


Անուղղակի ծախսումների մասին տեղեկատվության կառավարման մեխանիզմների կատարելագործումը շինմոնտաժային աշխատանքներ կատարող կազմակերպություններում

Հակոբյան Արփինե Ս.

Կառավարչական հաշվառման և աուդիտի ամբիոնի դասախոս,
Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարան (Երևան ՀՀ)

 <https://orcid.org/0000-0002-1713-0747>
arpinehakobyhan111@gmail.com

ՀՏԳ՝ 657,658; EDN: KLUPNK; JEL: M14, M40, M41

DOI: 10.58587/18292437-2024.4-192

Հանգուցաբառեր և բառակապակցություններ՝ անուղղակի ծախսումների բաշխում, ծախսումների խմբավորում, ըստ գործունեության տեսակի ծախսերի հաշվառման մեթոդ, արժեհաշվարկի կատարելագործում, ֆինանսական տեղեկատվության կառավարման մեխանիզմներ

Совершенствование механизмов распределения косвенных затрат в строительных организациях

Акобян Арпине С.

Преподаватель кафедры управленческого учета и аудита, АГЭУ (Ереван, РА)

Аннотация. Проблема распределения косвенных затрат не нова, но становится все более актуальной в связи с увеличением в последние годы относительного веса косвенных затрат в себестоимости выпускаемой организациями продукции. Это связано с автоматизацией производственных процессов и другими причинами. Зачастую для распределения косвенных затрат в организациях используют единую основу распределения, но выбор единой основы распределения для всех ресурсов и объектов расчета не может точно отразить все причинно-следственные связи, поэтому затраты распределяются условно.

На основе изучения профессиональной литературы и в соответствии с характеристиками исследуемых организаций произведена группировка косвенных затрат по организациям, выполняющим строительные работы, и предложен подход калькуляции этих затрат путем отнесения их на стоимость функции. По мнению автора, предложенный подход позволяет усовершенствовать механизмы управления финансовой информацией, а особенно информацией о косвенных затратах, а следовательно, и себестоимости, и других показателях, рассчитываемых на ее основе, в организациях.

Ключевые слова и словосочетания: распределение косвенных затрат, группировка затрат, метод учета затрат по видам деятельности, совершенствование учета затрат, финансовая информация

Improving indirect cost allocation in construction organisations

Hakobyan Arpine S.

Lecturer at the chair of Managerial accounting and auditing, ASUE (Yerevan, RA)

Abstract. The issue of the indirect cost allocation is not new, but it is becoming more relevant due to the increase in the relative weight of indirect cost in the production cost in organizations. This is due to automation of production processes and other reasons. Often, a single basis is used for the indirect cost allocation in organizations, but the choice of a single allocation basis for all resources and calculation objects cannot accurately reflect all causal relationships, that is why the process is conditional.

Based on the professional literature and in accordance with the characteristics of the studied organizations, an indirect cost grouping was made for the organizations performing construction works and an approach of costing based on Activity-Based Costing was proposed. According to the author, the proposed approach can improve the financial information management mechanisms, and especially information about indirect cost, therefore also cost, and other indicators calculated based on it, in organizations.

Keywords & phrases: indirect cost allocation, cost grouping, Activity-Based Costing, cost management, financial information

Ներածություն: Կառավարչական հաշվառման համակարգում ինքնարժեքին վերաբերող տեղեկատվության ձևավորման և դրա ճշգրիտ

հաշվարկման հիմնահարցերը առանցքային են: ՀՀ-ում գործող առևտրային կազմակերպություններում հատկապես տարածված են ծախ-

սերի հաշվառման և ինքնարժեքի արժեհաշվարկի (կալկուլյացիայի) ավանդական համարվող լրիվ ծախսումներով հաշվառման համակարգը, որի հիմնական տրամաբանությունը հանգում է ուղղակի և անուղղակի ծախսումների լրիվ ներառմամբ ինքնարժեքի հաշվարկին: Եթե ուղղակի ծախսումների հաշվառմանը վերաբերող հարցը հստակ է, քանի որ «ուղղակի ծախսումներ» հասկացությունը բնութագրող հիմնական սահմանումները [3; 7] բազմակարծության տեղ չեն թողնում, ապա անուղղակի ծախսումների դեպքում, իրավիճակն այլ է: Արտադրանքի ինքնարժեքի արժեհաշվարկում հիմնական դերը անուղղակի ծախսումների բաշխման մոտեցմանն է պատկանում: Անուղղակի ծախսումների բաշխման ավանդական մեթոդի առանձնահատկությունը կայանում է ծախսերի բոլոր խմբերի (ընդհանուր արտադրական, ընդհանուր տնտեսական և ըստ անհրաժեշտության՝ իրացման ծախսերի) բաշխման համար միասնական բազայի կիրառման մեջ: Որպես բաշխման բազաներ հաճախ օգտագործվում են արտադրական նշանակության բանվորների աշխատավարձը, աշխատատեղի արտադրության վրա կատարված ուղղակի ծախսումները, արտադրությունում ծախսված հիմնական նյութերի քանակները, արտադրության ծավալները, հասույթը և այլն, իսկ ինքնարժեքի մասին տեղեկատվության ստացված արդյունքների փոփոխականությունը կախված է ընտրված բաշխման բազայից: Այս մոտեցումը պայմանավորված է հաշվարկների կատարման հեշտության և տեղեկատվության հասանելիության հետ: Սակայն, ինչպես արդեն ցույց է տրվել տարբեր հեղինակների [4; 5; 6; 8; 9] ավանդական եղանակի օրինակներում, բոլոր ռեսուրսների և կալկուլյացիայի օբյեկտների համար միասնական բաշխման բազայի ընտրությունը չի կարող ճշգրտորեն արտացոլել բոլոր պատճառահետևանքային կապերը, այդ պատճառով էլ ծախսումները պայմանականորեն են բաշխվում: Արժեհաշվարկի ավանդական համակարգը անուղղակի ծախսումների բաշխման նպատակներով հաշվի է առնում միայն մեկ ցուցանիշի վարքագիծը, անտեսելով դրանց վրա այլ գործոնների ազդեցությունը (ինչպիսիք են օրինակ որակի վերահսկողությունը, սարքավորումների վերագործարկումները և այլն): Ինքնարժեքում անուղղակի ծախսումների նշանակալի տեսակարար կշիռն ինչպես աղավաղումները կարող են էական բնույթ կրել:

Անուղղակի ծախսումների բաշխման մեթոդին վերաբերող հարցի արդիականությունը մեծանում է նաև զարգացման ներկա փուլում արտադրական ծախսումների կառուցվածքում նկատվող նշանակալի փոփոխությունների հետ: Եթե նախկինում ուղղակի նյութական և ուղ-

ղակի աշխատանքային ծախսումները արտադրական ինքնարժեքի շուրջ 50 տոկոսն էին, ապա այժմ դրանք որոշ ճյուղերում 5-15 տոկոս են կազմում [2; 4]: Անուղղակի ծախսումների տեսակարար կշիռն աճը կապված է գիտատեխնիկական առաջընթացով, կառավարման առաջադրանքների բարդացմամբ և համապատասխանաբար՝ կառավարչական անձնակազմի թվաքանակի և որակավորման մակարդակի աճով, համակարգչային տեխնիկայի լայն օգտագործմամբ, հաղորդակցության ժամանակակից միջոցների, նոր արտադրատեսակների նախագծման համար մարքեթինգային հետազոտությունների գծով ծախսերի մեծացման հետ: Այս իրավիճակը հանգեցնում է առանձին արտադրատեսակների ինքնարժեքին անուղղակի ծախսումների բաշխման նոր և առավել ճշգրիտ մեթոդներին նվիրված հարցերի ուսումնասիրության արդիականության մեծացմանը:

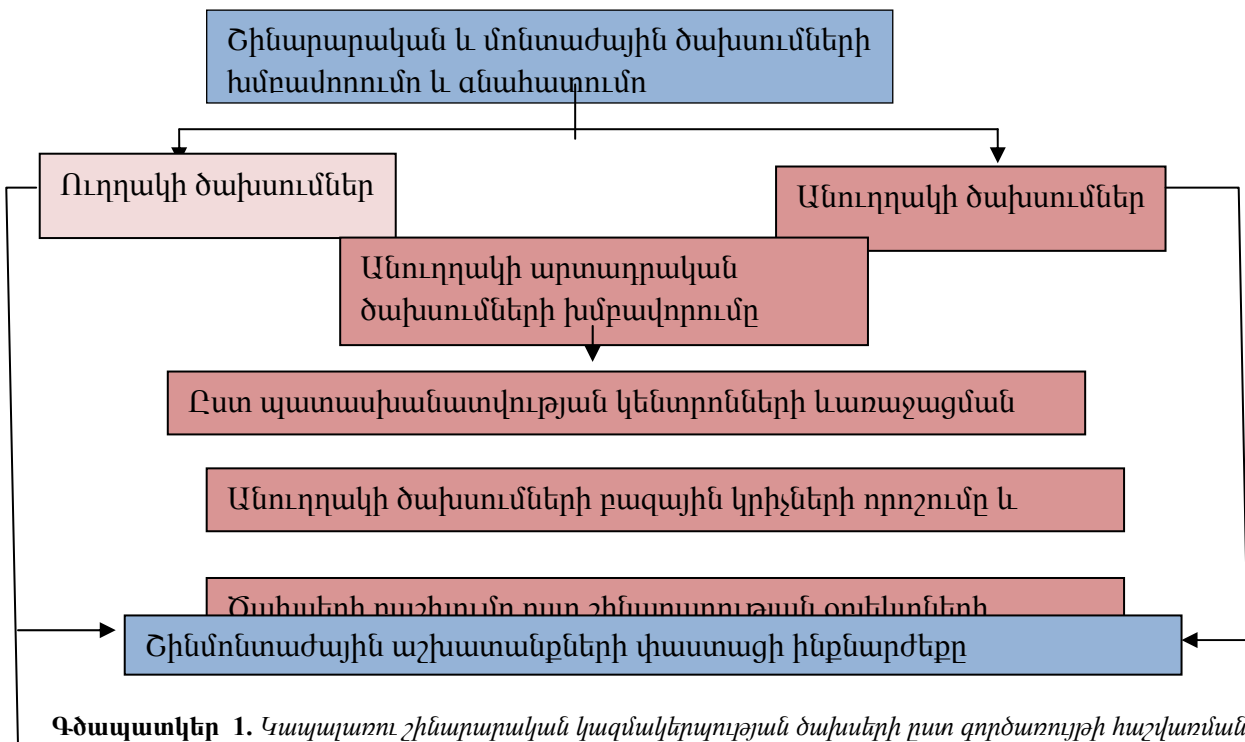
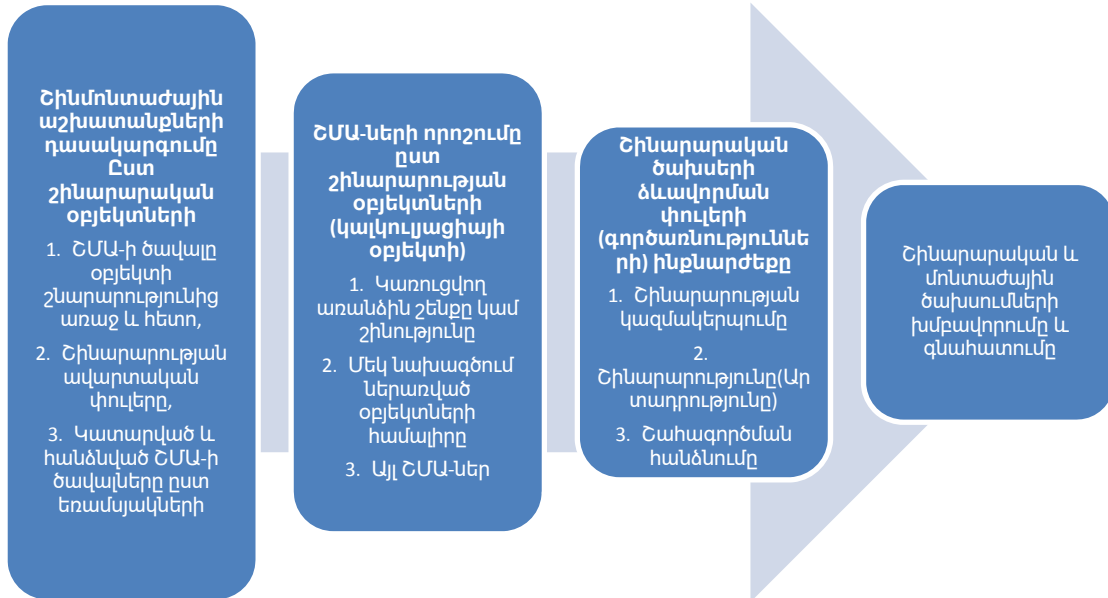
ՀՀ-ում գործող առևտրային կազմակերպությունների հաշվապահների, ֆինանսական տնօրենների շրջանում անցկացված հարցման արդյունքները ցույց են տալիս, որ կազմակերպություններում՝ կախված արտադրության բնույթից, անուղղակի ծախսումների բաշխման մեկ հիմնական բազա է կիրառվում: Հարցված կազմակերպությունների միայն քիչ տոկոսի դեպքում է նշվում, որ անուղղակի ծախսումների բաշխումը կատարվում է ըստ էության ABC (Activity Based Costing, ըստ գործունեության տեսակի(ԸԳՏ) ծախսերի հաշվառում) մեթոդով: Հարցվողների շրջանում չնայած որ մեթոդի անվանումը հայտնի չէ, այնուհանդերձ մի շարք կազմակերպություններում դրա տարրերը կիրառվում են: Ընդ որում ավանդականից տարբերվող, սակայն անուղղակի ծախսումների բաշխման առավել մեծ ճշգրտություն ապահովող մեթոդի ընտրությունը նկատվում է հատկապես միջազգային աուդիտորական կազմակերպությունների կողմից աուդիտ անցնող կազմակերպությունում, որտեղ բացի ղեկավարության կողմից պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության անկախ գնահատումից, աուդիտորները նաև ինքնարժեքի արժեհաշվարկի հետ կապված որոշ խորհրդատվական ծառայություններ են մատուցել:

Այսպիսով, անուղղակի ծախսումների՝ ինքնարժեքին վերագրման մոտեցման հիմնահարցը արդիական է, ընդ որում, հաշվի առնելով արժեհաշվարկի ծավալում, աշխատատար լինելը, և մեծ կախվածությունը կազմակերպության ճյուղի առանձնահատկություններից, կարևորվում է տնտեսության առանձին ճյուղերի համար այս ծախսումների հնարավորինս ճշգրիտ ինքնարժեքին վերագրման հարցերի քննարկումը: Սակայն հայկական աղբյուրներում առանձին

նյութերում ինքնարժեքի արժեհաշվարին վերաբերող տեղեկատվության կառավարման մեխանիզմներին նվիրված աշխատությունները սակավաթիվ են:

Հոդվածի նպատակն է շինմոնտաժային աշխատանքներ իրականացնող կազմակերպու-

թյունների համար կատարել անուղղակի ծախսումների խմբավորում և առաջարկել այդ ծախսումների՝ ըստ գործառնության ինքնարժեքին վերագրմամբ արժեհաշվարկի մոտեցում:



Գծապատկեր 1. Կապալառու շինարարական կազմակերպության ծախսերի ըստ գործառնության հաշվառման մեթոդաբանությունը
 Աղբյուր: Պատրաստվել է հեղինակի կողմից:

Վերլուծություն: ՀՀ-ում շինարարության ոլորտի արտադրության ծավալները տարեցտարի մեծանում են [2], հետևաբար մեծանում է նաև ոլորտին վերաբերող մի շարք հարցերի, և հատկապես շինարարական օբյեկտների ինքնարժեքի արժեհաշվարկին վերաբերող հարցերի ուսումնասիրման կարևորությունը:

Կազմակերպություններում օբյեկտների ինքնարժեքը հաշվարկվում է նորմատիվային մեթոդի (նախահաշիվների պատրաստմամբ), պատվերային մեթոդի (կատարողական ակտերի հիման վրա ուղղակի և անուղղակի ծախսումների հանրագումարով ինքնարժեքի հաշվարկը) և փուլային մեթոդի՝ համադրմամբ:

Հատկապես նշանակալի է անուղղակի ծախսումների՝ օբյեկտների վերագրման մեթոդի ընտրությունը, երբ մեկ շինարարական հրապարակում մեկից ավելի օբյեկտ է կառուցվում:

Շինարարական կապալառու կազմակերպությունում ծախսերի ըստ գործառույթի հաշվառման մեթոդով բաշխման ալգորիթմը ներկայացրել ենք գծապատկեր 1-ում:

Շինարարության գործընթացն ընկալելով որպես «ներդրող-պատվիրատու-կապալառու-ենթակապալառու» փոխհարաբերությունների շղթա, ԸԳՏ ծախսերի հաշվառման մեթոդը կարող է ներկայացվել կապալառուի գործառույթների (գործառնությունների) ամբողջության տեսքով՝ շինարարության կազմակերպումը, շինարարությունը և պատվիրատուին ըստ շինարարական օբյեկտի՝ շինմոնտաժային աշխատանքների հանձնումը:

ԸԳՏ ծախսերի հաշվառման մեթոդը ենթադրում է, որ ծախսերն առաջանում են որոշակի տեսակի աշխատանքների կատարումից:

Շինարարական աշխատանքի յուրաքանչյուր տեսակի համար որոշվում է արժեհաշվարկի (կալկուլյացիայի) օբյեկտը և ձևավորվում են ուղղակի և անուղղակի ծախսումների մեծությունները:

Կապալառու շինարարական կազմակերպությունում առանձնացվում են ուղղակի ծախսումների հետևյալ խմբերը. նյութեր, շինարարության մեջ ներգրավված աշխատողների աշխատավարձը, շինարարության մեջ ներգրավված մեքենաների և մեխանիզմների շահագործման ծախսումները: Անուղղակի ծախսումներին վերաբերում են շինարարական մեքենաների և մեխանիզմների պահպանության և շահագործման գծով ծախսերը և անուղղակի ծախսումները, որոնք բաշխվում են համաձայն շինմոնտաժային աշխատանքների տեսակի գծով ծախսային կրիչների:

Ինքնարժեքը որոշվում է որպես ուղղակի ծախսումներ գումարած տվյալ արտադատեսակի ինքնարժեքում ներառվող շինմոնտաժային աշխատանքներից յուրաքանչյուր տեսակի համար անուղղակի ծախսումների մասնաբաժինը: Իրենց հերթին, անուղղակի ծախսումների մասնաբաժինը որոշվում է որպես շինմոնտաժային աշխատանքների տվյալ տեսակի ծախսային կրիչի (Ծկ) և կոնկրետ շինարարական օբյեկտին (կալկուլյացիայի օբյեկտին) վերաբերող դրա քանակական մեծության (Քi) արտադրյալ.

$$\text{Անուղղակի ծախսումները} = \sum_{i=1}^n \text{Մկ}i \cdot x \cdot \text{Ք}i, \quad [4] \quad (1)$$

Որտեղ՝ i-ն շինարարական օբյեկտի արժեքային շղթան ձևավորող աշխատանքների տեսակների քանակն է,

Ծախսային կրիչները որոշելիս երկու հիմնական գործոններ են հաշվի առնվել.

1. ծախսային կրիչի չափման վրա կատարվող ծախսերը,

2. ծախսային կրիչների և անուղղակի ծախսումների իրական մասնակցության միջև փոխկապվածության (կոորելիացիայի) աստիճանը:

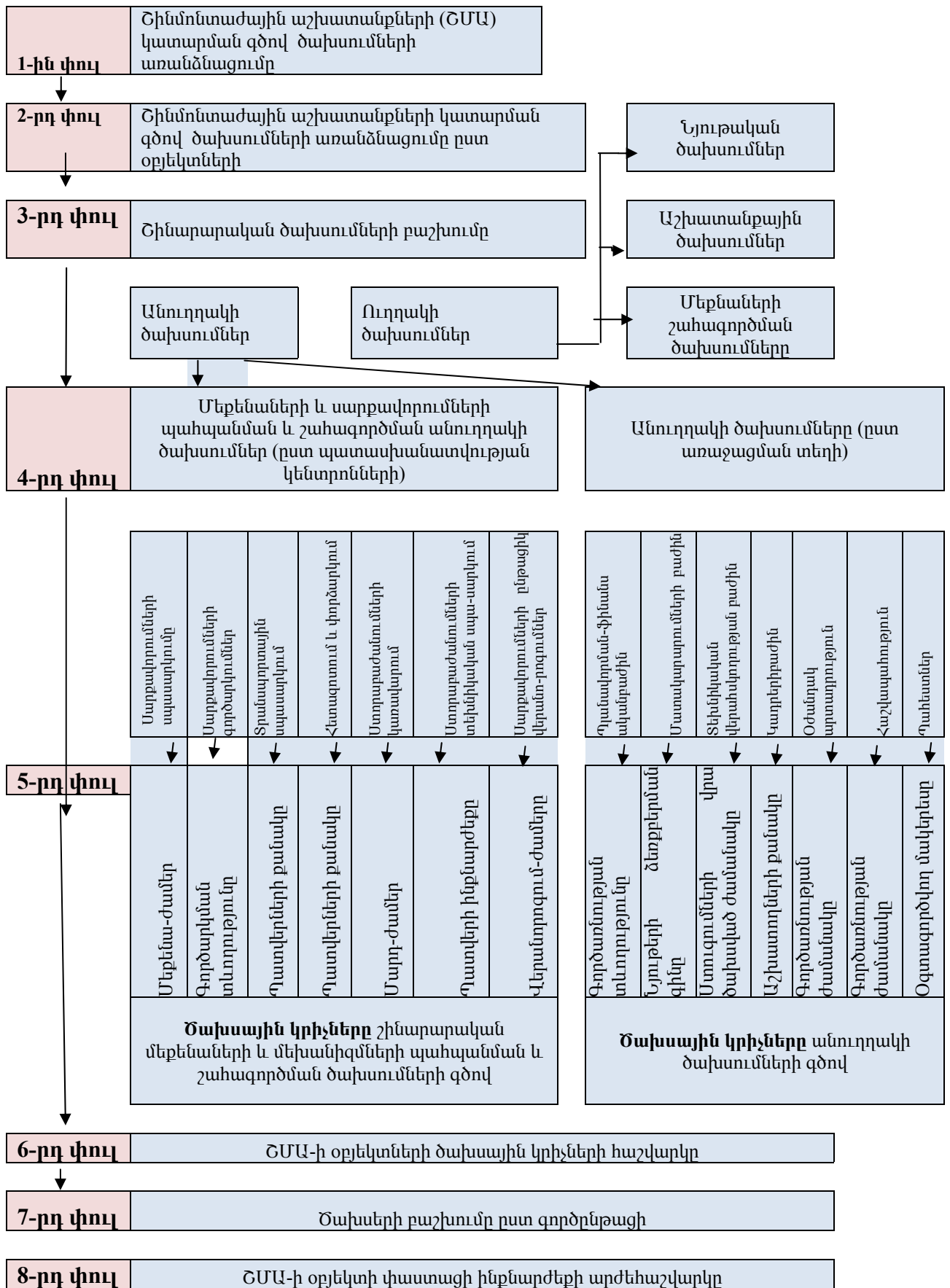
Իսնդիքը ծախսային կրիչի ճիշտ ընտրության, և նաև այդ գործընթացի հետ կապված ծախսերը նվազագույնի հասցնելու մեջ է: Ծախսային կրիչների քանակական ցուցանիշների ստացման ծախսերը նվազագույնի հասցնելու համար հնարավոր է մեկ կրիչը, որն ուղղակիորեն չափում է կոնկրետ տեսակի աշխատանքի օգտագործումը, փոխարինել մեկ այլով, որը գործունեությունն անուղղակիորեն է չափում:

Շինարարական կազմակերպությունում որպես ծախսային կրիչ կարելի է առանձնացնել սարքավորումների գործարկումների քանակը, շինարարական հումքի քաշը, ստացված պատվերների քանակը, նյութերի տեղաշարժերի քանակները, շինմոնտաժային աշխատանքների որակի ստուգումների քանակները, շինարարության մեջ աշխատող հիմնական աշխատողների աշխատաժամանակը (ժամերը), մեքենա-ժամերը և այլն:

Արժեհաշվարկի օբյեկտը կառուցվող շենքը, համալիրը կամ պայմանագրով նախատեսված շինմոնտաժային աշխատանքն է: Շինարարական կապալի պայմանագրի օբյեկտը կարող է հանձնվել ողջ ծավալով՝ շինմոնտաժային աշխատանքների ավարտից հետո, կամ առանձին մասերով: Ըստ գործունեության տեսակի ծախսերի հաշվառման մեթոդով շինարարական օբյեկտի ինքնարժեքի կալկուլյացիայի մեթոդաբանությունը՝ հաշվի առնելով ուսումնասիրված շինարարական կազմակերպությունների առանձնահատկությունները, ներկայացված է գծապատկեր 2-ում:

Շինարարության օբյեկտների գծով աշխատանքների կատարման և ծառայությունների մատուցման ծախսերի ամբողջությունը բաժանվում է ուղղակիի և անուղղակիի:

Ծախսային կրիչների որոշման համար տեղեկատվությունը հիմնվում է սկզբնական հաշվառման վրա, ինչը պետք է կատարվի կապալառու կազմակերպության ծախսերի կառավարչական հաշվառման հիման վրա: Ծախսերի հաշվառման և արժեհաշվարկի (կալկուլյացիայի) հնարքների ավանդական մեթոդների փոխակերպման հիմնական ուղղությունները պետք է ներառեն անուղղակի ծախսումների բաշխման գործընթացները:



Գծապատկեր 2: Շինմոնտաժային աշխատանքների ինքնարժեքի արժեհաշվարկի կառուցակարգը ԼԳՏ մեթոդով

Աղբյուրը: Կազմվել է մասնագիտական գրականության և ՀՀ-ում շինմոնտաժային աշխատանքեր կատարող կազմակերպություններում կիրառվող մոտեցումների հիման վրա:

Կազմակերպության անուղղակի ծախսումներին են վերաբերում շինարարական մեքենաների և մեխանիզմների պահպանության և շահագործման գծով ծախսերը, որոնց հաշվառումը վարվում է օժանդակ արտադրության կազմում և անուղղակի (ընդհանուր տնտեսական) ծախսերը:

Այս երկու հոդվածներն էլ շինարարության ոլորտում բարդ են և բազմատարր:

Շինարարական մեքենաների և մեխանիզմների պահպանության և շահագործման ծախսերի խմբավորումները ըստ գործառնությունների, ներկայացված է աղյուսակ 1-ում:

Աղյուսակ 1. Շինարարական մեքենաների և մեխանիզմների պահպանման և շահագործման ծախսումների խմբավորումները

Մեքենաների և սարքավորումների (ըստ պատասխանատվության կենտրոնների) պահպանման և շահագործման ծախսումներ
Ստորաբաժանումները կառավարման ծախսումները
<ul style="list-style-type: none"> • Պետերի, մեխանիկների աշխատավարձը
Վերանորոգման արտադրամասի ծախսումները
<ul style="list-style-type: none"> • Շինարարական սարքավորումների սպասարկման ծախսումներ (քսանյութերի և այլ նյութերի արժեքը), • Սարքավորումների գործարկման հետ կապված ծախսումներ(կարգավորումներ, հավասարակշռումներ, ծրագրավորումներ), • Սարքավորումների և շինարարական գործիքների ընթացիկ վերանորոգումների ծախսումները, • Ստորաբաժանումների աշխատակիցների աշխատավարձը:
Տրանսպորտային արտադրամասի ծախսումները
<ul style="list-style-type: none"> • Տրանսպորտային միջոցների սպասարկման ծախսումներ, • Տրանսպորտային միջոցների գործարկման ծախսումներ, • Տրանսպորտային միջոցների ընթացիկ վերանորոգման ծախսումներ, • Ստորաբաժանումների աշխատակիցների աշխատավարձը:
Ստորաբաժանումների տեխնիկական սպասարկումը
<ul style="list-style-type: none"> • Ստորաբաժանումների սարքավորումների, շենքերի մաշվածությունը, • Շենքերի և շինությունների պահպանման և սպասարկման ծառայությունները (ջեռուցում, լուսավորում, ջրամատակարարում):
Պահպանման ծախսումներ
<ul style="list-style-type: none"> • Պահակակետի և անվտանգության վրա ծախսված նյութական ռեսուրսների արժեքը, • Պահպանման և անվտանգության ծախսերը աշխատավարձերի վճարման գծով:

Աղբյուրը: Կազմվել է մասնագիտական գրականության և ՀՀ-ում շինմոնոստաժային աշխատանքեր կատարող կազմակերպություններում կիրառվող մոտեցումների հիման վրա:

Այսպիսի խմբավորումը թույլ է տալիս ձևավորել տեղեկատվություն, որն անհրաժեշտ է ԸԳՏ ծախսերի հաշվառման մեթոդով անուղղակի ծախսումների բաշխման համար: Միաժամանակ անհրաժեշտություն է առաջանում հստակորեն տարանջատել օժանդակ արտադրության ծախսերը և շինարարական մեքենաների և մեխանիզմների պահպանության և շահագործման ծախսերը, որոնք կազմակերպություններում հաշվառվում են օժանդակ արտադրությունում:

Շինարարական մեքենաների և մեխանիզմների պահպանության և շահագործման ծախսերն անհրաժեշտ է հաշվառել, առանձին հաշվի միջոցով: Այսպիսի մոտեցումը թույլ է տալիս տեղեկատվություն ձևավորել կալկուլյացիոն «Շինարարական մեքենաների և մեխանիզմների պահպանության և շահագործման ծախսեր» ծախսային հոդվածի մասին, որն անհրաժեշտ է շինարարության օբյեկտի ինքնարժեքի ձևավորման համար, նաև շինարարության ճյուղի առանձնահատկություններին համապատասխան կապալառուի ծախսերի կազմի վերլուծության համար:

ԸԳՏ ծախսերի հաշվառման մեթոդով շինարարական մեքենաների և մեխանիզմների պահպանության և շահագործման բոլոր ծախսերի բաշխումը բավականին ծանրաբեռնված աշխատանք կլինի, հետևաբար նպատակահարմար չէ և այդ պատճառով էլ առավել օպտիմալ ենք համարել դրանց խմբավորումը ըստ գործառնությի:

Շինարարական մեքենաների և մեխանիզմների պահպանության և շահագործման գծով ծախսային կրիչները տարորոշվել են ըստ պատասխանատվության կենտրոնների, առանձնացվելով ըստ գործունեության տեսակի կարևորության: Շինարարական մեքենաների և մեխանիզմների պահպանության և շահագործման ծախսային կրիչները ներկայացված են աղյուսակ 2-ում:

Աղյուսակ 2. Ընդհանուր շինարարական ծախսումների ծախսային կրիչները

Պատասխանատվության կենտրոններ	Ընդհանուր շինարարական ծախսումների կազմը ըստ գործունեության տեսակների	Ծախսային կրիչը
Ստորաբաժանումների կառավարում(օժանդակ արտադրություններ)	Աշխատանքային ծախսումներ	Մարդ-ժամեր
Սարքավորումների սպասարկում	Սարքավորումների մաշվածություն, օժանդակ նյութերի, աշխատանքի վճարման և էլեկտրաէներգիայի ծախսումներ	Մեքենա-ժամեր
Սարքավորումների գործարկում	Նյութական և աշխատանքային ծախսումներ	Գործարկման ժամաքանակը
Սարքավորումների ընթացիկ վերանորոգում	Պահեստամասերի, աշխատավարձի և վերանորոգման արտադրամասի ծախսումներ	Վերանորոգման ժամերը
Տրանսպորտային սպասարկում	Տրանսպորտային միջոցների մաշվածությունը, նյութական, աշխատանքային, այլ կազմակերպություններից ստացված ծառայությունների գծով ծախսերը	Պատվերների քանակը
Ստորաբաժանումների տեխնիկական սպասարկում	Ենթերի մաշվածությունը, նյութական, աշխատանքային, այլ կազմակերպություններից ստացված ծառայությունների գծով ծախսերը	Պատվերների ինքնարժեքը ընդհանուր բազայով
Աշխատանքի անվտանգության ծախսումներ	Նյութական, աշխատանքային ծախսումների, հատուկ համազգեստի գծով ծախսերը	Աշխատակիցների քանակը
Շինարարական կորուստներ	Շինարարական և այլ նյութերի փչացումներ	Շինմոնտաժային աշխատանքների ինքնարժեքին ուղղակի վերագրումը

Աղբյուրը: Կազմվել է մասնագիտական գրականության և ՀՀ-ում շինմոնտաժային աշխատանքեր կատարող կազմակերպություններում կիրառվող մոտեցումների հիման վրա:

Գործնականում պատվերային մեթոդով ԸԳՏ ծախսերի հաշվառման մեթոդի ինտեգրմամբ անուղղակի ծախսումների բաշխման գործընթացում շինարարական մեքենաների և մեխանիզմների պահպանության և շահագործման ծախսերի բաշխումը կարելի է կատարել հետևյալ ձևով: Նախ ծախսերը խմբավորվում են ըստ գործառնությունների, այնուհետև կիրառելով ծախսային կրիչների առաջարկվող համակարգը, կազմակերպության ծախսերը բաշխվում են

երկու պատվերների(մեր կողմից երկու օբյեկտ է դիտարկվել)՝ շինարարության օբյեկտների միջև (աղյուսակ 3): (Ընդ որում կոնկրետ շինարարության օբյեկտի գծով ըստ յուրաքանչյուր գործառնության ծախսերի մեծությունը որոշվում է ծախսային կրիչի միավորի ծախսային դրույքաչափը (այուն 7) բազմապատկելով յուրաքանչյուր օբյեկտին բաժին ընկնող ծախսային կրիչի մեծությամբ(այուն 2, 3)):

Աղյուսակ 3. Մեքենաների և սարքավորումների պահպանման և շահագործման ծախսումների բաշխումը կալկուլյացիայի օբյեկտներին

Ծախսերը ըստ գործառնության	Ծախսային կրիչները				Ծախսերի հանրագումարը	Ծախսերի բաշխումը, հազ. դրամ		
	Օբյեկտ 1	Օբյեկտ 2	Կրիչի չափումը	Ընդամենը կրիչներ		Ծախսի դրույքաչափ, 6/5, միավոր	Օբյեկտ 1-ի վրա ծախսումներ (2x7)	Օբյեկտ 2-ի վրա ծախսումներ (3x7)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Ստորաբաժանումների	503,76	227,64	Մարդ-ժամեր	731,4	254,52	0.348	175,3	79,4

կառավարում								
Սարքավորումների սպասարկում	172,44	38,28	Մեքենա-ժամեր	210,72	282,72	1.341	231,24	51,54
Սարքավումների գործարկում	102,84	80,28	Գործարկումների ժամերի քանակը	183,12	153,96	0.84	86,38	67,69
Սարքավորումների ընթացիկ նորոգումներ	164,0	95,88	Վերանորոգման ժամերը	259,88	285,12	1.097	179,9	105,38
Տրանսպորտային սպասարկում	93	15	Պատվերների քանակը	108	665,16	6,15	571,95	92,45
Ստորաբաժանումների տեխնիկական սպասարկումը	0.88	0.12	Պատվերների հնարավոր ընդհանուր բազայով	1.0	828,48	828,48	729	99,61
Աշխատանքի անվտանգության ծախսումներ	22	6.0	Աշխատակիցների քանակը	28.0	63,72	2,27	49,94	13.82
Ընդամենը	-	-	-	-	2533,6	-	2023,71	509,89

Աղբյուրը: Կազմել է հեղինակը:

Շինարարական մեքենաների և մեխանիզմների շահագործման և պահպանության ծախսերի բաշխումը երկու օբյեկտների միջև ԸԳՏ ծախսերի հաշվառման մեթոդով, հնարավորություն է տալիս տարրորշել ծախսերի կազմը ըստ պատասխանատվության կենտրոնների, ստանալ առանձին ստորաբաժանումների և գործունեության տեսակներին վերաբերող կառավարչական որոշումների կայացման համար առավել արժանահավատ տեղեկատվություն:

Գործող հաշվային պլանի [1] 813 «Անուղղակի արտադրական ծախսումներ» հաշվի կազմակերպություններում անալիտիկ հաշվառման

տեղեկագրի ուսումնասիրությունը վկայում է այն մասին, որ անուղղակի ծախսումների կազմում կարելի է առանձնացնել մի քանի խմբեր, որոնք ըստ համասեռության հատկանիշի կմիավորեն մանրամասնեցված ծախսային հոդվածները: Դրանց են վերաբերում վարչական և կառավարչական անձնակազմի, շինարարության մեջ ներգրավված աշխատակիցների սպասարկման, շինարարության օբյեկտներում աշխատանքի կազմակերպման, անվտանգության հետ կապված ծախսումները: Կապալառու կազմակերպության անուղղակի ծախսումների կառուցվածքը ներկայացված է աղյուսակ 4-ում:

Աղյուսակ 4. Կապալառու շինարարական կազմակերպությունում անուղղակի ծախսումների կազմը

Անուղղակի ծախսումները				
Վարչական և կառավարչական անձնակազմի ծախսեր	Շինարարական օբյեկտում աշխատանքների կազմակերպման ծախսեր	Շինարարության մեջ ներգրավված աշխատակիցներին սպասարկման ծախսեր	Շենքերի և սարքավորումների վերանորոգման և սպասարկման ծախսեր	Պահպանության ծախսեր
↓ ↓ ↓ ↓ ↓				
Վարչական և կառավարչական անձնակազմի աշխատանքի վճարման ծախսեր	Գեոդեզիական աշխատանքների գծով ծախսեր	Կադրերի նախապատրաստման և պատրաստման գծով ծախսեր	Ընդհանուր տնտեսական նշանակության շենքերի մաշվածություն	Շինարարության օբյեկտի ներքին և արտաքին պահպանության ծախսեր
Հաշվողական տեխնիկայի պահպանման և շահագործման	Աշխատանքների կատարման	Աշխատանքի անվտանգության	Արտադրության միջոցների,	Տեխնիկայի անվտանգության

ծախսեր	նախագծման ծախսերը	ն գծով ծախսեր	սարքավորումների և որպես հիմնական միջոց դասակարգված բոլոր ակտիվների վերանորոգման գծով ծախսեր	ն ապահովման հետ կապված ծախսեր
Գործուղման ծախսեր	Նորմատիվային աշխատանքների գծով ծախսեր	Մանիտարահիգենիկ և կենցաղային պայմանների ապահովման ծախսեր	Բոլոր ժամանակավոր կառույցների, միջոցների նորոգման գծով ծախսեր	Էկոլոգիական ծախսեր
Ծառայողական տրանսպորտային միջոցների պահպանության և շահագործման ծախսումներ	Գույքի նորոգման ծախսեր	Աշխատակիցներին համազգեստներով ապահովման գծով ծախսեր	Ընդհանուր նշանակության հիմնական միջոցների պահպանության գծով ծախսերը	Հակահրդեհային անվտանգության ծախսեր
Ծառայողական այցելությունների գծով ծախսեր	Լավարկման և ռացիոնալացման գծով ծախսեր	Աշխատակիցներին մինչև շինարարության օբյեկտ հասցնելու տրանսպորտային ծախսերը	Արտադրական նշանակության ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիան	Տրանսպորտային միջոցների կայանման և պահպանման ծախսեր
Ծառայողական թեթև մարդատար մեքենաների սպասարկման գծով ծախսեր	Շինարարության օբյեկտների հանձնման և շահագործման ը նախապատրաստման ծախսերը	Շինարարության մեջ ներգրավված աշխատակիցների բժշկական սպասարկման և հոսպիտալացման ծախսեր		Շինարարության օբյեկտի նյութական արժեքների տարեկան գույքագրման անցկացման ծախսեր
Խորհրդատվական և այլ ծառայությունների ստացման գծով ծախսեր	Կառուցվածքային ստորաբաժանումների վերատեղադրման գծով ծախսեր	Ստորաբաժանումների և աշխատակիցների կապի գծով ծախսերը		Հատուկ անվտանգության սարքավորումների տեղադրման ծախսեր
Հեռախոսի և հեռահաղորդակցության ծախսեր	Արտադարակն լաբորատորիաների պահպանման ծախսեր			

Աղբյուրը: Կազմել է հեղինակը:

Ըստ գործունեության տեսակի ծախսերի հաշվառման մեթոդով անուղղակի ծախսումների, ինչպես նաև մեքենաների և սարքավորումների պահպանության և շահագործման ծախսերի բաշխումը նպատակահարմար չէ, վերևում արդեն ներկայացված պատճառով, այս

պատճառով, որոշվում են ծախսային կրիչները ըստ պատասխանատվության կենտրոնների՝ պայմանավորված շինարարական կազմակերպության կազմակերպական կառուցվածքով: Այսինքն անուղղակի ծախսումները պետք է հավաքագրել ըստ գործող ստորաբաժանումների,

բաժինների: Այն դեպքերում, որտեղ ոչ արտադրական անուղղակի ծախսումները հնարավոր չէ վերագրել պատվերին, կարելի է կիրառել պակաս հիմնավոր բաշխման բազաներ (մարդ-ժամեր, ընդհանուր շինարարական ծախսումներ, ուղղակի ծախսումներ, շինարարության մեջ ներգրավված աշխատակիցների հիմնական աշխատավարձը, նյութերի ուղղակի ծախսը,

մշակման արժեքը, հասույթը, աշխատակիցների քանակը, շինարարական աշխատանքների կատարման որակի վերահսկողության ստուգումների քանակը և այլն):

Ընդհանուր տնտեսական ծախսումների ծախսային կրիչները, որոշված ըստ շինարարության պատասխանատվության կենտրոնների ներկայացված է աղյուսակ 5-ում:

Աղյուսակ 5. Ընդհանուր տնտեսական ծախսումների կրիչները

Ֆինանսական պատասխանատվության կենտրոններ	Ծախսային կրիչները/ծախսերի դրայվերը/
Վարչատնտեսական ստորաբաժանում	Մարդ-ժամեր
Պլանավորման-ֆինանսական ստորաբաժանում	Գործառնության տևողությունը
Օժանդակ արտադրություն	Մարդ-ժամեր
Հաշվապահություն	Մարդ-ժամեր
Կադրերի բաժին	Աշխատակիցների թիվը
Նյութական պահեստներ	Օգտագործվող տարածքը
Մատակարարումների բաժին	Շինանյութերի ձեռքբերման արժեքը
Տեխնիկական վերահսկողության բաժին	Ստուգումների տևողությունը

Աղբյուրը: Կազմել է հեղինակը:

Անուղղակի ծախսումների բաշխումը երկու շինարարական օբյեկտների միջև կատարվել է աղյուսակ 6-ում:

Աղյուսակ 6. Անուղղակի ծախսումների բաշխումը արժեհաշվարկի օբյեկտներին

Ծախսերը ըստ գործառնության	Ծախսային կրիչները				Ծախսերի հանրագումարը	Ծախսերի բաշխումը, հազ. դրամ		
	Օբյեկտ 1	Օբյեկտ 2	Կրիչի չափումը	Ընդամենը կրիչներ		Ծախսի դրույք աչափ, 6/5, միավոր	Օբյեկտ 1-ի վրա ծախսումներ (2x7)	Օբյեկտ 2-ի վրա ծախսումներ (3x7)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Վարչատնտեսական ստորաբաժանում	392,4	260,9	Մարդ-ժամեր	653,3	134,7	0,206	80,9	53,8
Պլանավորման-ֆինանսական ստորաբաժանում	0,75	0,25	Գործառնության տևողությունը	1,0	76,1	76,1	57,1	19,0
Օժանդակ արտադրություն	610,0	104,9	Մարդ-ժամեր	714,9	1320,7	1,847	1126,7	194,0
Հաշվապահություն	243,8	124,1	Մարդ-ժամեր	367,9	112,3	0,305	74,4	37,9
Կադրերի բաժին	17,7	5,9	Աշխատակիցների թիվը	23,6	136,4	5,683	102,3	34,1
Նյութական պահեստներ	549,7	94,9	Օգտագործվող տարածքը	644,6	1115,8	1,730	951,5	164,3
Մատակարարումների բաժին	49155,9	15166,6	Շինանյութերի ձեռքբերման արժեքը	64322,5	2428,7	0,038	1867,9	560,8
Տեխնիկական վերահսկողության բաժին	24,9	7,0	Ստուգումների տևողությունը	31,9	28,7	0,897	22,4	6,3
Ընդամենը	-	-	-	-	5353,4	-	4283,3	1070,2

Աղբյուրը: Կազմել է հեղինակը:

Ծախսային կրիչների համակարգը որոշելիս պետք է հաշվի առնել, որ դրանց մեծ քանակների օգտագործումը պարտադիր չէ որ դրական արդյունքներ բերի, քանի որ մեծանում են մեթոդի ներդրման վրա կատարվող ծախսերը, նվազում է կալույցավոր շինարարության օբյեկտին ծախսային կրիչի սերտ կապի առկայության երաշխիքը: Այդ պատճառով, մեր կողմից առաջարկվող կրիչները ընդհանրացվել են ըստ գործունեության տեսակների և միավորվել են առանձին խմբերում: Մյուս կողմից, ընդհանրացված անուղղակի ծախսումների առկայությունը կարող է նվազեցնել հաշվարկների ճշգրտությունը, քանի որ գործունեության յուրաքանչյուր տեսակ, որի շրջանակներում հավաքագրվում են այս ծախսումները, որպես կանոն մեկ

ծախսային կրիչով են ներկայացվում: Ըստ տարբեր գործունեության տեսակների հավաքագրված ընդամենը անուղղակի ծախսումների մեծության վրա ազդում են արդեն մի քանի ծախսային կրիչներ: հետևաբար, խնդիր է առաջանում կապված ընդհանրացված անուղղակի ծախսումների համար ծախսային մեկ կրիչի ընտրության հետ:

Անուղղակի ծախսումների բաշխումից հետո որոշվում է կալույցավոր շինարարական օբյեկտի փաստացի ինքնարժեքը՝ ԸԳՏ ծախսերի հաշվառման մեթոդի տարրերի կիրառմամբ: Մեր կողմից դիտարկվող դեպքում որոշվել է երկու կառուցվող օբյեկտների ինքնարժեքները (տես աղյուսակ 7):

Աղյուսակ 7. Շինարարական աշխատանքների փաստացի ինքնարժեքի հաշվարկը

Շինարարական օբյեկտներ (պատվերներ)	Ուղղակի ծախսումներ, ընդամենը, հազ. դրամ	Անուղղակի ծախսումների բաշխումը ԸԳՏ մեթոդով		Աշխատանքների փաստացի ինքնարժեք
		Շինարարական մեքենաների և մեխանիզմների պահպանման և շահագործման ծախսումներ	Անուղղակի ծախսումներ	
Օբյեկտ 1	8742,48	2023,71	4283,2	15049,39
Օբյեկտ 2	7689,6	509,89	1070,2	9269,69
Ընդամենը	16432,08	2533,6	5353,4	24320,08

Աղբյուրը: Կազմել է հեղինակը:

Եզրակացություն: Այսպիսով, ըստ գործունեության տեսակի ծախսերի հաշվառման համակարգի ներդրման հիմնական նպատակներից մեկը արտադրանքի ինքնարժեքի կամ գործունեության կոնկրետ տեսակի կամ շուկայի հատվածի ծախսերի մասին առավելագույն ճշգրտությամբ տեղեկատվության ստացումն է: Կատարված շինարարական աշխատանքների ծախսերի խմբավորումները, դրանց բաշխումը ծախսային կրիչներին համապատասխան հնարավորություն են տալիս արժեհաշվարկի ընտրված օբյեկտների համար առավել արժանահավատորեն ձևավորել կատարված աշխատանքների փաստացի ինքնարժեքը:

Ըստ պատասխանատվության կենտրոնների և առաջացման վայրի ծախսային կրիչներով ծախսումների բաշխումը հնարավորություն է տալիս ամբողջությամբ օգտագործել կառավարչական հաշվառման համակարգում ձևավորվող տեղեկատվությունը:

Այսպիսով, ըստ գործունեության տեսակի ծախսերի հաշվառման մեթոդի կիրառումը կազմակերպություններին թույլ կտա կատարելագործել արտադրական գործընթացը, ճշգրտորեն տարրորոշել շուկայի շահութաբեր հատվածները, առավելությամբ կապահովի ռազմավարության օգտագործման ժամանակ՝ ինչպես նաև

գործունեության բազմազանեցման հարցում: Առաջարկվող մոտեցման թերություն կարող է համարվել հաշվային գործընթացների առաջին հայացքից թվացող «բարդացումը» և արժեհաշվարկի աշխատատարության մեծացումը, ինչը միայն սկզբնական, ներդրման փուլում կնկատվի: Ժամանակակից տեղեկատվական համակարգերի հնարավորությունները թույլ են տալիս հաշվային գործընթացները արդյունավետ իրականացնել, և կառավարչական հաշվառման և ինքնարժեքի ավտոմատացման շնորհիվ հարցը կլուծվի:

Ծախսումների առաջարկվող խմբավորումների և ըստ գործունեության տեսակի ինքնարժեքի արժեհաշվարկի մոտեցման՝ ՀՀ շինմոնտաժային աշխատանքներ կատարող կազմակերպություններում կիրառման առավելությունն արտացոլվում է մասնավորապես դրա՝ որպես ռազմավարական կառավարման գործիք կիրառելու հնարավորության մեջ: Առանձին գործառնությունների կտրվածքով ծախսերի մասին տեղեկատվության կառավարումը նոր հնարավորություններ կապահովի ծախսերի արդյունավետ պլանավորման և վերահսկողության համար, և վերջին հաշվով դրանց կրճատման համար:

Օգտագործված գրականության ցանկ

1. ՀՀ Ֆինանսների նախարարի 17.04.2012 թ. թիվ 353-Ն հրամանը «Կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանը և դրա կիրառման հրահանգը» հաստատելու և ՀՀ Ֆինանսների և Էկոնոմիկայի նախարարի 2000 թվականի դեկտեմբերի 29-ի թիվ 319 հրամանն ուժը կորցրած ճանաչելու մասին,
2. Հայաստանի վիճակագրական տարեգիրք, 2023, <https://armstat.am/file/doc/99541113.pdf>
3. **Գրիգորյան Լ., Ճուղուրյան Ա.**, Կառավարչական հաշվառում, ուսումնական ձեռնարկ: - Երևան, 2022.
4. **Вахрушина М. А., Сидорова М. И., Борисова Л. И.**, Стратегический управленческий учет : учебник / КНОРУС, 2023. – 184 с.
5. **Каверина О. Д.**, Управленческий учет, учебник и практикум для вузов, 4-е издание, перераб. и доп.- Москва: Издательство Юрайт, 2024. – 428 с.
6. **Касумов К. Т.**, Особенности управленческого учёта в строительных организациях. // Экономика и управление «Молодой учёный» . № 13 (147) . Март 2017 г., стр. 294-298
7. **Drury C.**, Management and cost accounting, 11th edition, (2021). Cengage. – 898 p.
8. **Samanta, Pradeepta.** (2019). Application of Activity-Based Costing in Construction Sector: A Study in Indian Context.
9. **Zhang, Rong & Li, Jian-Li.** (2020). The application of activity-based costing in the cost calculation of thermal-power enterprise. Thermal Science. 25. 254-254. 10.2298/TSCI200525254Z

Сдана/Հանձնվել է՝ 16.07.2024

Рецензирована/Գրախոսվել է՝ 23.07.2024

Принята/Ընդունվել է՝ 30.07.2024