

Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 11

Կառուցման պայմանագրեր

Նպատակը

Սույն ստանդարտի նպատակն է ներկայացնել կառուցման պայմանագրերի հետ կապված հասույթի և ծախսումների հաշվապահական հաշվառման մոտեցումը: Կառուցման պայմանագրերի հիման վրա իրականացվող գործունեության բնույթն այնպիսին է, որ սովորաբար այդպիսի պայմանագրային գործունեությունը սկսելու և աշխատանքներն ավարտելու ժամկետները չեն համընկնում և վերաբերում են տարբեր հաշվապահական ժամանակաշրջանների: Հետևաբար, կառուցման պայմանագրերի հաշվապահական հաշվառման հիմնական խնդիրն է պայմանագրի հասույթի և պայմանագրի ծախսումների բաշխումն այն հաշվառման ժամանակաշրջաններին, որոնց ընթացքում կատարվում են կառուցման աշխատանքները: Սույն ստանդարտը կիրառում է *Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքներով*¹ սահմանված ճանաչման չափանիշները՝ որոշելու համար, թե երբ պետք է պայմանագրի հասույթը և պայմանագրի ծախսումները համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ճանաչվեն որպես հասույթ և ծախսեր: Այն տրամադրում է նաև այդ չափանիշների կիրառման գործնական ուղեցույց:

Գործողության ոլորտը

1. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի կապալառուների ֆինանսական հաշվետվություններում կառուցման պայմանագրերը հաշվառելիս:
2. Սույն ստանդարտը փոխարինում է 1978 թվականին հաստատված «Կառուցման պայմանագրերի հաշվապահական հաշվառում» ՀՀՄՍ 11-ին:

Սահմանումներ

3. Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝
Կառուցման պայմանագիր. պայմանագիր է, որը հատուկ կնքվել է առանձին ակտիվի կամ դրանց նախագծման, տեխնոլոգիայի և գործառույթի, կամ վերջնական նշանակության և օգտագործման առումով սերտորեն փոխկապակցված կամ փոխադարձ կախվածություն ունեցող ակտիվների համախմբություն կառուցելու նպատակով:
Հաստատված գնով պայմանագիր. կառուցման պայմանագիր է, որի համաձայն՝ կապալառուն համաձայնում է պայմանագրով հաստատուն գնին, կամ արդյունքի միավորի հաստատուն գնին, որը, որոշ դեպքերում, ենթարկվում է ծախսումների աճի ազդեցությանը:
Ծախսում գումարած պայմանագիր. կառուցման պայմանագիր է, որով կապալառուին փոխհատուցվում են թույլատրելի կամ այլ կերպ որոշված ծախսումները, գումարած նշված ծախսումների լրացուցիչ տոկոս կամ հաստատուն վճար:
4. Կառուցման պայմանագիրը կարող է կնքվել առանձին ակտիվ կառուցելու համար, օրինակ՝ կամուրջ, շենք, ամբարտակ, խողովակաշար, ճանապարհ, նավ կամ թունել: Կառուցման պայմանագիրը կարող է կնքվել նաև մի շարք ակտիվներ կառուցելու համար, որոնք սերտորեն փոխկապակցված են կամ փոխադարձ կախվածություն ունեն իրենց նախագծման, տեխնոլոգիայի և գործառույթի կամ վերջնական նշանակության և օգտագործման առումով. նման պայմանագրերի օրինակները ներառում են մաքրման համակարգերի և մեքենաների կամ սարքավորումների, այլ համալիր մասերի կառուցումը:

¹ ՀՀՄՍԿ-ի «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքները» ընդունվել են ՀՀՄՍԻ-ի կողմից 2001թ.: 2010թ. սեպտեմբերին ՀՀՄՍԻ-ն «Հիմունքներ»-ը փոխարինեց «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հայեցակարգային հիմունքներով»:

5. Սույն ստանդարտի կիրառման առումով կառուցման պայմանագրերը ներառում են՝
 - ա) պայմանագրեր ծառայություններ մատուցելու մասին, որոնք ուղղակիորեն կապված են ակտիվի կառուցման հետ: Օրինակ՝ նախագծի ղեկավարների և ճարտարապետների կողմից ծառայությունների մատուցման պայմանագրեր.
 - բ) պայմանագրեր ակտիվներ քանդելու կամ վերականգնելու, ինչպես նաև ակտիվները քանդելուց հետո շրջակա միջավայրը վերականգնելու մասին:
6. Սույն ստանդարտի կիրառման առումով, կառուցման պայմանագրերը կազմվում են տարբեր եղանակներով, որոնք, սույն ստանդարտի իմաստով, դասակարգվում են հաստատուն գնով պայմանագրերի և ծախսում գումարած պայմանագրերի: Որոշ կառուցման պայմանագրեր կարող են ներառել և՛ հաստատուն գնով պայմանագրերի, և՛ ծախսում գումարած պայմանագրերի դրույթներ, օրինակ՝ այն դեպքում, երբ ծախսում գումարած պայմանագրում համաձայնեցված է առավելագույն գինը: Այսպիսի հանգամանքներում կապալառուն պետք է հաշվի առնի բոլոր այն պայմանները, որոնք նշված են 23-րդ և 24-րդ պարագրաֆներում, որպեսզի հնարավորություն ունենա որոշելու, թե երբ պետք է ճանաչվեն պայմանագրի հասույթն ու ծախսերը:

Կառուցման պայմանագրերի համախմբումը և տարանջատումը

7. Սույն ստանդարտի պահանջները, սովորաբար, կիրառվում են կառուցման առանձին պայմանագրի նկատմամբ: Այնուամենայնիվ, որոշ հանգամանքներում անհրաժեշտ է սույն ստանդարտը կիրառել մեկ պայմանագրի առանձնացվելի բաղկացուցիչների, կամ մի խումբ պայմանագրերի նկատմամբ, որպեսզի արտացոլվի պայմանագրի կամ պայմանագրերի խմբի էությունը:
8. **Երբ տվյալ պայմանագիրն ընդգրկում է մի շարք ակտիվներ, յուրաքանչյուր ակտիվի կառուցումը պետք է դիտել որպես կառուցման առանձին պայմանագիր, եթե՝**
 - ա) առանձին ակտիվի համար ներկայացվել է առանձին առաջարկ.
 - բ) յուրաքանչյուր ակտիվի համար տարվել են առանձին բանակցություններ, և կապալառուն ու պատվիրատուն հնարավորություն են ունեցել ընդունելու կամ մերժելու պայմանագրի այդ մասը՝ կապված յուրաքանչյուր ակտիվի հետ.
 - գ) յուրաքանչյուր ակտիվի գծով ծախսումները և հասույթները հնարավոր է որոշել:
9. **Մեկ կամ մի քանի պատվիրատուների հետ կնքված պայմանագրերի խումբը պետք է դիտել որպես կառուցման մեկ պայմանագիր, եթե՝**
 - ա) այդ պայմանագրերի խումբը բանակցվում է որպես մեկ միասնական փաթեթ.
 - բ) պայմանագրերն այնքան սերտորեն են փոխկապակցված, որ դրանք իրականում մեկ ծրագիր են կազմում, որն ունի շահութաբերության ընդհանուր մակարդակ.
 - գ) պայմանագրերն իրագործվում են միաժամանակ կամ չընդհատվող հաջորդականությամբ:
10. **Պայմանագիրը կարող է նախատեսել լրացուցիչ ակտիվի կառուցում պատվիրատուի ընտրությամբ, կամ պայմանագրում կարող են փոփոխություններ կատարվել՝ լրացուցիչ ակտիվի կառուցման աշխատանքները ներառելու նպատակով: Լրացուցիչ ակտիվի կառուցումը պետք է դիտվի որպես կառուցման առանձին պայմանագիր, երբ՝**
 - ա) նշված ակտիվն իր նախագծով, տեխնոլոգիայով կամ գործառույթով զգալիորեն տարբերվում է այն ակտիվից կամ ակտիվներից, որոնք ներառված են եղել սկզբնական պայմանագրում, կամ
 - բ) ակտիվի գնի վերաբերյալ բանակցությունները տարվում են՝ անկախ սկզբնական պայմանագրի գնից:

Պայմանագրի հասույթ

11. **Պայմանագրի հասույթը պետք է ներառի՝**
 - ա) պայմանագրով համաձայնեցված հասույթի նախնական գումարը.

- բ) պայմանագրային աշխատանքներում փոփոխությունները, վնասապահանջները և խրախուսիչ վճարումները՝**
- (i) այնքանով, որքանով հավանական է, որ դրանք կհանգեցնեն հասույթի.**
- (ii) դրանք հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:**
12. Պայմանագրի հասույթը չափվում է ստացված կամ ստացվելիք հատուցման իրական արժեքով: Պայմանագրի հասույթի չափման վրա ազդում են բազմապիսի անորոշ գործոններ, որոնք կախված են ապագա իրադարձությունների արդյունքներից: Գնահատումները հաճախ վերանայման կարիք ունեն դեպքերի տեղի ունենալուն և անորոշությունների վերացմանը զուգընթաց: Հետևաբար, պայմանագրի հասույթի գումարը կարող է աճել կամ նվազել մի ժամանակաշրջանից մյուսը: Օրինակ՝
- ա) կապալառուն և պատվիրատուն կարող են համաձայնեցնել փոփոխությունները և վնասապահանջները, որոնց հետևանքով պայմանագրի հասույթն աճում կամ նվազում է պայմանագրի սկզբնական կնքման ժամանակաշրջանին հաջորդող ժամանակաշրջաններում.
- բ) հաստատուն գնով պայմանագրի վրա հիմնված պայմանագրի համաձայնեցված հասույթի գումարը կարող է աճել ծախսումների աճի արդյունքում.
- գ) պայմանագրի հասույթի գումարը կարող է նվազել կապալառուի կողմից պայմանագրի ավարտն ուշացնելու պատճառով առաջացած տուժանքների արդյունքում, կամ
- դ) երբ հաստատուն գնով պայմանագիրն ընդգրկում է արդյունքի միավորի հաստատուն գին, պայմանագրի հասույթն աճում է այդ միավորների քանակի աճին զուգընթաց:
13. Փոփոխությունը պատվիրատուի ցուցումն է պայմանագրի համաձայն կատարվելիք աշխատանքների շրջանակները փոխելու վերաբերյալ: Փոփոխությունները կարող են հանգեցնել պայմանագրի հասույթի աճի կամ նվազման: Փոփոխությունների օրինակներ են՝ փոփոխություններ ակտիվի նախագծում կամ տեխնիկական առաջադրանքում, ինչպես նաև պայմանագրի տևողության մեջ: Փոփոխություններն ընդգրկվում են պայմանագրի հասույթի մեջ, երբ՝
- ա) հավանական է, որ պատվիրատուն կհաստատի փոփոխությունը և այդ փոփոխության հետևանքով առաջացող հասույթի գումարը.
- բ) հասույթի գումարը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:
14. Վնասապահանջն այն գումարն է, որը կապալառուն փորձում է ստանալ պատվիրատուից կամ այլ կողմից՝ որպես այն ծախսումների փոխհատուցում, որոնք չէին ընդգրկվել պայմանագրում նշված գնի մեջ: Վնասապահանջը կարող է առաջանալ, օրինակ՝ պատվիրատուի ուշացումների, նախագծում կամ տեխնիկական առաջադրանքներում թույլ տրված սխալների և պայմանագրային աշխատանքներում վիճելի փոփոխությունների պատճառով: Վնասապահանջներից առաջացող հասույթի մեծությունը դժվար է չափել զգալի անորոշությունների պատճառով և հաճախ կախված է բանակցությունների արդյունքից: Հետևաբար, վնասապահանջներն ընդգրկվում են պայմանագրի հասույթում այն դեպքում միայն, երբ՝
- ա) բանակցությունները գտնվում են այն փուլում, երբ հավանական է, որ պատվիրատուն կընդունի վնասապահանջը.
- բ) այն գումարը, որը հավանական է, որ կընդունվի պատվիրատուի կողմից, կարելի է արժանահավատորեն չափել:
15. Խրախուսիչ վճարումներն այն լրացուցիչ գումարներն են, որոնք վճարվում են կապալառուին, երբ կատարման որոշված չափանիշները բավարարվել կամ գերազանցվել են: Օրինակ՝ պայմանագիրը կարող է նախատեսել խրախուսիչ վճարում կապալառուին՝ պայմանագրային աշխատանքները ժամկետից շուտ ավարտելու համար: Խրախուսիչ վճարումները ընդգրկվում են պայմանագրի հասույթում, երբ՝
- ա) պայմանագիրը գտնվում է կատարման բավարար առաջընթացի այնպիսի փուլում, երբ հավանական է, որ կատարման որոշված չափանիշները կբավարարվեն կամ կգերազանցվեն.
- բ) խրախուսիչ վճարման գումարը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:

Պայմանագրի ծախսումներ

16. Պայմանագրի ծախսումները պետք է ներառեն՝

- ա) այն ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն վերաբերում են կոնկրետ պայմանագրին.
- բ) այն ծախսումները, որոնք վերագրվում են ընդհանուր պայմանագրի գործունեությանը և կարող են վերագրվել տվյալ պայմանագրին.
- գ) այլ ծախսումներ, որոնք, պայմանագրի պայմանների համաձայն, հատուկ գանձվում են պատվիրատուից:

17. Կոնկրետ պայմանագրին ուղղակիորեն վերաբերող ծախսումներն ընդգրկում են՝

- ա) տեղամասերում աշխատողների աշխատանքային ծախսումները, ներառյալ տեղամասերում վերահսկողությունը.
- բ) կառուցման աշխատանքների համար օգտագործվող նյութերի ծախսումները.
- գ) պայմանագրի կատարման նպատակով օգտագործվող հիմնական միջոցների մաշվածությունը.
- դ) հիմնական միջոցները և նյութերը կառուցման տեղամաս և տեղամասից տեղափոխելու ծախսումները.
- ե) հիմնական միջոցների վարձակալության ծախսումները,
- զ) նախագծման և տեխնիկական օժանդակության ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն կապված են տվյալ պայմանագրին.
- է) թերությունների վերացման և երաշխիքային աշխատանքների կատարման համար գնահատված ծախսումները, ներառյալ սպասվող երաշխիքային ծախսումները.
- ը) երրորդ կողմերի վնասապահանջները:

Այս ծախսումները կարող են կրճատվել ցանկացած չնախատեսված եկամուտների հաշվին, որոնք չեն ընդգրկվում պայմանագրի հասույթում, օրինակ՝ պայմանագրի ժամկետի ավարտից հետո ավելցուկ նյութերի վաճառքից կամ հիմնական միջոցների օտարումից ստացվող եկամուտը:

18. Այն ծախսումները, որոնք վերագրվում են ընդհանուր պայմանագրի գործունեությանը և կարող են վերագրվել կոնկրետ պայմանագրին, ընդգրկում են՝

- ա) ապահովագրական վճարները.
- բ) նախագծի և տեխնիկական օժանդակության ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն կապված չեն կոնկրետ պայմանագրին.
- գ) կառուցման վերադիր այլ ծախսումներ:

Այսպիսի ծախսումները բաշխվում են պարբերական և խելամիտ մեթոդներով և հետևողականորեն կիրառվում են բոլոր այն ծախսումների նկատմամբ, որոնք կրում են համանման բնութագրեր: Բաշխումը հիմնված է կառուցման աշխատանքների նորմալ մակարդակի վրա: Կառուցման վերադիր այլ ծախսումներն ընդգրկում են այնպիսի ծախսումներ, ինչպիսիք են կառուցող անձնակազմի աշխատավարձի գծով տվյալների պատրաստման և մշակման ծախսումները: Ծախսումները, որոնք վերագրվում են ընդհանուր պայմանագրի գործունեությանը և կարող են բաշխվել կոնկրետ պայմանագրերին, ընդգրկում են նաև փոխառության ծախսումները:

19. Ծախսումները, որոնք պայմանագրի պայմանների համաձայն հատուկ գանձվում են պատվիրատուից, կարող են ներառել որոշ ընդհանուր վարչական ծախսումներ, ինչպես նաև մշակման ծախսումներ, որոնց փոխհատուցումը կարգավորվում է պայմանագրի պայմաններով:

20. Ծախսումները, որոնք չեն կարող վերագրվել պայմանագրի գործունեությանը կամ չեն կարող վերագրվել պայմանագրին, չեն ներառվում կառուցման պայմանագրի ծախսումների մեջ: Այսպիսի ծախսումներն ընդգրկում են՝

- ա) ընդհանուր վարչական ծախսումները, որոնց փոխհատուցումը պայմանագրով նախատեսված չէ.
- բ) վաճառքի ծախսումները.

