ՖՀՄՄԿ Մեկնաբանություն 15
Անշարժ գույքի կառուցման պայմանագրեր

Հղումներ

- ՀՀՄՍ 1 *Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում* (2007 թ. վերանայված տարբերակ)
- ՀՀՄՍ 8 *Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ*
- ՀՀՄՍ 11 *Կառուցման պայմանագրեր*
- ՀՀՄՍ 18 *Հասույթ*
- ՀՀՄՍ 37 *Պահուստներ, պայմանական ակտիվներ և պայմանական պարտավորություններ*
- ՖՀՄՄԿ 12 *Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնություններ*
- ՖՀՄՄԿ 13 *Հաճախորդների հավատարմության ծրագրեր*

Նախապատմություն

1 Անշարժ գույքի բնագավառում ուղղակիորեն կամ ենթակապալառուների միջոցով անշարժ գույքի կառուցում նախաձեռնած կազմակերպությունները կարող են պայմանագրեր կնքել մեկ կամ մի քանի գնորդների հետ նախքան կառուցման աշխատանքների ավարտը: Այդպիսի պայմանագրերը տարբեր ձևեր են ունենում:

2 Օրինակ՝ կազմակերպությունները, որոնք նախաձեռնում են բնակելի նշանակության անշարժ գույքի կառուցում, կարող են սկսել վաճառել առանձին միավորներ (բնակարաններ կամ առանձնատներ) «պլանավորման պահից», այսինքն՝ շինարարության ընթացքում, կամ նույնիսկ նախքան շինարարությունը սկսելը: Յուրաքանչյուր գնորդ պայմանագիր է կնքում կազմակերպության հետ՝ գնելու որոշակի միավոր, երբ այն պատրաստ լինի բնակվելու համար: Որպես կանոն՝ գնորդը կազմակերպությանը տալիս է կանխավճար, որը ենթակա է վերադարձման միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը ձախողում է միավորի ավարտուն տեսքով հանձնումը՝ պայմանագրի պայմանների համաձայն: Ձեռքբերման գնի մնացորդը, սովորաբար, կազմակերպությանը վճարվում է միայն պայմանագրի ավարտին, երբ գնորդը ձեռք է բերում միավորի սեփականության իրավունքը:

3 Այն կազմակերպությունները, որոնք նախաձեռնում են առևտրական կամ արդյունաբերական նշանակության անշարժ գույքի կառուցում, կարող են պայմանագիր կնքել որևէ մեկ գնորդի հետ: Այդ գնորդից կարող է պահանջվել կատարել միջանկյալ վճարումներ՝ պայմանավորվածության սկզբից մինչև պայմանագրային ավարտը ընկած ժամանակահատվածում: Շինարարական աշխատանքները կարող են իրականացվել նախքան շինարարության սկիզբը գնորդին սեփականության իրավունքով պատկանող կամ նրա կողմից վարձակալված հողատարածքի վրա:

Գործողության ոլորտը

4 Սույն Մեկնաբանությունը կիրառելի է ուղղակիորեն կամ ենթակապալառուների միջոցով անշարժ գույքի կառուցում նախաձեռնած կազմակերպությունների կողմից հասույթի և կապակցված ծախսերի հաշվառման նկատմամբ:

5 Սույն Մեկնաբանության գործողության ոլորտում գտնվող պայմանագրերը անշարժ գույքի կառուցման պայմանագրեր են: Ի լրումն անշարժ գույքի կառուցման՝ այդ պայմանագրերը կարող են ներառել այլ ապրանքների կամ ծառայությունների տրամադրում:

Հարցադրումներ

6 Սույն Մեկնաբանությունն անդրադառնում է երկու հարցի.

(ա) արդյոք պայամանագիրը ՀՀՄՍ 11-ի, թե ՀՀՄՍ 18-ի գործողության ոլորտում է.

(բ) ե՞րբ պետք է ճանաչվի անշարժ գույքի կառուցումից ստացված հասույթը:

Փոխհամաձայնություն

7 Հետևյալ քննարկումը ենթադրում է, որ կազմակերպությունը նախապես վերլուծել է անշարժ գույքի կառուցման պայմանագիրն ու ցանկացած հարակից պայմանագրեր և եզրակացրել, որ կազմակերպությունը կառուցվող անշարժ գույքի նկատմամբ չի պահպանելու սեփականության իրավունքին սովորաբար վերագրվող կառավարման շարունակական մասնակցությունը և արդյունավետ վերահսկողությունը այն չափով, որը թույլ կտար բացառել հատուցման կամ դրա մի մասի ճանաչումը որպես հասույթ: Եթե հատուցման մի մասի ճանաչումը որպես հասույթ բացառվում է, ապա հետևյալ քննարկումը կիրառելի է պայմանագրի միայն այն մասի նկատմամբ, որի համար հասույթը ճանաչվում է:

8 Մեկ պայմանագրի շրջանակներում, բացի անշարժ գույքի կառուցումից, կազմակերպությունը կարող է պարտավորվել տրամադրել ապրանքներ և ծառայություններ (օրինակ՝ հողատարածքի վաճառք կամ գույքի կառավարման ծառայությունների մատուցում): ՀՀՄՍ 18-ի 13-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ կարող է անհրաժեշտ լինել տրոհել նման պայմանագիրը առանձին որոշելի բաղկացուցիչների, ներառյալ անշարժ գույքի կառուցումը նախատեսող բաղկացուցիչը: Պայմանագրի շրջանակներում ստացված կամ ստացվելիք ընդհանուր հատուցման իրական արժեքը պետք է բաշխվի ըստ բաղկացուցիչների: Եթե առկա են առանձին որոշելի բաղկացուցիչներ, ապա անշարժ գույքի կառուցումը նախատեսող բաղկացուցչի համար կազմակերպությունը կիրառում է սույն Մեկնաբանության 10-12-րդ պարագրաֆների պահանջները՝ որոշելու համար, արդյոք այդ բաղկացուցիչը ՀՀՄՍ 11-ի, թե ՀՀՄՍ 18-ի գործողության ոլորտում է: ՀՀՄՍ 11-ի տարանջատման չափանիշները կիրառելի են պայմանավորվածության՝ որպես կառուցման պայմանագիր բնորոշված ցանկացած բաղկացուցչի նկատմամբ:

9 Հետևյալ քննարկումը վերաբերում է անշարժ գույքի կառուցման պայմանագրին, սակայն այն կիրառելի է նաև այլ բաղկացուցիչներ ներառող պայմանագրում որոշված անշարժ գույքի կառուցման բաղկացուցչի նկատմամբ:

Որոշում՝ արդյոք պայմանագիրը ՀՀՄՍ 11-ի, թե ՀՀՄՍ 18-ի գործողության ոլորտում է

10 Որոշումը՝ արդյոք անշարժ գույքի կառուցման պայմանագիրը ՀՀՄՍ 11-ի կամ ՀՀՄՍ 18-ի գործողության ոլորտում է, կախված է պայմանագրի պայմաններից և բոլոր հարակից փաստերից ու հանգամանքներից: Նման որոշումը պահանջում է դատողություններ անել յուրաքանչյուր պայմանագրի դեպքում:

11 ՀՀՄՍ 11-ը կիրառվում է, երբ պայմանագիրը համապատասխանում է ՀՀՄՍ 11-ի 3-րդ պարագրաֆում ներկայացված կառուցման պայմանագրի սահմանմանը. «պայմանագիր, որը հատուկ կնքվել է առանձին ակտիվ կամ ակտիվների համախմբություն կառուցելու նպատակով…»: Անշարժ գույքի կառուցման պայմանագիրը համապատասխանում է կառուցման պայմանագրի սահմանմանը, երբ գնորդն ի վիճակի է սահմանել անշարժ գույքի նախագծի հիմնական կառուցվածքային տարրերը նախքան կառուցման աշխատանքները սկսելը և/կամ սահմանել հիմնական կառուցվածքային փոփոխություններ կառուցման աշխատանքների ընթացքում (անկախ այն բանից, գնորդն օգտագործում է այդ հնարավորությունը, թե՝ ոչ): ՀՀՄՍ 11-ի կիրառելիության դեպքում կառուցման պայմանագիրը ներառում է նաև ՀՀՄՍ 11-ի 5(ա) պարագրաֆի և ՀՀՄՍ 18-ի 4-րդ պարագրաֆի համաձայն անշարժ գույքի կառուցմանն ուղղակիորեն վերաբերող ծառայությունների մատուցում նախատեսող ցանկացած պայմանագրեր կամ դրանց բաղկացուցիչներ:

12 Ի հակադրություն՝ անշարժ գույքի կառուցման այն պայմանագիրը, որի շրջանակներում գնորդներն ունեն անշարժ գույքի նախագծի վրա ազդելու սահմանափակ հնարավորություն, օրինակ՝ նախագիծ ընտրել կազմակերպության կողմից ներկայացված տարբերակներից, կամ կատարել ոչ էական փոփոխություններ հիմնական նախագծում, իրենից ներկայացնում է ապրանքների վաճառքի պայմանագիր, որը գտնվում է ՀՀՄՍ 18-ի գործողության ոլորտում:

Անշարժ գույքի կառուցումից ստացված հասույթի հաշվառում

Պայմանագիրը կառուցման պայմանագիր է

13 Եթե պայմանագիրը ՀՀՄՍ 11-ի գործողության ոլորտում է և նրա արդյունքը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել, կազմակերպությունը պետք է հասույթը ճանաչի ըստ պայմանագրային աշխատանքների ավարտվածության աստիճանի՝ համաձայն ՀՀՄՍ 11-ի:

14 Պայմանագիրը կարող է չհամապատասխանել կառուցման պայմանագրի սահմանմանը և, հետևաբար, լինել ՀՀՄՍ 18-ի գործողության ոլորտում: Այս դեպքում կազմակերպությունը պետք է որոշի, արդյոք պայմանագիրը ծառայությունների մատուցման, թե ապրանքի վաճառքի պայմանագիր է:

Պայմանագիրը ծառայությունների մատուցման պայմանագիր է

15 Եթե կազմակերպությունից չի պահանջվում ձեռք բերել կամ մատակարարել շինանյութ, պայմանագիրը կարող է հանդիսանալ միայն ծառայությունների մատուցման պայմանագիր՝ համաձայն ՀՀՄՍ 18-ի: Այս դեպքում, եթե բավարարվում են ՀՀՄՍ 18-ի 20-րդ պարագրաֆի չափանիշները, ՀՀՄՍ 18-ի պահանջների համաձայն՝ հասույթը պետք է ճանաչվի՝ ելնելով գործարքի ավարտվածության աստիճանից՝ կիրառելով ավարտվածության տոկոսի մեթոդը: Նման գործարքից ստացված հասույթի և կապակցված ծախսերի ճանաչման համար սովորաբար կիրառելի են ՀՀՄՍ 11-ի պահանջները (ՀՀՄՍ 18, պարագրաֆ 21):

Պայմանագիրը ապրանքի վաճառքի պայմանագիր է

16 Եթե գնորդին անշարժ գույքը մատակարարելու պայմանագրային պարտավորության կատարման համար կազմակերպությունից, շինանյութի տրամադրման հետ մեկտեղ, պահանջվում է նաև ծառայությունների մատուցում, այդ պայմանագիրը դիտվում է որպես ապրանքի վաճառքի պայմանագիր, որի համար կիրառվում են ՀՀՄՍ 18-ի 14-րդ պարագրաֆում ներկայացված հասույթի ճանաչման չափանիշները:

17 Կազմակերպությունը կարող է գնորդին փոխանցել ներկա վիճակով անավարտ աշխատանքի վերահսկողությունը և սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերն ու փոխհատուցումները՝ կառուցման աշխատանքների առաջընթացին զուգընթաց: Այս դեպքում, եթե ՀՀՄՍ 18-ի 14-րդ պարագրաֆի բոլոր չափանիշները բավարարվում են շարունակական կերպով՝ կառուցման աշխատանքերի առաջընթացին զուգընթաց, կազմակերպությունը հասույթը պետք է ճանաչի՝ ելնելով աշխատանքների ավարտվածության աստիճանից՝ կիրառելով ավարտվածության տոկոսի մեթոդը: Նման գործարքից ստացված հասույթի և կապակցված ծախսերի ճանաչման համար սովորաբար կիրառելի են ՀՀՄՍ 11-ի պահանջները:

18 Կազմակերպությունը կարող է գնորդին ամբողջությամբ փոխանցել անշարժ գույքի վերահսկողությունը և սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերն ու փոխհատուցումները միանվագ կերպով (օրինակ՝ աշխատանքի ավարտին, աշխատանքը հանձնելուն պես կամ դրանից հետո): Այս դեպքում կազմակերպությունը հասույթը պետք է ճանաչի միայն այն ժամանակ, երբ բավարարվում են ՀՀՄՍ 18-ի 14-րդ պարագրաֆի բոլոր չափանիշները:

19 Եթե կազմակերպությունից պահանջվում է հետագա աշխատանք կատարել գնորդին արդեն իսկ հանձնված անշարժ գույքի հետ կապված, այն պետք է ՀՀՄՍ 18-ի 19-րդ պարագրաֆի համաձայն ճանաչի պարտավորություն և ծախս: Պարտավորությունը պետք է չափվի ՀՀՄՍ 37-ի պահանջներին համապատասխան: Եթե կազմակերպությունից պահանջվում է տրամադրել ապրանքներ կամ ծառայություններ, որոնք առանձին տարանջատելի են գնորդին արդեն իսկ հանձնված անշարժ գույքից, այն պետք է տարանջատած լինի մնացած ապրանքները կամ ծառայությունները որպես վաճառքի առանձին բաղկացուցիչ՝ սույն Մեկնաբանության 8-րդ պարագրաֆի համաձայն:

Բացահայտումներ

20 Եթե կազմակերպությունը ճանաչում է հասույթը՝ կիրառելով ավարտվածության տոկոսի մեթոդը այն պայմանագրերի համար, որոնք շարունակական կերպով՝ կառուցման աշխատանքների առաջընթացին զուգընթաց, բավարարում են ՀՀՄՍ 18-ի 14-րդ պարագրաֆի բոլոր չափանիշները (տե՛ս սույն Մեկնաբանության պարագրաֆ 17), այն պետք է բացահայտի.

(ա) թե ինչպես է որոշում, թե որ պայմանագրերն են շարունակական կերպով՝ կառուցման աշխատանքների առաջընթացին զուգընթաց, համապատասխանում ՀՀՄՍ 18-ի 14-րդ պարագրաֆի բոլոր չափանիշներին.

(բ) ժամանակաշրջանի ընթացքում այդ պայմանագրերից ստացված հասույթի գումարը.

(գ) անավարտ պայմանագրերի աշխատանքների ավարտվածության աստիճանը որոշելու համար օգտագործված մեթոդները:

21 20-րդ պարագրաֆում նկարագրված հաշվետու ամսաթվի դրությամբ անավարտ պայմանագրերի համար կազմակերպությունը պետք է նաև բացահայտի՝

(ա) կատարված ծախսումների և ճանաչված շահույթի ընդհանուր գումարը (հանած ճանաչված վնասները)՝ այդ ամսաթվի դրությամբ.
(բ) ստացված կանխավճարների գումարը:

ՀՀՄՍ 18-ի հավելվածի փոփոխություններ

22-23 [ՀՀՄՍ 18-ի հավելվածում ներառված փոփոխություններ]:

Ուժի մեջ մտնելը և անցումը

24 Կազմակերպությունը պետք է սույն Մեկնաբանությունը կիրառի 2009 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրելի է: Եթե կազմակերպությունը Մեկնաբանությունը կիրառում է նախքան 2009 թ. հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանի համար, այն պետք է բացահայտի այդ փաստը:

25 Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն հետադարձ կիրառությամբ՝ ՀՀՄՍ 8-ի պահանջների համաձայն: