

**ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՊԵՏԱԿԱՆ ՏՆՏԵՍԱԳԻՏԱԿԱՆ  
ՀԱՄԱԼՍԱՐԱՆ**

**ՍՈՒՐԵՆ ԺՈՐԱՅԻ ԷԼՈՅԱՆ**

**ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԿԱՌԱՎԱՐՄԱՆ ԲԱՐԵԼԱՎՄԱՆ  
ՈՒՂԻՆԵՐԸ ՀՀ-ՈՒՄ**

Ը.00.03 - «Ֆինանսներ, հաշվապահական հաշվառում»  
մասնագիտությամբ տնտեսագիտական թեկնածուի գիտական  
աստիճանի հայցման ատենախոսության

**ՍԵՂՄԱԳԻՐ**

**ԵՐԵՎԱՆ 2014**

Ատենախոսության թեման հաստատվել է Հայաստանի ազգային ազրարային համալսարանում:

Գիտական ղեկավար տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր  
Աշոտ Հակոբի Բայադյան

Պաշտոնական ընդդիմախոսներ՝ տնտեսագիտության դոկտոր, պրոֆեսոր  
Աշոտ Աղասու Թավադյան

տնտեսագիտության թեկնածու  
Հայկ Աշոտի Մարկոսյան

Առաջատար կազմակերպություն՝ Երևանի պետական համալսարան

Ատենախոսության պաշտպանությունը կայանալու է 2014թ. հունիսի 19-ին, ժամը 15:30-ին Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանում գործող ՀՀ ԲՈՂ-ի տնտեսագիտության թիվ 014 մասնագիտական խորհրդում:

Հասցեն՝ 0025, ք. Երևան, Նալբանդյան 128

Ատենախոսությանը կարելի է ծանոթանալ Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարանի գրադարանում:

Սեղմագիրն առաքված է 2014թ. մայիսի 19-ին:

014 մասնագիտական խորհրդի

գիտական քարտուղար, տ.գ.դ.,պրոֆեսոր



Ա.Լ.Ասլանյան

**Ֆետագոտության քենայի արդիականությունը:** Պետության հարկային քաղաքականությանը նպաստող խթանման ակտիվ միջոցներն իրագործվում են մակրոմակարդակով և ուղղակի ազդեցություն են գործում տնտեսվարող սուբյեկտների տնտեսական գործունեության վրա: Սակայն դա չէն հետև չի նշանակում, որ միկրոմակարդակով այդ սուբյեկտներն ի գորու ջն են կառավարելի դարձնել պետության նկատմամբ իրենց հարկային պարտավորությունները: Մակրոմակարդակով պետության հարկային քաղաքականության ազդեցության արդյունքները հնարավոր է որոշակիորեն վերաարժևորել միկրոմակարդակում, տնտեսվարող սուբյեկտների կողմից անուղղակի ներազդեցություն ունենալով տնտեսական գործունեության ընթացքում հարկային բեռի մեծության վրա: Տնտեսվարող սուբյեկտների կողմից վարվող հարկային քաղաքականության պասիվ ներազդեցությունը հարկային բեռի վրա, մեր կարծիքով, հնարավոր է իրականացնել այդ սուբյեկտներում հարկային պարտավորությունների կառավարման մեխանիզմի ներդրմամբ:

Այս առումով բացառություն չեն կազմում նաև ծխախոտի արտադրական կազմակերպությունները, և կատարված ուսումնասիրությունները վկայում են, որ այս ոլորտում առկա են դեռևս չբացահայտված պահուստներ՝ հարկային պարտավորությունների արդյունավետ մեխանիզմի ներդրման ուղղությամբ:

Հարկային պարտավորությունների կատարման ուսումնասիրումը դարձել է օբյեկտիվ ամհրաժեշտություն և պետք է ընդունել այն իրողությունը, որ առանց հարկային գործընթացների համակարգային դիտարկման, որևէ լուրջ ներդրումային հոսքեր ակնկալել Հայաստանի տնտեսության տարբեր ոլորտներում իրատեսական չէ: Մասնավորապես, այսօր շատ է ակնարկվում հանրապետությունում տնտեսության զարգացման անհրաժեշտության մասին, սակայն դրանց համահունչ որոշ չափով անուշադրության են մատնվել հարկային արտոնությունները: Չնայած վերջին տարիներին բազմաթիվ տեսական և գործնական նշանակության ուսումնասիրություններ են նվիրվել հարկային պարտավորություններին, հարկային քաղաքականությանն ու դրանց կատարելագործման հիմնահարցերին, ինչպես նաև՝ վարչարարության բարձրացմանը և հարկային ռիսկերի կառավարմանն ու կանխատեսմանը, սակայն դրանցով պայմանավորված դեռևս սկզբունքային միջոցառումներ չեն ձեռնարկվել գործարար միջավայրի վրա ազդող գործոնների բացահայտման, գնահատման և վերլուծության ուղղությամբ: Ըստ էության նշված խնդիրների լուծման կարևոր միջոց է հանդիսանում հարկային վարչարարությունը, որի կազմակերպումը հարկային քաղաքականության կարևորագույն ուղղություններից է հանդիսանում, քանի որ վերջինիս արդյունավետ իրականացումը, հարկային բեռի հավասարաչափ և արդարացի բաշխումը, ինչպես նաև ընդհանուր տնտեսական քաղաքականության մի շարք նպատակների ձեռքբերումը, զգալիորեն կախված են հարկային վարչարարության մակարդակից: Վերջինիս բարելավումն էլ իր հերթին հանդիսանում է հարկային բարեփոխումների կարևոր ուղղություններից մեկը, քանի որ այն անհրաժեշտ նախապայման է հանդիսանում բոլոր հարկատուների համար իրավահավասարության ապահովման, հարկային եկամուտների հավաքագրման և հարկային պարտավորությունների կառավարման բարելավման համար: Ուստի ելնելով վերոնշյալների կարևորությունից, ատենայնախոսությունը նվիրված է այդ հիմնահարցերի ուսումնասիրությանը, ինչով էլ պայմանավոր-

ված է թեմայի ընտրությունը, արդիականությունը և կատարման անհրաժեշտությունը:

**Յետագոտության նպատակն ու խնդիրները:** Ատենախոսության նպատակն է իրականացվող վերլուծությունների հիման վրա ներկայացնել ՀՀ հարկային պարտավորությունների կառավարման բարելավմանը նպաստող դրանց համահունչ հիմնական ուղիներ, իսկ այդ նպատակին հասնելու համար աշխատանքում դրվել են հետևյալ խնդիրները.

- ուսումնասիրել ՀՀ հարկային պարտավորությունները ձևավորող հիմնախնդիրները և ներկայացնել դրանց կառավարմանը խոչընդոտող բարելավման ուղիներ, այդ թվում նաև՝ ծխախոտի արտադրության զարգացումը խթանելու նպատակով,
- բացահայտել արտադրական գործընթացների խթանմանը նպաստող ներքին վերահսկողության կարևորությունը և դրա ազդեցությունը հարկային վարչարարության վրա,
- ուսումնասիրել և ներկայացնել հետաձգված հարկային ակտիվների և հարկային պարտավորությունների կառավարման ու վերահսկողության բարելավման ուղիները,
- բացահայտել հարկային և ֆինանսական հաշվետվությունների փոխկապակցման հիմնախնդիրները, որպես հարկային պարտավորությունների կառավարմանը նպաստող գործոններ,
- ուսումնասիրել և բացահայտել հարկային բեռի ու հարկային պարտավորությունների վերլուծության մեթոդաբանության մոտեցումները,
- վերլուծել և հիմնավորել հարկային պարտավորությունների կառավարման գործընթացի օպտիմալացման ուղիները:

**Յետագոտության օբյեկտը և առարկան:** Ուսումնասիրության օբյեկտը ՀՀ-ում հարկային համակարգն է և դրա բաղադրիչները, իսկ առարկան հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացմանը համահունչ հարկային պարտավորությունների կառավարմանը նպաստող բարելավման ուղիներն են, մասնավորապես՝ նաև ծխախոտի արտադրական ոլորտում:

**Յետագոտության տեսամեթոդաբանական հիմքը և տեղեկատվության ապահովումը:** Ատենախոսության համար տեսական և մեթոդաբանական հիմքեր են հանդիսացել տնտեսագիտական դասական աշխատություններում տեղ գտած դրույթներն ու հետևությունները: Աշխատանքում օգտագործվել են նաև շուկայական տնտեսության հարաբերությունների կարգավորման ՀՀ օրենքներ, նորմատիվային ու մեթոդաբանական հրահանգներ:

Յետագոտության իրականացման ընթացքում կիրառվել են գիտական արևտրակցիայի տարրեր, վիճակագրության և տնտեսական գործունեության վերլուծության մեթոդներ, ինչպես նաև գծապատկերային եղանակներ:

Յետագոտության համար անհրաժեշտ գիտական տեղեկատվությունը վերցրված է արտասահմանյան մասնագիտական գրականությունից, հայ տնտեսագետների աշխատություններից, իսկ վիճակագրական փաստական տեղեկատվությունը՝ ՀՀ ազգային վիճակագրական ծառայության, ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարությունների պաշտոնական տեղեկագրերից:

**Ատենախոսության հիմնական գիտական արդյունքները և նորույթը:** Յետագոտության ընթացքում ստացվել են գիտական մի շարք արդյունքներ, որոնցից նորույթ են հետևյալները.

- բացահայտվել են հարկային պարտավորությունների կառավարմանը խոչընդոտող վարչարարության դրսևորումները և որոնց համահունչ էլ առաջարկվել է համակարգված մոտեցում, կապված՝ հարկային հաշվառման և պլանավորման, համապատասխան ցուցանիշների համեմատական վերլուծության և դրանց արդյունքների գնահատման, պարտավորությունների ժամկետային կատարման, տույժ ու տուգանքների կիրառման և դրանց նկատմամբ վերահսկողության իրականացման հետ:
- հիմնավորվել է հարկային պարտավորությունների կատարման գծով արտադրական գործընթացների ներքին վերահսկողության անցկացման անհրաժեշտությունը, և առաջարկվել է լրացուցիչ գործառույթների իրականացում, կապված՝ որոշումների ճիշտ կայացման, դրանց հետևողականության ու պատասխանատվության բարձրացման, աուդիտի անցկացման որակի գնահատման ու ինքնավերլուծության հետ:
- բացահայտվել և հիմնավորվել է հետաձգված հարկային ակտիվների ու պարտավորությունների ձևավորման դրսևորումները և դրանց կարգավորման առումով առաջարկվել է հաշվապահական շահույթից հարկման ենթակա շահույթին անցման ճշգրտումների մեխանիզմ, կապված՝ ավելացվող և հետաձգվող ծախսերի կամ եկամուտների հետ:
- մշակվել է արտադրական կազմակերպությունների, մասնավորապես՝ ծխախոտի արտադրության գծով, հարկային բեռի գնահատման գործունային վերլուծության այնպիսի մոտեցում, որը պայմանավորված է հարկերի գանձման գործառույթներով, դրանց ձևավորման տնտեսական միջավայրով, հարկային պարտավորությունների կատարման արդյունավետությամբ և ստվերային տնտեսության վարման ծավալներով:

**Ֆետագոտության արդյունքների տեսական և գործնական նշանակությունը:**

Առենախոսությունում իրականացված ուսումնասիրությունների և վերլուծությունների վերջնական արդյունքներն ունեն ինչպես տեսանթողակալ, այնպես էլ՝ կիրառական նշանակություն, որոնք կարող են օգտագործվել ինչպես ՀՀ կառավարության, Ֆինանսների նախարարության, պետական եկամուտների կոմիտեի և այլ կառույցների կողմից, այնպես էլ ՀՀ-ում հարկային քաղաքականության արդյունավետության բարձրացման, հարկային վարչարարության կարգավորման, արտադրական կազմակերպությունների գործունեության վրա օպտիմալ հարկային բեռի սահմանման ու հարկային բարեփոխումների շարունակականության ապահովման խնդիրների լուծման նպատակով:

**Ֆետագոտության արդյունքների փորձաքննությունը և հրապարակումները:**

Առենախոսությունը քննարկվել է Հայաստանի ազգային ագրարային համալսարանի «Ֆինանսներ և վարկ» ամբիոնում, իսկ գիտական դրույթները հրապարակված են վեց հոդվածների տեսքով՝ տարբեր պարբերականներում և հանրապետական գիտաժողովների զեկույցներում:

**Առենախոսության կառուցվածքը և ծավալը:**

Առենախոսությունը շարադրված է 146 մեքենագրական էջի վրա և բաղկացած է ներածությունից, երեք գլուխներից, եզրակացություններից ու առաջարկություններից, օգտագործված գրականության ցանկից, հավելվածներից: Այն իր մեջ ընդգրկում է 23 աղյուսակ և 16 գծապատկեր: Աշխատանքում ներառված են նաև հավելվածներ:

*Ներածությունում* հիմնավորվել է թեմայի արդիականությունը, ներկայացվել են հետազոտության նպատակը և խնդիրները, ուսումնասիրության առարկան և օբյեկտը, տեսամեթոդական և տեղեկատվական հիմքերը, ձևակերպվել են աշխատանքի գիտական նորույթն ու դրա գիտագործնական նշանակությունը, հետազոտության արդյունքների փորձարկումը և հրապարակումները:

*Ատենախոսության առաջին՝ « ՀՀ տնտեսության կայունացման գործընթացում հարկային պարտավորությունների կառավարման դրսևորումները», գլխում* ներկայացվել են հարկային պարտավորությունները և դրանց դրսևավորումները տնտեսավարման նոր պայմաններում, հարկային պարտավորությունները ՀՀ տնտեսության կայունացման գործընթացում և ծխախոտի արտադրության խթանման ՀՀ հարկային քաղաքականության խնդիրները:

Ընդհանուր առմամբ, յուրաքանչյուր պետություն իր տնտեսական գործառույթների իրականացման համար տիրապետում է պետական տնտեսական լծակների մի ամբողջ համակարգի, որոնց մեջ առանձնակի կարևորություն և իր ուրույն տեղն ունի նաև հարկային պարտավորությունների իրականացման քաղաքականությունը: Ջարգացած շուկայական տնտեսությամբ երկրների պատմությունը վկայում է, որ հարկային քաղաքականությունը մշտապես օգտագործվել է տնտեսության պետական կարգավորման նպատակով: Ժամանակակից տնտեսագիտական գրականության մեջ տրվում է հարկային քաղաքականության հետևյալ ձևակերպումը, որ «Հարկային քաղաքականությունը կարգավորիչ բնույթի իրավական նորմերի և կազմակերպատնտեսական իրավական միջոցառումների ամբողջություն է, որն ընդունվում և իրականացվում է պետական իշխանության մարմինների, կազմակերպությունների և ֆիզիկական անձանց հետ՝ հարկային փոխհարաբերություններում»:<sup>1</sup>

Շուկայական տնտեսության պայմաններում ցանկացած պետություն հարկային քաղաքականությունն օգտագործում է որպես ֆինանսական շուկայի նեգատիվ երևույթների վրա ներգործության որոշակի կարգավորիչ, իսկ դրան համահունչ էլ հարկերն ու ողջ հարկային համակարգը դառնում են տնտեսության կառավարման արդյունավետ գործիք: Հարկային քաղաքականությունը բարձր տնտեսական աճի և մակրոտնտեսական հավասարակշռության, տնտեսության կայունացման ու առաջընթացի ապահովման հիմնական երաշխիքներից է: Ե՛րկտ հարկային քաղաքականության վարումը նպաստում է հարկային պարտավորությունների կառավարման բարելավմանը, մասնավորապես՝ կապված հարկային վերահսկողության ու վարչարարության մեխանիզմի հետ:

Վերջին հաշվով, հարկային քաղաքականությունը կարող է համարվել արդյունավետ, եթե այն հարկային ազատական մոտեցումներով նպաստում է

<sup>1</sup> Налоги, Словарь-справочник., М., ИНФРА, 2000, стр.96

ներդրումային միջավայրի ակտիվացմանն ու զբաղվածության ավելացմանը և հարկային վարչարարության միջոցով ստեղծում և նախապայմաններ բոլոր տնտեսավարող սուբյեկտների համար հավասար մրցակցություն ապահովելու համար: Ըստ որոշ հեղինակների էլ՝ «Հարկերը կարելի է համեմատել դեղսամիջոցի հետ, որի բուժական հատկությունները դրսևորվում են միայն դրա խելացի չափաքանակի դեպքում»:<sup>2</sup>

Այսպես, ուսումնասիրությունները ցույց են տալիս, որ ՀՀ պետությունը հարկային մուտքերի շուրջ 14%-ը կազմում են ստուգումներն արդյունքում հայտնաբերված պարտքերը և տուժերը: Հետևաբար, կազմակերպությունների կողմից իրականացվող հարկային հաշվետվությունների աուդիտը և հիմնավոր հարկային հաշվապահական հաշվառման կազմակերպումն իրենց հերթին էական ներազդեցություն կունենան հարկային բեռի թեթևացման վրա, ի հաշիվ հարկային տույժ ու տուգանքների նվազագույն մակարդակի ծգտման:

Միաժամանակ պարզվում է նաև, որ ըստ ուսումնասիրվող տարիների, երկու ցուցանիշների գծով տեղի է ունեցել աճման միտում: Այսպես, վարչական իրավախախտումների որոշումների քանակը 2012 թ-ին նախորդ տարվա նկատմամբ ավելացել է 6555 հատով կամ 29%-ով, իսկ վարչական իրավախախտումների համար փաստացի գանձված գումարի չափը նույն տարիների համեմատության արդյոքում ավելացել է 113,6 մլն դրամով կամ 26,3%-ով, որը դրական երևույթ չի կարելի համարել: Միաժամանակ, 2012թ-ի 1-ին եռամսյակի համեմատ 2013թ-ի նույն ժամանակաշրջանում տույժ նշանակելու մասին որոշումների քանակը նվազել է 53 հատով (6317-6370), իսկ դրանց համահունչ փաստացի գանձված գումարի չափն ավելացել է 4,7 մլն դրամի չափով:

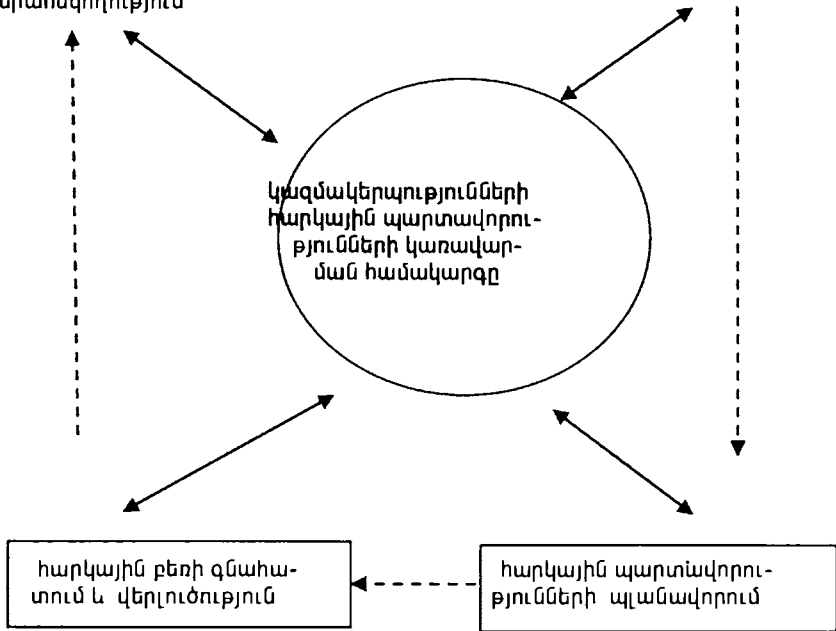
Այսպիսով, արտադրական կազմակերպությունների հարկային պարտավորությունների կառավարման բարելավման նպատակով մեր կողմից առաջարկում ենք կիրարկել համակարգված մոդովի մոտեցում՝ ընդգրկելով հարկային պարտավորությունների ռազմավարական կառավարում, պլանավորում, հարկային բեռի գնահատում, վերլուծություն, և ի վերջո՝ հարկային պարտավորությունների կատարման նկատմամբ արդյունավետ վերահսկողության իրականացում (տես գծապատկեր 1.):

Աշխարհի բոլոր երկրների, այդ թվում նաև Հայաստանի տնտեսության զարգացման համար, խիստ կարևորվում է հարկային պարտավորությունների կատարումը, որի գործունեությունը պայմանավորված է ֆինանսական, բանկային, դրամավարկային բյուջետային համակարգերով և որոնց դիմամիկ ու համալիր փոխկապվածությամբ է հնարավոր սոցիալապես անապահով կենսամակարդակի շարունակական բարելավումը: Այդպիսի համակարգերի առկայությունն անհրաժեշտ է ոչ միայն նշված նպատակներին հասնելու համար, այլ նաև համաշխարհային տնտեսությանն ինտեգրվելու համար: Ուստի դրա համար անհրաժեշտ է այնպիսի հարկային քաղաքականության մշակում և իրականացում, որը կնպաստի հարկային բեռի արդարացի բաշխմանը, երկրի ներդրումային գրավության բարձրացմանը, ինչպես նաև սոցիալական ապահովության գործունե համակարգի ստեղծմանը, և որ ամենակարևորն է արտադրության գերակա ճյուղերի զարգացմանը:

<sup>2</sup> Залон А., Петрухин Ю., Основы экономической теории / М., Рывари, 2000, сг. 344

հարկային պարտավորությունների կատարման արդյունավետ վերահսկողություն

հարկային պարտավորությունների ռազմավարական կառավարում



Գծապատկեր 1. Կազմակերպությունների հարկային պարտավորությունների կառավարման առաջարկվող մեխանիզմը

Հայաստանի հանրապետությունում ծխախոտագործությունը համարվել է գյուղատնտեսական արտադրության առաջատար ճյուղերից մեկը, որի գործունեության հետ կապված տնտեսական բազմակողմանի վերլուծությունը թույլ է տալիս հավաստելու, որ ծխախոտը բարձր շահութաբեր մշակաբույս է: Մասնավորապես, ծխախոտագործությունը ավանդական է համարվում Հայաստանի տնտեսական համակարգում:

Հայաստանում ծխախոտագործության զարգացման պատմական ուղին կարելի է տրոհել երեք հիմնական ժամանակահատվածների. առաջին՝ 17-րդ դարի վերջից մինչև 20-րդ դարի սկիզբը, այսինքն՝ մինչև խորհրդային կարգերի հաստատումը, երկրորդ՝ 1921-1991թթ., այսինքն՝ խորհրդային Հայաստանի գոյության տարիները մինչև անկախ Հայաստանի 2-րդ հանրապետության հռչակումը, և երրորդ ժամանակահատվածը՝ 1991 թվականից մինչև մեր օրերը:

Պայմանավորված «Ծխախոտի արտադրանքի համար հաստատագրված վճարների մասին ՀՀ օրենքով (ընդունված 2000թ. մարտի 24-ին, Ազգային ժողովի կողմից)», սահմանվում է ՀՀ ներմուծվող սիգարների, սիգարելաների, սիգարետների (այսուհետև՝ ծխախոտի արտադրանք) համար ավելացված արժեքի հարկի և մաքսատուրքի, ինչպես նաև Հայաստանի Հանրապետությունում



արտադրվող ծխախոտի արտադրանքի համար ավելացված արժեքի հարկի և ակցիզային հարկի միասնական հաստատագրված վճարները, դրանց հաշվարկման և վճարման կարգը: Օրենքի գործողությունը չի տարածվում Հայաստանի Հանրապետությունում ծխախոտի արտադրանք արտադրող-իրացնողների կողմից ՀՀ տարածքից արտահանվող ծխախոտի արտադրանքի վրա:

Համաշխարհային ֆինանսական ճգնաժամը, որը տեղի ունեցավ 2008 թվականի վերջերին, իր ազդեցությամբ չէր կարող շրջանցել նաև ՀՀ ծխախոտագործությունը՝ կապված բնակչության գնողունակության անկման, ծխախոտի արտահանման ծավալների կրճատման հետ: Ուստի, հարկային եկամուտներում ավելացված արժեքի հարկի, շահութահարկի և ծխախոտի գծով հաստատագրված վճարի մասին ավելի պարզ պատկերացում ունենալու համար աղյուսակ 1-ի և գծապատկեր 2-ի տվյալներից ակնհայտ է, որ բոլոր ցուցանիշների գծով տեղի է ունեցել աճման կիսում:

Միաժամանակ կարևորվում են նաև ավելացված արժեքի հարկ և շահութահարկ, ինչպես նաև ավելացված արժեքի հարկ և ծխախոտի հաստատագրված վճար հարաբերակցությունները, որոնց համար ըստ աղյուսակ 1-ի տվյալների, կազմված է գծապատկեր 3 -ը:

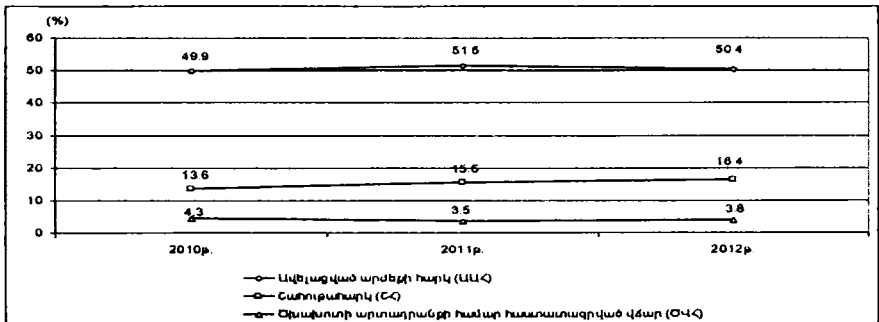
ՀՀ-ում հարկային եկամուտների դինամիկայի (տես աղյուսակ 1.) վերլուծությունը ևս մեկ անգամ փաստում է հարկային մուտքերի կազմում ավելացված արժեքի հարկի գերիշխող դիրքի մասին, որը վերջին տարիներին միջին հաշվով ձգտում է 50%-ի:

Համաշխարհային ֆինանսական ճգնաժամի պարագայում, երբ մեծանում է տնտեսության իրական հատվածի պասիվացման ռիսկային աստիճանը, անհրաժեշտություն է ծագում վերլուծելու արտադրական կազմակերպությունների գործունեության, այդ թվում նաև ծխախոտագործությունը կարգավորող հարկային քաղաքականության տարբեր այլընտրանքների տնտեսական և եկամտային հետևանքները: Այս առումով կարևորվում է հարկային օրենսդրության մասնագետների կողմից իրատեսական առաջարկությունները, իսկ օրենսդրական նախագծման աշխատանքներում փորձառու իրավաբանները պետք է ապահովեն իրավական դաշտի հետ դրա համահունչ լինելը: Հատկապես ՀՀ ծխախոտի արդյունաբերությունում հարկային բարեփոխումների իրականացման հիմնական նպատակը կարելի է ձևակերպել որպես եկամուտների անհրաժեշտ մակարդակի ապահովման համար հարկային դրույքաչափերի հաշվարկման այնպիսի մեխանիզմների սահմանում, որոնք նվազագույնի կհասցնեն նշված ճյուղի համակողմանի զարգացման վրա հարկման խոչընդոտող ազդեցությունը: Ծխախոտի արդյունաբերությունում հարկման լավագույն համակարգի սահմանումը ենթադրում է հարկման տնտեսական արդյունավետության բարձրացման կարևորության գիտակցում, ինչի դրսևորումը նախ և առաջ պետք է հանդիսանա հարկման լայն բազայի նկատմամբ սահմանային ցածր դրույքաչափերի սահմանումն ու դրանով իսկ պայմանավորված նշված ճյուղում խաթարումների նվազագույն մակարդակի ապահովումը:<sup>3</sup>

<sup>3</sup> Ա.Բալյան, Հահույթի և շահութաբերության վերլուծությունը և կանխատեսումը ծխախոտի արդյունաբերությունում, Հայաստան, Ֆինանսներ և Լկոնոմիկա, 4-5, եր., 2002, էջ 118

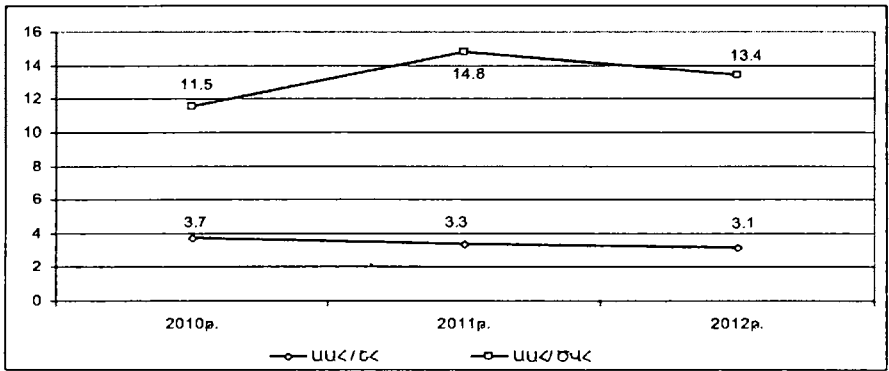
Հարկային եկամուտների որոշ տեսակների դինամիկան ՀՀ-ում  
ըստ 2010-2012թթ-երի (վն. դրամ)<sup>1</sup>

Ցուցանիշների անվանումները	2010թ.		2011թ.		2012թ.	
	Գումարը	տես. կշ. %	Գումարը	տես. կշ. %	Գումարը	տես. կշ. %
Հարկային եկամուտներ, այդ թվում	572 495	100,0	630 107	100,0	723 786	100,0
Ավելացված արժեքի հարկ (ԱԱՀ)	285 681	49,9	324 379	51,5	364 544	50,4
Շահութահարկ (ՇՀ)	77 813	13,6	97 842	15,5	118 653	16,4
Ծխախոտի արտադրանքի համար հաստատագրված վճար (ԾՎՀ)	24 895	4,3	21 959	3,5	27 235	3,8
Այլ հարկատեսակներ	124 344	32,2	185 927	29,5	213 354	29,5
ԱԱՀ / ՇՀ	3,7 անգ	-	3,3 անգ	-	3,1 անգ	-
ԱԱՀ/ ԾՎՀ	11,5 անգ	-	14,8 անգ	-	13,4 անգ	-



Գծապատկեր 2. Հարկային եկամուտների կառուցվածքային դինամիկան ՀՀ-ում ըստ 2010-2012թթ-երի

<sup>1</sup> ՀՀ ԱԿԾ տարեգիրք, 2013թ.



Գծապատկեր 3. Ավելացված արժեքի հարկ և շահութահարկ, ավելացված արժեքի հարկ և ծխախոտի հաստատագրված վճարի հարաբերակցության դինամիկան 33-ում՝ ըստ 2010-2012թթ.

*Ատենախոսության երկրորդ՝ «Հարկային պարտավորությունների վերահսկողության հիմնախնդիրները և դրանց բարելավման ուղիները», գլխում* ներկայացվել են ներքին վերահսկողությունը և դրա ազդեցությունը հարկային վարչարարության վրա, հետաձգված հարկային ակտիվների և հարկային պարտավորությունների գնահատման ու վերահսկողության բարելավման ուղիները, ինչպես նաև՝ հարկային և ֆինանսական հաշվետվությունների փոխկապակցման հիմնախնդիրները, որպես հարկային պարտավորությունների կառավարմանը նպաստող գործոններ:

Ֆինանսատնտեսական գործունեության ներքին աուդիտը, որը կատարվում է հաշվապահական հաշվառման, ֆինանսական հաշվետվությունների, հաշվեկշռի, սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերը լրացնելու (կազմելու) ճշտությունը պարզելու միջոցով, նպատակ ունի վեր հանել ստուգվող օբյեկտի ֆինանսատնտեսական գործունեության վերջնական կամ միջանկյալ արդյունքները՝ կապված սեփական և փոխառու դրամական ու ապրանքային միջոցների օգտագործման նպատակայնության և արդյունավետության հետ:

Որպեսզի համոզվենք, թե ինչպիսի արդյունք է տալիս աուդիտը, ներկայացնենք 2008-2012թթ.- երի և 2013թ.-ի 1-ին կիսամյակի կտրվածքով 33 - ում գործող խոշոր հարկ վճարողների մոնիթորինգի ամփոփ ցուցանիշները (տես ատենախոսություն աղյուսակ 2.1.1.-ը) (իրացումից հասույթ, արտահանման ծավալ, վճարված մաքսային վճարներ, պետական բյուջե վճարված հարկեր, ուղղակի և անուղղակի հարկեր, սոցիալական ապահովության վճար, հարկային մարմնի կողմից կատարված ստուգումներ, աշխատողների միջին ցուցակային թիվ և այլն): Պարզվել է, որ ուսումնասիրվող տարիների ընթացքում ցուցանիշներից մեկը՝ իրացումից հասույթը, ունեցել է աճման միտում, որը 2008 թ.-ի 1.870,5 մլրդ դրամի փոխարեն 2012 թ.-ի վերջին կազմել է 2.937,2 մլրդ դրամ, և արդյունքում ավելացել է 1.066,7 մլրդ դրամով կամ 57,0%-ով: Միաժամանակ աճման միտում է գրանցվել ներմուծման և արտահանման ծավալների գծով, սակայն դրանց միջև եղած բացարձակ շեղումն էլ իր հերթին

բավականաչափ մեծացել է: Այսպես, եթե 2008 թ.-ի դրությամբ այն կազմել է 487,2 (687,4 – 200,2) մլրդ դրամ, ապա 2012 թ.-ին այն կազմել է 600,7 (1.008,8 – 408,1) մլրդ դրամ: Այն բավականաչափ մեծ շեղում է դեպի արտահանման ծավալը, որն արդյունքում 2008 թ.-ի նկատմամբ ավելացել է 23%-ով, իսկ դա մեր կարծիքով, այնքան էլ դրական երևույթ չէ:

Միաժամանակ, հարկային ստուգումների արդյունքում պետական բյուջե վճարվող լրացուցիչ գումարներն ըստ տարիների կազմել են. 2008թ.-ին 9,5 մլրդ դրամ, 2010թ.-ին 5.4 մլրդ. դրամ, 2011թ.-ին 6,9 մլրդ դրամ և 2012թ.-ին 11,9 մլրդ դրամ: Կատարված մոնիթորինգի վերջնական արդյունքում պարզվում է, որ 2008 թ.-ին 611 հատ հարկային ստուգումներից ավելի քիչ գումարներ են մուտքագրվել, քան 2012 թ.-ի 460 հատ ստուգումներից, որոնց դեպքում գրանցվել է 2,4 մլրդ դրամի չափով ավելի շատ մուտքագրումներ: Ըստ աղյուսակի տվյալների, հիմնականում աճման միտումներ են գրանցվել նաև 2013թ-ի 1-ին կիսամյակում 2012թ-ի նույն ժամանակաշրջանի համեմատ:

Ուսումնասիրությունները ցույց են տալիս, որ կազմակերպություններում ներքին աուդիտը դեռևս դանդաղ է ներդրվում, որի պատճառները մեր կարծիքով, հիմնականում կայանում են հետևյալում:

**Առաջին՝** ներքին աուդիտի վերաբերյալ ՀՀ օրենքի բացակայությունը:

**Երկրորդ՝** ներքին աուդիտի ստանդարտների կիրառման բացակայությունը:

**Երրորդ՝** ներքին աուդիտի գործառույթների հստակեցումը նաև ազդարարյունաբերական կազմակերպությունների կառավարման համակարգում:

Ուսումնասիրությունները ցույց են տալիս, որ վերջին տարիներին ՀՀ տարբեր կազմակերպություններում գործող ներքին աուդիտի օղակները, որպես կանոն, իրենց գործունեությունը սահմանափակում են միայն վերահսկողական շրջանակներով: Սակայն ներքին աուդիտը վերահսկողական գործառույթներից բացի, ունի նաև ոչ պակաս կարևորություն ունեցող խորհրդատվական և վերլուծական գործառույթներ:

Ուստի այդ առումով մեր կողմից առաջարկվում է՝ արտադրական գործընթացների կառավարման ոլորտում ներքին աուդիտի գործառույթների շրջանակի ընդլայնում, որը պետք է իր կանոնակարգումն ստանա օրենսդրական դաշտում (տես աղյուսակ 2):

Ելնելով վերոնշյալ առաջարկություններից, միաժամանակ պետք է նշել նաև, որ արտադրական գործընթացների ոլորտում ներքին աուդիտի իրականացման արդյունքների ինքնավերլուծությունը, աուդիտի վարչարարության արդյունավետության գնահատումը և հետաուդիտորական գործընթացում հաշվարդը մարմինների հետ հետադարձ կապի ապահովումը, էապես կբարելավեն ներքին աուդիտի վերահսկողական գործառույթները:

Ներքին աուդիտին համահունչ այսօր խիստ կարևորվում են հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների գնահատումն ու վերահսկողության բարելավման ուղիները: Այսպես, արտադրական կազմակերպություններում ընդգրկված են ակտիվներ և պարտավորություններ, որոնք ձևավորվում են հաշվապահական ստանդարտներով ու հարկային օրենսդրությամբ նախատեսվող եկամուտների կամ ծախսերի ճանաչման պահի ժամանակագրական անհամապատասխանությամբ: Ուստի վերջինիս տեսանկյունից, հարկային տարբերություններ առաջանում են այն դեպքում, երբ եկամուտը կամ ծախսը հաշվապահական շահույթի կազմում ներառվում է մեկ ժամանակաշրջանում, իսկ հարկվող շահույթի կազմում՝ այլ ժամանակաշրջանում:

ՀՀ արտադրական գործընթացների կառավարման ոլորտում ներքին աուդիտի գործառույթների շրջանակի ընդլայնման առաջարկություններ

Կիրառվող գործառույթների շրջանակ	Առաջարկվող լրացուցիչ գործառույթների շրջանակ
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ կառավարման տարբեր օղակների ֆինանսական հոսքերի վերահսկողության իրականացում</li> <li>▪ ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության գնահատում</li> <li>▪ տնտեսավարման ֆինանսական կարգապահության ապահովում</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ որոշումների կայացմանը նպաստում</li> <li>▪ հետևողականության պատասխանատվություն</li> <li>▪ կառավարվող սուբյեկտների գործունեության որակական բարելավման հատկանիշների գնահատում,</li> <li>▪ ֆինանսատնտեսական գործունեության արդյունավետության գնահատում,</li> <li>▪ ներքին աուդիտի որակի գնահատում և ինքնավերլուծություն</li> </ul>

Հաշվապահական հաշվառման տեսանկյունից, ժամանակավոր տարբերություններն ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի և դրա հարկային բազայի միջև եղած տարբերություններն են, որոնք լինում են.

- հետաձգված հարկային պարտավորություններ, երբ ապագայում աստիճանաբար մարվելով հանգեցնում են հարկվող գումարների առաջացման,
- հետաձգված հարկային ակտիվներ, երբ ապագայում աստիճանաբար մարվելով հանգեցնում են հարկվող գումարների նվազեցման:

Հետաձգված հարկային պարտավորությունների առաջացումը տեղի է ունենում երկու դեպքում. առաջին, երբ ըստ հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների, երկարաժամկետ բնույթ կրող գործարքին վերաբերող եկամուտները ճանաչվում են մաս առ մաս ըստ հաշվետու առանձին ժամանակաշրջանների, իսկ համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի, դրանք ամբողջությամբ ճանաչվում են միայն գործարքի լրիվ ավարտման պահին, այսինքն՝ հաշվետու ժամանակա-շրջանին հաջորդող ժամանակաշրջանում: Հետևաբար, ֆինանսական եկամուտներն առաջ են անցնում հարկային եկամուտներից:

Երկրորդ, երբ ըստ հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների, հաշվետու ժամանակաշրջանի գործարքին վերաբերող ծախսերը կապիտալացվում և մաս առ մաս ճանաչվում են հաջորդող ժամանակաշրջաններում, իսկ համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի, դրանք ամբողջությամբ ճանաչվում են իրենց կատարման պահին, այսինքն՝ հաշվետու ժամանակաշրջանում: Հետևաբար, հարկային ծախսերն առաջ են անցնում ֆինանսական ծախսերից:

Հետաձգված հարկային ակտիվների առաջացումը նույնպես տեղի է ունենում երկու դեպքում. առաջին, երբ ըստ հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների, հաշվետու ժամանակաշրջանի գործարքին վերաբերող եկամուտը միայն որոշակի պայմանների բավարարումից հետո է ճանաչվում հա-

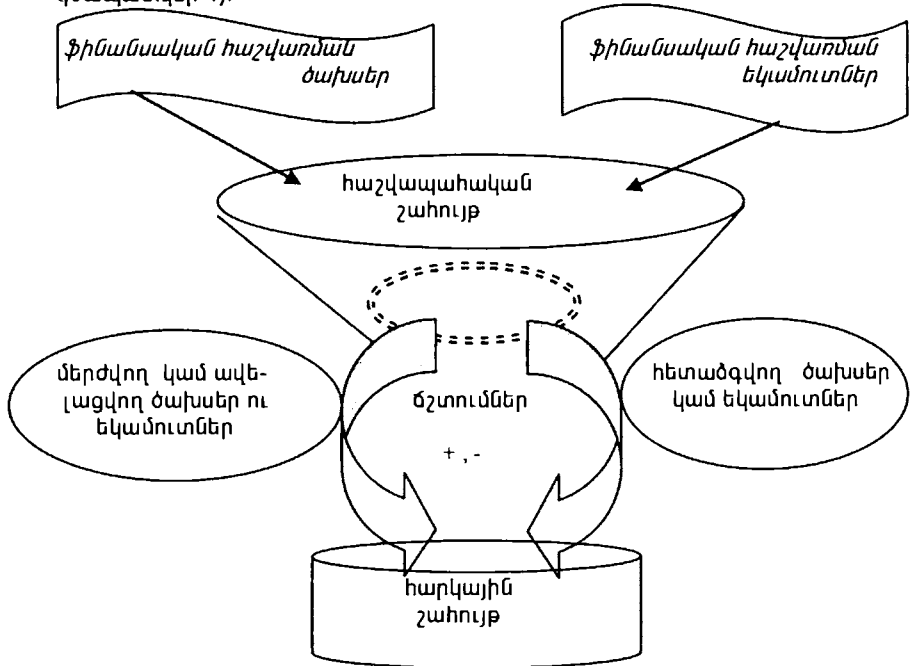
ջորդող ժամանակաշրջաններում, իսկ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով, եկամուտը ճանաչվում է անմիջապես՝ այն ստացման իրավունքը ձեռք բերելիս, այսինքն գործարքի կատարման հաշվետու ժամանակաշրջանում: Հետևաբար, ֆինանսական եկամուտները հետ են ընկնում հարկային եկամուտներից: Երկրորդ, եթե ըստ հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների, հաշվետու ժամանակաշրջանի գործարքին վերաբերող ծախսերն առաջ են անցնում հարկային օրենսդրությամբ սահմանված ծախսերից:

Վերոնշյալների պարզաբանման առումով նշենք, որ հաշվապահական շահույթից հարկային շահույթին անցման ժամանակ ձևավորվում են.

ա) եկամուտներ կամ ծախսեր, որոնք *ընդհանրապես մերժվում են* հարկային հաշվառման կողմից: Այս դեպքում առաջանում են «չթույլատրվող ծախսեր» կամ «չընդունվող եկամուտներ»,

բ) եկամուտներ և ծախսեր, որոնք *ավելացվում են միայն հարկային հաշվառման կողմից*, առաջացնելով «հավելյալ նվազեցումներ» կամ «ավելացվող եկամուտներ»,

գ) եկամուտներ կամ ծախսեր, որոնք հարկային հաշվառման կողմից *մերժվում են միայն հաշվետու ժամանակաշրջանում*, սակայն հետագայում լիարժեքորեն ընդգրկվում են շահութահարկի հաշվարկներում: Այս դեպքում առաջանում են *հետաձգված* հարկային ակտիվներ և պարտավորություններ (տես գծապատկեր 4):



Գծապատկեր 4. Հաշվապահական և հարկային շահույթի առաջացման մեխանիզմը

Հարկ է նշել, որ ֆինանսական հաշվառումը միայն լրացուցիչ հաշվային թղթակցություններ է ձևակերպում ժամանակային տարբերություններով պայմանավորված հետաձգված հարկային ակտիվների ու պարտավորությունների գծով, իսկ հարկային նպատակներով ընդհանրապես չընդունվող կամ ավելացվող եկամուտների ու ծախսերի գծով ֆինանսական հաշվառումը լրացուցիչ հաշվապահական թղթակցություններ չի իրականացնում, պահանջվող ճշգրտումները փոխանցելով հարկային հաշվառման ոլորտ:

Ընդհանուր առմամբ, կազմակերպության ակտիվների ու պասիվների կազմում ընդգրկված հետաձգված հարկերը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում հաշվեկշռի մյուս հոդվածների հետ մեկտեղ ենթարկվում են վերազնահատման: Նման վերազնահատումների անհրաժեշտությունը պայմանավորված է ՀՀՀՀ 12-րդ ստանդարտի ներքոնշյալ երկու պահանջով:

**Ստացիմ**, հետաձգված հարկային ակտիվներն ու պարտավորությունները պետք է չափվեն հարկերի այն դրույքաչափերի օգտագործմամբ, որոնք ակնկալվում են, որ կիրառվան մեջ կլինեն ակտիվի իրացման կամ պարտավորության մարման ժամանակ:<sup>5</sup>

**Երկրորդ**, կազմակերպությունները պետք է նվազեցնեն հետաձգված հարկային ակտիվի հաշվեկշռային արժեքն այն չափով, որքանով որ այլևս հավանական չէ բավարար հարկվող շահույթի ստացումը, որը թույլ կտա հետաձգված հարկային ակտիվից ստացված եկամուտն ամբողջությամբ կամ մասամբ իրացնել (ՀՀՀՀ 12-րդ ստանդարտ, կետ 56):

Հետաձգված հարկային ակտիվներն ու պարտավորությունները չափվում են գործող հարկային դրույքաչափերով: Հետևաբար, երբ տեղի են ունենում հարկային դրույքաչափերի փոփոխություններ, ապա անհրաժեշտություն է ծագում վերանայել հետաձգված հարկերի մեծություններն ըստ նոր դրույքաչափերի:

Կազմակերպության հետաձգված հարկային ակտիվների վերազնահատումը պայմանավորված է ոչ միայն շահութահարկի դրույքաչափերի փոփոխմամբ, այլ նաև ակտիվը մարող հարկվող անհրաժեշտ շահույթի ակնկալման բացակայությամբ: Եթե պարզվում է, որ նախատեսվող տնտեսական եկամուտների ներհոսք չի լինելու, ապա դրա հիման վրա փոփոխառուցվելիք հարկային ակտիվի վերազնահատում է կատարվում:<sup>6</sup> Հետաձգված հարկային ակտիվների ու պարտավորությունների վերազնահատման պատճառներն ու արդյունքները ֆինանսական հաշվետվություններում ենթարկվում են բացահայտման:

Այսպիսով, կարող ենք հանգել այնպիսի հետևության, որ հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների գնահատման համար կարևորվում է ֆինանսական հաշվետվությունների տվյալների հիման վրա մանրակրկիտ վերլուծությունների կատարումը ու դրանցով պայմանավորված եղած բացթողումների բացահայտումը:

Այսպես, համադրելով հարկային և ֆինանսական հաշվառման համակարգերի տարբերակված տեղեկատվական հոսքերն ըստ առանձին եկամուտների

<sup>5</sup> ՀՀՀՀ 12-րդ ստանդարտ, կետ 47

<sup>6</sup> Սարջանյան Ա., Պողոսյան Ս., Հարկային հաշվապահություն և վերահսկողություն, Եր., հեղինակային իրատ., 2009 թ., 216 էջ

ու ծախսերի կտրվածքի, կատացվեն այն բոլոր ճշտումները, որոնք արվել են հաշվապահական շահույթից հարկային շահույթին անցում կատարելիս:

Ստացված արդյունքները տեղադրելով հաշվապահական և հարկային շահույթի փոխկապակցման բանաձևում, կստանանք

*Հաշվապահական շահույթ + (ճշտումներ եկամուտների գծով) -*

*- (ճշտումներ նվազեցումների գծով) = Հարկային շահույթ*

*Ատենախոսության երրորդ՝ «Հարկային բեռի և հարկային պարտավորությունների կարգավորման ուղիները», գլխում* ներկայացված են հարկային բեռի և հարկային պարտավորությունների վերլուծությունների մեթոդաբանական մոտեցումները, հարկային պարտավորությունների պլանավորման նախադրյալները և ներդրման անհրաժեշտությունը, ինչպես նաև՝ հարկային պարտավորությունների կառավարման օպտիմալացման ուղիները: Մասնագիտական գրականության մեջ հաճախ հարկային պարտավորություններին համահունչ օգտագործվում է նաև «հարկային ծանրություն» ցուցանիշը, որպես «հարկեր և տուրքեր/համախառն ներքին արդյունք» հարաբերակցություն: Միաժամանակ կիրառվում է նաև «հարկային բեռ» ցուցանիշը, որը ներկայացնում է հարկային մուտքերի տեսակարար կշիռը համախառն ներքին արդյունքում:<sup>7</sup>

Մասնագիտական գրականությունում հայտնի են նաև հարկային բեռի այլ մեկնաբանություններ: Այսպես, «հարկային բեռ» ասելով զմահատվում է մի իրավիճակ, երբ բարձր հարկերը վտանգի տակ են դնում նյութական բարեկեցությունը, այսինքն՝ վճարման ենթակա հարկերի գումարը:<sup>8</sup> Առաջարկվում է նաև «հարկային բեռին» տակ հասկանալ ֆիզիկական անձի կամ կազմակերպության կողմից վճարված հարկի գումարը:

Վերլուծելով հայրենական տնտեսագետների «հարկային բեռի» վերաբերյալ կարծիքներն ու մոտեցումները, և միաժամանակ կարևորելով այդ հասկացության դերն ու հաշվարկելու անհրաժեշտությունը, նրանց կողմից չի բացահայտվում դրա այն կողմը, որը վերաբերում է կոնկրետ հարկատուի՝ ֆիզիկական կամ իրավաբանական անձի նկատմամբ «հարկային բեռի» ներկայումս ձևավորված մակարդակին: Հետևաբար, չի բացահայտվում նաև այն, թե հանրապետությունում ո՞ր մակարդակը կարող է ընդունվել որպես հարկատուի «հարկային բեռի» ծանրության սահման: Վերջինը հետևանք է այն բանի, որ ըստ էության բացակայում են հարկ վճարողների գծով մշակումները կամ գոնե առաջարկությունները՝ «հարկային բեռը» հաշվարկելու մեթոդի ընտրության շուրջ:<sup>10</sup>

Ի վերջո, միայն նման հաշվարկների արդյունքում է հնարավոր կատարել այնպիսի եզրահանգում, երբ խոսքը վերաբերում է «հարկային բեռի» նկատելի ծանրությանը: Որոշակի հաջորդականությամբ՝ ըստ վճարողների «հարկային

<sup>7</sup> Խաչատրյան Տ., Հարկային բեռը բնութագրող ցուցանիշները և դրանց նշանակությունը հարկային համակարգի զմահատման համար, «Էկոնոմիկա», #4, Եր., 1999 թ., էջ 34-35

<sup>8</sup> Налог и налогообложение, под. ред. А. Брызгалкина, М, Аналитика-Пресс, 1997, стр. 55

<sup>9</sup> Пиншов В., Словарь современных экономических и правовых терминов., М. ФНИИЭФО, 1999, стр. 243

<sup>10</sup> Դարբինյան Գ. «ՀՀ հարկային քաղաքականության արդյունավետ իրականացման ուղիները», ՀՀ ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարություն, «ՀՀ սոցիալ տնտեսական արդի հիմնախնդիրները» գիտական հոդվածների ժողովածու - 8, Եր. 2006, էջ 85-89



բեռնի» հաշվարկումն այն անկյունաքարն է, որի վրա կարող է կառուցվել ինչպես երկրի արդյունավետ հարկային համակարգը, այնպես էլ՝ մշակվել հարկային ինքնուրույն քաղաքականությունը (ոչ թե հարկաբյուջետային), որոնց հնարավորություններն իրենց հերթին պետք է պայմանավորեն երկրում իրագործվող բյուջետային քաղաքականության սահմանները:<sup>11</sup> Դրան նպաստում են նաև կիրառվող հարկատեսակների բարձր դրույքաչափերը: Դեպի ստվեր ծեռնարկատիրության շարժման գլխավոր պատճառը ընդունված է տեսնել գործող հարկատեսակների բարձր դրույքաչափերի մեջ, ինչն էլ փվեջո իր արտահայտությունն է գտնում «հարկային բեռի» բարձր մակարդակի մեջ:<sup>12</sup>

Քանի որ մակրոտնտեսական ցուցանիշների համակարգում իր առաջնային տեղն ու նշանակությունն ունի համախառն ներքին արդյունքը, ուստի յուրաքանչյուր տնտեսության գործընթացը գնահատելու համար կարևորվում է պետական բյուջեի առանձին ցուցանիշների՝ եկամուտների և ծախսերի տարատեսակների ու համախառն ներքին արդյունքի հարաբերակցությունների հաշվարկումը, որոնք ներկայացված են գծապատկեր 5-ում և 6-ում ըստ 2000-2012թթ.-երի:

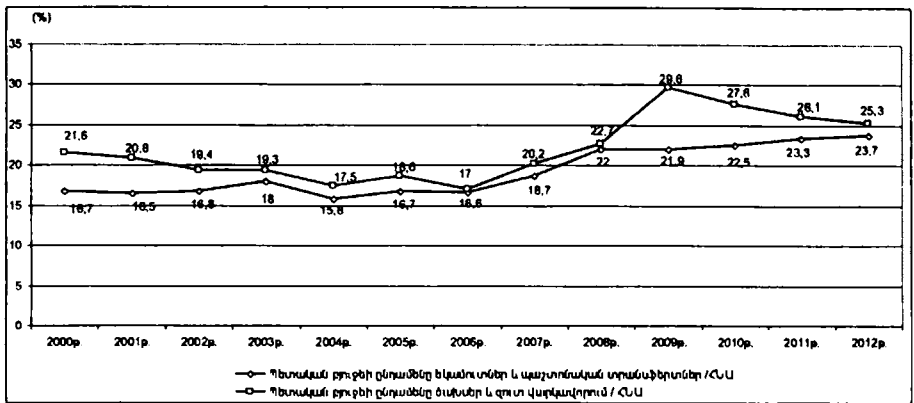
Կատարված հաշվարկներից պարզվում է, որ ուսումնասիրվող տարիների ընթացքում (2000-2012թթ.) ԳՂ պետական բյուջեի ընդամենը եկամուտների և ՅՆԱ-ի հարաբերակցությունն ունեցել է տատանողական բնույթ ու միաժամանակ աճման միտում: Այսպես, եթե 2000 թ.-ին այն կազմել է 14,8%, ապա 2012 թ.-ին եղել է 23,7%, կամ այլ կերպ բացարձակ շեղումը կազմել է 8,9% է, որը դրական երևույթ է: Իսկ ահա հարկային եկամուտների և ՅՆԱ-ի հարաբերակցությունը (հարկային բեռը) 2000թ.-ի 14,8%-ի փոխարեն 2012թ.-ին կազմել է 22,1%, որը հիմնականում արդյունք է ավելացված արժեքի հարկի մեծացման:

Իր հերթին, ՅՆԱ-ի նկատմամբ ընդհանուր և առանձին ծախսատեսակների հարաբերակցություններն ունեցել են հետևյալ պատկերը: Այսպես, ԳՂ պետական բյուջեի ընդամենը ծախսերի և ՅՆԱ-ի հարաբերակցությունը 2000 թ.-ին կազմել է 21,7%, իսկ 2012 թ.-ի վերջին 25,3%: Ավելացումն, ի տարբերություն ընդհանուր եկամուտների, կազմել է 3,6%: Առանձին ծախսատեսակներից օրինակ, ընթացիկ ծախսերի ու ՅՆԱ-ի հարաբերակցությունն ըստ ուսումնասիրվող տարիների, ընկած է 13,1-22,9% միջակայքում, ընդ որում 2012 թ.-ին այն կազմել է 22,0%, 2000թ.-ի 16,3%-ի փոխարեն:

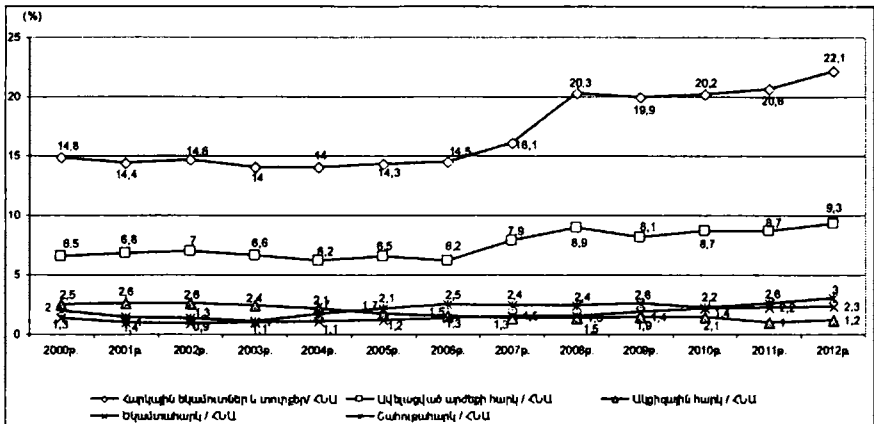
Չարկային բեռի գնահատումը հարկային համակարգի դրակական բնութագրիչներից է, սակայն դեռևս չի գործում դրա հստակ գնահատման մեթոդաբանություն: Գոյություն ունեն ավարգապես որոշ ցուցանիշներ, որոնք անուղակի պատկերացում կարող են տալ հարկային բեռի ծանրության մասին: Քանի որ հարկային բեռը որոշվում է հավաքագրված հարկերի և ազգային եկամտի հարաբերակցությամբ, ապա այստեղ պետք է հաշվի առնել հարկերի գանձմանն ուղղված ծախսերը (հարկային մարմինների պահպանում, հարկային հաշվառում և փաստաթղթավորում, հաշվետվությունների կազմում և փոխանցում և այլն):

<sup>11</sup> Թամազյան Ա., Չարկային օրենսդրության հիմունքներ, «Տիգրան Մեծ», Եր., 2003 թ., Եր., 2003 թ., 148 էջ

<sup>12</sup> Берл В.С., Налог в условиях экономической интеграции, КноРус, 2004, с.45



Գծապատկեր 5. Գր պետական բյուջեի ընդհանուր եկամուտների և ընդհանուր ծախսերի հարաբերակցությունները ՀՆԱ-ի նկատմամբ ըստ 2000-2012թթ-երի



Գծապատկեր 6. Գր հարկային եկամուտների և առանձին հարկատեսակների հարաբերակցությունները ՀՆԱ-ի նկատմամբ՝ ըստ 2000-2012թթ-երի  
 \* Գծապատկերները կազմված են առենախտության՝ աղյուսակ 1.3.1.-ի և աղյուսակ 1.3.2.-ի տվյալների հիման վրա: Հեղինակի կողմից հարկային բեռի թեթևացման ուղի կարող է համարվել նաև հարկերի գանձման գործառույթների արդյունավետ կազմակերպումը:

Հետևաբար, հարկային բեռի գնահատման վերլուծությունն առաջարկում ենք իրականացնել բազմաբնույթ գործոններով, որը կարելի է ներկայացնել հետևյալ կտրվածքով (տես աղյուսակ 3.).

- հարկերի ձևավորման տնտեսական միջավայրի հատվածավորման ճանապարհով,
- հարկային պարտավորությունների կատարման արդյունավետության չափման միջոցով,
- հարկերի զանձման արդյունավետ գործառույթների ճանապարհով,
- ստվերային տնտեսության մասշտաբներից ելնելով:

Աղյուսակ 3.

Հարկային բեռի գնահատման առաջարկվող ցուցանիշներն արտադրական կազմակերպություններում

Գործոնային խմբեր	Նշանակում	Ցուցանիշներ
Հարկերի ձևավորման տնտեսական միջավայրի հատվածավորում (Գ)	Գ <sub>1</sub>	շահութահարկ/իրացում
	Գ <sub>2</sub>	եկամտաբեր (եկամտային հարկի) վճարներ/աշխատավարձ և հավասարեցված վճարներ
	Գ <sub>3</sub>	հարկային վճարներ/սեփական կապիտալ
Հարկային պարտավորությունների կատարման արդյունավետություն(Ա)	Ա <sub>1</sub>	ապառքներ/հարկային պարտավորություններ
	Ա <sub>2</sub>	հարկային տույժ և տուգանքներ/հարկային պարտավորություններ
	Ա <sub>3</sub>	վարչարարության ծախսեր/հարկեր
Հարկերի զանձման արդյունավետ գործառույթներ (Հ)	Հ <sub>1</sub>	հարկային հաշվետվությունների կազման ժամանակահատված/հաշվապահական հաշվառման հաշվետու ժամանակաշրջան
	Հ <sub>2</sub>	էլեկտրոնային փոստով հարկային հաշվետվությունների քանակ/ ավանդական եղանակով ներկայացվող հաշվետվություններ
Ստվերային տնտեսության ենթադրյալ շրջանակ (Ս)	Ս <sub>1</sub>	ստվերային գործարարության վնասներ/հարկեր

Հարկատուի կողմից ամբողջական և նպատակաուղղված միջոցների կիրառումը, որոնք ուղղված են հարկային օպտիմալացման բոլոր մեթոդների լրիվ օգտագործմանը, ներկայացվում է որպես «հարկային պլանավորում»: Հարկային պլանավորումը հարկատուի ֆինանսատնտեսական գործունեության վարձան տարբերակի ընտրությունն է՝ այդ գործընթացով առաջացող հարկային պարտավորությունների առավելագույն կրճատման նպատակով: Պետությունն ընդունում է հարկատուի կողմից այս նպատակով կիրառվող բոլոր օրինական և թույլատրելի միջոցները: Դեռևս 1935 թ. ԱՄՆ գերագույն դատարանի դատավոր Ջ. Սանդեռլենդը գրել է. «Հարկատուի կողմից

հարկունից խուսափելը՝ օրենքով թույլատրելի բոլոր միջոցների կիրառմամբ, ոչ մեկի կողմից չի կարող արգելվել»:<sup>13</sup>

Ֆարկային պլանավորում կատարելիս, որպես կարևոր նախապայմաններ, պետք է հաշվի առնել նաև հետևյալները՝

- հարկային մարմինների կողմից պետական և համայնքային բյուջե հավաքագրված հարկային եկամուտները՝ ըստ դրանց տարատեսակների ու ժամանակաշրջանների,
- հարկ վճարողների մոտ ժամկետային ստուգումների անցկացումը և հարկ վճարողներին բացահայտումը,
- խոշոր հարկ վճարողների մոտ հարկային ստուգումների արդյունքում լրացուցիչ հաշվեգրված գումարների բացահայտումը,
- ապառքների գծով տեղեկատվության գրանցումը:

Կազմակերպությունների կառավարման համակարգում հարկային պլանավորման և վերլուծության հիմնական գործառույթը բյուջետային պարտավորությունների բեռի թեթևացումն է: Հետևաբար, գործնականում հարկային պլանավորմանը և վերլուծությանը անհրաժեշտ է պատշաճ ուշադրություն դարձնել, քանի որ դրանով կազմակերպությունները զգալիորեն կնվազեցնեն բյուջետային պարտավորությունների մարմանն ուղղված դրամական արտահոսքերը:<sup>14</sup>

**Ֆարկային պլանավորման** հիմնական գործառույթներն են

- կազմակերպության առաջիկա գործունեության հետ կապված հարկման օբյեկտների բացահայտումը,
- նախատեսվող վճարվելիք հարկատեսակների կազմի ու կառուցվածքի ներկայացումը,
- բյուջետային պարտավորությունների մարմանն ուղղված դրամական արտահոսքերի գնահատումը,
- երկընտրանքային գործարքների բացահայտումը՝ ըստ նվազագույն հարկման հատկանիշների:

Ելնելով վերոնշյալներից, կարող ենք ասել, որ հարկային պլանավորումը և դրան համահունչ **հարկային վերլուծությունը**, հիմնականում կապված են կազմակերպությունների գործունեության փաստացի հարկման արդյունքների հետ, երբ կատարվում է հարկային մուծումների արդյունավետ քաղաքականության վարման գնահատում, և դրա հիման վրա էլ՝ ըստ տարիների համեմատական վերլուծություններ են իրականացվում, առանձին հարկատեսակների ձևավորման, վերաուղղման և կառուցվածքային տեղաշարժերի առումով:

Ֆարկերի օպտիմալացումը հարկային պարտավորությունների չափերի նվազեցումն է՝ հարկատուի նպատակաուղղված իրավական գործողությունների միջոցով, որոնք ընդգրկում են օրենսդրությամբ նախատեսված բոլոր արտոնությունները, օրինական այլ եղանակներն ու միջոցները: Այլ կերպ ասած, դա տվյալ կազմակերպության գործունեության այնպիսի կազմակերպում է, որի դեպքում հարկային վճարումները հասցվում են նվազագույնի՝ օրինական

<sup>13</sup> Брызгалін А., Методы налоговой оптимизации, “Аналитика-Пресс”, 2000, стр.44

<sup>14</sup> А. Васина, Финансовая диагностика и оценка проектов, Питер, 2004, стр 45 – 47

եղանակով: Վերջիններս չեն ենթադրում բյուջեի օրինական շահերի խախտումներ:<sup>15</sup>

Միկրոմակարդակով, հարկային օպտիմալացումը կարող է լինել ընթացիկ և հեռանկարային, որոնցից հեռանկարային հարկային օպտիմալացումը ենթադրում է այնպիսի միջոցների և եղանակների կիրառում, որոնք փոքրացնում են հարկատուի հարկային բեռը՝ նրա ողջ գործունեության ընթացքում: Ընթացիկ հարկային օպտիմալացումը ենթադրում է մի շարք մեթոդների ամբողջական կիրառում, որոնք թույլ են տալիս նվազեցնել հարկատուի հարկային բեռը յուրաքանչյուր կոնկրետ դեպքում:<sup>16</sup>

Օրինակ, ագրարային ոլորտում ագրոարդյունաբերական համալիրի ծավալումը կարող է հանգեցնել հարկային պարտավորությունների օպտիմալացման, քանի որ տեղական հումքով արտադրություն կազմակերպելիս էապես կրճատվում են ավելացված արժեքի հարկի ծավալները, տեղի է ունենում հարկային բեռնաթափում՝ նույն հումքատեսակի պարագայում ներկրվող հումքի մաքսատուրքի, ինչպես նաև՝ ակցիզային հարկի, գծով:

Այս առումով, հարկային պարտավորությունների ռազմավարական կառավարման պարագայում առաջարկում ենք արտադրական կազմակերպություններում հեռանկարային և ընթացիկ օպտիմալացման մի շարք ուղղություններ, այդ թվում՝

1. հարկային պարտավորությունների կառուցվածքային բարելավում հիմնված օրենսդրությամբ սահմանված հարկային արտոնությունների վրա, խոշոր ներդրումային ծրագրերից հարկային արտոնությունների, լիզինգային գործարքների, բարեգործությանն ուղղված միջոցների տրամադրում, որոնք նվազեցնում են հարկվող եկամուտը և հանգեցնում հարկային տնտեսումների:
2. հարկային բեռի թեթևացում՝ ի շնորհիվ պետական և միջազգային կառույցներից ստացված դրամաշնորհային ծրագրերի իրագործման:
3. հարկային պարտավորությունների կրճատում, հիմնված գործարարության ոլորտի դիվերսիֆիկացման, հումքի ներմուծման և պատրաստի արտադրանքների արտահանման օպտիմալ համամասնությունների սահմանման:
4. ագրարային ոլորտում հարկային բեռի թեթևացում՝ գյուղատնտեսական հումքի մշակման և վերամշակող կազմակերպությունների միասնական համակարգի ստեղծման ճանապարհով:

Հարկային բեռի օպտիմալացման խնդիրները փոխկապակցվում են նաև կազմակերպությունների ընթացիկ իրացվելիության և ֆինանսական կայունության հետ, որոնք պայմանավորված են հարկային պարտավորություններով: Կազմակերպությունների ֆինանսական կայունության գնահատման և վերլուծության հիմնախնդիրները միշտ էլ գտնվել են տեսաբանների ուշադրության կենտրոնում: Այս ոլորտը գործնականորեն հիմնականում զարգացել է երկու ուղղությամբ՝ որպես իրավիճակային և գործոնային վերլուծություն: Եթե առաջինը սահմանված գործակիցներով կողմնորոշում է կազմակերպության ֆինանսական իրավիճակը ժամանակի կոնկրետ պահի՝ ընդգծելով

<sup>15</sup> Берд В.С., Налоги в условиях экономической интеграции, КиоРус, 2004, с. 48

<sup>16</sup> Ачкуркина Е.В., Оптимизация налогообложения, М., ОСБ-89, 2003 г., с. 68-69

սնանկացման ռիսկերը, գործարար ակտիվության ուժեղ և թույլ կողմերը, ապա երկրորդը կատարում է նախատեսված ֆինանսական ցուցանիշներից փաստացի ցուցանիշների շեղումների բացահայտումներ, չափելով և արժևորելով արժանագրված շեղումների վրա քննարկվող գործոններից յուրաքանչյուրի դրական ու բացասական ազդեցության չափը:

Հանրապետությունում ծխախոտ արտադրող առաջատար հանդիսացող «Գրանդ Տոբակ» և «Ինթերնեյշնլ Սասիս Տոբակ» կազմակերպությունների ֆինանսական գործակիցների վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ ընդհանուր առմամբ ֆինանսական դրությունը կայուն է: Սակայն համաշխարհային ֆինանսական ճգնաժամի պայմաններում նկատվում է դեբիտորական պարտքերի շրջանառելիության աճ, կապված գնորդների անվճարունակության նվազման հետ (տես աղյուսակ 4.): Միտում է նկատվում կրեդիտորական պարտքերի շրջանառելիության դանդաղեցման առումով, քանի որ ծխախոտի շուկայի պահանջարկը առավելապես ուղղվում է էժանագին գլանակների վրա, որոնք հիմնականում արտադրվում են ոչ թե ներմուծվող, այլ տեղական հումքի բազայով, և որոնք վերամշակումը (թուփումի չորացում, տեսակավորում, հարդավորում) պահանջում է տևական ժամանակ և պաշարների որոշակի գերկուտակում:

#### Աղյուսակ 4.

«Գրանդ Տոբակ» և «Ինթերնեյշնլ Սասիս Տոբակ» կազմակերպությունների ֆինանսական դրության գործակիցները<sup>17</sup>

Ցուցանիշների անվանումը	2010	2011	2012
Դեբիտորական պարտքերի շրջանառելիություն	0,104	0,100	0,134
Կրեդիտորական պարտքերի շրջանառելիություն	0,923	0,980	0,840
Պաշարների շրջանառելիություն	0,854	1,019	1,041
Ընթացիկ իրացվելիություն	1,041	0,989	1,097
Հրատապ իրացվելիություն	0,389	0,210	0,267

Վերջին տարիներին ՀՀ ծխախոտի արտադրության կազմակերպությունների վերլուծության արդյունքները վկայում են, որ իրացվելիության գործակիցները գտնվում են նորմայից ցածր մակարդակի վրա: Այսպես, ընթացիկ իրացվելիությունը չի ձգտում 2.0 և ավել մակարդակի, իսկ հրատապ իրացվելիության գործակիցը նույնիսկ ցածր է 0.5 մակարդակից (տես գծապատկեր 3.3.1.): Պատճառը հայկական ծխախոտի շուկայում «Գրանդ հոլդինգ» կազմակերպության գերիշխող դիրքն է, որը չունի լուրջ մրցակիցներ և խիստ մտահոգություններ՝ իրացվելիության ռիսկայնության առումով:

<sup>17</sup> Կազմված է առենախոսության աղյուսակ 3.3.1.-ի տվյալներով

Ատենախոսության «եզրակացություն» բաժնում, թեմայի շրջանակներում կատարված ուսումնասիրությունների և գործնական վերլուծությունների արդյունքում արվել են հետևյալ եզրակացություններն ու առաջարկությունները:

1. Հարկային պարտավորությունների կառավարման մեխանիզմը միկրոմակարդակով ներդնելու համար անհրաժեշտ է կիրարկել հարկային բեռի կառուցվածքային վերլուծություն, վերահսկողություն և ի վերջո՝ հարկային պարտավորությունների կատարման բարելավում: Ուստի, այդ առումով առաջարկվում է հարկային պարտավորությունների կառավարման այնպիսի համակարգ, որի կիրառումը մասնավորապես՝ ծխախոտի արտադրական կազմակերպություններում, թույլ կտա:

- իրականացնել հարկային պարտավորությունների ձևավորման և կատարման բարելավում ոչ միայն արտադրության, այլ նաև ագրոպարենային համակարգում հարկային բեռի արդյունավետ բաշխման, մասնավորապես՝ «ծխախոտի արտադրություն-արտադրանքի ստացում-իրացում» շղթայում:
- կատարել հարկային բեռի համեմատական վերլուծություն և դրա հիման արտադրական կազմակերպություններում իրականացնել հարկային պլանավորում:
- իրականացնել արդյունավետ վերահսկողություն հարկային պարտավորությունների ձևավորման և վարման վրա, որը ենթադրում է ոչ միայն հարկային վարչարարության ուժեղացում, այլ նաև՝ վերահսկողական համակարգի ծախսահատույցի բարելավում և ներքին աուդիտի լիարժեք գործունեություն:

2. ՀՀ-ում ներկայումս հիմնախնդիր է հանդիսանում այնպիսի հարկային քաղաքականության իրագործումը, որը մի կողմից կխթանի հայրենական արտադրական գործընթացների ընդլայնումը, իսկ մյուս կողմից, հնարավորինս կպաշտպանի տեղական շուկան էժանագին և անորակ արտադրանքից, այդ թվում նաև՝ ծխախոտի տեսականիից: Ուստի այս առումով, կարևոր ենք համարում հաստատագրված վճարների դրույքաչափերը փոփոխելիս տարբերակված մոտեցում ցուցաբերել ներմուծվող և հայրենական արտադրանքի վրա: Չնայած պետք է նշել այն, որ այս ոլորտում իրականացված հարկային բարեփոխումներն իրենց համարժեք մոտեցումներն են ցուցաբերել ինչպես՝ ներմուծվող, այնպես էլ՝ հանրապետությունում արտադրվող, ծխախոտի արտադրանքի նկատմամբ: Հատկապես անհրաժեշտ է ձգտել հաստատագրված վճարի դրույքաչափի այն օպտիմալ մեծությամբ, որը կխթանի տեղական ծխախոտի արտադրանքի աճին, առավելապես ներմուծվող արտադրանքի և հանրապետությունում արտադրվող արտադրանքի նկատմամբ տարբերակված դրույքաչափերի կիրառման պարագայում:

3. Հարկային վերահսկողությունը համարվում է արդյունավետ, երբ իրականացվում է որակյալ վերահսկողական ծառայություն, հնարավորինս սակավ ֆինանսական, նյութատեխնիկական և աշխատանքային ռեսուրսների ներգրավմամբ: Հետևաբար, հիմնախնդիր է առաջանում ոչ միայն չափելու և զնահատելու հարկային պարտավորությունների ներքին վերահսկողության որակը, այլ նաև առանձին հաշվառելու և արժևորելու ներքին աուդիտի իրականացման ծախսերը: Հարկային պարտավորությունների վերահսկողության գործընթաց

ուղեկցվում է երկու հիմնական ցուցանիշներով՝ վերահսկողության արդյունք և վերահսկողության ինքնարժեք: Բնականաբար, ներքին վերահսկողությունը համարվում է արդյունավետ, եթե վերահսկողության արդյունքը գերազանցում է դրանով պայմանավորված ինքնարժեքին: Միաժամանակ, հարկային վերահսկողության ինքնարժեք և շահույթ հարաբերակցությունը, մեր կարծիքով, կարող է արտադրական կազմակերպություններում հանդես գալ որպես վերահսկողության արդյունավետության գնահատման ամփոփ ցուցանիշ, որով էլ լուծում կստանան մի շարք կարևորագույն խնդիրներ: Նախ, արդյունավետության ամփոփ ցուցանիշով կբացահայտվեն հարկային վերահսկողական համակարգի առանձին օղակներում թույլ տրված բացթողումները և օպերատիվ կարգով ահազանգում կստանան դրանց վերացման ուղղությամբ, այնուհետև, ֆինանսական վերահսկողության արդյունավետության գնահատման առաջարկվող ցուցանիշների օգնությամբ էլ օպտիմալ համամասնություններ կսահմանվեն վերահսկողական համակարգում ներգրավված տարբեր ռեսուրսների չափաբաժինների գծով:

4. Ուսումնասիրություններից պարզվում է, որ արտադրական կազմակերպություններում, այդ թվում նաև՝ ծխախոտի արտադրությունում, ընդգրկված են ակտիվներ և պարտավորություններ, որոնք ձևավորվում են հաշվապահական ստանդարտներով և պայմանավորված են հարկային օրենսդրությամբ նախատեսվող եկամուտների կամ ծախսերի ճանաչման պահի ժամանակագրական անհամապատասխանությամբ: Ուստի այս առումով, արտադրական կազմակերպություններում շահութահարկը հաշվարկելիս բարդություն է առաջանում և վերջնական արդյունքում ֆինանսական հաշվառման համակարգում որոշված շահույթը (հաշվապահական շահույթը) հիմնականում չի համապատասխանում նույն ժամանակաշրջանին վերաբերող հարկային շահույթին: Այսինքն, գործնականում շահութահարկի հաշվարկներում հաշվապահական շահույթը տարբերվում է հարկային շահույթի մեծությունից:

5. Արտադրական կազմակերպություններում հարկային բեռի գործոնային գնահատման համակարգի ներդրման նպատակով, յուրաքանչյուր գործոնային խմբի համար առաջարկում ենք ցուցանիշներ (շահութահարկ և իրացում, եկամտային հարկ և աշխատավարձ, հարկային վճարներ և սեփական կապիտալ, ապառքներ և հարկային պարտավորություններ, հարկային տույժ ու տուգանքներ և հարկային պարտավորություններ, վարչարարության ծախսեր և հարկեր, հարկային հաշվետվությունների կազման ժամանակահատված կ հաշվապահական հաշվառման հաշվետու ժամանակաշրջան, էլեկտրոնային փոստով հարկային հաշվետվությունների քանակ և ավանդական եղանակով ներկայացվող հաշվետվություններ, ստվերային գործարարության վնասներ և հարկեր հարաբերակցությունները ), որոնք կարող են համեմատական վերլուծության համար հիմք ծառայել, ինչպես՝ նախորդ տարիների կտրվածքով, այնպես էլ՝ պլանային գծով: Այս դեպքում էլ հարկային պարտավորությունների կառավարումը լուծում է այնպիսի առանձնահատուկ խնդիր, ինչպիսին է՝ հարկային բեռի ձևավորման գործոնային վերլուծությունը:

6. Կազմակերպությունների կառավարման համակարգում հարկային պլանավորման և վերլուծության հիմնական գործառույթը պետական բյուջեի գծով պարտավորությունների բեռի թեթևացումն է: Հետևաբար, գործնականում հարկային պլանավորմանը և վերլուծությանն անհրաժեշտ է պատշաճ ուշադրություն դարձնել, քանի որ դրանով կազմակերպությունները զգալիորեն կնվա-



զեցնեն բյուջետային պարտավորությունների գծով մարմանը ուղղված դրամական արտահոսքերը:

Մասնավորապես, ծխախոտի արտադրական կազմակերպություններում այդ գործընթացը՝ նպատակաուղղված լինելով նվազագույն հարկային պարտավորությունների ձևավորման և հարկային բեռի թեթևացման ուղիների որոնմանը, իր մեջ ընդգրկում է հիմնականում երկու կարևորագույն գործառույթ՝ հարկային պլանավորում և հարկային վերլուծություն:

7. Մեր կողմից կատարված ուսումնասիրությունները վկայում են, որ արտադրական կազմակերպություններում, հատկապես ծխախոտի արտադրությունում, հարկային պլանավորում չի կատարվում, ինչով էլ պայմանավորված՝ իջնում է հարկային պարտավորությունների կառավարման արդյունավետության աստիճանը, քանի որ կազմակերպությունները հիմնականում շեշտադրում են կատարում հարկային պարտավորությունների ձևավորման ու մարման ուղղությամբ իրականացվող վերահսկողության կազմակերպման վրա, և որպես կանոն, խուսափելով օրենսդրությամբ սահմանված հարկային տույժ ու տուգանքներից: Սակայն դրան զուգահեռ, հարկային պլանավորում իրականացնելիս, մեր կարծիքով հնարավորություն կստեղծվի.

- վերլուծել կազմակերպությունների հարկային պարտավորությունների կազմն ու կառուցվածքը և դրանով պայմանավորված տեղեկատվական տվյալների հիման վրա նախապայմաններ ստեղծել՝ միկրոմակարդակով հարկային բեռի ռազմավարական կառավարման կազմակերպման համար,
- հարկային պարտավորությունների ձևավորման գործընթացում որոնել այլընտրանքային ուղիներ, նպատակ ունենալով՝ հարկային օրենսդրության շրջանակներում ձգտելու առավելագույնի հասցնել հարկման արտոնությունները,
- բարձրացնել կազմակերպությունների կողմից իրենց հարկային պարտավորությունների մարմանն ուղղված դրամական հոսքերի կառավարման արդյունավետության աստիճանը, հիմք ստեղծելով ոչ միայն ճկուն ներքին վերահսկողության գործընթացի կազմակերպման, այլ նաև՝ հարկային պարտավորությունների կատարման բարելավման համար:

8. Հաշվի առնելով ուսումնասիրության և վերլուծության արդյունքները, հարկային պարտավորությունների կառավարման պարագայում, առաջարկում ենք հեռանկարային և ընթացիկ գործընթացների բարելավմանը նպաստող որոշակի ուղղություններ, որոնք են հարկային պարտավորությունների կառուցվածքային բարելավում, հիմնված՝ ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված հարկային արտոնությունների և խոշոր ներդրումային ծրագրերի վրա, հարկային պարտավորությունների կրճատում՝ հիմնված գործարարության ոլորտի դիվերսիֆիկացման, հումքի ներմուծման և պատրաստի արտադրանքի արտահանման օպտիմալ համամասնությունների սահմանման վրա և հարկային բեռի թեթևացում՝ ի շնորհիվ պետական և միջազգային կառույցներից ստացված դրամաշնորհային ծրագրերի իրականացման:

Ատենախոսության հիմնական դրույթները հրապարակվել են հեղինակի հետևյալ աշխատություններում.

1. Էլոյան Ս. «Ծխախոտագործության զարգացումը և ԳԳ հարկային քաղաքականությունը», Ազրոգիտություն, 7-8 (611-612), Երևան-2009, էջ 316-320
2. Էլոյան Ս. «Չետածգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների զնահատման բարելավման ուղիները» , Ֆինանսներ և էկոնոմիկա N27 (157) հուլիս 2013թ., էջ 32-34
3. Էլոյան Ս. «Ներքին աուդիտը և դրա ազդեցությունը հարկային վարչարարության գործունեության վրա», Գիտական հոդվածների ժողովածու - 3(19), Երևան - 2013, Երևանի Անանիա Շիրակացի միջազգային հարաբերությունների համալսարան, էջ 74-80
4. Էլոյան Ս. «Հարկային պարտավորությունների կառավարման բարելավման մոտեցումները», Գիտական հոդվածների ժողովածու – 3 (19), Երևան-2013, Երևանի Անանիա Շիրակացի միջազգային հարաբերությունների համալսարան, էջ 80-86
5. Էլոյան Ս. «Հարկային բեռի և պարտավորությունների տեսակետների մեթոդաբանական մոտեցումներ», Տեղեկատվական տեխնոլոգիաներ և կառավարում, N8, Երևան – 2012, էջ 188-198
6. Էլոյան Ս. «Հարկային պարտավորությունների օպտիմալացման մոտեցումները» Տեղեկատվական տեխնոլոգիաներ և կառավարում, N8, էջ 198-207, Երևան – 2012

## ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫМИ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМИ В РА

Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.03 - "Финансы, бухгалтерский учет."

Защита диссертации состоится 19-го июня 2014 года, в 15:30 часов на заседании специализированного совета 014 ВАК РА по экономике, действующего в Армянском государственном экономическом университете по адресу: 0025, РА, Ереван, ул. М.Налбандяна 128.

### РЕЗЮМЕ

Изучение обстоятельств выполнения налоговых обязательств стало объективной необходимостью и должна приниматься как реальность, которая не может ожидать серьезных инвестиционных потоков в любой области экономики РА без рассмотрения системной налоговой деятельности. В частности, сейчас много говорится о необходимости развития экономики в РА, однако мало места уделяется налоговым обязательствам и их выполнению. Несмотря на то, что в последние годы изучено множество материалов теоретического и практического значения, посвященных налоговым обязательствам, налоговой политике и путях их совершенствования, а также повышению бюрократии и управлению налоговыми рисками и прогнозами, однако в этом направлении пока что не предприняты принципиальные действия, направленные на обнаружение, оценку и анализ деловой среды в этой области. По существу, основным средством решения поставленных задач является налоговая бюрократия, организация которой является одним из важнейших направлений в налоговой политике. Исходя из необходимости решения вышеперечисленных задач, диссертация посвящена изучению этих основных вопросов, чем и обусловлен выбор темы, актуальность и необходимость их выполнения, а для достижения этого в работе поставлены следующие задачи:

- провести исследование и представить проблемы формирования налоговых обязательств, препятствующие улучшению их управления, в том числе с целью стимулирования развития производства табака;
- раскрыть важность внутреннего контроля, способствующего стимулированию производственных процессов, и его влияния на налоговое администрирование;
- провести исследование и представить пути управления отложенными налоговыми активами и налоговыми обязательствами и контроля над ними;

- выявить проблемы взаимосвязи налоговых и финансовых отчетностей, выступающих в качестве факторов, способствующих управлению налоговыми обязательствами;
- исследовать и выявить методологические подходы к анализу налоговой нагрузки и налоговых обязательств;
- проанализировать и обосновать пути оптимизации процесса управления налоговыми обязательствами.

В ходе исследования был получен ряд научных результатов, научная новизна которых заключается в следующем:

- выявлены проявления администрирования, препятствующие управлению налоговыми обязательствами, в соответствии с которыми предложен комплексный подход, связанный с налоговым учетом и планированием, со сравнительным анализом соответствующих показателей и оценкой их результатов, с исполнением обязательств с определенным сроком, применением пени и штрафов и осуществлением контроля за их уплатой;

- обоснована необходимость проведения внутреннего контроля процесса производства по линии выполнения налоговых обязательств и предложено осуществление дополнительных функций, связанных с вынесением правильных решений, повышением последовательности принятых решений и ответственности за их выполнение, оценкой и самоанализом качества проводимого аудита;

- выявлены и обоснованы проявления формирования отложенных налоговых активов и обязательств и с целью их регулирования предложен механизм корректировки при переходе от бухгалтерской прибыли к налогооблагаемой прибыли, связанный с увеличивающимися и отсроченными расходами или доходами;

- разработан факторный подход к оценке налоговой нагрузки производственных предприятий, в частности, предприятий по производству табачных изделий, обусловленный функциями сбора налогов, экономической средой их формирования, эффективностью выполнения налоговых обязательств и объемами ведения теневой экономической деятельности.

Практическое и теоретическое значение исследования заключается в том, что полученные результаты могут быть использованы как в Правительстве РА, министерстве финансов и других государственных структурах, а также для решения задач, связанных с повышением производительности налоговой политики, регулирования налоговой бюрократии, ограничения оптимального налогового бремени и непрерывного обеспечения налоговых реформ.

APPROACHES TO IMPROVING MANAGEMENT OF TAX LIABILITIES  
IN THE REPUBLIC OF ARMENIA

The abstract of the thesis for receiving the degree of Doctor of Economics in the specialty 08.00.03-“Finance, Accounting”.

The defense of the thesis will take place on June 19, 2014 at 15:30 o'clock at 014 Specialized Council of Economics of the SCC RA at Armenian State University of Economics: 128 M.Nalbandyan Street, Yerevan, RA, 0025

ABSTRACT

Study on tax compliance has become an objective necessity and the fact that without systemic approach to tax processes as a system it is not realistic to expect that various industries of the economy of Armenia will experience influx of investments needs to be admitted. Namely, the need to develop the economy is currently highly stressed in Armenia; however, tax compliance hasn't been properly addressed the way the development of the economy requires. Although, many scholars have recently carried out various theoretical and applied research on tax liabilities, tax policy and issues on improving the latter ones, improvement of tax administration management and forecasting tax risks, however, key measures and programs haven't been yet initiated to address the research outcomes/findings in order to identify, assess/estimate, and analyze those factors that affect the business climate. Naturally, a key measure/tool to address the above-stated issues is the tax administration the implementation of which is one of the most important directions of the tax policy.

Therefore, taking into account the importance of the above-stated arguments the dissertation thesis addresses these issues by studying them, thus explaining the choice of the topic, the urgency and the need for carrying out the respective research, and in order to meet the above stated goal the following objectives have been set and to be met:

- To study the issues that cause noncompliance of tax liabilities and present approaches aimed at improving/overcoming management/regulation shortcomings, including promoting the development of the tobacco production;
- To identify the importance of the internal control/audit that supports production processes and its impact on the tax administration;
- To study and present approaches aimed at improving the regulation/management and control of delayed tax assets and tax liabilities;
- To identify the issues on the interplay of tax returns with financial statements as an enabling/supporting factor for regulating tax liabilities;

- To study and identify methodological approaches to be applied in analyzing tax liabilities and tax burden;
- To analyze and justify the processes that need to be optimized in managing/regulating tax liabilities.

Among the results and the findings of the research, scientific novelty are considered the followings:

- Administrative practices that prevent management/regulation of tax liabilities have been identified and based on those findings a systemic approach was proposed that is related tax accounting and planning, comparative analysis of respective indicators and assessment of the identified results, timely tax compliance, paying fines and penalties, and control over these processes;

- The importance/necessity of the internal control/audit of production processes in tax compliance has been justified, and implementation of additional functions have been proposed that are related with making correct decisions, implementation of those decisions and increasing the responsibility, assessing the quality of audit implemented and self-assessment;

- The practices that cause delayed tax assets and liabilities have been identified and justified, and in order to regulates these negative practices an adjusting mechanism for transfer to taxable profit from accounting profit has been proposed that is related with the increasing and delayed revenues and expenditures;

- A specific approach to factor analysis in measuring the tax burden of manufacturing companies, namely in case of tobacco producing firms has been designed that is related with tax collecting functions, the economic climate that explains these processes, efficiency of tax compliance, and the size of the shadow economy.

*The theoretical and applied implications of the research results* are the findings and the final results that were derived as a result of the studies and analyses presented in the dissertation thesis that could be useful for the Government of the Republic of Armenia, the Finance Ministry, the State Revenue Committee, and other state agencies and institutions, and could be used in order to increase the efficiency of the tax policy in the Republic of Armenia, regulate the tax administration, define the optimal tax burden of the manufacturing/commercial companies, and ensure the continuity of tax reforms, as well.

