

Թեմա 3. Հաշվապահական հաշվառման առանձնահատկությունները «պատվիրատու-կապալառու» շղթայում

3.1. ՖՀՄՍ 15 «Հաճախորդների պայմանագրերից հասույթ» ստանդարտի հիմնական պահանջները:

3.2. Պայմանագրային ակտիվ և պայմանագրային պարտավորություն հասկացությունները, դրանց հաշվառումը

3.3. Գործարքի գնի բաշխումը կատարվելիք պարտավորությունների միջև

3.1. ՖՀՄՍ 15 «Հաճախորդների պայմանագրերից հասույթ» ստանդարտի հիմնական պահանջները

2018թ. հունվարի 1-ից կազմակերպությունները, որոնք կիրառում են ՀՀ միջազգային ստանդարտները, հասույթի գնահատման և ճանաչման համար պետք է ուղղորդվեն ՖՀՄՍ 15՝ «Հաճախորդների պայմանագրերից հասույթ» ստանդարտով, որը փոխարինում է նախկինում գործող ՀՀՄՍ 18 «Հասույթ», և ՀՀՄՍ 11 «Կառուցման պայմանագրեր» ստանդարտներին:

Այս ստանդարտը հասույթի ճանաչման համար այսպես կոչված «հինգքայլանի» մոդել է ներմուծում: Այլ խոսքերով ասած՝ հասույթի ճանաչման համար պետք է կիրառել 5 որոշակի գործողություն:

Քայլ 1. Պայմանագրի կնքում

Պայմանագիրը երկու կամ երկուսից ավելի կողմերի միջև համաձայնություն է, որը իրավաբանորեն ապահովում է, ամրագրում է կողմերի իրավունքները և պարտավորությունները:

Պայմանագիրը ապրանքների և ծառայությունների փոխանցման (մատակարարման, մատուցման) վերաբերյալ խոստում է:

Քայլ 2. Պարտավորությունների հստակեցում (տարբերակում)

Եվ եթե այդ ապրանքներն և ծառայությունները իրարից տարբերակելի են, առանձնացվելի են, տարբեր են, ապա դրանց փոխանցման մասին խոստումները առանձին պարտավորություններ են և պետք է հաշվառվեն առանձին:

Քայլ 3. Գործարքի գնի որոշումը

Գործարքի գինը պայմանագրով ամրագրված հատուցման գումարն է, որը կազմակերպությունը՝ մատակարարը ակնկալում է ստանալ փոխանցած (մատակարարած, մատուցած) ապրանքների ու ծառայությունների դիմաց:

Քայլ 4. Կատարման ենթակա պարտավորությունների միջև գործարքի գնի բաշխումը

Բաշխումը տեղի է ունենում ապրանքների և ծառայությունների գնի առանձնացման հետ կապված: Եթե կիրառվում են գեղչեր, ապա այն կարող է բաշխվել կամ բոլոր պարտավորությունների միջև համամասնորեն կամ որոշ պարտավորությունների միջև:

Քայլ 5. Հասույթի ճանաչումը

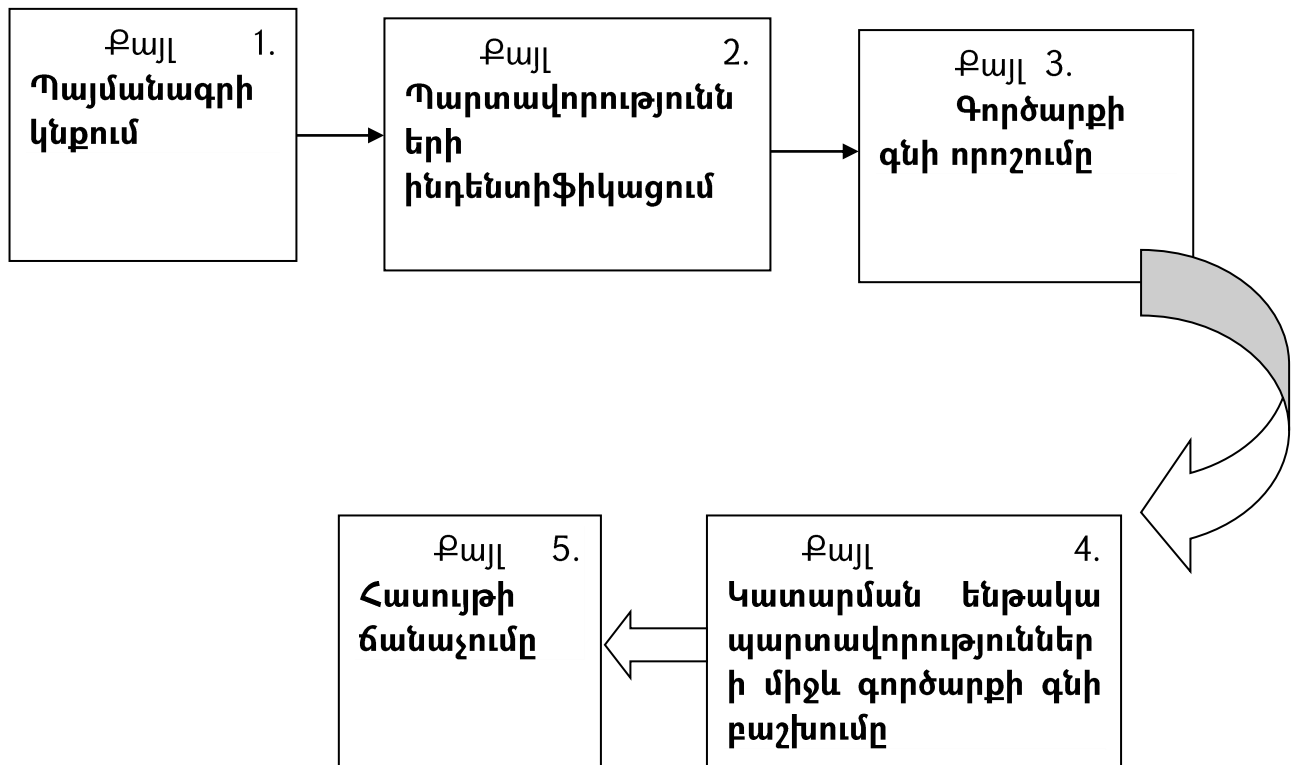
Հասույթը պետք է ճանաչվի կամ ժամանակի կոնկրետ՝ տվյալ պահին կամ էլ ելնելով նրանից, թե կազմակերպությունը ինչ չափով է պարտավորությունը կատարելու:

Անդրադառնանք ակտիվի վերահսկման իրավունքի փոխանցմանը:

ՖՀՄՍ 15-ը վերահսկման իրավունքի մասին է, իսկ ՀՀՄՍ 18-ը տիրապետման և ռիսկերի փոխանցման մասին էր:

Ըստ հայեցակարգային հիմունքների ակտիվը կազմակերպության կողմից վերահսկվող միջոց է, որպես կատարված իրադարձությունների արդյունք, հետևաբար՝ վաճառելիս հանձնվում է վերահսկման իրավունքը, որը մեթոդաբանորեն ավելի ճիշտ է:

Գծապատկեր . Հասույթի ճանաչման «հինգքայլանի» մոդելն ըստ ՖՀՄՍ 15-ի



3.2. Պայմանագրային ակտիվ, պայմանագրային պարտավորություն հասկացությունները և դրանց հաշվառումը

Հատուցման գումարը կարող է տատանվել՝ վարիացվել զեղչերի, միջոցների ետ վերադարձի, արդյունքների համար բոնուսների և այլ իրավիճակների դեպքում:

Այսինքն՝ Խոստացված հատուցումը նույնպես կարող է տատանվել, եթե կազմակերպության հատուցման իրավունքը պայմանավորված է ապագա իրավիճակների տեղի ունենալով կամ տեղի չունենալով: Օրինակ՝ հատուցման գումարը կլինի փոփոխուն, եթե ապրանքը իրացվի ետ վերադարձման իրավունքով կամ հաստատուն, կոնկրետ գումարը խոստանում են բոնուսի կարգով ժամկետից շուտ կատարված աշխատանքների համար:

Փոփոխվող հատուցման գնահատումը տեղի է ունենում երկու մեթոդներից մեկով

- **Սպասվելիք արժեքի մեթոդ**
- **Առավել հավանական մեծության մեթոդ:**

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:

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:

Փոփոխուն հատուցման մի մասը ներառվում է գործարքի գնի մեջ միայն այն գումարով, որը հետագայում փոփոխության չպետք է ենթարկվի: Այսինքն՝ եթե վաճառող կազմակերպությունը հաստատ համոզված է հատուցման գումարի մեջ, ապա այդ գումարը կարող է ճանաչվել որպես հասույթ: Փոփոխուն հատուցման մնացած մասը կարող է ճանաչվել որոշակի հստակեցումներից հետո:

Պայմանագրային ակտիվի հաշվառման համար ընտրել ենք 262 հաշիվը, որը հաշվային պլանում կիրառվում էր ՀՀՄՍ 11 ստանդարտին համապատասխան և ուներ այլ բովանդակություն:

Պայմանագրային ակտիվի արտացոլման գծով թղթակցությունը հետևյալն է.

Դո 262 Պայմանագրային ակտիվ

Կտ 6113 Աշխատանքների կատարումից հասույթ

Պայմանագրային եկամտի ստացման իրավունքը վաստակելիս.

Դտ 252 Հաշվարկային հաշիվ

Կտ 262 Պայմանագրային ակտիվ

Պայմանագրային պարտավորության հաշվառան համար ընտրել ենք 544 հաշիվը, որը հաշվային պլանում կիրառվում էր ՀՀՄՍ 11 ստանդարտին համապատասխան և ունեւր այլ բովանդակություն:

Պայմանագրային պարտավորության արտացոլման գծով թղթակցությունը հետևյալն է.

Դտ 221 Դեբիտորական պարտք

Կտ 544 պայմանագրային պարտավորություն (ծառայություն):

Պայմանագրային պարտավորությունը կատարելիս կամ դրա մի մասը կատարելիս .

Դտ 544 Պայմանագրային պարտավորություն

Կտ 6113 Աշխատանքների կատարումից հասույթ:

3.3. Գործարքի գնի բաշխումը կատարվելիք պարտավորությունների միջև

Վերահսկման իրավունքի մոտեցմանն անցնելիս վաճառողի մոտ կլինեն երկու պարտավորություն՝

1. Ապրանքի մատակարարում,

2. Ծառայության մատուցում:

Բաշխումը տեղի է ունենում ապրանքների և ծառայությունների ընդհանրացված՝ ընդհանուր գնի պայմաններում: Եթե զեղչ կա, ապա այն կամ պետք է բաշխվի առանձնացված պարտավորություններին համամասնորեն:

Օրինակ.

Առանձնացված պարտավորություն	Առանձնացված պարտավոր. ընդհանուր վաճառքի գին	Տեսակ. կշիռը	Պայմանագրային գին	Տեսակարար կշիռը Յուրաքանչյուր պարտավորության	Գնի բաշխում պայման. Պարտավ. միջև	պայման. Պարտավորությունների արժեք.
ապրանք	700 000	83.33		83.33	810 000 x 83.33	675 000
ծառայություն	140 000	16.67		16.67	810 000 x 16.67	135 000
Ընդամենը	840 000	100.0	810 000	100.0	100.0	810 000

Դտ Դեբիտորական պարտք
Կտ Հասույթ

675 000
675 000

ԴՏ Դեբիտորական պարտք
Կտ 544 Պայմանագրային պարտավորություն

135 000
135 000

Տարվա վերջի դրությամբ՝ (ծառայությունը մատուցվել է սեպտեմբերի 1-ից).
Դտ 544 Պայմանագրային պարտավորություն 135 000: $24 \times 4 = 5625 \times 4 = 22\ 500$
Կտ Հասույթ 22 500

Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն 31.12.XXթ.

Դեբիտորական պարտք 810 000
Պայմանագրային պարտավորություն $112\ 500 = 135\ 000 - 22\ 500$

Ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվություն 31.12.XXթ.

Հասույթ 697 500 (675 000+22 500)

Եթե ԱԱՀ-ն անտեսված չլիներ, վերոհիշյալ խնդիրը՝

1.

Դտ 221 810 000 (675 000+135 000ԱԱՀ)
Կտ 611 675 000

Կտ 5243 $675\ 000 \times 20\% = 135\ 000$

2. ԱԱՀ-ն ներառյալ

Դտ 221 $162\ 000 (135\ 000 + \text{ԱԱՀ})$

Կտ 544 162 000

3. Չորս ամսվա ծառայությունը մատուցելիս՝ նվազում է պայմանագրային պարտավորությունը 27 000 դրամով, իսկ մեկ ամսվա կտրվածքով այն կկազմի՝ 162 000: $24 = 6750$ դրամ, որից 1125 դրամը՝ ԱԱՀ-ն է, ծառայության արժեքը՝ 5625 դրամ:

Դտ 544 $27\ 000 = 6750 \times 4$ ամիս

Կտ 611 22 500 (5625×4 ամիս)

Կտ 5243 $3750 (1125 \times 4$ ամիս):