

Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 18

Հասույթ

Նպատակը

«Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքներում» «Եկամուտը» սահմանվում է որպես՝ «հաշվառման ժամանակաշրջանում տնտեսական օգուտների աճ՝ ակտիվների ներհոսքի կամ ավելացման, կամ պարտավորությունների նվազման տեսքով, որը հանգեցնում է սեփական կապիտալի աճի, բացառությամբ մասնակիցների կողմից սեփական կապիտալում կատարված ներդրումների հետևանքով սեփական կապիտալի աճի»: Եկամուտն իր մեջ ներառում է և՛ հասույթը, և՛ օգուտները: Հասույթը եկամուտ է, որն առաջանում է կազմակերպության սովորական գործունեության ընթացքում և կոչվում է տարբեր անվանումներով, այդ թվում՝ վաճառքներ, վճարներ, տոկոսներ, շահաբաժիններ և ռոյալթիներ: Սույն ստանդարտի նպատակն է ներկայացնել գործարքների և դեպքերի որոշակի տեսակներից առաջացող հասույթի հաշվապահական հաշվառման մոտեցումները:

Հասույթի հաշվառման ամենակարևոր հարցն է որոշել, թե երբ պետք է այն ճանաչվի: Հասույթը ճանաչվում է, երբ հավանական է, որ ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն, և այդ օգուտները կարելի է արժանահավատորեն չափել: Սույն ստանդարտը սահմանում է այն հանգամանքները, որոնց դեպքում վերը նշված չափանիշների պահանջները կբավարարվեն, և, հետևաբար, հասույթը կճանաչվի: Ստանդարտը ներկայացնում է նաև նշված չափանիշների գործնական կիրառման ուղեցույց:

Գործողության ոլորտը

1. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի հետևյալ գործարքներից և դեպքերից առաջացող հասույթը հաշվառելիս՝
 - ա) ապրանքների վաճառք.
 - բ) ծառայությունների մատուցում.
 - գ) այլ անձանց կողմից կազմակերպության ակտիվների օգտագործում, որը բերում է տոկոսներ, ռոյալթիներ և շահաբաժիններ:
2. Սույն ստանդարտը փոխարինում է 1982 թվականին ընդունված ՀՀՄՍ 18 «Հասույթի ճանաչում» ստանդարտին:
3. Ապրանքներն ընդգրկում են կազմակերպության կողմից վաճառքի համար թողարկված արտադրանքը, ինչպես նաև վերավաճառքի նպատակով գնված ապրանքները, ինչպիսիք են վերավաճառողների կողմից գնված և վերավաճառքի համար պահվող արագ սպառվող ապրանքները, կամ հողամասը և այլ գույք:
4. Ծառայությունների մատուցումը սովորաբար ներառում է կազմակերպության կողմից համաձայնեցված ժամանակաշրջանի ընթացքում պայմանագրով համաձայնեցված առաջադրանքի (աշխատանքների) կատարում: Ծառայությունները կարող են մատուցվել մեկ կամ ավելի ժամանակաշրջանների ընթացքում: Ծառայությունների մատուցման որոշ պայմանագրեր ուղղակիորեն կապված են կառուցման պայմանագրերի հետ, օրինակ՝ նախագծերի ղեկավարների և ճարտարապետների կողմից ծառայությունների մատուցման պայմանագրերը: Այդպիսի պայմանագրերի արդյունքում ստացվող հասույթը չի դիտարկվում սույն ստանդարտում, այլ կարգավորվում է կառուցման պայմանագրերի պահանջներին համապատասխան՝ համաձայն ՀՀՄՍ 11 «Կառուցման պայմանագրեր» ստանդարտի:
5. Այլ անձանց կողմից կազմակերպության ակտիվների օգտագործումը բերում է հասույթ հետևյալ ձևերով՝
 - ա) տոկոս. կազմակերպության դրամական միջոցների, դրանց համարժեքների կամ հասանելիք գումարների օգտագործման համար վճարներ.

ստացվելիք հատուցման իրական արժեքով՝ հաշվի առնելով կազմակերպության կողմից տրամադրվող ցանկացած առևտրական գեղչերի և քանակային գիշումների գումարները:

11. Սովորաբար հատուցումն ունի դրամական միջոցների կամ դրամական միջոցների համարժեքի տեսք, իսկ հասույթը ստացված կամ ստացվելիք դրամական միջոցների կամ դրանց համարժեքների գումարն է: Այնուամենայնիվ, երբ դրամական միջոցների կամ դրանց համարժեքների ստացումը հետաձգվում է, հատուցման իրական արժեքը կարող է ստացված կամ ստացվելիք դրամական միջոցների անվանական արժեքից ցածր լինել: Օրինակ՝ կազմակերպությունը կարող է ապրանքների վաճառքից ստացվելիք գումարները՝ որպես անտոկոս վարկ, տրամադրել գնորդին կամ գնորդից որպես ապրանքների վաճառքի դիմաց հատուցում ընդունել մուրհակ, որն ունի շուկայականից ցածր տոկոսադրույք: Երբ պայմանավորվածության արդյունքում գործարքը վերածվում է ֆինանսավորման գործարքի, հատուցման իրական արժեքը որոշվում է բոլոր ապագա վճարումների գեղչման հիման վրա՝ կիրառելով պայմանական տոկոսադրույքը: Պայմանական տոկոսադրույքն ավելի հստակ որոշվում է՝

ա) նման վարկունակություն ունեցող թողարկողի նմանատիպ ֆինանսական գործիքի համար գերակշռող տոկոսադրույքով, կամ

բ) տոկոսադրույքով, որը գեղչում է ֆինանսական գործիքի անվանական գումարը՝ այն հասցնելով ապրանքների կամ ծառայությունների ընթացիկ վաճառքի գնին:

Իրական արժեքի և հատուցման անվանական գումարի տարբերությունը ճանաչվում է որպես տոկոսային հասույթ՝ 29-րդ և 30-րդ պարագրաֆներին համապատասխան, ինչպես նաև ՀՀՄՍ 39-ի համաձայն:

12. Երբ ապրանքները կամ ծառայությունները փոխանակվում կամ սվոպի են ենթարկվում նույն բնույթի և արժեքի ապրանքներով ու ծառայություններով, այդպիսի փոխանակումը չի համարվում հասույթ առաջացնող գործարք: Հաճախ այդպես է լինում նավթի և կաթի պես ապրանքների դեպքում, երբ մատակարարները փոխանակում կամ սվոպի են ենթարկում տարբեր վայրերում գտնվող պաշարները՝ տվյալ վայրում առաջացած պահանջը ժամանակին բավարարելու նպատակով: Երբ ապրանքները վաճառվում են կամ ծառայությունները մատուցվում են ոչ նմանատիպ ապրանքներով և ծառայություններով փոխանակելու միջոցով, փոխանակումը դիտվում է որպես հասույթ առաջացնող գործարք: Հասույթը չափվում է ստացված ապրանքների և ծառայությունների իրական արժեքով՝ ճշգրտված ցանկացած փոխանցված դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների գումարով: Երբ ստացված ապրանքների և ծառայությունների իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել, հասույթը չափվում է տրված ապրանքների և ծառայությունների իրական արժեքով՝ ճշգրտված ցանկացած փոխանցված դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների գումարով:

Գործարքի նույնականացում

13. Սույն ստանդարտի ճանաչման չափանիշները սովորաբար յուրաքանչյուր գործարքի համար կիրառվում են առանձին: Այնուամենայնիվ, որոշ հանգամանքներում անհրաժեշտ է ճանաչման չափանիշները կիրառել գործարքի առանձին բաղկացուցիչների նկատմամբ՝ գործարքի էությունն արտացոլելու նպատակով: Օրինակ՝ երբ արտադրանքի վաճառքի գինն ընդգրկում է հետագա ծառայությունների որոշելի գումար, այդ գումարը հետաձգվում և ճանաչվում է հասույթ այն ժամանակաշրջանում, երբ մատուցվում է ծառայությունը: Ի տարբերություն վերը նշվածի՝ ճանաչման չափանիշները կիրառվում են երկու կամ ավելի գործարքների նկատմամբ միասին, երբ դրանք այնպես են փոխկապակցված, որ դրանց առևտրային արդյունքը չի կարող ընկալվել առանց մի շարք գործարքներ որպես մեկ ամբողջություն դիտարկելու: Օրինակ՝ կազմակերպությունը կարող է վաճառել ապրանքներ և, միևնույն ժամանակ, կնքել համաձայնագիր՝ ավելի ուշ ետ գնելու այդ ապրանքները՝ այդպիսով ժխտելով գործարքի ինքնուրույն արդյունքը: Այս դեպքում երկու գործարքները դիտարկվում են միասին:

Ապրանքների վաճառք

14. Ապրանքների վաճառքից ստացվող հասույթը պետք է ճանաչվի, երբ բավարարված են հետևյալ բոլոր պայմանները՝

ա) կազմակերպությունը գնորդին է փոխանցում ապրանքների սեփականության հետ կապված ռիսկերի և հատույցների նշանակալի մասը.

բ) կազմակերպությունը չի պահպանում ո՛չ կառավարման շարունակական մասնակցություն, որը սովորաբար բխում է սեփականության իրավունքից, և ո՛չ էլ վաճառված ապրանքների նկատմամբ արդյունավետ վերահսկում:

գ) հնարավոր է արժանահավատորեն չափել հասույթի գումարը:

դ) հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն կազմակերպություն:

ե) գործարքի հետ կապված կատարված կամ կատարվելիք ծախսումները հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:

15. Որոշելու համար, թե երբ է կազմակերպությունը սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերը և հատույցները փոխանցում գնորդին, պահանջվում է գործարքի հանգամանքների ուսումնասիրում: Շատ դեպքերում, սեփականության հետ կապված ռիսկերի և հատույցների փոխանցումը գնորդին համընկնում է սեփականության իրավունքի կամ տիրապետման իրավունքի փոխանցման հետ: Դա տեղի է ունենում մանրածախ վաճառքների դեպքում: Այլ դեպքերում, սեփականության հետ կապված ռիսկերի և հատույցների փոխանցման պահը կարող է չհամընկնել սեփականության իրավունքի կամ տիրապետման իրավունքի փոխանցման պահի հետ:

16. Եթե կազմակերպությունը պահպանում է սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերը, ապա գործարքը վաճառք չի համարվում, և հասույթ չի ձանաչվում: Կազմակերպությունը կարող է պահպանել սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկը տարբեր եղանակներով: Օրինակները, որոնց դեպքում կազմակերպությունը կարող է պահպանել սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերն ու հատույցները, հետևյալն են՝

ա) երբ կազմակերպությունը գործարքի պայմանների անբավարար կատարման հանդեպ պահպանում է պատասխանատվություն, որը ապահովված չէ սովորական երաշխիքային պայմաններով:

բ) երբ որոշակի վաճառքից հասույթի ստացումը պայմանավորված է գնորդի կողմից ապրանքի վաճառքից ստացվող հասույթով:

գ) երբ առաքված ապրանքները ենթակա են տեղակայման, իսկ տեղակայումը կազմում է պայմանագրի նշանակալի մասը, և այդ պայմանագիրը դեռևս վերջնականորեն չի կատարվել կազմակերպության կողմից:

դ) երբ գնորդը իրավունք ունի չեղյալ համարելու գնումը՝ վաճառքի պայմանագրով նախատեսված պատճառով, և կազմակերպությունը համոզված չէ՝ գործարքը չեղյալ կհամարվի, թե ոչ:

17. Եթե կազմակերպությունը պահպանում է սեփականության հետ կապված ռիսկերի միայն ոչ նշանակալի մասը, ապա գործարքը համարվում է վաճառք, և հասույթը ձանաչվում է: Օրինակ՝ վաճառողը կարող է պահպանել ապրանքների նկատմամբ սեփականության իրավունքը՝ բացառապես ստացման ենթակա գումարի հավաքագրելիությունն ապահովելու նպատակով: Նման դեպքում, եթե կազմակերպությունը փոխանցել է սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերը և հատույցները, ապա գործարքը համարվում է վաճառք, և հասույթը ձանաչվում է: Կազմակերպության կողմից սեփականության հետ կապված ռիսկերի ոչ նշանակալի մասը պահպանելու մեկ այլ օրինակ կարող է լինել մանրածախ վաճառքը, երբ հաճախորդի բավարարված չլինելու դեպքում երաշխավորվում է վճարի վերադարձ: Այսպիսի դեպքերում հասույթը ձանաչվում է վաճառքի պահին՝ պայմանով, որ վաճառողն ի վիճակի է արժանահավատորեն գնահատել ապագա վերադարձումները, և նա ձանաչում է վերադարձումների նկատմամբ իր պարտավորությունը՝ հիմնվելով նախորդ փորձի և այլ համապատասխան գործոնների վրա:

18. Հասույթը ձանաչվում է միայն այն դեպքում, երբ հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն: Որոշ դեպքերում այն հնարավոր չէ որոշել, քանի դեռ հատուցումը չի ստացվել կամ անորոշությունները չեն վերացել: Օրինակ՝ կարող է առկա լինել օտարերկրյա կառավարման մարմնի կողմից իրենց երկրում վաճառքից ստացված հատուցումը տեղափոխելու թույլտվություն տալու հետ կապված անորոշություն: Երբ տրվում է այդպիսի թույլտվություն, անորոշությունը վերանում է, և հասույթը ձանաչվում է: Այնուամենայնիվ, երբ առաջանում է հասույթի մեջ արդեն ներառված գումարի հավաքագրելիության անորոշություն, չհավաքագրվող գումարը կամ այն գումարը, որի փոխհատուցումը այլևս հավանական չէ, ձանաչվում է ծախս, այլ ոչ թե ի սկզբանե ձանաչված հասույթի գումարի ճշգրտում:

24. Գործարքի ավարտվածության աստիճանը կարող է որոշվել տարբեր եղանակներով: Կազմակերպությունը կիրառում է այն մեթոդը, որով հնարավոր է արժանահավատորեն չափել մատուցված ծառայությունները: Գործարքի բնույթից կախված՝ այդ մեթոդները կարող են ներառել՝

- ա) կատարված աշխատանքների ուսումնասիրությունը.
- բ) տվյալ ամսաթվի դրությամբ մատուցված ծառայությունների ծավալի և մատուցվելիք ծառայությունների ամբողջ ծավալի հարաբերակցությունը. կամ
- գ) տվյալ ամսաթվի դրությամբ կատարված ծախսումների և գործարքի գնահատված ընդհանուր ծախսումների հարաբերակցությունը: Տվյալ ամսաթվի դրությամբ կատարված ծախսումներն ընդգրկում են միայն այն ծախսումները, որոնք վերաբերում են տվյալ ամսաթվի դրությամբ մատուցված ծառայություններին: Գործարքի գնահատված ընդհանուր ծախսումներն ընդգրկում են միայն այն ծախսումները, որոնք վերաբերում են մատուցված կամ մատուցվելիք ծառայություններին:

Հաճախորդներից ստացված ընթացիկ վճարումները և կանխավճարները հաճախ չեն արտացոլում մատուցված ծառայությունների ծավալը:

25. Գործնական նկատառումներից ելնելով, երբ ծառայությունները տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում մատուցվել են անորոշ քանակի գործողությունների տեսքով, հասույթները նշված ժամանակաշրջանի ընթացքում ձանաչվում են գծային մեթոդով, եթե չկա որևէ այլ մեթոդ, որով ավելի լավ է ներկայացվում ավարտվածության աստիճանը: Երբ որևէ յուրահատուկ գործողություն շատ ավելի կարևոր է, քան ցանկացած այլ գործողություն, հասույթի ձանաչումը հետաձգվում է մինչև այդպիսի կարևոր գործողության իրագործումը:

26. Երբ ծառայությունների մատուցման գործարքի արդյունքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել, հասույթը պետք է ձանաչվի միայն ձանաչված այն ծախսերի չափով, որոնք կփոխհատուցվեն:

27. Գործարքի սկզբնական փուլերում գործարքի արդյունքը հաճախ հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել: Այնուամենայնիվ, կարող է հավանական լինել, որ կազմակերպությունը կփոխհատուցի գործարքի գծով կրած ծախսումները: Հետևաբար, հասույթը ձանաչվում է միայն կրած ծախսումների չափով, որոնք ակնկալվում է, որ կփոխհատուցվեն: Քանի որ գործարքի արդյունքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել, շահույթ չի ձանաչվում:

28. Երբ գործարքի արդյունքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել, և հավանական չէ, որ կրած ծախսումները կփոխհատուցվեն, հասույթը չի ձանաչվում, իսկ կատարված ծախսումները ձանաչվում են որպես ծախս: Երբ անորոշությունները, որոնք խոչընդոտում էին գործարքի արդյունքների արժանահավատորեն գնահատմանը, այլևս գոյություն չունեն, հասույթը ձանաչվում է 20-րդ պարագրաֆի, այլ ոչ թե 26-րդ պարագրաֆի համաձայն:

Տոկոսներ, ռոյալթիներ և շահաբաժիններ

29. Այլ անձանց կողմից կազմակերպության ակտիվներն օգտագործելիս առաջացող հասույթները՝ տոկոսներ, ռոյալթիներ և շահաբաժիններ, պետք է ձանաչվեն 30-րդ պարագրաֆում սահմանված հիմունքով, երբ՝

- ա) հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն.
- բ) հնարավոր է արժանահավատորեն չափել հասույթների գումարը:

30. Հասույթը պետք է ձանաչվի հետևյալ հիմունքներով՝

- ա) տոկոսը պետք է ձանաչվի՝ կիրառելով արդյունավետ տոկոսի մեթոդը, ինչպես ներկայացված է ՀՀՄՍ 39-ի 9-րդ և ԿՈՒ5-ԿՈՒ8 պարագրաֆներում.
- բ) ռոյալթիները պետք է ձանաչվեն հաշվեգրման հիմունքով՝ համապատասխան համաձայնագրի բովանդակության համաձայն.
- գ) շահաբաժինները պետք է ձանաչվեն, երբ սահմանված է վճարը ստանալու բաժնետերերի իրավունքը:

31. [Հանված է]

32. Երբ նախքան տոկոսաբեր ներդրման ձեռքբերումը կուտակվել են չվճարված տոկոսներ, ստացվելիք տոկոսները բաշխվում են ձեռքբերմանը նախորդող և հաջորդող ժամանակաշրջանների միջև, և հասույթ է ձանաչվում միայն այն մասը, որը վերաբերում է ձեռքբերմանը հաջորդող ժամանակաշրջանին:
33. Ռոյալթիները հաշվեգրվում են համապատասխան համաձայնագրի պայմանների համաձայն, և սովորաբար այդ հիմունքով էլ ձանաչվում են, եթե, նկատի ունենալով համաձայնագրի բովանդակությունը, ավելի նպատակահարմար չէ հասույթը ձանաչել որևէ մեկ այլ սիստեմատիկ և ռացիոնալ հիմունքով:
34. Հասույթը ձանաչվում է միայն այն դեպքում, երբ հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն: Այնուամենայնիվ, երբ առաջանում է հասույթի մեջ արդեն ներառված գումարի հավաքագրելիության անորոշություն, չհավաքագրվող գումարը կամ այն գումարը, որի փոխհատուցումը այլևս հավանական չէ, ձանաչվում է ծախս, այլ ոչ թե ի սկզբանե ձանաչված հասույթի գումարի ճշգրտում:

Բացահայտում

35. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

- ա) հասույթի ձանաչման համար ընդունված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, ներառյալ ծառայությունների մատուցման գործարքների ավարտվածության աստիճանի որոշման համար ընդունված մեթոդները.
- բ) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ձանաչված հասույթների յուրաքանչյուր նշանակալի խմբի գումարը, ներառյալ հետևյալ աղբյուրներից հասույթները՝
- i. ապրանքների վաճառք.
 - ii. ծառայությունների մատուցում.
 - iii. տոկոսներ.
 - iv. ռոյալթիներ.
 - v. շահաբաժիններ.
- գ) հասույթների յուրաքանչյուր նշանակալի խմբում ներառված գումարներ, որոնք առաջացել են ապրանքների և ծառայությունների փոխանակումից:

36. Կազմակերպությունը բացահայտում է պայմանական պարտավորությունները և պայմանական ակտիվները՝ համաձայն ՀՀՄՍ 37 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ստանդարտի: Պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ կարող են առաջանալ այնպիսի հողվածներից, ինչպիսիք են երաշխիքային ծախսումները, պահանջները, տուգանքները կամ հնարավոր կորուստները:

Ուժի մեջ մտնելը

37. Սույն ստանդարտը գործողության մեջ է դրվում 1995 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ:
38. 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «Դուստր կազմակերպություններում, համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում կամ ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների ինքնարժեքը» (փոփոխություններ ՖՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների առաջին անգամ որդեգրումը» և ՀՀՄՍ 27 «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ստանդարտներում) փաստաթուղթը փոփոխել է 32-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունը կիրառի առաջընթաց՝ 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 27-ի 4-րդ և 38Ա պարագրաֆների համապատասխան փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ

Ժամանակաշրջանների համար, այն պետք է միաժամանակ կիրառի 32-րդ պարագրաֆի փոփոխությունը: