

# ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՊԵՏԱԿԱՆ ՏՆՏԵՍԱԳԻՏԱԿԱՆ ՀԱՄԱԼ ՍԱՐԱՆ

## ՄԻՔԱՅԵԼՅԱՆ ԱՆՈՒՇ ՍԱՐՄԵՆԻ

### ԱՐՏԱՔԻՆ ԱՌԵՎՏՐԻ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԵՎ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒ ԹՅԱՆ ԿԱՏԱՐԵԼ ԱԳՈՐԾՈՒ ՄԸ (ՀՀ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒ ԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՕՐԻՆԱԿՈՎ)

Ը.00.03 «Ֆինանսներ, հաշվապահական հաշվառում» մասնագիտությունը  
տնտեսագիտության թեկնածուի գիտական աստիճանի հայցման  
ատենախոսությունը

## ՍԵՂՄԱԳԻՐ

### ԵՐԵՎԱՆ - 2019

Ատենախոսության թեման հաստատվել է Հայաստանի պետական  
տնտեսագիտական համալսարանում:

**Գիտական ղեկավար՝**

տնտեսագիտության դոկտոր  
**Արմեն Աշմատի Յակոբյան**

**Պաշտոնական ընդդիմախոսներ՝**  
պրոֆեսոր

տնտեսագիտության դոկտոր,

**Վարդան Բաբկենի Բոստանջյան**

տնտեսագիտության թեկնածու  
**Վանինե Աշոտի Երանոսյան**

**Առաջատար կազմակերպիչներ՝**  
ագրարային

Հայաստանի ազգային

համալսարան

Պաշտպանությունը կայանալու է 2019թ. հունիսի 13-ին, ժամը 15<sup>30</sup>-ին Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանում գործող ՀՀ ԲՈԿ-ի տնտեսագիտության թիվ 014 մասնագիտական խորհրդում:

Հասցեն՝ 0025, ք. Երևան, Նալբանդյան փող., 128:

Ատենախոսությունը կարելի է ծանոթանալ Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանի գրադարանում:

Սեղմագիրն առաքված է 2019 թվականի մայիսի 3-ին:

**014 Մասնագիտական խորհրդի գիտական  
Տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր  
Գրիգորյան**

**քարտուղար,  
Լ.**

**ԱՏԵՆԱԽՈՍՈՒԹՅԱՆ ԸՆԴՅԱՆՈՒՐ ԲՆՈՒԹԱԳԻՐԸ**

**Ատենախոսության 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 կազմակերպության ներքին 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 ունեննշանակալի 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: Արտաքին առևտրային գործարքների առանձնահատկությունները, դրանց իրականացման բարդությունը, արտաքին առևտրային պայմանագրերի բազմազանությունը, առաջման տարբեր պայմանների, միջազգային հաշվարկների և պարտավորությունների իրականացումը ունենն մեծ ազդեցություն հաշվապահական հաշվառման համակարգի կազմակերպման և ֆինանսական հաշվետվությունների ձևավորման վրա, ինչպես նաև մեծացնում են այդ հաշվետվությունների խեղաթյունումն ու 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:

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

**Ատենախոսության 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 \$իանսական, կառավարչական, հարկային հաշվառումների 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 բարելավմանն 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 վերահսկողությանն ուղղությունները, բացահայտել դրանց կատարելագործմանն 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:

**Հետազոտության օբյեկտը և առարկան:** Հետազոտության օբյեկտը

Հայաստանի Հանրապետության առևտրային կազմակերպություններում արտահանման և ներմուծման գործառնությունների հաշվառման և վերահսկողության համակարգն է:

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

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

հաշվետվություններին 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 արդյունքները և նորույթը:**

Ատենախոսությունում կատարված հետազոտություններին և վերլուծություններին հիման վրա ձևավորվել են միջարթ գիտական արդյունքներ, որոնցից գիտական նորույթ են համարվում հետևյալները՝

1. Հաշվապահական միջազգային ստանդարտների պահանջների շրջանակներում հստակեցվել են արտահանման և ներմուծման գործարքներից առաջացող կազմակերպության ակտիվների և պարտավորություններին 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 հաշվետվություններին 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 կազմակերպություններին հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ կառավարչական հաշվառման հիմնական տարրերը, այդ թվում՝ սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերի ձևեր, ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքի հաշվարկման կարգ, հաշվապահական հաշվառման կիրառվող հաշիվներ, հաշվետվություններին ձևեր, ներքին վերահսկողության իրականացման կարգի սահմանում և կառավարչական հաշվետվություններում արտաքին առևտրային գործունեության սեզմենտային արտացոլման մոտեցումները:

**Հետազոտության գործնական նշանակությունը:** Հետազոտության արդյունքները կարող են կիրառվել արտաքին առևտրային

գործունեությունն իրականացնող կազմակերպություններում և նպաստել արտահանման և ներմուծման գործառնությունների հաշվառման գործընթացի արդյունավետության բարձրացմանը և ներքին վերահսկողության արդյունավետ իրականացմանը: Հետազոտության արդյունքները կարող են օգտագործվել նաև այս ոլորտի հետազոտություններով զբաղվող մասնագետների կողմից:

**Ատենախոսություն արդյունքների փորձարկումը և հրապարակումները:** Հետազոտության հիմնական դրույթները քննարկվել են արտաքին առևտրի բնագավառում մեծածավալ ներմուծում և արտահանում իրականացնող և խոշոր հարկ վճարող հանդիսացող ՀՀ մի շարք առևտրային կազմակերպություններում՝ «Չանգեզուրի պոնձամուլիբոենային կոմբինատ» ՓԲԸ, «Թամարա» ՍՊԸ, «Սպայկա» ՍՊԸ, «Դերժավա-Ս» ՓԲԸ, «Յուլքոմ» 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 ՀՊՏՀ 25-րդ և ՀՊՏՀ 26-րդ գիտաժողովներում: Հետազոտության հիմնական արդյունքները և դրույթները հրապարակվել են գիտական 7 հոդվածներում:

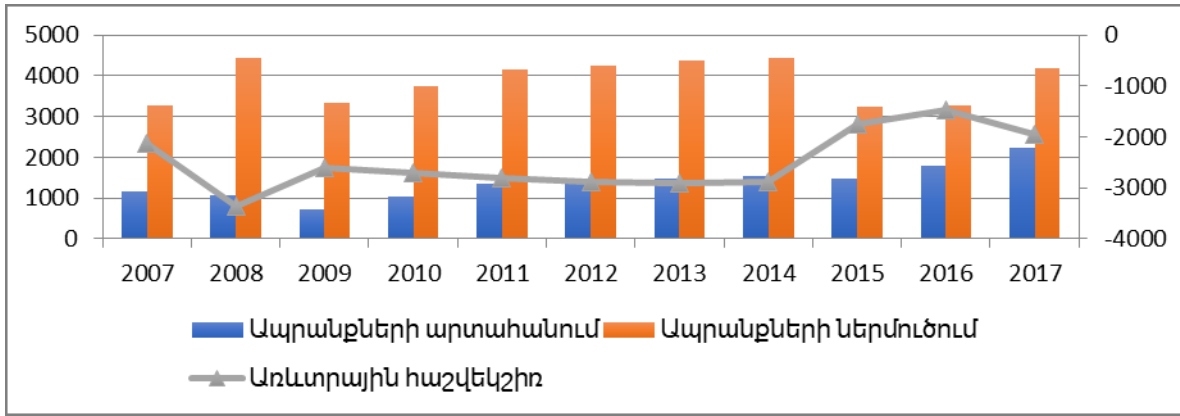
**Ատենախոսություն կառուցվածքը և ծավալը:** Ատենախոսություն կառուցվածքը բխում է հետազոտության նպատակից և խնդիրներից: Այն բաղկացած է ներածությունից, երեք գլուխներից, եզրակացություններից, օգտագործված գրականության ցանկից և հավելվածներից: Ատենախոսությունը շարադրված է 141 էջի վրա (առանց հավելվածների), պարունակում է 35 աղյուսակ, 19 գծապատկեր և 20 հավելված:

## **ԱՏԵՆԱԽՈՍՈՒԹՅԱՆ ՀԻՄՆԱԿԱՆ ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆԸ**

«**Ներածություն**» բաժնում հեղինակի կողմից հիմնավորվել է թեմայի արդիականությունը, հետազոտության օբյեկտն ու առարկան, նպատակը, խնդիրները, տեսական, մեթոդական ու տեղեկատվական հիմքերը, հիմնական արդյունքները, գիտական նորույթը և գործնական նշանակությունը:

Ատենախոսության առաջին՝ «**Արտաքին առևտուրը և դրա կարգավորման ու հաշվառման տեսամեթոդական հիմքերը**» գլխում ներկայացվել են արտաքին առևտրի դրսևորման հիմնական միտումները ՀՀ-ում, արտաքին առևտրի հաշվառման և վերահսկողության մեթոդաբանական մոտեցումները, բացահայտվել են արտաքին առևտրի հիմնական առանձնահատկությունները, իրականացվել է արտաքին առևտրի կարգավորման տնտեսաիրավական դաշտի վերլուծությունը:

Ատենախոսության մեջ ուսումնասիրվել են վերջին 10 տարիներին արտաքին առևտրի միտումները և ԵԱՏՄ-ին անդամակցության ազդեցությունը արտաքին առևտրի հիմնական ցուցանիշների վրա (գծապատկեր 1):



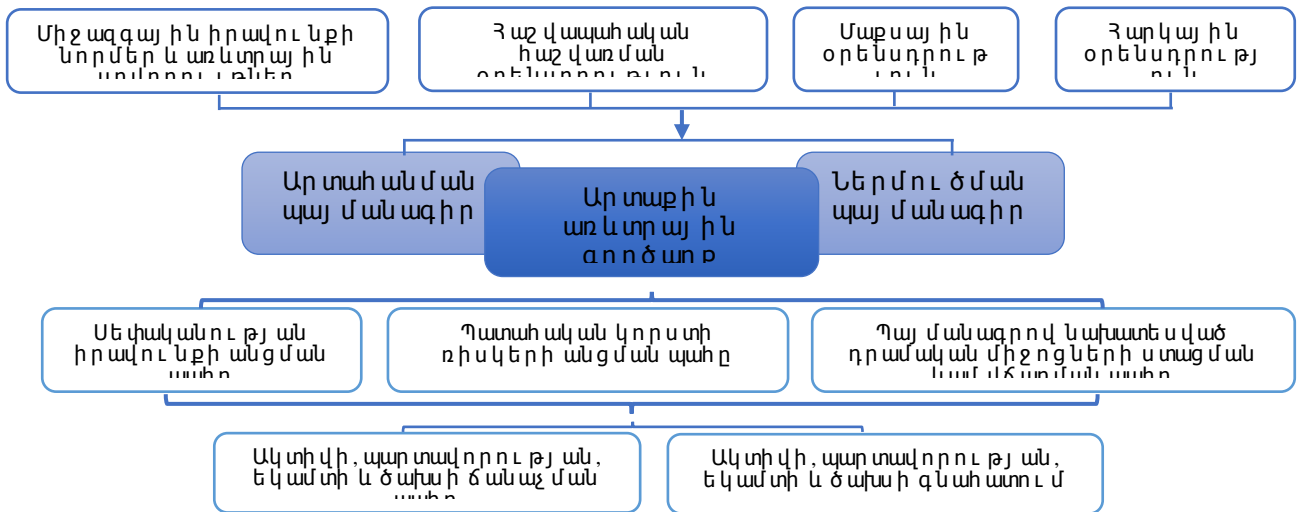
**Գծապատկեր 1. ԶԶ արտաքին առևտրի դինամիկան 2007-2017թթ-ին, մլն ԱՄՆ դոլար<sup>1</sup>**

Վերջին տարիներին ԶԶ-ից ապրանքների արտահանումը 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, ԶԶ տնտեսության արտաքին դիրքը նկարագրող կարևոր ցուցանիշներից մեկը՝ առևտրային հաշվեկշիռը, վերջին տարիներին էապես բարելավվել է: Առևտրային գործընկեր երկրները ԶԶ-ի համար բաժանվում են 3 խոշոր խմբերի՝ ԵՄ, ԱՊՅ և Այլ երկրներ, որոնց դերը ժամանակի ընթացքում փոխվել է: Վերջին 10 տարիներին ԱՊՅ երկրների կշիռը ԶԶ ապրանքների արտահանման մեջ գրեթե կայուն է եղել՝ տատանվելով 30%-ի շրջանակներում: ԶԶ արտաքին առևտրի կառուցվածքում մեծ դեր ունենևն սաեԱՏՄ երկրները (գերակշիռ մասը՝ ՌԴ), որոնց կշիռը վերջին 10 տարիների ընթացքում աստիճանաբար մեծացել է, իսկ 2015թ.՝ ԵԱՏՄ-ին ԶԶ անդամակցությունից սկսած այդ կշիռը սկսել է գերազանցել նաև ԵՄ երկրների հետ առևտրի կշիռն՝ 2017թ. կազմելով 27.5%<sup>2</sup>:

Արտաքին առևտրային գործունեությանը բնորոշ են մի շարք առանձնահատկություններ, որոնք այս կամ այն չափով ազդում են ինչպես հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլման կարգի, այնպես էլ կազմակերպությանում հաշվառման կազմակերպման վրա: Արտաքին առևտրային գործունեությունն իրականացնելիս ակտիվների, պարտավորությունների, եկամուտների և ծախսերի հաշվառման կարգը առաջին հերթին կախված է կողմերի միջև կնքված արտաքին առևտրային պայմանագրի պայմաններից և արտաքին առևտրի առանձնահատկություններից (Գծապատկեր 2):

<sup>1</sup> Գծապատկերը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ [www.armstat.am](http://www.armstat.am) կայքի տվյալների մշակման հիման վրա

<sup>2</sup> Զաշվարկները կատարվել են հեղինակի կողմից՝ [www.armstat.am](http://www.armstat.am) կայքի տվյալների մշակման հիման վրա



**Գծապատկեր 2. Արտաքին առևտրային գործունեության առանձնահատկություններին ազդեցությունը ակտիվների, պարտավորությունների, եկամուտների և ծախսերի հաշվառման վրա**

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 ձեռքբերվող ակտիվների նկատմամբ արտահանողից ներմուծողին սեփականության իրավունքի անցման պահը հաճախ չի համըկնում ակտիվների փաստացի ստացման կամ պահեստմուտքագրման 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 խեղաթյուրման:

Ուսումնասիրելով ներմուծման և արտահանման գործարքների հաշվապահական հաշվառման ՀՀ և միջազգային փորձը՝ հեղինակի կողմից առանձնացվել են ներմուծվող ապրանքները հաշվառման ընդունելու հետկապված հետևյալ երեք մոտեցումները՝

1. Ներմուծվող ապրանքները ընդունվում են հաշվառման դրանց նկատմամբ սեփականության իրավունքի գնորդին անցնելու պահին<sup>3</sup>:
2. Ներմուծվող ապրանքները ընդունվում են հաշվառման, երբ կազմակերպությունը ձեռք է բերում այդ ակտիվի նկատմամբ վերահսկողություն<sup>4</sup>:
3. Ներմուծվող ապրանքները հաշվառման մեջ ճանաչվում են ռիսկերի փոխանցման պահին<sup>5</sup>:

Ըստ հեղինակի, ավելի նպատակահարմար է սեփականության իրավունքի անցման պահը ամրագրել պատահական կորուստների

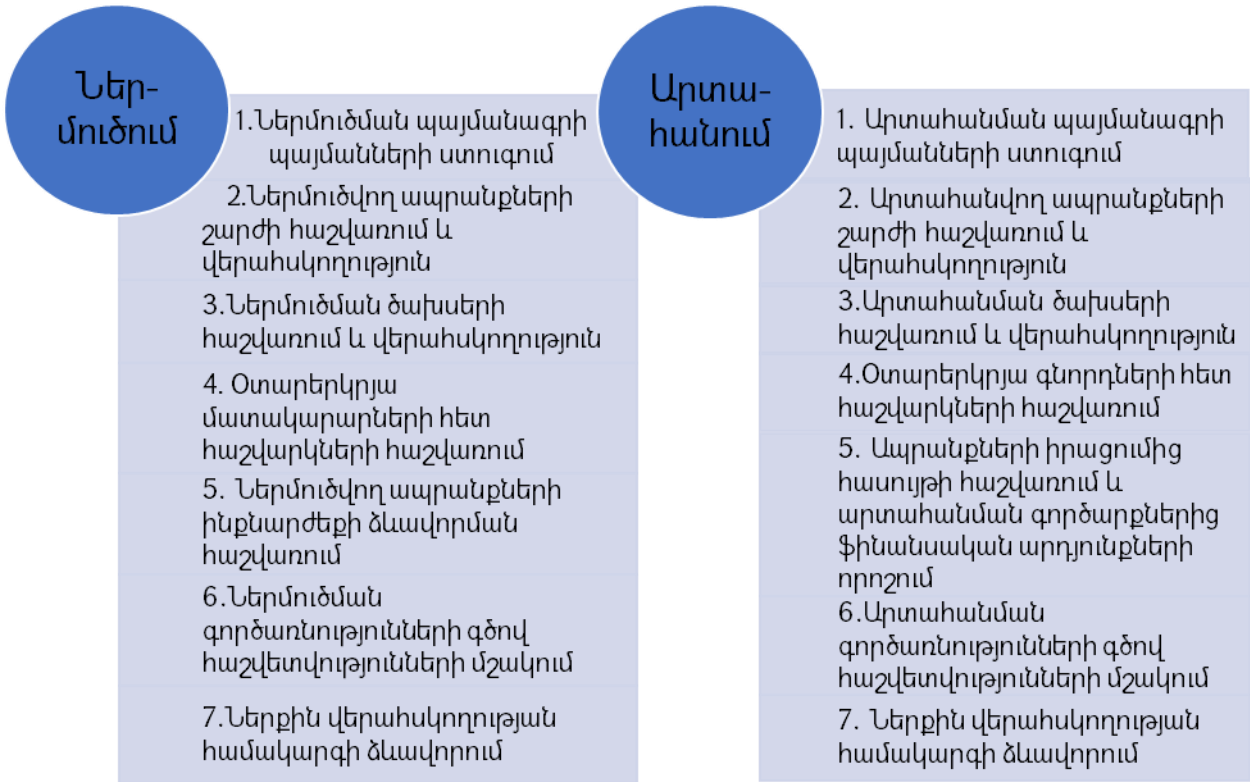
<sup>3</sup> Лебедев Д.С., «Внешнеэкономическая деятельность предприятий в схемах и таблицах», учебное пособие, Москва, Проспект, 2016, с. 423  
<sup>4</sup> Международный стандарт финансовой отчетности N15 «Выручка по договорам с покупателями», абзац 31, [https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/02/main/84877\\_75588\\_RU\\_GVT\\_IFRS\\_15\\_Standard\\_final.pdf](https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/02/main/84877_75588_RU_GVT_IFRS_15_Standard_final.pdf)  
<sup>5</sup> Бархатов А.П., «Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности», учебное пособие, 9-е издание, перераб., Москва, «Дашков и К», 2014г, с. 114



ռիսկերի անցման պահի հետ միաժամանակ՝ օգտագործել միջազգային առևտրային հնկոտերմսի պայմանները՝ նշելով այն պայմանագրում, առավել ևս որ այդպիսի փորձը համապատասխանում է ոչ միայն միջազգային իրավական նորմերին, այլև 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:

Ատենախոսության երկրորդ՝ **«Կազմակերպության արտաքին առևտրի հաշվապահական հաշվառման և վերահսկողության բարելավումը»** գլխում ներկայացվել են ներմուծման և արտահանման գործառնությունների հաշվապահական հաշվառման և վերահսկողության կազմակերպման մոտեցումները, կառավարչական հաշվառման համակարգի ներդրման հիմնախնդիրները, ինչպես նաև արտաքին առևտրի հարկային հաշվառման կազմակերպման առանձնահատկությունները:

Ներմուծման և արտահանման գործառնությունների հաշվառման և վերահսկողության գործընթացը կատարելագործելու նպատակով հեղինակի կողմից մշակվել են հաշվառման սխեմաներ, որոնք ընդգրկում են հետևյալ քայլերը (գծապատկեր 3):



**Գծապատկեր 3. Արտահանման և ներմուծման գործառնությունների հաշվապահական հաշվառման սխեմաները**

Հեղինակի պնդմամբ, ներմուծման և արտահանման գործառնությունների հաշվառման և վերահսկողության հիմնական խնդիրներից է ներմուծվող և արտահանվող ապրանքների վաճառողից

մինչև գնորդ շարժի վերահսկողությունը: Արտահանվող ապրանքների շարժի վերահսկողությունը առաջարկվում է իրականացնել սինթետիկ հաշիվների տրամադրած տեղեկատվության օգնությամբ: Այդ նպատակով առաջարկվում է 2165 «Առաքված ապրանքներ»<sup>6</sup> հաշվի 21651 «Արտահանման համար առաքված ապրանքներ» ենթահաշիվին կից վարել համապատասխան ենթահաշիվներ: Ներմուծվող ապրանքների գտնվելու վայրի արտացոլման համար նկարագրված մեթոդի կիրառությունը արդյունավետ չի լինի, քանի որ ապրանքի գտնվելու վայրը հավաստող փաստաթղթերը հաճախ ոչ ճիշտ ժամանակին են ներկայացվում հաշվապահություն և չեն արտացոլում ապրանքի հստակ գտնվելու վայրը: Ի լրումն սրա, ներմուծվող ապրանքների շարժի վերահսկողության նպատակով մշակվել է «Ներմուծվող ապրանքների շարժման ժամկետների մասին» հաշվետվությունը, որի ներդրումը հեղինակի կարծիքով թույլ կտա պարզեցնել հաշվառման կազմակերպումը, կազմակերպել անալիտիկ հաշվառում ըստ պայմանագրերի և ապրանքների խմբաբանակների և ստանալ հստակ տեղեկատվություն, թե որքան ապրանք է գտնվում յուրաքանչյուր փուլում:

Հաշվապահական հաշվառման մեջ ներմուծման գործարքների արժանահավատ արտացոլման համար կարևոր նշանակություն ունի ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքի ձևավորման հավաստիությունը և ամբողջականությունը: Հեղինակի կողմից ներկայացվել է ներմուծող ապրանքների ինքնարժեքի հաշվառման մոտեցում, որը ենթադրում է ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքի հաշվառումը իրականացնել 2192 «Ներմուծված ապրանքների ձեռքբերման ինքնարժեք» հաշվի միջոցով, որին կից բացված ենթահաշիվների վրա հաշվառել ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքի առանձին բաղադրիչները: 2192 հաշվում ներմուծված ապրանքների փաստացի ինքնարժեքի ձևավորումից հետո այդ հաշվի գումարը առաջարկվում է տեղափոխել ապրանքների հետագա հաշվառման համար նախատեսված 216 հաշվին: Այս մոտեցումը թույլ է տալիս առանց սխալների որոշել ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքը և իրականացնել վերահսկողություն այն ձևավորող առանձին ծախսերի նկատմամբ:

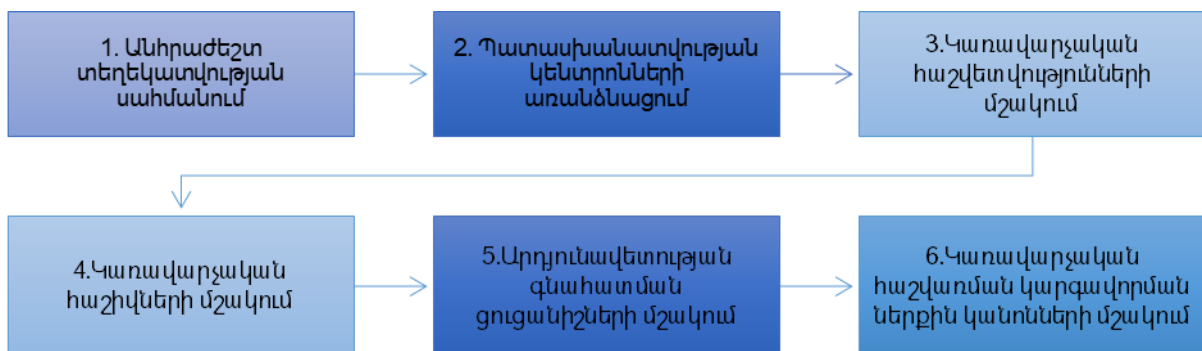
Օտարերկրյա մատակարարների և գնորդների հետ հաշվարկների հաշվառման քայլի առանձնացումը պայմանավորված է հատկապես արտարժույթային պարտավորությունների վերահաշվարկման անհրաժեշտության հետ: Մյուս առանձնահատկությունը ներմուծված և արտահանված ապրանքների գծով առաջացած կրեդիտորական և դեբիտորական պարտքերի սինթետիկ հաշվառման կազմակերպումն է, որի համար հեղինակը առաջարկում է առանձնացնել ենթահաշիվներ ՀՀ տարածքում ձևավորված կրեդիտորական և դեբիտորական պարտքերը օտարերկրյա գործընկերների հանդեպ առաջացած պարտքերից տարանջատելու համար:

<sup>6</sup> Կազմակերպությունների Ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլան և դրակիրառման հրահանգ, Ֆինանսների նախարարի N 353-Ն Հրաման, 17.04.2012թ

Արտահանման և ներմուծման գործարքների հաշվառման կարևոր քայլերից է հաշվետվությունների ձևավորումը, որն անմիջականորեն կապված է ներքին վերահսկողության համակարգի կատարելագործման հետ: Քանի որ ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված տվյալները տալիս են սահմանափակ տեղեկատվություն արտաքին առևտրային գործունեության վերաբերյալ, բացի այդ ո՛չ ազգային օրենսդրությանը, և ո՛չ էլ միջազգային ստանդարտներով սահմանված չեն առանձին հաշվետվությունների և գրանցամատյանների ձևեր, անհրաժեշտություն է առաջանում մշակել յուրահատուկ հաշվետվություններ:

Ատենախոսությունում 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: Արտահանման գործարքների վերաբերյալ մշակվել է «Արտաքին առևտրային գործունեության ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվային գրանցամատյանը», որն արտահանող կազմակերպությանը հնարավորություն կտա ստանալ տեղեկատվություն յուրաքանչյուր արտահանման պայմանագրի գծով ֆինանսական արդյունքի վերաբերյալ և իրականացնել վերահսկողություն արտահանման գործարքների նկատմամբ:

Ներկայումս կազմակերպություններում զգալիորեն մեծանում է կառավարչական հաշվառման օգտագործման դերը ու նշանակությունը: Կառավարչական հաշվառումը նախատեսված է դեկավորներին օգնելու չորս հիմնական գործառնություններով՝ պլանավորում, վերահսկողություն, գնահատում և որոշումների ընդունում<sup>7</sup>: Կազմակերպություններում արտաքին առևտրային գործունեության կառավարչական հաշվառման համակարգի արդյունավետ կազմակերպման և ներդրման նպատակով հեղինակի կողմից առաջարկվում է հետևյալ քայլերի հաջորդականությունը (գծապատկեր 4):



<sup>7</sup> Davis C. E., Davis E., Managerial Accounting, 2<sup>nd</sup> edition, Wiley, 2013, page 7

#### **Գծապատկեր 4. Արտաքին առևտրի կառավարչական հաշվառման ներդրման հիմնական քայլերը<sup>8</sup>**

Արտաքին առևտրային գործունեության գծով տեղեկատվության հավաքագրման և համակարգման համար սահմանվել են արտաքին առևտրային գործունեության մեջ օգտագործվող հաշվապահական հաշիվների շրջանակը: Այդ նպատակով հաշվային պլանում առաջարկվել են հաշիվներ, ենթահաշիվներ, անալիտիկ հաշվառման տվյալներ և հաշվային թղթակցություններ, որով հնարավորություն կստեղծվի հաշվառելու արտաքին առևտրային գործունեության հետ կապված ակտիվները, պարտավորությունները, եկամուտները և ծախսերը: Մասնավորապես, առաջարկվել են ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքի, արտահանվող ապրանքների (արտադրանքի) շարժի, օտարերկրյա մատակարարների հետ դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերի, ապրանքների (արտադրանքի) իրացումից հասույթի և ինքնարժեքի, արտահանման և ներմուծման ծախսերի հաշվառման հաշիվներ:

Առաջարկվող հաշիվների կիրառումը անընդմեջ տեղեկություններ են տրամադրում արտահանման և ներմուծման գործառնությունների վերաբերյալ, նպաստում հաշվետվությունների կազմման գործընթացին, կազմակերպության գործունեության արդյունքների ավելի ճշգրիտ ներկայացմանը, վերլուծության, վերահսկողության և կառավարչական հաշվառման բարելավմանը:

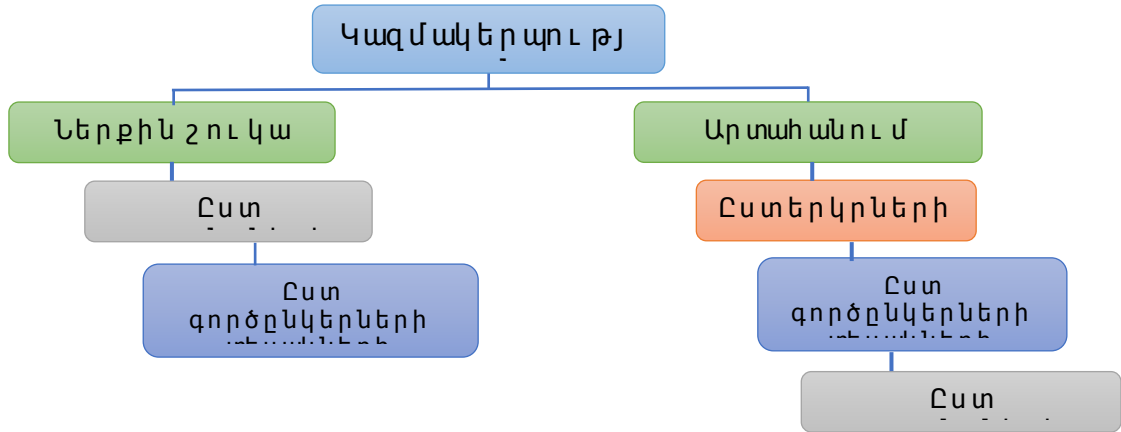
Կառավարչական հաշվառման համակարգի ներդրման կարևոր քայլերից է կառավարչական հաշվետվությունների մշակումը: Արտաքին առևտրային գործունեությամբ զբաղվող կազմակերպությունները իրենց գործունեությունը իրականացնում են շուկայի տարբեր սեգմենտներում և հետևաբար բախվում են այդ սեգմենտներում գործունեության արդյունավետության գնահատման խնդրին: Ֆինանսական հաշվետվություններում առկա սահմանափակ տեղեկատվության խնդրի լուծման ուղղություններից է բիզնեսի առանձին սեգմենտների վերաբերյալ տեղեկությունների կամ սեգմենտային հաշվետվությունների ձևավորումը և ներկայացումը<sup>9</sup>: Թեև միջազգային ստանդարտներում չկա ուղղակի պահանջ արտաքին առևտրային գործունեությամբ զբաղվող կազմակերպություններին կազմելու սեգմենտային հաշվետվություններ, սակայն հեղինակի կարծիքով, նման հաշվետվությունները կազմումը կարող է բարելավել արտաքին առևտրային գործունեության կառավարչական հաշվառման կազմակերպումը և նպաստել արդյունավետ կառավարչական որոշումների կայացմանը:

Արտահանման գործընթացի սեգմենտավորումը առաջարկվում է իրականացնել առաջին հերթին ըստ աշխարհագրական սեգմենտի, որը անհրաժեշտ է առանձնացնել ըստ իրացման վայրերի, այնուհետև ըստ գնորդների տեսակների և ապրանքային խմբերի: Յետևաբար կազմվող

<sup>8</sup> Գծապատկերը կազմվել է հեղինակի կողմից

<sup>9</sup> Горячих С.П., Чикишева А.Н. «Формирование сегментарной отчетности организациями-экспортерами», журнал «Бугалтер и закон», 3(99), Москва, 2007, с. 25

սեգմենտային հաշվետվությունը կունենան ոչ թե երկմակարդակ, այլ բազմամակարդակ ձև, ինչպես որ ներկայացված է գծապատկեր 5-ում:



**Գծապատկեր 5. Արտասահման գործունեության սեգմենտների առանձնացումը<sup>10</sup>**

Ատենախոսությունը կունենա արտասահման և ներմուծման գործարքների համար մշակվել են սեգմենտային հաշվետվությունների ձևեր, որոնք հնարավորություն են տալիս գնահատել արտասահման արդյունավետությունը ըստ երկրների և ապրանքների տեսակների, ստանալ տեղեկատվություն ներմուծման ծախսերի, ներմուծված ապրանքների ինքնարժեքի և իրացման վերաբերյալ և հաշվարկել ներմուծման արդյունավետությունը ըստ ապրանքների տեսակների:

Քանի որ կառավարչական հաշվառման բնագավառում չկան գործող ստանդարտներ և օրենքներ, կառավարչական հաշվառումը կարգավորվում է կազմակերպության կողմից: Այդ պատճառով հեղինակի պնդմամբ անհրաժեշտ է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ հաստատել կառավարչական հաշվառման հիմնական տարրերը և ընդունել դրանք որպես արտաքին առևտրային գործունեության կառավարչական հաշվառման վարման հիմնական կանոններ: Դրանք ներառում են՝ սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերի ձևեր, ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքի հաշվարկման կարգ, հաշվապահական հաշվառման կիրառվող հաշիվներ, հաշվետվությունների ձևեր և կառավարչական հաշվետվություններում արտաքին առևտրային գործունեության սեգմենտային արտացոլման մոտեցումներ:

Արտասահման և ներմուծման գործառնությունների հարկային հաշվառման հիմնական առանձնահատկություններից է ֆինանսական և հարկային հաշվառման միջև առկա տարբերությունները: Ներկայացվել են արտասահման և ներմուծման գործառնությունների հարկային և ֆինանսական հաշվառման տարբերությունները, բացահայտումը և կազմակերպություններում այդ երկու հաշվառումների իրականացման և դրանց կազմակերպման հիմնախնդիրները: Այդ տարբերությունների բացահայտումը թույլ է

<sup>10</sup> Գծապատկերը կազմվել է հեղինակի կողմից  
13

տալ իս առանց սխալ ների իրականացնել արտահանման և ներմուծման գործարքների հարկային և ֆինանսական հաշվառումը:

ԵԱՏՄ-ին անդամակցությամբ պայմանավորված արտաքին առևտրի հարկային հաշվառման մեջ կատարվել են միջարք 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: Այդ նպատակով ներկայացվել են ԵԱՏՄ-ին անդամակցության հետևանքով հարկային հաշվառման մեջ կատարված փոփոխությունները, հաշվառման հիմնական առանձնահատկությունները և համեմատական է տարվել ԵՄ անդամ երկրներում արտահանման և ներմուծման գործառնությունների հաշվառման մեթոդաբանությունների միջև:

Ատենախոսության երրորդ՝ **«Արտաքին առևտրի հաշվառման և վերահսկողության հեռանկարները»** գլխում ներկայացվել են հաշվապահական հաշվառման համակարգում Ինկոտերմսի առաքման պայմանների արտացոլման, արտաքին առևտրային պարտավորությունների հաշվառման և վերահսկողության կազմակերպման, ինչպես նաև արտաքին առևտրի ներքին վերահսկողության համակարգի կառուցման հայեցակարգային մոտեցումները:

Արտահանման և ներմուծման գործընթացի հետ կապված առաքման ծախսերի ձևավորման ընթացիկ վերահսկողությունը համարվում է ներմուծման և արտահանման գործարքների հաշվառման կազմակերպման կարևոր խնդիրներից մեկը: Մասնագիտական գրականության ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ մաքսային արժեքի մեծության, ինչպես նաև հաշվառման մեջ արտահանման և ներմուծման գործառնությունների սինթետիկ ձևակերպումների վրա Ինկոտերմսի առաքման պայմանների ազդեցությունը գնահատված չէ: Ատենախոսությունում կատարված վերլուծության հիման վրա հեղինակի կողմից բացահայտվել է Ինկոտերմսի առաքման պայմանների ազդեցությունը արտահանման և ներմուծման գործառնությունների վրա և ներկայացվել մաքսային արժեքի հաշվարկը կախված Ինկոտերմսի տարբեր պայմաններից:

Արտաքին առևտրային պայմանագիր կնքելիս կարևորվում է միջազգային հաշվարկների եղանակի ընտրությունը, քանի որ դրանից կախված է նաև արտաքին առևտրային գործարքների արդյունավետությունը: Վճարումների եղանակների ընտրության ժամանակ անհրաժեշտ է ելնել դրանց հուսալիությունից, այս կամ այն վճարման եղանակի համեմատական առավելություններից և թերություններից: Այդ նպատակով ատենախոսության մեջ դասակարգվել են միջազգային հաշվարկների եղանակների արդյունավետությունը և ռիսկայնությունը ներմուծողի և արտահանողի տեսանկյունից, ցույց է տրվել արտաքին առևտրային

պարտավորությունները արտացոլումը հաշվառման մեջ կախված միջազգային հաշվարկի եղանակից և հնկոտերմսի առաքման պայմանից:

Հեղինակը նշում է, որ կազմակերպության հաջող զարգացումը անմիջականորեն կապված է ներքին վերահսկողության համակարգի կառուցման հետ:

Հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունները, արժանահավատությունը, օրենսդրությունը, ստանդարտների պահանջներին համապատասխանության ապահովումը հիմնականում հնարավոր են արդյունավետ ներքին վերահսկողության համակարգի առկայության դեպքում, որը կկարողանա ժամանակին գնահատել ֆինանսական ռիսկերը և որպես արդյունք նպաստել կազմակերպության գործունեության մրցունակությանն ու արդյունավետությանը<sup>11</sup>:

Ներքին վերահսկողության համակարգի տարրերի արդյունավետությունը և վստահելիությունը գնահատելու համար հեղինակի կողմից օգտագործվել է թեստավորման մոտեցում: Այդ նպատակով մշակվել են ներքին վերահսկողության երեք հիմնական տարրերի՝ վերահսկողության միջավայրի, տեղեկատվական համակարգի և վերահսկողական ընթացակարգերի հուսալիության գնահատման թեստեր: Վերահսկողության թեստավորումներն իրականացվում են հետևյալ ների արդյունավետությունը գնահատելու համար<sup>12</sup>:

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

Ներկայացված թեստային հարցերից յուրաքանչյուր «Այո» պատասխանի համար տրվել է մեկ միավոր, իսկ «Ոչ» պատասխանի համար՝ 0 միավոր: Վերահսկողության համակարգի յուրաքանչյուր տարրի հուսալիության մակարդակը գնահատվել է թեստի ընդհանուր միավորների գումարը հարաբերելով հարցերի քանակին՝ արտահայտված տոկոսով: Այսպիսով, ուսումնասիրվող վեց կազմակերպություններում ներքին վերահսկողության համակարգի հուսալիությունը որոշվել է որպես ներքին վերահսկողության նշված երեք տարրերի հուսալիության ցուցանիշների թվաքանական միջին:

Արտաքին առևտրային գործառնություններին 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, այլ և բացահայտել հիմնական

<sup>11</sup> Коковкина Т.В. «Система внутреннего контроля как средство выявления рисков организации», статья, журнал «Международный бухгалтерский учет», N 36 (330), Москва, 2014г, с. 37  
<sup>12</sup> ACCA Paper F8 “Audit and Assurance”, Tenth edition, BPP Learning Media Ltd, London, 2017, page 186

բաց թողու մներն ու թերու թյուները և պլանավորել վերահսկողության հիմնական ուղղությանները:

Հետագոտված կազմակերպությաններում անցկացված թեստերի և դրանց ֆինանսական ցուցանիշների վերլուծության արդյունքում մշակվել է ներքին վերահսկողության արդյունավետության որակական գնահատման մոտեցում, որը ներկայացված է աղյուսակ 1-ում:

Աղյուսակ 1<sup>13</sup>

**Ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության գնահատումը**

<b>Ցուցանիշներ</b>	<b>«2անգեզորի պրնսիպները հիմնարկում» ՓԲԸ</b>	<b>«Թամարա ՍՊԸ»</b>	<b>«Սայկա» ՍՊԸ</b>	<b>«Դերժավա Ս» ՓԲԸ</b>	<b>«Յուքում» ՍՊԸ</b>	<b>«Էֆֆեկտ Գրուպ» ՓԲԸ</b>
Ներքին վերահսկողության համակարգի տարրերի թիրախային ցուցանիշ (%)	100	100	100	100	100	100
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 որակական գնահատման	Արդյունավետ է	Արդյունավետ չէ	Արդյունավետ է	Արդյունավետ է	Արդյունավետ է	Արդյունավետ չէ
Շեղումը սահմանաչափից (%)	0%	18%	0%	0%	0%	4%

Որակական գնահատում տալու համար ուսումնասիրվող 6 կազմակերպությաններում անցկացվել են հեղինակի կողմից մշակված թեստերը, որից հետո համեմատվել են այդ կազմակերպությաններում ներքին վերահսկողության թեստերի արդյունքները հեղինակի կողմից սահմանված ընդունելի մակարդակի հետ, այն է՝ 71-100%: Հետևաբար այն կազմակերպությաններում, որտեղ թեստի արդյունքներով փաստացի ցուցանիշները կազմել են 71%-ից ավելի՝ ներքին վերահսկողության համակարգը գնահատվել է արդյունավետ:

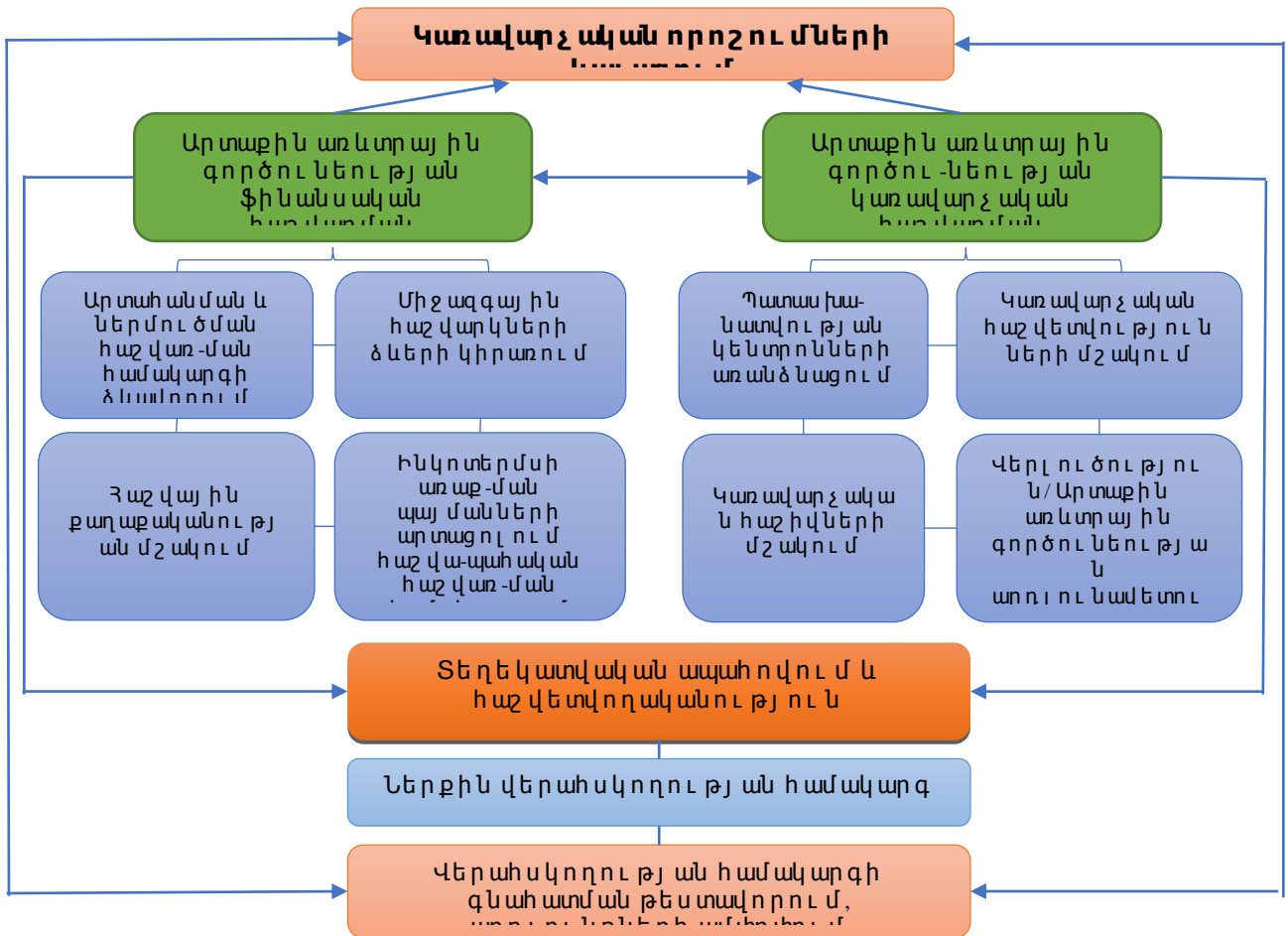
Ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության գնահատման սահմանված ընդունելի մակարդակը կարող է փոփոխվել կազմակերպության կողմից՝ կախված կազմակերպությանում սահմանված էականության մակարդակից: Շատ աուդիտորական կազմակերպությաններ արդյունավետությանը չափում են 5 կամ 10 բալանոց գնահատման համակարգով, իսկ որոշները՝ տոկոսներով (0-100%): Արդյունավետությանը հնարավոր է գնահատել նաև օգտագործելով գնահատման սանդղակ, սահմանելով դրանց համար ընդունելի միջակայքեր, օրինակ՝ բարձր արդյունավետության (86-100%), միջին արդյունավետության (71-85%) և ցածր

<sup>13</sup> Աղյուսակը կազմվել է հեղինակի կողմից՝ ուսումնասիրվող կազմակերպությաններում անցկացված թեստերի արդյունքների հիման վրա:



արդյունավետություն (50-70%): Յեղիսակի կարծիքով, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ անհրաժեշտ է նշել տվյալ կազմակերպությունում ընդունելի մակարդակը և ըստ դրա կատարել որակական գնահատում:

Ատենախոսության այս գլխի վերջում, ամփոփելով կատարված ուսումնասիրությունները և վերլուծությունները, առաջարկվում է արտաքին առևտրի ներքին վերահսկողության համակարգ և ներկայացվում են այդ համակարգի ստեղծման անհրաժեշտ տարրերը: Առաջարկվող համակարգը ունի ներքոնշյալ գծապատկերի տեսքը (գծապատկեր 6):



**Գծապատկեր 6. Արտաքին առևտրային գործունեության ներքին վերահսկողության առաջարկվող համակարգը<sup>14</sup>**

Գծապատկերում նշված տարրերը հնարավորություն կտան ստանալ անհրաժեշտ տեղեկատվություն արտաքին առևտրային գործունեության վերաբերյալ, ձևավորել համապատասխան հաշվետվություններ՝ արտաքին առևտրային գործունեության վերլուծության, կառավարչական որոշումների կայացման և հետագա վերահսկողության իրականացման համար:

Ատենախոսության «**Եզրակացություն**» բաժնում ամփոփվել են հետազոտության հիմնական արդյունքները, ձևակերպվել են հիմնական եզրահանգումները և առաջարկությունները:

<sup>14</sup> Կազմված է հեղիսակի կողմից

1. Հիմնվելով արտաքին առևտրի տնտեսափրավական 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 տնտեսափրավական ակտերի պահանջները:

2. Արտահանման և ներմուծման գործարքներ իրականացնելիս ակտիվերի և պարտավորությունների հաշվառման մեջ ճանաչման պահը որոշելու համար մշակվել են մեթոդական մոտեցումներ, որոնց համաձայն սեփականության 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. Արտահանման և ներմուծման գործառնությունների հաշվառման և վերահսկողության գործընթացը կատարելագործելու նպատակով ձևավորվել են հաշվառման սխեմաներ, որոնց օգտագործումը կազմակերպություններին հնարավորություն կընձեռի ժամանակին և հավաստի արտացոլել արտաքին առևտրային գործարքները հաշվապահական հաշվառման համակարգում, հետևել հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող նորմատիվային պահանջներին, ստանալ անհրաժեշտ հաշվետվություններ և իրականացնել վերահսկողություն այդ գործարքների արդյունավետ և հավաստի իրականացման նկատմամբ:

4. Հիմնավորվել է արտաքին առևտրային գործունեությունն իրականացնող կազմակերպություններում կառավարչական հաշվառման վարման անհրաժեշտությունը և մշակվել կառավարչական հաշվառման համակարգ: 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: Իսկ մշակված սեգմենտային հաշվետվությունների միջոցով հնարավոր է ավելի համակարգված տեղեկատվություն ստանալ կազմակերպության յուրաքանչյուր սեգմենտի գործունեության վերաբերյալ և կանխել առանձին սեգմենտներում բացասական միտումները:

5. 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: Տույց է տրվել նաև միջազգային հաշվարկների և հնկոտերմսի առաքման պայմանների միջև եղած կապը, ներմուծման և արտահանման գործարքների արտացոլումը հաշվառման մեջ կախված միջազգային հաշվարկի եղանակից և հնկոտերմսի առաքման պայմանից:

6. Ներքին վերահսկողության համակարգի տարրերի արդյունավետությանը և վստահելիությանը գնահատելու համար օգտագործվել է թեստավորման մոտեցում, որոնց միջոցով հնարավորություն է ստեղծվել գնահատել ներքին վերահսկողության առանձին տարրերի հուսալիությանը, բացահայտել արտաքին առևտրային գործունեության հաշվառման ուժեղ և թույլ կողմերը և որոշել դրաբարելավման ուղղությունները:

7. Ներքին վերահսկողության համակարգի գնահատման թեստավորման և դրաարդյունքների որակական գնահատման հիման վրա մշակվել է նաև արտաքին առևտրային գործարքների ներքին վերահսկողության համակարգ, որը հնարավորություն կտա ապահովել անհրաժեշտ տեղեկատվություն և հաշվետվողականությանը՝ վերլուծության, որոշումների կայացման և հետագա վերահսկողության իրականացման համար:

8. Արտաքին առևտրի հաշվապահական հաշվառման կազմակերպման և վերահսկողության իրականացման համար հստակեցվել են արտաքին առևտրային գործունեությունն իրականացնող կազմակերպություններում հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության հիմնական տարրերը՝ սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերի ձևեր, ներմուծվող ապրանքների ինքնարժեքի հաշվարկման կարգ, հաշվապահական հաշվառման կիրառվող հաշիվներ, հաշվետվությունների ձևեր, ներքին վերահսկողության իրականացման կարգի սահմանում և կառավարչական հաշվետվություններում արտաքին առևտրային գործունեության սեզմենտային արտացոլման մոտեցումներ:

**Առենախոսության հիմնական արդյունքներն արտացոլված են հեղինակի հետևյալ հրապարակումներում.**

1. Հակոբյան Ա.Ս., Միքայելյան Ա. Ս. «Արտաքին առևտրի քաղաքականության առանձնահատկությունները Հայաստանի Հանրապետությունում»: Երևան, «Ֆինանսներ և Էկոնոմիկա» հանդես, Հունվար 2015թ., #5-6(177-178), էջ 62-65
2. Միքայելյան Ա.Ս., «Անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունները ԵՏՄ-ին միանալուց հետո»: Երևան, «Ֆինանսներ և Էկոնոմիկա» հանդես: 2015թ., #7-8 (179-180), էջ 69-72
3. Միքայելյան Ա.Ս., «ԵՏՄ և ԵՄ հարկային համակարգերի տարբերությունները և դրանց ազդեցությունը տնտեսվարող սուբյեկտների գործունեության վրա», «Գիտելիք, Նորաստեղծություն և զարգացում» խորագրով ՀՊՏՀ 25-րդ գիտաժողով: Երևան, «Տնտեսագետ», 2016թ., էջ 502-506
4. Միքայելյան Ա.Ս., «Արտահանման և ներմուծման գործառնությունների անալիտիկ և սինթետիկ հաշվառման

կատարելագործումը», «Գործարար միջավայրի բարելավման և միջազգային տնտեսական համագործակցության ընդլայնման արդի հիմնախնդիրները ՀՀ-ում» խորագրով ՀՊՏՀ 26-րդ գիտաժողով: Երևան, «Տնտեսագետ», 2017թ., էջ 208-215

5. Միքայելյան Ա.Ս., «ՀՀ կազմակերպություններում արտաքին առևտրի հաշվառման և վերահսկողության բարելավումը», Երևան, «Այլ ընտրանք» հանդես, Հոկտեմբեր 2018թ., #3, էջ 422-434
6. Միքայելյան Ա.Ս., «Արտաքին առևտրի ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության բարելավման ուղիները», Երևան, «Այլ ընտրանք» հանդես, Հոկտեմբեր 2018թ., #3, էջ 412-421
7. Միքայելյան Ա.Ս., «Կազմակերպություններում արտաքին առևտրի կառավարչական հաշվառման համակարգի ներդրումը»: Երևան, «Ֆինանսներ և Էկոնոմիկա» հանդես: 2018թ., #5-6 (213-214), էջ 9-12

## УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ ВНЕШНЕЙ ТОРГОВЛИ /НА ПРИМЕРЕ ОРГАНИЗАЦИЙ РА/

Автореферат диссертации на соискание учетной степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.03. – «Финансы, бухгалтерский учет».

Защита диссертации состоится 13-го июня 2019 года в 15:30 часов, на заседании специализированного совета 014 ВАК РА по экономике, действующего в Армянском государственном экономическом университете, по адресу: 0025, г. Ереван, ул. Налбандяна, 128.

### РЕЗЮМЕ

Особенности внешнеэкономических сделок, сложность их заключения, разнообразие форм внешнеторговых контрактов по условиям поставки, выполнение международных расчетов и обязательств оказывают существенное влияние на организацию системы бухгалтерского учета и представления финансовой отчетности, а также увеличивают риск искажения этих отчетов. В связи с этими особенностями большое значение имеют развитие системы финансового и управленческого учета внешней торговли, а также система отчетности и внутреннего контроля. В то же время актуальность в организациях РА обусловлена отсутствием соответствующих регулирований, которые позволили бы создать эффективные системы учета и контроля внешней торговли. Эти проблемы обуславливают актуальность темы и важность исследования данной диссертации.

#### **Цель и задачи исследования.**

Целью диссертации является выявление проблем учета и финансового контроля внешнеторговых операций и разработка подходов по их усовершенствованию.

Для достижения вышеуказанной цели были поставлены следующие задачи:

- ✓ Изучить законодательство по регулированию внешней торговли и оценить его влияние на финансовый, управленческий и налоговый учет,
- ✓ Разработать подходы бухгалтерского учета по признанию активов и пассивов в рамках операций внешней торговли,
- ✓ Выявить основные особенности учета и контроля внешней торговли и разработать способы улучшения бухгалтерского учета,
- ✓ Разработать более информативный и контрольный механизм внешнеторговых операций на бухгалтерских счетах,
- ✓ Представить методологию управленческого учета и отчетности в области управления внешней торговлей,
- ✓ Изучить пути контроля внешнеторговой деятельности, улучшения и разработать концептуальные подходы усовершенствования внутреннего контроля внешней торговли,
- ✓ Разработать основные подходы учетной политики предприятия с учетом особенностей внешнеэкономической деятельности.

#### **Основные научные результаты исследования.**

В результате исследования получены научные результаты, имеющие теоретическую, практическую и методологическую ценность, среди которых в качестве научной новизны можно выделить следующие:

1. В рамках требований международных стандартов бухгалтерского учета уточнены подходы признания активов и обязательств в бухгалтерском учете, возникающих в результате экспортных и импортных операций на основе рисков, контроля и передачи прав собственности.

2. Разработаны слаженные схемы учета и контроля импортных и экспортных операций, включая синтетический и аналитический учет, движение товаров, расчеты в иностранной валюте, расчеты с иностранными поставщиками и покупателями, подробное отражение внешнеторговых доходов и расходов, а также составление отчетов о внешнеторговых операциях.

3. Разработана система оценки и тестирования внутреннего контроля внешнеторговых операций направленная на обеспечение эффективности бухгалтерского учета, устранение искажений и совершенствование оценки процесса внутреннего контроля.

4. Уточнены ключевые элементы учетной политике компаний касательно управленческого учета экспортных и импортных операций, в том числе формы первичных учетных документов, порядок расчета стоимости импортируемых товаров, используемые бухгалтерские счета, формы отчетности, определение процедур внутреннего контроля и отражения управленческих отчетах внешнеэкономической деятельности по сегментам.

Результаты исследования могут использовать организации осуществляющие внешнеэкономическую деятельность с целью повышения эффективности бухгалтерского учета и внутреннего контроля экспортных и импортных операций.

## **THE IMPROVEMENT OF FOREIGN TRADE ACCOUNTING AND FINANCIAL CONTROL /ON THE EXAMPLE OF RA ORGANIZATIONS/**

The abstract of the thesis for receiving the degree of PhD in the speciality 08.00.03.- “Finance, Accounting”.

The defence of the thesis will take place on June 13, 2019 at 15:30, at 014 Specialized Council of Economics of SCC RA at Armenian State University of Economics. Address: 128, Nalbandyan str., Yerevan, 0025.

### **ABSTRACT**

The features of foreign trade transactions, the complexity of their signing, variety of forms of foreign trade contracts on delivery terms, implementation of international settlements and obligations have a significant impact on the organization of accounting system and the preparation of financial reports and increase the risk of distortions of these reports. These features condition the importance of financial and managerial accounting system of foreign trade, as well as reporting and internal control systems. At the same time, the importance especially is emphasized in the organizations of the Republic of Armenia, because currently there are no regulations that would allow the creation of effective accounting and control systems of foreign trade. These issues state the relevance of the topic of the dissertation.

#### **The objective and problems of the research.**

The objective of the research is to identify the problems of accounting and financial control of foreign trade operations and the development of approaches to their improvement.

To achieve the objective the following problems have been put forward and solved:

- ✓ To study the legislation on the regulation of foreign trade and assess its impact on financial, managerial and tax accounting,
- ✓ To develop approaches to the recognition of assets and liabilities in foreign trade accounting,
- ✓ To identify the main features of accounting and control of foreign trade and develop ways to improve the accounting of export and import operations,
- ✓ To develop a more informative and control mechanism for information flows and accounting entries on foreign trade accounts,
- ✓ To present the methodology of managerial accounting and reporting in the field of foreign trade, which will provide the necessary information, as well as facilitate targeted management decisions,
- ✓ To study the directions of internal control of foreign trade activities, to explore the ways of their improving and to develop conceptual approaches of improving the internal control system of foreign trade,
- ✓ To develop the main approaches of the accounting policy of the enterprise, taking into account the characteristics of foreign economic activity and its forms.

**The main scientific results and innovations.** The scientific results comprise a set of theoretical, practical and methodological outcomes revealed during the research. The following can be outlined among them as a scientific novelty:

1. In accordance with the requirements of International Accounting Standards approaches to the recognition of assets and liabilities in accounting have been clarified, which arise from export and import operations based on risks, control and transfer of ownership.

2. The accounting and control system of import and export operations have been developed which include synthetic and analytical accounting of import and export operations, movement of goods, settlements in foreign currency and with foreign suppliers and buyers, detailed reviews of foreign trade incomes and expenses, as well as the approaches to compiling the reports on foreign trade transactions.

3. In order to ensure the effectiveness of accounting indicators, eliminate distortions and improve the assessment of internal control process a system has been developed for evaluating and testing internal control of foreign trade operations.

4. The main elements in the accounting policies of managerial accounting of exporters and importers have been clarified, including the forms of primary accounting documents, the procedure for calculating the cost of imported goods, accounts used in accounting, reporting forms, definition internal control procedures and approaches to segmental reflection of foreign economic activity in managerial reports.

