

Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 18

Հասույթ

Նպատակը

«Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքներում»¹ «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 «Հասույթի ճանաչում» ՀՀՄՍ 18-ին:
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 «Կառուցման պայմանագրեր» ՀՀՄՍ 11-ի:

¹ ՀՀՄՍ 4-ի 'Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքները' ՀՀՄՍ-ի կողմից ընդունվել են 2001 թվականին: 2010 թվականի սեպտեմբերին ՀՀՄՍ-ն Հիմունքները փոխարինեց 'Ֆինանսական հաշվետվությունների հայեցակարգային հիմունքներով':

5. Այլ անձանց կողմից կազմակերպության ակտիվների օգտագործումը բերում է հասույթ հետևյալ ձևերով՝
- ա) տոկոս. կազմակերպության դրամական միջոցների, դրանց համարժեքների կամ հասանելի զուամարների օգտագործման համար վճարներ.
 - բ) ռոյալթիներ. կազմակերպության երկարաժամկետ ակտիվների, օրինակ՝ արտոնագրերի, ապրանքանիշերի, հեղինակային իրավունքների և համակարգչային ծրագրերի օգտագործման դիմաց վճարներ.
 - գ) շահաբաժիններ. շահույթի բաշխում սեփական կապիտալում մասնակիցների միջև՝ կապիտալի տվյալ խմբում նրանց մասնակցությանը համամասնորեն:
6. Սույն ստանդարտը չի անդրադառնում այն հասույթներին, որոնք առաջանում են՝
- ա) վարձակալության համաձայնագրերից (տե՛ս «Վարձակալություն» ՀՀՄՍ 17-ը).
 - բ) շահաբաժիններից, որոնք առաջանում են բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող ներդրումներից (տե՛ս «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում և համապեղ ձեռնարկումներում» ՀՀՄՍ 28-ը).
 - գ) ապահովագրության պայմանագրերից, որոնք «Ապահովագրության պայմանագրեր» ՖՀՄՍ 4-ի գործողության ոլորտում են.
 - դ) ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների իրական արժեքի փոփոխություններից կամ դրանց օտարումից (տե՛ս «Ֆինանսական գործիքներ» ՖՀՄՍ 9-ը).
 - ե) ընթացիկ այլ ակտիվների արժեքի փոփոխություններից.
 - զ) գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված կենսաբանական ակտիվների սկզբնապես ճանաչումից և իրական արժեքի փոփոխություններից՝ (տե՛ս «Գյուղատնտեսություն» ՀՀՄՍ 41-ը).
 - է) գյուղատնտեսական արտադրանքի սկզբնապես ճանաչումից (տե՛ս ՀՀՄՍ 41-ը).
 - ը) հանքանյութերի արդյունահանումից:

Սահմանումներ

7. **Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝**
- Հասույթ.** ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպության սովորական գործունեությունից առաջացող տնտեսական օգուտների համախառն ներհոսքն է, որը հանգեցնում է սեփական կապիտալի աճի, բացառությամբ սեփական կապիտալում մասնակիցների կողմից ներդրումների հետևանքով սեփական կապիտալի աճի:
- Իրական արժեք.** գին, որը, չափման ամսաթվի դրությամբ, շուկայի մասնակիցների միջև սովորական գործարքում կստացվեր ակտիվի վաճառքից կամ կվճարվեր պարտավորության փոխանցման դիմաց: (տե՛ս «Իրական արժեքի չափումը» ՖՀՄՍ 13-ը):
8. Հասույթը ներառում է ստացված կամ ստացվելիք տնտեսական օգուտների միայն այն համախառն ներհոսքը, որը պատկանում է տվյալ կազմակերպությանը: Երրորդ անձանց անունից հավաքագրված գումարները, օրինակ՝ վաճառքից հարկերը, ապրանքների և ծառայությունների շրջանառության հարկը և ավելացված արժեքի հարկը, դեպի կազմակերպություն հոսող տնտեսական օգուտներ չեն և չեն հանգեցնում սեփական կապիտալի աճի: Հետևաբար, դրանք չեն ներառվում հասույթներում: Նմանապես, գործակալական հարաբերությունների դեպքում տնտեսական օգուտների համախառն ներհոսքերը ներառում են պրինցիպալի անունից հավաքագրված գումարները, որոնք չեն հանգեցնում կազմակերպության սեփական կապիտալի աճի: Պրինցիպալի անունից հավաքագրված գումարները հասույթ չեն: Փոխարենը, հասույթ է կոմիսիոն վճարը:

Հասույթի չափում

9. Հասույթը պետք է չափվի ստացված կամ ստացվելիք հատուցման իրական արժեքով²:

10. Գործարքից առաջացող հասույթի գումարը սովորաբար որոշվում է կազմակերպության և ակտիվը գնողի կամ օգտագործողի միջև կնքված համաձայնագրով: Այն չափվում է ստացված կամ ստացվելիք հատուցման իրական արժեքով՝ հաշվի առնելով կազմակերպության կողմից տրամադրվող ցանկացած առևտրական զեղչերի և քանակային զիջումների 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 զեղչման 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 զեղչում 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 ՖՀՄՍ 9-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՝ սվոպ 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

² Տես նաև ՍՄԿ 31 «Հասույթ. բարձրարժեքի գործարքներ, որոնք ներառում են գովազդային ծառայություններ» Մեկնաբանությունը:

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 վերահսկողություն.
 - 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 ճանաչվում: 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 ճանաչվում 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 ճանաչվում 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 ճանաչվում է վաճառքի պահին՝ պայմանով, որ վաճառողն ի վիճակի է արժանահավատորեն գնահատել ապագա

վերադարձումները, և նա ճանաչում է վերադարձումների նկատմամբ իր պարտավորությունը՝ հիմնվելով նախորդ փորձի և այլ համապատասխան գործոնների վրա:

18. Հասույթը ճանաչվում 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 ճանաչվում է: Այնուամենայնիվ, երբ առաջանում է հասույթի մեջ արդեն ներառված գումարի հավաքագրելիության անորոշություն, չհավաքագրվող գումարը կամ այն գումարը, որի փոխհատուցումը այլևս հավանական չէ, ճանաչվում է ծախս, այլ ոչ թե ի սկզբանե ճանաչված հասույթի գումարի ճշգրտում:
19. Նույն գործարքին կամ այլ դեպքի վերաբերող հասույթները և ծախսերը ճանաչվում են միաժամանակ: Այս գործընթացը սովորաբար դիտվում է որպես եկամուտների և ծախսերի համապատասխանեցում (հարաբերակցում): Ծախսերը, ներառյալ երաշխիքները և ապրանքները առաքելուց հետո կատարման ենթակա այլ ծախսումներ, սովորաբար կարող են արժանահավատորեն չափվել, երբ բավարարված են հասույթի ճանաչման այլ պայմաններ: Այնուամենայնիվ, հասույթը չի կարող ճանաչվել, երբ ծախսերը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել: Նման հանգամանքներում ապրանքների վաճառքից արդեն ստացված հատուցումը ճանաչվում է որպես պարտավորություն:

Ծառայությունների մատուցում

20. Երբ ծառայությունների մատուցման գործարքի արդյունքը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել, գործարքից հասույթը պետք է ճանաչվի՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գործարքի ավարտվածության աստիճանի հիման վրա: Գործարքի արդյունքը կարելի է արժանահավատորեն գնահատել, եթե բավարարվեն հետևյալ բոլոր պայմանները՝
- ա) հնարավոր է արժանահավատորեն չափել հասույթի գումարը.
 - բ) հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն.
 - գ) հնարավոր է արժանահավատորեն չափել հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գործարքի ավարտվածության աստիճանը.
 - դ) հնարավոր է արժանահավատորեն չափել գործարքի համար կատարված և գործարքն ավարտելու համար անհրաժեշտ ծախսումները³:
21. Հասույթի ճանաչումը, հաշվի առնելով գործարքի ավարտվածության աստիճանը, հաճախ կոչվում է ավարտվածության տոկոսի մեթոդ: Այս մեթոդի համաձայն՝ հասույթը ճանաչվում է այն հաշվառման ժամանակաշրջանում, երբ մատուցվում են ծառայությունները: Այս հիմունքով հասույթի ճանաչումը ապահովում է օգտակար տեղեկատվություն ծառայությունների կատարման աստիճանի և հաշվետու ժամանակաշրջանում դրանց արդյունքների վերաբերյալ: ՀՀՄՍ 11-ը նույնպես պահանջում է այս հիմունքով հասույթի ճանաչում: Նշված ստանդարտի պահանջներն ընդհանուր առմամբ կիրառելի են՝ ծառայությունների մատուցման գործարքներից հասույթը և դրա հետ կապված ծախսերը ճանաչելու համար:
22. Հասույթը ճանաչվում 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 հավաքագրման անորոշություն, չհավաքագրված գումարը կամ այն գումարը, որի փոխհատուցումը այլևս հավանական չէ, ճանաչվում է ծախս, այլ ոչ թե ի սկզբանե ճանաչված հասույթի գումարի ճշգրտում:
23. Կազմակերպությունը սովորաբար կարող է կատարել արժանահավատ գնահատում այն բանից հետո, երբ նա գործարքի մյուս մասնակիցների հետ համաձայնության է եկել հետևյալի շուրջ՝

³ Տես նաև ՍՄԿ 27 «Վարձակալության իրավական ձև ներառող գործարքների բովանդակության գնահատումը» և ՍՄԿ 31 «Հասույթ. բարդերային գործարքներ, որոնք ներառում են գովազդային ծառայություններ» Մեկնաբանությունները:

- ա) ծառայությունների մատուցման և ստացման հետ կապված յուրաքանչյուր կողմի՝ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքները:
- բ) փոխանակման ենթակա հատուցումները:
- գ) վճարումների եղանակները և պայմանները:

Սովորաբար, կազմակերպության անհրաժեշտ է նաև ունենալ ներքին ֆինանսական բյուջետավորման և հաշվետվական արդյունավետ համակարգ: Կազմակերպությունը ծառայությունների մատուցմանը զուգընթաց վերանայում և, անհրաժեշտության դեպքում, ճշգրտում է հասույթների գնահատումները: Այսպիսի ճշգրտումների անհրաժեշտությունը չի նշանակում, որ գործարքի արդյունքները հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել:

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 ճանաչվում 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 ճանաչումը հետաձգվում է մինչև այդպիսի կարևոր գործողության իրագործումը:

26. **Երբ ծառայությունների մատուցման գործարքի արդյունքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել, հասույթը պետք է ճանաչվի միայն ճանաչված 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 ճանաչվում է միայն կրած ծախսումների չափով, որոնք ակնկալվում է, որ կփոխհատուցվեն: Քանի որ գործարքի արդյունքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել, շահույթ չի ճանաչվում:

28. Երբ գործարքի արդյունքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել, և հավանական չէ, որ կրած ծախսումները կփոխհատուցվեն, հասույթը չի ճանաչվում, իսկ կատարված ծախսումները ճանաչվում են որպես ծախս: Երբ անորոշությունները, որոնք խոչընդոտում էին գործարքի արդյունքների արժանահավատորեն գնահատմանը, այլևս գոյություն չունեն, հասույթը ճանաչվում 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 ճանաչվեն 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 ճանաչվի հետևյալ հիմունքներով՝**
- ա) **տոկոսը պետք է ճանաչվի՝ կիրառելով արդյունավետ տոկոսի մեթոդը, ինչպես ներկայացված է ՀՀՄՍ 39-ի 9-րդ և ԿՈՒ5-ԿՈՒ8 պարագրաֆներում.**
- բ) **ռոյալթիները պետք է ճանաչվեն հաշվեգրման հիմունքով՝ համապատասխան համաձայնագրի բովանդակության համաձայն.**
- գ) **շահաբաժինները պետք է ճանաչվեն, 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 ճանաչվում միայն այն մասը, որը վերաբերում է ձեռքբերմանը հաջորդող ժամանակաշրջանին:
33. Ռոյալթիները հաշվեգրվում են համապատասխան համաձայնագրի պայմանների համաձայն, և սովորաբար այդ հիմունքով էլ ճանաչվում են, եթե, նկատի ունենալով համաձայնագրի բովանդակությունը, ավելի նպատակահարմար չէ հասույթը ճանաչել որևէ մեկ այլ սխտեմատիկ և ռացիոնալ հիմունքով:
34. Հասույթը ճանաչվում 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, ճանաչվում է ծախս, այլ ոչ թե ի սկզբանե ճանաչված հասույթի գումարի ճշգրտում:

Բացահայտում

35. **Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝**
- ա) **հասույթի ճանաչման համար ընդունված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, ներառյալ ծառայությունների մատուցման գործարքների ավարտվածության աստիճանի որոշման համար ընդունված մեթոդները.**
- բ) **հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված 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 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 37-ի: Պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ կարող են առաջանալ այնպիսի հոդվածներից, 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, համալրելի վերահսկվող կազմակերպություններում կամ ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների ինքնարժեքը» (փոփոխություններ «Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների առաջին անգամ որդեգրումը» ՖՀՄՍ 1-ում և «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ՀՀՄՍ 27-ում) 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:
39. [Հանված է]
40. 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը փոփոխել է 6(դ) և 11-րդ պարագրաֆները և հանել է 39-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը:
41. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված «Համալրելի պայմանավորվածություններ» ՖՀՄՍ 11-ը փոփոխել է 6(բ) պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 11-ը:
42. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է 7-րդ պարագրաֆի իրական արժեքի սահմանումը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը: