

ՀՀ ԿՐԹՈՒԹՅԱՆ, ԳԻՏՈՒԹՅԱՆ, ՄՇԱԿՈՒՅԹԻ ԵՎ
ՍՊՈՐՏԻ ՆԱԽԱՐԱՐՈՒԹՅՈՒՆ

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՊԵՏԱԿԱՆ ՏՆՏԵՍԱԳԻՏԱԿԱՆ ՀԱՄԱԼՍԱՐԱՆ

Գևորգ Հովհիկի Մարտիրոսյան

Ռազմավարական հաշվառման ներդրման հիմնախնդիրները ՀՀ
սննդարդյունաբերության ոլորտում

Ը.00.03. - «Ֆինանսներ, հաշվապահական հաշվառում»
մասնագիտությամբ տնտեսագիտության թեկնածուի գիտական
աստիճանի հայցման ատենախոսության

ՍԵՂՄԱԳԻՐ

ԵՐԵՎԱՆ 2023

Ատենախոսության թեման հաստատվել է Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանում:

Գիտական ղեկավար՝ **Տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր՝**
Արմեն Գևորգի ճուղուրյան

Պաշտոնական ընդդիմախոսներ՝ **Տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր՝**
Լիանա Հայկազի Գրիգորյան

Տնտեսագիտության թեկնածու՝
Սողոմոն Ռաֆայելի Միրզոյան

Առաջադար կազմակերպություն՝ **ՀՀ ԳԱԱ Մ. Քոթանյանի անվան**
տնտեսագիտության ինստիտուտ

Ատենախոսության պաշտպանությունը կայանալու է 2023 թվականի սեպտեմբերի 14-ին ժամը 14:00-ին Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանում գործող ՀՀ ԲՈԿ-ի տնտեսագիտության թիվ 014 մասնագիտական խորհրդում:

Հասցե՝ 0025, Երևան, Մ. Նալբանդյան փող. 128:

Ատենախոսությանը կարելի է ծանոթանալ Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանի գրադարանում:

Սեղմագիրն առաքված է 2023թ. հուլիսի 10-ին:

014 մասնագիտական խորհրդի
գիտական քարտուղար,
տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր՝



S. U. Մարտիրոսյան

ԱՏԵՆԱԽՈՍՈՒԹՅԱՆ ԸՆԴՀԱՆՈՒՐ ԲՆՈՒԹԱԳԻՐԸ

Հեղազոտության թեմայի արդիականությունը

Հաշվապահական հաշվառման հաշվետվությունների տեղեկատվական հիմնավորվածությունն ու թափանցիկությունը միշտ էլ համարվել են գործարարության մշակույթի անկյունաքարերից մեկը: Արդեն տևական ժամանակ է, ինչ հաշվապահական հաշվառման տեղեկատվությունը իր շոշափելի շրջանակով դադարել է առևտրային գաղտնիք համարվելուց և իրենից հանրային հետաքրքրություն է ներկայացնում: Հատկապես դա առավել ցայտուն դրսևորվեց նախորդ դարաշրջանի կեսերին, երբ պահանջ դրվեց մշակելու ֆինանսական հաշվառման հաշվապահական ստանդարտներ, որոնցով կազմվում և առ այսօր ձևավորվում ու հրատարակվում են ֆինանսական հաշվառման հաշվետվություններ, որոնց հիման վրա էլ կազմակերպությունների արտաքին օգտատերերը կայացնում են կառավարչական որոշումներ:

Սակայն, որպես կանոն, կազմակերպությունների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները օգտատերերին հիմնականում ռետրոսպեկտիվ տեղեկատվություն են տրամադրում և մեկնաբանում են անցյալ ժամանակաշրջանի տնտեսական գործունեության արդյունքները: Մյուս կողմից, ներկայումս կազմակերպությունների առջև հանրությունը հստակ պահանջ է ներկայացնում հաշվետու լինել նաև այն մարտահրավերների առջև, որոնց լուծումները բխում են ոչ միայն մասնավոր ձեռնարկատիրական, այլև հանրային շահերից: Մասնավորապես, հանրությանը հետաքրքրում է, թե տեսանելի ապագայում ռազմավարական ի՞նչ սպասումներ են ձևավորվում կազմակերպություններում, ի՞նչ ուղղություններով է զարգանում բիզնեսը՝ ունենալով ոչ միայն զուտ մասնավոր տնտեսական նպատակային թիրախներ, այլև բնապահպանական և սոցիալական նպատակադրումներ:

Այս առումով հրապարակվող ավանդական ֆինանսական հաշվետվությունները իրենց տեղեկատվությամբ չեն բավարարում կազմակերպության ներքին ու արտաքին շահառուներին, և պահանջ է դրվում կազմակերպելու ռազմավարական հաշվառում: Սակայն ուսումնասիրությունները ցույց են տալիս, որ գործնականում ռազմավարական հաշվառման ներդրման տեմպերը կազմակերպություններում թերևս չափազանց դանդաղ բնույթ են կրում կապված մի շարք պատճառների հետ:

Նախ և առաջ, ռազմավարական հաշվառումը դեռևս իր գործառույթներով միահյուսվում է կազմակերպություններում կիրառվող կառավարչական հաշվառման հետ և իր առջև հստակ խնդիրներ չի դնում կայուն գործարարության տեղեկատվությունը լուսաբանելու ուղղությամբ: Բացի այդ, տեսաբանների կողմից նաև ավարտուն տեսքով չի ներկայացվում ռազմավարական հաշվառման

մեթոդաբանությունը: Հատկապես, իրենց լուծումները չեն ստանում ռազմավարական հաշվառման և ֆինանսական հաշվառման հաշվետվողականության ինտեգրման խնդիրները, որպեսզի հաշվապահական տեղեկատվությունը օգտագործողներին հասկանալի դառնա թե ինչպես են կազմակերպության գործարարության ոլորտում հնարավորություններ ընձեռնվում քննապահպանական ռիսկերի հաղթահարման և որակյալ մարդկային կապիտալի ձևավորման, այնպես էլ գործարար կապերում փոխվստահության ամրապնդման և սոցիալական կապիտալի ավելացման առումով:

Թվարկած հարցերի պատասխանները գտնվում են կազմակերպություններում իրականացվող ռազմավարական հաշվառման տեղեկատվական տիրույթում, երբ գործում է տնտեսավարման կայուն զարգացման հաշվապահական համակարգ և հրատարակվում են ֆինանսական ու ոչ ֆինանսական ինտեգրված հաշվետվություններ: Ընդ որում, ներկայումս հաշվապահական միջազգային ֆեդերացիայի կողմից խնդիր է դրվում մշակելու կազմակերպությունների կայուն զարգացումը արտացոլող հաշվետվողականության ստանդարտներ, որով հնարավորություն կստեղծվի համակցելու ֆինանսական ու ոչ ֆինանսական տեղեկատվական հոսքերը և հրատարակելու ինտեգրված հաշվետվություններ: Այս հարցում իր խոսուն դերակատարումը կարող է ունենալ ռազմավարական հաշվառումը, որը հնարավորություն ունի կիրառելու առանձնահատուկ գործիքակազմ, որպեսզի միասնական չափայնության և համասեռ տեղեկատվական հոսքերով ներկայացվի կազմակերպությունների ռազմավարական նպատակադրումների իրագործման արդյունքները ինչպես մասնավոր, այնպես էլ հանրային շահ հետապնդող տեղեկատվական շահառուների տեսանկյունից: Հետևաբար, կազմակերպությունների գործունեության կայուն զարգացման վերաբերյալ կառավարչական որոշումներ կայացնելիս արդիական է համարվում ռազմավարական հաշվառման տեղեկատվական ապահովվածությունը:

Ռազմավարական հաշվառման համակարգի մշակման և ներդրման տեսամեթոդաբանական հիմնախնդիրների քննարկումներն իրենց մեկնաբանություններն են ստացել ինչպես հայազգի, այնպես էլ արտասահմանցի հեղինակների կողմից: Սակայն տվյալ որոտի բարելավմանն ուղղված վերոնշյալ հիմնախնդիրները դեռևս իրենց խորքային լուծումները չեն ստացել սննդարդյունաբերության կազմակերպությունների կառավարչական և ռազմավարական հաշվառման համակարգում, ինչն էլ նախորոշել է գիտական հետազոտության նպատակը և ատենախոսության առջև դրված խնդիրները:

Հեղազոտության նպատակը և խնդիրները

Ատենախոսության նպատակն է կատարել առաջարկություններ ՀՀ սննդի արդյունաբերության կազմակերպություններում ռազմավարական հաշվառման ներդրման հիմնախնդիրների լուծման ուղղություններով:

Ելնելով հետազոտության նպատակից՝ առաջադրվել են հետևյալ խնդիրները.

- բացահայտել առանցքային գործոններ, որոնք ձևավորում են սննդարդյունաբերության ոլորտի կազմակերպությունների զարգացման ռազմավարական ուղղությունները,
- բացահայտել ֆինանսական և ոչ ֆինանսական ցուցանիշների միջև ռեգրեսիոն փոխկապակցվածություններ, որոնք կարող են երկարաժամկետ կտրվածքով ցույց տալ այդ ցուցանիշների միջև առկա պատճառահետևանքային կապերը,
- ՀՀ սննդի արդյունաբերության կազմակերպությունների հեռանկարային նպատակադրումների կատարողականի և տնտեսական գործունեության կայուն զարգացման արդյունքների հիման վրա մշակել ռազմավարական հաշվառման ներդրման հայեցակարգ,
- առաջարկել ռազմավարական հաշվառման հատուկ հաշիվներ և կրկնակի գրանցմամբ համապատասխան հաշվապահական թղթակցություններ՝ ՀՀ սննդի արդյունաբերության կազմակերպությունների գործունեության կայուն զարգացման հաշվապահական հաշվառում իրականացնելու նպատակով,
- առաջարկել «բնապահպանություն-սոցիալական վստահություն-կառավարում» (ESG) շրջայով հաշվետվողականության կառուցակարգ,
- կազմակերպությունների գործունեության ֆինանսական և ոչ ֆինանսական տեղեկատվության համադրման դաշտի ձևավորումով առաջարկել գործարարության հավելյալ արժեքի չափելիության և ռազմավարական հաշվառման կառուցակարգ,
- ռազմավարական հաշվառման տեղեկատվական համակարգի հիման վրա առաջարկել կազմակերպությունների կայուն զարգացումը բնութագրող որակական ցուցանիշներ և դրանք օգտագործել կառավարչական որոշումները իրականացնելիս:

Հեղազոտության ուսումնասիրության օբյեկտը և առարկան

Հետազոտության մեջ ուսումնասիրության օբյեկտ է հանդիսացել ՀՀ սննդի արդյունաբերության ոլորտը ռազմավարական հաշվառման գործընթացի իրականացման հետ հանդերձ: Հետազոտության առարկան ռազմավարական հաշվառման հիմնախնդիրներն են:

Հեղափոխության հիմնական արդյունքը և գիտական նորույթը

Հետազոտության գիտական նորույթը ՀՀ սննդարդյունաբերության կազմակերպություններում ռազմավարական հաշվառման ներդրման գծով առաջարկությունների ներկայացումն է: Մասնավորապես.

- ՀՀ սննդարդյունաբերության կազմակերպությունների ֆինանսական արդյունքների և սպառողների եկամուտների փոխկապակցված ուսումնասիրությունների հիման վրա ձևավորվել են ոլորտի զարգացման ռազմավարական ուղղությունները և տրվել են կանխատեսող ռեզրեսիոն գնահատումներ,
- մշակվել է կազմակերպություններում ռազմավարական հաշվառման ներդրման հայեցակարգ՝ հիմնված հեռանկարային նպատակադրումների կատարողականի վերահսկողության և տնտեսական գործունեության կայուն զարգացման գնահատման արդյունքների վրա, որը հնարավորություն է ստեղծում կազմակերպելու ֆինանսական և ոչ ֆինանսական ցուցանիշներով ինտեգրված հաշվետվողականություն,
- կայուն զարգացման հաշվապահական հաշվառում իրականացնելու նպատակով առաջարկվել են ռազմավարական հաշվառման հատուկ հաշիվներ և կրկնակի գրանցմամբ համապատասխան հաշվապահական թղթակցություններ, որոնցով հնարավորություն է ստեղծվում կազմակերպություններում ներդնելու և հաշվետվություններով ներկայացնելու «բնապահպանություն-սոցիալական վստահություն-կառավարում» շղթայով հաշվետվողականություն,
- կազմակերպությունների գործունեության ֆինանսական և ոչ ֆինանսական տեղեկատվության համադրման դաշտի ձևավորումով առաջարկվել է գործարարության արդյունքների չափելիության ռազմավարական հաշվառման կառուցակարգ, որով հնարավորություն է ստեղծվում կիրառելու կայուն զարգացումը բնութագրող որակական ցուցանիշներ և դրա հիման վրա կայացնելու կառավարչական որոշումներ:

Հեղափոխության արդյունքների գիտագործնական և կիրառական նշանակությունը

Ատենախոսությունը իրենից ներկայացնում է սննդարդյունաբերության կազմակերպություններում ռազմավարական հաշվառման ներդրման մեթոդական մոտեցումների տեսական և գործնական ուսումնասիրությունների հիման վրա մշակված համալիր հետազոտություն, որը ներառում է որոշակի հիմնարար առաջարկություններ՝ ուղղված կազմակերպությունների կայուն զարգացման նպատակադրումների և հաշվապահական հաշվետվողական գործառույթների բարելավմանը:

Հետազոտության արդյունքները, կատարված առաջարկությունները, մշակված մոտեցումները և մեթոդները կարող են գործնական կիրառություն գտնել «*սննդի արդյունաբերության կազմակերպություններում*» նպաստելով կազմակերպությունների ռազմավարական գործառնությունների արդյունավետության բարձրացմանը, տնտեսավարման կայուն զարգացման ու մրցունակության բարձրացմանը և նրանց կողմից իրականացվող կառավարչական որոշումների գործընթացի բարելավմանը:

Հետազոտության փորձարկումը և հրատարակումները

Հետազոտության հիմնադրույթների և գիտական արդյունքների շուրջ իրականացվել են մի շարք աշխատանքային քննարկումներ տնտեսագետ տեսաբանների հետ, ինչպես նաև կատարված հետազոտության առանձին դրույթներ քննարկվել և արժանացել են հավանության Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանի Ֆինանսական հաշվառման ամբիոնում և «Կայուն տրանսպորտային համակարգեր և ծովային լոգիստիկա» միջազգային գիտաժողովում (Բաթումի, 2023): Ատենախոսության մեջ քննարկված հարցերն ու հիմնադրույթները իրենց նախնական լուսաբանումն են ստացել հեղինակի կողմից հրատարակված 6 գիտական հոդվածներում:

Ատենախոսության կառուցածքը և ծավալը

Ատենախոսությունը շարադրված է 123 էջի վրա՝ առանց հավելվածների, և բաղկացած է ներածությունից, երեք գլխից, եզրակացություններ և առաջարկություններ բաժնից, օգտագործված գրականության ցանկից ու հավելվածներից:

Ատենախոսությունը պարունակում է 24 աղյուսակ, 18 գծապատկեր, և ներկայացված են թվով 4 հավելվածներ:

ԱՏԵՆԱԽՈՍՈՒԹՅԱՆ ՀԻՄՆԱԿԱՆ ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆԸ

Ներածությունում հիմնավորվել է թեմայի արդիականությունը, սահմանվել են հետազոտության նպատակը և խնդիրները: Ներկայացվել են հետազոտության օբյեկտը և առարկան, տեսական և տեղեկատվական հիմքերը, գիտական նորույթը և ստացված արդյունքների գիտագործնական նշանակությունը:

Ատենախոսության առաջին «*Ռազմավարական հաշվառման ներդրման անհրաժեշտությունը կազմակերպություններում*» գլխում քննարկվում են ՀՀ սննդի արդյունաբերության զարգացման միտումները, ձևավորված մարտահրավերները և ռազմավարական հաշվառման համակարգի ձևավորման ու ներդրման հիմնախնդիրները: Սննդի արդյունաբերությունը ավանդաբար դասվել է Հայաստանի Հանրապետության գերակա ճյուղերի շարքին: Վիճակագրությունը վկայում է, որ ՀՀ-ում սննդամթերքի արտադրությունը վերջին 5 տարիներին կայուն զարգացում է ապահովում՝ տարեկան միջին հաշվով ապահովելով 4-5% աճ (տե՛ս աղյուսակ 1): Սակայն մյուս կողմից անհրաժեշտ է արձանագրել, որ դեռևս մեր հանրապետությունում լուծված չեն պարենային ապահովության և ինքնաբավության առանցքային հարցերը: ՀՀ մշակող արդյունաբերության կառուցվածքում սննդամթերքի արտադրությունը կազմում է 35,8% (տե՛ս գծապատկեր 1): Այս առումով կարելի է արձանագրել, որ սննդի արդյունաբերությունը հանդիսանում է ՀՀ ժամանակակից տնտեսության ողնաշարի կարևորագույն բաղադրիչներից մեկը, որը հավելյալ արդյունք և աշխատատեղեր ստեղծելուց բացի, ապահովում է երկրի պարենային անվտանգությունն ու սոցիալ-տնտեսական կայուն զարգացումը:

Սակայն ուսումնասիրությունները ցույց են տալիս, որ դեռևս ՀՀ սննդի արդյունաբերության կազմակերպությունները չեն կիրառում ռազմավարական հաշվառում, որը կտար անհրաժեշտ տեղեկատվություն գործարարության հեռանակարային նպատակադրումների և դրանց հասանելիության աստիճանի մասին: Վերլուծության արդյունքում պարզ է դառնում, որ ռազմավարական հաշվառման ճշգրիտ մեթոդաբանության ընտրությունը կարող է ոչ միայն կարգավորել և ավելի արդյունավետ դարձնել կազմակերպության ներսում տեղի ունեցող գործընթացները, այլ նաև բացահայտել արտաքին գործոնների ազդեցությունը և դրանց հիման վրա մշակել երկարաժամկետ ռազմավարական ծրագրեր:

Ռազմավարական հաշվառման ուղղությունների և գործառույթների տեսամեթոդաբանական ուսումնասիրությունները ցույց են տալիս, որ դեռևս տեսաբանների կողմից չի ներկայացվում կոնկրետ հայեցակարգ, որը կամփոփեր հաշվառման այս տեսակի նպատակադրումների և դրանցից ակնկալվող վերջնարդյունքների շրջանակը:

Աղյուսակ 1.

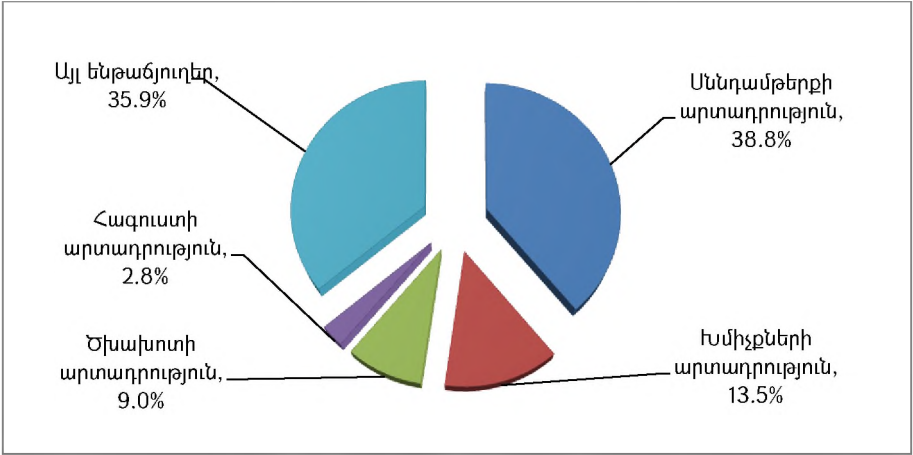
Արտադրանքի ծավալի ինդեքսներն ըստ ՀՀ մշակող արդյունաբերության գործունեության տեսակների (նախորդ տարվա նկատմամբ՝ %)¹

Մշակող արդյունաբերության ենթաճյուղեր	2017թ.	2018թ.	2019թ.	2020թ.	2021թ.
Սննդամթերքի արտադրություն	105.0	108.4	106.1	101.9	103.9
Խմիչքների արտադրություն	133.4	101.0	115.8	89.8	119.3
Ծխախոտային արտադրատեսակներ	117.8	108.9	106.8	81.8	84.7
Մանածագործություն	125.3	148.4	140.6	73.1	260.9
Հագուստի արտադրություն	135.5	140.2	119.8	105.7	127.9

Եթե, ի սկզբանե, մասնագիտական գրականությունում ռազմավարական հաշվառումը դիտարկվում էր որպես կազմակերպությունների ներքին և արտաքին մրցակցային նպատակադրումների իրագործման տեղեկատվական հաշվետվությունների ներկայացման գործիք², ապա այսօր արդեն ռազմավարական հաշվառումը դիտարկում են որպես կազմակերպությունների կայուն զարգացումը բնութագրող հաշվետվողականության կարևորագույն միջոց, որն անգամ իր կարգավորումներն է ստանում հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներով:

¹ «Հայաստանի վիճակագրական տարեգիրք» // ԱՎԾ, Երևան, 2022թ., էջ 305:

² Шалаева Л. В., “Актуальные проблемы формирования современной концепции управленческого учёта” // Журнал “Международный бухгалтерский учёт”, 2012, 16(214), сс. 16-24.



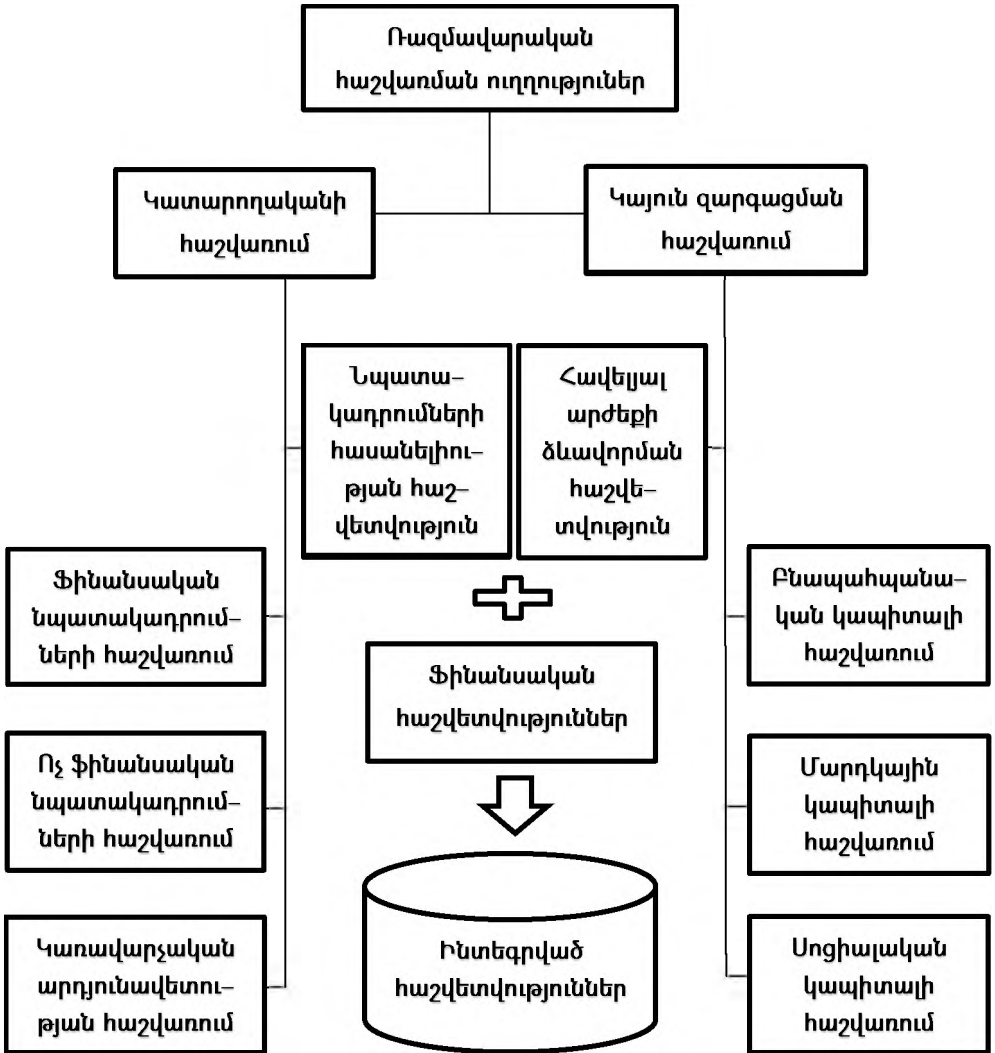
Գծապատկեր 1. Մշակող արդյունաբերության կառուցվածքը ՀՀ-ում 2021թ.-ի դրությամբ (%)³

Ատենախոսության երկրորդ «Ռազմավարական հաշվառման ներդրման մեթոդաբանական մեկնաբանումների շրջանակը» գլխում վերլուծվում են ռազմավարական հաշվառման տեղեկատվական ապահովման մոտեցումները: Մասնավորապես, ռեգրեսիոն վերլուծության են ենթարկվում ՀՀ սննդարդյունաբերության կազմակերպությունների ֆինանսական և ոչ ֆինանսական ցուցանիշների փոխառնչությունները:

ՀՀ սննդարդյունաբերության կազմակերպությունների ֆինանսական և ոչ ֆինանսական ցուցանիշների փոխառնչության մոդելային համակարգը ցույց է տալիս, որ տնային տնտեսությունների մեկ շնչի հաշվով դրամական եկամուտների աճը բարձրացնում է բնակչության կենսամակարդակը, և դրան համապատասխան կազմակերպությունների կողմից իրացման ծախսերի աճը (բնակչությանը կազմակերպության արտադրատեսակների մասին իրազեկելու տեսանկյունից) հանգեցնում է սպառման ծավալների աճի, որն էլ կնպաստի կազմակերպության հասույթի աճին: Թե՛ ռեգրեսիոն վերլուծության, թե՛ իրացումից հասույթի կանխատեսման հաշվարկները փաստում են վերը նշված ցուցանիշների փոփոխությունների փոխկապվածության առկայությունը, որն արտացոլվում է ստացված ֆունկցիոնալ կապի միջոցով.

$$Y = - 7594231.643 + 12.569 X_1 + 156664.089 X_2 \quad (1):$$

³ «Հայաստանի վիճակագրական տարեգիրք» // ԱՎԾ, Երևան, 2022թ., էջ 338:



Գծապատկեր 2. Կազմակերպություններում ռազմավարական հաշվառման կիրառման առաջարկվող կառուցակարգը⁴

⁴ Կազմել է ատենախոսը:

Իր տեղեկատվությամբ հիմնականում միտված լինելով դեպի տեսանելի ապագային առնչվող որոշումների կայացմանը՝ առաջարկվում է ռազմավարական հաշվառումը ներդնել երկու առանցքային ուղղություններով՝ կազմակերպության կառավարչական նպատակադրումների կատարողականի հաշվառում և կազմակերպության կայուն զարգացման արդյունքների հաշվառում: Ընդ որում, եթե առաջին ուղղության արդյունքները կազմակերպությունների կողմից կարող են մասամբ հանրայնացվել, քանի որ որոշակիորոն են առևտրային գաղտնիք են պարունակում, ապա ռազմավարական հաշվառման առաջարկվող երկրորդ ուղղությունը իր արդյունքներով պարզապես հանրայնացման պահանջ ունի:

Ընդ որում, կայուն զարգացման ռազմավարական հաշվառման հիմնական նպատակը հասարակությանը տեղեկատվության տրամադրումն է կազմակերպության գործունեության արդյունքում հանրային և ոչ թե մասնավոր քիզնես նկատառումներով հավելյալ արդյունքի ստեղծման գծով, որն էլ իրագործվում է այդ ուղղությամբ վարվող հաշվառման կողմից տրամադրվող հաշվետվությունում (տե՛ս գծապատկեր 2):

«Սննդարդյունաբերության կազմակերպություններում ռազմավարական հաշվառման կիրառման հայեցակարգը ձևավորելիս առաջարկվում է ցուցաբերել հետևյալ մոտեցումները.

Առաջին՝ հստակ ներկայացնել այն ոլորտները, որոնք խմբավորվում են ըստ կառավարչական նպատակադրումների կատարողականի և կայուն զարգացման ուղղությունների՝ ընդգրկելով գործարարության ֆինանսական և ոչ ֆինանսական արդյունքները:

Երկրորդ՝ յուրաքանչյուր ոլորտում ռազմավարական հաշվառումը կազմակերպել տարբերակված մեթոդաբանությամբ՝ հաշվի առնելով հաշվառման սուբյեկտի առանձնահատկությունները, սակայն պահպանելով նպատակների հասնելու և գործարարության կայուն զարգացման առանցքային ցուցանիշների ընդգրկումը հաշվապահական հաշվառման համակարգում:

Երրորդ՝ ֆինանսական և ոչ ֆինանսական տեղեկատվության ներկայացումը համարել ինտեգրված հաշվետվությունների կազմման հիմք և ռազմավարական հաշվառման արդյունքները դարձնել հրապարակային՝ դրանով իսկ բավարարելով տեղեկատվության ներքին և արտաքին շահառուների պահանջմունքները մասնավոր ու հանրային սպասումների տեսանկյունից:

Առենախոսության երրորդ «Ռազմավարական հաշվառման համակարգը կազմակերպությունների կայուն զարգացման համատեքստում» գլխում քննարկվում են ֆինանսական և ոչ ֆինանսական ցուցանիշներով համակցված հաշվետվությունների ներկայացման մեթոդաբանական խնդիրները և դրանց լուծումներով կայուն զարգացմանն ուղղված կառավարչական որոշումներին առնչվող մոտեցումները:

Ֆինանսական տեղեկատվության և կայուն զարգացման համակցմանն ուղղված միջազգային ստանդարտները ներկայացնում են այն կարևոր բացահայտումների շրջանակը, որոնք պետք է հրապարակվեն կազմակերպությունների տարեկան հաշվետվություններում⁵: Սակայն դրան զուգահեռ չեն ներկայացվում այն մեթոդաբանական մոտեցումները, որոնք թույլ կտան քանակական առումով համադրելի դարձնելու ֆինանսական և ոչ ֆինանսական ցուցանիշները: Թերևս, մասնագիտական գրականությունում կայուն զարգացման նպատակով օգտագործվող ռեսուրսային կապիտալի օգտագործման արդյունքները առաջարկվում է չափել կատարողականի առանցքային ցուցանիշներով (KPI), սակայն միևնույն է, համակցված հաշվետվություններում այդ ցուցանիշները իրենց արժեքային մեծություններով պարզապես չեն ինտեգրվում ավանդական ֆինանսական ցուցանիշների հետ, առավել ևս, հաշվառման չեն ենթարկվում: Սակայն մյուս կողմից համակցված հաշվետվությունները կազմվում են հաշվապահական հաշվառման շրջանակում և կարգավորվում են ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներով՝ IFRS-S (sustainability) շարքով⁶, որն իր հերթին ենթադրում է ֆինանսական և ոչ ֆինանսական տեղեկատվության միասնական և համակարգային հաշվառում:

Կիրառելով կայուն զարգացմանը հասցեագրվող ռեսուրսների և դրանցից ակնկալվող արդյունքների հաշվեկշռային կապերը՝ հնարավորություն է ստեղծվում կրկնակի գրանցմամբ դրանք փոխկապակցելու և համակարգված ներկայացնելու: Հետևաբար, եթե գործարարության մեջ ներգրավված ռեսուրսները կնպաստեն կազմակերպության կողմից նոր արժեքի ստեղծմանը, ապա կձևակերպվի հաշվապահական թղթակցություն.

***Դր Գործարարության կայուն զարգացմանն ուղղված
ակտիվներ***

***Կր Կազմակերպության կայուն զարգացմանը
սպասարկող կապիտալ***

Օգտագործելով կազմակերպությունների կայուն զարգացման
նազմավարական հաշվառման ֆինանսական և ոչ ֆինանսական

⁵ Demir M., Min M., “Consistencies and discrepancies in corporate social responsibility reporting in the pharmaceutical industry” // “Sustainability Accounting, Management and Policy” Journal, “Emerald Group Publishing Limited” Publisher, 2019, 10(2), pp. 333-364.

⁶ “International sustainability standards board”. Դիտման աղբյուր՝ <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/>:

տեղեկատվությունը՝ առաջարկվում են մի շարք որակական ցուցանիշներ (տե՛ս աղյուսակ 2), որոնք օգտագործվում են հեռանկարային զարգացմանն ուղղված կառավարչական որոշումներում:

Աղյուսակ 2

Ռազմավարական հաշվառման տեղեկատվության գնահատման կազմակերպությունների կայուն զարգացման առաջարկող ցուցանիշներ⁷

Անվանումը	Նշանակում	Ցուցանիշի հաշվարկ
Կայուն զարգացման կապիտալի տեսակարար կշիռը Համընդհանուր կապիտալում	$Կ_1$	Կայուն զարգացման կապիտալ/ Համընդհանուր կապիտալ
Բնապահպանական կապիտալի տեսակարար կշիռը Համընդհանուր կապիտալում	$Կ_2$	Բնապահպանական կապիտալx100/Համընդհանուր կապիտալ
Մարդկային կապիտալի տեսակարար կշիռը Համընդհանուր կապիտալում	$Կ_3$	Մարդկային կապիտալx100/Համընդհանուր կապիտալ
Սոցիալական կապիտալի տեսակարար կշիռը Համընդհանուր կապիտալում	$Կ_4$	Սոցիալական կապիտալ x 100/Համընդհանուր կապիտալ
Բնապահպանական ռեսուրսների տեսակարար կշիռը Կայուն զարգացման ակտիվներում	$Ռ_1$	Բնապահպանական ռեսուրսներ x 100/ Կայուն զարգացման ակտիվներ
Աշխատանքային ռեսուրսների տեսակարար կշիռը Կայուն զարգացման ակտիվներում	$Ռ_2$	Աշխատանքային ռեսուրսներ x 100/ Կայուն զարգացման ակտիվներ
Սոցիալական ռեսուրսների տեսակարար կշիռը Կայուն զարգացման ակտիվներում	$Ռ_3$	Սոցիալական ռեսուրսներ x 100/ Կայուն զարգացման ակտիվներ

Առաջարկվող ֆինանսական և ոչ ֆինանսական ցուցանիշների ռազմավարական հաշվառման համակցված հաշվետվությունների միջոցով օգտատերերին ներկայացվում են բացահայտումներ թե ի՞նչ գործոնների հաշվին են նվազել կազմակերպությունների բնապահպանական, սոցիալական կամ մարդկային կապիտալը, որո՞նք են այն հնարավորությունները, որոնց կիրառման պարագայում սննդարդյունաբերության կազմակերպությունները միջնաժամկետ

⁷ Կազմել է ատենախոսը:

կամ երկարաժամկետ կտրվածքով կմեծացնեն իրենց կարողությունները որակյալ աշխատուժի ներգրավման, գործընկերային վստահության մակարդակի բարձրացման ուղղություններով: Ընդ որում, այս պարագայում տրվում են և՛ քանակական, և՛ որակական գնահատումներ կազմակերպության արժեքի առումով՝ կատարելով նաև սցենարային վերլուծություններ:

Եզրակացություններ և առաջարկություններ բաժնում ներկայացվել են հետազոտության հիմնական արդյունքները:

1. Սննդամթերքի արտադրության ոլորտը հանդես է գալիս որոշակի առանձնահատկություններով, որոնք պետք է հաշվի առնել ոլորտի ռազմավարական զարգացումների հնարավորությունները գնահատելիս: Նախ և առաջ, ոլորտը անմիջականորեն կախվածություն ունի գյուղատնտեսությունից, և ագրարային հատվածում արձանագրվող անհաջողությունները ուղղակիորեն թողարկման ռիսկեր են ձևավորում սննդարդյունաբերությունում: Բացի այդ, սննդարդյունաբերության արտադրանքը զբաղեցնում է քաղաքացիների սպառողական առաջնային զամբյուղի գերակշիռ մասը՝ ավելի քան 65%, և ազգաբնակչության սոցիալական վիճակի տատանումները բարձր զգայնություն են ցուցաբերում սննդարդյունաբերության մեջ: Եվ վերջապես, ՀՀ սննդարդյունաբերության շուկան գերհագեցած է թողարկող կազմակերպություններով, որոնց միջև մրցակցային պայքարը առաջացնում է բնապահպանական, կառավարչական և սոցիալական խնդիրներ, որոնց լուծումները ոչ միայն նեղ տնտեսական կորպորատիվ, այլև հանրային շահեր են հետապնդում:

2. Սննդարդյունաբերությունում ֆինանսական և ոչ ֆինանսական տեղեկատվությունը կարևոր դեր ունի ռազմավարական հաշվառման առջև դրված խնդիրների լուծման համար, քանի որ դրանք ներկայացնում են կազմակերպության գործունեության նկարագիրը և դրա վրա արտաքին գործոնների ազդեցությունը: Այսպես, իրականացված ռեգրեսիոն վերլուծության արդյունքում գնահատվել է սննդարդյունաբերությունում թե՛ ֆինանսական, թե՛ ոչ ֆինանսական ցուցանիշների փոխկապակցվածությունը, որտեղ ստացված ցուցանիշներից դետերմինացիայի ուղղված գործակիցը 96.2% է, իսկ մոտարկման միջին սխալը՝ 8.28%: Կոռելյացիոն կապերի գնահատման արդյունքներից ելնելով՝ կարող ենք նշել, որ վերջին տարիներին վերլուծվող սննդարդյունաբերության կազմակերպության իրացման ծախսեր և իրացումից հասույթ ցուցանիշները սերտ կապվածության մեջ են մեկ շնչի հաշվով տնային տնտեսությունների դրամական եկամուտների հետ: Այսինքն՝ սննդարդյունաբերության կազմակերպությունները կարող են հետևել տնային տնտեսությունների եկամուտների աճին և դրա հիման վրա ռազմավարական զարգացման ծրագրերում որոշակի տոկոսային հարաբերակցությամբ մեծացնել իրացման ծավալները:

3. Իր տեղեկատվությամբ հիմնականում միտված լինելով դեպի տեսանելի ապագային առնչվող որոշումների կայացմանը՝ առաջարկվում է

սննդարդյունաբերության կազմակերպություններում ռազմավարական հաշվառումը ներդնել երկու առանցքային ուղղություններով՝ կազմակերպության կառավարչական նպատակադրումների կատարողականի հաշվառում և կազմակերպության կայուն զարգացման արդյունքների հաշվառում: Ընդ որում, եթե առաջին ուղղության արդյունքները կազմակերպությունների կողմից կարող են մասամբ հանրայնացվել, քանի որ որոշակիորեն առևտրային գաղտնիք են պարունակում, ապա ռազմավարական հաշվառման առաջարկվող երկրորդ ուղղությունը իր արդյունքներով պարզապես հանրայնացման պահանջ ունի: Ընդ որում, կայուն զարգացման ռազմավարական հաշվառման հիմնական նպատակը հասարակությանը տեղեկատվության տրամադրումն է կազմակերպության գործունեության արդյունքում հանրային և ոչ թե մասնավոր բիզնես նկատառումներով հավելյալ արժեքի ստեղծման գծով, որն էլ իրագործվում է այդ ուղղությամբ վարվող հաշվառման կողմից տրամադրվող հաշվետվությունում:

4. Կազմակերպություններում ռազմավարական հաշվառման կիրառման հայեցակարգը ձևավորելիս առաջարկվել է ցուցաբերել հետևյալ մոտեցումները.

Առաջին՝ հստակ ներկայացնել այն ոլորտները, որոնք խմբավորվում են ըստ կառավարչական նպատակադրումների կատարողականի և կայուն զարգացման ուղղությունների՝ ընդգրկելով գործարարության ֆինանսական և ոչ ֆինանսական արդյունքները:

Երկրորդ՝ յուրաքանչյուր ոլորտում ռազմավարական հաշվառումը կազմակերպել տարբերակված մեթոդաբանությամբ՝ հաշվի առնելով հաշվառման սուբյեկտի առանձնահատկությունները, սակայն պահպանելով նպատակներին հասնելու և գործարարության կայուն զարգացման առանցքային ցուցանիշների ընդգրկումը հաշվապահական հաշվառման համակարգում:

Երրորդ՝ ֆինանսական և ոչ ֆինանսական տեղեկատվության ներկայացումը համարել ինտեգրված հաշվետվությունների կազմման հիմք և դրանով իսկ ռազմավարական հաշվառման արդյունքները դարձնել հրապարակային՝ բավարարելով տեղեկատվության ներքին և արտաքին շահառուների պահանջունքները մասնավոր և հանրային սպասումների տեսանկյունից:

5. Առաջարկվել են սննդի արդյունաբերության կազմակերպություններում առկա կայուն զարգացման ակտիվների դրամային չափիչներով փոխակերպման ցուցանիշներ, որով հնարավորություն է ստեղծվում կայուն զարգացման ակտիվները իրենց մեկնարկային կազմով և դրամական չափայնությամբ ներառելու կազմակերպությունների ֆինանսական վիճակի համապարփակ հաշվետվությունում: Մասնավորապես, այդ ցուցանիշները փորձնականորեն ներառվել են վերլուծվող կազմակերպության համապարփակ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության մեջ, որտեղ ներկայացվել են բնապահպանական, աշխատանքային ու սոցիալական ռեսուրսները: Հետևաբար, կազմակերպությունները պետք է ավելի մեծ

ուշադրություն դարձնեն ոչ միայն բնապահպանական հիմնախնդիրների լուծմանը, այլև անհրաժեշտ ռազմավարական լուծումներ տան սոցիալական կապիտալի անհրաժեշտ մակարդակի պահպանմանը՝ գործարար շրջանակներում վստահության արժանահավատ մակարդակ ապահովելու համար:

6. Ինտեգրված տրամաբանությամբ համակցված հաշվետվությունների ձևավորումը ներկայումս կարևորվում է հենց հանրային շահերի տեսանկյունից: Գործնականում խնդիր է դրվում առանձնացնելու այն տեղեկատվական հոսքերը, որոնք առնչվում են կազմակերպության կայուն զարգացմանն ուղղվող ռեսուրսների ներգրավումներին և դրանց օգտագործումից բխող արդյունքներին՝ հանրության տեսանկյունից գնահատելու համար կազմակերպության կողմից հաշվետու ժամանակաշրջանում ստեղծած հավելյալ արժեքը: Կարևորվում է կայուն զարգացման տեղեկատվական հոսքերի տարանջատումը կազմակերպության տնտեսական գործունեության տեղեկատվության ընդհանուր պարբերաշրջանից: Այս նպատակով առաջարկվում է կազմակերպություններում կիրառել կառավարչական հատուկ հաշիվներ, որոնք տարանջատում և խմբավորում են կայուն զարգացմանը առնչվող տեղեկատվական հոսքերը ձեռնարկատիրական տնտեսական շահ հետապնդող գործունեության համընդհանուր տեղեկատվությունից:

7. Առաջարկվել է կայուն զարգացման ռազմավարական հաշվառման մեթոդաբանություն, որի արդյունքում կազմվում է կազմակերպությունների ֆինանսական վիճակի մասին համակցված հաշվետվողական տեղեկատվություն հետևյալ քայլերով.

Առաջին քայլ՝ ավանդական ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության սկզբնական հողվածները համալրվում են գործարարության կայուն զարգացմանն ուղղված ակտիվներով և համապատասխանաբար դրանց ձևավորման աղբյուրները ներկայացնող ու կայուն զարգացմանը սպասարկող կապիտալի բաղադրիչներով: Այս ճանապարհով ստացվում է կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին համապարփակ հաշվետվություն: Ֆինանսական վիճակի մասին համապարփակ հաշվետվությունը նոր մոտեցում է ցուցաբերում կազմակերպության կապիտալի կազմի առումով, քանի որ բաժնետիրական կապիտալին հավելվում են բնապահպանական, մարդկային, սոցիալական կապիտալի բաղադրիչները:

Երկրորդ քայլ՝ կրկնակի գրանցմամբ արձանագրվում են կազմակերպության կայուն զարգացմանը թիրախավորված ակտիվների և դրանք ձևավորող կապիտալի բաղադրիչների փոփոխությունները: Դրանով իսկ ֆինանսական վիճակի մասին սկզբնական համապարփակ հաշվետվությունը հիմք է ստեղծում տարվա ընթացքում կազմակերպության կողմից նոր արժեքի ձևավորման ռազմավարական հաշվառման և տարեվերջյան համակցված հաշվետվության ներկայացման համար:

Այսպիսով, առաջարկվող ֆինանսական վիճակի մասին համապարփակ հաշվետվության ներկայացման արդյունքում հնարավորություն է ստեղծվում

տարեվերջին բացահայտելու կազմակերպության կայուն զարգացմանը առնչվող ռիսկերը, դրանց մեղմման հնարավորությունները, ինչպես նաև կիրառվող կառավարման համակարգի բարելավման ուղղությունները:

Հետազոտության առանցքային դրույթները հրատարակվել են ատենախոսի հետևյալ գիտական հոդվածներում.

1. Մովսիսյան Մ., Մարտիրոսյան Գ., «Ընթացիկ ակտիվների վերլուծության դերակատարումը կազմակերպությունների գործունեության մեջ» // «Բանբեր ՀՊՏՀ», Երևան, 2021թ., 1(61), էջեր 37-50:
2. Մարտիրոսյան Գ., «Ռազմավարական հաշվառման մեթոդաբանության և դրա հիմքում ընկած հայեցակարգային մոտեցումները» // “Current challenges of modern science”, Pereiaslav, 2022, 5(71), էջեր 47-54:
3. Մարտիրոսյան Գ., «Ռազմավարական և ֆինանսական հաշվառումների ինտեգրման մոտեցումները» // «Բանբեր ՀՊՏՀ», Երևան, 2022թ., 3(69), էջեր 64-80:
4. Hakobyan A., Tshughuryan A., Martirosyan G., “The Integrated Reporting Philosophy in Business Strategy” // “Wisdom” Scientific journal, Yerevan, 2023, 1(25), pp. 169-176.
5. Abesadze O., Martirosyan G., “Issues of strategic accounting for sustainable development of enterprises” // “Economics, Finance and Accounting” journal, Yerevan, 2023, 1(11), pp. 44-56.
6. Martirosyan G., “Conceptual problems of implementation strategic accounting” // “Economics, Finance and Accounting” journal, Yerevan, 2023, 1(11), pp. 76-85.

ГЕВОРГ ОВИКОВИЧ МАРТИРОСЯН

ПРОБЛЕМЫ ВНЕДРЕНИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА В СФЕРЕ ПИЩЕВОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ РА

Диссертация представлена на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.03 - «Финансы, бухгалтерский учет».

Защита диссертации состоится 14-го сентября 2023г., в 14:00, на заседании Специализированного совета 014 ВАК Республики Армения по экономике, действующего в Армянском Государственном Экономическом Университете, по адресу: 0025, г. Ереван, ул. Налбандяна 128.

РЕЗЮМЕ

Цель и задачи исследования. Цель диссертации дать рекомендации по путям решения проблем внедрения стратегического учета в организациях пищевой промышленности РА.

Исходя из цели исследования, поставлены следующие задачи исследования:

- выявить ключевые факторы, формирующие стратегические направления развития организаций пищевой промышленности,
- выявить регрессионные корреляции между финансовыми и нефинансовыми показателями, которые могут показать причинно-следственные связи между этими показателями в долгосрочной перспективе,
- разработать концепцию внедрения стратегического учета на основе результатов выполнения перспективных целей и устойчивого развития экономической деятельности организаций пищевой промышленности РА,
- предложить специальные счета стратегического учета и соответствующие бухгалтерские корреспонденции с двойной регистрацией для осуществления бухгалтерского учета устойчивого развития деятельности организаций пищевой промышленности РА,
- предложить структуру подотчетности по цепочке “защита окружающей среды - социальное доверие - управление” (ESG),
- с формированием поля сопоставления финансовой и нефинансовой информации деятельности организаций предложить структуру измеряемости добавленной стоимости бизнеса и стратегического учета,

- на основе информационной системы стратегического учета предлагать качественные показатели, характеризующие устойчивое развитие организаций, и использовать их при реализации управленческих решений.

Основные результаты исследования и научная новизна. Научная новизна исследования заключается в представлении рекомендаций по внедрению стратегического учета в организациях пищевой промышленности РА, в частности:

- на основе взаимосвязанных исследований финансовых результатов организаций пищевой промышленности РА и доходов потребителей сформированы стратегические направления развития отрасли и даны прогнозные регрессионные оценки,

- разработана концепция внедрения стратегического учета в организациях, основанная на результатах контроля за выполнением перспективных целей и оценки устойчивого развития экономической деятельности, что создает возможность организации интегрированной отчетности по финансовым и нефинансовым показателям,

- с целью осуществления бухгалтерского учета устойчивого развития предложены специальные счета стратегического учета и соответствующие бухгалтерские корреспонденции с двойной регистрацией, что дает возможность внедрять в организации подотчетность по цепочке “защита окружающей среды - социальное доверие - управление” для представления отчетов,

- с формированием поля сопоставления финансовой и нефинансовой информации деятельности организаций предложен структура стратегического учета измеримости результатов бизнеса, который дает возможность применять качественные показатели, характеризующие устойчивое развитие, и на этой основе принимать управленческие решения.

Результаты исследования, сделанные рекомендации, разработанные подходы и методы могут найти практическое применение в организациях пищевой промышленности РА, способствуя повышению эффективности стратегических функций организаций, повышению устойчивого развития и конкурентоспособности бизнеса и улучшению процесса управленческих решений, осуществляемых ими.

GEVORG HOVIK MARTIROSYAN

THE PROBLEMS OF IMPLEMENTATION STRATEGIC ACCOUNTING IN THE FIELD OF FOOD INDUSTRY OF THE RA

The dissertation is submitted for the degree of candidate of economic sciences in the specialty 08.00.03 – “Finance, accounting”.

The defense of the dissertation will take place on September 14, 2023, at 14:00, at the meeting of the Specialized Council 014 in Economics of the SCC of the Republic of Armenia acting at the Armenian State University of Economics, by address: 0025, Yerevan, Nalbandyan 128.

ABSTRACT

Purpose and objectives of the study. The purpose of the dissertation is to make recommendations in the direction of solving the problems of implementing strategic accounting in the food industry organizations of the Republic of Armenia.

The following problems were proposed based on the purpose of the research:

- To identify key factors that shape the strategic directions of the development of food industry organizations.
- To identify regression correlations between financial and non-financial indicators that can show causal relationships between these indicators in the long term.
- Based on the results of the performance of prospective goals of the RA food industry organizations and the results of the sustainable development of organizations' economic activity, to develop a concept for the introduction of strategic accounting.
- To offer special accounts of strategic accounting and appropriate accounting correspondence with double registration to carry out accounting for the sustainable development of the activities of the organizations of the food industry of the Republic of Armenia.
- To propose an accountability structure through the "environmental protection - social trust - governance" (ESG) chain.
- By creating a field of collation of financial and non-financial information of organizations' activities, to propose a structure of business added value measurability and strategic accounting.
- Based on the information system of strategic accounting, propose qualitative indicators characterizing the sustainable development of organizations and use them in the implementation of managerial decisions.

Main results of the research and scientific novelty. The scientific novelty of the research is the presentation of recommendations on the implementation of strategic accounting in the food industry organizations of the RA, in particular:

- Based on the interrelated studies of the financial results of the RA food industry organizations and consumer incomes, the strategic directions of the sector's development were formed and predictive regression estimates were given.
- A concept of introducing strategic accounting in organizations has been developed based on the results of monitoring the performance of prospective goals and evaluating the sustainable development of an economic activity, which creates an opportunity to organize integrated accountability with financial and non-financial indicators.
- To carry out sustainable development accounting, special accounts of strategic accounting and appropriate accounting correspondence with double registration were proposed, which creates an opportunity to invest and present in organizations' reports accountability through the "environmental protection - social trust - governance" chain.
- By forming the field of collation of financial and non-financial information of organizations' activities, a strategic accounting structure for the measurability of business results was proposed, which creates an opportunity to apply qualitative indicators characterizing sustainable development and to make managerial decisions based on it.

The results of the research, the recommendations, the developed approaches and methods can find practical application in the organizations of the RA food industry, contributing to increasing the efficiency of strategic functions of organizations, sustainable development and competitiveness of business, and the improvement of the process of administrative decisions implemented by them.

