

Ֆինանսական և հարկային հաշվառումների տարբերությունները

Ֆինանսական և հարկային հաշվառումները ունեն տարբեր նպատակներ: Ֆինանսական հաշվառման նպատակը հաշվապահական հաշվառման օրենսդրությանը համաձայն կազմակերպությունների կողմից այնպիսի ֆինանսական հաշվետվությունների կազմումն ու ներկայացումն է, որոնք կազմակերպությունների ֆինանսական վիճակի, գործունեության ֆինանսական արդյունքների և ֆինանսական վիճակի փոփոխությունների վերաբերյալ ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին կապահովեն անկողմնակալ տեղեկատվությամբ: Հարկային հաշվառման նպատակը հարկային հարաբերությունները կարգավորող օրենսդրությանը համաձայն հարկերի հաշվարկումն է, դրանց արտացոլումը հարկային հաշվարկներում և բյուջե վճարումը:

Ֆինանսական հաշվառման մեթոդաբանական սկզբունքները կարգավորվում են հիմնականում Հայաստանի Հանրապետության հաշվապահական հաշվառման ստանդարտներով, իսկ հարկային հաշվառմանը՝ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով:

Հաշվառման այս երկու տարատեսակները ունենալով տարբեր նպատակներ, որոշ դեպքերում կարգավորվում են հաշվառման տարբեր կանոններով (մեթոդներով, հիմունքներով), որոնց արդյունքում էլ առաջանում են **ֆինանսական և հարկային հաշվառումների տարբերություններ**:

Օրինակ 1. Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունում սահմանված է, որ ֆինանսական հաշվառման նպատակով տրանսպորտային միջոցների մաշվածությունը հաշվարկվում է նվազող մնացորդի մեթոդով (հաշվի է առնված այդ ակտիվների տնտեսական օգուտների փոխհատուցման մոդելը), իսկ հարկային հաշվառման (շահութահարկի) նպատակով՝ գծային մեթոդը (հաշվի է առնված «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված կանոնները):

Օրինակ 2. Ֆինանսական հաշվառման նպատակով համակարգչային տեխնիկայի օգտակար ծառայությունը գնահատվել է 3 տարի, իսկ հարկային հաշվառման նպատակով՝ ելնելով հարկային պլանավորման անհրաժեշտությունից, 1 տարի:

Նմանատիպ դեպքերում սովորաբար առաջանում է մի իրավիճակ, երբ ակտիվի (պարտավորության) հաշվեկշռային արժեքը տարբերվում է այդ ակտիվին (պարտավորությանը) հարկային նպատակով վերագրվող մեծությունից՝ հարկային բազայից:

Ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը այն գումարն է, որով ակտիվը ճանաչվում է և ներառվում հաշվապահական հաշվեկշռում՝ կուտակված մաշվածությունը (ամորտիզացիան, սպառումը) և արժեզրկումից կուտակված կորուստները (անհավաքագրելիությունը) հանելուց հետո:

Ակտիվի հարկային բազան այն գումարն է, որը հարկային նպատակով նվազեցվելու (հանվելու) է ցանկացած հարկվող տնտեսական օգուտներից, որոնք ստանալու է կազմակերպությունը ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցելիս: Եթե այդ տնտեսական օգուտները հարկվող չեն, ապա դրա հարկային բազան հավասար է հաշվեկշռային արժեքին:

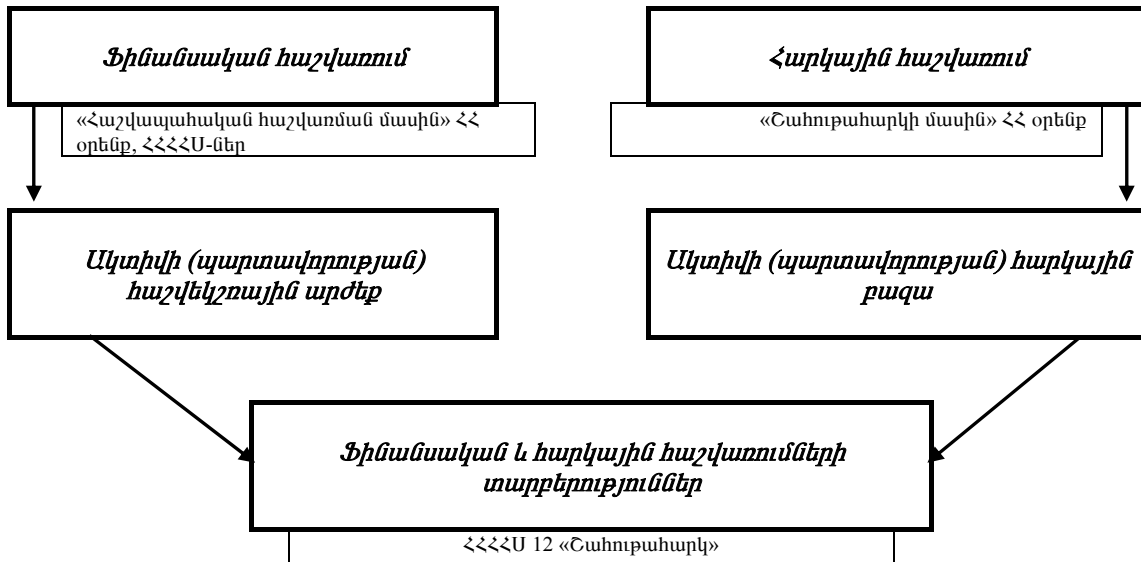
Օրինակ 3. Շինանյութերի ձեռքբերման արժեքը կազմում է 3000,0 հազար դրամ: Հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ կազմակերպությունը՝ համաձայն ՀՀՀՀՄ 2 «Պաշարներ» ստանդարտի, այդ պաշարները չափում և հաշվեկշռում ներկայացնում է ինքնարժեքից և իրացման գուտ արժեքից նվազագույնով, որը կազմում է 2800,0 հազար դրամ: Այս դեպքում շինանյութերի հավեկշռային արժեքը կազմում է 2800,0 հազար դրամ, իսկ հարկային բազան 3000,0 հազար դրամ:

Պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը գրանցվում են դրանց դիմաց ստացված ակտիվների (ծառայությունների) գումարի չափով կամ, որոշ դեպքերում, դրամական միջոցների այն գումարի չափով, որն ակնկալվում է, որ կվճարվի սովորական գործունեության ընթացքում այդ պարտավորությունները մարելու համար:

Պարտավորության հարկային բազան դրա հաշվեկշռային արժեքն է՝ հանած ցանկացած գումար, որը, կապված այդ պարտավորության հետ, հետագա ժամանակաշրջաններում հարկային նպատակով նվազեցվելու (հանվելու) է: Կանխավճարի ձևով ստացված հասույթի դեպքում առաջացող պարտավորության հարկային բազան դրա հաշվեկշռային արժեքն է՝ հանած հասույթի ցանկացած գումար, որը ապագա ժամանակաշրջաններում հարկման ենթակա չի լինելու:

Օրինակ 4. Կազմակերպությունն արտերկրից ապրանքներ ներկրելու դիմաց մատակարարին պարտք է 10,0 հազար ԱՄՆ դոլար, որը գործարքի օրվա դրությամբ ՀՀ կենտրոնական բանկի կողմից սահմանված 1 ԱՄՆ դոլարի հաշվարկային փոխարժեքով վերահաշվարկված կազմում է 5700,0 հազար դրամ, իսկ հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ՝ 5800,0 հազար դրամ: Քանի որ փոխարժեքային տարբերությունները շահութահարկի իմաստով եկամուտ կամ ծախս չեն համարվում, հետևաբար կրեդիտորական պարտքի հաշվեկշռային արժեքը կազմում է 5800,0 հազար դրամ, իսկ հարկային բազան 5700,0 հազար դրամ:

Ֆինանսական և հարկային հաշվառումների տարբերությունները, որոնց հաշվապահական հաշվառման մոտեցումները նկարագրված են ՀՀՀՀՄ 12 «Շահութահարկ» ստանդարտում, հաշվառվում են հաշվառման միասնական համակարգի օգտագործմամբ, այլ ոչ թե զուգահեռ երկու հաշվառումների վարմամբ:



Ֆինանսական և հարկային հաշվառումների տարբերությունները լինում են ժամանակավոր և մշտական:

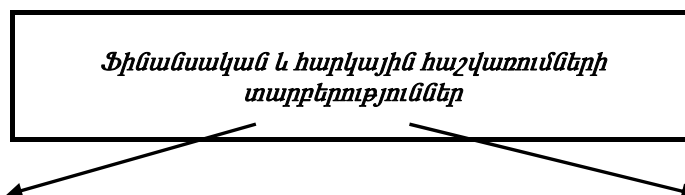
Ժամանակավոր տարբերությունները ակտիվի (պարտավորության) հաշվեկշռային արժեքի և դրա հարկային բազայի միջև եղած տարբերություններն են:

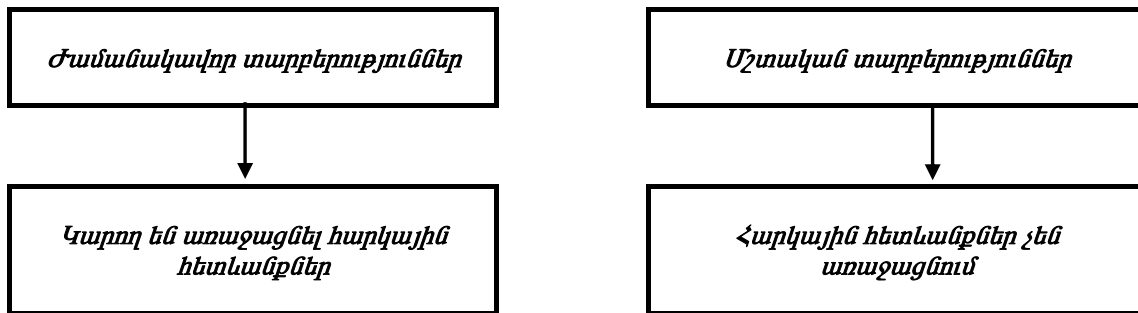
Օրինակ 5. Ֆինանսական հաշվառման նպատակով հիմնական միջոցների մաշվածությունը հաշվարկվում է մաշվածության գումարից, այսինքն՝ հաշվեկշռային արժեքն առանց մնացորդային արժեքի, իսկ հարկման նպատակով՝ մնացորդային արժեքը անտեսվում է: Այս տարբերությունը ժամանակավոր է, քանի որ այն հետագա հաշվետու ժամանակաշրջաններում թողնում է հարկային հետևանք և մարվում է ակտիվի օգտակար ծառայության վերջում:

Մշտական տարբերությունները այն տարբերություններն են, որոնք հետագա հաշվետու ժամանակաշրջաններում հարկային հետևանքներ, հետևաբար և հետաձգված հարկեր չեն առաջացնում:

Օրինակ 6. Կազմակերպությունն իր աշխատակցին 3 օրով գործուղում է Մոսկվա քաղաք: Առհաշիվ անձի հաշվետվության համաձայն՝ օրապահիկ գծով ծախսը կազմել է 90,0 հազար դրամ, իսկ հարկման նպատակով նվազեցվում է 75,0 հազար դրամը (25,0 հազար դրամ x 3 օր):

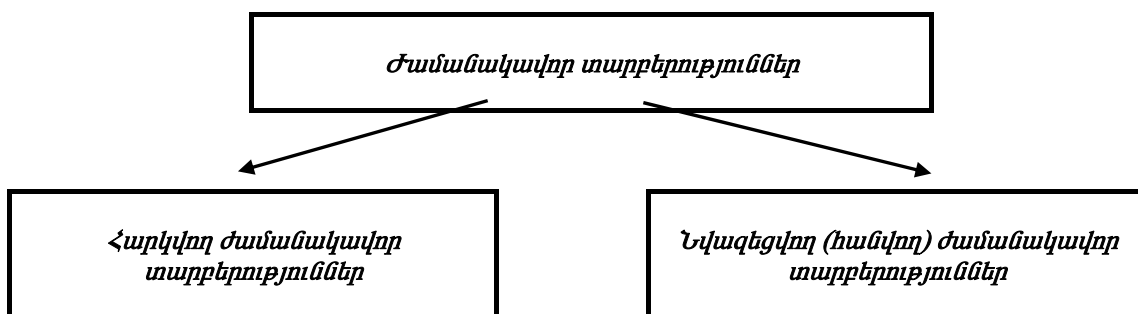
Առաջացած 15,0 հազար դրամ տարբերությունը մշտական է, քանի որ հաջորդ ֆինանսական տարիներում այդ հողվածը հարկային հետևանք չի թողնում:





ժամանակավոր տարրերությունները իրենց հերթին կարող են լինել հարկվող կամ նվազեցվող (հանվող):

Հարկվող ժամանակավոր տարրերությունները ապագա ժամանակաշրջանների (երբ փոխհատուցվում կամ մարվում են այդ ակտիվի (պարտավորության) հաշվեկշռային արժեքները) հարկվող շահույթը (հարկային վնասը) որոշելիս հանգեցնում են հարկվող գումարների առաջացմանը, իսկ **նվազեցվող (հանվող) ժամանակավոր տարրերությունները**՝ նվազեցվող (հանվող) գումարների առաջացմանը:



Օրինակ 7. Կազմակերպությունը 2001 թ. դեկտեմբերին ձեռք է բերում հաստոց 6000,0 հազար դրամ գումարով: Ֆինանսական հաշվառմամբ օգտակար ծառայությունը սահմանվել է 3 տարի, իսկ հարկային հաշվառմամբ՝ 5 տարի: Երկու դեպքում էլ մաշվածության հաշվարկման մեթոդը գծային է, իսկ մնացորդային արժեքը՝ 0:

2002 թ. տարվերջին հաստոցի հաշվեկշռային արժեքը կկազմի 4000,0 հազար դրամ (6000,0 հազար դրամ - 2000,0 հազար դրամ), հարկային բազան 4800,0 հազար դրամ (6000,0 հազար դրամ - 1200,0 հազար դրամ): Այսինքն 2003-2006 թթ. հաստոցի գծով կազմակերպությունը կարող է հաշվարկել ընդամենը 4000,0 հազար դրամ գումարի մաշվածություն, իսկ հարկվող շահույթից կարող է նվազեցնել 4800,0 հազար դրամ գումարով: Առաջանում է նվազեցվող (հանվող) ժամանակավոր տարրերություն 800,0 հազար դրամ գումարով (4000,0 հազար դրամ - 4800,0 հազար դրամ):

Ցուցանիշի անվանումը	Հետաձգված հարկային ակտիվ	Հետաձգված հարկային պարտավորություն
Ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը մեծ է հարկային բազայից		X
Ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը փոքր է հարկային բազայից	X	
Պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը մեծ է հարկային բազայից	X	
Պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը փոքր է հարկային բազայից		X

Հետաձգված հարկային պարտավորությունները ապագա ժամանակաշրջաններում վճարման ենթակա շահութահարկի գումարներն են՝ կապված հարկվող ժամանակավոր տարրերությունների հետ:

Հետաձգված հարկային ակտիվները ապագա ժամանակաշրջաններում փոխհատուցման ենթակա շահութահարկի գումարներն են՝ կապված՝

ա) նվազեցվող (հանվող) ժամանակավոր տարրերությունների հետ,

Հետևաբար՝ հետաձգված հարկեր հաշվարկելիս ներկայումս կկիրառվի շահութահարկի 20 % դրույքաչափը: Օրինակ 7-ի դեպքում հետաձգված հարկային ակտիվը կարող է կազմել 160,0 հազար դրամ (800,0 հազար դրամ X 20 %):

Հետաձգված հարկերը պետք է ճանաչվեն որպես եկամուտ կամ ծախս և ներառվեն տվյալ ժամանակաշրջանի գուտ շահույթի կամ վնասի մեջ, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ հարկերն առաջանում են՝

ա) գործարքից կամ իրադարձությունից, որը նույն կամ մեկ այլ ժամանակաշրջանում անմիջականորեն ճանաչվում է սեփական կապիտալում, կամ՝

բ) իրենից ձեռքբերում ներկայացնող ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից:

Այսպիսով, ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ճանաչված գործարքների և այլ իրադարձությունների հետ կապված հարկային հետևանքները նույնպես ճանաչվում են այդ հաշվետվությունում: Ուղղակիորեն սեփական կապիտալում ճանաչված գործարքների և այլ իրադարձությունների հետ կապված հարկային հետևանքները ևս ճանաչվում են սեփական կապիտալում: Նմանապես, ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների ճանաչումը ազդում է այդ միավորումից առաջացող գուդվիլի կամ բացասական գուդվիլի գումարի վրա:

Օրինակ 8. Կազմակերպությունը, համաձայն իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության, հինգ տարին մեկ անգամ իրականացնում է շենքերի վերազնահատում: Վերազնահատումից առաջացած արժեքի աճը վերագրվում է սեփական կապիտալին: Քանի որ վերազնահատման հետևանքով շենքերի հարկային բազան չի փոխվում, առաջանում է հետաձգված հարկային պարտավորություն, որը նույնպես ճանաչվում է սեփական կապիտալում:

Հաշվապահական հաշվեկշռում հետաձգված հարկային ակտիվները և պարտավորությունները պետք է ներկայացվեն այլ ակտիվներից և պարտավորություններից առանձին և դասակարգվեն որպես ոչ ընթացիկ ակտիվներ և պարտավորություններ:

Հետաձգված հարկային ակտիվները հաշվառվում են **151 «Հետաձգված հարկային ակտիվներ»**, իսկ պարտավորությունները՝ **422 «Հետաձգված հարկային պարտավորություններ»** առաջին կարգի հաշիվներով:

Տրվում են, մասնավորապես, հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

- *հետաձգված հարկային ակտիվների արտացոլում, երբ վերագրվում է ֆինանսական արդյունքներին*

ԴՏ 151 «Հետաձգված հարկային ակտիվներ»

ԿՏ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (փոխհատուցում)»

- *հետաձգված հարկային ակտիվների մարում*

ԴՏ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (փոխհատուցում)»

ԿՏ 151 «Հետաձգված հարկային ակտիվներ»

- *հետաձգված հարկային պարտավորությունների արտացոլում, երբ վերագրվում է ֆինանսական արդյունքներին*

ԴՏ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (փոխհատուցում)»

ԿՏ 422 «Հետաձգված հարկային պարտավորություններ»

- *հետաձգված հարկային պարտավորությունների արտացոլում, երբ վերագրվում է սեփական կապիտալին*

ԴՏ 321 «Ոչ ընթացիկ նյութական և ոչ նյութական ակտիվների վերազնահատումից արժեքի աճ»

ԿՏ 422 «Հետաձգված հարկային պարտավորություններ»

- *հետաձգված հարկային պարտավորությունների մարում*

ԳՏ 422 «Հետաձգված հարկային պարտավորություններ»
ԿՏ 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (փոխհատուցում)»

Կազմակերպությունը պետք է **հաշվանցի հետաձգված հարկային ակտիվը և հետաձգված հարկային պարտավորությունը** միայն և միայն այն դեպքում, եթե՝

ա) ունի իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք հաշվանցելու ընթացիկ հարկային ակտիվները ընթացիկ հարկային պարտավորությունների դիմաց, և՛

բ) հետաձգված հարկային ակտիվը և հետաձգված հարկային պարտավորությունը վերաբերում են շահութահարկին, որը գանձվում է նույն հարկային մարմնի կողմից նույն հարկատուից (հարկվող միավորից) կամ տարբեր հարկատուներից, որոնք մտադիր են կամ մարել ընթացիկ հարկային պարտավորությունները և ակտիվները զուտ հիմունքով, կամ իրացնել ակտիվները և պարտավորությունները միաժամանակ՝ յուրաքանչյուր ապագա ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում ակնկալվում է հետաձգված հարկային պարտավորությունների և ակտիվների զգալի գումարների մարում կամ փոխհատուցում:

Հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների հաշվանցման դեպքում տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

ԳՏ 422 «Հետաձգված հարկային պարտավորություններ»
ԿՏ 151 «Հետաձգված հարկային ակտիվներ»

կամ

ԳՏ 151 «Հետաձգված հարկային ակտիվներ»
ԿՏ 422 «Հետաձգված հարկային պարտավորություններ»

Թաթուլ Մովսիսյան
«Հաշվապահական հաշվառում և աուդիտ»