

ՏՐԱՆՍՖԵՐԱՅԻՆ ԳՆԱԳՈՅԱՑՄԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ՀԱՇՎԵՏՎՈՂԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ԷՎՈԼՅՈՒՑԻԱՆ ԱՐՄԵՆ ՀԱԿՈՒՅԱՆ

Բանալի բառեր - տրանսֆերային գնագոյացում, որոշումների կայացում, հաշվետվողականություն, ֆինանսական հաշվետվություններ:

Կազմակերպություններում հաշվետվողական համակարգը անցել է ձևավորման և զարգացման երկարատև ուղի և ներկայումս այն հիմնականում ունի երկու ենթատեսակ՝ ֆինանսական հրապարակվող (ընդհանուր նշանակության) և ներքին (կառավարչական) հաշվետվություններ: Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման նպատակն է տրամադրել ֆինանսական տեղեկատվության հաշվետու կազմակերպության վերաբերյալ, որն օգտակար է ներկա և պոտենցիալ ներդրողների, փոխատուների և այլ կրեդիտորների համար՝ կազմակերպությանը ռեսուրսներ տրամադրելու գծով որոշումներ կայացնելիս:¹ Այդ որոշումները վերաբերվում են բաժնային և պարտքային գործիքների գնմանը, վաճառքին կամ պահպանմանը, կամ վարկերի, այլ փոխառությունների տրամադրմանը կամ մարմանը:

Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում և ներկայացվում են արտաքին օգտագործողներին աշխարհի շատ կազմակերպությունների կողմից: Չնայած տարբեր երկրների այդպիսի ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են նման թվալ, սակայն առկա են տարբերություններ, որոնք, արդյունք են տարաբնույթ հասարակական, տնտեսական և իրավական հանգամանքների, ինչպես նաև այն բանի, որ տարբեր երկրներում

¹ Международные стандарты учета и финансовой отчетности - В.Ф. Палий – Учебник, 2007, ИНФРА-М, стр. 7, <http://institutiones.com/download/books/1299-msuifo-palij-uchebnik.html>

ազգային պահանջների առաջադրման ժամանակ նկատի են առնվում ֆինանսական հաշվետվությունների տարբեր օգտագործողների կարիքները: Նշված հանգամանքները հանգեցրել են ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերի տարբեր սահմանումների օգտագործմանը, օրինակ՝ ակտիվների, պարտավորությունների, սեփական կապիտալի, եկամուտների և ծախսերի: Դրանք հանգեցրել են նաև ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ հոդվածների ճանաչման տարբեր չափանիշների օգտագործմանը և չափման տարբեր հիմունքների նախընտրությանը: Ֆինանսական հաշվետվությունների շրջանակները և նրանցում ներկայացվող բացահայտումները նույնպես ենթարկվել են ազդեցության:²

Այնուհանդերձ, ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման միջազգային հայեցակարգը արձանագրում է, որ ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունները չեն տրամադրում և չեն կարող տրամադրել այն ամբողջ տեղեկատվությունը, որն անհրաժեշտ է ներկա և պոտենցիալ ներդրողներին, փոխատուներին և այլ կրեդիտորներին: Այդ օգտագործողները պետք է հաշվի առնեն այլ աղբյուրներից ստացվող հարակից տեղեկատվությունը. օրինակ՝ ընդհանուր տնտեսական պայմանները և ակնկալիքները, քաղաքական իրադարձությունները և քաղաքական միջավայրը, ինչպես նաև տնտեսության ոլորտը և ընկերության իրավիճակը:³

Այս հիմնախնդիրը առնչվում է նաև այն կազմակերպությունների հրապարակվող ֆինանսական հաշվետվություններին, որոնք իրենց գործարքներում օգտագործում են տրանսֆերային գներ և տեղեկատվությունն օգտագործողներին պարտավորված են ներկայացնելու դրանց հետևանքները: Ընդ որում,

² Հավելված ՀՀ կառավարության 2013 թվականի հուլիսի 18 -ի N 770 - Ն որոշման, Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հայեցակարգային հիմունքներ:

³ Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հայեցակարգային հիմունքներ:

այստեղ կարևորվում է ոչ միայն այն հանգամանքը, որ համոզիչ է ներկայացվելու այն փաստարկը, համաձայն որի տրանսֆերային գներով գործարքների նպատակը հարկային պարտավորություններից խուսափելը չէր և դա չի առաջացնում հարկային պատժամիջոցների ռիսկեր, այլև նպատակային է համարվում այն մոտեցումը, որ համադրման դաշտ է ձևավորվելու տրանսֆերային և շուկայական գներով գործարքային արդյունքների միջև:⁴

Համաձայն հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների, կազմակերպությունը կարող է ներկայացնել համեմատական տեղեկատվություն՝ ի լրումն ՖՀՄՄ-ներով պահանջվող նվազագույն համեմատական ֆինանսական հաշվետվությունների, եթե այդ տեղեկատվությունը պատրաստվել է ՖՀՄՄ-ներին համապատասխան: Այդ համեմատական տեղեկատվությունը կարող է բաղկացած լինել մեկ, կամ ավելի թվով հաշվետվություններից, սակայն պարտադիր չէ, որ կազմի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթ: Այդպիսի լրացուցիչ հաշվետվություններ ներկայացնելու դեպքում կազմակերպությունը պետք է այդ լրացուցիչ հաշվետվությունների գծով ներկայացնի համապատասխան տեղեկատվություն՝ ծանոթագրության տեսքով:⁵ Ծանոթագրությունները պետք է պարունակեն տեղեկատվություն՝ ի լրումն ֆինանսական վիճակի մասին, շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում: Ծանոթագրությունները տալիս են այդ հաշվետվություններում ներկայացված տվյալների պատմողական նկարագրությունը կամ ապախմբավորումը (մանրամասնեցումը), ինչպես նաև

⁴ Why is transfer pricing a hot tax issue, <https://www.transferpricing.ro/en/i-need-to-understand-transfer-pricing/why-is-transfer-pricing-a-hot-tax-issue>

⁵ ՀՀՄՄ 1, «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» կետ 38:

տեղեկատվություն այն հողվածների մասին, որոնք չեն բավարարում այդ հաշվետվություններում ճանաչման չափանիշներին:⁶

Վերոնշյալ պահանջները վերաբերում են նաև տրանսֆերային գնագոյացման շրջանակում կազմակերպությունների գործունեության ֆինանսական արդյունքներին, որոնք պետք է իրենց ամբողջական մեկնաբանումները ստանան ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում: **Տրանսֆերային գնագոյացումը՝** փոխկապակցված հարկ վճարողների միջև իրականացվող վերահսկվող գործարքներում՝ ապրանքների մատակարարման, ոչ նյութական ակտիվների օտարման, աշխատանքների կատարման և (կամ) ծառայությունների մատուցման, սահմանված ֆինանսական ցուցանիշների որոշման ընթացակարգն է:⁷

Տրանսֆերային գների կիրառման հետանքներին վերաբերող տեղեկատվությունը պետք է բավարարի հաշվապահական միջազգային ստանդարտների պահանջներով ներկայացվող ծանոթագրությունների տեղեկատվական պահանջներին, որպեսզի.

- ա) ներկայացնեն տեղեկատվություն ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու հիմունքների, և կոնկրետ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մասին.
- բ) բացահայտեն ՖՀՄՄ-ներով պահանջվող այն տեղեկատվությունը, որը ներկայացված չէ ֆինանսական հաշվետվությունների որևէ այլ տեղում.
- գ) տրամադրեն տեղեկատվություն, որը ներկայացված չէ ֆինանսական հաշվետվությունների որևէ այլ տեղում, սակայն տեղին է՝ այդ հաշվետվություններից յուրաքանչյուրը հասկանալու համար:⁸

⁶ ՀՀՄՍ 1, «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» կետ 7

⁷ Տես ՀՀ Հարկային օրենսգիրք, Գլուխ 73, Հոդված 361://www.arlis.am/

⁸ ՀՀՄՍ 1, «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» կետ 112

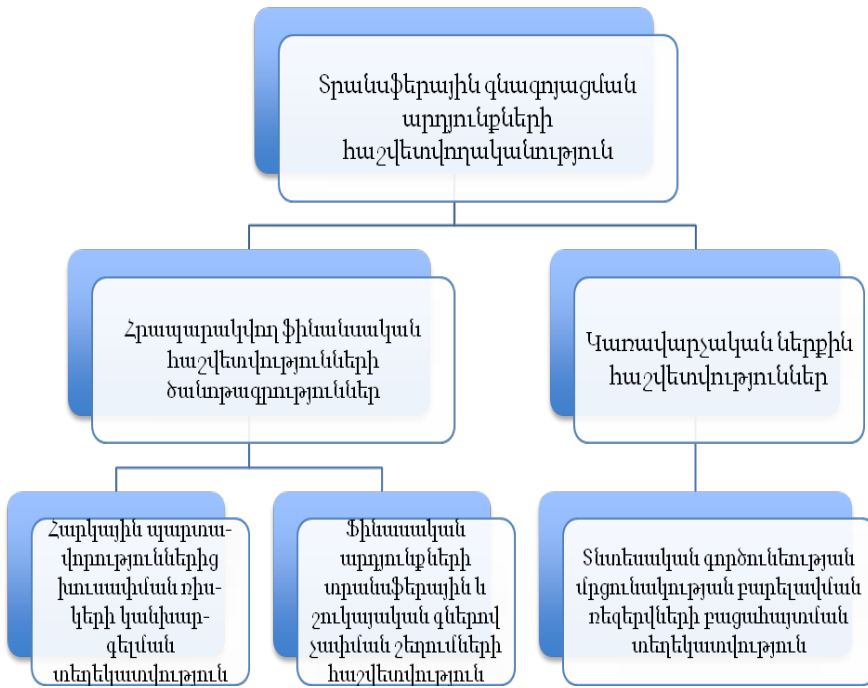
Կազմակերպությունը հարապարակվող հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները պետք է ներկայացնի համակարգված ձևով՝ այնքանով, որքանով դա իրագործելի է: Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության, համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվության, ֆինանսական արդյունքների մասին առանձին հաշվետվության սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվության և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվության յուրաքանչյուր հոդվածի գծով կազմակերպությունը սովորաբար ծանոթագրությունները ներկայացնում է ստորև նկարագրված հերթականությամբ՝ օգտագործողներին օգնելու հասկանալ ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանք համադրել այլ կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների հետ՝

ա) ՏՀՄՄ-ներին համապատասխանության մասին հայտարարություն,

բ) կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի համառոտ նկարագիր,

գ) ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում ներկայացված հոդվածների վերաբերյալ ուղեկցող տեղեկատվություն՝ այն հերթականությամբ, որով ներկայացված է յուրաքանչյուր հաշվետվությունը և յուրաքանչյուր հոդվածը.⁹

Հետևաբար, տրանսֆերային գնագոյացման հետ առնչվելիս հրապարակվող ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթի ծանոթագրություններում պետք է մեկնաբանվեն հաշվետվությունների այն հոդվածները, որոնց ձևավորման վրա իրենց էական ազդեցությունն են թողել տրանսֆերային գները:



Գծապատկեր 1 Տրանսֆերային գնագոյացման արդյունքների հաշվետվողականության ուղղությունները¹⁰

Վերոնշյալ հանգամանքը կարևորում է հաշվետվությունների տեղեկատվության սխալների էականության կանխարգելման պահանջով: Այսպես, հողվածների բացթողումները կամ ոչ ճիշտ ներկայացումները համարվում են էական, եթե դրանք՝ առանձին կամ միասին, կարող են ազդել օգտագործողների՝ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացրած տնտեսական որոշումների վրա: Էականությունը կախված է բացթողման կամ ոչ ճիշտ ներկայացման մեծությունից և բնույթից, որոնց մասին դատողություն է կատարվում՝ ելնելով առկա հանգամանքներից:

⁹ ՀՀՄՍ 1, «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» կետ 114:

¹⁰ Կազմվել է հեղինակի կողմից:

Հոդվածի մեծությունը կամ բնույթը, կամ երկուսը միասին, կարող են որոշիչ գործոն հանդիսանալ:¹¹

Տրանսֆերային գնագոյացման արդյունքների հաշվետվողականությունը արտաքին օգատգործողներից բացի, անհրաժեշտ է կազմակերպել նաև ներքին օգատգործողների համար, որոնք դրա հիման վրա կայացնում են գործարարության մրցունակությանը առնչվող կառավարչական որոշումներ, ինչպես ցույց ենք տվել զծապատկեր 1-ում:

Армен Акопян, Эволюция результатов отчетности трансфертного ценообразования - Эволюция отчетности по трансфертному ценообразованию показывает, что в финансовых отчетах, которые публикуют организации, возникает необходимость представления внешним пользователям рисков связанных с применением трансфертных цен и дополнительными налоговыми обязательствами. В то же время, управленческие (внутренние) отчеты представляют информацию о резервах повышения эффективности деятельности организации и возможности выявления путей роста.

Armen Hakobyan, Evolution of reporting about transfer pricing results - The evolution of transfer pricing reporting shows, that financial reports published by organizations can provide to external users an opportunity to evaluate risks of appliament of transfer prices as well as risk of additional tax liabilities. At the same time, managerial or internal reports can provide information about organizations activity's electivity increasing reserves and disclose ways of business gross.

¹¹ ՀՀՄՍ 1, “Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում” կետ 7: