

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՆՎԱԾՄԱՆ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ ՈՒՂԻՆԵՐԸ ՀՀ-ում

Ա.Ռ. Ալաննյան

Ներկայումս հարկային հաշվառում հասկացությունը սահմանված է գրեթե բոլոր ներքին հարկային օրենսդրությամբ, սակայն դրանցում չի բացահայտված հաշվապահական և հարկային հաշվառման գործընթացների միջև գործող կապերը: ՀՀ-ն հարկային օրենսդրությամբ ընդհանրապես այդ հասկացության բնորոշում ներկայացված չէ, որը հնարավորություն չի ընձեռում վերջինիս տնտեսական էության մեկնաբանման հարցերում միասնական ճանաչումներ ցուցաբերել:

Հաշվի առնելով այդ հանգամանքը, առաջարկում ենք *հարկային հաշվառում* ասելով առկա հաշվապահական հաշվառման սկզբնական փաստաթղթերի հիման վրա ընդլայնվող բնույթի անալիտի համակարգի ձևավորումը, որը հնարավորություն է ընձեռում օրենսդրական պահանջներին համապատասխան որոշելու կազմակերպության հարկային բազան և պարտավորությունները:

Հիմք ընդունելով վերը ներկայացված բնորոշումը՝ դիտարկենք ՀՀ-ում հարկային հաշվառման շրջառում կիրառվող մոտեցումները՝ նպատակ ունենալով բացահայտելու այդ աղբյուրն ապահովելու առկա թերություններն ու դրանց վերացման ուղիները: Ներկայումս ՀՀ-ում կազմակերպությունների տնտեսական գործունեության ոլորտում օգտագործվող և ձևավորվող աղբյուրների, սեփական կապիտալի, պարտավորությունների հաշվապահական և հարկային հաշվառման կազմակերպման գործընթացում կիրառվող մոտեցումներն իրարից էականորեն տարբերվում են: Վերջիններս հնարավորություն չեն ընձեռում կազմակերպություններում խոսնվելով միայն հաշվապահական հաշվառման արդյունքների վրա ճիշտ որոշելու հարկային բազան ու պարտավորությունները: Հաշվապահական և հարկային հաշվառման նպատակով առաջարկվող մոտեցումների տարբերությունները պահանջում են գործառնությունների հաշվապահական հաշվառումից հարկային հաշվառման անցման հստակ համակարգի ձևավորում, ինչը հնարավորություն կտա այդ գործընթացը դարձնել ավելի արդյունավետ, կատարել լրացիվ հանրային ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով ծագող պարտավորությունները, ապահովելով դրանց հաշվարկմանը, փաստաթղթավորմանը, հաշվառությունների մեջ արտացոլմանը և վճարմանը ներկայացվող պահանջները:

Կազմակերպություններում հարկային հաշվառումը իրականացվում է այդ գործընթացին առնչվող գործառնությունների հաշվառման, հարկային պարտավորությունները օրենսդրական պահանջներին համապատասխան կատարման, ինչպես նաև ներքին և արտաքին օգտագործողներին վերջիններին նկատմամբ վերահսկողության իրականացման նպատակով անդամաձև աւթողական և հավաստի տեղեկատվական բազայի ձևավորման համար:

Ներկայումս ՀՀ-ում հարկային հաշվառման համակարգը հարկատուի ձևավորում է ընդհանուր, քանի որ այդ նպատակով օգտագործվող մոտեցումները օրենքով կանոնակարգված չեն: Այդ պատճառով յուրաքանչյուր հաշվետու հարկային ժամանակաշրջանի վերջում որոշվում է ՀՀ-ն օժնւղորդությամբ սահմանված առանձին հարկատեսակների հաշվաքման հարկային բազան՝ հիմք ընդունելով հարկային օրենսդրության դրույթները: Սակայն հարկ է նշել, որ ի տարբերություն հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության, ուր պարտավորությունը թվում է «հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի 11-րդ հոդվածի 3-րդ կետից՝ յուրաքանչյուր կազմակերպությունում հարկային հաշվառման համակարգը հարկատուի ձևավորում է ինքնուրույն, քանի որ այդ գործընթացի կանոնակարգման համար նախատեսված քաղաքականության մշակման սկզբունքներն օրենքով կանոնակարգված չեն: Այսինքն, տնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մշակմանը և հաշվառմանը ներկայացվող պահանջները չեն ներառում հարկային հաշվառման քաղաքականության ձևավորման համար անհրաժեշտ պահանջները: Մեր կարծիքով, տեղեկություններում հարկային հաշվառման քաղաքականության ձևավորումը և վերջիններիս փաստաթղթային ձևակերպմանը ներկայացվող պահանջները պետք է օրենքով

սահմանված և պարտադիր լինեն բոլոր կազմակերպությունների համար: Այն հնարավորություն կընձեռնի հստակեցնելու հաշվառահական հաշվառումից հարկային հաշվառման անցման, կազմակերպություններում հարկային հաշվառման գործընթացի կազմակերպման, հարկերի հաշվարկման, հարկային պարտավորությունների ձևավորման, վճարման, հարկային մարմինների կայացվող հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման սկզբունքները, մեթոդները, հիմունքները, հնարքները և մոտեցումները: Կազմակերպության տնտեսական և հարկային քաղաքականության ձևավորումը հնարավորություն է ընձեռում քաղաքացնելու ինչպես հաշվառահական, այնպես էլ հարկային հաշվառման արդյունավետության մակարդակը՝ դրսևորելով իր նպագեցնելով հաշվառման գործընթացին առնչվող հնարավոր ռիսկերը: Ընդ որում, այս քաղաքականությունը էլ լրացնել ինչպես հաշվառահական հաշվառման քաղաքականության մեջ հարկային հաշվառման կազմակերպման մոտեցումների բացահայտմամբ, այնպես էլ առանձին հարկային հաշվառման քաղաքականության ձևավորմամբ: Մեր կարծիքով, կազմակերպությունների հարկային հաշվառման քաղաքականությունը պետք է արտացոլի.

- վերջիններս կազմակերպատվողի կական հարցերը, որը պետք է ներառի հարկային հաշվառման վարման կազմակերպման, շահութահարկի հաշվառման նպատակով հարկային ռեզիդենտների համակարգի ձևավորման, վերջիններիս լրացման նպատակով փաստաթղթաշրջանառության համակարգի ձևավորման և այդ գործընթացին առնչվող այլ աշխատանքների կատարման կարգը: Այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը ունի ներկայացուցչություններ և մասնաճյուղեր, ապա անհրաժեշտ է արտացոլել նաև գլխամասի և մասնաճյուղերի միջև հարաբերությունները կարգավորող հիմնական հարցերը, այդ թվում՝ գլխամաս տեղեկատվության առանձին տնտեսկների ներկայացման ժամկետները, հարկերը վճարման, հարկային հաշիվների դուրս գրման, իրացման գրքերի վարման կարգերը և այլն,

- հարկային հաշվառման տնտեսկունից կազմակերպության ակտիվելի և պարտավորությունների ճանաչման և չափման նպատակով կիրառվող հիմնական մոտեցումները,

- հարկային հաշվառման տնտեսկունից նկատման և ծախսերի ճանաչման և չափման, այդ թվում՝ հարկային բազայի հաշվարկման հիմնական մոտեցումները,

- հարկային օրենսդրությամբ սահմանված հարկերի հաշվառման հնարավոր այլընտրանքային մոտեցումներից նախընտրելի տարբերակի առանձնացման նպատակով կիրառվող մոտեցումները,

- կազմակերպության գործունեությանը առնչվող այնպիսի գործառնությունները, առանձնացման կարգը, որոնց գծով հարկային օրենսդրությունը թերի է կամ չի պարունակում կարգավորման համար նախատեսված մոտեցումներ: Նման դեպքերում հարկային օրենսդրությամբ չարգաքանված հարցերի առնչությամբ կազմակերպությունը կարող է ինքնուրույն մշակել հաշվառման մոտեցումներ, կամ հիմք ընդունելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի դրույթները՝ գրավոր դիմել տարածքային հարկային տնտեսկություններ՝ համապատասխան մեկնարկություններ և պարզաբանումներ ստանալու,

- հարկային հաշվառման վարման կարգը:

Մեր կարծիքով առավել արդյունավետ կլինի հարկային քաղաքականության ձևավորման իրականացման առանձին հարկատեսկաների գծով համապատասխան մոտեցումների մշակման միջոցով: Վերջիններս հնարավորություն կտան հարկային հաշվառման քաղաքականության միջոցով արտացոլել յուրաքանչյուր հարկատեսկի գծով կազմակերպություններում հարկային հաշվառման առանձին հարկատեսկությունները՝ բարձրացնելով հարկային պլանավորման և հաշվառման արդյունավետությունը:

Անհրաժեշտ է նշել, որ և հաշվառահան, և հարկային հաշվառման քաղաքականության մշակումը թույլ է տալիս հստակեցնելու կազմակերպության հաշվային գործընթացի կազմակերպման գործընթացում կիրառվող մոտեցումները՝ դրանով իսկ նպաստավոր պայմաններ ձևավորելով հաշվառահական հաշվառման տեղեկատվական բազայից հարկային հաշվառման անցնելու համար:

Հարկային հաշվառման տեղեկատվական բազային տարրեր են հանդիսանում հետևյալները.

- սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերը,
- հարկային հաշվառման անալիտիկ ռեզիստորները,

¹ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, ՀՀ-107, ընդունված ՀՀ ազգային ժողովի կողմից 04.04.1997թ-ին, ուժի մեջ է մտել 30.05.1997թ-ին

• հարկային բազայի որոշման նպատակով իրականացվող հաշվարկները:

Սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերը ըստ էության հանդիսանում են հաշվապահական հաշվառման կազմակերպման ելակետային տարրը և մեթոդը: Հարկային հաշվառման տնտեսկյունից դրանց տարբերակման հիմքում դրված է վերջիններիս ներկայացվող տեսանկյունից: «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքը¹ արդեն իսկ ներկայացնում է հարկային պահանջներ սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերում առկա վավերապայմանների համադրության նկատմամբ: Սակայն հարկային հաշվառման գործընթացի կազակերպման նկատկետներից անհրաժեշտ է ապահովել նաև դրանցում առկա վավերապայմանների համապատասխանությունը ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված ծախսերը հիմնավորող փաստաթղթերին ներկայացվող պահանջներին²: Ինչ վերաբերում է հարկային հաշվառման հաշվիտիկ ռեզիստրների ձևավորմանը, ապա դրանք օգտագործվում են հաշվետու հարկային համանակաշրջանի կտրվածքով հարկային հաշվառման տեղեկատվության խմբավորման համար: Հարկ է նշել, որ ներկայումս ՀՀ-ում հարկային հաշվառման անալիտիկ ռեզիստրների հաշվարկ ձևերը օրենսդրությամբ սահմանված չեն և ձևավորվում են կազմակերպության կողմից ինքնուրույն: Գործընթացի այս փուլում հաշվապահական և հարկային հաշվառման հաշվակերպման հիմնական տարբերությունն այն է, որ հարկային հաշվառման վարման համակարգի կրկնակի գրանցման եղանակը չի կիրառվում:

Հարկային հաշվառման գործընթացում գործառնությունների կրկնակի գրանցման ապահովությունը հնարավորություն չի ընձեռում կատարելու հարկային հաշվառման անալիտիկ ռեզիստրներում ներկայացված տեղեկատվության համադրում սինթետիկ հաշվառման տվյալների մո: Վերջիններիս հետևանքով էականորեն նվազում է նաև հարկային հաշվառման գործընթացում արդյունավետ վերահսկողության իրականացման հնարավորությունները:

Ինչ վերաբերում է հարկման բազայի որոշմանը, ապա այդ գործընթացում անհրաժեշտ է հաշվի առնել, ինչպես ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ կազմակերպության համար նկատմատ առարկայի և չհամարվող տարրերը, այնպես էլ հարկվող եկամտից նվազեցման ենթակա ռախսերը: Այս առումով հատկապես կարևորվում է ծախսերի և եկամուտների հաշվապահական հաշվառման կազմակերպմանայնպիսի մոտեցումների ձևավորումը, որը հիմք կհանդիսանա հաշվապահական հաշվառումից հարկային հաշվառման անցման արդյունավետ կազմակերպման և հարկային ալանավորման նպատակների իրականացման համար:

Մեր կարծիքով, կազմակերպություններում հարկային հաշվառման գործընթացում առկա և փոքր ներկայացված խնդիրների լուծման համար կարևորվում են հետևյալ ուղղություններով ժողովրդականության իրականացումը՝

• հարկային հաշվառման վարման գործընթացի կանոնակարգման քաղաքականության, դրանց կիրառման, փոփոխությանների և սկզբունքների իրականացման իրավական ապահովման նկատմամբ,

• հաշվապահական հաշվառման սկզբնական փաստաթղթերի սինթետիկ հաշվառման ժամանակ դրանց տարբերակում համաձայն ՀՀ հարկային օրենսդրության և կառավարության կողմից ծախս հիմնավորող փաստաթղթերին ներկայացվող պահանջների,

• հարկային հաշվառման անալիտիկ ռեզիստրների ձևավորում և դրանց վարման նկատմամբ ներկայացվող պահանջների սահմանում,

• սինթետիկ հաշվառման եկամտային հաշիվների առանձնացուցիկ հետևյալ երկու խմբերում՝

-ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ նկատմատ համարվող տարրեր,

-ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ նկատմատ չհամարվող տարրեր:

• սինթետիկ հաշվառման ծախսային հաշիվները դասակարգել հետևյալ խմբերի.

-հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսեր, այդ թվում՝ հաշվարկ, դրանց գծով ՀՀ կառավարությունը սահմանում է հարկվող շահույթից նվազեցման ռախսերը, որոնց գծով,

-հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամտից չնվազեցվող ծախսեր,

-հարկվող շահույթը որոշելիս ծախս չհամարվող տարրեր:

¹ՀՀ օրենք, N-515, ընդունված ՀՀ ազգային ժողովի կողմից 26.12.2002թ-ին, ռեժիմը է մտել 22.02.2003թ-ին

²ՀՀ կն որոշումը՝ «Մասնավոր հիմնավորող փաստաթղթերի նկատմամբ ներկայացվող պահանջները սահմանելու և այդ փաստաթղթերի կազմման կարգը հաստատելու մասին», ընդունվել է 25.08.1998թ-ին, ռեժիմը է մտել 20.09.1998թ-ից

վերը ներկայացված միջոցառումների իրականացումը հնարավորություն կտա.

- հստակեցնել կազմակերպության հարկային հաշվառման գործընթացում սահմանված մոտեցումները, իրականացնել դրանց խմբավորում ըստ ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված յուրաքանչյուր հարկատեսակի հաշվառման առնձնահատկությունների.

- նվազեցնել հաշվապահական հաշվառումից հարկային հաշվառման անցման ժամանակահատվածը՝ ապահովելով դրանց համադրելիության անհրաժեշտ մակարդակ.

- սինթետիկ հաշվառման ռեգիստրներում հստակ ձևով պարտացույց հարկային հաշվառման նյութակա նկարմուտները և ծախսերը,

- հստակեցնել սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերից հարկային հաշվառման անալիտիկ ռեգիստրների ձևավորմանը ներկայացվող միասնական մոտեցումներն և սկզբունքները,

- ցանկացած ժամանակահատվածի կտրվածքով ըստ առանձին հարկատեսակների՝ այդ թվում շահութահարկի գծով, դուրս բերել կազմակերպության ընթացիկ հարկային պարտավորությունների փաստացի մեծությունը.

- կրճատել ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ սահմանված հարկատեսակների գծով հարկային պարտավորությունների հաշվարկման և դրանց վերաբերյալ հաշվետվական ձևերի լրացման ժամանակահատվածը:

Ամփափում

Ներկայումս հարկային հաշվառում հասկացության շրջանաժող բնորոշումները քաղաքացիական չեն հաշվապահական և հարկային հաշվառման գործընթացների միջև գործող կապերը: ՀՀ – ն հարկային օրենսդրությամբ ընդհանրապես այդ հասկացության բնորոշում ներկայացված չէ, որ հնարավորություն չի ընձեռում վերջինիս տնտեսական էության մեկնաբանման հարցերում միասնապես մոտեցումներ ցուցաբերել:

Հաշվի առնելով այդ հանգամանքը, առաջարկվում է հարկային հաշվառում՝ ասելով հասկանալի հաշվապահական հաշվառման սկզբնական փոստաթղթերի հիման վրա տնդնկատության ժամկետ համակարգի ձևավորումը, որը հնարավորություն է ընձեռում օրենսդրական պահանջներին համապատասխան որոշելով կազմակերպության հարկային բազան և պարտավորությունները:

Հիմք ընդունելով ներկայացված բնորոշումն առաջարկվում է ծախսերի և նկատման հաշվապահական հաշվառումը կազմակերպել այնպիսի մոտեցումներով, որոնք հնարավորություն կտան հաշվապահական հաշվառումից արդյունավետ ձևով անցում կատարելու հարկային հաշվառման:

Աշխատանքում ներկայացվել են նաև այդ խնդիրների լուծման համար անհրաժեշտ միջոցառումներ իրականացման ուղղություններ:

Գրականություն

1. «Հարկեր, տուրքեր և վճարներ», առաջին մաս «Հարկային տնդնկառ» ՓԲԸ, Եր., 2009, 42 էջ:
2. «ՀՀ հաշվապահական հաշվառման սղանդարտներ, համառոտ ուղեցույց», «ԱԱԱ» հաշվապահության ուսումնա-հրատարակչական կենտրոն ՍՊԸ, Եր., 2004, 340 էջ:
3. Кутер, М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник /М.И. Кутер., М., Финансы и статистика, 2002.
4. Мазуренко, А.А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие /А.А. Мазуренко. – М., КНОРУС, 2005, 240 с.
5. www.laws.am
6. www.taxservice.am