

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՇՎԱԴՐՄԱՆ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒՄԸ

ԱՌԵՎՏՐԱՅԻՆ ԸՆԿԵՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐՈՒՄ

ԱՐԹՈՒՐ ԳԱՆՈՑԱՆ

Առևտրային ընկերությունների կողմից հարկային հաշվառման վարումը ոչ միայն օբյեկտիվ պատճառներով (նոր տնտեսական՝ շուկայական հարաբերությունների պայմաններում Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային հաշվառման՝ որպես հաշվապահական հաշվառման նոր ուղղության առաջացում) պայմանավորված անհրաժեշտություն է, այլ նաև ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ սահմանված պարտադիր պահանջ («Հարկերի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 15, կետ ա): Հաշվի առնելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքում (հոդված 46) կատարված փոփոխությունները, համաձայն որի շահութահարկ վճարողները յուրաքանչյուր տարվա արդյունքներով հարկային մարմիններ ներկայացնում են միայն շահութահարկի հաշվարկներ, ապա, մեր դիտարկմամբ, ըստ էության, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 15-րդ հոդվածի ա) կետի պարտադիր պահանջը՝ հարկ վճարողների նկատմամբ հաշվապահական հաշվառում վարելու հետ կապված, վերաբերում է հենց հարկային հաշվառման վարմանը: Ի տարբերություն ֆինանսական հաշվառման, որն իրականացվում է հաշվառման ստանդարտների խիստ, բարդ և պարտադիր պահանջներին համապատասխան, հարկային հաշվառումը չունի վարման նման փաստաթղթային կարգավորում: Հարկային հարաբերությունները և հարկումը կարգավորող օրենսդրական, ենթաօրենսդրական նորմատիվային փաստաթղթերով և այլ իրավական ակտերով չեն սահմանվում հարկային հաշվառման նպատակները, հիմնական սկզբունքները, ինչպես նաև մեթոդները:

Առևտրային ընկերություններին իրավունք է վերապահվում ինքնուրույն կազմակերպելու հարկային հաշվառման համակարգը՝ ելնելով հարկային հաշվառման ընդունված կանոնների և նորմերի հետևողականության սկզբունքից և տնտեսական գործունեության պայմաններից ու առանձնահատկություններից: Հարկային հաշվառումը պետք է վարվի հետևողականորեն՝ մեկ հարկային ժամանակաշրջանից մինչև մյուսը:

Ըստ վերը նշվածի՝ առևտրային ընկերությունները պետք է ինքնուրույն կազմակերպեն և ներդնեն հարկային հաշվառման համակարգ: Խնդրի լուծումը, մեր կարծիքով, անհրաժեշտ է սկսել հարկային հաշվառման քաղաքականության մշակումից և ներդրումից: Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունն ընդգրկում է որոշակի սկզբունքներ, հիմունքներ, եղանակներ, կանոններ, ձևեր և արարողակարգեր, որոնք կիրառվում են կազմակերպության կողմից ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու և ներկայացնելու նպատակով¹:

Հաշվառման քաղաքականության նման սահմանման տրամաբանությամբ հարկային հաշվառման քաղաքականությունը, մեր կարծիքով, կարելի է բնորոշել որպես ՀՀ հարկային օրենսդրությանը համապատասխան որոշակի սկզբունքների, հիմունքների, եղանակների, կանոնների, ձևերի և արարողակարգերի ամբողջություն առևտրային ընկերություններում

¹ Տե՛ս ՀՀՍՄ 8, պարագրաֆ 5, Հայաստանի Հանրապետության պաշտոնական տեղեկագիր, N 12(746), 24 մարտի 2010, էջ 164:

հարկային բազայի որոշման, հարկային պարտավորությունների ձևավորման պահի որոշման, ՀՀ օրենսդրությամբ և նորմատիվային այլ ակտերով սահմանված կարգով ու ժամկետներում հարկային պարտավորությունների գծով գումարների հաշվարկման ու համապատասխան բյուջեներ վճարման, առանձին հարկատեսակների և այլ պարտադիր վճարների գծով հաշվարկների, հաշվետվությունների, տեղեկությունների պատրաստման ու ներկայացման, հարկային պլանավորման գործընթացի կազմակերպման նպատակով: Հարկային հաշվառման քաղաքականությունը պետք է հաստատվի ընկերության ղեկավարության հրամանով: Նման քաղաքականությունը կարող է լինել ինչպես ընկերության սովորական հաշվառման քաղաքականության մի մասը, այնպես էլ ընդունվի որպես առանձին փաստաթուղթ: Գործնականում հարկային հաշվառումը կարելի է վարել երկու եղանակով.

1. հարկային հաշվառումը զուգակցել ֆինանսական հաշվառման հետ,
2. հարկային հաշվառումը վարել որպես հաշվառման ինքնուրույն, անկախ համակարգ:

Առաջին եղանակով հաշվառումը կազմակերպելիս ընկերությունները որպես հիմք են ընդունում ֆինանսական հաշվառման տվյալները, այնուհետև, ելնելով հարկային օրենսդրությամբ սահմանված նորմերի ու դրույթների պահանջներից և հարկային հաշվառման նպատակներից ու խնդիրներից, իրականացնում են համապատասխան ճշգրտումներ: Փորձը ցույց է տալիս, որ այս եղանակով հարկային հաշվառումը ունի իր առավելություններն ու թերությունները: Ամենակարևոր առավելությունն այն է, որ համեմատաբար քիչ աշխատատար է, հետևաբար՝ քիչ ծախսատար, իսկ իբրև հիմնական թերություն կարելի է նշել այն, որ ֆինանսական հաշվառման համակարգում, հատկապես խոշոր ընկերություններում, ընդգրկված են մեծ թվով հաշվային աշխատողներ, որոնցից ոչ բոլորն են բավարար չափով ծանոթ հարկային օրենսդրությանը և ընթացիկ աշխատանքում կարող են թույլ տալ սխալներ, ինչն ընկերության հարկային հաշվառման պատասխանատուների համար կստեղծի դժվարություններ դրանք բացահայտելու, ուղղելու կամ ընդհանրապես չբացահայտելու առումով:

Երկրորդ եղանակի հիմնական թերությունը աշխատատարությունն ու ծախսատարությունն է: Պարզ է, որ հաշվառման նման համակարգի կիրառումը ընկերություններից կպահանջի լրացուցիչ ռեսուրսներ՝ ժամանակ, աշխատուժ, դրամական միջոցներ և այլն:

Ահա թե ինչու առևտրային ընկերություններն ինքնուրույն պետք է ընտրեն հարկային հաշվառման եղանակը, և դրա վարման կանոնները պետք է հաստատվեն ընկերության հարկային քաղաքականությամբ:

Հարկային հաշվառման համակարգը պետք է բավարարի հետևյալ պարտադիր պահանջները.

Հարկային հաշվառման տվյալները պետք է հնարավորություն տան՝

- որոշելու ընկերության եկամուտները և ծախսերը,
- պարզելու հաշվետու ժամանակաշրջանում հարկման ժամանակ հաշվի առնվող ծախսերի բաժինը,
- հաշվելու հետագա հաշվետու ժամանակաշրջաններում ծախսերի մեջ ներառման ենթակա հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսերի (վնասի) մնացորդի գումարը,
- հասկանալու՝ ինչպես են ձևավորվում պահուստաֆոնդերի գումարները,
- որքան է բյուջեի հանդեպ շահութահարկի գծով պարտավորության չափը²:

Հարկային հաշվառման համակարգի ընտրությունից հետո շատ կարևոր է դրան համապատասխան հաշվային պլանի մշակումը և ներդրումը: Հարկային հաշվառման վերը

² Տե՛ս **Իձօժիձ Ա.**, *Իձիձիձիձ օձձ. Ի., , ,Աձձօժիձ Իձիձիձիձ*”, 2008, էջ 2:

նշված առաջին եղանակն ընտրող ընկերություններին առաջարկում ենք օգտվել հաշվապահական (ֆինանսական) հաշվառման գործող հաշվային պլանից և շահութահարկը հաշվարկելիս բացառել այն հաշիվները, որոնցով հաշվառվում են ըստ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի եկամուտներ և ծախսեր չհամարվող տարրերը³։ Ինչ վերաբերում է ֆինանսական հաշվառմամբ չընդունվող, սակայն հարկվող շահույթի ձևավորմանը մասնակցող այլ եկամուտների ու ծախսերի հաշվառմանը, ապա առաջարկում ենք օգտվել գործող հաշվային պլանի արտահաշվեկշռային հաշիվների խմբի հաշիվներից։

Հարկային հաշվառումը որպես անկախ, ինքնուրույն համակարգ ընտրող ընկերություններին առաջարկվում է օգտվել գործող հաշվային պլանի արտահաշվեկշռային խմբի հաշիվներից։ Հաշվառման այս՝ երկրորդ եղանակը նախընտրող ընկերություններին առաջարկվում է նաև մշակել և ներդնել եկամուտների ու ծախսերի յուրաքանչյուր տարրի գրանցման քարտ (ձևաթերթ) և հաշվետու ժամանակաշրջանում գրանցված տվյալներն արտացոլել (ձևակերպել) համապատասխան հաշիվներում։ Կազմված հաշվային պլանը ներդրման նպատակով պետք է հաստատվի ընկերության ղեկավարության հրամանով։

Հարկային հաշվառման քաղաքականության մշակման համար ՀՀ առևտրային ընկերություններին առաջարկում ենք հարկային հաշվառման քաղաքականության հետևյալ օրինակելի կառուցվածքը.

Գլուխ 1. Կազմակերպչական և ընդհանուր մաս

Հոդված 1. Նպատակը

Հոդված 2. Ուժի մեջ մտնելը

Հոդված 3. Ընդհանուր մաս

Հոդված 3: Կարող են մատնանշվել հարկային հաշվառման կազմակերպչական հարցերը։ Մեր կարծիքով, պարտադիր պետք է նշվի ընկերության կողմից ընտրված հարկային հաշվառման համակարգը՝ դրա վարումը գույակցելով ֆինանսական հաշվառման հետ որպես ինքնուրույն, անկախ համակարգ։ Հաշվային պլանը կարող է հանդես գալ իբրև հարկային հաշվառման քաղաքականության առանձին հավելված՝ նշելով շահութահարկի, ավելացված արժեքի հարկի, եկամտահարկի, ակցիզային հարկի (վճարող լինելու դեպքում), գույքահարկի, հողի հարկի հաշվարկների պատրաստման և հարկային հաշիվների դուրսգրման պատասխանատուներին, սահմանելով այդ աշխատանքների կատարման կարգը՝ առանձին ընթացակարգերի մշակման և ներդրման ճանապարհով, հարկային հաշիվները և այլ վճարային փաստաթղթեր ստորագրելու (հաստատելու) իրավունք ունեցող պաշտոնատար անձանց ցուցակը և այլն։ Առևտրային ընկերություններին առաջարկվում է մշակել և ընկերության ղեկավարության հաստատմամբ ներդնել վերը թվարկված բոլոր հարկատեսակների համար հարկային պարտավորությունների հաշվարկման և հաշվարկների կազմման ընթացակարգեր։

Հոդված 4: Հարկային հաշվառման համակարգչային ծրագրային միջոցները (օրինակ՝ Հաշվապահական հաշվառման հայկական ծրագրեր, 1C և այլն)։

Գլուխ 2. Հարկային հաշվառման մեթոդաբանությունը

Հոդված 1. Շահութահարկ

Հոդված 2. Ավելացված արժեքի հարկ

Հոդված 3. Այլ հարկեր և պարտադիր վճարներ։

³ Տե՛ս «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ՝ 8, 11։

Հոդված 1. Շահութահարկ

Ոչ ընթացիկ ակտիվներ

- Հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների սկզբնական և մնացորդային արժեքների որոշման կարգը.

Այս կետի առանձնացումը հիմնավորվում է նրանով, որ հաճախ հարկային մարմինների հետ տարաձայնություններ են առաջանում ակտիվների ձեռքբերման հետ կապված մի շարք ծախսեր ակտիվների սկզբնական արժեքին կամ ժամանակաշրջանի ծախսերին վերագրելու առումով:

- Հիմնական միջոցների տվյալ խմբի համար սահմանված ամորտիզացիոն նվազագույն ժամկետների որոշումը (այդ թվում՝ աղետի գոտու, Գյումրի քաղաքի և մինչև 50 հազար դրամ արժողությամբ հիմնական միջոցների ամորտիզացիոն նվազագույն ժամկետների գծով բացառություններով)՝ համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի 2-րդ կետի:

- Հարկ վճարողի կողմից հիմնական միջոցների մաշվածքի հաշվարկման, իր հայեցողությամբ ընտրված այլ ամորտիզացիոն ժամկետները.

Մաշվածքի հաշվարկման մեթոդը,

Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիոն ժամկետների որոշումը («Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի հոդված 12, կետ 3):

Նյութական ծախսեր և ապրանքներ

- Ապրանքների ձեռքբերման գնի ձևավորման կարգը:

- Օգտագործվող նյութական ծախսերի գնահատման բանաձևը ապրանքների արտադրության (թողարկման), աշխատանքների կատարման, ծառայությունների մատուցման ժամանակ հումքի և նյութերի դուրսգրման դեպքում, իսկ գնվող ապրանքներին՝ դրանց վաճառքի ժամանակ.

Սովորաբար փոխադարձ չփոխարկելի պաշարների, ինչպես նաև հատուկ ծրագրերի համար նախատեսված ու արտադրված ապրանքների կամ ծառայությունների միավորի ինքնարժեքը պետք է որոշվի դրանց կոնկրետ ծախսումների հստակ առանձնացման միջոցով⁴:

Պաշարների ինքնարժեքը, բացի նշված եղանակից, պետք է հաշվարկվի՝ կիրառելով «Առաջին մուտք՝ առաջին ելք» (ՖԻՖՈ) կամ միջին կշռված արժեքի բանաձևերը:

Կազմակերպությունը պետք է կիրառի ինքնարժեքի նույն բանաձևը համանման բնույթ և կիրառություն ունեցող բոլոր պաշարների համար: Տարաբնույթ կամ այլ կիրառություն ունեցող պաշարների դեպքում ինքնարժեքի տարբեր բանաձևերի օգտագործումը կարող է արդարացվել⁵:

Ծախսերի հաշվառումը

- Ծախսերի, անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի հասկացությունների սահմանումը՝ համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի:

- Ծախսերի կազմը.

Թվարկել ընկերության կողմից կատարվող և «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն ծախս ճանաչվող ծախսերի կազմը:

- Ծախսերը հիմնավորող փաստաթղթերին վերաբերող պահանջները:

- Ծախս չհամարվող տարրերը.

⁴ Տե՛ս ՀՀՍՄ 2, պարագրաֆ 23, Հայաստանի Հանրապետության պաշտոնական տեղեկագիր, N 12 (746), 24 մարտի 2010, էջ 152:

⁵ Տե՛ս նույն տեղը:

Քաղաքականության մեջ հարկ է անդրադառնալ նման ծախսերին, քանի որ կան ծախսեր, որոնք շահութահարկի հաշվարկման տեսանկյունից ծախս չեն համարվում («Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 11):

- Հիմնական միջոցների վրա կատարվող ծախսեր.

Այստեղ կարևոր է հատկապես հիմնական միջոցների (այդ թվում՝ վարձակալված) վրա կատարված ընթացիկ ծախսերի և կապիտալ բնույթի ծախսերի ճիշտ տարբերակումը (ՀՀ Կառավարության 11.04.2000 թ. թիվ 161 որոշում):

- Հարկման նպատակով համախառն եկամտից չնվազեցվող ծախսեր.

Քաղաքականության մեջ այս ծախսերին անդրադառնալու անհրաժեշտությունը պայմանավորված է այն հանգամանքով, որ դրանց կազմում ներառվող որոշ ծախսատեսակների համար նախատեսված է ծախսերի նվազեցման թույլատրելի չափ (ՀՀ Կառավարության 17.11.1998 թ. թիվ 753 որոշում), իսկ եթե նման չափ չի սահմանված, ապա համախառն եկամուտը նվազեցվում է փաստացի կատարված ծախսերի գումարի չափով:

- Պահուստաֆոնդերի ձևավորում.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով թույլատրվում է ձևավորել պահուստաֆոնդ անհուսալի դեբիտորական պարտքերի դուրսգրման համար: Անհուսալի դեբիտորական պարտքերի պահուստաֆոնդի ձևավորման հետ կապված՝ անհրաժեշտ է նշել դեբիտորական պարտքերի տեսակը, առաջացման ժամանակաշրջանը, սահմանված նորմերը տոկոսներով՝ դեբիտորական պարտքերի գումարի նկատմամբ (ՀՀ Կառավարության 19.12. 2002 թ. թիվ 2052-Ն որոշում):

Այլ ծախսերի (աշխատակիցների արձակուրդային վճարների, պարգևավճարների, ընկերության նկատմամբ դատական հայցերի և այլն) գծով պահուստաֆոնդերի ձևավորման համար կատարված հատկացումները հաշվարկման պահին, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով, համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսեր չեն համարվում, սակայն փաստացի կատարված վճարումները ստեղծված պահուստաֆոնդերի հաշվին ենթակա են նվազեցման համախառն եկամտից:

- Շահութահարկի հաշվարկման նպատակով համախառն եկամտից նվազեցվող այլ ծախսերի ու նվազեցումների հետ կապված առանձնահատկություններ (գիտահետազոտական, փորձակոնստրուկտորական աշխատանքների, գործարքների անվավերության հետևանքով առաջացած, փաստաթղթերով չհիմնավորված ծախսեր, նախորդ տարիներին ավելին ցույց տրված եկամտի նվազեցում, պատահական, բնական և այլ կորուստներ, բարեգործական և այլ անհատույց հատկացումներ, հարկատուի գործունեության վնասներ, շահաբաժիններ և այլն):

Եկամուտների հաշվառում

- Ծախսերի և եկամուտների հաշվառման մեթոդի կիրառումը հարկվող օբյեկտը որոշելիս:

- Հաշվեգրման եղանակով եկամուտների հաշվառման առանձնահատկությունները:

- Եկամտի, սեփական կապիտալի, ակտիվի և պարտավորության սահմանումը «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն.

ա) եկամուտ համարվող տարրեր,

բ) եկամուտ չհամարվող տարրեր:

Ինքնուրույն հաշվառման համակարգ ընտրած ընկերությունների համար շատ կարևոր է հարկային հաշվառման քաղաքականությունում հետաձգված հարկային ակտիվների, հետաձգված հարկային պարտավորությունների, ժամանակավոր տարբերությունների ճանաչմանը, չափմանը, հաշվառմանը, ակտիվի կամ պարտավորության հարկային բազայի

որոշմանն անդրադառնալը: Ակտիվի կամ պարտավորության հարկային բազան այդ ակտիվին կամ պարտավորությանը հարկային նպատակներով վերագրվող գումարն է⁶:

Հոդված 2. Ավելացված արժեքի հարկ

- ԱԱՀ-ով հարկվող օբյեկտներ:
- Ապրանքների մատակարարման, իրացման գործարքներ:
- Աշխատանքների կատարում:
- Ծառայությունների մատուցում:
- Անհատույց (մասնակի հատուցմամբ) սպառում:
- «Ներմուծում ազատ շրջանառության համար» մաքսային ռեժիմ (ապրանքների ներմուծում):

ԱԱՀ-ով հարկվող օբյեկտների որոշումը շատ կարևոր խնդիր է, քանզի հարկ վճարողների կողմից ապրանքների մատակարարմանը, աշխատանքների կատարմանը, ծառայությունների մատուցմանը վերաբերող ոչ բոլոր գործառնություններն են համարվում ԱԱՀ-ով հարկվող:

- ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքներ:
- ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն:
- Ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման վայր:

Անհրաժեշտ է թվարկել ընկերության գործունեության հնարավոր բոլոր նման գործառնությունները և բնութագրել դրանք ըստ մատուցման վայրի՝ համաձայն «ԱԱՀ մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ, 13-րդ, 14-րդ հոդվածների:

- ԱԱՀ-ից ազատում և զրոյական դրույքաչափի կիրառում:

ԱԱՀ-ով հարկվող և չհարկվող գործառնությունների գծով առանձնացված հաշվառման վարում, դա հատկապես կարևորվում է մատակարարների հարկային հաշիվներում (ներմուծման դեպքում՝ մաքսային հայտարարագրերում, հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կտրոններում, կրճատ հաշիվ-ապրանքագրերում) առանձնացված ԱԱՀ-ի հաշվանցման ենթակա գումարների որոշման տեսանկյունից, պետք է նշել հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարի հաշվարկման մոտեցումը և հաշվարկի բանաձևը ԱԱՀ-ով հարկվող և չհարկվող գործառնությունների գծով առանձնացված հաշվառում չվարելու դեպքում:

- ԱԱՀ-ի հաշվարկման կարգը:
- Մատակարարների հարկային հաշիվներում (ներմուծման դեպքում՝ մաքսային հայտարարագրերում, հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կտրոններում, կրճատ հաշիվ-ապրանքագրերում) առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարների չհաշվանցման դեպքերը:

Հոդված 3. Այլ հարկեր և պարտադիր վճարներ

- Եկամտահարկով հարկվող օբյեկտը, հարկվող եկամուտը:
- Ակցիզային հարկով հարկվող օբյեկտը և հարկման բազան (ակցիզային հարկ վճարող ընկերությունների դեպքում):

- Գույքահարկով հարկվող օբյեկտը և հարկման բազան:
- Հողի հարկով հարկման օբյեկտը:
- Սոցիալական պարտադիր ապահովագրության վճարի օբյեկտը և այլն:

Այսպիսով՝ ՀՀ առևտրային ընկերություններին առաջարկում ենք հարկային հաշվառման վարման նպատակով մշակել և ներդնել հարկային հաշվառման քաղաքականություն, միաժամանակ ներկայացնում քաղաքականության օրինակելի կառուցվածք, որից կարող են օգտվել առևտրային ընկերությունները:

⁶ Տե՛ս ՀՀՍՄ 12, պարագրաֆ 5, Հայաստանի Հանրապետության պաշտոնական տեղեկագիր, N 12(746), 24 մարտի 2010, էջ 185: