոցով ներդաշնակեցնել արտաքին առևտրին առնչվող ՀՀ-ում գործող տնտեսաիրավական ակտերի պահանջները:

2. Արտահանման և ներմուծման գործարքներից առաջացող կազմակերպության ակտիվները և պարտավորությունները հաշվառման մեջ ընդունելիս առաջանում են բարդություններ, որոնք կապված են սեփականության իրավունքի անցման պահի հաշվապահական ճանաչման հետ: Գործնականում արտահանողից ներմուծողին ձեռքբերվող ակտիվների նկատմամբ սեփականության իրավունքի անցման պահը հաճախ է համընկնում ակտիվների փաստացի ստացման կամ պահեստում տեղադրման պահի հետ: Այս փաստը կարող է հանգեցնել տնտեսական գործունեության փաստերի ճշգրիտ ներկայացման պահանջի խախտման, ինչպես նաև ներմուծվող ապրանքների փաստացի ինքնարժեքի, արտահանումից ստացված հասույթի ոչ հավաստի որոշման և ֆինանսական հաշվետվություններին տվյալների աղավաղման: Այդ նպատակով մշակվել են մեթոդական մոտեցումներ, որոնք որոշում են արտահանման և ներմուծման գործարքներ

իրականացնելիս ակտիվերի և պարտավորությունների հաշվառման մեջ ճանաչման պահը: Հաշվի առնելով հաշվառման և միջազգային ստանդարտների պահանջները հանգում ենք նրան, որ սեփականություն իրավունքի անցման պահը որոշելու համար ավելի վստահելի և մեթոդապես ճիշտ է օգտագործել միջազգային առևտրային ինկոտերմսի պայմանները, որն անհրաժեշտ է ամրագրել պայմանագրում՝ նշելով, որ սեփականության իրավունքը անցնում է ռիսկերի անցման հետմիաժամանակ:

3. Հաշվի առնելով արտահանման և ներմուծման գործառնությունների առանձնահատկությունները, սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառման կազմակերպման խնդիրները, հաշվապահական հաշվառման մեջ համապատասխան տեղեկատվության արտացոլման, հաշվետվությունների ձևավորման, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների պահանջները՝ արտահանման և ներմուծման գործառնությունների հաշվառման և վերահսկողության գործընթացը կատարելագործելու նպատակով ձևավորել են հաշվառման սխեմաներ: Մշակված սխեմաները բաղկացած են հետևյալ քայլերից՝ ներմուծվող և արտահանվող ապրանքների շարժի հաշվառում, ներմուծման և արտահանման ծախսերի և եկամուտների հաշվառում, օտարերկրյա գնորդների և մատակարարների հետ հաշվարկների հաշվառում, ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքի և արտահանվող ապրանքների իրացումից հասույթի և ֆինանսական արդյունքների հաշվառում, արտահանման և ներմուծման գործարքների վերաբերյալ հաշվետվությունների և ներքին վերահսկողության համակարգի ձևավորում: Այս համակարգի օգտագործումը կազմակերպություններին հնարավորություն է կընձեռի ժամանակին և հավաստի արտացոլել արտաքին առևտրային գործարքները հաշվապահական հաշվառման համակարգում, հետևել հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող նորմատիվային պահանջներին, ստանալ անհրաժեշտ հաշվետվություններ և իրականացնել վերահսկողությունն այդ գործարքների արդյունավետ և հավաստի իրականացման նկատմամբ:

4. Մասնագիտական գրականության վերլուծությունների արդյունքում պարզել ենք, որ կան ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքի հաշվառման տարբեր մոտեցումներ: Մեր կողմից ներկայացվել է ներմուծող ապրանքների ինքնարժեքի հաշվառման մոտեցում, որը ենթադրում է ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքի հաշվառումը իրականացնել առանձին սինթետիկ հաշվի միջոցով, որին կից բացված ենթահաշիվների վրա հաշվառել ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքի առանձին բաղադրիչները: Այդ հաշիվներում ինքնարժեքի ձևավորումից հետո արդեն անհրաժեշտ է այդ հաշվի գումարը տեղափոխել ապրանքների հետագա հաշվառման համար նախատեսված 216 «Ապրանքներ» հաշվին: Այս մոտեցումը թույլ է տալիս առանց սխալների որոշել ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքը և իրականացնել վերահսկողություն այն ձևավորող առանձին ծախսերի նկատմամբ:

5. Ներմուծման և արտահանման գործարքների հաշվառման և վերահսկողության խնդիրներից է ներմուծվող և արտահանվող ապրանքների վաճառողից մինչև գնորդ շարժի վերահսկողությունը: Մասնագիտական գրականության ուսումնասիրությունը ցույց տվեց, որ հեղինակները առաջարկում են վաճառողից մինչև գնորդ ապրանքների շարժը արտացոլել հաշվապահական հաշվառման մեջ համապատասխան հաշիվների միջոցով: Մեր կողմից հիմնավորվել է, որ ներմուծման գործարքների դեպքում սինթետիկ մակարդակով այդպիսի հաշվառում կազմակերպելը արդյունավետ է: Այդ իսկ պատճառով ապրանքի գտնվելու վայրի արտացոլման համար մեր կողմից մշակվել է «Ներմուծվող ապրանքների շարժի ժամկետների մասին» հաշվետվությունը: Այս հաշվետվության ներդրումը մեր կարծիքով թույլ կտա պարզեցնել հաշվառման կազմակերպումը, ստանալ հստակ տեղեկատվություն ապրանքի յուրաքանչյուր փուլում գտնվելու ժամկետի մասին, հեշտությամբ համեմատել նույն պայմանագրով ստացված ապրանքների խմբաքանակը այլ խմբաքանակների ստացման ժամկետների հետ, ստանալ տեղեկատվություն այն մասին, թե որքան ապրանք է գտնվում յուրաքանչյուր փուլում: Արտահանվող ապրանքների շարժի

հաշվառման համար առաջարկվել է սինթետիկ հաշիվների և հաշվային թղթակցության ներքին մեխանիզմ:

6. Արտաքին առևտրի հաշվապահական հաշվառման կազմակերպման հիմնական խնդիրներից մեկը արտահանման և ներմուծման գործառնության ներքին սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառման կազմակերպումն է, որն իրականացվում է հաշվային պլանի շրջանակներում: Սակայն հաշվապահական հաշվառման հաշիվների միջոցով արտահանման և ներմուծման գործառնության ներքին սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառման կազմակերպումը բարդ է, քանի որ այս գործառնության ներքին հաշվառման համար գործող հաշվային պլանում հատուկ հաշիվներ նախատեսված չեն: Ատենախոսության նույն պարտաքին առևտրով զբաղվող կազմակերպության ներքին համար առաջարկվել են հաշիվներ, ենթահաշիվներ, անալիտիկ հաշվառման տվյալներ և հաշվային թղթակցության ներքին: Առաջարկվող հաշիվների կիրառումը անընդմեջ տեղեկություն են տրամադրում արտահանման և ներմուծման գործառնության ներքին վերաբերյալ, նպաստում կազմակերպության գործունեության արդյունքների ավելի ճշգրիտ ներկայացմանը, հաշվետվության ներքին կազմման գործընթացի, վերլուծության, վերահսկողության և կառավարչական հաշվառման բարելավմանը:

7. Արտահանման և ներմուծման գործարքների հաշվառման կարևոր քայլերից հաշվետվության ներքին ձևավորումը, որն անմիջականորեն կապված է ներքին վերահսկողության համակարգի կատարելագործման հետ: Սակայն ո՛չ ազգային օրենսդրությամբ, և ո՛չ էլ միջազգային ստանդարտներով սահմանված չեն առանձին հաշվետվության ներքին և գրանցամատյանների ձևեր: Արտահանման գործարքների վերաբերյալ մեր կողմից մշակվել է «Արտաքին առևտրային գործունեության ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվային գրանցամատյանը», որը հնարավորություն կտա արտահանող կազմակերպությանը ստանալ տեղակատվություն յուրաքանչյուր պայմանագրի գծով ֆինանսական արդյունքի վերաբերյալ և իրականացնել վերահսկողություն արտահանման գործարքների նկատմամբ: Ներմուծման գործարքների համար մշակվել է «Ներմուծվող ապրանքների փաստացի ինքնարժեքի

ձևավորում» վերլուծական գրանցամատյանը, որը թույլ կտա տեղեկատվություն ստանալ ներմուծված ապրանքների ինքնարժեքի և դրա առանձին բաղկացուցիչների վերաբերյալ, վերահսկել և վերլուծել ինքնարժեքի առանձին բաղկացուցիչ ծախսերը և դրանց դինամիկան:

8. Հիմնավորվել է առևտրային գործունեություն իրականացնող կազմակերպություններում կառավարչական հաշվառման վարման անհրաժեշտությունը և մշակվել կառավարչական հաշվառման ներդրման համակարգ: Կառավարչական հաշվառման առաջարկվող համակարգը պատասխանատվության կենտրոնների առանձնացման, հաշվապահական հաշիվների և հաշվետվությունների, արդյունավետության գնահատման ցուցանիշների և ներքին կանոնների մշակման միջոցով, հնարավորություն է տալիս կազմակերպություններին ստանալ անհրաժեշտ տեղեկատվություն արտաքին առևտրային գործունեության վերաբերյալ և իրականացնել այս գործունեության օպերատիվ կառավարում, ընդունել արդյունավետ կառավարչական որոշումներ:

9. Հիմնավորվել է սեզմենտային հաշվառման իրականացման և սեզմենտային հաշվետվությունների կազմման նպատակահարմարությունը: Ներկայացվել են սեզմենտների առանձնացման մոտեցումներ, մասնավորապես՝ արտահանման գործունեության սեզմենտավորումը առաջարկվել է իրականացվել ըստ իրացման աշխարհագրական վայրերի, գնորդների տեսակների և ապրանքային խմբերի: Ներկայացվել են նաև սեզմենտային հաշվետվությունների օրինակելի ձևեր ներմուծման և արտահանման գործունեությունների համար: Սեզմենտային հաշվետվությունների միջոցով հնարավոր է ավելի համակարգված տեղեկատվություն ստանալ կազմակերպության յուրաքանչյուր սեզմենտի գործունեության վերաբերյալ, որի հիման վրա կազմակերպությունը կարող է իրականացնել վերահսկողություն կազմակերպության գործունեության նկատմամբ և կանխել առանձին սեզմենտներում բացասական միտումները:

10. Ուսումնասիրվել են Ինկոտերմսի առաքման պայմանների առանձնահատկությունները և բացահայտվել դրանց ազդեցությունը ինչպես մաքսային արժեքի որոշման, այնպես էլ հաշվառման մեջ ներմուծման և արտահանման գործառնությունների արտացոլման կարգի վրա: Այդ նպատակով ներկայացվել են ներմուծման և արտահանման գործարքների րականացնելիս հաշվառման մեջ կատարվող ձևակերպումները Ինկոտերմսի տարբեր պայմանների դեպքում: Ինկոտերմսի առաքման պայմանները ազդում են նաև կազմակերպության արտահանման և ներմուծման ծախսերի ձևավորման վրա, հետևաբար և արտաքին առևտրի գործարքներից սպասվող ֆինանսական արդյունքի վրա: Այդ պատճառով ավելի կարևոր է դառնում պայմանագրում Ինկոտերմսի պայմանների օգտագործումը, դրանց ճիշտմեկնաբանումը և կիրառումը:

11. Կատարված ուսումնասիրությունները ցույց տվեցին, որ արտաքին առևտրում կիրառվում են վճարման տարբեր ձևեր ու եղանակներ, որոնց ընտրություն վրա ազդում են ինչպես կոնկրետ երկրի օրենսդրությունը, այնպես էլ միջազգային բանկային կանոններն ու սովորույթները, գործընկերների միջև վստահությունը, գործընկերոջ վճարունակությունը և հեղինակությունը, վճարման եղանակների համեմատական առավելություններն և թերությունները, դրանց հոսսալիությունը: Ատենախոսությունում մեր կողմից դասակարգվել են միջազգային հաշվարկների եղանակների արդյունավետությունը և ռիսկայնությունը ներմուծողի և արտահանողի տեսանկյունից, ցույց է տրվել միջազգային հաշվարկների և Ինկոտերմսի առաքման պայմանների միջև եղած կապը, և ներմուծման և արտահանման գործարքների արտացոլումը հաշվառման մեջ կախված միջազգային հաշվարկի եղանակից և Ինկոտերմսի առաքման պայմանից:

12. Ներկայացվել են արտահանման և ներմուծման գործառնությունների հարկային և ֆինանսական հաշվառման տարբերությունները և կազմակերպության ներքո մայր երկու հաշվառումների իրականացման և դրանց կազմակերպման հիմնախնդիրները: Ինչպես նաև ԵԱՏՄ-ին անդամակցության

հետևանքով հարկային հաշվառման մեջ կատարված փոփոխությունները և համեմատական է տարվել ԵՄ անդամ երկրներում արտահանման և ներմուծման գործառնությունների հաշվառման մեթոդաբանությունների միջև:

13. Արտաքին առևտրի ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետությունը գնահատելու համար մշակվել են վերահսկողության թեստեր, որոնց միջոցով հնարավորություն է ստեղծվել գնահատելու արտահանման և ներմուծման գործարքների համապատասխանությունը գործող ակտերի պահանջներին և \$ինանսական հաշվետվությունների արժանահավատությունը: Արտաքին առևտրային գործառնությունների ներքին ստուգման ընթացակարգերի և մեթոդների նախագծումը հարցաթերթիկների (թեստերի) միջոցով թույլ է տալիս ոչ միայն գնահատել ներքին վերահսկողության համակարգի հուսալիությունը և ներքին վերահսկողության համակարգի առանձին տարրերի արդյունավետությունը, այլև բացահայտել հիմնական բացթողումներն ու թերությունները և պլանավորել վերահսկողության հիմնական ուղղությունները:

14. Ներքին վերահսկողության հիմնական ուղղությունների որոշման, վերահսկողության համակարգի գնահատման թեստավորման և դրա արդյունքների որակական գնահատման հիման վրա մշակվել է արտաքին առևտրային գործարքների ներքին վերահսկողության համակարգ՝ ուղղված հաշվառման ցուցանիշների արժանահավատության ապահովմանը, խեղաթյուրումների վերացմանը, ինչպես նաև ավելի արդյունավետ կառավարչական որոշումների կայացմանը: Ներքին վերահսկողության համակարգի ձևավորումը ենթադրում է մի շարք տարրերի առկայություն՝ արտաքին առևտրային գործունեության \$ինանսական և կառավարչական հաշվառման կազմակերպում, միջազգային հաշվարկների կիրառումը, հնկոտերմսի առաքման պայմանների օգտագործում, որը հնարավորություն կտա ապահովել անհրաժեշտ ստեղծկատվություն և հաշվետվողականություն՝ վերլուծության, որոշումների կայացման և հետագա վերահսկողության իրականացման համար:

15. Արտաքին առևտրի հաշվապահական հաշվառման կազմակերպման և վերահսկողության իրականացման համար հստակեցվել են արտաքին առևտրային գործունեության իրականացնող կազմակերպություններում հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության հիմնական տարրերը՝ սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերի ձևեր, ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքի հաշվարկման կարգ, հաշվապահական հաշվառման կիրառվող հաշիվներ, հաշվետվության ձևեր, ներքին վերահսկողության իրականացման կարգի սահմանում և կառավարչական հաշվետվության ձևերում արտաքին առևտրային գործունեության սեգմենտային արտացոլման մոտեցումները:

ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒ ԹՅԱՆ ՑԱՆԿ

1. ՀՀ քաղաքացիական օրենսգիրք, ՀՕ-239, ընդունված 05.05.1998թ.
2. ՀՀ Հարկային օրենսգիրք, ՀՕ-165-Ն, ընդունված 04.10.2016թ.
3. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-118, ընդունված 14.05.1997թ.
4. «Շահույթահարկի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-155, ընդունված 30.09.1997թ.
5. «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-515-Ն, ընդունված 26.12.2002թ.
6. «ՀՀ և Եվրասիական տնտեսական միության անդամ երկրների միջև անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-242-Ն, ընդունված 17.12.2014թ.
7. «Մաքսային կարգավորման մասին» ՀՀ օրենք, ՀՕ-241-Ն, ընդունված 17.12.2014թ.
8. Հայաստանի Հանրապետության՝ «Եվրասիական տնտեսական միության մասին» 2014 թվականի մայիսի 29-ի պայմանագրին միանալու վերաբերյալ պայմանագիր, ընդունված 10.10.2014թ.
9. Պայմանագիր Եվրասիական տնտեսական միության մաքսային օրենսգրքի մասին, ընդունված 11.04.2017թ., ուժի մեջ է՝ 01.01.2018թ.
10. Ապրանքների միջազգային առևտրային պայմանագրերի մասին Միավորված Ազգերի Կազմակերպության Կոնվենցիա, ՀՀ ԱԳՆՊՏ 12(20), 14.01.2011թ.
11. Կազմակերպությունների Ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլան և դրակիրառման հրահանգ, ՀՀ ՖՆՀրաման N 353-Ն, 17.04.2012թ.
12. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ, Պաշտոնական պարզաբանում N4 «Շահույթահարկով հարկման նպատակով արտարժույթով արժույթային գործարքները հաշվառելու վերաբերյալ», ՀՀԳՏ N 8(360), 01.04.2010թ.
13. ՀՀ Կառավարության որոշում 1779-Ն «Մաքսային հսկողություն և իրականացնելու համար անհրաժեշտ փաստաթղթերի ու տեղեկությունների ցանկերը և դրանք մաքսային մարմիններին տրամադրելու կարգը սահմանելու մասին», ընդունված 21.11.2013թ.
14. ՀՀ ՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում», ՀՀ Կառավարության 235-Ն որոշում, ընդունված 11.03.2010թ.

15. ՀՀՄՍ 2 «Պաշարներ», ՀՀ Կառավարության 235-Ն որոշում, ընդունված 11.03.2010թ.
16. ՀՀՄՍ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ», ՀՀ Կառավարության 235-Ն որոշում, ընդունված 11.03.2010թ.
17. ՀՀՄՍ 16 «Հիմնական միջոցներ», ՀՀ Կառավարության 235-Ն որոշում, ընդունված 11.03.2010թ.
18. ՀՀՄՍ 18 «Հասույթ», կետ 14, ՀՀ Կառավարության 235-Ն որոշում, ընդունված 11.03.2010թ.
19. ՀՀՄՍ 21 «Արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները», ՀՀ Կառավարության 235-Ն որոշում, ընդունված 11.03.2010թ.
20. ՀՀՄՍ 8 «Գործառնական սեգմենտներ», ՀՀ Կառավարության 235-Ն որոշում, ընդունված 11.03.2010թ.
21. «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հայեցակարգային հիմունքներ», ՀՀ Կառավարության N 770 որոշման հավելված, 18.07.2013թ.
22. Արամյան Վ. «Հայաստանի տարածաշրջանային ինտեգրման հեռանկարները», Բանբեր ՀՊՏՀ, N 4(36), Երևան, «Տնտեսագետ», 2014թ., Էջ 62-69
23. Արամյան Վ. «Հայաստանի տարածաշրջանային ինտեգրման` Եվրասիական տնտեսական միությանն անդամակցության տնտեսական գնահատականները», Բանբեր ՀՊՏՀ, N 3(39), Երևան, «Տնտեսագետ», 2015թ., Էջ 18-33
24. Բադանյան Լ., Սալնազարյան Ա., Չատինյան Գ., Աբգարյան Կ., Մաթևոսյան Ա. և ուրիշներ, «Ֆինանսներ, դրամաշրջանառություն և վարկ», Երևան, ՄՈԱ, 586 Էջ
25. Գրիգորյան Կ.Հ., «ՀՀ արտաքին առևտուրը և վճարային հաշվեկշիռը», (դասախոսություն), Երևան, Տնտեսագետ, 2006թ., 80 Էջ
26. Դիլանյան Դ. «Տնտեսական ինտեգրացիան և դրասոցիալ-տնտեսական արդյունքները», Բանբեր ՀՊՏՀ, N 1(41), Երևան, «Տնտեսագետ», 2016թ., Էջ 132-139
27. Խաչատրյան Մ., «ՀՀ-ում մաքսային արժեքի որոշման բարելավումը և դրա ազդեցությունը տնտեսության զարգացման վրա», ատենախոսության սեղմագիր, Երևան, 2017, 22 Էջ

28. Յակոբյան Ա., Խաչատրյան Մ., «Մաքսային արժեքի ազդեցությունը ներքին շուկայում ապրանքների գների վրա, «Տնտեսության հասարակության զարգացում. 21-րդ դարի մարտահրավերներ և հնարավորություններ» խորագրով ՀՊՏՀ 27-րդ գիտաժողովի նյութեր, Տնտեսագետ, 2017թ., էջ 235-241
29. Յայաստանի տնտեսական զեկուլյց 2011թ., «Առևտրային քաղաքականություն և աճի կայունություն», ՀՀ նախագահի աշխատակազմի հանրային կապերի և տեղեկատվության կենտրոն, Երևան, 2012թ., 72 էջ
30. Յայաստանի տնտեսական զեկուլյց 2014թ. «Եվրասիական ինտեգրացիան և Յայաստանի առևտուրը», Տնտեսական զարգացման և հետազոտությունների կենտրոն (EDRC), Երևան, 2014թ., 92 էջ
31. Յայկյանց Ա.Մ., «Ապրանքների միջազգային առևժառանգիրավակ կարգավորումը», Երևան, Ասոդիկ, 2011թ., 334 էջ
32. Յարությունյան Դ.Վ. «Վճարային հաշվեկշռի պետական կարգավորման հիմնախնդիրները և դրանց լուծման ուղիները Յայաստանի Հանրապետությունում», ատենախոսության սեղմագիր, Երևան, 2013թ., 49 էջ
33. Յովակիմյան Ա.Մ. «Համաշխարհային էկոնոմիկա և միջազգային տնտեսական հարաբերություններ», ուսումնական ձեռնարկ, Երևան, Յեղիսակային հրատարակություն, 2013, 398 էջ
34. Ընդդուրյան Ա.Գ. «Հաշվապահական հաշվառում», ուսումնական ձեռնարկ, 4-րդ հրատարակություն, Երևան, Տնտեսագետ, 2007, 970 էջ
35. Ընդդուրյան Ա.Գ., Յակոբյան Ա.Ա., «Հաշվապահություն և վերլուծություն», Երևան, 2003, 167 էջ
36. Մարկոսյան Ա., Յախվերդյան Դ., Նազարյան Գ. «Յայաստանը միջազգային տնտեսական հարաբերությունների համակարգում», Երևան, ԱՌՏ, 2002, 432 էջ
37. Մելքումյան Մ. Ս., «Եվրոասոցացում, թե՛ Մաքսային Միություն. Յայաստանի հանրապետությունը պետք է իրականացնի փոխլրացնող քաղաքականություն», «Տնտեսական զարգացման քաղաքականության արդի հիմնախնդիրները ՀՀ-ում» ՀՊՏՀ 23-րդ գիտաժողովի նյութեր, Երևան, «Տնտեսագետ», 2014, էջ 715-721
38. Մելքումյան Մ.Ս. և ուրիշներ, «ՀՀ տնտեսության ոլորտային զարգացման և հարկաբյուջետային քաղաքականության հիմնախնդիրները Մաքսային միության անդամակցության պայմաններում», Երևան, «Տնտեսագետ», 2015թ., 104 էջ

39. Մարգարյան Ա.Յ., Մարջանյան Ա.Մ., Օգանեզովա Ն.Ս., «Հաշվապահական հաշվառում», ուսումնական ձեռնարկ, ՀԴՏՀ, Երևան, Հեղ. Հրատ., 2014, 338 էջ
40. Սիմոնյան Վ., «Առևտրային քաղաքականություն և ռեժիմներ», ՀՀ Էկոնոմիկայի նախարարություն, Տնտեսական զարգացման և հետազոտությունների կենտրոն (EDRC), Երևան, 2010թ.
41. Аветикян К.Р., «Развитие внешней торговли Республики Армения на основе рациональной экспортной ориентации», диссертация, Краснодар, 2008, 155 с.
42. Алибеков С. Т. «Правовое регулирование внешнеэкономической деятельности» Учебно-практическое пособие, Алматы, «Нур-пресс», 2007, 176 с.
43. Астахов В.П. «Бухгалтерский учет и валютный контроль во внешнеэкономической деятельности», учебное пособие, 3-е изд, Москва, Изд. ПРИОР, 2001, 336 с.
44. Бархатов А.П., «Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности», учебное пособие, 9-е издание, перераб., Москва, «Дашков и К», 2014г, 268 с.
45. Батизи Э.Э. «Управление внешнеэкономической деятельностью хозяйствующих субъектов в России»: учебное пособие. Москва: ИНФРА-М, 1999г, 284 с.
46. Вахрушина М.А. «Бухгалтерский управленческий учет», учебник, 8-е изд, испр., Москва: Изд. Омега-Л, 2010г., 570с.
47. Голощапов Н. А., Соколов А. А., «Контроль и ревизия», Москва, Альфа-Пресс, 2007, 284 с.
48. Голубчик А.М. «Влияние базисных условий поставки Инкотермс на международные расчеты с использованием аккредитива», Москва, Российский внешнеэкономический вестник, N 4-2014, с. 97-103
49. Горелик О.М., Парамонова Л.А., Низамова Э.Ш. «Управленческий учет и анализ», учебное пособие, Москва, КНОРУС, 2016, 254 с.
50. Горячих С.П., Чикишева А.Н. «Формирование сегментарной отчетности организациями-экспортерами», журнал «Бугалтер и закон», N 3(99), Москва, 2007, с. 25-28
51. Григорьев Ю.А. «Новый свод бухгалтерских проводок. Анализ, комментарии, практика», 2-е изд, М.: Книжный мир, 2002г, 870 с.
52. Даудов С.Д., Ковалева О.Н., «Оценка системы внутреннего контроля внутренним аудитом как метод повышения эффективности бизнес-процесов организации», статья, Вестник НГИЭИ, 2017, N 7(74), с. 132-147
53. Демиденко М.В. «Интеграция Армении в ТС и ЕЭП: Исходная Позиция и существенные условия», Изд. Евразийский банк развития, ЕЭИ № 4 (21), ноябрь 2013, с. 62-76
54. Демина И.Д. «Аудит экспортных операций», Вестник университета, ГОУВПО «Государственный университет управления», № 4 (4), 2007, с. -213

55. Демина И.Д. «Особенности бухгалтерского учета экспортных операций», Все для бухгалтера, N 10 (202), 2007, с. 13-20
56. Демина И.Д. «Теория и методология контроля внешнеэкономической деятельности хозяйствующих субъектов», диссертация, Москва, 2009, 343 с.
57. Демина И.Д., Сидоренков Г.Н. «Основные направления управления рисками и таможенного контроля за деятельностью организаций, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность», Финансы и кредит, № 24 (262), 2007, с. 23-39
58. Джигангирович Д.С., Ковалева О.Н. «Оценка системы внутреннего контроля внутренним аудитом как метод повышения эффективности бизнес-процессов организации», Вестник НГИЭИ, N 7(74), 2017, с. 132-147
59. Дуйшеналиева А.М. «Внедрение управленческого учета на предприятии: цели, задачи и этапы», журнал «Интерактивная наука», № 1 (11), 2017, с. 170-173
60. Евдокимова А. В., Пашкина И. Н. «Внутренний аудит и контроль финансово-хозяйственной деятельности организации», практическое пособие, Москва, Дашков и Ко, 2009., 325 с.
61. Ионова А.Ф., Тарасова Н.А., Амаглобели Н.Д. «Учет, налогообложение и анализ внешнеэкономической деятельности организации», учебное пособие, 2-е издание, перераб. и доп., Москва, Юнити-Дана, 2015г., 415 с.
62. Каковкина Т.В., «Система внутреннего контроля как средство выявления рисков организации», статья, журнал «Международный бухгалтерский учет», N 36(330), Москва, 2014г, с. 37-47
63. Касянова Г.Ю. «НДС: просто о сложном», 10-е изд., Москва, Ассоциация Бухгалтеров, Аудиторов и Консультантов (АБАК), 2014, 608 с.
64. Касянова Г.Ю. «Экспорт и импорт», 7-е издание, перераб. и доп., Москва, Ассоциация Бухгалтеров, Аудиторов и Консультантов (АБАК), 2015, 536 с.
65. Керимов В.Э. «Бухгалтерский управленческий учет»: учебник, 9-е изд., изм. и доп., Москва, «Дашков и К», 2014г, 484 с.
66. Кириев А. П. «Международная микроэкономика: движения товаров и факторов производства», учебное пособие, Москва, Международные отношения, 1997г., 416 с.
67. Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н., «Бухгалтерский учет в организациях», шестое издание, перераб. и доп., Москва: Финансы и статистика, 2008, 768 с.
68. Колесов В.П., Кулаков М. В. «Международная экономика», учебник, Московский государственный университет им. Ломоносова, Москва, ИНФРА-М, 2004г, 474 с.
69. Кондраков Н. П., «Учетная политика организаций – 2013: в целях бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета», Москва, Проспект, 2013, 288 с.
70. Кондраков Н.П. «Бухгалтерский (Финансовый, управленческий учет)», учебник, 4-е изд., перераб. и доп., Москва, Проспект, 2016, 512 с.

71. Котлячков О.В., Фазульянова З.З., «Необходимость организации внутреннего контроля экономического субъекта и вопросы оценки его эффективности», статья, журнал «Международный бухгалтерский учет», N 29 (323), Москва, 2014, с. 29-43
72. Красавина Л. Н. «Международные валютно-кредитные и финансовые отношения», Учебник, 3-е изд., перераб. и доп., Москва, Финансы и Статистика, 2005г, 576 с.
73. Кретов И.И., Садченко К.В. «Логистика во внешнеторговой деятельности», Учебное пособие, 3-е издание, перераб. и доп., Москва, Дело и Сервис, 2011, 272 с.
74. Кувяткина Н.Н., Леонов П.Ю., «Бухгалтерский учет и аудит внешнеэкономической деятельности», учебное пособие. Москва: НИЯУ МИФИ, 2012, 88 с.
75. Кулинина Г.В., Шалашова Н.Т., Юшкова С.Д. «Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности организаций»: учебное пособие, 2-е издание, Москва, «Бухгалтерский учет», 2006г., 296с.
76. Кулинина Г.В., Юшкова С.Д. «Аудит импортных операций»: Практ. пособие/ Под ред. Проф. В.И.Подольского, М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015, 190 с.
77. Курганова Е.Н. «Учет и анализ экспортных операций по сегментам деятельности», автореферат диссертации, Москва, 2004, 25 с.
78. Лебедев Д.С. «Международные валютно-кредитные и финансовые отношения в схемах и таблицах», учебное пособие, Москва: Проспект, 2016, 208с.
79. Лебедев Д.С., «Внешнеэкономическая деятельность предприятий в схемах и таблицах», учебное пособие, Москва, Проспект, 2016, 400 с.
80. Леонтьева Ж.Г., Миллер Л.З., Леонтьева Е.В., Табакова М.В.; Под ред. Ж. Г. Леонтьевой «Бухгалтерский и налоговый учет внешнеэкономической деятельности коммерческих организаций», учебное пособие, СПбГУЭФ, 2010, 267 с.
81. Макоев О.С. «Контроль и ревизия», учебное пособие, под редакцией В.И.Подольского, Москва, ЮНИТИ-ДАНА, 2012, 256с.
82. Малых А.В., «Документарный аккредитив в международной торговле», Москва, Финансы и кредит, N 47(287), 2007, с. 29-31
83. Мальник М.В., Корнеева Т.А., Шатунова Г.А., Архипова Н.А., «Контроль и ревизия в схемах и таблицах», учебное пособие, Москва, Эксмо, 2011, 560 с.
84. Международный стандарт финансовой отчетности N15 «Выручка по договорам с покупателями», https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/02/main/84877_75588_RU_GVT_IFRS_15_Standard_final.pdf
85. Миклашевская Н.А., Холопов А.В., «Международная экономика», учебник, Москва, «Дело и Сервис», 2004г, 191 с.
86. Мурзагалиев Е.Ч. «Налоговое законодательство стран-членов Евразийского Экономического союза: Проблемы конкурентоспособности и унификации», статья, журнал

- "Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук", Издательство: Научно-информационный издательский центр, Москва, N8-2, 2015г, с. 55-58
87. Мэнкью Н., Тейлор М., «Макроэкономика», 2-е изд., СПб.: Питер, 2013, с. 313
88. Николаева И. П., Шаховская Л. С., «Мировая экономика и международные экономические отношения», учебник, Москва, «Дашков и К°», 2014, 244 с.
89. Овсейчук М.Ф., Демина И.Д., «Бухгалтерский учет и контроль внешнеэкономической деятельности организаций», учебник, М.: КноРус, 2009, 208 с.
90. Полковский Л.М., «Бухгалтерский управленческий учет», учебник, 9-е изд., Москва, «Дашков и К°», 2016, 256 с.
91. Потапова Е.В., «Экспорт. Импорт. Бухгалтерский учет, налогообложение, правовой аспект», "ГроссМедиа": РОСБУХ, 2010г, 151 с.
92. Прокушев Е.Ф., Костин А.А. «Внешнеэкономическая деятельность», учебник, 9-е изд., перераб. и доп., Москва, Юрайт, 2016г, 412 с.
93. Рыбалкин В.Е., «Международные экономические отношения», учебник, 9-е издание, перераб. и доп., Москва, ЮНИТИ-ДАНА, 2012, 647с.
94. Рыбалко О.А. «Особенности налогового учета внешнеторговой деятельности в условиях конвергенции российских стандартов к МСФО», статья, журнал «Международный бухгалтерский учет», N 41(239), Изд. "Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ", Москва, 2012, ст 10-21
95. Рыбалко О.А. «Формирование модели налогового учета внешнеторговой деятельности», Вестник Пермского университета, Экономика, Вып. 1(8), 2011, с. 88-95
96. Рыбалко О.А. «Формирование модели управленческого учета в интегрированной учетной системе внешнеторговой деятельности, ориентированной на требования МСФО», Вестник Пермского университета, Экономика, Вып. 4(7), 2010, с. 27-40
97. Сальваторе Д. «Международная экономика», перевод с английского под руководством Г.Н. Котова, Москва, Изд. ИВЭСУ, 1998г, 292с.
98. Сидоренков Г.Н., Демина И.Д. «Основные направления проведения аудита импортных операций», журнал «Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии», N 8(92), Москва, 2006, с. 24-37
99. Смитенко Б.М., Пospelова В.К., «Внешнеэкономическая деятельность», Учебник, 5-е изд, испр., Москва, «Академия», 2008г, 304 с.
100. Соколов А.А. «Методология и практика сегментарного учета и отчетности коммерческих организаций», автореферат диссертации, Москва, 2005, 54 с.
101. Стровский Л.Е. «Внешнеэкономическая деятельность предприятия», учебник, 5-е изд., перераб. и доп., Москва, ЮНИТИ-ДАНА, 2010, 498 с.
102. Сыsoева Г.Ф., Малецкая И.П., «Бухгалтерский учет, налогообложение и анализ внешнеэкономической деятельности», учебник, Москва, Юрайт, 2016, 425 с.

103. Шакирова Э. «Использование Инкотермс при расчетах в форме документарного аккредитива», Международные банковские операции, N1/2012, Москва, 2012г, с. 48-51
104. Шатунова Г.А. «Контроль и ревизия в схемах и таблицах», Москва, Эксмо, 2011, 352с.
105. Шеремет А.Д., «Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия», Учебник, 2-е издание, Москва, ИНФРА-М, 2017, 374 с.
106. Шестакова Е.В. «Международные контракты: правила составления», Ростов на-Дону, Феникс, 2014, 287 с.
107. Шешукова Т.Г., Рыбалко О.А. «Моделирование учетной системы, ориентированной на требования МСФО, при осуществлении внешнеторговых операций», журнал «Международный бухгалтерский учет», N 20(170), 2011, с. 27-33
108. Шешукова Т.Г., Рыбалко О.А. «Развитие учета и внутреннего контроля внешнеэкономической деятельности предприятия в условиях конвергенции Российских стандартов к МСФО», монография, Западно-Уральский институт экономики и права, Пермь, 2014, 232 с.
109. ACCA Paper F2 “Management Accountintg”, Fifth Edition, BPP Leraning Media Ltd, London, 2016, 636 p.
110. ACCA Paper F8 “Audit and Assurance”, Tenth edition, BPP Leraning Media Ltd, London, 2017, 510 p.
111. Bade D. L.: Export/Import Procedures and Documentation, Fifth edition, New York, AMACOM, 2015, 624 p.
112. Christensen T., Cottrell D., Baker R.: Advanced Financial Accounting, 10th edition, McGraw-Hill/Irwin, 2013, 1120 p.
113. D. Acemoglu, D. Laibson, J.A. List, “Macroeconomics”, Global Edition, Pearson Education Limited, 2016, 424 p.
114. Davis C. E., Davis E., Managerial Accounting, 2nd edition, Wiley, 2013, 780 p.
115. Edmonds T., Tsay B., Olds P. “Fundamental Managerial Accounting Concepts”, Sixth Edition, McGraw-Hill, Irwin, 2011, 748 p.
116. Elliott B., Elliott J. “Financial Accounting and Reporting”, Fourteenth edition, Pearson Education Limited, 2011, 897 p.
117. Epstein B. J., Jamakowicz E. K., “Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards 2010”, Revised edition, Wiley, 2010, 1342p.
118. Epstein B.J., Jamakowicz E.K., “Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards”, Wiley, IFRS 2008, 1166 p.
119. Guggiola G.: IFRS Adoption in the E.U., Accounting Harmonization and Markets Efficiency: International Business & Economics Research Journal, Volume 9, Number 12, December 2010, p. 99-112

120. International Standard on Auditing 315 “Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment”, International Federation of Accountants, New York, USA, 2013
121. Judith Freadman: Financial and Tax accounting: transparency and “Truth”, Oxford SAID BUSINESS SCHOOL, January 2008, p. 1-30
122. Kimmel P. D., Weygandt J., Kieso D.: Financial Accounting, Binder Ready Version: Tools for Business Decision Making, 8th edition, Wiley, 2015, 808p.
123. Libby R., Libby P. A., Short D. G.: Financial accounting, 7th edition, New York, McGraw-Hill/Irwin, 2011, 881 p.
124. McComb D. International Accounting standards and the EEC harmonization Program: International Journal of Accounting, Spring, 2008
125. Needles B.E., Powers M., Crosson S.V. “Principles of Accounting”, South-Western Cengage, 2010., 1328 p.
126. Phillips F., Libby R., Libby P.: Fundamentals of Financial Accounting: 5th edition, Irwin Accounting, McGraw-Hill Education, 2015, 752 p.
127. Plotnikova L.A. «Features of the Internal Control of Foreign Trade Transactions», Mediterranean Journal of Social Sciences, MCSER Publishing, Rome-Italy, Vol 6 N 1 S3, February 2015, p. 379-383
128. Salvatore D., International Economics, 11th Edition, USA, Wiley, 2013, 787 p.
129. Seyoun B. “Export-Import theory, practices and procedures”, Second Edition, New-York, Routledge, 2009, 677 p.
130. Strielkowski W. «Viner’s model of customs union», Advanced economics of european integration: Microeconomic Aspects, IES FSV CUNI, October 7, 2013, p. 2-73
131. Taxation trends in the European Union, Eurostat Statistical Books, 2014 edition, Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014, 308 p.
132. Uniform Custom and Practice for Documentary Credits, (UCP-600), came into effect on 01 July 2007
133. Uniform Rules for Collections, URC 522, came into effect on 01 January 1996
134. Weygandt J., Kieso, Kimmel P. D. Financial Accounting; 9th edition, Wiley, 2013, 763 p.
135. <https://iccwbo.org/resources-for-business/incoterms-rules/incoterms-rules-2010/> International Chamber of Commerce
136. www.arlis.am Հայաստանի իրավական տեղական և համալսարան
137. www.armstat.am ՀՀ ԱՎՃ պաշտոնական կայքէջ
138. www.cba.am ՀՀ ԿԲ պաշտոնական կայքէջ
139. www.databank.worldbank.org Համաշխարհային բանկի տվյալների բազա
140. www.derjavas.am «Դեռ ժամա-Ս» ՓԲԸ ընկերության պաշտոնական կայքէջ

141. www.effectgroup.am «Էֆֆեկտ Գրուպ» ՓԲԸ ընկերության պաշտոնական կայքէջ
142. www.eurasiancommission.org Եվրասիական Տնտեսական միության պաշտոնական կայքէջ
143. www.mineconomy.am ՀՀ Տնտեսական զարգացման և ներդրումների նախարարության պաշտոնական կայքէջ
144. www.minfin.am ՀՀ Ֆինանսների նախարարության պաշտոնական կայքէջ
145. www.parliament.am ՀՀ Ազգային ժողովի պաշտոնական կայքէջ
146. www.spayka.am «Սպայկա» ՍՊԸ ընկերության պաշտոնական կայքէջ
147. www.tamara.am «Թամարա» ՍՊԸ ընկերության պաշտոնական կայքէջ
148. www.taxservice.am ՀՀ հարկային ծառայության պաշտոնական կայքէջ
149. www.ucom.am «Յուլբոմ» ՍՊԸ ընկերության պաշտոնական կայքէջ
150. www.worldbank.org Համաշխարհային բանկի պաշտոնական կայքէջ
151. www.wto.org ԱՀԿ պաշտոնական կայքէջ
152. www.zcmc.am «Չանգեզուրի պոլիտեխնիկական կոմբինատ» ՓԲԸ ընկերության պաշտոնական կայքէջ

Հավելվածներ

Հավելված 1

Արտաքին առևտրային գործունեության կարգավորման մակարդակները¹⁷²

Մակարդակ	Նորմատիվաիրավականակտեր
<p>1 մակարդակ - Ամբողջ աշխարհում մրդուկունված նորմեր, կանոններ, սովորույթներ, բազմակողմ միջկառավարական համաձայնագրեր, որոնք թույլ են տալիս կրճատել պայմանագրերի, առևտրային փաստաթղթերի կազմման ժամանակը և ռեսուրսները ու վերացնել անհամաձայնությունները</p>	<p>Ապրանքների միջազգային ԱռևՎածամքի ՄԱԿ-ի կոնվենցիա, Ինկոտերմսի միջազգային կանոններ, Մաքսերի և առևտրի գլխավոր համաձայնագիր, Ճամայնություններին առևտրի գլխավոր համաձայնագիր, Մտավոր սեփականություն իրավունքների՝ առևտրին առնչվող հայեցակետերի մասին համաձայնագրի (այսուհետ՝ «ՄՍԱԱ համաձայնագիր»), Մաքսային օրենսգիրք, Միջազգային Կոնվենցիամաքսային ընթացակարգերի պարզեցման և ներդաշնակեցման մասին, Առևտրի համաշխարհային կազմակերպություն</p>
<p>2 մակարդակ - Երկրների խմբերի, տնտեսական միավորումներ և միջազգային կազմակերպությունների միջև համաձայնագրեր, որոնք նպաստում են առևտրի և տնտեսական հարաբերություններին ներդաշնակեցման և ապահովում են հիմքեր տնտեսական ֆինանսական աճի համար</p>	<p>Եվրոպական միություն, Եվրասիական տնտեսական միություն, Միջազգային առևտրային պալատ</p>
<p>3 մակարդակ - Երկկողմանի միջկառավարական համաձայնագրեր, որոնք պայմաններ են ստեղծում տարբեր երկրների տնտեսվարող սուբյեկտների ազատ համագործակցության համար, որը խթանում է ազատ առևտուրը քանակական սահմանափակումների, մաքսատուրքերի, հարկերի և վճարների վերացման միջոցով, երրորդ երկրների նկատմամբ միասնական ռեժիմի սահմանման, մեկ միասնական մաքսային տարածքի ստեղծման միջոցով</p>	<p>Երկկողմանի համաձայնագրեր ազատ առևտրի վերաբերյալ ԱՊՀ անդամ գրեթե բոլոր երկրների հետ: Հայաստանի և այս երկրների միջև իրականացվող առևտուրը ազատված է մաքսատուրքերի վճարումից, միայն տարբեր դրույքաչափերով ակցիզային հարկեր են գանձվում որոշ ապրանքների ներմուծման կամ արտադրության համար, ներառյալ այլ կոհուլային խմիչքները, ծխախոտը և բենզինը:</p>

¹⁷² Առյուկ սակը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ հիմնվելով միջազգային իրավական ակտերի, միջազգային և երկկողմ առևտրային պայմանագրերի ու սուբնասիրությունների վրա:

4 մակարդակ - տարբեր երկրների կազմակերպությունների միջև արտաքին առևտրային պայմանագիր

Արտաքին առևտրային գործունեության պայմանագրեր ՀՀ կազմակերպությունների և այլ երկրների կազմակերպությունների միջև

Հավելված 2

Ապրանքների արտահանման և ներմուծման գործարքների հարկային հաշվառման հիմնական առանձնահատկությունները ԵԱՏՄ-ին միանալուց և Հարկային օրենսգրքի ընդունումից հետո

01.01.2018թ-ից գործող Հարկային օրենսգրքով փոփոխության ենթարկվել էԱՏՄ անդամ պետություններից ներմուծվող և արտահանվող ապրանքների հաշվառման որոշ դրույթներ, որոնք ունեն մի շարք առանձնահատկություններ: Ներկայացնենք դրանցից հիմնականները:

ԵԱՏՄ անդամ պետություններից ապրանքների ներմուծման դեպքում մինչև հարկային օրենսգրքի ուժի մեջ մտնելը ԱԱՀ-ի հարկման բազայում բացի ներմուծվող ապրանքների ձեռքբերման արժեքից ներառվում էին նաև մինչև ՀՀ պետական սահմանը ապրանքների տեղափոխման համար կատարված փոխադրման, բեռնման, բեռնաթափման, փոխաբեռնման, ապահովագրման և մի շարք այլ ծախսերը¹⁷³:

Հարկային օրենսգրքի համաձայն «Բաց թողում ներքին սպառման համար» մաքսային ընթացակարգով ՀՀ ապրանքների ներմուծման դեպքում ԱԱՀ-ով հարկման բազա է համարվում մաքսային արժեքի և գանձվող մաքսատուրքի ու ակցիզային հարկի գումարը, իսկ ԵԱՏՄ անդամ պետություններից ներմուծվող ապրանքների համար ԱԱՀ-ով հարկման բազան ներառում է միայն ներմուծվող ապրանքի ձեռքբերման արժեքը¹⁷⁴:

Տվյալ դրույթի փոփոխությունը ենթադրում է, որ այժմ կազմակերպությունները ԵԱՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ տարածք ապրանք ներմուծելիս ներմուծման ժամանակ ավելի քիչ ԱԱՀ կվճարեն: Կարծում ենք, որ տվյալ փոփոխությունը առաջացնում է **հարկային բեռի օպտիմալացում հատկապես շրջանառության հարկով աշխարհ և ընտանեկան**

¹⁷³ «ՀՀ և Եվրասիական տնտեսական միության անդամ երկրների միջև անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 6, 2-րդ կետ, ՀՕ-242-Ն, ընդունված 17.12.2014թ.

¹⁷⁴ ՀՀ Հարկային օրենսգրք, հոդված 61, կետ 3, ՀՀ ՊՏ N 79(1259), 04.11.2016

ձեռնարկատիրության սուբյեկտի համարվող հարկատուների համար, քանի որ եթե ԱԱՀ վճարող կազմակերպությունները ՀՀ տարածքապրանք ներմուծելիս վճարված ԱԱՀ-ի գումարները հետագայում կարողանում են օրենսգրքով սահմանված կարգով հաշվանցել, ապա շրջանառության հարկով աշխատող և ընտանեկան ձեռնարկատիրության սուբյեկտ համարվող կազմակերպությունների համար ներմուծման ժամանակ վճարված ԱԱՀ-ի գումարները միանում են ապրանքի ինքնարժեքին և ազդում նրանց ծախսերի վրա:

ԱԱՀ-ի վճարման և հաշվարկների ներկայացման կարգն և ժամկետները նույնպես տարբեր են ԵԱՏՄ անդամ պետություններից ներմուծման դեպքում: ՀՀ տարածք երրորդ երկրներից ապրանքների ներմուծման դեպքում ԱԱՀ հաշվարկվում և գանձվում է մաքսային մարմինների կողմից ՀՀ սահմանին և ՀՀ պետական բյուջե են վճարվում մինչև «Բաց թողնում՝ ներքին սպառման համար» մաքսային ընթացակարգով ապրանքների բաց թողնումը, իսկ ԵԱՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ տարածքապրանքների ներմուծման դեպքերում ԱԱՀ-ն հաշվարկվում և վճարվում է հարկային մարմիններին և ՀՀ պետական բյուջե են վճարվում մինչև ապրանքները ՀՀ տարածք օրն ընդգրկող ամսվան հաջորդող ամսվա 20-ը ներառյալ:

Վերլուծությանը ցույց են տալիս, որ 2015թ-ի հունվարի 1-ից տնտեսվարող սուբյեկտներից ԱԱՀ-ի հարկումը տեղափոխվել է ընթացիկ գործարքների հարթության, որի շնորհիվ տնտեսվարող սուբյեկտները կխնայեն շուրջ 75 մլն ԱՄՆ դոլարին համարժեք շրջանառումի ջոցներ, ինչը լուրջ խթան կլինի ձեռնարկատիրության հետագա զարգացման և ներդրումային միջավայրի բարելավման համար:¹⁷⁵

Առկա են նաև տարբերություններ ՀՀ տարածքապրանքների ներմուծման դեպքում ներկայացվող փաստաթղթերի միջև: **Ոչ ԵԱՏՄ անդամ պետություններից** ՀՀ ապրանքների ներմուծման դեպքում մաքսային մարմինների կողմից ԱԱՀ-ի հաշվարկումը և գանձումը հիմնավորվում է մաքսային ձևակերպման ժամանակ լրացվող մաքսային հայտարարագրերով և վճարային փաստաթղթերով: ԵԱՏՄ անդամ երկրներից ապրանքների ներմուծման դեպքում հարկ

¹⁷⁵ Տնտեսական զարգացման քաղաքականության արդի հիմնախնդիրները ՀՀ-ում» ՀՊՏՀ 23-րդ գիտաժողովի նյութեր, Երևան, «Տնտեսագետ», 2014, էջ 718

վճարողը ներկայացնում է ներմուծման հարկային հայտարարագիր և ապրանքների ներմուծման և անուղղակի հարկերի վճարման մասին հայտարարություն:

Մինչև Հարկային օրենսգրքի ուժի մեջ մտնելը ԵԱՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների համար հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարները հաշվանցվում էին այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, որում ներկայացվել էր ներմուծման հարկային հայտարարագիրը և վճարվել էր համապատասխան ԱԱՀ գումարը: Սակայն նախկինում գործող օրենսդրությամբ ԱԱՀ հաշվանցման հետ կապված առկա էին երկիմաստություններ առաջացնող դրույթներ: Մասնավորապես՝ «ԵԱՏՄ անդամ պետությունների միջև անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն հաշվանցման ենթակա են միայն այն գումարները, որոնք նույն օրենքով սահմանված կարգով **հաշվարկվել և վճարվել են**: Այսինքն, տվյալ օրենքը ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցման մասով կարևորում էր և՛ հաշվանցված, և՛ վճարված լինելու հանգամանքը: Միաժամանակ, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցման առումով կարևորվում է միայն ԱԱՀ-ի գումարների **վճարված լինելու** հանգամանքը: Այստեղից պարզ էր, թե ինչպես վարվել այն դեպքում, երբ ԱԱՀ-ը վճարվել էր, սակայն հաշվարկը դեռ չէր ներկայացվել, հնարավոր էր արդյոք հաշվանցել ԱԱՀ-ը:

ՀՀ հարկային օրենսգրքով ԱԱՀ-ն հաշվանցվում է ապրանքների ներմուծման հաշվետու ամսում, եթե ապրանքների ներմուծման հարկային հայտարարագիրը հարկային մարմին ներկայացվել և ԱԱՀ-ի գումարները վճարվել են մինչև ապրանքները ՀՀ տարածք ներմուծելու օրն ընդգրկող հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ԱԱՀ-ի և ակցիզային հարկի միասնական հաշվարկի ներկայացման համար սահմանված վերջնաժամկետի օրը ներառյալ, այն է՝ հաջորդ ամսվա 20-ը ներառյալ:

Կարծում ենք, որ տվյալ դրույթի փոփոխությունը իշահարկատուների է կատարվել, քանի որ նրանք հնարավորություն են ստանում հաշվանցել ներմուծման համար վճարած ԱԱՀ-ի գումարները ավելի շուտ, քան նախկինում էր:

Բացի այդ նոր հարկային օրենսգրքը սահմանում է նաև այն իրավիճակը, երբ ապրանքների ներմուծման հարկային հայտարարագրի՝ հարկային մարմին ներկայացման և ԱԱՀ-ի գումարների վճարման օրերը ներառված են տարբեր հաշվետու ժամանակաշրջաններում: Այդ դեպքում՝ հարկը հաշվանցվում է դրանցից վերջինը ընդգրկող հաշվետու ժամանակաշրջանի համար հարկային մարմին ներկայացվող ԱԱՀ-ի և ակցիզային հարկի միասնական հաշվարկով:

Հարկային օրենսգրքի 76 հոդվածի համաձայն՝ ՀՀ-ից ԵԱՏՄ անդամ պետությանը ներ ապրանքներ արտահանելիս ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափի կիրառությունը հիմնավորվում է **արտահանման հարկային հայտարարագրի** արտահանողի կողմից հարկային մարմին ներկայացնելու օրը: Այսինքն՝ բավարար է միայն արտահանման հարկային հայտարարագրի ներկայացումը, մինչդեռ նախկինում պետք է ներկայացվեր նաև ներմուծողի հաշվառման վայրի հարկային մարմնի հաստատած՝ ապրանքների ներմուծման և անուղղակի հարկերի վճարման մասին ներմուծողի լրացրած հայտարարությունը, ինչն ավելորդ բարդություններ էր ստեղծում տնտեսվարողի համար:

Հարկային օրենսգրքով փոփոխություն է կատարվել նաև արտարժույթային ակտիվների և պարտավորությունների վերահաշվարկման կարգում:

Մինչև Հարկային օրենսգրքի ուժի մեջ մտնելը ՀՀ տարածք ԵԱՏՄ անդամ պետությանը ներմուծելիս հարկման բազան արտարժույթով արտահայտված լինելու դեպքում վերահաշվարկվում էր ՀՀ դրամով՝ ելնելով ապրանքները ՀՀ տարածք փաստացի ներմուծելու օրը ՀՀ կենտրոնական բանկի հրապարակած՝ արժույթային շուկաներում ձևավորված միջին փոխարժեքից, իսկ երրորդ երկրներից ներմուծման դեպքում մաքսային հայտարարագրի ամսաթվի դրույթամբ գործող փոխարժեքից:

Սակայն ապրանքների սկզբնական (ձեռքբերման) արժեքը որոշվում էր ակտիվի նկատմամբ սեփականության իրավունքի ռեզիդենտին անցնելու պահին միջին փոխարժեքից ելնելով¹⁷⁶:

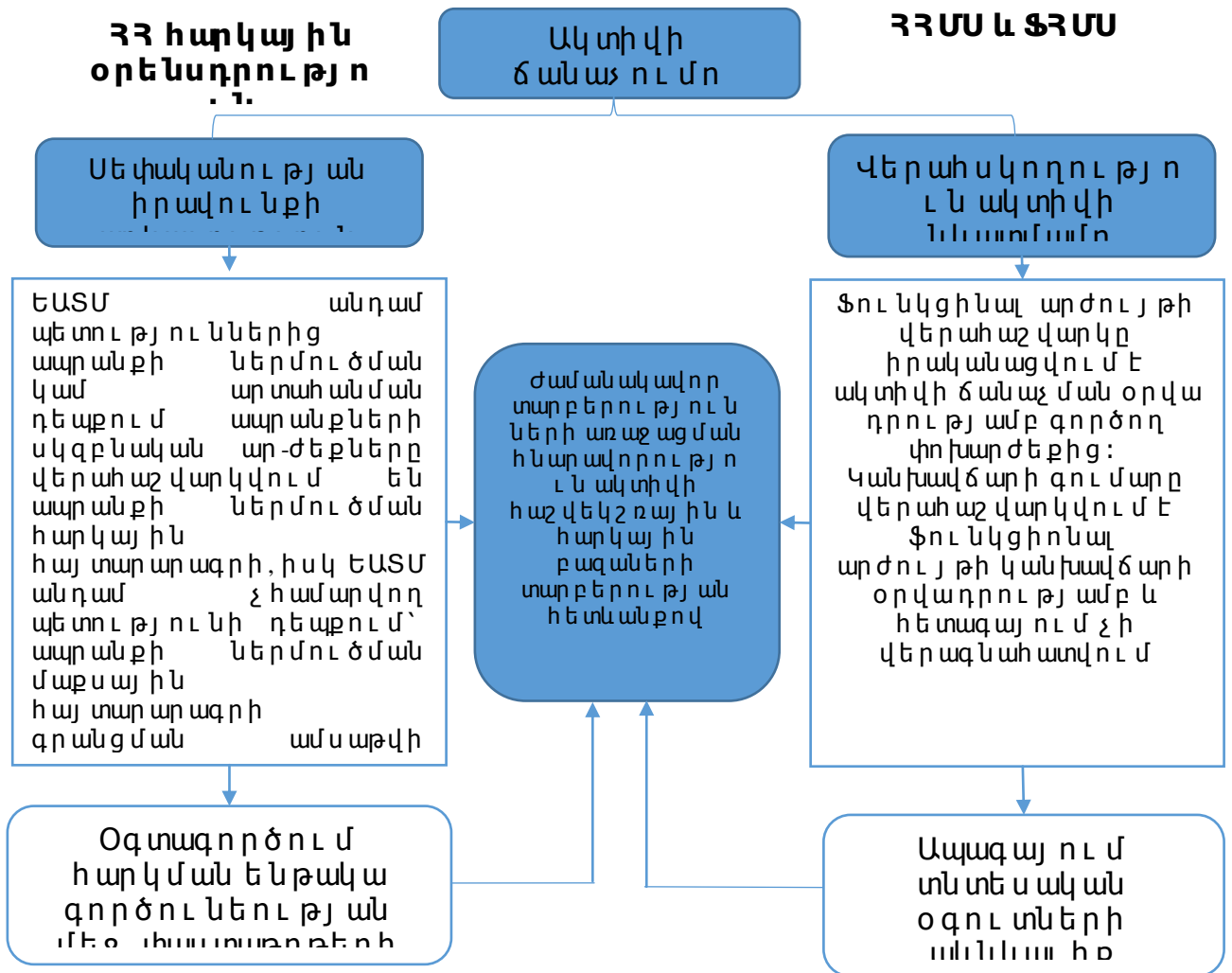
¹⁷⁶ ՀՀ ԿԱՊԵԿ Պաշտոնական պարզաբանում N 4 «Շահույթահարկով հարկման նպատակով արտարժույթով արժույթային գործարքները հաշվառելու վերաբերյալ», ՀՀԳՏ N 8(360), 01.04.2010

Գործող հարկային օրենսգրքով սահմանվում է հետևյալը՝

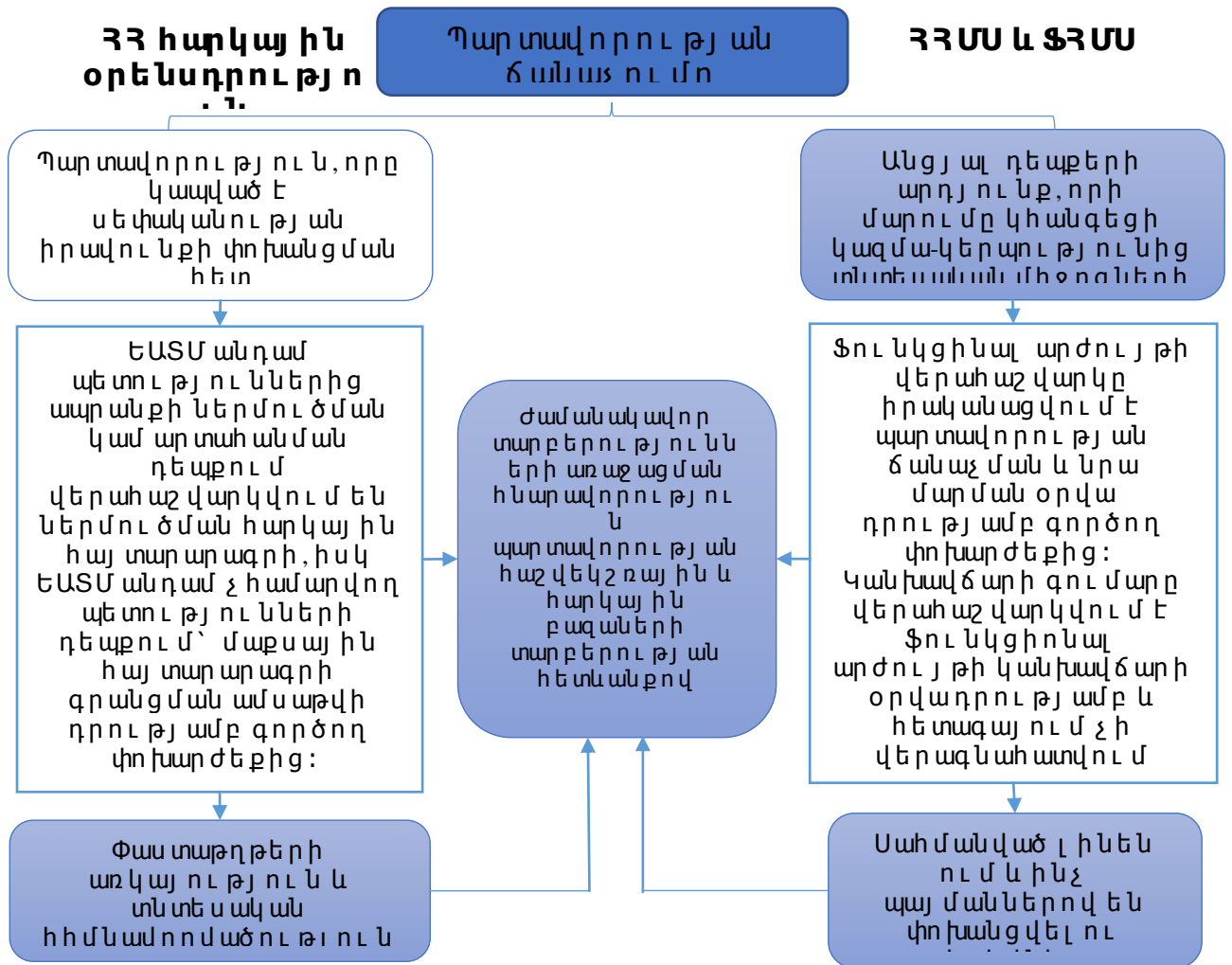
- ԵԱՏՄ անդամ պետություններից ապրանքների ներմուծման կամ ԵԱՏՄ անդամ պետությունն ապրանքի արտահանման գործառնությունների դեպքում հարկման բազան և ապրանքների սկզբնական արժեքները վերահաշվարկվում են ապրանքի ներմուծման հարկային հայտարարագրի ամսաթվի դրությամբ՝ ելնելով այդ օրը ՀՀ ԿԲ հրապարակած՝ արժույթային շուկաներում ձևավորված միջին փոխարժեքից:
- ԵԱՏՄ անդամ չհամարվող պետությունից ապրանքի ներմուծման կամ կամ ԵԱՏՄ անդամ պետությունն ապրանքի արտահանման գործառնությունների դեպքում՝ հարկման բազան և ապրանքների սկզբնական արժեքները վերահաշվարկվում են ապրանքի ներմուծման մաքսային հայտարարագրի գրանցման ամսաթվի դրությամբ՝ ելնելով այդ օրը ՀՀ ԿԲ հրապարակած՝ արժույթային շուկաներում ձևավորված միջին փոխարժեքից:

Յավելված 3

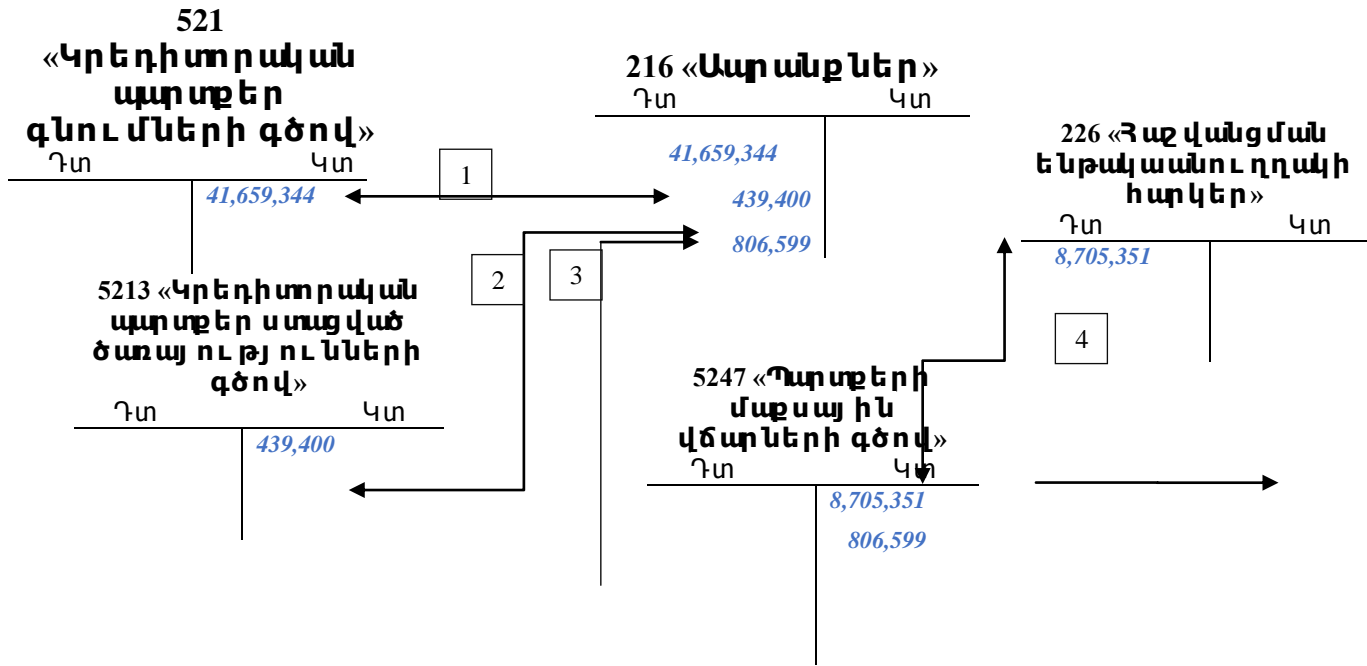
Ակտիվի գնահատման և դրա ճանաչման պայմանները համաձայն ՀՀ ՄՍ, ՏՀ ՄՍ և ՀՀ հարկային օրենսդրության պահանջների



Պարտավորության գնահատման և դրա ճանաչման պայմանները համաձայն ՀՀՄՄ, ՖՀՄՄ և ՀՀ հարկային օրենսդրության պահանջների



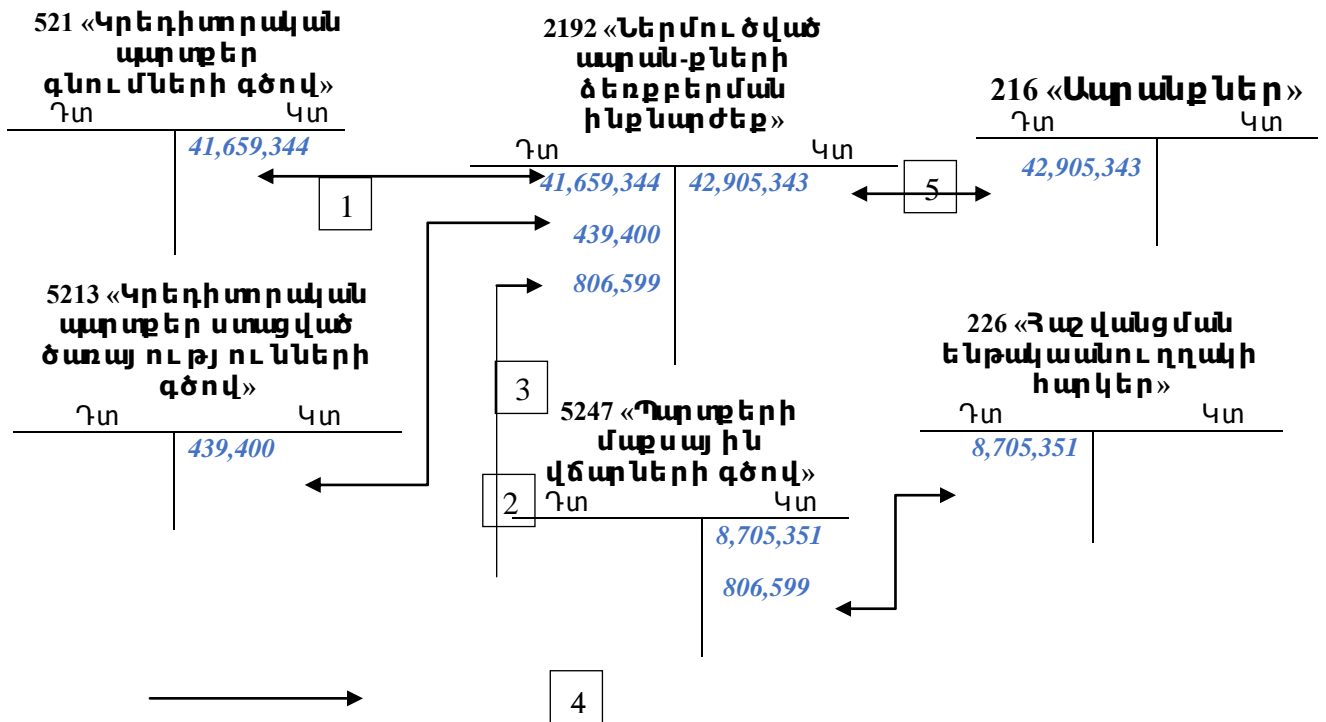
Ներմուծվող ապրանքների ձեռքբերման ինքնարժեքի հաշվառման կարգը 216 հաշվի միջոցով (դրամ)¹⁷⁷



- 1 – արտացոլվում է ապրանքների մուտքի արժեքը
- 2- արտացոլվում են ապրանքի ներմուծման հետ կապված ծախսերի գումարը
- 3 – արտացոլվում է ներմուծված ապրանքների մաքսային վճարների գումարը
- 4 – արտացոլվում է ներմուծված ապրանքների ավելացված արժեքի հարկի գումարը

¹⁷⁷ Գծապատկերը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ աղյուսակ 2.1.1-ի տվյալների հիման վրա:

Ներմուծվող ապրանքների ձեռքբերման ինքնարժեքի հաշվառման առաջարկվող կարգը 2192 հաշվի միջոցով (դրամ)¹⁷⁸



- 1 – արտացոլվում է ապրանքների ձեռքբերման արժեքը
- 2- արտացոլվում են ապրանքի ձեռքբերման հետ կապված ծախսերի գումարը
- 3 – արտացոլվում է ներմուծված ապրանքների մաքսային վճարների գումարը
- 4 – արտացոլվում է ներմուծված ապրանքների ավելացված արժեքի հարկի գումարը
- 5 - արտացոլվում է ապրանքի մուտքագրումը փաստացի ինքնարժեքով:

¹⁷⁸ Գծապատկերը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ աղյուսակ 2.1.3-ի տվյալների հիման վրա:

Վերլուծական գրանցամատյան «Ներմուծվող ապրանքների փաստացի ինքնարժեքի
 ձևավորում»¹⁷⁹

Հաշիվապահության ամսաթիվ	Հաշիվապահության համար	Մատակարար	Ներմուծող ապրանքի անվանում	Քանակ	Չափման միավոր	Ձեռքբերման արժեք				Բեռնախաղի արժեքի միջև ձևավորում (հազ. դրամ)	Մաքսային արժեք (հազ. դրամ)	Մաքսային վճարներ				Բեռնախաղի արժեքի միջև տարածքում (հազ. դրամ)	Այլ ծախսեր (հազ. դրամ)	Ներմուծվող ապրանքի ինքնարժեք (հազ. դրամ)	Միավոր արտադրանքի ինքնարժեք (դրամ)
						Արտադրող	Փոխարժեք սեփականության իրավունքի անցման օրվա ընդամենը	Գումար արտադրող թով	Գումար (հազ. դրամ)			Մաքսատուրք (հազ. դրամ)	Մաքսավճար (հազ. դրամ)	ԱԱՀ (հազ. դրամ)	Այլ ցիգային հարկ (հազ. դրամ)				
1	2	3	4		5	6	7	8	9	10	11	12	13	14		15	16	17	18
03. 11. 15	95	-	Բաժանորդային սարքեր	15000	հատ	USD	474. 48	87800	41659,3	439,4	42732,6	794,0	12,5	8705,3	0	0	0	42905,3	2860

Գլխավոր հաշվապահ

Կատարող

Ստորագրող թյուն

Անուն, ազգանուն, հայրանուն

Ստորագրող թյուն

Անուն, ազգանուն, հայրանուն

¹⁷⁹ Գրանցամատյանը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ առյուծսակ 2.1.3-ի տվյալների հիման վրա

Ասրանքների ներմուծման ներքին վերահսկողության թեստ

Իրականացվող
կազմակերպություն
Ժամանակաշրջան
Կազմման ամսաթիվ

Դերժավա-Ս ՓԲԸ
01.01.2017-31.12.2017
27.03.2018

Հ/Հ	Բովանդակություն	Պատասխաններ	
		Այո	Ոչ
	Վերահսկողության իրականացում		
1	Իրականացվում է արդյոք ասրանքների շարժի հաշվառում	1	
2	Իրականացվում է արդյոք ներմուծվող ասրանքների գույքագրում դրանց պահպանման բոլոր վայրերում	1	
	Տեղի ունենալ, իսկություն		
3	Համեմատվում են արդյոք օտարերկրյա մատակարարների կողմից ներկայացված հաշիվ ասրանքագրերը պայմանագրերի տվյալների և պահեստի մուտքի օրդերի տվյալների հետ	1	
	Պայմաններ		
4	Պայմանագրերը կազմվում են համաձայն Ինկոտերմսի կանոնների	1	
	Ճշտություն		
5	Արդյոք ստուգվում է ներմուծվող ասրանքների քանակը և որակը մուտքագրման պահին	1	
6	Արդյոք մատակարարների տվյալները համեմատվում են ամսական կտրվածքով իրենց կրեդիտորական պարտքերի հաշիվների հետ		0
7	Արդյոք հաշվապահության կողմից ստուգվում են հաշիվ ասրանքագրերը պայմանագրերի հետ քանակի, որակի, գների առումով		0
	Դասակարգում		
8	Հաշվային պլանում և հաշվային քաղաքականության մեջ կան արդյոք մշակված յուրահատուկ հաշիվներ այս գործարքների արտացոլման համար		0
9	Մշակված են արդյոք ներմուծման գործարքների գծով առանձին հաշվետվությունների ձևեր	1	
	Հաշվառում		
10	Պարբերաբար անալիտիկ հաշվառման տվյալները համեմատվում են սինթետիկ հաշվառման տվյալների հետ	1	
11	Ներմուծվող ասրանքների անալիտիկ հաշվառումը վարվում է արդյոք դրանց շարժման փուլերով		0
Ասրանքների ներմուծման գործարքների ներքին		=7/11*100=64%	

Ասրանքների ներմուծման ներքին վերահսկողության թեստ

Իրականացվող
կազմակերպություն
Ժամանակաշրջան
Կազմման ամսաթիվ

Յուրոմ ՍՊԸ
01.01.2017-31.12.2017
27.03.2018

Հ/Հ	<i>Բովանդակություն</i>	<i>Պատասխաններ</i>	
		<i>Այո</i>	<i>Ոչ</i>
	<i>Վերահսկողության իրականացում</i>		
1	Իրականացվում է արդյոք ասրանքների շարժի հաշվառում	1	
2	Իրականացվում է արդյոք ներմուծվող ասրանքների գույքագրում դրանց պահպանման բոլոր վայրերում	1	
	<i>Տեղի ունենալ, իսկություն</i>		
3	Համեմատվում են արդյոք օտարերկրյա մատակարարների կողմից ներկայացված հաշիվ ասրանքագրերը պայմանագրերի տվյալների և պահեստի մուտքի օրդերի տվյալների հետ	1	
	<i>Պայմաններ</i>		
4	Պայմանագրերը կազմվում են համաձայն Ինկոտերմսի կանոնների	1	
	<i>Ճշտություն</i>		
5	Արդյոք ստուգվում է ներմուծվող ասրանքների քանակը և որակը մուտքագրման պահին	1	
6	Արդյոք մատակարարների տվյալները համեմատվում են ամսական կտրվածքով իրենց կրեդիտորական պարտքերի հաշիվների հետ		0
7	Արդյոք հաշվապահության կողմից ստուգվում են հաշիվ ասրանքագրերը պայմանագրերի հետ քանակի, որակի, գների առումով		0
	<i>Դասակարգում</i>		
8	Հաշվային պլանում և հաշվային քաղաքականության մեջ կան արդյոք մշակված յուրահատուկ հաշիվներ այս գործարքների արտացոլման համար	1	
9	Մշակված են արդյոք ներմուծման գործարքների գծով առանձին հաշվետվությունների ձևեր		0
	<i>Հաշվառում</i>		
10	Պարբերաբար անալիտիկ հաշվառման տվյալները համեմատվում են սինթետիկ հաշվառման տվյալների հետ	1	
11	Ներմուծվող ասրանքների անալիտիկ հաշվառումը վարվում է արդյոք դրանց շարժման փուլերով		0
<i>Ասրանքների ներմուծման գործարքների ներքին վերահսկողության համակարգի հուսալիություն</i>		<i>=7/11*100=64%</i>	

Ասրանքների ներմուծման ներքին վերահսկողության թեստ

Իրականացվող
կազմակերպություն
Ժամանակաշրջան
Կազմման ամսաթիվ

Էֆֆեկտ-Գրուպ ՓԲԸ

01.01.2017-31.12.2017
27.03.2018

Հ/Հ	<i>Բովանդակություն</i>	<i>Պատասխաններ</i>	
		<i>Այո</i>	<i>Ոչ</i>
	Վերահսկողության իրականացում		
1	Իրականացվում է արդյոք ասրանքների շարժի հաշվառում	1	
2	Իրականացվում է արդյոք ներմուծվող ասրանքների գույքագրում դրանց պահպանման բոլոր վայրերում	1	
	Տեղի ունենալ, իսկություն		
3	Համեմատվում են արդյոք օտարերկրյա մատակարարների կողմից ներկայացված հաշիվ ասրանքագրերը պայմանագրերի տվյալների և պահեստի մուտքի օրդերի տվյալների հետ		0
	Պայմաններ		
4	Պայմանագրերը կազմվում են համաձայն Ինկոտերմսի կանոնների	1	
	Ճշտություն		
5	Արդյոք ստուգվում է ներմուծվող ասրանքների քանակը և որակը մուտքագրման պահին	1	
6	Արդյոք մատակարարների տվյալները համեմատվում են ամսական կտրվածքով իրենց կրեդիտորական պարտքերի հաշիվների հետ		0
7	Արդյոք հաշվապահության կողմից ստուգվում են հաշիվ ասրանքագրերը պայմանագրերի հետ քանակի, որակի, գների առումով		0
	Դասակարգում		
8	Հաշվային պլանում և հաշվային քաղաքականության մեջ կան արդյոք մշակված յուրահատուկ հաշիվներ այս գործարքների արտացոլման համար		0
9	Մշակված են արդյոք ներմուծման գործարքների գծով առանձին հաշվետվությունների ձևեր	1	
	Հաշվառում		
10	Պարբերաբար անալիտիկ հաշվառման տվյալները համեմատվում են սինթետիկ հաշվառման տվյալների հետ	1	
11	Ներմուծվող ասրանքների անալիտիկ հաշվառումը վարվում է արդյոք դրանց շարժման փուլերով		0
	Ասրանքների ներմուծման գործարքների ներքին վերահսկողության համակարգի հուսալիություն	=6/11*100=54%	

Հավելված 9

«Արտաքին առևտրային գործունեության ֆինանսական արդյունքների մասին» հաշվային գրանցամատյան (առանձին պայմանագրերի կտրվածքով)»¹⁸⁰

Պայմանագրի համար, ամսաթիվ	Պայմանագրի գումար (հազ. ԱՄՆ դոլար)	Առաքման ամսաթիվ, հաշվի արդյունքագրի համար	Սեփականության իրավունքի անցման ամսաթիվ	Արժույթ	ՀՀ ԿԲ փոխարժեք սեփականության իրավունքի անցման պահին	Իրացումից հատույթ (հազ. դրամ)	Արտահանված արդյունքների հնքնարժեք (հազ. դրամ)	Մաքսային արժեք (հազ. դրամ)	Մաքսային վճարներ			Արտահանման ծախսեր					Ֆինանսական արդյունք (հազ. դրամ)
									Մաքսատուրք (հազ. դրամ)	Մաքսավճար (հազ. դրամ)	ԱԱՀ (հազ. դրամ)	Տրանսպորտային ծախսեր (հազ. դրամ)	Բեռնման, բեռնաթափման ծախսեր (հազ. դրամ)	Ապահովագրական ծախսեր	Արտահանման ԱՅԼ ծախսեր	Ընդամենը արտահանման ծախսեր	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
15.10.17	118.0	20.10.17	24.10.17	USD	482.33	56.891.3	45.900.0	57.396.3	0	15.5	0	350,0	35,0	0	0	385,0	10,561,3

ԳԼ խավոր հաշվապահ

Կատարող

Ստորագրող թյուն

Ստորագրող թյուն

Անուն, ազգանուն, հայրանուն

Անուն, ազգանուն, հայրանուն

¹⁸⁰ Գրանցամատյանը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ արդյունակ 2.2.3-ի տվյալների հիման վրա:

Ապրանքների արտահանման ներքին վերահսկողության թեստ

Իրականացվող
կազմակերպություն

«Ձանգեզուրի
Պնդնձամուլիբդենային
կոմբինատ» ՓԲԸ

Ժամանակաշրջան
Կազմման ամսաթիվ

01.01.2017-31.12.2017թթ.
27.03.2018

Հ/Հ	Բովանդակություն	Պատասխաններ	
		Այո	Ոչ
1	Առկա են արտահանման գործարքների գծով սկզբնական փաստաթղթեր և արտահանման պայմանագրեր	1	
2	Արտահանման պայմանագրերում նշվում է Ինկոտերմսի պայմանը	1	
3	Իրականացվում է արդյոք արտահանված ապրանքների շարժի հաշվառում և վերահսկվում է ապրանքի գտնվելու վայրը դրա շարժման բոլոր փուլերում	1	
4	Արտահանված ապրանքների ինքնարժեքի և արտահանման ծախսերի հաշվառումը իրականացվում է համաձայն հաշվեգրման սկզբունքի	1	
5	Արտահանվող ապրանքների ինքնարժեքի մեջ ներառվում են միայն Ինկոտերմսի պայմաններով սահմանված ծախսերը	1	
6	Համեմատվում են արդյոք արտահանողի կողմից դուրս գրված հաշիվ ապրանքագրերը պայմանագրերի տվյալների հետ	1	
7	Արդյոք իրականացվում են օտարերկրյա գնորդների հետ դեբիտորական պարտքերի ստուգում	1	
8	Կան արդյոք օտարերկրյա գնորդների հետ հաշվարկների ստուգման ակտեր	1	
9	Իրականացվում է արդյոք դեբիտորական պարտքերի անալիտիկ հաշվառում ըստ յուրաքանչյուր գնորդի և նրա պայմանագրերի	1	
10	Վերահսկվում է արտահանման գծով դեբիտորական պարտքերի առաջացման ժամկետները ըստ գնորդների և պայմանագրերի	1	
11	Արդյոք դուրս են բերվում և վերլուծվում օտարերկրյա գնորդների կողմից վճարումների ու շահման պատճառները	1	
12	Արդյոք ստուգվում է արտարժույթային կանխավճարների և դեբիտորական պարտքերի վերագնահատման ճշտությունը		0
13	Ստուգվում են արդյոք օտարերկրյա մատակարարների գծով դեբիտորական պարտքերի սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառման տվյալները	1	
14	Հաշվային պլանում և հաշվային քաղաքականության մեջ կան արդյոք մշակված յուրահատուկ հաշիվներ արտահանման գործարքների արտացոլման համար	1	
15	Մշակված են արդյոք արտահանման գործարքների գծով առանձին հաշվետվություններ, որոնցով հնարավոր կլինի գնահատել յուրաքանչյուր գործարքի արդյունավետությունը	1	
16	Պարբերաբար անալիտիկ հաշվառման տվյալները համեմատվում են սինթետիկ հաշվառման տվյալների հետ	1	
17	Մշակված է արդյոք հաշվային քաղաքականություն մեջ առանձին ենթաբաժին արտահանման գործարքների ֆինանսական, կառավարչական և հարկային հաշվառումների համար		0
Ապրանքների արտահանման գործարքների ներքին վերահսկողության համակարգի հուսալիություն		= 15/17*100=88%	

Ապրանքների արտահանման ներքին վերահսկողության թեստ

Իրականացվող
կազմակերպություն
Ժամանակաշրջան
Կազմման ամսաթիվ

Թամարա ՍՊԸ

01.01.2017-31.12.2017թթ.
27.03.2018

Ձ/Ձ	Բովանդակություն	Պատասխաններ	
		Այո	Ոչ
1	Առկա են արտահանման գործարքների գծով սկզբնական փաստաթղթեր և արտահանման պայմանագրեր	1	
2	Արտահանման պայմանագրերում նշվում է Ինկոտերմսի պայմանը	1	
3	Իրականացվում է արդյոք արտահանված ապրանքների շարժի հաշվառում և վերահսկվում է ապրանքի գտնվելու վայրը դրա շարժման բոլոր փուլերում		0
4	Արտահանված ապրանքների ինքնարժեքի և արտահանման ծախսերի հաշվառումը իրականացվում է համաձայն հաշվեգրման սկզբունքի	1	
5	Արտահանվող ապրանքների ինքնարժեքի մեջ ներառվում են միայն Ինկոտերմսի պայմաններով սահմանված ծախսերը	1	
6	Համեմատվում են արդյոք արտահանողի կողմից դուրս գրված հաշիվ ապրանքագրերը պայմանագրերի տվյալների հետ		0
7	Արդյոք իրականացվում են օտարերկրյա գնորդների հետ դեբիտորական պարտքերի ստուգում	1	
8	Կան արդյոք օտարերկրյա գնորդների հետ հաշվարկների ստուգման ակտեր		0
9	Իրականացվում է արդյոք դեբիտորական պարտքերի անալիտիկ հաշվառում ըստ յուրաքանչյուր գնորդի և նրա պայմանագրերի	1	
10	Վերահսկվում է արտահանման գծով դեբիտորական պարտքերի առաջացման ժամկետները ըստ գնորդների և պայմանագրերի	1	
11	Արդյոք դուրս են բերվում և վերլուծվում օտարերկրյա գնորդների կողմից վճարումների ու շացման պատճառները		0
12	Արդյոք ստուգվում է արտարժույթային կանխավճարների և դեբիտորական պարտքերի վերագնահատման ճշտությունը		0
13	Ստուգվում են արդյոք օտարերկրյա մատակարարների գծով դեբիտորական պարտքերի սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառման տվյալները	1	
14	Հաշվային անուում և հաշվային քաղաքականության մեջ կան արդյոք մշակված յուրահատուկ հաշիվներ արտահանման գործարքների արտացոլման համար		0
15	Մշակված են արդյոք արտահանման գործարքների գծով առանձին հաշվետվություններ, որոնցով հնարավոր կլինի գնահատել յուրաքանչյուր գործարքի արդյունավետությունը		0
16	Պարբերաբար անալիտիկ հաշվառման տվյալները համեմատվում են սինթետիկ հաշվառման տվյալների հետ	1	
17	Մշակված է արդյոք հաշվային քաղաքականություն մեջ առանձին ենթաբաժին արտահանման գործարքների ֆինանսական, կառավարչական և հարկային հաշվառումների համար		0
<p align="center">Ապրանքների արտահանման գործարքների ներքին վերահսկողության համակարգի հուսալիություն</p>		=9/17*100=53%	

Ապրանքների արտահանման ներքին վերահսկողության թեստ

Իրականացվող
Կազմակերպություն
Ժամանակաշրջան
Կազմման ամսաթիվ

Սպայ կաՍԴԸ
01.01.2017-31.12.2017թթ.
27.03.2018

Զ/Զ	Բովանդակություն	Պատասխաններ	
		Այո	Ոչ
1	Առկա են արտահանման գործարքների գծով սկզբնական փաստաթղթեր և արտահանման պայմանագրեր	1	
2	Արտահանման պայմանագրերում նշվում է Ինկոտերմսի պայմանը	1	
3	Իրականացվում է արդյոք արտահանված ապրանքների շարժի հաշվառում և վերահսկվում է ապրանքի գտնվելու վայրը դրա շարժման բոլոր փուլերում		0
4	Արտահանված ապրանքների ինքնարժեքի և արտահանման ծախսերի հաշվառումը իրականացվում է համաձայն հաշվեգրման սկզբունքի	1	
5	Արտահանվող ապրանքների ինքնարժեքի մեջ ներառվում են միայն Ինկոտերմսի պայմաններով սահմանված ծախսերը	1	
6	Չամեմատվում են արդյոք արտահանողի կողմից դուրս գրված հաշիվ ապրանքագրերը պայմանագրերի տվյալների հետ	1	
7	Արդյոք իրականացվում են օտարերկրյա գնորդների հետ դեբիտորական պարտքերի ստուգում	1	
8	Կան արդյոք օտարերկրյա գնորդների հետ հաշվարկների ստուգման ակտեր		0
9	Իրականացվում է արդյոք դեբիտորական պարտքերի անալիտիկ հաշվառում ըստ յուրաքանչյուր գնորդի և նրա պայմանագրերի	1	
10	Վերահսկվում է արտահանման գծով դեբիտորական պարտքերի առաջացման ժամկետները ըստ գնորդների և պայմանագրերի		0
11	Արդյոք դուրս են բերվում և վերլուծվում օտարերկրյա գնորդների կողմից վճարումների ու շահման պատճառները		0
12	Արդյոք ստուգվում է արտարժույթային կանխավճարների և դեբիտորական պարտքերի վերագնահատման ճշտությունը		0
13	Ստուգվում են արդյոք օտարերկրյա մատակարարների գծով դեբիտորական պարտքերի սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառման տվյալները	1	
14	Չափվային ալանում և հաշվային քաղաքականության մեջ կան արդյոք մշակված յուրահատուկ հաշիվներ արտահանման գործարքների արտացոլման համար	1	
15	Մշակված են արդյոք արտահանման գործարքների գծով առանձին հաշվետվություններ, որոնցով հնարավոր կլինի գնահատել յուրաքանչյուր գործարքի արդյունավետությունը	1	
16	Պարբերաբար անալիտիկ հաշվառման տվյալները համեմատվում են սինթետիկ հաշվառման տվյալների հետ	1	
17	Մշակված է արդյոք հաշվային քաղաքականություն մեջ առանձին ենթաբաժին արտահանման գործարքների ֆինանսական, կառավարչական և հարկային հաշվառումների համար		0
<p align="center">Ապրանքների արտահանման գործարքների ներքին վերահսկողության համակարգի հուսալիություն</p>		=11/17*100=65%	

**Արտաքին առևտրային գործունեության իրականացնող
կազմակերպության համար հաշվապահական հաշիվների
առաջարկվող տարբերակ**

Հաշվային պլանի հաշվի համար և անվանումը	Ենթահաշիվ	Ենթահաշիվ
2165 «Առաքված ապրանքներ»	21651 «Առաքված ապրանքներ ՅՅ-ում»	
	21652 «Արտահանվող ապրանքներ ճանապարհին»	216521 «Արտահանվող ապրանքներ ուղղակի առաքման դեպքում»
		216522 «Արտահանվող ապրանքներ ՅՅ տարածքում»
		216523 «Արտահանվող ապրանքներ արտերկրի ճանապարհին»
		216524 «Արտահանվող ապրանքներ արտերկրի նավահանգիստներում»
		216525 «Արտահանվող ապրանքներ արտերկրի տարածքում»
219 «Պաշարների կնքնարժեք»	2191 «ՅՅ-ում ձեռքբերված ապրանքների կնքնարժեք»	
	2192 «Ներմուծված ապրանքների ձեռքբերման կնքնարժեք»	21921 «Ներմուծվող ապրանքների պայմանագրային արժեք»
		21922 «Տրանսպորտային ծախսեր»
		21923 «Մաքսային վճարներ»
		21924 «Ապահովագրական ծախսեր»
		21925 «Բեռնման - բեռնաթափման ծախսեր»
21926 «Ներմուծման հետ կապված այլ ծախսեր»		
221 «Դեբիտորական պարտքերի վճարումների գծով»	2211 «Դեբիտորական պարտքեր արտադրանքի, ապրանքների վճարումների գծով»	22111 «Դեբիտորական պարտքեր արտադրանքի, ապրանքների վճարումների գծով ներքին շուկա»
		22112 «Դեբիտորական պարտքեր արտադրանքի, ապրանքների վճարումների գծով ԱԱԳ»
	2212 «Դեբիտորական պարտքեր մատուցված ծառայությունների, կատարած աշխատանքների գծով»	22121 «Դեբիտորական պարտքեր մատուցված ծառայությունների, կատարած աշխատանքների գծով ներքին շուկա»
		22122 «Դեբիտորական պարտքեր մատուցված ծառայությունների, կատարած աշխատանքների գծով ԱԱԳ»
	2213 «Դեբիտորական այլ պաշարների վճարումների գծով»	22131 «Դեբիտորական այլ պաշարների վճարումների գծով ներքին շուկա»
	22132 «Դեբիտորական այլ պաշարների վճարումների գծով ԱԱԳ»	
2214 «Դեբիտորական պարտքեր ֆինանսական ներդրումների	22141 «Դեբիտորական պարտքեր ֆինանսական ներդրումների վճարումների գծով ներքին	

	վաճառքների գծով»	շուկա» 22142 «Դեբիտորական պարտքերի ֆինանսական ներդրումների վաճառքների գծով ԱԱԳ»	
	2215 «Դեբիտորական պարտքերի հիմնական միջոցների վաճառքների գծով»	22151 «Դեբիտորական պարտքերի հիմնական միջոցների վաճառքների գծով ներքին շուկա» 22152 «Դեբիտորական պարտքերի հիմնական միջոցների վաճառքների գծով ԱԱԳ»	
	2216 «Դեբիտորական պարտքեր այլ վաճառքների գծով»	22161 «Դեբիտորական պարտքեր այլ վաճառքների գծով ներքին շուկա» 22162 «Դեբիտորական պարտքեր այլ վաճառքների գծով ԱԱԳ»	
224 «Տրված քննարկական խափարներ»	2241 «Տրված կանխավճարներ նյութերի ձեռք բերելու համար»	22411 «Տրված կանխավճարներ նյութերի ձեռք բերելու համար» 22412 «Արտարժույթով տրված կանխավճարներ նյութերի ձեռք բերելու համար»	
	2242 «Տրված կանխավճարներ ապրանքների ձեռք բերելու համար»	22421 «Տրված կանխավճարներ ապրանքների ձեռք բերելու համար» 22422 «Արտարժույթով տրված կանխավճարներ ապրանքների ձեռք բերելու համար»	
	2243 «Տրված կանխավճարներ աշխատանքներ, ծառայություններ և ներքին ձեռք բերելու համար»	22431 «Տրված կանխավճարներ աշխատանքներ, ծառայություններ և ներքին ձեռք բերելու համար» 22432 «Արտարժույթով տրված կանխավճարներ աշխատանքներ, ծառայություններ և ներքին ձեռք բերելու համար»	
	2244 «Այլ նպատակներով տրված քննարկական խափարներ»	22441 «Այլ նպատակներով տրված քննարկական խափարներ» 22442 «Այլ նպատակներով տրված քննարկական խափարներ արտարժույթով»	
	226 «Հաշվանցման ենթակա անուղղակի հարկեր»	2261 «Հարկազանցում ձեռք բերված ապրանքների և ծառայությունների հաշվանցման ենթակա անուղղակի հարկեր»	
		2262 «Ոչ ԵԱՏՄ անդամ պետություններում ձեռք բերված ապրանքների հաշվանցման ենթակա անուղղակի հարկեր»	
2263 ԵԱՏՄ անդամ պետություններում ձեռք բերված ապրանքների հաշվանցման ենթակա անուղղակի հարկեր			
254 «Այլ հաշվներ բանկերում»	2541 «Ակրեդիտիվներ»	25411 «Ակրեդիտիվներ երկրի ներսում» 25412 «Ակրեդիտիվներ արտերկրում»	

	2542 «Չեկային գրքույկներ»	
	2543 «Այլ հաշիվներ քանկերում»	
261 «Ընթացիկ ակտիվների հաշվանցումը հետաձգված անուղղակի հարկերի գծով»	2611 «Ընթացիկ ակտիվների հաշվանցումը հետաձգված անուղղակի հարկերի գծով»	
	2612 «Ընթացիկ ակտիվների հաշվանցումը հետաձգված անուղղակի հարկերի գծով ԵԱՏՄ երկրներին»	
521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»	5211 «Կրեդիտորական պարտքեր ստացված հումք, նյութերի գծով»	52111 «Կրեդիտորական պարտքեր ստացված հումք, նյութերի գծով ներքին շուկա»
		52112 «Կրեդիտորական պարտքեր ստացված հումք, նյութերի գծով ԱԱԳ»
	5212 «Կրեդիտորական պարտքեր ապրանքների գնումների գծով»	52121 «Կրեդիտորական ապրանքների գնումների գծով ներքին շուկա»
		52122 «Կրեդիտորական ապրանքների գնումների գծով ԱԱԳ»
	5213 «Կրեդիտորական պարտքեր ստացված ծառայությունների, ընդունված աշխատանքների գծով»	52131 «Կրեդիտորական պարտքեր ստացված ծառայությունների, ընդունված աշխատանքների գծով ներքին շուկա»
		52132 «Կրեդիտորական պարտքեր ստացված ծառայությունների, ընդունված աշխատանքների գծով ԱԱԳ»
	5214 «Կրեդիտորական պարտքեր ստացված ֆինանսական ակտիվների գծով»	52141 «Կրեդիտորական պարտքեր ստացված ֆինանսական ակտիվների գծով ներքին շուկա»
		52142 «Կրեդիտորական պարտքեր ստացված ֆինանսական ակտիվների գծով ԱԱԳ»
	5215 «Կրեդիտորական պարտքեր ստացված Յիմնական միջոցների գծով»	52151 «Կրեդիտորական պարտքեր ստացված Յիմնական միջոցների գծով ներքին շուկա»
		52152 «Կրեդիտորական պարտքեր ստացված Յիմնական միջոցների գծով ԱԱԳ»
	5216 «Կրեդիտորական պարտքեր այլ գնումների գծով»	52161 «Կրեդիտորական պարտքեր այլ գնումների գծով ներքին շուկա»
		52162 «Կրեդիտորական պարտքեր այլ գնումների գծով ԱԱԳ»
523 «Ստացված կանխավճարներ»	5231 «Ստացված կանխավճարներ վաճառվելիք արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների գծով»	52311 «Ստացված կանխավճարներ վաճառվելիք արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների գծով»
		52312 «Արտադրող թուղթ արտադրված կանխավճարներ վաճառվելիք արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների,

		ծառայողական ներքին գծով»	
	5232 «Ստացված կանխավճարներ վճարվելիք ոչ ընթացիկ ակտիվների գծով»	52321 «Ստացված կանխավճարներ վճարվելիք ոչ ընթացիկ ակտիվների գծով»	
		52322 «Արտարժույթով ստացված կանխավճարներ վճարվելիք ոչ ընթացիկ ակտիվների գծով»	
	5233 «Ստացված կանխավճարներ գործառնական վաճակալ ության գծով»	523331 «Ստացված կանխավճարներ գործառնական վաճակալ ության գծով»	
		52332 «Արտարժույթով ստացված կանխավճարներ գործառնական վաճակալ ության գծով»	
	5234 «Այլ նպատակներով ստացված կանխավճարներ»	52341 «Այլ նպատակներով ստացված կանխավճարներ»	
		52342 «Այլ նպատակներով ստացված կանխավճարներ արտարժույթով»	
611 «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայողական ներքին իրացումից հասույթ»	6111 «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայողական ներքին իրացումից հասույթները շուկա»	61111 «Արտադրանքի վաճառքից հասույթ»	
		61112 «Ապրանքների վաճառքից հասույթ»	
		61113 «Աշխատանքների կատարումից հասույթ»	
		61114 «Ծառայողական ներքին մատուցումից հասույթ»	
	6112 «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայողական ներքին իրացումից հասույթ ԱԱԳ»	61121 «Արտադրանքի վաճառքից հասույթ»	
		61122 «Ապրանքների վաճառքից հասույթ»	
		61123 «Աշխատանքների կատարումից հասույթ»	
		61124 «Ծառայողական ներքին մատուցումից հասույթ»	
	6113 «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայողական ներքին իրացումից հասույթ ազատված ԱԱՀ»	61131 «Արտադրանքի իրացումից հասույթ ազատված ԱԱՀ-ից»	
		61132 «Ապրանքների իրացումից հասույթ ազատված ԱԱՀ-ից»	
		61133 «Աշխատանքների կատարումից հասույթ ազատված ԱԱՀ-ից»	
		61134 «Ծառայողական ներքին իրացումից հասույթ ազատված ԱԱՀ-ից»	
	711 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, ծառայողական ներքին ինքնարժեք»	7111 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայողական ներքին ինքնարժեքները շուկա»	71111 Վաճառված արտադրանքի ինքնարժեք
			71112 Վաճառված ապրանքների ինքնարժեք
			71113 Կատարված աշխատանքների ինքնարժեք
71114 Մատուցված ծառայողական ներքին ինքնարժեք			
7112 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայողական ներքին ինքնարժեք ԱԱԳ»		71121 Վաճառված արտադրանքի ինքնարժեք	
		71122 Վաճառված ապրանքների ինքնարժեք	
		71123 Կատարված աշխատանքների ինքնարժեք	
		71124 Մատուցված	

		ծ առ ա յ ու լ թ յ ու Ն ն եր ի ի ն ք ն ա ր ժ ե ք	
712 «Իր աց ման ծ ախս եր»	7121 «Իր աց ման ծ ախս եր ն եր ք ի ն շ ու կ ա»	71211 «Աշ խատան ք ի վ ճ ա ր մ ա ն ծ ախս եր , ս ո ց ի ալ ա կ ա ն ապահ ո վ ու լ թ յ ա ն վ ճ ա ր ն եր »	
		71212 «Յ ի մ ն ա կ ա ն մ ի ջ ո ց ն եր ի մ ա շ վ ա ծ ու լ թ յ ու Ն , դ ր ա ն ց ն ո թ ո գ մ ա ն , ս պ ա ս ա ր կ մ ա ն ծ ախս եր »	
		71213 «Պ ա հ ե ս տ ու լ մ գ տ ն վ ո ղ ա ր տ ա դ ր ա ն ք ի , ա պ ր ա ն ք ն եր ի փ ա թ ե թ ա վ ո թ մ ա ն , տ ա ր ա յ ի , տ ե ս ա կ ա վ ո թ մ ա ն , պ ա հ պ ա ն մ ա ն ծ ախս եր »	
		71214 «Ար տ ա դ ր ա ն ք ի , ա պ ր ա ն ք ն եր ի ի ր ա ց մ ա ն տ ր ա ն ս պ ո թ ա յ ի ն ապահ ո վ ու լ թ յ ա ն ծ ախս եր »	
		71215 «Կ ո մ ի ս ի ո ն կ ո ն ս ի գ ն ա ց ի ո ն վ ա ր ձ ա տ ր ու լ թ յ ու Ն »	
		71216 «Մ ա ր գ ե թ ի ն գ ի ն գ ո վ ա գ ո ի ծ ախս եր »	
		71217 «Իր աց մ ա ն ա յ լ ծ ախս եր »	
	7122 «Իր աց մ ա ն ծ ախս եր ա ր տ ա հ ա ն մ ա ն գ ծ ո վ »	71221 «Պ ա հ ե ս տ ու լ մ գ տ ն վ ո ղ ա ր տ ա դ ր ա ն ք ի , ա պ ր ա ն ք ն եր ի փ ա թ ե թ ա վ ո թ մ ա ն , տ ա ր ա յ ի , տ ե ս ա կ ա վ ո թ մ ա ն , պ ա հ պ ա ն մ ա ն ծ ախս եր »	
		71222 «Ար տ ա դ ր ա ն ք ի , ա պ ր ա ն ք ն եր ի ի ր ա ց մ ա ն տ ր ա ն ս պ ո թ ա յ ի ն ապահ ո վ ա գ ո ու լ թ յ ա ն ծ ախս եր »	
		71223 «Ար տ ա դ ր ա ն ք ի , ա պ ր ա ն ք ն եր ի ի ր ա ց մ ա ն տ ր ա ն ս պ ո թ ա յ ի ն ծ ախս եր »	
		71224 «Ար տ ա դ ր ա ն ք ի , ա պ ր ա ն ք ն եր ի ի ր ա ց մ ա ն ապահ ո վ ա գ ո ու լ թ յ ա ն ծ ախս եր »	
		71225 «Կ ո մ ի ս ի ո ն կ ո ն ս ի գ ն ա ց ի ո ն վ ա ր ձ ա տ ր ու լ թ յ ու Ն »	
		71226 «Գ ո վ ա գ ո ի մ ա ր ք ե թ ի ն գ ա յ ի ն ծ ախս եր »	
		71227 «Ար տ ա հ ա ն մ ա ն ա յ լ ծ ախս եր »	
	952 «Ն եր մ ու լ ծ վ ա ծ և ա ր տ ա հ ա ն վ ա ծ ա պ ր ա ն ք ն եր ի ա ր ժ ե ք հ ա ր կ մ ա ն ն ա ս ա տ ս կ ո վ »	9521 «Յ Յ տ ա ր ա ծ ք ն եր մ ու լ ծ վ ա ծ ա պ ր ա ն ք ն եր ի մ ա ք ս ա յ ի ն ա ր ժ ե ք »	
		9522 «Ե Ա Տ Մ -ի ց Յ Յ տ ա ր ա ծ ք ն եր մ ու լ ծ վ ա ծ ա պ ր ա ն ք ն եր ի հ ա ր կ մ ա ն ք ա գ ա »	
		9523 «Յ Յ տ ա ր ա ծ ք ի ց ա ր տ ա հ ա ն վ ա ծ ա պ ր ա ն ք ի մ ա ք ս ա յ ի ն ա ր ժ ե ք »	

Ինկոտերմսի առաքման պայմաններ	Տրանսպորտի տեսակ	Պատահական կորստի ռիսկի անցում
EXW «Գործարանից»	Բոլոր տեսակի տրանսպորտային միջոցներ	Վաճառողի պահեստում ապրանքը հանձնելու պահին
FCA «Մինչև բեռնափոխադրողի մոտ»	Բոլոր տեսակի տրանսպորտային միջոցներ	Ապրանքը գնորդի նշված վայրում բեռնափոխադրողին հանձնելու պահից:
FAS «Մինչև նավի կողքը»	Ծովային և ներքին ջրային տրանսպորտ	Ապրանքը նշված նավահանգստում նավակողի երկայնքով դնելու պահից
FOB «Մինչև նավի վրա»	Ծովային և ներքին ջրային տրանսպորտ	Ապրանքը դրվել է նավի վրա նշված նավահանգստում
CFR «Արժեքն ու փոխադրումը»	Ծովային և ներքին ջրային տրանսպորտ	Նշանակված նավահանգստում ապրանքները նավի վրա բարձելու պահին
CIF «Արժեքը, ապահովագրումն ու փոխադրումը»	Ծովային և ներքին ջրային տրանսպորտ	Նշանակված նավահանգստում ապրանքները նավի վրա բարձելու պահին
CPT «Փոխադրումը վճարած մինչև»	Բոլոր տեսակի տրանսպորտային միջոցներ	Ապրանքը բեռնափոխադրողին հանձնելու պահից
CIP «Փոխադրումը և ապահովագրումը վճարած է մինչև»	Բոլոր տեսակի տրանսպորտային միջոցներ	Ապրանքը բեռնափոխադրողին հանձնելու պահից
DAP «Առաքումը պայմանավորված վայր»	Բոլոր տեսակի տրանսպորտային միջոցներ	Ապրանքը մատակարարի նշված վայրում առաքելու պահին
DAT «Առաքում տեղի նալ»	Բոլոր տեսակի տրանսպորտային միջոցներ	Գնորդի տեղի նալ ապրանքների առաքման պահին
DDP «Տեղ հասցրած, մաքսը վճարած»	Բոլոր տեսակի տրանսպորտային միջոցներ	Ապրանքները նշանակված գնորդի տրամադրություն անտակ հանձնելու պահին

¹⁸¹ Կազմվել է հեղնակի կողմից: Աղբյուրը՝ International Chamber of Commerce <https://iccwbo.org/resources-for-business/incoterms-rules/incoterms-rules-2010/>

**Ապրանքների ներմուծման սինթետիկ ձևակերպումները՝
համաձայն Ինկոտերմսի առաքման պայմանների¹⁸²**

<i>Ինկոտերմս</i>	<i>Բովանդակումը</i>	<i>Դեբետ</i>	<i>Կրեդիտ</i>	<i>Գումար (USD)</i>
EXW	Ապրանքների սեփականության իրավունքի անցման պահին պայմանագրային արժեքով	21921	52122	250.000
	Բեռնման-բեռնաթափման ծախսերի գումարով (100+100+200+150+200+150)	21925	52132	900
	Տրանսպորտային ծախսերի գումարով (500+1000+1500+200)	21922	52132	3.200
	Ապահովագրական ծախսերի գումարով	21924	52132	500
	Մաքսային վճարումների գումարով	21923	5247	25.700
	Ապրանքի մուտքը փաստացի ինքնարժեքով	216	2192	280.300
FOB	Ապրանքների սեփականության իրավունքի անցման պահին պայմանագրային արժեքով	21921	52122	250.900
	Բեռնման-բեռնաթափման ծախսերի գումարով ձևակերպում է (200+150+150)	21925	52132	500
	Տրանսպորտային ծախսերի գումարով (1000+1500+200)	21922	52132	2.700
	Ապահովագրական ծախսերի գումարով	21924	52132	500
	Մաքսային վճարումների գումարով	21923	5247	25.700
	Ապրանքի մուտքը փաստացի ինքնարժեքով	216	2192	280.300
CIF	Ապրանքների սեփականության իրավունքի անցման պահին պայմանագրային արժեքով	21921	52122	252.400
	Բեռնման-բեռնաթափման ծախսերի գումարով (150+200+150)	21925	52132	500
	Տրանսպորտային ծախսերի գումարով (500+1000+200)	21922	52121	1.700
	Մաքսային վճարումների գումարով	21923	5247	25.700
	Ապրանքի մուտքը փաստացի ինքնարժեքով	216	219	280.300
CIP	Ապրանքների սեփականության իրավունքի անցման պահին	21921	52122	254.250

¹⁸² Առյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից գծապատկեր 3.1.1-ի տվյալների հիման վրա

	պայմանագրային արժեքով			
	Բեռնման-բեռնաթափման ծախսերի գումարով	21925	52132	150
	Տրանսպորտային ծախսերի գումարով	21922	52132	200
	Մաքսային վճարումների գումարով	21923	5247	25.700
	Ապրանքի մուտքը փաստացի ինքնարժեքով	216	21652	280.300
DAP	Ապրանքների սեփականության իրավունքի անցման պահին պայմանագրային արժեքով	21921	52122	254.450
	Բեռնման-բեռնաթափման ծախսերի գումարով	21925	52132	150
	Մաքսային վճարումների գումարով	21923	5247	25.700
	Ապրանքի մուտքը փաստացի ինքնարժեքով	216	219	280.300
DDP	Ապրանքների սեփականության իրավունքի անցման պահին պայմանագրային արժեքով	21921	52122	280.150
	Բեռնման-բեռնաթափման ծախսերի գումարով	21925	52132	150
	Ապրանքի մուտքը փաստացի ինքնարժեքով	216	2192	280.300

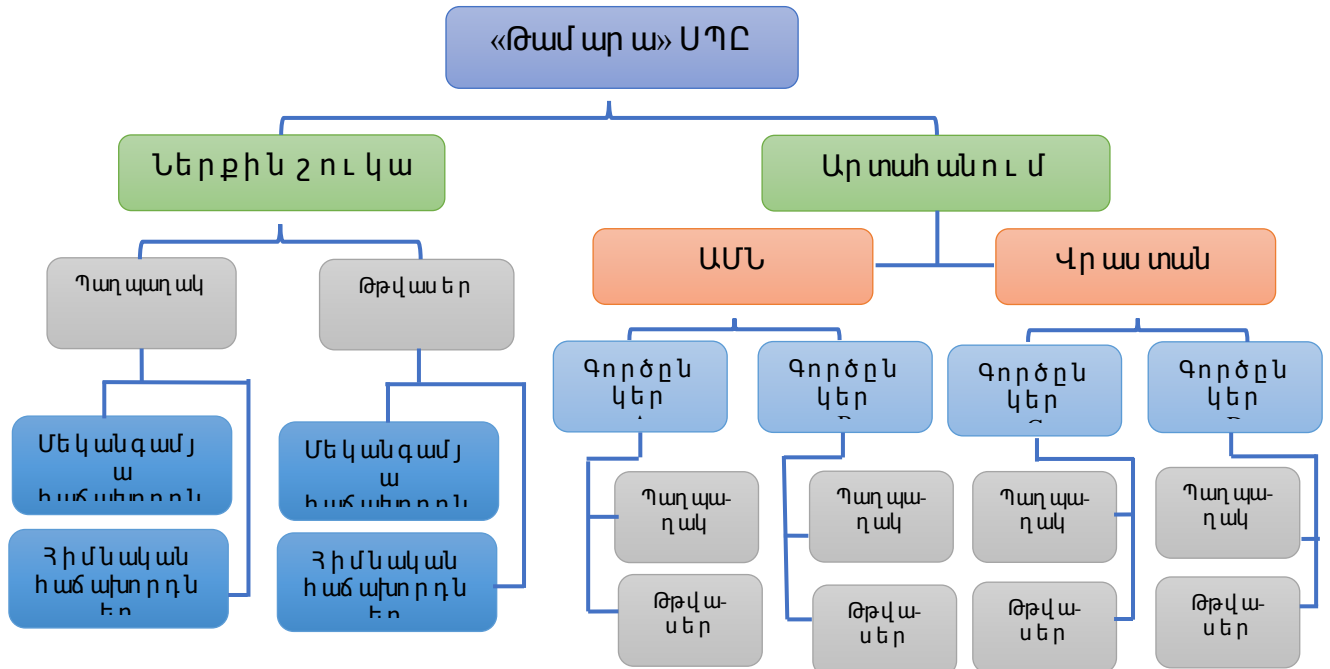
**Ապրանքների արտահանման սինթետիկ ձևակերպումները՝
համաձայն Ինկոտերմսի առաքման պայմանների¹⁸³**

<i>Ինկոտերմս</i>	<i>Բովանդակություն</i>	<i>Դեբետ</i>	<i>Կրեդիտ</i>	<i>Գումար (USD)</i>
<i>EXW</i>	Ապրանքների պայմանագրային արժեքով	71121	21652	250.000
<i>FOB</i>	Ապրանքների առաքման պահին	21652	216	250.000
	Բեռնման-բեռնաթափման ծախսերի գումարով	71222	52312	400
	Տրանսպորտային ծախսերի գումարով	71223	52312	500
	Սեփականոթյան իրավունքի անցման պահին ձևակերպում է վաճառված ապրանքի ինքնարժեքը	71121	21652	<i>250.000</i>
Վաճառված ապրանքի ինքնարժեք և արտահանման ծախսեր		250.900		
<i>CIF</i>	Ապրանքների առաքման պահին պայմանագրային արժեքով	21652	216	250.000
	Բեռնման-բեռնաթափման ծախսերի գումարով	71222	52312	400
	Տրանսպորտային ծախսերի գումարով	71223	52312	1.500
	Ապահովագրական ծախսերի գումարով	71224	52312	500
	Սեփականոթյան իրավունքի անցման պահին ձևակերպում է վաճառված ապրանքի ինքնարժեքը	71121	21652	<i>250.000</i>
Վաճառված ապրանքի ինքնարժեք և արտահանման ծախսեր		252.400		
<i>CIP</i>	Ապրանքների պայմանագրային արժեքով	21652	216	250.000
	Բեռնման-բեռնաթափման ծախսերի գումարով	71222	52312	750
	Տրանսպորտային ծախսերի գումարով	71223	52312	3.000
	Ապահովագրական ծախսերի գումարով	71224	52312	500
	Սեփականոթյան իրավունքի անցման պահին ձևակերպում է վաճառված ապրանքի ինքնարժեքը	71121	21652	<i>250.000</i>
Վաճառված ապրանքի ինքնարժեք և արտահանման ծախսեր		254.250		
<i>DAP</i>	Ապրանքների պայմանագրային արժեքով	21652	216	250.000

¹⁸³ Աղյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից Գծապատկեր 3.1.1-ի տվյալների հիման վրա

	Բեռնման-բեռնաթափման ծախսերի գումարով	71222	52312	750
	Տրանսպորտային ծախսերի գումարով	71223	52312	3.200
	Ապահովագրական ծախսերի գումարով	71224	52312	500
	Սեփականույն իրավունքի անցման պահին ձևակերպվում է վաճառված ապրանքի ինքնարժեքը	71121	21652	250.000
Վաճառված ապրանքի ինքնարժեք և արտահանման ծախսեր		254.450		
DDP	Ապրանքների առաքման պահին պայմանագրային արժեքով	21652	216	250.000
	Բեռնման-բեռնաթափման ծախսերի գումարով	71222	52312	750
	Տրանսպորտային ծախսերի գումարով	71223	52312	3.200
	Ապահովագրական ծախսերի գումարով	71224	52312	500
	Մաքսային վճարումների գումարով	71226	524	25.700
	Սեփականույն իրավունքի անցման պահին ձևակերպվում է վաճառված ապրանքի ինքնարժեքը	71121	21652	250.000
Վաճառված ապրանքի ինքնարժեք և արտահանման ծախսեր		280.150		

Արտահանման գործունեության սեգմենտավորման առաջարկվող մոտեցումը «Թամարա» ՍՊԸ օրինակով



**Վերահսկողություն միջավայրի հոսսավիճակի
գնահատման թեստ
«ԷՖՖԵԿտԳրուպ» ՓԲԸ-ի օրինակով**

Ցուցանիշ	Այն	Ոչ
1. Կազմակերպական կառուցվածք		
1.1 Կազմակերպական կառուցվածքը արդյունք համապատասխանում է կազմակերպության գործունեության բնույթին և մասշտաբին	1	
1.2 Հաշվապահական հաշվառման համակարգը արդյունք համապատասխանում է կազմակերպության գործունեության ծավալներին		0
1.3 Կազմակերպության ունումնամուկաէ՞ հատուկ մասնագիտացված ներքին վերահսկողության ստորաբաժանում	1	
1.4 Արտաքին առևտրային գործունեության հաշվապահական հաշվառումը վարվում է՞ հատուկ մասնագիտացված բաժնի միջոցով		0
1.5 Մշակված է արդյունք արտաքին առևտրային գործունեության փաստաթղթաշրջանառության կարգաարդյունք դրան հետևում են	1	
1.6 Մշակված են աշխատակիցների պատճենների նկարագիրը, արդյունք դրան հետևում են և ժամանակին կատարվում են ճշգրտումներ		0
2. Իրավունքների և պարտականությունների բաշխում		
2.1 Հաստատված են արտաքին առևտրային գործունեության վերաբերյալ տեղեկատվության, ապրանքանյութական արժեքների նկատմամբ հասանելիության իրավունքները և պարտականությունները		0
2.2 Հաստատված են արդյունք արտաքին առևտրային գործունեության իրականացման իրավունքները և պարտականությունները	1	
2.3 Հաստատված են արդյունք արտաքին առևտրի հաշվառման վարման իրավունքները և պարտականությունները և գործում են դրանք	1	
3. Կադրային քաղաքականություն		
3.1 Պարբերաբար իրականացվում է՞ կադրերի վերապատրաստում	1	
3.2 Կադրերի հոսունություն մակարդակ ցածր է՞		0
3.3 Կադրերի որակավորման մակարդակը արդյունք համապատասխանում է տեխնիկական և նորմատիվային ակտերի պահանջներին	1	
4. Տիեզերական հաշվետվությունների պատրաստում		
4.1 Հաշվետվությունների կազմման ժամկետներին պահպանվում են՞	1	
4.2 Առկա՞ արտաքին առևտրի հաշվառման իրականացման կանոններ	1	
4.3 Իրականացվում են միջոցառումներ հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգի բարելավման ուղղությամբ		0
5. Ներքին կառավարչական հաշվետվությունների պատրաստում		
5.1 Սահմանված են արդյունք արտաքին առևտրի վերաբերյալ ներքին հաշվետվությունների ձևեր և դրանց օրացման կարգ	1	
5.2 Սահմանված են արդյունք ներքին հաշվետվությունների		0

կազմման և ներկայացման ժամկետները		
5.3 Ներքին հաշվետվություններին տվյալները արդյունք համեմատվում են կառավարչական հաշվառման տվյալներին հետ		0
5.4 Իրականացվում է արդյունք շեղումների վերլուծություն		0
Վերահսկողական համակարգի հուսալիություն (%)		=10/19*100=53%

Վերահսկողության միջավայրի հուսալիության գնահատման թեստ
«Յուրմ» ՍՊԸ

Ցուցանիշ	Այն	Ոչ
1. Կազմակերպական կառուցվածք		
1.1 Կազմակերպական կառուցվածքը արդյունք համապատասխանում է կազմակերպության գործունեության բնույթին և մասշտաբին	1	
1.2 Հաշվապահական հաշվառման համակարգը արդյունք համապատասխանում է կազմակերպության գործունեության ծավալներին	1	
1.3 Կազմակերպությունում առկա է՝ հատուկ կմասնագիտացված ներքին վերահսկողության ստորաբաժանում	1	
1.4 Արտաքին առևտրային գործունեության հաշվապահական հաշվառումը վարվում է՝ հատուկ կմասնագիտացված բաժնի միջոցով		0
1.5 Մշակված է արդյունք արտաքին առևտրային գործունեության փաստաթղթաշրջանառության կարգև արդյունք դրան հետևում են	1	
1.6 Մշակված են աշխատակիցների պաշտոններին կարգի դր, արդյունք դրան հետևում են և ժամանակին կատարվում են ճշգրտումներ		0
2. Իրավունքների և պարտականությունների բաշխում		
2.1 Հաստատված են արտաքին առևտրային գործունեության վերաբերյալ տեղեկատվության, ապրանքանյութական արժեքների նկատմամբ հասանելիություն իրավունքները և պարտականությունները	1	
2.2 Հաստատված են արդյունք արտաքին առևտրային գործունեության իրականացման իրավունքները և պարտականությունները	1	
2.3 Հաստատված են արդյունք արտաքին առևտրի հաշվառման վարման իրավունքները և պարտականությունները և գործում են դրանք	1	
3. Կադրային քաղաքականություն		
3.1 Պարբերաբար իրականացվում է՝ կադրերի վերապատրաստում	1	
3.2 Կադրերի հոսունություն մակարդակ ցածր է՝	1	
3.3 Կադրերի որակավորման մակարդակը արդյունք համապատասխանում է տեխնիկական և նորմատիվային ակտերի պահանջներին	1	
4. Տիեզերական հաշվետվությունների պատասխանում		
4.1 Հաշվետվություններին կազմման ժամկետներին պահպանվում են՝	1	
4.2 Առկա՝ արտաքին առևտրի հաշվառման իրականացման	1	

կանոններ		
4.3 Իրականացվում են միջոցառումներ հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգի բարելավման ուղղությամբ	1	
5. Ներքին կառավարչական հաշվետվության ոլորտների պատասխանատվություն		
5.1 Սահմանված են արդյունք արտաքին առևտրի վերաբերյալ ներքին հաշվետվության ոլորտների ձևեր և դրանց օրացման կարգ	1	
5.2 Սահմանված են արդյունք ներքին հաշվետվության ոլորտների կազմման և ներկայացման ժամկետները	1	
5.3 Ներքին հաշվետվության ոլորտների տվյալները արդյունք համեմատվում են կառավարչական հաշվառման տվյալների հետ		0
5.4 Իրականացվում է արդյունք շեղումների վերլուծություն		0
Վերահսկողական համակարգի հուսալիություն (%)	=15/9*100=79%	

Վերահսկողության միջավայրի հոլսալիության գնահատման թեստ
«Թամարա» ՍՊԸ

Ցուցանիշ	Այն	Ոչ
1. Կազմակերպական կառուցվածք		
1.1 Կազմակերպական կառուցվածքը արդյունք համապատասխանում է կազմակերպության գործունեության բնույթին և մասշտաբին	1	
1.2 Հաշվապահական հաշվառման համակարգը արդյունք համապատասխանում է կազմակերպության գործունեության ծավալներին	1	
1.3 Կազմակերպությունում առկա է՝ հատուկ մասնագիտացված ներքին վերահսկողության ստորաբաժանում		0
1.4 Արտաքին առևտրային գործունեության հաշվապահական հաշվառումը վարվում է՝ հատուկ մասնագիտացված բաժնի միջոցով		0
1.5 Մշակված է արդյունք արտաքին առևտրային գործունեության փաստաթղթաշրջանառության կարգև արդյունք դրան հետևում են	1	
1.6 Մշակված են աշխատակիցների պաշտոնների նկարագիրը, արդյունք դրան հետևում են և ժամանակին կատարվում են ճշգրտումներ		0
2. Իրավունքների և պարտականությունների բաշխում		
2.1 Հաստատված են արտաքին առևտրային գործունեության վերաբերյալ տեղեկատվության, ապրանքանյութական արժեքների նկատմամբ հասանելիության իրավունքները և պարտականությունները		0
2.2 Հաստատված են արդյունք արտաքին առևտրային գործունեության իրականացման իրավունքները և պարտականությունները		0
2.3 Հաստատված են արդյունք արտաքին առևտրի հաշվառման վարման իրավունքները և պարտականությունները և գործում են դրանք	1	
3. Կադրային քաղաքականություն		
3.1 Պարբերաբար իրականացվում է՝ կադրերի վերապատրաստում	1	
3.2 Կադրերի հոսունություն մակարդակ ցածր է՝	1	
3.3 Կադրերի որակավորման մակարդակը արդյունք համապատասխանում է տեխնիկական և նորմատիվային ակտերի պահանջներին		0
4. Տնտեսական հաշվետվությունների պատրաստում		
4.1 Հաշվետվություններին կազմման ժամկետների պահպանվում են՝	1	
4.2 Առկա՝ արտաքին առևտրի հաշվառման իրականացման կանոններ	1	
4.3 Իրականացվում են միջոցառումներ հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգի բարելավման ուղղությամբ		0
5. Ներքին կառավարչական հաշվետվությունների պատրաստում		
5.1 Սահմանված են արդյունք արտաքին առևտրի վերաբերյալ ներքին հաշվետվություններին ձևեր և դրանց օրացման կարգ	1	
5.2 Սահմանված են արդյունք ներքին հաշվետվություններին կազմման և ներկայացման ժամկետները		0
5.3 Ներքին հաշվետվություններին տվյալները արդյունք համեմատվում են կառավարչական հաշվառման տվյալներին		0

հետ		
5.4 Իրականացվում է արդյունք շեղումների վերլուծություն		0
Վերահսկողական համակարգի հուսալիություն (%)		=9/19*100=47%

**Վերահսկողություն միջավայրի հուսալիության
գնահատման թեստ
«Դերժավա-Ս» ՓԲԸ**

Ցուցանիշ	Այն	Ոչ
1. Կազմակերպական կառուցվածք		
1.1 Կազմակերպական կառուցվածքը արդյունք համապատասխանում է կազմակերպության գործունեության բնույթին և մասշտաբին	1	
1.2 Չափապահական հաշվառման համակարգը արդյունք համապատասխանում է կազմակերպության գործունեության ծավալներին	1	
1.3 Կազմակերպությունում առկա է՝ հատուկ մասնագիտացված ներքին վերահսկողության ստորաբաժանում		0
1.4 Արտաքին առևտրային գործունեության հաշվապահական հաշվառումը վարվում է՝ հատուկ մասնագիտացված բաժնի միջոցով		0
1.5 Մշակված է արդյունք արտաքին առևտրային գործունեության փաստաթղթաշրջանառության կարգապահության հետևում են	1	
1.6 Մշակված են աշխատակիցների պատրաստումը, արդյունք հետևում են և ժամանակին կատարվում են ճշգրտումներ		0
2. Իրավունքների և պարտականությունների բաշխում		
2.1 Չաստատված են արտաքին առևտրային գործունեության վերաբերյալ տեղեկատվություն, ապրանքանյութական արժեքների նկատմամբ հասանելիություն իրավունքները և պարտականությունները	1	
2.2 Չաստատված են արդյունք արտաքին առևտրային գործունեության իրականացման իրավունքները և պարտականությունները		0
2.3 Չաստատված են արդյունք արտաքին առևտրի հաշվառման վարման իրավունքները և պարտականությունները և գործում են դրանք	1	
3. Կադրային քաղաքականություն		
3.1 Պարբերաբար իրականացվում է՝ կադրերի վերապատրաստում	1	
3.2 Կադրերի հոսունություն մակարդակ ցածր է՝		0
3.3 Կադրերի որակավորման մակարդակը արդյունք համապատասխանում է տեխնիկական և նորմատիվային ակտերի պահանջներին	1	
4. Տիևանսական հաշվետվությունների պատրաստում		
4.1 Չափվեցողությունների կազմման ժամկետների պահպանում են՝	1	
4.2 Առկա՝ արտաքին առևտրի հաշվառման իրականացման կանոններ	1	
4.3 Իրականացվում են միջոցառումներ հաշվապահական		0

հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգի բարելավման ուղղությամբ		
5. Ներքին կառավարչական հաշվետվության ու ներքին պարտատու		
5.1 Սահմանված են արդյունք արտաքին առևտրի վերաբերյալ ներքին հաշվետվության ու ներքին ձևեր և դրանց կարգ	1	
5.2 Սահմանված են արդյունք ներքին հաշվետվության ու ներքին կազմման և ներկայացման ժամկետները	1	
5.3 Ներքին հաշվետվության ու ներքին տվյալները արդյունք համեմատվում են կառավարչական հաշվառման տվյալների հետ		0
5.4 Իրականացվում է արդյունք շեղումների վերլուծություն		0
Վերահսկողական համակարգի հուսալիություն (%)	=11/19*100=58%	

**Վերահսկողության միջավայրի հուսալիության գնահատման թեստ
«Սպայ կա» ՍՊԸ**

Ցուցանիշ	Այո	Ոչ
1. Կազմակերպական կառուցվածք		
1.1 Կազմակերպական կառուցվածքը արդյունք համապատասխանում է կազմակերպության գործունեության բնույթին և մասշտաբին	1	
1.2 Հաշվապահական հաշվառման համակարգը արդյունք համապատասխանում է կազմակերպության գործունեության ծավալներին	1	
1.3 Կազմակերպության ունեմ առկա է՝ հատուկ մասնագիտացված ներքին վերահսկողության ստորաբաժանում		0
1.4 Արտաքին առևտրային գործունեության հաշվապահական հաշվառումը վարվում է՝ հատուկ մասնագիտացված բաժնի միջոցով		0
1.5 Մշակված է արդյունք արտաքին առևտրային գործունեության փաստաթղթաշրջանառության կարգ և արդյունք դրան հետևում են	1	
1.6 Մշակված են աշխատակիցների պաշտոնների նկարագիրը, արդյունք դրան հետևում են և ժամանակին կատարվում են ճշգրտումներ	1	
2. Իրավունքների և պարտականության ու ներքին բաշխում		
2.1 Հաստատված են արտաքին առևտրային գործունեության վերաբերյալ տեղեկատվության, ապրանքանյութական արժեքների նկատմամբ հասանելիության իրավունքները և պարտականության ու ներքին	1	
2.2 Հաստատված են արդյունք արտաքին առևտրային գործունեության իրականացման իրավունքները և պարտականության ու ներքին	1	
2.3 Հաստատված են արդյունք արտաքին առևտրի հաշվառման վարման իրավունքները և պարտականության ու ներքին գործում են դրանք	1	
3. Կադրային քաղաքականություն		
3.1 Պարբերաբար իրականացվում է՝ կադրերի	1	

վերապատրաստում		
3.2 Կադրերի հոսունությունը անմակարդակ ցածր է՝		0
3.3 Կադրերի որակավորման մակարդակը արդյո՞ք համապատասխանում է տեխնիկական և նորմատիվային ակտերի պահանջներին	1	
4. Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստում		
4.1 Հաշվետվությունների կազմման ժամկետների պահպանում են՞	1	
4.2 Առկա՞ր տաքին առևտրի հաշվառման իրականացման կանոններ	1	
4.3 Իրականացվում են միջոցառումներ հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողություն համակարգի բարելավման ուղղությամբ		0
5. Ներքին կառավարչական հաշվետվությունների պատրաստում		
5.1 Սահմանված են արդյո՞ք արտաքին առևտրի վերաբերյալ ներքին հաշվետվությունների ձևեր և դրանց կրացման կարգ	1	
5.2 Սահմանված են արդյո՞ք ներքին հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման ժամկետները		0
5.3 Ներքին հաշվետվությունների տվյալները արդյո՞ք համեմատվում են կառավարչական հաշվառման տվյալների հետ	1	
5.4 Իրականացվում է արդյո՞ք շեղումների վերլուծություն	1	
Վերահսկողական համակարգի հուսալիություն (%)	=14/19*100=74%	

Հավելված 17

**Տեղեկատվական համակարգի հուսալիություն գնահատման
թեստ
«ԷՖՖեկտԳրուպ» ՓԲԸ**

Գործոններ	Վստահելիություն մակարդակ		
	ցածր	միջին	բարձր
1. Հաշվային քաղաքականություն և նորապահպանում			
1.1 Մշակված են արտաքին առևտրային գործունեության առանձնահատկությունները արտացոլող հաշվապահական հաշիվներ	Ցածր		
1.2 Մշակված և հաստատված են ներքին հաշվետվությունների ձևեր		Միջին	
1.3 Մշակված են սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերի ձևեր		Միջին	
1.4 Առկա է արտաքին առևտրային գործունեության ներքին վերահսկողություն համակարգի հաստատված կարգ		Միջին	
1.5 Հաստատված հաշվային քաղաքականություն մեջ առկա է արտաքին առևտրի հաշվառմանը վերաբերող բաժին		Միջին	
2. Հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների պահպանություն			
2.1 Բոլոր արտաքին առևտրային			Բարձր

գործարքները վերաբերյալ կան համապատասխան սկզբնական փաստաթղթեր			
2.2 Իրականացվում է արտաքին առևտրային գործարքները արտարժույթային և դրամային հաշվառում			Բարձր
2.3 Սկզբնական փաստաթղթերում և հաշվապահական գրանցումներում բացակայում են սխալները		Միջին	
3. Հաշվապահական հաշվառման ավտոմատացված համակարգ			
3.1 Կազմակերպությունում օգտագործվում է հաշվապահական հաշվառման ծրագիր			Բարձր
3.2 Հաշվապահական ծրագրի աշխատանքի անխափան ուղյակները վերջին տարվա ընթացքում		Միջին	
Ամփոփում			
1. Հաշվային քաղաքականություն և դրա պահպանում		Միջին	
2. Հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները պահպանություն			Բարձր
3. Հաշվապահական հաշվառման ավտոմատացված համակարգ		Միջին	
Պատասխանների քանակ	1	6	3
Տեղեկատվական համակարգի հուսալիություն (%)	$0*1+0.5*6+1*3=6$ $6/10*100=60\%$		

**Տեղեկատվական համակարգի հոլսալ իոլթյան գնահատման
թեստ
«Յոլքոմ» ՍՊԸ**

Գործոններ	Վստահել իոլթյան մակարդակ		
	ցածր	միջին	բարձր
1. Հաշվային քաղաքականոլթյոլն և դրապահպանոլմ			
1.1 Մշակված են արտաքին առևտրային գործոլնեոլթյան առանձնահատկոլթյոլնները արտացոլոլ հաշվապահական հաշիվներ		Միջին	
1.2 Մշակված և հաստատված են ներքին հաշվետվոլթյոլնների ձևեր	Ցածր		
1.3 Մշակված են սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերի ձևեր			Բարձր
1.4 Առկա է արտաքին առևտրային գործոլնեոլթյան ներքին վերահսկոլթյան համակարգի հաստատված կարգ		Միջին	
1.5 Հաստատված հաշվային քաղաքականոլթյան մեջ առկա է արտաքին առևտրի հաշվառմանը վերաբերոլ բաժին			Բարձր
2. Հաշվապահական հաշվառման սկզբոլնքների պահպանոլթյոլն			
2.1 Բոլոլ արտաքին առևտրային գործարքների վերաբերյալ կան համապատասխան սկզբնական փաստաթղթեր			Բարձր
2.2 Իրականացվոլմ է արտաքին առևտրային գործարքների արտարժոլթյային և դրամային հաշվառոլմ			Բարձր
2.3 Սկզբնական փաստաթղթերոլմ և հաշվապահական գրանցոլմներոլմ բացակայոլմ են սխալները			Բարձր
3. Հաշվապահական հաշվառման ավտոմատացված համակարգ			
3.1 Կազմակերպոլթյոլնոլմ օգտագործվոլմ է հաշվապահական հաշվառման ծրագիր			Բարձր
3.2 Հաշվապահական ծրագրի աշխատանքի անխափանոլթյոլնը վերջին տարվա ընթացքոլմ		Միջին	
Ամփոփոլմ			
1.Հաշվային քաղաքականոլթյոլն և դրա պահպանոլմ		Միջին	
2.Հաշվապահական հաշվառման սկզբոլնքների պահպանոլթյոլն		Բարձր	
3.Հաշվապահական հաշվառման ավտոմատացված համակարգ		Միջին	
Պատասխանների քանակ	1	3	6
Տեղեկատվական համակարգի հոլսալ իոլթյոլն (%)	$0*1+0.5*3+1*6=7,5$ $7,5/10*100=75\%$		

**Տեղեկատվական համակարգի հոլսալիոթյան գնահատման
թեստ
«Թամարա» ՍՊԸ**

Գործոններ	Վստահելիոթյան մակարդակ		
	ցածր	միջին	բարձր
1. Հաշվային քաղաքականոթյուն և դրապահպանում			
1.1 Մշակված են արտաքին առևտրային գործունեոթյան առանձնահատկոթյունները արտացոլող հաշվապահական հաշիվներ	Ցածր		
1.2 Մշակված և հաստատված են ներքին հաշվետվոթյուններին ձևեր		Միջին	
1.3 Մշակված են սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերին ձևեր		Միջին	
1.4 Առկա է արտաքին առևտրային գործունեոթյան ներքին վերահսկողոթյան համակարգի հաստատված կարգ	Ցածր		
1.5 Հաստատված հաշվային քաղաքականոթյան մեջ առկա է արտաքին առևտրի հաշվառմանը վերաբերող բաժին	Ցածր		
2. Հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների պահպանոթյուն			
2.1 Բոլոր արտաքին առևտրային գործարքներին վերաբերյալ կան համապատասխան սկզբնական փաստաթղթեր			Բարձր
2.2 Իրականացվում է արտաքին առևտրային գործարքներին արտարժոթային և դրամային հաշվառում			Բարձր
2.3 Սկզբնական փաստաթղթերում և հաշվապահական գրանցումներում բացակայում են սխալները		Միջին	
3. Հաշվապահական հաշվառման ավտոմատացված համակարգ			
3.1 Կազմակերպոթյունում օգտագործվում է հաշվապահական հաշվառման ծրագիր			Բարձր
3.2 Հաշվապահական ծրագրին ախտանքի անխափանոթյունը վերջին տարվա ընթացքում	Ցածր		
Ամփոփում			
1. Հաշվային քաղաքականոթյուն և դրա պահպանում		Ցածր	
2. Հաշվապահական հաշվառման սկզբունքներին պահպանոթյուն		Բարձր	
3. Հաշվապահական հաշվառման ավտոմատացված համակարգ		Միջին	

Պատասխանների քանակ	4	3	3
Տեղեկատվական համակարգի հոլսալի ու թյ ու ն (%)	$0*4+0.5*3+1*3=4,5$ $4,5/10*100=45\%$		

**Տեղեկատվական համակարգի հոլսալի ու թյան գնահատման
թեստ
«ԴերժավաՍ» ՓԲԸ**

Գործոններ	Վստահելի ու թյան մակարդակ		
	ցածր	միջին	բարձր
1. Հաշվային քաղաքականություն և ներառյալականություն			
1.1 Մշակված են արտաքին առևտրային գործունեության առանձնահատկությունները արտացոլող հաշվապահական հաշիվներ		Միջին	
1.2 Մշակված և հաստատված են ներքին հաշվետվություններին ձևեր		Միջին	
1.3 Մշակված են սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերին ձևեր		Միջին	
1.4 Առկա է արտաքին առևտրային գործունեության ներքին վերահսկողություն համակարգի հաստատված կարգ		Միջին	
1.5 Հաստատված հաշվային քաղաքականություն մեջ առկա է արտաքին առևտրի հաշվառմանը վերաբերող բաժին		Միջին	
2. Հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների պահպանություն			
2.1 Բոլոր արտաքին առևտրային գործարքներին վերաբերյալ կան համապատասխան սկզբնական փաստաթղթեր			Բարձր
2.2 Իրականացվում է արտաքին առևտրային գործարքներին արտարժույթային և ներամային հաշվառում			Բարձր
2.3 Սկզբնական փաստաթղթերում և հաշվապահական գրանցումներում բացակայում են սխալները		Միջին	
3. Հաշվապահական հաշվառման ավտոմատացված համակարգ			
3.1 Կազմակերպությունում օգտագործվում է հաշվապահական հաշվառման ծրագրի			Բարձր
3.2 Հաշվապահական ծրագրի աշխատանքի անխափանությունը վերջին տարվա ընթացքում		Միջին	
Ամփոփում			
1. Հաշվային քաղաքականություն և ներառյալականություն		Միջին	
2. Հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների պահպանություն		Բարձր	
3. Հաշվապահական հաշվառման ավտոմատացված համակարգ		Միջին	
Պատասխանների քանակ		7	3
Տեղեկատվական համակարգի հոլսալի ու թյան (%)		$0*0 + 0.5*7 + 1*3 = 6,5$ $6,5/10*100 = 65\%$	

**Տեղեկատվական համակարգի հոլսալի ու թյան գնահատման
թեստ
«Սալայ կա» ՍՊԸ**

Գործոններ	Վստահելի ու թյան մակարդակ		
	ցածր	միջին	բարձր
1. Հաշվային քաղաքականություն և ներառյալականություն			
1.1 Մշակված են արտաքին առևտրային գործունեության առանձնահատկությունները արտացոլող հաշվապահական հաշիվներ			Բարձր
1.2 Մշակված և հաստատված են ներքին հաշվետվություններին		Միջին	
1.3 Մշակված են սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերին		Միջին	
1.4 Առկա է արտաքին առևտրային գործունեության ներքին վերահսկողություն համակարգի հաստատված կարգ		Միջին	
1.5 Հաստատված հաշվային քաղաքականություն մեջ առկա է արտաքին առևտրի հաշվառմանը վերաբերող բաժին	Ցածր		
2. Հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների պահպանություն			
2.1 Բոլոր արտաքին առևտրային գործարքներին վերաբերյալ կան համապատասխան սկզբնական փաստաթղթեր			Բարձր
2.2 Իրականացվում է արտաքին առևտրային գործարքներին արտարժույթային և ներմուծային հաշվառում			Բարձր
2.3 Սկզբնական փաստաթղթերում և հաշվապահական գրանցումներում բացակայում են սխալները			Բարձր
3. Հաշվապահական հաշվառման ավտոմատացված համակարգ			
3.1 Կազմակերպությունում օգտագործվում է հաշվապահական հաշվառման ծրագրի			Բարձր
3.2 Հաշվապահական ծրագրի աշխատանքի անխափանությունը վերջին տարվա ընթացքում			Բարձր
Ամփոփում			
1. Հաշվային քաղաքականություն և ներառյալականություն		Միջին	
2. Հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների պահպանություն		Բարձր	
3. Հաշվապահական հաշվառման ավտոմատացված համակարգ		Բարձր	
Պատասխանների քանակ	1	5	4
Տեղեկատվական համակարգի հոլսալի ու թյան (%)	$0*1+0.5*3+1*6=7.5$ $7.5/10*100=75\%$		

**Վերահսկողական ընթացակարգերի գնահատման թեստ
«ԷֆֆեկտԳրուպ» ՓԲԸ**

Ցուցանիշ	Այն	Ոչ
4. Ընթացիկ վերահսկողության միջոցներ		
1.1 Արտաքին առևտրի գծով ակտիվների և պարտավորությունների գույքագրումն իրականացվում է ըստ ժամանակացույցի	1	
1.2 Աշխատակիցների պատասխանատվության վերաբերյալ պայմանագրեր կնքվում և իրականացվում են ամբողջությամբ	1	
1.3 Առկա են՝ արտահանվող և ներմուծվող ապրանքների պահպանման կարգի մասին մշակված և կիրառելի հրահանգներ	1	
5. Սկզբնական հաշվառման և տեղեկատվության պատրաստման փուլում վերահսկողություն		
2.1 Պարբերաբար իրականացվում են ներքին ստուգումներ տեսակական գործառնությունների հիմնավորվածության վերաբերյալ	1	
2.2 Պարբերաբար իրականացվում են նորմատիվային ակտերի, օրենքների, նորմերի պահպանման ստուգումներ	1	
2.3 Պարբերաբար իրականացվում են արտաքին առևտրին վերաբերող անալիտիկ և սինթետիկ հաշիվների ստուգումներ	1	
6. Ներքին վերահսկողության գործառնությունների կատարման ստուգում		
3.1 Պարբերաբար ստուգվում է հաշվային քաղաքականության և դրատարրերի պահպանությունը		0
3.2 Իրականացվում է արտաքին առևտրի գործարքների սկզբնական փաստաթղթերի առկայություն ստուգում	1	
3.3 Օտարերկրյա մատակարարների և գնորդների հետ իրականացվում է հաշվարկների ստուգում	1	
Վերահսկողական համակարգի հուսալիություն (%)	=8/9*100=89%	

**Վերահսկողական ընթացակարգերի գնահատման թեստ
«ՅուՆքոմ» ՍՊԸ**

Ցուցանիշ	Այո	Ոչ
1. Ընթացիկ վերահսկողության միջոցներ		
1.1 Արտաքին առևտրի գծով ակտիվների և պարտավորությունների գույքագրումն իրականացվում է ըստ ժամանակացույցի	1	
1.2 Աշխատակիցների պատասխանատվության վերաբերյալ պայմանագրեր կնքվում և իրականացվում են ամբողջությամբ	1	
1.3 Առկա են ^o արտահանվող և ներմուծվող ապրանքների պահպանման կարգի մասին մշակված և կիրառելի հրահանգներ	1	
2. Սկզբնական հաշվառման և տեղեկատվության պատրաստման փուլում վերահսկողություն		
2.1 Պարբերաբար իրականացվում են ներքին ստուգումներ տեսակական գործառնությունների հիմնավորվածության վերաբերյալ	1	
2.2 Պարբերաբար իրականացվում են նորմատիվային ակտերի, օրենքների, նորմերի պահպանման ստուգումներ	1	
2.3 Պարբերաբար իրականացվում են արտաքին առևտրին վերաբերող անալիտիկ և սինթետիկ հաշիվների ստուգումներ	1	
3. Ներքին վերահսկողության գործառնության կատարման ստուգում		
3.1 Պարբերաբար ստուգվում է հաշվային քաղաքականության և դրատարրերի պահպանությունը	1	
3.2 Իրականացվում է արտաքին առևտրի գործարքների սկզբնական փաստաթղթերի առկայություն ստուգում	1	
3.3 Օտարերկրյա մատակարարների և գնորդների հետ իրականացվում է հաշվարկների ստուգում	1	
Վերահսկողական համակարգի հուսալիություն (%)	=9/9*100=100%	

**Վերահսկողական ընթացակարգերի գնահատման թեստ
«Թամարա» ՍՊԸ**

Ցուցանիշ	Այո	Ոչ
1. Ընթացիկ վերահսկողության միջոցներ		
1.1 Արտաքին առևտրի գծով ակտիվների և պարտավորությունների գույքագրումն իրականացվում է ըստ ժամանակացույցի		0
1.2 Աշխատակիցների պատասխանատվության վերաբերյալ պայմանագրեր կնքվում և իրականացվում են ամբողջությամբ	1	
1.3 Առկա են ^o արտահանվող և ներմուծվող ապրանքների պահպանման կարգի մասին մշակված և կիրառելի հրահանգներ		0
2. Սկզբնական հաշվառման և տեղեկատվության պատրաստման փուլում վերահսկողություն		
2.1 Պարբերաբար իրականացվում են ներքին ստուգումներ տնտեսական գործառնությունների հիմնավորվածության վերաբերյալ	1	
2.2 Պարբերաբար իրականացվում են նորմատիվային ակտերի, օրենքների, նորմերի պահպանման ստուգումներ	1	
2.3 Պարբերաբար իրականացվում են արտաքին առևտրին վերաբերող անալիտիկ և սինթետիկ հաշիվների ստուգումներ	1	
3. Ներքին վերահսկողության գործառնությունների կատարման ստուգում		
3.1 Պարբերաբար ստուգվում է հաշվային քաղաքականության և դրատարրերի պահպանությունը		0
3.2 Իրականացվում է արտաքին առևտրի գործարքների սկզբնական փաստաթղթերի առկայության ստուգում	1	
3.3 Օտարերկրյա մատակարարների և գնորդների հետ իրականացվում է հաշվարկների ստուգում	1	
Վերահսկողական համակարգի հուսալիություն (%)	=6/9*100=67%	

**Վերահսկողական ընթացակարգերի գնահատման թեստ
«ԴերժավաՍ» ՓԲԸ**

Ցուցանիշ	Այո	Ոչ
1. Ընթացիկ վերահսկողության միջոցներ		
1.1 Արտաքին առևտրի գծով ակտիվների և պարտավորությունների գույքագրումն իրականացվում է ըստ ժամանակացույցի	1	
1.2 Աշխատակիցների պատասխանատվության վերաբերյալ պայմանագրեր կնքվում և իրականացվում են ամբողջությամբ	1	
1.3 Առկա են ^o արտահանվող և ներմուծվող ապրանքների պահպանման կարգի մասին մշակված և կիրառելի հրահանգներ	1	
2. Սկզբնական հաշվառման և տեղեկատվության պատրաստման փուլում վերահսկողություն		
2.1 Պարբերաբար իրականացվում են ներքին ստուգումներ տեսակական գործառնությունների հիմնավորվածության վերաբերյալ	1	
2.2 Պարբերաբար իրականացվում են նորմատիվային ակտերի, օրենքների, նորմերի պահպանման ստուգումներ	1	
2.3 Պարբերաբար իրականացվում են արտաքին առևտրին վերաբերող անալիտիկ և սինթետիկ հաշիվների ստուգումներ	1	
3. Ներքին վերահսկողության գործառնությունների կատարման ստուգում		
3.1 Պարբերաբար ստուգվում է հաշվային քաղաքականության և դրատարրերի պահպանությունը	1	
3.2 Իրականացվում է արտաքին առևտրի գործարքների սկզբնական փաստաթղթերի առկայություն ստուգում	1	
3.3 Օտարերկրյա մատակարարների և գնորդների հետ իրականացվում է հաշվարկների ստուգում	1	
Վերահսկողական համակարգի հուսալիություն (%)	=9/9*100=100%	

**Վերահսկողական ընթացակարգերի գնահատման թեստ
«Սպայկա» ՍՊԸ**

Ցուցանիշ	Այն	Ոչ
1. Վերահսկողության մոնիթորինգի միջոցներ		
1.1 Արտաքին առևտրի գծով ակտիվների և պարտավորությունների գույքագրումն իրականացվում է ըստ ժամանակացույցի	1	
1.2 Աշխատակիցների պատասխանատվության վերաբերյալ պայմանագրեր կնքվում և իրականացվում են ամբողջությամբ		0
1.3 Առկա են ^o արտահանվող և ներմուծվող ապրանքների պահպանման կարգի մասին մշակված և կիրառելի հրահանգներ	1	
2. Սկզբնական հաշվառման և տեղեկատվության պատրաստման փուլում վերահսկողություն		
2.1 Պարբերաբար իրականացվում են ներքին ստուգումներ տնտեսական գործառնությունների հիմնավորվածության վերաբերյալ	1	
2.2 Պարբերաբար իրականացվում են նորմատիվային ակտերի, օրենքների, նորմերի պահպանման ստուգումներ	1	
2.3 Պարբերաբար իրականացվում են արտաքին առևտրին վերաբերող անալիտիկ և սինթետիկ հաշիվների ստուգումներ	1	
3. Ներքին վերահսկողության գործառնության կատարման ստուգում		
3.1 Պարբերաբար ստուգվում է հաշվային քաղաքականության և դրատարրերի պահպանությանը		0
3.2 Իրականացվում է արտաքին առևտրի գործարքների սկզբնական փաստաթղթերի առկայության ստուգում	1	
3.3 Օտարերկրյա մատակարարների և գնորդների հետ իրականացվում է հաշվարկների ստուգում	1	
Վերահսկողական համակարգի հուսալիություն (%)	=7/9*100=78%	

Ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության գնահատումը¹⁸⁴

Ցուցանիշներ	«Չանգե-գուրի պրոնոզի» իրդենային կոմբինատ» ՓԲԸ	«Թամարա» ՍՊԸ	«Սպայկա» ՍՊԸ	«Դերժավա-Ս» ՓԲԸ	«Յուլբոմ» ՍՊԸ	«Էֆֆեկտ Գրուպ» ՓԲԸ
Ներքին վերահսկողության համակարգի տարրերի թիրախային ցուցանիշ (%)	100	100	100	100	100	100
Թեստի փաստացի ցուցանիշները (%)	88%	53%	76%	74%	85%	67%
Ընդունելի մակարդակ (%)	50-70 71-85 86-100	50-70 71-85 86-100	50-70 71-85 86-100	50-70 71-85 86-100	50-70 71-85 86-100	50-70 71-85 86-100
Ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության որակական գնահատական	Բարձր արդյունավետ	Ցածր արդյունավետ	Միջին արդյունավետ	Միջին արդյունավետ	Միջին արդյունավետ	Ցածր արդյունավետ

Ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության գնահատումը¹⁸⁵

Ցուցանիշներ	«Չանգե-գուրի պրոնոզի» իրդենային կոմբինատ» ՓԲԸ	«Թամարա» ՍՊԸ	«Սպայկա» ՍՊԸ	«Դերժավա-Ս» ՓԲԸ	«Յուլբոմ» ՍՊԸ	«Էֆֆեկտ Գրուպ» ՓԲԸ
Ներքին վերահսկողության համակարգի տարրերի թիրախային ցուցանիշ (%)	100	100	100	100	100	100
Թեստի փաստացի ցուցանիշները (%)	88%	53%	76%	74%	85%	67%
Ընդունելի մակարդակ (%)	80-100	80-100	80-100	80-100	80-100	80-100
Ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետություն	Արդյունավետ	Արդյունավետ	Արդյունավետ	Արդյունավետ	Արդյունավետ	Արդյունավետ

¹⁸⁴ Գնահատումը իրականացվել է եռաստիճան գնահատման սանդղակից ելնելով: 50-70%-ի դեպքում ներքին վերահսկողության համակարգը ապահովում է ցածր արդյունավետություն, 71-85%-ի դեպքում՝ միջին, իսկ 86-100%-ի դեպքում՝ բարձր արդյունավետություն:

¹⁸⁵ Այս տարբերակի դեպքում ընդունելի մակարդակը սահմանվել է 80-100%:

ան որակ ակ ան գ ն ա հ ա տ ա կ ան						
ծ ե դ ու մ ը ս ա հ մ ա ն ա չ ա փ ի գ (%)	0%	27%	0%	0%	0%	13%

Հավելված 20

**ՀՀ արտահանող և ներմուծող կազմակերպությունների
ֆինանսական հաշվետվությունները**

**«Թամար» ՍՊԸ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն 2017թ.
դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա համար (հազ. դրամ)**

հազ. դրամ	31 դեկտեմբեր 2017թ.	31 դեկտեմբեր 2016թ.
Ակտիվներ		
Ոչ ընթացիկ ակտիվներ		
Հիմնական միջոցներ	775,192	774,219
Անավարտ ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվներ	147,733	152,413
Ընդամենը ոչ ընթացիկ ակտիվներ	922,925	926,632
Ընթացիկ ակտիվներ		
Նյութեր	115,036	115,090
Առևտրային և այլ դեբիտորական պարտքեր	308,141	355,412
Ընթացիկ ֆինանսական ներդրումներ	376,692	347,600
Դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ	11,197	13,144
Այլ ընթացիկ ակտիվներ	717	4,895
Ընդամենը ընթացիկ ակտիվներ	811,783	836,141
Ընդամենը ակտիվներ	1,734,708	1,762,773
Սեփական կապիտալ և պարտավորություններ		
	31 դեկտեմբեր 2017թ.	31 դեկտեմբեր 2016թ.
Սեփական կապիտալ		
Կանոնադրական (բաժնեհավաք) կապիտալի գումար	500,000	500,000
Կուտակված շահույթ	143,822	50,068
Պահուստային կապիտալ	7,642	7,642
Ընդամենը սեփական կապիտալ	651,464	557,710
Ոչ ընթացիկ պարտավորություններ		
Երկարաժամկետ բանկային վարկեր և փոխառություններ	708,786	703,940
Այլ ոչ ընթացիկ պարտավորություններ, այդ թվում`	62,418	62,418
Ընդամենը ոչ ընթացիկ պարտավորություններ	771,204	766,358
Ընթացիկ պարտավորություններ		
Վարկեր և փոխառություններ	246,890	387,152
Առևտրային և այլ կրեդիտորական պարտքեր	35,948	31,296
Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտքերի ու չեփն	29,202	20,257
Ընդամենը ընթացիկ պարտավորություններ	312,040	438,705
Ընդամենը սեփական կապիտալ և պարտավորություններ	1,734,708	1,762,773

**«Թամարա» ՍՊԸ Շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ
 \$ինանսական արդյունքի մասին հաշվետվություն
 2017թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա համար (հազ. դրամ)**

	31.12.2017թ.
Հասույթ	1,509,304
Վաճառքի ինքնարժեք	(1,051,574)
Համախառն շահույթ	457,730
Իրացման ծախսեր	(138,246)
Վարչական ծախսեր	(111,175)
Այլ եկամուտներ	1,751
Այլ ծախսեր	(68,208)
Գործառնական շահույթ	141,852
\$ինանսական ծախսեր	(19,865)
\$ինանսական եկամուտ	8,534
Չուտ \$ինանսական եկամուտ	11,331
Շահույթ մինչև հարկումը	130,521
Շահույթահարկի գծով ծախս	(36,766)
Չուտ շահույթ	93,755

**«ԴերժավաՍ» ՓԲԸ Տիրանսպական վիճակի մասին հաշվետվությունը
2017թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա համար (հազ. դրամ)**

հազ. դրամ	31.12.2017թ	31.12.2016թ
Ակտիվներ		
Հիմնական միջոցներ	3,776,824	3,861,493
Անավարտ ոչ ընթացիկ ակտիվներ	61,506	0
Ոչ նյութական ակտիվներ	2,457	3,987
Տրված կանխավճարներ	12,817	0
Տրված երկարաժամկետ փոխառություններ	2,024,740	1,689,686
Այլ ոչ ընթացիկ ակտիվներ	6,194	6,194
Ընդամենը ոչ ընթացիկ ակտիվներ	5,884,538	5,561,360
Պաշարներ	3,555,154	3,361,375
Տրված ընթացիկ կանխավճարներ	132,055	104,660
Առևտրական և այլ դեբիտորական պարտքեր	1,661,812	2,239,425
Տրված կարճաժամկետ փոխառություններ		
Հարկերի գծով դեբիտորական պարտք	41,917	75,241
Դրամական միջոցներ	11,284	15,857
Այլ ընթացիկ ակտիվներ	44,215	29,615
Ընդամենը ընթացիկ ակտիվներ	5,446,437	5,826,173
Ընդամենը ակտիվներ	11,330,975	11,387,533
Սեփական կապիտալ և պարտավորություններ		
Կանոնադրական կապիտալ	488,415	488,415
Կուտակված շահույթ	390,549	1,034,018
Վերագնահատումից աճ	1,475,969	1,525,085
Պահուստային կապիտալ	89,509	89,509
Ընդամենը սեփական կապիտալ	2,444,442	3,137,027
Երկարաժամկետ բանկային վարկեր	3,574,270	2,976,231
Հետաձգված հարկային պարտավորություններ	368,992	381,271
Ընդամենը ոչ ընթացիկ պարտավորություններ	3,943,262	3,357,502
Կարճաժամկետ բանկային վարկեր և երկարաժամկետ վարկերի կարճաժամկետ մաս	2,247,912	1,181,065
Կարճաժամկետ փոխառություններ	553,236	1,883,742
Առևտրային և այլ կրեդիտորական պարտքեր	2,062,157	1,781,591
Շահույթահարկի պարտավորություններ	51,699	37,493
Այլ հարկերի և պարտադիր վճարների գծով	28,267	9,113
Ընթացիկ պահուստներ		
Ընդամենը ընթացիկ պարտավորություններ	4,943,271	4,893,004
Ընդամենը սեփական կապիտալ և պարտավորություններ	11,330,975	11,387,533

**«ԴերժավաՍ» ՓԲԸ Շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ
Ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվություն
2017թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա համար (հազ. դրամ)**

	2017թ.	2016թ.
Հասույթ	10,302,181	8,571,285
Վաճառքի ինքնարժեք	(8,346,609)	(6,759,482)
Համախառն շահույթ (վնաս)	1,955,572	1,811,803
Իրացման ծախսեր	(874,639)	(774,596)
Վարչական ծախսեր	(237,631)	(236,710)
Այլ եկամուտներ	194,814	146,965
Այլ ծախսեր	(251,494)	(218,683)
Ֆինանսական ծախսեր	(370,229)	(355,637)
Այլ օգուտ (վնաս)	49,872	67,442
Արտարժույթի փոխարժեքային տարբերությունից օգուտ (վնաս)	1,405	273,791
Շահույթը մինչև հարկումը	467,670	714,375
Շահույթահարկի գծով ծախս	(126,237)	(27,064)
Շահույթը հարկումից հետո	341,433	687,311