

ՀԱՇՎԱՊԱՀՄԱՆ

ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ ԵՎ ԱՌՈՂԻՏ



ԱՐԹՈՒՐ ԳԱՆՈՅԱՆ

*«ԱրմենՏել» ՓԲԸ հաշվապահական հաշվառման
ծառայության հարկային բաժնի պետ,
ՀՊՏՀ ֆինանսական հաշվառման ամբիոնի
հայցորդ, դասախոս*

«ԱՎԵԼԱՑՎԱԾ ԱՐԺԵՔԻ ՀԱՐԿԻ ՄԱՍԻՆ» ՀՀ ՕՐԵՆՔԻ ՈՐՈՇ ԴՐՈՒՅԹՆԵՐԻ ՀԵՏԵՎԱՆՔՆԵՐԻ ԱՐՏԱՑՈՒՈՒՄԸ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՄԵՋ

«ԱԱՀ մասին» ՀՀ օրենքի 6.1 հոդվածում կատարված փոփոխությամբ* սահմանվել է այն ծածկագրերի ցանկը, որոնց դասվող ապրանքների մասով մաքսային մարմինների հաշվարկած ավելացված արժեքի հարկի գումարների պետական բյուջե վճարման ժամկետը հետաձգվում է, միաժամանակ այդ ժամկետը կարող է նաև չհետաձգվել. «Օրենքի այս մասով սահմանված ծածկագրերին դասվող ապրանքների մասով ներմուծման ժամանակ հաշվարկված ավելացված արժեքի հարկի գումարների վճարման ժամկետը կարող է չհետաձգվել՝ մաքսային մարմիններին ներկայացված հարկ վճարողի գրավոր հայտարարությամբ»¹: Նախկինում պարտադիր հետաձգվում էր, քանի որ օրենքի 6.1 հոդվածը, որպես հարկային արտոնության տրամադրում, ի սկզբանե ուղղված էր Հայաստանի Հանրապետությունում տնտեսավարողների կողմից ներդրումային ծրագրերի իրականացման խթանմանը. «Հայաստանի Հանրապետության կառավարության որոշմամբ ընտրված կազմակերպությունների և անհատ ձեռնարկատերերի կողմից ներդրումային ծրագրերի շրջանակներում, 300 մլն դրամ գերազանցող օրենքի 6.1 հոդվածում նշված ապրանքներից բացի, այլ ապրանքների ներմուծման դեպքում սահմանված կարգով մաքսային մարմինների կողմից հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարների վճարման ժամկետը հետաձգվում է երեք տարի ժամկետով: Կազմակերպու-

* Ուժի մեջ է մտել 01.01.2012 թ.:

¹ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 6.1:

թյունների և անհատ ձեռնարկատերերի ընտրության կարգը սահմանում է Հայաստանի Հանրապետության կառավարությունը»²: Բացի այդ, վերացվել է ապրանքները մինչև սահմանված ժամկետի լրանալը օտարվելու կամ օգտագործման իրավունքով այլ անձանց հանձնելու (բացառությամբ՝ վերակազմակերպման դեպքերի) պարագայում վճարունը հետաձգված՝ հաշվարկված ԱԱՀ գումարները սահմանված ժամկետից ուշ վճարելու համար օրենքով սահմանված այդ ապրանքների համար ԱԱՀ վճարման ժամկետի հետաձգման օրվանից մինչև գործարքն իրականացնելու հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտի համար տույժեր հաշվարկելու և պետական բյուջե վճարելու պահանջը:

Մաքսային մարմինների հաշվարկված և վճարման ժամկետը հետաձգված ԱԱՀ գումարները հաշվառման մեջ արտացոլվում են հետևյալ հաշվապահական հաշիվների թղթակցություններով.

- Դտ 2611 «Ընթացիկ ակտիվներ հաշվանցումն հետաձգված ԱԱՀ-ի գծով»
 Կտ 524 «Պարտքեր հարկերի և այլ պարտադիր վճարների գծով»
 կամ
 Դտ 2611 «Ընթացիկ ակտիվներ հաշվանցումն հետաձգված ԱԱՀ-ի գծով»
 Կտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»:

2011-2012 թթ. էական փոփոխություններ և լրացումներ են կատարվել օրենքի 8-րդ հոդվածում, մասնավորապես՝ փոխվել են հոդվածի 5-րդ և 6-րդ կետերը:

Օրենքի 8-րդ հոդվածի 5-րդ կետի համաձայն՝ նախկինում հանձնարարության, կոմիսիայի և գործակալության հիմունքներով ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման դեպքում հարկվող շրջանառություն էր համարվում միջնորդավճարը (գանձույթ, պարզևավճար և հատուցման համանման այլ ձևեր)՝ առանց ԱԱՀ-ի:

Օրինակ 1. ապրանքի վաճառքի գինը, առանց ԱԱՀ-ի, կազմում է 1.000.000.00 դրամ, կոմիսիոն գանձույթը՝ 10%, ուստի գործակալի, հանձնակատարի համար ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը կկազմեր 100.000.00 դրամ ($1.000.000.00 \times 10\% = 100.000.00$), հաշվարկման ենթակա ԱԱՀ-ն՝ 20.000.00 դրամ ($100.000.00 \times 20\% = 20.000.00$): Գործակալի հաշվապահական հաշվառման մեջ կարտացոլվեր հետևյալ հաշվապահական ձևակերպմամբ.

- Դտ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով» - 120.000.00 դրամ
 Կտ 6114 «Ծառայությունների մատուցումից հասույթ» - 100.000.00 դրամ
 Կտ 5243 «Պարտքեր ավելացված արժեքի հարկի գծով» - 20.000.00 դրամ:

Օրենքի 8-րդ հոդվածի՝ 01.01.2012 թ. ուժի մեջ մտած 5-րդ կետի համաձայն՝ ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում համապատասխանաբար՝ հանձնակատարին, գործակալին հասանելիք գումարը (վարձատրության և հանձնակատարի կամ գործակալի կողմից իր անունով կատարած ծախսերի դիմաց որպես փոխհատուցում վճարվող գումարը՝ առանց ԱԱՀ-ի), իսկ հանձնարարողի, պրինցիպալի համար՝ մատակարարված ապրանքի կամ մատուցված ծառայության ընդհանուր արժեքը (առանց ԱԱՀ-ի)՝ ինչպես նախկինում, իսկ կոմիսիայի կամ գործակալի անունից հանդես գալու

² Նույն տեղում:

պայման նախատեսող գործակալության պայմանագրերի դեպքերում (բացառությամբ սույն կետով նախատեսված դեպքի) կոմիսիոների կամ գործակալի մոտ ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում կոմիսիայի կամ գործակալության պայմանագրի հիման վրա մատակարարված ապրանքի կամ մատուցված ծառայության ընդհանուր արժեքը (առանց ԱԱՀ-ի), իսկ կոմիտենտի, պրինցիպալի համար ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում հանձնարարության կամ գործակալության պայմանագրի հիման վրա մատակարարված ապրանքի կամ ծառայության արժեքի (առանց ԱԱՀ-ի) և համապատասխանաբար՝ կոմիսիոներին կամ գործակալին հասանելիք գումարի (առանց ԱԱՀ-ի) տարբերությունը³:

Օրինակ 1-ի դեպքում գործակալի, կոմիսիոների համար ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը կկազմի 1.000.000.00 դրամ, ԱԱՀ-ն՝ 200.000.00 դրամ ($1.000.000.00 \times 20\% = 200.000.00$), կոմիտենտի, պրինցիպալի համար հարկվող շրջանառությունը կկազմի 900.000.00 դրամ ($1.000.000.00 - 100.000.00 = 900.000.00$), ԱԱՀ-ն՝ 180.000.00 դրամ ($900.000.00 \times 20\% = 180.000.00$):

Այստեղ հարկ է նկատի ունենալ այն հանգամանքը, որ կոմիսիայի կամ գործակալի անունից հանդես գալու պայման նախատեսող գործակալության պայմանագրերի դեպքերում ինչպես կոմիսիոների կամ գործակալի, այնպես էլ կոմիտենտի կամ պրինցիպալի համար ավելացված արժեքի հարկի գծով հարկային պարտավորության ծագման պահը որոշվում է վաճառքի համար նախատեսված ապրանքները կոմիսիոների կամ գործակալի կողմից գնորդներին առաքվելու կամ հանձնվելու, ծառայությունները պատվիրատուին մատուցելու պահով⁴: Միաժամանակ, հաշվի առնելով օրենքի 23-րդ հոդվածում լրացված 3-րդ կետի բովանդակությունը. «3. կոմիսիայի կամ գործակալի անունից հանդես գալու պայման նախատեսող գործակալության պայմանագրերի հիման վրա իրականացված գործարքների մասով սույն օրենքին համապատասխան որոշված հարկվող շրջանառության գումարով կոմիտենտի կամ գործակալի կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները սույն օրենքով սահմանված կարգով»⁵, դժվար չէ եզրակացնել, որ 06.12.2011 թ. ՀՕ-334-Ն օրենքի ընդունմամբ հանձնարարության կամ պրինցիպալի անունից հանդես գալու պայման նախատեսող գործակալության պայմանագրերի հիման վրա կնքվող գործարքների մասով ավելացված արժեքի հարկով հարկվող շրջանառության որոշման նախկինում գործող կարգում, ըստ էության, էական փոփոխություն չի կատարվել, քանի որ կոմիտենտի կամ պրինցիպալի կողմից դուրս գրված և կոմիսիոներին կամ գործակալին ներկայացված հարկային հաշիվներում նշված ԱԱՀ գումարները վերջիններիս կողմից կարող են հաշվանցվել օրենքով սահմանված կարգով, և այս դեպքում հիմնական խնդիրը կոմիսիոների կամ գործակալի կողմից վերը նշված հարկային հաշիվների գումարները կոմիտենտին կամ պրինցիպալին բանկային փոխանցմամբ վճարելն է: Ընդ որում, 2013 թ. հունվարի 1-ից սկսած՝ հանձնարարության կամ պրինցիպալի անունից հանդես գալու պայման նախատեսող գործակալության պայմանագրով ապրանքների մատակարարելիս կամ ծառայություններ մատուցելիս հանձնակատարի

³ Տե՛ս նույն տեղը, հոդված 8, կետ 5:

⁴ Տե՛ս պաշտոնական պարզաբանում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 5-րդ կետի կիրառության վերաբերյալ, կետ 1:

⁵ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 23, կետ 3:

կամ գործակալի կողմից համապատասխանաբար հանձնարարողի կամ պրինցիպալի անունից կարող են դուրս գրվել հարկային հաշիվներ, եթե հանձնակատարին կամ գործակալին տրվել է հարկային հաշիվներ դուրս գրելու լիազորագիր: Հանձնակատարի կամ գործակալի կողմից դուրս գրվող ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման գործարքին վերաբերող հարկային հաշիվներում, բացի դուրս գրողի տվյալներից, լրացվում են հանձնարարողին կամ պրինցիպալին վերաբերող այն տվյալները, որոնք պարտադիր են մատակարարի համար հարկային հաշիվների լրացման դեպքերում: Այդ հարկային հաշիվների վերաբերյալ տեղեկությունները, սահմանված կարգով, ներկայացվում են հանձնարարողի կամ պրինցիպալի կողմից⁶:

Ինչ վերաբերում է օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի փոփոխությանը, ապա եթե նախկինում ապրանքների անհատույց մատակարարման, ծառայությունների մատուցման, ինչպես նաև դրանց դիմաց տվյալ գործարքների համար կիրառվում էին իրական արժեքից սովորականի համեմատությամբ էականորեն ցածր գներ (մասնակի հատուցում), ապա հարկվող շրջանառություն էր համարվում դրանց՝ սովորաբար կիրառվող գինը:

Օրինակ 2. Ա կազմակերպությունը Բ կազմակերպությանը տրամադրել է անհատույց ապրանքներ 100.000.00 դրամ իրական արժեքով, ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում 100.000.00 դրամը, հաշվարկման ենթակա ԱԱՀ-ն կկազմեր 20.000.00 դրամ (100.000.00x20%), 100.000.00 դրամ իրական արժեքով ապրանքները մատակարարվել են 90.000.00 դրամով, հարկվող շրջանառությունը դարձյալ կկազմեր 100.000.00 դրամ, ԱԱՀ-ն՝ 20.000.00 դրամ:

Օրենքի 8-րդ հոդվածի՝ 01.01.2012 թ. ուժի մեջ մտած 6-րդ կետի համաձայն՝ ապրանքների անհատույց մատակարարման, ծառայությունների մատուցման, ինչպես նաև այն դեպքում, երբ դրանց՝ դիմաց տվյալ գործարքների համար կիրառվում են գործարքի իրական արժեքից սովորականի համեմատությամբ 20 և ավելի տոկոսով ցածր գներ (մասնակի հատուցում), ապա հարկվող շրջանառություն է համարվում դրանց՝ սովորաբար կիրառվող գնի 80%-ը, այսինքն՝ *օրինակ 2-ի* համաձայն՝ ներկայումս Ա կազմակերպության համար անհատույց տրամադրված ապրանքների գծով հարկվող շրջանառությունը կկազմի 80.000.00 դրամ (100.000.00x80%), ԱԱՀ-ն՝ 16.000.00 դրամ (80.000.00x20%), իսկ 90.000.00 դրամով իրացնելու դեպքում ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը՝ 90.000.00 դրամ և ոչ թե 100.000.00 դրամ:

Նույն օրինակի մեկ այլ պայմանի դեպքում, ենթադրենք՝ միևնույն ապրանքի իրացման մասնակի վճարը կազմել է 60.000.00 դրամ, ապա, օրենքի գործող դրույթի պայմաններում, ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը դարձյալ կկազմի 80.000.00 դրամ՝ նախկին 100.000.00 դրամի փոխարեն:

Քննարկված օրինակի՝ անհատույց տրամադրման պայմանների դեպքում լրացուցիչ հաշվարկման ենթակա ԱԱՀ գումարները հաշվառման մեջ կարտացոլվեն հետևյալ հաշվապահական հաշիվների թղթակցությամբ.

Դտ 728 «Անհատույց տրված ակտիվների գծով ծախսեր»

Կտ 5243 «Պարտքեր ավելացված արժեքի հարկի գծով»,

⁶ Տե՛ս «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 14, ՀՀ պաշտոնական տեղեկագիր, N66 (940), 28 դեկտեմբերի 2012 թ., էջ 43:

իսկ մասնակի հատուցումով պայմանների դեպքում լրացուցիչ հաշվարկման ենթակա ԱԱՀ գումարները հաշվառման մեջ կարտացուլվեն հաշվապահական հաշիվների հետևյալ թղթակցությամբ.

Ղտ 7138 «Չփոխհատուցվող հարկերից ծախսեր»

Կտ 5243 «Պարտքեր ավելացված արժեքի հարկի գծով»:

2012 թ. դեկտեմբերի 19-ին ընդունված՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն, ըստ օրենքի այս կետում կատարված լրացման, 2013 թ. հունվարի 1-ից սկսած, այս կետի դրույթները չեն կիրառվում, այսինքն՝ անհատույց (մասնակի հատուցմամբ) ապրանքների մատակարարման, ծառայությունների մատուցման դեպքերում լրացուցիչ ԱԱՀ վերականգնման անհրաժեշտություն չի լինում, եթե հրապարակային պայմանագրով ապրանքներ մատակարարող կամ ծառայություններ մատուցող անձը առևտրային գեղջերի կիրառման օրվան նախորդող առնվազն երկու աշխատանքային օր առաջ հարկային մարմին է ներկայացրել վերադաս հարկային մարմնի կողմից սահմանված ձևի հայտարարություն՝ առևտրային գեղջեր կիրառելու վերաբերյալ⁷: Այս բոլոր պարագաներում պետք է հաշվի առնել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի 4-րդ կետի պահանջը. հաշվանցման ենթակա չէ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ գումարների և այդ գործարքների մասով ձեռքբերումների մատակարարների հարկային հաշիվներում և այլ փաստաթղթերում կամ ներմուծման մաքսային հայտարարագրերում առանձնացված ԱԱՀ գումարների միջև առաջացող բացասական տարբերությունը՝ բացառությամբ օրենսդրությամբ սահմանված դեպքերի:

Կարևոր փոփոխություններ են կատարվել նաև օրենքի 26-րդ հոդվածում, մասնավորապես՝ վերանայվել են ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներին և չհարկվող գործարքներին վերագրվող գույքի ձեռքբերման, ներմուծման կամ կառուցման գործարքների գծով մատակարարների հարկային հաշիվներում (ներմուծման դեպքում՝ մաքսային հայտարարագրերում) ներկայացված ԱԱՀ գումարի հաշվանցման կամ չհաշվանցման մոտեցումները:

Եթե նախկինում գործող օրենսդրության համաձայն՝ գույքի ձեռքբերման, ներմուծման կամ կառուցման գծով մատակարարների կողմից ներկայացված հաշիվներում ԱԱՀ գումարը սահմանված կարգով հաշվանցվում էր այդ ձեռքբերումների հաշվետու ժամանակաշրջանում, եթե ուղղակիորեն վերագրվում էր ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներին և չէր հաշվանցվում, այլ միացվում էր արժեքին կամ ծախսերին, եթե այդ ձեռքբերումն ուղղակիորեն չէր վերագրվում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներին, ապա օրենքի՝ 01.01.2012 թ. ուժի մեջ մտած դրույթի համաձայն՝ քննարկվում են նման ձեռքբերումների մի շարք դեպքեր: Այսպես՝ եթե գույքի ձեռքբերումը, ներմուծումը կամ կառուցումը ուղղակիորեն վերագրվում են ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներին, կամ ի սկզբանե հնարավոր չէ ուղղակիորեն դրանք վերագրել ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներին, ապա ԱԱՀ գումարը հաշվանցվում է այդ ձեռքբերումների կատարման հաշվետու ժամանակաշրջանում:

Եթե գույքը, որի ձեռքբերման, կառուցման կամ ներմուծման մասով նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջաններում սահմանված կարգով կատարվել

⁷ Տե՛ս նույն տեղը, հոդված 7, կետ 4, էջ 41:

է ԱԱՀ հաշվանցում, հետագա հաշվետու ժամանակաշրջաններում ամբողջությամբ կամ մասնակիորեն օգտագործվում է ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքների իրականացման համար, ապա նախկինում հաշվանցված ԱԱՀ գումարները ենթակա են վերաձևակերպման հաշվետու ժամանակաշրջանում հաշվանցման ենթակա գումարներից պակասեցման՝ տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված նորմատիվներով այդ գույքի համար հաշվարկվող ամորտիզացիայի գումարի նկատմամբ ԱԱՀ 20 տոկոս դրույքաչափով հաշվարկված գումարի չափով: Այդպիսի մոտեցում է կիրառվում նաև այն դեպքերում, երբ նման գույքի օտարումը ինքնին ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարք է: Հաշվանցված ԱԱՀ գումարները ենթակա են վերաձևակերպման հաշվետու ժամանակաշրջանում հաշվանցման ենթակա գումարներից պակասեցման, տվյալ գույքի հաշվեկշռային արժեքի նկատմամբ ԱԱՀ 20 տոկոս դրույքաչափով հաշվարկված գումարի չափով, եթե հաշվետու ժամանակաշրջանում գույքի օտարումն ինքնին ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարք է⁸: Իսկ այն դեպքերում, երբ հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում տվյալ գույքը միաժամանակ օգտագործվում է ԱԱՀ-ով հարկվող և ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքների իրականացման համար, ապա վերը նշված կարգով պակասեցվող գումարը նվազեցվում է հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացված բոլոր գործարքների ընդհանուր շրջանառության մեջ (առանց ԱԱՀ գումարի) ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների շրջանառության (առանց ԱԱՀ-ի) տեսակարար կշռին համապատասխանող գործակցով:

Պարզության համար ասվածը ներկայացնենք օրինակների միջոցով:

Օրինակ 3. Կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանում ձեռք է բերել գույք 3.000.000.00 դրամ արժեքով (առանց ԱԱՀ) և ունի այդ գույքի ձեռքբերման համար մատակարարի կողմից ներկայացված հարկային հաշվում նշված ԱԱՀ գումարը հաշվանցելու իրավունք: Օրենքի՝ մինչև 01.01.2012 թ. գործող դրույթի համաձայն, եթե ձեռք բերված գույքը ի սկզբանե վերագրվում է ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներին, ապա կազմակերպությունը այդ ձեռքբերումը կատարելու հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացնում է ԱԱՀ գումարի հաշվանցում, պակասեցում 600.000.00 դրամի չափով (3.000.000.00x20%)՝ ըստ հաշվառման հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումների.

Դտ 2611 «Ընթացիկ ակտիվներ հաշվանցումը հետաձգված ԱԱՀ-ի գծով» - 600.000.00 դրամ

Կտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով» - 600.000.00 դրամ, և հաշվանցվում է հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ գումարը՝ կատարելով հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

ա) եթե գույքը ամբողջությամբ վերագրվում է ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներին.

Դտ 2261 «Հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ» - 600.000.00 դրամ

Կտ 2611 «Ընթացիկ ակտիվներ հաշվանցումը հետաձգված ԱԱՀ-ի գծով» - 600.000.00 դրամ

և

Դտ 5243 «Պարտքեր ավելացված արժեքի հարկի գծով» - 600.000.00 դրամ

Կտ 2261 «Հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ» - 600.000.00 դրամ

⁸ Տե՛ս «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 26:

բ) եթե գույքը միաժամանակ օգտագործվում է ինչպես ԱԱՀ-ով հարկվող, այնպես էլ ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքների համար, և ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների (առանց ԱԱՀ-ի) շրջանառությունը կազմում է բոլոր գործարքների (առանց ԱԱՀ-ի) շրջանառության 98 տոկոսը, ապա հաշվանցման, պակասեցման ենթակա ԱԱՀ գումարը կհաշվարկվեր հետևյալ ձևով՝ $600.000.00 \times 98\% = 588.000.00$ դրամ, իսկ 12.000.00 դրամը (600.000.00-588.000.00) կմիացվեր ծախսումներին, և հաշվառման մեջ առաջարկվում է կատարել հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

Դտ 2261 «Հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ» - 600.000.00 դրամ

Կտ 2611 «Ընթացիկ ակտիվներ հաշվանցումը հետաձգված ԱԱՀ-ի գծով» - 600.000.00 դրամ

և

Դտ 5243 «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտքեր ԱԱՀ-ի գծով» - 588.000.00 դրամ

Կտ 2261 «Հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ» - 588.000.00 դրամ

Դտ 811 «Հիմնական արտադրություն» - 12.000.00 դրամ

Կտ 2261 «Հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ» - 12.000.00 դրամ

գ) եթե ի սկզբանե ձեռք բերվող գույքը վերագրվում էր ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքներին, ապա ԱԱՀ գումարը 600,000.00 դրամի չափով միացվում էր ձեռքբերման գնին և հաշվառման մեջ կարտացույցվեր հետևյալ հաշվապահական ձևակերպմամբ.

Դտ 111 «Մաշվող հիմնական միջոցներ» - 600.000.00 դրամ

Կտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով» - 600.000.00 դրամ:

Օրենքի՝ 01.01.2012 թ. ուժի մեջ մտած համապատասխան դրույթի համաձայն, ինչպես պարզեցինք, նախ ներմուծվել է այն մոտեցումը, որ նվազեցման, պակասեցման ենթակա ԱԱՀ գումարի հաշվարկը կապվում է այդ գույքի «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված ամորտիզացիոն նորմաների հետ, ըստ այդմ՝ ներկայումս գործող օրենքի դաշտում *օրինակ 3-ի* լուծումը կլիներ այսպիսին.

ա) եթե ձեռք բերված գույքը ի սկզբանե վերագրվում է ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներին, ապա մոտեցումը նույնն է, ինչ՝ օրենքի նախկին տարբերակի դեպքում, այսինքն՝ ԱԱՀ հաշվանցումը, պակասեցումը կկատարվեն գույքի ձեռքբերման հաշվետու ժամանակաշրջանում (եթե պահպանված են ԱԱՀ հաշվանցման օրենքով սահմանված կարգի պահանջները), և ԱԱՀ գումարը կկազմի 600.000.00 դրամ ու հաշվառման մեջ կարտացույցվի հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումներով.

Դտ 2261 «Հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ» - 600.000.00 դրամ

Կտ 2611 «Ընթացիկ ակտիվներ հաշվանցումը հետաձգված ԱԱՀ-ի գծով» - 600.000.00 դրամ

և

Դտ 5243 «Պարտքեր ավելացված արժեքի հարկի գծով» - 600.000.00 դրամ

Կտ 2261 «Հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ» - 600.000.00 դրամ

բ) տարբերություն չկա նաև այն դեպքում, երբ ձեռք բերված գույքն ի սկզբանե վերագրվում է ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքներին. այս դեպքում ևս,

ինչպես նախկինում, ԱԱՀ գումարը ավելացվում է ձեռք բերված գույքի արժեքին,

գ) այն դեպքում, երբ անհրաժեշտություն լինի վերականգնելու նախկինում հաշվանցված, պակասեցված ԱԱՀ գումարը, կկատարվեն հաշվարկներ, և հաշվառման մեջ կարտացույցվեն համապատասխան գումարները: Հաշվարկների համար *օրինակ 3-ում* ավելացնենք ևս մեկ պայման՝ ձեռք բերված գույքը, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն, դասվում է այլ հիմնական միջոցների խմբին, որի համար ամորտիզացիոն մասհանումների նորման սահմանված է 5 տարի՝ «ե) այլ հիմնական միջոցների, այդ թվում՝ բանող անասունների, բազմամյա տնկիների և հողերի բարելավմանն ուղղված կապիտալ ներդրումների համար՝ 5 տարի»⁹, իսկ կազմակերպությունը համարվում է ամսական ԱԱՀ-ը վճարող, և շահագործման 2-րդ տարում պարզվել է, որ այդ գույքը օգտագործվում է ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքների համար, ապա նախկինում հաշվանցված, պակասեցված ԱԱՀ գումարի ամսական վերաձևակերպման ենթակա գումարը կհաշվարկվի հետևյալ կերպ. այդ գույքի տարեկան ամորտիզացիայի գումարը կկազմի $600.000.00$ դրամ ($3.000.000.00/5$), վերաձևակերպման ենթակա տարեկան ԱԱՀ գումարը՝ $600.000.00 \times 20\% = 120.000.00$ դրամ, ամսական գումարը՝ $120.000.00/12 = 10.000.00$ դրամ, և հաշվառման մեջ կտրվի հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը.

Ղտ 811 «Հիմնական արտադրություն» - $10.000.00$ դրամ
Կտ 2261 «Հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ» - $10.000.00$ դրամ:

Այն պայմանը, որ գույքը վերագրվում է ինչպես ԱԱՀ-ով հարկվող, այնպես էլ ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքներին, հաշվարկը կլինի՝ $120.000.00/12 \times 2\% = 200.00$ դրամ ($2\% = 100\% - 98\%$) և հաշվառման մեջ կձևակերպվի հետևյալ թղթակցությամբ.

Ղտ 811 «Հիմնական արտադրություն» - 200.00 դրամ
Կտ 2261 «Հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ» - 200.00 դրամ:

Բացի վերը նշվածներից, հնարավոր են դեպքեր, երբ գույքի ձեռքբերման պահին այն վերագրվում է ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքներին, և, ըստ այդմ, նվազեցվում, պակասեցվում է հաշվանցվող ԱԱՀ գումարն ու ավելացվում գույքի արժեքին, սակայն եթե հետագայում պարզվում է, որ նման գույքն օգտագործվում է ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների իրականացման համար, ապա այս դեպքում տեղի է ունենում հակառակ գործընթացը, այսինքն՝ հաշվանցման ենթակա գումարներն ավելացվում են այդ գույքի հաշվետու ժամանակաշրջանի համար «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն հաշվարկվող ամորտիզացիոն մասհանումների գումարի նկատմամբ ԱԱՀ 16.67% հաշվարկային դրույքաչափով հաշվարկված գումարի չափով: Ըստ *օրինակ 3-ի*՝ շահագործման 2-րդ տարում հաշվանցման ենթակա գումարը կավելանա $120,000.00$ դրամով, քանի որ ձեռքբերման արժեքին (առանց ԱԱՀ-ի) ավելացվում է նաև ԱԱՀ գումարը, և ձեռքբերման արժեքը կազմում է՝

⁹ Տե՛ս «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 12:

3.600.000.00 դրամ (3.000.000.00+600.000.00)

3.600.000.00/5=720.000.00 դրամ

720.000.00x16.67%=120.000.00 դրամ:

Ղա հաշվառման մեջ կարտացուլվի հաշվապահական հաշիվների հետևյալ թղթակցությամբ.

Ղտ 2261 «Հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ» - 120.000.00 դրամ

Կտ 811 «Հիմնական արտադրություն» - 120.000.00 դրամ:

Եթե այն օգտագործվում է ինչպես ԱԱՀ-ով հարկվող, այնպես էլ ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքների համար, և ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների տեսակարար կշիռը ամբողջ գործարքների շրջանառության մեջ կազմում է 98%, ապա հաշվանցման ենթակա գումարներին ավելացվող գումարը կկազմի 117,600.00 դրամ (120,000.00x98%), որը հաշվառման մեջ կարտացուլվի հաշվապահական հաշիվների հետևյալ թղթակցությամբ.

Ղտ 2261 «Հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ» - 117.600.00 դրամ

Կտ 811 «Հիմնական արտադրություն» - 117.600.00 դրամ:

Անհրաժեշտ է քննարկել նաև այն դեպքը, երբ գույքը ձեռքբերման, ներմուծման կամ կառուցման հաշվետու ժամանակաշրջանում միաժամանակ օգտագործվում է ԱԱՀ-ով հարկվող և ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքների իրականացման համար: Այս դեպքում հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ գումարը պակասեցվում է տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված նորմաներով այդ գույքի համար հաշվարկվող ամորտիզացիայի գումարի նկատմամբ ԱԱՀ 20 տոկոս դրույքաչափով հաշվարկված գումարի չափով՝ նախապես նվազեցված հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացված բոլոր գործարքների շրջանառության մեջ (առանց ԱԱՀ գումարի) ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների շրջանառության տեսակարար կշիռն համապատասխանող գործակցով¹⁰: Մեր օրինակի տվյալներով տարեկան ԱԱՀ գումարը կկազմի 120.000.00 դրամ, որից հաշվանցման ենթակա գումարը՝ 117.600.00 դրամ (120.000.00x98%), կձևակերպվի հետևյալ թղթակցություններով.

Ղտ 2261 «Հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ» - 117.600.00 դրամ

Կտ 2611 «Ընթացիկ ակտիվներ հաշվանցումը հետաձգված ԱԱՀ-ի գծով» - 117.600.00 դրամ

Ղտ 5243 «Պարտքեր ավելացված արժեքի հարկի գծով» -117.600.00 դրամ

Կտ 2261 «Հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ» - 117.600.00 դրամ,

միաժամանակ ձևակերպվելով՝

Ղտ 811 «Հիմնական արտադրություն» - 2.400.00 դրամ

Կտ 2261 «Հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ» - 2.400.00 դրամ:

Գույքի ձեռքբերման, ներմուծման կամ կառուցման արժեքի ԱԱՀ ամբողջ գումարը կձևակերպվի.

¹⁰ Տե՛ս «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 26:

- Ղտ 2611 «Ընթացիկ ակտիվներ հաշվանցումը հետաձգված ԱԱՀ-ի գծով» - 600.000.00 դրամ
- Կտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով» - 600.000.00 դրամ կամ
- Ղտ 2611 «Ընթացիկ ակտիվներ հաշվանցումը հետաձգված ԱԱՀ-ի գծով» - 600.000.00 դրամ
- Կտ 5243 «Պարտքեր ավելացված արժեքի հարկի գծով» - 600.000.00 դրամ:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում կատարված և 2014 թ. հունվարի 1-ից ուժի մեջ մտնող փոփոխությունների համաձայն՝ գույքի հաշվեկշռային արժեքը և ամորտիզացիայի գումարը (խոսքը վերաբերում է 2014 թ. հունվարի 1-ից հետո ձեռք բերվող գույքին) որոշվում են՝ ելնելով:

ա) տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանն ընդգրկող տարվա հունվարի 1-ի դրությամբ շահագործման ժամկետ ունեցող գույքի այդ խմբի հաշվեկշռային արժեքից կամ շահագործման ժամկետ ունեցող գույքի այդ խմբի ընդհանուր ամորտիզացիայի տարեկան գումարից՝ դրանց նկատմամբ կիրառելով շահագործման ժամկետ ունեցող գույքի սկզբնական արժեքների հանրագումարում շահագործման ժամկետ ունեցող տվյալ գույքի սկզբնական արժեքի տեսակարար կշիռից,

բ) ԱԱՀ հաշվետու ժամանակաշրջանն ընդգրկող ամիսների թվի և մեկ տասներկուերորդի արտադրյալից:

2012 թ. դեկտեմբերի 19-ին ընդունված և 2013 թ. հունվարի 1-ից ուժի մեջ մտած «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում կատարված կարևոր լրացումներից է օրենքի 6-րդ հոդվածում կատարվածը, համաձայն որի՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի դրույթների կիրառման առումով գործարք է դիտվում որոշակի մեկ տեսակի ապրանքի օտարումը կամ մեկ տեսակի ծառայության մատուցումն այն քանակով կամ ծավալով, որն իրականացվում է մեկ առաքմամբ կամ գնորդին մեկանգամյա հանձնումով: Ընդ որում, որպես մեկ առաքմամբ մատակարարված ապրանքի քանակ կամ մեկ հանձնումով ծառայության մատուցման ծավալ ընդունվում է հաշվարկային փաստաթղթում, իսկ դրա բացակայության դեպքում՝ վճարային փաստաթղթում, ընդունման-հանձնման կամ կատարողական ակտում, այլ փաստաթղթում արձանագրված քանակությունը (ծավալը)¹¹:

Հարկային հաշվառման տեսանկյունից՝ վերը նշված օրենքով կատարված հաջորդ կարևոր փոփոխությունը վերաբերում է օրենքի 14-րդ հոդվածով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածում կատարված լրացմանը, համաձայն որի՝ տնտեսավարող սուբյեկտների գործունեության կազմակերպման առանձնահատկություններով պայմանավորված, հարկային հաշիվ կարող է դուրս գրվել նախօրոք՝ պայմանով, որ ապրանքները մատակարարվեն կամ ծառայությունները մատուցվեն հարկային հաշվում նշված համապատասխան օրը, այսինքն՝ եթե ապրանքների իրացման հարկային հաշիվը, ենթադրենք՝ փաստացի դուրս է գրվում 2013 թ. հունվարի 25-ին, իսկ դուրսգրման պահին որպես մատակարարման ամսաթիվ նշվում է

¹¹ Տե՛ս «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 4, կետ 3, ՀՀ պաշտոնական տեղեկագիր, N66(940), 28 դեկտեմբերի 2012 թ., էջ 39:

2013 թ. հունվարի 29-ը (ինչպես գիտենք, հարկային հաշիվն ունի երկու ամսաթիվ՝ մատակարարման և դուրսգրման), ապա հարկ է 2013 թ. հունվարի 29-ին մատակարարել հարկային հաշվում նշված ապրանքները: Սահմանված դեպքերում ՀՀ-ում չգրանցված անձի անունից հարկային հաշվի դուրսգրում նախօրոք կատարելու անհրաժեշտության պարագայում հարկային հաշիվը դուրս է գրվում մատակարարի կողմից ապրանքի կամ ծառայության արժեքի վերաբերյալ ներկայացված հաշվարկային կամ վճարային փաստաթուղթը փաստացի ստանալու օրը:

Ուշադրության արժանի են 2012 թ. դեկտեմբերի 19-ին ընդունված «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում լրացումներ և փոփոխություններ կատարելու մասին» ՀՀ օրենքով գործող 27-րդ հոդվածում կատարված փոփոխությունները, որտեղ մանրամասնորեն նկարագրվում են ԱԱՀ վճարող անձանց կողմից միաժամանակ ԱԱՀ-ով հարկվող, ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքների (ներառյալ՝ ԱԱՀ-ից ազատված, հարկման օբյեկտ չհամարվող և նաև այնպիսի գործարքներ, որոնց վրա չի տարածվում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի գործողությունը) իրականացման դեպքերում մատակարարների կողմից ներկայացված հարկային հաշիվներում և այլ համապատասխան փաստաթղթերում ու ներմուծման մաքսային հայտարարագրերում առանձնացված ԱԱՀ գումարի հաշվանցման կամ չհաշվանցման յուրաքանչյուր դեպք: Ամենակարևորը, մեր գնահատմամբ, այն է, որ հստակեցվել է ԱԱՀ-ով հարկվող և ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքների գծով առանձնացված հաշվառում չվարելու դեպքերում ընդհանուր գործարքների մեջ այդ գործարքների տեսակարար կշիռների հաշվարկման մեխանիզմը, և արդեն օրենքով, ըստ էության, սահմանվում է, որ տեսակարար կշռի որոշումից հետո գործակիցը բազմապատկվում է հաշվետու ժամանակաշրջանում կատարված բոլոր ձեռքբերումների գծով համապատասխան փաստաթղթերում (մատակարարների ներկայացրած հարկային հաշիվներ, ներմուծման մաքսային հայտարարագրեր և այլն) առանձնացված ԱԱՀ գումարի նկատմամբ: Մինչ այս փոփոխությունը, ելնելով օրենքի համապատասխան դրույթի շարադրանքից, հնարավոր էին բազմաթիվ դեպքեր, երբ այդ գործակիցը կիրառվում էր ոչ թե հաշվետու ժամանակաշրջանում կատարված ձեռքբերումների գծով փաստաթղթերում առանձնացված, այլ հաշվետու ժամանակաշրջանում հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ գումարների նկատմամբ, այսինքն՝ ոչ թե հաշվետու ժամանակաշրջանի հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանի 2611 «Ընթացիկ ակտիվներ հաշվանցումը հետաձգված ԱԱՀ-ի գծով», այլ 2261 «Հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ» հաշիվների դեբետային շրջանառությունների նկատմամբ, ինչն էլ տարակարծությունների տեղիք էր տալիս հարկատուների և հարկային մարմնի ներկայացուցիչների շրջանում:

Ամսական ԱԱՀ վճարողների տեսանկյունից կարևոր է 2013 թ. հունվարի 1-ից ուժի մեջ մտած այն փոփոխությունը («Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածում), համաձայն որի՝ ամսական ԱԱՀ վճարողները սահմանված կարգով հարկային մարմին են ներկայացնում տեղեկանք ոչ թե հաշվետու ամսվա, այլ արդեն եռամսյակի ավարտից հետո և ոչ թե հաշվետու ամսվա, այլ եռամսյակի ընթացքում գնորդներին դուրս գրված և մատակարարներից ստացված հարկային հաշիվների վերաբերյալ: Ըստ այդմ էլ ամսական ավելացված արժեքի հարկ վճարողների համար օրենքի 43-րդ հոդվածով սահմանված դրույթները, այդ թվում՝ պատասխանատվու-

թյունը, չեն կիրառվում, եթե չի ավարտվել այն եռամսյակի համար տեղեկությունների ներկայացման վերջնաժամկետը, որն ընդգրկում է հարկային հաշվի վերաբերյալ դուրսգրման (ստացման), իսկ հաշվանցումների կատարման մասով՝ փաստացի հաշվանցման ամիսը¹²:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում կատարված փոփոխություններից հատկապես այս հոդվածում քննարկված փոփոխություններին անդրադառնալը ինքնանպատակ չէ և պայմանավորված է այն հանգամանքով, որ դրանք և դրանց արդյունքները, ինչպես տեսնում ենք, անմիջական առնչություն ունեն հարկային հաշվառման հետ: Հաշվային գործնական աշխատանքում առաջանում են հարցեր ինչպես ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության ու հաշվանցման (նվազեցման) ենթակա գումարների հաշվարկման մոտեցումների, այնպես էլ դրանց՝ հաշվառման մեջ ձևակերպման հետ կապված: Այս խնդրի լուծման նպատակով, հաշվի առնելով նաև մեր փորձը, հոդվածում բերված համապատասխան օրինակներով առաջարկվում են ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության, հաշվանցման ենթակա գումարների հաշվարկման և հաշվառման մեջ դրանց արտացոլելու որոշակի մոտեցումներ և միջոցներ, որոնք, մեր կարծիքով, ՀՀ ավելացված արժեքի հարկ վճարող ընկերությունների հաշվային աշխատակիցների համար կունենան գործնական կարևոր նշանակություն:

¹² Տե՛ս նույն տեղը, հոդված 30, էջ 51:

АРТУР ГАЛОЯН

Соискатель, преподаватель кафедры
„Финансового учета” АГЭУ

Отражение последствий некоторых положений о законе РА „О налоге на добавленную стоимость” в учете.– В статье уделено внимание в основном отражению осуществленных в Законе РА „О НДС” и с 01.01.2011 г. вступивших в силу некоторых изменений, дополнений и их последствий в учете. В частности, представлены содержание изменений и дополнений, осуществленных в статьях 6.1, 8, 26, проанализированы последствия этих изменений и дополнений, особенно с точки зрения учета и предложены возможные подходы и методы их отражения, регистрации в учете, сравнивая с осуществляемыми в учете бухгалтерскими регистрациями до осуществления этих изменений и дополнений.

ARTUR GALOYAN

Researcher, lecturer at the Chair of
„Financial Accounting” at ASUE

Reflecting the Consequences of Some Provisions of the „Law on Value Added Tax” in Accounting.– In the article the main attention is focused on the changes and additions made in the Law on VAT (came into force in 01.01.2012) and the reflection of these results in accounting. Particularly, the content of changes and additions in Articles N 6.1, 8, 26 of the law were introduced, the impact of these changes is analysed especially from the accounting side and some possible approaches and methods were offered to reflect and formulate them in accounting, at the same time accounting formulations made before these changes and additions were compared.

