

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ
ՀԱՆՐԱՅԻՆ ՀԱՏՎԱԾԻ ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ
ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ

Բաժին 1. Հանրային հատվածի կազմակերպություններ

Սույն ստանդարտի գործողության ոլորտը

- 1.1 Սույն ստանդարտը կիրառվում է հանրային հատվածի բոլոր կազմակերպությունների կողմից՝ բացառությամբ պետական առևտրային կազմակերպությունների: Սույն բաժինը նկարագրում է հանրային հատվածի կազմակերպությունների բնութագրերը:
- 1.2 Պետական առևտրային կազմակերպությունները կիրառում են «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն հրապարակված ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները (ՖՀՄՍ-ներ):

Հանրային հատվածի կազմակերպությունների նկարագրությունը

- 1.3 Հանրային հատվածի կազմակերպություններ են համարվում պետական կառավարչական հիմնարկները, համայնքների ղեկավարների աշխատակազմերը և պետական ու համայնքային ոչ առևտրային կազմակերպությունները (այսուհետ՝ կազմակերպություններ):
- 1.4 Սույն ստանդարտի կիրառման իմաստով պետական առևտրային կազմակերպություն է համարվում այն կազմակերպությունը, որն ունի ստորև նշված բոլոր բնութագրերը՝
- 1) ունի իր անունով պայմանագիր կնքելու իրավունք,
 - 2) գործունեություն իրականացնելիս ունի ֆինանսական և գործառնական որոշումներ կայացնելու իրավասություն,
 - 3) ընթացիկ (բնականոն) գործունեության ընթացքում վաճառում է ապրանքներ և ծառայություններ՝ շահույթով կամ ծախսումների ամբողջական փոխհատուցմամբ,
 - 4) անընդհատության հիմունքով գործունեություն իրականացնելը կախված չէ պետական շարունակական ֆինանսավորումից (պետության կողմից «անկախ կողմերի միջև գործարքում» ձեռքբերումների դիմաց վճարումները չեն դիտվում որպես պետական շարունակական ֆինանսավորում),
 - 5) վերահսկվում է հանրային հատվածի կազմակերպության կողմից:
- 1.5 Ըստ ելության պետական առևտրային կազմակերպությունները (ՊԱԿ-եր) չեն տարբերվում մասնավոր հատվածում համանման գործունեություն իրականացնող կազմակերպություններից: ՊԱԿ-երը սովորաբար ապրանքները և ծառայությունները վաճառում են շահույթով կամ ծախսումների ամբողջական փոխհատուցմամբ, չնայած որոշ ՊԱԿ-եր կարող են ունենալ սահմանափակ հասարակական պարտավորություններ, համաձայն որոնց նրանք պարտավոր են որոշ անհատ անձանց և հասարակական

նշանակության կազմակերպություններին ապահովել ապրանքներով և ծառայություններով՝ առանց վճարի կամ զգալիորեն նվազեցված վճարով: Սույն ստանդարտի «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» 9-րդ բաժինը ներկայացնում է մոտեցումներ, որոշելու համար՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակով առկա է վերահսկողություն, ինչպես նաև պետք է հիմնվել այդ բաժնի վրա՝ որոշելու, արդյոք ՊԱԿ-ը վերահսկվում է մեկ այլ հանրային հատվածի կազմակերպության կողմից:

1.6 Եթե կազմակերպությունը օրենքով սահմանված կարգով գրանցված պետական կամ համայնքային ոչ առևտրային կազմակերպություն է, սակայն բավարարում է սույն ստանդարտի 1.4-րդ պարագրաֆի պահանջներին, ապա այդ կազմակերպության վրա տարածվում են սույն ստանդարտի 1.2-րդ պարագրաֆի պահանջները, այսինքն՝ նման կազմակերպությունը կիրառում է «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն հրապարակված ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները (ՖՀՄՍ-ները):

Բաժին 2. Հասկացություններ և համընդհանուր սկզբունքներ

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

2.1 Սույն բաժինը նկարագրում է կազմակերպությունների ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը և այն որակական պահանջները, որոնք կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը դարձնում են օգտակար: Այն նաև սահմանում է կազմակերպությունների ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմքում ընկած հասկացությունները և համընդհանուր սկզբունքները:

Սահմանումներ

2.2 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Ֆինանսական հաշվետվություններ՝ կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական միջոցների հոսքերի համակարգված ներկայացում:

Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններ՝ ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններն այն

հաշվետվություններն են, որոնց նպատակն է բավարարել այն օգտագործողների կարիքները, որոնք ի զորու չեն պահանջել իրենց հատուկ տեղեկատվական կարիքները բավարարող հաշվետվություններ:

Սեփականատերերի կողմից ներդրումներ` ապագա տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ, որը հատկացվում է կազմակերպությանը` կազմակերպությունից դուրս գտնվող անձանց կողմից, բացառությամբ կազմակերպության համար պարտավորություն առաջացնող հատկացումների, և որոնք կազմակերպության զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) առաջացնում են ֆինանսական բաժնեմասնակցություն, որը.

1) իրավունք է տալիս մասնակցել կազմակերպության կողմից իր ամբողջ գործունեության ընթացքում ստացվող ապագա տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի գծով բաշխումներին (այսպիսի բաշխումները գտնվում են սեփականատերերի կամ նրանց ներկայացուցիչների հայեցողության տակ), ինչպես նաև մասնակցել պարտավորությունների նկատմամբ ակտիվների ցանկացած գերազանցող գումարների բաշխումներին` այն դեպքում, եթե կազմակերպությունը ենթարկվում է լուծարման, և/կամ`

2) կարող է վաճառվել, փոխանակվել, փոխանցվել կամ ետ գնվել:

Սեփականատերերին բաշխումներ` կազմակերպության կողմից իր բոլոր կամ որոշ սեփականատերերին ապագա տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի գծով բաշխումներ` ներդրման դիմաց հատույցի կամ ներդրման հետ վերադարձի ձևով:

Ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողները

2.3 Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներ են հանդիսանում պետական մարմինները, հարկատուները, փոխատուները, մատակարարները, այլ կրեդիտորները, լրատվական միջոցները, աշխատակիցները և ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների այլ օգտագործողները: Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են առանձին ներկայացվող կամ այլ պաշտոնական փաստաթղթի մաս կազմող հաշվետվությունները, ինչպես, օրինակ, տարեկան զեկույցը:

Ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը

2.4 Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական

միջոցների հոսքերի վերաբերյալ այնպիսի տեղեկատվության տրամադրումն է, որն օգտակար է օգտագործողների լայն շրջանակների կողմից միջոցների տեղաբաշխման վերաբերյալ որոշումներ կայացնելու և գնահատելու համար: Մասնավորապես հանրային հատվածում ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է տրամադրեն օգտակար տեղեկատվություն որոշումների կայացման համար, ինչպես նաև ցույց տան կազմակերպության հաշվետվողականությունը (հաշվետու լինելը) իրեն վստահված միջոցների նկատմամբ, ներկայացնելով՝

- 1) տեղեկատվություն ֆինանսական միջոցների աղբյուրների, տեղաբաշխման և օգտագործման մասին,
- 2) տեղեկատվություն այն մասին, թե ինչպես է կազմակերպությունը ֆինանսավորել իր գործունեությունը և բավարարել իր դրամական միջոցների պահանջները,
- 3) տեղեկատվություն, որն օգտակար է գնահատելու գործունեությունը ֆինանսավորելու, պարտավորությունները մարելու և պարտավորվածությունները բավարարելու կազմակերպության կարողությունը,
- 4) տեղեկատվություն կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և ֆինանսական վիճակում տեղի ունեցող փոփոխությունների մասին,
- 5) ընդհանուր տեղեկատվություն, որն օգտակար է կազմակերպության գործունեությունը գնահատելու համար՝ ծառայությունների արժեքի, արդյունավետության և ավարտվածության առումով:

Ֆինանսական հաշվետվություններում տեղեկատվության որակական բնութագրերը

2.5 Որակական բնութագրերը այն հատկանիշներն են, որոնք ֆինանսական հաշվետվություններում պարունակված տեղեկատվությունն օգտակար են դարձնում օգտագործողների համար: Գոյություն ունեն չորս հիմնական որակական բնութագրեր՝ հասկանալիություն, տեղին լինելը, արժանահավատություն և համադրելիություն:

Հասկանալիություն

2.6 Տեղեկատվությունը հասկանալի է, եթե օգտագործողները խելամտորեն ակնկալում են, որ ի վիճակի կլինեն հասկանալ դրա իմաստը: Այդ նպատակի համար ենթադրվում է, որ օգտագործողները պետք է ունենան կազմակերպության գործունեության և այն միջավայրի վերաբերյալ բավարար գիտելիքներ, որոնցում գործում է տվյալ կազմակերպությունը, ինչպես նաև տեղեկատվությունը ջանասիրությամբ ուսումնասիրելու ցանկություն:

Բարդ տեղեկատվությունը չպետք է դուրս մնա ֆինանսական հաշվետվություններից

սոսկ այն պատճառով, որ որոշակի օգտագործողների համար այն հասկանալի կարող է չափազանց դժվար լինել:

Տեղին լինելը

2.7 Տեղեկատվությունը տեղին է օգտագործողների համար, եթե այն կարող է օգտագործվել գնահատելու անցյալ, ներկա և ապագա դեպքերը կամ հաստատելու, կամ ուղղելու անցյալ գնահատականները: Տեղեկատվությունը տեղին լինելու համար պետք է լինի նաև ժամանակին:

Էականություն

2.8 Տեղեկատվության տեղին լինելը որոշվում է նրա բնույթով և Էականությամբ:

Տեղեկատվությունը Էական է, եթե դրա բացթողնելը կամ ոչ ճիշտ ներկայացնելը (սխալը) կարող է ազդել ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա օգտագործողների կողմից ընդունվող որոշումների վրա: Էականությունը կախված է հոդվածի կամ ոչ ճիշտ ներկայացման (սխալի) բնույթից կամ մեծությունից՝ գնահատված որոշակի հանգամանքներում դրա բացթողմամբ կամ ոչ ճիշտ ներկայացմամբ: Այսպիսով՝ Էականությունը ավելի շուտ շեմ է կամ բեկման կետ, քան՝ հիմնական որակական բնութագիր, որը ցույց է տալիս, թե ինչպիսի տեղեկատվությունն է համարվում օգտակար:

Արժանահավատություն

2.9 Տեղեկատվությունը արժանահավատ է, երբ այն գերծ է Էական սխալներից և կողմնակալությունից, և օգտագործողները կարող են հիմնվել դրա վրա՝ որպես ճշմարիտ ներկայացնող այն ամենը, ինչն այդ տեղեկատվությունը կամ պետք է ներկայացնի, կամ խելամտորեն սպասվում է, որ կներկայացնի:

Ճշմարիտ ներկայացում

2.10 Կազմակերպության գործառնությունները, այլ դեպքերը և իրադարձությունները ճշմարիտ ներկայացնելու համար տեղեկատվությունը պետք է ներկայացնել գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների Էությանը, այլ ոչ բացառապես դրանց իրավական ձևին համապատասխան:

Ձևի նկատմամբ բովանդակության գերակայություն

2.11 Որպեսզի տեղեկատվությունը ճշմարիտ ներկայացնի գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների բովանդակությունը, անհրաժեշտ է, որ դրանք հաշվի առնվեն և ներկայացվեն ըստ իրենց Էության և տնտեսական իրականության և ոչ թե լոկ իրավական ձևով: Գործառնությունների կամ այլ դեպքերի և իրադարձությունների

Էությունը միշտ չէ, որ համապատասխանում է դրանց իրավական ձևին:

Չեզոքություն

2.12 Տեղեկատվությունը չեզոք է, եթե այն գերծ է կողմնակալությունից: Ֆինանսական հաշվետվությունները չեզոք չեն, եթե տեղեկատվության ընտրության կամ ներկայացման միջոցով դրանք ազդում են որոշում կայացնելու կամ կարծիք կազմելու վրա՝ կանխորոշված արդյունքի կամ հետևանքի հասնելու նպատակով:

Հաշվենկատություն

2.13 Հաշվենկատությունը անորոշությունների պայմաններում գնահատման համար որոշումներ ընդունելու գործընթացում պահանջվող, բավարար չափի զգուշության պահպանումն է՝ այնպես, որ ակտիվները կամ հասույթները գերազնահատված չլինեն, իսկ պարտավորություններն ու ծախսերը՝ թերազնահատված:

Այնուամենայնիվ, հաշվենկատության կիրառումը թույլ չի տալիս ակտիվների կամ հասույթների միտումնավոր թերազնահատում կամ պարտավորությունների կամ ծախսերի միտումնավոր գերազնահատում (օրինակ՝ միջոցների թաքցնում կամ ավելորդ պահուստների ստեղծում), քանի որ ֆինանսական հաշվետվությունները այդ դեպքում չեզոք չեն լինի, և հետևաբար չեն ունենա արժանահավատության որակ:

Ամբողջականություն

2.14 Ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը պետք է լինի ամբողջական՝ էականության և արժեքի սահմաններում:

Համադրելիություն

2.15 Ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը համադրելի է, երբ օգտագործողները կարող են պարզել այդ տեղեկատվության և այլ հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվության նմանությունները և տարբերությունները:

2.16 Համադրելիությունը կիրառվում է՝

- համեմատելու տարբեր կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունները,
- համեմատելու միևնույն կազմակերպության տարբեր ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունները:

2.17 Համադրելիության որակական բնութագրի կարևոր նախադրյալն այն է, որ օգտագործողները պետք է լավատեղյակ լինեն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությանը, այդ քաղաքականության մեջ կատարված փոփոխություններին և դրանց առաջացրած հետևանքներին:

Որպեսզի օգտագործողները կարողանան ժամանակի ընթացքում համեմատել կազմակերպության գործունեության արդյունքները, կարևոր է, որ ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված լինի նախորդ ժամանակաշրջաններին վերաբերող համապատասխան տեղեկատվությունը:

Տեղեկատվության տեղին լինելու և արժանահավատության նկատմամբ սահմանափակումները

Ժամանակին լինելը

2.18 Ժամանակին լինելը ենթադրում է տեղեկատվության տրամադրումը որոշում կայացնելու ժամանակահատվածում: Եթե տեղեկատվությունը ներկայացվում է չափազանց մեծ ուշացումով, ապա այն կարող է կորցնել իր տեղին լինելը: Ժամանակին տեղեկատվություն տրամադրելու համար հաճախ անհրաժեշտ է այն ներկայացնել նախքան գործառնության, այլ դեպքի և իրադարձության բոլոր ասպեկտների հայտնի դառնալը՝ այսպիսով նվազեցնելով նրա արժանահավատությունը: Եվ ընդհակառակը, երբ հաշվետվությունը հետաձգվում է մինչև բոլոր ասպեկտների հայտնի դառնալը, ապա տեղեկատվությունն այդ դեպքում կարող է լինել առավել արժանահավատ, սակայն այն օգտագործողների համար, ովքեր պետք է որոշումներ կայացնեն այդ ընթացքում՝ պակաս օգտակար: Տեղին լինելու և արժանահավատության միջև հավասարակշռության հասնելու համար կարևոր նկատառում է այն, թե ինչպես լավագույն ձևով բավարարել օգտագործողների որոշումներ կայացնելու կարիքները:

Օգուտների և ծախսումների միջև հավասարակշռություն

2.19 Օգուտների և ծախսումների միջև հավասարակշռությունը հանդիսանում է սկզբունքային սահմանափակում: Տեղեկատվությունից ստացված օգուտները պետք է գերազանցեն այն ապահովելու համար կատարված ծախսումները: Օգուտների և ծախսումների գնահատումը, այնուամենայնիվ, ըստ էության դատողության առարկա է: Ավելին՝ պարտադիր չէ, որ ծախսումները կրեն այն օգտագործողները, ովքեր ստանում են օգուտները: Օգուտները կարող են ստանալ նաև ոչ այն օգտագործողները, որոնց համար պատրաստվել էր տեղեկատվությունը: Այդ իսկ պատճառով դժվար է իրականացնել օգուտներ-ծախսումներ ստուգումը որևէ առանձին դեպքի համար: Այնուամենայնիվ, ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու համար պատասխանատու անձինք և ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողները պետք է տեղյակ լինեն նշված սահմանափակման մասին:

Որակական բնութագրերի միջև հավասարակշռությունը

2.20 Գործնականում հաճախ անհրաժեշտ է գտնել որակական բնութագրերի միջև

հավասարակշռություն կամ փոխզիջում: Հիմնականում նպատակն այն է, որ բնութագրերի միջև ստեղծվի համապատասխան հավասարակշռություն, որպեսզի բավարարվեն ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակները: Բնութագրերի հարաբերական կարևորությունը տարբեր դեպքերում որոշվում է մասնագիտական դատողությունների հիման վրա:

Հաշվեգրման հիմունք

2.21 Կազմակերպությունն իր ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է պատրաստի կիրառելով հաշվապահական հաշվառման հաշվեգրման հիմունքը՝ բացառությամբ դրամական հոսքերի մասին տեղեկատվության:

2.22 Հաշվապահական հաշվառման հաշվեգրման հիմունքի համաձայն՝ գործառնությունները, այլ դեպքերը և իրադարձությունները ճանաչվում են, երբ դրանք տեղի են ունենում (և ոչ թե, երբ դրամական միջոցները կամ դրանց համարժեքները ստացվում կամ վճարվում են) և գրանցվում են հաշվապահական հաշվառման գրանցամատյաններում և ներկայացվում այն ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում, որոնց դրանք վերաբերում են: Ստորև ներկայացված են հաշվեգրման հիմունքի համաձայն ճանաչվող ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերը:

Ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերը

2.23 Ֆինանսական հաշվետվությունները արտացոլում են կազմակերպության կողմից իրականացված գործառնությունների, նրա վրա ազդող այլ դեպքերի և իրադարձությունների ֆինանսական հետևանքները՝ խմբավորելով դրանք խոշոր դասերի՝ ըստ դրանց տնտեսական բնութագրերի: Այդ խոշոր դասերը կոչվում են ֆինանսական հաշվետվությունների տարրեր:

2.24 Ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերն են ակտիվները, պարտավորությունները, զուտ ակտիվները (սեփական կապիտալը), հասույթները և ծախսերը, ընդ որում՝ ակտիվները, պարտավորությունները և զուտ ակտիվները (սեփական կապիտալը) բնութագրում են կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, իսկ հասույթները և ծախսերը՝ գործունեության արդյունքները:

Ֆինանսական վիճակ

2.25 Կազմակերպության ֆինանսական վիճակը նրա ակտիվների, պարտավորությունների և զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) փոխկապվածությունն է՝ որոշակի ամսաթվի դրությամբ, ինչպես ներկայացված է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում: Ակտիվները, պարտավորությունները և զուտ ակտիվները (սեփական կապիտալը) սահմանվում են հետևյալ կերպ՝

- 1) ակտիվները կազմակերպության կողմից վերահսկվող միջոց են՝ որպես անցյալ գործառնությունների (դեպքերի և իրադարձությունների) արդյունք, որոնցից ակնկալվում է ապագա տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի ներհույս կազմակերպություն,
- 2) պարտավորությունները կազմակերպության ներկա պարտականություններն են՝ որպես կատարված (անցյալ) գործառնությունների (դեպքերի) արդյունք, որոնց մարումն ակնկալվում է, որ կհանգեցնի կազմակերպությունից տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ մարմնավորող միջոցների արտահոսքի,
- 3) զուտ ակտիվները (սեփական կապիտալը) կազմակերպության ակտիվների մնացորդային բաժինն է՝ բոլոր պարտավորությունները հանելուց հետո:

2.26 Որոշ հոդվածներ, որոնք բավարարում են ակտիվի կամ պարտավորության սահմանմանը, ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում կարող են չճանաչվել որպես ակտիվներ կամ պարտավորություններ, քանի որ դրանք չեն բավարարում սույն ստանդարտի 2.36-2.41-րդ պարագրաֆների ճանաչման չափանիշները: Մասնավորապես ակնկալիքը, որ այդ ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը կհոսեն դեպի կազմակերպություն կամ կարտահոսեն կազմակերպությունից, պետք է բավականաչափ հստակ բավարարի հավանականության չափանիշը՝ նախքան ակտիվը կամ պարտավորությունը ճանաչելը:

Ակտիվներ

2.27 Ակտիվները կազմակերպության համար ծառայում են որպես միջոց՝ իր նպատակներն իրագործելու համար: Կազմակերպության՝ իր նպատակներն իրագործելու շրջանակներում ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման համար օգտագործվող ակտիվները, որոնք ուղղակիորեն չեն ստեղծում զուտ դրամական միջոցների ներհոսքեր, հաճախ բնութագրվում են որպես «օգտակար պոտենցիալ» մարմնավորող: Ակտիվները, որոնք ստեղծում են զուտ դրամական ներհոսքեր, հաճախ բնութագրվում են որպես «ապագա տնտեսական օգուտներ» մարմնավորող: Սույն ստանդարտը կիրառում է «ապագա տնտեսական օգուտներ» և «օգտակար պոտենցիալ» տերմինները՝ նկարագրելու համար ակտիվների հիմնական բնութագրերը և այն բոլոր նպատակները, որոնց համար կարող է ծառայել ակտիվը:

2.28 Որպեսզի միջոցը բավարարի ակտիվի սահմանմանը, այն պետք է վերահսկվի կազմակերպության կողմից, այսինքն՝ կազմակերպությունը պետք է իրականացնի ակտիվի սեփականության հետ կապված իր իրավունքը: Կազմակերպությունը վերահսկում է ակտիվը (իրականացնում է ակտիվի սեփականության հետ կապված իր իրավունքը), եթե նա հնարավորություն ունի ստանալու տվյալ միջոցից ստացվող

ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը և միաժամանակ կարող է այլոց համար սահմանափակել այդ միջոցից տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ ստանալու հնարավորությունը: Սովորաբար միջոցից ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը վերահսկելու կարողությունը բխում է իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքներից, այսինքն՝ վերահսկումը առկա է, եթե միջոցը սեփականության իրավունքով պատկանում է կազմակերպությանը, սակայն ոչ միշտ է այդպես: Այնուամենայնիվ, ակտիվի գոյությունը որոշելիս սեփականության իրավունքը որոշիչ չէ: Օրինակ՝ վարչական շենքը սահմանված կարգով ամրակցված է պետական կառավարման մարմնին, սակայն սեփականության իրավունքով չի պատկանում նրան: Նշված դեպքում այդ միջոցից օգուտներ ստանալու հնարավորությունը պատկանում է տվյալ կառավարման մարմնին, և հետևաբար, ճանաչման այլ պայմանների բավարարման դեպքում այդ շենքը որպես ակտիվ կճանաչվի այդ կառավարման մարմնի մոտ:

Պարտավորություններ

2.29 Պարտավորության որոշիչ բնութագրերից է այն, որ կազմակերպությունն ունի որոշակի ձևով գործելու կամ կատարելու ներկա պարտականություն: Պարտականությունը կարող է լինել կամ իրավական կամ կառուցողական: Իրավական պարտականությունը իրավաբանորեն ենթակա է անվերապահ կատարման՝ որպես պարտավորեցնող պայմանագրի հետևանք կամ օրենսդրական պահանջ: Կառուցողական պարտականությունը պարտականություն է, որը բխում է կազմակերպության գործողություններից, երբ՝

- 1) անցյալի փորձով, հրապարակված քաղաքականությամբ կամ բավականաչափ որոշակի ընթացիկ հայտարարությամբ կազմակերպությունն այլ կողմերին ցույց է տվել, որ ստանձնելու է որոշակի պարտականություններ,
- 2) որպես արդյունք՝ կազմակերպությունը այդ կողմերից մի մասի շրջանում ստեղծել է հիմնավորված ակնկալիք, որ կատարելու է նշված պարտականությունները:

2.30 Ներկա պարտականության մարումը սովորաբար ենթադրում է դրամական միջոցների վճարում, այլ ակտիվների փոխանցում, ծառայությունների մատուցում, տվյալ պարտականության փոխարինում մեկ այլ պարտականության հետ կամ պարտականության փոխարկում զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի): Պարտականությունը կարող է նաև դադարել այլ ճանապարհով, օրինակ, երբ կրեդիտորը հրաժարվում կամ կորցնում է իր իրավունքները:

Զուտ ակտիվներ (սեփական կապիտալ)

2.31 Չուտ ակտիվները (սեփական կապիտալը) ճանաչված ակտիվների և ճանաչված պարտավորությունների տարբերությունն է: Չնայած դրան, զուտ ակտիվները (սեփական կապիտալը) ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ենթադասակարգվում է տարբեր բաղադրիչների. օրինակ՝ այլ պետական կազմակերպության կողմից ներդրված կապիտալ, պահուստներ, կուտակված հավելուրդ (պակասուրդ) և այլն:

Արդյունք

2.32 Արդյունքը հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպության հասույթի ու ծախսերի փոխհարաբերությունն է: Կազմակերպություններն արդյունքը ներկայացնում են ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում: Հասույթը և ծախսերը սահմանվում են հետևյալ կերպ.

- 1) հասույթը հաշվետու ժամանակաշրջանում տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի համախառն ներհոսքն է, որը հանգեցնում է զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) աճի՝ բացառությամբ սեփականատերերի կողմից ներդրումների հետևանքով զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) աճի,
- 2) ծախսերը հաշվետու ժամանակաշրջանում տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի նվազումներն են՝ ակտիվների արտահոսքի կամ սպառման կամ պարտավորությունների առաջացման ձևով, որը հանգեցնում է զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) նվազեցման՝ բացառությամբ սեփականատերերի միջև զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) բաշխման հետևանքով դրա նվազման դեպքի:

2.33 Հասույթի և ծախսերի ճանաչումը ակտիվների և պարտավորությունների ճանաչման և չափման ուղղակի արդյունք է: Հասույթի և ծախսերի ճանաչման չափանիշները քննարկվում են սույն ստանդարտի 2.36-2.41-րդ պարագրաֆներում:

Հասույթ

2.34 Սահմանումից հետևում է, որ հասույթը առկա է, եթե առկա է տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի համախառն ներհոսք: Տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի համախառն ներհոսքը կարող է լինել ակտիվների ներհոսքի (նոր ակտիվների առաջացման) կամ աճի (արդեն առկա ակտիվների արժեքի աճի), կամ պարտավորությունների նվազման ձևով: Ընդ որում, սեփականատերերի կողմից զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալի) ներդրումների հետևանքով ակտիվների ներհոսքը հասույթ չի համարվում:

Ծախսեր

2.35 Սահմանումից հետևաբանվում է, որ ծախսը առկա է, եթե առկա են տնտեսական

օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի նվազումներ: Տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի նվազումները կարող են լինել ակտիվների արտահոսքի (օրինակ՝ վաճառքներ, այլ օտարումներ) կամ սպառման (օրինակ՝ ակտիվի մաշվածություն և ամորտիզացիա, ակտիվի արժեքի նվազում), պարտավորությունների առաջացման (օրինակ՝ վարկի տոկոսների հաշվեգրում) կամ պարտավորությունների աճի (օրինակ՝ գոյություն ունեցող պարտավորությունների վերագնահատման հետևանքով արժեքի աճ) ձևով: Ընդ որում, սեփականատերերի միջև զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) բաշխման հետևանքով ակտիվների նվազումը (պարտավորությունների ավելացումը) ծախս չի համարվում:

Ակտիվների, պարտավորությունների, հասույթի և ծախսերի ճանաչումը

2.36 Ծանաչումը ֆինանսական հաշվետվություններում այն հոդվածները ներառելու գործընթացն է, որոնք բավարարում են ակտիվի, պարտավորության, հասույթի կամ ծախսի սահմանմանը և բավարարում են հետևյալ չափանիշները.

- 1) հավանական է, որ հոդվածի հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը կհոսի կազմակերպություն կամ կարտահոսի կազմակերպությունից,
- 2) հոդվածն ունի սկզբնական արժեք (ինքնարժեք) կամ արժեք, որը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

2.37 Հոդվածի չճանաչումը, որը բավարարում է այդ չափանիշները, չի ուղղվում կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության բացահայտմամբ կամ ծանոթագրություններով, կամ բացատրական նյութերով:

Ապագա տնտեսական օգուտների հավանականությունը

2.38 Հավանականության հասկացությունը կիրառվում է ճանաչման առաջին չափանիշում՝ դիտարկելու համար հոդվածի հետ կապված՝ դեպի կազմակերպություն հոսող կամ կազմակերպությունից արտահոսող ապագա տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի անորոշության աստիճանը: Ապագա տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի հոսքի հետ կապված անորոշության աստիճանի գնահատումները կատարվում են հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ առկա պայմանների հետ կապված փաստերի հիման վրա՝ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու ժամանակ: Այդ գնահատումները կատարվում են առանձին՝ յուրաքանչյուր առանձին վերցրած նշանակալի հոդվածի համար, ինչպես նաև առանձին վերցրած ոչ նշանակալի հոդվածների մեծ համախմբություն ունեցող խմբի համար:

Չափման արժանահավատություն

2.39 Հոդվածը ճանաչելու համար երկրորդ չափանիշն այն է, որ այն ունի ինքնարժեք կամ արժեք, որը կարող է արժանահավատորեն չափվել: Շատ դեպքերում հոդվածի ինքնարժեքը կամ արժեքը հայտնի է: Այլ դեպքերում այն պետք է գնահատել: Խելամիտ գնահատումների կիրառումը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման անբաժանելի մասն է և չի խաթարում դրա արժանահավատությունը: Եթե խելամիտ գնահատում չի կարող կատարվել, ֆինանսական հաշվետվություններում հոդվածը չի ճանաչվում:

2.40 Հոդվածը, որը չի բավարարում ճանաչման չափանիշները՝ որպես հետագա իրադարձությունների կամ դեպքերի արդյունք, կարող է ավելի ուշ ամսաթվի դրությամբ որակվել որպես ճանաչման ենթակա:

2.41 Հոդվածը, որը չի բավարարում ճանաչման չափանիշները, կարող է այնուամենայնիվ հավակնել բացահայտման ծանոթագրություններում կամ բացատրական նյութերում, կամ լրացուցիչ փաստաթղթերում: Սա նպատակահարմար է, երբ հոդվածի մասին տեղեկացվածությունը տեղին է ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների կողմից կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, արդյունքները և ֆինանսական վիճակում փոփոխությունները գնահատելու համար:

Ճանաչումը ֆինանսական հաշվետվություններում

Ակտիվներ

2.42 Ակտիվը պետք է ճանաչվի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, երբ՝

- 1) հավանական է, որ ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը կհոսեն դեպի կազմակերպություն,
- 2) ակտիվն ունի ինքնարժեք կամ արժեք, որը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

Ակտիվը չի ճանաչվում ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, եթե կատարվել են ծախքեր, որոնց համար համարվում է ոչ հավանական, որ տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը կհոսեն դեպի կազմակերպություն՝ ընթացիկ հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո: Փոխարենը այդպիսի գործառնությունը հանգեցնում է ծախսի ճանաչման՝ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում:

2.43 Պայմանական ակտիվը չպետք է ճանաչվի որպես ակտիվ: Այնուամենայնիվ, երբ ապագա տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի հոսքը դեպի կազմակերպություն ըստ էության որոշակի է, համապատասխան ակտիվն այլևս պայմանական ակտիվ չէ, և դրա ճանաչումը տեղին է:

Պարտավորություններ

2.44 Պարտավորությունը պետք է ճանաչվի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, երբ՝

- 1) կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ունի պարտականություն՝ որպես անցյալ դեպքի արդյունք,
- 2) հավանական է, որ դրա մարման համար կազմակերպությունից կպահանջվի տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ մարմնավորող միջոցների փոխանցում,
- 3) մարման գումարը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

2.45 Պայմանական պարտավորությունը կամ հնարավոր, բայց անորոշ պարտականություն է, կամ ներկա պարտականություն, որը չի ճանաչվել, քանի որ չի բավարարում սույն ստանդարտի 2.44-րդ պարագրաֆի 2-րդ և 3-րդ կետերի պայմաններից մեկը կամ երկուսը: Պայմանական պարտավորությունը չպետք է ճանաչվի որպես պարտավորություն:

Հասույթ

2.46 Հասույթի ճանաչումը ակտիվների և պարտավորությունների ճանաչման և չափման ուղղակի արդյունք է: Հասույթը պետք է ճանաչվի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, երբ առաջացել է ապագա տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի աճ՝ կապված ակտիվի աճի կամ պարտավորության նվազման հետ, որը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

Ծախսեր

2.47 Ծախսերի ճանաչումը ակտիվների և պարտավորությունների ճանաչման և չափման ուղղակի արդյունք է: Ծախսերը պետք է ճանաչվեն ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, երբ առաջացել է ապագա տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի նվազում՝ կապված ակտիվի նվազման կամ պարտավորության աճի հետ, որը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

Ակտիվների, պարտավորությունների, հասույթի և ծախսերի չափումը

2.48 Չափումը այն դրամային գումարի որոշման գործընթացն է, որով ակտիվները, պարտավորությունները, հասույթը և ծախսերը ճանաչվում և գրանցվում են ֆինանսական հաշվետվություններում: Չափումը ներառում է չափման հիմունքի ընտրությունը:

2.49 Չափման տարածված երկու հիմունքներն են՝ սկզբնական արժեքի հիմունքը և իրական արժեքի հիմունքը:

1) ակտիվների համար սկզբնական արժեքը վճարված դրամական միջոցների կամ դրամական միջոցների համարժեքների գումարն է կամ ակտիվը ձեռք բերելու համար տրված փոխհատուցման իրական արժեքը՝ դրա ձեռքբերման պահի դրությամբ: Պարտավորությունների համար սկզբնական արժեքը մուտքագրված դրամական միջոցների կամ ստացված դրամական միջոցների համարժեքների գումարն է, կամ պարտականության համար որպես փոխանակում ստացված ոչ դրամային ակտիվների իրական արժեքը՝ պարտականության առաջացման պահի դրությամբ, կամ որոշ դեպքերում (օրինակ՝ գույքահարկը) դրամական միջոցների կամ դրամական միջոցների համարժեքների գումարը, որն ակնկալվում է, որ կվճարվի գործունեության նորմալ ընթացքում՝ պարտավորությունը մարելու համար:

Ամորտիզացված սկզբնական արժեքը ակտիվի կամ պարտավորության սկզբնական արժեքն է՝ գումարած կամ հանած դրանց սկզբնական արժեքի այն մասը, որը նախապես ճանաչվել է որպես ծախս կամ հասույթ,

2) իրական արժեքը այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը մարվել՝ իրազեկ, պատրաստակամ կողմերի միջև «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

Չափումը սկզբնական ճանաչման պահին

2.50 Սկզբնական ճանաչման պահին ակտիվները և պարտավորությունները պետք է չափվեն սկզբնական արժեքով, բացառությամբ, երբ սույն ստանդարտը պահանջում է սկզբնական չափման մեկ այլ հիմունք, օրինակ, իրական արժեքի հիմունքը:

Յետագա չափում

Ֆինանսական ակտիվներ և ֆինանսական պարտավորություններ

2.51 Սույն ստանդարտի «Ֆինանսական գործիքներ» 19-րդ բաժնում ներառված ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորությունները չափվում են՝

- 1) ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորությունները՝ ամորտիզացված արժեքով՝ հանած արժեզրկումը.
- 2) իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորությունները՝ իրական արժեքով՝ առանց կատարելու որևէ նվազեցում գործարքի հետ կապված այն ծախսումների գծով, որոնք կարող է կրել վաճառքի կամ այլ ձևով օտարման ժամանակ.
- 3) սկզբնական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորությունները՝ սկզբնական արժեքով՝ հանած արժեզրկումը: Սույն ստանդարտի 19.31-19.36-րդ պարագրաֆները տրամադրում են արժեզրկման

գնահատման մոտեցումներ:

2.52 Սովորաբար բոլոր այլ ֆինանսական ակտիվներն ու ֆինանսական պարտավորությունները չափվում են սույն ստանդարտի 2.51-րդ պարագրաֆում նկարագրված մոտեցումներով:

Ոչ ֆինանսական ակտիվներ

2.53 Մեծամասամբ ոչ ֆինանսական ակտիվները, որոնք սկզբնապես ճանաչվում են սկզբնական արժեքով, հետագայում չափվում են չափման այլ հիմունքով: Օրինակ՝

- 1) հիմնական միջոցների որոշ դասեր սկզբնական ճանաչումից հետո չափվում են սկզբնական արժեքով՝ հանած կուտակված մաշվածությունը, իսկ որոշ դասեր էլ սկզբնական ճանաչումից հետո չափվում են վերագնահատված գումարով, որն իրենից ներկայացնում է դրա իրական արժեքը վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ՝ հանած հետագա կուտակված մաշվածությունը.
- 2) պաշարները չափվում են ինքնարժեքով, բացառությամբ ռազմավարական պաշարների, որոնք չափվում են իրական արժեքով.
- 3) ոչ նյութական ակտիվները սկզբնական ճանաչումից հետո չափվում են սկզբնական արժեքով՝ հանած կուտակված ամորտիզացիան:

2.54 Ակտիվների հետևյալ տեսակների համար սույն ստանդարտը պահանջում է՝

- 1) ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումները, որոնց իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել՝ առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի, պետք է չափվեն իրական արժեքով՝ կիրառելով իրական արժեքի գնահատման մոտեցումները (տես սույն ստանդարտի 20.10-րդ պարագրաֆը),
- 2) համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում ձեռնարկողի մասնակցությունը, որի իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել՝ առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի, պետք է չափվի իրական արժեքով՝ կիրառելով իրական արժեքի գնահատման մոտեցումները (տես սույն ստանդարտի 21.25-րդ պարագրաֆը),
- 3) ներդրումային գույքը, որի իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի, պետք է չափվի իրական արժեքով (տես 13.24-րդ պարագրաֆը),
- 4) գյուղատնտեսական ակտիվները (կենսաբանական ակտիվները և գյուղատնտեսական արտադրանքը բերքահավաքի պահին) պետք է չափվեն իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի գնահատված ծախսումները (տես սույն ստանդարտի 14.10-14.12-

րդ պարագրաֆները),

- 5) չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվները պետք է չափվեն իրական արժեքով (տես սույն ստանդարտի 15.14-րդ պարագրաֆը),
- 6) բարձրարժեք ակտիվները պետք է չափվեն իրական արժեքով (տես սույն ստանդարտի 16.14-րդ պարագրաֆը):

Ֆինանսական պարտավորություններ չհանդիսացող պարտավորություններ

2.55 Մեծամասամբ ֆինանսական պարտավորություններ չհանդիսացող պարտավորությունները չափվում են այն գումարի լավագույն գնահատականով, որը կպահանջվեր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պարտականությունը մարելու համար:

Հաշվանցում

2.56 Ակտիվներն ու պարտավորությունները կամ հասույթն ու ծախսերը չպետք է հաշվանցվեն՝ բացառությամբ սույն ստանդարտով պահանջվող կամ թույլատրվող դեպքերի.

- 1) ակտիվների չափումը՝ առանց դրանց արժեքային ճշգրտման գումարների (օրինակ՝ անհավաքագրելի դեբիտորական պարտքերի գծով նվազեցումները), հաշվանցում չէ,
- 2) եթե կազմակերպության սովորական գործառնական գործունեությունը չի ներառում ոչ ընթացիկ ակտիվների, ներառյալ ներդրումների և գործառնական ակտիվների, գնում կամ վաճառք, ապա կազմակերպությունը այդպիսի ակտիվների օտարումից օգուտները և վնասները ներկայացնում է՝ օտարումից մուտքերից հանելով ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը և դրա հետ կապված վաճառքի ծախսերը:

Բաժին 3. Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

3.1 Սույն բաժինը ներկայացնում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման համար պատասխանատվություն կրող անձանց, մեկնաբանում է ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումը, որը պահանջվում է սույն ստանդարտով, ներկայացնում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման որոշ սկզբունքներ, ինչպես նաև՝ ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը:

Պատասխանատվություն ֆինանսական հաշվետվությունների համար

3.2 Առանձին կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման համար պատասխանատվություն են կրում կազմակերպության ղեկավարը և գլխավոր հաշվապահը:

3.3 Կառավարության՝ որպես մեկ միասնական միավորի, համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման համար պատասխանատվություն են կրում ՀՀ կառավարության կողմից լիազորված պաշտոնատար անձինք:

Ճշմարիտ ներկայացում

3.4 Ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է ճշմարիտ ներկայացնեն կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, ֆինանսական արդյունքները և դրամական միջոցների հոսքերը: Ծշմարիտ ներկայացումը պահանջում է գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների ճիշտ ներկայացում՝ համաձայն սույն ստանդարտի «Հասկացություններ և համընդհանուր սկզբունքներ» 2-րդ բաժնում ներկայացված ակտիվների, պարտավորությունների, հասույթի և ծախսերի սահմանումների և ճանաչման չափանիշների: Սույն ստանդարտի կիրառումը, անհրաժեշտության դեպքում՝ լրացուցիչ բացահայտումներով, հանգեցնում է ֆինանսական հաշվետվությունների հոսքերի ճշմարիտ ներկայացմանը:

3.5 Բոլոր պարագաներում ճշմարիտ ներկայացումն ապահովվում է սույն ստանդարտի բոլոր պահանջների բավարարմամբ: Ծշմարիտ ներկայացումը կազմակերպությունից պահանջում է նաև.

- 1) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն ու կիրառում՝ սույն ստանդարտի «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, գնահատումներ և սխալներ» 10-րդ բաժնի համաձայն: Ստանդարտի 10-րդ բաժինը սահմանում է ցուցումների պարտադիր հիերարխիկ հերթականություն, որով պետք է ղեկավարվի կազմակերպության ղեկավարությունը յուրահատուկ հոդվածների վերաբերյալ ստանդարտի բացակայության դեպքում,
- 2) առկա տեղեկատվության, ներառյալ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության, ներկայացումն այն եղանակով, որն ապահովում է տեղին, արժանահավատ, համադրելի և հասկանալի տեղեկատվություն,
- 3) լրացուցիչ տեղեկատվության ներկայացումն այն դեպքերում, երբ սույն ստանդարտի յուրահատուկ պահանջները բավարար չեն, որպեսզի օգտագործողներին հնարավորություն տան հասկանալու որոշ գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների ազդեցությունը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և ֆինանսական արդյունքների վրա:

3.6 Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ոչ ճիշտ կիրառումը չի ուղղվում ոչ կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության բացահայտմամբ, և ոչ էլ ծանոթագրություններով կամ բացատրական նյութերով:

Ստանդարտի հետ համապատասխանություն

3.7 Կազմակերպությունը, որի ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են սույն ստանդարտի պահանջներին, պետք է ծանոթագրություններում հստակ և անվերապահ հայտարարություն անի նման համապատասխանության վերաբերյալ: Ֆինանսական հաշվետվությունները չեն կարող որակվել սույն ստանդարտին համապատասխանող, եթե դրանք չեն բավարարում սույն ստանդարտի բոլոր պահանջներին:

Անընդհատություն

3.8 Ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս պետք է իրականացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության գնահատում: Նշված գնահատումը իրականացվում է այն անձանց կողմից, ովքեր պատասխանատու են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար: Ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է պատրաստվեն կազմակերպության անընդհատության հիմունքով, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ առկա է կազմակերպությունը լուծարելու կամ գործունեությունը դադարեցնելու մտադրություն, կամ չկա դրանից խուսափելու իրատեսական այլընտրանք:

Երբ այդպիսի գնահատական տալիս ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու համար պատասխանատուները տեղյակ են դեպքերին կամ իրադարձություններին վերաբերող էական անորոշություններին, որոնք կարող են նշանակալի կասկածներ հարուցել անընդհատության հիմունքով շարունակելու՝ կազմակերպության կարողության վերաբերյալ, այդ անորոշությունները պետք է բացահայտվեն:

Երբ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն պատրաստվում կազմակերպության անընդհատության հիմունքով, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի՝ այն հիմունքների հետ միասին, որոնցով պատրաստվել են ֆինանսական հաշվետվությունները, ինչպես նաև պետք է բացահայտվի այն պատճառը, թե ինչու կազմակերպությունը չի համարվում անընդհատ գործող:

3.9 Սովորաբար ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են այն ենթադրությամբ, որ կազմակերպությունն անընդհատ գործող է և շարունակելու է իր գործունեությունն ու կատարելու է օրենսդրական պարտականությունները տեսանելի ապագայում: Գնահատելու համար, արդյոք անընդհատության ենթադրությունը տեղին է,

ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատուները հաշվի են առնում տեսանելի ապագային վերաբերող հասանելի ամբողջ տեղեկատվությունը, որն ընդգրկում է ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատումից հետո ոչ պակաս, քան տասներկուամսյա ժամանակաշրջան:

3.10 Անընդհատության ենթադրությունը տեղին է առանձին կազմակերպությունների, այլ ոչ թե կառավարության համար: Առանձին կազմակերպությունների դեպքում, նախքան անընդհատության հիմունքի կիրառման նպատակահարմարության որոշումը, ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատուների կողմից կարող է անհրաժեշտ լինել դիտարկել գործոնների լայն շրջանակ, որոնք կապված են ընթացիկ և ակնկալվող գործունեության, կազմակերպչական միավորների հնարավոր և հայտարարված վերակազմավորման, հասույթի գնահատման կամ պետական շարունակական ֆինանսավորման հավանականության և այլընտրանքային ֆինանսավորման պոտենցիալ աղբյուրների հետ:

Հաշվետվությունների ներկայացման հաճախականությունը

3.11 Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը (ներառյալ համադրելի տեղեկատվությունը, տես սույն ստանդարտի 3.15-րդ պարագրաֆը) առնվազն տարեկան կտրվածքով:

Ներկայացման հետևողականություն

3.12 Ֆինանսական հաշվետվությունների հոդվածների ներկայացումը և դասակարգումը մի ժամանակաշրջանից մյուսը պետք է պահպանվի, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ`

1) ակնհայտ է, որ նշանակալի փոփոխություն է տեղի ունեցել կազմակերպության գործառնությունների բնույթում, կամ նրա ֆինանսական հաշվետվությունների վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ մեկ այլ ներկայացում կամ դասակարգում կլինի ավելի տեղին` հաշվի առնելով սույն ստանդարտի` «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, գնահատումներ և սխալներ» 10-րդ բաժնի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրության և կիրառման չափանիշները,

2) ներկայացման փոփոխությունը պահանջվում է սույն ստանդարտով:

3.13 Երբ ֆինանսական հաշվետվություններում փոփոխվում է հոդվածների ներկայացումը կամ դասակարգումը, համադրելի գումարները պետք է վերադասակարգվեն, բացի այն դեպքերից, երբ վերադասակարգումն անհրաժեշտ է: Երբ համադրելի գումարները վերադասակարգվում են, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի`

1) վերադասակարգման բնույթը,

2) վերադասակարգված յուրաքանչյուր հոդվածի կամ հոդվածների դասի գումարը,

3) վերադասակարգման պատճառը:

3.14 Եթե համադրելի գումարների վերադասակարգումն անիրագործելի է, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի, թե ինչու վերադասակարգումը իրագործելի չի եղել:

Համադրելի տեղեկատվություն

3.15 Ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված բոլոր գումարների՝ նախորդ համադրելի ժամանակաշրջանին վերաբերող տեղեկատվությունը՝ որպես համադրելի տեղեկատվություն, պետք է բացահայտվի, եթե սույն ստանդարտով չի պահանջվում կամ չի թույլատրվում այլ մոտեցում: Համադրելի տեղեկատվություն պետք է ներկայացվի նաև պատմողական և նկարագրական տեղեկատվության համար, երբ դա տեղին է՝ ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար:

Էականություն և միավորում

3.16 Ֆինանսական հաշվետվություններում համանման հոդվածների յուրաքանչյուր էական դաս պետք է ներկայացվի առանձին: Տարբեր բնույթի և գործառնության հոդվածները պետք է ներկայացվեն առանձին, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ դրանք էական չեն:

3.17 Ֆինանսական հաշվետվություններն արդյունք են մեծ քանակի գործառնությունների կամ այլ դեպքերի և իրադարձությունների մշակման, որոնք համակարգվում են՝ միավորվելով իրենց բնույթին և գործառնության համապատասխան խմբերում: Միավորման և դասակարգման գործընթացի ավարտական փուլը խտացված և դասակարգված տվյալների ներկայացումն է, որոնք ձևավորում են տողային հոդվածներ կամ բուն ֆինանսական հաշվետվություններում (ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն, ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն, զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) փոփոխությունների մասին հաշվետվություն, դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն) կամ ծանոթագրություններում: Եթե տողային հոդվածն առանձին վերցրած էական չէ, այն միավորվում է այլ հոդվածների հետ կամ բուն ֆինանսական հաշվետվություններում կամ ծանոթագրություններում: Որևէ հոդված, որն առանձին վերցրած բավականաչափ էական չէ բուն ֆինանսական հաշվետվություններում առանձին ներկայացվելու համար, կարող է այնուամենայնիվ բավականաչափ էական լինել ծանոթագրություններում առանձնացված ներկայացվելու համար:

3.18 Կազմակերպությունը կարող է չտրամադրել սույն ստանդարտով պահանջվող կոնկրետ որևէ բացահայտում, եթե տեղեկատվությունն էական չէ:

Ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը

3.19 Ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը ներառում է ֆինանսական հաշվետվությունների հետևյալ բաղկացուցիչները.

- 1) ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ,
- 2) ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար,
- 3) զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) փոփոխությունների մասին հաշվետվություն՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար,
- 4) դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար,
- 5) ծանոթագրություններ, որոնք բաղկացած են հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագրից և այլ բացատրական տեղեկատվությունից:

3.20 Հանրային հատվածի կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող լիազոր մարմինը սահմանում է ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթում ներառված ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչների օրինակելի ձևերը:

Ֆինանսական հաշվետվությունների նույնականացում

3.21 Հրապարակվող միևնույն փաստաթղթում ներառված ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է հստակ նույնականացվեն և տարբերակվեն այլ տեղեկատվությունից:

3.22 Ֆինանսական հաշվետվությունների յուրաքանչյուր բաղկացուցիչ պետք է հստակորեն նույնականացվի: Ի լրումն, հետևյալ տեղեկատվությունը պետք է հստակորեն ցուցադրվի և կրկնվի, եթե դա անհրաժեշտ է ներկայացվող տեղեկատվությունը պատշաճ հասկանալու համար.

- 1) հաշվետու կազմակերպության անվանումը կամ դրա նույնականացման այլ միջոցները և նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ այդ տեղեկատվությունում ցանկացած փոփոխություն,
- 2) արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները վերաբերում են մեկ կազմակերպության, թե տնտեսական միավորի (կազմակերպությունների խմբի),
- 3) հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի ամսաթիվը կամ ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլվող ժամանակաշրջանը՝ կախված այն հանգամանքից, թե

տվյալ բաղկացուցչի տեսանկյունից որն է ավելի համապատասխանող,

- 4) ներկայացման արժույթը, ինչպես սահմանված է սույն ստանդարտի «Արտարժույթի վերահաշվարկ» 29-րդ բաժնում,
- 5) ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գումարների կլորացման աստիճանը:

Բաժին 4. Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

4.1 Սույն բաժինը սահմանում է, թե ինչ տեղեկատվություն պետք է ներկայացվի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, և թե ինչպես այն պետք է ներկայացվի:

Սահմանումներ

4.2 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Ֆինանսական վիճակ` կազմակերպության ակտիվների, պարտավորությունների և զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) փոխկապակցվածությունը:

Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն` ֆինանսական հաշվետվություն, որը ներկայացնում է կազմակերպության ակտիվների, պարտավորությունների և զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) փոխկապակցվածությունը՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:

Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացման ենթակա

տեղեկատվություն

4.3 Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը պետք է ընդգրկի առնվազն հետևյալ գումարները ներկայացնող տողային հոդվածները՝

- 1) հիմնական միջոցներ,
- 2) ներդրումային գույք,
- 3) ոչ կյոթական ակտիվներ,
- 4) կենսաբանական ակտիվներ,
- 5) ֆինանսական ակտիվներ (բացառությամբ 6-րդ, 7-րդ, 9-րդ, 10-րդ և 11-րդ կետերում նշված գումարների),

- 6) ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում,
- 7) ներդրումներ համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում,
- 8) պաշարներ,
- 9) դեբիտորական պարտքեր չփոխանակվող գործարքներից (բյուջե մուտքագրման ենթակա հարկեր և տրանսֆերտներ),
- 10) դեբիտորական պարտքեր փոխանակվող գործարքներից,
- 11) դրամական միջոցներ և դրամական միջոցների համարժեքներ,
- 12) կրեդիտորական պարտքեր հարկերի և տրանսֆերտների գծով,
- 13) կրեդիտորական պարտքեր փոխանակվող գործարքների գծով,
- 14) պահուստներ,
- 15) ֆինանսական պարտավորություններ (բացառությամբ 12-րդ, 13-րդ, 14-րդ կետերում նշված գումարների),
- 16) փոքրամասնության բաժնեմաս՝ ներկայացված զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում),
- 17) վերահսկող կազմակերպության սեփականատերերին վերագրելի զուտ ակտիվներ (սեփական կապիտալ):

4.4 Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պետք է ներկայացվեն լրացուցիչ տողային հոդվածներ, վերնագրեր և միջանկյալ հանրագումարներ, երբ այդպիսի ներկայացումը տեղին է՝ կազմակերպության ֆինանսական վիճակը հասկանալու համար:

Տարբերակումը ընթացիկ և ոչ ընթացիկ

4.5 Կազմակերպությունն իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ընթացիկ և ոչ ընթացիկ ակտիվներն ու պարտավորությունները պետք է ներկայացնի առանձին դասակարգմամբ՝ սույն ստանդարտի 4.7 - 4.13-րդ պարագրաֆների համաձայն:

4.6 Ակտիվների և պարտավորությունների յուրաքանչյուր տողային հոդվածի գծով, որն ընդգրկում է գումարներ, որոնք ակնկալվում է փոխհատուցել կամ մարել (ա) հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո ոչ ավելի, քան տասներկու ամսվա ընթացքում և (բ) հաշվետու ժամանակաշրջանից ավելի քան տասներկու ամիս հետո, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այն գումարները, որոնք ակնկալվում է, որ կփոխհատուցվեն կամ կմարվեն ավելի քան տասներկու ամիս հետո:

Ընթացիկ ակտիվներ

4.7 Ակտիվը պետք է դասակարգվի որպես ընթացիկ, երբ այն բավարարում է ստորև նշված որևէ չափանիշի՝

- 1) ակնկալվում է ակտիվն իրացնել կամ այն նախատեսված է վաճառքի կամ սպառման համար՝ կազմակերպության սովորական գործառնական փուլի ընթացքում,
- 2) ակտիվը պահվում է հիմնականում վաճառքի նպատակով,
- 3) ակնկալվում է ակտիվն իրացնել հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում,
- 4) ակտիվը դրամական միջոց է կամ դրամական միջոցների համարժեք, բացառությամբ, երբ դրա փոխանակումը կամ օգտագործումը՝ պարտավորություն մարելու նպատակով, սահմանափակված է հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո նվազագույնը տասներկու ամիս:

4.8 Բոլոր այլ ակտիվները պետք է դասակարգվեն որպես ոչ ընթացիկ:

4.9 Կազմակերպության գործառնական փուլը այն ժամանակաշրջանն է, որն ընդգրկում է միջոցների (հումք, նյութեր, աշխատուժ և այլն) փոխարկումն արդյունքի (արտադրանք, ծառայություն): Երբ կազմակերպության սովորական գործառնական փուլը հստակ որոշելի չէ, դրա տևողությունը ընդունվում է տասներկու ամիս:

4.10 Ընթացիկ ակտիվները ներառում են ակտիվներ (ինչպիսիք են՝ հարկերի գծով ստացման ենթակա պարտքերը, հաճախորդների գծով դեբիտորական պարտքերը, պաշարները), որոնք վաճառվում, սպառվում կամ իրացվում են որպես սովորական գործառնական փուլի մի մաս, նույնիսկ երբ չի ակնկալվում դրանց իրացումը հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում: Ընթացիկ ակտիվները նաև ներառում են հիմնականում առևտրային նպատակներով պահվող ակտիվները և ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների ընթացիկ մասը:

Ընթացիկ պարտավորություններ

4.11 Պարտավորությունը պետք է դասակարգվի որպես ընթացիկ, երբ այն բավարարում է ստորև նշված որևէ չափանիշի՝

- 1) ակնկալվում է պարտավորությունը մարել կազմակերպության սովորական գործառնական փուլի ընթացքում,
- 2) պարտավորությունը պահվում է հիմնականում վաճառքի նպատակով,
- 3) պարտավորությունը ենթակա է մարման հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, կամ՝
- 4) կազմակերպությունը չունի անվերապահ իրավունք՝ հետաձգելու պարտավորության

մարումը հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո նվազագույնը տասներկու ամիս:

4.12 Կազմակերպությունը բոլոր այլ պարտավորությունները պետք է դասակարգի որպես ոչ ընթացիկ:

4.13 Որոշ ընթացիկ պարտավորություններ, ինչպիսիք են կառավարության տրանսֆերտների գծով կրեդիտորական պարտքերը, աշխատակիցների գծով որոշ հաշվեգրումները և գործառնական այլ ծախսումները, կազմում են կազմակերպության սովորական գործառնական փուլի ընթացքում օգտագործվող գործող կապիտալի մի մասը: Այդպիսի գործառնական հոդվածները դասակարգվում են որպես ընթացիկ պարտավորություն, նույնիսկ եթե դրանք ենթակա են մարման հաշվետու ժամանակաշրջանից ավելի քան տասներկու ամիս հետո: Միևնույն սովորական գործառնական փուլն է կիրառվում կազմակերպության ակտիվների և պարտավորությունների դասակարգման նկատմամբ: Երբ կազմակերպության սովորական գործառնական փուլը հստակ որոշելի չէ, դրա տևողությունը ընդունվում է որպես տասներկու ամիս:

Հոդվածների հերթականությունը և հոդվածների ֆորմատը ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում

4.14 Սույն ստանդարտը չի սահմանում հերթականություն կամ ձև, ըստ որոնց պետք է ներկայացվեն հոդվածները: Ստանդարտի 4.3-րդ պարագրաֆը պարզապես տրամադրում է հոդվածների ցանկ, որոնք իրենց բնույթով կամ գործառնությամբ բավականաչափ տարբեր են՝ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում առանձին ներկայացվելու համար: Ի լրումն ավելացվում են տողային հոդվածներ, երբ հոդվածի չափը, բնույթը կամ գործառնությունը, կամ համանման հոդվածների միավորումն այնպիսին է, որ առանձին ներկայացումը տեղին է՝ կազմակերպության ֆինանսական վիճակը հասկանալու համար:

4.15 Լրացուցիչ հոդվածների առանձին ներկայացման դատողությունները հիմնված են ներքոթվարկյալների գնահատականների վրա՝

- 1) ակտիվների բնույթը և իրացվելիությունը,
- 2) կազմակերպության ներսում ակտիվների գործառնությունը,
- 3) պարտավորությունների գումարները, բնույթը և ժամկետայնությունը:

Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում գուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) հետագա ենթադասակարգում

4.16 Կազմակերպությունը ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պետք է ենթադասակարգի գուտ ակտիվները (սեփական կապիտալը)՝ առանձին ներկայացնելով:

- 1) ներդրված կապիտալը, որը համարվում է հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ սեփականատերերի կողմից ներդրումների կուտակային հանրագումարը՝ հանած սեփականատերերին բաշխումները,
- 2) կուտակված հավելուրդը կամ պակասուրդը,
- 3) պահուստները,
- 4) փոքրամասնության բաժնեմասը:

Ծանոթագրություններում տողային հոդվածների հետագա ենթադասակարգումը

4.17 Կազմակերպությունը ծանոթագրություններում պետք է բացահայտի ներկայացված տողային հոդվածների հետագա ենթադասակարգումը, երբ այդպիսի ենթադասակարգումը տեղին է կազմակերպության ֆինանսական վիճակը հասկանալու համար:

4.18 Ենթադասակարգման մանրամասնության աստիճանը կախված է սույն ստանդարտի պահանջներից, ինչպես նաև համապատասխան գումարների չափից, բնույթից և գործառնությունից: Բացահայտումներն արվում են յուրաքանչյուր հոդվածի առանձնահատկություններից ելնելով, օրինակ.

- 1) հիմնական միջոցների հոդվածները բաժանվում են դասերի՝ համաձայն սույն ստանդարտի «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ բաժնի,
- 2) դեբիտորական պարտքերը բաժանվում են հաճախորդների գծով պարտքերի, հարկերի և այլ չփոխանակվող գործարքներից հասույթների գծով պարտքերի, կապակցված կողմերի պարտքերի, կանխավճարների և այլ գումարների,
- 3) պաշարները՝ համաձայն սույն ստանդարտի «Պաշարներ» 17-րդ բաժնի բաժանվում են այնպիսի դասերի, ինչպիսիք են ռազմավարական պաշարները, հումք և նյութերը, անավարտ արտադրությունը, պատրաստի արտադրանքը և ապրանքները,
- 4) հարկերի և տրանսֆերտների գծով կրեդիտորական պարտքերը բաժանվում են փոխհատուցվող հարկերի գծով կրեդիտորական պարտքերի, տրանսֆերտների գծով կրեդիտորական պարտքերի և տնտեսական միավորի այլ անդամների գծով կրեդիտորական պարտքերի,
- 5) պահուստները բաժանվում են պետական երաշխիքների գծով պահուստների և այլ հոդվածների:

4.19 Կազմակերպությունը ծանոթագրություններում պետք է բացահայտի նաև զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) յուրաքանչյուր պահուստի բնույթի և նպատակի նկարագրությունը:

Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության օրինակելի ձևի սահմանում

4.20 Համաձայն սույն ստանդարտի 3.20-րդ պարագրաֆի՝ հանրային հատվածի կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող լիազոր մարմինը սահմանում է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության օրինակելի ձևը: Նշված ձևը սահմանելիս լիազոր մարմինը ելնում է ինչպես սույն բաժնի, այնպես էլ սույն ստանդարտի այլ բաժինների պահանջներից:

Բաժին 5. Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

5.1 Սույն բաժինը սահմանում է, թե ինչ տեղեկատվություն պետք է ներկայացվի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, և թե ինչպես այն պետք է ներկայացվի: Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը ներկայացնում է կազմակերպության հասույթը և ծախսերը՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար:

Սահմանումներ

5.2 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Արդյունք (ֆինանսական)՝ կազմակերպության հասույթի և ծախսերի փոխհարաբերությունը:

Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն՝ ֆինանսական հաշվետվություն, որը ներկայացնում է հաշվետու ժամանակաշրջանում ճանաչված հասույթի և ծախսի բոլոր հոդվածները, բացառությամբ ուղղակիորեն զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) ճանաչված հասույթի և ծախսի հոդվածների:

Ֆինանսական արդյունքների ներկայացումը

5.3 Կազմակերպությունը իր՝ ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքները պետք է ներկայացնի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում:

5.4 Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը պետք է ընդգրկի առնվազն հետևյալ գումարները ներկայացնող տողային հոդվածները՝

- 1) հասույթը,
- 2) ֆինանսական ծախսերը,
- 3) ընդհատվող գործունեությանը վերագրվող ակտիվների օտարման կամ պարտա-

վորությունների մարման գծով ճանաչված օգուտը կամ վնասը՝ նախքան հարկումը,

4) հավելուրդը կամ պակասուրդը:

5.5 Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը առանձին պետք է բացահայտի հետևյալ հոդվածները՝ որպես ժամանակաշրջանի համար հավելուրդի կամ պակասուրդի բաշխումներ՝

1) փոքրամասնության բաժնեմասին վերագրելի հավելուրդը կամ պակասուրդը,

2) վերահսկող կազմակերպության սեփականատերերին վերագրելի հավելուրդը կամ պակասուրդը:

5.6 Լրացուցիչ տողային հոդվածները, վերնագրերը և միջանկյալ հանրագումարները պետք է ներկայացվեն ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, երբ այդպիսի ներկայացումը տեղին է կազմակերպության ֆինանսական արդյունքները հասկանալու համար:

5.7 Լրացուցիչ տողային հոդվածներ, վերնագրեր և միջանկյալ հանրագումարներ ներառելիս պետք է հաշվի առնվեն այնպիսի գործոններ, ինչպիսիք են հասույթի և ծախսերի բաղադրիչների էականությունը, բնույթը և գործառույթը:

Տեղեկատվություն, որը պետք է ներկայացվի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում

5.8 Երբ հասույթի և ծախսի հոդվածները էական են, ապա դրանց բնույթը և գումարը պետք է բացահայտվի առանձին:

5.9 Կազմակերպությունը պետք է ամբողջ հասույթը ենթադասակարգի և առավել էական հոդվածները ներկայացնի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, իսկ մնացած հոդվածները՝ ծանոթագրություններում:

5.10 Կազմակերպությունը ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում պետք է ներկայացնի ծախսերի բաժանումը (վերլուծումը)՝ օգտագործելով կազմակերպության մեջ դրանց գործառույթի վրա հիմնված դասակարգումը: Ծախսերի բաժանման (վերլուծման) այդ մեթոդը կոչվում է ծախսերի գործառույթի մեթոդ:

5.11 Ծախսերի գործառույթի մեթոդի համաձայն ծախսերը դասակարգվում են ըստ ծրագրի կամ նպատակի, որի համար դրանք կատարվել են: Ստորև բերվում է ծախսերի՝ ըստ գործառույթի դասակարգման օրինակ.

Հասույթ

X

Ծախսեր

Առողջապահության գծով ծախսեր (առողջապահական ծրագրերի ինքնարժեք)	(X)
Բաշխման ծախսեր	(X)
Վարչական ծախսեր	(X)
Այլ ծախսեր	(X)
Հավելուրդ	<u>X</u>

Տեղեկատվություն, որը պետք է բացահայտվի ծանոթագրություններում

5.12 Կազմակերպությունը ծանոթագրություններում պետք է բացահայտի ծախսերի բաժանումը (վերլուծումը), օգտագործելով ծախսերի բնույթի մեթոդը: Այդ մեթոդի համաձայն ծախսերը միավորվում են ըստ իրենց բնույթի (օրինակ՝ մաշվածություն, կյուբերի ծախսումներ, տրանսպորտային ծախսումներ, աշխատակիցների հատուցումներ) և չեն վերաբաշխվում կազմակերպության տարբեր գործառնությունների միջև: Առանձին տողերով առնվազն պետք է ներկայացվեն մաշվածության և ամորտիզացիայի գծով ծախսերը և աշխատակիցների հատուցումների գծով ծախսերը:

Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության օրինակելի ձևի սահմանում

5.13 Համաձայն սույն ստանդարտի 3.20-րդ պարագրաֆի՝ հանրային հատվածի կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող լիազոր մարմինը սահմանում է ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության օրինակելի ձև: Նշված ձևը սահմանելիս լիազոր մարմինը ելնում է ինչպես սույն բաժնի, այնպես էլ սույն ստանդարտի այլ բաժինների պահանջներից:

Բաժին 6. Չուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) փոփոխությունների մասին հաշվետվություն

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

6.1 Սույն բաժինը սահմանում է պահանջներ՝ կազմակերպության զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) ժամանակաշրջանի փոփոխությունները զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում ներկայացնելու համար:

Սահմանումներ

6.2 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ

իմաստներով՝

Չուտ ակտիվներ (սեփական կապիտալ)՝ կազմակերպության ակտիվների մնացորդային բաժինը՝ պարտավորությունները հանելուց հետո:

Չուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) փոփոխությունների մասին հաշվետվություն՝ ֆինանսական հաշվետվություն, որը ներկայացնում է ժամանակաշրջանի հավելուրդը կամ պակասուրդը, ժամանակաշրջանի ընթացքում ուղղակիորեն զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) ճանաչված հավելուրդի և պակասուրդի հոդվածները, ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության և սխալների ուղղման արդյունքները, ինչպես նաև ժամանակաշրջանի ընթացքում զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) սեփականատերերի հետ կատարվող գործառնությունների գումարները՝ կապված զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) սեփականատերերի՝ որպես զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) սեփականատեր կարգավիճակի հետ:

Չուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) փոփոխությունների մասին հաշվետվություն

6.3 Կազմակերպության զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) փոփոխություններն արտացոլում են երկու հաշվետու ամսաթվերի միջև կազմակերպության զուտ ակտիվների ավելացումը կամ նվազումը:

Չուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում ներկայացման ենթակա տեղեկատվություն

6.4 Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) փոփոխությունների մասին հաշվետվություն՝ հաշվետվությունում ցույց տալով՝

- 1) ժամանակաշրջանի հավելուրդը կամ պակասուրդը,
- 2) ժամանակաշրջանի հասույթի կամ ծախսի յուրաքանչյուր հոդված, որը, համաձայն սույն ստանդարտի այլ բաժինների պահանջների, պետք է ներկայացվի զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում), ինչպես նաև այդ հոդվածների հանրագումարները,
- 3) ժամանակաշրջանի ամբողջ հասույթը և ծախսը (հաշվարկված որպես սույն

պարագրաֆի 1-ին և 2-րդ կետերի հանրագումար)՝ առանձին ներկայացնելով վերահսկող կազմակերպության սեփականատերերին և փոքրամասնության բաժնեմասին վերագրվող գումարները,

- 4) զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) առանձին բացահայտված յուրաքանչյուր բաղադրիչի համար հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների արդյունքը և սխալների ճշգրտումը, որոնք ճանաչվում են «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, գնահատումներ և սխալներ» 10-րդ բաժնի համաձայն,
- 5) սեփականատերերի հետ սեփականատիրական հարաբերություններից բխող գործառնությունների գումարները՝ առանձին ներկայացնելով սեփականատերերին բաշխումները,
- 6) ժամանակաշրջանի սկզբի և ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կուտակված հավելուրդի կամ պակասուրդի մնացորդը, ինչպես նաև ժամանակաշրջանի ընթացքում դրանց փոփոխությունները,
- 7) այնքանով, որքանով զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) բաղադրիչներն առանձին բացահայտված են, զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) յուրաքանչյուր բաղադրիչի հաշվեկշռային արժեքի՝ ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ համադրումը՝ յուրաքանչյուր փոփոխության առանձին բացահայտմամբ:

6.5 Ժամանակաշրջանի ընթացքում զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) ընդհանուր փոփոխությունը ներկայացնում է ժամանակաշրջանի հավելուրդի կամ պակասուրդի հանրագումարը, զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) ուղղակիորեն ճանաչված այլ հասույթները և ծախսերը, ինչպես նաև սեփականատերերի՝ սեփականատիրական հարաբերություններից բխող ներդրումները և բաշխումները:

6.6 Սեփականատերերի կողմից իրականացվող ներդրումները կամ սեփականատերերին կատարվող բաշխումները ներառում են տնտեսական միավորի ներսում երկու կազմակերպությունների միջև իրականացվող տրանսֆերտները (օրինակ՝ կառավարության կողմից, որպես սեփականատեր, պետական գերատեսչությանը կատարվող տրանսֆերտը): Սեփականատերերի կողմից վերահսկվող կազմակերպություններին կատարվող ներդրումները ճանաչվում են որպես զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) ուղղակի ճշգրտում, միայն այն դեպքում, երբ դրանք կազմակերպությունում միանշանակորեն առաջացնում են մնացորդային բաժին՝ զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) նկատմամբ իրավունքների տեսքով:

6.7 Սույն ստանդարտը պահանջում է, որ ժամանակաշրջանում ճանաչված հասույթների և ծախսերի բոլոր հոդվածները ընդգրկվեն հաշվետու ժամանակաշրջանի հավելուրդում կամ պակասուրդում, եթե սույն ստանդարտի մեկ այլ բաժնով այլ բան չի պահանջվում: Այլ բաժիններով պահանջվում է, որ որոշ հոդվածներ (ինչպիսիք են վերագնահատումից աճը և նվազումը, որոշ արտարժույթային փոխարժեքային տարբերություններ) ճանաչվեն ուղղակի որպես զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) փոփոխություններ: Հաշվի առնելով հաշվետու ժամանակաշրջանների սկզբի և վերջի միջև կազմակերպության ֆինանսական վիճակի գնահատման համար հասույթների և ծախսերի բոլոր հոդվածների կարևորությունը՝ սույն բաժինը պահանջում է զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) փոփոխությունների մասին հաշվետվության ներկայացում, որում ընդգծվում են կազմակերպության հանրագումարային հասույթները և ծախսերը, ներառյալ նրանք, որոնք ճանաչվում են ուղղակի զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) կազմում:

6.8 Սույն ստանդարտի 10-րդ բաժինը պահանջում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների հետևանքներն արտացոլելու համար կատարել հետընթաց ճշգրտումներ, որքանով դա իրագործելի է, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ սույն ստանդարտի փոփոխության անցումային դրույթներով այլ բան է պահանջվում: Սույն ստանդարտի 10-րդ բաժինը նաև պահանջում է սխալների ուղղման նպատակով կատարել հետընթաց վերահաշվարկներ, որքանով դա իրագործելի է: Հետընթաց ճշգրտումները և հետընթաց վերահաշվարկները կատարվում են կուտակված հավելուրդի կամ պակասուրդի մնացորդի նկատմամբ, բացառությամբ, երբ սույն ստանդարտի այլ բաժիններով պահանջվում է կատարել զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) մեկ այլ բաղադրիչի հետընթաց ճշգրտում: Սույն ստանդարտի 6.4-րդ պարագրաֆի 4-րդ կետը պահանջում է զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում բացահայտել զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) յուրաքանչյուր բաղադրիչի՝ առանձին բացահայտված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների արդյունքում և սխալների ուղղման արդյունքում հանրագումարային ճշգրտումը:

Զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) փոփոխությունների մասին հաշվետվության օրինակելի ձևի սահմանում

6.9 Համաձայն սույն ստանդարտի 3.20-րդ պարագրաֆի՝ հանրային հատվածի կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող լիազոր մարմինը սահմանում է զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) փոփոխությունների մասին հաշվետվության օրինակելի ձև: Նշված ձևը սահմանելիս լիազոր մարմինը ելնում է ինչպես սույն բաժնի, այնպես էլ սույն ստանդարտի այլ բաժինների պահանջներից:

Բաժին 7. Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

7.1 Սույն բաժինը սահմանում է, թե ինչ տեղեկատվություն պետք է ներկայացվի դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում, և թե ինչպես այն պետք է ներկայացվի: Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունը տրամադրում է տեղեկատվություն կազմակերպության հաշվետու ժամանակաշրջանի դրամական միջոցների և դրամական միջոցների համարժեքների փոփոխությունների վերաբերյալ՝ առանձին ցույց տալով գործառնական գործունեությունից, ներդրումային գործունեությունից և ֆինանսավորման գործունեությունից փոփոխությունները:

Սահմանումներ

7.2 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով.

Դրամական միջոցներ՝ դրամարկղում դրամական միջոցներն են և ցպահանջ ավանդները:

Դրամական միջոցների համարժեքներ՝ կարճաժամկետ, բարձր իրացվելի ներդրումներն են, որոնք հեշտ փոխարկվում են դրամական միջոցների՝ նախապես հայտնի գումարներով, և որոնց արժեքի փոփոխման ռիսկը նշանակալի չէ:

Դրամական միջոցների հոսքեր՝ դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների ներհոսքերն ու արտահոսքերն են:

Գործառնական գործունեություն՝ կազմակերպության գործունեությունն է՝ բացառությամբ ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեությունների:

Ներդրումային գործունեություն՝ երկարաժամկետ ակտիվների և այլ ներդրումների ձեռքբերումն ու օտարումն է, որոնք չեն ընդգրկվում դրամական միջոցների համարժեքների մեջ:

Ֆինանսավորման գործունեություն՝ գործունեություն է, որը հանգեցնում է կազմակերպության զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) և փոխառու միջոցների մեծության ու կառուցվածքի փոփոխությունների:

Դրամական միջոցների համարժեքներ

7.3 Դրամական միջոցների համարժեքները կարճաժամկետ, բարձր իրացվելի ներդրումներ

են, որոնք պահվում են կարճաժամկետ դրամական պարտավորվածությունները բավարարելու նպատակով, այլ ոչ թե ներդրման կամ այլ նպատակներով: Որպեսզի ներդրումները որակվեն որպես դրամական միջոցների համարժեքներ, դրանք պետք է լինեն ազատ փոխարկելի՝ նախապես հայտնի դրամական գումարներով, և դրանց արժեքի փոփոխման ռիսկը պետք է լինի ոչ նշանակալի: Հետևաբար, ներդրումները սովորաբար որակվում են որպես դրամական միջոցների համարժեքներ միայն այն դեպքում, եթե դրանք ունեն մարման կարճ ժամկետ, օրինակ, ձեռքբերման օրվանից երեք ամիս կամ ավելի պակաս: Բանկային օվերդրաֆտները սովորաբար համարվում են ֆինանսավորման գործունեություն՝ փոխառությունների նման: Այնուամենայնիվ, եթե դրանք ենթակա են ցպահանջ մարման և կազմում են կազմակերպության դրամական միջոցների կառավարման բաղկացուցիչ մասը, բանկային օվերդրաֆտները դրամական միջոցների և դրամական միջոցների համարժեքների բաղադրիչ են:

7.4 Դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների հոդվածների միջև դրամական միջոցների տեղաշարժերը չեն դիտարկվում որպես դրամական միջոցների հոսքեր, քանի որ այդ գործառնությունները դրամական միջոցների կառավարման մաս են կազմում և ոչ թե գործառնական, ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեություններ: Առավել ևս, դրամական միջոցների հոդվածների միջև տեղաշարժերը դրամական միջոցների հոսքեր չեն:

Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում ներկայացված ենթակա տեղեկատվություն

7.5 Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն, որը ներկայացնում է հաշվետու ժամանակաշրջանի դրամական միջոցների հոսքերը՝ դասակարգված ըստ գործառնական գործունեության, ներդրումային գործունեության և ֆինանսավորման գործունեության:

Գործառնական գործունեություն

7.6 Գործառնական գործունեության արդյունքում առաջացող դրամական միջոցների զուտ հոսքերի մեծությունը կարևոր ցուցանիշ է այնքանով, որքանով ներկայացնում է, թե կազմակերպության գործունեությունը ինչ չափով է ֆինանսավորվում:

ա) հարկերի միջոցով (ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն), կամ՝

բ) կազմակերպության կողմից տրամադրված ապրանքներ և ծառայություններ ստացողներից:

7.7 Գործառնական գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերը հիմնականում գոյանում են կազմակերպության դրամական միջոցներ գեներացնող

հիմնական գործունեությունից: Գործառնական գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի օրինակներ են՝

- 1) հարկերից, պարտադիր այլ վճարներից, տույժերից և տուգանքներից դրամական միջոցների մուտքերը,
- 2) կազմակերպության կողմից տրամադրված ապրանքների և ծառայությունների դիմաց վճարումներից ստացված դրամական միջոցների մուտքերը,
- 3) կառավարության կամ հանրային հատվածի այլ կազմակերպությունների կողմից տրամադրված դրամաշնորհներից կամ տրանսֆերտներից և այլ մասհանումներից կամ այլ բյուջետային հատկացումներից ստացված դրամական միջոցների մուտքերը,
- 4) ռոյալթիներից, վարձավճարներից, միջնորդավճարներից և այլ հասույթներից ստացված դրամական միջոցների մուտքերը,
- 5) հանրային հատվածի այլ կազմակերպություններին կատարած դրամական միջոցների վճարումները՝ դրանց գործունեությունը ֆինանսավորելու համար (բացառությամբ վարկերի),
- 6) ապրանքների և ծառայությունների դիմաց մատակարարներին վճարված դրամական միջոցները,
- 7) աշխատակիցներին և նրանց անունից դրամական վճարումները,
- 8) գործառնական գործունեության հետ կապված գույքային հարկերի կամ շահութահարկի և եկամտային հարկի (որտեղ կիրառելի է) գծով դրամական վճարումները,
- 9) դիվերային և առևտրային պայմանագրերից դրամական միջոցների մուտքերը և վճարումները,
- 10) դատական վեճերի կարգավորման հետ կապված դրամական միջոցների մուտքերը կամ վճարումները:

Որոշ գործառնություններ, օրինակ, սարքավորման միավորի վաճառքը, կարող է առաջացնել օգուտ կամ վնաս, ինչն ընդգրկվում է հավելուրդը կամ պակասուրդը որոշելիս: Այնուամենայնիվ, նման գործառնություններին վերաբերող դրամական միջոցների հոսքերը համարվում են ներդրումային գործունեությունից առաջացած դրամական միջոցների հոսքեր:

Ներդրումային գործունեություն

7.8 Ներդրումային գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի առանձին բացահայտումն անհրաժեշտ է, քանի որ դրանք ցույց են տալիս այն միջոցների համար

կատարված դրամական արտահոսքի չափը, որոնք պետք է նպաստեն կազմակերպության կողմից ապագայում ծառայությունների մատուցմանը: Ներդրումային գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի օրինակներ են՝

- 1) հիմնական միջոցների (ներառյալ սեփական ուժերով կառուցված հիմնական միջոցները), ոչ նյութական և այլ երկարաժամկետ ակտիվների ձեռքբերման համար դրամական վճարումները,
- 2) հիմնական միջոցների, ոչ նյութական և այլ երկարաժամկետ ակտիվների վաճառքից դրամական միջոցների մուտքերը,
- 3) այլ կազմակերպությունների բաժնային և պարտքային գործիքների ձեռքբերման, ինչպես նաև համատեղ ձեռնարկումների համար դրամական վճարումները (բացի այն գործիքների դիմաց վճարումներից, որոնք համարվում են դրամական միջոցների համարժեքներ, կամ որոնք պահվում են դիլերային կամ առևտրային նպատակներով),
- 4) այլ կազմակերպությունների բաժնային և պարտքային գործիքների, ինչպես նաև համատեղ ձեռնարկումների վաճառքից դրամական միջոցների մուտքերը (բացի այն գործիքների դիմաց մուտքերից, որոնք համարվում են դրամական միջոցների համարժեքներ, կամ որոնք պահվում են դիլերային կամ առևտրային նպատակներով),
- 5) այլ կողմերին դրամական միջոցներով տրամադրված փոխատվությունները և վարկերը (բացի հանրային հատվածի ֆինանսական հաստատությունների կողմից տրամադրված փոխատվություններից և վարկերից),
- 6) այլ կողմերին տրամադրված փոխատվությունների վերադարձումից և վարկերի մարումից դրամական մուտքերը (բացի հանրային հատվածի ֆինանսական հաստատությունների կողմից տրամադրված փոխատվություններից և վարկերից),
- 7) ֆյուչերսային, ֆորվարդային, օպցիոն և սվոպային պայմանագրերի դիմաց դրամական վճարումները, բացի այն դեպքերից, երբ նշված պայմանագրերը կնքվում են դիլերային և առևտրային նպատակներով,
- 8) ֆյուչերսային, ֆորվարդային, օպցիոն և սվոպային պայմանագրերից ստացվող դրամական միջոցների մուտքերը, բացի այն դեպքերից, երբ նշված պայմանագրերը կնքվում են դիլերային և առևտրային նպատակներով:

Ֆինանսավորման գործունեություն

7.9 Ֆինանսավորման գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի առանձին բացահայտումն անհրաժեշտ է, քանի որ այն օգտակար է տվյալ կազմա-

կերպությանը կապիտալ տրամադրող անձանց կողմից ապագա դրամական միջոցների հոսքերի հանդեպ պահանջները կանխատեսելու համար: Ֆինանսավորման գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի օրինակներ են՝

- 1) սեփականատերերի կողմից զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) ներդրումներից դրամական միջոցների մուտքերը,
- 2) դրամական վճարումները սեփականատերերին՝ նրանց կողմից զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) կատարված ներդրումները մարելու համար,
- 3) պարտատոմսերի, վարկերի, մուրհակների, գրավագրերի և այլ կարճաժամկետ կամ երկարաժամկետ փոխառությունների թողարկումից դրամական միջոցների մուտքերը,
- 4) փոխառությունների՝ դրամական միջոցներով մարումները,
- 5) վարձակալի կողմից կատարվող դրամական վճարումները՝ ֆինանսական վարձակալությանը վերաբերող պարտավորությունների մարման նպատակով:

Գործառնական գործունեությունից դրամական միջոցների հոսքերի մասին տեղեկատվության ներկայացում

7.10 Կազմակերպությունն իր գործառնական գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի մասին տեղեկատվությունը պետք է ներկայացնի՝ օգտագործելով ուղղակի մեթոդը, ըստ որի բացահայտվում են համախառն դրամական մուտքերի և համախառն դրամական վճարումների հիմնական դասերը:

Ուղղակի մեթոդ

7.11 Ուղղակի մեթոդի համաձայն՝ գործառնական գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների զուտ հոսքերը ներկայացվում են՝ բացահայտելով տեղեկատվություն համախառն դրամական մուտքերի և համախառն դրամական վճարումների հիմնական դասերի վերաբերյալ: Այդպիսի տեղեկատվությունը կարելի է ստանալ կամ՝

- 1) կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գրանցամատյաններից կամ
- 2) գործառնական հասույթների, գործառնական ծախսերի (հանրային հատվածի ֆինանսական հաստատությունների համար՝ տոկոսներ և նմանատիպ այլ հասույթներ, տոկոսային ծախսեր և նմանատիպ այլ վճարումներ) ու ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության այլ հոդվածների ճշգրտման միջոցով, հաշվի առնելով՝

ա. հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում պաշարներում և գործառնական գործունեությունից առաջացած դեբիտորական ու կրեդիտորական պարտքերում

տեղի ունեցած փոփոխությունները,

բ. այլ ոչ դրամական հոդվածները,

գ. այլ հոդվածներ, որոնց գծով դրամական հետևանքները ներդրումային կամ ֆինանսավորման գործունեությունների դրամական միջոցների հոսքեր են:

Ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեություններից դրամական միջոցների հոսքերի մասին տեղեկատվության ներկայացում

7.12 Կազմակերպությունը պետք է առանձնացված տեղեկատվություն ներկայացնի դրամական միջոցների համախառն վճարումների և համախառն մուտքերի հիմնական դասերի վերաբերյալ, որոնք առաջանում են ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեություններից:

Արտարժույթով դրամական միջոցների հոսքեր

7.13 Դրամական միջոցների հոսքերը, որոնք առաջացել են արտարժույթով կատարված գործառնություններից, պետք է գրանցվեն կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթով՝ արտարժույթի գումարի նկատմամբ կիրառելով ֆունկցիոնալ արժույթի և արտարժույթի միջև դրամական միջոցների հոսքերի օրվա դրությամբ առկա փոխանակման փոխարժեքը:

7.14 Արտերկրյա վերահսկվող միավորի դրամական միջոցների հոսքերը պետք է վերահաշվարկվեն՝ կիրառելով ֆունկցիոնալ արժույթի և արտարժույթի միջև դրամական միջոցների հոսքերի առաջացման օրվա դրությամբ առկա փոխանակման փոխարժեքը:

7.15 Արտարժույթի փոխանակման փոխարժեքի փոփոխություններից առաջացող չիրացված օգուտներն ու վնասները դրամական միջոցների հոսքեր չեն: Այնուամենայնիվ, արտարժույթով պահվող կամ վճարման ենթակա դրամական միջոցների կամ դրամական միջոցների համարժեքների վրա փոխանակման փոխարժեքի փոփոխության ազդեցությունը արտացոլվում է դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում՝ տվյալ ժամանակաշրջանի սկզբում և վերջում գոյացած դրամական միջոցների համապատասխանեցման նպատակով: Այդ գումարը ցույց է տրվում գործառնական, ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեություններից դրամական միջոցների հոսքերից առանձին և ներառում է այն տարբերությունները (եթե այդպիսիք կան), որոնք կլինեին, եթե այդ դրամական միջոցների հոսքերը գրանցված լինեին ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գործող փոխանակման փոխարժեքներով:

Տոկոսներ և շահաբաժիններ

7.16 Կազմակերպությունը պետք է առանձին ներկայացնի վճարված և ստացված տոկոսներից ու շահաբաժիններից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերը:

7.17 Վճարված տոկոսները և վճարված շահաբաժինները դասակարգվում են որպես ֆինանսավորման գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքեր, քանի որ դրանք ֆինանսական միջոցներ ստանալու ծախսումներ են: Ստացված տոկոսները և շահաբաժինները դասակարգվում են որպես ներդրումային գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքեր, քանի որ դրանք ներդրումների դիմաց հատույցներ են:

Չուտ հավելուրդից հարկեր

7.18 Չուտ հավելուրդից հարկերի գծով առաջացող դրամական միջոցների հոսքերը պետք է բացահայտվեն առանձին և դասակարգվեն որպես գործառնական գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքեր, եթե դրանք չեն կարող կոնկրետ որոշակիացվել ֆինանսավորման կամ ներդրումային գործունեություններից որևէ մեկի հետ: Երբ հարկերի վճարման արդյունքում դրամական միջոցների հոսքերը բաշխվում են մեկից ավելի գործունեության տեսակների միջև, ապա պետք է բացահայտվի վճարված հարկերի ընդհանուր գումարը:

Վերահսկվող կազմակերպությունների և այլ կառուցվածքային միավորների ձեռքբերում և օտարում

7.19 Դրամական միջոցների հանրագումարային հոսքերը, որոնք առաջանում են վերահսկվող կազմակերպությունների կամ այլ կառուցվածքային միավորների ձեռքբերումից կամ օտարումից, պետք է ներկայացվեն առանձնացված և դասակարգվեն որպես ներդրումային գործունեություն:

7.20 Կազմակերպությունը ժամանակաշրջանի ընթացքում, ինչպես ձեռք բերված, այնպես էլ օտարված վերահսկվող կազմակերպության կամ այլ կառուցվածքային միավորի վերաբերյալ պետք է միասնաբար բացահայտի՝

- 1) գնման կամ օտարման դիմաց հատուցման ընդհանուր գումարը,
- 2) գնման կամ օտարման դիմաց հատուցման ընդհանուր գումարի՝ դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ կազմող մասը,
- 3) ձեռք բերված կամ օտարված վերահսկվող կազմակերպության կամ այլ կառուցվածքային միավորի դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների գումարը,
- 4) ձեռք բերված կամ օտարված վերահսկվող կազմակերպությունում կամ այլ կառուցվածքային միավորում ճանաչված ակտիվների և պարտավորությունների գումարը, բացի դրամական միջոցներից և դրանց համարժեքներից՝ ընդհանրացված ըստ յուրաքանչյուր հիմնական խմբի:

Ոչ դրամական գործառնություններ

7.21 Դրամական միջոցներ կամ դրամական միջոցների համարժեքներ չպահանջող ներդրումային և ֆինանսավորման գործառնությունները պետք է բացառվեն դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունից: Այդպիսի գործառնությունները պետք է բացահայտվեն ֆինանսական հաշվետվությունների որևէ այլ տեղում այնպես, որպեսզի տրամադրվի վերը նշված ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեության մասին ամբողջ տեղին տեղեկատվությունը:

7.22 Ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեության զգալի մասը դրամական միջոցների ընթացիկ հոսքերի վրա ուղղակի ազդեցություն չունեն, թեև դրանք զգալիորեն ազդում են կազմակերպության կապիտալի և ակտիվների կառուցվածքի վրա: Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունից ոչ դրամական գործառնությունների բացառումը համապատասխանում է դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվության նպատակներին, քանի որ այդ հոդվածները ընթացիկ ժամանակաշրջանի ընթացքում չեն ներառում դրամական միջոցների հոսքեր: Ոչ դրամական գործառնությունների օրինակներ են՝

1) ակտիվների ձեռքբերում կամ ակտիվների փոխանակմամբ, կամ ուղղակիորեն այդ ակտիվների գծով պարտավորությունների ստանձնմամբ, կամ ֆինանսական վարձակալությամբ,

2) պարտքի փոխարկումը զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի):

Դրամական միջոցների և դրամական միջոցների համարժեքների բաղկացուցիչները

7.23 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի դրամական միջոցների և դրամական միջոցների համարժեքների բաղկացուցիչները, ինչպես նաև պետք է ներկայացնի դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում ներկայացված և ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության համարժեք հոդվածներում արտացոլված գումարների համադրումը: Այնուամենայնիվ, չի պահանջվում, որ կազմակերպությունը ներկայացնի այդ համադրումը, եթե դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում ներկայացված դրամական միջոցների և դրամական միջոցների համարժեքների գումարը համապատասխանում է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում նույն կերպ նկարագրված գումարին:

Այլ բացահայտումներ

7.24 Կազմակերպությունը, ղեկավարության մեկնաբանությունների հետ միասին, ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում պետք է բացահայտի դրամական միջոցների և դրամական միջոցների համարժեքների նշանակալի գումարների մնացորդները, որոնք առկա են կազմակերպությունում և մատչելի չեն

կազմակերպության կողմից օգտագործման համար: Կազմակերպության ունեցած դրամական միջոցները և դրամական միջոցների համարժեքները կարող են մատչելի չլինել կազմակերպության կողմից օգտագործման համար, ի թիվս այլ պատճառների, արժույթային հսկողության կամ այլ օրենսդրական սահմանափակումների պատճառով:

Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվության օրինակելի ձևի սահմանում

7.25 Համաձայն սույն ստանդարտի 3.20-րդ պարագրաֆի՝ հանրային հատվածի կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող լիազոր մարմինը սահմանում է դրամական միջոցների հոսքերի մասին մասին հաշվետվության օրինակելի ձև: Նշված ձևը սահմանելիս լիազոր մարմինը ելնում է ինչպես սույն բաժնի, այնպես էլ սույն ստանդարտի այլ բաժինների պահանջներից:

Բաժին 8. Ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններ

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

8.1 Սույն բաժինը սահմանում է ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում ներկայացվող տեղեկատվության հիմքում ընկած սկզբունքները, և թե ինչպես պետք է այդ տեղեկատվությունը ներկայացվի:

Սահմանումներ

8.2 Ստորև բերված տերմինը սույն ստանդարտում օգտագործվում է հետևյալ իմաստով՝

Ծանոթագրություններ՝ ներառում է տեղեկատվություն՝ ի լրումն ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում ներկայացված տեղեկատվության: Ծանոթագրությունները պարունակում են պատմողական նկարագրություններ կամ տեղեկատվություն ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված չմանրամասնեցված հոդվածների, ինչպես նաև այն հոդվածների մասին, որոնք չեն բավարարում այդ հաշվետվություններում ճանաչման չափանիշները:

Ծանոթագրությունների կառուցվածքը

8.3 Ծանոթագրությունները պետք է՝

- 1) ներկայացնեն տեղեկատվություն ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաս-

տելու հիմունքների, ինչպես նաև 8.6-8.10-րդ պարագրաֆների համաձայն ընտրված կոնկրետ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մասին,

- 2) բացահայտեն սույն ստանդարտիով պահանջվող այն տեղեկատվությունը, որը ներկայացված չէ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում, դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում,
- 3) տրամադրեն լրացուցիչ տեղեկատվություն, որը ներկայացված չէ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում, սակայն տեղին է այդ հաշվետվություններից յուրաքանչյուրը հասկանալու համար:

8.4 Ծանոթագրությունները պետք է ներկայացվեն համակարգված ձևով՝ այնքանով, որքանով դա իրագործելի է: Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության, ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության, զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) փոփոխությունների մասին հաշվետվության և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվության հոդվածների վերաբերյալ ծանոթագրություններում արտացոլված տեղեկատվությունը պետք է փոխկապակցված լինի (կազմակերպությունը պետք է խաչաձև հղում կատարի) տվյալ հաշվետվության համապատասխան տեղեկատվության հետ:

8.5 Ծանոթագրությունները սովորաբար ներկայացվում են ստորև նկարագրված հերթականությամբ, որն օգնում է օգտագործողներին հասկանալու ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանք համադրելու այլ կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների հետ՝

- 1) հայտարարություն այն մասին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են ստանդարտի և համապատասխան (տես 3.7-րդ պարագրաֆը),
- 2) կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի համառոտ նկարագիր (տես 8.6-րդ պարագրաֆը),
- 3) ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում ներկայացված հոդվածների վերաբերյալ ուղեկցող

տեղեկատվություն՝ այն հերթականությամբ, որով ներկայացված է յուրաքանչյուր հաշվետվությունը և յուրաքանչյուր տողային հոդվածը,

4) այլ բացահայտումներ:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության բացահայտում

8.6 Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի համառոտ նկարագրում կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը՝

- 1) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառված չափման հիմունքը (հիմունքները),
- 2) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառված այլ մոտեցումները, որոնք տեղին են՝ ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար:

Ղատողությունների մասին տեղեկատվություն

8.7 Կազմակերպությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի համառոտ նկարագրում կամ այլ ծանոթագրություններում, բացի գնահատումներ պարունակող դատողություններից (տես 8.9-րդ պարագրաֆը), պետք է բացահայտի նաև դատողությունները, որոնք կատարվել են ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառման ընթացքում, և որոնք առավել նշանակալի ազդեցություն են թողել ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարների վրա:

8.8 Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառման գործընթացում, բացի գնահատումներ պարունակող դատողություններից, ղեկավարությունը կատարում է տարբեր դատողություններ, որոնք կարող են նշանակալի ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարների վրա: Օրինակ, ղեկավարությունը կատարում է դատողություններ, որոշելու համար՝

- 1) արդյոք ակտիվները համարվում են ներդրումային գույք,
- 2) արդյոք վարձակալություն է համարվում պայմանագրի համաձայն փոխանցված ակտիվների օգտագործումը,
- 3) արդյոք վարձակալված ակտիվների սեփականության հետ կապված բոլոր նշանակալի ռիսկերը և հատույցները փոխանցվել են այլ կազմակերպությունների,
- 4) արդյոք հաշվետու կազմակերպության և այլ կազմակերպությունների միջև փոխհարաբերությունների էությունը ցույց է տալիս, որ այդ կազմակերպությունները վերահսկվում են հաշվետու կազմակերպության կողմից:

Գնահատման անորոշության հիմնական աղբյուրների վերաբերյալ

տեղեկատվություն

8.9 Կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ծանոթագրություններում պետք է տեղեկատվություն բացահայտի ապագայի վերաբերյալ իր հիմնական ենթադրությունների, ինչպես նաև գնահատման անորոշության հիմնական այլ աղբյուրների վերաբերյալ, որոնց դեպքում առկա է նշանակալի ռիսկ, որ դրանք հաջորդ ֆինանսական տարվա ընթացքում կարող են հանգեցնել ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքների էական ճշգրտումների: Այդ ակտիվների և պարտավորությունների առումով ծանոթագրությունները պետք է ներառեն՝

- 1) դրանց բնույթին վերաբերող մանրամասներ,
- 2) հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ դրանց հաշվեկշռային արժեքին վերաբերող մանրամասներ:

8.10 Կազմակերպությունը սույն ստանդարտի 8.9-րդ պարագրաֆի բացահայտումները ներկայացնում է այնպես, որ ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողներին օգնի հասկանալ ապագայի վերաբերյալ, ինչպես նաև գնահատման անորոշության այլ հիմնական աղբյուրների վերաբերյալ ղեկավարության կողմից կիրառված դատողությունները: Ներկայացվող տեղեկատվության բնույթը և ծավալը տատանվում է՝ կախված ենթադրության և այլ հանգամանքների բնույթից: Կազմակերպության կողմից կատարվող բացահայտումների տեսակների օրինակներ են՝

- 1) ենթադրության կամ այլ գնահատման անորոշության բնույթը,
- 2) հաշվեկշռային արժեքների հաշվարկման հիմքում ընկած մեթոդների, ենթադրությունների և գնահատականների նկատմամբ հաշվեկշռային արժեքների զգայունությունը՝ ներառյալ այդ զգայունության պատճառները,
- 3) անորոշության ակնկալվող լուծումը և ազդեցության ենթարկված ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքների գծով հաջորդ ֆինանսական տարվա ընթացքում հնարավոր խելամիտ արդյունքների միջակայքը,
- 4) այդ ակտիվների և պարտավորությունների գծով նախկին ենթադրությունների վերաբերյալ կատարված փոփոխությունների պարզաբանում, եթե անորոշությունը մնում է չլուծված:

Ծանոթագրությունների օրինակելի ձևի սահմանում

8.11 Համաձայն սույն ստանդարտի 3.20-րդ պարագրաֆի՝ հանրային հատվածի կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող լիազոր մարմինը սահմանում է ծանոթագրությունների օրինակելի ձև: Նշված ձևը սահմանելիս լիազոր մարմինը ելնում է ինչպես սույն բաժնի, այնպես էլ սույն ստանդարտի այլ բաժինների

պահանջներից:

Բաժին 9. Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

9.1 Սույն բաժինը պետք է կիրառվի տնտեսական միավորի համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս և ներկայացնելիս: Սույն բաժինը պետք է կիրառվի նաև վերահսկվող կազմակերպություններում, համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումները հաշվառելիս, երբ կազմակերպությունը որոշում է կամ նորմատիվ իրավական ակտերով պահանջվում է ներկայացնել առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ:

Սահմանումներ

9.2 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով.

**Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ`** տնտեսական միավորի` որպես մեկ կազմակերպության կողմից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվություններն են:

**Վերահսկում`** մեկ այլ կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունը որոշելու իրավունքն է` նրա գործունեությունից օգուտներ ստանալու նպատակով:

Վերահսկվող կազմակերպություն` կազմակերպություն է, որը վերահսկվում է մեկ այլ կազմակերպության կողմից (որը հայտնի է որպես վերահսկող կազմակերպություն):

Վերահսկող կազմակերպություն` մեկ կամ ավելի վերահսկվող կազմակերպություններ ունեցող կազմակերպությունն է:

Ինքնարժեքի մեթոդ` ներդրումների հաշվառման մեթոդ է, համաձայն որի ներդրումը ճանաչվում է ինքնարժեքով: Ներդրողը ներդրումից հասույթը ճանաչում է միայն այն չափով, որքանով որ ներդրողը իրավունք ունի ստանալ բաշխումներ ներդրման օբյեկտի կուտակված հավելուրդից: Կուտակված հավելուրդից ավելի ստացման ենթակա կամ ստացված բաշխումները դիտարկվում են որպես ներդրման փոխհատուցում և ճանաչվում են որպես ներդրման ինքնարժեքի նվազեցում:

Տնտեսական միավորը` կազմակերպությունների խումբ, որն իր մեջ ներառում է վերահսկող կազմակերպություն և մեկ կամ ավելի վերահսկվող կազմակերպություններ:

Փոքրամասնության բաժնեմաս` վերահսկվող կազմակերպության հավելուրդի կամ պակասուրդի և զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) այն մասն է, որը վերագրվում է վերահսկվող կազմակերպության միջոցով ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն վերահսկող կազմակերպությանը չպատկանող զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) բաժնեմասին:

Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ` վերահսկող կազմակերպության, ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրողի կամ համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում ձեռնարկողի կողմից ներկայացվող հաշվետվություններ, որտեղ ներդրումները հաշվառվում են զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) ուղղակի բաժնեմասի հիմունքով, այլ ոչ ներդրման օբյեկտի արդյունքների և զուտ ակտիվների ներկայացման հիմունքով:

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ ներկայացնելու պահանջ

9.3 Վերահսկող կազմակերպությունները, բացառությամբ 9.4-րդ պարագրաֆում նկարագրված վերահսկող կազմակերպությունների, պետք է ներկայացնեն համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնցում պետք է համախմբեն վերահսկվող կազմակերպություններում իրենց ներդրումները` համաձայն սույն ստանդարտի:

9.4 Վերահսկող կազմակերպությունը, որն իր հերթին հանդիսանում է վերահսկվող կազմակերպություն, համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ չի ներկայացնում, բացառությամբ, երբ այդպիսի վերահսկվող կազմակերպությունների կողմից համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացումը սահմանված է օրենսդրությամբ կամ` հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող լիազոր մարմնի կողմից:

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների գործողության ոլորտը

9.5 Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է ներառեն վերահսկող կազմակերպության բոլոր վերահսկվող կազմակերպությունները` բացառությամբ նրանց, որոնք նշված են սույն ստանդարտի 9.6-րդ պարագրաֆում:

9.6 Վերահսկվող կազմակերպությունը պետք է բացառվի համախմբումից, երբ առկա է վկայություն, որ վերահսկումը նախատեսվում է լինել ժամանակավոր, քանի որ վերահսկվող կազմակերպությունը ձեռք է բերվել և պահվում է բացառապես ձեռքբերումից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում օտարման նպատակով:

Վերահսկման առկայության որոշումը ֆինանսական հաշվետվությունները

պատրաստելու նպատակով

9.7 Ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու նպատակով կազմակերպության՝ մեկ այլ կազմակերպության նկատմամբ վերահսկման առկայության որոշումը դատողության խնդիր է, որը հիմնվում է սույն բաժնում ներկայացված «վերահսկում» տերմինի սահմանման, ինչպես նաև յուրաքանչյուր դեպքի կոնկրետ հանգամանքների վրա: Այսինքն, անհրաժեշտ է դիտարկել երկու կազմակերպությունների միջև փոխհարաբերությունների բնույթը: Մասնավորապես անհրաժեշտ է դիտարկել սույն բաժնում ներկայացված «վերահսկում» սահմանման երկու տարրերը: Դրանք են՝ իրավունքի տարրը (մեկ այլ կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունը որոշելու իրավունքը) և օգուտի տարրը (որը ներկայացնում է մեկ այլ կազմակերպության գործունեությունից օգուտներ ստանալու՝ վերահսկող կազմակերպության կարողությունը):

9.8 Հանրային հատվածի կազմակերպությունները կարող են ստեղծել այլ կազմակերպություններ իրենց որոշ նպատակներն իրագործելու համար: Որոշ դեպքերում կարող է պարզ լինել, որ կազմակերպությունը վերահսկվում է և հետևաբար պետք է համախմբվի: Այլ դեպքերում այդ փաստը կարող է պարզ չլինել: Սույն ստանդարտի 9.9-րդ և 9.10-րդ պարագրաֆները տրամադրում են մոտեցումներ՝ օգնելու որոշել վերահսկման առկայությունը ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու նպատակով:

9.9 Երկու կազմակերպությունների միջև փոխհարաբերություններն ուսումնասիրելիս ենթադրվում է, որ վերահսկումն առկա է, երբ առկա է իրավունքի հետևյալ պայմաններից առնվազն մեկը և օգուտի հետևյալ պայմաններից առնվազն մեկը, եթե չկա հստակ վկայություն մեկ այլ կազմակերպության կողմից վերահսկման առկայության մասին:

Իրավունքի պայմաններ.

- 1) կազմակերպությունը ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն՝ վերահսկվող կազմակերպությունների միջոցով, տիրապետում է մեկ այլ կազմակերպությունում ձայնի իրավունքի մեծամասնությանը,
- 2) կազմակերպությունն իրավունք ունի իրեն շնորհված կամ գործող օրենսդրությունում առկա իրավունքի իրագործման շնորհիվ նշանակել կամ ազատել տնօրենների խորհրդի կամ դրան համարժեք կառավարող մարմնի անդամների մեծամասնությանը և այդ խորհրդի կամ մարմնի միջոցով իրականացնել այլ կազմակերպության վերահսկումը,
- 3) կազմակերպությունը իրավունք ունի տնօրինել այլ կազմակերպության ձայների

մեծամասնությունը կամ հնարավորություն ունի այլ կազմակերպության ընդհանուր ժողովում կառավարել ձայների մեծամասնությունը,

- 4) կազմակերպությունն իրավունք ունի տնօրինել տնօրենների խորհրդի կամ համարժեք կառավարող մարմնի ժողովում ձայների մեծամասնությունը և այդ խորհրդի կամ մարմնի միջոցով վերահսկել այլ կազմակերպությանը:

Օգուտի պայմաններ.

- 1) կազմակերպությունն իրավունք ունի լուծարել այլ կազմակերպությունը և ձեռք բերել մնացորդային տնտեսական օգուտների նշանակալի մասը կամ կրել նշանակալի պարտականություններ: Օրինակ, օգուտ ստանալու պայմանը կարող է բավարարվել, եթե կազմակերպությունը պատասխանատվություն է կրում մեկ այլ կազմակերպության մնացորդային պարտավորությունների համար,
- 2) կազմակերպությունն իրավունք ունի ունենալ բաշխումներ այլ կազմակերպության ակտիվներից և/կամ կարող է կրել պարտավորություն այլ կազմակերպության որոշակի պարտականությունների համար:

9.10 Երբ 9.9-րդ պարագրաֆում թվարկված պայմաններից մեկը կամ ավելին առկա չեն, ստորև նշված գործոնները՝ առանձին կամ միասնական, կարող են համարվել վերահսկման առկայության հայտանիշ:

Իրավունքի հայտանիշներ.

- 1) կազմակերպությունը հնարավորություն ունի արգելք դնել այլ կազմակերպության գործառնական և կապիտալ բյուջեների վրա,
- 2) կազմակերպությունը հնարավորություն ունի արգելք դնել այլ կազմակերպության կառավարող մարմնի որոշումների վրա, չեղյալ համարել կամ փոփոխել դրանք,
- 3) կազմակերպությունը հնարավորություն ունի հավանություն տալ այլ կազմակերպության հիմնական անձնակազմի աշխատանքի ընդունմանը, գործառույթների վերաբաշխմանը և աշխատանքից ազատմանը,
- 4) այլ կազմակերպության իրավասությունը սահմանված և սահմանափակված է օրենսդրությամբ,
- 5) կազմակերպությունը այլ կազմակերպությունում ունի «ոսկե բաժնեմաս¹» (կամ նման համարժեք), որն իրավունք է տալիս կառավարել այդ այլ կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունը:

¹ «Ոսկե բաժնեմաս» կոչվում է բաժնետոմսերի այն դասը, որը տիրապետողին իրավունք է վերապահում ունենալ յուրահատուկ իրավասություններ կամ այնպիսի իրավունքներ, որոնք որպես կանոն գերազանցում են այն իրավասությունները կամ իրավունքները, որոնք սովորաբար վերաբերում են տիրապետողի բաժնեմասին կամ կառավարող մարմնի ներկայացուցչությանը:

Օգուտի հայտանիշներ.

- 1) կազմակերպությունը, ուղղակի կամ անուղղակի, այլ կազմակերպության զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) նկատմամբ ունի հասանելի լինելու մշտական իրավունք,
- 2) այլ կազմակերպության լուծարման կամ լուծարումից տարբերվող այլ բաշխման դեպքում կազմակերպությունն ունի այլ կազմակերպության զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) նշանակալի մասի նկատմամբ իրավունք,
- 3) կազմակերպությունը կարող է ուղղորդել այլ կազմակերպությանը համագործակցել իր հետ՝ իր նպատակներն իրագործելու համար,
- 4) կազմակերպությունը պատասխանատվություն է կրում մեկ այլ կազմակերպության մնացորդային (լուծարային) պարտավորությունների հետ կապված:

9.11 Վերահսկող կազմակերպությունը կորցնում է վերահսկումը, երբ այն կորցնում է վերահսկվող կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունը կառավարելու իրավունքը և այդպիսով՝ նրա գործունեությունից օգուտները: Վերահսկման կորուստը կարող է տեղի ունենալ բացարձակ կամ հարաբերական մասնակցության մակարդակների փոփոխմամբ կամ չփոփոխմամբ: Օրինակ, այն կարող է տեղի ունենալ, երբ վերահսկվող կազմակերպությունը դառնում է կառավարության մեկ այլ մարմնի, դատարանի, ադմինիստրատորի կամ կարգավորողի վերահսկման սուբյեկտ:

Համախմբման ընթացակարգեր

9.12 Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս կազմակերպությունը միավորում է վերահսկող կազմակերպության և իր վերահսկվող կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունները՝ տող առ տող իրար գումարելով ակտիվների, պարտավորությունների, զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի), հասույթների և ծախսերի համապատասխան հոդվածները: Որպեսզի համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնեն ֆինանսական տեղեկատվություն տնտեսական միավորի՝ որպես մեկ կազմակերպության վերաբերյալ, անհրաժեշտ է կատարել հետևյալ քայլերը՝

- 1) յուրաքանչյուր վերահսկվող կազմակերպությունում վերահսկող կազմակերպության ներդրումների հաշվեկշռային արժեքը և նրա զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) վերահսկող կազմակերպության բաժնեմասը փոխբացառվում են,
- 2) որոշվում է համախմբված վերահսկվող կազմակերպությունների հաշվետու ժամանակաշրջանի հավելուրդում կամ պակասուրդում փոքրամասնության բաժնեմասը,
- 3) որոշվում է համախմբված վերահսկվող կազմակերպությունների զուտ

ակտիվներում (սեփական կապիտալում) փոքրամասնության բաժնեմասը՝ վերահսկող կազմակերպության զուտ ակտիվներից (սեփական կապիտալից) առանձնացված: Չուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) փոքրամասնության բաժնեմասը բաղկացած է՝

ա. միավորման ամսաթվի դրությամբ փոքրամասնության բաժնեմասի գումարից՝ հաշվարկված սույն ստանդարտի «Կազմակերպությունների միավորում և գույքի» 22-րդ բաժնի համաձայն,

բ. միավորման ամսաթվից հետո զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) տեղի ունեցած փոփոխություններում փոքրամասնության բաժնեմասից:

9.13 Երբ առկա է պոտենցիալ ձայնի իրավունք, հավելուրդի կամ պակասուրդի համամասնությունները, վերահսկող կազմակերպությանը վերագրվող զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) փոփոխությունները և փոքրամասնության բաժնեմասերը որոշվում են առկա բաժնեմասի տիրապետման հիման վրա և չեն արտացոլում պոտենցիալ ձայնի իրավունքի հնարավոր իրագործումը կամ փոխարկումը:

Ներխմբային մնացորդներ և գործարքներ

9.14 Տնտեսական միավորի կազմակերպությունների միջև ներխմբային մնացորդները, գործարքները, հասույթները և ծախսերը պետք է ամբողջովին փոխբացառվեն:

9.15 Տնտեսական միավորի կազմակերպությունների միջև ներխմբային մնացորդները և գործարքները, ներառյալ վաճառքից և տրանսֆերտներից հասույթները, նպատակային կամ այլ բյուջետային մարմնի հատկացումների արդյունքում ճանաչված հասույթները, ծախսերն ու շահաբաժինները կամ համանման բաշխումները ամբողջովին փոխբացառվում են: Տնտեսական միավորի ներխմբային գործարքներից առաջացող հավելուրդը և պակասուրդը, որոնք ճանաչվել են ակտիվներում, ինչպես օրինակ հիմնական միջոցներում և պաշարներում, ամբողջովին փոխբացառվում են:

Միասնական հաշվետու ամսաթիվ

9.16 Վերահսկող կազմակերպության և նրա վերահսկվող կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք օգտագործվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս, պետք է պատրաստված լինեն միևնույն հաշվետու ամսաթվի դրությամբ:

Միասնական հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն

9.17 Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է պատրաստվեն՝ կիրառելով միասնական հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն նմանատիպ հանգամանքներում միանման գործարքների և այլ դեպքերի ու իրադարձությունների

համար:

Վերահսկվող կազմակերպությունների ձեռքբերում և օտարում

9.18 Վերահսկվող կազմակերպության հասույթը և ծախսերը ներառվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում՝ սկսած ձեռքբերման ամսաթվից: Վերահսկվող կազմակերպության հասույթը և ծախսերը ներառվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում մինչև այն ամսաթիվը, երբ վերահսկող կազմակերպությունը դադարում է վերահսկել վերահսկվող կազմակերպությանը: Վերահսկվող կազմակերպության օտարումից ստացված մուտքերի և օտարման ամսաթվի դրությամբ նրա հաշվեկշռային արժեքի տարբերությունը, ներառյալ սույն ստանդարտի «Արտարժույթի վերահաշվարկ» 29-րդ բաժնի համաձայն զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) ճանաչված արտերկրյա վերահսկվող կազմակերպության ցանկացած փոխարժեքային տարբերությունների կուտակային գումարը, ճանաչվում է ֆինանսական արդյունքների մասին համախմբված հաշվետվությունում՝ որպես վերահսկվող կազմակերպության օտարումից օգուտ կամ վնաս:

9.19 Եթե կազմակերպությունը դադարում է վերահսկվող կազմակերպություն լինելուց, սակայն ներդրողը (նախկին վերահսկող կազմակերպությունը) շարունակում է պահել նախկին վերահսկվող կազմակերպությունում ներդրումներ, այդ ներդրումը պետք է հաշվառվի որպես ֆինանսական ակտիվ՝ սույն ստանդարտի «Ֆինանսական գործիքներ» 19-րդ բաժնի համաձայն, սկսած այն ամսաթվից, երբ կազմակերպությունը դադարել է վերահսկվող կազմակերպություն լինելուց՝ պայմանով, որ այն չի դարձել ասոցիացված կազմակերպություն (որի դեպքում կիրառվում է սույն ստանդարտի «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում» 20-րդ բաժինը) կամ համատեղ վերահսկվող կազմակերպություն (որի դեպքում կիրառվում է սույն ստանդարտի «Ներդրումներ համատեղ ձեռնարկումներում» 21-րդ բաժինը):

9.20 Այն ամսաթվի դրությամբ, երբ կազմակերպությունը դադարել է վերահսկվող կազմակերպություն լինելուց, ներդրման հաշվեկշռային արժեքը պետք է դիտվի որպես ֆինանսական ակտիվի սկզբնական չափման արժեք:

Փոքրամասնության բաժնեմաս վերահսկվող կազմակերպություններում

9.21 Փոքրամասնության բաժնեմասերը ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունում պետք է ներկայացվեն զուտ ակտիվներ (սեփական կապիտալի) կազմում՝ վերահսկող կազմակերպության զուտ ակտիվներից (սեփական կապիտալից) առանձին, ինչպես պահանջվում է 4.3-րդ պարագրաֆի 16-րդ կետով:

9.22 Տնտեսական միավորի հավելուրդում կամ պակասուրդում փոքրամասնության

բաժնեմասը համախմբված ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում պետք է բացահայտվի առանձին, ինչպես պահանջվում է սույն ստանդարտի 5.5-րդ պարագրաֆով:

9.23 Հավելյալորը կամ պակասորը պետք է վերագրվի վերահսկող կազմակերպությանը և փոքրամասնության բաժնեմասին: Զանի որ դրանք երկուսն էլ հանդիսանում են զուտ ակտիվներ (սեփական կապիտալ), փոքրամասնության բաժնեմասին վերագրվող գումարը հասույթ կամ ծախս չէ:

Բացահայտումներ համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում

9.24 Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է կատարվեն հետևյալ բացահայտումները՝

- 1) նշանակալի վերահսկվող կազմակերպությունների ցանկը,
- 2) այն փաստը, որ վերահսկվող կազմակերպությունը չի համախմբվում 9.6-րդ պարագրաֆի համաձայն,
- 3) յուրաքանչյուր վերահսկվող կազմակերպության անվանումը, որում վերահսկող կազմակերպությունն ունի տիրապետվող բաժնեմասի և/կամ ձայնի իրավունքի 50% կամ պակաս՝ ներկայացնելով նաև բացատրություն, թե ինչ կերպ գոյություն ունի վերահսկումը,
- 4) պատճառները, թե ինչու ներդրողի բաժնեմասի տիրապետումից ձայնի իրավունքի ավելի քան 50%-ը չի հանգեցնում վերահսկման:

Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ

Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում

9.25 Սույն ստանդարտի 9.3-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ վերահսկող կազմակերպությունը ներկայացնի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ: Սույն ստանդարտը չի պահանջում առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում վերահսկող կազմակերպության համար կամ վերահսկվող կազմակերպությունների համար: Վերահսկող կազմակերպությունը կամ վերահսկվող կազմակերպությունները ներկայացնում են առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ, եթե այդ պահանջը սահմանված է օրենքով կամ հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող լիազոր մարմնի կողմից:

Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում ներդրումների հաշվառումը

9.26 Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս վերահսկվող կազմակերպություններում, համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում և ասոցիացված

կազմակերպություններում ներդրումները պետք է հաշվառվեն որպես ֆինանսական ակտիվներ՝ սույն ստանդարտի «Ֆինանսական գործիքներ» 19-րդ բաժնի համաձայն:

Բացահայտումներ առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում

9.27 Երբ վերահսկող կազմակերպությունը, ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրողը կամ համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում ձեռնարկողը պատրաստում է առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ, այդ առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է բացահայտեն փաստը, որ հաշվետվություններն առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ են, ինչպես նաև պետք է որոշակիացվեն այն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնց դրանք կապակցված են:

Բաժին 10. Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, գնահատումներ և սխալներ

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

10.1 Սույն բաժինը տրամադրում է մոտեցումներ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար օգտագործվող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրության և կիրառման վերաբերյալ: Այն նաև անդրադառնում է հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխություններին և նախորդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում սխալների ուղղումներին:

Սահմանումներ

10.2 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն՝ որոշակի սկզբունքներ, հիմունքներ, եղանակներ, կանոններ և արարողակարգեր են, որոնք կիրառվում են կազմակերպության կողմից ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու և ներկայացնելու նպատակով:

Փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում՝ ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի կամ ակտիվի պարբերաբար սպառվող մեծության ճշգրտում, որն առաջանում է ակտիվների և պարտավորությունների ընթացիկ վիճակի և դրանց հետ կապված ակնկալվող ապագա օգուտների և պարտականությունների գնահատումից: Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխություններն

առաջանում են նոր տեղեկատվության ստացման կամ նոր հանգամանքների առաջացման հետևանքով և, հետևաբար, չեն համարվում սխալների ուղղում:

Անիրագործելի` պահանջի կիրառումը համարվում է անիրագործելի, երբ կազմակերպությունը չի կարողանում կիրառել այդ պահանջը` դրա կատարման համար բոլոր խելամիտ ջանքերը գործադրելուց հետո: Նախորդող կոնկրետ ժամանակաշրջանի համար հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության հետընթաց կիրառումը կամ սխալն ուղղելու նպատակով հետընթաց վերաներկայացման կատարումը անիրագործելի է, եթե`

- 1) հետընթաց կիրառման կամ հետընթաց վերաներկայացման հետևանքները որոշելի չեն.
- 2) հետընթաց կիրառումը կամ հետընթաց վերաներկայացումը պահանջում է ենթադրություններ կազմակերպության ղեկավարության մտադրությունների մասին, որոնք կարող էին լինել այդ ժամանակաշրջանում, կամ
- 3) հետընթաց կիրառումը կամ հետընթաց վերաներկայացումը պահանջում է գումարների նշանակալի գնահատումներ և անհնար է օբյեկտիվորեն այլ տեղեկատվությունից տարանջատել այդ գնահատականների մասին տեղեկատվությունը, որը`
 - ա. տրամադրում է վկայություն այն հանգամանքների մասին, որոնք առկա էին այն ամսաթվերին, որոնց դրությամբ այդ գումարները պետք է ճանաչվեին, չափվեին կամ բացահայտվեին և
 - բ. կարող էին լինել հասանելի այն պահին, երբ այդ նախորդող ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները վավերացված կլինեին հրապարակման համար,

Էական` հոդվածների բացթողումները կամ ոչ ճիշտ ներկայացումները համարվում են Էական, եթե դրանք, առանձին կամ միասին, կարող են ազդել օգտագործողների` ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա: Էականությունը կախված է բացթողման կամ ոչ ճիշտ ներկայացման չափից և բնույթից, որոնք գնահատվում են` հաշվի առնելով առկա հանգամանքները: Հոդվածի բնույթը կամ մեծությունը, կամ երկուսը միասին, կարող են որոշիչ գործոն հանդիսանալ:

Նախորդող ժամանակաշրջանի սխալները` կազմակերպության մեկ կամ մեկից ավելի նախորդող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում կատարած բացթողումներն ու ոչ ճիշտ

ներկայացումներն են, որոնք առաջանում են այն արժանահավատ տեղեկատվությունը չօգտագործելու կամ ոչ ճիշտ օգտագործելու արդյունքում, որը՝

- 1) մատչելի էր, երբ այդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունները վավերացվել էին հրապարակման համար,
- 2) խելամտորեն ակնկալվում է, որ կարող էր ստացվել և հաշվի առնվել այդ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս և ներկայացնելիս:

Նման սխալները ներառում են թվաբանական սխալների, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառման սխալների, փաստերի ոչ ճիշտ ներկայացման կամ սխալ մեկնաբանության հետևանքները և կեղծիքը:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության և հաշվապահական հաշվառման գնահատումների փոփոխության հետևանքի ճանաչման առաջընթաց կիրառումը համապատասխանաբար ենթադրում է՝

- 1) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխման ամսաթվից հետո տեղի ունեցող գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների նկատմամբ հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականության կիրառում,
- 2) ընթացիկ և ապագա ժամանակաշրջաններում հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխության հետևանքի ճանաչում, եթե այն ազդեցություն ունի նշված ժամանակաշրջանների վրա:

Հետընթաց կիրառում՝ հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականության կիրառումն է գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների նկատմամբ այնպես, կարծես այդ քաղաքականությունը միշտ կիրառվել է:

Հետընթաց վերահաշվարկ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերի գումարների ճանաչման, չափման և բացահայտման ուղղումն է այնպես, կարծես նախորդող ժամանակաշրջանի սխալը երբեք չի եղել:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրում և կիրառում

10.3 Եթե սույն ստանդարտը կոնկրետ անդրադառնում է որևէ գործառնության, այլ դեպքի կամ իրադարձության, կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն ստանդարտը:

10.4 Եթե սույն ստանդարտը կոնկրետ չի անդրադառնում որևէ գործառնության, այլ դեպքի կամ իրադարձության, ապա կազմակերպության ղեկավարությունը իր

դատողությունների հիման վրա ինքնուրույն պետք է մշակի հաշվապահական հաշվառման այնպիսի քաղաքականություն, որ տեղեկատվությունը լինի՝

- 1) տեղին՝ օգտագործողների կողմից տնտեսական որոշումներ կայացնելու կարիքների համար,
- 2) արժանահավատ այն առումով, որ ֆինանսական հաշվետվությունները՝
 - ա. ճշմարիտ ներկայացնեն կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, ֆինանսական արդյունքները և դրամական միջոցների հոսքերը,
 - բ. արտացոլեն գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների ոչ միայն իրավական ձևը, այլև դրանց տնտեսական բովանդակությունը,
 - գ. չեզոք են, այսինքն՝ կողմնակալությունից զերծ,
 - դ. հաշվենկատ են,
 - ե. ամբողջական են բոլոր էական դրսևորումներում:

10.5 Սույն ստանդարտի 10.4-րդ պարագրաֆում նշված դատողություններն անելիս կազմակերպության ղեկավարությունը պետք է հետևյալ հաջորդականությամբ անդրադառնա ներքոթվարկյալ աղբյուրներին՝ հաշվի առնելով դրանց կիրառման հնարավորությունը՝

- 1) սույն ստանդարտում ներկայացված համանման և կապակցված հարցերին առնչվող պահանջներն ու մոտեցումները,
- 2) ակտիվների, պարտավորությունների, հասույթների և ծախսերի սահմանումները, ճանաչման չափանիշներն ու չափման հիմունքները և համընդհանուր սկզբունքները՝ ներկայացված սույն ստանդարտի «Հասկացություններ և համընդհանուր սկզբունքներ» 2-րդ բաժնում:

10.6 Սույն ստանդարտի 10.4-րդ պարագրաֆում նշված դատողություններն անելիս կազմակերպության ղեկավարությունը կարող է նաև հաշվի առնել համանման և կապակցված հարցերին առնչվող հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների պահանջներն ու մոտեցումները:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառման հետևողականություն

10.7 Կազմակերպությունն իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը համանման գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների նկատմամբ պետք է ընտրի և կիրառի հետևողական հիմունքով, եթե սույն ստանդարտը հատուկ չի պահանջում կամ թույլատրում հոդվածների այնպիսի դասերի բաժանում, որոնց նկատ-

մամբ կարող են կիրառվել տարբեր քաղաքականություններ: Եթե սույն ստանդարտը պահանջում կամ թույլատրում է հողվածների նման դասերի բաժանում, ապա պետք է ընտրել հաշվապահական հաշվառման համապատասխան քաղաքականություն և հետևողական հիմունքով կիրառել այն՝ յուրաքանչյուր դասի նկատմամբ:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություններ

10.8 Կազմակերպությունը պետք է փոփոխի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը միայն այն դեպքում, եթե այդ փոփոխությունը՝

- 1) պահանջվում է սույն ստանդարտի փոփոխությամբ, կամ
- 2) հանգեցնում է ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների կամ դրամական միջոցների հոսքերի վրա գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների ազդեցության վերաբերյալ արժանահավատ և ավելի տեղին տեղեկատվության ներկայացմանը:

10.9 Գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների՝ հաշվապահական հաշվառման տեսանկյունից մեկնաբանման փոփոխությունը, դրանց ճանաչման և չափման մոտեցումների փոփոխությունը դիտարկվում է որպես հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություն:

10.10 Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություններ չեն՝

- 1) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընդունումը այնպիսի գործառնությունների, այլ դեպքերի կամ իրադարձությունների համար, որոնք իրենց բովանդակությամբ տարբերվում են նախկինում կատարված գործառնություններից և տեղի ունեցած իրադարձություններից,
- 2) նոր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընդունումը այնպիսի գործառնությունների, այլ դեպքերի կամ իրադարձությունների համար, որոնք նախկինում տեղի չեն ունեցել կամ հանդիսացել են ոչ էական,
- 3) անցումը չափման ինքնարժեքի մոդելին, երբ իրական արժեքով այլևս մատչելի չէ արժանահավատ չափում (կամ հակառակը) այն ակտիվի համար, որը սույն ստանդարտը այլապես կպահանջեր չափել իրական արժեքով:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունում փոփոխությունների կիրառում

10.11 Կազմակերպությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը փոփոխելիս պետք է՝

- 1) սույն ստանդարտի պահանջների փոփոխման արդյունքում առաջացող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը հաշվառի այդ փոփոխությունում նախատեսված անցումային դրույթների համաձայն (եթե այդպիսիք կան),
- 2) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության բոլոր այլ փոփոխությունները հաշվառի հետընթաց (տես 10.12-րդ պարագրաֆը):

Հետընթաց կիրառում

10.12 Հաշվի առնելով 10.13-րդ պարագրաֆի դրույթները, երբ 10.11-րդ պարագրաֆի համաձայն հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը կիրառվում է հետընթաց, կազմակերպությունը պետք է ճշգրտի ամենավաղ ներկայացված ժամանակաշրջանի զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) համապատասխան հոդվածների սկզբնական մնացորդները, որոնց առնչվում են փոփոխությունները, ինչպես նաև յուրաքանչյուր ներկայացված նախորդող ժամանակաշրջանի համար բացահայտված այլ համադրելի գումարներն այնպես, կարծես թե հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականությունը ի սկզբանե կիրառվել է:

Հետընթաց կիրառման սահմանափակումները

10.13 Երբ 10.11-րդ պարագրաֆով պահանջվում է հետընթաց կիրառում, ապա հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը պետք է կիրառվի հետընթաց, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ անհրաժեշտ է որոշել կամ այդ փոփոխության՝ կոնկրետ ժամանակաշրջանին վերաբերող (վերագրելի) ազդեցությունը, կամ այդ փոփոխության կուտակային ազդեցությունը:

10.14 Երբ անհրաժեշտ է որոշել մեկ կամ ավելի նախորդող ժամանակաշրջաններ ներառող հաշվետվությունների փաթեթում բացահայտված համադրելի տեղեկատվության վրա որևէ կոնկրետ ժամանակաշրջանին վերաբերող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության հետևանքները, ապա կազմակերպությունը ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքների նկատմամբ կիրառում է հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականությունը սկսած այն ամենավաղ ժամանակաշրջանի (որը կարող է լինել ընթացիկ ժամանակաշրջանը) սկզբից, որի համար հետընթաց կիրառումն իրագործելի է: Միաժամանակ կազմակերպությունը պետք է կատարի այդ ժամանակաշրջանում զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) այն հոդվածների սկզբնական մնացորդների համապատասխան ճշգրտումներ, որոնց առնչվում են այդ փոփոխությունները:

10.15 Երբ ընթացիկ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ բոլոր նախորդող ժամանակաշրջանների վրա հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականության կիրառման

կուտակային հետևանքի որոշումն անհրազործելի է, ապա կազմակերպությունը ճշգրտում է համադրելի տեղեկատվությունը հնարավոր ամենավաղ ամսաթվից սկսած՝ հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականությունը առաջընթաց կիրառելու համար:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունում փոփոխության բացահայտում

10.16 Երբ սույն ստանդարտի փոփոխությունն ազդեցություն է ունեցել ընթացիկ ժամանակաշրջանի կամ ցանկացած նախորդ ժամանակաշրջանի վրա, կամ կարող է ազդեցություն ունենալ հետագա ժամանակաշրջանների վրա, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը՝

- 1) սույն ստանդարտի համապատասխան բաժնի անվանումը,
- 2) երբ կիրառելի է՝ այն փաստը, որ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունն իրականացվում է այդ փոփոխությունում նախատեսված անցումային դրույթների համաձայն,
- 3) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության բնույթը,
- 4) ընթացիկ և ներկայացված յուրաքանչյուր նախորդող ժամանակաշրջանի համար ճշգրտման գումարները այնքանով, որքանով իրազործելի է ֆինանսական հաշվետվությունների յուրաքանչյուր ազդեցություն կրած տողային հոդվածի համար,
- 5) ներկայացված ժամանակաշրջաններին նախորդող ժամանակաշրջաններին վերաբերող ճշգրտման գումարը՝ այնքանով, որքանով իրազործելի է,
- 6) բացատրություն, եթե անհրազործելի է որոշել վերը նշված՝ 4-րդ և 5-րդ կետերով բացահայտման ենթակա գումարները:

Անհրաժեշտություն չկա հետագա ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում կրկնելու վերը նշված բացահայտումները:

10.17 Երբ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կամավոր փոփոխությունը ազդեցություն է ունեցել ընթացիկ կամ ցանկացած նախորդող ժամանակաշրջանի վրա, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը՝

- 1) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության բնույթը,
- 2) պատճառները, թե ինչու է հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականության կիրառումը տրամադրում արժանահավատ և ավելի տեղին տեղեկատվություն,
- 3) այնքանով, որքանով իրազործելի է՝ ճշգրտման գումարները ֆինանսական հաշվետվությունների յուրաքանչյուր ազդեցություն կրած տողային հոդվածի համար՝

առանձին ներկայացնելով.

ա. ընթացիկ ժամանակաշրջանի համար,

բ. ներկայացված յուրաքանչյուր նախորդ ժամանակաշրջանի համար,

գ. ներկայացված ժամանակաշրջաններին նախորդող ժամանակաշրջաններին վերաբերող կուտակային գումարը,

4) բացատրություն, եթե անհրազործելի է որոշել վերը նշված՝ 3-րդ կետով բացահայտման ենթակա գումարները:

Անհրաժեշտություն չկա հետագա ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում կրկնելու վերը նշված բացահայտումները:

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ

Փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում

10.18 Ծառայությունների մատուցման, առևտրային կամ այլ գործունեության իրականացմանը ներհատուկ անորոշությունների հետևանքով ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ հոդվածներ չեն կարող ճշգրիտ չափվել, այլ կարող են միայն գնահատվել: Գնահատումը ընդգրկում է դատողություններ՝ հիմնված առկա և արժանահավատ վերջին տեղեկատվության վրա: Օրինակ, կարող է պահանջվել ստորև նշվածների գնահատականները՝

- 1) պետությանը հասանելիք հարկային հասույթներ,
- 2) չհավաքագրվող հարկերից առաջացող անհուսալի պարտքեր,
- 3) պաշարների հնացվածություն,
- 4) ամորտիզացվող ակտիվների օգտակար ծառայություն կամ տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի սպառման ակնկալվող մոդել, կամ ճանապարհի շինարարության ավարտվածության աստիճան,
- 5) երաշխիքային պարտավորություններ:

10.19 Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխություններն առաջանում են նոր տեղեկատվության ստացման կամ նոր հանգամանքների առաջացման հետևանքով և, հետևաբար, չեն վերաբերում նախորդ ժամանակաշրջաններին և չեն համարվում սխալների ուղղում:

10.20 Երբ դժվար է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը տարբերակել հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխությունից, փոփոխությունը դիտարկվում է հաշվապահական հաշվառման գնահատման

փոփոխություն:

10.21 Կազմակերպությունը հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխության հետևանքը, բացառությամբ այն փոփոխության, որի նկատմամբ կիրառվում է 10.22-րդ պարագրաֆը, պետք է ճանաչի առաջընթաց՝ արտացոլվելով հավելուրդի կամ պակասուրդի մեջ՝

1) փոփոխման ժամանակաշրջանում, եթե փոփոխությունն ազդում է միայն տվյալ ժամանակաշրջանի վրա, կամ՝

2) փոփոխման ժամանակաշրջանում և հետագա ժամանակաշրջաններում, եթե փոփոխությունը երկուսի վրա էլ ազդում է:

10.22 Այնքանով, որքանով հաշվապահական հաշվառման գնահատման որևէ փոփոխություն առաջացնում է ակտիվների և պարտավորությունների փոփոխություն կամ առնչվում է զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) որևէ հոդվածի, այն պետք է ճանաչվի համապատասխան ակտիվի, պարտավորության կամ զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) հոդվածի հաշվեկշռային արժեքի ճշգրտման միջոցով՝ փոփոխության ժամանակաշրջանում:

Գնահատումներում փոփոխությունների բացահայտում

10.23 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում ցանկացած փոփոխության բնույթը և ընթացիկ ժամանակաշրջանում ակտիվների, պարտավորությունների, հասույթների և ծախսերի վրա դրա ազդեցության գումարը: Եթե կազմակերպության համար իրագործելի է գնահատել մեկ կամ ավելի ապագա ժամանակաշրջաններում այդ փոփոխության ազդեցությունը, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ ազդեցության գումարը:

Նախորդող ժամանակաշրջանի սխալներ

10.24 Ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերը ճանաչելիս, չափելիս, ներկայացնելիս կամ բացահայտելիս կարող են առաջանալ սխալներ: Ֆինանսական հաշվետվությունները չեն համապատասխանում ստանդարտին, եթե դրանք պարունակում են էական սխալներ կամ այնպիսի ոչ էական սխալներ, որոնք կատարվել են միտումնավոր՝ կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, գործունեության արդյունքների կամ դրամական միջոցների հոսքերի վերաբերյալ որոշակի պատկեր ներկայացնելու միտումով: Տվյալ ժամանակաշրջանում հայտնաբերված ընթացիկ ժամանակաշրջանի պոտենցիալ սխալները ուղղվում են նախքան ֆինանսական հաշվետվությունների՝ հրապարակման համար հաստատումը: Սակայն, երբեմն էական սխալները չեն հայտնաբերվում մինչև հաջորդ ժամանակաշրջան, ուստի նախորդող

Ժամանակաշրջանի սխալներն ուղղվում են այդ հաջորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված համեմատական տեղեկատվության մեջ:

Նախորդող ժամանակաշրջանի սխալների ուղղումներ

10.25 Հաշվի առնելով 10.27-րդ պարարաֆի դրույթները՝ կազմակերպությունն ուղղում է նախորդող ժամանակաշրջանի էական սխալները հետընթաց՝ դրանց հայտնաբերումից հետո հրապարակման համար հաստատված առաջին ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթում՝

- 1) վերահաշվարկելով ներկայացված այն նախորդող ժամանակաշրջանի (ժամանակաշրջանների) համադրելի գումարները, որոնցում տեղի է ունեցել սխալը, կամ՝
- 2) վերահաշվարկելով ակտիվների, պարտավորությունների և զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) սկզբնական մնացորդները ներկայացված նախորդ ամենավաղ ժամանակաշրջանի համար, եթե սխալը տեղի է ունեցել մինչև ներկայացված ամենավաղ ժամանակաշրջանը:

Հետընթաց վերահաշվարկման սահմանափակումներ

10.26 Նախորդող ժամանակաշրջանի սխալը պետք է ուղղվի հետընթաց վերահաշվարկմամբ, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ անիրագործելի է որոշել այդ սխալի՝ կոնկրետ ժամանակաշրջանին վերաբերող (վերագրելի) հետևանքները կամ այդ սխալի կուտակային հետևանքները:

10.27 Երբ անիրագործելի է որոշել մեկ կամ ավելի նախորդող ժամանակաշրջաններ ներառող հաշվետվություններում ներկայացված համադրելի տեղեկատվության վրա որևէ կոնկրետ ժամանակաշրջանին վերաբերող սխալի հետևանքները, ապա կազմակերպությունը պետք է վերահաշվարկի այն ամենավաղ ժամանակաշրջանի (որը կարող է լինել ընթացիկ ժամանակաշրջանը) ակտիվների, պարտավորությունների և զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) սկզբնական մնացորդները, որի համար հետընթաց վերահաշվարկումն իրագործելի է:

10.28 Երբ ընթացիկ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ բոլոր նախորդող ժամանակաշրջաններին վերաբերող սխալի կուտակային հետևանքի որոշումն անիրագործելի է, ապա կազմակերպությունը պետք է վերահաշվարկի համադրելի տեղեկատվությունը հնարավոր ամենավաղ ամսաթվից սկսած՝ սխալն առաջընթաց ուղղելու համար:

Նախորդ ժամանակաշրջանի սխալների բացահայտում

10.29 Նախորդ ժամանակաշրջանի սխալների վերաբերյալ կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը՝

- 1) նախորդ ժամանակաշրջանի սխալի բնույթը,
 - 2) յուրաքանչյուր նախորդող ժամանակաշրջանի համար ֆինանսական հաշվետվությունների յուրաքանչյուր ազդեցություն կրած տողային հոդվածի համար ճշգրտման գումարները այնքանով, որքանով իրագործելի է,
 - 3) այնքանով, որքանով իրագործելի է՝ ներկայացված ամենավաղ նախորդ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ ուղղման գումարը,
 - 4) եթե հետընթաց վերահաշվարկումն անիրագործելի է նախորդող կոնկրետ ժամանակաշրջանի համար, այն հանգամանքները, որոնք նպաստել են այդպիսի իրավիճակի առաջացմանը, և նկարագրություն՝ ինչպես և երբ է այդ սխալն ուղղվել:
- Անհրաժեշտություն չկա հետագա ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում կրկնելու վերը նշված բացահայտումները:

Բաժին 11. Հիմնական միջոցներ

Նպատակը

11.1 Սույն բաժնի նպատակն է սահմանել հիմնական միջոցների հաշվապահական հաշվառման մոտեցումները: Հիմնական միջոցների հաշվապահական հաշվառման հիմնական խնդիրներն են՝ ակտիվների ճանաչումը, դրանց հաշվեկշռային արժեքի որոշումը և դրանց հետ կապված մաշվածության (սպառման) գումարների որոշումը:

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

11.2 Սույն բաժինը պետք է կիրառվի հիմնական միջոցները հաշվառելիս, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ մեկ այլ բաժին պահանջում է հաշվապահական հաշվառման այլ մոտեցումներ:

11.3 Հիմնական միջոցները ներառում են նաև ռազմական տեխնիկան և ենթակառուցվածքային ակտիվները: Ընդ որում զինամթերքը (օրինակ՝ ռումբերը և հրթիռները) չի հանդիսանում հիմնական միջոց, քանի որ այն մեկանգամյա օգտագործման ակտիվ է, այլ ոչ թե նախատեսված է շարունակական կամ պարբերաբար օգտագործման համար:

11.4 Սույն բաժինը չի կիրառվում՝

- 1) գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված կենսաբանական ակտիվների նկատմամբ (տես սույն ստանդարտի «Գյուղատնտեսություն» 14-րդ բաժինը),
- 2) օգտակար հանածոների արդյունահանման և օգտագործման իրավունքների և

օգտակար հանածոների պաշարների նկատմամբ, ինչպիսիք են մետաղական և ոչ մետաղական հանքային պաշարները, նավթը, բնական գազը, ածուխը, ինչպես նաև համանման չվերականգնվող այլ ռեսուրսներ (տես սույն ստանդարտի «Ոչ նյութական ակտիվներ» 12-րդ և «Չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվներ» 15-րդ բաժինները):

Այնուամենայնիվ, սույն բաժինը կիրառվում է այն հիմնական միջոցների նկատմամբ, որոնք օգտագործվում են սույն պարագրաֆի 1-ին կամ 2-րդ կետերում նկարագրված ակտիվների մշակման կամ պահպանման ընթացքում:

11.5 Սույն ստանդարտի այլ բաժիններով կարող է պահանջվել, որպեսզի հիմնական միջոցի միավորը ճանաչվի սույն բաժնով պահանջվող մոտեցումներից տարբեր մեկ այլ մոտեցմամբ: Օրինակ, «Վարձակալություն» 18-րդ բաժնով պահանջվում է, որպեսզի կազմակերպությունը վարձակալված հիմնական միջոցի միավորը ճանաչելու համար գնահատի ռիսկերի և հատույցների փոխանցումը: Այնուամենայնիվ, նման դեպքերում այդպիսի ակտիվների հաշվապահական հաշվառման մոտեցման այլ ասպեկտները, ներառյալ մաշվածության հաշվարկը, նկարագրված են սույն բաժնում:

11.6 Սույն բաժինը կիրառվում է այն ներդրումային գույքը հաշվառելիս, որի իրական արժեքը չի կարող արժանահավատորեն չափվել առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի:

Օգտակար հանածոների հետախուզում և գնահատում

11.7 Օգտակար հանածոների հետախուզման և գնահատման արդյունքում ձեռք բերված կամ ստեղծված (կառուցված) նյութական ակտիվները հանդիսանում են հիմնական միջոցներ և հաշվառվում են համաձայն սույն բաժնի:

11.8 Օգտակար հանածոների հետախուզումը և գնահատումը որոշակի տարածքում հետախուզումներ իրականացնելու իրավունքների առկայության պարագայում օգտակար հանածոների՝ ներառյալ մետաղական և ոչ մետաղական հանքային պաշարները, նավթը, բնական գազը, ածուխը և համանման չվերականգնվող այլ ռեսուրսները, որոնումն է, ինչպես նաև օգտակար հանածոների արդյունահանման տեխնիկական իրագործելիության ու առևտրային կենսունակության որոշումը:

Հետախուզման և գնահատման ակտիվները որպես ակտիվ ճանաչված հետախուզման և գնահատման ծախսումներն են: Հետախուզման և գնահատման ծախսումները կազմակերպության՝ օգտակար հանածոների հետախուզման և գնահատման հետ կապված ծախսումներն են՝ նախքան օգտակար հանածոների արդյունահանման տեխնիկական իրագործելիությունն ու առևտրային կենսունակությունը ցուցադրելը:

11.9 Հետախուզման և գնահատման ծախսումները, որոնց արդյունքում կարող են առաջանալ նյութական ակտիվներ, մասնավորապես ներառում են՝

- 1) հետախուզում իրականացնելու համար հորատման սարքավորումների, փոխադրամիջոցների և համանման նյութական ակտիվների ձեռքբերման գինը և ձեռքբերման հետ կապված ծախսումները,
- 2) հետախուզում իրականացնելու համար կառուցվածքների, շինությունների կառուցման ծախսումները,
- 3) փորման (հորատանցման) ծախսումները,
- 4) հետախուզման և գնահատման ակտիվների ապամոնիտաժման և քանդման, տարածքի վերականգնման գնահատված ծախսումները այն չափով, որով դրանք ճանաչվում են որպես պահուստ՝ համաձայն սույն ստանդարտի «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» 23-րդ բաժնի:

Սահմանումներ

11.10 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Հիմնական միջոցներ՝ նյութական ակտիվներ են՝

- 1) որոնք առկա են ապրանքների կամ ծառայությունների արտադրության (մատուցման) կամ մատակարարման, այլ կողմերին վարձակալության տալու կամ վարչական նպատակներով շարունակական կամ պարբերաբար օգտագործելու համար,
- 2) որոնք ակնկալվում է օգտագործել ավելի քան մեկ տարվա ընթացքում,
- 3) որոնց արժեքը սկզբնական ճանաչման պահին գերազանցում է հանրային հատվածի կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող լիազոր մարմնի կողմից սահմանված չափը, բացառությամբ համակարգչային տեխնիկայի, գրասենյակային կահույքի և հեռախոսների:

Փոքրարժեք կամ արագամաշ առարկաներ՝ նյութական ակտիվներ են, որոնք չեն բավարարում հիմնական միջոցների սույն պարագրաֆով ներկայացված սահմանման 2-րդ կամ 3-րդ կետերի պահանջներին:

Հիմնական միջոցների դաս՝ նշանակում է համանման բնույթ կամ գործառույթ ունեցող ակտիվների խմբավորում կազմակերպության գործունեության իմաստով, որը ներկայացված է որպես առանձին միավոր՝ ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտվելու նպատակով:

Հաշվեկշռային արժեք՝ (սույն բաժնի նպատակով) այն գումարն է, որով

ակտիվը ճանաչվում է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում կուտակված մաշվածությունը հանելուց հետո:

Սկզբնական արժեք՝ ակտիվի ձեռքբերման կամ կառուցման ժամանակ վճարված դրամական միջոցների կամ դրանց համարժեքների գումարն է, կամ այլ հատուցման իրական արժեքը՝ ակտիվի ձեռքբերման կամ կառուցման պահի դրությամբ:

Իրական արժեք՝ այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը մարվել իրազեկ, պատրաստակամ կողմերի միջև «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

Մաշվածություն՝ ակտիվի մաշվող գումարի պարբերական բաշխումն է դրա օգտակար ծառայության ընթացքում:

Մաշվող գումար՝ ակտիվի սկզբնական արժեքն է կամ դրան փոխարինող այլ գումարը:

Նորմատիվային օգտակար ծառայություն՝ այն ժամանակաշրջանը, որը սահմանել է հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող լիազոր մարմինը՝ նոր հիմնական միջոցների մաշվածությունը հաշվարկելու համար:

Օգտակար ծառայություն՝

- 1) նոր հիմնական միջոցների համար՝ նորմատիվային օգտակար ծառայությունը,
- 2) նախկինում օգտագործված (հին) հիմնական միջոցի համար՝ մնացորդային նորմատիվային օգտակար ծառայությունը, որը նորմատիվային օգտակար ծառայության այն մասն է, որի ընթացքում ակնկալվում է, որ կօգտագործվի հիմնական միջոցը:

Փոխանակվող գործարքներ՝ գործարքներ, որոնց դեպքում մեկ կազմակերպություն ստանում է ակտիվներ կամ ծառայություններ, կամ մարում է պարտավորություններ, և դրանց դիմաց որպես փոխանակում մեկ այլ կազմակերպությանը ուղղակիորեն տալիս է դրանց մոտավորապես հավասար արժեքը (հիմնականում դրամական միջոցների, ապրանքների, ծառայությունների կամ ակտիվների օգտագործման տեսքով):

Զփոխանակվող գործարքներ՝ գործարքներ, որոնք փոխանակվող գործարքներ չեն: Զփոխանակվող գործարքի դեպքում կազմակերպությունը մեկ այլ կազմակերպությունից կամ ստանում է արժեք՝ առանց մոտավորապես հավասար արժեքը որպես փոխանակում ուղղակիորեն տալու, կամ տալիս է

արժեք՝ առանց մոտավորապես հավասար արժեքը որպես փոխանակում ուղղակիորեն ստանալու:

Ճանաչում

11.11 Կազմակերպությունը պետք է կիրառի 2.36-րդ պարագրաֆի ճանաչման չափանիշները՝ որոշելու համար՝ ճանաչել հիմնական միջոցի միավորը, թե ոչ: Հետևաբար կազմակերպությունը պետք է ճանաչի հիմնական միջոցի միավորի արժեքը որպես ակտիվ այն և միայն այն դեպքում, երբ՝

- 1) հավանական է, որ այդ միավորի հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը կհոսեն դեպի կազմակերպություն,
- 2) միավորի սկզբնական արժեքը կամ իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

11.12 Փոքրարժեք կամ արագամաշ առարկաները հաշվառվում են որպես պաշար և ճանաչվում որպես ծախս (ծախսում) շահագործման հանձնման պահին: Պահեստամասերը հաշվառվում են որպես պաշարներ և ճանաչվում որպես ծախս (ծախսում)՝ սպառմանը զուգընթաց:

Սկզբնավորման և հետագա ծախսումներ

11.13 Ճանաչման 11.11-րդ պարագրաֆում նշված սկզբունքի համաձայն կազմակերպությունը գնահատում է իր հիմնական միջոցների գծով բոլոր ծախսումները դրանց կատարման պահին: Այդ ծախսումները ներառում են հիմնական միջոցի միավորի կառուցման կամ ձեռքբերման սկզբնավորման ծախսումները և հետագայում կատարվող ծախսումները՝ կապված հիմնական միջոցի մասերի (բաղկացուցիչների) ավելացման, մի մասի (բաղկացուցիչ) փոխարինման կամ հիմնական միջոցի միավորի սպասարկման հետ:

11.14 Հիմնական միջոցի միավորի սկզբնավորման և հետագա ծախսումների տարրերը ներկայացված են 11.21-11.25-րդ պարագրաֆներում:

11.15 Որոշ դեպքերում կարող է պահանջվել հիմնական միջոցի միավորի մասերի (բաղկացուցիչների) ավելացում: Օրինակ՝ աշակերտների թվի ավելացման հետ կապված կարող է անհրաժեշտ լինել դպրոցի շենքի վրա նոր հարկի ավելացում: Հիմնական միջոցի միավորին վերաբերող հետագա ծախսումները, ինչպիսիք են հիմնական միջոցի միավորի վրա նոր մասի (բաղկացուցիչ) ավելացման ծախսումները, ավելացվում է հիմնական միջոցի միավորի հաշվեկշռային արժեքին (կապիտալացվում է), եթե այդ ծախսումները բավարարում են 11.11-րդ պարագրաֆում նշված ճանաչման չափանիշները:

11.16 Հիմնական միջոցների որոշ միավորների մասեր (բաղկացուցիչներ) կարող են պահանջել պարբերաբար կամ ոչ պարբերաբար փոխարինում: Օրինակ՝ ճանապարհի ծածկույթը կարող է անհրաժեշտ լինել մի քանի տարին մեկ փոխարինել, կամ շենքի կտուրը կարող է անհրաժեշտ լինել որոշակի ժամանակահատված օգտագործելուց հետո փոխարինել: Հիմնական միջոցի միավորին վերաբերող հետագա ծախսումները, ինչպիսիք են հիմնական միջոցի միավորի մասի (բաղկացուցիչ) փոխարինման ծախսումները, ավելացվում է հիմնական միջոցի միավորի հաշվեկշռային արժեքին (կապիտալացվում է), եթե այդ ծախսումները բավարարում են 11.11-րդ պարագրաֆում նշված ճանաչման չափանիշները: Այդ փոխարինված մասերի հաշվեկշռային արժեքը ապաճանաչվում է՝ համաձայն 11.43-11.47-րդ պարագրաֆների:

11.17 Համաձայն 11.11-րդ պարագրաֆի ճանաչման սկզբունքի՝ կազմակերպությունը հիմնական միջոցի միավորի հաշվեկշռային արժեքում չի ճանաչում ամենօրյա սպասարկման ծախսումները: Փոխարենը, այդ ծախսումները ճանաչվում են հավելուրդում կամ պակասուրդում՝ կատարմանը զուգընթաց: Ամենօրյա սպասարկման ծախսումները հիմնականում աշխատուժի և օգտագործված մանր դետալների և նյութերի ծախսումներն են: Այդ ծախսումների նպատակը հաճախ նկարագրվում է որպես հիմնական միջոցների միավորի «վերանորոգում և պահպանում»:

11.18 Հողամասը և շենքերը առանձին ակտիվներ են և պետք է հաշվառվեն առանձին-առանձին, նույնիսկ երբ դրանք ձեռք են բերվում միասին:

Չափումը ճանաչման պահին

11.19 Հիմնական միջոցի միավորը, որը կարող է ճանաչվել որպես ակտիվ, պետք է չափվի իր սկզբնական արժեքով:

11.20 Եթե հիմնական միջոցը ձեռք է բերվել չփոխանակվող գործարքով, դրա սկզբնական արժեքը պետք է չափվի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով:

Սկզբնական արժեքի տարրերը

11.21 Հիմնական միջոցի միավորի սկզբնական արժեքը ընդգրկում է բոլոր ներքոթվարկյալները՝

- 1) գնման գինը, ներառյալ իրավաբանական և բրոքերային ծառայությունների դիմաց վճարները, ներկրման տուրքերը և չփոխհատուցվող հարկերը՝ հանած առևտրային գեղչերը և արտոնությունները,
- 2) ակտիվը համապատասխան վայր հասցնելու և դեկավարության նախանշած նպատակներով օգտագործման համար աշխատանքային վիճակի բերելու հետ ուղղակիորեն կապված ցանկացած ծախսում: Սա կարող է ներառել աշխատակիցների

հատուցումների գծով ծախսումները, տեղանքի նախապատրաստման ծախսումները, տրանսպորտային, բեռնման և բեռնաթափման սկզբնական ծախսումները, տեղակայման և հավաքման ծախսումները, մասնագետների վարձատրությունը, ինչպես նաև ակտիվի անխափան աշխատանքի թեստավորման ծախսումները,

- 3) հիմնական միջոցի ապատեղակայման և քանդման, ինչպես նաև իր զբաղեցրած տեղանքի վերականգնման սկզբնապես գնահատված ծախսումների գումարը, որոնց գծով կազմակերպության պարտականությունը առաջանում է կամ միավորի ձեռքբերման ժամանակ, կամ միավորները որոշակի ժամանակաշրջանում օգտագործելու հետևանքով, որի նպատակը տարբեր է, քան այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում պաշարների արտադրությունը:

11.22 Հետևյալ ծախսումները հիմնական միջոցի միավորի սկզբնական արժեքում չներառվող ծախսումներ են, և կազմակերպությունը դրանք պետք է ճանաչի որպես ծախս, երբ դրանք կատարվում են`

- 1) նոր ստորաբաժանում (արտադրամաս) բացելու հետ կապված ծախսումները,
- 2) նոր արտադրատեսակ կամ ծառայություն ներդնելու հետ կապված ծախսումները (ներառյալ գովազդի և առաջխաղացման գծով ծախսումները),
- 3) նոր վայրում կամ հաճախորդների նոր խմբի հետ գործունեություն իրականացնելու ծախսումները (ներառյալ աշխատակիցների պատրաստման և վերապատրաստման ծախսումները),
- 4) վարչական և այլ ընդհանուր վերադիր ծախսումները,
- 5) փոխառության ծախսումները (տես սույն ստանդարտի «Փոխառության ծախսումներ» 27-րդ բաժինը):

11.23 Հիմնական միջոցի միավորի հաշվեկշռային արժեքում ծախսումների ճանաչումը դադարեցվում է, երբ միավորը գտնվում է այն վայրում և վիճակում, որն անհրաժեշտ է, որպեսզի այն հնարավոր լինի օգտագործել ղեկավարության նախանշած նպատակներով: Հետևաբար, միավորի օգտագործման կամ վերատեղափոխման ընթացքում կրած ծախսումները չեն ներառվում այդ միավորի հաշվեկշռային արժեքում:

11.24 Հիմնական միջոցի միավորի կառուցման կամ մշակման ընթացքում հարակից գործառնություններից ստացված հասույթը և դրա հետ կապված ծախսերը ճանաչվում են հավելուրդում կամ պակասուրդում, եթե այդ գործառնությունները անհրաժեշտ չեն միավորը նախանշված վայր և աշխատանքային վիճակի բերելու համար:

11.25 Սեփական ուժերով կառուցված հիմնական միջոցի սկզբնական արժեքը որոշվում է նույն սկզբունքներով, որոնք կիրառվում են ձեռքբերվող ակտիվի համար: Ցանկացած

ներքին հավելուրդ չի ներառվում սկզբնական արժեքում: Սեփական ուժերով կառուցվող ակտիվի գծով նյութերի, աշխատուժի և այլ ծախսումների նորմալ մակարդակից բարձր ծախսումները (գերնորմատիվային ծախսումները) չեն ներառվում այդ ակտիվի սկզբնական արժեքում (ինքնարժեքում):

Սկզբնական արժեքի չափում

11.26 Հիմնական միջոցի միավորի սկզբնական արժեքը ճանաչման ամսաթվի դրությամբ անհապաղ վճարման գնի համարժեքն է: Երբ վճարումը վճարման նորմալ պայմաններով նախատեսված ժամկետից հետաձգվում է, անհապաղ վճարման գնի համարժեքի և ընդհանուր վճարումների տարբերությունը ճանաչվում է որպես տոկոսային ծախս:

Ակտիվների փոխանակումներ

11.27 Հիմնական միջոցի մեկ կամ ավելի միավորներ կարելի է ձեռք բերել՝ փոխանակելով ոչ դրամային ակտիվի կամ ակտիվների, կամ դրամային և ոչ դրամային ակտիվների համակցության հետ: Ստորև դիտարկվում է միայն մեկ ոչ դրամային ակտիվի փոխանակումը մյուսով, սակայն դա կիրառելի է նաև վերը նշված բոլոր փոխանակումների համար: Նման հիմնական միջոցի միավորի սկզբնական արժեքը պետք է չափվի իրական արժեքով, բացառությամբ, երբ ոչ ստացված, և ոչ էլ տրված ակտիվի իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել: Ձեռք բերված միավորը չափվում է այս կերպ՝ նույնիսկ եթե կազմակերպությունը չի կարող անմիջապես ապաճանաչել տրված ակտիվը:

Եթե կազմակերպությունը հնարավորություն ունի արժանահավատորեն որոշել կամ ստացված, կամ տրված ակտիվի իրական արժեքը, ապա տրված ակտիվի իրական արժեքն օգտագործվում է ստացված ակտիվի սկզբնական արժեքը չափելու համար, բացառությամբ, եթե ստացված ակտիվի իրական արժեքն ավելի հստակորեն ակնհայտ է: Եթե ձեռք բերված միավորը չի չափվում իրական արժեքով, դրա սկզբնական արժեքը չափվում է տրված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքով:

Չափումը ճանաչումից հետո

11.28 Հիմնական միջոցի միավորը որպես ակտիվ ճանաչվելուց հետո պետք է չափվի սկզբնական արժեքով (ինքնարժեքով)՝ հանած կուտակված մաշվածությունը՝ բացառությամբ հողամասերի և շենքերի:

11.29 Հողամասերը և շենքերը որպես ակտիվ ճանաչվելուց հետո պետք է հաշվառվեն վերագնահատված գումարով, որն իրենից ներկայացնում է դրանց իրական արժեքը վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ՝ հանած հետագա կուտակված մաշվածությունը (շենքերի մասով):

11.30 Հողամասերի և շենքերի վերագնահատման անցկացման ժամկետները և մեթոդաբանությունը սահմանում է հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող լիազոր մարմինը:

11.31 Երբ շենքը վերագնահատվում է, վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ կուտակված մաշվածությունը հաշվառվում է հետևյալ ձևով՝

1) փոխբացառվում է ակտիվի համախառն հաշվեկշռային արժեքի դիմաց և զուտ գումարը վերաձևակերպվում է մինչև ակտիվի վերագնահատված գումարը: Այս մեթոդը կիրառվում է, երբ ակտիվը վերագնահատվում է շուկայի վրա հիմնված վկայությունների հիման վրա որոշված շուկայական արժեքով:

2) վերաձևակերպվում է ակտիվի համախառն հաշվեկշռային արժեքի փոփոխությանը համամասնորեն այնպես, որ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատումից հետո հավասարվում է դրա վերագնահատված գումարին: Այս մեթոդը կիրառվում է, երբ ակտիվը վերագնահատվում է մաշեցված փոխարինման արժեքի գործակցի միջոցով (օրինակ՝ սահմանամերձ գոտում գտնվող գրասենյակային շենքը, որի շուկայական արժեքի վերաբերյալ չկան շուկայական վկայություններ):

11.32 Եթե հողամասի և շենքի հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատման հետևանքով աճում է, աճը ուղղակիորեն պետք է ճանաչվի զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) և կուտակվի վերագնահատումից արժեքի աճի հոդվածում: Այնուամենայնիվ, եթե այդ աճը վերականգնում է նույն ակտիվի նախկին վերագնահատումների արդյունքում առաջացած նվազումը, այն պետք է ճանաչվի հավելուրդում կամ պակասուրդում այն չափով, որով նախապես նվազումը ճանաչվել էր հավելուրդում կամ պակասուրդում:

11.33 Եթե հողամասի և շենքի հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատման հետևանքով նվազում է, նվազումը պետք է ճանաչվի հավելուրդում կամ պակասուրդում: Այնուամենայնիվ, նվազումը պետք է ուղղակիորեն ճանաչվի զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) այն գումարի չափով, որը չի գերազանցում այդ ակտիվի գծով վերագնահատումից արժեքի աճի առկա կրեդիտային մնացորդը: Չուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) ճանաչված նվազումը պակասեցնում է վերագնահատումից արժեքի աճի հոդվածում կուտակված գումարը:

11.34 Շենքերի վերագնահատումից արժեքի աճը, որը ներառված էր զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում), պետք է ուղղակիորեն վերագրվի կուտակված հավելուրդին կամ պակասուրդին՝ կազմակերպության կողմից շենքերի օգտագործմանը զուգընթաց: Չուտ ակտիվներին (սեփական կապիտալին) վերագրվող գումարի մեծությունը կլինի շենքերի վերագնահատված հաշվեկշռային արժեքի հիման վրա հաշվարկված

մաշվածության և ակտիվների սկզբնական արժեքի հիման վրա հաշվարկված մաշվածության միջև եղած տարբերությունը: Այն դեպքում, երբ ապաճանաչվում է ամբողջովին չմաշված շենքը, վերագնահատումից արժեքի աճի մնացորդը, որը ներառված էր գուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում), ապաճանաչման պահին պետք է ուղղակիորեն վերագրվի կուտակված հավելուրդին կամ պակասուրդին: Հոդամասերի վերագնահատումից արժեքի աճը, որը ներառված էր գուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում), ապաճանաչման պահին պետք է ուղղակիորեն վերագրվի կուտակված հավելուրդին կամ պակասուրդին: Վերագնահատումից արժեքի աճի վերագրումը կուտակված հավելուրդին կամ պակասուրդին չի կատարվում հավելուրդի կամ պակասուրդի միջոցով:

Մաշվածություն

11.35 Հիմնական միջոցի միավորը պետք է մաշեցվի իր օգտակար ծառայության ընթացքում:

11.36 Հոդամասը ունի անսահմանափակ օգտակար ծառայություն, հետևաբար դրա համար մաշվածություն չի հաշվարկվում:

11.37 Յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար մաշվածության գումարը պետք է ճանաչվի հավելուրդում կամ պակասուրդում, բացառությամբ, երբ սույն ստանդարտի մեկ այլ բաժին պահանջում է ծախսումը ճանաչել որպես ակտիվի արժեքի մաս: Օրինակ՝ արտադրական մեքենաների և սարքավորումների մաշվածության գումարը ներառվում է պաշարների ինքնարժեքում (տես սույն ստանդարտի «Պաշարներ» 17-րդ բաժինը):

Մաշվող գումար և մաշվածության ժամկետ

11.38 Հիմնական միջոցի մաշվող գումարը պետք է պարբերական հիմունքով բաշխվի դրա օգտակար ծառայության ընթացքում:

11.39 Հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող լիազոր մարմինը կարող է փոփոխել հիմնական միջոցի օգտակար ծառայությունը: Օգտակար ծառայության փոփոխությունը պետք է հաշվառվի որպես հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխություն՝ համաձայն 10.18-10.22-րդ պարագրաֆների:

11.40 Ակտիվի մաշվածությունը սկսում է հաշվարկվել, երբ այն մատչելի է օգտագործման համար, այսինքն՝ երբ այն գտնվում է այն վայրում և այնպիսի վիճակում, որն անհրաժեշտ է՝ ղեկավարության նախանշած նպատակով փաստացի օգտագործելու համար: Ակտիվի մաշվածության հաշվարկումը դադարեցվում է, երբ ակտիվն ապաճանաչվում է: Մաշվածության հաշվարկը չի դադարեցվում այն դեպքում, երբ ակտիվը գտնվում է պարապուրդի մեջ կամ հանվում է ակտիվ օգտագործումից,

բացառությամբ, եթե ակտիվը ամբողջությամբ մաշեցվել է:

11.41 Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցի օգտակար ծառայությունը չպետք է գերազանցի ակտիվի վարձակալության ժամկետը:

Մաշվածության մեթոդ

11.42 Հիմնական միջոցի մաշվածությունը պետք է հաշվարկվի գծային մեթոդով, որը մաշվածության հավասարաչափ բաշխումն է դրա օգտակար ծառայության ընթացքում:

Ապաճանաչում

11.43 Հիմնական միջոցի միավորի հաշվեկշռային արժեքը պետք է ապաճանաչվի (դուրս գրվի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից), երբ՝

1) այն օտարվում է կամ՝

2) այն ընդմիջտ դուրս է հանվում օգտագործումից, և ապագա ոչ մի տնտեսական օգուտ կամ օգտակար պոտենցիալ դրա օգտագործումից կամ օտարումից չի ակնկալվում:

11.44 Հիմնական միջոցի միավորի ապաճանաչումից առաջացող օգուտը կամ վնասը պետք է ներառվի հավելուրդում կամ պակասուրդում, երբ այդ միավորը ապաճանաչվում է: Այդպիսի օգուտները չպետք է դասակարգվեն որպես հասույթ:

11.45 Հիմնական միջոցի միավորի օտարումը կարող է տեղի ունենալ տարբեր ձևերով (օրինակ՝ վաճառքի, ֆինանսական վարձակալության տալու կամ չփոխանակվող գործարքի միջոցով): Միավորի օտարման ամսաթիվը որոշելիս կազմակերպությունը կիրառում է սույն ստանդարտի «Փոխանակվող գործարքներից հասույթ» 25-րդ բաժնի՝ ապրանքների վաճառքից հասույթի ճանաչման չափանիշները:

11.46 Երբ 11.11-րդ պարագրաֆի ճանաչման սկզբունքի համաձայն կազմակերպությունը ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում ճանաչում է հիմնական միջոցի մի մասի (բաղկացուցչի) փոխարինման արժեքը, ապա այն ապաճանաչում է փոխարինված մասի հաշվեկշռային արժեքը: Եթե կազմակերպությունը չի կարող որոշել փոխարինված մասի (բաղկացուցչի) հաշվեկշռային արժեքը, ապա կազմակերպությունը փոխարինման արժեքը կարող է օգտագործել որպես ցուցանիշ այն բանի, թե ինչպիսին է եղել փոխարինված մասի արժեքը դրա ձեռքբերման կամ կառուցման պահին:

11.47 Հիմնական միջոցի միավորի ապաճանաչումից օգուտը կամ վնասը պետք է որոշվի որպես միավորի օտարումից զուտ մուտքերի (եթե առկա են) և հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերություն:

Բացահայտումներ

11.48 Ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված հիմնական միջոցի յուրաքանչյուր դասի համար ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է բացահայտվեն՝

- 1) չափման հիմունքները, որոնք կիրառվում են համախառն հաշվեկշռային արժեքը որոշելու համար,
- 2) մաշվածության հաշվարկման օգտագործվող մեթոդը,
- 3) օգտակար ծառայությունը,
- 4) ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ համախառն հաշվեկշռային արժեքը և կուտակված մաշվածությունը,
- 5) հաշվեկշռային արժեքի համադրումը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ, առանձին ցույց տալով՝
 - ա. ավելացումները,
 - բ. օտարումները,
 - գ. կազմակերպությունների միավորումների միջոցով ձեռքբերումները,
 - դ. վերադասակարգումները որպես ներդրումային գույք, եթե իրական արժեքի արժանահավատորեն չափումը դառնում է հնարավոր (տես 13.25-րդ պարագրաֆը),
 - ե. աճերը կամ նվազեցումները, որոնք առաջանում են ըստ 11.29-րդ, 11.32-րդ և 11.33-րդ պարագրաֆների կատարված վերագնահատումների հետևանքով,
 - զ. մաշվածության գումարը,
 - է. այլ փոփոխություններ:

11.49 Ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված հիմնական միջոցի յուրաքանչյուր դասի համար ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է բացահայտվի նաև՝

- 1) հիմնական միջոցների սեփականության իրավունքի սահմանափակումների առկայությունը և գումարները, այդ թվում նաև պարտավորությունների ապահովության երաշխիք հանդիսացողներինը,
- 2) կառուցման ընթացքում գտնվող հիմնական միջոցների վրա կատարված ծախսումների գումարը, որը ճանաչվել է հիմնական միջոցների հաշվեկշռային արժեքում,
- 3) հիմնական միջոցների ձեռքբերման պայմանագրային պարտականությունների գումարը:

11.50 Հիմնական միջոցների վերաբերյալ ըստ դասերի բացահայտումներն իրականացնելու համար հիմնական միջոցները դասակարգվում են հետյալ կերպ՝

- 1) հողամասեր,
- 2) շենքեր և շինություններ (կառուցվածքներ),
- 3) փոխանցող հարմարանքներ,
- 4) մեքենաներ և սարքավորումներ,
- 5) տրանսպորտային միջոցներ,
- 6) գրասենյակային և տնտեսական գույք, գործիքներ,
- 7) այլ հիմնական միջոցներ:

11.51 Շենքեր դասի վերաբերյալ լրացուցիչ պետք է բացահայտվի՝

- 1) այն ամսաթիվը, որի դրությամբ կատարվել է վերագնահատումը,
- 2) գնահատման գծով անկախ փորձագետ ներգրավված լինել կամ չլինելը,
- 3) շենքերի իրական արժեքի գնահատման ժամանակ օգտագործված մեթոդները և նշանակալի ենթադրությունները:

11.52 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի նաև հետևյալը՝

- 1) ժամանակավոր պարապուրդի մեջ գտնվող հիմնական միջոցների հաշվեկշռային արժեքը,
- 2) դեռևս օգտագործման մեջ գտնվող, բայց լրիվ մաշված հիմնական միջոցների համախառն հաշվեկշռային արժեքները,
- 3) ակտիվ օգտագործումից հանված և օտարման համար պահվող հիմնական միջոցների հաշվեկշռային արժեքը:

Բաժին 12. Ոչ նյութական ակտիվներ

Նպատակը

12.1 Սույն բաժնի նպատակն է սահմանել ոչ նյութական ակտիվների հաշվապահական հաշվառման մոտեցումները: Սույն բաժինը պահանջում է, որ կազմակերպությունը ճանաչի ոչ նյութական ակտիվը միմիայն այն դեպքում, երբ բավարարվում են որոշակի չափանիշներ: Սույն բաժինը նաև հատկորոշում է, թե ինչպես չափել ոչ նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը, և պահանջում է ոչ նյութական ակտիվների վերաբերյալ որոշակի բացահայտումներ:

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

12.2 Սույն բաժինը պետք է կիրառվի ոչ նյութական ակտիվները հաշվառելիս, բացառությամբ՝

- 1) այն ոչ նյութական ակտիվների, որոնք սույն ստանդարտի մեկ այլ բաժնի գործողության ոլորտում են,
- 2) ֆինանսական ակտիվների՝ ըստ սույն ստանդարտի «Ֆինանսական գործիքներ» 19-րդ բաժնի սահմանման,
- 3) մետաղական և ոչ մետաղական հանքային պաշարների, նավթի, բնական գազի, ածխի, ինչպես նաև համանման չվերականգնվող այլ ռեսուրսների հանքամշակման և արդյունահանման ծախսումների,
- 4) կազմակերպությունների միավորման ժամանակ ձեռք բերված գուղվիլի (տես սույն ստանդարտի «Կազմակերպությունների միավորում և գուղվիլ» 22-րդ բաժինը),
- 5) օրենսդրությամբ կազմակերպությանը վերապահված կարողությունների ու իրավունքների:

12.3 Եթե ոչ նյութական ակտիվի որևէ հատուկ տեսակ դիտարկվում է սույն ստանդարտի մեկ այլ բաժնում, սույն բաժնի փոխարեն կազմակերպությունը կիրառում է այդ բաժինը: Օրինակ՝ սույն բաժինը չի կիրառվում հետևյալի նկատմամբ՝

- 1) կազմակերպության սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի համար պահվող ոչ նյութական ակտիվներ (տես սույն ստանդարտի «Պաշարներ» 17-րդ բաժինը),
- 2) վարձակալություններ, որոնք գտնվում են սույն ստանդարտի «Վարձակալություն» 18-րդ բաժնի գործողության ոլորտում,
- 3) աշխատակիցների հատուցումներից առաջացող ակտիվներ (տես սույն ստանդարտի «Աշխատակիցների հատուցումներ» 28-րդ բաժինը):

Օգտակար հանածոների հետախուզում և գնահատում

12.4 Օգտակար հանածոների հետախուզման և գնահատման արդյունքում ձեռք բերված կամ ստեղծված ոչ նյութական միավորները հանդիսանում են ոչ նյութական ակտիվներ և հաշվառվում են համաձայն սույն բաժնի:

12.5 Օգտակար հանածոների հետախուզումը և գնահատումը որոշակի տարածքում հետախուզումներ իրականացնելու իրավունքների առկայության պարագայում օգտակար հանածոների՝ ներառյալ մետաղական և ոչ մետաղական հանքային պաշարների, նավթի, բնական գազի, ածխի և համանման չվերականգնվող այլ ռեսուրսների որոնումն է, ինչպես նաև օգտակար հանածոների արդյունահանման

տեխնիկական իրագործելիության ու առևտրային կենսունակության որոշումը:

Հետախուզման և գնահատման ակտիվները որպես ակտիվ ճանաչված հետախուզման և գնահատման ծախսումներն են: Հետախուզման և գնահատման ծախսումները կազմակերպության՝ օգտակար հանածոների հետախուզման և գնահատման հետ կապված ծախսումներն են նախքան օգտակար հանածոների արդյունահանման տեխնիկական իրագործելիությունն ու առևտրային կենսունակությունը ցուցադրելը:

12.6 Հետախուզման և գնահատման ծախսումները, որոնց արդյունքում կարող են առաջանալ ոչ նյութական ակտիվներ, մասնավորապես ներառում են՝

- 1) հետախուզում անցկացնելու իրավունքների ձեռքբերման գինը և ձեռք բերման հետ կապված ծախսումները,
- 2) տոպոգրաֆիական, երկրաբանական, երկրաքիմիական, երկրաֆիզիկական և համանման այլ ուսումնասիրությունների ծախսումները,
- 3) նմուշարկման և անալիզների ծախսումները:

Սահմանումներ

12.7 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Ոչ նյութական ակտիվ՝ ֆիզիկական սուբստանցիայից գուրկ որոշելի ոչ դրամային ակտիվ, որն առկա է ավելի քան մեկ տարվա ընթացքում շարունակական կամ պարբերաբար օգտագործելու համար:

Հաշվեկշռային արժեք՝ (սույն բաժնի նպատակով) այն գումարն է, որով ակտիվը ճանաչվում է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում կուտակված ամորտիզացիան հանելուց հետո:

Սկզբնական արժեք՝ ակտիվի ձեռքբերման կամ կառուցման ժամանակ վճարված դրամական միջոցների կամ դրանց համարժեքների գումարն է, կամ այլ հատուցման իրական արժեքը՝ ակտիվի ձեռքբերման պահի դրությամբ:

Իրական արժեք՝ այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը մարվել՝ իրազեկ, պատրաստակամ կողմերի միջև «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

Ներկա արժեք՝ գործունեության նորմալ ընթացքում (առաջացող) ապագա գուտ դրամական հոսքերի ներկա զեղչված արժեքի ընթացիկ գնահատականն է:

Ամորտիզացիա՝ ոչ նյութական ակտիվի ամորտիզացվող գումարի

պարբերական բաշխումն է դրա օգտակար ծառայության ընթացքում:

Ամորտիզացվող գումար` ակտիվի սկզբնական արժեքն է:

Օգտակար ծառայություն` այն ժամանակաշրջանը, որի ընթացքում կազմակերպությունը ակնկալում է օգտագործել ակտիվը:

Դրամային ակտիվներ` պահվող դրամական միջոցներ և հաստատուն կամ որոշելի գումարով դրամական միջոցների տեսքով ստացվելիք ակտիվներ:

Հետազոտություն` նոր գիտական կամ տեխնիկական գիտելիքներ և իմացություն ձեռք բերելու ակնկալիքով կատարվող ինքնատիպ և ծրագրված ուսումնասիրություն:

Մշակում` հետազոտության արդյունքների կամ այլ գիտելիքների կիրառումը նոր կամ էականորեն բարելավված նյութերի, սարքավորումների, արտադրատեսակների, գործընթացների, համակարգերի կամ ծառայությունների ստեղծումը պլանավորելու և նախագծելու համար` մինչև դրանց առևտրային արտադրության կամ օգտագործման սկիզբը:

Փոխանակվող գործարքներ` գործարքներ, որոնց դեպքում մեկ կազմակերպություն ստանում է ակտիվներ կամ ծառայություններ կամ մարում է պարտավորություններ, և դրանց դիմաց, որպես փոխանակում, մեկ այլ կազմակերպությանը ուղղակիորեն տալիս է դրանց մոտավորապես հավասար արժեքը (հիմնականում դրամական միջոցների, ապրանքների, ծառայությունների կամ ակտիվների օգտագործման տեսքով):

Զփոխանակվող գործարքներ` գործարքներ, որոնք փոխանակվող գործարքներ չեն: Զփոխանակվող գործարքի դեպքում կազմակերպությունը մեկ այլ կազմակերպությունից կամ ստանում է արժեք` առանց մոտավորապես հավասար արժեքը որպես փոխանակում ուղղակիորեն տալու, կամ տալիս է արժեք` առանց մոտավորապես հավասար արժեքը որպես փոխանակում ուղղակիորեն ստանալու:

Որոշելիություն

12.8 Ոչ նյութական ակտիվի սահմանումը պահանջում է, որ ոչ նյութական ակտիվը լինի որոշելի` գուղվիլից այն տարանջատելու համար: Կազմակերպությունների միավորումից առաջացած գուղվիլը ակտիվ է, որն իրենից ներկայացնում է ապագա տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ, որոնք առաջանում են կազմակերպությունների միավորման արդյունքում ձեռք բերված այլ ակտիվներից, որոնք անհատապես որոշելի չեն և առանձին չեն ճանաչվում:

12.9 Ոչ նյութական ակտիվը որոշելի է, եթե այն՝

- 1) առանձնացվելի է, այսինքն՝ եթե կարող է առանձնացվել կամ բաժանվել կազմակերպությունից և վաճառվել, փոխանցվել, տրամադրվել լիցենզիայով, տրվել վարձակալությամբ կամ փոխանակվել անհատապես կամ դրան վերբերող պայմանագրի, որոշելի ակտիվի կամ պարտավորության հետ միասին՝ անկախ նրանից, թե արդյոք կազմակերպությունը մտադրություն ունի այդպես վարվելու, կամ՝
- 2) առաջանում է պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքներից՝ անկախ նրանից, թե արդյոք այդ իրավունքները փոխանցելի են կամ առանձնացվելի են կազմակերպությունից կամ այլ իրավունքներից ու պարտականություններից:

Ճանաչում

Ոչ նյութական ակտիվների ճանաչման հիմնական սկզբունքները

12.10 Կազմակերպությունը պետք է կիրառի 2.36-րդ պարագրաֆի ճանաչման չափանիշները՝ որոշելու համար ճանաչել արդյոք ոչ նյութական ակտիվը, թե ոչ: Հետևաբար, կազմակերպությունը պետք է ճանաչի ոչ նյութական ակտիվի արժեքը որպես ակտիվ այն և միայն այն դեպքում, երբ՝

- 1) հավանական է, որ ակտիվին վերագրելի ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը կհոսեն դեպի կազմակերպություն,
- 2) ակտիվի սկզբնական արժեքը կամ իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել,
- 3) ակտիվը ոչ նյութական միավորի գծով կազմակերպության ներսում կատարած ծախսումների արդյունք չէ:

12.11 Կազմակերպությունը պետք է գնահատի ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի հավանականությունը՝ կիրառելով խելամիտ և հիմնավորված ենթադրություններ, որոնք արտացոլում են ղեկավարության այն տնտեսական պայմանների ամբողջական կազմի լավագույն գնահատականը, որոնք առկա կլինեն ակտիվի օգտակար ծառայության ընթացքում:

12.12 Կազմակերպությունը կիրառում է դատողություններ՝ գնահատելու համար տվյալ ակտիվի օգտագործմանը վերագրելի ապագա տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի որոշակիության աստիճանը՝ հիմք ընդունելով սկզբնական ճանաչման պահին առկա վկայությունները՝ ավելի մեծ կշիռ տալով արտաքին վկայություններին:

12.13 Առանձին ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվների համար 12.10-րդ պարագրաֆի 1-

ին կետի ճանաչման հավանականության չափանիշը մշտապես բավարարված է:

Ձեռքբերում՝ որպես կազմակերպությունների միավորման մաս

12.14 Կազմակերպությունների միավորման արդյունքում ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվը սովորաբար ճանաչվում է որպես ակտիվ, քանի որ դրա իրական արժեքը կարող է բավարար արժանահավատությամբ չափվել: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունների միավորման արդյունքում ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվը չի ճանաչվում, երբ այն առաջանում է իրավաբանական կամ այլ պայմանագրային իրավունքներից, և դրա իրական արժեքը չի կարող արժանահավատորեն չափվել, քանի որ ակտիվը կամ՝

- 1) առանձնացվելի չէ գուղվիլից, կամ՝
- 2) առանձնացվելի է գուղվիլից, սակայն չկա նույն կամ նույնանման ակտիվի համար փոխանակվող գործառնությունների պատմություն կամ վկայություն, և իրական արժեքի այլ կերպ գնահատումը կախված կլիներ ոչ չափելի փոփոխականներից:

Սկզբնական չափում

12.15 Ոչ նյութական ակտիվը սկզբնապես պետք է չափվի սկզբնական արժեքով՝ համաձայն 12.17-12.24-րդ պարագրաֆների:

12.16 Երբ ոչ նյութական ակտիվը ձեռք է բերվում չփոխանակվող գործարքով, դրա սկզբնական արժեքը պետք է չափվի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով: Սովորաբար ոչ նյութական ակտիվի իրական արժեքը շուկայի վրա հիմնված վկայությունների հիման վրա որոշված շուկայական արժեքն է: Եթե առկա չեն շուկայի վրա հիմնված վկայություններ, ապա ոչ նյութական ակտիվի իրական արժեքը որոշվում է դրա ներկա արժեքով: Ակտիվի ներկա արժեքը այն դրամական միջոցների ապագա զուտ ներհոսքերի ներկա զեղչված արժեքն է, որոնք ակնկալվում է, որ կստեղծի այդ ակտիվը կազմակերպության սովորական գործունեության ընթացքում:

Առանձին ձեռքբերում

12.17 Առանձին ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը ներառում է՝

- 1) դրա գնման գինը, ներառյալ ներկրման տուրքերն ու գնման չփոխհատուցվող հարկերը՝ հանած առևտրային զեղչերը և արտոնությունները,
- 2) ակտիվն իր նպատակային օգտագործման վիճակի բերելու հետ կապված ցանկացած ուղղակիորեն վերագրելի ծախսում: Սա կարող է ներառել աշխատակիցների հատուցումների գծով ծախսումները, մասնագիտական վճարների գծով ծախսումները, որոնք անմիջականորեն կապված են ակտիվն իր աշխատանքային վիճակի բերելու հետ, ինչպես նաև ակտիվի պատշաճ աշխատանքի թեստավորման

ծախսումները:

12.18 Հետևյալ ծախսումները ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքում չներառվող ծախսումներ են, և կազմակերպությունը դրանք պետք է ճանաչի որպես ծախս, երբ դրանք կատարվում են՝

- 1) նոր արտադրատեսակ կամ ծառայություն ներդնելու հետ կապված ծախսումները (ներառյալ գովազդի և առաջխաղացման գծով ծախսումները),
- 2) նոր վայրում կամ հաճախորդների նոր խմբի հետ գործունեություն իրականացնելու ծախսումները (ներառյալ աշխատակիցների պատրաստման և վերապատրաստման ծախսումները),
- 3) վարչական և այլ ընդհանուր վերադիր ծախսումները,
- 4) փոխառության ծախսումները (տես սույն ստանդարտի «Փոխառության ծախսումներ» 27-րդ բաժինը):

12.19 Ոչ նյութական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում ծախսումների ճանաչումը դադարեցվում է, երբ ակտիվը գտնվում է այնպիսի վիճակում, որն անհրաժեշտ է, որպեսզի այն հնարավոր լինի օգտագործել ղեկավարության նախանշած նպատակներով: Հետևաբար, ոչ նյութական ակտիվի օգտագործման կամ վերագործարկման ընթացքում կրած ծախսումները չեն ներառվում այդ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում:

12.20 Եթե ոչ նյութական ակտիվի դիմաց վճարումը հետաձգվում է՝ գերազանցելով վճարման նորմալ պայմաններով նախատեսված ժամկետները, ապա դրա սկզբնական արժեքը իրենից ներկայացնում է ճանաչման ամսաթվի դրությամբ անհապաղ վճարման գնի համարժեքը: Այդ գումարի և ընդհանուր վճարումների տարբերությունը ճանաչվում է որպես տոկոսային ծախս:

Հփոխանակվող գործարքների միջոցով ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվներ

12.21 Որոշ դեպքերում ոչ նյութական ակտիվը կարող է ձեռք բերվել չփոխանակվող գործարքի միջոցով: Սա կարող է տեղի ունենալ, երբ հանրային հատվածի մեկ այլ կազմակերպություն կազմակերպությանը չփոխանակվող գործարքով փոխանցում է ոչ նյութական ակտիվներ, օրինակ՝ ռադիո կամ հեռուստակայանների գործունեության լիցենզիաներ, կամ օգտագործման սահմանափակում ունեցող ռեսուրսների հասանելիության իրավունքներ:

12.22 Հփոխանակվող գործարքների միջոցով ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը դրա իրական արժեքն է՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ:

Ձեռքբերում՝ որպես կազմակերպությունների միավորման մաս

12.23 Եթե ոչ նյութական ակտիվը ձեռք է բերվում կազմակերպությունների միավորման արդյունքում, այդ ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը դրա իրական արժեքն է՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ:

Ակտիվների փոխանակումներ

12.24 Ոչ նյութական ակտիվը կարելի է ձեռք բերել՝ փոխանակելով ոչ դրամային ակտիվի կամ ակտիվների, կամ դրամային և ոչ դրամային ակտիվների համակցության հետ: Ստորև դիտարկվում է միայն մեկ ոչ դրամային ակտիվի փոխանակումը մյուսով, սակայն դա կիրառելի է նաև նախորդ նախադասությունում նկարագրված բոլոր փոխանակումների համար: Նման ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը պետք է չափվի իրական արժեքով, բացառությամբ, երբ ոչ ստացված և ոչ էլ տրված ակտիվի իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել: Ձեռք բերված միավորը չափվում է այս կերպ, նույնիսկ եթե կազմակերպությունը չի կարող անմիջապես ապաճանաչել տրված ակտիվը: Եթե ձեռք բերված միավորը չի չափվում իրական արժեքով, դրա սկզբնական արժեքը չափվում է տրված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքով:

Ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվներ

12.25 Ոչ նյութական միավորի գծով կազմակերպության ներսում կատարված ծախսումները, ներառյալ հետազոտության և մշակման գործունեությունների համար կատարված բոլոր ծախսումները, պետք է ճանաչվեն որպես ծախս, երբ դրանք կատարվում են, բացառությամբ երբ այդ ծախսումները ձևավորում են մեկ այլ այնպիսի ակտիվի սկզբնական արժեքի մասը, որը բավարարում է սույն ստանդարտի ճանաչման չափանիշները:

12.26 Որպես նախորդ պարագրաֆի կիրառման օրինակներ՝ կազմակերպությունը պետք է ճանաչի հետևյալ միավորների վրա կատարված ծախսումները որպես ծախս և չպետք է ճանաչի այդ ծախսումները որպես ոչ նյութական ակտիվներ՝

- 1) ներստեղծված ապրանքանիշերը, խորագրերը, հրապարակումների անվանումները, հաճախորդների ցուցակները և էությամբ նմանատիպ միավորները,
- 2) գործունեությունների սկզբնավորման հետ կապված ծախսումները, օրինակ՝ իրավաբանական անձ հիմնադրելու հետ կապված իրավաբանական և գործավարական ծախսումները, նոր արտադրամաս կամ գործունեության նոր տեսակ հիմնադրելու գծով ծախսումները (այսինքն՝ նախագործարկման ծախսումները) և նոր գործառնություններ ձեռնարկելու կամ նոր արտադրատեսակներ կամ գործընթացներ ներդրելու հետ կապված ծախսումները (այսինքն՝ նախագործառնական ծախսումները),

- 3) ուսուցման գծով ծախսումները,
- 4) գովազդի և առաջխաղացման գծով ծախսումները,
- 5) ամբողջ կազմակերպության կամ նրա մի մասի գտնվելու վայրը փոխելու կամ վերակազմավորելու գծով ծախքերը,
- 6) ներստեղծված գուղվիլը:

12.27 Սույն ստանդարտի 12.26-րդ պարագրաֆը չի արգելում կանխավճարը ճանաչել որպես ակտիվ, երբ ապրանքների կամ ծառայությունների համար վճարումը կատարվել է նախքան ապրանքների առաքումը կամ ծառայությունների մատուցումը:

Նախկինում կատարված ծախսեր, որոնք չպետք է ճանաչվեն որպես ակտիվ

12.28 Ոչ նյութական միավորի գծով ծախսումները, որոնք կազմակերպության կողմից սկզբնապես ճանաչվել են որպես ծախս, ավելի ուշ ամսաթվի դրությամբ չպետք է ճանաչվեն որպես ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքի մաս:

Չափումը ճանաչումից հետո

12.29 Ոչ նյութական ակտիվը որպես ակտիվ ճանաչվելուց հետո պետք է չափվի սկզբնական արժեքով (ինքնարժեքով)՝ հանած կուտակված ամորտիզացիան:

Ամորտիզացիա

Օգտակար ծառայություն

12.30 Սույն ստանդարտի նպատակով բոլոր ոչ նյութական ակտիվները պետք է դիտարկվեն որպես սահմանափակ օգտակար ծառայություն ունեցող: Կազմակերպությունը պետք է որոշի ոչ նյութական ակտիվների օգտակար ծառայությունը, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ կազմակերպությունը անկարող է կատարել ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայության արժանահավատ գնահատում (տես 12.32-րդ պարագրաֆը):

12.31 Պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքներից բխող ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայությունը չպետք է գերազանցի պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքների ժամկետը, սակայն կարող է լինել ավելի կարճ՝ կախված այն ժամկետից, որի ընթացքում կազմակերպությունն ակնկալում է օգտագործել ակտիվը: Եթե պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքները փոխանցվում են սահմանափակ ժամկետով, որը կարող է նորացվել, ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայությունը պետք է ներառի նորացված ժամկետը (ժամկետները), միայն եթե առկա է վկայություն, որ նորացումը կազմակերպության կողմից կիրականացվի առանց նշանակալի ծախսումների:

12.32 Եթե կազմակերպությունն անկարող է կատարել ոչ նյութական ակտիվի օգտակար

ծառայության արժանահավատ գնահատում, օգտակար ծառայությունը պետք է համարվի տասը տարի:

Ամորտիզացիայի ժամանակաշրջան և ամորտիզացիայի մեթոդ

12.33 Ոչ նյութական ակտիվի ամորտիզացվող գումարը պետք է պարբերական հիմունքով բաշխվի՝ դրա օգտակար ծառայության ընթացքում:

12.34 Ամորտիզացիան սկսում է հաշվարկվել, երբ ոչ նյութական ակտիվը մատչելի է օգտագործման համար, այսինքն՝ երբ այն գտնվում է այնպիսի վայրում և վիճակում, որն անհրաժեշտ է՝ ղեկավարության նախանշած նպատակով այն օգտագործելու համար: Ամորտիզացիայի հաշվարկումը դադարեցվում է, երբ ակտիվն ապաճանաչվում է: Յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար ամորտիզացիայի գումարը պետք է ճանաչվի հավելուրդում կամ պակասուրդում, բացառությամբ, երբ սույն ստանդարտի մեկ այլ բաժին պահանջում է ծախսումը ճանաչել որպես ակտիվի արժեքի մաս: Օրինակ՝ արտադրության գործընթացում օգտագործվող ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիայի գումարը ներառվում է պաշարների ինքնարժեքում (տես սույն ստանդարտի «Պաշարներ» 17-րդ բաժինը):

12.35 Ոչ նյութական ակտիվի ամորտիզացիան պետք է հաշվարկվի գծային մեթոդով:

Ամորտիզացիայի ժամկետի վերանայում

12.36 Գործոնները, ինչպիսիք են ոչ նյութական ակտիվի օգտագործման փոփոխությունները, տեխնոլոգիական բարելավումները, ինչպես նաև շուկայական գների փոփոխությունները կարող են վկայել, որ ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայությունը ամենավերջին տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանից սկսած փոփոխվել է: Եթե առկա են նման հայտանիշներ, կազմակերպությունը պետք է վերանայի իր նախորդ գնահատումները և, եթե ընթացիկ ակնկալիքները տարբերվում են, ճշտի օգտակար ծառայությունը: Օգտակար ծառայության փոփոխությունը պետք է հաշվառվի որպես հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխություն՝ համաձայն 10.18-10.22-րդ պարագրաֆների:

Շրջանառությունից հանում և օտարումներ

12.37 Ոչ նյութական ակտիվը պետք է ապաճանաչվի, երբ՝

- 1) այն օտարվում է (ներառյալ չփոխանակվող գործարքի միջոցով օտարումը), կամ
- 2) դրա օգտագործումից կամ օտարումից չի ակնկալվում ապագա տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ:

12.38 Ոչ նյութական ակտիվի ապաճանաչումից առաջացող օգուտը կամ վնասը պետք է

ներառվի հավելուրդում կամ պակասուրդում, երբ այդ ակտիվը ապաճանաչվում է: Այդպիսի օգուտները չպետք է դասակարգվեն որպես հասույթ:

12.39 Ոչ նյութական ակտիվի օտարումը կարող է տեղի ունենալ տարբեր ձևերով (օրինակ՝ վաճառքի, ֆինանսական վարձակալության տալու կամ չփոխանակվող գործարքի միջոցով): Այդպիսի ակտիվի օտարման ամսաթիվը որոշելիս կազմակերպությունը կիրառում է սույն ստանդարտի «Փոխանակվող գործարքներից հասույթ» 25-րդ բաժնի՝ ապրանքների վաճառքից հասույթի ճանաչման չափանիշները:

12.40 Ոչ նյութական ակտիվի ապաճանաչումից օգուտը կամ վնասը պետք է որոշվի որպես ակտիվի օտարումից զուտ մուտքերի (եթե առկա են) և հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերություն:

Բացահայտումներ

12.41 Կազմակերպությունը ոչ նյութական ակտիվների յուրաքանչյուր դասի համար պետք է բացահայտի հետևյալը՝

- 1) օգտակար ծառայությունը կամ ամորտիզացիայի հաշվարկման օգտագործվող դրույքաչափերը,
- 2) ամորտիզացիայի հաշվարկման օգտագործվող մեթոդը,
- 3) հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ համախառն հաշվեկշռային արժեքը և կուտակված ամորտիզացիան,
- 4) ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության տողային հոդվածը (հոդվածները), որում ներառված է ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիան,
- 5) հաշվեկշռային արժեքի համադրումը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ՝ առանձին ցույց տալով՝
 - ա. ավելացումները,
 - բ. օտարումները,
 - գ. կազմակերպությունների միավորումների միջոցով ձեռքբերումները,
 - դ. ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված ամորտիզացիայի գումարը,
 - ե. այլ փոփոխություններ:

Կարիք չկա, որ այդ համադրումը ներկայացվի նախորդ ժամանակաշրջանների համար:

12.42 Ոչ նյութական ակտիվների վերաբերյալ ըստ դասերի բացահայտումներ իրականացնելու համար ոչ նյութական ակտիվները դասակարգվում են ըստ հետևյալ դասերի՝

- 1) համակարգչային ծրագրեր,

- 2) գրականության և արվեստի, ինչպես նաև գեղարվեստական արժեք ունեցող այլ միավորների բնօրինակներ,
- 3) օգտակար հանածոների հետախուզման և գնահատման ոչ նյութական ակտիվներ,
- 4) լիցենզիաներ,
- 5) արտոնագրեր, որոշակի ապրանքների արտադրության կամ ծառայությունների մատուցման իրավունքներ, սպասարկման և շահագործման իրավունքներ,
- 6) բաղադրատոմսեր, բանաձևեր, մոդելներ, նախագծեր և փորձանմուշներ,
- 7) ապրանքանիշերի անվանումներ,
- 8) չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) ոչ նյութական ակտիվներ: Չարտադրված ոչ նյութական ակտիվներ են կոչվում հասարակական կառուցվածքի արդյունք հանդիսացող ակտիվները, որոնք առաջանում են իրավական գործողությունների արդյունքում: Նման ակտիվներ են հանդիսանում մասնավորապես.

ա. տրամադրված լիցենզիաները,

բ. տրամադրված արտոնագրերը, որոշակի ապրանքների արտադրության կամ ծառայությունների մատուցման համար տրամադրված իրավունքները, սպասարկման և շահագործման տրամադրված իրավունքները,

գ. տրամադրված բաղադրատոմսերը, բանաձևերը, մոդելները, նախագծերը և փորձանմուշները,

դ. տրամադրված էլեկտրամագնիսական սպեկտրը (որոշակի հատվածը):
 Էլեկտրամագնիսական սպեկտրը կազմված է ձայնային և հեռուստատեսային ազդանշանները և տվյալները հեռարձակելու համար օգտագործվող ռադիոհաճախություններից,

ե. այլ չարտադրված ոչ նյութական ակտիվներ,

- 9) այլ ոչ նյութական ակտիվներ:

12.43 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի նաև՝

- 1) կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների համար էական նշանակություն ունեցող ցանկացած առանձին ոչ նյութական ակտիվի նկարագրությունը, հաշվեկշռային արժեքը և ամփոփագրի մնացած ժամանակաշրջանը,
- 2) չփոխանակվող գործարքի միջոցով ձեռք բերված և սկզբնապես իրական արժեքով ճանաչված ոչ նյութական ակտիվների համար (տես 12.21-12.22-րդ պարագրաֆներ)՝

ա. այդ ակտիվների համար սկզբնապես ճանաչված իրական արժեքը,

բ. դրանց հաշվեկշռային արժեքը,

- 3) այն ոչ նյութական ակտիվների առկայությունը և հաշվեկշռային արժեքները, որոնց նկատմամբ կազմակերպությունն ունի սեփականության իրավունքի սահմանափակումներ, կամ որոնք գրավադրված են որպես պարտավորությունների երաշխիք,
- 4) ոչ նյութական ակտիվների ձեռքբերման գծով պայմանագրային պարտականությունների գումարը:

Հետազոտության և մշակման ծախսումներ

12.44 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես ծախս ճանաչված հետազոտության և մշակման ծախսումների ընդհանուր գումարը (այսինքն՝ այն ծախսումների գումարը, որոնք սկզբնապես կատարվել են հետազոտության և մշակման գծով և չեն կապիտալացվել որպես մեկ այլ՝ սույն ստանդարտի ճանաչման չափանիշները բավարարող ակտիվի արժեքի մաս):

Այլ տեղեկատվություն

12.45 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի նաև հետևյալ տեղեկատվությունը՝

- 1) լրիվ ամփոփագացված, բայց դեռևս օգտագործման մեջ գտնվող ոչ նյութական ակտիվների նկարագրությունը,
- 2) այն նշանակալի ոչ նյութական ակտիվների հակիրճ նկարագրությունը, որոնք կազմակերպության կողմից վերահսկվում են, սակայն ակտիվ չեն ճանաչվում, որովհետև դրանք չեն բավարարել սույն բաժնով սահմանված ճանաչման չափանիշները:

Բաժին 13. Ներդրումային գույք

Նպատակը

13.1 Սույն բաժնի նպատակն է ներկայացնել ներդրումային գույքի հաշվապահական հաշվառման մոտեցումները և դրա հետ կապված բացահայտման պահանջները:

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

13.2 Սույն բաժինը պետք է կիրառվի ներդրումային գույքը հաշվառելիս՝ ճանաչելիս, չափելիս և բացահայտելիս: Միայն այն ներդրումային գույքը, որի իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի՝ անընդհատության հիմունքով, հաշվառվում է սույն բաժնի համաձայն: Բոլոր այլ

Ներդրումային գույքը հաշվառվում է որպես հիմնական միջոց՝ կիրառելով սույն ստանդարտի «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ բաժինը:

13.3 Ի թիվս այլ հարցերի՝ սույն բաժինը կիրառվում է վարձակալի ֆինանսական հաշվետվություններում վարձակալությամբ պահվող և որպես ֆինանսական վարձակալություն հաշվառվող ներդրումային գույքում մասնակցությունը չափելիս, ինչպես նաև վարձատուի ֆինանսական հաշվետվություններում գործառնական վարձակալության տրված ներդրումային գույքը չափելիս: Սույն բաժինը չի վերաբերում այն խնդիրներին, որոնք կարգավորվում են սույն ստանդարտի «Վարձակալություն» 18-րդ բաժնով:

13.4 Սույն բաժինը չի կիրառվում՝

- 1) գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված կենսաբանական ակտիվների նկատմամբ (տես «Գյուղատնտեսություն» 14-րդ բաժինը),
- 2) օգտակար հանածոների արդյունահանման և օգտագործման իրավունքների և օգտակար հանածոների պաշարների նկատմամբ, ինչպիսիք են՝ մետաղական և ոչ մետաղական հանքային պաշարները, նավթը, բնական գազը, ածուխը, ինչպես նաև համանման չվերականգնվող այլ ռեսուրսներ (տես սույն ստանդարտի համապատասխանաբար՝ «Ոչ նյութական ակտիվներ» 12-րդ և «Չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) ակտիվներ» 15-րդ բաժինները):

Սահմանումներ

13.5 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Ներդրումային գույք՝ գույք (հող կամ շենք կամ շենքի մի մաս, կամ և՛ հող և՛ շենք), որը պահվում է վարձավճարներ վաստակելու կամ դրա արժեքի աճի, կամ էլ միաժամանակ այդ երկու նպատակներով, այլ ոչ թե՝

- 1) ապրանքների կամ ծառայությունների արտադրության (մատուցման) կամ մատակարարման կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու համար, կամ՝
- 2) սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի համար:

Սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք՝ գույք, որը պահվում է (սեփականատիրոջ կամ վարձակալի կողմից՝ ֆինանսական վարձակալության դեպքում) ապրանքների կամ ծառայությունների արտադրության (մատուցման) կամ մատակարարման, կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու համար:

Հաշվեկշռային արժեք՝ (սույն բաժնի նպատակով) այն գումարն է, որով ակտիվը ճանաչվում է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում:

Սկզբնական արժեք՝ ակտիվի ձեռքբերման կամ կառուցման ժամանակ վճարված դրամական միջոցների կամ դրանց համարժեքների գումարն է, կամ այլ հատուցման իրական արժեքը՝ ակտիվի ձեռքբերման կամ կառուցման պահի դրությամբ:

Իրական արժեք՝ այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը մարվել՝ իրազեկ, պատրաստակամ կողմերի միջև «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

Փոխանակվող գործարքներ՝ գործարքներ, որոնց դեպքում մեկ կազմակերպություն ստանում է ակտիվներ կամ ծառայություններ, կամ մարում է պարտավորություններ, և դրանց դիմաց, որպես փոխանակում, մեկ այլ կազմակերպությանը ուղղակիորեն տալիս է դրանց մոտավորապես հավասար արժեքը (հիմնականում դրամական միջոցների, ապրանքների, ծառայությունների կամ ակտիվների օգտագործման տեսքով):

Չփոխանակվող գործարքներ՝ գործարքներ, որոնք փոխանակվող գործարքներ չեն: Չփոխանակվող գործարքի դեպքում կազմակերպությունը մեկ այլ կազմակերպությունից կամ ստանում է արժեք՝ առանց մոտավորապես հավասար արժեքը որպես փոխանակում ուղղակիորեն տալու, կամ տալիս է արժեք՝ առանց մոտավորապես հավասար արժեքը որպես փոխանակում ուղղակիորեն ստանալու:

Ներդրումային գույք

13.6 Ներդրումային գույքը պահվում է վարձակալական եկամուտ վաստակելու կամ դրա արժեքի աճի, կամ էլ միաժամանակ այդ երկու նպատակներով: Հետևաբար, ներդրումային գույքը առաջացնում է դրամական միջոցների հոսքեր, որոնք մեծապես անկախ են կազմակերպության կողմից պահվող այլ ակտիվներից: Դա էլ հենց տարբերակում է ներդրումային գույքը հանրային հատվածի կազմակերպությունների կողմից վերահսկվող այլ հոդից կամ շենքերից, ներառյալ՝ սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքը: Ապրանքների կամ ծառայությունների արտադրությունը (մատուցումը) կամ մատակարարումը (կամ գույքը վարչական նպատակներով օգտագործումը) նույնպես կարող են առաջացնել դրամական միջոցների հոսքեր: Օրինակ՝ հանրային հատվածի կազմակերպությունները կարող են օգտագործել շենքը հաճախորդներին ապրանքներ մատակարարելու և ծառայություններ մատուցելու համար՝ ծախսումների ամբողջական կամ մասնակի փոխհատուցման դիմաց: Այնուամենայնիվ, շենքը պահվում

Է, որպեսզի օժանդակի ապրանքների արտադրությանը և ծառայությունների մատուցմանը, հետևաբար դրամական միջոցների հոսքերը վերագրելի են ոչ միայն շենքին, այլև արտադրության (մատուցման) կամ մատակարարման գործընթացներում օգտագործված այլ ակտիվներին: Սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքի նկատմամբ կիրառվում է սույն ստանդարտի «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ բաժինը:

13.7 Ստորև բերված են ներդրումային գույքի օրինակներ՝

- 1) հող, որը պահվում է երկար ժամկետի ընթացքում արժեքի աճի, այլ ոչ թե սովորական գործունեության ընթացքում կարճաժամկետ վաճառքի նպատակով.
- 2) հող, որը պահվում է ներկայումս չորոշված նպատակով ապագա օգտագործման համար: Եթե կազմակերպությունը չի որոշել, թե նա հողն օգտագործելու է որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք, թե՝ սովորական գործունեության ընթացքում կարճաժամկետ վաճառքի համար, ապա հողը դիտարկվում է որպես արժեքի աճի նպատակով պահվող.
- 3) կազմակերպությանը պատկանող (կամ կազմակերպության կողմից ֆինանսական վարձակալությամբ պահվող) շենք, որն առևտրային հիմունքով տրված է մեկ կամ ավելի գործառնական վարձակալությունների.
- 4) չզբաղեցված շենք, որը պահվում է առևտրային հիմունքով արտաքին կողմերին մեկ կամ ավելի գործառնական վարձակալությունների տալու նպատակով.
- 5) գույք, որը կառուցվում կամ բարելավվում է՝ ապագայում որպես ներդրումային գույք օգտագործելու համար:

13.8 Ստորև բերված են այնպիսի հոդվածների օրինակներ, որոնք ներդրումային գույք չեն, և հետևաբար դուրս են մնում սույն բաժնի գործողության ոլորտից՝

- 1) գույք, որը պահվում է սովորական գործունեության ընթացքում վաճառելու համար կամ գտնվում է կառուցման կամ բարելավման գործընթացում՝ այդպիսի վաճառքի համար (տես սույն ստանդարտի «Պաշարներ» 17-րդ բաժինը).
- 2) գույք, որը կառուցվում կամ բարելավվում է երրորդ կողմի պատվերով (տես «Փոխանակվող գործարքներից հասույթ» 25-րդ բաժինը).
- 3) սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք (տես սույն ստանդարտի «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ բաժինը), ներառյալ (ի թիվս այլնի) այն գույքը, որը պահվում է ապագայում որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք օգտագործելու նպատակով, այն գույքը, որը պահվում է ապագայում բարելավելու և այնուհետև որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք օգտագործելու նպատակով, այն գույքը, որը զբաղեցված է աշխատակիցների կողմից (անկախ նրանից՝ նրանք

վճարում են շուկայական դրույքով վարձավճար, թե ոչ) և օգտագործումից հանված և օտարման նպատակով պահվող սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքը.

4) մեկ այլ կազմակերպությանը ֆինանսական վարձակալությամբ տրված գույք.

5) սոցիալական ծառայություն մատուցելու համար պահվող գույք, որը նաև առաջացնում է դրամական միջոցների ներհոսք: Նման գույքը չի դիտարկվում որպես ներդրումային գույք և պետք է հաշվառվի սույն ստանդարտի «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ բաժնի համաձայն:

13.9 Որոշ դեպքերում հանրային հատվածի կազմակերպությունները պահում են այնպիսի գույք, որի մի մասը պահվում է վարձավճարներ վաստակելու կամ արժեքի աճի նպատակով (այլ ոչ թե ծառայություններ մատուցելու նպատակով), իսկ մյուս մասը՝ ապրանքների կամ ծառայությունների արտադրության (մատուցման) կամ մատակարարման, կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու համար: Օրինակ, տեղական ինքնակառավարման մարմինը կարող է ունենալ շենք, որի մի մասը օգտագործվում է վարչական նպատակներով, իսկ մյուս մասը առևտրային հիմունքով, որպես տարածք տրվում է վարձակալության: Եթե այդ երկու մասերը կարող են առանձին վաճառվել (կամ առանձին տրվել ֆինանսական վարձակալության), ապա կազմակերպությունն այդ մասերի համար հաշվառումն իրականացնում է առանձնացված: Եթե նշված մասերը չեն կարող առանձին վաճառվել, ապա գույքը համարվում է ներդրումային գույք, միայն եթե ոչ նշանակալի մասն է պահվում ապրանքների կամ ծառայությունների արտադրության (մատուցման) կամ մատակարարման, կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու համար:

13.10 Որոշ դեպքերում կազմակերպությունն իր կողմից պահվող գույքի զբաղեցնողներին մատուցում է լրացուցիչ ծառայություններ: Կազմակերպությունը նման գույքը դիտում է որպես ներդրումային գույք, եթե այդ ծառայությունները տվյալ համաձայնության՝ որպես մեկ ամբողջության, ոչ նշանակալի մասն են կազմում: Օրինակ՝ երբ պետական գործակալությունը ունի գրասենյակային շենք, որը պահվում է բացառապես վարձակալության նպատակներով և առևտրային հիմունքով տրվում է վարձակալության, որը նաև շենքը զբաղեցրած վարձակալներին մատուցում է պահակային և շենքի շահագործման ծառայություններ:

13.11 Այլ դեպքերում մատուցվող ծառայությունները նշանակալի են: Օրինակ՝ պետությունը կարող է ունենալ հյուրանոց կամ հանրակացարան, որն այն կառավարում է իր՝ ընդհանուր գույքի կառավարման գործակալության միջոցով: Հյուրերին մատուցվող ծառայությունները կազմում են այդ համաձայնության՝ որպես մեկ ամբողջության, նշանակալի մասը: Հետևաբար, սեփականատիրոջ կողմից կառավարվող հյուրանոցը

կամ հանրակացարանը ավելի շուտ սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք է, քան ներդրումային գույք:

13.12 Որոշ դեպքերում կազմակերպությանը պատկանում է գույք, որը վարձակալվում և զբաղեցվում է իր վերահսկող կազմակերպության կամ մեկ այլ վերահսկող կազմակերպության կողմից: Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում այդ գույքը չի որակվում որպես ներդրումային գույք, քանի որ տնտեսական միավորի տեսանկյունից այդ գույքը սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք է: Այնուամենայնիվ, առանձին կազմակերպության տեսանկյունից, որին պատկանում է այդ գույքը, այն ներդրումային գույք է, եթե բավարարում է 13.5-րդ պարագրաֆի սահմանմանը: Հետևաբար, իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում վարձատուն այդ գույքը դիտարկում է որպես ներդրումային գույք:

Ճանաչում

13.13 Կազմակերպությունը պետք է կիրառի 2.36-րդ պարագրաֆի ճանաչման չափանիշները՝ որոշելու համար ճանաչել ներդրումային գույքը, թե ոչ: Հետևաբար, կազմակերպությունը պետք է ճանաչի ներդրումային գույքի արժեքը որպես ակտիվ այն և միայն այն դեպքում, երբ՝

- 1) հավանական է, որ այդ ներդրումային գույքի հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը կհոսեն դեպի կազմակերպություն,
- 2) ներդրումային գույքի սկզբնական արժեքը կամ իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

13.14 Սույն ստանդարտի 13.13-րդ պարագրաֆի ճանաչման սկզբունքի համաձայն՝ կազմակերպությունը գնահատում է իր ներդրումային գույքի բոլոր ծախսումները, երբ դրանք տեղի են ունենում: Այդ ծախսումները ներառում են ներդրումային գույքի ձեռքբերման կամ կառուցման համար սկզբնապես կատարած ծախսումները և հետագայում կատարվող ծախսումները՝ կապված գույքի մասերի (բաղկացուցիչների) ավելացման, դրա մի մասի (բաղկացուցչի) փոխարինման կամ գույքի սպասարկման հետ:

13.15 Որոշ դեպքերում կարող է պահանջվել ներդրումային գույքի մասերի (բաղկացուցիչների) ավելացում: Օրինակ՝ կարող է անհրաժեշտ լինել շենքի վրա նոր հարկի ավելացում: Ներդրումային գույքին վերաբերող հետագա ծախսումները, ինչպիսիք են գույքի վրա նոր մասի (բաղկացուցչի) ավելացման ծախսումները, ավելացվում է գույքի հաշվեկշռային արժեքին (կապիտալացվում է), եթե այդ ծախսումները բավարարում են 13.13-րդ պարագրաֆում նշված ճանաչման չափանիշները:

13.16 Ներդրումային գույքի որոշ մասեր (բաղկացուցիչներ) կարող են պահանջել

պարբերաբար կամ ոչ պարբերաբար փոխարինում: Օրինակ՝ շենքի կտուրը կարող է անհրաժեշտ լինել որոշակի ժամանակահատված օգտագործելուց հետո փոխարինել: Ներդրումային գույքին վերաբերող հետագա ծախսումները, ինչպիսիք են գույքի մասի (բաղկացուցչի) փոխարինման ծախսումները, ավելացվում է գույքի հաշվեկշռային արժեքին (կապիտալացվում է), եթե այդ ծախսումները բավարարում են 13.13-րդ պարագրաֆում նշված ճանաչման չափանիշները: Այդ փոխարինված մասերի հաշվեկշռային արժեքը ապաճանաչվում է՝ համաձայն 13.29-13.33-րդ պարագրաֆների:

13.17 Սույն ստանդարտի 13.13-րդ պարագրաֆի ճանաչման սկզբունքի համաձայն՝ կազմակերպությունը ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքում չի ճանաչում այդ գույքի ամենօրյա սպասարկման ծախսումները: Փոխարենը այդ ծախսումները ճանաչվում են հավելուրդում կամ պակասուրդում՝ կատարմանը զուգընթաց: Ամենօրյա սպասարկման ծախսումները հիմնականում աշխատուժի և օգտագործված մանր դետալների և նյութերի ծախսումներն են: Այդ ծախսումների նպատակը հաճախ նկարագրվում է որպես գույքի «վերանորոգում և պահպանում»:

Զափումը ճանաչման պահին

13.18 Ներդրումային գույքը սկզբնապես պետք է չափվի իր սկզբնական արժեքով: Գործարքի հետ կապված ծախսումները պետք է ներառվեն սկզբնական չափման մեջ:

13.19 Երբ ներդրումային գույքը ձեռք է բերվել չփոխանակվող գործարքով, դրա սկզբնական արժեքը պետք է չափվի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով:

13.20 Ներդրումային գույքի սկզբնական արժեքը ներառում է դրա գնման գինը և ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումները: Ինչպես գնված, այնպես էլ սեփական ուժերով կառուցված ներդրումային գույքի սկզբնական արժեքը պետք է որոշվի 11.21-0-րդ պարագրաֆների համաձայն:

13.21 Երբ ներդրումային գույքի դիմաց վճարումը վճարման նորմալ պայմաններով նախատեսված ժամկետից հետաձգվում է, ապա դրա սկզբնական արժեքը անհապաղ վճարման գնի համարժեքն է: Այդ գումարի և ընդհանուր վճարումների միջև տարբերությունը ճանաչվում է որպես տոկոսային ծախս՝ հետաձգված ժամկետի ընթացքում:

13.22 Ֆինանսական վարձակալության ներքո պահվող և որպես ներդրումային գույք դասակարգված գույքի սկզբնավորման արժեքը պետք է որոշվի այնպես, ինչպես ֆինանսական վարձակալության համար՝ 18.15-րդ պարագրաֆի համաձայն, այսինքն՝ ակտիվը պետք է ճանաչվի գույքի իրական արժեքից և նվազագույն վարձավճարների ներկա արժեքից նվազագույնով: Համարժեք գումարը ճանաչվում է որպես

պարտավորություն՝ 18.15-րդ պարագրաֆի համաձայն:

13.23 Մեկ կամ ավելի ներդրումային գույքեր կարելի է ձեռք բերել փոխանակելով ոչ դրամային ակտիվի կամ ակտիվների, կամ դրամային և ոչ դրամային ակտիվների համակցության հետ: Ստորև դիտարկվում է միայն մեկ ոչ դրամային ակտիվի փոխանակումը մյուսով, սակայն դա կիրառելի է նաև նախորդ նախադասությունում նկարագրված բոլոր փոխանակումների համար: Նման ներդրումային գույքի սկզբնական արժեքը պետք է չափվի իրական արժեքով, բացառությամբ, երբ ոչ ստացված, ոչ էլ տրված ակտիվի իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել: Ձեռք բերված ակտիվը չափվում է այդ կերպ, նույնիսկ եթե կազմակերպությունը չի կարող անմիջապես ապաճանաչել տրված ակտիվը: Եթե ձեռք բերված ակտիվը չի չափվում իրական արժեքով, դրա սկզբնական արժեքը չափվում է տրված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքով:

Չափումը ճանաչումից հետո

13.24 Ներդրումային գույքը, որի իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի, յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պետք է չափվի իրական արժեքով՝ իրական արժեքում փոփոխությունները ճանաչելով հավելուրդում կամ պակասուրդում: Եթե ֆինանսական վարձակալության ներքո պահվող «գույքում մասնակցությունը» դասակարգվել է որպես ներդրումային գույք, իրական արժեքով հաշվառվող հոդվածը այդ մասնակցությունն է, այլ ոչ թե հիմքում ընկած գույքը: 19.22-19.26-րդ պարագրաֆները տրամադրում են իրական արժեքի որոշման մոտեցումներ: Կազմակերպությունը բոլոր այլ ներդրումային գույքը պետք է հաշվառի որպես հիմնական միջոց՝ կիրառելով սույն ստանդարտի «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ բաժինը:

13.25 Եթե իրական արժեքի արժանահավատորեն չափումը ներդրումային գույքի հոդվածի համար այլևս հնարավոր չէ՝ առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի, կազմակերպությունը հետագայում այդ հոդվածը պետք է հաշվառի որպես հիմնական միջոց՝ սույն ստանդարտի 11-րդ բաժնի համաձայն, մինչև իրական արժեքի արժանահավատորեն չափումը դառնա հնարավոր: Ներդրումային գույքի այդ ամսաթվի հաշվեկշռային արժեքը դառնում է դրա արժեքը՝ ըստ սույն ստանդարտի 11-րդ բաժնի: Սույն ստանդարտի 13.34-րդ պարագրաֆի 5-րդ կետի «ե» ենթակետը պահանջում է այդ փոփոխության բացահայտում: Դա հանգամանքների փոփոխությունն է, այլ ոչ թե հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություն:

Վերադասակարգումներ

13.26 Գույքը որպես ներդրումային վերադասակարգելը կամ հակառակը պետք է տեղի

ունենա այն և միայն այն դեպքում, երբ փոփոխվել է դրանց օգտագործման եղանակը, որի վկայություններն են՝

- 1) սեփականատիրոջ կողմից գույքի զբաղեցման մեկնարկը. Այդ դեպքում ներդրումային գույքը վերադասակարգվում է որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք,
- 2) գույքի բարելավման մեկնարկը՝ հետագայում այն վաճառելու մտադրությամբ. Այդ դեպքում ներդրումային գույքը վերադասակարգվում է որպես պաշար,
- 3) սեփականատիրոջ կողմից գույքի զբաղեցման ավարտը. Այդ դեպքում սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքը վերադասակարգվում է որպես ներդրումային գույք,
- 4) որպես պաշար դասակարգված գույքը այլ կողմին գործառնական վարձակալության (առևտրային հիմունքով) տալու մեկնարկը. պաշարները վերադասակարգվում են որպես ներդրումային գույք:

13.27 Իրական արժեքով հաշվառվող ներդրումային գույքը, որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք կամ պաշար վերադասակարգելու դեպքում, այդ գույքի սկզբնական (ելակետային) արժեքը «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ բաժնի կամ «Պաշարներ» 17-րդ բաժնի համաձայն հետագայում հաշվառվելու նպատակով, պետք է լինի դրա հաշվեկշռային արժեքը՝ օգտագործման եղանակը փոխելու ամսաթվի դրությամբ:

13.28 Եթե սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքը կամ պաշարը դառնում է ներդրումային գույք, որը հաշվառվելու է իրական արժեքով, ապա այդ ներդրումային գույքի սկզբնական (ելակետային) արժեքը սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքի կամ պաշարի հաշվեկշռային արժեքն է՝ օգտագործման եղանակը փոխելու ամսաթվի դրությամբ:

Ապաճանաչում

13.29 Ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքը պետք է ապաճանաչվի (դուրս գրվի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից), երբ՝

- 1) այն օտարվում է կամ
- 2) այն ընդմիջտ դուրս է հանվում օգտագործումից, և ապագա ոչ մի տնտեսական օգուտ կամ օգուտակար պոտենցիալ դրա օգտագործումից կամ օտարումից չի ակնկալվում:

13.30 Ներդրումային գույքի ապաճանաչումից առաջացող օգուտը կամ վնասը պետք է ներառվի հավելուրդում կամ պակասուրդում, երբ այդ գույքը ապաճանաչվում է: Այդպիսի

օգուտները չպետք է դասակարգվեն որպես հասույթ:

13.31 Ներդրումային գույքի օտարումը կարող է տեղի ունենալ տարբեր ձևերով (օրինակ՝ վաճառքի, ֆինանսական վարձակալության տալու կամ չփոխանակվող գործարքի միջոցով): Գույքի օտարման ամսաթիվը որոշելիս կազմակերպությունը կիրառում է սույն ստանդարտի «Փոխանակվող գործարքներից հասույթ» 25-րդ բաժնի՝ ապրանքների վաճառքից հասույթի ճանաչման չափանիշները:

13.32 Երբ սույն ստանդարտի 13.13-րդ պարագրաֆի ճանաչման սկզբունքի համաձայն կազմակերպությունը ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում ճանաչում է ներդրումային գույքի մի մասի (բաղկացուցչի) փոխարինման արժեքը, ապա այն ապաճանաչում է փոխարինված մասի հաշվեկշռային արժեքը: Եթե կազմակերպությունը չի կարող որոշել փոխարինված մասի (բաղկացուցչի) հաշվեկշռային արժեքը, ապա կազմակերպությունը փոխարինման արժեքը կարող է օգտագործել որպես ցուցանիշ այն բանի, թե ինչպիսին է եղել փոխարինված մասի արժեքը դրա ձեռքբերման կամ կառուցման պահին:

13.33 Ներդրումային գույքի ապաճանաչումից օգուտը կամ վնասը պետք է որոշվի որպես միավորի օտարումից զուտ մուտքերի և հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերություն:

Բացահայտումներ

13.34 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը ամբողջ ներդրումային գույքի համար, որը հաշվառվում է իրական արժեքով՝ հավելուրդի կամ պակասուրդի միջոցով (13.24-րդ պարագրաֆ)՝

- 1) ներդրումային գույքի իրական արժեքը որոշելիս կիրառված մեթոդներն ու նշանակալի ենթադրությունները,
- 2) թե ներդրումային գույքի իրական արժեքի (որով այն չափվել կամ բացահայտվել է ֆինանսական հաշվետվություններում) հիմքում որ չափով է ընկած ճանաչված և համապատասխան մասնագիտական որակավորում ունեցող անկախ գնահատողի գնահատումը, որը տիրապետում է տվյալ դասի ներդրումային գույքի գնահատման արդի փորձին: Եթե նման գնահատում տեղի չի ունեցել, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի,
- 3) ներդրումային գույքի իրացման հնարավորության կամ օտարումից հասույթի և մուտքերի վրա դրամական սահմանափակումների առկայությունը և գումարները,
- 4) ներդրումային գույք ձեռք բերելու, կառուցելու կամ բարելավելու, կամ վերանորոգելու, պահպանելու կամ կատարելագործելու գծով պայմանագրային պարտականությունները,
- 5) ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքի համադրումը ժամանակաշրջանի

սկզբի և վերջի դրությամբ՝ առանձին ներկայացնելով՝

ա. ավելացումները՝ առանձնացված բացահայտելով ձեռքբերումներից և ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում ճանաչված հետագա ծախսումներից առաջացածները.

բ. կազմակերպությունների միավորումների միջոցով ձեռքբերումներից առաջացած ավելացումները.

գ. օտարումները.

դ. իրական արժեքում փոփոխություններից առաջացող աճերը կամ նվազեցումները.

ե. վերադասակարգումները որպես հիմնական միջոց, եթե իրական արժեքի արժանահավատորեն չափումը այլևս հնարավոր չէ առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի և հակառակը (տես 13.25-րդ պարագրաֆը).

զ. վերադասակարգումները որպես պաշար և սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք և հակառակը.

է. այլ փոփոխություններ:

Կարիք չկա, որ այդ համադրումը ներկայացվի նախորդ ժամանակաշրջանների համար:

13.35 Երբ կազմակերպությունը սկզբնական ճանաչումից հետո իր ներդրումային գույքը 13.25-րդ պարագրաֆի համաձայն հաշվառում է որպես հիմնական միջոց, քանի որ այդ գույքի իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել՝ առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի, պետք է որպես հիմնական միջոցներ դասակարգված ներդրումային գույքի վերաբերյալ բացահայտի՝

- 1) որպես հիմնական միջոցներ վերադասակարգված ներդրումային գույքի նկարագրությունը,
- 2) բացատրություն, թե ինչու իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի,
- 3) հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ որպես հիմնական միջոցներ վերադասակարգված ներդրումային գույքի համախառն հաշվեկշռային արժեքը, կուտակված մաշվածությունը և հաշվեկշռային արժեքը:

Նշված բացահայտումները կատարվում են ի լրումն սույն ստանդարտի «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ բաժնով պահանջվող բացահայտումների:

13.36 Համաձայն սույն ստանդարտի «Վարձակալություն» 18-րդ բաժնի՝ ներդրումային գույքի սեփականատերը տրամադրում է վարձատուի բացահայտումները՝ իր կողմից կնքված վարձակալությունների վերաբերյալ: Կազմակերպությունը, որն ունի ներդրու-

մային գույք ֆինանսական վարձակալության կամ գործառնական վարձակալության ներքո, տրամադրում է վարձակալի բացահայտումները ֆինանսական վարձակալության համար և վարձատուի բացահայտումները՝ իր կողմից կնքված ցանկացած գործառնական վարձակալության համար:

Բաժին 14. Գյուղատնտեսություն

Նպատակը

14.1 Սույն բաժնի նպատակն է սահմանել հաշվապահական հաշվառման մոտեցումները և բացահայտումները, որոնք վերաբերում են գյուղատնտեսական գործունեությանը:

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

14.2 Սույն բաժինը պետք է կիրառվի հետևյալի հաշվապահական հաշվառման համար, երբ դրանք վերաբերում են գյուղատնտեսական գործունեությանը՝

- 1) կենսաբանական ակտիվներ,
- 2) գյուղատնտեսական արտադրանք բերքահավաքի պահին:

14.3 Սույն բաժինը չի կիրառվում՝

- 1) գյուղատնտեսական գործունեությանը վերաբերող հողի նկատմամբ (տես սույն ստանդարտի «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ և «Ներդրումային գույք» 13-րդ բաժինները),
- 2) գյուղատնտեսական գործունեությանը վերաբերող ոչ նյութական ակտիվների նկատմամբ (տես սույն ստանդարտի «Ոչ նյութական ակտիվներ» 12-րդ բաժինը),
- 3) ծառայությունների մատուցման կամ տրամադրման համար պահվող կենսաբանական ակտիվների նկատմամբ:

14.4 Կենսաբանական ակտիվներն օգտագործվում են հանրային հատվածի կազմակերպությունների կողմից իրականացվող բազմաթիվ գործունեություններում: Երբ կենսաբանական ակտիվներն օգտագործվում են հետազոտության, կրթության, փոխադրման, զվարճանքի, հանգստի, մաքսային հսկողության կամ այլ գործունեություններում, որոնք չեն համարվում գյուղատնտեսական գործունեություններ, ինչպես սահմանված է սույն բաժնի 14.7-րդ պարագրաֆում, այդ կենսաբանական ակտիվները չեն հաշվառվում սույն բաժնի համաձայն: Եթե այդ կենսաբանական ակտիվները բավարարում են ակտիվի սահմանմանը, պետք է դիտարկվեն այլ բաժիններ՝ համապատասխան հաշվապահական հաշվառում որոշելիս (օրինակ՝ սույն ստանդարտի

«Հիմնական միջոցներ» 11-րդ բաժինը, «Պաշարներ» 17-րդ բաժինը):

14.5 Սույն բաժինը կիրառվում է գյուղատնտեսական արտադրանքի նկատմամբ, որը կազմակերպության կենսաբանական ակտիվներից ստացված արտադրանքն է, միայն բերքահավաքի պահին: Այնուհետև կիրառվում է 17-րդ «Պաշարներ» կամ համապատասխան այլ բաժինները: Համապատասխանաբար, սույն բաժինը չի առնչվում բերքահավաքից հետո գյուղատնտեսական արտադրանքի վերամշակմանը, օրինակ՝ խաղողն աճեցրած գինեգործի կողմից խաղողից գինու ստացմանը:

14.6 Ստորև ներկայացված աղյուսակում բերված են կենսաբանական ակտիվների, գյուղատնտեսական արտադրանքի և բերքահավաքից հետո վերամշակման արդյունք հանդիսացող արտադրանքի օրինակներ.

Կենսաբանական ակտիվներ	Գյուղատնտեսական արտադրանք	Բերքահավաքից հետո վերամշակման արդյունք հանդիսացող արտադրանք
Ոչխարներ	Բուլոդ	Մանվածք, գորգ
Ծառեր տնկադաշտում	Հատված ծառեր	Գերաններ, տախտակ
Բույսեր	Բամբակ	Թել, հագուստ
	Շաքարեղեգ	Շաքար
Կաթնատու կենդանիներ	Կաթ	Պանիր
Խոզեր	Մսեղիք	Երշիկեղեն, խոզապուխտ
Թփեր	Տերև	Թեյ, մշակված ծխախոտ
Խաղողի որթ	Խաղող	Գինի
Պտղատու ծառեր	Հավաքված միրգ	Վերամշակված միրգ

Սահմանումներ

14.7 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Գյուղատնտեսական գործունեություն՝ կազմակերպության կողմից
կենսաբանական ակտիվների կենսաբանական փոխակերպման և

բերքահավաքի կառավարումը հետևյալ նպատակներով՝

- վաճառքի, անվճար կամ չնչին վճարով բաշխման կամ
- գյուղատնտեսական արտադրանքի կամ լրացուցիչ կենսաբանական ակտիվների փոխարկման նպատակով:

Գյուղատնտեսական արտադրանք՝ կազմակերպության կենսաբանական ակտիվներից ստացված արտադրանք:

Կենսաբանական ակտիվ՝ կենդանի բույս կամ կենդանի:

Կենսաբանական փոխակերպում՝ աճի, դեգեներացիայի, արտադրության և բազմացման գործընթացներ, որոնց արդյունքում կենսաբանական ակտիվում տեղի են ունենում որակական և քանակական փոփոխություններ:

Վաճառքի հետ կապված ծախսումներ՝ լրացուցիչ ծախսումներ, որոնք ուղղակիորեն վերագրելի են ակտիվի օտարմանը՝ բացառությամբ ֆինանսական ծախսերի և շահութահարկի գծով ծախսի: Օտարումը կարող է կատարվել վաճառքի կամ անվճար կամ չնչին վճարով բաշխման միջոցով:

Կենսաբանական ակտիվների խումբ՝ համանման կենդանիների կամ բույսերի խումբ:

Բերքահավաք՝ կենսաբանական ակտիվից արդյունքի առանձնացումը կամ կենսաբանական ակտիվի կենսական գործընթացների դադարեցումը:

Հաշվեկշռային արժեք՝ (սույն բաժնի նպատակով) այն գումարն է, որով ակտիվը ճանաչվում է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում:

Իրական արժեք՝ այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը մարվել՝ իրազեկ, պատրաստակամ կողմերի միջև «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

Գործող շուկա՝ շուկա, որտեղ առկա են բոլոր հետևյալ պայմանները.

- 1) շուկայում շրջանառվող միավորները համասեռ են,
- 2) սովորաբար ցանկացած պահի հնարավոր է գտնել պատրաստակամ գնորդների և վաճառողների,
- 3) գները մատչելի են հանրությանը:

14.8 Կենսաբանական փոխակերպումը հանգեցնում է հետևյալ տեսակի արդյունքների՝

- 1) ակտիվների փոփոխման՝ (i) աճի (կենդանու կամ բույսի քանակի աճի կամ որակի բարելավման) միջոցով, (ii) դեգեներացիայի (կենդանու կամ բույսի քանակի

նվազման կամ որակի վատթարացման) միջոցով, (iii) բազմացման (լրացուցիչ կենդանիների կամ բույսերի ստեղծման) միջոցով, կամ՝

- 2) գյուղատնտեսական արտադրանքի արտադրության, ինչպիսիք են լատեքսը, թեյի տերևները, բուրդը կամ կաթը:

Ճանաչում

14.9 Կազմակերպությունը կիրառում է 2.36-րդ պարագրաֆի ճանաչման չափանիշները՝ որոշելու համար ճանաչել կենսաբանական ակտիվը, թե ոչ: Հետևաբար կազմակերպությունը պետք է ճանաչի կենսաբանական ակտիվի կամ գյուղատնտեսական արտադրանքի արժեքը որպես ակտիվ այն և միայն այն դեքում, երբ՝

- 1) հավանական է, որ ակտիվի հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը կհոսեն դեպի կազմակերպություն,
- 2) ակտիվի իրական արժեքը կամ սկզբնական արժեքը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:

Չափում. իրական արժեքի մոդել

14.10 Կազմակերպությունը կենսաբանական ակտիվը սկզբնական ճանաչման պահին և յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պետք է չափի իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի գնահատված ծախսումները:

14.11 Երբ կազմակերպությունը ձեռք է բերում կենսաբանական ակտիվ չփոխանակվող գործարքի միջոցով, կենսաբանական ակտիվը սկզբնական ճանաչման պահին և յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ չափվում է համաձայն 14.10-րդ պարագրաֆի:

14.12 Կազմակերպության կենսաբանական ակտիվներից ստացվող գյուղատնտեսական արտադրանքը պետք է չափվի բերքահավաքի պահի իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի գնահատված ծախսումները: Նման չափումը հանդիսանում է սկզբնական արժեք այն ամսաթվի դրությամբ, երբ կիրառվում է սույն ստանդարտի «Պաշարներ» 17-րդ բաժինը կամ սույն ստանդարտի մեկ այլ կիրառելի բաժին:

14.13 Իրական արժեքը որոշելիս կազմակերպությունը պետք է դիտարկի հետևյալը՝

- 1) Եթե կենսաբանական ակտիվի կամ գյուղատնտեսական արտադրանքի համար ներկա գտնվելու վայրում և վիճակում առկա է գործող շուկա, ապա այդ շուկայում գնանշված գինը պատշաճ հիմք է հանդիսանում այդ ակտիվների իրական արժեքի որոշման համար: Եթե կազմակերպությունն ունի տարբեր գործող շուկաներ մուտք գործելու հնարավորություն, ապա կազմակերպությունը պետք է կիրառի այն

շուկայում գոյություն ունեցող գինը, որն ակնկալվում է օգտագործել,

- 2) եթե գոյություն չունի գործող շուկա, կազմակերպությունն իրական արժեքը որոշելիս կիրառում է ներքոհիշյալներից մեկը կամ մի քանիսը, երբ դրանք մատչելի են՝

- ա. ամենավերջին շուկայական գործարքի գինը՝ պայմանով, որ գործարքի ամսաթվի և հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի միջև ընկած ժամանակաշրջանում տնտեսական պայմանների նշանակալի փոփոխություն տեղի չի ունեցել.

- բ. համանման ակտիվների շուկայական գները՝ արտացոլելով տարբերությունների գծով ճշգրտումները.

- գ. ճյուղային չափորոշիչները, օրինակ՝ պտղատու այգու արժեքը մեկ վաճառարկի, բուշելի կամ հեկտարի հաշվով, կամ խոշոր եղջերավոր անասունների արժեքը մեկ կիլոգրամ մսի հաշվով,

- 3) որոշ դեպքերում 1-ին կամ 2-րդ կետերում թվարկված տեղեկատվության աղբյուրները կարող են հանգեցնել կենսաբանական ակտիվի կամ գյուղատնտեսական արտադրանքի իրական արժեքի վերաբերյալ տարբեր եզրահանգումների: Կազմակերպությունը դիտարկում է նշված տարբերությունների պատճառները՝ խելամիտ գնահատականների տիրույթում իրական արժեքի առավել արժանահավատ գնահատման հասնելու համար,

- 4) որոշ հանգամանքներում իրական արժեքը կարող է հեշտությամբ որոշելի լինել՝ առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի, անգամ եթե կենսաբանական ակտիվի ներկա վիճակի համար շուկայում որոշված գինը կամ արժեքը կարող են հասանելի չլինել: Կազմակերպությունը պետք է դիտարկի՝ արդյոք ակտիվից ակնկալվող դրամական միջոցների զուտ հոսքերի՝ ընթացիկ շուկայական դրույքով գեղչված ներկա արժեքը հանգեցնում է իրական արժեքի արժանահավատ չափման:

14.14 Երբեմն սկզբնական արժեքը կարող է լինել իրական արժեքի մոտարկում, մասնավորապես, երբ՝

- 1) տեղի է ունեցել աննշան կենսաբանական փոխակերպում սկզբնական ծախսումները կատարելուց հետո (օրինակ՝ հաշվետու ժամանակաշրջանից անմիջապես առաջ տնկված մրգատու ծառերի տնկիների դեպքում), կամ՝
- 2) չի ակնկալվում, որ կենսաբանական փոխակերպման ազդեցությունը գնի վրա կլինի էական (օրինակ՝ նախնական աճը երեսունամյա սոճու տնկադաշտի արտադրական փուլում):

Օգուտներ և վնասներ

14.15 Օգուտները կամ վնասները, որոնք առաջանում են կենսաբանական ակտիվի իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի հետ կապված ծախսումները սկզբնական ճանաչման պահին, ինչպես նաև կենսաբանական ակտիվի իրական արժեքի՝ հանած վաճառքի հետ կապված ծախսումները, փոփոխությունից, պետք է ներառվեն այն ժամանակաշրջանի հավելուրդում կամ պակասուրդում, որում դրանք առաջացել են:

14.16 Գյուղատնտեսական արտադրանքի, որը չափվում է իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի հետ կապված ծախսումները, սկզբնական ճանաչման պահին առաջացած օգուտը կամ վնասը պետք է ներառվի այն ժամանակաշրջանի հավելուրդում կամ պակասուրդում, որում առաջացել է:

Զափում. ինքնարժեքի մոդել

14.17 Այն կենսաբանական ակտիվները, որոնց իրական արժեքը սկզբնական ճանաչման պահին արժանահավատորեն չափելի չէ առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի, կազմակերպությունը այդ ակտիվները սկզբնական ճանաչման պահին պետք է չափի սկզբնական արժեքով (ինքնարժեքով), իսկ սկզբնական ճանաչումից հետո՝ սկզբնական արժեքով (ինքնարժեքով)՝ հանած կուտակված մաշվածությունը: Այն պահից, երբ կենսաբանական ակտիվի իրական արժեքը դառնում է արժանահավատորեն չափելի՝ առանց անհարկի ծախսումների և ջանքերի, կազմակերպությունը այդ ակտիվը պետք է չափի իրական արժեքի մոդելով:

14.18 Կազմակերպությունն իր կենսաբանական ակտիվներից հավաքված գյուղատնտեսական արտադրանքը պետք է չափի բերքահավաքի պահի իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի գնահատված ծախսումները: Նման չափումը հանդիսանում է սկզբնական արժեք այն ամսաթվի դրությամբ, երբ կիրառվում է սույն ստանդարտի «Պաշարներ» 17-րդ բաժինը կամ սույն ստանդարտի մեկ այլ կիրառելի բաժին:

14.19 Կազմակերպությունը հաշվի է առնում սույն ստանդարտի «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ և «Պաշարներ» 17-րդ բաժինները՝ 14.17-րդ պարագրաֆի համաձայն կենսաբանական ակտիվների սկզբնական արժեքը և մաշվածությունը որոշելու համար: Եթե սույն ստանդարտի 11-րդ բաժնի պահանջների համաձայն, հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող լիազոր մարմինը կենսաբանական ակտիվների մաշվածության հաշվարկման համար չի սահմանել նորմատիվային օգտակար ծառայություն, ապա կազմակերպությունը ինքնուրույն է սահմանում այդ կենսաբանական ակտիվների օգտակար ծառայությունը: Կենսաբանական ակտիվների օգտակար ծառայությունը որոշելիս կազմակերպությունը հաշվի է առնում այդ ակտիվների կենսաբանական միջին տևողությունը, օգտագործման ինտենսիվությունը և այլն:

Բացահայտումներ

14.20 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ընթացիկ ժամանակաշրջանում կենսաբանական ակտիվների և գյուղատնտեսական արտադրանքի սկզբնական ճանաչման պահին առաջացած, ինչպես նաև կենսաբանական ակտիվի իրական արժեքի՝ հանած վաճառքի հետ կապված ծախսումները, փոփոխությունից առաջացած հանրագումարային օգուտը կամ վնասը:

14.21 Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի սպառվող և բերքատու կենսաբանական ակտիվների միջև, և վաճառքի համար պահվող և անվճար կամ չնչին վճարով բաշխելու համար պահվող կենսաբանական ակտիվների միջև տարանջատված կենսաբանական ակտիվների նկարագրությունը: Նշված բացահայտումը կարող է ներկայացվել քանակական կամ պատմողական նկարագրությամբ:

14.22 Սպառվող կենսաբանական ակտիվները այն ակտիվներն են, որոնք պետք է հավաքվեն որպես գյուղատնտեսական արտադրանք, կամ վաճառվեն կամ անվճար կամ չնչին վճարով բաշխվեն՝ որպես կենսաբանական ակտիվներ: Սպառվող կենսաբանական ակտիվների օրինակներ են մեկանգամյա օգտագործման համար նախատեսված կենդանիները և բույսերը, ինչպես մսի ստացման համար նախատեսված ընտանի կենդանիները, վաճառքի համար նախատեսված ընտանի կենդանիները, բուծարանում աճեցվող ձուկը, եգիպտացորենի և ցորենի ցանքերը և անտառանյութի ստացման համար աճեցվող ծառերը:

Բերքատու կենսաբանական ակտիվները այն կենսաբանական ակտիվներն են, որոնք գյուղատնտեսական գործունեությունում օգտագործվում են բազմակի անգամ կամ շարունակաբար՝ ավելի քան մեկ տարվա ընթացքում: Բերքատու կենսաբանական ակտիվների օրինակներ են կաթնատու ընտանի կենդանիները, ոչխարները կամ բրդի արտադրության համար օգտագործվող այլ կենդանիները, խաղողի որթը, մրգատու ծառերը, այն ծառերը, որոնք վառելափայտ են տալիս, բայց չեն հատվում:

14.23 Կազմակերպությունը պետք է նկարագրի հետևյալ տեղեկատվությունը, եթե այն ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացվող տեղեկատվության որևէ այլ մասում չի բացահայտվել՝

- 1) իր գործունեության բնույթը՝ ներառելով կենսաբանական ակտիվների յուրաքանչյուր խումբը,
- 2) ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կազմակերպության կենսաբանական ակտիվների յուրաքանչյուր խմբի ֆիզիկական քանակների չափումները կամ գնահատումները:

14.24 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի բերքահավաքի պահին գյուղատնտեսական արտադրանքի յուրաքանչյուր խմբի, ինչպես նաև կենսաբանական ակտիվի յուրաքանչյուր խմբի իրական արժեքը որոշելիս կիրառված մեթոդները և նշանակալի ենթադրությունները:

14.25 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ժամանակաշրջանի ընթացքում հավաքված գյուղատնտեսական արտադրանքի իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի հետ կապված ծախսումները, որը որոշվել է բերքահավաքի պահին:

14.26 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

- 1) այնպիսի կենսաբանական ակտիվների առկայությունը և հաշվեկշռային արժեքները, որոնց նկատմամբ սեփականության իրավունքը սահմանափակ է, ինչպես նաև որպես պարտավորությունների ապահովության երաշխիք գրավադրված կենսաբանական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքները,
- 2) կազմակերպության՝ կենսաբանական ակտիվները օգտագործելու կամ վաճառելու իրավունքի սահմանափակումների բնույթը և աստիճանը,
- 3) կենսաբանական ակտիվների բարելավման կամ ձեռքբերման գծով պարտավորվածությունների գումարը:

14.27 Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի ընթացիկ ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի միջև ընկած ժամանակաշրջանում կենսաբանական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքներում տեղի ունեցած փոփոխությունների համադրումը: Համադրումը պետք է ներառի՝

- 1) իրական արժեքում՝ հանած վաճառքի ծախսումները, փոփոխություններից առաջացող աճերը կամ նվազեցումները,
- 2) գնումների հետևանքով առաջացող աճը,
- 3) չփոխհատուցվող գործարքի միջոցով ձեռք բերված ակտիվների հետևանքով առաջացող աճը,
- 4) վաճառքի հետևանքով առաջացող նվազեցումները,
- 5) առանց վճարի կամ չնչին վճարով բաշխման հետևանքով առաջացող նվազեցումները,
- 6) բերքահավաքի հետևանքով առաջացող նվազումները,
- 7) այլ փոփոխություններ:

Կենսաբանական ակտիվների համար լրացուցիչ բացահայտումներ, երբ

իրական արժեքը չի կարող արժանահավատորեն չափվել

14.28 Եթե կազմակերպությունը ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կենսաբանական ակտիվը չափում է սկզբնական արժեքով՝ հանած կուտակված մաշվածությունը, (տես 14.17-րդ պարագրաֆը), ապա կազմակերպությունը նման կենսաբանական ակտիվի գծով պետք է բացահայտի՝

- 1) կենսաբանական ակտիվի նկարագրությունը,
- 2) բացատրություն, թե ինչու իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել,
- 3) օգտագործված մաշվածության մեթոդը,
- 4) օգտագործված օգտակար ծառայությունները,
- 5) ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ համախառն հաշվեկշռային արժեքը և կուտակված մաշվածությունը:

14.29 Եթե ընթացիկ ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպությունը կենսաբանական ակտիվը չափում է սկզբնական արժեքով՝ հանած կուտակված մաշվածությունը (տես 14.17-րդ պարագրաֆը), ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ կենսաբանական ակտիվի օտարումից ճանաչված օգուտը կամ վնասը, ինչպես նաև 14.26-րդ պարագրաֆով պահանջվող համադրման մեջ պետք է առանձին բացահայտի այդ կենսաբանական ակտիվին վերաբերող գումարները: Ի հավելումս վերը նշվածի՝ համադրումը պետք է ներառի այդ կենսաբանական ակտիվների գծով հավելուրդում կամ պակասուրդում ներառված մաշվածության գումարները:

14.30 Եթե կենսաբանական ակտիվների իրական արժեքը, որը նախկինում չափվել է սկզբնական արժեքով՝ հանած կուտակված մաշվածությունը, ընթացիկ ժամանակաշրջանում դառնում է արժանահավատորեն չափելի՝ առանց անհարկի ծախսումների և ջանքերի, ապա կազմակերպությունը այդ կենսաբանական ակտիվների համար պետք է բացահայտի՝

- 1) կենսաբանական ակտիվի նկարագրությունը,
- 2) բացատրություն, թե ինչու իրական արժեքը հնարավոր դարձավ արժանահավատորեն չափել՝ առանց անհարկի ծախսումների և ջանքերի,
- 3) փոփոխության ազդեցությունը:

Բաժին 15. Չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվներ

Նպատակը

15.1 Սույն բաժնի նպատակն է սահմանել չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվների հաշվապահական հաշվառման մոտեցումները և դրանց հետ կապված բացահայտումները:

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

15.2 Սույն բաժինը պետք է կիրառվի չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվները հաշվառելիս՝ բացառությամբ այն չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվների, որոնք սույն ստանդարտի մեկ այլ բաժնի գործողության ոլորտում են:

15.3 Եթե չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվի որևէ տեսակ դիտարկվում է սույն ստանդարտի մեկ այլ բաժնում, սույն բաժնի փոխարեն կազմակերպությունը կիրառում է այդ բաժինը: Սույն բաժինը մասնավորապես չի կիրառվում չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) հետևյալ նյութական ակտիվների նկատմամբ՝

- 1) հող, որը գտնվում է սույն ստանդարտի «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ և «Ներդրումային գույք» 13-րդ բաժինների գործողության ոլորտում,
- 2) կազմակերպության սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի համար պահվող հողը և չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) այլ նյութական ակտիվներ (տես «Պաշարներ» 17-րդ բաժինը):

15.4 Չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) ոչ նյութական ակտիվները (տես սույն ստանդարտի 12.42-րդ պարագրաֆի 8-րդ կետը) հաշվառվում են որպես ոչ նյութական ակտիվներ (տես սույն ստանդարտի «Ոչ նյութական ակտիվներ» 12-րդ բաժինը):

Սահմանումներ

15.5 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվներ՝ ակտիվներ, որոնք անհրաժեշտ են արտադրության (ծառայությունների մատուցման) համար, և որոնք իրենք չեն հանդիսանում արտադրության արդյունք:

Չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) ոչ նյութական ակտիվների խումբ՝ համանման չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) ոչ նյութական ակտիվների խումբ:

Իրական արժեք՝ այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը մարվել՝ իրազեկ, պատրաստակամ կողմերի միջև

«անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

Ներկա արժեք՝ գործունեության նորմալ ընթացքում (առաջացող) ապագա գուտ դրամական հոսքերի ներկա գեղչված արժեքի ընթացիկ գնահատականն է:

15.6 Սույն բաժնում դիտարկվում են հետևյալ չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվները.

- 1) ընդերքի ռեսուրսներ,
- 2) չկուլտիվացվող (չմշակվող) կենսաբանական ռեսուրսներ,
- 3) ջրային ռեսուրսներ:

15.7 Ընդերքի ռեսուրսներ են հանդիսանում՝

- 1) նավթի, բնական գազի, ածխի պաշարները (այդ թվում՝ անտրացիտի, բիտումի և դարչնագույն ածխի պաշարները),
- 2) մետաղական հանքային պաշարները (այդ թվում՝ գունավոր, ոչ գունավոր և թանկարժեք մետաղների հանքային պաշարները),
- 3) ոչ մետաղական հանքային պաշարները (այդ թվում՝ քարի, կավի և ավազի հանքերը, քիմիական նյութերի և պարարտանյութերի հանքային պաշարները, աղի, կվարցի, գիպսի, բնական թանկարժեք քարերի, ասֆալտի, բիտումի և տորֆի հանքային պաշարները):

15.8 Չկուլտիվացվող (չմշակվող) կենսաբանական ռեսուրսները այն կենդանիները և բույսերն են, որոնց բնական աճը և/կամ վերարտադրությունը դուրս է որևէ կազմակերպության կառավարումից, վերահսկողությունից և պատասխանատվությունից: Չկուլտիվացվող (չմշակվող) կենսաբանական ռեսուրսների օրինակ են կուսական անտառները և ձկնային պաշարները:

15.9 Ջրային ռեսուրսներին վերաբերում են այն ջրավազանները, ջրանցիկ շերտերը, ստորգետնյա և այլ ջրային ռեսուրսները՝

- որոնք բավականին դիֆիցիտային են, որպեսզի արդարացնեն սեփականության իրավունքի կիրառումը,
- որոնք շահագործվում են տնտեսական նպատակներով կամ մոտ ապագայում հնարավոր է շահագործել այդպիսի նպատակներով,
- որոնց արժեքը ներառված չէ այն հողի արժեքում, որտեղ դրանք գտնվում են:

Ճանաչում

15.10 Կազմակերպությունը պետք է կիրառի 2.36-րդ պարագրաֆի ճանաչման չափանիշները՝ որոշելու համար ճանաչել չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվը՝ թե ոչ: Հետևաբար կազմակերպությունը պետք է ճանաչի չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվը այն և միայն այն դեքում, երբ՝

- 1) ակտիվը վերահսկվում է կազմակերպության կողմից՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք,
- 2) հավանական է, որ ակտիվի հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը կհոսեն դեպի կազմակերպություն,
- 3) ակտիվի իրական արժեքը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:

15.11 Սույն ստանդարտի 15.10-րդ պարագրաֆի 1-ին կետում նշված ճանաչման չափանիշը՝ վերահսկողությունը չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվների նկատմամբ, բավարարվում է միայն այն դեպքում, երբ այդ ակտիվները սեփականության իրավունքով պատկանում են պետությանը: Պետությունը իր սեփականության իրավունքը գործադրում է հանրային հատվածի կազմակերպությունների միջոցով:

15.12 Սույն ստանդարտի 15.10-րդ պարագրաֆի 2-րդ կետում նշված ճանաչման չափանիշը՝ չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվների հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի դեպի կազմակերպություն հոսելու հավանականությունը, բավարարվում է, երբ այդ ակտիվների պաշարները (ծավալները) սահմանված կարգով հաստատված են պետության կողմից:

15.13 Չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվների ճանաչման համար հաշվառման միավորը սահմանվում է այդ ակտիվները հաշվառող կազմակերպության կողմից:

Չափում

15.14 Չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվները սկզբնական ճանաչման պահին և յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պետք է չափվեն իրական արժեքով: Չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվների իրական արժեքը այդ ակտիվներից ակնկալվող դրամական միջոցների գուտ հոսքերի՝ ընթացիկ շուկայական դրույքով գեղչված ներկա արժեքն է:

15.15 Չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվները չեն հանդիսանում առուվաճառքի առարկաներ (այսինքն նման ակտիվների համար գոյություն չունի շուկա), հետևաբար դրանց իրական արժեքը չի կարող որոշվել իրազեկ, պատրաստակամ

կողմերի միջև «անկախ կողմերի միջև գործարքում» ակտիվի փոխանակման գումարի հիման վրա: Նման ակտիվների իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել այդ ակտիվներից ակնկալվող գուտ դրամական հոսքերի զեղչման միջոցով: Ընդ որում, որպեսզի ստացվի չափման պահի իրական արժեքը, անհրաժեշտ է որպես զեղչման դրույք օգտագործել չափման պահի շուկայական դրույքը:

Օգուտներ և վնասներ

15.16 Օգուտները և վնասները, որոնք առաջանում են չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվի իրական արժեքով սկզբնական ճանաչման պահին, ինչպես նաև այդ ակտիվի իրական արժեքի փոփոխություններից, պետք է ներառվեն այն ժամանակաշրջանի հավելուրդում և պակասուրդում, որում առաջացել են:

15.17 Սկզբնական ճանաչումից հետո չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվների իրական արժեքը կարող է փոփոխվել՝

- 1) այդ ակտիվների ֆիզիկական ծավալների աճի կամ նվազման (սպառման) հետևանքով,
- 2) այդ ակտիվների ներկա արժեքը հաշվարկելու համար օգտագործվող զեղչման դրույքի փոփոխության հետևանքով,
- 3) այդ ակտիվների ներկա արժեքը հաշվարկելու համար օգտագործվող զեղչման ժամանակաշրջանների փոփոխության հետևանքով:

Բացահայտումներ

15.18 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ընթացիկ ժամանակաշրջանում չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվների սկզբնական ճանաչման պահին առաջացած, ինչպես նաև չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվի իրական արժեքի փոփոխությունից առաջացած հանրագումարային օգուտը կամ վնասը:

15.19 Կազմակերպությունը պետք է նկարագրի հետևյալ տեղեկատվությունը, եթե այն ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացվող տեղեկատվության որևէ այլ մասում չի բացահայտվել՝

- 1) իր գործունեության բնույթը՝ ներառելով չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվների յուրաքանչյուր խումբը,
- 2) ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կազմակերպության չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվների յուրաքանչյուր խմբի ֆիզիկական քանակների չափումները կամ գնահատումները:

15.20 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվների յուրաքանչյուր խմբի իրական (ներկա) արժեքը որոշելիս կիրառված նշանակալի ենթադրությունները:

15.21 Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի ընթացիկ ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի միջև ընկած ժամանակաշրջանում չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքներում տեղի ունեցած փոփոխությունների համադրումը: Համադրումը պետք է ներառի՝

- 1) իրական (ներկա) արժեքում փոփոխություններից առաջացող աճերը կամ նվազեցումները,
- 2) ֆիզիկական ծավալների ճշգրտման հետևանքով առաջացող աճը,
- 3) սպառման հետևանքով առաջացող նվազումները,
- 4) ֆիզիկական ծավալների ճշգրտման հետևանքով առաջացող նվազումները,
- 5) այլ փոփոխություններ:

Բաժին 16. Բարձրարժեք ակտիվներ

Նպատակը

16.1 Սույն բաժնի նպատակն է սահմանել բարձրարժեք ակտիվների հաշվապահական հաշվառման մոտեցումները և դրանց հետ կապված բացահայտումները:

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

16.2 Սույն բաժինը պետք է կիրառվի բարձրարժեք ակտիվները հաշվառելիս՝ բացառությամբ այն բարձրարժեք ակտիվների, որոնք սույն ստանդարտի մեկ այլ բաժնի գործողության ոլորտում են:

16.3 Սույն բաժինը չի կիրառվում այն բարձրարժեք ակտիվների նկատմամբ, որոնք հիմնականում օգտագործվում են թանգարաններում՝ հանրային ծառայություններ մատուցելու համար: Նման բարձրարժեք ակտիվները հաշվառվում են որպես հիմնական միջոցներ և գտնվում են սույն ստանդարտի «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ բաժնի գործողության ոլորտում:

16.4 Սույն բաժինը չի կիրառվում այն շենքերի նկատմամբ, որոնք պահվում են դրանց արժեքի աճի նպատակով: Նման բարձրարժեք ակտիվները հաշվառվում են որպես ներդրումային գույք և գտնվում են «Ներդրումային գույք» 13-րդ բաժնի գործողության

որորտում:

Սահմանումներ

16.5 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Բարձրարժեք ակտիվներ՝ արտադրված ակտիվներ են, որոնք ձեռք են բերվում և պահվում են հիմնականում որպես կուտակման (ժամանակի ընթացքում արժեքի պահպանման) միջոց և չեն օգտագործվում հիմնականում արտադրության (ծառայությունների մատուցման) կամ սպառման նպատակներով:

Բարձրարժեք ակտիվների խումբ՝ համանման բարձրարժեք ակտիվների խումբ:

Հաշվեկշռային արժեք՝ (սույն բաժնի նպատակով) այն գումարն է, որով ակտիվը ճանաչվում է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում:

Սկզբնական արժեք՝ ակտիվի ձեռքբերման ժամանակ վճարված դրամական միջոցների կամ դրանց համարժեքների գումարն է, կամ այլ հատուցման իրական արժեքը՝ ակտիվի ձեռքբերման պահի դրությամբ:

Իրական արժեք՝ այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը մարվել՝ իրազեկ, պատրաստակամ կողմերի միջև «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

Փոխանակվող գործարքներ՝ գործարքներ, որոնց դեպքում մեկ կազմակերպություն ստանում է ակտիվներ կամ ծառայություններ, կամ մարում է պարտավորություններ, և դրանց դիմաց, որպես փոխանակում, մեկ այլ կազմակերպությանը ուղղակիորեն տալիս է դրանց մոտավորապես հավասար արժեքը (հիմնականում դրամական միջոցների, ապրանքների, ծառայությունների կամ ակտիվների օգտագործման տեսքով):

Չփոխանակվող գործարքներ՝ գործարքներ, որոնք փոխանակվող գործարքներ չեն: Չփոխանակվող գործարքի դեպքում կազմակերպությունը մեկ այլ կազմակերպությունից կամ ստանում է արժեք՝ առանց մոտավորապես հավասար արժեքը որպես փոխանակում ուղղակիորեն տալու, կամ տալիս է արժեք՝ առանց մոտավորապես հավասար արժեքը որպես փոխանակում ուղղակիորեն ստանալու:

16.6 Բարձրարժեք ակտիվների սահմանման համաձայն ակնկալվում է, որ դրանց արժեքը ժամանակի ընթացքում կավելանա կամ առնվազն չի նվազի, իսկ դրանց որակը

Ժամանակի ընթացքում չի վատանա:

16.7 Բարձրարժեք ակտիվները ներառում են՝

- 1) թանկարժեք քարերը և մետաղները, ինչպիսիք են ադամանդը, դրամային ոսկին, պլատինը և արծաթը, որոնք նախատեսված չեն որպես արտադրական գործընթաց-ներում միջանկյալ ռեսուրսներ օգտագործելու համար,
- 2) գեղանկարները, քանդակները և այլ միավորները, որոնք ճանաչվել են արվեստի ստեղծագործություն կամ անտիկվարիատ,
- 3) թանկարժեք քարերից և մետաղներից պատրաստված նշանակալի արժեք ունեցող ոսկերչական իրերը, հավաքածուները և այլ բարձրարժեք ակտիվները:

Ճանաչում

16.8 Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն ստանդարտի 2.36-րդ պարագրաֆի ճանաչման չափանիշները՝ որոշելու համար ճանաչել բարձրարժեք ակտիվը, թե ոչ: Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի բարձրարժեք ակտիվը այն և միայն այն դեքում, երբ՝

- 1) հավանական է, որ ակտիվի հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը կհոսեն դեպի կազմակերպություն,
- 2) ակտիվի իրական արժեքը կամ սկզբնական արժեքը հնարավոր է արժանահա-վատորեն չափել:

Չափումը ճանաչման պահին

16.9 Բարձրարժեք ակտիվը սկզբնապես պետք է չափվի իր սկզբնական արժեքով: Գործարքի հետ կապված ծախսումները պետք է ներառվեն սկզբնական չափման մեջ:

16.10 Երբ բարձրարժեք ակտիվը ձեռք է բերվել չփոխանակվող գործարքով, դրա սկզբնա-կան արժեքը պետք է չափվի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով:

16.11 Բարձրարժեք ակտիվի սկզբնական արժեքը ներառում է դրա գնման գինը և ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումները: Բարձրարժեք ակտիվի սկզբնական արժեքը պետք է որոշվի 17.10-րդ պարագրաֆի համաձայն:

16.12 Երբ բարձրարժեք ակտիվի դիմաց վճարումը վճարման նորմալ պայմաններով նախատեսված ժամկետից հետո ձեռք է, ապա դրա սկզբնական արժեքը անհապաղ վճարման գնի համարժեքն է: Այդ գումարի և ընդհանուր վճարումների միջև տարբերությունը ճանաչվում է որպես տոկոսային ծախս՝ հետաձգված ժամկետի ընթացքում:

16.13 Մեկ կամ ավելի բարձրարժեք ակտիվ կարելի է ձեռք բերել՝ փոխանակելով ոչ դրամային ակտիվի կամ ակտիվների, կամ դրամային և ոչ դրամային ակտիվների համակցության հետ: Ստորև դիտարկվում է միայն մեկ ոչ դրամային ակտիվի փոխանակումը մյուսով, սակայն դա կիրառելի է նաև նախորդ նախադասությունում նկարագրված բոլոր փոխանակումների համար: Նման բարձրարժեք ակտիվի սկզբնական արժեքը պետք է չափվի իրական արժեքով, բացառությամբ, երբ ոչ ստացված և ոչ էլ տրված ակտիվի իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել: Ձեռք բերված ակտիվը չափվում է այդ կերպ, նույնիսկ եթե կազմակերպությունը չի կարող անմիջապես ապաճանաչել տրված ակտիվը: Եթե ձեռք բերված ակտիվը չի չափվում իրական արժեքով, դրա սկզբնական արժեքը չափվում է տրված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքով:

Չափումի ճանաչումից հետո

16.14 Բարձրարժեք ակտիվը յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պետք է չափվի իրական արժեքով:

Իրական արժեք

16.15 Ինչպես ճանաչման պահին, այնպես էլ յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ բարձրարժեք ակտիվի իրական արժեքը որոշելիս (տես համապատասխանաբար՝ 16.10 և 16.14-րդ պարագրաֆները) կազմակերպությունը պետք է դիտարկի հետևյալը՝

- 1) եթե բարձրարժեք ակտիվների համար առկա է գործող շուկա, ապա այդ շուկայում գնանշված գինը պատշաճ հիմք է հանդիսանում այդ ակտիվների իրական արժեքի որոշման համար,
- 2) եթե գոյություն չունի գործող շուկա, կազմակերպությունն իրական արժեքը որոշելիս կիրառում է ամենավերջին շուկայական գործարքի գինը՝ պայմանով, որ գործարքի ամսաթվի և հաշվետու ամսաթվի միջև ընկած ժամանակաշրջանում տնտեսական պայմանների նշանակալի փոփոխություն տեղի չի ունեցել:

16.16 Եթե բարձրարժեք ակտիվների իրական արժեքը հնարավոր չէ որոշել 16.15-րդ պարագրաֆի համաձայն, ապա կազմակերպությունն իրական արժեքը որոշելիս կարող է օգտագործել այն գումարը, որով բարձրարժեք ակտիվները ապահովագրվել են հրդեհի, կորստի և այլ ռիսկերից:

Օգուտներ և վնասներ

16.17 Օգուտները կամ վնասները, որոնք առաջանում են բարձրարժեք ակտիվների իրական արժեքով սկզբնական ճանաչման պահին (տես 16.10-րդ պարագրաֆը), ինչպես

նաև այդ ակտիվների իրական արժեքի փոփոխությունից (տես 16.14-րդ պարագրաֆը), պետք է ներառվեն այն ժամանակաշրջանի հավելուրդում կամ պակասուրդում, որում դրանք առաջացել են:

Բացահայտումներ

16.18 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ընթացիկ ժամանակաշրջանում բարձրարժեք ակտիվների սկզբնական ճանաչման պահին առաջացած, ինչպես նաև բարձրարժեք ակտիվների իրական արժեքի փոփոխությունից առաջացած հանրագումարային օգուտը կամ վնասը:

16.19 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի բարձրարժեք ակտիվների յուրաքանչյուր խմբի իրական արժեքը որոշելիս կիրառված մեթոդները և նշանակալի ենթադրությունները:

16.20 Կազմակերպությունը պետք է նկարագրի իր գործունեության բնույթը՝ ներառելով բարձրարժեք ակտիվների յուրաքանչյուր խումբը, եթե այն ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացվող տեղեկատվության որևէ այլ մասում չի բացահայտվել:

16.21 Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի ընթացիկ ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի միջև ընկած ժամանակաշրջանում բարձրարժեք ակտիվների հաշվեկշռային արժեքներում տեղի ունեցած փոփոխությունների համադրումը: Համադրումը պետք է ներառի՝

- 1) ավելացումները,
- 2) օտարումները,
- 3) իրական արժեքում փոփոխություններից առաջացող աճերը կամ նվազեցումները,
- 4) այլ փոփոխություններ:

16.22 Ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված բարձրարժեք ակտիվների յուրաքանչյուր դասի համար ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է բացահայտվեն նաև՝

- 1) բարձրարժեք ակտիվների սեփականության իրավունքի սահմանափակումների առկայությունը և գումարները, այդ թվում նաև պարտավորությունների ապահովության երաշխիք հանդիսացողներինը,
- 2) հիմնական միջոցների ձեռքբերման պայմանագրային պարտականությունների գումարը:

Բաժին 17. Պաշարներ

Նպատակը

17.1 Սույն բաժնի նպատակն է ներկայացնել մոտեցումներ պաշարների հաշվապահական հաշվառման համար: Պաշարների հաշվապահական հաշվառման հիմնական խնդիրը ծախսումների մեծության որոշումն է, որը պետք է ճանաչվի որպես ակտիվ և մնա այդպիսին՝ մինչև դրանց գծով հասույթների ճանաչումը: Սույն բաժինը տրամադրում է պաշարների ինքնարժեքի որոշման և դրա՝ հետագայում որպես ծախս ճանաչման մոտեցումներ: Այն նաև տրամադրում է արժեքի հաշվարկման բանաձև, որը օգտագործվում է պաշարներին ծախսումներ (արժեք) վերագրելու նպատակով:

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

17.2 Սույն բաժինը պետք է կիրառվի բոլոր պաշարները հաշվառելիս, բացառությամբ՝

- 1) ֆինանսական գործիքների (տես սույն ստանդարտի «Ֆինանսական գործիքներ» 19-րդ բաժինը),
- 2) գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված կենսաբանական ակտիվների և բերքահավաքի պահին գյուղատնտեսական արտադրանքի (տես սույն ստանդարտի «Գյուղատնտեսություն» 14-րդ բաժինը),
- 3) չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվների (տես սույն ստանդարտի «Չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվներ» 15-րդ բաժինը),
- 4) բարձրարժեք ակտիվների (տես սույն ստանդարտի «Բարձրարժեք ակտիվներ» 16-րդ բաժինը):

Սահմանումներ

17.3 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Պաշարներ՝ այն ակտիվներն են, որոնք՝

- 1) հումքի կամ նյութերի ձևով են՝ արտադրության ընթացքում օգտագործելու համար.
- 2) արտահայտված են հումքի կամ նյութերի ձևով՝ ծառայություններ մատուցելու ընթացքում օգտագործելու կամ բաշխելու համար.
- 3) պահվում են սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի կամ բաշխման համար կամ

4) արտադրության ընթացքում են՝ վաճառքի կամ բաշխման համար:

Սկզբնական արժեք՝ ակտիվի ձեռքբերման ժամանակ վճարված դրամական միջոցների կամ դրանց համարժեքների գումարն է, կամ այլ հատուցման իրական արժեքը՝ ակտիվի ձեռքբերման պահի դրությամբ:

Իրական արժեք՝ այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը մարվել իրագել, պատրաստական կողմերի միջև՝ «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

Ռազմավարական պաշարներ՝

- 1) ռազմավարական նպատակներով և արտակարգ իրավիճակներում օգտագործելու համար պահվող ապրանքներ,
- 2) շուկան կարգավորող մարմնի կողմից պահվող ապրանքներ,
- 3) պետության համար հատուկ նշանակություն ունեցող այնպիսի ապրանքներ, ինչպիսիք են ցորենը և նավթամթերքը:

Փոխանակվող գործարքներ՝ գործարքներ, որոնց դեպքում մեկ կազմակերպություն ստանում է ակտիվներ կամ ծառայություններ, կամ մարում է պարտավորություններ, և դրանց դիմաց որպես փոխանակում մեկ այլ կազմակերպությանը ուղղակիորեն տալիս է դրանց մոտավորապես հավասար արժեքը (հիմնականում դրամական միջոցների, ապրանքների, ծառայությունների կամ ակտիվների օգտագործման տեսքով):

Չփոխանակվող գործարքներ՝ գործարքներ, որոնք փոխանակվող գործարքներ չեն: Չփոխանակվող գործարքի դեպքում կազմակերպությունը մեկ այլ կազմակերպությունից կամ ստանում է արժեք՝ առանց մոտավորապես հավասար արժեքը որպես փոխանակում ուղղակիորեն տալու, կամ տալիս է արժեք՝ առանց մոտավորապես հավասար արժեքը որպես փոխանակում ուղղակիորեն ստանալու:

Պաշարներ

17.4 Պաշարներն ընդհանուր առմամբ ընդգրկում են՝

- գնված և վերավաճառքի համար պահվող ապրանքները, ներառյալ, օրինակ վերավաճառքի նպատակով գնված արագ սպառվող ապրանքները կամ վաճառքի համար պահվող հողամասը և այլ գույքը,
- անավարտ արտադրությունը կամ պատրաստի արտադրանքը: Հանրային հատվածի կազմակերպությունները հիմնականում զբաղված են անվճար կամ չնչին

վճարով ծառայությունների մատուցմամբ, և հետևաբար կունենան աննշան ծավալի անավարտ արտադրություն կամ պատրաստի արտադրանք,

- հումքը և նյութերը, որոնք նախատեսված են արտադրության կամ ծառայությունների մատուցման ընթացքում օգտագործելու համար,
- գնված կամ արտադրված ապրանքները, որոնք ենթակա են բաշխման այլ կողմերին անվճար կամ չնչին վճարով, օրինակ, դպրոցներին նվիրատվության համար առողջապահության մարմինների կողմից հրատարակված ուսումնական գրականությունը:

Պաշար են հանդիսանում նաև սույն ստանդարտի 11.10-րդ պարագրաֆով սահմանված փոքրարժեք կամ արագամաշ առարկաները:

17.5 Ծառայություն մատուցող կազմակերպության դեպքում պաշարները ներառում են ծառայության ծախսումները, որոնց գծով կազմակերպությունը դեռևս չի ճանաչել համապատասխան հասույթը (հասույթի ճանաչման վերաբերյալ մոտեցումները ներկայացված են սույն ստանդարտի «Փոխանակվող գործարքներից հասույթ» 25-րդ բաժնում):

17.6 Հանրային հատվածում պաշարները կարող են ներառել՝

- 1) զինամթերքը և սպառվող արսենալը,
- 2) սպասարկման, պահպանման նյութերը,
- 3) հիմնական միջոցների պահեստամասերը,
- 4) ռազմավարական պաշարները (օրինակ՝ նավթամթերքի ռեզերվներ),
- 5) վաճառքի համար պահվող փոստային ծառայության միջոցները (օրինակ՝ նամականիշներ),
- 6) անավարտ արտադրությունը՝ ներառյալ.

ա. ուսումնական դասընթացների և մասնագիտական վերապատրաստման նյութերը,

բ. հաճախորդներին մատուցված ծառայությունները (օրինակ՝ գույքի գնահատման ծառայություններ), երբ այդ ծառայությունները վաճառվում են «անկախ կողմերի միջև գործարքի» գևով,

- 7) վաճառքի համար պահվող հողամասը (գույքը):

Ճանաչումը

17.7 Կազմակերպությունը պետք է կիրառի 2.36-րդ պարագրաֆի ճանաչման չափանիշ-

ները՝ որոշելու համար ճանաչել պաշարները, թե ոչ: Հետևաբար կազմակերպությունը պետք է ճանաչի պաշարի արժեքը որպես ակտիվ այն և միայն այն դեպքում, երբ՝

- 1) հավանական է, որ այդ պաշարի հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը կհոսեն դեպի կազմակերպություն,
- 2) պաշարի սկզբնական արժեքը կամ իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

Չափումը ճանաչման պահին

17.8 Պաշարները սկզբնապես պետք է չափվեն իրենց սկզբնական արժեքով (ինքնարժեքով):

17.9 Եթե պաշարները ձեռք են բերվել չփոխանակվող գործարքով, դրանց սկզբնական արժեքը (ինքնարժեքը) պետք է չափվի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով:

Պաշարների սկզբնական արժեքը (ինքնարժեքը)

17.10 Կազմակերպությունը պաշարների սկզբնական արժեքում (ինքնարժեքում) պետք է ներառի ձեռքբերման, վերամշակման բոլոր ծախսումները և պաշարները ներկա գտնվելու վայր և վիճակի բերելու հետ կապված բոլոր այլ ծախսումները:

Ձեռքբերման ծախսումներ

17.11 Պաշարների ձեռքբերման ծախսումները ներառում են ձեռքբերման գինը, ներկրման տուրքերը և հարկերը (բացառությամբ նրանց, որոնք հարկային մարմինների կողմից ենթակա են կազմակերպությանը ետ վերադարձման), ինչպես նաև տրանսպորտային, բեռնման-բեռնաթափման և այլ ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն կապված են ապրանքների, հումքի, նյութերի և ծառայությունների ձեռքբերման հետ: Ձեռքբերման ծախսումները որոշելիս առևտրային զեղչերը, գների իջեցումները և նմանատիպ այլ հոդվածներ հանվում են:

17.12 Կազմակերպությունը կարող է պաշարներ ձեռք բերել հետաձգված մարման պայմանով: Երբ նման համաձայնությունը ըստ էության ներառում է չհիշատակված ֆինանսավորման տարր, ապա այդ տարրը (օրինակ, վճարման նորմալ պայմաններում ձեռքբերման գնի և վճարված գումարի տարբերությունը) ճանաչվում է որպես տոկոսային ծախս ֆինանսավորման ամբողջ ժամանակաշրջանի ընթացքում և չի ավելացվում պաշարների սկզբնական արժեքին (ինքնարժեքին):

Վերամշակման ծախսումներ

17.13 Արտադրական պաշարները պատրաստի արտադրանքի փոխարկելու վերամշակման

ծախսումները անմիջականորեն առաջանում են արտադրության գործընթացում: Պաշարների վերամշակման ծախսումները ներառում են արտադրանքի վերամշակման հետ ուղղակիորեն կապված ծախսումները, ինչպիսիք են աշխատուժի գծով ուղղակի ծախսումները: Այն ներառում է նաև պարբերաբար բաշխվող հաստատուն և փոփոխուն արտադրական վերադիր ծախսումները, որոնք կատարվում են նյութերը պատրաստի արտադրանք դարձնելու (վերամշակելու) ընթացքում: Հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսումները արտադրության այնպիսի անուղղակի ծախսումներն են, որոնք համեմատաբար կայուն են՝ անկախ արտադրության ծավալից, օրինակ՝ արտադրական շենքերի և սարքավորումների մաշվածությունը, դրանց շահագործման և պահպանման ծախսումները, ինչպես նաև արտադրամասի կառավարման և վարչական ծախսումները: Փոփոխուն արտադրական վերադիր ծախսումները արտադրության այնպիսի անուղղակի ծախսումներն են, որոնք ուղղակիորեն կամ համարյա ուղղակիորեն փոփոխվում են արտադրության ծավալին համամասնորեն, օրինակ՝ օժանդակ նյութերի և օժանդակ աշխատուժի գծով անուղղակի ծախսումները:

17.14 Եվ՝ հաստատուն, և՛ փոփոխուն արտադրական վերադիր ծախսումները պետք է ամբողջովին բաշխվեն վերամշակման ծախսումների վրա խելամիտ (ռացիոնալ) և հետևողական հիմունքով: Արտադրական վերադիր ծախսումների կոնկրետ տեսակներ վերամշակման ծախսումների վրա կարող են բաշխվել տարբեր հիմունքներով, օրինակ՝ աշխատուժի ծախսումների (մարդ/ժամ), արտադրական հզորությունների, արտադրական մակերեսների, աշխատողների թվաքանակի և այլ հիմունքների հիման վրա:

17.15 Արտադրության գործընթացի արդյունքում միաժամանակ կարող է արտադրվել մեկից ավելի արտադրատեսակ: Սա տեղի է ունենում, օրինակ, երբ համատեղ արտադրվում է մի քանի արտադրանք, կամ արտադրվում է հիմնական և երկրորդական արտադրանք: Երբ հնարավոր չէ առանձին-առանձին որոշել յուրաքանչյուր արտադրատեսակին վերագրվող վերամշակման ծախսումները, վերջիններս ըստ արտադրատեսակների պետք է բաշխվեն խելամիտ և հետևողական հիմունքով: Բաշխումը կարող է հիմնվել, օրինակ, յուրաքանչյուր արտադրատեսակի վաճառքի արժեքի համամասնության վրա՝ կամ արտադրական գործընթացի փուլում, երբ յուրաքանչյուր արտադրատեսակ արդեն կարելի է տարբերակել, կամ արտադրության ավարտի պահին: Երկրորդական արտադրատեսակների մեծամասնությունն իրենց բնույթով էական չեն: Նման դեպքերում կազմակերպությունը դրանք պետք է չափի վաճառքի գնով՝ հանած համալրման և վաճառքի ծախսումները, և այդ գումարը հանի հիմնական արտադրատեսակի սկզբնական արժեքից (ինքնարժեքից): Արդյունքում հիմնական արտադրատեսակի հաշվեկշռային արժեքը էականորեն չի տարբերվի դրա սկզբնական արժեքից (ինքնարժեքից):

Պաշարների սկզբնական արժեքում (ինքնարժեքում) ներառվող այլ ծախսումներ

17.16 Պաշարների ինքնարժեքում այլ ծախսումները ներառվում են միայն այնքանով, որքանով դրանք կատարվել են՝ պաշարները ներկա գտնվելու վայր և պատշաճ վիճակի բերելու համար: Օրինակ՝ առանձին գնորդների համար կատարված ոչ արտադրական վերադիր ծախսումները կարող է տեղին լինել ներառել տվյալ պաշարի սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) մեջ:

Պաշարների ինքնարժեքում չներառվող ծախսումներ

17.17 Պաշարների ինքնարժեքում չներառվող և դրանց կատարման ժամանակաշրջանում ծախս ճանաչվող ծախսումների օրինակներ են՝

- 1) գերնորմատիվային ծախսումները՝ կապված նյութերի, աշխատուժի և արտադրական այլ ծախսումների գերածախսի հետ,
- 2) պահպանման ծախսումները՝ բացառությամբ եթե դրանք անհրաժեշտ են արտադրության գործընթացի ընթացքում՝ նախքան հաջորդ արտադրական փուլին անցնելը,
- 3) վարչական վերադիր ծախսումները, որոնք կապված չեն պաշարները ներկա գտնվելու վայր հասցնելու կամ պատշաճ վիճակի բերելու հետ,
- 4) բաշխման (իրացման) ծախսումները:

Ծառայություններ մատուցող կազմակերպությունների պաշարների սկզբնական արժեքը (ինքնարժեքը)

17.18 Ինչպես նշված է սույն ստանդարտի 17.5-րդ պարագրաֆում, ծառայություններ մատուցող կազմակերպությանների դեպքում պաշարները ներառում են ծառայության ծախսումները, որոնց գծով կազմակերպությունը դեռևս չի ճանաչել համապատասխան հասույթը: Նման պաշարները չափվում են իրենց արտադրական ծախսումներով: Այդ ծախսումները բաղկացած են անմիջականորեն ծառայություն մատուցելու գործում զբաղված անձնակազմի աշխատուժի ծախսումներից՝ ներառյալ կառավարող տեխնիկական անձնակազմը, ինչպես նաև բաշխման ենթակա վերադիր ծախսումներից: Ծառայություն մատուցելու գործում չզբաղված անձնակազմի աշխատուժի ծախսումները չեն ներառվում պաշարների սկզբնական արժեքում (ինքնարժեքում): Բաշխման (իրացման) և ընդհանուր վարչական անձնակազմի հետ կապված աշխատուժի և այլ ծախսումները չեն ներառվում պաշարների սկզբնական արժեքում (ինքնարժեքում), այլ ճանաչվում են որպես ծախս դրանց կատարման ժամանակաշրջանում:

Կենսաբանական ակտիվներից ստացվող գյուղատնտեսական արտադրանքի

սկզբնական արժեքը (ինքնարժեքը)

17.19 Սույն ստանդարտի «Գյուղատնտեսություն» 14-րդ բաժնի համաձայն այն պաշարները, որոնք ներառում են կազմակերպության կենսաբանական ակտիվներից կազմակերպության կողմից ստացվող գյուղատնտեսական արտադրանք, պետք է չափվեն սկզբնապես ճանաչման պահին դրանց իրական արժեքով՝ հանած բերքահավաքի պահին վաճառքի գնահատված ծախսումները: Վերը նշվածը սույն բաժնի կիրառման առումով դառնում է պաշարների սկզբնական արժեքը (ինքնարժեքը) այդ ամսաթվի դրությամբ:

Թողարկված արտադրանքի (մատուցված ծառայության) սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) չափման մեթոդը

17.20 Թողարկված արտադրանքի (մատուցված ծառայության) սկզբնական արժեքը (ինքնարժեքը) չափվում է փաստացի կատարված արտադրական (վերամշակման) ծախսումների հանրագումարով՝ փաստացի ինքնարժեքով:

Պաշարների հաշվառման բանաձևերը

17.21 Փոխադարձ փոխարկելի չհանդիսացող պաշարների, ինչպես նաև հատուկ ծրագրերի համար նախատեսված և արտադրված ապրանքների կամ ծառայությունների միավորի սկզբնական արժեքը (ինքնարժեքը) պետք է որոշվի դրանց կոնկրետ ծախսումների հստակ առանձնացման միջոցով:

17.22 Փոխադարձ փոխարկելի հանդիսացող պաշարների ինքնարժեքը որոշվում է «Առաջինը մուտք՝ առաջինը ելք» (ՖԻՖՈ) բանաձևով:

Չափումի ճանաչումից հետո

17.23 Պաշարները որպես ակտիվ ճանաչվելուց հետո պետք է չափվեն իրենց սկզբնական արժեքով (ինքնարժեքով)՝ բացառությամբ ռազմավարական պաշարների:

17.24 Ռազմավարական պաշարները որպես ակտիվ ճանաչվելուց հետո յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պետք է չափվեն իրական արժեքով:

Իրական արժեք

17.25 Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ռազմավարական պաշարների իրական արժեքը որոշելիս (տես 17.24-րդ պարագրաֆը) կազմակերպությունը պետք է դիտարկի հետևյալը՝

- 1) եթե ռազմավարական պաշարների համար առկա է գործող շուկա, ապա այդ շուկայում գնանշված գինը պատշաճ հիմք է հանդիսանում այդ ակտիվների իրական արժեքի որոշման համար,

2) եթե գոյություն չունի գործող շուկա, կազմակերպությունն իրական արժեքը որոշելիս կիրառում է ամենավերջին շուկայական գործարքի գինը՝ պայմանով, որ գործարքի ամսաթվի և հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի միջև ընկած ժամանակաշրջանում տնտեսական պայմանների նշանակալի փոփոխություն տեղի չի ունեցել:

17.26 Եթե ռազմավարական պաշարների իրական արժեքը հնարավոր չէ որոշել 17.25-րդ պարագրաֆի համաձայն, ապա կազմակերպությունն իրական արժեքը որոշելիս կարող է օգտագործել փոխարինման արժեքը: Փոխարինման արժեքը դրամական միջոցների կամ դրանց համարժեքների այն գումարն է, որը կվճարվեր ակտիվը ձեռք բերելու համար՝ ձեռք բերման ամսաթվին:

Օգուտներ և վնասներ

17.27 Օգուտները կամ վնասները, որոնք առաջանում են ռազմավարական պաշարները հաշվետու ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով չափելիս (տես 17.24-րդ պարագրաֆը), պետք է ներառվեն այն ժամանակաշրջանի հավելուրդում կամ պակասուրդում, որում դրանք առաջացել են:

Որպես ծախս ճանաչելը

17.28 Երբ պաշարները վաճառվում, փոխանակվում կամ բաշխվում են, դրանց հաշվեկշռային արժեքը պետք է ճանաչվի որպես ծախս այն ժամանակաշրջանում, երբ ճանաչվում է դրանց հետ կապված հասույթը: Եթե պաշարների հետ կապված առկա չէ համապատասխան հասույթ, ապա ծախսը ճանաչվում է ապրանքները բաշխելիս կամ համապատասխան ծառայությունը մատուցելիս: Պաշարների բոլոր կորուստները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս այն ժամանակաշրջանում, երբ կրվել է կորուստը:

17.29 Որոշ պաշարներ կարող են ընդգրկվել այլ ակտիվների կազմում, օրինակ պաշարները, որոնք օգտագործվել են որպես բաղադրիչ՝ սեփական ուժերով կառուցված հիմնական միջոցների համար: Այդ ձևով այլ ակտիվներում ընդգրկված պաշարները ճանաչվում են որպես ծախս՝ այդ ակտիվի օգտակար ծառայության ընթացքում:

Բացահայտումներ

17.30 Ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է բացահայտեն՝

- 1) պաշարների չափման հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը՝ ներառյալ օգտագործված ինքնարժեքի բանաձևը,
- 2) ռազմավարական պաշարների իրական արժեքը որոշելիս կիրառված մեթոդները և նշանակալի ենթադրությունները,

- 3) պաշարների ընդհանուր հաշվեկշռային արժեքը և ըստ սույն ստանդարտի 17.31-րդ պարագրաֆում սահմանված դասակարգման՝ պաշարների հաշվեկշռային արժեքը,
- 4) ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես ծախս ճանաչված պաշարների գումարը,
- 5) ռազմավարական պաշարները հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ իրական արժեքով չափելիս առաջացող հանրագումարային օգուտը կամ վնասը,
- 6) որպես պարտավորությունների երաշխիք գրավադրված պաշարների հաշվեկշռային արժեքի հանրագումարը:

17.31 Սույն ստանդարտի 17.30-րդ պարագրաֆի 3-րդ կետի բացահայտումները իրականացնելու համար պաշարները դասակարգվում են ըստ հետևյալ դասերի՝

- 1) ռազմավարական պաշարներ,
- 2) հումք և նյութեր,
- 3) անավարտ արտադրություն,
- 4) պատրաստի արտադրանք,
- 5) ապրանքներ,
- 6) փոքրարժեք կամ արագամաշ առարկաներ:

17.32 Պաշարների գումարը, որը ճանաչվել է որպես ծախս ժամանակաշրջանի ընթացքում, բաղկացած է վաճառված, փոխանակված կամ բաշխված պաշարների չափման մեջ նախապես ներառված ծախսումներից, ինչպես նաև պաշարների արտադրության գերնորմատիվային ծախսումներից:

Բաժին 18. Վարձակալություն

Նպատակը

18.1 Սույն բաժնի նպատակն է ներկայացնել վարձակալության գծով վարձակալների և վարձատուների համար հաշվապահական հաշվառման համապատասխան մոտեցումներ, ինչպես նաև ֆինանսական և գործառնական վարձակալությունների նկատմամբ կիրառվող բացահայտումներ:

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

18.2 Սույն բաժինը պետք է կիրառվի բոլոր վարձակալությունները հաշվառելիս, բացառությամբ՝

- 1) օգտակար հանածոների նկատմամբ (ինչպիսիք են՝ մետաղական և ոչ մետաղական հանքային պաշարները, նավթը, բնական գազը, ածուխը, ինչպես նաև համանման չվերականգնվող այլ ռեսուրսները) հետախուզման կամ օգտագործման իրավունքները (վարձակալական համաձայնագրերը) (տես սույն ստանդարտի «Ոչ նյութական ակտիվներ» 12-րդ բաժինը),
- 2) արտոնագրային համաձայնագրերի այնպիսի հոդվածների նկատմամբ, ինչպիսիք են կինոնկարները, տեսաձայնագրությունները, խաղերը, ձեռագրերը, պատենտները և հեղինակային իրավունքները (տես սույն ստանդարտի «Ոչ նյութական ակտիվներ» 12-րդ բաժինը),
- 3) վարձակալի կողմից պահվող՝ որպես ներդրումային գույք հաշվառվող գույքի չափման, և վարձատուի կողմից գործառնական վարձակալությամբ տրված ներդրումային գույքի չափման նկատմամբ (տես սույն ստանդարտի «Ներդրումային գույք» 13-րդ բաժինը),
- 4) վարձակալի կողմից ֆինանսական վարձակալությամբ պահվող կենսաբանական ակտիվների և վարձատուի կողմից գործառնական վարձակալությամբ տրված կենսաբանական ակտիվների չափման նկատմամբ (տես սույն ստանդարտի «Գյուղատնտեսություն» 14-րդ՝ բաժինը):

18.3 Սույն բաժինը կիրառվում է այն համաձայնագրերի նկատմամբ, որոնց համաձայն փոխանցվում է ակտիվների օգտագործման իրավունքը, նույնիսկ եթե վարձատուից կարող է պահանջվել զգալի ծավալի ծառայությունների մատուցում՝ կապված այդպիսի ակտիվների շահագործման կամ պահպանման հետ: Սույն բաժինը չի կիրառվում ծառայությունների մատուցման համաձայնագրերի նկատմամբ, որոնք ակտիվների օգտագործման իրավունքը չեն փոխանցում պայմանագրի մի կողմից մյուսին:

Սահմանումներ

18.4 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Վարձակալություն՝ համաձայնագիր է, որով վարձատուն վճարի կամ վճարների շարքի դիմաց համաձայնեցված ժամկետի ընթացքում վարձակալին է փոխանցում ակտիվի օգտագործման իրավունքը:

Ֆինանսական վարձակալություն՝ վարձակալության տեսակ է, որը վարձակալին է փոխանցում ակտիվի սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները: Սեփականության իրավունքը կարող է ի վերջո փոխանցվել կամ չփոխանցվել:

Գործառնական վարձակալություն՝ ֆինանսական վարձակալություն
չհանդիսացող վարձակալություն է:

Չեղյալ չհամարվող վարձակալություն՝ վարձակալություն է, որը կարող է չեղյալ համարվել միայն՝

- 1) որոշ քիչ հավանական հանգամանքների ի հայտ գալու դեպքում,
- 2) վարձատուի թուլյությունամբ,
- 3) եթե վարձակալը նույն վարձատուի հետ նույն կամ համարժեք ակտիվի վարձակալության համար նոր պայմանագիր է կնքում կամ՝
- 4) վարձակալի կողմից լրացուցիչ այնպիսի գումարի վճարման դեպքում, որ վարձակալության սկզբում վարձակալության շարունակությունը խելամտորեն որոշակի է:

Վարձակալության սկիզբ՝ վարձակալության համաձայնագրի ամսաթվից և կողմերի՝ վարձակալության հիմնական դրույթների կատարման պարտավորվածության ստանձնման ամսաթվից ամենավաղն է: Այդ ամսաթվին՝

- 1) վարձակալությունը դասակարգվում է որպես կամ գործառնական, կամ ֆինանսական վարձակալություն,
- 2) ֆինանսական վարձակալության դեպքում որոշվում են վարձակալության ժամկետի մեկնարկի դրությամբ ճանաչվելիք գումարները:

Վարձակալության ժամկետի մեկնարկ՝ այն ամսաթիվն է, որից սկսած վարձակալն իրավասու է իրագործել վարձակալված ակտիվն օգտագործելու իր իրավունքը: Դա վարձակալության սկզբնապես ճանաչման ամսաթիվն է (այսինքն՝ վարձակալության արդյունքում համապատասխանաբար ակտիվների, պարտավորությունների, հասույթի կամ ծախսերի ճանաչումն է):

Վարձակալության ժամկետ՝ չեղյալ չհամարվող այն ժամանակաշրջանն է, որի համար վարձակալը տվյալ ակտիվը վարձակալելու պայմանագիր է կնքել, ինչպես նաև հետագա ժամկետներն են, որոնց ընթացքում վարձակալը հնարավորություն ունի շարունակելու ակտիվի վարձակալությունը՝ հետագա վճարումով կամ առանց դրա, եթե վարձակալության սկզբում կարելի է խելամտորեն եզրակացնել, որ վարձակալը կիրագործի վերը նշված հնարավորությունը:

Նվազագույն վարձավճարներ՝ այն վճարներն են, որոնք վարձակալության ժամկետի ընթացքում պահանջվում կամ կարող են պահանջվել վարձակալից՝

առանց պայմանական ռենտաների, ծառայությունների արժեքի և հարկերի, որոնք պետք է վճարվեն վարձատուի կողմից և փոխհատուցվեն նրան, ինչպես նաև՝

1) վարձակալի դեպքում՝ վարձակալի կամ նրա հետ կապակցված կողմի երաշխավորած ցանկացած գումար կամ

2) վարձատուի դեպքում՝ ներքոթվարկյալների կողմից վարձատուին երաշխավորված ցանկացած մնացորդային արժեք՝

ա. վարձակալ.

բ. վարձակալի հետ կապակցված կողմ կամ՝

գ. վարձատուի հետ չկապակցված անկախ երրորդ կողմ, որը ֆինանսապես ի վիճակի է կատարել այդ երաշխավորության գծով պարտականությունները:

Այնուամենայնիվ, եթե վարձակալը հնարավորություն ունի տվյալ ակտիվը գնելու այն գնով, որը սպասվում է, որ բավականաչափ ցածր կլինի այդ հնարավորությունն իրագործելու ամսաթվի իրական արժեքից, և եթե վարձակալության սկզբում արդեն կա խելամիտ համոզվածություն, որ այդ հնարավորությունը կիրագործվի, ապա նվազագույն վարձավճարները ներառում են վարձակալության ժամկետի ընթացքում մինչև այդ գնման հնարավորությունը իրագործելու սպասվող ամսաթիվը, վճարման ենթակա նվազագույն վճարները, ինչպես նաև գնման այդ հնարավորությունն իրագործելու համար պահանջվող վճարը:

Իրական արժեք՝ այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը մարվել իրազեկ, պատրաստակամ կողմերի միջև՝ «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

Տնտեսական ծառայություն՝ այն ժամանակահատվածն է, որի ընթացքում ակնկալվում է ակտիվի տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի սպառում մեկ կամ ավելի օգտագործողների կողմից:

Օգտակար ծառայություն՝ այն գնահատված մնացորդային ժամանակահատվածն է՝ վարձակալության ժամկետի մեկնարկից սկսած և վարձակալության ժամկետով չսահմանափակված, որի ընթացքում ակնկալվում է ակտիվում մարմնավորված տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի սպառումը կազմակերպության կողմից:

Ակտիվի մնացորդային արժեք՝ այն գնահատված գումարն է, որը

կազմակերպությունը կստանա տվյալ պահին ակտիվի օտարումից՝ հանած օտարման գնահատված ծախսումները, եթե ակտիվն արդեն լինել այն տարիքի և վիճակի, որն ակնկալվում է, որ կլինել դրա օգտակար ծառայության վերջում:

Երաշխավորված մնացորդային արժեք՝

- 1) վարձակալի դեպքում՝ մնացորդային արժեքի այն մասն է, որը երաշխավորված է վարձակալի կամ նրա հետ կապակցված անձի կողմից (երաշխավորության գումարը այն առավելագույն գումարն է, որը ցանկացած դեպքում կարող է դառնալ վճարման ենթակա),
- 2) վարձատուի դեպքում՝ մնացորդային արժեքի այն մասն է, որը երաշխավորված է վարձակալի կամ վարձատուի հետ չկապակցված երրորդ անձի կողմից, որը ֆինանսապես ի վիճակի է կատարել երաշխավորության գծով պարտավորությունները:

Չերաշխավորված մնացորդային արժեք՝ վարձակալված ակտիվի մնացորդային արժեքի այն մասն է, որի իրացումը վարձատուի կողմից ապահովված չէ կամ երաշխավորված է միայն վարձատուի հետ կապակցված անձի կողմից:

Վարձակալությունում համախառն ներդրումներ՝ հետևյալների հանրագումարն է՝

- 1) ֆինանսական վարձակալության դեպքում վարձատուի կողմից ստացման ենթակա նվազագույն վարձավճարներ.
- 2) վարձատուին հասանելիք ցանկացած չերաշխավորված մնացորդային արժեք:

Վարձակալությունում գուտ ներդրումներ՝ վարձակալությունում համախառն ներդրումներն են՝ զեղչված վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույքով:

Չվաստակած ֆինանսական հասույթ՝ հետևյալ երկու մեծությունների տարբերությունն է՝

- 1) վարձակալությունում համախառն ներդրումների,
- 2) վարձակալությունում գուտ ներդրումների:

Վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույք՝ զեղչման այն դրույքն է, որը վարձակալության սկզբի դրությամբ հանգեցնում է, որ՝

- 1) նվազագույն վարձավճարների,
- 2) չերաշխավորված մնացորդային արժեքի հանրագումարի ներկա արժեքը հավասար լինի (ա) վարձակալված ակտիվի իրական արժեքի և (բ) վարձատուի սկզբնավորման ուղղակի ծախսումների հանրագումարին:

Վարձակալի լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույք՝ այն տոկոսադրույքն է, որը վարձակալը ստիպված կլինե՛ր վճարել համանման վարձակալության դիմաց կամ, եթե դա որոշելի չէ, այն դրույքն է, որով վարձակալության սկզբում վարձակալը կներգրավե՛ր համանման ժամկետով և համանման ապահովությամբ փոխառու միջոցներ՝ տվյալ ակտիվի գնման նպատակով:

Պայմանական ռենտա՝ վարձավճարների այն մասն է, որը որոշակի գումարով չի ֆիքսվում, այլ հիմնված է ապագա գործոնի մեծության վրա, որի փոփոխությունը կապված չէ ժամանակի անցման գործոնի հետ (օրինակ՝ ապագա վաճառքից տոկոս, ապագա օգտագործման ծավալ, ապագա գների ինդեքսներ, ապագա շուկայական տոկոսադրույքներ):

Վարձակալությունների դասակարգում

18.5 Վարձակալությունը դասակարգվում է որպես ֆինանսական, եթե վարձակալին են փոխանցվում սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները: Վարձակալությունը դասակարգվում է որպես գործառնական վարձակալություն, եթե չեն փոխանցվում սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները:

18.6 Սույն բաժնում ընդունված վարձակալության դասակարգումը հիմնված է այն փաստի վրա, թե վարձակալված ակտիվի սեփականության իրավունքի հետ կապված ռիսկերը և հատույցներն ինչ աստիճանով են վերագրվում վարձատուին կամ վարձակալին: Ռիսկերը ներառում են վարձակալված հզորությունների պարապուրդից, տեխնոլոգիայի հնացածության կամ տնտեսական պայմանների փոփոխման հետևանքով արժեքի փոփոխություններից վնասների հնարավորությունները: Հատույցները կարող են ներկայացվել որպես ակտիվի տնտեսական ծառայության ընթացքում օգտակար պոտենցիալից կամ շահութաբեր շահագործումից և արժեքի բարձրացումից կամ մնացորդային արժեքի իրացումից ավելի շատ օգուտի ստացման ակնկալիքներ:

18.7 Արդյոք վարձակալությունը ֆինանսական է, թե գործառնական, կախված է գործառնության էությունից, այլ ոչ թե պայմանագրի ձևից: Ստորև բերվածները այնպիսի իրավիճակների օրինակներ են, որոնք, առանձին կամ համակցությամբ, սովորաբար կհանգեցնեն վարձակալության դասակարգմանը որպես ֆինանսականի՝

- 1) վարձակալված ակտիվի սեփականության իրավունքը վարձակալության ժամկետի ավարտին փոխանցվում է վարձակալին,
- 2) վարձակալը հնարավորություն ունի տվյալ ակտիվը գնելու այն գնով, որը սպասվում է, որ բավականաչափ ցածր կլինի այդ հնարավորությունն իրագործելու ամսաթվի

իրական արժեքից, և եթե վարձակալության սկզբում արդեն խելամտորեն որոշակի է, որ այդ հնարավորությունը կիրագործվի,

- 3) վարձակալության ժամկետի մեջ է ներառվում ակտիվի տնտեսական ծառայության մեծ մասը, եթե նույնիսկ սեփականության իրավունքը չի փոխանցվում,
- 4) վարձակալության սկզբում նվազագույն վարձավճարների ներկա արժեքը առնվազն վարձակալված ակտիվի ըստ էության ամբողջ իրական արժեքն է,
- 5) վարձակալված ակտիվների յուրահատուկ բնույթի պատճառով միայն վարձակալն է ի վիճակի դրանք օգտագործել առանց էական ձևափոխությունների:

18.8 Իրավիճակների հայտանիշները, որոնք, առանձին կամ համակցված, նույնպես կարող են հանգեցնել, որ վարձակալությունը դասակարգվի որպես ֆինանսական, հետևյալն են՝

- 1) եթե վարձակալը կարող է չեղյալ հայտարարել վարձակալությունը, ապա դրանից առաջացող վարձատուի վնասները կրելու է վարձակալը,
- 2) վարձակալված ակտիվի մնացորդային արժեքի տատանումներից առաջացող օգուտները կամ վնասները վերագրվում են վարձակալին (օրինակ՝ վարձակալության վերջի դրությամբ վաճառքից առաջացած մուտքերի մեծ մասին հավասար վարձավճարի գծով զեղչի տեսքով),
- 3) վարձակալը հնարավորություն ունի շարունակելու վարձակալությունը ևս մեկ ժամկետով այնպիսի վարձավճարով, որը զգալիորեն ցածր է շուկայականից:

18.9 Սույն ստանդարտի 18.7-րդ և 18.8-րդ պարագրաֆներում ներկայացված իրավիճակների օրինակները և հայտանիշները ոչ միշտ են վերջնական: Եթե այլ բնութագրիչներից հստակ երևում է, որ վարձակալությունը չի փոխանցում սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, վարձակալությունը դասակարգվում է որպես գործառնական վարձակալություն: Օրինակ՝ սա կարող է տեղի ունենալ, եթե ակտիվների սեփականության իրավունքը վարձակալության վերջում փոխանցվում է վարձակալին այդ ակտիվի տվյալ պահի իրական արժեքին հավասար փոփոխական վճարով, կամ եթե կա պայմանական ռենտա, որի արդյունքում վարձակալը չի տիրապետում ըստ էության սեփականության իրավունքի բնորոշ բոլոր ռիսկերին ու հատույցներին:

18.10 Վարձակալության դասակարգումը կատարվում է վարձակալության սկզբի դրությամբ և չի փոփոխվում վարձակալության ժամկետի ընթացքում, եթե միայն վարձակալը և վարձատուն չեն համաձայնվում վարձակալության պայմանագրի դրույթներում կատարել փոփոխություններ (բացի ուղղակի վարձակալության նորացումից), որի դեպքում վարձակալության դասակարգումը պետք է վերանայվի:

18.11 Հողամասի և շենքերի վարձակալությունը դասակարգվում է որպես գործառնական կամ ֆինանսական՝ այլ ակտիվների վարձակալությանը համանման եղանակով: Այնուամենայնիվ, հողամասի բնորոշ հատկություններից է այն, որ դրա տնտեսական ծառայությունը որոշելի չէ, և եթե չի ակնկալվում, որ սեփականության իրավունքը վարձակալության ժամկետի ավարտին կփոխանցվի վարձակալին, ապա վերջինս չի ստանձնում սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, հետևաբար հողամասի վարձակալությունը կլինի գործառնական: Որպես գործառնական վարձակալություն հաշվառվող վարձակալության պայմանագիրը կնքելիս կատարված վճարը հաշվառվում է որպես վարձավճարների կանխավճար, որը վարձակալության ժամկետի ընթացքում ամփոփագացվում է՝ համաձայն օգուտների ստացման մոդելի:

18.12 Հողամասի և շենքերի վարձակալության տարրեր հանդիսացող հողամասը և շենքերը վարձակալության դասակարգման նպատակով դիտարկվում են առանձնացված: Եթե ակնկալվում է, որ այդ երկու տարրերի սեփականության իրավունքը կփոխանցվի վարձակալին՝ վարձակալության ժամկետի ավարտին, ապա այդ երկու տարրերն էլ դասակարգվում են որպես ֆինանսական վարձակալություն: Զանի որ հողամասն ունի անորոշ տնտեսական ծառայություն, ապա հողամասի տարրը դասակարգվում է որպես գործառնական վարձակալություն, բացառությամբ եթե ակնկալվում է, որ սեփականության իրավունքը կփոխանցվի վարձակալին վարձակալության ժամկետի ավարտին: Շենքերի տարրը դասակարգվում է որպես ֆինանսական կամ գործառնական վարձակալություն՝ 18.5-18.11-րդ պարագրաֆների համաձայն:

18.13 Այն դեպքում, երբ անհրաժեշտ է դասակարգել և հաշվառել հողամասի և շենքերի վարձակալությունը, նվազագույն վարձավճարները (ներառյալ ցանկացած միանվագ կանխավճարները) բաշխվում են հողամասի և շենքերի տարրերի միջև՝ վարձակալության սկզբի դրությամբ վարձակալությունում հողամասի տարրին և շենքերի տարրին բաժին ընկնող մասի՝ իրական արժեքին համամասնորեն: Եթե վարձավճարները չեն կարող արժանահավաստորեն բաշխվել վերոնշյալ երկու տարրերի միջև, ապա ամբողջ վարձակալությունը դասակարգվում է որպես ֆինանսական վարձակալություն, բացառությամբ եթե հստակ է, որ երկու տարրերն էլ հանդիսանում են գործառնական վարձակալություն, որի դեպքում ամբողջ վարձակալությունը դասակարգվում է որպես գործառնական վարձակալություն:

18.14 Հողամասի և շենքերի վարձակալության դեպքում, երբ այն գումարը, որը սկզբնապես պետք է ճանաչվեր որպես հողամասի տարր՝ սույն ստանդարտի 18.15-րդ պարագրաֆի համաձայն, էական չէ, ապա հողամասը և շենքերը վարձակալության դասակարգման նպատակով կարող են դիտարկվել որպես ամբողջական միավոր և դասակարգվել որպես

ֆինանսական կամ գործառնական վարձակալություն՝ 18.5-18.11-րդ պարագրաֆների համաձայն: Նման դեպքում, շենքերի տնտեսական ծառայությունը ընդունվում է որպես վարձակալված ամբողջ ակտիվի տնտեսական ծառայություն:

Վարձակալի ֆինանսական հաշվետվություններ. ֆինանսական

վարձակալություններ

Սկզբնական ճանաչում

18.15 Վարձակալության ժամկետի մեկնարկի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում վարձակալը ֆինանսական վարձակալության շրջանակներում իր օգտագործման իրավունքները և պարտականությունները պետք է ճանաչի որպես ակտիվ և պարտավորություն՝ վարձակալված գույքի իրական արժեքին հավասար գումարով կամ նվազագույն վարձավճարների ներկա արժեքով, եթե վերջինս ավելի ցածր է, ընդ որում, դրանցից յուրաքանչյուրը որոշվում են վարձակալության սկզբի դրությամբ: Վարձակալի ցանկացած սկզբնավորման ուղղակի ծախսում (լրացուցիչ ծախսումներ, որոնք ուղղակիորեն վերագրելի են վարձակալության շուրջ բանակցություններին և համաձայնության ձեռքբերմանը) ավելացվում է որպես ակտիվ ճանաչված գումարին:

18.16 Նվազագույն վարձավճարների ներկա արժեքը պետք է հաշվարկվի՝ կիրառելով վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույքը: Եթե այն հնարավոր չէ որոշել, ապա պետք է կիրառվի վարձակալի լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույքը:

18.17 Գործառնությունները և այլ դեպքերը պետք է հաշվառվեն և ներկայացվեն ոչ միայն դրանց իրավական ձևին, այլև դրանց բովանդակությանը և ֆինանսական իրողությանը համապատասխան: Չնայած վարձակալական համաձայնագրի իրավական ձևը կայանում է նրանում, որ վարձակալը վարձակալված ակտիվի նկատմամբ կարող է ձեռք չբերել սեփականության իրավունք, սակայն ֆինանսական վարձակալության դեպքում բովանդակությունը և ֆինանսական իրողությունն այնպիսին են, որ վարձակալը ստանում է վարձակալված ակտիվի օգտագործումից առաջացող տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը տնտեսական ծառայության մեծ մասի ընթացքում՝ պարտավորվելով այդ իրավունքի համար վճարել մոտավորապես մի գումար, որը վարձակալության սկզբի դրությամբ ակտիվի իրական արժեքի և համապատասխան ֆինանսական վճարի հանրագումարն է:

Հետագա չափում

18.18 Վարձակալը պետք է բաշխի նվազագույն վարձավճարները ֆինանսական վճարի և չվճարված պարտավորության նվազեցման միջև՝ կիրառելով արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը (տես 19.12-19.18-րդ պարագրաֆները): Ֆինանսական վճարը

վարձակալության ժամկետի ընթացքում ըստ ժամանակաշրջանների պետք է բաշխվի այնպես, որպեսզի ստացվի հաստատուն պարբերական տոկոսադրույք յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի պարտավորության մնացորդի նկատմամբ: Պայմանական ռենտաները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս այն ժամանակաշրջանում, երբ դրանք կատարվում են:

18.19 Գործնականում վարձակալության ժամկետի ընթացքում ֆինանսական վճարը ըստ ժամանակաշրջանների բաշխելիս, վարձակալը կարող է կիրառել մոտարկման որևէ ձև՝ հաշվարկները պարզեցնելու նպատակով:

18.20 Ֆինանսական վարձակալությունն առաջացնում է մաշվածության (ամորտիզացիայի) ծախս (ծախսումներ)՝ մաշվող (ամորտիզացվող) ակտիվների գծով, ինչպես նաև ֆինանսական ծախս՝ յուրաքանչյուր հաշվառման ժամանակաշրջանի համար: Վարձակալված մաշվող (ամորտիզացվող) ակտիվների համար մաշվածության (ամորտիզացիայի) հաշվարկը պետք է կատարվի համաձայն այդ տեսակի ակտիվի համար սույն ստանդարտի համապատասխան բաժնի, օրինակ՝ «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ բաժինը, «Ոչ նյութական ակտիվներ» 12-րդ բաժինը կամ «Կազմակերպությունների միավորումներ և գույքի» 22-րդ բաժինը: Եթե չկա խելամիտ համոզվածություն, որ վարձակալը վարձակալության ժամկետի ավարտին ձեռք է բերելու սեփականության իրավունքը, ապա ակտիվն ամբողջովին պետք է ամորտիզացվի վարձակալության ժամկետից կամ օգտակար ծառայության ժամկետից առավել կարճի ընթացքում:

Բացահայտումներ

18.21 Վարձակալը ֆինանսական վարձակալության առումով պետք է կատարի հետևյալ բացահայտումները՝

- 1) ակտիվների յուրաքանչյուր դասի համար հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ զուտ հաշվեկշռային արժեքը,
- 2) ընդհանուր ապագա նվազագույն վարձավճարների և դրանց ներկա արժեքի համադրումը՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ,
- 3) ի լրումն, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ընդհանուր ապագա նվազագույն վարձավճարները հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ և դրանց ներկա արժեքը հետևյալ ժամանակաշրջաններից յուրաքանչյուրի համար՝
 - ա. ոչ ուշ, քան մեկ տարի,
 - բ. մեկ տարուց հետո, բայց ոչ ուշ, քան հինգ տարի,
 - գ. հինգ տարուց հետո,

- 4) ժամանակաշրջանում որպես ծախս ճանաչված պայմանական ռենտաները,
- 5) վարձակալի Էական վարձակալական համաձայնագրերի ընդհանուր նկարագրությունը, ներառյալ, սակայն չսահմանափակվելով, հետևյալը.
 - ա. վճարման ենթակա պայմանական ռենտաների որոշման հիմքերը,
 - բ. նորացման կամ գնման օպցիոնների առկայությունն ու պայմանները, ինչպես նաև սահող գների վերաբերյալ վերապահումը,
 - գ. վարձակալական համաձայնագրերով նախատեսված սահմանափակումները, ինչպիսիք են զուտ հավելուրդի գծով հատուցմանը, կապիտալին հատկացումների գծով հատուցմանը, շահաբաժիններին, լրացուցիչ պարտքին և հետագա վարձակալությանը վերաբերողները:

18.22 Ի լրումն սույն ստանդարտի 11-14-րդ բաժինների՝ ակտիվների վերաբերյալ բացահայտման պահանջները կիրառվում են վարձակալների՝ ֆինանսական վարձակալության շրջանակներում վարձակալված ակտիվների նկատմամբ:

Վարձակալի ֆինանսական հաշվետվություններ. գործառնական վարձակալություններ

Ճանաչում և չափում

18.23 Գործառնական վարձակալության շրջանակներում վարձավճարները (բացառությամբ ծառայությունների ծախսումների, օրինակ՝ ապահովագրության և սպասարկման) պետք է ճանաչվեն որպես ծախս (ծախսում) գծային հիմունքով:

Բացահայտումներ

18.24 Վարձակալը գործառնական վարձակալության առումով պետք է կատարի հետևյալ բացահայտումները՝

- 1) չեղյալ չհամարվող գործառնական վարձակալությունների շրջանակներում ընդհանուր ապագա նվազագույն վարձավճարները հետևյալ ժամանակաշրջաններից յուրաքանչյուրի համար՝
 - ա. ոչ ուշ, քան մեկ տարի,
 - բ. մեկ տարուց հետո, բայց ոչ ուշ, քան հինգ տարի,
 - գ. հինգ տարուց հետո,
- 2) ժամանակաշրջանում որպես ծախս ճանաչված վարձավճարները՝ առանձին ներկայացնելով նվազագույն վարձավճարների և պայմանական ռենտաների գումարները,

3) վարձակալի Էական վարձակալական համաձայնագրերի ընդհանուր նկարագրությունը, ներառյալ, սակայն չսահմանափակվելով, հետևյալը.

ա. վճարման ենթակա պայմանական ռենտաների որոշման հիմքերը,

բ. նորացման կամ գնման օպցիոնների առկայությունն ու պայմանները, ինչպես նաև սահող գների վերաբերյալ վերապահումը,

գ. վարձակալական համաձայնագրերով նախատեսված սահմանափակումները, ինչպիսիք են զուտ հավելուրդի գծով հատուցմանը, կապիտալին հատկացումների գծով հատուցմանը, շահաբաժիններին, լրացուցիչ պարտքին և հետագա վարձակալությանը վերաբերողները:

Վարձատուի ֆինանսական հաշվետվություններ. ֆինանսական վարձակալություններ

Սկզբնական ճանաչում և չափում

18.25 Վարձատուն ֆինանսական վարձակալության տրված ակտիվները իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պետք է ճանաչի որպես ակտիվ և դրանք ներկայացնի որպես դեբիտորական պարտք՝ վարձակալությունում զուտ ներդրումների մեծությանը հավասար գումարով:

18.26 Ֆինանսական վարձակալության շրջանակներում սեփականության հետ կապված ըստ Էության բոլոր ռիսկերը և օգուտները վարձատուի կողմից փոխանցվում են, և այդպիսով վարձակալության դիմաց վարձավճարների գծով դեբիտորական պարտքերը վարձատուի կողմից դիտվում են որպես իր ներդրումների հիմնական գումարի մարում և ֆինանսական հասույթ՝ որպես իր ներդրումների և ծառայությունների դիմաց հատույց:

18.27 Ֆինանսական վարձակալությունների դեպքում սկզբնավորման ուղղակի ծախսումները (ծախսումներ, որոնք լրացուցիչ են և ուղղակիորեն վերագրելի են վարձակալության շուրջ բանակցություններին և համաձայնության ձեռքբերմանը) ներառվում են ֆինանսական վարձակալության գծով դեբիտորական պարտքի սկզբնական չափման մեջ և նվազեցնում են վարձակալության ժամկետի ընթացքում ճանաչվող հասույթի գումարը:

Հետագա չափում

18.28 Ֆինանսական հասույթի ճանաչումը պետք է հիմնված լինի մի գրաֆիկի վրա, որը կարտացոլի հատուցման հաստատուն պարբերական դրույք ֆինանսական վարձակալության շրջանակներում վարձատուի զուտ ներդրումների նկատմամբ: Ժամանակաշրջանին վերաբերող վարձավճարները, բացառությամբ ծառայություններին վերաբերող ծախսումների, հանվում են վարձակալությունում համախառն ներդրումներից՝ կրճատելու համար թե՛ ներդրումների հիմնական գումարը, և թե՛ չվաստակած

ֆինանսական հասույթը:

18.29 Եթե առկա են հայտանիշներ, որ գնահատված չերաշխավորված մնացորդային արժեքը, որը հաշվի է առնվել վարձակալությունում վարձատուի համախառն ներդրումները հաշվարկելիս, նշանակալիորեն փոփոխվել է, ապա վարձակալության ժամկետում հասույթի բաշխումը վերանայվում է, իսկ հաշվեգրված գումարների ցանկացած նվազում ճանաչվում է անմիջապես հավելուրդում կամ պակասուրդում:

Բացահայտումներ

18.30 Վարձատուն ֆինանսական վարձակալության առումով պետք է կատարի հետևյալ բացահայտումները՝

1) վարձակալությունում համախառն ներդրումների գումարի և նվազագույն վարձավճարների գծով դեբիտորական պարտքի ներկա արժեքի համադրումը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ: Ի լրումն՝ վարձատուն պետք է բացահայտի վարձակալությունում համախառն ներդրումները և նվազագույն վարձավճարների գծով դեբիտորական պարտքի ներկա արժեքը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ՝ հետևյալ ժամանակաշրջաններից յուրաքանչյուրի համար՝

ա. ոչ ուշ, քան մեկ տարի,

բ. մեկ տարուց հետո, բայց ոչ ուշ, քան հինգ տարի,

գ. հինգ տարուց հետո,

2) չվաստակած ֆինանսական հասույթը,

3) չերաշխավորված մնացորդային արժեքները, որոնք հաշվեգրվում են վարձատուի օգուտներին,

4) անհավաքագրելի նվազագույն վարձավճարների գծով դեբիտորական պարտքերի կորուստների կուտակված պահուստները,

5) ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես հասույթ ճանաչված պայմանական ռենտաները,

6) վարձատուի Էական վարձակալական համաձայնագրերի ընդհանուր նկարագրությունը, ներառյալ, օրինակ՝ պայմանական ռենտայի, նորացման կամ գնման օպցիոնների վերաբերյալ տեղեկատվությունը, ինչպես նաև վարձակալական համաձայնագրերով նախատեսված սահմանափակումները:

Վարձատուի ֆինանսական հաշվետվություններ. գործառնական

վարձակալություններ

Ճանաչում և չափում

- 18.31 Գործառնական վարձակալության հանձնված ակտիվները վարձատուն պետք է արտացոլի իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում՝ ըստ ակտիվի բնույթի:
- 18.32 Գործառնական վարձակալությունից ստացված հասույթը (բաառությամբ ծառայությունների համար գումարները, օրինակ՝ ապահովագրության և սպասարկման) վարձատուն պետք է ճանաչի հավելուրդում կամ պակասուրդում՝ գծային հիմունքով, վարձակալության ժամկետի ընթացքում:
- 18.33 Վարձատուն որպես ծախս պետք է ճանաչի վարձակալական հասույթը վաստակելիս կրած ծախսումները, ներառյալ մաշվածությունը: Վարձակալության տրված մաշվող (ամորտիզացվող) ակտիվների մաշվածության հաշվարկման քաղաքականությունը պետք է համապատասխանի նմանատիպ ակտիվների համար վարձատուի կողմից կիրառվող մաշվածության հաշվարկման քաղաքականությանը:
- 18.34 Գործառնական վարձակալության շուրջ բանակցելիս և համաձայնություն ձեռք բերելիս վարձատուի կողմից կատարված սկզբնավորման ուղղակի ծախսումները պետք է ավելացվի վարձակալության տրված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքին և այդպիսի ծախսումները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս վարձակալության ժամկետի ընթացքում՝ գծային հիմունքով (նույն հիմունքով, որը կիրառվում է վարձակալական հասույթը ճանաչելիս):

Բացահայտումներ

- 18.35 Վարձատուն գործառնական վարձակալության առումով պետք է բացահայտի հետևյալը՝
- 1) չեղյալ չհամարվող գործառնական վարձակալությունների շրջանակներում ապագա նվազագույն վարձավճարները՝ ընդհանուր գումարով և առանձին՝ հետևյալ ժամանակաշրջաններից յուրաքանչյուրի համար՝
 - ա. ոչ ուշ, քան մեկ տարի,
 - բ. մեկ տարուց հետո, բայց ոչ ուշ, քան հինգ տարի,
 - գ. հինգ տարուց հետո,
 - 2) ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես հասույթ ճանաչված ընդհանուր պայմանական ռենտաները,
 - 3) վարձատուի էական վարձակալական համաձայնագրերի ընդհանուր նկարագրությունը՝ ներառյալ, օրինակ՝ պայմանական ռենտայի, նորացման կամ գնման օպցիոնների, ինչպես նաև վարձակալական համաձայնագրերով նախատեսված

սահմանափակումները:

18.36 Ի լրումն սույն ստանդարտի 11-14-րդ բաժինների՝ ակտիվների վերաբերյալ բացահայտման պահանջները կիրառվում են վարձատուների՝ գործառնական վարձակալության շրջանակներում տրամադրված ակտիվների նկատմամբ:

Բաժին 19. Ֆինանսական գործիքներ

Նպատակը

19.1 Սույն բաժնի նպատակն է ներկայացնել ֆինանսական գործիքների (ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների) հաշվապահական հաշվառման մոտեցումները (ճանաչում, չափում, ապաճանաչում), ինչպես նաև ֆինանսական գործիքների նկատմամբ կիրառվող բացահայտումները:

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

19.2 Սույն բաժինը պետք է կիրառվի բոլոր ֆինանսական գործիքների նկատմամբ, բացառությամբ ստորև նշվածների՝

- 1) վերահսկվող կազմակերպություններում, ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցության, որոնք հաշվառվում են համաձայն սույն ստանդարտի «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» 9-րդ, «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում» 20-րդ կամ «Ներդրումներ համատեղ ձեռնարկումներում» 21-րդ բաժինների,
- 2) կազմակերպության կողմից թողարկված ֆինանսական գործիքների, որոնք համապատասխանում են բաժնային գործիքի սահմանմանը (տես սույն ստանդարտի «Պարտավորություններ և սեփական կապիտալ» 24-րդ բաժինը),
- 3) վարձակալությունների գծով իրավունքների և պարտականությունների, որոնց նկատմամբ կիրառվում է սույն ստանդարտի «Վարձակալություն» 18-րդ բաժինը: Այնուամենայնիվ՝
 - ա. վարձատուի կողմից ճանաչված՝ վարձակալության գծով դեբիտորական պարտքերի նկատմամբ կիրառվում են սույն բաժնի արժեզրկման և ապաճանաչման դրույթները (տես սույն ստանդարտի 19.31-19.36-րդ պարագրաֆները և 19.37-19.39-րդ պարագրաֆները),
 - բ. վարձակալի կողմից ճանաչված ֆինանսական վարձակալության կրեդիտորական

պարտքերի նկատմամբ կիրառվում են սույն բաժնի ապաճանաչման դրույթները (տես սույն ստանդարտի 19.40-19.42-րդ պարագրաֆները),

- 4) աշխատակիցների հատուցումների պլանների գծով գործատուների իրավունքների ու պարտականությունների, որոնց նկատմամբ կիրառվում է սույն ստանդարտի «Աշխատակիցների հատուցումներ» 28-րդ բաժինը:

Սահմանումներ

19.3 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Ֆինանսական գործիք՝ պայմանագիր է, որը մի կազմակերպությունում առաջացնում է ֆինանսական ակտիվ, իսկ մյուսում՝ ֆինանսական պարտավորություն կամ բաժնային գործիք:

Ֆինանսական ակտիվ՝ ակտիվ է, որը՝

- 1) դրամական միջոց է,
- 2) մեկ այլ կազմակերպության բաժնային գործիք է,
- 3) պայմանագրային իրավունք է՝

ա. մեկ այլ կազմակերպությունից դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ ստանալու կամ՝

բ. մեկ այլ կազմակերպության հետ, իր համար պոտենցիալ նպաստավոր պայմաններով, ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ փոխանակելու,

- 4) պայմանագիր է, որը մարվելու է կամ կարող է մարվել կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքներով, և որի ներքո կազմակերպությունը պարտավոր է կամ կարող է պարտավորվել ստանալու փոփոխական քանակությամբ իր իսկ բաժնային գործիքները:

Ֆինանսական պարտավորություն՝ պարտավորություն է, որը՝

- 1) պայմանագրային պարտականություն է՝

ա. մեկ այլ կազմակերպությանը դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու կամ՝

բ. մեկ այլ կազմակերպության հետ, իր համար պոտենցիալ ոչ նպաստավոր պայմաններով, ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ փոխանակելու,

2) պայմանագիր է, որը մարվելու է կամ կարող է մարվել կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքներով, և որի գծով կազմակերպությունը պարտավոր է կամ կարող է պարտավորվել տրամադրելու փոփոխական քանակությամբ իր սեփական բաժնային գործիքները:

Բաժնային գործիք՝ պայմանագիր է, որը հավաստում է կազմակերպության՝ բոլոր պարտավորությունները հանելուց հետո մնացած ակտիվների բաժնի նկատմամբ իրավունք:

Վերադարձնելի գործիք՝ ֆինանսական գործիք է, որն իր տիրապետողին իրավունք է տալիս գործիքը հետ վերադարձնելու թողարկողին դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի դիմաց, կամ ինքնաբերաբար հետ է վերադարձվում թողարկողին ապագա մի անորոշ դեպք տեղի ունենալիս, կամ գործիքի տիրապետողի մահվան կամ դուրս գալու դեպքում:

Ածանցյալ գործիք՝ ֆինանսական գործիք է՝ օժտված ստորև նշված բոլոր երեք հատկանիշներով՝

1) դրա արժեքը փոփոխվում է՝ ի պատասխան սահմանված տոկոսադրույքի, ֆինանսական գործիքի գնի, ապրանքի գնի, արտարժույթի փոխարժեքի, գների կամ դրույքների ինդեքսի, պարտքային վարկանիշի կամ պարտքային ինդեքսի, կամ այլ փոփոխականի փոփոխությունների՝ պայմանով, որ ոչ ֆինանսական փոփոխականի դեպքում այդ փոփոխականը հատուկ չէ պայմանագրի կողմերից մեկին (երբեմն կոչվում են «հիմքում ընկած»),

2) այն չի պահանջում սկզբնական զուտ ներդրում կամ պահանջում է ավելի փոքր սկզբնական զուտ ներդրում պայմանագրերի այլ տեսակների համեմատ, որոնք շուկայական գործոնների փոփոխություններին, ըստ ակնկալիքների, կհակադրեին համանման կերպով,

3) դրա գծով վերջնահաշվարկը կատարվում է ապագա ամսաթվին:

Ֆինանսական գործիքների երեք կատեգորիաների սահմանումները

Ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական գործիք՝ պարտքային գործիք է, որը բավարարում է ստորև՝ առաջինից 4-րդ կետերում նշված բոլոր պայմանները՝

1) տիրապետողներին հատույցը (հասույթը)՝

ա. հաստատուն գումար է.

բ. հատույց է՝ գործիքի գործողության ժամկետի ընթացքում հաստատուն

դրույքով.

գ. փոփոխուն հատույց է՝ գործիքի գործողության ամբողջ ժամկետի ընթացքում հավասար է գնանշված կամ դիտարկելի տոկոսադրույքի (օրինակ՝ ԼԻԲՈՐ-ը) կամ՝

դ. այդպիսի հաստատուն դրույքի և փոփոխուն դրույքների որոշ համակցություններով (օրինակ՝ ԼԻԲՈՐ գումարած 200 բազիսային կետ) հատույց է՝ պայմանով, որ ինչպես հաստատուն, այնպես էլ փոփոխուն դրույքները դրական են (օրինակ՝ տոկոսադրույքային սվոպերը՝ դրական հաստատուն դրույքով և բացասական փոփոխուն դրույքով չեն բավարարի այդ չափանիշը): Հաստատուն և փոփոխուն դրույքով տոկոսային հատույցների համար, տոկոսային հատույցը հաշվարկվում է՝ համապատասխան ժամանակաշրջանի դրույքը բազմապատկելով ժամանակաշրջանի ընթացքում չմարված հիմնական գումարով,

- 2) չկա պայմանագրային դրույթ, որն իր պայմանների միջոցով կհանգեցնի տիրապետողների հիմնական գումարների կամ ընթացիկ կամ նախորդ ժամանակաշրջաններին վերագրելի որևէ տոկոսագումարի կորստի: Փաստը, որ պարտքային գործիքը ստորադասված է այլ պարտքային գործիքների նկատմամբ, այդպիսի պայմանագրային դրույթի օրինակ չէ,
- 3) պայմանագրային դրույթներ, որոնք մինչև մարման ժամկետները թույլ են տալիս թողարկողին (պարտապանին) վաղաժամկետ վճարել պարտքային գործիքը կամ թույլ են տալիս տիրապետողին (պարտատիրոջը) հետ վերադարձնել դրանք թողարկողին, և դրանք պայմանավորված չեն ապագա դեպքերով,
- 4) առկա չեն պայմանական հատույցներ կամ պայմանական մարման դրույթներ՝ բացառությամբ 1-ին կետում նկարագրված փոփոխուն հատույցադրույքի և 3-րդ կետում նկարագրված վաղաժամկետ վճարման դրույթների:

Իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական գործիք՝ ֆինանսական գործիք է, որը չի հանդիսանում ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող պարտքային գործիք և՝

- 1) որը հրապարակայնորեն շրջանառվում է,
- 2) որի իրական արժեքը հնարավոր է այլ կերպ արժանահավատորեն չափել:

Սկզբնական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական գործիք՝ ֆինանսական

գործիք է, որը չի հանդիսանում ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող պարտքային գործիք և՝

1) որը հրապարակայնորեն չի շրջանառվում,

2) որի իրական արժեքը հնարավոր չէ այլ կերպ արժանահավատորեն չափել:

Ճանաչմանը և չափմանը վերաբերող սահմանումներ

Ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության ամորտիզացված արժեք՝ այն գումարն է, որով ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը չափվում է սկզբնական ճանաչման պահին՝ հանած հիմնական գումարի մարումները, գումարած կամ հանած այդ սկզբնական գումարի և մարման գումարի տարբերության կուտակված ամորտիզացիան՝ հաշվարկված արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդով, և հանած արժեզրկման կամ անհավաքագրելիության գծով ցանկացած նվազեցում (ուղղակիորեն կամ կարգավորող հաշիվների օգտագործման միջոցով):

Արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդ՝ ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության (կամ ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների խմբի) ամորտիզացված արժեքի հաշվարկման և համապատասխան ժամանակահատվածի կտրվածքով տոկոսային հասույթի կամ տոկոսային ծախսի բաշխման մեթոդ:

Արդյունավետ տոկոսադրույք՝ այն դրույքն է, որը ֆինանսական գործիքի գործողության ակնկալվող ժամկետի կամ համապատասխան դեպքերում ավելի կարճ ժամանակահատվածի համար գնահատված դրամական միջոցների ապագա վճարումները կամ ստացվելիք գումարները զեղչում է ճշգրիտ մինչև ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության զուտ հաշվեկշռային արժեքը:

Այլաճանաչում՝ կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություններից նախկինում ճանաչված ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության դուրսբերում:

Սկզբնական արժեք՝ ակտիվի ձեռքբերման ժամանակ վճարված դրամական միջոցների կամ դրանց համարժեքների գումարն է, կամ այլ հատուցման իրական արժեքը՝ ակտիվի ձեռքբերման պահի դրությամբ:

Իրական արժեք՝ այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը մարվել իրազեկ, պատրաստակամ կողմերի միջև՝

«անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

Ներկա արժեք՝ գործունեության նորմալ ընթացքում (առաջացող) ապագա գուտ դրամական հոսքերի ներկա գեղչված արժեքի ընթացիկ գնահատականն է:

Գործարքի հետ կապված ծախսումներ՝ լրացուցիչ ծախսումներ են, որոնք ուղղակիորեն վերագրելի են ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության ձեռքբերմանը, թողարկմանը կամ օտարմանը: Լրացուցիչ ծախսումը այն ծախսումն է, որը կազմակերպությունը չէր կրի, եթե այն ձեռք չբերեր, չթողարկեր կամ չօտարեր ֆինանսական գործիքը:

Յրապարակայնորեն շրջանառվում են (պարտքային կամ բաժնային գործիքները)՝ շրջանառվում են բաց շուկայում (տեղական կամ արտերկրյա ֆոնդային բորսա կամ արտաբորսայական շուկա) կամ գտնվում են բաց շուկայում շրջանառվելու համար թողարկելու գործընթացում:

19.4 Ստորև նշված են ֆինանսական գործիքների օրինակներ, որոնք սովորաբար բավարարում են ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական գործիքների սահմանմանը՝

- 1) տրված և ստացված ցպահանջ ու ժամկետային ավանդները,
- 2) ստացման և վճարման ենթակա առևտրային հաշիվները, մուրհակները, ինչպես նաև բանկերից կամ այլ երրորդ կողմերից փոխառությունները,
- 3) պարտատոմսերը և համանման պարտքային գործիքները,
- 4) պարտքային գործիքները, որոնք դառնում են անմիջապես ստացման ենթակա, եթե թողարկողը չի կատարում տոկոսավճարների կամ հիմնական գումարի վճարումները:

19.5 Ստորև նշված են ֆինանսական գործիքների օրինակներ, որոնք սովորաբար բավարարում են իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական գործիքների սահմանմանը (պայմանով, որ բավարարվում է իրական արժեքով արժանահավատ չափման պայմանը)՝

- 1) ներդրումներ մեկ այլ կազմակերպության բաժնային գործիքներում,
- 2) ածանցյալ գործիքները, քանի որ տիրապետողների հատույցը ֆիքսված չէ (հետևաբար չի բավարարվում ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական գործիքների սահմանման 1-ին կետի պայմանները),
- 3) փոխարկելի պարտքային գործիքներում ներդրումները, քանի որ տիրապետողներին հատույցը կարող է փոփոխվել թողարկողների սեփական կապիտալի բաժնե-

տոմսերի գնի հետ, այլ ոչ թե միայն շուկայական տոկոսադրույքների հետ (հետևաբար չի բավարարվում ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական գործիքների սահմանման 1-ին կետի պայմանները),

- 4) երրորդ կողմերին տրված փոխառությունները, որոնք այդ երրորդ կողմերին իրավունք են տալիս կամ պարտավորեցնում են վաղաժամկետ վճարել, եթե կիրառվող հարկային կամ հաշվապահական հաշվառման պահանջները փոխվեն (հետևաբար չի բավարարվում ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական գործիքների սահմանման 3-րդ կետի պայմանները):

Ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների սկզբնական ճանաչումը

- 19.6 Կազմակերպությունը ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պետք է ճանաչի միայն այն դեպքում, երբ նա դառնում է գործիքի պայմանագրային կողմ:

Սկզբնական չափումը

Ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվներ և ֆինանսական պարտավորություններ

- 19.7 Ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության սկզբնական ճանաչման պահին կազմակերպությունը պետք է այն չափի գործարքի գնով (ներառյալ գործարքի հետ կապված ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն վերագրելի են ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության ձեռքբերմանը կամ թողարկմանը), բացառությամբ եթե համաձայնությունն ըստ ելության իրենից ներկայացնում է ֆինանսավորման գործարք: Ֆինանսավորման գործարք կարող է տեղի ունենալ ապրանքների և ծառայությունների վաճառքի հետ կապված, օրինակ՝ եթե վճարումը հետաձգվում է ավելի, քան սովորական գործունեության համար ընդունված ժամկետները կամ ֆինանսավորվում է մի տոկոսադրույքով, որը շուկայական տոկոսադրույք չէ: Եթե համաձայնությունը հանգեցնում է ֆինանսավորման գործարքի, կազմակերպությունը ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը պետք է չափի ապագա վճարումների ներկա արժեքով՝ զեղչված համանման պարտքային գործիքի շուկայական տոկոսադրույքով:

Օրինակներ. ֆինանսական ակտիվներ

1. Մեկ այլ կազմակերպությանը տրված երկարաժամկետ փոխառության համար. ստացման ենթակա գումարը ճանաչվում է այդ կազմակերպությունից ստացվելիք

դրամական միջոցների ներկա արժեքով (ներառյալ տոկոսների վճարումներն ու մայր գումարի վերադարձը):

2. Վճարման կարճաժամկետ հետաձգմամբ գնորդներին վաճառված ապրանքների համար. ստացման ենթակա գումարը ճանաչվում է այդ կազմակերպությունից ստացվելիք դրամական միջոցների չգեղչված գումարով, որը սովորաբար հաշիվ-ապրանքագրում նշված գինն է:
3. Երկու տարով անտոկոս փոխառությամբ գնորդներին վաճառված միավորների համար. ստացման ենթակա գումարը ճանաչվում է այդ միավորի անհապաղ վճարման գնով: Եթե անհապաղ վճարման գինը հայտնի չէ, այն կարող է գնահատվել որպես ստացվելիք դրամական միջոցների ներկա արժեք՝ գեղչված համանման պարտքային գործիքների համար շուկայում գերակշռող տոկոսադրույքով (տոկոսադրույքներով):

Օրինակներ. ֆինանսական պարտավորություններ

1. Բանկից ստացված փոխառության համար. վճարվելիք գումարը սկզբնապես ճանաչվում է բանկին վճարվելիք դրամական միջոցների ներկա արժեքով (այսինքն՝ ներառյալ տոկոսների վճարումներն ու մայր գումարի վերադարձը):
2. Վճարման կարճաժամկետ հետաձգմամբ մատակարարներից գնված ապրանքների համար. վճարման ենթակա գումարը ճանաչվում է մատակարարին հասանելիք դրամական միջոցների չգեղչված գումարով, որը սովորաբար հաշիվ-ապրանքագրում նշված գինն է:

Իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվներ և ֆինանսական պարտավորություններ

19.8 Իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության սկզբնական ճանաչման պահին կազմակերպությունը պետք է այն չափի իրական արժեքով, որը սովորաբար գործարքի գինն է: Գործարքի հետ կապված ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն վերագրելի են ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության ձեռքբերմանը կամ թողարկմանը, չեն գումարվում իրական արժեքին (գործարքի գինին):

Սկզբնական ճանաչման պահին առաջացող օգուտները և վնասները

19.9 Օգուտները և վնասները, որոնք առաջանում են ամորտիզացված արժեքով կամ իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական

պարտավորության սկզբնական ճանաչման պահին, պետք է ներառվեն այն ժամանակաշրջանի հավելուրդում կամ պակասուրդում, որում դրանք առաջացել են:

Սկզբնական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվներ և ֆինանսական պարտավորություններ

19.10 Սկզբնական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության սկզբնական ճանաչման պահին կազմակերպությունը պետք է այն չափի գործարքի գնով: Գործարքի հետ կապված ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն վերագրելի են ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության ձեռքբերմանը կամ թողարկմանը, գումարվում են գործարքի գնին:

Ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների հետագա չափում

19.11 Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կազմակերպությունը պետք է ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորությունները չափի ամորտիզացված արժեքով՝ կիրառելով արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը: Ստանդարտի 19.12-19.19-րդ պարագրաֆները տրամադրում են արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդի կիրառմամբ ամորտիզացված արժեքը որոշելու ցուցումներ: Որպես ընթացիկ ակտիվներ կամ ընթացիկ պարտավորություններ դասակարգված պարտքային գործիքները պետք է չափվեն դրամական միջոցների կամ այլ հատուցման չգեղչված գումարով, որն ակնկալվում է, որ կվճարվի կամ կստացվի (այսինքն՝ արժեգրկումը հանած, տես 19.31-19.36-րդ պարագրաֆները), բացառությամբ եթե համաձայնությունը հանգեցնում է ֆինանսավորման գործարքի (տես 19.7-րդ պարագրաֆը): Եթե համաձայնությունը հանգեցնում է ֆինանսավորման գործարքի, կազմակերպությունը պարտքային գործիքը պետք է չափի ապագա վճարումների ներկա արժեքով՝ գեղչված համանման պարտքային գործիքի շուկայական տոկոսադրույքով:

Ամորտիզացված արժեք և արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդ

19.12 Ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության ամորտիզացված արժեքը յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ստորև նշվածների զուտ գումարն է՝

- 1) գումարը, որով ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը չափվում է սկզբնական ճանաչման պահին,
- 2) հանած հիմնական գումարի ցանկացած մարումներ,
- 3) գումարած կամ հանած սկզբնական ճանաչման գումարի և մարման գումարի միջև

ցանկացած տարբերության կուտակված ամորտիզացիան՝ հաշվարկված արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդով,

- 4) հանած ֆինանսական ակտիվի արժեզրկման կամ անհավաքագրելիության գծով ցանկացած նվազեցում (ուղղակիորեն կամ կարգավորող հաշիվների օգտագործման միջոցով):

Ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորությունները, որոնք չունեն սահմանված (անվանական) տոկոսադրույք և դասակարգված են որպես ընթացիկ ակտիվներ կամ ընթացիկ պարտավորություններ, սկզբնապես չափվում են չգեղչված գումարով՝ 19.11-րդ պարագրաֆի համաձայն: Հետևաբար վերը նշված 3-րդ կետը չի կիրառվում դրանց նկատմամբ:

19.13 Արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության (կամ ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների խմբի) ամորտիզացված արժեքի հաշվարկման և համապատասխան ժամանակաշրջանի ընթացքում տոկոսային հասույթի կամ տոկոսային ծախսի բաշխման մեթոդ է: Արդյունավետ տոկոսադրույքը այն դրույքն է, որը ֆինանսական գործիքի գործողության ակնկալվող ժամկետի կամ, երբ տեղի է, ավելի կարճ ժամանակաշրջանի համար, գնահատված դրամական միջոցների ապագա վճարումները կամ ստացվելիք գումարները ճշգրտորեն գեղչում է մինչև ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը: Արդյունավետ տոկոսադրույքը որոշվում է ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության սկզբնական ճանաչման պահի դրությամբ հաշվեկշռային արժեքի հիման վրա: Արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդի համաձայն՝

- 1) ֆինանսական ակտիվի (պարտավորության) ամորտիզացված արժեքը ապագա դրամական մուտքերի (վճարումների) ներկա արժեքն է՝ գեղչված արդյունավետ տոկոսադրույքով,
- 2) ժամանակաշրջանի տոկոսային ծախսը (հասույթը) հավասար է ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ ֆինանսական պարտավորության (ակտիվի) հաշվեկշռային արժեքի և ժամանակաշրջանի արդյունավետ տոկոսադրույքի արտադրյալին:

19.14 Արդյունավետ տոկոսադրույքը հաշվարկելիս կազմակերպությունը պետք է գնահատի դրամական միջոցների հոսքերը՝ հաշվի առնելով ֆինանսական գործիքի բոլոր պայմանագրային պայմանները (օրինակ՝ վաղաժամկետ վճարման, գնման կամ համանման օպցիոններ) և այն հայտնի պարտքային կորուստները, որոնք կազմակերպությունը կրել է, սակայն այն չպետք է հաշվի առնի դեռևս չկրած ապագա պարտքային հնարավոր կորուստները:

19.15 Արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը կիրառելիս կազմակերպությունը պետք է ամորտիզացնի արդյունավետ տոկոսադրույքի հաշվարկի մեջ ներառվող բոլոր գանձումները, վճարված կամ ստացված ֆինանսական վճարները (օրինակ՝ «կետերը»), գործարքի հետ կապված ծախսումները և այլ պարզևավճարներ կամ զեղչեր՝ գործիքի ակնկալվող գործողության ժամանակաշրջանի ընթացքում: Սակայն կիրառվում է ավելի կարճ ժամանակաշրջան, եթե այդպիսի ժամանակաշրջանի հետ են կապված գանձումները, վճարված կամ ստացված ֆինանսական վճարները, գործարքի հետ կապված ծախսումները, պարզևավճարները կամ զեղչերը: Դա կարող է տեղի ունենալ, երբ այն փոփոխականը, որի հետ կապված են գանձումները, վճարված կամ ստացված ֆինանսական վճարները, գործարքի հետ կապված ծախսումները, պարզևավճարները կամ զեղչերը վերագնորոշվում (վերասահմանվում) են շուկայական դրույքներին համապատասխան՝ մինչև գործիքի ակնկալվող մարման ժամկետը: Նման դեպքում ամորտիզացիայի տեղին ժամանակաշրջանը մինչև հաջորդ վերագնորոշման (վերասահմանման) ամսաթիվն ընկած ժամանակաշրջանն է:

19.16 Լողացող (փոփոխուն) դրույքով ֆինանսական ակտիվների և լողացող դրույքով ֆինանսական պարտավորությունների դեպքում շուկայական տոկոսադրույքների փոփոխություններն արտացոլելու համար դրամական միջոցների հոսքերի պարբերական վերանայումը փոփոխում է արդյունավետ տոկոսադրույքը: Եթե լողացող դրույքով ֆինանսական ակտիվը կամ լողացող դրույքով ֆինանսական պարտավորությունը սկզբնապես ճանաչվում է մարման ժամանակ ստացվելիք կամ վճարվելիք հիմնական գումարի չափով, ապազա տոկոսային վճարումների վերանայումը սովորաբար նշանակալի ազդեցություն չի ունենում ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի վրա:

19.17 Եթե կազմակերպությունը վերանայում է վճարվող կամ ստացվող գումարների իր գնահատականները, կազմակերպությունը պետք է ճշգրտի ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության (կամ ֆինանսական գործիքների խմբի) հաշվեկշռային արժեքը՝ արտացոլելու համար դրամական միջոցների փաստացի և վերանայված գնահատված հոսքերը: Կազմակերպությունը պետք է վերահաշվարկի հաշվեկշռային արժեքը՝ հաշվարկելով դրամական միջոցների գնահատվող ապագա հոսքերի ներկա արժեքը ֆինանսական գործիքի սկզբնական արդյունավետ տոկոսադրույքով: Կազմակերպությունը ճշգրտումը պետք է ճանաչի հավելուրդում կամ պակասուրդում որպես հասույթ կամ ծախս՝ վերանայման ամսաթվի դրությամբ:

19.18 Ենթադրվում է, որ ֆինանսական գործիքի (ֆինանսական գործիքների խմբի) դրամական միջոցների հոսքերը և դրա ակնկալվող ժամկետը կարելի է արժանահավատորեն գնահատել: Այնուհանդերձ, այն հազվագյուտ դեպքերում, երբ

հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել ֆինանսական գործիքի (ֆինանսական գործիքների խմբի) դրամական միջոցների հոսքերը կամ դրա ակնկալվող ժամկետը, կազմակերպությունը պետք է օգտագործի ֆինանսական գործիքի (ֆինանսական գործիքների խմբի) պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը պայմանագրային ժամկետի ամբողջ ընթացքում:

Օրինակ՝ արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդի կիրառմամբ ամորտիզացված արժեքի որոշում հինգ տարի ժամկետով պարտատոմսի համար						
20X0 տարվա հունվարի 1-ին կազմակերպությունը ձեռք է բերել պարտատոմս՝ 900 արժույթի միավորով (ԱՄ)՝ կրելով 50 ԱՄ գործարքի հետ կապված ծախսումներ: Տոկոսը՝ 40 ԱՄ ենթակա է ստացման տարեկան կտրվածքով, հաջորդ հինգ տարիների ընթացքում (31 դեկտեմբերի 20X0 – 31 դեկտեմբերի 20X4)՝ ժամանակաշրջանների վերջին: Պարտատոմսը նախատեսում է պարտադիր մարում 20X4 թ. դեկտեմբերի 31-ին՝ 1,100 ԱՄ գումարով:						
Տարի	Հաշվեկշռային արժեքը		Տոկոսային եկամուտը 6.9583%-ով*	Դրամական միջոցների ներհոսքը	Հաշվեկշռային արժեքը	
	Ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ				Ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ	
	ԱՄ	ԱՄ			ԱՄ	ԱՄ
20X0	950.00	66.10	(40.00)	976.11		
20X1	976.11	67.92	(40.00)	1,004.03		
20X2	1,004.03	69.86	(40.00)	1,033.89		
20X3	1,033.89	71.94	(40.00)	1,065.83		
20X4	1,065.83	74.16	(40.00)	1,100.00		
			(1,100.00)	0		
* Արդյունավետ տոկոսադրույքը՝ 6.9583 տոկոս, այն դրույքն է, որով զեղչվել են պարտատոմսի գծով ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերը մինչև սկզբնական հաշվեկշռային արժեք՝						
$40/(1.069583)^1 + 40/(1.069583)^2 + 40/(1.069583)^3 + 40/(1.069583)^4 + 1,140/(1.069583)^5 = 950$						

19.19 Ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների համար պետք է գնահատվի արժեզրկում կամ անհավաքագրելիություն: Սույն ստանդարտի 19.31-19.36-

որդ պարագրաֆները տրամադրում են արժեզրկման գնահատման մոտեցումներ:

Իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների հետագա չափումը

19.20 Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կազմակերպությունը պետք է իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորությունները չափի իրական արժեքով՝ առանց կատարելու որևէ նվազեցում գործարքի հետ կապված այն ծախսումների գծով, որոնք այն կարող է կրել վաճառքի կամ այլ ձևով օտարման ժամանակ: Սույն ստանդարտի 19.22-19.26-րդ պարագրաֆները տրամադրում են իրական արժեքի վերաբերյալ մոտեցումներ:

19.21 Օգուտները և վնասները, որոնք առաջանում են ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքի փոփոխություններից, պետք է ներառվեն այն ժամանակաշրջանի հավելուրդում կամ պակասուրդում, որում դրանք առաջացել են:

Իրական արժեք

19.22 Կազմակերպությունը ֆինանսական գործիքների իրական արժեքը գնահատելիս պետք է կիրառի հետևյալ հիերարխիան՝

- 1) իրական արժեքի լավագույն վկայությունը նույնանման ակտիվի գնանշված գինն է գործող շուկայում: Դա սովորաբար ընթացիկ առքի գինն է,
- 2) երբ գնանշված գներ մատչելի չեն, իրական արժեքի որոշման համար հիմք է հանդիսանում նույնանման ակտիվի վերջերս տեղի ունեցած գործարքի գինը՝ պայմանով, որ տնտեսական պայմաններում նշանակալի փոփոխություններ տեղի չեն ունեցել կամ նշանակալի ժամկետներ չեն անցել գործարքը տեղի ունենալուց հետո: Եթե կազմակերպությունը կարող է ցուցադրել, որ վերջին գործարքի գինը իրական արժեքի լավագույն գնահատական չէ (օրինակ՝ քանի որ այն արտացոլում է մի գումար, որը կազմակերպությունը կստանար կամ կվճարեր պարտադրված գործարքի, ստիպողական լուծարման կամ պարտքի բռնագանձման նպատակով վերգրված ակտիվի վաճառքի դեպքում), ապա այդ գինը ճշգրտվում է,
- 3) եթե ակտիվի համար շուկան գործող չէ, և նույնանման ակտիվի վերջերս տեղի ունեցած գործարքը, որպես այդպիսին, իրական արժեքի լավագույն գնահատում չէ, ապա կազմակերպությունը գնահատում է իրական արժեքը՝ կիրառելով գնահատման տեխնիկա: Գնահատման տեխնիկա կիրառելու նպատակն է գնահատել, թե չափման ամսաթվի դրությամբ որքան կլինեն գործարքի գինը «անկախ կողմերի միջև» սովորական գործարար նկատառումներով պայմանավորված փոխանակման

Ժամանակ:

Սույն ստանդարտի այլ բաժիններ հղումներ են կատարում 19.22-19.26-րդ պարագրաֆների իրական արժեքի մոտեցումներին, ներառյալ «Ներդրումային գույք» 13-րդ բաժինը, «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում» 20-րդ բաժինը և «Ներդրումներ համատեղ ձեռնարկումներում» 21-րդ բաժինը: Նշված բաժիններում նախատեսված ակտիվների նկատմամբ այդ մոտեցումները կիրառելիս սույն պարագրաֆում ֆինանսական գործիքների փոխարեն պետք է հասկանալ նշված բաժիններում նախատեսված ակտիվների տեսակները:

Գնահատման տեխնիկա

19.23 Գնահատման տեխնիկաները ներառում են՝

- 1) նույնանման ակտիվի գծով շուկայում վերջերս կատարված իրազեկ, պատրաստակամ «անկախ կողմերի միջև գործարքների» օգտագործումը՝ դրանց առկայության դեպքում,
- 2) մեկ այլ ակտիվի, որի բնութագրերը ըստ էության նույնն են, ինչ չափման ենթակա ակտիվինը, ընթացիկ իրական արժեքին հղումը,
- 3) զեղչված դրամական միջոցների հոսքերի վերլուծությունը,
- 4) օպցիոնների գնորոշման մոդելները:

Եթե գոյություն ունի գնահատման տեխնիկա, որը սովորաբար օգտագործվում է շուկայի մասնակիցների կողմից ակտիվի գինը որոշելու համար, և ցուցադրվել է, որ այդ տեխնիկան հնարավորություն է տալիս ստանալու իրական շուկայական գործարքների արժանահավատ գնահատականներ, կազմակերպությունը կիրառում է այդ տեխնիկան:

19.24 Գնահատման տեխնիկա օգտագործելու նպատակն է որոշել, թե չափման ամսաթվի դրությամբ որքան կլինե՞ր գործարքի գինը «անկախ կողմերի միջև» սովորական գործարար նկատառումներով պայմանավորված փոխանակման ժամանակ: Իրական արժեքը որոշվում է գնահատման տեխնիկայի արդյունքների հիման վրա, որը որպես մուտքային տվյալներ առավելագույնս օգտագործում է շուկայական տվյալները և նվազագույնս հիմնվում է կազմակերպությանը յուրահատուկ մուտքային տվյալների վրա: Ակնկալվում է, որ գնահատման տեխնիկան կհանգեցնի իրական արժեքի արժանահավատ գնահատականի, եթե՝

- 1) այն խելամտորեն արտացոլում է, թե ինչպես, ըստ ակնկալիքների, շուկան կգնորոշի այդ գործիքը,

- 2) գնահատման տեխնիկայի մուտքային տվյալները խելամտորեն ներկայացնում են շուկայի սպասումները և ֆինանսական գործիքին ներհատուկ ռիսկ-հատույց գործոնների չափումները:

Գործող շուկայի բացակայություն. բաժնային գործիքներ

19.25 Գործող շուկայում շուկայական գնանշում չունեցող բաժնային գործիքներում ներդրումների, ինչպես նաև այդպիսի չգնանշված բաժնային գործիքի հետ կապակցված և դրա մատակարարմամբ մարվող ածանցյալ գործիքների իրական արժեքը արժանահավատորեն չափելի է, եթե՝

- 1) այդ գործիքի իրական արժեքի խելամիտ գնահատականների միջակայքում տատանումները նշանակալի չեն. կամ՝
- 2) միջակայքի մեջ ընկնող տարբեր գնահատականների հավանականությունները կարող են խելամտորեն գնահատվել և օգտագործվել իրական արժեքը գնահատելիս:

19.26 Գոյություն ունեն բազմաթիվ իրավիճակներ, երբ շուկայական գնանշում չունեցող բաժնային գործիքներում ներդրումների և այդպիսի չգնանշվող բաժնային գործիքի հետ կապակցված և դրա մատակարարմամբ մարվող ածանցյալ գործիքների իրական արժեքի խելամիտ գնահատականների միջակայքում փոփոխականությունը մեծ հավանականությամբ նշանակալի չի լինի: Սովորաբար մեկ այլ կազմակերպությունից ձեռք բերված ֆինանսական ակտիվի իրական արժեքը հնարավոր է գնահատել: Սակայն, եթե իրական արժեքի խելամիտ գնահատականների միջակայքը նշանակալի է, և տարբեր գնահատականների հավանականությունները չեն կարող խելամտորեն գնահատվել, կազմակերպությանը արգելվում է գործիքը չափել իրական արժեքով:

Վերադասակարգում

19.27 Եթե իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության համար իրական արժեքի արժանահավատ չափումը այլևս հնարավոր չէ, ապա իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը վերադասակարգվում է սկզբնական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական գործիքի: Նշված գործիքի սկզբնական (ելակետային) արժեքը իրական արժեքով չափվող ֆինանսական գործիքի հաշվեկշռային արժեքն է՝ վերադասակարգման ամսաթվի դրությամբ: Կազմակերպությունը պետք է չափի ակտիվը այդ արժեքով՝ հանած արժեզրկումը, մինչև իրական արժեքի արժանահավատ չափումը դառնա հնարավոր:

Սկզբնական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների հետագա չափում

19.28 Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կազմակերպությունը պետք է սկզբնական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորությունները չափի սկզբնական արժեքով՝ հանած արժեզրկումը: Սույն ստանդարտի 19.31-19.36-րդ պարագրաֆները տրամադրում են արժեզրկման գնահատման մոտեցումներ:

Վերադասակարգում

19.29 Եթե սկզբնական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության համար իրական արժեքի արժանահավատ չափումը դառնում է հնարավոր, ապա սկզբնական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը վերադասակարգվում է իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական գործիքի: Նշված գործիքը վերադասակարգման պահին չափվում է վերադասակարգման ամսաթվի դրությամբ այդ գործիքի իրական արժեքով:

19.30 Օգուտները և վնասները, որոնք առաջանում են սկզբնական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը իրական արժեքով հաշվառվող վերադասակարգվելու հետևանքով, պետք է ներառվեն այն ժամանակաշրջանի հավելուրդում կամ պակասուրդում, որում վերադասակարգումը տեղի է ունեցել:

Ամորտիզացված արժեքով կամ սկզբնական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների արժեզրկում

Ճանաչում

19.31 Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կազմակերպությունը պետք է գնահատի, թե արդյոք առկա է որևէ անկողմնակալ վկայություն, որ ամորտիզացված արժեքով կամ սկզբնական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական ակտիվների խումբը արժեզրկված է: Եթե առկա է արժեզրկված լինելու անկողմնակալ վկայություն, կազմակերպությունը անմիջապես պետք է ճանաչի արժեզրկումից կորուստ՝ հավելուրդում կամ պակասուրդում:

19.32 Ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական ակտիվների խումբը արժեզրկված է, և կրվում են արժեզրկումից կորուստներ այն և միայն այն դեպքում, երբ գոյություն ունի արժեզրկման անկողմնակալ վկայություն որպես մեկ կամ ավելի դեպքերի արդյունք՝ տեղի ունեցած ակտիվի սկզբնական ճանաչումից հետո («կորստի դեպք»), և այդ կորստի դեպքը (կամ դեպքերը) այնպիսի ազդեցություն ունի տվյալ ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական ակտիվների խմբի ապագա գնահատված դրամական միջոցների հոսքերի

վրա, որը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել: Կարող է հնարավոր չլինել որոշել արժեզրկման պատճառ հանդիսացող մեկ եզակի, առանձին դեպք: Ավելի շուտ՝ արժեզրկման պատճառ կարող է հանդիսանալ մի քանի դեպքերի համակցված ազդեցություն: Ապագայում սպասվող դեպքերից կորուստները՝ անկախ դրանց հավանականությունից, չեն ճանաչվում: Ֆինանսական ակտիվի կամ ակտիվների խմբի արժեզրկված լինելու անկողմնակալ վկայությունը ներառում է ակտիվի տիրապետողին հայտնի դարձած դիտարկելի տվյալները կորստի հետևյալ դեպքերի վերաբերյալ՝

- 1) թողարկողի կամ փոխառուի նշանակալի ֆինանսական դժվարությունները,
- 2) պայմանագրի խախտումը, օրինակ՝ տոկոսների կամ հիմնական գումարի չվճարումը կամ վճարման ուշացումը,
- 3) պարտապանի ֆինանսական դժվարությունների հետ կապված՝ տնտեսական կամ իրավական պատճառներով, պարտատիրոջ կողմից պարտապանին զիջումների տրամադրումը, որը այլապես պարտատերը չէր նախատեսի,
- 4) հավանական է դարձել, որ պարտապանը կսնանկանա կամ կենթարկվի այլ ֆինանսական վերակազմավորման,
- 5) դիտարկելի տվյալներ, որոնք վկայում են, որ ֆինանսական ակտիվների խմբի գծով, դրանց սկզբնական ճանաչումից հետո, առկա է գնահատված ապագա դրամական միջոցների հոսքերի չափելի նվազում, թեև դեռևս հնարավոր չէ որոշակիացնել այդ նվազումը խմբի առանձին ֆինանսական ակտիվների գծով, օրինակ՝ ազգային կամ տեղական տնտեսական պայմանների վատթարացումը կամ տնտեսության ճյուղի պայմանների բացասական փոփոխությունները:

19.33 Կարող են լինել նաև արժեզրկված լինելը վկայող այլ գործոններ՝ ներառյալ բացասական ազդեցություն ունեցող նշանակալի փոփոխությունները, որոնք տեղի են ունեցել տեխնոլոգիական, շուկայական, տնտեսական կամ իրավական միջավայրում, որտեղ գործում է թողարկողը:

19.34 Կազմակերպությունը հետևյալ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկված լինելը պետք է գնահատի առանձին-առանձին՝

- 1) բոլոր բաժնային գործիքները՝ անկախ նշանակալիության,
- 2) այլ ֆինանսական ակտիվներ, որոնք առանձին վերցրած նշանակալի են:

Կազմակերպությունը պետք է գնահատի այլ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկված լինելը կամ առանձին-առանձին, կամ խմբավորված՝ համանման պարտքային ռիսկի բնութագրերի հիմունքով: Եթե կազմակերպությունը եզրակացնում է, որ առանձին գնահատված ֆինանսական ակտիվի գծով՝ լինի այն նշանակալի կամ ոչ նշանակալի,

արժեգրկման անկողմնակալ վկայություն չկա, ապա այն ներառում է այդ ֆինանսական ակտիվը պարտքային ռիսկի համանման բնութագրերով ֆինանսական ակտիվների խմբում և դրանք հավաքական հիմունքով գնահատում արժեգրկման տեսանկյունից: Այն ակտիվները, որոնք առանձին են գնահատվում արժեգրկման տեսանկյունից, և որոնց գծով արժեգրկումից կորուստը ճանաչվում է կամ շարունակում է ճանաչվել, չեն ներառվում արժեգրկման հավաքական հիմունքով գնահատման մեջ:

Չափում

19.35 Ամորտիզացված արժեքով կամ սկզբնական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների արժեգրկումից կորուստը պետք է չափվի հետևյալ կերպ՝

- 1) ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների համար՝ արժեգրկումից կորուստը ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի և ակտիվի սկզբնական արդյունավետ տոկոսադրույքով գեղչված՝ գնահատված դրամական միջոցների հոսքերի ներկա արժեքի միջև եղած տարբերությունն է: Եթե այդպիսի ֆինանսական ակտիվն ունի փոփոխուն տոկոսադրույք, արժեգրկումից կորուստը չափելու նպատակով գեղչման դրույքը պայմանագրի համաձայն որոշված ընթացիկ արդյունավետ տոկոսադրույքն է,
- 2) սկզբնական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների համար՝ արժեգրկումից կորուստը ստորև նշվածների տարբերությունն է՝ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի և լավագույն գնահատականի հիման վրա որոշված (որը անհրաժեշտաբար կլինի մոտարկված) այն գումարի (որը կարող է լինել զրո), որը կազմակերպությունը կստանար ակտիվի համար, եթե այն վաճառվեր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:

Հակադարձում

19.36 Եթե հետագա որևէ ժամանակաշրջանում արժեգրկումից կորստի գումարը նվազում է, և նվազումը կարող է օբյեկտիվորեն կապված լինել արժեգրկումը ճանաչելուց հետո տեղի ունեցած որևէ դեպքի հետ (օրինակ՝ պարտապանի պարտքային վարկանիշի բարելավումը), ապա նախկինում ճանաչված արժեգրկումից կորուստը պետք է հակադարձվի կամ ուղղակիորեն, կամ կարգավորող հաշիվը ճշգրտելու միջոցով: Հակադարձումը չպետք է հանգեցնի այն բանին, որ ֆինանսական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը (բոլոր կարգավորող հաշիվները հանած) գերազանցի այն հաշվեկշռային արժեքը, որը կլիներ, եթե նախկինում արժեգրկումը ճանաչված չլիներ: Կազմակերպությունը հակադարձման գումարը անմիջապես պետք է ճանաչի հավելուրդում կամ պակասուրդում:

Ֆինանսական ակտիվի ապաճանաչումը

19.37 Կազմակերպությունը ֆինանսական ակտիվը պետք է ապաճանաչի այն և միայն այն դեպքում, երբ՝

- 1) ֆինանսական ակտիվից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի նկատմամբ պայմանագրային իրավունքները կորցնում են իրենց ուժը կամ մարվում են կամ
- 2) կազմակերպությունը այլ կողմին է փոխանցում ֆինանսական ակտիվի սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները:

Ռիսկերի ու հատույցների փոխանցումը գնահատվում է՝ համեմատելով փոխանցված ակտիվի գծով զուտ դրամական միջոցների հոսքերի գումարների և ժամանակացույցի փոփոխականությանը կազմակերպության ենթարկվածությունը փոխանցումից առաջ և փոխանցումից հետո: Կազմակերպությունը պահպանել է ֆինանսական ակտիվի սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, եթե փոխանցման արդյունքում ֆինանսական ակտիվի գծով ապագա զուտ դրամական միջոցների հոսքերի ներկա արժեքի փոփոխականությանը կազմակերպության ենթարկվածությունը նշանակալիորեն չի փոխվում (օրինակ՝ կազմակերպությունը վաճառել է ֆինանսական ակտիվը՝ պայմանով, որ այդ ֆինանսական ակտիվը հետ կգնի ֆիքսված գնով կամ վաճառքի գնով՝ գումարած փոխատուի հատույցը): Կազմակերպությունը փոխանցել է ֆինանսական ակտիվի սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, եթե նրա ենթարկվածությունը այդ փոփոխականությանը այլևս նշանակալի չէ՝ համեմատած ֆինանսական ակտիվի գծով ապագա զուտ դրամական միջոցների հոսքերի ներկա արժեքի ընդհանուր փոփոխականության հետ (օրինակ՝ կազմակերպությունը վաճառել է ֆինանսական ակտիվը միայն այն պայմանով, որ կունենա հետգնման պահի իրական արժեքով այն հետգնելու ընտրության հնարավորությունը):

- 3) կազմակերպությունը, չնայած պահպանում է սեփականության հետ կապված որոշ նշանակալի ռիսկեր ու հատույցներ, ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը փոխանցել է մեկ այլ կողմի:

Արդյոք կազմակերպությունը պահպանել է փոխանցված ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը, կախված է այն բանից, թե արդյոք ստացողը կարող է վաճառել այդ ակտիվը: Կազմակերպությունը վերահսկողությունը չի պահպանում, եթե ստացողը գործնականում կարող է ակտիվն ամբողջությամբ վաճառել չկապակցված երրորդ կողմին և կարող է այդ հնարավորությունն իրագործել միակողմանի՝ կարիք չունենալով փոխանցման վրա լրացուցիչ սահմանափակումներ դնելու: Մնացած

բոլոր դեպքերում կազմակերպությունը պահպանում է վերահսկողությունը: Այդ դեպքում կազմակերպությունը պետք է՝

ա. ապաճանաչի ակտիվը,

բ. առանձին ճանաչի փոխանցման արդյունքում պահպանված կամ առաջացած ցանկացած իրավունք և պարտականություն:

Փոխանցված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը պետք է բաշխվի պահպանված և փոխանցված իրավունքների կամ պարտականությունների միջև՝ փոխանցման ամսաթվի դրությամբ դրանց հարաբերական իրական արժեքների հիման վրա: Նոր առաջացած իրավունքներն ու պարտականությունները պետք է չափվեն դրանց այդ ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքներով: Ստացված հատուցման և սույն պարագրաֆի համաձայն ճանաչված ու ապաճանաչված գումարների միջև ցանկացած տարբերություն պետք է ճանաչվի փոխանցման ժամանակաշրջանի հավելյալում կամ պակասում:

19.38 Եթե փոխանցումը չի հանգեցնում ապաճանաչման, քանի որ կազմակերպությունը պահպանել է փոխանցված ակտիվի սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերն ու հատույցները, կազմակերպությունը պետք է շարունակի փոխանցված ակտիվն ամբողջությամբ ճանաչել, իսկ ստացված հատուցման գծով պետք է ճանաչի ֆինանսական պարտավորություն: Ակտիվն ու պարտավորությունը չպետք է հաշվանցվեն: Հետագա ժամանակաշրջաններում կազմակերպությունը պետք է ճանաչի փոխանցված ակտիվի գծով ցանկացած հասույթ և ֆինանսական պարտավորության գծով կրած ցանկացած ծախս:

19.39 Եթե փոխանցողը ստացողին տրամադրում է ոչ դրամական գրավ (օրինակ՝ պարտքային կամ բաժնային գործիքներ), ապա փոխանցողի և ստացողի կողմից գրավի հաշվառումը կախված է այն բանից, թե արդյոք ստացողն իրավունք ունի վաճառելու կամ վերագրավադրելու գրավը, և թե արդյոք փոխանցողը չի կատարել իր պարտականությունները: Փոխանցողը և ստացողը գրավը պետք է հաշվառեն հետևյալ կերպ՝

1) եթե ստացողը՝ ըստ պայմանագրի կամ ըստ սովորույթի, իրավունք ունի վաճառելու կամ վերագրավադրելու գրավը, փոխանցողը իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում այդ ակտիվը պետք է վերադասակարգի մյուս ակտիվներից առանձին (օրինակ՝ որպես փոխառության տրված ակտիվ, գրավադրված բաժնային գործիք կամ հետգնման դեբիտորական պարտք),

2) եթե ստացողը վաճառում է իր մոտ գրավադրված գրավը, ապա պետք է ճանաչի

վաճառքից մուտքերը, ինչպես նաև գրավը վերադարձնելու իր պարտականության գծով պարտավորություն՝ չափված իրական արժեքով,

- 3) եթե փոխանցողը չի կատարել իր պարտականությունները ըստ պայմանագրի պայմանների և այլևս իրավունք չունի հետգնելու գրավը, այն պետք է ապաճանաչի գրավը, իսկ ստացողը պետք է ճանաչի գրավը որպես իր ակտիվ, որը սկզբնապես չափվում է իրական արժեքով, կամ եթե այն արդեն վաճառել է գրավը՝ ապաճանաչի գրավը վերադարձնելու իր պարտականությունը,
- 4) բացառությամբ 3-րդ կետում նշվածի՝ փոխանցողը պետք է շարունակի հաշվառել գրավը որպես իր ակտիվ, իսկ ստացողը չպետք է ճանաչի գրավը որպես ակտիվ:

Օրինակ՝ փոխանցում, որը որակվում է որպես ապաճանաչման ենթակա

Կազմակերպությունը բանկին է վաճառում իր դեբիտորական պարտքերի մի խումբ՝ դրանց անվանական գումարից ցածր գումարով: Կազմակերպությունը շարունակում է բանկի անունից կառավարել դեբիտորներից հավաքագրումը, ներառյալ ամսական հաշվետվությունների ուղարկումը, իսկ բանկը կազմակերպությանը վճարում է շուկայական դրույքով վճար՝ դեբիտորական պարտքերը սպասարկելու համար: Կազմակերպությունը պարտավոր է անմիջապես բանկին փոխանցել հավաքագրված բոլոր գումարները, բայց բանկի նկատմամբ որևէ պարտականություն չի կրում պարտապանի կողմից վճարումների ուշացման կամ չվճարումների համար: Այդ դեպքում կազմակերպությունը բանկին է փոխանցել դեբիտորական պարտքերի սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները: Համապատասխանաբար այն հանում է դեբիտորական պարտքերը իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից (այսինքն՝ ապաճանաչում է դրանք), և ցույց չի տալիս որևէ պարտավորություն բանկից ստացվող մուտքերի գծով: Կազմակերպությունը ճանաչում է կորուստ, որը հաշվարկվում է որպես դեբիտորական պարտքերի վաճառքի պահի դրությամբ հաշվեկշռային արժեքի և բանկից ստացված մուտքերի միջև տարբերություն: Կազմակերպությունը ճանաչում է պարտավորություն այն չափով, որքանով այն միջոցներ է հավաքագրել պարտապաններից, սակայն դեռևս դրանք չի փոխանցել բանկին:

Օրինակ. փոխանցում, որը չի որակվում որպես ապաճանաչման ենթակա

Փաստերը նույնն են, ինչ նախորդ օրինակում՝ բացառությամբ այն բանի, որ կազմակերպությունը համաձայնվել է բանկից հետ գնել ցանկացած դեբիտորական պարտք, որի գծով պարտապանը հետաձգում է հիմնական գումարի կամ տոկոսի

վճարումը ավելի քան 120 օր: Այդ դեպքում կազմակերպությունը պահպանել է պարտապանների կողմից վճարումների ուշացման կամ չվճարումների ռիսկը, որը դեբիտորական պարտքերի հետ կապված հանդիսանում է նշանակալի ռիսկ: Համապատասխանաբար, կազմակերպությունը դեբիտորական պարտքերը չի դիտարկում որպես բանկին վաճառված և չի ապաճանաչում դրանք: Փոխարենը բանկից մուտքերը դիտարկում է որպես դեբիտորական պարտքերով ապահովված վարկ: Կազմակերպությունը շարունակում է ճանաչել դեբիտորական պարտքերը որպես ակտիվ, մինչև դրանք կհավաքագրվեն կամ դուրս կգրվեն որպես անհավաքագրելի:

Ֆինանսական պարտավորության ապաճանաչում

19.40 Կազմակերպությունը պետք է ապաճանաչի ֆինանսական պարտավորությունը (կամ ֆինանսական պարտավորության մի մասը) այն և միայն այն դեպքում, երբ այն մարվել է, այսինքն՝ երբ պայմանագրով սահմանված պարտականությունը կատարվել է, չեղյալ է համարվել կամ ուժը կորցրել է:

19.41 Գոյություն ունեցող փոխառուի և փոխատուի միջև նշանակալիորեն տարբերվող պայմաններով պարտքային գործիքների փոխանակությունը պետք է հաշվառվի որպես սկզբնական ֆինանսական պարտավորության մարում և նոր ֆինանսական պարտավորության ճանաչում: Նմանապես գոյություն ունեցող ֆինանսական պարտավորության կամ դրա մի մասի պայմանների նշանակալի վերափոխումը (անկախ այն բանից՝ արդյոք այն վերագրելի է պարտապանի ֆինանսական դժվարություններին, թե ոչ) կազմակերպությունը պետք է հաշվառի որպես սկզբնական ֆինանսական պարտավորության մարում և նոր ֆինանսական պարտավորության ճանաչում:

19.42 Մարված կամ մեկ այլ կողմի փոխանցված ֆինանսական պարտավորության (կամ ֆինանսական պարտավորության մի մասի) հաշվեկշռային արժեքի և վճարված հատուցման (ներառյալ բոլոր փոխանցված ոչ դրամային ակտիվները կամ ստանձնած պարտավորությունները) միջև եղած ցանկացած տարբերություն պետք է ճանաչվի հավելուրդում կամ պակասուրդում:

Բացահայտումներ

Ֆինանսական գործիքների գծով հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության բացահայտում

19.43 Սույն ստանդարտի 8.6-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի համառոտ նկարագրում կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ֆինանսական գործիքների համար կիրառված չափման հիմունքը

(կամ հիմունքները) և ֆինանսական գործիքների համար կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության այլ մոտեցումները, որոնք տեղին են՝ ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար:

Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն. ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների կատեգորիաները

19.44 Կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պետք է բացահայտի ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների հետևյալ կատեգորիաներից յուրաքանչյուրի հաշվեկշռային արժեքների հանրագումարը՝

- 1) իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվներ (19.20-րդ և 19.21-րդ պարագրաֆներ),
- 2) ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվներ (19.11-րդ պարագրաֆ),
- 3) սկզբնական արժեքով (հանած արժեզրկումը) հաշվառվող ֆինանսական ակտիվներ (19.28-րդ պարագրաֆ),
- 4) իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական պարտավորություններ (19.20-րդ և 19.21-րդ պարագրաֆներ),
- 5) ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական պարտավորություններ (19.11-րդ պարագրաֆ),
- 6) սկզբնական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական պարտավորություններ (19.28-րդ պարագրաֆ):

19.45 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի տեղեկատվություն, որը հնարավորություն կտա իր ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին գնահատելու ֆինանսական գործիքների ազդեցությունը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և արդյունքների վրա: Օրինակ՝ երկարաժամկետ պարտքի համար այդպիսի տեղեկատվությունը սովորաբար կներառի պարտքային գործիքի պայմանները (օրինակ՝ տոկոսադրույքը, ժամկետները, մարման գրաֆիկը և պարտքային գործիքով կազմակերպության վրա դրված սահմանափակումները):

19.46 Իրական արժեքով հաշվառվող բոլոր ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների համար կազմակերպությունը պետք է բացահայտի իրական արժեքի որոշման հիմունքը, օրինակ՝ գործող շուկայում գնանշված շուկայական գինը կամ գնահատման տեխնիկան: Երբ կիրառվում է գնահատման տեխնիկա, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այն ենթադրությունները, որոնք կիրառվել են

ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների յուրաքանչյուր դասի իրական արժեքը որոշելիս: Օրինակ, եթե կիրառելի է, կազմակերպությունը բացահայտում է տեղեկատվություն վաղաժամկետ վճարումների չափերի, գնահատված պարտքային կորուստների չափերի, ինչպես նաև տոկոսադրույքների կամ զեղչման դրույքների հետ կապված ենթադրությունների վերաբերյալ:

19.47 Եթե իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական գործիքի համար իրական արժեքի արժանահավատ չափումը այլևս հնարավոր չէ, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը:

Ապաճանաչում

19.48 Եթե կազմակերպությունը մեկ այլ կողմին փոխանցել է ֆինանսական ակտիվներ որևէ գործարքի արդյունքում, որը չի որակվում ապաճանաչման համար (տես սույն ստանդարտի 19.37-19.39-րդ պարագրաֆները), այդպիսի ֆինանսական ակտիվների յուրաքանչյուր դասի համար կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը՝

- 1) ակտիվների բնույթը,
- 2) սեփականության հետ կապված ռիսկերի ու հատույցների բնույթը, որոնց կազմակերպությունը մնում է ենթարկված,
- 3) ակտիվների հաշվեկշռային արժեքները և դրանց հետ կապված պարտավորությունները, որոնք կազմակերպությունը շարունակում է ճանաչել:

Գրավ

19.49 Եթե կազմակերպությունը գրավադրել է ֆինանսական ակտիվներ՝ որպես պարտավորությունների կամ պայմանական պարտավորությունների համար ապահովություն, այն պետք է բացահայտի հետևյալը՝

- 1) որպես ապահովություն գրավադրված ֆինանսական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը,
- 2) գրավի հետ կապված ժամկետները և պայմանները:

Վճարման ենթակա փոխառությունների չվճարումներ ու խախտումներ

19.50 Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ճանաչված վճարման ենթակա փոխառությունների համար, որոնց գծով կան պայմանների խախտումներ կամ հիմնական գումարի, տոկոսների կամ մարման ժամկետների խախտումներ, որոնք չեն կարգավորվել մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը.

- 1) այդ խախտումների կամ չվճարումների մանրամասները,

- 2) դրանց հետ կապված վճարման ենթակա փոխառությունների հաշվեկշռային արժեքը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ,
- 3) արդյոք խախտումները կամ չվճարումները կարգավորվել են, կամ վճարման ենթակա փոխառությունների պայմանները վերանայվել են մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման համար հաստատումը:

Հասույթի, ծախսերի, օգուտների կամ վնասների հոդվածներ

19.51 Կազմակերպությունը ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում պետք է բացահայտի՝

- 1) ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների գծով հասույթը, ծախսերը, օգուտները կամ վնասները,
- 2) արժեզրկումից կորստի գումարը՝ ֆինանսական ակտիվների յուրաքանչյուր դասի գծով:

19.52 Կազմակերպությունը ծանոթագրություններում պետք է բացահայտի հասույթը, ծախսերը, օգուտները կամ վնասները, ներառյալ իրական արժեքում փոփոխությունները, որոնք ճանաչվել են ստորև նշվածների գծով՝

- 1) իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների,
- 2) իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական պարտավորությունների,
- 3) ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների,
- 4) ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական պարտավորությունների:

Բաժին 20. Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

20.1 Սույն բաժինը կիրառվում է համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում, ինչպես նաև ներդրողի, որը վերահսկող կազմակերպություն չէ, բայց ունի ներդրում մեկ կամ մի քանի ասոցիացված կազմակերպություններում, ֆինանսական հաշվետվություններում ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումները հաշվառելիս, երբ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումը հանգեցնում է բաժնեմասի տիրապետմանը՝ բաժնետիրական կապիտալի ձևով կամ սեփական կապիտալի այլ ֆորմալ կառուցվածքի ձևով:

Սույն ստանդարտի 9.26-րդ պարագրաֆը սահմանում է պահանջներ՝ առանձին

Ֆինանսական հաշվետվություններում ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումները հաշվառելու համար:

20.2 Սույն բաժինը ներկայացնում է ասոցիացված կազմակերպություններում տիրապետվող բաժնեմասի հաշվապահական հաշվառման հիմունքները: Ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումը ներդրողին ընձեռում է տիրապետվող բաժնեմասին հատուկ ռիսկեր և հատույցներ: Բաժինը կիրառվում է միայն ներդրման օբյեկտի սեփական կապիտալի ֆորմալ կառուցվածքում (կամ դրա համարժեքում) կատարվող ներդրումների նկատմամբ: Սեփական կապիտալի ֆորմալ կառուցվածք նշանակում է բաժնետիրական կապիտալ կամ բաժնեհավաք կապիտալի այլ համարժեք ձև, սակայն կարող է ներառել նաև սեփական կապիտալի այլ կառուցվածքներ, որոնցում ներդրողի մասնակցությունը կարող է արժանահավատորեն չափվել: Եթե սեփական կապիտալի կառուցվածքը հստակ սահմանված չէ, կարող է հնարավոր չլինել կատարել տիրապետվող բաժնեմասի խելամիտ չափում:

Սահմանումներ

20.3 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Ասոցիացված կազմակերպություն՝ կազմակերպություն է՝ ներառյալ ոչ կորպորատիվ կազմակերպությունը, օրինակ՝ ընկերակցությունը, որի նկատմամբ ներդրողն ունի նշանակալի ազդեցություն, և որը ոչ վերահսկվող կազմակերպություն է և ոչ էլ՝ մասնակցություն համատեղ ձեռնարկումում:

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ՝ տնտեսական միավորի՝ որպես մեկ կազմակերպության կողմից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվություններն են:

Նշանակալի ազդեցություն (սույն բաժնի իմաստով)՝ ներդրման օբյեկտի ֆինանսական և գործառնական քաղաքականության գծով որոշումներ կայացնելուն մասնակցելու իրավունքն է, բայց ոչ այդ քաղաքականությունների վերահսկումը կամ համատեղ վերահսկումը:

Վերահսկում՝ մեկ այլ կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունը որոշելու իրավունքն է՝ նրա գործունեությունից օգուտներ ստանալու նպատակով:

Վերահսկվող կազմակերպություն՝ կազմակերպություն է՝ ներառյալ ոչ կորպորատիվ կազմակերպությունը, օրինակ՝ ընկերակցությունը, որը վերահսկվում է մեկ այլ կազմակերպության կողմից (որը հայտնի է որպես

վերահսկող կազմակերպություն):

Համատեղ ձեռնարկում՝ պարտավորեցնող (պարտադիր ուժ ունեցող) համաձայնություն է, համաձայն որի երկու կամ ավելի կողմեր իրականացնում են գործունեություն, որը ենթակա է համատեղ վերահսկման:

Համատեղ վերահսկում՝ գործունեության նկատմամբ վերահսկման՝ պարտավորեցնող համաձայնությամբ համաձայնեցված բաժանումն է:

Սկզբնական արժեք՝ ակտիվի ձեռքբերման ժամանակ վճարված դրամական միջոցների կամ դրանց համարժեքների գումարն է, կամ այլ հատուցման իրական արժեքը՝ ակտիվի ձեռքբերման պահի դրությամբ:

Իրական արժեք՝ այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը՝ մարվել իրազեկ, պատրաստակամ կողմերի միջև՝ «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ՝ վերահսկող կազմակերպության, ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրողի կամ համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում ձեռնարկողի կողմից ներկայացվող հաշվետվություններ, որտեղ ներդրումները հաշվառվում են զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) ուղղակի բաժնեմասի հիմունքով, այլ ոչ ներդրման օբյեկտի արդյունքների և զուտ ակտիվների ներկայացման հիմունքով:

20.4 Այն կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները, որը չունի վերահսկվող կազմակերպություն, ասոցիացված կազմակերպություն կամ համատեղ ձեռնարկումում ձեռնարկողի մասնակցություն, առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ չեն:

Նշանակալի ազդեցություն

20.5 Սույն ստանդարտը կիրառվում է միայն այն ասոցիացված կազմակերպությունների նկատմամբ, որտեղ կազմակերպությունը ունի բաժնեմաս:

20.6 Եթե ներդրողին ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն (օրինակ՝ վերահսկվող կազմակերպությունների միջոցով) պատկանում է ներդրման օբյեկտի ձայնի իրավունքի 20 տոկոսը կամ ավելին, ապա համարվում է, որ ներդրողն ունի նշանակալի ազդեցություն, քանի դեռ հակառակը հնարավոր չէ հստակ ապացուցել: Եվ հակառակը՝ եթե ներդրողին ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն (օրինակ՝ վերահսկվող կազմակերպությունների միջոցով) պատկանում է ներդրման օբյեկտի ձայնի իրավունքի 20 տոկոսից պակաս, ապա համարվում է, որ ներդրողը չունի նշանակալի ազդեցություն, քանի դեռ հակառակը հնարավոր չէ հստակ ապացուցել: Մեկ ներդրողի զգալի կամ մեծամասնական (50 տոկոսից ավելի) բաժնեմասնակցությունը պարտադիր չէ, որ

բացառի այլ ներդրողի նշանակալի ազդեցությունն ունենալը:

20.7 Կազմակերպությունը կորցնում է ներդրման օբյեկտի նկատմամբ նշանակալի ազդեցությունը, երբ այն կորցնում է այդ ներդրման օբյեկտի ֆինանսական և գործառնական քաղաքականության վերաբերյալ որոշումներ կայացնելուն մասնակցելու իր իրավունքը: Նշանակալի ազդեցության կորուստը կարող է տեղի ունենալ բացարձակ կամ հարաբերական մասնակցության մակարդակների փոփոխմամբ կամ չփոփոխմամբ: Օրինակ, այն կարող է տեղի ունենալ, երբ վերահսկվող կազմակերպությունը դառնում է կառավարության մեկ այլ մարմնի վերահսկման սուբյեկտ:

Չափում

20.8 Ներդրողը ասոցիացված կազմակերպություններում իր բոլոր ներդրումները պետք է հաշվառի՝ կիրառելով իրական արժեքի մոդելը (տես սույն ստանդարտի 20.9-րդ և 20.10-րդ պարագրաֆները), բացառությամբ, երբ ներդրման իրական արժեքի արժանահավատորեն չափումը անիրագործելի է՝ առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի: Նման դեպքերում ներդրողը իր ներդրումները պետք է հաշվառի՝ կիրառելով սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) մոդելը (տես 20.12-րդ և 20.13-րդ պարագրաֆները):

Իրական արժեքի մոդել

20.9 Երբ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումը սկզբնապես ճանաչվում է, ներդրողը այն պետք է չափի իրական արժեքով, որը սովորաբար գործարքի գինն է: Գործարքի հետ կապված ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն վերագրելի են ներդրման ձեռքբերմանը, չեն ներառվում իրական արժեքում:

20.10 Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ներդրողը ասոցիացված կազմակերպություններում իր ներդրումները պետք է չափի իրական արժեքով՝ կիրառելով սույն ստանդարտի 19.22-19.26-րդ պարագրաֆների իրական արժեքի գնահատման մոտեցումները: Ներդրողը պետք է կիրառի սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) մոդելը ասոցիացված կազմակերպությունում այն ներդրման նկատմամբ, որի համար իրական արժեքի արժանահավատորեն չափումը անիրագործելի է՝ առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի:

20.11 Օգուտները և վնասները, որոնք առաջանում են ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման իրական արժեքով սկզբնական ճանաչման պահին (տես սույն ստանդարտի 20.9-րդ պարագրաֆը), ինչպես նաև այդ ներդրման իրական արժեքի փոփոխությունից (տես 20.10-րդ պարագրաֆը), պետք է ներառվեն այն ժամանակաշրջանի հավելուրդում կամ պակասուրդում, որում դրանք առաջացել են:

Սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) մոդել

20.12 Ներդրողը, ասոցիացված կազմակերպություններում իր այն ներդրումները, որոնց իրական արժեքի արժանահավատորեն չափումը անիրագործելի է՝ առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի, պետք է չափի սկզբնական արժեքով (ինքնարժեքով)՝ հանած արժեզրկումից կուտակված կորուստները: Արժեզրկումից կորուստները ճանաչվում և չափվում են սույն ստանդարտի «Ֆինանսական գործիքներ» 19-րդ բաժնի 19.31-19.36-րդ պարագրաֆների համաձայն:

20.13 Ներդրողը ներդրումներից ստացվող շահաբաժինները և այլ բաշխումներ պետք է ճանաչի որպես հասույթ՝ առանց հաշվի առնելու, թե արդյոք ասոցիացված կազմակերպության կուտակված շահույթները, որոնցից կատարվում են բաշխումները, առաջացել են մինչև ձեռքբերման ամսաթիվը, թե՛ դրանից հետո:

Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում

20.14 Ներդրողը ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումները պետք է դասակարգի որպես ոչ ընթացիկ ակտիվներ:

Բացահայտումներ

20.15 Ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրողը պետք է բացահայտի ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների հաշվեկշռային արժեքը (տես սույն ստանդարտի 4.3-րդ պարագրաֆի 6-րդ կետը):

20.16 Ասոցիացված կազմակերպություններում՝ իրական արժեքի մոդելով հաշվառված ներդրումների համար, ներդրողը պետք է բացահայտի իրական արժեքի մոդելով հաշվառված ներդրումների հաշվեկշռային արժեքը, ինչպես նաև պետք է կատարի սույն ստանդարտի 19.44-19.47-րդ պարագրաֆներով պահանջվող բացահայտումները:

20.17 Ասոցիացված կազմակերպություններում՝ սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) մոդելով հաշվառված ներդրումների համար, ներդրողը պետք է բացահայտի սկզբնական արժեքի մոդելով հաշվառված ներդրումների հաշվեկշռային արժեքը, ինչպես նաև որպես հասույթ ճանաչված շահաբաժինների և այլ բաշխումների գումարը:

Բաժին 21. Ներդրումներ համատեղ ձեռնարկումներում

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

21.1 Սույն բաժինը կիրառվում է համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում, ինչպես նաև ներդրողի, որը վերահսկող կազմակերպություն չէ, բայց ունի ձեռնարկողի մասնակցություն մեկ կամ մի քանի համատեղ ձեռնարկումներում, ֆինանսական հաշվետվություններում համատեղ ձեռնարկումները հաշվառելու համար:

Սույն ստանդարտի 9.26-րդ պարագրաֆը սահմանում է պահանջներ՝ առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում համատեղ ձեռնարկումներում ձեռնարկողի մասնակցությունը հաշվառելու համար:

Սահմանումներ

21.2 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Համատեղ ձեռնարկում՝ պարտավորեցնող (պարտադիր ուժ ունեցող) համաձայնությունն է, համաձայն որի երկու կամ ավելի կողմեր իրականացնում են գործունեություն, որը ենթակա է համատեղ վերահսկման:

Համատեղ վերահսկում՝ գործունեության նկատմամբ վերահսկման՝ պարտավորեցնող համաձայնությամբ համաձայնեցված բաժանումն է:

Վերահսկում՝ մեկ այլ կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունը որոշելու իրավունքն է՝ նրա գործունեությունից օգուտներ ստանալու նպատակով:

Ձեռնարկող՝ համատեղ ձեռնարկման կողմ է, որն այդ համատեղ ձեռնարկման նկատմամբ ունի համատեղ վերահսկում:

Ներդրող համատեղ ձեռնարկումում՝ համատեղ ձեռնարկման կողմ է, որն այդ համատեղ ձեռնարկման նկատմամբ չունի համատեղ վերահսկում:

Նշանակալի ազդեցություն (սույն բաժնի իմաստով)՝ ներդրման օբյեկտի ֆինանսական և գործառնական քաղաքականության գծով որոշումներ կայացնելուն մասնակցելու իրավունքն է, բայց ոչ այդ քաղաքականությունների վերահսկումը կամ համատեղ վերահսկումը:

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ՝ տնտեսական միավորի՝ որպես մեկ կազմակերպության կողմից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվություններն են:

Սկզբնական արժեք՝ ակտիվի ձեռքբերման ժամանակ վճարված դրամական միջոցների կամ դրանց համարժեքների գումարն է, կամ այլ հատուցման իրական արժեքը՝ ակտիվի ձեռքբերման պահի դրությամբ:

Իրական արժեք՝ այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը՝ մարվել իրազեկ, պատրաստակամ կողմերի միջև՝ «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ՝ վերահսկող կազմակերպության,

ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրողի կամ համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում ձեռնարկողի կողմից ներկայացվող հաշվետվություններ, որտեղ ներդրումները հաշվառվում են զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) ուղղակի բաժնեմասի հիմունքով, այլ ոչ` ներդրման օբյեկտի արդյունքների և զուտ ակտիվների ներկայացման հիմունքով:

Պարտավորեցնող համաձայնություններ

21.3 Սույն բաժնի իմաստով, համաձայնությունը ներառում է ձեռնարկողների միջև բոլոր պարտավորեցնող համաձայնությունները: Այսինքն, ըստ եռթյան, համաձայնությունը կողմերին ընձեռում է այնպիսի իրավունքներ և պարտականություններ, ինչպիսիք կլինեին, եթե այդ համաձայնությունը լիներ պայմանագրի տեսքով: Օրինակ` կառավարության երկու գերատեսչություններ կարող են ձեռք բերել ֆորմալ համաձայնություն` համատեղ ձեռնարկում իրականացնելու վերաբերյալ, սակայն համաձայնությունը կարող է չհամարվել իրավական պայմանագիր, քանի որ առանձին գերատեսչությունները հնարավոր է, որ չհամարվեն պայմանագիր կնքելու իրավունք ունեցող իրավական միավորներ: Գործունեությունը, որի նկատմամբ պարտավորեցնող համաձայնությամբ սահմանված չէ համատեղ վերահսկում, սույն բաժնի իմաստով համատեղ ձեռնարկում չէ:

21.4 Պարտավորեցնող համաձայնությունը կարող է հավաստվել մի շարք եղանակներով, օրինակ, ձեռնարկողների միջև պայմանագրով կամ ձեռնարկողների միջև տեղի ունեցած քննարկումների արձանագրությամբ: Որոշ դեպքերում պարտավորեցնող համաձայնությունը դառնում է համատեղ ձեռնարկման կանոնադրության կամ այլ հիմնադիր փաստաթղթերի անբաժան մաս: Անկախ դրանց ձևից համաձայնությունը սովորաբար գրավոր ձև ունի և վերաբերում է այնպիսի հարցերին, ինչպիսիք են`

- 1) համատեղ ձեռնարկման գործունեությունը, տևողությունը և տեղեկատվություն ներկայացնելու պարտականությունները,
- 2) համատեղ ձեռնարկման տնօրենների խորհրդի կամ համարժեք այլ կառավարող մարմնի նշանակումը և ձեռնարկողների ձայնի իրավունքները,
- 3) ձեռնարկողների կողմից կապիտալին հատկացումները,
- 4) համատեղ ձեռնարկման արդյունքի, հասույթի, ծախսերի, հավելուրդի կամ պակասուրդի, կամ դրամական հոսքերի բաժանումը ձեռնարկողների միջև:

21.5 Պարտավորեցնող համաձայնությունը սահմանում է համատեղ վերահսկում համատեղ ձեռնարկման վրա: Այդ պահանջը երաշխավորում է, որ ոչ մի առանձին ձեռնարկող չի կարող միակողմանի վերահսկել գործունեությունը: Համաձայնությունը

որոշակիացնում է համատեղ ձեռնարկման նպատակների համար կարևոր ոլորտների որոշումները, որոնց համար պահանջվում է բոլոր ձեռնարկողների համաձայնությունը, ինչպես նաև այն որոշումները, որոնց համար պահանջվում է ձեռնարկողների որոշակի մեծամասնության համաձայնությունը:

21.6 Պարտավորեցնող համաձայնությունը կարող է մի ձեռնարկողին հաստատել որպես համատեղ ձեռնարկման օպերատոր կամ կառավարիչ: Օպերատորը չի վերահսկում համատեղ ձեռնարկումը, բայց գործում է այն ֆինանսական և գործառնական քաղաքականության սահմաններում, որը համաձայնեցվել է ձեռնարկողների կողմից պայմանավորվածության համաձայն և հանձնարարվել օպերատորին: Եթե օպերատորն իրավունք ունի կառավարելու գործունեության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունը, ապա նա վերահսկում է գործունեությունը, իսկ վերջինս այդ դեպքում հանդես է գալիս որպես նրա վերահսկվող կազմակերպություն և ոչ թե համատեղ ձեռնարկում:

Համատեղ ձեռնարկման ձևերը

21.7 Համատեղ ձեռնարկումները կարող են ունենալ տարբեր ձևեր և կառուցվածքներ: Սույն բաժինը տարբերակում է երեք խոշոր ձևեր. համատեղ վերահսկվող գործառնություններ, համատեղ վերահսկվող ակտիվներ և համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններ, որոնք ընդհանուր առմամբ նկարագրվում են որպես համատեղ ձեռնարկումներ և բավարարում են համատեղ ձեռնարկման սահմանմանը: Հետևյալ բնորոշումները ընդհանուր են համատեղ ձեռնարկման բոլոր ձևերի համար՝

- 1) երկու կամ ավելի ձեռնարկողներ կապված են պարտավորեցնող համաձայնությամբ.
- 2) պարտավորեցնող համաձայնությունը սահմանում է համատեղ վերահսկում:

Համատեղ վերահսկվող գործառնություններ

21.8 Որոշ համատեղ ձեռնարկումների գործունեությունը նախատեսում է ձեռնարկողների ակտիվների և այլ ռեսուրսների օգտագործում, այլ ոչ թե ընկերության, ընկերակցության կամ այլ կազմակերպության, կամ մի ֆինանսական կառուցվածքի հիմնադրում, որն առանձին է ձեռնարկողներից: Յուրաքանչյուր ձեռնարկող օգտագործում է իր հիմնական միջոցները, ինչպես նաև սպառում է իր սեփական պաշարները: Յուրաքանչյուր ձեռնարկող նաև կատարում է իր սեփական ծախսերը և ստանձնում պարտավորություններ, ինչպես նաև հայթայթում իր սեփական ֆինանսական միջոցները, ինչն իր սեփական պարտականությունն է: Համատեղ ձեռնարկման գործունեությունը կարող է իրականացվել նույն ձեռնարկողի աշխատակիցների կողմից՝ նրանց նմանատիպ գործունեությանը զուգընթաց: Համատեղ ձեռնարկման

համաձայնությունը սովորաբար նախատեսում է, թե ինչպես պետք է ձեռնարկողների միջև բաշխվեն համատեղ արտադրանքի կամ ծառայության վաճառքից հասույթը և համատեղ կրած ծախսերը:

21.9 Համատեղ վերահսկվող գործառնության օրինակ է այն դեպքը, երբ երկու կազմակերպություններ միավորում են իրենց գործառնությունները, ռեսուրսները և փորձը՝ համատեղ ծառայություն մատուցելու համար, ինչպես օրինակ՝ ծերերի խնամքը, երբ տեղական կառավարական մարմինները կնքված համաձայնագրի շրջանակներում առաջարկում են ներտնային ծառայություններ, իսկ տեղական հիվանդանոցը՝ բժշկական խնամքի ծառայություններ: Յուրաքանչյուր ձեռնարկող կրում է իր սեփական ծախսերը և ստանում է հասույթի իր բաժինը, ինչպես օրինակ հաճախորդների վճարումները և պետական դրամաշնորհները, որոնք որոշվում են ըստ պարտավորեցնող համաձայնագրի:

21.10 Համատեղ վերահսկվող գործառնություններում մասնակցությունների գծով ձեռնարկողը իր ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է ճանաչի՝

- 1) իր կողմից վերահսկվող ակտիվները և իր ստանձնած պարտավորությունները,
- 2) իր կրած ծախսերը, ինչպես նաև համատեղ ձեռնարկման ապրանքների կամ ծառայությունների վաճառքից ստացվող հասույթում իր բաժինը:

21.11 Բուն համատեղ ձեռնարկման գծով առանձին հաշվապահական գրանցումների կատարման և ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման անհրաժեշտություն կարող է չառաջանալ, սակայն ձեռնարկողները կարող են պատրաստել կառավարչական հաշվետվություններ՝ համատեղ ձեռնարկման գործունեության արդյունքները գնահատելու նպատակով:

Համատեղ վերահսկվող ակտիվներ

21.12 Որոշ համատեղ ձեռնարկումներ ենթադրում են ձեռնարկողների կողմից համատեղ ձեռնարկմանը հատկացված կամ այդ նպատակով գնված և համատեղ ձեռնարկման նպատակների համար նախատեսված մեկ կամ մի քանի ակտիվների համատեղ վերահսկողություն և հաճախ նաև՝ համատեղ սեփականություն: Այդ ակտիվներն օգտագործվում են ձեռնարկողների համար օգուտներ ստանալու նպատակով: Յուրաքանչյուր ձեռնարկող կարող է ստանալ ակտիվների օգտագործումից ստացված արդյունքի իր բաժինը, և յուրաքանչյուրը կրում է կատարված ծախսերի պայմանավորված մասը:

21.13 Այդպիսի համատեղ ձեռնարկումները չեն ենթադրում ընկերության, ընկերակցության կամ այլ կազմակերպության, կամ ֆինանսական կառույցի հիմնադրում, որն առանձին է

ձեռնարկողներից: Յուրաքանչյուր ձեռնարկող վերահսկում է ապագա տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի իր բաժինը՝ համատեղ վերահսկվող ակտիվներում իր բաժնի միջոցով:

21.14 Հանրային հատվածի որոշ գործունեություններ ներառում են համատեղ վերահսկվող ակտիվներ: Օրինակ՝ կառավարությունը մասնավոր հատվածի ընկերության հետ կարող է ունենալ պայմանավորվածություն՝ վճարովի ավտոճանապարհ կառուցելու համար: Կառավարության և մասնավոր հատվածի ընկերության միջև համաձայնագիրը սահմանում է վճարովի ավտոճանապարհի հետ կապված յուրաքանչյուր կողմի հասույթի և ծախսերի իր բաժինը: Հետևաբար յուրաքանչյուր ձեռնարկող համատեղ վերահսկվող ակտիվից ստանում է տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ և կրում է ճանապարհի շահագործման հետ կապված ծախսերի համաձայնեցված մասը:

21.15 Համատեղ վերահսկվող ակտիվներում իր մասնակցության գծով յուրաքանչյուր ձեռնարկող իր ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է ճանաչի՝

- 1) համատեղ վերահսկվող ակտիվների իր բաժինը՝ դասակարգված ակտիվների բնույթին համապատասխան,
 - 2) իր ստանձնած պարտավորությունները,
 - 3) համատեղ ձեռնարկման գծով այլ ձեռնարկողների հետ համատեղ ստանձնած պարտավորությունների իր բաժինը,
 - 4) համատեղ ձեռնարկման արդյունքի իր բաժնի վաճառքից կամ օգտագործումից ստացված հասույթը՝ համատեղ ձեռնարկման կրած ծախսերի իր բաժնի հետ միասին,
- ե) համատեղ ձեռնարկման մեջ իր մասնակցության գծով իր կրած ծախսերը:

21.16 Համատեղ վերահսկվող ակտիվներում իր մասնակցության գծով յուրաքանչյուր ձեռնարկող իր հաշվապահական գրանցումներում ներառում և իր ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչում է՝

- 1) համատեղ վերահսկվող ակտիվների իր բաժինը, որոնք դասակարգվում են ակտիվի բնույթին համապատասխան, և ոչ թե որպես ներդրում: Օրինակ՝ համատեղ վերահսկվող ճանապարհի իր բաժինը դասակարգվում է որպես հիմնական միջոց,
- 2) իր ստանձնած պարտավորությունները, օրինակ՝ ակտիվների իր բաժինը ֆինանսավորելու համար ստանձնած պարտավորությունները,
- 3) համատեղ ձեռնարկմանը վերաբերող, այլ ձեռնարկողների հետ համատեղ ստանձնած պարտավորությունների իր բաժինը,

4) համատեղ ձեռնարկման արդյունքի իր բաժնի վաճառքից կամ օգտագործումից ստացված հասույթը՝ համատեղ ձեռնարկման կրած ծախսերի իր բաժնի հետ միասին,

5) համատեղ ձեռնարկումում իր մասնակցության գծով իր կրած ծախսերը, օրինակ՝ ծախսեր, որոնք կապված են ակտիվներում ձեռնարկողի մասնակցության ֆինանսավորման, ինչպես նաև արդյունքի իր բաժնի վաճառքի հետ:

21.17 Համատեղ վերահսկվող ակտիվների հաշվառումն արտացոլում է համատեղ ձեռնարկման եռթյունը և տնտեսական իրողությունը և սովորաբար նրա իրավական ձևը: Առանձին հաշվապահական գրանցումները համատեղ ձեռնարկման համար կարող են սահմանափակվել այն ծախսերով, որոնք կատարվել են բոլոր ձեռնարկողների կողմից համատեղ, և ի վերջո բաշխվում են ձեռնարկողների միջև՝ նրանց կողմից համաձայնեցված բաժիններով: Համատեղ ձեռնարկման համար ֆինանսական հաշվետվություններ կարող են չպատրաստվել, թեև ձեռնարկողները կարող են պատրաստել կառավարչական հաշվետվություններ՝ համատեղ ձեռնարկման գործունեության արդյունքները գնահատելու համար:

Համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններ

21.18 Համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունը համատեղ ձեռնարկում է, որը ենթադրում է ընկերության, ընկերակցության կամ այլ կազմակերպության հիմնադրում, որում յուրաքանչյուր ձեռնարկող ունի մասնակցություն: Այդպիսի կազմակերպությունը գործում է նույն կերպ, ինչպես այլ կազմակերպությունները, բացառությամբ այն բանի, որ ձեռնարկողների միջև պարտավորեցնող համաձայնությունը կազմակերպության տնտեսական գործունեության նկատմամբ սահմանում է համատեղ վերահսկողություն:

21.19 Համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունը վերահսկում է համատեղ ձեռնարկման ակտիվները, ստանձնում է պարտավորություններ, կրում է ծախսեր և վաստակում հասույթ: Այն կարող է իր անունից կնքել պայմանագրեր և հայթայթել ֆինանսական միջոցներ՝ համատեղ ձեռնարկման գործունեությունն իրականացնելու նպատակով: Յուրաքանչյուր ձեռնարկող իրավունք ունի համատեղ վերահսկվող կազմակերպության գործունեության հավելուրդի իր բաժնի նկատմամբ, թեև որոշ համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններ ենթադրում են նաև համատեղ ձեռնարկման արդյունքի բաժանում:

21.20 Համատեղ վերահսկվող կազմակերպության բնորոշ օրինակ է այն դեպքը, երբ երկու կազմակերպություն ծառայությունների մատուցման որոշակի բնագավառում միավորում են իրենց գործունեությունները՝ համատեղ վերահսկվող կազմակերպությանը փոխանցելով համապատասխան ակտիվներ և պարտավորություններ:

21.21 Համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունը իր հաշվապահական հաշվառումը վարում է և ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստում ու ներկայացնում է սույն ձևով, ինչպես այլ կազմակերպությունները՝ համաձայն ստանդարտի:

21.22 Յուրաքանչյուր ձեռնարկող սովորաբար համատեղ վերահսկվող կազմակերպությանը հատկացնում է դրամական միջոցներ կամ այլ ռեսուրսներ: Այդ հատկացումները ներառվում են ձեռնարկողի հաշվապահական հաշվառման գրանցամատյաններում և ճանաչվում նրա ֆինանսական հաշվետվություններում՝ որպես ներդրում համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում:

Չափում

21.23 Ձեռնարկողը համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում իր մասնակցությունը պետք է հաշվառի՝ կիրառելով իրական արժեքի մոդելը (տես սույն ստանդարտի 21.24-րդ և 21.25-րդ պարագրաֆները):

Իրական արժեքի մոդել

21.24 Երբ համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում մասնակցությունը սկզբնապես ճանաչվում է, ձեռնարկողը այն պետք է չափի իրական արժեքով, որը սովորաբար գործարքի գինն է: Գործարքի հետ կապված ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն վերագրելի են մասնակցության ձեռքբերմանը, չեն գումարվում իրական արժեքին (գործարքի գնին):

21.25 Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ձեռնարկողը համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում իր մասնակցությունը պետք է չափի իրական արժեքով՝ կիրառելով սույն ստանդարտի 19.22-19.26-րդ պարագրաֆների իրական արժեքի գնահատման մոտեցումները: Ձեռնարկողը պետք է կիրառի սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) մոդելը համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում այն մասնակցության նկատմամբ, որի համար իրական արժեքի արժանահավատորեն չափումը անիրագործելի է՝ առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի:

21.26 Օգուտները և վնասները, որոնք առաջանում են համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում մասնակցության իրական արժեքով սկզբնական ճանաչման պահին (տես 21.24-րդ պարագրաֆը), ինչպես նաև այդ մասնակցության իրական արժեքի փոփոխությունից (տես 21.25-րդ պարագրաֆը), պետք է ներառվեն այն ժամանակաշրջանի հավելյալում կամ պակասուրդում, որում դրանք առաջացել են:

Ինքնարժեքի մոդել

21.27 Ձեռնարկողը, համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում իր այն մասնակցությունը, որի իրական արժեքի արժանահավատորեն չափումը անիրագործելի է՝ առանց

անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի, պետք է չափի սկզբնական արժեքով (ինքնարժեքով)՝ հանած արժեզրկումից կուտակված կորուստները: Արժեզրկումից կորուստները ճանաչվում և չափվում են սույն ստանդարտի «Ֆինանսական գործիքներ» 19-րդ բաժնի 19.31-19.36-րդ պարագրաֆների համաձայն:

21.28 Ձեռնարկողը մասնակցությունից ստացվող շահաբաժինները և այլ բաշխումներ պետք է ճանաչի որպես հասույթ՝ առանց հաշվի առնելու, թե արդյոք համատեղ վերահսկվող կազմակերպության կուտակված շահույթները, որոնցից կատարվում են բաշխումները, առաջացել են մինչև ձեռքբերման ամսաթիվը, թե՛ դրանից հետո:

Գործարքներ ձեռնարկողի և համատեղ ձեռնարկման միջև

21.29 Երբ ձեռնարկողը համատեղ ձեռնարկմանը հատկացնում կամ վաճառում է ակտիվներ, այդպիսի գործարքից առաջացող օգուտի կամ կորստի որևէ մասի ճանաչումը պետք է արտացոլի գործարքի բովանդակությունը: Երբ ակտիվները պահվում են համատեղ ձեռնարկման կողմից, և երբ ձեռնարկողը փոխանցել է սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերն ու հատույցները, ձեռնարկողը պետք է ճանաչի օգուտի կամ վնասի միայն այն մասը, որը վերագրվում է այլ ձեռնարկողների մասնակցությանը:

21.30 Երբ ձեռնարկողը համատեղ ձեռնարկումից ակտիվներ է գնում, ձեռնարկողը չպետք է ճանաչի այդ գործարքից համատեղ ձեռնարկման ստացած օգուտի իր բաժինը, քանի դեռ այդ ակտիվները չեն վերավաճառվել անկախ կողմի: Ձեռնարկողը այդ գործարքներից առաջացող վնասների իր բաժինը պետք է ճանաչի նույն եղանակով, ինչպես օգուտների դեպքում:

Եթե ներդրողը չունի համատեղ վերահսկում

21.31 Համատեղ ձեռնարկումում ներդրողը, որը չունի համատեղ վերահսկողություն, պետք է այդ ներդրումը հաշվառի սույն ստանդարտի «Ֆինանսական գործիքներ» 19-րդ բաժնի համաձայն, կամ, եթե այն նշանակալի ազդեցություն ունի համատեղ ձեռնարկման մեջ, ապա՝ «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում» 20-րդ բաժնի համաձայն:

Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում

21.32 Ձեռնարկողը համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում մասնակցությունը պետք է դասակարգի որպես ոչ ընթացիկ ակտիվներ:

Բացահայտումներ

21.33 Ձեռնարկողը պետք է բացահայտի՝

- 1) համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում ներդրումների հաշվեկշռային արժեքը (տես սույն ստանդարտի 4.3-րդ պարագրաֆի 7-րդ կետը),
- 2) համատեղ ձեռնարկումների հետ կապված պարտավորվածությունների հանրագումարը՝ ներառյալ իր բաժինը ներդրումային բնույթի պարտավորվածություններում, որոնք կկրի այլ ձեռնարկողների հետ համատեղ, ինչպես նաև իր բաժինը համատեղ ձեռնարկումների ներդրումային բնույթի պարտավորվածություններում, որը կկրի հենց ինքը:

21.34 Համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում՝ իրական արժեքի մոդելով հաշվառված մասնակցությունների համար, ձեռնարկողը պետք է բացահայտի իրական արժեքի մոդելով հաշվառված մասնակցությունների հաշվեկշռային արժեքը, ինչպես նաև պետք է կատարի սույն ստանդարտի 19.46-րդ և 19.47-րդ պարագրաֆներով պահանջվող բացահայտումները:

21.35 Համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում՝ սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) մոդելով հաշվառված մասնակցությունների համար, ձեռնարկողը պետք է բացահայտի սկզբնական արժեքի մոդելով հաշվառված ներդրումների հաշվեկշռային արժեքը, ինչպես նաև որպես հասույթ ճանաչված շահաբաժինների և այլ բաշխումների գումարը:

Բաժին 22. Կազմակերպությունների միավորում և գուղավիլ

Նպատակը

22.1 Սույն բաժնի նպատակն է ապահովել հաշվետու կազմակերպության կողմից իր ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպությունների միավորման և դրա հետևանքների մասին առավել տեղին, արժանահավատ և համադրելի տեղեկատվության ներկայացումը: Նշվածը իրագործելու համար սույն բաժինը սահմանում է սկզբունքներ և պահանջներ, թե ինչպես է ձեռք բերողը՝

- 1) իր ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչում և չափում ձեռք բերված որոշելի ակտիվները, ստանձնած պարտավորությունները և ձեռք բերվողում ցանկացած փոքրամասնության բաժնեմաս,
- 2) ճանաչում և չափում կազմակերպությունների միավորմամբ ձեռք բերված գուղավիլ կամ զեղչով ձեռքբերումից օգուտը,
- 3) որոշում, թե ինչ տեղեկատվություն բացահայտել, որպեսզի ֆինանսական

հաշվետվություններն օգտագործողներին հնարավորություն տրվի գնահատելու կազմակերպությունների միավորման բնույթն ու ֆինանսական հետևանքները:

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

22.2 Սույն բաժինը պետք է կիրառվի կազմակերպությունների միավորումը հաշվառելիս: Սույն բաժինը պետք է կիրառվի այն գործարքի կամ դեպքի նկատմամբ, որը բավարարում է կազմակերպությունների միավորման սահմանմանը: Սույն բաժինը չի կիրառվում՝

- 1) ընդհանուր վերահսկողության տակ գտնվող կազմակերպությունների միավորման նկատմամբ,
- 2) համատեղ ձեռնարկման կազմավորման նկատմամբ,
- 3) լուծարված (լուծարման գործընթացում գտնվող) կազմակերպության ակտիվի կամ ակտիվների խմբի ձեռքբերման նկատմամբ: Այդպիսի դեպքերում ձեռք բերողը պետք է որոշակիացնի և ճանաչի ձեռք բերված առանձին որոշելի ակտիվները և ստանձնած պարտավորությունները: Խմբի ձեռքբերման արժեքը պետք է բաշխվի առանձին որոշելի ակտիվների և պարտավորությունների վրա՝ գնման ամսաթվի դրությամբ դրանց իրական արժեքներին համամասնորեն: Այդպիսի գործարքը կամ դեպքը գուդվիլ չի առաջացնում:

22.3 Ինչպես նշված է սույն ստանդարտի 22.2-րդ պարագրաֆի 1-ին կետում, սույն բաժինը չի կիրառվում ընդհանուր վերահսկողության ներքո գտնվող կազմակերպությունների միավորման նկատմամբ: Ընդհանուր վերահսկողությունը ենթադրում է, որ միավորվող բոլոր կազմակերպություններին (և ձեռք բերողին, և ձեռք բերվողին) ի վերջո վերահսկում է միևնույն կողմը՝ և կազմակերպությունների միավորումից առաջ, և դրանից հետո, և այդ վերահսկողությունը ժամանակավոր (անցողիկ) չէ: Հանրային հատվածի բոլոր կազմակերպությունները գտնվում են միևնույն կողմի՝ պետության վերահսկողության ներքո, և հետևաբար սույն բաժինը չի կարող կիրառվել այն գործարքի կամ դեպքի նկատմամբ, որտեղ որպես միավորվող կազմակերպություններ հանդես են գալիս հանրային հատվածի կազմակերպությունները: Օրինակ՝ մի նախարարության ենթակայության տակ գտնվող գործակալությունը անցնում է մեկ այլ նախարարության ենթակայության տակ: Զանի որ տվյալ դեպքում երկու նախարարություններն էլ գտնվում են ընդհանուր՝ պետության վերահսկողության ներքո, հետևաբար սույն բաժինը չի կիրառվի նման միավորման նկատմամբ:

22.4 Ինչպես նշված է սույն ստանդարտի 22.2-րդ պարագրաֆի 3-րդ կետում, սույն բաժինը չի կիրառվում լուծարված (լուծարման գործընթացում գտնվող) կազմակերպության

ակտիվի կամ ակտիվների խմբի ձեռքբերման նկատմամբ: Սույն բաժինը կիրառվում է գործող կազմակերպության նկատմամբ, որն իրենից ներկայացնում է գործունեությունների և ակտիվների փոխկապակցված (ինտեգրացված) ամբողջություն, որոնց (գործունեությունների) իրականացումը և կառավարումը ունակ է ներդրողներին կամ այլ սեփականատերերին, մասնակիցներին կամ անդամներին ապահովել շահաբաժինների կամ այլ բաշխումների, ծախսումների տնտեսման կամ այլ տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի տեսքով հատույցներ:

Սահմանումներ

22.5 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

ձեռք բերվող՝ կազմակերպություն է, որի նկատմամբ ձեռք բերողը վերահսկողություն է ստանում կազմակերպությունների միավորման արդյունքում:

ձեռք բերող՝ կազմակերպություն է, որը ձեռք բերվողի նկատմամբ ստանում է վերահսկողություն:

ձեռքբերման ամսաթիվ՝ այն ամսաթիվն է, որի դրությամբ ձեռք բերողը ձեռք բերվողի նկատմամբ ստանում է վերահսկողություն:

Կազմակերպություն միավորում՝ գործարք է կամ այլ դեպք, որի արդյունքում ձեռք բերողը ստանում է վերահսկողություն ձեռք բերվող (մեկ այլ) կազմակերպության նկատմամբ:

Պայմանական հատուցում՝ ձեռք բերվողի նախկին սեփականատիրոջը լրացուցիչ ակտիվներ փոխանցելու ձեռք բերողի պարտականությունն է՝ որպես ձեռք բերվողի նկատմամբ վերահսկման փոխանցման գործարքի մաս, եթե որոշակի ապագա դեպքեր տեղի ունենան կամ որոշակի պայմաններ բավարարվեն: Այնուամենայնիվ, պայմանական հատուցումը կարող է ձեռք բերողին տալ նախկինում փոխանցված հատուցումը ետ ստանալու իրավունք, եթե բավարարվեն որոշակի պայմաններ:

Վերահսկում՝ կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունը որոշելու իրավունքն է՝ նրա գործունեությունից օգուտներ ստանալու նպատակով:

Իրական արժեք՝ այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը մարվել իրազեկ, պատրաստակամ կողմերի միջև՝ «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

Գուղվի՝ ակտիվ է, որը ներկայացնում է կազմակերպությունների միավորման

ժամանակ ձեռք բերված այլ այնպիսի ակտիվներից առաջացող ապագա տնտեսական օգուտները, որոնք անհատապես որոշելի և առանձին ճանաչելի չեն:

Որոշելի (իդենտիֆիկացվող)՝ ակտիվը որոշելի (իդենտիֆիկացվող) է, եթե այն՝

- 1) կամ առանձնացվելի է, այսինքն՝ կարող է առանձնացվել կամ բաժանվել կազմակերպությունից և վաճառվել, փոխանցվել, լիցենզավորվել, վարձակալության տրվել կամ փոխանակվել որպես առանձին ակտիվ, կամ առնչվող պայմանագրի, այլ որոշելի ակտիվի կամ պարտավորության հետ միասին, անկախ այն բանից՝ կազմակերպությունը մտադիր է դա անել, թե՛ ոչ,
- 2) կամ պայմանագրային կամ այլ իրավական իրավունքների արդյունք է՝ անկախ այն բանից, թե այդ իրավունքները փոխանցելի են կամ առանձնացվելի են կազմակերպությունից կամ այլ իրավունքներից և պարտականություններից:

Փոքրամասնության բաժնեմաս՝ վերահսկվող կազմակերպության զուտ ակտիվները (սեփական կապիտալն) է, որը ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն վերագրելի չէ վերահսկող կազմակերպությանը:

22.6 Կազմակերպությունների միավորումը սովորաբար իրականացվում է դրամական միջոցների, դրամական միջոցների համարժեքների կամ այլ ակտիվների փոխանցմամբ, կամ դրանց համակցությամբ: Գործարքը կարող է տեղի ունենալ մի կողմից հաշվետու (ձեռք բերող) կազմակերպության, իսկ մյուս կողմից ձեռք բերվող կազմակերպության մասնակիցների (բաժնետերերի) կամ ձեռք բերվող կազմակերպության միջև: Կարող են լինել դեպքեր, երբ կազմակերպությունների միավորումը իրականացվի առանց ձեռք բերման դիմաց ձեռք բերվող կազմակերպության մասնակիցներին (բաժնետերերին) կամ ձեռք բերվող կազմակերպությանը որևէ հատուցման տրամադրման: Օրինակ՝ ձեռք բերվող ընկերության բաժնետերերը ընկերության բաժնետոմսերը նվիրաբերում են հաշվետու (ձեռք բերող) կազմակերպությանը, կամ ընկերության բաժնետոմսերը դատական կարգով բռնագրավվում են պետության կողմից և փոխանցվում հաշվետու (ձեռք բերող) կազմակերպությանը:

Հաշվառում

22.7 Կազմակերպությունը (ձեռք բերողը) պետք է հաշվառի յուրաքանչյուր կազմակերպությունների միավորում՝ կիրառելով ձեռքբերման մեթոդը:

22.8 Ձեռքբերման մեթոդի կիրառումը ներառում է հետևյալ քայլերը՝

- 1) ձեռքբերման ամսաթվի որոշում,
- 2) ձեռք բերված որոշելի ակտիվների, ստանձնած պարտավորությունների և ձեռք բերվողում ցանկացած փոքրամասնության բաժնեմասի ճանաչում և չափում,
- 3) գույքի կամ զեղչով ձեռքբերումից օգուտի ճանաչում և չափում:

Ձեռքբերման ամսաթվի որոշում

22.9 Ձեռք բերողը պետք է որոշի ձեռքբերման ամսաթիվը, որն այն ամսաթիվն է, երբ ձեռք բերողը վերահսկողություն է ստանում ձեռք բերվողի նկատմամբ:

22.10 Սովորաբար ձեռք բերողը ձեռք բերվողի նկատմամբ վերահսկողություն է ստանում փակման ամսաթվին: Դա այն ամսաթիվն է, երբ ձեռք բերողը իրավաբանորեն փոխանցում է հատուցումը, ձեռք է բերում ձեռք բերվողի ակտիվները և ստանձնում է նրա պարտավորությունները: Այնուամենայնիվ, ձեռք բերողը կարող է վերահսկողություն ստանալ փակման ամսաթվից ավելի վաղ կամ ավելի ուշ: Օրինակ՝ ձեռքբերման ամսաթիվը փակման ամսաթվից ավելի վաղ կլինի, եթե գրավոր համաձայնությամբ սահմանված է, որ ձեռք բերողը ձեռք բերվողի նկատմամբ վերահսկողություն է ստանում փակման ամսաթվից վաղ ամսաթվի:

Ձեռք բերված որոշելի ակտիվների, ստանձնած պարտավորությունների և ձեռք բերվողում ցանկացած փոքրամասնության բաժնեմասի ճանաչումը և չափումը

Ճանաչման սկզբունք

22.11 Ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ձեռք բերողը պետք է գույքիից զատ ճանաչի ձեռք բերված որոշելի ակտիվները, ստանձնած պարտավորությունները և ձեռք բերվողում ցանկացած փոքրամասնության բաժնեմաս: Ձեռք բերված որոշելի ակտիվների և ստանձնած պարտավորությունների ճանաչման համար պետք է բավարարված լինեն սույն ստանդարտի 22.12-րդ և 22.13-րդ պարագրաֆներում շարադրված պայմանները:

22.12 Որպեսզի ձեռք բերված որոշելի ակտիվները և ստանձնած պարտավորությունները ենթակա լինեն ճանաչման՝ որպես ձեռքբերման մեթոդի կիրառման մաս, դրանք պետք է ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ բավարարեն սույն ստանդարտի «Հասկացություններ և համընդհանուր սկզբունքներ» 2-րդ բաժնում ներկայացված ակտիվների և պարտավորությունների սահմանումներին: Այն ծախսումները, որոնք ձեռք բերողն ակնկալում է, սակայն պարտավորված չէ կատարել ապագայում, չեն հանդիսանում ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ պարտավորություններ: Հետևաբար ձեռք բերողը չի ճանաչում այդ ծախսումները՝ որպես ձեռքբերման մեթոդի կիրառման մաս: Փոխարենը

ձեռք բերողը ճանաչում է այդ ծախսումները իր հետմիավորումային ֆինանսական հաշվետվություններում՝ ստանդարտի այլ բաժիններին համապատասխան:

22.13 Բացի այդ, որպեսզի ձեռք բերված որոշելի ակտիվները և ստանձնած պարտավորությունները ենթակա լինեն ճանաչման՝ որպես ձեռքբերման մեթոդի կիրառման մաս, դրանք պետք է մաս կազմեն այն ամենի, ինչ ձեռք բերողը և ձեռք բերվողը (կամ դրա նախկին սեփականատերերը) փոխանակել են կազմակերպությունների միավորման գործարքում, այլ ոչ թե առանձին գործարքների արդյունք լինեն:

22.14 Ձեռք բերողի կողմից ճանաչման սկզբունքի և պայմանների կիրառումը կարող է հանգեցնել որոշ ակտիվների և պարտավորությունների ճանաչման, որոնք ձեռք բերվողը նախկինում չէր ճանաչել որպես ակտիվներ և պարտավորություններ իր ֆինանսական հաշվետվություններում: Օրինակ՝ ձեռք բերողը ճանաչում է այնպիսի ձեռք բերված որոշելի ոչ նյութական ակտիվներ, ինչպիսիք են մակնիշի անունը, արտոնագիրը, հաճախորդի հետ հարաբերությունները, որոնք ձեռք բերվողը չի ճանաչել որպես ակտիվ իր ֆինանսական հաշվետվություններում, որովհետև ներստեղծել է դրանք և համապատասխան ծախսումները ճանաչել է ծախս:

Հափման սկզբունք

22.15 Ձեռք բերողը պետք է չափի ձեռք բերված որոշելի ակտիվները և ստանձնած պարտավորությունները ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ դրանց իրական արժեքներով:

22.16 Յուրաքանչյուր կազմակերպությունների միավորման դեպքում ձեռք բերողը պետք է ձեռք բերվողում ցանկացած փոքրամասնության բաժնեմաս չափի ձեռք բերվողի՝ սույն ստանդարտի 22.15-րդ պարագրաֆի համաձայն իրական արժեքով չափված որոշելի զուտ ակտիվներում փոքրամասնության բաժնեմասի համամասնությամբ:

Ճանաչման և (կամ) չափման սկզբունքից բացառություններ

Պայմանական պարտավորություններ

22.17 Սույն ստանդարտի «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» 23-րդ բաժինը սահմանում է պայմանական պարտավորությունը որպես՝

- 1) հնարավոր պարտականություն՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, որի գոյությունը հաստատվելու է միայն մեկ կամ ավելի ապագա անորոշ դեպքերի տեղի ունենալով կամ չունենալով, որոնք ամբողջովին չեն վերահսկվում կազմակերպության կողմից, կամ
- 2) ներկա պարտականություն՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, որը սակայն չի ճանաչվում հետևյալ պատճառներով՝

ա. հավանական չէ, որ այդ պարտականությունը մարելու համար կպահանջվի տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք կամ.

բ. պարտականության գումարը չի կարող չափվել բավարար արժանահավատությամբ:

22.18 Ստանդարտի 23-րդ բաժնի պահանջները չեն կիրառվում, երբ որոշվում է, թե ինչ պայմանական պարտավորություններ պետք է ճանաչել ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ: Փոխարենը ձեռք բերող ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ պետք է ճանաչի կազմակերպությունների միավորմամբ ստանձնած պայմանական պարտավորություն, եթե այն ներկա պարտականությունն է՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, և դրա իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել: Հետևաբար հակառակ 23-րդ բաժնի՝ ձեռք բերող ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչում է կազմակերպությունների միավորմամբ ստանձնած պայմանական պարտավորությունը, նույնիսկ եթե հավանական չէ, որ այդ պարտականությունը մարելու համար կպահանջվի տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք:

22.19 Սկզբնական ճանաչումից հետո և մինչև պարտավորության մարելը, չեղյալ հայտարարելը կամ ուժը կորցրած ճանաչելը ձեռք բերող պետք է կազմակերպությունների միավորմամբ ճանաչված պայմանական պարտավորությունը չափի ստորև նշված գումարներից առավելագույնով՝

- 1) գումար, որը կճանաչվեր 23-րդ բաժնի համաձայն,
- 2) սկզբնապես ճանաչված գումար՝ հանած սույն ստանդարտի «Փոխանակվող գործարքներից հասույթ» 25-րդ բաժնի համաձայն որպես հասույթ (կուտակված ամորտիզացիա) ճանաչված գումարը (եթե տեղին է):

Աշխատակիցների հատուցումներ

22.20 Ձեռք բերող պետք է ճանաչի և չափի ձեռք բերվողի աշխատակիցների հատուցումների համաձայնություններին վերաբերող պարտավորությունը (կամ, եթե կա, ակտիվը)՝ ստանդարտի «Աշխատակիցների հատուցումներ» 28-րդ բաժնի համաձայն:

Գուղվիլի կամ զեղչով ձեռքբերումից օգուտի ճանաչումը և չափումը

Գուղվիլ

22.21 Ձեռք բերող պետք է ճանաչի գուղվիլի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ՝ այն չափելով որպես ստորև ներկայացված 1-ին և 2-րդ կետերի դրական տարբերություն՝

- 1) ստորև թվարկվածների հանրագումար՝

ա. փոխանցված հատուցում, որը սույն բաժնի համաձայն պետք է չափվի ձեռքբեր-

ման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով (տես սույն ստանդարտի 22.25-րդ պարագրաֆը)։

բ. ձեռք բերվողում ցանկացած փոքրամասնության բաժնեմասի գումար՝ չափված սույն բաժնի համաձայն։

գ. կազմակերպության փուլային ձեռքբերման դեպքում (տես սույն ստանդարտի 22.29-րդ և 22.30-րդ պարագրաֆները) ձեռք բերվողի գուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) ձեռք բերողի նախկինում ունեցած բաժնեմասի՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեք,

2) ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ սույն բաժնի համաձայն չափված ձեռք բերված որոշելի ակտիվների և ստանձնած պարտավորությունների գուտ գումար։

22.22 Սկզբնական ճանաչումից հետո ձեռք բերողը պետք է կազմակերպությունների միավորումից առաջացած գուղվիլը չափի սկզբնական արժեքով՝ հանած կուտակված ամորտիզացիան։ Գուղվիլի ամորտիզացիայի համար կազմակերպությունը պետք է հետևի սույն ստանդարտի 12.30-12.36-րդ պարագրաֆների սկզբունքներին։ Եթե կազմակերպությունն անկարող է կատարել գուղվիլի օգտակար ծառայության արժանահավատ գնահատում, օգտակար ծառայությունը պետք է ընդունվի տասը տարի։

Չեղչով ձեռքբերումներ

22.23 Երբեմն ձեռք բերողը կատարում է զեղչով ձեռքբերում, որը կազմակերպության այնպիսի միավորում է, որի դեպքում սույն ստանդարտի 22.21-րդ պարագրաֆի 2-րդ կետում նշված գումարը գերազանցում է 22.21-րդ պարագրաֆի 1-ին կետով սահմանված մեծությունների հանրագումարին։ Եթե այդ գերազանցումն առկա է, ապա ձեռք բերողը պետք է արդյունքում ստացված օգուտը ձեռքբերման ամսաթվին ճանաչի հավելուրդում կամ պակասուրդում։ Օգուտը պետք է վերագրվի ձեռք բերողին։

22.24 Չեղչով ձեռքբերում կարող է տեղի ունենալ, օրինակ, պարտադրված վաճառք հանդիսացող կազմակերպությունների միավորման դեպքում, որում վաճառողը գործում է հարկադրանքի տակ։

Փոխանցված հատուցում

22.25 Կազմակերպությունների միավորման գործարքում փոխանցված հատուցումը պետք է չափվի իրական արժեքով։ Այն պետք է հաշվարկվի որպես ձեռք բերողի փոխանցած ակտիվների և ձեռք բերվողի նախկին սեփականատերերի հանդեպ ձեռք բերողի մոտ առաջացած պարտավորությունների՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքների հանրագումար։ Հատուցման հնարավոր ձևերի օրինակները ներառում են դրամական միջոցները, այլ ակտիվները և պայմանական հատուցումը։

22.26 Փոխանցված հատուցումը կարող է ներառել ձեռք բերողի այնպիսի ակտիվներ և պարտավորություններ, որոնց հաշվեկշռային արժեքները տարբերվում են ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ դրանց իրական արժեքներից (օրինակ՝ ոչ դրամային ակտիվները): Նման դեպքերում ձեռք բերողը պետք է փոխանցված ակտիվները կամ պարտավորությունները վերաչափի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքներով և ճանաչի արդյունքում ստացված օգուտները կամ վնասները (առկայության դեպքում) հավելուրդում կամ պակասուրդում:

Պայմանական հատուցում

22.27 Հատուցումը, որը ձեռք բերողը փոխանցում է ձեռքբերման դիմաց, ներառում է պայմանական հատուցման համաձայնության արդյունք հանդիսացող ցանկացած ակտիվ կամ պարտավորություն (տես սույն ստանդարտի 22.25-րդ պարագրաֆը): Ձեռք բերողը պետք է պայմանական հատուցման իրական արժեքը ճանաչի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ՝ որպես ձեռքբերման դիմաց փոխանցված հատուցման մաս:

22.28 Ձեռք բերողը պայմանական հատուցում վճարելու պարտականությունը պետք է դասակարգի որպես պարտավորություն: Ձեռք բերողը պետք է որպես ակտիվ դասակարգի նախկինում փոխանցված հատուցումը հետ ստանալու իրավունքը:

Կազմակերպության փուլային ձեռքբերումներ

22.29 Երբեմն ձեռք բերողը վերահսկողություն է ստանում այնպիսի ձեռք բերվողի նկատմամբ, որի զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) նա ձեռքբերման ամսաթվից անմիջապես առաջ բաժնեմաս ուներ: Օրինակ՝ 20X1 թ. դեկտեմբերի 31-ին Ա կազմակերպությունն ունի 35 տոկոսանոց փոքրամասնության բաժնեմաս Բ կազմակերպության զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում): Այդ ամսաթվին Ա կազմակերպությունը գնում է լրացուցիչ 40 տոկոսանոց բաժնեմաս Բ կազմակերպությունում, ինչը նրան վերահսկողություն է ընձեռում Բ կազմակերպության նկատմամբ: Սույն բաժինը այդպիսի գործարքը կոչում է կազմակերպության փուլային ձեռքբերում, որը երբեմն կոչվում է նաև աստիճանական ձեռքբերում:

22.30 Կազմակերպության փուլային ձեռքբերման դեպքում ձեռք բերողը պետք է ձեռք բերվողի զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) իր նախկինում ունեցած բաժնեմասը վերաչափի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով և արդյունքում ստացված օգուտը կամ վնասը (առկայության դեպքում) ճանաչի հավելուրդում կամ պակասուրդում:

Չափման ժամանակաշրջան

22.31 Եթե կազմակերպությունների միավորման սկզբնական հաշվառումն ավարտված չէ

այն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ, որում միավորումը տեղի է ունեցել, ապա ձեռք բերողը պետք է իր ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացնի պայմանական գումարներ այն հոդվածների գծով, որոնց հաշվառումն ավարտված չէ: Չափման ժամանակաշրջանի ընթացքում ձեռք բերողը պետք է հետընթաց կերպով ճշգրտի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչված պայմանական գումարները՝ արտացոլելու համար ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ գոյություն ունեցող փաստերի ու հանգամանքների վերաբերյալ ստացված նոր տեղեկատվությունը, որը հայտնի լինելու դեպքում կազդեր այդ ամսաթվի դրությամբ ճանաչված գումարների չափման վրա: Չափման ժամանակաշրջանի ընթացքում ձեռք բերողը պետք է ճանաչի նաև լրացուցիչ ակտիվներ և պարտավորություններ, եթե ստացվել է նոր տեղեկատվություն ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ գոյություն ունեցող փաստերի ու հանգամանքների վերաբերյալ, որը հայտնի լինելու դեպքում կհանգեցներ այդ ամսաթվի դրությամբ այդ ակտիվների և պարտավորությունների ճանաչմանը: Չափման ժամանակաշրջանն ավարտվում է, երբ ձեռք բերողը ստանում է ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ գոյություն ունեցող փաստերի ու հանգամանքների վերաբերյալ անհրաժեշտ ամբողջ տեղեկատվությունը կամ տեղեկանում է, որ լրացուցիչ տեղեկատվություն հասանելի չէ:

22.32 Ձեռք բերողը ճանաչում է որոշելի ակտիվի (պարտավորության) գծով ճանաչված պայմանական գումարի ավելացումը (նվազեցումը) գուդվիլի նվազեցման (ավելացման) միջոցով:

22.33 Չափման ժամանակաշրջանի ընթացքում ձեռք բերողը պետք է պայմանական գումարների ճշգրտումները ճանաչի այնպես, կարծես կազմակերպությունների միավորման հաշվառումն ավարտվել է ձեռքբերման ամսաթվին: Հետևաբար ձեռք բերողը պետք է անհրաժեշտության դեպքում վերանայի ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված նախորդող ժամանակաշրջանների համեմատելի տեղեկատվությունը՝ ներառյալ սկզբնապես ճանաչված մաշվածության, ամորտիզացիայի կամ ֆինանսական արդյունքների վրա ազդեցություն թողնող այլ հոդվածների փոփոխությունները:

22.34 Չափման ժամանակաշրջանի ավարտից հետո ձեռք բերողը կազմակերպությունների միավորման հաշվառումը պետք է վերանայի միայն հայտնաբերված սխալները սույն ստանդարտի «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, գնահատումներ և սխալներ» 10-րդ բաժնի համաձայն ուղղելու նպատակով:

Ձեռքբերման հետ կապված ծախսումներ

22.35 Ձեռքբերման հետ կապված ծախսումներն այն ծախսումներն են, որոնք ձեռք բերողը կատարում է կազմակերպությունների միավորման նպատակով: Այդ ծախսումները

ներառում են խորհրդատվական, իրավաբանական, հաշվապահական, գնահատման և այլ մասնագիտական կամ միջնորդական ծառայությունների վճարները, ինչպես նաև ընդհանուր վարչական ծախսումները, ներառյալ ներքին ձեռքբերման ստորաբաժանման պահպանման ծախսումները: Ձեռք բերողը պետք է հաշվառի ձեռքբերման հետ կապված ծախսումները որպես ծախս այն ժամանակաշրջաններում, երբ ծախսումները կատարվել են:

Յետագա չափումը և հաշվառումը

22.36 Ձեռք բերողը կազմակերպությունների միավորմամբ ձեռք բերված ակտիվները և ստանձնած կամ առաջացած պարտավորությունները՝ կախված դրանց բնույթից, հետագայում չափում և հաշվառում է ստանդարտի այդ հոդվածների համար կիրառելի այլ բաժինների համաձայն:

Բացահայտումներ

Հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում իրականացված կազմակերպությունների միավորման համար

22.37 Ժամանակաշրջանի ընթացքում իրականացված յուրաքանչյուր կազմակերպությունների միավորման համար ձեռք բերողը պետք է բացահայտի հետևյալը՝

- 1) միավորվող կազմակերպության անվանումը և նկարագրությունը,
- 2) ձեռքբերման ամսաթիվը,
- 3) քվեարկության իրավունք ունեցող ձեռք բերված բաժնային գործիքների տոկոսը,
- 4) կազմակերպությունների միավորման հիմնական պատճառները և նկարագրությունը, թե ինչպես է ձեռք բերողը ստացել ձեռք բերվողի նկատմամբ վերահսկողություն,
- 5) փոխանցված ամբողջ հատուցման իրական արժեքը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ և հատուցման յուրաքանչյուր հիմնական դասի իրական արժեքը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ, ինչպիսիք են՝
 - ա. դրամական միջոցները.
 - բ. այլ նյութական կամ ոչ նյութական ակտիվները.
 - գ. ստանձնած պարտավորությունները, օրինակ՝ պայմանական հատուցման պարտավորությունը,
- 6) ձեռք բերված ակտիվների, ստանձնած պարտավորությունների և պայմանական պարտավորությունների յուրաքանչյուր դասի գծով ձեռքբերման ամսաթվի

դրությամբ ճանաչված գումարները,

7) զեղչով ձեռքբերման դեպքում սույն ստանդարտի 22.23-րդ պարագրաֆի համաձայն ճանաչված օգուտի գումարը և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության այն տողային հոդվածը, որում ճանաչվել է օգուտը,

8) կազմակերպության փուլային ձեռքբերման դեպքում՝

ա. ձեռքբերման ամսաթվից անմիջապես առաջ ձեռք բերվողի զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) ձեռք բերողին պատկանող բաժնեմասի իրական արժեքը՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ.

բ. ձեռքբերման ամսաթվից առաջ ձեռք բերվողի զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) ձեռք բերողին պատկանող բաժնեմասի՝ իրական արժեքով վերաչափման արդյունքում ճանաչված օգուտի կամ վնասի գումարը (տես սույն ստանդարտի 22.30-րդ պարագրաֆը) և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության այն տողային հոդվածը, որում ճանաչվել է այդ օգուտը կամ վնասը:

Բոլոր կազմակերպությունների միավորումների համար

22.38 Ձեռք բերողը պետք է բացահայտի հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ գուդվիլի հաշվեկշռային արժեքի համադրումը, առանձին ներկայացնելով՝

- 1) հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ համախառն գումարը և կուտակված ամորտիզացիայի գումարը,
- 2) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում նոր կազմակերպությունների միավորումների հետևանքով ճանաչված գուդվիլը,
- 3) ճանաչված ամորտիզացիայի գումարը,
- 4) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում հաշվեկշռային արժեքի այլ փոփոխություններ,
- 5) հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ համախառն գումարը և կուտակված ամորտիզացիայի գումարը:

Բաժին 23. Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ

Նպատակը

23.1 Սույն բաժնի նպատակն է սահմանել պահուստները, պայմանական պարտավորությունները և պայմանական ակտիվները, որոշակիացնել այն հանգամանքները, որոնց

դեպքում պահուստները պետք է ճանաչվեն, սահմանել, թե ինչպես դրանք պետք է չափվեն, ինչպես նաև ներկայացնել բացահայտումները, որոնք պետք է կատարվեն դրանց վերաբերյալ: Սույն բաժինը նաև պահանջում է ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում պայմանական պարտավորությունների և պայմանական ակտիվների վերաբերյալ այն որոշակի տեղեկատվության բացահայտումը, որը հնարավորություն կընձեռի օգտագործողներին՝ հասկանալու դրանց բնույթը, ժամկետը և գումարը:

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

23.2 Սույն բաժինը պետք է կիրառվի բոլոր կազմակերպությունների կողմից պահուստները, պայմանական պարտավորությունները և պայմանական ակտիվները հաշվառելիս, բացառությամբ նրանց, որոնք՝

- 1) առաջանում են կազմակերպության կողմից տրամադրվող սոցիալական նպաստներից, որոնց դիմաց կազմակերպությունն այդ նպաստները ստացողներից ուղղակիորեն չի ստանում տրամադրված ապրանքների և ծառայությունների արժեքին մոտավորապես համարժեք փոխհատուցում,
- 2) առաջանում են կատարման ենթակա պայմանագրերից, բացառությամբ, երբ պայմանագրերը անբարենպաստ են,
- 3) կարգավորվում են սույն ստանդարտի այլ բաժիններով:

Սոցիալական նպաստներ

23.3 Սույն բաժնի իմաստով, «սոցիալական նպաստները» վերաբերում են պետության սոցիալական քաղաքականության նպատակներին հետամուտ լինելու համար տրամադրվող ապրանքներին, ծառայություններին և այլ նպաստներին: Այդ նպաստները կարող են ներառել՝

- 1) հանրությանը առողջապահական, կրթական, բնակարանային ապահովման, տրանսպորտային և սոցիալական այլ ծառայությունների տրամադրում: Շատ դեպքերում նշված ծառայությունների շահառուներից չի պահանջվում վճարել այդ ծառայությունների արժեքին համարժեք գումար,
- 2) նպաստների վճարում ընտանիքներին, ծերերին, հաշմանդամներին, գործազուրկներին, վետերաններին և այլոց: Այսինքն՝ պետությունը կարող է տրամադրել ֆինանսական օժանդակություն անհատներին և խմբերին՝ հնարավորություն ընձեռելով նրանց օգտվել ծառայություններից՝ բավարարելու իրենց որոշակի կարիքները կամ ավելացնելու իրենց եկամուտները:

23.4 Պետության սոցիալական քաղաքականության գծով պարտականությունները

բավարարելու նպատակով անհրաժեշտ ապրանքների և ծառայությունների բնույթը և մատակարարումը հաճախ կախված է մի շարք ժողովրդագրական և սոցիալական պայմաններից, և դժվար է կանխատեսել: Այդ նպաստները սովորաբար ներառվում են Արժույթի միջազգային հիմնադրամի՝ Պետության ֆինանսական վիճակագրության «սոցիալական պաշտպանության», «կրթական» և «առողջապահական» դասակարգումների մեջ և հաճախ պահանջում են ակտուարային գնահատում՝ որոշելու դրանցից առաջացող պարտավորության գումարը:

23.5 Սույն բաժնի, ինչպես նաև ընդհանուր առմամբ ստանդարտի գործողության ոլորտից նշված պահուստների և պայմանական պարտավորությունների բացառումն արտացոլում է Հաշվապահների միջազգային դաշնության Հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի տեսակետն առ այն, որ և պարտավորեցնող դեպքի կազմության որոշումը, և պարտավորության չափումը պահանջում են լրացուցիչ ուսումնասիրություն՝ նախքան Հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման համապատասխան միջազգային ստանդարտներում դրանց անդրադառնալը:

23.6 Որոշ դեպքերում սոցիալական նպաստները կարող են առաջացնել պարտավորություն, որի գծով՝

- 1) առկա չէ անորոշություն կամ առկա է գումարի համեմատ փոքր անորոշություն,
- 2) պարտականության ժամկետն անորոշ չէ:

Համապատասխանաբար, վերը նշվածը հազիվ թե բավարարի սույն բաժնի պահուստի սահմանմանը: Երբ սոցիալական նպաստների գծով առկա են նման պարտավորություններ, ապա դրանք ճանաչվում են, երբ բավարարում են որպես պարտավորություն ճանաչելու չափանիշները (տես նաև սույն ստանդարտի 23.11-րդ պարագրաֆը): Նշվածի օրինակ կարող է լինել ծերերի և հաշմանդամների նպաստների հետ կապված առկա շահառուներին վճարվելիք՝ ժամանակաշրջանի վերջի հաշվեգրված գումարը, որը պայմանագրի կամ օրենսդրության դրույթների համաձայն հաստատվել է վճարման համար:

Սույն բաժնի գործողության ոլորտից այլ բացառումներ

23.7 Սույն բաժնի պահանջները չեն կիրառվում կատարման ենթակա պայմանագրերի նկատմամբ, բացառությամբ, երբ դրանք անբարենպաստ պայմանագրեր են: Կատարման ենթակա պայմանագրերը պայմանագրեր են, որոնց համաձայն՝ կողմերից ոչ մեկը չի կատարել իր պարտականություններից և ոչ մեկը, կամ երկու կողմն էլ հավասար չափով մասամբ կատարել են իրենց պարտականությունները:

23.8 Երբ սույն ստանդարտի մեկ այլ բաժին դիտարկում է պահուստի, պայմանական պարտավորության կամ պայմանական ակտիվի յուրահատուկ տեսակ, կազմակերպությունը կիրառում է այդ բաժինը՝ սույն բաժնի փոխարեն: Օրինակ՝ պահուստների որոշակի տեսակների են անդրադառնում այն բաժինները, որոնք վերաբերում են՝

- 1) վարձակալություններին (տես սույն ստանդարտի «Վարձակալություն» 18-րդ բաժինը): Այնուամենայնիվ, քանի որ 18-րդ բաժինը չի պարունակում ոչ մի հատուկ պահանջ՝ կապված այն գործառնական վարձակալությունների հետ, որոնք դարձել են անբարենպաստ, ապա այդ դեպքերում կիրառվում է սույն բաժինը,
- 2) աշխատակիցների հատուցումների գծով պարտականություններին (տես սույն ստանդարտի «Աշխատակիցների հատուցումներ» 28-րդ բաժինը):

23.9 Սույն բաժինը պահուստները սահմանում է որպես անորոշ ժամկետով կամ գումարով պարտավորություններ: Երբեմն «պահուստ» տերմինը օգտագործվում է նաև այնպիսի հոդվածների համատեքստում, ինչպես ակտիվների մաշվածությունը, ամորտիզացիան և կասկածելի պարտքերը: Դրանք ակտիվների հաշվեկշռային արժեքների ճշգրտումներ են, այլ ոչ թե պարտավորությունների ճանաչում, և հետևաբար չեն կարգավորվում սույն բաժնով:

Սահմանումներ

23.10 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Պահուստ՝ անորոշ ժամկետով կամ գումարով պարտավորություն:

Պարտավորություն՝ կազմակերպության ներկա պարտականությունը՝ որպես կատարված (անցյալ) դեպքերի արդյունք, որի մարումն ակնկալվում է, որ կհանգեցնի կազմակերպությունից տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ մարմնավորող միջոցների արտահոսքի:

Պարտավորեցնող դեպք՝ դեպք, որը հանգեցնում է իրավական կամ կառուցողական պարտականության, որի մարումից խուսափելու ոչ մի իրատեսական այլընտրանք կազմակերպությունը չունի:

Իրավական պարտականություն՝ պարտականություն, որը բխում է՝

- 1) պայմանագրից (բացահայտորեն նշված լինելու կամ անուղղակիորեն պայմանագրի դրույթներից հետևելու միջոցով).
- 2) օրենսդրությունից կամ
- 3) օրենքների այլ գործադրումներից:

Կառուցողական պարտականություն՝ պարտականություն, որը բխում է կազմակերպության գործողություններից, որտեղ՝

- 1) անցյալի փորձով, հրապարակված քաղաքականությամբ կամ բավականաչափ որոշակի ընթացիկ հայտարարությամբ կազմակերպությունը ցույց է տվել այլ կողմերին, որ ստանձնելու է որոշակի պարտականություններ,
- 2) որպես արդյունք՝ կազմակերպությունը այդ կողմերից մի մասի շրջանում ստեղծել է հիմնավորված ակնկալիք, որ նա կատարելու է նշված պարտականությունները:

Պայմանական պարտավորություն՝

- 1) հնարավոր պարտականություն՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, որի գոյությունը հաստատվելու է միայն մեկ կամ ավելի ապագա անորոշ դեպքերի տեղի ունենալով կամ չունենալով, որոնք ամբողջովին չեն վերահսկվում կազմակերպության կողմից, կամ
- 2) ներկա պարտականություն՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, որը սակայն չի ճանաչվում հետևյալ պատճառներով՝

ա. հավանական չէ, որ այդ պարտականությունը մարելու համար կպահանջվի տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ մարմնավորող միջոցների արտահոսք կամ

բ. պարտականության գումարը չի կարող չափվել բավարար արժանահավատությամբ:

Պայմանական ակտիվ՝ հնարավոր ակտիվ՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, որի գոյությունը հաստատվելու է միայն մեկ կամ ավելի ապագա անորոշ դեպքերի տեղի ունենալով կամ չունենալով, որոնք ամբողջովին չեն վերահսկվում կազմակերպության կողմից:

Անբարենպաստ պայմանագիր՝ պայմանագիր, որով նախատեսված պարտականությունները կատարելու անխուսափելի ծախսումները գերազանցում են այդ պայմանագրից ակնկալվող ստացվելիք տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը:

Պահուստներ և այլ պարտավորություններ

23.11 Պահուստները կարող են տարբերակվել այլ պարտավորություններից, ինչպիսիք են կրեդիտորական պարտքերը և այլ հաշվեգրված պարտավորությունները, քանի որ

պահուստների դեպքում առկա է մարման համար պահանջվող ապագա ծախսումների ժամկետների և գումարների անորոշություն: Ի հակադրություն դրա՝

- 1) կրեդիտորական պարտքերը ստացված կամ մատակարարված ապրանքների կամ ծառայությունների դիմաց վճարելու պարտավորություններ են, որոնք արտացոլվել են հաշվարկային փաստաթղթերում կամ պաշտոնապես համաձայնեցվել մատակարարի հետ (դրանք ներառում են սոցիալական նպաստների հետ կապված վճարներ, երբ կոնկրետ գումարների համար առկա են ֆորմալ համաձայնագրեր)։
- 2) այլ հաշվեգրված պարտավորությունները ստացված կամ մատակարարված ապրանքների կամ ծառայությունների դիմաց վճարելու պարտավորություններ են, որոնց դիմաց չեն վճարվել և որոնք չեն արտացոլվել հաշվարկային փաստաթղթերում կամ պաշտոնապես չեն համաձայնեցվել մատակարարի հետ, ներառյալ աշխատակիցներին վճարվելիք գումարները (օրինակ՝ արձակուրդային վճարների գծով հաշվեգրված գումարները)։ Չնայած երբեմն անհրաժեշտ է լինում գնահատել հաշվեգրված պարտավորությունների գումարները կամ ժամկետները, անորոշությունն ընդհանուր առմամբ շատ ավելի փոքր է, քան պահուստների դեպքում:

Պահուստների և պայմանական պարտավորությունների միջև փոխհարաբերությունը

23.12 Ընդհանուր առմամբ բոլոր պահուստները պայմանական են, քանի որ դրանք անորոշ են ժամկետի կամ գումարի առումով: Այնուամենայնիվ, սույն բաժնում «պայմանական» տերմինը կիրառվում է այն պարտավորությունների և ակտիվների համար, որոնք չեն ճանաչվում, քանի որ դրանց առկայությունը հաստատվելու է միայն մեկ կամ ավելի ապագա անորոշ դեպքերի տեղի ունենալով կամ չունենալով, որոնք ոչ ամբողջովին են կազմակերպության վերահսկողության ներքո: Ի լրումն, «պայմանական պարտավորություն» տերմինը կիրառվում է այն պարտավորությունների համար, որոնք չեն բավարարում ճանաչման չափանիշները:

23.13 Սույն բաժինը միմյանցից տարբերակում է՝

- 1) պահուստները, որոնք ճանաչվում են որպես պարտավորություն (ենթադրելով, որ հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել), քանի որ դրանք ներկա պարտականություններ են, և հավանական է, որ այդ պարտականությունները մարելու նպատակով կպահանջվի տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ մարմնավորող միջոցների արտահոսք,
- 2) պայմանական պարտավորությունները, որոնք չեն ճանաչվում որպես պարտա-

վորություններ, քանի որ դրանք՝

ա. հնարավոր պարտականություններ են, որովհետև դեռևս ենթակա է հաստատման, թե արդյոք կազմակերպությունն ունի ներկա պարտականություն, որը կարող է հանգեցնել տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ մարմնավորող միջոցների արտահոսքի, կամ՝

բ. ներկա պարտականություններ են, որոնք չեն բավարարում սույն բաժնի ճանաչման չափանիշները (քանի որ հավանական չէ, որ պարտականությունը մարելու նպատակով կպահանջվի տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ մարմնավորող միջոցների արտահոսք, կամ պարտականության գումարը հնարավոր չէ բավարար արժանահավատությամբ գնահատել):

Ճանաչում

Պահուստներ

23.14 Պահուստը պետք է ճանաչվի, երբ՝

- 1) կազմակերպությունը ունի ներկա պարտականություն (իրավական կամ կառուցողական)՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք,
- 2) հավանական է, որ այդ պարտականությունը մարելու համար կպահանջվի տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ մարմնավորող միջոցների արտահոսք,
- 3) պարտականության գումարը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել:

23.15 Պահուստի գումարը պետք է ճանաչվի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում որպես պարտավորություն, և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում որպես ծախս, բացառությամբ, երբ սույն ստանդարտի մեկ այլ բաժին պահանջում է ծախսումը ճանաչել որպես որևէ ակտիվի ինքնարժեքի մաս, օրինակ՝ պաշարների կամ հիմնական միջոցների:

Ներկա պարտականություն

23.16 Որոշ դեպքերում կարող է հստակ չլինել, թե արդյոք գոյություն ունի ներկա պարտականություն: Այդ դեպքերում համարվում է, որ անցյալ դեպքը հանգեցրել է ներկա պարտականության, եթե, հաշվի առնելով հասանելի բոլոր վկայությունները, ավելի հավանական է, քան՝ ոչ, որ ներկա պարտականությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գոյություն ունի:

Անցյալ դեպք

23.17 Անցյալ դեպքը, որը հանգեցնում է ներկա պարտականության, կոչվում է պարտա-

վորեցնող դեպք: Որպեսզի դեպքը լինի պարտավորեցնող, անհրաժեշտ է, որ կազմակերպությունը չունենա այդ դեպքի հետևանքով առաջացած պարտականության մարումից խուսափելու որևէ իրատեսական այլընտրանք: Այդպես է միայն՝

- 1) երբ պարտականության մարումը կարող է պարտադրվել օրենսդրությամբ կամ
- 2) կառուցողական պարտականության պարագայում, երբ դեպքը (որը կարող է լինել կազմակերպության որևէ գործողություն) այլ կողմերի շրջանում ստեղծում է հիմնավորված ակնկալիքներ, որ կազմակերպությունը կատարելու է այդ պարտականությունը:

23.18 Ֆինանսական հաշվետվություններն արտացոլում են կազմակերպության ֆինանսական վիճակը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ, այլ ոչ թե նրա հնարավոր դիրքն ապագայում: Հետևաբար, չի ճանաչվում ոչ մի պահուստ այն ծախսումների գծով, որոնք կպահանջվեն ապագայում կազմակերպության գործունեության համար:

23.19 Որպես պահուստներ ճանաչվում են միայն այն պարտականությունները, որոնք առաջանում են անցյալ դեպքերից և որոնք գոյություն ունեն՝ անկախ կազմակերպության ապագա գործողություններից (այսինքն՝ ապագա գործունեության իրականացումից): Նման պարտականության օրինակ է շրջակա միջավայրի աղտոտման համար հանրային հատվածի կազմակերպությունից օրենսդրությամբ պահանջվող բարեկարգման աշխատանքների իրականացումը: Այդ պարտականությունը կհանգեցնի տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ մարմնավորող միջոցների արտահոսքի՝ անկախ հանրային հատվածի այդ կազմակերպության ապագա գործողություններից: Նմանապես, հանրային հատվածի կազմակերպությունը կճանաչի պաշտպանական (ռազմական) համալիրի ապագործարկման ծախսումների գծով պահուստը այն չափով, որով հանրային հատվածի կազմակերպությունը պարտավորված է փոխհատուցել արդեն իսկ պատճառված վնասը (սույն ստանդարտի «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ բաժինն անդրադառնում է ապատեղակայման և քանդման, ինչպես նաև իր զբաղեցրած տեղանքի վերականգնման ծախսումների հոդվածներին, որոնք ներառվում են ակտիվի արժեքում):

23.20 Պարտականությունը միշտ ներառում է մեկ այլ կողմ, որի նկատմամբ այն առաջացել է: Այնուամենայնիվ, անհրաժեշտ չէ իմանալ այդ կողմի ով լինելը, որովհետև իրականում պարտականությունը կարող է առաջանալ ողջ հանրության նկատմամբ:

Տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ մարմնավորող միջոցների հավանական արտահոսք

23.21 Պարտավորությունը ճանաչելու համար անհրաժեշտ է, որ ոչ միայն առկա լինի ներկա պարտականություն, այլև հավանական լինի այդ պարտականությունը մարելու համար տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ մարմնավորող միջոցների արտահոսք: Սույն բաժնի նպատակներից ելնելով՝ միջոցների արտահոսքը կամ այլ դեպքը դիտվում է որպես հավանական, եթե դեպքի տեղի ունենալն ավելի հավանական է, քան ոչ, այսինքն՝ այդ դեպքի տեղի ունենալու հավանականությունն ավելի մեծ է, քան դրա տեղի չունենալու հավանականությունը:

23.22 Եթե գոյություն ունեն մի շարք համանման պարտականություններ (օրինակ՝ պետության սեփականությունը հանդիսացող հիվանդանոցից վարակված արյուն ստացած քաղաքացիներին փոխհատուցելու պետության պարտականություն), հավանականությունը, որ դրանք մարելու համար կպահանջվի տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ մարմնավորող միջոցների արտահոսք, որոշվում է՝ դիտարկելով պարտականությունների այդ դասը որպես մեկ ամբողջություն: Թեև յուրաքանչյուր առանձին պարտականության գծով արտահոսքի հավանականությունը կարող է փոքր լինել, այնուհանդերձ, կարող է հավանական լինել, որ անհրաժեշտ կլինի միջոցների որոշ արտահոսք պարտականությունների այդ դասի՝ որպես մեկ ամբողջության մարման համար: Այդպիսի դեպքերում պահուստը ճանաչվում է (եթե բավարարվում են ճանաչման այլ չափանիշները):

Պարտականության արժանահավատ գնահատում

23.23 Գնահատումների կիրառումը ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու գործընթացի կարևոր մասն է, և այն չի խաթարում դրանց արժանահավատությունը: Դա հատկապես ճիշտ է պահուստների դեպքում, որոնք իրենց բնույթով ավելի անորոշ են, քան այլ ակտիվների կամ պարտավորությունների մեծ մասը: Բացառությամբ ծայրահեղ հազվագյուտ դեպքերի՝ կազմակերպությունն ի վիճակի կլինի որոշել հավանական արդյունքների տիրույթը և հետևաբար կատարել պարտականության գնահատում, որը բավականաչափ արժանահավատ է՝ պահուստի ճանաչման նպատակով կիրառվելու համար:

Պայմանական պարտավորություններ

23.24 Կազմակերպությունը չպետք է ճանաչի պայմանական պարտավորությունը:

23.25 Պայմանական պարտավորությունը բացահայտվում է սույն ստանդարտի 23.48-րդ պարագրաֆի պահանջների համաձայն, բացառությամբ, երբ դրա մարման նպատակով տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ մարմնավորող միջոցների արտահոսքի հնարավորությունը շատ փոքր է: Համապարտ պարտականության դեպքում պարտականության մի մասը, որի մարումն ակնկալվում է այլ անձանց կողմից, դիտվում է

որպես պայմանական պարտավորություն:

Պայմանական ակտիվներ

23.26 Կազմակերպությունը չպետք է ճանաչի պայմանական ակտիվը:

23.27 Պայմանական ակտիվներ սովորաբար առաջանում են չալանավորված կամ այլ չնախատեսված դեպքերից, որոնք ոչ ամբողջությամբ են վերահսկվում կազմակերպության կողմից և առաջացնում են դեպի կազմակերպություն տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի ներհոսքի հնարավորություն: Որպես օրինակ կարող է ծառայել հայցը, որին կազմակերպությունը հետամուտ է լինում դատական ընթացակարգերի միջոցով, և որի արդյունքն անորոշ է:

23.28 Պայմանական ակտիվները չեն ճանաչվում ֆինանսական հաշվետվություններում, քանի որ դա կարող է հանգեցնել այնպիսի հասույթի ճանաչմանը, որը կարող է երբևէ չիրացվել: Այնուամենայնիվ, երբ ըստ էության որոշակի է, որ հասույթը կիրացվի, համապատասխան ակտիվն այլևս պայմանական չէ, և դրա ճանաչումը տեղին է:

23.29 Պայմանական ակտիվը բացահայտվում է սույն ստանդարտի 23.51-րդ պարագրաֆի պահանջների համաձայն, երբ տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի ներհոսքը հավանական է:

Չափում

Լավագույն գնահատական

23.30 Պահուստը պետք է չափվի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ներկա պարտականությունը մարելու համար պահանջվող ծախսումների լավագույն գնահատականով: Լավագույն գնահատականն այն գումարն է, որը կազմակերպությունը խելամտորեն կվճարեր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ այդ պարտականությունը մարելու կամ այդ պահին երրորդ կողմին փոխանցելու համար:

23.31 Որպես պահուստ ճանաչվող գումարի հետ կապված անորոշությունները դիտարկվում են տարբեր եղանակներով՝ կախված համապատասխան հանգամանքներից: Երբ չափվող պահուստն ընդգրկում է միավորների մեծ բազմություն, ապա պարտականությունը գնահատվում է՝ կշռելով բոլոր հնարավոր արդյունքները դրանց համապատասխան հավանականություններով: Այդ վիճակագրական մեթոդը կոչվում է «ակնկալվող արժեքի» գնահատման մեթոդ: Հետևաբար, պահուստը կընդունի տարբեր մեծություններ՝ կախված այն բանից, թե արդյոք տվյալ գումարի գծով վնասի հավանականությունը կազմում է, օրինակ, 60% կամ 90%: Երբ հնարավոր արդյունքների տիրույթն անընդհատ է, և տիրույթի յուրաքանչյուր կետը նույնքան հավանական է, որքան մեկ ուրիշը, ապա կիրառվում է տիրույթի միջին կետը:

Օրինակ

Պետական բժշկական լաբորատորիան պետական և մասնավոր բժշկական կենտրոններին ու հիվանդանոցներին ծախսերի ամբողջական փոխհատուցման հիմունքով տրամադրում է ուղտրաձայնային ախտորոշիչ սարքավորումներ: Սարքավորումը տրամադրվում է երաշխիքով, ըստ որի բժշկական կենտրոններին և հիվանդանոցներին հատուցվում են գնումից հետո օգտագործման առաջին վեց ամիսների ընթացքում սարքավորումներում ի հայտ եկած թերությունների վերանորոգման ծախսումները: Եթե տրամադրված բոլոր սարքավորումներում հայտնաբերվեն փոքր թերություններ, ապա անհրաժեշտ կլինի կատարել 1 միլիոն արժույթային միավորի (ԱՄ) վերանորոգման ծախսումներ: Եթե տրամադրված բոլոր սարքավորումներում հայտնաբերվեն խոշոր թերություններ, ապա անհրաժեշտ կլինի կատարել 4 միլիոն ԱՄ վերանորոգման ծախսումներ: Լաբորատորիայի անցյալ փորձը և ապագայի հետ կապված ակնկալիքները ցույց են տալիս, որ տրամադրված սարքավորումների 75%-ը գալիք տարում չի ունենա թերություններ, 20%-ը կունենա փոքր թերություններ, մնացած 5%-ը՝ խոշոր թերություններ: 23.22-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ լաբորատորիան գնահատում է երաշխիքային պարտականությունների՝ որպես մեկ ամբողջության գծով արտահոսքի հավանականությունը:

Վերանորոգման ծախսումների ակնկալվող արժեքը կկազմի՝

$$(\text{գրոյի } 75\text{-ը}) + (1 \text{ միլիոնի } 20\text{-ը}) + (4 \text{ միլիոնի } 5\text{-ը}) = 400,000$$

23.32 Երբ չափվում է որևէ միակ պարտականություն, ապա առանձին, ամենահավանական արդյունքը կարող է լինել պարտավորության լավագույն գնահատականը: Այնուամենայնիվ, նույնիսկ այդ դեպքում կազմակերպությունը դիտարկում է այլ հնարավոր արդյունքները: Եթե այլ հնարավոր արդյունքները հիմնականում ավելի մեծ են կամ հիմնականում ավելի փոքր, քան ամենահավանական արդյունքը, ապա լավագույն գնահատականը կլինի համապատասխանաբար ավելի մեծ կամ ավելի փոքր գումարը:

Ռիսկեր և անորոշություններ

23.33 Պահուստի լավագույն գնահատականը որոշելու համար պետք է հաշվի առնվեն այն ռիսկերը և անորոշությունները, որոնք անխուսափելիորեն ի հայտ են գալիս բազմաթիվ դեպքերում և հանգամանքներում:

23.34 Ռիսկը նկարագրում է արդյունքների փոփոխականությունը: Ռիսկով պայմանավորված ճշգրտումը կարող է հանգեցնել այն գումարի ավելացմանը, որով չափվում է պարտավորությունը: Անորոշությունների պայմաններում դատողություններ անելիս

անհրաժեշտ է ուշադիր լինել, որպեսզի չգերազնահատվեն հասույթները կամ ակտիվները, ինչպես նաև չթերազնահատվեն ծախսերը կամ պարտավորությունները: Այնուամենայնիվ, անորոշությունը չի արդարացնում չափից ավելի մեծ պահուստի ստեղծումը կամ պարտավորությունների միտումնավոր գերազնահատումը: Օրինակ, եթե հատկապես անբարենպաստ արդյունքի դեպքում կանխատեսվող ծախսումները գնահատվեն հաշվենկատության հիմունքով, ապա կստացվի, որ նման արդյունքը միտումնավոր դիտվել է որպես ավելի հավանական, քան իրականում է: Անհրաժեշտ է զգույշ լինել՝ խուսափելու համար ռիսկերի և անորոշությունների գծով ճշգրտումների կրկնությունից, որի հետևանքը կարող է լինել պահուստի գերազնահատումը:

23.35 Ծախսումների հետ կապված անորոշությունների բացահայտումը կատարվում է սույն ստանդարտի 23.48-րդ պարագրաֆի 2-րդ կետի համաձայն:

Ներկա արժեք

23.36 Եթե ժամանակի մեջ դրամի արժեքի ազդեցությունը էական է, ապա պահուստի գումարը պետք է իրենից ներկայացնի այն ծախսումների ներկա արժեքը, որոնք ակնկալվում է, որ կպահանջվեն այդ պարտականությունը մարելու համար:

23.37 Երբ պահուստը գեղչվում է տարիների ընթացքում, պահուստի ներկա արժեքն աճում է յուրաքանչյուր տարի՝ պահուստի մարման ակնկալվող ժամկետի մոտենալուն զուգընթաց: Սույն ստանդարտի 23.47-րդ պարագրաֆի 5-րդ կետը պահանջում է բացահայտել ժամանակաշրջանի ընթացքում նշված աճը՝ ժամանակի անցնելու հետ պայմանավորված գեղչված գումարի չափով:

23.38 Չեղչման դրույքը (կամ դրույքները) պետք է լինի այն դրույքը (կամ դրույքները), որը արտացոլում է ժամանակի մեջ դրամի արժեքի և այդ պարտավորությանը հատուկ ռիսկերի ընթացիկ շուկայական գնահատումները: Չեղչման դրույքը չպետք է արտացոլի այն ռիսկերը, որոնց գծով դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումներն արդեն ճշգրտվել են:

Ապագա դեպքեր

23.39 Ապագա դեպքերը, որոնք կարող են ազդեցություն թողնել պարտականությունը մարելու համար պահանջվող գումարի վրա, պետք է արտացոլված լինեն պահուստի գումարում, երբ բավականաչափ անկողմնակալ վկայություն կա, որ դրանք ի հայտ են գալու:

23.40 Ակնկալվող ապագա դեպքերը կարող են հատկապես կարևոր լինել պահուստները չափելիս: Կարող են լինել ինդեքսներով պայմանավորված որոշակի պարտականություններ, որոնց դեպքում անհրաժեշտ կլինի, օրինակ, ստացողներին փոխհատուցել

սղաճի կամ գնային այլ հատուկ փոփոխությունների ազդեցության դիմաց: Եթե առկա է սղաճի ակնկալվող դրույքների փոփոխության բավարար վկայություն, ապա այն պետք է արտացոլվի պահուստի գումարում: Պահուստի գումարի վրա ազդեցություն ունեցող ակնկալվող ապագա դեպքերի մեկ այլ օրինակ է, երբ կառավարությունը հավատացած է, որ հանքի շահագործումը ավարտելուց հետո տարածքի բարեկարգման ծախսումները կարող են կրճատվել տեխնոլոգիաների ապագա փոփոխությունների շնորհիվ: Այդ դեպքում, ճանաչված գումարն արտացոլում է տեխնիկապես որակավորված, անկախ փորձագետների հիմնավորված ակնկալիքները, որոնցում հաշվի են առնված այն տեխնոլոգիաների վերաբերյալ բոլոր վկայությունները, որոնք մատչելի կլինեն բարեկարգման ժամանակ:

Ակտիվների ակնկալվող օտարում

23.41 Ակտիվների ակնկալվող օտարումից օգուտները չպետք է հաշվի առնվեն պահուստը չափելիս, նույնիսկ եթե ակնկալվող օտարումը սերտորեն կապված է այն դեպքի հետ, որը հանգեցնում է պահուստի առաջացմանը: Փոխարենը կազմակերպությունն ակտիվների ակնկալվող օտարումից օգուտները ճանաչում է այն պահին, որը սահմանված է ստանդարտի տվյալ ակտիվին վերաբերող բաժնով:

Փոխհատուցումներ

23.42 Եթե ակնկալվում է, որ որևէ այլ կողմ ամբողջությամբ կամ մասամբ փոխհատուցելու է պահուստը մարելու համար պահանջվող ծախսումները (օրինակ՝ ապահովագրական պահանջի միջոցով), ապա փոխհատուցումը պետք է ճանաչվի այն և միայն այն դեպքում, երբ ըստ էության որոշակի է, որ կազմակերպության կողմից պարտականությունը մարելու դեպքում փոխհատուցումը կստացվի: Փոխհատուցման գծով ճանաչված գումարը չպետք է գերազանցի պահուստի գումարը:

23.43 Ստացման ենթակա փոխհատուցումը պետք է ներկայացվի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում որպես ակտիվ և չպետք է հաշվանցվի պահուստի հետ: Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում պահուստին վերաբերող ծախսը կարող է ներկայացվել զուտ հիմունքով՝ հանելով փոխհատուցման գծով ճանաչված գումարը:

Պահուստների փոփոխություններ

23.44 Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պահուստները պետք է վերանայվեն և ճշգրտվեն՝ այդ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պարտականությունը մարելու համար պահանջվող գումարի ընթացիկ լավագույն գնահատականը արտացոլելու համար: Եթե այլևս հավանական չէ, որ

պարտավորությունը մարելու համար կպահանջվի տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ մարմնավորող միջոցների արտահոսք, ապա պահուստը պետք է հակադարձվի: Նախկինում ճանաչված պահուստի ցանկացած ճշգրտում կամ հակադարձում պետք է ճանաչվի հավելուրդում կամ պակասուրդում՝ բացառությամբ, եթե պահուստը սկզբնապես ճանաչվել էր որպես ակտիվի արժեքի մաս (տես սույն ստանդարտի 23.15-րդ պարագրաֆը):

23.45 Երբ կիրառվել է գեղջումը, ապա պահուստի հաշվեկշռային արժեքը յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում ավելացվում է՝ արտացոլելու համար ժամանակի անցնելը: Այդ ավելացումը ճանաչվում է որպես տոկոսային ծախս:

Պահուստների օգտագործումը

23.46 Պահուստի հաշվին պետք է մարվեն միայն այն ծախսումները, որոնց գծով պահուստը սկզբնապես ճանաչվել էր: Ծախսումների մարումը սկզբնապես մեկ այլ նպատակով ճանաչված պահուստի հաշվին կքողարկի երկու տարբեր դեպքերի ազդեցությունը:

Բացահայտումներ

Պահուստների վերաբերյալ բացահայտումներ

23.47 Պահուստների յուրաքանչյուր դասի գծով կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

- 1) ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ հաշվեկշռային արժեքը,
- 2) ժամանակաշրջանի ընթացքում կատարված պահուստավորումները՝ ներառյալ առկա պահուստների ավելացումները,
- 3) ժամանակաշրջանի ընթացքում օգտագործված (այսինքն՝ պահուստի հաշվին կատարված և մարված) գումարները,
- 4) չօգտագործված և ժամանակաշրջանի ընթացքում հակադարձված գումարները և
- 5) ժամանակաշրջանի ընթացքում գեղջված գումարների ավելացումը, որը կապված է ժամանակի անցնելու և գեղջման դրույքի փոփոխության հետ:

Համադրելի տեղեկատվություն չի պահանջվում:

23.48 Պահուստների յուրաքանչյուր դասի գծով կազմակերպությունը պետք է բացահայտի նաև հետևյալը.

- 1) պարտականության բնույթի համառոտ նկարագրությունը և արդյունքում առաջացող տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի արտահոսքերի ակնկալվող ժամկետը,
- 2) անորոշությունների հայտանիշները, որոնք վերաբերում են նշված արտահոսքերի

գումարին կամ ժամկետին: Երբ անհրաժեշտ է տրամադրել համապատասխան տեղեկատվություն, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ապագա դեպքերին վերաբերող հիմնական ենթադրությունները, ինչպես նշված է սույն ստանդարտի 23.39-րդ պարագրաֆում,

- 3) ցանկացած ակնկալվող փոխհատուցման գումար՝ նշելով այն ակտիվի գումարը, որը ճանաչվել է այդ ակնկալվող փոխհատուցման գծով:

Պայմանական պարտավորությունների վերաբերյալ բացահայտումներ

23.49 Բացառությամբ, երբ մարման նպատակով միջոցների ցանկացած արտահոսքի հավանականությունը շատ փոքր է, հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կազմակերպությունը պայմանական պարտավորության յուրաքանչյուր դասի գծով պետք է բացահայտի պայմանական պարտավորության բնույթի համառոտ նկարագրությունը և, երբ իրագործելի է՝

- 1) դրա ֆինանսական հետևանքի գնահատականները, որոնք չափվում են՝ համաձայն սույն ստանդարտի 23.30-23.41-րդ պարագրաֆների,
- 2) անորոշությունների հայտանիշները, որոնք վերաբերում են ցանկացած արտահոսքի գումարին կամ ժամկետին,
- 3) ցանկացած փոխհատուցման հնարավորությունը:

23.50 Երբ սույն ստանդարտի 23.49-րդ պարագրաֆով պահանջվող որևէ տեղեկատվություն չի բացահայտվում անհրագործելի լինելու պատճառով, այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

Պայմանական ակտիվների վերաբերյալ բացահայտումներ

23.51 Երբ տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի ներհոսքը հավանական է (ավելի հավանական է, քան ոչ), սակայն ըստ էության որոշակի չէ, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պայմանական ակտիվների բնույթի համառոտ նկարագրությունը, ինչպես նաև, երբ իրագործելի է առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի դրանց ֆինանսական հետևանքի գնահատականը, որը չափվում է՝ կիրառելով սույն ստանդարտի 23.30-23.41-րդ պարագրաֆներում ներկայացված սկզբունքները:

23.52 Երբ սույն ստանդարտի 23.51-րդ պարագրաֆով պահանջվող որևէ տեղեկատվություն չի բացահայտվում անհրագործելի լինելու պատճառով, այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

Վնասող բացահայտումներ

23.53 Ծայրահեղ հազվագյուտ դեպքերում կարելի է ակնկալել, որ սույն ստանդարտի 23.47-23.52-րդ պարագրաֆներով պահանջվող տեղեկատվության մասնակի կամ ամբողջական բացահայտումը լուրջ վնաս կհասցնի կազմակերպության դիրքին՝ այլ կողմերի հետ այնպիսի վեճեր լուծելիս, որոնք կապված են պահուստների, պայմանական պարտավորությունների կամ պայմանական ակտիվների հետ: Այդպիսի դեպքերում այդ տեղեկատվության բացահայտումն անհրաժեշտ չէ, սակայն կազմակերպությունը տեղեկատվությունը չբացահայտելու փաստի և պատճառի հետ միասին պետք է բացահայտի վեճի ընդհանուր բնույթը:

Բաժին 24. Պարտավորություններ և զուտ ակտիվներ (սեփական կապիտալ)

Նպատակը

24.1 Սույն բաժնի նպատակն է սահմանել սկզբունքներ՝ ֆինանսական գործիքները որպես պարտավորություններ կամ զուտ ակտիվներ (սեփական կապիտալ) ներկայացնելու, ինչպես նաև ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորությունները հաշվանցվելու համար: Այն կիրառվում է թողարկողի տեսանկյունից ֆինանսական գործիքները ֆինանսական ակտիվների, ֆինանսական պարտավորությունների և բաժնային գործիքների դասակարգման, դրանց հետ կապված տոկոսների, շահաբաժինների, հասույթների և ծախսերի դասակարգման, ինչպես նաև այն հանգամանքների նկատմամբ, որոնց առկայության դեպքում ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորությունները պետք է հաշվանցվեն:

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

24.2 Սույն բաժինը պետք է կիրառվի բոլոր կազմակերպությունների կողմից ֆինանսական գործիքների բոլոր տեսակների վերաբերյալ տեղեկատվություն ներկայացնելիս, բացառությամբ՝

- 1) վերահսկվող կազմակերպություններում բաժնեմասերի, ինչպես սահմանված է սույն ստանդարտի «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» 9-րդ բաժնում,
- 2) ասոցիացված կազմակերպություններում բաժնեմասերի, ինչպես սահմանված է սույն ստանդարտի «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում» 20-րդ բաժնում,
- 3) համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցության, ինչպես սահմանված է սույն ստանդարտի «Ներդրումներ համատեղ ձեռնարկումներում» 21-րդ՝ բաժնում,

4) աշխատակիցների հատուցումների պլանների ներքո գործատուների իրավունքների, պարտականությունների, որոնց նկատմամբ կիրառվում է սույն ստանդարտի «Աշխատակիցների հատուցումներ» 28-րդ բաժինը:

Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունները պետք է կիրառեն սույն բաժինը վերահսկվող կազմակերպությունում, ասոցիացված կազմակերպությունում կամ այն համատեղ ձեռնարկում ունեցած բաժնեմասերի նկատմամբ, որոնք սույն ստանդարտի 9-րդ, 20-րդ և 21-րդ բաժինների համաձայն հաշվառվում են որպես ֆինանսական գործիք:

Սահմանումներ

24.3 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Ֆինանսական գործիք՝ պայմանագիր է, որը մի կազմակերպությունում առաջացնում է ֆինանսական ակտիվ, իսկ մյուսում՝ ֆինանսական պարտավորություն կամ բաժնային գործիք:

Ֆինանսական ակտիվ՝ ակտիվ է, որը՝

1) դրամական միջոց է.

2) մեկ այլ կազմակերպության բաժնային գործիք է.

3) պայմանագրային իրավունք է՝

ա. մեկ այլ կազմակերպությունից դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ ստանալու կամ.

բ. մեկ այլ կազմակերպության հետ, իր համար պոտենցիալ նպաստավոր պայմաններով, ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ փոխանակելու կամ՝

4) պայմանագիր է, որը մարվելու է կամ կարող է մարվել կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքներով և որի ներքո կազմակերպությունը պարտավոր է կամ կարող է պարտավորվել ստանալու փոփոխական քանակությամբ իր իսկ բաժնային գործիքները:

Ֆինանսական պարտավորություն՝ պարտավորություն է, որը՝

1) պայմանագրային պարտականություն է՝

ա. մեկ այլ կազմակերպությանը դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու կամ.

բ. մեկ այլ կազմակերպության հետ, իր համար պոտենցիալ ոչ նպաստավոր պայմաններով, ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ փոխանակելու կամ՝

2) պայմանագիր է, որը մարվելու է կամ կարող է մարվել կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքներով և որի գծով կազմակերպությունը պարտավոր է կամ կարող է պարտավորվել տրամադրելու փոփոխական քանակությամբ իր սեփական բաժնային գործիքները:

Բաժնային գործիք՝ պայմանագիր է, որը հավաստում է կազմակերպության՝ բոլոր պարտավորությունները հանելուց հետո մնացած ակտիվների բաժնի նկատմամբ իրավունքը:

24.4 Սույն բաժնում օգտագործվող «պայմանագիր» և «պայմանագրային» տերմինները վերաբերում են երկու կամ ավելի կողմերի միջև համաձայնությանը, որն ունի հստակ տնտեսական հետևանքներ, որոնցից կողմերը գործնականում չեն կարող կամ չնչին հնարավորություն ունեն խուսափելու, քանի որ սովորաբար այդ համաձայնությունը օրենքով անվերապահ կատարում ապահովող է: Պայմանագրերը և, հետևաբար, ֆինանսական գործիքներն ունեն բազմաթիվ ձևեր:

24.5 Սույն ստանդարտի 24.3-րդ պարագրաֆի սահմանումների նպատակներով «կազմակերպություն» տերմինն ընդգրկում է հանրային հատվածի մարմիններին, ֆիզիկական անձանց, ընկերակցություններին և ընկերություններին:

24.6 Ֆինանսական գործիքները ներառում են և հիմնական գործիքները, ինչպիսիք են դեբիտորական պարտքերը, կրեդիտորական պարտքերն ու սեփական կապիտալի արժեթղթերը և ածանցյալ գործիքները, ինչպիսիք են ֆինանսական օպցիոնները, ֆյուչերսները, ֆորվարդները, տոկոսադրույքի և արժույթի սվոպները: Ածանցյալ ֆինանսական գործիքները բավարարում են ֆինանսական գործիքի սահմանմանը և համապատասխանաբար սույն բաժնի առարկա են:

24.7 Այնպիսի ակտիվները, ինչպիսիք են կանխավճարները, որոնցից ապագա տնտեսական օգուտն իրենից ներկայացնում է ապրանքների կամ ծառայությունների ստացում, այլ ոչ թե դրամական միջոցներ կամ այլ ֆինանսական ակտիվ ստանալու իրավունք, ֆինանսական ակտիվներ չեն: Նմանապես այնպիսի հոդվածները, ինչպիսիք են ստացված կանխավճարները և երաշխիքային պարտականությունների մեծ մասը, ֆինանսական պարտավորություններ չեն, քանի որ դրանց հետ կապված տնտեսական օգուտների հավանական արտահոսքն իրենից ներկայացնում է ավելի շուտ ապրանքների և ծառայությունների, քան թե դրամական միջոցների կամ այլ ֆինանսական ակտիվի տրամադրում:

24.8 Իրենց բնույթով ոչ պայմանագրային այն պարտավորությունները կամ ակտիվները, օրինակ՝ շահութահարկը կամ դրան համարժեք հարկերը, որոնք առաջանում են հանրային հատվածի կազմակերպությունների նկատմամբ կիրառվող օրենսդրության պահանջների համաձայն, ֆինանսական պարտավորություններ կամ ֆինանսական ակտիվներ չեն:

24.9 Փոքրամասնության բաժնեմասը, որը կարող է առաջանալ կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում վերահսկվող կազմակերպության համախմբման հետևանքով, չի հանդիսանում կազմակերպության ֆինանսական պարտավորություն կամ սեփական կապիտալի գործիք: Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպությունը ներկայացնում է իր վերահսկվող կազմակերպությունների զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) և զուտ հավելյալում կամ պակասությունում այլ կողմերի բաժնեմասերը՝ համաձայն սույն ստանդարտի «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» 9-րդ բաժնի:

Ներկայացում

Պարտավորություններ և զուտ ակտիվներ (սեփական կապիտալ)

24.10 Ֆինանսական գործիք թողարկողը պետք է դասակարգի գործիքը կամ դրա բաղկացուցիչ մասերը որպես պարտավորություն կամ զուտ ակտիվներ (սեփական կապիտալ)՝ սկզբնապես ճանաչման ժամանակ պայմանագրի բովանդակությանը և ֆինանսական պարտավորության ու բաժնային գործիքի սահմանումներին համապատասխան:

24.11 Ֆինանսական գործիքի դասակարգումը թողարկողի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում որոշվում է դրա բովանդակությամբ, և ոչ թե իրավական ձևով: Թեև բովանդակությունը և իրավական ձևը սովորաբար համընկնում են, սակայն լինում են բացառություններ: Օրինակ՝ որոշ ֆինանսական գործիքներ ընդունում են սեփական կապիտալի իրավական ձև, սակայն ըստ էության պարտավորություն են, իսկ որոշ ֆինանսական գործիքներ էլ կարող են համակցել ինչպես սեփական կապիտալի գործիքներին, այնպես էլ ֆինանսական պարտավորություններին բնորոշ գծեր: Գործիքի դասակարգումը կատարվում է դրա բովանդակության գնահատման հիման վրա՝ դրա սկզբնապես ճանաչման ժամանակ: Այդ դասակարգումը պահպանվում է բոլոր հետագա հաշվետվություններում այնքան ժամանակ, մինչև որ ֆինանսական գործիքը դուրս է գրվում կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից: Հազիվ թե ֆինանսական գործիքների դասակարգումը՝ պարտավորությունների կամ զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի), լուրջ խնդիր առաջացնի հանրային հատվածի

հաշվետու շատ կազմակերպությունների համար:

24.12 Թեև հանրային հատվածի կազմակերպությունները որպես ներդրում (ֆինանսական ակտիվներ) հաճախ կարող են ունենալ բաժնային գործիք, սակայն հանրային հատվածի կազմակերպության համար բնորոշ չէ թողարկել սեփական կապիտալի գործիքներ տնտեսական միավորից դուրս գտնվող կողմերին, բացառությամբ, եթե վերահսկվող կազմակերպությունը մասնակի ապապետականացված է: Այնուհանդերձ, հանրային հատվածում ֆինանսական գործիքների կիրառումը շարունակում է զարգանալ և դրանք դասակարգելիս թողարկողը պետք է հիմնվի ֆինանսական գործիքների բովանդակության, այլ ոչ ձևի վրա:

24.13 Ֆինանսական պարտավորությունը բաժնային գործիքից տարբերող կարևորագույն հայտանիշը ֆինանսական գործիքի մի կողմի (թողարկողի)՝ մյուս կողմին (տիրապետողին) դրամական միջոցներ կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու, կամ տիրապետողի հետ իր համար պոտենցիալ ոչ նպաստավոր պայմաններով մեկ այլ ֆինանսական գործիք փոխանակելու պայմանագրային պարտականության առկայությունն է: Այդպիսի պայմանագրային պարտականության առկայության դեպքում գործիքը բավարարում է ֆինանսական պարտավորության սահմանմանը՝ անկախ այդ պարտականությունը կատարելու եղանակից:

24.14 Եթե ֆինանսական գործիքը չի առաջացնում թողարկողի՝ դրամական միջոցներ կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու կամ իր համար պոտենցիալ ոչ նպաստավոր պայմաններով մեկ այլ ֆինանսական գործիք փոխանակելու պայմանագրային պարտականություն, ապա այն բաժնային գործիք է: Թեև բաժնային գործիքը տիրապետողը կարող է իրավունք ունենալ ստանալու շահաբաժինների կամ զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) բաշխումից տրվող որևէ այլ հատկացումների համամասնական բաժինը, սակայն թողարկողը չունի այդպիսի բաշխումներ կատարելու պայմանագրային պարտականություն:

Բաղադրյալ գործիքների դասակարգումը թողարկողի կողմից

24.15 Թե պարտավորության, և թե զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) տարրեր պարունակող ֆինանսական գործիք թողարկողը պետք է գործիքի բաղկացուցիչ մասերը դասակարգի առանձնացված՝ սույն ստանդարտի 24.10-րդ պարագրաֆի համաձայն:

24.16 Հանրային հատվածի կազմակերպությունները սովորաբար չեն թողարկում բաղադրյալ ֆինանսական գործիքներ: Բացառություն են կազմում տնտեսական միավորի ներսում մասնակի ապապետականացված ՊԱԿ-երը (տես սույն ստանդարտի 1.4-րդ պարագրաֆը), որոնք ֆինանսական շուկաներում թողարկում են բաղադրյալ ֆինանսական գործիքներ: Եթե հանրային հատվածի կազմակերպությունը թողարկում է

բաղադրյալ գործիքներ, ապա սույն բաժինը պահանջում է մեկ ֆինանսական գործիքով առաջացած պարտավորության և զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) տարրերի առանձին ներկայացում՝ թողարկողի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում: Թողարկողի ֆինանսական վիճակը ավելի հավաստի է ներկայացվում՝ մեկ գործիքում պարունակվող պարտավորության և զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) տարրերն իրենց բնույթին համապատասխան առանձին ներկայացնելիս:

24.17 Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացնելու նպատակով թողարկողը առանձին է ճանաչում այն ֆինանսական գործիքի բաղադրիչ մասերը, որը ստեղծում է թողարկողի հիմնական ֆինանսական պարտավորությունը և գործիքը տիրապետողին իրավունք է տալիս այն փոխարկել թողարկողի բաժնային գործիքի: Այդպիսի գործիքի օրինակ է սովորական բաժնետոմսերի փոխարկվող պարտատոմսը կամ համանման գործիքը: Թողարկողի տեսանկյունից այդպիսի գործիքը պարունակում է երկու բաղադրիչներ՝ ֆինանսական պարտավորություն (դրամական միջոցներ կամ այլ ֆինանսական ակտիվներ տրամադրելու պայմանագրային համաձայնություն) և սեփական կապիտալի գործիք (գնման օպցիոն, որը տիրապետողին իրավունք է տալիս որոշակի ժամանակահատվածի ընթացքում այն փոխարկել թողարկողի սովորական բաժնետոմսերի): Այդպիսի գործիքի թողարկման տնտեսական արդյունքը ըստ էության նույնն է, ինչ որ վաղաժամկետ մարման պայմանով պարտքային գործիքի և սովորական բաժնետոմսերի գնման վարանտի միաժամանակյա թողարկումը: Բոլոր դեպքերում թողարկողն իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում առանձին է ներկայացնում պարտավորությունների և զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) տարրերը:

24.18 Փոխարկելի գործիքի պարտավորությունների և զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) բաղադրիչների դասակարգումը ենթակա չէ վերանայման՝ որպես փոխարկում իրականացնելու հավանականության փոփոխության հետևանք:

24.19 Մեկ գործիքում պարունակվող պարտավորության և զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) տարրերի միջև այդ գործիքի հաշվեկշռային արժեքը բաշխելու համար կարելի է առաջնորդվել հետևյալ մոտեցումներով՝

- 1) առավել դժվար չափելի բաղադրիչին (սովորաբար՝ բաժնային գործիքին) վերագրել մնացորդային գումարը, որը ստացվում է ամբողջ գործիքի արժեքից ավելի հեշտ չափելի բաղադրիչին վերագրված գումարը հանելով,
- 2) պարտավորության և զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) բաղադրիչները չափել առանձին, և այդ գումարները, ըստ անհրաժեշտության, համամասնորեն ճշգրտել այնպես, որ բաղադրիչների հանրագումարը հավասարվի ամբողջ գործիքի

արժեքին:

Պարտավորության և զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) բաղադրիչներին վերագրված հաշվեկշռային արժեքների հանրագումարը սկզբնապես ճանաչման ժամանակ միշտ հավասար է ամբողջ գործիքի հաշվեկշռային արժեքին: Գործիքի բաղադրիչներն առանձին ճանաչելու և ներկայացնելու հետևանքով օգուտ կամ վնաս չի առաջանում:

Տոկոսներ, շահաբաժիններ, վնասներ և օգուտներ

24.20 Տոկոսները, շահաբաժինները, վնասները և օգուտները, որոնք վերաբերում են որպես ֆինանսական պարտավորություն դասակարգված ֆինանսական գործիքին կամ նրա բաղադրիչին, ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում պետք է արտացոլվեն որպես հասույթ կամ ծախս: Որպես բաժնային գործիք դասակարգված ֆինանսական գործիքի տիրապետողներին կատարվող բաշխումները պետք է թողարկողի կողմից ուղղակիորեն դեբետագրվեն զուտ ակտիվներին (սեփական կապիտալին):

24.21 Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ֆինանսական գործիքի դասակարգմամբ որոշվում է, թե դրան վերաբերող տոկոսները, շահաբաժինները, վնասները և օգուտները արդյոք պետք է դասակարգվեն որպես ծախս կամ հասույթ, և արդյոք պետք է արտացոլվեն ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում: Այսպիսով, որպես պարտավորություն դասակարգված բաժնետոմսերի գծով վճարվող շահաբաժինները դասակարգվում են որպես ծախս այնպես, ինչպես պարտատոմսի գծով տոկոսները և արտացոլվում ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում: Նմանապես որպես պարտավորություն դասակարգված գործիքների մարման կամ վերաֆինանսավորման հետ կապված օգուտները և վնասներն արտացոլվում են ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, մինչդեռ որպես թողարկողի զուտ ակտիվներ (սեփական կապիտալ) դասակարգված գործիքների մարումները կամ վերաֆինանսավորումն արտացոլվում են որպես փոփոխություններ զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում):

Ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների հաշվանցում

24.22 Ֆինանսական ակտիվը և ֆինանսական պարտավորությունը պետք է հաշվանցվեն, և ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պետք է արտացոլվի զուտ գումարը այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը՝

1) ունի ճանաչված գումարները հաշվանցելու անվերապահ կատարում ապահովող

իրավունք,

- 2) մտադիր է՝ կամ մարումն իրականացնել զուտ հիմունքով, կամ իրացնել ակտիվը և մարել պարտավորությունը միաժամանակ:

24.23 Սույն բաժինը պահանջում է ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների ներկայացումը զուտ հիմունքով, երբ դա արտացոլում է կազմակերպության՝ երկու կամ ավելի առանձին ֆինանսական գործիքների մարումից ակնկալվող դրամական միջոցների ապագա հոսքերը: Երբ կազմակերպությունն իրավունք ունի ստանալ կամ վճարել մեկ զուտ գումար և մտադիր է այդպես անել, ապա դա փաստացի նշանակում է, որ կազմակերպությունն ունի մեկ ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն: Օրինակ, տեղական ինքնակառավարման մարմինը մարում է կառավարության նկատմամբ ունեցած իր ֆինանսական պարտավորությունը զուտ հիմունքով (այսինքն՝ կառավարության կողմից տիրապետվող ֆինանսական ակտիվը նվազեցնելուց հետո): Այլ հանգամանքներում ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորությունները ներկայացվում են միմյանցից առանձնացված՝ իրենց բնութագրերին համապատասխան՝ որպես կազմակերպության ակտիվներ կամ պարտավորություններ:

24.24 Ճանաչված ֆինանսական ակտիվի և ճանաչված ֆինանսական պարտավորության հաշվանցումը և զուտ գումարի ներկայացումը տարբերվում է ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության ճանաչումը դադարեցնելուց: Հաշվանցումը չի առաջացնում օգուտների կամ վնասների ճանաչում, մինչդեռ ֆինանսական գործիքի ճանաչման դադարեցումը ոչ միայն հանգեցնում է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից նախկինում ճանաչված հոդվածը հանելուն, այլև կարող է հանգեցնել օգուտների կամ վնասների ճանաչելուն:

24.25 Հաշվանցման իրավունքը պարտապանի (դեբիտորի)՝ պայմանագրով կամ այլ եղանակով իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքն է՝ մարելու կամ այլ կերպ փոխբացառելու պարտատիրոջ (կրեդիտորի) հանդեպ պարտքի գումարը կամ դրա մի մասը՝ պարտատիրոջից ստանալիք գումարի չափով պարտապանի պարտքը մարելով: Որոշ դեպքերում պարտապանը կարող է իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք ունենալ պարտատիրոջ հանդեպ պարտքի գումարը հաշվանցելու համար օգտագործել երրորդ կողմի՝ իր հանդեպ ունեցած պարտքը՝ պայմանով, որ գոյություն ունի եռակողմ համաձայնություն, որը հստակ սահմանում է հաշվանցում կատարելու պարտապանի իրավունքը:

Բաժին 25. Փոխանակվող գործարքներից հասույթ

Նպատակը

25.1 Սույն բաժնի նպատակն է ներկայացնել փոխանակվող գործարքներից և դեպքերից 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 կամ օգտակար պոտենցիալը կհոսեն կազմակերպություն, և այդ օգուտները կարելի է արժանահավատորեն չափել: Սույն բաժինը սահմանում է այն հանգամանքները, որոնց դեպքում վերը նշված չափանիշների պահանջները կբավարարվեն, և հետևաբար հասույթը կճանաչվի:

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

25.2 Սույն բաժինը պետք է կիրառվի հետևյալ փոխանակվող գործարքներից և դեպքերից առաջացող հասույթը հաշվառելիս՝

- 1) ծառայությունների մատուցում,
- 2) ապրանքների վաճառք,
- 3) այլ անձանց կողմից կազմակերպության ակտիվների օգտագործում, որը բերում է տոկոսներ, ռոյալթիներ կամ շահաբաժիններ:

25.3 Փոխանակվող և չփոխանակվող գործարքներից հասույթները տարբերակելիս պետք է հաշվի առնել ավելի շուտ գործարքի էությունը, քան ձևը: Չփոխանակվող գործարքների օրինակներ են՝ բացառիկ իրավունքի կիրառումից (օրինակ՝ ուղղակի և անուղղակի հարկեր, տուրքեր, տույժեր և տուգանքներ), շնորհներից և նվիրատվություններից ստացված հասույթը:

25.4 Ծառայությունների մատուցումը սովորաբար ներառում է կազմակերպության կողմից համաձայնեցված ժամանակաշրջանի ընթացքում համաձայնեցված առաջադրանքի (աշխատանքների) կատարում: Ծառայությունները կարող են մատուցվել մեկ կամ ավելի ժամանակաշրջանների ընթացքում: Հանրային հատվածի կազմակերպությունների կողմից մատուցվող ծառայությունների օրինակները, որոնց համար հասույթը սովորաբար դիտվում է որպես փոխանակվող գործարքից հասույթ, կարող են ներառել՝

- 1) պետական կառավարչական հիմնարկների (օրինակ՝ նախարարություններ, գերատեսչություններ, գործակալություններ, պետական հանձնաժողովներ և այլն) և համայնքների ղեկավարների աշխատակազմերի միջոցով պետական և համայնքային բյուջեների շրջանակներում հանրությանը մատուցվող ծառայությունները,

- 2) պետական ու համայնքային ոչ առևտրային կազմակերպությունների միջոցով մատուցվող ծառայությունները:

25.5 Ապրանքներն ընդգրկում են կազմակերպության կողմից վաճառքի համար թողարկված արտադրանքը, ինչպես, օրինակ, պետական ոչ առևտրային կազմակերպությունների հրապարակումները, ինչպես նաև վերավաճառքի նպատակով գնված կամ պահվող ապրանքները, ինչպիսիք են վերավաճառքի համար պահվող ռազմավարական պաշարները, լուծարված պետական մասնակցությամբ ընկերությունների հողամասերը և այլ ակտիվները:

25.6 Այլ անձանց կողմից կազմակերպության ակտիվների օգտագործումը բերում է հասույթ հետևյալ ձևերով`

- 1) տոկոս` կազմակերպության դրամական միջոցների, դրանց համարժեքների կամ հասանելիք գումարների օգտագործման համար վճարներ,
- 2) ռոյալթիներ` կազմակերպության երկարաժամկետ ակտիվների, օրինակ` արտոնագրերի, ապրանքանիշերի, հեղինակային իրավունքների և համակարգչային ծրագրերի օգտագործման դիմաց վճարներ,
- 3) շահաբաժիններ կամ համարժեքներ` հավելուրդի բաշխում մասնակիցների միջև` կապիտալի տվյալ խմբում նրանց մասնակցությամբ համամասնորեն:

25.7 Որոշ գործարքներից և դեպքերից առաջացող հասույթը դիտարկվում է սույն ստանդարտի այլ բաժիններում`

- 1) վարձակալության համաձայնագրերը (տես սույն ստանդարտի «Վարձակալություն» 18-րդ բաժինը),
- 2) հիմնական միջոցների վաճառքից օգուտները (տես սույն ստանդարտի «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ բաժինը),
- 3) ներդրումային գույքի իրական արժեքի փոփոխությունները (տես սույն ստանդարտի «Ներդրումային գույք» 13-րդ բաժինը),
- 4) ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների իրական արժեքի փոփոխությունները կամ դրանց օտարումը (տես սույն ստանդարտի «Ֆինանսական գործիքներ» 19-րդ բաժինը),
- 5) գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված կենսաբանական ակտիվների սկզբնական ճանաչումը և իրական արժեքի փոփոխությունները (տես սույն ստանդարտի «Գյուղատնտեսություն» 14-րդ բաժինը),
- 6) գյուղատնտեսական արտադրանքի սկզբնական ճանաչումը (տես սույն

ստանդարտի «Գյուղատնտեսություն» 14-րդ բաժինը),

7) չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվների սկզբնական ճանաչումը և իրական արժեքի փոփոխությունները (տես սույն ստանդարտի «Չարտադրված (բնական ծագում ունեցող) նյութական ակտիվներ» 15-րդ բաժինը),

8) բարձրարժեք ակտիվների սկզբնական ճանաչումը և իրական արժեքի փոփոխությունները (տես սույն ստանդարտի «Բարձրարժեք ակտիվներ» 16-րդ բաժինը):

Սահմանումներ

25.8 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Հասույթ՝ հաշվետու ժամանակաշրջանում տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի համախառն ներհոսքն է, որը հանգեցնում է զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) աճի, բացառությամբ սեփականատերերի կողմից ներդրումների հետևանքով զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) աճի:

Փոխանակվող գործարքներ՝ գործարքներ, որոնց դեպքում մեկ կազմակերպություն ստանում է ակտիվներ կամ ծառայություններ, կամ մարում է պարտավորություններ, և դրանց դիմաց, որպես փոխանակում, մեկ այլ կազմակերպությանը ուղղակիորեն տալիս է դրանց մոտավորապես հավասար արժեքը (հիմնականում դրամական միջոցների, ապրանքների, ծառայությունների կամ ակտիվների օգտագործման տեսքով):

Զփոխանակվող գործարքներ՝ գործարքներ, որոնք փոխանակվող գործարքներ չեն: Զփոխանակվող գործարքի դեպքում կազմակերպությունը մեկ այլ կազմակերպությունից կամ ստանում է արժեք՝ առանց մոտավորապես հավասար արժեքը որպես փոխանակում ուղղակիորեն տալու, կամ տալիս է արժեք՝ առանց մոտավորապես հավասար արժեքը որպես փոխանակում ուղղակիորեն ստանալու:

Իրական արժեք՝ այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը՝ մարվել իրազեկ, պատրաստակամ կողմերի միջև՝ «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

25.9 Հասույթը ներառում է ստացված կամ ստացվելիք տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի միայն այն համախառն ներհոսքը, որը պատկանում է տվյալ կազմակերպությանը: Գործակալական հարաբերությունների դեպքում տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի համախառն ներհոսքերը ներառում են

արինցիպալի անունից հավաքագրված (ստացված) գումարները, որոնք չեն հանգեցնում կազմակերպության զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) աճի, օրինակ՝ նախարարության կողմից ստացված գումարները, որը պետք է փոխանցվի իր ենթակայության տակ գտնվող գործակալությանը՝ նրա կողմից մատուցված ծառայությունների համար: Պրինցիպալի անունից հավաքագրված գումարները հասույթ չեն: Փոխարենը, համախառն հոսքերի հավաքագրման համար ստացված կամ ստացվելիք ցանկացած կոմիսիոն վճար հասույթ է:

25.10 Ֆինանսավորման ներհոսքերը՝ մասնավորապես փոխառությունները, չեն բավարարում հասույթի սահմանմանը, քանի որ դրանք հանգեցնում են և ակտիվների, և պարտավորությունների հավասարաչափ փոփոխության և չեն ազդում զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) վրա: Ֆինանսավորման ներհոսքերը ուղղակիորեն ներկայացվում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում և ավելացվում են ակտիվների և պարտավորությունների մնացորդներին:

Հասույթի չափում

25.11 Հասույթը պետք է չափվի ստացված կամ ստացվելիք հատուցման իրական արժեքով: Ստացված կամ ստացվելիք հատուցման իրական արժեքը հաշվի է առնում կազմակերպության կողմից տրամադրվող ցանկացած առևտրական զեղչերի, ժամկետից շուտ վճարման զեղչերի և քանակային զիջումների գումարները:

Հետաձգված վճարում

25.12 Սովորաբար հատուցումն ունի դրամական միջոցների կամ դրամական միջոցների համարժեքի տեսք, իսկ հասույթը ստացված կամ ստացվելիք դրամական միջոցների կամ դրամական միջոցների համարժեքների գումարն է: Այնուամենայնիվ, երբ դրամական միջոցների կամ դրամական միջոցների համարժեքների ստացումը հետաձգվում է, և համաձայնության արդյունքում գործարքը վերածվում է ֆինանսավորման գործարքի, հատուցման իրական արժեքը բոլոր ապագա ստացումների ներկա արժեքն է՝ որոշված պայմանական տոկոսադրույքի կիրառմամբ: Ֆինանսավորման գործարք առաջանում է, երբ, օրինակ, կազմակերպությունը, որպես անտոկոս վարկ, ապրանքների վաճառքից ստացվելիք գումարները տրամադրում է գնորդին, կամ գնորդից, որպես ապրանքների վաճառքի դիմաց հատուցում, ընդունում է մուրհակ, որն ունի շուկայականից ցածր տոկոսադրույք: Պայմանական տոկոսադրույքը ստորև նշվածներից առավել հստակորեն որոշելին է՝

- 1) նման վարկունակություն ունեցող թողարկողի նմանատիպ ֆինանսական գործիքի համար գերակշռող տոկոսադրույք, կամ՝

2) տոկոսադրույք, որը զեղչում է ֆինանսական գործիքի անվանական գումարը՝ այն հասցնելով ապրանքների կամ ծառայությունների ընթացիկ վաճառքի գնին:

Հատուցման իրական արժեքի և հատուցման անվանական գումարի տարբերությունը պետք է ճանաչվի որպես տոկոսային հասույթ սույն ստանդարտի 25.25-րդ և 25.26-րդ պարագրաֆների, ինչպես նաև «ֆինանսական գործիքներ» 19-րդ բաժնի համաձայն:

Ապրանքների և ծառայությունների փոխանակումներ

25.13 Կազմակերպությունը չպետք է ճանաչի հասույթ, երբ ապրանքները կամ ծառայությունները փոխանակվում են նույնանման բնույթի և արժեքի ապրանքներով ու ծառայություններով:

25.14 Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի հասույթ, երբ ապրանքները վաճառվում են կամ ծառայությունները մատուցվում են՝ փոխանակվելով ոչ նմանատիպ ապրանքներով կամ ծառայություններով: Այդ դեպքում կազմակերպությունը գործարքը պետք է չափի՝

- 1) ստացված ապրանքների կամ ծառայությունների իրական արժեքով՝ ճշգրտված ցանկացած փոխանցված դրամական միջոցների կամ դրամական միջոցների համարժեքների գումարով.
- 2) եթե 1-ին կետում նշված գումարը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել, ապա տրված ապրանքների կամ ծառայությունների իրական արժեքով ճշգրտված ցանկացած փոխանցված դրամական միջոցների կամ դրամական միջոցների համարժեքների գումարով, կամ
- 3) եթե ո՛չ ստացված ակտիվի, և ո՛չ էլ տրված ակտիվի իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել, ապա տրված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքով՝ ճշգրտված ցանկացած փոխանցված դրամական միջոցների կամ դրամական միջոցների համարժեքների գումարով:

Ծառայությունների մատուցում

25.15 Երբ ծառայությունների մատուցման գործարքի արդյունքը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել, գործարքից հասույթը պետք է ճանաչվի՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գործարքի ավարտվածության աստիճանի հիման վրա (երբեմն կոչվում է ավարտվածության տոկոսի մեթոդ): Գործարքի արդյունքը կարելի է արժանահավատորեն գնահատել, եթե բավարարվեն հետևյալ բոլոր պայմանները՝

- 1) հնարավոր է արժանահավատորեն չափել հասույթի գումարը,
- 2) հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը կհոսեն դեպի կազմակերպություն,

- 3) հնարավոր է արժանահավատորեն չափել հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գործարքի ավարտվածության աստիճանը,
- 4) հնարավոր է արժանահավատորեն չափել գործարքի համար կատարված և գործարքն ավարտելու համար անհրաժեշտ ծախսումները:

25.16 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՝

- 1) տվյալ ամսաթվի դրությամբ կատարված ծախսումների և գործարքի գնահատված ընդհանուր ծախսումների միջև հարաբերակցությունը: Տվյալ ամսաթվի դրությամբ կատարված ծախսումները 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,
- 2) կատարված աշխատանքների ուսումնասիրությունը,
- 3) տվյալ ամսաթվի դրությամբ մատուցված ծառայությունների ծավալի և մատուցվելիք ծառայությունների ամբողջ ծավալի հարաբերակցությունը:

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

25.17 Երբ ծառայությունները տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում մատուցվել են անորոշ քանակի գործողությունների տեսքով, հասույթները նշված ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչվում են գծային մեթոդով, եթե չկա վկայություն, որ որևէ այլ մեթոդ ավելի լավ է ներկայացնում ավարտվածության աստիճանը: Երբ որևէ յուրահատուկ գործողություն շատ ավելի նշանակալի է, քան ցանկացած այլ գործողություն, կազմակերպությունը հետաձգում է հասույթի ճանաչումը մինչև այդպիսի նշանակալի գործողության իրագործումը:

25.18 Երբ ծառայությունների մատուցման գործարքի արդյունքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել, հասույթը պետք է ճանաչվի միայն ճանաչված այն ծախսերի չափով, որոնք կփոխհատուցվեն:

25.19 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 25.15-րդ, այլ ոչ թե՝ 25.18-րդ պարագրաֆի համաձայն:

25.20 Հասույթը ճանաչվում է միայն այն դեպքում, երբ հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը կհոսեն 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 և ոչ թե ի սկզբանե ճանաչված հասույթի գումարի ճշգրտում:

Ապրանքների վաճառք

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

- 1) կազմակերպությունը գնորդին է փոխանցել ապրանքների սեփականության հետ կապված ռիսկերի և հատույցների նշանակալի մասը,
- 2) հնարավոր է արժանահավատորեն չափել հասույթի գումարը,
- 3) հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը կհոսեն կազմակերպություն,
- 4) գործարքի հետ կապված կատարված կամ կատարվելիք ծախսումները հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:

25.22 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 բնորոշ է մեծամասամբ առուվաճառքի գործարքներին: Այնուամենայնիվ, որոշ դեպքերում սեփականության հետ կապված ռիսկերի և հատույցների փոխանցման պահը կարող է չհամընկնել սեփականության իրավունքի կամ տիրապետման իրավունքի փոխանցման պահի հետ:

25.23 Կազմակերպությունը չի ճանաչում հասույթ, եթե այն պահպանում է սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերը: Օրինակները, որոնց դեպքում կազմակերպությունը կարող է պահպանել սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերն ու հատույցները, հետևյալն են՝

- 1) երբ կազմակերպությունը գործարքի պայմանների անբավարար կատարման հանդեպ պահպանում է պատասխանատվություն, որն ապահովված չէ սովորական

երաշխիքներով,

- 2) երբ որոշակի վաճառքից հասույթի ստացումը պայմանավորված է գնորդի կողմից ապրանքի վաճառքից ստացվող հասույթով (օրինակ՝ երբ պետական հրատարակչությունը բաշխում է ուսումնական նյութեր դպրոցներին վաճառքի կամ հետ վերադարձման հիմունքով),
- 3) երբ գնորդը իրավունք ունի չեղյալ համարելու գնումը՝ վաճառքի պայմանագրով նախատեսված պատճառով կամ գնորդի անձնական հայեցողությամբ՝ առանց որևէ պատճառի, և կազմակերպությունը համոզված չէ՝ գործարքը չեղյալ կհամարվի, թե ոչ:

25.24 Հասույթը ճանաչվում է միայն այն դեպքում, երբ հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը կհոսեն 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, և ոչ թե ի սկզբանե ճանաչված հասույթի գումարի ճշգրտում:

Տոկոսներ, ռոյալթիներ և շահաբաժիններ

25.25 Այլ անձանց կողմից կազմակերպության ակտիվներն օգտագործելիս առաջացող հասույթները՝ տոկոսներ, ռոյալթիներ և շահաբաժիններ, պետք է ճանաչվեն սույն ստանդարտի 25.26-րդ պարագրաֆում սահմանված հիմունքներով, երբ՝

- 1) հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը կհոսեն դեպի կազմակերպություն,
- 2) հնարավոր է արժանահավատորեն չափել հասույթի գումարը:

25.26 Հասույթ պետք է ճանաչվի հետևյալ հիմունքներով՝

- 1) տոկոսը պետք է ճանաչվի՝ կիրառելով արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը, ինչպես ներկայացված է սույն ստանդարտի 19.12-19.19-րդ պարագրաֆներում,
- 2) ռոյալթիները պետք է ճանաչվեն հաշվեգրման հիմունքով՝ համապատասխան համաձայնագրի բովանդակության համաձայն,
- 3) շահաբաժինները կամ դրանց համարժեքները պետք է ճանաչվեն, երբ սահմանված է վճարը ստանալու՝ բաժնետերերի կամ կազմակերպության իրավունքը:

25.27 Ռոյալթիները, ինչպես օրինակ՝ օգտակար հանածոների արդյունահանման հետ կապված ռոյալթիները, հաշվեգրվում են համապատասխան համաձայնագրի պայմանների համաձայն, և սովորաբար այդ հիմունքով էլ ճանաչվում են, եթե, նկատի

ունենալով համաձայնագրի բովանդակությունը, ավելի նպատակահարմար չէ հասույթը ճանաչել մեկ այլ որևէ սիստեմատիկ և ռացիոնալ հիմունքով:

25.28 Հասույթը ճանաչվում է միայն այն դեպքում, երբ հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը կհոսեն 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 և ոչ թե ի սկզբանե ճանաչված հասույթի գումարի ճշգրտում:

Բացահայտումներ

25.29 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

- 1) հասույթի ճանաչման համար ընդունված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը՝ ներառյալ ծառայությունների մատուցման գործարքների ավարտվածության աստիճանի որոշման համար ընդունված մեթոդները,
- 2) ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված հասույթների յուրաքանչյուր խմբի գումարը, առանձին ցույց տալով, նվազագույնը, հետևյալ աղբյուրներից հասույթները՝
 - ա. ծառայությունների մատուցում,
 - բ. ապրանքների վաճառք,
 - գ. տոկոսներ,
 - դ. ռոյալթիներ,
 - ե. շահաբաժիններ կամ դրանց համարժեքներ,
- 3) հասույթների յուրաքանչյուր նշանակալի խմբում ներառված գումարները, որոնք առաջացել են ապրանքների կամ ծառայությունների փոխանակումից:

Բաժին 26. Հփոխանակվող գործարքներից հասույթ

Նպատակը

26.1 Սույն բաժնի նպատակն է սահմանել պահանջներ ֆինանսական հաշվետվություններում այն հասույթի արտացոլման համար, որն առաջանում է չփոխանակվող գործարքներից: Բաժինը անդրադառնում է այնպիսի խնդիրների, որոնք պետք է դիտարկվեն չփոխանակվող գործարքներից առաջացող հասույթը ճանաչելիս և չափելիս՝

Ներառյալ սեփականատերերի կողմից ներդրումների հատկորոշումը:

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

26.2 Սույն բաժինը պետք է կիրառվի չփոխանակվող գործարքներից հասույթը հաշվառելիս:

26.3 Հանրային հատվածի կազմակերպությունների կողմից ստացված հասույթն առաջանում է և փոխանակվող, և չփոխանակվող գործարքներից, այնուամենայնիվ, պետության և հանրային հատվածի կազմակերպությունների հասույթների հիմնական մասը սովորաբար ստացվում է չփոխանակվող գործարքներից, ինչպիսիք են.

- 1) հարկերը,
- 2) տրանսֆերտները (կանխիկ կամ անկանխիկ)՝ ներառյալ դրամաշնորհները, պարտքի ներումը, տույժերը և տուգանքները, ժառանգությունը, նվերները, նվիրատվությունները, ինչպես նաև անհատույց ապրանքները և ծառայությունները:

Սահմանումներ

26.4 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Հասույթ՝ հաշվետու ժամանակաշրջանում տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի համախառն ներհոսքն է, որը հանգեցնում է զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) աճի, բացառությամբ սեփականատերերի կողմից ներդրումների հետևանքով զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) աճի:

Փոխանակվող գործարքներ՝ գործարքներ, որոնց դեպքում մեկ կազմակերպություն ստանում է ակտիվներ կամ ծառայություններ, կամ մարում է պարտավորություններ, և դրանց դիմաց, որպես փոխանակում, մեկ այլ կազմակերպությանը ուղղակիորեն տալիս է դրանց մոտավորապես հավասար արժեքը (հիմնականում դրամական միջոցների, ապրանքների, ծառայությունների կամ ակտիվների օգտագործման տեսքով):

Չփոխանակվող գործարքներ՝ գործարքներ, որոնք փոխանակվող գործարքներ չեն: Չփոխանակվող գործարքի դեպքում կազմակերպությունը մեկ այլ կազմակերպությունից կամ ստանում է արժեք՝ առանց մոտավորապես հավասար արժեքը որպես փոխանակում ուղղակիորեն տալու, կամ տալիս է արժեք՝ առանց մոտավորապես հավասար արժեքը որպես փոխանակում ուղղակիորեն ստանալու:

Փոխանցվող ակտիվների գծով ամրագրված դրույթներ՝ օրենքներով կամ կարգավորող օրենսդրությամբ կամ պարտավորեցնող համաձայնությամբ սահմանված դրույթներ, որոնք կիրառվում են հաշվետու կազմակերպությունից դուրս կազմակերպությունների կողմից փոխանցվող ակտիվի օգտագործման նկատմամբ:

Փոխանցվող ակտիվների գծով պայմաններ՝ ամրագրված դրույթներ, որոնք սահմանում են, որ ակտիվում մարմնավորված ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը պահանջվում է սահմանված կարգով սպառել ստացողի կողմից, կամ ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը պետք է հետ վերադարձվի փոխանցողին:

Փոխանցվող ակտիվների գծով սահմանափակումներ՝ ամրագրված դրույթներ, որոնք սահմանափակում կամ ուղղորդում են այն նպատակները, որոնց համար փոխանցվող ակտիվը կարող է օգտագործվել, սակայն չեն սահմանում, որ ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը պահանջվում է հետ վերադարձնել փոխանցողին՝ ակտիվը սահմանված կարգով չօգտագործելու (չսպառելու) դեպքում:

Չարկեր՝ պետության համար հասույթ ապահովելու նպատակով հանրային հատվածի կազմակերպություններին օրենքով և/կամ կարգավորող օրենսդրությամբ սահմանված կարգով պարտադիր վճարվող կամ վճարվելիք տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ: Չարկերը չեն ներառում օրենսդրության խախտման համար կիրառվող տույժերը և տուգանքները:

Տրանսֆերտներ՝ չփոխանակվող գործարքներից ապագա տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի ներհոսքը՝ բացառությամբ հարկերը:

Տույժեր և տուգանքներ՝ հանրային հատվածի կազմակերպությունների կողմից ստացված կամ ստացվելիք տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ՝ սահմանված դատարանի կամ օրենքը կիրարկող այլ մարմնի կողմից՝ որպես օրենքի կամ կարգավորող օրենսդրության խախտման հետևանք:

Չարկվող դեպք՝ դեպք, որը օրենսդիր, գործադիր կամ այլ մարմնի կողմից սահմանված կարգով սահմանվել է որպես հարկվող:

Չարկային համակարգի միջոցով վճարվող ծախսեր՝ այն գումարներն են, որոնք հասանելի են բենեֆիցիարներին, անկախ այն հանգամանքից՝ նրանք հարկեր վճարում են, թե՛ ոչ:

Չփոխանակվող գործարքներ

26.5 Որոշ գործարքներում ակնհայտ երևում է, որ առկա է մոտավորապես նույն արժեքի փոխանակում: Դրանք կոչվում են փոխանակվող գործարքներ և քննարկվում են սույն ստանդարտի այլ բաժիններում: Այլ գործարքներում կազմակերպությունը ստանում է միջոցներ, որոնց դիմաց ուղղակիորեն չի տրամադրում որևէ փոխհատուցում կամ տրամադրում է չնչին փոխհատուցում: Նշված գործարքները միանշանակորեն համարվում են չփոխանակվող գործարքներ և քննարկվում են սույն բաժնում: Օրինակ՝ հարկ վճարողները վճարում են հարկեր, քանի որ հարկային օրենսդրությամբ պարտադրվում է այդ հարկերի վճարումը: Հարկմանը զուգահեռ պետությունը հարկ վճարողներին մատուցում է զանազան հանրային ծառայություններ, սակայն դա չի կատարվում որպես փոխհատուցում՝ վճարվող հարկերի դիմաց:

Հասույթ

26.6 Հասույթը ներառում է հաշվետու կազմակերպության կողմից ստացված կամ ստացվելիք տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի համախառն ներհոսքը, որը հանգեցնում է զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) աճի, բացառությամբ սեփականատերերի կողմից զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) կատարված ներդրումների հետևանքով զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) աճի: Կառավարության կամ այլ պետական մարմնի կամ երրորդ անձանց գործակալների կողմից հավաքագրված գումարները չեն առաջացնում այդ գործակալի զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) աճ, քանի որ գործակալ կազմակերպությունն իր նպատակներին հետամուտ լինելիս չի կարող վերահսկել հավաքագրված ակտիվների օգտագործումը կամ այլ կերպ օգուտ քաղել դրանցից:

Ամրագրված դրույթներ

26.7 Ակտիվները կարող են փոխանցվել դրանք որոշակի ձևով օգտագործվելու ակնկալիքով և/կամ պայմանավորվածությամբ, և հետևաբար ստացող կազմակերպությունը կգործի կամ հանդես կգա որոշակի ձևով: Երբ օրենքները, կարգավորող օրենսդրությունը կամ արտաքին կողմերի հետ պարտավորեցնող համաձայնությունները սահմանում են ստացողի կողմից փոխանցվող ակտիվների օգտագործման պայմաններ, ապա այդ պայմանները սույն բաժնի բնորոշմամբ հանդիսանում են ամրագրված դրույթներ:

26.8 Փոխանցվող ակտիվներին վերաբերող ամրագրված դրույթները կարող են լինել պայմաններ կամ սահմանափակումներ: Չնայած պայմանները և սահմանափակումները սկզբնապես ճանաչման պահին կազմակերպությունից կարող են պահանջել օգտագործել կամ սպառել ակտիվում մարմնավորված ապագա տնտեսական օգուտները կամ

օգտակար պոտենցիալը կոնկրետ նպատակի համար (գործելու պարտականություն), այնուհանդերձ, միայն պայմաններն են պահանջում, որ ամրագրված դրույթի խախտման դեպքում ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը հետ վերադարձվեն փոխանցողին (վերադարձնելու պարտականություն):

Փոխանցվող ակտիվների գծով պայմաններ

26.9 Փոխանցվող ակտիվների գծով պայմանները (այսուհետ՝ պայմաններ) պահանջում են, որ կազմակերպությունը կամ սպառի ակտիվի ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը սահմանված կարգով, կամ փոխանցողին վերադարձնի ակտիվի ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալն այն դեպքում, եթե խախտվել են պայմանները: Հետևաբար, ստացողը կրում է ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը երրորդ կողմերին փոխանցելու ներկա պարտականություն, երբ այն սկզբնապես ստանձնում է վերահսկողությունն այն ակտիվի նկատմամբ, որի գծով սահմանվում են պայմանները: Դրա պատճառն այն է, որ ստացողն ի վիճակի չէ խուսափել միջոցների արտահոսքից, քանի որ նրանից պահանջվում է սպառել փոխանցվող ակտիվում մարմնավորված ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը երրորդ անձանց որոշակի ապրանքներ մատակարարելիս կամ ծառայություններ մատուցելիս, կամ այլապես փոխանցողին վերադարձնել ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը: Հետևաբար, երբ ստացողը սկզբնապես ճանաչում է ակտիվը, որի գծով սահմանվում են պայմանները, ապա ստացողը միաժամանակ կրում է նաև պարտավորություն:

Մաշվող (ամորտիզացվող) հիմնական միջոցներ և ոչ նյութական ակտիվներ

26.10 Կազմակերպության կողմից մաշվող (ամորտիզացվող) հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների ձեռք բերման համար ստացված դրամական միջոցները, ինչպես նաև կազմակերպությանը անմիջականորեն փոխանցված մաշվող (ամորտիզացվող) հիմնական միջոցները և ոչ նյութական ակտիվները հանդիսանում են պայմանով փոխանցված ակտիվներ և սույն բաժնի բոլոր դրույթները, որոնք վերաբերում են պայմանով փոխանցված ակտիվներին, կիրառվում են նշված հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների նկատմամբ: Մաշվող (ամորտիզացվող) հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների գծով պայմանն այն է, որ դրանք տվյալ կազմակերպությունում պետք է օգտագործվեն համապատասխանաբար որպես հիմնական միջոցներ և ոչ նյութական ակտիվներ:

Փոխանցվող ակտիվների գծով սահմանափակումներ

26.11 Փոխանցվող ակտիվների գծով սահմանափակումները (այսուհետ՝ սահմանափակումներ) չեն ներառում որևէ պահանջ, համաձայն որի փոխանցվող

ակտիվը կամ այլ ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը պետք է հետ վերադարձվի փոխանցողին, եթե ակտիվը չի օգտագործվել (սպառվել) սահմանված կարգով: Հետևաբար, այն ակտիվի նկատմամբ վերահսկողության ստանձնումը, որի գծով առկա է սահմանափակում, ստացողի համար չի առաջացնում ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը երրորդ կողմին փոխանցելու ներկա պարտականություն՝ ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը սկզբնապես ստանձնման պահին: Երբ ստացողը խախտում է սահմանափակումը, փոխանցողը կամ մեկ այլ կողմ կարող է ստացողից պահանջել տուգանք, օրինակ՝ գործը դատարան փոխանցելու միջոցով, կամ այլ իրավասու մարմնի (օրինակ՝ նախարարության) ցուցումով վարչական գործընթացի միջոցով: Նշված քայլերը կարող են այդ կազմակերպությանը ստիպել բավարարել սահմանափակման պահանջները, օրինակ՝ դատարանի, կամ այլ ատյանի, կամ իրավասու մարմնի որոշումն անտեսելու համար ենթարկվել քաղաքացիական կամ քրեական պատասխանատվության: Նման պատասխանատվության առաջացումը պայմանավորված է ոչ թե ակտիվի ձեռքբերմամբ, այլ սահմանափակման պայմանի խախտմամբ:

Հարկեր

26.12 Պետության համար հարկերը համարվում են հասույթի ձևավորման հիմնական աղբյուրը: Հարկերը սույն ստանդարտի 26.4-րդ պարագրաֆով սահմանված են որպես պետության համար հասույթ ապահովելու նպատակով հանրային հատվածի կազմակերպություններին օրենքով և/կամ կարգավորող օրենսդրությամբ սահմանված կարգով պարտադիր վճարվող կամ վճարվելիք տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ՝ բացառությամբ օրենքը կամ կարգավորող օրենսդրությունը խախտելու համար կիրառվող տույժերը և տուգանքները: Պետությանը կամ հանրային հատվածի կազմակերպություններին ոչ պարտադիր կատարվող տրանսֆերտները, ինչպիսիք են օրինակ նվիրատվությունները և համանման վճարումները հարկեր չեն, չնայած դրանք կարող են լինել չփոխանակվող գործարքի արդյունք:

26.13 Հարկային օրենսդրությունը և այլ իրավական ակտերը սահմանում են (ա) հարկերը հավաքագրելու պետության իրավունքը, (բ) բնորոշում են հարկի հաշվարկման հիմունքները, ինչպես նաև (գ) սահմանում են հարկային վարչարարության ընթացակարգերը, այսինքն՝ վճարման ենթակա հարկերի հաշվարկման և դրանց հավաքագրման ապահովման ընթացակարգերը: Հարկային օրենսդրությունը և այլ իրավական ակտերը հարկ վճարողներից պահանջում են կոնկրետ հարկատեսակի վարչարարությունն իրականացնող պետական մարմին ներկայացնել պարբերական հաշվետվություններ (հաշվարկներ): Որպես կանոն, հարկ վճարողը տրամադրում է հարկման ենթակա գործունեության չափերի վերաբերյալ մանրամասն

տեղեկատվություն, որի հիման վրա հաշվարկում է պետության վճարման ենթակա հարկի գումարը: Հարկերի հավաքագրման պայմանները այնպիսին են, որ ապահովում են պետությանը հարկային վճարումների կանոնավոր ստացում՝ առանց իրավական միջոցներ ձեռնարկելու: Հարկային օրենքները անվերապահորեն կատարման ենթակա են և, հաճախ ֆիզիկական անձանց կամ կազմակերպությունների նկատմամբ կիրառվում են խիստ տուգանքներ՝ օրենքը խախտելու դեպքում:

Հփոխանակվող գործարքներից առաջացող միջոցների սկզբնական ներհոսքի վերլուծություն

26.14 Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի չփոխանակվող գործարքից առաջացող ակտիվը, երբ այն ստանձնում է ակտիվի սահմանմանը և ճանաչման չափանիշներին բավարարող միջոցների վերահսկումը: Որոշակի հանգամանքներում, օրինակ, երբ պարտատերը ներում է պարտավորությունը, կարող է տեղի ունենալ նախկինում ճանաչված պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի նվազում: Նման դեպքերում ակտիվը ճանաչելու փոխարեն կազմակերպությունը նվազեցնում է պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը: Որոշ դեպքերում ակտիվի վերահսկման ստանձնումը կարող է հանգեցնել նաև պարտականությունների ստանձնման, որոնք կազմակերպությունը պետք է ճանաչի որպես պարտավորություն: Սեփականատերերի կողմից ներդրումները հասույթ չեն առաջացնում, հետևաբար գործարքի յուրաքանչյուր տեսակ վերլուծվում է, և սեփականատերերի կողմից կատարվող ցանկացած ներդրում հաշվառվում է առանձին: Սույն բաժնով սահմանված մոտեցման համաձայն՝ կազմակերպությունները վերլուծում են չփոխանակվող գործարքները, որպեսզի որոշեն, թե գործարքների արդյունքում առաջացած՝ ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների որ տարրերն են ճանաչվելու: Գործարքների մեկնաբանությունների նկատմամբ պահանջները սահմանվում են 26.15-26.67-րդ պարագրաֆներում:

Ակտիվների ճանաչում

26.15 Ակտիվները ներկայացված են սույն ստանդարտի «Հասկացություններ և համընդհանուր սկզբունքներ» 2-րդ բաժնում որպես կազմակերպության կողմից վերահսկվող միջոցներ՝ որպես անցյալ գործառնությունների (դեպքերի և իրադարձությունների) արդյունք, որոնցից ակնկալվում է ապագա տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի ներհոսք կազմակերպություն:

26.16 Հփոխանակվող գործարքից, բացառությամբ անհատույց ծառայություններից, միջոցների ներհոսքը, որը բավարարում է ակտիվի սահմանմանը, պետք է ճանաչվի որպես ակտիվ այն և միայն այն դեպքում, երբ՝

- 1) հավանական է, որ ակտիվի հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները կամ

օգտակար պոտենցիալը կհոսեն դեպի կազմակերպություն,

2) ակտիվի իրական արժեքը կարելի է արժանահավատորեն չափել:

Ակտիվի վերահսկում

26.17 Ակտիվի՝ օգուտների նկատմամբ այլ անձանց հասանելիությունը բացառելու կամ կարգավորելու հնարավորությունը վերահսկողության կարևորագույն տարրն է, որը կազմակերպության ակտիվները տարանջատում է հանրային ակտիվներից, որոնց նկատմամբ բոլոր կազմակերպություններն ունեն հասանելիության և օգուտներ քաղելու հնարավորություն:

26.18 Միջոցները հանրային հատվածի կազմակերպությանը փոխանցելու մտադրության մասին հայտարարությունը ինքնին բավարար չէ միջոցները բնորոշելու որպես ստացողի կողմից վերահսկվող: Օրինակ՝ եթե հանրային դպրոցը վնասվի հրդեհի պատճառով և պետությունը հայտարարի դպրոցը վերակառուցելու նպատակով միջոցներ փոխանցելու իր մտադրության մասին, ապա դպրոցը չի կարող ճանաչել միջոցների ներհույս (միջոցների ստացում)՝ հայտարարման պահին: Այն հանգամանքներում, երբ փոխանցման համաձայնագիր է պահանջվում նախքան միջոցների փոխանցումը, ստացող կազմակերպությունը միջոցները չի կարող բնորոշել որպես վերահսկվող միավոր մինչև այն պահը, երբ նշված համաձայնագիրը չի դառնում պարտավորեցնող: Եթե կազմակերպությունը միջոցների նկատմամբ չունի անվերապահ իրավունք, այն չի կարող բացառել կամ կարգավորել միջոցների նկատմամբ փոխանցողի հասանելիությունը:

Անցյալում կատարված դեպք

26.19 Սովորաբար հանրային հատվածի կազմակերպությունները ակտիվները ստանում են պետությունից, այլ կազմակերպություններից՝ ներառյալ հարկ վճարողներից, կամ դրանք ձեռք են բերվում, կամ արտադրվում են: Հետևաբար անցյալում կատարված դեպքը, որն առաջացնում է ակտիվի նկատմամբ վերահսկողություն, կարող է լինել գնումը, հարկվող դեպքը կամ փոխանցումը (տրանսֆերտը): Գործարքները կամ դեպքերը, որոնք ակնկալվում է, որ տեղի կունենան ապագայում, իրենք իրենց չեն առաջացնում ակտիվներ, հետևաբար, օրինակ՝ հարկում կատարելու մտադրությունը չի համարվում անցյալում տեղի ունեցած դեպք, որն առաջացնում է ակտիվ՝ հարկ վճարողի նկատմամբ պահանջի տեսքով:

Միջոցների հավանական ներհույս

26.20 Միջոցների ներհույսը համարվում է հավանական, երբ ավելի հավանական է դրանց տեղի ունենալը, քան՝ չունենալը: Այդպիսի եզրահանգման համար կազմակերպությունը հիմնվում է միջոցների համանման տեսակների հոսքերին առնչվող իր անցյալ փորձի,

ինչպես նաև հարկ վճարողի կամ փոխանցողի հետ կապված իր ակնկալիքների վրա: Օրինակ՝ երբ (ա) պետությունը համաձայնվում է միջոցներ փոխանցել հանրային հատվածի կազմակերպությանը (հաշվետու կազմակերպություն), (բ) համաձայնագիրը հանդիսանում է պարտավորեցնող և (գ) պետությունն էլ ունի համաձայնեցված միջոցները փոխանցելու ձևավորված ավանդույթ, այդ դեպքում հավանական է, որ տեղի կունենա ներհոսք, չնայած նրան, որ միջոցները չեն փոխանցվել հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:

Սեփականատերերի կողմից ներդրումներ

26.21 Սեփականատերերի կողմից ներդրումները սահմանված են սույն ստանդարտի «Հասկացություններ և համընդհանուր սկզբունքներ» 2-րդ բաժնում: Որպեսզի գործարքը որակյալ որպես սեփականատերերի կողմից ներդրում, անհրաժեշտ է, որ այն բավարարի այդ սահմանման մեջ բնորոշված հատկանիշներին: Որոշելու համար, թե արդյոք գործարքը բավարարում է սեփականատերերի կողմից ներդրումների սահմանմանը, դիտարկվում է գործարքի էությունը, այլ ոչ թե ձևը: Եթե, անկախ գործարքի ձևից, դրա էությունից հստակ է, որ այն վարկ կամ այլ տեսակի պարտավորություն կամ հասույթ է, ապա կազմակերպությունն այն ճանաչում է այդպիսին և կատարում է համապատասխան բացահայտում ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում (եթե այն էական է): Օրինակ՝ եթե գործարքից երևում է, որ այն սեփականատերերի կողմից կատարված ներդրում է, սակայն սահմանում է, որ հաշվետու կազմակերպությունը ապագա սահմանված ժամկետում փոխանցողին վճարելու է հաստատուն վճարումներ՝ վերջինիս ներդրման գծով հատույցի հետ միասին, ապա գործարքն ավելի շատ կրում է փոխառության բնույթագիր:

Գործարքի փոխանակվող և չփոխանակվող բաղադրիչներ

26.22 Գործարքը միաժամանակ կարող է ունենալ երկու բաղադրիչ՝ փոխանակվող և չփոխանակվող: Երբ ակտիվը ձեռք է բերվում այնպիսի գործարքի միջոցով, որն ունի և փոխանակվող, և չփոխանակվող բաղադրիչ, ապա կազմակերպությունը ճանաչում է փոխանակվող բաղադրիչը սույն ստանդարտի «Փոխանակվող գործարքներից հասույթ» 25-րդ բաժնի սկզբունքների և պահանջների համաձայն, իսկ չփոխանակվող բաղադրիչը ճանաչվում է սույն բաժնի սկզբունքների և պահանջների համաձայն: Որոշելու համար, թե արդյոք գործարքն ունի որոշակիացվող փոխանակվող և չփոխանակվող բաղադրիչներ, կատարվում է մասնագիտական դատողություն: Այն դեպքում, երբ առանձին հնարավոր չէ տարբերակել փոխանակվող և չփոխանակվող բաղադրիչները, գործարքը դիտվում է որպես չփոխանակվող գործարք:

Ակտիվների չափումը սկզբնապես ճանաչման պահին

26.23 Չփոխանակվող գործարքի միջոցով ձեռք բերված ակտիվը սկզբնապես պետք է չափվի իրական արժեքով՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ:

26.24 Սույն ստանդարտի «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ, «Ոչ նյութական ակտիվներ» 12-րդ, «Ներդրումային գույք» 13-րդ, «Բարձրարժեք ակտիվներ» 16-րդ և «Պաշարներ» 17-րդ բաժինների համաձայն, չփոխանակվող գործարքի միջոցով ձեռք բերված ակտիվները չափվում են իրական արժեքով՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ:

Չփոխանակվող գործարքներից հասույթի ճանաչում

26.25 Որպես ակտիվ ճանաչված չփոխանակվող գործարքից միջոցների ներհոսքը պետք է ճանաչվի որպես հասույթ, բացառությամբ այն մասով, որ մասով այդ նույն ներհոսքի գծով ճանաչվում է պարտավորություն:

26.26 Երբ կազմակերպությունը կատարում է որպես ակտիվ ճանաչված չփոխանակվող գործարքից միջոցների ներհոսքի գծով որպես պարտավորություն ճանաչված ներկա պարտականությունը, այն պետք է նվազեցնի ճանաչված պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը և ճանաչի այդ նվազեցմանը հավասար գումարի չափով հասույթ:

26.27 Երբ կազմակերպությունը չփոխանակվող գործարքի արդյունքում ճանաչում է զուտ ակտիվների աճ, ապա այն ճանաչում է հասույթ: Եթե կազմակերպությունը ճանաչել է չփոխանակվող գործարքից առաջացող միջոցների ներհոսքի գծով պարտավորություն և, երբ պարտավորությունը նվազել է հարկվող դեպքի տեղի ունենալու կամ պայմանի բավարարման հետևանքով, ապա այն ճանաչում է հասույթ: Եթե միջոցների ներհոսքը բավարարում է սեփականատերերի կողմից ներդրումների սահմանմանը, ապա այն չի ճանաչվում որպես պարտավորություն կամ հասույթ:

Չփոխանակվող գործարքներից հասույթի չափում

26.28 Չփոխանակվող գործարքներից առաջացող հասույթը պետք է չափվի կազմակերպության կողմից ճանաչված զուտ ակտիվների աճի գումարով:

26.29 Երբ չփոխանակվող գործարքի արդյունքում կազմակերպությունը ճանաչում է ակտիվ, ապա այն նաև ճանաչում է 26.23-րդ պարագրաֆի համաձայն չափված՝ ակտիվի գումարին համարժեք հասույթ, եթե կազմակերպությունից նաև չի պահանջվում ճանաչել պարտավորություն: Եթե պահանջվում է պարտավորություն ճանաչել, այն պետք է չափվի 26.36-րդ պարագրաֆի պահանջների համաձայն, իսկ զուտ ակտիվների աճի գումարը, եթե առկա է, պետք է ճանաչվի որպես հասույթ: Երբ պարտավորությունը նվազում է հարկվող դեպքի տեղի ունենալու կամ պայմանի բավարարման հետևանքով, պարտավորության նվազեցված գումարը ճանաչվում է որպես հասույթ:

Ներկա պարտականություններ. ճանաչումը որպես պարտավորություններ

26.30 Չփոխանակվող գործարքից առաջացող ներկա պարտականությունը, որը բավարարում է պարտավորության սահմանմանը, պետք է ճանաչվի որպես պարտավորություն այն և միայն այն դեպքում, երբ՝

- 1) հավանական է, որ պարտականությունը մարելու համար կպահանջվի ապագա տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ մարմնավորող միջոցների արտահոսք,
- 2) պարտականության գումարի կարող է արժանահավատորեն գնահատվել:

Ներկա պարտականություն

26.31 Ներկա պարտականությունը որոշակի ձևով դրսևորելու կամ գործելու պարտավորվածություն է, որը ցանկացած չփոխանակվող գործարքի գծով կարող է առաջացնել պարտավորություն: Ներկա պարտականությունները կարող են պարտադրվել օրենսդրությամբ կամ այլ իրավական ակտերով կամ պարտավորեցնող համաձայնություններով սահմանված ամրագրված դրույթներով, որոնք սահմանում են փոխանցումների հիմքերը: Դրանք կարող են նաև առաջանալ գործունեության սովորական իրավիճակում, ինչպես, օրինակ, կանխավճարային մուտքերի ճանաչումը:

26.32 Գործունեության սովորական ընթացքում, հաշվետու կազմակերպությունը, նախքան հարկվող դեպքի տեղի ունենալը, կարող է ստանալ միջոցներ: Նման հանգամանքներում կանխավճարային գումարին հավասար գումարի չափով պարտավորությունը ճանաչվում է՝ քանի դեռ տեղի չի ունեցել հարկվող դեպքը:

26.33 Եթե հաշվետու կազմակերպությունը միջոցները ստանում է նախքան փոխանցման պարտավորեցնող պայմանավորվածության առկայությունը, ապա այն ճանաչում է կանխավճարային գումարի գծով պարտավորությունը մինչև այն պահը, երբ համաձայնությունը դառնում է պարտավորեցնող:

Փոխանցվող ակտիվի գծով պայմաններ

26.34 Փոխանցվող ակտիվի գծով պայմանները սկզբնապես ճանաչման պահին առաջացնում են ներկա պարտականություն, որը պետք է ճանաչվի սույն ստանդարտի 26.30- ը պարագրաֆի համաձայն:

26.35 Կազմակերպությունը վերլուծում է միջոցների ներհոսքին կցված բոլոր ամրագրված դրույթները՝ որոշելու համար, թե արդյոք այդ ամրագրված դրույթներն առաջացնում են պայմաններ, թե սահմանափակումներ:

Սկզբնապես ճանաչման պահին պարտավորությունների չափում

26.36 Որպես պարտավորություն ճանաչված գումարը պետք է լինի հաշվետու ամսաթվի դրությամբ ներկա պարտականությունը մարելու համար պահանջվող գումարի լավագույն գնահատականը:

26.37 Գնահատականը պետք է հաշվի առնի ճանաչման ենթակա պարտավորությունն առաջացնող իրադարձություններին առնչվող ռիսկերն ու անորոշությունները: Երբ փողի արժեքը ժամանակի մեջ էական է, պարտավորությունը պետք է չափվի պարտականության մարման համար պահանջվող գումարի ներկա արժեքով: Նշված պահանջը ներկայացվում է սույն ստանդարտի «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» 23-րդ բաժնում սահմանված սկզբունքների համաձայն:

Հարկեր

26.38 Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի հարկերի հետ կապված ակտիվը, երբ հարկվող դեպքը տեղի է ունենում, և բավարարվում են ակտիվի ճանաչման չափանիշները:

26.39 Հարկերից առաջացող միջոցները բավարարում են ակտիվի սահմանմանը, եթե կազմակերպությունը վերահսկում է միջոցները, որպես անցյալ դեպքի (հարկվող դեպքի) արդյունք և ակնկալում է այդ միջոցներից ստանալ ապագա տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ: Հարկերից առաջացող միջոցները բավարարում են ակտիվի ճանաչման չափանիշները, երբ հավանական է, որ տեղի կունենա միջոցների ներհոսք և դրանց իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել: Հավանականության աստիճանը՝ կապված միջոցների ներհոսքի հետ, որոշվում է՝ հիմնվելով սկզբնապես ճանաչման պահին առկա փաստերի վրա, որոնք ներառում են, սակայն չեն սահմանափակվում, հարկ վճարողի կողմից հարկվող դեպքի բացահայտումը:

26.40 Օրենսդրության համաձայն հարկումից հասույթ առաջանում է միայն պետության՝ ի դեմս կառավարության կամ տեղական ինքնակառավարման մարմնի (համայնքի) համար, այլ ոչ այլ կազմակերպությունների համար: Օրինակ, երբ պետական բյուջե մուտքագրման ենթական հարկը հավաքագրվում է կառավարության հարկային գերատեսչության կողմից, ապա ակտիվները և հասույթները հաշվեգրվում են պետության, այլ ոչ թե հարկային գերատեսչության հաշվին:

26.41 Հարկերը բավարարում են չփոխանակվող գործարքի սահմանմանը, քանի որ հարկ վճարողը միջոցները փոխանցում է պետությանն առանց դրա դիմաց մոտավորապես հավասար արժեքը որպես փոխանակում ստանալու: Չնայած հարկ վճարողը կարող է օգուտ քաղել պետության կողմից սահմանված սոցիալական մի շարք ծրագրերից, այնուհանդերձ, դրանք ուղղակիորեն փոխանակմամբ չեն տրամադրվում որպես հարկերի վճարումների դիմաց փոխհատուցում:

Հարկվող դեպք

26.42 Հաշվետու կազմակերպությունը, վերլուծելով հարկային օրենսդրությունը, որոշում է, թե կոնկրետ հարկատեսակի համար որն է հանդիսանում հարկվող դեպք: Եթե այլ կերպ սահմանված չէ օրենսդրությամբ կամ այլ իրավական ակտերով, ընդունվում է, որ հարկվող դեպքը՝

- 1) շահութահարկի և եկամտային հարկի համար, հարկ վճարողի կողմից հարկվող ժամանակաշրջանի ընթացքում հարկման ենթակա շահույթի (եկամտի) ստացումն է,
- 2) ավելացված արժեքի հարկի համար, հարկ վճարողի կողմից հարկվող ժամանակաշրջանի ընթացքում ավելացված արժեքի հարկով հարկվող գործունեության իրականացումն է,
- 3) ապրանքների և ծառայությունների շրջանառության հարկի համար, հարկվող ժամանակաշրջանի ընթացքում շրջանառության հարկով հարկվող ապրանքների և ծառայությունների վաճառքն է,
- 4) մաքսատուրքի համար, մաքսային սահմանին մաքսագերծման ենթակա ապրանքների կամ ծառայությունների շարժն է,
- 5) գույքահարկի և հողի հարկի համար, այն ամսաթվի կամ ժամանակաշրջանի կետանցն է, որի դրությամբ կիրառվում է հարկը,
- 6) հաստատագրված վճարների համար, այն ամսաթվի կամ ժամանակաշրջանի կետանցն է, որի դրությամբ կիրառվում է հարկը,
- 7) արտոնագրային վճարների համար, հարկ վճարողների կողմից դիմում-հայտարարության ներկայացումն է:

Հարկերի գծով կանխավճարային մուտքեր

26.43 Ակտիվների և պարտավորությունների սահմանումներին, ինչպես նաև սույն ստանդարտի 26.38-րդ պարագրաֆի պահանջներին համապատասխան, հարկերի գծով միջոցները, որոնք ստացվում են նախքան հարկվող դեպքի տեղի ունենալը, ճանաչվում են որպես ակտիվ և պարտավորություն (կանխավճարային մուտքեր), քանի որ դեպքը, որն առաջացնում է հարկի նկատմամբ կազմակերպության իրավունքը, դեռևս չի կատարվել և չեն բավարարվել հարկումից հասույթի ճանաչման չափանիշները (տես 26.38-րդ պարագրաֆը), չնայած այն հանգամանքին, որ կազմակերպությունն արդեն ունեցել է միջոցների ներհոսք: Հարկերի գծով պարտավորությունը պետք է ճանաչվի, քանի դեռ հարկվող դեպքը տեղի չի ունեցել: Երբ հարկվող դեպքը տեղի է ունենում, պարտավորությունը դադարում է և հասույթը ճանաչվում է:

Հարկվող գործարքներից առաջացող ակտիվների չափում

26.44 Սույն ստանդարտի 26.23-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ հարկվող գործարքներից առաջացող ակտիվները չափվեն ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ դրանց իրական արժեքով: Հարկվող գործարքներից առաջացող ակտիվները չափվում են կազմակերպություն միջոցների ներհուսքի լավագույն գնահատականով: Հարկվող գործարքներից առաջացող ակտիվների չափման համար հիմք են հանդիսանում (ա) հարկ վճարողների (հարկային գործակալների) կողմից համապատասխան մարմիններին ներկայացված հաշվետվությունները և հաշվարկները, եթե հարկերի հաշվարկման պատասխանատվությունը կրում են հարկ վճարողները (հարկային գործակալները) և (բ) համապատասխան մարմինների հաշվարկները (օրինակ՝ ֆիզիկական անձանցից գանձվող հողի հարկը և գույքահարկը), եթե հարկերի հաշվարկման պատասխանատվությունը կրում են այդ մարմինները: Այն դեպքում, երբ հարկային հաշվետվությունները և հաշվարկները ժամանակին չեն ներկայացվում, համապատասխան մարմինները հարկվող գործարքից առաջացող ակտիվները կարող են արժանահավատորեն չափել՝ կիրառելով նախորդ ժամանակաշրջաններում տվյալ հարկատուից տվյալ հարկատեսակի հավաքագրման փորձի վրա հիմնված վիճակագրական մոդելները:

26.45 Հաշվետու կազմակերպությունները պետք է մշակեն հարկվող գործարքներից առաջացող ակտիվների չափման հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն: Հարկվող գործարքներից առաջացող ակտիվները գնահատելու հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը պետք է հաշվի առնի հարկվող գործարքներից առաջացող միջոցների՝ դեպի կառավարություն (համայնք) հոսքի հավանականությունը և արդյունքում ստացվող ակտիվների իրական արժեքը:

26.46 Վիճակագրական մոդելների կիրառմամբ հարկվող գործարքներից առաջացող ակտիվների և հասույթի չափումը կարող է հանգեցնել ճանաչված ակտիվների և հասույթի այնպիսի ընթացիկ գումարի, որը տարբերվում է հետագա հաշվետու ժամանակաշրջաններում որոշված գումարներից: Նշված տարբերությունը (ճշգրտումը) ճանաչվում է տարբերության առաջացման ժամանակաշրջանում և այն բացահայտվում է ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում (տես 26.69-րդ պարագրաֆը):

Հարկային համակարգի միջոցով վճարվող ծախսեր

26.47 Հարկումից հասույթը պետք է որոշվի համախառն գումարով: Այն չպետք է նվազեցվի հարկային համակարգի միջոցով վճարվող ծախսերի չափով:

26.48 Պետությունը հարկային համակարգը կարող է օգտագործել հարկ վճարողներին հատուցումներ տալու համար, որոնք այլ կերպ պետք է վճարվեին այլ վճարման

մեթոդների կիրառմամբ, ինչպես օրինակ՝ ուղղակիորեն հարկ վճարողի բանկային հաշվին փոխանցում կատարելու միջոցով: Օրինակ՝ պետությունը թույլ է տալիս հարկ վճարողին պետական բյուջե վճարվելիք եկամտային հարկից նվազեցնել աշխատողներին տրված ժամանակավոր անաշխատունակության նպաստները: Նպաստի գումարը համարվում է պետության ծախս և պետք է առանձին ճանաչվի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում: Միաժամանակ, եկամտային հարկից հասույթը պետք է ճանաչվի համախառն գումարով, այսինքն՝ հարկումից հասույթը պետք է ավելանա հարկային համակարգի միջոցով վճարվող որևէ ծախսի չափով:

Տրանսֆերտներ

26.49 Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի տրանսֆերտների գծով ակտիվը, երբ փոխանցվող միջոցները համապատասխանում են ակտիվի սահմանմանը և բավարարում են ակտիվի ճանաչման չափանիշները:

26.50 Տրանսֆերտները ներառում են դրամաշնորհներ, պարտքի ներումներ, տույժեր և տուգանքներ, ժառանգություններ, նվերներ, նվիրատվություններ, անհատույց ապրանքներ և ծառայություններ: Նշված բոլոր հոդվածների ընդհանուր հատկանիշն այն է, որ դրանք միջոցները մեկ կազմակերպությունից փոխանցում են մեկ այլ կազմակերպության՝ առանց դրանց դիմաց մոտավորապես նույն արժեքը որպես փոխհատուցում տրամադրելու, և չեն բնորոշվում որպես հարկեր, ինչպես սահմանված է սույն բաժնում:

26.51 Տրանսֆերտները բավարարում են ակտիվի սահմանմանը, երբ կազմակերպությունը վերահսկում է միջոցները որպես անցյալում կատարված դեպքի (փոխանցում) արդյունք և ակնկալում է այդ միջոցներից ստանալ ապագա տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ: Տրանսֆերտները բավարարում են ակտիվի ճանաչման չափանիշները, երբ հավանական է, որ տեղի կունենա միջոցների ներհոսք և դրանց իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել: Որոշակի հանգամանքներում, օրինակ, երբ պարտատերը ներում է պարտավորությունը, կարող է առաջանալ նախկինում ճանաչված պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի նվազում: Նման դեպքերում, տրանսֆերտի արդյունքում ակտիվ ճանաչելու փոխարեն կազմակերպությունը նվազեցնում է պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը:

26.52 Կազմակերպությունը ձեռք է բերում փոխանցվող միջոցների նկատմամբ վերահսկողություն, երբ միջոցները փոխանցվում են կազմակերպությանը կամ, երբ կազմակերպությունը փոխանցողի նկատմամբ ունի անվերապահորեն պարտադրող պահանջ: Միջոցները փոխանցելու շատ համաձայնագրեր բոլոր կողմերի համար դառնում են պարտավորեցնող՝ նախքան միջոցների փոխանցման տեղի ունենալը: Այնուհանդերձ, երբեմն կազմակերպությունները խոստանում են իրականացնել միջոցների փոխան-

ցումներ, սակայն ձախողում են դրանց իրականացումը: Հետևաբար, ակտիվներ, պարտավորություններ և/կամ հասույթ ճանաչվում են միայն այն դեպքում, երբ առկա է անվերապահորեն պարտադրող պահանջ, և կազմակերպության գնահատմամբ հավանական է, որ տեղի կունենա միջոցների ներհոսք: Մինչ այդ պահը կազմակերպությունը չի կարող բացառել կամ կարգավորել երրորդ կողմերի հասանելիությունը փոխանցման համար նախատեսված միջոցների գծով օգուտների նկատմամբ:

26.53 Կազմակերպությունը վերլուծում է տրանսֆերտի համաձայնագրերում ներառված բոլոր ամրագրված դրույթները՝ որոշելու համար, թե արդյոք փոխանցված միջոցների ստացման դեպքում կրելու է պարտավորություն:

Փոխանցված ակտիվների չափում

26.54 Ինչպես պահանջվում է սույն ստանդարտի 26.23-րդ պարագրաֆով, փոխանցվող ակտիվները չափվում են ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ դրանց իրական արժեքով: Կազմակերպությունները մշակում են ակտիվների ճանաչման և չափման հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, որը պետք է համապատասխանի սույն ստանդարտի համապատասխան բաժիններին: Ինչպես վերը նշվեց, չփոխանակվող գործարքների միջոցով ձեռք բերված հիմնական միջոցները, ոչ նյութական ակտիվները, ներդրումային գույքը, բարձրարժեք ակտիվները կամ պաշարները պետք է սկզբնապես չափվեն ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ դրանց իրական արժեքով՝ սույն ստանդարտի 11-13-րդ, 16-րդ և 17-րդ բաժինների համաձայն: Ֆինանսական գործիքները, ներառյալ ստացման ենթակա դրամական միջոցները և տրանսֆերտները, որոնք բավարարում են ֆինանսական գործիքի սահմանմանը, նույնպես պետք է չափվեն ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ՝ դրանց իրական արժեքով:

Պարտքի ներում

26.55 Կազմակերպությունները պարտքի ներման հետ կապված հասույթը ճանաչում են, երբ նախկինում ճանաչված պարտքը այլևս չի բավարարում պարտավորության սահմանմանը կամ պարտավորության ճանաչման չափանիշները, պայմանով, որ պարտքի ներումը չի բավարարում սեփականատերերի կողմից ներդրումների սահմանմանը:

26.56 Պարտքի ներումից առաջացող հասույթը չափվում է ներված պարտքի իրական արժեքով: Նշվածը սովորաբար ներված պարտքի հաշվեկշռային արժեքն է:

Տույժեր և տուգանքներ

26.57 Տույժերը և տուգանքները հանրային հատվածի կազմակերպության կողմից, դատարանի կամ օրենքը կիրարկող այլ մարմնի որոշմամբ, ֆիզիկական անձանցից կամ կազմակերպություններից ստացված կամ ստացման ենթակա տնտեսական օգուտներն

են կամ օգտակար պոտենցիալը՝ որպես նշված ֆիզիկական անձի կամ կազմակերպության կողմից օրենսդրության կամ այլ իրավական ակտերի պահանջները խախտելու հետևանք:

26.58 Տույժերը և տուգանքները սովորաբար կազմակերպությունից պահանջում են դրամական միջոցների ֆիքսված գումարի փոխանցում բյուջե և պետության (համայնքի) համար չեն առաջացնում որևէ պարտականություն, որը կարող է ճանաչվել որպես պարտավորություն: Հետևաբար, տույժերը և տուգանքները ճանաչվում են որպես հասույթ, եթե դեբիտորական պարտքը բավարարում է ակտիվի սահմանմանը և ակտիվի ճանաչման չափանիշները, ինչպես սահմանված է 26.16-րդ պարագրաֆում: Ինչպես նշված է 26.6-րդ պարագրաֆում, երբ կազմակերպությունը տույժերը և տուգանքները հավաքագրում է գործակալի միջոցով, ապա դրանք չեն համարվում հավաքագրող գործակալի հասույթ: Տույժերից և տուգանքներից առաջացող ակտիվները չափվում են կազմակերպություն միջոցների ներհոսքի լավագույն գնահատականով:

Ժառանգություններ

26.59 Ժառանգությունը մահացած անձի կտակի պայմանների համաձայն կատարվող փոխանցումն է: Անցյալում կատարված դեպքը, որն առաջացնում է ժառանգության գծով ապագա տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ մարմնավորող միջոցների վերահսկում, տեղի է ունենում, երբ կազմակերպությունն ունի անվերապահորեն պարտադրող պահանջ, օրինակ՝ կտակի վավերացված օրինակի տրամադրումը:

26.60 Ժառանգությունները, որոնք բավարարում են ակտիվի սահմանմանը, ճանաչվում են որպես ակտիվ և հասույթ, երբ հավանական է, որ ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը կհոսեն դեպի կազմակերպություն, և ակտիվների իրական արժեքը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել: Կտակված ակտիվների իրական արժեքը որոշվում է այնպես, ինչպես նվերների և նվիրատվությունների իրական արժեքը, ինչպես սահմանված է սույն ստանդարտի 26.63-րդ պարագրաֆում:

Նվերներ և նվիրատվություններ, ներառյալ՝ անհատույց ապրանքներ

26.61 Նվերներն ու նվիրատվությունները մեկ կազմակերպության կողմից մեկ այլ կազմակերպությանն ակտիվների (ներառյալ՝ դրամական միջոցներ կամ այլ դրամային ակտիվներ, անհատույց ապրանքներ և ծառայություններ) կամավոր տրանսֆերտներն են, որոնք, սովորաբար, կատարվում են առանց որևէ ամրագրված դրույթների: Փոխանցողը կարող է լինել կազմակերպություն կամ ֆիզիկական անձ: Դրամական միջոցների կամ այլ դրամային ակտիվների, ինչպես նաև անհատույց ապրանքների տեսքով նվերների և նվիրատվությունների դեպքում, անցյալում տեղի ունեցած դեպքը, որն առաջացնում է ապագա տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ

մարմնավորող միջոցների վերահսկում, սովորաբար նվերի կամ նվիրատվության ստացումն է: Անհատույց ծառայությունների տեսքով նվերները կամ նվիրատվությունները չեն ճանաչվում:

26.62 Նվերներն ու նվիրատվությունները (բացառությամբ անհատույց ծառայությունները) ճանաչվում են որպես ակտիվներ և հասույթ, երբ հավանական է, որ ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը կհոսի դեպի կազմակերպություն, և ակտիվի իրական արժեքը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել: Նվերների և նվիրատվությունների դեպքում, նվերի կամ նվիրատվության տրամադրումը, ինչպես նաև դրանց սեփականության իրավունքի փոխանցումը հաճախ կատարվում է միաժամանակ: Նման դեպքերում անկասկած է, որ ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը կհոսեն դեպի կազմակերպություն:

26.63 Սկզբնապես ճանաչման պահին նվերներն ու նվիրատվությունները՝ ներառյալ անհատույց ապրանքները, չափվում են ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ՝ դրանց իրական արժեքով, որը կարող է հավաստվել՝ վկայակոչելով գործող շուկան, կամ՝ գնահատման միջոցով: Շատ ակտիվների դեպքում իրական արժեքը կարող է արագ հաստատվել՝ վկայակոչելով գործող և լիկվիդային շուկայում գնանշված գները: Օրինակ՝ ընթացիկ շուկայական գները սովորաբար կարելի է ստանալ հողատարածքի, ոչ յուրահատուկ շենքերի, փոխադրամիջոցների և սարքավորումների շատ տեսակների համար:

Անհատույց ծառայություններ

26.64 Կազմակերպությունը անհատույց ծառայությունները չի ճանաչում որպես հասույթ և ակտիվ:

Խոստումներ

26.65 Խոստումները ստացող կազմակերպությանը ակտիվներ փոխանցելու նպատակով կատարվող, անվերապահորեն չպարտադրվող նախաձեռնություններն են: Խոստումները չեն բավարարում ակտիվի սահմանմանը, քանի որ ստացող կազմակերպությունն ի վիճակի չէ վերահսկել փոխանցողի հասանելիությունը խոստացված հոդվածում մարմնավորված ապագա տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի նկատմամբ: Խոստացված հոդվածները կազմակերպությունների կողմից չեն ճանաչվում որպես ակտիվ և հասույթ: Եթե խոստացված հոդվածը հետագայում փոխանցվում է ստացող կազմակերպությանը, այն ճանաչվում է որպես նվեր կամ նվիրատվություն՝ վերոնշյալ 26.61-26.63-րդ պարագրաֆների համաձայն: Խոստումները կարող են բացահայտվել որպես պայմանական ակտիվներ սույն ստանդարտի «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» 23-րդ բաժնի

պահանջների համաձայն:

Տրանսֆերտների կանխավճարային մուտքեր

26.66 Երբ կազմակերպությունը միջոցները ստանում է նախքան փոխանցման համաձայնությունը պարտավորեցնող դառնալը, միջոցները ճանաչվում են որպես ակտիվ, երբ դրանք բավարարում են ակտիվի սահմանմանը և ճանաչման չափանիշները: Կազմակերպությունը նաև պետք է ճանաչի կանխավճարային մուտքի գծով պարտավորությունը, եթե փոխանցման համաձայնությունը դեռևս պարտավորեցնող չէ: Տրանսֆերտների գծով կանխավճարային մուտքերը էականորեն չեն տարբերվում այլ կանխավճարային մուտքերից, հետևաբար պարտավորություն է ճանաչվում մինչև այն դեպքի տեղի ունենալը, որը հանգեցնում է տրանսֆերտի գծով համաձայնության պարտավորեցնող դառնալուն, և քանի դեռ չեն բավարարվում համաձայնագրում ամրագրված բոլոր պայմանները: Երբ տեղի է ունենում նշված դեպքը և համաձայնագրում նշված բոլոր պայմանները բավարարվում են, պարտավորությունը դադարում է և ճանաչվում է հասույթ:

Բացահայտումներ

26.67 Կազմակերպությունը բուն ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է բացահայտի՝

- 1) ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված չփոխանակվող գործարքներից առաջացող հասույթի գումարն ըստ խոշոր դասերի՝ առանձին ներկայացնելով.
ա. հարկերը՝ առանձին ներկայացնելով դրանց հիմնական տեսակները և
բ. տրանսֆերտները՝ առանձին ներկայացնելով տրանսֆերտի գծով հասույթի հիմնական դասերը,
- 2) չփոխանակվող գործարքի հասույթի գծով ճանաչված դեբիտորական պարտքերը,
- 3) պայմանների կատարմանը ենթակա փոխանցված ակտիվների գծով ճանաչված պարտավորությունների գումարը,
- 4) չփոխանակվող գործարքների գծով կանխավճարային մուտքերի գումարները:

26.68 Կազմակերպությունը ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում պետք է բացահայտի՝

- 1) չփոխանակվող գործարքներից ստացվող հասույթի ճանաչման համար ընդունված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը,
- 2) հիմունքը, որի համաձայն չափվում է չփոխանակվող գործարքներից ստացվող հասույթի հիմնական դասերի գծով միջոցների ներհոսքի իրական արժեքը,

- 3) ժառանգության, նվերների և նվիրատվությունների հիմնական դասերի բնույթը և տեսակը՝ առանձին ներկայացնելով ստացված անհատույց ապրանքների խոշոր դասերը:

26.69 Կազմակերպությունը ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում պետք է նաև բացահայտի՝

- 1) սահմանափակումների կատարմանը ենթակա ճանաչված ակտիվների գումարը և այդ սահմանափակումների բնույթը,
- 2) ցանկացած ներված պարտավորության գումարը,
- 3) նախորդ ժամանակաշրջաններում ճանաչված և հաշվետու ժամանակաշրջանում ճշգրտված հասույթի գումարները (տես 26.46-րդ պարագրաֆը):

26.70 Կազմակերպությունը ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում պետք է նաև բացահայտի ստացված անհատույց ծառայությունների հիմնական դասերի գումարը, բնույթը և տեսակը (26.64-րդ պարագրաֆի համաձայն ծառայությունների գծով ակտիվ և հասույթ չի ճանաչվում):

Բաժին 27. Փոխառության ծախսումներ

Նպատակը

27.1 Սույն բաժնի նպատակն է ներկայացնել փոխառության ծախսումների հաշվապահական հաշվառման մոտեցումը:

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

27.2 Սույն բաժինը պետք է կիրառվի փոխառության ծախսումները հաշվառելիս:

27.3 Սույն բաժինը չի առնչվում զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) ծախսումներին:

Սահմանումներ

27.4 Ստորև բերված տերմինը սույն ստանդարտում օգտագործվում է հետևյալ իմաստով՝

Փոխառության ծախսումներ՝ տոկոսների վճարման և այլ ծախսումներն են, որոնք կազմակերպությունը կրում է՝ կապված փոխառու միջոցների ստացման հետ:

27.5 Փոխառության ծախսումները ներառում են՝

- 1) արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդի կիրառմամբ հաշվարկված տոկոսային ծախսը, ինչպես նկարագրված է սույն ստանդարտի «Ֆինանսական գործիքներ» 19-րդ

բաժնում,

- 2) ֆինանսական վարձակալությանը վերաբերող ֆինանսական վճարները՝ ճանաչված համաձայն սույն ստանդարտի «Վարձակալություն» 18-րդ բաժնի,
- 3) փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք առաջանում են արտարժույթով փոխառություններից՝ այնքանով, որքանով դրանք դիտվում են որպես տոկոսների գծով ծախսումների ճշգրտում:

Ճանաչում

27.6 Կազմակերպությունը բոլոր փոխառության ծախսումները պետք է ճանաչի որպես ծախս՝ հավելուրդում կամ պակասուրդում՝ այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում դրանք կատարվել են:

Բացահայտումներ

27.7 Սույն ստանդարտի 5.4-րդ պարագրաֆի 2-րդ կետը պահանջում է ֆինանսական ծախսումների բացահայտում, 19.52-րդ պարագրաֆի 4-րդ կետը՝ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական պարտավորությունների գծով ծախսերի բացահայտում: Սույն բաժինը չի պահանջում որևէ լրացուցիչ բացահայտում:

Բաժին 28. Աշխատակիցների հատուցումներ

Նպատակը

28.1 Սույն բաժնի նպատակն է ներկայացնել աշխատակիցների հատուցումների հաշվապահական հաշվառման մոտեցումները և դրանց հետ կապված բացահայտման պահանջները: Բաժինը կազմակերպությունից պահանջում է ճանաչել՝

- 1) պարտավորություն, երբ աշխատակիցը մատուցել է ծառայություններ՝ ապագայում վճարվելիք աշխատակիցների հատուցումների դիմաց,
- 2) ծախս (ծախսում), երբ կազմակերպությունը սպառում է աշխատակցի կողմից՝ աշխատակիցների հատուցումների դիմաց մատուցված ծառայություններից առաջացող տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը:

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

28.2 Սույն բաժինը պետք է կիրառվի գործատուի կողմից՝ աշխատակիցների հատուցումները հաշվառելիս:

28.3 Սույն ստանդարտը, հետևաբար նաև սույն բաժինը չի անդրադառնում՝

- 1) աշխատակիցների այն հետաշխատանքային հատուցումների պլաններին, որոնք հանդիսանում են սահմանված հատուցումների պլաններ, այսինքն չեն հանդիսանում սահմանված մասհանումների պլաններ (սահմանված հատուցումների պլանի սահմանումը տրված է սույն բաժնի 28.7-րդ պարագրաֆում),
- 2) աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների պլաններ (աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների սահմանումը տրված է սույն բաժնի 28.7-րդ պարագրաֆում):

Սույն ստանդարտում վերը նշված պլաններին չանդրադառնալը պայմանավորված է այն հանգամանքով, որ հանրային հատվածի կազմակերպություններում օրենսդրությամբ նման պլաններ նախատեսված չեն:

28.4 Սույն բաժինը չի վերաբերում աշխատակիցների թոշակային հատուցումների պլանների կողմից հաշվետվությունների ներկայացմանը:

28.5 Աշխատակիցների հատուցումները, որոնց նկատմամբ կիրառվում է սույն բաժինը, ներառում է այն հատուցումները, որոնք տրամադրվում են`

- 1) ֆորմալ պլանների համաձայն կամ կազմակերպության և առանձին աշխատակիցների, աշխատակիցների խմբերի կամ նրանց ներկայացուցիչների միջև այլ ֆորմալ համաձայնագրերի համաձայն,
- 2) օրենսդրության պահանջների համաձայն, որոնցով կազմակերպություններից պահանջվում է մասհանումներ կատարել պետական կամ այլ մեկից ավելի գործատուների պլաններին:

28.6 Աշխատակիցների հատուցումները ներառում են`

- 1) աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումները, ինչպիսիք են աշխատավարձերը, վճարովի տարեկան արձակուրդները, հիվանդության հետ կապված վճարովի արձակուրդները, պարգևավճարները (եթե դրանք ենթակա են վճարման ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում), ինչպես նաև ոչ դրամային հատուցումները (ինչպիսիք են բուժսպասարկումը, բնակարանով և ավտոմեքենայով ապահովումը, անվճար կամ մասնակի վճարումով ապրանքների կամ ծառայությունների տրամադրումը) ընթացիկ ժամանակաշրջանում աշխատող աշխատակիցների համար,
- 2) հետաշխատանքային հատուցումները, ինչպիսիք են, օրինակ, կենսաթոշակները, կենսաթոշակի անցնելու հետ կապված այլ հատուցումները,
- 3) ազատման նպաստները:

Սահմանումներ

28.7 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Աշխատակիցների հատուցումներ՝ աշխատակիցների կողմից մատուցված ծառայության դիմաց կազմակերպության կողմից ցանկացած ձևով տրվող փոխհատուցումներ:

Աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումներ՝ աշխատակիցների հատուցումներ (բացի ազատման նպաստներից), որոնք ամբողջությամբ ենթակա են վճարման այն ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, որում աշխատակիցները մատուցում են համապատասխան ծառայությունը:

Հետաշխատանքային հատուցումներ՝ աշխատակիցների հատուցումներ (բացի ազատման նպաստներից), որոնք ենթակա են վճարման աշխատանքային գործունեությունն ավարտելուց հետո:

Հետաշխատանքային հատուցումների պլաններ՝ ֆորմալ կամ ոչ ֆորմալ համաձայնություններ, որոնց համաձայն կազմակերպությունը տրամադրում է հետաշխատանքային հատուցումներ մեկ կամ ավելի աշխատակիցների:

Սահմանված մասհանումների պլան՝ հետաշխատանքային հատուցումների պլաններ, որոնց համաձայն կազմակերպությունը կատարում է ֆիքսված մասհանումներ որևէ առանձին կազմակերպությանը (հիմնադրամին) և չունի իրավական կամ կառուցողական պարտականություն՝ կատարելու հետագա մասհանումներ, եթե հիմնադրամը չունենա բավարար ակտիվներ, որպեսզի վճարի աշխատակիցների բոլոր հատուցումները՝ կապված ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջաններում աշխատակցի ծառայության հետ:

Սահմանված հատուցումների պլան՝ սահմանված մասհանումների պլաններից տարբեր հետաշխատանքային հատուցումների պլաններ:

Աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումներ՝ աշխատակիցների հատուցումներ (բացառությամբ հետաշխատանքային հատուցումների և ազատման նպաստների), որոնք ոչ ամբողջությամբ են ենթակա վճարման այն ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, որում աշխատակիցները մատուցում են համապատասխան ծառայությունը:

Ազատման նպաստներ՝ աշխատակիցների հատուցումներ, որոնք ենթակա են վճարման որպես հետևանք՝

- 1) կազմակերպության որոշման՝ աշխատանքից ազատել աշխատակիցներին մինչև թոշակի անցնելու ընդունված ժամկետը կամ՝**
- 2) աշխատակցի որոշման՝ աշխատակիցների թվաքանակի կրճատման դեպքում կամավոր ազատվել՝ փոխարենը ստանալով այդ նպաստները:**

Աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումներ

28.8 Աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումները ներառում են այնպիսի հոդվածներ, ինչպիսիք են՝

- 1) աշխատավարձերը,
- 2) կարճաժամկետ փոխհատուցելի բացակայությունները (ինչպիսիք են՝ վճարովի տարեկան արձակուրդները և հիվանդության հետ կապված վճարովի արձակուրդները), երբ ակնկալվում է, որ բացակայությունները տեղի կունենան այն ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, որում աշխատակիցները մատուցել են համապատասխան ծառայությունը,
- 3) արդյունքների հետ կապված պարգևավճարները, որոնք ենթակա են վճարման այն ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, որում աշխատակիցները մատուցել են համապատասխան ծառայությունը,
- 4) ոչ դրամային հատուցումները (ինչպիսիք են՝ բուժապասարկումը, բնակարանով և ավտոմեքենայով ապահովումը, անվճար կամ մասնակի վճարումով ապրանքների կամ ծառայությունների տրամադրումը) ընթացիկ ժամանակաշրջանում աշխատող աշխատակիցների համար:

Ճանաչում և չափում

Աշխատակիցների բոլոր կարճաժամկետ հատուցումները

28.9 Երբ աշխատակիցը հաշվառման ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպությանը մատուցել է ծառայություն, կազմակերպությունը, աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումների չգեղչված գումարը, որն ակնկալվում է վճարել այդ

ծառայության դիմաց, պետք է ճանաչի՝

- 1) որպես պարտավորություն (հաշվեգրված ծախս)՝ արդեն վճարված ցանկացած գումար հանելուց հետո: Եթե արդեն վճարված գումարը գերազանցում է հատուցումների չգեղչված գումարը, կազմակերպությունը պետք է ճանաչի այդ տարբերությունը որպես ակտիվ (կանխավճարված ծախս) այն չափով, որով կանխավճարը կհանգեցնի ապագա վճարումների նվազեցման կամ դրամական միջոցների վերադարձի,
- 2) որպես ծախս՝ բացառությամբ այն դեպքերի, երբ սույն ստանդարտի մեկ այլ բաժնով պահանջվում է հատուցումների գումարը ներառել մեկ այլ ակտիվի արժեքի մեջ (տես, օրինակ, «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ, «Պաշարներ» 17-րդ բաժինները):

Սույն ստանդարտի 28.10-րդ, 28.13-րդ և 28.16-րդ պարարաֆները բացատրում են, թե կազմակերպությունն ինչպես պետք է կիրառի այդ պահանջը փոխհատուցելի բացակայությունների և պարգևավճարների պլանների ձևով աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումների նկատմամբ:

Կարճաժամկետ փոխհատուցելի բացակայություններ

28.10 Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի փոխհատուցելի բացակայությունների ձևով աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումների ակնկալվող ծախսումները ըստ սույն ստանդարտի 28.9-րդ պարագրաֆի՝

- 1) կուտակվող փոխհատուցելի բացակայությունների դեպքում՝ այն ժամանակ, երբ աշխատակիցները ծառայություն են մատուցում, որն ավելացնում է իրենց իրավունքները ապագա փոխհատուցելի բացակայությունների նկատմամբ,
- 2) չկուտակվող փոխհատուցելի բացակայությունների դեպքում՝ այն ժամանակ, երբ բացակայությունը տեղի է ունենում:

28.11 Կազմակերպությունը կարող է փոխհատուցել աշխատակիցների՝ տարբեր պատճառներով առաջացող բացակայությունները, ներառյալ՝ տարեկան արձակուրդը, հիվանդությունը, կարճաժամկետ անաշխատունակությունը, երեխայի խնամքը, ռազմաուսումնական հավաքները և այլն: Փոխհատուցելի բացակայությունների նկատմամբ իրավունքները բաժանվում են երկու կատեգորիաների՝

- 1) կուտակվող.
- 2) չկուտակվող:

28.12 Կուտակվող փոխհատուցելի բացակայությունները նրանք են, որոնք փոխադրվում են հետագա ժամանակաշրջաններ և կարող են օգտագործվել այդ ժամանակաշրջաններում,

եթե ընթացիկ ժամանակաշրջանի իրավունքները ամբողջությամբ չեն օգտագործվել: Պարտականություն է առաջանում, երբ աշխատակիցները ծառայություն են մատուցում, որն ավելացնում է նրանց իրավունքները ապագա փոխհատուցելի բացակայությունների նկատմամբ:

28.13 Կազմակերպությունը պետք է չափի կուտակվող փոխհատուցելի բացակայությունների գծով ակնկալվող ծախսումները որպես լրացուցիչ գումար, որը կազմակերպությունն ակնկալում է վճարել որպես հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կուտակված չօգտագործված իրավունքների արդյունք:

28.14 Չկուտակվող փոխհատուցելի բացակայությունները չեն փոխադրվում հետագա ժամանակաշրջաններ. դրանք կորչում են, եթե ընթացիկ ժամանակաշրջանում չեն օգտագործվում կամ օգտագործվում են ոչ ամբողջությամբ: Սա սովորաբար վերաբերում է հիվանդության հետ կապված արձակուրդներին (այն չափով, որով անցյալում չօգտագործված իրավունքները չեն ավելացնում ապագա իրավունքները), երեխայի խնամքի համար արձակուրդներին, ինչպես նաև ռազմաուսումնական հավաքների համար փոխհատուցելի բացակայություններին: Կազմակերպությունը չի ճանաչում ոչ պարտավորություն, և ոչ էլ ծախս՝ մինչև բացակայության տեղի ունենալը, քանի որ աշխատակցի ծառայությունը չի ավելացնում հատուցման գումարը:

28.15 Կազմակերպությունը պետք է չափի չկուտակվող փոխհատուցելի բացակայությունների գծով ծախսումները բացակայության ժամանակաշրջանի համար վճարված կամ վճարվելիք աշխատավարձերի չգեղջկած գումարով:

Պարգևավճարների պլաններ

28.16 Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի պարգևավճարներից ակնկալվող ծախսումները համաձայն սույն ստանդարտի 28.9-րդ պարագրաֆի, և միայն այն ժամանակ, երբ՝

1) կազմակերպությունն ունի այդպիսի վճարումներ կատարելու ներկա իրավական կամ կառուցողական պարտականություն՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք,

2) պարտականությունը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել:

Ներկա պարտականություն գոյություն ունի այն և միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը ոչ մի իրատեսական այլընտրանք չունի վճարում չկատարելու:

28.17 Կազմակերպությունը կարող է արժանահավատորեն գնահատել պարգևավճարների պլանների համաձայն իր իրավական կամ կառուցողական պարտականությունը այն և միայն այն դեպքում, երբ՝

- 1) պլանի ֆորմալ պայմանները պարունակում են հատուցման գումարի որոշման բանաձևը,
- 2) կազմակերպությունը որոշում է վճարվելիք գումարները մինչև ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացման համար հաստատելը կամ՝
- 3) անցյալ փորձը տրամադրում է հստակ վկայություն կազմակերպության կառուցողական պարտականության գումարի վերաբերյալ:

28.18 Պարզևավճարների պլանների համաձայն պարտականությունն առաջանում է աշխատակցի ծառայությունից և ճանաչվում է որպես ծախս հավելուրդում կամ պակասուրդում:

Բացահայտում

28.19 Թեև սույն բաժինը չի պահանջում աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումների վերաբերյալ հատուկ բացահայտումներ, նման պահանջներ պարունակում են այլ բաժինները: Օրինակ՝ «Կապակցված կողմերի բացահայտումներ» 31-րդ բաժինը պահանջում է բացահայտել հանգուցային կառավարչական անձնակազմի ընդհանուր վճարումը, «Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն» 5-րդ բաժինը պահանջում է, որ կազմակերպությունը բացահայտի աշխատակիցների հատուցումները:

Հետաշխատանքային հատուցումներ. սահմանված մասհանումների պլաններ

28.20 Հետաշխատանքային հատուցումները ներառում են, օրինակ՝

- 1) կենսաթոշակի անցնելու հետ կապված հատուցումները, ինչպիսիք են կենսաթոշակները,
- 2) այլ հետաշխատանքային հատուցումներ, ինչպիսիք են հետաշխատանքային կյանքի ապահովագրությունը և հետաշխատանքային բուժսպասարկումը:

Այն համաձայնությունները, որոնցով կազմակերպությունը տրամադրում է հետաշխատանքային հատուցումներ, հետաշխատանքային հատուցումների պլաններ են: Բոլոր այդպիսի համաձայնությունների նկատմամբ կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն բաժինը:

Ճանաչում և չափում

28.21 Երբ աշխատակիցը ժամանակաշրջանի ընթացքում ծառայություն է մատուցում կազմակերպությանը, կազմակերպությունը այդ ծառայության դիմաց սահմանված մասհանումների պլանին վճարվելիք մասհանումը պետք է ճանաչի՝

- 1) որպես պարտավորություն (հաշվեգրված ծախս)՝ արդեն վճարված մասհանումները

հանելուց հետո: Եթե արդեն վճարած մասհանումը գերազանցում է մինչև հաշվետու ամսաթիվը ծառայության դիմաց վճարվելիք մասհանումը, ապա կազմակերպությունը պետք է ճանաչի այդ տարբերությունը որպես ակտիվ (կանխավճարված ծախս)՝ այն չափով, որով կանխավճարը կհանգեցնի, օրինակ, ապագա վճարումների նվազեցման կամ դրամական միջոցների վերադարձի,

- 2) որպես ծախս, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ սույն ստանդարտի մեկ այլ բաժնով պահանջվում է հատուցումների գումարը ներառել մեկ այլ ակտիվի արժեքի մեջ (տես, օրինակ, «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ, «Պաշարներ» 17-րդ բաժինները):

Բացահայտում

28.22 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի սահմանված մասհանումների պլանի գծով որպես ծախս ճանաչված գումարը:

28.23 Սույն ստանդարտի «Կապակցված կողմերի բացահայտումներ» 31-րդ բաժնով պահանջվող դեպքերում կազմակերպությունը բացահայտում է տեղեկատվություն հանգուցային կառավարչական անձնակազմի գծով սահմանված մասհանումների պլանին կատարված մասհանումների վերաբերյալ:

Ազատման նպաստներ

28.24 Սույն բաժինը ազատման նպաստները դիտարկում է աշխատակիցների այլ հատուցումներից առանձին, քանի որ պարտականություն առաջացնող դեպքը դադարեցումն է և ոչ թե աշխատակցի ծառայությունը:

Ճանաչում

28.25 Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի ազատման նպաստները որպես պարտավորություն և ծախս այն և միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը ցուցադրաբար պարտավորված է՝

- 1) դադարեցնել աշխատակցի կամ աշխատակիցների խմբի աշխատանքը մինչև թոշակի անցնելու ընդունված ժամկետը, կամ՝
- 2) տրամադրել ազատման նպաստներ՝ որպես աշխատանքից կամավոր ազատվելը խրախուսելու համար արված առաջարկի արդյունք:

28.26 Կազմակերպությունը ցուցադրաբար պարտավորված է դադարեցնել աշխատանքը միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունն ունի աշխատակիցների ծառայությունների դադարեցման մանրամասն ֆորմալ պլան, որից հրաժարվելու ոչ մի իրատեսական հնարավորություն չունի: Մանրամասն պլանը պետք է առնվազն ներառի՝

- 1) այն աշխատակիցների գտնվելու վայրը, գործառույթները և մոտավոր թիվը, որոնց

ծառայությունը պետք է դադարեցվի,

2) ազատման նպաստները յուրաքանչյուր աշխատանքային մասնագիտության կամ գործառույթի գծով,

3) պլանի իրագործման ժամանակը: Իրագործումը պետք է սկսվի որքան հնարավոր է շուտ, իսկ իրագործումն ավարտելու ժամանակը պետք է լինի այնպիսին, որ պլանում էական փոփոխություններ կատարելը հավանական չլինի:

28.27 Ազատման նպաստները կազմակերպության համար չեն ապահովում ապագա տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ և անմիջապես ճանաչվում են որպես ծախս:

Չափում

28.28 Ազատման նպաստները պետք է չափվեն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պարտականությունը մարելու համար պահանջվող ծախսումների լավագույն գնահատականով: Այն դեպքում, երբ առաջարկ է արվում աշխատանքից կամավոր ազատվելը խրախուսելու նպատակով, ազատման նպաստների չափումը պետք է հիմնված լինի այն աշխատակիցների թվաքանակի վրա, ովքեր ակնկալվում է, որ կընդունեն այդ առաջարկը:

28.29 Երբ ազատման նպաստները դառնում են վճարման ենթակա հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից ավելի քան տասներկու ամիս հետո, դրանք պետք է չափվեն դրանց ներկա (զեղչված) արժեքով: Դրույքը, որն օգտագործվում է ազատման նպաստների գծով պարտականությունները զեղչելու համար, պետք է արտացոլի դրամի արժեքը ժամանակի մեջ:

Բացահայտում

28.30 Երբ առկա է անորոշություն՝ կապված այն աշխատակիցների թվաքանակի հետ, որոնք նպաստներ ստանալու պայմանով ընդունելու են ազատման առաջարկը, գոյություն ունի պայմանական պարտավորություն: Ինչպես պահանջում է սույն ստանդարտի «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» 23-րդ բաժինը, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի տեղեկատվություն պայմանական պարտավորությունների վերաբերյալ, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ մարման նպատակով արտահոսքի հնարավորությունը շատ փոքր է:

28.31 Ինչպես պահանջվում է սույն ստանդարտի «Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն» 5-րդ բաժնով, կազմակերպությունը բացահայտում է ծախսի բնույթը և գումարը, եթե այն էական է: Ազատման նպաստները կարող են հանգեցնել այնպիսի ծախսի, որը անհրաժեշտ է բացահայտել նշված պահանջը բավարարելու համար:

28.32 Սույն ստանդարտի «Կապակցված կողմերի բացահայտումներ» 31-րդ բաժնով պահանջվող դեպքերում կազմակերպությունը բացահայտում է տեղեկատվություն հանգուցային կառավարչական անձնակազմի գծով ազատման նպաստների վերաբերյալ:

Բաժին 29. Արտարժույթի վերահաշվարկ

Նպատակը

29.1 Սույն բաժնի նպատակն է ներկայացնել, թե ինչպես պետք է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլվեն արտարժույթով գործառնությունները և արտերկրյա ստորաբաժանումները և թե ինչպես պետք է ֆինանսական հաշվետվությունները վերահաշվարկվեն ներկայացման արժույթով: Այդ առումով հիմնական խնդիրներն են. որոշել, թե ինչպիսի փոխանակման փոխարժեք (փոխարժեքներ) պետք է կիրառել և ֆինանսական հաշվետվություններում ինչպես պետք է ճանաչել փոխանակման փոխարժեքների փոփոխությունների հետևանքները:

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

29.2 Սույն բաժինը պետք է կիրառվի՝

- 1) արտարժույթով գործառնությունները և մնացորդները հաշվառելիս,
- 2) արտերկրյա ստորաբաժանումների ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը վերահաշվարկելիս, որոնք ներառվում են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում համախմբման միջոցով,
- 3) կազմակերպության ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը ներկայացման արժույթով վերահաշվարկելիս:

Սահմանումներ

29.3 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Արտարժույթ՝ արժույթ է, որը տարբերվում է կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթից:

Փոխանակման փոխարժեք՝ երկու արժույթների փոխանակման հարաբերակցությունն է:

Փակման փոխարժեք՝ սփոթ փոխանակման փոխարժեքն է հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:

Փոխարժեքային տարբերություն՝ տարբերություն է, որն առաջանում է մեկ արժույթով մեկ այլ արժույթի միևնույն քանակը տարբեր փոխանակման

փոխարժեքներով վերահաշվարկելու արդյունքում:

Դրամային հոդվածներ` առկա արժույթի միավորներ, ինչպես նաև ակտիվներ և պարտավորություններ, որոնց դիմաց պետք է ստացվի կամ վճարվի ֆիքսված կամ որոշելի գումարով արժույթ:

Ֆունկցիոնալ արժույթ` այն հիմնական տնտեսական միջավայրի արժույթն է, որտեղ կազմակերպությունը իրականացնում է գործունեություն:

Ներկայացման արժույթ` արժույթ է, որով ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացվում են:

Իրական արժեք` այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը մարվել` իրազեկ, պատրաստակամ կողմերի միջև «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

Արտերկրյա ստորաբաժանում` հաշվետու կազմակերպության վերահսկվող կազմակերպությունը կամ մասնաճյուղն է, որոնց գործունեությունը տեղակայված է հաշվետու կազմակերպության երկրից դուրս կամ ծավալվում է այլ արժույթով:

Տնտեսական միավոր` կազմակերպությունների խումբ, որն իր մեջ ներառում է վերահսկող կազմակերպություն և մեկ կամ ավելի վերահսկվող կազմակերպություններ:

Սփոթ փոխանակման փոխարժեք` անհապաղ փոխանակման համար մատչելի փոխանակման փոխարժեք:

Ֆունկցիոնալ արժույթ

29.4 Հայաստանի Հանրապետության տարածքում գտնվող կազմակերպությունների ֆունկցիոնալ արժույթը Հայաստանի Հանրապետության դրամն է:

29.5 Յուրաքանչյուր արտերկրյա ստորաբաժանում պետք է որոշակիացնի իր ֆունկցիոնալ արժույթը: Արտերկրյա ստորաբաժանման ֆունկցիոնալ արժույթը այն հիմնական տնտեսական միջավայրի արժույթն է, որտեղ կազմակերպությունը իրականացնում է գործունեություն:

29.6 Արտերկրյա ստորաբաժանման ֆունկցիոնալ արժույթը որոշելիս հաշվի են առնվում ստորև նշված գործոնները`

- 1) արժույթը, որը հիմնականում ազդում է ծառայությունների (ապրանքների) վաճառքի գների վրա (հաճախ այն արժույթը, որով իր ապրանքների և ծառայությունների վաճառքի գները սահմանվում և հաշվարկները կատարվում են),

2) արժույթը, որը հիմնականում ազդում է ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման համար անհրաժեշտ աշխատուժի, նյութական և այլ ծախսումների վրա (նշվածը հաճախ այն արժույթն է, որով նման ծախսումները սահմանվում և կատարվում են),

3) արժույթը, որով սովորաբար պահվում են գործառնական գործունեությունից առաջացած մուտքերը:

Դրամային հոդվածներ

29.7 Դրամային հոդվածի հիմնական հատկանիշը ֆիքսված կամ որոշելի արժույթի քանակի ստացման իրավունքն է (կամ վճարման պարտականությունը): Դրամային հոդվածների օրինակներ են՝ դրամական միջոցներով ստացման ենթակա հասույթի գումարները, ստացված ապրանքների և ծառայությունների դիմաց դրամական միջոցով վճարման ենթակա կրեդիտորական պարտքերը, աշխատակիցների հատուցումները, ինչպես նաև դրամական միջոցներով մարման ենթակա պահուստները: Ի տարբերություն դրամային հոդվածների՝ ոչ դրամային հոդվածների հիմնական հատկանիշը ֆիքսված կամ որոշելի արժույթի քանակի ստացման իրավունքի (կամ վճարման պարտականության) բացակայությունն է: Ոչ դրամային հոդվածների օրինակներ են՝ պաշարները, հիմնական միջոցները, ոչ նյութական ակտիվները, պահուստները, որոնց կարգավորումն իրականացվում է ոչ դրամային ակտիվի տրամադրմամբ (սպառմամբ), ինչպես նաև ապրանքների և ծառայությունների դիմաց վճարված կանխավճարները (օրինակ՝ նախօրոք վճարված վարձակալական վճար):

Արտարժույթով գործառնությունների արտագույումը ֆունկցիոնալ արժույթով

Սկզբնական ճանաչում

29.8 Արտարժույթով գործառնությունը այնպիսի գործառնություն է, որն արտահայտված (սահմանված) է արտարժույթով, կամ որը պահանջում է արտարժույթով կարգավորում (մարում), ներառյալ այն գործառնությունները, որոնք առաջանում են, երբ կազմակերպությունը՝

- 1) գնում կամ վաճառում է ապրանքներ կամ ծառայություններ, որոնց գինը սահմանված է արտարժույթով.
- 2) ստանում կամ հատկացնում է միջոցներ (փոխառություններ), որոնց վճարման կամ ստացման ենթակա գումարները սահմանված են արտարժույթով, կամ՝
- 3) այլ ձևով ձեռք է բերում կամ օտարում է ակտիվներ, ստանձնում կամ մարում է պարտավորություններ, որոնք սահմանված են արտարժույթով:

29.9 Արտարժույթով գործառնությունը սկզբնական ճանաչման պահին պետք է հաշվառվի

ֆունկցիոնալ արժույթով՝ արտարժույթի գումարի նկատմամբ կիրառելով ֆունկցիոնալ արժույթի և արտարժույթի միջև գործառնության ամսաթվի դրությամբ սփոթ փոխանակման փոխարժեքը:

29.10 Գործառնության ամսաթիվ է համարվում այն ամսաթիվը, երբ գործառնությունն առաջին անգամ որակվում է որպես ճանաչման ենթակա՝ սույն ստանդարտի համաձայն:

Հաջորդող հաշվետու ժամանակաշրջանների վերջի դրությամբ տեղեկատվության ներկայացում

29.11 Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ՝

- 1) արտարժույթով դրամային հոդվածները պետք է վերահաշվարկվեն (ներկայացվեն)՝ կիրառելով փակման փոխարժեքը,
- 2) սկզբնական արժեքով չափվող արտարժույթով ոչ դրամային հոդվածները պետք է վերահաշվարկվեն (ներկայացվեն) գործառնության ամսաթվի փոխանակման փոխարժեքով,
- 3) իրական արժեքով չափվող արտարժույթով ոչ դրամային հոդվածները պետք է վերահաշվարկվեն (ներկայացվեն) իրական արժեքի որոշման օրվա փոխանակման փոխարժեքով:

Փոխարժեքային տարբերությունների ճանաչումը

29.12 Փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք առաջանում են դրամային հոդվածների մարման արդյունքում, կամ երբ դրամային հոդվածները վերահաշվարկվում են մի փոխարժեքով, որը տարբերվում է տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում դրանց սկզբնապես ճանաչման կամ նախորդ ֆինանսական հաշվետվություններում վերահաշվարկման փոխարժեքից, պետք է ճանաչվեն որպես հավելուրդ կամ պակասուրդ այն ժամանակաշրջանում, որում դրանք առաջացել են:

29.13 Երբ ոչ դրամային հոդվածի գծով օգուտ կամ վնաս է ճանաչվում ուղղակիորեն զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում), ապա այդ օգուտի կամ վնասի ցանկացած փոխանակման բաղադրիչ ուղղակիորեն պետք է ճանաչվի զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում): Եվ, ընդհակառակը, երբ ոչ դրամային հոդվածի գծով օգուտ կամ վնաս է ճանաչվում հավելուրդում կամ պակասուրդում, ապա այդ օգուտի կամ վնասի ցանկացած փոխանակման բաղադրիչ ճանաչվում է հավելուրդում կամ պակասուրդում:

Արտերկրյա ստորաբաժանման ֆունկցիոնալ արժույթի փոփոխություն

29.14 Երբ արտերկրյա ստորաբաժանման ֆունկցիոնալ արժույթը փոփոխվում է, արտ-

երկրյա ստորաբաժանումը պետք է կիրառի վերահաշվարկման ընթացակարգերը նոր ֆունկցիոնալ արժույթի նկատմամբ առաջընթաց՝ փոփոխություն կատարելու ամսաթվից սկսած:

29.15 Սույն ստանդարտի 29.5 և 29.6-րդ պարագրաֆներից հետևում է, որ արտերկրյա ստորաբաժանման ֆունկցիոնալ արժույթն արտացոլում է այդ արտերկրյա ստորաբաժանմանը վերաբերող՝ հիմքում ընկած գործառնությունները, դեպքերը և իրադարձությունները: Հետևաբար, ֆունկցիոնալ արժույթը որոշելուց հետո այն կարող է փոփոխվել միայն այն դեպքում, եթե հիմքում ընկած գործառնությունների, դեպքերի և իրադարձությունների փոփոխություն է կատարվել:

29.16 Ֆունկցիոնալ արժույթի փոփոխության հետևանքը հաշվառվում է առաջընթաց: Այսինքն՝ արտերկրյա ստորաբաժանումը բոլոր հոդվածները վերահաշվարկում է նոր ֆունկցիոնալ արժույթով՝ կիրառելով այն փոխանակման փոխարժեքը, որն առկա է փոփոխության ամսաթվի դրությամբ: Ոչ դրամային հոդվածների նման վերահաշվարկման արդյունքում առաջացած գումարները դիտվում են որպես դրանց սկզբնական արժեք:

Ֆունկցիոնալ արժույթից տարբերվող ներկայացման արժույթի կիրառում

Վերահաշվարկում ներկայացման արժույթով

29.17 Կազմակերպությունը կարող է ներկայացնել իր ֆինանսական հաշվետվությունները ցանկացած արժույթով (կամ արժույթներով): Այն դեպքում, երբ ներկայացման արժույթը տարբերվում է կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթից, այն վերահաշվարկում է իր ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը՝ ներկայացման արժույթով: Օրինակ, երբ տնտեսական միավորը իր մեջ ներառում է առանձին միավորներ տարբեր ֆունկցիոնալ արժույթներով, ապա յուրաքանչյուր միավորի ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը արտահայտվում են մեկ ընդհանուր արժույթով, որպեսզի հնարավոր լինի ներկայացնել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ:

29.18 Կազմակերպության ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը պետք է վերահաշվարկվի այլ ներկայացման արժույթով՝ ստորև նշված ընթացակարգերի համաձայն.

- 1) ֆինանսական վիճակի մասին ներկայացված յուրաքանչյուր հաշվետվության ակտիվները և պարտավորությունները (այսինքն՝ համադրելի գումարները ևս) պետք է վերահաշվարկվեն այդ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության ամսաթվի դրությամբ առկա փակման փոխարժեքով,
- 2) ֆինանսական արդյունքների մասին յուրաքանչյուր հաշվետվության հասույթը և

ծախսերը (այսինքն՝ համադրելի գումարները ևս) պետք է վերահաշվարկվեն գործառնությունների կատարման ամսաթվի դրությամբ առկա փոխանակման փոխարժեքով,

3) առաջացող բոլոր փոխարժեքային տարբերությունները պետք է ճանաչվեն որպես զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) առանձին բաղադրիչ:

29.19 Գործնական նկատառումներից ելնելով՝ հաճախ կիրառվում է մի փոխարժեք, որը գրեթե հավասար է գործառնությունների օրվա փոխանակման փոխարժեքին, օրինակ՝ հասույթի և ծախսի հոդվածների վերահաշվարկման համար կարող է կիրառվել հաշվետու ժամանակաշրջանի միջին փոխարժեքը: Այնուամենայնիվ, երբ փոխանակման փոխարժեքը ենթարկվում է զգալի տատանումների, միջին փոխարժեքի կիրառումն ամբողջ ժամանակաշրջանի համար նպատակահարմար չէ:

29.20 Սույն ստանդարտի 29.18-րդ պարագրաֆի 3-րդ կետում նշված փոխարժեքային տարբերություններն առաջանում են՝

- 1) հասույթը և ծախսերը՝ գործառնության օրվա փոխանակման փոխարժեքով, իսկ ակտիվներն ու պարտավորությունները՝ փակման փոխարժեքով վերահաշվարկելիս: Փոխանակման փոխարժեքի նման փոփոխություններ առաջանում են և հավելուրդում կամ պակասուրդում, և զուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) ուղղակիորեն ճանաչված հասույթի և ծախսերի գծով,
- 2) զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) սկզբնական մնացորդը նախկին փակման փոխարժեքից տարբերվող փակման փոխարժեքով վերահաշվարկելիս:

Այս փոխարժեքային տարբերությունները չեն ճանաչվում տվյալ ժամանակաշրջանի հավելուրդում կամ պակասուրդում, որովհետև փոխանակման փոխարժեքների փոփոխությունները ազդեցություն չունեն, կամ քիչ ազդեցություն ունեն գործունեության հետևանքով առաջացած ներկա և ապագա դրամական միջոցների հոսքերի վրա: Երբ փոխարժեքային տարբերությունները վերաբերում են արտերկրյա ստորաբաժանմանը, որը համախմբված է, բայց ամբողջովին չի պատկանում հաշվետու կազմակերպությանը, կուտակված փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք առաջանում են վերահաշվարկումից և վերաբերում են փոքրամասնությանը, բաշխվում և ճանաչվում են որպես փոքրամասնության բաժնեմասեր՝ համախմբված ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության մեջ:

Արտերկրյա ստորաբաժանման վերահաշվարկում ներդրողի ներկայացման արժույթով

29.21 Ի լրումն սույն ստանդարտի 29.17-29.20-րդ պարագրաֆների, 29.22-29.24-րդ պարա-

գրաֆները կիրառվում են, երբ արտերկրյա ստորաբաժանման ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը վերահաշվարկվում են ներկայացման արժույթով, որպեսզի արտերկրյա ստորաբաժանումը կարողանա ներառվել հաշվետու կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում՝ համախմբման միջոցով:

29.22 Արտերկրյա ստորաբաժանման ֆինանսական արդյունքների և ֆինանսական վիճակի ներառումը հաշվետու կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում կատարվում է համախմբման սովորական ընթացակարգերով, ինչպիսին է՝ մնացորդների և գործառնությունների բացառումը տնտեսական միավորի ներսում (տես «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» 9-րդ բաժինը):

29.23 Այնուամենայնիվ, տնտեսական միավորի ներսում դրամային ակտիվը (կամ պարտավորությունը) չի կարող բացառվել տնտեսական միավորի ներսում գտնվող համապատասխան պարտավորության (կամ ակտիվի) հանդեպ՝ առանց համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում արտարժույթի տատանումների արդյունքները ներկայացնելու: Սա հետևանք է այն բանի, որ դրամային հոդվածի առկայությունը վկայում է մեկ արժույթը այլ արժույթով փոխարկելու պարտավորվածության մասին և հանգեցնում է հաշվետու կազմակերպության կողմից արժույթի տատանումների արդյունքում օգուտի կամ վնասի առաջացման: Հետևաբար, հաշվետու կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում այդպիսի փոխարժեքային տարբերությունները շարունակում են ճանաչվել հավելուրդում կամ պակասուրդում:

29.24 Ցանկացած գուդվիլ, որն առաջանում է արտերկրյա ստորաբաժանումը ձեռք բերելիս, և ակտիվների ու պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքի նկատմամբ իրական արժեքի ցանկացած ճշգրտում, որն առաջանում է այդ արտերկրյա ստորաբաժանումը ձեռք բերելիս, դիտարկվում են որպես արտերկրյա ստորաբաժանման ակտիվներ և պարտավորություններ: Դրանք պետք է արտահայտվեն արտերկրյա ստորաբաժանման ֆունկցիոնալ արժույթով և վերահաշվարկվեն փական փոխարժեքով՝ 29.18-րդ պարագրաֆի համաձայն:

Բացահայտումներ

29.25 Սույն ստանդարտի 29.287-29.31-րդ պարագրաֆներում նշված «ֆունկցիոնալ արժույթ» տերմինը տնտեսական միավորի դեպքում վերաբերում է վերահսկող կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթին:

29.26 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

- 1) հավելուրդում կամ պակասուրդում ճանաչված փոխարժեքային տարբերությունների գումարը՝ բացառությամբ այն տարբերությունների, որոնք առաջանում են իրական

արժեքով չափվող և չափման արդյունքները հավելուրդով կամ պակասուրդով արտացոլվող ֆինանսական գործիքների չափումից՝ համաձայն սույն ստանդարտի «Ֆինանսական գործիքներ» 19-րդ բաժնի,

- 2) զուտ փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք դասակարգվում են զուտ ակտիվների (սեփական կապիտալի) առանձին բաղադրիչում և այդպիսի փոխարժեքային տարբերությունների գումարները՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբում և վերջում:

29.27 Երբ ներկայացման արժույթը տարբերվում է ֆունկցիոնալ արժույթից, ապա այդ փաստը պետք է արտացոլվի ֆունկցիոնալ արժույթի, ինչպես նաև մեկ այլ ներկայացման արժույթ կիրառելու պատճառի բացահայտման հետ միասին:

29.28 Երբ հաշվետու կազմակերպության կամ նշանակալի արտերկրյա ստորաբաժանման ֆունկցիոնալ արժույթը փոփոխվում է, ապա այդ փաստը, ինչպես նաև ֆունկցիոնալ արժույթի փոփոխման պատճառները պետք է բացահայտվեն:

29.29 Երբ կազմակերպությունը ներկայացնում է ֆինանսական հաշվետվությունները այն արժույթով, որը տարբերվում է իր ֆունկցիոնալ արժույթից, ապա այն պետք է որակի իր ֆինանսական հաշվետվությունները որպես սույն ստանդարտին համապատասխանող միայն այն դեպքում, եթե դրանք համապատասխանում են սույն ստանդարտի յուրաքանչյուր կիրառելի բաժնի բոլոր պահանջներին՝ ներառյալ 29.18-րդ պարագրաֆում սահմանված վերահաշվարկման մեթոդին:

29.30 Երբեմն կազմակերպությունը, չբավարարելով 29.29-րդ պարագրաֆի պահանջները, ներկայացնում է իր ֆինանսական հաշվետվությունները կամ այլ ֆինանսական տեղեկատվություն այնպիսի արժույթով, որը իր ֆունկցիոնալ արժույթը չէ: Օրինակ՝ կազմակերպությունն իր ֆինանսական հաշվետվություններից միայն ընտրված հոդվածներ կարող է փոխարկել մեկ այլ արժույթով, կամ կազմակերպությունը կարող է փոխարկել իր ֆինանսական հաշվետվությունները մեկ այլ արժույթով՝ վերահաշվարկելով բոլոր հոդվածներն ամենավերջին փակման փոխարժեքով: Նման փոխարկումները չեն համապատասխանում ստանդարտին, հետևաբար պահանջվում է կատարել բացահայտումներ 29.31-րդ պարագրաֆի համաձայն:

29.31 Երբ կազմակերպությունը ներկայացնում է իր ֆինանսական հաշվետվությունները կամ այլ ֆինանսական տեղեկատվություն այնպիսի արժույթով, որը տարբերվում է իր ֆունկցիոնալ արժույթից կամ ներկայացման արժույթից և չեն բավարարվում 29.29-րդ պարագրաֆի պահանջները, ապա կազմակերպությունը պետք է.

- 1) հստակ տարբերակի այդ տեղեկատվությունը որպես լրացուցիչ՝ առանձնացնելով

այն ստանդարտին համապատասխանող տեղեկատվությունից,

2) բացահայտի արժույթը, որով ներկայացված է լրացուցիչ տեղեկատվությունը,

3) բացահայտի կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթը, ինչպես նաև՝ լրացուցիչ տեղեկատվությունը որոշելու համար կիրառված վերահաշվարկման մեթոդը:

Բաժին 30. Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքեր

Նպատակը

30.1 Սույն բաժնի նպատակն է ներկայացնել՝

1) երբ պետք է կազմակերպությունը ճշգրտի իր ֆինանսական հաշվետվությունները՝ կապված հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքերի հետ,

2) բացահայտումները, որոնք կազմակերպությունը պետք է կատարի ֆինանսական հաշվետվությունները հրապարակման (ներկայացման) համար վավերացման ամսաթվի վերաբերյալ, ինչպես նաև հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքերի վերաբերյալ:

Սույն բաժինը նաև պահանջում է, որ կազմակերպությունը իր ֆինանսական հաշվետվությունները չպետք է պատրաստի անընդհատության հիմունքով, եթե հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքերը ցույց են տալիս, որ անընդհատության ենթադրությունը տեղին չէ:

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

30.2 Սույն բաժինը պետք է կիրառվի հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքերը հաշվառելիս և բացահայտելիս:

Սահմանումներ

30.3 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքեր՝ և բարենպաստ, և ոչ բարենպաստ դեպքեր, որոնք տեղի են ունենում հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի և այն ամսաթվի միջև ընկած ժամանակաշրջանում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները վավերացվում են հրապարակման (ներկայացման) համար: Տարբերակվում է դեպքերի երկու տեսակ՝

- 1) դեպքեր, որոնք տրամադրում են վկայություն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ առկա պայմանների վերաբերյալ (հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող ճշգրտող դեպքեր),
- 2) դեպքեր, որոնք ցույց են տալիս հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո առաջացած պայմանները (հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող չճշգրտող դեպքեր):

Հաշվետու ժամանակաշրջան՝ այն ժամանակաշրջանը, որին վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվությունները:

Ֆինանսական հաշվետվությունների վավերացումը՝ հրապարակման (ներկայացման) համար

30.4 Որոշելու համար, թե որ դեպքերն են բավարարում հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքերի սահմանմանը, անհրաժեշտ է որոշակիացնել ֆինանսական հաշվետվությունները հրապարակման (ներկայացման) համար վավերացման ամսաթիվը: Ֆինանսական հաշվետվությունները հրապարակման (ներկայացման) համար վավերացման ամսաթիվն այն ամսաթիվն է, որի դրությամբ ֆինանսական հաշվետվությունները հաստատվել են՝ դրանք ներկայացնելու համար ավարտուն վիճակի բերելու իրավասություն ունեցող անձի կամ մարմնի կողմից: Առկա է եզրակացությունը տրվում է նշված ավարտուն ֆինանսական հաշվետվությունների համար: Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքերը բոլոր դեպքերն են՝ և բարենպաստ և ոչ բարենպաստ, որոնք տեղի են ունենում հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի և այն ամսաթվի միջև ընկած ժամանակաշրջանում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները վավերացվում են հրապարակման (ներկայացման) համար, նույնիսկ եթե այդ դեպքերը տեղի են ունենում հավելուրդի կամ պակասուրդի մասին հայտարարությունը հրապարակելուց, վերահսկվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները վավերացնելուց կամ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ ընտրված այլ տեղեկատվություն հրապարակելուց հետո:

30.5 Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու և հրապարակման (ներկայացման) համար վավերացնելու գործընթացը կարող է տարբեր լինել՝ կախված կազմակերպության տեսակից: Այն կարող է կախված լինել կազմակերպության բնույթից,

կառավարող մարմնի կառուցվածքից, տվյալ կազմակերպության նկատմամբ օրենսդրությամբ սահմանված պահանջներից, ինչպես նաև այն ընթացակարգերից, որոնց հետևում են՝ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս և ավարտելիս: Պետական առանձին գերատեսչությունների ֆինանսական հաշվետվությունների վավերացման պատասխանատվությունը համատեղ կարող են կրել այդ գերատեսչության գլխավոր հաշվապահը և գլխավոր ֆինանսիստը:

Ճանաչում և չափում

Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող ճշգրտող դեպքեր

30.6 Կազմակերպությունը պետք է ճշգրտի իր ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարները՝ հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող ճշգրտող դեպքերն արտացոլելու նպատակով:

30.7 Ստորև բերված են հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող ճշգրտող դեպքերի օրինակներ, որոնք պահանջում են, որ կազմակերպությունը ճշգրտի իր ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարները կամ ճանաչի նախկինում չճանաչված հոդվածները՝

- 1) հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո կայացված դատարանի վճիռը, որը հավաստում է, որ կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ուներ ներկա պարտականություն: Կազմակերպությունը ճշգրտում է նշված դատարանի վճիռն վերաբերող արդեն ճանաչված ցանկացած պահուստ՝ սույն ստանդարտի «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» 23-րդ բաժնի համաձայն, կամ ճանաչում է նոր պահուստ: Կազմակերպությունը չպետք է պարզապես բացահայտի պայմանական պարտավորությունը, քանի որ այդ վճիռը տրամադրում է լրացուցիչ վկայություն, որը պետք է դիտարկվի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ՝ 23-րդ բաժնի համաձայն ճանաչվող պահուստը որոշելիս,
- 2) հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո տեղեկատվության ստացումը, որը վկայում է, որ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ֆինանսական ակտիվը արժեզրկված էր, կամ որ այդ ակտիվի համար նախկինում ճանաչված արժեզրկումից կորստի գումարը ճշգրտման կարիք ունի: Օրինակ՝ պարտապանի սնանկացումը, որը տեղի է ունենում հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո, սովորաբար հաստատում է, որ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ դեբիտորական պարտքերի գծով կորուստն առկա էր, և կազմակերպությունը կարիք ունի ճշգրտելու դեբիտորական պարտքերի հաշվեկշռային արժեքը,

- 3) մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը ձեռք բերված ակտիվների արժեքի կամ ակտիվների վաճառքից հասույթների՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո որոշումը,
- 4) հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո պարզևավճարների գումարի որոշումը, եթե կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ուներ նման վճարումներ կատարելու իրավական կամ կառուցողական պարտականություն՝ որպես արդյունք մինչև այդ ժամանակաշրջանի վերջը տեղի ունեցած դեպքերի (տես «Աշխատակիցների հատուցումներ» 28-րդ բաժինը),
- 5) կեղծիքների կամ սխալների հայտնաբերումը, որոնք ցույց են տալիս, որ ֆինանսական հաշվետվությունները ճիշտ չեն:

Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող չճշգրտող դեպքեր

30.8 Կազմակերպությունը չպետք է ճշգրտի իր ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարները՝ հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող չճշգրտող դեպքերն արտացոլելու նպատակով:

30.9 Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող չճշգրտող դեպքերի օրինակներ են՝

- 1) ներդրումային գույքի շուկայական արժեքի նվազումը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի և այն ամսաթվի միջև ընկած ժամանակաշրջանում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները հաստատվում են հրապարակման (ներկայացման) համար: Շուկայական արժեքի նվազումը սովորաբար կապված չէ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ներդրումային գույքի վիճակի հետ, այլ արտացոլում է այն հանգամանքները, որոնք առաջացել են հետագայում: Հետևաբար կազմակերպությունը իր ֆինանսական հաշվետվություններում չի ճշգրտում այդ ներդրումային գույքի գծով ճանաչված գումարները: Նմանապես կազմակերպությունը չի արդիականացնում հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ այդ ներդրումների գծով բացահայտված գումարները՝ չնայած կարող է անհրաժեշտ լինել ներկայացնել լրացուցիչ բացահայտումներ՝ համաձայն սույն ստանդարտի 30.20-րդ պարագրաֆի,
- 2) երբ կազմակերպությունը, որն իրականացնում է համայնքային կոնկրետ ծրագրեր, հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունները վավերացնելը, որոշում է տրամադրել (բաշխել) լրացուցիչ օգուտները, ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն, այդ ծրագրերի մասնակիցներին: Կազմակերպությունը չպետք է ճշգրտի ընթացիկ հաշվետու ժամանակաշրջանի իր ֆինանսա-

կան հաշվետվություններում ճանաչված ծախսերը, չնայած նշված լրացուցիչ օգուտները կարող են բավարարել չճշգրտող դեպքերի բացահայտման պայմանները՝ համաձայն սույն ստանդարտի 30.20-րդ պարագրաֆի:

Շահաբաժիններ կամ համանման բաշխումներ

30.10 Եթե կազմակերպությունը հայտարարում է շահաբաժիններ կամ համանման բաշխումներ հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո, ապա կազմակերպությունը չպետք է ճանաչի այդ բաշխումները որպես պարտավորություն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:

30.11 Հանրային հատվածում շահաբաժիններ կարող են առաջանալ, երբ, օրինակ հանրային հատվածի կազմակերպությունը վերահսկում և համախմբում է ՊԱԿ-երի ֆինանսական հաշվետվությունները, և ՊԱԿ-ում բաժնեմաս ունեցող այլ անձանց նա վճարում է շահաբաժիններ:

30.12 Եթե շահաբաժինները կամ համանման բաշխումները սեփականատերերին հայտարարվում են հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունները հրապարակման (ներկայացման) համար վավերացնելը, շահաբաժինները կամ համանման բաշխումները չեն ճանաչվում որպես պարտավորություն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ, քանի որ դրանք չեն բավարարում 23-րդ բաժնի ներկա պարտականության չափանիշները: Նման շահաբաժինները կամ համանման բաշխումները բացահայտվում են ծանոթագրություններում՝ սույն ստանդարտի «Ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններ» 8-րդ բաժնի համաձայն:

Անընդհատություն

30.13 Կազմակերպությունը չպետք է պատրաստի իր ֆինանսական հաշվետվություններն անընդհատության հիմունքով, եթե ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատուն կամ կառավարող մարմինը հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո որոշում է, որ առկա է կազմակերպությունը լուծարելու կամ գործունեությունը դադարեցնելու մտադրություն, կամ էլ չկա դրանից խուսափելու իրատեսական այլընտրանք:

30.14 Որոշելու համար, արդյոք անընդհատության ենթադրությունը տեղին է, անհրաժեշտ է, որ այն քննարկվի յուրաքանչյուր կազմակերպության կողմից: Այնուամենայնիվ, անընդհատության գնահատումը տեղին է առանձին կազմակերպությունների, ոչ կառավարության՝ որպես մեկ միասնական միավորի համար: Օրինակ, առանձին պետական գործակալությունը կարող է չհամարվել անընդհատության հիմունքով գործող,

եթե կառավարությունը, որի մասն է կազմում գերատեսչությունը, որոշել է փոխանցել վերջինիս ամբողջ գործունեությունը մեկ այլ գործակալության: Այնուամենայնիվ, նման վերակազմավորումը ազդեցություն չունի կառավարության անընդհատության գնահատականի վրա:

30.15 Գնահատելու համար արդյոք անընդհատության ենթադրությունը տեղին է առանձին կազմակերպության համար, ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատուն և/կամ ղեկավարող մարմինը պետք է դիտարկի գործոնների լայն շրջանակ: Նշված գործոնները պետք է ներառեն կազմակերպության ընթացիկ և ակնկալվող գործունեությունը, կազմակերպչական միավորների ցանկացած հայտարարված և հնարավոր վերակազմավորումը: Այն կազմակերպությունների դեպքում, որոնց գործունեությունը ըստ էության բյուջետային ֆինանսավորմամբ է, անընդհատության խնդիրներ հիմնականում առաջանում են միայն այն ժամանակ, երբ կառավարությունը հայտարարում է կազմակերպության ֆինանսավորումը դադարեցնելու իր մտադրության մասին:

30.16 Սույն ստանդարտի «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» 3-րդ բաժինը պահանջում է որոշակի բացահայտումներ, եթե՝

- 1) ֆինանսական հաշվետվությունները չեն պատրաստվում անընդհատության հիմունքով, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի այն հիմունքների հետ միասին, որոնց հիման վրա պատրաստվել են ֆինանսական հաշվետվությունները, ինչպես նաև պետք է բացահայտվի այն պատճառը, թե ինչու կազմակերպությունը չի համարվում անընդհատ գործող, կամ՝
- 2) ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու համար պատասխանատուները տեղյակ են դեպքերին կամ իրադարձություններին վերաբերող էական անորոշություններին, որոնք կարող են նշանակալի կասկածներ հարուցել անընդհատության հիմունքով շարունակելու՝ կազմակերպության կարողության վերաբերյալ: Բացահայտում պահանջող դեպքերը կամ իրադարձությունները կարող են առաջանալ հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո: Պահանջում է, որ նման անորոշությունները բացահայտվեն:

Վերակազմավորում

30.17 Երբ հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո հայտարարված վերակազմավորումը բավարարում է չճշգրտող դեպքի սահմանմանը, կատարվում են համապատասխան բացահայտումներ սույն բաժնի համաձայն:

Բացահայտում

Հրապարակման (ներկայացման) համար վավերացման ամսաթիվ

30.18 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման (ներկայացման) համար վավերացման ամսաթիվը և, թե ում կողմից են դրանք վավերացվել: Եթե այլ մարմին իրավասու է փոփոխել ֆինանսական հաշվետվությունները հրապարակելուց (ներկայացնելուց) հետո, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը:

Հաշվետու ամսաթվի դրությամբ առկա պայմանների բացահայտման արդիականացում

30.19 Եթե կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունները հրապարակման (ներկայացման) համար վավերացնելը, տեղեկատվություն է ստանում այն պայմանների մասին, որոնք առկա էին հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ, կազմակերպությունը պետք է արդիականացնի այդ պայմաններին վերաբերող բացահայտումները՝ հաշվի առնելով նոր տեղեկատվությունը:

30.20 Որոշ դեպքերում կազմակերպությունը կարիք ունի արդիականացնելու իր ֆինանսական հաշվետվություններում կատարված բացահայտումները՝ հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունները հրապարակման (ներկայացման) համար վավերացնելը, ստացված տեղեկատվությունն արտացոլելու նպատակով, նույնիսկ եթե այդ տեղեկատվությունը չի ազդում կազմակերպության կողմից իր ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարների վրա: Բացահայտման արդիականացման անհրաժեշտության օրինակ՝ հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո հայտնի է դառնում պայմանական պարտավորության փաստը, որն առկա էր հաշվետու ամսաթվի դրությամբ: Ի լրումն այն դիտարկման, թե արդյոք կազմակերպությունը ներկա դրությամբ պետք է ճանաչի պահուստ, կազմակերպությունն արդիականացնում է պայմանական պարտավորությունների վերաբերյալ իր բացահայտումները՝ հաշվի առնելով այդ փաստը:

Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող չճշգրտող դեպքեր

30.21 Կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող չճշգրտող դեպքի յուրաքանչյուր դասի գծով պետք է բացահայտի հետևյալը՝

1) դեպքի բնույթը,

2) դրա ֆինանսական հետևանքի գնահատումը կամ այդպիսի գնահատում կատարելու անհնարինության մասին հայտարարությունը:

30.22 Ստորև բերվում են հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո տեղի ունեցող չճշգրտող դեպքերի օրինակներ, որոնք սովորաբար կհանգեցնեն բացահայտումների. բացահայտումները կարտացոլեն այնպիսի տեղեկատվություն, որը հայտնի է դառնում հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո, սակայն ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման (ներկայացման) համար հաստատումից առաջ՝

- 1) իրական արժեքով հաշվառվող գույքի արժեքի անսովոր մեծ նվազում, երբ այդ նվազումը կապված չէ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գույքի վիճակի հետ, այլ տեղի է ունենում հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցած հանգամանքների հետևանքով,
- 2) հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո կազմակերպությունը որոշում է ապագայում տրամադրել (բաշխել) զգալի լրացուցիչ օգուտներ՝ ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն այն համայնքային ծրագրի մասնակիցներին, որն ինքը իրագործում է, և այդ լրացուցիչ օգուտներն ունեն մեծ ազդեցություն կազմակերպության վրա,
- 3) խոշոր վերահսկվող կազմակերպության ձեռքբերում կամ օտարում կամ հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո՝ ներկայումս կազմակերպության կողմից իրականացվող բոլոր կամ ըստ էության բոլոր գործունեությունների հանձնում երրորդ անձանց կառավարմանը,
- 4) գործառնության կամ խոշոր ծրագրի ընդհատման մտադրության մասին հայտարարում, ընդհատվող գործառնությանը կամ խոշոր ծրագրին վերագրվող ակտիվների օտարում կամ պարտավորությունների մարում, կամ այդ ակտիվները վաճառելու կամ պարտավորությունները մարելու պարտավորեցնող համաձայնագրի կնքում,
- 5) ակտիվների խոշոր գնումներ և օտարումներ,
- 6) հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո հրդեհի պատճառով հիմնական շենքի ոչնչացում,
- 7) խոշոր վերակազմավորում սկսելը կամ դրա մասին հայտարարելը,
- 8) որպես ծրագրի մաս, կազմակերպություններին կամ անձանց վարկերը ներելու օրենսդրության ընդունում,
- 9) հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո ակտիվների գների կամ արտարժույթի փոխարժեքների անսովոր խոշոր փոփոխություններ.
- 10) նշանակալի պարտավորությունների կամ պայմանական պարտավորությունների ստանձնումը, օրինակ՝ հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո նշանակալի երաշխիքների տրամադրումը,

11) խոշոր դատական գործընթացի սկիզբը, որն առաջանում է հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքերի հետևանքով:

Բաժին 31. Կապակցված կողմերի բացահայտումներ

Նպատակը

31.1 Սույն բաժնի նպատակն է կազմակերպություններից պահանջել բացահայտումներ՝ կապակցված կողմերի փոխհարաբերությունների առկայության վերաբերյալ, որտեղ առկա է վերահսկողություն, ինչպես նաև տեղեկատվության բացահայտումներ՝ որոշակի հանգամանքներում կազմակերպության և իր կապակցված կողմերի միջև գործարքների վերաբերյալ: Կապակցված կողմերի վերաբերյալ տեղեկատվության բացահայտման հիմնական խնդիրն է որոշակիացնել՝ որ կողմերն են վերահսկում կամ նշանակալիորեն ազդում հաշվետու կազմակերպության վրա, ինչպես նաև որոշել՝ որ տեղեկատվությունը պետք է բացահայտվի այդ կողմերի հետ գործարքների վերաբերյալ:

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

31.2 Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն բաժինը՝ բացահայտելու համար կապակցված կողմերի փոխհարաբերությունների վերաբերյալ տեղեկատվությունը և կապակցված կողմերի հետ որոշակի գործարքները:

Սահմանումներ

31.3 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Կապակցված կողմ կողմերը համարվում են կապակցված, կամ եթե մի կողմը, ֆինանսական և գործառնական որոշումներ կայացնելիս, ունի կարողություն՝ վերահսկելու մյուս կողմին կամ նշանակալի ազդեցություն իրագործելու մյուս կողմի վրա, կամ եթե կապակցված կողմ համարվող կազմակերպությունը և մեկ այլ կազմակերպություն ընդհանուր վերահսկման առարկա են: Կապակցված կողմերը ներառում են՝

- 1) կազմակերպությունները, որոնք ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն մեկ կամ ավելի միջնորդների միջոցով, վերահսկում են հաշվետու կազմակերպությանը կամ վերահսկվում են նրա կողմից,
- 2) ասոցիացված կազմակերպությունները (տես սույն ստանդարտի «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում» 20-րդ բաժինը),

- 3) անհատները, որոնք ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն հաշվետու կազմակերպությունում ունեն այնքան մասնակցություն, որը նրանց տալիս է կազմակերպության նկատմամբ նշանակալի ազդեցություն, ինչպես նաև ցանկացած նման անհատի ընտանիքի մտերիմ անդամները,
- 4) հանգուցային կառավարչական անձնակազմը և նրանց ընտանիքի մտերիմ անդամները,
- 5) կազմակերպությունները, որոնցում զգալի քանակությամբ տիրապետվող բաժնեմասը՝ ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն պատկանում է սույն պարագրաֆի 3-րդ կամ 4-րդ կետերում նկարագրված ցանկացած անձի, կամ որոնց վրա այդպիսի անձինք կարող են ունենալ նշանակալի ազդեցություն իրագործելու կարողություն:

Կապակցված կողմերի միջև գործարք՝ միջոցների կամ պարտականությունների փոխանցումն է կապակցված կողմերի միջև՝ անկախ վճարի գանձումից: Կապակցված կողմերի միջև գործարքը բացառում է ցանկացած այլ կազմակերպության հետ գործարքները, որը հանդիսանում է կապակցված կողմ՝ բացառապես հաշվետու կազմակերպությունից կամ պետությունից (որի մի մասն է այն) իր տնտեսական կախվածության պատճառով:

Անհատի ընտանիքի մտերիմ անդամներ՝ անհատի մտերիմ բարեկամներն են կամ ուղղակի անհատի ընտանիքի անդամները, ովքեր սպասվում է, որ կարող են ազդել այդ անհատի վրա, կամ նրա ազդեցության տակ հայտնվել՝ կազմակերպության հետ իրենց հարաբերությունների ընթացքում:

Հանգուցային կառավարչական անձնակազմ

- 1) կազմակերպության կառավարող մարմնի անդամները,
- 2) այլ անձինք, ովքեր իրավասու են և պատասխանատվություն են կրում հաշվետու կազմակերպության գործունեության պլանավորման, ղեկավարման և վերահսկման համար: Երբ նրանք բավարարում են նշված պահանջը, հանգուցային կառավարչական անձնակազմը ներառում է՝
 - ա. երբ առկա է կառավարության՝ որպես մեկ ամբողջական կազմակերպության կառավարող մարմնի անդամ, ով իրավասու է և պատասխանատվություն է կրում հաշվետու կազմակերպության գործունեության պլանավորման, ղեկավարման և վերահսկման համար, ապա այդ անդամը,

բ. այդ անդամի ցանկացած հանգուցային խորհրդատուն, բացառությամբ արդեն 1-ին կետում ներառվածից, հաշվետու կազմակերպության ավագ կառավարչական խումբը՝ ներառյալ հաշվետու կազմակերպության գործադիր մարմնի ղեկավարը կամ մշտական ղեկավարը:

Հանգուցային կառավարչական անձնակազմի վարձատրություն՝ հանգուցային կառավարչական անձնակազմի կողմից հաշվետու կազմակերպությունից ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն ստացված ցանկացած փոխհատուցում կամ հատուցում՝ իրենց կարողությունների սահմաններում մատուցած ծառայությունների համար՝ որպես կառավարող մարմնի անդամներ կամ այլ կերպ՝ որպես հաշվետու կազմակերպության աշխատակիցներ:

Հսկողություն՝ նշանակում է կազմակերպության գործունեության նկատմամբ հսկողություն՝ կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական որոշումների նկատմամբ վերահսկելու կամ նշանակալի ազդեցություն իրագործելու իրավասությամբ և պատասխանատվությամբ:

Նշանակալի ազդեցություն՝ (սույն բաժնի իմաստով) կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականության գծով որոշումներ կայացնելուն մասնակցելու իրավունքն է, բայց ոչ այդ քաղաքականության վերահսկումը: Նշանակալի ազդեցություն կարող է իրագործվել մի քանի եղանակներով՝ սովորաբար տնօրենների խորհրդում կամ համարժեք կառավարող մարմնում ներկայացված լինելու միջոցով, սակայն նաև, օրինակ, քաղաքականության ձևավորման գործընթացին մասնակցության միջոցով կամ տնտեսական միավորի ներսում կազմակերպությունների միջև էական գործարքներին մասնակցության միջոցով: Նշանակալի ազդեցության կարելի է հասնել բաժնեմասի տիրապետման, օրենսդրության կամ համաձայնագրի միջոցով: Բաժնեմասի տիրապետման միջոցով նշանակալի ազդեցություն ձեռք բերելը որոշվում է սույն ստանդարտի «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում» 20-րդ բաժնում ներկայացված սահմանման համաձայն:

Անհատի ընտանիքի մտերիմ անդամներ

31.4 Սույն բաժնի կիրառման նպատակներով, որոշելու համար՝ արդյոք անհատը պետք է հատկորոշվի որպես անհատի ընտանիքի մտերիմ անդամ, պետք է կիրառել դատողություն: Հակառակն ապացուցող տեղեկատվության բացակայության դեպքում, ստորև նշված ընտանիքի անդամները և մտերիմ հարազատները ենթադրվում է, որ ունեն կամ ենթակա են այնպիսի ազդեցության, որը բավարարում է անհատի ընտանիքի

մտերիմ անդամների սահմանմանը՝

- 1) մեկ ընտանիքում համատեղ ապրող ամուսինը, ինամքի տակ գտնվող երեխան կամ բարեկամը,
- 2) տատը, պապը, ծնողը, ինամքի տակ չգտնվող երեխան, թոռը, եղբայրը կամ քույրը,
- 3) երեխայի ամուսինը, ամուսնու ծնողները, եղբայրը կամ քույրը:

Հանգուցային կառավարչական անձնակազմ

31.5 Հանգուցային կառավարչական անձնակազմը ներառում է հաշվետու կազմակերպության կառավարող մարմնի անդամներին, երբ այդ մարմինն իրավասու է և պատասխանատվություն է կրում կազմակերպության գործունեության պլանավորման, ղեկավարման և վերահսկման համար: Պետության՝ որպես մեկ ամբողջության մակարդակով, կառավարող մարմինը կարող է բաղկացած լինել ընտրված կամ նշանակված ներկայացուցիչներից (օրինակ՝ նախագահ, վարչապետ, նախարարներ, մարզպետներ, տեղական իշխանության մարմինների անդամներ):

31.6 Երբ կազմակերպությունը գտնվում է կառավարության այն կառավարող մարմնի ներկայացուցչի հսկողության ներքո, որ մարմինն որ պատկանում է այդ կազմակերպությունը, ապա այդ անձը ներառվում է հանգուցային կառավարչական անձնակազմում, եթե հսկողության գործառույթը ներառում է կազմակերպության գործունեության պլանավորման, ղեկավարման և վերահսկման համար իրավասություն և պատասխանատվություն:

31.7 Կառավարող մարմինը՝ գործադիր մարմնի ղեկավարի և ավագ կառավարչական խմբի հետ միասին, ունի կազմակերպության գործունեությունը պլանավորելու և վերահսկելու, կազմակերպության միջոցները կառավարելու և կազմակերպության ընդհանուր նպատակները ապահովելու իրավասություն և պատասխանատվություն: Հետևաբար հանգուցային կառավարչական անձնակազմը կներառի հաշվետու կազմակերպության գործադիր մարմնի ղեկավարին և ավագ կառավարչական խմբին:

31.8 Տնտեսական միավորի ավագ կառավարչական խումբը կարող է ներառել անհատներ և վերահսկող կազմակերպությունից, և տնտեսական միավորի այլ կազմակերպություններից:

Կապակցված կողմեր

31.9 Կապակցված կողմի յուրաքանչյուր հնարավոր փոխհարաբերություն դիտարկելիս ուշադրությունը բևեռվում է փոխհարաբերության էությանը, այլ ոչ թե դրա զուտ իրավական ձևին:

31.10 Երբ երկու կազմակերպություններ ունեն ընդհանուր հանգուցային կառավարչական անձնակազմ, անհրաժեշտ է դիտարկել հնարավորությունը, ինչպես նաև գնահատել հավանականությունը, որ նշված անձը կարող է ի վիճակի լինել ազդեցություն ունենալ երկու կազմակերպությունների վրա՝ նրանց փոխադարձ հարաբերություններում: Այնուամենայնիվ, զուտ այն փաստը, որ կազմակերպություններն ունեն ընդհանուր հանգուցային կառավարչական անձնակազմ, պարտադիր չէ, որ կապակցված կողմերի միջև առաջացնի փոխհարաբերություն:

31.11 Սույն բաժնի համատեքստում ներքոհիշյալները չպետք է համարվեն կապակցված կողմեր՝

1) ա. իրենց գործունեության ընթացքում՝ գործունեության համար ֆինանսական միջոցներ տրամադրողները,

բ. արհմիությունները,

կազմակերպության հետ իրենց սովորական գործնական հարաբերությունների ընթացքում՝ պայմանավորված միայն այդ գործնական հարաբերություններով (չնայած նրանք կարող են սահմանափակել կազմակերպության գործելու ազատությունը կամ մասնակցել նրա որոշումներ ընդունելու գործընթացին),

2) այն կազմակերպությունը, որի հետ փոխհարաբերությունները բացառապես գործակալական են:

31.12 Կապակցված կողմի փոխհարաբերությունները կարող են առաջանալ, երբ անհատը կամ հաշվետու կազմակերպության կառավարող մարմնի անդամ է, կամ ներգրավված է հաշվետու կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական որոշումների կայացման գործընթացում:

Հանգուցային կառավարչական անձնակազմի վարձատրություն

31.13 Հանգուցային կառավարչական անձնակազմի վարձատրությունը ներառում է հաշվետու կազմակերպությունից անհատների կողմից ստացված վարձատրությունը՝ հաշվետու կազմակերպությանը իրենց կարողությունների սահմաններում մատուցած ծառայությունների համար՝ որպես կառավարող մարմնի անդամներ կամ աշխատակիցներ: Աշխատակից կամ կառավարող մարմնի անդամ չհանդիսացող անձանց կողմից մատուցված ծառայությունների դիմաց կազմակերպությունից ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն ստացված հատուցումները չեն բավարարում սույն բաժնի հանգուցային կառավարչական անձնակազմի վարձատրության սահմանմանը: Այնուամենայնիվ, սույն ստանդարտի 31.22-րդ պարագրաֆը պահանջում է կատարել բացահայտումներ այդպիսի որոշակի այլ հատուցումների վերաբերյալ: Հանգուցային

կառավարչական անձնակազմի վարձատրությունը չի ներառում որևէ հատուցում՝ տրամադրված բացառապես որպես այդ անհատների կողմից ի շահ հաշվետու կազմակերպության կատարած ծախսումների փոխհատուցման, ինչպես, օրինակ, աշխատանքի հետ կապված գործուղման ծախսումների փոխհատուցումը:

Բացահայտում

Վերահսկման բացահայտում

31.14 Երբ առկա է վերահսկում, կապակցված կողմի փոխհարաբերությունները պետք է բացահայտվեն անկախ այն հանգամանքից՝ արդյոք կապակցված կողմերի միջև տեղի են ունեցել գործարքներ, թե ոչ:

31.15 Որպեսզի ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողները կարծիք կազմեն հաշվետու կազմակերպության կապակցված կողմի փոխհարաբերությունների ազդեցության վերաբերյալ, որտեղ առկա է վերահսկում, նպատակահարմար է բացահայտել կապակցված կողմի փոխհարաբերությունները, անկախ այն հանգամանքից՝ արդյոք կապակցված կողմերի միջև տեղի են ունեցել գործարքներ, թե ոչ: Նշվածը ներառում է վերահսկվող կազմակերպությունների անվանումները, անմիջական վերահսկող կազմակերպության անվանումը, ինչպես նաև հիմնական վերահսկող կազմակերպության անվանումը, եթե առկա է:

Կապակցված կողմի գործարքների բացահայտում

31.16 Կապակցված կողմերի միջև գործարքների դեպքում, բացառությամբ այն գործարքների, որոնք տեղի կունենային սովորական մատակարար կամ հաճախորդ-ստացող փոխհարաբերությունից այնպիսի պայմաններով, որոնք ոչ ավելի կամ պակաս բարենպաստ են, քան այն պայմանները, որոնք խելամիտ է ակնկալել, որ կազմակերպությունը կընդուներ, եթե նույն հանգամանքներում նշված անհատի կամ կազմակերպության հետ կատարվեր «անկախ կողմերի միջև գործարք», հաշվետու կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

- 1) կապակցված կողմի փոխհարաբերության բնույթը,
- 2) տեղի ունեցած գործարքների տեսակները,
- 3) գործարքների տարրերը, որոնք անհրաժեշտ են կազմակերպության գործունեության համար նշված գործարքների կարևորությունը պարզաբանելու նպատակով, և բավարար են, որ ֆինանսական հաշվետվությունները տրամադրեն տեղին և արժանահավատ տեղեկատվություն՝ որոշում կայացնելու և հաշվետվողականության նպատակներով:

31.17 Ստորև բերված են այնպիսի իրավիճակների օրինակներ, երբ կապակցված կողմերի

գործարքները կարող են հանգեցնել հաշվետու կազմակերպության կողմից տեղեկատվության բացահայտման՝

- 1) ծառայությունների մատուցում կամ ստացում,
- 2) ապրանքների, արտադրանքի (պատրաստի կամ անավարտ) գնում կամ փոխանցում/վաճառք,
- 3) գույքի և այլ ակտիվների գնում կամ փոխանցում/վաճառք,
- 4) գործակալական համաձայնագրեր,
- 5) վարձակալական համաձայնագրեր,
- 6) հետազոտության և մշակման աշխատանքների արդյունքների փոխանցում,
- 7) լիցենզիոն համաձայնագրեր,
- 8) ֆինանսներ (ներառյալ վարկերը, կապիտալին հատկացումները, շնորհները՝ անկախ նրանից դրամական են, թե՛ բնաիրային, և այլ ֆինանսական աջակցություն)։
- 9) երաշխիքներ և ապահովություններ։

31.18 Հանրային հատվածի կազմակերպությունները այլ կողմերի հետ ամենօրյա հիմունքով իրականացնում են բազմաթիվ գործարքներ։ Նշված գործարքները կարող են կատարվել ինքնարժեքով, ինքնարժեքից պակաս կամ առանց վճարի։ Օրինակ՝ վարչական ծառայություններ մատուցող պետական գերատեսչությունն այլ գերատեսչություններին կարող է առանց վճարի տրամադրել գրասենյակային տարածք, կամ հանրային հատվածի կազմակերպությունը հանրային հատվածի այլ կազմակերպությունների համար կարող է գործել որպես գնումների իրականացման գործակալ։ Գերատեսչությունները կապակցված կողմեր են, քանի որ դրանք ենթակա են ընդհանուր վերահսկման և նշված գործարքները բավարարում են կապակցված կողմի գործարքների սահմանմանը։ Այնուամենայնիվ, այդ կազմակերպությունների միջև գործարքների վերաբերյալ տեղեկատվության բացահայտում չի պահանջվում, եթե այդ գործարքները համապատասխանում են կազմակերպությունների միջև սովորական գործունեության փոխհարաբերություններին և իրականացվում են այնպիսի պայմաններով, որոնք նշված հանգամանքներում սովորական են նման գործարքների համար։ Սույն բաժինը պահանջում է կապակցված կողմի գործարքների բացահայտում միայն այն դեպքում, եթե այդ գործարքները տեղի չեն ունենում սահմանված գործառնական չափանիշների համաձայն։

31.19 Կապակցված կողմի գործարքների վերաբերյալ տեղեկատվությունը, որն անհրաժեշտ

Է բացահայտել ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման նպատակները բավարարելու համար, սովորաբար ներառում է՝

- 1) այդ գործարքում ընդգրկված կապակցված կողմերի հետ փոխհարաբերության բնույթի նկարագրությունը: Օրինակ՝ արդյոք փոխհարաբերությունը վերաբերում է վերահսկող կազմակերպությանը, վերահսկվող կազմակերպությանը, ընդհանուր վերահսկման տակ գտնվող կազմակերպությանը, թե հանգուցային կառավարչական անձնակազմին,
- 2) կապակցված կողմի գործարքների նկարագրություն՝ գործարքների յուրաքանչյուր խոշոր դասի համար, ինչպես նաև դասերի մեծության որոշում կամ որպես առանձին դրամային գումար, կամ որպես այդ դասի գործարքների և/կամ մնացորդների համամասնություն,
- 3) կապակցված կողմերի հետ գործարքների հիմնական պայմանների ամփոփ նկարագրություն, ներառյալ՝ բացահայտում, թե ինչպես են այդ պայմանները տարբերվում չկապակցված կողմերի հետ համանման գործարքների պայմաններից,
- 4) չմարված հոդվածները՝ գումարով կամ հարաբերական մեծությամբ:

31.20 Նմանատիպ բնույթի հոդվածները բացահայտվում են միասնաբար, բացի այն դեպքերից, երբ անհրաժեշտ է առանձին բացահայտում՝ որոշումների կայացման և հաշվետվողականության նպատակներով տեղին և արժանահավատ տեղեկատվություն տրամադրելու համար:

31.21 Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում անհրաժեշտ չէ բացահայտել տնտեսական միավորի անդամների միջև կապակցված կողմերի գործարքները, քանի որ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները տեղեկատվություն են ներկայացնում վերահսկող կազմակերպության և վերահսկվող կազմակերպությունների մասին՝ որպես մեկ հաշվետու կազմակերպություն:

Բացահայտում. հանգուցային կառավարչական անձնակազմ

31.22 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

- 1) հանգուցային կառավարչական անձնակազմի ընդհանուր վարձատրությունը և այդ կատեգորիայի շրջանակներում վարձատրություն ստացող անհատների թիվը՝ առանձնացված ներկայացնելով հանգուցային կառավարչական անձնակազմի խոշոր դասերը և ներառելով յուրաքանչյուր դասի նկարագրությունը,
- 2) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում հաշվետու կազմակերպության կողմից հանգուցային կառավարչական անձնակազմին և հանգուցային կառավարչական անձնակազմի ընտանիքի մտերիմ անդամներին տրամադրված բոլոր այլ

վարձատրության և փոխհատուցման հանրագումարը՝ առանձին ներկայացնելով ստորև նշվածներին տրամադրված ընդհանուր գումարները՝

ա. հանգուցային կառավարչական անձնակազմին և

բ. հանգուցային կառավարչական անձնակազմի ընտանիքի մտերիմ անդամներին,

- 3) վարկերը, որոնք մեծամասամբ հասանելի չեն հանգուցային կառավարչական անձնակազմ չհամարվող անձանց, և վարկերը՝ տրամադրված հանգուցային կառավարչական անձնակազմի յուրաքանչյուր անդամին և հանգուցային կառավարչական անձնակազմի ընտանիքի յուրաքանչյուր մտերիմ անդամին, որոնց հասանելիությունը լայնորեն չի հրապարակվում հանրության շրջանակներում՝

ա. ժամանակաշրջանի ընթացքում տրամադրված վարկերի գումարները և պայմանները,

բ. ժամանակաշրջանի ընթացքում մարված վարկերի գումարները,

գ. բոլոր վարկերի և դեբիտորական պարտքերի վերջնական մնացորդի գումարը,

դ. եթե անհատը տնօրեն կամ կազմակերպության կառավարող մարմնի կամ ավագ կառավարչական խմբի անդամ չէ, ապա փոխհարաբերությունները այդպիսի անհատների հետ:

31.23 Հանգուցային կառավարչական անձնակազմի վարձատրությունը կարող է ներառել տարբեր ուղղակի և անուղղակի հատուցումներ: Երբ նշված հատուցումների արժեքը որոշելի է, ապա այն պետք է ներառվի բացահայտված վարձատրության հանրագումարում: Երբ նշված հատուցումների արժեքը որոշելի չէ, ապա կատարվում է հաշվետու կազմակերպության կամ կազմակերպությունների համար այդ արժեքի լավագույն գնահատականը և ներառվում բացահայտված վարձատրության հանրագումարում:

31.24 Սույն բաժինը պահանջում է հանգուցային կառավարչական անձնակազմին կամ հանգուցային կառավարչական անձնակազմի ընտանիքի մտերիմ անդամներին տրված վարկերի պայմանների վերաբերյալ որոշակի տեղեկատվության բացահայտում, եթե նշված վարկերը՝

- 1) մեծամասամբ հասանելի չեն հանգուցային կառավարչական խմբում չընդգրկված անձանց,
- 2) կարող են մեծամասամբ հասանելի լինել հանգուցային կառավարչական խմբում ընդգրկված անձանց, սակայն որոնց հասանելիությունը լայնորեն չի հրապարակվում հանրության շրջանակներում:

31.25 Հանգուցային կառավարչական անձնակազմի ընտանիքի մտերիմ անդամները կարող

են ազդել, կամ կարող են ազդեցություն կրել հանգուցային կառավարչական անձնակազմի կողմից՝ հաշվետու կազմակերպության հետ իրենց գործարքներում: Սույն բաժնի 31.22-րդ պարագրաֆի 2-րդ կետի «բ.» ենթակետը պահանջում է ժամանակաշրջանի ընթացքում հանգուցային կառավարչական անձնակազմի ընտանիքի մտերիմ անդամների վարձատրության և փոխհատուցման հանրագումարի բացահայտում:

Բաժին 32. Ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնություններ

Նպատակը

32.1 Սույն բաժնի նպատակն է սահմանել շնորհատուի՝ հանրային հատվածի կազմակերպության կողմից իրականացվող ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնությունների հաշվապահական հաշվառումը:

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

32.2 Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն բաժինը ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնությունները հաշվառելիս:

32.3 Սույն բաժնի գործողության ոլորտում ներառվում են այն համաձայնությունները, որոնց ներքո օպերատորը, շնորհատուի անունից, ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվների միջոցով մատուցում է հանրային ծառայություններ:

32.4 Սույն բաժնի գործողության ոլորտում չեն ներառվում այն համաձայնությունները, որոնք չեն նախատեսում հանրային ծառայությունների մատուցում և, որոնք թեև նախատեսում են հանրային ծառայությունների մատուցման բաղադրիչներ, սակայն հանրային ծառայություններ մատուցելու համար օգտագործվող ակտիվները չեն վերահսկվում շնորհատուի կողմից (օրինակ՝ գործառույթների հանձնում արտաքին կողմին, ծառայությունների մատուցման պայմանագրեր կամ մասնավորեցված կոնցեսիոն ակտիվներ):

32.5 Սույն բաժինը չի անդրադառնում օպերատորների կողմից հաշվապահական հաշվառման վարմանը: Զանի որ օպերատորները մասնավոր կազմակերպություններ են, հետևաբար օպերատորի կողմից ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնությունների հաշվապահական հաշվառման վարմումը կարգավորվում է ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներով (ՖՀՄՍ-ներով):

Սահմանումներ

32.6 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնություն՝ շնորհատուի և օպերատորի միջև պարտավորեցնող համաձայնություն է, որտեղ՝

- 1) օպերատորն օգտագործում է ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվները՝ սահմանված ժամանակաշրջանի ընթացքում շնորհատուի անունից հանրային ծառայություն մատուցելու համար,
- 2) օպերատորն իր կողմից մատուցած ծառայությունների համար հատուցումը ստանում է ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնության ժամանակաշրջանի ընթացքում:

Շնորհատու՝ (սույն բաժնի նպատակով) կազմակերպություն է, որն օպերատորին շնորհում է ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվներն օգտագործելու իրավունք:

Օպերատոր՝ (սույն բաժնի նպատակով) կազմակերպություն է, որն օգտագործում է շնորհատուի կողմից վերահսկվող ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվները հանրային ծառայություններ մատուցելու նպատակով:

Պարտավորեցնող համաձայնություն՝ (սույն բաժնի նպատակով) պայմանագրեր և այլ համաձայնություններ են, որոնք կողմերին ընձեռում են նույն իրավունքներն ու պարտականությունները, ինչպիսիք կլինեին, եթե այդ համաձայնությունները լինեին պայմանագրի տեսքով:

Ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվ՝ ակտիվ է, որն օգտագործվում է ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնության շրջանակներում հանրային ծառայություններ մատուցելու համար և՛

- 1) ակտիվը տրամադրվում է օպերատորի կողմից, որը.

ա. օպերատորը կառուցում, մշակում կամ ձեռք է բերում երրորդ կողմից կամ

բ. առկա է օպերատորի մոտ կամ

- 2) ակտիվը տրամադրվում է շնորհատուի կողմից, որը

ա. առկա է շնորհատուի մոտ կամ

բ. շնորհատուի մոտ առկա ակտիվի բարելավում է:

32.7 Ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնության առանձնահատկությունը օպերատորի ստանձնած պարտականության՝ հանրային բնույթ ունենալն է: Ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնության ընդհանուր բնութագրիչներն են՝

- 1) շնորհատուն հանրային հատվածի կազմակերպություն է,
- 2) օպերատորը պատասխանատու է ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի կառավարման առնվազն որոշակի մասի և հարակից ծառայությունների համար և հանդես չի գալիս սոսկ որպես գործակալ շնորհատուի անունից,
- 3) համաձայնությունը սահմանում է օպերատորի կողմից գանձվելիք սկզբնական (եկվետային) գները և կարգավորում է գների վերանայումը ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնության ժամանակաշրջանի ընթացքում,
- 4) օպերատորը պարտավոր է ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվները համաձայնության ժամանակաշրջանի վերջում շնորհատուին հանձնել որոշակի վիճակում՝ փոքր կամ առանց հավելյալ հատուցման՝ անկախ այն բանից, թե որ կողմն է սկզբնապես ֆինանսավորել,
- 5) համաձայնությունը կարգավորվում է պայմանագրով, որով սահմանվում են կատարողական չափանիշները, գների ճշգրտման մեխանիզմները, ինչպես նաև վեճերի կարգավորման համաձայնությունները:

32.8 Ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվների օրինակներ են՝ ճանապարհները, կամուրջները, թունելները, հիվանդանոցները, օդանավակայանները, ջրաբաշխման համակարգերը, էներգամատակարարման և հեռահաղորդակցության ցանցերը, բանտերը, ինչպես նաև հանրային ծառայություններ մատուցելիս վարչական նպատակներով օգտագործվող այլ ոչ ընթացիկ նյութական և ոչ նյութական ակտիվները:

Ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի ճանաչում և չափում

Ճանաչում

32.9 Շնորհատուն պետք է ճանաչի օպերատորի կողմից տրամադրված ակտիվը և շնորհատուի մոտ առկա ակտիվի բարելավումը, որպես ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվ, եթե.

- 1) շնորհատուն վերահսկում կամ կարգավորում է, թե ինչ ծառայություններ պետք է մատուցի օպերատորը տվյալ ակտիվի միջոցով, ում այն պետք է մատուցի այդ ծառայությունները և ինչ գնով,

2) շնորհատուն սեփականության միջոցով, սեփականության իրավունքից բխող իրավունքով կամ այլ կերպ վերահսկում է ակտիվի գծով ցանկացած նշանակալի մնացորդային բաժին՝ համաձայնության ժամկետի ավարտին:

32.10 Սույն բաժինը կիրառվում է նաև այն ակտիվների նկատմամբ, որոնք իրենց ծառայության ամբողջ ընթացքում օգտագործվում են ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն տվյալ համաձայնության շրջանակներում («ծառայության ամբողջ ընթացքում օգտագործվող ակտիվներ»), եթե բավարարված են սույն ստանդարտի 32.9-րդ պարագրաֆի 1-ին կետի պահանջները:

32.11 Սույն ստանդարտի 32.9-րդ պարագրաֆի 1-ին կետում նշված վերահսկումը կամ կարգավորումը կարող է կատարվել պարտավորեցնող համաձայնության միջոցով կամ այլ կերպ (ինչպես օրինակ՝ երրորդ կողմ հանդիսացող կարգավորող մարմնի միջոցով, որը կարգավորում է գործունեության այնպիսի ոլորտում գործող այլ կազմակերպությունների, որ ոլորտում գործում է շնորհատուն) և ներառում է հանգամանքներ, որոնց դեպքում շնորհատուն գնում է ամբողջ արտադրանքը, ինչպես նաև հանգամանքներ, որոնց դեպքում որոշ կամ ամբողջ արտադրանքը գնվում է այլ օգտագործողների կողմից: Հնարավորությունը՝ բացառել կամ կարգավորել ակտիվի օգուտների նկատմամբ ուրիշ կողմերի հասանելիությունը, վերահսկողության կարևորագույն տարր է, որը կազմակերպության ակտիվները տարբերակում է հանրային բարիք հանդիսացող ակտիվներից, որոնք հասանելի են բոլոր կազմակերպությունների համար և այդ կազմակերպությունները կարող են օգուտ քաղել դրանցից:

32.12 Սույն ստանդարտի 32.9-րդ պարագրաֆի 1-ին կետի նպատակով, պարտադիր չէ, որ շնորհատուն ունենա գնի լիակատար վերահսկում. բավարար է, որ գինը կարգավորվի շնորհատուի կողմից, պարտավորեցնող համաձայնությամբ կամ երրորդ կողմ հանդիսացող կարգավորող մարմնի կողմից, օրինակ՝ գնի սահմանափակման մեխանիզմի միջոցով: Այնուամենայնիվ, այդ պայմանը պետք է կիրառվի համաձայնության բովանդակության նկատմամբ: Ոչ բովանդակային հատկանիշները, օրինակ՝ սահմանափակումը, որը կիրառելի կլինի միայն որոշակի հանգամանքներում, պետք է բացառվեն: Եվ հակառակը՝ եթե, օրինակ, համաձայնությունը ենթադրում է օպերատորին տալ գների որոշման ազատություն, սակայն ցանկացած լրացուցիչ շահույթ վերադարձվում է շնորհատուին, ապա օպերատորի հատույցը սահմանափակվում է, և վերահսկման թեստի գնային տարրը բավարարվում է:

32.13 Սույն ստանդարտի 32.9-րդ պարագրաֆի 2-րդ կետի նպատակով, շնորհատուի կողմից ցանկացած նշանակալի մնացորդային շահի վերահսկումը պետք է ինչպես սահմանափակի օպերատորի կողմից ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն

ակտիվների վաճառքի կամ գրավադրման գործնական կարողությունը, այնպես էլ շնորհատուին շարունակական իրավունք տա այն օգտագործելու համաձայնության ժամանակաշրջանի ամբողջ ընթացքում: Ակտիվում մնացորդային շահն իրենից ներկայացնում է ակտիվի գնահատված ընթացիկ արժեքն այնպես, ինչպես եթե այն լիներ արդեն այն տարիքի և այն վիճակում, ինչպիսին ակնկալվում է համաձայնության ժամանակաշրջանի ավարտին:

32.14 Վերահսկումը պետք է տարանջատվի կառավարումից: Եթե շնորհատուն ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվներում պահպանում է ինչպես 32.9-րդ պարագրաֆի 1-ին կետում նկարագրված վերահսկման աստիճանը, այնպես էլ ցանկացած նշանակալի մնացորդային շահ, օպերատորը միայն կառավարում է ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվները շնորհատուի անունից, թեև շատ դեպքերում այն կարող է ունենալ կառավարման լիազորությունների լայն շրջանակ:

32.15 Սույն ստանդարտի 32.9-րդ պարագրաֆի 1-ին և 2-րդ կետերի պայմանները միասին որոշակիացնում են, թե երբ է կոնցեսիոն ակտիվը՝ ներառյալ պահանջվող փոխարինումները, վերահսկվում շնորհատուի կողմից դրա տնտեսական ծառայության ողջ ընթացքում: Օրինակ՝ երբ օպերատորին անհրաժեշտ է փոխարինել ակտիվի միավորի մի մասը համաձայնության ժամանակաշրջանի ընթացքում (օրինակ՝ ճանապարհի վերին շերտը, կամ շենքի տանիքը), կոնցեսիոն ակտիվը պետք է դիտարկվի որպես ամբողջություն: Այդպիսով՝ կբավարարվի 32.9-րդ պարագրաֆի 2-րդ կետի պայմանը ամբողջ ակտիվի համար, ներառյալ փոխարինված մասը, եթե շնորհատուն վերահսկում է ցանկացած նշանակալի մնացորդային շահ՝ տվյալ մասի վերջնական փոխարինման գծով:

Շնորհատուի մոտ առկա ակտիվ

32.16 Ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնությունը կարող է ներառել շնորհատուի մոտ առկա (գույություն ունեցող) ակտիվը՝

- 1) որի նկատմամբ, ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնության նպատակով, շնորհատուն օպերատորին տալիս է հասանելիության իրավունք, կամ
- 2) որի նկատմամբ, հասույթ ստեղծելու նպատակով, շնորհատուն օպերատորին տալիս է հասանելիության իրավունք՝ որպես հատուցում ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի դիմաց:

32.17 Եթե կոնցեսիոն ակտիվն այլևս չի բավարարում սույն ստանդարտի 32.9-րդ պարագրաֆի (կամ «ծառայության ամբողջ ընթացքում օգտագործվող ակտիվը»՝ 32.10-րդ պարագրաֆի) ճանաչման պայմաններին, ապա շնորհատուն հետևում է

համապատասխանաբար սույն ստանդարտի «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ բաժնի կամ «Ոչ կյուրթական ակտիվներ» 12-րդ բաժնի ապաճանաչման սկզբունքներին՝ որոշելու համար թե արդյոք ակտիվը պետք է ապաճանաչվի, թե ոչ:

32.18 Երբ համաձայնությունը ներառում է շնորհատուի մոտ առկա ակտիվի բարելավումն այնպես, որի արդյունքում ակնկալվում է ունենալ ակտիվից ստացվող ապագա տնտեսական օգուտների կամ ակտիվի օգտակար պոտենցիալի աճ, ապա այդ բարելավումը գնահատվում է, որոշելու՝ արդյոք այն բավարարում է սույն ստանդարտի 32.9-րդ պարագրաֆի (կամ 32.10-րդ պարագրաֆի՝ «ծառայության ամբողջ ընթացքում օգտագործվող ակտիվի») ճանաչման պայմաններին, թե ոչ: Եթե այդ պայմանները բավարարվում են, ապա բարելավումը ճանաչվում և չափվում է սույն բաժնի համաձայն:

Օպերատորի մոտ առկա ակտիվ

32.19 Եթե համաձայնությունը ներառում է օպերատորի մոտ առկա որևէ ակտիվ, որն օպերատորն օգտագործում է ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնության նպատակով, ապա շնորհատուն որոշում է՝ արդյոք այդ ակտիվը բավարարում է 32.9-րդ պարագրաֆի (կամ «ծառայության ամբողջ ընթացքում օգտագործվող ակտիվի» համար՝ 32.10-րդ պարագրաֆի) պայմաններին, թե ոչ: Եթե ճանաչման պայմանները բավարարվում են, շնորհատուն ճանաչում է ակտիվը որպես ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվ և հաշվառում է այն սույն բաժնի համաձայն:

Կառուցված կամ ստեղծված ակտիվ

32.20 Երբ կառուցված կամ ստեղծված ակտիվը բավարարում է սույն ստանդարտի 32.9-րդ պարագրաֆի (կամ «ծառայության ամբողջ ընթացքում օգտագործվող ակտիվի» համար՝ 32.10-րդ պարագրաֆի) պայմաններին, ապա շնորհատուն ճանաչում և չափում է ակտիվը սույն բաժնի համաձայն: Սույն ստանդարտի «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ բաժինը և «Ոչ կյուրթական ակտիվներ» 12-րդ բաժինը համապատասխանաբար սահմանում են չափանիշներ, թե երբ պետք է ճանաչվի ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվը: Եվ 11-րդ բաժինը, և 12-րդ բաժինը պահանջում են, որ ակտիվը ճանաչվի այն և միայն այն դեպքում, երբ՝

- 1) հավանական է, որ այդ միավորի հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները կամ օգտակար պոտենցիալը կհոսեն դեպի կազմակերպություն,
- 2) միավորի սկզբնական արժեքը կամ իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

32.21 Վերը նշված չափանիշները, պարտավորեցնող համաձայնության կոնկրետ պայմանների հետ միասին, պետք է հաշվի առնվեն որոշելիս՝ արդյոք ծառայությունների

մատուցման կոնցեսիոն ակտիվը պետք է ճանաչվի այն ժամանակաշրջանի ընթացքում, երբ կառուցվում կամ ստեղծվում է ակտիվը, թե ոչ: Եվ հիմնական միջոցների, և ոչ նյութական ակտիվների համար ճանաչման չափանիշները կարող են բավարարվել կառուցման և ստեղծման ժամանակաշրջանի ընթացքում, և այդ դեպքում շնորհատուն սովորաբար ճանաչում է ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվը այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում:

32.22 Ճանաչման առաջին չափանիշը պահանջում է տնտեսական օգուտների կամ օգտակար պոտենցիալի հոսք դեպի շնորհատուն: Շնորհատուի տեսանկյունից, ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի հիմնական նպատակն է՝ հանրային հատվածի շնորհատուի անունից տրամադրել օգտակար պոտենցիալ: Սեփական կարիքների օգտագործման համար շնորհատուի կողմից կառուցվող կամ ստեղծվող ակտիվի նման կառուցման և ստեղծման ծախսումները կատարելիս շնորհատուն պետք է գնահատի պարտավորեցնող համաձայնության պայմանները, որոշելով՝ արդյոք ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի օգտակար պոտենցիալը այդ պահին կհոսի դեպի շնորհատուն, թե՛ ոչ:

32.23 Ճանաչման երկրորդ չափանիշի համաձայն՝ սկզբնական արժեքը կամ իրական արժեքը պետք է արժանահավատորեն չափել: Հետևաբար, համապատասխանաբար «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ բաժնի կամ «Ոչ նյութական ակտիվներ» 12-րդ բաժնի ճանաչման չափանիշները բավարարելու համար, շնորհատուն պետք է ունենա արժանահավատ տեղեկատվություն կառուցման կամ ստեղծման (մշակման) փուլում գտնվող ակտիվի սկզբնական կամ իրական արժեքի մասին: Օրինակ, եթե ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնությամբ պահանջվում է, որ օպերատորը ակտիվի կառուցման կամ ստեղծման ընթացքում շնորհատուին տրամադրի գործունեության ընթացքի մասին հաշվետվություն, ապա կատարվող ծախսումները կարող են չափվել և հետևաբար բավարարել կառուցվող ակտիվների համար՝ 11-րդ բաժնի կամ ստեղծվող (մշակվող) ակտիվների համար՝ 12-րդ բաժնի ճանաչման չափանիշները: Ի լրումն, երբ շնորհատուն ունի շատ քիչ հնարավորություն խուսափել ընդունելու կառուցվող կամ ստեղծվող ակտիվը, ապա պայմանագրի կամ համանման պարտավորեցնող համաձայնության առանձնահատկությունները բավարարելու նպատակով ծախսումները ճանաչվում են ակտիվի կառուցմանը (ստեղծմանը) զուգընթաց: Հետևաբար շնորհատուն ճանաչում է ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվը և դրան կից պարտավորությունը:

Չափում

32.24 Շնորհատուն պետք է սույն ստանդարտի 32.9-րդ պարագրաֆի (կամ «ծառայության

ամբողջ ընթացքում օգտագործվող ակտիվի» համար՝ 32.10-րդ պարագրաֆի) համաձայն ճանաչված ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվը սկզբնապես չափի իրական արժեքով, բացառությամբ 32.25-րդ պարագրաֆում նշված դեպքերի:

32.25 Երբ շնորհատուի առկա (գոյություն ունեցող) ակտիվը բավարարում է սույն ստանդարտի 32.9-րդ պարագրաֆի 1-ին և 2-րդ կետերում սահմանված պահանջները (կամ «ծառայության ամբողջ ընթացքում օգտագործվող ակտիվի» համար՝ 32.10-րդ պարագրաֆի սահմանված պահանջները), շնորհատուն պետք է վերադասակարգի առկա ակտիվը որպես ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվ: Վերադասակարգված կոնցեսիոն ակտիվը, եթե բավարարում է հիմնական միջոցի սահմանամանը, պետք է հաշվառվի սույն ստանդարտի «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ բաժնի համաձայն, իսկ եթե բավարարում է ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը՝ «Ոչ նյութական ակտիվներ» 12-րդ բաժնի համաձայն:

32.26 Սկզբնական ճանաչումից կամ վերադասակարգումից հետո, ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվները որպես ակտիվների առանձին դաս պետք է համապատասխանաբար հաշվառվեն 11-րդ բաժնի կամ 12-րդ բաժնի համաձայն:

32.27 Շնորհատուի և օպերատորի միջև փոխանակվող հատուցման տեսակն ազդում է սկզբնական ճանաչման պահին ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի իրական արժեքի որոշման եղանակի վրա: Ելնելով փոխանակված հատուցման տեսակից՝ ստորև նշված կետերը ներկայացնում են, թե սկզբնական ճանաչման պահին ինչպես է որոշվում ակտիվի իրական արժեքը՝

- 1) երբ շնորհատուի կողմից վճարումներ են կատարվում օպերատորին, ապա սկզբնական ճանաչման պահին ակտիվի իրական արժեքը ներկայացնում է ակտիվի դիմաց օպերատորին կատարված վճարումների գումարը,
- 2) երբ շնորհատուն ակտիվի դիմաց օպերատորին չի կատարում վճարումներ, ապա ակտիվը հաշվառվում է այնպես, ինչպես հաշվառվում է սույն ստանդարտի 11-րդ բաժնում կամ 12-րդ բաժնում նկարագրված ոչ դրամային ակտիվների փոխանակումը:

Հատուցման տեսակները

32.28 Կախված ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնության պայմաններից, շնորհատուն ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի և մատուցած ծառայության դիմաց օպերատորին կարող է հատուցել ստորև նշված կետերի ցանկացած համակցությամբ՝

- 1) օպերատորին կատարելով վճարումներ (այսինքն՝ դրամական միջոցներ),

2) օպերատորին հատուցելով այլ միջոցներով, ինչպես, օրինակ,

ա. օպերատորին իրավունք շնորհել՝ ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվը օգտագործել երրորդ կողմից հասույթ ստանալու նպատակով կամ

բ. օպերատորին շնորհել մեկ այլ հասույթաստեղծ ակտիվի օգտագործման հասանելիության իրավունք:

32.29 Երբ շնորհատուն օպերատորին ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի դիմաց հատուցում է՝ վերջինիս վճարումներ կատարելով, ակտիվը և ծառայության բաղադրիչները կարող են լինել առանձնացվելի (օրինակ՝ պարտավորեցնող համաձայնությունը սահմանում է, որ վճարումների նախորոշված քանակները պետք է բաշխվեն ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի վրա), կամ էլ լինեն ոչ առանձնացվելի:

Առանձնացվելի վճարումներ

32.30 Մի շարք դեպքերում ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնության բաղադրիչները կարող են լինել առանձնացվելի՝ ներառյալ ստորև նշվածները՝

- 1) վճարման մի մասը, որը վերաբերում է ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվին, և մյուս մասը, որը վերաբերում է կոնկրետ ծառայությունների օգտագործմանը կամ իրականացմանը, տարբերակվում և իդենտիֆիկացվում են.
- 2) ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնության տարբեր բաղադրիչներ գործում են տարբեր ժամանակաշրջանների համար կամ կարող են դադարեցվել առանձին-առանձին: Օրինակ՝ ծառայության առանձին բաղադրիչը կարող է դադարեցվել՝ չազդելով համաձայնության մնացած մասի շարունակության վրա, կամ՝
- 3) ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնության տարբեր բաղադրիչներ կարող են կրկին բանակցվել առանձին-առանձին: Օրինակ՝ ծառայության մի բաղադրիչը շուկայում ստուգվում, և արժեքի աճի կամ նվազեցումների մեկ կամ ամբողջ մասը փոխանցվում է շնորհատունին այնպես, որ կոնկրետ այդ ծառայությանը վերաբերող շնորհատուի կողմից վճարման ենթակա գումարի այդ մասը կարելի է իդենտիֆիկացնել:

32.31 Սույն ստանդարտի «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ և «Ոչ նյութական ակտիվներ» 12-րդ բաժինները պահանջում են փոխանակվող գործարքում ձեռքբերված ակտիվի սկզբնական չափումն իրականացնել սկզբնական արժեքով, որը ակտիվի անհապաղ վճարման գնի համարժեքն է: Փոխանակվող գործարքների դեպքում գործարքի գինը իրական արժեքն է, եթե այլ բան չի ցուցանվում: Երբ ակտիվի և ծառայության

բաղադրիչների վճարումներն առանձնացվելի են, ապա ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի անհապաղ վճարման գնի համարժեքը ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի բաղադրիչի դիմաց վճարումների ներկա արժեքն է: Այնուհանդերձ, եթե ակտիվի դիմաց վճարումների ներկա արժեքը ավելի մեծ է, քան իրական արժեքը, ապա ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվն ի սկզբանե չափվում է դրա իրական արժեքով:

Ոչ առանձնացվելի վճարումներ

32.32 Երբ օպերատորին ակտիվի և ծառայության բաղադրիչների դիմաց շնորհատուկ կողմից կատարվող վճարումներն առանձնացվելի չեն, սույն ստանդարտի 32.24-րդ պարագրաֆում նշված իրական արժեքը որոշվում է գնահատման տեխնիկաների միջոցով:

32.33 Սույն բաժնի պահանջները կիրառելու նպատակով կոնցեսիոն համաձայնությամբ պահանջվող վճարումները և այլ հատուցումները բաշխվում են համաձայնության սկզբում կամ համաձայնության վերանայման ժամանակ՝ ելնելով ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի համար վճարումների և այլ հատուցումների և ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնության այլ բաղադրիչների համար վճարումների և այլ հատուցումների (օրինակ՝ պահպանման և շահագործման ծառայություններ)՝ իրական արժեքների հարաբերակցությունից: Ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի իրական արժեքը ներառում է միայն ակտիվին վերաբերող գումարները և չի ներառում ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնության այլ բաղադրիչների գումարները: Որոշ դեպքերում ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնության այլ բաղադրիչների վճարումներից կոնկրետ ակտիվին վերաբերող վճարումներ բաշխելիս շնորհատուկից կպահանջվի կիրառել գնահատման տեխնիկա: Օրինակ, շնորհատուն կարող է գնահատել ակտիվին վերաբերող վճարումները՝ հիմնվելով որևէ այլ բաղադրիչ չներառող կոնցեսիոն համաձայնության համադրելի ակտիվի իրական արժեքի վրա, կամ հիմնվելով համադրելի համաձայնությունների վրա՝ գնահատել ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնության այլ բաղադրիչների վճարումները՝ դրանք հանելով համաձայնության վճարումների հանրագումարից:

Հատուցման այլ տեսակների ստացում օպերատորի կողմից

32.34 Սույն ստանդարտի 32.28-րդ պարագրաֆի 2-րդ կետում նշված գործարքների տեսակները ոչ դրամային փոխանակվող գործարքների տեսակներ են: «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ բաժնի 11.27-րդ պարագրաֆը և «Ոչ նյութական ակտիվներ» 12-րդ բաժնի 12.24-րդ պարագրաֆը համապատասխանաբար ներկայացնում են նշված

դեպքերի համար մոտեցումներ:

32.35 Երբ օպերատորին շնորհվում է ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի կամ հասույթաստեղծ մեկ այլ ակտիվի օգտագործումից երրորդ կողմից հասույթ ստանալու իրավունք, կամ երբ օպերատորը շնորհատուից ստանում է նման ոչ դրամային հատուցում, ապա շնորհատուն ուղղակիորեն չի կատարում ծախսում ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի ձեռքբերման համար: Օպերատորին տրված հատուցման նման ձևերը նախատեսվում են օպերատորին հատուցել և ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի արժեքի դիմաց, և այդ ակտիվը ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնության ժամկետի ընթացքում շահագործելու դիմաց: Հետևաբար շնորհատուն պետք է սկզբնապես չափի ակտիվի բաղադրիչն այնպես, որ այն համապատասխանի 32.24-րդ պարագրաֆի պահանջներին:

Հետագա չափում

32.36 Սկզբնական ճանաչումից հետո շնորհատուն կիրառում է «Հիմնական միջոցներ» 11-րդ բաժինը և «Ոչ նյութական ակտիվներ» 12-րդ բաժինը՝ ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի հետագա չափման և ապաճանաչման նկատմամբ: Նշված 11-րդ և 12-րդ բաժինները կիրառելու նպատակով ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվները պետք է դիտվեն որպես ակտիվների առանձին դաս:

Պարտավորությունների ճանաչում և չափում

32.37 Երբ շնորհատուն ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվը ճանաչում է սույն ստանդարտի 32.9-րդ պարագրաֆի համաձայն (կամ «ծառայության ամբողջ ընթացքում օգտագործվող ակտիվի» համար՝ 32.10-րդ պարագրաֆի համաձայն), շնորհատուն պետք է ճանաչի նաև պարտավորություն: Շնորհատուն չպետք է ճանաչի պարտավորություն, երբ շնորհատուի առկա (գոյություն ունեցող) ակտիվը 32.25-րդ պարագրաֆի համաձայն վերադասակարգվում է որպես ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվ, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ օպերատորի կողմից տրամադրվում է լրացուցիչ հատուցում, ինչպես նշված է 32.28-րդ պարագրաֆում:

32.38 Սույն ստանդարտի 32.27-րդ պարագրաֆի համաձայն ճանաչված պարտավորությունը պետք է սկզբնապես չափվի նույն գումարով, ինչ գումարով որ 32.24-րդ պարագրաֆի համաձայն չափվում է ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվը՝ ճշգրտված շնորհատուի կողմից օպերատորին կամ օպերատորի կողմից շնորհատուին տրամադրված որևէ այլ հատուցման (օրինակ՝ դրամական միջոցներ) գումարով:

32.39 Ճանաչված պարտավորության բնույթը կախված է շնորհատուի և օպերատորի միջև

փոխանակվող հատուցման բնույթից: Շնորհատուհի կողմից օպերատորին տրված հատուցման բնույթը որոշվում է՝ ելնելով պարտավորեցնող համաձայնության պայմաններից և, երբ տեղին է, համապատասխան պայմանագիրը կարգավորող օրենսդրությունից:

32.40 Ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի դիմաց շնորհատուն կարող է օպերատորին փոխհատուցել ստորև նշվածներից որևէ մեկի կամ դրանց ցանկացած համակցության ձևով.

- 1) օպերատորին վճարումներ կատարելով («ֆինանսական պարտավորության մոդել»),
- 2) օպերատորին այլ միջոցներով փոխհատուցելով («օպերատորին իրավունք շնորհելու մոդել»), ինչպես օրինակ՝

ա. օպերատորին իրավունք շնորհել՝ ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվը օգտագործել երրորդ կողմից հասույթ ստանալու նպատակով, կամ

բ. օպերատորին մեկ այլ հասույթաստեղծ ակտիվի օգտագործման համար հասանելիության իրավունք շնորհել (օրինակ՝ օդանավակայանին կից ոչ հանրային ծառայություններ մատուցելու համար հասույթաստեղծ ակտիվներին (օրինակ՝ ավտոմեքենաների կայանատեղիներ) հասանելիության իրավունքի շնորհում):

Ֆինանսական պարտավորության մոդել

32.41 Երբ շնորհատուն ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի կառուցման, ստեղծման, ձեռքբերման կամ բարելավման համար ունի օպերատորին դրամական միջոց կամ մեկ այլ ֆինանսական ակտիվ վճարելու անվերապահ պարտականություն, ապա շնորհատուն 32.37-րդ պարագրաֆի համաձայն ճանաչված պարտավորությունը պետք է հաշվառի որպես ֆինանսական պարտավորություն:

32.42 Շնորհատուն ունի դրամական միջոցներ վճարելու անվերապահ պարտականություն, եթե նա պարտավորվել է օպերատորին վճարել.

- 1) սահմանված կամ որոշելի գումարներ, կամ՝
- 2) օպերատորի կողմից մատուցված հանրային ծառայություններն օգտագործողներից ստացված գումարների և սույն պարագրաֆի 1-ին կետում նշված՝ սահմանված կամ որոշելի գումարի միջև եղած տարբերությունը, եթե այդպիսին առկա է, նույնիսկ եթե վճարումը պայմանավորված է այն բանով, որ օպերատորը պետք է ապահովի ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի համապատասխանությունը սահմանված որակի կամ արդյունավետության պահանջներին:

32.43 Սույն ստանդարտի «Ֆինանսական գործիքներ» 19-րդ և «Պարտավորություններ և

զուտ ակտիվներ (սեփական կապիտալ)» 34-րդ բաժինները կիրառվում են 32.37-րդ պարագրաֆի համաձայն ճանաչված ֆինանսական պարտավորության նկատմամբ, բացառությամբ, երբ սույն բաժինը ներկայացնում է պահանջներ և մոտեցումներ:

32.44 Շնորհատուն պետք է օպերատորին կատարված վճարումները հաշվառի որպես 32.37-րդ պարագրաֆի համաձայն ճանաչված պարտավորության նվազեցում, և այն բաշխի ֆինանսական վճարի և օպերատորի կողմից մատուցված ծառայությունների դիմաց վճարներ միջև՝ դրանց բովանդակությանը համապատասխան:

32.45 Ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնության շրջանակներում սույն ստանդարտի 32.44-րդ պարագրաֆի համաձայն որոշված ֆինանսական վճարը և օպերատորի կողմից մատուցված ծառայությունների դիմաց վճարները պետք է հաշվառվեն որպես ծախսեր:

32.46 Երբ ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնության ակտիվը և ծառայության բաղադրիչներն առանձին որոշելի են, ապա շնորհատուի կողմից օպերատորին կատարված վճարումների՝ ծառայության բաղադրիչները պետք է առանձնացվեն՝ ելնելով ծառայության կոնցեսիայի ակտիվի և ծառայությունների իրական արժեքների հարաբերակցությունից: Երբ ակտիվը և ծառայության բաղադրիչները առանձին որոշելի չեն, ապա շնորհատուի կողմից օպերատորին կատարված վճարումների՝ ծառայության բաղադրիչները որոշվում են կիրառելով գնահատման տեխնիկաները:

32.47 Երբ շնորհատուն օպերատորին վճարումները կատարում է նախքան ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի ճանաչումը, շնորհատուն հաշվառում է այդ վճարումները որպես կանխավճար:

Օպերատորին իրավունք շնորհելու մոդել

32.48 Երբ շնորհատուն ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի կառուցման, ստեղծման, ձեռքբերման կամ բարելավման համար չունի օպերատորին դրամական միջոցներ կամ մեկ այլ ֆինանսական ակտիվ վճարելու անվերապահ պարտականություն, և օպերատորին շնորհում է ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվը երրորդ կողմից հասույթ ստանալու կամ մեկ այլ հասույթաստեղծ ակտիվից հասույթ ստանալու նպատակով օգտագործելու իրավունք, ապա շնորհատուն սույն ստանդարտի 32.37-րդ պարագրաֆի համաձայն ճանաչված պարտավորությունը պետք է հաշվառի շնորհատուի և օպերատորի միջև ակտիվների փոխանակումից առաջացող չվաստակած հասույթի չափով:

32.49 Շնորհատուն պետք է ճանաչի հասույթը և նվազեցնի 32.37-րդ պարագրաֆի

համաձայն ճանաչված պարտավորությունը՝ ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնության տնտեսական բովանդակությանը համապատասխան:

32.50 Երբ շնորհատուն օպերատորին հատուցում է ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի և ծառայությունների մատուցման դիմաց՝ օպերատորին շնորհելով ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվը երրորդ կողմից հասույթ ստանալու կամ հասույթաստեղծ մեկ այլ ակտիվից հասույթ ստանալու նպատակով օգտագործման իրավունք, ապա փոխանակումը դիտարկվում է որպես հասույթ ստեղծող գործարք: Զանի որ օպերատորին շնորհված իրավունքը ուժի մեջ է ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնության ժամանակաշրջանի ընթացքում, շնորհատուն անմիջապես չի ճանաչում փոխանակումից հասույթ: Փոխարենը, պարտավորություն է ճանաչվում հասույթի այն մասով, որը դեռևս չի վաստակվել: Հասույթը ճանաչվում է ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնության տնտեսական բովանդակության համաձայն, իսկ պարտավորությունը նվազեցվում է, երբ հասույթը ճանաչվում է:

Համաձայնության բաժանում

32.51 Եթե շնորհատուն վճարում է ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի կառուցման, ստեղծման, ձեռքբերման կամ բարելավման դիմաց՝ մասամբ կրելով ֆինանսական պարտավորություն, իսկ մասամբ օպերատորին իրավունք շնորհելով (ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվի օգտագործման միջոցով երրորդ կողմից հասույթ ստանալու կամ հասույթաստեղծ մեկ այլ ակտիվի միջոցով հասույթ ստանալու իրավունք), անհրաժեշտ է առանձին-առանձին հաշվառել սույն ստանդարտի 32.37-րդ պարագրաֆի համաձայն ճանաչված ընդհանուր պարտավորության յուրաքանչյուր մասը: Ընդհանուր պարտավորության գծով սկզբնապես ճանաչված գումարը պետք է լինի նույն գումարը, որը սահմանվում է 32.38-րդ պարագրաֆում:

32.52 Շնորհատուն սույն ստանդարտի 32.51-րդ պարագրաֆում նշված պարտավորության յուրաքանչյուր մասը պետք է հաշվառի 32.41-32.50-րդ պարագրաֆների համաձայն:

Այլ պարտավորություններ, պարտավորվածություններ, պայմանական

պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ

32.53 Շնորհատուն պետք է հաշվառի ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնությունից առաջացող այլ պարտավորությունները, պարտավորվածությունները, պայմանական պարտավորությունները և պայմանական ակտիվները սույն ստանդարտի «Ֆինանսական գործիքներ» 19-րդ և «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» 23-րդ բաժինների համաձայն:

Այլ հասույթներ

32.54 Շնորհատուն պետք է հաշվառի ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնությունից ստացված հասույթները, բացառությամբ այն հասույթների, որոնք ներկայացված են սույն ստանդարտի 32.48-32.50-րդ պարագրաֆներում՝ «Փոխանակվող գործարքներից հասույթ» 25-րդ բաժնի համաձայն:

Ներկայացում և բացահայտում

32.55 Շնորհատուն պետք է ներկայացնի տեղեկատվություն «Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունների ներկայացում» 4-րդ, «Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն» 5-րդ, «Չուտ ակտիվներում (սեփական կապիտալում) փոփոխությունների մասին հաշվետվություն» 6-րդ, «Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն» 7-րդ և «Ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններ» 8-րդ բաժինների համաձայն:

32.56 Որոշելու համար, թե ինչ համապատասխան բացահայտումներ պետք է կատարվեն ծանոթագրություններում, պետք է դիտարկվեն ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնությունների բոլոր ասպեկտները: Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանում շնորհատուն ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնությունների հետ կապված պետք է բացահայտի ստորև նշված տեղեկատվությունը՝

- 1) կոնցեսիոն համաձայնության նկարագրությունը,
- 2) կոնցեսիոն համաձայնության նշանակալի պայմանները, որոնք կարող են ազդել ապագա դրամական միջոցների հոսքերի գումարի, ժամկետի և որոշակիության վրա (օրինակ՝ կոնցեսիայի ժամանակաշրջանը, գնի վերանայման ամսաթվերը և հիմունքը, որի համաձայն տեղի է ունենում գնի վերանայումը),
- 3) ստորև նշվածների բնույթը և շրջանակը (օրինակ՝ քանակը, ժամանակաշրջանը կամ գումարը, որը տեղին է).
 - ա. որոշակի (համաձայնությամբ նախատեսված) ակտիվներ օգտագործելու իրավունքները.
 - բ. ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնության հետ կապված՝ օպերատորի կողմից որոշակի ծառայությունների մատուցում ակնկալելու իրավունքները.
 - գ. հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես ակտիվ ճանաչված ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվները, ներառյալ՝ որպես ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվ վերադասակարգված շնորհատուի մոտ առկա (գոյություն ունեցող) ակտիվները.

դ. ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնության ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ որոշակի (համաձայնությամբ նախատեսված) ակտիվներ ստանալու իրավունքները.

ե. կոնցեսիոն համաձայնության նորացման և դադարեցման հնարավորությունները.

զ. այլ իրավունքներ և պարտականություններ (օրինակ՝ ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվների հիմնական բարելավումները).

է. ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն ակտիվներին կամ հասույթ ստեղծող այլ ակտիվներին՝ օպերատորին հասանելիության տրամադրման պարտականությունները,

4) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում կոնցեսիոն համաձայնության մեջ տեղի ունեցած փոփոխությունները:

32.57 Սույն ստանդարտի 32.56-րդ պարագրաֆի համաձայն պահանջվող բացահայտումները կատարվում են կամ առանձին՝ ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն յուրաքանչյուր էական համաձայնության համար, կամ հանրագումարային՝ ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնությունների յուրաքանչյուր դասի համար: Դասը համանման բնույթի ծառայություններ (օրինակ՝ հեռահաղորդակցության, ջրամատակարարման և ջրահեռացման ծառայություններ) ներառող ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնությունների խմբավորում է: Ըստ ծառայությունների մատուցման կոնցեսիոն համաձայնությունների դասի՝ վերը նշված բացահայտումը կատարվում է՝ ի լրումն ըստ ակտիվի դասի բացահայտման, ինչպես պահանջվում է 32.26-րդ պարագրաֆի համաձայն: Օրինակ՝ 32.26-րդ պարագրաֆի նպատակով վճարովի կամուրջը կարող է խմբավորվել այլ կամուրջների հետ: Սույն պարագրաֆի նպատակով վճարովի կամուրջը կարելի է խմբավորել վճարովի ճանապարհների հետ: