
**ԲՅՈՒՋԵՏԱՅԻՆ ԴԱՍԱԿԱՐԳՄԱՆ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՈՒՄԸ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ
ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ**

ՀԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ Վ. Լ.

Բյուջետային դասակարգումը բյուջետային քաղաքականության բաղադրիչներից է, որը կառավարության որոշումների ընդունման համակարգի գլխավոր գործիքն է և պետք է հստակ ու մանրամասն առանձնացնի պետության հիմնական գործառույթներից բխող՝ կառավարության գործունեության առաջնահերթություններն ու նպատակային ուղղությունները ինչպես եկամուտների հավաքագրման, այնպես էլ ծախսերի իրականացման բնագավառներում, որի պայմաններում հեշտությամբ տեսանելի ու ըմբռնելի է դառնում կառավարության բյուջետային քաղաքականությունն ինչպես օրենսդիր ու գործադիր մարմինների, այնպես էլ ամբողջ հասարակության համար: Սակայն այլ է Հայաստանի Հանրապետության բյուջետային դասակարգումը, որի կազմում, թեպետ արդարացիորեն, առանձնացված են բյուջեների եկամուտները և պաշտոնական տրանսֆերտները, բյուջեների ծախսերը և վարկավորումը՝ հանած մարումը, ինչպես նաև պետական բյուջեի դեֆիցիտի ֆինանսավորման աղբյուրները և բյուջեների պարտքերը, բայց բյուջեների եկամուտները և ծախսերը, ըստ տեսակների և ուղղությունների, դասակարգված են, նախ, առանց պետական և համայնքային բյուջեների առանձնացման և, երկրորդ, ոչ մանրամասն: Դրանք, մեր կարծիքով, մի կողմից, թաքցնում են Արժույթային հիմնադրամի կողմից պետության բյուջետային քաղաքականության վրա հարկադրական մոնետարիզմի ազդեցությունը և, մյուս կողմից, քողարկում են կառավարության սոցիալ-տնտեսական ոլորտի քաղաքականության բացթողումներն ու թերությունները, իսկ այդպիսի բյուջետային դասակարգմամբ կազմված և օրենքի ուժ ստացած բյուջեից «թվակույտի հոտ է փչում»՝ թվերի ուղղահայաց, հորիզոնական ու անկյունային ինտեգրումներով: Հետևաբար, Հայաստանի Հանրապետության բյուջետային դասակարգումը կատարելագործման կարիք ունի:

Այսպես, Հայաստանի Հանրապետության բյուջետային դասակարգման հիմքում դրված տարբեր չափանիշները, մեր կարծիքով, իրատեսական չեն դարձնում բյուջեի մուտքերի կանխատեսման տեղեկատվական բազան, որի հետևանքով բյուջեի մուտքերի նկատմամբ հսկողությունը տարվում է ոչ թե ըստ եկամտատեսակների, գործունեության ոլորտների ու վայրի (որն առավել ճիշտ է հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման առումով), այլ ընդհանուր մուտքերի նկատմամբ: Բացի դրանից, եկամուտների գործող դասակարգման պարագայում հնարավոր չէ իրատեսորեն գնահատել հարկային հարաբերությունները կարգավորող օրենքների ու ենթաօրենսդրական ակտերի գործողության արդյունքը և դրանցում տեղ գտած թերություններն ու բացթողումները, որոնք վերացվում կամ բարեփոխվում են, որպես կանոն, ուշացումներով ու ձգձգումներով: Դեռ ավելին, հարկային հարաբերությունները

կարգավորող օրենսդրական ու ենթաօրենսդրական ակտերի փոփոխությունները ժամանակին իրենց արտացոլումը չեն ստանում բյուջետային դասակարգման եկամտային մասում:

Ելնելով վերոհիշյալ թերությունների ու բացթողումների վերացման անհրաժեշտությունից՝ նպատակահարմար ենք գտնում հարկային եկամուտները դասակարգել ըստ հարկ վճարողների և հարկվող (հարկման) օբյեկտների (եկամտահարկի, շահութահարկի, ավելացված արժեքի հարկի, պարզեցված հարկի, հաստատագրված վճարների և հողի հարկի համար), ինչպես նաև ըստ հարկ վճարողների և հարկման օբյեկտի ու հարկման բազայի (ակցիզային հարկի և գույքահարկի գծով) խմբերի, որոնք պայմանավորված են նաև հարկային վարչարարության արդյունավետության բարձրացման ու ստվերային տնտեսության նվազեցման հնարավորությամբ:

Վերոհիշյալ մոտեցումներից ելնելով՝ առաջարկում ենք բյուջեի հարկային եկամուտները (ստորև բերված փաստաթղթերի հիման վրա) դասակարգել հետևյալ ձևակերպումներով.

• Եկամտահարկի՝ ըստ ստացման երեք աղբյուրների գործող դասակարգումը՝¹ հնարավորություն չի տալիս հստակ կանխատեսել այս հարկատեսակի գծով բյուջետային մուտքերը, պատկերացում կազմելու պետական գանձարան եկամուտներ բերող հարկ վճարողների կազմի ու կառուցվածքի, նրանց հարկվող եկամուտների չափերի, ոչ ռեզիդենտ ֆիզիկական անձանց գործունեության գերակայությունների ու նախապատվությունների մասին և այլն, որոնք մեծ հնարավորություն են տալիս անուղղակի և ուղղակի մեթոդներով գնահատելու եկամտահարկի մասին օրենքի և դրան վերաբերող ենթաօրենսդրական ակտերի ներգործության դրական ու բացասական ազդեցությունները: Բյուջետային դասակարգմամբ պայմանավորված բացասական ազդեցությունների չեզոքացմանը և դրական ազդեցությունների ակտիվացմանը կարող է նպաստել եկամտահարկը ըստ ռեզիդենտ և ոչ ռեզիդենտ ֆիզիկական անձանց խմբերի և դրանց համար օրենքով սահմանված ու հարկվող եկամտատեսակների և դրանց չափերի դասակարգելը, որը բխում է նաև եկամտահարկի մասին գործող օրենքի ելակետային դրույթներից ու եկամտահարկի դասակարգումը նշված օրենքին համապատասխանեցնելու անհրաժեշտությունից: Այսինքն, եկամտահարկը անհրաժեշտ է դասակարգել ռեզիդենտ ֆիզիկական անձանց մասով՝ ըստ ամսական և տարեկան հարկվող եկամտի չափերի (որոնք ունեն երկուսական մակարդակի բաժանում), իսկ ոչ ռեզիդենտ ֆիզիկական անձանց մասով՝ ըստ նրանց եկամտի տեսակների (որոնք ներառված են երեք խոշորացված խմբերում)²:

¹Բյուջետային դասակարգումը իր արտացոլումն է ստացել «Հայաստանի Հանրապետության բյուջետային համակարգի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ գլխում (Հարկային տեղեկատու, ՀՀ հարկային տեսչություն, N 18, Ե., 1997, էջ 16-20):

² Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենքները, Պաշտոնական տեղեկագիր ՓԲԸ, Ե., 2003, էջ 84-85:

• Շահութահարկի՝ ըստ պետական և ոչ պետական ձեռնարկությունների ու ֆինանսավարկային կազմակերպությունների գործող դասակարգումը ներկայումս կորցրել է իր այժմեականությունը ինչպես տնտեսության պետական հատվածի բաժնի տեսակարար կշռի նվազման, այնպես էլ շահութահարկի միասնականացված դրույքաչափի կիրառման պայմաններում: Բացի դրանից, շահութահարկի գործող դասակարգմանը նույնպես բնորոշ են եկամտահարկի գործող դասակարգմանը հատուկ բասացական ներգործության ազդեցությունները, որոնց չեզոքացման լծակ կարող է լինել շահութահարկը ըստ ռեզիդենտ հարկ վճարողների դասակարգելը: Ընդ որում, ռեզիդենտ հարկ վճարողների մասով անհրաժեշտ ենք համարում շահութահարկը դասակարգել ըստ գործունեության ոլորտների, իսկ ոչ ռեզիդենտ հարկ վճարողների մասով՝ ըստ եկամտատեսակների (որոնք ներառված են երեք խոշորացված խմբերում)³:

• Ըստ ձեռնարկությունների, կազմակերպությունների ու անհատ ձեռներեցների ավելացված արժեքի հարկի գործող դասակարգումը չի համապատասխանում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված հարկ վճարողների խմբերին, և չեն բացահայտվում գործարքների (գործառնությունների) այն ծավալները, որոնք հարկվում են ավելացված արժեքի հարկով: Ուստի, նշված անհամապատասխանությամբ պայմանավորված բացասական ազդեցությունների չեզոքացման և ավելացված արժեքի հարկով հարկվող գործարքների ծավալների բացահայտմամբ պայմանավորված դրական ազդեցությունների ակտիվացման անհրաժեշտությունը պահանջում է ավելացված արժեքի հարկը դասակարգել ըստ հարկ վճարողների խմբերի (ֆիզիկական և իրավաբանական անձինք, իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող ձեռնարկություններ), իսկ հարկ վճարող խմբերի գծով՝ ըստ դրանց կողմից իրականացված և ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների (գործառնությունների) տեսակների (որոնք ներառված են չորս խոշորացված խմբերում)⁴:

• ՀՀ-ում արտադրվող և ՀՀ ներմուծվող ենթակցիզային ապրանքների գծով ակցիզային հարկի գործող դասակարգումը չի բխում «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի, դրանում կատարված փոփոխությունների ու լրացումների դրույթներից և չի կարող այս հարկատեսակի ծավալների ճիշտ կանխատեսման և հարկման արդյունավետության բարձրացման տեղեկատվական իրական բազա լինել, որոնց բացասական ազդեցությունների նվազեցման գործիք է ակցիզային հարկի դասակարգումը ըստ ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքներ ներմուծող և արտահանող իրավաբանական (այդ թվում՝ օտարերկրյա իրավաբանական անձանց ՀՀ-ում սահմանված կարգով գրանցված ներկայացուցիչների և մասնաճյուղերի) ու ֆիզիկական անձանց խմբերի և ըստ ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքախմբերի⁵:

³ Նույն տեղում, էջ 62, 70-71:

⁴ Նույն տեղում, էջ 32-34:

⁵ Նույն տեղում, էջ 160-162:

• Ըստ ձեռնարկությունների ու կազմակերպությունների, անհատ ձեռներեցների ու քաղաքացիների գույքահարկի գործող դասակարգումը ևս չի բխում «Գույքահարկի մասին» ՀՀ օրենքի (26. 12. 2002 թ.) դրույթներից, քանի որ փոփոխված են գույքահարկ վճարողների ցանկը, հարկվող օբյեկտները և այլն: Ուստի, առաջարկում ենք գույքահարկը դասակարգել ըստ հարկ վճարողների նոր խմբերի և ըստ հարկվող օբյեկտների խոշորացված խմբավորումների, որոնք թվով տասնմեկն են⁶: Հողի հարկի դասակարգումը անհրաժեշտ է լրացնել հողի հարկ վճարողների՝ օրենքով սահմանված երեք խմբերով:

• Հաստատագրված վճարների մասով գործող ընդհանրացված դասակարգումը ներառում է միայն առևտուրը, հասարակական ու սպասարկման ոլորտները՝ առանց հարկ վճարողների խմբերի, որոնք իրական պատկերացում չեն տալիս հաստատագրված վճարների հարկվող օբյեկտների գործունեության տեսակների ու վճարողների խմբերի վերաբերյալ՝ իրենց բացասական բոլոր դրսևորումներով հանդերձ: Ուստի, ճիշտ կլինի հաստատագրված վճարները դասակարգել ըստ հաստատագրված վճար վճարողների խմբերի և ըստ հաստատագրված վճարի հարկվող օբյեկտներ համարվող գործունեության տեսակների, որոնք թվով տասնինն են⁷:

Ինչ վերաբերում է պարզեցված հարկին, ապա այն դեռևս բյուջետային դասակարգման մեջ իր արտացոլումը չի ստացել, թեպետ «Պարզեցված հարկի մասին» ՀՀ օրենքը ուժի մեջ է մտել 2000 թ. հուլիսի 1-ից: Ուստի, առաջարկում ենք այն ևս դասակարգել՝ վերջինիս հիմքում դնելով պարզեցված հարկ վճարողների խմբերը⁸: Պետական տուրքը պետք է դասակարգել ըստ պետական տուրք գանձող մարմինների և նրանց կողմից մատուցվող ծառայությունների կամ գործողությունների խոշորացված տեսակների:

Ընթացիկ եկամուտների գծով բյուջետային դասակարգման առաջարկվող փոփոխություններով ոչ միայն վերացվում են վերոհիշյալ թերությունները, այլև պարզեցվում ու խորացվում է բյուջետային դասակարգումը, որն այն առավել գործածական է դարձնում հարկաբյուջետային քաղաքականության համար:

Օտարերկրյա պետությունների և միջազգային կազմակերպությունների տրամադրած տրանսֆերտները անհրաժեշտ է դասակարգել ըստ այն հատկացնողների՝ նշելով դրանց սպասարկման պայմանները, որի հիման վրա հնարավոր կլինի ճիշտ գնահատել դրանցից օգտվելու արդյունավետության աստիճանը և հասարակությանը տեսանելի ու հասկանալի դարձնել տրանսֆերտներից օգտվելու անհրաժեշտությունը:

Բյուջեների ծախսերի դասակարգման նպատակը պետության հիմնական գործառնություններից բխող խնդիրների իրականացման ֆինանսավորման ուղղություններն արտահայտող բյուջետային ծախսերի խմբավորումն է ու դրանց

⁶ Նույն տեղում, էջ 93-94:

⁷ Նույն տեղում, էջ 115-116:

⁸ Նույն տեղում, էջ 153:

մանրամասնումը՝ ըստ ֆինանսավորվող ծրագրերի և դրանք իրականացնող մարմինների (նախարարություն, քաղաքապետարան, մարզպետարան, տեղական ինքնակառավարման մարմին, պետական ձեռնարկություն), ինչպես նաև ըստ ծախսերի տնտեսագիտական բովանդակության: Մակայն Հայաստանի Հանրապետության բյուջեների ծախսերի դասակարգման սահմանված կարգի ուսումնասիրություններն ու վերլուծությունները վկայում են, որ դրանում առկա են էական թերություններ ու բացթողումներ:

Նախ, հիմնական խմբին չդասվող ծախսերը պետական կառավարման և տեղական ինքնակառավարման մարմինների հիմնական գործառնությունների իրականացման ծախսային խմբերին դասելը, երբ 1997-2003 թթ. պետական բյուջեի ընդհանուր ծախսերում հիմնական խմբին չդասվող ծախսերը ունեցել են ամենամեծ տեսակարար կշիռը (12,7-20 տոկոս)⁹, բացառությամբ պաշտպանության ծախսերի և այն էլ միայն 1998 և 2003 թվականներին: Իրականում, հիմնական խմբին չդասվող ծախսերում «թաքնված են» պետական պարտքի սպասարկման ծախսերը, որոնք հիմնական խմբին չդասվող ծախսերում ունեն գգալի տեսակարար կշիռ. 1997 թ.՝ 71,0, 1998 թ.՝ 73,4, 1999 թ.՝ 86,0, 2000 թ.՝ 70,3, 2001 թ.՝ 63,9, 2002 թ.՝ 58,2 և 2003 թ.՝ 24,6 տոկոս⁹, որոնց գերակշիռ մասը, որպես կանոն, բաժին է ընկնում արտաքին պարտքի սպասարկմանը: Մեր կարծիքով, անհրաժեշտ է արտաքին պարտքի սպասարկումը դիտարկել որպես պետական կառավարման մարմինների հիմնական գործառնության իրականացման առանձնացված ծախսային խմբավորում՝ նկատի ունենալով նաև պետական պարտքի սպասարկման ծախսերի աճման միտումը և դրանց փաստացի մեծ ծավալները:

Երկրորդ, պետական կառավարման և տեղական ինքնակառավարման մարմինների հիմնական գործառնության իրականացման ծախսային խմբավորումների (պաշտպանություն, սոցիալական ծրագրերի իրականացում և այլն) նկատմամբ ծախսերի տնտեսագիտական բովանդակությանը գերակայող դեր հատկացնելը, որն իր արտացոլումն է ստացել ծախսերի տնտեսագիտական խորացված դասակարգման մեջ, որոնք ներառված են երկու հիմնական հատվածներում (ընթացիկ ու կապիտալ ծախսեր և վարկավորում): Վերջիններս էլ, իրենց հերթին, պայմանավորված իրենց բնույթով, դասակարգված են ենթահատվածների (ընթացիկ ծախսեր, կապիտալ ծախսեր, ներքին վարկավորում, արտաքին վարկավորում), ենթահատվածները դասակարգված են գլուխների, գլուխները՝ ենթագլուխների, ենթագլուխները՝ պարագրաֆների, պարագրաֆները՝ ենթապարագրաֆների, ենթապարագրաֆները՝ մասերի, իսկ մասերը՝ հոդվածների:

Նկատի ունենալով պետական կառավարման ու տեղական ինքնակառավարման մարմինների հիմնական գործառնությունների ծախսերի խմբավորումը բյուջեների ծախսերի խորացված դասակարգման հիմքում դնելու կարևորությունը՝

⁹ Հաշվարկները կատարված են ՀՀ պաշտոնական տեղեկագրերի տվյալների հիման վրա:

հարկավոր է բյուջեների ծախսերի դասակարգումը իրականացնել ըստ ծախսերի ոլորտային խմբավորումների՝ դրանք մանրամասնելով ըստ ծախսատեսակների, ծրագրերի պատվիրատուների, ֆինանսավորման աղբյուրների ու դրանց իրականացման տարածքային տեղաբաշխվածության: Բյուջետային դասակարգման այդպիսի մոտեցումների պարագայում պարզ երևում է, թե կառավարման տարբեր մակարդակների բոլոր օղակների պահպանումը առանձին-առանձին և ամբողջությամբ վերցրած ինչ է նստում հասարակության վրա: Միաժամանակ, պարզ է դառնում, թե տեղական ինքնակառավարման որ մարմինները նպատակային ֆինանսավորում (սուբվենցիա) կամ դոտացիա ինչ չափով են ստանում, քանի որ նմանատիպ երևույթների պատճառահետևանքային կապերի բացահայտումը այդ տարածաշրջանում նոր տնտեսական քաղաքականություն իրականացնելու հիմք են դառնում: Բացի դրանից, բյուջետային դասակարգման այդպիսի մոտեցումը հնարավորություն է տալիս հստակեցնելու, թե ո՞ր մարզի ո՞ր համայնքում ինչ բնույթի աշխատանքներ են կատարվում, որոնք գործարարի գործունեության կողմնորոշիչներն են:

Բյուջետային դասակարգման վերոհիշյալ մոտեցումների առավելություններն են՝

Նախ, ըստ հատվածների և ենթահատվածների բյուջետային դասակարգման հիմքում հիմնականում դրվում են պետության սոցիալ-տնտեսական քաղաքականության գործունեության հիմնական ոլորտները, պետական կառավարումը և տեղական ինքնակառավարումը, սուբսիդիաները և տրանսֆերտները, պետական պարտքի սպասարկումը, օրենսդիր և դատական մարմինները:

Երկրորդ, ըստ ծախսային գլուխների ու ենթագլուխների բյուջետային դասակարգմամբ, մի կողմից, որոշվում է կատարվող աշխատանքների և իրականացվող ծրագրերի բնույթը և, մյուս կողմից, հստակեցվում է պետական կառավարման այն մարմինների շրջանակը, որոնք իրականացնում են կառավարության սոցիալ-տնտեսական քաղաքականությունը:

Երրորդ, ըստ պարագրաֆների և ենթապարագրաֆների բյուջետային դասակարգումը հնարավորություն է տալիս գույքագրել ու վեր- հանել կառավարության գործունեության արդյունքները՝ ըստ մարզերի ու համայնքների:

Այսպիսով, պետության սոցիալ-տնտեսական քաղաքականության հիմնական ոլորտները, պետական կառավարումը, օրենսդիր ու դատական համակարգերը և տեղական ինքնակառավարումը ըստ հատվածների և ենթահատվածների բյուջետային դասակարգման հիմքում դնելը հնարավորություն է տալիս կենտրոնացված կարգով հաշվարկելու և հաշվառելու բոլոր այն ծախսերը, որոնց իրականացումը գտնվում է պետության իրավասության ու հոգածության ներքո: Այլ կերպ ասած՝ դրանով ձևավորվում է «ծախսերի գույքագրման քարտեզը»՝ անկախ այն բանից, թե դա իշխանության կառավարման որ մարմնի խնդիրն է: Դա կարևորվում է նաև ծախսերի արդյունավետության գնահատման և իշխանության կառավարման վերադաս մարմնի կողմից իշխանության

կառավարման ստորադաս մարմնի նկատմամբ ծախսերի ոլորտում իրականացվող վերահսկողության տեսանկյունից, քանի որ ծախսերի նման դասակարգմամբ նվազագույնի են հասցվում իշխանության կառավարման և տեղական ինքնակառավարման մարմինների կողմից նույն օբյեկտի վրա ծախսերի «իրականացման» միաժամանակյա ձևակերպումները, ինչպես նաև խոչընդոտվում է դրանց կողմից նույնատիպ ու նույնաձավալ աշխատանքները զգալիորեն տարբերվող գումարներով իրականացնելու պրակտիկան և այլն: Բացի այդ, բյուջետային առաջարկվող դասակարգումը հնարավորություն է տալիս պլանավորվող բյուջետային տարում հստակ որոշելու իրականացվող ծախսերի անհրաժեշտությունը, օգտակարությունը և ավելորդությունը՝ ըստ իշխանության կառավարման մակարդակների ու աշխատանքների իրականացման վայրի:

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БЮДЖЕТНОЙ КЛАССИФИКАЦИИ В РЕСПУБЛИКЕ АРМЕНИЯ

АРУТЮНЯН В. Л.

Резюме

Анализ действующей системы бюджетной классификации дает возможность сделать ряд выводов и предложений относительно совершенствования этой сферы.

Предлагаемые меры по совершенствованию бюджетных классификаций относятся к таким сферам, как налоговые поступления, государственные пошлины, трансферты, предоставляемые иностранными государствами и международными организациями.

Особое внимание следует уделить таким статьям бюджетных расходов, которые, с нашей точки зрения, должны основываться на мероприятиях, обеспечивающих социально-экономическую политику государства, функции государственного управления и местного самоуправления регионов, функционирование законодательной и правовой системы, а также обслуживание государственного долга и осуществление ряда других функций государства.