

**ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԵՎ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄՆԵՐԻ ՄԵՎ ՄԻԱՍՆԱԿԱՆ
ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ՍՏԵՂԾՄԱՆ ՀԱՐՑԻ ՇՈՒՐՋ**

Հարկային և ֆինանսական հաշվառման համակարգերի միասնականացման հիմնախնդիրը դեռևս շարունակվում է մնալ հետազոտողների ուշադրության կենտրոնում: Կատարվել են բազմաթիվ վերլուծություններ միասնական համակարգի ստեղծման նպատակով, սակայն դեռևս այդ հարցում վերջնական լուծում չի տրվել:

Հաշվապահական և հարկային հաշվառումների ինտեգրացիայի մեթոդը որպես մեկ միասնական հաշվառումային մեթոդի իրականացումը հնարավոր է, եթե

ա) առանձնացվում են ենթահաշիվների ստեղծման և հաշվառման օբյեկտների վերլուծական չափանիշները,

բ) ստեղծվում է պահուստաֆոնդ:

Ենթահաշիվների ստեղծումը և հաշվառման օբյեկտների վերլուծական չափանիշների առանձնացումը գործնականում չի կիրառվում, քանի որ տվյալ մեթոդն իդեալական է միայն այն դեպքերում, երբ հարկային հաշվառման համար ցուցանիշի մեծությունն ավելի փոքր է, քան ֆինանսական հաշվառման մեջ: Երբեմն տեղի է ունենում և հակառակը: Այսպես, օրինակ, ֆինանսական հաշվառման նպատակով ծախսերը վերաբերում են գործառնություններին, իսկ հարկադրման նպատակով ծախսերը՝ արտաիրացումային գործունեությանը, քանի որ հարկային հաշվառման մեջ գործառնական ծախս հասկացություն ընդհանրապես գոյություն չունի: Այդ դեպքում, տվյալ մեթոդը նպատակահարմար չէ կիրառել, քանի որ ֆինանսական բաժնի պատասխանատուն ստիպված է լինելու արտահամակարգային հաշվառում վարել:

Միասնականացման տվյալ մեթոդի իրացման դեպքում հարկային ռեզիստների մշակման անհրաժեշտություն է առաջանում, որի դերում կարող են հանդես գալ ֆինանսական հաշվառման հաշիվների շրջանառության տեղեկագրերը, ներառյալ՝ ենթահաշիվները և վերլուծական չափանիշները և հարկային հաշվառման արտահամակարգային և արտահաշվեկշռային հաշիվները:

Հաշվապահական և հարկային հաշվառումների տվյալների խմբավորման տարբեր մեթոդների արտացոլման համար կարելի է կիրառել պահուստավորման մեթոդը: Պահուստավորումը լայնորեն կիրառվում է ֆինանսական հաշվառման մեջ օբյեկտների մի քանի թվային ցուցանիշներով (հիմքերով) միաժամանակ գնահատման համար:

Պահուստավորման կանոնները հետևյալն են¹.

- եթե «ֆինանսական» արժեքը մեծ է «հարկային» արժեքից, ապա կիրառվում է հակադիր հաշիվը,
- եթե «ֆինանսական» արժեքը փոքր է «հարկային» արժեքից, ապա կատարվում է լրացուցիչ գրանցում:

Այսպիսով՝ տարբեր մեթոդների օգտագործման հնարավորությունը հարկային հաշվառում վարելու համար պահանջում է մանրամասն քննարկում և ֆինանսական և հարկային հաշվառումների ինտեգրացիայի այնպիսի մեթոդի ստեղծում, որը կհամապատասխանի հաշվառման տեղեկատվության ձևավորման պահանջներին բոլոր շահագրգիռ կողմերի համար, այդ թվում և հարկային մարմինների:

Գոյություն ունի երկու տեսակի հաշվառումների տվյալների միասնական համակարգի մեկ աշխատանքային հաշվային պլանում տեղադրման ակնհայտ առավելություն²:

¹ ՀՀՄՍ 37 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ», ՀՀՊՏ, N12 (746), 24.03.2010, էջ 406-417:

² Малявкина Ж.И., Тарасова Е.Ю. Налоговый учет: дополнительная и самостоятельная система учета // Аудиторские ведомости, 2013. – № 7. – С. 73 – 76.

Առաջինը, առանց ՀՀ ֆինանսների նախարարության թույլտվության, ազատ սինթետիկ հաշիվների օգտագործման արգելքը վերաբերում է միայն տնտեսվարող սուբյեկտի հատուկ գործառնությունների արտացոլման դեպքերին, այսինքն՝ այդ հաշիվների այնպիսի օգտագործման, որի դեպքում այդ հաշիվների գրանցումներն ազդում են ֆինանսական հաշվետվության վրա: Ազատ հաշիվների օգտագործումը միայն վարչական հաշվառման նպատակներով, միասնական ֆինանսական հաշիվների լրիվ և ճիշտ օգտագործմամբ, չի հակասում ֆինանսական հաշվառման նպատակներին:

Երկրորդը, հաշվային պլանի կիրառման հրահանգներով¹ իրավունք է տրվում բաժանել և միացնել ենթահաշիվները, նոր ենթահաշիվ բացել՝ ելնելով վերահսկողության և հաշվետվության վերլուծության պահանջներից: Այդ պատճառով էլ նախադրյալներ կան միայն ենթահաշիվներով ինտեգրացված հաշվառման համակարգեր ստեղծելու համար, օգտագործելով հատուկ արտացոլող ենթահաշիվ, որպեսզի ֆինանսական ենթահաշիվների և սինթետիկ հաշիվների մնացորդները և շրջանառությունները չփոփոխվեն:

Որպես թերություն կարելի է նշել երկակի գրանցման բացակայությունը, որն ապահովում է հարկային բազայի ձևավորման թափանցիկությունը և այն, որ հարկային բազայի հաշվարկի համար անհրաժեշտ ոչ բոլոր տվյալները կարող են ձևակերպվել արտահաշվեկշռային հաշիվներում:

Այսպիսով՝ մեր կողմից առաջարկվում է հաշվային պլանում ավելացնել 431 «Մշտական տարբերություններ» ակտիվապասիվային հաշիվը, որի դեբետում կարտացոլվի հարկային բազան նվազեցնող մշտական տարբերությունները, իսկ կրեդիտում՝ հարկային բազան ավելացնող մշտական տարբերությունները: Հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտին այս հաշվի մնացորդը կտեղափոխվի 4313 «Մշտական տարբերությունների սալդո» հաշվին:

431 «Մշտական տարբերություններ» հաշվին կից առաջարկվում է բացել հետևյալ ենթահաշիվները՝

4311 «Հարկային բազան ավելացնող մշտական տարբերություններ»,

4312 «Հարկային բազան նվազեցնող մշտական տարբերություններ»,

4313 «Մշտական տարբերությունների սալդո»:

Հարմարավետության համար 4311 «Հարկային բազան ավելացնող մշտական տարբերություններ» և 4312 «Հարկային բազան նվազեցնող մշտական տարբերություններ» հաշիվներին կից ստեղծել հետևյալ հաշիվները՝

1 - իրացումից հասույթ,

2 - ոչ գործառնական եկամուտներ,

3 - ուղղակի ծախսեր,

4 - անուղղակի ծախսեր

5 - ոչ գործառնական ծախսեր:

Գծապատկեր 1-ում ներկայացրել ենք 431 «Մշտական տարբերություններ» հաշվի կառուցվածքը:

431 «Մշտական տարբերություններ» հաշվին զուգահեռ առաջարկում ենք հաշվառումը վարել նաև 432 «Ժամանակավոր տարբերություններ» արտահաշվեկշռային հաշվով: Այս հաշվի դեբետում կարտացոլվի այն մշտական տարբերությունները, որոնք կնվազեցնեն հարկային բազան, իսկ կրեդիտում՝ որոնք կավելացնեն հարկային բազան:

432 «Ժամանակավոր տարբերություններ» հաշվին կից առաջարկում ենք բացել հետևյալ ենթահաշիվները՝

432.1 - իրացումից հասույթ,

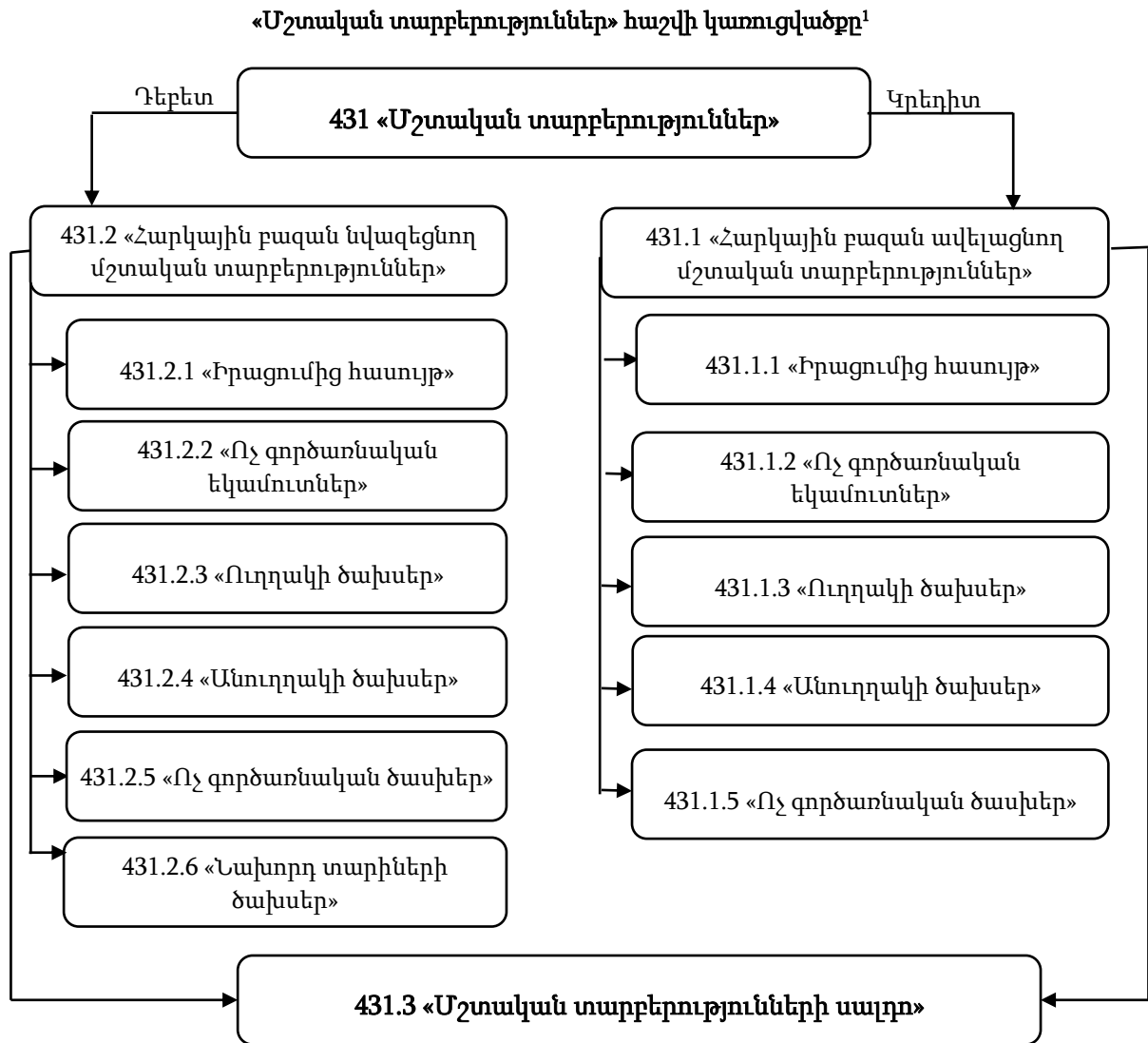
432.2 - ոչ գործառնական եկամուտներ,

432.3 - ուղղակի ծախսեր,

432.4 - անուղղակի ծախսեր

432.5 - ոչ գործառնական ծախսեր:

¹ Կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլան և դրա կիրառման հրահանգ, Հավելված ՀՀ ֆինանսների նախարարի 2012 թվականի ապրիլի 17-ի թիվ 353-Ն հրաման:



Ֆինանսական և հարկային հաշվառումների տարբերությունների առաջացման պատճառներից է նաև հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների մաշվածքի հաշվարկման հետ տարբեր մոտեցումները, մեթոդները: Հարկվող շահույթը որոշելիս հարկային օրենսդրությամբ համախառն եկամուտը նվազեցվում է գործունեության մեջ օգտագործվող և մաշվածքի ենթակա հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիոն մասհանումների գումարների չափով²:

Ոչ ընթացիկ ակտիվների մաշվածության հաշվառումը հարկային օրենսդրության պահանջներին համապատասխան վարելու համար առաջարկում ենք 433 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների մաշվածություն հարկային օրենսդրության համաձայն» արտահաշվեկշռային հաշիվը: 433 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների մաշվածություն հարկային օրենսդրության համաձայն» հաշվին կից առաջարկում ենք բացել հետևյալ ենթահաշիվները՝

433.1 – Հիմնական միջոցների մաշվածություն հարկային օրենսդրության համաձայն,

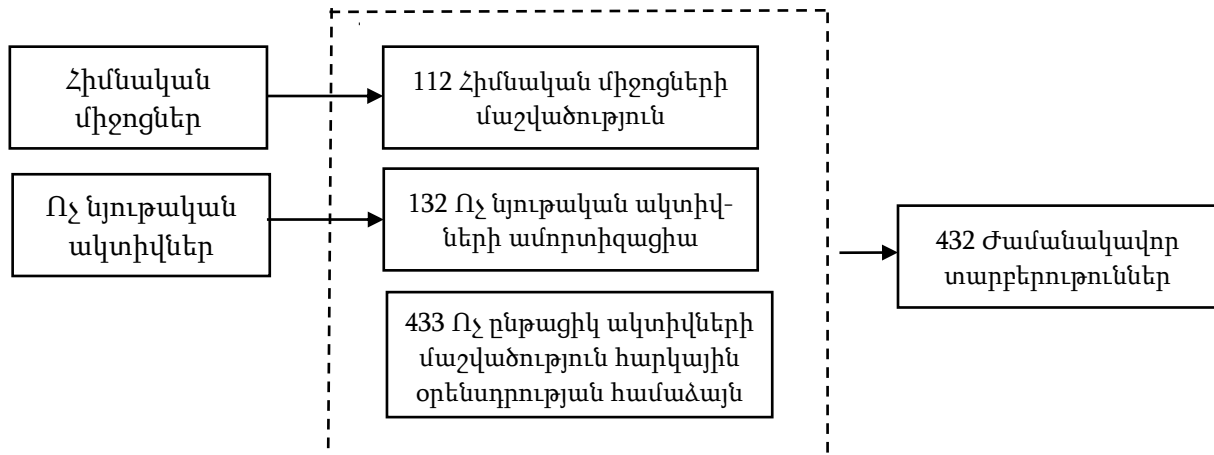
433.2 – Ոչ նյութական ակտիվների մաշվածություն հարկային օրենսդրության համաձայն:

Գծապատկեր 2-ում ներկայացրել ենք ոչ ընթացիկ ակտիվների մաշվածության միասնական հաշվառման մեխանիզմը 433 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների մաշվածություն հարկային օրենսդրության համաձայն» (ժամանակավոր տարբերություններ մաշվածության գծով) հաշվի կիրառմամբ:

¹ Կազմված է հեղինակի կողմից՝ հիմք ընդունելով Լ.Բ.Կուլակովայի «Մշտական հարկային պարտավորությունների հաշվառում» հետազոտությունը:

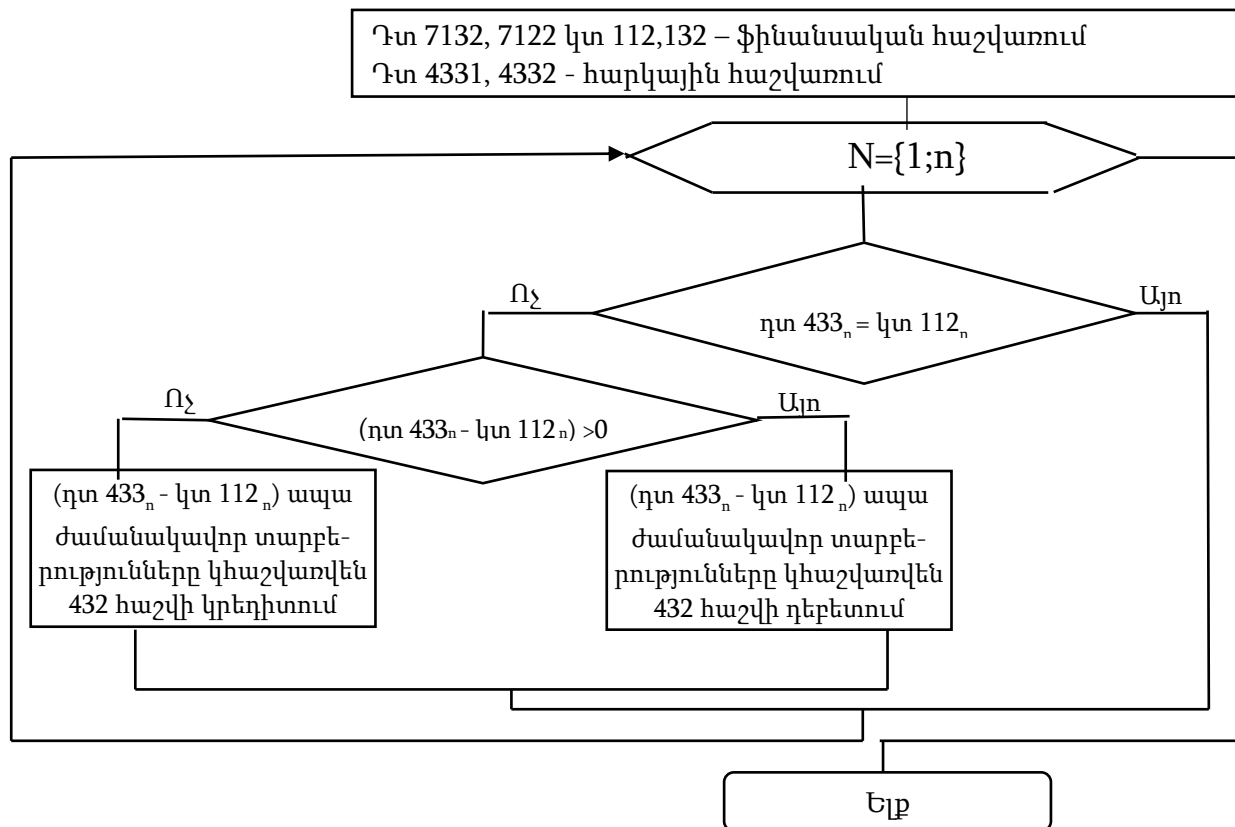
² «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք, 12-րդ հոդված, ՀՕ-155, ՀՀՊՏ, N27, 03.12.1997, էջ 8:

Ոչ ընթացիկ ակտիվների մաշվածության միասնական հաշվառման մեխանիզմ¹



Մաշվածության հետևանքով առաջացած ժամանակավոր տարբերությունների արտացոլման գործընթացը ներկայացրել ենք գծապատկեր 3-ում:

Մաշվածության հետևանքով առաջացած ժամանակավոր տարբերություններ²



Ինչպես երևում է գծապատկեր 3-ից, ֆինանսական հաշվառման մեջ մաշվածության գումարի աճը հանգեցնում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների աճին, և հակառակը,

¹ Կազմված է հեղինակի կողմից՝ հիմք ընդունելով ՀՀ ֆինանսների նախարարի 2012 թվականի ապրիլի 17-ի թիվ 353-Ն հրամանը:

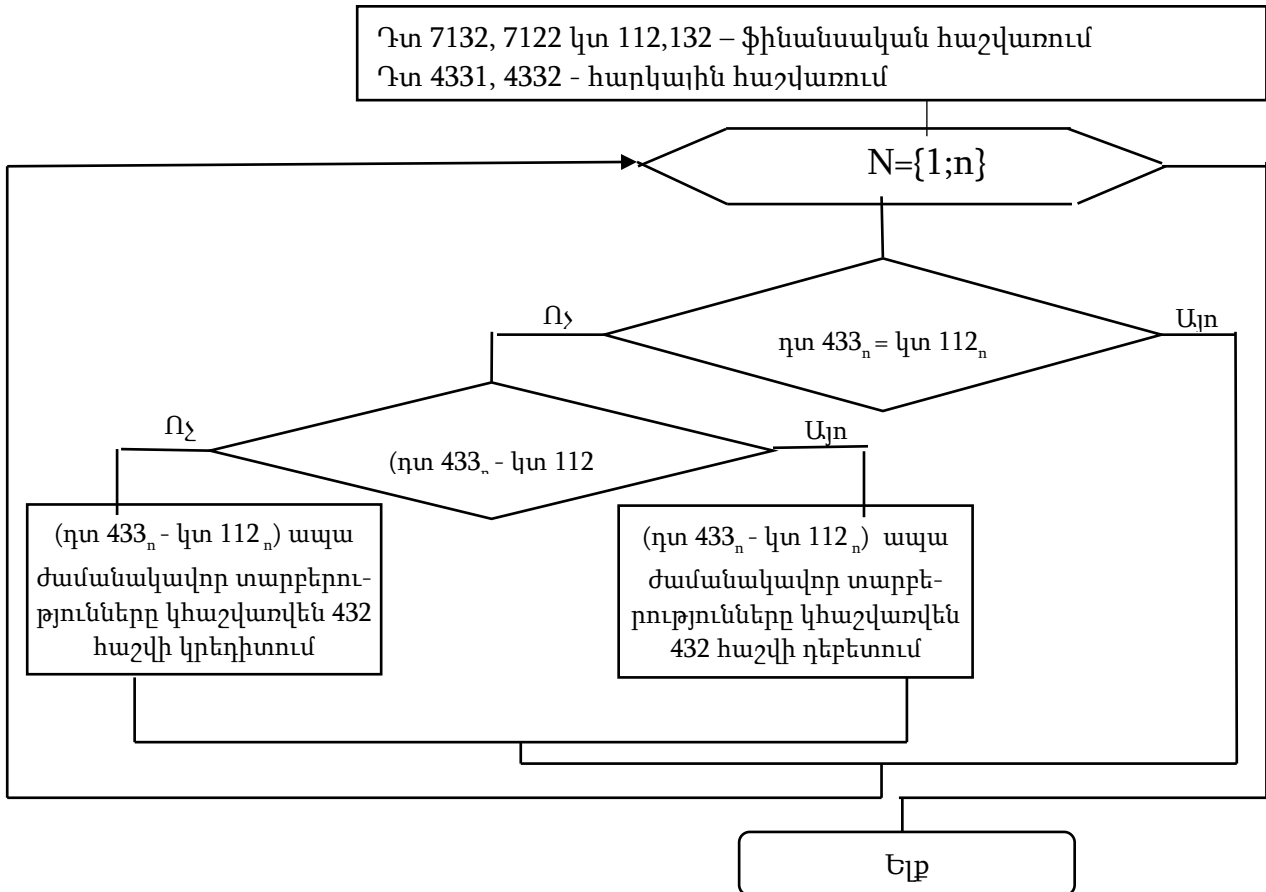
² Նույն տեղում:

ֆինանսական հաշվառման մեջ մաշվածության գումարի նվազումը հանգեցնում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների նվազմանը, այս ամենը համապատասխանաբար կարտացոլվի 432 «Ժամանակավոր տարբերություններ» հաշվի դեբետում և կրեդիտում:

Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարման դեպքում միավոր ոչ ընթացիկ ակտիվի հաշվառումը 432 «Ժամանակավոր տարբերություններ» և 433 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների մաշվածություն հարկային օրենսդրության համաձայն» հաշիվների կիրառությամբ առաջարկում ենք վարել գծապատկեր 4-ում ներկայացված ալգորիթմի համաձայն:

Գծապատկեր 4

Ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարման դեպքում միավոր ոչ ընթացիկ ակտիվի հաշվառումը 432 «Ժամանակավոր տարբերություններ» և 433 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների մաշվածություն հարկային օրենսդրության համաձայն» հաշիվների միջոցով



Այս ալգորիթմը ներկայացնում է ոչ ընթացիկ ակտիվների հաշվառման հաշիվների շարժի արտացոլումը միասնական հաշվառման համակարգում:

Այսպիսով՝ կարող ենք եզրակացնել, որ մշտական և ժամանակավոր տարբերությունների հիման վրա ֆինանսական և հարկային հաշվառման միասնական համակարգերի ստեղծումը ապահովում է.

- ֆինանսական և հարկային հաշվառման համակարգերի միասնականացում,
- ֆինանսական և հարկային հաշվառման տարբեր սկզբունքների պատճառով առաջացած հարկային տարբերությունների արժանահավատ, թափանցիկ և հետևողական հաշվառում,
- աշխատուժի և ֆինանսական ծախսերի նվազեցում,
- կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման և վերլուծական համակարգերի միասնականացում նորմատիվ պահանջների համապատասխան:

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԵՎ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄՆԵՐԻ ՄԵՎ ՄԻԱՍՆԱԿԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԻ ՍՏԵՂԾՄԱՆ ՀԱՐՑԻ ՇՈՒՐՋ

ԱՆԻ ԱՐՏԱՎԱԶԴԻ ՍԵՐՈԲՅԱՆ

ՀՊՏՀ ֆինանսական հաշվառման ամբիոնի հայցորդ

Համառոտագիր

Հոդվածում քննարկվել է հարկային և ֆինանսական հաշվառման համակարգերի միասնականացման հիմնախնդիրը և մեր մոտեցումներն ու առաջարկությունները մեկ միասնական համակարգի ստեղծման հարցի շուրջ: Այսպիսով՝ առաջարկվել է ֆինանսական և հարկային հաշվառման միասնական համակարգերի ստեղծումը ապահովել մշտական և ժամանակավոր տարբերությունների հիման վրա, որը կապահովի աշխատուժի, ֆինանսական ծախսերի նվազեցում, ֆինանսական և հարկային հաշվառման տարբեր սկզբունքների պատճառով առաջացած հարկային տարբերությունների արժանահավատ, թափանցիկ և հետևողական հաշվառման, ֆինանսական և հարկային հաշվառման համակարգերի միասնականացում:

Բանալի բառեր. *ֆինանսական հաշվառման համակարգ, հարկային հաշվառման համակարգ, ժամանակավոր տարբերություններ, ժամանակավոր տարբերություններ մաշվածության գծով, մշտական տարբերություններ, հիմնական միջոցներ, ոչ ընթացիկ ակտիվներ, հարկային բազա:*

К ВОПРОСУ О СОЗДАНИИ ЕДИНОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГОВОГО И ФИНАНСОВОГО УЧЕТА

АНИ АРТАВАЗДОВНА СЕРОБЯН

соискатель кафедры финансового учета

Армянского государственного экономического университета

Аннотация

В статье обсуждена проблема унификации систем налогового и финансового учета и представлены подходы, а также предложения автора относительно вопроса создания единой системы. Так, предложено создание единой системы налогового и финансового учета на основе постоянных и временных разниц, что обеспечит снижение трудовых и финансовых затрат, достоверный, прозрачный и последовательный учет налоговых разниц, возникающих в результате различных принципов финансового и налогового учета, а также унификацию систем налогового и финансового учета.

Ключевые слова: *система финансового учета, система налогового учета, временные разницы, временные разницы по амортизации, постоянные разницы, основные средства, внеоборотные активы, налоговая база.*

ON THE ISSUE OF BUILDING A SINGLE SYSTEM OF TAX AND FINANCIAL ACCOUNTING

ANI ARTAVAZD SEROBYAN

Ph.D. Student, Chair of Financial Accounting

Armenian State University of Economics

Abstract

The article discusses the issue of unification of the tax and financial accounting systems, our approaches and recommendations on building a unified system. Therefore, the author proposes to ensure building a single, unified financial and tax accounting system based on permanent and temporary differences. This would ensure a reduction of labor and financial costs; reliable, transparent and consistent accounting of tax differences that result from the different rules of tax and financial accounting, convergence of tax and financial accounting systems.

Keywords: *Financial accounting system, tax accounting system, temporary differences, temporary difference with respect to depreciation, permanent differences, fixed assets, noncurrent assets, tax base.*