

Թեմա 4. Վերամշակման և կառուցման նպատակով հանձնվող նյութերի և սարքավորումների հաշվառման առանձնահատկությունները «պատվիրատու-կապալառու» շղթայում

4.1. Պատվիրատուի նյութերի ու սարքավորումների հանձնման առանձնահատկությունները «պատվիրատու-կապալառու» շղթայում

Շինարարության գործընթացում կառուցվող օբյեկտի որակն ապահովելու կամ խնայողություն կատարելու նպատակով որոշ պատվիրատուներ կապալառուի հետ կնքում են կապալի այնպիսի պայմանագրեր, ըստ որոնց իրենք են ձեռք բերելու շինանյութեր ու սարքավորումներ և հանձնելու կապալառուին, որպեսզի վերջինս դրանց միջոցով իրականացնի կառուցման աշխատանքներ: Կապալառուն, պարտավորված պայմանագրի կատարմամբ, պատասխանատվություն է կրում պատվիրատուի նյութերի, սարքավորումների, մի խոսքով՝ այն ամենի համար, ինչ գտնվում է իր «տիրապետության» տակ, սակայն սեփականության իրավունքով պատկանում է ոչ թե իրեն, այլ պատվիրատուին:

Այս առումով հնարավոր է երեք իրավիճակ.

1. շինանյութերով և (կամ) սարքավորումներով ապահովումն ամբողջությամբ կարող է կատարվել պատվիրատուի կողմից,
2. շինանյութերով և (կամ) սարքավորումներով ապահովումը կարող է կատարվել կապալառուի կողմից, երբ վերջինս դրանք ինքնուրույնաբար է ձեռք բերում,
3. շինանյութերի և (կամ) սարքավորումների մի մասի ապահովումը կարող է կատարվել պատվիրատուի կողմից, իսկ մյուս մասի ձեռքբերումը՝ կապալառուի կողմից:

Պատվիրատուի շինանյութերը, սարքավորումները հատուցման հիմունքով տրամադրվելու դեպքում շինանյութերի, սարքավորումների **վերահսկման** իրավունքը պատվիրատուից անցնում է կապալառուին, այսինքն՝ տեղի է ունենում շինանյութերի, սարքավորումների իրացում՝ պատվիրատուի մոտ այդ շինանյութերի, սարքավորումների գծով ձևավորելով շահութահարկով հարկվող եկամուտ:

Գործնականում առկա են բազմաթիվ դեպքեր, երբ վերամշակման նպատակով կատարվում է նյութերի հանձնում, որոնց վերահսկման իրավունքը կապալառուին չի անցնում, և վերջինս իրեն հանձնված վերամշակման ենթակա նյութերը պետք է արտացոլի արտահաշվեկշռային համապատասխան հաշիվներում: Իհարկե,

պատվիրատուի նյութերով իրականացվող շինարարական աշխատանքների հաշվառումը նման է վերամշակման գործառնությունների հաշվառմանը, սակայն կառուցման պայմանագրով ամրագրվող, գործնականում բազմիցս տեղի ունեցող նման գործառնությունների հաշվառման կարգի յուրահատկությունը դուրս է մնացել հաշվառման տիրույթից:

Քննարկենք այն դեպքը, երբ պատվիրատուն իր ձեռք բերած շինանյութերը և սարքավորումները պետք է փոխանցի կապալառուին՝ չփոխանցելով վերահսկման իրավունքը ի դեպ՝ դրանց արժեքի մասով ԱԱՀ-ով հարկման բազա չի առաջանում: Այսինքն՝ կառուցման ընդունված նյութերը, որոնք տրվում են պատվիրատուի կողմից, պետք է հաշվառվեն պայմանագրով նախատեսված կամ նախահաշվային արժեքով արտահաշվեկշռային հաշվում առաջարկվող «Կառուցման համար ընդունված նյութեր», իսկ կառուցման աշխատանքների վերաբերյալ տեղեկատվությունը պետք է արտացոլվի ծախսումները հաշվառող հաշիվներում: Միաժամանակ պատվիրատուն այդ նյութերն իր հաշվեկշռից չպետք է դուրս գրի՝ շարունակելով դրանք հաշվառել նյութերի մեջ այդ նպատակով առաջարկվող «Կառուցման հանձնված նյութեր» ենթահաշվում:

Նյութերի փոխանցման դեպքում դրանց հետ կապված սեփականության իրավունքը, ըստ պայմանագրի, չի անցնում կապալառուին, իսկ պատվիրատուի և կապալառուի միջև հաշվարկներն իրականացվում են ըստ կատարված աշխատանքների ավարտվածության աստիճանի: Միաժամանակ, ըստ ՀՀ հարկային օրենսգրքի՝ կառուցման, տեղակայման և ապատեղակայման աշխատանքները համարվում են հարկվող գործառնություններ, հետևաբար՝ աշխատանքների արժեքն առանց ԱԱՀ-ի համարվում է հարկվող շրջանառություն, այսինքն՝ ԱԱՀ-ով հարկման օբյեկտ: Հետևաբար՝ դրանց գծով կապալառուն դուրս է գրում հարկային հաշիվ, որում արտացոլում է կատարված աշխատանքների արժեքի նկատմամբ հաշվարկած ԱԱՀ-ն, ընդ որում, պատվիրատուից ընդունված նյութերով և սարքավորումներով կատարված կառուցման, տեղակայման աշխատանքների հասույթն արտացոլվում է առանց նյութերի, սարքավորումների արժեքի ներառման: Իսկ մինչ այդ պատվիրատուից ընդունված շինանյութերով կատարված աշխատանքները դուրս պետք է գրվեն ինքնարժեքով: Ընդ որում՝ կառուցման համար ընդունված նյութերը դուրս պետք է գրվեն նախահաշվային արժեքով՝ «Կառուցման համար ընդունված նյութեր» ձևակերպումով:

Տրամաբանությունը տանում է այն ուղղությամբ, որ տրամադրած շինանյութերն ու սարքավորումները, ինչ խոսք, պետք է վերագրվեն կառուցվող օբյեկտին, որը կապալառուի կողմից կառուցվելու դեպքում արտացոլվում է «Օգտագործման

համար ոչ մատչելի հիմնական միջոցներ» հաշվում, որը դեբետային մասով թղթակցում է «Կրեդիտորական պարտքեր ծառայությունների և աշխատաքների գծով» հաշվի հետ: Եվ եթե նյութերն առանց պատվիրատուի հաշվեկշռից դուրս գալու օգտագործվել են կապալառուի կողմից կառուցվող օբյեկտի կառուցման ընթացքում, ապա դրանց արժեքը պետք է ներառվի կառուցվող հիմնական միջոցի արժեքի մեջ: Սակայն կապալառուն օբյեկտի արժեքը ներկայացնում է նախահաշվին համապատասխան, նշում կատարելով այն մասին, որ իր կողմից ներկայացված օբյեկտի սկզբնական արժեքի մեջ նյութերը և տեղակայվող սարքավորումները տրամադրվել են պատվիրատուի կողմից: Գործող հաշվային պլանի տեսանկյունից ավելի գրագետ է տրամադրված նյութերը և սարքավորումների արժեքը կառուցման նպատակով դուրս գրելիս հավաքագրել կառուցման ծախսումների հաշվում: Սակայն ութերորդ դասի որևէ հաշվում հավաքագրումը պետք է կատարվի միայն և միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունն ինքն է կատարում ծախսումներ, այլ խոսքով՝ կազմակերպությունը բարիքի ստեղծման նպատակով ինքն է ռեսուրսներ օգտագործողը: Այնուամենայնիվ, գործառնությունը առավել տրամաբանական և գրագետ կլինի 1189 «Տեղակայման հանձնված սարքավորումներ» հաշվից 1181 «Օգտագործման համար ոչ մատչելի հիմնական միջոցներ» հաշվին վերագրում, առավել ևս, որ կապալառուի կողմից այդ հաշվին է փոխանցվում կատարված աշխատանքների ողջ գումարը, արդյունքում՝ 1181 հաշվում արտացոլվում է կառուցվող օբյեկտի սկզբնական արժեքը որպես կապալառուի ծախսումների և պատվիրատուի տրամադրած միջոցների հանրագումար:

Եթե նյութերը կառուցման համար լոկ փոխանցվում են կապալառուին, ապա նշանակում է, որ դրանց սեփականության իրավունքը դեռևս պատկանում է պատվիրատուին, բացի այդ, նա ակնկալում է դրանց ամբողջությամբ ետվերադարձը, իհարկե, արդեն՝ կառույցի տեսքով: Կապալառուի համար այդ նյութերը «պատվիրատուի նյութեր» են, որոնց համար ինքը չի հատուցել, ուստի դրանք արտացոլել իր հաշվառման մեջ որպես ձեռք բերված նյութեր՝ չի կարող: Հետևաբար՝ կարտացոլի արտահաշվեկշռային հաշիվներում, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթի ծանոթագրություններում կներկայացնի լրացուցիչ բացատրական տեղեկատվություն:

Հաշվային պլանում 913 «Վերամշակման ընդունված նյութեր» և 914 «Տեղակայման ընդունված սարքավորումներ» հաշիվները նախատեսված են համապատասխանաբար՝ վերամշակման ընդունված նյութերի ու տեղակայման ընդունված սարքավորումների շարժի և առկայության վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար: Մինչդեռ «Պատվիրատուից ընդունված նյութեր» առանց

վերամշակման գործառնության շեշտադրմամբ հաշիվ գոյություն չունի, թեպետ, կարծում ենք, աներկբա ընդունելի և հիմնավոր տարբերակ է 913 «Պատվիրատուից ընդունված նյութեր» հաշվի ներկայացումը 9131 «Կառուցման համար ընդունված նյութեր» և 9132 «Վերամշակման համար ընդունված նյութեր» ենթահաշիվների միջոցով: Քանի որ վերամշակման համար ընդունված նյութերը դարձյալ նյութերի տեսքով են վերադարձվում, քանի որ պայմանագրի առարկան դրանք վերամշակելու աշխատանքներն են, մինչդեռ կառուցման ժամանակ, եթե պայմանագրով ամրագրված է, որ կառուցումը պետք է կատարվի պատվիրատուի նյութերով, ապա դրանք վերադարձվում են ոչ թե վերամշակված վիճակով, այլ օգտագործման նպատակով՝ կառույցի տեսքով:

Վերամշակման գործառնություններն իրականացնելիս պատվիրատուն նյութերը և սարքավորումները իր հաշվեկշռից չի դուրս գրում և շարունակում է դրանք հաշվառել նյութերը և սարքավորումները հաշվառող (2118 ենթահաշիվով՝ «Վերամշակման հանձնված նյութեր» և ոչ ընթացիկ ակտիվների մեջ առաջարկվող 1189 «Տեղակայման հանձնված սարքավորումներ») հաշիվներում, քանի դեռ դրանք պայմանագրով նախատեսված ժամկետում և վիճակով չի ընդունել կապալառուից:

Վերամշակման գործընթացի հաշվառումն ուսումնասիրած մի շարք հեղինակներ այդ գործառնություններն անվանել են «տվողական» (давальческий) գործառնություններ, давальц՝ տվող բառից:

Սահմանենք «պատվիրատուի նյութեր» եզրույթը. «Կառուցման նպատակով կապալառուին տրամադրված՝ օգտագործման ենթակա այն նյութերը, որոնք պայմանագրի հիման վրա ընդունվել են պատվիրատուից շինարարության արտադրանքի արտադրության նպատակով՝ առանց դրանց համար վճարելու և պայմանագրի համաձայն կառուցված օբյեկտի տեսքով, պատվիրատուին վերադարձվելու պայմանով, կոչվում են պատվիրատուի նյութեր:

4.2. Վերամշակված հանձնված նյութերի հաշվառումը «պատվիրատու-կապալառու» շղթայում

Վերամշակման ընդունված են համարվում այն նյութերը, որոնք ընդունվել են պատվիրատուից վերամշակման աշխատանքների կատարման նպատակով, առանց դրանց դիմաց վճարելու, և վերադարձվում են վերամշակված նյութերի վրա կատարված աշխատանքների տեսքով: Ինչևէ, պատվիրատուն թե վերամշակման, թե աշխատանքների կատարման, թե կառուցման նպատակով նյութերը հանձնում է այլ

կազմակերպության, իսկ դրանց արժեքը հաշվեկշռից դուրս չի գրում՝ շարունակելով հաշվառել «Նյութեր» հաշվի առանձին ենթահաշվով:

Կապալառուի Թղթակցությունների շարքը հետևյալն է.

1. Ընդունած նյութերի գումարի արտացոլումն արտահաշվեկշռային հաշվում.
Դտ 9132 « վերամշակման նպատակով ընդունված նյութեր»
2. Կատարած աշխատանքների արժեքի արտացոլումը.
Դտ 811 «Հիմնական արտադրություն
Կտ 112 «Հիմնական միջոցների մաշվածություն»
Կտ 527 «Պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»
3. Աշխատանքներն ավարտելուց հետո տրամադրած նյութերի դուրս գրումը.
Կտ 9132 « վերամշակման համար ընդունված նյութեր»
4. Կատարած աշխատանքների արժեքի դուրս գրումը.
Դտ 7113 «Կատարված աշխատանքների ինքնարժեք»
Կտ 811 «Հիմնական արտադրություն»
5. Կատարած աշխատանքների հասույթի արտացոլումն առանց նյութերի արժեքի.
Դտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»
Կտ 611 «Աշխատանքների կատարումից հասույթ»
Կտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»

Պատվիրատուի մոտ հաշվառման համառոտ մեխանիզմը հետևյալն է..

1. Մատակարարներից նյութերի ձեռքբերման արտացոլում.
Դտ 2116 «Շինանյութեր»
Դտ 226 «Հաշվանցման ենթակա անուղղակի հարկեր»
Կտ 252 « Հաշվարկային հաշիվ»:
2. Հաշվառման մեջ Վերամշակման հանձնած նյութերի արտացոլումը՝ տեղաշարժը կատարելով նույն հաշվի մեջ.
Դտ 21182 «Վերամշակման հանձնված նյութեր»
Կտ 2116 «Շինանյութեր»
- 3.. Կապալառուից նյութերն ընդունելիս՝ առանց նյութերի արժեքի, այսինքն՝ աշխատանքների արժեքով.
Դտ 21182 «Վերամշակման հանձնված նյութեր»
Կտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»
Դտ 226 «հաշվանցման ենթակա անուղղակի հարկեր»:
4. Վերամշակված նյութերը արդեն այլ արժեքով պահեստ ընդունելիս..

Դտ 2116 «Շինանյութեր»

Կտ 21182 «Վերամշակման հանձնված նյութեր»

5.. Ընդունված աշխատանքների գծով կապալառուի հանդեպ պարտքի մարում.

Դտ 521«Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»

Կտ 252 « Հաշվարկային հաշիվ»: