

ՀՏԴ 657/658:69:339.15

**ՀԱՍՈՒՅԹԻ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԱՌԱՆՁՆԱՀԱՏԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ  
ՇԻՆԱՐԱՐԱԿԱՆ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐՈՒՄ ԸՍՏ  
ՖՀՄՍ 15 ՍՏԱՆԴԱՐՏԻ ՊԱՀԱՆՋՆԵՐԻ**

**ՄԱՆՅԱ ՊՈՂՈՍՅԱՆ, ԳՈՀԱՐ ՀԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ**

*Հայաստանի պետական տնտեսագիտական համալսարան*

Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտները որդեգրած երկրներում, այդ թվում Հայաստանի Հանրապետությունում, գրանցված տնտեսավարող սուբյեկտները 2018թ. հունվարի 1-ից իրականացրած գործունեությունից հասույթի (պայմանագրային հարաբերություններով պայմանավորված) գնահատման և ճանաչման համար ուղղորդվում են ՖՀՄՍ 15 «Հաճախորդների պայմանագրերից հասույթ» ստանդարտով:

ՀՀ շինարարական կազմակերպությունների գործունեությունը լեցուն է իրավիճակների այնպիսի բազմազանությամբ, որը պայմանավորված է պայմանագրերում ամրագրված դրույթներով: Վերջիններիս վերաբերյալ շինարարական կազմակերպությունների գործունեությունից հասույթի ճանաչման և հաշվառման մեջ **արտացոլման** մոտեցումները պարզաբանման ու մշակման կարիք ունեն, քանի որ ՖՀՄՍ 15 ստանդարտն առաջադրում է հաշվառման նոր կառուցակարգեր և ֆինանսական հաշվետվությունների նոր հոդվածներ:

**Բանալի բառեր.** հաշվապահական հաշվառում, ՖՀՄՍ 15, շինարարական կազմակերպություն, պայմանագրային ակտիվ, պայմանագրային պարտավորություն, պատվիրատու, կապալառու, փոփոխուն հատուցում:

2018թ. հունվարի 1-ից գործողության մեջ մտած ՖՀՄՍ 15 «Հաճախորդների պայմանագրերից հասույթ» ստանդարտը փոխարինում է նախկինում գործող ՀՀՄՍ 18 «Հասույթ» և ՀՀՄՍ 11 «Կառուցման պայմանագրեր» ստանդարտներին: ՖՀՄՍ 15 «Հաճախորդների պայմանագրերից հասույթ» ստանդարտի հայալեզու տարբերակը հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող լիազոր մարմնի կողմից դեռևս պաշտոնապես չի հրապարակվել և ներկայացվել հանրությանը: Կարծում ենք, դրա հրապարակումից հետո միայն այս ստանդարտի կիրարկումը կլինի իրավական պահանջ, քանի որ մասնավոր հատվածի համար Հայաստանի Հանրապետությունում գործող ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանում և դրա կիրառման հրահանգում ևս կլինեն լրացումներ և փոփոխություններ:

ՖՀՄՍ 15 «Հաճախորդների պայմանագրերից հասույթ» ստանդարտում ներկայացված են հաճախորդների պայմանագրերից հասույթի գնահատման ու արտացոլման կանոններն ու սկզբունքները:

ՖՀՄՍ 15 «Հաճախորդների պայմանագրերից հասույթ» ստանդարտը տարածվում է բոլոր պայմանագրերի վրա, բացառությամբ՝

- վարձակալության պայմանագրերի,
- ապահովագրական պայմանագրերի,
- ֆինանսական գործիքների,
- ֆինանսական երաշխիքների,
- գնորդների կամ հավանական գնորդների հետ վաճառքը պարզեցնելու նպատակով նույն ոլորտի կազմակերպությունների միջև ոչ դրամային փոխանցումների [1]:

Շինարարական կազմակերպությունների համար ՖՀՄՍ 15 ստանդարտի ներմուծման կարևորությունը հիմնավորվում է այն փաստով, որ, կապված պայմանագրերում ամրագրված պայմանների հետ, ՀՀՄՍ 18 «Հասույթ» ստանդարտը չէր ներկայացնում շինարարական աշխատանքների գծով կնքվող պայմանագրային իրավիճակների համար հաշվառման մոտեցումների բազմազանությունը, հետևաբար՝ ՀՀՄՍ 18 «Հասույթ» ստանդարտը չէր համապատասխանում հաշվետվությունները օգտագործողների և կազմողների պահանջներին, քանի որ իրավիճակների բազմազանության դեպքում չէր արտացոլում հասույթի ճանաչման իրական պատկերը:

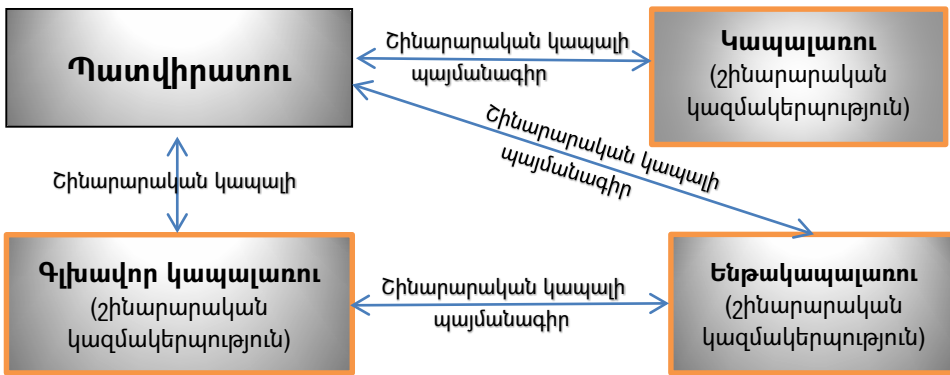
Շինարարությունն այն ոլորտներից է, որի բոլոր մասնակիցները (կառուցապատողներ, նախագծային փաստաթղթեր մշակողներ, շինարարություն իրականացնողներ, վերահսկողներ և այլն) բարենպաստ տարածական միջավայր ստեղծելու (և ոչ միայն) նպատակով փոխհամագործակցում են միմյանց և այլոց հետ՝ կնքելով աշխատանքների (ծառայությունների) կատարման (մատուցման) պայմանագրեր: Հիշյալ մասնակիցներից շինարարություն իրականացնողները՝ շինարարական կազմակերպությունները, պատվիրատուի (կառուցապատողի) հետ կնքում են շինարարական կապալի պայմանագրեր, իսկ մնացած մասնակիցների միջև կնքվում են կապալի այլ տեսակներով պայմանագրեր:

Նշենք, որ շինարարական կազմակերպությունների գործունեությունից հասույթն ունի բացառապես պայմանագրային հիմք (տե՛ս **Գծապատկեր 1**).

- շինարարական կազմակերպությունը կապալառու կամ գլխավոր կապալառու կողմն է, որ շինարարական կապալի պայմանագիր է կնքում պատվիրատուի հետ և ակնկալում հասույթ ըստ այդ պայմանագրի,
- շինարարական կազմակերպությունը ենթակապալառու կողմն է, որ շինարարական կապալի պայմանագիր է կնքում գլխավոր կապալառուի հետ և ակնկալում հասույթ ըստ այդ պայմանագրի,

• շինարարական կազմակերպությունը ենթակապալառու կողմն է, որ շինարարական կապալի պայմանագիր է կնքում պատվիրատուի հետ, հետևաբար՝ ակնկալում է հասույթ ըստ այդ պայմանագրի:

Ըստ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի՝ կապալային եղանակով շինարարություն իրականացնելիս հանդես են գալիս երկու կողմեր՝ «պատվիրատու և կապալառու (կապալառուներ), երբ՝ «Մի կողմը՝ կապալառուն, պարտավորվում է մյուս կողմի՝ պատվիրատուի, առաջադրանքով կատարել որոշակի աշխատանք և դրա արդյունքը սահմանված ժամկետում հանձնել պատվիրատուին, իսկ պատվիրատուն պարտավորվում է ընդունել աշխատանքի արդյունքը և վարձատրել դրա համար» [2]: Այսինքն՝ կապալառուի հասույթը պայմանագրային է և տրվում է պատվիրատուի կողմից աշխատանքներն ընդունելուց հետո, եթե դրանք կատարվել են պայմանագրով նախատեսված ծավալին, բովանդակությանն ու այլ պահանջներին համապատասխան:



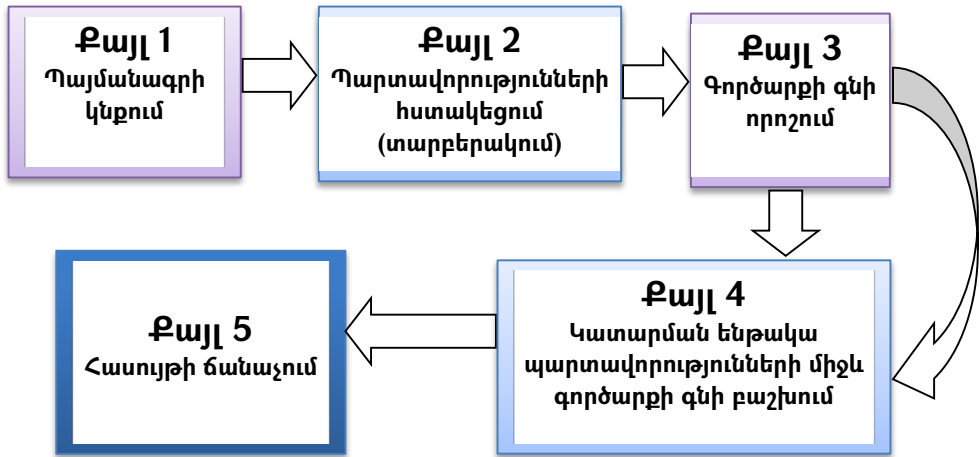
**Գծապատկեր 1. Շինարարական կազմակերպությունները որպես շինարարական կապալի կողմեր**

ՖՀՄՍ 15 «Հաճախորդների պայմանագրերից հասույթ» ստանդարտում պայմանագրային հասույթի ճանաչման համար «հինգբայլանի» մոդել է ներկայացված (տե՛ս **Գծապատկեր 2**) [3]:

Համառոտ ներկայացնենք **Գծապատկեր 2**-ում ցուցադրված քայլերը՝ ըստ ՖՀՄՍ 15 «Հաճախորդների պայմանագրերից հասույթ» ստանդարտի:

**Քայլ 1. Պայմանագրի կնքում:** Ըստ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի՝

«Պայմանագիր է համարվում երկու կամ մի քանի անձանց համաձայնությունը, որն ուղղված է քաղաքացիական իրավունքներ և պարտականություններ սահմանելուն, փոփոխելուն և դադարելուն» [4]:



**Գծապատկեր 2. Հասույթի ճանաչման մոդելը՝ ըստ ՖՀՄՍ 15-ի պահանջների**

Ըստ ՖՀՄՍ 15-ի՝ «Պայմանագիրը ապրանքների և ծառայությունների փոխանցման (մատակարարման, մատուցման) վերաբերյալ առևտրային բնույթ ունեցող խոստում է, որ հաստատում է կողմերից յուրաքանչյուրի պարտավորություններն ու իրավունքները, և որում ամրագրված են վճարման պայմաններն ու հավանական է, որ հատուցումը ստացվելու է» [5]:

**Քայլ 2. Պարտավորությունների հստակեցում (տարբերակում).** Եթե ապրանքներն և ծառայությունները (մատակարարվող, մատուցվող) իրարից տարբերակելի են, առանձնացվելի են, ապա դրանց փոխանցման մասին խոստումներն առանձին պարտավորություններ են և պետք է հաշվառվեն առանձին:

Առանձնացվելի ապրանք նշանակում է. «Տվյալ ապրանքը կարելի է առանձնացնել մնացած ապրանքներից. մատակարարը կարող է այն մատակարարել մնացած ապրանքներից առանձին, իսկ գնորդը կարող է այն օգտագործել կամ նրանից օգուտներ ստանալ մնացած ապրանքներից առանձին» [6]: Նույնը վերաբերում է ծառայություններին (աշխատանքներին):

Այն մատակարարվող ապրանքներն ու մատուցվող ծառայությունները, որոնք առանձնացվելի չեն, որպես մեկ փաթեթ միավորվում են պայմանագրում նշված մնացած ապրանքների ու ծառայությունների հետ այնքան ժամանակ, քանի դեռ ապրանքների ու ծառայությունների փաթեթն ամբողջությամբ չի կատարվել: Այս դեպքում կազմակերպությունը պայմանագրում խոստացած մատակարարվող ապրանքներն ու մատուցվող ծառայությունները պետք է հաշվի առնի որպես մեկ կատարվելիք պարտավորություն:

Այսինքն՝ պայմանագրում ամրագրված պարտավորությունները ի սկզբանե են տարբերակվում առանձնացվելի և ոչ առանձնացվելի պարտավորությունների: «Պայմանագրային պարտավորությունը ծագում է որպես հաշվապահական հաշվառման օբյեկտ պայմանագրի կնքման, այլ ոչ թե դրա պայմանների կատարման պահին» [7]:

**Քայլ 3. Գործարքի գնի որոշում:** Գործարքի գինը պայմանագրով ամրագրված հատուցման գումարն է, որ կազմակերպությունը՝ մատակարարն ակնկալում է ստանալ փոխանցած (մատակարարած, մատուցած) ապրանքների ու ծառայությունների դիմաց:

**Քայլ 4. Կատարման ենթակա պարտավորությունների միջև գործարքի գնի բաշխում:** Բաշխումը տեղի է ունենում առանձնացվելի ապրանքների և ծառայությունների գնի առանձնացման հետ կապված:

**Քայլ 5. Հասույթի ճանաչում:** Հասույթը պետք է ճանաչվի կամ ժամանակի կոնկրետ՝ տվյալ պահին կամ էլ ելնելով նրանից, թե կազմակերպությունը ինչ չափով է պարտավորությունը կատարելու:

Համեմատած ՀՀՄՍ 18 «Հասույթ» ստանդարտի հետ, որ կարգավորում էր հասույթի ճանաչումը, ՖՀՄՍ 15-ում տեղի է ունեցել մոտեցման փոփոխություն. եկամտի մոտեցմանը փոխարինելու է եկել ակտիվների և պարտավորությունների փոփոխության մոտեցումը» [8]:

ՖՀՄՍ 15 ստանդարտում հստակորեն ներկայացվում է երկու նոր հաշիվների ներմուծման անհրաժեշտությունը: Դրանք են.

- ✓ **պայմանագրային ակտիվ,**
- ✓ **պայմանագրային պարտավորություն:**

Ըստ ՖՀՄՍ 15 ստանդարտի՝ գնորդի հետ պայմանագրի կնքումից հետո ապրանքներ ու ծառայություններ վաճառողի մոտ կարող է առաջանալ պայմանագրային ակտիվ:

**Պայմանագրային ակտիվը** կազմակերպության իրավունքն է ստանալու հատուցում և (կամ) պարգևատրություն գնորդին փոխանցած ապրանքների ու մատուցած ծառայությունների դիմաց, որոնք պայմանավորված են ժամանակի ընթացքում տեղի ունենալիք իրադարձություններով [9]:

Պայմանագրային ակտիվի հաշվառման կառուցակարգը ցույց տալու համար քննարկենք հետևյալ իրավիճակը. ընդունենք կապալառուն՝ «Ալֆա» ՍՊԸ-ն (պայմանական շինարարական կազմակերպություն) պատվիրատուի հետ (01.12.2019թ.) կնքել է պայմանագիր ներքին հարդարման երկու տեսակի՝ սվաղման (901 000 դրամ) և սալիկապատման (2 703 000 դրամ) աշխատանքների կատարման գծով, ընդհանուր աշխատանքների պայմանագրային գինը՝ 3 604 000 դրամ, ԱԱՀ-ն՝ 720 800 դրամ:

Նշենք, որ պայմանագրում առկա է մի կետ, ըստ որի «Ալֆա» ՍՊԸ-ի մոտ հատուցման ստացման իրավունքը ծագելու է սալիկապատման աշխատանքները հանձնելուց հետո: Այսինքն՝ պատվիրատուի կողմից վճարումը կատարվելու է ոչ թե սվաղման աշխատանքները հանձնելիս, այլ միայն երկրորդ տեսակի՝ սալիկապատման աշխատանքները հանձնելուց հետո:

«Ալֆա» ՍՊԸ-ի թղթակցությունների շարքը հետևյալն է.

1. 28.12.2019թ. «Ալֆա» ՍՊԸ-ում սվաղման աշխատանքներն ավարտելիս տրվում է հետևյալ ձևակերպումը.

Դոտ **Պայմանագրային ակտիվ** 901 000 դրամ

Կտ Հանձնած աշխատանքներից հասույթ 901 000 դրամ:

2. 31.12.2019թ. դրությամբ «Ալֆա» ՍՊԸ-ն կնքած պայմանագրի մասով «Ֆինանսական վիճակի մասին» հաշվետվության ակտիվի «Պայմանագրային ակտիվ» հոդվածում պետք է ներառի 901 000 դրամը:

3. 31.12.2019թ. դրությամբ «Ալֆա» ՍՊԸ-ն կնքած պայմանագրի մասով «Ֆինանսական արդյունքների մասին» հաշվետվության «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ» հոդվածում պետք է ներառի 901 000 դրամը:

4. Երբ պատվիրատուի կողմից ընդունվում է երկրորդ տեսակի աշխատանքը, հարկային հաշվի հիման վրա ծագում է հատուցում ստանալու անվերապահ իրավունքը.

Դոտ Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով 4 324 800 դրամ

Կտ **Պայմանագրային ակտիվ** 901 000 դրամ

Կտ Իրացրած աշխատանքներից հասույթ 2 703 000 դրամ

Կտ Պարտքեր ավելացված արժեքի հարկի գծով 720 800 դրամ:

5. Երբ պատվիրատուն «Ալֆա» ՍՊԸ-ի հաշվարկային հաշվում մուտքագրում է պայմանագրային հատուցման ողջ գումարը, ձևակերպվում է.

Դոտ Հաշվարկային հաշիվ 4 324 800 դրամ

Կտ Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով 4 324 800 դրամ:

**Պայմանագրային պարտավորությունը** կազմակերպության պարտավորությունն է՝ փոխանցել ապրանքներ կամ ծառայություններ, որոնց համար կազմակերպությունը գնորդից ստացել է հատուցում և (կամ) պարգևատրություն կամ ստանալու է հատուցում և (կամ) պարգևատրություն՝ մինչ կատարման ենթակա պարտավորությունների կատարումը [10]:

Ի դեպ, կանխավճարի դեպքում վաճառողի մոտ առաջանում է պայմանագրային պարտավորություն, որը փակվում է ապրանքը մատակարարելու պահին՝ հասույթի ստացման հետ միաժամանակ:

Պայմանագրային պարտավորության հաշվառման կառուցակարգը ցույց տալու համար քննարկենք հետևյալ իրավիճակը. ընդունենք. պատվիրատուն շինմոնտաժային աշխատանքներ իրականացնող «Բետա» ՍՊԸ-ի

(պայմանական շինարարական կազմակերպություն) հետ (01.09.2019թ.) կնքել է վերելակների մատակարարման և դրանց մեկ տարվա (սկսած 01.10.2019թ.) սպասարկման ծառայությունների պայմանագիր, 18 196 800 դրամ արժեքով, ԱԱՀ-ն՝ 3 639 360 դրամ: Ըստ պայմանագրի՝ վերելակի ձեռքբերման համար պատվիրատուն վճարումը կատարելու է 2020 թ. հունվարին:

Ինչպես ակնառու է պայմանագրից, «Բետա» ՍՊԸ-ն իրականացնելու է երկու պարտավորություններ (ապրանքի մատակարարում և ծառայության մատուցում), որոնք առանձնացվելի պարտավորություններ են:

Եթե «Բետա» ՍՊԸ-ն կատարեր միայն վերելակների մատակարարում, ապա այն կկազմեր 18 300 000 դրամ, ԱԱՀ-ն՝ 3 660 000 դրամ, իսկ եթե կատարեր միայն վերելակների սպասարկման մատուցում, ապա այն կկազմեր 1 924 560 դրամ, ԱԱՀ-ն՝ 384 912 դրամ:

Հիշյալ առանձնացված մատակարարման և առանձնացված ծառայության արժեքը ընդհանուր գումարով կկազմեր 20 224 560 դրամ, ԱԱՀ-ն՝ 4 044 912 դրամ, մինչդեռ «Բետա» ՍՊԸ-ի կնքած պայմանագրում երկու պարտավորությունների համար գործարքի գինը կազմել է 18 196 800 դրամ, ԱԱՀ-ն՝ 3 639 360 դրամ:

Հաշվարկենք վերելակների առանձնացված մատակարարման և առանձնացված սպասարկման ծառայության տեսակարար կշիռներն առանց ԱԱՀ-ի, առանձնացված պարտավորությունների համընդհանուր գումարում.

- վերելակների առանձնացված մատակարարման տեսակարար կշիռը կազմում է 90.48% (18 300 000 դրամ: 20 224 560 դրամ x 100%),
- առանձնացված սպասարկման ծառայության տեսակարար կշիռը՝ 9.52% (1 924 560 : 20 224 560 դրամ x 100%):

Քննարկվող օրինակում պայմանագրային գինը (առանց ԱԱՀ-ի) պայմանագրային պարտավորությունների միջև նույն համամասնությամբ բաշխելու դեպքում ստացվում է հետևյալ պատկերը.

- վերելակների մատակարարման արժեքը՝ 16 464 465 դրամ (18 196 800 դրամ x 90.48%),
- սպասարկման ծառայության արժեքը՝ 1 732 335 դրամ (18 196 800 դրամ x 9.52%):

«Բետա» ՍՊԸ-ն վերելակի մատակարարման հետ կապված ամբողջ հասույթը ճանաչում է մատակարարման ամսաթվի դրությամբ, քանի որ վերելակի վերահսկման իրավունքը անցնում է պատվիրատուին:

«Բետա» ՍՊԸ-ի թղթակցությունների շարքը հետևյալն է.

1. Վերելակների մատակարարման գծով դուրս գրած և հաստատված հարկային հաշվի հիման վրա ձևակերպվում է.

Դո Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով 19 757 358 դրամ

Կտ Ապրանքների մատակարարումից հասույթ 16 464 465 դրամ

Կտ Պարտքեր ավելացված արժեքի հարկի գծով 3 292 893 դրամ:

2. Վերելակների մեկ տարվա սպասարկման ծառայության գծով արտացոլվում է պայմանագրային պարտավորությունը 2 078 802 դրամ (1 732 335 դրամ + 346 467 դրամ)։

Դո Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով 2 078 802 դրամ

Կտ **Պայմանագրային պարտավորություն** 2 078 802 դրամ:

3. Երբ յուրաքանչյուր ամսում մատուցվում են սպասարկման ծառայությունները, ապա դուրս գրված հարկային հաշվի հիման վրա պայմանագրային պարտավորության գումարը ենթակա է անվերապահ վճարման 1/12-ի չափով ( $2\ 078\ 802 : 12 = 173\ 233$  դրամ (ներառյալ ԱԱՀ-ն), որը հոկտեմբեր, նոյեմբեր, դեկտեմբեր ամիսների համար կազմում է 519 700 դրամ ( $173\ 233 \times 3$  ամիս) և ձևակերպվում է։

Դո **Պայմանագրային պարտավորություն** 519 700 դրամ

Կտ Ծառայությունների մատուցումից հասույթ 433 083 դրամ

Կտ Պարտքեր ավելացված արժեքի հարկի գծով 86 617 դրամ:

4. 31.12.2019թ. դրությամբ «Բետա» ՍՊԸ-ն կնքած պայմանագրի մասով ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության

- ակտիվի «Դեբիտորական պարտքեր» հոդվածում կներառի 21 836 160 դրամ (19 757 358 դրամ + 2 078 802 դրամ),

- պասիվի «Պայմանագրային պարտավորություն» հոդվածում կներառի 1 559 102 դրամ (2 078 802 դրամ - 519 700 դրամ):

5. 31.12.2019թ. դրությամբ «Բետա» ՍՊԸ-ն կնքած պայմանագրի մասով Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ» հոդվածում կներառի 16 89 7548 դրամ (16 464 465 դրամ + 433 083 դրամ):

ՖՀՄՍ 15 ստանդարտը ներմուծում է նաև «փոփոխուն հատուցում» հասկացությունը, ըստ որի՝ փոփոխուն հատուցումն առաջանում է, երբ կազմակերպությունը նախօրոք չի կարող հստակ որոշել հատուցման այն գումարը, որն ակնկալում է ապրանքների և ծառայությունների հանձնումից, այսինքն՝ այն դեպքերում, երբ կա պայմանագրով հատուցման անորոշություն:

«Փոփոխուն հատուցումը կարող է գոյություն ունենալ նույնիսկ այն դեպքում, երբ շինարարության պայմանագրի գինը թվում է, թե հաստատուն է, սակայն հետագա իրադարձությունների արդյունքում փոփոխվում է՝ ներառելով ինչպես հաստատուն, այնպես էլ փոփոխուն բաղադրիչ» [11]:

Ստացվում է, որ պատվիրատուի և կապալառուի միջև կնքված պայմանագրերը մի շարք դեպքերում ներառում են պայմաններ, որոնք ընդունելի են պայմանագրի գործողության ընթացքում և ենթադրում են:



Շինարարական կազմակերպություններում պայմանագրում նշված հատուցման գումարը կարող է փոփոխվել կախված ապագա իրադարձությունների տեղի ունենալուց կամ չունենալուց, մասնավորապես.

- Զեղչերի կիրառում. հնարավոր է շինարարական աշխատանքներ կատարելիս պայմանագրով ամրագրվի փոփոխուն հատուցում զեղչերի տեսքով, եթե պայմանագրի գործողության ընթացքում կատարվող աշխատանքների ծավալը աստիճանական աճ գրանցի:

- Լրացուցիչ հատուցում աշխատանքները վերջնաժամկետից շուտ ավարտելու համար. քանի որ շինարարական կազմակերպությունները, որպես կապալառուներ, աշխատանքները պետք է կատարեն կապալի պայմանագրով նախատեսված որոշակի ժամկետում, ապա դրանց դիմաց հատուցումը կարող է ավելանալ՝ վաղ կամ ժամանակին կատարված աշխատանքների գծով: Եվ հակառակը՝ հատուցումը կարող է նվազել աշխատանքների կատարումը ուշացնելու համար:

- Ապրանքների հետ վերադարձման պայմանը (փոփոխուն հատուցման այս տեսակի մասին ցուցված է լինում պայմանագրում կամ էլ ենթադրվում է ելնելով գործարար փորձից). հիմնվելով գլխավոր կապալառուի և մատակարարի միջև հաստատված գործարար փորձի վրա, երբ գլխավոր կապալառուն ունի հիմնավորված սպասելիք կապված շինանյութերի հետ վերադարձման իրավունքով ձեռքբերման հետ:

Քննարկենք փոփոխուն հատուցման այն իրավիճակը, երբ կապալառուի հաշվառման մեջ ճանաչվող հասույթի չափը պայմանավորված է պայմանագրային պարտավորությունների կատարման ժամկետով:

Ընդունենք «Գամմա» ՍՊԸ-ն (պայմանական շինարարական կազմակերպություն) տանիքի կառուցման աշխատանքների կատարման համար 25.04.2019 թ. 5 400 000 դրամի, ԱԱՀ՝ 900 000 դրամի պայմանագիր է կնքել պատվիրատուի հետ, կառուցման վերջնաժամկետը նշելով 01.07.2019 թ.: Ըստ պայմանագրի, եթե կառուցումն ավարտվի մինչ 01.06.19 թ., ապա պայմանագրով նախատեսվում է նաև պարգևատրություն հատուցման գումարի 10 %-ի չափով, իսկ եթե կառուցումն ավարտվի պայմանագրում նշված ժամկետում, ապա պարգևատրություն չի լինի:

Ըստ ՖՀՄՍ 15 ստանդարտի՝ կարևոր է կապալառուի և պատվիրատուի միջև անցյալում ձևավորված գործարար փորձը: Քանի որ «Գամմա» ՍՊԸ-ի և պատվիրատուի միջև կնքված նախորդ գործարքներում աշխատանքներն ավարտվել են պայմանագրում նշված ժամկետից շուտ, ապա այս գործարքում ևս առկա է փոփոխուն հատուցման բաղարիչը: Այսինքն՝ պայմանագրում նշված գումարը հատուցման վերջնական գումարը չէ, եթե ժամկետից շուտ աշխատանքներն ավարտվեն:

«Գամմա» ՍՊԸ-ի թղթակցությունների շարքը հետևյալն է.

1. «Գամմա» ՍՊԸ-ի կողմից գործարքի գնի հաստատուն մասով՝ (5 400 000 դրամ, ԱԱՀ՝ 900 000 դրամ) ձևակերպվում է.

Դտ Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով 6 300 000 դրամ  
Կտ Աշխատանքների կատարումից հասույթ 5 400 000 դրամ  
Կտ Պարտքեր ավելացված արժեքի հարկի գծով 900 000 դրամ:

2. Եվ քանի որ «Գամմա» ՍՊԸ-ի և պատվիրատուի միջև կնքված նախորդ գործարքներում աշխատանքներն ավարտվել են պայմանագրում նշված ժամկետից շուտ, ապա «Գամմա» ՍՊԸ-ն պարգևատրության՝ 540 000 դրամ (5 400 000 դրամ x10%), ԱԱՀ՝ 90 000 դրամ գումարով կարտացույի պայմանագրային պարտավորությունը, որը կճանաչվի ստացելիք հավանական մեծություն՝ դեբիտորական պարտք.

Դտ Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով 630 000 դրամ  
Կտ **Պայմանագրային պարտավորություն** 630 000 դրամ:

3. «Գամմա» ՍՊԸ-ն հասույթի ստացման իրավունքը վաստակում, ճանաչում է այն ժամանակ, երբ կատարում է պայմանագրային պարտավորությունը, այսինքն՝ աշխատանքներն ավարտում է մինչև 01.06.19թ.:

Դտ **Պայմանագրային պարտավորություն** 630 000 դրամ  
Կտ Աշխատանքների կատարումից հասույթ 540 000 դրամ  
Կտ Պարտքեր ավելացված արժեքի հարկի գծով 90 000 դրամ:

4. Եթե «Գամմա» ՍՊԸ-ն չկատարի պայմանագրային լրացուցիչ պարտավորությունը և աշխատանքներն ավարտի մինչև 01.07.19թ., ապա պայմանագրային պարտավորությունը կվերաձևակերպվի.

Դտ **Պայմանագրային պարտավորություն** 630 000 դրամ  
Կտ Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով 630 000 դրամ:

Այսպիսով՝ նոր՝ ՖՀՄՍ 15 ստանդարտը կիրառում է պայմանագրային մեթոդը, որի համաձայն շինարարական կազմակերպությունների պայմանագրային հասույթը հիմնվում է ակտիվների և պարտավորությունների փոփոխությունների վրա, որոնք առաջանում են, երբ կազմակերպությունը հանդիսանում է պայմանադիր կողմ և սկսում է կատարել իր պարտավորությունները, իսկ շինարարական կազմակերպությունների պայմանավորվածությունների մեծամասնությունը, եթե ոչ բոլորը, որոնք առաջացնում են հասույթ, հանդիսանում են այս կամ այն ձևով պայմանագրային հարաբերություններ:

## ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԱՂԲՅՈՒՐՆԵՐ

1. **Смирнова И. В.**, Основные положения учета выручки в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» // Международный журнал социальных и гуманитарных наук. – 2016. – Т. 6. №1- <http://intjournal.ru/osnovnyye-polozeniya-ucheta-vyruchki-v-sootvetstvii-s-msfo-ifs-15-vyruchka-po-dogovoram-s-pokupatelyami-2/>
2. ՀՀ քաղաքացիական օրենսգիրք, ընդունված 05.05.1998թ., հոդված 700, մաս 1
3. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers-<https://www.pkf.com/media/10031241/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers-summary.pdf>
4. ՀՀ քաղաքացիական օրենսգիրք, ընդունված 05.05.1998թ., հոդված 436, մաս 1
5. **Михеева Е. В.**, МСФО (IFRS) 15: Выручка в договорах с покупателями, АССА, Вестник 6/2016, Москва- <https://www.accaglobal.com/russia/ru/research-and-insights/vestnik-2016/ifrs15.html>
6. **Чунихина Т. Ю.**, МСФО (IFRS) 15 Выручка по договорам с покупателями, В вопросах и ответах, часть 1, КФО (Корпоративная финансовая отчетность, международные стандарты) N 1, 2015, <https://finotchet.ru/articles/197/>
7. **Фурцева С. Б.**, Методологическое значение МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» для учета в энергетике, Краснодар, Вестник АГУ, 1(155) 2015, стр. 165 <https://cyberleninka.ru/article/n/metodologicheskoe-znachenie-msfo-ifs-15-vyruchka-po-dogovoram-s-pokupatelyami-dlya-ucheta-v-energetike/viewer>
8. **Крапивенцева С.**, МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», Пресс-центр АКГ «Деловой профиль», журнал «МСФО на практике» №10, октябрь 2015, <https://www.delprof.ru/press-center/articles/2913/>
9. **Deloitte Вебинар.** МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» 06.12.2017г., [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ua/Documents/webinar/06\\_12\\_17\\_webinar\\_IFRS\\_15.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ua/Documents/webinar/06_12_17_webinar_IFRS_15.pdf)
10. **IFRS 15: Contract Assets and Contract Liabilities**, Last updated: 26 July 2019, <https://ifrscommunity.com/knowledge-base/ifrs-15-contract-assets-and-contract-liabilities/>
11. **Kim Heng, Anita Pozo-Jones**, AASB 15: Impact variable consideration can have on revenue recognition, KPMG, 20 June 2019, <https://home.kpmg/au/en/home/insights/2019/06/aasb-15-impact-variable-consideration-revenue-recognition.html>

---

**ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ВЫРУЧКИ В СТРОИТЕЛЬНЫХ  
ОРГАНИЗАЦИЯХ В СООТВЕТСТВИИ ТРЕБОВАНИЯМ МСФО 15**  
**МАНЯ ПОГОСЯН, ГОАР АРУТЮНЯН**

---

*Армянский государственный экономический университет*

---

В странах, которые приняли международные стандарты бухгалтерского учета, в том числе в Республике Армения, зарегистрированные субъекты хозяйствования с 1 января 2018 года, для оценки и признания выручки (обусловленной договорными отношениями) от деятельности руководствуются стандартами МСФО 15 «Выручка по договорам с клиентами».

Деятельность строительных компаний РА полна разнообразными ситуациями, которые закреплены условиями договора. Следовательно, подходы к признанию и учету выручки от деятельности строительных компаний нуждаются в уточнении и разработке, поскольку МСФО (IFRS) 15 вводит новые механизмы учета и новые статьи финансовой отчетности.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, МСФО 15, строительная организация, договорный актив, договорное обязательство, заказчик, подрядчик, переменное возмещение.

**SPECIFICATIONS OF ACCOUNTING REVENUE IN CONSTRUCTION  
ORGANIZATIONS ACCORDING TO IFRS 15 STANDARD  
REQUIREMENTS**

**MANYA POGHOSYAN, GOHAR HARUTYUNYAN**

*Armenian State University of Economics*

---

Since January 1, 2018, registered economic entities in the countries that have adopted International Accounting Standards, including those in the Republic of Armenia, have been guided by IFRS 15 “Revenue from Contracts with Customers” standard for the assessment and recognition of the revenue (conditioned by contractual relationships) from their activities.

The activities of the RA construction companies are full of a variety of situations, which is due to the conditions stipulated in the contracts. The approaches to the recognition and accounting of the revenue from the activities of construction companies need to be clarified and elaborated, as IFRS 15 sets new accounting mechanisms and new financial statement principles.

**Keywords:** accounting, IFRS 15, Construction Company, contract assets, contract liability, customer, contractor, variable consideration.

*Ներկայացվել է խմբագրություն 28.02.2020  
Երաշխավորվել է փաթագրության 30.03.2020*