

ՖՀՄՄՄԿ Մեկնաբանություն 23

Շահութահարկի հաշվառման մոտեցման անորոշություն

Հղումներ

- «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ՀՀՄՄ 1
- «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ՀՀՄՄ 8
- «Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքեր» ՀՀՄՄ 10
- «Շահութահարկեր» ՀՀՄՄ 12

Նախապատմություն

1. «Շահութահարկեր» ՀՀՄՄ 12-ում սահմանված են ընթացիկ և հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների համար պահանջները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի ՀՀՄՄ 12-ի պահանջները՝ հիմնվելով կիրառելի հարկային օրենսդրության վրա:
2. Կարող է պարզ չլինել, թե ինչպես է հարկային օրենսդրությունը կիրառվում կոնկրետ գործառնության կամ իրավիճակի դեպքում: Հարկային օրենսդրության կոնկրետ դրույթի մեկնաբանությունը կարող է հայտնի չլինել, քանի դեռ համապատասխան հարկային մարմինը կամ դատարանը ապագայում որոշում չի կայացրել: Հետևաբար, հարկային մարմնի կողմից կոնկրետ հարկային հաշվառման մոտեցման շուրջ վեճերը կամ ստուգումները կարող են ազդել կազմակերպության ընթացիկ կամ հետաձգված հարկային ակտիվի կամ պարտավորության հաշվապահական հաշվառման վրա:
3. Սույն Մեկնաբանությունում՝
 - ա) «հարկային հաշվառման մոտեցում». կազմակերպության կողմից շահութահարկի հաշվարկը պատրաստելիս օգտագործվող կամ օգտագործման ենթակա հաշվառման մոտեցումը,
 - բ) «հարկային մարմին». այն մարմին(ներ)ը, որոնք որոշում են՝ արդյոք հարկային օրենսդրությամբ հարկային հաշվառման մոտեցումն ընդունելի է: Նման մարմին կարող է լինել նաև դատարանը,
 - գ) «անորոշ հարկային հաշվառման մոտեցում». հարկային հաշվառման մոտեցում, որի կիրառման վերաբերյալ կան անորոշություններ՝ արդյոք համապատասխան հարկային մարմինը կընդունի այդ մոտեցման

համապատասխանությունը հարկային օրենսդրությանը: Օրինակ՝ հարկային իրավակարգում շահութահարկի հաշվարկի չներկայացնելու կամ հարկվող շահույթում կոնկրետ եկամուտ չներառելու՝ կազմակերպության կողմից կայացրած որոշումը համարվում է անորոշ հարկային հաշվառման մոտեցում, եթե հարկային օրենսդրությամբ դրա ընդունելի լինելը անորոշ է:

Գործողության ոլորտը

4. Սույն Մեկնաբանությունը պարզաբանում է, թե ինչպես կիրառել ՀՀՄՍ 12-ում սահմանված ճանաչման և չափման պահանջները, երբ շահութահարկի հաշվառման մոտեցման շուրջ անորոշություններ կան: Նման դեպքում կազմակերպությունը պետք է ճանաչի և չափի իր ընթացիկ կամ հետաձգված հարկային ակտիվը կամ պարտավորությունը՝ կիրառելով ՀՀՄՍ 12-ում սահմանված պահանջները՝ հիմնվելով հարկվող շահույթի (հարկային վնաս), հարկային բազաների, չօգտագործված հարկային վնասների, չօգտագործված հարկային զեղչերի և հարկի դրույքաչափերի վրա, որոնք որոշվում են՝ կիրառելով սույն Մեկնաբանությունը:

Խնդիրներ

5. Երբ շահութահարկի հաշվառման մոտեցման շուրջ կան անորոշություններ, սույն Մեկնաբանությունը քննարկում է՝
- ա) արդյոք կազմակերպությունը անորոշ հարկային հաշվառման մոտեցումը դիտարկում է առանձին,
 - բ) այն ենթադրությունները, որոնք կազմակերպությունը կատարում է հարկային մարմինների կողմից հարկային հաշվառման մոտեցման ստուգման վերաբերյալ,
 - գ) ինչպես է կազմակերպությունը որոշում հարկվող շահույթը (հարկային վնաս), հարկային բազաները, չօգտագործված հարկային վնասները, չօգտագործված հարկային զեղչերը և հարկի դրույքաչափերը, և
 - դ) ինչպես է կազմակերպությունը դիտարկում փաստերի և հանգամանքների փոփոխությունները:

Փոխհամաձայնություն

Արդյոք կազմակերպությունը անորոշ հարկային հաշվառման մոտեցումը դիտարկում է առանձին

6. Կազմակերպությունը պետք է որոշի, յուրաքանչյուր անորոշ հարկային հաշվառման մոտեցում դիտարկել առանձին, թե մեկ կամ ավելի այլ անորոշ հարկային հաշվառման մոտեցումների հետ միասին՝ կախված, թե որ դեպքում ավելի ճիշտ է կանխատեսում անորոշության լուծումը: Անորոշությունը լուծելու ավելի ճիշտ կանխատեսումը որոշելիս կազմակերպությունը կարող է դիտարկել, օրինակ՝ ա) ինչպես է այն պատրաստում իր շահութահարկի հաշվարկը և հիմնավորում հարկային հաշվառման մոտեցումը, կամ բ), ըստ կազմակերպության՝ հարկային մարմինը ինչպես կկատարի իր ստուգումը և ինչպես կլուծի այն խնդիրները, որոնք կարող են առաջանալ այդ ստուգման արդյունքում:
7. Եթե, պարագրաֆ 6-ը կիրառելիս, կազմակերպությունը դիտարկում է մեկից ավելի անորոշ հարկային հաշվառման մոտեցումներ միասին, կազմակերպությունը սույն Մեկնաբանությունում օգտագործված «անորոշ հարկային հաշվառման մոտեցում» տերմինին կատարված հղումները պետք է մեկնաբանի որպես միասին դիտարկվող անորոշ հարկային հաշվառման մոտեցումների խմբին կատարվող հղումներ:

Հարկային մարմինների կողմից կատարվող ստուգում

8. Գնահատելիս, թե արդյոք և ինչպես է անորոշ հարկային հաշվառման մոտեցումը ազդում հարկվող շահույթի (հարկային վնաս), հարկային բազաների, չօգտագործված հարկային վնասների, չօգտագործված հարկային զեղչերի և հարկի դրույքաչափերի որոշման վրա, կազմակերպությունը պետք է ենթադրի, որ հարկային մարմինը կստուգի այն գումարները, որոնք ստուգելու իրավունք ունի և այդ ստուգումները կատարելիս կունենա ողջ համապատասխան տեղեկատվությանը վերաբերող ամբողջական գիտելիք:

Հարկվող շահույթի (հարկային վնաս), հարկային բազաների, չօգտագործված հարկային վնասների, չօգտագործված հարկային զեղչերի և հարկի դրույքաչափերի որոշումը

9. Կազմակերպությունը պետք է դիտարկի, թե արդյոք հավանական է, որ հարկային մարմինը կընդունի անորոշ հարկային հաշվառման մոտեցումը:
10. Եթե կազմակերպությունը եզրահանգում է, որ հավանական է՝ հարկային մարմինը կընդունի անորոշ հարկային հաշվառման մոտեցումը, կազմակերպությունը հարկվող շահույթը (հարկային վնաս), հարկային բազաները, չօգտագործված հարկային վնասները, չօգտագործված հարկային զեղչերը կամ հարկի դրույքաչափերը պետք է որոշի իր շահութահարկի հաշվարկում օգտագործված կամ ապագայում օգտագործվող հարկային հաշվառման մոտեցմանը համապատասխան:

11. Եթե կազմակերպությունը եզրահանգի, որ հավանական չէ՝ հարկային մարմինը կընդունի անորոշ հարկային հաշվառման մոտեցումը, կազմակերպությունը անորոշության ազդեցությունը պետք է արտացոլի համապատասխան հարկվող շահույթ (հարկային վնաս), հարկային բազաներ, չօգտագործված հարկային վնասներ, չօգտագործված հարկային զեղչեր կամ հարկի դրույքաչափեր որոշելիս: Կազմակերպությունը յուրաքանչյուր անորոշ հարկային հաշվառման մոտեցման անորոշության ազդեցությունը պետք է արտացոլի՝ օգտագործելով հետևյալ եղանակներից որևէ մեկը՝ կախված, թե որ եղանակն է կազմակերպությունը համարում ավելի լավ՝ անորոշության լուծումը կանխատեսելու նպատակով՝
- ա) «ամենահավանական գումար». հնարավոր արդյունքների շարքի միակ ամենահավանական գումարը: Ամենահավանական գումարը կարող է ավելի լավ կանխատեսել անորոշության լուծումը, եթե հնարավոր արդյունքները երկուսն են (բինարի) կամ կենտրոնացված են մեկ արժեքի շուրջ,
 - բ) «ակնկալվող արժեք». հնարավոր արդյունքների շարքում հավանականությամբ չափվող գումարների հանրագումարը: Ակնկալվող արժեքը կարող է ավելի լավ կանխատեսել անորոշության լուծումը, եթե կա հնարավոր այնպիսի արդյունքների շարք, որոնք ո՛չ երկուսն են (բինարի), ո՛չ կենտրոնացված են մեկ արժեքի շուրջ:
12. Եթե անորոշ հարկային հաշվառման մոտեցումն ազդում է ընթացիկ հարկի և հետաձգված հարկի վրա (օրինակ՝ եթե այն ազդում է և՛ հարկվող շահույթի վրա, որն օգտագործվում է ընթացիկ հարկ որոշելու նպատակով, և՛ հարկային բազաների վրա, որոնք օգտագործվում են հետաձգված հարկ որոշելու նպատակով), կազմակերպությունը պետք է համապատասխան դատողություններ և գնահատումներ կատարի և՛ ընթացիկ հարկի, և՛ հետաձգված հարկի համար:

Փաստերի և հանգամանքների փոփոխություններ

13. Կազմակերպությունը պետք է վերանայի սույն Մեկնաբանությամբ պահանջվող դատողություն կամ գնահատում, եթե այն փաստերը և հանգամանքները, որոնց վրա հիմնված են եղել դատողությունն ու գնահատումը, փոխվել են կամ եթե ի հայտ է եկել նոր տեղեկատվություն, որն ազդում է տվյալ դատողության կամ գնահատման վրա: Օրինակ՝ փաստերի և հանգամանքների փոփոխությունները հնարավոր է, որ փոխեն կազմակերպության որոշումները՝ կապված հարկային հաշվառման մոտեցման ընդունելի լինելու կամ կազմակերպության կողմից անորոշության ազդեցությունը գնահատելու հետ կամ երկուսը միասին: Ա1-Ա3

պարագրաֆներում ներկայացված է փաստերի և հանգամանքների փոփոխությունների ուղեցույց:

14. Կազմակերպությունը պետք է փաստերի և հանգամանքների փոփոխությունների կամ նոր տեղեկատվության ազդեցությունը արտացոլի որպես հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում կատարված փոփոխություն՝ կիրառելով *«Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ»* ՀՀՄՄ 8-ը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի *«Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքեր»* ՀՀՄՄ 10-ը՝ որոշելու՝ արդյոք հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող փոփոխությունը ճշգրտվող, թե չճշգրտվող դեպք է:

Հավելված Ա

Կիրառման ուղեցույց

Սույն հավելվածը հանդիսանում է ՖՀՄՄՄԿ 23-ի անբաժանելի մասը և ունի այն նույն իրավասությունը, ինչ ՖՀՄՄՄԿ 23-ի մյուս մասերը:

Փաստերի և հանգամանքների փոփոխություններ (պարագրաֆ 13)

- Ա1. Սույն Մեկնաբանության պարագրաֆ 13-ը կիրառելիս կազմակերպությունը պետք է գնահատի փաստերի և հանգամանքների փոփոխությունների կամ նոր տեղեկատվության համապատասխանությունը և ազդեցությունը կիրառելի հարկային օրենսդրության համատեքստում: Օրինակ՝ կոնկրետ դեպքը հնարավոր է հանգեցնի մեկ հարկային հաշվառման մոտեցման, բայց ոչ մեկ այլ համար կատարված դատողության կամ գնահատման վերանայման, եթե այդ հարկային հաշվառման մոտեցումը վերաբերում է տարբեր հարկային օրենսդրությունների:
- Ա2. Փաստերի և հանգամանքների փոփոխությունների կամ նոր տեղեկատվության օրինակները, որոնք, հանգամանքներից ելնելով, կարող են հանգեցնել դատողության կամ գնահատման վերանայման, ինչպես պահանջվում է սույն Մեկնաբանությամբ, ներառում են, սակայն, չեն սահմանափակվում հետևյալով՝
- ա) հարկային մարմնի կողմից իրականացվող ստուգումներ կամ գործողություններ: Օրինակ՝
- (i) կազմակերպության կողմից օգտագործված հարկային հաշվառման մոտեցման կամ համանման հարկային հաշվառման մոտեցման հետ հարկային մարմնի համաձայնությունը կամ անհամաձայնությունը,
 - (ii) տեղեկատվություն այն մասին, որ հարկային մարմինը համաձայնվել կամ չի համաձայնվել կազմակերպության կողմից օգտագործված համանման հարկային հաշվառման մոտեցման հետ, և
 - (iii) տեղեկատվություն համանման հարկային հաշվառման մոտեցում կարգավորելու նպատակով ստացված կամ վճարված գումարի մասին:
- բ) հարկային մարմնի կողմից սահմանված կանոնների փոփոխություններ,
- գ) հարկային հաշվառման մոտեցում ստուգելու կամ վերստուգելու՝ հարկային մարմնի իրավասության ժամկետի լրանալը:

Ա3. Հարկային մարմնի՝ հարկային հաշվառման մոտեցման հետ համաձայնվելու կամ չհամաձայնվելու բացակայությունը, առանձին վերցրած, քիչ հավանական է, որ կհամարվի փաստերի և հանգամանքների փոփոխություն կամ ի հայտ կբերի նոր տեղեկատվություն, որն ազդում է դատողությունների և գնահատումների վրա, ինչպես պահանջվում է սույն Մեկնաբանությամբ:

Բացահայտումը

Ա4. Երբ կա շահութահարկի հաշվառման մոտեցման շուրջ անորոշություն, կազմակերպությունը պետք է որոշի՝ արդյոք բացահայտել՝

ա) հարկվող շահույթ (հարկային վնաս), հարկային բազաներ, չօգտագործված հարկային վնասներ, չօգտագործված հարկային զեղչեր և հարկի դրույքաչափեր որոշելիս կատարած դատողությունները՝ կիրառելով «Տինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ՀՀՄՄ 1-ի 122 պարագրաֆը, և

բ) հարկվող շահույթ (հարկային վնաս), հարկային բազաներ, չօգտագործված հարկային վնասներ, չօգտագործված հարկային զեղչեր և հարկի դրույքաչափեր որոշելիս կատարած ենթադրությունների և գնահատումների մասին տեղեկատվությունը՝ կիրառելով ՀՀՄՄ 1-ի 125-129 պարագրաֆները:

Ա5. Եթե կազմակերպությունը եզրահանգում է, որ հավանական է՝ հարկային մարմինը կընդունի անորոշ հարկային հաշվառման մոտեցումը, կազմակերպությունը պետք է որոշի՝ արդյոք բացահայտել անորոշության հնարավոր ազդեցությունը որպես հարկին վերաբերող պայմանականություն՝ կիրառելով ՀՀՄՄ 12-ի պարագրաֆ 88-ը:

Հավելված Բ

Ուժի մեջ մտնելը և անցումը

Սույն հավելվածը հանդիսանում է ՖՀՄՄՄԿ 23-ի անբաժանելի մասը և ունի այն նույն իրավասությունը, ինչ ՖՀՄՄՄԿ 23-ի մյուս մասերը:

Ուժի մեջ մտնելը

Բ1. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն Մեկնաբանությունը 2019 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է սույն Մեկնաբանությունը ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, պետք է բացահայտի այդ փաստը:

Անցումը

Բ2. Սկզբնական կիրառման պահին կազմակերպությունը սույն Մեկնաբանությունը պետք է կիրառի՝

- ա) հետընթաց՝ կիրառելով ՀՀՄՄ 8-ը, եթե դա հնարավոր է առանց ավելի ուշ ստացված տեղեկատվության օգտագործման, կամ
- բ) հետընթաց՝ սույն Մեկնաբանության սկզբնական կիրառման կուտակված ազդեցությամբ, որը ճանաչվել է սկզբնական կիրառման ամսաթվի դրությամբ: Եթե կազմակերպությունը որոշում է կիրառել անցման այս մոտեցումը, այն չպետք է վերաներկայացնի համադրելի տեղեկատվություն: Փոխարենը, կազմակերպությունը սույն Մեկնաբանության սկզբնական կիրառման կուտակված ազդեցությունը պետք է ճանաչի որպես չբաշխված շահույթի (կամ սեփական կապիտալի այլ բաղադրիչի, ինչպես նպատակահարմար է) սկզբնական մնացորդի ճշգրտում: Սկզբնական կիրառման ամսաթիվ է համարվում տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի սկիզբը, երբ կազմակերպությունը առաջին անգամ է կիրառում սույն Մեկնաբանությունը: