

Ս.Ծ.ՂԱԶԱՐՅԱՆ

**ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ
ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ**

ԵՐԵՎԱՆ 2006

ԵՐԵՎԱՆԻ ՊԵՏԱԿԱՆ ՏՆՏԵՍԱԳԻՏԱԿԱՆ ԻՆՍՏԻՏՈՒՏ

Ա. Ծ. ՂԱԶԱՐՅԱՆ

**ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ
ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ**

(դասախոսություն)



**ԵՐԵՎԱՆ
ՏՆՏԵՍԱԳԵՏ
2006**

ՀՏԴ 336
ԳՄԴ 65. 9 (2) 26
Ղ 158

Հրատարակության է երաշխավորել ԵՊՏԻ
հաշվապահական հաշվառման
և աուդիտի ամբիոնը

Մասն. խմբագիր՝ տ.գ.դ., պրոֆ. Ա.Զ.Սարգսյան

Ղ 158 Ղազարյան Ա.Ծ.
Ֆինանսական արդյունքների կառավարչական հաշվառումը
(դասախոսություն). -Եր.: Տնտեսագետ, 2006. - 54 էջ.

Դասախոսության տեքստը կազմված է «Կառավարչական հաշվառում» դասընթացի ծրագրին համապատասխան:

Քննարկվում են ֆինանսական արդյունքների կառավարչական հաշվառման առանձնահատկությունները և տարբերությունները ֆինանսական հաշվառումից և դրանց օգտագործման առավելությունները:

Դասախոսությունը նախատեսված է ֆինանսահաշվային ֆակուլտետի «Հաշվապահական հաշվառում և աուդիտ» մասնագիտության ուսանողների, ասպիրանտների, ինչպես նաև գործնական աշխատողների համար:

Ղ $\frac{0605010204}{719(01)-2006}$ 2006

ԳՄԴ 65. 9 (2) 26

ISBN 99941-51-22-3

© «Տնտեսագետ» հրատարակչություն, 2006

Ն Ե Ր Ա Ծ ՈՒ Թ Յ ՈՒ Ն

Հայաստանի Հանրապետությունում անցումը շուկայական հարաբերություններին ներառում է արմատական փոփոխություններ ինչպես տնտեսության բոլոր ոլորտներում, այնպես էլ կառավարման համակարգում: Բարեփոխումներ են կատարվում նաև հաշվապահական հաշվառման բնագավառում: Այդ փոփոխությունները նպատակաուղղված են ՀՀ-ում գործող հաշվապահական հաշվառման համապատասխանեցմանը զարգացած երկրներում կիրառվող հաշվապահական հաշվառման համակարգին: Դրանք անհրաժեշտ են թափանցիկ հաշվապահական դաշտ ստեղծելու և հիմնավոր տնտեսական որոշումներ իրականացնելու համար:

Կառավարչական որոշումների կայացման համար օգտագործվում են ինչպես ֆինանսական, այնպես էլ կառավարչական հաշվառման տվյալներ: Ֆինանսական հաշվառման տվյալները հարկավոր են ներդրողներին կազմակերպության զարգացման հեռանկարները գնահատելու, իսկ կառավարչական հաշվառման տվյալները օգտագործում են կազմակերպության ղեկավարները առավել արդյունավետ որոշումներ ընդունելու համար: Կառավարչական հաշվառումը կազմակերպության արտադրական ծախսումների, արտադրանքի (աշխատանքների, ծառայությունների) ինքնարժեքի և շահութաբերության վերաբերյալ տվյալների հավաքագրման և մշակման համակարգ է:

Շուկայական հարաբերությունների պայմաններում ձեռնարկատիրական սկզբունքով գործող ցանկացած կազմակերպության տնտեսական գործունեության վերջնական նպատակը առավելագույն շահույթի ստացումն է: Հետևաբար, խիստ կարևոր է ֆինանսական արդյունքների հաշվառման և վերլուծության կատարելագործումը:

Ներկայումս ֆինանսական արդյունքների ուսումնասիրման ժամանակ արդիական է կառավարչական հաշվառման մեթոդների ներդրումը: Քանի որ կառավարչական հաշվառման տեղեկատվությունը էականորեն տարբերվում է ֆինանսական հաշվետվության տեղեկատվությունից, ուստի կարևոր է դրա օգտագործումը կազմակերպության ֆինանսական արդյունքների մանրամասն ուսումնասիրման համար: Իսկ դա անհրաժեշտ է իրականացնել ֆինանսական և կառավարչական հաշվառման փոխադարձ կապի պայմաններում:

Ֆինանսական արդյունքների հաշվառման և վերլուծության նպատակներից է հաշվետու ժամանակաշրջանում ստացվելիք շահույթի կամ վնասի գնահատումը: Նպատակը ձեռնարկատիրական

գործունեության հետագա ուղղությունների մշակումն է՝ ելնելով նրանց շահույթ ստանալու կարողությունից: Այդ ուղղությունների մշակման համար, ֆինանսական հաշվառման հետ միասին, անհրաժեշտ է օգտագործել կառավարչական հաշվառման մեթոդները: Ֆինանսական արդյունքների վերլուծության, մասնավորապես՝ արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից շահույթի գործոնային վերլուծության ժամանակ անհրաժեշտ է օգտագործել արտադրանքի ինքնարժեքին վերաբերող մանրամասն տվյալներ, որոնք տրամադրվում են կառավարչական հաշվառման միջոցով: Կառավարչական հաշվառումը տնտեսական գործունեության անբաժան մասն է՝ կապված այն տեղեկատվության ներկայացման և մեկնաբանման հետ, որն օգտագործվում է հետևյալ նպատակների համար.

- ռազմավարության մշակում,
- գործառնությունների պլանավորում և վերահսկում,
- որոշումների կայացում,
- միջոցների օգտագործման օպտիմալացում:¹

Միջազգային չափանիշներով հաշվապահական հաշվառման կազմակերպումը թույլ է տալիս ներկայացնել հաշվային այնպիսի տեղեկատվություն, որի միջոցով լայն հնարավորություններ կստեղծվեն ֆինանսական արդյունքների հաշվառման և վերլուծության համար: Ներտնտեսական կառավարման պահանջները բավարարվում են կառավարչական հաշվառման տրամադրած տեղեկատվությամբ՝ ծախսերի նորմատիվային և փաստացի հոսքերի վերաբերյալ, բացահայտելով ռեսուրսների ծախսի կրճատման ռեզերվները:

Ֆինանսական արդյունքների ուսումնասիրությունը հատկապես կարևորվում է այժմ, երբ ՀՀ-ն անցնում է հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներին:

Հաշվապահական հաշվառումը միջազգային ստանդարտներին ներդաշնակեցնելու համար ֆինանսական արդյունքների ուսումնասիրման և ֆինանսական հաշվետվություններում դրանց մատուցման խնդիրը ներկայումս դառնում է ավելի արդիական:

Այժմ ավելի, քան երբեք, անհրաժեշտություն է առաջացել ֆինանսական արդյունքների ուսումնասիրությունը կատարել արտադրանքի արտադրության ծավալների փոփոխման հետ սերտ կապի մեջ: Քանի որ ֆինանսական արդյունքների ձևավորման վերլուծության ժամանակ խիստ կարևորվում է արտադրության ծախսերի

¹ Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստում (ուսումնական ծեռնարկ). Եր., «ԱՍԱՍ» հաշվապահության ուսումնա-հրատարակչական կենտրոն, 2002, էջ 458:

ուսումնասիրությունը, ուստի ֆինանսական արդյունքների արտադրանքի ծավալի փոփոխման հետ կապը կարելի է պարզել ծախսերը հաստատունի և փոփոխունի բաժանելով՝ կապված արտադրանքի ծավալի փոփոխման հետ: Այն թույլ կտա ֆինանսական արդյունքները բնութագրող ցուցանիշների մեծությունը գնահատել արտադրանքի ծավալի փոփոխման ժամանակ, և հստակ ցույց տալ կազմակերպությունների թերբեռնվածության դեպքում նրանց կրած վնասների չափը՝ ելնելով հաստատուն ծախսերի մեծությունից:

Հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների միջազգային կոմիտեի (ՀՀՄՍԿ) կողմից հրապարակվել են հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտները, իսկ տեղական օրենսդրության պահանջներով սահմանվել է ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման կարգը: Այդ աշխատանքի կատարման համար անհրաժեշտ է մանրամասն տեղեկատվություն ունենալ արտադրության ծախսումների և արտադրանքի ինքնարժեքի վերաբերյալ: Նման մանրամասն տեղեկատվության տրամադրումը ֆինանսական հաշվառման խնդիրների մեջ չի մտնում և պետք է լինի կառավարչական հաշվառման միջոցով: Այդ իսկ պատճառով ֆինանսական արդյունքների հաշվառման և վերլուծության մեջ խիստ կարևոր է կառավարչական հաշվառման մեթոդների օգտագործումը:

Ձարգացած շուկայական տնտեսություն ունեցող երկրների հաշվապահական հաշվառման համակարգում արդեն մշակվել են կազմակերպության ֆինանսական արդյունքների հաշվառման և վերլուծության մեթոդիկաներ: ՀՀ-ում կազմակերպության ֆինանսական արդյունքների հաշվառման և վերլուծության հիմք են ՀՀ հաշվապահական հաշվառման ստանդարտ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում», ՀՀՀՅՍ 8 «Հաշվետու ժամանակաշրջանի զուտ շահույթ կամ վնաս, էական սխալներ և փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ», ՀՀՀՅՍ 12 «Շահութահարկ», ՀՀՀՅՍ 33 «Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթ»:

Սույն աշխատանքում դիտարկվում է ֆինանսական արդյունքների հաշվառման և վերլուծության մեջ կառավարչական հաշվառման տարրերի օգտագործումը: Նոր մոտեցումը իրենից ներկայացնում է ծախսերի հաստատուն և փոփոխուն մասերի բաժանման միջոցով ֆինանսական արդյունքների հաշվառման և գործոնային վերլուծության ուսումնասիրություն: Ֆինանսական արդյունքների վերլուծության ժամանակ կառավարչական հաշվառման մեթոդների կիրառումը կապահովի:

1. կառավարման համար հավաստի և օպերատիվ տեղեկատվության ստացումը,
2. ֆինանսական արդյունքների հաշվառման իրականացումը,
3. ֆինանսական արդյունքների շեղումների և դրանց վրա գործոնների ազդեցության չափերի որոշումը՝ ելնելով ծախսերի փոփոխում և հաստատում մասերի բաժանումից:

Ֆինանսական արդյունքների կառավարչական հաշվառման ներդրման հիմնական խնդիրներն են.

- Հիմնավորել ՀՀ կազմակերպություններում կառավարչական հաշվառման մեթոդների ներդրման անհրաժեշտությունը ֆինանսական արդյունքների վերլուծության գործընթացում:
- Ուսումնասիրել «Ծախսեր-ծավալ-շահույթ» հարաբերակցության առանձնահատկությունները:
- Հաշվարկել փոփոխում և հաստատում ծախսերի տարանջատման գործակից:
- Մշակել ֆինանսական արդյունքների կառավարչական հաշվառման նոր մոտեցումներ՝ հիմնվելով սահմանային շահույթի հաշվառման համար առաջարկվող նոր հաշիվների, թղթակցությունների և ներտնտեսական հաշվետվության ձևերի վրա:
- Առաջարկել դիրեկտ-կոստինգ մեթոդով շահույթի գործոնային վերլուծության կատարելագործման ուղիներ՝ ելնելով ծախսերի փոփոխում և հաստատում մասերի տարանջատումից:

Տնտեսության զարգացմանը զուգընթաց, ավելի է մեծանում տեղեկատվությունների ստացման անհրաժեշտությունը: Աստիճանաբար ավելի կարևոր նշանակություն է ձեռք բերում հաշվապահական հաշվառումը, ընդլայնվում են նրա խնդիրները և մեթոդները: Սակայն դա չի նշանակում, որ հաշվապահական հաշվառումը բարեփոխումների կարիք չի զգում: Շուկայական տնտեսության զարգացմանը զուգահեռ, ծագում է հաշվառման խնդիրների վերանայման պահանջ: Ներկայիս հաշվապահական հաշվառման խնդիրներից է հաշվառման միջազգային չափանիշների օգտագործումը: Այժմ հաշվապահական հաշվառման համակարգը բաժանվում է ֆինանսական և կառավարչական հաշվառման:

Ֆինանսական հաշվառումը իրականացվում է հիմնականում հաշվետվությունների կազմման համար: Ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք նախատեսված են հիմնականում արտաքին օգտագործողների համար, օգտակար են նաև կազմակերպության կառավարման համար: Իսկ կառավարչական հաշվառումը օժանդակում է կազմակերպության տնտեսական գործունեության կառավարմանը և ապահովում դրա պլանավորման, կառավարման, վերլուծության և վերահսկողության իրականացումը: Այն ներառում է

կազմակերպության տնտեսական գործունեության մասին տեղեկատվությունների և ցուցանիշների բացահայտումը, հավաքագրումը, գնահատումը, հաշվառումը, վերլուծությունը, մեկնաբանումը և դրանց տրամադրումը կառավարման օղակներին՝ գործարար որոշումներ ընդունելու համար:¹

Արտադրության ծավալի, շահույթի և ծախսերի փոխկապակցվածության ուսումնասիրումը դիրեկտ-կոստինգ համակարգում

Շուկայական հարաբերությունների պայմաններում կազմակերպության շահույթի օպտիմալացումը պահանջում է օպերատիվ ինֆորմացիայի անընդհատ հոսք ոչ միայն արտաքին բնույթի (շուկայի վիճակի, արտադրանքի պահանջարկի, գների մասին), այլ նաև ներքին՝ արտադրության ծախսերի ձևավորման և արտադրանքի ինքնարժեքի մասին: Այս ինֆորմացիան հենվում է ծախսերի արտադրական հաշվառման համակարգի վրա՝ ըստ նրանց առաջացման տեղի և արտադրանքի տեսակների, ռեսուրսների ծախսերի նորմաների և նախահաշվի ստանդարտներից շեղման հայտնաբերման, արտադրանքի առանձին տեսակների ինքնարժեքի կալկուլացիաների տվյալների: Կախված հաշվային քաղաքականությունից, որը տարվում է կազմակերպության կողմից արտադրական հաշվառման ոլորտում, ծախսերի հաշվառման մանրամասնեցման աստիճանը, հետևաբար և վերլուծությունը, տարբեր է առանձին կազմակերպություններում: Շահույթի և ինքնարժեքի վերլուծության մեթոդիկան կախված է ինքնարժեքի մեջ ծախսերի ներառման լրիվությունից, փոփոխում և հաստատում ծախսերի առանձին հաշվառման առկայությունից: Հայտնի է, որ շահույթով և ինքնարժեքով կառավարելու համար ծախսերը դասակարգվում են ըստ առանձին հատկանիշների: Դիրեկտ-կոստինգ համակարգի էությունը համարվում է ծախսերի բաշխումը արտադրության մեջ՝ ըստ փոփոխումի և հաստատումի՝ կապված արտադրության ծավալի փոփոխումից: Փոփոխումին վերաբերում են այն ծախսերը, որոնց մեծությունը փոփոխվում է արտադրության ծավալի փոփոխման հետ: Դրանք են՝ հումքի և նյութերի, հիմնական արտադրական բանվորների աշխատավարձի, տեխնոլոգիական նպատակների համար

¹ Ա.Սարգսյան, Ռ.Համբարձումյան, Կ.Առաքելյան, Ա.Հակոբյան. Կառավարչական հաշվառում, Եր., Տնտեսագետ, 2000 թ., էջ 10:

վառելիքի, էներգիայի և այլ ծախսերը:¹ Արտադրության ծավալի աճի տեմպերի և փոփոխումն ծախսերի տարբեր տարրերի հարաբերություններից կախված՝ վերջիններս իրենց հերթին բաժանվում են՝ համեմատական, պրոգրեսիվ և ռեգրեսիվ:

Հաստատումն ծախսերն այն ծախսերն են, որոնց մեծությունը չի փոփոխվում արտադրության ծավալի փոփոխման հետ: Օրինակ՝ վարկի տոկոսները, հիմնական միջոցների համար հաշվարկված ամորտիզացիան, կազմակերպության ղեկավարների աշխատավարձը և այլ ծախսեր: Պետք է նշել, որ ծախսերի բաժանումը հաստատումնի և փոփոխումնի՝ մի փոքր պայմանական է, որովհետև ծախսերի շատ տեսակներ կրում են կիսափոփոխում (կիսահաստատում) բնույթ:

Արտասահմանյան պրակտիկայում ծախսերի հաստատումնի և փոփոխումնի բաժանման օբյեկտիվության բարձրացման համար առաջարկվում են մի շարք արդյունավետ գործնական մեթոդներ. արտադրության ծավալի տվյալ ժամանակաշրջանի համար բարձր և ցածր կետի մեթոդը, նախահաշվային հավասարման վիճակագրական կառուցման մեթոդը, գրաֆիկական մեթոդը և այլն:

Արտադրության ընդհանուր ծախսերը (Z) կազմված են երկու մասից. հաստատում (Z_{հաստատում}) և փոփոխում (Z_{փոփոխում}), որը արտացոլվում է հավասարման մեջ.

$$Z = Z_{\text{հաստատում}} + Z_{\text{փոփոխում}};$$

Կամ՝ միավոր արտադրանքի ծախսերի հաշվարկում.

$$Z = (C_0 + C_1) X,$$

որտեղ՝ Z - արտադրության ընդհանուր ծախսերն են,
X - արտադրության ծավալը (արտադրանքի քանակը),

C₀ - միավոր արտադրանքի հաստատումն ծախսերը,

C₁ - միավոր արտադրանքի փոփոխումն ծախսերը:

Ընդհանուր ծախսերի հավասարման կառուցման և նրանց հաստատում և փոփոխումն մասերի բաժանման համար, ըստ բարձր և ցածր կետի մեթոդի, օգտագործվում է հետևյալ ալգորիթմը:

1. Որևէ ժամանակաշրջանի համար արտադրության ծավալի և ծախսերի մասին տվյալների շարքում ընտրվում է համապատասխան ծավալի և ծախսերի մաքսիմում և մինիմում արժեքը:
2. Գտնվում է տարբերությունը արտադրության ծավալի և ծախսերի մակարդակների միջև:

¹ "Анализ хозяйственной деятельности в промышленности". Под ред. В.И.Стражева, Минск, ВШ, 1996, стр. 43, 44.

² "Методика финансового анализа". А.Д. Шеремет, Р.С. Сауфулин, М., 1999.

3. Որոշվում է մեկ արտադրանքի փոփոխություն ծախսերի դրույքը տվյալ ժամանակաշրջանում՝ ծախսերի մաքսիմում և մինիմում արժեքների տարբերությունը հարաբերելով նույն ժամանակաշրջանի արտադրության ծավալի մակարդակների տարբերությանը:
4. Որոշվում է արտադրության մաքսիմալ (մինիմալ) ծավալի փոփոխություն ծախսերի ընդհանուր մեծությունը՝ արտադրության համապատասխան ծավալի փոփոխություն ծախսերի դրույքի բազմապատկման ճանապարհով:
5. Որոշվում է հաստատուն ծախսերի ընդհանուր մեծությունը, որպես բոլոր ծախսերի և փոփոխություն ծախսերի մեծության տարբերություն:
6. Կազմվում է համախառն ծախսերի հավասարում, որը արտացոլում է ընդհանուր ծախսերի փոփոխության կախվածությունը արտադրության ծավալի փոփոխումից:

Հաշվարկների կարգը ցույց տանք օրինակով: Այդուսակ 1-ում բերված են ելքային տվյալներ վերլուծվող ժամանակաշրջանի արտադրության ծավալի և ծախսերի մասին:

Այդուսակ 1-ից երևում է, որ տվյալ ժամանակաշրջանի համար արտադրության մաքսիմալ ծավալը թիվ 1 արտադրատեսակի համար կազմում է 1600 հատ, մինիմումը՝ 1500 հատ: Համապատասխանաբար՝ արտադրության մաքսիմալ և մինիմալ ծախսերը կազմել են 4200 հազ. դրամ և 3975 հազ.դրամ: Արտադրության ծավալի մակարդակների տարբերությունը կազմում է 100 հատ (1600-1500), իսկ ծախսերի մակարդակում՝ 225 հազ.դր. (4200-3975): Մեկ արտադրանքի փոփոխություն ծախսերի դրույքը կազմում է 2,25 հազ. դրամ (225:100):

Արտադրության մինիմալ ծավալի համար փոփոխություն ծախսերի ընդհանուր մեծությունը կազմում է 3375 հազ.դրամ (1500x2,25), իսկ մաքսիմալ ծավալի համար՝ 3600 հազար դրամ (1600 x 2,25):

Հաստատուն ծախսերի ընդհանուր մեծությունը որոշենք որպես արտադրության մաքսիմալ (մինիմալ) ծավալի բոլոր ծախսերի և փոփոխություն ծախսերի միջև տարբերություն: Մեր օրինակում այն կազմում է 600 հազար դրամ (4200-3600) կամ (3975-3375): Տվյալ օրինակի համար ծախսերի հավասարումն ունի հետևյալ տեսքը.

$$Z = 600 + 2,25 \text{ գ } X,$$

որտեղ՝ Z- ընդհանուր ծախսերն են

X- արտադրության ծավալը:

Ելքային տվյալներ արտադրության ծավալի և ծախսերի մասին

Աղյուսակ 1

Պատրվման պահը (ամիսներ)	Արտադրության ծավալը (հատերով) ըստ տարբեր արտադրատեսակների										Արտադրության ծախսերը (հազ.դրամ.) ըստ տարբեր արտադրատեսակների									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	1505	734	60	6000	553	1	3	1850	1372	340	3976	6950	1220	1000	420	20	18	1222	444,16	84,9
2	1500	725	60	6000	553	1	3	1850	1372	340	3975	6840	1220	1000	420	20	18	1222	444,16	84,9
3	1503	730	60	6200	555	1	3	1850	1372	340	3975	6885	1220	1010	423	26,46	18	1222	444,16	85,56
4	1508	730	61	6250	560	1	4	1850	1372	340	4075	6885	1284,8	1015	426	26,46	20	1222	444,16	85,56
5	1510	735	61	6455	570	1	4	1850	1372	340	4076	6940	1284,8	1030	430	26,46	20	1234,8	474,55	85,56
6	1515	735	61	6500	575	1	4	1850	1372	340	4086	6940	1284,8	1035	433	26,46	20	1250	474,55	85,56
7	1520	735	61	6800	580	1	4	1900	1372	340	4088	6940	1284,8	1045	436,8	26,46	20	1250	474,55	85,56
8	1540	736	61	6850	596	1	4	1900	1496	350	4090	6940	1284,8	1072,27	440	26,46	20	1250	475	87
9	1550	740	61	6800	590	1	4	1900	1500	350	4100	6925,3	1284,8	1072,27	438	26,46	20	1250	480	87
10	1580	740	61	6800	590	1	4	1900	1500	350	4150	6925,3	1284,8	1072,27	438	26,46	20	1250	480	87
11	1590	745	61	7000	600	1	4	1900	1500	350	4200	7000	1284,8	1137	450	27,46	21,22	1250	480	87
12	1600	745	65	7000	600	2	4	1900	1500	350	4200	7000	1300	1137	450	36,65	22,49	1250	480	87
ԸՆդա- մենը	18421	8830	733	78655	6922	13	45	22500	17100	4130	48991	83170,6	15238,4	12625,8	5204,8	315,8	237,71	14872,8	5595,3	1032,6

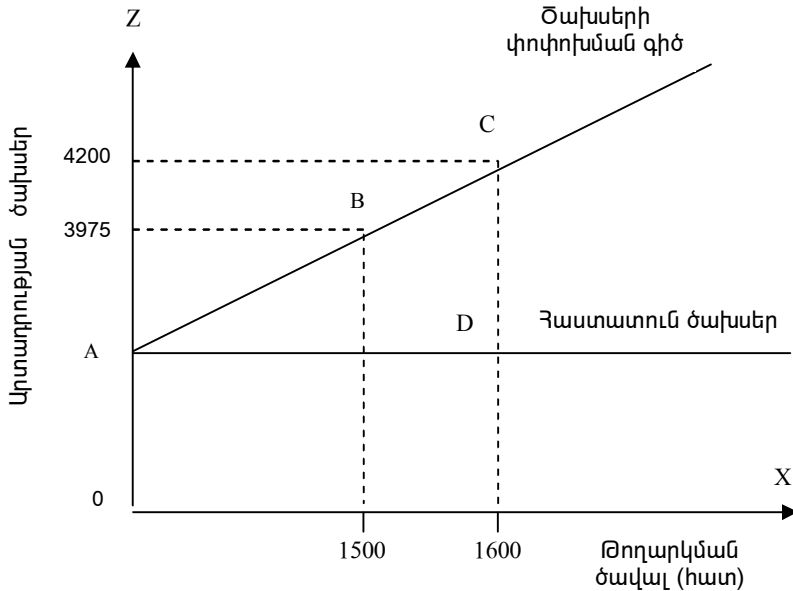
Ծախսերի հավասարումը գրաֆիկորեն պատկերենք ուղիղ գծի տեսքով, որն անցնում է երեք բնութագրիչ կետերով (նկ.1): Օրդինատների առանցքի վրա (արտադրության ծախսերի առանցքը) գիծն անցնում է այն կետով, որը համապատասխանում է հաստատուն ծախսերի մեծությանը: Հաստատուն ծախսերի գիծը զուգահեռ է աբսցիսների առանցքին (արտադրության ծավալի առանցքին): Ծախսերի գիծը անցնում է արտադրության մաքսիմալ և մինիմալ ծավալի և արտադրության համապատասխան նշանակության ընդհանուր ծախսերի հատման կետով:

Արտադրության ծավալի փոփոխման համար արտադրության ծախսերի կարգավորման աստիճանը կարող է գնահատվել, այսպես կոչված՝ ծախսերի կարգավորման գործակցի օգնությամբ: Այդ գործակիցը հաշվարկվում է հետևյալ բանաձևով.

$$K = \frac{\Delta Z}{\Delta N}$$

- որտեղ՝ K - արտադրության ծավալի փոփոխության ծախսերի կարգավորման գործակիցն է,
 ΔZ - տվյալ ժամանակաշրջանի համար ծախսերի փոփոխությունը տոկոսներով,
 ΔN - արտադրության ծավալի փոփոխությունը տոկոսներով:

¹ Шеремет А.Д., Негашев Е.В. Методика финансового анализа (учебное пособие), М., 1999, стр. 140.



Նկ. 1. Ծախսերի փոփոխման կապը արտադրանքի թողարկման ծավալից

- ABC – ծախսերի փոփոխման գիծը,
- AD – հաստատուն ծախսերի գիծը,
- A – հաստատուն ծախսերի մեծությանը համապատասխան կետը,
- B – արտադրության ծավալի նվազագույն կետը (ծախսերի),
- C – արտադրության ծավալի բարձրագույն կետը (ծախսերի):

Օգտագործելով վերը բերված մեթոդը՝ հաշվարկենք արտադրված արտադրանքի վրա կատարված ծախսերի մեջ հաստատուն ծախսերի գումարը (աղյուսակ 2):

Աղյուսակ 2

Արտադրության հաստատուն ծախսերի հաշվարկ

Արտադրատեսակներ	Արտադրանքի ծավալը (հատերով)	Ծախսերի ընդհանուր գումարը (հազ. դրամ)	Արտադրանքի ծավալի փոփոխությունը	Ծախսերի գումարի փոփոխությունը	Ծախսերի կարգա- վորման գործակիցը	Հաստատուն ծախսեր	Փոփոխուն ծախսեր	Փոփոխուն ծախսերի տեսակարար կշիռը ընդհանուր ծախսերի մեջ
	N	Z	ΔN	ΔZ	K			
1	18421	48991	100	225	2,25	7200	41791	0,853
2	8830	83170,6	20	160	8	12480	70690,6	0,85
3	733	15238,4	5	80	16	3120	12118,4	0,8
4	78655	12625,8	1000	137	0,137	2136	10489,8	0,83
5	6922	5204,8	47	30	0,64	792	4412,8	0,85
6	13	315,8	1	20,65	20,65	40,2	275,6	0,87
7	45	237,71	1	4,49	4,49	54,36	183,35	0,8
8	22500	14872,8	50	28	0,56	2232	12640,8	0,85
9	17100	5595,3	128	35,84	0,28	720	4875,3	0,87
10	4130	1032,6	10	2,1	0,21	162	870,6	0,84
Ընդամենը	157349	187284,81	-	-	-	28936,56	158348,25	0,85

Աղյուսակից երևում է, որ ծախսերի ընդհանուր գումարի 85 %-ը կազմում են փոփոխուն ծախսերը, իսկ 15%-ը՝ հաստատուն ծախսերը: Կատարված վերլուծության արդյունքներով՝ կազմակերպության փոփոխուն ծախսերի գործակիցը հավասար է 0,85-ի: Ելնելով ծախսերի փոփոխունի և հաստատունի բաժանման կարևորությունից՝ տնտեսության յուրաքանչյուր ճյուղ պետք է մշակի ծախսերի բաշխման իր գործակիցը, որը հատուկ լինի տվյալ ճյուղին, ելնելով նրա առանձնահատկություններից: Այդ առանձնահատկությունները, ինչպես պարզվեց կատարված վերլուծությունից, իրենց արտացոլում են գտնում նաև ծախսերի տեսակների և դրանց համամասնությունների մեջ: Այդ տեսակետից խիստ կարևորում ենք այս գործակցի դերը, որը հնարավորություն կտա ընդհանուր ծախսերի

գումարը բաշխել փոփոխումն և հաստատումն մասերի: Գործակցի օգտագործման կարևորությունը կարելի է բացատրել նաև այն փաստով, որ այսօրվա ՀՀՀ ստանդարտներին համապատասխան, հաշվային պլանում կառավարչական հաշվառման հաշիվները ներկայացված չեն հաստատումն և փոփոխումն ծախսերով:

Ծախսերի նման դասակարգումը հնարավորություն է տալիս պարզեցնելու շահույթի հաշվառման գործընթացը և բարձրացնելու տեղեկատվության օպերատիվության աստիճանը:

Իրացումից ստացված զուտ հասույթի և փոփոխումն ծախսերի տարբերությունը կազմում է մարժինալ շահույթը: Վերջինս միաժամանակ ներկայացնում է հաստատումն ծախսերի և շահույթի հանրագումարը:

«Ծախսեր-ծավալ-շահույթ» ցուցանիշների միջև ֆունկցիոնալ կախվածությունը ներկայացնենք գրաֆիկի տեսքով: Գրաֆիկի կառուցման համար անհրաժեշտ է տեղեկատվություն յուրաքանչյուր արտադրատեսակի հետևյալ ցուցանիշների մասին.

- Հաստատումն ծախսեր (ՀԾ)
- Տեսակարար փոփոխումն ծախսեր (ՏՓԾ)
- Ծախսերի ընդհանուր գումար (ԸԾ)
- Միավորի գին (ՄԳ)
- Հասույթ (Հ)
- Մարժինալ եկամուտ (ՄԵ)

Նշենք այս ցուցանիշների հաշվարկման մեթոդիկան:

$$\text{ԸԾ} = \text{ՀԾ} + \text{ՓԾ}^1$$

$$\text{ՓԾ} = \text{ՏՓԾ} \times \rho$$

$$\text{Հ} = \text{ՄԳ} \times \rho$$

$$\text{ՄԵ} = \text{Հ} - \text{ՓԾ}$$

Հաշվարկները ցույց տանք աղյուսակում:

¹ «Կառավարչական հաշվառում», Ա.Սարգսյան, Ռ. Համբարձումյան, Ա. Հակոբյան, «Տնտեսագետ», Երևան, 2000 թ., էջ 36:

**«Ծախսեր-ծավալ-շահույթ» հարաբերակցության ցուցանիշների
հաշվարկը նախահաշվային տվյալներով**

Արտադրատեսակները	Հաստատուն ծախսեր	Տեսակարար փոփոխուն ծախսեր, հազ.դրամ	Ընդհանուր ծախսեր, հազ.դրամ	Միավորի գին, հազ.դրամ	Հասույթ, հազ.դրամ	Մարժինալ եկամուտ, հազ.դրամ
	ՀԾ	ՏՓԾ	ԸԾ	ՄԳ	Հ	ՄԵ
1.	7200	2,269	48991	2,733	50345,6	8554,6
2.	12480	8,006	83170,6	9,802	86549,3	15858,7
3.	3120	16,533	15238,4	20,479	15011,6	2893,2
4.	2136	0,133	12625,8	0,175	13792,2	3302,4
5.	792	0,638	5204,8	0,911	6304,3	1891,5
6.	40,2	21,2	315,8	28,101	365,3	89,7
7.	54,36	4,074	237,71	5,327	239,7	56,35
8.	2232	0,562	14872,8	0,667	15000	2359,2
9.	720	0,285	5595,3	0,329	5625	749,7
10.	162	0,211	1032,6	0,251	1032,6	162

Արտադրանքի արտադրության կրիտիկական ծավալը (ԿԾ) որոշենք՝ հաստատուն ծախսերի գումարը հարաբերելով միավոր արտադրանքի գնի և տեսակարար փոփոխուն ծախսերի տարբերության վրա:

«Ծախսեր-ծավալ» հարաբերակցության գծապատկերը (տե՛ս նկար 2) կարող է լրացվել իրացումից հասույթ ցույց տվող կորով, որի արդյունքում ստացվում է «Ծախսեր-ծավալ-շահույթ» գծապատկերը: Շահույթի կորը ցույց է տալիս արտադրության տարբեր ծավալների դեպքում ծախսերի ընդհանուր ծավալի և հասույթի գումարների միջև սպասվելիք փոխհարաբերությունը: Շահույթի կորը կարելի է պատկերել ինչպես ամբողջ կազմակերպության և տարբեր ստորաբաժանումների, այնպես էլ առանձին արտադրատեսակների համար: Շահույթի կորի համար արտադրության ծավալի չափիչ կարող է լինել իրացումից ստացվող հասույթի գումարը:

Այն կետը, որտեղ ծախսերի ընդհանուր գումարը հավասար է հասույթի ընդհանուր գումարին, կոչվում է հավասարակշռության կետ: Եթե իրացման ծավալը հավասարակշռության կետից փոքր է, կազմակերպությունը վնասներ է կրում, իսկ եթե մեծ է՝ շահույթ է

ստանում: Ցանկացած ծավալի դեպքում շահույթի կամ վնասի գումարը որոշվում է ծախսերի և հասույթի կորերի միջև հեռավորությամբ:

Հավասարակշռության կետը որոշվում է հետևյալ կերպ՝

X ծավալի դեպքում հասույթը ($Հ$) հավասար է՝

$$Հ = ՄԳ \times X,$$

X ծավալի դեպքում ընդհանուր ծախսերի գումարը ($\bar{O}$) հավասար է՝

$$\bar{O} = Հ\bar{O} + (\text{ՄՓ}\bar{O} \times X)$$

$$Կ\bar{O} = Հ\bar{O} / \text{ՄԳ} - \text{ՏՓ}\bar{O}$$

Մինչև արտադրանքի արտադրության կրիտիկական ծավալը կազմակերպությունը տվյալ արտադրանքի արտադրությունից կստանա վնաս, իսկ այդ ծավալից ավելին արտադրելիս՝ շահույթ: Վաճառքի ծավալի անվնասաբերության կետը դրամական արտահայտությամբ կարող ենք որոշել հետևյալ 2 բանաձևերով.

$$\text{Անվ.կետ} = Կ\bar{O} \times \text{ՄԳ}$$

$$\text{Անվ.կետ} = (Հ \times Հ\bar{O}) / \text{ՄԵ}$$

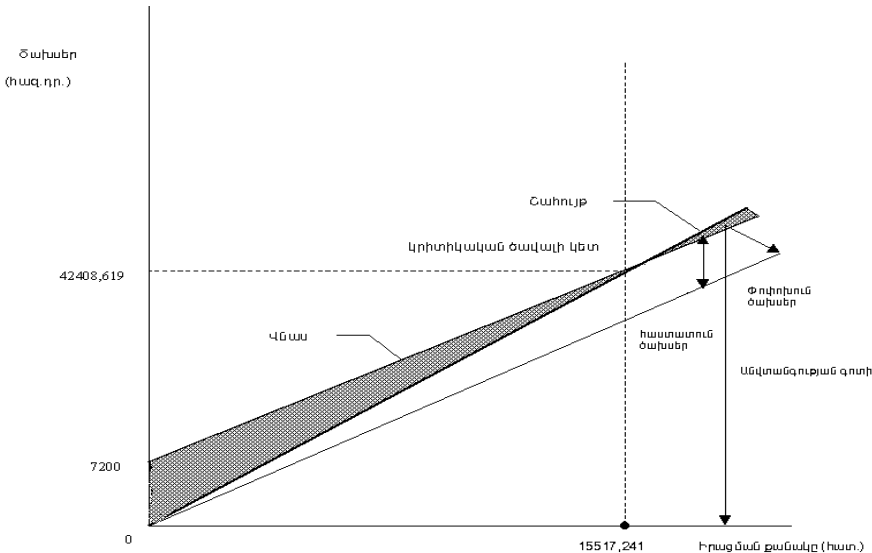
Օգտվելով վերը նշված կրիտիկական ծավալի և անվնասաբերության կետի հաշվարկման մեթոդիկաներից և աղյուսակ թիվ 3-ի տվյալներից՝ հաշվարկենք յուրաքանչյուր արտադրատեսակի արտադրության կրիտիկական ծավալը (հատերով) և անվնասաբերության կետը (հազ.դրամներով): Հաշվարկները ցույց տանք աղյուսակում:

Աղյուսակ 4

Կրիտիկական ծավալի և անվնասաբերության կետի հաշվարկ

Արտադրատեսակները	Հաստատուն ծախսեր, հազ.դրամ ($Հ\bar{O}$)	Միավորի գին, հազ.դրամ (ՄԳ)	Տեսակարար փոփոխուն ծախսեր, հազ.դրամ ($\text{ՏՓ}\bar{O}$)	Հասույթ, հազ.դրամ ($Հ$)	Կրիտիկական ծավալ, հատ ($Կ\bar{O}$)	Անվնասաբերության կետ, հազ.դրամ	$\text{ՄԳ} - \text{ՏՓ}\bar{O}$
1.	7200	2,733	2,269	50345,6	15517,241	42408,619	0,464
2.	12480	9,802	8,006	86549,3	6948,775	6811,892	1,796
3.	3120	20,479	16,533	15011,6	790,6741	16192,214	3,946
4.	2136	0,175	0,133	13792,2	50857,142	8899,9998	0,042
5.	792	0,911	0,638	6304,3	2901,0989	2642,901	0,273
6.	40,2	28,101	21,2	365,3	5,825	163,688	6,901
7.	54,36	5,327	4,074	239,7	43,384	231,107	1,253
8.	2232	0,667	0,562	15000	21257,142	14178,513	0,105
9.	720	0,329	0,285	5625	16363,636	5383,636	0,044
10.	162	0,251	0,211	1032,6	4050	1016,55	0,04

Օգտվելով թիվ 4 աղյուսակի տվյալներից՝ կառուցենք «Ծախսեր-ծավալ-շահույթ» հարաբերակցության գրաֆիկը N 1 արտադրատեսակի համար: Մինչև արտադրության N 1 արտադրատեսակի համար հաշվարկված կրիտիկական ծավալը կազմակերպությունը կստանա վնաս, իսկ դրանից շատ արտադրելիս՝ շահույթ:



Նկար 2. «Ծախսեր- ծավալ-շահույթ»

$$ՄՅԾ = 3Ծ : Բ$$

$$ՄՅԾ = 7200 : 18421 = 0,3909$$

Նույն կորի օգնությամբ կարելի է ցույց տալ, թե ինչպես է ծավալի փոփոխության հետևանքով աճում միավոր արտադրանքի շահույթը: Արտադրանքի միավորի շահույթի աճը պայմանավորված է այն առանձնահատկությամբ, որ արտադրանքի ծավալի աճի դեպքում միավոր արտադրանքի համար ծախսերը նվազում են՝ հաստատուն ծախսերը բաշխվում են ավելի շատ քանակությամբ արտադրանքների միջև, և միավոր արտադրանքին ավելի քիչ հաստատուն ծախսեր են բաժին ընկնում: Արտադրանքի յուրաքանչյուր միավորի փոփոխությունը առաջ է բերում շահույթի փոփոխություն: Այդ իսկ պատճառով արտադրության ծավալի վերահսկողությունը անընդհատ գտնվում է կազմակերպության կառավարման օղակների ուշադրության կենտրոնում:

Այսպիսով, արտադրանքի տարբեր ծավալների դեպքում միավոր արտադրանքին բաժին ընկնող շահույթը տարբեր է: Սակայն գոյություն ունի ևս մի հասկացություն, որը հաստատուն է համապատասխան սահմաններում արտադրության ցանկացած ծավալի դեպքում: Դա միավոր արտադրանքի իրացման գնի և փոփոխուն ծախսերի տարբերությամբ որոշվող մարժինալ շահույթն է: Այս մեծությունը հաստատուն լինելով՝ շատ հարմար է արտադրության ցանկացած ծավալի դեպքում հասույթի և ծախսերի միջև հարաբերակցության արտացոլման համար: Շահույթի ընդհանուր գումարի (Շ) բանաձևի կազմման համար կարող ենք կիրառել նոր մեծություն՝

$$\text{Շ} = (\text{ՄԳ} - \text{ՏՓԾ}) \times \text{Բ} - \text{ՀԾ}^1$$

Շահույթի ընդհանուր գումարը իրենից ներկայացնում է արտադրանքի ծավալի և մարժինալ շահույթի արտադրյալից հանած հաստատուն ծախսերի գումարը: Այս դեպքում հավասարակշռության կետի բանաձևը կընդունի հետևյալ տեսքը՝

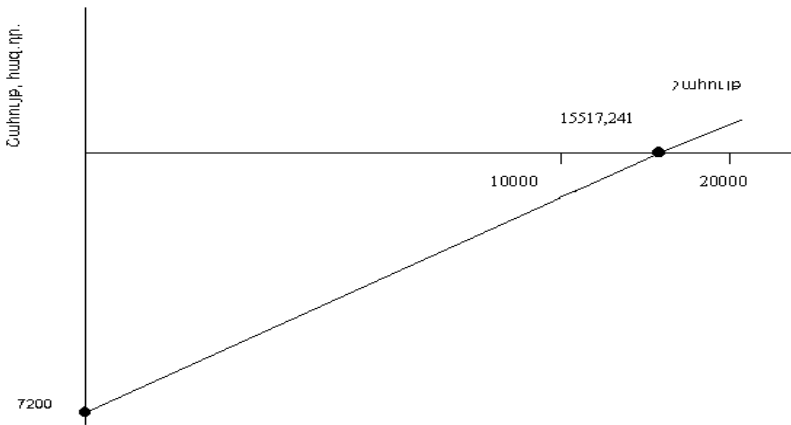
Հավասարակշռության կետը = Հաստատուն ծախսեր / Միավոր արտադրանքի մարժինալ շահույթ

Եթե հավասարակշռության կետը արտահայտենք ոչ թե բնեղեն ցուցանիշներով, այլ իրացման մեծության օգնությամբ, ապա կունենանք հետևյալ մոդելը՝

Հավասարակշռության կետ = Հաստատուն ծախսեր / Մարժինալ շահույթի նորմա

Մարժինալ շահույթի որոշումը կարևոր դեր է խաղում տնտեսական գործունեության ուսումնասիրման ժամանակ և առանց դրա մասին հստակ պատկերացման՝ դժվար է հասկանալ գործարարության մի շարք կողմերը: Իրացումից հասույթի մի մասը ուղղվում է միավոր արտադրանքի փոփոխուն ծախսերի ծածկմանը, ապա՝ շահույթի ձևավորմանը: Թիվ 3 գծապատկերում ներկայացնենք մարժինալ շահույթի կորը:

¹ Г.В. Савицкая “Анализ хозяйственной деятельности предприятия”, Минск, ООО “Новое знание”, 2000г., стр. 208.



Նկար 3. Մարժինալ շահույթի կորը

Կազմակերպության տվյալների հիման վրա կատարված վերլուծության օգնությամբ կարելի է առաջարկել շահույթի ավելացման հետևյալ հիմնական ուղղությունները՝

1. միավոր արտադրանքի վաճառքի գնի ավելացում,
2. միավոր արտադրանքի փոփոխումն ծախսերի կրճատում,
3. հաստատումն ծախսերի նվազեցում,
4. արտադրության ծավալի աճ:

«Ծախսեր-ծավալ-շահույթ» հարաբերակցությունը կարելի է կիրառել ոչ միայն միատեսակ արտադրանք արտադրող կազմակերպությունների համար: Այն կիրառելի է նաև բազմատեսակ արտադրանք արտադրողների համար, եթե յուրաքանչյուր արտադրատեսակի համար մարժինալ շահույթի ցուցանիշները մոտավորապես հավասար են: Շահույթի կորի կառուցման համար այս դեպքում որպես ծավալային ցուցանիշ վերցվում է իրացումից հասույթը: Հասույթի յուրաքանչյուր միավոր կապահովի միևնույն գումարի շահույթ, և կարևոր է, որ այդ հասույթը ստացվել է տարբեր արտադրատեսակների իրացումից: Եթե կազմակերպությունը արտադրում է տարբեր մարժինալ շահույթ ունեցող արտադրատեսակներ, բայց իրացման ընդհանուր ծավալում յուրաքանչյուրի տեսակարար կշիռը հարաբերականորեն կայուն է, ապա կարելի է կառուցել շահույթի միասնական կոր: Այն հիմնված կլինի ոչ թե որևէ մեկ արտադրատեսակի մարժինալ շահույթի, այլ նրանց միջին կշռված ցուցանիշի վրա: Իսկ եթե տարբեր արտադրատեսակների մարժինալ շահույթի նորման տարբեր է, և նրանց տեսակարար կշիռը ընդ-

հանուր իրացման մեջ կայուն չէ, ապա անհրաժեշտ է յուրաքանչյուր արտադրատեսակի համար կառուցել շահույթի առանձին կոր: Վերլուծվող կազմակերպությունում արտադրվել է 10 անուն արտադրատեսակ, որոնց մարժինալ շահույթի նորման տարբեր է, և նրանց տեսակարար կշիռը ընդհանուր իրացման մեջ կայուն չէ, ուստի հարկ ենք համարել շահույթի առանձին կոր կառուցել առանձին արտադրատեսակների համար: Վերը ներկայացված գրաֆիկում ներկայացված է թիվ 1 արտադրատեսակի շահույթի կորը:

«Ծախսեր-ծավալ» հարաբերակցության կորը ցույց է տալիս, թե ինչպիսին կլինեն սպասվելիք ծախսերը ծավալի այս կամ այն մեծության դեպքում: Սակայն բացի ծավալից, գոյություն ունեն նաև մի շարք այլ պատճառներ, որոնք կարող են ազդել տարբեր ժամանակաշրջաններում ծախսերի մակարդակի վրա: Դրանցից են

1. նյութերի գները (սղաճը կարևոր գործոն է. եթե այն անտեսվի, դիտարկվող կորը կարող է թյուր պատկերացում ստեղծել),
2. ծավալի փոփոխության աստիճանը,
3. ծավալի փոփոխության ուղղությունը,
4. ծավալի փոփոխության տեղությունը,
5. փոփոխությունների կանխատեսումները,
6. արտադրողականությունը,
7. կառավարչական որոշումները:

Ֆինանսական արդյունքների ձևավորումը և դրանց կառավարչական հաշվառման հիմնախնդիրները

Շուկայական տնտեսությունը թելադրում է կազմակերպության կառավարման հատուկ պահանջներ: Ամենից առաջ դրանք կապված են ինքնարժեքի իջեցման և ծախսերի կրճատման ուղիների որոնմանը: Այսօր տվյալ խնդրի հաջող լուծումը ձեռք է բերում հատուկ արդիականություն և դառնում է կազմակերպության ֆինանսական դրության բարելավման վճռական գործոնը: Նոր պայմաններում կազմակերպության արդյունավետ աշխատանքի համար պահանջվում է ճկուն մոտեցում շուկայական պահանջներին: Ակնհայտ է, որ ցանկացած կառավարչական որոշում պետք է մանրամասն կշռադատվի: Դրա համար անհրաժեշտ է յուրաքանչյուր գործունեության ճշգրիտ հաշվարկ, խոր վերլուծություն, համարժեք տարբերակների մանրամասն համեմատում: Դրա համար ամենից առաջ կազմակերպության ղեկավարությանը անհրաժեշտ է տեղեկատվություն, որը երաշխավորի նրանց յուրաքանչյուր քայլի ճշտությունը: Տեղեկատվությանը ներկայացվող հիմնական պա-

հանջներից է օպերատիվությունը, հավաստիությունը և լրիվությունը: Այսպիսով, կազմակերպության կառավարման մեթոդների օպտիմալացումը պետք է սկսվի հաշվառմանը բանիմաց մոտեցումից և, համապատասխանաբար, ավտոմատ ինֆորմացիոն համակարգի ճիշտ ընտրությունից: Հաշվապահական հաշվառման կարգապահ վարումը, որն անհրաժեշտ է բյուջե մուծվող հարկերի ճշգրիտ հաշվարկման և վճարման համար, ինչպես նաև արտաբյուջետային ֆոնդերի ձևավորման համար, դեռևս բիզնեսի թափանցիկության և կարգավորման երաշխիքը չէ: Այդ իսկ պատճառով, իրականացվող հաշվապահական հաշվառման կատարելագործման համար մեծ ուշադրություն պետք է դարձնել կառավարչական հաշվառման ներդրմանը, որն անհրաժեշտ է յուրաքանչյուր կազմակերպությանը՝ անկախ նրա գործունեության մասշտաբներից և բնույթից:

Կառավարչական հաշվառման կազմակերպումը իրականացվում է երկու տարբերակով: Կազմակերպության հաշվային քաղաքականությունից ելնելով՝ ֆինանսական և կառավարչական հաշվառման փոխկապակցվածության առումով, հաշվառման համակարգը կարող է լինել ինտեգրված կամ ինքնավար: Կառավարչական հաշվառման ինտեգրված համակարգի դեպքում ծախսերի հաշվառման ժամանակ կառավարչական և ֆինանսական հաշվառման հաշիվները թղթակցում են միմյանց հետ: Իսկ ինքնավար համակարգի դեպքում արտադրության հաշվառման համակարգը փակ է և կիրառվում են նույնանուն ֆինանսական և կառավարչական հաշիվներ:

Կառավարչական հաշվառման համակարգի կազմակերպման համար էական նշանակություն ունեն հետևյալ պայմանները:

Հաշվապահական հաշվառման տվյալները ձևավորվում են հաշվառման սկզբնական փաստաթղթերում արտացոլված տեղեկատվությունների հիման վրա, որոնք կազմում են կազմակերպության օպերատիվ տեղեկատվությունը: Դրանք հաշվապահական հաշվառման կրկնակի գրանցման եղանակի կիրառմամբ արտացոլվում են ընթացիկ հաշվառման համակարգում: Այդ հաշիվների ամբողջական համակարգը կոչվում է հաշվային պլան: Այն ցույց է տալիս կազմակերպության ակտիվների, կապիտալի և պարտավորությունների, ինչպես նաև նրա տնտեսական գործունեության և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվապահական հաշվառման ներքին տեղեկատվության կառուցվածքը: Կառավարչական հաշվառման կազմակերպման համակարգի կարևոր հարցերից է հաշվային պլանի մանրամասնեցման աստիճանի որոշումը՝ նրա վերլուծական և վերահսկողական հատկությունների արդյունավետության ապահովման համար: Դա կարող է տարբերվել ֆինանսական հաշվառման հաշվային պլանի մանրամասնեցման աստիճանից:

Յուրաքանչյուր կազմակերպություն, ելնելով կառավարման և վերլուծության նպատակներից, ինքնուրույն է կատարում կառավարչական հաշվառման հաշվային պլանի տրոհումը ծախսային և եկամտային հաշիվների:

Կառավարչական հաշվառման տվյալների բազան կարող է մեծանալ, եթե կազմակերպությունը տարանջատում է հաստատում և փոփոխում ծախսերը, ընդ որում՝ հարաբերական փոփոխում ծախսերը իրենց հերթին կարող են բաժանվել հաստատում և փոփոխում մասերի: Բազայի ընդլայնման անհրաժեշտություն է առաջանում նաև այն ժամանակ, երբ կազմակերպությունում պարբերաբար կատարվում է տարբերակված ծախսերի կարճաժամկետ վերլուծություն կամ կազմվում է եկամուտների մասին ներքին հաշվետվություն կիրառելով փոփոխում ծախսերի համակարգը: Հաշիվների մանրամասնեցման հարցում, կազմակերպությունների ինքնուրույնության հետ մեկտեղ, համընդհանուր մոտեցումը հետևյալն է. հաշվառման մանրամասնումը պետք է կատարել առավել անհրաժեշտ հաշվետվություններ կազմելու համար՝ առանց մեծացնելու հաշվառման աշխատատարությունը: Դրա համար հաշիվների տրոհումը պետք է կատարվի միայն պարբերաբար պահանջվող կամ շտապ տեղեկություններ ստանալու նպատակով:

Կազմակերպությունները կարող են կիրառել ծախսերի հաշվառման տարբեր համակարգեր: Այն կազմակերպությունները, որոնց հաշվառումը առավել մանրամասնեցված է, կարող են կիրառել ծախսերի հաշվառման մի քանի համակարգեր: Սակայն կիրառվող ցանկացած համակարգ պետք է հիմնվի հաշվառման տվյալների մեկ ընդհանուր բազայի վրա:

Կառավարչական հաշվառման տեղեկատվությունը անհարժեշտ է ծախսերի վերլուծության և տարբերակված հաշվառման, ինչպես նաև դրանց փոփոխության ուսումնասիրության և վերլուծության համար: Կառավարչական վերահսկողության համակարգի նպատակների իրականացման համար անհրաժեշտ է պարզաբանել հետևյալ հարցերը՝

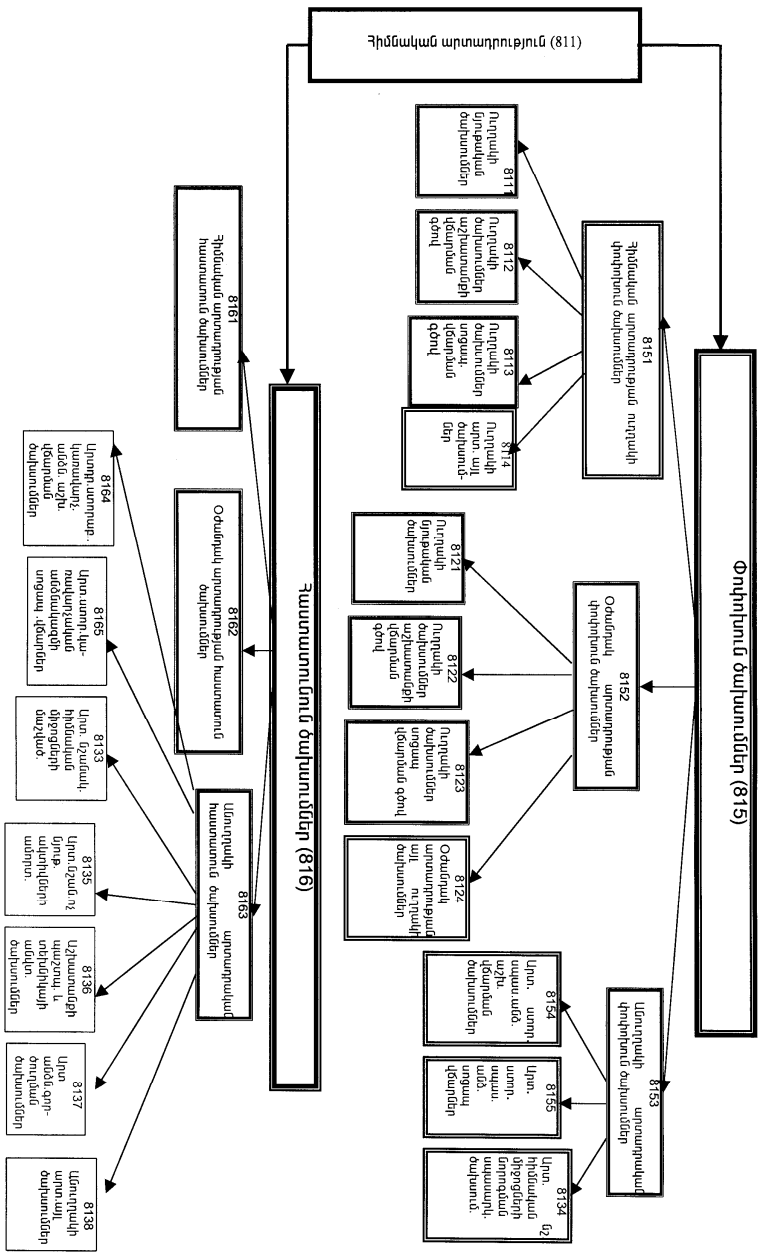
- ինչպես են խթանելու կառավարման օղակների գործողությունները՝ նրանց առջև դրված նպատակների իրականացման համար,
- որքանով են այդ գործողությունները համապատասխանում կազմակերպության գլխավոր նպատակներին:

1998 թ. նոյեմբերի 26-ի՝ «Հաշվապահական հաշվառման բարեփոխումների մասին» ՀՀ կառավարության որոշումը աստիճանաբար իր կիրառումն է գտնում հաշվապահական հաշվառման աշխատանքներում:

Ներկայացնենք ըստ ՀՀՀՀ ստանդարտների ընդունված կարգով կատարվող ֆինանսական արդյունքների հաշվառումը: Ուսումնասիրենք կազմակերպության գործունեության ֆինանսական արդյունքներին վերաբերող հաշիվները: Դրանք են «Ֆինանսական արդյունք», «Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ (չծածկված վնաս)», «Հաշվետու տարվա գուտ շահույթ (վնաս)» հաշիվները: Սրանցից շահույթի համար մեծ կարևորություն է ներկայացնում «Ֆինանսական արդյունք» (331) հաշիվը: Այս հաշիվը ոչ հաշվեկշռային հաշիվ է: Հաշվային պլանում «Ֆինանսական արդյունքներ» հաշվին կից բացվել են երկրորդ կարգի հաշիվներ՝ «Գործառնական գործունեությունից ֆինանսական արդյունք» (3311), «Ոչ գործառնական գործունեությունից ֆինանսական արդյունք» (3312), «Արտասովոր դեպքերից ֆինանսական արդյունք» (3313): Կազմակերպության գործունեության եկամուտները, ինչպես նաև գուտ վնասի դուրս գրումը, արտացոլվում են «Ֆինանսական արդյունքներ» հաշվի կրեդիտում, իսկ ծախսերը՝ նույն հաշվի դեբետում: Այս հաշվի դեբետում արտացոլվում են նաև հաշվետու ժամանակաշրջանում վճարված շահութահարկի գումարը և գուտ շահույթի դուրս գրումը: Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում առաջացած գուտ շահույթը կամ վնասը փոխանցվում է «Հաշվետու տարվա գուտ շահույթ (վնաս)» (343) հաշվին:

Քանի որ կառավարչական հաշվառման հիմքում ընկած է ծախսերի՝ փոփոխումի և հաստատումի բաժանումը, ուստի կարևոր ենք համարում, որ արտադրական ծախսումների՝ «Հիմնական արտադրություն» (811), «Օժանդակ արտադրություն» (812) հաշիվները բաշխել փոփոխում և հաստատում ծախսումների հաշիվների: Այդ բաշխման համար առաջարկում ենք հաշիվների բաժանումը փոփոխումի և հաստատումի կատարել ըստ հետևյալ գծապատկերի:

գծապատկեր 1. Արտադրական ծախսումների հաշիվների դասակարգումը ըստ ծախսերի փոփոխության և հաստատուն հատկանիշների



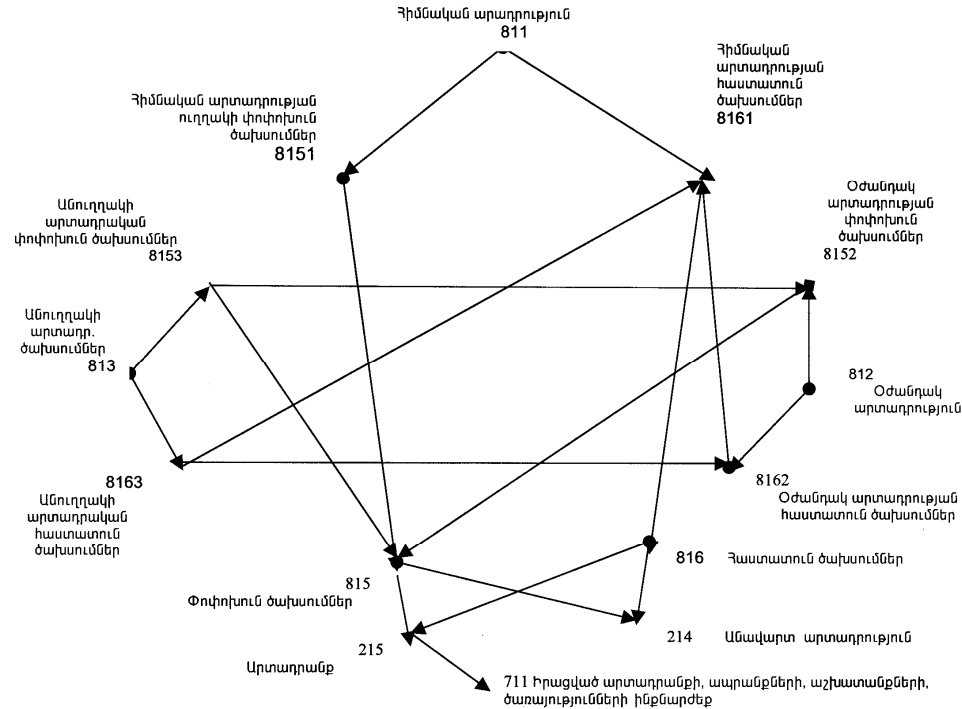
Հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանի սահմաններում նպատակահարմար ենք համարում ստեղծել հետևյալ հաշիվները և ենթահաշիվները:

- 815 - Փոփոխություն ծախսումներ
- 8151 - Հիմնական արտադրության ուղղակի փոփոխություն ծախսումներ
- 8152 - Օժանդակ արտադրության փոփոխություն ծախսումներ
- 8153 - Անուղղակի արտադրական փոփոխություն ծախսումներ
- 8154 - Արտադրական ստորաբաժանումների սպասարկող անձնակազմի աշխատանքի վճարման ծախսումներ
- 8155 - Արտադրական ստորաբաժանումների սպասարկող անձնակազմի սոցիալական ապահովագրության վճարներ
- 816 - Հաստատում ծախսումներ
- 8161 - Հիմնական արտադրության հաստատում ծախսումներ
- 8162 - Օժանդակ արտադրության հաստատում ծախսումներ
- 8163 - Անուղղակի արտադրական հաստատում ծախսումներ
- 8164 - Արտադրական ստորաբաժանումների կառավարչական անձնակազմի աշխատանքի վճարման ծախսումներ
- 8165 - Արտադրական ստորաբաժանումների կառավարչական անձնակազմի սոցիալական ապահովագրության վճարներ

Վերը ներկայացվեց ֆինանսական արդյունքների հաշվառման գործող կարգը: Սակայն ելնելով ծախսերի և արտադրանքի ծավալի միջև գոյություն ունեցող կապի ուսումնասիրման անհրաժեշտությունից՝ տեղին ենք համարում ֆինանսական արդյունքների հաշվառման ժամանակ կիրառել կառավարչական հաշվառման մեթոդները: Այդ պատճառով անհրաժեշտ ենք համարում ֆինանսական արդյունքների ձևավորման տեղեկատվության կատարելագործումը: Վերջինիս կատարելագործման ուղիներից ենք համարում հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանի սահմաններում մշակել հաստատում և փոփոխություն ծախսումների գծապատկերներ, ինչպես արտադրական ծախսումների, այնպես էլ իրացման ծախսերի բաշխման համար:

Կառավարչական և ֆինանսական ծախսային հաշիվների ինտեգրացումը ներկայացնենք գծապատկեր 2-ում:

Գծապատկեր 2. Կառավարչական և ֆինանսական հաշիվների ինտեգրման մեխանիզմը ըստ փոփոխում և հաստատում ծախսումների տեղեկատվական հոսքերի



Արտադրական ծախսումների դասակարգման գծապատկերում (գծապատկեր 1) հիմնական արտադրության ծախսերը բաշխված են փոփոխումն և հաստատումն մասերի: Փոփոխումն ծախսումները իրենց հերթին բաժանված են 3 խմբի՝ հիմնական արտադրության ուղղակի փոփոխումն ծախսումների, օժանդակ արտադրության փոփոխումն ծախսումների և անուղղակի արտադրական փոփոխումն ծախսումների: Այս խմբերի մեջ իրենց հերթին ներառել ենք համապատասխան փոփոխումն ծախսումները:

8151 - «Հիմնական արտադրության ուղղակի փոփոխումն ծախսումների» մեջ առաջարկում ենք ներառել հետևյալ հաշիվները՝

8111-«Ուղղակի նյութական ծախսումներ»,

8112-«Ուղղակի ծախսումներ աշխատանքի վճարման գծով»,

8113-«Ուղղակի ծախսումներ սոցիալական ապահովագրության վճարների գծով»,

8114-«Ուղղակի արտադրական այլ ծախսումներ»:

8152 - «Օժանդակ արտադրության փոփոխումն ծախսումների» մեջ առաջարկում ենք ներառել հետևյալ հաշիվները՝

8121-«Ուղղակի նյութական ծախսումներ»,

8122-«Ուղղակի ծախսումներ աշխատանքի վճարման գծով»,

8123-«Ուղղակի ծախսումներ սոցիալական ապահովագրության վճարների գծով»,

8124-«Օժանդակ արտադրության այլ ուղղակի ծախսումներ»,

8153-«Անուղղակի արտադրական փոփոխումն ծախսումներ» հաշվի գումարի՝ օժանդակ արտադրությանը վերաբերող մասը:

8153-«Անուղղակի արտադրական փոփոխումն ծախսումներ» հաշվի մեջ առաջարկում ենք ներառել հետևյալ հաշիվները՝

8154-«Արտադրական ստորաբաժանումների սպասարկող անձնակազմի աշխատանքի վճարման ծախսումներ»,

8155-«Արտադրական ստորաբաժանումների սպասարկող անձնակազմի սոցիալական ապահովագրության վճարներ»,

8134-«Արտադրական նշանակության հիմնական միջոցների նորոգման սպասարկման ծախսումներ:

8163-«Անուղղակի արտադրական հաստատումն ծախսումներ»-ի մեջ առաջարկում ենք ներառել՝

8164-«Արտադրական ստորաբաժանումների կառավարչական անձնակազմի աշխատանքի վճարման ծախսումներ»,

8165-«Արտադրական ստորաբաժանումների կառավարչական անձնակազմի սոցիալական ապահովագրության վճարներ»,

8133-«Արտադրական նշանակության հիմնական միջոցների մաշվածություն»,

8135-«Արտադրական նշանակության ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա»,

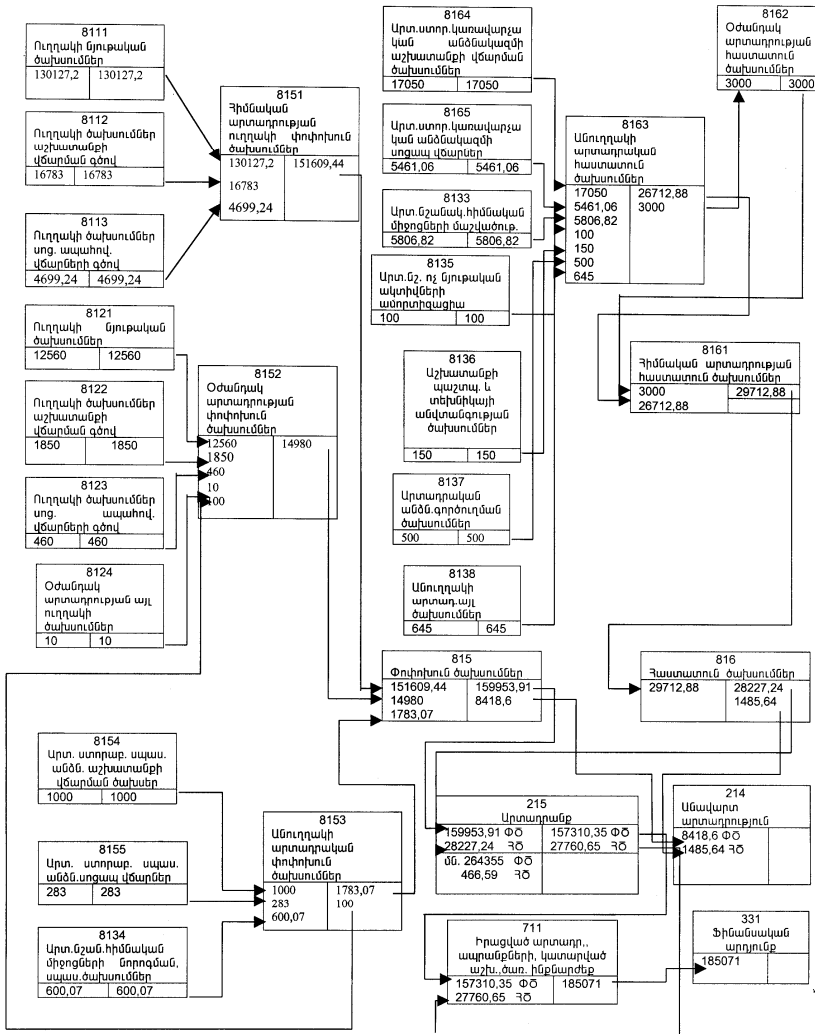
8136-«Աշխատանքի պաշտպանության և տեխնիկայի անվտանգության ծախսումներ»,

8137-«Արտադրական անձնակազմի գործուղման ծախսեր»,

8138-«Անուղղակի արտադրական այլ ծախսումներ»:

Վերը ներկայացված գծապատկերների հիման վրա առաջարկում ենք հաշվապահական հաշիվների թղթակցությունը ներկայացնել «Փոփոխուն և հաստատուն ծախսումները հաշվառող հաշիվների փոխկապվածությունը» գծապատկերում:

Գծապատկեր 3. Փոփոխում և հաստատում ծախսումները հաշվառող հաշիվների փոխկապվածությունը



Վերը ներկայացված փոփոխումն և հաստատումն ծախսերի տա-
րանջատման հիման վրա առաջարկում ենք կազմակերպություննե-
րի համար հետևյալ կառավարչական հաշվետվությունները:

**Ֆինանսական արդյունքները ձևավորող ծախսերի
կառավարչական հաշվետվություն**

հազ.դրամ

	Հոդվածների անունները	Փոփոխում ծախսեր	Հաստատում ծախսեր	Ընդամենը ծախսեր
1.	Հիմնական արտադրության ուղղակի փոփոխումն ծախսումներ	151609,44	X	151609,44
1.1	Ուղղակի նյութական ծախսումներ	130127,2	X	130127,2
1.2	Ուղղակի ծախսումներ աշխատանքի վճարման գծով	16783	X	16783
1.3	Ուղղակի ծախսումներ սոցիալական ապահովագրության վճարների գծով	4699,24	X	4699,24
1.4	Ուղղակի արտադրական այլ ծախսումներ	-	X	-
2.	Օժանդակ արտադրության փոփոխումն ծախսումներ	14980	X	14980
2.1	Ուղղակի նյութական ծախսումներ	12560	X	12560
2.2	Ուղղակի ծախսումներ աշխատանքի վճարման գծով	1850	X	1850
2.3	Ուղղակի ծախսումներ սոցիալական ապահովագրության վճարների գծով	460	X	460
2.4	Օժանդակ արտադրության այլ ուղղակի ծախսումներ	10	X	10
3.	Անուղղակի արտադրական փոփոխումն ծախսումներ	1883,07	X	1883,07
3.1	Արտադրական ստորաբաժանումների սպասարկող անձնակազմի աշխատանքի վճարման ծախսումներ	1000	X	1000
3.2	Արտադրական ստորաբաժանումների սպասարկող անձնակազմի սոցիալական ապահովագրության վճարներ	283	X	283
3.3	Արտադրական նշանակության հիմնական միջոցների նորոգման, սպասարկման ծախսումներ	600,07	X	600,07
4.	Անուղղակի արտադրական հաստատումն ծախսումներ	X	29712,88	29712,88

4.1	Արտադրական ստորաբաժանումների կառավարչական անձնակազմի աշխատանքի վճարման ծախսումներ	X	17050	17050
4.2	Արտադրական ստորաբաժանումների կառավարչական անձնակազմի սոցիալական ապահովագրության վճարներ	X	5461,06	5461,06
4.3	Արտադրական նշանակության հիմնական միջոցների մաշվածություն	X	5806,82	5806,82
4.4	Արտադրական նշանակության ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա	X	100	100
4.5	Աշխատանքի պաշտպանության և տեխնիկայի անվտանգության ծախսումներ	X	150	150
4.6	Արտադրական անձնակազմի գործուղման ծախսումներ	X	500	500
4.7	Անուղղակի արտադրական այլ ծախսումներ	X	645	645
5.	Օժանդակ արտադրության հաստատուն ծախսումներ	X	3000	3000
6.	Հիմնական արտադրության հաստատուն ծախսումներ	X	29712,88	29712,88
7.	Փոփոխումն ծախսումներ	168372,51	X	168372,51
8.	Հաստատունն ծախսումներ	X	29712,88	29712,88
9.	Արտադրանք	159953,91	28227,24	188181,15
10.	Անավարտ արտադրություն	8418,6	1485,64	9904,24
11.	Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, կատարված աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք	57310,35	27760,65	185071
12.	Իրացման (առևտրային) ծախսեր	-	-	-
13.	Վարչական ծախսեր	X	1265	1265

Ծախսերի կառավարչական վերոհիշյալ հաշվետվությունը թույլ է տալիս անցում կատարել ներտնտեսական ֆինանսական արդյունքների հաշվետվությունների ձևավորմանը, որով հնարավորություն է ստեղծվում հստակ տարանջատելու շահույթի ձևավորման վրա հաստատուն և փոփոխումն ծախսերի ազդեցությունը:

**Ֆինանսական արդյունքների մասին կառավարչական
հաշվետվություն**

հազ.դրամ

Ցուցանիշի անվանումը	Նախորդ տարի	Հաշվետու տարի
Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ	314293	192721
Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք	325828	185071
այդ թվում. Փոփոխումն ծախսեր Հաստատումն ծախսեր	276953,8 48874,2	157310,35 27760,65
Համախառն շահույթ (վնաս)	(11535)	7650
Իրացման ծախսեր	-	-
այդ թվում Փոփոխումն ծախսեր Հաստատումն ծախսեր	- -	- -
Վարչական ծախսեր	-	1265
Մարժինալ շահույթ	37339,2	35410,65
Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից շահույթ (վնաս)	(11535)	6385
Գործառնական այլ եկամուտներ	102124	3321
Գործառնական այլ ծախսեր	(87284)	(556)
Գործառնական այլ գործունեությունից շահույթ (վնաս)	3305	9150
Ոչ գործառնական գործունեությունից շահույթ (վնաս)	-	(3586)
Սովորական գործունեությունից շահույթ (վնաս)	3305	5564
Արտասովոր դեպքերից շահույթ (վնաս)	-	-
Զուտ շահույթ (վնաս) նախքան շահութահարկի գծով ծախսի նվազեցումը	3305	5564
Շահութահարկի գծով ծախս	1350	1587
Զուտ շահույթ (վնաս) շահութահարկի գծով ծախսի նվազեցումից հետո	1955	3977

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում «Օժանդակ արտադրության հաստատումն ծախսումները» (8162) ներառվում են «Հիմնական արտադրության հաստատումն ծախսումների» (8161) մեջ: Ի վերջո, բոլոր ծախսումները փոփոխում և հաստատումն ծախսումներ

րի (815, 816) բաշխելուց հետո, գումարները պետք է դուրս գրվեն համապատասխան հաշիվներից և մուտքագրվեն «Արտադրանք» (215) և «Անավարտ արտադրություն» (214) հաշիվներին: Այնուհետև, իրացված արտադրանքի գումարի չափով «Արտադրանք» հաշվից պետք է դուրս գրվեն ինչպես փոփոխում, այնպես էլ հաստատուն ծախսումները և մուտքագրվեն «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք» (711) հաշվին: Ինչպես երևում է փոփոխում և հաստատուն ծախսումները հաշվառող հաշիվների փոխկապվածության գծապատկերից, իրացված արտադրանքի ծախսերը նույնպես պետք է արտացոլվեն փոփոխում և հաստատուն ծախսերի միջոցով: Վերջին հաշվով, այդ գումարները դուրս են գրվում «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք» հաշվից և դեբետագրվում «Ֆինանսական արդյունք» (331) հաշվին: Հնարավոր է, որ օժանդակ արտադրության արտադրանքը ոչ միայն մուտքագրվի հիմնական արտադրություն, այլ նաև որպես պատրաստի արտադրանք մուտքագրվի «Արտադրանք» հաշվին: Այս դեպքում պետք է օժանդակ արտադրությունում արտադրված արտադրանքի ծախսումները նույնպես ներկայացնել հաստատուն և փոփոխում մասերով: Ասվածը գծապատկերում արտացոլված չէ, որովհետև ուսումնասիրվող կազմակերպությունում օժանդակ արտադրության արտադրանքը փոխանցվում է միայն հիմնական արտադրություն:

Ներկայացվող գծապատկերը մեր կարծիքով կարող է օգտագործվել տնտեսության բոլոր ճյուղերում: Բացի վերը պատկերված գծապատկերից, ծախսումների փոփոխում և հաստատուն մասերի գումարները պահեստում գտնվող պատրաստի արտադրանքի մնացորդների, ինչպես նաև անավարտ արտադրության ծավալների համար կարելի է հաշվարկել սույն աշխատանքում առաջարկվող փոփոխում ծախսումների գործակցի միջոցով (0,85):

Քանի որ ֆինանսական արդյունքների ձևավորմանը մասնակցում են նաև իրացման ծախսերը, ուստի ֆինանսական արդյունքների տեղեկատվության ապահովման լրիվության համար տեղին ենք համարում իրացման ծախսերը նույնպես տարանջատել փոփոխում և հաստատուն մասերի (գծապատկեր 4): Իրացման ծախսերի փոփոխում մասի մեջ առաջարկում ենք ներառել՝

- 7123 «Պահեստում գտնվող արտադրանքի, ապրանքների փաթեթավորման, տարայի, տեսակավորման, պահպանման ծախսեր»,
- 7151 «Արտադրանքի, ապրանքների իրացման տրանսպորտային և ապահովագրական ծախսերի փոփոխում մաս»,
- 7152 «Մարքեթինգի և գովազդի ծախսերի փոփոխում մաս»:

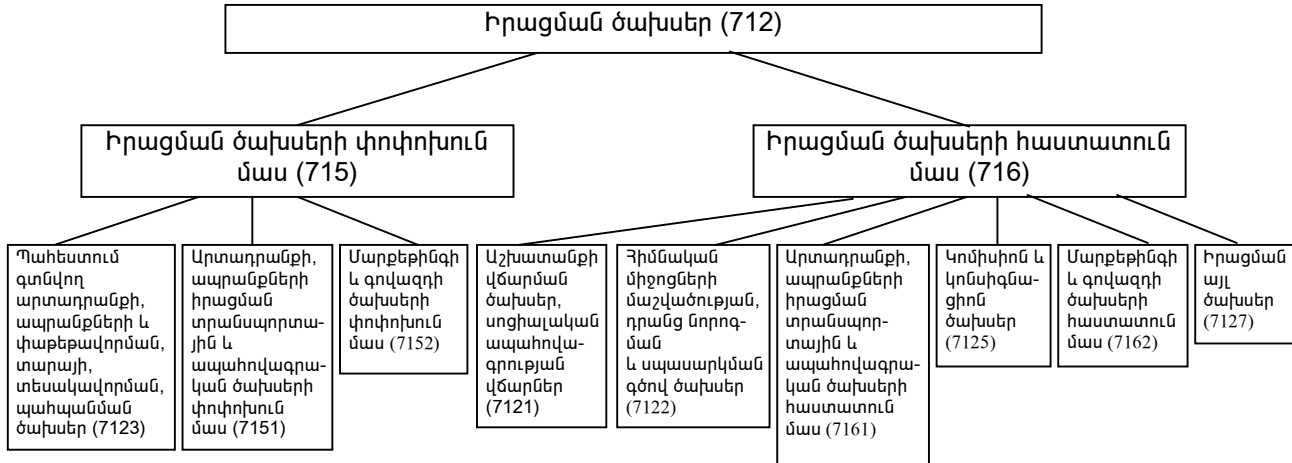
Իրացման ծախսերի հաստատումն մասի մեջ առաջարկում ենք ներառել.

- 7121 «Աշխատանքի վճարման ծախսեր, սոցիալական ապահովագրության վճարներ»,
- 7122 «Հիմնական միջոցների մաշվածության, դրանց նորոգման և սպասարկման գծով ծախսեր»,
- 7161 «Արտադրանքի, ապրանքների իրացման տրանսպորտային և ապահովագրության ծախսերի հաստատումն մաս»,
- 7125 «Կոմիսիոն և կոնսիգնացիոն վաճառքություն»,
- 7162 «Մարքեթինգի և գովազդի ծախսերի հաստատումն մաս»,
- 7127 «Իրացման այլ ծախսեր»:

Վարչական բոլոր ծախսերը հաստատումն ծախսեր են:

Իրացման ծախսերի բաշխումը ներկայացնենք գծապատկերի միջոցով (գծապատկեր 4):

Գծապատկեր 4. Իրացման ծախսերի դասակարգումը



Արտադրանքի իրացումից ստացված շահույթի գործոնային վերլուծություն

Կազմակերպության շահույթը հիմնականում ստացվում է նրա հիմնական գործունեությունից: Արդյունաբերական կազմակերպություններում այն ստացվում է հիմնականում արտադրանքի իրացումից: Արտադրանքի իրացումից շահույթի մեծությունը որոշվում է արտադրանքի իրացումից ստացված զուտ հասույթի, ինքնարժեքի, իրացման և վարչական ծախսերի տարբերությամբ:

Անհրաժեշտ է վերլուծության ենթարկել նաև առանձին տեսակի արտադրանքների իրացումից ստացված շահույթի պլանի կատարումը և դինամիկան, որի մեծությունը կախված է առաջին կարգի երեք գործոններից՝ արտադրանքի իրացման ծավալից ($\mathcal{P}_i$), ինքնարժեքից ($\mathcal{H}_i$) և միջին իրացման գներից ($\mathcal{Q}_i$): Առանձին արտադրատեսակների իրացումից շահույթի գործոնային մոդելը ունի հետևյալ տեսքը.

$$\mathcal{C} = \mathcal{P}_i (\mathcal{Q}_i - \mathcal{H}_i):$$

Շղթայական տեղադրման եղանակի օգնությամբ I արտադրատեսակի համար գործոնների ազդեցության հաշվարկը ներկայացնենք հետևյալ կերպ.

$$\mathcal{C}_0 = \mathcal{P}_0 (\mathcal{Q}_0 - \mathcal{H}_0) = 18421(2,733 - 2,659) = 1363,154 \text{ հազ.դրամ}$$

$$\mathcal{C}_1 = \mathcal{P}_1 (\mathcal{Q}_0 - \mathcal{H}_0) = 18420 (2,733 - 2,659) = 1363,08 \text{ հազ.դրամ}$$

$$\mathcal{C}_2 = \mathcal{P}_1 (\mathcal{Q}_1 - \mathcal{H}_0) = 18420 (2,7 - 2,659) = 755,22 \text{ հազ.դրամ}$$

$$\mathcal{C}_3 = \mathcal{P}_1 (\mathcal{Q}_1 - \mathcal{H}_1) = 18420 (2,7 - 2,66) = 736,8 \text{ հազ.դրամ}$$

$$\pm \Delta \mathcal{C}_{001} = \mathcal{C}_1 - \mathcal{C}_0 = 736,8 - 1363,154 = - 626,354 \text{ հազ.դրամ}$$

$$\pm \Delta \mathcal{C}_4 = \mathcal{C}_1 - \mathcal{C}_0 = 1363,08 - 1363,154 = - 0,074 \text{ հազ.դրամ}$$

$$\pm \Delta \mathcal{C}_q = \mathcal{C}_2 - \mathcal{C}_1 = 755,22 - 1363,08 = - 607,86 \text{ հազ.դրամ}$$

$$\pm \Delta \mathcal{C}_p = \mathcal{C}_3 - \mathcal{C}_2 = 7736,8 - 755,22 = - 18,42 \text{ հազ.դրամ}$$

Համանման հաշվարկներ կատարենք բոլոր արտադրատեսակների համար: Աղյուսակում ցույց տանք յուրաքանչյուր արտադրատեսակի շահույթի փոփոխության վրա գործոնների ազդեցության չափերը:

Առանձին արտադրատեսակների իրացումից շահույթի գործոնային վերլուծությունը

Արտադրանքի տեսակները	Իրացված արտադրանքի քանակը, հատ		Իրացման գինը, հազ.դրամ		Ինքնարժեքը 1 հատի, հազ. դրամ		Արտադրանքի իրացումից շահույթի գումարը, հազ.դրամ		Նախահաշվային շահույթից շեղումները, հազ.դրամ			
	նախահաշիվ	փաստ.	նախահաշիվ	փաստ.	նախահաշիվ	փաստ.	նախահաշիվ	փաստ.	Ընդամենը	այդ թվում		
										Իրացման ծավալի և կարուցվածքի	զնի	ինքնարժեքի
1.	18421	1820	2,733	2,7	2,659	2,66	1363,154	736,8	-626,354	-0,074	-607,86	-18,42
2.	8830	8835	9,802	9,803	9,419	9,415	3381,89	3427,98	+46,09	+1,915	+8,835	+35,34
3.	733	730	20,479	20,84	20,189	20,8	212,57	29,2	-183,37	-0,87	+263,53	-446,03
4.	78655	78660	0,175	0,161	0,161	0,16	1101,17	78,66	-1022,51	+0,07	-1101,24	+78,66
5.	6922	6920	0,911	0,912	0,752	0,752	1100,598	1107,2	+6,602	-0,318	+6,92	0
6.	13	10	28,101	30,4	24,292	26,1	49,517	43	-6,517	-11,427	+22,92	-18,08
7.	45	44	5,327	5,34	5,282	5,32	2,025	0,88	-1,145	-0,045	+0,572	-1,672
8.	22500	22505	0,667	0,668	0,661	0,63	135	855,19	+720,19	+0,03	+22,505	+697,655
9.	17100	17105	0,329	0,33	0,327	0,241	34,2	1522,345	+1488,145	+0,01	+17,105	+1471,03
10.	4130	4135	0,251	0,251	0,251	0,26	-	-37,215	-37,215	0	0	-37,215
Ընդամենը	157349	157364	-	-	-	-	7380,124	7764,04	+383,916	-10,709	-1366,643	+1761,268

Վերլուծելով իրացումից ստացված շահույթը ըստ առանձին արտադրատեսակների և կատարելով գործոնային վերլուծությունը ըստ վերը բերված մեթոդիկայի՝ պարզ դարձավ, որ կազմակերպությունում արտադրվող արտադրանքները շահութաբեր են: Սակայն, երբ համեմատում ենք փաստացի ստացված շահույթի գումարը նախահաշվով նախատեսվածի հետ, այն 689,849 հազ. դրամով ավելի քիչ է: Այս փոփոխության վրա հաշվարկված 3 գործոնների ազդեցությունը յուրաքանչյուր արտադրատեսակի համար եղել է տարբեր: Վերլուծությունից երևում է, որ չնայած բոլոր արտադրատեսակների գծով կազմակերպությունում ստացվել է շահույթ, սակայն որոշ արտադրատեսակների (թվով վեց) շահույթի շեղումը նախահաշվից եղել է բացասական: Բոլոր արտադրատեսակների արտադրությունից ստացված փաստացի և նախահաշվային շահույթի գումարի փոփոխության վրա բացասական ազդող գործոնները հանդիսանում են շահույթի աճի ռեզերվներ: Առաջարկում ենք կազմակերպությանը հաշվի առնել այդ՝ հետագա միջոցառումների մշակման ժամանակ: Իհարկե դրա համար անհրաժեշտ է ուսումնասիրել իրացման ծավալի, գնի, ինքնարժեքի փոփոխության պատճառները:

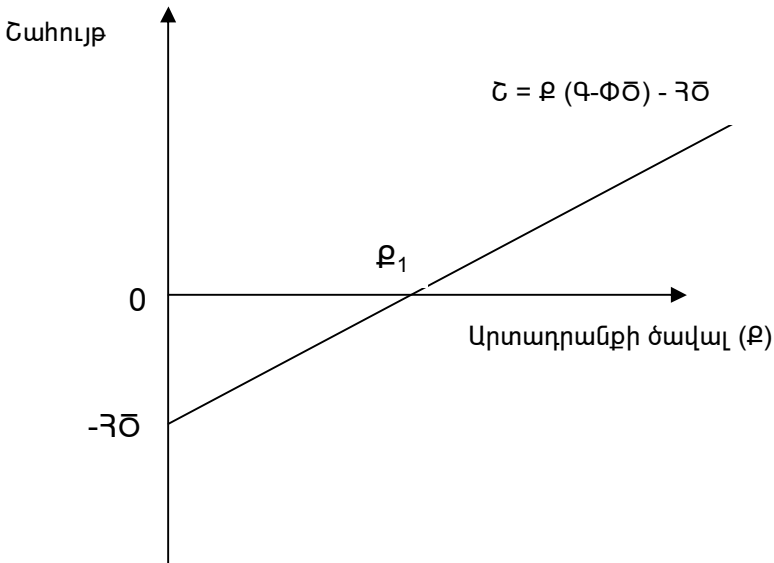
Վերջին ժամանակներս մեծ հետաքրքրություն է առաջացնում շահույթի վերլուծության մեթոդիկան, որը հիմնվում է ծախսերը փոփոխումի և հաստատումի բաժանելու, ինչպես նաև մարժինալային եկամտի հասկացության վրա: Այս եղանակը լայնորեն կիրառվում է զարգացած շուկայական տնտեսություն ունեցող երկրներում: Այն թույլ է տալիս ուսումնասիրել շահույթի կախվածությունը մի շարք կարևոր գործոններից և դրանց հիման վրա ղեկավարել դրա գոյացման գործընթացը: Վերը ասվածը փորձենք ցույց տալ համեմատական վերլուծության օգնությամբ:

ՀՀ-ում կիրառվող շահույթի գործոնային վերլուծության ժամանակ սովորաբար օգտագործվում է հետևյալ բանաձևը՝

$$\Sigma = \text{P}(\text{Q} - \text{I}) \quad (1)$$

որտեղ Σ -ն շահույթի գումարն է, P -ն՝ իրացված արտադրանքի քանակը, Q -ն՝ իրացման գինը, I -ն՝ միավոր արտադրանքի ինքնարժեքը: Շահույթը փոփոխվում է իրացման ծավալին ուղիղ համեմատական կերպով, եթե իրացվում է շահութաբեր արտադրանք: Եթե արտադրանքը վնասաբեր է, ապա շահույթը փոփոխվում է իրացման ծավալին հակադարձ համեմատական կերպով: Սակայն այստեղ հաշվի չի առնվում արտադրության (իրացման) ծավալի և նրա ինքնարժեքի փոխկապակցվածությունը: Արտադրության (իրացման) ծավալի մեծացման ժամանակ միավոր արտադրանքի ինքնարժեքը նվազում է, քանի որ այս դեպքում սովորաբար աճում է միայն

փոփոխություն ծախսերի գումարը, իսկ հաստատուն ծախսերի գումարը մնում է, որպես կանոն, անփոփոխ: Եվ հակառակը՝ արտադրության անկման ժամանակ ինքնարժեքն ավելանում է, քանի որ միավոր արտադրանքին բաժին ընկնող հաստատուն ծախսերի գումարն ավելանում է: Նկար 4-ում գրաֆիկորեն պատկերված է արտադրանքի ծավալի, ծախսերի և շահույթի միջև եղած կապը:



Նկար 4. Արտադրանքի ծավալի, ծախսերի և շահույթի միջև կապը (Շ-ն՝ շահույթն է, Ք-ն՝ արտադրանքի քանակը, Գ-ն՝ արտադրանքի գինը, ՓԾ-ն՝ փոփոխուն ծախսերը, ՅԾ-ն՝ հաստատուն ծախսերի գումարը)

Ինչպես երևում է գրաֆիկից, երբ կազմակերպությունը արտադրանք չի թողարկում, այնուամենայնիվ կրում է ՅԾ-ի չափով վնաս, և միայն $Ք_1$ քանակը ապահովելուց հետո է սկսում շահույթ ապահովել: Իսկ ՀՀ-ում գործող վերը նշված մոդելում այս կարևոր հանգամանքը բաց է թողնված:

Արտասահմանյան երկրներում, համալիր մոտեցում ապահովելու համար, շահույթի փոփոխության գործոնների ուսումնասիրության և նրա մեծության կանխատեսման ժամանակ կիրառում են մարժինալային եկամուտը: Մարժինալային եկամուտը (ՄԵ) շահույթի (Շ) և կազմակերպության հաստատուն ծախսերի (ՅԾ) գումարն է.

$$Մե = Շ + 3\bar{0}^1 \quad (2)$$

$$\text{որտեղից՝ } \bar{0} = Մե - 3\bar{0} \quad (3)$$

Հաճախ շահույթի գումարի որոշման ժամանակ մարժինալ եկամտի փոխարեն կիրառվում է հասույթը (Հ) և դրա մեջ մարժինալ եկամտի տեսակարար կշիռը (ՄԿ):

$$\text{Քանի որ } Մե = Հ \times ՄԿ, \text{ ապա} \quad (4)$$

$$\bar{0} = Հ \times ՄԿ - 3\bar{0} \quad (5)$$

Վերջին բանաձևը կիրառվում է այն ժամանակ, երբ վերլուծվում է կազմակերպության մի քանի արտադրատեսակների շահույթը:

Եթե հայտնի են իրացված արտադրանքի քանակությունը և միավոր արտադրանքի մարժինալ եկամտի տեսակարար կշիռը (ՄՄե) միավոր արտադրանքի գնի մեջ, առանձին արտադրատեսակների իրացումից շահույթը կորոշվի հետևյալ բանաձևով.

$$\bar{0} = ք \times ՄՄե - 3\bar{0} \quad (6)$$

$$\text{ՄՄե} = Գ - \Phi\bar{0} \quad (7)$$

$$\bar{0} = ք (Գ - \Phi\bar{0}) - 3\bar{0}^2 \quad (8)$$

որտեղ՝ $\Phi\bar{0}$ –ն միավոր արտադրանքի փոփոխումն ծախսերն են:

Վերջին բանաձևը թույլ է տալիս որոշել շահույթի գումարի փոփոխության չափը իրացված արտադրանքի քանակի, գնի, հաստատուն և փոփոխումն ծախսերի փոփոխման հաշվին:

Վերլուծություն կատարելու համար, նախ պետք է ծախսերը բաժանել փոփոխումի և հաստատումի: Ծախսերի նման բաժանման համար մինչ օրս ՀՀՀՀ ստանդարտների մեջ չկա համապատասխան ստանդարտ, ըստ որի կարելի կլինի կատարել ծախսերի բաժանումը: Սակայն կան մի շարք մեթոդներ, որոնց միջոցով կարելի է կատարել ծախսերի բաժանումը՝ փոփոխումի և հաստատումի: Ծախսերի՝ փոփոխումի և հաստատումի բաշխման համար կիրառելի է մինի-մաքսիի մեթոդը:³ Կարելի է օգտվել նաև վիճակագրական կոռելյացիոն ռեգրեսիոն բանաձևերից, սակայն այդ մեթոդների կիրառումը թույլ է տալիս ծախսերի դասակարգումը կատարել մոտավոր, այստեղ գոյություն ունի վիճակագրական սխալների հիմնահարց: Գծային ռեգրեսիայի օգնությամբ «Ծախսեր-ծախալ» հարաբերակցության գնահատումը գործնականում բավականին տարածված է, սակայն նման գնահատման արդյունքները հաճախ կարող են թյուրիմացությունների պատճառ դառնալ: Նախ,

¹ Б.В. Прыкин “Экономический анализ предприятия” М., Юнити 2000, стр. 253-257.

² Г.В. Савицкая “Анализ хозяйственной деятельности предприятия”, Минск ООО “Новое знание” 2000г., стр.538.

³ «Կառավարչական հաշվառում» մաս I, էջ 25-26, Ա.Զ.Սարգսյան, Ռ.Պ. Համբարձումյան, Կ.Վ. Առաքելյան, Եր., Տնտեսագետ, 2000.

մեթոդը հնարավորություն է ընձեռում ցույց տալու, թե ինչպիսի կապ է եղել ծախսերի և ծավալի միջև նախորդ ժամանակաշրջաններում, մինչդեռ կազմակերպության կառավարման օղակներին անհրաժեշտ է իմանալ՝ ինչպիսին այն կլինի ապագայում: Ընդհանրապես «Ծախսեր-ծավալ» հարաբերակցությունը վերլուծում ենք, ելնելով գործունեության պայմանների կայունությունից, իսկ գծապատկերի ցանկացած կետ կարող է ցույց տալ ուսումնասիրվող գործունեության, ծախսերից և արտադրության ծավալից տարբերվող այլ գործունեության փոփոխությունների ազդեցությունը: Ծախսերի նման բաժանումը ներկայացնենք արտադրված պատրաստի արտադրանքի նախահաշվային և փաստացի ծախսերի հաշվարկի միջոցով՝ օգտվելով կառավարչական հաշվառման մինի-մաքսի մեթոդով կատարված հաշվարկներից:

Աղյուսակ 6

Արտադրված պատրաստի արտադրանքի նախահաշվային ծախսերի հաշվարկ

հազ.դրամ

Արտադրանք- սակները	Արտադրանքի ծավալը		Ուղղակի արտադր. ծախսեր			Անուղղակի արտադրական ծախսեր								Ընդ. հազ. դրամ	1 միավորի	
	քանակ, հատ	գումար	աշխ.	նյութ.	սուղ. հատկ.	աշխատամք.	սուղ. հատկ.	էներգիա	մաշվ.	կոմունալ	փոստ.	վառելիք	այլ		ինքն.	գին
1.	18421	50344,6	8154,7	22190,6	2663,14	9738,2	3185,36	1239,5	640,1	81,6	474,4	475,9	147,5	48991,0	2,659	2,733
2.	8830	86551,7	3725,3	69737,4	1043,1	2588,2	775,1	2175,1	1100,5	140,6	815,5	818,2	253,6	83170,6	9,419	9,802
3.	733	15011,1	2236,6	9973,5	246,5	1419,8	442,4	349,6	200,6	25,5	148,6	149,1	46,2	15238,4	20,189	20,479
4.	78655	13764,6	777,8	9137,5	217,8	1254,7	391,2	375,9	165,6	21,1	122,8	123,2	38,2	12625,8	0,161	0,175
5.	6922	6305,9	1140,1	946,5	319,2	1840,1	573,4	157,7	80,2	10,2	59,4	59,6	18,4	5204,8	0,752	0,911
6.	13	365,3	34,1	177,5	9,5	55	17,2	9,3	4,6	0,6	3,4	3,5	1,1	315,8	24,292	28,101
7.	45	239,7	9,1	192,2	2,5	14,7	4,6	6,1	3,1	0,01	2,4	2,3	0,7	237,71	5,282	5,327
8.	22500	15007,5	301,5	12931,7	84,4	486,5	151,6	375,1	190,7	24,3	141,3	141,8	43,9	14872,8	0,661	0,667
9.	17100	5625,9	366,9	4000,2	102,7	592,1	184,5	145,7	71,5	9,1	52,9	53,2	16,5	5595,3	0,327	0,329
10.	4130	1036,6	37,2	840,1	10,4	62,7	18,7	25,8	13,2	1,7	9,7	9,8	3,3	1032,6	0,251	0,251
Ընդամենը	157349	194252,9	16783	130127,2	4699,24	18050	5744,06	4859,8	2470,1	314,71	1830,4	1836,6	569,4	187284,81	-	-

Արտադրված պատրաստի արտադրանքի փաստացի ծախսերի հաշվարկ

հազ.դրամ

Արտադրատեսակները	Արտադրանքի ծավալը		Ուղղակի արտադր. ծախսեր			Անուղղակի արտադրական ծախսեր								Ընդամենը	1 միավորի	
	քանակ, հատ	գումար	աշխ.	նյութ.	սոց. հատկ.	աշխատ.	սոց. հատկ.	էներգիա	մաշվածութ.	կոմունալ	փոստ.	վառելիք	ալլ		ինքն.	գին
1.	18420	49734	8154,9	22188,6	2663,14	9738,05	3185,36	1239,5	640,05	81,6	474,4	475,9	147,5	48989	2,66	2,7
2.	8835	86609,505	3726,3	69769,55	1045,1	2586,25	775,1	2175,2	1100,5	140,6	815,5	818,2	229,225	83181,525	9,415	9,803
3.	730	15213,2	2230,4	9934,58	245,2	1420,2	442,8	349,8	200,6	25,5	148,6	149,1	46,2	15192,98	20,8	20,84
4.	78660	12664,26	777,8	9138,1	217,8	1254,7	391,2	375,9	165,6	21,1	122,8	123,2	38,2	12626,4	0,16	0,161
5.	6920	6311,04	1140	945,872	319	1840,1	573,4	157,7	80,2	10,2	59,4	59,6	18,2	5203,672	0,752	0,912
6.	10	304	33	124,343	9	55	17	9,3	4,6	0,6	3,4	3,4	1,5	261,143	26,1	30,4
7.	44	234,96	9	189,98	2,4	14,5	4,5	6	3	0,02	2,2	2,2	0,2	234	5,32	5,34
8.	22505	15033,34	301,6	12237,25	84,9	486,5	151,5	375	190,7	24,3	141,3	141,5	44	14178,15	0,63	0,668
9.	17105	5644,65	367	2527,805	102,7	592,1	184,5	145,7	71,5	9,1	52,8	53,1	16	4122,305	0,241	0,33
10.	4135	1037,885	37	8829	10,4	62,8	18,8	25,8	13,3	1,7	9,7	9,7	3	1075,1	0,26	0,251
Ընդամենը	157364	192787	16777	127938,97	4699,24	18050,2	5744,16	4859,9	2470,05	314,72	1830,1	1835,9	544,025	185064,27	-	-

Տվյալներ շահույթի գործոնային վերլուծության համար

Արտա- դրատեսակներ	Իրացված արտադրանքի ծավալը		Միավոր արտադրանքի իրացման գինը, հազ.դրամ		Միավոր արտադրանքի ինքնարժեքը, հազ.դրամ		Տեսակարար փոփոխուն ծախսեր, հազ.դրամ		Հաստատուն ծախսերի գումար, հազ.դրամ		Շահույթ հազ.դրամ	
	նախա- հաշիվ	փաստ.	նախա- հաշիվ	փաստ.	նախա- հաշիվ	փաստ.	նախա- հաշիվ	փաստ.	նախա- հաշիվ	փաստ.	նախա- հաշիվ	փաստ.
1.	18421	18420	2,733	2,7	2,659	2,66	2,269	2,26848	7200	7201	1363,154	736,8
2.	8830	8835	9,802	9,803	9,419	9,415	8,006	8,003	12480	12477	3381,89	3427,98
3.	733	730	20,479	20,84	20,189	20,8	16,533	16,65	3120	3039	212,57	29,2
4.	78655	78660	0,175	0,161	0,161	0,16	0,133	0,1332	2136	2146	1101,17	78,66
5.	6922	6920	0,911	0,912	0,752	0,752	0,638	0,639	792	781	1100,598	1107,2
6.	13	10	28,101	30,4	24,292	26,1	21,2	22,7	40,2	33,95	49,517	43
7.	45	44	5,327	5,34	5,282	5,32	4,074	4,255	54,36	46,8	2,025	0,88
8.	22500	22505	0,667	0,668	0,661	0,63	0,562	0,536	22,32	2126,7	135	855,19
9.	17100	17105	0,329	0,33	0,327	0,241	0,285	0,202	720	659,6	34,2	1522,345
10.	4130	4135	0,251	0,251	0,251	0,26	0,211	0,218	162	172	-	-37,215
Ընդ.	157349	157364	-	-	-	-	-	-	28936,56	28683,05	7380,124	7764,04

Վերլուծենք N 1 արտադրատեսակի իրացումից շահույթի փոփոխության վրա գործոնների ազդեցությունը:

$$\begin{aligned} \bar{C}_0 &= P_0 (Q_0 - \Phi \bar{D}_0) - \bar{D}_0 = 18421(2,733 - 2, 269) - 7200 = 1347,344 \\ \bar{C}_1 &= P_1 (Q_1 - \Phi \bar{D}_1) - \bar{D}_1 = 18420 (2,733 - 2,269) - 7200 = 1346,88 \\ \bar{C}_2 &= P_2 (Q_2 - \Phi \bar{D}_2) - \bar{D}_2 = 18420 (2,7 - 2,269) - 7200 = 739,02 \\ \bar{C}_3 &= P_3 (Q_3 - \Phi \bar{D}_3) - \bar{D}_3 = 18420 (2,7 - 2,26848) - 7200 = 748,5984 \\ \bar{C}_4 &= P_4 (Q_4 - \Phi \bar{D}_4) - \bar{D}_4 = 18420 (2,7 - 2,26848) - 7201 = 747,5984 \\ \pm \Delta \bar{C}_{01} &= \bar{C}_1 - \bar{C}_0 = 747,5984 - 1347,344 = -599,7456 \\ \pm \Delta \bar{C}_1 &= \bar{C}_1 - \bar{C}_0 = 1346,88 - 1347,344 = -0,464 \\ \pm \Delta \bar{C}_2 &= \bar{C}_2 - \bar{C}_1 = 739,02 - 1346,88 = -607,86 \\ \pm \Delta \bar{C}_3 &= \bar{C}_3 - \bar{C}_2 = 748,5984 - 739,02 = +9,5784 \\ \pm \Delta \bar{C}_4 &= \bar{C}_4 - \bar{C}_3 = 747,5984 - 748,5984 = -1 \end{aligned}$$

Արտադրատեսակ N2.

$$\begin{aligned} \bar{C}_0 &= P_0 (Q_0 - \Phi \bar{D}_0) - \bar{D}_0 = 8830 (9,802 - 8,006) - 12480 = 3378,68 \\ \bar{C}_1 &= P_1 (Q_1 - \Phi \bar{D}_1) - \bar{D}_1 = 8835(9,802 - 8,006) - 12480 = 3387,66 \\ \bar{C}_2 &= P_2 (Q_2 - \Phi \bar{D}_2) - \bar{D}_2 = 8835(9,803 - 8,006) - 12480 = 3396,495 \\ \bar{C}_3 &= P_3 (Q_3 - \Phi \bar{D}_3) - \bar{D}_3 = 8835(9,803 - 8,003) - 12480 = 3423 \\ \bar{C}_4 &= P_4 (Q_4 - \Phi \bar{D}_4) - \bar{D}_4 = 8835(9,803 - 8,003) - 12477 = 3426 \\ \pm \Delta \bar{C}_{01} &= \bar{C}_1 - \bar{C}_0 = 3426 - 3378,68 = +47,32 \\ \pm \Delta \bar{C}_1 &= \bar{C}_1 - \bar{C}_0 = 3387,66 - 3378,68 = +8,98 \\ \pm \Delta \bar{C}_2 &= \bar{C}_2 - \bar{C}_1 = 3396,495 - 3387,66 = +8,835 \\ \pm \Delta \bar{C}_3 &= \bar{C}_3 - \bar{C}_2 = 3423 - 3396,495 = +26,505 \\ \pm \Delta \bar{C}_4 &= \bar{C}_4 - \bar{C}_3 = 3426 - 3423 = +3 \end{aligned}$$

Համեմատենք վերը ներկայացված 2 բանաձևերի հաշվարկների արդյունքները.

$$\begin{aligned} \bar{C} &= P (Q - \bar{D}) & (1) \\ \bar{C} &= P (Q - \Phi \bar{D}) - \bar{D} & (2) \end{aligned}$$

Դժվար չէ նկատել, որ դրանք զգալիորեն տարբերվում են միմյանցից: Արտադրության անկման հետևանքով, ըստ 2-րդ բանաձևի, N 1 արտադրատեսակի գծով, որպես հետևանք, կազմակերպությունը կրել է 0,464 հազար դրամի վնաս, իսկ ըստ I բանաձևի, այն կազմել է 0,074 հազար դրամ:

Հետևաբար բննարկված մեթոդիկան թույլ է տալիս ավելի ճշգրիտ հաշվարկել գործոնների ազդեցությունը շահույթի գումարի փոփոխության վրա, քանի որ այն հաշվի է առնում արտադրության (իրացման) ծավալի փոխկապակցվածությունը ինքնարժեքի և շահույթի հետ:

Շահույթի վերլուծության մեթոդիկան որոշ չափով բարդանում է բազմա-անվանացանկային արտադրության պայմաններում, երբ բացի վերը թվարկված գործոններից անհրաժեշտ է հաշվի առնել իրացվող արտադրանքի կառուցվածքի ազդեցությունը:

Արևմտյան երկրներում շահույթի գումարի փոփոխության վրա գործոնների ազդեցությունը ուսումնասիրելու համար, բազմա-անվանացանկային արտադրության պայմաններում կիրառվում է (5) մոդելը:

Մարժինալային եկամտի տեսակարար կշիռը հասույթի մեջ (ՄԿ) իր հերթին կախված է առանձին արտադրատեսակների տեսակա-րար կշռից ամբողջ հասույթի գումարում (Q_i) և մարժինալային եկամտի տեսակարար կշռից հասույթի մեջ՝ առանձին արտադրա-տեսակների համար:

$$\overline{M\kappa} = \sum (Q_i \times M\kappa_i);^1$$

$$Q_i = (P_i \times Q_i) / \sum (P_i \times Q_i)$$

$$M\kappa_i = (Q_i - M\Phi\overline{O}_i) / Q_i$$

Որից հետո արտադրանքի իրացումից շահույթի գործոնային բանաձևը կունենա հետևյալ տեսքը.

$$\overline{C} = \overline{Z} \times \sum (Q_i \times (Q_i - M\Phi\overline{O}_i) / Q_i) - \overline{Z}\overline{O} \quad (9)$$

Վերը նշված բանաձևը հնարավորություն է տալիս որոշելու շա-հույթի փոփոխությունը ի հաշիվ արտադրանքի ծավալի, նրա կա-ռուցվածքի, բացթողնման գների, տեսակարար փոփոխում ծախսե-րի և հաստատուն ծախսերի: Այս գործոնների ազդեցության հաշ-վարկի համար տեղեկատվությունը ներկայացնենք աղյուսակներով:

Վերլուծության համար օգտվենք վերը նշված կազմակերպու-թյան՝ արտադրանքի իրացումից հասույթի մասին համապատաս-խան տեղեկատվությունից և հաշվարկենք արտադրանքի իրացման կառուցվածքը արտադրված 10 անուն արտադրատեսակների համար:

Աղյուսակ 9

Արտադրանքի իրացումից հասույթը

Ցուցանիշներ	Հասույթ, հազ.դրամ	Հասույթի հաշվարկման պայմանը		
		Իրացման ծավալը	Իրացման կառուցվածքը	Իրացման գները
$\overline{Z}_0 = \sum (P_0 \times Q_0)$	194252,9	Նախահաշ.	Նախահաշ.	Նախահաշ.
$\overline{Z}_1 = \overline{Z}_0 \times \kappa$	$194252,9 \times 1,0000953 = 194271,41$	Փաստ.	Նախահաշ.	Նախահաշ.
$\overline{Z}_2 = \sum (P_{\text{փի}} \times Q_0)$	194153,48	Փաստ.	Փաստ.	Նախահաշ.
$\overline{Z}_{\text{փ}} = \sum (P_{\text{փի}} \times Q_{\text{փի}})$	192787	Փաստ.	Փաստ.	Փաստ.

¹ Г.В. Савицкая, Анализ хозяйственной деятельности предприятия, Минск, ООО "Новое знание", 2000, стр. 540.

Արտադրանքի իրացման կառուցվածքը

Արտադրատեսակներ	Արտադրատեսակի գինը, հազ.դրամ		Փոփոխում ծախսերը, հազ.դրամ		Արտադրանքի գումարի տեսակարար կշիռը ամբողջ հասույթի մեջ, %		$ՄԿ_i = (Գ_i - Մ\Phi\Theta_i) / Գ_i$		
	նախահաշիվ.	փաստ.	նախահաշիվ.	փաստ.	նախահաշիվ.	փաստ.	նախահաշիվ.	պայմ.*	փաստ.
1.	2,733	2,7	2,269	2,26848	25,92	25,8	0,1698	0,1596	0,1598
2.	9,802	9,803	8,006	8,003	44,56	44,93	0,1832	0,1833	0,1836
3.	20,479	20,84	16,533	16,65	7,73	7,89	0,1927	0,2067	0,2011
4.	0,175	0,161	0,133	0,1332	7,09	6,57	0,24	0,1739	0,1727
5.	0,911	0,912	0,638	0,639	3,25	3,27	0,2997	0,3004	0,2993
6.	28,101	30,4	21,2	22,7	0,19	0,16	0,2456	0,3026	0,2533
7.	5,327	5,34	4,074	4,255	0,12	0,12	0,2352	0,2371	0,2032
8.	0,667	0,668	0,562	0,536	7,72	7,8	0,1574	0,1587	0,1976
9.	0,329	0,33	0,285	0,202	2,89	2,93	0,1337	0,1364	0,3879
10.	0,251	0,251	0,211	0,218	0,53	0,54	0,1594	0,1584	0,1315

Պայմ.* - հասույթի մեջ մարժինալ եկամտի տեսակարար կշռի պայմանական մեծությունն է փաստացի գների և միավոր արտադրանքի նախահաշվային փոփոխումն ծախսերի դեպքում:

Հաշվարկենք $ՄԿ_i$ –ի (մարժինալային եկամտի տեսակարար կշիռը հասույթի մեջ) միջին մեծությունը արտադրանքի նախահաշվային իրացման ամբողջ ծավալի համար՝

$ՄԿ_0 = (0,1698 \times 25,92 + 0,1832 \times 44,56 + 0,1927 \times 7,73 + 0,24 \times 7,09 + 0,2997 \times 3,25) / 100 + (0,2456 \times 0,19 + 0,2352 \times 0,12 + 0,1574 \times 7,72 + 0,1337 \times 2,89 + 0,1594 \times 0,53) / 100 = 0,1869556$

(5) բանաձևի օգնությամբ գտնենք իրացումից շահույթի նախահաշվային գումարը՝

$\Sigma_0 = \Sigma_0 \times \overline{ՄԿ_0} - \Sigma\Theta_0 = 194252,9 \times 0,1869556 - 28936,56 = 7380,124$ հազ. դրամ:

Հետագա վերլուծության ժամանակ անհրաժեշտ է հաշվարկել, թե ինչպես է փոփոխվել շահույթի գումարը իրացված արտադրանքի բանալի փոփոխության հաշվին:

Եթե արտադրանքի իրացման ծավալը ավելանում է հավասարաչափ բոլոր արտադրատեսակների համար, ապա նրա կառուց-

վածքը և մարժինալային եկամտի տեսակարար կշիռը հասույթի գումարի մեջ չեն փոփոխվի: Այս դեպքում շահույթի գումարը կկազմի՝

$$\bar{C}_1 = \bar{Z}_1 \times \bar{M}_{\bar{C}_1} - \bar{D}_{\bar{C}_1} = 194271,41 \times 0,1869556 - 28936,56 = 7383,568 \text{ հազ. դրամ:}$$

Հաշվարկի տվյալները ցույց են տալիս, որ իրացված արտադրանքի ծավալի կրճատման հաշվին շահույթի գումարը ավելացել է 3,444 հազար դրամով (7383,568 – 7380,124):

Այնուհետև պետք է գտնել մարժինալ եկամտի և շահույթի գումարի փոփոխությունը իրացված արտադրանքի կառուցվածքի հաշվին: Նշենք, որ ապրանքային արտադրանքի կառուցվածքային տեղաշարժերը հանգեցնում են ոչ միայն հասույթի, այլ նաև նրանում մարժինալ եկամտի միջին տեսակարար կշռի փոփոխության:

Շահույթի գումարի հաշվարկը փաստացի ծավալի ու կառուցվածքի, և նախահաշվային գների, փոփոխումն ու հաստատումն ծախսերի դեպքում, կատարվում է նույն հաջորդականությամբ:

$\bar{M}_{\bar{C}_1}$ -ի միջին մեծությունը, փաստացի իրացված ամբողջ արտադրանքի համար (պահպանելով նախահաշվային բացթողնման գները և միավոր արտադրանքին բաժին ընկնող նախահաշվային փոփոխումն ծախսերը), կկազմի՝

$$\bar{M}_{\bar{C}_1} = (0,1698 \times 25,8 + 0,1832 \times 44,93 + 0,1927 \times 7,89 + 0,24 \times 6,57 + 0,2997 \times 3,27) / 100 + (0,2456 \times 0,16 + 0,2352 \times 0,12 + 0,1574 \times 7,8 + 0,1337 \times 2,93 + 0,1594 \times 0,54) / 100 = 0,18462295$$

Արտադրանքի իրացման փաստացի կատարման համար (անփոփոխ գների և ծախսերի դեպքում) շահույթը կկազմի՝

$$\bar{C}_2 = \bar{Z}_2 \times \bar{M}_{\bar{C}_1} - \bar{D}_{\bar{C}_1} = 194153,48 \times 0,18462295 - 28936,56 = 6908,618$$

Շահույթի գումարը նվազել է:

$$\Delta \bar{C}_2 = \bar{C}_2 - \bar{C}_1 = 6908,618 - 7383,568 = -474,95$$

Շահույթի այս փոփոխությունը կապված է իրացման կառուցվածքի փոփոխության հետ: Շահույթի գումարի վրա մեծ ազդեցություն է գործում արտադրանքի գնի փոփոխությունը, որի հաշվին փոփոխվում է հասույթի գումարը և դրա մեջ մարժինալ եկամտի միջին տեսակարար կշիռը:

Օգտվելով աղյուսակ թիվ 10-ում ներկայացված $\bar{M}_{\text{պայմ.}}$ -ի տվյալներից՝ հաշվարկենք $\bar{M}_{\bar{C}_2}$ -ի միջին մակարդակը: Ամբողջ արտադրանքի փաստացի իրացման ծավալի մակարդակի պայմաններում այն հավասար կլինի՝

$$\bar{M}_{\bar{C}_2} = (0,1596 \times 25,8 + 0,1833 \times 44,93 + 0,2067 \times 7,89 + 0,1739 \times 6,577 + 0,3004 \times 3,27) / 100 + (0,3026 \times 0,16 + 0,2371 \times 0,12 + 0,1587 \times 7,8 + 0,1364 \times 2,93 + 0,1594 \times 0,54) / 100 = 0,17910716$$

Ստացված փաստացի ծավալի ու գների և անփոփոխ փոփոխումն ու հաստատումն ծախսերի պայմաններում շահույթը կլինի՝

$\bar{C}_3 = \bar{R}_\Phi \times \bar{M}_4 - \bar{R}_\Phi = 192787 \times 0,17910716 - 28936,56 = 5592,979$
 Գներին փոփոխման հաշվին շահույթի գումարը փոփոխվել է՝
 $\Delta \bar{C}_3 = \bar{C}_3 - \bar{C}_2 = 5592,979 - 6908,618 = -1315,639$ հազ.դրամ:

Այնուհետև հաշվարկենք $\bar{M}_4$ միջին արժեքը բոլոր գործոնների փաստացի արժեքների պայմաններում (կառուցվածքը, գները, տեսակարար փոփոխումն ծախսերը)

$\bar{M}_4 = (0,1598 \times 25,8 + 0,1836 \times 44,93 + 0,2011 \times 7,89 + 0,1727 \times 6,57 + 0,2993 \times 3,27) / 100 + (0,2533 \times 0,16 + 0,2032 \times 0,12 + 0,1976 \times 7,8 + 0,3879 \times 2,98 + (-0,1315) \times 0,54) / 100 = 0,18905161$

Կազմակերպության շահույթը բոլոր գործոնների փաստացի և հաստատուն ծախսերի նախահաշվային գումարների դեպքում, կկազմի՝

$\bar{C}_4 = \bar{R}_\Phi \times \bar{M}_4 - \bar{R}_\Phi = 192787 \times 0,18905161 - 28936,56 = 7510,13$

Համեմատելով ստացված շահույթի գումարը նախորդ հաշվարկի շահույթի գումարի հետ կստանանք շահույթի փոփոխությունը տեսակարար փոփոխումն ծախսերի իջեցման հաշվին:

$\Delta \bar{C}_4 = \bar{C}_4 - \bar{C}_3 = 7510,13 - 5592,979 = +1917,151$ հազ. դրամ

Հաշվարկենք փաստացի շահույթի գումարը՝

$\bar{C}_\Phi = \bar{R}_\Phi \times \bar{M}_\Phi - \bar{R}_\Phi = 192787 \times 0,18905161 - 28683,05 = 7764$ հազ. դրամ

Հաստատուն ծախսերի գումարի նախահաշվից շեղումը կկազմի՝

$\Delta \bar{C}_5 = \bar{C}_\Phi - \bar{C}_4 = 7764 - 7510,13 = +253,87$ հազ. դրամ

Այս հաշվարկները կարելի է ներկայացնել համալիր տեսքով: Շահույթի փաստացի գումարի շեղումը նախահաշվից հավասար է՝

$\Delta \bar{C} = \bar{C}_\Phi - \bar{C}_0 = 7764 - 7380,124 = +383,916$ հազ. դրամ

Շահույթի փոփոխության վրա գործոնների ազդեցության հաշվարկը մարժնալ եկամտի կիրառմամբ ներկայացնենք աղյուսակի միջոցով:

Աղյուսակ 11

Շահույթի գումարի հաշվարկ՝ մարժնալ եկամտի կիրառմամբ

	Շահույթի գումարի հաշվարկ, հազ. դրամ
1	$194252,9 \times 0,18490695 - 28936,56 = 7380,124$
2	$194271,41 \times 0,18490695 - 28936,56 = 7383,568$
3	$194153,48 \times 0,18462295 - 28936,56 = 6908,618$
4	$192787 \times 0,17910716 - 28936,56 = 5592,979$
5	$192787 \times 0,18905161 - 1576,766 = 7510,13$
6	$192787 \times 0,18905161 - 28683,05 = 7764$

Ստացված արդյունքների համեմատությունը աղյուսակ N 5 -ի տվյալների հետ, ցույց է տալիս, որ դրանք էականորեն տարբերվում են:

Աղյուսակ 12

Արտադրանքի իրացումից շահույթի գործոնային վերլուծության արդյունքների համեմատական վերլուծությունը

Գործոնները	հազ.դրամ	
	Մեթոդ I	Մեթոդ II
Իրացված արտադրանքի ծավալը	-10,8	+3,4
Իրացված արտադրանքի կառուցվածքը	-	-474,9
Արտադրանքի գները	-1366,6	-1315,6
Իրացված արտադրանքի ծախսերը	+1761,3	+2171
այդ թվում՝ փոփոխված ծախսեր	-	+1917,1
հաստատուն ծախսեր	-	+253,9

Վերը բերված աղյուսակից երևում է, որ 2-րդ մեթոդի դեպքում շահույթը ավելի մեծ կախվածության մեջ է գտնվում իրացված արտադրանքի ծավալից և կառուցվածքից, քանի որ այս գործոնները միաժամանակ ազդում են նաև արտադրանքի ինքնարժեքի վրա: Արտադրանքի նախահաշվային ծավալի թերակատարման հետևանքով միավոր արտադրանքին բաժին ընկնող հաստատուն ծախսերն ավելանում են:

Այսպիսով, շահույթի գործոնային վերլուծության տարբեր մեթոդների համեմատական վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ մարժինալ վերլուծությունը ունի առավելություն, որը հնարավորություն է տալիս ուսումնասիրել և քանակապես չափել վերը նշված գործոնների ազդեցությունը՝ ծախսերը բաժանելով փոփոխված և հաստատուն մասերի: Այս մեթոդի կիրառումը հնարավորություն կտա հայրենական կազմակերպություններին ավելի արդյունավետ կառավարել ֆինանսական արդյունքների ձևավորման գործընթացը: Սակայն դա հնարավոր կլինի միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը իր ծախսերը պլանավորի և հաշվառի դիրեկտ-կոստինգ համակարգով, այսինքն՝ դրանք խմբավորի փոփոխվող և հաստատունի:

Օգտագործելով հաստատուն և փոփոխվող ծախսերը, սահմանային շահույթը, կամ համախառն մարժան, կարող ենք հաշվարկել գործառնական լծակի ուժը, շահութաբերության շենը և ֆինանսական կայունության պաշարը:

Գործառնական լծակի գործողությունը արտահայտվում է նրանում, որ արտադրանքի թողարկման և իրացումից հասույթի փոփոխությունը ուղեկցվում է շահույթի ավելի արագ փոփոխմամբ: Դա

բացատրվում է նրանով, որ հասույթի ավելացման հետ ավելանում են միայն փոփոխումն ծախսերը (արտադրանքի թողարկման որոշակի սահմաններում), և հաստատուն ծախսերի անփոփոխ մակարդակի դեպքում շահույթն աճում է ավելի արագ:

Արտադրանքի իրացումից հասույթը նախահաշվի համեմատ նվազել է 0,76%-ով (192787: 194252,9 x 100-100), իսկ շահույթի աճը կազմել է 5,2% (7764,04 : 7380,124 x 100-100): Շահույթի աճը տեղի է ունեցել հաստատուն ծախսերի նվազման պատճառով:

Գործառնական լծակի ուժը կարող ենք որոշել հետևյալ բանաձևով.

$$Q_{\text{ԼՈՒ}} = U_{\text{Շ/Շ}}^1$$

որտեղ՝ $Q_{\text{ԼՈՒ}}$ - գործառնական լծակի ուժն է,

$U_{\text{Շ}}$ - մարժինալ շահույթն է,

Շ - շահույթը:

Կազմակերպության տվյալներով հաշվարկենք այն.

$$Q_{\text{ԼՈՒ}}_{\text{փ}} = 36447,09 / 7764,04 = 4,6943459$$

$$Q_{\text{ԼՈՒ}}_{\text{ն}} = 36316,684 / 7380,124 = 4,9208772$$

Այս ցուցանիշները ցույց են տալիս, որ հասույթի փոփոխությունը հանգեցնում է շահույթի՝ փաստացի տվյալներով 4,6943459 անգամ, իսկ նախահաշվային տվյալներով 4,9208772 անգամ արագ փոփոխման:

Եթե գործառնական լծակի ուժի բանաձևը ներկայացնենք բացված տեսքով, այն կարտահայտվի հետևյալ կերպ.

$$Q_{\text{ԼՈՒ}} = (3 - \text{փ}\overline{\text{Շ}}) / (\overline{\text{Շ}} - \text{փ}\overline{\text{Շ}})$$

Երբ իրացումից հասույթը նվազում է, գործառնական լծակի ազդեցության ուժը մեծանում է: Հակառակ պայմաններում $Q_{\text{ԼՈՒ}}$ -ը պակասում է, իսկ երբ հաղթահարվում է շահութաբերության շենը, հասույթի աճին հետևում է շահույթի ավելի ու ավելի պակաս ավելացում:

Շահութաբերության շենը իրենից ներկայացնում է հասույթի այնպիսի ծավալ, որի պայմաններում կազմակերպությունը չի կրում վնաս, բայց չի էլ ստանում շահույթ:

Շահութաբերության շենը որոշվում է հետևյալ բանաձևով.

$$\overline{\text{Շ}} = \overline{\text{Շ}} / \overline{\text{ՄՇ}}^2$$

որտեղ՝ $\overline{\text{Շ}}$ – շահութաբերության շենն է,

$\overline{\text{Շ}}$ -հաստատուն ծախսերն են,

$\overline{\text{ՄՇ}}$ -մարժինալ շահույթի հարաբերական մեծությունը:

$\overline{\text{ՄՇ}}$ -ը որոշվում է մարժինալ շահույթը հարաբերելով հասույթին:

¹ Լ.Բադանյան, Կարճաժամկետ ֆինանսական կանխատեսումը արտադրական կազմակերպություններում, Եր., Տնտեսագետ, 2000, էջ 53:

² Նույն տեղում... էջ 57:

$$\begin{aligned} & \text{Նախահաշվային և փաստացի շահութաբերության շենք կլինի՝} \\ & \text{ՇՇ}_{\text{ն}} = 28936,56 / 36316,684 : 194252,9 = 28936,56 / 0,1869556 = \\ & = 154777,71 \\ & \text{ՇՇ}_{\text{փ}} = 28683,05 / 36447,09 : 192787 = 28683,05 / 0,1890536 = \\ & = 151719,14 \end{aligned}$$

Աղյուսակ 13

Շահութաբերության շենի հաշվարկ

Ցուցանիշներ	Գ ու մ ա ռ ը, հազ.դրամ.		Տոկոսներով՝ հասույթի նկատմամբ	
	նախահաշիվ	փաստացի	նախահաշիվ	փաստացի
1.Իրացումից հասույթ	194252,9	192787	100	100
2.Փոփոխումն ծախսեր	157936,22	156339,91	81,3	81,1
3.Մարժինալ շահույթ	36316,684	36447,09	18,7	18,9
4.Հաստատումն ծախսեր	28936,56	28683,05	14,9	14,88
5.Շահույթ	7380,124	7764,04	3,8	4,03
6.Շահութաբերության շեն	154777,71	151719,14	-	-
7.Ֆինանսական կայունության պաշար (հասույթ - շահութաբերության շեն)	39475,19	41067,86	20,32	21,3

Ֆինանսական կայունության պաշարը խիստ կապված է շահութաբերության շենի հետ: Այն հավասար է հասույթի և շահութաբերության շենի տարբերությանը: Կազմակերպության տվյալներով՝ ֆինանսական կայունության պաշարը հավասար է 41067,86 հազ.դրամ: Այն հաճախ արտահայտվում է տոկոսներով՝ ընդհանուր հասույթի նկատմամբ, որը կազմակերպության տվյալներով հավասար է 21,3 %-ի: Սա նշանակում է, որ կազմակերպությունը կարող է դիմանալ հասույթի փաստացի մակարդակի 21,3% կամ 41067,86 հազ.դրամ անկման, առանց լուրջ ֆինանսական դժվարությունների և վտանգավոր հետևանքների:

Այսպիսով, գործառնական լծակի ազդեցության ուժը առավելագույնն է շահութաբերության շենի մոտակայքում և աստիճանաբար թուլանում է դրանից հեռանալով:

Գործառնական լծակի ուժի, շահութաբերության շենի և ֆինանսական կայունության պաշարի միջոցով շահույթի աճի առավելագույն տեմպի ապահովման խնդրի լուծման համար կարող ենք օգտագործել ոչ միայն փոփոխում, այլև հաստատումն ծախսերի ավելացման կամ պակասեցման հնարավորությունը:

Սոնա Ծառուկի Ղազարյան

Ֆինանսական արդյունքների կառավարչական հաշվառումը

(դասախոսություն)

Հրատ. խմբագիր՝ Հ.Համբարձումյան
Սրբագրիչ՝ Ջ.Հովհաննիսյան

Համակարգչային ծեփորումը՝ Ա.Մարգարյանի

Պատվեր՝ 556: Չափս՝ 60x84 1/16:
3 հեղ. մամուլ, 3,1 հրատ. մամուլ,
3,5 տպ. մամուլ, 3,25 տպ. պայմ. մամուլ:
Տպաքանակ՝ 200:

«Տնտեսագետ» հրատարակչություն
Տպագրված է «Տնտեսագետ» հրատարակչության
տպագրական արտադրամասում
Երևան 25, Նալբանդյան, 128