

Բ Ո Վ Ա Ն Դ Ա Կ ՈՒ Թ Յ ՈՒ Ն

Նախաբան	5
ԳԼՈՒԽ 1 ՀԱՇՎԱՊԱՀՈՒԹՅԱՆ ԶԱՐԳԱՑՄԱՆ ՓՈՒԼԵՐԸ	7
1.1 Հաշվապահության զարգացման փուլերի տարբեր դասակարգումներ	7
1.2 Տնտեսական հաշվառումը և հաշվապահության ստեղծումը Հին Աշխարհում	11
1.2.1 Հին Եգիպտոս	12
1.2.2 Մեցոպոտամիա	13
1.2.3 Հրեաստան	14
1.2.4 Պարսկաստան	14
1.2.5 Չինաստան	15
1.3 Անտիկ աշխարհ	16
1.3.1 Հին Հունաստան	16
1.3.2 Հելլենիզմ	19
1.3.3 Հին Հռոմ	21
1.4 Տնտեսական հաշվառումը միջնադարում	23
1.5 Կրկնակի գրանցման հաշվապահության ստեղծումը	26
1.6 Հաշվառման երեք պարադիգմաներ	28
ԳԼՈՒԽ 2 ՀԱՇՎԱՊԱՀՎԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԱԶԳԱՅԻՆ ԴՊՐՈՑՆԵՐ	31
2.1 Իտալական դպրոց	31
2.2 Իսպանական դպրոց	37
2.3 Փերմանական դպրոց	40
2.4 Ֆրանսիական դպրոց	51
2.5 Անգլո-ամերիկյան դպրոց	60
2.6 Ազդեցությունների հերթափոխումը	69

ԳԼՈՒԽ 3 ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏԱՑՈՒՄԸ	71
3.1 Կազմավորումը	71
3.2 Հետպատերազմյան շրջան	73
3.3 Ժամանակակից շրջան	74
3.4 Հաշվապահական հաշվառման ստանդարտացման մոտեցումները	76
3.5 Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների կիրառումը Հայաստանում	79
3.6 Հաշվապահի մասնագիտական էթիկա	81
<i>Օժանդակ աղյուսակներ</i>	85
<i>Աղյուսակ 1</i>	
<i>Աղյուսակ 2</i>	
<i>Աղյուսակ 3</i>	
<i>Աղյուսակ 4</i>	
<i>Աղյուսակ 5</i>	
<i>Աղյուսակ 6</i>	
Գրականության ցանկ	89

Հարգելի՛ ընթերցող,

Սիրով Ձեր ուշադրությանն ենք ներկայացնում «Հաշվապահական հաշվառման պատմության ակնարկ» ուսումնական ձեռնարկի երկրորդ հրատարակությունը: Այն «Հաշվապահության Ուսուցման Միջազգային Կենտրոն» կրթական հիմնադրամի հերթական հրատարակումներից է և հանդիսանում է կենտրոնի դասախոսական անձնակազմի միասնական աշխատանքի արդյունք:

ՀՈՒՄԿ հրատարակչության կողմից արդեն իսկ ընթերցողի սեղանին են դրվել Արթուր Վաղարշյանի «Իրավունք. Իրավաբանական անձինք. Պայմանագիր» ուսումնամեթոդական ձեռնարկը, մասնագիտական շրջանակներում լայն ճանաչում և կիրառություն գտած Ահարոն Զիլինգարյանի «Հայաստանի հարկային համակարգը. 201 ոչ ստանդարտ հարց, ինչպես նաև խնդիրներ, տեստեր» պրակտիկ ձեռնարկը, «Ֆինանսական հաշվառում», «Ֆինանսական կառավարում» ուսումնական ձեռնարկները և Մելս Սահակյանի «Քանակական եղանակները գործարարության և կառավարման համար» բուհական ուսումնական ձեռնարկը:

Հայաստանի Հանրապետության տնտեսական և կրթական ոլորտի շարունակական բարեփոխումները հույժ կարևոր դարձրին նոր դասագրքերի և ուսումնական ձեռնարկների ստեղծումը: Ուստի «ՀՈՒՄԿ» հիմնադրամի դասախոսական անձնակազմի առաջնահերթ նպատակն է մասնագիտական արդի գրականության ստեղծումը: Եվ որպես այդ նպատակների իրագործման վառ ապացույց ընթերցողի սեղանին է դրվում «Հաշվապահական հաշվառման պատմության ակնարկ» ուսումնական ձեռնարկը:

Ձեռնարկն ամփոփ և մատչելի ձևով ծանոթացնում է ընթերցողին հաշվապահական հաշվառման զարգացման պատմության հետ, մասնավորապես՝ հաշվապահության սկզբնավորման սոցիալ-մշակութային, տեխնիկական նախադրյալների, Հին Աշխարհի, միջնադարի տնտեսական հաշվառման սկզբունքների, իտալական, գերմանական, իսպանական հաշվապահական դպրոցների առանձնահատկությունների, ժամանակակից հաշվապահական հաշվառման մեթոդաբանության հետ:

«Հաշվապահության Ուսուցման Միջազգային Կենտրոն» կրթական հիմնադրամի մասին

«Հաշվապահության Ուսուցման Միջազգային Կենտրոն» կրթական հիմնադրամը (ՅՈՒՄԿ հիմնադրամ) հիմնվել է Երևանում, 1998 թ. ապրիլին Եվրամիության TACIS ծրագրի շրջանակներում: Կենտրոնի հիմնադիրն է IFOA իտալական ուսումնա-խորհրդատվական կենտրոնը: ՅՈՒՄԿ-ի կայացմանը նպաստել են նաև Լոնդոնի Գործարարության Դպրոցը և Անգլիայի և Ուելսի Արտոնագրված Հաշվապահների Ինստիտուտը:

Այսօր Կենտրոնը դարձել է հաշվապահության, կառավարման և գործարարության ոլորտներում մասնագիտացված ուսուցում իրականացնող առաջատար հաստատություններից մեկը Հայաստանում, որի հիմնական նպատակն է շուկայական տնտեսության պայմաններին բավարարող, ազգային ու միջազգային չափանիշներին համապատասխանող մասնագետների պատրաստումը:

Կենտրոնը ներկայումս կազմակերպում և իրականացնում է մի շարք երկարաժամկետ և կարճաժամկետ դասընթացներ գործող հաշվապահների, կազմակերպությունների ղեկավարների, ինչպես նաև սկսնակ հաշվապահների համար:

Կենտրոնում յուրաքանչյուր տարի վերապատրաստվում են ավելի քան 300 սկսնակ և գործող հաշվապահ: Կենտրոնի ուսումնական ծրագրերն անցել են փորձաքննություն Եվրամիության առաջատար կրթական հաստատությունների փորձագետների կողմից:

Ներկայումս Կենտրոնն ունի մագիստրատուրա 2 տարի տևողությամբ «Հաշվապահական հաշվառում և աուդիտ» մասնագիտությամբ: Ուսուցումը կազմակերպվում է ձկուն ժամանակացույցով՝ ցերեկային և երեկոյան ժամերին: Մագիստրանտների համար կազմակերպվում է ուսումնական պրակտիկա Հայաստանի լավագույն կազմակերպություններում: ՅՈՒՄԿ-ի շրջանավարտների ճնշող մեծամասնությունն ապահովված է մասնագիտական որակավորմանը համապատասխանող աշխատանքով: Նրանցից շատերը հաջողությամբ հանձնում են նաև ACCA միջազգային հաշվապահական որակավորման քննությունները:

ՅՈՒՄԿ հիմնադրամի բոլոր կրթական ծրագրերը լիցենզավորված են ՀՀ կրթության և գիտության նախարարության կողմից (լիցենզիա № 319): 2007 թ. փետրվարին մեր մագիստրատուրան հաջողությամբ ավարտել է պետական հավատարմագրման գործընթացը (պետական հավատարմագրեր № 181, 182):

ՆԱԽԱԲԱՆ

Պատմությունը միշտ հետաքրքրել է մարդկանց: Ամեն մարդ կարևորում է իր երկրի, իր մասնագիտության, գիտական մտքի զարգացման պատմության իմացությունը: Անկասկած է գիտության այս կամ այն ճյուղի ստեղծման ու զարգացման պատմության ուսումնասիրման անհրաժեշտությունը: Ավելին, գիտության զարգացման աստիճանը որոշվում է նրա պատմության հետազոտության մակարդակով:

Բոլոր գիտությունները դասակարգվում են ըստ ուսումնասիրվող առարկայի, մեթոդի և նպատակի: Հաշվապահական հաշվառման առարկան տնտեսական կյանքի փաստերն են, մեթոդը՝ մոդելավորումն է և նպատակը՝ արժեքների պատշաճ պահպանումը և տնտեսական գործունեության արդյունքի որոշումը:

Հաշվապահական հաշվառումն առնչվում է մի շարք ինքնուրույն գիտությունների հետ, որոնք հետազոտում են տնտեսական կյանքի նույն երևույթներն ու փաստերը, սակայն ըստ բնույթի, նպատակի և մեթոդների՝ տարասեռ են: Այդպիսի գիտություններ են, օրինակ, իրավագիտությունը, տնտեսագիտությունը, համակարգերի տեսությունը, հոգեբանությունը: Հաշվապահական հաշվառման տեսաբանների գլխավոր խնդիրն է ընդհանուր հաշվապահական հաշվառման տեսության ստեղծման նպատակով հայացքների և ուղղությունների ինտեգրումը:

Ակնհայտ է, որ հաշվապահական հաշվառման պատմության ուսումնասիրումը բարձրացնում է այդ մասնագիտության հեղինակությունը, հեշտացնում գործնական խնդիրների լուծումը, առաջադրում նոր հարցադրումներ:

Ըստ այս բնագավառում հայտնի ռուս գիտնական Սոկոլովի՝ «Հաշվապահական հաշվառման ողջ պատմությունը խելամիտ պատասխանների որոնում է: Երբեմն այն հաջող է ընթացել, երբեմն բերել է հիասթափություն, մարդիկ մոլորության մեջ են ընկել, բայց գիտակցելով իրենց սխալները, սկսել են որոնումները նորից: Հաշվառման պատմությունը դա հաղթանակից հաղթանակ ճանապարհ չէ, այլ՝ վերելքների և անկումների տարեգրություն»:

ԳԼՈՒԽ 1 ՀԱՇՎԱՊԱՀՈՒԹՅԱՆ ԶԱՐԳԱՑՄԱՆ ՓՈՒԼԵՐԸ

1.1 Հաշվապահության զարգացման փուլերի տարբեր դասակարգումներ

Հաշվապահական հաշվառման պատմության ուսումնասիրումը նախ և առաջ կապված է հաշվառման զարգացման էտապների դասակարգման հետ: Նման փուլայնացումն անհրաժեշտ է նյութն ավելի լավ ընկալելու համար:

Իտալացի գիտնական **Չերրոնին** (1873 թ.) նշում է հաշվապահության զարգացման չորս էտապ՝

1. Հին Աշխարհի հաշվապահություն,
2. **Ֆիրոնաշիից** (XI դ.) մինչև **Պաչուլի** կոմերցիոն հանրահաշվի դարաշրջան,
3. Պաչուլիից մինչև **Վիլի**՝ կրկնակի հաշվապահության կազմավորման շրջան,
4. Գիտական հաշվապահության ստեղծման և զարգացման շրջան:

Հետաքրքիր է **Պիեր Լասեկի** (1990 թ.) մոտեցումը: Նա առանձնացնում էր հաշվառման զարգացման երեք էտապ, սակայն հստակ ժամանակային սահմաններ չէր անցկացնում այդ էտապների միջև:

Առաջին էտապը, ըստ Լասեկի, ներառում է և՛ պարզ, և՛ կրկնակի հաշվապահությունը՝ սկզբունքային տարբերություն չդնելով դրանց միջև: Այդ ժամանակաշրջանում գործում էին համեմատաբար ոչ մեծ ձեռնարկություններ, գները հարաբերականորեն կայուն էին: Հաշվառման ինֆորմացիան դիտվում էր որպես հիշելու նպատակով գրանցում, սակայն այդ ինֆորմացիան չէր ծառայում կառավարման նպատակներին: Ի սկզբանե ենթադրվում էր, որ կատարված բոլոր ծախսերը ձեռնարկության ծախսերն են, իսկ ինչ որ ստացվել է՝ ձեռնարկության եկամուտը: Հետագայում այն անվանվեց «cash» - դրամարկղային կամ կան-

խիկի սկզբունք: Պրակտիկայում տիրում էր նոստրալիզմի սկզբունքը: Փաստորեն, հաշվապահը պետք է գրանցեր այն ամենն, ինչ գրված էր սկզբնական փաստաթղթերում: Բոլոր արժեքները գնահատվում էին ըստ պատմական արժեքի, որը մոտ է ինքնարժեքին: Հետևաբար, ընդունվեց ճշգրտության սկզբունքը, քանի որ հաշվապահական հաշվառման տվյալները նույնակերպ արտացոլում էին տնտեսական գործընթացները: Առաջին էտապն, ըստ Լասեկի, ներառում է հաշվառման ծագումից մինչև 1914 թ. ընկած ժամանակահատվածը:

Երկրորդ էտապը ներառում է այն ժամանակաշրջանը, երբ առաջ եկան ավելի խոշոր ձեռնարկություններ, շրջանառության մեջ դրվեցին թղթադրամները: Շատ երկրների տնտեսություններում ինֆլյացիա էր տիրում, հետևաբար, կայուն գների մասին խոսք չկար: Հաշվապահական հաշվառումը դառնում է տնտեսական գործունեության վերլուծության համար ինֆորմացիայի աղբյուր՝ շահութաբերության, վճարունակության, իրացվելիության, վարկունակության որոշման միջոց: Ֆինանսական արդյունքների հաշվարկումը հիմնվում է այն գաղափարի վրա, որ ծախսը ծագում է ոչ թե վճարման պահին, այլ այն ժամանակ, երբ ծագում է վճարման պարտավորությունը: Եկամուտ է համարվում ոչ թե ստացված դրամը, այլ այն ստանալու իրավունքը: Այս գաղափարի կիրառումը պրակտիկայում հանգեցրեց իրական և հաշվարկային իրավիճակների տարբերությունների: Հաշվապահությունը այլևս նույնականորեն չէր արտացոլում տնտեսական գործընթացները, և որպես հետևանք, ծագեցին գնահատման նոր ձևեր (մնացորդային, լուծարային և այլն): Հաշվառման տեսությունում ճշգրտության սկզբունքը կորցրեց իր իմաստը: Ընդունվեց *Շմալենբախի* գաղափարը, ըստ որի, հաշվառման նպատակն է ոչ թե ֆինանսական արդյունքի հաշվարկումը, այլ ձեռնարկության սեփականատիրոջ զարգացումը: Այս էտապը մոտավորապես ընդգրկում է 1914 – 1960-ական թվականները:

Երրորդ էտապը գլխավորապես կապվում է հաշվառման կազմակերպման մեջ ռադիկալ փոփոխությունների հետ: Այն կապված է ընդհանուր ավտոմատացման, կոմպյուտերիզացիայի, հաշվառման օբյեկտների ընդլայնման, ոչ նյութական ակտիվների ներառման, խոշոր կոնցեռնների ստեղծման հետ: Այս գործառույթները պահանջում էին հաշվետվությունների կոնսոլիդացում, հաշվապահության մեթոդաբանության ներդաշնակություն, որը մակրոհաշվառման ձևավորման հիմքն

է: Մշակվեցին հաշվապահական հաշվառման ազգային և միջազգային ստանդարտները, որոնք պահանջում էին բարդ մեթոդաբանական պրոբլեմների լուծում: Ծնվում է նոր ճյուղ՝ կառավարչական հաշվառումը: Հաշվապահի ուշադրությունը սևեռվում է տնտեսական իրավիճակների հետազոտության, ֆինանսական հոսքերի վերլուծության, զարգացման այլընտրանքային պլանների մշակման, ապագա կանխատեսումների և կառավարչական որոշումների ընդունման վրա: Ընդլայնվում է հաշվապահական ինֆորմացիայի օգտագործողների դասը: Ավելի է կարևորվում հաշվապահի դերը, որակը: Հաշվապահների մասնագիտական կազմակերպությունները ձեռք են բերում բարոյական և նյութական ավելի բարձր կարգավիճակ:

Որպես այս վերջին էտապի առանձնահատկություն, Լասեկը նշում է մի շարք այլընտրանքային, հայեցակարգային տեսությունների տարածումը, լուծարվող ձեռնարկության գաղափարի փոխարինումը գործող ձեռնարկության գաղափարով:

Հաշվապահության տեսության զարգացման հետաքրքիր դասակարգում է տվել կանադացի գիտնական **Ռիչարդ Սատսիչը** (1999 թ.): Նա առանձնացնում է վեց էտապ՝

1) Սիմվոլային էտապ (8000 – 3000 թ. մ.թ.ա.) – հաշվապահությունը գրագրության բացակայության պայմաններում կատարում է հաշվառման և վերահսկողական ֆունկցիաներ: Այն իր հերթին բաժանվում է 5 ենթաէտապների՝

1.1. 8000 - 4400 թ. մ.թ.ա.: Արժեքի գրանցման համար օգտագործվում են որոշակի սիմվոլներ, օրինակ՝ երկրաչափական մարմիններ. շրջան, քառակուսի, եռանկյուն, կոն և այլն:

1.2. 4400 - 3250 թ. մ.թ.ա.: Սիմվոլների վրա թեթև խազեր էին արվում, որոնք ցույց էին տալիս արժեքների շարժը: Այս համակարգն օգտագործվում էր մոնումենտալ շինությունների կառուցման ժամանակ:

1.3. 3250 - 3200 թ. մ.թ.ա.: Տվյալները (սիմվոլները) դասակարգելու համար օգտագործվում էին կուժեր, զամբյուղներ: Ամեն կուժը համապատասխանում էր որոշակի տիպի արժեքի, դրանց մեջ գտնվող կտորների քանակը՝ արժեքների հաշվառային քանակությամբ:

1.4. 3200 - 3100 թ. մ.թ.ա.: Կավի մի կողմի վրա նշվում էին մուտ-

քերը, հակառակ կողմի վրա՝ ժախսերը: Տարբերությունը նշվում էր որպես ընթացիկ մնացորդ:

1.5. 3100 - 3000 թ. մ.թ.ա.: Ստեղծվեց պիկտոգրաֆիան: Երկրաչափական պատկերների փոխարեն սկսեցին օգտագործել նկարներ, որոնք պայմաններ ստեղծեցին հիերոգլիֆներով գրագրության համար:

2) **Երկրորդ խտապ:** Հնդկաստանում ստեղծվեցին բացասական թվերը՝ այն պատճառով, որ հնդիկ հաշվապահները պարտքով տրված արժեքները մեկնաբանում էին որպես տնտեսությունից հանված (բացակայող = բացասական):

3) **Երրորդ խտապ:** Չինաստանում (դինաստիաներ՝ Շան /1600 – 1100 թ. մ.թ.ա./, Ջոու /1121 – 1255 թ. մ.թ.ա./) ձևավորվեց արժեքների ընդհանուր շարժի արտացոլման զարգացած համակարգ:

4) **Չորրորդ խտապ,** որն ընդգրկում է մինչև 19-րդ դարի վերջն ընկած ժամանակաշրջանը, երբ դեռևս պարզ և կրկնակի հաշվառման համակարգերի միջև տարբերությունը էական չէր:

5) **Հինգերորդ խտապ** /20-րդ դար/, երբ հաշվապահությունը դառնում է գիտություն:

6) **Վեցերորդ խտապ** /21-րդ դար/, երբ ստեղծվում և տարածվում է համակարգչային (ոչ թղթային) հաշվապահությունը:

Տարբեր քաղաքակրթություններում հաշվապահական գրառումների համար օգտագործում էին ձեռքի տակ եղած տարբեր նյութեր. օրինակ՝ Բաբելոնում օգտագործվում էին կավե փոքրիկ տախտակներ, Եգիպտոսում՝ պապիրոս, Հունաստանում՝ խեցիներ, Հռոմում՝ մոմե տախտակներ, միջնադարյան Եվրոպայում՝ պերգամենտ և այլն:

Նոր՝ հեղափոխական խտապը կապված է թղթի ստեղծման հետ: Թուղթը, որպես նյութ, առաջին անգամ ստացավ Ցայ Լուին Չինաստանում (2-րդ դար մ.թ.), սակայն թղթի պատրաստման ձևը խիստ գաղտնիք էր: Միայն 10-րդ դարում թղթի արտադրությունը տարածվեց Եվրոպա-

յում: Մոտ 10 դար շարունակ թուղթը տեղեկատվության միակ կրողն էր:

Մինչև 19-րդ դարը հաշվապահությունը գոյություն ուներ որպես պրակտիկ գործընթաց, որպես ընթացակարգերի համախմբություն: 1840 թ. Վիլիմ հիմնադրեց «Հաշվապահության տեսություն» գիտության հիմքերը: Մինչև 19-րդ դարը տարածված էր հաշվառման իրավաբանական մեկնաբանությունը: 20-րդ դարի սկզբից *Ղյումարշեի* աշխատությունների շնորհիվ տարածում գտավ հաշվապահության տնտեսական մեկնաբանությունը: Առաջին համաշխարհային պատերազմից հետո *Շերը* նպաստեց հաշվառման ընթացակարգային կողմի, իսկ Շմալենբախը՝ վարչակառավարչական կողմի զարգացմանը: Երկրորդ համաշխարհային պատերազմից հետո արդեն գերակշիռ ազդեցություն ուներ հաշվապահական հաշվառման կառավարչական հայեցակետը: *Ռ. Էնտոնիի* (1977 թ.) աշխատանքներում հաշվառման կառավարչական գործառույթը ներառում էր նաև հոգեբանական վարքի հետ սերտորեն կապակցված պրոցեսներ:

1.2 Տնտեսական հաշվառումը և հաշվապահության ստեղծումը Հին Աշխարհում

Հաշվառման արձատները ձգվում են մինչև հազարամյակների խորքերը: Հստակ կարելի է միայն նշել, որ հաշվառումը չի ստեղծվել միանգամից: Եղել է ժամանակ, երբ հաշվառման կարիք չկար, և տնտեսության մասին տվյալները պարզապես պահվում էին անձի հիշողության մեջ՝ ոչ այն պատճառով, որ անձը լավ հիշողություն ուներ, այլ պարզապես տնտեսությունը փոքր էր, և հետևաբար տվյալները քիչ էին:

Գրավոր հաշվառման ստեղծման համար անհրաժեշտ էին մի քանի նախապայմաններ. նախ՝ բավականաչափ զարգացած տնտեսություն, նաև՝ գրի և գրագրության, ինչպես նաև՝ տարրական հանրահաշվի գոյություն: Տնտեսական կյանքի զարգացումը պահանջում էր հաշվառման զարգացում, իսկ հաշվառման զարգացումն իր հերթին խթանում էր քաղաքակրթության աճը:

Ջարգացած հաշվառման համակարգերի հետքեր են հայտնաբերված Նեղոս, Տիգրիս, Եփրատ գետերի հովիտներում:

1.2.1 Հին եգիպտոս

Մի քանի հազար տարի առաջ մարդիկ սովորեցին պատրաստել պապիրուս: Այդ ժամանակներից են սկսվում հաշվառման արձանագրությունները և տնտեսական կյանքի փաստերի գրանցումները պապիրուսի փաթեթների վրա: Հայտնաբերվել են 4 – 5 մ երկարության և 18 – 24 սմ լայնության փաթեթներ, որոնց վրա գրառումները կատարված են սև և կարմիր տուշով: Տարբեր գույների օգտագործումը որոշակի իմաստ ուներ: Օրինակ՝ տարին գրում էին սևով, ամիսը և օրը՝ կարմիրով, զույգ թվերը՝ սևով, մնացորդները կարմիրով և այլն: Մյուսակներով գրվում էին արժեքների անվանումները, տողերով՝ օրերը, որտեղ նշվում էր արժեքների շարժը: Հաշվառման հիմնական ձևը գույքագրումն էր:

Եգիպտոսում I և II դինաստիաների թագավորության ժամանակ (3400-2980 թ. մ.թ.ա.) երկու տարին մեկ անց էր կացվում կարողության գույքագրում: IV դինաստիայի թագավորության շրջանում ընդհատ գույքագրումը փոխարինվում է ընթացիկ հաշվառումով: Դրա նպատակն առաջին հերթին տրված և ստացած արծաթի, հացի և այլ արժեքների քանակական ճշտության ստուգումն էր: Տնտեսական կյանքի փաստը ձևակերպվում էր երեք տարբեր անձանց կողմից: Առաջինը պապիրուսի վրա նշում էր դուրս գրվող արժեքների քանակը, երկրորդը՝ նշում էր փաստացի դուրս գրված արժեքների քանակը, իսկ երրորդը՝ համեմատում էր առաջինի և երկրորդի տվյալները: Այսպիսի նյութական հաշվառման ժամանակ կարևոր էր մնացորդների ամենօրյա արտացոլումն ու ստուգումը: Նյութական հաշվառումը բնորոշվում էր նախահաշվի կազմումով: Տնտեսական կյանքի փաստերի գրանցումը թույլ էր տալիս հսկել նախահաշվի կատարումը: Պահպանվել են մ.թ.ա. 2500–2400 թ. վերաբերվող մի շարք փաստաթղթեր, որոնք ապացուցում են դա:

Նյութական հաշվառման և նախահաշվի կազմման միավորումը կարելի է տեսնել այդ շրջանում շինարարներին որպես վարձատրություն տրվող ցորենի նորմաների աղյուսակում (Աղյուսակ 1): Այստեղ չափման միավորը *հար* էր (1 *հար* = 95.7լ): Այստեղ բերված տվյալները հետաքրքիր են ոչ միայն հաշվապահական առումով: Նմանատիպ տեղեկատվությունը բացահայտում է նաև ժամանակաշրջանի սոցիալական բնութագիրը: Օրինակ, կարելի էր նկատել, որ 25 անձանց համար նախատեսված է 1 հարկագիր, որի վարձատրությունը հավասար էր ղեկավարի վարձատրությանը: Կանանց աշխատանքը գնահատված էր ավելի ցածր, քան տղամարդկանցը: Ստրուկը ստանում էր ազատ

բանվորի աշխատավարձի 1/3 մասից էլ քիչ:

Աշխատանքների ընթացքի մասին ղեկավարը ներկայացնում է ամենօրյա գրավոր հաշվետվություն: Հատուկ համձնաժողով գոյություն ուներ, որը վարում էր աշխատանքների կատարման վերահսկումն ու ընդունումը: Անբավարար համարված հաշվետվության դեպքում հարկագրին ծեծում էին: Փաստաթղթերը հաճախ կազմվում էին 2-3 օրինակով, իսկ գրանցումները բաժանում էին սևագրի և մաքրագրի:

Որքանով էր ճշգրիտ Հին Եգիպտոսի հաշվապահությունը, դժվար է ասել: Կան տարբեր կարծիքներ: Մի խումբ գիտնականներ գտնում են, որ հարկագիրների սխալները հաշվառման ցածր մակարդակի հետևանք են, ոմանք համարում են, որ դրանք գիտակցաբար թույլ տրված սխալներ են, ոմանք էլ համարում են, որ դրանք ոչ թե սխալներ են, այլ հիերոգլիֆներ, որոնք դեռևս պարզաբանված չեն:

Ուսումնասիրելով հաշվառման համակարգը Եգիպտոսում, ավելի շուտ՝ այն ամենը, ինչ հայտնի է այդ հաշվառման մասին, կարելի է ասել, որ Եգիպտոսում է ծնվել հաշվառման նատուրալիստական սկզբունքը, այն է՝ ինչպես ճշտորեն արտացոլել արժեքների շարժը տնտեսությունում:

1.2.2 Մեցոպոտամիա

Եթե Եգիպտոսը համարվում է «ազատ թղթերի վրա հաշվառման» հայրենիք, ապա Բաբելոնը՝ «քարտերի վրա հաշվառման» հայրենիք: «Քարտերը» պատրաստում էին փափուկ, թաց կավից: Կավի վրա եղեգնափայտով գրանցումներ էին կատարում: Այնուհետև կավե սալիկները դնում էին արևի տակ չորանալու, կամ պարզապես թրծում էին: Կավի հատկության շնորհիվ հնարավոր էր սխալ գրանցումները ջնջել: Հաճախ կավի այդ կտորները փաթաթում էին, այսպես կոչված՝ ծրարների մեջ և դասակարգում՝ դնելով դրանք տարբեր կավե կուժերի կամ զանբյուղների մեջ: Այդ կուժերն, իրենց հերթին, ծածկվում էին կափարիչով և փաթաթվում պարանով: Պարանից կախում էին փոքր կավի կտոր, որի վրա նշվում էր փաստաթղթի բնույթը, ով է գրառումները կատարել և որ ժամանակահատվածում:

Բաբելոնում հաշվարկների համար օգտագործում էին օժանդակ աղյուսակներ, օրինակ՝ բազմապատկման աղյուսակ, բարդ տոկոսների հաշվարկման աղյուսակ: Տնտեսական կյանքի փաստերն արտացոլ-

վում էին հետևյալ տիպի գրառումներով՝

1. ստացված առարկաների քանակը և ձևը,
2. առարկաները տվող անձի անունը,
3. առարկաները ստացող անձի անունը,
4. ամսաթիվը:

Հետաքրքիր է, որ գործարքի մասնակիցները ստորագրության տեղը իրենց անձնական կնիքն էին դնում, որը կրում էին մարմնի վրա որպես անուլետ: Նյութական արժեքների հաշվառումը կատարվում էր հետևյալ ձևով. ելքի և մուտքի փաստաթղթերը խմբավորվում էին առանձին-առանձին, հաշվում էին շրջանառությունը, որը գումարում էին սկզբնական մնացորդին՝ որոշելով վերջնական արդյունքը:

Բաբելոնը առաջին երկիրն էր, որտեղ ստեղծվեց հաշվառմանը վերաբերող հատուկ օրենսդրություն: Դրանք **խամուրաբուհի** (1790-1752 մ.թ.ա.) օրենքներն էին, որոնք պարտադրում էին առևտրականներին վարել ինքնուրույն հաշվառում, տաճարներին՝ պետական հաշվառում: Բաբելոնը իր աղյուսակներով ստեղծեց ավելի ստույգ և պարզ հաշվառում, քան Եգիպտոսում էր:

1.2.3 Հրեաստան

Հրեաստանում հաշվառման վարման վերաբերյալ ավելի սուղ տեղեկություններ են հայտնի: Ավետարանում գրված են Հրեաստանի արքա Սողոմոնի խոսքերը, որտեղ ասվում էր, որ մեկի հետ մշտական առևտրական գործարքների մեջ գտնվելիս պետք է հաշվել և գնահատել, թե ինչ ես տալիս և ինչ ստանում:

Ձատկից առաջ Երուսաղեմի տաճարի սպասավորները կազմում էին հաշվետվություն, որը ստուգվում էր վերահսկող մարմինների կողմից: Ձոհասեղանի առջև դրված սնդուկը բացվում էր թագավորական հսկիչի և տաճարի գլխավոր սպասավորի հետ և հաշվվում էր եկամուտը:

1.2.4 Պարսկաստան

Պարսկաստանում աշխատավարձը վճարվում էր մասամբ դրա-

մական, մասամբ բնամթերքի տեսքով: Այդ մեծ կայսրությունում չինով-նիկները հաճախ էին մեկնում ուղևորության: Մեկնողներից յուրաքանչ-յուրը ստանում էր գրասենյակից նամակ (գործուղման փաստաթուղթ), որը ներկայացնելիս բաժանմունքներում ստանում էր նշված չափով մթերք:

Դարեհ թագավորի կառավարման ժամանակաշրջանում (522-486 թ. մ.թ.ա.) հաշվառումը Պարսկաստանում ծաղկում էր ապրում: Բազմազգ կայսրությունը, մեծ բանակը պահանջում էին խիստ վերահսկման ապարատի առկայություն: Հաշվապահները և հսկիչները վարում էին ոչ միայն պարզ, այլ նաև գաղտնի հաշվառում: Հիմնական փաստաթուղթ է դառնում ոչ թե տնտեսական կյանքի փաստերի ռեգիստրը, այլ անանուն նամակների մատյանը: Հաշվառումով զբաղվող անհատին անվանում էին «թագավորի ականջներ ու աչքեր»:

1.2.5 Չինաստան

Տեղեկություններ կան Չինաստանում դեռևս 8000 տարի առաջ գոյություն ունեցող հաշվառման համակարգի մասին: Ըստ մի շարք աղբյուրների, XIII–VII դ. մ.թ.ա. Չինաստանում արդեն կազմավորվել էր նյութական արժեքների բավականին զարգացած հաշվառման համակարգ: Հաշվարկային աշխատողները ստորաբաժանված էին ըստ երեք բաժինների, որոնցում արձանագրվում էին համապատասխանաբար՝ մուտքերը, ելքերը և արժեքների մնացորդները: Առաջին և երկրորդ բաժինները ցույց էին տալիս արժեքների շարժը, իսկ երրորդ բաժնում կատարվում էր գույքագրում և բնական մնացորդի հանում:

Նյութական արժեքների հաշվառման ժամանակ Չինաստանում տարածված էր, այսպես կոչված չորս սյունականոց համակարգ՝

Մ - Ե = Մ վերջ – Մ սկիզբ,

որտեղ՝ Մ-մուտք, Ե-ելք, Մ վերջ – վերջնական մնացորդ,
Մ սկիզբ - սկզբնական մնացորդ:

Այս հավասարումը պահանջում էր, որ ամեն մուտքն ու ելքը ձևակերպվեն «ակտով»: Հաշվառումը վարում էին կարմիր ցուցակներով, որոնց մեջ գրանցում էին «ակտերի» տվյալները: Ստուգման նպատակով ցուցակի տարբերակներից մեկը ուղարկվում էր գլխավոր վար-

չություն: Պահեստապետերն աշխատում էին ընդամենը երեք տարի, որից հետո փոխարինվում էին: Արժեքների դուրս գրումը կատարվում էր ըստ հետևյալ սկզբունքի՝ «առաջինը որ խումբը ստացան՝ այն էլ առաջինը բաց թողեցին» (FIFO):

1.3 Անտիկ աշխարհ

1.3.1 Հին Հունաստան

Հին Հունաստանում հաշվառումը վարում էին գիպսով սպիտակեցված տախտակների վրա, երբեմն էլ օգտագործում էին նաև *պապիրոս*, որը, սակայն, թանկարժեք նյութ էր համարվում: Սևագրությունների համար օգտագործում էին կավե խեցիների կտորներ: Հունաստանը առաջին հաշվառման գործիքի՝ *աբակի* հայրենիքն է: Առաջինը այստեղ է օգտագործվել մետաղադրամը, ինչը մեծապես խթանեց հաշվառման զարգացումը: Սկզբում դրամը հանդես էր գալիս որպես ինքնուրույն օբյեկտ, ավելի ուշ՝ որպես հաշվարկների միջոց և ի վերջո՝ որպես գույքի արժեքի (գնի) գնահատման չափանիշ: Հույները գողությունը համարում էին ընդամենը նյութական վնաս, որևէ բարոյական հատկանիշ չմիացնելով այդ երևույթին: Ստեղծված պայմաններն այնպիսին էին, որ պետությունը շահագրգռված էր նյութական պատասխանատու անձանց մոտ պակասորդ հայտնաբերելու մեջ: Գողացված մեկ միավոր դրամը պետք է փոխհատուցվեր պետությանը 10 միավորով: Միայն հարուստ մարդը կարող էր ստանալ նյութական պատասխանատվություն կրողի պաշտոն, քանի որ անհրաժեշտության դեպքում իր կարողությամբ պետք է ծածկեր պակասորդը: Հետևաբար, նյութական պատասխանատվություն կրող անձը շահագրգռված էր գույքագրման հաճախակի անցկացմամբ, քանի որ ինքն էլ հոգում էր ճշգրտության մասին: Նյութական հաշվառումը (գույքագրում) և հաշվարկների հաշվառումը այն երկու աղբյուրներն էին, որոնցից սկիզբ առավ «հաշվապահական հաշիվ» գաղափարը:

Հունաստանում գոյություն ունեին հատուկ չինովմիկներ և հսկիչներ, որոնց պարտականությունն էր պետության եկամուտների և ծախսերի հաշվետվությունների կազմումը: Ֆինանսական հաշվառումը և վերահսկողությունը գտնվում էր ժողովրդի կողմից ընտրված 10 անձանց ձեռքում, որոնց պարտականությունների մեջ մտնում էր՝ բոլոր պետա-

կան եկամուտների և ծախսերի հաշվառումը, տաճարների գույքի հաշվառումը, գույքագրման անցկացումը: Գրանցվում էին ոչ միայն գույքի և կանխիկի տրման փաստերը, այլև կատարվում էին վճարումների փոխանցումներ այլ դրամարկղեր:

Դրամական միջոցները պահվում էին յուրահատուկ ձևով: Ամեն տեսակի եկամտի համար բացվում էր առանձին կուժ, որին տրվում էր տառային ինդեքս: Կոնկրետ ծախսերի համար գումարը վերցվում էր կոնկրետ որոշված կուժից: Դրամարկղի բանալին գտնվում էր մի չինովմիկի մոտ, իսկ շինության բանալին, որտեղ գտնվում էին փաստաթղթերը, այլ անձի մոտ: Այդ բանալիների փոխանակումն արգելված էր:

Յետաքրքիր էր հարկերի հաշվառումը: Յարկերի վճարման մասին փաստաթղթերը բաշխվում և պահպանվում էին ըստ ժամանակաշրջանների: Նախօրոք կազմվում էին հարկատուների ցուցակները: Յարկերի գումարը ստանալու դեպքում չինովմիկները (*սպորդեկոմները*) ջնջում էին վճարողի անունը: Այսպիսով, ցուցակում մնում էին միայն չվճարածների անունները:

Յաշվետվությունները ներկայացվում էին պարբերաբար: Յաշվետվությունների վերահսկողությունն ընթանում էր հետևյալ կերպ: Պետական չինովմիկը, հիմնվելով սկզբնական փաստաթղթերի վրա, կազմում էր իր հաշվետվությունը, որը համեմատվում էր ներկայացված հաշվետվության հետ: Աթենքում հաշվետվությունները հրապարակվում էին: Տաճարների, պետական կազմակերպությունների հաշվետվությունները գրվում էին մարմարե կամ բրոնզե տախտակների վրա և ցուցադրվում ազգային ժողովում՝ տաճարների պարիսպների վրա:

Բանկերում դրամական միջոցների շարժը ձևակերպվում էր սկզբնական փաստաթղթերով, որոնք գրանցվում էին մատյանում (*էֆեմերիս*): Գրանցումները ներառում էին հետևյալ տվյալները. ամսաթիվ, ստացողի անուն, վճարման նպատակ, վճարված գումար: Գոյություն ունեին երկու տեսակի մատյաններ՝ ելքի և մուտքի:

Կարևոր է նշել, որ Յունաստանի մեծագույն փիլիսոփաները ուշադրություն էին դարձնում հաշվառման խնդիրների վրա: Օրինակ, *Արիստոտելը* իր «Քաղաքականություն» աշխատությունում հստակ տարբերակում էր տեսնում հաշվապահության վարման հաշվային և վերահսկողական գործառնությունների միջև: Ըստ Արիստոտելի՝ ստուգումը համարվում էր վերահսկողության մաս: Դա նոր մոտեցում էր: Ստուգողը (*ռեվիզորը*) հավասարեցված էր գլխավոր հաշվապահին և նրանից անկախ էր:

Մեկ այլ հույն փիլիսոփա **Դեմոֆենի** խոսքերից ընդդեմ **Աֆերի** տեղեկանում ենք մի ստրկատիրոջ արհեստանոցի «Հաշվեկշիռի ակտիվի» մասին (տե՛ս Աղյուսակ 2), որտեղ կիրառված են հետևյալ կշռի միավորները.

$$1 \text{ մին} = 425 \text{ գր}$$
$$1 \text{ տալանտ} = 60 \text{ մին} = 25.5 \text{ կգ:}$$

Վերոհիշյալ «Հաշվեկշռի ակտիվը» թույլ չի տալիս բավարար վերլուծություն կատարել, քանի որ այնտեղ սպառողական և արտադրողական մասերը միաձուլված են:

Հունաստանի տնտեսության տարբեր ճյուղերի ձեռնարկությունների ակտիվներ ներկայացված են Աղյուսակ 3 – ում:

Այս աղյուսակի ուսումնասիրությունից կարելի է եզրակացնել, որ հողը կարևոր տեղ է գրավում ոչ միայն գյուղատնտեսությունում, այլ նաև կրեդիտային գործունեությունում: Ընդ որում, պետք է հաշվի առնել, որ կրեդիտային և առևտրա-վաճախառուական գործունեության մեջ հողը ոչ թե արտադրության միջոց է, այլ ապրանք: Հողի գրավի դիմաց տրվում էին վարկեր: Եթե վարկ վերցնողը չէր կարողանում տոկոսները վճարել, գրավ դրված հողը դառնում էր վարկատուի սեփականությունը, որը սպասում էր հարմար պահի, որ այն վաճառի:

«Ակտիվները» ցույց են տալիս, որ **Դեմոֆենի** ժամանակաշրջանում Աթենքի ապրանքային տնտեսությունը բավականին զարգացած էր: Գյուղատնտեսական ձեռնարկությունները պարտք էին վերցնում իրենց ակտիվների արժեքի մոտ 17%-ը, արդյունաբերականները՝ 32%, կրեդիտային կազմակերպությունները՝ 50%, առևտրա-վաճախառուական կազմակերպությունները, որտեղ կրեդիտը տրվում էր ապրանքների և դրամի տեսքով՝ 54% ընդհանուր ակտիվներից:

Աթենքի տնտեսական կյանքում կարևոր դեր ունեին ծովային փոխադրումները: Վարկ ստանալու համար հաճախ գրավ էին դնում նավեր և փոխադրաբեռներ: Այստեղ դժվար չէր դիմել խաբեությունների: Միևնույն արժեքները հաճախ երկու անգամ էին գրավ դրվում, մտացածին անուններով վարկեր էին ստացվում և յուրացվում, արտահանումների, այլ երկրներ փոխադրումների ժամանակ ներկայացվում էին նավերի կեղծ խորտակումներ:

1.3.2 Հելլենիզմ

Հելլենիզմի ժամանակաշրջանի մասին կան ավելի շատ պահպանված փաստաթղթեր, որոնք թույլ են տալիս անել որոշակի հետևություններ: 1915 թ. գտնվեցին ավելի քան 1000 փաստաթղթեր (այսպես կոչված՝ *Ջենոնի* պապիրուսը), որոնք վերաբերում էին Ապոլոնուշի կալվածքին: Այդ կալվածքը, որտեղ Ջենոնը կառավարիչ էր, զբաղվում էր բազմաբնույթ տնտեսական գործունեությամբ: Հայտնաբերված փաստաթղթերի շարքում կային շինարարության, առևտրի, հողագործության վերաբերյալ փաստաթղթեր, որոնք թվագրված են III դ. մ.թ.ա.:

Հայտնի է, որ 256 թ. մ.թ.ա. Ջենոնը ռեֆորմացրել է տոհմական կալվածքների հաշվառման համակարգը: Հաշվառման նպատակն էր՝

- 1) տնտեսության ընդհանուր վիճակի որոշումը, որը ներառում է նյութական պաշարների պարբերական հաշվառման կազմակերպում, դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերի հաշվառում,
- 2) գործունեության տարբեր ասպարեզներում տնտեսական արդյունքի հաշվարկը:

Ջենոնը տարբերակում էր հաշվառումը ըստ տնտեսության ճյուղերի: Այսպես, ստեղծվեց առանձին հողագործության հաշվառում, անասնաբուծության հաշվառում, խաղողագործության հաշվառում և այլն: Առանձնացված էր պահեստի հաշվառումը: Ամեն տեսակի գործունեության համար պահանջվում էր ինքնուրույն հաշվետվություն վստահված անձի կողմից: Պահանջվում էր նաև, որ տնտեսական կյանքի ամեն մի փաստը ձևակերպված և հաստատված լինի փաստաթղթով: Հաշվառման ռեգիստրները վարվում էին ըստ պարբերական գրանցման կանոնի: Այդ ռեգիստրներում կարելի էր տեսնել նյութական, անձնական և ֆինանսական հաշիվներ:

Գրանցումների ամենամեծ քանակությունը պարունակում էին դրամարկղի հաշիվը և անալիտիկ նյութական պաշարների հաշիվները (հաց, գինի, շինանյութ և այլն): Պարտապանների հաշիվները ներառվում էին անձնական հաշիվների դասում, որտեղ նշվում էր պարտքը և դրա մարումը:

Պահպանվել են փաստաթղթեր, որտեղ արտահայտված են կալվածատիրոջ անձնական հաշիվները, որոնք կապված չէին կալվածքի

կառավարման հետ: Ֆինանսական հաշիվներից հանդիպում է ունեցվածքի հարկի հաշիվը: Գրանցումները հաշիվներում կատարվում էին ժամանակագրական հաջորդականությամբ: Միանման փաստաթղթերը խմբավորվում էին: Այդ տվյալների հիման վրա կազմվում էր ամփոփիչ փաստաթուղթ: Այսպիսով, կուտակման սկզբունքը հայտնի էր դեռևս III դ. մ.թ.ա.: Հաշվետվությունը նախատեսում էր տնտեսության պաշարների, եկամուտների և ծախսերի մասին տվյալներ: Ըստ պարբերականության՝ հաշվետվությունները լինում էին ամսական, եռամսյակային և տարեկան:

Հելլենիստական եգիպտոսում ձևավորվել էր բարդ տնտեսական համակարգ: Օրինակ, կան տվյալներ զինվորականների աշխատավարձերի վճարման մասին: Ջորամասերում կազմվում էր վճարային ցուցակ, որը փոխանցվում էր ֆինանսական գերատեսչությանը: Ամեն վճարային ցուցակի հանրագումարի տակ ֆինանսական չինովնիկը նշում էր կատարում վճարման անհրաժեշտության մասին, այնուհետև ցուցակը փոխանցվում էր բանկ: Գումար ստացող անձը, զորամասի ներկայացուցիչը, պիտի ներկայացներ լիազորագիր՝ **անտիսիմվոլ**, որը համեմատվում էր վճարային ցուցակի հետ և հիմք էր հանդիսանում գումարը տրամադրելու համար: Գումարի հետ ստացողին տրվում էր անդորրագիր՝ **սիմվոլ**, որը արդարացուցիչ փաստաթուղթ էր վերջինիս համար: Արժեքային արտահայտությամբ անտիսիմվոլը կարող էր լինել ավելին, քան սիմվոլը, քանի որ զորամասերը ձգտում էին ստանալ ավելին, քան հարկ էին գտնում վճարել ֆինանսական չինովնիկները:

Հետաքրքիր է հացի հաշվառումը, որը հարկման առարկա էր: Հարկ հավաքողը բերում էր մթերքը պահեստ, ընդունողը նրան տալիս էր անդորրագիր, որտեղ նշվում էին ամսաթիվը, հանձնողի անունը, ինչ են ընդունել, ինչ գումարի: Հացի դուրս գրումը պահեստից նույնպես ձևակերպվում էր անդորրագրերով: Պահեստի գրասենյակում վարվում էր մատյան (էֆեմերիս), որտեղ ժամանակագրական հաջորդականությամբ գրանցվում էին անդորրագրերը:

Երբեմն վարում էին երկու մատյան, մեկը՝ մուտքի, մյուսը՝ ելքի՝ անդորրագրերի գրանցման համար: Գրանցումները բավականին մանրամասն էին: Ամսական հաշվետվությունում նշում էին շրջանառության արդյունքը, և այդ հաշվետվությունը հանձնվում էր դեկավարին (**ստրատեզին**): Միևնույն ժամանակ հարկ հավաքողը նույնպես ստրատեզին հաշվետվություն էր ներկայացնում: Այնուհետև, ստրատեզը համեմատում էր այդ հաշվետվությունները: Հաճախ էր

օգտագործվում նաև գույքագրումը:

Ձեռնոցի պապիրուսը թույլ է տալիս գնահատել Յեղեղեղիզմի դարաշրջանի հաշվառման համակարգը որպես անտիկ ժամանակաշրջանի գազաթնակետ:

1.3.3 Հին Հռոմ

Հաշվառման գրառումները կատարվում էին մոմով պատված տախտակների, պղնձյա տախտակների, պերգամենտի և պապիրուսի վրա: Հռոմեական հաշվապահական հաշվառման ռեգիստրների առաջին գիրքը կոչվում էր *Աղվերսարիա*, որտեղ գրանցում էին տնտեսական կյանքի բոլոր փաստերը: *Աղվերսարիան* նախատեսված էր սևագրության համար, իսկ *ԿՈՂԵՔՍՆԵՐԸ* (օրենսգրքերը)՝ մաքրագրության համար: Գոյություն ունեին երկու տեսակի կողեքսներ: Առաջինում գրանցվում էին միայն դրամական միջոցների և հաշվարկների հաշիվները, իսկ երկրորդում՝ միայն նյութական հաշիվները (ցորեն, գինի, յուղ և այլն): Երկու կողեքսների հաշիվներով հաշվարկվում էր սալդոն:

Պահպանված է 191-192 թթ. հռոմեական պապիրուս, որում հստակ տրված է երկկողմանի գրանցում, սակայն դա դեռ չի ապացուցում, որ 2-րդ դարի վերջում գոյություն ուներ կրկնակի գրանցման գաղափարը, քանի որ վերոհիշյալ փաստաթուղթը արտացոլում էր միայն դրամարկղային վճարումները և հաշվարկները դեբիտորների և կրեդիտորների հետ: Պարտքերի գրանցման ժամանակ արդեն օգտագործում էին «դեբետ» և «կրեդիտ» տերմինները: Երկկողմանի գրանցման ձևը կրում էր պատահական բնույթ և բխում էր ոչ թե կրկնակի գրանցման կանոններից, այլ հարմարավետության գաղափարից:

Հռոմում զարգացած էր բյուջետային հաշվառումը պետության մասշտաբով: Առանձին մարզերում վարում էին *Բրևարիում* (Brevarium) գիրքը, որը արտացոլում էր բոլոր հատկացումներն ըստ նախահաշվի և դրանց կատարումը: Հետագայում այդ ռեգիստրն անվանվեց Կայսրական հաշիվների գիրք, որը կարելի է դիտարկել որպես պետական տնտեսության առաջին հաշվեկշիռը:

Հռոմեական կայսրության ժամանակ պարբերական գրանցումը ստացավ ավելի լայն տարածում: Այսպես, օրինակ, լեգեոններում ամեն զինվորի համար հաշվարկներ վարելու համար բացվում էր առանձին անձնական հաշիվ: Ձինվորին տարին երեք անգամ ռոճիկ էր հաշվե-

գրվում, որը վճարվում էր դրամով, սննդով, հագուստով և այլն: Ջինվորին հարկավոր էր նյութապես քաջալերել: Ենթադրվում էր, որ նա կոզևորվի՝ ամեն անգամ իր անձնական հաշվի աճը տեսնելով: Սակայն իրականում վճարել նրան չէին շտապում, քանի որ շատ մեծ էր հավանականությունը, որ զինվորին պատերազմում կսպանեն, և այդ դեպքում նրա հաշվի վրա կուտակված գումարը դուրս կգրեն որպես լեգեոնի եկամուտ: Ստացվում էր, որ ինչքան շատ զինվոր սպանեն, այնքան եկամուտը շատ կլինի:

Հարկերի վճարման հետ կապված պարբերական գրանցումը լայն տարածում ստացավ նաև ֆինանսական գերատեսչություններում: Ամեն հարկատուի համար բացվում էր անձնական հաշիվ, որտեղ նշվում էր հարկման օբյեկտը, դրա գնահատումը, մուծված գումարի չափը:

Պետական հաշվառման համար բնորոշ էր զարգացած բյուրոկրատիզմը, որը բացասականի հետ միասին, ուներ նաև շատ դրական կողմեր: Օրինակ, Հռոմում ընդունված էր դրույթ, որի համաձայն տնտեսական կյանքի բոլոր փաստերն անհապաղ պիտի ձևակերպվեին փաստաթղթերով: Այն դեպքերում, երբ գործառնություններն անմիջապես չէին ձևակերպվում, անհրաժեշտ էր արդարացուցիչ նամակ կազմել:

Հռոմում պետական և բանակային ֆինանսների հաշվառումը կատարում էին **չվեստերները**, որոնք վերահսկում էին բոլոր դրամական միջոցների հետ կապված գործառնությունները: Այդ վճարումները կատարվում էին միայն սկզբնական փաստաթղթերը ներկայացնելու դեպքում: Ստեղծվել էր հատուկ հարկային ոստիկանություն, որի աշխատողները թաքնված գումարների մասին տվյալներ ստանալու համար երբեմն տանջանքի էին ենթարկում կանանց և երեխաներին: Չնայած ստեղծվել և գործում էր ռևիզորների և հսկիչների բարդ ապարատ, այնուհանդերձ, զողությունն ու խաբեությունը բավական հաճախ հանդիպող երևույթներ էին:

Առաջին հայացքից երկրում կիրառվող հաշվառման համակարգը հստակ էր և արդյունավետ, և հռոմեացիները հպարտանում էին այդ համակարգով: Հաշվառման համակարգի դերը արտացոլված էր դրա անվան մեջ՝ **ratio**, որը նշանակում էր ոչ միայն հաշվառում, այլև հաջորդականություն, համակարգ, գաղափար: Այդ արմատից են ծագում մեզ քաջ հայտնի՝ ռացիոնալ, ռացիոնալիզմ, ռացիոնալիզացիա տերմինները:

Սակայն այդ համակարգը ունի նաև բացասական կողմեր, որոնցից կարելի էր նշել որպես՝

- 1) Ամբողջական ընթացիկ ծախսերի գաղափարը: Հռոմեական

հաշվապահները չգիտեին, թե ինչ է ամորտիզացիան, հաշվի չէին առնում դաշտերի, խաղողի այգիների բարելավման, մեկորացիայի, պարարտանյութի ծախսերը:

- 2) Գոյություն չունեն կալկուլյացիա, քանի որ ծախսերը բաժանել ըստ տարբեր կուլտուրաների և մթերքների անհնարին էր:
- 3) Անհնարին էր որոշել պատրաստի արտադրանքի ինքնարժեքը: Օրինակ, գինին հաշվարկվում էր միայն բնական միավորներով: Եթե այն վաճառվում էր, ապա եկամուտը գրանցվում էր դրամարկղի հաշվի վրա, իսկ եթե այն տրվում էր ծառաներին կամ բանվորներին, ապա այն պարզապես դուրս էր գրվում:
- 4) Անհնարին էր հաշվել գյուղատնտեսական կուլտուրաների և մթերքների տնտեսական եկամտաբերությունը:

Որպես վերջաբան անտիկ աշխարհի տարբեր հաշվառման համակարգերի նկարագրության, նշենք, որ այս բոլոր տեղեկություններն ընդամենը պատահիկներ են, որոնք, իհարկե, չեն կարող ամբողջական պատկերացում տալ հաշվառման զարգացման մասին Հին Աշխարհում: Իսկ իրական պատկերը քողարկված է դարերի գաղտնիքով: Սակայն, ինչպես ասում են՝ «այն, ինչ չունի գաղտնիք, զուրկ է հմայքից»:

1.4 Տնտեսական հաշվառումը միջնադարում

476 թ. օգոստոսի 26-ին տապալվեց Հռոմեական կայսրության վերջին՝ Օգոստոս կայսրը: Պատմական օրացույցի համաձայն Անտիկ շրջանն այս իրադարձությամբ ավարտվում է: Սկսվում են նոր ժամանակներ: Չնայած դրան՝ Հռոմեական հաշվապահության ավանդույթները շարունակվում էին:

Երբ **Ֆիրոնաչին** հաշվարկների համար սկսեց օգտագործել արաբական թվերը, պահանջվեց ավելի քան երեք դար, որ հաշվապահները գիտակցեն նոր թվերի առավելությունը:

Արաբական թվերի, չափող գործիքների, մաթեմատիկական գիտելիքների տարածումը խթանեց հաշվառման համակարգերի զարգացումը:

13-րդ դարում առևտրականների համար ընդունվել էին հետևյալ կանոնները՝

- 1) ավարտված գործառնությունները պիտի գրանցվեն հաջորդականորեն՝ ըստ ամսաթվերի, աճողական կարգով,
- 2) հաշվապահական գրքերում գրանցումների միջև դատարկ տեղեր չպետք է լինեն,
- 3) ամեն գործարք պետք է հիմնված լինի հավաստող փաստաթղթի վրա,
- 4) բոլոր թվերը պետք է լինեն տառային, այլ ոչ թե թվային, որպեսզի կեղծիքներ չլինեն:

Հիմնական հաշվառման գործիքներն էին հաշվետվությունը և գույքագրումը:

Հետաքրքիր է, որ միջնադարում երկար ժամանակ համարում էին, որ բանավոր բացատրությունն ավելի հստակ է, քան գրավորը, քանի որ վերջինը կարելի է կեղծել: Հաշվետվության ժամանակ կառավարչի և սեփականատիրոջ միջև լինում էին վեճեր, քանի որ մի կողմը ցանկանում էր նվազեցնել եկամուտները, իսկ մյուսն ուզում էր պարզաբանել անտնտեսվարության փաստերը: Այդ վեճում որոշվում էր կառավարչի պարտքը, իսկ այն գումարը, որի համար նա չէր կարողանում պատասխան տալ, գանձվում էր նրանից:

Միջնադարում գոյություն ուներ թափառական գրագիրների մասնագիտությունը: Գրագիրները որոշակի վարձատրության դիմաց հաշվետվություններ էին կազմում:

Միջնադարի ծաղկման ժամանակաշրջանում տարածված էին հատուկ տրակտատներ: Այդ տրակտատների հեղինակներից մեկը՝ վանական **Վալտեր Հենլին** պահանջում էր՝

- 1) հաշվետվությունների մանրակրկիտ ստուգում,
- 2) տարեկան գույքագրում՝ հաշվարկային և բնաիրային մնացորդների համեմատման համար,
- 3) դեբիտորական պարտքի հսկողություն,
- 4) հաշվետվության մեջ նշված գների ճշգրտությունը հաստատող վկայությունների առկայություն:

Արևմտյան Եվրոպայում 13-րդ դարի սկզբում ձևավորվել էր դրամարկային գործարքների հաշվառման հետաքրքիր համակարգ: Որպես օրինակ դիտարկենք Հռոմի պապ Նիկոլայ III-ի (1277-1280 թթ.)

հաշվապահական գրանցումները: Գանձապահի դրամարկղային գիրքը կազմված էր երկու մասից: Առաջին մասում գրանցվում էին մուտքերը, երկրորդում՝ ծախսերը: Ամեն մուտքի գրանցումը ներառում էր հետևյալ տվյալները՝ ամսաթիվ, տառերով գրված գումարի չափը, ում կողմից են ստացվել գումարները, հիմնական վճարները: Մուտքի և ելքի գրքերը վարում էին երկու օրինակով, մի օրինակը վարում էր գանձապահը, մյուսը՝ հաշվապահը: Դրամարկղային գրքում ամեն ճշգրտման համար հարկավոր էր հատուկ որոշում: Բոլոր գրքերում ճշգրտումները կատարում էր հատուկ նոտարը: Հաշվառման գլխավոր նպատակն էր ծախսերի և եկամուտների վերահսկումը: Գերածախսի դեպքում կիրառվում էին հատուկ պատժամիջոցներ:

Տնտեսական գործունեության զարգացումը պահանջում էր հաշվառման տեղեկատվության որակի վերահսկման ձևերի կատարելագործում: Այդ նպատակով Անգլիայում ստեղծվեց վերահսկիչների (*աուդիտորների*) ինստիտուտ: Հաշվետվության ճշգրտության ապահովման անհրաժեշտությունը խթանեց այդ պաշտոնի ձևավորումը: Պահպանվել են տվյալներ այն մասին, որ 1324 թ. մարտի 24-ին Էդուարդ II-ը տնտեսական գործունեության վերահսկման նպատակով երեք պետական աուդիտոր է նշանակել: Կան մի շարք այլ պատմական վկայություններ աուդիտորների մասին:

Միջնադարում ձևավորվեցին հաշվառման երկու հիմնական *պարադիգմաներ*՝ կամերալ և պարզ: Ըստ առաջին պարադիգմայի, հաշվառման հիմնական օբյեկտն է դրամարկղը, սպասվող մուտքերն և վճարները: Այսպիսով, այստեղ եկամուտներն ու ծախսերը տրված էին: Երկրորդը կարևորում էր ունեցվածքի հաշվառումը, ներառյալ դրամարկղը, իսկ եկամուտները և ծախսերը հաշվապահի համար դառնում էին փնտրովի:

Եվրոպայում իշխում էր պարզ հաշվապահությունը, որը կիրառում էին վաճառականները: Նրանք սովորաբար իրենց գրքույկներում հաջորդականությամբ գրանցում էին ընթացիկ շրջանառությունը: Այդ գրքույկները ոչ այնքան հաշվապահական ռեգիստրներ էին, որքան, ավելի շուտ՝ ընտանեկան պատմվածքներ: Այդ գրքույկներում կային տվյալներ պատերազմների, համաճարակների մասին:

Միջնադարում առևտուրը դիտվում էր որպես ոչ արտադրողական ոլորտ, որի նպատակն էր ծախսերի ծածկումը, այլ ոչ թե շահույթի ստացումը: Օրինակ, Տևտոնական Կարգի հաշվառման գրքերը, որոնք վերաբերում էին առևտրական գործունեությանը, ցույց են տալիս, որ հաշ-

վառման նպատակն էր ապրանքների շարժի գրանցումը, այլ ոչ թե տնտեսական արդյունքների հաշվառումը:

Ֆրանսիայում վարում էին երկու դրամարկղային գիրք՝ գնումների և վաճառքների: Դրանց տվյալների տարբերությունը ցույց էր տալիս շահույթը: Կարիք չկար ունենալ ապրանքների հաշիվ, քանի որ նրանց շարժը արձանագրվում էր վերոհիշյալ գրքերում: Բյուզանդական կայսրությունում, ինչպես ցույց են տալիս ուսումնասիրությունները, դրանք կրում էին իրավաբանա-հրապարակային բնույթ, արտացոլելով միայն պետական հարկերը: Արևմտյան Եվրոպայում այդպիսի կադաստրները ձեռք էին բերել մասնավոր իրավաբանական բնույթ դեռ վաղ միջնադարում:

1.5 Կրկնակի գրանցման հաշվապահության ստեղծումը

13-րդ դարում արդեն հանդիպում են հաշվառման երեք պարադիգմաներ՝

- 1) **կամերալ** (ըստ դրամարկղի վարում են մուտքերի և վճարումների գրանցումներ),
- 2) **պարզ**, որը ներառում է բոլոր ունեցվածքային և անձնական հաշիվները: Այդ հաշիվները վարում են ըստ դեբետ-կրեդիտ սկզբունքի, սակայն հաշվառման մեջ չեն ներառվում անձնական միջոցների հաշիվները, դեռ չկա համակարգ,
- 3) **կրկնակի**, որը նշանակում է, որ պարզ հաշվապահության հետ միասին հաշվապահական համակարգը ներառում է նաև անձնական միջոցների հաշիվները, իսկ նյութական հաշիվները ստանում են դրամական գնահատում, որի հետևանքով տնտեսական կյանքի բոլոր փաստերն արտացոլվում են երկու անգամ:

Կրկնակի գրանցումը ծնունդ է առել տարերայնորեն: Դրա հիմքում ընկած էր այն տեսակետը, որ տնտեսական կյանքի փաստերի գերակշիռ մասն ունի կրկնակի բնույթ: Օրինակ, երբ ապրանքների մուտք է կատարվում մատակարարից, ապրանքներն ավելանում են, պարտքը մատակարարներին՝ նույնպես, երբ ապրանքները վաճառվում են, ապա դրանք պակասում են, միաժամանակ դրամարկղում ավելանում են

դրամական միջոցները: Սակայն կային նաև միակողմանի փաստեր: Օրինակ, ապրանքները գողանալու, կաշառք տալու, տունը վառվելու դեպքերում չէր արվում կրկնակի գրանցում: Այդ դեպքերի համար հաշվապահին առանձին թերթիկ էր պահում, որտեղ արտացոլվում էին համապատասխան գումարները: Դրանց համապատասխան կրկնակի գրանցում անելու մեջ ոչ մի իմաստ չէր դրվում, բացի դեբետային և կրեդիտային մնացորդների հավասարեցման անհրաժեշտության տրամաբանությունից:

Արդեն ավելի ուշ՝ 18-րդ դարի վերջում, կրկնակի գրանցման սկզբունքի մեջ ավելի խոր իմաստ էր դրվում: **Ջոնթարտը** գրում է, որ կրկնակի գրանցման սկզբունքը պայմանավորում է աշխարհը նկարագրող համակարգ, իսկ Գյոթեն նշել է, որ այն «մարդկային մտքի գերագույն հայտնագործություններից է»:

Կրկնակի հաշվապահական գրանցումներն այդպես են անվանվում մի շարք նկատառումներից ելնելով, որոնցից են, մասնավորաբար՝

- 1) երկու տեսակի գրանցումների առկայությունը՝ հաջորդական և պարբերական,
- 2) երկու մակարդակի գրանցումների առկայությունը՝ անալիտիկ և սինթետիկ,
- 3) երկու խմբի հաշիվների առկայությունը՝ ընդհանուր (ապրանքներ, դրամարկղ, հիմնական միջոցներ և այլն) և առանձին (դեբիտորներ, կրեդիտորներ),
- 4) յուրաքանչյուր հաշվում երկու հավասարազոր կողմերի (դեբետ և կրեդիտ) առկայությունը,
- 5) տնտեսական կյանքի յուրաքանչյուր փաստի երկկողմանի ազդեցությունը,
- 6) Ա - Պ = Կ հավասարությամբ արտահայտվող երկու զուգահեռ հաշվառային ցիկլերի առկայությունը, որոնցից մեկն արտացոլում է կարողությունը՝ նվազեցված կրեդիտորական պարտքի չափով, մյուսը՝ սեփական միջոցները,
- 7) ցանկացած տեղեկատվական հոսքի երկու կողմերը՝ մուտք և ելք,
- 8) յուրաքանչյուր տնտեսական գործարքին երկկողմանի մասնակցությունը,
- 9) գրանցումների երկու աստիճանները՝ պլանային և փաստացի:

Կրկնակի հաշվապահությունը ձևավորում է երեք տարր՝ հաշվեկշիռ, հաշիվ և կրկնակի գրանցում: Դրանք ստեղծում են ներդաշնակության պատրանք, քանի որ դեբետը միշտ պիտի հավասար լինի կրեդիտին, ակտիվը՝ պասիվին: Այդպես է պահանջում հաշվապահությունը, սակայն այդպիսին չէ կյանքը: Հետևաբար հաշվապահությունը խաբում է գիտակցությանը, բայց այդ խաբեությունը կամ ինքնախաբեությունը ամիրաժեշտ է, քանի որ թույլ է տալիս մեզ պարզեցնել իրականությունը՝ ստեղծելով նախապայմաններ այն կառավարելու համար:

1.6 Հաշվառման երեք պարադիգմաները

Պարադիգման որևէ միության անդամների կողմից առավել տարածված և նրանց մեծամասնության կողմից ընդունված տեսակետների ամբողջությունն է:

Պարադիգմաների գոյությունն ու դրանց փոփոխությունը բնորոշում են գիտության պատմությունը:

14-րդից մինչև 20-րդ դարերն ընկած ողջ ժամանակահատվածում համատեղ իրենց գոյությունն են պահպանել երեք պարադիգմաներ՝ ունիգրաֆիկ, կամերալ և դիագրաֆիկ:

Ունիգրաֆիկ հաշվառումը հիմնված է տնտեսական պրոցեսների տեղեկատվության պարզունակ արտացոլման, կամ պրիմիտիվ նատուրալիզմի գաղափարի վրա: Ռեալ տնտեսական կյանքի յուրաքանչյուր փաստին համապատասխանեցվում է ինֆորմացիոն փաստ, որը որպես հայելի արտացոլում է առաջինը: Այդ փաստերը, նատուրալիզմի սկզբունքի համաձայն, չափվում են այն միավորներով, ինչ միավորներով որ դրանք արտահայտվում են: Աբստրակտ մեծությունները, նաև շահույթը, հաշվառման մեջ չեն ներառվում:

Ունիգրաֆիկ հաշվառման պարադիգման միացյալ չէր: Իր զարգացման ընթացքում այն ունեցել է 5 փուլ՝

- 1) գույքային (ներկայացվում էին միայն նյութական արժեքների մնացորդները),
- 2) կոնտոկորրենտ (հաշվառվում էին միայն հաշվարկային գործարքները),
- 3) դրամական (հաշվառման օբյեկտ էր դիտվում միայն դրամը),

- 4) դրամական և կոնտոկորեմտ հաշվառումների միաձուլման փուլ,
- 5) լիովին ունիզրաֆիկ (երբ բոլոր հաշիվները, ներառյալ նաև հիմնական միջոցների, վարվում են դրամով): Այս էտապը նշանակեց ունիզրաֆիզմի ավարտը:

Մի քանի հազարամյակների ընթացքում գոյություն ունեցած և զարգացած ունիզրաֆիկ հաշվառումն արտացոլում էր պարզունակ և հաջորդական մատուրալիզմի սկզբունքի սխալները՝

- 1) չէր պարզաբանվում տնտեսական կյանքի փաստերի ոչ իրավաբանական, ոչ էլ տնտեսական բնույթը,
- 2) չկար տարբեր փաստերի ընդհանրացման հնարավորություն, քանի որ չկար միացյալ չափանիշ (պրակտիկայում օգտագործվում էին բազմաթիվ արժույթներ),
- 3) չկային պայմաններ շահույթի գումարի հաշվարկի համար,
- 4) չկային գրանցումների ճշգրտությունը վերահսկելու կանոններ:

Դիագրաֆիկ հաշվառման դեպքում մախօրոք ենթադրվում էին որոշակի՝ տրամաբանորեն արհեստական սահմանափակումներ, որոնց համաձայն տնտեսական կյանքի փաստերը ոչ ամբողջականորեն էին ներառվում հաշվառման համակարգում: Այդ սահմանափակումները թույլ էին տալիս առանձնացնել էականը ոչ էականից: Դիագրաֆիզմը տնտեսական կյանքի փաստերը վերածում էր կարգավորված հասկացությունների համակարգի:

Կամերալ հաշվառումը գոյություն ուներ ունիզրաֆիկ և դիագրաֆիկ հաշվառումների հետ զուգահեռ:

Կամերալ հաշվառման կողմնակիցների հայեցողությամբ և ունիզրաֆիզմը, և դիագրաֆիզմը նկարագրում էին միայն այն, ինչ եղել էր, իսկ կամերալ հաշվառումն՝ ավելին, գրանցում էր այն, ինչ սպասվում էր ապագայում: Փաստորեն, առաջինների հայացքը ուղղված էր դեպի անցյալ, դեպի պատմություն, իսկ կամերալի դեպքում՝ դեպի ապագա: Առաջին դեպքում հաշվառվում էր գույքը, երկրորդ դեպքում՝ տնտեսական շրջանառությունը: Կամերալ հաշվառման ժամանակ շեշտը դրվում է դրամարկղի հաշվառման վրա, որի վարման համար օգտագործում են

երկու ռեգիստր՝ մուտքի և ելքի: Էական է կամերալ հաշվառման մեջ մախահաշվային հատկացումների առանձնացումը: Ապագա գործառնություններն արդեն կատարված գործառնությունների հետ միասին ներառվում են միացյալ հաշվառման համակարգում:

Որոշ պատմագետներ գտնում են, որ կամերալ հաշվապահությունը գոյություն ուներ դեռ Յին Եգիպտոսում և Յնդկաստանում:

ԳԼՈՒԽ 2 ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԱԶԳԱՅԻՆ ԴՊՐՈՑՆԵՐ

2.1 Խտալական դպրոց

15-ից 17-րդ դարերում գերիշխող էր իտալական հաշվապահական համակարգը, որի շրջանակներում ձևակերպվեցին հաշվառման հիմնական կատեգորիաները՝ հաշվեկշիռ, հաշիվներ, կրկնակի գրանցում և այլն:

Կրկնակի գրանցման ստեղծումը կապում են հանրահայտ մաթեմատիկոս **Լուկա Պաչոլիի** (1445-1517 թթ.) անվան հետ: Նա եղել է ունիվերսալ գիտելիքների տեր ամծնավորություն, Լեոնարդո Դա Վինչիի ընկերը և ուսուցիչը: Պաչոլիի փառքը պայմանավորվում է հայտնի «Ճիշտակտառ հաշիվների և գրանցումների մասին» աշխատությամբ, որը տպագրվել է Արիստոտելի աշխատանքներից՝ չորս տարի, և Պլատոնի գրքերից տասնութ տարի առաջ: Այն թարգմանվել է մի շարք լեզուներով, և ոչ մի աշխատություն հաշվառման զարգացման վրա ունեցած իր ազդեցությամբ չի կարող համեմատվել վերջինիս հետ:

Պաչոլին գրում էր, որ հաշվառման նպատակն է գործերի ճշգրիտ վարումը, և հնարավորինս պետք է ձգտել ժամանակին ստանալ բոլոր տվյալները, որոնք կապված են պարտքերի և պահանջների հետ: Այս աշխատանքում նշվում էր, որ հաշվառման նպատակն է հնարավորինս արագ բացահայտել պարտքերի և պահանջների չափերը (հաշվառման իրավաբանական բնույթ) և ճիշտ կազմակերպել գործերի կարգավորումը (հաշվառման տնտեսական բնույթ): Հետևաբար, ըստ Պաչոլիի, հաշվապահական հաշվառումն ունի երկու փոխշաղկապված նպատակներ:

Մինչև 20-րդ դարը հաշվառման առաջին և հիմնական նպատակը համարվում էր զուտ վերահսկողության, կամ՝ ինչպես իտալացի գիտնական **Անջելո Դի Պիետրոն** (1550-1590 թթ.) էր նշում՝ «պահպանման» գործառույթի ապահովումը:

Ավելի ուշ, սկսած **Քաստիանո Վենտուրիի** աշխատանքներից (1655 թ.), առաջ քաշվեց նաև այլ՝ տնտեսական գործընթացների կառա-

վարձան հետ կապված նպատակի գաղափարը: Վեճտուրին համարում էր, որ հաշվապահը պիտի որոշի կառավարչի պատասխանատվության ոլորտը և ապահովի արդյունավետ աշխատանք՝ նվազագույն ծախսերի դեպքում:

Այս նպատակների իրականացման համար անհրաժեշտ էր մի շարք հաշվառման ռեգիստրների լրացում: Այդ իսկ պատճառով հաշվապահությունն անվանեցին **«գրքերի վարձան արվեստ»**:

Հաշվառման առարկան

Պաշտիի աշխատություններում խոսքը գնում է միայն առևտրի բնագավառի հաշվապահության մասին, և կրկնակի գրանցումը նկարագրվում է միայն այդ ոլորտում:

Գործառնությունները

Իտալական դպրոցի համար բնորոշ է ոչ թե հաշվառման ընդհանուր հարցերի մեկնաբանությունը, այլ հաշվապահական գործառնությունների մանրամասն նկարագրությունը: Պաշտիին, որն իր տրակտատը կազմել էր որպես դասագիրք, դրա 36 գլուխներում մանրամասնորեն նկարագրում է հնարավոր բոլոր գործառնությունները:

Գույքագրումը

Պաշտիին նշում էր, որ առևտրականը առաջին հերթին պետք է կազմի գույքի մանրամասն ցուցակ: Հոդվածների դասակարգման հաջորդականությունը հետևյալն է. ***սկզբից հարկավոր է գրանցել ամենաթանկարժեք առարկաները և արագ սպառվողները***: Օրինակ՝ կանխիկ դրամը, թանկարժեք իրերը, արծաթե առարկաները և այլն: Պետք է նշել, որ հեղինակը չի օգտագործում միատեսակ չափանիշ: Դի Պիետրոն դասակարգում էր գույքագրումը որպես անշարժ և շարժական գույքի և թանկարժեք իրերի վերահաշվարկ:

Գնահատումը

Այդ ժամանակ կիրառվող գնահատման եղանակները տարբեր էին: Այսպես, օրինակ՝ Բենեի ընկերությունում ապրանքները գնահատում էին միայն ընթացիկ շուկայական գներով, իսկ Դատինո ընկերությունում սեփական ապրանքները ցույց էին տալիս ըստ գնման արժեքի, կամ շուկայական գնով: Եթե վերջինս ցածր էր լինում՝ տարբերությունը տեղափոխում էին վնասի հաշիվ:

Պաշտոնի մոտ կարելի է տեսնել երկու իրար հակասող խորհուրդներ՝ վաճառքի առավելագույն բարձր գներ և ինքնարժեք: Առաջին սկզբունքի օգտագործումը բերում էր կապիտալի չափի պարբերական բարձրացման և ցույց տրվող շահույթի գումարի նվազեցման: Ընթացիկ հաշվառման դեպքում Պաշտոն եզրակացնում էր, որ ապրանքներն անհրաժեշտ է գնահատել այն գնով, որով հույս ունես դրանք վաճառել: Սակայն, այդ մոտեցումը բերում էր ֆինանսական արդյունքների խեղաթյուրման:

Չաջորդական և պարբերական գրանցումներ

Ըստ Պաշտոնի՝ արդյունքները գրանցվում են միայն Գլխավոր գրքում՝ շրջանցելով մատյանները: *Դոմենիկո Մանչինին*, ներառելով այդ գրանցումները մատյանում, հնարավորություն ստեղծեց հաշիվներում վերահսկելու գրանցումների ճշտությունը:

Դի Պիետրոն գտնում էր, որ հաշվապահի ցանկությամբ է պայմանավորված, թե ինչպես կատարել գրանցումները, նախ՝ մատյանում, այնուհետև Գլխավոր գրքում, թե՛ հակառակը:

Ֆլորին նշում էր, որ մատյանը ռեգիստր է, որում տնտեսական կյանքի փաստերը նույնականացվում են Գլխավոր գրքի հաշիվների հետ: Ըստ Ֆլորինի՝ *«տնտեսական կյանքի յուրաքանչյուր փաստ կարող է գրանցվել Գլխավոր գրքում՝ միայն մատյանում գրանցումների հիման վրա»*:

Ընդհանուր առմամբ, մատյանը համարվում էր ավելի կարևոր (վերահսկողական) ռեգիստր, քան Գլխավոր գիրքը: Վերջինս ուներ ավելի շատ անալիտիկ ֆունկցիաներ: Միայն *Անդրեա Չամբելին* (1681 թ.) և *Ջուզեպպե Ֆոնդին* (1790 թ.) ցույց տվեցին, որ հնարավոր է Գլխավոր գրքի վարումը առանց մատյանի:

Ֆլորին բոլոր հաշիվները դասակարգում էր չորս խմբի՝

- 1) կապիտալի հաշիվ,
- 2) գործառնական հաշիվներ,
- 3) առևտրական (նյութական) հաշիվներ,
- 4) հաշվարկային հաշիվներ:

Պաշտոն ստեղծեց տնտեսական գործունեության հիմնական տեղեկատվական մոդելը, որտեղ կարևորվում էին երկու դրույթներ, որոնք անվանվեցին *Պաշտոնի պոստուլատներ*.

1. Դեբետային շրջանառության հանրագումարը միշտ հավասար է նույն հաշիվների համակարգի կրեդիտային շրջանառության հանրագումարին:
2. Դեբետային սալդոյի հանրագումարը միշտ հավասար է նույն հաշիվների համակարգի կրեդիտային սալդոյի հանրագումարին:

Տնտեսական կյանքի փաստերը

Բնութագրելով տնտեսական կյանքի փաստերը, Պաշտին ընդունելի դրանց բնորոշող 4 հատկանիշ, որոնք պարտադիր պետք է արտացոլվեն հաշվառման մեջ: Դրանք են՝ 1) տնտեսական փաստի սուբյեկտը, 2) տնտեսական փաստի օբյեկտը, 3) տեղի ունենալու ժամանակը, 4) տեղի ունենալու վայրը: Այդ կետերը համապատասխանում են հետևյալ 4 հարցերին՝ «ո՞վ», «ի՞նչ», «ե՞րբ» և «որտե՞ղ»:

Տնտեսական փաստի հետ կապված Ֆլորին (1790 թ.) կարևորում էր դեբիտորին, կրեդիտորին, գումարի չափը և այդ փաստի բնույթը: Առաջին երկուսը բնութագրում են սուբյեկտին, երրորդը՝ օբյեկտը: Կարևոր նշանակություն ուներ չորրորդ բաղադրիչը՝ տնտեսական կյանքի փաստի բնույթի արտացոլումը:

Ֆլորինի աշխատություններն արժեքավոր են հատկապես հաշվապահական հաշիվների միջև կապերի մաթեմատիկական նկարագրման իմաստով: Նա ուշադրություն դարձրեց այն փաստի վրա, որ հաշիվներն արտացոլում են անձանց գործունեությունը: Վերահսկման ֆունկցիայի էությունը նա տեսնում էր ոչ թե դրամարկղի հաշվառման, այլ գանձապահին վերահսկելու մեջ, որին վստահված են դրամական միջոցները:

Ֆլորին առաջինն ընդգծեց պարտավորության ծագման և վճարման պահերի միջև տարբերությունը: Ֆլորին գտնում էր, որ ոչ թե դրամի վճարումն է ծախս համարվում (ինչպես մինչ այդ ընդունվում էր), այլ վճարման պարտավորությունը: Փաստորեն, հաշվապահական հաշվառման հիմքում ընկած է ոչ թե ֆինանսական ռեսուրսների աճը, այլ իրավունքների և պարտավորությունների փոփոխությունը: Այստեղ Ֆլորին տեսավ հաշվառման խնդիրը՝ **«Ճիշտ բաշխել եկամուտները և ծախսերը ֆիքսված ժամանակաշրջանների միջև»:**

«Տնտեսական կյանքի փաստ» գաղափարը խթան հանդիսացավ երկու կարևոր օրենքների ստեղծման համար: Պաշտին դրանք նկարագրեց հետևյալ կերպ՝

- 1) «Ոչ ոքի չի կարելի համարել դեբիտոր՝ առանց նրան տեղյակ պահելու, նույնիսկ, եթե դա նպատակահարմար է թվում»:
- 2) «Ոչ ոքի չի կարելի համարել կրեդիտոր հայտնի պայմաններին դեպքում՝ առանց նրա համաձայնության»:

Հաշվեկշիռը

Արդեն 15-րդ դարում միջնադարյան առևտրականները երկու հաշվեկշիռ էին կազմում, ոչ միայն շրջանառության հաշվառման, այլև վերահսկման համար: Առևտրականներն ու բանկիրներն օգտագործում էին հաշվեկշիռը որպես տնտեսության կառավարման և վերահսկման միջոց: Օրինակ՝ Մեդիչիի ընկերությունում յուրաքանչյուր բաժանմունքում տարին մեկ անգամ՝ մարտի վերջին, կազմվում էր հաշվեկշիռ: Հաշվեկշիռը կառավարչի բացատրական նամակի հետ ուղարկվում էր Ֆլորենցիայում գտնվող գլխավոր գրասենյակ, որտեղ հայտնաբերվում էր ժամկետանց դեբիտորական պարտքը և կատարվում էր բաժանմունքների հարցում: Մեծ կրեդիտներ ունենալու դեպքում ևս կատարվում էին հարցումներ: Երբեմն հաշվեկշիռն կցում էին տեղեկանք պարտքերի մարման հեռանկարների մասին: Չնայած նրան, որ Մեդիչիների բանկում ընդունել էին սկզբունք, ըստ որի բոլոր բաժանմունքներից հաշվետվությունների ներկայացումը պահանջվում էր նույն ամսաթվով, սակայն այդ սկզբունքը միշտ չէ, որ հնարավոր էր լինում պահպանել:

Մեկ այլ՝ Ալբերտի (1302-1329 թթ.) Ֆլորենտիայան ընկերության հաշվետվությունները կազմվում էին ոչ պարբերաբար, քանի որ դրանց նպատակն էր ներկայացնել որևէ երկարաժամկետ տնտեսական գործարքի շահույթի կամ վնասի հաշվարկը: Երկու ֆինանսական հաշվետվությունների միջև ընկած ժամանակահատվածը կազմում էր 5 տարի:

Վենետիկում նույնպես հաշվեկշիռները կազմում էին ոչ պարբերաբար, ինչի միակ նպատակն էր հաշվառման գրանցումների համաձայնեցումը: Անհրաժեշտ է նշել, որ մի շարք ընկերություններում ֆինանսական հաշվետվություն կազմելուց առաջ պահանջվում էր անցկացնել գույքագրում, ինչը հաստատում են Ալբերտի ընկերության գաղտնի գրքից մնացած հոդվածները:

Միջնադարյան ընկերությունների հաշվեկշռային հոդվածները ծանրաբեռնված էին, քանի որ հաշիվները չէին բաժանում սինթետիկ և անալիտիկ հաշիվների: Օրինակ՝ Սուրբ Գեորգի բանկի առ 1 հունվարի 1409 թ. հաշվեկշռի ակտիվում ներառված էին 95 հոդվածներ, պասիվում՝ 310: Մեկ այլ՝ Դատինի ընկերության Բարսելոնյան բաժանմունքի

հաշվեկշռում (առ 31 հունվարի 1399 թ.)` ավելի քան 110 հոդվածներ ակտիվում և մոտ 650` պասիվում:

Հետաքրքիր էր, որ միջնադարում հաշվեկշիռ կազմելիս, մաթեմատիկական սխալի հետևանքով դեբետային և կրեդիտային շրջանառությունների տարբերությունը դուրս էր գրվում որպես վնաս կամ շահույթ: Օրինակ, Դատինի բանկի Բարսելոնյան բաժանմունքի առ 31 հունվարի 1399 թ. հաշվեկշռում այդպիսի սխալը կազմում էր 17 ֆունտ 18 շիլինգ 6 պենս, կամ հաշվեկշռի 0.1%, որը գրանցված էր որպես վնաս:

Առևտրական Ֆարոլիի (1299-1300 թթ.) Գլխավոր գրքում մենք տեսնում ենք ապագա հաշվետու ժամանակաշրջանների ծախսերի արտացոլման օրինակ: Այդ գրքում տան վարձավճարը 4 տարիների համար արտացոլված է հետևյալ կերպ. առաջին տարվա վերջում 4 ֆունտ գրանցված է որպես ծախս, իսկ 12 ֆունտը ցույց է տրված որպես ապագա տարիների ծախս: Դատինի ընկերության Բարսելոնյան բաժանմունքի ակտիվում գտնում ենք հոդված «Ապագա տարիների ծախսեր» անվանումով, իսկ պասիվում հոդված` «Հաշվեգրված հարկերի ռեզերվ (պահուստ)» անվանումով: Մեղիչի բանկի հաշվեկշռում (առ 30 մայիսի 1433 թ.) հանդիպում ենք կրեդիտային սաղոյով «Կասկածելի պարտքերի ռեզերվ» անվանումով հոդվածի:

Արտադրական հաշվառումը

Ջարգացնելով արտադրական հաշվառման գաղափարները, Դի Պիետրոն առաջարկեց ծախսերի` ըստ «պատասխանատվության կենտրոնների» հաշվառման գաղափարը: Պահանջվում էր, որ բոլոր արտադրամասերի պատասխանատու անձինք վարեն հատուկ մուտքերի և ելքերի գրքեր, որոնք ամսվա վերջում պիտի ներկայացվեին հաշվապահություն:

Հաշվառման ձևերը

Միջնադարյան հաշվառմանը վերաբերող աշխատություններում բոլոր հեղինակները սկսում են հիմ իտալական կամ` ինչպես անվանում էին` վենետիկյան ձևի նկարագրումը, որը ներառում էր նշումները հիշելու գիրքը, մատյանը և Գլխավոր գիրքը: Հետագայում **Ֆրանչեսկո Գարատին** զարգացրեց այդ ձևը, բաժանելով հաշիվները սինթետիկ և անալիտիկ հաշիվների: Այդ ձևը ստացավ **Նոր իտալական** հաշվառման ձև անվանումը:

Հաշվապահի կարգավիճակը

Արդեն 16-րդ դարում ծագել էր հաշվապահի իրավաբանական կարգավիճակի գաղափարը:

Դի Պիետրոն համարում էր, որ հաշվապահը պետք է՝

- 1) լինի խելացի,
- 2) ունենա լավ բնավորություն (բարի, բայց չզիջող, սկզբունքային),
- 3) ունենա հստակ ձեռագիր,
- 4) ունենա մասնագիտական գիտելիքներ,
- 5) լինի իշխանատենչ, իշխանասեր,
- 6) լինի ճշմարիտ:

13-րդ դարում Իտալիայի տնտեսությունը հոգեվարքի մեջ էր: Հետևաբար, պատահական չէ, որ հաշվառումը մույնպես անկում ապրեց: Սակայն, իտալական դպրոցի շնորհիվ հաշվապահությանը տրվեցին «թևեր» (դեբետ և կրեդիտ), ստեղծվեցին հստակ գործող կանոններ և ստեղծվեց ֆինանսական արդյունքի հայտնաբերման հնարավորություն ուղղակի հաշվառման տվյալներից՝ չանդրադառնալով դրամարկւղի հաշվին կամ ընթացիկ բանկային հաշիվներին:

2.2 Իսպանական դպրոց

Իսպանիան առաջին երկիրն էր, որը կանգնեց հաշվառման պետական կանոնակարգման ուղու վրա: 1263 թ. Ալֆոնսո Իմաստունի թագավորության օրոք Կատիլիայում թողարկվեց **հատուկ օրենք** պետական ձեռնարկությունների կառավարիչների կողմից պարտադիր տարին մեկ անգամ հաշվետվության կազմման մասին: 1551 թ. Ժողովրդական հարստության հաշվառումը, ըստ թագավորական հատուկ որոշման, անհրաժեշտ էր վարել կրկնակի համակարգի համաձայն:

Իսպանիայի հաշվապահական հաշվառման իրավաբանական ուղղության հիմնադիրն է հայտնի գիտնական, մաթեմատիկոս և իրավաբան **Դիեգո Դել Կաստիլոն** (1522 թ.), որը տնտեսական կյանքի յուրաքանչյուր փաստը՝ գնում, վաճառք, ներդրում և այլն, մեկնաբանում էր որպես պայմանագիր: Ըստ Կաստիլոյի՝ հաշվառման առարկան պայմանագիրն է: Հաշիվների մեջ նա առանձնացնում էր **ազենսներին** (ֆի-

զիկական անձանց) և *կոնտրագենտների* (ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց, որոնք կողմնակի անձինք են այդ ձեռնարկության նկատմամբ), իսկ հաշվապահական հաշվառման նպատակը համարում էր իրավաբանական իրավունքների և պայմանագրերի մասնակիցների պահանջների արտացոլումը:

Ընդունելով պայմանագիրը որպես հաշվառման առարկա, Կաստիլոն ընդլայնեց հաշվառման օբյեկտների տիրույթը: Օրինակ, հաշվապահը, ըստ Կաստիլոյի, պետք է ոչ թե պարզապես գրանցի ապրանքների մուտքը, այլ նախ գրանցի դրանց ծավալը ըստ պայմանագրի, հետո նոր այդ ապրանքների իրական մուտքը:

Կաստիլոն առանձնացնում էր հաշվառման վարման 3 ձև.

- 1) դրամարկղային (դրամի մուտքը և ելքը կարելի էր վարել կամ 1, կամ 2 գրքերով, մեկը՝ դրամի մուտքի, մյուսը՝ ելքի համար);
- 2) ռեսկոնտրո (բացի դրամարկղից, վարում էին նաև ստեղծված պարտավորությունների և դրանց մարման հաշվառումը);
- 3) ընդհանուր (հաշվապահություն և մատյանով, և Գլխավոր գրքով):

Այս մոտեցումը դեռևս կրկնակի հաշվառում չէր: Այնուհանդերձ, Կաստիլոյի աշխատությունը մեծ համբավ ուներ, այն երեք անգամ վերահրատարակվել է՝ 1522 թ., 1542 թ. և 1551 թ.: Այս աշխատության բնօրինակը լատիներեն էր, սակայն հետագայում Կարլոս I-ի հրամանով այն թարգմանվեց իսպաներեն:

Հաշվառման մեջ իրավաբանական ուղղությունը զարգացրեցին *Գասպար Դե Տեսկադան* (1546 թ.), *Բարտոլոմեո Դե Սոլոզանոն* (1590 թ.), *Ֆրանսիսկ Դե Եսկոբարը* (1603 թ.):

Տեսկադան համարում էր, որ հաշվապահական հաշվառումը հաշիվների վարումն է, որի նպատակն է ենթակա անձանց կառավարումն ու վերահսկումը: *Սոլոզանոն* հաշվառումը մեկնաբանում էր ավելի ֆորմալ ձևով, համարելով այն հաշիվներում հավասարության պահպանում՝ համաձայն Պաչոլիի պոստուլատների:

Եսկոբարը հաշվառման նպատակը տեսնում էր սեփականատիրոջ և նյութական պարտավորություն կրող անձի իրավական հարաբերությունների մեջ: Հաշիվները բացվում են տնտեսական շրջանառության մեջ մասնակցող անձանց իրավունքների և պահանջների հաշվառման

նպատակով: Ընդ որում Եսկոբարը հաշիվները մեկնաբանում էր որպես կալկուլյացիոն (նրա համակարգում սեփականատիրոջ հաշիվ գոյություն չունեն): Այս մեկնաբանությունը հեշտ է կիրառել ապրանքների, նյութերի և այլ հաշիվների դեպքում, քանի որ դրանց դեբետով հավաքվում են արժեքների ձեռք բերման հետ կապված ծախսերը: Մի քիչ ավելի բարդ է կիրառել այն հաշվարկային հաշիվների դեպքում, որտեղ հաշվառվում են միմյանց հանդեպ պարտքերն ու պարտավորությունները: Իսկ դրամարկղի հաշվի համար կիրառել այս մեկնաբանությունն ընդհանրապես անհնարին է:

Հաշվառման իրավաբանական կարգավորումը խթանեց հաշվետվության մասին տեսության զարգացումը: Տեսկադան առաջ քաշեց տարին մեկ անգամ հաշվետվություն ներկայացնելու դրույթը, որի կենտրոնական բաղադրիչը հաշվեկշիռն է: Տեսկադան հաշվեկշիռը համարում էր հաշիվներում գրանցումների ստուգման միջոց և ձեռնարկության գործունեության գնահատման գործիք: Վերջին դեպքում հաշվեկշիռը որոշվում էր տարբեր ձևերով, կախված այն հանգամանքից, թե ո՞վ է այն մեկնաբանում՝ բանկիրը, վաճառականը, ճարտարագետը, կրեդիտորը և այլն: Տեսկադան գտնում էր, որ մեկը հաշվեկշիռը կմեկնաբանի միայն որպես մաթեմատիկական խնդիր, մյուսը՝ տնտեսական ակտ, երրորդը՝ իրավաբանական փաստաթուղթ, որն արտացոլում է սեփականատիրոջ իրավունքներն ու պարտավորությունները: Այնուհանդերձ, բոլոր այդ դեպքերում հաշվեկշռի ճշգրտության ապացույցն է գույքը:

Հաշվառման տեսությունն Իսպանիայում մեծ զարգացում չապրեց: Իսպանական դպրոցի խոշորագույն մասնագետներ Կաստելոն, Տեսկադան, Եսկոբարը նկարագրում էին պարզ հաշվապահական համակարգեր, և միայն Սոլոզանոյի հաշվապահական համակարգն էր, որ ուներ կրկնակի հաշվառման տարրեր, սակայն այն հիմնվում էր հին իտալական հաշվառման վրա:

Եսկոբարի գրքերից տեղեկանում ենք, որ 16-րդ դարում Իսպանիայում հաշվապահների հեղինակությունը ցածր էր: Քչերն էին ցանկություն հայտնում սովորել այդ մասնագիտությունը: Երևի թե դա էր պատճառը, որ Սոլոզանոն, փորձելով արժեքավորել հաշվապահության՝ որպես մասնագիտության դերը հասարակությունում, գրում է. «Հաշվապահությունը բարձր է բոլոր գիտություններից և արվեստներից, քանի որ բոլորը նրա կարիք բոլորն ունեն, մինչդեռ հաշվապահությունը ոչնչի կարիքը չունի: Առանց հաշվապահության աշխարհը կլիներ անկառավարելի, և մարդիկ չէին կարողանա միմյանց հասկանալ»:

17-րդ դարի երկրորդ կեսից Իսպանիայի տնտեսությունը հետընթաց ապրեց, ինչն իր արտացոլումն ունեցավ նաև հաշվապահության մեջ: Իսպանական հաշվապահական միտքն իր նվաճումներով մոռացության մատնվեց:

2.3 **Գերմանական դպրոց**

16-ից 17-րդ դարերում ծաղկում ապրեց գերմանական հաշվապահական հաշվառման տեսությունը: Գերմանական հաշվառման հիմքում ընկած էր նյութական պատասխանատվություն կրող անձանց հետ ներքին հաշվարկների պարզաբանման գաղափարը: Նյութական պատասխանատու անձանց անվանում էին **փակտորներ**: 1531 թ. **Յոհաննես Գոբլիորը** փորձ արեց միավորել իտալական հաշվապահությունը գերմանական փակտորային հաշվապահության հետ: Գերմանական և իտալական հաշվապահական դպրոցների սինթեզը շարունակեցին այս բնագավառում հայտնի ներկայացուցիչներ **Վոլֆգանգ Շվայքերը** (1549 թ.) և **Քրիստոֆ Յագերը** (1645 թ.): Յաշվառման նպատակը, ըստ Շվայքերի, շահույթի որոշումն ու հաշվարկումն է: Բացի այդ, նա համարում էր, որ հաշվապահությունը «կարգավորում է անկարգությունը»: Շվայքերը համարում էր, որ հաշվապահությունն առևտրական և այլ գործարքների ճշգրիտ գրանցման արվեստ է, որը առանց դժվարությունների բերում է վերջնական արդյունքի որոշման:

Յետաքրքիր մոտեցում ենք հայտնաբերում գերմանացի խոշորագույն գիտնական, մաթեմատիկոս, փիլիսոփա **Լեյբնիցի** (1646-1716 թթ.) աշխատանքներում: Նա առաջինը թվարկեց հաշվապահական հաշվառման մեթոդի բաղադրիչները, որոնք են՝

- 1) տնտեսական կյանքի փաստի վաղեմության որոշումը և փաստաթղթերի ճիշտ ձևակերպումը;
- 2) փաստի գրանցումը հաշվապահական ռեգիստրներում;
- 3) հաշվարկային գործառույթների կատարումը:

Շվայքերը համարում էր, որ գույքագրումը պետք է կատարվի նախ առանձին թերթիկով, այնուհետև անցկացվի հատուկ գրքի մեջ: Գույքագրումը պետք է սկսել ամենաթանկ արժողության ապրանքներից: Գույքագրումը կարևորագույն տեղ ուներ հաշվառման համակար-

գում: Գույքագրում պարտադիր կերպով պահանջվում էր անցկացնել տարեկան հաշվետվություն կազմելուց առաջ: Գնահատումները գույքագրման ժամանակ կատարվում էին ըստ Լեյբնիցի կանոնի (էքսպերտային գնահատում, ըստ վաճառքի շուկայական արժեքի):

Շվայքերը պնդում էր, որ «չկան հաշվապահական գրանցումներ առանց սկզբնական փաստաթղթերի»: Մատյանում գրանցումներ անելու իրավունք ունի միայն հաշվապահը: Փաստորեն, առևտրական իր հաշվապահական հաշվառման համար պետք է հաշվապահ վարձի, ընդ որում՝ պետք է գրանցի նրան Առևտրական Յուլպատոսների Բյուրոյում, որտեղ նշվում էր հաշվապահի անունը, ազգանունն ու ծննդագրի նմուշը: Այս մոտեցման կիրառումը զգալիորեն բարձրացրեց և՛ հաշվապահի դերը, և՛ հաշվապահական հաշվառման գրանցումների ճշգրտությունը:

Շվայքերի արժանիքներից է այն, որ նա փորձեց համախմբավորել առևտրական ձեռնարկության տնտեսական կյանքի բոլոր փաստերը և ստացավ 250 ստանդարտ գրանցում: Գործառնությունների առանձնացումը նախատեսում էր հաշիվների ընտրամք, ինչը թույլ է տալիս Շվայքերին համարել առաջին հաշվային պլանի հեղինակը:

Կրկնակի գրանցումը հիմնավորելու և բացատրելու համար Շվայքերը որպես օրինակ բերում էր ապրանքների մուտքագրումը: Մատակարարից ստացած ապրանքների մուտքագրումը կատարվում է ապրանքների հաշվի դեբետում և միաժամանակ՝ մատակարարի մոտ՝ ապրանքների հաշվի կրեդիտում: Ապրանքների դեպքում դեբետը նշանակում է մուտք, կրեդիտը՝ ելք:

Շվայքերը բոլոր արդյունքներն արտացոլում էր սեփական միջոցների (կապիտալի) հաշվում: Կապիտալի հաշիվը գտնվում էր պարտապանների գրքում: Այսպիսով, կապիտալը դիտվում էր որպես պասիվ: Հետագայում ընթացիկ արդյունքների արտացոլման համար նա ներմուծեց Շահույթի (վնասի) հաշիվը:

Գերմանիայում ծնունդ առած հաշվապահական հաշվառման համակարգը անվանվեց գերմանական հաշվառման ձև, որն ամբողջականորեն առաջին անգամ նկարագրեց **Ֆրիդրիխ Յելվիգը** (1774 թ.): Այդ ձևը ստեղծվեց մատյանի բաժանման (մեմորիալ և դրամարկղային գիրք) արդյունքում: Գերմանիայում երկար տարիներ տիրում էր կամերալ հաշվապահությունը, որը կենտրոնանում էր հիմնականում դրամարկղային հաշվառման վրա: Ըստ Յելվիգի, մի ռեգիստրում հաջորդականությամբ գրանցվում են տնտեսական կյանքի այն փաստերը, որոնք կապված չեն դրամարկղի հետ, մյուսում՝ դրամարկղային գործառնու-

թյունները: Արդյունքում հաջորդական գրանցումները սկսեցին վարել երկու ռեգիստրներում: Դրամարկղային գիրքը համալրվեց նաև մեմորիալ գրքով: Գլխավոր գրքում գրանցումները կատարում էին ամիսը մեկ:

Ընդհանուր առմամբ Գերմանիայի, ինչպես և շատ երկրների հաշվապահների համար բնորոշ էր Շրայբերի մոտեցումը. **«թող ամեն մեկը իր գրանցումները կատարի այնպես, ինչպես կարող է»:**

Գերմանական դպրոցի մեկ այլ ներկայացուցիչ՝ Յերլիցի առևտրական ուսումնարանի տնօրեն **Ֆ. Սկուրիցը** նշում էր, որ «հաշվապահությունը ձեռնարկության նպատակների և ընթացիկ դրության թվերով արտահայտման գործընթացն է»: Ըստ Սկուրիցի, հաշվապահությունը կարող է ներկայացվել երկու համակարգերով՝ սպառողական և արտադրողական: Սկուրիցը գտնում էր, որ տնտեսական գործունեության արդյունքները հարկավոր է որոշել ոչ միայն ամբողջ ձեռնարկության, այլ նաև նրա առանձին մասերի համար (արտադրամասեր, բաժիններ, խանութներ և այլն):

Կրկնակի հաշվապահությունը գերմանական հեղինակների մոտ մեկնաբանվում էր որպես բնական, իսկ ցանկացած այլը՝ անբնական:

20-րդ դարի 20-ական թվականներին **Յուստը** առաջ քաշեց հաշվառման մասին հետևյալ դրույթները՝

1. ցանկացած ձեռնարկություն բաղկացած է 3 մասից՝ կառավարչական մաս, տնտեսական ծառայություններ և հաշվապահություն,
2. ձեռնարկության ամբողջ գույքը տրոհվում է 3 խմբի՝ չգործող, գործող և նոր ստեղծված, որոնցում հաշվառումը պետք է հիմնվի մատակարար - պատվիրատու և պատվիրատու - մատակարար հարաբերությունների վրա,
3. հաշվապահությունը պետք է վարել կրկնակի գրանցման միջոցով,
4. հաշվապահությունը պարտավոր է տնօրինությանը պարբերաբար տեղեկություններ ներկայացնել տնտեսական գործունեության մասին և ամեն ամիս որոշել ֆինանսական արդյունքը,
5. ինքնարժեքի հաշվարկումը պետք է հիմնված լինի միայն հաշիվների գրանցումների վրա,
6. տնտեսության բոլոր բնագավառներում պետք է գործի միաս-

Ոսկան հաշվառման համակարգ, որը թույլ կտա համեմատել արդյունքները:

Հաշվառման 2 ցիկլերը

Գերմանական դպրոցին բնորոշ է հաշվառման հստակ տարբերակումը 2 ինքնուրույն ցիկլերի՝ առևտրական և արտադրական հաշվապահություն: Առևտրական հաշվապահությունը վարում է ձեռնարկության արտաքին հարաբերությունների հաշվառումը, որոշում է գույքի մեծությունը և ձեռնարկության տնտեսական գործունեության արդյունքները: Արտադրական հաշվապահությունը ներառում է ձեռնարկության բոլոր արտադրական գործառնությունները և հստակ արտացոլում է արտադրական պրոցեսը:

Էյգեն Շնալենբախը (1873-1955) նշում էր, որ առևտրական հաշվապահությունը վերահսկում է պարտքերը և պարտավորությունները, իսկ արտադրականը՝ ներտնտեսական պրոցեսները: Նա բաժանում էր արտադրական հաշվառումը 4 բաղադրիչների՝

1. աշխատավարձի հաշվառում,
2. նյութերի հաշվառում,
3. ինքնարժեքի հաշվառում,
4. արդյունքների հաշվառում:

Շնալենբախը նկատում էր, որ առաջին 2 բաժինները գործ ունեն ճշգրիտ, իսկ վերջին 2 բաժինները՝ մոտավոր թվերի հետ, քանի որ ինքնարժեքը և շահույթը (վնասը) միշտ պայմանական են, և դրանց մեծությունը մասամբ պայմանավորված է հաշվապահական հաշվառման մեթոդաբանությամբ: Գերմանիայում առևտրական և արտադրական հաշվապահությունները լրացնում և զարգացնում են միմյանց: Առաջինը լիովին տեսական արտացոլում ստացավ հաշվեկշռման մեջ, երկրորդը՝ կալկուլյացիայի:

Հաշվեկշռումը

Արդյունաբերության աճը և բաժնետիրական ընկերությունների ստեղծումը խթանեցին տեսական մտքի զարգացումը: 19-րդ դարի վերջում և 20-րդ դարի սկզբում ծնվեց հաշվառման տեսության յուրօրինակ մի ուղղություն՝ **հաշվեկշռումը**: Այն ստեղծվեց հայտնի իրավաբանների

շնորհիվ, որոնք հիմնել էին իրավունքի հատուկ բնագավառ, որն անվանել էին **հաշվեկշռային (բալանսային) իրավունք**: Ըստ այս տեսության, հաշվեկշռի համդեպ դրվում էին հետևյալ պահանջները՝

1. **Հստակություն:**

(Հստակության աստիճանը կախված էր օրենքից և ձեռնարկության նպատակներից):

2. **Ամբողջականություն:**

3. **Պարզություն:**

(Ցանկացած շահագրգիռ անձի համար հաշվեկշիռը պետք է լինի պարզ):

4. **ճշգրտություն:**

(Հաշվեկշիռը պետք է կազմված լինի օրենքի պահանջներին համապատասխան, և բոլոր թվերը պետք է հիմնված լինեն սկզբնական փաստաթղթերի տվյալների վրա):

5. **Հաջորդականություն:**

(Հաշվեկշռի կառուցվածքի պահպանումը տարեցտարի (արտաքին հաջորդականություն) և նախորդ տարվա գնահատման սկզբունքների պահպանումը ընթացիկ տարում (ներքին հաջորդականություն)):

6. **Միասնականություն:**

Կենտրոնական հաշվեկշիռը պետք է ներառի առանձին բաժինների, մասնաճյուղերի հաշվեկշիռների արդյունքները:

Ընդունված էր երկու տիպի հաշվեկշիռների կազմումը, որոնցից մեկը կոչվում էր համախառն հաշվեկշիռ (**բալանս-բրուտո**), որտեղ չբաշխված շահույթը նշվում էր առանձին, իսկ մյուսը՝ զուտ հաշվեկշիռ (**բալանս-նետո**), որտեղ չբաշխված շահույթը ներառված էր:

Գնահատումը

Գնահատման ձևի ընտրությունը սկզբունքային հարց էր: **Ֆրիդրիխ Լայբները** տալիս է գնահատման մեթոդների իր դասակարգումը: Ըստ Լայբների՝ գները լինում են բացարձակ (ընթացիկ և վաճառքի, ընդ որում՝ վերջինները կարող են լինել պայմանական և շուկայական) և հարաբերական (հաշվառային, նոմինալ կամ անվանական, կալկուլացիոն, միջին, ինքնարժեքային): Բացարձակ գները հիմնված են բացարձակ տվյալների վրա, որոնք ներմուծվում են արհեստականորեն, հաշ-

վապահական հաշվառման արդյունավետ գործունեության նպատակով:

Ի. Կովերոն (1912 թ.) առաջարկեց գնահատման հետևյալ դասակարգումը՝

1. ըստ գնման (փաստացի) արժեքի,
2. ըստ հաշվեկշռի կազմման օրվա գնման արժեքի,
3. ըստ վաճառքի արժեքի՝ լուծարման դեպքում,
4. ըստ սովորական վաճառքի արժեքի,
5. ըստ նվազագույն գնի (նվազագույնը՝ ձեռք բերման և վաճառքի գներից):

Ֆիշերը առաջինն էր, որը հստակ սահմանեց հաշվապահական նոմինալիզմը՝ որպես գնահատում ըստ ինքնարժեքի:

Գ. Ռեյնը գնահատումը ուղղակիորեն կապում է դրա նպատակի հետ: Օրինակ՝ եթե ձեռնարկությունը վաճառվում է, ապա գնահատման մի մոտեցում է կիրառվում, և այլ մոտեցում՝ եթե այն ընդլայնվում է: Առաջին դեպքում գնահատման հիմքը շրջանառությունն է, երկրորդ դեպքում՝ շահույթը: Գնահատման նպատակների տարբերությունը թելադրում է 2 տեսակի հաշվեկշիռ՝ կոմերցիոն և ֆինանսային (հարկային):

Գնահատման սկզբունքային նոր մոտեցում էր **սուբյեկտիվ** մոտեցումը: Այս մոտեցումը իրականում ռեալ գնահատումն է:

Մեկ այլ գնահատման մեթոդ է առաջարկել **Կլեյբիզը**, ըստ որի հիմնական միջոցները, հումքն ու նյութերը գնահատվում են ըստ ինքնարժեքի, իսկ իրացման համար նախատեսված ապրանքներն ու առարկաները՝ ըստ վաճառքի գնի:

Չետաքրքիր է Կալմենսի գնահատման եղանակը: Նա առաջարկել է նորմալ հաշվառման գների գաղափարը, որոնք հիմնվում են կամ գնման կամ վաճառքի գների վրա, սակայն բոլոր դեպքերում դրանք պետք է ապահովեն տնտեսական և ֆինանսական արդյունքների մասին ինֆորմացիայի կայունություն:

Լե Կուտորը նշում է, որ հաշվեկշռի մասին տեսությունը իր ստեղծման սկզբնական 40-50 տարիների ընթացքում զբաղվել է զուտ գնահատման հարցերով՝ մի կողմ դնելով այլ հարցերը: Լե Կուտորի կարծիքով դա բացատրվում էր իրավաբանների ազդեցությամբ:

Հաշվեկշիռը

Գնահատման տարբեր ձևերը բացատրվում են հաշվեկշռի՝ որպես հաշվառման կատեգորիայի, տարբեր նպատակներով:

1912 թ. **Ցիմերմանը** նշում էր, որ հաշվեկշիռը պետք է ծառայի 2 նպատակի, որոնք են՝

1. ֆինանսական արդյունքի որոշումը,
2. գույքի գնահատումը:

Նա գտնում էր, որ այդ նպատակները հակասում են միմյանց: Օրինակ, փոքրացնելով հիմնական միջոցի արժեքը, որը ենթարկվում է մաշվածության, ստանում ենք ճշգրիտ ֆինանսական արդյունք: Սակայն այդ դեպքում շեղվում է հնարավոր իրացման արժեքը: Հակառակը, ճշգրիտ շուկայական արժեքով գնահատելով գույքը, շեղվում է շահույթը (վնասը):

Լայթները այդ վիճակից ելքը տեսնում էր կարգավորող հաշիվների օգտագործման մեջ: Տեսությունում տարբերակում էին դինամիկ և ստատիկ հաշվեկշիռներ: Դինամիկ հաշվեկշիռը ճշգրիտ արտացոլում է ֆինանսական արդյունքը, բայց կարող է շեղել գույքի գնահատումը, իսկ ստատիկ հաշվեկշիռի նպատակն էր գույքի արժեքի ճշգրիտ արտացոլումը:

Գործնական կիրառություն ունեին 2 տարբեր հաշվեկշիռներ՝ հարկային (ֆինանսական մարմինների համար) և կոմերցիոն (կառավարիչների և բաժնետերերի համար):

Երկայուն տեսության համաձայն, հաշիվները բաժանվում են ակտիվայինի և պասիվայինի: **Ս. Շիրեն** և **Կ. Օդերմանն** առաջարկեցին հաշիվների հետևյալ դասակարգումը.

1. նյութական հաշիվներ (ակտիվներ՝ առանց դեբիտորների),
2. պարտավորություններ, որոնք բաժանվում են անձնական հաշիվների և պարտքային փաստաթղթերի,

3. կապիտալի հաշիվ, որը ներառում է շահույթի (վնասի) հաշիվը:

Գրանցումները դասակարգվում էին ոչ թե ըստ գործարքի բնույթի, այլ դրանց արտացոլման տեղի.

1. մատյանային,
2. դրամարկղային,
3. նյութական:

Կապիտալի հաշիվը

Գերմանական հեղինակները գտնում էին, որ ֆոնդի հասկացությունը կիրառելի է միայն հաշվեկշռի ակտիվային հոդվածների համար: Ինչ վերաբերվում է հաշիվների բովանդակությանը, ապա հեղինակներից շատերը գտնում էին, որ կապիտալի հաշիվը չունի ներքին բովանդակություն: Այն ստեղծվում է որպես ակտիվների և պարտավորությունների միջև սալդո: **Շեղը** ուշադրություն էր դարձնում այն փաստի վրա, որ կապիտալի հաշիվը կարող է ունենալ դեբետային սալդո:

Դեբիտորական պարտքի գնահատման դեպքում **Միմոնը** առաջարկում էր միջոցների պահուստավորում՝ հնարավոր վնասների ծածկման նպատակով: Պարտքերը անհրաժեշտ է բաշխել ըստ հետևյալ տեսակների՝ ապահովված և չապահովված:

Նյութերի հաշվառումը

Առանձնացնում էին նյութերի 2 խումբ՝ հումք, որը ուղղակիորեն գնում է վերանշակման և նյութեր, որոնք գրանցվում են որպես արտադրության վերադիր ծախսեր:

Կալմեսը տարբերում էր նյութերի երկու խումբ՝ հիմնական և երկրորդական նյութեր: Նա գտնում էր, որ անհրաժեշտության դեպքում պետք է բացվեն մակ հատուկ կիսաֆաբրիկատային հաշիվներ:

Բանվորների և ծառայողների հաշիվները

Տեսության մեջ, մակ գործնականում կիրառվում էին աշխատավարձի հաշվանցման 4 ձևեր՝

1. շահույթի (վնասի) հաշվի դեբետով,
2. արտադրության հաշվի դեբետով,

3. այն հաշիվների դեբետով, որոնց վերաբերվում է աշխատավարձը (նյութեր, հիմնական արտադրություն, երկրորդական արտադրություն),
4. հատուկ աշխատավարձի հաշվի օգնությամբ:

Մաշվածության հաշվառումը

Մի խումբ գիտնականներ որպես մաշվածություն հասկանում էին միայն ֆիզիկական մաշվածությունը: Գիտնականների մի այլ խումբ համարում էր, որ բացի ֆիզիկական մաշվածությունից, անհրաժեշտ է ներառել նաև հիմնական միջոցի բարոյական մաշվածությունը: Գործնականում կիրառվում էր մաշվածության ուղղակի հաշվառման մեթոդը, կամ ինչպես անվանում էին գերմանական հեղինակները՝ ակտիվային մեթոդը (հաշվեկշռի ակտիվում ցույց է տրվում հիմնական միջոցի մնացորդային արժեքը): Հետագայում կիրառում էին նաև պասիվային մեթոդը (ակտիվում ցույց է տրվում հիմնական միջոցի սկզբնական արժեքը, պասիվում ներառվում է կարգավորող հաշիվ):

Հիմնական միջոցների վերանորոգման հաշիվը

Կալենսը վերանորոգումը դիտում էր որպես ընթացիկ ծախս, իսկ Շմալենբախը՝ որպես կապիտալ ծախս:

Արտադրության հաշիվը, ծախսերի հաշվառում և կալկուլյացիա

Գերմանական դպրոցում արտադրության հաշիվը կամուրջ էր, որը կապ ստեղծեց ավանդական հաշվապահության և հաշվեկշռի կալկուլյացիոն հաշվառման միջև:

Ռ. Լիվինշտեյնը կապում էր այդ հաշվի կառուցվածքը երկու նպատակների հետ՝ գնագոյացման և արտադրության վերահսկման:

Վերադիր ծախսերի հաշիվները

Վերադիր ծախսերը դասակարգվում էին որպես հաստատուն և փոփոխուն: **Պենդորֆը** նշում էր վերադիր ծախսերի բաշխման 5 եղանակ՝

1. ըստ կշռի,
2. ըստ ժամանակաշրջանի,
3. ըստ նյութերի արժեքի,
4. ըստ աշխատավարձի,
5. ըստ ուղղակի ծախսերի գումարի:

Գերմանական դպրոցին էր հարում շվեյցարացի գիտնական **Յոհան Ֆրիդրիխ Շերը**: (1846-1924 թթ.): Նա պնդում էր, որ հաշվապահությունը տնտեսական կյանքի պատմությունն է: Շերը գտնում էր, որ հաշվապահության առարկան միայն կատարված ներքին և արտաքին տնտեսական և իրավաբանական փաստերն են: Հաշվապահը տնտեսական կյանքի պատմաբան է, որը, սակայն կիրառում է մաթեմատիկական մեթոդներ: Հետևաբար, հաշվառումը կիրառական մաթեմատիկայի բնագավառներից է: Հաշվապահը հիմնականում կիրառում է դրամային միավորներ, նաև՝ բնաիրային միավորներ, որոնք, սակայն, ունեն երկրորդական դեր: Հաշվառման նպատակը ոչ թե տնտեսական գործունեության արդյունքի որոշումն է, այլ կապիտալի հաշվարկը: Այստեղից արվում է հետևություն, որ «յուրաքանչյուր հաշվի բնույթը արտացոլվում է ոչ թե շրջանառությամբ, այլ դրա սալդոյով»:

Շերը հաշվառման հիմքում դնում է ոչ թե հաշիվները, այլ հաշվեկշիռը: Տեսությունը կառուցվում է շարժվելով ոչ թե մասնավորից դեպի ընդհանուրը, այլ հակառակը: Հաշվեկշռի հիմքում դրված է կապիտալային հավասարումը: Հաշվեկշիռը դիտվում է որպես կապիտալի շրջանառության տեսությանը հաճախ անվանում են հաշվեկշռային: Շերը օգտագործում է մի քանի կապիտալային հավասարումներ:

Ա - Պ = Կ

(1)

(Ակտիվներ՝ հանած Պարտավորություններ հավասար է Կապիտալին)

Այս հավասարումը կենտրոնական դեր ունի հաշվապահության մեջ ընդհանրապես և կոչվում է **Շերի պոստուլատ**:

Շերը մեծ ուշադրություն էր դարձնում նաև կալկուլյացիայի հարցերին, համարելով այն հաշվապահության կարևորագույն մաս:

Հաշվեկշռի կազմման համար կարևորագույն խնդիրը Շերը համարում էր գնահատումը: Ընդհանուր առմամբ նա ընթացիկ գներով գնահատման կողմնակից էր: Սակայն, հիմնվելով զգուշության (հաշվենկատության) սկզբունքի վրա, նա առաջարկեց գնահատումը կատարել ինքնարժեքից և վաճառքի գնից նվազագույնի սկզբունքով:

Գնահատելով Շերի դերը, կարելի է ասել, որ նա 20-րդ դարի ամենահեղինակավոր տեսաբանն էր:

Գերմանական դպրոցի ներկայացուցիչները առավելագույնս ֆորմալացրին հաշվառման ընթացակարգը՝ ստեղծելով տնտեսական պրոցեսները ներկայացնող որոշակի մաթեմատիկական լեզու: Ի. Ֆ. Շե-րը սկիզբ դրեց հաշվապահական մոդելավորմանը: Ներմուծելով հաշվապահական հաշվառման հիմնական հավասարումը՝ $U = Y + \eta$, ձևա-նացնելով բոլոր հայտնի տնտեսական պրոցեսները, նա պայմաններ ստեղծեց հաշվառման *կոմպյուտերիզացման* համար:

Գերմանական դպրոցում հաշվառման ուսումնասիրումն ընթա-նում էր հաշիվներից դեպի հաշվեկշիռ: Կրկնակի գրանցումը բա-ցատրվում էր ոչ թե տնտեսական կյանքի փաստերով, այլ որպես հաշ-վեկշռի մաթեմատիկական հետևանք:

Չափվեկշռի բոլոր հաշիվները բաժանվում էին ակտիվային և պա-սիվային հաշիվների: Ակտիվային հաշվի դեբետը դիտվում էր որպես ավելացում, կրեդիտը՝ նվազում, իսկ պասիվային հաշվինը՝ ընդհակա-ռակը:

Գերմանական դպրոցի կարևորագույն արժանիքներից են հաշ-վառման մեջ հաշվիչ տեխնիկայի, մաթեմատիկական և վիճակագրա-կան մեթոդների զարգացումը, հաշվային պլանների ունիֆիկացիան:

Գերմանական դպրոցին բնորոշ է մոտեցումը, երբ ուսումնասիր-վող երևույթը դիտարկվում է որպես ամբողջական կառուցվածք: Այն կոչվում էր *henshtalbuhaltung*: Ի տարբերություն իտալական և ֆրան-սիական դպրոցների, որոնք գնում էին մասնավորից դեպի ընդհանուրը, գերմանական դպրոցն ուսումնասիրում էր տնտեսական կյանքի փաս-տերը՝ շարժվելով ընդհանուրից դեպի մասնավորը, հաշվեկշռից դեպի առանձին հաշիվներ:

20-րդ դարի 20-ական թվականներին հաշվապահությունը ձևափոխվեց և դարձավ հաշվեկշռում կամ հաշվեկշռային հաշվառում: Այստեղից է բխում հաշվեկշռի մեկնաբանությունը որպես շինություն, որը կազմված է աղյուսներից՝ հաշիվներից, և դրանք կապակցող ցե-մենտից՝ գրանցումներից: Չափվեկշռը և՛ քանակական, և՛ որակական տեսակետից ավելին է, քան պարզապես հաշիվների հանրագումարը:

Շարժվելով ընդհանուրից դեպի մասնավորը՝ գերմանական դպրո-ցը չգիտեր հստակորեն՝ ի՞նչը ընդունել որպես ընդհանուր, և որո՞նք են *հենշտալի* սահմանները: Այնուհանդերձ, *հենշտալի* գաղափարը հան-գեցնում է «առանց սահմանների» հաշվապահության ստեղծմանը:

Առաջին համաշխարհային պատերազմից հետո գերմանական դպրոցը վերելք ապրեց:

2.4 Ֆրանսիական դպրոց

17-րդ դարի երկրորդ կեսին Ֆրանսիան դարձավ աշխարհի ամենահզոր պետությունը: Համապատասխանաբար, ֆրանսիական հաշվառումը դարձավ գերիշխող ողջ եվրոպայում:

Ֆրանսիայում է ծնվել **«Հաշվառումը կառավարման ֆունկցիա է»** աֆորիզմը: Առաջինը, ով բարձրաձայն խոսեց այդ մասին՝ **Ժակ Սավարին էր** (1622-1690 թթ.): Նա գտնում էր, որ հաշվառումը առանձին վերցրած ձեռնարկության կառավարման գիտության հիմնական մասն է: Ժակ Սավարինի հիմնական աշխատությունը՝ «Կատարյալ առևտրականի մասին» միայն ֆրանսերենով 8 անգամ հրատարակվել է (1676-1724 թթ.) և թարգմանվել է անգլերեն, գերմաներեն, իտալերեն լեզուներով: Նույն գաղափարներն էր արտահայտում նաև **Ֆիզիոկրատների դպրոցի** հիմնադիր **Ֆրանսուա Կենը** (1694 - 1774 թթ.):

Ֆրանսիական հեղինակներին բնորոշ է հաշիվների գերիշխող նշանակությունը հաշվեկշիռի համեմատ: Նրանք հետևյալ կերպ էին բացատրում կրկնակի գրանցման կիրառումը. անհրաժեշտ է դեբետագրել այն ամենը, ինչը սեփականատիրոջ տնօրինության տակ է ընդունվում, և կրեդիտագրել այն ամենը, ինչը դուրս է գալիս սեփականատիրոջ տնօրինությունից:

Բերտրան Ֆրանսուա Բարենը առաջ քաշեց կրկնակի գրանցումը ներկայացնող 4 կանոն.

- 1) հաշիվը դեբետագրվում է, եթե այնտեղ գրանցվում են տնտեսության արժեքների մուտքերը,
- 2) հաշիվը կրեդիտագրվում է, եթե այնտեղ գրանցվում են տնտեսության արժեքների ելքերը,
- 3) եթե արժեքների դուրս գրումը չի ուղեկցվում այլ արժեքների մուտքագրումով, ապա դեբետագրվում է այն անձի հաշիվը, որի հետ հաշվարկ է կատարվում (սեփականատիրոջ կապիտալի հաշիվ);
- 4) եթե արժեքների մուտքը չի ուղեկցվում այլ արժեքների ելքով, ապա կրեդիտագրվում է սեփականատիրոջ կապիտալի հաշիվը:

Այսպիսով Բարենը նույնացնում է մուտքը դեբետի հետ, իսկ ելքը՝

կրեդիտի: Կրկնակի գրանցման տեսական բացատրությունը նա հիմնավորում է իրավաբանական սկզբունքով: Այսպես, օրինակ, Բարեմը նշում է, որ պետք է հաշվառել ոչ թե դրամարկը այլ գանձապահին, որը կատարում է կանխիկ դրամի կառավարումը:

Հետաքրքիր է *Մառյե Դե Լա Պորտի* (1685 թ.) կրկնակի գրանցման մեկնաբանությունը՝ «նա, ով տալիս է՝ կրեդիտավորվում է»: 1685 թ. հրատարակվեց նրա աշխատությունը, որը 1712 թ. վերանշակման ենթարկվեց և 18-րդ դարում ճանաչվեց որպես ամենահեղինակավոր հաշվապահական աշխատություն:

Կրկնակի գրանցման վերահսկողական բնույթը քաջ գիտակցեց *Սենուել Ռիկարդ* (1709 թ.), որն առաջարկեց ներառել հատուկ վերահսկողական հաշիվ, որտեղ կարելի էր գրանցել բոլոր գործարքները դեբետում և կրեդիտում: Դա միջանկյալ հաշիվ էր, որի նպատակն էր հաշվարկել արդյունքները: Եթե դեբետային արդյունքը հավասար էր կրեդիտայինին, ապա կարելի էր ենթադրել, որ Գլխավոր գրքում գրանցումները ճիշտ են կատարված:

Սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառումը

Հաշվառման զարգացումը չափազանց խթանեց Սավարիի առաջարկը՝ բացի հիմնականից մտցնել նաև երկրորդական գրքեր: Այսպիսով Սավարին ներմուծեց հաշվառման հիմնական գաղափարներից մեկը՝ հաշիվների և ռեգիստրների բաժանումը սինթետիկի և անալիտիկի: Փաստորեն, Սավարին ստեղծեց տվյալների գրանցման երկաստիճան համակարգը: Նա նկարագրեց երկու պոստուլատ՝

1. Բոլոր անալիտիկ հաշիվների սալդոների հանրագումարը պետք է հավասար լինի այն սինթետիկ հաշվի սալդոյին, որին պատկանում են այդ անալիտիկ հաշիվները,
2. Բոլոր անալիտիկ հաշիվների դեբետային և կրեդիտային շրջանառությունների հանրագումարները պետք է հավասար լինեն համապատասխանաբար՝ այն հաշվի դեբետային և կրեդիտային շրջանառություններին, որում դրանք բացվել են:

Սավարիի պոստուլատների անխախտ պահպանումը հաշվապահական հաշվառման ճիշտ կազմակերպման նախապայմանն է: Պրակտիկայում Սավարիի պոստուլատների պահպանումը կոչվում է հաշիվների *կոլացիա*:

Հաշիվների դասակարգումը զարգացրել են Դե Լա Պորտը և Բարենը: Դե Լա Պորտը առանձնացնում է հաշիվների երեք խումբ՝

- 1) սեփականատիրոջ հաշիվներ (կապիտալի հաշիվ, շահույթի և վնասի հաշիվ),
- 2) գույքային հաշիվներ (դրամարկղ, ապրանքներ և այլն),
- 3) համագործակիցների հաշիվներ (հաշվարկային հաշիվներ, որոնք ցույց են տալիս դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերը):

Այս դասակարգման վրա է հիմնվում Դե Լա Պորտի պոստուլատը՝ «Գույքային և սեփականատիրոջ հաշիվների սալդոների տարբերությունը միշտ պետք է հավասար լինի համագործակիցների հաշիվների սալդոների տարբերությանը»:

Բարենը առաջարկել է հաշիվների երկու խումբ՝

- 1) ընդհանուր հաշիվներ՝ սեփականատիրոջ (կապիտալի հաշիվ) և նրա ազենտների (զանձապահ, պահեստապետ և այլն),
- 2) մասնավոր հաշիվներ՝ համագործակիցների (դեբիտորների և կրեդիտորների հաշիվներ):

Հետաքրքիր է նշել, որ ըստ Բարենի՝ դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերը ծագում են այն դեպքում, երբ փոխանակումը դեռ չի ավարտվել կամ ընդհանրապես փոխանակում չի եղել: Բոլոր այն դեպքերում, երբ փոխանակումն ավարտվել է, օգտագործվում են ընդհանուր հաշիվներ, եթե ոչ՝ մասնավոր հաշիվներ:

Այսպիսով, հաշիվների էվոլյուցիան այսպիսին է. հաշիվները ստեղծվել են հետևյալ հերթականությամբ՝

- 1) նյութական արժեքների հաշիվներ,
- 2) դրամական միջոցների հաշիվներ,
- 3) հաշվարկային հաշիվներ,
- 4) ֆինանսական ներդրումների հաշիվներ,
- 5) սեփական միջոցների հաշիվներ,
- 6) արդյունքային հաշիվներ:

Դրամարկդի հաշվի վարման համար կիրառում էին *Լարյուի* կանոնը՝ «*Նախ գրանցեք, հետո վճարեք, նախ ստացեք, հետո գրանցեք*»:

Արտադրական ծախսերի հաշվառման համար օգտագործում էին օժանդակ գիրք բանվորների համար, որտեղ ամեն բանվորի համար բացված էր անձնական հաշիվ: Դեբետով այն արտացոլում էր բանվորին վերամշակման նպատակով տրված նյութերի քանակը և ինքնարժեքը, իսկ կրեդիտով՝ պատրաստի արտադրանքի քանակը և ինքնարժեքը:

Բազմազան էր ֆինանսական արդյունքների հաշվառման կարգը: Օրինակ՝ Բարեմը վերջնական ֆինանսական արդյունքի արտացոլման համար առաջարկում էր օգտագործել հետևյալ հաշիվներից մեկը՝ կամ շահույթի և վնասի, կամ կապիտալի, կամ վերջնական հաշվեկշիռի հաշիվները: Բարեմն առաջարկում էր նաև շահույթի և վնասի հաշվում արտացոլել տնտեսական գործունեության ընթացիկ արդյունքները, ինչպիսիք են՝ ապրանքների վաճառքից ստացված շահույթը, շրջանառության ծախսերը և այլն: Անսպասելի, պատահական ծախսերը և եկամուտները առաջարկվում էր գրանցել կապիտալի հաշվում:

Կանեն առաջ քաշեց վերջնական արդյունքների որոշման գաղափարը, որը կապված էր առանձին անալիտիկ հաշիվներում պատրաստի արտադրանքի վաճառքի արտացոլման հետ: Այդ հաշիվների դեբետում գրանցվում էր ինքնարժեքը, իսկ կրեդիտում՝ վաճառքի գինը:

Հաշվեկշիռը

Հեղինակների մեծամասնությունը մեկնաբանում էին հաշվեկշիռը որպես երկկողմանի կշեռք, կամ որպես ֆինանսական արդյունքը որոշող փաստաթուղթ: Առանձնացնում էին 2 տեսակի հաշվեկշիռներ՝ փորձնական և վերջնական: Վերջիններից Սավարին տարբերակում էր գույքային և մրցութային հաշվեկշիռները: Գույքայինը ենթադրում էր գնահատում ըստ ինքնարժեքի, մրցութայինը՝ ըստ վաճառքային գների՝ հաշվեկշռի կազմման օրվա դրությամբ: Մրցութային հաշվեկշռի հանրագումարը, բացի գնահատման տարբերությունից, պետք է գերազանցեր գույքային հաշվեկշիռը, քանի որ այն ներառում էր նաև սեփականատիրոջ անձնական գույքը:

Ֆրանսիական հեղինակների աշխատություններում հանդիպում ենք հաշվեկշռի նաև տնտեսական մեկնաբանության: Օրինակ՝ Պուրը սահմանում է ակտիվը որպես արժեքների ձեռքբերման և պահպանման կուտակված ծախս: Ռիկարը տալիս է ակտիվների և պասիվների զուտ

իրավաբանական մեկնաբանություն: Նա սահմանում է ակտիվը որպես սեփականատիրոջ հանդեպ պարտք, իսկ պասիվը՝ որպես սեփականատիրոջ պարտք:

Չետաքրքիր է նշել, որ արդեն 1835 թ. բելգիացի տեսաբան *Ուվրան* բարձրացրեց հաշվետվությունների միատեսակ ձևերի, հատկապես՝ հաշվեկշիռների և ունիֆիկացված հաշվային պլանների անհրաժեշտության հարցը:

Չաշվառումը գյուղատնտեսության ոլորտում

Գյուղատնտեսության բնագավառում կրկնակի հաշվապահության կիրառման կողմնակիցներից էր *Կազոն* (1824 թ.): Չաշիվների համակարգում նա ընդգծեց չորս սինթետիկ հաշիվ՝ 1) դաշտ, 2) բերք, 3) հոտ, 4) շինություններ և գույք: Կազոն տարբերակում էր արտադրական շահույթը շուկայական գների փոփոխման արդյունքում ստացված շահույթից:

Ֆրանսիական հեղինակներին է պատկանում հաշվառման երեք տիպի ձևերի ստեղծումը՝ Ֆրանսիական (Դե Լա Պորտ), Ամերիկյան (Դեգրանժ), Բելգիական (Բատզայլ):

Այն հարցը, թե գրանցման գրքերից որն է կարևոր՝ Գլխավոր գիրքը, թե մատյանը, առաջացրեց բազմաթիվ վեճեր մասնագետների միջև: Մատյանի կարևորությունն ընդունում էր հեղինակների մեծամասնությունը: Չիմնական բացատրությունը նրանում էր, որ մատյանում գրանցումը նախորդում է Գլխավոր գրքում գրանցմանը: Չետաքրքիր է նշել, որ մինչև Ռիկարդ շատ հեղինակներ ենթադրում էին, որ կրկնակի հաշվապահությունը այդպես է կոչվում այն պատճառով, որ գրանցումները կատարվում են երկու անգամ՝ նախ մատյանում, հետո՝ Գլխավոր գրքում: Ռիկարդ ընդգծեց, որ կրկնակի գրանցումը կապված է այն փաստի հետ, որ կատարվում է երկակի գրանցում՝ դեբետագրում և կրեդիտագրում:

Ֆրանսիական դպրոցը տվեց մատյանի երկրորդական նշանակության մասին գաղափարը:

Երբ գոյություն ունեն իրար հակասող հայացքներ, միշտ գտնվում են մարդիկ, որոնք կոմպրոմիսի կողմնակից են: Նրանց շարքին կարելի է դասել *Աբրահամ Մենդեսին* (1803 թ.) և *Էդմոնդ Դեգրանժին* (1802 թ.), որոնք կարևորում էին և՛ հաջորդական, և՛ պարբերական գրանցումները:

Չամենատեղիվ Ֆրանսիական, Գերմանական և Բելգիական հաշվառման ձևերը, կարելի է տեսնել մի շարք նմանություններ: Օրինակ՝

Ֆրանսիական հաշվառման ձևը, որը նկարագրել է Ղե Լա Պորտը, տարբերվում է գերմանականից միայն նրանով, որ բացի դրամարկդային և մեմորիալ մատյաններից, ներառված էին նաև այլ մատյաններ՝ կապված հիմնական գործարքների տարբեր ձևերի հետ: Դրամարկդային մատյանները երկու դեպքում էլ նույնն էին: Մյուս մատյաններն իրենցից ներկայացնում էին բազմասյուն աղյուսակներ: Միացյալ մատյանում գրանցումները կատարվում էին պարբերականորեն (ամիսը մեկ անգամ)՝ հիմնվելով մասնավոր մատյաններում կատարված գրանցումների վրա:

Հետաքրքիր էր բելգիական հաշվառման ձևը: Մատյանը բաժանվում էր 4 ինքնուրույն ռեգիստրների՝ 1) գումուներ, 2) վաճառք, 3) դրամարկդ, 4) ֆինանսական արդյունքներ:

Ֆրանսիական հաշվառումը նպաստում էր մեծ ձեռնարկությունների զարգացմանը, քանի որ այն պայմաններ էր ստեղծում հաշվապահների աշխատանքի բաժանման համար:

Հակառակ տենդենց է ներկայացնում ամերիկյան հաշվառման ձևը: Դրա հիմնադիրն էր Էդմոնդ Դեգրանժը՝ հին հաշվապահական համակարգի վերջին տեսաբանը, որը նաև հաշվառման մասին գիտության առաջին ուսուցիչներից էր: Դեգրանժի ծննդյան թիվն անհայտ է: Հայտնի է միայն, որ նա մասնակցել է Ֆրանսիական հեղափոխությանը և հարել է ժիրոնդիստներին: Դեգրանժին ձերբակալել են, այնուհետև ազատել: Նա ապրել է մինչև 1818 թ.: Դեգրանժի հիմնական աշխատությունը, որտեղ նկարագրվում է ամերիկյան հաշվառման ձևը, առաջին անգամ հրատարակվեց Փարիզում 1795 թ.: Հետագա հիսուն տարիների ընթացքում այն 26 անգամ վերահրատարակվել է, թարգմանվել տարբեր լեզուներով:

Ամերիկյան հաշվառման ձևն իրենից ներկայացնում է ոչ միայն հաշվառման ռեգիստրների համախմբում, այլ ենթադրում է հաշվապահական հաշվառման ընդհանուր տեսություն: Դեգրանժը պնդում էր, որ հաշվապահության համար կարևոր են և՛ հաջորդական, և՛ պարբերական գրանցումները, որոնք կարելի է միացնել մեկ ռեգիստրում՝ Մատյան - Գլխավոր գիրք: Այդ գրքի գրանցումները թույլ կտան հասնել հետևյալ երկու նպատակներին՝

- 1) ցանկացած պահին որոշել հաշիվների վիճակը,
- 2) որոշել սեփականատիրոջ կապիտալի չափը:

Այդ նպատակներին հասնելու համար, ըստ Դեգրանժի՝ բավարար է ունենալ 5 հաշիվներ՝

- 1) դրամարկղ,
- 2) ապրանքներ,
- 3) ստացման փաստաթղթեր,
- 4) վճարման փաստաթղթեր,
- 5) շահույթի և վնասի փաստաթղթեր:

1-ին, 2-րդ և 3-րդ դասի հաշիվներն ընդհանուր են և արտացոլում են ձեռնարկության ներքին շրջանառությունը: 3-րդն ու 4-րդը հատուկ հաշիվներ են և նախատեսված են արտաքին շրջանառության ամրագրման համար: Նախատեսվում էր նաև 3 լրացուցիչ հաշիվների ներառում՝ կապիտալի, սկզբնական հաշվեկշռի և վերջնական հաշվեկշռի:

Բոլոր վերոհիշյալ հաշիվները նախատեսված էին միայն ընթացիկ գործարքների գրանցման համար: Արտադրության, պահուստների և հիմնական միջոցների հաշվառում նախատեսված չէր:

Ըստ Դեգրանժի՝ «Նա, ով ստանում է՝ դեբետագրվում է, նա, ով տալիս է՝ կրեդիտագրվում է»: Այսպիսով, Դեգրանժը սահմանափակում էր հաշվապահական հաշվառումը վերոնշյալ 5 հաշիվներով: Քննադատներն այս տեսությունն անվանեցին «5-հաշվարկային» կամ «12-սյունակային» (5 հաշիվ՝ յուրաքանչյուրը՝ 2 սյունակներով և ևս 2 սյունակ՝ մատյանում):

Կազմելով Մատյան-Գլխավոր գիրքն ընդամենը 5 հաշիվներից, Դեգրանժը տնտեսական կյանքի արտացոլումը ներկայացնում էր 5 էլրանների վրա, որոնց շնորհիվ ձեռնարկության սեփականատերը կարող էր հետևել կապիտալի հոսքի փոփոխությանը, նաև տեսնել տնտեսության, անձամբ իրավունքների և պարտավորությունների փոփոխությունները:

Ամերիկյան հաշվառման ձևի արժանիքները Դեգրանժը նկարագրել է հետևյալ կերպ՝

- 1) $1/3$ – ով կրճատվում է հաշվապահական գրանցումների քանակը,
- 2) ապահովվում է տնտեսության վիճակի ամբողջական արտացոլումը,
- 3) առանց լրացուցիչ աշխատանքի կազմվում է հաշվեկշիռը,
- 4) հեշտացվում է սխալների պարզաբանման պրոցեսը,
- 5) հեշտացվում է էջերի համարակալումը:

Այդ արժանիքների շնորհիվ հաշվառման ամերիկյան ձևը գոյատևել է մինչև մեր օրերը: Սակայն, ամերիաժեշտ է նշել, որ այդ ձևը կարելի է կիրառել միայն ոչ մեծ ձեռնարկություններում: Շրջանառությունների աճի հետ ավելանում է ձեռնարկությունում օգտագործվող հաշիվների քանակը, և նման հաշվառումը դառնում է անհարմար:

Ֆրանսիական դպրոցն առանձնահատուկ տեղ է տվել նաև հաշվառման տերմինաբանության մշակմանն ու կարգավորմանը: Դե Լա Պորտը կազմել էր հաշվապահական բառարան: Նա առաջինն էր, որ ֆրանսերեն լեզվով օգտագործեց «հաշվառում» (compatibilite) բառը (1673 թ.), չնայած, այդ տերմինը տարածում գտավ ավելի ուշ՝ Բարեմի շնորհիվ: Մինչ այդ Ֆրանսիայում հաշվապահին անվանում էին teneur des livres - գրքեր վարող անձ: Նաև տարբերություն դրվեց ֆոնդի և կապիտալի սահմանումների միջև: Ֆոնդը սահմանվեց որպես ձեռնարկության հիմնական և շրջանառու միջոցների հանրագումար, կապիտալը՝ որպես ֆոնդում ներդրված սեփականատիրոջ միջոցներ:

Ֆրանսիական հաշվառման, ինչպես նաև ողջ հաշվապահության պատմության կարևոր իրադարձություններից էր, այսպես կոչված՝ **Օրդոնանսի** մշակման գործընթացը, որտեղ գլխավոր դեր ուներ Սավարին (1673 թ.): Այն իրենից ներկայացնում էր ընդհանուր հայեցակարգ, որը սկիզբ դրեց տնտեսության խելամիտ կարգավորմանը: Օրդոնանսը հետագայում անվանեցին **Սավարիի Կոդեքս**: Դրա տեքստը հաշվապահական հաշվառման մասով այնքան հաջող էր ստացվել, որ ֆրանսիական և բելգիական առևտրական կոդեքսները կրկնում էին այն: Ֆրանսիական հաշվապահները նշում էին հատուկ հաշվապահական հաշվառման լեզվի առկայությունը, որը տարբերվում էր առօրյա առևտրական լեզվից:

Ֆրանսիական հաշվապահական դպրոցի կարևորագույն արժանիքներից է այն ուշադրությունը, որը դարձվում էր արդյունավետ ուսուցման խնդիրներին: Այսպես, Պուրան առաջինը նշեց, որ հաշվապահության ուսումնասիրման ժամանակ կարևորագույն նշանակություն ունի տեսությունը, ոչ թե գործնական օրինակները:

Ֆրանսիայում մենք հանդիպում ենք նաև հաշվառման սենտիմենտալ ասպեկտների: Այսպես, Մուլինյեն համոզված էր, որ «հաշվապահության ուսումնասիրությունը երջանկության բանալին է»: Պուրան համարում էր, որ **«հաշվապահությունը գիտություն է, որը հոգում խաղաղություն է բերում»:**

Այսպիսով, եթե իրավական տեսությունը բացատրում էր կրկնակի

գրանցումը Դեգրամժի օրենքով՝ «Ով ստանում է՝ դեբետավորվում է, ով տալիս է՝ կրեդիտավորվում», ապա տնտեսագիտական մեկնաբանությունը՝ «Չկա մուտք՝ առանց ելքի» արտահայտությամբ, բացատրում է բոլոր հաշիվները որպես գործառնական հաշիվներ: Հաշվապահի տեսադաշտից դուրս են մնում անձիք, պայմանագրային հարաբերությունները: Գերիշխում է այն համոզումները, որ հաշվապահը ոչ թե իրավաբան է, այլ՝ տնտեսագետ:

Հաշիվները դասակարգվում են որպես հաշվեկշռի բաղադրիչներ: Հաշվային պլանները լրացվում են պահուստային, ֆոնդային, կարգավորող, ֆինանսային հաշիվներով: Նյութական արժեքների հաշիվները դիտվում են որպես ծախսային հաշիվներ: Օրինակ՝ հիմնական միջոցների հաշիվը դիտվում է որպես ապագա ծախսերի հաշիվ, որոնք ամորտիզացվում են ամսից ամիս և դուրս գրվում որպես ընթացիկ ծախսեր: Բոլոր արժեքները հաշվառվում են ինքնարժեքով: Ակտիվը, բացառությամբ դրամական միջոցների, որոշվում է որպես գումարային ապագա ծախս:

Ֆրանսիական դպրոցը, ի տարբերություն իտալականի, որը համարում էր, որ շահույթի չափը որոշում է սեփականատերը, գտնում էր, որ շահույթ կարող է ստացվել միայն այն ժամանակ, երբ կան դրամական միջոցների մուտքեր. «Չկա դրամ՝ չկա շահույթ»: Օրինակ, բեռնված ապրանքները չէին համարվում վաճառված, իսկ շահույթը՝ ստացված, քանի դեռ վճարումը չէր կատարվել: Իտալական դպրոցը, հակառակը, համարում էր, որ, եթե ապրանքը բեռնված է, ապա գնորդի համար առաջանում է պարտավորություն, իսկ վաճառողի համար՝ հասանելիք դրամը ստանալու իրավունք, և հետևաբար վաճառողն այդ պահից կարող է համարել շահույթը ստացված:

Ֆրանսիական դպրոցի ներկայացուցիչները համոզված էին, որ իրենք հաշվառում են ոչ թե փաստաթղթերը, տվյալները և ինֆորմացիան, այլ դրամական միջոցները, ապրանքներն ու արժեքները:

Հաշվապահական հաշվառման ընդլայնումը մինչև հասարակական տնտեսագիտության սահմաններ ստիպեց, որ հաշվապահական հաշվառման մեթոդաբանությունը ներառի նաև երկրի տնտեսության հաշվառման մոտեցումներ: Այս հաշվառումն անվանվեց **մակրոհաշվառում**:

Այսպիսով, 17-ից 19-րդ դարերում տարածում գտավ ֆրանսիական դպրոցը, որի շնորհիվ հաշվապահական հաշվառումն ընդլայնվեց մինչև մակրոհաշվառում: Սակայն ֆրանսիական դպրոցը, մի կողմից՝

ներխուժելով մակրոհաշվառման ոլորտ, բոլորովին մոռացավ հաշվապահի անձը կամ հաշվառման հետ առնչվող այլ անձանց, նրանց աշխատանքի վերահսկողությունը:

2.5 Անգլո - ամերիկյան դպրոց

Հաշվապահական հաշվառման տեսության զարգացման կարևորագույն փուլը պայմանավորված է անգլիական հաշվապահական դպրոցի ծագմամբ: Անգլիայում որպես հաշվառման մասին գրված առաջին աշխատություն հայտնի է մաթեմատիկայի դպրոցական ուսուցիչ **Յու. Օլդրաստելի** գիրքը: Այն հրատարակվել է 1543 թ. Լոնդոնում: Գրքի առաջին 14 գլուխները լիովին համընկնում են Պաչոլիի Տրակտատի տեքստի հետ: Աշխատությունում առանձնացվում են յուրաքանչյուր հաշվի «Դեբետային» և «Կրեդիտային» մասերը: Հետաքրքիր է նշել, որ համաշխարհային ճանաչում ունեցող անգլիացի գրող **Դանիել Դեֆոն** (1660-1731 թթ.) մինչև զեղարվեստական ստեղծագործություններ գրելը, ստեղծել է հաշվապահական հաշվառման մասին աշխատություն (1726 թ.), որտեղ նա դիտում է հաշվապահությունը որպես ձեռնարկության կառավարման գործիք:

Հիմնական միջոցների «ամորտիզացիա» գաղափարը ևս առաջին անգամ առաջարկվել է անգլիական դպրոցի, մասնավորապես՝ **Ջոն Սելիսի** կողմից (1588 թ.): Այս տերմինն իր անվանումը ստացել է «ա»՝ ժխտական նախածանցից և «մորտե»՝ «մահ» արմատներից, և, ըստ էության, նշանակում է «ամահ»:

Ամորտիզացիան համարվում էր՝

- 1) անշարժ գույքի ուղղակի ծախս,
- 2) միջոց, որը թույլ է տալիս պահպանել կամ վերականգնել հիմնական միջոցը նույն մակարդակի վրա:

Երկրորդ տեսակետը տարածվեց Անգլիայում 19-րդ դարում հատկապես երկաթուղիների շինարարության հետ կապված:

Ըստ առաջին տեսակետի, կատարում էին հետևյալ գրանցումները. դեբետ՝ շահույթի և ծախսերի հաշիվ, կրեդիտ՝ գույքի հաշիվ: Փաստորեն, ձեռք բերված գույքը հավասարաչափ մասերով դուրս էր գրվում որպես վնաս:

Անգլիայում հայտնի՝ այսպես կոչված՝ Լուսավորության դարաշրջանում հաշվառման մեջ նորարարությանը հայտնի դարձավ **Չոչեր Նորթը** (1714 թ.), Չորրորդ լորդ Նորթի որդին, որը լինելով խոշոր կալվածատեր, սիրում էր զբաղվել հաշվապահությամբ: Նա իր կալվածքի հաշվապահության վարման համար մտցրեց երկու գլխավոր հաշիվ՝ Բուսաբուծության և Անասնաբուծության հաշիվները: Այդ հաշիվներն, իրենց հերթին, կարող էին ունենալ անալիտիկ կտրվածք: Հաշիվները դեբետագրվում էին ըստ փաստացի կատարված ծախսերի, իսկ կրեդիտագրվում էին ըստ՝

- 1) օտարված արտադրանքի,
- 2) իր տնտեսությունում օգտագործված արտադրանքի,
- 3) մնացորդի վերջնական արժեքի:

Հետաքրքիր է, որ Նորթը սիրում էր բացատրել իր հաշվարկներն իր աշխատողներին:

18-րդ դարի կեսին Անգլիայում փորձեցին կիրառել կրկնակի հաշվապահությունը արտադրական գործունեության դեպքում: Այդ ժամանակ ձևավորվեց արտադրական ծախսերի հաշվառման համակարգը:

Ռոբերտ Համիլտոնը, որը փիլիսոփայության պրոֆեսոր էր, առաջինն էր, որ ընդգծեց (1788 թ.) արտադրական ձեռնարկությունում յուրաքանչյուր արտադրամասի արդյունավետության հաշվարկման անհրաժեշտությունը: Համիլտոնը գտնում էր, որ եթե հաշվապահը իմանա, թե ո՞ր արտադրամասն է վնասաբեր, ապա ֆաբրիկատերը կկարողանա լուծել կարևորագույն ստրատեգիական խնդիր՝ արդյո՞ք անհրաժեշտ է ունենալ այդ արտադրամասը, թե ավելի շահավետ է դրա արտադրած կիսաֆաբրիկատները կամ դետալները ձեռք բերել այլ ձեռնարկությունից:

18-րդ դարում մարդկությունն՝ ընդհանրապես, և անգլիացիները՝ մասնավորապես, բարձր էին գնահատում հաշվապահության դերը: Ամենայն հավանականությամբ, այդ արժևորումը սկիզբ առավ **ուսիլիտարիզմի** հիմնադիր **Երեմիա Բենտամի** (1748-1832 թթ.) աշխատությունների շնորհիվ: Ըստ Բենտամի փիլիսոփայության՝ «անհրաժեշտ է միայն այն, ինչն օգտավետ է»: Ռուս մեծ գրող Ա. Տոլստոյը հետագայում այդ տեսությունը բնութագրեց հետևյալ բառերով.

Только то и говорит действительно,
Что для нашего тела чувствительно.

Բենտամը համարում էր, որ համընդհանուր երջանկության համար հարկավոր է սովորել իսկապես տեսնել տնտեսական պրոցեսը, իսկ դա հնարավոր է միայն հաշվառման և հաշվետվության միջոցով: Հաշվապահությունը գործիք է, որը թույլ է տալիս ուսումնասիրել տնտեսական պրոցեսները և կառավարել դրանք: Բենտամը գտնում էր, որ որքան ավելի շատ մարդ ուսումնասիրի տնտեսական պրոցեսները, այնքան ավելի մեծ կլինի անհրաժեշտությունը հրապարակել դրանց վերաբերյալ հաշվետվությունները: Բենտամը մեկնաբանում է հաշվապահական հաշվառումը որպես «խելամիտ գործիք», իսկ հաշվառման նպատակը՝ «բարոյականության և տնտեսագիտության միաձուլումը»:

Այսպիսով, ամփոփելով, կարող ենք նշել, որ հաշվապահական հաշվառման մեջ կրկնակի գրանցման գաղափարը ստեղծվեց միջնադարյան Իտալիայում, ստանալով նախ և առաջ իրավաբանական մեկնաբանություն, նպատակ ունենալով ներկայացնել տնտեսական գործընթացների մասնակիցների իրավունքների և պարտականությունների փոփոխությունը: Հետագայում կրկնակի գրանցման այս մեկնաբանությունն անբավարար համարեցին իտալական դպրոցի խոշորագույն ներկայացուցիչներ Պաչոլին, Վիլլին, Մարչին, Չերբոնին և Ռոսսին:

Չերբոնին հռչակեց, որ հաշվապահական հաշվառումն առաջին հերթին պետք է ուսումնասիրի անձին, քանի որ անձը չի կարող առանձնանալ տնտեսությունից, և քանի որ իրավունքներ և պարտականություններ կարող են կրել միայն անձինք: Այսպիսով, շեշտը տեղափոխվեց իրավունքներ և պարտավորություններ կրող անձանց վրա, որոնք զբաղվում են տնտեսական գործունեությամբ (հաշվառել ոչ թե դրամարկը, այլ գանձապահին, ոչ թե ապրանքները, այլ պահեստապետին):

Այս՝ իրավաբանական հայեցակարգի տեսանկյունից, հաշվապահական հաշվառման նպատակն է տնտեսական գործունեությունում մասնակցող անձանց վերահսկումը, որոնք դասակարգվում էին չորս խմբերի՝

1. սեփականատերեր,
2. ադմինիստրատորներ,
3. ազենտներ (ձեռնարկությունում աշխատող անձինք),
4. համագործակիցներ (ֆիզիկական և իրավաբանական անձինք, որոնց հետ ձեռնարկությունը որոշակի փոխհարաբերությունների մեջ է):

Հաշվապահը պետք է հստակ իմանա, թե որքան է մի անձը դուրս գրել, իսկ մյուսը՝ մուտքագրել: Քանի որ իրավունքների և պարտականությունների վերահսկողությունը կարելի էր վարել միայն ըստ փաստաթղթերի, ապա հաշվապահական հաշվառման առարկան են դառնում ոչ թե արժեքները, այլ դրանց մասին տվյալները: Տնտեսության մասին ողջ տեղեկատվությունը հաշվապահը յուրացնում է ոչ թե կյանքից, այլ փաստաթղթերից:

Հաշվապահության այդպիսի մեկնաբանության դեպքում հաշվի էին առնվում միայն անձնական և հաշվարկային հաշիվները, իսկ գործառական հաշիվները (օտարման հաշիվ) ավելորդ էին համարում: Նյութական արժեքների գնահատումն իրականացվում էր միայն իրացման գծով, քանի որ նյութական պատասխանատու անձիք պատասխանատվություն են կրում իրենց վստահված արժեքների համար այդ գնահատմամբ:

19-րդ դարի վերջին և 20-րդ դարի սկզբին տեսությունը քիչ էր հետաքրքրում անգլո-ամերիկյան հաշվապահներին: Սակայն, այնուամենայնիվ, 19-րդ դարի վերջում ի հայտ եկավ գիտական հաշվապահության հիմնադիրներից մեկը՝ **Չարլզ էդրա Շարուզը** (1842-1912 թթ.), որի անունը համաշխարհային ճանաչում ստացավ: Նրա 1890 թ. հրատարակած **«Հաշիվների հանրահաշիվ»** հոդվածների շարքը, ինչպես նաև **«Հաշիվների փոխտվայությունը»** աշխատությունը (1908 թ.) հիմնարար նշանակություն ունեն հաշվապահական հաշվառման տեսության մեջ և համարվում են դասական աշխատություններ:

Շարուզը հիմնավորեց հաշվապահական գաղափարների ու սկզբունքների տեսական սահմանումների կարևորությունն ու օգտակարությունը: Նա ձևակերպեց հաշվեկշռային հիմնական հավասարումը՝

$$U = \eta + \gamma,$$

որտեղ՝ U - այն է, ինչ ունենք և այն, ինչը համոզված ենք, որ կունենանք (դեբիտոր)

η - այն է, ինչ պարտք ենք,

γ - այն է, ինչ արժենք:

Շարուզի մոդելը համարվում է ժամանակակից հաշվապահական հաշվառման տեսության հիմնաքարը: Սակայն այդ մոդելը հետագայում

ստացավ երկակի մեկնաբանություն: Առաջինը պատկանում է ինստիտուցիոնալիստական դպրոցին, երկրորդը՝ պերսոնալիստական (Պերսոնալիստներն ավելի մոտ էին Շպրուգի գաղափարներին): Այս երկու դպրոցների հայեցակարգերը տարբերվում էին մի շարք կարևոր հարցերում:

1. Նախ, պերսոնալիստները գտնում էին, որ կապիտալի հաշիվն արտացոլում է ձեռնարկության կրեդիտորական պարտքը սեփականատերերի հանդեպ, և հետևաբար, պնդում էին, որ հաշվապահական հաշվեկշռում ակտիվները պետք է հավասարեցնել ընդհանուր պարտավորություններին, ներառյալ նաև սեփականատերերի հանդեպ պարտավորությունը:

Ինստիտուցիոնալիստներն, ընդհակառակը, տարանջատում էին ձեռնարկությունը սեփականատերերից և կապիտալը չէին միացնում կրեդիտորական պարտքի հետ: Վերջինները **Պիկսլեյի** գլխավորությամբ համարում էին, որ չի կարելի խառնել պարտքերը կապիտալի հետ:

2. Վերևում նշված տարբեր տեսակետներից ելնելով՝ պերսոնալիստներն ու ինստիտուցիոնալիստները տարբեր կերպ էին ներկայացնում հաշվապահական հաշվառման հիմնական հավասարումը, կամ՝ հաշվեկշռի արտահայտությունը: Ըստ պերսոնալիստների՝ հաշվեկշիռը պետք է ներկայացվի $U = \mathcal{M} + Y$ հավասարմամբ, իսկ ըստ ինստիտուցիոնալիստների՝ $Y = U - \mathcal{M}$, քանի որ հաշվառման նպատակն է՝ սեփականատերերի կապիտալի հայտնաբերումը: Այդ բանավեճը պահպանվել է առ այսօր:

3. Պերսոնալիստները պնդում էին, որ ձեռնարկության համար տարբերություն չկա, թե ի՞նչ միջոցներով՝ սեփական ակտիվային, թե փոխառու պարտավորական, զարգացնել ձեռնարկության գործունեությունը: Դրա հիմնավորումն այն էր, որ ակտիվային արժեքները չեն փոխում իրենց ֆունկցիոնալ նպատակը անկախ այն բանից, թե ինչ միջոցներով են ձեռք բերված՝ սեփական դրամական միջոցներով, թե ասենք, վարձակալված են: Պիկսլեյի համար այդ պնդումը համոզիչ չէր, և նա համարում էր, որ անհրաժեշտ է տարբերակել սեփական

միջոցները նրանցից, որոնք պետք է վերադարձվեն:

4. Պերսոնալիստներն ընդգծում էին, որ ձեռնարկության նպատակն է մշտական տնտեսական աճը, և կարևոր չէ՝ սեփական, թե փոխառու կապիտալի շնորհիվ են հասնում այդ նպատակին:

Ինստիտուցիոնալիստները պնդում էին, որ որքան մեծ լինի սեփական կապիտալը, այնքան ավելի լավ վիճակում կգտնվի սեփականատերը: Ձեռնարկության նպատակն է ոչ թե կապիտալի աճն ընդհանրապես, այլ սեփական կապիտալի աճը:

5. Պերսոնալիստների համար բնորոշ է այն գաղափարը, որ շահույթը կապիտալի բաղադրիչն է, և հետևաբար շահույթի (վնասի) հաշիվը կապիտալի հաշվի մի մասն է, դրա ենթահաշիվը: Պերսոնալիստներից **Յենրի Յեդֆիլդը** (1866-1945 թթ.) պնդում էր, որ շահույթի (վնասի) հաշիվը այն էկրանն է, որի վրա արտացոլվում են որոշակի տվյալներ, որոնք հետագա ձևափոխությունների են ենթարկվում, դուրս են գրվում և այլն: Յետևաբար, այդ հաշիվը ինքնուրույն բնույթ չունի:

Պերսոնալիստների արժանիքներից է այն, որ նրանք առաջինը ցույց տվեցին, որ շահույթը կարող է ստեղծվել ոչ միայն որպես ձեռնարկության գործունեության արդյունք, այլ նաև կոնյուկտուրային փոփոխության հաշվին: Տնտեսական գործունեությունից ստացած շահույթը կոչվեց գործառնական շահույթ: Կոնյուկտուրային փոփոխություններից ստացված շահույթը կոչվեց ֆինանսական շահույթ:

Ինստիտուցիոնալիստները համարում էին, որ շահույթի (վնասի) հաշիվը կենտրոնական հաշիվ է, որը ցույց է տալիս ձեռնարկության ընդհանուր ֆինանսական արդյունքը: Պիկսլեյն, օրինակ, համարում էր, որ այդ հաշիվն արտացոլում է տնտեսական գործունեության վերջնական արդյունքը: Այդ իսկ պատճառով այն ոչ միայն ինքնուրույն, այլև կարևորագույն նշանակություն ունի և պետք է հրապարակվի հաշիվների համակարգում՝ հաշվեկշռի հետ միասին:

6. Պերսոնալիստները պնդում էին, որ շահաբաժինները (դիվիդենտ) ձեռնարկության բաշխված շահույթն է: **Ռոբերտ Սոնթ-**

հոմեոթին, որն անգլիական հաշվապահների ինստիտուտի նախագահն էր, գտնում էր, որ շահաբաժինները չի կարելի վերագրել ծախսերի դասին: Ինստիտուցիոնալիստներն, ընդհակառակը, համարում էին, որ շահաբաժինները ծախս են ձեռնարկության համար: Գործնականում հաշվապահների շրջանում ավելի շատ ընդունված էր վերջին մոտեցումը:

7. Հաշվապահական հաշվառման հիմնական բանաձևի ներկայացման և շահաբաժինների արտացոլման տարբեր մոտեցումները այս երկու դպրոցների կողմից հիմք հանդիսացան նաև շահույթի և շահութաբերության տարբեր մեկնաբանումների համար:

Ըստ պերսոնալիստների՝ շահութաբերության ցուցանիշը հաշվարկվում է որպես շահույթի (որն անպայմանորեն ներառում է նաև շահաբաժինները) և ակտիվների հարաբերություն, իսկ ըստ ինստիտուցիոնալիստների՝ շահույթի (որը չի ներառում շահաբաժինները) և կապիտալի հարաբերություն:

8. Այս երկու ուղղությունները տարբերվում էին նաև վերագնահատմանը վերաբերող մոտեցումներով: Պերսոնալիստները վերագնահատման կողմնակիցներ էին: Օրինակ, եթե նյութական միջոցները հաշվառված են 10000 արժեքով, չնայած որ դրանց գինը ներկա պահին 12000 է, ապա հաշվեկշռում այդ ակտիվների նույն՝ սկզբնական արժեքը պահպանելով, պետք է ստեղծել պահուստ՝ 2000–ի չափով, որն արդեն ազատ է հարկումից: Հակառակ դեպքում, երբ նյութական արժեքների գինը նվազել է սկզբնականից, տվյալ օրինակում, ասենք՝ մինչև 8000, ապա առաջանում է վնաս: Պերսոնալիստների կարկառուն դեմքերից մեկը՝ **Պատտոնը**, նկատում է, որ. «Գնահատումը սատանայական պրոբլեմ է»: Պերսոնալիստները պնդում էին, որ արժեքների գնահատումը պետք է հնարավորինս արտացոլի ընթացիկ գները, և եթե հաշվապահը չի անում վերագնահատում, ապա դա նրա փոխարեն կանի շուկան:

Ինստիտուցիոնալիստները համարում էին, որ գնահատումը պետք է կատարվի ըստ ինքնարժեքի: Ակտիվը պետք է մնա սկզբնական

արժեքով, որը թույլ կտա ճիշտ հաշվառել վերջնական ֆինանսական արդյունքը, առանց գերազնահատումների և թերազնահատումների:

Սակայն հետագայում գործնական կիրառություն գտավ այն մոտեցումը, որը **Մոնթրոնների** անվանեց «չափավոր զգուշության» մոտեցում: Այն հիմնված էր փոքրագույն գնահատման սկզբունքի վրա: Եթե ինքնարժեքը բարձր է վաճառքի գնից, ապա առարկան գնահատվում է վաճառքի գնով, իսկ տարբերությունը վնաս է համարվում: Հակառակ դեպքում, երբ ինքնարժեքը ցածր է վաճառքի գնից, առարկան գնահատվում է ինքնարժեքով, իսկ տարբերությունը համարվում է շահույթ: Մոնթրոններին այս մոտեցումը համարում էր լավագույնը:

9. Լինելով վերագնահատման կողմնակիցներ, պերսոնալիստները, փաստորեն, պաշտպանում էին մատակարարների, կրեդիտորների և բաժնետերերի շահերը: Այդ իմաստով, նրանց հետաքրքրում էր ոչ թե ձեռնարկության ծախսերի մեծությունը, որոնք առաջանում էին վերագնահատման պարագայում, այլ ձեռնարկության իրական կարողության գնահատումը: Ինստիտուցիոնալիստներն, ընդհակառակը պաշտպանում էին ձեռնարկության շահերը: Պիկալեյը պնդում էր, որ հաշվեկշիռն առաջին հերթին անհրաժեշտ է ձեռնարկության կառավարման ներքին նպատակների համար: Կառավարիչները պետք է իմանան, թե որքա՞ն են նստել ձեռնարկության կողմից ձեռք բերված միջոցները, որպեսզի ճիշտ որոշվի տնտեսական գործունեության արդյունքը՝ շահույթը կամ վնասը:

10. Պերսոնալիստները համարում էին, որ իդեալական հաշվարկային ցիկլը օրացուցային տարին է: Քանի որ այդ ժամանակահատվածում շահույթը կարող է անհավասարաչափ առաջանալ, օրինակ՝ մի ամիս՝ շատ, մյուս ամիս՝ քիչ, ապա նպատակահարմար է շահույթի առաջացումը համարել հավասարաչափ հաշվարկային ողջ ժամանակահատվածի ընթացքում: Ինստիտուցիոնալիստները պնդում էին, որ հաշվարկային ժամանակահատվածը պիտի համապատասխանի երկրի տնտեսության յուրաքանչյուր բնագավառում ձևավորված տնտեսական ցիկլին:

11. Պերսոնալիստները մեկնաբանում էին մաշվածությունը որպես կարգավորող հաշիվ, որը չունի ինքնուրույն բնույթ: Նրանք գտնում էին, որ մաշվածությունը պետք է ձևակերպվի ոչ թե սահմանված նորմի հաշվին, այլ հիմնական միջոցների վերազնահատման հաշվին, ընթացիկ գներով:

Ինստիտուցիոնալիստներն, ընդհակառակը, մաշվածությունը համարում էին պահուստային հաշիվ: Ըստ նրանց՝ մաշվածությունը շահույթի չհարկվող մասն է:

Հարկ է նշել, որ և՛ պերսոնալիստները, և՛ ինստիտուցիոնալիստները հավասարապես ճշմարիտ են և սխալ: Դրանք պարզապես երկու դպրոցներ են, որոնք իրենց տարբեր հայեցակարգերն ու դրանց հիմնավորումներն ունեն:

Անգլո-ամերիկյան դպրոցի առավել ակտիվ զարգացումը վերաբերում է երկու՝ առաջին և երկրորդ համաշխարհային պատերազմների միջև ընկած ժամանակահատվածին: Բացի Շարուզից, այդ դպրոցի նշանավոր ներկայացուցիչներից էին նաև Լիտլտոնը, Պատոնը, Մեյը, Հարիսոնը, Սվինեյը, Էնտոնին: Նրանց նպատակն էր հաշվառումը դարձնել կառավարման միջոց: Այս դպրոցի կողմից առաջարկվեցին մի շարք նոր գաղափարներ, որոնցից են ստանդարտ ծախսահաշվարկի, պատասխանատվության կենտրոնների, կառավարչական հաշվառման, «բիհեյվորիզմի» գաղափարները:

Բոլոր դպրոցները գտնում էին, որ միայն դրամական միավորն է հաշվապահությունը դարձնում հաշվապահություն: Հարիսոնը առաջինն էր, որն ուշադրություն դարձրեց այն հանգամանքի վրա, որ իրական ցուցանիշները չափվում են բնական միավորներով, իսկ դրամական ցուցանիշը բնականի ածանցյալն է: Հարիսոնը ներմուծեց նորմատիվային ծախսերի գաղափարը: Նորմատիվային ծախսահաշվարկի դեպքում հաշիվները զրկվեցին իրավաբանական և տնտեսագիտական էությունից, ստանալով հաշիվ – ցուցատախտակի բնույթ, որը ցույց է տալիս, թե ինչպե՞ս են իրական, փաստացի տնտեսական գործընթացները տարբերվում նորմատիվայինից: Այս մեթոդի շնորհիվ հաշվապահությունը տնտեսական գործունեության պատմագրությունից դարձավ ձեռնարկության գործունեության ուղեցույց: Նորմատիվային ծախսահաշվարկի կիրառմամբ հաշվապահության զարգացումն ուղղորդվեց դեպի պլանավորում, կառավարում և վերահսկում:

Ըստ պատասխանատվության կենտրոնների հաշվառումը որոշ

չափով իտալական (իրավաբանական) դպրոցի մոտեցումների ռես-տավորացիա էր:

Նորմատիվային կամ ստանդարտ ծախսահաշվարկի մեթոդի թե-րությունը կայանում է նրանում, որ այն մշտապես ենթադրում է շեղում-ների առկայություն, քանի որ իրական պրոցեսները երբեք չեն համընկ-նում նախօրոք նորմավորվածների հետ: Ավելին, հաշվառման համա-կարգը պետք է բացահայտի այն առանձնահատուկ շեղումները, որոնք առաջանում են էքստրենալ երևույթների դեպքում, ինչպիսիք են, օրի-նակ՝ կողոպուտը, պակասորդը և այլն: Միայն այդ դեպքում է հնարավո-րություն ստեղծվում կանխել նման երևույթները:

Անգլո-ամերիկյան դպրոցի ցանկությունը՝ հաշվառումը դարձնել կառավարման միջոց, խթանեց հաշվապահության տեսության մեջ հո-գեբանության տարրերի ներմուծումը: Այդ նորամուծությունն արտա-հայտվեց **«բիհեյվորիզմի»** առաջացմամբ: Այս տեսությունը հիմնվում է «խթան – արձագանք (S – R)» կառուցվածքի վրա: Հաշվառման պարա-գայում խթանը փաստաթուղթն է, իսկ հաշվապահի համապատասխան ձևակերպումը (ձևակերպումները)՝ արձագանքը, որը պետք է կանխ-որոշվի խթանով (փաստաթղթով): Հաշվապահական ձևակերպումների նման մեկնաբանությունը հիմք հանդիսացավ հաշվապահական աշխա-տանքի ստանդարտավորման համար: Հաշվապահական հաշվառումը վերածվեց նախօրոք հայտնի տարբերակների լուծումների հավաքա-ծուից ընտրություն կատարելու գործընթացի, ինչը հնարավորինս ֆոր-մալացրեց հաշվառման գործընթացները, հիմք հանդիսանալով ավելի ուշ համակարգչային հաշվապահության ձևավորմանն ու լայն կիրառու-թյան համար:

Ներկայումս հաշվապահական հաշվառման անգլո - ամերիկյան դպրոցը ամենամեծ տարածումն ունի աշխարհում, որը պայմանավոր-ված է ոչ միայն անգլո - ամերիկյան կապիտալի էքսպանսիայով և անգ-լերեն լեզվի տարածմամբ, այլև այդ համակարգի մի շարք առավելու-թյուններով, ինչպիսիք են՝ ամբողջականությունը, տրամաբանական կառուցվածքը և այլն:

2.6 Ազդեցությունների հերթափոխումը

Հաշվապահության տեսության տարբեր դպրոցների հայեցակար-գերի վերլուծությունը թույլ տվեց կատարել այն եզրահանգումը, որ

հաշվապահական հաշվառման պատմությունը կարելի է պատկերացնել որպես գերիշխող գաղափարների հաջորդական հերթափոխում:

15-17-րդ դարերում իշխում էր իտալական հաշվապահությունը, որի շրջանակներում ձևավորվեցին հաշվառման հիմնական կատեգորիաները՝ հաշվեկշիռ, հաշիվներ, սալդո, կրկնակի գրանցում և այլն:

17-19-րդ դարերում տարածում է գտնում ֆրանսիական դպրոցը, որի շնորհիվ շրջանառության մեջ է մտնում սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառման գաղափարը: Այս դպրոցն է առաջ քաշել հաշվապահական հաշվառման՝ որպես առանձին վերցրած ձեռնարկության կառավարման մասին գիտության, մեկնաբանությունը:

20-րդ դարի 1-ին կեսին մեծացավ գերմանական դպրոցի ազդեցությունը, որի կողմից ներմուծվեց հաշվեկշռման սկզբունքը, ձևավորվեցին տարբեր ընթացակարգային մոտեցումներ հաշվառման խնդիրների լուծման համար:

20-րդ դարի 2-րդ կեսին գերիշխող դարձավ անգլո-ամերիկյան դպրոցը: Այն մտցրեց «բիհեյվորիզմի» հասկացությունը, հաշվառման տարբերակումը մակրո և միկրո մակարդակների: Միկրո մակարդակը ներառում է ֆինանսական հաշվառումը, կառավարչական հաշվառումն ու աուդիտը: Կառավարչական հաշվառման շրջանակներում ձևավորվեցին նորմատիվային ծախսահաշվարկի (Standard Costing), ուղղակի ծախսահաշվարկի (Direct Costing) մեթոդները: Ջարգացավ աուդիտի մեթոդաբանությունը: Ստեղծվեցին համակարգչային հաշվառման արդյունավետ ծրագրեր:

Համեմատելով հաշվապահական դպրոցների հաջորդական հերթափոխումը՝ կարելի է հետևություն անել, որ յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում այս կամ այն դպրոցի գերիշխող ազդեցությունը հիմնականում պայմանավորված էր այդ ժամանակաշրջանում տվյալ երկրի առավել զարգացած տնտեսական հիմքերով:

Քննարկված հաշվապահական դպրոցները, ոչ թե հակասում են միմյանց, այլ պարզապես տարբեր հայեցակետեր են արտահայտում, որոնք բխում են իրենց առջև դրված տարբեր նպատակներից և ուղղված են տարբեր խնդիրների լուծմանը (տե՛ս Աղյուսակներ 5, 6):

ԳԼՈՒԽ 3 ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏԱՑՈՒՄԸ

3.1 Կազմավորումը

Դեռևս 19-րդ դարի վերջին, երբ անգլո-ամերիկյան հաշվապահական դպրոցն իր զարգացման սկզբնական փուլում էր գտնվում, Ամերիկայի Միացյալ Նահանգներում և Մեծ Բրիտանիայում սկսեցին ձևավորվել մասնագիտական կառույցներ՝ ասոցիացիաներ, միավորումներ, որոնք հետագայում ընդլայնվելով, վերածվեցին համաշխարհային նշանակության մասնագիտական որակավորումներ շնորհող կազմակերպությունների:

1899 թ. ԱՄՆ-ում ստեղծվեց Հավատարմագրված Հասարակական Հաշվապահի (**CPA – Certified Public Accountant**) կոչում շնորհող ընկերակցությունը: Այդ նույն թվականին այն առաջին անգամ CPA կոչում շնորհեց ամերիկյան 45 հաշվապահների: Այս ընկերակցության գործունեությունը սկզբում սահմանափակվում էր միայն Նյու-Յորքի նահանգով, սակայն հետագայում այն տարածվեց նաև այլ նահանգների վրա:

Մասնագիտական որոշակի փորձ և հմտություններ ունեցող հաշվապահները միավորվում և ստեղծում էին իրենց պրոֆեսիոնալ կառույցները: Նմանատիպ կազմակերպությունները ԱՄՆ-ում 1902 թ. համախմբվեցին Հավատարմագրված Հասարակական Հաշվապահների Ֆեդերացիայում: 1904 թ. այդ ֆեդերացիան կազմակերպեց հաշվապահների առաջին միջազգային կոնգրեսը: 1905 թ. այն միացավ Հավատարմագրված Հասարակական Հաշվապահների Ընկերակցությանը, որը սկսեց հրատարակել *Journal of Accountancy* ամսագիրը: 1910 թ. այս Ընկերակցությունն ուներ մոտ հազար անդամ: 1917 թ. այն վերակառուցվեց որպես Հաշվապահների Ամերիկյան Ինստիտուտ (**AIA – American Institute of Accountants**): Այդ կազմակերպությունը զոյատևեց մինչև 1957 թ.:

Հաշվապահական հաշվառման բնագավառում կրթության համակարգերը Մեծ Բրիտանիայում և ԱՄՆ-ում տարբերվում էին: Մեծ Բրիտանիայում կիրառվում էր հեռակա ուսուցման ձևը: Այնտեղ մասնագիտու-

թյան զարգացումն ընթանում էր հիմնականում որակավորում տվող տարբեր մասնագիտական կազմակերպությունների առաջացման և ընդլայնման միջոցով: Նախատեսվում էր որոշակի որակական մակարդակ և քննությունների հանձնում՝ որպես անդամ այդ կազմակերպություններն ընդունվել ցանկացողների համար:

1917 թ. ԱՄՆ-ում Վաճառքի Ֆեդերալ Հանձնաժողովը հանձնարարեց Ամերիկյան Հաշվապահների Ինստիտուտին պատրաստել հաշվապահական հաշվառման ունիֆիկացման նախագիծ (FRB): Այդ նախագիծը ստեղծվեց, մշակվեց և 1929 թ. վերանայված տարբերակով հրատարակվեց: Այն ներառում էր, մասնավորապես՝ պաշարների գնահատման, վերադիր ծախսերի և չնախատեսված ծախսերի արտացոլման, զուտ եկամտի գործակցի օգտագործման և զեղչերի հաշվապահական մեկնաբանությունները: Ունիֆիկացված հաշվետվությունների ձևերը շատ արագ ընդունվեցին հատկապես բանկիրների կողմից: Այդ համակարգը գործում է մինչ այժմ:

Հաշվառման ստանդարտացման ուղղությամբ աշխատանքները շարունակվում էին:

1914-1920 թթ. հրատարակվում են բազմաթիվ հոդվածներ *Journal of Accountancy* ամսագրում, որոնք խորհրդատվական կարգով ուսանողների և հաշվապահների համար պարզաբանում էին տարբեր գործառնությունների հետ կապված հաշվապահական մոտեցումները:

1920-1929 թթ. Ամերիկյան Հաշվապահների Ինստիտուտը թողարկում է ավելի քան երեսուն բյուլետեններ, որոնցում արտահայտվում էին Հավատարմագրված հաշվապահների կարծիքները հաշվապահական տարբեր խնդիրների վերաբերյալ: Դրանք կրում էին ոչ պարտադրական, խորհրդատվական բնույթ:

1936 թ. Ամերիկյան Հաշվապահների Ընկերակցությունը (AAA) թողարկում է առաջին հաշվապահական ստանդարտները, որոնք կոչվում են «Ժամանակավոր դրույթներ»: Այդ ստանդարտների հեղինակներից մեկը Պատտոնն էր: Ստանդարտների այս ժողովածուն հետագայում լրամշակվել և վերահրատարակվել է 1941 և 1948 թվականներին:

AAA-ի առաջարկները չեն կրում դեկլարատիվ բնույթ, քանի որ այդ կազմակերպության նպատակն է հաշվապահական հաշվառման առաջադեմ մեթոդների լուսաբանումն ու պրոպագանդան:

1939 թ. Ամերիկյան Հաշվապահական Ինստիտուտի (AIA) Հաշվապահական հաշվառման մեթոդների կոմիտեն հրատարակում է բյուլետեններ (ընդհանուր առմամբ՝ 42 բյուլետեն), որոնք ներառում են

հաշվապահական հաշվառման և աուդիտի ունիֆիկացման առաջարկ-ներ: Այդ առաջարկներն ընդունվեցին շատ ձեռնարկությունների և կազմակերպությունների կողմից, և բավական լուրջ հեղինակություն էին վայելում:

3.2 Հետպատերազմյան շրջան

1953-1969 թվականների միջև ընկած ժամանակաշրջանը նշանավորվեց անգլո-ամերիկյան հաշվապահական հաշվառման համակարգի համախմբմամբ, հաշվետվությունների ստանդարտացման, դրանք ձեռնարկության կառավարմանն ուղղելու գործընթացների ակտիվությամբ:

Հաշվապահական հաշվառման մեթոդների կոմիտեն շարունակում էր բյուլետենների թողարկումը, սակայն 1969 թ.-ին այն փոխարինվեց Հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների մշակման խորհրդով (**APB – Accounting Principles Board**): Վերջինս շարունակեց իր գործունեությունը մինչև 1974 թ., որից հետո փոխարինվեց Հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների կիրառման խորհրդով (**FASB – Financial Accounting Standards Board**): Այս խորհուրդը բյուլետենների փոխարեն թողարկում էր Կարծիքներ, որոնց պարտավոր էին հետևել Ամերիկյան Հաշվապահների Ընկերակցության բոլոր անդամները (օրինակ՝ կորպորացիաների կողմից հրապարակված հաշվետվությունների մասին աուդիտորական եզրակացություններ տալիս):

APB-ի առաջին հաշվետվությունը հիմնված էր 1961 թ. հրատարակված **Սունիցի** հետազոտության վրա: Այդ աշխատությունում ներկայացված դրույթները կոչվեցին «Հաշվապահական հաշվառման հիմնական պոստուլատներ»:

1962 թ. հրատարակված «Կոմերցիոն կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվառման ընդհանուր սկզբունքների ժամանակավոր դրույթները» Սունիցի և Շարուզի համատեղ աշխատանքն էր: Այդ դրույթները, սակայն, շատ ընդհանուր էին և քննադատության ենթարկվեցին գործնական և տեսական հաշվապահների կողմից: Հայտնի գիտնական **Սեյր** նշում էր, որ ստանդարտացումը պետք է կատարվի ներքևից վերև, այլ ոչ ընդհակառակը: Միայն հաշվի առնելով տնտեսական գործունեությանը մասնակցող բոլոր կողմերի շահերը, կարելի է հաջողության հասնել: Հաշվառման ընդհանուր մոտեցումներն ու մեթոդաբանական լուծումների տարբերակները պետք է մշակվեն մասնագի-

տական հասարակական կազմակերպությունների, այլ ոչ թե նախարարությունների բյուրոկրատների կողմից:

Այնուամենայնիվ, Մունիցի և Շպրուզի գաղափարները մեծ արձագանք գտան, հատկապես պետական մարմինների և բանկերի շրջանում: Տնտեսական կյանքում պետության միջամտության աճը, ինչպես նաև բանկային համակարգի շահագրգռվածությունը պահանջում էին հաշվառման ներդաշնակեցում:

Մեծ Բրիտանիայում Անգլիայի և Ուելսի Հավատարմագրված Հաշվապահների Ինստիտուտը շարունակում էր հանձնարարականներ մշակել: Միայն 1970 թ. բրիտանական հաշվապահների առջև կանգնեց հաշվապահական հաշվառումը պարտադիր ստանդարտների ենթարկելու պորբլեմը: Մինչև 1970 թ. բրիտանական հաշվապահները պարտավոր էին հաշվետվությունները կազմել ըստ ունիֆիկացված կանոնների, բայց ոչ ըստ հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների:

3.3 Ժամանակակից շրջան

1969 թ. Հաշվապահական հաշվառման մեթոդների կոմիտեի փոխարինումը Հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների մշակման խորհրդով (APB) նպատակ ուներ ընդլայնել և հզորացնել Ամերիկյան Հաշվապահների Ինստիտուտի ազդեցությունը հաշվետվությունների կառավարման հարցերում: APB-ի կողմից հրապարակված Կարծիքները պարտադիր էին Ինստիտուտի անդամների կողմից հաշվապահական հաշվետվությունների աուդիտորական ստուգումների ժամանակ: Հետագայում այդ Կարծիքներին տրվեց Համընդհանուր ընդունված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների (**GAAP – Generally Accepted Accounting Principles**) կարգավիճակ, որոնք պարբերաբար վերահրատարակվում էին:

APB-ի հրատարակած անկախ կարծիքները չունեին կայուն տեսական բազա: Այդ էր պատճառը, որ այս Խորհուրդը չկարողացավ իրագործել հաշվապահական հաշվետվությունների կարգավորման խնդիրները:

1974 թ. APB – ի փոխարեն ստեղծված Հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների Խորհուրդը (FASB) մշակեց ավելի քան հարյուր ստանդարտներ և մի շարք ածանցյալ նորմատիվային փաստաթղթեր: FASB – ն, որը գործում է ներկայումս, իրենից ներկայացնում է մշ-

տական աշխատող անկախ խումբ, որը վարում է գիտական հետազոտություններ:

ԱՄՆ-ում հաշվապահական հաշվառման ստանդարտացման և կարգավորման խնդիրներով զբաղվող և մինչ այժմ գործող մեկ այլ կարևոր նշանակություն ունեցող կազմակերպություն է Արժեթղթերի և Բորսաների Կոմիտեն, որի հիմնական գործառույթը կորպորացիաների արտաքին հաշվետվությունների կառավարումն է: Փաստորեն, այս կազմակերպությունն է հաստատում FASB-ի թողարկած ստանդարտները որպես Յանդրդիանուր ընդունված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքներ: Այս Կոմիտեն միշտ կարող է փոխել իր մոտեցումները, քանի որ այն կառավարական մարմին է և ունի համապատասխան լիազորություններ:

Հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների ձևավորումն ու զարգացումը Մեծ Բրիտանիայում սկսվեց 1970 թ.-ից, երբ Անգլիայի և Ուելսի Հավատարմագրված Հաշվապահների Ինստիտուտը կազմավորեց հաշվապահական ստանդարտների կառավարման Կոմիտեն, որն այժմ կոչվում է Հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների մշակման Կոմիտե (**FASC – Financial Accounting Standards Committee**): Այդ Կոմիտեի կազմում ընդգրկված էին Շոտլանդիայի Հավատարմագրված Հաշվապահների Ինստիտուտը, Հավատարմագրված Հաշվապահների Ինստիտուտը (որը շնորհում է **ACA – Accosiate Chartered Accountant** որակավորումը), Արտադրական և կառավարչական հաշվառման Ինստիտուտը, Պետական և կառավարչական հաշվառման Բարձրագույն Ինստիտուտը:

1976 թ. այս Կոմիտեում ընդգրկված էին վեց կազմակերպություններ՝ 23 անդամներով, որոնցից 12-ը ներկայացնում էին Անգլիայի և Ուելսի Հավատարմագրված Հաշվապահների Ինստիտուտը:

Ստանդարտների մշակման համար Կոմիտեն կազմավորեց խորհրդատվական խումբ: Կոմիտեի կողմից իրականացվեցին ստանդարտների կազմավորման գործընթացին վերաբերող հետազոտություններ, նախագծում, սխալների ներքին հայտնաբերում, ընդհանուր մեկնաբանությունների թողարկում, մշակվեցին ստանդարտ հաշվառման դրույթները: Բացի այս Կոմիտեից, Մեծ Բրիտանիայում հաշվապահական հաշվառման ստանդարտացումը կառավարվում է մաև Ձեռնարկությունների մասին օրենքով և Եվրոհամայնքի նորմատիվային ակտերով:

Որպես անգլո-ամերիկյան դպրոցի ներկայացուցիչ, հետաքրքիր է

ճան հաշվապահական հաշվառման ստանդարտավորման Ավստրալիայի փորձը: Այս երկրում հաշվապահական հաշվառման կարգավորումն իրականացվում է երկու կազմակերպությունների կողմից՝ Դիպլոմավորված Պրակտիկ Չափապահների Ավստրալիական Ընկերակցության, որն ունի 75000 անդամ, և Ավստրալիայի Չավատարմագրված Չափապահների Ինստիտուտի, որն ունի 15000 անդամ: Այս կազմակերպությունների Խորհուրդները համագործակցում են միմյանց հետ: Նրանք համատեղ ստեղծել են Ավստրալիական Չափապահական Չափառման Գիտահետազոտական Հիմնադրամը, որն իրականացնում է տարբեր հետազոտություններ հաշվառման ստանդարտների զարգացման նպատակով: Ավստրալիայում հաշվառման ստանդարտների փոփոխությունների մասին առաջարկները կարող են ընդունվել միայն Կառավարության մարմինների կողմից: Ընդունելի նախագծերը ստանում են օրենքի ուժ: Ստանդարտների կիրառումը պարտադիր է բաց բաժնետիրական ընկերությունների համար:

20-րդ դարի անգլո-ամերիկյան հաշվապահական հաշվառման համակարգի զարգացման պատմությունը ցույց է տալիս, որ վերջին հարյուրամյակի ընթացքում հաշվապահական հաշվետվությունների ներկայացման այլընտրանքային մեթոդների շրջանակը գնալով նեղանում է: Դարասկզբին հաշվապահներն ավելի մեծ ազատություն ունեին հաշվապահական տեղեկատվության ներկայացման ձևերի ընտրության իմաստով: Այդ ազատությունն աստիճանաբար նեղանում է, նախ՝ Համընդհանուր ընդունված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների (GAAP) ընդունմամբ, այնուհետև՝ կորպորացիաների գործունեությունը կարգավորող օրենսդրական նորմերի ընդունմամբ, և վերջապես՝ հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների կիրառմամբ: Չափապահական գործունեության կանոնակարգման խստացումն ու ստանդարտացումը հետապնդում է այն ավելի հասկանալի ու համադրելի դարձնելու նպատակ՝ հաշվապահական տեղեկատվության օգտագործողների լայն շրջանների համար:

3.4 Չափապահական հաշվառման ստանդարտացման մոտեցումները

Վերջին տարիներին հաշվապահական հաշվառման ստանդարտացման մոտեցումների ընտրության հարցը դարձել է տեսական վեճե-

րի և քննարկումների առարկա: Հաշվապահության որոշ տեսաբաններ գտնում են, որ տնտեսվարման շուկայական մեխանիզմը կարող է ապահովել օգտագործողների համար արդյունավետ տեղեկատվության պատրաստում: Նրանք, այսպես կոչված՝ շուկայական մոտեցման կողմնակիցներն են (**free – market approach**): Սյուսները գտնում են, որ շուկան ի վիճակի չէ ապահովել օգտագործողներին արդյունավետ և անշահախնդիր ֆինանսական տեղեկատվությամբ, և անհրաժեշտ է կիրառել կարգավորող մեխանիզմներ: Վերջիններս կարգավորող կամ ռեգուլյատիվ մոտեցման (**regulatory approach**) կողմնակիցներն են:

Շուկայական մոտեցման հիմքում ընկած է այն գաղափարը, որ հաշվետվություններն ու հաշվապահական տեղեկատվությունը տնտեսական ապրանք է՝ այլ ապրանքների և ծառայությունների նման: Հետևաբար, գտնվում է պահանջարկի և առաջարկի ուժերի ազդեցության տակ: Պահանջարկ կա այդ տեղեկատվության օգտագործողների կողմից, առաջարկն ապահովում են տնտեսվարող սուբյեկտները ֆինանսական հաշվետվության ձևով: Այդ ուժերի փոխազդեցության արդյունքն այն հավասարակշռությունն է, որի դեպքում որոշվում է տեղեկատվության օպտիմալ ծավալը օպտիմալ գնով: Ցանկացած լրացուցիչ տեղեկատվություն կառաջարկվի, եթե կա դրա պահանջարկը և դրա համար վճարվում է պատշաճ գին: Այսպիսով, շուկան իդեալական մեխանիզմ է բացահայտման ենթակա տեղեկատվության ձևերի և ծավալի որոշման համար:

Ռեգուլյատիվ մոտեցման կողմնակիցները գտնում են, որ իրականում շուկան կատարյալ չէ: Դրա անոմալիաները, տարբեր շահագրգիռ կողմերի կողմից պահանջվող և ստացվող տեղեկատվության որակական և քանակական ասիմետրիան խթանում է ներդրողների անվստահության աճը, և այդ սխալները շտկելու համար անհրաժեշտ է արտաքին կարգավորում: Ավելին, հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների միջոցով կարգավորումը օգտակար է հաշվետվություն ներկայացնողների, աուդիտորների և պետական վերահսկող մարմինների համար, քանի որ հստակ ուղեցույցներ են տրվում հաշվետվությունների և՛ ներկայացման, և՛ վերահսկման համար: Շուկայական տնտեսության տատանումները խթանում են ռեգուլյատիվ քաղաքականության զարգացումը՝ ստանդարտացումը: Հայտնի են ռեգուլյատիվ տեսության երկու ուղղություններ՝ **հասարակական շահերի տեսություն** (public interest theories) և **առանձին խմբերի շահերի տեսություն** (interest groups of capture theories):

Հասարակական շահերի տեսության համաձայն, կարգավորումն իրականացվում է որպես ոչ արդյունավետ և անկատար շուկայի դրսևորման նկատմամբ հասարակության կողմից ճշգրտման պահանջի արձագանք: Այդպիսի կարգավորման նպատակն է առաջին հերթին պաշտպանել և բավարարել հասարակության շահերը:

Առանձին խմբերի շահերի տեսության համաձայն, կարգավորումը կատարվում է ի պատասխան առանձին շահագրգիռ խմբերի պահանջի, որոնց նպատակն է իրենց եկամուտների մաքսիմացումը: Այս տեսությունները հանդիպում են երկու հիմնական տարբերակով՝ որպես իշխող քաղաքական էլիտայի շահերի տեսություն կամ որպես տնտեսական կարգավորման տեսություն: Առաջին տարբերակի դեպքում կարգավորումը տեղի է ունենում քաղաքական իշխանության միջոցով, երկրորդ դեպքում՝ տնտեսական լծակների:

Ռեգուլյատիվ տեսությունների կողմնակիցները տարբեր մոտեցումներ ունեն ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակի վերաբերյալ: Ոմանք գտնում են, որ ֆինանսական տեղեկատվությունը ներկայացվում է տնտեսական որոշումներ կայացնելու գործընթացին աջակցելու նպատակով, մյուսները պնդում են, որ հաշվառման տեղեկատվությունն անհրաժեշտ է հասարակության տեղեկացված լինելու պահանջը բավարարելու, այսինքն՝ հասարակական վերահսկողության իրականացման նպատակով: Չնայած նրան, որ այդ երկու մոտեցումները միմյանց չեն հակասում, սակայն կարող են պահանջել տարբեր ձևի հաշվապահական հաշվետվություններ: Օրինակ՝ որոշումներ կայացնելու օգտակարության տեսանկյունից շեշտադրումը պետք է լինի տեղեկատվության արդյունավետության վրա, հասարակությանը հաշվետու լինելու տեսանկյունից՝ այն պետք է լինի և՛ արդյունավետ, և՛ անշահախնդիր:

Վերոհիշյալ նպատակներին հասնելու իմաստով ռեգուլյատիվ մոտեցման շրջանակներում կարևոր դեր են խաղում հաշվապահական հաշվառման ստանդարտները: Ստանդարտների կիրառման հաջողությունը կախված է ֆինանսական հաշվետվություններ կազմողների կողմից այդ ստանդարտների պահպանման աստիճանից: Եթե ստանդարտները չեն պահպանվում, ապա անիմաստ է դրանց հաստատումը: Հաշվապահական հաշվառման այս կամ այն ստանդարտի պահպանման աստիճանը որոշվում է նրանով, թե ինչ չափով են շահագրգիռ կողմերն ընդունում այդ ստանդարտները:

3.5 Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների կիրառումը Հայաստանում

Տարբեր երկրներում գործում են հաշվապահական հաշվառման տարբեր ստանդարտներ, որոնք սովորաբար արտահայտում են այդ երկրների հասարակական և ազգային առանձնահատկությունները:

Մի շարք երկրներում հաշվապահական հաշվառման հիմք են հանդիսանում ֆինանսական հաշվետվության միջազգային ստանդարտները:

Միջազգային հաշվապահական ստանդարտների կոմիտեն (*IASC – International Accounting Standards Committee*) ստեղծվել է 1973 թ., որպես ինը երկրների հաշվապահական կազմակերպությունների համագործակցման արդյունք, որի նպատակներն են՝

- ա) հասարակության շահերից բխող այնպիսի հաշվապահական ստանդարտների մշակում և թողարկում, որոնք պարտադիր կլինեն ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ժամանակ,
- բ) աջակցություն կարգավորող ակտերի և ընթացակարգերի կատարելագործմանն ուղղված կանոնակարգերի մշակմանը:

Հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների միջազգային կոմիտեն կազմված է մասնագիտական հաշվապահական գործակալություններից: Ներկայումս այդ կազմակերպության անդամներ են մոտ 130 գործակալություններ 30 երկրներից: Կոմիտեն համագործակցում է նաև այլ կազմակերպությունների հետ:

Ֆինանսական հաշվետվության միջազգային ստանդարտները ավտոմատ կերպով չեն ընդունվում նույնիսկ այն երկրներում, որոնք այդ կազմակերպության անդամներ են: Օրինակ՝ Մեծ Բրիտանիայի և Միացյալ Նահանգների հաշվապահական գործակալությունները միջազգային կոմիտեի անդամներ են, սակայն այդ երկրներն իրենք ունեն համապատասխան մարմիններ՝ իրենց ստանդարտների մշակման համար: Այնուամենայնիվ, Մեծ Բրիտանիայի հաշվապահական ստանդարտների ղեկարտամենտը ձգտում է, որ իրենց ստանդարտները հնարավորին չափով մոտ լինեն Միջազգային ստանդարտներին: Միջազգային կոմիտեի աշխատանքը ղեկավարվում է Միջազգային ստանդարտների խորհրդի (*IASB – International Accounting Standards Board*) կողմից:

մից: Ներկայումս Կոմիտեն թողարկել է մոտ 40 ստանդարտներ:

1998 թ. ԳՀ Ազգային Ժողովն ընդունեց նոր օրենք՝ «Հաշվապահական հաշվառման մասին», որը հիմնված է հաշվառման արևմտյան մոդելների վրա: Այս օրենքը, սակայն, ընդամենը իրավական դաշտ ստեղծեց նոր ձևի ֆինանսական հաշվետվության պատրաստման և կիրառման համար: Այնուհետև մշակվեցին Հայաստանի Հանրապետության հաշվապահական հաշվառման ստանդարտները (ՀՀՀՀՍ), որոնք հիմնականում հիմնված են միջազգային ստանդարտների վրա:

Հայաստանում տնտեսական զարգացման և միջազգային հանրությանն ինտեգրվելու անհրաժեշտ պայմաններից է հաշվապահական հաշվառման բարեփոխումների հաջողությամբ իրականացումը: Այս գործընթացում առանցքային է Հայաստանի հաշվապահների և աուդիտորների ասոցիացիայի (ՀՀԱԱ) դերը: ՀՀԱԱ-ն հիմնադրվել է 1997 թ. և հանդիսանում է շահույթ չհետապնդող հասարակական կազմակերպություն, որը գործում է իր անդամների ընդհանուր շահերից ելնելով:

ՀՀԱԱ հիմնական խնդիրներից է Հաշվապահների միջազգային դաշնությանն (IFAC) անդամակցելը: Այս գործընթացում որպես երաշխավոր հանդես է գալիս Շոտլանդիայի երդվյալ հաշվապահների ինստիտուտը (ICAS): ICAS-ն աշխարհում հնագույն հաշվապահական մասնագիտական կառույցն է. այն արքայական հավատարմագիրը ստացել է դեռևս 1854 թվականին և արդեն 150 տարի պատվով իրականացնում է իր՝ հասարակությանը ծառայելու կարևորագույն առաքելությունը: Արդեն 3 տարի է, որ ԱՄՆ-ի Միջազգային զարգացման գործակալության (USAID) «Հաշվապահական բարեփոխումների և զարգացման համագործակցություն» ծրագրի շրջանակներում ՀՀԱԱ-ն համագործակցում է ICAS-ի հետ կրթական ծրագրի իրականացման, հաշվապահների և աուդիտորների վարքագրի մշակման և ընդունման, շարունակական մասնագիտական զարգացման և ոլորտին առնչվող բազմաթիվ այլ հարցերում: Հետագայում ևս այս համագործակցությունը առավել զարգացնելու և ամրապնդելու, այն ավելի արդյունավետ դարձնելու նպատակով կնքվում է համագործակցության պայմանագիր ՀՀԱԱ-ի և ICAS-ի միջև: ՀՀԱԱ-ի կողմից իրականացվող կրթական ծրագրի հիմքում ընկած է Երդվյալ և որակավորված հաշվապահների ասոցիացիայի (**ACCA – Association of Chartered Certified Accountants**) որակավորման ծրագիրը: ACCA-ը աշխարհում հայտնի, հարյուրամյա տարեգրությամբ մասնագիտական կառույց է, որի 370 հազարից ավելի անդամները ներկայացնում են 100 երկիր:

Առաջնորդվելով այն իրողությամբ, որ անգլոսաքսոնյան ուսումնական կրթական ծրագիրը լավագույններից մեկն է աշխարհում, այն 1998 թ.-ից հաջողությամբ կիրառվում է Հայաստանի Հանրապետությունում՝ ոլորտը համալրելով միջազգային չափանիշներին համապատասխանող բարձրակարգ մասնագետներով: ՀՀԱԱ-ի և ACCA-ի միջև կնքված փոխըմբռնման հուշագրով ՀՀԱԱ որակավորման ծրագրի քննության արդյունքները կարող են ճանաչվել ACCA-ի կողմից որպես ազատումներ վերջինիս համապատասխան քննություններից:

3.6 Հաշվապահի մասնագիտական էթիկա

Ամերիկյան հաշվապահական դպրոցի մեծագույն արժանիքն է հաշվապահի մասնագիտական էթիկայի դրույթների մշակումը: Առաջինն այդ պահանջը առաջադրեց Սոնթհոմերին: Ժամանակակից հաշվապահի էթիկայի հիմնադիր կարելի է համարել **Ջոն Լենսինգ Քերրին** (1900-1984 թթ.): Հաշվապահի մասնագիտության պարագայում էթիկական խնդիրների հանդեպ հետաքրքրությունը պատահական չէ:

Հաշվապահական հաշվառման գիտական մեկնաբանությունը մի շարք ամերիկյան հետազոտողների բերեց այն համոզումը, որ հաշվառման տվյալներն արտացոլում են տնտեսական գործընթացում զբաղված անձանց հետաքրքրությունը: Հետևաբար, հաշվառման տեղեկատվությունը պարզաբանում է նաև ձեռնարկության ազենտների և համագործակիցների հոգեբանությունը: Որոշ գիտնականներ եզրակացրեցին, որ հաշվապահական հաշվառման բոլոր տեսական սկզբունքները հետապնդում են միայն մեկ նպատակ՝ պաշտպանել իշխանություն ունեցողների շահերը:

Եական է նկատել, որ էթիկական խնդիրների հետ պարբերաբար բախվում են և՛ տեսաբանները, և՛ պրակտիկ հաշվապահները: Պատահական չէ, որ **Վիլհամ Ռիպլին** ուշադրություն է դարձնում այն փաստի վրա, որ սեփականատերերը և կառավարիչները պիտի աշխատեն համաձայն օրենքի և բարոյականության պահանջների: Ընդ որում, հաշվապահը պետք է շարժվի սեփական դատողությամբ, և ոչ թե հաշվի նստի վերադաս անձանց կողմից թելադրված պահանջների հետ:

Հաշվապահի բարոյական կանոնների մասին պատկերացում է տալիս 1967 թ. Ամերիկյան Հաշվապահների Ընկերակցության կողմից ընդունված էթիկական նորմերի Կոդեքս, որը նպատակ ուներ ամրա-

պնդել հաշվապահի կարգավիճակը: Այդ Կողմերսի մասին պատկերացում կարելի է կազմել հետևյալ մի շարք պահանջներից, որոնք սահմանված են հաշվապահի համար.

1. Մինչև աշխատանքի անցնելը, հաշվապահը պարտավոր է մանրակրկիտ կերպով հետազոտել նախորդ հաշվապահի աշխատանքը:
2. Եթե նախորդ հաշվապահը այժմ չի աշխատում, ապա հարկավոր է նրան դիմել գրավոր հայցով:
3. Նախորդ հաշվապահը պարտավոր է ճշգրիտ պատասխան տալ հայցին:
4. Եթե գործերի հետ նախնական ծանոթությունից հետևում է, որ գործատուն խախտել է կամ կարող է խախտել գործող օրենսդրությունը, ապա հաշվապահը պետք է հրաժարվի առաջարկված աշխատանքից:
5. Հաշվապահը կարող է ցանկացած ժամանակ խզել աշխատանքային պայմանագիրը գործատուի հետ:
6. Ադմինիստրացիան պարտավոր չէ գիտակցել և հասկանալ այն ամենը, ինչ անում է հաշվապահը:
7. Հաշվապահը պարտավոր է անհապաղ պատասխան տալ ադմինիստրացիայի բոլոր հարցերին՝ կապված ձեռնարկության տնտեսական գործունեության հետ:
8. Հաշվապահը իրավունք չունի պահանջել իր պաշտոնի բարձրացում:
9. Գործատուի շահույթը չի կարող ներառել գլխավոր հաշվապահին պատկանող մաս: Փաստորեն, հաշվապահն իրավունք չունի ստանալ պարգևատրում իր հաշվարկած ու ներկայացրած ֆինանսական արդյունքների համար:
10. Հաշվապահը չի կարող կիսել իր վարձատրությունը ձեռնարկության այլ ծառայությունների աշխատողների հետ: Պետք է գոյություն ունենա պարտականությունների հստակ տարանջատում գանձապահի և հաշվապահի միջև:
11. Հաշվապահի կողմից կազմված ռեզիստրները նրա անբաժանելի սեփականությունն են:
12. Հաշվապահություն մտած սկզբնական փաստաթղթերը չեն կարող հետ կանչվել ադմինիստրացիայի և նյութական պատասխանատվություն կրող անձանց կողմից:

13. ԱՄՆ-ի Բողոքական դատարանն ընդունում է, որ չկան սկզբունքային պատճառներ, ըստ որոնց փաստաթղթերի պահպանման համար հաշվապահը չունենա նույնատիպ իրավունքներ, ինչպիսիք ունեն իրավախորհրդատուներն ու բորսայական միջնորդները:
14. ԱՄՆ-ի Բողոքական դատարանն ընդունում է, որ փաստաթղթերի պահպանման համար հաշվապահներն ունեն նույն իրավունքները, ինչպիսիք նախկինում ունեին իրավախորհրդատուներն ու բորսայական միջնորդները:
15. Հաշվապահը պարտավոր է պահպանել գործատուի գործունեության մասին մասնագիտական գաղտնիքը: Աշխատանքից դուրս գալու դեպքում հաշվապահը չի ազատվում այդ պարտավորությունից:
16. Մասնագիտական գաղտնիքի պահպանման պարտավորության բացատրություններն են՝ հաշվապահը իրավունք ունի ընդլայնել իր գիտելիքները ձեռնարկության տնտեսական գործունեության մասին, օգտվելով մասնագիտական աղբյուրներից: Դատարանի որոշման համաձայն, գործատուն պետք է տրամադրի անհրաժեշտ տվյալներ: Գործատուն տալիս է իր թույլատվությունը ձեռնարկության մասին տվյալների հրապարակման: Հաշվապահը իրավունք ունի բացել մասնագիտական գաղտնիքը միայն այն դեպքում, երբ համարում է, որ դա անհրաժեշտ է հասարակական շահերը պաշտպանելու համար, քանի որ առկա է գործատուի կողմից օրենքի խախտման փաստ:
17. Հաշվապահը կարող է գործունեության մասին տվյալներ տրամադրել կողմնակի անձանց միայն գործատուի հետ գրավոր պայմանավորվածության առկայության դեպքում:
18. Տվյալները տրվում են միայն այն դեպքում, երբ հաշվապահն ունի խորին համոզմունք, որ դրանց ներկայացումը բխում է գործող օրենսդրությունից:
19. Հաշվապահը իրավունք չունի խորհուրդ տալ գործատուին, թե ինչպես կարելի է խախտում կատարել կամ թաքցնել խախտման հետքերը:
20. Հաշվետվության խեղաթյուրման դեպքում և՛ գործատուն, և՛ հաշվապահը կրում են պատասխանատվություն:

21. Հաշվապահը պարտավոր է պարբերաբար զարգացնել իր մասնագիտական ունակությունները:

Հաշվապահի էթիկական կոդեքսը ունի մեծ բարոյական և մասնագիտական ուժ: Այն իր ազդեցությունն է թողնում ոչ միայն ձեռնարկությունում հաշվապահի կարգավիճակի վրա, այլև՝ հաշվապահական հաշվառման կազմակերպչական կառուցվածքի վրա ընդհանրապես:

Անհրաժեշտ է նշել, որ հաշվապահական հաշվառման դերի աճը ամերիկյան հասարակությունում կապված է հատուկ պաշտոնի՝ վերահսկիչի (ներքին աուդիտ) ստեղծման հետ: Նրա իրավասություններն են՝ ֆինանսային և հաշվարկային փաստաթղթերի մշակումն ու ստուգումը, հաշվետվությունների ներկայացումը, նախահաշվի կազմումն ու վերահսկումը:

Այդ ֆունկցիաներով է պայմանավորվում այն կառուցվածքը, որն ունեն ժամանակակից ձեռնարկությունները: Դրանցում սովորաբար առկա է՝ հաշվառման 4 բաժին՝

1. պլանային
2. ֆինանսական
3. գույքային (նյութական)
4. արտադրական (կալկուլյացիոն):

Այսպիսի կառուցվածքը նպաստում է ոչ միայն ֆինանսական, այլև կառավարչական հաշվառման արդյունավետ կազմակերպմանը:

Հին եգիպտոս

Շինարարներին ցորենի հանձնման աղյուսակ

	Աշխատողների քանակը	1-ին տեսակի	2-րդ տեսակի
Խմբի ղեկավար	1	2	5.5
Հարկագիր	1	2	5.5
Բանվոր	17	1.5	4.0
Ստրուկ	2	0.5	1.5
Պահակ	1	1.25	3.25
Սպասուհի	1	1.5	1.5
Դռնապան	1	0.5	1.0
Բժիշկ	1	0.25	
Ընդհանուր ֆոնդ	25	34.0	87.75

Հին Հունաստան

1	Գույքի շարժը	3 տալանտ 56 մին	կամ 28,5%
2	Ստրուկներ (52 մարդ)	2 տալանտ 50 մին	կամ 28,0%
3	Տարբեր տեսակի թանկարժեք իրեր	3 տալանտ 50 մին	կամ 21,8%
4	Արտադրության համար նյութ	2 տալանտ 30 մին	կամ 18,1%
5	Տուն	2 տալանտ 30 մին	կամ 3,6%
	Ընդամենը	12 տալանտ 46 մին	100%

Հին Հունաստան **Տնտեսության տարրեր ճյուղերի ձեռնարկությունների ակտիվների արդուսակ**

N	Գյուղատնտեսություն	Գյուղատնտեսություն		Արդյունաբերություն		Առևտրա-վաճառական		Կրեդիտային	
		Դրամ	%	Դրամ	%	Դրամ	%	Դրամ	%
1	Կավածեղեր և հողատարածքներ	18500	63	3000	4	10000	11	96000	40
2	Չեռնարկության շինություններ և սարքավորումներ			23000	32			16800	7
3	Նյութ և արտադրանք	4900	17	15000	20				
4	Տրված վարկեր (դեբիտորական պարտք)	6000	17	23600	32	60000	64	120000	60
5	Կամիլիկ դրամ	900	3	8000	12	32840	35	7200	3
	Ընդամենը	29300	100	72600	100	92840	100	240000	100

Հին Հռոմ **Դաճակապուցի լեգիոններ Կպինոս Յուլի Պրոկոլի անձնական հաշիվը (93 թ. մ.թ.) (դրամներով)**

Հաշվանցման համարը	Հաշվանցված է	Պահված է						Պետք է սրվի	Պարտք լեգիոններին	Ենթակա է վճարման
		Սննդամթերք	Կոշիկ	Հագուստ	Զինարարություն	Դրոշի ծախսեր	Ընդամենը			
1	248	10	80	12	60	20		182	136	202
2	248	10	80	12			4	106	202	344
3	248	10	80	11	146			247	344	344
Ընդամենը	744	30	240	35	206	20	4	535	344	344

N	Հաշվառման խնդիրներ	Խնդիրների շուտանց հաշվապահական տարբեր դպրոցներում				Անգլո-ամերիկյան
		Իրավական	Ֆրանսիական	Գերմանական	Կատալոնացիների կերտահանրություն	
1	Հաշվառման նպատակները	Տնտեսական գործունեության մեջ մասնակցող անձանց վերահսկում	Չեռնափութային ռեսուրսների արդյունավետ օգտագործում	Ռացիոնալ հաշվառման ընթացակարգ	Կատալոնացիների կերտահանրություն	
2	Հաշվառման առարկան	Ամենայն հիպոթեզները և պարտականությունները	Ռեսուրսները	Ընթացակարգերը	Արդի միատարրությունների վարքը	
3	Հաշվառման օրենսդրություն	Արժեքներ	Արժեքներ	Արժեքներ	Արժեքներ	
4	Բազային գիտություն	Իրավունք	Հասարակական տնտեսագիտություն	Մաթեմատիկա	Հոգեբանություն	
5	Հաշվեկշիռի բնույթը	Իրավունքների և պարտավորությունների հավասարություն	Մուտքերի և ելքերի հավասարում	Ռեբետային և կրեդիտային սալերների հավասարում	Ղեկավարական պարտքով միջոցների և կապիտալի հավասարում	
6	Հաշվեկշիռի առաջնություն	Հաշվեկշիռից է հետևում	Հաշվեկշիռից է հետևում	Հաշվեկշիռը հետևում է հաշվեկշիռի	Ռչ սկզբունքային	
7	Գնահատում	Վաճառքի գներ	Ինքնարժեք	Ռչ սկզբունքային	Ազատ ընտրումը ըստ կատակարման նպատակի	
8	Հաշվեկշիռը ըստ բնույթի	Միայն անձնական	Միայն գործառնական	Ակտիվա-պասիվային	Էկրամներ	
9	Հաշվեկշիռը ըստ կատակարման նպատակի	Սեկ շարք	Սեկ շարք	Երկու շարք	Ռչ սկզբունքային	
10	Կրկնակի գրանցման պատճառը	Իրավունքների և պարտավորությունների փոփոխություն	Արժեքների փոխանակում	Հետևում է հաշվեկշիռից	Ռչ սկզբունքային	
11	Սնթոք	Ինտրուկցիա	Ինտրուկցիա	Ռեռուկցիա	Ինտրուկցիա	
12	Հաշվառման սահմանները	Սիկրո հաշվառում	Սիկրո և մակրո հաշվառում	Սիկրո և մակրո հաշվառում	Սիկրո հաշվառում	

Խնդիրների լուծումը երկու հիմնական անգլո-ամերիկյան դպրոցներում

N	Խնդիրները	Խնդիրների լուծումը
1	Կապիտալի հաշվի մեկնաբանում	Չեռնարկության կրեդիտողական պարտք սեփականատերերին
2	Հաշվեկշիռի պասսիվ բաղադրիչներ	Չեռնարկության տնտեսական գործունեության ֆինանսավորման աղբյուրները
3	Չեռնարկության նպատակը	Չեռնարկության սեփական միջոցները և կրեդիտորական պարտքը
4	Շահույթի (վնասի) հաշվի պահպանումը	Չեռնարկության սեփական միջոցների (կապիտալի) և շահույթի ավելացում
5	Շահույթի (վնաս) հաշվի բնութագրումը	Չեռնարկության արդյունքը արտահայտող կենտրոնական դաշիկ
6	Հաշվեկշիռային բանաձև	Ֆինանսա-արդյունքային
7	Շահաբաժնի դերը	$U - Y = \eta$
8	Չեռնարկության շահութաբաժնեություն	Չեռնարկության վնասների մի մասը $P' = P / (Y + \eta)$
9	Գնահատում	Գնահատում ինքնարժեքով, պատճառական գներով
10	Ուժ համար է նախատեսված հաշվեկշիռը	Չեռնարկության դեկավարության համար
11	Հաշվեկշիռի ներկայացման համախառնություն	Հավասար է տնտեսական ցիկլին
12	Սաշվածություն	Պահուստային

ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ

1. The Journal of Accountancy, 1987, N 1
2. The Accounting Review, 1933, N 3
3. Hicks D. – Value and Capital, Oxford, 1946
4. Anthony R. N. – Planning and Control System: a Framework for Analysis, Boston, 1965
5. Horngren Ch. T. – Cost Accounting, N. Y., 1977
6. Horngren Ch. T. – Introduction to Management Accounting – Prentice-Hall, 1986
7. Previts G. Y., Merino B. D. H. – History of Accounting in America
8. Соколов Я. В. — От истоков до наших дней, 1969 г.
9. Соколов Я. В. — История развития бухгалтерского учета, 1985 г.
10. Пачоли Л. — Трактат о счетах и записях, 1974 г.
11. Метьюс М. Р., Перера М. Б. — Теория бухгалтерского учета, 1999 г.
12. www.aaaa.am



**ՀԱՇՎԱԴԱՐՈՒԹՅԱՆ ՈՒՍՈՒՑՄԱՆ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ԿԵՆՏՐՈՆ
INTERNATIONAL ACCOUNTANCY TRAINING CENTRE**

Պետական հավատարմագրեր No 181, 182

Եվրամիության Tacis ծրագրի շրջանակներում 1998թ. հիմնադրված «Հաշվապահության Ուսուցման Միջազգային Կենտրոն» կրթական հիմնադրամն առաջարկում է հետևյալ դասընթացները.

Մ Ա Գ Ի Ս Տ Ր Ա Տ ՈՒ Ր Ա

«Հաշվապահական հաշվառում և աուդիտ» մասնագիտությամբ

Ուսումնական ծրագիրը համապատասխանում է հաշվապահական հաշվառման և աուդիտի ազգային և միջազգային որակավորման պահանջներին, ներառում է ուսումնական պրակտիկա Հայաստանի լավագույն կազմակերպություններում:

Տևողությունը՝ երկու տարի:

Ընդունելության պայմանները՝

բարձրագույն կրթություն (պետական կամ հավատարմագրված բուհի):

Ընդունելությունը՝ հարցազրույցով:

Պիմումների ընդունման վերջնաժամկետը՝ 2009թ. օգոստոսի 31,

Ուսուցման սկիզբը՝ 2009թ. սեպտեմբերի 7:

✘ Հաշվապահական հաշվառման դասընթաց սկսնակ հաշվապահների համար

✘ **Գործող հաշվապահների վերապատրաստման դասընթաց**

✘ **Պասընթացների գործարարների համար**

Պասընթացների համար խմբերը հավաքագրվում են պարբերաբար:

Պիմել՝

Չարենցի 1, 9-րդ հարկ

Ֆեռ.՝ 575 940, 575 238 Ֆաքս՝ 574 579

Էլ-փոստ՝ info@iatc.am

www.iatc.am

**ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ
ՊԱՏՄՈՒԹՅԱՆ ՀԱՄԱՌՈՏ ԱԿՆԱՐԿ**

Ուսումնական ձեռնարկ

**Introduction to History of Accountancy
Development**

Study Manual

Ստորագրված է տպագրության՝ 06.10.06 թ.:
Ծավալը՝ 5.6 տպ. մամուլ: Չափսը՝ 60 x 84 ¹/₁₆:
Թուղթը՝ օֆսեթ: Պատվեր՝ 30: Տպաքանակ՝ 150:

«Հաշվապահության Ուսուցման Միջազգային Կենտրոն» կրթական
հիմնադրամի հրատարակչություն, Երևան, Չարենցի 1
“International Accountancy Training Centre”
Educational fund Publishing house, Yerevan, Charents 1

ԵՊՀ տպագրատուն, Երևան, Աբովյան 52