- գ) հետազոտության և մշակման ծախսումները, որոնց փոխհատուցումը պայմանագրով նախատեսված չէ.
 - դ) տվյալ պայմանագրի կատարման ընթացքում չօգտագործված հիմնական միջոցների մաշվածությունը:
21. Պայմանագրի ծախսումներն ընգրկում են այն ծախսումները, որոնք վերագրելի են տվյալ պայմանագրի կնքման վերաբերյալ համաձայնություն ստանալու ամսաթվից մինչև պայմանագրի վերջնական ավարտն ընկած ժամանակաշրջանին: Այնուամենայնիվ, ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն կապված են տվյալ պայմանագրի հետ և առաջացել են մինչև պայմանագրի կնքման համաձայնություն ստանալը, ևս ներառվում են պայմանագրի ծախսումների մեջ, եթե դրանք հնարավոր է առանձնացնել և արժանահավատորեն չափել, և հավանական է, որ տվյալ պայմանագիրը կկնքվի: Երբ պայմանագրի կնքման համաձայնություն ստանալու հետ կապված ծախսումները ճանաչվում են որպես ծախս դրանց առաջացման ժամանակաշրջանում, դրանք չեն ներառվում պայմանագրի ծախսումների մեջ, եթե պայմանագիրը կնքվում է հետագա ժամանակաշրջանում:

Պայմանագրի հասույթի և ծախսերի ճանաչումը

22. Երբ կառուցման պայմանագրի արդյունքը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել, պայմանագրի հասույթը և ծախսումները, որոնք կապված են կառուցման պայմանագրի հետ, պետք է համապատասխանաբար ճանաչվեն որպես հասույթ և որպես ծախս՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պայմանագրային աշխատանքների ավարտվածության աստիճանի հիման վրա: Կառուցման պայմանագրի ակնկալվող վնասը պետք է ճանաչվի որպես ծախս անմիջապես՝ 36-րդ պարագրաֆի համաձայն:
23. Հաստատուն գնով պայմանագրի դեպքում կառուցման պայմանագրի արդյունքը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել, երբ բավարարվեն ստորև բերված բոլոր պայմանները՝
- ա) պայմանագրի ընդհանուր հասույթը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել.
 - բ) հավանական է, որ պայմանագրի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն.
 - գ) հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ հնարավոր է արժանահավատորեն չափել և՛ պայմանագրի ավարտման համար անհրաժեշտ ծախսումները, և՛ պայմանագրի ավարտվածության աստիճանը.
 - դ) հնարավոր է հստակորեն որոշել և արժանահավատորեն չափել պայմանագրին վերագրվող ծախսումներն այնպես, որ հնարավոր լինի փաստացի կատարված պայմանագրի ծախսումները համեմատել նախորդ գնահատումների հետ:
24. Ծախսում գումարած պայմանագրի դեպքում կառուցման պայմանագրի արդյունքը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել, երբ բավարարվեն ստորև բերված բոլոր պայմանները՝
- ա) հավանական է, որ պայմանագրի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն.
 - բ) տվյալ պայմանագրին վերագրվող ծախսումները՝ անկախ այն հանգամանքից՝ դրանք փոխհատուցվող են, թե ոչ, հնարավոր է հստակորեն որոշել և արժանահավատորեն չափել:
25. Հասույթի և ծախսերի ճանաչումը, հաշվի առնելով պայմանագրի ավարտվածության աստիճանը, հաճախ կոչվում է ավարտվածության տոկոսի մեթոդ: Այս մեթոդի համաձայն՝ պայմանագրի հասույթը համապատասխանեցվում է տվյալ ավարտվածության աստիճանին հասնելու համար կրած պայմանագրի ծախսումներին, որի արդյունքում հաշվետու տեղեկատվություն է ներկայացվում հասույթի, ծախսերի և շահույթի վերաբերյալ, որոնք կարող են վերագրվել աշխատանքների ավարտված մասին: Այս մեթոդի կիրառումը ապահովում է օգտակար տեղեկատվություն պայմանագրի աշխատանքների կատարման աստիճանի և հաշվետու ժամանակաշրջանում դրանց արդյունքների վերաբերյալ:
26. Ավարտվածության տոկոսի մեթոդի համաձայն՝ պայմանագրի հասույթը շահույթում կամ վնասում ճանաչվում է որպես հասույթ այն հաշվառման ժամանակաշրջաններում, որոնց ընթացքում աշխա-

տանքները կատարվել են: Պայմանագրի ծախսումները, սովորաբար, շահույթում կամ վնասում ճանաչվում են որպես ծախս այն հաշվառման ժամանակաշրջաններում, որոնց ընթացքում իրականացված աշխատանքների հետ կապված ծախսումները կատարվել են: Այնուամենայնիվ, պայմանագրի ընդհանուր հասույթի նկատմամբ պայմանագրի ընդհանուր ծախսումների ցանկացած ակնկալվող գերազանցում ճանաչվում է որպես ծախս անմիջապես՝ 36-րդ պարագրաֆի համաձայն:

27. Կապալառուն կարող է կատարել պայմանագրի ծախսումներ, որոնք վերաբերում են պայմանագրի հիման վրա կատարվող ապագա աշխատանքներին: Այդպիսի պայմանագրի ծախսումները ճանաչվում են որպես ակտիվ, եթե հավանական է, որ դրանք կփոխհատուցվեն: Այդպիսի ծախսումները ներկայացվում են որպես պատվիրատուից ստացման ենթակա գումարներ և հաճախ դասակարգվում են որպես պայմանագրի անավարտ աշխատանքներ:

28. Կառուցման պայմանագրի արդյունքները կարող են արժանահավատորեն գնահատվել միայն այն դեպքում, երբ հավանական է, որ պայմանագրի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն: Այնուամենայնիվ, երբ պայմանագրի հասույթում ներառված և շահույթում կամ վնասում արդեն իսկ հասույթ ճանաչված գումարների հավաքագրելիության անորոշություններ են առաջանում, չհավաքագրվող գումարը կամ այն գումարը, որի դիմաց փոխհատուցումը դադարում է լինել հավանական, ճանաչվում է որպես ծախս, այլ ոչ թե պայմանագրի հասույթի գումարի ճշգրտում:

29. Կազմակերպությունը, սովորաբար, ի վիճակի է արժանահավատ գնահատումներ կատարել պայմանագիրը կնքելուց հետո, որը սահմանում է՝

- ա) կառուցվող ակտիվի վերաբերյալ պայմանագրի յուրաքանչյուր կողմի՝ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքները.
- բ) փոխանակման ենթակա հատուցումները.
- գ) վճարումների եղանակներն ու պայմանները:

Սովորաբար, կազմակերպությանն անհրաժեշտ է նաև ունենալ ներքին ֆինանսական բյուջետավորման և հաշվետվական արդյունավետ համակարգ: Կազմակերպությունը պայմանագրային աշխատանքների կատարմանը զուգընթաց վերանայում և, անհրաժեշտության դեպքում ճշգրտում է պայմանագրի հասույթի և ծախսումների գնահատումները: Այսպիսի ճշգրտումների անհրաժեշտությունը չի նշանակում, որ պայմանագրի արդյունքները հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել:

30. Պայմանագրի աշխատանքների ավարտվածության աստիճանը կարող է որոշվել տարբեր եղանակներով: Կազմակերպությունը կիրառում է այն մեթոդը, որով հնարավոր է արժանահավատորեն չափել կատարված աշխատանքները: Պայմանագրի բնույթից կախված՝ այդ մեթոդները կարող են ներառել՝

- ա) տվյալ ամսաթվի դրությամբ կատարված աշխատանքների համար կրած ծախսումների և պայմանագրի գնահատված ընդհանուր ծախսումների միջև հարաբերակցությունը.
- բ) կատարված աշխատանքների ուսումնասիրությունը, կամ
- գ) պայմանագրի աշխատանքների ֆիզիկական ավարտվածության աստիճանը:

Պատվիրատուների կողմից կատարված միջանկյալ վճարումները և կանխավճարները հաճախ չեն արտացոլում կատարված աշխատանքների փաստացի ծավալը:

31. Երբ ավարտվածության աստիճանը որոշվում է տվյալ ամսաթվի դրությամբ կատարված պայմանագրի ծախսումների հիման վրա, տվյալ ամսաթվի դրությամբ կատարված ծախսումների մեջ ներառվում են միայն պայմանագրի այն ծախսումները, որոնք արտացոլում են կատարված աշխատանքները: Պայմանագրի ծախսումների մեջ չներառվող ծախսումների օրինակներ են՝

- ա) պայմանագրի ծախսումներ, որոնք վերաբերում են պայմանագրի ապագա աշխատանքներին, օրինակ՝ այն նյութերի արժեքը, որոնք տեղափոխվել են կառուցման տեղամաս, կամ առանձնացվել են հետագա օգտագործման համար, բայց դեռևս չեն օգտագործվել պայմանագրի աշխատանքների կատարման ընթացքում, բացի այն դեպքերից, երբ նյութերը պատրաստվել են հատուկ պայմանագրի կատարման նպատակով.
- բ) կանխավճարներ ենթակապալառուներին կատարվելիք ենթակապալային աշխատանքների համար:

32. **Երբ կառուցման պայմանագրի արդյունքները հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել՝**

- ա) հասույթը պետք է ճանաչվի միայն պայմանագրի փաստացի այն ծախսումների չափով, որոնք հավանական է, որ կփոխհատուցվեն.
- բ) պայմանագրի ծախսումները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում կատարվել են:

Կառուցման պայմանագրերից ակնկալվող վնասը պետք է ճանաչվի որպես ծախս անմիջապես՝ 36-րդ պարագրաֆի համաձայն:

33. Պայմանագրի կատարման սկզբնական փուլերում պայմանագրի արդյունքները հաճախ հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել: Այնուամենայնիվ, կարող է հավանական լինել, որ կազմակերպությունը կփոխհատուցի պայմանագրի կրած ծախսումները: Հետևաբար, պայմանագրի հասույթը ճանաչվում է միայն կրած ծախսումների չափով, որոնք ակնկալվում է, որ կփոխհատուցվեն: Քանի որ պայմանագրի արդյունքները հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել, շահույթ չի ճանաչվում: Այնուամենայնիվ, թեև պայմանագրի արդյունքները չեն կարող արժանահավատորեն գնահատվել, կարող է հավանական լինել, որ պայմանագրի ընդհանուր ծախսումները կգերազանցեն պայմանագրի ընդհանուր հասույթները: Այդպիսի դեպքերում պայմանագրի ընդհանուր ծախսումների ակնկալվող ցանկացած գերազանցումը պայմանագրի ընդհանուր հասույթի նկատմամբ ճանաչվում է որպես ծախս անմիջապես՝ 36-րդ պարագրաֆի համաձայն:
34. Պայմանագրի ծախսումները, որոնց փոխհատուցումը հավանական չէ, ճանաչվում են որպես ծախս անմիջապես: Հանգամանքների օրինակները, որոնց դեպքում ծախսումների փոխհատուցումը կարող է հավանական չլինել, և որոնց դեպքում պայմանագրի ծախսումները անմիջապես կարող են ճանաչվել որպես ծախս, ներառում են այն պայմանագրերը՝
 - ա) որոնք ոչ ամբողջությամբ են իրավաբանորեն ամրագրված, այսինքն՝ դրանց իրավական հիմնավորվածությունը խիստ հարցական է,
 - բ) որոնց ավարտը կախված է դատավարության սպասվող ելքից կամ օրենսդրությունից,
 - գ) որոնք վերաբերում են այն գույքին, որը հավանաբար կբռնագրավվի կամ հարկադրաբար կօտարվի,
 - դ) որոնց դեպքում պատվիրատուն ի վիճակի չէ կատարել իր պարտականությունները, կամ
 - ե) որոնց դեպքում կապալառուն ի վիճակի չէ ավարտի հասցնել պայմանագրի աշխատանքները կամ այլ կերպ կատարել պայմանագրով ստանձնած իր պարտականությունները:
35. **Երբ անորոշությունները, որոնք խոչընդոտում էին պայմանագրի արդյունքների արժանահավատորեն գնահատմանը, այլևս գոյություն չունեն, կառուցման պայմանագրի հասույթն ու ծախսերը պետք է ճանաչվեն 22-րդ պարագրաֆի, այլ ոչ թե 32-րդ պարագրաֆի համաձայն:**

Ակնկալվող վնասների ճանաչում

36. **Երբ հավանական է, որ պայմանագրի ծախսումների հանրագումարը կգերազանցի պայմանագրի հասույթի հանրագումարին, ակնկալվող վնասը պետք է ճանաչվի որպես ծախս անմիջապես:**
37. Այդպիսի վնասի գումարը որոշվում է՝ անկախ՝
 - ա) պայմանագրի աշխատանքների կատարումը սկսելու փաստից.
 - բ) պայմանագրի աշխատանքների ավարտվածության աստիճանից.
 - գ) շահույթի գումարից, որն ակնկալվում է ստանալ այլ պայմանագրերից, որոնք չեն դիտվում որպես առանձին կառուցման պայմանագրեր՝ համաձայն 9-րդ պարագրաֆի:

Փոփոխություններ գնահատումներում

38. Ավարտվածության տոկոսի մեթոդը կիրառվում է կուտակային հիմունքով՝ յուրաքանչյուր հաշվառման ժամանակաշրջանում պայմանագրի հասույթի և ծախսումների ընթացիկ գնահատումների նկատմամբ: Հետևաբար, պայմանագրի հասույթի կամ ծախսումների գնահատումների փոփոխությունների հետևանքները կամ պայմանագրի արդյունքների գնահատումների փոփոխությունների հետևանքները

հաշվառվում են որպես փոփոխություն հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում (տե՛ս «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ՀՀՄՍ 8-ը): Փոփոխված գնահատումներն օգտագործվում են փոփոխությունների կատարման ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում ճանաչված հասույթի և ծախսերի գումարները որոշելիս, ինչպես նաև հետագա ժամանակաշրջաններում:

Բացահայտում

39. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

- ա) ժամանակաշրջանում որպես հասույթ ճանաչված պայմանագրի հասույթի գումարը.**
- բ) այն մեթոդները, որոնք օգտագործվել են ժամանակաշրջանում ճանաչված պայմանագրի հասույթի գումարը որոշելիս.**
- գ) այն մեթոդները, որոնք օգտագործվել են ընթացքի մեջ գտնվող պայմանագրերի ավարտվածության աստիճանը որոշելիս:**

40. Կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ընթացքի մեջ գտնվող պայմանագրերի համար պետք է բացահայտի հետևյալը՝

- ա) մինչև տվյալ ամսաթիվը կրած ծախսումների և ճանաչված շահույթների (հանած ճանաչված վնասները) ընդհանուր գումարը.**
- բ) ստացված կանխավճարների գումարը.**
- գ) պահումների գումարը:**

41. Պահումներն այն միջանկյալ հաշիվների գումարներն են, որոնք չեն վճարվում մինչև պայմանագրում նշված պայմանների բավարարումը կամ մինչև թերությունների վերացումը: Միջանկյալ հաշիվները գումարներ են, որոնք ներկայացվել են կատարված պայմանագրային աշխատանքների դիմաց՝ անկախ այն բանից, թե դրանք պատվիրատուի կողմից վճարվել են, թե՛ ոչ: Կանխավճարները գումարներ են, որոնք ստացել է կապալառուն մինչև համապատասխան աշխատանքի կատարումը:

42. Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի՝

- ա) պայմանագրի աշխատանքների համար պատվիրատուից ստացվելիք համախառն գումարը՝ որպես ակտիվ.**
- բ) պայմանագրի աշխատանքների համար պատվիրատուին հասանելիք համախառն գումարը՝ որպես պարտավորություն:**

43. Պայմանագրի աշխատանքների դիմաց պատվիրատուից ստացվելիք համախառն գումարը հետևյալի գուտ գումարն է՝

- ա) կրած ծախսումներ՝ գումարած ճանաչված շահույթները, հանած՝**
 - բ) ճանաչված վնասների և միջանկյալ հաշիվների գումարը**
- ընթացքի մեջ գտնվող բոլոր պայմանագրերի համար, որոնց գծով կրած ծախսումների և ճանաչված շահույթների (հանած ճանաչված վնասները) հանրագումարը գերազանցում է միջանկյալ հաշիվների գումարը:

44. Պայմանագրի աշխատանքների դիմաց պատվիրատուին հասանելիք համախառն գումարը հետևյալի գուտ գումարն է՝

- ա) կրած ծախսումներ, գումարած ճանաչված շահույթները, հանած՝**
 - բ) ճանաչված վնասների և միջանկյալ հաշիվների գումարը**
- ընթացքի մեջ գտնվող բոլոր պայմանագրերի համար, որոնց գծով միջանկյալ հաշիվները գերազանցում են կրած ծախսումների և ճանաչված շահույթների (հանած ճանաչված վնասները) հանրագումարը:

45. Կազմակերպությունը բացահայտում է ցանկացած պայմանական պարտավորություն և պայմանական ակտիվ՝ համաձայն «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 37-ի: Պայմանական պարտավորությունները և պայմանական ակտիվները կարող են առաջա-

նալ այնպիսի հոդվածներից, ինչպիսիք են երաշխիքային վերանորոգման ծախսումները, վնասապահանջները, տուգանքները կամ հնարավոր վնասները:

Ուժի մեջ մտնելը

46. Սույն ստանդարտը գործողության մեջ է դրվում 1995 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ: