

ԴԻՎԵԼԵՓԵՐԻ (ԳՈՐԾԱԿԱԼ ՊԱՏՎԻՐԱՏՈՒ) ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԵՎ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ՀՀ-ՈՒՄ

Մանյա Պողոսյան

Տնտեսագիտության թեկնածու
Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարան
Երևան 0025, Նալբանդյան 128
Էլ. հասցե՝ manya.poghosyan@mail.ru
Հոդվածը ներկայացվել է 01.03.2019, գրախոսվել է 16.10.2019, ընդունվել է
տպագրության 06.12.2019

Ներածություն

Պայմանագրային հարաբերություններով պայմանավորված շինարարության կազմակերպման յուրաքանչյուր նոր ձևաչափի դեպքում հաշվապահական հաշվառման ենթահամակարգերը՝ ֆինանսական և հարկային հաշվառումները, առանձնահատուկ են կառուցվում. «Համաշխարհային փորձը վկայում է, որ պետության քաղաքական, տնտեսական և սոցիալական իրադարձություններին զուգընթաց փոփոխվում են նաև հաշվապահական հաշվառման ձևերն ու բովանդակությունը»¹: Այդ փաստը մատնանշում են նաև ռուս տեսաբանները. «Կախված շինարարության ֆինանսավորման աղբյուրներից՝ Ռուսաստանի Դաշնության օրենսդրությունը սահմանում է շինարարության մասնակիցների պայմանագրային հարաբերությունների բազում տեսակներ, որոնք էականորեն ազդում են դրանցից յուրաքանչյուրի հաշվապահական հաշվառման վարման վրա»²:

Հատկանշական է այն, որ շինարարության մեջ ներդրողները, որպես շինարարության մասնակիցներ, հաճախ օտարերկրյա իրավաբանական կամ ֆիզիկական անձինք են, որոնց պահանջները շինարարության կազմակերպման և իրականացման տեղեկատվության ձևավորման վերաբերյալ հստակ են: Ինչպես փաստում են Օ.Ա. Սերովը և Լ.Ա. Չայկովսկայան, «Շինարարության ոլորտում զգալի միջոցներ ներդրողները (հատկապես՝ օտարերկրյա) պահանջում են շինարարության տվյալների թափանցիկություն և արժանահավատություն»³, որոնց երաշխիքը միջազգային ստանդարտներին համապատասխան տեղեկատվության մշակումն է, հետևաբար՝ շինարարության մասնակիցների (ներառյալ՝ դիվելոփերի) գործունեության վերաբերյալ ներկայացվող տեղեկատվությունը պետք է համա-

¹ Адамов, Амучиева 2004, 5.

² Ивашко 2010, 30.

³ Серова, Чайковская 2007.

պատասխանի հաշվապահական հաշվառման միջազգային չափորոշիչների պահանջներին:

Շինարարության մասնակիցների, մասնավորապես՝ գործակալ պատվիրատուի (դիվելլիփերի տարատեսակ) գործունեության ֆինանսական և հարկային հաշվառման հիմնախնդիրները բացահայտելու նպատակով բնորոշենք շինարարության մասնակիցներին:

Ներդրող պատվիրատուն շինարարության նախագծի նախաձեռնողն է, որ ներդրումներով մասնակցում է շինարարությանը, անձամբ է կրում օբյեկտի հետ կապված ֆինանսական ռիսկերը, ոչ միայն կազմակերպում է շինարարության գործընթացը, այլև իրացնում է կառուցված օբյեկտն ու ստանում շահույթ: Գործակալ պատվիրատուն ներդրողի՝ շինարարության նախագծի նախաձեռնողի կողմից որպես գործակալ վարձված անձն է: Նա իր ներդրումներով չի մասնակցում շինարարությանը, չի կրում ֆինանսական ռիսկեր, իսկ շինարարության գործընթացը կազմակերպելու, ինչպես նաև օբյեկտն իրացնելու համար ներդրողից ստանում է պայմանագրով նախատեսված պարգևատրություն: Լիիրավ պատվիրատուն նախագծի նախաձեռնողի՝ ներդրողի առաջարկի հիման վրա համատեղ ներդրումներով մասնակցող անձն է, որը կրում է ֆինանսական ռիսկեր և ոչ միայն միանձնյա է կազմակերպում շինարարության գործընթացը, այլև իրացնում է կառուցված օբյեկտն ու ստանում շահույթ:

Դիվելլիփերի տարատեսակներից գործակալ պատվիրատուն ներդրողի հանձնարարությամբ կամ առաջադրանքով իրականացնում է շինարարության կազմակերպման հետ կապված իրավաբանական և այլ գործողություններ, որոնց կատարումը հաստատում է ենթադրում: Կարծում ենք, որ երկու կողմերի՝ գործակալ պատվիրատուի և ներդրողի միջև կնքված պայմանագիրը գործակալության պայմանագիր է, այլ ոչ թե շինարարական կապալի: Ներդրողի և գործակալ պատվիրատուի միջև հարաբերությունների կարգավորումը ներկայացնենք ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի լույսի ներքո. գործակալության պայմանագրով մի կողմը՝ գործակալը (տվյալ դեպքում՝ գործակալ պատվիրատուն), պարտավորվում է վարձատրության դիմաց մյուս կողմի՝ պրինցիպալի (տվյալ դեպքում՝ ներդրողի) առաջադրանքները կատարել, այսինքն՝ կատարել իրավաբանական և այլ գործողություններ իր (գործակալ պատվիրատուի) անունից, սակայն պրինցիպալի (ներդրողի) հաշվին, ինչպես նաև պրինցիպալի (ներդրողի) հաշվին և պրինցիպալի (ներդրողի) անունից: Նշենք, որ գործակալի իրականացրած իրավաբանական և այլ գործողությունները (նախագծողի, հետազոտողի, մատակարարների, կապալառուների հետ պայմանագրերի կնքում, վերահսկողություն, ֆինանսավորում և այլն) ծառայություններ են, քանի որ ենթադրում են «որոշակի գործողությունների կատարում կամ որոշակի գոր-

ծունեության իրականացում»⁴, որոնք գործակալ պատվիրատուն մատուցում է ներդրողին: Ստացվում է, որ գործակալ պատվիրատուի և ներդրողի միջև կնքվող պայմանագիրը ծառայությունների մատուցման վերաբերյալ գործակալության պայմանագիր է, իսկ այդ հարաբերությունների կարգավորման առումով, «< քաղաքացիական օրենսգրքի համաձայն, անհրաժեշտ է ուղղորդվել կապալի ընդհանուր դրույթներով: Փաստում ենք, որ գործակալ պատվիրատուի և ներդրողի միջև կնքվող պայմանագիրը որոշակիորեն դուրս է շինարարական կապալի շրջանակներից ու համատեղում է ծառայությունների մատուցման և գործակալության պայմանագրերը, որոնք ոչ մի կերպ գործակալ պատվիրատուին չեն զրկում շինարարության մասնակից, ընդամին՝ գլխավոր դերակատար համարվելուց:

Համաձայն ենք Ե. Կորժուկի այն բնորոշմանը, ըստ որի՝ «Դիվելոպմենտի պայմանագիրն ունի բարդ իրավական կառուցվածք, քանի որ պարունակում է ներդրումային, գույքի կառավարման, առաջադրանքների կատարման, ծառայությունների մատուցման հատկանիշներ»: Լիովին համամիտ ենք Ե. Կալչևսկայայի հետևյալ բնորոշմանը. «Պատվիրատուն իր հերթին հանդիսանում է գործակալ ըստ գործակալության պայմանագրի, և հանձնակատար՝ ըստ ծառայությունների մատուցման պայմանագրի»⁵:

Գործակալության պայմանագիրը, կնքված ներդրողի և գործակալ պատվիրատուի միջև, ամրագրում է գործակալ պատվիրատուի վարձատրության գումարի կամ վարձատրության որոշման կարգի վերաբերյալ պայմաններ, թեպետ բացառված չէ հիշյալ պայմանների բացակայությունը, որի դեպքում ներդրողը պետք է հաշվետվություն ներկայացնելուց հետո յոթնօրյա ժամկետում կատարի վճարում. «Պայմանագրում գործակալական վարձատրություն վճարելու կարգի մասին պայմանների բացակայության դեպքում պրինցիպալը պարտավոր է գործակալի անցած ժամանակահատվածի մասին հաշվետվություն ներկայացնելուց հետո՝ մեկ շաբաթվա ընթացքում, վճարել վարձատրություն, եթե վարձատրություն վճարելու այլ կարգ չի բխում պայմանագրի էությունից կամ գործարար շրջանառության սովորույթներից»⁶: Հետևաբար՝ ներդրողի և գործակալ պատվիրատուի հարաբերությունները, որպես գործակալության պայմանագրի շրջանակներում կարգավորվող, պետք է ունենան հստակ արարողակարգ: Այսինքն՝ գործակալության պայմանագրի մի կողմը՝ գործակալ պատվիրատուն, պայմանագրում նշված առաջադրանքները կատարելիս պարտավոր է պայմանագրով նախատեսված ժամկետներում և կարգով հաշվետվութ-

⁴ «< քաղաքացիական օրենսգրքը 1998, 777:

⁵ Кальчевская, <http://subschet.ru/subschet.nsf/docs>.

⁶ «< քաղաքացիական օրենսգրքը 1998, 807:

յուններ ներկայացնել ներդրողին: Իսկ եթե պայմանագրում այդ պայմանն ամրագրված չէ, ապա գործակալ պատվիրատուն հաշվետվություն է ներկայացնում պայմանագիրը կատարելուն զուգընթաց կամ պայմանագրի գործողության ավարտից հետո:

Ինչևէ, հաշվետվությունն առաջարկում ենք կազմել հաշվետու ժամանակահատվածին վերաբերող այնպիսի գործառնությունների վերաբերյալ տեղեկատվությամբ, ինչպիսիք են՝

- ✓ կապալառուների հանձնած և գործակալ պատվիրատուի կողմից ընդունված աշխատանքների գինը, ավելացված արժեքի հարկը (ԱԱՀ),

- ✓ մատակարարներից ստացված շինանյութերի գինը, ավելացված արժեքի հարկը,

- ✓ գործակալ պատվիրատուի մատուցած ծառայությունների համար պարգևատրության գումարը,

- ✓ գործակալ պատվիրատուի մատուցած ծառայությունների ավելացված արժեքի հարկը,

- ✓ կապալառուներին, մատակարարներին, գործակալ պատվիրատուին վճարված կանխավճարների գումարները,

- ✓ ներդրողի կողմից լրացուցիչ վճարման ենթակա գումարը:

Փաստորեն, հաշվետվության միջոցով ներդրողը տեղեկանալու է իր կատարած միջոցների օգտագործման մասին կա՛մ որոշակի ժամանակահատվածների կտրվածքով, կա՛մ կառուցման ավարտին: Համոզված ենք, որ հաշվետվությանը պետք է կցվեն գործակալ պատվիրատուի՝ ներդրողի հաշվին կատարած կամ կատարելիք ծախսերը հիմնավորող համապատասխան փաստաթղթերը: Մինչդեռ որևէ իրավական, նորմատիվային ակտում ոչ միայն գործակալ պատվիրատուի, այլև, ընդհանրապես, գործակալի հաշվետվության ձև կամ արարողակարգ ներկայացված չէ:

Հաշվապահական հաշվառման (թե՛ ֆինանսական, թե՛ հարկային) տեսանկյունից կառուցվող օբյեկտի վերաբերյալ հաշվառումը պետք է արտացոլվի կառուցապատողի՝ ներդրողի հաշվեկշռում (118 «Օգտագործման համար ոչ մատչելի հիմնական միջոցներ» կամ 122 «Ներդրումային գույք»), այսինքն՝ այն անձի, որը արժանահավատորեն չափման արդյունքով ճանաչած կառուցվող օբյեկտից ապագա տնտեսական օգուտներ է ակնկալում: Մինչդեռ գործակալ պատվիրատուն իր որևէ հաշվեկշռային հաշվում չպետք է արտացոլի կառուցվող օբյեկտը: Թեպետ ֆինանսական հաշվառման մեջ դրա գծով կատարած ծախսումներն ու եկամուտները արտացոլելուց զատ գործակալ պատվիրատուին առաջարկում ենք կառուցվող օբյեկտն արտացոլել արտահաշվեկշռային 917 «Գործակալության պայմանագրով կառուցվող գույք» հաշվում՝ որպես իրեն չպատկանող, սակայն իր պահպանության տակ գտնվող ոչ ընթացիկ ակտիվ: Ներկայացնենք կա-

ռուցապատման փուլում գործակալ պատվիրատուի (հանդես է գալիս պրինցիպալի՝ ներդրողի անունից) կատարած գործառնությունների ֆինանսական և հարկային հաշվառման մեխանիզմները:

Գործակալ պատվիրատուն, կառուցապատմանն ուղղված իր ծառայությունների գծով փաստացի կատարված ծախսումները հիմնավորող բոլոր սկզբնական փաստաթղթերում առկա գումարները, կապված ներդրողի (պրինցիպալի) առաջադրանքների հետ, պետք է հավաքագրի 811 «Հիմնական արտադրություն» հաշվում: Ներդրողից (պրինցիպալից) ստացած պարզևատրությունը (կամ դրա մի մասը), ներառյալ ԱԱՀ-ն, պետք է արտացոլվի 523 «Ստացված կանխավճարներ» հաշվում՝ թղթակցելով 252 «Հաշվարկային հաշիվ» հաշվի հետ: Մատուցած առաջադրանքների, ծառայությունների գծով կատարած ծախսումները 811 «Հիմնական արտադրություն» հաշվից պետք է ծախսագրվի 7114 «Մատուցված ծառայությունների ինքնարժեք» հաշվի մեր կողմից առաջարկվող 71141 «Կառուցապատման կազմակերպչական ծառայությունների ինքնարժեք» անալիտիկ հաշվում (հիմք՝ գործակալ պատվիրատուի հաշվետվություն): Դրան զուգահեռ՝ ծառայությունների կատարման փաստն արձանագրելուց և դրանք ներդրողի ընդունելուց հետո (հաշվետվության և սկզբնական փաստաթղթերի հիման վրա) գործակալ պատվիրատուն եկամուտը պետք է ճանաչի 61141 «Կառուցապատման կազմակերպչական ծառայությունների իրացումից հասույթ» անալիտիկ հաշվի կրեդիտում, ինչպես նաև 5243 «Ավելացված արժեքի հարկի գծով պարտք» ենթահաշվի կրեդիտում՝ դեբետագրելով ներդրողից ստացված կանխավճարները, որոնք ստանալիս արտացոլվել էին 523 «Ստացված կանխավճարներ» հաշվի կրեդիտում: Պարզ է՝ առաջարկվող 61141 «Կազմակերպչական ծառայությունների իրացումից հասույթ» անալիտիկ հաշիվը ներառում է միայն օբյեկտի վրա կատարած կազմակերպչական ծառայություններից գործակալ պատվիրատուին հասանելիք գումարը՝ պարզևատրությունը, քանի որ վերջինիս եկամուտը պայմանագրում նշված չափով պարզևատրությունն է: Իսկ 71141 «Մատուցված կազմակերպչական ծառայությունների ինքնարժեք» հաշիվը ներառում է կառուցվող օբյեկտի սկզբնական արժեքն այն չափով, որ չափով դա վերաբերում է գործակալ պատվիրատուի կազմակերպչական գործառնություններին: Հավելենք, որ օբյեկտն հանձնելիս գործակալ պատվիրատուն այն կկրեդիտագրի արտահաշվեկշռային 917 «Գործակալության պայմանագրով կառուցվող գույք» հաշվից: Ներկայացնենք ավարտուն օբյեկտի վաճառքի փուլում գործակալ պատվիրատուի կատարած գործառնությունների հաշվառման մեխանիզմը:

Գործակալ պատվիրատուի գործառնությունները այդքանով չեն ավարտվում, որովհետև օբյեկտի շինարարության գործընթացը կազմակերպելուց

զատ պետք է իրականացնի դրա վաճառքը: Այս դեպքում ևս գործակալ պատվիրատուի կատարած իրացման նպատակով ծառայությունների գծով ծախսումները պետք է արտացոլվեն 811 «Հիմնական արտադրություն» հաշվում: Օբյեկտի վաճառքն իրականացնելիս ծախսումները պետք է ելքագրվեն 811 «Հիմնական արտադրություն» հաշվից և արտացոլվեն 7114 «Մատուցված ծառայությունների ինքնարժեք» հաշվի մեր կողմից առաջարկվող 71142 «Մատուցված իրացման ծառայությունների ինքնարժեք» անալիտիկ հաշվում (հիմք՝ հաշվետվություն), իսկ առքուվաճառքի փաստն արձանագրելուց հետո ճանաչվեն գործակալ պատվիրատուի եկամուտը 6114 «Ծառայությունների իրացումից հասույթ» ենթահաշվի կրեդիտում, մասնավորապես 61142 «Մատուցված իրացման ծառայություններից հասույթ» անալիտիկ հաշվում. վերջինս ներառում է միայն վաճառված օբյեկտի գծով գործակալ պատվիրատուի վաճառքի համար ստացվելիք պարգևատրությունը, քանի որ վերջինիս եկամուտը պայմանագրում նշված չափով պարգևատրությունն է: Հավելենք, որ այս պարագայում ևս գործակալ պատվիրատուն ավելացված արժեքի հարկը կարտացույցի 5243 «Ավելացված արժեքի հարկի գծով պարտք» ենթահաշվի կրեդիտում:

Գործակալ պատվիրատուի դեպքում պայմանագրի առարկան հանդիսանում են մի կողմից ձեռքբերումները՝ մատակարարներից շինանյութերի գծով, կապալառուներից՝ աշխատանքների գծով, մյուս կողմից՝ գնորդների հետ պայմանագրերի կնքումը՝ պրինցիպալի գույքի իրացման նպատակով: Համաձայն ենք Վ.Բ. Գուկկաևի այն բնորոշմանը, որ «Գործակալի գործարքները կարելի է բաժանել երկու խմբի, թեպետ շատ հաճախ գործակալության պայմանագրի առարկան երկու խմբերն էլ ներառում է»⁷:

Փաստորեն, կառուցապատման փուլի գործողությունները, որ կատարում է գործակալ պատվիրատուն, ներառում են ոչ միայն կազմակերպչական, այլև իրավաբանական գործողություններ, որոնց գծով պետք է ներկայացվի համապատասխան հաշվետվություն: Գործնական դաշտում կատարված մեր ուսումնասիրությունները փաստում են, որ գործակալի հաշվետվության որևէ օրինակելի ձև գոյություն չունի: Մինչդեռ շինարարության մասնակիցների «ներդրող - գործակալ պատվիրատու - կապալառու» շղթայում գործակալի ներկայացրած հաշվետվությունն այն հիմնական փաստաթուղթն է, որի հիման վրա ներդրողը ձևավորում է կառուցվող օբյեկտի սկզբնական արժեքը:

Ինչևէ, ավարտուն օբյեկտի վաճառքի փուլում, հիմք ընդունելով գործակալության պայմանագիրը, գործակալ պատվիրատուն էլեկտրոնային եղանակով պետք է դուրս գրի հարկային հաշիվ՝ իրացման փաստն ար-

⁷ Гуккаев 2004.

ծանագրելու համար, ընդ որում՝ կամ իր կամ ներդրողի անունից: Գործակալության պայմանագիրը նախատեսում է երկու տարբերակ՝ ինչպես գործակալի անունից, այնպես էլ պրինցիպալի անունից՝ տարբերվելով կոմիսիայի և հանձնարարության պայմանագրերից:

Ներկայացնենք հարկային հաշիվների դուրսգրման կարգը՝ վկայակոչելով ՀՀ հարկային օրենսգրքի հիմնական դրույթները: Եթե գործակալ պատվիրատուն երրորդ անձի հետ կնքում է պայմանագրեր իր անունից, թեպետ ներդրողի (պրինցիպալի) հաշվին, ապա պետք է ստանձնի իրավունքներ և կրի պարտավորություններ նաև այն դեպքում, երբ ներդրողը (պրինցիպալը) նշված է գործարքում, կամ էլ գործարքի կնքման նպատակով անմիջական հարաբերությունների մեջ մտնի մատակարարների, կապալառուների, այսինքն՝ երրորդ անձանց հետ: Եթե գործակալ պատվիրատուն երրորդ անձանց հետ կնքում է պայմանագրեր ներդրողի (պրինցիպալի) անունից, ապա իրավունքներ պետք է ստանձնի և պարտավորություններ կրի ներդրողը: Այս համատեքստում կարևորել ենք փաստաթղթավորման բովանդակությունը՝ կապված ոչ միայն գործակալ պատվիրատուի հաշվետվության ձևի, այլև գործակալ պատվիրատուի կողմից դուրս գրվող հարկային հաշիվների հետ: «Պրինցիպալի անունից հանդես գալու պայման նախատեսող գործակալության պայմանագրերով ապրանքներ մատակարարող կամ աշխատանքներ կատարող կամ ծառայություններ մատուցող՝ հանձնակատար կամ գործակալ համարվող կազմակերպությունները հանձնարարողի կամ պրինցիպալի անունից կարող են դուրս գրել հարկային հաշիվներ»⁸: Պայմանավորված պայմանագրի համապատասխան կետով, որում նշվում է, թե ում անունից են իրականացվում գործարքները, հարկային հաշիվների դուրսգրման կարգը տարբերակվում է:

Կառուցման ընթացքում կապալառուներից, մատակարարներից և այլ անձանցից ընդունված աշխատանքների, մատակարարված շինանյութերի վերաբերյալ հարկային հաշիվները գործակալ պատվիրատուի կողմից ներդրողի անունից դուրս գրվելու դեպքում այդ հարկային հաշիվներում որպես գնորդ պետք է ներկայացվի ներդրողը: Ստացվում է՝ գործակալ պատվիրատուն ձեռք է բերում ներդրողի անունից ապրանքներ, աշխատանքներ, իսկ մատակարարը, կապալառուն պետք է դուրս գրեն հարկային հաշիվներ ներդրողին (պրինցիպալին), և այդ հարկային հաշիվների հիման վրա էլ վերջինս իրավունք ունի դրանցում արտացոլված ավելացված արժեքի հարկը հաշվանցելու տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում: Իսկ երբ գործակալ պատվիրատուն, ըստ պայմանագրի, իրացնում է

⁸ ՀՀ հարկային օրենսգրքը 2016, 56:

շինությունը (կամ դրա մի մասը) ներդրողի (պրինցիպալի) անունից, ապա պետք է հարկային հաշիվները դուրս գրի գնորդին՝ ներդրողի անունից, այսինքն՝ այդ հարկային հաշիվներում որպես մատակարար ներկայացնի ներդրողին՝ արտացոլելով կառուցվող օբյեկտի վաճառքի գինը, ինչպես նաև ԱԱՀ-ն:

Եթե գործակալ պատվիրատուն իրականացնում է շինանյութերի կամ աշխատանքների ձեռքբերում իր անունից, ապա հարկային հաշիվները մատակարարը, կապալառուն պետք է դուրս գրեն գործակալ պատվիրատուի անունով: Վերջինս էլ իր հերթին պետք է դուրս գրի հարկային հաշիվներ նույն բովանդակությամբ, ինչն արտացոլված է հարկային հաշիվներում, որ ստացվել են մատակարարից կամ կապալառուից, սակայն ներդրողի անունով: Երբ գործակալ պատվիրատուն իրացնի կառուցված օբյեկտը (կամ դրա մի հատվածը) իր անունից, ապա հարկային հաշիվները պետք է դուրս գրի իր անունից, ընդ որում՝ դուրս գրվող հարկային հաշիվը պետք է համարակալվի ըստ գործակալ պատվիրատուի հարկային հաշիվների հաջորդականության: Մինչդեռ ներդրողն էլ պետք է գործակալ պատվիրատուին դուրս գրի հարկային հաշիվ նույն բովանդակությամբ և գումարով: Ստացվում է, որ գործակալ պատվիրատուն պետք է հաշվանցի 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով» և 521 «Գնումների գծով կրեդիտորական պարտքեր» հաշիվներում առկա գումարները նույն ակտիվի գծով: Հաշվանցման ենթակա են նաև 226 «Հաշվանցման ենթակա անուղղակի հարկեր» և 5243 «Ավելացված արժեքի հարկի գծով պարտք» հաշիվները: Այսինքն՝ նման իրավիճակում գործակալ պատվիրատուն մատակարարից ստացված և իր դուրս գրած հարկային հաշիվներում առկա ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցում պետք է կատարի: Գործակալ պատվիրատուին վճարման ենթակա են միայն այն հարկային հաշիվներում առկա գումարները, որոնք դուրս են գրվել ներդրողին (պրինցիպալին)՝ գործակալության պարզևատրման գումարով: Այս առումով ՀՀ հարկային օրենսգիրքը ամրագրում է. «Եթե գործակալը գործում է պրինցիպալի անունից և պրինցիպալի հաշվին, ապա գործակալի համար ԱԱՀ-ով հարկման բազան գործակալին հասանելիք գումարն է (վարձատրության և իր կատարած ծախսերի դիմաց որպես փոխհատուցում վճարվող գումարը), իսկ եթե գործակալը գործում է իր անունից և պրինցիպալի հաշվին, ապա գործակալի համար ԱԱՀ-ով հարկման բազա է համարվում իր կողմից մատակարարվող ապրանքի, կատարված աշխատանքի ընդհանուր արժեքը»⁹:

⁹ ՀՀ հարկային օրենսգիրք 2016, 62:

Նշենք, որ անշարժ գույքի առքուվաճառքի պայմանագրի առանձնահատկությունները փաստում են, որ վաճառողը պետք է փոխանցի մյուս կողմին իրեն պատկանող սեփականությունը: Այսինքն՝ գործակալ պատվիրատուն այն կարող է իրացում ցույց տալ միայն սեփականության իրավունքի դադարեցման փաստով. չէ՞ որ վաճառելիս հատուցման դիմաց փոխանցում է ոչ միայն կառուցված օբյեկտը, այլև սեփականության իրավունքը: Մինչդեռ գործակալ պատվիրատուն երբեք էլ կառուցվող գույքի նկատմամբ սեփականության իրավունք չի ունեցել. «Կառուցապատողի կողմից գույքի փոխանցումը առքուվաճառքի պայմանագրի օբյեկտ չէ, քանի որ կառուցապատողը շինարարության ընթացքում սեփականության իրավունք ձեռք չի բերում»¹⁰:

Եթե գործակալի եկամուտը (հասանելիք գումարը) ներդրողի հետ կնքված պայմանագրով նախատեսվում է հաստատուն գնով, ապա յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար պետք է որոշվի հավասարաչափ գումարներով, իսկ եթե կնքված պայմանագրով նախատեսված է ներդրումների նկատմամբ տոկոսադրույքով, ապա պետք է որոշվի առաջարկվող 917 «Գործակալության պայմանագրով կառուցվող գույք» հաշվի դեբետում արտացոլված գումարը՝ բազմապատկելով պայմանագրում նշված տոկոսադրույքով:

Եթե պայմանագրի կատարման առումով գործակալ պատվիրատուի գործունեության ֆինանսական և հարկային հաշվառումն ընդհանրացնենք, ապա կստացվի, որ հաշվառման օբյեկտների վերաբերյալ օգտագործողներին տրամադրվելիք տեղեկատվությունը հետևյալն է.

- համաձայն պայմանագրի՝ ներդրողից ստացված կանխավճարներ (523 հաշվի մնացորդ),
- համաձայն պայմանագրերի (եթե հանդես է գալիս իր անունից)՝ կապալառուներին, ենթակապալառուներին և այլ մատակարարներին տրված կանխավճարներ (224 հաշվի մնացորդ),
- ավելացված արժեքի հարկի գծով պարտք (524 հաշվի մնացորդ),
- հաշվանցման ենթակա ավելացված արժեքի հարկ (եթե հանդես է գալիս իր անունից) (226 հաշվի մնացորդ, իսկ տարվա վերջում՝ 2253 ենթահաշվի մնացորդ),
- անավարտ ծառայություններ (եթե հանդես է գալիս իր անունից) (214 հաշվի մնացորդ),
- կատարած ծախսեր ներդրողի ընդունած ծառայությունների համար (711 հաշվի շրջանառություն),
- ներդրողից ստացված եկամուտներ (611 հաշվի շրջանառություն):

¹⁰ Ивашко 2010, 30.

Գրականություն

- Адамов Н.А., Амучиева Г.А. 2004, Бухгалтерский учет в строительстве, Учебное пособие, Москва, ГУУ, с. 123.
- Гуккаев В.Б. 2004, Агентский договор. Правовые вопросы. Особенности организации бухгалтерского учета и налогообложения операций по агентским договорам у агента, Консультант бухгалтера, N 1, Москва, <http://konbuh.ru/articles/2004/1/1622.html> (16/06/2007).
- Ивашко Я.В. 2010, Особенности бухгалтерского учета в сфере долевого жилищного строительства (Вестник Ленинградского государственного университета им. А.С. Пушкина, N 2 (т. 6), с. 25-45).
- Ивашко Я.В. 2010, Организация учета жилищного строительства у застройщика (Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов, N 3, СПб., с. 100).
- Кальчевская Е. Реализация заказчиком инвестиционного проекта: бухгалтерский и налоговый учет- <http://subschet.ru/subschet.nsf/docs/E12E9E75A675D52BC32572FC0056570B.html>, Интернет-портал «Субсчет.ру», 102 (16/06/2007, 18:43:03).
- Серова О.А., Чайковская Л.А. 2007, Девелопмент: его правовое и учетное обеспечение (Аудит и финансовый анализ, № 1, с. 100-104).
- ՀՀ քաղաքացիական օրենսգիրք, ընդունված 05.05.1998 թ., հոդված 777, կետ 1:
- ՀՀ քաղաքացիական օրենսգիրք, ընդունված 05.05.1998 թ., յոթերորդ բաժին, հինգերորդ ենթաբաժին, գլուխ 42, հոդված 807, կետ 2:
- ՀՀ հարկային օրենսգիրք, ընդունված 04.10.2016 թ., հոդված 56, կետ 6:
- ՀՀ հարկային օրենսգիրք, ընդունված 04.10.2016 թ., հոդված 62, մաս 12, կետ 1, 2:

ԴԻՎԵԼՈՓԵՐԻ (ԳՈՐԾԱԿԱԼ ՊԱՏՎԻՐԱՏՈՒ) ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԵՎ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ՀՀ-ՈՒՄ

Մանյա Պողոսյան

Հաշվապահական հաշվառումը անընդհատ զարգացող համակարգ է և մշտապես փոփոխվում է տնտեսության զարգացմանը զուգընթաց:

Ներկայումս շինարարության կազմակերպումը, ինչպես ՀՀ-ում, այնպես էլ այլ երկրներում իրականանում է մի քանի տնտեսավարող սուբյեկտների միջոցով, որոնց ներկայիս փոխհամագործակցությունը ենթադրում է նոր ձևաչափեր: Հետևաբար՝ պահանջ է առաջանում մշակել և համակարգել շինարարության մասնակիցների տնտեսական գործառնությունների ֆինանսական և

հարկային հաշվառման նոր մեխանիզմներ՝ շինարարության մասնակիցների անընդհատ զարգացող կապուղիներին (սխեմաներին) համապատասխան:

Հարկային հաշվառման տեսանկյունից անհրաժեշտություն է առաջանում կատարելագործել գործակալ պատվիրատուի փաստաթղթավորումը, մասնավորապես՝ մշակել գործակալ պատվիրատուի հաշվետվության որոշակի ձև, ինչպես նաև տարբերակել գործակալ պատվիրատուի անունից և ներդրողի անունից դուրս գրվող հարկային հաշիվները՝ հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ դրանցից յուրաքանչյուրի դեպքում ավելացված արժեքի հարկի հարկման բազաները տարբեր են:

Բանալի բաներ՝ շինարարություն, գործակալության պայմանագիր, հաշվապահական հաշվառում, պատվիրատու, գործակալ, ավելացված արժեքի հարկ, հարկային հաշիվ:

ПРОБЛЕМЫ ФИНАНСОВОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ДЕВЕЛОПЕРА (АГЕНТ-ЗАКАЗЧИК) В РА

Маня Погосян

Бухгалтерский учет, являясь непрерывно развивающейся системой, постоянно меняется с развитием экономики.

В настоящее время организация строительства как в РА, так и других странах имеет место между несколькими хозяйствующими субъектами, взаимное сотрудничество которых предполагает новые форматы. Следовательно, возникает необходимость выработки и координации новых механизмов финансового и налогового учета участников строительства, которые будут соответствовать постоянно развивающейся схеме организации строительства.

С точки зрения налогового учета необходимо улучшить документацию агента-заказчика, в частности: разработать конкретную форму отчета агента-заказчика, а также учесть разницу между налоговыми накладными, выписанными агентом-заказчиком от своего имени и от имени инвестора, исходя из того факта, что для каждого из них налоговая база НДС различна.

Ключевые слова – строительство, агентный договор, бухгалтерский учет, заказчик, агент, налог на добавленную стоимость, налоговая накладная.

THE PROBLEMS OF DEVELOPERS (AGENT CUSTOMER) IN FINANCIAL AND TAX ACCOUNTING IN RA

Manya Poghosyan

Accounting is a continuously developing system and constantly changing with the development of the economy.

At present, the organization of the construction in Armenia and other countries is between several economic entities, the mutual cooperation of which involves new formats. Therefore, there is a requirement to develop and coordinate new mechanisms of financial accounting and documentation of construction participants, which will correspond to the constantly developing schemes of construction organization.

From the point of view of tax accounting there is necessary to improve the developer's documentation, in particular: it is necessary to make some blank of developer's report and differentiate the tax invoices, which are filled by the developer behalf of its and behalf of investor, to mean that fact, that in each case the VAT taxable bases are different.

Key words – construction, agency contract, accounting, agent, customer, value added tax, tax invoice.