

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:

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 արտասահմանյան 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:

ՀԵՏԱԶՈՏՈՒԹՅԱՆ ՆՊԱՏԱԿԸ ԵՎ ԽՆԴԻՐՆԵՐԸ

Հետազոտության նպատակն է կատարել առաջարկություններ ՀՀ սննդի արդյունաբերության կազմակերպություններում ռազմավարական հաշվառման ներդրման հիմնախնդիրների լուծման ուղղություններով: Ելնելով հետազոտության նպատակից՝ ատենախոսությունում 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) շղթայով հաշվետվողականության կառուցակարգ,
- կազմակերպությունների գործունեության ֆինանսական և ոչ ֆինանսական տեղեկատվության համադրման դաշտի ձևավորումով առաջարկել գործարարության հավելյալ արժեքի չափելիության ռազմավարական հաշվառման կառուցակարգ,
- ռազմավարական հաշվառման տեղեկատվական համակարգի հիման վրա առաջարկել կազմակերպությունների կայուն զարգացումը բնութագրող որակական ցուցանիշներ և դրանք օգտագործել կառավարչական որոշումները իրականացնելիս:

ԱՇԽԱՏԱՆՔԻ ԳԻՏԱԿԱՆ ՆՈՐՈՒՅԹԸ

Հետազոտության գիտական նորույթը ՀՀ սննդարդյունաբերության կազմակերպություններում ռազմավարական հաշվառման ներդրման գծով առաջարկությունների ներակայացումն է, մասնավորապես.

- ՀՀ սննդի արդյունաբերության կազմակերպությունների ֆինանսական արդյունքների և սպառողների եկամուտների փոխկապակցված ուսումնասիրությունների հիման վրա ձևավորվել են ոլորտի զարգացման ռազմավարական ուղղությունները և տրվել են կանխատեսող ռեգրեսիոն 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:

ԱՄԵՆԱԽՈՍՈՒԹՅԱՆ ՀԻՄՆԱԿԱՆ ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆԸ

Ատենախոսության ներածության մեջ հիմնավորվել է հետազոտվող թեմայի արդիականությունը, ներկայացվել են հետազոտության նպատակներն ու խնդիրները, ուսումնասիրության օբյեկտը և առարկան, հետազոտության տեսական, մեթոդաբանական և տեղեկատվական հիմքերը, ձևակերպվել են հետազոտության գիտական արդյունքները և նորոյթները, դրանց տեսական և գործնական նշանակությունը, ինչպես նաև դրանց փորձարկումն ու հրապարակումները:

Ատենախոսության առաջին՝ «Բազմավարական հաշվառման ներդրման անհրաժեշտությունը կազմակերպություններում» վերտառությամբ գլխում ներկայացվել է ՀՀ սննդի արդյունաբերության կառուցվածքը ոլորտի ռազմավարական զարգացման շրջանակներում, ռազմավարական հաշվառման տեղեկատվական համակարգի բնույթը և ձևավորման ուղղությունները սննդի արդյունաբերությունում, ինչպես նաև ռազմավարական հաշվառման ներդրման հիմնախնդիրները կազմակերպություններում:

Ատենախոսության երկրորդ՝ «Բազմավարական հաշվառման ներդրման մեթոդաբանական մեկնաբանումների շրջանակը» գլխում վերլուծվել են ռազմավարական և ֆինանսական հաշվառումների ինտեգրման ուղիները, դրանց տեղեկատվական ապահովվածության մոտեցումները, ինչպես ռազմավարական հաշվառման ներդրման հայեցակարգային հիմնախնդիրները:

Ատենախոսության երրորդ՝ «Բազմավարական հաշվառման համակարգը կազմակերպությունների կայուն զարգացման համատեքստում» գլխում հեղինակի կողմից վերլուծվել են ռազմավարական հաշվառման համակցված հաշվետվությունների ներկայացման մեթոդաբանական խնդիրները, կայուն զարգացման բաղադրիչների արժեքի ռազմավարական ճանաչման և գնահատման մոտեցումները, ինչպես նաև կայուն զարգացման ռազմավարական հաշվառման ներդրման մոտեցումները սննդի արդյունաբերության ոլորտում:

Հետազոտության արդյունքների վերլուծությունը թույլ է տալիս կատարելու եզրահանգումներ, որոնք ամփոփված են ատենախոսության «Եզրակացություններ» բաժնում:

ԴԻՏՈՂՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ ԱՇԽԱՏԱՆՔԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ

Ատենախոսությունն իր դրական արժանիքներով հանդերձ զերծ չէ նաև որոշակի թերություններից, որոնցից կարևորել ենք հետևյալները.

1. Ատենախոսության է 1-ին և 2-րդ գլուխների միջև բացակայում տրամաբանական կապը, մասնավորապես.

- հաշվապահական հաշվառումն ներկայում տարանջատված է կառավարչական, ֆինանսական և հարկային, որոնք օգտագործողներին տալիս են տարբեր տեղեկատվություններ ճշմարիտ որոշումներ կայացնելու համար: Ինչպես ընդունված է, ատենախոսություններում 1-ին գլուխը նվիրվում է թեմային առընչվող տեսական մասին, սակայն հեղինակի կողմից ռազմավարական հաշվառման հետ դիտարկվում է կառավարչական հաշվառումը միայն, այնինչ ֆինանսական հաշվառումը, որն ագրեգացված վերջնական տեսքով ըստ հաշվետվությունների արտացոլվում է ֆինանսական հաշվետվություններում առավել տեսանելի ու օգտակար տեղեկատվություն է տալիս նաև արտաքին օգտագործողների համար: Այդ իսկ պատճառով աշխատանքի գիտագործնական նշանակությունն էլ ավելի կբարձրանար, եթե հեղինակն աշխատանքի 1-ին գլխում ուսումնասիրած լիներ նշված հաշվառման երեք տեսակները և ներկայացվեր յուրաքանչյուր տեսակի կապը ռազմավարական հաշվառման հետ, ինչու չէ, նաև ռազմավարական հաշվառման առավելությունները մնացած հաշվառումների նկատմամբ:

- Աշխատանքի 1-ին գլխի ուսումնասիրությունում ռազմավարական հաշվառումը դիտարկվում է կառավարչական հաշվառման հետ, իսկ 2-րդ գլխում՝ ֆինանսական հաշվառման հետ: Հաշվի առնելով, որ ատենախոսությունների 1-ին գլուխը նվիրվում է թեմայի տեսական մասին, ապա սույն ատենախոսության վերաբերյալ կարելի է ասել, որ այն ընդգրկում է տեսական վերլուծություն կառավարչական մասով, իսկ բուն նյութի ներկայացման համար 2-րդ գլխում՝ ֆինանսական:

2. Աշխատանքում առկա են մտքի սխալ ձևակերպումներ, մեկնաբանություններ, մասնավորապես.

- Աշխատանքի 1.2 ենթագլխի 3-րդ պարբերությունում ատենախոսը նշում է, որ «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքը կարգավորում է միայն հաշվապահական հաշվառման ոլորտը՝ անդրադարձ չկատարելով կառավարչական և ռազմավարական հաշվառումներին»: Սակայն օրենքի հենց նպատակում սահմանվում է, որ «օրենքը սահմանում է հաշվապահական հաշվառում կազմակերպելու և վարելու, ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններ (այսուհետ՝ ֆինանսական հաշվետվություններ) պատրաստելու և ներկայացնելու միասնական հիմունքները, կարգավորում է հաշվապահական հաշվառմանը վերաբերող այլ հարաբերություններ»: Եթե ավելի ընդլայնենք օրենքին վերաբերող ուսումնասիրության շրջանակը, ապա կտեսնենք, որ օրենքը սահմանում է, օրինակ կազմակերպության ղեկավարի պարտականություններն ու իրավունքները (հոդված 8), գլխավոր հաշվապահի իրավունքներն ու պարտականությունները (հոդված 9) և այլն, որոնք կառավարչական հաշվառման բաղկացուցիչ մասեր են, եթե ոչ ավելին և այլն:
- Աշխատանքի 3.1 ենթագլխի 2-րդ պարբերությունում առկա է հետևյալ միտքը. «Վերջին տասնամյակում այս հարցադրումները այնքան սրվեցին, որ Հաշվապահների միջազգային խորհուրդը (IFAC) իր առջև խնդիր դրեց մշակելու կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներ՝ հասցեագրված գործարարության կայուն զարգացման կարողությունների բացահայտումներին, որոնց նախագծերն արդեն շրջանառվում են (IFRS-S)», սակայն ֆինանսական հաշվությունները, որոնք իրենց մեջ ներառում են ՖՀՄՍ-ները, ՀՀՄՍ-ները, դրանց մեկնաբանությունները և հետագայում էլ ընդունվող մեկնաբանություններն ու ստանդարտները իրականացվում են IFRS Foundation-ի կողմից(<https://www.ifrs.org/>)՝ ներառյալ IFRS-S-ը, իսկ IFAC-ը (<https://www.ifac.org/>) աջակցում է միջազգային, անկախ ստանդարտ սահմանող խորհուրդների աշխատանքը համաշխարհային տնտեսությանը և ֆինանսական շուկաների համատեքստում՝ ստեղծելով աուդիտի և հավաստիացման բարձրորակ գլոբալ ստանդարտներ, մասնագիտական էթիկայի, հանրային հատվածի ֆինանսական հաշվետվություններ և մասնագիտական հմտություններ և կարողություններ հետևյալ խորհուրդների միջոցով՝ IAASB, IAESB, IESBA և IPSASB, որոնք IFRS (ՖՀՄՍ)-ներ չեն սահմանում: Ստացվում է, որ վերոնշյալ միտքը ոչ ճիշտ է ձևակերպված:

3. Աշխատանքի 2.2 ենթագլխում ատենախոսը ռեգրեսիոն ուսումնասիրությամբ կատարել է դատողություններ «ՄԱՊ» ՓԲԸ օրինակով: Սակայն հաշվի առնելով, որ տվյալ ոլորտին կամ տնտեսական գործունեությանը վերաբերող ձեռնարկություններ շատ են, որոնք կարող են համադրվել «ՄԱՊ» ՓԲԸ-ի հետ, ապա կատարված հետազոտության գիտագործնական նշանակությունն ավելի բարձր կլիներ, եթե նախ աշխատանքում ցուցադրված լիներ տվյալ ոլորտին վերաբերող այլ ձեռնարկություններ ևս, որոնցից միայն կկատարվեր ընտրանքը՝ օրինակ «ՄԱՊ» ՓԲԸ և նոր միայն օրինակի հիման վրա կկառուցվեր դատողության հիմքը: Հատկապես ուշագրավ է, որ աշխատանքի 3.1 ենթագլխում ագրոպարենային համակարգի կազմակերպություններից ընտրված է «Ալեքս Էնդ Հոլդինգ» ՍՊԸ, «Բեկոն Պրոդուկտ» ՍՊԸ և «ՄԱՊ» ՓԲԸ ձեռնարկությունները, որոնք մինչև այս նույնպես ընտրանքի կատարման որևէ մեթոդով չեն անցել: Այսինքն, ընտրանք կատարելիս պետք է լիներ տվյալ ոլորտին առընչվող կազմակերպությունների ցանկը և դրանից որոշակի մեթոդաբանությամբ կատարվեր ընտրանք: Օրինակ՝ ընտրանքը կատարված է ցանկում ընդգրկված յուրաքանչյուր 5-րդ կազմակերպությունը կամ նրանք, որոնք առդիտ են անցել կամ ակտիվները որոշակի թվից մեծ են և այլն:
4. Աշխատանքի 51-53-րդ էջերում կատարել է «ՄԱՊ» ՓԲԸ օրինակով կոռելացիոն վերլուծություն, որում, մեր կարծիքով, ավելի նպատակահարմար կլիներ, եթե հեղինակը նշեր, թե գծային կոռելացիայի գործակիցը (R), նաև՝ դետերմինացիայի գործակիցը (R2) ինչի հետ համեմատած են բարձր, որը ցուցադրում է այդ կապի ուժեղ լինելը: Այսինքն, ատենախոսության գիտագործնական նշանակությունն էլ ավելի կբարձրանար, եթե ատենախոսը երևույթների միջև կապի (թույլ, միջին, ուժեղ և սերտ) ցուցադրման համար նշեր այդ երևույթների կապերի ընդունելի միջակայքերը և նոր դրա արդյունքում սահմաններ այն ուժեղ է, թույլ կամ այլ կերպ:
5. Աշխատանքը նվիրված է ռազմավարական հաշվառման ներդրման հիմնախնդիրները հաշվառմանը, սակայն աշխատանքում առկա չէ ուսումնասիրություն հաշվառմանը վերաբերող օրենսդրությանը և կիրառելի ստանդարտներին, որոնք կբնութագրեն թեմային առընչվող ֆունդամենտալ այնպիսի հայեցակարգեր, ինչպիսիք են երկրի ներսում հաշվառման ոլորտի իրավակարգավորումները և դրանցից բխող ՖՀՄՍ-ներով պահանջված մոտեցումներ՝ հատկապես դրանց պրոյեկտումը ատենախոսության թեմայի համատեքստում: Մեր կարծիքով աշխատանքի արդյունավետությունն ավելի կբարձրանար, եթե ատենախոսը ուսումնասիրեր և ներկայացներ նշված իրավակարգավորումները, և, քանի որ նա անդրադառնում է բնապահպանական ոլորտի հաշվառմանը, ապա անհրաժեշտ էր նաև տվյալ որոլտի հաշվառմանը վերաբերող իրավակարգավորումներն ու բացերը նույնպես ուսումնասիրել:
6. Աշխատանքում անկյունաքարային հենք է դիտարկված կայուն զարգացման հաշվետվությունների կազմման համատեքստը, սակայն աշխատանքում չի մեկնաբանվում, թե ի՞նչ է կայուն զարգացումը: Բացի այդ, կազմակերպության

ռազմավարական հաշվառման համար, որը ըստ աշխատանքի հիմքում դրված խնդրի լուծման ոչ միայն ապագա կանխատեսումների և մարտահրավերների դիմակայելու և դրա արդյունքում կազմակերպության ռազմավարական զարգացման հիմքն է, ապա աշխատանքն առավել կշահեր, եթե ատենախոսն ուսումնասիրությամբ անդրադարձ կատարեր կազմակերպության անընդհատության սկզբունքին ևս, քանի որ եթե կազմակերպության վերաբերյալ առկա են լինում դատողություններ այն մասին, որ կազմակերպությունը հնարավոր է չլինի անընդհատ, ապա ձևափոխվում է կազմակերպության համար կազմվող հաշվետվությունները և դրա արդյունքում կարող է ձևափոխվել մինչ այդ կազմակերպության ռազմավարական հայեցակարգին վերաբերող մոտեցումները: Մեր կարծիքով աշխատանքն առավել կշահեր, եթե ատենախոսը ռազմավարական հաշվառման հետ սիմբիոզ կերպով դիտարկեր անընդհատության սկզբունքը նույնպես:

7. Աշխատանքում առկա են խմբագրական և տեխնիկական բնույթի սխալներ: Տողատակի որոշ հղումներ ընդհանրական են և հստակ չի երևում, թե ատենախոսը կոնկրետ աղբյուրի որ մասից է օգտվել: Համաձայն գիտական աշխատանքներին ներկայացվող պահանջներին, տողատակի հղումներում պետք է արտացոլված լինեն կոնկրետ էջեր, որին հղումներ են արված, իսկ գրականության ցանկում պետք է նշված լինի աղբյուրի ընդհանուր ծավալը, ինչը սույն ատենախոսությունում հիմնականում պահպանված չէ, մասնավորապես՝ 21-22, 48-50 հղումները և այլն:

ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

Գևորգ Հովիկի Մարտիրոսյանի «Ռազմավարական հաշվառման ներդրման հիմնախնդիրները ՀՀ սննդարդյունաբերության ոլորտում» թեմայով ատենախոսությունը կարելի է որակել որպես ինքնուրույն 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 ՀՀ սննդի արդյունաբերության կազմակերպություններում՝ նպաստելով կազմակերպությունների ռազմավարական գործառույթների արդյունավետության բարձրացմանը, տնտեսավարման կայուն զարգացման ու մրցունակության բարձրացմանը և նրանց կողմից իրականացվող կառավարչական որոշումների գործընթացի բարելավմանը:

Աշխատանքում տեղ գտած թերությունները չեն ազդում աշխատանքի գիտական արժեքի վրա:

