ՀԵՏԱԶԳՎԱԾ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ԳՆԱՀԱՏՄԱՆ ՊԱՏՄԱԿԱՆ ԸՆԹԱՑՔԸ ԼԵՌՆԱՀԱՆՔԱՅԻՆ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐՈՒՄ

ՍՎԵՏԼԱՆԱ ՄՈՒՐԱԴՅԱՆ

Բանալի բառեր - հետաձգված հարկային ակտիվներ, հաշվետվողականության պատմական ընթացք, լեռնահանքային արդյունաբերություն, ֆինանսական և հարկային հաշվառում:

Լեռնահանքային կազմակերպությունների գործունեության առանձնահատկություններից է հանքաքարի պաշարների հետախուզման և գնահատման գործընթացների անընդհատությունը: Այդ կազմակերպությունները մշտապես հարակից նոր հանքերի հետախուզական գործնթացների: Իսկ օգտակար մետաղական հանածոների պաշարների որոնումներն ու նոր հանքերում մետաղական պաշարների գնահատումները մեծ ծախսեր են պահանջում, կապված հետախուզական աշխատանքների իրականացման լիցենզիաների ձեռքբերման, բազմաշերտ հորատումների, երկրաբանական, երկրաքիմիական, երկրաֆիզիկական ուսումնասիրությունների, նմուշարկումների, մակաբացումների, նոր հանքի շահագործման առևտրային կենսունակության գնահատումների հետ:

Ներկայումս գործող Հաշվապահական միջազգային ստանդարտներով մեկնաբանվում են լեռնահանքային կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված՝ օգտակար հանածոների հետախուզման և գնահատման արդյունքում առաջացած ակտիվները, որով ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին տեղեկատվական աջակցություն է տրամադրվում հասկանալու ցանկացած հետախուզման և գնահատման ակտիվների ճանաչումից սպասվող ապագա դրամական միջոցների հոսքերի մեծությունը, ժամկետներն ու որոշակիությունը:[1]

Դրան զուգահեռ, որպես կանոն, լեռնահանքային կազմակերպությունը քաղաքականություն է սահմանում՝ որոշելու համար, թե հատկապես որ ծախքերն են ճանաչվում որպես հետախուզման և գնահատման ակտիվներ, որոնք հետագայում պետք է վերագրվեն կոնկրետ օգտակար հանածոների հայտնաբերմանը: Ֆինանսական հաշվառման միջազգային

[1] Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ 6, “Օգտակար հանածոների հետախուզում և գնահատում”, կետ 2, ենթակետ (գ)

ստանդարտը ներկայացնում է հետախուզման և գնահատման ակտիվներ, ինչպիսիք են.

ա) հետախուզման իրավունքների ձեռքբերում,

բ) տոպոգրաֆիական, երկրաբանական, երկրաքիմիական և երկրա ֆիզիկական ուսումնասիրություններ.

գ) հետախուզական հորատում.

դ) հորատանցում.

ե) նմուշարկում.

զ) օգտակար հանածոների արդյունահանման տեխնիկական իրագործելիության ու առևտրային կենսունակության գնահատման հետ կապված գործառնություններ:[1]

Ընդ որում, որոշ հետախուզման և գնահատման ակտիվներ դիտարկվում են որպես ոչ նյութական (օրինակ՝ հորատման իրավունքները), մինչդեռ մյուսները նյութական են (օրինակ՝ փոխադրամիջոցները և հորատման սարքավորումները):[2]

Բնականաբար, օգտակար հանածոների հետազոտման և պաշարների գնահատման ծախսերը հետագայում կապիտալիզացվում են, լեռնահանքային կազմակերպություններում առաջացնելով ակտիվներ: Հենց այս առումով, ֆինանսական հաշվառման միջազգային ստանդարտով կարևորվում է այդ ակտիվների պատմական գնահատման հիմնախնդիրը՝ օգտակար հանածոյի արդյունահանման տեխնիկական իրագործելիությունն ու առևտրային կենսունակությունը ցուցադրելուց հետո: Ընդ որում, հետախուզման և գնահատման ակտիվն այլևս չի դասակարգվում որպես այդպիսին, եթե արդեն ապացուցելի է օգտակար հանածոյի արդյունահանման տեխնիկական իրագործելիությունն ու առևտրային կենսունակությունը: Հետախուզման և գնահատման ակտիվների արժեզրկված լինելը համար պետք է դիտարկվի, ինչպես նաև արժեզրկումից առաջացած ցանկացած կորուստ պետք է ճանաչվի կազմակերպության ֆինանսական արդյունքներում:[3]

Մյուս կողմից, համաձայն գործող ՀՀ Հարկային օրենսգրքի, մինչև հանքի շահագործման սկիզբը կատարված մակաբացման աշխատանքների գծով ճանաչված ակտիվներն ամորտիզացվում են հաստատված օգտակար հանածոյի ընդհանուր պաշարի արդյունահանմանը համամասնորեն՝ ներառվելով արդյունահանվող օգտակար հանածոյի ինքնարժե-

[1] Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ 6, “Օգտակար հանածոների հետախուզում և գնահատում”, կետ 9

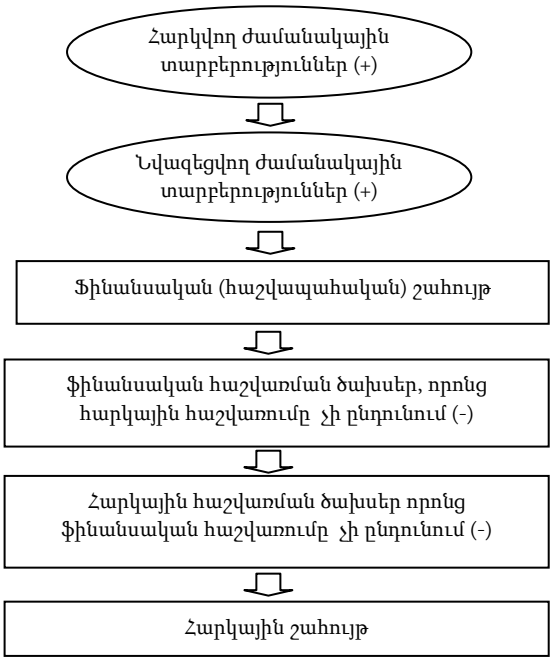
[2] Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ 6, “Օգտակար հանածոների հետախուզում և գնահատում”, կետ 16

[3] Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ 6, “Օգտակար հանածոների հետախուզում և գնահատում”, կետ 17

քում: Հանքի շահագործումն սկսելուց հետո կատարված մակաբացման աշխատանքների գծով ծախսերը վերագրվում են մակաբացման աշխատանքների արդյունքում արդյունահանվող օգտակար հանածոյի ինքնարժեքին:[1]

Ստացվում է այնպես, որ լեռնահանքային կազմակերպություններում ֆինանսական և հարկային հաշվառման համակարգերում ժամանակային տարբերություններ են առաջանում օգտակար հանածոների հետազոտման ծախսերի առումով, որով էլ ձևավորվում են հետաձգված հարկային ակտիվների ճանաչման՝ և հետագայում դրանց մարման պահանջ:[2]

Գործնականում ֆինանսական հաշվառումը ճշգրտող հաշվային թղթակցություններ է ձևակերպում ժամանակային տարբերություններով պայմանավորված հետաձգված հարկային ակտիվների գծով, որով իրականացվում է անցում՝ ֆինանսական շահույթից հարկային շահույթի (տես գծապատկեր 1):



Գծապատկեր 1 Ֆինանսական շահույթից հարկային շահույթին անցման մեխանիզմը[3]

Գործնականում, հարկային հաշվառման շրջանակում հաշվապահական շահույթի ճշգրտումները արձանագրվում է միայն ներկայացվող հաշվետվություններով՝ առանց հատուկ կրկնակի գրանցումների: Սա-

[1] ՀՀ հարկային օրենսգիրք, հոդված 121, կետ 1, ենթակետ 7

[2] **Куликова Л.И., Хамидуллина Г.И., Семенихина Н.Б.,** Налоговый учет, //учеб.пособие, Казанский федеральный университет, 2012, стр 29-30 (107 стр)

[33] Կազմվել է հեղինակի կողմից:

կայն մասնագիտական գրականությունում առաջարկներ են արվում գործող հաշվապահական հաշիվների պլանում նաև ընդգրկելու հարկային հաշվառմանը վերաբերվող հատուկ հաշիվներ, որով ոչ միայն կսահմանազատվում են ֆինանսական և հարկային հաշվառումը, այլև հնարավորություն է ստեղծվում հստակ առանձնացնելու հարկման ենթակա եկամուտների և ծախսերի հոսքերը և հեշտացնելու շահութահարկի հաշվարկները:[1]

Մեր կարծիքով, առանձնակի անհրաժեշտություն չկա կազմակերպությունների հարկվող եկամուտներն ու դրանցից նվազեցումները առանձին ներկայացնելու հարկային հաշվառման հատուկ հաշիվներով, քանի որ ֆինանսական հաշվառումից հարկային հաշվառման անցման կարևորագույն դրույթները արդեն իսկ կարգավորված են Հաշվապահական հաշվառման միջազգային թիվ 12 «Շահութահարկ» ստանդարտով: Այսպես, ակտիվի ճանաչումից բխում է, որ հաշվետու կազմակերպությունն ակնկալում է փոխհատուցել ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը: Եթե հավանական է, որ այդ հաշվեկշռային արժեքի փոխհատուցումը կհանգեցնի ավելի մեծ կամ փոքր ապագա հարկային վճարումների, քան նրանք, որ կլինեին, եթե նշված փոխհատուցումը չունենար հարկային հետևանքներ, ապա ստանդարտը պահանջում է, որ ձևակերպվի հետաձգված հարկային ակտիվ:[2]

Ընդ որում, լեռնահանքային ոլորտում հիմնականում հետաձգված հարկային ակտիվները ձևավորվում են ժամանակավոր տարբերությունների հետևանքով, երբ սկզբնական շրջանում հարկվող շահույթի մեծությունը գերազանցում է ֆինանսական (հաշվապահական) շահույթի մեծությանը: Ֆինանսական հաշվառման համակարգում չճանաչված այդ «ավելցուկային շահույթը» փաստորեն սկզբնական շրջանում արդեն իսկ հարկվում է, դրանով ձևավորելով հարկային ակտիվ: Իսկ հետագայում, այդ հարկային ակտիվները մարվում են, որով և ճշտվում է հաշվարկված շահութահարկը:

Գործնականում հարկային ակտիվների ձևավորման և մարման հաշվառումը իրականացվում է գործող հաշվապահական հաշիվների հաշվային պլանի թիվ 151 «Հետաձգված հարկային ակտիվներ» սինթետիկ հաշվի օգնությամբ: Հաշիվն իր դեբետային մասով արձանագրում է հարկային ակտիվի ձևավորումը, իսկ կրեդիտային մասով՝ մարումը (տես գծապատկեր 2):

---

[1] **Ճուղուրյան Ա.,** Հաշվապահական հաշվառում, «Տնտեսագետ», 2009 թ., էջ, 274 (846)

[2] Հաշվապահական հաշվառման միջազգային թիվ 12 «Շահութահարկ» ստանդարտ, նախաբան

Հետաձգված հարկային ակտիվներ

Դտ	Կտ
պետության կողմից պահանջվող, բայց կազմակերպությունում դեռևս ճչանաչված շահութահարկի գումարներ	կազմակերպությունում ձևավորված հարկային ակտիվների մարումներ

Գծապատկեր 2 «Հետաձգված հարկային ակտիվներ» հաշվի գործունեության մեխանիզմը[1]

Այսպես, լեռնահանքային կազմակերպությունը կատարել է մետաղական հանածոների նոր հանքի հետախուզման և մակաբացման աշխատանքներ, կատարելով 52,3 մլն դրամի ծախսեր, որից. հետախուզական աշխատանքների իրականացման լիցենզիաների ձեռքբերում՝ 5.8 մլն դրամ, հորատումների իրականացում՝ 12.4 մլն դրամ, երկրաբանական, երկրաքիմիական, երկրաֆիզիկական ուսումնասիրությունների իրականացում՝ 9.2 մլն դրամ, մակաբացումների ձեռնարկում՝ 18.6 մլն դրամ, նմուշարկումների և նոր հանքի շահագործման առևտրային կենսունակության գնահատումների իրականացում՝ 6.3 մլն դրամ: Նոր հանքում առկա վերամշակման ենթակա մետաղական հանածոների ընդհանուր պաշարը գնահատվել է 261.5 տոննա, որը նախատեսվում է արդյունահանել 8 տարում: Պղնձի հանքաքարի արդյունահանման և վաճառքի 8 տարիների գծով տեղեկատվությունը ներկայացվում է ստորև.

- մեկ տոննայի արդյունահանման ինքնարժեքը կազմում է 1,2 մլն դրամ, իսկ հանքաքարի խտանյութի վաճառքից եկամուտը՝ 2.5 մլն դրամ,

- նոր հանքավայրի շահագործման տարեկան թողունակությունը կազմում է 32,6875 տոննա (261,5/8),

- հանքաքարի արդյունահանման և վերամշակման տարեկան ինքնարժեքը կազմում է՝ 32,6875 տոննա x 1.2 մլն դրամ = 39, 225 մլն դրամ,

- հանքաքարի վաճառքից տարեկան եկամուտը կազմում է.

32,6875 տոննա x 2,5 մլն դրամ = 81, 7125 մլն դրամ,

- նոր հանքավայրի պաշարների մեկ տոննային բաժին ընկնող հետախուզական և գնահատման ծախսեր՝ 52,3/261,5 = 0.2

- հանքաքարի արդյունահանման և վերամշակման տարեկան ծավալին բաժին ընկնող հետախուզական և գնահատման ծախսեր.

32,68575 x 0.2 = 6,5375 մլն դրամ

[1] Կազմվել է հեղինակի կողմից:

Ստացվում է այնպես, որ ութերրորդ տարվա վերջում նոր հանքավայրի շահագործման արդյունքում կազմակերպության հարկային և ֆինանսական շահույթը, ինչպես նաև շահութահարկի պարտավորություններն ու շահութահարկի ծախսը հանրագումարային արժեքներով ի վերջո իրար համընկնում են: Սակայն, նշված ցուցանիշները վերլուծվող ութ տարիների ընթացքում արժեքային արտահայտությամբ ֆինանսական և հարկային հաշվառման համակարգերում չեն համընկնում՝ հետազոտության ծախսերի ճանաչման ժամանակային տարբերությունների պատճառով (տես աղյուսակներ 1-2): Այս դեպքում, հետախուզական և գնահատման ծախսերի հարկային նկատառումների պատմական ճանաչման առումով առաջին տարում առաջանում են հետաձգված հարկային ակտիվներ, իսկ հետագա տարիներին՝ այդ ակտիվների մարումներ, որոնք ձևակերպվում են համապատասխան հաշվապահական թղթակցություններով:

Աղյուսակ 1 Հարկային պարտավորությունների հաշվարկ (հարկային հաշվառում, մլն դրամ)

Ցուցանիշներ	Տարիներ								Ընդամենը
Եկամուտ իրացումից	81, 7125	81, 7125	81, 7125	81, 7125	81, 7125	81, 7125	81, 7125	81, 7125	653,7
Արդյունահանման ինքնարժեք	(39,225)	(39,225)	(39,225)	(39,225)	(39,225)	(39,225)	(39,225)	(39,225)	(313,8)
Հետախուզության ծախսեր	(6,5375)	(6,5375)	(6,5375)	(6,5375)	(6,5375)	(6,5375)	(6,5375)	(6,5375)	(52,3)
Հարկվող շահույթ	35,95	35,95	35,95	35,95	35,95	35,95	35,95	35,95	
Շահութահարկի գծով պարտավորություն	7,19	7,19	7,19	7,19	7,19	7,19	7,19	7,19	57,52

Աղյուսակ 2 Շահութահարկի ծախսերի հաշվարկ (ֆինանսական հաշվառում, մլն դրամ)

Ցուցանիշներ	Տարիներ								Ընդամենը
Եկամուտ իրացումից	81, 7125	81, 7125	81, 7125	81, 7125	81, 7125	81, 7125	81, 7125	81, 7125	653,7
Արդյունահանման ինքնարժեք	(39,225)	(39,225)	(39,225)	(39,225)	(39,225)	(39,225)	(39,225)	(39,225)	(313,8)
Հետախուզության ծախսեր	(52,3)	0	0	0	0	0	0	0	(52,3)
Շահույթ՝ մինչև հարկումը	(9,8125)	42,4875	42,4875	42,4875	42,4875	42,4875	42,4875	42,4875	287.6
Շահութահարկի գծով ծախս	(1,9625)	8,4975	8,4975	8,4975	8,4975	8,4975	8,4975	8,4975	57,52

Փաստորեն, հանքավայրի ամբողջական շահագործման ութ տարիների ընթացքում նրա գործունեությանը առնչվող հետախուզական և գնահատման ծախսերի գծով կիրարկման մեջ դրված “Հետաձգված հարկային ակտիվներ” հաշիվը հանքի արդյունահանման մեկնարկին ձևավորում է պետությանը ֆինանսական հաշվառման տեսանկյունից փոխանցված հարկային գերավճարներ, արձանագրելով հարկային ակտիվ, իսկ հաջորդող տարիներին ամորտիզացման սկզբունքով մարվում այդ ակտիվը (տես գծապատկեր 3):

Դտ Հարկային հարկային ակտիվներ *Կտ*	
առաջին տարի 9,1525	հաջորդող 7 տարիներ 7տ x 1,3075 = 9,1525

Գծապատկեր 3 Հետախուզման և գնահատման ծախսերի գծով հետաձգված հարկային ակտիվների ձևավորման և մարման արձանագրումը

Светлана Мурадян, Исторический процесс оценки отложенных налоговых активов в горнодобывающих организациях - В результате разведки и оценки новых шахт в горнодобывающих компаниях формируются отложенные налоговые активы, историческая информация о которых должна раскрываться при публикации финансовой отчетности, что способствует реальной оценке эффективности налоговой политики в секторе. В связи с в статье считается необходимым организации учета налоговой и финансовой различия во времени между отложенными налоговыми активами и включать их в историческую развитию отчетности в горнодобывающих компаний.

Svetlana Muradyan, historical process of assessment deferred taxes assets in the mining organizations - As a result of the exploration and evaluation of new mines, mining companies obtaining deferred tax assets, historical information about which should be disclosed in case of financial statements publishing process, which contributes to a realistic assessment of the efficiency of tax policy in the sector. In connection with the article, it is considered necessary to organize accounting for tax and financial differences in time between deferred tax assets, and include them in the historical development of reporting in mining companies.